

ა.ხორავა, ნ.კვატაშიძე, ნ.სრესელი, ზ.გოგრიჭიანი

ბუღალტრული აღრიცხვა

- ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები
- ფინანსური აღრიცხვა

ფასს • IFRS



ახორავა, ნ.კვატაშიძე, ნ.სრეელი, ზ.პომპრიჭიანო

ბულალტრული აღრიცხვა

- ბულალტრული აღრიცხვის საფუძვლები
- ფინანსური აღრიცხვა

მეექვსე უნსწორებული გამოცემა

გამომცემლობა „მერიდიანო“
თბილისი - 2014

ნაშრომში წარმოდგენილია ფინანსური აღრიცხვის საკითხები ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკის მოთხოვნათა შესაბამისად.

ნაშრომი განკუთვნილია უმაღლესი და პროფესიული სასწავლებლების სტუდენტებისა და ამ საკითხების შესწავლის მსურველთათვის.

ავტორები:

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი **ანეელი ხორავა** (ნაწილი I – ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები; თავი 9 – პარაგრაფი 6).

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი **ნადეჟდა კვატაშიძე** (თავი 1 – პარაგრაფი 6; თავები 4,5,7; თავი 9 – პარაგრაფი 2,4).

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი **ზეინაბ გოგრიჭიანი** (თავი 2,3,6; თავი 9 – პარაგრაფი 1,3,5,7)

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი **ნანა სრესელი** (თავები 1, 8).

რედაქტორი:

პროფესიონალ ბუღალტერთა ინსტიტუტის დირექტორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი **რევაზ ძაძაძია**

რეცენზენტი:

ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი **იზოლდა ჭილაძე**

დაიბეჭდა ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სარედაქციო-საგამომცემლო საბჭოს გადაწყვეტილებით.

ყველა უფლება დაცულია. ამ წიგნის არც ერთი ნაწილი არ შეიძლება იქნეს გადაბეჭდილი, გავრცელებული ან გამოქვეყნებული ელექტრონული, ფოტოგრაფიული, მექანიკური ან რაიმე სხვა საშუალებებით გამომცემლის წერილობითი ნებართვის გარეშე.

© გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2014

© ა. ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ზ. გოგრიჭიანი, ნ. სრესელი

ISBN 978-9941-10-887-7

ავტორების აზარი

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ პერიოდულად ხდება ცვლილებების შეტანა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში (ფასს). ამჟამად მოხდა ზოგიერთი საერთაშორისო სტანდარტის გადასინჯვა, რომელიც ძალაში შევიდა 2009 წლიდან. ამიტომ ავტორთა კოლექტივმა მიზანშეწონილად ჩათვალა სახელმძღვანელოს წინა გამოცემის გადამუშავება და შევსება.

ავტორები მადლიერების გრძნობით მიიღებენ ყველა ობიექტურ შენიშვნას და გაითვალისწინებენ მათ შემდგომი მუშაობის პროცესში.

ავტორთა კოლექტივი.

2014 წლის აგვისტო.

რედაქტორის აზარი

პატივცემულო სტუდენტებო!

თქვენ ხართ წინამდებარე სახელმძღვანელოს უპირველესი მომხმარებელი. სწორედ თქვენზე ზრუნვამ და დიდმა პედაგოგიურმა მოვალეობამ გადააწყვეტინა წიგნის ავტორებს განეახლებინათ უკვე საკმაოდ ცნობილი სახელმძღვანელო. წინამდებარე სახელმძღვანელოს შესწავლის დაწყებით თქვენ პირველ ნაბიჯებს გადადგამთ ბიზნესის ენის შესასწავლად.

სახელმძღვანელო საწყის ეტაპზე შეიძლება ძალიან ძნელი და შინაარსით უჩვეულო მოგეჩვენოთ. მაგრამ თანდათანობით ეს შთაბეჭდილება შეიცვლება, რადგან მოგეცემათ შესაძლებლობა დაეუფლოთ იმ წესების ერთობლიობას, რომელიც მშრალი ციფრების ამეტყველების საშუალებას იძლევა.

ბიზნესის ენის შესასწავლად დიდი ძალისხმევაა საჭირო. ზოგიერთი თავის შესასწავლად მრავალჯერადი წაკითხვაც კი დაგჭირდებათ. მაგრამ თქვენი შრომა დაფასებული იქნება. სახელმძღვანელოს შესწავლის შემდეგ თქვენ შეძლებთ გაიგოთ ფინანსურ-ეკონომიკური შინაარსი და ამით გეზრდებათ შანსი გახდეთ არა მხოლოდ პროფესიონალი ბუღალტერი, არამედ ფინანსების კარგი მმართველი.

რევაზ ძაძაძია

პროფესიონალ ბუღალტერთა ინსტიტუტის დირექტორი,
ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

პირველი გაშვების რედაქტორის აზარი

ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმამ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) მიხედვით შექმნილი სახელმძღვანელოს მწვავე საჭიროება წარმოშვა. უნდა აღინიშნოს, რომ მსგავსი სახელმძღვანელოები არათუ საქართველოში, არამედ მსოფლიოშიც იშვიათობას წარმოადგენს სხვადასხვა მიზეზების გამო, უპირველესად კი იმიტომ, რომ განვითარებული ქვეყნები ჯერ კიდევ ბასს-ებზე გადასვლის პროცესში არიან. მაგალითად, ევროკავშირის ქვეყნებში საწარმოები ბასს-ებზე მხოლოდ 2005 წლიდან გადავლენ.

შემოაღნიშნული პრობლემის გადაჭრა ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პედაგოგებმა – ანეელი ხორავამ, ნადია კვატაშიძემ, ზეინაბ გოგრიჭიანი და ნანა სრესელმა ითავეს.

წიგნის მთავარი ღირსება, პირველ რიგში, თავად მისივე არსებობაა. ქართულ ენაზე უკვე არის სერიოზული ნაშრომები ფინანსური აღრიცხვის შესახებ, მაგრამ ისინი მაინც უფრო პროფესიონალი პრაქტიკოსებისათვის არიან გათვალისწინებული. ამიტომ ისეთი სახელმძღვანელოს შექმნა, რომელიც მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის საწყის კურსს და ბასს-ების სიღრმისეულ განხილვასაც, უდაოდ მისასალმებელი ფაქტია.

სახელმძღვანელო ძირითადად განკუთვნილია უმაღლესი სასწავლებლების სტუდენტებისათვის, მაგრამ საკითხების დეტალური განხილვა საინტერესო იქნება პრაქტიკოსი ბუღალტრებისათვისაც. წიგნში მრავლად არის მაგალითები და სქემები, რაც მნიშვნელოვნად აადვილებს საკითხების აღქმას.

აღნიშნული წიგნი წარმოადგენს პირველ რედაქციას და ავტორთა კოლექტივი კვლავაც გააგრძელებს მის დახვეწასა და შევსებას.

წინამდებარე სახელმძღვანელო თავისი ფორმითა და შინაარსით უნიკალურია და, ვიმედოვნებ, დიდ დახმარებას გაუწევს ბუღალტრული აღრიცხვით დაინტერესებულ მკითხველს, რაც, თავის მხრივ, ხელს შეუწყობს ბუღალტერიის შესწავლას და ამ პროფესიის განვითარებას საქართველოში.

KPMG-ის თბილისის ოფისის
აღმასრულებელი დირექტორი
2002 წლის ივლისი

ბუღალტრული აღრიცხვა შინაარსი

ნაწილი I. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

თავი 1. შესავალი ბუღალტრულ აღრიცხვაში

- 1.1. ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ისტორია 10
- 1.2. სამეურნეო აღრიცხვა, მისი არსი და სახეები 18
- 1.3. ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციული სისტემა:
ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა 21
- 1.4. სამეურნეო სუბიექტების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები 24

თავი 2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო

სტანდარტები. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება

- 2.1 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და
მარეგულირებელი ორგანოები 26
- 2.2. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება საქართველოში 28

თავი 3. ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი და მეთოდი

- 3.1. ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი 30
- 3.2 ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი 40
- 3.3. ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები 43

თავი 4. ფინანსური ანგარიშგება, მისი როლი მართვის

ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში

- 4.1 ფინანსური ანგარიშგება, მისი არსი, მიზანი და როლი მართვის
ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში 50
- 4.2. ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები 53
- 4.3. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მისი კომპონენტები.
ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები 56
- 4.4. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები 62
- 4.5. ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები 69

თავი 5. ბუღალტრული ბალანსი

- 5.1. ბუღალტრული ბალანსი, მისი არსი და აგების პრინციპები 73
- 5.2. სამეურნეო ოპერაციათა გავლენა ბუღალტრულ ბალანსზე 78

თავი 6. ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ასახვა

6.1. ბუღალტრული ანგარიშების არსი და აგებულება.....	89
6.2. ორადი ასახვა.....	95
6.3. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია და ანგარიშთა გეგმა.....	113

თავი 7. პირველადი დაკვირვება

7.1. ბუღალტრული დოკუმენტები, მათი როლი ბუღალტრულ აღრიცხვაში.....	124
7.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია.....	126
7.3. დოკუმენტბრუნვა. დოკუმენტების შედგენისა და შენახვის წესი.....	132
7.4. ინვენტარიზაცია, მისი არსი, სახეები და ჩატარების წესი.....	133

თავი 8. ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოება

8.1. სააღრიცხვო ციკლი და მისი ეტაპები.....	135
8.2. ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოების ტრადიციული ხერხი.....	139
8.3. საცდელი ბალანსი, მისი დანიშნულება და შედგენის წესი.....	151

თავი 9. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

9.1. მიმდინარე პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. საკასო და დარიცხვის მეთოდი.....	160
9.2. კორექტირებები და მათი ამსახველი ბუღალტრული გატარებები.....	162
9.3. საბუღალტრო ფურცელი, კორექტირებული საცდელი ბალანსი.....	169
9.4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება.....	192

ნაწილი II. ფინანსური აღრიცხვა

თავი 1. ფულადი საშუალებების აღრიცხვა

1.1. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები.....	198
1.2. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა.....	200
1.3. უნაღლო ანგარიშსწორების ფორმები და მათი რეგულირება.....	214
1.4. საბანკო ოპერაციების აღრიცხვა ეროვნული ვალუტით.....	221
1.4.1 ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვა.....	222
1.4.2. აკრედიტივებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა.....	226
1.4.3. ჩეკებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა.....	227
1.4.4. საინკასო დავალებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა.....	228
1.5. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების აღრიცხვა.....	230

1.6. ფულის დროითი ღირებულება.....	241
განმარტებითი შენიშვნები	247

თავი 2. მოთხოვნების აღრიცხვა

2.1. მოთხოვნების წარმოქმნის საფუძვლები და კლასიფიკაცია.....	249
2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა.....	251
2.2.1. სავაჭრო მოთხოვნების აღრიცხვა	251
2.2.2. უიძელო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა.....	261
2.2.3. სათამასუქო და სასესხო მოთხოვნების აღრიცხვა.....	271
2.2.4. დარიცხული და სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა ...	277
2.3. გრძელვადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა.....	280
განმარტებითი შენიშვნები	283

თავი 3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

3.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი და კლასიფიკაცია.....	284
3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება	287
3.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები.....	295
3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები.....	301
3.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია.....	320
3.6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება.....	324
განმარტებითი შენიშვნები	328

თავი 4. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

4.1. ძირითადი საშუალებების ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება	329
4.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა.....	338
4.2.1. შეძენა ნაღდი ფულის გადახდით.....	339
4.2.2. შეძენა კრედიტით.....	340
4.2.3. შეძენა დემონტაჟის ვალდებულების პირობით	344
4.2.4. წარმოება საკუთარი ძალებით.....	345
4.2.5. მიღება სხვა აქტივებზე გაცვლით.....	346
4.2.6. მიღება უსასყიდლოდ	349
4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვა.....	350
4.4. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯების აღრიცხვა	359
4.5. ძირითადი საშუალებების გადაფასების აღრიცხვა.....	368

4.6. ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის აღრიცხვა.....	374
განმარტებითი შენიშვნები	380

თავი 5. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

5.1. არამატერიალური აქტივების ცნება, კლასები, აღიარება და შეფასება.....	381
5.2. არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა.....	388
5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა.....	403
5.4. არამატერიალური აქტივების გადაფასების აღრიცხვა.....	410
5.5. არამატერიალური აქტივების გასვლის აღრიცხვა.....	414
განმარტებითი შენიშვნები	415

თავი 6. ვალდებულებების აღრიცხვა

6.1. ვალდებულებების წარმოქმნის საფუძვლები, აღიარება და კლასიფიკაცია.....	417
6.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა.....	422
6.2.1. სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვა.....	423
6.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა.....	428
6.2.3. სასესხო და სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა.....	429
6.2.4. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა.....	437
6.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა.....	445
6.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა.....	449
6.3.1. ობლიგაციების აღრიცხვა.....	450
6.3.2. სასესხო და სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა.....	457
6.3.3. საგარანტიო ანარიცხების აღრიცხვა.....	462
განმარტებითი შენიშვნები	464

თავი 7. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

7.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა	465
7.2. სააქციო საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა	466
7.2.1. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა.....	466
7.2.2. სააქციო საზოგადოების რეზერვების აღრიცხვა.....	484
7.3. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა.....	489
განმარტებითი შენიშვნები	491

თავი 8. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

8.1. შემოსავლის ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება 492

8.2. საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა.....497

8.3. მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა..... 505

8.4. პროცენტების, როიალტებისა და ღივიდენდების აღრიცხვა510

8.5. ხარჯების ცნება და მისი კლასიფიკაცია..... 513

8.6. ხარჯების აღიარება და შეფასება.....519

8.7. პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირების აღრიცხვა..... 523

8.8. პერიოდის საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა 530

8.9. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა.....535

განმარტებითი შენიშვნები541

თავი 9. ფინანსური ანგარიშგება

9.1. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები, ელემენტები და მათი შეფასება.....542

9.2. ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელი სამუშაოები.....546

9.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 557

9.4. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.....559

9.5. ბალანსი..... 563

9.6. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 565

განმარტებითი შენიშვნები 581

გამოყენებული ლიტერატურა..... 585

დანართები

დანართი 1. ანგარიშთა გეგმა588

დანართი 2. ფულის დროითი ღირებულების ცხრილები:.....596

2.1. ერთი ლარის მიმდინარე ღირებულება (PV).....596

2.2. ერთი ლარის მომავალი ღირებულება (FV).....597

2.3. ერთის ლარის ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება (PVA)..... 598

2.4. ერთი ლარის ანუიტეტის მომავალი ღირებულებს (FVA)..... 599



თავი 1. შესავალი ბულალტრულ აღრიცხვაში

- 1.1 ბულალტრული აღრიცხვის განვითარების ისტორია
- 1.2. სამეურნეო აღრიცხვა, მისი არსი და სახეები
- 1.3. ბულალტრული აღრიცხვის ინფორმაციული სისტემა: ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა
- 1.4. სამეურნეო სუბიექტების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები

1.1. ბულალტრული აღრიცხვის განვითარების ისტორია

ბულალტრული აღრიცხვის განვითარების ისტორია რამდენიმე ათასწლეულს ითვლის. მისი აუცილებლობა ადამიანთა საზოგადოების განვითარებამ განაპირობა.

ადამიანთა საზოგადოების არსებობის საფუძველს მატერიალური დოვლათის წარმოება წარმოადგენს. მატერიალური დოვლათის წარმოების, განაწილებისა და მოხმარების მიზნით ადამიანის მიზანმიმართული საქმიანობა სამეურნეო საქმიანობის სახით არის ცნობილი.

სამეურნეო საქმიანობის განვითარებასთან ერთად იცვლებოდა აღრიცხვის ობიექტები, მეთოდები და აღრიცხვა მარტივი ფორმიდან თანამედროვე, განვითარებულ ფორმად იქცა.

ისტორიული წყაროების მიხედვით აღრიცხვის განვითარების ისტორია ოთხ საფეხურს მოიცავს: აღრიცხვა მენსიერებაში, აღრიცხვა პირობითი ნიშნების გამოყენებით, აღრიცხვა თვით მეურნე პირების მიერ და აღრიცხვა ამ მიზნით სპეციალურად გამოყოფილი პირების—აღმრიცხველების მიერ.

პირველყოფილი ადამიანების მიერ სააღრიცხვო ჩანაწერები მათ ირგვლივ არ-

სებულ მაგარ საგნებზე მერქანზე, გამოქვაბულის კედლებზე, ტყავზე, ძვალზე, თიხაზე, ქვაზე კეთდებოდა ნაკაწრების ან ნაჭდევების სახით.

საზოგადოების განვითარების მომდევნო ეტაპზე სააღრიცხვო ჩანაწერებისათვის ჩინელები, პერუელები, ინკები, ინდიელები თასმებზე გაკეთებულ ნასკებს (დაკვანძული თოკები), ეგვიპტელები – პაპირუსებს, ხოლო ბაბილონში თიხის დაფებს იყენებდნენ.

აღრიცხვის განვითარებამ დიდი გზა განვლო თოკების, თიხის დაფების, პაპირუსების გამოყენებიდან ქალაქისა და სპეციალური სააღრიცხვო ინსტრუმენტების გამოყენებამდე.

სააღრიცხვო ჩანაწერების საწარმოებლად ჩვ. წელთაღრიცხვამდე მეხუთე საუკუნეში პერგამენტის, ხოლო XI საუკუნის ევროპაში ქალაქის გამოყენება დაიწყო. ჩვენი წელთაღრიცხვის V საუკუნეში ეგვიპტესა და საბერძნეთში, ხოლო მოგვიანებით ძველ რომში აღმრიცხველები იყენებდნენ ხის დაფას „აბაკს“. იგი ხის დაფა იყო 8-10 ვერტიკალურ ტიხარზე განლაგებული მრგვალი ქვებით, (ქვების ნაცვლად რომში გამოიყენებოდა ბრინჯაო, სპილოს ძვალი, ფერადი მინა).

XV-XVI საუკუნეში ევროპაში „აბაკი“ შეცვალა „საანგარიშო ტაბულებმა“, ხოლო მოგვიანებით ცნობილმა ფიზიკოსმა ბლეს პასკალმა გამოიგონა სათვლელი მანქანა (1623-1662წ.წ.). ბულალტრული აღრიცხვის განვითარებასთან ერთად იცვლებოდა და ვითარდებოდა აღრიცხვის საშუალებები, რომელთა განვითარების გზა პრიმიტიული საგნებით იწყება და თანამედროვე კომპიუტერებით მთავრდება.

სამეურნეო აღრიცხვის განვითარების წინაპირობების შექმნა დამწერლობისა და არითმეტიკის განვითარებას უკავშირდება.

ბაბილონში, მესოპოტამიაში, ძველ ეგვიპტეში, ფინიკიაში, იუდეაში, ირანში არსებობდა გადაწერ-აღმრიცხველთა ჯგუფები, რომლებიც წარმოებული პროდუქტების აღრიცხვას აწარმოებდნენ. ამ პირების მომზადება სხვადასხვა ქვეყანაში განსხვავებულად ხდებოდა. მესოპოტამიაში მათი მომზადება ქურუმების, ძველ ეგვიპტეში კი ფინანსური უწყების მოხელეთა მიერ ხდებოდა. ამ თვალსაზრისით გამოირჩეოდა ბაბილონი, სადაც სპეციალური სკოლები შეიქმნა განსაკუთრებით ნიჭიერი ბავშვებისათვის.

განვითარების საწყის ეტაპზე აღრიცხვის მიზანს წარმოადგენდა ქონებისა და ანგარიშსწორებათა ადექვატური ასახვა. ამ პერიოდში ჩაეყარა საფუძველი ისეთი ხერხების შემუშავებას, როგორიც არის: ანგარიშები, ინვენტარიზაცია, ხარჯთნუსხა. სააღრიცხვო ჩანაწერები კეთდებოდა უნიგრაფიულად, ერთხელ, ერთი ანგარიშის დებეტში ან კრედიტში. აღრიცხვაში არ გამოიყენებოდა ერთიანი ფულადი საზომი, ორადი ასახვა, ბალანსი.

მარტივი, ანუ უნიგრაფიული აღრიცხვა ახდენდა სამეურნეო ცხოვრების ფაქტების ასახვას ზომის იმ ერთეულებში, რომლებშიც მათი პირველი გამოსახვა, მოხდა. უნიგრაფიული აღრიცხვა მოიცავს შემდეგ ეტაპებს: ინვენტარული აღრიცხვა,

კონტოკორენტი, ფული, როგორც აღრიცხვის ობიექტი, ფულისა და ანგარიშსწორებათა შერწყმა, ფულისა და კონტოკორენტის მიერ ინვენტარის შთანთქმა.

ინვენტარული აღრიცხვის დაწყებით საფეხურზე ნივთობრივ ფასეულობათა ასახვა ხდებოდა პაპირუსებზე და თიხის დაფებზე. ამ საშუალებათა გამოყენებამ შემდგომ დასაბამი მისცა სააღრიცხვო რეგისტრების შექმნას. კერძოდ, პაპირუსის გამოყენება შემდგომ „თავისუფალი ფურცლების“, ხოლო თიხის დაფების გამოყენება – „ბარათების“ შექმნის საფუძველი გახდა.

ამ დროისთვის ინვენტარული აღრიცხვა ნაშთების დაფიქსირების სახით ხდებოდა.

მოგვიანებით ეგვიპტეში საფუძველი ჩაეყარა შემოსავალ-გასავლის აღრიცხვას. ამ დროისთვის აღრიცხვის ობიექტს არა მარტო ნაშთების, არამედ აღრიცხვაში მოქმედებათა ასახვაც წარმოადგენდა. აღრიცხვა უკვე უწყვეტი გახდა და მიზნად მატერიალური ფასეულობების შემოსავალ-გასავლის ზუსტ აღრიცხვას ისახავდა. აღრიცხვაში სამი პირი მონაწილეობდა: ფასეულობათა მიძღები, მისი გამცემი და ფასეულობათა ფაქტიური მდგომარეობის დამდგენი, რომელიც აზუსტებდა გამოვლენილ ნაკლოვანებებს. ამ დროისთვის ყოველდღიურად ზუსტდებოდა ფასეულობათა მდგომარეობა. დღის ბოლოს დგებოდა ანგარიშგება, რომელშიც აისახებოდა ფასეულობათა მოძრაობა მათი დასახელების მიხედვით, განისაზღვრებოდა ყოველი გვერდისა და საბოლოოდ მთელი ანგარიშგების ჯამი.

ასეთი მონაცემებით საწყისი ნაშთებისა და ბრუნვების საფუძველზე, საბოლოო ნაშთების განსაზღვრისა და ცალკეულ შემთხვევებში ფაქტიურ ნაშთებთან მათი შედარების შედეგად ვლინდებოდა განსხვავებები. შემდეგ კი ხდებოდა განსხვავებათა მიზეზების დადგენა და მათი კონკრეტული პირისათვის დაკისრება.

ამ პერიოდში მეურნეობის საშუალებების ერთგვაროვნების ნიშნით დაჯგუფებას ახდენდნენ. მარცვლეულს, მეცხოველეობის პროდუქტებს, სამშენებლო მასალებს შესაბამისი ღირებულების ანგარიშებს აკუთვნებდნენ, აღნიშნული სახის დაჯგუფება დაელო საფუძვლად ამჟამად გამოყენებულ ბუღალტრულ ანგარიშებს.

ამავე პერიოდში ჩაისახა სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ელემენტები.

სააღრიცხვო ჩანაწერების ამსახველი პაპირუსები, თიხის ბარათები ორ ან სამ ცალად მზადდებოდა. შეცდომით ჩაწერილი ფაქტები ან იშლებოდა თიხის ბარათებზე, ან მათი მოსპობის მიზნით ბარათებს ამსხვრევდნენ.

თავად სააღრიცხვო დოკუმენტებიც მატერიალურ ფასეულობად ითვლებოდა და აღრიცხვას ექვემდებარებოდა. მათ ყუთებში ან კალათებში ინახავდნენ, რომელთაც ღვედებით ან თასმებით უკრავდნენ თავს და თიხის იარლიყებს უკეთებდნენ. იარლიყზე ობიექტი და პასუხისმგებელი პირი მიეთითებოდა.

არსებობს განსხვავებული მოსაზრებანი იმის შესახებ, თუ რომელი წარმოიშვა

უფრო ადრე – ინვენტარული აღრიცხვა, თუ „კონტოკორენტი“. რადგან ინვენტარული აღრიცხვა უფრო მეტად იყო დაკავშირებული მწარმოებელთა და მომხმარებელთა მეურნეობასთან, ხოლო „კონტოკორენტი“ ვაჭრობასთან, ამიტომ უმრავლესობის აზრით პირველ ეტაპად ინვენტარული აღრიცხვა მიიჩნევა.

საზოგადოების განვითარებასთან ერთად წარმოიშვა აღრიცხვის პირობითი ზომის ერთეული – ფული. რომელიც გაცვლისთვის საყოველთაო ექვივალენტს წარმოადგენდა. ფულადი საზომის შემოღებამ მისცა დასაბამი განზოგადებულ ღირებულებით აღრიცხვას.

ვაჭრობის განვითარებამ წარმოშვა ვაჭართა გადაადგილებისა და სხვადასხვა ფულის გაცვლის აუცილებლობა, ამ გარემოებამ კი საფუძველი ჩაუყარა ბანკებისა და ბანკირების ჩამოყალიბებას. ამ უკანასკნელმა კი მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარებას.

ბანკებმა დაიწყეს ფულად შენატანებთან დაკავშირებული ოპერაციების შესრულება, ძირითადად უნაღლო ანგარიშსწორებათა სახით. მათი საქმიანობა მოიცავდა ფულის შეტანას, კრედიტების გაცემას, ფულის გაცემასა და დახურდავებას.

ძველ საბერძნეთში, სადაც უპირატესობა ხელოვნებას, ფილოსოფიას, პოლიტიკას, სპორტს ენიჭებოდა, თავდაპირველად კომერციული საქმიანობა უღირს საქმედ ითვლებოდა. რომის მიერ საბერძნეთის დაპყრობით იწყება ახალი ეტაპი საბანკო აღრიცხვის განვითარებაში.

საბანკო აღრიცხვა ძველ რომში ორი სახის ჩანაწერებს მოიცავდა: კლიენტების ანგარიშებს ბანკირის წიგნში და ფულად-საშუალებათა შემოსავალ-გასავლის წიგნში. გაჩნდა ახალი ტერმინები „დებეტი“ და „კრედიტი“. „დებეტი“ ნიშნავს „მას მართებს“, „კრედიტი“ კი „მას აქვს“ თვით კლიენტები და ბანკირები იქცნენ დებიტორებად (მოვალეებად) და კრედიტორებად (მევალებებად). ეს ცვლილება გადამწყვეტი ეტაპი გახდა ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ფული, როგორც აღრიცხვის ობიექტი შეერწყა ანგარიშსწორებათა აღრიცხვას.

ლათინური სიტყვა „კრედიტი“, რომელიც აღნიშნავდა „ქონებას“ გახდა ბუღალტრული ტერმინი. რომიდან ეს ტერმინი გადავიდა შუა საუკუნეების იტალიაში, იქიდან ევროპაში.

განსაკუთრებით დიდია რომაელების წვლილი ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების საქმეში. მათ ბუღალტრულ აღრიცხვას სამართლებრივი საფუძველი შეუქმნეს. პირველადი დოკუმენტების შემდეგ მათ რეგისტრები და საბუღალტრო წიგნები გამოიყენეს. დროთა განმავლობაში ფულადი საზომითან ერთად შემოღებულ იქნა მთავარი წიგნი. ამრიგად, ფულმა და კონტოკორენტმა შთანთქმეს ინვენტარული აღრიცხვა.

სამეურნეო ფაქტების რეგისტრაციისთვის ანგარიშების გამოყენება, ფიზიკურ და იურიდიულ პირებთან ანგარიშსწორებათა ასახვა, ბუღალტრულ ჩანაწერთა სამართ-

ლებრივი რეგლამენტაცია გახდა ე.წ. „მარტივი“ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოშობის საფუძველი. მარტივმა ბუღალტრულმა აღრიცხვამ კონტროლს დაუქვემდებარა ყველა მატერიალური საშუალებანი, ფული, ანგარიშსწორებანი, მაგრამ მას უამრავი უარყოფითი მომენტები გააჩნდა. აღრიცხვა არ იყო გამჭვირვალე, მასში უამრავი პირობითობა და დაშვებები იყო, მას უბრალო რეგისტრაციის ხასიათი ჰქონდა.

შუა საუკუნეებში ჩამოყალიბდა აღრიცხვის მიმართულება – კამერალური¹ ბუღალტერია. კამერალური ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითად ობიექტად ითვლებოდა სალარო, მოსალოდნელი შემოსავლები, გადასახადები. რეგისტრაციას ექვემდებარებოდა ყველა შემოსავალი და გასავალი. ქონების ანგარიშების წარმოება ხდებოდა დებეტ-კრედიტის პრინციპით, მაგრამ სააღრიცხვო სისტემაში ჯერ კიდევ არ იყო ჩართული საკუთარ საშუალებათა ანგარიშები. თანდათან ხდებოდა სალაროს ოპერაციების სრულყოფაც. იყენებენ სალაროს წიგნს დანომრილი ფურცლებით, ზონარ გაყრილს, თითოეულ გვერდზე ხელმოწერითა და ბეჭდის დასმით. წიგნის პირველ ნაწილში შემოსავლები, მეორე ნაწილში კი გასავლები აისახებოდა. მისი ასლი ბუღალტერიაში იწარმოებოდა და ექვსი თვის განმავლობაში ხდებოდა ამ ორი წიგნის მონაცემთა შედარება.

რომელთა მიერ შემუშავებული ფორმების სრულყოფა ხდება აღორძინების ეპოქაში. ამ პერიოდში მოხდა ორადი ჩაწერის წარმოშობა. ორადი ჩაწერის მეცნიერული დამუშავება შუა საუკუნეებით თარიღდება.

ამ პერიოდის საბერძნეთში ჩამოყალიბდა აღრიცხვის მუშაკთა ჯგუფი, რომელთაც „აუდიტორებს“ უწოდებდნენ. თანამდებობის პირებს ევალებოდათ აღრიცხვის მუშაკთა ამ ჯგუფის წარმომადგენელთათვის წარედგინათ თავიანთი დოკუმენტაცია. აუდიტორები ახდენდნენ მათი სამართლებრივ ნორმებთან შესაბამისობის დადგენას. შემოწმების დასრულებამდე აღრიცხვის მუშაკებს არ ჰქონდათ უფლება დაეტოვებინათ ქვეყანა.

აუდიტორები უფლებამოსილი იყვნენ თანამდებობის პირები გადაეცათ სასამართლოსათვის, თუ მათ ქონების ხელყოფა ბრალდებოდათ.

ლიტერატურული წყაროების მიხედვით, ორადი ასახვა ანუ დიგრაფიული მეთოდის აღწერა და დასაბუთება ეკუთვნით იტალიელ მეცნიერებს: ბენედეტო კოტრულის და ლუკა პაჩიოლის.

1494 წელს ორადი ჩაწერის წესი აღწერა სწავლულმა მათემატიკოსმა, ლეონარდო და ვინჩის მეგობარმა ლუკა პაჩიოლიმ, მეთერთმეტე ტრაქტატში „ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“, რომელიც წარმოადგენდა მეთერთმეტე განაყოფს თხზულებისა „არითმეტიკის, გეომეტრიის და პროპორციებისა და შეფარდებათა შესახებ სწავლების ერთობლიობა“.

¹ ანგარიშწარმოების მარტივი ფორმა – ორადი ჩაწერის გარეშე.

ამ შრომაში ლუკა პაჩიოლიმ სამეურნეო ოპერაციების ანალიზისა და უკვე არსებული წიგნების – მემორიალების, ჟურნალის, მთავარი წიგნისა და სხვათა საფუძველზე აღწერა ორადი ჩაწერის წესი და დაასაბუთა ორადი ჩაწერის წესზე დაყრდნობით ნებისმიერ მეურნეობაში ანგარიშებისა და წიგნების მიზანშეწონილი სისტემის აგების შესაძლებლობა. ლუკა პაჩიოლიმ მხოლოდ და მხოლოდ აღწერა მანამდე არსებული სისტემა, ამიტომ ორადი ბუღალტრული აღრიცხვის პირველ ავტორად იგი არის მიჩნეული. ამავე დროს, დღეისათვის ცნობილია, რომ პირველი წიგნი, რომელშიც აღწერილი იყო ორადი ჩაწერის სისტემა, ეკუთვნის ბენედეტო კოტრულის; იგი ხელნაწერების სახით გამოვიდა 1458 წელს, მაგრამ დაისტამბა 1573 წელს, ამიტომ ლუკა პაჩიოლის წიგნი ისტორიკოსთა მიერ მიჩნეულია პირველ ნაშრომად, რომელმაც დასაბამი მისცა ბუღალტრული აღრიცხვის ახალ სისტემას.

დაახლოებით ამ პერიოდს უკავშირდება თვით სიტყვა „ბუღალტერი“-ს გამოყენება. 1498 წელს გერმანიის მეფემ, რომის საღვთო იმპერიის იმპერატორად აღიარებულმა მაქსიმილიან I-მა დანიშნა პირველი ბუღალტერი ქრისტოფ შტეხერი. ამ დროიდან პროფესიის დასახელება სააღრიცხვო რეგისტრის ძირითად სახეს – წიგნს უკავშირდება. ვაჭრები და დაქირავებული ბუღალტრები რამდენიმე საუკუნის განმავლობაში აღრიცხვას აწარმოებდნენ სპეციალურ წიგნებში. ამრიგად, „ბუღალტერს“ უწოდებდნენ იმ პირს, რომელიც სააღრიცხვო ჩანაწერებს აწარმოებდა სპეციალურ წიგნებში.

ორადი ჩაწერის გამოყენებამ შესაძლებელი გახადა სამეურნეო პროცესის უფრო მონერხებულად და სრულად ასახვა. მარტივი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა შეივსო საკუთარ საშუალებათა ანგარიშებით, მატერიალურ ანგარიშებს მიეცა ფულადი შეფასება, სამეურნეო ფაქტები ორჯერ აისახებოდა. გამოყენებულ იქნა საოპერაციო ანგარიშები, რამაც მოგებასა და კაპიტალზე სისტემატიური დაკვირვების შესაძლებლობა შექმნა.

ანგარიშების გამოყენებამ დასაბამი მისცა გადასვლას მარტივი ფულადი აღრიცხვიდან ყველა ობიექტისა და ოპერაციის ფულად გამოსახულებაში აღრიცხვისკენ.

ორადი ჩაწერა ბუღალტრული აღრიცხვის განუყოფელი ნაწილი გახდა რამაც სისტემატიზებულ, მოწესრიგებულ აღრიცხვას ჩაუყარა საფუძველი.

საქართველოში აღრიცხვის განვითარების სერიოზული გამოკვლევა ჩაატარა ცნობილმა ქართველმა მეცნიერმა, გივი გურგენიძემ. იგი აღნიშნავს, რომ დღევანდელ პერიოდში გამოყენებული ტერმინები „აღრიცხვა“, „აღწერა“, „დავთარი“ და სხვა არაერთხელ გვხვდება საშუალო საუკუნეების საკანონმდებლო საერო და საეკლესიო ძეგლებში.

საქართველოში, მეფის კარზე სახელმწიფო შემოსავალ-გასავლის, ფულად საშუალებათა და სხვა განძეულის შენახვისა და გარკვეული საჭიროების მიზეზით ხარ-

ჯვისთვის არსებობდა ე.წ. „მეჭურჭლეთუხუცესის“ თანამდებობა თავისი „საჭურჭლის მწიგნობრებით“, რაც აკადემიკოს ივანე ჯავახიშვილის სიტყვებით, ამჟამინდელ ფინანსთა სამინისტროს ჰგავს.

სამონასტრო ანგარიშწარმოების შესახებ მასალები მოცემულია მელქისედეკ კათალიკოსის მიერ 1040 წელს შედგენილ „ნაღვაწისა და დანახარჯის ანგარიშში“, სადაც მოცემულია სამონასტრო პროდუქციისა და სოფლიდან შექმნილი პროდუქტის აღრიცხვა.

XII-XIII საუკუნეებში საქართველოს ეკონომიკურმა სიძლიერემ საფუძველი ჩაუყარა საბანკო-საკრედიტო ორგანიზაციის ე.წ. „ორტალის“ დაარსებას.

ფეოდალური საქართველოს დროინდელი აღრიცხვის კულტურის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად საინტერესოა ისეთი ისტორიული წყაროების გაცნობა, როგორცაა:

- 1546 წ. ახალქალაქის გამოსაღების წიგნი, საბუთი მცხეთის ეკლესიისა;
- XVII ს. კუჭუხიძის ბეგრისა ნუსხა, საეკლესიო;
- საქალაქო მშენებლობის კალკულაციის ნიმუში გორჯაბ მდივნისა 1751 წ;
- სასოფლო-სამეურნეო კალკულაციის ნიმუში 1757 წ. და სხვა.

აღრიცხვის გარკვეული ელემენტები გვხვდება ქართული მზითვის წიგნებში, ასევე საოჯახო ხარჯების ქრონოლოგიური რეგისტრაციის ამსახველ დოკუმენტებში.

აღრიცხვის განვითარების ისტორიის მიმოხილვისას აღსანიშნავია სულხან-საბა ორბელიანის „სიტყვის კონა“, ვახუშტი ბატონიშვილის „აღწერა სამეფოსა საქართველოსი“, იოანე ბატონიშვილის „კალმასობა“, შოთა რუსთაველის „ვეფხისტყაოსანი“ და სხვა, სადაც გადმოცემულია საქართველოში აღრიცხვის განვითარების გარკვეული ნიშნები სხვადასხვა პერიოდში.

საერთოდ ბულალტრული აღრიცხვის განვითარებაში აღმავლობის პერიოდს წარმოადგენდა XIX საუკუნის მეორე ნახევარი და XX საუკუნის დასაწყისი.

ბულალტრულმა აღრიცხვამ ამ დროისათვის განვითარების მაღალ საფეხურს მიაღწია ევროპაში, ამერიკაში. სააღრიცხვო აზრის თვალსაჩინო წარმომადგენლებმა ჩამოაყალიბეს ბულალტრული აღრიცხვის მთელი რიგი მიმართულებები ინგლისში, იტალიაში, რუსეთში. ეს მიმართულებები ცნობილია ბულალტრული აღრიცხვის სკოლების სახელწოდებით.

ბულალტრული აღრიცხვის ზემოთაღნიშნული სკოლების თვალსაჩინო წარმომადგენელთა შეხედულებები ბულალტრული აღრიცხვის ობიექტების, ბულალტრული აღრიცხვის წარმოების ხერხებისა და მეთოდების, ბულალტრული დოკუმენტებისა და რეგისტრების შედგენისა და გამოყენების შესახებ გარკვეულად განსხვავდებოდა ერთმანეთისაგან. მიუხედავად ამისა დროთა ვითარებაში მათი ურთიერთდაახლოებისა

და სინთეზის საფუძველზე ჩამოყალიბდა თანამედროვე მეცნიერება ბულალტრული აღრიცხვის შესახებ, რომელსაც მკვეთრად ჩამოყალიბებული საგანი, კვლევის მეთოდი და ხერხები გააჩნია.

ბულალტრული აღრიცხვის შესახებ მეცნიერების განვითარება თავად ბულალტრული აღრიცხვის პრაქტიკის განვითარების პარალელურად მიმდინარეობდა. დაინერგა აღრიცხვის ახალი ფორმები. დღეისათვის ბულალტრული აღრიცხვის სპეციალობა ერთ-ერთი საინტერესო და პრესტიჟულია მსოფლიოში.

ბულალტრული აღრიცხვის სრულყოფას ხელს უწყობენ საერთაშორისო ბულალტრული ორგანიზაციები. შემუშავებულ იქნა ბულალტერთა პროფესიული ქცევის კოდექსი და ბულალტრის პროფესიის საერთაშორისო ღებრი, რომელზეც სამი ფიგურაა გამოსახული: მ ზ ე – სიმბოლო იმისა, რომ ბულალტრული აღრიცხვა ანათებს სამეურნეო საქმიანობას; ს ა ს წ ო რ ი – სიმბოლო ბალანსისა – სამეურნეო საშუალებების და მათი ფორმირების წყაროების ტოლობის ამსახველი და ბერნულის მრუდი, რომელიც მიუთითებს, რომ აღრიცხვა მუდმივია, ერთხელ წარმოშობილი აღრიცხვა უწყვეტად იარსებებს. ღებრის ილუსტრირება ჩვენ მოვახდინეთ ამ თავის დასაწყისში.

ბულალტრის პროფესიის ღებრზე მითითებულია ღევიზი „მეცნიერება, ნდობა, დამოუკიდებლობა“ (science-conscience-independance).

XIX-XX საუკუნეებში საქართველოში აღრიცხვამ განვითარებული, თანამედროვე სახე მიიღო, რაშიც უაღრესად დიდი ქართველი მეცნიერების ა.ინწკირველის, ლ.მაძისაშვილის, გ.გურგენიძის, ფ.მენტეშაშვილის, გ. ბიგვაკას და სხვათა წვლილი, რომელთაც თავიანთი მეცნიერული შრომებით დიდი როლი შეასრულეს აღრიცხვის მეთოდებისა და ხერხების, მისი ობიექტების სრულყოფის, ანგარიშგების დახვეწისა და გამარტივების საქმეში.

ბულალტრული აღრიცხვა მუდმივი განვითარებისა და სრულყოფის პროცესშია, ბულალტრული აღრიცხვის მოწინავე გამოცდილება, მეთოდები, ასახულია ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში, რომელიც გამოიყენება მსოფლიოს მოწინავე ქვეყნებში.

დღეისათვის საქართველოში ბულალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციებისა და ბულალტრული აღრიცხვის თანამედროვე სპეციალისტების ძალისხმევით, ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დაუფლებისა და სააღრიცხვო პრაქტიკაში მათი დამკვიდრების კარგი წინაპირობებია შექმნილი.

1.2. სამეურნეო აღრიცხვა, მისი არსი და სახეები

სამეურნეო სუბიექტის (საწარმოს) წარმატებული ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია მართვის სისტემა, რომელიც მისი ყველა უბნის, განყოფილების საქმიანობის დაგეგმვას და კოორდინირებას ახდენს.

მართვა წარმოადგენს ინფორმაციის შეგროვების, გადაცემისა და დამუშავების პროცესს მმართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად.

მართვის სისტემის ინფორმაციულ ბაზის საფუძველი სააღრიცხვო ინფორმაცია მოიპოვება სამეურნეო აღრიცხვის საშუალებით.

სამეურნეო აღრიცხვა წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტში მიმდინარე სამეურნეო პროცესებზე დაკვირვების შესახებ ინფორმაციის შეგროვების, დაჯგუფებისა და გადაცემის სისტემას.

ამდენად, სამეურნეო აღრიცხვა შეიძლება ასეთი სახით წარმოვიდგინოთ:



სამეურნეო სუბიექტში მიმდინარე სამეურნეო პროცესები მრავალფეროვანია და განსხვავებული რაოდენობრივი და თვისობრივი ცვლილებებით ხასიათდება. თავისთავად ცხადია, ამ განსხვავებული ხასიათის ცვლილებების ასახვა ერთიდაიგივე საზომი ერთეულებით ვერ ხერხდება. ამიტომ სამეურნეო აღრიცხვა ამ ცვლილებების აღსაღრიცხვად იყენებს განსხვავებულ საზომ ერთეულებს.

სამეურნეო აღრიცხვაში გამოიყენება: ნატურალური, შრომითი და ფულადი საზომი ერთეულები.

ნატურალურ საზომ ერთეულებს მიეკუთვნება, ზომის, წონის, რაოდენობის, მოცულობის საზომი ერთეულები, როგორცაა: მეტრი, კილომეტრი, გრამი, კილოგრამი, კუბური მეტრი, ცალი, წყვილი და ა.შ.

შრომით საზომ ერთეულებს მიეკუთვნება დახარჯული შრომის რაოდენობისა და ხარისხის საზომი ერთეულები, როგორცაა: შრომადღე, კაცდღე, კაცსაათი, მანქანასაათი და ა.შ. ამ საზომი ერთეულების გამოყენება შრომის ანაზღაურების განსაზღვრის საშუალებას იძლევა.

ფულად საზომ ერთეულებს მიეკუთვნება: ლარი, დოლარი, ფუნტი სტერლინგი და ა.შ. ზომის ფულადი ერთეულის შემოღების აუცილებლობა განაპირობა ნატურალური და შრომითი ზომის ერთეულების გამოყენების სფეროების შეზღუდულობამ. კერძოდ, შეუძლებელია სხვადასხვა ფიზიკურ-ქიმიური თვისებების მქონე საგნების

გამოსახვა ერთი და იგივე ზომის ერთეულებით. ფულადი საზომი ერთეული კი იძლევა განსხვავებული თვისებების მქონე საგნებისა და მოვლენების განზოგადებისა და შეფასების საშუალებას. ამავე დროს, ფულადი საზომი ერთეულის გამოყენება არ ზღუდავს ნატურალური და შრომითი ერთეულების გამოყენებას. ის ამ საზომ ერთეულებში გამოსახული საგნებისა და მოვლენების საბოლოოდ ღირებულებით ფორმაში განზოგადების საშუალებას იძლევა.

სამეურნეო აღრიცხვა აერთიანებს ოპერატიულ, სტატისტიკურ და ბუღალტრულ აღრიცხვას.

აღრიცხვის ეს სახეები ავსებენ ერთმანეთს და ხშირად ერთსა და იმავე ინფორმაციას ემყარებიან. სამეურნეო აღრიცხვა მთლიანად და მისი ცალკეული სახეები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ მართვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში.

ოპერატიული აღრიცხვა გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის ოპერატიული მიღებისათვის. ოპერატიული აღრიცხვის ინფორმაცია პირველადი დოკუმენტების საშუალებით, ტელეფონით, ტელეგრაფით, ფაქსით გადაიცემა. ოპერატიული აღრიცხვა აბსოლუტურ სიზუსტეს მოკლებულია, მაგრამ მისი ინფორმაცია შეიძლება სასწრაფოდ მომზადდეს და გადაიცეს. ოპერატიული აღრიცხვა იყენებს სამივე სახის საზომ ერთეულს: ნატურალურს, შრომითს და ფულადს. ყველაზე ხშირად კი პირველ ორს.

ოპერატიული აღრიცხვის საშუალებით ცალკეული სამეურნეო პროცესები და ფაქტები შეისწავლება უშუალოდ მათი მიმდინარეობისას, მათზე მეთვალყურეობის გაწევის, კონტროლისა და შემოწმების მიზნით. მისი საშუალებით ხდება გამოშვების, წარმოებული პროდუქციის ხარისხის, საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების, საქონელბრუნვის გეგმის შესრულების და სხვა ფაქტების აღრიცხვა.

ოპერატიული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია ოპერატიულობა და ინფორმაციის კონკრეტულობა, თუმცა იგი ვერ იძლევა სამეურნეო სუბიექტის ფუნქციონირების მთლიან სურათს. ოპერატიული აღრიცხვის ინფორმაციისათვის აგრეთვე დამახასიათებელია შეზღუდულობა დროში. როგორც წესი, იგი მართვისათვის თავის მნიშვნელობას კარგავს სამეურნეო პროცესის დამთავრებისთანავე. ასეთი აღრიცხვა ტექნიკური საშუალებებით ხდება და ხშირად მას ოპერატიულ-ტექნიკურ აღრიცხვას უწოდებენ

სტატისტიკური აღრიცხვა ახდენს საწარმოო საქმიანობისა და საზოგადოებრივი ცხოვრების მასობრივი და ტიპური მოვლენების რაოდენობრივი და თვისობრივი მხარეების (წარმოების მოცულობა, საქონელბრუნვა, თვითღირებულება, სამუშაო დროის გამოყენება, ხელფასის დინამიკა და სხვა) შესწავლას.

სტატისტიკური აღრიცხვის შესწავლის ობიექტია ისეთი მასობრივი საზოგადოებრივი მოვლენები, როგორცაა მოსახლეობის რიცხოვნობა და შედგენილობა, სო-

ციალურ-დემოგრაფიული მონაცემები (მოკვდაობა, შობადობა, საშუალო გამოუმშავება და ა. შ.).

სტატისტიკური აღრიცხვა ეყრდნობა განზოგადოებულ მონაცემებს, რომლებიც ახასიათებენ ობიექტების ერთობლიობას. იგი იყენებს სპეციფიკურ ხერხებსა და მეთოდებს: დაკვირვების, დაჯგუფების, შედარების, ინდექსების, საშუალო სიდიდეების და ა. შ. სტატისტიკურ აღრიცხვაში გამოიყენება სამივე სახის საზომი ერთეულები: ნატურალური, შრომითი, ფულადი.

სტატისტიკური აღრიცხვა გამოიყენება მსხვილ სამეურნეო სტრუქტურათა მართვისათვის: საწარმოები, კომპლექსური პროგრამები, დარგები, რეგიონები და მთლიანად ქვეყნის საზოგადოებრივ-ეკონომიკური ცხოვრება.

ბულალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს საწარმოს სამეურნეო ფაქტების ცვლილებათა შესახებ ინფორმაციის შეგროვების, დაჯგუფებისა და გადაცემის სისტემას საბოლოოდ ფულად საზომ ერთეულში განზოგადოებული სახით.

ბულალტრული აღრიცხვა ქმნის საინფორმაციო სისტემას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ, იძლევა საშუალებას განისაზღვროს მისი ქონება და მთლიანი კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები, სამეურნეო საქმიანობის საბოლოო ფინანსური შედეგი.

ბულალტრული აღრიცხვა სამეურნეო ოპერაციათა უბრალო რეგისტრაციით არ შემოიფარგლება, მას ფინანსური ინფორმაციის აუცილებელ ინსტრუმენტად თვლიან და სამეურნეო სუბიექტის შესახებ ფინანსური ინფორმაციის გაზომვის, დამუშავებისა და გადაცემის სისტემას უწოდებენ.

ბულალტრული აღრიცხვა სამეურნეო საქმიანობასა და გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა შორის დამაკავშირებელი რგოლია. იგი ასდენს სამეურნეო საქმიანობის გაზომვას, მონაცემთა რეგისტრაციას, მათ დამუშავებას და შენახვას საჭირო მომენტამდე. დამუშავებული ინფორმაცია უკვე სასარგებლო ინფორმაციას წარმოადგენს და ანგარიშგების საშუალებით გადაეცემა მომხმარებლებს სათანადო გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ოპერატიული და სტატისტიკური აღრიცხვისაგან განსხვავებით ბულალტრული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელი თავისებურებაა საწარმოს დაარსებიდან მიმდინარე პერიოდამდე მასში მიმდინარე ოპერაციების განუწყვეტელი აღრიცხვა ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით, სათანადოდ გაფორმებული დოკუმენტების საფუძველზე. იგი იყენებს სამივე სახის საზომ ერთეულს: ნატურალურს, შრომითს და ფულადს, თუმცა სამეურნეო ოპერაციებსა და ფაქტებს საბოლოოდ ფულად საზომში განზოგადოებულად განიხილავს.

ბულალტრულ აღრიცხვას დიდი მნიშვნელობა აქვს სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის ხელმძღვანელობისა და სამმართველო გადაწყვეტილებების მისაღებად. ბულალტრული აღრიცხვის მიზანია:

- სამეურნეო მოვლენის ანალიზი – დაკვირვებისა და გაზომვის გზით;
- ინფორმაციის დამუშავება-აღრიცხვის, აღიარების, შეფასებისა და დაჯამების გზით;
- ანგარიშების მომზადება – წლიური ანგარიშებისა და სპეციალური მიმოხილვების მომზადებისა და მომხმარებელთათვის წარდგენის გზით.

1.3. ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციული სისტემის ორგანიზაციული სისტემა: ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა

ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციული სისტემა მოიცავს საგარეო, ანუ ფინანსურ აღრიცხვას და შიდა, ანუ მმართველობით (მენეჯერულ) აღრიცხვას.

ფინანსურ აღრიცხვა ასახავს საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებს. მასში თავს იყრის ინფორმაცია საწარმოს მიმდინარე ხარჯებისა და შემოსავლების, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების, ფინანსური ინვესტიციებისა და მათგან მიღებული შემოსავლების, დაფინანსების წყაროების მდგომარეობისა და სხვა მნიშვნელოვანი მაჩვენებლების შესახებ, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად. ფინანსური ანგარიშგება ქვეყნდება და გამიზნულია როგორც საწარმოს ადმინისტრაციის, ასევე გარე მომხმარებელთა მიერ გამოყენებისათვის.

მმართველობითი (მენეჯერული) აღრიცხვის ინფორმაცია განკუთვნილია შიდა მომხმარებლებისათვის და გამოიყენება სამმართველო გადაწყვეტილებათა მისაღებად. მმართველობითი აღრიცხვის საშუალებით ხდება ფინანსური აღრიცხვის მონაცემთა დეტალიზება.

ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მთელი სამეურნეო ერთეულის სამეურნეო ფაქტებს, რომელთაც უკვე ჰქონდათ ადგილი რეალურ სინამდვილეში, განზოგადოებულია ფულად მაჩვენებელში მათი მოხდენის მომენტისათვის.

მმართველობითი აღრიცხვა კი მოიცავს ინფორმაციას საწარმოს ცალკეული ქვედანაყოფების საქმიანობის, პროდუქციის ცალკეული სახეების თვითღირებულების, პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების შესახებ ნებისმიერი საზომი ერთეულით (ტონა, მეტრი, ცალი, კაც-საათი, მანქანა-საათი და სხვა), მაგრამ აუცილებლობის შემთხვევაში მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება ფულადი საზომი ერთეული. მმართველობითი აღრიცხვა იყენებს ნატურალურ, შრომით და ღირებულებით საზომ ერთეულებს და არ არის აუცილებელი ნატურალური და შრომითი საზომი ერთეულებით ასახული აღრიცხვის ობიექტების ფულადი საზომი ერთეულით განზოგადოება. კონკრეტულ შემთხვევაში გამოიყენება მისთვის ყველაზე შესაფერისი და გამოსადეგი

ზომის ერთეული.

ფინანსური აღრიცხვა ემყარება მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემებს. ამ ინფორმაციის სათანადოდ დოკუმენტაციის, დაჯგუფების, შეფასების, ანგარიშებზე ასახვის და ბოლოს, ბალანსსა და ანგარიშგებაში განზოგადოების გზით ხდება მიწოდება ინფორმაციის მომხმარებელთა ფართო ფენისათვის.

ფინანსური აღრიცხვა სამეურნეო მოვლენის ჩაწერის, შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში განზოგადოების საშუალებას იძლევა. ანგარიშგების მომზადება და ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის წარდგენა რეგულარულად, მკაცრად განსაზღვრული პერიოდების მიხედვით წარმოებს (მაგალითად, წელიწადში ერთხელ).

მმართველობითი აღრიცხვა არ ითვალისწინებს ანგარიშგების მკაცრი პერიოდულობით წარდგენას. მისი მომზადება და წარდგენა ხდება მომხმარებლის მოთხოვნის შესაბამისად, საჭირო დროს.

როგორც აღინიშნა, ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია ძირითადად გარე მომხმარებლებისთვის არის განკუთვნილი, მაგრამ მას იყენებენ ასევე შიდა საწარმოო დანიშნულებითაც (ადმინისტრაცია, საწარმოს თანამშრომლები, შიდა აუდიტორები).

ფინანსური აღრიცხვა საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებს ორადი აღრიცხვის სისტემით აწარმოებს, რომლის თანახმადაც, ყოველი სამეურნეო ოპერაცია მთავარი საბუღალტრო წიგნის ორ ანგარიშზე ერთდროულად აისახება.

ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაციის მომზადება დიდ სიზუსტეს მოითხოვს. ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია მხოლოდ ფაქტიურ, რეალურ მონაცემებს წარმოადგენს. მას ობიექტური ხასიათი აქვს და დასრულებულ ოპერაციებს ასახავს. ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპების მოთხოვნების შესაბამისად მზადდება.

მმართველობითი აღრიცხვა მოიცავს სააღრიცხვო ინფორმაციის ყველა სახეს, რომელიც იზომება, მუშავდება და გადაეცემა შიდასამეურნეო მოხმარებისთვის, ხელმძღვანელობისთვის და წარმოადგენს ოპტიმალური სამმართველო გადაწყვეტილებების მიღების საფუძველს. მისთვის დამახასიათებელია ინფორმაციის მომზადება მხოლოდ შიდა მომხმარებლებისთვის, ცალკეული განყოფილებებისთვის. იგი არ შემოიფარგლება ორადი ჩაწერის სისტემით. ნორმები და შეზღუდვები არ არსებობს და ერთადერთი კრიტერიუმი ინფორმაციის ვარგისიანობაა. მმართველობითი აღრიცხვა იყენებს ნებისმიერი სახის საზომ ერთეულებს, არ არის აუცილებელი აბსოლუტური სიზუსტე, მაგრამ ზშირად ზუსტი მონაცემებიც გამოიყენება. მმართველობითი აღრიცხვა სასარგებლო ინფორმაციის მისაღებად სხვადასხვა ხერხებისა და მეთოდების უფრო მეტი არჩევანის საშუალებას იძლევა. მისთვის არ არის სავალდებულო ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებული პრინციპების და ნორმების გამოყენება.

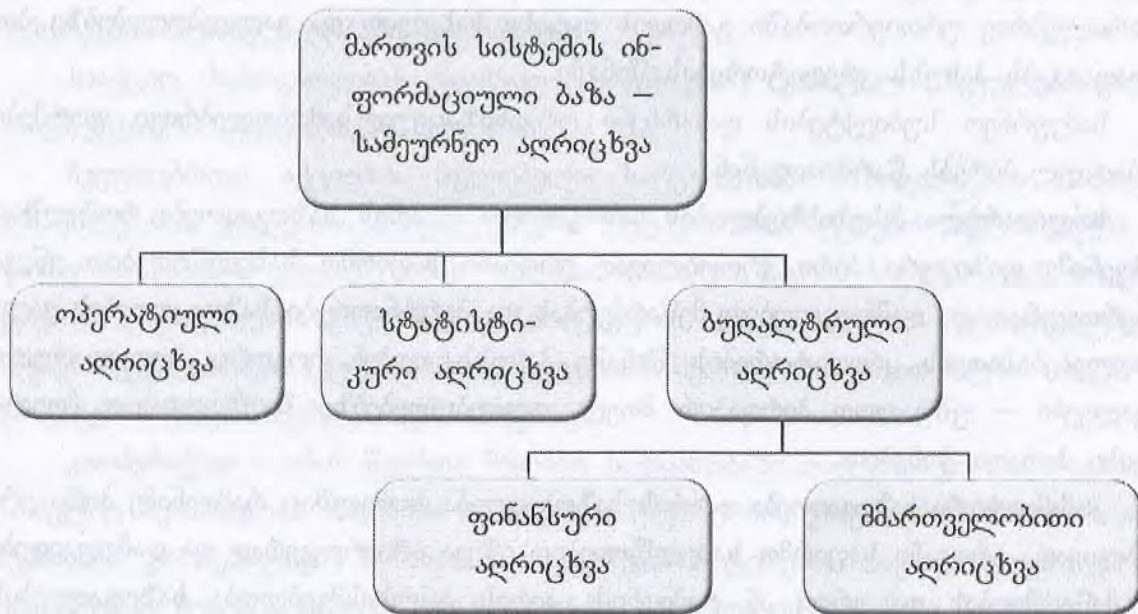
ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

როგორც უკვე აღინიშნა, ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია მხოლოდ ფაქტიურ, რეალურ მონაცემებს წარმოადგენს, ანუ წარსულში მომხდარ და მიმდინარე პერიოდის დასრულებულ ოპერაციებს ასახავს.

მმართველობითი აღრიცხვა მოიცავს შიდა ოპერაციების კონტროლსა და დაგეგმვას. ამავე დროს დაგეგმვისას სჭარბობს მომავალში მოსალოდნელი მოვლენების სუბიექტური შეფასებები. მმართველობითი აღრიცხვის მიზანს წარმოადგენს იმ ინფორმაციის წარდგენა და ინტერპრეტაცია, რომელიც გამოიყენება სტრატეგიის შემუშავებისათვის, საქმიანობის დაგეგმვისა და კონტროლისათვის, რესურსების მართვის ოპტიმალური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია ფინანსურისაგან განსხვავებით განკუთვნილია მხოლოდ ადმინისტრაციისათვის. ამიტომ საჭიროა მისი როგორც კომერციული საიდუმლოების კონფიდენციალობის დაცვა, და იგი გამოქვეყნებას არ ექვემდებარება.

მართვის სისტემის ინფორმაციული ბაზის, სამეურნეო აღრიცხვის სახეების და ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციული სისტემის ურთიერთკავშირის საილუსტრაციოდ წარმოვადგინოთ შემდეგი სქემით:



1.4. სამეწარმეო სუბიექტების

ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები

სამეწარმეო საქმიანობის ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმებს ქვეყნის კანონმდებლობა განსაზღვრავს, ამიტომ სხვადასხვა ქვეყანაში ისინი განსხვავებული ფორმით არიან წარმოდგენილი.

“მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად „სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიღების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად“.

საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულია სამეწარმეო საქმიანობის შემდეგი სახის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები: ინდივიდუალური საწარმო, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი:

ინდივიდუალური საწარმოს მფლობელი ინდივიდუალური მეწარმე არის ფიზიკური პირი, რომლის სამეწარმეო საქმიანობისათვის აუცილებელია სამეწარმეო წესით მოწყობილი ორგანიზაცია, მოწესრიგებული სალარო და ბუღალტრული აღრიცხვა. იგი სამართლებრივ ურთიერთობაში გამოდის თავისი სახელით და ვალდებულებებზე პირადად აგებს პასუხს კრედიტორების წინაშე.

სამეურნეო სუბიექტების დანარჩენი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები იურიდიულ პირებს წარმოადგენენ.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება – არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე ფიზიკური პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას და პარტნიორები საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები – უშუალოდ, პირდაპირ მთელ ვალდებულებებზე შეუზღუდავად, მთელი თავისი პირადი ქონებით.

კომანდიტური საზოგადოება – არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას და ერთი ან რამდენიმე პირის პასუხისმგებლობა საზოგადოების კრედიტორების წინაშე განსაზღვრული საგარანტიო თანხის გადახდით შემოიფარგლება. ამ პირებს კომანდიტები ეწოდებათ, სხვა პარტნიორების პასუხისმგებლობა კი შეზღუდული არ არის და მათ კომპლემენტარებს უწოდებენ (კომპლემენტარები მხოლოდ ფიზიკური პირები არიან). კომანდიტების საგარანტიო თანხა განისაზღვრება წესდებით.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება – არის საზოგადოება რომლის პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება საზოგადოების ქონებით, ხოლო

თითოეული პარტნიორის პასუხისმგებლობა—საწესდებო კაპიტალში მისი წილით.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება და კომანდიტური საზოგადოება პარტნიორობაზე დაფუძნებული საზოგადოებებია, რომელთა დასაფუძნებლად კანონი დამფუძნებელთა ქონებრივ გარანტიებს არ მოითხოვს, მაგრამ კრედიტორთა წინაშე მათ პასუხისმგებლობას შეუზღუდავად ითვალისწინებს. როდესაც საწარმოს დამფუძნებლები ამგვარ პასუხისმგებლობას ერიდებიან და გარკვეული თანხის მფლობელები არიან, მათ შეუძლიათ არჩევანი გააკეთონ შპს-ს, სს-ის ან კოოპერატივის შორის.

სააქციო საზოგადოება – არის საზოგადოება, რომელსაც აქვს აქციებად დაყოფილი საწესდებო კაპიტალი. სააქციო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა 15.000 ლარის ოდენობით არის დადგენილი. ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება უნდა იყოს ერთი ლარი ან მისი მრავალჯერადი. ნომინალური ღირებულება ეწოდება იმ ღირებულებას, რომლითაც გაიცა აქცია და რეგისტრირებულ იქნა საზოგადოების წიგნში. გამოშვებული აქციების ნომინალური ღირებულებების ჯამი შეადგენს საზოგადოების საწესდებო კაპიტალს. აქციის ნომინალური ღირებულება შეიძლება მის საბაზრო ღირებულებაზე მეტი ან ნაკლები იყოს. აქციის ნომინალურ ღირებულებაზე საბაზრო ღირებულების მეტობის შედეგად საწარმოში იქმნება საემისიო კაპიტალი, რომელიც რეზერვების შემადგენლობაში აღირიცხება.

სააქციო საზოგადოების სააქციო (საწესდებო) კაპიტალი ჩვეულებრივი და პრივილეგიური აქციებისაგან შედგება.

ჩვეულებრივი აქციების მფლობელი სარგებლობს საზოგადოების მართვაში მონაწილეობის უფლებით. პრივილეგიური (შელავათიანი) აქციების მფლობელებს აქციონერთა საერთო კრებაზე ხმის უფლება არა აქვთ, მაგრამ სარგებლობენ პრივილეგიებით დივიდენდების გაცემისას, კერძოდ, უფრო ადრე და უფრო მეტ დივიდენდებს იღებენ ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებთან შედარებით. დივიდენდების ოდენობას და გაცემის ვალებს წესდება განსაზღვრავს.

კოოპერატივი – არის წევრთა შრომით საქმიანობაზე დაფუძნებული საზოგადოება, რომელიც შემოსავლის მიღებისა და წევრთა მეურნეობის განვითარების მიზნით არის შექმნილი. კოოპერატივის მიზანია მისი წევრების ინტერესთა დაკმაყოფილება და არა უპირატესად მოგების მიღება. კოოპერატივის კაპიტალი იქმნება მისი წევრების საპაიო შენატანების საფუძველზე. საპაიო შენატანების ოდენობას განსაზღვრავს კოოპერატივის წესდება. კოოპერატივს ხელმძღვანელობს გამგეობა. კოოპერატივის საქმიანობის პირველ სამეურნეო წელს მოგება წევრებს შორის ნაწილდება მათი შესრულებული შენატანის პროპორციულად, ხოლო ყოველ მომდევნო წელს – წლის ბოლოსათვის არსებული პაის საერთო თანხის პროპორციულად მოგების მიმატებით და ზარალის ჩამოწერის გზით.

**თავი 2. ბუღალტრული
აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტები.
ბუღალტრული აღრიცხვის
რეგულირება**



- 2.1. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები
- 2.2. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება საქართველოში

**2.1 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო
სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები**

საწარმოთა საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და ფინანსური ანგარიშგების შედგენა ქვეყანაში მოქმედი ადგილობრივი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების შესაბამისად ხდება, ამიტომ სხვადასხვა ქვეყნების ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესები ხშირად ერთმანეთისაგან განსხვავდება.

საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებამ წარმოშვა სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების და მომხმარებლებისათვის მიწოდების საკითხისადმი ერთიანი მიდგომის აუცილებლობა.

ცალკეული ქვეყნების კანონმდებლობითა და ნორმატიული აქტებით განპირობებული სააღრიცხვო ინფორმაცია, რომლის მომზადებისას ეროვნული თავისებურებებიც არის გათვალისწინებული, საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობებისათვის გარკვეულ დაბრკოლებას წარმოადგენდა.

სწორედ ამიტომ, სხვადასხვა ქვეყნების ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის ჰარმონიზაციის მიზნით 1973 წლის 29 ივნისს, მსოფლიოს 9 განვითარებული ქვეყნის ბუღალტერთა პროფესიულ კავშირებს შორის შეთანხმების შედეგად, შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ). 1982 წლის ნოემბერში მოხდა შეთანხმებისა და წესდების შესწორება და ხელმოწერა. ბასსკ-ის საქმიანობის ხელმძღვანელობა დაეკისრა გამგეობას, რომელშიც სხვადასხვა ქვეყნების წარმომადგენლები შედიოდნენ.

ბასსკ-ის მიზანი იყო ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების

შემუშავება, გამოცემა და მსოფლიოში მათი გავრცელება და დანერგვა, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან დაკავშირებული ინსტრუქციების, ბუღალტრული სტანდარტებისა და პროცედურების სრულყოფის საკითხებზე მუშაობა. ბასსკ-ი თანამშრომლობდა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციასთან. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრები ავტომატურად ხდებოდნენ ბასსკ-ის წევრები.

2001 წლის აპრილიდან სტანდარტების შემუშავებელი საერთაშორისო ორგანოს წესდება შეიცვალა. ბასსკ-ი შეცვალა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ, რომელსაც ევალება ფინანსური ანგარიშგების და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტების, კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების, განსახილველი პროექტებისა და სხვა საღისკუსიო დოკუმენტების დამტკიცება.

1973 წლიდან 2001 წლამდე ბასსკ-მა გამოსცა 41 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი და ერთი შესავალი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში, ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. ამ დროიდან ბასსს-ს მიერ მომზადებულ 9 სტანდარტს ეწოდა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს/IFRS¹). მანამდე გამოცემული 41 სტანდარტიდან ზოგიერთის სახელწოდება შეიცვალა, ზოგი კი გაუქმდა ბასსკ-ის მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასსს-ები) მუდმივად განიხილება, რათა საჭიროების შემთხვევაში შესწორდეს.

„სტანდარტი“ ინგლისური სიტყვაა და სიტყვასიტყვით ნიშნავს „ნორმას“, „ნიმუშს“. ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიულ დოკუმენტაციასთან მიმართებაში იგი ნიშნავს ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტურად გაფორმებული წესების კომპლექსს. თითოეული „ნორმა“, „ნიმუში“, „წესი“ განსაზღვრავს ამა თუ იმ მოვლენის აღრიცხვის არსს, ტერმინოლოგიას, მეთოდს, ხერხებს.

ბასს წარმოადგენს შედარებით რაციონალური წესების „ნაერთს“, რომლებიც სხვადასხვა ქვეყანაში გამოყენებული ნორმების დეტალური ანალიზის შედეგად იქნენ შერჩეული. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი მუდმივად გადასინჯავს როგორც აღრიცხვის პრაქტიკას, ისე თეორიას, რომელიც ამ პრაქტიკას უდევს საფუძვლად. თუ ცალკეული თეორია შეესაბამება ბასსს-ის მიერ მიღებულ შეფასებისა და აღრიცხვის პრინციპებს, მაშინ ასეთი თეორიის შესაბამისი სტანდარტები მიიღება საერთაშორისო ნორმის სახით. მაგალითად, თუ სხვადასხვა ქვეყანაში მიღებული მეთოდები ერთმანეთისაგან განსხვავდება, მაგრამ გამოყენებული მეთოდიკა შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ნორმების „საფუძვლებს“.

1 IFRS - International Financial Reporting Standards

საერთაშორისო მარეგულირებელი სისტემა მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასს), სტანდარტების საკონსულტაციო საბჭოს (სსს), ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედ კომიტეტს (იმკ). საბჭოს ჰყავს ნდობით აღჭურვილი პირები, რომელთა შერჩევა ხდება გეოგრაფიული არეალის გათვალისწინებით. ნდობით აღჭურვილ პირებს ევალებათ სახსრების მოზიდვა, ბასსს-ს, იმკ-ს, და სსს-ს წევრების დანიშვნა, სტრატეგიის გადასინჯვა ყოველწლიურად. ბასსს-ში შედის 14 წევრი რომლებიც შეირჩევიან გამოცდილების მიხედვით. გაითვალისწინება პრაქტიკული აუდიტორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების, აკადემიური მოღვაწის გამოცდილება. სსს-ს მიზანია ბასსს-თვის რჩევების მიცემა სტანდარტების შემუშავებისა და სხვა მნიშვნელოვან პროექტებზე მუშაობისას. სსს-ს დაახლოებით 50 წევრი ჰყავს. რაც შეეხება ფასსიკ-ს, მისი უმთავრესი ამოცანაა განმარტებების გაკეთება (ინტერპრეტაციები) ბასსს-ისა და ფასსს-ის გამოყენების ინტერპრეტაცია სირთულეების წარმოშობისას.

ფასსს-ების მომზადებისა და გამოშვების პროცედურა ასეთია: ბასსსს-ის მიერ მზადდება განსახილველი საკითხების სია, რომელსაც განიხილავს სამეთვალყურეო კომიტეტი და შენიშვნების გათვალისწინების შემდეგ ამზადებს პრინციპების პროექტს. განსახილველი პროექტი ქვეყნდება. მიღებული კომენტარების გათვალისწინების შემდეგ პროექტი მოწონებულ უნდა იქნეს საბჭოს 14 წევრიდან 8 წევრის მიერ და ასეთი თანხმობის შემთხვევაში უკვე მომზადებული ფასსს ექვემდებარება გამოქვეყნებას.

კომიტეტის საქმიანობას ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე. ტექნიკური პერსონალი და პროექტების ხელმძღვანელები დაკომპლექტებულია აშშ-ს, კანადის, საფრანგეთის, გერმანიის, ახალი ზელანდიის, დიდი ბრიტანეთის და სხვა ქვეყნების წარმომადგენლებით.

ბასსსს-ს მიერ გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები ადგენს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარების, შეფასების, წარდგენის და ინფორმაციის ასახვის მოთხოვნებს და ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურულ საფუძვლებს, სადაც განსაზღვრულია ამოსავალი კონცეფციები, რომელიც საფუძვლად ედება საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის წარდგენას.

2.2. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება საქართველოში

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის ხელშეწყობის მიზნით 1999 წლის 5 თებერვალს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“.

რომლის თანახმად საქართველო აღიარებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს.

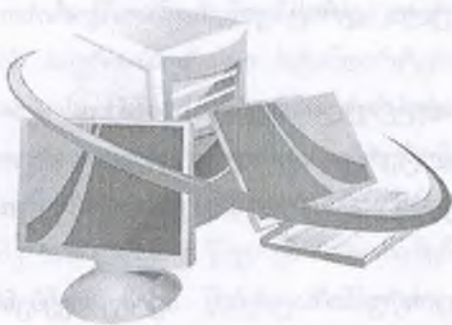
კერძო სამართლის იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშების თვითრეგულირებას ახორციელებენ ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციები საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიასთან ერთად.

ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციები შეიმუშავენ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციებს, ბუღალტრული აღრიცხვის დროებით სტანდარტებს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ შემუშავებული დროებითი წესები იმ სააღრიცხვო ობიექტების რეგულირებისათვის, რომელთა აღრიცხვა-ანგარიშგება არ რეგულირდება საქართველოს კანონმდებლობით და ბასს-ებით), ახდენენ ბუღალტერთა კვალიფიკაციის ამაღლებას და უზრუნველყოფენ მათ პროფესიულ სერტიფიცირებას.

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია ამტკიცებს ქართულ ენაზე თარგმნილი სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღებას, ბუღალტრული აღრიცხვის დროებით სტანდარტებს, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

2001 წლის 1 იანვრიდან ყველა საწარმო, გარდა ინდივიდუალური მეწარმეებისა, მცირე საწარმოებისა და არაკომერციული იურიდიული პირებისა (საზოგადოებრივი ორგანიზაციები), ვალდებულია ანგარიშგება აწარმოოს ბასს-ების მიხედვით, ხოლო დანარჩენები არ არიან ვალდებული, მაგრამ უფლება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და დროებითი სტანდარტების შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომლის კომპეტენციაა საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმების, წესების, შესაბამისი ინსტრუქციებისა და მითითებების შემუშავება და პრაქტიკაში დამკვიდრება. ფინანსთა სამინისტრო თანამშრომლობს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიასთან და ბუღალტერთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან.



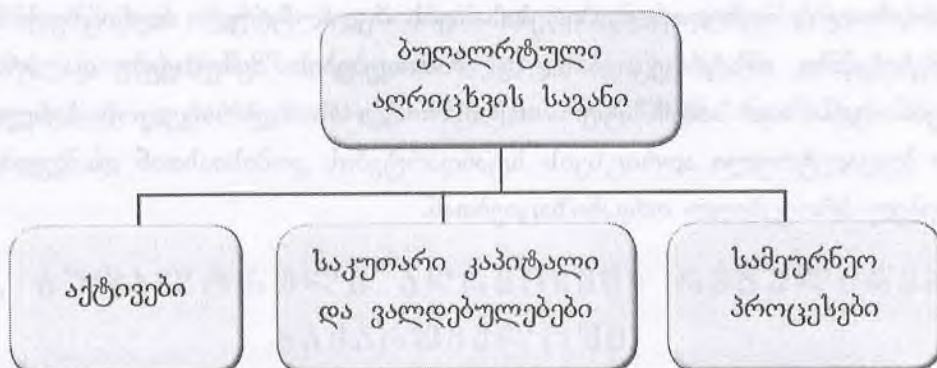
თავი 3. ბულალტრული აღრიცხვის საგანი და მეთოდი

- 3.1. ბულალტრული აღრიცხვის საგანი
- 3.2 ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდი
- 3.3. ბულალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები

3.1. ბულალტრული აღრიცხვის საგანი

ბულალტრულ აღრიცხვას, ისევე როგორც ყველა სხვა მეცნიერებას, აქვს შესწავლის საგანი. ბულალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანს წარმოადგენს ეკონომიკური რესურსები, ამ რესურსების ფორმირების წყაროები და სამეურნეო ფაქტები.

სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის უზრუნველსაყოფად აუცილებელია ქონება ანუ ეკონომიკური რესურსები (აქტივები) და ამ ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროები, საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებათა სახით. აქტივების და მათი ფორმირების წყაროების ცვლილება სამეურნეო საქმიანობის პროცესში სამეურნეო ფაქტებად, ანუ სამეურნეო ოპერაციებად იწოდება. ბულალტრული აღრიცხვის საგნის ობიექტების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა:



აქტივები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსები, რომლებიც წარსულში განხორციელებული სამეურნეო

მოვლენების შედეგს წარმოადგენენ და მათგან საწარმო მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას მოელოს.

ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად აქტივებში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი, ხელი შეუწყოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. ეს უნარი შეიძლება იყოს პროდუქტიული და ფულად საშუალებებად ან მათ ეკვივალენტებად გარდაქმნის უნარი ან კიდევ უნარი იმისა, რომ შეამციროს საწარმოდან ფულადი სახსრების გასვლა.

საწარმოს აქტივები გამოიყენება პროდუქციის საწარმოებლად, სამუშაოების შესასრულებლად და მომსახურების გასაწევად. თუ წარმოებული პროდუქცია, შესრულებული სამუშაო და გაწეული მომსახურება მომხმარებელთა მოთხოვნილებების შესაბამისი იქნება, ეს ხელს შეუწყობს საწარმოში ფულადი სახსრების შემოსვლას.

აქტივებში განივთებული ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში შეიძლება სხვადასხვა გზით შემოვიდეს. კერძოდ, აქტივის სხვა აქტივზე გაცვლის გზით, აქტივების გამოყენებით ვალდებულებათა დასაფარავად, აქტივების გადანაწილებით მესაკუთრეთა შორის, საქონლის წარმოებითა და მომსახურების გაწევით.

აქტივების უმრავლესობას მატერიალური, ფიზიკური „ხელშესახები“ ფორმა გააჩნია (ძირითადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი), მაგრამ ეს არ არის აქტივების განმსაზღვრელი ერთადერთი კრიტერიუმი. ზოგიერთ აქტივს, მაგალითად, ლიცენზიებს, კონცესიებს, პატენტებს მატერიალური ფორმა არ გააჩნია, მაგრამ ისინი ხელს უწყობენ ფულადი საშუალებების შემოსვლას საწარმოში, ე.ი. საწარმოსათვის ეკონომიკური სარგებლის მოტანა შეუძლიათ.

ზოგიერთი აქტივი დაკავშირებულია სამართლებრივ, მათ შორის საკუთრების უფლებებთან. აქტივებად აღიარების აუცილებელ კრიტერიუმს არ წარმოადგენს მხოლოდ საკუთრების უფლება. ვინაიდან აქტივად შეიძლება აღიარებულ იქნეს იჯარით აღებული ქონებაც, თუ იგი საწარმოს კონტროლს ექვემდებარება, თუმცა ეკონომიკური სარგებლის გაკონტროლების უნარი საწარმოს მიერ სამართლებრივი უფლებების განხორციელების შედეგს წარმოადგენს.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, საწარმოს აქტივები წარსულში განხორციელებული სამეურნეო მოვლენის შედეგია. საწარმო ან თვითონ ქმნის აქტივს, ან შეიძენს, თუმცა შესაძლებელია, საწარმომ აქტივი მიიღოს უსასყიდლოდაც.

სამეურნეო პროცესში მონაწილეობის ხანგრძლივობიდან გამომდინარე აქტივებს ყოფენ გრძელვადიან და მიმდინარე (მოკლევადიან) აქტივებად. აქტივები, რომელთა გამოყენების ხანგრძლივობა 12 თვეს აღემატება, გრძელვადიან აქტივებად იწოდება.

გრძელვადიან აქტივებად ითვლება ძირითადი საშუალებები, კაპიტალური და ფინანსური დაბანდებანი, არამატერიალური აქტივები, რომლებსაც ეკონომიკური სარგე-

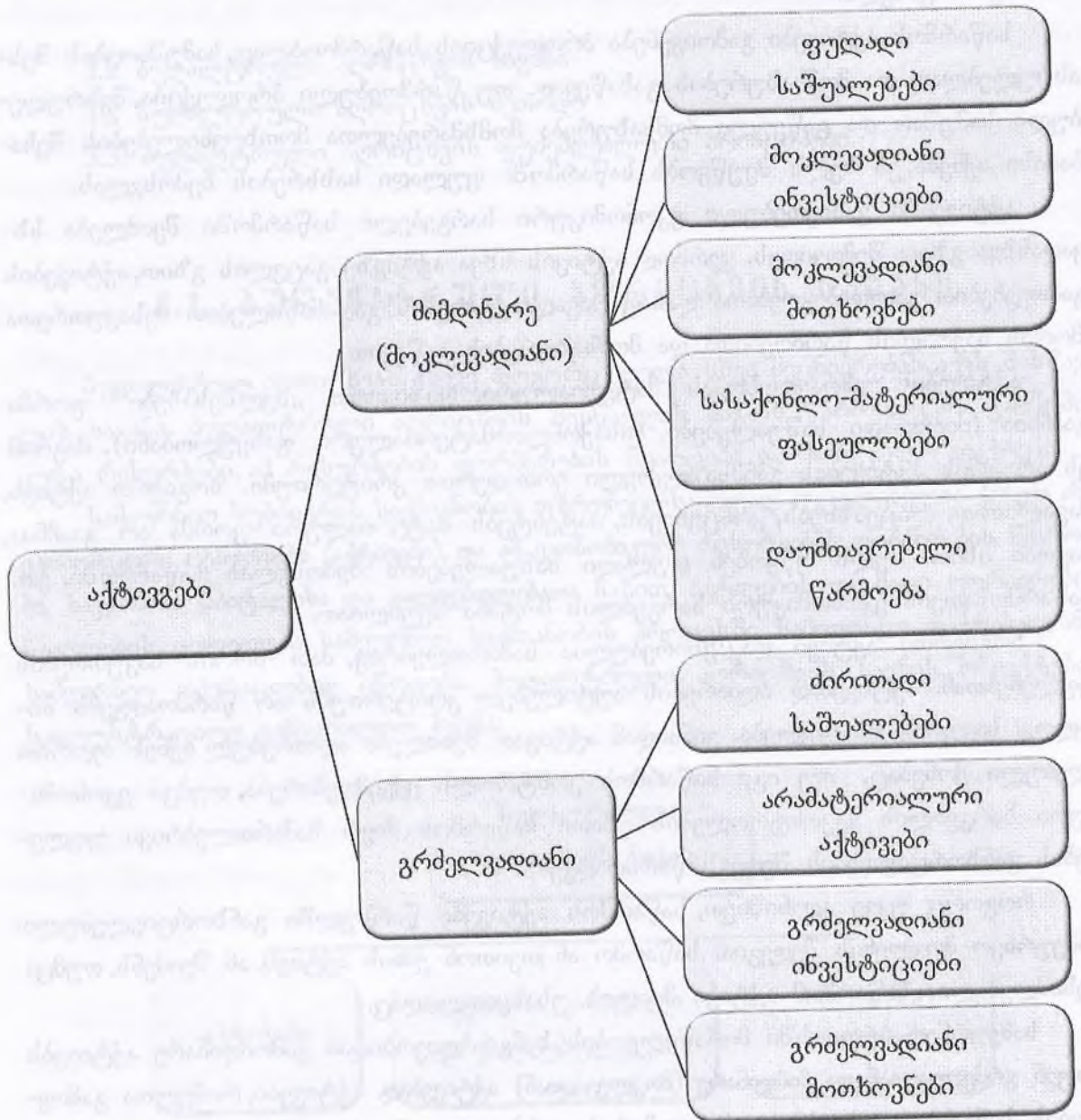
ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ბელი მოაქვთ ხანგრძლივი დროის, კერძოდ, რამდენიმე წლის განმავლობაში.

გრძელვადიანი აქტივები თავის მხრივ მოიცავს მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს, ასევე გრძელვადიან ფინანსურ ინვესტიციებს.

აქტივების კლასიფიკაციის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა:

აქტივების კლასიფიკაცია



გრძელვადიანი მატერიალური აქტივებია – მიწა, შენობა-ნაგებობანი, მოწყობილობანი, სატრანსპორტო საშუალებები, სამეურნეო ინვენტარი, ბუნებრივი რესურსები.

მათ აგრეთვე ძირითად საშუალებებს უწოდებენ. ძირითადი საშუალებები შრომის საშუალებებია, რომლებიც ხანგრძლივი დროის განმავლობაში გამოიყენებიან სამეურნეო სუბიექტის მიერ პროდუქციის დასამზადებლად, მომსახურების გასაწევად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის.

შრომის საშუალებების ჯგუფში ცალკე გამოიყოფა არამატერიალური აქტივები, რომელთა ხელით შეხება, „შეგრძნობა“ შეუძლებელია, მაგრამ ისინი გამოიყენებიან სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და ეკონომიკური სარგებლის მოტანა შეუძლიათ.

არამატერიალურ (უხილავ) აქტივებს მიეკუთვნება: პატენტები, ლიცენზიები, კონცესიები, საავტორო უფლებები, სავაჭრო მარკები, ფირმის ფასი ანუ გუდვილი, ინტელექტუალური საკუთრება – ნოუ-ჰაუ და სხვა.

ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის, მაგალითად გუდვილის ღირებულება შეიძლება განისაზღვროს საწარმოს შემენის მომენტში ყიდვა-გაყიდვის აქტის შედეგად.

გრძელვადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში აღირიცხება საწარმოთა მიერ ფასიან ქაღალდებში ხანგრძლივი (ერთ წელზე მეტი) ვადით განხორციელებული ინვესტიციები, რომლებიც უზრუნველყოფენ საწარმოსათვის ეკონომიკური სარგებლის მოტანას მიმდინარე პერიოდში, ან მომავალში. ასეთია მაგალითად, ობლიგაციებისა და აქციების შეძენა. გრძელვადიანი ინვესტიციებს მიეკუთვნება ასევე კაპიტალური დაბანდებანი ძირითად საშუალებებში.

მიმდინარე აქტივები მოიცავს ფულად საშუალებებს, მოკლევადიან ინვესტიციებს, მოკლევადიან მოთხოვნებს, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს.

მიმდინარე აქტივები იყოფა ფულად და არაფულად აქტივებად. მიმდინარე ფულად აქტივებს მიეკუთვნება ფულადი საშუალებები სალაროში და საბანკო ანგარიშებზე, მოკლევადიანი ინვესტიციები და მიმდინარე დებიტორული დავალიანებანი.

ფულადი საშუალებები მოიცავს სალაროში ნაღდი ფულის სახით და საბანკო ანგარიშებზე არსებულ ეროვნულ და უცხოურ ვალუტას, რომელიც აუცილებელია საწარმოს მიერ გაწეული ხარჯების დასაფარავად.

მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში, სახელმწიფოს ფასიან ქაღალდებში წარმოადგენს საწარმოს დროებით თავისუფალ ფულად საშუალებებს, რომლებიც უახლოეს მომავალში საწარმოს სამეურნეო პროცესის განხორციელებისათვის დასჭირდება.

დროებით თავისუფალ სახსრებს საწარმო ინახავს ბანკის სადეპოზიტო ანგარიშზე და შესაბამისად იღებს საპროცენტო შემოსავალს. ზოგჯერ საწარმოს დროებით თავისუფალი ფულადი სახსრების მოთავსება ბანკის სადეპოზიტო ანგარიშზე უფრო ნაკლები ეკონომიკური სარგებლის მომტანია, ვიდრე ფასიანი ქაღალდების

შეძენა, ამიტომ საწარმო ამ უკანასკნელ გზას ირჩევს. შესაბამისად საწარმოს მიმდინარე აქტივების შედგენილობაში შეიძლება გააჩნდეს სხვა სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდები, რომელთაც მისთვის მაღალი შემოსავალი მოაქვთ.

მოკლევადიან მოთხოვნებს, ანუ მიმდინარე დებიტორულ დავალიანებებს მიეკუთვნება: მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან, მომსახურების გაწევიდან, ან სამუშაოთა შესრულებიდან, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის, საწარმოთა ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრთა მიმართ, პარტნიორებზე გაცემული სესხები, გაცემული ავანსები და სხვა.

არაფულადი მიმდინარე აქტივები მოიცავს: სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს და ისეთ ხარჯებს, რომლებიც თავიანთი ეკონომიკური ბუნებით მომავალ პერიოდს ეკუთვნიან. არაფულადი მიმდინარე აქტივების შემადგენლობაში მნიშვნელოვანი წილით გამოირჩევა საწარმოს ფუნქციონირებისათვის აუცილებელი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები.

ასეთ აქტივებს წარმოადგენს შზა პროდუქცია, საქონელი, საკუთარი წარმოებისა და ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები, ნედლეული და დამხმარე მასალები, ტარა და ტარა მასალები, საწვავი, სათადარიგო ნაწილები.

შზა პროდუქცია საწარმოო ციკლის დასრულების შედეგად მიღებული ნაწარმია, რომელიც თავისი ტექნიკური და ხარისხობრივი მაჩვენებლებით პასუხობს სტანდარტის მოთხოვნებს და წარმოებულია გასაყიდად.

საქონელი არის მატერიალური ფასეულობა, რომელიც შეძენილია სხვა სამეურნეო სუბიექტისაგან და განკუთვნილია გასაყიდად, ყოველგვარი დამატებითი დამუშავების გარეშე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შედგენილობაში გამოიყოფა საწარმოო მარაგები, რომლებიც ერთჯერადად გამოიყენებიან წარმოების პროცესში და ფუნქციური როლის მიხედვით ჯგუფდებიან: ნედლეული და ძირითადი მასალები, დამხმარე მასალები, ნახევარფაბრიკატები, ტარა და ტარა მასალები, სათბობი, სათადარიგო ნაწილები, ნარჩენები.

ნედლეული წარმოებული პროდუქციის მატერიალურ საფუძველს წარმოადგენს და იგი ბუნებაში შზა სახით მოიპოვება. მაგალითად, ბამბის ბოჭკო სართავ-საფეიქრო მრეწველობისათვის, ქვანახშირი მეტალურგიული მრეწველობისათვის, ყურძენი მეღვინეობისათვის, ხილი და ბოსტნეული საკონსერვო წარმოებისათვის.

მასალები იყოფა ძირითად და დამხმარე მასალებად.

ძირითადი მასალები წარმოებული პროდუქციის ძირითად არსს, მის სუბსტანციას წარმოადგენს. ასეთია ქსოვილი ტრიკოტაჟის წარმოებაში, თუჯი მილსაგლინავ წარმოებაში.

დამხმარე მასალები აუცილებელია იმისათვის, რომ ნაწარმმა დასრულებული სახე მიიღოს. ასეთია, მაფი ტრიკოტაჟის წარმოებაში. წებო და ლაქი ხე-ტყის დამამუშავებელ მრეწველობაში და ა. შ.

ნახევარფაბრიკატი წარმოადგენს ნაწარმს, რომელმაც გაიარა დამუშავების გარკვეული საფეხურები, მაგრამ მისი საბოლოო დასრულება უნდა მოხდეს სხვა სამუშაო უბანზე, სხვა საწარმოში ან სხვა მანქანა-დანადგარზე.

საწარმოო პროცესში ზოგჯერ გამოიყენება ნარჩენები, რომლებიც ახალი პროდუქციის დამზადებისას მის შემადგენელ ელემენტად გვევლინებიან. ასეთია ნახერხი, ბურბუშელა და სხვა.

შზა პროდუქციის, საქონლის, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატების გარეგნული ფორმის შენარჩუნებისა და გარეგანი ზემოქმედებისაგან დაცვის მიზნით გამოიყენება ტარა და ტარა-მასალები, რომლებიც თავიანთი ნივთობრივ-ნატურალური ფორმითა და ფიზიკური თვისებებით მრავალფეროვანია. გამოიყენება ხის, მუყაოს, ქაღალდის, მინის, პოლიეთილენის, თუნუქისა და სხვა სახის ტარა.

მანქანა-დანადგარების პირვანდელი მწარმოებლურობის შენარჩუნების მიზნით ცალკეული ელემენტების გამოცვლისათვის საწარმოებში გამოიყენება სათადარიგო ნაწილები.

საწარმოო მარაგებში მნიშვნელოვანი ხვედრითი წილით გამოირჩევა დაუმთავრებელი წარმოება. დაუმთავრებელი წარმოება წარმოადგენს მატერიალურ ფასეულობას, რომელსაც განვლილი აქვს დამუშავების გარკვეული საფეხურები. მას საბოლოო, დასრულებული სახე ჯერ არ მიუღია. მისი დასრულება იმავე სამუშაო უბანზე, მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში უნდა მოხდეს.

მიმდინარე აქტივებს ასევე მიეკუთვნება მომავალი პერიოდის ხარჯები. ამ ხარჯების გაწევა ხდება მიმდინარე პერიოდში, ხოლო ეკონომიკური სარგებელი მათგან მიიღება მომავალში. ასეთია: წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, წინასწარ გადახდილი დაზღვევის თანხა.

საწარმოს აქტივების ფორმირება ხდება საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ხარჯზე.

ვალდებულება – საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენის შედეგია და მისი შესრულება გულისხმობს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

ვალდებულება საწარმოს ფინანსური მოვალეობა და დროებითი პასუხისმგებლობაა სხვა იურიდიული და ფიზიკური პირების წინაშე. ამ მოვალეობების შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებების შესრულება შეიძლება სავალდებულო გახდეს კანონის ან კონტრაქტის მოთხოვნებით. ვალდებულებების

წარმოშობის საფუძველი შეიძლება იყოს საქონლის მიწოდება, მომსახურების გაწევა და სამუშაოს შესრულება.

ვალდებულებების დაფარვა ხდება ფულის გადახდით, სხვა აქტივების გადაცემით, მომსახურების გაწევით, ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით, ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით, კრედიტორობის უფლების კონფისკაციით.

ვალდებულებათა წარმოშობის საფუძველი გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებია. საწარმოში მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან მიღებული მომსახურება ან შესრულებული სამუშაო, თუკი მათი მოწოდებისთანავე ან წინასწარ გადახდას არ ჰქონდა ადგილი, იწვევს სავაჭრო ვალდებულებათა წარმოშობას.

ვალდებულებებს ყოფენ მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან ვალდებულებებად. მიმდინარე ვალდებულებებია: საკუთრივ მოკლევადიანი ვალდებულებები, მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, დარიცხული ვალდებულებები.

ბასს-ის თანახმად, მოკლევადიანია ვალდებულება, თუ ის საწარმოო ციკლის ნაწილს წარმოადგენს, ან თუ მისი დაფარვა მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში.

მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილს არ წარმოადგენს, მაგრამ ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში უნდა დაიფაროს საბანკო ოვერდრაფტები, გადასახდელი დივიდენდები, შემოსავლებიდან გადასახადები, ამიტომ მათ მოკლევადიან ვალდებულებებს აკუთვნებენ.

საკუთრივ მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: ვალდებულებები საქონლის მოწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან, მიღებული ავანსები, ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ და სხვა.

მოკლევადიანია ისეთი სესხები, რომელთა დაფარვის ვადა 12 თვეს არ აღემატება ასეთია: საკუთრივ მოკლევადიანი სესხები, სესხები პარტნიორებისაგან და გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი.

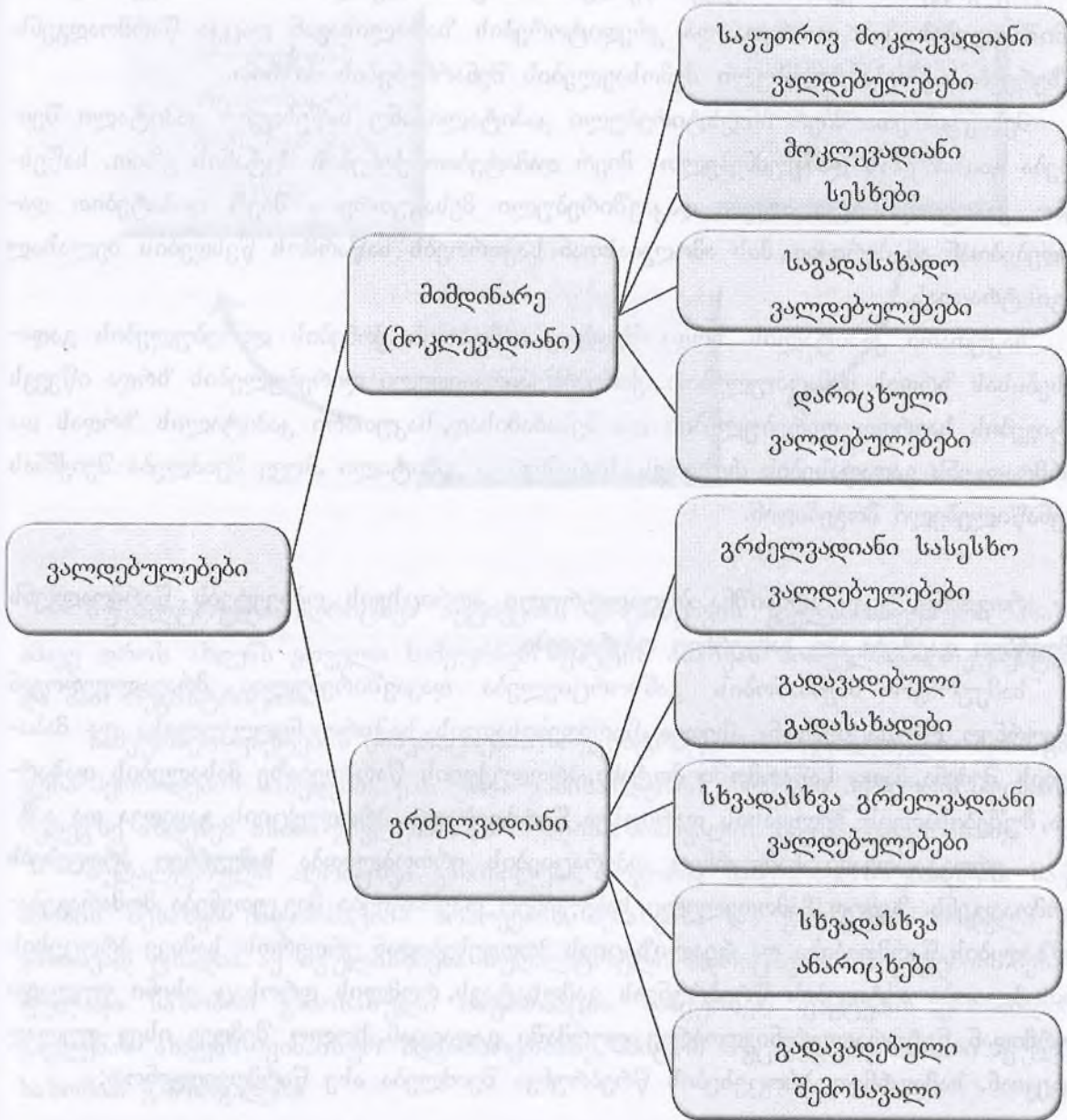
ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე წარმოქმნილ ვალდებულება ბიუჯეტის მიმართ, საგადასახადო ვალდებულებას წარმოადგენს და მას მიეკუთვნება: გადასახდელი მოგების გადასახადი, გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი, გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადი, გადასახდელი ქონების გადასახადი და ა.შ .

ისეთი ვალდებულებები, რომლებიც აღიარებულია, მაგრამ გარკვეულ თარიღამდე მათი გადახდის ვადა არ დამდგარა, დარიცხულ ვალდებულებებს წარმოადგენს. ასეთია: დარიცხული პროცენტები, გადასახდელი დივიდენდები და სხვა.

გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები, გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები, სხვადასხვა ანარიცხები და გადავადებული შემოსავალი.

გრძელვადიანი პროცენტული სასესხო ვალდებულებები მოიცავს: გასანაღებელ ობლიგაციებს, გასანაღებელ თამასუქებს, ვალდებულებებს ფინანსურ იჯარაზე, გრძელვადიან სესხებზე.

ვალდებულებების კლასიფიკაცია



საკუთარი კაპიტალი არის ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი აქტივების ნაწილი და იგი შედგება საწესდებო კაპიტალის, საემისიო კაპიტალის, გაუნაწილებელი მოგებისა (აკუმულირებული ზარალის) და

გადაფასების რეზერვებისაგან.

დამფუძნებელთა (მესაკუთრეთა) მიერ ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდე საწარმოს წესდებით განისაზღვრება და მას საწესდებო კაპიტალი ეწოდება. საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს საწარმოს ვალდებულებას მისი დამფუძნებლების (მესაკუთრეების) მიმართ.

რეზერვების შექმნა ზოგჯერ წესდებით ან კანონმდებლობით მოითხოვება და მის დანიშნულებას მესაკუთრეთა და კრედიტორების ზარალისაგან დაცვა წარმოადგენს. რეზერვები იქმნება მიღებული შემოსავლების შენარჩუნების მიზნით.

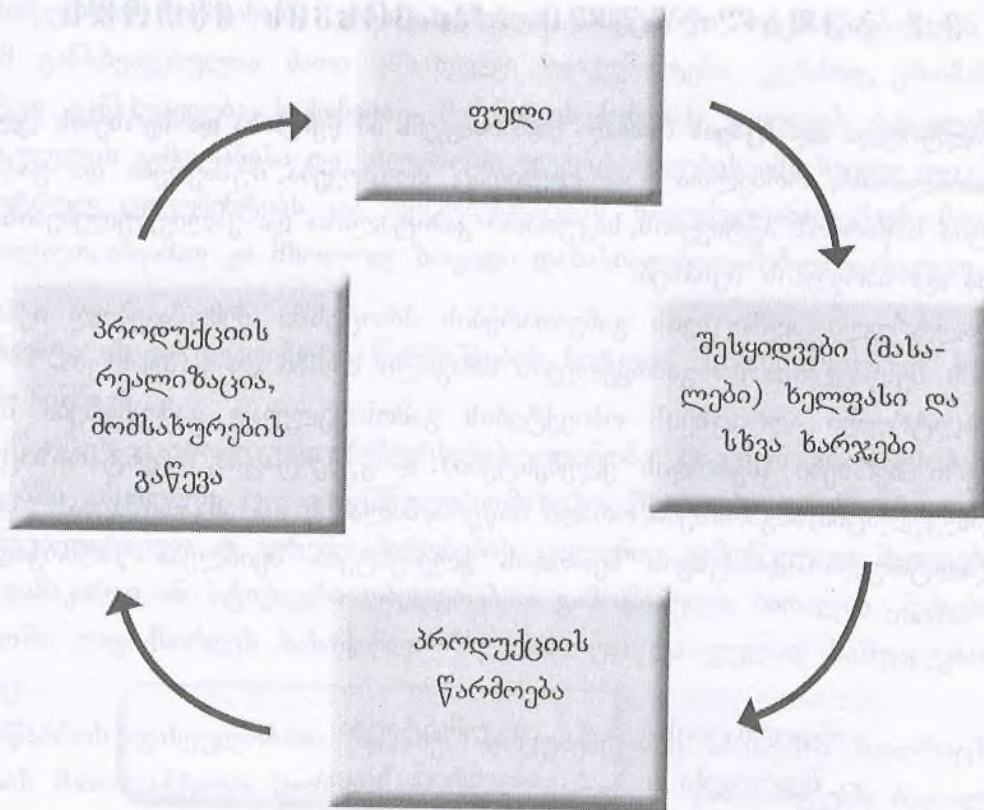
მესაკუთრეთა მიერ ინვესტირებული კაპიტალი, ანუ საწესდებო კაპიტალი შეიძლება გაიზარდოს დამფუძნებელთა მიერ დამატებით ქონების შეტანის გზით. საწესდებო კაპიტალის ცვლილება, დაკავშირებული მესაკუთრეთა მიერ დამატებით დაბანდებებთან ან პირიქით, მის ამოღებასთან, საჭიროებს საწარმოს წესდების ხელახალ რეგისტრაციას.

საკუთარი კაპიტალის ზრდა შეიძლება მოხდეს ქონების ღირებულების გადაფასებისას ზრდის მიმართულებით. ქონების პირვანდელი ღირებულების ზრდა იწვევს აქტივების საერთო ღირებულების და, შესაბამისად, საკუთარი კაპიტალის ზრდას და წარმოადგენს გადაფასების რეზერვს. სარეზერვო კაპიტალი ასევე შეიძლება შეიქმნას გაუნაწილებელი მოგებიდან.

როგორც უკვე აღინიშნა, ბულალტრული აღრიცხვის ობიექტებს წარმოადგენს სამეურნეო ფაქტები, ანუ სამეურნეო ოპერაციები.

სამეურნეო საქმიანობის განხორციელება დაკავშირებულია მრავალფეროვან სამეურნეო ოპერაციებთან. ასეთია წარმოებისათვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შეძენა, მათი საწარმოში მოტანა, პროდუქციის წარმოებაზე მასალების დახარჯვა, მუშებისათვის ხელფასის დარიცხვა, წარმოებული პროდუქციის გაყიდვა და ა.შ.

ერთგვაროვანი სამეურნეო ოპერაციების ერთობლიობა სამეურნეო პროცესებს წარმოადგენს. ზემოთ ჩამოთვლილი სამეურნეო ოპერაციები მიეკუთვნება მომარაგება-დამზადების, წარმოებისა და რეალიზაციის პროცესებიდან ერთერთს. სამივე პროცესის ერთობლიობა აქტივების წრებრუნვას გამოხატავს, რომლის დროსაც ისინი ფულადი ფორმიდან ნატურალურ-ნივთობრივ ფორმაში გადადიან, ხოლო შემდეგ ისევ ფულად იქცევიან. სამეურნეო პროცესების წრებრუნვა შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:



ბუღალტრული აღრიცხვა აქტივების წრებრუნვის ყველა საფეხურს ასახავს, ამავე დროს ახდენს ყოველი სამეურნეო ფაქტის ასახვას პირველად დოკუმენტებში და მათ რეგისტრაციას.

სამეურნეო ფაქტების (ოპერაციების) რეგისტრაციისას აუცილებელია მათი გამიჯვნა პერიოდების მიხედვით. ე.ი. უნდა განისაზღვროს რომელი პერიოდის ფინანსურ შედეგზე ახდენენ ისინი გავლენას: წარსულისა, მომავალის თუ მიმდინარისაზე.

ბუღალტრული აღრიცხვა განიხილება, როგორც სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვების, შენახვისა და გადაცემის მოდელი. თავისთავად ცხადია, აქ იგულისხმება ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების შესახებ ფულადი საზომით გამოსახული ინფორმაცია. სამეურნეო ფაქტების ერთობლიობა გავლენას ახდენს ფინანსურ მდგომარეობაზე, ამიტომ აუცილებელია მათი ფულადი საზომით განზოგადება.

3.2 ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი წარმოადგენს იმ წესებისა და ხერხების (ელემენტების) ერთობლიობას, რომელთა გამოყენებითაც მოიპოვება, მუშავდება და გადაიცემა ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების პროცესში შემუშავებულ იქნა მისი ობიექტების შესწავლისა და გამოკვლევის მრავალი ხერხი და საშუალება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების გამოსაკვლევად გამოიყენება შემდეგი სპეციალური ხერხები (მეთოდის ელემენტები): დოკუმენტაცია, ინვენტარიზაცია, შეფასება, კალკულაცია, ანგარიშები, ორადი ჩაწერა, ბალანსი და ანგარიშგება.

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები შეიძლება წარმოვიდგინოთ შემდეგი სახით:

ინფორმაციის შეგროვება	<ul style="list-style-type: none">• დოკუმენტაცია• ინვენტარიზაცია
ინფორმაციის ღირებულებითი გაზომვა	<ul style="list-style-type: none">• შეფასება• კალკულაცია
ინფორმაციის მიმდინარე დაჯგუფება	<ul style="list-style-type: none">• ანგარიშთა სისტემა• ორადი ჩაწერა
ინფორმაციის განზოგადება და გადაცემა	<ul style="list-style-type: none">• ფინანსური ანგარიშგება

დოკუმენტი ლათინური წარმოშობის სიტყვაა (documentum). დოკუმენტი (საბუთი) არის სამეურნეო ფაქტების მოხდენის ან მათი მოხდენის უფლების წერილობითი დადასტურება. **დოკუმენტაცია** კი სამეურნეო ფაქტების სათანადოდ გაფორმებული დოკუმენტების საშუალებით ასახვისა და დაფიქსირების ხერხს წარმოადგენს.

დოკუმენტაცია ბუღალტრული აღრიცხვის, კერძოდ, ფინანსური აღრიცხვის წარმოების საფუძველს წარმოადგენს და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ელემენტია.

სამეურნეო საქმიანობა განსხვავებული სამეურნეო ოპერაციებისაგან შედგება, ამიტომ განსხვავებულია მათი ამსახველი დოკუმენტები. კერძოდ, ერთმანეთისაგან მკვეთრად განსხვავდება საქონლის შექმნის, საქონლის გაყიდვის, ბანკიდან სესხის აღების, ფულის გამოტანისა და სალაროში ფულის მიღების ამსახველი დოკუმენტები. ბუღალტრულ დოკუმენტებს და დოკუმენტაციას საფუძვლიანად ჩვენ მოგვიანებით განვიხილავთ, ამჟამად კი მხოლოდ ზოგადი დახასიათებით შემოვიფარგლეთ.

ინვენტარიზაცია ლათინური წარმოშობის სიტყვაა (inventarium) და პოვნას, აღმოჩენას ნიშნავს.

საწარმოს ეკონომიკური რესურსების ოდენობა ზოგჯერ არ შეესაბამება დოკუმენტებში ასახულს და აღნიშნულის მიზეზი შეიძლება იყოს: ამ რესურსების გაფლანგვა-დატაცება ან გარემო პირობების გავლენით გამოწვეული შედეგები (ბუნებრივი დანაკარგი ან სტიქიური უბედურებით გამოწვეული ზარალი). შესაძლებელია საწარმოში დაფიქსირდეს სასაქონლო-მატერიალურ და ფულად საშუალებათა ზედმეტობაც.

საწარმოს ფასეულობათა შესახებ დოკუმენტებში ასახული სააღრიცხვო მონაცემების მათ ფაქტიურ მდგომარეობასთან შედარება წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთ ელემენტს და მას **ინვენტარიზაციას უწოდებენ**. ინვენტარიზაციის ჩატარების ობიექტს წარმოადგენს საწარმოს მთელი ქონება: ძირითადი საშუალებები, არამატერიალური აქტივები, ფინანსური დაბანდებანი, საწარმოო მარაგი, ფულადი საშუალებები, დებიტორული დავალიანებანი, საწარმოს ვალდებულებები: ბანკის მიმართ, კრედიტორების მიმართ; ასევე სესხები და რეზერვები. ინვენტარიზაციით დგინდება ქონების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებათა ფაქტიური მდგომარეობა. ინვენტარიზაციის მონაცემებისა და სააღრიცხვო ინფორმაციის დაპირისპირების გზით დგინდება დანაკლისი ან ზედმეტობა.

შეფასება – ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების განზოგადოებული ფულადი საზომით გამოსახვის ხერხია. ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტები მრავალფეროვნებით ხასიათდება. ქონება წარმოადგენილია ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, ფინანსური დაბანდებების, მოთხოვნების, ფულადი საშუალებების სახით. კაპიტალი და ვალდებულებებიც თავის მხრივ სხვადასხვა ნაწილებისაგან შედგება. თითოეული მათგანი, სამეურნეო ფაქტების მოხდენის შედეგად რაოდენობრივ ცვლილებას განიცდის.

ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი საინფორმაციო მოდელის შესაქმნელად, რომელიც აერთიანებს მთელ სამეურნეო-საწარმოო და საფინანსო საქმიანობას, კერძოდ – აქტივებს, საკუთარ კაპიტალს, ვალდებულებებს, სამეურნეო და საფინანსო პროცესებს,

ფინანსურ შედეგებს, –საჭიროა მათი შეფასება და ერთიან ფულად საზომში ასახვა.

ბუღალტრული აღრიცხვა, კერძოდ, ფინანსური აღრიცხვა შეისწავლის იმ ობიექტებს, რომელთა ფულადი საზომით გამოსახვა არის შესაძლებელი.

შეფასების მიზანს წარმოადგენს მომხდარი სამეურნეო ფაქტის, ფაქტობრივი თვითღირებულების განსაზღვრა.

შეფასება უდევს საფუძვლად წარმოებული პროდუქციის ერთეულის, შესრულებული სამუშაოს და შეძენილი მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრას. პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოს ერთეულის თვითღირებულების განსაზღვრას – კალკულაციას უწოდებენ. კალკულაცია ლათინური წარმოშობის სიტყვაა (calculatio) და გამოთვლას, გაანგარიშებას ნიშნავს. იგი წარმატებით გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში.

ბუღალტრული საინფორმაციო სისტემის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს ბუღალტრული ანგარიში. ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების მრავალფეროვნებამ წარმოქმნა მათი დაჯგუფების აუცილებლობა. ამავე დროს ობიექტების შესახებ ინფორმაცია პერიოდის დასაწყისში, სამეურნეო ოპერაციის მიმდინარეობისას და პერიოდის ბოლოს მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს ამ ობიექტების შესახებ სრული საინფორმაციო სისტემის შექმნას, მათ სრულ და ზუსტ შესწავლას. ამ მიზნით, ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების პროცესში, ჩამოყალიბდა ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა, რომელიც მეთოდის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს.

ანგარიში არის ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების ფულად საზომ ერთეულში მიმდინარე ასახვის, კონტროლის და დაჯგუფების ხერხი. ანგარიშზე აისახება სამეურნეო ფაქტების შედეგად აქტივების, საკუთარი კაპიტალის და ვალდებულებათა ცვლილება, მათი მდგომარეობა პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს ანგარიშებზე განისაზღვრება აგრეთვე საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური შედეგები.

სამეურნეო ფაქტები ერთმანეთთან აკავშირებს აქტივებს, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალს და იწვევს ცვლილებას მათში. სამეურნეო ფაქტების გავლენა ზემოთ აღნიშნულ ობიექტებზე აისახება ორჯერ, ერთი და იგივე თანხით, ორ ბუღალტრულ ანგარიშზე.

ხერხს, რომლის საფუძველზეც სამეურნეო ფაქტის გავლენა ერთდროულად აისახება ეკონომიკურ რესურსებზე (აქტივებზე), მისი ფორმირების წყაროებზე (საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები), ფულადი სახით, დიგრაფიული ანუ ორადი ჩაწერის ხერხი ეწოდება.

მაგალითად, მასალების ნაღდ ანგარიშზე შეძენისას საწარმოში აუცილებლად აისახება ცვლილება მასალების ანგარიშზე და შესაბამისად, სათანადო ჩანაწერი გაკეთდება ფულადი საშუალებების ანგარიშზე.

ასევე საწარმოს სალაროდან მომწოდებელთა დავალიანებების დასაფარავად ფულის გადახდისას დიგრაფიული მეთოდის თანახმად ცვლილება აისახება ფულადი საშუალებების (სალარო) ანგარიშზე და შესაბამისად, მომწოდებელთა დავალიანებების ანგარიშზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი ელემენტია ბალანსი, რომელიც ემყარება ორმხრივობის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპს.

ბალანსში საწარმოს ეკონომიკური რესურსები და მათი ფორმირების წყაროები განზოგადებულად, ფულადი ფორმით არის წარმოდგენილი ერთი გარკვეული თარიღის, ჩვეულებრივ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის. ბალანსში ეკონომიკური რესურსები და მათი წყაროები (საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები) განლაგებულია საბალანსო ტოლობის სახით და აქტივების სიდიდე საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებათა ჯამის ტოლია.

ბუღალტრული ანგარიშგება საწარმოს შესახებ არსებული საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვანი ნაწილია და ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებს, ასევე ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებს.

3.3 ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვის კონცეფციის საფუძველს პირველადი ბუღალტრული ჩანაწერების ფინანსურ ანგარიშგებად გარდაქმნის წესებისა და რეკომენდაციების ერთობლიობა, წარმოადგენს რომელიც სხვადასხვა ქვეყნის სააღრიცხვო პრაქტიკაში მეტნაკლებად განსხვავებულია.

ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში დაგროვილი გამოცდილება აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების მომზადების პრაქტიკულ საკითხებში, ჩამოყალიბდა საბაზო პრინციპების სახით, რომელიც სპეციალურ ეკონომიკურ ლიტერატურაში ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპების სახითაა ცნობილი.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები ფართო ცნებას წარმოადგენს და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში განხილულის გარდა სხვა კონცეპტუალურ დებულებებსაც მოიცავს. ამრიგად, ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხების ნაკრებს. ამავე დროს, ზოგიერთი მათგანი უფრო მეტად შეესაბამება ამა თუ იმ სამეურნეო ოპერაციას, ზოგი ნაკლებად. მიუხედავად ამისა, მათი გამოყენება აუცილებელია პასუხის გასაცემად შემდეგ კითხვებზე:

ბულალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

- აქტივები და ვალდებულებები როგორ უნდა აღიარდეს, შეფასდეს და აისახოს;
- შემოსავლები და ხარჯები როგორ უნდა აღიარდეს, შეფასდეს და აისახოს.

ზემოაღნიშნული საკითხების გადასაწყვეტად, ბულალტრული აღრიცხვა ემყარება შემდეგ პრინციპებს:

ბულალტრული აღრიცხვის პრინციპები:

- ორმხრივობა
- ფულადი შეფასება
- არსებითობა (მატერიალურობა)
- უწყვეტობა
- პირვანდელი ღირებულება (თვითღირებულება)
- მყარი ფულადი ერთეული
- ავტონომიურობა
- სიფრთხილე (წინდახედულება, კონსერვატიზმი)
- რეალიზაცია
- შესაბამისობა

ორმხრივობის პრინციპი შეიძლება წარმოვადგინოთ ტოლობის სახით, რომლის ორივე მხარეს ტოლფასი სიდიდეები თავსდება. კერძოდ, ერთ მხარეს საწარმოს აქტივები, მეორე მხარეს კი კაპიტალი და ვალდებულებები. ამ ტოლობას საბალანსო ტოლობას უწოდებენ და იგი ასეთ სახეს ატარებს:

$$\text{აქტივები} = \text{საკუთარი კაპიტალი} + \text{ვალდებულებები}$$

ამ ტოლობის მეცნიერული დასაბუთების ავტორად მიჩნეულია საბალანსო თეორიის ფუძემდებელი, ბულალტრული აღრიცხვის გერმანული სკოლის თვალსაჩინო წარმომადგენელი იოჰან ფრიდრიხ შერი. იგი აღრიცხვის მთავარ მიზნად ქონების ორად ასახვას თვლიდა და განსაკუთრებულ მნიშვნელობას მესაკუთრის კაპიტალის გაანგარიშებას ანიჭებდა. პროფ.ი.შერის აზრით, „საწარმოს საშუალებები, სამეურნეო ასპექტში არის გასაცვლელად ვარგისი ქონების კონკრეტული ნაწილები, რომელსაც

ბუღალტრული ტერმინოლოგიით აქტივს უწოდებენ, ხოლო იურიდიულ ასპექტში – ქონებაზე განკარგულების აბსტრაქტული უფლება, რომელსაც ბუღალტერია კაპიტალს უწოდებს. მაშასადამე, აქტივი ეტოლება კაპიტალს, რომელსაც ქონებრივი ბალანსი, ან უბრალოდ ბალანსი ეწოდება¹. იგი ასაბუთებდა, რომ, სამეურნეო ოპერაციები გავლენას ახდენს ორადი სახით: ქონების ერთი ნაწილი იზრდება მისი სხვა ნაწილის ხარჯზე და ამიტომ ტოლობა არ იცვლება.

ზემოაღნიშნული ტოლობა თავიდან ასეთ სახეს ატარებდა:



ამ ტოლობამ თავის დროზე მიიღო შერის პოსტულატის სახელწოდება და ასეთი სახით იყო ფორმულირებული – საწარმოს კაპიტალი ტოლია სხვაობისა ქონებასა და კრედიტორული დავალიანების ოდენობას შორის. აღნიშნული გახდა საბალანსო ტოლობის საფუძველი.

საბალანსო ტოლობა ყოველთვის ძალაში რჩება, თუ ბუღალტრულ ჩანაწერებში შეცდომებს არა აქვს ადგილი. ამავე დროს საწარმოს საქმიანობის პროცესში მომხდარ სამეურნეო ოპერაციებს ორი მხარე აქვს და იწვევს ორად გავლენას საწარმოს აქტივებსა და ვალდებულებებზე, ამ უკანასკნელიდან გამომდინარე კი, საბალანსო ტოლობაზე.

ფულადი შეფასების პრინციპის თანახმად, აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის ობიექტს მხოლოდ ის სამეურნეო ოპერაციები, რესურსები და ვალდებულებები წარმოადგენს, რომელთა ფულადი საზომით გამოსახვა შესაძლებელია. ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე რჩება გარკვეული არაფინანსური ხასიათის ინფორმაცია, ამიტომ საწარმოს საქმიანობის შესახებ სრული წარმოდგენა ვერ იქმნება.

აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ ფულადი შეფასების პრინციპის გამოყენება დაკავშირებულია ეკონომიკური საქმიანობისათვის დამახასიათებელ განუსაზღვრელობებთან, რის გამოც ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის ზუსტი გაზომვა ძნელია და მხოლოდ მიახლოებითი შეფასება შეიძლება. შეფასების პროცესი გულისხმობს უახლეს ინფორმაციასა და წარსულში მიღებულ გამოცდილებაზე დამყარებულ მსჯელობას. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი მეთოდის გამოყენებისას, ინფორმაცია აუცილებლად უნდა აისახოს განმარტებითი შენიშვნების სახით, რათა

¹ Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. перевод с 5-20 немецкого издания. М. Экономика и жизнь. 1926, с.16.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებმა გააკეთონ დასკვნა გამოყენებულ კრიტერიუმებთან მიმართებაში.

ერთ-ერთ მნიშვნელოვან კრიტერიუმს, რომლის საფუძველზეც საწარმო იღებს გადაწყვეტილებას განსაზღვრული შეფასებების გაკეთების შესახებ, წარმოადგენს გამოყენებული სააღრიცხვო ინფორმაციის არსებითობა.

არსებითობის, ანუ მატერიალურობის პრინციპი განიხილება ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშებაში ინფორმაციის ასახვასა და დეტალიზაციასთან მიმართებაში. ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება, არასრული ან არაზუსტი ასახვა გამოიწვევს აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშების ინფორმაციის დამახინჯებას და შესაბამისად, მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე უარყოფით გავლენას მოახდენს. ამიტომ არც ერთი არსებითი მოვლენა, ფაქტი აღრიცხვასა და ანგარიშებაში ასახვის გარეშე არ უნდა დარჩეს. რაც შეეხება თვითონ მოვლენის არსებითობის განსაზღვრას, აქ ისევ გონივრულ განსჯას უნდა დავეყრდნოთ, რადგანაც არსებითისა და არაარსებითის მკვეთრად გამოჯვანა შეუძლებელია. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშების მუხლისა და იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიეთ. ამრიგად, არსებითობა პირობითი ცნებაა და სამეურნეო ფაქტების არსებით და არაარსებით ფაქტებად დაყოფა საწარმოს კონკრეტული მაჩვენებლების გათვალისწინებით არის შესაძლებელი.

მაგალითი:

საწარმოს აქტივები შეფასებულია 5 მლნ. ლარად. მათ შორის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება 3 მლნ. ლარს შეადგენს. უცხოელმა ინვესტორმა გადაწყვიტა მისი შეძენა. საწარმოს ხელმძღვანელობამ მოამზადა ინფორმაცია ინვესტორისათვის წარსადგენად.

ინფორმაციის გაცნობის შემდეგ ინვესტორმა მოიწვია აუდიტორები საწარმოს ქონების შესამოწმებლად. წარმოდგენილ აუდიტორულ დასკვნაში სხვა დანარჩენ ინფორმაციასთან ერთად აღნიშნული იყო, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესახებ წარმოდგენილ დოკუმენტებსა და მათ ფაქტიურ მდგომარეობას შორის არსებობდა სხვაობა, რაც 500 ლარის საქონლის დანაკლისში გამოიხატა. აქვე აუდიტორები აკეთებდნენ დასკვნას, რომ ეს არ წარმოადგენდა არსებით ფაქტს ასეთი დიდი ღირებულების სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან მიმართებაში. ინვესტორმაც გაიზიარა აუდიტორთა შეხედულება ამ საკითხზე და თავისი გადაწყვეტილება საწარმოს შეძენის შესახებ ძალაში დატოვა.

უწყვეტობის პრინციპის თანახმად, საწარმო უახლოეს საპროგნოზო მომავალში თავის აქტიურ საქმიანობას გააგრძელებს. ეს პრინციპი გარკვეულად უკავშირდება

ბასს-ის ძირითად დაშვებას „ფუნქციონირებადი საწარმოს შესახებ“, სადაც აღნიშნულია, რომ „ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ჩვეულებრივ, იგულისხმება, რომ საწარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს საპროგნოზო მომავალშიც. ე.ი. იგულისხმება რომ საწარმო არ აპირებს და არ საჭიროებს ლიკვიდაციას ან თავისი საქმიანობის მასშტაბების საგრძნობლად შემცირებას.“¹

საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობის პრინციპი შეიძლება ეჭვქვეშ დადგეს შემდეგი გარემოებების არსებობისას:

- საწარმოს მესაკუთრეთა ან ხელმძღვანელობის განზრახვა შეწყვიტონ ან საგრძნობლად შეამცირონ თავიანთი საქმიანობის მასშტაბები;
- საწარმოს ფუნქციონირების იურიდიული შეზღუდვა. მაგალითად, საქმიანობის ვადის ამოწურვა ან ლიცენზიის ჩამორთმევა;
- საწარმოს უუნარობა შეასრულოს თავისი ვალდებულებანი, მისი გაკოტრება.

სხვა დანარჩენ შემთხვევაში, როცა საწარმო ფუნქციონირებს უწყვეტად, სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვა წარმოებს უწყვეტად, მისი რეგისტრაციის დღიდან რეორგანიზაციამდე ან ლიკვიდაციამდე.

პირვანდელი ღირებულების ანუ თვითღირებულების პრინციპის თანახმად, აქტივები აღრიცხება მათი შეძენისას გადახდილი ფულისა და მისი ეკვივალენტების ოდენობით, ან იმ რეალური ღირებულებით, რომელიც უნდა გადახდილიყო მისი შეძენის მომენტში. რაც შეეხება ვალდებულებებს, ისინი აღრიცხება იმ აქტივის თანხის ოდენობით, რაც ამ ვალდებულებების სანაცვლოდაა მიღებული.

საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპის თანახმად, საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია ასახავს მხოლოდ საწარმოს მიერ გაწეულ საქმიანობას და არა მისი მესაკუთრისას. ანუ, ფინანსური აღრიცხვა განიხილება, როგორც დამოუკიდებელი ეკონომიკური ერთეულის, საწარმოს ფინანსური აღრიცხვა. საწარმო დამოუკიდებელია მისი მესაკუთრეებისაგან, მისი იურიდიული სტატუსის მიუხედავად. ამრიგად, საწარმოს და მისი მესაკუთრის ქონება გამიჯნულია ერთმანეთისაგან და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მხოლოდ საწარმოში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციების შედეგს წარმოადგენს.

მყარი ფულადი ერთეულის პრინციპის თანახმად პირვანდელი ღირებულების (თვითღირებულების) საფუძველზე შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება ემყარება მყარ ვალუტას. მაჩვენებელთა დინამიკაში შესწავლა მაშინ არის შესაძლებელი, როდესაც საქმე გვაქვს ასეთ ვალუტასთან. მაგრამ მაშინ, როდესაც ვალუტა არ არის მყარი, მისი

1 ფასს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. თბ., 2009.

მსყიდველობითი უნარიანობა სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებულია და პირვანდელი ღირებულებით შეფასებული აქტივები შესადარისი არ არის. ანუ, როცა ფულის ერთეული მყარი ვალუტის სახეს კარგავს, ფულის მსყიდველობითი უნარი ეცემა და აღნიშნული პრინციპი წინააღმდეგობაში მოდის პირვანდელი ღირებულების პრინციპთან. ამიტომ რეალური შედარებითი მაჩვენებლის მისაღებად ინფლაციის პირობებში ფინანსური ანგარიშგება სათანადო კორექტირებას მოითხოვს.¹

სიფრთხილის ანუ წინდახედულების (კონსერვატიზმის) პრინციპი გულისხმობს გადაწყვეტილებების მიღებისადმი ფრთხილ, წინდახედულ დამოკიდებულებას. ამ პრინციპის თანახმად გარკვეული სიფრთხილე უნდა იქნეს გამოჩენილი გაურკვეველ პირობებში შეფასებების გაკეთებისას. სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვისა და ანგარიშგების შედგენისას არ უნდა მოხდეს აქტივების და მოგების ოპტიმისტური შეფასება, დახარჯებისა და ვალდებულებების უსაფუძვლო შემცირება. ამავე დროს ქონების ზრდის აღიარება მხოლოდ მაშინ უნდა მოხდეს, როცა იგი სრულიად განსაზღვრული მოვლენაა, ხოლო ქონების შემცირების აღიარება – როცა იგი შესაძლებელი მოვლენაა. ასე, რომ, საწარმოში მოსალოდნელი ზარალი ან დანაკარგები მათი გამოვლენისთანავე უნდა აისახოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ხოლო მოსალოდნელი მოგება და შემოსავალი – მათი რეალურად მიღების შემდეგ.

რეალიზაციის პრინციპი გულისხმობს, რომ საწარმოს შემოსავლების აღიარება-აისახვა ხდება აქტივის მყიდველზე გადაცემის დროს, ან მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევისას. საქონლის გაყიდვიდან ამონაგები შემოსავლად აღიარდება და ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მაშინ, როდესაც საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი მყიდველს გადაეცემა, საქონლის გაყიდვიდან ამონაგები თანხის საიმედო განსაზღვრა შესაძლებელია, მოსალოდნელია ამ ოპერაციიდან საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღება და შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებით უკვე გაწეული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა.

როგორც წესი, მყიდველთან ხელშეკრულების გაფორმება წინ უსწრებს მისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემას. ამავე დროს ხშირად, მყიდველისათვის საქონლისა და მომსახურების გადაცემა და მყიდველისაგან შესაბამისი ფულადი სახსრების მიღება ერთმანეთს არ ემთხვევა. ამიტომ პასუხი კითხვაზე, – როდის უნდა

¹ მყარ ვალუტად მიჩნეულია ეკონომიკურად და პოლიტიკურად განვითარებული ქვეყნის ვალუტა, რომელიც მთელ მსოფლიოში ფართოდ გამოიყენება, როგორც საქონელსა და მომსახურებაზე ანგარიშსწორების საშუალება. მყარი ვალუტის მსყიდველობითი უნარიანობა შედარებით უცვლელია დროის ხანმოკლე პერიოდში, მისთვის დამახასიათებელია ინფლაციის დაბალი დონე და მოქნილია სავალუტო ბაზარზე. ასეთია მაგალითად, აშშ დოლარი და ბრიტანული ფუნტი სტერლინგი.

http://www.investorwords.com/2280/hard_currency.html

მოხდეს რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება, ასეთია – მაშინ, როდესაც საქონელის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა ხდება მყიდველზე. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისათვის გადაწყვეტი არ არის, ფულადი სახსრების მიღებას როდის ჰქონდა ადგილი, საქონლის მყიდველისათვის გადაცემამდე, გადაცემის დროს, თუ მის შემდეგ.

მაგალითი:

საწარმომ 20 სექტემბერს დადო ხელშეკრულება მყიდველ საწარმოსთან საქონლის მიწოდების შესახებ. ამ ხელშეკრულების თანახმად, მას 6 ოქტომბრამდე უნდა მიეწოდებინა 30,000 ლარის საქონელი, რაც მან 4 ოქტომბერს განახორციელა. მყიდველმა კი საქონლის ღირებულება მის საბანკო ანგარიშზე 12 დეკემბერს ჩარიცხა.

რეალიზაციის პრინციპის საფუძველზე რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი საწარმოს სააღრიცხვო ჩანაწერებში აისახა ოპერაციის განხორციელების დღეს – 4 ოქტომბერს.

შესაბამისობის პრინციპი გულისხმობს შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთდაკავშირებას. ამ პრინციპის თანახმად, ხარჯების ასახვა უნდა მოხდეს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიქმნა შემოსავლები ამ ხარჯების გაწევის შედეგად. მოცემულ პერიოდში ხდება იმ ხარჯების აღიარება, რომლებიც ამ პერიოდის შემოსავლების მისაღებად იქნა გაწეული.

უნდა აღინიშნოს, რომ დანახარჯები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მიმდინარე პერიოდში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად აღიარდება; დანახარჯები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, აქტივებად აღიარდება, ხოლო დანახარჯები, რომლებიც არანაირ ეკონომიკურ სარგებელს არ უკავშირდებიან, ზარალად აღიარდება.



თავი 4. ფინანსური ანგარიშგება, მისი როლი მართვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში

- 4.1 ფინანსური ანგარიშგება, მისი არსი, მიზანი და როლი მართვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში
- 4.2. ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები
- 4.3. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მისი კომპონენტები. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები
- 4.4. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები
- 4.5. ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები

4.1 ფინანსური ანგარიშგება, მისი არსი, მიზანი და როლი მართვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის საქმეში

ანგარიშგება ასახავს საწარმოს ფუნქციონირების სხვადასხვა მხარეებს და ემყარება სამეურნეო აღრიცხვის ურთიერთდამოკიდებულ სახეებს. აქედან გამომდინარე იგი იყოფა: ოპერატიულ, ბუღალტრულ, საგადასახადო და სტატისტიკურ ანგარიშგებად.

ოპერატიული ანგარიშგება ასახავს საწარმოს საქმიანობის ცალკეულ მომენტებს და გამოიყენება მიმდინარე მართვისა და კონტროლის განხორციელებისათვის. ოპერატიული ანგარიშგების შესაძგენად გამოიყენება სხვადასხვა საზომები: ნატურალური, შრომითი და ფულადი.

სტატისტიკური ანგარიშგება განკუთვნილია ცალკეული სეგმენტის – დარგის, რეგიონის ან მთელი ეკონომიკის მონაცემების განზოგადებისა და ანალიზისათვის. იგი ასახავს მონაცემებს მუშაკთა რიცხოვნობის, ხელფასის, შრომის ნაყოფიერების, პროდუქციის ხარისხის შესახებ. პერიოდულობის მიხედვით გამოყოფენ კვირეულ, დეკადურ, ყოველთვიურ, კვარტალურ, ნახევარ წლიურ, წლიურ და შერჩევით ანგარიშგებას.

საგადასახადო ანგარიშგება წარედგინება საგადასახადო სამსახურებს და ახასიათებს გადასახადების დარიცხვასა და გადახდასთან დაკავშირებულ ვალდებულებებს.

ბუღალტრული ანგარიშგება დგება ოპერატიული, ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე და მოიცავს საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობას მთლიანად. საწარმოში ფორმირებული საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვანი ნაწილია ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც საწარმოს რესურსების შეფასებისა და ანალიზის, შემოსავლების, ხარჯებისა და რისკების პროგნოზირების წყაროა და მისი ფორმირების ძირითადი პრინციპები განისაზღვრა „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლებით“ და ბასს 1-ით „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.“

ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებულ სურათს წარმოადგენს. მისი მიზანია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ ისეთი ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებელთა ფართო ფენებისათვის, რომელიც მათ სასარგებლო გადაწყვეტილების მიღებაში დაეხმარება. ფინანსური ანგარიშგება პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს. თუმცა, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს ამომწურავი მომხმარებლის მიერ გადაწყვეტილების მისაღებად, ვინაიდან ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგები და ინფორმაცია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღისათვის. ამავე დროს, მომხმარებელთა მიერ გადაწყვეტილებების მიღებისას ფინანსურთან ერთად, არაფინანსური ინფორმაციაც არის საჭირო.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად სჭირდება საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარის, აგრეთვე მათი საიმედოობისა და დროულობის შეფასება. ამით განისაზღვრება, მაგალითად, საწარმოს შესაძლებლობა დაფაროს თავისი ვალდებულებები დაქირავებული მუშაკებისა და მომწოდებლების მიმართ, პროცენტები და მიღებული სესხები, აგრეთვე მოახდინოს მესაკუთრეთა შორის მოგების განაწილება. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარის უკეთ შეფასებისათვის სჭირდებათ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებზე ფოკუსირებული ინფორმაცია.

საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს საწარმოს

განკარგულებაში არსებული ეკონომიკური რესურსები, მისი ფინანსური სტრუქტურა, ლიკვიდობა და გადახდისუნარიანობა, აგრეთვე ეკონომიკური გარემოს ცვლილებებთან შეგუების უნარი.

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური სტრუქტურის შესახებ სასარგებლოა სესხების მიღებაზე მომავალი მოთხოვნის განსაზღვრის და მოსალოდნელი მოგების მესაკუთრეთა შორის განაწილებისათვის. ინფორმაცია საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ განისაზღვროს საწარმოს მიერ ფინანსური ვალდებულებების დროულად შესრულების უნარი. ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის შედეგების, განსაკუთრებით კი მისი მომგებიანობის შესახებ გამოიყენება იმ ეკონომიკური რესურსების ცვლილებების შესაფასებლად, რომელიც მან შესაძლოა გააკონტროლოს მომავალში. ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის შესახებ სასარგებლოა საწარმოს მფლობელობაში არსებული რესურსების საფუძველზე ფულადი სახსრების გამოყენების უნარის პროგნოზირებისა და საწარმოს მიერ შესაძლო დამატებითი რესურსების ეფექტური გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები მენეჯმენტის მიერ საწარმოს რესურსების მართვის შედეგების შესახებ ინფორმაციის მოპოვების საშუალებას იძლევა. ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების, მესაკუთრეთა შენატანების შესახებ საკუთარ კაპიტალში და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებების და საწარმოს ფულადი ნაკადების შესახებ მართვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის მნიშვნელოვან საშუალებას წარმოადგენს.

4.2. ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებების გათვალისწინება. ეს დაშვებებია:



ფუნქციონირებადი საწარმო. ამ დაშვების თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გავრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა აქვს განზრახული, ან მას სხვაგვარად მოქცევის რეალური არჩევანი არა აქვს.

ბასს 1-ის თანახმად, საწარმოს ფუნქციონირებადობის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ. იგულისხმება, რომ საწარმო მომავალშიც გეგმავს აქტიური სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებას, რომ იგი არ აპირებს და არც მოუწევს საქმიანობის შეწყვეტა და მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირება უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, სულ მცირე თორმეტ თვეში მაინც. ამავე დროს, ამ ვადის შეზღუდვა არ არსებობს. ეს დამოკიდებულია კონკრეტულ სიტუაციაზე. თუ საწარმო წარსულში მომგებიანი იყო და ამჟამადაც საკმარისი ოდენობის ფინანსური რესურსები გააჩნია, მაშინ დასკვნა მის მომავალ ფუნქციონირებადობაზე შეიძლება დეტალური ანალიზის გარეშე მომზადდეს. სხვა შემთხვევაში კი შესაძლებელია საჭირო გახდეს მთელი რიგი ფაქტორების განხილვა, როგორცაა: საწარმოს მიმდინარე და მოსალოდნელი მომგებიანობა, ვალების დაფარვის გრაფიკები და დაფინანსების შესაძლო წყაროები.

თუ საწარმოს ხელმძღვანელობას გააჩნია ინფორმაცია საწარმოში მიმდინარე მოვლენებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობების შესახებ, რაც ეჭვქვეშ აყენებს საწარმოს ფუნქციონირებადობას, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას ასეთი არსებითი მოვლენები.

თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ფუნქციონირებადობის პრინციპი არ არის გათვალისწინებული, ეს ფაქტი საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღინიშნოს. ამავე დროს უნდა გაკეთდეს განმარტება იმის შესახებ, რა საფუძველზე მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება და მიეთითოს მიზეზი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ.

ქ ა ზ ა ლ 0 0 0 :

ელექტროხელსაწყოების მწარმოებელმა საწარმომ ფუნქციონირება დაიწყო 2000 წელს და 2010 წლამდე ნორმალურად ფუნქციონირებდა. პერიოდულად იგი იღებდა ბანკის კრედიტს, რომელსაც დროულად ფარავდა. 2014 წლიდან საწარმოს შეექმნა პრობლემები თავისი პროდუქციის გასაღებასთან დაკავშირებით. აღნიშნულის მიზეზი გახდა იმ სავაჭრო საწარმოების დახურვა, რომლებიც მის მიერ წარმოებული პროდუქციის რეალიზაციას ახდენდნენ. ამის გამო გაუარესდა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, მან ვერ შეძლო გადასახადებისა და ბანკიდან აღებული კრედიტების მიმდინარე პერიოდის ვალდებულებათა დაფარვა. ასეთი ფინანსური მდგომარეობის პირობებში ბანკის ახალი კრედიტების აღება შეუძლებელი გახდა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ეჭვქვეშ დადგა საწარმოს ფუნქციონირებადობის საკითხი. 2014 წლის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად არ ჩაითვა და გაკეთდა სათანადო განმარტებები აღნიშნული გარემოებების შესახებ.

ღარიცხვის მეთოდის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე და არა ფულისა და მისი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული ჩანაწერები კეთდება ოპერაციის მოხდენის მომენტში და არა ფულადი საშუალებების მიღებისას.

ფინანსური ანგარიშგება იძლევა ინფორმაციას არა მხოლოდ ფულის გადახდისა და მიღების ამსახველი წარსული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ, არამედ მომავალში მისაღები ფულის ან სხვა აქტივების, ასევე მომავალში გასანაღლებელი ვალდებულებების შესახებ. შემოსავლები და ხარჯები ფინანსურ ანგარიშგებაში მაშინ აისახება, როდესაც შემოსავლების მიღებასა და ხარჯების გაწევას ჰქონდა ადგილი.

ასე მაგალითად, საქონლის შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით) გაყიდვისას, საწარმოს მიერ საქონლის განკარგვის უფლებისა და ფლობასთან დაკავშირებული რისკების მყიდველზე გადაცემისთანავე უნდა მოხდეს საქონლის გაყიდვიდან

მიღებული შემოსავლისა და წარმოქმნილი მოთხოვნის აღიარება. ამ დროს ერთმანეთს არ ემთხვევა შემოსავლის აღიარება და ფულისა და მისი ეკვივალენტების მიღების მომენტები.

მაგალითი:

საწარმომ 2014 წლის 24 დეკემბერს შემდგომი გადახდის პირობით გაყიდა 2,000 ლარის საქონელი. მყიდველმა ფული 2015 წლის 27 იანვარს გადაიხადა.

ღარიცხვის მეთოდის საფუძველზე საქონლის გაყიდვის ოპერაცია 2014 წლის დეკემბრის სააღრიცხვო ჩანაწერებში აისახა, კერძოდ, აღიარდა შემოსავლად და მოთხოვნად საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან. ამ ჩანაწერების საფუძველზე ოპერაცია 2014 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახა შემოსავლისა და მოთხოვნის სახით.

მაგალითი:

საწარმომ იჯარით აიღო შენობა. წლიური საიჯარო ქირა 12,000 ლარს შეადგენს. საწარმომ 2014 წლის 29 დეკემბერს გადაიხადა 6 თვის იჯარის ქირა, 1 იანვრიდან 30 ივნისამდე პერიოდისათვის. ეს არის 2015 წლის შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯი, ამიტომ იგი ხარჯად აღიარდა არა 2014 წლის დეკემბრის თვეში, არამედ განაწილდა 2015 წლის 6 თვეზე.

ამრიგად, გადახდილი იჯარის თანხა 2014 წელს არ აღიარდება ხარჯად, მაგრამ აისახება როგორც წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯი 12,000 ლარის ოდენობით.

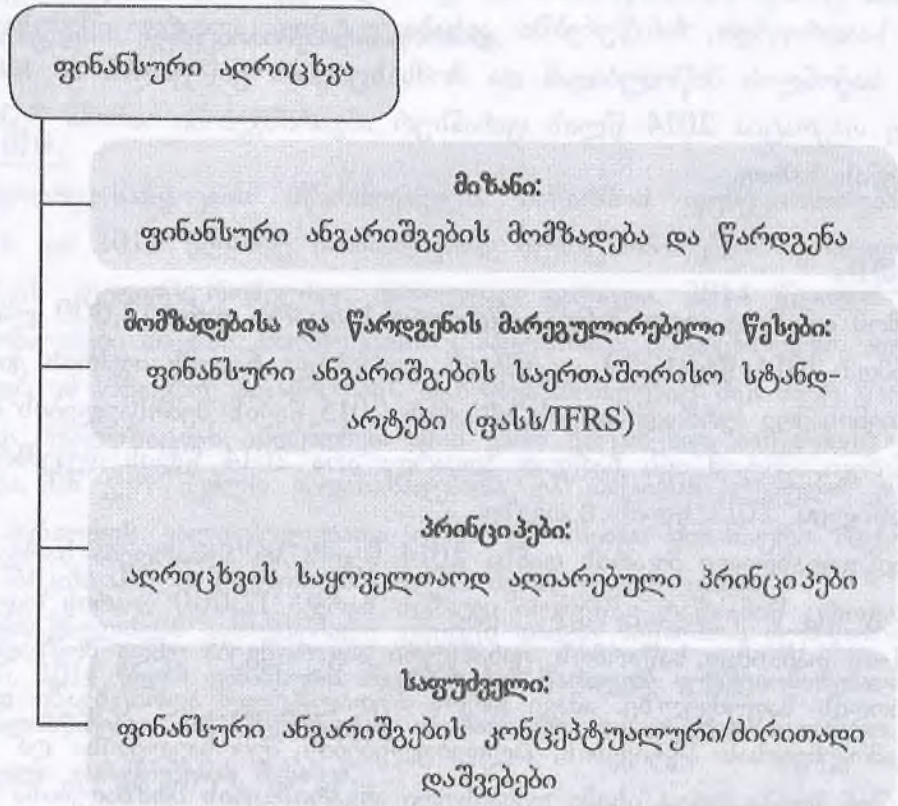
ბასს 1-ის თანახმად, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ღარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. ამავე დროს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ღარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება მაშინ ხდება, როცა ისინი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულ განმარტებასა და აღიარების კრიტერიუმებს დააკმაყოფილებენ.

ფინანსური ანგარიშგება იდენტიფიცირებული და მკვეთრად გამიჯნული უნდა იყოს სხვა დანარჩენი ინფორმაციისაგან, რომელიც ფინანსური ინფორმაციის მომზადებელს წარედგინება. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები ვრცელდება მხოლოდ ფინანსური აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციაზე. ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ მომზადებლებმა შეძლონ მისი გამიჯვნა მათთვის სასარგებლო სხვა ინფორმაციისაგან, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს არ ემყარება.

ფინანსური ანგარიშგება უნდა გამოიყოს დანარჩენი ინფორმაციიდან და მიეთითოს იმ საწარმოს ან საწარმოთა ჯგუფის დასახელება, რომლის ინფორმაციასაც ასახ-

ავს იგი. აუცილებელია საანგარიშგებო თარიღის, ან იმ პერიოდის მითითება, რომელსაც მოიცავს ფინანსური ანგარიშგება. უნდა მიეთითოს ვალუტა, რომელშიც წარედგინება ფინანსური ანგარიშგება და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გამოყენებული თანხების დამრგვალების ხარისხი.

ფინანსური ანგარიშგება ძირითადად წარედგინება წელიწადში ერთხელ და მოიცავს საწარმოს 12 თვის საქმიანობის შემდეგ ფორმირებულ აქტივებს, საკუთარ კაპიტალს, ვალდებულებებს, ამ პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს.



4.3. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მისი კომპონენტები. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

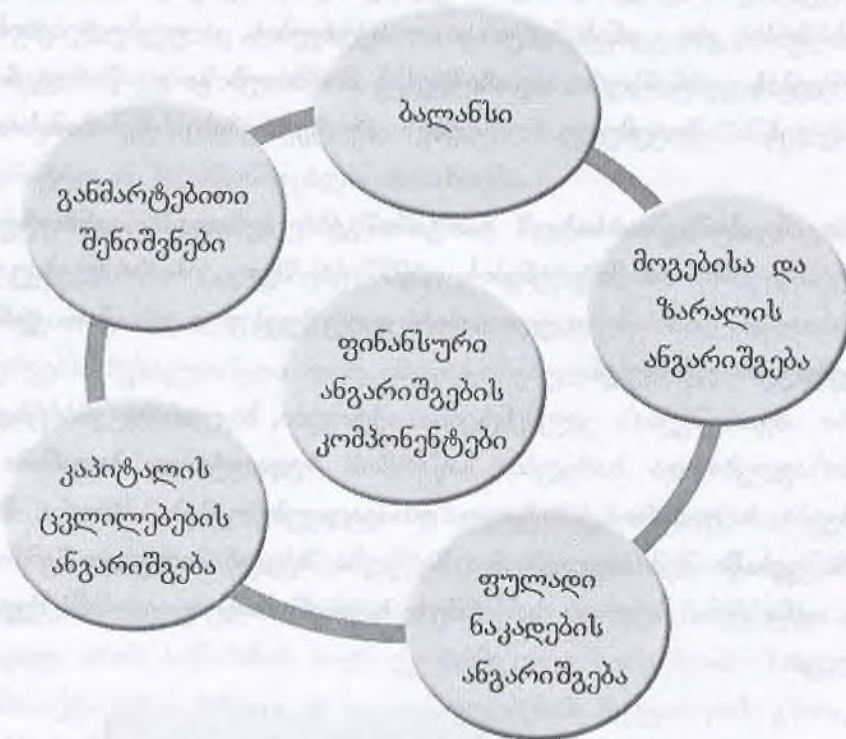
ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა კომპონენტებში. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის (ბალანსი);
- პერიოდის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას (მოგებისა და ზარალის ან-

გარიშებას და საანგარიშებო პერიოდის სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტებს);

- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშებას;
- პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშებას;
- განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ყველა მნიშვნელოვანი და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია.

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით ფინანსური ანგარიშების კომპონენტების ახალ სახელწოდებებთან ერთად შენარჩუნებულია ძველიც. ამიტომ სიმარტივისათვის სახელმძღვანელოში ჩვენს მიერ გამოყენებული იქნება ზემოთ მითითებული კომპონენტების შემდეგი სახელწოდებები: ბალანსი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშება.



ინფორმაცია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების შესახებ ძირითადად მოცემულია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშებაში. ინფორმაციას საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, ასევე საწარმოს ეფექტიანობის შესახებ, ასახავს სრული შემოსავლის ანგარიშება. საწარმოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან ფულადი ნაკადების ცვლილებაზე მიუთითებს ფულადი ნაკადების ანგარიშება. ინფორმაცია საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მიმდინარე ცვლილებების შესახებ ასახულია პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშებაში. ფინანსური ანგარიშების ზემოთ ჩამოთვლილი თითოეული კომპონენტი მოიცავს დანარჩენებისაგან განსხვავებულ ინფორმაციას, მაგრამ ერთი დამოუკიდებელი მიზანი არც ერთ მათგანს არ გააჩნია და ცალ-ცალკე ვერც ერთი მათგანი

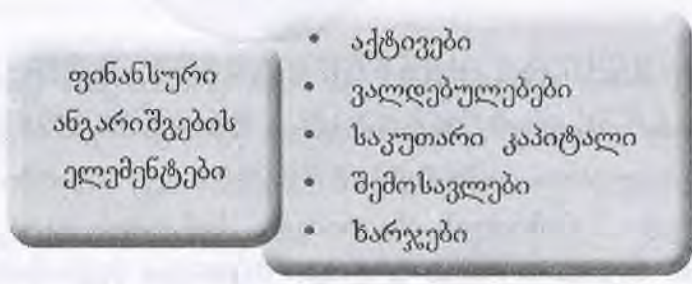
ვერ იძლევა მომხმარებელთა კონკრეტული საინფორმაციო მოთხოვნებების დაკმაყოფილების საშუალებას. მათში ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვა ასპექტი აისახება და ამდენად, ერთმანეთთან მჭიდროდ არიან დაკავშირებული.

ფინანსური ანგარიშგების გამარტებით შენიშვნებში მოცემულია დამატებითი ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების დანარჩენი კომპონენტების მუხლების შესახებ. იგი შეიძლება მოიცავდეს იმ რისკებისა და განუსაზღვრელ გარემოებათა ახსნას, რომელთა გავლენამ გამოიწვია საწარმოს იმ რესურსებისა და ვალდებულებათა ცვლილება, რომლებიც არ არის ასახული ფინანსური ანგარიშგების დანარჩენ კომპონენტებში.

ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად უნდა იქნეს წარდგენილი კერძოდ, სამართლიანად უნდა იქნეს წარმოდგენილი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური შედეგები და ფულადი ნაკადები, რაც სამეურნეო ოპერაციების კეთილსინდისიერად ასახვას გულისხმობს. ეს უკანასკნელი კი – აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში“ მოცემული აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად ასახვაში გამოიხატება.

ფინანსური ანგარიშგება ასახავს საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ფინანსურ შედეგებს, რომლებიც მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით არის დაჯგუფებული და მათ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია: აქტივები, საკუთარი კაპიტალი, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები. საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსში წარმოდგენილია აქტივები, საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლები და ხარჯები. აქედან პირველი სამი ფინანსური მდგომარეობის, დანარჩენი ორი კი საწარმოს საქმიანობის შედეგების შეფასების საშუალებას იძლევა.



ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მითითებულია, რომ აქტივები საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსებია, რომელთაგან საწარმო მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას მოელოს და მათი საიმედო შეფასება შესაძლებელია.

აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი,

ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. ეს უნარი შეიძლება იყოს პროდუქტიული, ფულად სახსრებად და მათ ეკვივალენტებად გარდაქმნის უნარი ან იმის უნარი, შეამციროს საწარმოდან ფულადი სახსრების გასვლა.

საწარმოს აქტივები წარსულში განხორციელებული მოვლენების შედეგია. საწარმო ან თვითონ ქმნის აქტივს, ან შეიძენს, თუმცა შესაძლებელია, საწარმომ აქტივი უსასყიდლოდაც მიიღოს.

ვალდებულებების წარმოქმნის საფუძველს წარსულში მომხდარი მოვლენა წარმოადგენს. ბასს-ის თანახმად, ვალდებულება არის წარსული მოვლენის შედეგად წარმოქმნილი მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარავად ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა არის მოსალოდნელი. ვალდებულება საწარმოს ფინანსური მოვალეობა და დროებითი პასუხისმგებლობაა, რომელთა შესრულება გარკვეულ სამართლებრივ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებების შესრულების სამართლებრივი საფუძველი შეიძლება გახდეს სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტი ან საკანონმდებლო მოთხოვნა.

სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად საკუთარი კაპიტალი განიზილება, როგორც ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი აქტივების ნაწილი. იგი მოიცავს: სააქციო კაპიტალს, გაუნაწილებელ მოგებას, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილ რეზერვებს. მესაკუთრეთა მიერ ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდე საწარმოს წესდებით განისაზღვრება.

საწარმოს საქმიანობის შედეგი განისაზღვრება შემოსავლებისა და ხარჯების დაპირისპირების გზით. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულია შემოსავლებისა და ხარჯების შემდეგი განმარტებები.

შემოსავალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.

ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

აღიარება არის საწარმოს ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში იმ მუხლის სიტყვიერი და თანხობრივი ასახვა, რომელიც აკმაყოფილებს მოცემული ელემენტის განმარტებას და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულ აღიარების კრიტერიუმებს.

მუხლი მაშინ უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ იგი აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა და შესაძლებელია ამ მუხლის საიმედო შეფასება.

ფინანსური ანგარიშგების თითოეული ელემენტის აღიარებისა და შეფასების მეთოდთა შემდეგში მდგომარეობს.

აქტივების აღიარება და ასახვა ბალანსში მაშინ უნდა მოხდეს, როდესაც შესაძლებელია ამ აქტივის მონაწილეობით საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა და ამავე დროს მისი საიმედო შეფასება. მაშინ კი, როდესაც გაწეული დანახარჯების შედეგად საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას ადგილი არ ექნება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, იგი არ აღიარდება ბალანსში და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების სახით.

ვალდებულების აღიარება საწარმოს ბალანსში მხოლოდ მაშინ ხდება, თუ მისი დაფარვა მომავალში საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას გამოიწვევს და თუ მისი საიმედო შეფასება არის შესაძლებელი. ვალდებულების აღიარება გამოიწვევს მასთან დაკავშირებული აქტივების ან ხარჯების აღიარებასაც.

შემოსავლები აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მაშინ, როდესაც საწარმოში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ზრდა გამოწვეულია აქტივების ზრდით ან ვალდებულებების შემცირებით და მისი საიმედო შეფასება შესაძლებელია. ანუ შემოსავლების აღიარება ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება.

ხარჯების აღიარება საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მაშინ ხდება, როცა საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან იქნება დაკავშირებული და როცა მისი საიმედო შეფასება-გაზომვა არის შესაძლებელი, ანუ ხარჯები მაშინვე აღიარდება, როგორც კი აქტივების შემცირების ან ვალდებულებების ზრდის აღიარებას ექნება ადგილი.

ამონაგების და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯები მაშინ აღიარდება, როცა დანახარჯების გაწევასა და ცალკეული შემოსავლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული ხარჯები აღიარდება მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან შემოსავლის მიღებისთანავე.

შეფასება არის ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტების საწარმოს ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ფულადი სახით ასახვის პროცესი.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს იყენებენ:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

პირვანდელი ღირებულების, მიმდინარე ღირებულების, სარეალიზაციო ღირებულების, დისკონტირებული ღირებულების მეთოდებს.

შეფასების აღნიშნული მეთოდები და მათი თავისებურებანი ცხრილის სახით ასე შეიძლება იქნეს განზოგადოებული:

შეფასების მეთოდები

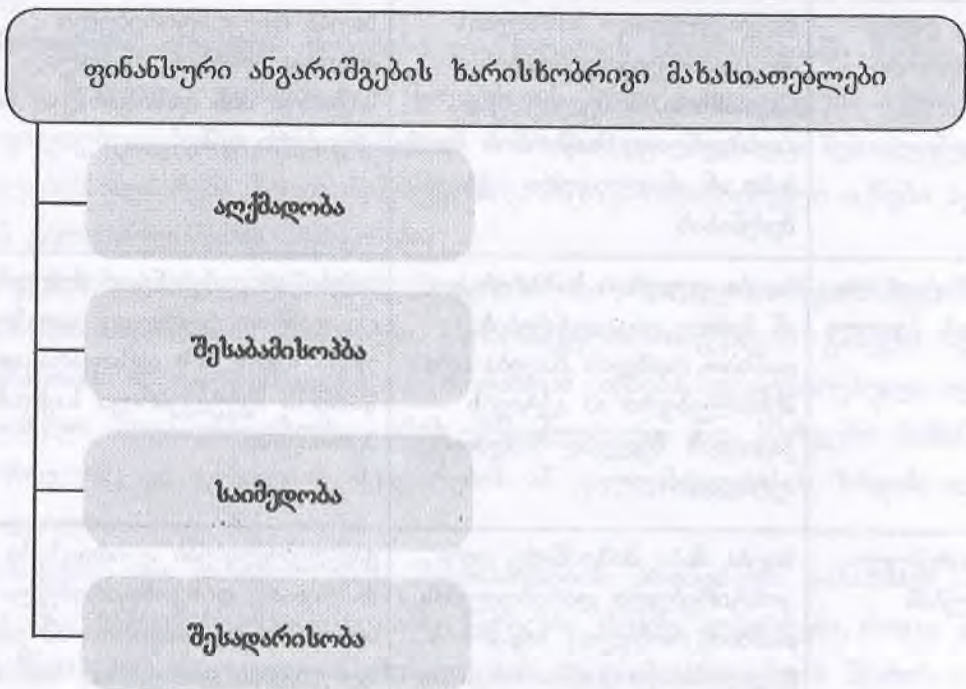
შეფასების მეთოდები	აქტივების შეფასება	ვალდებულებების შეფასება
პირვანდელი ღირებულების მეთოდი	ხდება მათი შეძენის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების ოდენობით, ან იმ რეალური ღირებულებით, რომელიც უნდა გადახდილიყო მათი შეძენის მომენტში	ხდება იმ აქტივის თანხის ოდენობით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულების სანაცვლოდ, ან იმ თანხით, რომლის გასვლაც არის მოსალოდნელი ამ ვალდებულების დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში
მიმდინარე ღირებულების მეთოდი	ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების იმ თანხით, რომელიც უნდა გადახდილიყო საწარმოს მიერ მისი ან ანალოგიური აქტივის შეძენისას	ხდება დისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც საჭიროა მის დასაფარავად მიმდინარე პერიოდში
სარეალიზაციო ღირებულების მეთოდი	ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხით, რომლის მიღება არის შესაძლებელი ამ აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე პერიოდში	ხდება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც გადახდილი უნდა იქნეს მის დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში
დისკონტირებული ღირებულების მეთოდი	ხდება მისი მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულების თანხით, რომელიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში მისაღები წმინდა ფულადი სახსრების ტოლია	ვალდებულებები აღირიცხება იმ მიმდინარე დისკონტირებული თანხით, რომელიც საჭიროა ამ ვალდებულების დასაფარად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში და რომელიც საწარმოდან მომავალში ამ მიზნით გასასვლელი ფულადი სახსრების ტოლია

აღნიშნული მეთოდებიდან ყველაზე ხშირად პირვანდელი ღირებულების მეთოდს იყენებენ, თუმცა ზოგჯერ იგი სხვა მეთოდებთან ერთად გამოიყენება. ასე მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბალანსში ასახვა ხდება პირვანდელ ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

4.4. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საფუძველს წარმოადგენს. ამიტომ ამ გადაწყვეტილებების სისწორე დამოკიდებულია ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის უტყუარობასა და სარგებლიანობაზე.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სარგებლიანობას განსაზღვრავს მისი ხარისხობრივი მახასიათებლები. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები ის ატრიბუტებია, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას გადააქცევს მომხმარებლისათვის სასარგებლო ინფორმაციად. ეს მახასიათებლებია:



ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის მნიშვნელოვან ღირსებას მისი ადვილად **აღქმადობა** წარმოადგენს. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის **აღქმადობა** ინფორმაციის გასაგებად გადმოცემას, მომხმარებლისათვის ისეთი სახით მიწოდებას ნიშნავს, რომ მისთვის ადვილი იყოს ამ ინფორმაციის გაგება და გამოყენება. იგულისხმება, რომ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის

საკითხების სათანადო ცოდნის საფუძველზე მომხმარებელს ამ ინფორმაციის აღქმის უნარი გააჩნია. რაც შეეხება ძნელად აღსაქმელ, მაგრამ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო ინფორმაციას, ის ისეთი სახით უნდა იქნეს წარმოდგენილი, რომ მომხმარებლისათვის სასარგებლო გახდეს.

ინფორმაციის სარგებლიანობას მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს შესაბამისობა. ინფორმაცია მაშინ არის სასარგებლო, თუ იგი მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს შეესაბამება. ინფორმაცია შესაბამისია, თუ იგი ეხმარება მომხმარებელს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობის შეფასებაში, ან ადრინდელი შეფასებების შესწორებასა და დადასტურებაში.

ინფორმაციის დადასტურება და პროგნოზირება ერთმანეთთან არის დაკავშირებული. ასე მაგალითად, ინფორმაცია აქტივების არსებული დონისა და სტრუქტურის შესახებ სასარგებლოა მომხმარებლებისათვის ხელსაყრელი შესაძლებლობების გამოყენების უნარის განსაზღვრისას და არახელსაყრელ სიტუაციაში სათანადო რეაგირებისას. იგივე ინფორმაციით დასტურდება წარსულში გაკეთებული პროგნოზები საწარმოს სტრუქტურისა და დაგეგმილი ოპერაციების შესახებ.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და გასული პერიოდის საქმიანობის შედეგების შესახებ ინფორმაცია ხშირად გამოიყენება საწარმოს მომავალი პერიოდის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის სხვა ისეთი საკითხების პროგნოზირების საფუძვლად, როგორცაა დივიდენდებისა და ხელფასების გაცემა, ფასიანი ქაღალდების ფასების ცვლილებები და საწარმოს მიერ თავისი ვალდებულებების დროულად დაფარვის უნარი.

მაგალითი:

ფეხსაცმელების მწარმოებელი საწარმო თავის პროდუქციას ჰყიდის მსხვილი სავაჭრო ცენტრის ფეხსაცმელების სპეციალიზებულ მაღაზიაზე. იგი მთავარი მომწოდებელია ამ მაღაზიისათვის, და მისი ბრუნვის 92%-ს სწორედ მისთვის საქონლის მიყიდვა წარმოადგენს.

ფეხსაცმელების მწარმოებელი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აუცილებლად უნდა აისახოს ინფორმაცია მისი ძირითადი მყიდველის შესახებ, რადგანაც მისი აქტივობა მიმდინარე პერიოდში, ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა განპირობებულია სწორედ ამ სპეციალიზებული მაღაზიის მუშაობით. ამიტომ ეს ინფორმაცია ფეხსაცმელების მწარმოებელი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის შესაბამის ინფორმაციას წარმოადგენს და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს¹.

¹ ფასს. ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. თბ., 2009.

არსებითად ითვლება ინფორმაცია, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების მუხლის ან იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც გამოწვეულია ინფორმაციის გამოტოვებით ან დამახინჯებით. ეს უკანასკნელი კი შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარ განზრახული ქმედებით, ან უნებლიეთ. არსებითობა წარმოადგენს ზღვარს, (ზღურბლს, „მონაკვეთის წერტილს“), რომლის გადალახვის შემდეგ ინფორმაცია მომხმარებლისათვის უსარგებლო ხდება.

არსებითობა პირობითი ცნებაა და სამეურნეო ფაქტების არსებით და არაარსებით ფაქტებად დაყოფა საწარმოს კონკრეტული მაჩვენებლების გათვალისწინებით არის შესაძლებელი. საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებითობა განისაზღვრება საწარმოს მიერ მისი თავისებურებების გათვალისწინებით და საბალანსო მუხლებისათვის მიღებულია დიაპაზონი 0.5 – 5%.

მაგალითი:

საწარმომ, რომელიც სამარკო ღვინოებით ვაჭრობდა საქართველოში, 2014 წელს საზღვარგარეთ, რამდენიმე ქვეყანაში გახსნა თავისი ფილიალები და მომავალში კიდევ გეგმავს თავისი ქსელის გაფართოებას. თავიანთი საქმიანობის დაწყების პირველ წელს ეს ფილიალები განსაკუთრებული ფინანსური შედეგებით არ გამოირჩეოდნენ, შესაბამისად არც საწარმოს 2014 წლის ფინანსურ მდგომარეობაზე არ მოუხდენიათ განსაკუთრებული გავლენა. მიუხედავად ამისა, მომხმარებელთა ინფორმირება არსებული მდგომარეობისა და პერსპექტივების შესახებ გარკვეულ გავლენას მოახდენს მათ გადაწყვეტილებებზე და არსებით ფაქტად ითვლება, ამიტომ საჭიროა ამ ინფორმაციის ასახვა განმარტებითი შენიშვნების სახით.

ინფორმაციის სარგებლიანობის აუცილებელ პირობას მისი საიმედოობა წარმოადგენს. საიმედოდ ითვლება ინფორმაცია, რომელიც არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და არ არის ტენდენციური. ამავე დროს ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობა შეიძლება, რადგანაც იგი სრულად და მიუკერძოებლად ასახავს რეალურ ვითარებას.

ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ არასაიმედო. ასეთ არასაიმედო ინფორმაციას მომხმარებელი პოტენციურ შეცდომამდე მიჰყავს.

მაგალითი:

საწარმომ სასამართლოში აღძრა სარჩელი მისთვის მიყენებული ზარალის – 10,000 ლარის ანაზღაურების შესახებ. სარჩელის შედეგი ფინანსური ანგარიშგების

წარდგენის მომენტისათვის ცნობილი არ არის. იგი დამოკიდებულია გარკვეულ განუსაზღვრელობებზე. ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის მოთხოვნის მთელი თანხით ასახვა ბალანსში, რადგანაც ის არ იქნება საიმედო ინფორმაცია.

ინფორმაციის საიმედოობის უზრუნველსაყოფად საჭიროა იგი შემდეგ მოთხოვნებს აკმაყოფილებდეს:

ფინანსური
ანგარიშგების
ინფორმაციის
საიმედობას
უზრუნველყოფს

- ნეიტრალობა
- წინდახედულობა
- ეკონომიკური შინაარსის უპირატესობა ფორმასთან შედარებით
- სამართლიანი ასახვა
- სისრულე
- დროულობა

ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაცია საიმედო იქნება მაშინ, თუ იგი ნეიტრალურად, მიკერძოების გარეშე ასახავს ფაქტებს. თუ ანგარიშგებაში, მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების შეცვლის მიზნით აისახა წინასწარ შერჩეული ინფორმაცია, იგი არ ჩაითვლება ნეიტრალურად, რადგან წინასწარგანზრახული შედეგების მიღებას ითვალისწინებს.

ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის განსაზღვრისას აუცილებელია გონივრული განსჯა და მსჯელობა. ასეთი მიდგომა აუცილებელია გრძელვადიანი აქტივების ცვეთის განაკვეთის დადგენისას, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების შეფასებისას, საეჭვო დებიტორული დავალიანებების და ანარიცხების სიდიდის განსაზღვრის დროს. ნეიტრალობა ნიშნავს, რომ ასეთი განსჯისას მიკერძოებას არ უნდა ჰქონდეს ადგილი.

წინდახედულება გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას იმ განუსაზღვრელ გარემოებათა გათვალისწინებას, რომლებიც გარდუვალად კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების მუხლებთან. განუსაზღვრელი გარემოებები უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათი ხასიათის, სიდიდისა და პროფესიონალური წინდახედულობის გათვალისწინებით. წინდახედულობა ყოველთვის ეფუძნება პროფესიულ მსჯელობას და ითვალისწინებს მოსალოდნელი, მაგრამ ჯერ არ წარმოქმნილი ზარალის აღიარებას. ეს უკანასკნელი კი აქტივებისა და ვალდებულებების იმპარიტეტულად (არათანაბრად) შეფასების პრინციპს ეფუძნება, რომლის თანახმადაც აქტივები არ უნდა იქნეს გადაჭარბებულად, ხოლო ვალდებულებები შემცირებულად შეფასებული. არაკომპეტენტურმა შეფასებამ ან გაუთვალისწინებლობამ

არ უნდა გამოიწვიოს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებული შეფასება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების არასამართლიანი შემცირება. წინააღმდეგ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგება ნეიტრალურობისა და საიმედოობის ხარისხს დაკარგავს.

მაგალითი:

სპორტულ გამაჯანსაღებელ კომპლექსს მიმდინარე წლის 17 დეკემბერს მოპარეს დიდი გენერატორი. გატარებული ღონისძიებების შედეგად, 27 დეკემბრისათვის საწარმოს გაუჩნდა საფუძვლიანი ეჭვი, გენერატორის შესაძლო ადგილმდებარეობის შესახებ. მან უკვე მოიპოვა გარკვეული მტკიცებულებები, აღძრა სარჩელი სასამართლოში და გაჩნდა საწარმოში მისი სრულიად შესაძლებელი დაბრუნების მოლოდინი. მიუხედავად ამისა, გენერატორის დაკარგვის ფაქტი, საწარმოს დეკემბრის თვის სააღრიცხვო ჩანაწერებში აისახა და ამით წლის ფინანსური ანგარიშგების ოპტიმისტური წარდგენა თავიდან იქნა აცილებული. 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილ ბალანსში აქტივები გენერატორის ღირებულებით შემცირებულად აისახა და ამავე დროს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდა გენერატორის ღირებულების ზარალი.

სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი ყოველთვის არ არის მისი სამართლებრივი (იურიდიული) ფორმის შესაბამისი. ინფორმაცია სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ უნდა აისახოს არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმისა, არამედ შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის მიხედვით. ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გაითვალისწინება შინაარსის ფორმაზე აღმატებულების პრინციპი.

სამეურნეო ოპერაციების სამართლებრივი შინაარსი არის მისი ჭეშმარიტი კომერციული სახე. ფინანსური ანგარიშგება ვერ უზრუნველყოფს საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის სამართლიან წარდგენას თუ სამეურნეო ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსის გათვალისწინებით არ არის შედგენილი. სამეურნეო ოპერაციის ეკონომიკური შინაარსის დასადგენად მისი ყველა ასპექტის გათვალისწინებაა საჭირო.

აქტივები და ვალდებულებები (და მათში მომხდარი ცვლილებები) მაშინ აღიარდება, როდესაც მოსალოდნელია მათთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა და შესაძლებელია მათი ღირებულების საიმედო შეფასება.

ინფორმაციის საიმედოობას მნიშვნელოვნად განაპირობებს მისი სამართლიანი წარდგენა. ეს უკანასკნელი კი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის კანონზომიერად და სამართლიანად, კერძოდ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად ასახვას გულისხმობს. მაგალითად, ბუღალ-

ტრულ ბალანსში სამეურნეო ოპერაციების და მოვლენების სამართლიანი ასახვის შედეგია სანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმოს ბალანსზე არსებული აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი, რომლებიც აკმაყოფილებენ აღიარების კრიტერიუმებს. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს სრული, არსებითობისა და ღირებულების თვალსაზრისით. ინფორმაციის გამოტოვების შედეგად ანგარიშგება შეიძლება გახდეს არასაიმედო და მომხმარებლის მოთხოვნილებების შეუსაბამო. თუ ფინანსური ანგარიშგება დროულად არ მიეწოდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, ანუ მისი წარდგენისას მიზანშეუწონელ შეფერხებას აქვს ადგილი, მან შეიძლება დაკარგოს შესაბამისობის თვისება.

ფინანსური ანგარიშგება შესადარისი უნდა იყოს მოცემული საწარმოს ადრინდელი სააღრიცხვო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ასევე სხვა საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებებთან. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ სხვადასხვა წლების ფინანსური ანგარიშგების მონაცემთა შედარება უნდა მოხდეს ფინანსური მდგომარეობის და ფინანსური შედეგების ტენდენციების განსაზღვრის მიზნით.

შესადარისობის უზრუნველსაყოფად საჭიროა თანმიმდევრულობის დაცვა. საწარმოებმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითონ მათ მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. შესადარისობის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი ეცნობა საწარმოში გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას სხვადასხვა პერიოდების განმავლობაში. საშუალება ეძლევა შეადაროს და შეაფასოს როგორც ერთი საწარმოს შიგნით, ისე სხვადასხვა საწარმოებს შორის არსებული განსხვავებები.

ფინანსურ ანგარიშგებაში გასული პერიოდის ციფრობრივი ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს ისეთი სახით, რომ შესადარისი იყოს. ეს ინფორმაცია ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით უნდა აისახებოდეს და ხელს უწყობდეს მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უკეთ გაცნობას.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების ასახვისა და კლასიფიკაციის შეცვლას თან უნდა ახლდეს შესადარისი თანხების ხელახალი კლასიფიკაცია. თუ ეს შეუძლებელია, საწარმომ უნდა გააკეთოს სათანადო დასაბუთება აღნიშნულის მიზეზების შესახებ.

დროის ნებისმიერ მონაკვეთში შეუძლებელია ყველა ხარისხობრივი მახასიათებლის დაკმაყოფილება, რაც მათ შორის წინააღმდეგობას წარმოქმნის. ასეთია წინააღმდეგობა ხარისხობრივი მახასიათებლების შემდეგ წყვილებს შორის, როგორცაა: შესაბამისობა და დროულობა, აღქმადობა და სისრულე, შესაბამისობა და საიმედოობა, ნეიტრალობა და წინდახედულება, დროულობა და სისრულე;

წინააღმდეგობა
ხარისხობრივ
მახასიათებლებს
შორის

- შესაბამისობა და დროულობა
- აღქმადობა და სისრულე
- შესაბამისობა და საიმედოობა
- ნეიტრალობა და წინდახედულება
- დროულობა და სისრულე
- საიმედოობა და დროულობა

შესაბამისობა და დროულობა. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მითითებულია, რომ, თუ ფინანსური ანგარიშგება რაიმე მიზეზით დროულად არ იქნა მომზადებული და წარდგენილი, იგი კარგავს შესაბამისობის თვისებას. საწარმოს ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს ანგარიშგების დროულობის ხარისხსა და ინფორმაციის საიმედოობას შორის თანაფარდობის დადგენა. ინფორმაციის დროულად მიწოდების მიზნით, ზოგჯერ სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრულ დოკუმენტებში უფრო ადრე ასახვაა საჭირო, ვიდრე მისი ყველა ასპექტი გახდება ცნობილი. ეს აქვეითებს ინფორმაციის საიმედოობას და პირიქით, დაგვიანებით მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება იყოს ძალზე საიმედო, მაგრამ მომხმარებლისათვის ნაკლებად მნიშვნელოვანი გახდეს.

აღქმადობა და სისრულე. საწარმოს საქმიანობის ყველა ასპექტის ასახვის, ანუ ინფორმაციის სრულად წარდგენის შედეგად ფინანსური ანგარიშგება შესაძლებელია ნაკლებად გასაგები და აღქმადი გახდეს.

შესაბამისობა და საიმედოობა. შესაბამისი ინფორმაცია შეიძლება ზოგჯერ არასაიმედო აღმოჩნდეს და პირიქით. ასეთ შემთხვევაში მოცემული საიმედო ინფორმაციიდან უნდა შეირჩეს ყველაზე მეტად შესაფერისი ინფორმაცია. და საერთოდ, ინფორმაცია არ უნდა იქნეს წარდგენილი მანამ, სანამ ის საიმედო არ იქნება.

ინფორმაციის საიმედოობასა და შესაბამისობას შორის ოპტიმალური თანაფარდობა მაშინ მიიღწევა, როდესაც მომხმარებელი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით არის უზრუნველყოფილი.

ნეიტრალობა და წინდახედულება. ნეიტრალობა გულისხმობს, რომ ინფორმაცია იყოს მიუკერძოებელი და უზუსტობებისაგან თავისუფალი, მაშინ, როდესაც წინდახედულება წარმოადგენს პოტენციურად მიკერძოებულ კონცეფციას გადაჭარბებული მოგების, აქტივების, შემცირებული ზარალის ან ვალდებულებების მიმართ. ნეიტრალობისა და წინდახედულების შეჯერება მიიღწევა მათ შორის ოპტიმალური თანაფარდობის, გარკვეული წონასწორობის დაცვით. ეს კი იმის გარანტიას წარმოადგენს, რომ უზუსტობა, ასევე აქტივებისა და მოგების სისტემატიური გადაჭარბებული შეფასება და ზარალისა და ვალდებულებების შემცირება არ მოხდება.

დროულობა და სისრულე. ინფორმაციის დროულად მიწოდების მიზნით, ზოგჯერ

ინფორმაციის სწრაფად დამუშავება და მომზადება ხდება, რამაც შესაძლებელია მნიშვნელოვანი ინფორმაცია ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე დატოვოს. ასეთი ანგარიშგება დროულად წარდგენილი, მაგრამ არასრული იქნება. ამიტომ აუცილებელია ამ ორი მახასიათებლის ოპტიმალურად გათვალისწინება.

საიმედოება და დროულობა. ინფორმაციის დროული მიწოდების მიზნით, ხშირად ხდება ანგარიშგების წარდგენა მანამდე, ვიდრე სამეურნეო ოპერაციების ყველა ასპექტი იქნება ცნობილი, რაც ანგარიშგების საიმედოობას ამცირებს. ზოგჯერ თუ ფინანსური ანგარიშგება დროულად არ მიეწოდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, ანუ თუ მისი წარდგენისას მიზანშეუწონელ შეფერხებას აქვს ადგილი. ასეთ შემთხვევაში ინფორმაცია, შეიძლება საიმედო გახდეს, მაგრამ დაგვიანებული იყოს გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს ინფორმაციის სარგებლიანობასა და ამ ინფორმაციის მომზადებაზე გაწეულ დანახარჯებს შორის თანაფარდობის საკითხი.

ინფორმაციით მიღებული სარგებელი ამ ინფორმაციის მომზადებისათვის საჭირო დანახარჯებზე მეტი უნდა იყოს. რა ოდენობის სარგებელი მიიღება და რა დანახარჯები იქნა ამისათვის გაწეული, ძირითადად განსჯის საფუძველზე უნდა განისაზღვროს. უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ აუცილებელი არ არის დანახარჯების გაწევა იმ მომხმარებლის მიერ, ვინც ამ ინფორმაციიდან სარგებელს იღებს. ინფორმაცია შესაძლებელია სასარგებლო აღმოჩნდეს მომხმარებელთა უფრო ფართო წრისათვის, ვიდრე თავიდან იყო გათვალისწინებული.

4.5. ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და მომხმარებლისათვის წარდგენის წესები.

მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება წელიწადში ერთხელ მაინც. იგი გათვალისწინებულია მომხმარებელთა ფართო ფენების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად. მომხმარებლების გარკვეულ კატეგორიას უფლება აქვს მოითხოვოს და მიიღოს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაცია. მაგრამ მომხმარებელთა უმრავლესობა მაინც ძირითადად ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ინფორმაციას ეყრდნობა, რომელიც საინფორმაციო წყაროს წარმოადგენს.

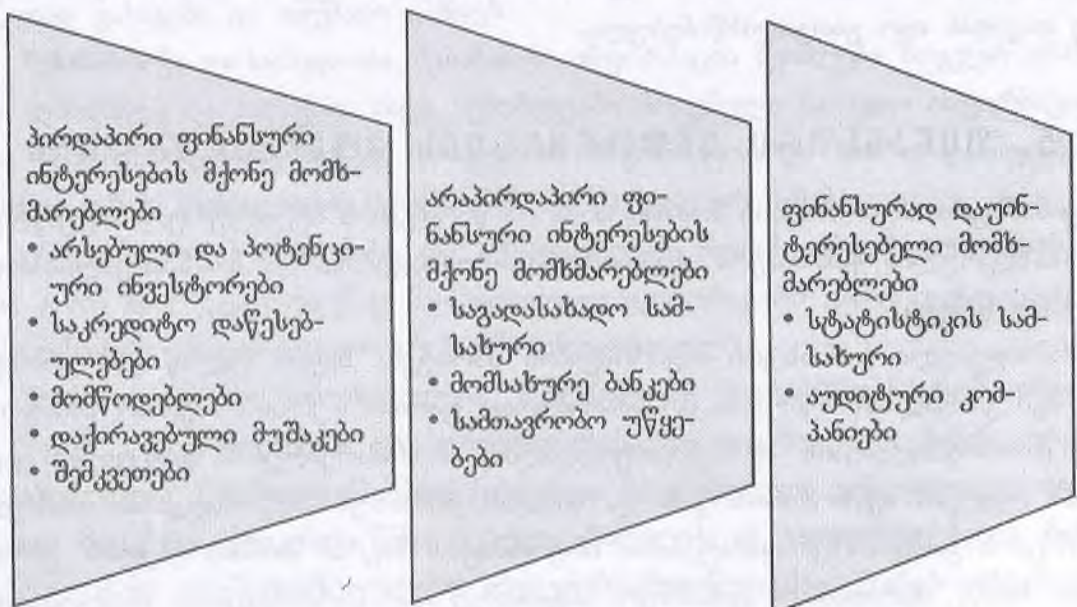
ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს პასუხობს. ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა მომხმარებელი ძირითადად დაინტერესებულია შემდეგი მოტივით:

- გადაწყვიტოს დამატებით დააბანდოს, იგივე ოდენობით დატოვოს ან გაყიდოს ინვესტირებული კაპიტალი;
- შეაფასოს საწარმოს ხელმძღვანელების საქმიანობა და პასუხისმგებლობა;
- შეაფასოს საწარმოს მიერ თავისი მუშაკების ხელფასებითა და სხვა სახის დანხარებებით უზრუნველყოფის უნარი;
- შეაფასოს მენეჯმენტის ხარისხი;
- განსაზღვროს საგადასახადო პოლიტიკა;
- განსაზღვროს მოგებისა და დივიდენდების განაწილების წესი;
- მოიპოვოს და გამოიყენოს ინფორმაცია ეროვნული შემოსავლის შესახებ;
- დაარეგულიროს საწარმოს საქმიანობა.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ამ ტიპის მოთხოვნილებების გათვალისწინებით.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, მყიდველები, მთავრობები და მათი უწყებები, საზოგადოება. მათ ფინანსური ანგარიშგება სჭირდებათ სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება შემდეგ ჯგუფებად დაიყოს: პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე, არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე და ფინანსურად დაუინტერესებელი მომხმარებლები:



პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნება: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, საკრედიტო დაწესებულებები, მომწოდებლები და დაქირავებული მუშაკები.

არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნება: საგადასახადო სამსახურები, მომსახურე ბანკები, შემკვეთები, სამთავრობო უწყებები.

ფინანსურად დაუინტერესებელ მომხმარებლებს მიეკუთვნება: საზოგადოება, სტატისტიკის ორგანოები.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა თითოეულ ჯგუფს ინფორმაციის მიმართ გააჩნია შემდეგი მოთხოვნები:

არსებული და პოტენციური ინვესტორები დაინტერესებული არიან ჩადებული ინვესტიციებითა და ამ ინვესტიციებიდან მიღებულ შემოსავლებთან დაკავშირებული რისკით. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის საფუძველზე მათ უნდა განსაზღვრონ გაყიდონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები. ამავე დროს აქციონერები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს მიერ დივიდენდების გადახდის უნარის შეფასებით.

დაქირავებული მომუშავეები დაინტერესებულნი არიან თავიანთი დამქირავებლის ფინანსური სტაბილურობითა და მომგებიანობით. ისინი დაინტერესებული არიან საწარმოს უნარით, უზრუნველყოს მომუშავეები შრომის ანაზღაურებითა და პენსიების გადახდით, ასევე დასაქმებით ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში.

კრედიტის გამცემები. საკრედიტო დაწესებულებები დაინტერესებულნი არიან გაცემული კრედიტებისა და ამ კრედიტების სარგებლობისათვის პროცენტების დროული დაბრუნებით.

მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები. მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომლის საფუძველზეც შეიძლება დაადგინონ, რამდენად დროულად შეუძლიათ კუთვნილი თანხების მიღება. ამ ჯგუფის მომხმარებლებისათვის საწარმო საინტერესოა შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემებისათვის. მაგრამ, თუ საწარმო მათთვის მთავარი მომხმარებელია, მაშინ მათი ინტერესები ხანგრძლივ პერიოდზე ვრცელდება.

მყიდველები ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას იყენებენ იმ მიზნით, რომ განსაზღვრონ საწარმოს ფუნქციონირების ხანგრძლივობა, დაადგინონ ხომ არ არის მოსალოდნელი საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა. ეს განსაკუთრებით საინტერესოა იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ საწარმოსთან აქვთ ხანგრძლივი ურთიერთობები და მასზე არიან დამოკიდებული.

საგადასახადო სამსახურები ფინანსური ინფორმაციას იყენებენ შემოსავლების და მოგების შესაფასებლად, რომლის საფუძველზეც ადგენენ კომპანიების საგადასახადო ვალდებულებას.

სტატისტიკური ორგანოები ფინანსურ ინფორმაციას იყენებენ იმისათვის, რომ განისაზღვროს საწარმოს როლი და მნიშვნელობა დარგის განვითარებისათვის, დაადგინდეს საწარმოს განვითარების ტენდენცია.

მთავრობები და მათი უწყებები ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას იყენებენ საწარმოს საქმიანობის სტაბილურობის დადგენის, შემოსავლების განსაზღვრის და რესურსების განაწილების, საწარმოს საქმიანობის რეგულირებისა და საგადასახადო პოლიტიკის განსაზღვრის მიზნით.

საზოგადოების ინტერესი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციისადმი ძირითადად ორი მიმართულებით ვლინდება: საზოგადოების წევრთა მატერიალური კეთილდღეობის გაუმჯობესებისა და ეკოლოგიური თვალსაზრისით. საწარმოები გარკვეულ გავლენას ახდენენ საზოგადოების ცალკეულ წევრების მატერიალურ კეთილდღეობაზე. მაგალითად, მოსახლეობის დასაქმებითა და ადგილობრივი მომწოდებლებისაგან მუდმივი შესყიდვების გზით. ამავე დროს გასათვალისწინებელია ეკოლოგიური თვალსაზრისი. საწარმოების დიდი ნაწილი გარკვეულ მანერე ზეგავლენას ახდენს გარემოზე. საწარმოები, რომელთაც მყარი ფინანსური მდგომარეობა აქვთ, საკმარის რესურსებს ფლობენ გარემოზე საწარმოს მანერე ზეგავლენის თავიდან აცილების ღონისძიებათა დასაფინანსებლად. ამიტომ ცხადია, ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რომლის წყაროს ძირითადად ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს, საზოგადოების ინტერესს იწვევს.

გარდა ამისა, ზოგიერთ ქვეყანაში, მაგალითად, პოლანდიაში, შვეიციაში და დანი-აში დიდ საწარმოებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად მოეთხოვებათ ინფორმაციის წარდგენა გარემოს დაცვის შესახებ.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა საწარმოს გარემოს დაცვის პოლიტიკა და ამ პოლიტიკის შედეგად მიღებული ეფექტი, გარემოს დაცვის რისკის მართვასთან დაკავშირებული მასალები, მნიშვნელოვან ბუნებრივ კატასტროფაზე საწარმოს რეაგირების ეკონომიკური შედეგების სრული, სავარაუდო შეფასება; გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული არსებითი სასამართლო პროცესები, ინფორმაცია საწარმოს მიერ სამეურნეო საქმიანობის შედეგად გარემოსადმი ზიანის მიყენების შედეგების აღმოსაფხვრელად, ასევე მომუშავეებზე და მთლიანად საზოგადოების დაცვაზე გაწეული დანახარჯების შესახებ.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე პასუხისმგებლობა უპირველეს ყოვლისა, საწარმოს ხელმძღვანელობას ეკისრება. იგი დაინტერესებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციით და დამატებითი მმართველობითი თუ საფინანსო ინფორმაციით, რომელიც ეხმარება მას დაგეგმვაში, გადაწყვეტილებების მიღებასა და კონტროლის განხორციელებაში. ხელმძღვანელობა, საკუთარი კონკრეტული მიზნებიდან გამომდინარე, თვითონ განსაზღვრავს დამატებითი ინფორმაციის ფორმასა და შინაარსს. ასეთი ინფორმაცია არ არის ასახული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლებში. ამავე დროს ასეთი ინფორმაცია აუცილებელია საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შეფასებისათვის.



თავი 5. ბუღალტრული ბალანსი

- 5.1. ბუღალტრული ბალანსი, მისი არსი და აგების პრინციპები
- 5.2. სამეურნეო ოპერაციათა გავლენა ბუღალტრულ ბალანსზე

5.1. ბუღალტრული ბალანსი, მისი არსი და აგების პრინციპები

ტერმინი „ბალანსი“ წონასწორობის სიმბოლოს წარმოადგენს. იგი წარმოადგება ორი ლათინური სიტყვისაგან: „bis – ორი“ და „lanx“ – სასწორის თეფში, მათ საფუძველზე წარმოიშვა სიტყვა „balance“. ეს უკანასკნელი კი სიტყვა-სიტყვით „წონასწორობას“ ნიშნავს.

ჩვენი შესწავლის საგანს წარმოადგენს ბუღალტრული ბალანსი, რომლის დანიშნულებაცაა ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ასახვა დროის კონკრეტული მომენტისათვის. ბუღალტრული ბალანსი გვიჩვენებს, რა სახის ქონებას ფლობს საწარმო და რომელი წყაროებიდან არის ეს ქონება ფორმირებული.

ბუღალტრული ბალანსის შედგენისას აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის რიგი პრინციპების გათვალისწინება, რომლებიც განხილული იყო წინა თავებში: ორმხრივობის, ფულადი ასახვის, ავტონომიურობის, უწყვეტობის და თვითღირებულების (საწყისი ღირებულების) პრინციპები.

ბუღალტრული ბალანსი წარმოადგენს ბუღალტრული მონაცემების დამუშავების დასკვნით ეტაპს და განაზოგადებს მათ ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ერთი საინფორმაციო მოდელის სახით.

სპეციალურ ეკონომიკურ ლიტერატურაში ბუღალტრულ ბალანსს განმარტავენ, როგორც საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მთლიანი კაპიტალის მდგომარეობის განზოგადებას ერთი თარიღისათვის ფულად საზომ ერთეულში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საწარმოს ეკონომიკური რესურსების (აქტივების) ცნების ქვეშ, როგორც უკვე აღინიშნა, იგულისხმება საწარმოს ქონება – მატერიალური და არამატერიალური საშუალებების, ფულადი საშუალებების, სამეურნეო საქმიანობის პროცესში წარმოქმნილი და ანგარიშსწორებაში არსებული საშუალებების სახით. საწარმოს მთელი კაპიტალი კი მოიცავს საკუთარ კაპიტალსა და ვალდებულებებს.

ბალანსი წარმოადგენს ცხრილს, რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება. მათგან ერთი ასახავს აქტივებს (ეკონომიკურ რესურსებს), მეორე კი საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ჯამს (ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროები). როგორც უკვე ვიცით, ბალანსის ორივე ნაწილში ორმხრივობის პრინციპის თანახმად ტოლფასი სიდიდეები თავსდება.



საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსს ადგენენ დროის გარკვეული პერიოდის, ჩვეულებრივ 12 თვის შემდეგ და იგი ასახავს, ამ თარიღისათვის რა რაოდენობის აქტივებს ფლობს საწარმო, რამდენია მისი საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსის შედგენისას აუცილებლად უნდა მიეთითოს დასახელება – ბალანსი, საწარმოს დასახელება, იურიდიული მისამართი, თარიღი, საწარმოს საქმიანობის სახე, მისი იურიდიულ-სამართლებრივი ფორმა და ბალანსის შედგენისას გამოყენებული ფულის ერთეული.

ბალანსის თითოეული დასახელება, თითოეული ელემენტი ბალანსის მუხლს წარმოადგენს. მუხლების ჯამს ბალანსის თითოეულ ნაწილში ბალანსის ვალუტას, ზოგჯერ კი, ბალანსის სახელწოდებიდან გამომდინარე, უბრალოდ ბალანსს უწოდებენ.

საწარმოს აქტივები ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივების სახით არის წარმოდგენილი. თვით გრძელვადიანი აქტივების შედგენილობაში გამოიყოფა: მატერიალური, არამატერიალური და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივები.

მიმდინარე (საბრუნავი) აქტივები ბალანსში წარმოდგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ფულადი საშუალებების, მოთხოვნებისა და ადვილად რეალიზებადი ფასიანი ქაღალდების სახით.

ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროები ბალანსში წარმოდგენილია საწარმოს საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების სახით. საწარმოს საკუთარი კაპიტალი ბალანსში აისახება შემდეგი მუხლების სახით: საწესდებო ან სააქციო კაპიტალი, საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი) და სარეზერვო კაპიტალი.

ვალდებულებები აქტივების მსგავსად დაყოფილია გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად. გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: ბანკის გრძელვადიანი კრედიტები და სხვა გრძელვადიანი სესხები.

მოკლევადიანი ვალდებულებებია: ბანკის მოკლევადიანი კრედიტები და სხვა მოკლევადიანი სესხები, ვალდებულებები საქონლის მოწოდებიდან და მომსახურებიდან, ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ, საგადასახადო და სხვა დარიცხული ვალდებულებები.

ბალანსში აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებების ასახვისა და მუხლების განლაგების თანმიმდევრობისადმი მიდგომის განსხვავებული პრინციპები არსებობს.

ბალანსი შეიძლება აგებულ იქნეს ვერტიკალური ან ჰორიზონტალური ფორმატით. ვერტიკალური ფორმის ბალანსში ჯერ თავსდება აქტივები, შემდეგ კი კაპიტალი და ვალდებულებები. ხოლო ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსს ორი მხარე აქვს. ერთ მხარეს მოცემულია აქტივები, მეორე მხარეს კი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსში მუხლების განლაგების თანმიმდევრობა ლიკვიდურობის პრინციპს ემყარება. საშუალებათა ლიკვიდურობა მათ ადვილად რეალიზებადობას, ანუ ფულად საშუალებებად ქცევის უნარს ნიშნავს. ბალანსში საშუალებები შეიძლება მოთავსდეს ლიკვიდურობის ზრდის ან კლების მიხედვით. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით დასაშვებია ორივე მიდგომა.

ბასს-1-ის – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – თანახმად შემოთავაზებულია ბუღალტრული ბალანსის საილუსტრაციო სტრუქტურა, სადაც ბალანსის ელემენტები ვერტიკალურად განთავსებულია ასეთი თანმიმდევრობით:

აქტივები

გრძელვადიანი აქტივები

მიმდინარე აქტივები

საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

კაპიტალი და რეზერვები

გრძელვადიანი ვალდებულებები

მოკლევადიანი ვალდებულებები

ბალანსის ვერტიკალური ფორმატის საილუსტრაციოდ შეიძლება განხილულ იქნეს შემდეგი მარტივი მაგალითი.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „იბერია“

ბალანსი

2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

(ლარი)

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	24,380	
არამატერიალური აქტივები	4,820	
სულ გრძელვადიანი აქტივები		29,200
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	15,720	
მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან	11,551	
წინასწარ გადახდილი იჯარის ქირა	300	
ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე	1,750	
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	141	
სულ მიმდინარე აქტივები		29,462
სულ აქტივები		58,662
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	2,000	
გაუნაწილებელი მოგება	23,900	
სულ საკუთარი კაპიტალი		25,900
ვალდებულებები		
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი	6,500	
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები		6,500
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
ვალდებულებები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	23,882	
გადასახდელი ხელფასები	295	
საგადასახადო ვალდებულებები	1,455	
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		26,262
სულ ვალდებულებები		32,762
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები		58,662

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საწარმოს მარტივი სახის, ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსი შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

შპს „იბერია“

ბალანსი

2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
გრძელვადიანი აქტივები		საკუთარი კაპიტალი	
ძირითადი საშუალებები	24,380	საწესდებო კაპიტალი	2,000
არამატერიალური აქტივები	4,820	გაუნაწილებელი მოგება	23,900
სულ გრძელვადიანი აქტივები	29,200	სულ საკუთარი კაპიტალი	25,900
მიმდინარე აქტივები		გრძელვადიანი ვალდებულებები	
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	15,720	ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი	6,500
მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	11,551	სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	6,500
წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯი	300	მოკლევადიანი ვალდებულებები:	
ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშზე ეროვნული ვალუტით	1,750	ვალდებულებები საქონლის მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	23,882
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	141	გადასახდელი ხელფასები	925
		საგადასახადო ვალდებულებები	1,455
სულ მიმდინარე აქტივები	29,462	სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	26,262
		სულ ვალდებულებები	32,762
სულ აქტივები	58,662	სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	58,662

ბალანსი მოიცავს ინფორმაციას „საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა“ და „საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის“. შესაბამისად, ინფორმაცია მიმდინარე წლის ბალანსის სვეტიდან „საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის“ გადაიტანება მომდევნო წლის ბალანსის სვეტში – „საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი“.

5.2 სამეურნეო ოპერაციათა გაგონება ბუღალტრულ ბალანსზე

საწარმოს ფუნქციონირებისას ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია იწვევს ცვლილებებს აქტივებში, საკუთარ და მოზიდულ კაპიტალში (ვალდებულებებში). აქედან გამომდინარე, საწარმოში მუდმივად იცვლება მათი სიდიდე, მაგრამ საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა.

ბუღალტრული აღრიცხვის ორმხრივობის პრინციპიდან გამომდინარე, ყოველ სამეურნეო ფაქტს, გარიგებას, ოპერაციას ორი მხარე გააჩნია და ამიტომ ორმხრივად მოქმედებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და საბალანსო ტოლობაზე. ამ მოვლენას ფინანსური ოპერაციის ორად ასპექტს უწოდებენ. მაგალითად, თუ საწარმო იძენს გრძელვადიან აქტივს – ავტომობილს ნაღდი ფულით, მაშინ მას უმცირდება ნაღდი ფული საწარმოს სალაროში, მაგრამ, ამავე დროს შეძენილი ავტომობილის ღირებულებით იზრდება საწარმოს გრძელვადიანი აქტივების სიდიდე. თუ საწარმო ფარავს ხელფასით დავალიანებას, მაშინაც მცირდება სალაროში არსებული ნაღდი ფული და, ამავე დროს, მცირდება დავალიანება ხელფასით საწარმოს პერსონალის მიმართ. ასეთი სახის ორმაგ ცვლილებას იწვევს საწარმოში მომხდარი ყოველი სამეურნეო ოპერაცია. ეს ცვლილებები შეიძლება გარკვეული სისტემით დაჯგუფდეს.

განვიხილოთ საწარმოს ბალანსში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები. პირობითად ავიღოთ საწარმოს საქმიანობის 11 დღე. ილუსტრაციისათვის გამოვიყენოთ ბალანსის ჰორიზონტალური ფორმატი.

მაგალითი:

1-ლი დღე – საწარმო „კოლხეთის“ დამფუძნებლებმა საწესდებო კაპიტალის სახით შეიტანეს ნაღდი ფული 2,000 ლარი;

მე-2 დღე – საწარმომ შეიძინა 600 ლარის ღირებულების სატვირთო ავტომობილი;

მე-3 დღე – საწარმომ შეიძინა 500 ლარის ღირებულების საქონელი ნაღდ ანგარიშზე;

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მე-4 დღე – საწარმომ გაყიდა მე-3 დღეს ნაყიდი საქონელი 750 ლარად;

მე-5 დღე – საწარმომ შეიძინა 400 ლარის საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით);

მე-6 დღე – საწარმომ გაყიდა მე-5 დღეს ნაყიდი საქონლის ნახევარი 300 ლარად, შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით);

მე-7 დღე – საწარმოს დებიტორისგან მიღებულ იქნა მის მიერ კრედიტით შეძენილი საქონლის ღირებულება 300 ლარი;

მე-8 დღე – საწარმომ გადაუხადა თავის კრედიტორს (მომწოდებელს) მისგან კრედიტით შეძენილი საქონლის ღირებულება – 400 ლარი;

მე-9 დღე – საწარმომ გადაიხადა იჯარის თანხა 100 ლარი;

მე-10 დღე – საწარმომ აიღო ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი 2,000 ლარის ოდენობით;

მე-11 დღე – საწარმომ მოგების ნაწილი 200 ლარი გამოიყენა რეზერვის შესაქმნელად.

1-ლი
დღე

საწარმოს დამფუძნებელთა მიერ საწესდებო კაპიტალში 2,000 ლარის შეტანამ გამოიწვია ასეთი სახის ცვლილება:

- საწარმოს სალაროში ნაღდი ფული გაიზარდა 2,000 ლარით;
- საწარმოში გაჩნდა ვალდებულება მისი დამფუძნებლების მიმართ 2,000 ლარის ოდენობით.

ამ დროს ჩვენ ვეყრდნობით ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთ პრინციპს – ავტონომიურობის პრინციპს, რომლის თანახმადაც საწარმოს ანგარიშები დამოუკიდებელია დამფუძნებელთა ანგარიშებისაგან. ე.ი. საწარმო დამოუკიდებელი ერთეულია, რომელსაც უკვე გააჩნია ბიზნესის სპეციალური ვალდებულება – „კაპიტალი“. ამ სამეურნეო ოპერაციის შემდეგ საწარმოს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

1-ლი დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული	2,000	საწესდებო კაპიტალი	2,000
ბალანსი	2,000	ბალანსი	2,000

მე-2

დღე

საწარმოს მიერ სატვირთო ავტომობილის შეძენამ გამოიწვია საწარმოს საღაროში ნაღდი ფულის შემცირება 600 ლარის ოდენობით. ამავე დროს საწარმოში გაჩნდა ახალი გრძელვადიანი აქტივი – სატვირთო ავტომობილი. ამ ოპერაციის შედეგად ერთი აქტივი შეიცვალა მეორეთი. დღის ბოლოს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

მე-2 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (2,000-600)	1,400	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600		
ბალანსი	2,000	ბალანსი	2,000

მე-3

დღე

საწარმომ შეიძინა ნაღდ ანგარიშზე 500 ლარის ღირებულების საქონელი. ამ ოპერაციამ გამოიწვია საწარმოს ფულადი საშუალებების შემცირება 500 ლარის ოდენობით. ამავე დროს საწარმოს აქტივებში გაჩნდა ახალი აქტივი – საქონელი, რომლის ღირებულება 500 ლარია. ამრიგად, საწარმოს ქონება ამ ოპერაციის შემდეგ სამი აქტივის სახით არის წარმოდგენილი: 600 ლარის ღირებულების სატვირთო ავტომობილი, 500 ლარის ღირებულების საქონელი და 900 ლარი ნაღდი ფული. საწარმოს ბალანსი მე-3 დღის ბოლოს ასეთ სახეს მიიღებს:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

მე-3 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,400-500)	900	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600		
საქონელი	500		
ბალანსი	2,000	ბალანსი	2,000



საწარმომ გაყიდა მე-3 დღეს ნაყიდი საქონელი 750 ლარად. საწარმოში არსებული ერთი აქტივი, საქონელი, შეიცვალა მეორე აქტივით, ნაღდი ფულით, მაგრამ საწარმომ მიიღო უფრო მეტი ოდენობის ფული, ვიდრე მას გადახდილი ჰქონდა ამ საქონლის შეძენისას. ჩვენ საქმე გვაქვს ახალ კატეგორიასთან. საწარმომ მიიღო მოგება

საქონლის გაყიდვის შედეგად. 500 ლარად ნაყიდი საქონელი გაიყიდა 750 ლარად. სხვაობა საქონლის გაყიდვიდან მიღებულ ამონაგებსა და გაყიდული საქონლის თვითღირებულებას შორის წარმოადგენს საწარმოს მოგებას. საწარმოში შემცირდა საქონლის ოდენობა 500 ლარით, მაგრამ ამავე დროს გაიზარდა ნაღდი ფული 750 ლარით. ამრიგად, საბოლოო ჯამში საწარმოში გაიზარდა აქტივების ოდენობა 250 ლარით, საქონლის გაყიდვიდან მიღებულ ამონაგებსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობის ხარჯზე და ამავე დროს მიღებული მოგების თანხით გაიზარდა საწარმოს კაპიტალი 250 ლარით. ე.ი. საკუთარი კაპიტალის შემადგელობაში გაჩნდა ახალი წყარო— მოგება. მე-4 დღის ბოლოს საწარმოს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

მე-4 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (900+750)	1,650	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება	250
საქონელი	500		
ბალანსი	2,250	ბალანსი	2,250



საწარმომ შეიძინა 400 ლარის საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით. ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოში ისევ წარმოიქმნა 400 ლარის ღირებულების საქონლის მარაგი და ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ (კრედიტორული დავალიანება) 400 ლარის ოდენობით. ამრიგად, გაიზარდა ბალანსის აქტივი და ბალანსში საკუთარ კაპიტალთან ერთად დაფიქსირდა მოზიდული წყაროების ახალი მუხლი – ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ. მე-5 დღის ბოლოს ბალანსს ასეთი სახე ექნება:

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი
მე-5 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული	1,650	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება	250
საქონელი	400	ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ	400
ბალანსი	2,650	ბალანსი	2,650



საქონლის კრედიტით გაყიდვის შედეგად საწარმოში საქონლის რაოდენობა შემცირდა 200 ლარით. საწარმოს გაუჩნდა მოთხოვნა თავისი მყიდველების მიმართ 300 ლარის ოდენობით და ამ გარიგების შედეგად დარჩა მოგება 100 ლარის ოდენობით. საბოლოოდ, ოპერაციის შედეგად აქტივი გაიზარდა 100 ლარით და საკუთარი კაპიტალიც – 100 ლარით. ამ დღის ბოლოს ბალანსს ასეთი სახე ექნება:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

მე-6 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული	1,650	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება (250+100)	350
საქონელი (400-200)	200	ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ	400
მოთხოვნა მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	300		
ბალანსი	2,750	ბალანსი	2,750

მე-7

დღე

საწარმომ დებიტორისაგან მიიღო მისთვის კრედიტით მიყიდული საქონლის ღირებულება – 300 ლარი. საწარმოში ფულის რაოდენობა გაიზარდა და დაიფარა დებიტორის ვალი 300 ლარი. ამან გამოიწვია ის, რომ საწარმოს უკვე აღარ გააჩნია მოთხოვნა დებიტორის (მყიდველის) მიმართ. საბოლოოდ ერთი აქტივი გაიზარდა, მეორე შემცირდა და ბალანსმა დღის ბოლოს ასეთი სახე მიიღო.

შპს „კოლხეთი“

ბალანსი

მე-7 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,650+300)	1,950	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება	350
საქონელი	200	ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ	400
ბალანსი	2,750	ბალანსი	2,750



საწარმომ თავის მომწოდებლებს გადაუხადა მათგან კრედიტით შეძენილი საქონლის ღირებულება 400 ლარი. ამ ოპერაციამ საწარმოში ფული შეამცირა და შესაბამისად დაიფარა საქონლის მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება. დღის ბოლოს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი
მე-8 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,950-400)	1,550	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება	350
საქონელი	200		
ბალანსი	2,350	ბალანსი	2,750



იჯარის თანხის გადახდით შემცირდა საწარმოში ფული 100 ლარით. ამავე დროს შემცირდა საწარმოს მოგებაც, ვინაიდან ხარჯების თანხით მცირდება საწარმოს შემოსავლები და შესაბამისად, მოგებაც. ამრიგად, მე-9 დღეს ბალანსს ასეთი სახე ექნება:

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი
მე-9 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,550-100)	1,450	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება (350-100)	250
საქონელი	200		
ბალანსი	2,250	ბალანსი	2,250



საწარმომ თავისი საქმიანობის გასაუმჯობესებლად აიღო ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი 2,000 ლარის ოდენობით. ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს ფული 2,000 ლარით გაიზარდა, მაგრამ ამავე დროს საწარმოს გაუჩნდა ახალი ვალდებულება – გრძელვადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ – 2,000 ლარის ოდენობით. მე-10 დღეს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი
მე-10 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,450+2,000)	3,450	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება (350-100)	250
საქონელი	200	გრძელვადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ	2,000
ბალანსი	4,250	ბალანსი	4,250



მოგების ხარჯზე შეიქმნა რეზერვი. ამ ოპერაციის შედეგად ბალანსში გაჩნდა ახალი მუხლი – რეზერვი 200 ლარის ოდენობით და შემცირდა საწარმოს მოგება იგივე სიდიდით. დღის ბოლოს ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი
მე-11 დღე

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
ფული (1,450+2,000)	3,450	საწესდებო კაპიტალი	2,000
სატვირთო ავტომობილი	600	მოგება (250-200)	50
საქონელი	200	რეზერვი	200
		გრძელვადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ	2,000
ბალანსი	4,250	ბალანსი	4,250

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

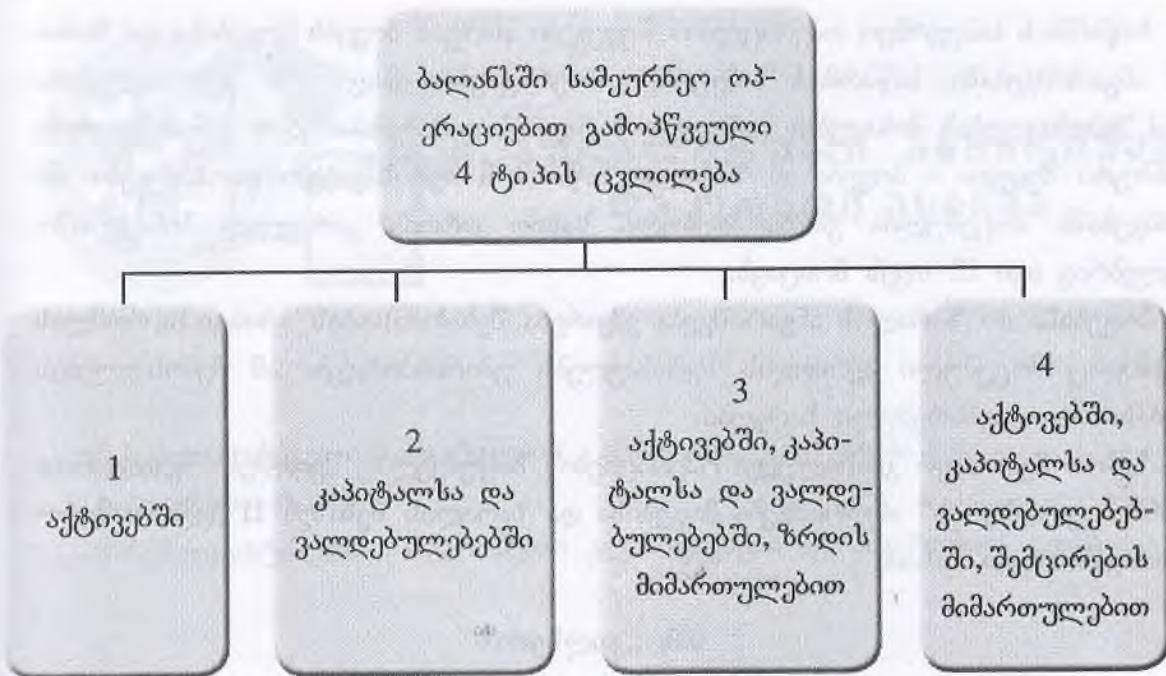
როგორც ვხედავთ, ჩვენ მიერ განხილული ოპერაციების შედეგად ბალანსის ორ მხარეს შორის ტოლობა არ დარღვეულა. ზოგიერთი სამეურნეო ოპერაციის შედეგად შეიცვალა მხოლოდ ბალანსის ვალუტა ზრდის ან შემცირების მიმართულებით.

თითოეული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსზე ზეგავლენის განზოგადების შემდეგ ასეთ სურათს მივიღებთ:

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები

სამეურნეო ოპერაცია	აქტივები	ვალდებულებები კაპიტალი და	ცვლილების ტიპი
ნაღდი ფულის შეტანა საწესდებო კაპიტალში	+ ფული	+ კაპიტალი	3
აქტივის შეტანა ნაღდი ფულით	+აქტივი (გრძელ- ვადიანი) - ფული	არ იცვლება	1
აქტივის შეტანა ნაღდი ფულით	+აქტივი (საქონე- ლი) - ფული	არ იცვლება	1
აქტივის შეტანა კრედიტით	+აქტივი	+ ვალდებულება	3
აქტივის გაყიდვა ნაღდი ფულზე მო გებით	+ ფული საქონელი	+ კაპიტალი	1 და 3
აქტივის შეტანა კრედიტით	+ საქონელი	+ ვალდებულება	3
აქტივის გაყიდვა კრედიტით	+მოთხოვნა -საქონელი	+კაპიტალი	1 და 3
დებიტორის მიერ დავალიანების დაფარვა	+ ფული -მოთხოვნა	არ იცვლება	1
კრედიტორული დავალიანების დაფარვა	-ფული	-ვალდებულება	4
იჯარის თანხის გადახდა	-ფული	-კაპიტალი	4
კრედიტის აღება	+ ფული	+ვალდებულება	3
მოგების ხარჯზე რეზერვის შე- ქმნა	არ იცვლება	+ რეზერვი -მოგება	2

ამრიგად, ზემოთ განხილულიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბუღალტრულ ბალანსში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები ოთხ ჯგუფად იყოფა:



1) ცვლილება ბალანსის აქტივებში, რომლის შედეგადაც ერთი აქტივის მუხლი იზრდება, მეორე კი მცირდება იგივე თანხით. ბალანსის ვალუტა არ იცვლება და საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა; მაგალითად, მე-2, მე-3, მე-6, მე-7, მე-8 დღეების სამეურნეო ოპერაციები.

2) ცვლილება ბალანსის კაპიტალისა და ვალდებულებების ნაწილში, რომლის შედეგადაც იზრდება კაპიტალის ან ვალდებულებების ერთი რომელიმე მუხლი, მეორე კი იგივე თანხით მცირდება. ბალანსის ვალუტა არ იცვლება, საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა; მაგალითად, მე-11 დღის ოპერაცია.

3) ცვლილება ბალანსის ორივე ნაწილში (აქტივებში და კაპიტალსა და ვალდებულებებში), რომლის დროსაც იზრდება ერთი აქტივის მუხლი და შესაბამისად იზრდება კაპიტალი ან ვალდებულებების რომელიმე მუხლი იგივე თანხით. ასეთი ცვლილების შედეგად ბალანსის ვალუტა სამეურნეო ოპერაციის თანხით იზრდება და საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა; მაგალითად, 1-ლი, მე-4, მე-5, მე-10 დღეების სამეურნეო ოპერაციები.

4) ცვლილება ბალანსის ორივე ნაწილში (აქტივებში და კაპიტალსა და ვალდებულებებში), რომლის დროსაც მცირდება ერთი აქტივის მუხლი და შესაბამისად მცირდება კაპიტალის ან ვალდებულებების ერთი მუხლი იგივე თანხით. ასეთი ცვლილების შედეგად ბალანსის ვალუტა სამეურნეო ოპერაციის თანხით მცირდება და საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა. მაგალითად, მე-8, მე-9 დღეების სამეურნეო ოპერაციები.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საწარმოს სამეურნეო ოპერაციების შედეგები ასახვას პოვებს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. საწარმოს სამეურნეო ოპერაციებით მიღებული შემოსავლებისა და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯების დაპირისპირებით განისაზღვრება ფინანსური შედეგი – მოგება ან ზარალი. საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები ანგარიშგებაში მოცემულია განზოგადებული სახით დროის გარკვეულ მონაკვეთში. ჩვეულებრივ იგი 12 თვეს მოიცავს.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ემყარება შესაბამისობის პრინციპს, რომლის თანახმადაც მოცემული პერიოდის შემოსავლებს უპირისპირდება ამ შემოსავლების მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები.

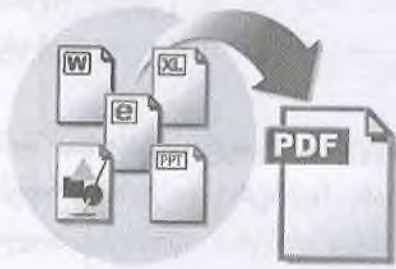
ზემოთ ჩვენ მიერ განხილული ოპერაციების საფუძველზე, შეიძლება შევადგინოთ საწარმო „კოლხეთის“ ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ 11 დღიანი პერიოდისათვის, ასეთი სახით:

**შპს „კოლხეთი“
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
1-11 იანვრის**

(ლარი)

შემოსავალი რეალიზაციიდან:		
ნაღდი ფულით		750
კრედიტით		<u>300</u>
		1,050
მინუს: გაყიდული საქონლის თვითღირებულება:		
საქონლის ნაშთი პერიოდის დასაწყისში	–	
საქონლის შესყიდვა:		
ნაღდი ფულით	500	
კრედიტით	<u>400</u>	
	900	
საქონლის ნაშთი პერიოდის ბოლოს	<u>(200)</u>	700
საერთო მოგება		350
მინუს: დანარჩენი ხარჯები:		
იჯარის ხარჯი		<u>(100)</u>
წმინდა მოგება		250

როგორც ვხედავთ, სამეურნეო ოპერაციები გავლენას ახდენს ბალანსისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტებზე. ანგარიშგების ეს ორი კომპონენტი კი მჭიდრო ურთიერთკავშირშია.



6. ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ასახვა

- 6.1. ბუღალტრული ანგარიშების არსი და აგებულება
- 6.2. ორადი ასახვა
- 6.3. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია და ანგარიშთა გეგმა

ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია გავლენას ახდენს ბალანსზე მისი აქტივების, კაპიტალის ან ვალდებულებების შეცვლის გზით. საწარმოს რეალური ფინანსური მდგომარეობის შეფასებისათვის აუცილებელია სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების გათვალისწინება. ყოველი ცვლილების შემდეგ ახალი ბალანსის შედგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია, ამიტომ პრაქტიკაში გამოყენებულია ბუღალტრული ანგარიშები, რომლებიც სამეურნეო ოპერაციებისა და მათი შედეგების მიმდინარე ასახვის, დაჯგუფებისა და კონტროლის საშუალებას იძლევიან.

ბუღალტრული ანგარიში არის საწარმოს აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის შენახვისა და დაჯგუფების სპეციალური სისტემა. ანგარიშების საშუალებით ხდება ბალანსის ელემენტების საწყისი მდგომარეობისა და მათში მიმდინარე ცვლილებების დაჯგუფება და ყოველდღიური ინფორმაციის თავმოყრა. ანგარიშებზე ასახული უტყუარი ინფორმაცია მომხმარებელთა მიერ სათანადო გადაწყვეტილებების მიღების საფუძველს წარმოადგენს.

აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებების თითოეულ მუხლს ეხსნება ანგარიში. საწარმოს ფუნქციონირების პროცესში საჭიროა აგრეთვე შემოსავლებისა და ხარჯებისათვის ცალკე ანგარიშების გახსნა. სასწავლო მიზნით გამოყენებული ბუღალტრული ანგარიში ლათინური „T“ ასოს ფორმისაა. თითოეულ ანგარიშს აქვს თავისი დასახელება.

ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ცვლილებებს იწვევს საწარმოს აქტივებში, კაპიტალსა და ვალდებულებებში, ე.ი. საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებსა და მათი ფორმირების წყაროებში. ამ ცვლილებების შინაარსი განსხვავებულია, იგი შეიძლება

იყოს ზემოთ ნახსენები მუხლების ზრდა ან შემცირება. ამიტომ ამ ცვლილებების ასახვისათვის ბუღალტრულ ანგარიშში გათვალისწინებულია ორი მხარე – დებეტი და კრედიტი.

დებეტი და კრედიტი ლათინური წარმოშობის სიტყვებია. დებეტი (debete) ნიშნავს „ვალს“, ხოლო კრედიტი (credete) – დამსახურებას. (დებეტი – მას მართებს, კრედიტი – იგი ენდობა, სწამს). ანგარიშის მარცხენა მხარეს დებეტი ეწოდება, ხოლო მარჯვენას – კრედიტი.

პირველი ჩანაწერი ბუღალტრულ ანგარიშზე არის დაწყებითი ნაშთი, რომელიც აქტივების, ვალდებულებების ან კაპიტალის საწყისი მდგომარეობის მაჩვენებელია. ნაშთის შემდეგ ანგარიშში იწერება სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები და ბოლოს ისევ განისაზღვრება ნაშთი – პერიოდის ბოლოსათვის.

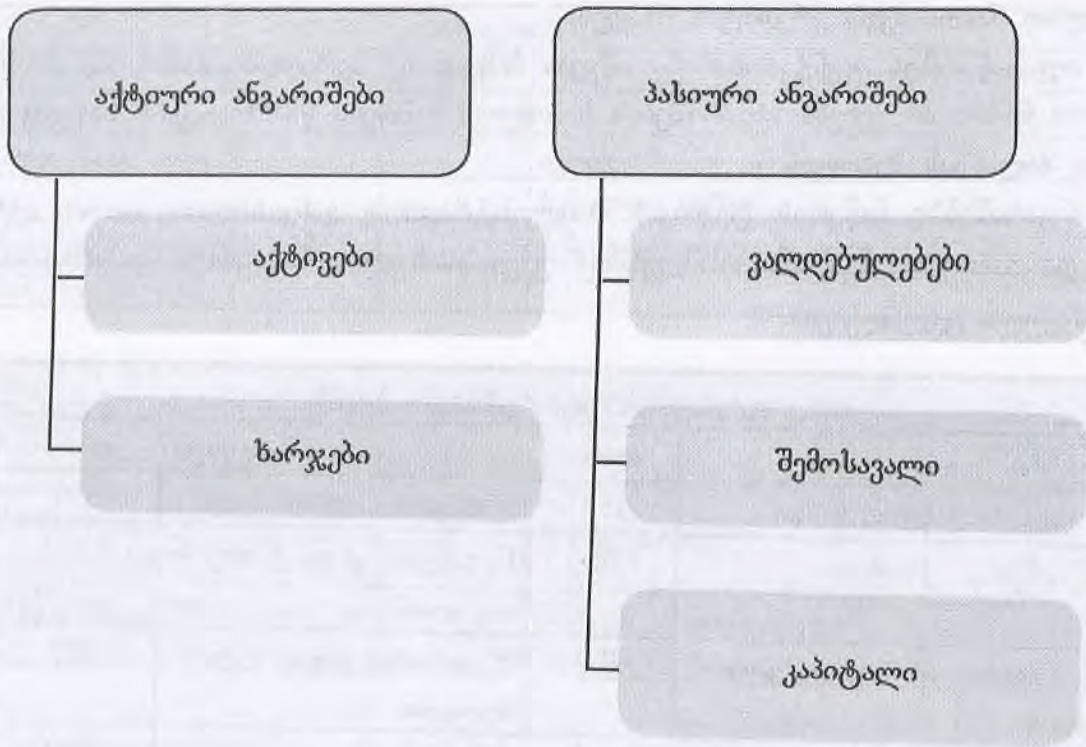
ბუღალტრული ანგარიში იხსნება ერთი თვის ვადით და ასახავს ნაშთს თვის დასაწყისისათვის, თვის განმავლობაში მომხდარ სამეურნეო ოპერაციებს და ნაშთს თვის ბოლოსათვის.

ანგარიშებზე ასახული სამეურნეო ოპერაციების ჯამს ბრუნვას უწოდებენ. ანგარიშის დებეტში ასახული ოპერაციების ჯამი დებეტის ბრუნვას, ხოლო კრედიტში ასახული ოპერაციების ჯამი კრედიტის ბრუნვას წარმოადგენს.

ბუღალტრული ანგარიშის სასწავლო ფორმა შეიძლება T სახით წარმოვიდგინოთ:

ანგარიშის დასახელება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
აქტივების ზრდა		აქტივების შემცირება	
ვალდებულებების შემცირება		ვალდებულებების ზრდა	
სარჯების ზრდა		შემოსავლების ზრდა	

აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის ამსახველი მუხლების ზრდა და შემცირება ანგარიშებზე განსხვავებულად აისახება, ამიტომ განასხვავებენ აქტიურ და პასიურ ანგარიშებს. აქტივების ამსახველი ანგარიშები – აქტიური, ხოლო კაპიტალისა და ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშები – პასიური ანგარიშების სახით არის ცნობილი, ანუ ეკონომიკური რესურსების მოძრაობისა და მდგომარეობის ამსახველი ანგარიშები აქტიურ, ხოლო ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროების მოძრაობისა და მდგომარეობის ამსახველი ანგარიშები პასიურ ანგარიშებს წარმოადგენს:



აქტიური ანგარიშები ეხსნება ბალანსის აქტივების მუხლებს და ამ ანგარიშებს საწყისი ნაშთი დებეტის მხარეს გააჩნიათ. ასეთია: შენობების, სატრანსპორტო საშუალებების, ოფისის აღჭურვილობის, საქონლის, სალაროს და სხვა ანგარიშები, ხოლო პასიური ანგარიშები ეხსნება საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების მუხლებს და საწყისი ნაშთი ამ ანგარიშებზე კრედიტის მხარეს აისახება. ასეთია საწესდებო კაპიტალის, მოგების, გადასახდელი ხელფასების, გადასახდელი მოგების გადასახადის, გადასახდელი სამშემოსავლო გადასახადისა და სხვა ანგარიშები.

აქტიურ ანგარიშებზე სამეურნეო საშუალებების ზრდა იწერება ანგარიშის დებეტის მხარეს, ხოლო საშუალებათა შემცირება – კრედიტის მხარეს. პასიურ ანგარიშებზე კაპიტალისა და ვალდებულებების ზრდა იწერება კრედიტის მხარეს, ხოლო შემცირება დებეტის მხარეს.

ანგარიშებზე ასახული საწყისი ნაშთებისა და თვის განმავლობაში ჩაწერილი ოპერაციების საფუძველზე განისაზღვრება ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. აქტიური ანგარიშის საბოლოო ნაშთის გასაანგარიშებლად დებეტის საწყის ნაშთს ემატება დებეტის ბრუნვა და აკლდება კრედიტის ბრუნვა. საბოლოო ნაშთი აისახება დებეტში. პასიური ანგარიშის საბოლოო ნაშთის გასაანგარიშებლად კრედიტის საწყის ნაშთს ემატება კრედიტის ბრუნვა და აკლდება დებეტის ბრუნვა. საბოლოო ნაშთი აისახება კრედიტში.

ამრიგად, აქტივების ამსახველ ანგარიშებს საწყისი და საბოლოო ნაშთი აქვთ დებეტში, ხოლო კაპიტალისა და ვალდებულების ამსახველ ანგარიშებს საწყისი და

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საბოლოო ნაშთი აქვთ კრედიტის მხარეს.

თუ საწარმოს ფუნქციონირება იწყება მიმდინარე პერიოდში, მაშინ ანგარიშებს საწყისი ნაშთი არ ექნება. ანგარიშების საბოლოო ნაშთები წარმოადგენს საფუძველს ახალი ბალანსის შესადგენად.

ანგარიშებზე ჩაწერის ტექნიკის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ თითო აქტიური და პასიური ანგარიში, რომლებშიც უკვე ასახულია სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები.

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი საწყისი ნაშთი	150	5 იანვარი ავტომობილი	350
2 იანვარი კაპიტალი	1,000	11 იანვარი კრედიტორული დავალიანება	4,195
5 იანვარი ამონაგები გაყიდვიდან	500	23 იანვარი გადასახდელი ხელფასი	355
9 იანვარი დებიტორული დავალიანება	400	27 იანვარი იჯარის ხარჯი	250
10 იანვარი ვალდებულება ბანკის მიმართ	9,500		
ბრუნვა	11,400	ბრუნვა	5,150
1 თებერვალი საწყისი ნაშთი	6,400		

კრედიტორული დავალიანება			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
11 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,195	1 იანვარი საწყისი ნაშთი	–
		3 იანვარი შესყიდვები	9,260
		18 იანვარი შესყიდვები	1,100
ბრუნვა	4,195	ბრუნვა	10,360
		31 იანვარი საბოლოო ნაშთი	6,265

ანგარიშებზე განსაზღვრული საბოლოო ნაშთები წარმოადგენს მომდევნო პერიოდში გახსნილი ანგარიშებისათვის საწყის ნაშთს – სალაროს ანგარიშისათვის სადებეტოს, კრედიტორული დავალიანების ანგარიშისათვის კი – საკრედიტოს.

მსოფლიო პრაქტიკაში გამოიყენება ანგარიშებზე ჩანაწერების წარმოების, ნაშთების გაანგარიშების რამდენადმე განსხვავებული ტექნიკა, რომლის არსი ზოგადად ასეთია:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

აქტიური ანგარიში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი			
აქტივების ზრდა		აქტივების შემცირება	
		საბოლოო ნაშთი	
ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი		ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	
საწყისი ნაშთი			

პასიური ანგარიში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	
ვალდებულებების შემცირება		ვალდებულებების ზრდა	
საბოლოო ნაშთი			
ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი		ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	
		საწყისი ნაშთი	

საბოლოო ნაშთების გაანგარიშებისათვის ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში წარმოებული ჩანაწერების უდიდესი ჯამი იწერება ანგარიშის ორივე მხარეს – დებეტსა და კრედიტში. უფრო მცირე არითმეტიკული ჯამის მხარეს იწერება სხვაობა უდიდეს ჯამსა და უმცირესს შორის „გადასატანი“ ნაშთის სახით. იგივე ციფრი იწერება ანგარიშის საწინააღმდეგო მხარეს, ჯამის შემდეგ, როგორც გადატანილი ნაშთი, რომელიც საწყისი ნაშთია მომდევნო პერიოდის ანგარიშისათვის. ჩვენ მიერ ზემოთ განხილულ ანგარიშებზე ეს ჩანაწერები ასეთი სახისა იქნება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი საწყისი ნაშთი	150	5 იანვარი ავტომობილი	350
2 იანვარი კაპიტალი	1,000	11 იანვარი კრედიტორული დავალიანება	4,195
5 იანვარი ამონაგები გაყიდვიდან	500	23 იანვარი გადასახდელი ხელფასი	355
9 იანვარი დებიტორული დავალიანება	400	27 იანვარი იჯარის ხარჯი	250
10 იანვარი ვალდებულება ბანკის მიმართ	9,500	31 იანვარი საბოლოო ნაშთი	6,400
ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	11,550	ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	11,550
1 თებერვალი საწყისი ნაშთი	6,400		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

კრედიტორული დავალიანება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
11 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,195	1 იანვარი საწყისი ნაშთი	-
		3 იანვარი შესყიდვები	9,260
		18 იანვარი შესყიდვები	1,100
31 იანვარი საბოლოო ნაშთი	6,265		
ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	10,460	ჩანაწერთა უდიდესი ჯამი	10,460
		1 თებერვალი საწყისი ნაშთი	6,265

ზემოთ განხილული ტექნიკის გამოყენების დროს ხდება ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახული ოპერაციების დაბალანსება. თუ მხედველობაში არ მივიღებთ ანგარიშის დებეტში ან კრედიტში ჩაწერილ დამაბალანსებელ თანხას, რომელიც გადასატანი ნაშთის სახელწოდებითაა ცნობილი. მოცემული ტექნიკა პრაქტიკულად უფრო ახლოს დგას ბუღალტრულ ანგარიშებში ჩანაწერების ელექტრონული პროგრამული ვერსიებით წარმოების პროცედურებთან.

შემოსავლებსა და ხარჯებში მიმდინარე ცვლილებების ასახავად გამოიყენება შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები.

როგორც ცნობილია, შემოსავლების ზრდა იწვევს საწარმოს კაპიტალის ზრდას, ხოლო ხარჯების ზრდა – შემცირებას. შემოსავლების ამსახველი ანგარიშებიც საკუთარი კაპიტალის ამსახველი ანგარიშების მსგავსად პასიურია, ხარჯების ამსახველი ანგარიშები კი – აქტიური. შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშების თავისებურებებში გარკვევის მიზნით განვიხილოთ ამ ანგარიშების სქემა.

შემოსავლების ანგარიში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
შემოსავლის შემცირება		შემოსავლის ზრდა	



კაპიტალის შემცირება



კაპიტალის ზრდა

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ხარჯების ანგარიში			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
ხარჯების ზრდა		ხარჯების შემცირება	



კაპიტალის შემცირება



კაპიტალის ზრდა

სამეურნეო ოპერაციების სიმრავლე მოითხოვს მათი ასახვისათვის საჭირო ანგარიშების დიდ რიცხვს. ამავ დროს ეს ანგარიშები ერთმანეთისაგან განსხვავდება ეკონომიკური შინაარსით, ფუნქციებით და დანიშნულებით. ამ უკანასკნელმა განაპირობა გარკვეული სისტემის ჩამოყალიბება. ანგარიშების ასეთი სისტემა ანგარიშთა გეგმის სახელით არის ცნობილი.

6.2. ორადი ასახვა

სამეურნეო ოპერაციების გავლენა ეკონომიკურ რესურსებსა და მათი ფორმირების წყაროებზე ორადი ხასიათისაა. ყოველ სამეურნეო ოპერაციას ორი ასპექტი გააჩნია: ზრდა და შემცირება, წარმოშობა და გაქრობა, შექმნა და გადაცემა. წარმოების პროცესის სრულყოფილად ასახვისათვის აუცილებელია ამ ცვლილებათა აღრიცხვა მათთვის განკუთვნილ ანგარიშებზე. სამეურნეო ოპერაციების შედეგად ერთმანეთს უკავშირდება სულ ცოტა ორი ელემენტი მაინც, ე.ი. ოპერაციის ჩაწერა საჭიროებს სულ ცოტა ორ დამოუკიდებელ ბუღალტრულ ანგარიშს.

ამრიგად, სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილების ჩასაწერად საჭიროა სამეურნეო ოპერაციის თანხის ჩაწერა ერთი ანგარიშის დებუტსა და სამეურნეო ოპერაციით მასთან დაკავშირებული რომელიმე ანგარიშის კრედიტში. ასეთი ჩაწერა განაპირობებს ყველა ანგარიშის სადებეტო ბრუნვებისა და საკრედიტო ბრუნვების ჯამის ტოლობას.

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ერთი და იგივე თანხით ერთი ანგარიშის დებუტსა და სხვა ანგარიშის კრედიტში ჩაწერას ორადი ჩაწერის სისტემა ეწოდება.

ორადი ჩაწერის წესი 1494 წელს აღწერა იტალიელმა მეცნიერმა, მათემატიკოს-

მა ლუკა პაჩიოლიმ სამეურნეო ოპერაციის ანალიზისა და უკვე არსებული წიგნების – მემორიალების, ჟურნალის, მთავარი წიგნის და სხვათა საფუძველზე და დაასაბუთა, რომ მასზე დაყრდნობით ნებისმიერ მეურნეობაში შეიძლება აიგოს ანგარიშებისა და წიგნების მიზანშეწონილი სისტემა. ისტორიულ წყაროებში მოიპოვება მასალები იმის შესახებ, რომ ლუკა პაჩიოლიმ მხოლოდ აღწერა მანამდე არსებული სისტემა. პირველი ნაშრომი, რომელშიც აღწერილი იყო ორადი ასახვის სისტემა, დაიწერა ბენედეტო კოტრულის მიერ 1458 წელს, მაგრამ დაისტამბა 1573 წელს. ამიტომ მიჩნეულია, რომ პირველი წიგნი, რომელმაც დასაბამი მისცა ბუღალტრული აღრიცხვის ორადი ასახვის სისტემას, ეკუთვნის ლუკა პაჩიოლის.

სამეურნეო ოპერაციების ორადი ჩაწერის წესით ანგარიშების ურთიერთდაკავშირებას ანგარიშთა კორესპონდენციას უწოდებენ, ხოლო თვით სამეურნეო ოპერაციით ურთიერთდაკავშირებულ ანგარიშებს – მოკორესპონდენტო ანგარიშებს.

სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსით შეიძლება იყოს მარტივი და იგი მხოლოდ ორი მუხლის ცვლილებას ასახავდეს, მაგალითად, ორი აქტივის მუხლის, ან კაპიტალისა და ვალდებულებების მუხლების, ან თითო მუხლისას აქტივებში, კაპიტალსა და ვალდებულებებში.

ამავე დროს სამეურნეო ოპერაცია შეიძლება იყოს რთული და გამოიწვიოს ერთდროულად რამდენიმე მუხლის ცვლილება აქტივებში ან კაპიტალსა და ვალდებულებებში. აღნიშნულის გამო სამეურნეო ოპერაციებით ანგარიშების ურთიერთდაკავშირების სხვადასხვა ფორმა არსებობს.

იმ ანგარიშების მითითება, რომლებსაც სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილება შეეხო, ბუღალტრული მუხლის ანუ გატარების სახით არის ცნობილი და იგი გვიჩვენებს, თუ რომელი ანგარიშის დებეტში ან კრედიტში ჩაიწერა ოპერაციის თანხა.

სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, განასხვავებენ მარტივ და რთულ ბუღალტრულ მუხლებს, ანუ გატარებას.

მარტივი ბუღალტრული მუხლით (გატარებით) ერთი ანგარიშის დებეტი დაკავშირებულია ერთი ანგარიშის კრედიტთან, რთული ბუღალტრული მუხლით (გატარებით) კი ერთი ანგარიშის დებეტი დაკავშირებულია რამდენიმე ანგარიშის კრედიტთან და პირიქით. აღნიშნულის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითები.

მაგალითი:

გადარიცხულია მომწოდებლის ვალის დასაფარავად 1,000 ლარი. აღნიშნულის გამო საბანკო ანგარიშზე ფული მცირდება 1,000 ლარით. მაგრამ ამავე დროს უნდა განვიხილოთ მეორე ასპექტიც, როდესაც საწარმოს უმცირდება დავალიანება მომწოდებლის მიმართ 1,000 ლარით.

ცვლილება უნდა აისახოს მომწოდებელთა მიმართ დავალიანებების ამსახველ ანგარიშზე და ბანკში არსებული ფულის ამსახველ ანგარიშზე, რომელსაც ეწოდება „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიში აქტიურია და ფულის გასვლა, შემცირება ამ ანგარიშში კრედიტის მხარეს ჩაიწერება. ვალდებულებები საქონლის მოწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან პასიურია და დავალიანებების შემცირება, დაფარვა ამ ანგარიშის დებეტში აისახება.

ამრიგად, აღნიშნული ოპერაცია მარტივი ბუღალტრული მუხლის (გატარების) სახით ასე ჩაიწერება:

დებეტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,000
კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,000

მაგალითი:

საწარმოს მიერ დაფარულია საბანკო ანგარიშიდან ვალდებულება ბიუჯეტის მიმართ: მოგების გადასახადით 500 ლარის და საშემოსავლო გადასახადით 300 ლარის ოდენობით.

საწარმოს მიერ ბიუჯეტის მიმართ დავალიანების დაფარვის საერთო თანხით – 800 ლარით (500 + 300) შემცირდა საბანკო ანგარიშზე არსებული ფულადი საშუალებები. აღნიშნული შემცირება ამ ანგარიშზე ჩაიწერება კრედიტის მხარეს.

ამავე დროს შემცირდება საწარმოს ვალდებულებები ბიუჯეტის მიმართ. ვალდებულებათა ამსახველი ანგარიშები პასიურია, ამიტომ ამ ვალდებულებათა დაფარვა შესაბამისი ანგარიშების დებეტში აისახება.

ამრიგად, აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია აისახება შემდეგი რთული ბუღალტრული მუხლის (გატარების) სახით:

დებეტი – გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	300
დებეტი – გადასახდელი მოგების გადასახადი	500
კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	800

ამრიგად, მარტივი ბუღალტრული მუხლის დროს სამეურნეო ოპერაციის თანხა იწერება ერთი ანგარიშის დებეტსა და ერთი ანგარიშის კრედიტში. რთული ბუღალტრული მუხლის დროს კი ერთი ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი სამეურნეო ოპერაციის თანხა იწერება რამდენიმე ანგარიშის კრედიტში, ან პირიქით, – ერთი ანგარიშის კრედიტში ჩაწერილი სამეურნეო ოპერაციის თანხა იწერება რამდენიმე ანგარიშის დებეტში.

უნდა აღინიშნოს, რომ აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებობს განსხვავებული მიდგომა ამ საკითხისადმი. კერძოდ, რთული ბუღალტრული მუხლით ერთდროულად შეიძლება ერთმანეთს დაუკავშირდეს რამდენიმე ანგარიშის დებეტი

და რამდენიმე ანგარიშის კრედიტი. ყველა შემთხვევაში დებეტში ჩანაწერების ჯამი კრედიტში ჩანაწერების ჯამის ტოლი უნდა იყოს. ფინანსური აღრიცხვის წარმოება ითვალისწინებს ბუღალტრული მუხლების ასეთ სისტემას.

სამეურნეო ოპერაციები პირველადი ასახვიდან ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის საბოლოო დოკუმენტში – ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვამდე შემდეგ ეტაპებს გაივლის: ოპერაციის დოკუმენტით გაფორმება, სამეურნეო ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალებში ჩაწერა (ოპერაციათა პირველადი საცავი), საბუღალტრო წიგნებში ჩანაწერთა თავმოყრა, დაჯგუფება (ჩანაწერთა მეორადი საცავი) და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა.

სამეურნეო ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალი შედგება სვეტებისაგან, რომლებშიც იწერება: თარიღი, ანგარიშების დასახელება და ოპერაციის შინაარსი, მინიშნება ბუღალტრული გატარების შესახებ, დებეტის და კრედიტის ჩანაწერი.

თარიღის ჩასაწერად განკუთვნილი სვეტი თავის მხრივ იყოფა ორ ნაწილად. აქედან პირველში იწერება წელი და თვე, ხოლო მეორეში რიცხვი.

ანგარიშების დასახელებისა და ოპერაციის შინაარსისათვის განკუთვნილ სვეტში ჯერ იწერება სადებეტო ანგარიშის დასახელება, შემდეგ საკრედიტო ანგარიშის დასახელება და ბოლოს, იმ სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, რომელსაც ასახავს ბუღალტრული გატარება.

მინიშნება ბუღალტრული გატარების შესახებ ითვალისწინებს იმ ანგარიშების კოდის მითითებას, რომლითაც ჩაიწერა ბუღალტრული მუხლი.

დებეტისა და კრედიტის სვეტებში იწერება შესაბამისი თანხები.

სამეურნეო ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალში ჩაწერის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.

მაგალითი:

საწარმო „კოლხეთი“ იწყებს ფუნქციონირებას 2014 წლის 1 იანვრიდან. ამ თვის პირველი 10 დღის ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალის მონაცემები ასეთია:

სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი 2014 წლის 1-10 იანვარი

წელი თვე	რიცხვი	ანგარიშების დასახელება	დებეტი	კრედიტი
2014 წელი	1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000	
იანვარი		საწესდებო კაპიტალი		4,000
		დამფუძნებელთა მიერ საწესდებო კაპიტალის შესაქმნელად შემოტანილ იქნა ფული ეროვნული ვალუტის სახით საწარმოს საბანკო ანგარიშზე		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

2	ავტოფურგონი	1,500	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1,500
	გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან ფურგონის შესაძენად		
3	შესყიდვები	1,720	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1,720
	გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან საქონლის შესაძენად		
4	შესყიდვები	2,145	
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან		2,145
	შებენილ იქნა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით		
5	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840	
	შემოსავალი რეალიზაციიდან		2,840
	საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე		
6	მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895	
	შემოსავალი რეალიზაციიდან		1,895
	გაიყიდა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით		
7	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,350	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1,350
	გადაერიცხათ მომწოდებლებს ვალის ნაწილის დასაფარავად		
8	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	780	
	მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		780
	მიღებულია დებიტორებისაგან ვალის დასაფარავად		
9	იჯარის ხარჯები	120	
	დაზღვევის ხარჯები	50	
	სხვა ადმინისტრაციული (საკანცელარიო) ხარჯები	25	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		195
	გაწეულია იჯარის, დაზღვევის და საკანცელარიო ხარჯები		
10	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000	
	მოკლევადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ		3,000
	აღებულია მოკლევადიანი სესხი		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

აგხსნათ ზემოთ მოცემული თითოეული ოპერაციის ბუღალტრულ ანგარიშებში ჩაწერის წესი.



1 იანვარი

დამფუძნებელთა მიერ საწესდებო კაპიტალის შესაქმნელად შემოტანილ იქნა ფული ეროვნული ვალუტის სახით საწარმოს საბანკო ანგარიშზე 4,000 ლარი.

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს საბანკო ანგარიშზე გაჩნდა ფულის მასა 4,000 ლარის ოდენობით. ამავე დროს საწარმოში შეიქმნა საწესდებო კაპიტალი – 4,000 ლარი. ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიში აქტიურია და მისი ზრდა ჩაიწერება დებუტის მხარეს, კაპიტალის ანგარიში პასიურია და მისი ზრდა ჩაიწერება კრედიტის მხარეს. ე.ი. გვექნება ბუღალტრული მუხლი:

დებუტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000
კრედიტი – საწესდებო კაპიტალი	4,000

ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთი სახით აისახება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000		

კაპიტალი			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		1 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000



2 იანვარი

გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან ფურგონის შესაძენად 1,500 ლარი.

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს საბანკო ანგარიშზე ფული შემცირდა და საწარმოს გაუჩნდა გრძელვადიანი აქტივი – ავტოფურგონი. ფულის ანგარიშიც და ავტოფურგონის ანგარიშიც ორივე აქტიურია, ამიტომ საბანკო ანგარიშზე ფულის შემცირება ჩაიწერება კრედიტში, ხოლო ავტოფურგონის, როგორც ახალი აქტივის შექმნა საწარმოში ჩაიწერება ამ ანგარიშის დებუტში. ე.ი. შედეგა ბუღალტრული მუხლი:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

დებეტი – ავტოფურგონი 1,500
კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1,500

ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთი სახით აისახება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500

ავტოფურგონი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,500		



გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან საქონლის შესაძენად 1,720 ლარი.

თავისთავად ცხადია, რომ ამ შემთხვევაში ფულადი საშუალებების ანგარიშის კრედიტში უნდა გაკეთდეს ჩანაწერი, რადგანაც ფულის შემცირებას აქვს ადგილი. რაც შეეხება სადებეტო ჩანაწერს, აქ უნდა გავარკვიოთ, რომელი ანგარიშის დებეტში უნდა ჩაიწეროს მოცემული ოპერაცია.

ერთი შეხედვით ეს „საქონლის“ ანგარიში უნდა იყოს, რადგანაც საქონლის შეძენას აქვს ადგილი, მაგრამ ასე არ ვიქცევით. „საქონლის“ ანგარიში დებეტში განსაკუთრებულ შემთხვევაში ჩაიწერება და ეს ჩვენ მიერ შემდგომ დაწვრილებით განიხილება, ხოლო ამჯერად ჩაწერა ხდება „შესყიდვების“ ანგარიშის დებეტში. ამრიგად, ეს ოპერაცია აისახება ასეთი ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – შესყიდვები 1,720
კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1,720

ანგარიშები ამ ჩანაწერთა წარმოების შემდეგ ასეთ სახეს მიიღებს:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
		3 იანვარი შესყიდვები	1,720

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შესყიდვები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,720		



4 იანვარი

საწარმომ შეიძინა 2,145 ლარის საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით).

ამ ოპერაციის შედეგად ისევ შესყიდვების ანგარიშის დებეტში უნდა გაკეთდეს ჩანაწერი. ამავე დროს საწარმოს ფული ჯერ არ გადაუხდია, რამაც წარმოქმნა დავალიანება ამ საქონლის მომწოდებლებსადმი. მომწოდებელთა მიმართ ვალდებულებების ამსახველი ანგარიში – პასიური ანგარიშია და ვალდებულებების ზრდა მასში კრედიტის მხარეს ჩაიწერება. ამ ოპერაციის ამსახველი ბუღალტრული მუხლი იქნება:

დებეტი – შესყიდვები 2,145
კრედიტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 2,145

ანგარიშები ამ ოპერაციის შემდეგ ასეთ სახეს მიიღებს:

შესყიდვები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,720		
4 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,145		

ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		4 იანვარი შესყიდვები	2,145

5 იანვარი

საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე 2,840 ლარის ოდენობით.

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს ფულადი საშუალებების სიდიდე იზრდება და შესაბამისად, მისი ჩაწერა დებეტში ხდება. ამავე დროს კრედიტდება საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლების ანგარიში. ეს პასიური ანგარიშია და ამიტომ შემოსავლების ზრდა ამ ანგარიშის კრედიტში პოვებს ასახვას. ოპერაცია ჩაიწერება ასეთი ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840

ანგარიშები ამ ჩანაწერების შემდეგ ასეთი სახის იქნება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720

შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840

6 იანვარი

გაიყიდა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით 1,895 ლარად.

ამ ოპერაციის შედეგად საქონლის გაყიდვა განხორციელდა და რეალიზაციის პრინციპის თანახმად საწარმომ იგი თავის შემოსავლად აღიარა. საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლების ანგარიშში ეს ოპერაცია კრედიტის მხარეს ჩაიწერება. ამავე დროს, რადგანაც საწარმოს ჯერ არ მიუღია საქონლის გაყიდვიდან ფული, წარმოიქმნა მოთხოვნა ამ საქონლის მყიდველის მიმართ, ანუ დებიტორული დავალიანება. საქონლის მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების ამსახველი ანგარიში აქტიურია და მისი წარმოქმნა, ზრდა ჩაიწერება ამ ანგარიშის დებეტის მხარეს. ამრიგად, ოპერა-

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ციის ჩაწერა უნდა მოხდეს შემდეგი ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895
კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,895

ანგარიშებს ამ ოპერაციის ჩაწერის შემდეგ ასეთი სახე ექნება:

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
6 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,895		

შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
		6 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895



გადაერიცხათ მომწოდებლებს ვალის ნაწილის დასაფარავად 1,350 ლარი.

ამ ოპერაციის შემდეგ საწარმოს ფულადი საშუალებები შემცირდა და ამიტომ ოპერაციის თანხა ჩაიწერება ამ ანგარიშის კრედიტის მხარეს. ამავე დროს საწარმოს ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ შემცირდა 1,350 ლარით და ჩანაწერი გაკეთდება პასიურ ანგარიშში – ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან – დებეტის მხარეს. ოპერაცია აისახება ასეთი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,350
კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,350

ამ დღის ბოლოს ანგარიშებს ასეთი სახე ექნება:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
7 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,350	4 იანვარი შესყიდვები	2,145

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
		7 იანვარი ვალდებულებები მიწოდებიდან	1,350



მიღებულია დებიტორებისაგან ვალის დასაფარავად 780 ლარი.

ფულადი საშუალებების ოდენობა გაიზარდა მყიდველებისაგან მიღებული 780 ლარით, ამიტომ ჩანაწერი გაკეთდება ფულადი საშუალებების ანგარიშის დებეტის მხარეს. ამავე დროს საწარმოს შეუმცირდა მოთხოვნა თავისი მყიდველების მიმართ 780 ლარით. მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების ამსახველი ანგარიში აქტიურია და ჩანაწერი ამ ოპერაციით კრედიტის მხარეს გაკეთდება. ე. ი. გვექნება ასეთი ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 780
 კრედიტი – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 780

ანგარიშებს ამ ოპერაციის შედეგად ასეთი სახე ექნება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
8 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან	780	7 იანვარი ვალდებულებები მიწოდებიდან	1,350

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
ნ იანვარი შემოსავალი რაელიზაციიდან	2,840	8 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	780
ნ იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,895		



გაწეულია 120 ლარის იჯარის, 50 ლარის დაზღვევის და 25 ლარის საკანცელარიო ხარჯები საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან.

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს საბანკო ანგარიშზე ფულის ოდენობა შემცირდა 195 ლარით, ამიტომ ფულადი საშუალებების ანგარიშის კრედიტში ჩაიწერება 195 ლარი. ამავე დროს საწარმოში აღვილი ჰქონდა იჯარის, დაზღვევის და საკანცელარიო ხარჯების ზრდას. ხარჯების ამსახველი ანგარიშები აქტიურია და ხარჯების ზრდა ამ ანგარიშების დებუტში პოვებს ასახვას. ამ ოპერაციის ჩაწერა მოხდება ასეთი ბუღალტრული მუხლით:

- დებუტი – იჯარის ხარჯები 120
- დებუტი – დაზღვევის ხარჯები 50
- დებუტი – საკანცელარიო ხარჯები 25
- კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 195

ანგარიშებს ჩაწერის შემდეგ ასეთი სახე ექნება:

იჯარის ხარჯები			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ბანკი	120		

დაზღვევის ხარჯი			
დებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25		

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
8 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან	780	7 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან	1,350
		9 იანვარი იჯარის ხარჯები	120
		9 იანვარი დაზღვევის ხარჯები	50
		9 იანვარი საკანცელარიო ხარჯები	25



საწარმოს მიერ თავისი ბიზნესის საჭიროებისათვის აღებულია ბანკის მოკლევადიანი სესხი 3,000 ლარის ოდენობით.

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს საბანკო ანგარიშზე ფულის ოდენობა გაიზარდა 3,000 ლარით და ჩანაწერი გაკეთდა ფულადი საშუალებების ანგარიშის დებეტში. ამავე დროს გაჩნდა ახალი მოკლევადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ. ბანკის მიმართ ვალდებულებების ამსახველი ანგარიში პასიურია, ამიტომ ვალდებულების ზრდა აისახება ამ ანგარიშის კრედიტში. ამრიგად, გვექნება ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000
კრედიტი – მოკლევადიანი ვალდებულება ბანკის მიმართ (მოკლევადიანი სესხი)	3,000

ანგარიშებს ამ ოპერაციის შემდეგ ასეთი სახე ექნება:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
8 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან	780	7 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან	1,350
10 იანვარი მოკლევადიანი სესხი	3,000	9 იანვარი იჯარის ხარჯები	120
		9 იანვარი დაზღვევის ხარჯები	50
		9 იანვარი საკანცელარიო ხარჯები	25

ბანკის მოკლევადიანი სესხი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		10 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000

ანგარიშებზე ასახულ სამეურნეო ოპერაციათა საფუძველზე თითოეულ ანგარიშზე განისაზღვრება საბოლოო ნაშთი. რადგანაც შპს „კოლხეთმა“ ფუნქციონირება ამ ოპერაციებით დაიწყო, ამიტომ ანგარიშებს საწყისი ნაშთი არ ექნება. აღნიშნულის გათვალისწინებით ამ საწარმოს ანგარიშები 10 იანვრის მდგომარეობით ასეთ სახეს მიიღებს.

ავტოფურგონი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	—		
2 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,500		
ბრუნვა	1,500	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	1,500		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

კაპიტალი

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	-
		1 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000
ბრუნვა	-	ბრუნვა	4,000
		საბოლოო ნაშთი	4,000

შესყიდვები

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,720		-
4 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან	2,145		
ბრუნვა	3,865	ბრუნვა	-
საბოლოო ნაშთი	3,865		

ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
7 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,350	4 იანვარი შესყიდვები	2,145
ბრუნვა	1,350	ბრუნვა	2,145
		საბოლოო ნაშთი	795

ბანკის მოკლევადიანი სესხი

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	-
		10 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000
ბრუნვა	-	ბრუნვა	3,000
		საბოლოო ნაშთი	3,000

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
6 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,895	8 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	780
ბრუნვა	1,895	ბრუნვა	780
საბოლოო ნაშთი	1,115		

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
8 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან	780	7 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან	1,350
10 იანვარი მოკლევადიანი სესხი	3,000	9 იანვარი იჯარის ხარჯები	120
		9 იანვარი დაზღვევის ხარჯები	50
		9 იანვარი სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	25
ბრუნვა	10,620	ბრუნვა	4,765
საბოლოო ნაშთი	5,855		

იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	120		
ბრუნვა	120	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	120		

დაზღვევის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50		
ბრუნვა	50	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	50		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

სსვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25		
ბრუნვა	25	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	25		

შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
		6 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895
ბრუნვა	—	ბრუნვა	4,735
		საბოლოო ნაშთი	4,735

ზოგჯერ საწარმო საქონელს შეძენისთანავე ასახავს ამავე დასახელების ანგარიშზე „საქონელი“. საქონლის შეძენის აღრიცხვის ამ მეთოდის თავისებურებათა განხილვას ჩვენ ფინანსურ აღრიცხვაში მოვახდენთ. ამჯერად კი განვიხილავთ მაგალითს, რომელშიც შეძენილი საქონელი პირდაპირ საქონლის ანგარიშზე აღირიცხება.

მაგალითი:

შპს „ტაო“ იწყებს ფუნქციონირებას 2014 წლის 1 მარტიდან. 1-10 მარტის სამეურნეო ოპერაციები ასეთი სახისაა:

სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

წელი თვე	რიცხვი	ანგარიშების დასახელება	დებეტი	კრედიტი
2014 წელი მარტი	1	კომპიუტერი	2,000	
		საწესდებო კაპიტალი		2,000
		დამფუძნებელთა მიერ საწესდებო კაპიტალის შესაქმნელად შემოტანილი იქნა კომპიუტერი		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

2	საქონელი	5,000	
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომ- სახურებიდან		5,000
	შეძენილ იქნა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით		
5	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	7,200	
	შემოსავალი რეალიზაციიდან		7,200
	ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე საქონლის ნაწილის გაყიდვიდან მიღებული ფული		
5	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000	
	ბანკის მოკლევადიანი სესხი		4,000
	საწარმოს მიერ აღებული მოკლევადიანი სესხი ჩაირიცხა სა- ბანკო ანგარიშზე		
6	საქონელი	3,000	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		3,000
	შეძენილია საქონელი, რომლის ღირებულება გადაირიცხა საბანკო ანგარიშიდან		
10	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომ- სახურებიდან	1,500	
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1,500
	დაიფარა მომწოდებლის ვალის ნაწილი		
10	გაყიდული/შეძენილი საქონელი	4,500	
	საქონელი		4,500
	ჩამოიწერა გაყიდული საქონელი თვითღირებულებით		

სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებზე გადატანა, ბრუნვებისა და ნაშთების გაანგარიშება ზემოთ განხილული მაგალითის იდენტურია, ამიტომ ამაზე არ შევჩერდებით. გამონაკლისს წარმოადგენს 5 მარტს გაყიდული საქონლის ჩამოწერა თვითღირებულებით. როგორც ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალი გვიჩვენებს, შეძენილი საქონლის ნაწილი გაიყიდა 7,200 ლარად. ამ საქონლის თვითღირებულება შეადგენდა 4,500 ლარს და მისი გაყიდვის შემდეგ საწარმოში საქონლის ღირებულება შემცირდა 4,500 ლარით, რაც აისახა 10 მარტის სამეურნეო ოპერაციით.

პერიოდის ბოლოს ანგარიშებზე განსაზღვრული ნაშთები წარმოადგენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშებისა და ბალანსის შედგენის საფუძველს.

ბალანსის შედგენას წინ უძღვის მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოება, რისთვისაც გამოიყენება ტრადიციული და ახალი მეთოდები. ასეთია ბრუნვათა უწყისებისა და საცდელი ბალანსების გამოყენება, რაზეც ჩვენ ცოტა ქვემოთ შევჩერდებით.

6.3. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია და ანგარიშთა გეგმა

ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების სიმრავლე იწვევს ამ ობიექტების აღსარიცხავად დიდი რაოდენობის ანგარიშების გამოყენებას.

როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტები – შენობები, სატრანსპორტო საშუალებები, მანქანა-დანადგარები, ფულადი საშუალებები, საქონელი, საწესდებო კაპიტალი, ვალდებულებები, ფინანსური შედეგები და სხვა – განსხვავდება ერთმანეთისაგან, ასევე მათი ამსახველი ბუღალტრული ანგარიშებიც განსხვავდება ეკონომიკური შინაარსით, მათი ფუნქციებითა და დანიშნულებით. აღნიშნულმა განაპირობა ანგარიშთა გარკვეული სისტემის ჩამოყალიბება.

ანგარიშთა კლასიფიკაცია ემყარება საწარმოო-სამეურნეო და ფინანსური პროცესების გამოკვლევას. მეცნიერულ საფუძველზე შედგენილი ანგარიშთა კლასიფიკაცია ბუღალტრული მუხლების უფრო სწრაფად და ზუსტად შედგენის, საწარმოთა საქმიანობის შესატყვისი ბუღალტრული ანგარიშების შერჩევის საშუალებას იძლევა.

ანგარიშთა კლასიფიკაცია ერთგვაროვნების ნიშნის მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფებას ითვალისწინებს.

ანგარიშთა თითოეული ჯგუფის ნიშნების, თვისებების ცოდნა საშუალებას იძლევა განისაზღვროს, თუ რომელი ობიექტების აღსარიცხავად და როგორ გამოვიყენოთ ისინი. ამდენად მათ კლასიფიკაციას არსებითი თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა აქვს.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა კლასიფიკაცია სააღრიცხვო ეკონომიკურ ლიტერატურაში ამ მეცნიერების განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე რამდენადმე განსხვავებულად იყო წარმოდგენილი და ანგარიშების გარკვეული სისტემას ქმნიდა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სახით არის ცნობილი.

ანგარიშთა გეგმა არის ანგარიშების სისტემატიზებული სია, ჩამონათვალი, სადაც ყოველ ანგარიშს თავისი შიფრი ანუ ნომერი აქვს მიკუთვნებული.

ბუღალტრული აღრიცხვის ასეთი ანგარიშთა გეგმა საქართველოში პირველად 1959 წელს იქნა შემუშავებული. მაშინ საქართველოს სააღრიცხვო სისტემა საბჭოური ერთიანი სააღრიცხვო სისტემის შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენდა.

შემდგომი წლების განმავლობაში ანგარიშთა გეგმაში შეტანილ იქნა მთელი რიგი ცვლილებები (1968 წ., 1970 წ., 1979 წ., 1985 წ. და 1992 წ.).

საბაზრო ურთიერთობების ჩამოყალიბებამ, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრებამ მოითხოვა სერიოზული ცვლილებების შეტანა ანგარიშთა კლასიფიკაციის სქემაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოება მოითხოვს ანგარიშთა გეგმის სათანადო სტრუქტურას, რომელიც აუცილებელი სააღრიცხვო ინფორმაციის თავმოყრისა და დაჯგუფების საშუალებას იძლევა. აღნიშნული გახდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის შემუშავების საფუძველი. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვასთან დაკავშირებული სიახლეებისა და გარკვეული სიძნელეების გამო საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ 1999 წლის 12 აგვისტოს დამტკიცდა საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სანიმუშო სტრუქტურა. ამავე დროს, ფუნქციონირებად სამეურნეო სუბიექტებს უფლება აქვთ საკუთარი შეხედულებისამებრ, ოღონდ ბასს-ით დადგენილი სტრუქტურის შესაბამისად, მათი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკისა და დარგობრივი ეკონომიკური თავისებურებების გათვალისწინებით შეადგინონ და დაამტკიცონ საკუთარი სამუშაო ანგარიშთა გეგმა.

ანგარიშთა გეგმის თითოეული ანგარიშისათვის შესაბამისი კოდის, ანუ შიფრის მინიჭებას დიდი პრაქტიკული მნიშვნელობა აქვს. კოდების გამოყენება სააღრიცხვო სამუშაოთა გამარტივებისა და საწარმოებში კომპიუტერული ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამების დანერგვისა და გამოყენების საშუალებას იძლევა.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა დაშიფრვის სპეციალურ ხერხს ეფუძნება. ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკა რამდენიმე ასეთ ხერხს იცნობს. კერძოდ: სერიული, რიგითი, ათწილადური, კომბინირებული და სხვა. ყველაზე გავრცელებულ ხერხს სერიული დაშიფრვის ხერხი წარმოადგენს. ეს ხერხი რიგითი ნომრების გამოყენებას და კოდის (შიფრის) თითოეული ციფრისათვის თავისი მნიშვნელობის მინიჭებას გულისხმობს. კოდის ციფრების რაოდენობა შეიძლება განსხვავებული იყოს. იგი შეიძლება მოიცავდეს ორ, სამ, ოთხ ციფრს და ა.შ.

ანგარიშთა ნომრები (შიფრები) ოთხი ნიშნისაგან შედგება, რომელთაგან პირველი განაყოფის აღმნიშვნელია, მეორე – ჯგუფის, მესამე და მეოთხე კი – ანგარიშის. ასეთი დაშიფვრა პირობითია.

მაგალითად, კოდი (შიფრი) 1210 ასე შეიძლება წაეკითხოთ:

- 1 – მიუთითებს, რომ საქმე ეხება მიმდინარე აქტივს,
- 2 – ფულად საშუალებებს საბანკო ანგარიშზე,
- 10 – ეროვნულ ვალუტას რეზიდენტ ბანკში.

ასევე, თუ განვიხილავთ ვალდებულებების ამსახველ ერთერთ ანგარიშს, 4140 კოდი (შიფრი) შეიძლება ასე გაიშიფროს:

- 4 – მიუთითებს, რომ საქმე ეხება გრძელვადიან ვალდებულებებს,
- 1 – სასესხო ვალდებულებებს,
- 40 – ბანკის გრძელვადიან სესხებს.

დაშიფვრის ასეთი ხერხია გამოყენებული ანგარიშთა გეგმის თითოეული ანგარიშისათვის.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების კლასიფიკაცია ხდება შემდეგი ძირითადი ნიშნების:

- ფინანსურ ანგარიშგებასთან დამოკიდებულების;
- ეკონომიკური შინაარსის;
- სტრუქტურისა და დანიშნულების;
- მათში ასახული ობიექტების გაზოგადობისა და დეტალიზაციის ხარისხის მიხედვით.

ფინანსურ ანგარიშგებასთან დამოკიდებულების მიხედვით განასხვავებენ: მუდმივ და დროებით ანგარიშებს.

ბალანსის ელემენტების ამსახველ ანგარიშებს მუდმივი ანუ რეალური ანგარიშები ეწოდებათ, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტების ამსახველ ანგარიშებს, დროებითი ანუ ნომინალური ანგარიშები ეწოდება.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ანგარიშების კლასიფიკაცია მიზნად ისახავს სამეურნეო სუბიექტის საწარმოო-სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობის ამსახველი ანგარიშების დაჯგუფებას. ამ ნიშნით გამოყოფენ ანგარიშგების ელემენტების: აქტივების, საკუთარი კაპიტალის, ვალდებულებათა, შემოსავლებისა და ზარჯების ამსახველ ანგარიშებს.

აქტივების ამსახველ ანგარიშებს ყოფენ: მიმდინარე აქტივებისა და გრძელვადიანი აქტივების ამსახველ ანგარიშებად.

მიმდინარე აქტივების ამსახველი ანგარიშები თავის მხრივ მოიცავს შემდეგ ანგარიშებს: ნაღდი ფული სალაროში, ფული საბანკო ანგარიშებზე, მოკლევადიანი ინვესტიციები, მოკლევადიანი მოთხოვნები, მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგი, წინასწარ გაწეული ზარჯები, დარიცხული მოთხოვნები და სხვა მიმდინარე აქტივები.

გრძელვადიანი აქტივები აღირიცხება შემდეგ ანგარიშებზე: ძირითადი საშუალებ-

ბები, გრძელვადიანი მოთხოვნები, გრძელვადიანი ინვესტიციები, არამატერიალური აქტივები.

გრძელვადიანი აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის აღსარიცხავად ცალკე გამოიყოფა ანგარიშების ჯგუფი: ძირითადი საშუალებების ცვეთა, არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია. ამ ანგარიშებზე აისახება გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში დაგროვილი ცვეთა და ამორტიზაცია. ეს უკანასკნელი კი გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების დადგენის საშუალებას იძლევა.

ვალდებულებათა ამსახველი ანგარიშები იყოფა მიმდინარე და გრძელვადიანი ვალდებულებების ამსახველ ანგარიშებად.

მიმდინარე ვალდებულებების ანგარიშები მოიცავს მოკლევადიანი ვალდებულებების, მოკლევადიანი სესხების, საგადასახადო ვალდებულებებისა და დარიცხული ვალდებულებების, ხოლო გრძელვადიანი ვალდებულებების ანგარიშები – გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებების, გადავადებული გადასახადებისა და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებების, ანარიცხებისა და გადავადებული შემოსავლების ამსახველ ანგარიშებს.

საკუთარი კაპიტალის ამსახველი ანგარიშები აერთიანებს საწესდებო კაპიტალის ან პარტნიორთა კაპიტალის, საემისიო კაპიტალის, გაუნაწილებელი მოგების (აკუმულირებული ზარალის) და რეზერვების ამსახველ ანგარიშებს. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფებული მუდმივი ანგარიშები სქემის სახით (იხ. გვ. 117) შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

ღროებითი, ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები თავის მხრივ იყოფა: საოპერაციო ხარჯების, საოპერაციო შემოსავლების, არასაოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, სხვა შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველ ანგარიშებად.

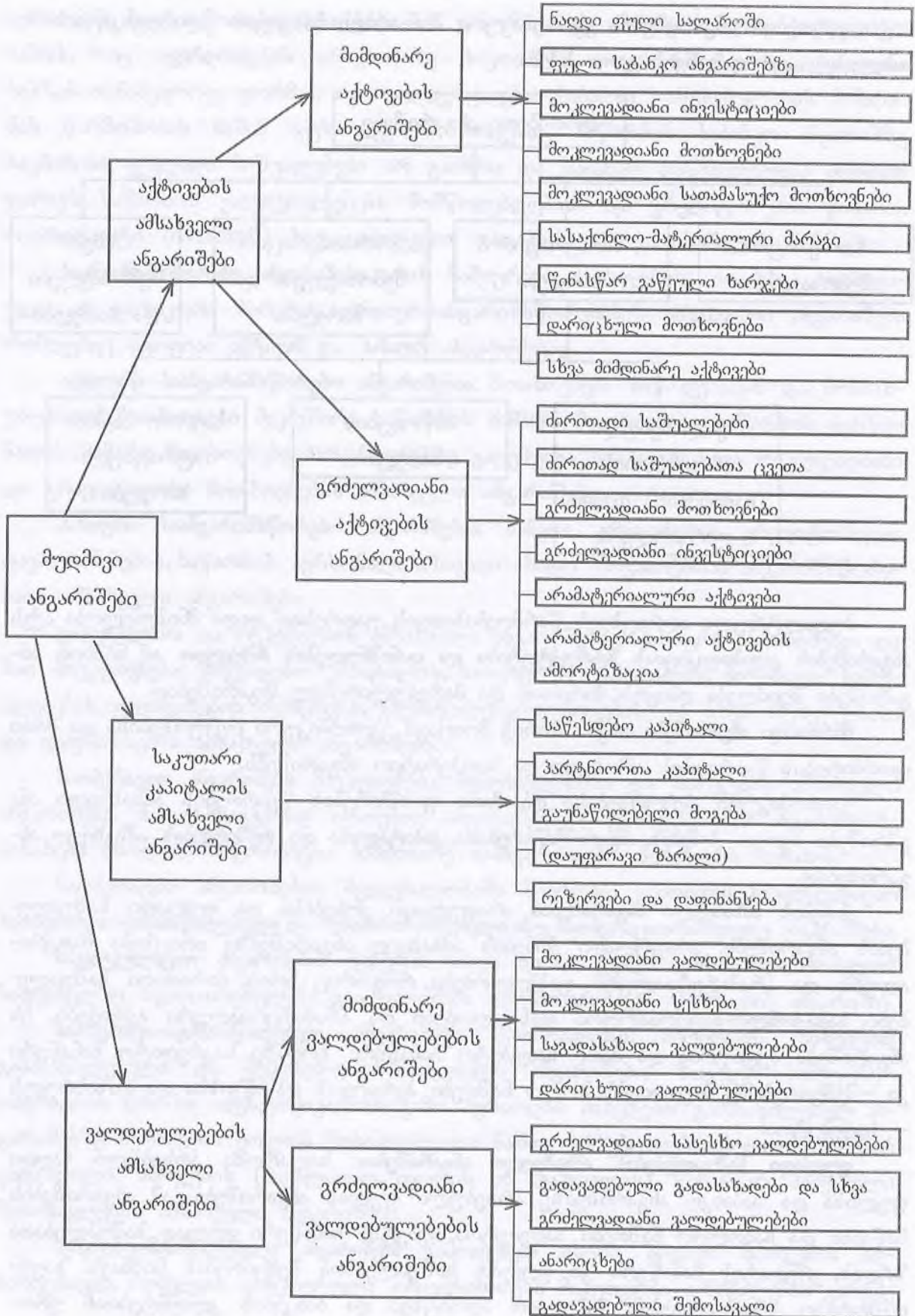
ხარჯების ანგარიშები დებეტში თავს უყრის პერიოდის განმავლობაში გაწეულ ხარჯებს, პერიოდის ბოლოს კი საკრედიტო ჩანაწერით ახდენს მათ მიკუთვნებას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე.

შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში თავს იყრის პერიოდის განმავლობაში მიღებული შემოსავლები, პერიოდის ბოლოს კი სადებეტო ჩანაწერით მიეკუთვნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარეობს ხარჯებისა და შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების სახელწოდება – **ღროებითი, ანუ ნომინალური ანგარიშები**.

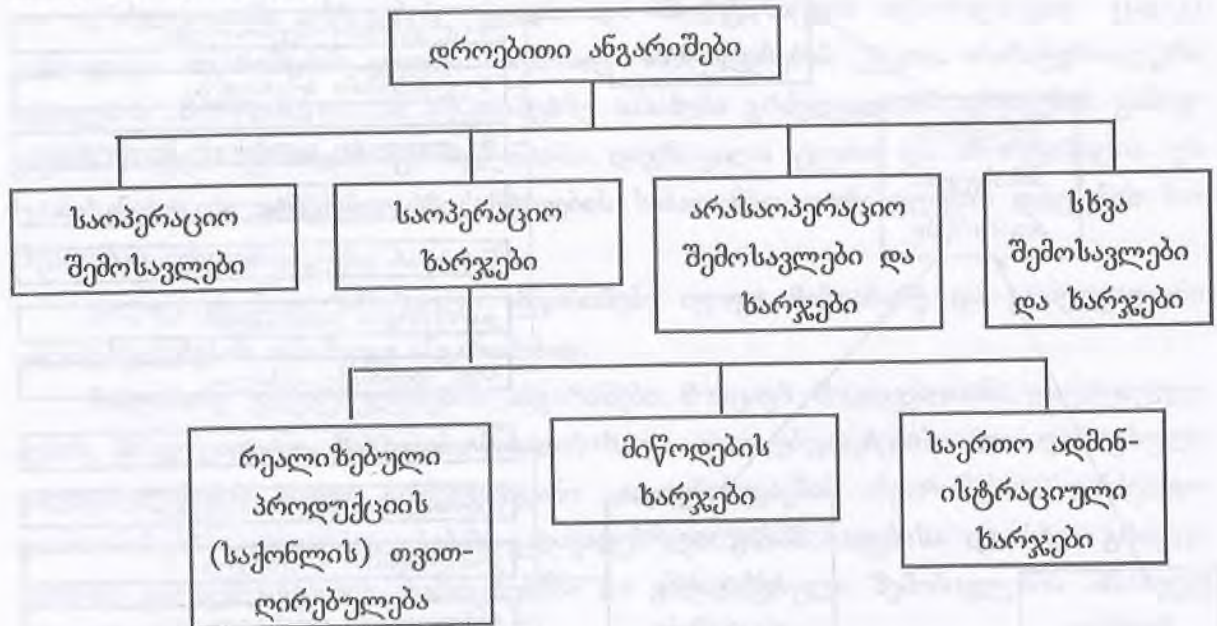
ანგარიშების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფება წარმოადგენს ანგარიშთა გვერდის აგების საფუძველს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები



ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

დროებით ანგარიშების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით კლასიფიკაციის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა:



ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისათვის უაღრესად დიდი მნიშვნელობა აქვს ანგარიშების კლასიფიკაციას სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით. ამ ნიშნით ანგარიშები შეიძლება დაიყოს: ძირითად და მარეგულირებელ ანგარიშებად.

ძირითადი ანგარიშები თავის მხრივ მოიცავს ეკონომიკური რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების ამსახველ და საოპერაციო ანგარიშებს.

ეკონომიკური რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების ამსახველი ანგარიშები იყოფა ქონების, ანგარიშსწორებათა, კაპიტალისა და რეზერვების ამსახველ ანგარიშებად.

ქონების ამსახველი ანგარიშებია არაფულადი ქონებისა და ფულადი საშუალებების ანგარიშები. არაფულადი ქონების ამსახველ ანგარიშებზე ირიცხება მატერიალური და არამატერიალური ფასეულობები, როგორც არის: ძირითადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და არამატერიალური აქტივები. ეს ანგარიშები აქტიურია და მათი სადებეტო ჩანაწერი ზრდაზე, საკრედიტო ჩანაწერი კი — შემცირებაზე მიუთითებს, ხოლო ნაშთები პერიოდის დასაწყისსა და დასასრულს — სადებეტოა.

ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშებია: სალაროში არსებული ნაღდი ფულისა და საბანკო ანგარიშებზე არსებული ფულის ანგარიშები. ამ ანგარიშების საწყისი და საბოლოო ნაშთები სადებეტოა, დებეტის ჩანაწერი ფულად საშუალებათა ზრდას, კრედიტის ჩანაწერი კი ფულად საშუალებათა შემცირებას ნიშნავს. საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით აღრიცხვა და ბანკების კლიენტებთან ურთ-

იერთობის საერთაშორისო პრაქტიკა არ გამორიცხავს ამ ანგარიშებზე საკრედიტო ნაშთს, რაც ოვერდრაფტის არსებობაზე მიუთითებს. ოვერდრაფტი მოკლევადიანი სესხის თანამედროვე ფორმაა. იგი ვალდებულებაა საბანკო დაწესებულების მიმართ. მის წარმოშობას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც საწარმოს საბანკო ანგარიშზე საკმარისი ფულადი საშუალებები არ გააჩნია და საბანკო დაწესებულება თვითონ ფარავს საწარმოს ვალდებულებებს მომწოდებლებისა და კრედიტორების მიმართ. ოვერდრაფტი (overdraft) სიტყვა-სიტყვით გადაჭარბებას, გადახარჯვას ნიშნავს.

საანგარიშსწორებო ანგარიშები არის სამეურნეო სუბიექტისა და სხვა იურიდიული ან ფიზიკური პირების ურთიერთანგარიშსწორებების ამსახველი ანგარიშები, რომლებიც იყოფიან აქტიურ და პასიურ ანგარიშებად.

აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშებია: მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან, სხვა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მოთხოვნების ამსახველი ანგარიშები.

პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშებია: ბანკის კრედიტების, კრედიტორული დავალიანებების, საწარმოს პერსონალის, საგადასახადო ორგანოებთან ანგარიშსწორებათა ამსახველი ანგარიშები.

კაპიტალისა და რეზერვების ამსახველი ანგარიშებიც პასიური ანგარიშებია და მათ მიეკუთვნება: საწესდებო კაპიტალის, სარეზერვო კაპიტალის, ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვის, გაუნაწილებელი მოგების და სხვა რეზერვებისა და დაფინანსების ამსახველი ანგარიშები.

საოპერაციო ანგარიშებს მიეკუთვნება: შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები. მათ სხვაგვარად დროებით ანგარიშებსაც უწოდებენ. ამ ანგარიშებზე აისახება მხოლოდ ინფორმაცია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შესახებ.

საოპერაციო ანგარიშების შედგენილობაში შეიძლება გამოიყოს **საკალკულაციო, საოპერაციო-გამანაწილებელი** და **შემაპირისპირებელი** ანუ **საოპერაციო-საშედეგო** ანგარიშები.

საკალკულაციო ანგარიშების დებეტში თავს იყრის ყველა დანახარჯი, რომელთა საფუძველზე თვითღირებულება გაიანგარიშება (დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიში).

საოპერაციო-გამანაწილებელ ანგარიშებს წარმოადგენს: პერიოდის მიხედვით გამანაწილებელი და შემკრებ-გამანაწილებელი ანგარიშები. ზოგჯერ სამეურნეო ოპერაციის დროში იდენტიფიკაციის გამო პერიოდის მიხედვით გამანაწილებელ ანგარიშებზე პერიოდის ბოლოს შესაძლებელია ნაშთი არსებობდეს. ასეთია წინასწარ გადახდილი ხარჯების (მაგალითად, იჯარის ან დაზღვევის), წინასწარ მიღებული შემოსავლების ამსახველი ანგარიშები.

შემკრებ-გამანაწილებელი ანგარიშები გამოიყენება ისეთი ზოგადი ხარჯების აღსარიცხავად, რომელთა კონკრეტული ობიექტისათვის მიკუთვნება განაწილების გარეშე

შეუძლებელია. ასეთად შეიძლება მივიჩნიოთ საწარმოო ზედნაღები ხარჯების ანგარიში.

საოპერაციო-საშედეგო ანგარიშებზე ხდება შემოსავლებისა და ხარჯების შეპირისპირება და ფინანსური შედეგის გაანგარიშება. ასეთს წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიში. ამ ანგარიშის კრედიტში თავს იყრის საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები, დებეტში კი ხარჯები, რომლებიც ამ შემოსავლების მისაღებად იქნენ გაწეული. თუ შემოსავლები სჭარბობს ხარჯებს, მიიღება მოგება, რომელიც ნაწილდება. თუ პირიქით, ადგილი აქვს ზარალს, ანგარიში პერიოდის ბოლოს იხურება.

მარეგულირებელი ანგარიშები ეწოდება ისეთ ანგარიშებს, რომლებიც გამოიყენებიან ბულალტრული აღრიცხვის ობიექტების შეფასებათა დაზუსტების მიზნით.

მარეგულირებელი ანგარიშები იყოფა კონტრაქტიურ, კონტრპასიურ, დამატებით აქტიურ და დამატებით პასიურ ანგარიშებად.

თავისი შინაარსით პასიურ ანგარიშებს, რომლებიც არეგულირებენ ძირითად აქტიურ ანგარიშებს, კონტრაქტიური ანგარიშები ეწოდება. კონტრაქტიური ანგარიშების ჯგუფს მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთისა და არამატერიალური აქტივების დაგროვილი ამორტიზაციის ამსახველი ანგარიშები.

ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების თვითღირებულება მათი გამოყენების პროცესში იცვლება. ძირითადი საშუალებები ცვდება, ხოლო არამატერიალური აქტივები ამორტიზირდება, ე. ი. ღირებულების გარკვეულ ნაწილს კარგავს. მათი ფაქტიური თვითღირებულების დაზუსტების მიზნით, ცალკე აღრიცხება ცვეთის თანხა, რისთვისაც გამოიყენება ძირითად საშუალებათა ცვეთისა და არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ამსახველი ანგარიშები.

კონტრაქტიური ანგარიშია აგრეთვე საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიში, რომელიც გამოიყენება საქონლის კრედიტით გაყიდვისას, საქონლის მიწოდებიდან და გაწეული მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების კორექტირებისათვის.

თავისი შინაარსით აქტიურ ანგარიშებს, რომლებიც არეგულირებენ ძირითად პასიურ ანგარიშებს, კონტრპასიური ანგარიშები ეწოდება.

კონტრპასიური ანგარიშებია: გაყიდული საქონლის დაბრუნების, და კაპიტალის ამოღების ამსახველი ანგარიშები. გაყიდული საქონლის დაბრუნების ანგარიში აქტიური ანგარიშია და იგი აზღვენს გაყიდვებიდან ამონაგების ამსახველი პასიური ანგარიშის რეგულირებას. ასევე კაპიტალის ამოღების ამსახველი აქტიური ანგარიში არეგულირებს საწარმოს კაპიტალის ამსახველ პასიურ ანგარიშს (ინდივიდუალურ საწარმოში).

დამატებითი აქტიური ანგარიშები არეგულირებენ აქტიურ ანგარიშებს. ასეთია, მაგალითად, ანგარიში „სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება“, რომელიც არეგულირებს ძირითად ანგარიშს – „საქონელი“. მარაგის პერიოდული აღრიცხვის

მეთოდის გამოყენებისას, თუ საქონლის ნაშთი პერიოდის¹ ბოლოს მეტია პერიოდის დასაწყისისათვის არსებულ ნაშთზე, მარაგის კორექტირების თანხა ემატება მარაგის საწყის ნაშთს.

დამატებითი პასიური ანგარიშები არეგულირებენ პასიურ ანგარიშებს. ასეთია მაგალითად, „გამოყენებელი ფასდათმობის ანგარიში“, რომელიც არეგულირებს პასიურ ანგარიშს „შემოსავალი რეალიზაციიდან“. კერძოდ, ამ ანგარიშზე ასახული გამოყენებელი ფასდათმობა ემატება რეალიზაციიდან შემოსავლების ანგარიშზე ასახულ წმინდა თანხას.

სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით ანგარიშების კლასიფიკაციის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა (იხ. გვ. 122)

ანგარიშებს მათში ასახული ობიექტების განზოგადებისა და დეტალიზაციის ხარისხის მიხედვით ყოფენ: სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებად.

სინთეზური ანგარიშების ცნების ქვეშ იგულისხმება შინაარსობრივად დაახლოებული ბულალტრული ანგარიშების ჯგუფი, რომლებიც აღრიცხვის ობიექტებს განზოგადებულად ფულადი გამოსახულებით ასახავენ. ასეთია: მასალების, შხა პროდუქციის, ძირითადი საშუალებების, მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების და სხვათა ამსახველი ანგარიშები.

სინთეზური ანგარიშების გარდა ბულალტრულ აღრიცხვაში ობიექტების დეტალური დახასიათებისათვის გამოიყენება ანალიზური ანგარიშები. ამ ანგარიშებზე ინფორმაცია აისახება ნატურალურ და ფულად ერთეულებში.

ანალიზური ანგარიშები შედის სინთეზური ანგარიშების შედგენილობაში. ერთი სინთეზური ანგარიში შეიძლება რამდენიმე ანალიზურ ანგარიშს აერთიანებდეს. მაგალითად, მასალების სინთეზურ ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს ფოლადის, ხის მასალის, აგურის, ცემენტის, ფქვილის, შაქრის და სხვა ანალიზური ანგარიშები.

სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს შორის მჭიდრო ურთიერთკავშირი არსებობს, რაც შემდეგში მდგომარეობს:

1. ანალიზური ანგარიშების საწყისი ნაშთების ჯამი სინთეზური ანგარიშის საწყისი ნაშთის ტოლია;

2. ანალიზური ანგარიშების დებეტის ბრუნვათა ჯამი შესაბამისი სინთეზური ანგარიშის დებეტის ბრუნვის ტოლია;

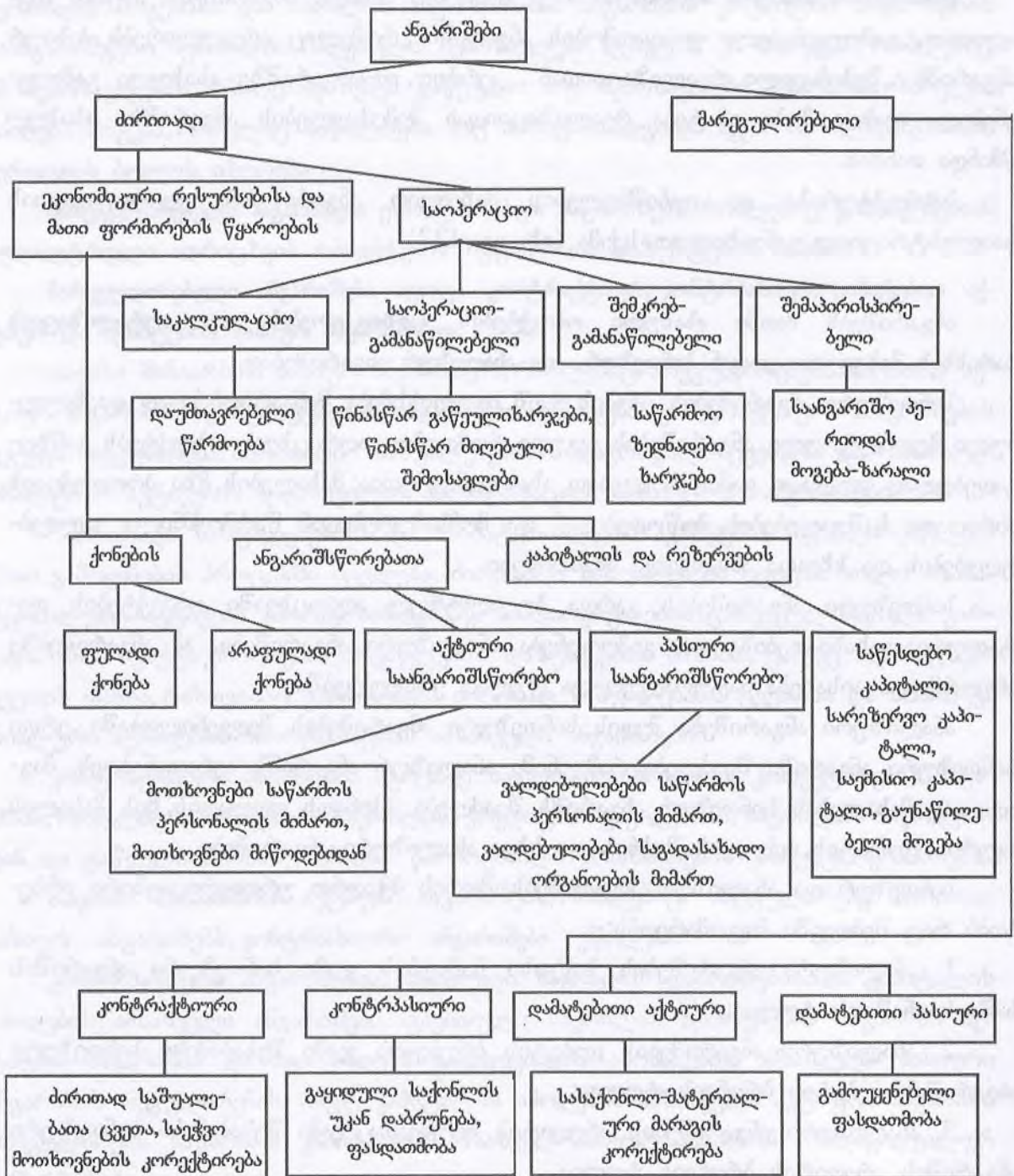
3. ანალიზური ანგარიშების კრედიტის ბრუნვათა ჯამი შესაბამისი სინთეზური ანგარიშის კრედიტის ბრუნვის ტოლია;

4. ანალიზური ანგარიშების საბოლოო ნაშთების ჯამი სინთეზური ანგარიშის საბოლოო ნაშთის ტოლია.

1 ¹ მარაგის აღრიცხვის ერთ-ერთი მეთოდი, რომელიც ფინანსურ აღრიცხვაში განიხილება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ანგარიშების კლასიფიკაცია სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით



აღნიშნული პირობების დარღვევა აღრიცხვაში დაშვებულ შეცდომებზე მიუთითებს.

სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს შორის არსებული ურთიერთკავშირი სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოებაზე კონტროლის საშუალებას წარმოადგენს.

სერტიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაციის (ACCA) სასწავლო პროგრამით გამოიყენება სინთეზური ანგარიშების შესატყვისი – მაკონტროლებელი, ანუ მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშები და ანალიზური ანგარიშების შესატყვისი – ინდივიდუალური ანგარიშები. ე.ი მაკონტროლებელი ანგარიშები აერთიანებს ინდივიდუალურ ანგარიშებს. მაკონტროლებელი ანგარიშები მთავარი საბუღალტრო წიგნის ისეთი ანგარიშებია, რომლებშიც დაჯამებულია დიდი რაოდენობის ოპერაციები. ისინი გამოიყენება რომელიმე სააღრიცხვო რეგისტრში ნაშთების არითმეტიკული შემოწმების მიზნით. ასეთია მაგალითად, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების მაკონტროლებელი ანგარიშები. ამავე დროს, მატერიალურ ფასეულობათა ცალკეული სახეების აღსარიცხავად, ცალკეული მომხმარებლებისა და კრედიტორების მიხედვით ანგარიშსწორებათა აღსარიცხავად გამოყენებულია ინდივიდუალური ანგარიშები. ამ ანგარიშების ჩანაწერთა ჯამი მთავარი საბუღალტრო წიგნის მაკონტროლებელი ანგარიშის ჩანაწერის ტოლი უნდა იყოს.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოიყენება ე.წ. დამხმარე ანგარიშები. ზოგჯერ, საანგარიშგებო პერიოდში ძნელია იმის დადგენა, თუ სად, რომელ ანგარიშს შეიძლება მიეკუთვნოს ესა თუ ის ჩანაწერი. ამ დროს გამოიყენება დამხმარე ანგარიში, რომლის დებეტის ან კრედიტის მხარეს ჩანაწერი ინახება ამ ჩანაწერთა სათანადო ანგარიშზე გადასატანად დამატებითი ინფორმაციის მიღებამდე.

დამხმარე ანგარიშები გამოიყენება მაშინაც, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინ ახდენენ საბოლოო ნაშთების დაბალანსებას. დებეტისა და კრედიტის ნაშთებს შორის არსებული სხვაობის თანხა დროებით აისახება დამხმარე ანგარიშზე, დაშვებული შეცდომების გამოვლენამდე.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ანგარიშები სისტემატიზებული სახით მოცემულია ანგარიშთა გეგმაში.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, კერძო სამართლის იურიდიული პირები ვალდებული არიან ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად.

სამეურნეო სუბიექტების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისათვის ამჟამად გამოყენებული ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა იხილეთ წიგნის დანართში.



თავი 7. პირველადი დაკვირვება

- 7.1. ბულალტრული დოკუმენტები, მათი როლი ბულალტრულ აღრიცხვაში
- 7.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია
- 7.3. დოკუმენტბრუნვა. დოკუმენტების შედგენისა და შენახვის წესი
- 7.4. ინვენტარიზაცია, მისი არსი, სახეები და ჩატარების წესი

7.1. ბულალტრული დოკუმენტები, მათი როლი ბულალტრულ აღრიცხვაში

ბულალტრული აღრიცხვის უწყვეტობის პრინციპის თანახმად სამეურნეო სუბიექტის (საწარმოს) დაარსებიდან მიმდინარე პერიოდამდე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია სათანადო წესით უნდა აისახოს. სამეურნეო ფაქტები (ოპერაციები) საბულალტრო ანგარიშებზე აისახება სათანადო წესით გაფორმებული პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე. ტერმინი დოკუმენტი წარმოიშვა ლათინური სიტყვიდან documentum, რაც წერილობით დამოწმებას, დასტურს ნიშნავს.

დოკუმენტი (საბუთი) არის წერილობითი მოწმობა სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის ფაქტის ან მისი მოხდენის უფლების შესახებ, ხოლო დოკუმენტაცია სამეურნეო ფაქტების შესახებ დოკუმენტების წარმოებას ნიშნავს.

სააღრიცხვო ჩანაწერები სამეურნეო ოპერაციების შესახებ საწარმოში დოკუმენტების საშუალებით ხანგრძლივი დროის მანძილზე ინახება.

დოკუმენტი სამეურნეო ოპერაციის შინაარსს ასახავს. იგი იძლევა ინფორმაციას საწარმოს ეკონომიკური რესურსების რაოდენობის, მათი მართვისა და რაციონალური გამოყენებისათვის. დოკუმენტები წარმოადგენს საფუძველს საწარმოს ვალდებულებათა დაფარვასა და შემკვეთებისა და მყიდველების მიმართ მოთხოვნების დაფარვაზე კონტროლის განხორციელებისათვის.

დოკუმენტს სამართლებრივი ძალა გააჩნია სამეურნეო პროცესების მართვის, დაგეგმვის, კონტროლისა და ანალიზის საქმეში.

დოკუმენტი მოიცავს როგორც ეკონომიკურ, ასევე იურიდიულ ინფორმაციას. დოკუმენტი ეკონომიკური ინფორმაციის მატარებელსაც წარმოადგენს. დოკუმენტების

საშუალებით ხორციელდება პირველადი დაკვირვება სამეურნეო ფაქტებზე მათი შემდგომი დაჯგუფებისა და ციფრობრივ მარკენებლებში განზოგადოების გზით.

ამრიგად, პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტი არის სათანადო წესით გაფორმებული წერილობითი მოწმობა მომხდარი სამეურნეო ფაქტის შესახებ, რომელიც მას სამართლებრივ ძალას აძლევს.

რამდენადაც დოკუმენტი ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახულ სამეურნეო ფაქტებს იურიდიულ ძალას აძლევს, მას წარედგინება გარკვეული მოთხოვნები: სამეურნეო ფაქტების ასახვის სიზუსტე და სისრულე, დროულობა და შინაარსის სიცხადე.

დოკუმენტები შედგება ცალკეული ელემენტებისაგან – რეკვიზიტებისაგან. რეკვიზიტი პასუხს იძლევა დასმულ კითხვაზე. დოკუმენტის აუცილებელ რეკვიზიტებს მიეკუთვნება: საკუთარი დასახელება, ნომერი, შევსების თარიღი, შინაარსი, ზომის ერთეული და პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერა.

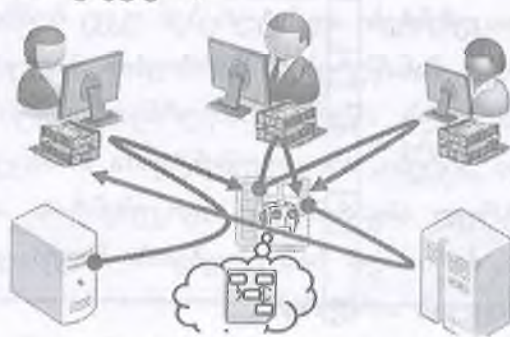
დოკუმენტის დასახელება (მაგალითად, ძირითადი საშუალების მიღება-გადაცემის აქტი, სალაროს გასვლის ორდერი) მიუთითებს დოკუმენტში ასახულ სამეურნეო ფაქტზე.

დოკუმენტის ნომრისა და თარიღის მითითება აუცილებელია. მათ საკონტროლო და ინფორმაციული მნიშვნელობა აქვთ, რადგანაც სამეურნეო ფაქტები მეორდება. დოკუმენტების განმეორებით გამოყენების თავიდან აცილების მიზნით აუცილებელია მათი გამიჯვნა თარიღებისა და ნომრების მიხედვით.

დოკუმენტის შინაარსის ასახვა ხდება სამეურნეო ფაქტების რეგისტრაციისა და სათანადო ზომის ერთეულებში გამოსახვის გზით. მასში ასახული სამეურნეო ფაქტების სისწორეს ადასტურებს პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერა.

ზოგიერთი დოკუმენტი სახელმწიფო უწყებათა მიერ შემუშავებული სტანდარტული ფორმით არის შექმნილი, რომელიც მკაცრ აღრიცხვას ექვემდებარება და დანომრილია, ზოგი კი თვით საწარმოში იქმნება განცხადების, მოხსენებითი და ახსნა-განმარტებითი ბარათების, ბრძანებების სახით.

ზოგიერთი დოკუმენტი ხელით ივსება. უმრავლეს შემთხვევაში მათი შევსება ხდება ინფორმაციული ტექნოლოგიების (IT) გამოყენებით (სასაქონლო ზედნადები, სალაროს ორდერები). ამავე დროს ზოგიერთი დოკუმენტი გამოიწერება ონლაინ რეჟიმში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა).



დოკუმენტები დგება სამეურნეო ფაქტის მოხდენის მომენტში ან, თუ ეს შეუძლებელია, უშუალოდ სამეურნეო ოპერაციის დასრულებისას. დოკუმენტის მონაცემთა სისწორეზე პასუხისმგებლობა ეკისრებათ მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებს.

დოკუმენტის შევსებისას შეიძლება დაშვებულ იქნეს შეცდომები. ხელით შევსებულ პირველად დოკუმენტებში შეცდომების შესწორება შეიძლება კორექტირების წესით: არასწორ ტექსტს ან თანხას გადაესმევა ხაზი და დაეწერება სწორი ტექსტი ან თანხა ისე, რომ შესწორებული ჩანაწერის წაკითხვა შეიძლებოდეს. შეიძლება გადასწორებული ჩანაწერის გვერდით გაკეთდეს აღნიშვნა „შესწორებულია“ და დამოწმდეს ხელმოწერითა და თარიღის მითითებით. კორექტირებით შესწორება შეუძლია მხოლოდ დოკუმენტის შევსებაზე პასუხისმგებელ პირს. დაუშვებელია შესწორებათა შეტანა სალაროსა და ბანკის დოკუმენტებში.

სამეურნეო ფაქტების სიმრავლეთა გამო საწარმოში გამოიყენება შინაარსით, ფორმით და სხვა მახასიათებლებით განსხვავებული დოკუმენტები. დოკუმენტები გარკვეული სისტემით ჯგუფდება და ინახება.

7.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია

დოკუმენტების დაჯგუფებას ერთგვაროვნების მიხედვით, მათი დამუშავებისა და გამოყენების მიზნით, დოკუმენტების კლასიფიკაციას უწოდებენ და იგი სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით ხდება. კერძოდ: დანიშნულების, განზოგადების ხარისხის, სამეურნეო ფაქტების ასახვის წესის, შედგენის ადგილის, სააღრიცხვო პოზიციათა რაოდენობის, სამეურნეო ოპერაციათა შინაარსის მიხედვით.

დანიშნულების მიხედვით არსებობს: განკარგულებითი, აღსრულებითი, ბუღალტრული გაფორმების და კომბინირებული დოკუმენტები.

განკარგულებითი დოკუმენტები საწარმოს საქმიანობის სავალდებულო წესით შესრულების გამომხატველია. მაგალითად, გადახდის დავალება ან ჩეკი ბანკიდან ფულის გამოტანაზე. განკარგულებით ფუნქციას ეს დოკუმენტები იძენენ საწარმოს ხელმძღვანელის ხელმოწერისა და ბეჭდის დასმის შემდეგ.

აღსრულებითი დოკუმენტები ადასტურებენ უკვე მომხდარ სამეურნეო ფაქტს, წარმოადგენენ სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების საფუძველს. ასეთი სახის დოკუმენტებს ადგენენ და ხელს აწერენ სამეურნეო ფაქტის მოხდენასა და გაფორმებაზე პასუხისმგებელი პირები. ამ დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე კეთდება ჩანაწერები ბუღალტრულ ანგარიშებში. დოკუმენტთა ამ ჯგუფს მიეკუთვნება სასაქონლო ზედნადები, ძირითადი საშუალებების მიღება-გადაცემის აქტები, სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერები.

ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტების შედგენა ხდება სააღრიცხვო ჩანაწ-

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ერთა სისტემატიზაციის მიზნით, ახდენენ რა განკარგულებითი და აღსრულებითი დოკუმენტების ბუღალტრულ გაფორმებას. დოკუმენტების ეს ჯგუფი მიზნად ისახავს სამეურნეო ოპერაციათა ამსახველი დოკუმენტების მომზადებას ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვად. ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტებია: ამორტიზაციის დარიცხვის უწყისები, დამუშავებითი ცხრილები, ცნობები და სხვა.

კომბინირებული დოკუმენტები ერთდროულად შეიცავს ზემოთ ჩამოთვლილი სამი ან რომელიმე ორი ჯგუფის დოკუმენტების ნიშნებს. მაგალითად, აღსრულებითი და ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტების ნიშნებს – საავანსო ანგარიში; განკარგულებითი, აღსრულებითი და ბუღალტრული გაფორმებისას – სალაროს გასავლის ორდერი და ა.შ.

საილუსტრაციოდ განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი

ფორმა № სო-1							
საწარმო, ორგანიზაცია							
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> <td style="width: 20px; height: 20px;"></td> </tr> </table>							
სალაროს შემოსავლის ორდერი							
დოკუმ. ნომ.	შედგენის თარიღი	მოკორესპონდენტო ანგარიში სუბანგარიში	ანალიზური აღრიცხვის კოდი	თანხა			
მიღებულია							
საფუძველი							
ლარი _____ თეთრი _____							
სიტყვიერად დანართი:							
მთავარი ბუღალტერი:							
მიიღო მოლარემ:							
საფუძველი							
სიტყვიერად _____ ლარი _____ თეთრი							
2011							
მთავარი ბუღალტერი:							
მიიღო მოლარემ:							

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საწარმო,
ორგანიზაცია _____

--

სალაროს გასაგვლის ორდერი

დოკუმ. ნომ.	შედგენის თარიღი	მოკორესპონდენტო ანგარიში	ანალიზური აღრიცხვის კოდი	თანხა	მიზნობრივი დანიშნულებ კოდი

გაიცემს _____

გვარი, ს., მს.

საფუძველი _____

ლარი

თეთრი

სიტყვიერად
დანართი: _____

ხელმძღვანელი:

მთავარი
ბუღალტერი:

მიიღო _____

ლარი _____ თეთრი

სიტყვიერად

201- წ

ხელმოწერა

პიროვნების დამადასტურებელი დოკუმენტის დასახელება, ნომერი, გაცემის თარიღი და ადგილი. გამცემი ორგანოს დასახელება

გაცა მოღარემ

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საგადახდო დავალება №			
_____ 2011 წელი			
გადამხდელის დასახელება		ანგარიში (დებუტი)	თანხა
გადამხდელის ბანკი:			[]
გადასახადის გადამხდელის დასახელება	ივსება მხოლოდ სახელმწიფო ხაზინაში გადახდის დროს		
გადასახადის გადამხდელის საინდენტიფიკაციო ნომერი		ბიუჯეტის შემოსულობების სახაზინო კოდი	თანხა სიტყვებით
ჩამღების დასახელება	ერთიანი ანგარიში საბიუჯეტო შემოსულობების		
		ანგარიში (კრედიტი)	
ჩამღების ბანკი	სახელმწიფო ხაზინა	ბანკის კოდი:	
გადახდის დანიშნულება:			
დასატყობიანი ინფორმაცია			
ხელმოწერები:	ხელმძღვანელი		ბანკში შემოსულობის თარიღი:
	მთ.ბუღალტერი		ხელმოწერა
			შტამის ადგილი

სამეურნეო ოპერაციების განზოგადოების ხარისხის მიხედვით დოკუმენტებს ყოფენ პირველად და მეორად (ნაერთი) დოკუმენტებად.

პირველადი დოკუმენტები დგება სამეურნეო ფაქტების მოხდენის მომენტში. ასეთია მიღება-ჩაბარების აქტები, სასაქონლო ზედნაღებები, სალაროს შემოსავლისა და გასვლის ორდერები.

მეორადი (ნაერთი) დოკუმენტები დგება პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე და განაზოგადებს პირველადი დოკუმენტების მონაცემებს. მაგალითად, საავანსო ანგარიში, რომელიც დგება სამგზავრო ბილეთების, სასტუმროს ქვითრისა და სხვა პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე.

პირველადი დოკუმენტები ასახავს ცალკეული სახის ოპერაციებს და მათი შევსება ხდება ოპერაციების მიმდინარეობისას; მეორადი დოკუმენტები კი დგება პირველად ასახული მანვენებლების ნაერთით და მათი შევსება ხდება სამეურნეო ოპერაციის შესრულების შემდეგ, დღის, კვირის, დეკადის, თვის დამთავრებისას.

შედგენის ადგილის მიხედვით დოკუმენტებს ყოფენ: შიდა და გარე დოკუმენტებად.

შიდა დოკუმენტების შედგენა სამეურნეო სუბიექტის (საწარმოს) შიგნით ხდება. მათ მიეკუთვნება სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერები, მატერიალურ ფასეულობათა მიღების აქტები, ხელფასის უწყისები და ა. შ.

გარე დოკუმენტებია საწარმოში გარედან მიღებული დოკუმენტები, კერძოდ, სასაქონლო ზედნადებები, საბანკო ანგარიშიდან ამონაწერები (ავიზოები) და სხვა.

სამეურნეო ფაქტების შინაარსის მიხედვით დოკუმენტები იყოფა: **მატერიალურ, არამატერიალურ, ფულადი საშუალებების, ანგარიშსწორებათა ამსახველ დოკუმენტებად.**

მატერიალურ საშუალებათა ამსახველი დოკუმენტებია: ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ამსახველი დოკუმენტები. კერძოდ, ძირითად საშუალებათა მიღებისა და ლიკვიდაციის აქტები, სასაქონლო ზედნადებები და სხვა.

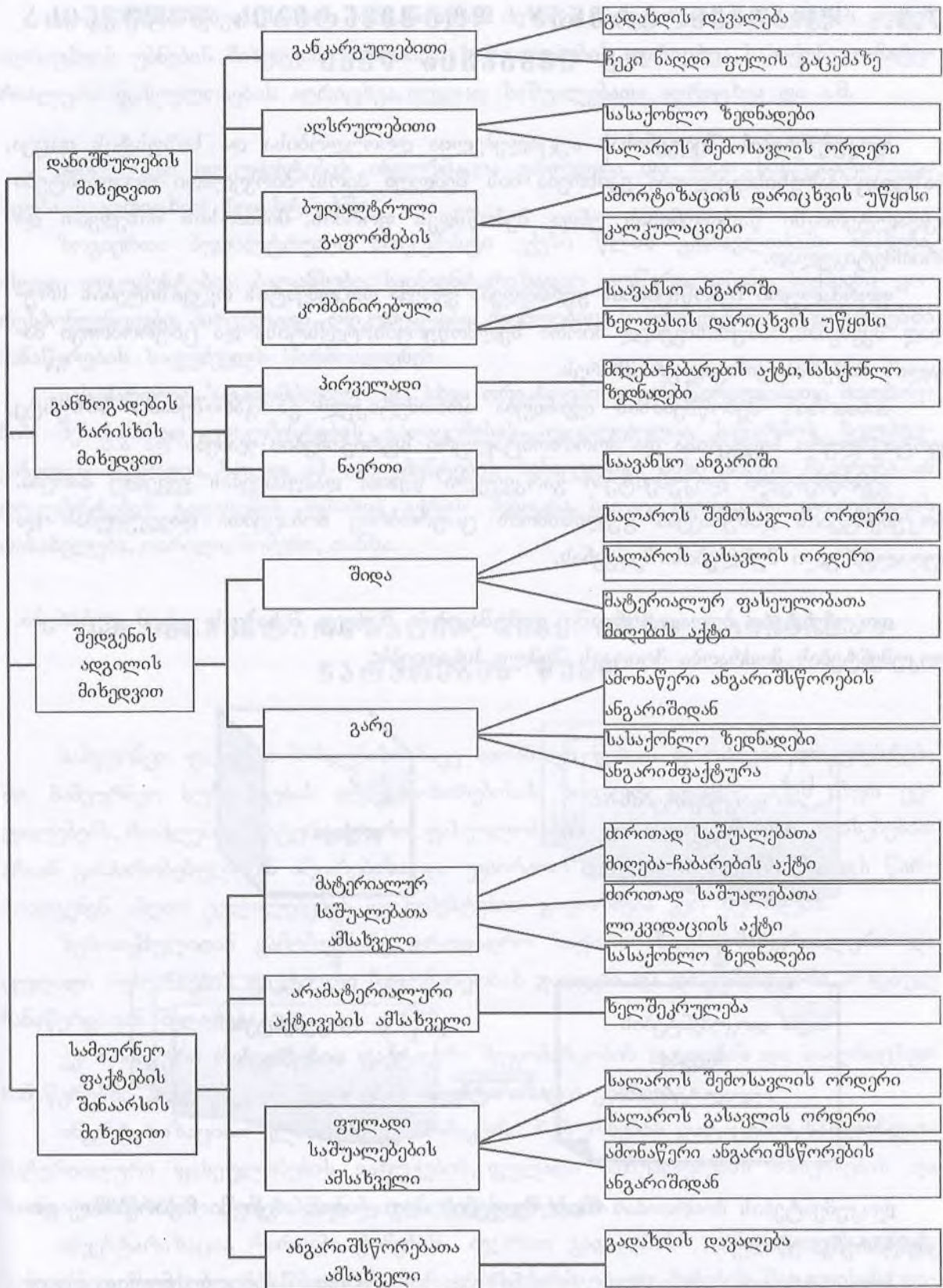
არამატერიალური აქტივების (ლიცენზიების, პატენტების, კონცესიების) მიღება ხდება ხელშეკრულებების საფუძველზე.

ფულადი საშუალებების ამსახველი დოკუმენტები გვიჩვენებენ სალაროში არსებული ნაღდი ფულისა და საბანკო ანგარიშებზე ფულის მოძრაობას. მათ მიეკუთვნება სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, ამონაწერები საბანკო ანგარიშიდან.

საანგარიშსწორებო დოკუმენტებში აისახება სხვა სამეურნეო სუბიექტებთან, თანამშრომლებთან ანგარიშსწორებათა ამსახველი დოკუმენტები. ასეთია: ხელფასის უწყისები, გადახდის დავალებები და სხვა.

დოკუმენტების კლასიფიკაციის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები



7.3. დოკუმენტბრუნვა. დოკუმენტების შედგენისა და შენახვის წესი

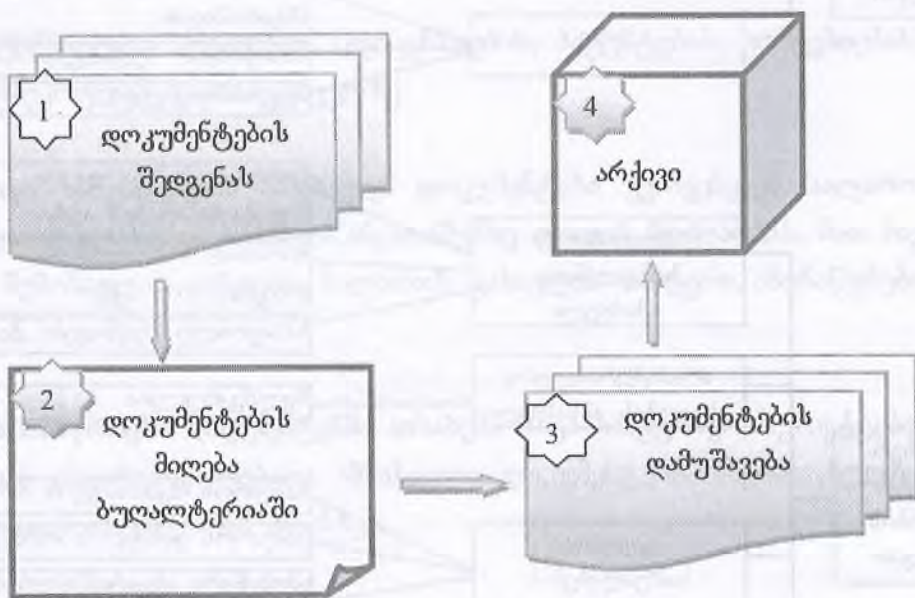
დოკუმენტების შედგენისას აუცილებელია დროულობისა და სიზუსტის დაცვა, რაზედაც პასუხისმგებლობა ეკისრება მის შემდგენ პირს. პირველადი დოკუმენტები ბუღალტერიაში წარდგენისას უნდა შემოწმდეს ფორმის, შინაარსის მიხედვით და არითმეტიკულად.

ფორმალური შემოწმებისას ყურადღება ექცევა დოკუმენტის რეკვიზიტების სრულად შევსებას, პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერებს, ტექსტისა და ციფრობრივი მასალის ჩაწერის ვიზუალურ მხარეს.

შინაარსის შემოწმებისას დგინდება არითმეტიკულ გაანგარიშებათა სიზუსტე, ვერტიკალური სვეტებისა და ჰორიზონტალური სტრიქონების ჯამები და ა.შ.

შემოწმებული დოკუმენტები გარკვეული წესით დამუშავებას ექვემდებარება. დოკუმენტების დამუშავება გულისხმობს ციფრობრივ მონაცემთა დაჯგუფებას და ბუღალტრული მუხლების შედგენას.

დოკუმენტები, ბუღალტერიაში დამუშავების შემდეგ, შენახვას ექვემდებარება. დოკუმენტების მოძრაობა მოიცავს შემდეგ სტადიებს:



დოკუმენტების მოძრაობას მათი შედგენის ადგილიდან არქივში ჩაბარებამდე დოკუმენტბრუნვა ეწოდება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზება საწარმოში წარმოუდგენელია დოკუმენტების მოძრაობის ოპტიმალური სქემის შედგენის გარეშე, რომელსაც ადგენს საწარმოს მთავარი ბუღალტერი.

დოკუმენტბრუნვის სწორი ორგანიზების მიზნით პირველად დოკუმენტებს ყოფენ აღრიცხვის უბნების მიხედვით: ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა, ფულად საშუალებათა აღრიცხვა და ა.შ.

პირველადი დოკუმენტების ინფორმაცია გროვდება და მათი სისტემატიზაცია ხდება სააღრიცხვო რეგისტრებში.

ზოგიერთი ბუღალტრული დოკუმენტი ექვსი წლის განმავლობაში ინახება. ასეთი დოკუმენტებია: ბალანსები, საინვენტარიზაციო აღწერილობანი, საქმიანი კორესპონდენციები, პირველადი დოკუმენტები, რომლებიც საბუღალტრო რეგისტრებში ჩანაწერების საფუძველს წარმოადგენენ.

სასამართლო, საგამომძიებლო და სხვა ორგანოებისათვის წერილობითი მოთხოვნის შესაბამისად დოკუმენტების გადაცემისას აუცილებელია საწარმოს ხელმძღვანელის ნებართვა, ხოლო ამ დოკუმენტების სანაცვლოდ მისი პირის ჩაკერება, ან დოკუმენტების გადაცემის შესახებ აქტის შედგენა, სადაც მიეთითება დოკუმენტის დასახელება, თარიღი, ნომერი, თანხა.

7.4. ინვენტარიზაცია, მისი არსი, სახეობი, ჩატარების წესი

სამეურნეო ფაქტები მოხდენისთანავე სათანადო წესით ფორმდება დოკუმენტებში. სამეურნეო სუბიექტების ფუნქციონირებისას ზოგჯერ ადვილი აქვს ისეთ ცვლილებებს, რომლებიც მატერიალური ფასეულობების ფიზიკურ-ქიმიური თვისებებით არიან განპირობებული, ან ანგარებისა და უყაირათო დამოკიდებულების შედეგს წარმოადგენენ. ასეთი ცვლილებების დოკუმენტებით გაფორმება ვერ ხერხდება.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, დროდადრო საჭირო ხდება მატერიალური და ფულადი რესურსების ფაქტიური მდგომარეობის დადგენა და დოკუმენტებში არსებულ ჩანაწერებთან შედარება.

ეკონომიკური რესურსების ფაქტიური მდგომარეობის დადგენას და სააღრიცხვო ჩანაწერებში არსებულთან შედარებას ინვენტარიზაცია ეწოდება.

ინვენტარიზაციით ვლინდება ეკონომიკური რესურსების დატაცების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაფუჭების, ფულადი საშუალებების მითვისების და საანგარიშსწორებო დისციპლინის დარღვევის ფაქტები.

ინვენტარიზაცია ტარდება ქონების იჯარით გადაცემის ან გაყიდვის დროს; სამეურნეო წლის ბოლოს; მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას; ფასეულობათა დატაცების, გაფლანგვის დროს და სტიქიური უბედურების შემთხვევაში. გარდა ამისა, საწარმო ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ახდენს ქონებისა

და ვალდებულებების ინვენტარიზაციას.

ინვენტარიზაცია სხვადასხვა ნიშნების მიხედვით შეიძლება რამდენიმე ჯგუფად დაიყოს: მოცულობის მიხედვით, დროის მიხედვით, ჩატარების პერიოდის მიხედვით.

ინვენტარიზაცია შეიძლება ჩატარდეს მთელი ქონებისა და ვალდებულებების აღწერის გზით და მას სრული ინვენტარიზაცია ეწოდება. სრული ინვენტარიზაცია ტარდება საწარმოს გაყიდვის, იჯარით გადაცემის, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლის დროს.

ნაწილობრივ ინვენტარიზაციას ექვემდებარება საწარმოს საქმიანობის რომელიმე უბანი – მატერიალური ფასეულობები, ფულადი საშუალებები, ანგარიშსწორებანი.

ინვენტარიზაცია ახალ თვისებებს იძენს ფინანსურ აღრიცხვაში. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით დაშვებულია მატერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვის პერიოდული მეთოდი, რომელიც ფასეულობათა უწყვეტი აღრიცხვის აუცილებლობას გამორიცხავს. ასეთ პირობებში ინვენტარიზაციის ჩატარება აუცილებელია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტიური მდგომარეობის დასადგენად.

ინვენტარიზაციას ატარებს ამ მიზნით შექმნილი კომისია, რომელსაც ხელმძღვანელობს საწარმოს ხელმძღვანელი, ან მისი წარმომადგენელი. კომისიის მუშაობაში აუცილებლად მონაწილეობს აღრიცხვის მუშაკი.

კომისიის მიერ მუშაობის დაწყებამდე მოწმდება საწარმოს სათავსოები, სადაც ინახება მატერიალური ფასეულობანი, იკეტება და ილუქება შესასვლელები და მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს ჩამოერთმევა ხელწერილი იმის შესახებ, რომ ყველა მატერიალური ფასეულობა სახეზეა და შემოსავალში გაუტარებული ფასეულობები ან გასავალში ჩამოუწერიელი არავითარი ფასეულობანი მასთან არ ინახება, ამავე დროს მატერიალურ ფასეულობათა ამსახველი ყველა დოკუმენტი ბუღალტერიაშია ჩაბარებული.

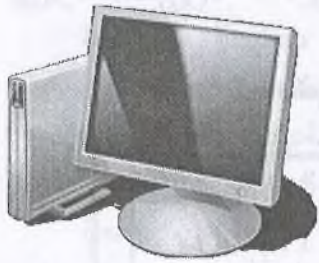
კომისია ამოწმებს ზომა-წონის ხელსაწყოთა სისწორეს და იწვევს მატერიალურ ფასეულობათა დათვლას, აწონვას, გაზომვას და შედეგები შეაქვს საინვენტარიზაციო აღწერილობაში. დასახელების, ზომის ერთეულებისა და საერთო თანხის მითითებით.

საინვენტარიზაციო აღწერილობის თითოეულ ეგზემპლარს ხელს აწერენ კომისიის წევრები და აღნიშნავენ, რომ კომისიის მიმართ არავითარი პრეტენზიები არ გააჩნიათ. ინვენტარიზაციის ჩატარების შედეგები ფორმდება შედარების უწყისით.

ინვენტარიზაციის შედეგების საფუძველზე საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს ინვენტარიზაციის აქტს, რომელსაც ხელს აწერს კომისიის ყველა წევრი და ამტკიცებს საწარმოს ხელმძღვანელი.

ინვენტარიზაციის შედეგად შეიძლება დადგინდეს ფასეულობათა დანაკლისი ან ზედმეტობა, რომელიც სათანადო ბუღალტრული მუხლებით უნდა აისახოს.

ინვენტარიზაციის შედეგები ფორმდება სათანადო ოქმით და მტკიცდება საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ.



თავი 8. ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოება

- 8.1. სააღრიცხვო ციკლი და მისი ეტაპები
- 8.2 ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოების ტრადიციული ხერხი
- 8.3. საცდელი ბალანსი, მისი დანიშნულება და შედგენის წესი

8.1. სააღრიცხვო ციკლი და მისი ეტაპები

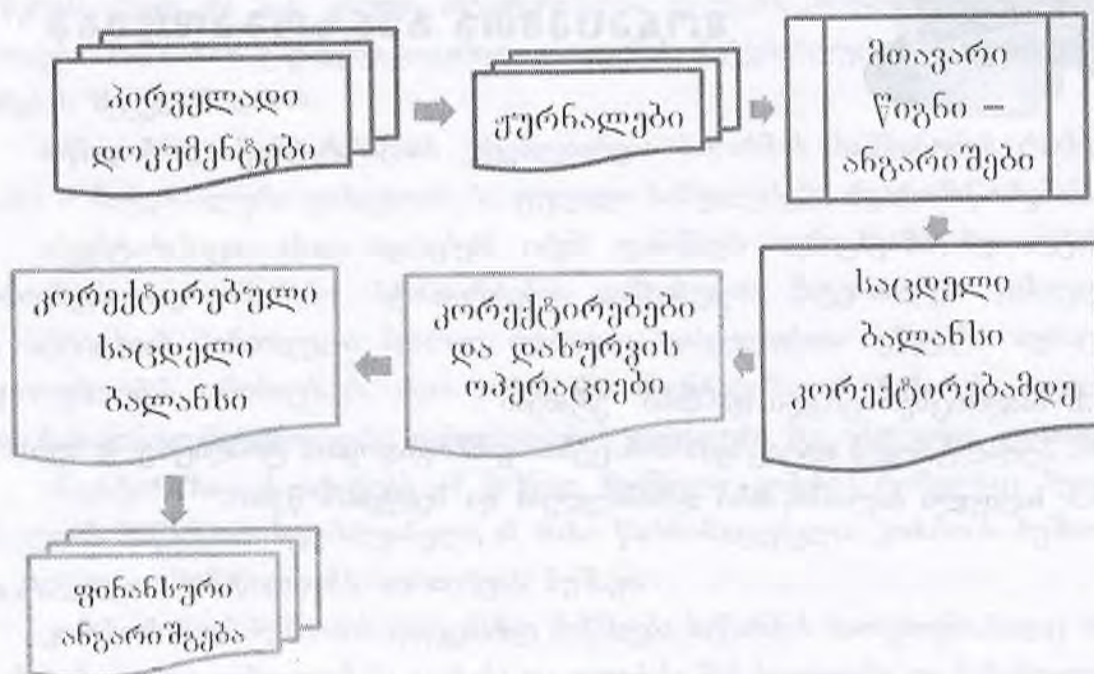
სააღრიცხვო ციკლი მოიცავს სააღრიცხვო პერიოდს სამეურნეო ფაქტების მოხდენიდან ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე. სამეურნეო სუბიექტის სააღრიცხვო ციკლი შემდეგი ეტაპებისაგან შედგება:

- სამეურნეო ფაქტების ანალიზი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე, მათი ღირებულებითი გაზომვა, იდენტიფიკაცია დროში, კლასიფიკაცია ანგარიშთა გეგმის ნომენკლატურის მიხედვით;
- სამეურნეო ფაქტების რეგისტრაცია ქრონოლოგიური აღრიცხვის ჟურნალებში;
- ბუღალტრული ჩანაწერების სისტემატიზაცია მთავარი წიგნის ანგარიშებზე;
- მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადოება ბრუნვათა უწყისის ან საცდელი ბალანსის საშუალებით;
- ფინანსური ანგარიშგებისათვის ინფორმაციის მომზადება სამუშაო ცხრილის საფუძველზე;
- მაკორექტირებელი გატარებების ასახვა და გადატანა ჟურნალში;

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

- დახურვის გატარებების ასახვა და ჟურნალში გადატანა;
- ანგარიშების შედგენა.

სქემატურად სააღრიცხვო ციკლი შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:



სააღრიცხვო ციკლის საწყის ეტაპზე ხდება სამეურნეო ფაქტების შინაარსის შესწავლა პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე და პირველად დოკუმენტებში ასახული ინფორმაციის ჟურნალებში გადატანა. სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში იწერება ოპერაციის შინაარსი, დებეტისა და კრედიტის თანხები, რომლებიც შემდეგ შესაბამის ანგარიშებზე გადაიტანება. ზოგჯერ საწარმოს ერთი – მთავარი ჟურნალი გააჩნია და იგი ორ ნაწილად არის გაყოფილი. პირველ ნაწილში მიმდინარე პერიოდის სამეურნეო ოპერაციები აისახება ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით, მეორე ნაწილი კი განკუთვნილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს წარმოებული მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებებისათვის. ზოგიერთ საწარმოში კი ორი ჟურნალი გამოიყენება – ერთი მიმდინარე პერიოდის სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციისათვის, მეორე კი მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებებისათვის.

ჟურნალებში სამეურნეო ფაქტების რეგისტრაცია ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით წარმოადგენს მექანიკურ პროცესს და მაღალ კვალიფიკაციას არ საჭიროებს.

მომდევნო ეტაპზე კვალიფიციური ბუღალტრის მიერ ხდება ბუღალტრული ჩანაწერების სისტემატიზაცია მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშებზე. მთავარი საბუღალტრო წიგნი მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში გახს-

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ნილი ანგარიშების ერთობლიობას. ეს ანგარიშები კი ეხსნება ბუღალტრული აღრიცხვის ყველა ობიექტს – აქტივებს, კაპიტალს, ვალდებულებებს, შემოსავლებსა და ხარჯებს.

მთავარი წიგნის თითოეული ანგარიშის ფორმა მოიცავს შემდეგ რეკვიზიტებს: თარიღი, „შენიშვნა“, რომელიც გამოიყენება მოკორესპონდენტო ანგარიშის მისათითებლად, მინიშნება რეგისტრის შესახებ, სადაც ხდება ჟურნალის იმ გვერდის მითითება, რომელშიც გაკეთდა ჩანაწერი სამეურნეო ოპერაციის შესახებ.

მთავარი წიგნის ანგარიშებზე ჟურნალიდან ოპერაციების გადატანის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

წელი თვე	რიცხ- ვი	ანგარიშების დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	მინიშნება ანგარიშების შესახებ	დებეტი	კრედიტი	
2014წ. იანვარი	1	გადასახდელი ხელფასები	3130	120		
		ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1110		120	
		გაიცა ხელფასები				
	2	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1110	100		
		მოთხოვნები საწარმოს პერ- სონალის მიმართ	1430			100
		მიღებულია ანგარიშვალდებული პირისაგან				

ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით						1110
თარიღი	მოკორესპონდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარი	
					დებეტი	კრედიტი
2014/I	საწყისი ნაშთი				200	
2014/I	გადასახდელი ხელ- ფასები	ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი		120	80	
2	მოთხოვნა საწარ- მოს პერსონალის მიმართ	—	100		180	

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

გადასახდელი ხელფასები 3130						
თარიღი	მოკორესპონდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო	
					დებეტი	კრედიტი
2014/I	საწვისი ნაშთი					220
2014/I	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	ოპერაციების რეგისტრაციის ფურნალი	120			100

მოთხოვნა საწარმოს პერსონალის მიმართ 1430						
თარიღი	მოკორესპონდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო	
					დებეტი	კრედიტი
2014/I	საწვისი ნაშთი				100	
2014/I	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	ოპერაციების რეგისტრაციის ფურნალი		100	-	

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მთავარი წიგნის ანგარიშების მიხედვით განისაზღვრება ბრუნვები და წინასწარი ნაშთები.

8.2 ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადების ტრადიციული ხერხი

ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების: აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებათა შესახებ ინფორმაცია, რომელიც სხვადასხვა ანგარიშზეა სისტემატიზებული, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სათანადო განზოგადებას საჭიროებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ სრული სურათის შესაქმნელად.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიმდინარე მონაცემების განზოგადების ტრადიციულ ხერხს სააღრიცხვო პრაქტიკაში წარმოადგენს ბრუნვათა უწყისების გამოყენება. ბრუნვათა უწყისების გამოყენება პირველად მე-17 საუკუნით თარიღდება და მას ანგარიშწარმოების ახალი იტალიური ფორმის დროს იყენებდნენ.

საწარმოთა უმრავლესობა დღემდე იყენებს მარტივი ფორმის ბრუნვათა უწყისებს. მარტივი ფორმის, ანუ რვასვეტიანი ბრუნვათა უწყისები გამოიყენება სინთეზური და ანალიზური ანგარიშებისთვის. სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის პირველი სვეტი განკუთვნილია რიგითი ნომრის, მეორე – ანგარიშების დასახელების, მესამე და მეოთხე – დებეტისა და კრედიტის საწყისი ნაშთების, მეხუთე და მეექვსე – დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების, მეშვიდე და მერვე კი დებეტისა და კრედიტის საბოლოო ნაშთების ჩასაწერად. ამ სახის უწყისს გააჩნია სამი წყვილი ტოლი ჯამი. კერძოდ, ტოლი დებეტისა და კრედიტის დაწყებითი ნაშთები, ტოლი დებეტისა და კრედიტის ბრუნვები და ტოლი დებეტისა და კრედიტის საბოლოო ნაშთები.

მარტივი ფორმის ბრუნვათა უწყისს დიდი საკონტროლო მნიშვნელობა აქვს, რაც შემდეგში მდგომარეობს. ბრუნვათა უწყისის დებეტისა და კრედიტის საწყისი ნაშთების ტოლობა მიუთითებს წინა პერიოდიდან ნაშთების სწორად გადმოტანაზე. ბრუნვათა უწყისის მეორე წყვილი ჯამის – დებეტისა და კრედიტის ბრუნვათა ტოლობა მიუთითებს სამეურნეო ოპერაციების ორადი ჩაწერის წესით სამეურნეო ოპერაციების სწორად ასახვაზე და ბოლოს, მესამე წყვილი ჯამის, საბოლოო ნაშთების ტოლობა მიუთითებს იმაზე, რომ სამეურნეო სუბიექტის აღრიცხვის მუშაკთა მიერ საბოლოო ნაშთები სწორად არის გაანგარიშებული.

პრაქტიკაში ბრუნვათა უწყისის გამოყენება საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს მთავარი წიგნის ანგარიშებზე გადატანისა და საბოლოო ნაშთების გაანგარიშებისას დაშვებული შეცდომები.

მარტივი ფორმის ბრუნვათა უწყისს შეუძლია გამოავლინოს მხოლოდ ზოგიერთი სახის შეცდომები, კერძოდ ისეთი, რომლებიც გამოწვეულია არიან სამეურნეო ოპერაციის ან მხოლოდ დებეტში, ან მხოლოდ კრედიტში ჩაწერით, სამეურნეო ოპერაციის საჭიროზე მეტი ან ნაკლები თანხის ჩაწერით.

ზოგიერთი სახის შეცდომა კი, რომელიც არ არის გამოწვეული ორადი ჩაწერ-

ბულალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ის წესის დარღვევით, მარტივი სახის ბრუნვათა უწყისში ვერ ვლინდება. ასეთია:

1. სამეურნეო ოპერაციის თანხის საჭირო ოდენობით, მაგრამ არასწორად მიკუთვნება ანგარიშების დებეტისა და კრედიტისათვის;

2. სამეურნეო ოპერაციის თანხის თანაბრად, მაგრამ შემცირებულად ან გაზრდილი ოდენობით ჩაწერა ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში;

3. სამეურნეო ოპერაციის თანხის გამოტოვება, ან მისი რამდენჯერმე განმეორება ანგარიშების კორესპონდენციასთან ერთად.

ბრუნვათა უწყისი იძლევა მზა ინფორმაციას საანგარიშებო პერიოდის ბოლოს ბალანსის შესადგენად.

მარტივი ფორმის ბრუნვათა უწყისი განვიხილოთ შპს „კოლხეთის“ 2014 წლის იანვრის 10 დღის ოპერაციების მონაცემების მაგალითზე. ამჯერად ჩვენს მიერ განხილულ მაგალითში ცვლილებებს შევიტანთ საწყისი ნაშთებისა და 10 იანვრის ერთი დამატებითი ოპერაციის სახით. ვთქვათ, საწარმოს 2014 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით ასეთი ნაშთები გააჩნდა (ლარი):

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	– 9,300
ავტოფურგონი	– 3,900
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	– 3,200
საწესდებო კაპიტალი	– 10,000
ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალის მონაცემები ასეთია:	

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ფურნალი

წელი ოვე	რიცხ- ვი	ანგარიშების დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	მინიშ- ნება ან- გარიშების შესახებ	დებეტი	კრედი- ტი
2014 წელი იანვარი	1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	4,000	
		საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	5150		4,000
		დამფუძნებელთა მიერ საწესდებო კაპიტალის შესაქმნელად შემოტანილ იქნა ფული ეროვნული ვალუტით საწარმოს საბანკო ანგარიშზე			
	2	სატრანსპორტო საშუალებები (ავტოფურგონი)	2180	1,500	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,500
		გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან ფურგონის შესაძენად			
	3	შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი) ¹	7210	1,720	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,720
		გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან საქონლის შესაძენად			
	4	შესყიდვები	7210	2,145	
		ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	3110		2,145
		შეძენილ იქნა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით			
	5	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	2,840	
		შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		2,840
		საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე			
	6	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410	1,895	
		შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		1,895
		გაიყიდა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით			
	7	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	3110	1,350	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,350
გადაერიცხათ მომწოდებლებს ვალის ნაწილის დასაფარავად					
8	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	780		
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410		780	
	მიღებულია დებიტორებისაგან ვალის დასაფარავად				
9	იჯარის ხარჯები	7420	120		
	დაზღვევის ხარჯები	7435	50		
	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	7490	25		
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		195	
	გაწეულია იჯარის, დაზღვევისა და საკანცელარიო ხარჯები				
10	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	3,000		
	მოკლევადიანი სესხები	3210		3,000	
	აღებულია ბანკის მოკლევადიანი სესხი				
10	საქონელი	1610	220		
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280		220	
	დღის ბოლოს არსებული საქონლის ნაშთის ღირებულებამ შეადგინა 220 ლარი				

¹ სიმარტივისთვის ამ ეტაპზე საქონლის შეძენისთვის გამოყენებულ ანგარიშს ვუწოდებთ „შესყიდვებს“. იგი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გვერდში მოცემულია სახელწოდებით „გაყიდული/შეძენილი საქონელი“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

წინა პერიოდიდან გადმოტანილი დაწყებითი ნაშთებისა და ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალიდან მთავარი ბუღალტრული წიგნის ანგარიშებზე მონაცემების გადატანის შემდეგ თითოეულ ანგარიშს, რომელიც სასწავლო მიზნით T სახით შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ, ასეთი სახე ექნება:

2180			
სატრანსპორტო საშუალებები (ავტოფურგონი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი საწყისი ნაშთი	3,900		
2 იანვარი ეროვნული ვალუტა რე-ზიდენტ ბანკში	1,500		
ბრუნვა	1,500	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	5,400		

5150			
საწესდებო კაპიტალი შპს-ში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		1 იანვარი საწყისი ნაშთი	10,000
ბრუნვა	—	ბრუნვა	4,000
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	14,000

7210			
შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რე-ზიდენტ ბანკში	1,720		
4 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,145		
ბრუნვა	3,865	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	3,865		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

3110			
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
7 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,350	1 იანვარი საწყისი ნაშთი	3,200
		4 იანვარი შესყიდვები	2,145
ბრუნვა	1,350	ბრუნვა	2,145
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	3,995

3210			
მოკლევადიანი სესხები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		1 იანვარი საწყისი ნაშთი	—
		10 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000
ბრუნვა	1,350	ბრუნვა	3,000
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	3,000

1410			
მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი საწყისი ნაშთი		8 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	780
6 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,895		
ბრუნვა	1,875	ბრუნვა	780
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	1,115		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

1210			
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1 იანვარი საწყისი ნაშთი	9,300	2 იანვარი ავტოფურგონი	1,500
1 იანვარი კაპიტალი	4,000	3 იანვარი შესყიდვები	1,720
5 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,840	9 იანვარი იჯარის ხარჯები	120
8 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	780	9 იანვარი დაზღვევის ხარჯები	50
10 იანვარი ბანკის მოკლევადიანი სესხი	3,000	9 იანვარი სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	25
ბრუნვა	10,620	ბრუნვა	4,765
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	15,155		

7420			
იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	120		
ბრუნვა	120	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	120		

7435			
დაზღვევის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50		
ბრუნვა	50	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	50		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7490			
სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25		
ბრუნვა	25	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	25		

6110			
შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
		6 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895
ბრუნვა	—	ბრუნვა	4,735
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	4,735

1610			
საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	220		
ბრუნვა	220	ბრუნვა	—
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	220		

7280			
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		10 იანვარი საქონელი	220
ბრუნვა		ბრუნვა	220
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	220

ბრუნვათა უწყისის განხილვამდე აუცილებელია შევეხოთ ანგარიშების მუდმივ და დროებით ანგარიშებად დაყოფის საკითხს.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მუდმივი ანუ რეალური ანგარიშები გამოიყენება აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებების აღსარიცხავად. დროებითი ანუ ნომინალური ანგარიშები კი – შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშებია. მუდმივი ანგარიშების ნაშთების საფუძველზე დგება ბალანსი, ხოლო დროებითი ანგარიშებიდან ინფორმაცია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში გადააქვთ. დროებითი ანგარიშები პერიოდის ბოლოს იხურება, მუდმივი ანგარიშები კი – არა.

დროებითი, ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშების დახურვა იმას ნიშნავს, რომ ამ ანგარიშებზე არსებული ნაშთი ნულის ტოლი ხდება. შემოსავლების ანგარიშის კრედიტში თავმოყრილი შემოსავლები საბოლოო ჩანაწერით ამ ანგარიშის დებეტში და საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის კრედიტში აისახება. ხარჯების ამსახველი ანგარიშების დებეტებში თავმოყრილი ხარჯების თანხა კი საბოლოო ჩანაწერით ამ ანგარიშების კრედიტში და საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დებეტში აისახება.

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშიც დროებითი ანგარიშია, რომელშიც აღნიშნული ჩანაწერების გაკეთების შემდეგ დებეტის მხარეს საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯები, ხოლო კრედიტის მხარეს ამავე პერიოდის შემოსავლები აისახება. შემოსავლებისა და ხარჯების დაპირისპირებით განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი, ხარჯებზე შემოსავლების მეტობისას – მოგება, პირიქით კი ზარალი.

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიში იხურება გაუნაწილებელი მოგების, ან დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე შესაბამისი ნაშთის გადატანით. ასეთი ჩანაწერით მოგების შემთხვევაში იზრდება, ხოლო ზარალის შემთხვევაში მცირდება საკუთარი კაპიტალი.

იმ საწარმოებში, სადაც მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემთა განზოგადებისათვის ბრუნვათა უწყისებს იყენებენ, დროებითი ანგარიშები იხურება და შესაბამისად მათ ბრუნვათა უწყისში საბოლოო ნაშთები არ გააჩნიათ. რაც შეეხება საცდელ ბალანსს, იქ განსხვავებული მიდგომა არსებობს და ამას ცოტა ქვემოთ განვიხილავთ. ამრიგად, დროებითი ანგარიშების დახურვასთან დაკავშირებით გაკეთდება შემდეგი ჩანაწერები:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

დასურვის გატარების ჟურნალი

წელი თვე	რიცხვი	ანგარიშების დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	მინიშნება ანგარიშების შესახებ	დებეტი	კრედიტი	
2014 წელი იანვარი	10	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	4,735		
		საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		4,735	
		შემოსავალი რეალიზაციიდან გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალის ანგარიშზე				
	10	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	3,865		
		შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)	7210			3,865
		შესყიდვები გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე				
	10	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	195		
		იჯარის ხარჯები	7420			120
		დაზღვევის ხარჯები	7435			50
		სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	7490			25
		ხარჯები გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე				
	10	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280	220		
		საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330			220
		მარაგის კორექტირების თანხა გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალის ანგარიშზე				

ამ დასკვნითი ჩანაწერების შემდეგ ზემოთ განხილული ანგარიშები ასეთ სახეს მიიღებს:

6110			
შემოსავალი		რეალიზაციიდან	
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	4,735	5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
		6 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895
ბრუნვა	4,735	ბრუნვა	4,735
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7210			
შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,720	10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	3,865
4 იანვარი ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,145		
ბრუნვა	3,865	ბრუნვა	3,865
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—		

7420			
ივარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	120	10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	120
ბრუნვა	120	ბრუნვა	120
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—		

7420			
დაზღვევის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50	10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	50
ბრუნვა	50	ბრუნვა	50
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7490

სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25	10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	25
ბრუნვა	25	ბრუნვა	25
10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—		

7280

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	220	10 იანვარი საქონელი	220
ბრუნვა	220	ბრუნვა	220
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	—

5330

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი შესყიდვები	3,865	10 იანვარი შემოსავალი რეალიზაციიდან	4,735
10 იანვარი იჯარის ხარჯები	120	10 იანვარი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	220
10 იანვარი დაზღვევის ხარჯები	50		
10 იანვარი სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	25		
ბრუნვა	4,060	ბრუნვა	4,955
		10 იანვარი საბოლოო ნაშთი	895

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ჩვენ მიერ განხილული ანგარიშების ნაშთებისა და ბრუნვების საფუძველზე შედგენილი მარტივი ფორმის ბრუნვათა უწყისი ასეთ სახეს მიიღებს:

შპს „კოლხეთი“

ბრუნვათა უწყისი

№	ანგარიშების დასახელება	ნაშთი 2014 წლის 1 იანვრისათვის		1-10 იანვრის ბრუნვა		ნაშთი 2014 წლის 10 იანვრისათვის	
		დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	9,300	—	10,620	4,765	15,155	—
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	—	—	1,895	780	1,115	—
1610	საქონელი	—	—	220	—	220	—
2180	სატრანსპორტო საშუალებანი (ავტოფურგონი)	3,900	—	1,500	—	5,400	
3110	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	—	3,200	1,350	2,145	—	3,995
3210	მოკლევადიანი სესხები	—	—	—	3,000	—	3,000
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	—	10,000	—	4,000	—	14,000
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან	—	—	4,735	4,735	—	—
7210	შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)	—	—	3,865	3,865	—	—
7280	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	—	—	220	220	—	—
7420	იჯარის ხარჯები	—	—	120	120	—	—
7435	დაზღვევის ხარჯები	—	—	50	50	—	—
7490	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	—	—	25	25	—	—
5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	—	—	4,060	4,955	—	895
		13,200	13,200	28,660	28,660	21,890	21,890

ბრუნვათა უწყისის საბოლოო ნაშთების საფუძველზე დგება ბალანსი.

8.3. საცდელი ბალანსი, მისი დანიშნულება და უმჯობესი ვარიანტი

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სადებეტო და საკრედიტო ნაშთების დაჯამებისათვის გარდა ზემო აღნიშნულისა, საწარმოებში გამოიყენება საერთაშორისო პრაქტიკით შემოთავაზებული საცდელი ბალანსის ფორმა. საცდელი ბალანსი საშუალებას იძლევა შემოწმდეს მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშების დებეტისა და კრედიტის ნაშთების ტოლობა.

საცდელი ბალანსი წარმოადგენს მთავარი წიგნის ანგარიშების არასისტემატიზებულ სიას დებეტისა და კრედიტის ნაშთების მითითებით, რომლებიც ერთმანეთის ტოლი უნდა იყოს.

საცდელი ბალანსის მიზანია ორადი ჩაწერის სისწორის შემოწმება, ანუ იმის დადგენა, ყოველი სადებეტო ჩანაწერის შესაბამისი საკრედიტო ჩანაწერი გაკეთდა თუ არა. ამავ დროს იგი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პირველ ნაბიჯს წარმოადგენს.

საცდელი ბალანსის შედგენა მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- მთავარი წიგნის თითოეული ანგარიშის მიხედვით განისაზღვრება ნაშთები;
- ნაშთები თავსდება საცდელი ბალანსის „დებეტის“ ან „კრედიტის“ სვეტში, მთავარ წიგნში ანგარიშების განლაგების თანმიმდევრობით;
- ჯამდება „დებეტისა“ და „კრედიტის“ ნაშთები.

საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის ნაშთების ტოლობა მიუთითებს ანგარიშებზე წარმოებული ჩანაწერების სისწორეზე. თუ ეს ნაშთები ტოლი არ არის, მაშინ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს შემდეგი ხასიათის შეცდომებს:

- საცდელ ბალანსში ნაშთი დებეტის ნაცვლად ჩაწერილია კრედიტში;
- ანგარიშის ნაშთი გაანგარიშებულია არასწორად;
- საცდელ ბალანსში ანგარიშის ნაშთის გადატანისას დაშვებულია შეცდომა, ციფრების გადაადგილების შედეგად გადატანილია არასწორი ციფრი;
- არასწორად არის დაჯამებული საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის ნაშთები;
- სამეურნეო ოპერაციაზე ბუღალტრული მუხლის შედგენისას გაკეთებულია მხოლოდ ერთი, სადებეტო ან მხოლოდ საკრედიტო ჩანაწერი;
- სწორად შედგენილი ბუღალტრული მუხლის დებეტსა და კრედიტში განსხვავებული თანხები ჩაიწერა;
- სამეურნეო ოპერაციაზე ბუღალტრული მუხლის შედგენისას ორივე ჩანაწერი გაკეთებულია ერთ მხარეს, დებეტში ან კრედიტში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის ნაშთების ტოლობა ჯერ კიდევ არ მიუთითებს აღრიცხვის უტყუარობასა და სამეურნეო ოპერაციების სწორად ასახვაზე, რადგან საცდელი ბალანსი ვერ იძლევა საშუალებას გამოვლინდეს ისეთი ხასიათის შეცდომები, როგორც არის:

- სამეურნეო ოპერაციის ამსახველი ბუღალტრული გატარების გამოტოვება;
- ოპერაციის სხვა ანგარიშზე ჩაწერა (მაგალითად, ელექტროენერგიის ხარჯის ჩაწერა იჯარის ხარჯის ანგარიშზე);
- თავდაპირველი ორადი გატარების არასწორი თანხით ასახვა (მაგალითად, დებიტორებისაგან ფულის მიღება 125 ლარის ოდენობით ჩაიწერა როგორც 152 ლარ);
- კონცეპტუალურად არასწორი ბუღალტრული მუხლის შედგენა (ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების ასახვა საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების ამსახველ ანგარიშზე);
- მაკომპენსირებელი შეცდომები, როდესაც ორი ან მეტი არასწორი ჩანაწერი აწონასწორებს ერთმანეთს;
- სამეურნეო ოპერაციაზე არასწორი, საპირისპირო ბუღალტრული მუხლის შედგენა (მაგალითად, ვალდებულების დასაფარავად ფულის გადარიცხვა დადებულა ფულის ანგარიშზე და დაკრედიტდა ვალდებულებების ანგარიშზე).

საცდელ ბალანსში აისახება მუდმივი და დროებითი ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც სათანადო კორექტირებების შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საფუძველს წარმოადგენს. კერძოდ, მუდმივი ანგარიშები ბალანსის, ხოლო დროებითი ანგარიშები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შესადგენად გამოიყენება. ამ საკითხის საილუსტრაციოდ დავუბრუნდეთ ჩვენ მიერ ზემოთ განხილულ მაგალითს. შპს „კოლხეთის“ 2014 წლის 1-ლიდან 10 იანვრის ჩათვლით წარმოებული ოპერაციების შედეგების საფუძველზე შედგენილი საცდელი ბალანსი ასეთი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ (ბრუნვათა უწყისის შესადგენად მონაცემები ავიღოთ დროებითი ანგარიშებიდან მათში დასკვნითი ჩანაწერების გაკეთებამდე).

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „კოლხეთი“

საცდელი ბალანსი

2014 წლის 10 იანვრის მდგომარეობით

ანგარიშების დასახელება	ნაშთები	
	დებიტი	კრედიტი
მუდმივი ანგარიშები:		
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	15,155	
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,115	
სატრანსპორტო საშუალებანი (ავტოფურგონი)	5,400	
ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		3,995
მოკლევადიანი სესხები		3,000
საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		14,000
დროებითი ანგარიშები:		
შემოსავალი რეალიზაციიდან		4,735
შესყიდვები	3,865	
იჯარის ხარჯები	120	
დაზღვევის ხარჯები	50	
საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	25	
ჯამი	25,730	25,730

შენიშვნა: საქონლის საბოლოო ნაშთი შეადგენს 220 ლარს.

საცდელ ბალანსში ასახვას პოულობს საქონლის ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის, ხოლო საბოლოო ნაშთი მისი დადგენისა და შეფასების შემდეგ დამატებით ინფორმაციაში შენიშვნის სახით მიეთითება.

ამრიგად, საცდელი ბალანსში წარმოდგენილი ინფორმაცია ზემოაღნიშნული სახით განზოგადდება და მზადდება ფინანსურ ანგარიშგებაში შესატანად.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება მოიცავს ინფორმაციას მიმდინარე პერიოდის ხარჯებისა და შემოსავლების შესახებ, მაგრამ საწარმოს საქმიანობის ზოგიერთი ფაქტი – შემოსავალი ან ხარჯი შეიძლება თავისი შინაარსით არ ეკუთვნოდეს მიმდინარე პერიოდს. ამიტომ საცდელ ბალანსში ასახული შემოსავლებიდან და ხარჯებიდან უნდა გამოიყოს მიმდინარე ხარჯებისა და შემოსავლების წილი და აისახოს ანგარიშგებაში მოგებისა და ზარალის შესახებ, ე.ი. გაკეთდეს სათანადო

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

კორექტირებები. აღნიშნული კორექტირებების სათანადო წესით ასახვას ჩვენ მომდევნო ნაწილში შევეხებით. აქ მხოლოდ საქონლის საბოლოო ნაშთის ამსახველ ბუღალტრულ მუხლზე შევჩერდებით.

საცდელი ბალანსის მონაცემების საფუძველზე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენისას გასათვალისწინებელია ერთი გარემოება. საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს შეიძლება გააჩნდეს საქონლის ნაშთის გარკვეული ოდენობა. შპს „კოლხეთში“ ასეთი ინფორმაციით საქონლის საბოლოო ნაშთმა შეადგინა 220 ლარი. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ფინანსური შედეგის გაანგარიშებისას გაითვალისწინება ეს ნაშთი.

დამოკიდებულება საქონლის ნაშთებს, შესყიდვასა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებას შორის გამოისახება ფორმულით:

$$\text{საქონლის დაწყებით ნაშთს} + \text{შესყიდვები} - \text{რეალიზებული საქონელი} \\ \text{თვითღირებულებით} = \text{საქონლის საბოლოო ნაშთს}$$

$$\text{რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება} = \text{საქონლის დაწყებითი ნაშთი} \\ + \text{შესყიდვები} - \text{საქონლის საბოლოო ნაშთი}$$

ჩვენი მაგალითის მიხედვით რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება შეადგენს: $2,865 - 220 = 3,645$ ლარს.

როგორც აღვნიშნეთ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენისას ინფორმაცია საქონლის დაწყებითი ნაშთებისა და შესყიდვების შესახებ საცდელი ბალანსიდან აიღება, ხოლო საბოლოო ნაშთები ინვენტარიზაციით დგინდება და დამატებითი ინფორმაციის სახით აისახება.

საცდელი ბალანსის შემდეგ დგება მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი. შპს „კოლხეთის“ მონაცემების საფუძველზე (იხ. 98 გვ.) შედგენილი ჟურნალი ასეთი სახისაა:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შ.პ.ს. „კოლხეთი“

მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი

თარიღი	მაკორექტირებელი და დახურვის	მინიშნება	დებეტი	კრედიტი
წელი თვე რიცხვი	გატარებები	ანგარიშების შესახებ		
2014 10/1	კორექტირებები			
	საქონელი	1610	220	
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280		220
	დღის ბოლოს დადგენილია საქონლის ნაშთი			
10/1 2014	დახურვის გატარებები			
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	4,735	
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		4,735
	რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
10/1 2014	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	3,865	
	შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)	7210		3,865
	შესყიდვების თანხის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
10/1 2014	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	195	
	იჯარის ხარჯები	7420		120
	დაზღვევის ხარჯები	7435		50
	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	7490		25
	იჯარის, დაზღვევისა და საკანცელარიო ხარჯების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე.			
10/1 2014	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280	220	
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		220
	მარაგის კორექტირების ანგარიშის დახურვა (საქონლის საბოლოო ნაშთის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე.			

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საქონლის მარაგის კორექტირებისა და დახურვის გატარების ჩაწერის შემდეგ შპს „კოლხეთის“ ანგარიშებს ასეთი სახე ექნება:

1610			
საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი საქონლის მარაგის კორექტირება	220	ნაშთი ¹ პ/ბ	220
	220		220

7280			
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
ნაშთი პ/ბ	220	10 იანვარი საქონელი	220
	220		220

6110			
შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
10 იანვარი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	4,735	5 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,840
ნაშთი პ/ბ	4,735	6 იანვარი მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,895
	4,735		4,735
		ნაშთი საცდელი ბალანსით	4,735
10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	4,735		
	4,735		4,735

¹ პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ნაშთი სიმარტივისათვის აღვნიშნეთ ასეთი სახით – „ნაშთი პ/ბ“, ხოლო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული ნაშთი კი – „ნაშთი პ/დ“.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7210			
შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
3 იანვარი ეროვნული ვალუტა რე- ზიდენტ ბანკში	1,720		
4 იანვარი ვალდებულებები მოწო- ლებიდან და მომსახურებიდან	2,145	10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	3,865
	3,865		3,865
ნაშთი საცდელი ბალანსით	3,865	10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	3,865
	3,865		3,865

7420			
იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რე- ზიდენტ ბანკში	120	10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	120
	120		120
ნაშთი საცდელი ბალანსით	120	10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	120
	120		120

7435			
დაზღვევის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50	10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	50
	50		50
ნაშთი საცდელი ბალანსით	50	10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	50
	50		50

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7490			
სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
9 იანვარი ეროვნული ვალუტა რე- ზიდენტ ბანკში	25	10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	25
	25		25
ნაშთი საცდელი ბალანსით	25	10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	25
	25		25

7280			
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		10 იანვარი საქონელი	220
10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	220		220
	220		220
10 იანვარი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	220	10 იანვარი ნაშთი პ/ბ	220
	220		220

შემოაღნიშნული ჩანაწერების შემდეგ შპს „კოლხეთის“ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას შემდეგი სახე ექნება:

შპს „კოლხეთი“

2014 წლის 1-10 იანვრის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

შემოსავალი რეალიზაციიდან		4,735
გაყიდული საქონლის თვითღირებულება:		
საქონლის ნაშთი პერიოდის დასაწყისში	-	
საქონლის შესყიდვა	3,865	
საქონლის ნაშთი პერიოდის ბოლოს	(220)	(3,645)
საერთო მოგება		1,090
იჯარის ხარჯები	120	
დაზღვევის ხარჯები	50	
სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	25	(195)
წმინდა მოგება		895

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

საცდელ ბალანსში მოცემული მუდმივი ანგარიშების ნაშთებისა და მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიშგებაში განსაზღვრული მოგების საფუძველზე შედგენილი შპს „კოლხეთის“ ბალანსი ასეთი სახის იქნება

შპს „კოლხეთი“
ბალანსი 2014 წლის 10 იანვრისათვის

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები (ავტოფურგონი)	<u>5,400</u>	
სულ გრძელვადიანი აქტივები		<u>5,400</u>
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	220	
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,115	
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	<u>15,155</u>	
სულ მიმდინარე აქტივები		<u>16,490</u>
სულ აქტივები		<u>21,890</u>
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	4,000	
გაუნაწილებელი მოგება	<u>895</u>	
სულ საკუთარი კაპიტალი		<u>14,895</u>
ვალდებულებები		
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
ბანკის მოკლევადიანი სესხი	3,000	
ვალდებულებები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	<u>3,995</u>	
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		<u>3,995</u>
სულ ვალდებულებები		<u>3,995</u>
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები		<u>21,890</u>



თავი 9. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

- 9.1. მიმდინარე პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. საკასო და დარიცხვის მეთოდი
- 9.2. კორექტირებები და მათი ამსახველი ბუღალტრული გატარებები
- 9.3. სამუშაო ფურცელი, კორექტირებული საცდელი ბალანსი
- 9.4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

9.1. მიმდინარე პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. საკასო და დარიცხვის მეთოდი

საწარმოთა საქმიანობის საბოლოო მიზანს მოგების მიღება წარმოადგენს, რომლის ზუსტი გაანგარიშებისა და აღრიცხვისათვის ძალიან მნიშვნელოვანია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების – შემოსავლებისა და ხარჯების სწორი აღიარება-ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, კერძოდ, მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდისადმი მათი მიკუთვნების საკითხის შესწავლა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, როგორც უკვე ვიცით, შემოსავალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.

რაც შეეხება ხარჯებს, ეს არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის, ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპი-

ტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

შემოსავლების აღიარება პირდაპირ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციაზე, საქონელსა და მომსახურებაზე საკუთრების უფლების მყიდველებისათვის გადაცემასთან. ამავე დროს შემოსავლების აღიარება შეიძლება მოხდეს საქონლისა და მომსახურების მყიდველებისათვის გადაცემამდე ან მის შემდეგ. შემოსავლად აღიარების მომენტის შერჩევა დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად აკმაყოფილებს ობიექტი აღიარების კრიტერიუმებს. კერძოდ, შეუძლია თუ არა მას ეკონომიკური სარგებლის მოტანა და რამდენად არის მისი საიმედოდ გაზომვა და შეფასება შესაძლებელი. ამავე დროს შემოსავალი უნდა იყოს გამომუშავებული (შესრულებული სამუშაოები, რომლებიც შემოსავლის მიღების უფლებას იძლევიან) და რეალიზებული.

უნდა აღინიშნოს, რომ არ შეიძლება შემოსავლების გაიგივება ფულადი სახსრების შემოსავალთან. ფულის შემოსვლა, რომელსაც არ ახლავს საკუთრების უფლების გადასვლა მყიდველზე, ბასს-ის თანახმად კლასიფიცირდება, როგორც მიღებული ავანსები და წარმოშობს გამყიდველის ვალდებულებას მყიდველის მიმართ.

რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების აღიარების ყველაზე გავრცელებულ მაგალითად შეიძლება ჩაითვალოს საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების შემოსავლად აღიარება მიწოდებისთანავე.

განასხვავებენ შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების საკასო მეთოდს და დარიცხვის მეთოდს.

საკასო მეთოდის გამოყენებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ფაქტიურად ამ შემოსავლების გამოყენებისა და განკარგვის უფლების მიღების მომენტი. ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ნაღდი ფულადი სახსრების მიღების მომენტი, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას ფულადი სახსრების ჩარიცხვა საწარმოს საბანკო ანგარიშზე.

ამ მეთოდის გამოყენებისას ხარჯების გაწვევის მომენტად ითვლება საწარმოს მიერ ნაღდი ფულის გადახდის, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას ბანკის მიერ გადამხდელისაგან ფულის გადარიცხვის შესახებ დავალების მიღების მომენტი. საკასო მეთოდის გამოყენება საწარმოს არ აძლევს საშუალებას ცნოს გამომუშავებული, მაგრამ ჯერ არმიღებული შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც რეალურად არიან გაწეული, მაგრამ შესაბამისი ფულადი გადახდები ჯერ არ მომხდარა.

ბასს-ის თანახმად ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საფუძვლად უდევს დარიცხვის მეთოდი, რომლის თანახმად შემოსავლის აღიარება ხდება სამეურნეო ფაქტების მიხედვით, რომლებიც ასახავენ საქონელსა და მომსახურებაზე საკუთრების უფლების მყიდველებისათვის გადაცემას. მყიდველი კი იღებს ვალდებულებას სამეურნეო გარიგების შედეგად წარმოქმნილი დებიტორული დავალიანება დაფაროს დადგენილ

ვალდებულნი ვართ შემოსავლების აღიარება მაშინ ხდება, როდესაც საქონელსა და მომსახურებასთან დაკავშირებული რისკებისა და განკარგვის უფლებების გადაცემას აქვს ადგილი, მიუხედავად იმისა, საწარმოში ფული და მისი ეკვივალენტები შემოვიდა თუ არა.

ხარჯების აღიარება-ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში მაშინ ხდება, როდესაც ადგილი აქვს აქტივების შემცირებას ან ვალდებულების ზრდას და ამავე დროს შესაძლებელი იქნება ამ ხარჯების საიმედო გაზომვა და შეფასება. ამავე დროს ხარჯების აღიარება მაშინ ხდება, როდესაც შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების და დანახარჯების გაწევის პროცესებს შორის პირდაპირი კავშირი არსებობს, ამას კი შესაბამისობის პრინციპი უზრუნველყოფს. ამ პრინციპის თანახმად, მიმდინარე პერიოდში ის ხარჯები აღიარდება, რომლებიც ამ პერიოდის შემოსავლების მისაღებად იქნა გაწეული. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული ხარჯების აღიარება შესაძლებელია მხოლოდ ამ პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების აღიარების შემდეგ. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაშინ ხარჯები სისტემატიურად უნდა განაწილდეს შესაბამისი პრინციპის საფუძველზე. ეს ეხება ისეთ აქტივებთან დაკავშირებულ ხარჯებს, როგორიცაა: ძირითადი საშუალებები, გუდვილი, პატენტები. ამ დროს დანახარჯების აღიარება ცვეთისა და ამორტიზაციის სახით იმ პერიოდებში ხდება, როდესაც ამ მუხლებიდან ეკონომიკური სარგებელი მიიღება.

მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები და ხარჯები ერთმანეთს უპირისპირდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და განისაზღვრება წმინდა ფინანსური შედეგი, მოგება ან ზარალი, რომელიც გარკვეული პროცედურების გათვალისწინების შემდეგ ემატება (მოგების შემთხვევაში) ან აკლდება (ზარალის დროს) საკუთარ კაპიტალს.

9.2. კორექტირებები და მათი ამსახველი ბულალტრული გატარებები

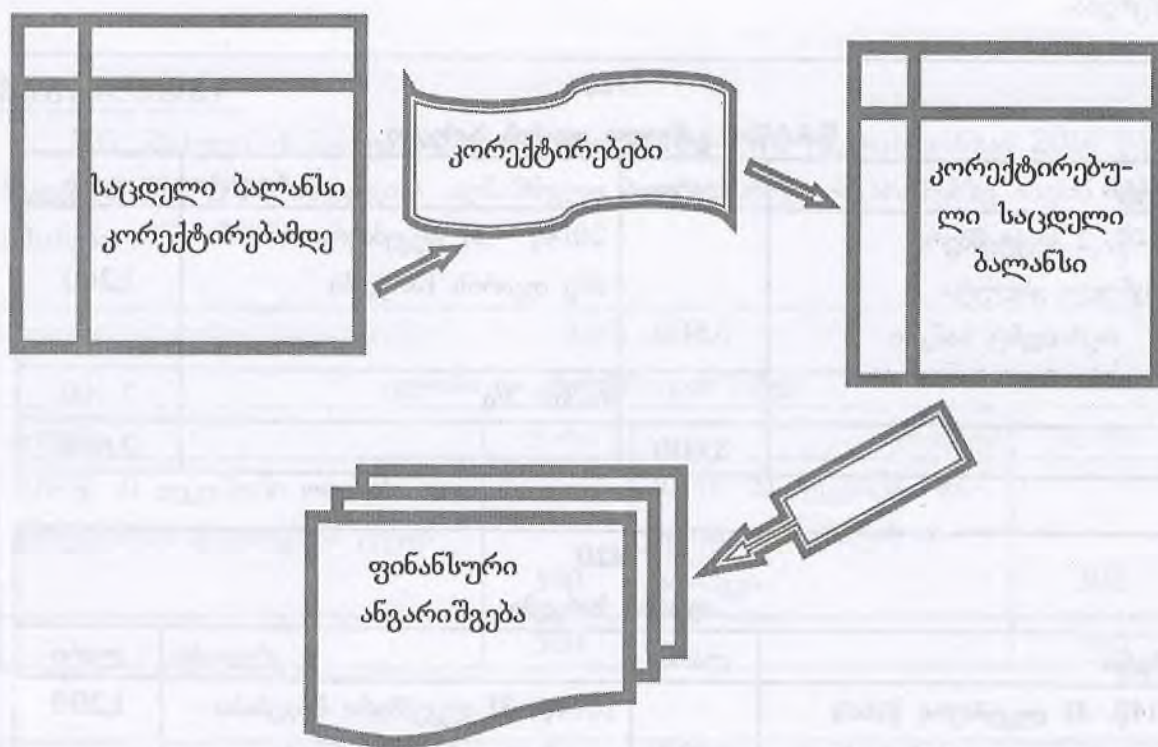
საცდელ ბალანსში მოცემულია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და ბალანსის შესადგენად საჭირო ინფორმაცია.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების სწორი ასახვისათვის პერიოდის ბოლოს აუცილებელია საცდელ ბალანსში ასახული მუხლებიდან გამოიყოს მათი ის ოდენობა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდს არ მიეკუთვნება. აღნიშნულისათვის საჭიროა გაკეთდეს სათანადო კორექტირებები. ამ კორექტირებებით ხდება ასევე ბალანსის მუხლების (აქტივებისა და ვალდებულებების) დაზუსტება.

კორექტირებები წინ უსწრებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას და მის სიზუსტეს და უზრუნველყოფს.

ასეთი კორექტირების შედეგად ცალკე გამოიყოფა:

- წინასწარ გაწეული ხარჯები;
- წინასწარ მიღებული შემოსავლები (ავანსები);
- დარიცხული, ანუ გაწეული ხარჯების გამო წარმოქმნილი, ჯერჯერობით დაუფარავი ვალდებულებები;
- დარიცხული, ანუ კუთვნილი, მაგრამ ჯერჯერობით მიუღებელი შემოსავლები;
- შეფასებითი მუხლები ანუ ხარჯები, რომელთა განსაზღვრა სუბიექტურად ხდება მომავალ ქმედებებსა და მოვლენებზე მათი დამოკიდებულების გამო.



წინასწარ გადახდილი ხარჯები. ზოგჯერ საწარმო წინასწარ იხდის მომავალში მისაღები მომსახურების ან საქონლის ღირებულებას მათ მიღებამდე. ასეთი ოპერაცია საწარმოს მიერ ფულის გადახდისას აისახება, როგორც წინასწარ გაწეული ხარჯი და ფულადი საშუალებების შემცირება. ამავე დროს იგი თავისი შინაარსით ნიშნავს მოთხოვნის (აქტივის) წარმოქმნას იმ ფიზიკური ან იურიდიული პირის მიმართ ვისგანაც მისაღებია საქონელი, ან მომსახურება.

წინასწარ გადახდილ ხარჯებს მიეკუთვნება: წინასწარ (ავანსად) გადახდილი იჯარის, დაზღვევისა და სხვა ხარჯები, რომლებიც მიმდინარე პერიოდს არ ეკუთვნიან.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მაგალითი:

2014 წლის 2 სექტემბერს შპს „მაჟულმა“ გადაუხადა შპს „ტაო“-ს 2015 წლის 2 სექტემბრამდე პერიოდის წლიური იჯარის ქირა 3,600 ლარი.

2014 წლის 31 დეკემბერს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედეგამდე მაკორექტირებელი გატარებით ამ ხარჯებიდან უნდა გამოიყოს საანგარიშგებო წლის კუთვნილი ხარჯები, რომლებიც შემდეგ დახურვის გატარებით მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშს.

ამრიგად, 2014 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს იჯარის ხარჯები: $3,600 * 4/12 = 1,200$ ლარი, ხოლო პერიოდის ბოლოს წინასწარ გაწეული ხარჯების სახით რჩება ნაშთი – 2,400.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად ჩაიწერება.

1720 წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 2 სექტემბერი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,600	2014წ. 31 დეკემბერი მიმდინარე იჯარის ხარჯები	1,200
		ნაშთი პ/ბ	2,400
	3,600		3,600

7420 იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯები	1,200	2014წ. 31 დეკემბერი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	1,200
	1,200		1,200

5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი იჯარის ხარჯები	1,200	2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	1,200
	1,200		1,200

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ამრიგად, მიმდინარე პერიოდისათვის მიკუთვნებული ხარჯები მონაწილეობს ფინანსური შედეგის გაანგარიშებაში, ხოლო ნაშთად დარჩენილი წინასწარ გაწეული ხარჯები აისახება ბალანსში მიმდინარე აქტივის სახით.

საწარმოებს გააჩნიათ გრძელვადიანი აქტივები, რომელთაც ეკონომიკური სარგებელი ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მოაქვთ. ასეთი აქტივების ღირებულება ხარჯად უნდა აღიარდეს ნაწილ-ნაწილ მათ მიერ მოტანილი ეკონომიკური სარგებლის შესაბამისად. ასეთია ძირითადი საშუალებების ცვეთა და არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია. გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების ნაწილი შესაბამისობის პრინციპის საფუძველზე, სათანადო მეთოდების გამოყენებით, რომლებსაც ფინანსურ აღრიცხვაში განვიხილავთ, აღიარდება ხარჯად და მონაწილეობს ფინანსური შედეგის გაანგარიშებაში.

მაგალითი:

შპს „მამული“-ს საოფისე აღჭურვილობის წლიური ცვეთის თანხამ 2014 წელს შეადგინა 500 ლარი შეადგინა. აღნიშნული ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთი სახით აისახება:

7455			
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი ოფისის აღჭურვილობის დაგროვილი ცვეთა	500	2014წ. 31 დეკემბერი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	500
	500		500

2260			
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	500	2014წ. 31 დეკემბერი ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	500
	500		500

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

5330			
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	500	2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	500
	500		500

ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი მონაწილეობს ფინანსური შედეგის გაანგარიშებაში, ხოლო დაგროვილი ცვეთის თანხით კორექტირდება ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება და ბალანსში აისახება მათი საბალანსო ღირებულება.

წინასწარ მიღებული ანუ გამოუშვებელი შემოსავლები. ფულის წინასწარ (ავანსად) მიღება, რის სანაცვლოდაც საწარმომ უნდა გასწიოს გარკვეული მომსახურება, შეასრულოს სათანადო სამუშაო ან გადასცეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, საწარმოსათვის გამოუშვებელ, წინასწარ მიღებულ დაუმსახურებელ შემოსავალს წარმოადგენს. მას მიღებულ ავანსს უწოდებენ და ვალდებულებების შედგენილობაში აისახება.

მაგალითი.

შპს „ქართლმა“ 2014 წლის 1 დეკემბერს მიიღო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული 3 თვეში მისაწოდებელი საქონლის ღირებულება 1,500 ლარი. ხელშეკრულება ითვალისწინებდა ყოველთვიურად 500 ლარის ღირებულების საქონლის მიწოდებას. 31 დეკემბრისათვის შესრულდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობა, მიეწოდა 500 ლარის საქონელი.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, 31 დეკემბერს შემოსავლად აღიარდება 500 ლარი, ხოლო დანარჩენი, 1,000 ლარი დარჩა ნაშთად მიღებული ავანსების ანგარიშზე, საბოლოო იგი აისახება 31 დეკემბრის თარიღით შედგენილი ბალანსის ვალდებულებების ნაწილში.

ჩანაწერები ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთ სახეს მიიღებს:

3120			
მიღებული ავანსები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი შემოსავალი რეალიზაციიდან	500	2014წ. 1 დეკემბერი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,500
2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	1,000		
	1,500		1,500

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

6110			
შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	500	2014წ. 31 დეკემბერი მიღებული ავანსები	500
	500		500

5330			
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	500	2014წ. 31 დეკემბერი შემო- სავალი რეალიზაციიდან	500
	500		500

დარიცხული ხარჯები. პერიოდის ბოლოსათვის დაგროვილი, მაგრამ ჯერ-ჯერობით გადაუხდელი ხარჯები, რომლებიც თავისი შინაარსით მიმდინარე პერიოდს მიეკუთვნებიან, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თარიღისათვის სხვადასხვა გარემოებათა გამო მათი გადახდა არ მომხდარა, უნდა აღიარდეს მიმდინარე პერიოდის ხარჯად და შესაბამისად, ვალდებულებად. მაგალითად, პერსონალის მიერ გამო-მუშავებული, მაგრამ გადაუხდელი ხელფასი, ანუ დარიცხული ხელფასი, დარიცხული გადასახდელი პროცენტი, დარიცხული საიჯარო ქირა და სხვა.

მ ა ზ ა ლ ი თ ი :

შპს „სამშობლო“-ს წლიური საიჯარო ქირა ხელშეკრულებით 3,600 ლარს შეადგენს. 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის გადახდილია 3,300 ლარი. 300 ლარის გადახდა საწარმოს მიერ ვერ მოხერხდა 2015 წლის 3 იანვრამდე.

მიუხედავად აღნიშნული გარემოებისა 300 ლარი მიმდინარე პერიოდის ხარ-ჯებში უნდა აისახოს და ამავე დროს უნდა აღიარდეს ვალდებულებად. მიმდინარე პერიოდის იჯარის ხარჯები კი ჩვეულებრივად მიეკუთვნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას. ანგარიშებზე ჩანაწერები ასეთ სახეს მიიღებს:

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

7420			
იჯარის ხარჯები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,300	2014წ. 31 დეკემბერი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	3,600
2014წ 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ გადასახდელი იჯარა (დარიცხული)	300		
	3,300		3,600

5330			
სანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი მიმდინარე იჯარის ხარჯები	3,600	2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	3,600
	3,600		3,600

დარიცხული შემოსავლები წარმოადგენს პერიოდის ბოლოსათვის დაგროვილ, კუთვნილ შემოსავლებს, რომლებიც გამომუშავებულია, მაგრამ ჯერ არ არიან მიღებული.

მაგალითი:

შპს „სამშობლო“-მ 2014 წლის 1 იანვარს გასცა სესხი 120,000 ლარი წლიური 10%-ანი განაკვეთით. ხელშეკრულება ითვალისწინებდა კუთვნილი პროცენტების მიღებას ყოველი თვის ბოლო რიცხვში. 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის საწარმოს ჩაერიცხა საპროცენტო შემოსავალი $120,000 * 10\% * 11/12 = 11,000$ ლარი, ხოლო 1,000 ლარის ჩარიცხვას დაჰპირდნენ 2015 წლის 5 იანვარს.

საპროცენტო შემოსავალი 12,000 მთლიანად მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად უნდა აღიარდეს, რადგანაც იგი გამომუშავებულ, დამსახურებულ შემოსავალს წარმოადგენს. მისი ნაწილი კი, 1,000 ლარის ოდენობით, დარიცხული, ჯერჯერობით მიუღებელი შემოსავალია და მოთხოვნა უნდა წარმოიქმნას იმ საწარმოს მიმართ, ვიზედაც სესხია გაცემული. მთელი გამომუშავებული შემოსავალი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას მიეკუთვნება. ამავე დროს დარიცხული შემოსავალი, ანუ მოთხოვნა მისაღებ პროცენტებზე ბალანსში აისახება მიმდინარე აქტივის სახით.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ბუღალტრულ ანგარიშებზე ეს ასეთი ჩანაწერებით აისახება:

8190			
საპროცენტო შემოსავლები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	12,000	2014წ. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	11,000
		2014წ 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ მოუღებელი (დარიცხული) შემოსავალი	1,000
	12,000		12,000

5330			
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ		2014წ. 31 დეკემბერი საპროცენტო შემოსავლები	12,000
	12,000		12,000

ზემოაღნიშნულის გარდა, გამოიყენება კორექტირებების განსხვავებული მეთოდ-იკაც, რომლის არსი შემდეგში მდგომარეობს: მიღებული ავანსებისა და გადახდილი ხარჯების ასახვა პირდაპირ ხდება შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშებზე მათი მიღებისა და გაწვევისას, პერიოდის ბოლოს კი აქედან გამოიყოფა წინასწარ გაწეული ხარჯები და გამოუმუშავებელი შემოსავლები.

9.3. სამუშაო ფურცელი, კორექტირებული საცდელი ბალანსი

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება საკმაოდ რთული პროცესია. იგი დიდი რა-ოდენობით ინფორმაციის დამუშავებას საჭიროებს და რამდენიმე ეტაპისაგან შედგება. ამ ინფორმაციის თავმოყრის და ფინანსური ანგარიშგებისათვის მონაცემთა მომზა-დების საშუალებას იძლევა ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტი, რომელსაც სა-მუშაო ფურცელს უწოდებენ.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

სამუშაო ფურცელში აისახება მაკორექტირებელი გატარებები, მზადდება კორექტირებული საცდელი ბალანსი და ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ეს არ გამოირცხავს მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალის საჭიროებას. ამავე დროს მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებები უნდა აისახოს ბუღალტრულ ანგარიშებზე.

სამუშაო ფურცელი შედგება შვიდი სვეტისაგან. აქედან პირველი განკუთვნილია ანგარიშების კოდის ჩასაწერად, მეორე ანგარიშების დასახელების, მესამე – საცდელი ბალანსის, მეოთხე – კორექტირებების, მეხუთე – კორექტირებული საცდელი ბალანსის, მეექვსე – მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ინფორმაციის, მეშვიდე კი - ბალანსის ინფორმაციისათვის. მესამედან მეშვიდე სვეტის ჩათვლით ყველა იყოფა ორ ნაწილად, დებეტისა და კრედიტის ჩანაწერებისათვის.

სამუშაო ფურცელს ასეთი სახე აქვს:

სამუშაო ფურცელი

№	ანგარიშთა დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
		დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი

სამუშაო ფურცელში ანგარიშების კოდისა და დასახელების ჩაწერის შემდეგ საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის სვეტებში მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშებიდან გადაიტანება შესაბამისი საბოლოო ნაშთები, დაჯამდება და დაბალანსება. ამის შემდეგ შედგება სათანადო მაკორექტირებელი გატარებები, რომლებიც პარალელურად აისახება მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალში. მაკორექტირებელი გატარებების დებეტისა და კრედიტის სვეტები უნდა დაჯამდეს და დაბალანსდეს. სათანადო კორექტირებების, ანუ დებეტისა და კრედიტის სვეტების შესაბამის ანგარიშებზე დამატების, ან გამოკლების შემდეგ მიიღება კორექტირებული საცდელი ბალანსი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძველს წარმოადგენს. ის ანგარიშები კი რომლებიც კორექტირებას არ საჭიროებს, პირდაპირ გადაიტანება კორექტირებული საცდელი ბალანსის შესაბამის სვეტებში. კორექტირებული საცდელი ბალანსის სვეტებიც უნდა დაჯამდეს და დაბალანსდეს. კორექტირე-

ბული საცდელი ბალანსის დროებითი ანგარიშების თანხები გადაიტანება მომდევნო სვეტებში, რომელიც მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ინფორმაციას წარმოადგენს. ამ სვეტების მონაცემთა დაპირისპირებით განისაზღვრება მოგება ან ზარალი, იმის მიხედვით, რომელი სჭარბობს, კრედიტის ჩანაწერები თუ დებეტის. თუ კრედიტის ჩანაწერები მეტია, მაშინ მოგებასთან გვაქვს საქმე, პირიქით კი – ზარალთან. ამ ჩანაწერების წარმოებასთან ერთად მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალში უნდა ჩაიწეროს დროებითი ანგარიშების დახურვების ამსახველი ბუღალტრული მუხლები, რომლებითაც დროებითი ანგარიშების განულება მოხდება და ამ ანგარიშებზე, ე.ი. შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშებზე ასახული თანხები გადაიტანება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე. და ბოლოს, კორექტირებული საცდელი ბალანსიდან სამუშაო ფურცლის ბოლო სვეტებში გადაიტანება მუდმივი ანგარიშების თანხები, რომლებიც წარმოადგენს ინფორმაციას ბალანსისათვის.

სამუშაო ფურცლიდან აღებული მონაცემების საფუძველზე მზადდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, საკუთარ კაპიტალში მიმდინარე ცვლილებების ანგარიშგება და ბალანსი.

სამუშაო ფურცლის, მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალის და მათ საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ საკონსულტაციო კომპანია „ქართლის“ ანგარიშთა ნაშთების საფუძველზე შედგენილი საცდელი ბალანსი:

შპს „ქართლი“

საცდელი ბალანსი

2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ლარი)

მუხლების დასახელება	დებეტი	კრედიტი
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	10,500	
მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	8,200	
წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	500	
წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	300	
ოფისის აღჭურვილობა	12,000	
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		1,000
საწესდებო კაპიტალი		8,000
გაუნაწილებელი მოგება		2,000
ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		6,200
გადასახდელი ხელფასები		1,000

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან		1,300
გადასახდელი ქონების გადასახადი		150
ბანკის მოკლევადიანი სესხი		11,300
გამოუმუშავებელი შემოსავალი(მიღებული ავანსები)		1,500
რეკლამის ხარჯები	100	
შრომის ანაზღაურების ხარჯები	500	
სატელეფონო ხარჯები	50	
იჯარის ხარჯები	300	
	32,450	32,450

ამავე დროს, შპს „ქართლი“-ს შესახებ დამატებით მოცემული გვაქვს ასეთი ინფორმაცია:

- 2014 წლის 1 დეკემბერს წინასწარ გადახდილია 10 თვის იჯარის ქირა 300 ლარი;
- 2014 წლის 1 ნოემბერს შეძენილია დაზღვევის პოლისი ერთი წლის ვადით 500 ლარად;
- წლიური ცვეთის თანხა შეადგენს 200 ლარს;
- ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შემოსავალი მომსახურებიდან შეადგენდა 6,000 ლარს. მიღებულია წინასწარ 1,500 ლარი, ხოლო შესრულებულ სამუშაოთა ღირებულებამ 31 დეკემბრისათვის შეადგინა 1,000 ლარი.

დარიცხვის მეთოდის თანახმად მიმდინარე წლის ხარჯად აღიარდება:

- ა) დაზღვევის ხარჯების $2/12$ ნაწილი, ე.ი. $500 * 2/12 = 83.3 = 83$ ლარი;
- ბ) იჯარის ხარჯების $1/10$ ნაწილი, ე.ი. $300 * 1/10 = 30$ ლარი;
- გ) ცვეთის ხარჯი – 200 ლარი;
- დ) მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად აღიარდება წინასწარ მიღებული შემოსავლებიდან 1,000 ლარი.

სათანადო კორექტირებები და დახურვის გატარებები აისახება სამუშაო ფურცელში, ჟურნალში და მთავარი წიგნის ანგარიშებზე.

ზემოაღნიშნულისა და 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის არსებული ნაშთების საფუძველზე შეგვიძლია შევადგინოთ სამუშაო ფურცელი:

სამუშაო ფურცელი 2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შპს „ქართლი“

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ანგარიშის №	ანგარიშების დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
		დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი
1110	ნაღდი ფული ერთეული ვალუტით	10,500				10,500				10,500	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	8,200				8,200				8,200	
1710	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	500			ა)83	417				417	
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	300			ბ)30	270				270	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	12,000			გ)200	12,000				12,000	
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცეკვა		1,000				1,200				1,200
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		8,000				8,000				8,000
5310	გაუნაწილებელი მოგება		2,000				2,000				2,000
3110	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან		6,200				6,200				6,200
3130	გადასახდელი ხელფასები		1,000				1,000				1,000
3390	გადასახდელი ქონების გადასახადი		150				150				150
3210	მოკლევადიანი სესხი		11,300				11,300				11,300
3120	მიღებული ავანსები		1,500		დ)1,000		500				500
6110	უმოსაგადი რეალიზაციიდან		1,300						2,300		
7435	დაზღვევის ხარჯები			ა)83		83			83		
7490	რეკლამის ხარჯები	100				100			100		
7455	ცეკვისა და ამორტიზაციის ხარჯები			გ)200		200			200		
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	500				500			500		
7430	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	50				50			50		
7420	იჯარის ხარჯები	300			ბ)30	330			330		
	ჯამი	32,450	32,450	1,313	1,313	32,650	32,650	1,263	2,300	31,387	30,350
5330	მოგება-ზარალი							1,037			1,037
								2,300	2,300	31,387	31,387

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალში გადატანის შემდეგ ასეთ სურათს მივიღებთ:

მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი

თარიღი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებები	მინიშნება ანგარიშების შესახებ	დებეტი	კრედიტი
31/12/2014	კორექტირებები			
ა	დაზღვევის ხარჯები	7435	83	
	წინასწარ გაწეული დაზღვევის ხარჯები	1710		83
	წინასწარ გაწეული დაზღვევის ხარჯის ნაწილი აღიარებულ იქნა მიმდინარე პერიოდის ხარჯად			
ბ	იჯარის ხარჯები	7420	30	
	წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯები	1720		30
	წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯების ნაწილი აღიარებულ იქნა მიმდინარე პერიოდის ხარჯად			
გ	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	7455	200	
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	2260		200
	ღარიცხულ იქნა მიმდინარე პერიოდის ცვეთა			
დ	მიღებული ავანსები	3120	1,000	
	შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან	6110		1,000
	წინასწარ მიღებული შემოსავლის ნაწილი აღიარებულ იქნა მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად			
	დახურვის გატარებები			
1	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	2,300	
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		2,300
	მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავალი გადატანილია მოგება-ზარალის ანგარიშზე.			

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

2	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	1,263	
	დაზღვევის ხარჯები	7435		83
	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (რეკლამის ხარჯი)	7490		100
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	7455		200
	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	7410		500
	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები (სატელეფონო ხარჯები)	7430		50
	იჯარის ხარჯები	7420		330
	ხარჯები გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
3	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	1,037	
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		1,037
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება გადატანილ იქნა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე			

ასეთი ჩანაწერების შემდეგ დგება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი.

სააღრიცხვო ციკლის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ კიდევ ერთი მაგალითი. ამჯერად, ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალში ქრონოლოგიურად რეგისტრირებული სამეურნეო ოპერაციების სისტემატიზაცია მოვახდინოთ მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშებზე. ამავე დროს, შპს „კოლხეთისაგან“ განსხვავებით იხ. თავი VI), სადაც სიმარტივისათვის ხარჯების აღიარებას ფულადი საშუალებების გადახდა ახლდა თან, ამჯერად ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებულ დარიცხვის მეთოდს გამოვიყენებთ.

მაგალითი:

შპს „დიოსკურია“

I. 2014 წლის 1 დეკემბრისათვის ნაშთები ანგარიშებზე შეადგენს:

ანგარიშების დასახელება	ლარი
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	3,000
საწესდებო კაპიტალი	2,000
გაუნაწილებელი მოგება	1,000

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ოფისის აღჭურვილობა	1,000
ვალდებულებები მოწოდებიდან მომსახურებიდან	10,686
მთხოვნები მიწოდებიდან და გაწეული მომსახურებიდან	350
გადასახდელი ხელფასები	1,100
კომუნალური გადასახადი	289
გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	275
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	10,000
საქონელი	1,000

II. დეკემბრის თვის სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი ასეთი სახისაა:

სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

თარიღი		ანგარიშების დასახელება და სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი	მინიშნება ანგარიშების შესახებ	დებეტი	კრედიტი
წელი, თვე	რიცხვი	ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერული)	2160	1,500	
2014/XII	1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,500
		კომპიუტერის შესაძენად გადარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშიდან			
	2	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1110	1,300	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,300
		გამოტანილია საბანკო ანგარიშიდან ჩეკით			
	2	მთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	1430	100	
		ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1110		100
		გაიცა ანგარიშვალდებულ პირზე საკანცელარიო ხარჯებისათვის			

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

	2	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯები)	7490	100	
		მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	1430		100
	შეიძინა ანგარიშვალდებულმა პირმა საკანცელარიო საქონელი				
	3	გადასახდელი ხელფასები	3130	1,100	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,100
	გადაერიცხა საწარმოს პერსონალს კუთვნილი ხელფასი				
	3	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (კომუნალური გადასახადი)	3190	289	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		289
	გადარიცხულია კომუნალური გადასახადი				
	3	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	3320	275	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		275
	გადარიცხულია საშემოსავლო გადასახადი				
	7	შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)	7210	900	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		900
	საწარმომ განახორციელა შესყიდვები საბანკო ანგარიშიდან				
	18	ეროვნული ვალუტა საბანკო ანგარიშზე	1210	700	
		შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		700
	საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ფული ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე				
	19	მოთხოვნები მიწოდებიდან და გაწეული მომსახურებიდან	1410	1,320	
		შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		1,320
	გაიყიდა საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით				

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

	20	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	1720	1,200	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		1,200
		წინასწარ გადარიცხულ იქნა ერთი წლის იჯარის ქირა			
	20	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	1710	840	
		ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		840
		წინასწარ გადარიცხულ იქნა ერთწლიანი დაზღვევის პოლისის ღირებულება			
	20	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	1,500	
		მიღებული ავანსები (გამოუმუშავებელი შემოსავალი)	3120		1,500
		საწარმოს მიერ მყიდველთან გაფორმებული ხელშეკრულების თანახმად სამი თვის განმავლობაში მისაწოდებელი საქონლის ღირებულება ჩარიცხულ იქნა საბანკო ანგარიშზე (ყოველთვიურად უნდა მოხდეს ხუთასი ლარის ღირებულების საქონლის მიწოდება)			
	28	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	7410	1,000	
		გადასახდელი ხელფასები	3130		1,000
		დარიცხულია საწარმოს პერსონალის ხელფასი			
	29	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	7430	305	
		სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (გადასახდელი კომუნალური გადასახადი)	3190		305
		დარიცხულია საწარმოს კომუნალური გადასახადი			

III. შენიშვნა:

1) ოფისის აღჭურვილობის წლიური ცვეთის თანხა შეადგენს 250 ლარს;

2) მიმდინარე წლის ხარჯად აღიარდება იჯარის ხარჯების ნაწილი
 $1,200 * 1/12 * 1/3 = 33$ ლარი.

წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯი კი იქნება $1,200 - 33 = 1,167$ ლარი;

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

3) მიმდინარე წლის ხარჯად აღიარდება დაზღვევის ხარჯების ნაწილი
 $840 * 1/12 * 1/3 = 23$ ლარი.

წინასწარ გაწეული დაზღვევის ხარჯი კი იქნება $840 - 23 = 817$ ლარი;

4) 20-იდან 31 დეკემბრამდე მყიდველს მიეწოდა ერთ თვეში მისაწოდებელი საქონლის ერთი მესამედი. ამიტომ, მიმდინარე წლის შემოსავლად აღიარდება შემოსავლის ნაწილი $1,500 * 1/3 * 1/3 = 166$ ლარი.

გამოუმუშავებელი შემოსავალი კი შეადგენს $1,500 - 166 = 1,334$ ლარს;

5) თვის ბოლოს საქონლის ნაშთმა შეადგინა 300 ლარი.

ზემოაღნიშნული ოპერაციები მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშებზე ასე აისახება:

ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით						1110
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღდო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII					3,000	
2/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ. ¹ გვ.1	1,300		4,300	
2/XII	გაიცა ანგარიშ ვალდებულ პირზე	სორჟ. გვ.1		100	4,200	

სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება						7280
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღდო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	საქონელი	მაკორექტირებელი და დაზღურვის გატარებების ჟურნალი გვ. 1	700		700	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დაზღურვის გატარებების ჟურნალი გვ. 2		700		

1 სორჟ – სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან							3110
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო		
					დებეტი	კრედიტი	
1/XII						10,686	
31/XII						10,686	

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან							1410
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო		
					დებეტი	კრედიტი	
1/XII					350		
19 XII	შემოსავალი რელიზაციიდან	სორჟ. გვ.2	1320		1670		

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში							1210
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო		
					დებეტი	კრედიტი	
1/XII					10,000		
1/XII	ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერი)	სორჟ. გვ.1		1,500	8,500		
2/XII	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	სორჟ. გვ.1		1,300	7,200		
3/XII	გადასახდელი ხელფასები	სორჟ. გვ.1		1,100	6,100		
3/XII	კომუნალური გადასახადი	სორჟ. გვ.2		289	5,811		
3/XII	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	სორჟ. გვ.2		275	5,536		
7/XII	შესყიდვები	სორჟ გვ.2		900	4,636		
18/XII	შემოსავალი რეალიზაციიდან	სორჟ გვ.2		700	5,336		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

20/XII	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	სორჟ გვ.3		1,200	4,136	
20/XII	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	სორჟ გვ.3		840	3,296	
20/XII	მიღებული ავანსები	სორჟ გვ.3	1,500		4,796	

მთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

1430

თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო	
					დებეტი	კრედიტი
2/XII	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	სორჟ. გვ.1	100		100	
2/XII	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	სორჟ. გვ.2		100	—	

სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯები)

7490

თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო	
					დებეტი	კრედიტი
2/XII	მთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	სორჟ. გვ.2	100		100	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარების ჟურნალი გვ.2		100	—	

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა						2260
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ყურნალი გვ.1		250		250
31/XII						250

ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები						7455
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	ოფისის აღჭურვილობის დაგროვილი ცვეთა	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ყურნალი გვ.1	250		250	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაზარალი	„ - „ გვ.2		250		

გადასახდელი ხელფასები						3130
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი					1,100
3/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ. გვ.1	1,100			-
28/XII	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	სორჟ. გვ.3		1,000		1,000

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერი) 2160						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი				1,000	
1/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ გვ.1	1,500		2,500	

საქონელი 1610						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი				1000	
31/XII	სასაქონლო -მატერიალური მარაგის კორექტირება	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1		700	300	

სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (გადასახდელი კომუნალური გადასახადი) 3190						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარიბო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი					289
3/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ. გვ.2	289			-
29/XII	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	სორჟ. გვ.3		305		305

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

მიღებული ავანსები (გამოუმუშავებელი შემოსავალი) 3120						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ან-გარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	სალოლო	
					დებეტი	კრედიტი
20/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორფ. გვ.3		1,500		1,500
31/XII	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1	166			1,334

გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი 3320						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	სალოლო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი					275
3/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორფ. გვ.2	275			-

საწესდებო კაპიტალი 5150						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	სალოლო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი					2,000
31/XII	საბოლოო ნაშთი					2,000

გაუნაწილებელი მოგება 5310						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	სალოლო	
					დებეტი	კრედიტი
1/XII	საწყისი ნაშთი					1,000
31/XII	საბოლოო ნაშთი					1,000

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები						1720
თარიღი	მოკორესპოდენტო ან-გარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარი	
					დებეტი	კრედიტი
20/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ. გვ.3	1,200		1,200	
31/XII	იჯარის ხარჯები	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1		33	1,167	

წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები						1710
თარიღი	მოკორესპოდენტო ან-გარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარი	
					დებეტი	კრედიტი
20/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორჟ. გვ.3	840		840	
31/XII	დაზღვევის ხარჯები	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1		23	817	

შრომის ანაზღაურების ხარჯები						7410
თარიღი	მოკორესპოდენტო ან-გარიში	მინიშნება რეგ-ისტრის შეს-ახებ	დებეტი	კრედიტი	საღარი	
					დებეტი	კრედიტი
28/XII	გადასახდელი ხელფასები	სორჟ. გვ.3	1,000		1,000	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.2		1000		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

დაუფარავი ზარალი						5320
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.2	1,125		1,125	

შესყიდვები/გაყიდული საქონელი						7210
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო	
					დებეტი	კრედიტი
17/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორფ. გვ.2	900		900	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.2		900		

იჯარის ხარჯები						7420
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	საღლო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ. 1	33			
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	„ - „ გვ.2		33		

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები 7430						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო	
					დებეტი	კრედიტი
29/XII	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (გადასახდელი კომუნალური გადასახადი)	სორფ. გვ.3	305		305	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ყურნალი გვ.2		305	—	

დაზღვევის ხარჯები 7435						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო	
					დებეტი	კრედიტი
31/XII	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ყურნალი გვ.1	23		23	
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	„ - „ გვ.2		23	—	

შემოსავალი რეალიზაციიდან 6110						
თარიღი	მოკორესპოდენტო ანგარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო	
					დებეტი	კრედიტი
18/XII	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სორფ.გვ.2		700		700
19/XII	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	სორფ.გვ.2		1320		2020

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

31/XII	მიღებული ავანსები	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1		166		2186
31/XII	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	„ — „ გვ.1	2,186		—	—

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი							5330
თარიღი	მოკორესპოდენტო ან-გარიში	მინიშნება რეგისტრის შესახებ	დებეტი	კრედიტი	სალო		
					დებეტი	კრედიტი	
31/XII	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი გვ.1				2,186	
31/XII	შესყიდვები/გაყიდული საქონლის თვითღირებულება	„ „ გვ.2	900			1,286	
31/XII	სასაქონლო -მატერიალური მარაგის კორექტირება	„ — „ გვ.2	700			586	
31/XII	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საკანცელარიო ხარჯი)	„ — „ გვ.2	100			486	
31/XII	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	„ — „ გვ.2	305			181	
31/XII	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	„ — „ გვ.2	250		69		
31/XII	იჯარის ხარჯები	„ — „ გვ.2	33		102		
31/XII	დაზღვევის ხარჯები	„ — „ გვ.2	23		125		
31/XII	ხელფასის ხარჯები	„ — „ გვ.2	1,000		1,125		
31/XII	დაუფარავი ზარალი	„ — „ გვ.2		1,125		—	

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „ დიოსკურია“

მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებების ჟურნალი

თარიღი	მაკორექტირებელი და დახურვის გატარებები	მინიშნება ან-გარიშების შესახებ	დებიტი	კრედიტი
31/12/2014	კორექტირებები			
ა	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	7455	250	
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	2260		250
	დარიცხულია ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა			
ბ	იჯარის ხარჯები	7420	33	
	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	1720		33
	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯების ნაწილი აღიარებულია მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად			
გ	დაზღვევის ხარჯები	7435	23	
	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	1710		23
	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯის ნაწილი აღიარებულია მიმდინარე პერიოდის ხარჯად			
დ	მიღებული ავანსები	3120	166	
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		166
	მიღებული ავანსების ნაწილი აღიარებულია მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად			
ე	სასაქონლო - მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280	700	
	საქონელი	1610		700
	საქონლის მარაგის კორექტირება პერიოდის ბოლოს დადგენილი საქონლის ნაშთით			
დახურვის გატარებები				
1	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	2,186	
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		2,186

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

	რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
2	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	900	
	შესყიდვები (გაყიდული/შეძენილი საქონელი)	7210		900
	შესყიდვების თანხა გადატანილია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
3	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	700	
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7280		700
	დახურულია სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირების ანგარიში			
4	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	1,711	
	სხვა ადმინისტრაციული (საკანცელარიო) ხარჯები	7490		100
	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	7430		305
	ცვთვისა და ამორტიზაციის ხარჯები	7455		250
	იჯარის ხარჯები	7420		33
	დაზღვევის ხარჯები	7435		23
	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	7410		1,000
	დაიხურა ხარჯების ამსახველი ანგარიშები			
5	დაუფარავი ზარალი	5320	1,125	
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		1,125
	დახურულია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიში და მიღებულია ზარალი			

შპს „დიოსკურია“ სამუშაო ფურცელი 2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ასეთი სახისაა (იხ. გვ. 191).

სამუშაო ფურცელში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე უნდა მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ანგარიშების დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგებისა და ზარალის ანგარიშები		ბალანსი
	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	
1110 ნაღდი ფული ერთეული ვალუტით	4,200				4,200				4,200
1210 ერთეული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,796				4,796				4,796
1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,670				1,670				1,670
1610 საქონელი	1,000		ე)700		300				300
1710 წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები	840		ბ)23		817				817
1720 წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	1,200		ბ)33		1,167				1,167
2160 ოფისის აღჭურვილობა	2,500				2,500				2,500
2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა			ა)250		250				250
3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან		10,686				10,686			10,686
3130 გადასახდელი ხელფასები		1,000				1,000			1,000
3120 მიღებული ავანსები		1,500	დ)166			1,334			1,334
5150 საწესდები კაპიტალი		2,000				2,000			2,000
3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		305				305			305
6110 შემოსავალი რეკლამაციიდან		2,020		დ)166		2,186		2,186	
5310 გაუნაწილებელი მოგება		1,000				1,000			1,000
7210 შესყიდვები (გაყიდული/შეყენილი საქონელი)	900				900		900		
7410 ხელფასის ხარჯები	1,000				1,000		1,000		
7420 იჯარის ხარჯები			ბ)33		33		33		
7435 დაზღვევის ხარჯები			ბ)23		23		23		
7455 ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები			ა)250		25		250		
7430 კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	305				305		305		
7490 სხვა ამინისტრაციული (საკანცელარიო) ხარჯები	100				100		100		
7280 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება			ე)700		700		700		
5320 დაუფარავი ზარალი									1,125
ჯამი	18,511	18,511	1,172	1,172	18,761	18,761	3,311	2,186	
5330 საანგარიშებო პერიოდის მოგება-ზარალი							3,311	3,311	16,575
									16575

9.4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება

ფინანსური ანგარიშგების ყველა კომპონენტის მომზადებისა და წარდგენის წესების დეტალური განხილვა ამ ეტაპზე ჩვენს მიზანს არ წარმოადგენს. აქ ჩვენ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარ კაპიტალში მიმდინარე ცვლილებების ანგარიშგების და ბალანსის შესახებ გარკვეული წარმოდგენის შექმნით და მათი მომზადების პროცედურების ზოგადი დახასიათებით შემოვიფარგლებით.

სამუშაო ფურცლის ფორმატი საშუალებას იძლევა კორექტირებული საცდელი ბალანსი გაიმეფნოს დროებით და მუდმივ ანგარიშებად და წარმოდგენილ იქნეს ინფორმაცია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ბალანსისათვის.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მარტივ ფორმატს ჩვენ ზემოთ გავეცანით. ამჯერად კი მოგება ზარალის ანგარიშგება შევადგინოთ შპს „დიოსკურია“ სამუშაო ფურცელში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე. სამუშაო ფურცლის შესაბამისი სვეტის სარედიტო ჩანაწერს, რეალიზაციიდან შემოსავალს უნდა დაუპირისპიროთ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება. ამ უკანასკნელის გასანგარიშებლად კი პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული საქონლის ნაშთს უნდა დავემატოთ პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული შესყიდვები და გამოვაკლოთ პერიოდის ბოლოს არსებული საქონლის ნაშთი. რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალსა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებას შორის სხვაობას, რომელიც საერთო მოგებას წარმოადგენს, უნდა გამოვაკლოთ სამუშაო ფურცლის შესაბამისი სვეტის დებეტში ჩაწერილი ხარჯების ჯამი. მიღებული სიდიდე წარმოადგენს წმინდა მოგებას ფინანსური თვალსაზრისით.

შპს „დიოსკურია“

2014 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ლარი)

შემოსავალი რეალიზაციიდან		2,186
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება:		
საქონლის ნაშთი პერიოდის დასაწყისში	1,000	
შესყიდვები	900	
საქონლის ნაშთი პერიოდის ბოლოს	(300)	(1,600)
საერთო მოგება		586
ხარჯები:		
შრომის ანაზღაურების	1,000	
იჯარის	33	

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

დაზღვევის	23	
ცვეთისა და ამორტიზაციის	250	
კომუნალური და კომუნიკაციის	305	
საკანცელარიო	<u>100</u>	<u>(1,711)</u>
ზარალი		1,125

მიღებული მოგებით კორექტირდება საწარმოს კაპიტალის წლის დასაწყისისათვის არსებული სიდიდე, რომელიც აისახება ბალანსში წლის ბოლოს. კაპიტალის ფორმირება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმის საწარმოებში განსხვავებულად ხდება.

საერთაშორისო პრაქტიკით აღიარებულია საწარმოთა შემდეგი ფორმები: ინდივიდუალური (ერთი პირის) საწარმო, ამხანაგობა და კომპანია.

ინდივიდუალური საწარმოს მფლობელის კაპიტალი მის მიერ ინვესტირებული აქტივებით ფორმირდება, საიდანაც მას საანგარიშგებო წლის განმავლობაში შეუძლია საკუთარი საჭიროებისათვის საწარმოდან წაიღოს გარკვეული რაოდენობის თანხა ან სხვა რომელიმე აქტივი. აღნიშნულს **კაპიტალის ამოღება** ეწოდება.

კაპიტალის ამოღება არ განიხილება, როგორც ზარჯი. ეს არ არის რეალიზაციიდან შემოსავლების მისაღებად გაწეული დანახარჯი. კაპიტალის ამოღებით კორექტირდება მფლობელის კაპიტალი და აღირიცხება ანგარიშზე „კაპიტალის ამოღება“. ეს ანგარიში თავად აქტიურია, არეგულირებს პასიურ ანგარიშს „კაპიტალი“, ამიტომ კონტრპასიურ ანგარიშს უწოდებენ.

მაგალითი:

ინდივიდუალური მეწარმის კაპიტალის ნაშთი 2014 წლის 1 იანვარს 20,000 ლარს შეადგენდა. 2014 წლის მოგებამ 5,000 ლარი შეადგინა. მესაკუთრის მიერ 2014 წლის 20 სექტემბერს ამოღებულია ფული 500 ლარის ოდენობით. კაპიტალის ამოღების ანგარიშზე ასეთი ჩანაწერი გაკეთდება:

კაპიტალის ამოღება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014წ. 20 სექტემბერი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	500	2014წ. 31 დეკემბერი ნაშთი პ/ბ	500
	500		500

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

ინდივიდუალური საწარმოს საკუთარი კაპიტალის დასადგენად მფლობელის კაპიტალის საწყის ნაშთს ემატება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განსაზღვრული მოგების თანხა და აკლდება კაპიტალის ამოღება. ამრიგად, განხილული ინდივიდუალური საწარმოს საკუთარი კაპიტალი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, 2014 წლის 31 დეკემბერს ასე გაიანგარიშება (ლარი):

კაპიტალის ნაშთი 2014 წლის 1 იანვარს	20,000
მოგება	5,000
კაპიტალის ამოღება	(500)
საკუთარი კაპიტალი 2014 წლის 31 დეკემბერს	24,500

ამხანაგობის კაპიტალი შედგება პარტნიორთა მიერ დაბანდებული კაპიტალისაგან. ამხანაგობის პარტნიორებს ინდივიდუალური მეწარმის მსგავსად შეუძლიათ კაპიტალის ამოღება. ამავე დროს პარტნიორთა შორის მოგების განაწილების შეთანხმების თანახმად ამოღებულ კაპიტალზე წესდება გარკვეული ოდენობით პროცენტები, რომლითაც თითოეული პარტნიორის კუთვნილი მოგება მცირდება.

კომპანიების (სააქციო საზოგადოებების) კაპიტალი შედგება აქციებისაგან. აქციონერები მოგების წილს იღებენ დივიდენდის სახით მათ მიერ ფლობილი აქციების პროპორციულად. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აქციონერებისათვის დივიდენდების მიკუთვნებისას შედგება ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – გაუნაწილებელი მოგება

კრედიტი – გადასახდელი დივიდენდები

დივიდენდების გაცემა შემდეგი ბუღალტრული მუხლით აისახება:

დებეტი – გადასახდელი დივიდენდები

კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში, ან
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

საკუთარი კაპიტალის ფორმირება აისახება საკუთარ კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, რომლის მარტივი ფორმატი კომპანიისათვის (სააქციო საზოგადოებისათვის) განვიხილოთ მაგალითზე.

მაგალითი:

სს „სხივი“-ს სააქციო კაპიტალი 2014 წლის 31 დეკემბერს შეადგენდა 30,000 ლარს. 2014 წლის წმინდა მოგება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიხედვით – 15,500 ლარს. დივიდენდების სახით განაწილდა 5,000 ლარი. ანგარიშგება ასეთ სახეს მიიღებს:

სს „სხივი“
საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება
2014 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

სააქციო კაპიტალი	30,000
მოგება მიმდინარე წლის	15,500
დივიდენდები	(5,000)
სულ საკუთარი კაპიტალი	40,500

ამ ანგარიშგების სრული ფორმატი, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით არის შემოთავაზებული, ჩვენს მიერ ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში განიხილება.

შპს „დიოსკურია“-ს სამუშაო ფურცლისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე შედგენილი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება ასეთი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

შპს „დიოსკურია“
საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება
2014 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

საწესდებო კაპიტალის ნაშთი 2014 წლის 1 იანვარს	2,000
გაუნაწილებელი მოგება	1,000
მიმდინარე წლის დაუფარავი ზარალი	(1,125)
საკუთარი კაპიტალი	1,875

ბალანსის მოსამზადებლად უნდა ავიღოთ სამუშაო ფურცლის შესაბამისი სვეტების დებუტისა და კრედიტის ნაშთები და ჩავწეროთ ბასს 1-ით „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, შემოთავაზებული ფორმატით.

ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები

შპს „დიოსკურია“-ს ბალანსს ასეთი სახე ექნება:

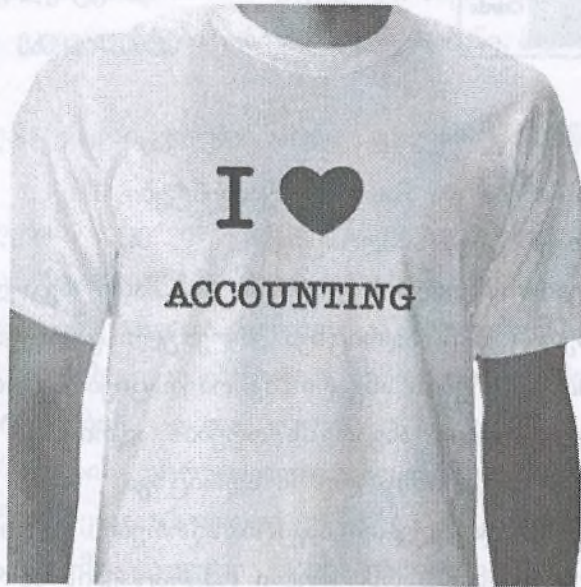
შპს „დიოსკურია“

ბალანსი

2014 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ლარი)

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ოფისის აღჭურვილობა	2,500	
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	(250)	<u>2,250</u>
მიმდინარე აქტივები		
საქონელი	300	
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,670	
წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯები	1,167	
წინასწარ გაწეული დაზღვევის ხარჯები	817	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,796	
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	<u>4,200</u>	<u>12,950</u>
სულ აქტივები		<u>15,200</u>
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	2,000	
გაუნაწილებელი მოგება	1,000	
მიმდინარე წლის დაუფარავი ზარალი	(1,125)	<u>1,875</u>
გრძელვადიანი ვალდებულებები		-
მიმდინარე ვალდებულებები		
ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	10,686	
გადასახდელი ხელფასები	1,000	
მიღებული ავანსები	1,334	
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	<u>305</u>	<u>13,325</u>
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		<u>15,200</u>

ფინანსური ანგარიშგების ყველა კომპონენტის სრულ ფორმატი, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით არის შემოთავაზებული, ჩვენს მიერ ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში განიხილება.





თავი 1. ფულადი საშუალებების აღრიცხვა

- 1.1. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები
- 1.2. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა
- 1.3. უნაღლო ანგარიშსწორების ფორმები და მათი რეგულირება
- 1.4. საბანკო ოპერაციების აღრიცხვა ეროვნული ვალუტით
 - 1.4.1 ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვა
 - 1.4.2. აკრედიტივებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა
 - 1.4.3. ჩეკებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა
 - 1.4.4. საინკასო დავალებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა
- 1.5. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების აღრიცხვა
- 1.6. ფულის დროითი ღირებულება
განმარტებითი შენიშვნები

1.1. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

ფულად სახსრებსა და მათი ეკვივალენტებს მიეკუთვნება ბანკოტები და მონეტები ეროვნული და უცხოური ვალუტით, ბანკებში საანგარიშსწორებო და სადეპოზიტო ანგარიშებზე რიცხული თანხები, ასევე მაღალლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები. ელექტრონული ანგარიშსწორების ეპოქამ ჩამოაყალიბა ფულის ახალი ეკვივალენტი – ელექტრონული (ციფრული) ფული. ელექტრონული ფული არის აბსტრაქციული ფასეულობა და „აბსტრაქციული“ ფული. იგი, როგორც ფასეულობა, უზრუნველყოფილია ემიტენტი ბანკების ოქროსა და ვალუტის რეალური მარაგებით. ამდენად, ეს „აბსტრაქციული“ ფული სრულიად რეალურად თანაარსებობს მსოფლიოს ვალუტების გვერდით და მათთან შესაბამისობაში იმყოფება.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად ასევე ჩაითვლება საბანკო ოვერდრაფტი - ანგარიშსწორების ანგარიშის უარყოფითი ნაშთი – თუკი ის ექვემდებარება განაღდებას მოთხოვნისთანავე და შეადგენს კომპანიის ფულადი სახს-

რების მართვის განუყოფელ ნაწილს. სხვა შემთხვევაში იგი წარმოადგენს მოკლევადიან ვალდებულებებს.

საწარმომ ჭარბი ფულადი სახსრები შეიძლება განათავსოს მიმდინარე (მოკლევადიან) ინვესტიციებში. მოკლევადიანი ინვესტიციების გარკვეულ სახეებს მიიჩნევენ ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად. ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშების“ თანახმად, ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომელიც:

- დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ რაოდენობაზე;
- მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა;
- დაფარვის ვადა არ აღემატება შეძენიდან სამ თვეს.

ყველა მოკლევადიანი ინვესტიცია, რომელიც აკმაყოფილებს აღნიშნულ პირობებს, ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტად. მაგალითად, ჩვეულებრივი აქციები შეძენილი 2 თვის შენარჩუნების ვადით.

სასესხო ხელშეკრულების უზრუნველყოფის მიზნით, კომპანიას ფულადი სახსრების ანგარიშებზე შეიძლება ერიცხებოდეს ე.წ. „საკომპენსაციო ნაშთი“. საკომპენსაციო ნაშთი არის ის მინიმალური თანხა, რომელიც სესხის გამცემი ბანკის მოთხოვნით, მუდმივად ირიცხება კომპანიის საბანკო ანგარიშზე. საკომპენსაციო ნაშთის თავისუფლად გამოყენება არ შეიძლება, რაც ამცირებს კომპანიის ლიკვიდობას. ბალანსში ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენტები შეიძლება ერთ მუხლად იქნეს მითითებული.

ფინანსურ ანგარიშებაში ასახვის მიზნით, საჭიროა ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების სწორი კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება, რაც მიიღწევა ფულადი სახსრების აღრიცხვის შემდეგი ძირითადი ამოცანების შესრულებით:

- ფულადი სახსრების მოძრაობის ოპერაციების სწორი და ღროული ასახვა სათანადო დოკუმენტების საფუძველზე;
- სალაროში ნაღდი ფულის ოპერატიული და ყოველდღიური კონტროლი, სალაროს ლიმიტის განსაზღვრა და დაცვა;
- ფულადი სახსრების მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენებაზე კონტროლი;
- ბანკის ამონაწერებისა (წერილობითი ინფორმაცია საბანკო ანგარიშებზე განხორციელებული ოპერაციების შესახებ) და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების შესაბამისობაში მოყვანა;
- ინფორმაციის მომზადება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშების მოსამზადებლად.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შეფასება და აღიარება ფინანსურ ანგარიშებაში წარმოებს ფაქტიური ანუ გამოცხადებული ღირებულებით. ბანკის

ოვერდრაფტი გამოირიცხება ფულადი სახსრების შემადგენლობიდან და აისახება როგორც მოკლევადიანი ვალდებულება. საკომპენსაციო ნაშთების შესახებ ინფორმაცია ასახული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში.

1.2. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა

✓ ნაღდი ფული სალაროში



ეკონომიკური საქმიანობის პროცესში საწარმოს შეიძლება წარმოექმნას ნაღდი ფულის მოხმარების აუცილებლობა. ნაღდი ფულის მოძრაობა ხორციელდება სალაროს მეშვეობით. სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისა და მიღების ოპერაციებს ასრულებს მოლარე. საწარმოს ხელმძღვანელობამ შეიძლება მიზანშეწონილად ჩათვალოს სალაროში ნაღდი ფულის ნაშთის მოცულობის შეზღუდვა და დაამტკიცოს ზღვრული დონე ანუ ნაღდი ფულის დღიური ნაშთის ლიმიტი, რომლის ზემოთ არსებული ნაღდი ფული, დღის ბოლოს შეტანილი უნდა იქნეს მომსახურე ბანკში გახსნილ ანგარიშზე.

სალაროში ნაღდი ფულის მიღება ფორმდება „სალაროს შემოსავლის ორდერით“, გაცემა კი – „სალაროს გასავლის ორდერით“. „სალაროს შემოსავლის ორდერი“ ორი ნაწილისგან შედგება: ერთი ნაწილი ორდერია, რომელიც ოპერაციის შესრულების შემდეგ რჩება საწარმოში, ხოლო მეორე – ქვითარი, ეძლევა სალაროში ფულის შემომტან პირს. „სალაროს შემოსავლის ორდერის“ ჩამოსაჭრელ ხაზზე, ქვითარის მოცილებამდე ისმება ორგანიზაციის ბეჭედი. მთავარი ბუღალტრის და მოლარის მიერ ხელმოწერილი ქვითარი, ორგანიზაციის ბეჭდის ტვიფრის ნაწილით, გაიცემა ფულის შემომტანზე, როგორც ოპერაციის შესრულების დამადასტურებელი დოკუმენტი. სალაროს შემოსავლის ორდერზე საკმარისია მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერა.

სალაროდან ნაღდი ფული გაიცემა „სალაროს გასავლის ორდერით“. „სალაროს გასავლის ორდერზე“ ხელს აწერს საწარმოს ხელმძღვანელი. ხელმოწერა საჭირო არაა, თუ „სალაროს გასავლის ორდერს“ ერთვის ფულის გაცემაზე ხელმძღვანელის ხელმოწერილი განკარგულება. „სალაროს გასავლის ორდერს“ საჭიროების შემთხვევაში ხელს აწერს ფულის მიმღები პირიც. ფულის მიმღების იდენტიფიცირების მიზნით, მოლარე ვალდებულია მოითხოვოს პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტი. კუთვნილი ნაღდი ფული შეიძლება გაიცეს მინდობილობით, რომელიც დაერთვის „სალაროს გასავლის ორდერს“.

სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერის გამოწერის უფლება აქვს მთავარ ბუღალტერს ან ამ მიზნით გამოყოფილ სხვა პირს. დაუშვებელია ამ უფლების გადაცემა მოლარეზე. სალაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერი ივსება სათანადო წესით და თან უნდა ერთვოდეს შესაბამისი დოკუმენტები. ორდერი ივსება შესწორების გარეშე. სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერით ოპერაციების განხორციელება დასაშვებია მხოლოდ მათი გამოწერის თარიღით.

მოლარე ვალდებულია საბუთების რეკვიზიტების სისწორე შეამოწმოს და უზუსტობის შემთხვევაში, ბუღალტერიაში დააბრუნოს. სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერს მოლარე ხელს აწერს უშუალოდ ფულის მიღებისა და გაცემისას.

ნაღდი ფულის მოძრაობის აღრიცხვისათვის, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა ითვალისწინებს ანგარიშების ჯგუფს 1100, „ნაღდი ფული სალაროში“. იგი აერთიანებს აქტიურ, ფულადი საშუალებების მოძრაობისა და მდგომარეობის ამსახველ ანგარიშებს. საწარმოს სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობის აღრიცხვა უნდა ხორციელდებოდეს ვალუტის სახეების მიხედვით და უნდა გაიხსნას ანგარიშები:

1110 – ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

1120 – ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით.

ანგარიშს „ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით“ უნდა ჰქონდეს იმდენი მეორე დონის ანგარიში (ე.წ. ქვეანგარიში), რამდენი სახის უცხოური ვალუტაც იქნება გამოყენებული საწარმოში. ნაღდი ანგარიშსწორება უცხოური ვალუტით იზღუდება კანონმდებლობით და დაშვებულია საზღვარგარეთის მივლინებისა და ერთობლივ საწარმოებთან ანგარიშსწორებაში. საქართველოს ტერიტორიაზე რეზიდენტ (საქართველოს საწარმო, საქართველოს ორგანიზაცია) პირებს შორის ანგარიშსწორების ერთადერთი კანონიერი საშუალება არის ეროვნული ვალუტა – ლარი.

„ნაღდი ფული სალაროში“ ანგარიშის ნაშთი გვიჩვენებს კონკრეტული თარიღისათვის სალაროში არსებული ნაღდი ფულის ოდენობას ეროვნული და უცხოური ვალუტით. ოპერაციები, რომლებიც განაპირობებენ ნაღდი ფულის მიღებას, აისახება სალაროს ანგარიშის დებეტში, ხოლო რომლებიც განაპირობებენ ნაღდი ფულის გასვლას სალაროდან – მის კრედიტში.

სალაროში ნაღდი ფულის შემოსვლას და გაცემას ძირითადად განაპირობებს შემდეგი ოპერაციები: ბანკიდან ფულადი ჩეკით თანხის გამოტანა; ნაღდი ანგარიშსწორებით რეალიზაცია; მოლარე-ოპერატორის მიერ ღლიური ამონაგების შეტანა ბანკში; საქვეანგარიშო თანხების გაცემა და მათი დაუხარჯავი ნაწილის დაბრუნება სალაროში; პერსონალთან ხელფასითა და სხვა განაცემებით ანგარიშსწორება და ა. შ.

სალაროში ნაღდი ფულის მიღებისა და გაცემის ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახება შემდეგი გატარებებით:

ფინანსური აღრიცხვა

მიღებულია სალაროში ანგარიშსწორების ანგარიშიდან გამოტანილი 1,500 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1,500
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,500

ანგარიშგაღებულმა პირმა სალაროში დააბრუნა საქვეანგარიშო თანხის გამოყენებული ნაწილი 300 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	300
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	300

დავალიანების დასაფარად მიღებულია დებიტორისაგან 5,000 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	5,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,000

მყიდველისაგან მიღებულია ავანსი 1,400 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1,400
კრედიტი – 3120 მიღებულია ავანსები	1,400

ნაღდი ანგარიშსწორებით რეალიზებულია 7,000 ლარის საქონელი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	7,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	7,000

შეტანილია ბანკში ნაღდი ფული 6,000 ლარი:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	6,000

გაცემულია საწარმოს პერსონალის ხელფასი 3,000 ლარი:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	3,000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	3,000

გაცემულია სამივლინებო ავანსი 400 ლარი:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოო პერსონალის მიმართ	400
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	400

გაცემულია საკომისიო დისტრიბუტორზე 800 ლარი:

დებეტი – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	800
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	800

გაცემულია ანგარიშგაღებული პირის დავალიანების დასაფარად	300 ლარი:
დებიტი - 3160 ვალდებულებები საწარმოო პერსონალის წინაშე	300
კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	300

✓ ანგარიშსწორება საკონტროლო-საღარიბ აპარატით



ნაღდი ფულით ანგარიშსწორება ხორციელდება საკონტროლო-საღარიბ აპარატის მეშვეობით. საღარიბ-აპარატზე ოპერაციებს ასრულებს მოღარე-ოპერატორი. საღარიბ-აპარატის ფუნქციონირების სივრცეს პირობითად „საოპერაციო საღარიბ“ უწოდებენ. შესაბამისად, საწარმოს მთავარ საღარიბთან ერთად, შეიძლება ჰქონდეს ერთი, რიგ შემთხვევაში კი რამდენიმე საოპერაციო საღარიბ. სამუშაო დღის ბოლოს, საღარიბ-აპარატის ფისკალური მენსიურების ამონაწერთან ერთად, მოღარე-ოპერატორი მთავარ საღარიბში აბარებს ნაღდი ფულის დღიურ ამონაგებს და იღებს „საღარიბის შემოსავლის ორდერის“ ქვითარს.

მაგალითი:

დღის ბოლოს, საღარიბ-აპარატის ამონაგები 12,000 ლარი მოღარე-ოპერატორმა შეიტანა მთავარ საღარიბში. ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	12,000
კრედიტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	12,000

ერთდროულად, უნდა აღიარდეს შემოსავალი ნაღდი ანგარიშსწორებით რეალიზაციიდან და გატარდეს მუხლით:

დებიტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	12,000
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	12,000

✓ ანგარიშსწორება საკრედიტო ბარათებით



საკრედიტო ბარათების განვითარებამ, საკმაოდ მოქნილი და ხელსაყრელი ანგარიშსწორების სისტემა ჩამოაყალიბა არა მარტო მომხმარებლისათვის, არამედ ბიზნესის განვითარებისათვისაც. მომხმარებელს ნაღდი ფულის გარეშე შეუძლია საქონლის შეუზღუდავი მოცულობით შესყიდვა, ადგილზე მონეტალური გადარიცხვის გზით, რის შესაძლებლობასაც კომპერციულ სივრცეში განთავსებული საბანკო ტერმინალების ქსელი აძლევს. ხელშეკრულება ტერმინალით მომსახურებაზე, განსაზღვრავს ბანკის საკომისიოს მოცულობას და არეგულირებს ანგარიშსწორების პირობებს. საკრედიტო ბარათებით რეალიზაციიდან ამონაგები ბანკში, საწარმოს ანგარიშზე, ირიცხება მხოლოდ მომდევნო სამუშაო დღეს. შესაბამისად, შემოსავლის აღიარების ოპერაცია უნდა აისახოს როგორც „მიწოდება შემდგომი გადახდის პირობით“. ამ მიზნით 1410 ანგარიშს დამატებით უნდა გაეხსნას მეორე დონის ანგარიში 1410-3 „მოთხოვნები ტერმინალით ანგარიშსწორებიდან“.

ბანკები, ტერმინალით მომსახურების საკომისიოს ჩამოჭრის განსხვავებულ პოლიტიკას მიმართავენ. პირველი ვარიანტი: როდესაც ბანკი კლიენტის ანგარიშზე რიცხავს გადახდების სრულ თანხას და შემდეგ ტერმინალით მომსახურებისათვის თავის კუთვნილი საკომისიოს ჩამოჭრის კლიენტის ანგარიშიდან.

მეორე ვარიანტი: ბანკი კლიენტის ანგარიშზე რიცხავს ტერმინალით მომსახურების საკომისიოთი შემცირებულ გადახდებს, ე.ი. გადახდების ნეტო თანხას. საკრედიტო ბარათით განაღდებული სრული თანხა მხოლოდ ბანკის ამონაწერის ტექსტურ ნაწილშია დაფიქსირებული, რასაც მხოლოდ ინფორმაციული დატვირთვა აქვს. ამიტომ, ამ ვარიანტით სარგებლობისას, ბანკმა კლიენტს უნდა წარუდგინოს ოფიციალური ანგარიში ტერმინალით გადახდილი სრული თანხებისა და მისგან დაკავებული საკომისიოს შესახებ. ანგარიშის წარდგენის პერიოდულობა დამოკიდებულია ტერმინალით განხორციელებული გადახდების რაოდენობაზე.

მაგალითი:

25 მარტს რეალიზებულია 2 ცალი კონდენციონერი ღირებულებით 3,500 ლარი და 1 ცალი პლაზმური ტელევიზორი ღირებულებით 2,900 ლარი. მომხმარებელმა მთლიანი თანხა 6,400 ლარი გადაიხადა საკრედიტო ბარათით.

ხელშეკრულების თანახმად ტერმინალით მომსახურების საკომისიო გადახდების 1 %-ია.

ბანკის ტერმინალით ანგარიშსწორების ოპერაციების აღრიცხვა პირველი ვარიანტით:

25 მარტი. რეალიზებული საქონლის ღირებულება 6,400 ლარი, განაღდებულია საკრედიტო ბარათით:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,400
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	6,400

26 მარტის ბანკის ამონაწერის თანახმად, ანგარიშზე ჩარიცხულია ტერმინალით გადახდილი 6,400 ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,400
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,400

26 მარტის ბანკის ამონაწერის თანახმად, ბანკის მიერ ჩამოიჭრილია ტერმინალით მომსახურების საკომისიო 64 (6,400*0.01) ლარი:

დებეტი – 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	64
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	64

ბანკის ტერმინალით ანგარიშსწორების ოპერაციების აღრიცხვა მეორე ვარიანტით:

25 მარტი. რეალიზებული საქონლის ღირებულება 6,400 ლარი, განაღდებულია საკრედიტო ბარათით:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,400
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	6,400

26 მარტის ბანკის ამონაწერის თანახმად კლიენტის ანგარიშზე ჩარიცხულია ტერმინალით გადახდილი თანხიდან კლიენტის წილი 6,336 ლარი:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,336
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,336

26 მარტის ბანკის ამონაწერის ტექსტური ნაწილის თანახმად, ტერმინალით გადახდილია 6,400 ლარი. ამონაწერის მონაცემების საფუძველზე, გამოითვლება ბანკის მომსახურების საკომისიოს თანხა 64 (6,400 – 6,336) ლარი და გატარდება:

დებეტი – 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	64
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	64

კლიენტის მიერ წარმოებულ გაანგარიშებებზე კონტროლი ხორციელდება ბანკის მიერ წარმოდგენილი „ანგარიშის“ მონაცემებთან მათი შედარების გზით.

მოლარე არის მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი, რასაც თანამდებობაზე დანიშვნის დროს მოლარე ხელწერილით ადასტურებს. სალაროში ნაღდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები, სხვადასხვა სახის ტალონები, ფასიანი ქაღალდები: ჩეკები, აქციები, სადეპოზიტო სერტიფიკატები და ა.შ.

ინვენტარიზაცია ტარდება ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით, საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ მოულოდნელად, მოლარის თანდასწრებით. სრულად უნდა შემოწმდეს ფულის, ფასიანი ქაღალდების, მკაცრი აღრიცხვის ბლანკების ფიზიკური ოდენობა და დადგინდეს შესაბამისობა აღრიცხვის მონაცემებთან. შედეგები ფორმდება „ინვენტარიზაციის აქტით“. ინვენტარიზაციით შეიძლება გამოვლინდეს დანაკლისი ან ზედმეტობა. დანაკლისი დაეწერება მოლარეს, როგორც მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს, ხოლო ნაღდი ფულის ზედმეტობა აღიარდება შემოსავალში არასაოპერაციო მოგების სახით.

მაგალითი:

მიმდინარე წლის 30 მარტის ინვენტარიზაციის აქტით, სალაროში გამოვლინდა დანაკლისი 20 ლარი, მეტობა 10 ევრო. აქტის სისწორე ხელმოწერით დადასტურებულია მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის მიერ. სალაროს ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება შემდეგი გატარებებით:

30 მარტი. ინვენტარიზაციით გამოვლენილია დანაკლისი ეროვნული ვალუტის სალაროში 20 ლარი:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოო პერსონალის მიმართ	20
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	20

დაფარულია მოლარის მიერ დანაკლისი 20 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	20
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოო პერსონალის მიმართ	20

30 მარტი. ინვენტარიზაციით გამოვლენილია ზედმეტობა უცხოური ვალუტის სალაროში 10 ევრო, რაც რევიზიის აქტის თარიღის კურსით შედგენს 25 ლარს:

დებეტი – 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით	25
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	25

სალაროს ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს თვეში ერთხელ მაინც.

✓ საქმიანობის თანხების აღრიცხვა

✓ ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან

საწარმო ანგარიშსწორებას ძირითადად ახორციელებს უნაღლო ფორმით, მაგრამ გარკვეული მოცულობის შესყიდვებისა და ხარჯების გაწვევისას, შეიძლება ანგარიშსწორება ნაღდი ფულით. ამ ოპერაციის შესრულება ევალება ანგარიშვალდებულ პირს.

ანგარიშვალდებულ პირს არის მუშაკი, რომელსაც სამეურნეო საქმიანობისათვის აუცილებელი, მცირე მოცულობის შესყიდვების უფლება მინიჭებული აქვს ბრძანებით. ამ მიზნით, ანგარიშვალდებულ პირს ავანსად ეძლევა საქვეანგარიშო თანხა. იგი მატერიალურად პასუხისმგებელი პირია და ვალდებულია წარადგინოს ინფორმაცია საქვეანგარიშო თანხის ხარჯზე.

საქვეანგარიშო თანხების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიშები:

„მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“ (1430) და

„ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე“ (3160).

საწარმოს პერსონალის მიმართ მოთხოვნები შეიძლება წარმოქმნას განსხვავებული შინაარსის და მნიშვნელობის დავალების შესრულებამ. ამდენად, ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსის შესაბამისი აღრიცხვისათვის, 1430 ანგარიშს უნდა ჰქონდეს მეორე დონის ანგარიშები (ე.წ. ქვეანგარიშები), მაგალითად:

1430/1 – მოთხოვნები საქვეანგარიშო თანხებით

1430/2 – საქვეანგარიში თანხების ფონდი – „მცირე სალარო“

1430/3 – მოთხოვნები მოლარე-ოპერატორებთან

1430/4 – მოთხოვნები სამივლინებო ავანსებით

1430/5 – მოთხოვნები დანაკლისის ანაზღაურებით და ა. შ.

ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახება შემდეგი გატარებებით:

გაცემულია ანგარიშვალდებულ პირზე ავანსი 800 ლარი:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 800

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 800

აღრიცხვაში შესყიდვები აისახება წარმოდგენილი დოკუმენტების საფუძველზე, როგორც კონკრეტულ სუბიექტთან განხორციელებული ოპერაცია და გატარდება:

დებეტი – 7110, 7140, 7210, 7340, 7490 ხარჯების ანგარიშები ან

დებეტი – 1610, 1620, 2160, 2180 აქტივების ანგარიშები

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

ერთდროულად, თანხის გადახდის დოკუმენტების (სალაროს ქვითარი, ჩეკთან

გათანაბრებული დოკუმენტი და სალარო-აპარატის ჩეკი) საფუძველზე საქვეანგარიშო თანხის ჩამოწერით გატარდება კონკრეტული სუბიექტთან ანგარიშსწორების ოპერაცია:

- დებიტი** – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
- კრედიტი** – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

ანგარიშვალდებული პირის მიერ სალაროში 200 ლარის გამოუყენებელი ავანსის დაბრუნება აისახება გატარებით:

- დებიტი** – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 200
- კრედიტი** – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 200

გამოუყენებელი ავანსის 200 ლარის ვადაზე დაუბრუნებლობის შემთხვევაში, ანგარიშვალდებულ პირს თანხა დაუკავდება ხელფასიდან და შედგება ბუღალტრული მუხლი:

- დებიტი** – 3130 გადასახდელი ხელფასები 200
- კრედიტი** – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 200

ანგარიშვალდებული პირის მიერ გაწეული ხარჯი შეიძლება აღემატებოდეს ავანსად გაცემულ თანხას. თუ დამატებით გაწეული ხარჯი ჩაითვლება მიზანშეწონილად, მაშინ დამატებითი თანხის გაცემაზე შედგება გატარება:

- დებიტი** – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
- კრედიტი** – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

ანგარიშვალდებულმა პირმა შეიძლება საკუთარი სახსრებით გასწიოს წარმოებისათვის მიზანშეწონილი და დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი. წარმოდგენილი დოკუმენტების საფუძველზე შესყიდვები აღრიცხვაში აისახება კონკრეტულ სუბიექტთან განხორციელებულ ოპერაციად და გატარდება:

- დებიტი** – 7210, 7110 ხარჯების ანგარიშები
- კრედიტი** – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

ერთდროულად, თანხის გადახდის დოკუმენტების (სალაროს ქვითარი, ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტი და სალარო-აპარატის ჩეკი) საფუძველზე, ანგარიშვალდებული პირის მიმართ დავალიანების წარმოშობით, გადაიფარება მომწოდებლების დავალიანება, რაც გატარდება მუხლით:

- დებიტი** – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
- კრედიტი** – 3160 ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე

ანგარიშვალდებული პირის დავალიანების დასაფარავად სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემა გატარდება:

დებეტი – 3160 ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

ანგარიშვალდებულ პირზე ახალი ავანსი გაცივმა, ადრე გაცემულ ავანსის სრულად დაფარვის შემდეგ.

✓ „მცირე სალაროს“ ფონდი



საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია, რომ საწარმოები მცირე სიდიდის, რეგულარული ხასიათის ხარჯების დასაფარად ქმნიან საქვეანგარიშო თანხების ფონდს. ფონდის გამოყენება ხორციელდება საავანსო სისტემით. აღნიშნული მიზნით, საწარმოს სალაროდან პასუხისმგებელ პირზე გაცივმა საქვეანგარიშო თანხა დადგენილი ლიმიტის ფარგლებში. საქვეანგარიშოდ გასაცემა თანხა წარმოადგენს ე.წ. მცირე სალაროს ფონდს.

მცირე სალაროს ფონდის თანხა გათვალისწინებულია ხარჯების ასანაზღაურებლად 2-4 კვირის განმავლობაში. აღნიშნული ფონდის შევსება ხდება პერიოდულად, თანხების ხარჯვაზე სათანადო დოკუმენტებისა და ანგარიშის წარდგენის შემდეგ.

მცირე სალაროს ფონდის შექმნაზე შედგება გატარება:

დებეტი – მცირე სალაროს ფონდი

კრედიტი – ფულადი სახსრები

მცირე სალაროდან ფულის გაცემა ფორმდება საკონტროლო ტალონით, (ვაუჩერით), მაგრამ ბუღალტრულად არ აისახება.

„მცირე სალაროს“ შევსებაზე კი დგება გატარება:

დებეტი – ხარჯების ანგარიშები

კრედიტი – ფულადი სახსრები

ამდენად, „მცირე სალაროს ფონდის“ ანგარიში დებეტდება ერთხელ, მისი შექმნის მომენტში და შემდგომ გატარებებში აღარ მონაწილეობს.

საერთაშორისო პრაქტიკაში „მცირე სალაროს“ ინვენტარიზაციის შედეგების აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიში „ფულადი სახსრების დანაკლისი-მეტობა“.

„მცირე სალაროს“ შემოწმებით გამოვლენილი ფულადი სახსრების დანაკლისი აისახება გატარებით:

დებეტი – ფულადი სახსრების დანაკლისი-სიჭარბე

კრედიტი – ფულადი სახსრები

ფულადი სახსრების ზედმეტობაზე დგება მუხლი:

დებეტი – ფულადი სახსრები

კრედიტი – ფულადი სახსრების დანაკლისი-სიჭარბე

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ამ ანგარიშის სადებეტო სალდოს ასახავენ „საერთო-საოპერაციო ხარჯებში“ გატარებით:

დებეტი – საერთო-საოპერაციო ხარჯები

კრედიტი – ფულადი სახსრების დანაკლისი-სიჭარბე

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ამ ანგარიშის საკრედიტო სალდო „სხვა შემოსავლებში“ აისახება ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – ფულადი სახსრების დანაკლისი-სიჭარბე

კრედიტი – სხვა შემოსავალი

ასეთი მიდგომა ბევრად უფრო რაციონალურია და ეკონომიკური შინაარსითაც გამართლებული.

ზოგიერთი ქვეყნის პრაქტიკაში მცირე სალაროს ოპერაციები განსხვავებულად აისახება.

მცირე სალაროს ფონდის შექმნა ჩვეულებრივად გატარდება:

დებეტი – მცირე სალაროს ფონდი

კრედიტი – ფულადი სახსრები

ნაღდი ფულის ხარჯვა მცირე სალაროდან ტარდება მუხლით:

დებეტი – ხარჯების ანგარიშები

კრედიტი – მცირე სალაროს ფონდი

„მცირე სალაროს ფონდის“ ყოველი შევსებისას კი დგება მუხლი:

დებეტი – მცირე სალაროს ფონდი

კრედიტი – ფულადი სახსრები

ამ შემთხვევაში კი „მცირე სალაროს ფონდის“ ანგარიშზე აისახება არა მხოლოდ შექმნის, არამედ მისი გამოყენებისა და შევსების ოპერაციებიც.

მცირე სალაროდან ნაღდი ფულის ყოველი გაცემა ფორმდება საკონტროლო ტალონით – ე.წ. ვაუჩერით (ან „სალაროს გასავლის ორდერით“). მასში მიეთითება თანხა, თარიღი და თანხის მიზნობრიობა. ვაუჩერის მიმღები აკეთებს მასზე ხელმოწერას. მცირე სალაროში, კონტროლის მიზნით, ატარებენ მოულოდნელ შემოწმებებს. ვაუჩერების საერთო ღირებულება, იდეალურ შემთხვევაში, უნდა ემთხვეოდეს მცირე სალაროს ფონდის სიდიდეს. იმ შემთხვევაში, თუ აღმოჩნდება მცირე განსხვავება, ის აისახება ფინანსური შედეგების ანგარიშებზე არასაოპერაციო მოგების ან არასაოპერაციო ზარალის მუხლით, რომელიც წარმოქმნა „ფულადი სახსრების დანაკლისმა“ ან „ფულადი სახსრების ზედმეტობამ“.

„მცირე სალაროს“ შემოწმებით გამოვლენილი ფულადი სახსრების დანაკლისი აისახება გატარებით:

დებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

ფულადი სახსრების ზედმეტობაზე დგება მუხლი:

დებუტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება

✓ სამივლინებო ავანსის აღრიცხვა

სალაროდან თანხები გაიცემა არა მარტო სამეურნეო, არამედ სამივლინებო ხარჯებისთვისაც. საქმიანი ვიზიტით საწარმოს მუშაკი შეიძლება მივლინებულ იქნას, როგორც ქვეყნის შიგნით, ასევე ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. მივლინება ფორმდება ბრძანებით. ბრძანების საფუძველზე, მხოლოდ ქვეყნის შიგნით მივლინებაზე, გამოიწერება „მივლინების ბარათი“. „მივლინების ბარათში“ აღინიშნება პირის მივლინებაში წასვლის, დანიშნულების პუნქტში ჩასვლის, იქიდან გამოსვლისა და ძირითად სამუშაო ადგილზე დაბრუნების თარიღი. ყველა თარიღი სათანადოდ უნდა იყოს დადასტურებული. ერთდროულად გაიცემა სამივლინებო ავანსი. მივლინებიდან დაბრუნების მომდევნო სამუშაო დღეს, ანგარიშვალდებულმა პირმა ბუღალტერიაში უნდა წარადგინოს „საავანსო ანგარიში“. იგი არის ანგარიშვალდებული პირის ინფორმაცია სამივლინებო ავანსის გამოყენების შესახებ. „საავანსო ანგარიშს“ თან ერთვის ავანსის გამოყენების დამადასტურებელი დოკუმენტები.

ეკონომიკური შინაარსიდან გამომდინარე, მივლინების ხარჯები მიეკუთვნება თვითღირებულებას ან შეიტანება ადმინისტრაციულ ხარჯებში. მივლინების ხარჯები განისაზღვრება სამგზავრო ბილეთის, სასტუმროს ქვითარის, კვების ხარჯების ნორმის შესაბამისად. „საავანსო ანგარიში“ თანდართული დოკუმენტებით, შესამოწ-

მებლად გადაეცემა ბუღალტერიას. შემდეგ ხელმძღვანელს – მისი მიზანშეწონილად მიჩნევის შემთხვევაში, დასამტკიცებლად. მივლინების ავანსის გამოუყენებელი ნაშთი პირმა უნდა დააბრუნოს სალაროში და „სალაროს შემოსავლის ორდერის“ ქვითარი ასევე უნდა დაურთოს „საავანსო ანგარიშს“. საავანსო თანხის გამოუყენებელი ნაშთის ვაღზე დაუბრუნლობის შემთხვევაში, ბუღალტერია უფლებამოსილია აღნიშნული თანხა ანგარიშვალდებულ პირს ხელფასიდან დაუკავოს.

მაგალითი:

შპს „დელტამ“ მიღებული მოწვევის საფუძველზე, ქ. ბათუმში სპეციალური მოწყობილობების გამოფენა-გაყიდვაზე დასასწრებად, 3 დღით მიავლინა შესყიდვების მენეჯერი. მივლინებიდან დაბრუნების მეორე დღეს, მენეჯერმა ბუღალტერიაში წარადგინა „საავანსო ანგარიში“ თანდართული დოკუმენტებით: სასტუმროს მომსახურების ანგარიში – 240 ლარი, მატარებლის ბილეთი ორივე მიმართულებით – 70 ლარი, (კვების დღიური ნორმა 15 ლარია). სამივლინებო ავანსად გაცემული იყო 500 ლარი. მივლინების ხარჯები 355 (240+70+45) ლარს შეადგენს.

მივლინების ხარჯები აისახება შემდეგი გატარებით:

ბრძანების თანახმად გაცემულია მივლინების ავანსი 500 ლარი:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	500
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	500

წარდგენილი საავანსო ანგარიშის საფუძველზე ჩამოწერილია მივლინების ხარჯები 355 ლარი:

დებეტი – 7470 მივლინების ხარჯები	355
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	355

დაბრუნებულია სალაროში საავანსო თანხის ნაშთი 145 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	145
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	145

ქვეყნის ფარგლებს გარეთ მივლინებისას, ავანსი გაიცემა იმ ქვეყნის ვალუტაში, სადაც მივლინებულია პირი. მივლინების ავანსი განისაზღვრება კვებისა და ლამისთვის ხარჯებით.

მაგალითი:

შპს „დელტას“ შესყიდვების მენეჯერი მიმდინარე წლის 3 მარტიდან 7 მარტის ჩათვლით მივლინებით იმყოფებოდა პარიზში. 9 მარტს წარმოადგინა „საავანსო ანგარიში“ თანდართული დოკუმენტებით: სასტუმრო „ლუქსემბურგის“ ანგარიში 530 ევრო, თვითმფრინავის ბილეთი თბილისი-პარიზი-თბილისი 600 ევრო, კვების დღიურ ნორმად დამტკიცებულია 30 ევრო. მივლინების ხარჯებმა შეადგინა 1,280 (530+600+150) ევრო. გაცემულია მივლინების ავანსი 1,300 ევრო გაცემის თარიღის კურსით 3.120 ლარი.

მივლინების ხარჯები აისახება შემდეგი გატარებით:

1 მარტი. გაცემულია მივლინების ავანსი 1,300 ევრო, გაცემის თარიღის კურსით 3,120 ლარი:

დებეტი	- 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	3,120
კრედიტი	- 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით	3,120

9 მარტი. ჩამოიწერა მივლინების ხარჯები 1,280 ევრო, ჩამოწერის თარიღის კურსით 3,136 ლარი:

დებეტი	- 7470 მივლინების ხარჯები	3,136
კრედიტი	- 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	3,136

9 მარტი. დაბრუნებულია სალაროში მივლინების ავანსის გამოუყენებელი ნაშთი 20 ევრო, დაბრუნების თარიღის კურსით 49 ლარი.

დებეტი	- 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით	49
კრედიტი	- 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	49

მივლინების პერიოდში მომხდარი ვალუტის კურსის ცვლილების შედეგი გამოვლინდება №1430 ანგარიშზე დებეტისა (3,120) და კრედიტის (3136 + 49 = 3,185) ბრუნვების დაპირისპირებით, რაც უნდა აისახოს ფინანსურ შედეგებში.

9 მარტი. მოგებამ ვალუტის კურსის ცვლილებიდან შეადგინა 65 (3,120 - 3,185) ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი	- 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	65
კრედიტი	- 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	65

თვალსაჩინოების მიზნით, სასწავლო ფორმის „T“ ანგარიშზე ავსახოთ მივლინების ოპერაციები ორივე ვალუტით:

1430 – მოთხოვნები საწარმოო პერსონალის მიმართ (შესყიდვების მენეჯერი)

დებეტი			კრედიტი		
თარიღი	ევრო €	ლარი	თარიღი	ევრო €	ლარი
01.03	1,300	3,120	09 .03	1,280	3,136
			09 .03	20	49
ბრუნვა	1,300	3,120	ბრუნვა	1,300	3,185
09.03		65			
ბრუნვა	1,300	3,185	ბრუნვა	1,300	3,185

1.3. უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმები და მათი რეგულირება



საზოგადოებრივი წარმოებითი ურთიერთობის განვითარებასთან ერთად, ანგარიშსწორების ფორმებიც იხვეწებოდა და უფრო სრულყოფილ სახეს ღებულობდა. პრიმიტიული ბარტერიდან დაწყებული, მოგვიანებით ანგარიშსწორებაში ჩაერთო ბანკნოტები, შემდეგ განვითარდა ჩეკების სისტემა, გადახდის დავალებები. თანამედროვე პირობებში გაჩნდა პირველი საკრედიტო ბარათები, რომელიც

ერთდროულად ითავსებს კომფორტს ანგარიშსწორებაში და უსაფრთხოებას ფულის დაცვაში. პრაქტიკულობის მიუხედავად, საკრედიტო ბარათების ელექტრონული კომერციის ქსელში გამოყენება გარკვეულ რისკებს მოიცავს. ინფორმაციული ტექნოლოგიების ერაში, სრულიად კანონზომიერად დადგა ელექტრონული ანგარიშსწორების ეპოქა და ჩამოყალიბდა ფულის ახალი ეკვივალენტი – ელექტრონული (ციფრული, აბსტრაქციული) ფული. ელექტრონული ფული გამოიყენება ელექტრონულ საგადახლო სისტემებში. ოპერაციები ელექტრონული ფულით სრულდება ინტერნეტის საშუალებით ონლაინ რეჟიმში. არსებობს ელექტრონული ფულის განკარგვის სხვა საშუალებებიც, მაგალითად, მობილური ტელეფონი. ელექტრონული საგადახლო სისტემით სარგებლობისათვის აუცილებელია რეგისტრაცია. რეგისტრაციის შემდეგ, პირს ელექტრონულ სისტემაში ეხსნება ანგარიში. ელექტრონული საგადახლო სისტემების გამოყენება კომერციული მიზნებისათვის ხელს უწყობს ელექტრონული კომერციის

განვითარებას. ბიზნესს ეხსნება ფართო სივრცე ინტერნეტის ქსელში საქონელის და მომსახურების განთავსებისათვის. პრაქტიკაში არსებობს და წარმატებით ფუნქციონირებს ელექტრონული გადახდების საერთაშორისო სისტემები: Moneybookers, E-Gold, Webmoney, PayPal, Liberty Reserve და ა.შ., რომელთაგან ზოგიერთის მომხმარებელთა რიცხვი და სისტემის ყოველდღიური ბრუნვა რამდენიმე ათეულ მილიონს აჭარბებს.

ამდენად, ელექტრონულ ფულს ხშირად მიიჩნევენ უნაღლო ანგარიშსწორების ფორმად. ცხადია, ფული უნაღლო ფორმაშიც არსებობს, მაგრამ ელექტრონული ფულისაგან განსხვავებით, იგი წარმოადგენს ჩვეულებრივ ფულს, რომელიც შესაბამისი ქვეყნის სახელმწიფო ბანკის მიერაა უზრუნველყოფილი. ელექტრონული (ციფრული) ფული არის აბსტრაქციული ფასეულობა, რომელიც ფიზიკურად არ არსებობს. მაგრამ ეს „აბსტრაქციული“ ფული, როგორც ფასეულობა უზრუნველყოფილია მათი დამაარსებელი (ემიტენტი) ბანკების ოქროსა და ვალუტის რეალური მარაგებით და ამით ელექტრონული ფული სრულიად რეალურად თანაარსებობს მსოფლიოს ვალუტების გვერდით. ციფრული ფული თავისი სრულიად დამოუკიდებლად არსებობის პირობებში, მყარად არის დაკავშირებული ჩვეულებრივ ქაღალდის ეკვივალენტთან, რადგან ბანკის ან ბანკომატის მეშვეობით, ნებისმიერ დროს შეიძლება გადავიდეს ნებისმიერი ვალუტის ნაღდი ფულის ფორმაში და პირიქით.

და მაინც რა არის ელექტრონული ფული? ელექტრონული ფული არის ემიტენტის ელექტრონული ფორმის ფულადი ვალდებულება, რომელიც ირიცხება ელექტრონულ მატარებელზე და ამ ფორმით იმყოფება მომხმარებლის განკარგულებაში. ასეთი ფულადი ვალდებულებები აკმაყოფილებს შემდეგ სამ კრიტერიუმს:

- ფიქსირდება და ინახება ელექტრონული მატარებელით;
- ემიტენტის მიერ მათი გამოშვება ხორციელდება ისეთი მოცულობის ფულადი სახსრების მიღებისას, რომელიც აღემატება ემისიის ფულად ღირებულებას;
- ანგარიშსწორებაში გამოიყენება, როგორც გადახდის საშუალება.

ელექტრონული ფული ორი ფორმით არსებობს:

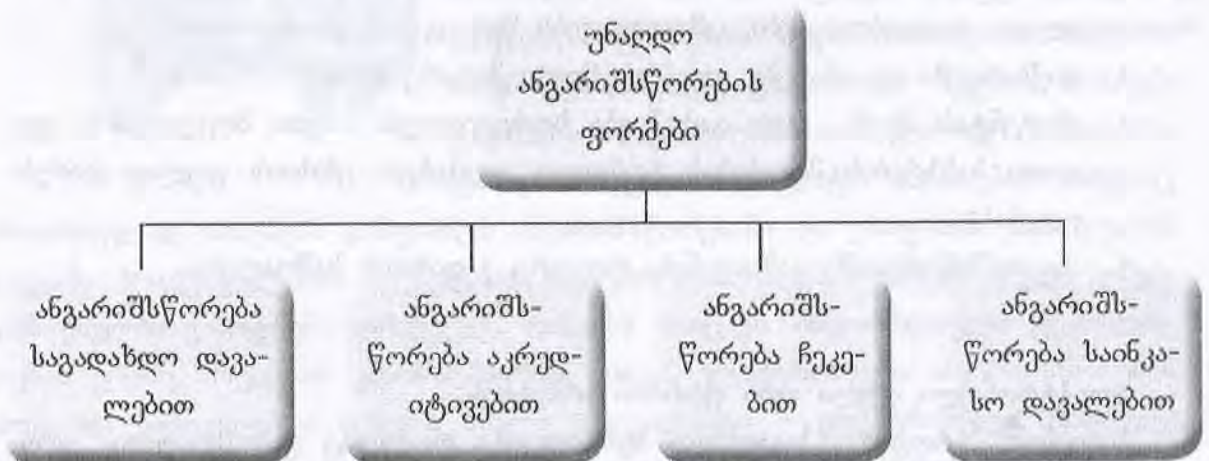
პირველი - როგორც საგადახლო სერთიფიკატი, რომელიც გამოშვებულია ელექტრონული ფორმით. ეს სერთიფიკატები ინახება დაშიფრული სახით და ანგარიშსწორების დროს გადაეცემა სისტემის მონაწილეებს.

მეორე - როგორც ჩანაწერების ნაერთი ელექტრონულ ანგარიშებზე. ელექტრონული ანგარიშების ერთობლიობა ქმნის ელექტრონული ფულის სისტემას (ფფს), რომელშიც ანგარიშსწორება ხორციელდება შემდეგნაირად: საჭირო თანხა ჩამოიწერება ერთი ანგარიშიდან და შეიტანება მეორეზე. ეს არის შიდაანგარიშსწორების ფორმა, რომელიც ხორციელდება მხოლოდ მოცემულ სისტემაში და მხოლოდ ცი-

ფრული ფულით. ამგვარად, ელექტრონული ფულადი სისტემა არის ელექტრონული ანგარიშების (ხატოვნად „ელექტრონულ ქისას“ უწოდებენ) ერთობლიობა, რომელთა შორისაც ურთიერთგაცვლის ოპერაციები ხორციელდება არა ნაღდი ან უნაღლო ფულით, არამედ ელექტრონული-სააღრიცხვო ერთეულებით, რომელიც გამოშვებულია უშუალოდ სისტემის მიერ. ინტერნეტის საშუალებით ისინი ელვისებური სისწრაფით გადაეცემა ერთი ელექტრონული ანგარიშის მომხმარებლიდან მეორეს.

ელექტრონული ფულის მნიშვნელოვან ღირსებათა შორის აღსანიშნავია ხარისხობრივი თვისებები, რომელიც ჩვეულებრივი ფულისთვის მიუწვდომელია. კერძოდ, ელექტრონულ ფულს აქვს დაცვის ისეთი ხარისხი, რომლის გაყალბება თეორიულ დონეზეც კი გამორიცხულია; აქვს ანაბრის საიდუმლოების მყარი გარანტია, რადგან შენახვისა და გამოყენების კომპიუტერული სისტემები ანაბრის განთავსების მონაცემებს ამოუცნობს ხდის მესამე პირისათვის; ახასიათებს უპრეცედენტო ეკონომია ღრძში; მრავალბანკიანი მომსახურება; მულტისავალუტო ოპერაციების წარმოება; შეუზღუდავი შესყიდვები ელექტრონული კომერციის ქსელში. ციფრული ფული წარმატებით იცავს როგორც მყიდველის ასევე გამყიდველის ინტერესებს ვაჭრობის ისეთი ფორმის პირობებში, როგორცაა ე.წ. „გარიგება პროტექციით“, რომლის დროსაც ციფრული ფული მანამდე ბლოკავს გამყიდველის გადაზავნილი ფულით სარგებლობის უფლებას, სანამ მყიდველი საქონელს არ მიიღებს.

პრაქტიკაში არსებობს უნაღლო ანგარიშსწორების შემდეგი ფორმები:



ანგარიშსწორება საგადახლო (საგადასახლო) დავალებით. საგადასახლო დავალება არის ანგარიშის მფლობელის წერილობით განკარგულება მომსახურე ბანკისადმი მისი ანგარიშიდან თანხის გადარიცხვაზე.

საგადახლო დავალება გამოიწერება გადამხდელის მიერ დადგენილი ფორმის ბლანკზე ორ ეგზემპლარად. პირველი ეგზემპლარი რჩება მომსახურე ბანკის დოკუმენტებში გადამხდელის ანგარიშიდან სახსრების ჩამოწერის სფუქვლად. მეორე

ეგზემპლიარი, რომლიც დადასტურებულია ბანკის მიერ, როგორც გასანაღდებლად მიღებული, რჩება გადამხდელითან.

გადახდის დავალება ძალაშია მისი გამოწერიდან ათი დღის განმავლობაში, გამოწერის დღის ჩაუთვლელად.

მხარეთა შორის შეთანხმების მიხედვით, „საგადახლო დავალება“ შეიძლება იყოს ვადიანი, ვადამდელი და გადავადებული.

ვადიანი გადახდა ითვალისწინებს გადახდას საქონლის გადატვირთვის შემდეგ.

ვადამდელი გადახდა არის საქონლის ღირებულების განაღდება მის გადატვირთვამდე, ე.ი. წინასწარ ანუ ავანსის სახით.

გადავადებული გადახდის პირობა გათვალისწინებული უნდა იყოს მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულებით და გულისხმობს პირველად დადგენილი ვადის გადავადებას.

მხარეთა შორის ანგარიშსწორება შეიძლება განხორციელდეს კავშირგაბმულობის საწარმოების მეშვეობით. საწარმოს (გადამხდელს) შეუძლია სახსრების გადაგზავნა თანხის ოდენობის შეუზღუდავად. გადამგზავნი გზავნილების ბლანკში მიუთითებს მიმღების დასახელებას, მისი ანგარიშის ნომერს, მომსახურე ბანკის დასახელებას და კოდს. თანხების გადაგზავნა შეიძლება: ცალკეულ მოქალაქეთა სახელზე – საავტორო ჰონორარის, პენსიის, აღიმენტის, მივლინების ავანსის სახით.

კავშირგაბმულობის საწარმო მიღებულ გზავნილებს ანაღდებს თითოეული მიმღების მიხედვით. ყველა გზავნილის მთლიან თანხაზე ადგენს „საგადახლო დავალებას“, რომლის ერთი პირი გზავნილების ტალონთან ერთად გადაეცემა გზავნილების მიმღებს.

აკრედიტივი არის მყიდველის ბანკის დავალება მომწოდებლის ბანკის მიმართ, გაუნაღდოს მომწოდებელს საქონლის ღირებულება მყიდველის „აკრედიტივზე განაცხადში“ გათვალისწინებული პირობების მიხედვით.

მყიდველი აკრედიტივს ხსნის თავის მომსახურე ბანკში და წარადგენს „განაცხადებას აკრედიტივზე“. აკრედიტივი იხსნება მხოლოდ ერთ მომწოდებელთან ანგარიშსწორებისათვის, ამასთან ანგარიშსწორების წესი და აკრედიტივის მოქმედების ვადა განისაზღვრება გადამხდელსა და მომწოდებელს შორის დადებული ხელშეკრულებით. აკრედიტივის გამხსნელ ბანკს (ემიტენტ ბანკს) შეუძლია მომწოდებელს გადაუხადოს ან სხვა ბანკს მიანიჭოს ასეთი გადახდის უფლებამოსილება, აკრედიტივში გათვალისწინებული საბუთების წარდგენის პირობით.

შეიძლება გაიხსნას შემდეგი სახის აკრედიტივები:

1. დაფარული (დეპონირებული) ან დაუფარავი (გარანტირებული);
2. გამოთხოვითი ან გამოუთხოვარი.

დაფარულ (დეპონირებულ) აკრედიტივად ითვლება აკრედიტივი, რომლის გახსნი-

სას ემიტენტი ბანკი ღროებით გადარიცხავს გადამხდელის საკუთარ სახსრებს ან მისთვის გაცემულ კრედიტს, რემიტენტის ბანკის განკარგულებაში.

დაუფარავია აკრედიტივი, რომლის მიხედვითაც მომწოდებელს (რემიტენტს) გადახდის გარანტიას აძლევს ბანკი. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველი მიმართავს თავის მომსახურე ბანკს შუამდგომლობისათვის, გაუხსნას მას გარანტირებული აკრედიტივი. ბანკი-ემიტენტი შუამდგომლობას უკეთებს გადახდისუნარიან პირველი კლასის კლიენტებს. გარანტირებული აკრედიტივის გახსნის შემდეგ ემიტენტი ბანკი მომწოდებლის (რემიტენტის) მომსახურე ბანკს ანიჭებს უფლებას მისი საკორესპონდენტო ანგარიშიდან ჩამოწეროს თანხა რემიტენტის სასარგებლოდ.

ყოველ აკრედიტივში ნათლად უნდა იყოს მითითებული, **გამოთხოვითია** იგი თუ **გამოუთხოვარი**. ასეთი მითითების გარეშე აკრედიტივი ითვლება გამოთხოვითად.

გამოთხოვითი აკრედიტივის თავისებურება ისაა, რომ იგი შეიძლება შეიცვალოს ან ანულირებულ იქნეს ბანკ-ემიტენტის მიერ გადამხდელის მითითებით, რემიტენტთან წინასწარი შეთანხმების გარეშე.

გამოუთხოვარი აკრედიტივი კი არ შეიძლება შეიცვალოს ან ანულირებულ იქნეს რემიტენტთან შეთანხმების გარეშე.

აკრედიტივის სახსრების მისაღებად, რემიტენტმა მომსახურე ბანკს უნდა წარუდგინოს „ანგარიშთა რეესტრი“ საქონლის გადატვირთვის დამადასტურებელი დოკუმენტებით, ასევე აკრედიტივის პირობებით გათვალისწინებული სხვა დოკუმენტები. ბანკი ამოწმებს მომწოდებლის (რემიტენტის) მიერ აკრედიტივის პირობების შესრულებას და მხოლოდ ამის შემდეგ ახორციელებს აკრედიტივით გადახდებს.

დაუშვებელია აკრედიტივიდან ნაღდი ფულის გაცემა.

რემიტენტი „ანგარიშების რეესტრს“ ბანკს სამ ცალად წარუდგენს. პირველი რჩება ბანკის დოკუმენტებში, როგორც მემორიალური ორდერი, მესამე მიეცემა რემიტენტს „რეესტრის ჩაბარების“ დასტურად, ხოლო მეორე, სასაქონლო-სატრანსპორტო საბუთების თანდართვით და ბანკის აღნიშვნით, ეგზავნება ემიტენტ-ბანკს გადამხდელისათვის გადასაცემად.

რემიტენტის ბანკში აკრედიტივი დაიხურება:

აკრედიტივის ვადის გასვლის შემდეგ;

აკრედიტივის ვადის გასვლამდე, რემიტენტის მიერ აკრედიტივის შემდგომ გამოყენებაზე უარის გაცხადებით;

აკრედიტივის მთლიანად ან ნაწილობრივი გამოთხოვის შესახებ გადამხდელის განცხადებით, ბანკ-ემიტენტისაგან შეტყობინების მიღების დღეს.

აკრედიტივის დახურვის შეტყობინებას შემსრულებელი (რემიტენტი) ბანკი უგზავნის ბანკ-ემიტენტს (აკრედიტივის გამხსნელს).

ანგარიშსწორება ჩეკით. ჩეკი წარმოადგენს ფასიან ქალაქს, რომელიც გამოიყენება როგორც გადახდის საშუალება. იგი მკაცრი აღრიცხვის ბლანკია. ჩეკების დამზადებისათვის აუცილებელია ეროვნული ბანკის წინასწარი წერილობითი ნებართვა. ჩეკებით ანგარიშსწორების დროს ჩეკის გამცემი საბანკო დაწესებულებას აძლევს წერილობით დავალებას, ჩეკში აღნიშნული თანხის განაღდების შესახებ. ჩეკის გამოწერა შეიძლება მხოლოდ იმ საბანკო დაწესებულებაზე, სადაც ინახება ჩეკის გამცემის სახსრები. იგი პასუხისმგებელია ჩეკის განაღდებაზე. ჩეკი მიმოქცევაშია მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე და გამოიყენება როგორც ფიზიკური, ასევე იურიდიული პირის მიერ.

ჩეკის რეკვიზიტებია:

სიტყვა „ჩეკი“ დოკუმენტის სათაურში და ტექსტში იმ ენაზე, რომელზეც შედგენილია ტექსტი;

უპირობო დათქმა მითითებული თანხის გადახდის შესახებ;

გადამხდელის დასახელება;

განაღდების ადგილი;

ჩეკის გამოწერის ადგილი და თარიღი;

ჩეკის გამომწერის ხელმოწერა.

ჩეკს რეკვიზიტების გარეშე ძალა არა აქვს.

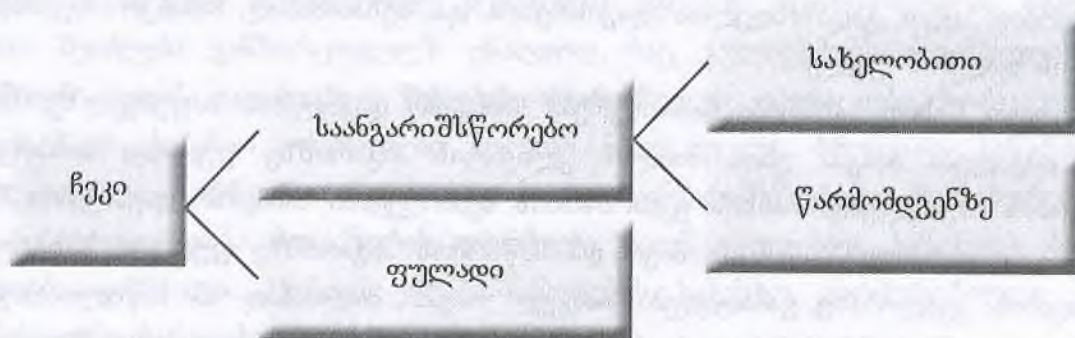
გადაცემის ფორმების მიხედვით არსებობს:

ჩეკი წარმოდგენზე – მისი გადაცემა ახალი მფლობელისათვის ხდება უბრალო ჩაბარებით. მასში მითითებული არ არის მიმღები პირი;

სახელობითი ჩეკი – კონკრეტულ პირზე გაცემული ჩეკია.

ჩეკის განაღდების გარანტია დაშვებულია თავდებობის ანუ ავალის მეშვეობით. თავდებობას აფორმებს მესამე პირი. იგი თანაბრად პასუხისმგებელია იმისა, ვისაც თავდებად უდგება.

განასხვავებენ ფულად ჩეკს და საანგარიშსწორებო ჩეკს:



ფულადი ჩეკი გამოიყენება ჩეკის მფლობელზე ბანკიდან ნაღდი ფულის გაცემისათვის. მაგალითად, სამეურნეო საჭიროებისათვის, ხელფასისათვის, მივლინებისათვის და ა.შ.

საანგარიშსწორებო ჩეკი არის ჩეკი, რომელიც გამოიყენება უნაღლო ანგარიშსწორებისას. იგი არის დადგენილი ფორმის დოკუმენტი, რომელიც შეიცავს ჩეკის გამცემის უპირობო განკარგულებას თავისი ბანკისადმი, გადარიცხოს განსაზღვრული თანხა, მიმღების (ჩეკის მფლობელის) ანგარიშზე. საანგარიშსწორებო ჩეკი ფორმდება და მომწოდებელზე გაიცემა სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის მომენტში. ჩეკის გამცემის ბანკმა ჩეკი შეიძლება გაანაღლოს:

ჩეკის გამცემის მიერ ცალკე დეპონირებული თანხების ანგარიშიდან, ანგარიშზე თანხის უკმარისობის შემთხვევაში, შეიძლება დაიშვას ოვერდრაფტი.

ჩეკის განაღდება გარანტირებულია ბანკის მიერ. ჩეკის გამცემის ანგარიშზე სახსრების უკმარისობის შემთხვევაში, ჩეკი განაღდება ბანკის სახსრებით. იგი წარმოადგენს საბანკო გარანტიის მიხედვით გადახდილ თანხას და თანხით სარგებლობის პერიოდში კლიენტი იხდის საგარანტიო მომსახურების პროცენტს.

ჩეკების მისაღებად ორგანიზაცია ბანკში წარადგენს განცხადებას ერთ ეგზემპლარად და „საგადასახადო დავალებას“, თუ ახდენს სპეციალურ ანგარიშზე თანხების დეპონირებას. ჩეკის განაღდებაზე საბანკო გარანტიის შემთხვევაში კი განცხადება ფორმდება 2 ცალად. განცხადების პირველი ეგზემპლარი რჩება ბანკში, ხოლო მეორე – მიეცემა კლიენტს. იგი არის ბანკის თანხმობა ჩეკის განაღდების გარანტიის შესახებ. ჩეკის განაღდება ხდება წარდგენისთანავე. მისი გაუნაღდელობის შემთხვევაში ჩეკის წარმდგენს შეუძლია პრეტენზია წაუყენოს ჩეკის გამცემს და გადაახდევინოს ჯარიმა. არასწორად გაფორმებული ჩეკები არ განაღდება.

ანგარიშსწორება საინკასო დავალებით ხორციელდება დადგენილ ვადაში გადაუხდე-ლი გადასახადებისა და გადასახდელების უდავო წესით გადახდევინებისთვის. ორგანიზაციის ანგარიშებიდან უდავო წესით სახსრების გადახდევინება შეიძლება მოხდეს სასამართლოს ან იმ ორგანოების გადაწყვეტილების საფუძველზე, რომლებსაც კანონმდებლობით აქვთ გადასახდელთა დაკისრების და, შესაბამისად, საბანკო ანგარიშზე ყადაღის დადების უფლება.

უდავო წესით სახსრები ჩამოიწერება საინკასო დავალების საფუძველზე. საინკასო დავალება ბანკმა უნდა მიიღოს კლიენტის ანგარიშზე ფულადი სახსრების არსებობის მიუხედავად. თანხის უკმარისობის შემთხვევაში საინკასო დავალების შესრულება კონტროლდება ბანკის მიერ და საწარმოს ანგარიშზე ფულადი სახსრების შემოსვლის კვალობაზე, განაღდება პირველ რიგში, მთლიანად ან ნაწილობრივ – შემოსული თანხის შესაბამისად. საინკასო დავალებაში აუცილებლად უნდა მიეთითოს იმ საკანონმდებლო აქტის პუნქტი, რომლითაც სახსრების ამომღებს მიცემული აქვს უდავო წესით თანხის ჩამოწერის უფლება.

Bank wire details
 Account name
 Bank name
 SWIFT/BIC number



1.4. საბანკო ანგარიშებზე ოპერაციების აღრიცხვა მრეწველთა კალსულაციით

✓ საბანკო ანგარიშის დახასიათება

საწარმოების ფუნქციონირების ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა სამეურნეო კავშირების არსებობა, რომელიც უზრუნველყოფს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის და მისი შემადგენელი პროცესების (შესყიდვები-წარმოება-რეალიზაცია) უწყვეტობას. სამეურნეო კავშირები გაფორმებული და გამყარებულია ხელშეკრულებით, რომლის თანახმად საწარმო ერთ შემთხვევაში შეიძლება გამოდიოდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, სამუშაოების და მომსახურების მიმწოდებლად, ხოლო მეორეში – მათ მომხმარებლად, მყიდველად და შესაბამისად – გადამხდელად.

მხარეთა შორის ანგარიშსწორების სწორი ორგანიზება განაპირობებს საბრუნავი საშუალებების ბრუნვადობის დაჩქარებას, გადამხდელუნარიანობის გაუმჯობესებას, ფულადი სახსრების თავისდროულ შემოსვლას და ა.შ. ანგარიშსწორება მხარეთა შორის შეიძლება განხორციელდეს უნაღლოდ, რაც გულისხმობს გადამხდელის ანგარიშიდან ფულის გადარიცხვას მიმღების ანგარიშზე. ეს ოპერაციები ხორციელდება ბანკის მიერ. საბანკო ოპერაციები ცვლიან ნაღდ ფულს ბრუნვაში. საწარმოები დამოუკიდებლად ირჩევენ ბანკებს საკრედიტო-საანგარიშსწორებო მომსახურებისთვის და ურთიერთობა მათ შორის ფორმდება ხელშეკრულებით. საწარმოს ბანკში შეიძლება გახსნილი ჰქონდეს ანგარიშსწორების, სასესხო, კორპორატიული ვიზა პლასტიკური ბარათის და სხვა ანგარიშები.

1.4.1. ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვა

იურიდიულ პირს შეუძლია გახსნას ანგარიშსწორების ანგარიში ერთ ან რამდენიმე ბანკში. ანგარიშსწორების ანგარიშის გახსნა რეგლამენტებულია მოქმედი წესებით. მხარეთა შორის ფორმდება ხელშეკრულება საბანკო მომსახურებაზე, რის შემდეგ იურიდიულ პირის ანგარიშსწორების ანგარიშს მიენიჭება ნომერი.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე აკუმულირდება საწარმოს თავისუფალი ფულადი სახსრები, პროდუქციის რეალიზაციიდან, სამუშაოების შესრულებიდან და მომსახურების გაწევიდან ამონაგების, ბანკის კრედიტისა და სხვა ჩარიცხვებიდან. ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ხორციელდება: გადახდები მომწოდებლების დავალიანების და საბიუჯეტო ვალდებულებების დასაფარად, ნაღდი ფულის გამოტანა ხელფასის გასაცემად, სამეურნეო ხარჯებისათვის და ა.შ.

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან გადარიცხვების თანმიმდევრობას აღგენს კლიენტი. მაგრამ, განსაკუთრებულ შემთხვევაში, ბანკმა შეიძლება კლიენტის ანგარიშიდან იძულებითი ჩამოწერები განახორციელოს საინკასო¹ დავალებების და აღმასრულებელი ფურცლების საფუძველზე. ეს ეხება გადასახადებსა და მოსაკრებლებს, ვადაგადაცილებულ დავალიანებებს, დაუკმაყოფილებელი სარჩელის თანხებს და ა.შ. კლიენტის ბრძანების გარეშე, საკუთარი ინიციატივით ბანკმა კლიენტის ანგარიშიდან შეიძლება ჩამოწეროს ბანკის მომსახურების ღირებულება, ტერმინალით სრგებლობის საკომისიო, პროცენტი კრედიტით სარგებლობისათვის, ვადაგადაცილებული სესხის თანხა და ა.შ.

✓ ოპერაციების ასახვის დოკუმენტაცია

უნაღდო და ნაღდი ფულის ოპერაციები ფორმდება ეროვნული ბანკის მიერ შემუშავებული დოკუმენტებით. პრაქტიკაში გამოიყენება ფულადი ჩეკი, საგადახდო დავალება, საანგარიშსწორებო ჩეკები და ა.შ.

ფულადი ჩეკი არის ანგარიშის მფლობელის ბრძანება ბანკის მიმართ, გასცეს მისი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ნაღდი ფული ჩეკში მითითებული თანხის ფარგლებში. ანგარიშსწორების ანგარიშის გახსნისას, კლიენტი ბანკისგან იძენს „ფულადი ჩეკის წიგნს“ (25 ან მეტი ჩეკით). ჩეკს აქვს ორი ნაწილი: უშუალოდ ჩეკი და ყუა. შევსებული, ბეჭედდასმული და ხელმოწერილი ჩეკი მოიხვევა წიგნაკიდან და წარედგინება ბანკს გასანაღდებლად. ჩეკში მითითებული უნდა იყოს თანხის მიზნო-

¹ ინკასო (იტალ. incasso) – საბანკო ოპერაციის სახეობაა ფულადი სახსრების გადაცემაზე ერთი კლიენტისაგან მეორესათვის, გადამხდელისაგან მიმღებისათვის.

ბრიობა. იდენტური მონაცემებით ივსება ჩეკის ყუის რეკვიზიტებიც. ყუა რჩება საჩეკო წიგნაკში, ხოლო ჩეკი ბანკის სალაროს დოკუმენტებში, როგორც ფულის გაცემის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ჩეკი მოქმედებს გამოწერიდან 10 დღე. თუ ამ ვადაში ოპერაცი არ შესრულდა, ჩეკი უქმდება. ჩეკი უქმდება შევსებისას დაშვებული თუნდაც უმნიშვნელო ტექნიკური შეცდომის გამოც. გაუქმებული ჩეკი უნდა დარჩეს საჩეკო წიგნაკში.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაღდი ფულის შეტანისას, ოპერაციის შესრულების დასტურად, ბანკი კლიენტს გადასცემს „ბანკის სალაროს შემოსავლის ორდერის“ დამოწმებულ პირს.

უნაღლო ანგარიშსწორებისათვის გამოყენებული დოკუმენტის შინაარსი დამოკიდებულია ანგარიშსწორების ფორმაზე. უნაღლო ანგარიშსწორება უმეტესად ხორციელდება „საგადახლო დავალებით“.

✓ ამონაწერი საბანკო ანგარიშიდან

საწარმო მომსახურე ბანკიდან მოთხოვნისთანავე ლებულობს „ამონაწერს ანგარიშსწორების ანგარიშიდან“. საბანკო ამონაწერი ასახავს: ნაშთს ამონაწერის პერიოდის დასაწყისისთვის, ბანკის მიერ განხორციელებულ ჩამოწერებს, ანუ სადებეტო ბრუნვას; ბანკის მიერ განხორციელებულ ჩარიცხვებს და შენატანებს, ანუ საკრედიტო ბრუნვასა და საბოლოო ნაშთს პერიოდის დასასრულისთვის.

ბანკის ამონაწერის დამუშავების პროცესში გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ კლიენტის ანგარიშსწორების ანგარიში საბანკო ოპერაციებში პასიურია, რადგან ბანკის მოზიდული სახსრები – კრედიტორული დავალიანება აღირიცხება. ამიტომ ამონაწერში ჩარიცხვები და სხვა შემოსულობები აისახება ანგარიშის კრედიტის მხარეს, ხოლო გადარიცხვები და სხვა ჩამოწერები – დებეტის მხარეს.

საბანკო ოპერაციების შესრულებისას, კომპიუტერული პროგრამის გამოყენება განაპირობებს საბანკო სერვისის მაღალ დონეს. პრაქტიკაში ფართოდ დაინერგა მსოფლიოში აპრობირებული პროგრამა „ბანკი-კლიენტი“, რომელიც მოსახერხებელია და ამასთან, საკმაოდ მარტივიც. ამ პროგრამით მომუშავე ბანკები უზრუნველყოფენ კლიენტის ელექტრონულ მომსახურებას, რაც კლიენტს საშუალებას აძლევს განხორციელოს არა მარტო საბანკო ოპერაციები, არამედ მიიღოს სასურველი ინფორმაცია და გააგზავნოს ბანკში ტექსტური შეტყობინება.



„ბანკი-კლიენტით“ სარგებლობისათვის და სისტემაში შესასვლელად კლიენტმა უნდა შეიმუშაოს პერსონალური საიდენტიფიკაციო კოდი- PIN-კოდი (მინიმუმ ოთხნიშნა) და დისკეტაზე დააფიქსიროს საიდუმლო „გასაღები“, რაც უზრუნველყოფს მის ანგარიშზე არსებული ინფორმაციით სარგებლობის კონფიდენციალობას. ოფისიდან გაუსვლელად კლიენტს შეუძლია განახორციელოს:

- გადარიცხვები ეროვნული ვალუტით;
- ამონაწერის ამობეჭდვა ანგარიშებიდან;
- ბანკში ტექსტური შეტყობინების გაგზავნა და ა.შ.

✓ ანგარიშსწორება საგადასდო დავალებით

ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებულია ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. ის აქტიური ანგარიშია, რომლის დებეტში ჩაიწერება: ფულადი სახსრების ნორმალური ნაშთი პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს; ნაღდი ფულის შემოსვლა საწარმოს სალაროდან, მყიდველებისაგან და დებიტორებისაგან ფულადი სახსრების ჩარიცხვა, ბანკიდან აღებული სესხის ჩარიცხვა და სხვა შემოსულობა. ანგარიშის კრედიტში ჩაიწერება: ფულადი სახსრების გადარიცხვა საგადასახადო დავალიანებების, აგრეთვე მატერიალური ფასეულობის, სამუშაოების, მომსახურების მოწოდებით წარმოქმნილი ვალდებულებებისა და სესხების დასაფარავად, ნაღდი ფულის გაცემა ფულადი ჩეკით ოვერდრაფტი ანუ საკრედიტო ნაშთი პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს და ა.შ.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე განხორციელებული ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით:

შეტანილია ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაღდი ფული	10,000 ლარი:	
დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		10,000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით		10,000

ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე დებიტორისაგან 20,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	20,000
კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	20,000

დაბრუნებულია ანგარიშზე გამოუყენებელი აკრედიტივის ნაშთი 4,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000
კრედიტი - 1250 აკრედიტივები	4,000

ჩარიცხულია საპირგამტენლო სახელშეკრულებო პირობების შეუსრულებლობისათვის 2,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,000
კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება	2,000

აღებულია ბანკის მოკლევადიანი კრედიტი 18,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	18,000
კრედიტი - 3210 მოკლევადიანი სესხები	18,000

ჩარიცხულია დივიდენდი - 15,000 ლარი.

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	15,000
კრედიტი - 1810 მისაღები დივიდენდები	15,000

გამოტანილია სალაროში ფულადი ჩეკით 6,000 ლარი:

დებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	6,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,000

გადარიცხულია ბიუჯეტში მოგების გადასახადი 5,000 ლარი:

დებეტი - 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი	5,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,000

გახსნილია აკრედიტივი 7,000 ლარი:

დებეტი - 1250 აკრედიტივები	7,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	7,000

განაღლებულია ბანკის მომსახურების ღირებულება 1,500 ლარი:

დებეტი - 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯი	1,500
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,500

ანგარიშსწორების ანგარიშზე საანგარიშსწორებო ოპერაციები ძირითადად „საგადახდო დავალებით“ ფორმდება.

1.4.2. აკრედიტივებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა

უნაღლო ანგარიშსწორება საწარმომ შეიძლება განახორციელოს აკრედიტივებით. აკრედიტივით ანგარიშსწორებისათვის საწარმომ მომსახურე ბანკში უნდა გახსნას სპეციალური ანგარიში.

აკრედიტივებით ანგარიშსწორების ფორმა პროგრესული ფორმაა, რადგან უზრუნველყოფს გადატვირთვისა და განაღდების მომენტების მაქსიმალურ დაახლოებას, წყვეტს გადაუხდელობის პრობლემებს. აკრედიტივებით ანგარიშსწორების მსურველ მხარეთა ხელშეკრულებაში მითითებული უნდა იყოს არა მხოლოდ ანგარიშსწორების ფორმა, არამედ გადატვირთვისა და ტრანსპორტირების დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალიც, ვინაიდან ბანკი ანგარიშსწორებას ახორციელებს მხოლოდ ხელშეკრულებაში მითითებული დოკუმენტების სრული პაკეტის წარდგენის შემდეგ.

აკრედიტივით ანგარიშსწორების პროცესი იწყება მყიდველთან. იგი თავის მომსახურე ბანკში წარადგენს განცხადებას აკრედიტივის გახსნაზე. აკრედიტივი შეიძლება გაიხსნას გადამხდელის საკუთარი სახსრებით ან ბანკის კრედიტით.

საკუთარი სახსრებით აკრედიტივის გახსნისას, გადამხდელის ანგარიშსწორების ანგარიშიდან „გადახდის დავალებით“ თანხა გადაირიცხება და დეპონირდება სპეციალურ, აკრედიტივის ანგარიშზე. აკრედიტივის გახსნა საკუთარი სახსრებით აისახება გატარებით:

დებიტი – 1250 აკრედიტივები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

აკრედიტივის გახსნა ბანკის კრედიტით გატარდება მუხლით:

დებიტი – 1250 აკრედიტივები

კრედიტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები

მყიდველის მომსახურე ბანკი აკრედიტივის გახსნაზე შეტყობინებას უგზავნის მომწოდებლის მომსახურე ბანკს. შეტყობინებაში მითითებულია: აკრედიტივის მოქმედების ვადა, თანხა, მომწოდებელი და გადახდის პირობები. მომწოდებლის მომსახურე ბანკი კლიენტს აცნობებს აკრედიტივის პირობებს, რის შემდეგაც მომწოდებელი გადატვირთავს პროდუქციას და მომსახურე ბანკს წარუდგენს ხელშეკრულებით განსაზღვრული გადატვირთვისა და ტრანსპორტირების დოკუმენტების ორიგინალებს დაუყოვნებელი განაღდებისათვის.

მყიდველის მომსახურე ბანკი ტრანსპორტირებისა და გადატვირთვის დოკუმენტების პაკეტის ერთ ეგზემპლიარს აბარებს კლიენტს, აკრედიტივის ანგარიშის

ამონაწერთან ერთად. ამონაწერის საფუძველზე გადამხდელი აღრიცხვაში ასახავს აკრედიტივის გამოყენების ოპერაციას გატარებით:

ღებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 1250 აკრედიტივები

ხელშეკრულების პირობების დარღვევის შემთხვევაში აკრედიტივი იხურება. გამოუყენებელი აკრედიტივის ნაშთს მომსახურე ბანკი ჩარიცხავს მყიდველის ანგარიშზე, თუ აკრედიტივი გახსნილია საკუთარი სახსრებით. გამოუყენებელი აკრედიტივის თანხის დაბრუნება აისახება გატარებით:

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1250 აკრედიტივები

თუ აკრედიტივი გახსნილია ბანკის სახსრებით, გამოუყენებელი აკრედიტივის ნაშთი გადაირიცხება კრედიტის დასაფარად. გამოუყენებელი აკრედიტივის თანხით ბანკის სესხის დაფარვა აისახება გატარებით:

ღებუტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები

კრედიტი – 1250 აკრედიტივები

ანგარიშსწორების სააკრედიტო ფორმა ნაკლებად ხელსაყრელია მყიდველისათვის, რადგან მისი (გადამხდელის) ფულადი სახსრები აკრედიტივის მოქმედების ვადით „იყინება“, მოსალოდნელია, აკრედიტივის გახსნამდე, მომწოდებლის მიერ პროდუქციის გადატვირთვის შეფერხება. ამასთან, ანგარიშსწორების სააკრედიტო ფორმა, სრულიად მისაღებია მომწოდებლისათვის, რადგან უზრუნველყოფს მომწოდებლის პრიორიტეტულ მდგომარეობას მისი ანგარიშების დაუყოვნებელი განაღდების გამო.

1.4.3. ჩეკებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა

უნაღლო ანგარიშსწორება საწარმომ შეიძლება განახორციელოს ჩეკებით. ჩეკებით ანგარიშსწორებისათვის საწარმომ მომსახურე ბანკში უნდა გახსნას სპეციალური ანგარიში.

საანგარიშსწორებო ჩეკების მისაღებად საწარმო ბანკში წარადგენს „განცხადებას საანგარიშსწორებო ჩეკების გაცემის“ შესახებ. განცხადებაში მითითებული უნდა იყოს „ჩეკი ანგარიშსწორებისათვის სახსრების დეპონირებით“ ან „ჩეკი ანგარიშსწორებისათვის ბანკის გარანტიის ქვეშ“.

ჩეკებით ანგარიშსწორებისათვის სახსრების დეპონირების მიზნით, საწარმომ

„განცხადებასთან“ ერთად უნდა წარადგინოს „საგადახლო დავალება“, ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ჩეკების ანგარიშზე თანხის გადასარიცხად.

საკუთარი სახსრების დეპონირება ჩეკების ანგარიშზე აისახება გატარებით:

დებიტი – 1240 ჩეკები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ბანკის კრედიტით აღებული თანხის გადარიცხვა საჩეკო ანგარიშზე აისახება გატარებით:

დებიტი – 1240 ჩეკები

კრედიტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები

ჩეკის გამოწერის და მომწოდებლისათვის გადაცემის ოპერაცია მყიდველის (ჩეკის გამცემის) აღრიცხვაში აისახება გატარებით.

დებიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 1240 ჩეკები

ჩეკი უნდა განაღდდეს გამოწერილი სრული თანხით, წარდგენისთანავე, ყოველგვარი საკომისიო გადახდების გარეშე. მისი გაუნაღდებლობის შემთხვევაში ჩეკის წარმდგენს შეუძლია პრეტენზია წარუდგინოს ჩეკის გამცემს.

1.4.4. საინკასო დავალებით ანგარიშსწორების აღრიცხვა



როგორც ავლინშნეთ, ანგარიშსწორება საინკასო დავალებით არის სახსრების გადახდევინება ანგარიშებიდან უდავო წესით. კანონმდებლობა ითვალისწინებს ე.წ. „ურჩი“ გადამხდელის ქონებასა და შესაბამისად, სალაროსა და საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადებას, რის საფუძველზეც ბანკს ეძლევა უფლება კლიენტის ყადაღადადებულ ანგარიშებზე განახორციელოს ცალმხრივი, მხოლოდ ფულის ჩარიცხვის ოპერაციები და წარმოეშვება ვალდებულება გადარიცხვები შეასრულოს მხოლოდ „საინკასო დავალებით“. ყადაღა აჩერებს მფლობელის უფლებას განკარგოს ქონება და ანგარიშებზე შემოსული თანხები ყადაღის მოხსნამდე. საწარმოს ქონებაზე ყადაღის დადება და მოხსნა რეგისტრირდება საჯარო რეესტრში, სათანადოდ მომზადებული გადაწყვეტილების საფუძველზე.

მაგალითი:

11 ივნისს შპს „ომეგას“ მომსახურე ბანკს წარედგინა საინკასო დავალება, რომლის მიხედვითაც საწარმოს ერიცხება დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ: დღგ 12,000 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი 9,000 ლარი, მოგების გადასახადის საავანსო გადასახდელი 15,000 ლარი. ანგარიშზე ირიცხება 16,000 ლარი.

11 ივნისი. საინკასო დავალებით გადარიცხულია დღგ სრულად 12,000 ლარი, საშემოსავლო გადასახადი ნაწილობრივ - 4,000 ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი - 3330 გადასახდელი დღგ	12,000
დებეტი - 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	4,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	16,000

23 ივნისი. აღებულია ბანკის მოკლევადიანი სესხი 40,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	40,000
კრედიტი - 3210 ბანკის მოკლევადიანი სესხი	40,000

23 ივნისი. საინკასო დავალებით გადარიცხულია საშემოსავლო გადასახადის დარჩენილი ნაწილი - 5,000 ლარი და მოგების გადასახადის საავანსო გადასახდელი 15,000 ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი - 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	5,000
დებეტი - 1730 წინასწარ გადახდილი გადასახადები	15,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	20,000

საინკასო დავალების შესრულების მომდევნო სამუშაო დღეს იხსნება ყადაღა ქონებაზე და საბანკო ანგარიშებზე.

1.5. უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციების აღრიცხვა

✓ უცხოური ვალუტით წარმოებულ ოპერაციები



ვალუტას, რომელსაც საწარმო ფინანსური ანგარიშების წარსადგენად იყენებს, ეწოდება საანგარიშგებო ვალუტა. ბასს-ით საანგარიშგებო ვალუტა შეიცვალა შემდეგი ორი ცნებით:

- შესაფასებელი (სამუშაო) ვალუტა;
- წარსადგენი ვალუტა.

შესაფასებელი ვალუტა – აღნიშნავს ვალუტას, რომელშიც აისახება ფინანსური ანგარიშების მუხლები.

ძირითადი ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების ეკონომიკური შედეგების სარწმუნოდ წარმოდგენის მიზნით, ამასთან როგორც პრაქტიკაში უფრო ხშირად გამოყენებულ ტერმინს, ბაას-მა „შესაფასებელ ვალუტასთან“ შედარებით პრიორიტეტი მიანიჭა ტერმინს „სამუშაო ვალუტა“:

- სამუშაო ვალუტა არის იმ ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტა, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას;
- წარსადგენი ვალუტა აღნიშნავს ვალუტას, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშების წარსადგენად.

გლობალიზაციის მზარდი პროცესის გათვალისწინებით, საწარმოებს ნება დაერთოთ ფინანსური ანგარიშგება წარადგინონ ნებისმიერი ვალუტით. ამ შემთხვევაში საწარმო წარადგენს ორ პაკეტს:

- ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეესაბამება ფასს-ს და წარდგენილია სამუშაო ვალუტაში;
- ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეესაბამება ადგილობრივ მარეგულირებელ წესებს და წარდგენილია სხვა ვალუტაში.

ყველა სხვა ვალუტას, რომელიც არ წარმოადგენს სამუშაო ვალუტას, უცხოური ვალუტა ეწოდება.

საწარმოს, რომელიც ახორციელებს საგარეო-ეკონომიკურ საქმიანობას, ფულადი საშუალებები შეიძლება ჰქონდეს სხვადასხვა უცხოური ვალუტის სახით. საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობა კი საწარმოს შეუძლია ორი გზით განახორციელოს:

- საგარეო ბაზარზე ეკონომიკური ოპერაციები აწარმოოს უცხოური ქვეგანაყოფის, უცხოური საწარმოს ან უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის საშუალებით;

- თავად აწარმოოს სამეურნეო ოპერაციები უცხოური ვალუტით.

ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“-ს შესაბამისად, ყველა ოპერაცია, რომელიც შეფასებულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით, არის უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია, რომელიც წარმოიქმნება, თუ საწარმო:

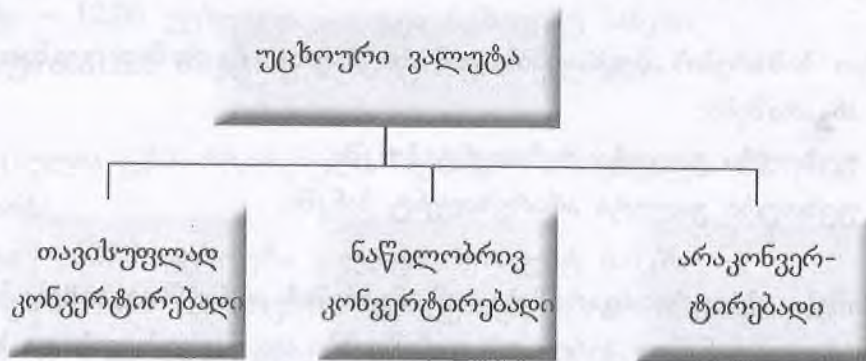
- ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;
- იღებს ან გასცემს სესხს უცხოური სავალუტო ერთეულებით და მისაღები და გასაცემი თანხები განისაზღვრება უცხოური ვალუტით;
- იძენს ან ყიდის აქტივებს უცხოური ვალუტით, იღებს ან ფარავს ვალდებულებებს, რომლებიც შეფასებული არიან უცხოური ვალუტით.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების აღრიცხვის სწორად ორგანიზება გულისხმობს:

- უცხოური ვალუტით ასახული თანხების შეფასებას სამუშაო ვალუტაში (ლარი) ოპერაციის თარიღის სპოტ სავალუტო კურსით (კურსი დაუყოვნებელი მიწოდებისათვის);
- სავალუტო კურსის დადგენას გადაანგარიშების მიზნებისათვის;
- ვალუტის კურსის ცვლილების შედეგების აღიარება-ასახვას.

თანაფარდობა, რომელიც ყალიბდება ორი ვალუტის ერთმანეთზე გაცვლის პროცესში, გასაცვლელი სავალუტო კურსი ან მარტივად, ვალუტის კურსი ეწოდება. თუ 1 აშშ დოლარის შესაძენად გადასახდელია 2 ლარი, ამ ორ ვალუტის თანაფარდობაა 1:2, ანუ ლარის კურსი დოლართან მიმართებაში გამოისახება: \$1 = 2.00 ლარი. ვალუტის კურსის დადგენას ვალუტის კოტირება ეწოდება.

მიმოქცევის რეჟიმის მიხედვით პრაქტიკაში გამოიყოფა ვალუტის შემდეგი ჯგუფები:



თავისუფლად კონვერტირებადი (მიმოქცევადი) ვალუტა, რომელიც შეზღუდვის გარეშე თავისუფლად იცვლება ნებისმიერ უცხოურ ვალუტაზე. თავისუფლად კონვერ-

ტირებადი ვალუტა მტკიცე ვალუტაა. ბანკები აწარმოებენ მის შეუზღუდავ გაცვლას სხვა ვალუტაზე. (მაგ., აშშ დოლარი, ევრო, იაპონური იენი, ინგლისური ფუნტი სტერლინგი და ა.შ.).

ნაწილობრივ კონვერტირებადია ვალუტა, რომლის გაცვლა შეიძლება მხოლოდ ზოგიერთი ქვეყნის ვალუტაზე (მაგ., ჩინეთის იუანი, ყაზახეთის ტენგე, ავსტრალიის დოლარი და ა.შ.).

არაკონვერტირებადია (ჩაკეტილი) ვალუტა, რომელიც მიმოქცევაშია მხოლოდ მოცემული ქვეყნის ფარგლებში (მაგ. ლარი და ა.შ.).

ვალუტას, რომლითაც წარმოებს საქონლის ფაქტიური ანაზღაურება საგადაშდელო ვალუტა ეწოდება.

პირი, რომელიც ახორციელებს საგარეო-ეკონომიკურ საქმიანობას, სავალუტო ანგარიშს ხსნის ნებისმიერ ბანკში, რომელსაც აქვს ეროვნული ბანკის ლიცენზია სავალუტო ოპერაციების წარმოებაზე. ამ ბანკებს უფლებამოსილ ბანკებს უწოდებენ.

ბანკები ანგარიშებს ხსნიან უცხოური ვალუტის სახეების მიხედვით. საბანკო მომსახურებაში სერვისული ტექნოლოგიების სრულყოფამ ანგარიშს მიანიჭა მრავალვალუტიანი მომსახურების ფუნქცია. შესაბამისად, ბანკი კლიენტს უხსნის ანგარიშსწორების ანგარიშს მულტისავალუტო ფუნქციით.

სავალუტო ანგარიშის გახსნის მიზნით, უფლებამოსილ ბანკებში იურიდიულმა პირმა (კლიენტმა) უნდა წარადგინოს სათანადო დოკუმენტები. მხარეთა შორის ფორმდება ხელშეკრულება, რომელშიც დაფიქსირებულია ორმხრივი უფლებები და მოვალეობები, ბანკის მომსახურების სახეები, პრეტენზიის წარდგენის ფორმა და მიღების ვადა, ტარიფები ბანკის მომსახურების სახეების მიხედვით და ა.შ. ნაღდი სავალუტო ოპერაციების საწარმოებლად კლიენტი ბანკისგან იძენს საჩეკო წიგნაკს.

✓ უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების ასახვა ანგარიშგამ

სავალუტო სახსრების მოძრაობის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებულია ანგარიშები:

- 1220 – უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში;
- 1230 – უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში.

ეს ანგარიშები აქტიური ანგარიშებია. ამ ანგარიშის დებეტში აისახება სავალუტო სახსრების ნორმალური ნაშთი პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოსთვის და სავალუტო სახსრების შემოსვლა ანგარიშებზე, ხოლო კრედიტში – თანხების ჩამოწერა სავალუტო ანგარიშებიდან და ოვერდრაფტი პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს, სავალუტო ანგარიშებზე ოპერაციის ასახვის საფუძველს წარმოადგენს „ბანკის ამონაწერი

სავალუტო ანგარიშიდან“. სავალუტო სახსრების მოძრაობის აღრიცხვა ხორციელდება ვალუტის სახეების მიხედვით, ამისათვის ანგარიშს 1220 ეხსნება მეორე ღონის ანგარიშები (ქვეანგარიშები) ვალუტის სახეების მიხედვით. მაგალითად:

- 1220/1 – აშშ დოლარი;
- 1220/2 – ფუნტი სტერლინგი;
- 1220/3 – ევრო და ა.შ.
- 1220/9 – კონვერტაცია.

ვინაიდან საწარმოს შეუძლია ისარგებლოს მისთვის სასურველი რაოდენობის ბანკების მომსახურებით, მეორე ღონის სავალუტო ანგარიშს ეხსნება მესამე ღონის ანგარიში (ქვეანგარიში) ბანკის მიხედვით. მაგალითად, აშშ დოლარში ოპერაციების მწარმოებელი ბანკების მიხედვით გაიხსნება ანგარიშები:

- 1220/1/1 – აშშ დოლარი – ბანკი ABC
- 1220/1/2 – აშშ დოლარი – ბანკი BG და ა.შ.

ნებისმიერ შემთხვევაში, უცხოური ვალუტის აღრიცხვა წარმოებს ორი შეფასებით: უცხოური ვალუტაში – ნომინალით და ეროვნულ ვალუტაში – გასაცვლელი კურსით.

განვიხილოთ ტრადიციული ოპერაციები, რომლებიც აისახება №1220 „უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკებში“ ანგარიშზე:

გამოტანილია ფულადი ჩეკით სამივლინებო ხარჯებისათვის ნაღდი უცხოური ვალუტა \$2,000 კურსით \$1 = 1.50 ლარი:

დებიტი – 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით	3,000
კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000

ანგარიშზე დაბრუნებულია უცხოური ვალუტის გამოყენებული ნაწილი \$1,000 კურსით \$1 = 1.80 ლარი:

დებიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,800
კრედიტი – 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით	1,800

ჩარიცხულია ექსპორტირებული საქონლის ღირებულება \$24,000 კურსით \$1 = 2.00 ლარს:

დებიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	48,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	48,000

გადარიცხულია მომწოდებლის დავალიანების დასაფარავად იმპორტირებული საქონლის ღირებულება \$35,000 კურსით \$1 = 1.80 ლარი:

ფინანსური აღრიცხვა

დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000
კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	63,000

ჩამოწერილია ანგარიშიდან უცხოური ვალუტის გადარიცხვის საკომისიო \$300 კურსით \$1 = 1.80 ლარი:

დებუტი – 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	540
კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	540

აღებულია ბანკისგან კრედიტი \$30,000 კურსით \$1 = 1.50 ლარი:

დებუტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	45,000
კრედიტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები	45,000

✓ უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების შეფასება

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების შეფასება ხდება სავალუტო კურსით. არსებობს ვალუტის შემდეგი კურსი:

- ვალუტის ოფიციალური კურსი, რომელიც განისაზღვრება სამთავრობო სავალუტო ორგანოს (საქართველოში – ეროვნული ბანკის) მიერ; და
- ვალუტის თავისუფალი კურსი (საბაზრო, საბირჟო და ა.შ.), რომელიც წარმოიქმნება სავალუტო ბაზარზე.

ბასს-ის თანახმად, უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები საანგარიშგებო ვალუტაში უნდა აისახოს ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სპოტ სავალუტო კურსით. ბასს-ში ცვლილების შეტანამდე, ამ კურსს საკასო გარიგებათა კურსი ეწოდებოდა. პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ მიახლოებით სავალუტო კურსსაც. მაგალითად, კვირის ან თვის საშუალო გასაცვლელ კურსს. თუმცა თუ სავალუტო კურსი ძალიან მერყევია, საშუალო კურსის გამოყენება არ არის მიზანშეწონილი.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების პირობებში, საწარმომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის უნდა გათვალისწინოს შემდეგი:

- ფულადი საბალანსო მუხლები (ფული და მისაღები აქტივები ან გასანაღდებელი ვალდებულებები, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნება ფიქსირებული რაოდენობის ფულის ერთეულებით) უნდა შეფასდეს საბოლოო სავალუტო კურსით (სპოტ სავალუტო კურსი საანგარიშგები პერიოდის ბოლოსათვის);
- არაფულადი (არამონეტარული) საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოური ვალუტით, პირვანდელი ღირებულების მეთოდის გამოყენებით, წარდგენილი უნდა იქნეს ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით.

✓ საკურსო სხვაობების აღრიცხვა

საკურსო სხვაობა არის სხვაობა, რომელიც წარმოიქმნება ერთი და იმავე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის სხვა ვალუტაში გადაანგარიშების დროს, განსხვავებული გასაცვლელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად.

ბასს 21-ით საკურსო სხვაობა აღიარებული უნდა იქნეს შემოსავლებად ან ხარჯებად იმ საანგარიშო პერიოდში, როდესაც ის წარმოიქმნება.

ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდების (კომპენსირების) და ბალანსის მომზადების ეტაპზე, მათი საბოლოო სავალუტო კურსით შეფასების (გადაანგარიშების) ოპერაციები, წარმოქმნის ფინანსურ შედეგებს საკურსო სხვაობიდან. აღნიშნული ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება შემდეგნაირად.

მაგალითი:

კომპანიამ 20 დეკემბერს განახორციელა პროდუქციის ექსპორტი ღირებულებით \$40,000. ანგარიშსწორება მოხდება 25 იანვარს. ოპერაციის თარიღით ვალუტის კურსია \$1 = 1.50 ლარი.

20 დეკემბერი. რეალიზებულია პროდუქცია ღირებულებით \$40,000 და შესაბამისად 60,000 (40,000 * 1.50) ლარი:

დებიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	60,000
კრედიტი – 6110 შემოსავლი რეალიზაციიდან	60,000

31 დეკემბერი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ვალუტის კურსმა (საბოლოო კურსი) შეადგინა \$1 = 1.80 ლარი. დადებითი საკურსო სხვაობაა 0.30 (1.80 – 1.50) ლარი. მოთხოვნების კორექტირება (ზრდა) და შესაბამისად, მოგება საკურსო სხვაობიდან 12,000 (40,000 * 0.30) ლარი გატარდება:

დებიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	12,000
კრედიტი – 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	12,000

ამგვარად, მოთხოვნების გადაანგარიშებით მოგებამ საკურსო სხვაობიდან შეადგინა 12,000 ლარი და აღიარებულია იმ პერიოდის შემოსავლად, რომელშიც წარმოიქმნა.

20 იანვარი. ბანკში სავალუტო ანგარიშზე ჩაირიცხულია \$ 40,000 კურსით \$1 = 1.78 ლარი, თანხით 71,200 ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დებიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	71,200
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	71,200

ფინანსური აღრიცხვა

1410 ანგარიშზე ირიცხება გადაანგარიშებული ნაშთი 72,000 (60,000+12,000) ლარი, ზარალმა საკურსო სხვაობიდან შეადგინა 800 (72,000 - 71,200) ლარი, რაც გატარდება:

დებიტი – 8240 ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	800
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	800

შესაბამისად, ზარალი საკურსო სხვაობიდან 800 ლარი აღიარებულია იმ პერიოდის ხარჯად (ზარალად), როდესაც იგი წარმოიქმნა.

ვალდებულების განაღდებისას დადებითი საკურსო სხვაობა ზრდის ვალდებულებას სამუშაო ვალუტაში და წარმოქმნის ზარალს საკურსო სხვაობიდან, რაც აღიარდება პერიოდის ხარჯად, ხოლო ვალდებულების განაღდებისას უარყოფითი საკურსო სხვაობა ამცირებს ვალდებულებას სამუშაო ვალუტაში და წარმოქმნის მოგებას საკურსო სხვაობიდან, რომელიც აღიარდება პერიოდის შემოსავალში.

მაგალითი:

კომპანიამ 20 დეკემბერს განახორციელა საქონლის იმპორტი ღირებულებით \$ 40,000. ანგარიშსწორება განხორციელდება 25 იანვარს. ოპერაციის თარიღით ვალუტის კურსია \$1 = 1.50 ლარს.

20 დეკემბერი. იმპორტირებულია საქონელი ღირებულებით \$40,000 და შესაბამისად 60,000 (40,000 * 1.50) ლარი:

დებიტი – 1610 საქონელი	60,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	60,000

31 დეკემბერი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ვალუტის საბოლოო კურსმა შეადგინა: \$1 = 1.80 ლარი. დადებითი საკურსო სხვაობაა 0.30 (1.80 - 1.50) ლარი, ვალდებულებების კორექტირება (ზრდა) და შესაბამისად, ზარალი საკურსო სხვაობიდან 12,000 (40,000 * 0.30) ლარი, აისახება გატარებით:

დებიტი – 8240 ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	12,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	12,000

ამგვარად, ვალდებულებების გადაანგარიშებით ზარალმა საკურსო სხვაობიდან შეადგინა 12,000 ლარი და აღიარდა იმ პერიოდის ხარჯად, რომელშიც წარმოიქმნა.

20 იანვარი. გადარიცხულია ბანკიდან იმპორტის ღირებულება \$40,000 კურსით \$1 = 1.78 ლარი, თანხით 71,200 ლარი. ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	71,200
კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	71,200

№3110 ანგარიშზე, გადაანგარიშებული ნაშთის სახით ირიცხება 72,000 ლარი და მოგებას საკურსო სხვაობიდან შეადგინა 800 (72,000 - 71,200) ლარი, რაც გატარდება:

დებიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	800
კრედიტი – 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	800

შესაბამისად, მოგება საკურსო სხვაობიდან 800 ლარი აღიარებულია იმ პერიოდის მოგებად, როდესაც იგი წარმოიქმნა.

✓ უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები

საწარმო ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციებს ახორციელებს დამოუკიდებლად, სავალუტო ბაზარზე ან უფლებამოსილი ბანკების საშუალებით. ამ მიზნით, კლიენტი მომსახურე ბანკს წარუდგენს დოკუმენტს ვალუტის კონვერტაციის დაგეგმვით, რომელშიც აღნიშნულია შესაძენი ვალუტის სახე, ანგარიში საიდანაც ვალუტის შესაძენი თანხა უნდა ჩამოწეროს ბანკმა, ჩამოსაწერი თანხის ან შესაძენი ვალუტის მოცულობა. ბანკი კლიენტის ანგარიშიდან ჩამოწერილი თანხის ფარგლებში, ბანკთაშორის სავალუტო ბირჟაზე დადგენილი კურსით, იძენს ვალუტას და ურიცხავს კლიენტს შესაბამისი ვალუტის ანგარიშზე. ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციებს, მარტივად, ვალუტის კონვერტაციას უწოდებენ.

უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები ხორციელდება თავისუფალი სავალუტო კურსით, რომელიც ხშირ შემთხვევაში განსხვავებულია ოფიციალური სავალუტო კურსისაგან, რაც საკურსო სხვაობებს წარმოქმნის. უცხოური ვალუტის ყიდვის დროს თუ ოფიციალური კურსი მეტია თავისუფალ კურსზე წარმოქმნება მოგება და პირიქით, თუ ოფიციალური კურსი ნაკლებია თავისუფალ კურსზე – ზარალი. უცხოური ვალუტის გაყიდვის დროს თუ ოფიციალური კურსი ნაკლებია თავისუფალ კურსზე წასრმოქმნება მოგება და პირიქით, ოფიციალური კურსის მეტობა თავისუფალ კურსზე გვაძლევს ზარალს.

ვალუტის ყიდვა-დაყიდვის ოპერაციებიდან ფინანსური შედეგების აღრიცხვა ხორციელდება ცალკე ანგარიშზე. ამ მიზნით ანგარიშთა გეგმაში, 1200 ჯგუფს დაემატება „კონვერტაციის“ ანგარიში – 1220/9, რომელსაც უცხოური ვალუტის სახეების მიხედვით უნდა გაეხსნას მეორე დონის ანგარიშები (ქვეანგარიშები). ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები „კონვერტაციის“ ანგარიშზე აისახება ფულად საბანკო ანგარიშებთან (1210, 1220) კორესპონდენციით, როგორც უცხოური, ასევე ეროვნული ვალუტით.

მაგალითი:

საწარმომ ბანკს წარუდგინა ვალუტის კონვერტაციის დავალება პირობით: სალ-არე ანგარიშზე რიცხული თანხიდან შეეძინა 20,000 აშშ დოლარი და ჩაერიცხა სავალუტო ანგარიშზე. ბანკთაშორის სავალუტო ბაზარზე, შეძენის თარიღისათვის დაფიქსირდა გაცვლითი კურსი \$1 = 1.75. ამ თარიღისათვის ოფიციალური კურსი იყო \$1 = 1.70.

კლიენტის ბანკის სახსრებით კონვერტაციის ოპერაცია აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანხის ჩამოწერა კონვერტაციისათვის
 – თავისუფალი კურსით 35,000 ლარი (20,000 * 1.75):

დებეტი – 1220/9 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/კონვ.	35,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	35,000

კონვერტირებული ვალუტის ჩარიცხვა ბანკში სავალუტო ანგარიშზე – ოფი-ციალური კურსით 34,000 ლარი (20,000 * 1.70) ლარი:

დებეტი – 1220/1 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/დოლარი	34,000
კრედიტი – 1220/9 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/კონვ.	34,000

ფინანსური შედეგი განისაზღვრება კონვერტაციის ანგარიშზე, როგორც სხვაობა ერთი დღისავე ნომინალის თავისუფალი (დებეტი ანგარიში 1220/9) და ოფიციალური (კრედიტი ანგარიში 1220/9) კურსებით გაანგარიშებულ თანხებს შორის. შესაბამისად, საკურსო სხვაობიდან მიღებულია 1,000 ლარის ზარალი (34,000 - 35,000):

დებეტი – 8240 ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	1,000
კრედიტი – 1220/9 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში /კონვ.	1,000

საჭიროების შემთხვევაში, ბანკში ფულის შეტანამდე საწარმო თვითონ ახდენს ნაღდი ფულის კონვერტაციას და უკვე კონვერტირებული ვალუტა შეაქვს სავალუტო ანგარიშზე. ოპერაციას ახორციელებს ანგარიშვალდებული პირი, რომელიც ბუღალ-ტერიაში წარმოადგენს „ნაღდი ფულის კონვერტაციის ქვითარს“ და „ბანკის სალა-როს შემოსავლის ორდერს“.



მაგალითი:

საწარმომ მიიღო დღიური ამონაგების 45,000 ლარის ევროში კონვერტაციის გადაწყვეტილება. კონ-ვერტაციის ქვითრის თანახმად, შეძენილია 18,000 ევრო, კურსით 1 ევრო = 2.50 ლარი, ხოლო ბანკის ამონაწერში

ნაღდი ვალუტით 18,000 ევროს შეტანა ასახულია 46,800 ლარად კურსით 1 ევრო = 2.60 ლარი.

ნაღდი ფულით კონვერსიის ოპერაცია აისახება გატარებით:

საღაროდან თანხის გაცემა კონვერტაციისათვის 45,000 ლარი:

დებეტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 45,000

კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 45,000

კონვერტაციის ქვითარის თანახმად ანგარიშვალდებულმა პირმა 45,000 ლარად შეიძინა 18,000 ევრო, კურსით 1 ევრო = 2.50 ლარი:

დებეტი - 1220/9 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/კონვ. 45,000

კრედიტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 45,000

შეტანილია ბანკში სავალუტო ანგარიშზე 18,000 ევრო შეფასებული 46,800 ლარად, კურსით 1 ევრო = 2.60 ლარი:

დებეტი - 1220/3 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/ევრო 46,800

კრედიტი - 1220/9 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/კონვ. 46,800

ფინანსური შედეგი განისაზღვრება კონვერტაციის ანგარიშზე და მოგება საკურსო სხვაობიდან შეადგენს 1,800 (46,800 - 45,000) ლარს:

დებეტი - 1220/9 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში/კონვ. 1,800

კრედიტი - 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან 1,800

1220/9 - კონვერტაცია

დებეტი			კრედიტი		
მოკორ.ანგ.	ევრო €	ლარი	მოკორ.ანგ.	ევრო €	ლარი
1430	18,000	45,000	1220	18,000	46,800
8140		1,800			
ბრუნვა	18,000	46,800	ბრუნვა	18,000	46,800

✓ საგალუტო სახსრების აღრიცხვა არარეზიდენტ ბანკში

საწარმომ თავისი საგარეო-ეკონომიკური საქმიანობა შეიძლება განახორციელოს არა მხოლოდ უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებით, არამედ უცხოური ქვედანაყოფის საშუალებითაც. საწარმო, რომელსაც აქვს უცხოური ქვედანაყოფი შეიღობილი საწარმოს, ფილიალის, მკავშირე საწარმოს ან ერთობლივი საქმიანობის სახით, ანგარიშვალდებული საწარმო ეწოდება. ანგარიშვალდებულ საწარმოსთან დამოკიდებ-

ულების მიხედვით განასხვავებდნენ „უცხოურ ქვედანაყოფს (უცხოურ საწარმოს) და „უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტს“. ბასს-ში ცვლილებების შემდეგ, განსხვავება მათ შორის აღარ არსებობს და უცხოური ქვედანაყოფი (უცხოური საწარმო) არის ანგარიშვალდებული საწარმოს შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით. უცხოური ქვედანაყოფი არის ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის გაფართოების შემთხვევა, მისი ოპერაციები ითვლება ძირითადი საწარმოს ოპერაციებად და აღრიცხება როგორც უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები.

უცხოური საწარმოს ფუნქციონირების მიზნით, ძირითადად საწარმომ შეიძლება გახსნას სავალუტო ანგარიშები მათი ფუნქციონირების ადგილის მიხედვით.

სავალუტო ანგარიშები არარეზიდენტ ბანკებში იხსნება ეროვნული ბანკის ნებართვით. თანხმობა შეიძლება გაცემული იყოს შემდეგი მიზნებისათვის:

საზღვარგარეთ არსებული წარმომადგენლობის შესანახად;

სამეურნეო საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებული ხარჯების დასაფარავად;

საზღვარგარეთ ობიექტების აღჭურვასა და სამუშაოებთან დაკავშირებული ხარჯების ასანახლაურებლად.

არარეზიდენტ ბანკებში სავალუტო სახსრების მოძრაობის აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიში 1230 „უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკებში“. ანგარიშის 1230-ის დებეტში აისახება შემდეგი ოპერაციები:

- უცხოური სავალუტო სახსრების გადარიცხვა უფლებამოსილი რეზიდენტი ბანკების მიერ კლიენტების მიმდინარე სავალუტო ანგარიშებიდან;
- არარეზიდენტი ბანკის მიერ დარიცხული პროცენტები, სავალუტო სახსრების ნაშთების მიხედვით;
- გამოუყენებელი ნაღდი სავალუტო სახსრების დაბრუნება;
- შეცდომით ჩამოწერილი თანხების ჩარიცხვა.

ანგარიშის 1230-ის კრედიტში აისახება შემდეგი ოპერაციები:

- ნაღდი სავალუტო სახსრების გატანა ხარჯთა ნუსხით გათვალისწინებული ხარჯების დასაფარავად (ხელფასები, მივლინებები, საკანცელარიო ხარჯები და ა.შ.);
- ხარჯები წარმომადგენლობების შესანახად;
- შეცდომით ჩარიცხული თანხების ჩამოწერა;
- სავალუტო ანგარიშზე ოპერაციების წარმოებისათვის ბანკის მომსახურების საკომისიო.

ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, უცხოური ქვეგანაყოფის საქმიანობის შედეგების ასახვის მიზნით, მაჩვენებლები გადაინგარიშება წარსაღვენ ვალუტაში. საკურსო სხვაობები, რომელიც წარმოიქმნება ფულადი მუხლების გადაანგარიშებისას, კონსოლიდირებულ (ანგარიშგება რომელიც მოიცავს ანგარიშვალდებული საწარმოს და უცხოური ქვეგანაყოფის ნაერთს) ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად უნდა აღიარდეს „სხვა სრული შემოსავლების“ მუხლად.

1.6. ფულის დროითი ღირებულება



ფინანსური კაპიტალის (ფულის) მფლობელი მოგების მიღების მიზნით ახდენს მის ინვესტირებას (დაბანდებას). ფულის მიერ გამომუშავებულ შემოსავალს ეწოდება **საპროცენტო შემოსავალი**. საპროცენტო შემოსავალი წარმოადგენს გადასახადს ფულის გამოყენებისათვის (ფულით სარგებლობისათვის), რომელსაც ფულის მსესხებელი უხდის ფულის გამსესხებელს (მფლობელს).

საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე დამოკიდებულია სამ ძირითად ფაქტორზე: ინვესტირებული კაპიტალის სიდიდეზე, დაბანდების ვადებსა და საპროცენტო განაკვეთზე.

ინვესტირებული (ნომინალური) კაპიტალი არის ძირითადი თანხა, რომელსაც ემატება გარკვეული საპროცენტო განაკვეთის სიდიდით გაანგარიშებული საპროცენტო შემოსავალი. საპროცენტო განაკვეთის სიდიდე დამოკიდებულია ფულის დაბანდების (ინვესტირების) რისკის დონეზე, რაც უფრო მაღალია რისკი, მით უფრო მაღალია განაკვეთი. ანუ, რაც უფრო რისკიანად ინვესტირდება ფული, ინვესტორი მით უფრო მაღალ საპროცენტო განაკვეთს ითხოვს (მოგების ნორმას). გარდა ამისა, ფულის ფასზე მოქმედებს ინფლაციის პროცენტი (დონე), რის გამოც ფული ღირს უფრო მეტი ღირს, ვიდრე ფულის იგივე რაოდენობა მომავალში.

აქედან გამომდინარე, საფინანსო ინსტიტუტები იყენებენ ფულის დროში შეფასების კონცეფციას, რომელიც ეფუძნება ორ დროს – მიმდინარეს და მომავალს, და ასევე საპროცენტო განაკვეთს. ორივე ფაქტორი გავლენას ახდენს ფულის ღირებულებაზე.

მომავალი ღირებულება (FV – future value) არის ფულის ერთი ერთეულის ინვესტირებით მომავალში მისაღები თანხები, გარკვეული საპროცენტო განაკვეთის და ვადების პირობებში. მომავალი ღირებულება მიიღება ძირითად თანხაზე საპროცენტო შემოსავლის დამატებით. **მიმდინარე ღირებულება** (PV – present value) არის მომავალში

მისაღები თანხების დღეს ინვესტირებული ფულის ერთეული, გარკვეული საპროცენტო განაკვეთის და ვადების პირობებში. მიმდინარე ღირებულებას აქვს ასევე სხვა სახელწოდებაც – დღევანდელი, ახლანდელი და მოყვანილი ღირებულება. მიმდინარე ღირებულება მიიღება მომავალი ღირებულებიდან საპროცენტო შემოსავლის გამოკლებით, ანუ მომავალი ღირებულება უნდა შემცირდეს საპროცენტო შემოსავლით. ღირებულების შემცირებას უწოდებენ დისკონტირებას (დისკონტ – თანხის შემცირება, ფასდაკლება) და ამიტომ მისაღები თანხების მიმდინარე ღირებულების განსაზღვრის პროცესს ეწოდება დისკონტირება, ხოლო მიმდინარე ღირებულებამ მიიღო კიდევ ერთი სახელწოდება – დისკონტირებული ღირებულება.

ნათქვამის ილუსტრირება შეიძლება შემდეგი მაგალითით¹:

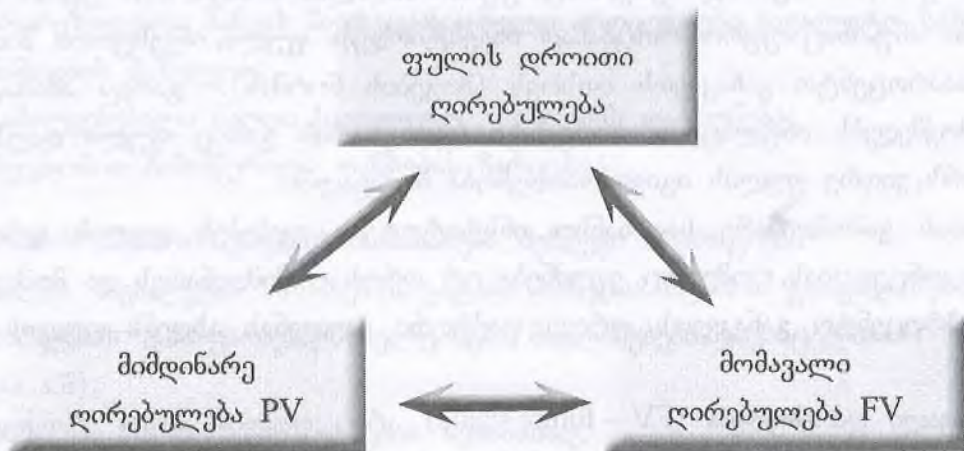
	PV		FV
	0	1	2
			3
არჩევანი A		10,000	10,000 + პროცენტი
არჩევანი B		10,000 - პროცენტი	10,000

საილუსტრაციო მაგალითში არსებობს ორი არჩევანი:

A – დღეს მოვახდინოთ 10,000 ლარის (PV) ინვესტირება გარკვეული საპროცენტო განაკვეთით და 3 წლის შემდეგ მივიღოთ 10,000 + პროცენტი (FV);

B – იმისათვის, რომ მომავალში მივიღოთ 10,000 ლარი (FV) დღეს მოვახდინოთ 10,000 ლარი – პროცენტის (PV) ინვესტირება.

ამდენად, არსებობს ფულის ორი დროითი შეფასება: დღევანდელი ღირებულება (PV) და მომავალი ღირებულება (FV):



1 <http://www.google.ge/imgres?imgurl=http://www.calcblog.com/wp-content/u>

საპროცენტო შემოსავალი შეიძლება გაანგარიშებულ იქნეს მარტივი და რთული პროცენტით. მარტივი საპროცენტო განაკვეთი ეწოდება ისეთ საპროცენტო განაკვეთს, როდესაც პროცენტის დარიცხვა ხდება მხოლოდ ძირითად თანხაზე. ძირითადი თანხა, რომელსაც ერიცხება პროცენტი, პერიოდიდან პერიოდამდე მუდმივია, შესაბამისად მისაღები საპროცენტო თანხაც პერიოდიდან პერიოდამდე იქნება მუდმივი. მარტივი პროცენტის გამოყენების დროს თავად პროცენტი არ ღებულობს მონაწილეობას შემოსავლების გამოთვლაში, ანუ არ ხდება პროცენტების რეინვესტირება.

მარტივი საპროცენტო განაკვეთით მისაღები საპროცენტო შემოსავალი გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$I = PV * r * n$$

, სადაც I – შემოსავალი, r – საპროცენტო განაკვეთი, n – პერიოდი

მაგალითი:

ინვესტირებულია 100 ლარი 5 წლით, 17%-იანი მოგების განაკვეთით. ცხრილში გამოანგარიშებულია მისი მომავალი ღირებულება მარტივი პროცენტით.

ცხრილი

წელი	ძირითადი თანხა	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი	მომავალი ღირებულება
1	100	$100 * 17\% = 17$	$100 + 17 = 117$
2	100	$100 * 17\% = 17$	$117 + 17 = 134$
3	100	$100 * 17\% = 17$	$134 + 17 = 151$
4	100	$100 * 17\% = 17$	$151 + 17 = 168$
5	100	$100 * 17\% = 17$	$168 + 17 = 185$
ჯამი:	100	85	185

მიღებულია 85 ლარის შემოსავალი. უფრო მარტივად ეს შეიძლება ასე გავიანგარიშოთ (ლარი):

ძირითადი თანხა 100
 საპროცენტო შემოსავალი $100 * 17\% * 5$ წელი = 85
 მომავალი ღირებულება $100 + 85 =$ 185

შეიძლება საპროცენტო შემოსავალი გაანგარიშებულ იქნეს რთული პროცენტით. რთული საპროცენტო განაკვეთი ეწოდება ისეთ საპროცენტო განაკვეთს, როდესაც პროცენტის დარიცხვა ხდება არა მხოლოდ ძირითად თანხაზე, არამედ წინა პერიოდში პროცენტების სახით დაგროვილ დარიცხულ თანხაზეც. სხვა სიტყვებით, ყოველი წლის საპროცენტო სიდიდე ემატება ძირითად თანხას და ამ ჯამურ თანხას მომდევნო წელს დაერიცხება პროცენტი.

ფინანსური აღრიცხვა

განვიხილოთ წინა მაგალითი რთული საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით.

ცხრილი

წელი	ძირითადი თანხა	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი	მომავალი ღირებულება
1	100.00	$100.00 * 17\% = 17.00$	$100.00 + 17.00 = 117.00$
2	117.00	$117.00 * 17\% = 19.89$	$117.00 + 19.89 = 136.89$
3	136.89	$136.89 * 17\% = 23.27$	$136.89 + 23.27 = 160.16$
4	160.16	$160.16 * 17\% = 27.23$	$160.16 + 27.23 = 187.39$
5	187.39	$187.39 * 17\% = 31.86$	$187.39 + 31.86 = 219.25$
ჯამი:	100.00	119.25	219.25

ამდენად, ინვესტირებული 100 ლარის მომავალი ღირებულება, 5 წლიანი ვადით, რთული 17%-ნი განაკვეთის პირობით, ტოლია 219.25 ლარის; საპროცენტო შემოსავალი შეადგენს 119.25 ლარს ($219.25 - 100.00$).

მათემატიკურად რთულ პროცენტს, როგორც ზრდის კოეფიციენტს (K), ასახავენ შემდეგი ფორმულით:

$$K = (1 + r)^n, \text{ სადა } r - \text{ პროცენტი და } n - \text{ პერიოდი}$$

მომავალი ღირებულების (FV) გასაანგარიშებლად, საკმარისია ფულის მიმდინარე ღირებულება, ანუ დღეს ინვესტირებული თანხა გავამრავლოთ ზრდის კოეფიციენტზე და ვღებულობთ შემდეგ ფორმულას:

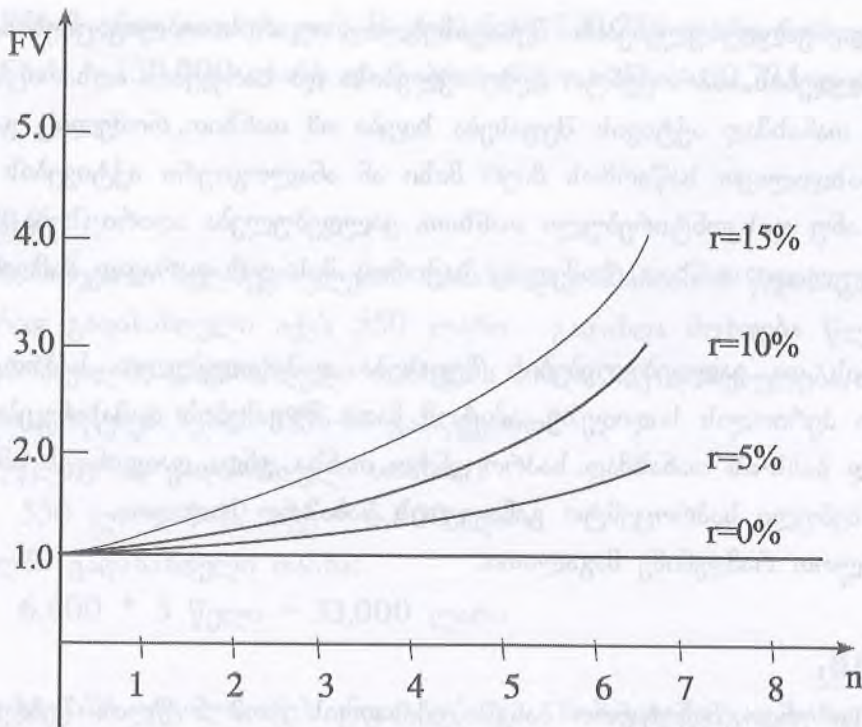
$$FV = PV (1 + r)^n$$

მომავალი ღირებულების ფორმულიდან გამოვიყვანოთ მიმდინარე ღირებულების ფორმულა, ანუ მოვანდინოთ დისკონტირება, რომელიც რთული პროცენტის გაანგარიშების საწინააღმდეგო პროცესია:

$$PV = FV * (1 / (1 + r))^n$$

მომავალი ღირებულება დამოკიდებულია პერიოდსა და საპროცენტო განაკვეთზე. მაგალითად, ფულის ერთი ერთეულის ინვესტირება სხვადასხვა პერიოდით და სხვადასხვა საპროცენტო განაკვეთით გრაფიკულად ასე გამოიყურება¹:

1 http://www.google.ge/imgres?imgurl=http://www.dianetica.forekc.ru/d4/images/4_



აქამდე ფულის მომავალი და მიმდინარე ღირებულების გაანგარიშების დროს ვიყენებდით ერთ ძირითად თანხას, რომელიც ინვესტირდებოდა ერთჯერადად. მაგრამ შესაძლოა ფულის ინვესტირება სხვადასხვა სიდიდით (იყოს რამდენიმე ძირითადი თანხა), რომელიც გადაიხდება რამდენიმე თანაბარი პერიოდის განმავლობაში და ყოველ გადასახდელ ნაწილს დაერიცხება რთული პროცენტი. შესაბამისად, საპროცენტო თანხის გადახდა/მიღება მოხდება ერთჯერადად ან მრავალჯერადად განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში. თანხები, რომელთა გადახდა ხდება ერთნაირი პერიოდულობით **ანუიტეტი** (annuity – ფინანსური რენტა) ეწოდება.

ყოველ გადასახდელ ნაწილს დაერიცხება პროცენტი, რომელსაც ეწოდება **ანუიტეტის გადასახდელი**. მისი მიმდინარე და მომავალი ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი ფორმულებით:

$$PVA = (1 - 1/(1+r)^n) / r$$

$$FVA = (1+r)^n - 1 / r$$

ფულის მიმდინარე და მომავალი ღირებულების ფორმულების გამოყენებით გაანგარიშებულია რთული პროცენტების კოეფიციენტები ყველა შესაძლო პირობებისათვის, რაც წარმოდგენილია მე-2 დანართის 2.1. – 2.4. ცხრილებში.

ფულის დროითი ღირებულების კონცეფცია გამოიყენება მრავალი ეკონომიკური ამოცანის გადასაწყვეტად. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ეს კონცეფცია საჭიროა

აქტივებისა და ვალდებულებების შესაფასებლად, იჯარის, ობლიგაციებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების, საპროცენტო შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად. კერძოდ, ბასს-ის თანახმად აქტივის შეფასება ხდება იმ თანხით, რომელიც გადახდილია ან უნდა გადახდილიყო საწარმოს მიერ მისი ან ანალოგიური აქტივების მიმდინარე შეფასებისას, ანუ დისკონტირებული თანხით. ვალდებულება აღირიცხება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც საჭიროა მის დასაფარავად მიმდინარე პერიოდში.

აქტივების და ვალდებულებების შეფასება დამოკიდებულია საპროცენტო განაკვეთისა და პერიოდის სიდიდეზე. ამიტომ მათი შეფასების დამახინჯების თავიდან ასაცილებლად ბასს-ის თანახმად, საპროცენტო თანხა უნდა დადგინდეს ამ სახის გარიგებაზე არსებული საპროცენტო განაკვეთის საბაზრო სიდიდით.

განვიხილოთ რამდენიმე მაგალითი:

მაგალითი:

რა თანხა უნდა შევიტანოთ ბანკში, იმისათვის რომ 5 წლის შემდეგ მივიღოთ 14,000 ლარი, თუ ბანკი გასცემს სარგებელს 14%-ანი განაკვეთით?

ამისათვის უნდა გავიგოთ 14,000 ლარის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულება.

$$n = 5 \qquad r = 14$$

$$PV(14\%, 5) = 14,000 * 0.5194 = 7,272 \text{ ლარი}$$

ამდენად, იმისათვის რათა 5 წლის შემდეგ 14%-ნი განაკვეთის პირობებში მივიღოთ 14,000 ლარი, დღეს უნდა მოვახდინოთ 7,272 ლარის ინვესტირება და მივიღებთ 6,728 (14,000 - 7,272) ლარის შემოსავალს.

მაგალითი:

A კომპანიას აქვს კომპანიის ვალი 150,000 ლარი. 3 წლის განმავლობაში B კომპანია უჩივის A-ს სასამართლოში და ითხოვს ძირითად თანხას, საპროცენტო შემოსავლებთან ერთად, რომელსაც ის მიიღებდა ამ ფულით.

უკანასკნელი წლების განმავლობაში ბანკები გასცემენ სესხს 12%-იანი განაკვეთით. რა თანხა უნდა მოითხოვოს კომპანია?

ამისათვის უნდა დავადგინოთ 150,000 ლარის მომავალი ღირებულება

$$n = 3 \qquad r = 12$$

$$FV(12\%, 3) = 150,000 * 1.4049 = 210,735 \text{ ლარი}$$

A კომპანიამ უნდა გადაუხადოს B კომპანიას 210,735 ლარი, რომელიც მოიცავს ძირითად თანხას – 150,000 ლარს და საპროცენტო თანხას 60,735 ლარს (210,735 – 150,000).

მაგალითი:

შენობის საიჯარო ხელშეკრულების თანახმად კომპანიას 5 წლის განმავლობაში ყოველთვიურად გადასახდელი აქვს 550 ლარი. გადახდა მოხდება წლის ბოლოს. რას უდრის მომავალში გადასახდელი თანხების მიმდინარე ღირებულება, თუ ამ პერიოდში ბანკები გასცემენ სესხს 17%-ნი განაკვეთით?

ყოველწლიურად გადასახდელი თანხა:

$$550 \text{ ლარი} * 12 \text{ თვე} = 6,600 \text{ ლარი}$$

მომავალში გადასახდელი თანხა:

$$6,600 * 5 \text{ წელი} = 33,000 \text{ ლარი}$$

ამ შემთხვევაში ადგილი აქვს ანუიტეტს და მომავალში გადასახდელი თანხის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულება იქნება:

$$n = 5 \quad r = 17$$

$$PVA(17\%, 5) = 6,600 * 3.19935 = 21,116 \text{ (ლარი)}$$

ამდენად, 33,000 ლარის დისკონტირებული ღირებულებაა 21,116 ლარი, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში მოიჯარის საპროცენტო ხარჯი შეადგენს 11,884 (33,000 – 21,116) ლარს.

განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ფულისა და მათი ეკვივალენტების ცალკეული ელემენტისათვის უნდა აისახოს:

- ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობა, და პოლიტიკა, რომელსაც ატარებს საწარმო მათი შემადგენლობის განსაზღვრისას;
- ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების მნიშვნელოვანი ელემენტების ნაშთები, რომელიც საწარმოს ეკუთვნის, მაგრამ მათი გამოყენება არ შეუძლია;
- საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებში საკურსო სხვაობის სიდიდე;



თავი 2. მოთხოვნების აღრიცხვა

- 2.1. მოთხოვნების წარმოქმნის საფუძვლები და კლასიფიკაცია
- 2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
 - 2.2.1. სავაჭრო მოთხოვნების აღრიცხვა
 - 2.2.2. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა
 - 2.2.3. სათამაშუქო და სასესხო მოთხოვნების აღრიცხვა
 - 2.2.4. დარიცხული და სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
- 2.3. გრძელვადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
 - განმარტებითი შენიშვნები

2.1. მოთხოვნების წარმოქმნის საფუძვლები და კლასიფიკაცია

საწარმოებს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების პროცესში ურთიერთობა წარმოექმნებათ სხვა საწარმოებთან, ორგანიზაციებთან და პირებთან. ეს ურთიერთობა ხორციელდება პროდუქციის (საქონლის) მიწოდების, სამუშაოების შესრულების, მომსახურების გაწევის, სესხების გაცემის, გადახდილი ავანსების და სხვა ოპერაციების შედეგად.

ნებისმიერი ურთიერთობის წარმოქმნის საფუძველს წარმოადგენს მხარეებს შორის დადებული გარიგება (ზეპირი ან წერილობითი ფორმით), სადაც გაითვალისწინება პროდუქციის მიწოდების, მომსახურების გაწევის, სამუშაოს შესრულებისა და სხვა პირობები. მიწოდება და მომსახურება შეიძლება შესრულდეს როგორც თანადროული გადახდით, ისე კრედიტით (შემდგომი გადახდის პირობით), როგორც ეროვნული, ისე უცხოური ვალუტით, რის შედეგადაც მიმწოდებლისათვის წარმოიქმნება **დებიტორული დავალიანება ანუ მოთხოვნა**.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კრედიტით გაყიდვის შემთხვევაში მყიდველი არ იხდის მის ღირებულებას, არამედ ხდება მისი გადავადება. დარიცხვისა და

რეალიზაციის პრინციპების შესაბამისად, გაუნაღლებელი მიწოდება და მომსახურება აღიარებული უნდა იქნეს არა მხოლოდ დებიტორულ დავალიანებად, არამედ – შემოსავლად.

როგორც აღინიშნა, მოთხოვნის წარმოქმნის საფუძვლები სხვადასხვანაირია, ამიტომ ისინი შეიძლება დაჯგუფდეს სავაჭრო, სასესხო, გადახდილი ავანსების და სხვათა სახით.

მოთხოვნების წარმოქმნის ციკლი შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:



ფინანსური ანგარიშგების შედგენისა და მისი ინფორმაციის მომხმარებლისათვის საჭიროა ინფორმაცია დებიტორული დავალიანების სიდიდის შესახებ მთლიანად და ვადებისა და შემადგენლობის მიხედვით. დაფარვის ვადების მიხედვით მოთხოვნა შეიძლება იყოს მოკლევადიანი (მიმდინარე) და გრძელვადიანი. ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ თანახმად, ბალანსში ცალ-ცალკე უნდა აისახოს ის ერთიანი თანხები, რომლებიც მისაღები არიან ბალანსის შედგენის დღიდან ერთ წლამდე ვადაში ან ერთი წლის შემდეგ. მოკლევადიანია მოთხოვნა, თუ მისი დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთ წელს არ აღემატება, ხოლო გრძელვადიანია – როდესაც დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთ წელს აღემატება. ბალანსში გამოყოფილად აისახება გრძელვადიანი მოთხოვნის მიმდინარე ნაწილი.

მოთხოვნები ეკონომიკური შინაარსისა და დაფარვის ვადებიდან გამომდინარე ანგარიშთა გეგმაში წარმოდგენილია შემდეგ ჯგუფებად:

- 1400 – მოკლევადიანი მოთხოვნები;
- 1500 – მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები;
- 1800 – დარიცხული მოთხოვნები;
- 2300 – გრძელვადიანი მოთხოვნები.

2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

მოკლევადიანი მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება) წარმოადგენს ლიკვიდურ აქტივს, რომელიც წარმოიქმნება ვაჭრობიდან და სხვა ეკონომიკური საქმიანობიდან. მოკლევადიანი მოთხოვნებს მიეკუთვნება საკუთრივ მოკლევადიანი მოთხოვნები, მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები, დარიცხული მოთხოვნები.

მოკლევადიანი მოთხოვნები გამოირჩევა მრავალფეროვნებით. სანიმუშო ანგარიშთა გეგმის თანახმად მოკლევადიანი მოთხოვნების ბუღალტრული ანგარიშების ჯგუფში შედის შემდეგი ანგარიშები:

- 1410 – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან;
- 1420 – მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ;
- 1430 – მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ;
- 1440 – მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ;
- 1450 – მოთხოვნები გაცემულ სესხებზე;
- 1460 – კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1470 – გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1480 – მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები;
- 1490 – სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები.

2.2.1. სავაჭრო მოთხოვნების აღრიცხვა

✓ სავაჭრო მოთხოვნების აღრიცხვის პროცედურები

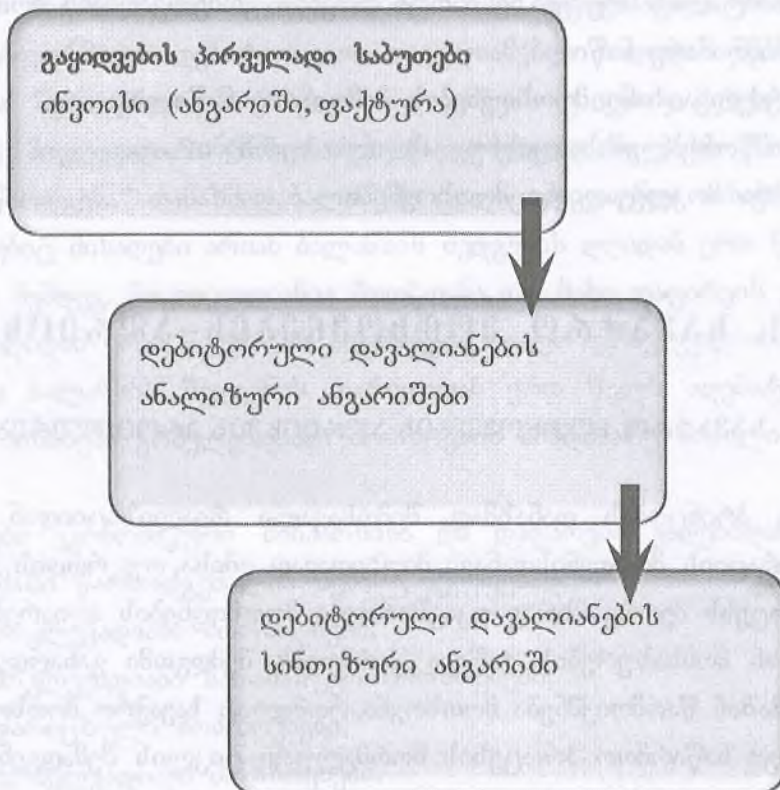
დარიცხვის პრინციპის თანახმად შემოსავალი რეალიზაციიდან აღიარებული უნდა იქნეს ოპერაციის მოხდენისთანავე, მიუხედავად იმისა, თუ როდის მოხდება მისი გადახდა. ამ პროცესს მეორე მხრივ უკავშირდება მოთხოვნების აღიარება. თუ საქონლის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა წარმოებს შემდგომი განაღდებას პირობით ანუ კრედიტით, მაშინ წარმოიქმნება მოთხოვნა, რომელიც სავაჭრო მოთხოვნის სახელითაა ცნობილი. იგი საწარმოო პროცესის ნორმალური ციკლის შემადგენელი ნაწილია და უფრო ფართოდაა გავრცელებული წარმოებისა და ვაჭრობის სფეროში.

საქონლის კრედიტით რეალიზაცია და მომსახურება შეიძლება სხვადასხვა პირობებით განხორციელდეს: ჩვეულებრივ, ფასდათმობით, განვადებით, უკან დაბრუნებით და თამასუქით.

ჩვეულებრივი მოკლევადიანი სავაჭრო დებიტორული დავალიანება განსაკუთრებული პირობების შესრულებას არ ითვალისწინებს. სავაჭრო დებიტორული დავალიანება ისეთი მოთხოვნაა, რომელსაც ჩვეულებრივ პროცენტი არ ერიცხება (სათამასუქო მოთხოვნების გარდა).

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვის შემთხვევაში მყიდველს გადაეცემა ანგარიშ-ფაქტურა (ინვოისი), ან სასაქონლო ზედნადები, რაც აღსტურებს სავაჭრო დებიტორული დავალიანების (მოთხოვნის) არსებობას. აღნიშნული დოკუმენტები ივსება ხელშეკრულების საფუძველზე, სადაც აისახება მიწოდების თარიღი, მყიდველის დასახელება თავის რეკვიზიტებით, გაყიდული ფასეულობის დასახელება, რაოდენობა, ერთეულის ფასი, ღირებულება და სხვა.

საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების აღრიცხვა მიწოდების დამადასტურებელი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე პროგრამულად ერთდროულად წარმოებს ანალიზურ და სინთეზურ ანგარიშებზე. მოთხოვნების აღრიცხვის პროცედურა შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:



დებიტორული დავალიანების საკონტროლო ანგარიშის აგებულება შემდეგნაირად:

დებიტორული დავალიანების ანგარიში			
დებიეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
01.01. საწყისი ნაშთი	X	ბანკი ან ნაღდი ფული	X
რეალიზაცია	X	გაცემული ფასდათმობა	X
უიმელო ვალის აღდგენა	X	გაყიდულის უკან დაბრუნება	X
		კრედიტორული დავალიანების საკონტროლო ანგარიში (ჩათვლა)	X
		უიმელო ვალი	X
ბრუნვა	X	ბრუნვა	X
31.01. საბოლოო ნაშთი	X		

✓ მიწოდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობით

საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან, ერთი მხრივ, წარმოიქმნება მოთხოვნა და, მეორე მხრივ – შემოსავალი რეალიზაციიდან, რომელიც შემდეგნაირად გატარდება:

დებიეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

მოთხოვნის ფულით დაფარვა აისახება გატარებით:

დებიეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ან დებიეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

სავაჭრო დებიტორული დავალიანება ეროვნული ვალუტის გარდა შეიძლება წარმოიქმნას უცხოურ ვალუტაშიც.

უცხოური ვალუტით მოთხოვნა წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო კრედიტით ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას,

გასცემს სესხს და მისაღები თანხები განსაზღვრულია უცხოური სავალუტო ერთეულთ, მონაწილეობს საგარეო გაცვლით ხელშეკრულებაში ან ყიდის აქტივებს უცხოური ვალუტით.

უცხოური ვალუტით განხორციელებული საქონლის კრედიტით გაყიდვის ოპერაციები საჭიროებს წარმოქმნილი მოთხოვნის ნაწილობრივ განსხვავებულ აღრიცხვას. ბასს-ის თანახმად, ასეთი ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით ოპერაციის შესრულების დღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით, ხოლო ბალანსის შედგენისათვის – საბოლოო სავალუტო კურსით.

მოთხოვნის წარმოქმნასა და განაღდებას შორის დროში განსხვავებისას შეიძლება მოხდეს ვალუტის გასაცვლელი კურსის ცვლილება, რაც გამოიწვევს საკურსო სხვაობას, რომელიც აღიარებული უნდა იქნეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით.



მაგალითი:

კონტრაქტის საფუძველზე უცხოელ მყიდველს კრედიტით მიეყიდა 2,000 დოლარის ღირებულების საქონელი 60 დღეში გადახდის პირობით. საქონლის მიწოდება მოხდა 2014 წლის 5 დეკემბერს, ხოლო მოთხოვნის დაფარვა 2015 წლის 25 იანვარს.

ვალუტის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა:

- 2014 წლის 5 დეკემბერს \$1 = 2.0 ლარს;
- 2014 წლის 31 დეკემბერს \$1 = 2.10 ლარს;
- 2015 წლის 25 იანვარს \$1 = 2.05 ლარს.

ავსახოთ ანგარიშებზე მოთხოვნის წარმოქმნა, გადაფასება და დაფარვა.

ა) მოთხოვნის წარმოქმნა აისახება გატარებით:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	4,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	4,000
(\$2,000 * 2.0 = 4,000)	

ბ) 31 დეკემბრისათვის, ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის უნდა მოხდეს მოთხოვნის გადაფასება (კორექტირება), რაც გამოიწვევს ბალანსში შესატანი დებიტორული დავალიანების ცვლილებას, ამ შემთხვევაში გაზრდას:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	200
კრედიტი – 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	200
(\$2,000 * 2.10 = 4,200; 4,200 - 4,000 = 200)	

აღნიშნული ოპერაციის შემდეგ დებიტორული დავალიანება ბალანსში აისახება 4,200 ლარის ოდენობით. იგივე თანხა შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში გაყიდვიდან ამონაგების მუხლით 4,000 ლარი და კურსთა შორის სხვაობიდან შემოსავლის მუხლით 200 ლარი.

გ) მყიდველის მიერ ანგარიშის განაღდება მოხდა 2015 წლის 25 იანვარს. თანხა ჩაირიცხა სავალუტო ანგარიშზე:

დებეტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,100
დებეტი – 8240 ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	100
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	4,200
(\$2,000 * 2.05 = 4,100; 4,100 - 4,200 = -100)	

✓ **მიწოდება ფასდათმობის პირობით**

საქონლის კრედიტით გაყიდვისას გარიგების მონაწილე ორივე მხარეს ზუსტი ინფორმაცია უნდა ჰქონდეს გადასახდელ თანხასა და ვადებზე, რაც აისახება ანგარიშ-ფაქტურაში. ზოგიერთი საწარმო კლიენტს სთავაზობს ფასდათმობას ანგარიშის ვადაზე ადრე განაღდების სტიმულირებისათვის. ფასდათმობის პირობა ანგარიშ-ფაქტურაში ასე შეიძლება აისახოს: 3/10, n/30; ან 2/20, n/60 (n ნიშნავს ნულის ტოლ ფასდათმობას). ანუ, კლიენტს ეძლევა 3% დათმობა ანგარიშის 10 დღეში ან 2% დათმობა ანგარიშის 20 დღეში განაღდებისათვის. წინააღმდეგ შემთხვევაში სრული თანხა გადახდილი უნდა იქნეს რეალიზაციის თარიღიდან 30 ან 60 დღეში. მართალია, ამ შემთხვევაში გასანაღდებელი თანხა მცირდება, მაგრამ მისი ვადაზე ადრე დაფარვა აჩქარებს გამყიდველი საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობას, რითაც საბოლოოდ უმჯობესდება მისი ფინანსური მდგომარეობა.

ფასდათმობის პირობით განხორციელებული მიწოდება და მომსახურება შეიძლება აისახოს ორი მეთოდით: მთლიანი თანხის ან წმინდა თანხის მეთოდით. ფასდათმობის პირობით ოპერაციების აღრიცხვის დროს გამოიყენება ის მიდგომა, რომელიც მოცემული მომენტისათვის უფრო რეალურია. აღნიშნული მეთოდების შედარებისათვის მოვიყვანოთ

მაგალითი:

2014 წლის 20 ივნისს კლიენტს მიეწოდა 5,000 ლარის საქონელი 3/10, n/30 პირობით.



ფინანსური აღრიცხვა

ოპერაციების ასახვა მთლიანი თანხის მეთოდით

მოთხოვნის წარმოქმნა და შემოსავლის აღიარება:

დებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	5,000

- 1) კლიენტმა არ ისარგებლა ფასდათმობით და მომწოდებლის ანგარიშზე თანხა გადარიცხა 20 ივლისს:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,000

- 2) კლიენტმა ისარგებლა ფასდათმობით და 30 ივნისს გაანაღდა მომწოდებლის ანგარიში:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,850
დებუტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	150
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,000

გაყიდული საქონლის დაბრუნებისა და ფასდათმობის ანგარიშზე (6120) აისახება გაცემული ფასდათმობა, რომელიც მიმწოდებლისათვის წარმოადგენს გაყიდვებიდან ამონაგების კონტრას და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აისახება გატარებით:

დებუტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	150
კრედიტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	150

აღნიშნული კორექტირების შემდეგ შემოსავალი რეალიზაციიდან შეადგენს 4,850 ლარს.

ოპერაციების აღრიცხვა წმინდა თანხის მეთოდით
განვიხილოთ ზემოთ მოტანილი მაგალითი.

საქონლის მიწოდება:

დებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	4,850
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	4,850

1) კლიენტმა ისარგებლა ფასდათმობით და დავლიანება გაანაღდა დათმობის გამოკლებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,850
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	4,850

2) კლიენტმა არ ისარგებლა ფასდათმობით და სრული თანხით გაანაღდა მიმწოდებლის ანგარიში:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,000

გამოუყენებელი ფასდათმობის თანხის ასახვა:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	150
კრედიტი – 6125 გამოუყენებელი ფასდათმობა	150

ჩვენ მიერ გამოყენებული ანგარიში 6125 – გამოუყენებელი ფასდათმობა არის შემოსავალი რეალიზაციიდან ანგარიშის დამატებითი ანგარიში, რომლითაც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს იზრდება შემოსავალი:

დებეტი – 6125 გამოუყენებელი ფასდათმობა	150
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	150

✓ მიწოდება უკან დაბრუნების პირობით

საწარმოსა და მყიდველს შორის გარიგების პირობები ფასდათმობის გარდა შეიძლება ითვალისწინებდეს საქონლის უკან დაბრუნებასაც.

ხშირად, გასანკუთრებით საცალო ვაჭრობაში, საქონლის მფლობელობის რისკებისა და სარგებლის გადაცემა ემთხვევა მყიდველისათვის საკუთრების ან ქონებრივი უფლებების გადაცემას. თუმცა მფლობელობის უმნიშვნელო რისკის შენარჩუნებას აქაც აქვს ადგილი, როდესაც დაშვებულია მომხმარებლისათვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება მისი უზარისხობის შემთხვევაში. გამყიდველს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს უკან დასაბრუნებელი საქონლის შესაძლო რაოდენობა და მოსალოდნელი ვალდებულების თანხა. მაშასადამე, თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იქნება საქონლის უკან დაბრუნება, მაშინ ამონაგების აღიარება მოხდება ამ პირობის გათვალისწინებით.



მაგალითი:

შპს. „სამგორის“ მიერ საცალო ვაჭრობის საწარმოს შემდგომი გადახდის პირობით მიეყიდა 8,000 ლარის საქონელი 30 დღეში უკან დაბრუნების პირობით.

მყიდველმა ხელშეკრულების შესაბამისად 20 დღეში დაფარა დავალიანება, მაგრამ უკან დააბრუნა 1,500 ლარის გაუყიდავი საქონელი.

აღნიშნული ოპერაციები აისახება გატარებით:

1) საქონლის მიწოდება:

დებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	8,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	8,000

2) მე-15 დღეს მყიდველის მიერ დავალიანების გადახდა და გაუყიდავი საქონლის დაბრუნება:

დებუტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	1,500
დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,500
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	8,000

ამონაგების დაზუსტება კონტრა ჩანაწერით:

დებუტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,500
კრედიტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	1,500

✓ **გაყიდვა განვადებით**

საცალო ვაჭრობის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს საქონლის განვადებით გაყიდვა. მისი არსი მოკლედ ასეთია: მყიდველი საქონლის შექენისას იხდის მთლიანი გასანაღდებელი თანხის განსაზღვრულ ნაწილს (უფრო ხშირად 20-25%-ს) პირველი შესატანის სახით, ხოლო დანარჩენ თანხაზე ხდება გადახდის გადავადება, რომელიც დაფარული უნდა იქნეს დათქმულ ვადაში გარკვეული თანმიმდევრობით. მაშასადამე, მყიდველს საშუალება ეძლევა საქონლის ყიდვიდან რამდენიმე თვის განმავლობაში დაფაროს დავალიანება, რაც ზრდის მყიდველთა რიცხვს და ამით საცალო ვაჭრობა ფართოვდება.

ბასს 18 „ამონაგების“ შესაბამისად, ამონაგების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინ, თუ მოსალოდნელია ოპერაციებიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება. მაგრამ ზოგჯერ ამონაგების აღიარება არ არის მართებული მანამ, სანამ არ მოხდება საფასურის გადახდა ან არ აღმოიფხვრება ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საეჭვო პირობები.

საცალო ვაჭრობაში საქონლის განვადებით გაყიდვას თან ახლავს შემოსავლები-სა და სარგებლის მიღების რისკი. მაგრამ მიუხედავად ამისა, განვადებით გაყიდული საქონლის გასაყიდი ფასის მიმდინარე ღირებულება სრული თანხით აღიარდება შემოსავლად, ხოლო მთლიან მისაღებ თანხასა და დისკონტირების გზით გამოთვლილ მიმდინარე ღირებულებას შორის სხვაობა აღიარდება პროცენტის სახით მისაღებ შემოსავლად.



მაგალითი:

სავაჭრო საწარმომ კლიენტს განვადებით მიჰყიდა 940 ლარად შეფასებული ტელევიზორი. ხელშეკრულების თანახმად, პირველი შესატანი შეადგენს ღირებულების 25%-ს, დარჩენილი თანხა გადახდილი იქნება ცხრა თვის განმავლობაში.

განვადების ხელშეკრულების თანახმად მყიდველს ყოველთვიურად ცხრა თვის განმავლობაში გადასახდელი ექნება 93 ლარი (9 * 93 = 837 ლარი), რომელიც მოიცავს კრედიტის ძირითად თანხას (705 ლარს) და პროცენტის თანხას. პირველი თვის პროცენტი შეადგენს 24 ლარს.

ავსახოთ ტელევიზორის გაყიდვის ოპერაცია და პირველი თვის მისაღები პროცენტების აღიარება.

1) საქონლის განვადებით გაყიდვის ოპერაციის ასახვა:

ღებუტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	235
ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	705
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	940

2) პირველი თვის მისაღები საპროცენტო თანხის შემოსავლად აღიარება:

ღებუტი – 1820 მისაღები პროცენტები	24
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	24

3) პირველი თვის ძირითადი და საპროცენტო თანხის მიღება:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	93
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	24
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	69

✓ **დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების ურთიერთჩათვლა**

პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც ერთი საწარმო მეორისაგან ყიდულობს ერთი სახის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას და იმავე დროს მასზე ყიდის სხვა სახის ფასეულობას ან უწევს მომსახურებას. მაშასადამე, ერთის მხრივ, წარმოიქმნება კრედიტორული დავალიანება და, მეორე მხრივ, დებიტორული დავალიანება. ასეთი დავალიანებების ურთიერთჩათვლა დასაშვებია, თუ საწარმოებს შორის არსებობს შეთანხმება ურთიერთჩათვლაზე.

ამის თაობაზე ბასს 32 „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ მოითხოვს, რომ უნდა მოხდეს ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა და ბალანსში აისახოს ნეტო თანხით, როდესაც:

ა) საწარმოს აქვს აღიარებული თანხების ურთიერთგადაფარვის კანონმდებლობით მინიჭებული უფლება; და

ბ) საწარმო ვარაუდობს, რომ დაფარვა განახორციელოს ნეტო საფუძველზე, ან აქტივის რეალიზაცია და ვალდებულების დაფარვა ერთდროულად განახორციელოს.

დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ურთიერთჩათვლას კონტრას უწოდებენ და იგი აისახება გატარებით:

დებეტი – კრედიტორული დავალიანების ანგარიში
კრედიტი – დებიტორული დავალიანების ანგარიში.



მაგალითი:

ელექტრონული საქონლის მაღაზიამ ელექტროენერჯის გამანაწილებელ კომპანიას მიაწოდა 4,000 ლარის ღირებულების კაბელი. თავის მხრივ, მაღაზიას მისთვის უნდა გადაეხადა მოხმარებული ელექტროენერჯის საფასური 3,000 ლარი.

აღნიშნული ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება:
 მაღაზიის მიერ კაბელის გაყიდვა:

დებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	4,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	4,000

ელექტროენერჯის მოხმარება:

დებუტი – 7330 კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	3,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000

მაღაზიასა და ელექტროენერჯის გამანაწილებელ კომპანიას შორის შეთანხმებით მოხდა დავალიანებების ურთიერთჩათვლა:

დებუტი – 3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000

ამის შემდეგ ელექტრომაღაზიას მყიდველისაგან კიდევ ეკუთვნის 1,000 ლარი, რომლის ფულით დაფარვა აისახება გატარებით:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,000

2.2.2. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა

საწარმოები რეალიზაციის გაზრდის მიზნით საქონელს ყიდვიან შემდგომი განაღდების პირობით, რაც მოთხოვნის წარმოქმნის საფუძველია. საწარმოები ცდილობენ საქონელი მიჰყიდონ გადახდისუნარიან მყიდველებს, მაგრამ პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როდესაც ისინი ვერ ასრულებენ კონტრაქტით გათვალისწინებულ ვალდებულებებს. ეს უკანასკნელი გამოიხატება ვალის სრულად ან ნაწილობრივ გადაუხდელობაში, ანუ მყიდველებიდან თანხების ამოღება დაკავშირებულია გარკვეულ რისკებთან. რისკების მიხედვით მოთხოვნა შეიძლება იყოს უიმედო ან საეჭვო.

ფასს არ განმარტავს უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების ცნებებს და აღიარების კრიტერიუმებს, მაგრამ საერთაშორისო პრაქტიკაში მიჩნეულია, რომ უიმედოა მოთხოვნა, რომლის მიღება შეუძლებელია. თუ მყიდველს წარმოექმნება ფინანსური სიძნელეები და საწარმო ფლობს სათანადო ინფორმაციას, – როგორც არის განაცხადი საწარმოს გაკოტრების შესახებ, სასარჩელო ვადის გასვლა, სასამართლო გადაწყვეტილება მყიდველის ვალდებულებების შესრულებისაგან განთავისუფლების შესახებ, მყიდველის

გარდაცვალების ან ქვეყნიდან გაქცევის შესახებ და სხვა, – ნიშნავს, რომ მყიდველი გადახდის უნაროდ არის აღიარებული. ასეთ შემთხვევაში ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მოთხოვნა აღიარებული უნდა იქნეს რეალური თანხით. ამისათვის მოთხოვნები უნდა შემცირდეს იმ თანხით, რომლის მიღება შეუძლებელია, ანუ მიუღებელი აღიარდეს ხარჯად და აისახოს შემდეგი გატარებით:

დებიტი – 7460 საეჭვო და უიმელო მოთხოვნების ხარჯები
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

უიმელო მოთხოვნა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოიწერება მოგება – ზარალის ანგარიშზე:

დებიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება–ზარალი
კრედიტი – 7460 საეჭვო და უიმელო მოთხოვნების ხარჯები

მოთხოვნების იმ ნაწილს, რომლის მიღება საეჭვოა, უწოდებენ **საეჭვო მოთხოვნებს**. უიმელო მოთხოვნებისაგან განსხვავებით, საეჭვო მოთხოვნების დაფარვის შესაძლებლობა კიდევ არსებობს. საეჭვო მოთხოვნის შეფასების საფუძველს წარმოადგენს – წარსული გამოცდილება, საბაზრო ეკონომიკის მიმდინარე მდგომარეობა და დებიტორული დავალიანების ნაშთების ანალიზი.

ამდენად, წინდახედულების პრინციპის შესაბამისად, საეჭვო მოთხოვნა აუცილებელია გათვალისწინებული იქნეს ხარჯებში და ასევე დარჩეს დებიტორული დავალიანების ანგარიშზე.

დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად კრედიტით გაყიდული საქონელი აღიარებული უნდა იქნეს რეალიზებულად. ბასს 18-ის (პ.18) მიხედვით „თუ ამონაგები უკვე ასახულია და შემდეგ საეჭვო გახდება გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით და არა როგორც უკვე ასახული ამონაგები თანხის კორექტირება“.

საერთაშორისო პრაქტიკაში უიმელო და საეჭვო მოთხოვნები აღირიცხვის ორი მეთოდი გამოიყენება: **პირდაპირი და რეზერვის**. პირდაპირი მეთოდის თანახმად უიმელო მოთხოვნები აღიარდება ფაქტის მოხდენისთანავე და არ ხდება წინასწარი შესაძლო ზარალის შეფასება-აღიარება. ასეთი მიდგომით ირლვევა შემოსავლებისა და ხარჯების

აღიარების შესაბამისობის პრინციპი – შემოსავლები აღიარდება ერთ პერიოდში, ხოლო მასთან დაკავშირებული ხარჯები – სხვა პერიოდში. ეს მეთოდი გამართლებულია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ამდგვარი ხარჯები არაარსებითია. სხვა შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპების საფუძველზე, უნდა იქნეს გამოყენებული რეზერვის მეთოდი.

რეზერვის მეთოდი გულისხმობს საექვო მოთხოვნებიდან მოსალოდნელი ზარალის ერთის მხრივ, წინასწარ ხარჯად აღიარებას და მეორეს მხრივ, რეზერვის შექმნას. რეზერვი გამოყენებულ იქნება იმ შემთხვევაში, თუ საექვო მოთხოვნა გადაიქცევა უიმედოდ.

საერთაშორისო პრაქტიკაში საექვო მოთხოვნების რეზერვის გაანგარიშების ორი მეთოდი არსებობს:

1) წმინდა (ნეტო) რეალიზაციიდან (უფრო ზუსტი იქნება ნეტო კრედიტით რეალიზაციიდან) პროცენტის გამოთვლის. ნეტო-რეალიზაცია გაიანგარიშება რეალიზაციის თანხიდან ფასდათმობისა და უკან დაბრუნებული საქონლის ღირებულების გამოკლებით;

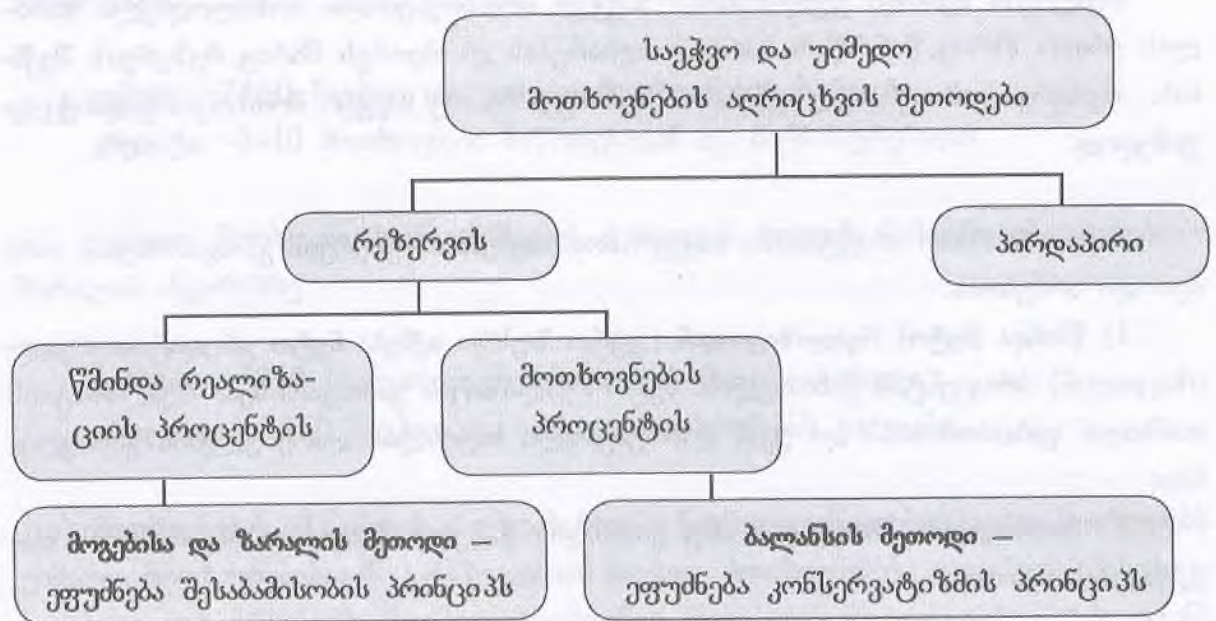
2) მოთხოვნების პროცენტის ანუ გადახდის ვადების მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფების მეთოდი.

ნეტო-რეალიზაციიდან (გაყიდვებიდან) პროცენტის მეთოდი ეფუძნება შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. ამ მეთოდის გამოყენების დროს პასუხი უნდა გაეცეს კითხვას: მოცემულ პერიოდში რეალიზაციის რა ნაწილი არ იქნება ანაზღაურებული, რითაც განისაზღვრება საექვო მოთხოვნების ხარჯების ის სიდიდე, რომელიც ასახული უნდა იქნეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. საექვო მოთხოვნების წლიური ზარჯი გაიანგარიშება ფორმულით: გასული წლების მონაცემების საფუძველზე გამოთვლილი საექვო მოთხოვნების სავარაუდო პროცენტი * მიმდინარე პერიოდის ნეტო რეალიზაციაზე. რეზერვის საბოლოო ნაშთი კი გაიანგარიშება ფორმულით: რეზერვის საწყისი ნაშთი + მიმდინარე წელს აღიარებული საექვო მოთხოვნების ზარჯი. ამ მეთოდის შინაარსიდან გამომდინარე მას უწოდებენ „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მეთოდს“.

მოთხოვნების პროცენტის, ანუ გადახდის ვადების მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფების მეთოდი, ეფუძნება კონსერვატიზმის პრინციპს, რომლის მიხედვით ბალანსში მოთხოვნები უნდა აისახოს მისაღები თანხების ნეტო (წმინდა) ღირებულებით. ამიტომ ამ მეთოდის გამოყენების დროს ყურადღება ექცევა საექვო მოთხოვნების რეზერვს და მის ასახვას ბალანსში. ეს მეთოდი განიხილება ბალანსის თვალსაზრისით. ამისათვის, ჯერ გაიანგარიშება რეზერვის საბოლოო ნაშთი მოთხოვნების ხანდაზმულობის საფუძ-

ველზე, როგორც მოთხოვნების საბოლოო ნაშთის პროცენტი. საეჭვო მოთხოვნების წლიური ხარჯი გაიანგარიშება რეზერვის კორექტირებით შემდეგი ფორმულით: რეზერვის საბოლოო ნაშთი – რეზერვის საწყისი ნაშთი¹ ან რეზერვის საწყისი ნაშთი +/- რეზერვის კორექტირება = რეზერვის საბოლოო ნაშთს.

ზემოთქმულის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ შემდეგი სქემა:



საერთაშორისო პრაქტიკაში მოთხოვნების თანხის დაუფარავი ნაწილის ასახვისათვის გამოიყენება სპეციალური ანგარიში, რომელიც ცნობილია „ანარიცხის“ ან „რეზერვის“ სახელწოდებით. ვინაიდან ტერმინი „რეზერვი“ უფრო გავრცელებულია პრაქტიკაში, ამდენად გამოყენებულ იქნება ეს ტერმინი. მაგრამ უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემულ სიტუაციაში ტერმინი „რეზერვი“ გამოიყენება მოთხოვნების ანგარიშის კორექტირებისათვის და არ არის კაპიტალის ან ვალდებულების ელემენტი.

საეჭვო მოთხოვნის ორი სახე არსებობს: **კონკრეტული** და **საერთო**. **კონკრეტული**ა ისეთი საეჭვო მოთხოვნა, რომელიც დადგენილია ინდივიდუალურად, თითოეული მყიდველის გადახდისუნარიანობიდან გამომდინარე. ასეთი სახის საეჭვო მოთხოვნის დაფარვის რეზერვს **კონკრეტული რეზერვი** ეწოდება.

გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ წინასწარ შეუძლებელია განისაზღვროს რომელი მყიდველი ვერ დააბრუნებს ვალს, მაგრამ გასული წლების მონაცემებზე დაყრდნობით შეიძლება განისაზღვროს, თუ საერთო მოთხოვნების რამდენი პროცენტი არ დაიფარება. საეჭვო მოთხოვნების დაფარვის რეზერვს, რომელიც განსაზღვრულია როგორც

¹ ACCOUNTING PRINCIPLES. R. H. HERMANSON, J.D. EDWARDS, M.W. MAHER. 1992, P.431. INTERMEDIATE ACCOUNTING. THIRTEENTH EDITION. KIESO, WEYGANDT, WARFIELD. 2008. P.330

მოთხოვნების პროცენტი, ეწოდება საერთო რეზერვი. იგი იქმნება მოთხოვნების თანხიდან უიმედო მოთხოვნებისა და კონკრეტული რეზერვის გამოკლების შემდეგ დარჩენილი თანხიდან.

აღნიშნული მეთოდების გამოყენებით განვიხილოთ მაგალითები:



მაგალითი:

1) 2014 წლის დასაწყისისათვის საექვო მოთხოვნების რეზერვი 2,300 ლარია. წლის განმავლობაში კრედიტით რეალიზებულია 430,000 ლარის ღირებულების საქონელი, ფასდათმობა და უკან დაბრუნებული საქონლის ღირებულება 35,000 ლარია.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შეადგენს 395,000 ლარს (430,000 – 35,000).

დავუშვათ, მოცემული საწარმოს გასული წლების მონაცემები ნეტო რეალიზაციისა და საექვო მოთხოვნების თანხების შესახებ ასეთია:

წლები	ნეტო კრედიტით რეალიზაციის თანხა (ლარი)	დანაკარგები საექვო მოთხოვნებიდან (ლარი)	პროცენტი
2011	450,000	15,000	3.33
2012	420,000	10,000	2.38
2013	400,000	8,000	2.00
სულ	1,270,000	33,000	2.60

ნეტო რეალიზაციის პროცენტის მეთოდით საექვო მოთხოვნების დასადგენად გამოვიყენოთ წინა წლების ანალიზით გაანგარიშებული საექვო მოთხოვნების პროცენტი.

განგარიშება გვიჩვენებს, რომ საექვო მოთხოვნების წილი რეალიზაციის მოცულობაში საშუალოდ ყოველწლიურად შეადგენს 2.60%-ს.

აღნიშნულის გათვალისწინებით საანგარიშგებო წლის საექვო მოთხოვნების თანხა იქნება: $395,000 * 2.60\% = 10,270$ ლარი

მიღებული თანხა (10,270 ლარი) სრულად აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც ზარჯი, ხოლო საექვო მოთხოვნების რეზერვი იქნება:

$2,300 + 10,270 = 12,570$ ლარი, რომელიც ბალანსში შეამცირებს მოთხოვნის ნაშთს: $395,000 - 12,570 = 382,430$ ლარი.



2) საექვო მოთხოვნების დასადგენად მოთხოვნების პროცენტის მეთოდის გამოყენების დროს მოთხოვნები უნდა დაჯგუფდეს გადახ-

ფინანსური აღრიცხვა

დის ვადების გადაცილების მიხედვით. თითოეული ჯგუფისათვის განისაზღვრება საეჭვო მოთხოვნების სავარაუდო პროცენტი და თანხა. სავარაუდო პროცენტის დადგენა ხდება გასული წლების გამოცდილების საფუძველზე.

ცხრილში შეტანილ მიმდინარე მოთხოვნაში იგულისხმება ანგარიშები, რომელთა განაღდების ვადა ჯერ არ დამდგარა.

საეჭვო მოთხოვნების გაანგარიშება

გადახდის ვადის გადაცილება დღეებში	მოთხოვნის თანხა (ლარი)	საეჭვო მოთხოვნის სავარაუდო %	საეჭვო მოთხოვნის თანხა (ლარი)
მიმდინარე	32,000	1	320
30 დღემდე	24,000	2	480
31-60 დღემდე	8,600	5	430
61-90 დღემდე	1,800	30	540
91 დღე- 1 წლამდე	600	50	300
1 წ. და მეტი	1,500	80	1,200
სულ	68,500	X	3,270

ცხრილის ანალიზი საშუალებას იძლევა დავასკვნათ, რომ რაც მეტად არის გადახდის ვადა გადაცილებული, მით მაღალია ანგარიშების გაუნაღდებლობის ალბათობა.

როგორც ცხრილიდან ჩანს, 68,500 ლარი საერთო მოთხოვნიდან საეჭვოა 3,270 ლარი, რომელიც ეკუთვნის როგორც საანგარიშგებო, ისე გასულ წელს. ეს არის რეზერვის საბოლოო ნაშთი.

დაუშვათ, საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის საწყისი ნაშთი 1,200 ლარია, მაშინ მიმდინარე პერიოდის კუთვნილი საეჭვო მოთხოვნის ხარჯი იქნება:

$3,270 - 1,200 = 2,270$ ლარი, ხოლო ნეტო მოთხოვნები – 65,230 (68,500 - 3,270) ლარი.

მოვასხმინოთ საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის გაანგარიშების ორი მეთოდის შედარება: ნეტო რეალიზაციის პროცენტის მეთოდის გამოყენების დროს რეალიზაციის გარკვეული პროცენტი ხარჯის სახით სრულად შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამდენად, საეჭვო მოთხოვნების ხარჯების სიდიდე დამოკიდებული არაა რეზერვის საწყის ნაშთზე. მოთხოვნის პროცენტის მეთოდი გვიჩვენებს მყიდველებიდან მოთხოვნების რა ნაწილი არ იქნება მიღებული, ხოლო საეჭვო მოთხოვნების ხარჯები გაიანგარიშება რეზერვის ნაშთების კორექტირებით.

საერთაშორისო პრაქტიკაში ორივე მეთოდი ხშირად გამოიყენება კომბინირებულიად – წლის განმავლობაში (ყოველთვიურად ან კვარტალურად) სიმარტივის

გამო ხარჯებს აღიარებენ ნეტო რეალიზაციის (გაყიდვების) პროცენტის მეთოდით, ხოლო წლის ბოლოს მოთხოვნების ხანდაზმულობის ანალიზის საფუძველზე დგინდება რეზერვის საბოლოო სიდიდე.

ჩვენს მიერ განხილულ მაგალითებში მოთხოვნების პროცენტის მეთოდის გაანგარიშებისას რეზერვის საბოლოო ნაშთის გაანგარიშების სიმარტივისათვის საექვო მოთხოვნების სავარაუდო პროცენტი აიღება მოთხოვნების საბოლოო ნაშთიდან.

საექვო მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიში (1415) საექვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება, რომელიც არეგულირებს აქტიურ ანგარიშს (1410) მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან. იგი არსით კონტრ-აქტიური ანგარიშია, ამიტომ მას აქვს კრედიტის ნაშთი, საექვო მოთხოვნის ზრდა იწერება კრედიტში, შემცირება კი – დებეტში.

თუ საექვო მოთხოვნების დაფარვისათვის რეზერვის/კორექტირების თანხა პირველად იქმნება, მაშინ რეზერვის მთლიანი თანხა შეიტანება ხარჯებში და წარმოიქმნება კორექტირების საწყისი ნაშთი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი – 7460 საექვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები
კრედიტი – 1415 საექვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება

უიმედო მოთხოვნის ჩამოწერა რეზერვის ანგარიშზე გატარდება:

დებეტი – 1415 საექვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

შემდგომ პერიოდში კი კორექტირების თანხის განსაზღვრა ხდება რეზერვის საწყისი ნაშთის მხედველობაში მიღებით.

თუ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში საჭირო რეზერვი მის საწყის ნაშთზე მეტია, მაშინ საწყის ნაშთსა და სავარაუდო რეზერვს შორის სხვაობის თანხით შეიქმნება დამატებითი რეზერვის თანხა, ხოლო თუ მოცემულ პერიოდში საექვო მოთხოვნების რეზერვი ნაკლებია საწყის ნაშთზე, ე.ი. რეზერვი ფაქტიურად მეტია შექმნილი, ვიდრე საჭიროა, მაშინ მათ შორის სხვაობის თანხა შეამცირებს საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებულ ხარჯებს და გაზრდის შემოსავალს.

თუ კონკრეტული საექვო მოთხოვნის დასაფარავად შექმნილი იყო რეზერვი, მაგრამ იგი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლომდე გადახდილ იქნება, მაშინ უკვე აღიარებული ხარჯების გაბათილება ხდება შემოსავლების აღიარებით, რომელიც აისახება გატარებით:

ფინანსური აღრიცხვა

დებეტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები

საეჭვო მოთხოვნების გაანგარიშება და ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასახვა განვიხილოთ პრაქტიკული მაგალითით.



მაგალითი:

2014 წლის დასაწყისისათვის ფირმას მოთხოვნების ანგარიშზე 20,000 ლარის ნაშთი ჰქონდა, ხოლო საეჭვო მოთხოვნის რეზერვის ანგარიშზე – 800 ლარის.

2014 წელს ფირმამ კრედიტით გაყიდა 80,000 ლარის ღირებულების საქონელი, ხოლო მყიდველებისგან ვალის დასაფარავად მიიღო 90,000 ლარი. მოთხოვნების ნაშთის 4% საეჭვოა.

2015 წელს ფირმამ კრედიტით გაყიდა 70,000 ლარის ღირებულების საქონელი, მყიდველებისგან კი მიიღო 63,000 ლარი. ამავე დროს აღმოჩნდა, რომ დოკუმენტებით დადასტურებული უიმელო მოთხოვნა არის 2,000 ლარი, რომლის ჩამოწერის შემდეგ საეჭვო მოთხოვნა შეადგენს მოთხოვნების ნაშთის 4%-ს.

აღნიშნული ოპერაციების „T“ ანგარიშებზე ასახვა ვაჩვენოთ მხოლოდ 1410 და 1415 ანგარიშების მიხედვით:

1410			
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014 წელი საწყისი ნაშთი	20,00	ბანკი	90,000
რეალიზაცია	80,000		
ბრუნვა	80,000	ბრუნვა	90,000
საბოლოო ნაშთი	10,000		
2015 წელი საწყისი ნაშთი	10,000		
რეალიზაცია	70,000	ბანკი	63,000
		უიმელო მოთხოვნა	2,000
ბრუნვა	70,000	ბრუნვა	65,000
საბოლოო ნაშთი	15,000		

1415

საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
სხვა შემოსავლები	400	2014 წელი საწყისი ნაშთი	800
ბრუნვა	400	ბრუნვა	—
		საბოლოო ნაშთი	400
		2015 წლის საწყისი ნაშთი	400
		საეჭვო მოთხოვნების ხარჯი	200
ბრუნვა	—	ბრუნვა	200
		საბოლოო ნაშთი	600

საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის კორექტირება:

2014 წელი:

2014 წლისათვის დაწყებითი ნაშთებისა და სამეურნეო ოპერაციების გათვალისწინებით მოთხოვნების საბოლოო ნაშთი იქნება 10,000 ლარი, მისი 4% ანუ 400 ლარი საეჭვოა, რომელიც 400 ლარით ნაკლებია საეჭვო მოთხოვნის რეზერვის ანგარიშის კრედიტის ნაშთზე (800 - 400 = 400). სხვაობა მიმდინარე პერიოდში აღიარდება შემოსავლის სახით და პერიოდის ბოლოს შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გატარებით:

დებეტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება 400
 კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები 400

2015 წელი:

მოთხოვნების ნაშთი წლის ბოლოს შეადგენს 15,000 ლარს, საიდანაც საეჭვო მოთხოვნა 600 ლარია. საეჭვო მოთხოვნის რეზერვის კრედიტის ნაშთი არის 400 ლარი, ე.ი. ხარჯად უნდა ვაღიაროთ 200 (600 - 400) ლარი, რომელიც შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და აისახება გატარებით:

დებეტი – 7460 საეჭვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები 200
 კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება 200

2.2.3. სათამასუქო და სასესხო მოთხოვნების აღრიცხვა

მოთხოვნის განსაკუთრებული სახეა სათამასუქო მოთხოვნა. მისი წარმოქმნა დაკავშირებულია სხვადასხვა ოპერაციებთან, მათ შორის საქონლის კრედიტით რეალიზაციასთან.

თამასუქი წარმოადგენს გადამხდელის წერილობით ვალდებულებას, მოთხოვნისთანავე ან დათქმულ ვადაში გადაიხადოს განსაზღვრული თანხა. თამასუქი ორი სახისაა: მარტივი (სოლო) და გადასაპირებელი თამასუქი. მარტივი თამასუქი გადახდის დაპირებაა, რომელშიც ორი პიროვნება მონაწილეობს: თამასუქის შემკვები (გამცემი) და მიმღები (მფლობელი).

გადასაპირებელ თამასუქს ეწოდება ტრატა. ტრატა წარმოადგენს საგადასახადო დავალებას, რომელსაც ადგენს კრედიტორი. იგი გულისხმობს კრედიტორის ანუ ტრასანტის წერილობით ბრძანებას გადამხდელისადმი (ტრასანტისადმი), გადაუხადოს განსაზღვრული თანხა დათქმულ ვადაში მესამე პირს – თამასუქის წარმომდგენს (რემიტენტს) ან პირს, რომელიც მითითებულია თამასუქში.

ორივე სახის თამასუქს გააჩნია შემდეგი რეკვიზიტები: დასახელება, ნომინალი, გაცემის თარიღი, რემიტენტი, დაფარვის თარიღი, საპროცენტო განაკვეთი, თამასუქის გამცემი და მისი ხელმოწერა. გარდა ამისა, თამასუქის აღრიცხვისათვის საჭიროა სხვა მაჩვენებლების ცოდნაც: თამასუქის ვადა, სესხის პროცენტი, დაფარვის თანხა, თამასუქის აღრიცხვა, სააღრიცხვო განაკვეთი (დისკონტი) და აღრიცხულ თამასუქზე გასანაღდებელი თანხა.

განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

თამასუქის დაფარვის თარიღი. დაფარვის კონკრეტული თარიღი შეიძლება პირდაპირ იქნეს აღნიშნული თამასუქზე, ან განისაზღვროს გაფორმების თარიღიდან დღეების ან თვეების მითითებით, ე.ი. გაფორმების დღე გაანგარიშებაში არ ჩაითვლება, მაგრამ მხედველობაში მიიღება თამასუქის დაფარვის თარიღი.

მაგალითი:

10 აპრილს მიღებულია თამასუქი, რომელიც უნდა განაღდდეს 90-ე დღეს. გაანგარიშებით ეს იქნება 9 ივლისი:

აპრილში დარჩენილი დღეები	20 (30-10)
მაისის დღეები	31
ივნისის დღეები	30
ივლისის დღეები	9
სულ დღეები	90

ფინანსური აღრიცხვა

თამასუქის ვადა იგი განისაზღვრება თამასუქის მოქმედების დღეთა რაოდენობით. მისი ზუსტი ცოდნა აუცილებელია საპროცენტო შემოსავლის გაანგარიშებისათვის. თუ დადგენილია თამასუქის დაფარვის კონკრეტული თარიღი ან ის განისაზღვრება თამასუქის გაცემიდან თვეთა რიცხვით, მაშინ საჭიროა დღეთა რაოდენობის ზუსტი გამოთვლა. გაანგარიშებაში ჩაითვლება გაცემის ან დაფარვის თარიღი, ე.ი. გაცემის ან დაფარვის თარიღი ერთ დღედ ითვლება.

მაგალითი:

15 მარტს მიღებულია თამასუქი 15 ივნისს დაფარვის პირობით. თამასუქის მოქმედების ვადა იქნება:

მარტში დარჩენილი დღეები	16 (31-15)
აპრილის დღეები	30
მაისის დღეები	31
ივნისის დღეები	<u>15</u>
სულ დღეები	92

თამასუქის მოქმედების ვადიდან გამომდინარე, სათამასუქო მოთხოვნა იყოფა მოკლევადიან და გრძელვადიან მოთხოვნად. მოკლევადიანია სათამასუქო მოთხოვნა, რომლის დაფარვა გათვალისწინებულია თამასუქზე ხელმოწერიდან ერთი წლის, ხოლო გრძელვადიანი მოთხოვნისა – ერთ წელზე მეტი ვადის განმავლობაში.

პროცენტები. პროცენტი გაიანგარიშება თამასუქის ნომინალიდან, როგორც საპროცენტო განაკვეთი და იგი წარმოადგენს საპროცენტო შემოსავლს თამასუქის მიმდებისათვის, ხოლო საპროცენტო ხარჯს – თამასუქის გამცემისათვის. მაშასადამე, პროცენტის სიდიდე დამოკიდებულია სამ ფაქტორზე: თამასუქის ნომინალზე, საპროცენტო განაკვეთსა და ვადაზე:

$$\text{პროცენტი} = \text{თამასუქის ნომინალი} * \text{საპროცენტო განაკვეთი} * \text{ვადა}$$

საპროცენტო განაკვეთი ჩვეულებრივ დადგენილია ერთი წლისათვის. ამიტომ როდესაც თამასუქის მოქმედების ვადა განსაზღვრულია თვეებით ან დღეებით, საჭიროა გაანგარიშების მეთოდის შერჩევა. თუ თამასუქი გაცემულია n თვით, მაშინ ვადაში იგულისხმება $n/12$; ხოლო თუ თამასუქის მოქმედების ვადა განსაზღვრულია დღეებით, მაშინ პროცენტის გამოთვლისას აიღება 360 ან 365 დღე. გაანგარიშების სიმარტივისათვის უმჯობესია 360 დღის აღება¹.

¹ Accounting. Charles T.Homgren (Stanford University), Walter T. Harrison Jr. (Baylor University), M. Suzanne Oliver (Northwest Florida State College). Pearson International Edition. Eighth Edition New Jersey, 2009. p.446.



მაგალითი:

მიღებულია თამასუქი 6 თვის ვადით, რომლის ნომინალი არის 5,000 ლარი, ხოლო საპროცენტო განაკვეთი 12%.

$$\text{პროცენტი} = 5,000 * 12/100 * 6/12 = 300 \text{ ლარი.}$$

თუ თამასუქი მიღებულია 60 დღით, მაშინ მოცემულ შემთხვევაში:

$$\text{პროცენტი} = 5,000 * 12/100 * 60/365 = 99 \text{ ლარი.}$$

თამასუქის დაფარვის დღეს გასანაღდებელი თანხა შედგება თამასუქის ნომინალური ღირებულებისა და მასზე დარიცხული პროცენტისაგან.

ჩვენი მაგალითის მიხედვით იგი ტოლია $5,000 + 99 = 5,099$ ლარის.

უნდა აღინიშნოს, რომ პროცენტიან თამასუქთან ერთად არსებობს უპროცენტო თამასუქი, მაგრამ ეს იმას არ ნიშნავს, რომ მასზე პროცენტის გადახდა არ წარმოებდეს. პროცენტის გადახდა ყველა შემთხვევაში წარმოებს, მაგრამ იგი ნაჩვენები არ არის თამასუქზე პროცენტის სახით. ამ შემთხვევაში თამასუქის ნომინალური ღირებულება თავად მოიცავს პროცენტის თანხას, ე.ი. გასანაღდებელი თანხა ნომინალური ღირებულების ტოლია. მსესხებელი (თამასუქის გამცემი) იღებს არა სრულ ნომინალურ ღირებულებას, არამედ სხვაობას ნომინალურ ღირებულებასა და თამასუქის საპროცენტო თანხას შორის. მაშასადამე, მიღებული თანხა შეესაბამება თამასუქის ნომინალური თანხის მიმდინარე ღირებულებას. ამიტომ უპროცენტო თამასუქს დისკონტირებულსაც უწოდებენ. დისკონტის განაკვეთი ფაქტიურად მოქმედი საპროცენტო განაკვეთია, რომელიც ღვინდება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. პროცენტის თანხა მიიღება ნომინალურ ღირებულებასა და დისკონტირებულ (მიმდინარე) ღირებულებას შორის სხვაობით.

მარტივი თამასუქისაგან განსხვავებით გადასაპირებელ თამასუქს იურიდიული ძალა აქვს მაშინ, როდესაც აქცეპტირებულია გადამხდელის მიერ, რითაც იგი თავის თავზე იღებს თამასუქის ვადაში გადახდის ვალდებულებას. თუ თამასუქში მითითებული არ არის გადახდის ვადა, მაშინ იგი წარდგენისას გასანაღდებლად ითვლება. გადასაპირებელი თამასუქი შეიძლება გადაიცეს სხვა პირის საკუთრებაში ინდოსამენტის (წარწერა ფასიანი ქაღალდების უკანა მხარეზე, რომელიც ადასტურებს უფლების გადაცემას სხვა პირისათვის) მეშვეობით. პირს, რომელიც ასრულებს ინდოსამენტს, ეწოდება ინდოსანტი. თამასუქის მიმღებს შეუძლია შეინახოს იგი გადახდის ვადის

დადგომამდე და შემდეგ წარადგინოს გასანაღლებლად, ჩაღოს ბანკში სესხის მისაღებად, ე.ი. თამასუქი ვადამდე გაანაღლოს ბანკის სესხით ანუ აღრიცხულ იქნეს ბანკში თამასუქის ვადის გასვლამდე, ე. ი. მოახდინოს თამასუქის დისკონტირება. მაშასადამე, ბანკი სესხს გასცემს გადასაპირებელი თამასუქის გარანტიით. ამ შემთხვევაში ბანკი გასანაღლებელი თანხიდან იტოვებს გარკვეულ პროცენტს, რომელიც სესხის პროცენტის ტოლია და მას სააღრიცხვო განაკვეთს ანუ დისკონტის განაკვეთს უწოდებენ. თუ თამასუქის გამცემი თამასუქს ვადაზე ვერ გაანაღლებს, მაშინ მის ნაცვლად ბანკის წინაშე პასუხს აგებს ინდოსანტი.

$$\text{დისკონტის თანხა} = \text{გასანაღლებელი თანხა} * \text{საპროცენტო განაკვეთი} * \text{პერიოდი.}$$

პერიოდში იგულისხმება თამასუქის ბანკში გადაპირებიდან განაღდებადღე დარჩენილი დრო, რადგან ბანკი ამ დღეებზე გასცემს სესხს.

$$\text{აღრიცხულ თამასუქზე გადახდილი თანხა} = \text{გასანაღლებელი თანხა} - \text{დისკონტის თანხა}$$

მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები აღრიცხება შემდეგ ანგარიშებზე: 1510 – მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები და 1520 – მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი. ამასთან ერთად დარიცხვის მეთოდის თანახმად, ყოველთვიურად უნდა მოხდეს თამასუქიდან მისაღები პროცენტის დარიცხვა, რომელიც აისახება 1820 – მისაღები პროცენტების ანგარიშზე. შესაბამისად მოხდება მისი შემოსავლად აღიარება.

მაგალითი:



თამასუქის მიმღებმა თამასუქის აღრიცხვა მოახდინა ბანკში.

ბანკის მიერ აღრიცხული თამასუქის ნომინალი შეადგენს 5,000 ლარს, დაფარვის ვადა – 60 დღეს, საპროცენტო განაკვეთი – 12%-ს, დისკონტის განაკვეთი – 15%-ს. დისკონტირება მოხდა თამასუქის გაცემიდან 18 დღის შემდეგ.

$$\text{გასანაღლებელი თანხა: } 5,000 + (5,000 * 12/100 * 60/365) = 5,000 + 99 = 5,099 \text{ ლარს.}$$

$$\text{დისკონტის თანხა} = 5,099 * 15/100 * 42/365 = 88 \text{ ლარი (60 - 18 = 42 დღე).}$$

აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელი თანხა:

$$5,099 - 88 = 5,011 \text{ ლარი.}$$

გასანაღდებელი თანხა 5,099 ლარი ეკუთვნის თამასუქის წარმომდგენს (მიმღებს). მას იზღის თამასუქის გამცემი; დისკონტის თანხა – 88 ლარი – ბანკს, რომელსაც იგი იღებს თამასუქის ვადაზე ადრე განაღდებისათვის; აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელი თანხა – 5,011 ლარი არის ბანკიდან მიღებული თანხა, რომელიც შემცირებულია დისკონტის თანხით.

აღნიშნული ოპერაცია ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,011
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	88
(თამასუქის სააღრიცხვო ხარჯი)	
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	99
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები	5,000

თამასუქი შეიძლება მიღებულ იქნეს გაცემული სესხის ან აქტივების სანაცვლოდ, ე.ი. მოხდება ჩვეულებრივი დებიტორული დავალიანების გარდაქმნა თამასუქად და პირიქით.

მაგალითი:

მყიდველისაგან 2014 წლის 1 ივლისს მიღებული მარტივი თამასუქი 6,000 ლარის დებიტორული დავალიანების დასაფარავად. წლიური საპროცენტო განაკვეთია 8%. საპროცენტო თანხა გადახდილი უნდა იქნეს ყოველი თვის ბოლოს. თამასუქის დაფარვის ვადაა 2014 წლის 31 დეკემბერი.

$$\begin{aligned} &\text{ერთი თვის საპროცენტო თანხა: } 6,000 * 8/100 \\ &* 1/12 = 40 \text{ ლარი.} \end{aligned}$$

ავსახოთ ანგარიშებზე დებიტორული დავალიანების თამასუქად გარდაქმნის, საპროცენტო შემოსავლის მიღებისა და თამასუქის განაღდების ოპერაციები:

1) თამასუქის მიღება:

დებეტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები	6,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,000

ფინანსური აღრიცხვა

2) საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა ივლისის თვეში:

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები	40
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	40

3) საპროცენტო თანხის მიღება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	40
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	40

და ა.შ. ყოველთვიურად.

4) წლის ბოლოს თამასუქის განაღდება და საპროცენტო თანხის მიღება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	6,040
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები	6,000
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	40

თამასუქის დათქმულ ვადაში გაუნაღდებლობის შემთხვევაში ითვლება, რომ თამასუქის გამცემისაგან მიღებულ იქნა უარი განაღდებაზე, ამიტომ იგი ჩამოიწერება სათამასუქო მოთხოვნის ანგარიშიდან და განიხილება როგორც დებიტორული დავალიანება.

ვთქვათ, ჩვენ შემთხვევაში უარი მიღებულია 2014 წლის 31 ოქტომბერს. მაშინ მოხდება ასეთი გატარება:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6,080
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები (ნომინალური ღირებულებით)	6,000
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავალი დარიცხული პროცენტის თანხით (ორი თვის)	80

თამასუქის განაღდებაზე უარის თქმის მიუხედავად მიმღებს მაინც ეკუთვნის თამასუქის ნომინალური ღირებულება და საპროცენტო თანხა.

თუ მარტივი თამასუქი მიღებული იქნება გაცემული სესხის ნაცვლად, მაშინ ადგილი ექნება შემდეგ გატარებას:

დებეტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	

ხოლო თუ მარტივი თამასუქი მიიღება გაცემული აქტივისათვის, მაშინ თამასუქის მიმღები აღნიშნულ ოპერაციას ასახავს როგორც აქტივის რეალიზაციას და იგი აისახება გატარებით:

დებეტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

აქტივის ღირებულება ტოლია თამასუქის ნომინალური ღირებულებისა.

ორივე შემთხვევაში საპროცენტო თანხის შემოსავლად აღიარება გატარდება:

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

ანალოგიურად ხორციელდება გადასაპირებელი თამასუქის მიღებისა და გაცემის ოპერაციები. განსხვავება წარმოიქმნება მხოლოდ თამასუქის გადაპირებისას.

2.2.4. დარიცხული და სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

მოკლევადიან მოთხოვნებს მიეკუთვნება დარიცხული მოთხოვნები. ხშირ შემთხვევაში ისინი წარმოიქმნება არასასაქონლო ოპერაციების განხორციელების შედეგად. როცა საწარმოს აქტივებს იყენებენ სხვა სუბიექტები, მათგან მიიღება შემოსავალი პროცენტების, როიალტის ან დივიდენდების სახით. ასეთ შემოსავლებს საწარმო ძირითადად იღებს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღის შემდეგ. დარიცხული ნიშნავს გამოუმუშავებულ, მაგრამ მიუღებელ შემოსავალს, რომელიც დარიცხვის მეთოდით აღიარებული უნდა იქნეს შემოსავლად და მოთხოვნად.

დარიცხული მოთხოვნები აღრიცხება შემდეგ ანგარიშებზე:

1810 – მისაღები დივიდენდები

1820 – მისაღები პროცენტები

1890 – სხვა დარიცხული მოთხოვნები.

მოკლედ განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

– მიმღები საწარმო სააქციო საზოგადოების მიერ დივიდენდების გამოცხადების შემდეგ შექმნილი აქციების შესაბამისად კუთვნილ დივიდენდებს ასახავს გატარებით:

დებეტი – 1810 მისაღები დივიდენდები

კრედიტი – 8120 დივიდენდები

აქციონერი საწარმო დივიდენდებზე საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალ-

ფინანსური აღრიცხვა

ისწინებული გადასახადების გამოკლების შემდეგ დივიდენდების მიღებას ასახავს:
დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
კრედიტი – 1810 მისაღები დივიდენდები

– საწარმოს მიერ გაცემული სესხებიდან, მიღებული თამასუქებიდან და სხვა ოპერაციებიდან მისაღები საპროცენტო შემოსავლების ასახვა:
დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

პროცენტის მიღება გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები.

მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების გარდა საწარმოში არსებობს სხვა მოთხოვნებიც, რომლებიც წამოიქმნება საწარმოს წინაშე სხვადასხვა მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით, მომსახურების წინასწარი ანაზღაურებით, ფინანსური ოპერაციების განხორციელებით და სხვა.

მოკლედ განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანის აღრიცხვა.

– საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების პროცესში წარმოექმნება სხვადასხვა სამეურნეო დავალების შესრულების საჭიროება. დავალების შემსრულებლებზე ავანსად გაიცემა თანხა, რითაც წარმოიქმნება მოთხოვნა:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
ან დებეტი – 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით
ან კრედიტი – 1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით

– სათანადო დოკუმენტების წარმოდგენის შემდეგ პირის დავალიანება უნდა ჩამოიწეროს ხარჯებში ან გამოუყენებელი თანხა უნდა დაბრუნდეს სალაროში:

დებეტი – 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები
ან დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით (ან სხვა ანგარიში)
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
ან კრედიტი – 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ

– საწარმოს მუშაკებზე საქონლის განვადებით მიყიდვა:

დებუტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

– მუშაკების მიერ დავალიანების დაფარვა:

დებუტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

– საწარმოს პარტნიორებზე სესხის გაცემა:

დებუტი – 1450 მოთხოვნები გაცემულ სესხებზე

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

– სესხის დაბრუნება მოხდება იმ ანგარიშებზე, საიდანაც გაიცა:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1450 მოთხოვნები გაცემულ სესხებზე

ეკონომიკური შინაარსით მოთხოვნებს მიეკუთვნება წინასწარ გადახდილი თანხები. ეს ისეთი თანხებია, რომლებიც გადახდილია მიმდინარე პერიოდში, მარგამ მიეკუთვნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდს. ასეთია მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები. ასეთი თანხები მოთხოვნად დარჩება მანამ, სანამ არ იქნება მოწოდებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, გაწეული მომსახურება ან შესრულებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სხვა სამუშაოები.

– ხელშეკრულების თანახმად საწარმოს მიერ მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები ასე გატარდება:

დებუტი – 1480 მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

– მომწოდებლების მიერ ვალდებულების სრულად შესრულება აისახება:

დებუტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – 1480 მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები

მოკლევადიან მოთხოვნებში შეიტანება აგრეთვე გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი. ბასს 1-ის შესაბამისად ყოველმა საწარმომ თვითონ უნდა გადაწყვიტოს განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები. მიუხედავად ამისა, საწარმოს ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად საჭიროა ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების განაღდების ვადების ასახვა. აქედან გამომდინარე, გრძელვადიანი მოთხოვნები, რომელთა დაფარვის

ვადა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 12 თვეზე ნაკლებია, გადატანილი უნდა იქნეს მოკლევადიან მოთხოვნებში.

გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღსარიცხავად გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

- 1460 – კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1470 – გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი და
- 1520 – მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი.

– საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე გრძელვადიანი მოთხოვნის ნაწილის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში:

- ღებუტი** – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
- კრედიტი** – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

– მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების გადატანა მოკლევადიან სათამასუქო მოთხოვნებში:

- ღებუტი** – 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი
- კრედიტი** – 2310 მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე/ თამასუქებზე

2.3. გრძელვადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

გრძელვადიანია მოთხოვნა, რომლის დაფარვის ვადა ერთ წელს აღემატება. მათი აღრიცხვა წარმოებს 2300 „გრძელვადიანი მოთხოვნების“ ჯგუფის შემდეგ ანგარიშებზე:

- 2310 – მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე/ თამასუქებზე;
- 2320 – ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- 2330 – მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე;
- 2340 – გადავადებული საგადასახადო აქტივი;
- 2390 – სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები.

გრძელვადიანი თამასუქების აღრიცხვა ხორციელდება ისე როგორც მოკლევადიანებისა. მარტივი და გადასაპირებული თამასუქების გამოყენებით განვიხილოთ გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა.



მაგალითი:

1 იანვარს მიღებულია მარტივი თამასუქი გაცემულ სესხზე. თამასუქის ნომინალური ღირებულება არის 50,000 ლარი. საპროცენტო განაკვეთი – 15%, ვადა – 3 წელი. საპროცენტო თანხა მიღებული უნდა იქნეს ყოველი წლის ბოლოს.

პირველი წლის ოპერაციები ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

1) თამასუქის მიღება:

ღებუტი – 2310 მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე/თამასუქებზე	50,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50,000

2) ყოველთვიურად საპროცენტო შემოსავლის აღიარება:

ღებუტი – 1820 მისაღები პროცენტები	625
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	625

(50,000 * 15% = 7,500; 7,500 * 1/12 = 625)

3) პირველი წლის ბოლოს საპროცენტო თანხის მიღება:

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	7,500
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	7,500

(625 * 12)

განვიხილოთ გრძელვადიანი თამასუქის გადაპირების შემთხვევა.



მაგალითი:

მიღებული თამასუქის ნომინალური ღირებულება 15,000 ლარია, დაფარვის ვადა – 2 წელი, საპროცენტო განაკვეთი – 12%. თამასუქის მფლობელმა გადაწყვიტა თანხის ვადაზე ადრე მიღებისათვის, თამასუქის გამოწერიდან 200 დღის შემდეგ, მისი ბანკში ჩადება სესხის მისაღებად, ანუ მოახდინა თამასუქის დისკონტირება 520 დღით (720 -200).

ბანკმა თამასუქის ვადაზე ადრე განაღდებისათვის მოითხოვა საპროცენტო თანხის გარკვეული ნაწილი, რომელიც გასანაღდებელი თანხის 15%-ს შეადგენს.

თამასუქის მიმღები ბანკიდან გასანაღდებელ თანხას მიიღებს დისკონტის თანხის გამოკლებით.

ფინანსური აღრიცხვა

თამასუქის მფლობელის კუთვნილი გასანაღდებელი თანხა = $15,000 * (1+0,12)^2$
= 18,816 ლარი;

დისკონტის თანხა = $18,816 * 15/100 * 520/720 = 2,038$ ლარი;

გადასახდელი თანხა = $18,816 - 2,038 = 16,778$ ლარი.

აღნიშნული ოპერაცია აისახება გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 16,778

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 2,038

(თამასუქის სააღრიცხვო ხარჯი)

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები ($18,816 - 15,000$) 3,816

კრედიტი – 2310 მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე/თამასუქებზე 15,000

მაშასადამე, თამასუქის მიმღებს (მფლობელს) ორი წლის შემდეგ უნდა მიეღო 18,816 ლარი, მაგრამ 200 დღის შემდეგ მან მოახდინა თამასუქის გადაპირება, რის გამოც იგი ბანკიდან მიიღებს 16,778 ლარს; საიდანაც 1,778 ლარი თამასუქის გადაპირებამდე მიღებული შემოსავალია, 2,038 ლარი კი ეკუთვნის ბანკს.

დათქმულ ვადაში გაუნაღდებელი გრძელვადიანი მარტივი თამასუქი ისევე გატარდება, როგორც მოკლევადიანი:

დებეტი – 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები

კრედიტი – 2310 მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე/თამასუქებზე

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

მაშასადამე, მოხდა გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნის გარდაქმნა გრძელვადიან მოთხოვნად.

გრძელვადიანი მოთხოვნებიდან ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე, რომელიც წარმოიქმნება საწესდებო კაპიტალში პარტნიორების მიერ შეუტანილი წილით. იგი აისახება გატარებით:

დებეტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

კრედიტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი

– მოთხოვნის დაფარვა შეიძლება მოხდეს ფულის ან სხვა აქტივების შეტანით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა განხილული მოთხოვნების აღრიცხვის მსგავსად წარმოებს.

განმარტებითი შენიშვნები

მოთხოვნების განმარტებებში საწარმომ უნდა გაშიფროს დებიტორული დავალიანების ქვეჯგუფები, დააჯგუფოს ისინი საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერი ფორმით და მოგვცეს დეტალური ინფორმაცია ჯგუფების მიხედვით:

– სავაჭრო შემკვეთებისაგან მისაღები ანგარიშები, მათ შორის სათამაშუქო მოთხოვნები;

- საწარმოთა ჯგუფის სხვა წევრებისაგან მისაღები მოთხოვნები;
- შვილობილი და მეკავშირე საწარმოების მოთხოვნები;
- დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღები მოთხოვნები;
- გადახდილი ავანსები;
- დანარჩენი მოთხოვნები.



თავი 3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

- 3.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი და კლასიფიკაცია
- 3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება
- 3.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები
- 3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები
- 3.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია
- 3.6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება განმარტებითი შენიშვნები

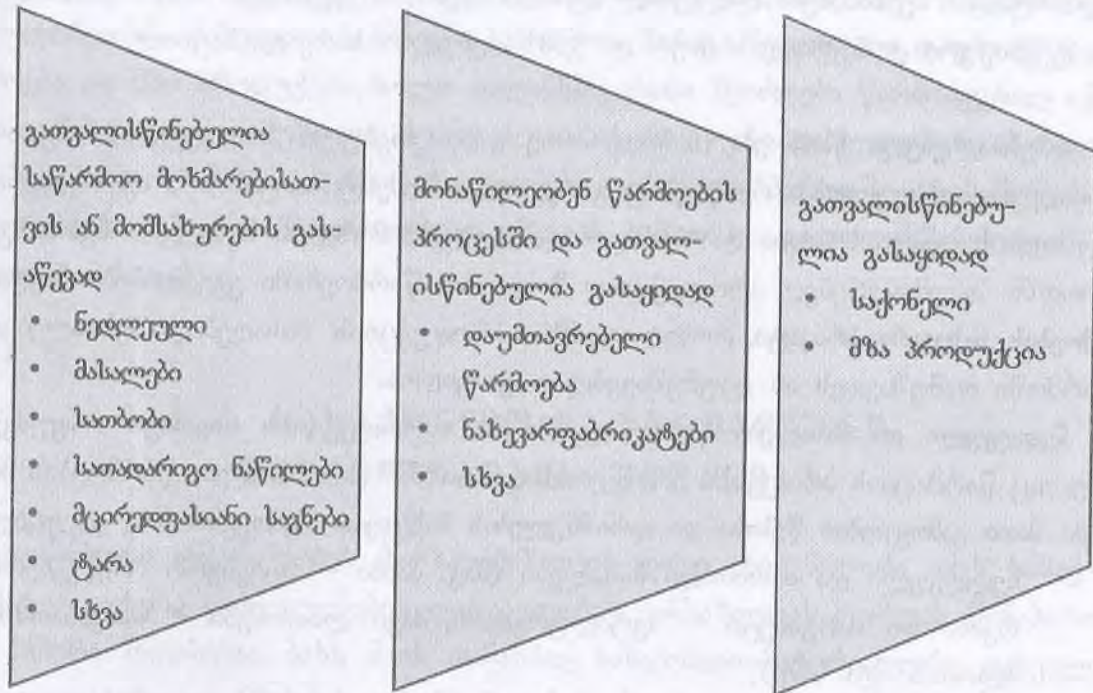
3.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი და კლასიფიკაცია

ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად საწარმოებს უნდა ჰქონდეთ განსაზღვრული სიდიდის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები წარმოადგენს აქტივებს, კერძოდ, მიმდინარე აქტივებს. მათი აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა წარმოებს ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების“ მიხედვით. სტანდარტის თანახმად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ისეთი აქტივებია, რომლებიც:

- ა) გათვალისწინებული არიან გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებული არიან გასაყიდად;
- გ) წარმოდგენილი არიან ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილი არიან საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

აქედან გამომდინარე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კლასიფიკაცია შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კლასიფიკაცია



საქონელი არის საგანი (ნივთი) რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ან შეძენილია ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. ის მოიცავს მოიცავს ყველა მარაგს, რომელიც შეძენილია შემდგომი გაყიდვისათვის ფიზიკური ფორმის არსებითი ცვლილებების გარეშე, მაგრამ ზოგჯერ სავაჭრო შემსყიდველი ფირმები და კომპანიები საქონლის დაკომპლექტებას ახდენენ მომხმარებლის მოთხოვნების შესაბამისად. საქონელი მარაგის სახით შეიძლება იმყოფებოდეს სავაჭრო დარბაზში, საწყობში, გზაში, სადაც იგი უკვე საწარმოს საკუთრებაა.

საქონელი, ისევე როგორც ყველა მარაგი, მიეკუთვნება საბრუნავ საშუალებებს, რადგან იგი ერთი წლის ან ერთი საწარმოო ციკლის განმავლობაში უნდა გარდაიქმნას ფულად საშუალებად. მარაგად არ შეიძლება ჩაითვალოს ისეთი საქონელი, რომელიც გაყიდულია, სხვა საწარმოს საკუთრებაა, მაგრამ ჯერ არ არის მყიდველებსათვის გაგზავნილი, ე.ი. ფიზიკურად საწარმოს საწყობში იმყოფება.

სტანდარტის შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მოიცავს იმ შეძენილ საქონელს, რომელიც ინახება ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. განსაკუთრებით ეს ეხება საცალო ვაჭრობის ქსელში შეძენილ საქონელს, რომელიც თავისი დანიშნულებით შეიძლება გრძელვადიანი აქტივიც იყოს, მაგალითად, მიწა, შენობა-ნაგებობები, სატრანსპორტო საშუალებები და სხვა ქონება, რომელიც ინახება მარაგის სახით და განკუთვნილია გასაყიდად.

მზა პროდუქცია ისეთი მატერიალური ფასეულობაა, რომელმაც გაიარა დამუშავების ყველა სტადია, შეესაბამება დადგენილ სტანდარტებს ან ტექნიკურ პირობებს, მიღებულია ტექნიკური კონტროლის მიერ და გამზადებულია სარეალიზაციოდ.

დაუმთავრებელი წარმოება (ნაწილობრივ დამთავრებული პროდუქცია) ისეთი მატერიალური ფასეულობაა, რომელსაც გარკვეული მომენტი სათვის არა აქვს გავლილი დამუშავების ყველა სტადია და რომლის დასრულება მოხდება შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდში. დაუმთავრებელ პროდუქციად ზოგიერთ წარმოებაში გვევლინება **საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატი**, რომელიც მზა პროდუქციის მისაღებად შესაძლებელია საწარმოში დამუშავდეს ან დაუმუშავებლად გაიყიდოს.

ნედლეული და მასალები წარმოადგენს მზა პროდუქციის ნივთიერ საფუძველს, რომელიც წარმოების პროცესში ერთჯერადად მოიხმარება. მასალები წარმოების პროცესში მათი გამოყენების წესისა და დანიშნულების მიხედვით შემდეგნაირად ჯგუფდება:

- ნედლეული და ძირითადი მასალები (მაგ. ბამბა – საფეიქრო მრეწველობაში, რკინა და მარგანეცი – მეტალურგიაში, შავი ლითონები – მანქანათმშენებლობაში და სხვ.);
- ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები (ძრავები – ჩარხმშენებლობაში, ტყავ-რეზინის ლველები – ავტომანქანების წარმოებაში და ა.შ.);
- დამხმარე მასალები (ლაქი, საღებავი, შესაზეთი მასალები; ძაფი – სამკერვალო წარმოებაში და ა.შ.).

სათბობი (ნავთობი, მაზუთი, ბენზინი, ნახშირი, შეშა და სხვა) შეიძლება იყოს ტექნოლოგიური, ენერგეტიკული და სამეურნეო დანიშნულების.

სათადარივო ნაწილები შედის ნაწარმში გარეგანი ცვლილებების გარეშე (სხვადასხვა ნაწილები მანქანებისა და მოწყობილობის შესაკეთებლად).

მცირეფასიანი საგნები (ინსტრუმენტები, საოფისე ინვენტარი და სხვა) ხელს უწყობს პროდუქციის დამზადებას, მაგრამ არ შედის არც მის მასაში და არც ქიმიურ შემადგენლობაში.

ტარა (ხის, მუყაოს და პლასტმასის ყუთები, შესაფუთი მასალა და სხვა) გამოიყენება გასაყიდი პროდუქციის განსათავსებლად და შესაფუთად.

ნარჩენებს მიეკუთვნება ხის ბურბუშელა, ნახერხი, ლითონის ნაქლიბი, მილის ჩამონატყერი და სხვა.

• ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ თანახმად, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების“ მიხედვით: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული, დაუმთავრებელი წარმოება და შუა პროდუქცია, ხოლო ბალანსში ისინი შეიძლება წარმოადგენილ იქნენ ერთი გამსხვილებული მუხლით „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (მარაგი).“

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გარკვეულ პეროდში არის საწარმოს საკუთრება, მოცემულია მატერიალური აქტივის სახით და გათვალისწინებულია შემოსავლის მისაღებად.

3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების განსაზღვრას, რომლის წინაპირობა მათი სწორი შეფასებაა. ბასს 2-ის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თავდაპირველი (შეძენის დროს) შეფასება ხდება თვითღირებულებით.

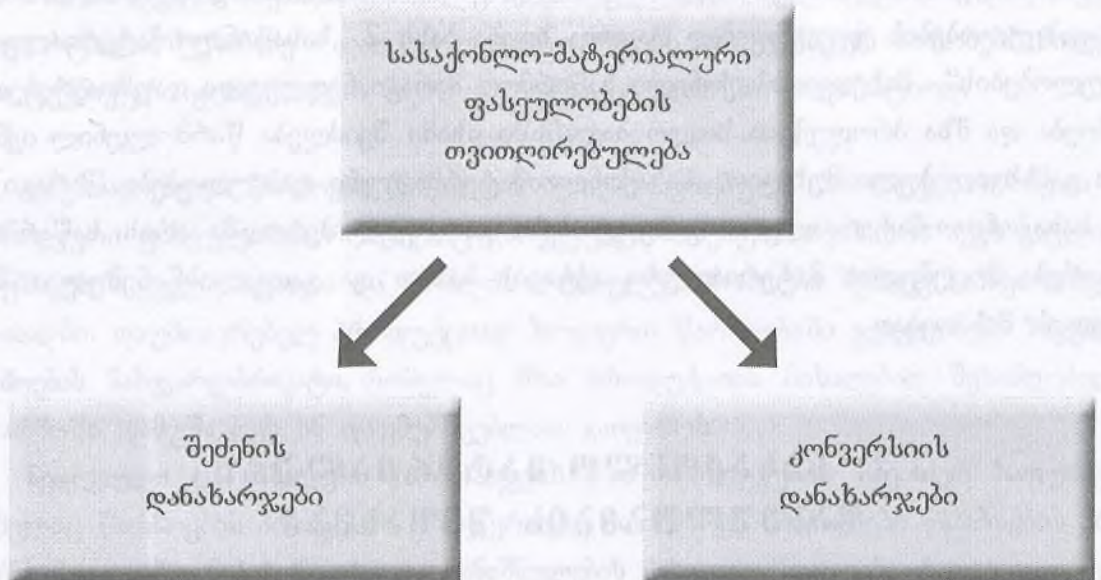
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ფორმირება იწყება მათი შეძენიდან. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენას, როგორც წესი, საფუძვლად უდევს მომწოდებელსა და მყიდველს შორის დადებული გარიგება, რომელიც ფორმდება კონტრაქტით (ხელშეკრულებით). მასში აისახება მიწოდების ყველა პირობა.

შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება ღვინდება და შემოსავალში აიღება პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე.

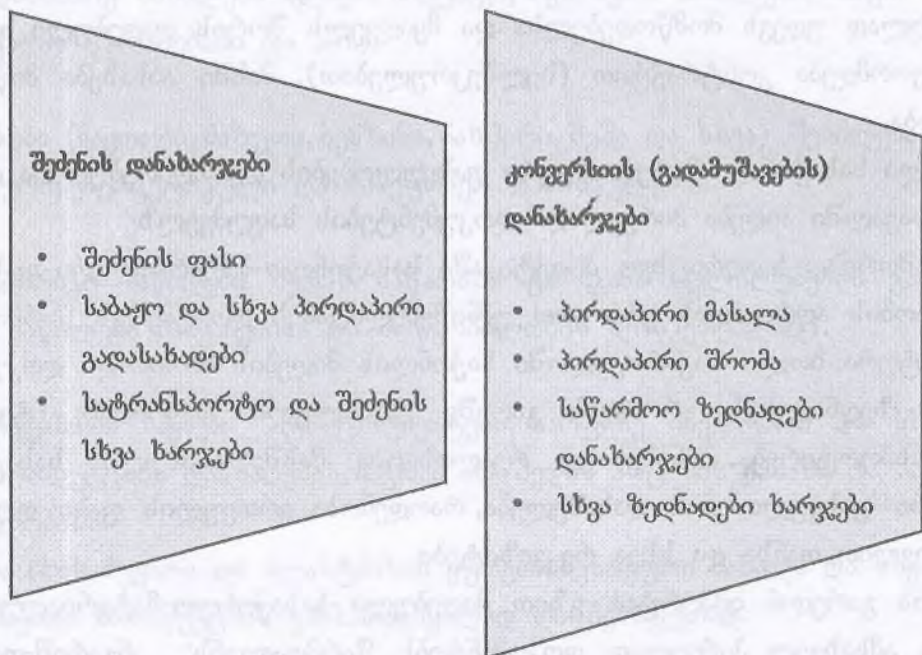
საერთაშორისო სააღრიცხვო პრაქტიკაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის აღრიცხვის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს დოკუმენტს წარმოადგენს ანგარიშ-ფაქტურა, ხოლო საქართველოში საქონლის მიღების ძირითადი დოკუმენტია „სასაქონლო ზედნაღები“, რომლის გარეშე აკრძალულია საქონლის (ტვირთის) შეძენა, ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია. მასში ასახულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დასახელება, რაოდენობა, ერთეულის ფასი ღვ-ს და აქციზის ჩათვლით, თანხა და სხვა რეკვიზიტები.

ქვეყნის გარედან იმპორტის გზით მიღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ამსახველ პირველად დოკუმენტებს წარმოადგენს: ანგარიშ-ფაქტურა (invoice), საერთაშორისო რკინიგზის ზედნაღები, ავიაზედნაღები, კონოსამენტი (ზღვით გადაზიდვის შემთხვევაში), გემის განტვირთვის გენერალური აქტი და სხვა.

განვიხილოთ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ფორმირების სქემა:



სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს მათ შექმნასა და გადაამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე ამ ფასეულობების სათანადო მდგომარეობაში მოყვანისა და დანიშნულების ადგილამდე ტრანსპორტირების დანახარჯებს.



სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შექმენის დანახარჯები მოიცავს: მათი შექმენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო საბაჟო და სხვა გადასახადებს (უკანდაბრუნებადი გადასახადების გარდა), სატრანსპორტო, დამზადების და სხვა პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებული ამ ფასეულობების

შეძენასთან. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის დანახარჯებში არ შეიტანება სავაჭრო დათმობა, სავაჭრო დანამატი და სხვა.



მაგალითი:

საწარმომ განახორციელა 10,000 ლარის ღირებულების აქციზური საქონლის – სიგარეტების იმპორტი. აქციზი შეადგენს 1,500 ლარს, ხოლო დღგ – 2,070 ლარს. საწარმო რეგისტრირებულია ამ გადასახადების გადამხდელად.

საქონლის შეძენაში გადასახდელია: $10,000 + 1,500 + 2,070 = 13,570$ ლარი, საიდანაც 3,570 ლარი უკან დასა-

ბრუნებელი გადასახადია და ამიტომ არ შეიტანება შეძენილი საქონლის თვითღირებულებაში, ე.ი. თვითღირებულება შეადგენს 10,000 ლარს.

თუ მარავი იმპორტის გზითაა შეძენილი, მაშინ შეძენის ღირებულებაში შეიტანება აგრეთვე საიმპორტო საბაჟო გადასახადი და განბაჟებასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯები.



მაგალითი:

უცხოელი მომწოდებლებისაგან შეძენილია 5,000 დოლარის გამაგრილებელი სასმელები, რომლის ტრანსპორტირებისათვის გადასახდელია 960 ლარი. განბაჟების დღეს 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა 2.0 ლარს. საბაჟო გადასახადი შეადგენს 12%.

საქონლის შეძენაზე დანახარჯები იქნება:

საქონლის შეძენის ფასი – 10,000 ლარი ($\$5,000 * 2.0$ ლარი);

ტრანსპორტირების ხარჯი – 960 ლარი

საბაჟო გადასახადი – $(10,000 + 960) * 12\% = 1,315$ ლარი.

მაშასადამე, საქონლის შეძენის თვითღირებულება = $10,000 + 960 + 1,315 = 12,275$ ლარი.

უფრო რთულია სამრეწველო საწარმოების მიერ წარმოებული მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ღირებულების განსაზღვრა. სასაქონლო-მატე-

რიალური ფასეულობების გადაბეჭდვის (კონვერსიის) თვითღირებულება მოიცავს იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან. ეს დანახარჯებია: პირდაპირი დანახარჯები, საწარმოო ზედნადები დანახარჯები, აგრეთვე სხვა ზედნადები დანახარჯები.

პირდაპირია ისეთი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ შეიძლება მიეკუთვნონ დანახარჯთა ერთეულს. პირდაპირ დანახარჯებს მიეკუთვნება: პირდაპირი (ძირითადი) მასალის ხარჯი, პირდაპირი (მუშების) ხელფასი და სხვა პირდაპირი დანახარჯი.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები არაპირდაპირი ხარჯებია, რომლებიც თავის მხრივ იყოფა მუდმივ და ცვლად ხარჯებად. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან ერთად არ იცვლებიან, უფრო ზუსტად, შეფარდებით უცვლელი რჩებიან. მათ მიეკუთვნება: საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ექსპლუატაციის ხარჯები, ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები, წარმოების მართვისა და ადმინისტრაციის შენახვის ხარჯები. მუდმივი ხარჯებისაგან განსხვავებით, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილების პირდაპირპროპორციულად. ესენია: დამხმარე მასალები, დამხმარე მუშების ხელფასი და სხვა.

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები შეუძლებელია პირდაპირ მიეკუთვნოს კონვერსიის დანახარჯებს, ამიტომ საჭიროა მათი განაწილება რაიმე სამართლიანი საფუძვლის მიხედვით. ბასს 2-ით განსაზღვრულია ზედნადები ხარჯების განაწილების წესები. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯებზე მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება ხდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ითვლება იმ პერიოდის ხარჯად, რომელშიც იქნა გაწეული. თუ საანგარიშგებო პერიოდში მიღწეული იქნება წარმოების არაჩვეულებრივად მაღალი დონე, მაშინ საწარმოო პროდუქციის ერთეულის მიერ შთანთქმული (მიკუთვნებული) მუდმივი ზედნადები ხარჯების თანხა უნდა შემცირდეს იმ სიდიდით, რომ არ მოხდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. რაც შეეხება ცვლად საწარმოო ზედნადებს, მათი განაწილება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.

აღინშნულის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ მაგალითი.



მაგალითი:

საკონდიტრო კომპანია აწარმოებს ერთი სახის პროდუქციას. საანგარიშგებო პერიოდში გათვალისწინებულია, რომ პროდუქციის საწარმოებლად საჭირო იქნება 32,000 ლარის მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები. საშუალო საწარმოო სიმძლავრე, რომლის მიხედვითაც განაწილდება მუდმივი ზედნაღები ხარჯები, შეადგენს 4,000 ერთეულს. მაშასადამე, მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე შეადგენს: $32,000/4,000 = 8$ ლარს.

საანგარიშგებო პერიოდში წარმოებულია 3,700 ერთეული პროდუქცია. ამავ დროს აღმოჩნდა, რომ ფაქტიური მუდმივი ზედნაღები ხარჯები გათვალისწინებულის ტოლია.

ამ შემთხვევაში პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება

$3,700$ ცალი * $8 = 29,600$ ლარი, ნაცვლად გათვალისწინებული და ფაქტიური $32,000$ ლარის. მათ შორის სხვაობა – $2,400$ ($29,600 - 32,000$) ლარი კი აღიარდება პერიოდის ხარჯად, რომელიც არ განაწილდება წარმოებულ პროდუქციაზე.

თუ საანგარიშგებო პერიოდში წარმოებული იქნება $4,500$ ერთეული, მაშინ მიეკუთვნებული მუდმივი ზედნაღები ხარჯები შეადგენს: $4,500 * 8 = 36,000$ ლარს. თუმცა ბასს 2-ის შესაბამისად, პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება ფაქტიური $32,000$ ლარი, ხოლო სხვაობა $4,000$ ლარი, როგორც მიეკუთვნების მეტობა, შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების შესამცირებლად.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯებში შეიტანება სხვა ზედნაღები ხარჯები. მათ მიეკუთვნება ისეთი ხარჯები, რომლებიც პირდაპირ არიან დაკავშირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და შესაბამის მდგომარეობაში მოყვანასთან, თუ ასეთი არსებობს. მაგალითად, მიზანშეწონილია, რომ არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯები ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯები ჩაირთოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში. გამონაკლის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში შეიტანება აგრეთვე ნასესხებ საშუალებებთან დაკავშირებული დანახარჯები, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 23-ში – „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“. სტანდარტის თანახმად, საწარმო ვალდებულია განსაკუთრებული აქტივის (თუ ასეთს აწარმოებს) თვითღირებულებაში შეიტანოს ამ აქტივის შექენისათვის,

წარმოების ან მშენებლობისათვის დამახასიათებელი სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები.

პროდუქციის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად მოვიყვანოთ მაგალითი.



მაგალითი:

საანგარიშებო პერიოდში პურის ქარხანაში წარმოებულია ერთი სახის 5,000 ერთეული პროდუქცია, რომელზედაც გაწეული დანახარჯებია (ლარი):

პირდაპირი დანახარჯები:

ძირითადი მასალები	8,200
პირდაპირი ხელფასი	<u>12,445</u>
	20,645

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები განაწილებით:

დამხმარე მასალები	1,200
დამხმარე მუშების ხელფასი	<u>3,144</u>
	4,344

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები განაწილებით:

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	1,500
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯები	2,300
სხვა საწარმოო ხარჯები	<u>900</u>
	4,700

წარმოების დანახარჯები:

(20,645 + 4,344 + 4,700 = 29,689)

29,689

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება 5.94 ლარი (29,689 ლარი/5,000 ერთეული).

სტანდარტით განსაზღვრულია ის დანახარჯები, რომლებიც არ შეიტანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში, ამიტომ მათი აღიარება ხდება იმ პეროდის ხარჯებში, რომელშიც იყო გაწეული. ასეთი დანახარჯებია: ნედლეულისა და მასალების ზენორმატიული დანაკარგები, ნორმის ზევით გაწეული დანახარჯები (ხელფასი, მასალები და სხვა), სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები საწარმოო პროცესის წინა სტადიისათვის აუცილებელი დანახარჯების გამოკლებით, ზედნადები ადმინისტრაციული დანახარჯები და

რეალიზაციის დანახარჯები, რამდენადაც ეს უკანასკნელნი შესაბამისობის პრინციპით ეკუთვნიან რეალიზებულ მატერიალურ ფასეულობებს და არა მათ ნაშთებს.

რამდენადმე განსხვავებულად ყალიბდება მომსახურების სფეროს საწარმოთა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება. იგი ძირითადად შედგება იმ პერსონალის შრომითი დანახარჯებისაგან, რომლებიც დაკავებული არიან უშუალოდ მომსახურების გაწევით, აგრეთვე საშუალო მმართველობითი პერსონალის შრომითი დანახარჯებისა და მასთან დაკავშირებული ზედნადები დანახარჯებისაგან.

როგორც აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები თავდაპირველად (შეძენის დროს) მიმდინარე აღრიცხვაში აისახება თვითღირებულებით, მაგრამ ბასს 2-ის ძირითადი პრინციპი ისაა, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ბალანსში ასახვის მიზნით უნდა შეფასდეს თვითღირებულებასა და ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

რა არის ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება?

ბასს 2-ის მიხედვით ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი სამეურნეო პროცესისათვის შეფასებითი გასაყიდი ფასი პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების (ანუ მარკეტინგის, გაყიდვისა და დისტრიბუციის დანახარჯების) გამოკლებით. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება საწარმოსათვის სპეციფიკური ღირებულებაა. ეს არის წმინდა თანხა, რომლის მიღებას მოელის საწარმო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვის შემდეგ.

ბასს 2 ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებასთან ერთად იგივე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შესაფასებლად არ გამორიცხავს რეალური ღირებულების გამოყენებას. ეს არის თანხა, რომელზეც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეიძლება გაიცვალოს ბაზარზე დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს ანუ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის ე.წ. „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.



მაგალითი:

საწარმო აწარმოებს და ყიდის ორი დასახელების ყავას – Tchibo და Carte Noire, რომელთა ერთეული იზომება 200 გრამით. პროდუქციის შესახებ საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებობდა ასეთი ინფორმაცია:

მარაგი	T	C/N
ერთეულის საწარმოო თვითღირებულება (ლარი)	15	22
შეფასებითი გასაყიდი ფასი (ლარი)	19	28
გაყიდვის ხარჯები (ლარი)	2	8
მარაგის სიდიდე (ერთეულებში)	100	150

განესაზღვროთ მარაგის ღირებულება წლის ბოლოს.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, მარაგის ღირებულება ბალანსში ასახვის მიზნით უნდა განისაზღვროს თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. ამისათვის მოვახდინოთ გაანგარიშება:

მარაგი	ღირებულება (ლარი)		
	საწარმოო თვითღირებულებით	ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით	ბალანსში აისახება
T	$100 * 15 = 1,500$	$100 * (19-2) = 1,700$	1,500
C/N	$150 * 22 = 3,300$	$150 * (28-8) = 3,000$	3,000
ჯამი	4,800	4,700	4,500

მარაგის ღირებულება, რომლითაც იგი ბალანსში აისახება, შეადგენს 4,500 ლარს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დაზიანების, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველების ან გასაყიდი ფასის დაცემის შემთხვევაში მათი შეფასება უნდა მოხდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, რადგან წინდახედულობის პრინციპის თანახმად არ შეიძლება აქტივების იმაზე მეტი თანხით აღრიცხვა, რომელიც შესაძლოა მივიღოთ მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად.

ბასს 2-ით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე უნდა მოხდეს მუხლობრივად, ხოლო ზოგჯერ მართებულია მსგავსი მუხლების დაჯგუფება. წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებისა და თვითღირებულების შედარება ასევე უნდა განხორციელდეს ცალკეული დასახელების მიხედვით და არა საერთო მატერიალური ფასეუ-

ლობების ღირებულების საფუძველზე, ხოლო თუ თითოეული მათგანის ღირებულება თვითღირებულებაზე უფრო ნაკლებია, მაშინ განხილვა შეიძლება ჯგუფების მიხედვით.

რაც შეეხება მომსახურების სფეროს საწარმოებს, ისინი დანახარჯებს ცალკე ასახავენ მომსახურების ისეთი სახეების მიხედვით, რომლებისთვისაც ერთნაირი გასაყიდი ფასია დაწესებული.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშების მეთოდი ეყრდნობა ყველაზე საიმედო მონაცემების გამოყენებას გაანგარიშების ჩატარების პერიოდში, ფასების ან ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილების მხედველობაში მიღებით.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას ყურადღება ექცევა იმ გარემოებას, თუ რისთვის არის განკუთვნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. თუ ისინი განკუთვნილი არიან სარეალიზაციოდ ან მომსახურების გასაწევად სახელშეკრულებო ვალდებულებების საფუძველზე, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასით, ხოლო თუ საწარმოში უფრო მეტი მატერიალური ფასეულობებია, ვიდრე ეს ხელშეკრულების შესრულებისათვის არის საჭირო, მაშინ ჭარბი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასით.

3.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განგარიშების მეთოდები

როგორც უკვე აღინიშნა, ფინანსური ანგარიშების შედგენისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასებას. ასევე აუცილებელია მარაგის ზუსტი სიდიდის ცოდნა.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ხშირია ფასების ცვლილება, ისე რომ ერთი და იგივე მატერიალური ფასეულობები შეიძლება შექმნილ იქნეს სხვადასხვა ფასებით. მიუხედავად ამისა, გაცილებით ადვილია შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ვიდრე დახარჯული ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრა. ხშირად შეუძლებელია განისაზღვროს კონკრეტულად რომელი მატერიალური ფასეულობები იქნა რეალიზებული (დახარჯული) და რომელი დარჩა ნაშთად მარაგის სახით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ამიტომ აუცილებელია განისაზღვროს მატერიალური ფასეულობების გასვლის თანმიმდევრობა.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მუდმივ მოძრაობაშია. ეს მოძრაობა შეესაბამება მათ ფიზიკურ გადაადგილებას, რომელიც შეიძლება მატერიალური ფასეულობების ღირებულების მოძრაობას არ დაემთხვეს. პრაქტიკაში მარაგის გასვლის შესაფასებლად არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება

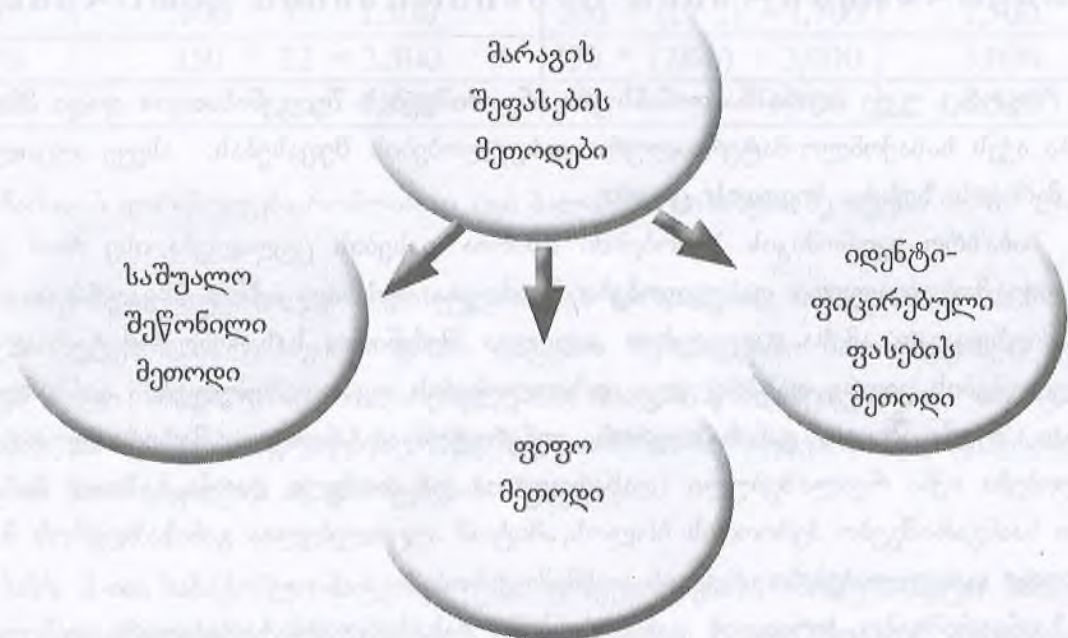
მისი თვითღირებულების განსაზღვრას და არა ფიზიკური გასვლის თანმიმდევრობას.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშება სხვადასხვა მეთოდით შეიძლება განხორციელდეს, მაგრამ ყველა შემთხვევაში მან უნდა მოგვცეს უტყუარი ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მარაგად დარჩენილ და რეალიზებულ ფასეულობებს შორის ხარჯების განაწილების შესახებ.

ბასს 2-ის შესაბამისად რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულება ხარჯად უნდა იქნეს აღიარებული, მაშინ როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გაიყიდება, მათი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავლები. ამით შესაბამისობაში მოდის საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები და მიღებული ამონაგები.

ბასს 2-ით დადგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების (მარაგის შეფასების) შემდეგი ფორმულები (მეთოდები):

1. ინდივიდუალურად გაწეული დანახარჯების (იდენტიფიცირებული ფასების) მიხედვით შეფასების მეთოდი;
2. ფიფო (FIFO) მეთოდი (პირველი შემოსავალში – პირველი გასავალში);
3. საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდი.



ბასს 2-ის მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად პრაქტიკული მოსაზრებით შეიძლება გამოყენებული იქნეს ისეთი მეთოდები როგორცაა: ნორმატიული დანახარჯების მეთოდი და საცალო ფასების მეთოდი.

თვითღირებულების დადგენის ერთი და იგივე ფორმულა უნდა იქნეს გამოყენებული ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიმართ, რომელსაც მსგავსი მახასიათებლები აქვს და მსგავსი მიზნებისათვის გამოიყენება საწარმოში. მაგრამ თუ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს განსხვავებული მახასიათებლები აქვს და სხვადასხვა მიზნებისათვის გამოიყენება, მაშინ თვითღირებულების გასაანგარიშებლად შეიძლება განსხვავებული მეთოდების გამოყენება.

იდენტიფიცირებული ფასების ანუ მარაგის ერთეულის ფაქტიური ღირებულების განსაზღვრის მეთოდი გამოიყენება სპეციალური დანიშნულების საქონლისა და მომსახურების, აგრეთვე იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელნი. მათი თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს ინდივიდუალურად გაწეული დანახარჯების მიხედვით. ეს მეთოდი მისაღებია ძვირადღირებული და ინდივიდუალურად განსხვავებული პროდუქციის ერთეულის შესაფასებლად, როგორც შეძენის, ისე გაყიდვის დროს. ასეთია მაგალითად, ავტომანქანები, საიუველირო ნაწარმი, ხელოვნების ნიმუშები, ანტიკვარული ნაკეთობანი და სხვ.

ამ მეთოდის გამოყენების დროს მიზანშეწონილია ინდივიდუალური ბარათების წარმოება, რაც საშუალებას იძლევა ნებისმიერ მომენტში განისაზღვროს მოცემული მარაგის ღირებულება, ასევე რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი ფასეულობების თვითღირებულება. მხოლოდ ამ მეთოდის გამოყენების დროს თანხვდება მარაგის ღირებულების მოძრაობა მის ფიზიკურ მოძრაობას. საწარმოს შეუძლია შეარჩიოს, თუ რომელი ფასეულობები შეიძლება გაყიდოს თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით და რომელი – დაბალი ფასით, რაც გავლენას მოახდენს მის შემოსავალზე.

ფიფო მეთოდი (პირველი შემოსავალში – პირველი გასავალში) გამოიყენება დაბალი ინფლაციის პირობებში. მისი არსი ისაა, რომ პირველად იყიდება (იხარჯება) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ის ელემენტები, რომლებიც პირველად არიან შეძენილი ან წარმოებული. მარაგის ხარჯვა ფასდება მათი შეძენის თანმიმდევრობით, ვიდრე არ იქნება დახარჯული (რეალიზებული) პირველად შეძენილი ფასეულობები. საანგარიშგებო წლის ბოლოს ნაშთად დარჩება ის მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შეძენილი ან წარმოებულ იქნენ ბოლოს. ისინი შეფასდებიან უკანასკნელი შესყიდვის ფასით. ამიტომ საბოლოო მარაგის ღირებულება ახლოა მის რეალურ ღირებულებასთან. ამასთანავე ფასების მუდმივი ზრდის პირობებში ფიფო მეთოდი იძლევა მაღალი შემოსავლის მიღების შესაძლებლობას, რადგან პირველად შეძენილ ფასეულობებს აქვს უფრო დაბალი ფასები, რის გამოც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება დაბალია, ხოლო ამონაგები – მაღალი.

ფინანსური აღრიცხვა

საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა ემყარება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ან წარმოებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საშუალო შეწონილ თვითღირებულებას. მარაგის ერთეულის საშუალო ღირებულება გამოითვლება როგორც საშუალო შეწონილი. მის გასაანგარიშებლად გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

$$\frac{\text{მარაგის ღირებულება პერიოდის დასაწყისში} + \text{შეძენილი მარაგის ღირებულება}}{\text{მარაგის რაოდენობა პერიოდის დასაწყისში} + \text{შეძენილი მარაგის რაოდენობა}} = \text{მარაგის ერთეულის საშუალო შეწონილი ღირებულება}$$

საშუალო შეწონილი ღირებულება გაიანგარიშება მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტისათვის ცალ-ცალკე. საშუალო ფასის გაანგარიშება უნდა მიმდინარეობდეს პერიოდულად ან განუწყვეტლივ ყოველი შესყიდვისა და გაყიდვის შემდეგ მოცემული საწარმოსათვის დამახასიათებელი კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. საშუალო შეწონილი ღირებულების გამრავლებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მარაგის რაოდენობაზე მიიღება მისი ღირებულება. ანალოგიურად გაიანგარიშება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდების შედარების თვალსაჩინოებისთვის განვიხილოთ

მაგალითი:

შეძენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ღირებულება	თანხა (ლარი)
ნაშთი 01.01-თვის	200	5.00	1,000
10 იანვარი	400	5.20	2,080
5 თებერვალი	250	5.40	1,350
25 მარტი	550	5.60	3,080
15 მაისი	600	5.30	3,180
22 ივნისი	500	5.50	2,750
	2,500	—	13,440

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს რეალიზებულია 22,000 ლარის საქონელი, 1 ივლისისათვის ნაშთად დარჩა 800 ცალი.

განვსაზღვროთ:

- ა) მარაგის ღირებულება 1 ივლისისათვის თითოეული მეთოდის გამოყენებით;
- ბ) თითოეული მეთოდის გავლენა ფინანსურ შედეგზე.

ა) 1. ფიფო მეთოდით მარაგი ფასდება ბოლო შესყიდვის ღირებულებით:

	რაოდენობა	ერთეულის ღირებულება		ლარი
22 ივნისის შეძენიდან	500 *	5.50	=	2,750
15 მაისის შეძენიდან	300 *	5.30	=	1,590
	800			4,340

2. საშუალო ღირებულებით – მარაგი ფასდება მათი შესყიდვის საშუალო შეწონილი ღირებულებით.

$$\text{მარაგის ერთეულის თვითღირებულება} = \frac{1,000 + 12,440}{200 + 2,300} = \frac{13,440}{2,500} = 5.38 \text{ ლარი}$$

$$\text{მარაგის ღირებულება} = 800 \text{ ცალი} * 5.38 \text{ ლარი} = 4,304 \text{ ლარი}$$

ბ) მარაგის შეფასების მეთოდების გავლენა ფინანსურ შედეგზე:

	მაჩვენებლები	ფიფო მეთოდი	საშუალო შეწონილი ღირებულება
1	ამონაგები რეალიზაციიდან	22,000	22,000
2	გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება	13,440	13,440
3	საბოლოო მარაგის თვითღირებულება	4,340	4,304
4	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(9,100)	(9,136)
5	საერთო მოგება (სტ. 1 – სტ. 4)	12,900	12,864

როგორც ცხრილიდან ჩანს, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე ფასების ზრდის პირობებში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების სხვადასხვა მეთოდი განსხვავებულ შედეგს იძლევა. ფიფო მეთოდის გამოყენებით რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება დაბალია, ხოლო მოგება – მაღალი. მარაგზე ფასების სისტემატური შემცირების პირობებში შედეგი საპირისპირო იქნება.

საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდის გამოყენების დროს მის გაანგარიშებაში მონაწილეობს ყველა ფასი, ამიტომ მიჩნეულია, რომ შედეგი უფრო ობიექტურია.

რაც შეეხება იდენტიფიკაციის მეთოდს, ის იძლევა ყველაზე ზუსტ შედეგს, მაგრამ მისი გამოყენება პრაქტიკულად შესაძლებელია მხოლოდ მარაგის მცირე ასორტიმენტის შემთხვევაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების თითოეულ მეთოდს აქვს თავისი უპირატესობა და ნაკლი. მეთოდის შერჩევასთან ერთად იმის გათვალისწინება, რომ ერთი საანგარიშგებო პერიოდიდან მეორეში გადასვლისას ერთი და იგივე მეთოდი გამოიყენებოდეს და ბალანსში მითითებული მარაგის თანხა შეესაბამებოდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოცემული მარაგის თანხას.

როგორც აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კიდევ ორი მეთოდი: ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდები.

ნორმატიული მეთოდის გამოყენების დროს მარაგის თვითღირებულება განისაზღვრება დანახარჯების ნორმატიული დონის შესაბამისად. ბასს 2-ის თანახმად, „ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები“. იგი პერიოდულად ექვემდებარება გადასინჯვას და შეცვლას თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

საცალო ფასების მეთოდის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილია საცალო ვაჭრობაში. აქ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შედგება ერთნაირი მარჟის (გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობა.), სწრაფად ცვალებადი მრავალი დასახელების საქონლისაგან, რომელთა შესაფასებლად მისაღებია სარეალიზაციო (გასაყიდი) ფასი და არა თვითღირებულება. მათი თვითღირებულების დასადგენად კი სარეალიზაციო ფასებით შეფასებული მარაგის საერთო ღირებულებას უნდა გამოაკლდეს საერთო მომგებიანობის დონისათვის დადგენილი განაკვეთის შესაბამისი თანხა. საცალო ვაჭრობაში უფრო ხშირად იყენებენ საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

საცალო ვაჭრობაში ამ მეთოდის გამოყენების უპირატესობა დადასტურებულია საერთაშორისო პრაქტიკით, რადგან ნებისმიერ დროს შესაძლებელია ინვენტარიზაციის ჩატარების გარეშე, რომელიც ღიდ დროს და დანახარჯებს მოითხოვს, განისაზღვროს ნაშთად დარჩენილი და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ამ უკანასკნელის

გამოყენებით კი – ფინანსური შედეგი. თუმცა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მონაცემების დაზუსტების მიზნით აუცილებელია ინვენტარიზაციის ჩატარება.



მაგალითი:

აფთიაქს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ჰქონდა 30,000 ლარის საქონლის მარაგი. საანგარიშგებო პერიოდში შეიძინა 170,000 ლარის საქონელი. ამავე პერიოდში რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები საცალო ფასებით შეადგენს 180,000 ლარს, ხოლო საშუალო სავაჭრო დანამატი – 18%-ს.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განისაზღვროს რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება განისაზღვრება გაანგარიშებით:
 $180,000 * 100/118 = 152,542$ ლარი;

ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება იქნება:

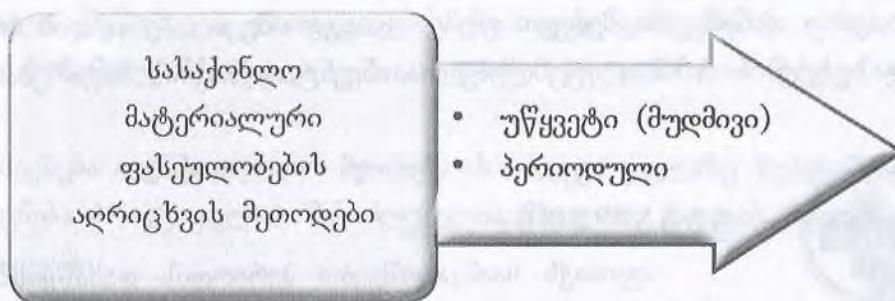
$$(30,000 + 170,000) - 152,542 = 47,458 \text{ ლარი.}$$

ამრიგად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 152,542 ლარი შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და გაიანგარიშება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული მოგება სხვაობით: $180,000 - 152,542 = 27,458$ ლარს, ხოლო ბალანსში აისახება 47,458 ლარის საქონლის მარაგი.

3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს მნიშვნელოვანი საკითხია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მარაგის სწორი გამოთვლა. თუმცა მარაგის სიდიდის ცოდნა საჭიროა არა მხოლოდ პერიოდის ბოლოს, არამედ ნებისმიერი თარიღისათვის, რაც აუცილებელია მარაგის ოპერატიული კონტროლისა და მართვისათვის.

აქედან გამომდინარე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა წარმოებს ორი მეთოდით: უწყვეტი (მუდმივი) და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდებით.



✓ უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი

უწყვეტი (მუდმივი) აღრიცხვის მეთოდი ნიშნავს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძრაობა (მიღება და გასვლა) ფასეულობების ამსახველ ანგარიშებზე ქრონოლოგიური თანამდევრობით. ეს საშუალებას იძლევა საბოლოო ნაშთი განისაზღვროს აღრიცხვის მონაცემებით, როგორც თანხობრივად, ისე რაოდენობრივად, შემდეგი ფორმულით:

$$\text{საბოლოო ნაშთი} = \text{საწყისი ნაშთი} + \text{მარაგის შექმნა} - \text{მარაგის გასვლა (ხარჯვა)}$$

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი მარაგის ცვლილების შესახებ იძლევა დეტალურ, ვრცელ და დროულ ინფორმაციას, რაც აადვილებს მის კონტროლს.

მიუხედავად ამისა, უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდს აქვს ნაკლიც – ინფორმაციის საიმედოობის შესამოწმებლად აუცილებელია მარაგის ფიზიკური დათვლა (ინვენტარიზაციის ჩატარება).

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 1600 ჯგუფის – სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შემდეგი ანგარიშები:

- 1610 – საქონელი;
- 1620 – მასალები;
- 1630 – დაუმთავრებელი წარმოება;
- 1640 – მზა პროდუქცია;
- 1690 – სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შექმნის ღირებულება აისახება შესაბამისი ანგარიშების დებეტში და ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში, ე.ი. ადგილი აქვს გატარებას:

დებეტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

თუ საწარმო რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად, მაშინ მატერიალური ფასეულობების შეძენისას გადახდილი დღგ და აქციზი (თუ საქონელი აქციზურია) ექვემდებარებიან ჩათვლას და აისახებიან გადახდილი დღგ-ს და გადახდილი აქციზის ამსახველი ანგარიშების დებეტში:

დებეტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

დებეტი – გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ

დებეტი – გადახდილი/ჩასათვლელი აქციზი

კრედიტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

თუ საწარმო არ არის დღგ-ს გადამხდელი ან მიღებული ფასეულობებით აწარმოებს დღგ-თი დაუბეგრავ პროდუქციას, მაშინ მის მიერ ფასეულობების შეძენისას გადახდილი დღგ შედის ამ ფასეულობების თვითღირებულებაში.

სახელშეკრულებო ან საანგარიშსწორებო პირობების დარღვევის გამო გადახდილი ჯარიმები და საურავები წარმოადგენს არასაოპერაციო ხარჯებს და აისახება შესაბამისი ანგარიშების დებეტში:

დებეტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

დებეტი – არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშები

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის შესახებ ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს შეღავათებს (ფასდათმობას) ანგარიშების ვადაზე ადრე განაღდებისათვის. ასეთ დათმობას ნაღდ დათმობას უწოდებენ. იგი წარმოადგენს სხვაობას გადახდილ ნაღდ ფულსა და ანგარიშ-ფაქტურაში ნაჩვენებ მთლიან თანხას შორის. მიღებული დათმობა შემოსავალია და იგი გამოირიცხება იმ თანხებიდან, რომლებიც კრედიტორებს ეკუთვნიან. ასეთი პირობით შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულება აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები (დათმობის თანხით)

კრედიტი – ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

ფინანსური აღრიცხვა

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენა ფასდათმობის პირობებით შეიძლება აისახოს მთლიანი ან წმინდა თანხის მეთოდით, რომელიც განხილული იქნება „ავალდებულებების აღრიცხვის“ თემაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეიძლება მიღებულ იქნეს მომწოდებლისათვის წინასწარ გადახდილი ავანსის საფუძველზე ან შეძენილ იქნეს ანგარიშ-ავალდებული პირების მიერ, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – მომწოდებლისათვის გადახდილი ავანსები

ან **კრედიტი** – მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

საწარმოში შიდა გადაადგილების გზით მიღებული ფასეულობები, მაგალითად, წარმოებიდან მზა პროდუქციის შემოსავალში ალება, თვითღირებულებით აისახება მზა პროდუქციის ანგარიშის დებეტსა და დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის კრედიტში:

დებეტი – მზა პროდუქცია

კრედიტი – დაუმთავრებელი წარმოება

ასევე აისახება მასალებისა და სხვა ნარჩენების წარმოებიდან საწყობში დაბრუნება:

დებეტი – მასალები

კრედიტი – დაუმთავრებელი წარმოება

უწვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით საქონლის შეძენისა და უკან დაბრუნების ოპერაციების ასახვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.

მაგალითი:



შპს „კონტრასტმა“ ივლისის თვეში მომწოდებლისაგან ხელშეკრულებით მიიღო 9,532 ლარის ღირებულების 200 ცალი გლუკომეტრი. ხელშეკრულება ითვალისწინებდა წუნდებული საქონლის აღმოჩენის შემთხვევაში მის უკან დაბრუნებას და სატრანსპორტო ხარჯების კომპენსაციას საქონლის სახით.

1.) საქონლის მიღების ასახვა:

დებეტი – 1610 საქონელი	9,532
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	9,532

2.) საქონლის მიღებისას აღმოჩნდა, რომ ადგილი ჰქონდა დაზიანებული მოდელის გლუკომეტრების მოწოდებას, ამიტომ იგი მთლიანად დაბრუნებულ იქნა, რაზეც 300 ლარი დაიხარჯა.

დებეტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	9,532
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	300
კრედიტი – 1610 საქონელი	9,532
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	300

3.) მომწოდებელმა შპს „კონტრასტს“ განმეორებით მოაწოდა გლუკომეტრების ახალი პარტია, რომელიც აღებულ იქნა შემოსავალში.

დებეტი – 1610 საქონელი	9,832
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	9,532
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	300

როგორც უკვე აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გასვლა საწარმოდან შეიძლება სხვადასხვა მიზნით მოხდეს: სარეალიზაციოდ, წარმოებაში გადასამუშავებლად, სამეურნეო საჭიროებისათვის, მომწოდებლებისათვის დასაბრუნებლად და სხვა.

ქვეყნის შიგნით საქონლის და სხვა ფასეულობების მიწოდება ფორმდება სასაქონლო ზედნადებით. იგი გამოიყენება არა მხოლოდ სხვა საწარმოებზე ფასეულობების მიწოდებისას, არამედ მოცემული საწარმოს ტერიტორიულად განცალკევებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს (ფილიალები, საამქროები, უბნები, მეურნეობები და ა.შ.) შორის მიწოდების შემთხვევაშიც.

ასე რომ, საწარმოს შიგნით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ყოველგვარი გადაადგილება: საწყობიდან წარმოებაში მასალების გადაცემა, დაუხარჯავი მასალების საწყობში დაბრუნება, წარმოებიდან მზა პროდუქციის საწყობში ჩაბარება და სხვა ფორმდება სასაქონლო ზედნადებით.

რაც შეეხება საცალო ვაჭრობის საწარმოებიდან (ფირმებიდან) მოსახლეობისათვის პირადი მოხმარების საქონლის გაყიდვას, მასზე რაიმე ოფიციალური დოკუმენტი არ ფორმდება. გამონაკლისს წარმოადგენს საიუველირო ნაწარმის, ანტიკვარული ნივთების გაყიდვა, ძვირადღირებული ტექნიკის გარანტიის წესით და განვადებით გაყიდვა, რომელიც საჭიროებს სპეციალური დოკუმენტების – სასაქონლო ჩეკების,

დავალება-ვალდებულების და სხვათა გაფორმებას.

ქვეყნის გარეთ ექსპორტის გზით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაგზავნისათვის იგივე დოკუმენტები გამოიყენება, რაც იმპორტის შემთხვევაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს ფულზე ან კრედიტით. ორივე შემთხვევაში მოხდება შემოსავლის აღიარება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაცია აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები

ან **დებეტი** – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან

რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულების აღსარიცხავად გამოიყენება 7100 – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებისა და 7200 – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ჯგუფების შესაბამისი ანგარიშები.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს ყოველთვიურად განისაზღვრება რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულება, რაც ჩაიწერება რეალიზებული პროდუქციის (საქონლის) თვითღირებულების ანგარიშის დებეტსა და სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში:

დებეტი – რეალიზებული პროდუქციის (საქონლის) თვითღირებულება

კრედიტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

ასე რომ, რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულება დამატებით გატარებებს არ საჭიროებს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დაჯამდება როგორც რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულება, ისე რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი, რომელთა საფუძველზე შედგება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და გამოითვლება საერთო ანუ რეალიზაციიდან მიღებული მოგება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი გადაიტანება ბალანსში, კერძოდ, მიმდინარე აქტივებში ცალკე სტრიქონზე.

საქონლის შეძენისა და გაყიდვის ოპერაციების ასახვა უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით განვიხილოთ მაგალითზე.

მაგალითი:



ნაშთი საქონლის ანგარიშზე 2014 წლის 1 იანვრისათვის შეადგენს 3,500 ლარს, მ.შ.

საქონელი	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	თანხა
A	50	20	1,000
Z	20	80	1,600
N	60	15	900
			3,500

ნაშთი ფულადი სახსრების ანგარიშზე – 2,000 ლარი.

საანგარიშგებო პეროდში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციები:

I. საქონლის შეძენის ოპერაციები:

1. 20 იანვარს შეძენილია „A“ დასახელების საქონელი 15 ცალი, ერთეულის ფასი 20 ლარი.

დებეტი – 1610 საქონელი 300

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 300

2. 15 მაისს შეძენილია „Z“ საქონელი 10 ცალი, ერთეულის ფასი 80 ლარი.

დებეტი – 1610 საქონელი 800

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 800

3. 10 სექტემბერს შეძენილია „N“ საქონელი 18 ცალი, ერთეულის ფასი 15 ლარი:

დებეტი – 1610 საქონელი 270

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 270

II. საქონლის გაყიდვის ოპერაციები:

4. ა) 12 აპრილს ნაღდ ანგარიშზე გაიყიდა „A“ საქონელი 20 ცალი, თითოეული 30 ლარად.

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 600

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 600

ფინანსური აღრიცხვა

ბ) ჩამოიწერა რეალიზებული „A“ საქონელი თვითღირებულებით	
დებეტი – 7210 გაყიდული/შექმნილი საქონელი	400
კრედიტი – 1610 საქონელი	400
5. ა) 5 ოქტომბერს კრედიტით გაიყიდა „Z“ საქონელი 15 ცალი, თითოეული 130 ლარად.	
დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,950
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	1,950
ბ) ჩამოიწერა რეალიზებული „Z“ საქონელი თვითღირებულებით	
დებეტი – 7210 გაყიდული/შექმნილი საქონელი	1,200
კრედიტი – 1610 საქონელი	1,200
6. ა) 22 დეკემბრს კრედიტით გაიყიდა „N“ საქონელი 32 ცალი, თითოეული 25 ლარად.	
დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	800
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	800
ბ) ჩამოიწერა რეალიზებული „N“ საქონელი თვითღირებულებით	
დებეტი – 7210 გაყიდული/შექმნილი საქონელი	480
კრედიტი – 1610 საქონელი	480
III. ფინანსური შედეგის განსაზღვრა	
31 დეკემბერს ხდება დროებითი ანგარიშების დახურვა მოგება-ზარალის ანგარიშით:	
7. რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის ანგარიშის დახურვა:	
დებეტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	3,350
კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	3,350
8. შემოსავლების მიღებაზე გაწეული ხარჯების ჩამოწერა:	
დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	2,080
კრედიტი – 7210 გაყიდული/შექმნილი საქონელი	2,080
9. ფინანსური შედეგის – მოგების ან ზარალის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ან დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე:	
დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	1,270
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	1,270
აღნიშნული ოპერაციები ავსახოთ „T“ ანგარიშებზე.	

1610			
საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
2014 წ. საწყისი ნაშთი	3,500		
20.01. ვალდებულებები	300	12.04. გაყიდული საქონელი	400
15.05. ვალდებულებები	800	05.10. გაყიდული საქონელი	1,200
10.09. ვალდებულებები	270	22.12. გაყიდული საქონელი	480
ბრუნვა	1,370	ბრუნვა	2,080
საბოლოო ნაშთი	2,790		

„A“ საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	1,000		
20.01. ვალდებულებები	300	12.04. გაყიდული საქონელი	400
ბრუნვა	300	ბრუნვა	400
საბოლოო ნაშთი	900		

„Z“ საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	1,600		
15.05. ვალდებულებები	800	05.10. გაყიდული საქონელი	1,200
ბრუნვა	800	ბრუნვა	1,200
საბოლოო ნაშთი	1,200		

„N“ საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	900		
10.09. ვალდებულებები	270	22.12. გაყიდული საქონელი	480
ბრუნვა	270	ბრუნვა	480
საბოლოო ნაშთი	690		

ფინანსური აღრიცხვა

1110			
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	2,000		
12.04. შემოსავალი	600		—
ბრუნვა	600	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	2,600		

1410			
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	—		
05.10. შემოსავალი	1,950		
22.12. შემოსავალი	800		
ბრუნვა	2,750	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	2,750		

3110			
ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	—
		20.01. საქონელი	300
		15.05. საქონელი	800
		10.09. საქონელი	270
ბრუნვა	—	ბრუნვა	1,370
		საბოლოო ნაშთი	1,370

6110			
შემოსავალი რეალიზაციიდან			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
31.12. მოგება	3,350	12.04. ფული	600
		05.10. მოთხოვნები	1,950
		22.12. მოთხოვნები	800
ბრუნვა	3,350	ბრუნვა	3,350

7210			
გაყიდული/შეძენილი საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
12.04. საქონელი	400	31.12. მოგება-ზარალი	2,080
05.10. საქონელი	1,200		
22.12. საქონელი	480		
ბრუნვა	2,080	ბრუნვა	2,080

5330			
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
გაყიდული საქონელი	2,080	შემოსავალი	3,350
გაუნაწილებელი მოგება	1,270		
ბრუნვა	3,350	ბრუნვა	3,350

5310			
გაუნაწილებელი მოგება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	—
		მოგება-ზარალი	1,270
ბრუნვა	1,270	ბრუნვა	1,270
		საბოლოო ნაშთი	1,270

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ლარი)

პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება
2014 წლის 31 დეკემბერს

შემოსავალი რეალიზაციიდან	3,350
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	<u>(2,080)</u>
საერთო მოგება	1,270

✓ **პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი**

როგორც ზემოთ აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობების აღრიცხვის მნიშვნელოვან მეთოდს წარმოადგენს პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს ფასეულობების მოძრაობის აღრიცხვა ამ ფასეულობების (მარაგის) ამსახველ ანგარიშებზე წარმოებს არა ყოველდღიურად, არამედ პერიოდის ბოლოს, ანგარიშების შედგენისას.

ამდენად, მატერიალური ფასეულობების საწყისი ნაშთი პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე უცვლელია. პერიოდის ბოლოს კი მარაგის სიდიდე დგინდება ინვენტარიზაციით. იგი შეიძლება მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს საწყის ნაშთზე, რის გამოც აუცილებელია საწყისი ნაშთის დაყვანა საბოლოო ნაშთამდე კორექტირების გზით, მაშასადამე,

$$\text{საბოლოო ნაშთი} = \text{საწყისი ნაშთი} + / - \text{კორექტირების თანხა.}$$

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის უპირატესობა უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდთან შედარებით არის აღრიცხვაში ასასახავი ოპერაციების სიმცირე, ხოლო ნაკლი ოპერატიული ინფორმაციის უქონლობა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ბრუნვებისა და ნაშთების შესახებ.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის თავისებურება მდგომარეობს იმაშიც, რომ ზოგჯერ შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, სანამ არ დამთავრდება ინვენტარიზაცია. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენა აღიარდება ხარჯად, ე.ი. ითვლება დახარჯულად, რეალიზებულად, ამიტომ პერიოდის ბოლოს იგი უნდა დაზუსტდეს.

რეალიზებული საქონლის (პროდუქციის) თვითღირებულება =
 = საწყისი ნაშთი + შესყიდვა - საბოლოო ნაშთი.

პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ამსახველ ანგარიშებზე საანგარიშებო პერიოდის განმავლობაში არავითარი ჩანაწერები არ წარმოებს. მათ ნაცვლად გამოიყენება „საოპერაციო ხარჯების“ განყოფის შემდეგი ანგარიშები:

- 7110 - ძირითადი მასალების დანახარჯები;
- 7130 - ნედლეულისა და მასალის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში;
- 7180 - სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება;
- 7210 - გაყიდული/შეძენილი საქონელი;
- 7220 - შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა;
- 7280 - სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება.

პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენა, როგორც აღნიშნა, ითვლება რა ხარჯად, აისახება საოპერაციო ხარჯების, კერძოდ, მარაგის ხარჯვის ანგარიშების დებუტში ვალდებულების ამსახველი ანგარიშის კრედიტთან კორესპონდენციით:

დებუტი - ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა

ან დებუტი - გაყიდული/შეძენილი საქონელი

კრედიტი - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

მატერიალური ფასეულობების შეძენის ყველა სხვა ოპერაცია აისახება აღნიშნული თავისებურების გათვალისწინებით.

რაც შეეხება პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის გზით საბოლოო მარაგის დაზუსტების შემდეგ საწყისი მარაგის კორექტირებას, იგი მარაგის ზრდის შემთხვევაში აისახება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ამსახველი ანგარიშების დებუტსა და მარაგის კორექტირების ანგარიშის კრედიტში:

დებუტი - სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი - სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
 და პირიქით.

საბოლოო მარაგის შემცირებისას ადგილი ექნება გატარებას:

დებუტი - სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

კრედიტი - სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაციის ოპერაციები პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის დროს ისევე აისახება, როგორც უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებისას.

პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით განვიხილოთ საქონლის შეძენის, შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნების ოპერაციების ასახვა ანგარიშებზე.



მაგალითი:

- 1) ანგარიშ-ფაქტურის თანახმად, შემდგომი გადახდის პირობით შეძენილია 10,000 ლარის ღირებულების საქონელი. საქონლის შემოსავალში აღებისას აღმოჩნდა 2,000 ლარის წუნი საქონელი. ხელშეკრულება ითვალისწინებდა წუნდებული საქონლის გაცვლას სრულფასოვან საქონელზე. ამიტომ საწარმომ გადაწყვიტა ამ საქონლის დაბრუნება, რაც აისახა შემდეგი გატარებით:

ღებუტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი	10,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	10,000

- 2) საწარმომ დააბრუნა წუნდებული საქონელი და დაბრუნებისას გადაიხადა საბაჟო ხარჯები 500 ლარის ოდენობით:

ღებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,500
კრედიტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება	2,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	500

- 3) საწარმომ დაბრუნებული წუნდებული საქონლის სანაცვლოდ მიიღო სრულფასოვანი, უწყუნო საქონელი:

ღებუტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება	2,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,000

- 4) საქონლის დაბრუნებაზე გაწეული ხარჯებით თანახმად გარიგებისა უნდა შემცირდეს ვალდებულება მომწოდებლების მიმართ. მაშასადამე, ადგილი ექნება გატარებას:

ღებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	9,500
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	9,500

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით განვიხილოთ საქონლის შეძენისა და გაყიდვის ოპერაციების აღრიცხვა.

ნაშთები და სამეურნეო ოპერაციები იგივეა, რაც უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის შემთხვევაში.

I. საქონლის შეძენის ოპერაციები:

1) 20 იანვარს შეძენილია „A“ საქონელი 15 ცალი, თითოეული 20 ლარად.

დებეტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 300

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 300

2) 15 მაისს შეძენილია „Z“ საქონელი 10 ცალი, თითოეული 80 ლარად.

დებეტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 800

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 800

3) 10 სექტემბერს შეძენილია „N“ საქონელი 18 ცალი, თითოეული 15 ლარად.

დებეტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 270

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 270

II. საქონლის გაყიდვის ოპერაციები:

4) 12 აპრილს ნაღდ ანგარიშზე გაიყიდა „A“ საქონელი 20 ცალი, თითოეული 30 ლარად.

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 600

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 600

5) 5 ოქტომბერს კრედიტით გაიყიდა „Z“ საქონელი 15 ცალი, თითოეული 130 ლარად.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1,950

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 1,950

6) 22 დეკემბერს კრედიტით გაიყიდა „N“ საქონელი 32 ცალი, თითოეული 25 ლარად.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 800

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 800

ფინანსური აღრიცხვა

7) 31 დეკემბერს საბოლოო მარაგის დადგენის მიზნით ჩატარდა ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად აღმოჩნდა 2,790 ლარის საქონლის ნაშთი.

საქონლის საწყისი ნაშთი 3,500 ლარია, ე.ი. მოხდა მარაგის შემცირება:
 $3.500 - 2.790 = 710$

სხვაობის თანხაზე შედგება მაკორექტირებელი გატარება:
დებიტი – 7280 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება 710
კრედიტი – 1610 საქონელი 710

III. ფინანსური შედეგის განსაზღვრა და დროებითი ანგარიშების დახურვა მოგება-ზარალის ანგარიშით.

8) რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალის ანგარიშის დახურვა:
დებიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 3,350
კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 3,350

9) ხარჯების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე:
დებიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 1,370
კრედიტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 1,370

10) საქონლის მარაგის კორექტირების ანგარიშის დახურვა:
დებიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 710
კრედიტი – 7280 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება 710

11) საანგარიშგებო პერიოდის მოგების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე:
დებიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 1,270
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 1,270

2014 წლის სამეურნეო ოპერაციები ავსახოთ „T“ ანგარიშებზე

7210			
გაყიდული/შეძენილი საქონელი			
დებიტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
20.01. ვალდებულებები	300	31.12. მოგება-ზარალი	1,370
15.05. ვალდებულებები	800		
10.09. ვალდებულებები	270		
ბრუნვა	1,370	ბრუნვა	1,370

ფინანსური აღრიცხვა

1110

ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	2,000		
12.04. შემოსავალი	600		
ბრუნვა	600	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	2,600		

3110

ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	—
		20.01. საქონელი	300
		15.05. საქონელი	800
		10.09. საქონელი	270
ბრუნვა	—	ბრუნვა	1,370
		საბოლოო ნაშთი	1,370

6110

შემოსავალი რეალიზაციიდან

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
31.12. მოგება	3,350	12.04. ფული	600
		05.10. მთხოვნები	1,950
		22.12. მთხოვნები	800
ბრუნვა	3,350	ბრუნვა	3,350

1410

მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	—		
05.10. შემოსავალი	1,950		
22.12. შემოსავალი	800		
ბრუნვა	2,750	ბრუნვა	—
საბოლოო ნაშთი	2,750		

ფინანსური აღრიცხვა

7280			
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
31.12. საქონელი	710	31.12. მოგება-ზარალი	710
ბრუნვა	710	ბრუნვა	710

1610			
საქონელი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
საწყისი ნაშთი	3,500	31.12. მარაგის კორექტირება	710
ბრუნვა	–	ბრუნვა	710
საბოლოო ნაშთი	2,790		

5330			
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
31.12. გაყიდული საქონელი	1,370	შემოსავალი	3,350
31.12. მარაგის კორექტირება	710		
გაუნაწილებელი მოგება	1,270		
ბრუნვა	3,350	ბრუნვა	3,350

5310			
გაუნაწილებელი მოგება			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	–
	–	31.12. მოგება-ზარალი	1,270
ბრუნვა		ბრუნვა	1,270
		საბოლოო ნაშთი	1,270

მომგებისა და ზარალის ანგარიშგება

პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება
2014 წ. 31 დეკემბერს

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან		3,350
საქონლის საწყისი მარაგი	3,500	
შეძენა	<u>1,370</u>	
სულ სარეალიზაციო საქონელი	4,870	
საბოლოო მარაგი	<u>(2,790)</u>	
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება		<u>(2,080)</u>
საერთო მოგება		1,270

როგორც ვხედავთ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სინთეზური აღრიცხვა მონაცემებს იძლევა მხოლოდ მათი ღირებულების შესახებ, რაც საკმარისი არ არის საწარმოების ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად როგორც წარმოების, ისე რეალიზაციის თვალსაზრისით. ამისათვის საჭიროა აღრიცხვის წარმოება მატერიალური ფასეულობების თითოეული დასახელების მიხედვით, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად. ასეთი მონაცემები მიიღება ანალიზური აღრიცხვის მეშვეობით.

პირველადი დოკუმენტების კომპიუტერული პროგრამებით დამუშავების დროს ერთდროულად მიიღება ინფორმაცია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების როგორც სინთეზური, ისე ანალიზური აღრიცხვისათვის.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ანალიზური აღრიცხვისათვის თითოეულ დასახელებას ეხსნება ფაილი – ბარათი. მათში მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის (მიღებისა და გაცემის) შესახებ მონაცემები ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით შეიტანება სასაქონლო ზედნაღებისა და სხვა პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე. ბარათში ყოველი ასეთი ჩანაწერის შემდეგ გამოიყვანება ნაშთი.

ანალიზური აღრიცხვის ბარათს უნდა ჰქონდეს საჭირო მონაცემებთან მაქსიმალურად მიახლოებული ფორმა. ქვემოთ მოყვანილია ბარათის ფორმა, რომელიც ასახავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძრაობას უწყვეტი აღრიცხვისა და ფიფო მეთოდის გამოყენების დროს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების

ანალიზური აღრიცხვის ბარათი

საქონელი – „ნაყინი ვანილის“ ნომენკლატურული ნომერი 1610050515

თარიღი	დოკუმენტის №	მომწოდებლის ან მყიდველის დასახელება	შემოსავალი			გასავალი			ნაშთი		
			რაოდენ.	ფასი	თანა	რაოდენ.	ფასი	თანა	რაოდენ.	ფასი	თანა
01.07									1,000	4,50	4,500
03.07	55	შპს „თოლია“				400	4,5	1,800	600	4,50	2,700
10.07	72	შპს „ნიკორა“	700	4,40	3,080				600	4,50	
									700	4,40	5,780
20.07	80	შპს „სანტე“				450	4,5	2,025	150	4,50	
და ა.შ.									700	4,40	3,755

საანგარიშგებო პერიოდის, კერძოდ, თვის ბოლოს ანალიზური აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე ივსება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების უწყისი.

ოპერატიული კონტროლისათვის ყოველი თვის ბოლოს ანალიზური აღრიცხვის ბარათების მონაცემები უნდა შეუდარდეს სინთეზური აღრიცხვის მონაცემებს. ბარათების მიხედვით გამოყვანილი ნაშთების ჯამი ტოლი უნდა იყოს შესაბამის ანგარიშზე არსებული ნაშთისა.

3.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია

ინვენტარიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მეთოდია, რომლის საშუალებით ზუსტდება საწარმოებისა და ორგანიზაციების მთელი ქონების, მათ შორის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური მდგომარეობა.

ყველა საწარმო, მიუხედავად მათი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმისა, ვალდებულია ყოველი სამეურნეო წლის დამთავრებისას ჩაატაროს ინვენტარიზაცია და შეადგინოს საინვენტარიზაციო აღწერილობა.

ინვენტარიზაციის ძირითად მიზანს წარმოადგენს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური სიდიდის დადგენა, როგორც ნატურალურ, ისე ღირებულებით გამოხატულებაში სააღრიცხვო მონაცემებთან შესაბამისობაში მოყვანისათვის.

ინვენტარიზაციის პროცესში უნდა შემოწმდეს ბალანსში ასახული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა თვითღირებულების შეფასების სისწორე. აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შენახვის პირობებისა და წესების დაცვა,

გამოვლინდეს ზენორმატიული და გამოუყენებელი ფასეულობები. ამასთანავე, ინვენტარიზაციით ვლინდება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებში მიმდინარე ისეთი ცვლილებები, რომლებიც დოკუმენტურ გაფორმებას არ ექვემდებარებიან. ასეთია დანაკლისები ფასეულობათა დატაცების შედეგად, ბუნებრივი დანაკარგები მათი ფიზიკურ-ქიმიური თვისებებიდან გამომდინარე (აშრობა, გაბნევა, შეწოვა და სხვა).

როგორც აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა სამეურნეო წლის დამთავრებისას წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წინ, ასევე მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას, ფასეულობათა დატაცების ან გაფუჭების ფაქტების დადგენისას, ხანძრის ან სტიქიური უბედურების შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასებისას ნორმატიული დოკუმენტებით განსაზღვრულ ვადებში, საწარმოს ლიკვიდაციისას სალიკვიდაციო ბალანსის შედგენის წინ და კანონმდებლობით დაწესებულ სხვა შემთხვევებში.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია ტარდება საერთო წესების მიხედვით, რაც ასე გამოიხატება: ინვენტარიზაციას ატარებს ხელმძღვანელის ბრძანებით დანიშნული კომისია, რომლის შემადგენლობაში შედიან: ხელმძღვანელი ან მისი წარმომადგენელი (კომისიის თავმჯდომარე), ბუღალტერი, ტექნოლოგი და სხვა გამოცდილი მუშაკები.

ინვენტარიზაცია ტარდება ხელმძღვანელის მიერ განსაზღვრულ ვადებში დადგენილი წესებისა და ნორმების დაცვით. კომისიის წევრები პასუხს აგებენ აღწერილობაში ფასეულობის შეტანის სისრულესა და სიზუსტეზე, შედეგების თავისდროულად და სწორად გაფორმებაზე.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური მდგომარეობის შემოწმება უნდა განხორციელდეს მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების თანდასწრებითა და მონაწილეობით ფასეულობათა დათვლის, აწონვისა და გაზომვის გზით. დაშვებულია იმ მატერიალურ ფასეულობათა შერჩევითი შემოწმება, რომლებიც მიღებული არიან მომწოდებლებისაგან და ინახებიან მათ მიერ შეფუთულ მდგომარეობაში.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური მდგომარეობის შესახებ მონაცემები შეიტანება საინვენტარიზაციო აღწერილობაში (უწყისში) დასახელების, ხარისხის, რაოდენობის, ერთეულის ფასის, თანხის და სხვა მახასიათებლების მიხედვით.

ცალკე აღწერილობაში აისახება საპასუხისმგებლო შესანახად, აგრეთვე ინვენტარიზაციის მსვლელობისას მიღებული, გზაში მყოფი და გადატვირთული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი. განსაკუთრებულ შემოწმებას ექვემდებარება ის მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც სხვა საწარმოთა საწყობებში არიან შენახული – შენახვის შესახებ ხელწერილებით და სხვა.

ტარა აღწერილობაში შეიტანება სახეების, მიზნობრივი დანიშნულებისა და ხარისხობრივი მდგომარეობის მიხედვით.

სამრეწველო საწარმოებში სხვა მატერიალურ ფასეულობებთან ერთად ინვენტარიზაციას ექვემდებარება დაუთავრებელი წარმოება, რომლის მიზანია მისი ფაქტიური რაოდენობისა და თვითღირებულების დადგენა, ასევე აღრიცხავი წუნის გამოვლენა. დაუთავრებელი წარმოების აღწერილობაში არ შეიტანება და ცალკე აისახება ის ნედლეული, მასალები და ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები, რომლებიც სამუშაო ადგილზე (სამქროებში) იმყოფებიან, მაგრამ არ განუცდიათ დაშუშავება.

საინვენტარიზაციო აღწერილობა ხელმოწერილი უნდა იქნეს კომისიის ყველა წევრისა და მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიერ.

ინვენტარიზაციის საბოლოო შედეგების გაანგარიშებისათვის გამოიყენება საინვენტარიზაციო აღწერილობის ისეთი ფორმა, რომელშიც გაერთიანებულია ინვენტარიზაციისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები, რომელთა შედარებით იქვე გამოყვანილია ინვენტარიზაციის შედეგი, როგორც რაოდენობის, ისე ღირებულების მიხედვით. უნდა აღინიშნოს, რომ საწარმოს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური მდგომარეობის შესახებ ზუსტი შედეგი მიიღება მხოლოდ სრული ინვენტარიზაციით.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტობრივი მდგომარეობის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან შედარებისას ისინი უნდა დაემთხვეს, მაგრამ პრაქტიკაში შეიძლება გამოვლინდეს სხვაობა. კერძოდ, დანაკლისი, დანაკარგი ან ზედმეტობა. თითოეულ მათგანზე კომისიამ პასუხისმგებელი პირებისაგან უნდა მიიღოს წერილობითი განმარტება, რითაც დგინდება დანაკლისების, დანაკარგებისა და ზედმეტობის ხასიათი.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისები და დანაკარგები ორი სახისაა: ნორმირებული და არანორმირებული. ნორმირებული დანაკარგები მოსალოდნელი დანაკარგებია, რაც მატერიალური ფასეულობის ფიზიკურ-ქიმიური თვისებებით არის განპირობებული. მათ ბუნებრივ დანაკარგებსაც უწოდებენ. დანაკარგების ნორმა დგინდება რაოდენობრივად.

ბასს 2-ის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკარგების თანხები უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს. ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ნორმირებული დანაკარგები ჩამოიწერება ხარჯებში შემდეგი გატარებით:

- ღებუტი — 7230 საქონლის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში
- ან ღებუტი — 7130 ნედლეულისა და მასალის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში

კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

არანორმირებული ანუ ზენორმატიული დანაკარგები გაუთვალისწინებელი დანაკარგებია და ისინი გამოწვეული არიან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დატაცებით, გაფუჭებით და სხვა მიზეზებით. ასეთი დანაკარგები და დანაკლისები დამნაშავე პირებს საბაზრო ღირებულებით დაეწერება გატარებით:

ღებუტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება

დამნაშავე პირების მიერ დანაკლისი შეიძლება დაიფაროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებით ან ფულით. ამ შემთხვევაში შედეგა შეიძლება გატარება:

ღებუტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

ან **ღებუტი – 1110** ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისები და ზენორმატიული დანაკარგები, როდესაც კონკრეტული დამნაშავეების დადგენა არ მოხერხდა ან დამნაშავე პირებისაგან მათ ამოღებაზე სასამართლომ უარი განაცხადა, ხელმძღვანელის განკარგულებით ჩამოიწერება საწარმოს ფინანსურ შედეგებზე გატარებით:

ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ზედმეტობა აიღება საწარმოს შემოსავალში და ასევე აისახება ფინანსურ შედეგებზე გატარებით:

ღებუტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება

ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება იმ პერიოდის (თვის) აღრიცხვასა და ანგარიშებაში, რომელშიც დამთავრდა ინვენტარიზაცია.



მაგალითი:

სუპერმარკეტში ჩატარდა ინვენტარიზაცია, რომლის დროსაც აღმოჩნდა გასაყიდად და გამოსაყენებლად უვარგისი X საქონლის 50 ერთეული, რომლის ღირებულება შეადგენს 900 ლარს.

საინვენტარიზაციო კომისიისა და საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებით დადგინდა, რომ გაფუჭებული ფასეულობის ღირებულება ბუნებრივი დანაკარგის ნორმის ფარგლებში შეადგენს 200 ლარს, ხოლო ნორმის ზევით – 700 ლარს.

აღნიშნული ოპერაცია აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) ნორმირებული დანაკარგების ჩამოწერა:

დებეტი – 7230 საქონლის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში	200
კრედიტი – 1610 საქონელი	200

2) ნორმის ზევით საქონლის დანაკარგის ჩამოწერა:

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	700
კრედიტი – 1610 საქონელი	700

3.6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარისხის გაუარესების და მოდელის მოძველების, მთლიანად ან ნაწილობრივ გაფუჭების, არასტაბილური საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფასების მნიშვნელოვანი რყევის და სხვ. შემთხვევაში შეძენის დანახარჯებით შეფასება აღარ იძლევა მატერიალური ფასეულობების რეალური ღირებულების ობიექტურ სურათს. გასაყიდ ფასებთან შედარებით შეძენის ფასების ზრდის ან გასაყიდი ფასების შემცირების პირობებში შეუძლებელია მიღებული შემოსავლებით დაიფაროს მათზე გაწეული დანახარჯები, ამიტომ წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე საჭირო ხდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე.

თუ ნედლეული და მასალები გამოიყენება პროდუქციის საწარმოებლად, მაშინ ბასს 2-ის შესაბამისად ისინი არ შეიძლება ჩამოიწერონ თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით, ამ პროდუქციის თვითღირებულების შესაბამისი ან მასზე მაღალი ფასით გაყიდვის შემთხვევაში. მაგრამ თუ ნედლეულსა და მასალებზე ფასები იმდენად შემცირდება, რომ მზა პროდუქციის თვითღირებულება მეტი აღმოჩნდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე, მაშინ ნედლეული და მასალები უნდა ჩამოფასდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ასეთ შემთხვევაში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესაფასებლად შესაძლოა საუკეთესო იყოს ჩანაცვლების ღირებულება. ჩანაცვლების

ღირებულება¹ არის ამა თუ იმ აქტივის სხვა აქტივით შეცვლის ღირებულება მოცემული საწარმოსათვის.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში ხელახლა განგარიშებას ექვემდებარება. თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ბალანსში შეცვლილი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით აისახება, სხვაობა თვითღირებულებასა და შეცვლილ სარეალიზაციო ღირებულებას შორის წარმოადგენს მიმდინარე ზარალს. შემდეგ, თუ აღარ იარსებებს ის გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით თავდაპირველი ჩამოწერა, მაშინ უნდა მოხდეს ჩამოწერილი თანხის კომპენსაცია. კერძოდ, მატერიალური ფასეულობების ახალ საბალანსო თანხად აიღება თვითღირებულებასა და შეცვლილ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი. ბასს 2-ის თანახმად, ეს ხდება მაშინ, როდესაც ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც წინა პერიოდში აღრიცხულ იქნენ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით მათი გასაყიდი ფასების დაცემის გამო, საწარმოში ინახება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდშიც, როცა მათი გასაყიდი ფასები უკვე გაზრდილია. ამ შემთხვევაში სხვაობა ამცირებს უკუგატარების პერიოდში ხარჯად აღიარებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულებას.

ბასს-ის თანახმად, ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის თანხა უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაზრდით გამოწვეული ნებისმიერი ჩამოწერის უკუგატარების თანხა უნდა აღიარდეს იმ ფასეულობების თანხის შემცირებად, რომელიც ხარჯად იქნა აღიარებული უკუგატარების მოხდენის დროს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ობიექტური შეფასებისათვის წინდახედულობის პრინციპის გათვალისწინებით აუცილებელია მოვანდინოთ მათი გადაფასება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასების შედეგები (მოგება ან ზარალი) აისახება არასაოპერაციო მოგებისა და ზარალის ანგარიშებზე.

აფასების შემთხვევაში ადგილი ექნება გატარებას:

ღებუტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება

ჩამოფასების დროს პირიქით:

ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

¹ ACCA F7. ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ., 2009, გვ. 48.

ზემოთ აღნიშნულის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.



მაგალითი:

ავეჯის მწარმოებელი საწარმო ინახავს სხვადასხვა ჯიშის

ხის მასალას რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და მათ შესახებ გვაქვს ასეთი მონაცემები:

2014 წლის 31 დეკემბერს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება შეადგენდა 16,000 ლარს. ამ თარიღისათვის მისი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება იყო 15,200 ლარი; 2015 წლის ბოლოს მოცემული მარაგის ღირებულება გაიზარდა და გახდა 15,500 ლარი.

აღნიშნული ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება:

პირველ წელს:

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	800
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები	800

მეორე წელს:

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები	300
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	300

მაშასადამე, პირველ წელს მარაგის ჩამოფასებით გამოწვეული ხარჯები შემცირდება, ანუ მოხდება მისი კომპენსაცია მეორე წელს აფასების თანხის ფარგლებში, ე.ი. საბოლოოდ ჩამოფასების ხარჯები იქნება 500 ლარი (800-300).

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება შეიძლება განხორციელდეს ინდივიდუალურად, მარაგის თითოეული ერთეულისათვის, ჯგუფურად – მარაგის სახეების ან მთლიანად, მატერიალური ფასეულობების საერთო რაოდენობის მიხედვით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება განვიხილოთ მაგალითზე.
მარაგის შეფასება (ლარი)

ჯგუფი	მარაგი	საბალანსო ღირებულება (თვით-ღირებულება)	ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება	უმცირესი თანხა		
				ერთეულის მიხედვით	ჯგუფების მიხედვით	საერთო რაოდენობის მიხედვით
I ასორტი- მენტი	A	2,000	2,500	2,000		
	C	6,000	7,000	6,000		
	D	7,000	6,500	6,500		
		15,000	16,000	14,500	15,000	
II ასორტი- მენტი	K	5,000	4,500	4,500		
	N	4,000	5,000	4,000		
	S	8,000	8,200	8,000		
		17,000	17,700	16,500	17,000	
III ასორტი- მენტი	R	3,000	3,300	3,000		
	T	6,500	6,000	6,000		
	L	4,500	4,000	4,000		
		14,000	13,300	13,000	13,300	
სულ		46,000	47,000	44,000	45,300	46,000

I. გადაფასება მარაგის თითოეული ერთეულის მიხედვით:

გადაფასებული ღირებულება	44,000
საბალანსო ღირებულება	<u>46,000</u>
ზარალი	2,000

II. გადაფასება ძირითადი ჯგუფების მიხედვით:

გადაფასებული ღირებულება	45,300
საბალანსო ღირებულება	<u>46,000</u>
ზარალი	700

როგორც გაანგარიშებიდან ჩანს, გადაფასების უფრო მეტად კონსერვატიულ მეთოდს წარმოადგენს გადაფასება მარაგის თითოეული ერთეულის მიხედვით.



განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიხედვით განმარტებული უნდა იყოს:

– მატერიალური ფასეულობების მიმართ გამოყენებული საწარმოს საარღიცივო პოლიტიკა, მ.შ. თვითღირებულების გაანგარიშების ფორმულა;

– სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საერთო საბალანსო თანხა და საბალანსო თანხები საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;

– იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც ასახულია რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;

– იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მოცემული პერიოდის ხარჯებად;

– მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის ნებისმიერი ცვლილების თანხა, რომელიც ხარჯებში შევიდა პერიოდის განმავლობაში;

– ნებისმიერი ჩამოფასების უკუგატარების თანხა, რომელიც გვიჩვენებს ხარჯად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირებას;

– იმ გარემოებების ან მოვლენების აღწერა, რომლებმაც გამოიწვიეს მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის თანხის აღდგენა (უკუგატარება);

– გირაოს სახით ვალდებულებების დასაფარად გაცემული მატერიალური ფასეულობების საბალანსო თანხა.



თავი 4. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

- 4.1. ძირითადი საშუალებების ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება
- 4.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა
 - 4.2.1. შეძენა ნაღდი ფულის გადახდით
 - 4.2.2. შეძენა კრედიტით
 - 4.2.3. შეძენა დემონტაჟის ვალდებულების პირობით
 - 4.2.4. წარმოება საკუთარი ძალებით
 - 4.2.5. მიღება სხვა აქტივებზე გაცვლით
 - 4.2.6. მიღება უსასყიდლოდ
- 4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვა
- 4.4. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯების აღრიცხვა
- 4.5. ძირითადი საშუალებების გადაფასების აღრიცხვა
- 4.6. ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის აღრიცხვა განმარტებითი შენიშვნები

4.1. ძირითადი საშუალებების ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება

✓ ძირითადი საშუალებების ცნება

ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად საჭიროა ხანგძლივი გამოყენების წარმოების საშუალებები, რომლებსაც ძირითად საშუალებებს უწოდებენ. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა რეგულირდება ბასს 16-ით – „ძირითადი საშუალებები“⁶¹.

⁶¹ სტანდარტი არ გამოიყენება:

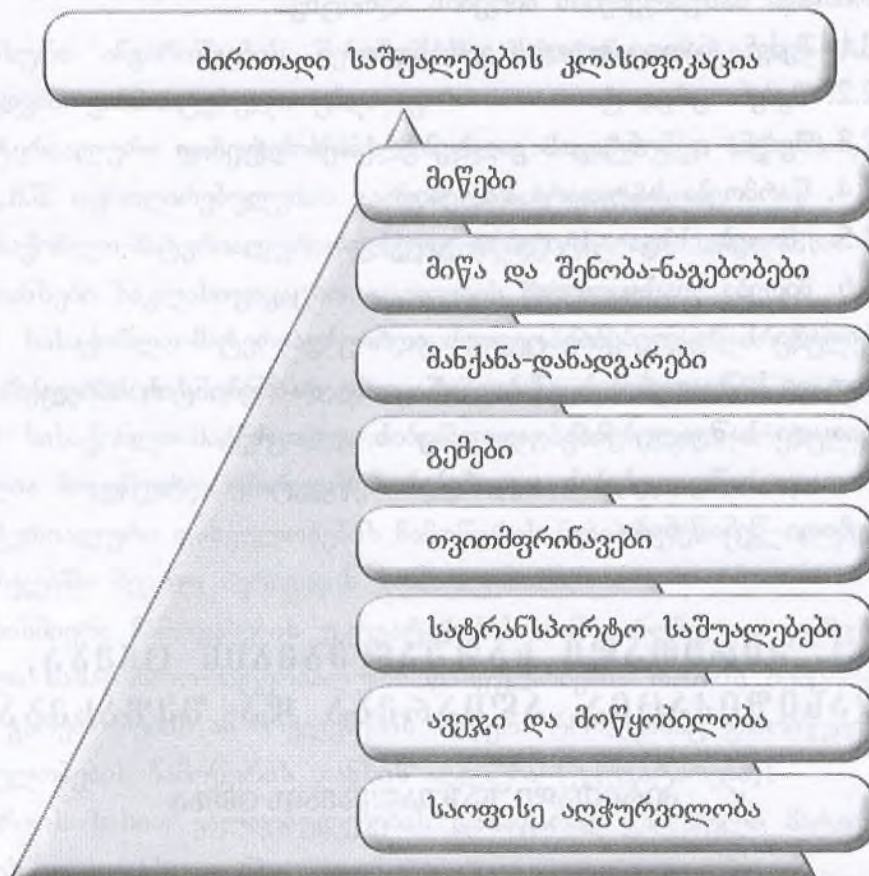
- გასაყიდად გამოზნულად კლასიფიცირებული ძირითადი საშუალებებისათვის (იხ. ფასს 5 – „გასაყიდად გამოზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“);
- სასოფლო-სამეურნეო წარმოებასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივებისათვის (იხ. ბასს 41 – „სოფლის მეურნეობა“);
- მინერალური რესურსების მარაგის ძიებისა და შეფასების აქტივების აღიარებისა და შეფასებისათვის

ბასს-ი ძირითად საშუალებებს განმარტავს შემდეგნაირად: ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

- იმყოფება საწარმოს მფლობელობაში და გამოიყენება: საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში ან მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და
- გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

✓ ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია

ბასს-ი ერთნაირი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების ძირითად საშუალებებს აერთიანებს შემდეგ ჯგუფებად:



✓ ძირითადი საშუალებების აღიარება

წარმოების ყველა საშუალება არ მიეკუთვნება ძირითად საშუალებებს. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე ბასს-ი ძირითად საშუალებად აღიარებს ისეთ მატერიალურ აქტივებს, რომლებიც ერთდროულად აკმაყოფილებს შემდეგ კრი-

(იხ. ფასს 6 – „მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება“);

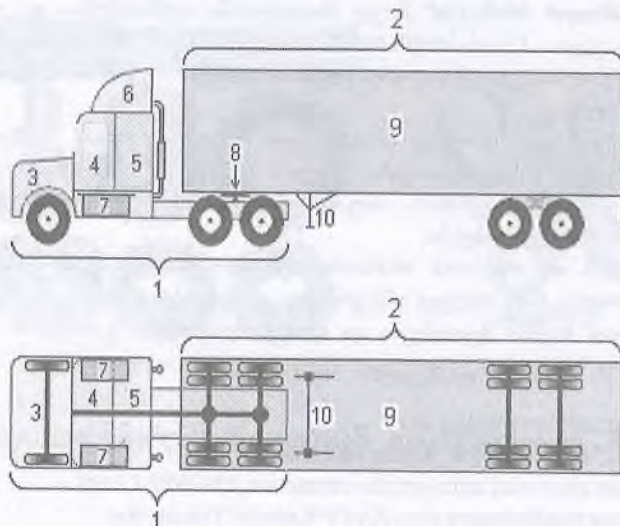
- ნაუთობის, ბუნებრივი გაზის და ამგვარი არაკვლავწარმოებადი რესურსების მოპოვება-გადამუშავების შემთხვევებში.

ტერიუმებს (პირობებს):

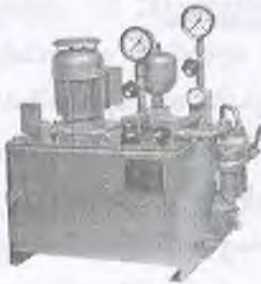
- მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებლს; და
- საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

აღიარება ნიშნავს ობიექტის ძირითადი საშუალებების აღიარების კრიტერიუმებთან შესაბამისობის შემოწმებას და უკანასკნელის დადსტურების შემთხვევაში მის აღრიცხვას შესაბამის ანგარიშებზე. მაგალითად, საწარმომ საქონლის გადასაზიდად 17,000 ლარად შეიძინა ავტომანქანა. აქტომანქანა აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების განმარტებას, ვინაიდან: 1) იმყოფება საწარმოს მფლობელობაში და გამოიყენება მომსახურების გასაწევად; 2) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად. ასევე, აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს, ვინაიდან: 1) საწარმო მისი გამოყენებით მომავალში მიიღებს ეკონომიკურ სარგებლს; 2) აქტივის ღირებულება საიმედოდაა შეფასებული. ამდენად, საწარმომ უნდა აღიაროს ავტომანქანა ძირითად საშუალებად და აღრიცხოს მისი შეძენის ფაქტი შესაბამის ანგარიშებზე.

სტანდარტი არ ადგენს აღიარების საზომ ერთეულს, ანუ რას მოიცავს ძირითადი საშუალებების ერთეული. ზოგიერთ შემთხვევაში ძნელია ობიექტის იდენტიფიკაცია ძირითად საშუალებებად, რადგან მათ დამოუკიდებლად არ მოაქვთ საწარმოსთვის ეკონომიკური სარგებელი. ამიტომ ბასს-ი იძლევა რეკომენდაციას, რომ აქტივის იდენტიფიცირებისა და მისი საზომი ერთეულის დასადგენად საჭიროა განსჯა აღიარების კრიტერიუმის გამოსაყენებლად ამა თუ იმ საწარმოს კონკრეტული ვითარების მიმართ – ობიექტის შესაბამისობის შემოწმება აქტივის განმარტებასთან. ზოგიერთ შემთხვევაში, მიზანშეწონილია, ინდივიდუალურად უმნიშვნელო ერთეულების გაერთიანება და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის. ანუ, უმნიშვნელო ობიექტების შეჯამება და კრიტერიუმების გამოყენება შეჯამებული ობიექტებისათვის.



ძირითადი საშუალებების აღიარების დროს უნდა განისაზღვროს ამ ერთეულების შემადგენელი კომპონენტები (ნაწილები) და ერთეულის მთლიან ღირებულებაში მოცულობის შესაბამისად დაიყოს ის მნიშვნელოვან (არსებით) და უმნიშვნელო კომპონენტად (ნაწილებად). კომპონენტი არის სააღრიცხვო ერთეულის (ინვენტარული ობიექტის) ნაწილი, რომელსაც არ შეუძლია დამოუკიდებლად ფუნქციონირება, აქვს განსხვავებული ტექნიკური და ღირებულებითი მახასიათებლები: ღირებულების არსებითობა, ცვეთის ხარისხი, ფუნქციონირების რეჟიმი და სხვა. ამიტომ, ძირითადი საშუალებების ყოველი ერთეულის ნაწილი, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ერთეულის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში და განსხვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადა, უნდა აღიარდეს ცალკე დამოუკიდებელ კომპონენტად და ცალკე – დანარჩენ კომპონენტად. უკანასკნელი შედგება აღნიშნული ერთეულის იმ კომპონენტებისაგან (ნაწილებისაგან), რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის.



ვაგალომი:

კომპანია კომპრესორი შეიძინა 150,000 ლარად. კომპანიის ტექნიკური ექსპლუატაციის განყოფილების სპეციალისტებმა კომპრესორი დაანაწილეს სამ კომპონენტად. ყოველი მათგანი აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების აღიარების კრიტერიუმებს. შესაბამისად აღიარდა შემდეგი სამი კომპონენტი: შიდა ძრავი; დგუში; სხვადასხვა კომპონენტები (დანარჩენი კომპონენტები გააერთიანეს ერთ კომპონენტად). შიდა ძრავი და დგუში შეფასდა რეალური ღირებულებით¹, ხოლო დანარჩენი ნაწილები – აქტივის ღირებულებიდან ძრავისა და დგუშის რეალური ღირებულების გამოკლებით:

¹ ბასს-ის თანახმად რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გამლილი ხელის მანძილის პრინციპით“.

„გამლილი ხელის მანძილის პრინციპი“ მთელ მსოფლიოში იურისტებსა და ეკონომისტებში ფართოდ ცნობილი ისეთი გარიგებების ცნებაა (arm's length transactions), რომელთა პირობებში შესაძლებელია გარიგების რეალური, ყოველგვარი შეღავათების გარეშე, ღირებულების დადგენა. ტერმინი ძირითადად გამოიყენება ისეთი გარიგების აღსანიშნავად, რომელშიც:

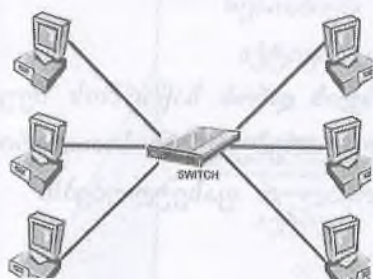
- 1) გარიგების მონაწილეები ერთმანეთისაგან დაშორებულნი არიან გამლილი ხელის მანძილზე, იმდენად ახლოს, რომ შესძლონ ერთმანეთისათვის ხელის ჩამორთმევა, მაგრამ არც იმდენად ახლოს, რომ თავი უხერხულად, არაკომფორტულად იგრძნონ. ანუ, მონაწილეთა შორის არსებული მანძილი ნიშნავს, რომ ისინი არ იმყოფებიან ახლო ურთიერთობებში;
- 2) მონაწილეთა შორის არ არსებობს არანაირი იურიდიული და ფინანსური კავშირი, ისინი არ არიან ურთიერთდამოკიდებული მხარეები, რაც იძლევა ინტერესთა კონფლიქტის თავიდან აცილების საშუალებას;
- 3) მონაწილეები არიან საქმის მცოდნეები და დაინტერესებულნი გარიგების მოხდენაში.

ერთ-ერთი მოსაზრებით ეს ტერმინი დაამკვიდრა ადამ სმიტმა.
www.investopedia.com/terms/a/armslength.asp
www.investorwords.com/254/arms_length_transaction.htm
<http://www.allbusiness.com/glossaries/arms-length-transaction/4942859-1.html>
<http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Arm's+Length+Transaction>

ძირითადი საშუალება	ლარი
შიდა ძრავი	80,000
დგუში	40,000
სხვადასხვა ნაწილები	30,000
სულ	150,000

ამდენად, აქტივების ძირითად საშუალებად აღიარების დროს შემადგენელი კომპონენტის მნიშვნელობასთან ერთად გასათვალისწინებელია მათი სასარგებლო მომსახურების ვადაც. პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს ეკონომიკური სარგებელი, ეწოდება სასარგებლო მომსახურების ვადა.

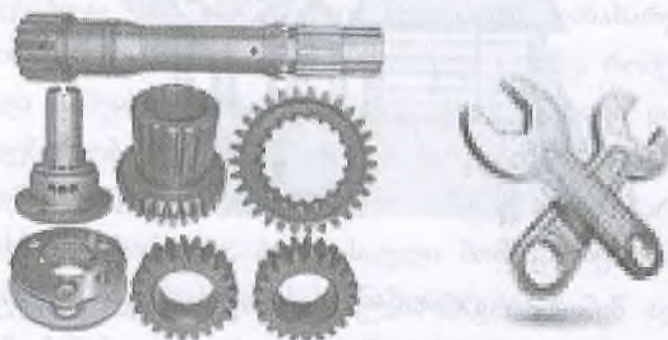
ის კომპონენტები, რომლებსაც განსხვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს, ცალკე კომპონენტად უნდა აღიარდნენ.



მაგალითი:

ინტერნეტ-მომსახურების საწარმო თავის საქმიანობას განახორციელებს სათანადო მოწყობილობებით ბოჭკოვანი კაბელის გამოყენებით. მოწყობილობის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა 5 წლით,

ხოლო კაბელის – 10 წლით. მოწყობილობა და კაბელიც აკმაყოფილებენ ძირითად საშუალებად აღიარების კრიტერიუმებს და დამოუკიდებელ ერთეულებად უნდა აღიარდნენ.



სათადარიგო და დამხმარე ნაწილებთან დაკავშირებით ბასს-ი იძლევა შემდეგ რეკომენდაციებს:

ფინანსური აღრიცხვა

- სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები ძირითად საშუალებებად კვალიფიცირდება, თუ საწარმო მათ გამოყენებას აპირებს ერთზე მეტი სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში;
- თუ სათადარიგო ნაწილი და დამხმარე მოწყობილობა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების რომელიმე კონკრეტულ ერთეულთან ერთად, ისინი უნდა აღრიცხვოს ძირითადი საშუალების სახით.



მაგალითი:

სტომატოლოგიურ კლინიკას გააჩნია მრავალი სახის იარაღები (მაშები, ბუნიკები, საბუნი იარაღები და სხვა), ისინი აკმაყოფილებენ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, მათი ინდივიდუალური ღირებულება უმნიშვნელოა და მათ პრაქტიკულად ერთნაირი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვთ. ამდენად, შესაძლებელია მათი ერთ სააღრიცხვო ერთეულად აღიარება.

სათადარიგო და დამხმარე ნაწილების საკითხის განსჯის დროს საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს არსებითობის პრინციპი და მისთვის მცირე ღირებულების სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები მიაკუთვნოს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს.



ბასს-ით მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღრიცხება ცალ-ცალკე, მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი. მიწას, ჩვეულებრივ, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა, ხოლო შენობებს შეზღუდული მომსახურების ვადა აქვს.

✓ ძირითადი საშუალებების შეფასება

ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად ფასდება თვითღირებულებით. აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შეძენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა.

ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:

მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო საბაჟოსა და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობისა და შეღავათების გარეშე

ნებისმიერ დანახარჯებს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან

აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რის ვალდებულებასაც საწარმო იღებს შეძენის მომენტში, ან შემდგომ

აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯების მაგალითებია: დანახარჯები დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოებზე, რომელიც წარმოიქმნება პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შეძენასთან ან შექმნასთან დაკავშირებით; აქტივისათვის ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები; აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები; მონტაჟის დანახარჯები; ტესტირების (აქტივის გამოცდის) დანახარჯები; პროფესიული მომსახურების დანახარჯები (არქიტექტორების, ინჟინრების, შემფასებლების ანაზღაურება).

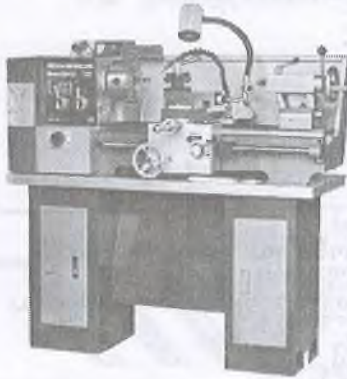
ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება არ მოიცავს:

- ახლი სიმძლავრეების ათვისების დანახარჯებს;
- ახალი პროდუქციისა და მომსახურების ათვისების დანახარჯებს (სარეკლამო საქმიანობის ღირებულების ჩათვლით);

ფინანსური აღრიცხვა

- ახალ ადგილზე ან მომხმარებელთა ახალ კლასთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯებს (პერსონალის სწავლების ჩათვლით);
- ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნაღებ დანახარჯებს.

მაგალითი:



კომპანიამ შეიძინა მოწყობილობა, რომლის ფასია 14,700 ლარი, საბაჟო გადაიხადია 1,470 ლარი. დანადგარის ახალი ადგილის მომზადებაზე დაიხარჯა 250 ლარი, დამონტაჟებაზე დასაქმებული მუშებისა და ინჟინრების ხელფასმა შეადგინა 500 ლარი, დანადგარის ასამუშავებლად დაიხარჯა 150 ლარის კაბელი, გამოცდის ხარჯებმა შეადგინა 100 ლარის საცხებ-საპოხი მასალები და 200 ლარის ლითონის ნახევარფაბრიკატები.

შეძენილი დაზგის თვითღირებულება 17,370 ლარია:

შეძენის ფასი	14,700
საბაჟო გადასახადი	1,470
ადგილის მომზადების ხარჯები	250
დამონტაჟების ხარჯები (500 + 150 + 100 + 200)	950
	17,370

ამდენად, აქტივის თვითღირებულებაში ჩაირთვება მხოლოდ ისეთი ხარჯები, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული აქტივების შეძენასთან და რომელთა გარეშეც ისინი ვერ იქნება მოყვანილი მუშა მდგომარეობაში.



მაგალითი:

ბანკმა 35,000 ლარად შეიძინა წველებისა და ყავის ჩამოსასხმელი აპარატი, რომლის ტრანსპორტირებაში გადაიხადა 100 ლარი. აპარატის დამონტაჟებაზე დაიხარჯა 80 ლარის დამხმარე მასალები, ხოლო ტესტირებაზე – 95 ლარის მარაგი. მომსახურე პერსონალის სწავლებაში გადახდილია 250 ლარი. აპარატი განთავსდა ბანკის ცენტრალურ ფილიალში. შემდეგ გადაწყდა აპარატის ადგილმდებარეობის შეცვლა – გადატანა ერთ-ერთ ფილიალში, რაზედაც დაიხარჯა 50 ლარი.

აპარატის თვითღირებულებამ შეადგინა 35,275 ლარი:

გაწეული დანახარჯები	თვითღირებულება	პერიოდის ხარჯი
შექმენის ფასი	35,000	
ტრანსპორტირება	100	
დამონტაჟება	80	
ტესტირება	95	
სწავლება		250
ადგილმდებარეობის შეცვლა		50
სულ	35,275	300

აპარატის თვითღირებულებაში არ ჩაირთვება სწავლებისა და გადაადგილების (შექმენის შემდგომ) ღირებულება. როგორც უკვე აღინიშნა, მიღებული ფასდაკლება, ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის სწავლების, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები არ მიეკუთვნება ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებას.

ბასს-ის თანახმად საწარმოს შეუძლია ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტასთან (გასვლასთან) დაკავშირებით მომავალში გასაწვევი სამუშაოების ღირებულება, როგორცაა დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ხარჯები, ჩართოს აქტივის თვითღირებულებაში, რითაც საწარმოს წარმოექმნება ვალდებულება ამ სამუშაოების შესრულებაზე. ეს საკითხები იქნება განხილული 4.2. პარაგრაფში.

მიწის ნაკვეთი ერთ-ერთ მნიშვნელოვან გრძელვადიან აქტივს წარმოადგენს, რომლის შექმნა, მისი ღირებულების გარდა, დაკავშირებულია დამატებით ხარჯებთან, როგორცაა უძრავი ქონების აგენტების მომსახურების ანაზღაურება და სხვადასხვა გადასახადები. ეს ხარჯები არის მიწის თვითღირებულების კომპონენტები.

მიწის ნაკვეთის შექმნას ასევე ახლავს მისი კეთილმოწყობის სამუშაოები, როგორცაა მოედნების და ნაგებობების დემონტაჟი, გაწმენდა, მოსწორება, გზის საფარის დაგება, წყლისა და კანალიზაციის აღდგენა და სხვა. მიწის ნაკვეთის კეთილმოწყობა არ ახდენს გავლენას მისი სასარგებლო მომსახურების ვადაზე და არც აუმჯობესებს მის ბუნებრივ თვისებებს. მიწის კეთილმოწყობის ხარჯები აკმაყოფილებს ძირითადი საშუალებების აღიარების კრიტერიუმებს, ვინაიდან მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია მისი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

ამდენად, მიწის ნაკვეთის კეთილმოწყობაზე გაწეული დანახარჯები კაპიტალიზდება და აღიარდება აქტივად.



მაგალითი:

საწარმომ 250,000 ლარად შეიძინა მიწის ნაკვეთი, ბროკერების საკომისიო ანაზღაურებამ შეადგინა 300 ლარი, ხოლო იურისტების ანაზღაურებამ – 200 ლარი. ნაკვეთზე მდებარე ძველი ნაგებობის დემონტაჟის, ნანგრევების გაწმენდასა და გატანაში გადაიხადეს 15,000 ლარი, ხოლო მიწის მოსწორებაში – 3,000 ლარი.

საწარმომ უნდა აღიაროს ორი აქტივი, რომელთა თვითღირებულება შეადგენს:

მიწის ნაკვეთის – 250,500 ლარი (250,000 + 300 + 200);

მიწის კეთილმოწყობის ხარჯების – 18,000 ლარი (15,000 + 3,000).

4.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებები შემოსავალში აიღება შესაბამისი დოკუმენტაციის (ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნაღები, შესყიდვის აქტი და სხვა) საფუძველზე და ფორმდება „ძირითადი საშუალებების მიღება-ჩაბარების აქტით“, რომელშიც მითითებულია მათი ღირებულება და ძირითადი ტექნიკური მახასიათებლები.

მიღებული და აღიარებული ძირითადი საშუალება წარმოადგენს დამოუკიდებელ სააღრიცხვო ერთეულს, რომელსაც უწოდებენ **საინვენტარო ობიექტს** და რომელსაც ენიჭება **საინვენტარო ნომერი**. ამ ნომრით (კოდი) ეს ობიექტი ირიცხება საწარმოში მისი გამოყენების ვადის განმავლობაში. საინვენტარო ობიექტზე იხსნება **საინვენტარო ბარათი**, რომელშიც მითითებულია ობიექტის დასახელება ტექნიკური მახასიათებლების ჩვენებით, მწარმოებლის დასახელება, წარმოების წელი, საქარხნო ნომერი, ცვეთის ნორმა, ადგილმდებარეობა, შენახვაზე პასუხისმგებელი პირი და სხვა სპეციფიკური მაჩვენებლები. საინვენტარო ბარათებით ხორციელდება ძირითადი საშუალებების ყოველი ერთეულის აღრიცხვა და კონტროლი.

არსებობს ძირითადი საშუალებების მიღების შემდეგი გზები:

- შეძენა ნაღდი ფულის გადახდით;
- შეძენა კრედიტით;
- წარმოება საკუთარი ძალებით;
- სხვა აქტივებზე გაცვლით;
- მიღება უსასყიდლოდ.



შეძენის გზის მიუხედავად, ძირითადი საშუალებები თავდაპირველად ფასდება თვითღირებულებით.

ძირითადი საშუალებების აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 2100 „ძირითადი საშუალებები“-ს ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 2110 – მიწის ნაკვეთები;
- 2120 – დაუმთავრებელი მშენებლობა;
- 2130 – შენობები;
- 2140 – ნაგებობები;
- 2150 – მანქანა-დანადგარები;
- 2160 – ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერული ტექნიკა);
- 2170 – ავეჯი და სხვა ინვენტარი;
- 2180 – სატრანსპორტო საშუალებები.

4.2.1. შეძენა ნაღდი ფულის გადახდით

ძირითადი საშუალებების შეძენა ხორციელდება ფულადი საშუალებების გადახდით. მომწოდებელთან დაიდება ხელშეკრულება, რომელშიც აღინიშნება ანგარიშსწორების ფორმა (ნაღდი ან უნაღდი), აქტივის ღირებულება, განაღდების ვადა და სხვა პირობები, მაგალითად, ფასდაკლება, აქტივის მიწოდების ვადა.

ძირითადი საშუალებების შეძენას ნაღდი ანგარიშსწორებით ახორციელებს ანგარიშვალდებული პირი.



მაგალითი:

ოფის მენეჯერმა კომპანიისათვის 700 ლარად შეიძინა ტელეფონის აპარატები.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

დებიტი – 2160	ოფისის აღჭურვილობა	700
კრედიტი – 1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	700

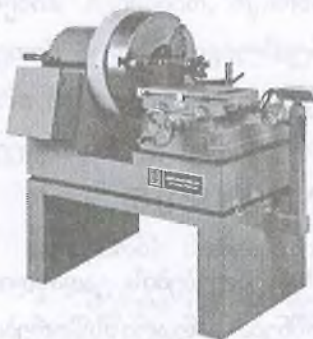
4.2.2. შექმნა კრედიტით

ძირითადი საშუალებების შექმნა კრედიტით ნიშნავს გადასახდელი თანხის გადავადებას, ეს შესაძლებელია განხორციელდეს შემდეგი ფორმით:

- სავაჭრო კრედიტით – შემდგომი გადახდის პირობით დამატებითი სარგებლის გადახდის გარეშე;
- განვადებით – დამატებითი სარგებლის გადახდით.

✓ **შექმნა სავაჭრო კრედიტით**

სავაჭრო კრედიტით შექმნილი აქტივის ღირებულების გადახდის გადავადებისათვის არ გადაიხდება სარგებელი. როგორც წესი სავაჭრო კრედიტის პერიოდი მოკლეა – 30 - 60 დღე.



მაგალითი:

7 მარტს შემდგომი გადახდის პირობით შექმნილია დანადგარი 5,800 ლარად, სატრანსპორტო ორგანიზაციას გადაუხადეს 300 ლარი, დამონტაჟებაზე დაიხარჯა 200 ლარის დამხმარე მასალები და მუშებს დაერიცხა 260 ლარი ხელფასი.

ვალდებულება დაზვის მომწოდებელსა და სატრანსპორტო ორგანიზაციის მიმართ დაიფარა 20 მარტს.

დაზვის თვითღირებულება შეადგენს: $5,800 + 300 + 200 + 260 = 6,560$ ლარი. ავსახოთ შექმნისა და ვალდებულებების დაფარვის ოპერაციები:

• 7 მარტი – დაზვის შეძენა:	
დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	6,560
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (5,800 + 300)	6,100
კრედიტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	200
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	260
• 20 მარტი – ვალდებულებების დაფარვა:	
დებეტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	6,100
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	
	6,100

✓ **შედეგად განვადებით**

განვადება ნიშნავს შეძენილი აქტივის ღირებულების გადახდის გადავადების სანაცვლოდ მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის საპროცენტო სარგებლის გადახდას. განვადების პერიოდი ღვინდება შეთანხმების მიხედვით.

საპროცენტო სარგებელი, როგორც წესი, არ არის შეძენილი აქტივის თვით-ღირებულების კომპონენტი და წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს. საპროცენტო გადასახადის ჩართვა აქტივის თვითღირებულებაში აუცილებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც სესხი დაკავშირებულია განსაკუთრებულ აქტივებთან.



მაგალითი:

კომპანიამ განვადებით იყიდა კომპიუტერები 5,000 ლარად. პირველი შესატანი შეადგენს ღირებულების 60%-ს, ხოლო დარჩენილი თანხა გადახდილი იქნება ორი წლის განმავლობაში 15%-იანი წლიური საპროცენტო განაკვეთით. პირველი წლის ბოლოს გადასახდელი იქნება ღირებულების 20%, მეორე წლის ბოლოს დარჩენილი 20%. დამონტაჟებაზე დაიხარჯა 100 ლარის დამხმარე მასალები.

• კომპიუტერების შეძენა აისახება გატარებით:	
დებეტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერები)	5,100
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (5,000 * 60%)	3,000
კრედიტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	100

ფინანსური აღრიცხვა

კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (5,000 * 20%) 1,000
 კრედიტი – 4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
 (5,000 * 20%) 1,000

• პირველი წლის გადასახდელ საპროცენტო თანხაზე შედგება გატარება:
 დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი (2,000 * 15%) 300
 კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 300

• წლის ბოლოს გადახდილი იქნება მიმდინარე ვალდებულებები: კომპიუტერის
 ღირებულება 1,000 ლარი და სესხის პროცენტი 300 ლარი. ავსახოთ ვალ-
 დებულებების დაფარვის ოპერაცია ანგარიშებზე:
 დებიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 1,000
 დებიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 300
 კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1,300

• წლის ბოლოს გრძელვადიანი სესხის გადატანა მოკლევადიან ვალდებულე-
 ბებში:
 კრედიტი – 4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები 1,000
 კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 1,000

• მეორე წლის გადასახდელ საპროცენტო თანხაზე შედგება გატარება:
 დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი (1,000 * 15%) 150
 კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 150

• მეორე წელს გადასახდელი იქნება მიმდინარე ვალდებულებები: კომპიუტერის
 ღირებულება 1,000 ლარი და სესხის პროცენტი 150 ლარი, რომლის და-
 ფარვის ოპერაცია აისახება ანგარიშებზე:
 დებიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 1,000
 დებიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 150
 კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1,150

✓ განსაკუთრებული აქტივები

ბასს-ით სესხზე გადასახდელი პროცენტის ჩართვა (კაპიტალიზება) ძირითადი
 საშუალებების თვითღირებულებაში სავალდებულოა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც
 ის გაწეულია განსაკუთრებულ აქტივზე. ბასს 23 „სესხით სარგებლობასთან
 დაკავშირებული დანახარჯების“ თანახმად განსაკუთრებული აქტივები ისეთი აქტივებია,
 რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭი-
 როა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.

დანახარჯების კაპიტალიზებისათვის უნდა დადგინდეს კაპიტალიზებადი დანახარჯების სიდიდე და კაპიტალიზების დაწყების დრო. ბასს 23-ით საწარმომ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზება უნდა დაიწყოს იმ თარიღიდან, როდესაც საწარმო პირველად დააკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ყველა პირობას:

- განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;
- გაწეულია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;
- დაწყებულია აუცილებელი სამუშაოები მოცემული აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდ მდგომარეობაში მოსაყვანად.



მაგალითი:

კომპანიამ თამასუქით შეიძინა მოწყობილობა, რომელიც შეფასებულია 400,000 ლარად. თამასუქზე გადასახდელია საპროცენტო თანხა 48,000 ლარის ოდენობით. ძირითადი და საპროცენტო თანხა გადახდილი იქნება თამასუქის ვადის ამოწურვისას – 16 თვის შემდეგ. მოწყობილობის მონტაჟს და საქსპლუატაციოდ მომზადებას ესაჭიროება 40,000 ლარი და 16 თვე. აქტივზე სამუშაოები დაიწყება მოწყობილობის საწარმოში მოტანისთანავე. იმისათვის რათა აღვრიცხოთ მოწყობილობა, დავადგინოთ:

- კაპიტალიზებადი თანხა – 48,000 ლარია;
- კაპიტალიზების პერიოდი – 16 თვე;

დავუშვათ, რომ პირველი თვის საპროცენტო ხარჯი შეადგენს 3,000 ლარს, ხოლო დემონტაჟის – 7,000 ლარს.

ავსახოთ ანგარიშებზე მოწყობილობის შეძენა:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	410,000
კრედიტი – 4120 გასანაღდებელი თამასუქები (400,000 + 3,000)	403,000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები (მონტაჟი და ექსპლუატაციის ხარჯები)	7,000

ყოველთვიურად, დარჩენილი 15 თვის განმავლობაში, საპროცენტო თანხა ჩაირთვება აქტივის და თამასუქის თვითღირებულებაში. როცა დამთავრდება კაპიტალიზების პერიოდი, აქტივის თვითღირებულება გახდება 488,000 ლარი (400,000 + 48,000 + 40,000) ხოლო თამასუქის ღირებულება გაუტოლდება დასაფარავ თანხას – 448,000 ლარს (400,000 + 48,000).

4.2.3. შექენა დემონტაჟის ვალდებულების პირობით

შესაძლებელია ძირითადი საშუალებების შექენის დროს, ან შემდგომში, საწარმომ აიღოს მისი დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულება. ასეთი ვალდებულება გაითვალისწინება აქტივის შეფასებისას. კერძოდ, მომავალში შესასრულებელი ვალდებულება აღირდება დისკონტირებული ღირებულებით ბასს 16-ის თანახმად აქტივის კომპონენტად და ბასს 37-ის – „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ – ანარიცხად, რომელიც ამორტიზდება აქტივის საექსპლუატაციო პერიოდში.



მაგალითი:

შექენილია მოწყობილობა 120,000 ლარად. ტრანსპორტირებისა და დამონტაჟების ხარჯებმა შეადგინა 9,775 ლარი. გამოყენების ვადად დადგინდა 15 წელი, რის შემდეგ ვარაუდობენ ამ აქტივის გაყიდვას 20,000 ლარად. კომპანია იღებს ვალდებულებას მოწყობილობის დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენაზე. აღნიშნული სამუშაოები შეფასდა 25,000 ლარად, რომლის დისკონტირებული ღირებულება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით (11%) შეადგენს 5,225 ლარს $\{PV(11\%, 15წ.) 25,000 * 0.2090\}$.

მოწყობილობის თვითღირებულება იქნება:

$$120,000 + 9,775 + 5,225 = 135,000 \text{ ლარი.}$$

მოწყობილობის შექენის ოპერაცია ანგარიშებზე შემდეგაირად აისახება:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	135,000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	129,775
	(120,000+9,775)
კრედიტი – 4390 სხვა ანარიცხები (ვალდებულება)	5,225

ყოველწლიურად მოხდება ანარიცხის ამორტიზება – საპროცენტო ხარჯის აღიარება და ანარიცხის ზრდა. პირველ წელს ანარიცხის ამორტიზება $(5,225 * 11\%)$ აისახება გატარებით:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	575
კრედიტი – 4390 სხვა ანარიცხები (ვალდებულება)	575

ასე შემდეგ ყოველწლიურად, მე-15 წლის ბოლოსათვის ანარიცხი გაუტოლდება 25,000 ლარს.

15 წლის შემდეგ გათვალისწინებულია მოწყობილობის დემონტაჟი და რეალიზაცია. აღნიშნული მოწყობილობის რეალიზაცია განხილული იქნება ამ თავის პარაგრაფში „ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის ოპერაციები“.

4.2.4. წარმოება საკუთარი ქაღალდი

ბასს-ის თანახმად, როდესაც საწარმო თვითონ ქმნის აქტივს, მისი ღირებულების განსაზღვრა ხდება შეძენილი აქტივების ანალოგიურად, ანუ ყველა პირდაპირი ხარჯის გათვალისწინებით, მაგრამ გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების ზეწორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის ღირებულებაში.



ქაღალდი:

ღვინის კომპანია 4 თვის განმავლობაში აშენებდა საწყობის შენობას, რომელზეც დაიხარჯა 5,000 ლარის საშენი მასალები და 9,000 ლარის ხელფასი. სამუშაოების ჩაბარების დროს აღმოჩნდა, რომ ორი კედელი არ შეესაბამება დამტკიცებულ პროექტს, რის გამოც საჭირო გახდა მათი დანგრევა და თავიდან აშენება, რაზედაც დაიხარჯა 3,000 ლარის მასალა და 2,600 ლარი ხელფასი.

ავსახოთ მშენებლობის პროცესი, განვსაზღვროთ შენობის თვითღირებულება და ავიღოთ იგი შემოსავალში.

მშენებლობის პროცესი:

დებუტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა (5,000 + 9,000)	14,000
დებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი (3,000 + 2,600)	5,600
კრედიტი – 1620 მასალები (5,000 + 3,000)	8,000
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი (9,000 + 2,600)	11,600

საწყობის შენობის თვითღირებულება შეადგენს:

$$5,000 + 9,000 = 14,000 \text{ ლარს.}$$

დანახარჯები, რომელიც გაწეული იქნა კედლების გადაკეთებაზე არ ჩაირთვება შენობის თვითღირებულებაში და წარმოადგენს არასაოპერაციო ზარალს.

მშენებლობის დამთავრების შემდეგ შენობა აიღება შემოსავალში:

დებუტი – 2130 შენობები	14,000
კრედიტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა	14,000

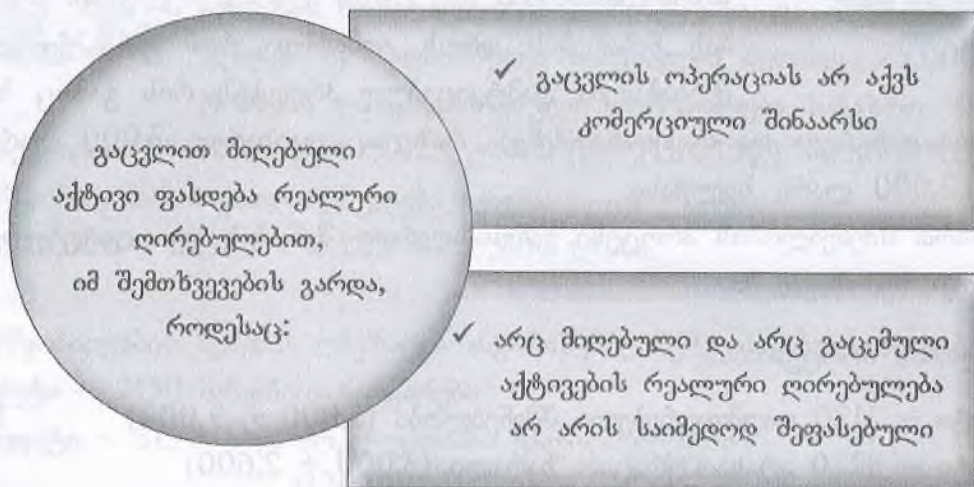
4.2.5. შიდა სსპ აქტივების გაცვლა

ყველა ის ძირითადი საშუალება, რომელიც მიიღება არაფულად აქტივებზე გაცვლის გზით ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციის შედეგად, უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც:

- გაცვლის ოპერაციას არ აქვს კომერციული შინაარსი (გაცვლის ოპერაციის შედეგი უმნიშვნელოა), ან
- არც მიღებული და არც გაცემული აქტივების რეალური ღირებულება არ არის საიმედოდ შეფასებული. ასეთ შემთხვევაში, გაცვლის გზით მიღებული აქტივის თვითღირებულება ფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

საწარმოსათვის ოპერაციის კომერციულ საფუძველს განსაზღვრავს ის თუ აქტივის მიღებით რამდენად შეიცვლება მისი მომავალი ფულადი ნაკადები: აქტივიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სტრუქტურა (რისკი, ღრო, რაოდენობა) განსხვავდება გაცემული აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების სტრუქტურისაგან; განსხვავდება ან მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალური ღირებულება.

ამდენად:



გავიხსენოთ, რომ რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიყვანოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. თუ საწარმო საიმედოდ განსაზღვრავს მიღებული ან გაცემული აქტივების რეალურ ღირებულებებს, მაშინ გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება გამოიყენება მიღებული აქტივის თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ზუსტად არის გამოხატული.

მაგალითი:

K კომპანიამ N კომპანიას პრინტერი გაუცვალა პროექტორში. შემდეგი მონაცემების საფუძველზე ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია (ლარი):

აქტივები გაცვლამდე	კომპანია K	კომპანია N
	პრინტერი	პროექტორი
თვითღირებულება	1,500	3,000
დაგროვილი ცვეთა	500	2,000
საბალანსო ღირებულება	1,000	1,000
რეალური ღირებულება	700	1,600
ფულადი კომპენსაცია	იხდის 900	ღებულობს 900

გაცვლის ოპერაციას აქვს კომერციული შინაარსი, ვინაიდან აქტივებს აქვს განსხვავებული რეალური ღირებულება (700 და 1,600), რაც წარმოქმნის ფინანსურ შედეგს. ამდენად, შემოსული აქტივი ფასდება რეალური ღირებულებით. ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:



K კომპანია

- ღებუტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პროექტორი) 1,600
- ღებუტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 500
- ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 300
- კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პრინტერი) 1,500
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 900



N კომპანია

- ღებუტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პრინტერი) 700
- ღებუტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 2,000
- ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 900

ფინანსური აღრიცხვა

კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პროექტორი) 3,000
 კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 600

ამ ოპერაციის კომერციული შინაარსი შემდეგია: K-ს წარმოექმნა ზარალი, N-ს, კი – მოგება.

განვიხილოთ მაგალითი, სადაც აქტივების გაცვლას არ აქვს კომერციული შინაარსი, რისთვისაც შევცვალოთ განხილული მაგალითის პირობა.

მაგალითი:

K კომპანიამ N კომპანიას პრინტერი გაუცვალა პროექტორში. შემდეგი მონაცემების საფუძველზე ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია (ლარი):

აქტივები გაცვლამდე	კომპანია K	კომპანია N
	პრინტერი	პროექტორი
თვითღირებულება	1,500	3,000
დაგროვილი ცვეთა	500	2,000
საბალანსო ღირებულება	1,000	1,000
რეალური ღირებულება	700	650
ფულადი კომპენსაცია	–	–

გაცვლის ოპერაციას არ აქვს კომერციული შინაარსი, ვინაიდან აქტივები პრაქტიკულად ერთნაირი ღირებულებისაა და კომერციული შედეგი უმნიშვნელოა – 50 ლარი (700 - 650). ამდენად, შემოსული აქტივი ფასდება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით. ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

K კომპანია

დებუტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პროექტორი) 1,000
 დებუტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 500
 კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პრინტერი) 1,500

N კომპანია

დებუტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პრინტერი) 1,000
 დებუტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 2,000
 კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (პროექტორი) 3,000

4.2.6. მიღება უსასყიდლოდ

ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ მიღების შემთხვევებია ჩუქება იურიდიული ან ფიზიკური პირის მიერ და სახელმწიფო გრანტები, რომელიც არ ექვემდებარება უკან დაბრუნებას. გრანტი არის სახელმწიფოს მიერ გაწეული დახმარება საწარმოსათვის რესურსების გადაცემის სახით. ბასს 20-ს „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნების“ თანახმად უსასყიდლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებები, როგორც წესი, ფასდება რეალური ღირებულებით, თუ რეალური ღირებულების დადგენა შეუძლებელია, მაშინ აქტივი ფასდება ალტერნატიული მეთოდით – ნომინალური ღირებულებით.

არსებობს გრანტის ასახვის ორი ალტერნატიული მეთოდი. პირველი მეთოდი გულისხმობს გრანტის ასახვას მომავალი პერიოდის შემოსავლის სახით, რომლის შემოსავლად აღიარება ხდება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე დაყრდნობით, აქტივის სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში. მეორე მეთოდის თანახმად ხდება გრანტის გამოქვითვა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად. გრანტი შემოსავლად აღიარებული იქნება ცვეთადი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაში. განვიხილოთ გრანტით მიღებული ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა პირველი მეთოდით – აღიარება მომავალი პერიოდის შემოსავლად.

მაგალითი:

კომპანიამ გრანტით მიიღო ავეჯი, რომელიც შეფასებულია 9,000 ლარად. მისი გამოყენების ვადა განისაზღვრა 5 წლით.

ავსახოთ ავეჯის მიღება:

ღებუტი – 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი	9,000
კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავლები	9,000

5 წლის განმავლობაში ყოველწლიურად აღიარდება შემოსავალი 1,800 ლარის ოდენობით (9,000/5) შემდეგი გატარებით:

ღებუტი – 4410 გადავადებული შემოსავლები	1,800
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	1,800

4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვა

ძირითად საშუალებებში განივთებულია ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც მიიღება მათი გამოყენების პერიოდის განმავლობაში. პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს ეკონომიკური სარგებელი, ეწოდება **სასარგებლო მომსახურების ვადა**.

საწარმოს აქტივების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გაყიდვას, გარკვეული დროის ან აქტივში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გარკვეული ნაწილის მოხმარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება მისი ეკონომიკური ვარგისიანობის ვადაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე საწარმოს გამოცდილებას.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი:

- საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენება. გამოყენებას განსაზღვრავს აქტივის სავარაუდო სიმძლავრე ან ფიზიკურად გამოშვებული პროდუქცია;
- სავარაუდო ფიზიკური ცვეთა და ტექნიკური მოძველება, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო ფაქტორებზე, როგორცაა: ცვლების რაოდენობა, საწარმოს სარემონტო სამუშაოების პროგრამა და გამოყენებული აქტივების შენახვისა და დაცვის წესი;
- ტექნიკური ან კომერციული მოძველება, რომელიც გამოწვეულია საწარმოო პროცესის ცვლილებით ან გაუმჯობესებით, ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებით;
- აქტივის გამოყენების საკანონმდებლო ან მსგავსი შეზღუდვები, მაგალითად, შესაბამისი იჯარის ვადის გასვლა.

რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციით მიღებული ეკონომიკური სარგებლის აღიარებით, აღიარებული უნდა იქნეს მასზე გაწეული ხარჯებიც – ძირითადი საშუალებების ღირებულება. ამ მიზნით დაირიცხება ცვეთა. ცვეთა არის აქტივის ცვეთადი ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. ცვეთადი ღირებულება არის აქტივის თვითღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით. აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც

საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებულ დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა.



მაგალითი:

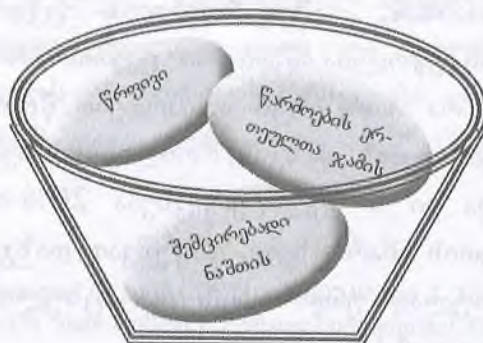
საწარმომ 15,000 ლარად შეიძინა კომპიუტერები, რომლის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად დაიხარჯა 100 ლარის კაბელი. მათი გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღება მოსალოდნელია 5 წლის განმავლობაში, რის შემდეგ მათი გასაყიდი

ფასი სავარაუდოდ იქნება 6,000 ლარი.

ამდენად:

- ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება – 15,100 ლარია (15,000 + 100);
- სასარგებლო მომსახურების ვადა – 5 წელი;
- ნარჩენი ღირებულება – 6,000 ლარი;
- ცვეთადი ღირებულება – 9,100 ლარი (15,100 – 6,000).

ცვეთის გაანგარიშებისთვის გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს საწარმოს მიერ ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი. ბასს-ით გათვალისწინებულია ცვეთის დარიცხვის შემდეგ მეთოდები: წრფივი ცვეთის მეთოდი, შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდი და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდი. წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მომსახურების მთელი ვადის მანძილზე. შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდი ითვალისწინებს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს ცვეთის დარიცხვას აქტივის მოსალოდნელი მომსახურების (წლების ერთეულთა ჯამის) ან წარმოებული პროდუქციის (მწარმოებლურობის პროპორციის) საფუძველზე.

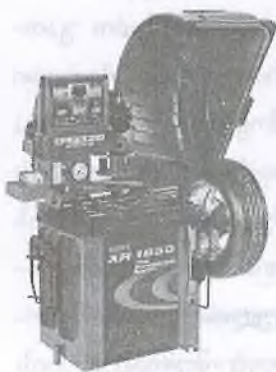


ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდები

საწარმო ირჩევს მეთოდს, რომელიც უფრო მეტად ასახავს აქტივში განივთებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოდელს. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მოსალოდნელი მოდელი.

რადგან წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხების დარიცხვას აქტივების სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში, ამ მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია იმ აქტივების მიმართ, რომლებსაც მოხმარების მთელი ვადის განმავლობაში მეტნაკლებად თანაბრად მოაქვთ ეკონომიკური სარგებელი. წრფივი ცვეთის მეთოდის გამოყენების დროს წლიური ცვეთის თანხა გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = \frac{\text{თვითღირებულება} - \text{ნარჩენი ღირებულება}}{\text{მომსახურების ვადა}}$$



მაგალითი:

აქვტოსერვისის საწარმოს აქვს დანადგარი, რომლის თვითღირებულება 35,000 ლარია, ნარჩენი ღირებულება შეფასდა 3,000 ლარად. მომსახურების ვადა 5 წელია. საწარმო იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს.

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = (35,000 - 3,000)/5 = 6,400 \text{ ლარი}$$

წლიური ცვეთის თანხას, შეფარდებულს ცვეთად ღირებულებასთან გამოხატულს პროცენტებში, ეწოდება წლიური ცვეთის ნორმა. ის გვიჩვენებს აქტივის თვითღირებულების რა პროცენტი აღიარდება წლიურ ხარჯად. მაგალითად, 35,000 ლარის ღირებულების დაზგას, რომლის ნარჩენი ღირებულება 3,000 ლარია, მომსახურების ვადა კი 5 წელი, ერიცხება 20%-იანი $(6,400/32,000 * 100 = 20\%)$ წლიური ცვეთის ანარიცხები. დავუშვათ, დაზგა შექმნილია იანვარში. ამიტომ პირველ წელს სრულად უნდა იქნეს დარიცხული ცვეთა, ანალოგიურად შემდეგ წლებში (იხ. ცხრილი 4.1.)

ცვეთის თანხის გაანგარიშება წრფივი მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				35,000
1	$32,000/5 =$	6,400	6,400	28,600 (35,000-6,400)
2	$32,000/5 =$	6,400	12,800 (6,400+6,400)	22,200 (35,00-12,800)
3	$32,000/5 =$	6,400	19,200 (12,800+6,400)	15,800 (35,00-19,200)
4	$32,000/5 =$	6,400	25,600 (19,200+6,400)	9,400 (35,00-25,600)
5	$32,000/5 =$	6,400	<u>32,000</u> (25,600+6,400)	<u>3,000</u> (35,000-32,000)

ცვეთის თანხის გაანგარიშება შემცირებადი ნაშთის მეთოდის ანუ ცვეთის დაჩქარებული მეთოდით გულისხმობს ცვეთის თანხის გაანგარიშებას საპროცენტო განაკვეთით – პირველ წელს აქტივების თვითღირებულების მიხედვით, ხოლო შემდგომ საბალანსო ღირებულებით. ამ მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია იმ აქტივების მიმართ, რომლებიც მომსახურების პირველ წლებში იძლევიან მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, მორალურად და ფიზიკურად მეტად ცვლებიან.

ამ მეთოდის გამოყენების დროს ცვეთის ნორმა გაანგარიშება წრფივი მეთოდით გაანგარიშებული ცვეთის ნორმის გამრავლებით ე.წ. „დაჩქარების კოეფიციენტზე“. ეს კოეფიციენტი გამოისახება პროცენტებში და მერყეობს 100% – 200%-დე. მაგალითად, 200%-იანი კოეფიციენტის გამოყენება, რომელიც ყველაზე გავრცელებულია, ნიშნავს საბალანსო ღირებულების გაორმაგებულ შემცირებას.

მაგალითად, თუ წრფივი მეთოდით დადგინდა ცვეთის ნორმა 20%, შემცირებადი ნაშთის მეთოდის დროს ეს ნორმა გაორმაგდება და შეადგენს 40%-ს¹. იგივე შეიძლება იქნეს გაანგარიშებული ფორმულით: $2 * (1/5) = 0.40$

¹ Accounting. Charles T.Horngren (Standford University), Walter T. Harrison Jr. (Baylor University), M. Suzanne Oliver (Northwest Florida State College). Pearson International Edition. Eighth Edition New Jersey, 2009, p.490.

<http://accountinginfo.com/study/dep/depreciation-01.htm>

მაგალითი:

წინა მაგალითის მონაცემების მიხედვით წრფივი მეთოდით ცვეთის დარიცხვის ნორმა 20%-ია, მაშინ დაჩქარებული ცვეთის ნორმა იქნება 40%. 4.2. ცხრილში გაანგარიშებულია ცვეთის თანხა დაჩქარებული ცვეთის მეთოდით.

ცხრილი 4.2

ცვეთის თანხის გაანგარიშება შემცირებადი ნაშთის მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				35,000
1	35,000 * 40% =	14,000	14,000	21,000 (35,000-14,000)
2	21,000 * 40% =	8,400	22,400 (14,000+8,400)	12,600 (35,000-22,400)
3	12,600 * 40% =	5,040	27,440 (22,400+5,040)	7,560 (35,000-27,440)
4	7,560 * 40% =	3,024	30,464 (27,440+3,024)	4,536 (35,000-30,464)
5	32,000 - 30,464 ¹ =	1,536	32,000 (30,464+1,536)	3,000 (35,000-32,000)

წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდი წარმოადგენს შემცირებადი ნაშთის მეთოდის ნაირსახეობას, რადგან ამ მეთოდის მიზანია აქტივების მომსახურების პირველ წლებში ცვეთის მეტი თანხის დარიცხვა, ვიდრე შემდგომ წლებში. „ერთეული“ შეიძლება იყოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის მაჩვენებელი ან წარმადობის მაჩვენებელი. როდესაც ცვეთის დარიცხვას საფუძვლად უდევს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა, ცვეთის დარიცხვის მეთოდს უწოდებენ „წლების ერთეულთა ჯამის“ მეთოდს. წლების ერთეულთა ჯამის ცვეთის მეთოდის გამოყენების დროს ცვეთის თანხა დგინდება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = PC * n / K$$

სადაც: PC – ცვეთადი ღირებულება;

n – მომსახურების დარჩენილი წლები;

K – წლების ჯამი, რომელიც შემდეგნაირად გაიანგარიშება: $K = n(n+1) / 2$

¹ რადგან ცვეთის დარიცხვა უნდა შეწყდეს მეხუთე წლის ბოლოს და ნარჩენი ღირებულება უნდა უდრიდეს 3,000 ლარს, ცვეთადი თანხისა (32,000) და დაგროვილ ცვეთას (30,464) შორის სხვაობით განისაზღვრა მეხუთე წლის ცვეთის თანხა.

მაგალითი:

წინა მაგალითის მონაცემების მიხედვით დავარიცხოთ ცვეთა წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენებით. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 5 წელია.

ამ შემთხვევაში 5 წლის ერთეულთა ჯამი შეადგენს:

$$5 * (5+1)/2 = 15 \text{ წელი, ან}$$

$$1+2+3+4+5= 15 \text{ წელი.}$$

4.3. ცხრილში გაანგარიშებულია ცვეთის თანხა წლების ერთეულთა ჯამის ცვეთის მეთოდით.

ცხრილი 4.3

ცვეთის თანხის გაანგარიშება წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				35,000
1	$32,000 * 5/15 =$	10,667	10,667	24,333 (35,000-10,667)
2	$32,000 * 4/15 =$	8,533	19,200 (10,667+8,533)	15,800 (35,000-19,200)
3	$32,000 * 3/15 =$	6,400	25,600 (19,200+6,400)	9,400 (35,000-25,600)
4	$32,000 * 2/15 =$	4,267	29,867 (25,600+4,267)	5,133 (35,000-29,867)
5	$32,000 * 1/15 =$	2,133	32,000 (29,867+2,133)	3,000 (35,000-32,000)

როდესაც ცვეთის დარიცხვას საფუძვლად უდევს მწარმოებლურობის მაჩვენებელი, მაშინ ცვეთის დარიცხვის მეთოდს ეწოდება მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდი. მწარმოებლურობის პროპორციული ცვეთის მეთოდი ეყრდნობა პრინციპს – რაც უფრო მეტია აქტივის მწარმოებლურობა (გამომუშავება), მით უფრო მეტი ეკონომიკურ სარგებელს ვლენულობთ მისგან და შესაბამისად, მეტი ცვეთა უნდა იქნეს დარიცხული.

მწარმოებლურობის პროპორციული ცვეთის მეთოდის გამოყენების დროს ცვეთის თანხა გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

ფინანსური აღრიცხვა

$$\frac{\text{ცვეთის თანხა მწარმოებლურობის ერთეულზე}}{\text{თვითღირებულება - ნარჩენი ღირებულება აქტივის მწარმოებლურობა მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში}} =$$

ეს სიდიდე გვიჩვენებს აქტივის ცვეთადი ღირებულების რა ნაწილი მოდის მწარმოებლურობის ერთ ერთეულზე. მწარმოებლურობა შეიძლება გაიზომოს დროით, პროდუქციით ან სხვა.

მაგალითი:

დავუშვათ, რომ წინა მაგალითში განხილული დანადგარი 5 წლის განმავლობაში გამოიძუშავებს 70,000 დაზგა საათს (დ/ს), მ.შ. 1-ელ წელს - 25,000 დ/ს; მე-2 წელს - 15,000 დ/ს; მე-3, მე-4 და მე-5 წლებში - 10,000 დ/ს. გავიანგარიშოთ, აქტივების რამდენი ღირებულება იხარჯება (ცვდება) 1 დაზგა/საათში. ეს ტოლია: $(35,000 - 3,000)/70,000 = 0.45714$

ცვეთის თანხის გაანგარიშება მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით მოცემულია ცხრილში (იხ. ცხრილი 4.4.)

ცხრილი 4.4

ცვეთის თანხის გაანგარიშება მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				35,000
1	$25,000 * 0.45714 =$	11,429	11,429	23,571 (35,000-11,429)
2	$15,000 * 0.45714 =$	6,857	18,286 (11,429+6,857)	16,714 (35,000-18,286)
3	$10,000 * 0.45714 =$	4,571	22,858 (18,286+4,571)	12,142 (35,000-22,858)
4	$10,000 * 0.45714 =$	4,571	27,429 (22,858+4,571)	7,571 (35,000-27,429)
5	$10,000 * 0.45714 =$	4,571	<u>32,000</u> (27,429+4,571)	<u>3,000</u> (35,000-32,000)

✓ მიწაზე ცვეთის ღარიცხვა

მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღრიცხება ცალ-ცალკე. შენობები ცვეთადი აქტივებია, მათ შეზღუდული მომსახურების ვადა გააჩნიათ. მიწას, ჩვეულებრივ, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, არ ხდება მისი ცვეთა, გარდა ზოგიერთი გამონაკლისისა, ისეთის, როგორცაა კარიერი და მალარო¹.



მაგალითი:

საწარმომ 800 ათას ლარად შეიძინა ქვანახშირის შემცველი მიწის ნაკვეთი, რომელზეც მოაწყო მალარო. ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს ქვანახშირის მოპოვება 20 წლის განმავლობაში, ხოლო შემდგომში მიწის ნაკვეთი გამოყენებული იქნება სხვა დანიშნულებით.

ამ შემთხვევაში მიწის ნაკვეთს ცვეთა უნდა დაერიცხოს 20 წლის განმავლობაში.

ზოგ შემთხვევაში, მიწას თვითონ შეიძლება გააჩნდეს შეზღუდული მომსახურების ვადა, ამ შემთხვევაში მას დაერიცხება ცვეთა მისგან მისაღები სარგებლიანობის ხასიათის გათვალისწინებით².

მაგალითი:

საწარმომ ფინანსური იჯარით, გამოსყიდვის უფლების გარეშე, აიღო მიწის ნაკვეთი, რომლის რეალური ღირებულება 200 ათასი ლარია. საიჯარო ვადაა 15 წელი.

ვინაიდან მიწის ნაკვეთის გამოყენების ვადა შეზღუდულია, მის ღირებულებას დაერიცხება ცვეთა საიჯარო პერიოდში.

როდესაც მიწის ღირებულება მოიცავს მოედნის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და აღდგენის დანახარჯებს მიწის ღირებულების ამ ნაწილს ცვეთა დაერიცხება ამ დანახარჯების გაწვევიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების პერიოდში³.



მაგალითი:

საწარმომ ადმინისტრაციული შენობის ასაშენებლად 160,000 ლარად შეიძინა მიწის ნაკვეთი. ნაკვეთზე მდებარე

¹ ბასს 16 ძირითადი საშუალებები. პ.58. თბ., 2009.
² ბასს 16 ძირითადი საშუალებები. პ.59. თბ., 2009.
³ ბასს 16 ძირითადი საშუალებები. პ.59. თბ., 2009.

ძველი ნაგებობის დემონტაჟის, გაწმენდის და კეთილმოწყობის სამუშაოებში გადახდილია 25,000 ლარი.

აღნიშნული ხარჯები უნდა აღიარდეს ცალკე აქტივად და დაერიცხოს ცვეთა საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრულ პერიოდში.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთის“ ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 2230 – შენობების ცვეთა;
- 2240 – ნაგებობების ცვეთა;
- 2250 – მანქანა-დანადგარების ცვეთა;
- 2260 – ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა;
- 2270 – ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა;
- 2280 – სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა.

ცვეთის თანხა აღიარდება ხარჯად და მისი დარიცხვა აისახება გატარებით:

დებიტი – ცვეთა და ამორტიზაცია (ხარჯი)

კრედიტი – დაგროვილი ცვეთა

როგორ წინა პარაგრაფში აღინიშნა, საწარმომ ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარების დროს უნდა განსაზღვროს ამ ერთეულების შემადგენელი ნაწილები და ერთეულის მთლიან ღირებულებაში მოცულობის შესაბამისად დაყოს ის მნიშვნელოვან (არსებით) და უმნიშვნელო ნაწილებად. ძირითადი საშუალების ყოველი კომპონენტის (ნაწილს), რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ერთეულის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში, ცვეთა ცალ-ცალკე უნდა დაერიცხოს.

ძირითადი საშუალებების არსებით კომპონენტს შეიძლება სხვა ანალოგიური ძირითადი საშუალებების მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის დარიცხვის მეთოდები ჰქონდეს. ცვეთის დარიცხვის მიზნებისათვის შესაძლებელია ასეთი ძირითადი საშუალებების კომპონენტების გაერთიანება.

ასევე ცალკე უნდა დაერიცხოს ცვეთა ამ ერთეულის დარჩენილ ნაწილს. დარჩენილი ნაწილი შედგება აღნიშნული ერთეულის იმ ნაწილებისაგან, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის.

აქტივზე ცვეთის დარიცხვა მაშინ იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება. როგორც აღინიშნა, აქტივის ცვეთადი ღირებულება უნდა განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. არ წყდება ცვეთის დარიცხვა, მაშინაც კი როდესაც აქტივი ხდება გამოყენებელი ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულად არ დაერიცხება ცვეთა. ანუ აქტივს ცვეთა დაერიცხება მაშინაც, როცა ის არ ფუნქციონირებს. აქტივის

უმოქმედობის პერიოდებს, როგორც წესი, ადგილი აქვს უშუალოდ აქტივის შექმნის შემდეგ და უშუალოდ მისი საწარმოდან სხვა ფორმით გასვლის წინ. ბასს-ს მიაჩნია, რომ მართებულია შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივზე, მისი ფუნქციონირების თუ უმოქმედობის მიუხედავად, ცვეთის ისე ღარიცხვა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების პოტენციალი, რომელიც დაიხარჯა აქტივის ფლობის პერიოდში.

აქტივის ცვეთის ღარიცხვა წყდება იმ დღიდან, რაც იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად (ან ჩართულია გასაყიდად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში) და მას შემდეგ, რაც წყდება ამ აქტივის აღიარება.

4.4 ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის პროცესი მოითხოვს გარკვეული სამუშაოების ჩატარებას და შესაბამისად ხარჯების გაწევას, რომელიც ბასს 16-ით „შემდგომ დანახარჯებად“ არის წოდებული. ამ კატეგორიის დანახარჯების აღსანიშნავად, საერთაშორისო პრაქტიკაში გამარტივების მიზნით გამოყენებულია განმაზოგადოებელი ტერმინი „რემონტის ხარჯები“ ან „ექსპლუატაციისა (მომსახურების) და რემონტის ხარჯები“. ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარების შემდგომ გაწეულ დანახარჯებს მოვიხსენიებთ პრაქტიკაში აღიარებული ტერმინის შესაბამისად, რამაც განაპირობა მოცემული პარაგრაფის სათაური.

ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარების შემდეგ გაწეული სამუშაოების მიზანია მათი ექსპლუატაცია, სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნება და საწყისი ტექნიკური მაჩვენებლების გაუმჯობესება. გრძელვადიანი აქტივების ექსპლუატაცია, როგორც წესი დაკავშირებულია მცირე ღირებულების მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გაწევასთან, რომელსაც „ექსპლუატაციის ხარჯებს“ ვუწოდებთ.

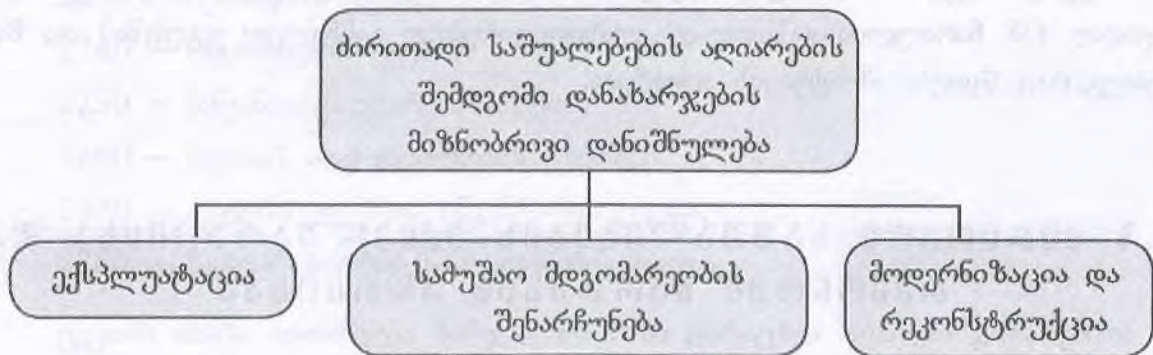
გრძელვადიანი აქტივები ექსპლუატაციის შედეგად ცვდება და საჭიროა მათი სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნება. ამიტომ წინასწარ დადგენილი პერიოდულობით ხორციელდება გაცვეთილი და დაზიანებული ნაწილების, კვანძების, დეტალების შეცვლა-შეკეთება, რომლის მიზანია თავდაპირველი ფუნქციის აღდგენა. ამ დანახარჯებს „სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნების ხარჯებს“ ვუწოდებთ.

შესაძლებელია ისეთი სამუშაოების ჩატარება, რომლის მიზანია ობიექტის მოდერნიზება, რაც გამოიხატება საწყისი ტექნიკური მაჩვენებლების გაუმჯობესებაში, სიმძლავრეების, წარმადობის, პროდუქციის ხარისხის და ასორტიმენტის ზრდაში და ასეთ

ხარჯებს „მოდერნიზაციისა და რეკონსტრუქციის ხარჯებს“ ვუწოდებთ.

ამდენად, აქტივების აღიარების შემდეგ გაწეული ხარჯები მათი მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით შეიძლება დაჯგუფდეს სამ კატეგორიად (იხ. სქემა):

- ექსპლუატაციის;
- სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნების;
- მოდერნიზაციისა და რეკონსტრუქციის.



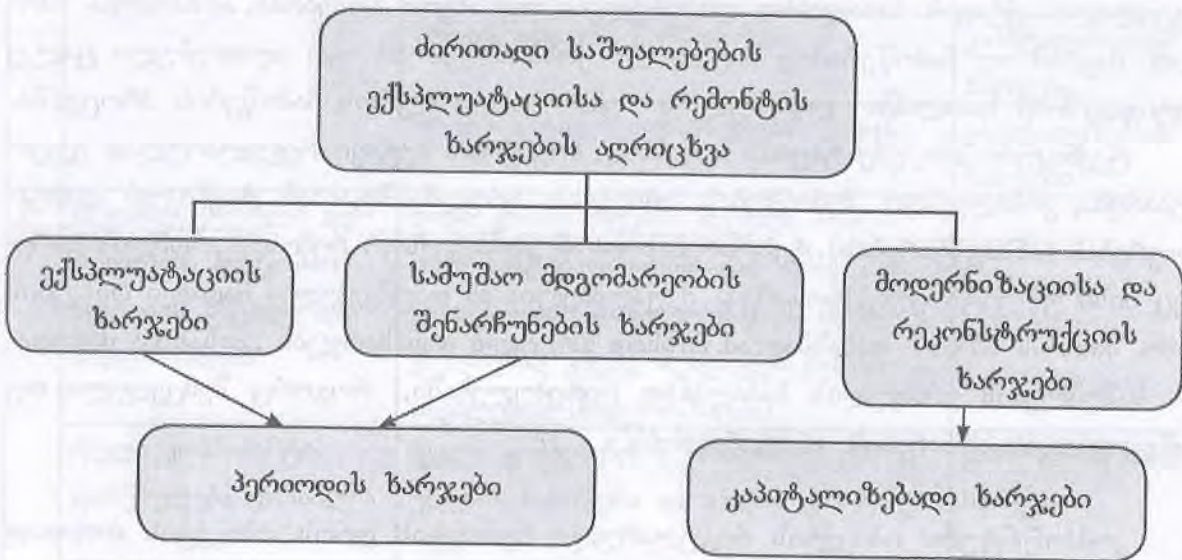
სარემონტო სამუშაოების მიზნობრივი დანიშნულებით კლასიფიკაცია უზრუნველყოფს ხარჯების აღიარებისა და აღრიცხვაში ასახვის სწორი პოლიტიკის შემუშავებას. მაგრამ, აღრიცხვის სწორი ორგანიზებისათვის საკმარისი არ არის დანახარჯების მხოლოდ მიზნების მიხედვით გამიჯვნა, მნიშვნელოვანია დასრულებული სამუშაოების შედეგების სწორი იდენტიფიცირება. კერძოდ:

- ექსპლუატაციის ხარჯები უზრუნველყოფს აქტივების უწყვეტ ფუნქციონირებას და გაიწევა მისი ფუნქციონირების პარალელურად, როგორც სერვისული მომსახურების ხარჯი;
- სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნების ხარჯები უზრუნველყოფს გაცვეთილი დეტალის/ნაწილის ჩანაცვლებას ანალოგიურით, რაც უმეტესად დაკავშირებულია აქტივის ფუნქციონირების ხანმოკლე დროით შეჩერებასთან;
- მოდერნიზაციისა და რეკონსტრუქციის ხარჯები უზრუნველყოფს აქტივის ტექნიკური პარამეტრების, საექსპლუატაციო თვისებების გაუმჯობესებას, რაც დაკავშირებულია აქტივის ფუნქციონირების შეწყვეტასთან.

იმის დასადგენად ექსპლუატაციისა და რემონტის დანახარჯები კაპიტალიზებადია თუ პერიოდის ხარჯია, უნდა განისაზღვროს დანახარჯების გაწევის მიზანი, შედეგი და ბასს-ით დადგენილი აქტივად აღიარების კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შესაძლებლობა. ექსპლუატაციისა და სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნების ხარ-

ჯების მიზანია ძირითადი საშუალებების ობიექტების სამუშაო მდგომარეობისა და ფუნქციონირების უნარის შენარჩუნება, რომელიც არ აუძლებს ობიექტის ფუნქციონირების საწყის ნორმატიულ მაჩვენებლებს და უნარჩუნებს მხოლოდ თავდაპირველად დაგეგმილი ეკონომიკური სარგებლის მოტანის უნარს. მოდერნიზაციისა და რეკონსტრუქციის ხარჯების მიზანია საწყისი ნორმატიულ-ტექნიკური მაჩვენებლების გაუმჯობესება.

ამდენად, გაწეული ხარჯების მიზნებიდან, მიღებული შედეგებიდან და აქტივად აღიარების კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შესაძლებლობებიდან გამომდინარე, ექსპლუატაციისა და სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნების ხარჯები არის პერიოდის ხარჯები, ხოლო მოდერნიზაციისა და რეკონსტრუქციის ხარჯები – კაპიტალიზებადი (იხ. სქემა).



არაკომპონენტური ობიექტის მიერ მოხმარებული დეტალებისა და ნაწილების რეგულარული შეცვლა, რომელიც არ ცვლის აქტივის საწყის ტექნიკურ მახასიათებლებს, უნარჩუნებს მხოლოდ სამუშაო მდგომარეობას და არ ქმნის მისგან მომავალში გაზრდილი ეკონომიკური სარგებლის მიღების საფუძველს, წარმოადგენს პერიოდის ხარჯს.

ძირითადი საშუალებების რთული ობიექტები (თვითმფრინავები, ხომალდები, გაზსადენი ტურბინები, შენობები და სხვა) შეიძლება განვიხილოთ, როგორც სასარგებლო მომსახურების განსხვავებული ვადის მქონე ურთიერთდაკავშირებული აქტივების ჯგუფი. სასარგებლო მომსახურების ვადების განსხვავების არსებითობის დადგენა უნდა მოხდეს ტექნიკური დოკუმენტაციის მონაცემებზე ან მწარმოებელი ორგანიზაციის რეკომენდაციებზე დაყრდნობით. ძირითადი საშუალებების რთული

ობიექტის მნიშვნელოვანი კომპონენტების (ნაწილების) სასარგებლო მომსახურების ვადების არსებითი განსხვავება წარმოადგენს სააღრიცხვო ერთეულის, ანუ ინვენტარული ობიექტის კომპონენტურ ერთეულებად დაყოფის საფუძველს.

მაგალითად, ტექნიკური ლოკუმენტაციის მონაცემებზე დაყრდნობით შენობა შეიძლება დაიყოს შემდეგ კომპონენტებად: გადახურვა, ლიობები (კარ-ფანჯრები), კონდიციონერების, გათბობის, წყალ-კანალიზაციის, განათების სისიტემები, ლიფტი, კიბის ჭრილი, ძირითადი კორპუსი (შენობის კარკასი).

დამოუკიდებელ სააღრიცხვო კომპონენტებად აღიარება მნიშვნელოვანია ცვეთისა და ექსპლუატაციის ხარჯების აღრიცხვის მიზნებისათვის. ასეთი კომპონენტის (ელემენტის) შეცვლის ხარჯები რეალურად ახალი შემცვლელი ელემენტის შექმნას ან შექმნას წარმოადგენს და შესაბამისად ექვემდებარება კაპიტალიზებას.

ამრიგად, კომპონენტების განახლება-შეცვლაზე გაწეული დანახარჯები ბასს 16-ით აღიარდება ახალი აქტივის შექმნად და შესაბამისად კაპიტალიზდება, ხოლო შეცვლილი აქტივის საბალანსო ღირებულება, თუ ასეთი არსებობს, აღიარდება ხარჯად. მაგრამ თუ ჩამოწერამდე შეცვლილი კომპონენტი არ იყო აღიარებული ცალკე აქტივად, მისი საბალანსო ღირებულება უნდა განისაზღვროს ჩამოწერის პროცესში.

ტექნიკური ლოკუმენტაციის თანახმად, ზოგიერთი აქტივი რეგულარულად ექვემდებარება, კომპლექსურ შემოწმებას, ობიექტის სრულმასშტაბიან ტექნიკურ დათვალიერებას (ინსპექტირებას), ტესტირებას და/ან კომპლექსურ რემონტს, რომლის გარეშეც მისი უწყვეტი ფუნქციონირება შეუძლებელია ან დაუშვებელია მაღალი რისკების გამო. ბასს-ის 16-ის¹ თანახმად, ამ მიზნით გაწეული დანახარჯები „აისახება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი, თუ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს“.

კომპონენტური ობიექტის რეგულარული რემონტის დროს ობიექტის ძირითად ნაწილს და კომპონენტს (კაპიტალიზებული რემონტი) ცვეთა ერიცხება ცალკე-ცალკე-ამასთან, რემონტის შემდეგ, ობიექტის ძირითადი ნაწილის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადა არ იცვლება და ამორტიზდება დადგენილ ვადაში, ხოლო კომპონენტი კი ამორტიზირდება ტექნიკურ-ნორმატიული ლოკუმენტებით დადგენილ ვადაში, სრულად, შემდეგი კომპლექსური შემოწმების მომენტამდე.

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯების მიკუთვნება განზოგადებულია ცხრლში:

¹ ბასს 16 ძირითადი საშუალებები. პ.14. თბ. 2009.

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯებს მიკუთვნება

	ექსპლუატაციისა და რემონტის ხარჯები	დასრულებული სამუშაოების შედეგი	ხარჯების მიკუთვნება
1	ექსპლუატაცია და ტექნიკური მომსახურება	<p>რეგულარულად, მცირე მასშტაბის ხარჯებით:</p> <p>სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნება</p> <p>არ ზრდის აქტივის წარმადობას</p> <p>არ ზრდის აქტივის მომსახურების ვადას</p> <p>რეგულარულად, შედარებით მნიშვნელოვანი ხარჯებით:</p> <p>ზრდის აქტივის წარმადობას</p> <p>ზრდის აქტივის მომსახურების ვადას</p>	<p>პერიოდის ხარჯები</p> <p>პერიოდის ხარჯები</p> <p>პერიოდის ხარჯები</p> <p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p> <p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p>
2	<p>მაკომპლექტებელი დეტალებისა და კომპონენტების შეცვლა და მოდერნიზაცია</p> <p>ძველი კომპონენტის ღირებულება ცნობილია</p> <p>ძველი კომპონენტის ღირებულება არ არის ცნობილი</p>	<p>დიდი კომპონენტების შეცვლა ახალი კომპონენტებით ძირითადად იგივე მასა-სიათებლების (ჩანაცვლება) ან მნიშვნელოვნად გაუმჯობესებული მასა-სიათებლებით (მოდერნიზაცია)</p> <p>ძველი კომპონენტის საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა და ახლის კაპიტალიზება</p> <p>ზრდის აქტივის წარმადობას</p> <p>ზრდის აქტივის გამოყენების ვადას</p>	<p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p> <p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p> <p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p>
3	მაკომპლექტებელი დეტალებისა და კომპონენტების გადაჯგუფება და გადაწყობა	<p>მნიშვნელოვნად ზრდის აქტივის წარმადობას ან ამცირებს წარმოების ხარჯებს</p> <p>გაწეულია დიდი მოცულობის ხარჯები და შესაძლებელია მისაღები ეკონომიკური სარგებელის საიმედოდ შეფასება</p> <p>შეუძლებელია მისაღები ეკონომიკური სარგებელის საიმედოდ შეფასება</p>	<p>კაპიტალიზებადი ხარჯები</p> <p>პერიოდის ხარჯები</p>

ფინანსური აღრიცხვა

4	დამატება (დაშენება, მიშენება)	არსებული ძირითადი საშუალებების გაფართოება ან გაზრდა	კაპიტალიზებადი ხარჯები
5	ობიექტის სრულ-მასშტაბიანი ტექნიკური დათვალიერება და ინსპექტირება	ტესტირება და/ან კომპლექსური ინსპექტირება	კაპიტალიზებადი ხარჯები

განვიხილოთ ისეთი აქტივების რემონტის ხარჯების მაგალითები, რომლებიც შეძენის დროს აღიარებულ იქნენ ცალკე კომპონენტებად, მათ ჰქონდათ განსხვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხებოდა.



მაგალითი:

სარეცხი მანქანების მწარმოებელი ქარხნის ამწყობ საამქროში ერთ-ერთ დანადგარს დაუზიანდა ნაწილი. ეს ნაწილი მოწყობილობის შეძენისთანავე აღიარებული იყო კომპონენტად, მისი თვითღირებულებაა 10,000 ლარი, ხოლო დაგროვილი ცვეთა – 7,000 ლარი. მისი შემცვლელი ნაწილის თვითღირებულებაა 11,200 ლარი, რომელიც ასევე აღიარებულია კომპონენტად.

ეს ოპერაცია ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

1) შეცვლილი კომპონენტის ჩამოწერა:

დებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	3,000
დებუტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	7,000
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	10,000

2) შემცვლელი კომპონენტის აღიარება:

დებუტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	11,200
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	11,200



მაგალითი:

კომპანიამ დანადგარი დაყო შემდეგ კომპონენტად: A, D, C; ყველა სხვა კომპონენტს (ნაწილებს) გაუკეთა აგრეგირება სახელწოდებით „სხვადასხვა“. უკანასკნელ კომპონენტში გაერთიანებულია სხვადასხვა ღირებულებისა და ერთნაირი მომსახურების ვადის მქონე ობიექტები, რომლებიც აკმაყოფილებენ აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. კომპონენტების ღირებულება შეფასდა რეალური ღირებულებით, ყველა აღიარებულ კომპონენტს ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხება, ხოლო აგრეგირე-

ბულ კომპონენტს – ერთიანად.

აღიარების დროს დანადგარის საბალანსო ღირებულება იყო:

A	61,780
D	74,263
C	7,129
სხვადასხვა	<u>9,500</u>
	152,672

„სხვადასხვა“ კომპონენტში შემავალი ნაწილებიდან ერთი დაზიანდა, რომლის თვითღირებულება იყო 5,000 ლარი, დაგროვილი ცვეთა – 3,000 ლარი. ახალი ნაწილის თვითღირებულებაა 7,240 ლარი. ახალი ნაწილი შეძენილია დაყენების პირობით.

ეს ოპერაცია ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

ჩამოწერილია შეცვლილი ნაწილი და არაამორტიზირებული თანხა აღიარებულია ზარალად:

ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	2,000
ღებუტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	3,000
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები („სხვადასხვა“)	5,000

შემცვლელი ნაწილი აღიარებულია დანადგარის „სხვადასხვა“ კომპონენტში შემავალ ნაწილად:

ღებუტი – 2150 მანქანა-დანადგარები („სხვადასხვა“)	7,240
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	7,240

დანადგარის საბალანსო ღირებულება გახდა 157,912 ლარი (152,672 – 2,000 + 7,240).

მაგალითი:

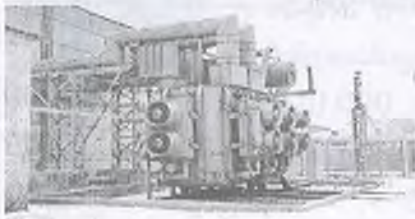


საკონდიტრო ფაბრიკაში პროდუქციის ხარისხის ამაღლებისა და შესაფუთი მასალების ეკონომიის მიზნით დაფასოების დანადგარზე დაამონტაჟეს ახალი ნაწილი (KDF-53), რაზედაც დაიხარჯა 13,500 ლარი.

ახალი ნაწილი, რომელიც შეძენილია დაყენების პირობით, აღიარდა ძირითადი საშუალების კომპონენტად, რომლის აღიარება ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

დებიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები (KDF-53)	13,500
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	13,500

ძირითადი საშუალების ერთეულის უწყვეტი გამოყენების პირობა მოითხოვს პერიოდულ სრულმასშტაბიან შემოწმებებს დეფექტების გამოსააშკარავებლად, იმის მიუხედავად, ამ ერთეულის ნაწილები შეიცვლება თუ არა. როდესაც ასეთი სრულმასშტაბიანი შემოწმებები ტარდება, ბასს-ით შემოწმების ღირებულება აისახება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი (კომპინენტი), თუ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შესაბამისად, წყდება წინა შემოწმების საბალანსო ღირებულების (როგორც ფიზიკური ნაწილებისაგან განსხვავებული) აღიარება. ამას ადგილი აქვს იმის მიუხედავად, წინა შემოწმების ღირებულება აისახა თუ არა ერთეულის შეძენის ან შექმნის ოპერაციის ღირებულებაში.



მაბალოთი:

ენერჯეტიკის კომპანიის საექსპლუატაციო ნორმებით გათვალისწინებულია სამ წელიწადში ერთხელ ელექტროგადამცემი მოწობილობების სრულმასშტაბიანი ტექნიკური შემოწმება. მოწობილობების საბალანსო ღირებულება ტექნიკურ შემოწმებამდე შეადგენდა 20,000 ათას ლარს, მათ შორის წინა შემოწმების საბალანსო ღირებულება შეადგენს 27,000 ლარს, ხოლო მიდინარე შემოწმებაზე დაიხარჯა 40,000 ლარი.

მოწობილობების საბალანსო ღირებულება ტექნიკური შემოწმების შემდეგ იქნება:
 $20,000,000 - 27,000 + 40,000 = 20,013,000$ ლარი.

ზოგიერთი აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს საწარმოს სპეციალისტებს არ მიაჩნიათ საჭიროდ მათი დაყოფა დამოუკიდებელ ნაწილებად და ცალ-ცალკე ძირითად საშუალებად აღიარება. ამის მიზეზია აქტივის შემადგენლობა, რომელიც მოიცავს მცირე ღირებულების სათადარიგო ნაწილებს და განსჯის საფუძველზე მოცემულ საწარმოში არ აღიარდება ძირითად საშუალებად. ასეთი ნაწილები აღირიცხება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სახით და მათ შეცვლაზე გაწეული დანახარჯები გაწვევისთანავე აღიარდება ხარჯად.

განვიხილოთ ისეთი ოპერაციების აღრიცხვა როდესაც ხდება მცირეფასიანი ნაწილების შეცვლა.



მაგალითი:

სავაჭრო კომპანიას აქვს სადისტრიბუციო ავტომანქანები. სააღრიცხვო პოლიტიკით ავტომანქანები აღიარებულია ერთ სააღრიცხვო ერთეულად, ხოლო აკუმულატორი და საბურავები – სათადარიგო ნაწილებად და აღიარდება მარაგის შემადგენლობაში. მიმდინარე თვეში ორ ავტომანქანას შეუცვალეს საბურავი (200 ლარი) და აკუმულატორი (140 ლარი).

ეს ოპერაცია ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

დებეტი – 7340 რემონტის ხარჯები	340
კრედიტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	340
ან კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	

საწარმოში ტარდება ძირითადი საშუალებების არა მხოლოდ ისეთი სამუშაოები, რომელიც დაკავშირებულია აქტივის რომელიმე ნაწილის შეცვლასთან, არამედ საექსპლუატაციო ხასიათის სამუშაოებიც. ეს შეიძლება იყოს ზედამხედველობა, გაწყობა, გამართვა, დაზეთვა, გაწმენდა და სხვა მსგავსი სამუშაოები. ასეთი სამუშაოები ზოგ საწარმოში შეიძლება ყოველდღიურად განხორციელდეს, ზოგიერთში კი – გარკვეული პერიოდულობით. ძირითადი საშუალებების მოვლა-შენახვისა და ექსპლუატაციის დანახარჯები არ აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს და გაწვევისთანავე აღიარდება ხარჯად.



მაგალითი:

კომპანიამ მომსახურების სპეციალიზირებულ ცენტრთან გააფორმა ხელშეკრულება საკომპრესორო მოწყობილობის ყოველკვარტალური გაწყობითი სამუშაოების მომსახურებაზე. მესამე კვარტალში აღნიშნულ სამუშაოებზე გაწეულმა მომსახურების ღირებულებამ 800 ლარი შეადგინა. მოწყობილობის გაწყობის სამუშაოების დანახარჯები ვერ აკმაყოფილებს

ძირითადი საშუალებების აღიარების კრიტერიუმებს და გაწვევისთანავე აღიარდა რემონტის ხარჯად გატარებით:

დებეტი – 7140 რემონტის ხარჯები	800
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	800

მაგალითი:



ადმინისტრაციულ შენობაში კომპანიის საკუთარი ძალებით შეიცვალა დაზიანებული ჩამრთველები. ახალი ჩამრთველების ღირებულებამ 50 ლარი შეადგინა. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით, ჩამრთველები მიეკუთვნება მცირეფასიან სასაქონლო-მატერიალურ მარაგს და მათი მოხმარება აღიარდება როგორც რემონტის ხარჯი. შესაბამისად, ოპერაცია ანგარიშებზე აისახება გატარებით:

ღებუტი – 7440 რემონტის ხარჯები	50
კრედიტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	50

4.5. ძირითადი საშუალებების გადაფასების აღრიცხვა

აქტივების თავდაპირველი აღიარების შემდეგ საწარმომ უნდა აირჩიოს მისი შეფასების ორი მოდელიდან ერთ-ერთი როგორც საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და გამოიყენოს იგი ძირითადი საშუალებების მთელი ჯგუფის მიმართ. ეს მოდელია: თვითღირებულების მოდელი და გადაფასების მოდელი.

საწარმომ თუ აირჩია აქტივების შეფასების თვითღირებულების მოდელი, მაშინ აქტივად აღიარების შემდეგ ძირითადი საშუალებების ობიექტი უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით. ამ მიზნით აქტივებს უნდა ჩაუტარდეს ტესტირება გაუფასურებაზე.

აქტივების გაუფასურების ტესტირების მიზანია იმის უზრუნველყოფა, რომ გამოყენებული აქტივების საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მათ ანაზღაურებად ღირებულებას, ანუ იმ სარგებელს, რომლის მოტანა შეუძლია აქტივს. ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი თანხა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის. აქტივი გაუფასურებულია, თუ მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას.



მაგალითი:

ავტოსატრანსპორტო საწარმო ფლობს 450,000 ლარის საბალანსო ღირებულების ავტომანქანებს, რომლის შემადგენლობაშია რამდენიმე ფიზიკურად დაზიანებული და მორალურად მოძველებული მანქანა. სპეციალისტების შეფასებით

მანქანების გამოყენებით მომავალში შესაძლებელია 400,000 ლარის ღირებულების სარგებლის მიღება.

ამდენად, ავტომანქანები გაუფასურდა 50,000 ლარით, რაც აისახება გატარებით:
დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 50,000
კრედიტი – 2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა 50,000

საწარმომ თუ აირჩია გადაფასების მოდელი, მაშინ აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ერთეული, რომლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ, უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტისათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით. გადაფასება რეგულარულად უნდა ტარდებოდეს იმისათვის, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მისი რეალური ღირებულებისაგან.

შენობა-ნაგებობებისა და მიწის რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება ბაზარზე დაფუძნებული შეფასებით მოსაზრებაზე, რომელსაც, ჩვეულებრივ, პროფესიონალი კვალიფიციური შემფასებელი ასრულებს. მანქანა-დანადგარების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, შეფასების გზით მიღებულ, მათ საბაზრო ღირებულებას წარმოადგენს.

გადაფასების სისწორე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია მისი შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი აქტივისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება სწრაფ და მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, აუცილებელია **ფოველწლიური** გადაფასება. ხოლო შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე აქტივებისათვის, საკმარისია გადაფასების ჩატარება **სამ-ხუთ წელიწადში** ერთხელ.

როდესაც ძირითადი საშუალებების რომელიმე ერთეულის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ **ჯგუფის გადაფასება**, რომელსაც მოცემული ერთეული მიეკუთვნება.

გადაფასება ხდება ორი მეთოდით:

- ა) ინდექსაციის/პროპორციული მეთოდით;
- ბ) ელიმინირებით (იგნორირებით).

ამ მეთოდების გამოყენების დროს გადაფასების თარიღისათვის არსებული დაგროვილი ცვეთა:

ა) ინდექსაციის მეთოდით – გადაიანგარიშება აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება უდრიდეს მის გადაფასებულ ღირებულებას. ეს მეთოდი ხშირად

გამოიყენება, როცა აქტივის გადაფასება ხდება მისი ცვეთის შესაცვლელად ინდექსაციის საფუძველზე; ან

ბ) ელიმინირების მეთოდით – ცვეთა აკლდება აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებას (ხდება ელიმინირება), ხოლო სხვაობის თანხა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე.

გადაფასების შედეგები აისახება შემდეგნაირად:

- ჩამოფასების შემთხვევაში, ჯერ მცირდება გადაფასების რეზერვი (თუ ასეთი არსებობს), ხოლო თუ ის არ არის საკმარისი, სხვაობა აღიარდება ზარალად;
- აფასების შემთხვევაში, თუ მანამდე აღიარებული იყო ზარალი, ზარალის თანხით მოხდება შემოსავლის აღიარება, ხოლო სხვაობის თანხით მოხდება გადაფასების რეზერვის ზრდა.

გადაფასების პროცესი ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

ა) ინდექსაციის მეთოდის შემთხვევაში:

1) პირველი გადაფასება

- აფასება ზრდის კაპიტალს, რაც აისახება გატარებით:

ღებუტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

კრედიტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

- ჩამოფასება აღიარდება ზარჯად გატარებით:

ღებუტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

2) შემდგომი გადაფასება:

- აფასება – წინა ჩამოფასების შედეგის თანხის (ზარალის) საპირისპიროდ (თუ ასეთი არსებობს) აღიარდება არასაოპერაციო მოგება, სხვაობა კი – კაპიტალად, გატარებით:

ღებუტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება

კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

კრედიტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

- ჩამოფასება – მცირდება წინა აფასების შედეგად შექმნილი რეზერვი (თუ ასეთი არსებობს), დარჩენილი სხვაობა კი აღიარდება ზარჯად გატარებით:

ღებუტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

ღებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

დებუტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

ბ) ელიმინირების მეთოდის შემთხვევაში:

ელიმინირების (elimination – მოსპობა, ამოგდება, ლიკლიდაცია) მეთოდის გამოყენების დროს ძირითადი საშუალებების ღირებულებას აკლდება დაგროვილი ცვეთის თანხა, მიღებული სხვაობა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე. ღირებულების ზრდა აისახება გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე, შემცირება კი – არასაოპერაციო ზარალის ანგარიშზე, გადაფასების შედეგები აისახება შემდეგი გატარებებით:

- ცვეთის ელიმინირება

დებუტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

- აქტივის ღირებულების ზრდა

დებუტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

- აქტივის ღირებულების შემცირება

დებუტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

მომდევნო გადაფასების დროს, ინდექსაციის მეთოდის ანალოგიურად, გათვალისწინებული უნდა იქნეს წინა გადაფასების შედეგი.

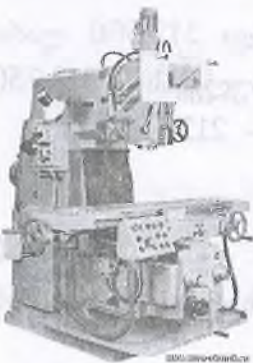
გადაფასების ასახვის ორივე მეთოდის დროს მიიღება ერთნაირი შედეგი.

განვიხილოთ მაგალითი ორივე მეთოდის გამოყენებით.

მაგალითი:

საწარმომ ჩაატარა დაზვის გადაფასება, რომლის რეალური ღირებულება განისაზღვრა 318,750 ლარით. დაზვის თვითღირებულება 250,000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა – 37,500 ლარი.

ავსახოთ ანგარიშებზე ორივე გადაფასების შედეგი ინდექსაციის და ელიმინირების მეთოდებით.



ფინანსური აღრიცხვა

გადაფსება იდექსაციის მეთოდით:

დავადგინოთ გადაფასების ინდექსი:

$$K = 318,750/212,500 = 1.5$$

მიღებული ინდექსის შესაბამისად გადავაფასოთ თვითღირებულება და დაგროვილი ცვეთა, დავადგინოთ გადაფასების შედეგი:

მაჩვენებლები	ღირებულება გადაფასებამდე	გადაფასების კოეფიციენტი	ღირებულება გადაფასების შემდეგ	სხვაობა
თვითღირებულება	250,000	1.5	375,000	+125,000
დაგროვილი ცვეთა	37,500	1.5	56,250	+18,750
საბალანსო ღირებულება	212,500		318,750	+106,250

დაზგის საბალანსო ღირებულება გაიზარდა 106,250 ლარით.

ავსახოთ გადაფასების შედეგი ანგარიშებზე:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	125,000
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	18,750
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	106,250

გადაფასება ელიმინირების მეთოდით

ამ მეთოდით გადაფასების დროს უნდა მოვანდინოთ ცვეთის ელიმინირება და მიღებული საბალანსო ღირებულება გაუტოლოთ აქტივის რეალურ ღირებულებას.

დაგროვილი ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	37,500
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	37,500

ამ ოპერაციის შემდეგ დაზგის საბალანსო ღირებულება გახდა 212,500 ლარი (250,000 – 37,500), რომელიც უნდა გაუტოლოდეს რეალურ ღირებულებას – 318,750 ლარს. ამიტომ დაზგა უნდა აფასდეს 106,250 ლარით (318,750 – 212,500)

დაზგის აფასება:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	106,250
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	106,250

ამდენად, ორივე მეთოდით ასახული გადაფასების შედეგი ერთნაირია – დაზგა აფასდა 106,250 ლარით და მისი საბალანსო ღირებულება გახდა 318,750 ლარი.

ცვეთის დარიცხვის მიზანია აქტივის ღირებულების გადანაწილება მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. აქტივის აფასებით წარმოქმნილი ნამეტი (ღირებულების ზრდა) არ არის კომპანიისათვის შეძენის დანახარჯები, რომელსაც ეკუთვნის ხარჯად აღიარება. ეს ნამეტი თანხა არის კომპანიის შემოსავალი, რომელიც წარმოიქმნა სხვადასხვა გარემოებათა გამო ბაზარზე და მისი ხარჯად აღიარება არ შეესაბამება შესაბამისობის პრინციპს. ვინაიდან ცვეთის დარიცხვა ხდება აფასებული ღირებულებიდან. ამიტომ ბასს-ის თანახმად საწარმომ აქტივის გამოყენების პროცესში უნდა მოახდინოს გადაფასებით წარმოქმნილი ნამეტი თანხის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე. მაგალითად, თუ აქტივი აფასდა 5,000 ლარით და გადაფასების შემდეგ მისი მომსახურების ვადა განისაზღვრა 5 წლით, 1,000 ლარი (5,000 * 1/5) ყოველწლიურად გადაიტანება გაუნაწილებელ მოგებაზე გატარებით:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	1,000
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	1,000

მაგრამ გადატანილი თანხა არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, რადგან ეს არ არის რეალიზებული მოგება, ანუ ამას არ მოყვება ფულადი ნაკადები. ხოლო თუ აქტივის ფულზე გაყიდვის ღროისათვის არსებობს გადაფასების ნამეტის ნაშთი, ის გადაიტანება გაუნაწილებელ მოგებაზე და აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, რადგან ამ ოპერაციას თან მოყვა ფულადი ნაკადები, ანუ ადგილი აქვს რეალიზებულ მოგებას.

4.6. ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის აღრიცხვა

ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:

- გაყიდვის შემთხვევაში; ან
- როდესაც მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტის გზებია:

- გაყიდავა;
- უსასყიდლოდ გადაცემა;
- ლიკვიდაცია.

აღიარების შეწყვეტის აღრიცხვა ითვალისწინებს გასული ძირითადი საშუალებების ჩამოწერას და მიღებული ფინანსური შედეგის დადგენას. ჩამოწერით მიღებული შემოსულობა ან ზარალი აღიარდება იმ პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როდესაც აღიარების შეწყვეტა მოხდა. შემოსულობა ან ზარალი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა გასვლის წმინდა ამონაგებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის.

შეცვლილი ნაწილების აღიარების შეწყვეტის ოპერაციების აღრიცხვა განხილულია წინა პარაგრაფში. ახლა განვიხილოთ ძირითადი საშუალებების სხვა მიზეზებით აღიარების შეწყვეტა – გაყიდვა, ლიკვიდაცია, უსასყიდლოდ გადაცემა და სხვა.

✓ გაყიდვა

გაყიდვა არის აქტივზე საკუთრების უფლების სხვა პირზე გადაცემის პროცესი. რეალიზაციის პროცესი შეიძლება აისახოს ანგარიშზე 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები“, რომლის დებეტში აისახება დანახარჯები (ძირითადი საშუალების თვითღირებულება, დემონტაჟის ხარჯები), კრედიტში კი – შემოსავლები (ამონაგები რეალიზაციიდან, ცვეთის თანხა, მიღებული სასარგებლო ნარჩენების ღირებულება). დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების სხვაობა ასახავს მიღებულ ფინანსურ შედეგს, მოგების შემთხვევაში სხვაობით დაკრედიტდება ანგარიში 8130 „არასაოპერაციო მოგება“, ხოლო ზარალის შემთხვევაში დადებეტდება ანგარიში 8220 „არასაოპერაციო ზარალი“.



მაგალითი:

ავტოსერვისის საწარმომ გაყიდა დანადგარი, რომლის თვითღირებულება 20,000 ლარია, გაყიდვის მომენტისათვის დანადგარზე დარიცხული იყო 3,300 ლარის ცვეთა, დანადგარი გაიყიდა 26,000 ლარად. დანადგარის დემონტაჟისათვის მუშებს დაერიცხათ ხელფასი 200 ლარი.

ავსახოთ ანგარიშებზე დანადგარის რეალიზაციის პრო-

ცესი:

- 1) დანადგარის მყიდველის მიმართ მოთხოვნის წარმოქმნა და შემოსავლების აღიარება:

ღებუტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	26,000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	26,000
- 2) გაყიდული დანადგარის თვითღირებულების ჩამოწერა:

ღებუტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	20,000
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	20,000
- 3) გაყიდული დანადგარის დაგროვილი ცვეთის ჩამოწერა:

ღებუტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	3,300
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	3,300
- 4) დანადგარის დემონტაჟის ხარჯების (ხელფასის) აღიარება:

ღებუტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	200
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	200
- 5) მიღებული ფინანსური შედეგის ასახვა – სხვაობა 8190 ანგარიშის დებეტსა (20,200 ლარი) და კრედიტს შორის (29,000 ლარი) წარმოადგენს მოგებას 9,100 ლარის ოდენობით:

ღებუტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	9,100
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	9,100

ავსახოთ დანადგარის გაყიდვის ოპერაციები „T“ ფორმის 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლების“ ანგარიშზე.

8190			
სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
თვილირებულება	20,000	მოთხოვნები	26,000
დემონტაჟის ხარჯები	200	ცვეთა	3,300
მოგება	9,100		
ბრუნვა	29,300	ბრუნვა	29,300

თვალსაჩინოებისათვის იგივე ოპერაცია ავსახოთ ანგარიში 8190-ის გარეშე, შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	26,000
დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	3,300
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	20,000
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	200
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	9,100

✓ **ლიკვიდაცია**

დაზიანებული (გაცვეთილი, გაფუჭებული) ძირითადი საშუალებები, რომლებსაც დაკარგული აქვთ ფიზიკური ფორმა, რის გამოც მათ აღარ მოაქვთ ეკონომიკური სარგებელი და შეუძლებელია მათი გაყიდვა, ექვემდებარება ლიკვიდაციას – ფიზიკურ განადგურებას და ჩამოწერას. ამისათვის საწარმოს ხელმძღვანელობის ბრძანებით ინიშნება სალიკვიდაციო კომისია, რომელიც განაგებს ლიკვიდაციის პროცესს და რომლის დასრულების შემდეგ ადგენს „ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციის აქტს“. აქტში აისახება ლიკვიდირებული ობიექტის ტექნიკური, საპასპორტო მონაცემები, ლიკვიდაციის მიზეზი, ღირებულება, ლიკვიდაციის შედეგად მიღებული სასარგებლო ნარჩენები. აქტს ხელს აწერენ კომისიის წევრები. ამ პროცესს თან ახლავს ობიექტის დემონტაჟთან დაკავშირებული დანახარჯები და ასევე შემოსავალი სასარგებლო ნარჩენების სახით.



მაგალითი:

საწარმომ ფიზიკური ცვეთის გამო მოახდინა ავტომანქანის ლიკვიდაცია, რომლის თვითღირებულება დაგროვილი

ცვეთის თანხის ტოლია და შეადგენს 5,000 ლარს, ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით დაიხარჯა ხელფასის სახით 100 ლარი, აკუმულატორი (რომელიც მიაკუთვნეს სა-
თადარიგო ნაწილებს) შეფასდა 100 ლარად, ხოლო ჯართი – 300 ლარად.

აუსახოთ ანგარიშებზე ავტომანქანის ლიკვიდაციის ოპერაცია:

1) ავტომანქანის თვითღირებულების ჩამოწერა:

დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	5,000
კრედიტი – 2180 სატრანსპორტო საშუალებები	5,000

2) ავტომანქანის დაგროვილი ცვეთის ჩამოწერა:

დებეტი – 2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	5,000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	5,000

3) შემოსავალში ჯართისა და აკუმულატორის აღება:

დებეტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	400
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	400

4) ლიკვიდაციაზე მომუშავე მუშების ხელფასის დარიცხვა:

დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	100
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	100

5) ავტომანქანის ლიკვიდაციით მიღებული შედეგის აღიარება:

დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	300
კრედიტი – 8130 სხვა არასაოპერაციო მოგება	300

ამ ოპერაციის შედეგად მიღებულია 300 ლარის მოგება.

✓ **უსასყიდლოდ გადაცემა**

ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემა არის აქტივზე საკუთრების უფლების სხვა პირზე გადაცემა ანაზღაურების გარეშე – ჩუქება. აქტივის გადაცემის დროს ჩამოიწერება ამ აქტივის თვითღირებულება, დაგროვილი ცვეთა, ხოლო საბალანსო ღირებულება და ამ აქტივის უსასყიდლოდ გადაცემასთან (ჩუქებასთან) დაკავშირებით გაწეული ხარჯები აღიარდება ზარალად.



მაგალითი:

კომპანიამ სკოლას აჩუქა ავტომანქანა, რომლის თვითღირებულება 5,000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა კი – 3,500 ლარი, ავტომანქანის გადაფორმებაში გადახდილია 200 ლარი.
ავსახოთ ავტომანქანის ჩუქების ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებიტი – 2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	3,500
დებიტი – 8220	არასაოპერაციო ზარალი (5,000–3,500+200)	1,700
კრედიტი – 2180	სატრანსპორტო საშუალებები	5,000
კრედიტი – 3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	200

ამ ოპერაციის შედეგად კომპანიამ მიიღო ზარალი 1,700 ლარის ოდენობით.

✓ **აქტივის დემონტაჟი**

როგორც უკვე აღინიშნა, ძირითადი საშუალებების გასვლა შესაძლებელია საჭიროებდეს მათ დემონტაჟსა და ადგილმდებარეობის აღდგენას. როდესაც საწარმოს აქვს დემონტაჟის ვალდებულება, ასეთი ფაქტი ძირითადი საშუალებების შეძენის დროს გაითვალისწინება და შეფასების გზით მიღებული მოსალოდნელი ხარჯების დისკონტირებული ღირებულება აღიარდება აქტივის კომპონენტად და ვალდებულებად.

განვიხილოთ 4.2. პარაგრაფში მოტანილი მაგალითი, როდესაც აქტივის შეძენის დროს საწარმომ აიღო ვალდებულება აქტივის დემონტაჟსა და ადგილმდებარეობის აღდგენაზე.



მაგალითი:

მოწყობილობა შეიძინეს 120,000 ლარად. ტრანსპორტირებისა და დამონტაჟების ხარჯებმა შეადგინა 9,775 ლარი. გამოყენების ვადად დადგინდა 15 წელი, რის შემდეგ ვარაუდობდნენ ამ აქტივის გაყიდვას 20,000 ლარად. კომპანიას აღებული ჰქონდა ვალდებულება მოწყობილობის დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენაზე. აღნიშნული სამუშაოები შეფასებული იქნა 25,000 ლარად, რომლის დისკონტირებულმა ღირებულებამაც შეადგინა 20,000 ლარი.

რეზერვებამ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით (11%) შეადგინა 5,225 ლარი {PV (11%,15წ.) 25,000*0.2090}.

მოწყობილობა შეფასდა 135,000 ლარად (120,000 + 9,775 + 5,225). ყოველწლიურად ხდებოდა დემონტაჟის ანარიცხის (ვალდებულების) ამორტიზება და მე-15 წლის ბოლოსათვის ის გაუტოლდა 25,000 ლარს.

15 წლის შემდეგ მოხდა მოწყობილობის დემონტაჟი, რაზედაც დაიხარჯა 27,000 ლარი (შეფასებულ იყო 25,000 ლარად), ხოლო გაიყიდა 17,000 ლარად (ნარჩენი ღირებულება შეფასებული იყო 20,000 ლარად).

15 წლის განმავლობაში მოწყობილობაზე დარიცხულ იქნა 115,000 ლარის ცვეთა (135,000 - 20,000). 20,000 ლარის საბალანსო ღირებულების (135,000 - 115,000) აქტივი გაიყიდა 17,000 ლარად, რამაც განაპირობა 3,000 ლარის ზარალი. ეს ზარალი კიდევ გაიზარდა 2,000 ლარით, რადგან დემონტაჟის ხარჯმა შეადგინა 27,000 ლარი და არა 25,000 ლარი. შედეგად, მიღებულია საერთო ზარალი 5,000 ლარი.

მოწყობილობის გაყიდვა ანგარიშებზე აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) მოწყობილობის გაყიდვა და მოთხოვნის წარმოქმნა:		
დებეტი -	1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	17,000
კრედიტი -	8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	17,000
2) მოწყობილობის თვითღირებულების ჩამოწერა:		
დებეტი -	8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	135,000
კრედიტი -	2150 მანქანა-დანადგარები	135,000
3) მოწყობილობის დაგროვილი ცვეთის ჩამოწერა:		
დებეტი -	2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	115,000
კრედიტი -	8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	115,000
4) მოწყობილობის დემონტაჟის ხარჯების აღიარება:		
დებეტი -	8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	27,000
კრედიტი -	3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	27,000
5) მოწყობილობის დემონტაჟის ანარიცხების გამოყენება:		
დებეტი -	4390 სხვა ანარიცხები	25,000
კრედიტი -	8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	25,000

6) მოწყობილობის გაყიდვით მიღებული ზარალის აღიარება:

დებიტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 5,000

კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 5,000

განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
- აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (დაგროვილ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება.

როდესაც ძირითადი საშუალებები ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, საჭიროა შემდეგი ინფორმაციის გახსნა:

- გადაფასების თარიღი;
- მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;
- რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები;
- სიდიდე, რომლითაც ერთეულთა რეალური ღირებულება განსაზღვრული იყო აქტიურ ბაზარზე ფასებთან პირდაპირ კავშირში, ან გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით შესრულებული უკანასკნელი საბაზრო ოპერაციებიდან, ან როდესაც გადაწყვეტილი იყო სხვა შეფასების მეთოდების გამოყენება;
- ძირითადი საშუალებების ცალკეული გადაფასებული ჯგუფისათვის საბალანსო ღირებულება, რომელიც აღიარდებოდა, თუ ისინი აისახებოდა თვითღირებულების მოდელით.



**თავი 5. არამატერიალური
აქტივების აღრიცხვა**



- 5.1. არამატერიალური აქტივების ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება
 - 5.2. არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა
 - 5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა
 - 5.4. არამატერიალური აქტივების გადაფასების აღრიცხვა
 - 5.5. არამატერიალური აქტივების გასვლის აღრიცხვა
- განმარტებითი შენიშვნები

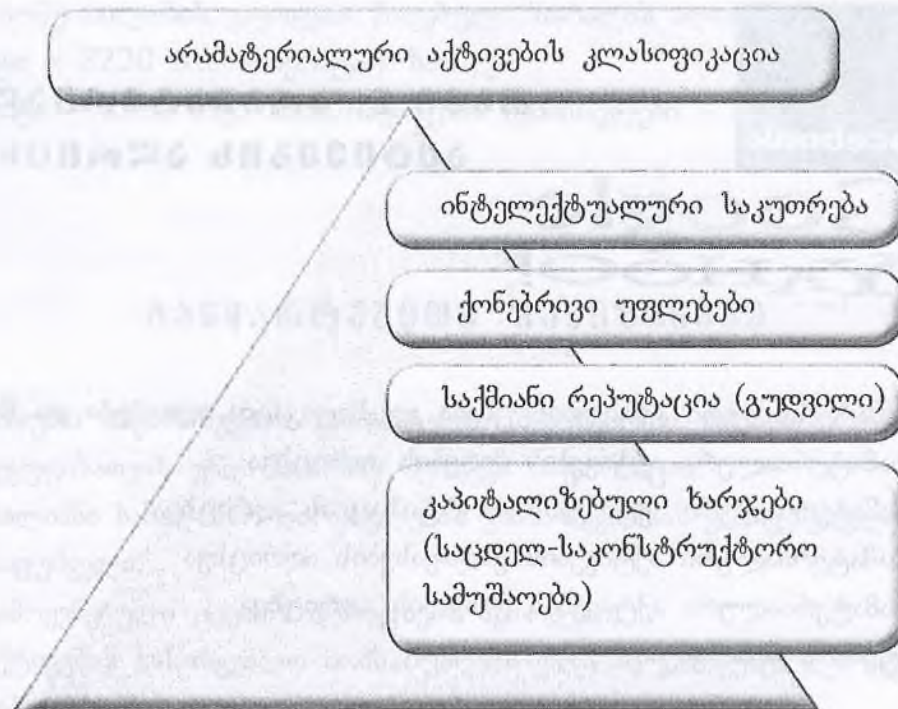
**5.1. არამატერიალური აქტივების ცნება,
კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება**

✓ ცნება

არამატერიალური აქტივები წარმოადგენს უხილავ, ხელშეუხებელ რესურსებს, რომლებსაც არ გააჩნიათ მატერიალური (ფიზიკური) ფორმა, და მათი მფლობელები-სათვის მოაქვს ეკონომიკური სარგებელი. ბასს 38 „არამატერიალური აქტივების“ თანახმად არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. ეს აქტივები გამოიყენება საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის და გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

✓ არამატერიალური აქტივების კლასიფიკაცია

საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია არამატერიალური აქტივების დაყოფა ოთხ კატეგორიად: ინტელექტუალურ საკუთრებად, ქონებრივ უფლებად, საქმიან რეპუტაციად და კაპიტალიზებულ ხარჯებად.

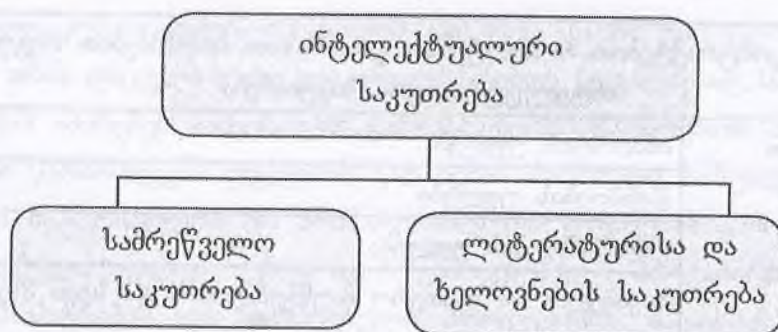


ინტელექტუალური საკუთრების მსოფლიო ორგანიზაციის დამფუძნებელი კონვენციის თანახმად, რომელიც მიიღეს სტოკჰოლმში 1967 წლის 17 ივლისს, „ინტელექტუალური საკუთრება მოიცავს უფლებებს, რომლებიც ეხება“¹:

- 1) ლიტერატურის, ხელოვნებისა და სამეცნიერო ნაწარმოებებს;
- 2) მსახიობ-შემსრულებელთა გამოსვლებს, ფონოგრამებსა და საეთერო მაუწყებლობის პროგრამებს;
- 3) გამოგონებებს ადამიანის საქმიანობის ყველა სფეროში;
- 4) მეცნიერულ აღმოჩენებს;
- 5) სამრეწველო ნიმუშებს;
- 6) სასაქონლო ნიშნებს, მომსახურების ნიშნებს, საფირმო სახელწოდებებსა და კომერციულ აღნიშვნებს;
- 7) არაკეთილსინდისიერი კონკურენციის აღკვეთას და ყველა სხვა უფლებას, რომლებიც გამომდინარეობს ინტელექტუალური საქმიანობიდან მრეწველობის, მეცნიერების, ლიტერატურის ან ხელოვნების სფეროებში“.

საერთაშორისო პრაქტიკაში სააღრიცხვო მიზნებისათვის ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტების სისტემატიზება ხდება სფეროების მიხედვით ორ კატეგორიად: სამრეწველო საკუთრებად (რომელიც მოიცავს მეცნიერებასაც) და ლიტერატურისა და ხელოვნების საკუთრებად:

¹ http://www.sakpatenti.org.ge/index.php?lang_id=GEO&sec_id=122



ინტელექტუალური საკუთრების დადასტურება და სამართლებრივი დაცვა ხორციელდება საავტორო და საპატენტო დოკუმენტაციით, ხოლო მათი გამოსაყენებლად გადაცემა – ლიცენზიებით, ფრანშიზით, როიალტით, მოწმობებით და კონტრაქტებით.

განვიხილოთ ინტელექტუალური საკუთრების კლასიფიკაცია:

ინტელექტუალური საკუთრების კლასიფიკაცია	
საავტორო და საპატენტო უფლებებით რეგულირებადი ინტელექტუალური საკუთრება	
სამრეწველო საკუთრება	გამოგონებები
	სასარგებლო მოდელები
	სამრეწველო მოდელები (ნახაზები, სქემები, პროექტები, საფირმო დოკუმენტაცია, ფორმულები, რეცეპტები)
	სავაჭრო და მომსახურების ნიშნები
	საქონლის წარმოშობის ადგილის დასახელება
	სელექციური მიღწევა
	პროგრამული უზრუნველყოფა
	მონაცემთა საინფორმაციო ბაზა
	ინტეგრალური მიკროსქემების ტოპოლოგია (შაბლონები)
	კომერციული საიდუმლოებები („ნოუ ჰაუ“, კონფიდენციალური ინფორმაცია, საწარმოო და სავაჭრო საიდუმლოებები)
ლიტერატურისა და ხელოვნების საკუთრება	სცენური დადგმები (ოპერა, ბალეტი, სპექტაკლი და სხვა)
	სატელევიზიო-სამაუწყებლო გადაცემები
	მუსიკალური ნაწარმოებები (სიმღერა, კომპოზიცია, სარეკლამო ჯინგლი ¹ და სხვა)
	ლიტერატურა (წიგნები, ჟურნალები, გაზეთები, სტატიები და სხვა პუბლიკაციები)
	ნახატები, ფოტოსურათები, ვიდეო და აუდიო მასალები

¹ jingle (ინგლ. – ზარი, ბგერა, დარეკვა) – მუსიკალური კომპოზიცია, რომელიც შეიქმნა სპეციალურად რეკლამის მუსიკალური გაფორმებისათვის. რადიო და ტელე-გადაცემის მუსიკალური გაფორმების ელემენტი.

ლიცენზიებით, კონტრაქტებით, როიალტებით, ფრანშიზით, მოწმობებით რეგულირებადი ინტელექტუალური საკუთრება	
სამრეწველო საკუთრება	იმპორტის უფლება
	წარმოების უფლება
	გადამუშავების უფლება
	საკაბელო და საეთერო მაუწყებლობის და სხვა მსგავსი უფლებები
	შეთანხმება კონკურენციაზე უარის შესახებ
	სხვა კომპანიის სავაჭრო სახელების და ნიშნების გამოყენების უფლება
	ლოგოტიპები
ლიტერატურისა და ხელოვნების საკუთრება	კინოფილმების ჩვენების და ტირაჟირების უფლება
	ფონოგრამის, ვიდეო და აუდიო წარმოება
	საჯარო ჩვენებები
	გავრცელება
	შესრულება (სპექტაკლების, მუსიკალური ნაწარმოების, ცეკვის და სხვა დადგმები)
	თარგმნა

განვიხილოთ ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი.

ლიცენზია არის სახელმწიფო ორგანოსაგან მიღებული ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე.

კონცესია წარმოადგენს სახელმწიფოსაგან მიღებულ უფლებას წიაღისეულისა და მიწის ნაკვეთების განსაზღვრული პირობებით ექსპლუატაციაში გადაცემაზე.

პატენტი დოკუმენტია, რომელიც ადასტურებს გამოგონების სახელმწიფოებრივ აღიარებას და ანიჭებს მის ავტორს ამ გამოგონებაზე საავტორო უფლებას. პატენტის მფლობელს შეუძლია ამ გამოგონებით სარგებლობის უფლება გადასცეს სხვა პირს.

საავტორო უფლება წარმოადგენს ლიტერატურაში, ხელოვნებასა და მეცნიერებაში შესრულებული ნაშრომების ავტორთა უფლებებს ამ ნაშრომების მონოპოლიაზე. საავტორო უფლება წარმოადგენს ყიდვა-გაყიდვის საგანს და ფორმდება კონტრაქტით.

ლიტერატურის, მუსიკის, კინოს, ხელოვნების ნიმუშის და სხვა მასალების გამოცემასა და რეალიზაციაზე უფლებების მოპოვება წარმოადგენს **კოპირაიტს** (უფლება ტირაჟირებაზე).

ინტელექტუალურ საკუთრებას (ნოუ-ჰაუ – ვიცი როგორ) მიეკუთვნება სამეცნიერო,

მმართველობითი, კომერციული, ფინანსური და სხვა სახის გამოცდილება ან ცოდნა, რომელიც არ არის დაცული დასაცავი დოკუმენტებით (მაგალითად, პატენტით) მაგრამ მის გამოყენებას აპირებენ სამეცნიერო გამოკვლევებში, წარმოებაში ან სხვა.

ფრანშიზი წარმოადგენს უფლების გადაცემას ძირითადი საშუალებების, სავაჭრო მარკების, სხვა მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენებაზე. ფრანშიზით გადაცემული უფლება უნდა იყოს გამოყენებული პირდაპირი დანიშნულებით, გაწეული მომსახურების და წარმოებული პროდუქციის ხარისხის სტანდარტების დაცვით.

სავაჭრო მარკები, ნიშნები, ემბლემები და საფირმო სახელები წარმოადგენს კომპანიების, მათი პროდუქციის და გაწეული მომსახურების სპეციალურ დასახელებებს, ნიშნებს და ემბლემებს, რომლებიც დაცულია კანონით და სხვა კომპანიებს მათი გამოყენების უფლება აქვთ მხოლოდ უფლების შექმნის შემთხვევაში.

კომპიუტერული უზრუნველყოფის პროგრამა არის არამატერიალური აქტივი, თუ ის არ წარმოადგენს აპარატურული საშუალებების შემადგენელ ნაწილს. როდესაც კომპიუტერული პროგრამა არის აპარატურის ნაწილი, ანუ მის გარეშე აპარატურა ვერ იმუშავებს, იგი მიეკუთვნება ძირითად საშუალებებს.

განმარტებიდან ირკვევა, რომ არამატერიალური აქტივი არის ფიზიკური ფორმის გარეშე, მაგრამ ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება მოთავსდეს ფიზიკურ სუბსტანციაში, როგორცაა, მაგალითად: კომპაქტდისკი (კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფის შემთხვევაში), იურიდიული დოკუმენტაცია (ლიცენზიის ან პატენტის შემთხვევაში) ან ფირი. იმისათვის, რომ გავარკვიოთ, რომელი სტანდარტი ვრცელდება აქტივზე – ბასს 16, „ძირითადი საშუალებები“, თუ ბასს 38 – „არამატერიალური აქტივები“, რომელიც შეიცავს როგორც მატერიალურ, ისე არამატერიალურ ელემენტს, უნდა დავადგინოთ, აქტივის რომელი ნაწილია უფრო მნიშვნელოვანი – მატერიალური თუ არამატერიალური. მაგალითად, პროგრამული უზრუნველყოფა კომპიუტერით მართვადი მანქანური მოწყობილობისათვის, რომელსაც მუშაობა არ შეუძლია ამ კონკრეტული პროგრამული უზრუნველყოფის გარეშე, შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილია და განხილულ უნდა იქნეს როგორც ძირითადი საშუალება. იგივე ეხება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემასაც. თუ პროგრამული უზრუნველყოფა არ არის შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილი, კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა ითვლება არამატერიალურ აქტივად.

✓ აღიარება

არამატერიალურ აქტივად აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც რესურსი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივების იდენტიფიცირებადობისა და აღიარების კრიტერიუმებს:

აქტივი არის რესურსი:

- ა) რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად; და
- ბ) რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში.

აქტივი არის იდენტიფიცირებადი, თუ იგი:

- ა) განცალკევებადი, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა, ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა განზრახული საწარმოს ამის გაკეთება; ან
- ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული უფლებების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.

მაგრამ მხოლოდ იდენტიფიცირებადობა, ანუ აქტივის განმარტებასთან შესაბამისობა, არ არის საკმარისი აქტივის არამატერიალურ აქტივად ასაღიარებლად. აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილდება არამატერიალური აქტივების აღიარების შემდეგი კრიტერიუმები:

- ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და
- ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

საწარმომ უნდა შეაფასოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ალბათობა გონივრული და დასაბუთებადი დაშვებებით, რომლებშიც გათვალისწინებულია ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული იმ ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასება, რომელიც იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ყველა რესურსი არ აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, ანუ იდენტიფიცირებადობის, რესურსების კონტროლისა და მომავალი ეკონომიკური სარგებლის არსებობის მოთხოვნებს. თუ რესურსი არ აკმაყოფილებს არამატერიალ-

ური აქტივის განმარტებას, მაშინ მის შესყიდვაზე ან საწარმოს შიგნით წარმოქმნაზე დანახარჯი ხარჯად უნდა აღიარდეს მისი გაწვევისთანავე.



მაგალითი:

საწარმომ ერთ-ერთ კომპანიასთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე შეიძინა ბუღალტრული აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამა, რომელშიც გადაიხადა 7,000 ლარი.

კომპიუტერული პროგრამა არამატერიალური აქტივია, რადგან აკმაყოფილებს იდენტიფიცირებადობისა და აღიარების კრიტერიუმებს:

- 1) იდენტიფიცირებადობა – წარმოიქმნა ხელშეკრულების უფლებით;
- 2) აღიარების კრიტერიუმი:
 - საწარმო აკონტროლებს მას და მოსალოდნელია მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღება (სხვა შემთხვევაში არ შეიძენდა მას);
 - შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება, რადგან გადახდილი თანხები ასახავენ სარგებლიანობის ადეკვატურობას.

✓ **შეფასება**

აღიარებული არამატერიალური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. თვითღირებულება არის აქტივის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა ან მისი წარმოების ან შესყიდვისას გაცემული ნებისმიერი კომპენსაციის რეალური ღირებულება.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

- მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდაკლებების გამოკლების შემდეგ; და
- აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს.

პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარჯების მაგალითებია:

- დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად;

- პროფესიული დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად;
- აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.

დანახარჯების მაგალითებია, რომლებიც არ წარმოადგენს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების ნაწილს:

- ახალი პროექტის ან მომსახურების ათვისების დანახარჯები (სარეკლამო და მხარდამჭერი ღონისძიებების დანახარჯების ჩათვლით);
- ახალ ადგილზე ან კლიენტების ახალ ჯგუფთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯები (თანამშრომელთა გადამზადების დანახარჯების ჩათვლით);
- ადმინისტრაციისა და სხვა საერთო ზედნადები დანახარჯები.

5.2. არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივების მიღება შეიძლება სხვადასხვა გზით: ცალკე შეძენა, გრანტით, გაცვლით, შეძენა, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი, წარმოება საკუთარი ძალებით.

არამატერიალური აქტივების აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 2500 „არამატერიალური აქტივები“-ს ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 2510 – ლიცენზია და ფრანშიზი;
- 2520 – კონცესია;
- 2530 – პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებები;
- 2540 – გუდვილი;
- 2550 – კომპიუტერული პროგრამები
- 2560 – სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნები (ჟურნალ-გაზეთების და პუბლიკაციების სახელწოდებები);
- 2570 – რეცეპტები (ფორმულები, ტექნოლოგიები, პროექტები);
- 2580 – საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები;
- 2590 – სხვა არამატერიალური აქტივები.

✓ ცალკე შეძენა

თანხა, რომელსაც საწარმო იხდის არამატერიალური აქტივის შესაძენად, ასახავს საწარმოში მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინების ძოლო-

დინს. ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის შესყიდვისათვის გადახდილი ფასი არის ამ აქტივის რეალური ღირებულება. ხშირ შემთხვევაში შეძენილი აქტივი მუშა მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭიროებს გარკვეულ დამატებით ხარჯებს. აქტივის შეძენაში გადახდილი ფასით და აქტივის მუშა მდგომარეობაში მოსაყვანად გაწეული დამატებითი პირდაპირი დანახარჯებით ყალიბდება აქტივის თვითღირებულება. თვითღირებულება, ჩვეულებრივ, საიმედოდაა შეფასებული მაშინ, როდესაც შეძენა ხდება ფულადი სახსრების ან სხვა ფულადი აქტივების საშუალებით.



მაგალითი:

საკონდიტრო კომპანიამ პურ-ფუნთუშეულის კომპანია „დონატელა“-საგან 15 წლიანი ვადით შეიძინა ერთ-ერთი ფუნთუშის წარმოების ფრანშიზი, რაშიც გადაიხადა 43,000 ლარი, იურიდიულ გაფორმებაზე დაიხარჯა 3,500 ლარი.

განვსაზღვროთ ფრანშიზის თვითღირებულება და ავსახოთ მისი შეძენა ანგარიშებზე.

შეძენილი ფრანშიზის თვითღირებულება მოიცავს შესყიდვის ფასს და დანახარჯს ამ უფლების ასამოქმედებლად:

43,000 + 3,500 = 46,500 ლარი

დებეტი - 2510 ლიცენზია და ფრანშიზი 46,500

კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 46,500



მაგალითი:

ლუდის მწარმოებელმა კომპანიამ დადო ხელშეკრულება კონკურენტ კომპანიასთან ქალაქის ცენტრში მდებარე კაფე-ბარებზე სავაჭრო არეალის დათმობის შესახებ. შეთანხმება შეფასდა 50,000 ლარად.

სავაჭრო არეალში გადახდილი თანხა არის გაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება.

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი - 2590 სხვა არამატერიალური აქტივები 50,000

კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 50,000

✓ მიღება გრანტით

სახელმწიფო გრანტით მიღებული არამატერიალური აქტივები (მაგალითად, სატელევიზიო და რადიომაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზია, კვოტები ან უფლებები შეზღუდულ რესურსებზე) აღიარდება რეალური ღირებულებით ან აქტივის ნომინალური ღირებულებით დამატებული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნებადია აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე.



მაგალითი:

ტენდერში გამარჯვებულმა კომპანიამ გრანტის სახით სახელმწიფოსაგან მიიღო სატელევიზიო მაუწყებლობის ლიცენზია 5 წლით, რომლის ნომინალური ღირებულება 220,000 ლარია. ლიცენზიის გაფორმებაზე კომპანიას დაეხარჯა 500 ლარი.

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებიტი – 2510 ლიცენზია და ფრანშიზი	220,500
კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავლები	220,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	500

✓ მიღება გაცვლით

არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციაზე გაცვლის შედეგად. როდესაც გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი, მიღებული აქტივის თვითღირებულება ფასდება მისი რეალური ღირებულებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გაცვლას არ აქვს კომერციული შინაარსი და შეუძლებელია მიღებული ან გაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუ შეძენილი აქტივი ვერ შეფასდება რეალური ღირებულებით, მაშინ მისი თვითღირებულება შეფასდება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

საწარმოსათვის ოპერაციის კომერციულ საფუძველს განსაზღვრავს ის თუ აქტივის მიღებით რამდენად შეიცვლება მისი მომავალი ფულადი ნაკადები: აქტივიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სტრუქტურა (რისკი, დრო, რაოდენობა) განსხვავდება გაცემული აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების სტრუქტურისაგან; განსხვავდება ან მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალური ღირებულება.

თუ საწარმოს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს გაცემული ან მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ თვითღირებულების განსაზღვრისათვის გაცემული აქ-

ტივის რეალური ღირებულება გამოიყენება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ნათელია.

ამდენად, შეიძლება ითქვას, რომ შემოსული აქტივი ფასდება იმისდამხედვით, თუ რომელი აქტივის რეალური ღირებულება უფრო საიმედოა – შემოსული აქტივისა, თუ გასულის. თუ არცერთი არ არის საიმედო, მაშინ შემოსული აქტივი ფასდება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.



მაგალითი: 1

ჩვილ ბავშვთა საკვების მწარმოებელმა კომპანიამ სხვა კომპანიას ფაფა „ნენე“-ს დამზადების რეცეპტში გაუცვალა „ნიკი“-ს რეცეპტი. „ნიკი“-ს რეცეპტი შექმნილია რამდენიმე წლის წინათ 50,000 ლარად, გაცვლის მომენტი სათვის მისი საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 45,000 ლარს. კომპანიის მენეჯერები ვარაუდობენ, რომ ფაფა „ნენე“-ს გამოშვება გაზრდის კომპანიის შემოსავლებს. კომპანიას ასევე გადასახდელი აქვს 7,000 ლარი. „ნენე“-ს მწარმოებელ კომპანიას აქვს სხვა კომპანიისაგან ამ რეცეპტის შექმნის წინადადება 55,000 ლარად.

საწარმოს ხელმძღვანელობამ იმსჯელა და გააკეთა დასკვნა, რომ: გაცვლის ოპერაციას აქვს კომერციული შინაარსი; კონკურენტი საწარმოს წინადადება რეცეპტის შეფასებაში არის საიმედო და შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ანალოგად შემოსული აქტივის შესაფასებლად. ამდენად, შემოსული აქტივი შეფასდა რეალური ღირებულებით.

ავსახოთ ახალი რეცეპტის მიღება და ძველის ჩამოწერა:

ღებუტი – 2570 რეცეპტები („ნენე“)	55,000
ღებუტი – 2670 რეცეპტების ამორტიზაცია („ნიკი“)	5,000
კრედიტი – 2570 რეცეპტები („ნიკი“)	50,000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	7,000
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	3,000

ამ ოპერაციის შედეგად საწარმომ მიიღო მოგება 3,000 ლარის ოდენობით.



მაგალითი: 2

გამომცემლობამ ავტორთა კოლექტივს სახელმძღვანელოზე 5 წლის ვადით საავტორო უფლებების სანაცვლოდ გადასცა შენობა

¹ right – რეგისტრაციის, ლეგალიზაციის ნიშანი.
² copyright – ტირაჟირების (კოპირების) უფლების ნიშანი

ფინანსური აღრიცხვა

მუდმივ მფლობელობაში. გაცვლის მომენტიდან შენობის რეალური ღირებულება შეადგენდა 30,000 ლარს, თვითღირებულება – 40,000 ლარს, დაგროვილი ცვეთა – 15,000 ლარს.

გამომცემლობა ვარაუდობს, რომ სახელმძღვანელოს გამოცემა გაზრდის კომპანიის შემოსავლებს.

გაცვლის ოპერაციას აქვს კომერციული შინაარსი, რაც იმას ნიშნავს, რომ შემოსული აქტივი უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით. მაგრამ, ვინაიდან მისაღებ აქტივზე არ არსებობს აქტიური ბაზარი, მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება შემოსული აქტივი შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით.

აქსახოთ გაცვლის ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებიტი – 2530 პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებები	30,000
დებიტი – 2230 შენობების ცვეთა	15,000
კრედიტი – 2130 შენობები	40,000
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება	5,000



მაგალითი:

სტუდენტებმა მიმართეს ასლების გადამღები (ქსეროქსის) აპარატის მფლობელს „ფინანსური აღრიცხვის“ სახელმძღვანელოს ასლის გადასაღებად, რაზედაც მიიღეს უარი. მათ არ იცოდნენ, რომ ისინი არღვევდნენ წიგნის ავტორთა უფლებებს, რომელიც დაცულია და აღნიშნულია სათანადო ნიშნით წიგნის ყდაზე. წიგნის ასლის გადაღება აკრძალულია, თუ ქსეროქსის აპარატის მფლობელს არ გააჩნია სახელმძღვანელოს ავტორების მიერ მას წერილობით დადასტურებული ტირაჟირების (კოპირების) მინიჭების უფლება.



მაგალითი:

ტელეარხმა გაუცვალა სხვა ტელეარხს ექსკლუზიურად ფლობილი ტელესერიალი „ლიზი“-ს (მელოდრამა) ჩვენების უფლება ტელესერიალ „რეზი“-ს (მძაფრსიუჟეტური) ჩვენების უფლებაში. „ლიზი“-ს თვითღირებულება 65,000 ლარია, ხოლო საბალანსო – 55,000 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად

ტელეარხი კარგავს „ლიზი“-ს ჩვენების უფლებას.

ტელეარხის ხელმძღვანელობა ვარაუდობს, რომ სერიალის ჩვენებით გაიზრდება შემოსავალი რეკლამიდან.

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი, მაგრამ აქტივებზე არ არსებობს ბაზარი და შეუძლებელია მითი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. ამდენად, შემოსული აქტივი უნდა შეფასდეს გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია ანგარიშებზე:

ღებუტი – 2530 პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებები („რეზი“)	55,000
ღებუტი – 2630 პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებების ამორტიზაცია	10,000
კრედიტი – 2530 პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებები („ლიზი“)	65,000



მაგალითი:

კულინარიის ჟურნალის გამომცემლობამ თავისი რუბრიკის სავაჭრო სახელწოდება და ნიშანი „ბებოს სამზარეულო“ გაუცვალა სხვა გამომცემლობას რუბრიკის სავაჭრო სახელწოდებასა და ნიშანში „პატარა მზარეულები“. სახელწოდება „ბებოს სამზარეულო“ შექმნილია რამდენიმე წლის წინ 9,800 ლარად, გაცვლის მომენტისათვის მისი საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 7,000 ლარს.

გაცვლის მიზანია ჟურნალის გადახალისება და მას არ აქვს კომერციული შინაარსი.

ვინაიდან გაცვლას არ აქვს კომერციული შინაარსი, შემოსული აქტივი ფასდება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

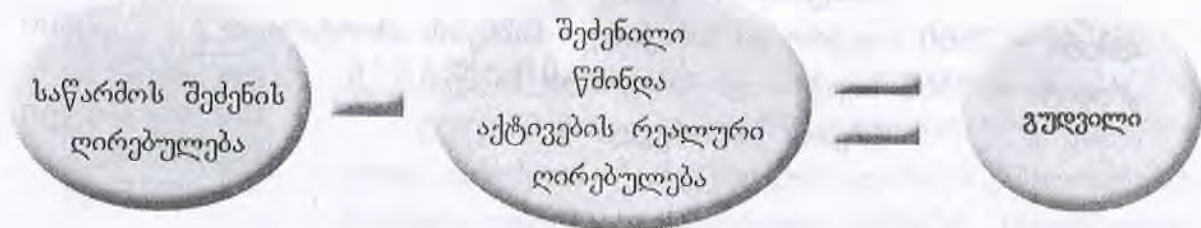
ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია ანგარიშებზე:

ღებუტი – 2560 სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნები („პატარა მზარეულები“)	7,000
ღებუტი – 2660 სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნების ამორტიზაცია	2,800
კრედიტი – 2560 სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნები („ბებოს სამზარეულო“)	9,800

✓ შიშხნა, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი

საწარმოთა გაერთიანება არის ცალკეული სამეურნეო ერთეულის ან საწარმოს გაერთიანება ერთ ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულად. ახლად შექმნილი საწარმოთა გაერთიანების შედეგია ის, რომ ერთი სამეურნეო ერთეული, მყიდველი, კონტროლს იღებს ერთ ან მეტ სხვა საწარმოზე, შექმნილზე. საწარმო, რომელსაც აქვს სხვა საწარმოების კონტროლის უფლება, იწოდება **შემქენ (მყიდველ) საწარმოდ**. მყიდველი საწარმო ვალდებულია ხელახლა მოახდინოს შექმნილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების იდენტიფიკაცია და შეფასება. შეფასების შედეგად შესაძლებელია, გაირკვეს, რომ შემქენმა საწარმომ შექმნილ წმინდა აქტივებში მათ რეალური ღირებულებაზე მეტი გადაიხადა. ამ ნამეტის გადახდის მიზეზები, როგორც წესი, არის საწარმოს **კარგი საქმიანი რეპუტაცია**, რაც განპირობებულია: პერსონალის მაღალი კვალიფიკაციით, საქმიანი კულტურით, გამოცდილებითა და პროფესიონალიზმით, საწარმოს კავშირებით მომწოდებლებთან, აგრეთვე საწარმო შეიძლება იყოს ცნობილი როგორც საიმედო და მაღალი ხარისხის პროდუქციის ან მომსახურების მიმწოდებელი, ჰქონდეს კარგი ტერიტორიული მდებარეობა. საქმიანი რეპუტაციის წარმოქმნის ფაქტორები მონაწილეობს დამატებითი ეკონომიკური სარგებლის მიღებაში. **ზოგადად ფირმის რეპუტაციას უწოდებენ გუდვილს** (goodwill – კეთილი ნება). გუდვილი შეიძლება იყოს ჩამოყალიბებული საწარმოს შიგნით და მას უწოდებენ **თანდაყოლილ გუდვილს**, რადგან ის წარმოიქმნება თავად საწარმოში; და **შექმნილი**, რომელიც მიიღება სხვა საწარმოსთან გაერთიანების დროს.

ფასს 3-ით (ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები) „საწარმოთა გაერთიანების“ შესაბამისად გუდვილი არის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში. სხვა სიტყვებით, ეს არის ნამეტი თანხა, რომელიც წარმოიქმნება როგორც სხვაობა საწარმოს შექმნაში გადახდილ თანხასა და შექმნილ წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის.





მაგალითი:

ხორცის პროდუქტების მწარმოებელმა კომპანიამ ერთ მილიონ ლარად შეიძინა ამავე დარგის კომპანიის კაპიტალის 100%-ნი წილი. შეძენილი აქტივები შეფასდა რეალური ღირებულებით. აქტივების სტრუქტურა შემდეგნაირია: შენობები 500 ათასი ლარი, ავტომანქანები

100 ათასი ლარი, სასაქონლო მარაგი 350 ათასი ლარი, საგადასახადო ვალდებულებები 150 ათასი ლარი.

კომპანიის მიერ შეძენილი კაპიტალი (წმინდა აქტივები) უდრის:

$$(500 + 100 + 350) - 150 = 800 \text{ ათას ლარს,}$$

$$\text{შეძენილი გუდვილი უდრის: } 1,000 - 800 = 200 \text{ ათას ლარს.}$$

ფასს 3-ის თანახმად საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი არის საფასური, რომელიც გადახდილია მყიდველი საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით სამომავლოდ და მოიცავს ისეთ აქტივებს, რომლებიც არ შეიძლება განისაზღვროს ინდივიდუალურად და აღრიცხოს ცალკე.

გუდვილში განივთვებულია მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და ხშირად საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივები ჩათვლილია გუდვილში, რომელთა კონკრეტული სახის დადგენა შეძენის დროს შეუძლებელია. ფასს 3 ითხოვს, რომ შემქმნმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებით წარმოქმნილი გუდვილიდან გამოაცალკევოს ისეთი არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აკმაყოფილებენ იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმებს, ე.ი. უნდა დადგინდეს გუდვილიდან გამოყოფადი ისეთი აქტივები, რომლებიც შეიძლება გაიყიდოს, გაქირავდეს, გაიცვალოს ან წარმოქმნილია სახელშეკრულებო თუ სხვა იურიდიული უფლებით. იდენტიფიცირებადობის შემდეგ მიღებული უნდა იყოს ამ რესურსების აქტივად აღიარების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმის – შეფასების საიმედოობის რწმენა.

ფასს 3-ის – „საწარმოთა გაერთიანება“ – თანახმად, თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაა შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულება. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს საბაზრო მოლოდინს, ამ აქტივში განივთვებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის შესაძლებლობის შესახებ. ანუ, საწარმო მოელის ეკონომიკური სარგებლის შემოღინებას საწარმოში, თუნდაც გაურკვეველი იყოს მისაღები ფულადი ნაკადების მიღების დრო ან სიდიდე. ამიტომ, ბასს-ით მოსალოდნელობის აღიარების კრიტერიუმში ყოველთვის დაკმაყოფილებულად უნდა იყოს მიჩნეული საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებაში. თუ საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი აქტივი განცალკევებადია, ან წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა

იურიდიული უფლებებიდან, იარსებებს ამ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასებისთვის საჭირო საკმარისი ინფორმაცია. ამდენად, საიმედოდ შეფასების კრიტერიუმი ყოველთვის დაკმაყოფილებულად უნდა იყოს მიჩნეული, საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებაში

აქედან გამომდინარე, მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს არამატერიალურ აქტივს გუდვილისაგან განცალკევებით შეძენის თარიღით, იმის მიუხედავად, აღიარებული ჰქონდა თუ არა შეძენილ საწარმოს ეს აქტივი საწარმოთა გაერთიანებამდე.



მაგალითი:

დავუშვათ, რომ წინა მაგალითში წარმოქმნილი გუდვილიდან, არამატერიალურ აქტივად აღიარების პირობების შესრულების შემდეგ, გამოყოფილია შემდეგი იდენტიფიცირებადი აქტივები: ბა-

ზარზე ცნობილი საფირმო პროდუქციის სავაჭრო სახელი – 80 ათასი ლარი და ამ პროდუქციის წარმოების რეცეპტი – 50 ათასი ლარი. არამატერიალური აქტივების აღიარების შემდეგ გუდვილი შეადგენს: $200 - 80 - 50 = 70$ ათას ლარს.

შემძენი საწარმო შემდეგნაირად ასახავს შეძენის ოპერაციას ანგარიშებზე:

დებიტი – 2130 შენობები	500,000
დებიტი – 2180 სატრანსპორტო საშუალებები	100,000
დებიტი – 2560 სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნები	80,000
დებიტი – 2570 რეცეპტები	50,000
დებიტი – 2540 გუდვილი	70,000
დებიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	350,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,000,000
კრედიტი – 3300 საგადასახადო ვალდებულებები	150,000

განხილულ მაგალითში კომპანიის შეძენის ღირებულება აღემატება შეძენილი წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას. მაგრამ, იშვიათად, შესაძლებელია მოხდეს, პირიქით, როდესაც შეძენილი წმინდა აქტივების რეალური ღირებულება აჭარბებს შეძენის ღირებულებას. ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს ხელსაყრელ შესყიდვას (ე.წ. „უარყოფითი გუდვილი“).

ხელსაყრელ შესყიდვას შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საწარმოთა გაერთიანებაში, რომელიც წარმოადგენს გაყიდვას, სადაც გამყიდველი იძულებით მოქმედებს. ფასს 3-ის თანახმად ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოიქმნება შემოსულობა და მყიდველმა

საწარმომ მიღებული შემოსულობა უნდა აღიაროს პერიოდის შემოსავლად, შეძენის თარიღით.



მაგალითი:

დავუშვათ, რომ წინა მაგალითში შეძენილ წმინდა აქტივებში გადაიხადეს არა მილიონი ლარი, არამედ 700 ათასი ლარი.

ამ შემთხვევაში ხელსაყრელი შესყიდვით წარმოიქმნა შემოსავალი 100 ათასი

ლარის ოდენობით:

კომპანიის მიერ შეძენილი კაპიტალი (წმინდა აქტივები) უდრის:

$$(500 + 100 + 350) - 150 = 800 \text{ ათას ლარს,}$$

$$\text{შეძენილი გუდვილი უდრის: } 700 - 800 = -100 \text{ ათას ლარს}$$

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი – 2130 შენობები	500,000
დებეტი – 2180 სატრანსპორტო საშუალებები	100,000
დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	350,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	700,000
კრედიტი – 3300 საგადასახადო ვალდებულება	150,000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	100,000

თანდაყოლილი (საწარმოში წარმოქმნილი) გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის საწარმოს მიერ კონტროლირებული იდენტიფიცირებადი რესურსი, ის არც განცალკევებადია და არც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან წარმოქმნილი. ასევე შეუძლებელია მისი თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება. შიდა გუდვილი არ არის მუდმივი, სწრაფად ცვალებადია და შეიძლება საერთოდ გაქრეს იმ მიზეზთა გამო, რომლებმაც იგი წარმოქმნა.

✓ **საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები**

შესაძლებელია არამატერიალური აქტივების წარმოქმნა საწარმოში. მაგრამ ძნელია იმის შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს. ხშირად ძნელია:

ა) იმის დადგენა, არსებობს თუ არა და დროის რა მომენტში არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს; და

ბ) აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა.

ზოგიერთ შემთხვევაში შეუძლებელია არამატერიალური აქტივის საწარმოში წარმოქმნის თვითღირებულების გამორჩევა საწარმოში წარმოქმნილი ყოველდღიური ოპერაციების დანახარჯებისაგან.

იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, საწარმო ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას:

- ა) სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზად; და
- ბ) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზად.



სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოები არის ორიგინალური და დაგეგმილი გამოკვლევები, რომლებიც განხორციელებულია ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მისაღებად. სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

- ახალი ცოდნის მიღებისათვის წარმართული საქმიანობა;
- სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
- მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება; და
- ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, დიზაინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

ამ ფაზაში საწარმოს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამიტომ სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები გაწევისთანავე აღიარდება მიმდინარე პერიოდის ხარჯად.



საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები არის სამეცნიერო გამოკვლევების შედეგების ან სხვა ცოდნის გამოყენება ახალი ან არსებითად გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემების ან მომსახურების წარმოების დაგეგმვასა და პროგნოზირებაში, მათი კომერციული წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შედეგად უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს შემდეგი:

- ტექნიკურად განხორციელებადია არამატერიალური აქტივის დასრულება ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;
- არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;
- არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;
- თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამასთან, საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის გამოყენების შედეგების ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ მისი საწარმოში გამოყენება განზრახული – არამატერიალური აქტივის სარგებლიანობა;
- საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დასრულებისა და არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვისათვის საჭირო ადეკვატური ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების არსებობა; და
- საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი, დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მაგალითებია:

- პროტოტიპებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;
- ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;
- დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობისა, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის;
- ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცე-

სების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა).

ყველა სხვა დანარჩენ შემთხვევაში საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების თვითღირებულება წარმოადგენს იმ თარიღის შემდეგ გაწეული დანახარჯების ჯამს, როდესაც არამატერიალურმა აქტივმა პირველად დააკმაყოფილა აღიარების კრიტერიუმები. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც შეიძლება პირდაპირ იქნეს მიკუთვნებული, ან გონივრულ და დასაბუთებულ საფუძველზე განაწილებული აქტივის შექმნაზე, წარმოებასა და გამიზნული გამოყენებისათვის მომზადებაზე. თვითღირებულება, თუ ეს მიზანშეწონილია, მოიცავს: არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს; აქტივის შექმნაში უშუალოდ დაკავშირებული პერსონალის ხელფასს, გასამრჯელოებს და მათ დასაქმებასთან დაკავშირებულ სხვა დანახარჯებს; მოსაკრებელს იურიდიული უფლებების რეგისტრაციაზე; აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაციას.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების თვითღირებულების კომპონენტებს არ წარმოადგენს: გაყიდვის, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ხელნაღები ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაძლებელია ამ დანახარჯების პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის გამოყენებისათვის მომზადებაზე; ნათლად გამოკვეთილი არაეფექტურობა და საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, რასაც ადგილი აქვს აქტივის გეგმური მაჩვენებლების მიღწევამდე; აღნიშნული აქტივის საექსპლუატაციოდ პერსონალის მომზადებაზე გაწეული დანახარჯები.



შეჯამება:

სააქციო საზოგადოებას აქვს სამეცნიერო-კვლევითი და საკონსტრუქტორო ინსტიტუტი. მიმდინარე წლის შესასრულებელი სამუშაოები დაიყო ორ პროექტად. №1 პროექტი ითვალისწინებს სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებს, ხოლო №2 პროექტი – ახალი პროდუქციის წარმოებას. მიმდინარე წლის სექტემბერში №2 პროექტის მიხედვით შექმნილ ახალ პროდუქციაზე მიღებულ იქნა რწმუნება იმისა რომ №2 პროექტის სამუშაოები აკმაყოფილებს არამატერიალურ აქტივად

აღიარების კრიტერიუმებს და ამის შემდეგ (სექტემბრიდან) წლის ბოლომდე მის წარმოებაზე დაიხარჯა 51,400 ლარი.

ცხრილში მოტანილი მონაცემების საფუძველზე გამოვიანგარიშეთ სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების დანახარჯები და არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება.

დანახარჯები	№1 პროექტი	№2 პროექტი	
		დანახარჯები იანვრიდან სექტემბრამდე	დანახარჯები სექტემბრიდან წლის ბოლომდე
მარაგი	85,650	120,000	33,600
ხელფასი	53,500	55,000	17,800
ჯამი	139,150	175,000	51,400

მიმდინარე წლის პერიოდის ხარჯებია სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები (№1 პროექტი) და ხარჯები საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების არამატერიალურ აქტივებად აღიარებამდე (№2 პროექტი), რაც შეადგენს:

$$139,150 + 175,000 = 314,150 \text{ ლარს.}$$

ეს ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

ღებუტი – 9220 სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები	314,150
კრედიტი – 1620 მასალები (85,650 + 120,000)	205,650
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი (53,500 + 55,000)	108,500

არამატერიალური აქტივი (№2 პროექტი) შეფასდება აქტივად აღიარების შემდეგ გაწეული დანახარჯებით და შეადგენს 51,400 ლარს. მომდევნო წელს ამ ხარჯებს დაემატება აქტივის დასრულებისათვის საჭირო ხარჯები.

ეს ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

ღებუტი – 2580 საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები	51,400
კრედიტი – 1620 მასალები	33,600
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	17,800

საწარმოში წარმოქმნილი სასაქონლო ნიშნები, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პუბლიკაციების დასახელება, კლიენტების ჩამონათვალი და არსებითად მსგავსი ნიშნები არ უნდა აღიარდეს არამატერიალურ აქტივებად. ასევე დანახარჯები მატერიალური საქონლის დაწყებაზე, ძირითადი საშუალებების ამუშავებაზე (თუ არ არის

ფინანსური აღრიცხვა

ჩართული მათ თვითღირებულებაში), დაფუძნების დანახარჯები, ახალი საწარმოო სიმბლავრების ამოქმედების ან ბიზნესის დაწყების (წინაგახსნის ხარჯები) დანახარჯები, ახალი ოპერაციების, ახალი პროდუქციის და პროცესების დაწყებისა და წარმოების დანახარჯები (წინასაოპერაციო დანახარჯები); დანახარჯები სწავლებაზე, რეკლამაზე, რეალიზაციის ხელშეწყობაზე; დანახარჯები მთელი საწარმოს ან მისი ნაწილის ადგილის შეცვლაზე, ან რეორგანიზაციაზე – ვერ აკმაყოფილებენ არამატერიალური აქტივების აღიარების კრიტერიუმებს და ისინი გაწვევისთანავე აღიარდება პერიოდის ხარჯად.



მაგალითი:

კომპანიამ დაფუძნებასთან დაკავშირებით გასწია იურიდიული მომსახურებისა და სამდიუნო ხარჯები 1,000 ლარის ოდენობით, პრესაში და ტელევიზიაში განათავსა რეკლამა თავისი საქმიანობის შესახებ, რაშიც გადაიხადა 200 ლარი, დაფარა რამდენიმე სპეციალისტის სწავლების ღირებულება 500 ლარი, ლიცენზიასა და პატენტში გადაიხადა 700 და 2,000 ლარი შესაბამისად.

რომელია ამ ჩამონათვლიდან არამატერიალური აქტივი?

ყველა მუხლი, რომელიც ჩამოთვლილია მაგალითში, გაწეულ იქნა დამფუძნებლების მიერ ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად მომავალში, მაგრამ ამ ჩამონათვალში აქტივებს და, კერძოდ, არამატერიალურ აქტივებს, მიეკუთვნება დანახარჯები ლიცენზიასა და პატენტზე, ხოლო ყველა დანარჩენი დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს გაწვევისთანავე პერიოდის ხარჯად, რადგან ისინი ვერ აკმაყოფილებენ აქტივებად აღიარების კრიტერიუმებს.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ არის დაკავშირებული აქტივის შექმნასა და გამიზნული გამოყენებისათვის მომზადებასთან.

არამატერიალურ აქტივზე შემდგომში გაწეული საექსპლუატაციო დანახარჯების აღიარება უნდა მოხდეს ხარჯის სახით, თუ ეს დანახარჯი საჭიროა აქტივის წარმადობის შესანარჩუნებლად. მაგრამ არამატერიალური აქტივის თვისებებიდან გამომდინარე ხშირ შემთხვევაში შეუძლებელია განისაზღვროს, როგორ მოქმედებს ამ აქტივზე შემდგომი დანახარჯი – ზრდის თუ უნარჩუნებს აქტივს თავდაპირველად შეფასებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს; ძნელია გაწეული დანახარჯების მიკუთვნება კონკრეტულ აქტივზე. ამდენად ბასს 38-ის თანახმად არამატერიალური აქტივის

შემდგომ (შექმნის) შემდგომ გაწეული დანახარჯები აქტივის თვითღირებულებაში ჩაირთვება იმ შემთხვევაში, თუ:

- ა) მოსალოდნელია ამ დანახარჯების შედეგად აქტივა მომავალში წარმოქმნას მეტი ეკონომიკური სარგებელი;
- ბ) შესაძლებელია აღნიშნული დანახარჯის საიმედოდ შეფასება და აქტივისათვის მიკუთვნება.

5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივი, როგორც უკვე ვიცით, არის გრძელვადიანი აქტივი, მასში განთავსებულია მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებელი, ანუ მისი გამოყენებით საწარმო გარკვეული პერიოდის განმავლობაში ღებულობს ეკონომიკურ სარგებელს. შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, მიღებული შემოსავლები შესაბამისობაში უნდა იყოს მის მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებთან. შესაბამისობა შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის მიიღწევა ამორტიზაციის გზით. ამორტიზაცია არის არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამორტიზებადი თანხა არის არამატერიალური აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაცვლად გამოყენებული სხვა თანხა, შემცირებული მისი ნარჩენი ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებული თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო ვარაუდობს აქტივიდან მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შემცირებული მის გასვლაზე გასაწევი მოსალოდნელი დანახარჯებით. არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს ნულის ტოლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

- ა) შესაძებ მხარეს აღებული აქვს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება; ან
- ბ) არსებობს აქტიური ბაზარი აქტივისათვის და:
 - ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ამ ბაზრიდან აღებული ინფორმაციის საფუძველზე; და
 - მოსალოდნელია, რომ ეს ბაზარი იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.

საწარმომ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და, თუ შეზღუდულია, რამდენია მისი ხანგრძლივობა.

ფინანსური აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. არამატერიალური აქტივი შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება, ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება.

✓ **შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია**

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება: ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად.

შესაძლებელია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე გავლენას ახდენდეს როგორც ეკონომიკური, ასევე იურიდიული ფაქტორები: ეკონომიკური ფაქტორები განსაზღვრავს პერიოდს, რომლის განმავლობაში მოხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღება; იურიდიულმა ფაქტორებმა შესაძლოა შეზღუდოს პერიოდი, რომლის განმავლობაში საწარმო გააკონტროლებს ამ სარგებელს. სასარგებლო მომსახურების ვადა არის ამ ფაქტორებით განსაზღვრული პერიოდებიდან უფრო ხანმოკლე.

სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენის დროს საწარმომ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდულია არამატერიალური აქტივის გამოყენება და თუ აქტივის გამოყენების ვადა შეზღუდულია, უნდა დაადგინოს მისი ხანგრძლივობა.

ზოგიერთ აქტივზე, როგორცაა მაგალითად, ფრანშიზი, ლიცენზია, მომსახურების ვადა განისაზღვრება იურიდიული უფლებით. სახელმწიფო ან სხვა იურიდიული უფლებიდან წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს ამ სახელშეკრულებო ან სხვა სამართლებრივ უფლებებს, მაგრამ შესაძლოა უფრო ხანმოკლე იყოს, რაც დამოკიდებულია პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც საწარმო მიზნად ისახავს ამ აქტივის გამოყენებას.

არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრისას, მრავალი ფაქტორის გათვალისწინებაა საჭირო, მათ შორის:

- საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების ხასიათი;
- აქტივის ტიპური სასიცოცხლო ციკლი და საჯარო ინფორმაცია იმავე ტიპისა და მსგავსი გამოყენების აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის წინასწარი შეფასების შესახებ;
- ტექნიკური, ტექნოლოგიური, კომერციული და სხვა სახის მოძველება;

- იმ დარგის სტაბილურობა, რომელშიც მოქმედებს აქტივი და აქტივიდან მიღებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე საბაზრო მოთხოვნის ცვლილებები;
- კონკურენტების ან პოტენციური კონკურენტების მოსალოდნელი ქმედებები;
- აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების არსებული დონის შენარჩუნება, დანახარჯის დონე და საწარმოს უნარი და სურვილი ამ დონის მისაღწევად;
- აქტივზე კონტროლის პერიოდი და იურიდიული ან მსგავსი შეზღუდვები ამ აქტივის გამოყენებაზე, მაგალითად, აქტივთან დაკავშირებული იჯარის ვადის გასვლის თარიღი;
- დამოკიდებულება თუ არა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა საწარმოს სხვა აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

ტექნოლოგიის, კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფისა და სხვა არამატერიალური აქტივების სწრაფი ცვალებადობის ისტორიის გათვალისწინებით, არამატერიალური აქტივები მგრძობიარეა ტექნოლოგიური მოძველების მიმართ. აქედან გამომდინარე, სავარაუდოა, რომ მათი სასარგებლო მომსახურების ვადა ხანმოკლე იქნება.

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა გადანაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა დაიწყოს მაშინ, როდესაც შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, ხოლო უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის უფრო ადრე დადგომის შემთხვევაში – როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად და როცა შეწყდა ამ აქტივის აღიარება.

გამოყენებულმა ამორტიზაციის მეთოდმა უნდა ასახოს წესი, მოდელი, რომლის მიხედვითაც საწარმო ვარაუდობს ამ აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. ამორტიზაცია შეიძლება დაირიცხოს სხვადასხვა მეთოდით, ესენია: წრფივი, შემცირებადი ნაშთის, წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდები.

ამორტიზაციის მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს მიერ აქტივის ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. ამიტომ ამორტიზაციის მეთოდის არჩევა დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად საიმედოდ არის განსაზღვრული ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება დროში. იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება პერიოდის მიხედვით საიმედოდ ვერ განისაზღვრება, გამოყენებული უნდა იქნეს ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდი. ყოველი პერიოდის ამორტიზაციის ხარჯი უნდა აღიარდეს პერიოდის ხარჯად.

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 2600 „არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის“ ჯგუ-

ფინანსური აღრიცხვა

ფის შემდეგი ანგარიშები:

- 2610 – ლიცენზიისა და ფრანშიზის ამორტიზაცია;
- 2620 – კონცესიების ამორტიზაცია;
- 2630 – პატენტების, საავტორო და სხვა უფლებების (სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლებების) ამორტიზაცია;
- 2650 – კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია;
- 2660 – სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნების (ჟურნალ-გაზეთების და პუბლიკაციების სახელწოდებების) ამორტიზაცია;
- 2670 – რეკლამების (ფორმულების, ტექნოლოგიების, პროექტების) ამორტიზაცია;
- 2680 – საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ამორტიზაცია;
- 2690 – სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია.



მაგალითი:

კინოთეატრმა კინოფილმის მფლობელი კინოკომპანიისაგან შეიძინა ფილმის ჩვენების უფლება 4 წლის ვადით. კონტრაქტი შეფასდა 20,000 ლარად.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განსაზღვრულია იურიდიული უფლებებით. ფილმის ჩვენებიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების მოდელი, კომპანიის მენეჯერების შეფასებით, პირველ წლებში უფრო დიდი იქნება, ვიდრე მომდევნო წლებში. მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, რომ კინოფილმის ჩვენების უფლებას ამორტიზაცია დაერიცხოს ციფრთა ჯამის მეთოდით.

კინოფილმის ჩვენების უფლების ღირებულება შემდეგნაირად განაწილდა წლებზე (4 წლის ციფრთა ჯამი არის 10):

წლები	განგარიშების ბაზა	ამორტიზაციის თანხა
1	$20,000 * 4/10 =$	8,000
2	$20,000 * 3/10 =$	6,000
3	$20,000 * 2/10 =$	4,000
4	$20,000 * 1/10 =$	2,000
სულ		20,000



მაგალითი:

კომპანიამ ლიცენზიაში, რომლის მოქმედების ვადა 4 წელია, გადაიხადა 800 ლარი. ასევე ახალ ტექნოლოგიებში გადაიხადა 3,000 ლარი. ლიცენზიის სასარგებლო მომსახურების ვადა განსაზღვრულია იურიდიული უფლებებით. ახალ ტექნოლოგიებთან დაკავშირებით მენეჯერმა დაასაბუთა, რომ მისი გამოყენებით საწარმო 3 წლის განმავლობაში მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს. ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების ხასიათი ვერ დადგინდა საიმედოდ, ამიტომ გამოიყენეს ბასს 38-ის მითითებები ასეთი შემთხვევისათვის და დაადგინეს ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდი.

აქედან გამოძინდნარე, ამორტიზაციის წლიური თანხა შეადგენს:

ლიცენზიისათვის $800/4 = 200$ ლარს;
 ტექნოლოგიებისათვის $3,000/3 = 1,000$ ლარს.

ამორტიზაციის დარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია (ტექნოლოგიების)	1,000
დებეტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია (ლიცენზიის)	200
კრედიტი – 2610 ლიცენზიისა და ფრანშიზის ამორტიზაცია	200
კრედიტი – 2630 პატენტების საავტორო და სხვა უფლებების ამორტიზაცია	1,000

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზება არ წყდება მაშინაც, როცა არამატერიალური აქტივი აღარ გამოიყენება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდე ამორტიზებული ან კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად.

ამორტიზაციის პერიოდი და მეთოდი უნდა გადაისინჯოს ყოველი წლის ბოლოს. თუ პროგნოზით მნიშვნელოვნად შეიცვლება მისგან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებელი, უნდა გადაისინჯოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა, ამორტიზაციის პერიოდი და მეთოდი.

✓ **განუსაზღვრავლი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები**

სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლის გამოქუშავება.

ფინანსური აღრიცხვა

თუ სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები გადაცემულია შეზღუდული პირობებით, რომლებიც განახლებადია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა შეიცავდეს განახლების ვადას (ვადებს) მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს მტკიცებულება, რომ საწარმო განახლებას განახორციელებს მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე. იმ შემთხვევაზე, რომ აშკარაა საწარმოს მიერ იურიდიული უფლებების განახლების განხორციელება, მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე, სხვა ფაქტორებთან ერთად, მიუთითებს შემდეგი ფაქტორები:

ა) წარსულის გამოცდილებაზე დაყრდნობით აშკარაა, რომ სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებები განახლდება. თუ განახლება დამოკიდებულია მესამე მხარის თანხმობაზე, მაშინ სახეზე უნდა იყოს მტკიცებულება, რომ მესამე მხარე დათანხმდება;

ბ) არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ განახლების მისაღებად აუცილებელი ყველა პირობა დაკმაყოფილებული იქნება; და

გ) განახლების დანახარჯი უმნიშვნელოა საწარმოსათვის მომავალ ეკონომიკურ სარგებლებთან შედარებით, რომლის შემოსვლაც მოსალოდნელია საწარმოში ამ უფლებების განახლებიდან.

თუ აქტივმა დააკმაყოფილა აღნიშნული კრიტერიუმები, ის შეიძლება აღიარდეს განუსაზღვრელი ვადით. ამის მაგალითებია სამაუწყებლო ლიცენზია, საჰაერო გადაზიდვების უფლება, სავაჭრო ნიშანი და სხვა განახლებადი აქტივები.



მაგალითი:

ტელეკომპანიას აქვს შექმნილი სამაუწყებლო ლიცენზია, რომელიც განახლებადია ყოველ 7 წელიწადში. განახლების პირობებია: მაუწყებლობის მარეგულირებელი კომიტეტის მიერ დამტკიცებული სტანდარტების დაკმაყოფილება და გარკვეული საკანონმდებლო მითხოვნების შესრულება.

ლიცენზია შეიძლება განახლდეს უსასრულოდ მცირე ხარჯის გაწევის შემდეგ და უკვე განახლებულ იქნა მრავალჯერ. ტელეკომპანიას განზრახული აქვს ლიცენზიის უსასრულოდ განახლება და არსებობს მტკიცებულება იმისა, რომ მას ძალუძს ამის გაკეთება. წარსულში არ არსებობდა რაიმე გადაულახავი პრობლემა ლიცენზიის გასახლებლად და მოსალოდნელია, რომ ლიცენზიისაგან მისაღები სარგებელი უსასრულოდ გაგრძელდება.

სამაუწყებლო ლიცენზია უნდა აღიარდეს, როგორც უსასრულო სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე, ვინაიდან მოსალოდნელია წმინდა ფულადი სახსრების

საწარმოში უსასრულოდ შემოსვლა. ამის გამო ლიცენზია არ უნდა ამორტიზდეს, სანამ სასარგებლო მომსახურების ვადა არ იქნება განსაზღვრული. ლიცენზია უნდა დაექვემდებაროს გაუფასურების განხილვას, ბასს 36-ის „აქტივების გაუფასურება“, მიხედვით, როდესაც ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა მოხდეს იმის შეფასება, არის თუ არა გაუფასურების ნიშნები.

სტანდარტი კრძალავს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების ამორტიზებას. ამის გამო, ასეთი აქტივები თავდაპირველი აღიარების შემდეგ უნდა ფასდებოდეს შემდეგნაირად:

- ღირებულებას მინუს აკუმულირებული გაუფასურების ზარალი; ან
- გადაფასებული თანხა, რომლის რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტიური ბაზრის მიხედვით, მინუს აკუმულირებული გაუფასურების ზარალი.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული. მაგრამ, ბასს 38 აღნიშნავს, რომ ტერმინი „განუსაზღვრელი“ არ ნიშნავს „მუდმივს“. ეს იმას ნიშნავს, რომ აუცილებელია იმ არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის რეგულარული გადამოწმებები, რომლებიც არ ამორტიზდება, რათა განისაზღვროს, რომ კვლავ ძალაშია გარემოებები, რომლებმაც სასარგებლო მომსახურების ვადის უსასრულოდ დაფიქსირება გამოიწვია.

ბასს 36-ს თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეამოწმოს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, ყოველწლიურად და ყოველთვის, როცა არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ არამატერიალური აქტივი შესაძლოა გაუფასურებული იყოს.

ტესტირების შედეგად შეიძლება გამოვლენილ იქნეს აქტივების გაუფასურება, რაც აღიარდება ზარალად. ასევე ტესტირებით შეიძლება დადგინდეს, რომ აქტივი აღარ არის განუსაზღვრელი სასარგებლო ვადის მქონე და განუსაზღვრელი ვადის მქონე აქტივიდან შეზღუდული ვადის მქონე აქტივად უნდა აღირიცხოს.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება გუდვილი, რადგან შეუძლებელია საიმედოდ განისაზღვროს მისი სასარგებლო მომსახურების პერიოდი. ფასს 3-ის მიხედვით საწარმოთა გაერთიანებაში შექმნილი გუდვილი თავდაპირველი აღიარების შემდეგ უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, რომელსაც გამოაკლდება ნებისმიერი დაგროვილი გაუფასურების ზარალი. ამდენად, არ ხდება გუდვილის ამორტიზება, ამის ნაცვლად გუდვილი გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ყოველწლიურად ან უფრო ხშირად.



მ ა გ ა ლ ი თ ი:

ჩვენს მიერ განხილულ ერთ-ერთ მაგალითში, საწარმოთა შექმნის დროს წარმოქმნილმა გუდვილმა, მისგან არამატერიალური აქტივების განცალკევების შემდეგ, შეადგინა 70,000 ლარი. აქტივებს ყოველწლიურად უტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე. სამი წლის შემდეგ, აქტივების გაუფასურებაზე მორიგი ტესტირების შედეგად დადგინდა, რომ გუდვილი გაუფასურდა 50,000 ლარით.

გუდვილის გაუფასურება აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში პერიოდის ხარჯად, ხოლო საბალანსო ღირებულება გახდება 20,000 ლარი.

- ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:
- დებიტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი
- კრედიტი – 2540 გუდვილი

5.4. არამატერიალური აქტივების გადაფასების აღრიცხვა

აქტივის საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასებისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით გამოიყენება ორი მოდელი: თვითღირებულების ან გადაფასების. საწარმო ირჩევს ამ ორიდან ერთ-ერთს: ან თვითღირებულების მოდელს, ან გადაფასების მოდელს.

თუ საწარმო აირჩევს თვითღირებულების მოდელს, მაშინ საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

მ ა გ ა ლ ი თ ი:

კომპანიას აქვს მარაგის სასაწყობო აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამა, რომლის თვითღირებულებაა 7,000 ლარი, დაგროვილი ამორტიზაცია – 2,000 ლარი.

შენჯერების შეფასებით პროგრამის გამოყენებით მისაღები სარგებელი შეადგენს 3,000 ლარს. მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება პროგრამის გაუფასურების აღიარების შესახებ.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	2,000
კრედიტი – 2650 კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია	2,000

ამ ოპერაციით დაგროვილი ამორტიზაცია გაიზარდა 2,000 ლარით და გახდა 4,000 ლარი, აქტივის საბალანსო ღირებულება კი – 3,000 ლარი, ანუ გაუტოლდა მისგან მოსალოდნელ სარგებელს.

თუ საწარმო აირჩევს აქტივის შეფასების გადაფასების მოდელს, მაშინ საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აღიარდეს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის ამ აქტივის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით. გადაფასების მიზნით, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე.

აქტიური ბაზრის არსებობა არამატერიალური აქტივისათვის ჩვეულებრივი ამბავი არ არის, თუმცა შესაძლებელია. ბასს-ით მიჩნეულია, რომ მაგალითად, ზოგიერთ იურისდიქციაში, აქტიური ბაზარი შეიძლება არსებობდეს ტაქსის ლიცენზიისათვის, თევზაობის ლიცენზიისათვის ან წარმოების კვლევებისათვის. თუმცა, აქტიური ბაზარი არ შეიძლება არსებობდეს სასაქონლო ნიშნებისათვის, გაზეთების სათაურებისათვის, მუსიკისა და ფილმების გამოცემის უფლებებისათვის, პატენტებისათვის ან სავაჭრო ნიშნებისათვის, რადგან თითოეული ასეთი აქტივი უნიკალურია. აგრეთვე, მიუხედავად იმისა, რომ არამატერიალურ აქტივებს ყიდულობენ და ყიდიან, კონტრაქტებზე მოლაპარაკება წარმოებს ინდივიდუალურ მყიდველებსა და გამყიდველებს შორის და გარიგებები შედარებით იშვიათად ხდება. ამ მიზეზით, ერთ აქტივში გადახდილმა ფასმა შესაძლოა არ უზრუნველყოს სხვა აქტივის რეალური ღირებულების საკმარისი მტკიცებულება. ფასები ხშირად ხელმისაწვდომი არ არის საზოგადოებისათვის.

არამატერიალური აქტივის გადაფასების სინშირე დამოკიდებულია მისი რეალური ღირებულების ცვლილებაზე. თუ გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, საჭიროა შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლოა ხშირად მნიშვნელოვნად იცვლებოდეს, ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება ყოველწლიური გადაფასება. ასეთი ხშირი გადაფასებები აუცილებელი არ არის არამატერიალური აქტივებისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება უმნიშვნელოდ იცვლება.

გადაფასება უნდა ჩატარდეს ერთდროულად აქტივის ყველა კლასის (მსგავსი ხასიათის და გამოყენების ჯგუფების) მიხედვით. აქტივების იმ კლასისათვის, რომელთათვის აქტიური ბაზარი არ არსებობს, გადაფასების ჩატარება შეუძლებელია,

ფინანსური აღრიცხვა

ამიტომ ეს აქტივები აისახება თვითღირებულებით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

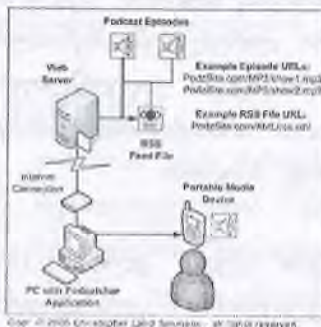
აქტივის გადაფასების დროს უნდა მოხდეს ამორტიზაციის გადაფასება ერთ-ერთი ქვემოთ აღნიშნული გზით. კერძოდ, გადაფასების ამ მომენტიდან დაგროვილი ამორტიზაცია:

ა) გადაიანგარიშება აქტივის მთლიანი საბალანსო თანხის ცვლილებების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი გადაფასებულ ღირებულების ტოლი იყოს ინდექსური/პროპორციული მეთოდი; ან

ბ) ელიმინირდეს აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ, ხოლო წმინდა საბალანსო ღირებულება გადაანგარიშდეს აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე (ელიმინირების მეთოდი).

თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული მატების თანხა უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში და საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, სახელწოდებით „გადაფასების რეზერვი“. თუმცა, გადაფასებიდან მიღებული მატება უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ ოდენობით, რომლითაც კომპენსირდება იმავე აქტივთან დაკავშირებით, ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა.

თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად შემცირდა, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რომ შემცირების თანხა არ აღემატებოდეს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით ასახულ საკრედიტო ნაშთს. გადაფასებით განპირობებული შემცირების თანხის ასახვა სხვა სრულ შემოსავალში ამცირებს საკუთარი კაპიტალის „გადაფასების რეზერვი“-ს ქვეშ დაგროვილ თანხას.



მაგალითი:

რკინიგზის კომპანიას აქვს ბილეთების გაყიდვის კომპიუტერული პროგრამა, რომლის თვითღირებულება 55,000 ლარია, დაგროვილი ამორტიზაცია – 5,000 ლარი.

ამ პროგრამის შექმნის სურვილი გამოთქვა ბევრმა კომპანიამ.

ფინანსური აღრიცხვა

მენეჯერებმა გადაწყვიტეს პროგრამის აფასება, რომლის რეალურ ღირებულებად მიიჩნიეს მყიდველების მიერ შეთავაზებული თანხა – 200,000 ლარი.

განვსაზღვროთ და ავსახოთ გადაფასების შედეგები.

ა) ინდექსაციის მეთოდით: $K = 200,000/50,000 = 4$

მაჩვენებლები	ღირებულება გადაფასებამდე	გადაფასების კოეფიციენტი (K)	ღირებულება გადაფასების შემდეგ	სხვაობა (-,+)
თვითღირებულება	55,000	4	220,000	+165,000
ამორტიზაცია	5,000	4	20,000	+15,000
საბალანსო ღირებულება	50,000		200,000	150,000

ღებეტი – 2550 კომპიუტერული პროგრამები 165,000
 კრედიტი – 2650 კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია 15,000
 კრედიტი – 5410 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი 150,000

ამ გადაფასებით აქტივი აფასდა 165,000 ლარით, დაგროვილი ამორტიზაცია – 15,000 ლარით და წარმოიქმნა გადაფასების რეზერვი 150,000 ლარის ოდენობით.

ბ) ელიმინირების მეთოდით:

• ამორტიზაციის ელიმინირება:

ღებეტი – 2650 კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია 5,000
 კრედიტი – 2550 კომპიუტერული პროგრამები 5,000

ამ ოპერაციის შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება გახდა 50,000 ლარი.

• აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაუტოლდეს მის რეალურ ღირებულებას, რისთვისაც აქტივი უნდა აფასდეს 150,000 ლარით (200,000 – 50,000)

ღებეტი – 2550 კომპიუტერული პროგრამები 150,000
 კრედიტი – 5410 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი 150,000

5.5. არამატერიალური აქტივების გასვლის აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივების აღიარება უნდა შეწყდეს:

- ა) მისი გასვლისას; ან
- ბ) როდესაც არავითარი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არ არის მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებისა და შემდგომი გასვლის შედეგად.

არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა აქტივის გასვლის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს როგორც მოგება ან ზარალი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

აქტივის გასვლა შეიძლება მოხდეს რამდენიმე გზით: გაყიდვით, ფინანსური იჯარით ან უსასყიდლოდ გადაცემით. ასევე თუ აქტივს არ მოაქვს სარგებელი არც გამოყენების დროს და არც მისი გასვლის შემდეგ, უნდა მოხდეს მისი აღიარების შეწყვეტა.



მაგალითი:

საწარმო იყენებს კომპიუტერული უზრუნველყოფის პროგრამებს, რომელთა თვითღირებულება შეადგენს 5,000 ლარს, ხოლო დაგროვილი ამორტიზაცია 4,000 ლარია. საწარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა ახალი პროგრამების შეძენა და ძველის გაუქმება.

ამ ოპერაციით საწარმომ მიიღო ზარალი:

$$5,000 - 4,000 = 1,000 \text{ ლარი}$$

ავსახოთ ანგარიშებზე პროგრამების გაუქმება:

დებიტი – 2650 კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია	4,000
დებიტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი	1,000
კრედიტი – 2550 კომპიუტერული პროგრამები	5,000

არამატერიალური აქტივის გაყიდვის დროს აღიარდება მოგება ან ზარალი.

მაგალითი:

კომპანიამ გაყიდა სახლის აშენების პროექტი, რომელიც აღიარებულ იყო არამატერიალურ აქტივად, მისი თვითღირებულება 47,000 ლარია, გაყიდვის მო-



შენტიისათვის ამორტიზაცია შეადგენდა 12,000 ლარს, პროექტი გაიყიდა 40,000 ლარად.

გაყიდვიდან მიღებულია მოგება, რადგან შემოსავალი აღემატება გაყიდული აქტივის საბალანსო ღირებულებას:

$$40,000 - (47,000 - 12,000) = 5,000 \text{ ლარს}$$

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი - 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	40,000
დებეტი - 2670 რეცეპტების (პროექტების) ამორტიზაცია	12,000
კრედიტი - 2570 რეცეპტები (პროექტები)	47,000
კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება	5,000



მაგალითი:

გამომცემლობამ 10,000 ლარად გაიყიდა თავისი ერთ-ერთი პოპულარული გაზეთის სახელწოდება და საფირმო ნიშანი.

გამყიდველი კომპანიისათვის გაზეთის დასახელება და საფირმო ნიშანი არ იყო არამატერიალური აქტივი, რადგან საკუთარი ძალებით შექმნილ საფირმო სახელწოდებასა და ნიშანზე გაწეული დანახარჯები გაწვევისთანავე აღიარდა ხარჯად.

ამიტომ გაყიდვის ოპერაციიდან მიიღება არასაოპერაციო მოგება.

ავსახოთ ეს ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი - 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	10,000
კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება	10,000

განმარტებითი უნეიშვნები

ფინანსურ ანგარიშგებაში თითოეული კლასის არამატერიალური აქტივისათვის შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია, ამასთან, გამიჯნული უნდა იყოს საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები და სხვა არამატერიალურ აქტივები:

- აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადები ან გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები;

ფინანსური აღრიცხვა

- გამოყენებული ამორტიზაციის მეთოდები;
- მთლიანი საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ამორტიზაცია პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ის მუხლები, რომელშიც ჩართულია არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია;
- საბალანსო ღირებულების შეჯერება პერიოდის ბოლოს და დასაწყისში;
- გაუფასურებული არამატერიალური აქტივები.
- ფინანსურ ანგარიშგების შენიშვნებში აგრეთვე უნდა აისახოს:
- განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება და მიზეზები, რომლებიც ადასტურებს ამ აქტივის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებას. ამ მიზეზების ჩამოთვლისას, საწარმომ უნდა აღწეროს ის ფაქტორები, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს მოცემული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განუსაზღვრელად მიჩნევაში;
- საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითი ნებისმიერი ინდივიდუალური არამატერიალური აქტივის აღწერა, საბალანსო ღირებულებისა და დარჩენილი ამორტიზაციის პერიოდის მითითებით;
- სახელმწიფო გრანტის საშუალებით შეძენილი და თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიარებული არამატერიალური აქტივებისათვის;
- იმ არამატერიალური აქტივების არსებობა და საბალანსო ღირებულება, რომელთა კონტროლის უფლება შეზღუდულია.

თუ არამატერიალური აქტივები აღრიცხულია გადაფასებული ღირებულებით, უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია:

- არამატერიალური აქტივების კლასების მიხედვით: გადაფასების თარიღი; გადაფასებული არამატერიალური აქტივების საბალანსო ღირებულებები; და
- საბალანსო ღირებულება, რომელიც აისახებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული გადაფასების რეზერვის ოდენობა პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- აქტივების რეალური ღირებულებების შეფასებისას გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული უნდა იყოს პერიოდის განმავლობაში ზარჯის სახით აღიარებული სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტურო სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები.



თავი 6. ვალდებულებების აღრიცხვა

- 6.1. ვალდებულებების წარმოქმნის საფუძვლები, აღიარება და კლასიფიკაცია
 - 6.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.2.1. სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვა
 - 6.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა
 - 6.2.3. სასესხო და სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.2.4. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.3.1. ობლიგაციების აღრიცხვა
 - 6.3.2. სასესხო და სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა
 - 6.3.3. საგარანტიო ანარიცხების აღრიცხვა
- განმარტებითი შენიშვნები

6.1. ვალდებულებების წარმოქმნის საფუძვლები, აღიარება და კლასიფიკაცია

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად, ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიქმნება წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან. ვალდებულების წარმოქმნით საწარმოს უჩნდება მიმდინარე მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებები სამართლებრივად შევა ძალაში სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნის საფუძველზე.

ფინანსური აღრიცხვა

ვალდებულებების აღრიცხვასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია მათი წარმოქმნის, შეფასების, აღიარება-ასახვის და კლასიფიკაციის ცოდნა.

ვალდებულება წარმოიქმნება გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად. ეს არის სავაჭრო, სასესხო და საგადასახადო ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ვალი, რომელიც მომავალში უნდა იქნეს გადახდილი.

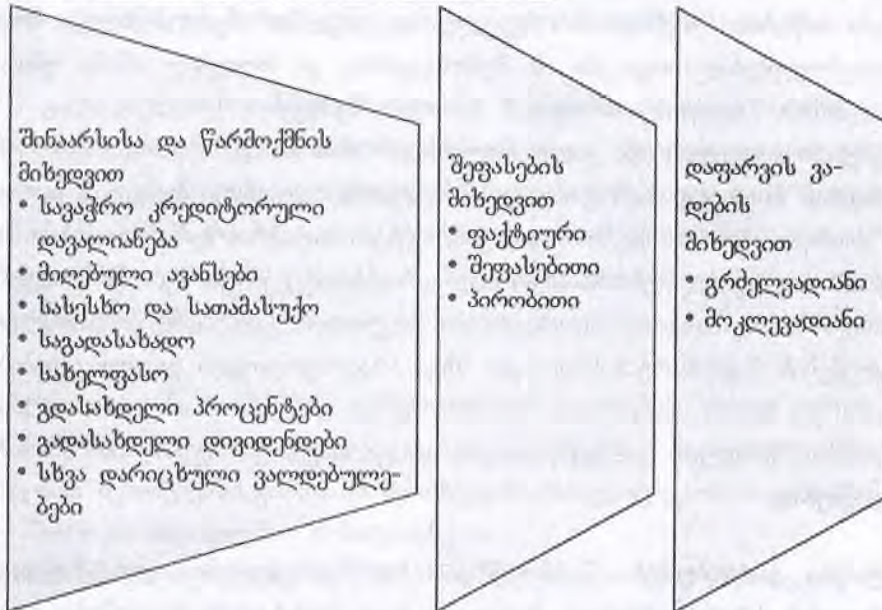
ვალდებულებები წარმოიქმნება ყოველდღიური ეკონომიკური საქმიანობის პირობებში, აგრეთვე მაშინაც, თუ საწარმო მომხმარებლებთან საქმიანი ურთიერთობის შესანარჩუნებლად საგარანტიო ვადის გასვლის შემდგომ გააგრძელებს საგარანტიო მომსახურების ვადას. ამით გამოწვეული მოსალოდნელი დანახარჯები იქნება ვალდებულებები. ბასს-ის სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, „ვალდებულება წარმოიქმნება მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივი მიღებულია ან თუ საწარმო დადებს შეუქცევად ხელშეკრულებას აქტივების შეძენის შესახებ“.

რაც შეეხება ვალდებულებების აღიარება-ასახვას, ბასს-ის (სტრუქტურული საფუძვლები) მიხედვით, ბალანსში ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აისახება, თუ მისი დაფარვა მომავალში გამოიწვევს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო რაოდენობრივი შეფასება- განსაზღვრა. წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი ნაჩვენები უნდა იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში შენიშვნების სახით.

ვალდებულებები მრავალფეროვანია, ამიტომ მათი კლასიფიკაცია შეიძლება მოვახდინოთ სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, კერძოდ:

- შინაარსისა და წარმოქმნის;
- შეფასებისა და
- დაფარვის ვადების მიხედვით.

გაღებულგადახდების კლასიფიკაცია



ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს საწარმოს ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად აუცილებელია ვალდებულებების დაჯგუფება უწინარეს ყოვლისა, გადახდის ვადების მიხედვით. საწარმო ვალდებულია ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ბალანსში ცალ-ცალკე ასახოს ის ერთიანი თანხები, რომელთა დაფარვა მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღიდან თორმეტ თვემდე და თორმეტი თვის შემდეგ; განმარტებებში ასახოს თანხები, რომელთა გადახდა მოსალოდნელია თორმეტი თვის შემდეგ.

მაშასადამე, ვალდებულებების შინაარსი და დაფარვის ვადები მოითხოვს მათ დაყოფას მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად.

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ შესაბამისად მოკლევადიანია ვალდებულება, როდესაც მისი დაფარვა მოსალოდნელია მიმდინარე საწარმოო ციკლის ან ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, ან ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით ან საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად. თუ ვალდებულება დაფარვას ექვემდებარება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვისა და თუნდაც ერთი დღის შემდეგ, მაშინ ასეთი ვალდებულება წარმოადგენს გრძელვადიან ვალდებულებას.

მოკლევადიანი ვალდებულებები იყოფა კატეგორიებად. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, როგორც არის სავაჭრო ვალდებულებები, დარიცხული ხელფასები

ფინანსური აღრიცხვა

და სხვა საწარმოო დანახარჯები შეადგენს საბრუნავი კაპიტალის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივ ციკლში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებებად ითვლება იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფარონ ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის შემდეგ.

ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება არ არის მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილი, მაგრამ მათი გადახდა გათვალისწინებულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, ან ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით. ასეთია: პროცენტებიანი ვალდებულებები, საბანკო ოვერდრაფტი (ექვემდებარება წარმოდგენისთანავე გადახდას), გადასახდელი დივიდენდები, მოგებიდან გადასახადები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი და სხვა არაკომერციული ვალდებულებები.

შეფასების მიხედვით ვალდებულებები იყოფა ფაქტიურ, შეფასებით და პირობით ვალდებულებებად.

ფაქტიური ვალდებულება წარმოიქმნება ხელშეკრულებების, კონტრაქტების ან კანონმდებლობის საფუძველზე და შეიძლება მათი ზუსტად გაანგარიშება. ფაქტიურ დავალიანებებს მიეკუთვნება: მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები ანუ კრედიტორული დავალიანება, გასანადღებელი თამასუქები და დივიდენდები, დარიცხული ხელფასი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, მიღებული ავანსები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი.

შეფასებითი (მოსალოდნელი) ვალდებულება ისეთი ვალდებულებაა, რომლის ზუსტი თანხის გამოთვლა შეუძლებელია განსაზღვრული თარიღის დადგომამდე (ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე). ასეთია სავაჭრანტიო ვალდებულება, მოგების და ქონების გადასახადი და სხვა.

ბასს-ის თანახმად, ტერმინი „პირობითი“ გამოიყენება იმ ვალდებულების მიმართ, რომელიც არ არის აღიარებული.

პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს:

ა) შესაძლო მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის არსებობა დასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არ მოხდენით, რაც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან

ბ) მიმდინარე მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ არ არის აღიარებული, რადგან:

I) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ან

II) ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

პირობითი ვალდებულებები, რომლებიც არ არიან აღიარებული ვალდებულებებად, წარმოადგენენ პოტენციურ ვალდებულებებს, რადგან ჯერ კიდევ გასარკვევია, აქვს თუ არა საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც გამოიწვევს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას, ან მიმდინარე ვალდებულებებს, რადგან არ აკმაყოფილებს ვალდებულებების აღიარების კრიტერიუმებს.

ვალდებულებები, რომლებიც აკმაყოფილებენ აღიარების კრიტერიუმებს, აისახება ბალანსში, ხოლო პირობითი ვალდებულებები – საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეკონომიკური რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი.

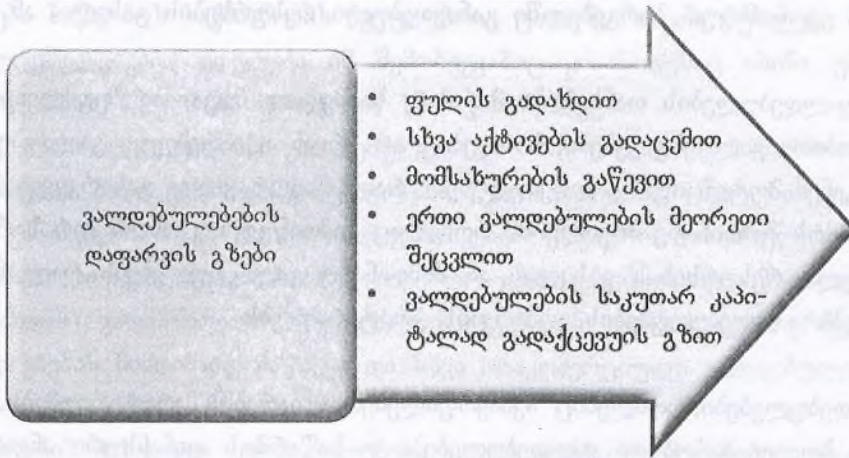
პირობითი ვალდებულებების წამოქმნის საფუძველი ხშირ შემთხვევაში შეიძლება იყოს სასამართლო სარჩელი, რომელიც აღიძვრება საწარმოს წინააღმდეგ ამა თუ იმ გარიგების შესრულების შემდეგ.

ვალდებულებების დაფარვა დაკავშირებულია საწარმოდან ეკონომიკური რესურსების გასვლასთან მევალის სასარგებლოდ. იგი შეიძლება სხვადასხვა გზით განხორციელდეს. ბასს-ის სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ვალდებულება შეიძლება დაიფაროს:

- ა) ფულის გადახდით;
- ბ) სხვა აქტივების გადაცემით;
- გ) მომსახურების გაწევით;
- დ) ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით; ან
- ე) ვალდებულების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით.

ვალდებულების დაფარვა შესაძლებელია სხვა საშუალებითაც, მაგალითად, კრედიტორის მიერ მისაღებ თანხებზე უარის თქმით ან კრედიტორობის უფლების კონფისკაციით.

ვალდებულებების დაფარვის გზები



6.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

როგორც აღინიშნა, მოკლევადიანია ვალდებულება, რომლის დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთ წელს არ აღემატება ან მოსალოდნელია მისი დაფარვა ერთი საწარმოო ციკლის განმავლობაში.

მოკლევადიანი ვალდებულებების აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

- 3100 – მოკლევადიანი ვალდებულებები;
- 3200 – მოკლევადიანი სესხები;
- 3300 – საგადასახადო ვალდებულებები;
- 3400 – დარიცხული ვალდებულებები.

6.2.1.საკაპიტრო კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვა

✓ საკაპიტრო კრედიტორული დავალიანება ეროვნულ ვალუტაში

საწარმოებს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების პროცესში ესაჭიროებათ გარკვეული რაოდენობისა და მოცულობის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მარაგის შევსება ხდება მომწოდებლებისაგან შესყიდვით, რაც ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოებს. საქონლის შეძენა ან მომსახურების მიღება წარმოქმნის შესაბამის სავაჭრო ვალდებულებას, თუ არ ხდება გადახდა წინასწარ ან მოწოდებისთანავე. მაშასადამე, სავაჭრო ვალდებულება წარმოიქმნება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან მომსახურების კრედიტით ანუ შემდგომი გადახდის პირობით შეძენისას.

გარიგების პირობის შესაბამისად ხელშეკრულების შესრულებით მომწოდებლებიდან მყიდველზე გადადის საქონლისა და სხვა ფასეულობების ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი, რასაც თან ახლავს სავაჭრო ვალდებულების აღიარება და რაც ამავე დროს იწვევს აქტივებისა და ხარჯების აღიარებასაც.

სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების დაფარვის ვადები ასევე გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით. ჩვეულებრივ, იგი ექვემდებარება გადახდას 30 დღის განმავლობაში. მომწოდებლისათვის გადასახდელი თანხა მოიცავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებასა და იმ არაპირდაპირ გადასახადებს (დღგ და აქციზი), რომლებიც ამ ფასეულობების შეძენასთან არიან დაკავშირებული.

სავაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა წარმოებს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის დროს განხილული დოკუმენტების საფუძველზე. შეძენილ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე ან გაწეულ მომსახურებაზე მომწოდებლებსაგან მიღებული ანგარიშ-ფაქტურიდან (ინვოისიდან) ინფორმაცია ავტომატურად, ერთდროულად გადადის კრედიტორული დავალიანების სინთეზურ ანგარიშზე და კრედიტორული დავალიანებების წიგნში ანალიზურ ანგარიშებზე.

სავაჭრო ვალდებულებები ანუ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები აღირიცხება ამავე სახელწოდების პასიურ ანგარიშზე. მის კრედიტში იწერება ვალდებულებების წარმოქმნა, ხოლო დებეტში – დაფარვა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კრედიტით შეძენის ოპერაციების აღრიცხვა ხორციელდება უწყვეტი ან პერიოდული აღრიცხვის მეთოდით, თუმცა ეს გავლენას არ ახდენს ვალდებულების წარმოქმნისა და დაფარვის აღრიცხვაზე.

ფინანსური აღრიცხვა

კრედიტორული დავალიანების ანგარიში			
ღებუტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
		საწყისი ნაშთი	X
ბანკი	X		
შესყიდული საქონლის დაბრუნება	X	შესყიდვები	X
მიღებული ფასდათმობა	X		
დებიტორული დავალიანების საკონტროლო ანგარიში (ჩათვლა)	X		
ბრუნვა	X	ბრუნვა	X
		საბოლოო ნაშთი	X

საკაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა განვიხილოთ პრაქტიკული მაგალითებით:

1) მომწოდებლებისაგან კრედიტით შეძენილია 5,000 ლარის ღირებულების საქონელი. დღგ შეადგენს 900 ლარს. გასანაღდებელი თანხა ტოლია 5,900 ლარის. მისი დაფარვა უნდა მოხდეს 30 დღეში.

საქონლის შეძენა და ვალდებულების წარმოქმნა აისახება:

ღებუტი – 1610 საქონელი (უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებისას)	5,000
ან ღებუტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი (პერიოდული აღრიცხვისას)	5,000
ღებუტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	900
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900

2) დაფარულია მომწოდებლის დავალიანება – 5,900 ლარი:

ღებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,900

✓ საკაჭრო კრედიტორული დავალიანება უცხოურ ვალუტაში

ეროვნული ვალუტის გარდა, ვალდებულება შეიძლება წარმოიქმნას უცხოური ვალუტითაც. ბასს-ის თანახმად ასეთი ვალდებულება წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმო ყიდულობს უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;

ბ) საწარმო იღებს სესხს და გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოური სავალუტო ერთეულით;

გ) საწარმო მონაწილეობს საგარეო გაცვლით ურთიერთობაში;

დ) საწარმო იძენს აქტივებს უცხოური ვალუტით, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.

ასეთი ოპერაციები თავდაპირველად აისახება ოპერაციების შესრულების დღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსით, ხოლო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს – საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით.

აღნიშნულის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი.



მაგალითი:

კონტრაქტის საფუძველზე უცხოელი მომწოდებლები-საგან. 2014 წლის 22 ნოემბერს შეძენილია 12,000 აშშ დოლარის ღირებულების ფრანგული სუნამოები 60 დღეში განაღდების პირობით. მყიდველმა დავალიანება დაფარა 2015 წლის 18 იანვარს.

ვალუტის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა:

2014 წლის 22 ნოემბერს \$1 = 2.0 ლარს

2014 წლის 31 დეკემბერს \$1 = 2.08 ლარს

2015 წლის 18 იანვარს \$1 = 2.05 ლარს.

ავსახოთ ანგარიშებზე ვალდებულების წარმოქმნა, გადაფასება და დაფარვა.

1) ვალდებულებების წარმოქმნა:

დებეტი – 1610 საქონელი	24,000
ან დებეტი – 7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი	24,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	24,000
(\$12,000 * 2.0 = 24,000)	

2) 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის ვალდებულება განაღდებული არ იყო. ამიტომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საჭირო გახდა ვალდებულების გადაფასება (კორექტირება), რაც 960 ლარს შეადგენს.

ფინანსური აღრიცხვა

დებეტი – 8240 ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	960
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	960
(\$12,000 * 2.08 = 24,960; 24,000 – 24,960 = - 960)	

მაშასადამე, 31 დეკემბრის მდგომარეობით მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები ბალანსში აისახება 24,960 ლარის ოდენობით, ხოლო 960 ლარის ზარალი შეიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

3) 2015 წლის 10 იანვარს განაღდებულია მომწოდებლის ვალი უცხოური ვალუტით.

დებეტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	24,960
კრედიტი – 8140 მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	360
კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	24,600
(\$12,000 * 2.05 = 24,600; 24,960 – 24,600 = 360)	

✓ საგაჭრო კრედიტორული დავალიანება ფასდათმობის პირობით

ვალდებულების ვადაზე ადრე განაღდების სტიმულირებისათვის მომწოდებელმა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მყიდველს შეიძლება მიჰყიდოს, დავუშვათ, შემდეგი პირობით: 3/10, სრულად 30, ე.ი. 10 დღეში განაღდებისათვის ფასდათმობა შეადგენს 3%-ს, რითაც შემცირდება გასანაღდებელი თანხა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ვალდებულება სრულად უნდა დაიფაროს 30 დღეში.

ფასდათმობის პირობით განხორციელებული ოპერაციები შეიძლება აისახოს მთლიანი ან წმინდა თანხის მეთოდით.

აღნიშნულის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ წინა მაგალითი.



მაგალითი:

მომწოდებლისაგან კრედიტით შეძენილია 5,000 ლარის ღირებულების შოკოლადის ნაწარმი. დღგ შეადგენს 900 ლარს. გასანაღდებელი თანხა ტოლია 5,900 ლარის. მისი დაფარვა უნდა მოხდეს 30 დღეში.

მოცემული ოპერაციები ავსახოთ მთლიანი თანხის მეთოდით:

საქონლის შეძენა და ვალდებულების წარმოქმნა:

დებეტი – 1610 საქონელი	5,000
დებეტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	900
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900
(გამოყენებულია საქონლის უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი)	

1) საწარმომ ისარგებლა ფასდათმობით და 10 დღეში გაანაღდა დავალიანება:

დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	177
$(5,900 * 3\% = 177)$	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,723

177 ლარი არის მიღებული ფასდათმობა, რომელიც შემოსავლად აღიარდება.

2) მყიდველმა არ ისარგებლა ფასდათმობით და სრული თანხით დაფარა მომწოდებლების დავალიანება:

დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,900

იგივე ოპერაციები წმინდა თანხის მეთოდით შემდეგნაირად აისახება:

დებუტი – 1610 საქონელი	5,000
დებუტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	900
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,723
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	177



1) საწარმომ ისარგებლა ფასდათმობით და 10 დღეში გაანაღდა ვალდებულება:

დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,723
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,723

2) საწარმომ არ ისარგებლა ფასდათმობით და სრული თანხით გაანაღდა მომწოდებლის ანგარიში:

ა) დებუტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	177
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	177
ბ) დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,900
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,900
ან	
დებუტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	177
დებუტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	5,723
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,900

ფინანსური აღრიცხვა

✓ საკაპრო კრედიტორული დავალიანება შიდაფინანსური საკონტროლის უკან დაბრუნების პირობით

მყიდველსა და მომწოდებელს შორის გარიგების პირობები შეიძლება ითვალისწინებდეს შესყიდული საქონლის უკან დაბრუნებასაც. უკან დაბრუნების მიზეზებია: მოწოდებული საქონლის უზარისხოვა, დაზიანება, ასევე ხელშეკრულებით გათვალისწინებულთან ნომენკლატურული შეუსაბამობა და სხვა.

თუ, პირობის თანახმად, დავალიანების დაფარვამდე მომწოდებელს დაუბრუნდა შეძენილი საქონლის ნაწილი და დაბრუნებული საქონლის ღირებულება გამოიქვითება არსებული დავალიანებიდან, მაშინ ადგილი ექნება გატარებას:

- დებიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
- კრედიტი – 1610 საქონელი (უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის დროს)
- ან კრედიტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა (პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებისას).

6.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა

მომწოდებელსა და მყიდველს შორის დადებული ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს მომწოდებლებისაგან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენას და მომსახურების გაწევას წინასწარი გადახდით. მყიდველისაგან ფულის მიღების შემდეგ წარმოიქმნება ვალდებულება. ბასს 18 „ამონაგების“ მიხედვით საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურების თანხა აისახება როგორც ვალდებულება. წინასწარ მიღებული თანხა წარმოადგენს გამოუმუშავებელ შემოსავალს და იგი აღრიცხება ანგარიშზე 3120 – მიღებული ავანსები.

ავანსი შეიძლება მიღებულ იქნეს სრულად ან ნაწილობრივ. ავანსის მიღება გატარდება:

- დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
- კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

მომწოდებლების მიერ სახელშეკრულებო ვალდებულების შესრულება იწვევს შემოსავლების გამოუმუშავებას და აისახება გატარებით:

- დებიტი – 3120 მიღებული ავანსები
- კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

შესასრულებელი სამუშაოს ღირებულების გარკვეული ნაწილის ავანსის სახით მიღების აღრიცხვისათვის განვიხილოთ მაგალითი.



მაგალითი:

2014 წლის 1 ივლისს შემკვეთთან დადებული ხელშეკრულების თანახმად, 31 ოქტომბრისათვის შესასრულებელია 100,000 ლარის სამუშაო, რისთვისაც ავანსის სახით მიღებულია მისი 20% ანუ 20,000 ლარი.

ხელშეკრულების დაცვით 31 ოქტომბერს მოხდა სამუშაოს ჩაბარება. შემკვეთისაგან დარჩენილი თანხა მიღებულია 1 ნოემბერს.

აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

1) ავანსის მიღება – 2014 წლის 1 ივლისი:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	20,000
კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები	20,000

2) შესრულებული სამუშაოს შემკვეთისათვის ჩაბარება, მიღებული ავანსის ჩათვლა და შესრულებული სამუშაოს შემოსავლად აღიარება – 2014 წლის 31 ოქტომბერს.

დებიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	80,000
დებიტი – 3120 მიღებული ავანსები	20,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	100,000

3) შემკვეთისაგან დარჩენილი თანხის მიღება – 1 ნოემბერს:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	80,000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	80,000

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს თუ დარჩა მიღებული ავანსით შეუსრულებელი ვალდებულება, იგი ბალანსში აისახება მოკლევადიანი ვალდებულებების ჯგუფში.

6.2.3. სასესიო და სათამაშო ვალდებულებების აღრიცხვა

საბრუნავი სასსრების შევსების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა სესხების გაცემა დამყარებულია შემდეგ ძირითად პრინციპებზე: ვადიანობა, დაბრუნებადობა, უზრუნველყოფადობა, მიზნობრიობა, სარგებლიანობა.

ვანასხვაებენ ბანკის სესხებს და დანარჩენ სესხებს. დაფარვის ვადების მიხედ-

ფინანსური აღრიცხვა

ვით არსებობს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხები.

დაფარვის ხასიათის მიხედვით სესხები შეიძლება დაიფაროს თანდათანობით, ერთიანად და განვადების წესით.

უზრუნველყოფის თვალსაზრისით არსებობს უზრუნველყოფილი და არაუზრუნველყოფილი სესხები. სესხები უზრუნველყოფილი შეიძლება იყოს: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებით, ფასიანი ქაღალდებით, უძრავი ქონებით, თამასუქით, ძვირფასი ქვებით, სასაქონლო ღოკუმენტებით. არაუზრუნველყოფილი სესხები გაიცემა ფინანსურად ძლიერ საწარმოებზე.

სესხების გაცემასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი რეგულირდება სასესხო ხელშეკრულების საფუძველზე. ხელშეკრულებაში გაითვალისწინება დაკრედიტების ობიექტი და კრედიტის ვადები, მისი გაცემისა და დაფარვის პირობები, საპროცენტო განაკვეთი და მისი გადახდის წესი, სესხის უზრუნველყოფის ფორმები, მსესხებლისა და გამსესხებლის სხვა უფლებები და პასუხისმგებლობა.

მოკლევადიანი სესხები გაიცემა ერთ წლამდე ვადით, ხოლო გრძელვადიანი – ერთ წელზე მეტი ხანგრძლივობით.

მოკლევადიანი სესხის თანამედროვე ფორმაა **ოვერდრაფტი**, რომელიც გაიცემა მოკლე ვადის განმავლობაში მომწოდებლებთან ანგარიშსწორებისათვის. ამ შემთხვევაში ბანკი კლიენტს უფლებას აძლევს ანგარიშსწორების ანუ მიმდინარე ანგარიშზე ჰქონდეს სადებეტო ნაშთი ანუ გადახარჯვა, რაც ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ჩაითვლება მოკლევადიან ვალდებულებად.

ოვერდრაფტის დასაფარავად გამოიყენება მთლიანი თანხა, რომელიც ჩაირიცხება კლიენტის ანგარიშზე. სესხის მოცულობა იცვლება საშუალებების შემოსვლასთან ერთად, რაც მას განასხვავებს ჩვეულებრივი სესხისაგან.

მოკლევადიანი სესხების აღსარიცხავად გამოიყენება მოკლევადიანი სესხების (3200) შემდეგი ანგარიშები:

- 3210 – მოკლევადიანი სესხები;
- 3220 – სესხები პარტნიორებისაგან;
- 3230 – გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი/

მოკლევადიანი სესხების მიღება გატარდება:

- დებეტი** – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
- კრედიტი** – 3210 მოკლევადიანი სესხები

პარტნიორებისაგან სესხის მიღება:

- დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით
- ან დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
- კრედიტი – 3220 სესხები პარტნიორებისაგან

გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილის ასახვა ანუ გადატანა მოკლევადიან ვალდებულებებში:

- დებეტი – 4140 გრძელვადიანი სესხები
- კრედიტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი

სესხებზე პროცენტის დარიცხვა:

- დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები
- კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

მოკლევადიანი სესხების დაფარვა აისახება:

- დებეტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

პროცენტის გადახდა:

- დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში.

✓ **ბანკიდან ფულის სმსხმბა**

მაგალითი:



საწარმომ ბანკიდან 2014 წლის 1 აგვისტოს აიღო 15,000 ლარის სესხი ერთი წლის ვადით, 13%-იანი განაკვეთით.

ხელშეკრულების თანახმად, საპროცენტო თანხის გადახდა უნდა მოხდეს ყოველთვიურად თანდართული გრაფიკის შესაბამისად, ხოლო ძირითადი თანხა დაიფარება სასესხო ვადის გასვლის შემდეგ.

ავსახოთ ანგარიშებზე სესხის აღება, პირველი თვის პროცენტის დარიცხვა და გადახდა, სესხის ძირითადი თანხის დაფარვა ვადის გასვლის შემდეგ.

სესხის აღება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	15,000
კრედიტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები	15,000

ფინანსური აღრიცხვა

პირველ თვეს გადასახდელი საპროცენტო თანხის დარიცხვა:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	162.50
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	162.50
(15,000 * 13% * 1/12 = 162.50)	

პირველი თვის საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	162.50
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	162.50

სასესხო ვადის გასვლის შემდეგ ძირითადი თანხის გადახდა გატარდება:

დებეტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები	15,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	15,000

✓ ფულის სმსხვაბა თამასუქით

კრედიტორული დავალიანების მნიშვნელოვანი ფორმაა სათამასუქო ვალდებულება. სავალო ვალდებულება ფორმდება თამასუქით, რომელიც გაიცემა შექმნილი ფასეულობების, აღებული სესხების ან გაწეული მომსახურების სანაცვლად და მას გასანაღდებელი თამასუქი ეწოდება.

გასანაღდებელი თამასუქი, მიღებული თამასუქის მსგავსად, შეიძლება იყოს გრძელვადიანი და მოკლევადიანი, პროცენტის და უპროცენტო, სავაჭრო და სასესხო. პროცენტის თამასუქზე ნაჩვენებია საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც შეესაბამება გამოცხადებულ საპროცენტო განაკვეთს. უპროცენტო თამასუქზე საპროცენტო განაკვეთი მითითებული არაა, მაგრამ იგი შედის მის ნომინალურ ღირებულებაში საბაზრო განაკვეთით.



მაგალითი:

საწარმოს მიერ აღებულია 8,000 ლარის სესხი, 6 თვით, წლიური 15%-იანი განაკვეთით, რაზედაც გაცემულია თამასუქი.

სესხის აღება აისახება გატარებით:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	8,000
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	8,000

სესხზე გადასახდელი პროცენტის დარიცხვა ყოველთვე აისახება:

დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	100
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები (8,000 * 15% * 1/12)	100

სესხის დაფარვა:

დებიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	8,000
დებიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები (8,000 * 15% * 6/12)	600
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	8,600

✓ **თამასუქებით აქტივის შიკვანა**

მომწოდებლებისაგან მიღებული აქტივებისა და გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ გაცემულ თამასუქზე გასანაღდებელი თანხა შედგება ნომინალური ღირებულებებისა და პროცენტისაგან. მაშასადამე, გადახდის გადავადებისათვის მოვალე კრედიტორს უხდის პროცენტს, რომელიც დარიცხვის მომენტში ვალდებულებას წარმოადგენს. პროცენტის თანხის გადახდა წარმოებს პერიოდულად, როგორც წესი 6 თვეში ერთხელ, ან თამასუქის დაფარვისას.

გასანაღდებელი თამასუქების აღრიცხვა განვიხილოთ მაგალითებით¹.



მაგალითი:

კომპანიამ 2014 წლის პირველ ივლისს შეიძინა 15,000 ლარად შეფასებული საოფისე ავეჯი, რაზეც გასცა თამასუქი. მისი დაფარვის ვადა ერთი წელია, წლიური საპროცენტო განაკვეთი – 17%, პროცენტი გადაიხდება 6 თვეში ერთხელ.

ავსახოთ ოპერაციები სათანადო ანგარიშებზე.

¹ თამასუქებთან დაკავშირებული საკითხები დაწვრილებითაა განხილული „მოთხოვნების აღრიცხვის“ თავში.

ფინანსური აღრიცხვა

1.) ავეჯის შეძენა და სათამასუქო ვალდებულების აღიარება:

დებუტი – 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი	15,000
კრედიტი – 3140 გასანაღლებელი თამასუქები	15,000

2.) პროცენტის ღარიცხვა – ღარიცხვის მეთოდისა და შესაბამისობის პრინციპის თანახმად კომპანია ყოველთვე აწარმოებს საპროცენტო ხარჯების ღარიცხვას, რაც აისახება გატარებით:

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	212.5
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	212.5
(15,000 * 17% * 1/12)	

ასე განმეორდება ყოველთვე.

3.) 31 დეკემბრისათვის პროცენტის გადახდა:

დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	1,275
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,275

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, კერძოდ, 2014 წლის 31 დეკემბერს პროცენტის თანხა – 1,275 ლარი (6 * 212.50) აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც ხარჯი.

შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდში, 2015 წლის 30 ივნისს თამასუქის განაღდება და პროცენტის თანხის გადახდა აისახება:

დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	1,275
დებუტი – 3140 გასანაღლებელი თამასუქები	15,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	16,275

✓ თამასუქით აქტივის შიქმნა საბაზრო პროცენტზე დაბალი განაკვეთით

მომწოდებელი კომერციული თვალსაზრისით საქონელს თავის მომხმარებელზე ზოგჯერ ყიდის თამასუქით არა საბაზრო (ფაქტიური) საპროცენტო განაკვეთით, არამედ გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც ფაქტიურ განაკვეთზე გაცილებით ნაკლებია. ამ შემთხვევაში შეძენილი აქტივის ღირებულება თამასუქის გამცემთან აისახება როგორც გადასახდელი თანხის მიმდინარე ღირებულება, რომელიც დისკონტირებულია საბაზრო განაკვეთის მიხედვით გაანგარიშებული თანხიდან.

მაგალითი:

საწარმომ თამასუქით შეიძინა დანადგარი, რომლის ღირებულებაა 15,000 ლარი. თამასუქის დაფარვის ვადა ერთი წელია, საპროცენტო განაკვეთი – 8%. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 17%-ია.

ავსახოთ დანადგარის შეძენა და სათამასუქო ვალდებულების აღიარება.

- აქტივი ფასდება თამასუქით გასანაღდებელი თანხის საბაზრო განაკვეთით დისკონტირებული ღირებულებით:

$$15,000 + (15,000 * 8\%) * (PV, 17\%, 1) =$$

$$= (15,000 + 1,200) * 0,85470 = 13,846 \text{ ლარი}$$

დებუტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	13,846
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	13,846

- თამასუქის განაღდების დროს გადასახდელი თანხა შედგება დისკონტირებული ღირებულებისა და საბაზრო განაკვეთით დარიცხული პროცენტისაგან:

დებუტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	13,846
დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები (13,846 * 17%)	2.354
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	16,200

✓ **უპროცენტო თამასუქები**

უპროცენტო თამასუქის (იხ. სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა) გამოყენების დროს თამასუქის მიმღები (სესხის გამცემი) იღებს არა სრულ ღირებულებას, არამედ სხვაობას ნომინალურ ღირებულებასა და საბაზრო განაკვეთით პროცენტის თანხას შორის, ანუ თამასუქის ნომინალური თანხის მიმდინარე ღირებულებას. აქედან გამომდინარეობს უპროცენტო თამასუქის სხვა სახელწოდებაც – დისკონტირებული თამასუქი.

უპროცენტო თამასუქის აღრიცხვა წარმოებს ორი მეთოდით: წმინდა და მთლიანი თანხის მეთოდით.



მაგალითი:

კომპანია აწარმოებს მოლაპარაკებას უძრავი ქონების სააგენტოსთან შენობის შეძენის თაობაზე. შეთანხმდნენ, რომ კომპანია შენობაში ერთი წლის შემდეგ გადაიხდის 8,960 ლარს. შეთანხმება გაფორმდა თამასუქით.

ფინანსური აღრიცხვა

მოცემულ შემთხვევაში ადგილი აქვს უპროცენტო თამასუქს.

ამიტომ კომპანიის მენეჯერებმა უნდა განსაზღვრონ გადასახდელი თანხის დისკონტირებული ღირებულება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით – განაკვეთით, რომელიც ზუსტად ახდენს მომავალი ღირებულების დისკონტირებას.

ქონების სპეციალისტების შეფასებით შენობის რეალური ღირებულება 8,000 ლარია (PV), ე.ი. გადასახდელი თანხა 8,960 ლარი (FV) მოიცავს 960 ლარის ტოლ პროცენტს. ამ შემთხვევაში საპროცენტო განაკვეთი არის 12%:

$$960/8,000 = 0.12.$$

$$\text{შესაბამისად, } 8,960 (PV, 12\%, 1) = 8,960 * 0.8929 = 8,000 \text{ ლარი.}$$

ავსახოთ ანგარიშებზე თამასუქის გაცემის, პროცენტის აღიარებისა და თამასუქის განადღების ოპერაციები ორივე მეთოდით.

მთლიანი თანხის მეთოდის გამოყენების დროს თამასუქი ჟურნალში აღირიცხება ნომინალური (გასანაღდებელი) ღირებულებით, მიღებული აქტივი – დისკონტირებული ღირებულებით, მათ შორის სხვაობა წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს, რომელიც სესხის ამღებმა უნდა გადაიხადოს.

თამასუქის გაცემისას ადგილი ექნება გატარებას:

დებეტი – 2130 შენობები	8,000
დებეტი – 3150 გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი	960
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	8,960

ავსახოთ პირველი თვის დისკონტის ამორტიზაცია და პროცენტის დარიცხვა:

$$8,000 * 12\% * 1/12 = 80$$

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	80
კრედიტი – 3150 გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი	80

12 თვის შემდეგ სათამასუქო ვალდებულება იქნება:

$$8,000 + (80 * 12) = 8,960$$

თამასუქის დაფარვა:

დებეტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	8,960
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	8,960

წმინდა თანხის მეთოდით აღრიცხვისას თამასუქების გაცემა აისახება დისკონტირებული ღირებულებით.

თამასუქის გაცემისას აღვილი ექნება გატარებას:

ღებუტი – 2130 შენობები 8,000

კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები 8,000

ავსახოთ პირველი თვის პროცენტის დარიცხვა: $8,000 * 12\% * 1/12 = 80$

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 80

კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები 80

მაშასადამე, ყოველთვიურად 80 ლარით იზრდება გასანაღდებელი თამასუქის ღირებულება, ამიტომ 12 თვის შემდეგ სათამასუქო ვალდებულება იქნება:

$$8,000 + 960 = 8,960$$

თამასუქის დაფარვა:

ღებუტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები 8,960

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 8,960

6.2.4. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა

საგადასახადო ვალდებულება მოკლევადიანი ვალდებულებების განსაკუთრებული სახეა. გადასახადის სახეები, მათი გაანგარიშების და გადახდის წესები, ვადები და მრავალი სხვა საკითხი განისაზღვრება საგადასახადო კანონმდებლობით. გადასახადების დარიცხვით წარმოიქმნება საგადასახადო ვალდებულება. ამ ვალდებულების შესრულებად ითვლება გადასახადის თანხის გადახდა დადგენილ ვადაში.

ანგარიშთა გეგმის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებები აღრიცხება 3300 ჯგუფის შემდეგ ანგარიშებზე:

3310 – გადასახდელი მოგების გადასახადი;

3320 – გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი;

3330 – გადასახდელი დღგ;

3340 – გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ;

3350 – გადასახდელი აქციზი;

3360 – გადახდილი/ჩასათვლელი აქციზი;

3390 – სხვა საგადასახადო ვალდებულებები.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

✓ დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვა

დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გაანგარიშება წარმოებს საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე. დღგ როგორც არაპირდაპირი გადასახადი არის საქონლის წარმოებისა და განაწილების ყველა სტადიაზე დამატებული ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის სავალდებულო შენატანი ბიუჯეტში. დღგ დგინდება მიწოდებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით, რომელსაც იხდის მომხმარებელი ამ ფასეულობების შეძენისას.

დღგ-ს გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც სავალდებულო წესით ან ნებაყოფლობით რეგისტრირებული არიან დღგ-ს გადამხდელებად.

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, დღგ-ს გადამხდელებად პირების რეგისტრაცია წარმოებს დღგ-თი დასაბეგრი ოპერაციის განსაზღვრულ ოდენობამდე მიღწევის მომენტიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა.

დღგ-თი დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი, გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როცა საქონლის/მომსახურების მიწოდების ან იმპორტის ოპერაციები განთავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისაგან, რაც დაშვებულია საგადასახადო კოდექსით. დღგ-ს განაკვეთი შეადგენს დასაბეგრი ბრუნვის ან დასაბეგრი იმპორტის თანხის განსაზღვრულ პროცენტს და მისი გადახდა ხდება ყოველთვიურად დადგენილ ვადაში. დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი დღგ-ს თანხა განისაზღვრება როგორც სხვაობა ამ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ს თანხასა და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით ჩასათვლელ დღგ-ს თანხებს შორის.

საგადასახადო კოდექსით ჩასათვლელი დღგ-ს თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც გადახდილია ან გადასახდელია გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებისა და/ან საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით.

მაშასადამე, პრაქტიკულად საწარმოს მიერ დღგ-ს ჩათვლა წარმოებს მომწოდებლებისათვის დავალიანების გადახდის მიუხედავად. დღგ-ს ჩათვლა არ წარმოებს დღგ-ს დეკლარაციის შედგენის თარიღისათვის მყიდველების მიერ განსაზღვრულ ვადაში წარმოუდგენელი ანგარიშ-ფაქტურებით, აგრეთვე სხვადასხვა საქმიანობისათვის, რაც განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსით. თუ საწარმოს მოცემულ თვეში არა აქვს ჩასათვლელი დღგ, ან არ გააჩნია საგადასახადო აქტივი, მაშინ იგი სრულად გადაიხდის გადასახდელ დღგ-ს.

საანგარიშგებო თვის განმავლობაში საწარმო შესყიდულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე იხდის დღგ-ს ამ ფასეულობათა ღირებულებასთან ერთად, ან

წარმოიქმნება მათი გადახდის ვალდებულება, რომელიც ექვემდებარება ჩათვლას. ამით წარმოიქმნება მოთხოვნა ბიუჯეტისადმი.

ფასეულობების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები მოიცავს ბიუჯეტისათვის გადასახდელ დღგ-ს თანხას, ე.ი. ერთდროულად წარმოიქმნება შემოსავალი რეალიზაციიდან და ვალდებულება ბიუჯეტის წინაშე.

როგორც ცნობილია, ბასს-ის დარიცხვის მეთოდით, სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე. მაშასადამე, საქონელი რეალიზებულად ითვლება გაყიდვისთანავე. ასევე, საგადასახადო კოდექსით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის (მომსახურების) მიწოდების მომენტი, ან საქონლის გადატვირთვის მომენტი – საქონლის მიწოდებისას, რომელსაც თან ახლავს გადატვირთვა, ე.ი. დღგ-ს გადახდის ვალდებულება წარმოიქმნება საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისთანავე.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ერთმანეთისაგან უნდა გაიმიჯნოს გადასახადელი (3330) და ჩასათვლელი (გადახდილი) (3340) დღგ-ს ანგარიშები.

გადასახდელი დღგ-ს კრედიტში აღირიცხება ვალდებულება, რომელიც წარმოიქმნება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტში. ვალდებულების წარმოქმნა აისახება გატარებით:

- დებეტი – ფულადი სახსრების ამსახველი ანგარიშები
- ან დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
- კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
- კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ

ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გასაანგარიშებლად მას გამოაკლდება გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ-ს ანგარიშის დებეტის ბრუნვა, რომელიც შექმნილ საქონელზე გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებით დასტურდება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შექმნის დროს ჩასათვლელი დღგ აისახება გატარებით:

- დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
- დებეტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
- ან კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

საანგარიშგებო წლის ბოლოს ერთმანეთს შეუდარდება გადასახდელი და გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ-ს ანგარიშები. მიღებული ნაშთი მომდევნო წლისთვის გადაიტანება შესაბამის ანგარიშებზე.

აღნიშნული ანგარიშების გამოყენების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი.

ფინანსური აღრიცხვა

მაგალითი:

საწარმოში ადგილი ჰქონდა შემდეგ ოპერაციებს:
(საწარმო იყენებს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდს).

1) ანგარიშგაღებული პირის მიერ შეძენილია 6,000 ლარის საქონელი, მ.შ. დღგ 915 ლარი.

დებეტი – 1610 საქონელი	5,085
დებეტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	915
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	6,000

2) საწარმოს მიერ კრედიტით შეძენილია 15,000 ლარის ღირებულების საქონელი. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით გადასახდელია 17,700 ლარი.

დებეტი – 1610 საქონელი	15,000
დებეტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	2,700
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	17,700

3) ნაღდ ანგარიშზე გაყიდულია 8,000 ლარის საქონელი, მ.შ. დღგ – 1,220 ლარი.

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	8,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	6,780
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ	1,220

4) კრედიტით გაყიდულია 17,500 ლარის საქონელი. დღგ-ს თანხა შეადგენს 3,150 ლარს.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	20,650
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	17,500
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ	3,150

5) დღგ-ს დეკლარირებისას (საწარმოს მიერ საგადასახადო ორგანოებში დღგ-ს დეკლარაციის წარდგენის შემდეგ) მოხდება შეძენილ საქონელზე გამოწერილ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურებში ასახული დღგ-ს ჩათვლა:

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	3,615
კრედიტი – 3340 გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	3,615

6) ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გადახდა:

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	755
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	755

ფინანსური აღრიცხვა

თუ დეკლარაციის შედგენისათვის 755 ლარი არ იქნება გადახდილი, მაშინ იგი ნაშთად დარჩება გადასახდელი დღგ-ს ანგარიშის კრედიტში.

აღნიშნული ოპერაციები გადავიტანოთ დღგ-ს „I“ ანგარიშებზე.

3330			
გადასახდელი დღგ			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
5) გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ	3,615	3) ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტით	1,220
6) ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	755	4) მოთხოვნები მიწოდებიდან	3,150
ბრუნვა	4,370	ბრუნვა	4,370

3340			
გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ			
დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
1) მოთხოვნები პერსონალთან	915	5) გადასახდელი დღგ	3,615
2) ვალდებულება მოწოდებიდან	2,700		
ბრუნვა	3,615	ბრუნვა	3,615

✓ აქციზის აღრიცხვა

დამატებული ღირებულების გადასახადის მსგავსად არაპირდაპირი გადასახადია აქციზი. მისი გადახდა ხდება აქციზური საქონლის მოწოდებისას. აქციზის გადამხდელები არიან ის ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც აწარმოებენ აქციზურ საქონელს (მ.შ. დამკვეთის ნედლეულიდან), ან ეწევიან მის იმპორტს, ან შავი ან/და ფერადი ლითონების ექსპორტს.

აქციზური საქონელი იბეგრება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული განაკვეთებით.

აქციზის აღრიცხვა დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვის ანალოგიურია, მაგრამ აქციზის აღრიცხვას ახასიათებს რიგი თავისებურებები. მაგალითად, მრავალსაფეხურიანი დღგ-გან განსხვავებით აქციზის გადახდა ბიუჯეტში წარმოებს

ფინანსური აღრიცხვა

ერთხელ აქციზური საქონლის მწარმოებლის ან იმპორტიორის მიერ; იმ საწარმოები-სათვის, რომლებიც არ აწარმოებენ აქციზურ საქონელს, მაგრამ აქციზური საქონლის იმპორტიორები არიან, გადახდილი აქციზი შეიტანება საქონლის თვითღირებულებაში, ხოლო შავი ან ფერადი ლითონების ექსპორტის შემთხვევაში გადახდილი აქციზი წარმოადგენს მიწოდების ხარჯს.

დანარჩენ შემთხვევაში პირს, რომელიც ახორციელებს დასაბეგრ ოპერაციას, უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მიწოდებული აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოყენებულ ნედლეულზე(საქონელზე) გადახდილი ან გადასახდელი აქციზის ოდენობით. აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება ხორციელდება საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურის წარდგენის შემთხვევაში.

✓ საშემოსავლო გადასახადის აღრიცხვა

საგადასახადო კოდექსის თანახმად საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირები. საშემოსავლო გადასახადებით და-ბეგვრის ობიექტია ერთობლივი შემოსავალი, მ.შ. ხელფასის სახით მიღებული შემო-სავალი და ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული დაქირავებით მუშაობასთან. ეს უკანასკნელი მოიცავს სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს.

საშემოსავლო გადასახადის დაკავება ხელფასიდან, გაცემული პროცენტებიდან, დივიდენდებიდან და სხვა შემოსავლებიდან ხდება გადამხდელის მიერ კანონმდებლობით დადგენილი განაკვეთების მიხედვით. დაკავებული თანხების ბიუჯეტისათვის გადარიცხვა წარმოებს ფიზიკური პირებისათვის ხელფასის გაცემისას ან გადამხ-დელის მიერ თანხის გადახდისთანავე.

ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშება წარმოებს სავა-დასახადო კოდექსით გათვალისწინებული განაკვეთებით.

საშემოსავლო გადასახადის დაკავებით ბიუჯეტის წინაშე ვალდებულების წარ-მოქმნა აისახება გატარებით:

- ღებუტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები
- ღებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები
- ღებუტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
- კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

ბიუჯეტისათვის საშემოსავლო გადასახადის გადარიცხვა:

- ღებუტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

✓ მოგების გადასახადის აღრიცხვა

მოგების გადასახადი ბიუჯეტის შემოსავლის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა, ამიტომ მის ზუსტ გაანგარიშებასა და დროულად გადახდას დიდი მნიშვნელობა აქვს. მოგების გადასახადის გადამხდელები არიან ქართული და უცხოური საწარმოები, რომლებიც საქართველოში ეწევიან საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით. გადასახადის თანხა დამოკიდებულია საანგარიშგებო წლის საბოლოო შედეგზე და გაანგარიშება კოდექსით დადგენილი განაკვეთის მიხედვით. დასაბეგრი მოგების სიდიდე განისაზღვრება წლის ბოლოს.

მოგების გადასახადის საბოლოო თანხის გამოთვლამდე საანგარიშგებო წლის განმავლობაში წარმოებს მისი გადახდა მიმდინარე გადასახდელების სახით, წინა საგადასახადო წლის წლიური გადასახადის მიხედვით.

მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი მოგების გადასახადი აისახება გატარებით:

- დებეტი – 1730 წინასწარ გადახდილი გადასახადები
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დასაბეგრი მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და გათვალისწინებულ დაქვითვის თანხებს შორის.

საანგარიშგებო წლის ბოლოს მოხდება მოგების გადასახადის დარიცხვა ანუ ვალდებულებად და საგადასახადო ხარჯად აღიარება.

თუ დაუშვებთ მარტივ შემთხვევას, როცა საფინანსო(სააღრიცხვო) და საგადასახადო მოგება ერთმანეთის ტოლია, მაშინ მოგების გადასახადის დარიცხვა გატარდება:

- დებეტი – 9210 მოგების გადასახადის ხარჯი
- კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლა აისახება გატარებით:

- დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი
- კრედიტი – 1730 წინასწარ გადახდილი გადასახადები

მათ შორის სხვაობა ექვემდებარება ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდას. თუ გადასახდელი მოგების გადასახადი მეტი აღმოჩნდება გადახდილზე, მაშინ სხვაობის

ფინანსური აღრიცხვა

გადახდა გატარდება:

დებუტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში



მაგალითი:

საანგარიშგებო წლის ბოლოს დასაბეგრი მოგება შეადგენს 20,000 ლარს.

გასული წლის ფაქტიური მოგებიდან გამომდინარე წლის განმავლობაში მიმდინარე გადასახდის სახით გადახდილია 1,900 ლარი.

მიმდინარე წელს გადასახდელი მოგების გადასახადი ტოლი იქნება:

$$20,000 * 15\% = 3,000 \text{ ლარი.}$$

ფაქტობრივად გადასახდელი მოგების გადასახადი = $3,000 - 1,900 = 1,100$ ლარი.

აღნიშნული ოპერაციები აისახება გატარებებით:

მოგების გადასახადის დარიცხვა:

დებუტი – 9210 მოგების გადასახადის ხარჯი	3,000
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი	3,000

წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადის ჩათვლა:

დებუტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი	1,900
კრედიტი – 1730 წინასწარ გადახდილი გადასახადები	1,900

დარჩენილი მოგების გადასახადის გადახდა მოხდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში, რაც აისახება გატარებით:

დებუტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი	1,100
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1,100

განხილული გადასახადების გარდა, საწარმოები ეკონომიკური საქმიანობიდან და საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე იხდიან სხვა გადასახადებსაც, როგორც არის: ქონების, სათამაშო ბიზნესისა და სხვა. თითოეული მათგანი გაიანგარიშება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი განაკვეთის მიხედვით შესაბამისი საგადასახადო ბაზიდან. ისინი საწარმოსათვის წარმოადგენენ საგადასახადო ხარჯს, ამიტომ აისახებიან საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებში შემდეგი გატარებით:

დებიტი – 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯები

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

საწარმოსათვის აუცილებელია ამ გადასახადების აღსარიცხავად ანგარიშების გამოყოფა გადასახადის სახეების მიხედვით.

აღნიშნული გადასახადები გადახდილი უნდა იქნეს დადგენილ ვადებში. სათანადო ორგანოებისათვის მათი გადახდა გატარდება:

დებიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

ცალ-ცალკე ანგარიშების მიხედვით

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში.

6.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა

მოკლევადიანი ვალდებულებების მნიშვნელოვანი ნაწილია დარიცხული ვალდებულებები. ეს არის დარიცხული, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის ჯერ კიდევ გაუნაღლებელი ვალდებულებები. მათი წარმოქმნა განპირობებულია შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპით, რომლის თანახმად, გაწეული ხარჯების მიკუთვნება უნდა მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდისათვის. მაშასადამე, დარიცხული ხარჯები წარმოიქმნება საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ ჯერ კიდევ არ არის გადახდილი.

დარიცხული ვალდებულებების წარმოქმნა განპირობებულია: შრომითი კანონმდებლობის, კონტრაქტების, ხელშეკრულებების, საგადასახადო კოდექსისა და სხვა კანონთა მოთხოვნების შესრულებით.

დარიცხულ ვალდებულებებს მიეკუთვნება დარიცხული ხელფასი, საშვებულებო თანხების გადახდის ვალდებულება, გადასახდელი პროცენტები, გადასახდელი დივიდენდები, ის საგარანტიო და საიჯარო ვალდებულებები, რომლებიც ბალანსის შედგენიდან 12 თვეში გადახდას ექვემდებარებიან და სხვა დარიცხული ვალდებულებები.

დარიცხული ვალდებულებები საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეიტანება როგორც ხარჯი, ხოლო ბალანსში – როგორც მოკლევადიანი ვალდებულება.

მაშასადამე, მათი ასახვა ანგარიშებზე შემდეგნაირად ხდება:

დებიტი – ხარჯების ამსახველი ანგარიშები

კრედიტი – მოკლევადიანი ვალდებულებები.

✓ სასმელფასო ვალდებულებების აღრიცხვა

მუშა-მოსამსახურეებს შრომითი კანონმდებლობის შესაბამისად გაწეული შრომისათვის ეძლევათ ხელფასი. ხელფასი მოიცავს ყველა სახის გამომუშავებას, აგრეთვე პრემიებს, დანამატებს და სოციალურ შეღავათებს. ხელფასი, ერთი მხრივ, წარმოადგენს საწარმოს ხარჯების მნიშვნელოვან ნაწილს, ხოლო მეორე მხრივ – ვალდებულებას. საწარმოს მომუშავეთა მიმართ ყოველდღიურად წარმოექმნება ვალდებულება, მაგრამ მისი დარიცხვა წარმოებს ყოველთვიურად.

ხელფასის დარიცხვა წარმოქმნის ვალდებულებას. ვალდებულება კი იფარება მუშა-მოსამსახურეებისათვის ფულადი თანხის ან სხვა აქტივების გაცემით.

იმის მიხედვით, თუ სად ხდება ხელფასის როგორც ხარჯის მიკუთვნება, ადგილი ექნება შემდეგ გატარებებს:

1) ხელფასის დარიცხვა ყველა კატეგორიის მუშაკებისათვის:

დებუტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი

დებუტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი

დებუტი – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო
(ვაჭრობის სფეროს მუშაკთა ხელფასი)

დებუტი – 7410 შრომის ანაზღაურება – ადმინისტრაციის ხელფასი

დებუტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა

(მშენებლობაზე მომუშავეთა ხელფასი)

დებუტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება

(ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას)

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

2) ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავება, რითაც წარმოიქმნება ვალდებულება ბიუჯეტის წინაშე:

დებუტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

3) ხელფასის გაცემა:

დებუტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

(ან სხვა ანგარიში)



მაგალითი:

სამრეწველო საწარმოში დარიცხულია ივლისის თვის ხელფასი (ლარი):

ძირითადი მუშების – 30,000

დამხმარე მუშების – 12,000

ადმინისტრაციის მუშაკების – 16,000

საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 20%-ს.

ავსახოთ ანგარიშებზე ხელფასის დარიცხვის, საშემოსავლო გადასახადის დაკავების და ხელფასის გაცემის ოპერაციები.

1) ხელფასის დარიცხვა:

დებეტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი	30,000
დებეტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი	12,000
დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება	16,000
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	58,000

2) საშემოსავლო გადასახადის დაკავება:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	11,600
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი (58,000 * 20% = 11,600)	11,600

3) ხელფასის გაცემა:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	46,400
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (58,000 – 11,600)	46,400

✓ ვალდებულება გადასახდელი პროცენტებით

საპროცენტო ვალდებულების დარიცხვა წარმოებს სესხებზე, თამასუქებზე, ობლიგაციებზე და სხვა. მისი სიდიდე დამოკიდებულია სახელშეკრულებლო ვალდებულებებზე. გადასახდელი საპროცენტო ვალდებულება წარმოადგენს ხარჯს და მისი

ფინანსური აღრიცხვა

ღარიცხვა აისახება:

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

საგადასახადო კოდექსის თანახმად გადასახადის დაკავება საპროცენტო შემოსავლებიდან წარმოებს პროცენტის გადამხდელის მიერ და აისახება:

ღებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

საპროცენტო ვალდებულების გადახდა:

ღებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

✓ ვალდებულება გადასახდელი დივიდენდებით

დივიდენდი მოგების ნაწილია, რომელიც ნაწილდება საწარმოს პარტნიორებზე (აქციონერებზე). საწარმოს მიერ დივიდენდების გამოცხადების დღიდან წარმოიქმნება საზოგადოების ვალდებულება პარტნიორების ან დამფუძნებლების მიმართ.

დივიდენდების გამოცხადება აისახება:

ღებუტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

კანონმდებლობის შესაბამისად საწარმოების მიერ ფიზიკური პირებისათვის გადახდილი დივიდენდები იბეგრება, ამიტომ დივიდენდებიდან გადასახადის დაკავება გატარდება:

ღებუტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

დივიდენდების გადახდა ფულით:

ღებუტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ან სხვა ანგარიშები)

6.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

გრძელვადიანია ვალდებულება, რომლის დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის დღიდან ერთ წელს ან ერთ საწარმოო ციკლს აღემატება. მისი დამახასიათებელი თავისებურებაა ძირითად თანხასთან ერთად პროცენტის გადახდა. თუ პროცენტიანი ვალდებულება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში გამოიყენება საბრუნავი კაპიტალის დასაფინანსებლად და მისი დაფარვა არ არის გათვალისწინებული 12 თვის განმავლობაში, მაშინ იგი იწოდება გრძელვადიან ვალდებულებად. ბასს 1 ასეთ ვალდებულებებს გრძელვადიანი ვალდებულებების სახით განიხილავს მაშინაც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფარონ ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, თუ:

- ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;
- ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მთავრდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე.

გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები, გადავადებული გადასახადები, გადავადებული შემოსავლები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები.

გრძელვადიანი ვალდებულების ძირითადი თანხა და მასზე დარიცხული პროცენტი თანაბარი სიდიდით აღირიცხება მსესხებლისა და კრედიტორის ანგარიშებზე. ეს თანხები განისაზღვრება სხვადასხვა პირობებიდან გამომდინარე.

პირველი, გრძელვადიანი ვალდებულების თანხა ტოლია ამ ვალდებულების სანაცვლოდ მიღებული აქტივების რეალური ანუ საბაზრო ღირებულებისა. ამ შემთხვევაში გარიგებას საფუძვლად უდევს საპროცენტო განაკვეთის საბაზრო ღირებულება, რომელიც საშუალებას იძლევა გათანაბრდეს აქტივების რეალური ღირებულება და მომავალში მათზე გადასახდელების მიმდინარე ღირებულება.

მეორე, გრძელვადიან ვალდებულებებზე პროცენტების პერიოდულად გადასახდელი თანხა განისაზღვრება ვალდებულების წარმოშობის თარიღისათვის საპროცენტო განაკვეთისა და პერიოდის დასაწყისში დავალიანების ნაშთის საფუძველზე.

მესამე, გრძელვადიანი ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ტოლია ყველა დარჩენილი გადასახდელის მიმდინარე ღირებულებისა, რომელიც მიიღება დავალიანების წარმოქმნის დროს მოქმედი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე გადასახდელი თანხის დისკონტირებით.

ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები წარმოდგენილია შემდეგი ანგარიშებით:

- 4110 – გასანაღდებელი ობლიგაციები;
- 4120 – ობლიგაციები ფასდაკლებით (დისკონტით);
- 4130 – ობლიგაციები ფასნამატით;
- 4140 – გრძელვადიანი სესხები;
- 4150 – გასანაღდებელი თამასუქები;
- 4160 – გასანაღდებელი თანმასუქების დისკონტი;
- 4170 – ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე;
- 4190 – სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები;
- 4200 – გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები;
- 4300 – ანარიცხები;
- 4410 – გადავადებული შემოსავლები.

6.3.1. ობლიგაციების აღრიცხვა

✓ ობლიგაციების არსი

საწარმოთა დაფინანსების მნიშვნელოვანი წყაროა გრძელვადიანი სესხები ობლიგაციებისა და თამასუქების ფორმით.

ობლიგაცია ფასიანი ქაღალდია, რომელიც ადასტურებს მისი გამომშვების (ემიტენტის) სასესხო ვალდებულებას, განსაზღვრულ ვადაში გადაუხადოს მის მფლობელს – კრედიტორს ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება და ფიქსირებული პროცენტი.

ობლიგაციის ძირითადი რეკვიზიტებია: ემიტენტის დასახელება, სესხის თანხა, კუპონი – გადასახდელი წლიური პროცენტი, გადახდის სინშირე, დაფარვის ფასი, ობლიგაციის გავრცელებაზე პასუხისმგებელი ბანკის დასახელება, ბირჟის დასახელება, სადაც რეგისტრირებულია ობლიგაცია.

ობლიგაციის გამოშვებით კომპანია თავის თავზე იღებს ორი სახის ვალდებულებას: დათქმულ ვადაში დაფაროს ობლიგაციის ნომინალური ანუ ძირითადი თანხა და გადაიხადოს პროცენტი. ობლიგაციები, როგორც წესი, უნდა დაიფაროს 100%-ით, ხოლო პროცენტები გადაიხდება წელიწადში ორჯერ.

ობლიგაციის მფლობელი ემიტენტისაგან იღებს სერტიფიკატს, რომელსაც იურიდიული ძალა აქვს და ასახავს გამომშვები ორგანიზაციის ვალდებულებას. ამავე დროს მათ შორის იდება საობლიგაციო ხელშეკრულება, რომელიც განსაზღვრავს ობლიგაციის მფლობელის უფლებებს, შეზღუდვებსა და პრივილეგიებს, პროცენტების სიდიდეს და გადახდის თარიღს, კონვერტირებისა და ვადამდე გამოსყიდვის შესაძლებლობებს და სხვა პირობებს.

✓ ობლიგაციების აღრიცხვა

როგორც აღინიშნა, ობლიგაციების გამოშვებით კომპანია ვალდებულებას იღებს მის მფლობელებს გადაუხადოს პროცენტი და დაფაროს ობლიგაციის ძირითადი თანხა დადგენილ ვადაში. არსებობს ორი სახის საპროცენტო განაკვეთი: ნომინალური და საბაზრო. ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი აიღება ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებიდან. მას გამოცხადებულ საპროცენტო განაკვეთსაც უწოდებენ, იგი უცვლელია (ფიქსირებულია) ობლიგაციის მთელი ვადის განმავლობაში. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დგინდება ბაზარზე მოქმედი ობლიგაციის საბაზრო ღირებულებიდან. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ცვალებადია, ამიტომ არსებობს სხვაობა საბაზრო და ნომინალურ საპროცენტო განაკვეთებს შორის. თუმცა კომპანია ყოველთვის ცდილობს ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი მაქსიმალურად მიუახლოვოს საბაზროს.

თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მაღალია ნომინალურზე, მაშინ გამოშვებული ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება დაბალი იქნება მის ნომინალურ ღირებულებაზე, ე.ი. ობლიგაცია გამოშვებულია (იყიდება) ფასდათმობით და პირიქით, თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დაბალია ნომინალურზე, მაშინ ობლიგაცია გამოშვებულია ფასნამატით ანუ პრემიით, ე.ი. გამოშვებული ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება მეტია მის ნომინალურ ღირებულებაზე. აქედან გამომდინარე, ობლიგაციები ბაზარზე შეიძლება გაიყიდოს ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალი ფასით – პრემიით ან კიდევ ნომინალზე დაბალი ფასით – ფასდათმობით ანუ დისკონტით. პრემია და დისკონტი გავლენას ახდენენ ობლიგაციიდან მიღებულ შემოსავალზე.

გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულების ბუღალტრული აღრიცხვა ზორციელდება მიმდინარე ღირებულებით, ამიტომ იგი დამოკიდებულია ნომინალურ და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების თანაფარდობაზე, ე.ი. იმაზე თუ როგორ არის ობლიგაცია გამოშვებული-გაყიდული: დათმობით, პრემიით, თუ მათ გარეშე.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

ობლიგაციის აღრიცხვა ნომინალური ფასით. ამ შემთხვევაში ობლიგაციის საპროცენტო განაკვეთის ნომინალური და საბაზრო სიდიდეები ერთმანეთის ტოლია.

**მაგალითი:**

2014 წლის 2 იანვარს გაყიდულია 5 წლიანი ობლიგაცია, რომლის ნომინალური ღირებულება 100,000 ლარია, საპროცენტო განაკვეთი, როგორც ნომინალური, ისე საბაზრო – 10%-ია. პროცენტის გადახდა ხდება წელიწადში ორჯერ: 30 ივნისს და 31 დეკემბერს. ობლიგაცია უნდა დაიფაროს 2018 წლის 31 დეკემბერს.

ფინანსური აღრიცხვა

2014 წლის 2 იანვარს ობლიგაციის გაყიდვა აისახება:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100,000
კრედიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები	100,000

პროცენტი გაიანგარიშება ფორმულით:

ობლიგაციის თანხა * საპროცენტო განაკვეთზე * პერიოდი =
 = 100,000 * 0,10 * 6/12 (ან 1/2) = 5,000 ლარი.

პროცენტის თანხა მიეკუთვნება ხარჯებს და აისახება გატარებით:

დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	5,000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	5,000

საპროცენტო თანხის გადახდა გატარდება:

დებიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	5,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,000

ობლიგაციების ძირითადი თანხა უცვლელი რჩება მის სრულ დაფარვამდე, ანუ 2018 წლის 31 დეკემბრამდე.

ობლიგაციის დაფარვა აისახება:

დებიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები	100,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100,000

ამის შემდეგ ობლიგაციის იურიდიული მოქმედება წყდება.

ობლიგაციების აღრიცხვა ფასდაკლებით (დისკონტით)

ამ შემთხვევაში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მაღალია ნომინალურზე. კომპანია იძულებულია მყიდველის დასაინტერესებლად ობლიგაცია გაყიდოს ფასდაკლებით, რის გამოც იგი მიიღებს შემცირებულ თანხას.

დისკონტის თანხის გასაანგარიშებლად გამოიყენება მიმდინარე ღირებულების ცხრილი, რომლის მეშვეობითაც განისაზღვრება ნომინალური თანხისა და ნომინალური საპროცენტო განაკვეთის მიმდინარე ღირებულება. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება როგორც ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება, რომელიც დისკონტირებულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

დავუშვათ, ჩვენ მიერ განხილულ მაგალითში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12%-ია და პროცენტის გადახდა ხდება წელიწადში ერთხელ, 31 დეკემბერს.

✓ **ობლიგაციების აღრიცხვა**

როგორც აღინიშნა, ობლიგაციების გამოშვებით კომპანია ვალდებულია იღებს მის მფლობელებს გადაუხადოს პროცენტი და დაფაროს ობლიგაციის ძირითადი თანხა დადგენილ ვადაში. არსებობს ორი სახის საპროცენტო განაკვეთი: ნომინალური და საბაზრო. ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი აიღება ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებიდან. მას გამოცხადებულ საპროცენტო განაკვეთსაც უწოდებენ, იგი უცვლელია (ფიქსირებულია) ობლიგაციის მთელი ვადის განმავლობაში. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დგინდება ბაზარზე მოქმედი ობლიგაციის საბაზრო ღირებულებიდან. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ცვალებადია, ამიტომ არსებობს სხვაობა საბაზრო და ნომინალურ საპროცენტო განაკვეთებს შორის. თუმცა კომპანია ყოველთვის ცდილობს ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი მაქსიმალურად მიუახლოვოს საბაზროს.

თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მაღალია ნომინალურზე, მაშინ გამოშვებული ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება დაბალი იქნება მის ნომინალურ ღირებულებაზე, ე.ი. ობლიგაცია გამოშვებულია (იყიდება) ფასდათმობით და პირიქით, თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი დაბალია ნომინალურზე, მაშინ ობლიგაცია გამოშვებულია ფასნამატით ანუ პრემიით, ე.ი. გამოშვებული ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება მეტია მის ნომინალურ ღირებულებაზე. აქედან გამომდინარე, ობლიგაციები ბაზარზე შეიძლება გაიყიდოს ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალი ფასით – პრემიით ან კიდევ ნომინალზე დაბალი ფასით – ფასდათმობით ანუ დისკონტით. პრემია და დისკონტი გავლენას ახდენენ ობლიგაციიდან მიღებულ შემოსავალზე.

გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებების ბუღალტრული აღრიცხვა ხორციელდება მიმდინარე ღირებულებით, ამიტომ იგი დამოკიდებულია ნომინალურ და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების თანაფარდობაზე, ე.ი. იმაზე თუ როგორ არის ობლიგაცია გამოშვებული-გაყიდული: დათმობით, პრემიით, თუ მათ გარეშე.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

ობლიგაციის აღრიცხვა ნომინალური ფასით. ამ შემთხვევაში ობლიგაციის საპროცენტო განაკვეთის ნომინალური და საბაზრო სიდიდეები ერთმანეთის ტოლია.



მაგალითი:

2014 წლის 2 იანვარს გაყიდულია 5 წლიანი ობლიგაცია, რომლის ნომინალური ღირებულება 100,000 ლარია, საპროცენტო განაკვეთი, როგორც ნომინალური, ისე საბაზრო – 10%-ია. პროცენტის გადახდა ხდება წელიწადში ორჯერ: 30 ივნისს და 31 დეკემბერს. ობლიგაცია უნდა დაიფაროს 2018 წლის 31 დეკემბერს.

ფინანსური აღრიცხვა

2014 წლის 2 იანვარს ობლიგაციის გაყიდვა აისახება:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100,000
კრედიტი – 4110 გასანაღმებელი ობლიგაციები	100,000

პროცენტი გაიანგარიშება ფორმულით:

$$\text{ობლიგაციის თანხა} * \text{საპროცენტო განაკვეთზე} * \text{პერიოდი} = \\ = 100,000 * 0,10 * 6/12 \text{ (ან } 1/2) = 5,000 \text{ ლარი.}$$

პროცენტის თანხა მიეკუთვნება ხარჯებს და აისახება გატარებით:

დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	5,000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	5,000

საპროცენტო თანხის გადახდა გატარდება:

დებიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	5,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5,000

ობლიგაციების ძირითადი თანხა უცვლელი რჩება მის სრულ დაფარვამდე, ანუ 2018 წლის 31 დეკემბრამდე.

ობლიგაციის დაფარვა აისახება:

დებიტი – 4110 გასანაღმებელი ობლიგაციები	100,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100,000

ამის შემდეგ ობლიგაციის იურიდიული მოქმედება წყდება.

ობლიგაციების აღრიცხვა ფასდაკლებით (დისკონტით)

ამ შემთხვევაში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მაღალია ნომინალურზე. კომპანია იძულებულია მყიდველის დასაინტერესებლად ობლიგაცია გაყიდოს ფასდაკლებით, რის გამოც იგი მიიღებს შემცირებულ თანხას.

დისკონტის თანხის გასაანგარიშებლად გამოიყენება მიმდინარე ღირებულების ცხრილი, რომლის მეშვეობითაც განისაზღვრება ნომინალური თანხისა და ნომინალური საპროცენტო განაკვეთის მიმდინარე ღირებულება. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება როგორც ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება, რომელიც დისკონტირებულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

დავუშვათ, ჩვენ მიერ განხილულ მაგალითში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12%-ია და პროცენტის გადახდა ხდება წელიწადში ერთხელ, 31 დეკემბერს.

✓ ობლიგაციების აღრიცხვა ფასნამატით

ამ დროს ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი მაღალია საბაზრო განაკვეთზე. ფასნამატის გაანგარიშებისათვის გამოვიყენოთ ჩვენი მაგალითის მონაცემები, მხოლოდ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი შეადგენს 9%-ს.

ამ შემთხვევაში ობლიგაციის თანხის მიმდინარე ღირებულება გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

ობლიგაციის ნომინალური თანხის მიმდინარე ღირებულება:

$$100,000 * (PV, 9\%, 5) = 100,000 * 0,64993 = 64,993 \text{ ლარი}$$

საპროცენტო თანხის მიმდინარე ღირებულება:

$$100,000 * 0,10 (PVA, 9\%, 5) = 10,000 * 3,88965 = 38,897 \text{ ლარი}$$

$$\text{სულ ობლიგაციის მიმდინარე ღირებულება} = 64,993 + 38,897 = 103,890 \text{ ლარი.}$$

ობლიგაციის საბაზრო ფასის განსაზღვრისას სესხის პროცენტი დაერიცხება ნომინალური განაკვეთით, ხოლო დისკონტირება ხდება საბაზრო განაკვეთით.

ობლიგაციის გაყიდვა აისახება:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	103,890
კრედიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები	100,000
კრედიტი – 4130 ობლიგაციები ფასნამატით	3,890

ფასნამატი ობლიგაციის გამოშვებისათვის შეამცირებს პროცენტის გადახდასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. დისკონტის მსგავსად, ფასნამატის ამორტიზაციაც წელიწადში ერთხელ წარმოებს. ასევე ხდება მისი განაწილება ობლიგაციის მოქმედების მთელ ვადაზე, რის შედეგადაც ობლიგაციის დაფარვის თარიღისათვის მიმდინარე და ნომინალური ღირებულებები ერთმანეთს გაუტოლდება, ხოლო ფასნამატი – ნულს.

პირველი წლის ფასნამატი (საპროცენტო შემოსავალი) იქნება:

$$103,890 * 9\% = 9,350$$

ფასნამატის ამორტიზაცია აისახება:

დებიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	9,350
დებიტი – 4130 ობლიგაციები ფასნამატით	650
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	10,000

ფინანსური აღრიცხვა

შეძენის დროს ფასნამატით გაყიდული ობლიგაციები ბალანსში შემდეგნაირად იქნება წარმოდგენილი:

გასანაღდებელი ობლიგაციები	100,000
პლუს: ფასნამატი	3,890
საბალანსო ღირებულება	103,890

5 წლის ვადით გამოშვებული ობლიგაციებიდან მიღებული შედეგები ასეთია:

ობლიგაციების აღრიცხვა ფასნამატი

წელი	ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულების საწყისი ნაშთი	საპროცენტო ხარჯი (სვ.1 * 9%)	გადასახდელი პროცენტი (100,000*10%)	ამორტიზაციის თანხა (სვ.2-სვ.3)	ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულების საბოლოო ნაშთი (სვ.1+სვ.4)
	1	2	3	4	5
1	103,890	9,350.10	10,000	-649.90	103,240.10
2	103,240.1	9,291.61	10,000	-708.39	102,531.70
3	102,531.7	9,227.85	10,000	-772.15	101,759.60
4	101,759.6	9,158.36	10,000	-841.64	100,917.92
5	100,917.92	9,082.61	10,000	-917.90	100,000
ჯამი	100,000.54	46,110.54	50,000	-3,889.46	0

ობლიგაციების აღრიცხვის დროს შეიძლება წარმოიქმნას სხვადასხვა სახის პრობლემები, როგორც არის: კომპანიის მიერ მათი ვადამდე გამოსყიდვა და ბრუნვიდან ამოღება, ობლიგაციის აქტივად გადაქცევა, ობლიგაციის გაყიდვა პროცენტის გადასდის თარიღებს შორის და სხვა.

როგორც აღინიშნა, ობლიგაციები შეიძლება გამოშვებულ იქნეს გამოსყიდვის უფლებით. ამით კომპანიას საშუალება ეძლევა ობლიგაციები გამოისყიდოს ან ამოიღოს დაფარვის ვადამდე ნომინალზე მაღალი ფასით. ასეთ ობლიგაციებს უწოდებენ „ობლიგაციებს ვადამდე დაფარვის უფლებით“. ობლიგაციების ვადამდე დაფარვა აუმჯობესებს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას, ზრდის საკუთარი კაპიტალის წილს, რაც ახალი სესხების გაცემის საშუალებას იძლევა.

ზოგჯერ საფონდო ბირჟაზე ობლიგაციაზე საპროცენტო განაკვეთის ზრდა იწვევს

საბაზრო ფასის შემცირებას ნომინალურთან შედარებით. ამ შემთხვევაში კომპანიამ შეიძლება უფრო ხელსაყრელად ჩათვალოს ობლიგაციების შექმნა ღია ბაზარზე და მათი დაფარვა, ვიდრე გამოსყიდვა ნომინალური ფასით.

არსებობს ობლიგაციები, რომლებიც შეიძლება გაიცვალოს კომპანიის სხვა ფასიან ქაღალდებზე, როგორც წესი, ჩვეულებრივ აქციებზე და მათ კონვერტირებადი ობლიგაციები ეწოდებათ. ასეთი გადაცვლა წარმოებს ობლიგაციების მფლობელის სურვილით, რაც გათვალისწინებულ უნდა იქნეს საობლიგაციო ხელშეკრულებაში.

კონვერტირებადი ობლიგაციების შექმნით ინვესტორი იღებს დამატებით შემოსავალს, რამდენადაც აქციის საბაზრო ფასის გაზრდა იწვევს ობლიგაციის ღირებულების ზრდას. თუ აქციის ფასი არ იზრდება, მაშინ ინვესტორი ინახავს ობლიგაციებს, პერიოდულად იღებს პროცენტებს და დათქმულ ვადაში – თავის დაბანდებას მთლიანად.

ობლიგაციებით აქციების ყიდვით კომპანიას თავის განკარგულებაში რჩება სასრები და ამავე დროს ობლიგაციებზე გაიცემა ნაკლები თანხები.

6.3.2. სასესხო და სათამასუქო გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

გრძელვადიანი სესხების გაცემისა და დაფარვის პირობები განისაზღვრება სასესხო ან სათამასუქო (თამასუქით უზრუნველყოფისას) ხელშეკრულებით. სესხის მიმღები იღებს ვალდებულებას დააბრუნოს სესხის ძირითადი თანხა გარკვეული პროცენტით (სარგებლით) განსაზღვრულ ვადაში.

გრძელვადიანი სესხების უზრუნველყოფის მნიშვნელოვან ფორმას წარმოადგენს მოძრავი და უძრავი ქონების გირაო, რაც ასახული უნდა იქნეს სასესხო ხელშეკრულებაში. უზრუნველყოფის ასეთი ფორმა განსაკუთრებით გამოიყენება არასტაბილური საწარმოებისათვის.

გრძელვადიანი სასესხო და სათამასუქო ვალდებულებების არსი ძირითადად იგივეა, რაც მოკლევადიანისა, ამიტომ არ შეუდგებით მათ დაწვრილებით განხილვას. ჩვენ აქ შევეხებით მხოლოდ ზოგიერთ ძირითად საკითხს და გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულების აღრიცხვას განვიხილავთ პრაქტიკული მაგალითებით.

გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულების წარმოქმნა სესხის აღების ან მატერი-

ფინანსური აღრიცხვა

ალური აქტივების შექმნისას გადასახდელი თანხის სიდიდით აისახება გატარებით:

ღებუტი – ფულადი საშუალებების ან მატერიალური აქტივების ამსახველი ანგარიშები

კრედიტი – 4100 გრძელვადიანი სესხები

როგორც აღინიშნა, გრძელვადიანი სესხების და სხვა ვალდებულებების წარმოქმნას თან ახლავს პროცენტის გადახდა. სესხის პროცენტი შეიძლება გადახდილი იქნეს საანგარიშგებო პერიოდში, ამიტომ იგი გადახდისთანავე აღიარდება ხარჯად, ან გადახდის მომენტი სათვის, თანხების უქონლობის შემთხვევაში შესაბამისობის პრინციპით მოხდება მისი აღიარება ხარჯად და ვალდებულებად, რაც აისახება შემდეგი გატარებით:

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულების დაფარვა აისახება გატარებით:

ღებუტი – 4140 გრძელვადიანი სესხები

კრედიტი – ფულადი საშუალებების ან მატერიალური აქტივების ამსახველი ანგარიშები.

საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის სესხები ბალანსში აისახება გადასახდელი პროცენტის გათვალისწინებით.



მაგალითი:

1 იანვარს საწარმომ ბანკისაგან აიღო სესხი 50,000 ლარი 3 წლის ვადით, წლიური 10%-იანი განაკვეთით. პირველი წლის ბოლოს გადასახდელია ძირითადი თანხის 25%; საპროცენტო ხარჯი გადახდილ უნდა იქნეს ყოველი წლის ბოლოს, ხოლო ძირითადი თანხის დარჩენილი ნაწილი – სასესხო ვალდებულების ვადის ბოლოს.

მოცემული ოპერაცია პირველ წელს ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგი თანმიმდევრობით აისახება:

1) პირველ იანვარს სესხის მიღება:

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50,000
კრედიტი – 4140 გრძელვადიანი სესხები	50,000

2) 31 დეკემბერს საპროცენტო თანხის დარიცხვა:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	(50,000 * 0,10)	5,000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		5,000

3) 31 დეკემბერს გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილის ასახვა:

დებეტი – 4140 გრძელვადიანი სესხები		12,500
კრედიტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი	(50,000 * 0,25)	12,500

4) პირველი წლის ბოლოს სესხის მიმდინარე ნაწილისა და საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებეტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი		12,500
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		5,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		17,500

5) მეორე წელს საპროცენტო თანხის ხარჯად აღიარება და გადახდა:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები		3,750
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		3,750
და		
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		3,750
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		3,750
	50,000 – (12,500 * 10%)	

6) მესამე წელს საპროცენტო თანხის ხარჯად აღიარება, სესხის ძირითადი და საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები		3,750
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		3,750
და		
დებეტი – 4110 გრძელვადიანი სესხები	(50,000 – 12,500)	37,500
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		3,750
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		41,250



მაგალითი:

კომპანიამ 2 იანვარს შეიძინა 20,000 ლარად შეფასებული პროდუქტების შესაფუთი დანადგარი, რაზეც გასცა თამასუქი ორი წლის ვადით, წლიური საპროცენტო განაკვეთი – 10%. ძირითადი თანხა გადახდილი იქნება 2 წლის შემდეგ, ხოლო საპროცენტო თანხა – ყოველი წლის ბოლოს.

აგსახოთ ანგარიშებზე თამასუქის გაცემის, საპროცენტო ხარჯის დარიცხვის და გადახდის პირველი წლის ოპერაციები.

1) დანადგარის მიღება და სათამასუქო ვალდებულების წარმოქმნა:

დებუტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	20,000
კრედიტი – 4150 გასანაღლებელი თამასუქები	20,000

2) გადასახდელი პროცენტის ხარჯად აღიარება:

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები ($20,000 * 0,10$)	2,000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	2,000

3) საპროცენტო თანხის გადახდა:

დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	2,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,000

მეორე წელს საპროცენტო თანხის დარიცხვა მოხდება ისევ 20,000 ლარიდან, რადგან იგი წარმოადგენს დარჩენილ ვალდებულებას.

4) მეორე წელს საპროცენტო თანხის დარიცხვა და მთლიანად სათამასუქო დავალიანების გადახდა:

ა) დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	2,000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	2,000

ბ) დებუტი – 4150 გასანაღლებელი თამასუქები	20,000
დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	2,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	22,000

როდესაც შეუძლებელია თამასუქით შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების დადგენა, აქტივი და რა თქმა უნდა ვალდებულება, უნდა შეფასდეს დისკონტირებული ღირებულებით.



მაგალითი:

საწარმომ სამშენებლო კომპანიისაგან 80,000 ლარად თამასუქით შეიძინა დაუმთავრებელი მშენებარე სახლი. თამასუქის ვადა 2 წელია.

ამ შემთხვევაში აღვიღო აქვს უპროცენტო თამასუქს. გავაკეთოთ დაშვება, რომ აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია და რომ ამ დროისათვის ბაზარზე სესხებზე მოქმედებს 14%-იანი განაკვეთი. ამიტომ აქტივი და ვალდებულება შეფასდება დისკონტირებული ღირებულებით, ხოლო ვალდებულება ამორტიზდება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით.

ავსახოთ აღნიშნული ოპერაცია მთლიანი თანხის მეთოდით.

აქტივის დისკონტირებული ღირებულება:

$$80,000 * (PV, 14\%, 2) = 80,000 * 0,76947 = 61,558 \text{ ლარი.}$$

აქტივის შეძენა და ვალდებულების წარმოქმნა:

დებუტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა	61,558
დებუტი – 4160 გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი	18,442
კრედიტი – 4150 გასანაღდებელი თამასუქები	80,000

პირველ წელს პროცენტის დარიცხვა:

$$18,442 * 14\% = 8,618$$

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი	8,618
კრედიტი – 4160 გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი	8,618

მეორე წელს პროცენტის დარიცხვა და თამასუქის დაფარვა:

$$(61,558 + 8,618) * 14\% = 9,825$$

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი	9,825
კრედიტი – 4160 გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი	9,825
და	
დებუტი – 4150 გასანაღდებელი თამასუქები	80,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	80,000

6.3.3. საგარანტიო ანარძის ალრიცხვა

ანარიცხები წარმოადგენს პირობით ვალდებულებებს, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია. იგი მაშინ აღიარდება, როდესაც საწარმოს აქვს მიმდინარე მოვალეობა, შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება და მოსალოდნელია რომ მათ დასაფარავად საჭირო იქნება რესურსების გასვლა საწარმოდან. ასეთია საგარანტიო და საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები.

გარანტია პროდუქციის ხარისხობრივი მაჩვენებელია. პროდუქციის გაყიდვისას წარდგენილი გარანტია მოქმედებს საგარანტიო პერიოდის განმავლობაში. ამ შემთხვევაში საწარმოს აქვს მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება საქონლის მიწოდების შემდეგ. შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, გარანტიის თანხა აისახება იმ პერიოდის ხარჯებში, როცა მოხდა ამ პროდუქციის რეალიზაცია. რადგან შესაძლებელია გარანტიის თანხის შეფასება, რომელიც საწარმოდან გაედინება საგარანტიო ვალდებულების დასაფარავად, იგი აღიარებული იქნება ანარიცხად და განიხილება როგორც ვალდებულება. რადგან უკვე გარკვეულია, რომ საწარმოს აქვს მიმდინარე მოვალეობა, მაშინ ამ ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება საწარმოდან ეკონომიკური რესურსების გასვლა. წინააღმდეგ შემთხვევაში ანარიცხები არ იქნებოდა აღიარებული. ბასს 37, „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივების“ შესაბამისად, ანარიცხები გამოყენებულ უნდა იქნეს მხოლოდ იმ დანახარჯებისათვის, რომლებისთვისაც თავდაპირველად იქნა აღიარებული.

საგარანტიო ვალდებულება, როგორც აღინიშნა, პირობითი გამოსათვლელი ვალდებულებაა. დანახარჯები მის შესრულებაზე გაიანგარიშება მიახლოებით გამოცდილების საფუძველზე.

ბასს-ის მიხედვით, როდესაც არსებობს მთელი რიგი მსგავსი ვალდებულებები (გარანტია პროდუქციის ხარისხზე ან სხვა მსგავსი ხელშეკრულებები), მათ დასაფარავად საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლის ალბათობა განისაზღვრება მთლიან მოვალეობათა არსებული ჯგუფებისათვის.



მაგალითი:

გაყიდულია 1,500 ცალი საგარანტიო საქონელი თითოეული 300 ლარად, ე.ი. მისი ღირებულება შეადგენს 450,000 ლარს, საიდანაც შესაცვლელად და შესაკეთებლად ბრუნდება 7%.

საგარანტიო ვალდებულების თანხა იქნება:

$$450,000 * 0,07 = 31,500 \text{ ლარი.}$$

ფინანსური აღრიცხვა

საგარანტიო მომსახურებაზე გასაწევი ხარჯები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აისახება გატარებით:

ღებუტი – 7380 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები	31,500
კრედიტი – 4320 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები	31,500

საგარანტიო ვალდებულების შესრულება აისახება:

ღებუტი – 4320 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები	31,500
კრედიტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგის, ფულის, შრომის ანაზღაურების ხარჯების ამსახველი ანგარიშები	31,500

მაგრამ თუ საგარანტიო ვალდებულების შესრულებაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯები მეტი აღმოჩნდება, დაუეშვათ, 33,000 ლარი, გამოთვლილ ვალდებულებაზე, მაშინ ადგილი ექნება შემდეგ გატარებას:

ღებუტი – 4320 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები	31,500
ღებუტი – 7380 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები	1,500
კრედიტი – სხვადასხვა ანგარიშები (საგარანტიო ვალდებულებების შესრულებაზე დახარჯული რესურსებისა და ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშები)	33,000

თუ საგარანტიო ვალდებულების გამოთვლილი თანხა მეტია ფაქტიურ დანახარჯებზე, მაშინ მათ შორის სხვაობის თანხით მიმდინარე პერიოდში შემცირდება დანახარჯები საგარანტიო სამუშაოებზე. რადგან, ბასს 37-ის თანახმად, თუ აღარ არის მოსალოდნელი, რომ ვალდებულებების დასაფარავად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა, უნდა მოხდეს ანარიცხების უკუგატარება.

მაშასადამე, მოხდება გატარება:

ღებუტი – 4320 საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები
კრედიტი – საგარანტიო მომსახურების ხარჯები

განმარტებითი შენიშვნები

ვალდებულებების განმარტებებში გახსნილი უნდა იქნეს ინფორმაცია მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებების შესახებ.

მოკლევადიანი ვალდებულებები გაშიფრული უნდა იქნეს კატეგორიების მიხედვით, კერძოდ:

- სავაჭრო ვალდებულებები;
- დარიცხული ვალდებულებები შედგენილობის მიხედვით.

ცალკე უნდა გამოიყოს თანამშრომლებზე დარიცხული ხელფასები;

- დაკავშირებულ მხარეთა კრედიტორული დავალიანება;
- სასესხო და საგადასახადო ვალდებულებები;
- გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი;

- ნებისმიერი ვალდებულებების თანხა, რომელიც ამოღებული იქნება მოკლევადიანი ვალდებულებებიდან დამამტკიცებელი ინფორმაციის ჩვენებით და სხვ.

გრძელვადიანი ვალდებულებების შესახებ მოცემული ინფორმაცია უნდა ასახავდეს:

- გრძელვადიანი სესხების შედგენილობას; საპროცენტო განაკვეთებს, სესხების აღებისა და დაფარვის ვადებს, გადახდის რიგითობას;
- საობლიგაციო ვალდებულებებს;
- გასანაღდებელ თამასუქებს;
- გრძელვადიან საიჯარო ვალდებულებებს და სხვა.





თავი 7. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

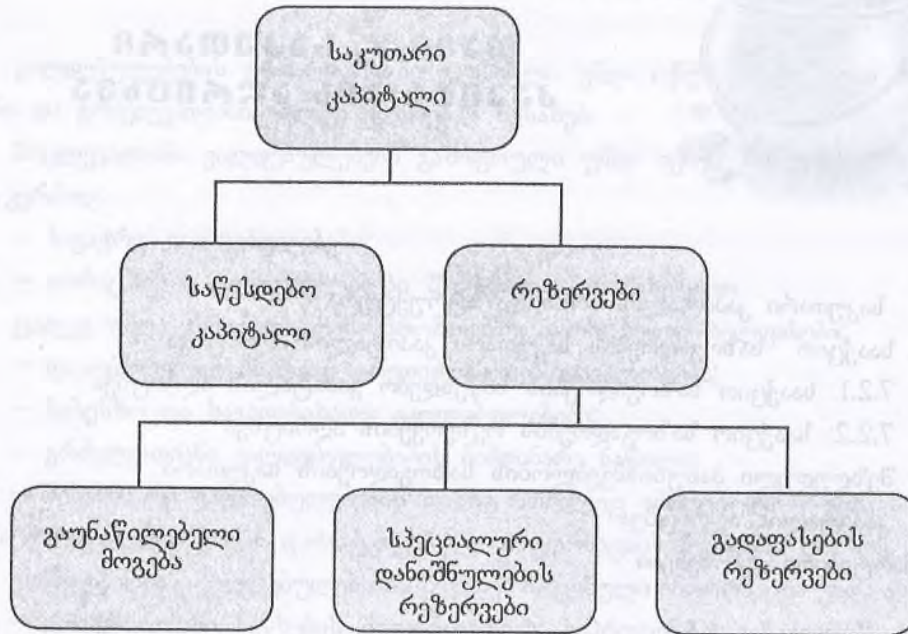
- 7.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა
 - 7.2. სააქციო საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა
 - 7.2.1. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა
 - 7.2.2. სააქციო საზოგადოების რეზერვების აღრიცხვა
 - 7.3. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა
- განმარტებითი შენიშვნები

7.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა

ბიზნესის დაწყებას და შემდგომ წარმართვას ესაჭიროება ფულადი და არაფულადი აქტივები. ბიზნესის აქტივების დაფინანსების ერთ-ერთ წყაროს წარმოადგენს საკუთარი კაპიტალი. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიერ შემუშავებული „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების“ თანახმად საკუთარი კაპიტალი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია კომპანიის ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე. სახელმძღვანელოში განხილულია სააქციო და შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა. ამ ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოების საკუთარი კაპიტალი შედგება ორი ნაწილისაგან: საწესდებო კაპიტალისა და რეზერვებისაგან:

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა



საწესდებო კაპიტალი, როგორც წესი, არის ბიზნესის დაწყების დროს დამფუძნებელთა თავდაპირველი შენატანები, ხოლო რეზერვები იქმნება შემდგომი წარმატებული საქმიანობის შედეგად მიღებული მოგებიდან. მოგება ზოგიერთ შემთხვევაში მიემართება სპეციალური დანიშნულების რეზერვებში ან რჩება გაუნაწილებელი. რეზერვების შექმნა ზოგჯერ მოითხოვება წესდებით ან კანონმდებლობით, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების ზარალისგან დამატებითი დაცვის მიზნით.

7.2. სააქციო საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

7.2.1. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

✓ სტრუქტურა

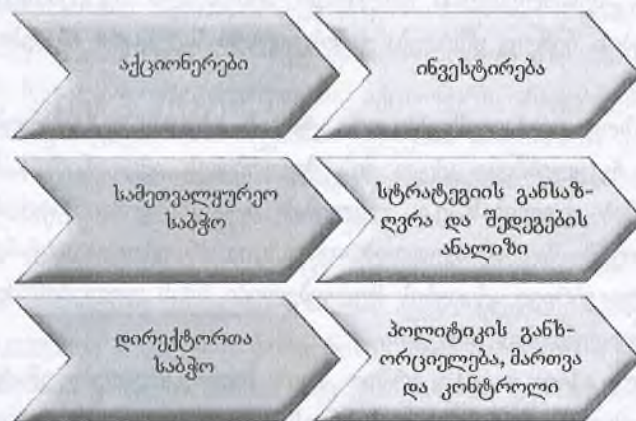
კაპიტალის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს აქციონერული (სააქციო) კაპიტალი, რომელსაც ჰყავს მფლობელთა დიდი რიცხვი აქციონერთა სახით, რის გამოც მან მი-

იღო ასეთი სახელწოდება. კაპიტალის ამ ფორმას კიდევ უწოდებენ კორპორაციულს, ხოლო თავად კომპანიას – კორპორაციას ან სააქციო საზოგადოებას.

სააქციო საზოგადოება წარმოადგენს შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საზოგადოებას, რომლის პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით.

კორპორაციის მფლობელებს ეწოდებათ **აქციონერები**. აქციონერთა ინტერესების დაცვის მიზნით აქციონერთა კრება ირჩევს სამეთვალყურეო საბჭოს, რომელიც განაგებს კორპორაციის სამეურნეო პოლიტიკას, ხოლო ამ პოლიტიკის განსახორციელებლად სამეთვალყურეო საბჭო ნიშნავს დირექტორთა საბჭოს – სამეურნეო პოლიტიკის აღმასრულებლებს.

სააქციო საზოგადოების სტრუქტურა



✓ **აქციონერის სახეობები**

სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი დაყოფილია ერთი და იმავე ნომინალური ღირებულების მქონე აქციებად. აქცია წარმოადგენს სახელობით ფასიან ქაღალდს, რომელიც ადასტურებს აქციონერის საკუთრების უფლებას კაპიტალზე და სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ. აქციონერის საკუთრების უფლება აქციაზე დასტურდება სააქციო საზოგადოების აქციათა რეესტრში ჩანაწერით¹. აქციას აქვს ელექტრონული ფორმა, გარდა ძველად გამოშვებულისა. აქციონერს უნდა მიეცეს ამონაწერი საზოგადოების აქციათა რეესტრიდან.

¹ საქართველოში – იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედი საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში.

იმის მიხედვით, თუ როგორ ვრცელდება აქცია, არსებობს ღია და დახურული ტიპის საზოგადოებები. ღია ტიპის საზოგადოების აქციები თავისუფალ მიმოქცევაშია, ხოლო დახურული საზოგადოების აქციების მიმოქცევა შეზღუდულია და მისაწვდომია მხოლოდ ინვესტორთა გარკვეული წრისათვის.

სააქციო საზოგადოების წესდებაში დაფიქსირებული გამოსაშვები აქციების მაქსიმალური რაოდენობა წარმოადგენს გამოსაშვებად ნებადართულ აქციებს. ხშირ შემთხვევაში კორპორაციები იღებენ უფლებას აქციების უფრო მეტი რაოდენობის გამოშვებაზე, ვიდრე სჭირდებათ დაფუძნების მომენტში, რადგან ფიქრობენ მომავალში საქმიანობის გაფართოებასა და კაპიტალის მოზიდვაზე. აქციებს, რომელთა გამოშვებაზე მოპოვებულია უფლება, ეწოდება გამოსაშვებად ნებადართული აქციები, ხოლო გაყიდულ აქციებს – გამოშვებული აქციები. აქციებს, რომლებიც არ არიან გამოშვებული, ეწოდებათ გამოსაშვები აქციები. გამოშვებული აქციები არიან ბრუნვაში და მათ უწოდებენ ბრუნვაში არსებულ აქციებს. შესაძლებელია ბრუნვაში არსებული აქციების დაბრუნება, ასეთ აქციებს დაბრუნების შემდეგ ეწოდება გამოსყიდული საკუთარი აქციები ან „პორტფელში არსებული“ აქციები.

სააქციო საზოგადოება უშვებს ორი ტიპის აქციას – ჩვეულებრივს და პრივილეგიურს. ერთი ჩვეულებრივი აქცია მის მფლობელს აქციონერთა საერთო კრებაზე აძლევს ერთი ხმის უფლებას, ე.ი. უფლებას მონაწილეობა მიიღოს საზოგადოების საქმიანობის მართვაში, მაგრამ ჩვეულებრივი აქცია არ იძლევა გარანტიას დივიდენდებზე. ამდენად, ჩვეულებრივი აქციების მფლობელები ხმის უფლების მოპოვებით რისკის ქვეშ აყენებენ დივიდენდების მიღებას.

პრივილეგიური აქცია თავისი არსით არის ხელშეკრულება ემიტენტსა და ინვესტორს შორის, რომელიც განსაზღვრავს ინვესტიციის პირობებს. პირობები ძირითადად ეხება ხმის უფლებებს, გამოსყიდვასა და დივიდენდების გაცემას. როგორც წესი, პრივილეგიურ აქციებს არ აქვს ხმის უფლება და მათზე გაიცემა გარანტირებული ფიქსირებული დივიდენდები – პროცენტი ნომინალური ღირებულებიდან. მაგრამ საერთაშორისო პრაქტიკაში ცნობილია სხვადასხვა პირობებით გამოშვებული პრივილეგიური აქციები, რომელიც ითვალისწინებს აქციების სხვადასხვა პირობებით გამოშვებას და რაც აისახება ხელშეკრულებაში: დაბრუნების/გამოსყიდვის, კონვერტირებისა და დივიდენდების გაცემის პირობები; აქციონერთა უფლებები წმინდა მოგების განაწილებაში და წმინდა აქტივებზე საწარმოს ლიკვიდაციის დროს და სხვა.

მაგალითად, ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულია ის პირობები, რომელთა შესრულებაც ზრდის დივიდენდების სიდიდეს (მაგალითად, თუ კორპორაციის ფინანსური შედეგები იქნება განსაკუთრებულად კარგი). შეიძლება ხელშეკრულება ითვალისწინებდეს ხმის უფლებას, მაგრამ არ იძლეოდეს დივიდენდებზე უფლებას მანამდე, ვიდრე მოგება არ მიაღწევს გარკვეულ დონეს.



ამდენად, პრივილეგიურ აქციონერებთან დადებულ ხელშეკრულებაში გაითვალისწინება სხვადასხვა პირობები, მაგრამ აქციების შეფასებისა და აღრიცხვისათვის მთავარია შემდეგი პირობების გარკვევა: აქციების კონვერტირება და დაბრუნება.

სახელშეკრულებო პირობების თანახმად არსებობს შემდეგი სახის პრივილეგიური აქციები: კონვერტირებადი და არაკონვერტირებადი; დაბრუნებადი და არადაბრუნებადი.

კონვერტირებადი ისეთი აქციაა, რომელიც განსაზღვრულ ვადაში ემიტენტის მიერ გაიცვლება ჩვეულებრივ აქციებზე ან სხვა ფასიან ქალაქებსზე (მაგალითად, ობლიგაციებზე). მაგრამ, შეიძლება ხელშეკრულება აქციონერს ანიჭებდეს კონვერტირების განხორციელების (შესრულების) არჩევანის უფლებას (ოფციონს) და არ იყოს მისთვის სავალდებულო შესასრულებლად. არაკონვერტირებადი აქცია ისეთი აქციაა, რომელიც არ ითვალისწინებს მის გაცვლას სხვა ფასიან ქალაქებზე.

დაბრუნებადი ისეთი აქციაა, რომელიც განსაზღვრულ ვადაში უკან უბრუნდება ემიტენტს ფულად სახსრებზე გაცვლის გზით, ან ავტომატურად უბრუნდება ემიტენტს ამა თუ იმ გაურკვეველი მოვლენის მოხდენისას მომავალში, ან აქციის მფლობელის სიკვდილის ან პენსიაში გასვლის დროს. მაგრამ, შეიძლება ხელშეკრულება აქციონერს ანიჭებდეს აქციების დაბრუნების არჩევანის უფლებას (ოფციონს) და არ იყოს მისთვის სავალდებულო შესასრულებლად.

პრივილეგიური აქციების კონვერტირებისა და დაბრუნების მიზეზი ის არის, რომ პრივილეგიურ აქციებზე ღირებულებები უფრო მაღალია და, როგორც წესი, სავალდებულოა მათი გაცემა. საზოგადოება დაინტერესებულია უარი განაცხადოს პრივილეგიურ აქციებზე. გამოსყიდვისას აქციონერებს ეძლევათ აქციის საბაზრო ფასი და გარკვეული კომპენსაცია, ხოლო აქციათა დაბალი ლიკვიდურობის ან სხვა მიზეზების გამო კანონით დადგენილია აქციათა რეალური ღირებულების განსაზღვრის წესი, რისთვისაც სამეთვალყურეო საბჭო უნდა ასაბუთებდეს თავის გადაწყვეტილებას. გამოსყიდული აქციები შეიძლება შენახულ იქნეს განუსაზღვრელი დროით, მეორედ გაიყიდოს ან გაუქმდეს.

არადაბრუნებად აქციებზე დადებული ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს აქციების დაბრუნებას და აქციები არის მუდმივ მფლობელობაში.

✓ აქციების გამოშვების ხარჯების აღრიცხვა

საწარმო, ჩვეულებრივ, სხვადასხვა ხარჯებს გასწევს საკუთარი აქციების გამოშვების ან შესყიდვისას. ეს ხარჯები შესაძლოა მოიცავდეს რეგისტრაციისა და კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა გადასახადებს, იურიდიული, საბუღალტრო და სხვა პროფესიონალური მომსახურებისათვის გადახდილ თანხებს, ბეჭდვის ხარჯებსა და ყიდვა-გაყიდვის მოსაკრებელს. ბასს 32-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა“ – საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან დაკავშირებული ხარჯები აღრიცხება, როგორც გამოქვითვები კაპიტალიდან (ანუ საემისიო კაპიტალის შემცირებით), რამდენადაც ეს, საკუთარი კაპიტალის ოპერაციასთან პირდაპირ დაკავშირებული დამატებითი ხარჯებია, რომელიც სხვა შემთხვევაში შესაძლოა თავიდან ყოფილიყო აცილებული.

✓ აქციების შეფასება

აქციების შეფასება ხდება ნომინალური, გამოცხადებული, საბალანსო, საბაზრო და რეალური ფასით.

ნომინალური ფასი ასახავს საწესდებო კაპიტალის სიდიდეს ერთ აქციაზე. ის აღნიშნულია აქციაზე, სერტიფიკატზე ან ამონაწერში რეესტრიდან. საწესდებო კაპიტალი ფასდება გამოშვებული აქციების ნომინალური ღირებულებით. აქცია უნდა გაიყიდოს არანაკლებ ნომინალური ღირებულებით. ნომინალურზე მაღალ ფასად აქციათა გაყიდვით მიღებული თანხით წარმოიქმნება საემისიო კაპიტალი, რომელიც არ ექვემდებარება აქციონერებს შორის განაწილებას და გამოიყენება აქციების გამოშვების ხარჯებისა და მეორად ბაზარზე გაყიდვით მიღებული ზარალის დასაფარავად.

გამოცხადებული ფასი. აქციები შესაძლებელია გამოშვებულ იქნეს ნომინალური ღირებულების გარეშე. ნომინალური ღირებულების გარეშე გამოშვებული აქციები ფასდება ღირებულოვან საბჭოს მიერ გამოცხადებული ფასით. შესაბამისად, საწესდებო კაპიტალი ფასდება გამოცხადებული ღირებულებით. გამოცხადებული ფასის ზემოთ შემოსული თანხები შეადგენს საემისიო (დამატებით) კაპიტალს. აქციების ნომინალური ან გამოცხადებული ფასი არის მათი იურიდიული ფასი, რომელიც დადგინდა კორპორაციის რეგისტრაციის დროს.

საბალანსო (სააღრიცხვო) ფასი განისაზღვრება ბალანსის მონაცემების საფუძველზე საზოგადოების სააქციო კაპიტალის (წმინდა აქტივების) თანაფარდობით გამოშვებულ აქციათა რაოდენობასთან. ანუ აქციის სააღრიცხვო ფასი ასახავს კორპორაციის საკუთარი კაპიტალის სიდიდეს ერთი აქციაზე. თუ კორპორაციას აქვს ორივე სახის აქცია, ერთი აქციის სააღრიცხვო ფასის დასადგენად უნდა განესაზღვროთ პრივილეგიურ და ჩვეულებრივ აქციონერთა კუთვნილი წილი სააქციო კაპიტალში და აქციათა შესა-

ბამისი რაოდენობა. მხედველობაში მიიღება ასევე დავალიანება გასაცემ დივიდენდებზე, რადგან ის ზრდის პრივილეგიურ აქციონერთა საკუთრებას.

საკუთარი კაპიტალის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 5100 „საწესდებო კაპიტალის“ ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 5110 – ჩვეულებრივი აქციები;
- 5120 – პრივილეგიური აქციები;
- 5130 – გამოსყიდული საკუთარი აქციები;
- 5140 – საემისიო კაპიტალი;
- 5150 – საწესდებო კაპიტალი შპს-ში;
- 5160 – აქციები ხელმოწერით.



მაგალითი:

კორპორაციის სააქციო კაპიტალი შეადგენს 1,000,500 ლარს, მიმოქცევაში არის 50,000 ცალი აქცია, მ.შ. 10,000 აქცია პრივილეგიურია, რომელთა ღირებულებაა 100,000 ლარი. კორპორაციას აქვს დავალიანება დივიდენდებზე 2,500 ლარი. განვსაზღვროთ აქციის სააღრიცხვო ფასი (ლარი):

სულ სააქციო კაპიტალი		1,000,500
მინუს: პრივილეგიური აქციები	100,000	
დავალიანება დივიდენდებზე	<u>2,500</u>	
პრივილეგირებულ აქციონერთა საკუთრება		<u>(102,500)</u>
ჩვეულებრივ აქციონერთა საკუთრება		898,000

ბრუნვაშია 10,000 ცალი პრივილეგიური და 40,000 (50,000 – 10,000) ჩვეულებრივი აქცია. ერთი აქციის სააღრიცხვო ფასი:

პრივილეგიური აქციის $102,500/10,000 = 10.25$ ლარი;

ჩვეულებრივი აქციის $898,000/40,000 = 22.45$ ლარი.

სააღრიცხვო ფასის განსაზღვრის დროს აქციების უმრავლესობა შეფასებულია ნომინალური ღირებულებით, რაც არ შეესაბამება მათ რეალურ ფასს. ამდენად წარმოიქმნება აქციების საბაზრო ფასის დადგენის საჭიროება.

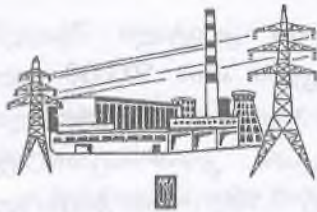
საბაზრო ფასი დგინდება ბაზარზე და დამოკიდებულია აქციის კურსზე. ეს ის ფასია, რომელსაც ღია ბაზარზე იხდის ინვესტორი შემოსავლების მიღების მიზნით.

ფინანსური აღრიცხვა

რეალური ღირებულება. როდესაც აქციები აქტიურ ბაზარზე კოტირებული არ არის, რეალური ღირებულების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს გარიგების ღირებულება.

✓ აქციების გაყიდვა ფულზე

აქციების გამოშვება-გაყიდვით სააქციო საზოგადოება ღებულობს ფულს და ამით ზრდის თავის კაპიტალს. ამიტომ აქციების გაყიდვა აისახება ფულადი საშუალებების ანგარიშების დებეტში და აქციების (კაპიტალის) ანგარიშის კრედიტში ნომინალური ღირებულების ფარგლებში, ხოლო ნომინალური ღირებულების ზემოთ მიღებული თანხებით კრედიტდება საემისიო კაპიტალის ანგარიში.



მაგალითი:

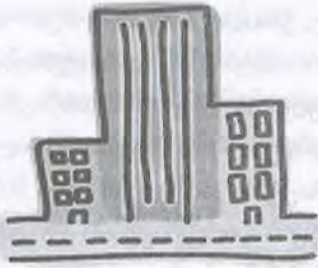
სააქციო საზოგადოებამ გამოუშვა 10 ლარის ნომინალური ღირებულების 50,000 ჩვეულებრივი აქცია. ფაქტობრივად აქციები გაიყიდა 11 ლარად. ავსახოთ აქციების გაყიდვა:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	550,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები	500,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	50,000

გაყიდვით მიღებულია ამონაგები 550,000 ლარი (50,000 ცალი * 11 ლარი), ნომინალური კაპიტალი 500,000 ლარია (50,000 ცალი * 10 ლარი), ხოლო საემისიო კაპიტალი შეადგენს 50,000 ლარს (550,000 – 500,000).

✓ აქციების გაყიდვა არაფულად აქტივებზე

სააქციო საზოგადოებამ შეიძლება რიგ შემთხვევებში თავისი აქციები გაყიდოს არაფულად აქტივებზე ან გამოიყენოს გადახდის საშუალებად. ასეთი გაყიდვები წარმოქმნიან აქციების შეფასების პრობლემას. არაფულად აქტივებზე გაყიდული აქციები ფასდება აქციის რეალური, საბაზრო ფასით ან აქციაზე გაცვლილი აქტივის საბაზრო ფასით. არჩევანი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელი შეფასებაა უფრო საიმედო.



მაგალითი:

საზოგადოება აწარმოებს მოლაპარაკებას ძეხვეულის მწარმოებელ ერთ-ერთ კომპანიასთან ფრანშიზის თაობაზე და სანაცვლოდ სთავაზობს წილს კაპიტალში. ფრანშიზის რეალური ღირებულება ვერ დგინდება, აქციების ნომინალური ღირებულება 10 ლარია, საბაზრო - 19 ლარია.

მოლაპარაკების შედეგად განისაზღვრა აქციების გასაცვლელი რაოდენობა 7,500 ცალის ოდენობით. ამდენად, საქმის მცოდნეებს შორის დადებული გარიგებით განსაზღვრული თანხა არის რეალური ღირებულება, რომლითაც შეფასდა ფრანშიზი და შეადგინა 142,500 ლარი (7,500 ცალი * 19 ლარი).

გარიგება აისახება შემდეგი გატარებით:

ღებუტი - 2510 ლიცენზია და ფრანშიზი	142,500
კრედიტი - 5110 ჩვეულებრივი აქციები	75,000
კრედიტი - 5140 საემისიო კაპიტალი	67,500



მაგალითი:

საზოგადოებას შესთავაზეს მიწის ნაკვეთის გაცვლა აქციებზე. მიწის ნაკვეთის საბაზრო ღირებულება 5,000 ლარია. აქციები არ არის ბაზარზე კოტირებული.

მიწის მფლობელმა ითხოვა მიწის ღირებულების განსაზღვრა აქციების ნომინალური ღირებულებით. საზოგადოებამ მიწის ნაკვეთის მფლობელს საკუთრებაში გადასცა 10 ლარის ნომინალური ღირებულების

500 ცალი აქცია, რაც აისახა შემდეგი გატარებით:

ღებუტი - 2110 მიწის ნაკვეთები	5,000
კრედიტი - 5110 ჩვეულებრივი აქციები	5,000

✓ **აქციების გაყიდვა ხელმოწერით**

აქციების გაყიდვა ხორციელდება როგორც ჩვეულებრივი გაყიდვებით, ასევე ხელმოწერით. აქციების ხელმოწერით გაყიდვის დროს იდება ხელშეკრულება სააქციო საზოგადოებასა და აქციონერებს შორის. უკანასკნელში ასახულია აქციონერთა ვალ-

დებულება აქციათა გარკვეული რაოდენობის შესყიდვაზე, განაღდების პირობები და ვადები. განაღდება შეიძლება მოხდეს ერთჯერადად ან რამდენიმე გადახდევინებით, ზოგიერთ შემთხვევაში განვადებითაც კი. ასეთ ხელშეკრულებას (შეთანხმებას) ეწოდება **აქციაზე ხელმოწერა**, ხოლო ხელმოწერით შექმნილ კაპიტალს – ხელმოწერილი.

აუცილებელია გაანალიზდეს და შეფასდეს კონტრაქტის პირობები და მისი ეკონომიკური შინაარსი. შესაძლებელია აქციებზე ხელმოწერა კონტრაქტში იურიდიულად იყოს კაპიტალად წოდებული, მაგრამ არ ითვალისწინებდეს მისი კაპიტალად ქცევის მავალდებულებელ პირობებს, ანუ კონტრაქტის პირობა არ იყოს სავალდებულო შესასრულებლად.

ასევე, შესაძლებელია აქციების ემიტენტსა და პოტენციურ მყიდველს შორის არსებობდეს ზეპირი, არაფორმალური, არაკონტრაქტული მოლაპარაკება აქციების შეძენის შესახებ. ასეთ შემთხვევაში არ არსებობს ფულადი ნაკადების შემოდინების რწმუნება და მათი საიმედოდ შეფასების საშუალება. ამდენად, ემიტენტმა არ უნდა აღიაროს მოთხოვნა აქციების ხელმოწერით შექმნაზე, ვინაიდან ვერ კმაყოფილდება აქტივების აღიარების კრიტერიუმები.

ემიტენტმა კაპიტალის ზრდა და შესაბამისად მოთხოვნები აქციების ხელმოწერით გაყიდვიდან უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქციონერი ვალდებულია შეასრულოს კონტრაქტის პირობები – განსაზღვრულ ვადებში და განსაზღვრული ფასით ემიტენტისაგან შეიძინოს აქციები. მხოლოდ ასეთ საკონტრაქტო პირობებით ემიტენტი დარწმუნებულია ფულადი ნაკადების შემოდინებაში და შეუძლია ის საიმედოდ შეაფასოს.

როდესაც კონტრაქტი სავალდებულოა შესასრულებლად, წარმოიქმნება დებიტორული დავალიანება ხელშეკრულებაში ნაჩვენები თანხით. წინდხედულების პრინციპის შესაბამისად მისაღები თანხა ჯერ აღიარდება აქციებად ხელმოწერით, ხოლო თანხის მიღების შემდეგ – სააქციო კაპიტალად.

ხელმოწერა აქციებზე აისახება:

დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

კრედიტი – 5160 აქციები ხელმოწერით

აქციები გადაეცემა აქციონერებს აქციების ღირებულების სრული განაღდების შემდეგ. აქციის ღირებულების განაღდება აისახება გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

თანხების სრული მიღების შემდეგ ხელმოწერით გამოშვებული ჩვეულებრივი

აქციებით იქმნება სააქციო კაპიტალი, რაც აისახება გატარებით:

დებუტი – 5160 აქციები ხელმოწერით

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი

CONTRACT

მაგალითი:



იანვარში სს „კახური ლეინო“-მ დადო კონტრაქტი საკონსერვო ქარხანასთან, რომელიც ითვალისწინებდა ქარხნის მიერ 1 ლარის ნომინალური ღირებულების 100,000 ცალი ჩვეულებრივი აქციის 120,000 ლარად შესყიდვას. კონტრაქტის თანახმად თანხა მთლიანად იქნება გადახდილი დეკემბერში.

ოპერაცია ანგარიშებზე შემდგენიერად აისახება:

* იანვარში – კონტრაქტის ხელმოწერის დღეს:

დებუტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები 120,000

კრედიტი – 5160 აქციები ხელმოწერით 120,000

* დეკემბერში – აქციების ღირებულების გადახდის დღეს:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 120,000

კრედიტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები 120,000

და

დებუტი – 5160 აქციები ხელმოწერით 120,000

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 100,000

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი
(120,000 – 100,000) 20,000

✓ აქციების გამოშვება უფასოდ (ბონუსური ემისია)

ზოგჯერ ხდება აქციების უფასოდ გამოშვება არსებულ აქციონერთათვის მათ საკუთრებაში არსებული აქციების პროპორციულად. უფასოდ აქციების გამოშვება ხდება საემისიო კაპიტალის ხარჯზე. აქციების უფასოდ გამოშვებას ეწოდება ბონუსური (ბონუს – პრემია, დამატებითი ანაზღაურება) ან კაპიტალიზებული ემისია, აქ აღვლილი არ აქვს ფულადი ნაკადების მოძრაობას, ფაქტობრივად ეს არის კომპანიის რეზერვის ნაწილის კონვერსია სააქციო კაპიტალში.

ფინანსური აღრიცხვა

უფასოდ აქციების გამოშვების ძირითად მიზანს წარმოადგენს აქციის საბაზრო ფასის დაგდება, რადგან როდესაც საკმაოდ მაღალია აქციის საბაზრო ფასი, არსებობს იმის საშიშროება, რომ აქციები ვერ გაიყიდება. აქციების გამოშვებით იზრდება აქციათა რიცხვი და შესაბამისად მცირდება ერთი აქციის საბაზრო ფასი.



მაგალითი:

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში კომპანიას ბრუნვაში ჰქონდა 1 ლარის ნომინალური ღირებულების 3,000,000 ჩვეულებრივი აქცია. მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება – ყოველ ხუთ არსებულ აქციაზე გამოშვებულ იქნეს ერთი დამატებითი აქცია, აქციების გამოშვება მოხდეს საემისიო კაპიტალის ხარჯზე ნომინალური ღირებულებით.

განვსაზღვროთ გამოსაშვებ აქციათა სიდიდე და ავსახოთ ანგარიშებზე:
 $3,000,000/5 = 600,000$ ცალი

ე.ი. გამოსაშვებია 1 ლარის ნომინალური ღირებულების 600,000 ცალი აქცია, რაც აისახება ვატარებით:

ღებუტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	600,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები	600,000

✓ აქციების გაცემა ოფციონით

სააქციო საზოგადოებამ, წესდების ან საერთო კრების გადაწყვეტილებით, აქციები შეუძლია გაცელოს ოფციონით (option – არჩევა, არჩევის უფლება). ოფციონი ნიშნავს იმას, რომ კორპორაციის აქციონერებს და მომუშავე პერსონალს ეძლევათ შეთავაზება შეღავათიანი ფასებით წინასწარ დადგენილ ვადაში ჩვეულებრივი აქციების შეძენის შესახებ. აქციონერებს და მომუშავეებს აქვთ არჩევანის უფლება – შეიძინონ აქციები ან უარი განაცხადონ შეთავაზებაზე.



მაგალითი:

სააქციო საზოგადოების თანამშრომლებმა იყიდეს 10 ლარის ნომინალური ღირებულების 5,000 აქცია 15 ლარად. ამ პერიოდში აქციის საბაზრო ფასი შეადგენდა 20 ლარს. ოფციონით განხორციელების ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება:

ფინანსური აღრიცხვა

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	75,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები	50,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	25,000

75,000 ლარი არის ოფციონის ფასი, შეღავათი ვლინდება იმაში, რომ შესასყიდი ფასი (15 ლარი) არის საბაზროზე დაბალი (20 ლარი).

აქციების გაყიდვა თანამშრომლებზე საბაზროზე დაბალი ფასით ძირითადად გამოიყენება წახალისების ან დაჯილდოების მიზნით. თანამშრომლებს აქციების კურსის აწევის დროს შეუძლიათ მათი შეძენა ოფციონით და გაყიდვა საბაზრო ფასით, სხვაობა წარმოადგენს თანამშრომლებისათვის შემოსავალს და გათანაბრებულია პრემიასთან.

✓ **აქციების კონვერტირება**

ზოგიერთ შემთხვევაში ხელშეკრულება ითვალისწინებს პრივილეგიური აქციების კონვერტირებას ჩვეულებრივ აქციებად განსაზღვრულ ვადებში და ფასებით. კონვერტირების მიზანია აქციების დაბრუნება და ამოღება.

აქციების კონვერტირება აისახება ნომინალური ღირებულებით პრივილეგიური აქციების ანგარიშის დებუტსა და ჩვეულებრივი აქციების ანგარიშის კრედიტში. წარმოქმნილი სხვაობა კონვერტირებულ და ჩვეულებრივ აქციათა ნომინალურ ღირებულებას შორის აისახება საკრედიტო სხვაობით იზრდება საემისიო კაპიტალი, სადებუტო სხვაობით – მცირდება საემისიო კაპიტალი ან გაუნაწილებელი მოგება.



ქაბალიძი:

სააქციო საზოგადოებამ შეთანხმების თანახმად 1 ლარის ნომინალური ღირებულების 1,000 ცალი პრივილეგიური აქცია უნდა გაცვალოს 5 ლარის ნომინალური ღირებულების 1,000 ცალ ჩვეულებრივ აქციაზე. ეს ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება:

დებუტი – 5120 პრივილეგიური აქციები (1,000 ცალი * 1 ლარი)	1,000
დებუტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (5,000 – 1,000)	4,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (1,000 ცალი * 5 ლარი)	5,000

კონვერტირებადი აქციების ნომინალური ღირებულება რომ ყოფილიყო 5 ლარი, ხოლო ჩვეულებრივისა – 4 ლარი, მაშინ ოპერაცია შემდეგნაირად აისახებოდა:

ფინანსური აღრიცხვა

დებიტი – 5120 პრივილეგიური აქციები (1,000 ცალი * 5 ლარი)	5,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (1,000 ცალი * 4 ლარი)	4,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (5,000 – 4,000)	1,000

✓ აქციების დანაწევრება

ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე აქციების საბაზრო ფასის ზრდით მცირდება მათი ლიკვიდურობა (ბრუნვალობა), რითაც კორპორაციებს ხელი ეშლებათ კაპიტალზე ოპერაციების განხორციელებაში, ამიტომ კორპორაციები ცდილობენ აქციების საბაზრო ღირებულების დაწევას აქციების დანაწევრებით. აქციების დანაწევრება წარმოადგენს ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდას მათი ნომინალური ან გამოცხადებული ღირებულების პროპორციული შემცირებით. აღსანიშნავია, რომ აქციების დანაწევრებით იცვლება არა ნებადართული, არამედ ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვი (იზრდება), ხოლო სააქციო კაპიტალის სიდიდე უცვლელი რჩება. ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდით და საბაზრო ფასის შემცირების შედეგად იზრდება აქციების ბრუნვალობა და ისინი ხელმისაწვდომი ხდებათ საზოგადოების ფართო წრისათვის.

აქციების დანაწევრება მოიცავს ცვლილებებს (შესწორებებს) სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში აქციების ნომინალური ღირებულების შესაცვლელად: ახალი აქციების გამოშვებას (უფრო დაბალი ნომინალური ღირებულებით) და მათ გაცვლას ძველ აქციებზე (უფრო მაღალი ნომინალური ღირებულებით).



მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებას ჰქონდა გამოსაშვებად ნებადართული 500,000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, მ.შ. ბრუნვაშია 4 ლარის ნომინალური ღირებულების 400,000 ცალი აქცია, საემისიო კაპიტალი შეადგენს 50,000 ლარს; გაუნაწილებელი მოგება – 100,000

ლარს. ღირეჭტორთა საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება აქციების დანაწევრების შესახებ ორ ნაწილად (2/2), ე.ი. 2-ჯერ უნდა გაიზარდოს ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვი და 2-ჯერ შემცირდეს მათი ნომინალური ღირებულება. ვდებულობთ შემდეგ მონაცემებს: ბრუნვაში არსებული 2 ლარის ნომინალური ღირებულების (4/2) აქციების რიცხვი შეადგენს 800,000 ცალს (400,000 * 2).

ცხრილში წარმოდგენილია ანგარიშგება კორპორაციის კაპიტალის შესახებ დანაწევრებამდე და დანაწევრების შემდეგ.

ფინანსური აღრიცხვა

საკუთარი კაპიტალი	აქციების დანაწევრებამდე	აქციების დანაწევრების შემდეგ
ჩვეულებრივი აქციები	1,600,000 (400,000 * 4)	1,600,000 (800,000 * 2)
საემისიო კაპიტალი	50,000	50,000
გაუნაწილებელი მოგება	100,000	100,000
სულ საკუთარი კაპიტალი	1,750,000	1,750,000

როგორც ვხედავთ, კაპიტალის სიდიდე დანაწევრებით არ შეცვლილა. ამიტომ დანაწევრება აისახება არა ბუღალტრული გატარებებით, არამედ შესაბამის ჟურნალში ჩანაწერებით.

✓ **საკუთარი აქციების გამოსყიდვა და მორაღი გაცემა**

შესაძლებელია გაყიდული აქციების უკან დაბრუნება-გამოსყიდვა აქციონერები-საგან ან ყიდვა ბაზარზე. გამოსყიდული აქციები შეიძლება გაიყიდოს ხელმეორედ ან გაუქმდეს. აქციების გამოსყიდვის მიზანია: სააქციო საზოგადოების აქციების კურსის სტაბილიზება და ამაღლება; გაყიდვა ოფციონით; გადახდის საშუალებად გამოყენება სხვა ფასიანი ქაღალდების შესყიდვის დროს; ერთ აქციაზე შემოსავლების გაზრდა; აქციათა რიცხვის შემცირებით დივიდენდების შემცირება; სხვა კომპანიების მიერ საკონტროლო პაკეტის ხელში ჩაგდების თავიდან აცილება.

აქციების გამოსყიდვით მცირდება კომპანიის საკუთარი კაპიტალი, აქტივები და ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვი. გამოსყიდულ აქციებს არა აქვთ ხმის, დივიდენდების მიღების, ლიკვიდაციის შემთხვევაში ქონებრივი პრეტენზიის უფლება. გამოსყიდული აქციები ფასდება მათი შეძენის ფაქტობრივი ღირებულებით, რომელიც შეიძლება იყოს ნომინალურზე მაღალი ან დაბალი. მომავალში გამოსყიდული აქციები შეიძლება კვლავ გაიყიდოს, თუ მისი გაუქმება არ არის მოთხოვნილი სამეწარმეო კანონმდებლობით, ნებისმიერ ფასად, მ.შ. ნომინალურზე დაბალ ფასად, რაც აკრძალულია აქციების პირველადი გაყიდვის დროს.

გამოსყიდული აქციების აღსარიცხავად გამოიყენება ანალოგიური სახელწოდების ანგარიში, რომელიც კონტრპასიურია სააქციო კაპიტალის ანგარიშის მიმართ. მას აქვს სადებეტო ნაშთი და ბალანსის შედგენის დროს ამცირებს სააქციო კაპიტალს. აქციების გამოსყიდვა აისახება გატარებით:

დებუტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ფინანსური აღრიცხვა

გამოსყიდვის ოპერაცია აისახება ფაქტიური დანახარჯების სიდიდით, ყურადღება არ ექცევა აქციების ნომინალურ ან გამოცხადებულ ღირებულებას, ბალანსის შედგენის დროს ამ ანგარიშზე ასახული თანხებით მცირდება საკუთარი კაპიტალი.



მაგალითი:

კომპანიამ 24,000 ლარად გამოისყიდა 5 ლარის ნომინალური ღირებულების 3,000 ცალი აქცია.

ეს ოპერაცია ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

დებეტი – 5130 გამოსყიდული აქციები	24,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	24,000

ყურადღება არ ექცევა აქციის ნომინალურ ღირებულებას და ამ ოპერაციის შემდეგ აქციის ღირებულება არის 8 ლარი (24,000 ლარი/3,000 ცალი).

სააქციო საზოგადოებამ აქციონერებთან შეთანხმებით ან წესდებით გამოსყიდული აქციები შეიძლება ამოიღოს (გააუქმოს) ბრუნვიდან. ასეთი ოპერაცია იწვევს კაპიტალის შემცირებას, ამიტომ ცვლილებები უნდა აისახოს საზოგადოების წესდებაში. ამოსაღები აქციების ღირებულება შეიძლება მეტი ან ნაკლები იყოს მის საწყის გამოშვებულ ღირებულებაზე, მაშინ სხვაობა აისახება ანგარიშზე „საემისიო კაპიტალი“. ამდენად, აქციების ამოღების ოპერაციები აისახება გამოსყიდული აქციების ანგარიშის კრედიტში და შესაბამისად ყველა სახის კაპიტალის ანგარიშების დებეტში (ე.ი. აისახება მათი შემცირება). გამოსყიდული აქციების ანგარიშის სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს, რომ გამოსყიდვაზე დაიხარჯა უფრო მეტი, ვიდრე აქციათა ნომინალური ღირებულებაა და ეს სხვაობა გადაიფარება საემისიო კაპიტალით, ხოლო თუ უკანასკნელი არ არის საკმარისი, გამოიყენება გაუნაწილებელი მოგება. საკრედიტო ნაშთი მიგვითითებს იმაზე, რომ აქციების გამოსყიდვაზე დაიხარჯა უფრო ნაკლები, ვიდრე მათი ნომინალური ღირებულებაა და ეს სხვაობა აღიარდება, როგორც წესი, საემისიო კაპიტალად.

გამოსყიდული აქციები, როგორც უკვე აღინიშნა, შეიძლება შეინახონ, გააუქმონ ან შედგომში ხელშეორედ გაყიდონ.

მეორად ბაზარზე აქციების გაყიდვით გამოსყიდულსა და ფაქტობრივად გადახდილ ფასს შორის წარმოქმნილი სხვაობა რეგულირდება საემისიო კაპიტალით, რომელიც წარმოიქმნა პირველად ბაზარზე აქციების ნომინალურ ფასზე მეტად გაყიდული ნაშთით. თუ სააქციო საზოგადოებას არ გააჩნია საემისიო კაპიტალი და აქცია იყიდება შექმნის ფასზე ნაკლები თანხით, ზარალი იფარება გაუნაწილებელი მოგებით.

განვიხილოთ აქციების მეორადი გაყიდვა:

– გაყიდულია გამოსყიდული ფასით

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები

– გაყიდულია გამოსყიდულზე დაბალი ფასით

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები

– გაყიდულია გამოსყიდულზე მაღალი ფასით

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი



მაგალითი:

კომპანია 5 ლარის ნომინალური და 8 ლარის საბაზრო ფასით გამოსყიდული 1,500 აქციიდან ახდენს 500 აქციის გაუქმებას. საემისიო კაპიტალი შეადგენს 1,000 ლარს. ავსახოთ ეს ოპერაცია:

დებეტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (500 ცალი * 5 ლარი)	2,500
დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	1,000
დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება (2,500-1,000)	500
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული აქციები (500 ცალი * 8 ლარი)	4,000

გამოსყიდული აქციების საბაზრო ფასი რომ ყოფილიყო ნომინალურზე ნაკლები, მაგალითად 4 ლარი, მაშინ ადგილი ექნებოდა შემდეგ გატარებას:

დებეტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (500 ცალი * 5 ლარი)	2,500
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული აქციები (500 ცალი * 4 ლარი)	2,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (2,500 – 2,000)	500

განვიხილოთ აქციების გამოშვების, გამოსყიდვის, გაუქმებისა და მეორადი გაყიდვის მაგალითი. ავსახოთ ყველა ოპერაცია და კაპიტალის სტრუქტურა ყოველი ოპერაციის შემდეგ.



მ ა ზ ა ლ ი თ ი ე ბ ი :

1) კომპანიამ 5 ლარის ნომინალური ღირებულების 30,000 ცალი აქცია გაყიდა 155,000 ლარად. ამ პერიოდისათვის გაუნაწილებელი მოგება შეადგენდა 10,000 ლარს, გამარტივების მიზნით გააკეთოთ დაშვება, რომ ეს სიდიდე შემდგომ არ შეიცვლება.

ოპერაცია აისახება შემდეგნაირად:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	155,000
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (30,000 ცალი * 5 ლარი)	150,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (155,000 – 150,000)	5,000

კაპიტალის სტრუქტურა (ლარი)	
ჩვეულებრივი აქციები	150,000
საემისიო კაპიტალი	5,000
გაუნაწილებელი მოგება	<u>10,000</u>
საკუთარი კაპიტალი	<u>165,000</u>
აქციების რაოდენობა (ცალი)	
ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა	30,000

2) გარკვეული პერიოდის შემდეგ კომპანიამ 4,500 ლარად გამოისყიდა 1,500 ცალი აქცია.

ოპერაცია აისახება შემდეგნაირად:

დებეტი – 5130 გამოსყიდული აქციები	4,500
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,500

ღირებულება გამოსყიდული აქციის გახდა 3 ლარი (4,500 ლარი/1,500 ცალი).

კაპიტალის სტრუქტურა (ლარი)	
ჩვეულებრივი აქციები	150,000
საემისიო კაპიტალი	5,000
გაუნაწილებელი მოგება	10,000
გამოსყიდული აქციები	<u>(4,500)</u>
საკუთარი კაპიტალი	160,500

ფინანსური აღრიცხვა

აქციების რაოდენობა (ცალი)	
ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა (30,000 – 1,500)	28,500
რეზერვში არსებული (გამოსყიდული) აქციები	1,500

3) ორი თვის შემდეგ კომპანიამ გამოსყიდული 1,500 ცალი აქციიდან გააუქმა 500 ცალი. უნდა გვახსოვდეს, რომ უქმდება 5 ლარის ნომინალური და 3 ლარად გამოსყიდული აქციები.

ოპერაცია აისახება შემდეგნაირად:

დებიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები (500 ცალი * 5 ლარი)	2,500
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული აქციები (500 ცალი * 3 ლარი)	1,500
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (2,500 – 1,500)	1,000

ამ ოპერაციის შედეგად გაიზარდა საემისიო კაპიტალი, რადგან გაუქმდა 5 ლარის ნომინალური ღირებულების მქონე აქცია, რომელიც გამოსყიდული იქნა 3 ლარად.

კაპიტალის სტრუქტურა		(ლარი)
ჩვეულებრივი აქციები (150,000 – 2,500)		147,500
საემისიო კაპიტალი (5,000 + 1,000)		6,000
გაუნაწილებელი მოგება		10,000
გამოსყიდული აქციები (4,500 – 1,500)		<u>(3,000)</u>
საკუთარი კაპიტალი		160,500
აქციების რაოდენობა (ცალი)		
ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა		28,500
რეზერვში არსებული (გამოსყიდული) აქციები (1,500 – 500)		1,000

4) წლის ბოლოს კომპანიამ 4,000 ლარად გაყიდა გამოსყიდული 1,000 ცალი აქცია.

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,000
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული აქციები (1,000 ცალი * 3 ლარი)	3,000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი (4,000 – 3,000)	1,000

ამ ოპერაციით საემისიო კაპიტალი გაიზარდა, რადგან 3 ლარად გამოსყიდული აქცია გაიყიდა 4 ლარად (4,000 ლარი/1,000 ცალი).

ფინანსური აღრიცხვა

კაპიტალის სტრუქტურა	(ლარი)
ჩვეულებრივი აქციები	147,500
საემისიო კაპიტალი (6,000 + 1,000)	7,000
გაუნაწილებელი მოგება	10,000
გამოსყიდული აქციები	0
საკუთარი კაპიტალი	164,500
აქციების რაოდენობა (ცალი)	
ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა (28,500 + 1,000)	29,500
რეზერვში არსებული (გამოსყიდული) აქციები	—

7.2.2. სსიპ-ის საფორმაციო რეზერვების აღრიცხვა

ბასს-ით რეზერვებს მიეკუთვნება საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი (დაგროვილი) მოგება, მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვები და აქტივების გადაფასების რეზერვი.

საემისიო კაპიტალი არის ნომინალზე მაღალ ფასად აქციათა გაყიდვით მიღებული თანხა. საემისიო კაპიტალი არ ექვემდებარება აქციონერებს შორის განაწილებას, ის გამოიყენება მეორად ბაზარზე გაყიდვებით მიღებული ზარალის დასაფარავად და ბონუსური ემისიისათვის.

გაუნაწილებელი მოგება არის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის დაგროვილი მოგება, შემცირებული დივიდენდებით და რეზერვებში გადატანილი მოგებით. გაუნაწილებელი მოგების სიდიდე გვიჩვენებს, თუ მიღებული მოგების რა თანხა იქნა ინვესტირებული ბიზნესში. ის შეიძლება იყოს როგორც უშუალოდ გაუნაწილებელი მოგების, ასევე სხვადასხვა რეზერვების სახით.

საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული გაუნაწილებელი მოგება ექვემდებარება განაწილებას. მოგების განაწილების შესახებ წინადადებას ამზადებს სამეთვალყურეო და დირექტორთა საბჭო (შპს-ს შემთხვევაში დირექტორები) და ამტკიცებს საერთო კრება.

კრების გადაწყვეტილებით მოგებას ანაწილებენ: მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვების შესაქმნელად; დივიდენდების გასაცემად; გაუნაწილებელ მოგებად. დივიდენდები ექვემდებარება განაწილებას ბიზნესის მესაკუთრეთა შორის, ხოლო სხვადასხვა რეზერვები (ძირითადი საშუალებების განახლებისათვის, სასაქონლო-მარაგების შესაქმნელად ან სხვა მიზნებისათვის) და გაუნაწილებელი მოგება რჩება საწარმოში, ანუ ხდება მოგების ინვესტირება.

განვიხილოთ საემისიო კაპიტალისა და გაუნაწილებელი მოგების გამოყენება

დივიდენდების გასაცემად და გაუნაწილებელი მოგებიდან მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვების შექმნა.

დივიდენდი (dividendus – დაქვემდებარებული განაწილებას) წარმოადგენს წმინდა მოგების ნაწილს, რომელიც ნაწილდება აქციონერებს შორის ფულის ან სხვა აქტივების სახით აქციების რიცხვის ან წილების პროპორციულად. გადაწყვეტილებას დივიდენდების გაცემისა და მათი სიდიდის შესახებ ლებულობს აქციონერთა საერთო კრება. დამფუძნებელთა მიერ შეიძლება მიღებულ იქნეს გადაწყვეტილება მომგებიან წელს დივიდენდების გაუცემლობის შესახებ. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ მიღებული მოგება სრულად ინვესტირდება საწარმოში.

დივიდენდების გადახდა ხდება ფულადი სახსრებით, მაგრამ შესაძლოა მათი გადახდა აქციებითაც. ეს არ იწვევს ცვლილებებს აქტივებში და ვალდებულებებში, ცვლილებები ხდება მხოლოდ კაპიტალის სტრუქტურაში, მაგრამ მფლობელთა კაპიტალის საერთო სიდიდე არ იცვლება, იზრდება ბრუნვაში არსებულ აქციათა რიცხვი. ცვლილება ხდება ორ მუხლში, კერძოდ, მცირდება „გაუნაწილებელი მოგება“ და იზრდება „აქციები“. ეს ოპერაცია განიხილება როგორც აქციების დამატებითი გამოშვება დივიდენდების დეკლარაციის (გამოცხადების) დღეს მოქმედი საბაზრო ან ნომინალური ფასებით. დივიდენდების აქციებით გაცემის ძირითადი მიზეზია კაპიტალის შენარჩუნების და აქციების საბაზრო ფასის დაწვეის სურვილი.

დივიდენდების სახით გამოშვებული აქციების შეფასება დამოკიდებულია გამოშვების მოცულობაზე. კერძოდ, საერთაშორისო პრაქტიკაში მიჩნეულია, რომ აქციების უმნიშვნელო რაოდენობის გამოშვება (ბრუნვაში არსებულის 20%-ზე – small-percentage stock dividend¹) არ ახდენს მნიშვნელოვან გავლენას აქციების ფასსზე და ამიტომ დივიდენდების სახით გამოშვებული აქციები ფასდება საბაზრო ღირებულებით. ხოლო, აქციების დიდი რაოდენობით გამოშვებამ (ბრუნვაში არსებულის 20%-ზე მეტი – large-percentage stock dividend) შეიძლება გავლენა მოახდინოს აქციების საბაზრო ფასსზე – შეამციროს ის, ამიტომ გამოშვება ფასდება ნომინალური ღირებულებით.

საწარმოს რეზერვების აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად გამოიყენება 5400 „რეზერვები და დაფინანსების“ ჯგუფის ანგარიშები:

- 5410 – არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი;
- 5420 – ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი;
- 5430 – ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი;
- 5490 – სხვა რეზერვები.

¹ Accounting, Charles T.Horngren (Stanford University), Walter T. Harrison Jr. (Baylor University), M. Suzanne Oliver (Northwest Florida State College). Pearson International Edition. Eighth Edition New Jersey, 2009. p.643.

www.chow.com/info;

www.studyforall.com/fmslides;

http://classof1.com/homework_answers/finance/stock_dividends



მაგალითი:

გამოცხადდა 25,000 ცალი ჩვეულებრივი აქციის დივიდენდების სახით გაცემა (არსებული აქციების 5%). აქციის ნომინალური ფასია 1 ლარი, გამოცხადების დღეს აქციის საბაზრო ფასი შეადგენდა 3 ლარს.

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დივიდენდების გაცემაზე შემდეგნაირია (ლარი):

1 ლარის ნომინალური ღირებულების 500,000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია	500,000
საემისიო კაპიტალი	10,000
გაუნაწილებელი მოგება	100,000
სულ საკუთარი კაპიტალი	610,000

აქციათა საბაზრო ღირებულება – 25,000 ცალი * 3 ლარი = 75,000 ლარი;
 აქციათა ნომინალური ღირებულება – 25,000 ცალი * 1 ლარი = 25,000 ლარი.
 აქციებით გაცემული დივიდენდების დაბეგვრის საკითხები გამარტივების მიზნით მხედველობაში უგულებელყოფილია.

გამოცხადების დღეს გაკეთდება ჩანაწერი:

დებიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 75,000
 კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები 75,000

აქციების გაცემის დღეს გაკეთდება ჩანაწერი:

დებიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები 75,000
 კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 25,000
 კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 50,000

ამ ოპერაციებით მოხდა 75,000 ლარი გაუნაწილებელი მოგების კაპიტალიზება, ამით საკუთარი კაპიტალის სიდიდე არ შეიცვალა, დარჩა იგივე – 610,000 ლარი; ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა გაიზარდა 25,000 აქციით. ნათქვამის საილუსტრაციოდ მივმართოთ შემდეგ შედარებას:

სტრ. №	საკუთარი კაპიტალი	დივიდენდების განაწილებამდე	დივიდენდების განაწილების შემდეგ
1	ჩვეულებრივი აქციები	500,000	525,000
2	საემისიო კაპიტალი	10,000	60,000
3	გაუნაწილებელი მოგება	100,000	25,000
4	სულ საკუთარი კაპიტალი	610,000	610,000
5	ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა	500,000	525,000
6	ერთი აქციის სააღრიცხვი ფასი (ლარი) (სტრ. 4/სტრ.5)	1.22	1.16

ვინაიდან აქციებით დივიდენდების გაცემა არ ცვლის საკუთარი კაპიტალის სიდიდეს, მიჩნეულია, რომ ეს არ არის „დივიდენდი“, რადგან აქციონერთა წილი საკუთარ კაპიტალში დარჩა უცვლელი. აქციონერისათვის არსებობს მხოლოდ ვარაუდი, რომ მომავალში ის უფრო მეტ დივიდენდს მიიღებს (რადგან მეტ აქციებს ფლობს)¹.



მაგალითი:

კომპანიას გამოშვებული აქვს 10 ლარის ნომინალური ღირებულების 10,000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. გამოცხადდა დივიდენდი – ერთ აქციაზე 2 ლარი.

გასაცემი დივიდენდების თანხა შეადგენს 10,000 ცალი * 2 ლარი = 20,000 ლარს. დივიდენდები იბეგრება 5%-ით.

დივიდენდების დარიცხვა და გაცემა შემდეგნაირად გატარდება:

• დივიდენდების დარიცხვა:

დებუტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	20,000
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	20,000

• საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვა:

დებუტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	1,000
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	1,000

¹ www.accountingcoach.com/online-accounting-course
www.investopedia.com/terms/s/stockdividend.asp

ფინანსური აღრიცხვა

• ვალდებულებების დაფარვა აისახება გატარებით:

დებეტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	1,000
დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	19,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	20,000



მაგალითი:

კომპანიამ საანგარიშგებო წელი დაასრულა 100,000 ლარის ოდენობის მოგებით. სადამფუძნებლო კრებაზე მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება 40,000 ლარის დივიდენდებისა და 5,000 ლარის თანამშრომლებზე პრემიის გაცემის შესახებ.

საშემოსავლო გადასახადი დივიდენდებზე 5%-ია, პრემიაზე – 20%.

საშემოსავლო გადასახადი შეადგენს:

დივიდენდებზე: $40,000 * 5\% = 2,000$ ლარი;

პრემიაზე: $5,000 * 20\% = 1,000$ ლარი.

გასაცემი თანხა:

დივიდენდები: $40,000 * 95\% = 38,000$ ლარი;

პრემია: $5,000 * 80\% = 4,000$ ლარი.

აღნიშნული გადაწყვეტილება ანგარიშებზე აისახება შემდეგნაირად:

• დივიდენდების და პრემიის გამოცხადება:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	45,000
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	40,000
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	5,000

• საშემოსავლო გადასახადის დარიცხვა:

დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	2,000
დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	1,000
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	3,000

• ვალდებულებების დაფარვა:

დებეტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	3,000
დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები	38,000
დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასი	4,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	45,000

საანგარიშგებო წელს მიღებული 100,000 ლარი მოგებიდან 55,000 ლარი რჩება გაუნაწილებლად ($100,000 - 40,000 - 5,000$).

ძირითადი საშუალებების და არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი წარმოიქმნება გრძელვადიანი აქტივების აფასების შედეგად, რითაც აღიარდება აქტივის და, შესაბამისად, კაპიტალის ზრდა. გადაფასების რეზერვის აღიარება განხილულია გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვის თემებში. ამჯერად გავარკვიოთ – შეიძლება თუ არა ამ რეზერვის განაწილება დივიდენდების სახით. აქტივების აფასების შედეგად არ მიიღება ფულადი საშუალებები და ამიტომ რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე არ აღიარდება მოგება. ეს კი, თავის მხრივ, ნიშნავს იმას, რომ გადაფასების რეზერვი არ განაწილდება დივიდენდების სახით. გადაფასების რეზერვის განაწილება დივიდენდების სახით შეიძლება მხოლოდ აქტივის რეალიზაციის შემდეგ.

ამდენად, გადაფასების რეზერვი ემატება გაუნაწილებელ მოგებას (ხდება კაპიტალის ერთი ელემენტის – გადაფასების რეზერვის, შეცვლა მეორეთი – გაუნაწილებელი მოგებით) და მხოლოდ ამის შემდეგ შეიძლება იქნეს დივიდენდებზე გაცემული.

განვიხილოთ მაგალითი, როდესაც ხდება გადაფასებული ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია.



მაგალითი:

კომპანიამ გაყიდა გადაფასებული კომპრესორი, რომლის გადაფასების რეზერვი გაყიდვის მომენტისათვის შეადგენდა 15,000 ლარს.

გადაფასების რეზერვი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის შემდეგ აღიარდება მოგებად, რაც აისახება გატარებით.

დებიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	15,000
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	15,000

7.3. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

საზოგადოების დაფუძნებისათვის საჭიროა წესდების რეგისტრირება, რომელშიც იწერება საზოგადოების საქმიანობა, დამფუძნებლები, მათი წილები, წილების გასხვისების პირობები, წესდების შესაბამისად შესატანი ფულადი თანხა და სხვა აქტივები.



მაგალითი:

შეიქმნა კომპიუტერული მომსახურების შპს „კომპიუტერ-სერვისი“. შპს-ს ჰყავს ოთხი დამფუძნებელი, ისინი თანაბრად ფლობენ წილს კაპიტალში, რომლის სიდიდე განისაზღვრა 5,000 ლარით. ორმა დამფუძნებელმა თავის წილად შემოიტანა ორი კომპიუტერი, რომელიც შეფასდა 2,500 ლარად, მესამემ შემოიტანა პრინტერი შეფასებული 1,000 ლარად და 250 ლარი ნაღდი ფულის სახით. მეოთხე დამფუძნებელი იღებს ვალდებულებას, რომ სამ თვეში შემოიტანს თავის წილს – 1,250 ლარს (5,000 * 25 %) ავეჯის სახით.

ავსახოთ საზოგადოების რეგისტრაციის დროს შექმნილი კაპიტალი და მასთან დაკავშირებული ოპერაციები:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	250
დებეტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა (2,500 + 1,000)	3,500
დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	1,250
კრედიტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	5,000

სამი თვის ამოწურვისას დამფუძნებელმა შემოიტანა თავისი წილი კაპიტალი ავეჯის სახით:

დებეტი – 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი	1,250
კრედიტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	1,250

საწესდებო კაპიტალი არის იურიდიულად დარეგისტრირებული კაპიტალი და მისი ნებისმიერი ცვლილება (პარტნიორების წილების გადანაწილება, შემცირება, ზრდა) აუცილებლად უნდა აისახოს საზოგადოების წესდებაში.

როდესაც ხდება წილების შეცვლა, ისე რომ ამით კაპიტალის სიდიდე არ იცვლება, ეს რეგისტრირდება წესდებაში და შესაბამისად არ აისახება ანგარიშებზე.

ერთ-ერთი პარტნიორის გასვლის შემთხვევაში შესაძლებელია კაპიტალის შემცირება.



მაგალითი:

დაფუძნებიდან რამდენიმე წლის შემდეგ საზოგადოებიდან გადის ერთ-ერთი პარტნიორი. დამფუძნებელთა კრებაზე მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება; გასულ პარტნიორს მიეცემა კაპიტალის მისი წილი ფულის სახით – 10,800 ლარი; წილი არ იქნება გადანაწილებული ძველ პარტნიორ-

რებს შორის და ახალი არ იქნება მიღებული გასული პარტნიორის სანაცვლოდ.

ავსახოთ კაპიტალის შემცირება გასული პარტნიორის წილის პროპორციულად:	
დებეტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	10,800
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	10,800

კაპიტალის გაზრდა შეიძლება მოხდეს ახალი პარტნიორის მიღებით, დამატებითი შენატანებით, რაც აუცილებლად იურიდიულად რეგისტრირდება და მხოლოდ ამის შემდეგ აისახება კაპიტალის გადიდება გატარებით:

დებეტი – სხვადასხვა სახის აქტივები
კრედიტი – საწესდებო კაპიტალი

რეზერვები შპს-ში აისახება ისე, როგორც სააქციო საზოგადოებაში.

განმარტებითი შენიშვნები

ბასს 1-ის – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – თანახმად კაპიტალის შესახებ შემდეგი ინფორმაცია უნდა განიმარტოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში:

ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:

- ნებადართული აქციების რაოდენობა;
- გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა და გამოშვებული, მაგრამ ნაწილობრივ ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა;
- ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
- მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რაოდენობის შეჯერება პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოსათვის;
- უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მოცემული ტიპის სააქციო კაპიტალს, მათ შორის, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები;

ბ) საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.



თავი 8. შემოსავლისა და ხარჯების აღრიცხვა

- 8.1. შემოსავლის ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება
 - 8.2. საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა
 - 8.3. მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა
 - 8.4. პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების აღრიცხვა
 - 8.5. ხარჯების ცნება და მისი კლასიფიკაცია
 - 8.6. ხარჯების აღიარება და შეფასება
 - 8.7. პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირების აღრიცხვა
 - 8.8. პერიოდის საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა
 - 8.9. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა
- განმარტებითი შენიშვნები

8.1. შემოსავლის ცნება, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება

შემოსავალი ფინანსური ანგარიშგების ის ძირითადი ელემენტია, რომელიც მოგებასთან ერთად საწარმოს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების მნიშვნელოვან მაჩვენებლად გვევლინება.

ბაას 18-ის თანახმად, შემოსავალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.

ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით მომხმარე-

ბლების უზრუნველყოფისათვის ბასს-ით მიზანშეწონილია შემოსავლების დაჯგუფება სხვადასხვა ნიშნით. შემოსავლების კლასიფიკაცია განაპირობებს მისი ეკონომიკური შინაარსის სწორად გაგებასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ წარმოდგენას შესაბამის ჭრილში.

განვიხილოთ თუ რა იგულისხმება შემოსავლების ცნებაში.

ბასს-ის თანახმად: შემოსავლები მოიცავს ამონაგებსა და შემოსულობას.



ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან. ჩვეულებრივი საქმიანობა ეწოდება ნებისმიერ საქმიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს როგორც თავისი ძირითადი საქმიანობის ნაწილს, აგრეთვე ისეთ საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან ან გამომდინარეობს მისგან.

არსებობს ამონაგების შემდეგი სახეები:

- ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან;
- ამონაგები მომსახურების გაწევიდან;
- დივიდენდები;
- როიალტები;
- პროცენტები.

ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან წარმოიქმნება საქონლის გაყიდვის შედეგად. საქონელი არის ნივთი ანუ საგანი, რომელსაც აწარმოებს სამეურნეო სუბიექტი და რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ან ნივთი, რომელიც შეძენილია სამეურნეო სუბიექტის მიერ მისი ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. მაგალითად, სამრეწველო საწარმოების მიერ წარმოებული პროდუქცია განკუთვნილია მომხმარებელზე გასაყიდად; ხოლო საცალო ვაჭრობის საწარმოები სამრეწველო პროდუქციას იძენენ მისი ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით.

ამონაგები საქონლის გაყიდვიდან აღიარდება შემდეგი პირობების არსებობის შემთხვევაში:

ფინანსური აღრიცხვა

- საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონელის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;
- საწარმო არ ინარჩუნებს საკუთრების უფლებასთან ასოცირებულ უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობს და არ ახორციელებს გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს;
- შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა.

ამონაგები თუ უკვე განსაზღვრულია და შემდეგ საეჭვო გახდა მისი ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარდება ხარჯებად და უკვე ასახული ამონაგების თანხა კორექტირებას არ დაექვემდებარება.

დაუშვებელია ამონაგების აღიარება შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურება აისახება როგორც ვალდებულება.

ამონაგები მომსახურების გაწვიდან წარმოიქმნება საწარმოს მიერ შესრულებული მომსახურებიდან. ზოგიერთი მომსახურება შეიძლება განხორციელდეს ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო სხვა კი, მაგალითად, სამშენებლო სამუშაოები, შეიძლება გაგრძელდეს შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებშიც.

საპროცენტო შემოსავალი, დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა წარმოადგენს სხვა პირთა მიერ საწარმოს კუთვნილი აქტივების გამოყენებიდან მიღებულ ამონაგებს, კერძოდ:

საპროცენტო შემოსავალი მიიღება საწარმოს კუთვნილი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენებიდან;

დივიდენდი მიიღება კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილებით საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად. დივიდენდი დამოკიდებულია როგორც მესაკუთრის წილზე, ასევე კაპიტალის სტრუქტურაზე;

როიალტი მიიღება საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტის, საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნის, კომპიუტერული უზრუნველყოფის გამოყენებაზე უფლებების გადაცემისას;

საიჯარო ქირა მეიჯარის პოზიციიდან განიხილება როგორც განხორციელებული ინვესტიციის ძირითადი თანხის დაფარვა და გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღება გაწეული მომსახურებისათვის. ფინანსური შემოსავალი ნაწილდება სისტემატურად, იჯარის მთელ პერიოდში.

შემოსულობა მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს, რომლებიც გულისხმობენ ეკონომიკური სარგებლის შემოდინებას და ამ თვალსაზრისით ამონაგებისაგან არ განსხვავდება. შემოსულობები ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ მისაღებად გაწეული დანახარჯების გამოკლებით (ნუტო თანხით) აისახება.

ინფორმაცია შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის მიხედვით, რადგან მათი შედეგები განსხვავდება სტაბილურობით, რისკითა და პროგნოზირების შესაძლებლობით. მოგება-ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურაც შემოსავლების, საბოლოო ფინანსური შედეგების დიფერენცირებას სწორედ ამგვარად ახდენს.

არსებობს შემოსავლების აღიარების შემდეგი მეთოდები:

- დარიცხვის (ანუ სამართლებრივი) და
- საკასო (ანუ მატერიალური):

დარიცხვის მეთოდით შემოსავლის აღიარებისათვის საკმარისია, რომ საკუთრების უფლება საქონელსა და მომსახურებაზე გადაეცეს მყიდველს (მომხმარებელს) და მან აღიაროს გარიგების საფუძველზე წარმოქმნილი ვალდებულების დაფარვა კონტრაქტით დადგენილ ვადაში. ასეთი პირობებით წარმოიქმნება დარიცხული შემოსავალი მოთხოვნის (დებიტორული დავალიანების) სახით.

საკასო მეთოდით შემოსავლების აღიარების მომენტად ითვლება შემდეგი ორი მოვლენიდან დროის თვალსაზრისით ბოლოს შესრულებული ფაქტი:

- გადატვირთულია საქონელი, შემოსავალი აღიარდება განაღდებას მომენტით;
- თუ ავანსი მიღებულია საქონლის მთლიანი ღირებულების ოდენობით, შემოსავალი აღიარდება საქონლის გადატვირთვის მომენტით, ხოლო თუ მიღებული ავანსი არ შეადგენს საქონლის მთლიან ღირებულებას, მაშინ შემოსავალი აღიარდება მხოლოდ ავანსის თანხის ოდენობით და დანარჩენი საქონლის ღირებულება შემოსავლად აღიარდება მისი ღირებულების სრულად გადახდის მომენტში.

ბასს-ით ფინანსური აღრიცხვის პრინციპები განაპირობებს საწარმოს ანგარიშგებაში შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვას მხოლოდ დარიცხვის მეთოდით.

შემოსავლების განსაზღვრის პრინციპი გულისხმობს, რომ შემოსავლების აღრიცხვაში ასახვის საფუძველია საქონლისა და მომსახურების გაყიდვის მომენტი, იმის მიუხედავად გაყიდვა განხორციელდა ნაღდი ანგარიშსწორებით თუ განვადებით.

აღრიცხვაში შემოსავალი აისახება, თუ მომხდარი ცალკეული სამეურნეო ოპერაცია აკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს (კრიტერიუმებს):

- შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის (აქტივი, ვალდებულება, ხარჯები, შემოსავალი, მოგება, ზარალი) განსაზღვრებას;

• შეფასებულია საიმედოდ.

აღნიშნული მოთხოვნებიდან ერთ-ერთის დარღვევა იწვევს შემოსავლის აღიარებისა და ასახვის გადავადებას მათი შესრულების მომენტამდე.

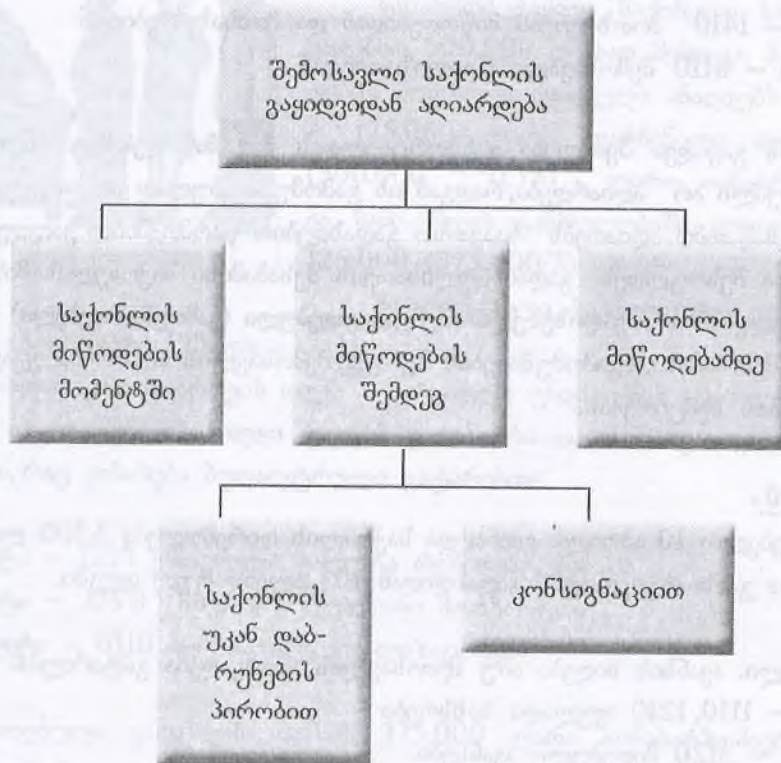
ამონაგების შეფასება. ამონაგები უნდა შეფასდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით. რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიყვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე დამოუკიდებელ მხარეთა შორის.

სტანდარტით განსაზღვრულია, რომ სამართლიანი საბაზრო ღირებულება, რომელიც უნდა ანაზღაურდეს გარიგების მიხედვით, შემოსავლის სახით აღიარდება ნებისმიერი სავაჭრო და საცალო დათმობების გათვალისწინებით. ჩვეულებრივ პირობებში ამონაგები განისაზღვრება მიღებული ან მისაღები ფულისა და მისი ეკვივალენტების ოდენობით, მაგრამ გადახდის გადავადება, უპროცენტო კომერციული კრედიტის მიცემა ან საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალგანაკვეთიანი თამასუქის მიღებისას, ამონაგების ნომინალური სიდიდე, რომელთაც იგი უნდა აისახოს აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში, მეტი იქნება მისაღები თანხების დისკონტირებულ ღირებულებებზე. სხვაობა გარიგების დისკონტირებულ ღირებულებასა და ნომინალურ ღირებულებას შორის აღრიცხვაში აისახება, როგორც ამონაგები საპროცენტო შემოსავლის მიღებიდან.

საქონლის (მომსახურების) გაყიდვა ბარტერიით წარმოშობს ამონაგებს, რომელიც გაცვლით მიღებული საქონლის რეალური ღირებულების ტოლია. თუ ხელშეკრულებაში მითითებული არ არის ბარტერულ გაცვლაში მონაწილე საქონლის ღირებულებები, გარიგება შესრულებულად ჩაითვლება გარიგების ობიექტების მიღება-გადაცემის მიხედვით, ხოლო გაცვლაში მონაწილე ობიექტების ღირებულება ტოლმნიშვნელოვნად იქნება მიჩნეული. თუ გარიგება ითვალისწინებს გაცვლასა და იმავდროულად თანხის დამატებას, მაშინ გაცვლაში მონაწილე საქონლის (მომსახურების) შეფასება წარმოადგენს შესადარი ღირებულების ფულადი დანამატით კორექტირებულ სიდიდეს. ხარისხობრივი და ნივთობრივი თვალსაზრისით მსგავსი საქონლის (მომსახურების) გაცვლითი ოპერაცია ამონაგებს არ წარმოშობს და ანალოგიური საქონლის ნატურალურ გაცვლად ითვლება.

8.2. საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლის აღრიცხვა

სამეურნეო სუბიექტი შემდგომი გაყიდვის მიზნით თვითონ აწარმოებს ან ყიდულობს საქონელს. საქონლის გაყიდვიდან შემოსავლის აღიარება დამოკიდებულია საქონლის მიწოდების პირობებზე:



✓ შემოსავლების აღიარება საქონლის მიწოდების მომენტში

შემოსავლების აღიარების ყველაზე გავრცელებულ შემთხვევად, როდესაც შემოსავლების ასახვის ყველა მოთხოვნაა დაცული, გვევლინება შემთხვევა, როდესაც საწარმო შემოსავალს მიღებულად თვლის მის მიერ პროდუქციისა და მომსახურების მიწოდებისთანავე, რადგან საქონელთან დაკავშირებული ყველა ძირითადი რისკი მიწოდები მომენტშივეა გადასული მყიდველზე. შემოსავლების აღიარების აღნიშნულ მეთოდს ეწოდება შემოსავლის აღიარება საქონლის მიწოდების მომენტის მეთოდი. გაყიდვის მომენტის მეთოდით შემოსავლის აღიარება უკავშირდება აქტივების ზრდას.

ფინანსური აღრიცხვა

მაგალითი:

სავაჭრო საწარმომ გაყიდა 2,700 ლარის საქონელი, რომლის ღირებულების ნაწილი 1,200 ლარი, მყიდველმა გადაიხადა ნაღდი ანგარიშსწორებით, დარჩენილი 1,500 ლარს გაანაღდებს 10 დღის შემდეგ.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	1,200
დებეტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1,500
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	2,700

საქონლის გაყიდვა შეიძლება განხორციელდეს მათ მიწოდებამდე. ასეთ შემთხვევაში, შემოსავალი არ აღიარდება, რადგან ის გამოუმუშავებულად არ ითვლება. ფულის მიღებას საწარმო აღიარებს საავანსო გადახდებით წარმოქმნილ ვალდებულებად, რომელიც უნდა შესრულდეს გადახდელისათვის შესაბამისი საქონელის მიწოდებით. ასეთ ვალდებულებას არარეალიზებული ანუ გადავადებული (გამომუშავებელი) შემოსავალი ეწოდება. შესაბამისად, გამოუმუშავების შემდეგ, შემოსავლის აღიარება უკავშირდება ვალდებულებების შემცირებას.

მაგალითი:

მომხმარებელმა 10 აპრილს გაანაღდა საქონლის ღირებულება 3,500 ლარი, რომლის მიწოდება განხორციელდება გადახდიდან 10 კალენდარულ დღეში.

10 აპრილი. ავანსის მიღება ანუ შემოსავლის გადავადება გატარდება:

დებეტი - 1110, 1210 ფულადი სახსრები	3,500
კრედიტი - 3120 მიღებული ავანსები	3,500

20 აპრილი. პროდუქციის მიწოდების მომენტში შემოსავლის აღიარება და ვალდებულების შესრულება გატარდება:

დებეტი - 3120 მიღებული ავანსები	3,500
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	3,500

✓ საქონლის გაყიდვა განვადებით

საქონლის მიწოდება შემდგომი განაღდების პირობით, კერძოდ გაყიდვები განვადებით, წარმოშობს დამატებით შემოსავალს პროცენტის სახით. გაყიდვა გადახდის განვადებით ითვალისწინებს, რომ ამონაგები, სავაჭრო კრედიტზე მისაღები პრო-

ცენტის გარეშე, აღიარებული უნდა იქნეს საქონლის გაყიდვის თარიღით. სრული გასაყიდი ღირებულება კი ტოლია განვადების მთელ პერიოდში განხორციელებული ყველა გადახდის დისკონტირებული ღირებულების ჯამისა, რომელიც გამოითვლება შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.



მაგალითი:

საწარმომ გაყიდა საქონელი სამწლიანი განვადებით 500,000 ლარად, შემდეგი პირობით: მიწოდების მომენტში მყიდველი ანაღებს თანხის 25% – 125,000 ლარს; დარჩენილი თანხა 375,000 (500.000 * 0,75) ლარი თანაბრად დაიფარება სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად – 125,000 (375,000/3) ლარი.

შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთი გადავადებულ გადახდებზე 12%-ია.

საქონლის გადატვირთვის დღეს აღიარებული უნდა იქნეს ამონაგები გაყიდვიდან 500,000 ლარი, 25%-ის ნაღდი ფულის გადახდისა და 75% გადავადების გათვალისწინებით, რაც აისახება ბუღალტრული გატარებით:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	125,000
დებუტი – 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები	375,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	500,000

განვადებული გადახდის თანხის 375,000 ლარი თანაბარზომიერად, 125,000 ლარის ოდენობით დაიფარება ყოველი წლის ბოლოს, სამი წლის განმავლობაში.

განვადებით გაყიდვის პირველი წლის ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

განვადებული გაყიდვით წარმოქმნილი გრძელვადიანი მოთხოვნის მიმდინარე ნაწილი გატარდება:

დებუტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	125,000
კრედიტი – 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები	125,000

მისაღებ პროცენტებზე მოთხოვნა და საპროცენტო შემოსავლის აღიარება თანხით 45,000 (375,000 * 12%) ლარი, დარიცხვის მეთოდით გატარდება შემდეგი მუხლით:

დებუტი – 1820 მისაღები პროცენტები	45,000
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	45,000

ფინანსური აღრიცხვა

განაღების თარიღით განვადებული გადახდის წილისა და მისი შესაბამისი პროცენტის ჩარიცხვა აისახება გატარებით:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	170,000
კრედიტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	125,000
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	45,000

მარტივი პროცენტით სარგებელის გაანგარიშების პირობებში მეორე წლის საპროცენტო შემოსავალი 30,000 ($250,000 * 12\%$) ლარია, ხოლო მესამე წლისა – 15,000 ($125,000 * 12\%$) ლარი, რაც შესაბამისად აისახება აღრიცხვაში.

✓ შემოსავლების აღიარება საქონლის მიწოდების შემდეგ

არსებობს შემთხვევები, როდესაც შემოსავლების აღიარების ზემოთ აღნიშნული კრიტერიუმების დაცვა შესაძლებელი ხდება მხოლოდ საქონლის მიწოდების შემდეგ. ხშირად საქონლის მიწოდება ხორციელდება:

- პროდუქციის უკან დაბრუნების უფლებით (რეალიზაცია, როდესაც საქონელი ექვემდებარება გარკვეულ პირობებს);
- კონსიგნაციით გაყიდვით (საქონლის რეალიზაცია შუამავალის საშუალებით).

აღსანიშნავია, რომ ასეთ პირობებში, საქონელთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი, გარდა საქონლის განზრახ დაზიანების, დაკარგვის, გაფუჭების, განადგურებისა და მსგავსი რისკებისა, ეხება გამყიდველს. ამასთან, გამყიდველს უნარჩუნდება საქონელზე მფლობელობის უფლებაც და მიწოდების შემდეგ შესასრულებელი რჩება კონტრაქტით გათვალისწინებული პირობები. თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია გაყიდვად არ ითვლება და, შესაბამისად, ამონაგების აღიარება-ასახვა არ ხდება.

საქონლის მფლობელობის რისკის შენარჩუნება შესაძლებელია სხვადასხვა სახით. კერძოდ, რისკი მყიდველს არ გადაეცემა:

- თუ საწარმო იტოვებს არადაამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც სათანადო გარანტიით უზრუნველყოფილი არ არის;
- თუ საწარმოში რომელიმე საქონლის რეალიზაციიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის რეალიზაციიდან;
- თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია მიწოდებული საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა საწარმოს ვერ არ შეუსრულებია. ასეთ პირობებში, შემოსავლის აღიარება ხდება, როდესაც მყიდველი მიიღებს საქონელს და

მისი დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება დამთავრდება. იმ შემთხვევაში, როდესაც დამონტაჟების პროცესი მარტივია ან ტექნიკური შემოწმება ხორციელდება მხოლოდ სახელშეკრულებო ფასის დადგენის მიზნით, ამონაგების აღიარება შეიძლება განხორციელდეს საქონლის მიწოდებისთანავე.

თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებს რომელიმე ისეთ პირობას, რომელიც მყიდველს უფლებას აძლევს უარი თქვას საქონლის შექმნაზე, საწარმოსთვის გაურკვეველია გამომუშავებული შემოსავლის ოდენობა. მაგალითად, თუ კონტრაქტი მყიდველს ანიჭებს საქონლის უკან დაბრუნების უფლებას, მაშინ საწარმო ამონაგებს აღიარებს უკან დაბრუნების ვადის ამოწურვის ან მყიდველის მიერ თავისი უფლების გამოყენების ფორმალურად დადასტურების მიხედვით:

- არ დააბრუნოს საქონელი;
- დააბრუნოს საქონელი ნაწილობრივ;
- დააბრუნოს საქონელი მთლიანად.



მაგალითი:

სს „ვაზიანმა“ მიმდინარე წლის 3 ოქტომბერს სუპერმარკეტში გადატვირთა 30,000 ლარის კონიაკი „კრემი“. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია: საქონლის მიწოდება შემდგომი გადახდის პირობით; საქონლის უკან დაბრუნება არა უგვიანეს მომდევნო წლის 3 თებერვლისა; დაბრუნებული პროდუქციის ღირებულების კომპენსაცია მაღაზიისთვის; სავაჭრო კრედიტის დაფარვა მიმდინარე წლის 3 დეკემბერს.

შენიშვნა: 25 იანვარს მყიდველმა დააბრუნა 3,000 ლარის პროდუქცია.

დავალება:

ავსახოთ შემოსავლის აღიარების ოპერაციები შემდეგი პირობების გათვალისწინებით:

- ა) მყიდველმა დააბრუნა პროდუქცია (3,000 ლარის);
- ბ) მყიდველს პროდუქცია არ დაუბრუნებია

✓ მყიდველმა დააბრუნა პროდუქცია

3 ოქტომბერი. მიწოდებულია 30,000 ლარის პროდუქცია უკანდაბრუნების პირობით:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	30,000
კრედიტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	30,000

ფინანსური აღრიცხვა

3 დეკემბერი. დაფარულია სავაჭრო კრედიტი 30,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30,000
კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	30,000

მომდევნო წლის 25 იანვარი. დაბრუნებულია 3,000 ლარის პროდუქცია:

დებეტი - 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	3,000
კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000

გადარიცხულია დაბრუნებული საქონლის კომპენსაციისათვის 3,000 ლარი:

დებეტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	3,000
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	3,000

მომდევნო წლის 3 თებერვალი. პროდუქციის უკან დაბრუნების ვადის ამოწურვის შემდეგ, საწარმომ აღიარა შემოსავალი 27,000 ლარი, რაც აისახა გატარებით:

დებეტი - 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	27,000
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	27,000

✓ **მყიდველმა არ დააბრუნა პროდუქცია**

3 ოქტომბერი. პროდუქციის მიწოდება სუპერმარკეტზე 30,000 ლარის ოდენობით:

დებეტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	30,000
კრედიტი - 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	30,000

3 დეკემბერი. ჩარიცხულია პროდუქციის ღირებულება 30,000 ლარი:

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30,000
კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	30,000

3 თებერვალი. პროდუქციის უკან დაბრუნების ვადის ამოწურვის დღეს საწარმომ აღიარა შემოსავალი 30,000 ლარი, რაც აისახა გატარებით:

დებეტი - 6120 საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	30,000
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	30,000

✓ **გაყიდვა კონსიგნაციით, საკომისიო კონტრაქტით და შუამავლების მეშვეობით**

საქონლის გადატვირთვის ფაქტი კონსიგნატორებზე, კომისიონერებსა და შუამავლებზე არ წარმოადგენს გაყიდვებიდან ამონაგების აღიარების საფუძველს. საქონლის გაგზავნი ამონაგებს აღიარებს კონსიგნატორის, კომისიონერის ან შუამავლის მიერ საქონლის შესამე პირზე გაყიდვისა და ამ ფაქტის შესახებ დოკუმენტური შეტყობინების საფუძველზე.

კონსიგნაცია (ლათინური სიტყვაა და ნიშნავს წერილობით დასტურს) საქონლის გაყიდვის საკომისიო ფორმაა, რომლის დროსაც კონსიგნანტი (საქონლის მფლობელი) თავის საქონელს უგზავნის კონსიგნატორს (კომისიონერს), რომელიც კონსიგნანტის სახელით ყიდის მას თავისი საწყობებიდან.

საქონლის მიწოდებას დილერებსა (ინგლისური სიტყვაა და ნიშნავს ვაჭარს) და სხვა შუამავლებზე ხშირად თან ახლავს რისკისა და მფლობელობის უფლების გადაცემა. დილერი მოქმედებს თავისი სახელით და თავისი ხარჯებით. მისი შემოსავლის წყაროა მწარმოებელი ფირმის მიერ საქონლის ფასდაკლებით წარმოქმნილი საკომისიო. ამით მწარმოებელი ფირმა მას სერვისის საფასურს უხდის. ასეთი გარიგება იძლევა ამონაგების აღიარების შესაძლებლობას დილერის ან სხვა ფორმალური შუამავლისათვის საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტში.

ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული საკითხების სამართლებრივი მხარე რეგლამენტირებულია ხელშეკრულებით. შესაბამისად, თუ კონტრაქტში მითითებულია, რომ საკუთრების უფლება და სარგებელი არ გადაეცემა მყიდველს, ასეთი საქონელი უნდა აღრიცხოს როგორც გაგზავნილი, და აისახება ცალკე ანგარიშზე გატარებით:

- დებუტი – 1650 საქონელი კონსიგნაციით
- კრედიტი – 1610 საქონელი

- კონსიგნაციით გაცემული საქონლის ღირებულების ანაზღაურება გატარდება:
- დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
- კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კონსიგნანტის მიერ საქონლის ღირებულების განაღების და კონსიგნატორისგან მიღებული შეტყობინების საფუძველზე, საწარმო აღიარებს ხარჯებსა და შემოსავლებს, რაც შესაბამისად გატარდება:

ფინანსური აღრიცხვა

კონსიგნაციით გაყიდული საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერაზე შედგება მუხლი:

ღებუტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი

კრედიტი – 1650 საქონელი კონსიგნაციით

ამონაგები საქონლის კონსიგნაციით რეალიზაციიდან გატარდება:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

✓ შემოსავლების აღიარება საქონლის მიწოდებაში

გაყიდვები განვადებული მიწოდებით წარმოიქმნება იმ გარიგების საფუძველზე, რომლითაც მყიდველი იღებს ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას, საქონელზე საკუთრების უფლებას და მასთან დაკავშირებულ ყველა ძირითად რისკს, მაგრამ ითხოვს საქონლის მიწოდებას განვადების პირობით. გაყიდვები განვადებული მიწოდებით წარმოიქმნება დიდი ფიზიკური მოცულობის, რთული ტექნიკის, სპეციალური და მასობრივი საქონლის (ნავთობი, ნავთობ პროდუქტები, ქიმიური ნივთიერებები, ხორცი და ხორცის პროდუქტები და ა.შ) მიწოდებისას, რომელთა შენახვაც სპეციალური ნაგებობებისა და განსაკუთრებული პირობების არსებობასთან არის დაკავშირებული, ხოლო ტრანსპორტირება გაძნელებულია და ითხოვს დიდ ძალისხმევას. ამყიდველი მყიდველის დავალებით, ახდენს რა გადატვირთვის გადავადებას, საქონელს იღებს საპასუხისმგებლო შენახვისათვის, მაგრამ ამონაგებს აღიარებს იმ თარიღით, როდესაც მყიდველისაგან მიიღებს დამადასტურებელ დოკუმენტს – „ინსტრუქციას (მითითებებს) განვადებული გადატვირთვების შესახებ“. ამონაგების აღიარება ხდება იმ პირობითაც, თუ გასაყიდი საქონელი არსებობს ფიზიკურად, იდენტიფიცირებულია, ანალოგიური საქონლიდან განცალკევებულია და ნებისმიერ მომენტში შეიძლება მყიდველის ან მისი დავალებით, ნებისმიერი სხვა მომხმარებლისათვის მიწოდება. აგრეთვე, თუ არ არსებობს განუსაზღვრელობა საქონლის მიწოდების ფაქტობრივ შესაძლებლობებზე და გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები.

გადატვირთვის განვადების შეტყობინების თარიღით ამონაგების აღიარება აისახება გატარებით:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

გადასატვირთად გადაწყობილი საქონელი ჩამოიწერება მარაგიდან, როგორც გაყიდული და აღიარდება მიმდინარე ხარჯებში. შესაბამისად შედგება გატარება:

ღებუტი – 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

კრედიტი – 1640 მზა პროდუქცია

გადატვირთვამდე მატერიალური პასუხისმგებლობა საქონელის შენახვაზე რჩება მწარმოებელთან (მიმწოდებელთან). საპასუხისმგებლოდ შესანახად დარჩენილი მატერიალური ფასეულობის დაცვის, კონტროლისა და მასზე მწარმოებლისგან ქონებრივი უფლების გადაცემის დადასტურების მიზნით, გადატვირთვისთვის გამზადებული საქონელი უნდა აღირიცხოს მხოლოდ რაოდენობრივად, ერთმაგი ჩაწერის (უნიგრაფიული) მეთოდით. ამ მიზნით იხსნება არასაბალანსო ანგარიში „საქონელი საპასუხისმგებლო შესანახად“ და მოხდება ჩაწერა:

ღებუტი – „საქონელი საპასუხისმგებლო შესანახად“ (ფიზიკურ ერთეულში)

საქონელის ყოველი პარტიის მიწოდების თარიღით, გაგზავნილი საქონელის რაოდენობაზე შეწყდება მწარმოებლის პასუხისმგებლობა, რაც ჩაიწერება:

კრედიტი – „საქონელი საპასუხისმგებლო შესანახად“ (ფიზიკურ ერთეულში)

ამონაგების აღიარება გამყიდველის მიერ დაუშვებელია, თუ გარიგების შესაბამი სად შემოსულია თანხები, მაგრამ საქონელი მზად არ არის გადატვირთვისათვის. ასეთ შემთხვევაში, შემოსავალი არ ითვლება გამომუშავებულად და მიღებული ფულადი სახსრები აისახება, როგორც კრედიტორული დავალიანება წინასწარი გადახდით (ავანსი), რაზედაც შედგება მუხლი:

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

შემოსავლის აღიარება დაუშვებელია, თუ საწარმო-გამყიდველი ფიქრობს აწარმოოს საქონელი განსაზღვრულ ვადაში, ხოლო მყიდველი გამოთქვამს საქონლის შეძენის სურვილს. მყიდველის სურვილი შეიძინოს ფიზიკურად არსებული და გადასატვირთად გამზადებული საქონელი, ასევე არ წარმოადგენს ამონაგების აღიარების საფუძველს.

8.3. მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა

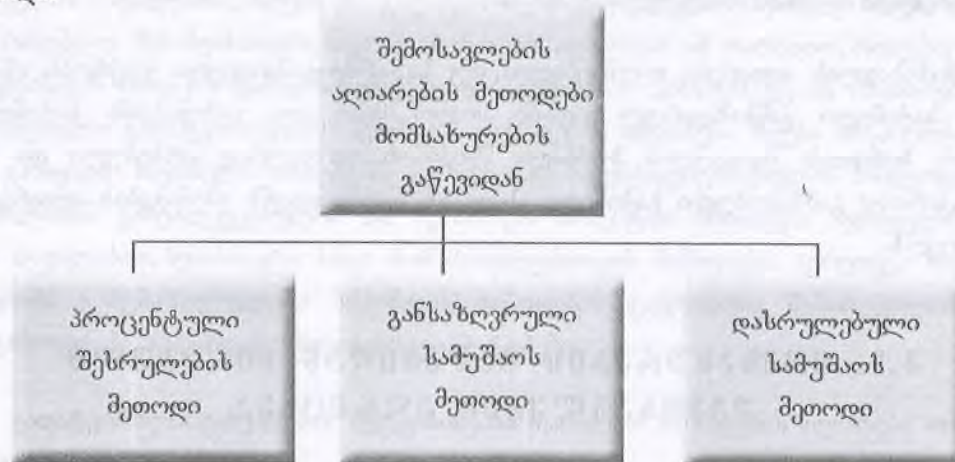
მომსახურება არის ხელშეკრულებით შეთანხმებული დავალების შესრულება დროის გარკვეულ პერიოდში. მომსახურება შეიძლება ხანგრძლივად გრძელდებოდეს და მოიცავდეს რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდს. მომსახურება როგორც გაცვლის

ობიექტი თავისი ეკონომიკური ბუნებით საქონლის იდენტურია, მაგრამ ნივთობრივად (თვისებრივად) განსხვავდება მისგან იმით, რომ მასში მატერიალური სუბსტანციის არსებობა ფუძემდებლური არ არის, ხოლო ძირითადი კონსტრუქციები ან ნივთობრიობის წარმომქმნელი მასალები პრაქტიკულად არ არსებობს.

ამონაგები მომსახურების გაწევიდან აღიარებული უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდში ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით და იმის გათვალისწინებით, რომ შესაძლებელია მომსახურების შედეგების საიმედოდ შეფასება. მომსახურების შედეგი საიმედოდ შეფასდება, თუ შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

- მომსახურების გაწევიდან ამონაგების თანხის განსაზღვრა შეიძლება საიმედოდ;
- მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში;
- შესაძლებელია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა;
- შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

გაწეული მომსახურებისათვის მიღებული შემოსავლების აღიარების მეთოდები გარკვეულად დაკავშირებულია მომსახურების შინაარსსა და ვადებთან. არსებობს მომსახურებიდან შემოსავლების აღიარების შემდეგი მეთოდები: პროცენტული შესრულების მეთოდი; განსაზღვრული სამუშაოს მეთოდი; დასრულებული სამუშაოს მეთოდი.



მომსახურების მიწოდებიდან ამონაგების აღიარების პროცენტული შესრულების მეთოდი გამოიყენება, თუ კონტრაქტის პირობები მომსახურების შესასრულებლად ორ

ან მეტ საანგარიშგებო პერიოდს ითვალისწინებს. თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში ამონაგების აღიარება შეიძლება მოხდეს:

- შესრულებული სამუშაოს შრომატევადობის მიხედვით;
- შემსრულებლის მიერ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული პირდაპირი ხარჯების პროპორციულად; ან
- სხვა საიმედო ბაზის მიხედვით.

გამომდინარე აქედან, თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამისი ამონაგების აღიარებისათვის, საწარმომ ცალკეული ხელშეკრულების მიხედვით უნდა დაგვეგმოს: სამუშაოს საერთო შრომატევადობა, მომსახურების შესრულების საერთო დანახარჯები, მათ შორის პირდაპირი დანახარჯები, აგრეთვე, მომსახურების მოცულობის შემფასებელი სხვა ობიექტური მანკვებლები. იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულების მოქმედების მთელ პერიოდში მომსახურება ხორციელდება რეგულარულად, დასაშვებია ამონაგების აღიარება თანაბარ ნაწილებად მთელი იმ პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ხდება მომსახურების მიწოდება.

ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურების დასრულების სტადია შეიძლება განისაზღვროს სამუშაოების შესრულების შესახებ პერიოდულად შედგენილი ანგარიშგების საფუძველზე. მომსახურების დასრულების დონე გაიანგარიშება პერიოდულ ანგარიშგებაში დაფიქსირებული სამუშაოების მოცულობის პროცენტული ფარდობით ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურების მთლიან მოცულობასთან ან მომსახურების შესრულებაზე გაწეული ხარჯების პროპორციულად. ავანსები და წინასწარი გადახდები მომსახურების მიწოდებიდან ამონაგებად არ ჩაითვლება, რადგან ხშირ შემთხვევაში ისინი არ ასახავენ გაწეული მომსახურების ფაქტობრივ მოცულობას.

პროცენტული შესრულების მეთოდით შემოსავალი აღიარებული უნდა იქნას იმ საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით, რომელშიც შესრულდა მომსახურების შესაბამისი ნაწილი. მომსახურების მთლიანი მოცულობიდან, მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლად წილის აღიარება ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

თუ მომსახურების გაწევის პროცესში საწარმოს მომხმარებლისაგან წინასწარ მიღებული ჰქონდა თანხა (ავანსი), მაშინ შემოსავლების აღიარებასთან ერთად უნდა აისახოს ვალდებულების შემცირება, რაზედაც შედგება გატარება:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

ფინანსური აღრიცხვა

მომსახურების გაწევიდან შემოსავლების აღიარება დასაშვებია განსაზღვრული სამუშაოს მეთოდით. ეს მეთოდი გამოიყენება ცალკეული სახის მომსახურებიდან მიღებული შემოსავლების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. მაგალითად, სტომატოლოგის შემოსავალი ქირურგიული მომსახურების გაწევისას; აუდიტორული ფირმის შემოსავალი ქონების ექსპერტიზიდან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტით, ქონების ინვენტარიზაციის ჩატარებით გაწეული მომსახურებიდან და ა.შ.

ამონაგების აღიარება ბუღალტრულად აისახება გატარებით:

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

დასრულებული სამუშაოს მეთოდი გამოიყენება რამდენიმე სახის მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების აღიარებისათვის. კერძოდ, მაშინ, როდესაც მომსახურების საბოლოო სახე იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მისი დასრულების გარეშე უკვე გაწეული მომსახურების სახეები შეიძლება არც კი ჩაითვალოს შესრულებულად. აღნიშნული მეთოდი გულისხმობს, რომ მომსახურების თითოეულ სახეზე გაწეული დანახარჯები უნდა აისახოს, როგორც დაუმთავრებელი მომსახურება და მომსახურების ხარჯების დაგროვების შესაბამისად უნდა დაფიქსირდეს როგორც სასაქონლო-მატერიალური მარაგი „დაუმთავრებელი მომსახურების დანახარჯების“ ანგარიშზე. ცალკეული სახის დამთავრებული სამუშაოების მიხედვით, შემკვეთიდან მიღებული გადახდები შემოსავლად არ აღიარდება მანამ, სანამ არ დასრულდება მნიშვნელოვანი (მთავარი) სახის მომსახურება. მომსახურების ყველა სახის დასრულების შემდეგ, მოხდება შემოსავლების აღიარება, რაც აისახება გატარებით:

ღებუტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების სახეებია:

დამონტაჟების საფასური. მისი აღიარება ამონაგების სახით ხდება დამონტაჟების დამთავრების სტადიის მიხედვით (დასრულებული სამუშაოს მეთოდით).

სარეკლამო მომსახურების საფასური აღიარდება მანამ, სანამ საზოგადოება გაეცნობა შესაბამის რეკლამას, სარეკლამო რგოლს ან ფილმს. სარეკლამო საკომისიო გასამრჯელოს აღიარება ამონაგების სახით ხდება პროექტის დამთავრების სტადიის მითითებით. საკომისიო გასამრჯელო რეკლამის ჩვენების ან პუბლიკაციისათვის ამონაგების სახით აღიარებას ექვემდებარება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც განხორციელდა რეკლამის პუბლიკაცია ან ჩვენება. თანხის მიღება რეკლამის დემონსტრაციამდე ან პუბლიკაციამდე უნდა აისახოს როგორც მიღებული ავანსი, რაც გატარდება:

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

რეკლამის პუბლიკაციის ან გამოქვეყნების თარიღით მიღებული ავანსი ჩაითვლება გამომუშავებულ შემოსავლად და ბუღალტრულად აისახება გატარებით:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

სადაზღვეო კომპანიის საკომისიო გასამრჯელო, რომელიც არ მოითხოვს კომპანიისაგან შემდეგი მომსახურების გაწევას, კომპანიის მიერ ამონაგებად აღიარებული იქნება სადაზღვეო პოლისის ძალაში შესვლის ან განახლების თარიღისათვის. თუ კომპანიისაგან მოთხოვნილი იქნება მომსახურების გაწევა პოლისის მოქმედების ვადის განმავლობაში, საკომისიო გასამრჯელო ან მისი ნაწილი გადაიტანება და დაფიქსირდება როგორც გადავადებული შემოსავალი, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი

და აღიარებული იქნება იმ პერიოდის ამონაგების სახით, რომლის განმავლობაშიც მოქმედებს პოლისი. შემოსავლის აღიარებაზე შედგება ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

სწავლის საფასურის ამონაგებად აღიარება სწავლების პერიოდში. სწავლის საფასურის წინასწარ გადახდა, აღიარდება მიღებულ ავანსად და შესაბამისად ვალდებულებად, რაც ბუღალტრულად აისახება გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3210 მიღებული ავანსები

ვინაიდან, სწავლების პროცესი უწყვეტი მომსახურებაა, სწავლის დასაწყისში საფასურის ავანსად გადახდილი თანხა, შემოსავალში უნდა აღიარდეს სწავლების პერიოდში განხორციელებული მომსახურების პროპორციულად, რაც აისახება გატარებით:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

საბონენტო საზღაური – ამონაგები მსატვრული, თეატრალური წარმოდგენებიდან და სხვა განსაკუთრებული შემთხვევებიდან აღიარებული უნდა იქნეს ამ მოვლენების განხორციელების თარიღის მიხედვით. თუ აბონემენტი იყიდება რამდენიმე მოვლენისათვის, მაშინ მიღებული საზღაური უნდა განაწილდეს თითოეული მოვლენის დროს გაწეული მომსახურების მოცულობის შესაბამისად და შემოსავალი აღიარდეს მათი მოხდენის თარიღის მიხედვით.



მაგალითი:

საბავშვო თეატრმა გაზაფხულის სეზონის 5 სპექტაკლზე გაავრცელა 500 ცალი სასკოლო აბონემენტი ცალი 20 ლარად. აბონემენტებით სარგებლობა შეიძლება 15/01; 15/02; 15/03; 15/04; და 15/05 რიცხვებში.

სააბონემენტო საზღაურის სახით შემოსული თანხა აღიარდება ავანსად და ადგილი ექნება გატარებას:

დებიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 10,000

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები 10,000

15 იანვარს, პირველი აბონემენტით გათვალისწინებული სპექტაკლის დასრულების თარიღით, აღიარდება შემოსავალი მომსახურებიდან 2,000 (10,000/5) ლარი და გატარდება მუხლით:

დებიტი – 3120 მიღებული ავანსები 2,000

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 2,000

სააბონემენტო საზღაური განაწილდება ყოველ კონკრეტულ სპექტაკლზე და თითოეულის ჩატარების ვადის (15/02; 15/03; 15/04; და 15/05) ამოწურვისას, ავანსის გამოყენების გზით, აღიარდება შემოსავალი თეატრალური მომსახურებიდან.

სამომხმარებლო პროგრამული უზრუნველყოფის დამუშავების საფასური ამონაგების სახით აღიარებას ექვემდებარება პროგრამის დამუშავების სტადიების დამთავრების მიხედვით, როდესაც გათვალისწინებულია მიწოდების შემდგომი მომსახურების დასრულების პერიოდიც.

8.4. პროცენტების, როიალტიების და ღირებულებების აღრიცხვა

საწარმოს აქტივების სხვა კომპანიების მიერ გამოყენების პირობებში წარმოქმნილი შემოსავლები წარმოადგენს ამონაგებს, თუ მისთვის ეს საქმიანობა ძირითადია. მაგალითად, ბანკებისთვის ფულადი სახსრების სესხად გაცემა, სალიზინგო კომპანიისთვის ძირითადი საშუალებების გაქირავება და ა.შ. თუ ამგვარი საქმიანობა საწარმოსთვის არაძირითადია, მაშინ წარმოიქმნება შემოსულობა, რომელიც, როგორც წესი, ნეტო საფუძველზე აისახება ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

საწარმოს კუთვნილი აქტივების სხვა პირების მიერ გამოყენებიდან წარმოიქმნება შემდეგი სახის ამონაგები:

დარიცხული პროცენტი არის ამონაგები საწარმოს ფულადი სახსრებით ან მისი ეკვივალენტებით სარგებლობისათვის. პროცენტის აღიარება ხდება ეფექტური საპროცენტო მეთოდის შესაბამისად. ეფექტური საპროცენტო მეთოდი არის ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და პროცენტის შესაბამის პერიოდზე გადანაწილების მეთოდი. შესაბამისად, პროცენტის აღიარება უნდა მოხდეს იმ დროის პროპორციულად, რომელშიც გათვალისწინებულია შესაბამისი აქტივით სარგებლობა. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი რომელიც აუცილებელია მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის აქტივის გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში მის საბალანსო ღირებულებაზე დასაყვანად.



მაგალითი:

საწარმომ ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე განათავსა ანაბარი თანხით 50,000 ლარი შემდეგი პირობით: დეპოზიტის გახსნის თარიღი – 9 აპრილი, დახურვის თარიღი – 7 ივლისი, სანგრძლივობა – 90 დღე, წლიური სარგებელი – 18%. პროცენტი ერიცხება 365 დღის მეთოდით. პროცენტი გაწერილია გრაფიკით და მთლიანი თანხა შეადგენს 2,219.18 ($50,000 * 18\% * 90/365$) ლარს.

აღრიცხვაში საპროცენტო შემოსავლების აღიარება აისახება გატარებით.

15 მაისი. ბანკში სადეპოზიტო ანგარიშზე გადარიცხულია 50,000 ლარი:

დებეტი – 1260	სადეპოზიტო ანგარიში	50,000
კრედიტი – 1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50,000

30 აპრილი. თანახმად სადეპოზიტო ხელშეკრულებისა დარიცხულია:

აპრილის 21 დღის პროცენტი, თანხით 517.81 ($50,000 * 18\% * 21/365$) ლარი:		
დებეტი – 1820	მისაღები პროცენტები	517.81
კრედიტი – 8110	საპროცენტო შემოსავლები	517.81

30 აპრილი. ჩარიცხულია აპრილის 21 დღის პროცენტი 517.81:

დებეტი – 1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	517.81
კრედიტი – 1820	მისაღები პროცენტები	517.81

ფინანსური აღრიცხვა

31 მაისი. ღარიცხულია მაისის თვის პროცენტი, თანხით 764.38 (50,000* 18% * 31/365) ლარი:

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები	764.38
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები	764.38

31 მაისი. ჩარიცხულია მაისის თვის პროცენტი 764.38 ლარი:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	764.38
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები	764.38

და ა.შ. ოპერაციები გრძელდება პერიოდის შესაბამისად საპროცენტო შემოსავლების აღიარებისა და ჩარიცხვების სრულ ამოწურვამდე.

7 ივლისი. დაიხურა სადებოზიტო ანგარიში ძირითადი თანხით 50,000 ლარი:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	50,000
კრედიტი – 1260 სადებოზიტო ანგარიში	50,000

როიალტი (სალიცენზიო მოსაკრებელი) არის შემოსავალი საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების სარგებლობის უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტების, სასაქონლო ნიშნების, საავტორო უფლებების, კომპიუტერული პროგრამებისა და საწარმოს სხვა გრძელვადიანი აქტივებით სარგებლობისათვის. **როიალტის აღიარება ხდება ღარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით.**

როიალტის აღიარება ამონაგების სახით ხორციელდება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად. უმეტეს შემთხვევაში ამონაგების აღიარება ხდება თანაბარზომიერად სალიცენზიო უფლებებით სარგებლობის მთელ პერიოდში, მაგრამ თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფლების გაყიდვა, მაშინ ამონაგები აღიარებული უნდა იქნეს გაყიდვის მომენტში.

ღივიდენდი არის მოგების განაწილება კაპიტალის მესაკუთრეებზე, საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად, კაპიტალის კლასის მიხედვით. **ღივიდენდის აღიარება ხდება ღივიდენდის მიღებაზე აქციონერის მიერ უფლების მოპოვების თარიღით.**

მაგალითი:

შპს „ალფა“ ფლობს შპს „ომეგას“ კაპიტალის წილის 20%-ს. 15 მაისის დამფუძნებელთა კრების გადაწყვეტილებით, გამოცხადდა მოგებიდან ღივიდენდის განაწილება თანხით 45,000 ლარი. ღივიდენდი გაიცემა გამოცხადებიდან 15 კალენდარულ დღეში – 31 მაისს.

აგსახოთ დივიდენდებიდან მისაღები შემოსავალი.

15 მაისი. დივიდენდზე მოთხოვნის დარიცხვა თანხით 9,000 (45,000*0.20)
ლარი გატარდება ბუღალტრული მუხლით:

დებიეტი – 1810 მისაღები დივიდენდები	9,000
კრედიტი – 8120 დივიდენდები	9,000

31 მაისი. ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე დივიდენდი 9,000 ლარი:

დებიეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	9,000
კრედიტი – 1810 მისაღები დივიდენდები	9,000

შესაბამისად, დივიდენდი, როგორც ამონაგები, აღიარდება მხოლოდ აქციონერები-საგან მათზე უფლების მოპოვების, ანუ აქციონერთა კრების გადაწყვეტილებისა და დივიდენდებისათვის კუთვნილი თანხის განსაზღვრის შემდეგ.

8.5. ხარჯების ცნება და მათი კლასიფიკაცია

ხარჯები, ისევე როგორც შემოსავალი, ფინანსური ანგარიშგების ერთერთი ძირითადი ელემენტია, რომელიც საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის საბოლოო ფინანსური შედეგების განსაზღვრის მნიშვნელოვან მაჩვენებლად გვევლინება.

ბასს-ის თანახმად, ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური ხარჯებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით მომხმარებლების უზრუნველყოფისათვის, ბასს-ით მიზანშეწონილია ხარჯების დაჯგუფება სხვადასხვა ნიშნით. ხარჯების კლასიფიკაცია განაპირობებს მათი ეკონომიკური შინაარსის სწორად გაგებასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენას.

დანახარჯების ცნებაში იგულისხმება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში წარმოქმნილი გასაკლები.

საწარმო დანახარჯებს ეწევა, რათა:

- უზრუნველყოს მომავალი ეკონომიკური ხარჯებლის მიღება;
- უზრუნველყოს შემოსავლების მიღება საანგარიშგებო პერიოდში.

ფინანსური აღრიცხვა

დანახარჯებიდან, რომლებიც უზრუნველყოფენ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, შეიძლება ჩამოყალიბდეს აქტივის სხვადასხვა მუხლები. მაგალითად, ფულადი დანახარჯი გაწეული ჯერ კიდევ მიუღებელი წარმოების საშუალებებისათვის, წარმოქმნის გაცემული ავანსების მუხლს, ხოლო წარმოების საშუალებების შექმნაზე გაწეული დანახარჯები – მატერიალური და არამატერიალური აქტივების მუხლებს. წარმოების დანახარჯებს მატერიალური შედეგის გარეშე, ეწოდება „დაუმთავრებელი წარმოების დანახარჯები“, ხოლო წარმოების დანახარჯები დამთავრებული მატერიალური შედეგით, რომლებსაც ჯერ არ ახლავს შემოსავალი – „მზა პროდუქცია“.

დანახარჯები, რომლებიც უზრუნველყოფენ საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლების მიღებას, შეიძლება დაიყოს როგორც:

- შემოსავლების ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებული გასავლები;
- შემოსავლის ოპერაციებისაგან დამოუკიდებელი გასავლები.

შემოსავლების ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებულია მზა პროდუქციის რეალიზაციის ის დანახარჯები, რომლებმაც საწარმოს გამოუმუშავეს ეკონომიკური სარგებელი აქტივების ზრდის ან დავალიანების შემცირების გზით. ასეთი გასავლები ექვემდებარება ხარჯებად აღიარებას და უნდა მიეკუთვნოს იმ კონკრეტულ საანგარიშგებო პერიოდს, როდესაც შემოსავალი იქნა მიღებული.

საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებში ჩამოიწერება არა მხოლოდ ის დანახარჯები და გასავლები, რომლებიც უზრუნველყოფენ რეალიზაციიდან შემოსავლების მიღებას, არამედ ისინიც, რომელთა კონკრეტული სახის შემოსავლისთვის მიკუთვნება არ ხდება. კერძოდ:

- დანახარჯები საწარმოს იმ ქონებაზე, რომელიც მომავალში ვერასოდეს გამოიმუშავეს ეკონომიკურ სარგებელს, რადგან დაკარგული აქვს სამომხმარებლო (სარეალიზაციო ან საექსპლოატაციო) უნარი;
- დანახარჯები გაწეული საწარმოს მართვაზე, რომლებიც ექვემდებარებიან ჩამოწერას იმ საანგარიშგებო პერიოდის გასავლებში, როდესაც გაწეული იქნენ;
- ინვესტიციების მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები (ობლიგაციების, კრედიტების, თამასუქების მიხედვით გადასახდელი პროცენტები);
- სხვა არასარეალიზაციო დანახარჯები (საკურსო სხვაობით გამოწვეული ზარალი, გადახდილი ჯარიმები, საურავები და ა.შ.).

ინფორმაცია შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ანგარიშგებაში წარდგენილი

უნდა იქნეს საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის სახეების – ძირითადის და დანარჩენის მიხედვით, რადგან მათი შედეგები განსხვავდება სტაბილურობით, რისკითა და პროგნოზირების შესაძლებლობით. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურაც შემოსავლების, ხარჯებისა და საბოლოო ფინანსური შედეგების დიფერენცირებას სწორედ ამგვარად ახდენს. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალის გაანგარიშებაში მონაწილე ხარჯების ყველა ელემენტი, ფაქტობრივად, ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში ყალიბდება. ამდენად, დანახარჯების დაჯგუფება მხოლოდ საქმიანობის პირობების გათვალისწინებით საკმარისი არ არის. აუცილებელია, ისინი დაჯგუფდნენ ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში მათი როლისა და დანიშნულების მიხედვითაც. აქედან გამომდინარე, ხარჯები ჯგუფდება: საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად.

საოპერაციო ხარჯები გაიწევა ძირითადი საქმიანობის განხორციელების პროცესში და მოიცავს:

- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას (სამრეწველო საწარმოებში);
- რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებას (სავაჭრო საწარმოებში);
- მიწოდების (კომერციულ) ხარჯებს;
- საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებს.

არასაოპერაციო ხარჯები წარმოიქმნება დანარჩენი (თანმდევი) საქმიანობის მიმდინარეობის პროცესში და მოიცავს:

- ზარალს საკურსო სხვაობებიდან;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისები და ზენორმირებული დანაკარგებს;
- საპროცენტო ხარჯებს და ა.შ.

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესახებ ინფორმაციის სრულად წარმოჩენის მიზნით, ბასს-ი ითხოვს ხარჯების კლასიფიკაციას:

- ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით; ან
- ფუნქციების მიხედვით.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების დაჯგუფება გულისხმობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ხარჯების წარმოდგენას ეკონომიკურად ერთგვაროვანი ე.ი. ელემენტური ხარჯების ჭრილში. ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ გვთავაზობს ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის შემდეგ ნიმუშს:

ფინანსური აღრიცხვა

ხარჯების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით		
ამონაგები		X
სხვა შემოსავლები		X
ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგებში		X
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	X	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	X	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	X	
სხვა ხარჯები	X	
სულ ხარჯები		(X)
მოგება დაბეგვრამდე		X

ასეთი დაჯგუფება გვიჩვენებს, თუ სახელდობრ რა დაიხარჯა წარმოებაში და როგორია დანახარჯების თითოეული ელემენტის შესაბამისობა (სტრუქტურა) მთლიანი ხარჯის მიმართ.

ფუნქციების მიხედვით დანახარჯების კლასიფიკაცია, გულისხმობს ხარჯების დაჯგუფებას წარმოების პროცესში მათ მიერ შესრულებული ფუნქციების მიხედვით, რაც დანახარჯებს განიხილავს რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, კომერციულ და ადმინისტრაციულ საქმიანობაზე გაწეული ხარჯების ჭრილში. ფუნქციების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის ბასს-ით გათვალისწინებული ნიმუში:

ხარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით	
ამონაგები	X
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(X)
საერთო მოგება	X
სხვა შემოსავლები	X
კომერციული ხარჯები	(X)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(X)
სხვა ხარჯები	(X)
მოგება დაბეგვრამდე	X

საწარმომ, რომელიც ახდენს ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით, უნდა წარადგინოს დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების შინაარსის შესახებ, რადგან ეს უკანასკნელი აუცილებელია ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზირებისათვის.

ხარჯების აღიარების (შესაბამისობის) პრინციპიდან გამომდინარე მიზანშეწონილია ხარჯების დაჯგუფება საანგარიშგებო პერიოდთან დამოკიდებულების მიხედვით. ხარჯების, ამ ნიშნით დაჯგუფებისას, უნდა გავითვალისწინოთ ორი მომენტი: პირველი – ხარჯების გაწევის მომენტი და მეორე – ხარჯების გამოქვითვის მომენტი. შესაბამისად არსებობს:

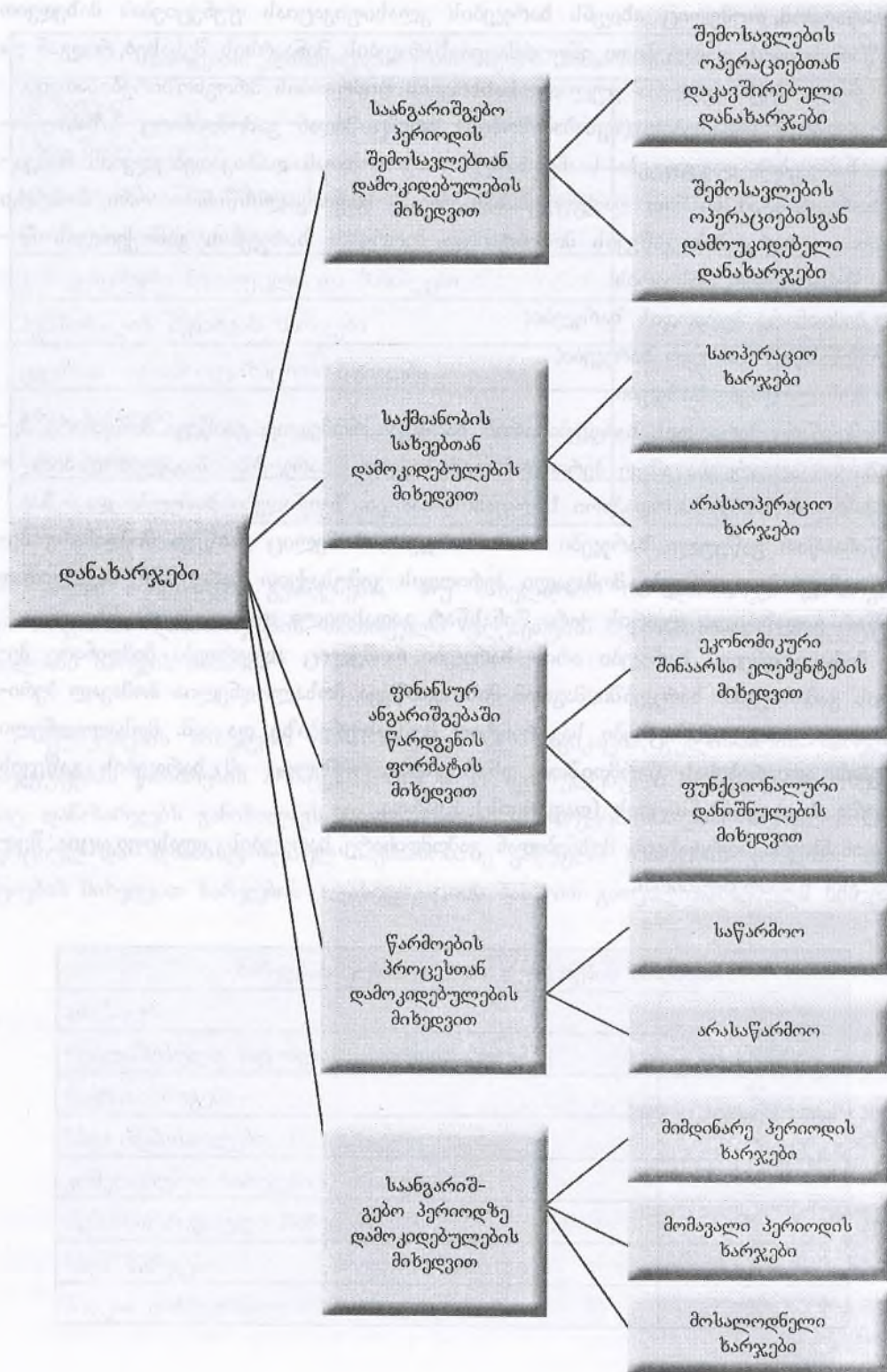
- მიმდინარე პერიოდის ხარჯები;
- წინასწარ გაწეულ ხარჯები;
- მოსალოდნელ ხარჯები.

მიმდინარე პერიოდის ხარჯები არის ხარჯები, რომელიც გაიწევა მიმდინარე პერიოდში და აღიარდება ამავე პერიოდის გამოსაქვით ხარჯებში. მაგალითად, პირდაპირი მასალის ხარჯი, პირდაპირი ხელფასის ხარჯი. ზედნადები ხარჯები და ა.შ.;

წინასწარ გაწეული ხარჯები არის ხარჯები, რომელიც გაიწევა მიმდინარე პერიოდში, მაგრამ აღიარდება მომავალი პერიოდის გამოსაქვით ხარჯებში. მაგალითად, წინასწარ გადახდილი იჯარის ქირა, წინასწარ გადახდილი დაზღვევა და სხვ.

მოსალოდნელი ხარჯები არის ხარჯები, რომელიც აღიარდება მიმდინარე პერიოდის გამოსაქვით ხარჯებში, მაგრამ მისი გაიწევა მოსალოდნელია მომავალ პერიოდში. მაგალითად, ანარიცხები საგარანტიო მომსახურებაზე და ა.შ. მოსალოდნელი ხარჯების აღიარებისას წარმოიშობა ანარიცხები, რომელიც ამ ხარჯების გაწევის მომენტში მათი კომპენსაციის (დაფარვის) წყაროა.

ფინანსური აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, ხარჯების კლასიფიკაცია შეიძლება ასე წარმოვადგინოთ:



8.6. ხარჯების აღიარება და შეფასება

ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული უნდა იქნეს, თუ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა საწარმოდან გამოიწვევს აქტივების შემცირებას ან ვალდებულებების ზრდას და შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება.

ცვეთის დარიცხვა გულისხმობს მატერიალური ან არამატერიალური გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების შემცირებას. ცვეთის თანხა, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების ღირებულების შემცირებასთან, აღიარებული უნდა იქნეს, როგორც ხარჯი. მუშაკებისათვის კუთვნილი ხელფასის დარიცხვა გულისხმობს მათ მიმართ ვალდებულების წარმოქმნას ან ზრდას. შესაბამისად, ხელფასი, როგორც შრომითი დანახარჯების ღირებულება, რომელიც იწვევს ვალდებულებების ზრდას, ექვემდებარება ხარჯებად აღიარებას.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ემყარება შესაბამისობის პრინციპს, რომელიც მოითხოვს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯების და შემოსავლის ერთდროულად აღიარებას. სწორედ დანახარჯებისა და შემოსავლების შესაბამისობის პრინციპს ემყარება ის პირდაპირი კავშირები, რომელიც არსებობს დანახარჯების გაწევისა და შემოსავლების გამო-მუშავების პროცესებს შორის და რომელიც ხარჯების აღიარების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან კრიტერიუმს წარმოადგენს.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ხარჯების აღიარება უნდა ემყარებოდეს სისტემატური და ნორმატიული განაწილების პრინციპს.

გრძელვადიანი აქტივები, – ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, ხარჯებად აღიარდება სისტემატურად, დადგენილი ნორმების შესაბამისად, მათი სასარგებლო მომსახურების მთელ პერიოდში ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის გზით.

დანახარჯები დაზღვევაზე ხარჯებად აღიარდება სადაზღვევო პოლისის მოქმედების პერიოდში სისტემატური, რაციონალური განაწილების საფუძველზე.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯებად აღიარებას ექვემდებარება ის დანახარჯებიც, რომელთა გაწევითაც საწარმომ ვერ მიიღო ეკონომიკური სარგებელი.

მაგალითი:

საწარმო ყიდის საქონელს გარანტიით. ხელშეკრულებით გარანტიის ვადა 6 თვეა, რადგან შესაძლო საწარმოო დეფექტი ნათელი გახდება სწორედ ამ ვადაში. საწარმო ვარაუდობს, რომ გაყიდული საქონლის 80%-ს წუნი არ ექნება, 15%-ს შეიძლება ჰქონდეს უმნიშვნელო, ხოლო 5%-ს – სერიოზული წუნი. საწარმო უშვებს, რომ თუ ყველა გაყიდულ საქონელზე აღმოჩნდება მცირე წუნი, მისი გამოსწორების ხარჯი იქნება 70,000 ლარი, მნიშვნელოვანი წუნის შემთხვევაში კი – 240,000 ლარი. საგარანტიო ვალდებულებების დასაფარავად საწარმოს ხარჯები ყველა გაყიდული საქონლის მიხედვით შეადგენს:

საქონლის 80%-ასათვის:	0
საქონლის 15%-სათვის (70.000 * 15%)	10,500
საქონლის 5%-ისათვის (240.000 * 5%)	<u>12,000</u>
სულ	22,500

მოსალოდნელი სარემონტო-შეკეთებითი სამუშაოების ღირებულება 22,500 ლარი აღიარდება მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად, ერთდროულად იქმნება საგარანტიო ანარიცხები, რომელიც მომავალში გასაწევი მომსახურების ხარჯების კომპენსაციის (დაფინანსების) წყაროა. ანარიცხების წარმოქმნა განპირობებულია შემდეგი გარემოებით:

- საწარმოს აქვს მიმდინარე მოვალეობა (იურიდიული), რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენის შედეგად;
- ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განვითარებული რესურსების გასვლა;
- შესაძლებელია ვალდებულების თანხის საიმედოდ შეფასება.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედეგის პროცესში, როდესაც ადგილი აქვს შემოსავლების და ხარჯების შეპირისპირებას, აუცილებელია, რომ ერთმანეთისაგან ნათლად გაიმიჯნოს ცნებები: პროდუქციის თვითღირებულება და საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯები.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, წარმოების დანახარჯები ჩაირთვება გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებაში. წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება მოიცავს სამ ძირითად კომპონენტს: პირდაპირ მასალებს, პირდაპირ ხელფასს და საწარმოო ზედნაღებ ხარჯებს. ეს დანახარჯები მონაწილეობს კონვერსიის პროცესში, უშუალოდ უკავშირდება პროდუქციის წარმოებას და წარმოადგენს წარმოებული, ანუ შუა პროდუქციის ერთეულის საწარმოო თვითღირებულების გაანგარიშების საფუძველს.

რეალიზებული პროდუქციის მოცულობის მიხედვით გაანგარიშებული დანახარჯები აყალიბებს რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას. იმ შემთხვევაში, თუ პროდუქციის წარმოების მოცულობა ტოლია რეალიზაციის მოცულობისა, მაშინ წარმოებული და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება ემთხვევა ერთმანეთს და წარმოების დანახარჯები ტოლი იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების სახით აღიარებული ხარჯებისა. როდესაც წარმოების მოცულობა აღემატება რეალიზაციას, მაშინ წარმოების დანახარჯების ის ნაწილი, რომელიც მიეკუთვნება არარეალიზებულ პროდუქციას, აყალიბებს მარაგის (მზა პროდუქციის) საწარმოო თვითღირებულებას და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აისახება აქტივების შემადგენლობაში.

ამგვარად, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაწეული საწარმოო დანახარჯების ერთი ნაწილი, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება, აღიარებული იქნება ხარჯებად და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, მეორე ნაწილი კი, როგორც სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულება, აღიარებული იქნება აქტივად და აისახება ბალანსში როგორც მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღების საფუძველი და ხარჯებად აღიარებას დაექვემდებარება მზა პროდუქციის ნაშთების რეალიზაციის მომენტის შესაბამისად.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებასთან ერთად საოპერაციო ხარჯების შემადგენელ ელემენტს წარმოადგენს კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც ექვემდებარებიან აღიარებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც ისინი განხორციელდნენ (წარმოიქმნენ) და იწოდებიან პერიოდის ხარჯებად. ისინი პირდაპირ არ მიეკუთვნებიან არც პროდუქციის წარმოების (სამრეწველო საწარმოებში), არც საქონლის შექმნის (სავაჭრო საწარმოებში) ოპერაციებს და შესაბამისად არ ზღვება მათი შეტანა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულებაში.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლების და ხარჯების აღიარებას საფუძვლად უდევს:

- საწარმოს ფინანსურ-ეკონომიკური საქმიანობის თავისებურებები;
- საწარმოს ფინანსურ-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების ხარისხობრივი მაჩვენებლების განსაზღვრის მეთოდი.

ხარჯების აღრიცხვის მეთოდები

საწარმომ დანახარჯების აღრიცხვა შეიძლება განახორციელოს:

- საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით, რომელსაც საფუძვლად უდევს ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ფუნქციების მიხედვით;

ფინანსური აღრიცხვა

- ერთიან ხარჯთა მეთოდით, რომელიც ხარჯების ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით კლასიფიკაციას ემყარება.

დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდის შერჩევასა საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ისტორიული და სამრეწველო ფაქტორები, აგრეთვე საწარმოო თავისებურებები. სხვადასხვა ტიპის საწარმოების პოზიციებიდან, ამ მეთოდებიდან თითოეულს თავისი ღირსება გააჩნია, ამიტომ ბასს-ით გათვალისწინებულია, რომ თითოეულმა სუბიექტმა აირჩიოს დანახარჯების აღრიცხვისა და ხარჯების კლასიფიკაციის ის მეთოდი, რომლითაც უკეთესი პოზიციიდან წარმოაჩენს თავისი საქმიანობის შედეგებს.

დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდების შედარებითმა ანალიზმა გვიჩვენა, რომ:

დანახარჯების აღრიცხვას ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით უფრო მოქნილია თუ საფუძვლად უდევს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის პერიოდული აღრიცხვის სისტემა, რაც გულისხმობს შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის დანახარჯებად აღიარებას მათი შექმნისთანავე, ხოლო დანახარჯების აღრიცხვას ფუნქციების მიხედვით (საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით) საფუძვლად უდევს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის უწყვეტი (მუდმივი) აღრიცხვის სისტემა. საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას, საჭიროა განმარტებით შენიშვნებში აისახოს დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ. კერძოდ, უნდა მიეთითოს: გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის, პერსონალის შენახვის და ა.შ ხარჯები.

დანახარჯების აღრიცხვა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით (ერთიან ხარჯთა მეთოდი) იძლევა ინფორმაციას ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზირებისათვის.

ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით (ერთიან ხარჯთა მეთოდით) დანახარჯების აღრიცხვა გამოიყენება ძალიან მცირე ზომის საწარმოებში ან უაღრესად შეზღუდული ასორტიმენტის მწარმოებელ ფირმებში, სადაც მიმდინარე ხარჯების ფუნქციების მიხედვით დაჯგუფება საჭირო არ არის.

ფუნქციების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის (საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის) გამოყენება მომხმარებელს უფრო შესაფერისი ინფორმაციით უზრუნველყოფს. თუმცა ხარჯების განაწილება ფუნქციების მიხედვით შეიძლება დაზღვეული არ იყოს სუბიექტივიზმისა და პირობითობისაგან.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების დადგენა და კალკულაციის მეთოდის შერჩევა მმართველობითი აღრიცხვის უშუალო და პირდაპირი ფუნქციაა, რომლის

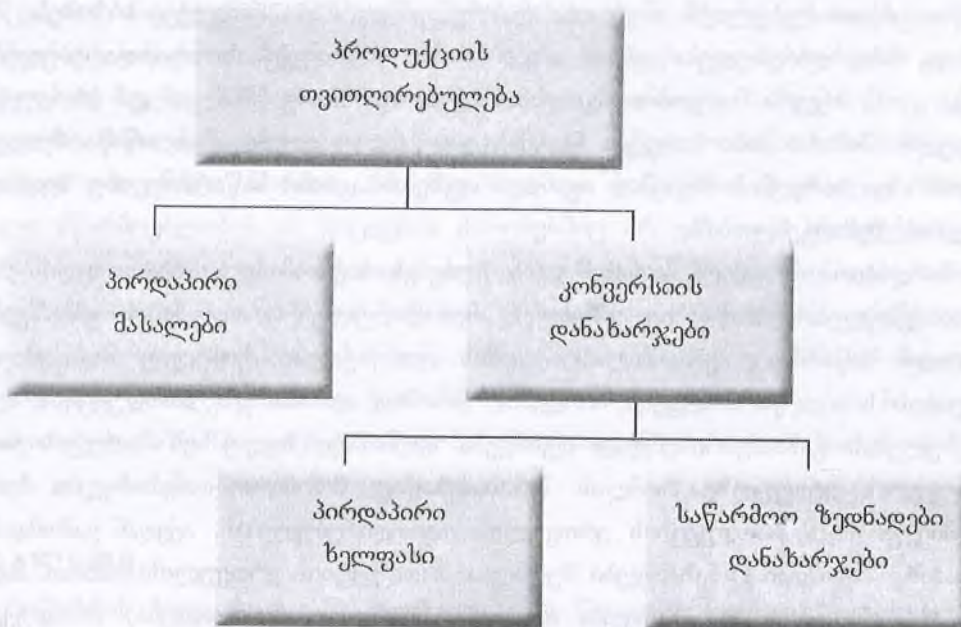
საშუალებითაც შესაძლებელია დანახარჯებზე კონტროლის დამყარება, რესურსების განაწილებისა და გამოყენების გაუმჯობესება, ფასწარმოქმნის სწორი პოლიტიკის შემუშავება, ინფორმაციის მოპოვება ცალკეული სახის პროდუქციის (როგორც დანახარჯთა ერთეულის) და სამეურნეო ერთეულების (როგორც დანახარჯთა ცენტრის) მაჩვენებლების შესახებ. ფინანსური აღრიცხვის საშუალებით, საწარმოს მთელი ოპერაციები შეჯამებული სახით აისახება, რაც ემსახურება ოპერაციების შედეგების სრულ და ზუსტ ახსნას.

8.7 პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირების აღრიცხვა

პროდუქციის თვითღირებულება ყალიბდება სამი ელემენტის საფუძველზე:

- ძირითადი (პირდაპირი) მასალები;
- ძირითადი (პირდაპირი) საწარმოო პერსონალის შრომა;
- საწარმოო ზედნადები დანახარჯები.

საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურებისა და საწარმოო ზედნადები ხარჯები არის კონვერსიის, ანუ გადამუშავების ხარჯები. პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულების ელემენტები სქემატურად შეიძლება ასე წარმოვადგინოთ:



„მასალების“ ცნებაში იგულისხმება როგორც ძირითადი, ასევე დამხმარე მასალები. ძირითადი მასალა უშუალოდ იზარჯება კონკრეტული პროდუქციის წარმოებაზე და წარმოადგენს მის ფიზიკურ სუბსტანციას. მაგალითად, ძირითადი მასალაა ალუმინი, რომელიც იზარჯება ავტომანქანის დეტალების წარმოებაზე; ქაღალდი, რომელიც იზარჯება პოლიგრაფიული ნაწარმის (წიგნების) გამოშვებაზე და ა.შ. რადგან განსაზღვრულია და ცნობილია პროდუქციის ერთეულის წარმოებაზე ძირითადი მასალის ხარჯვის ნორმა, იგი პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას მიეკუთვნება პირდაპირ. შესაბამისად, ძირითადი მასალის ხარჯი მუდმივია პროდუქციის ერთეულის მიმართ. მაგრამ, ძირითადი მასალების ხარჯები იცვლება (იზრდება ან მცირდება) პროდუქციის წარმოების მოცულობის პროპორციულად და შესაბამისად ცვლადია პროდუქციის წარმოების მოცულობასთან მიმართებაში.

დამხმარეა მასალა, რომელიც პროდუქციის ფიზიკურ შემადგენლობაში უშუალოდ არ შეიტანება, მაგრამ მისი მოხმარება აუცილებელია წარმოების პროცესის ნორმალურად წარმართვისათვის. მაგალითად, მანქანა-დანადგარების ექსპლოატაციისთვის გამოყენებული საცხებ-საპოხი მასალები. პროდუქციის კონკრეტული სახეობის წარმოებაზე უშუალოდ გამოყენებული ყველა მასალაც არ კლასიფიცირდება როგორც ძირითადი, რადგან რთულია განისაზღვროს, თუ რამდენად მნიშვნელოვანია მისი ღირებულება, რომელიც პირდაპირ უნდა მიეკუთვნოს პროდუქციის ერთეულს ან რამდენად ექვემდებარება კონტროლს, როგორც თვითღირებულების შემადგენელი ელემენტი. მაგალითად, ლაქი, რომელიც გამოიყენება ავეჯის წარმოებაში, ტექნოლოგიური თვალსაზრისით ძირითადი მასალაა, რადგან ტექნოლოგიურ პროცესში მისი მონაწილეობით ღებულობს ნაკეთობა დასრულებულ, მზა პროდუქციის სახეს. შესაბამისად, მისი ღირებულება უნდა აისახოს მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში. თუმცა ეკონომიკური მიდგომით იგი განიხილება დამხმარე მასალად და პროდუქციის ერთეულის მიმართ მისი ხარჯვის ნორმის დადგენა, აუცილებლობას არ წარმოადგენს. ამიტომ სხვა ხარჯების მსგავსად იგი აღირიცხება საერთო საწარმოო ანუ ზედნადები ხარჯების შემადგენლობაში.

პირდაპირი შრომითი დანახარჯები მოიცავს საწარმოს იმ პერსონალის შრომის ღირებულებას, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობენ პროდუქციის გამოშვებაში. ძირითადი საწარმოო პერსონალის შრომის ღირებულება, რომელიც მათ ეძლევათ ხელფასის სახით, წარმოადგენს პირდაპირ შრომით დანახარჯს. პროდუქციის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად დგინდება ძირითადი ხელფასის ხარჯვის ნორმა პროდუქციის ერთეულზე, რომლის შესაბამისადაც შრომითი დანახარჯები პირდაპირ მიეკუთვნება პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას. აქედან გამომდინარე, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები მუდმივია პროდუქციის ერთეულის მიმართ. მაგრამ პირდაპირი შრომითი დანახარჯები იცვლება (იზრდება ან მცირდება) პროდუქციის

წარმოების მოცულობის პროპორციულად და ამდენად, წარმოების მოცულობასთან მიმართებაში პირდაპირი შრომითი დანახარჯები ცვლადი ხარჯია.

წარმოებაში დასაქმებული პერსონალის ერთი ნაწილი უშუალოდ არ მონაწილეობს პროდუქციის დაშნადების პროცესში, მაგრამ ემსახურება წარმოების პროცესის ნორმალურ ფუნქციონირებას. მაგალითად, საწარმოო მოწყობილობის მოვლასა და შენახვაზე დასაქმებული პერსონალი და ა.შ. ისინი დამხმარე პერსონალად იწოდებიან. დამხმარე პერსონალის შრომის ანაზღაურება უნდა მონაწილეობდეს პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშებაში, რადგან წარმოების პროცესისათვის აუცილებელია როგორც ძირითადი, ასევე დამხმარე პერსონალის შრომა. ამდენად, დამხმარე პერსონალის შრომითი დანახარჯები, როგორც წარმოებული პროდუქციის ასორტიმენტის ყველა სახეობისათვის საერთო ხარჯი, დამხმარე მასალების მსგავსად, აღრიცხება საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში.

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები შემადგენლობის მიხედვით რთული ანუ კომპლექსური ხარჯია. მის შემადგენლობაში შეიტანება წარმოების ყველა ის საერთო საწარმოო ხარჯი, რომელიც გაიწევა მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის (კონვერსიის) პროცესში და რომლის კონკრეტული პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე პირდაპირ მიკუთვნება შეუძლებელია. საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც კომპლექსური ხარჯები მოიცავს განსხვავებული ქცევის ხარჯებს, კერძოდ მისი ერთი ნაწილი (დამხმარე მასალები და ხელფასი) წარმოების მოცულობასთან ერთად იცვლება, ამიტომ ეს ხარჯები ცვლადი ხარჯებია, მეორე ნაწილზე (საწარმოო შენობის ცვეთა, დაზღვევა, განათება, გათბობა და ა.შ.) კი წარმოების მოცულობის ცვლილება გავლენას არ ახდენს. შესაბამისად, ისინი მუდმივი ხარჯებია. აქედან გამომდინარე, საწარმოო ზედნადები დანახარჯები მოიცავს ცვლად ხარჯებს და გასანაწილებელ მუდმივ ხარჯებს. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ნაწილდება ანუ ერთეულს მიეკუთვნება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით დადგენილი ნორმით. ამდენად, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები დაბალი მწარმოებლობის ან მოცდენის პირობებშიც არ გაზრდის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას. თვითღირებულებაზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები შეიძლება ჩამორჩეს მის ფაქტიურ სიდიდეს. შესაბამისად, განაწილების გარეშე დარჩენილი ფაქტობრივი ზედნადები ხარჯები, რომელიც თვითღირებულებას არ მიეკუთვნა (მიკუთვნების დანალკისი), ან ფაქტობრივზე მეტი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება თვითღირებულებაზე (მიკუთვნების მეტობა), წარმოადგენს პერიოდის ხარჯს ან შემოსავალს და აისახება მოგება-ზარალის უწყისში.

მაგალითი:

საწარმოს ბიუჯეტით განსაზღვრული აქვს წლიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები – 80,000 ლარი. საშუალო საწარმოო სიმძლავრე შეადგენს 40,000 ერთეულ

ფინანსური აღრიცხვა

პროდუქტს წელიწადში, ე.ი. ყოველ ერთეულ პროდუქტს უნდა მიეკუთვნოს მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები 2 ლარის ოდენობით. თუ საწარმოში, მოცდენებისა და დაბალი მწარმოებლობის გამო, წლიურად გამოშვებულმა პროდუქციამ შეადგინა 35,000 ერთეული, ხოლო მუდმივი ზედნადები ხარჯების ფაქტობრივი მოცულობა ტოლია ბიუჯეტით გათვალისწინებული 80,000 ლარისა, მაშინ პროდუქციის თვითღირებულების შემადგენლობაში აღიარებული იქნება $(35,000 * 2)$ 70,000 ლარი, ხოლო პერიოდის ხარჯების სახით აისახება $(80,000 - 70,000)$ 10,000 ლარი.

საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოების მეტისმეტად მაღალი დონეა, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გასანაწილებელი განაკვეთი პროდუქციის ერთეულზე უნდა შემცირდეს, რათა მზა პროდუქციის, როგორც სასაქონლო-მატერიალური მარაგის, შეფასება არ მოხდეს თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. ცვლადი ზედნადები ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ნაწილდება ფაქტობრივი სიმძლავრის შესაბამისად.

პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირებისათვის განკუთვნილია ანგარიში 1630 – „დაუმთავრებელი წარმოება“, რომლის დებეტში აისახება: დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის, პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული პირდაპირი (ძირითადი) და საწარმოო ზედნადები ხარჯები, ასევე ინვენტარიზაციით დადგენილი დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის, ხოლო კრედიტში აისახება: წარმოებული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით, გამოუყენებელი მატერიალური მარაგების დაბრუნება, წარმოების გამოსაყენებელი ნარჩენები შესაძლო სარეალიზაციო ფასებით, არასტანდარტული პროდუქციის გამოშვებით გამოწვეული ზენორმატიული დანაკარგების თვითღირებულება.

სამრეწველო საწარმოში პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირება განვიხილოთ კონკრეტული მონაცემების მიხედვით:



მაგალითი:

შპს „დელტას“ სააღრიცხვო მონაცემებით, საწარმომ საანგარიშგებო (იანვარი) თვეში განასორციელა სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ასახულია აღრიცხვაში, დაჯამებული და გადატანილია მთავარ წიგნში, შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშები

დახურული არ არის, ვინაიდან დროებითი ანგარიშები ფორმალურ დახურვას ექვემდებარება წლის ბოლოს.

იანვრის თვის სამეურნეო ოპერაციების ფრაგმენტები:

შეძენილია კრედიტით მასალები თანხით 10,000 ლარი:

ფინანსური აღრიცხვა

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები	10,000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	10,000
საწყობიდან გადაცემულია ძირითად წარმოებაში 8,000 ლარის „M“ ძირითადი მასალა და 1,200 ლარის დამხმარე მასალები:	
დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	8,000
დებეტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	1,200
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები	9,200

იანვრის თვეში დარიცხულია ხელფასი 16,000 ლარი, მ.შ. ძირითადი მუშების – 13,400 ლარი და დამხმარე მუშების – 2,600 ლარი:

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	13,400
დებეტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	2,600
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	16,000

გადაცემულია ძირითად წარმოებაში 4,154 ლარის „B“ ძირითადი მასალა და 806 ლარის დამხმარე მასალები

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	4,154
დებეტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	806
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები	4,960

დარიცხულია საწარმოო მოწყობილობის ცვეთა 3,500 ლარი:

დებეტი – 7170 ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	3,500
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	3,500

დარიცხულია დანადგარების დაზღვევის იანვრის თვის ხარჯი – 1,300 ლარი:

დებეტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	1,300
კრედიტი – 1790 სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები	1,300

იანვრის თვეში რეალიზებულია 56,000 ლარის პროდუქცია, რომლის ღირებულების 5% გადახდილია შეძენის მომენტში, ხოლო დანარჩენზე გაცემულია სავაჭრო კრედიტი.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	56,000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	56,000

ჩარიცხულია იანვარში რეალიზებული პროდუქციის 5% – 2,800 ლარი:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	2,800
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	2,800

ფინანსური აღრიცხვა

ბასს-ი არეგულირებს საწარმოო ზედნადები ხარჯების თვითღირებულებაში ასახვის წესს. სტანდარტით გათვალისწინებულია ამ ხარჯების სისტემატური განაწილების გზით თვითღირებულებაში შეტანა, დადგენილია განაწილების ბაზის განსაზღვრის მეთოდი, როგორც მუდმივი, ასევე ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯებისათვის.

დავუშვათ, რომ მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები თვითღირებულებაში უნდა აისახოს გამოშვებული პროდუქციის ყოველ ერთეულზე 0.18 ლარი, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები კი – ერთეულზე 0.20 ლარი. მიმდინარე თვეში გამოშვებულია პროდუქციის 23,030 ერთეული. პროდუქციის ფაქტობრივი გამოშვების მიხედვით, თვითღირებულებას მიეკუთვნება ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები 4,606 ($23,030 * 0.20$) ლარი, ხოლო მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 4,145 ($23,030 * 0.18$) ლარი.

შესაბამისად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების და თვითღირებულებაზე მათი მიკუთვნების ოპერაცია აისახება თანხით 8,751 ($4,606 + 4,145$) ლარი, და გატარდება:

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	8,751
კრედიტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	8,751

7190 – „სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯების“ ანგარიშის დებეტში აისახება ფაქტობრივად გაწეული საწარმოო ზედნადები ხარჯები მათი გაწევის თარიღით, ხოლო კრედიტში პროდუქციის თვითღირებულებაზე ნორმით მიკუთვნებელი ხარჯები მის გამოშვების თარიღით. პერიოდის ბოლოს, 7190 ანგარიშის დებეტის ბრუნვა ანუ ფაქტობრივად გაწეულ ხარჯები (4,800 ლარი) შეუდარდება მისი კრედიტის ბრუნვას – პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებულ (4,145 ლარი) მუდმივ ზედნადებ ხარჯებს. თუ მიკუთვნებული ხარჯები ფაქტობრივად გაწეულ ხარჯებზე ნაკლებია, გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება მიკუთვნების დანაკლისად და ბასს-ით აღიარდება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იქნა გაწეული.

მაგალითის მიხედვით, თვითღირებულებაზე მიკუთვნებულმა მუდმივმა ზედნადებმა ხარჯებმა შეადგინა 4,145 ლარი, ხოლო ფაქტობრივად გაწეულმა – 4,800 ($3,500 + 1,300$) ლარი, ანუ 655 ლარით მეტი.

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი თანხით 655 ლარი ექვემდებარება პერიოდის ხარჯებად აღიარებას და გატარდება:

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	655
კრედიტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	655

ამ გატარებით ანგარიში 7190 დაიხურება, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე მუხლად აისახება მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი, რომელიც როგორც პერიოდის ხარჯი აისახება „სხვა ხარჯების“ მუხლით და დაუპირისპირდება ამავე პერიოდის შემოსავალს.

თუ განაწილებული ანუ მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები სჭარბობს ფაქტობრივად გაწეულს, სხვაობაზე, როგორც მიკუთვნების მეტობაზე, შედგება გატარება:

დებიტი – 7190 სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები

კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

ამ გატარებით ანგარიში 7190 დაიხურება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში კი „სხვა ხარჯების“ მუხლით აისახება „მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების (განაწილების) მეტობა“ და რადგანაც იგი ზედმეტად აღიარებული ხარჯის მუხლია, შეამცირებს მთლიან ხარჯებს.

ძირითადი წარმოების საამქროდან საწყობში გადაცემული პროდუქციის 23,030 ერთეული, აღრიცხვის მიზნებისათვის უნდა შეფასდეს კონვერსიის ხარჯებით, ანუ საწარმოო თვითღირებულებით.

შენიშვნა:

„დაუმთავრებელი წარმოების“ და „შზ პროდუქციის“ საწყისი და საბოლოო ნაშთები შპს „დელტას“ აღრიცხვის მონაცემებით შეადგენს: (გაანგარიშება 1 და 2):

გ ა ა ნ გ ა რ ი შ ე ბ ა 1.

შზ პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულება

01.01. დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი	23,430
პირდაპირი მასალები (8,000 + 4,154)	12,154
პირდაპირი ხელფასი	13,400
საწარმოო ზედნადები ხარჯები; ცვლადი (1,800 + 806 + 2,600)	4,606
მუდმივი (3,500 + 1,300 – 655)	4,145
სულ საწარმოო ხარჯები	57,435
31.12. დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი	(18,584)
შზ პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულება	39,151

ფინანსური აღრიცხვა

საწყობში გადაცემული პროდუქციის 23,030 ერთეულის საწარმოო თვითღირებულებამ შეადგინა 39,151 ლარი, რაც ბუღალტრულად გატარდება:

დებუტი – 1640 მზა პროდუქცია 39,151
კრედიტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 39,151

თვის განმავლობაში რეალიზებული პროდუქციის 26,471 ერთეული:

ბაანგარიშება 2.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

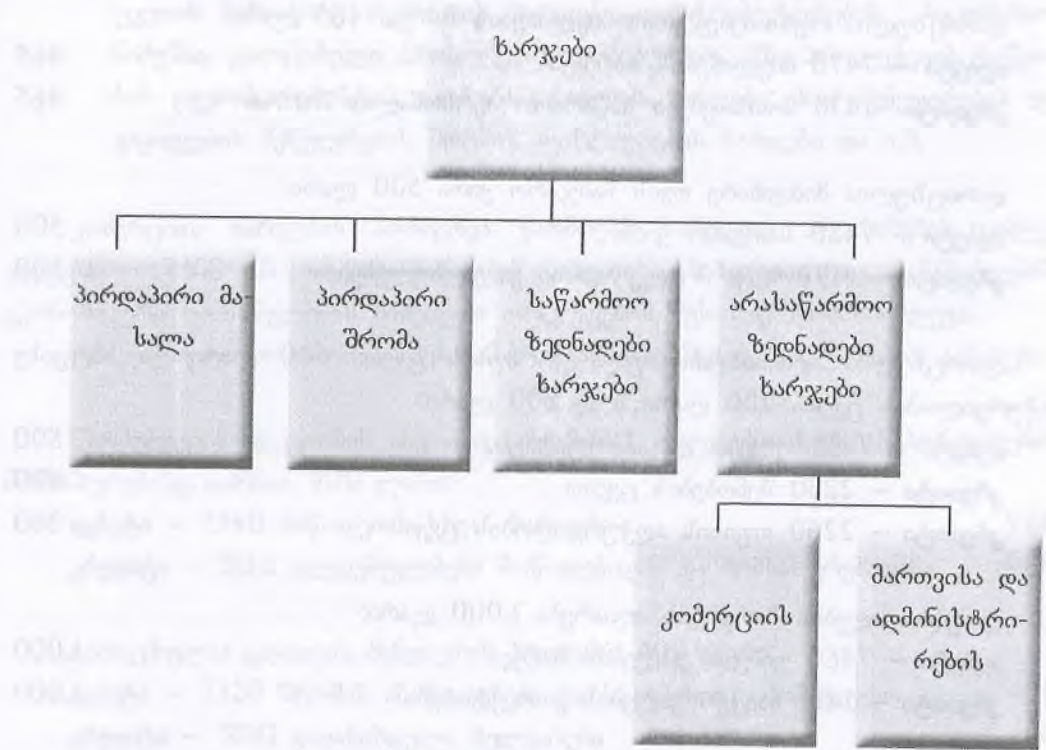
	რაოდენობა (ცალი)	თანხა (ლარი)
01.01. მზა პროდუქციის ნაშთი	4,041	6,870
გამოშვება	23,030	39,151
31.12. მზა პროდუქციის ნაშთი	(600)	(1,021)
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	26,471	45,000

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებამ შეადგინა 45,000 ლარი, რაც ბუღალტრულად გატარდება:

დებუტი – 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 45,000
კრედიტი – 1640 მზა პროდუქცია 45,000

8.8 პერიოდის საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა

წარმოების და რეალიზაციის პროცესების მართვასთან დაკავშირებული ხარჯები, იმის გამო რომ, პროდუქციის წარმოებასთან უშუალო კავშირში არ იმყოფება, სრულად გამოიქვითება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავალებიდან და პერიოდის საოპერაციო ხარჯებად იწოდება. პერიოდის საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები და კომერციის (რეალიზაციის) ხარჯები:



საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებში შეიტანება სამმართველო აპარატის ძირითადი და დამატებითი ხელფასი, მივილინების ხარჯები, სატელეკომუნიკაციო მომსახურების, ელექტროენერგიის, კომუნალური და სხვა ხარჯები, საგადასახადო ხარჯები და მოსაკრებლები, აუდიტური, იურიდიული და საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯები, ადმინისტრაციული დანიშნულების შენობის და საოფისე ავეჯისა და აღჭურვილობის ცვეთის, რემონტის, დაზღვევისა და დაცვის ხარჯები, საერთო დანიშნულების ტერიტორიის (ეზო) კეთილმოწყობის, კადრების მომზადების ხარჯები და ა.შ.

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა წარმოებს, ხარჯების ანგარიშების ცალკე ჯგუფში – 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“ სახეების მიხედვით და დანახარჯების ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით ჯგუფების შესაძლებლობას იძლევა.

ტრადიციული ოპერაციები შესაბამის ანგარიშზე შემდეგი გატარებებით აისახება:
 აღრიცხულია ადმინისტრაციის მუშაკთა ხელფასი 1,500 ლარი:
 დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 1,500
 კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 1,500

ფინანსური აღრიცხვა

ღარიცხულია ოფის-მენეჯერის მივლინების ხარჯი 465 ლარი:

ღებუტი – 7470 მივლინების ხარჯები	465
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოო პერსონალის მიმართ	465

ღარიცხულია მიმდინარე თვის საიჯარო ქირა 500 ლარი:

ღებუტი – 7420 საიჯარო ქირა	500
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	500

ღარიცხულია ადმინისტრაციული კორპუსის ცვეთა 600 ლარი და საოფისე აღჭურვილობის ცვეთა 200 ლარი, სულ 800 ლარი:

ღებუტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია	800
კრედიტი – 2230 შენობების ცვეთა	600
კრედიტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	200

უიმელო ვალების ხარჯების აღიარება 1,000 ლარი:

ღებუტი – 7460 უიმელო ვალების ხარჯი	1,000
კრედიტი – 1415 საეჭვო ვალების კორექტირება	1,000

ღარიცხულია ქონების გადასახადი 1,210 ლარი:

ღებუტი – 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯები	1,210
კრედიტი – 3390 ქონების გადასახადი	1,210

ბანკის ინიციატივით ჩამოჭრილია ბანკის მომსახურების საკომისიო 1,000 ლარი:

ღებუტი – 7490 სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	1,000
კრედიტი – 1210, 1220 ფული საბანკო ანგარიშებზე	1,000

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ ის შედგენილია საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით, „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების“ 7400 ჯგუფის ყველა ანგარიშის ნაშთის ჯამი – 6,475 ლარი, აისახება ერთი მუხლით – „მმართველობითი ხარჯები“.

კომერციული ხარჯები ის ხარჯებია, რომლებიც დაკავშირებულია პროდუქციის მიწოდებასთან.

- კომერციის ხარჯების შედგენილობაში შეიტანება: რეკლამის ხარჯები; პროდუქციის საგარანტიო მომსახურების ხარჯები; პროდუქციის ტრანსპორტირების ხარჯები; საწვავის, დაზღვევის, სატრანსპორტო საშუალებების

ცვეთის, მიმდინარე რემონტის ხარჯები; დისტრიბუტორების საკომისიო; ნიშუშად გადაცემული პროდუქციის ღირებულება; შუა პროდუქციის საწყობის ცვეთის, რემონტის, გათბობა-განათების ხარჯები; პიარ-მენეჯერების და გაყიდვების მენეჯერების შრომის ანაზღაურების ხარჯები და ა.შ.

კომერციის ხარჯების აღრიცხვა წარმოებს ხარჯების ანგარიშების ცალკე ჯგუფში – 7300 „მიწოდების ხარჯები“ სახეების მიხედვით, რაც დანახარჯების ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით დაჯგუფების შესაძლებლობას იძლევა.

ტრადიციული ოპერაციები, შესაბამის ანგარიშზე შემდეგი გატარებით აისახება:

წარმოდგენილია ფირმის ინვოისი (ანგარიში) პროდუქციის ტრანსპორტირების მომსახურებაზე, თანხით 900 ლარი:

დებეტი – 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები	900
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	900

ღარიცხულია გაყიდვის მენეჯერის ხელფასი 400 ლარი:

დებეტი – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	400
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები	400

გაყიდვების პიარ-მენეჯერების კორპორატიულ ნომრებზე საკომუნიკაციო მომსახურების მიმდინარე თვის ხარჯი 124 ლარია:

დებეტი – 7330 კომუნალური მომსახურების და კომუნიკაციის ხარჯები	124
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	124

მედია საშუალებებით განთავსებული რეკლამის ხარჯია 1,000 ლარი:

დებეტი – 7310 რეკლამის ხარჯები	1,000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	1,000

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მიწოდების ხარჯები აისახება იგივე პრინციპით, რაც მიღებულია „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების“ მიმართ. შესაბამისად, „კომერციული ხარჯები“ მოგებისა და ზარალის უწყისში აისახება ჯამურად, ერთი მუხლით – 2,524 ლარი.

განხილული მაგალითის მონაცემების მიხედვით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ფრაგმენტი მიიღებს შემდეგ სახეს:

ფინანსური აღრიცხვა

**შპს „დელტა“ მიმდინარე წლის
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება**

	ლარი
ამონაგები	56,000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(45,000)
საერთო მოგება	11,000
კომერციული ხარჯები	(2,524)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(6,475)
სხვა ხარჯები	(655)
მოგება დაბეგვრამდე	1,346

ჩვეულებრივი საქმიანობა ძირითადი და თანმდევი მოქმედებების ერთობლიობაა. თანმდევი ქმედებების ღროს წარმოქმნილ გასავლებს არასაოპერაციო ხარჯებს უწოდებენ. არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა წარმოებს ხარჯების სახეების მიხედვით, ანგარიშების ცალკე ჯგუფში, 8200 „არასაოპერაციო ხარჯები“. როგორც უკვე ავლინებთ, თანმდევი ქმედებების ღროს წარმოიქმნება შემოსულობა, რომელიც მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს. შემოსულობები ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ მისაღებად გაწეული ხარჯების გამოკლებით აისახება:

არასაოპერაციო შემოსულობების და ხარჯების შემდეგი ტიპური სახეებია:

- საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი;
- ინვესტიციებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯები;
- ძირითადი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება ან ზარალი;
- საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობით გადახდილი ჯარიმები, სანქციები და საურავები;
- ხელშეკრულების პირობების დარღვევით მიღებული და გადახდილი ჯარიმები და პირგასამტეხლობები;
- არასაწარმოო სფეროს (სამეცნიერო-კვლევითი და საკონსტრუქტორო განყოფილებები, სპორტული პროგრამები) ობიექტების შენახვაზე გაწეული ხარჯები;
- ვალუტის კურსის ცვლილებით წარმოქმნილი ფინანსური შედეგები;
- დანახარჯები საწარმოს რეკონსტრუქციაზე და ა.შ.

არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვის სტანდარტული ოპერაციები განხილულია შესაბამის თემებში.

8.9. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა

სესხი არის ეკონომიკური ურთიერთობების სისტემა, რომელიც ყალიბდება ქონების ფულადი ფორმით ან ნატურით გადაცემისას, ფულადი სახსრების უკან დაბრუნების ან ქონების ღირებულების ანაზღაურების პირობით. საწარმომ შეიძლება ისარგებლოს როგორც ბანკის, ასევე კომერციული კრედიტით. ურთიერთობების ასეთი სისტემა ითვალისწინებს მოსარგებლის მიერ პროცენტის გადახდას და შესაბამისად, გარკვეული დანახარჯების გაწევას.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვასა და აღიარებას არეგულირებს ბასს 23 “სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“. სტანდარტით, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საწარმოს მიერ ნასესხი სახსრებისათვის საკუთარ თავზე აღებული პროცენტი და სხვა ხარჯები. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებია:

- ბანკის ოვერდრაფტის, მოკლე და გრძელვადიანი სესხების საპროცენტო განაკვეთები;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია;
- სესხის ათვისებასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული ხარჯების ამორტიზაცია;
- ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები;
- უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება, როგორც საპროცენტო ხარჯის შესწორება.

სესხით სარგებლობის ხარჯები აღიარდება შემდეგი პრინციპით: დანახარჯები რომლებიც პირდაპირ დაკავშირებულია განსაკუთრებული აქტივის შექმნის, მშენებლობის, ან წარმოების პროცესთან აისახება ამ აქტივის თვითღირებულებაში.

სესხით სარგებლობის ყველა დანახარჯი მათი გაწევისთანავე ექვემდებარება პერიოდის ხარჯებად აღიარებას, მიუხედავად სესხით სარგებლობის ვადისა და სესხის მიზნობრიობისა.

- სესხის აღების საორგანიზაციო ხარჯები გატარდება მუხლით:

ღებუტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

- სესხზე პროცენტის დარიცხვა აისახება გატარებით:

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

ფინანსური აღრიცხვა

მაგალითი:

მიმდინარე წლის 11 დეკემბერს საწარმომ ბანკიდან აიღო სესხი 30,000 ლარი 30 კალენდარული დღით, წლიური 28% განაკვეთით. პროცენტი და სესხის ძირითად თანხა გადიხლება ერთად ვადის ამოწურვისას.

11 დეკემბერი. ბანკიდან აღებულია მოკლევადიანი სესხი 30,000 ლარი:	
დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30,000
კრედიტი – 3210 მოკლევადიანი სესხები	30,000

31 დეკემბერი. დეკემბრის 20 დღის პროცენტის დარიცხვა თანხით 460 (30,000 * 28% * 20/365) ლარი.

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	460
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	460

ვინაიდან პროცენტი განაღდება ძირითად თანხასთან ერთად მიზანშეწონილია, რომ დაემატოს ძირითად თანხას. შესაბამისად, ვალდებულება მოკლევადიანი სესხით 30,460 (30,000 + 460) ლარია.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანაშაულების ჩამოწერა ხდება თანაბარზომიერად და აღიარდება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელსაც ისინი განეკუთვნებიან.

მაგალითი:

მიმდინარე წლის 15 სექტემბერს საწარმომ 130 დღით გასცა 326,000 ლარის უპროცენტო სასესხო თამასუქი და ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩაერიცხა სესხი 300,000 ლარი. დანაშატი თამასუქზე შეადგენს 26,000 ლარს, რომელიც თანაბარზომიერად უნდა ჩამოიწეროს 130 დღის განმავლობაში ყოველდღიურად 200 (26,000/130) ლარი.

აღნიშნული ოპერაციები შეიძლება აღრიცხოს:

- ნომინალური ღირებულებით (წმინდა თანხის მეთოდით);
- სრული ღირებულებით (მთლიანი თანხის მეთოდით).

ნომინალური ღირებულებით (წმინდა თანხის მეთოდით) აღრიცხვა:

15 სექტემბერი. გაცემულია მოკლევადიანი სასესხო თამასუქი 300,000 ლარის სესხის მიღებაზე:

ფინანსური აღრიცხვა

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	300,000
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	300,000

30 სექტემბერი. სასესხო თამასუქზე გადასახდელი სარგებელის სექტემბრის თვის წილის ჩამოწერა ხარჯებში 3,000 ლარი (15 დღე * 200):

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	3,000
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	3,000

შესაბამისი გატარებით ხარჯებში ჩამოიწერება: ოქტომბერში – 6,200 (31*200), ნოემბერში – 6,000 (30 * 200) და დეკემბერში – 6,200 ლარი.

მომდევნო წლის 23 იანვარი. თამასუქის განაღდების თარიღით სარგებლის იანვრის თვის წილის 4,600 (23 * 200) ლარის დარიცხვა:

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	4,600
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	4,600

მომდევნო წლის 23 იანვარი. სათამასუქო ვალდებულებების დაფარვა თანხით 326,000 ლარი:

დებუტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	326,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	326,000

სრული ღირებულებით (მთლიანი თანხის მეთოდით) აღრიცხვა:

მიმდინარე წლის 15 სექტემბერი. გაცემულია მოკლევადიანი სასესხო თამასუქი 300,000 ლარის სესხის მიღებაზე, 26,000 ლარი სარგებლით:

დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	300,000
დებუტი – 3150 გასანაღდებელი თამასუქის დისკონტი	26,000
კრედიტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	326,000

მიმდინარე წლის 30 სექტემბერი. სასესხო თამასუქზე გადასახდელი სარგებელის ჩამოწერა ხარჯებში 3,000 ლარი:

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	3,000
კრედიტი – 3150 გასანაღდებელი თამასუქის დისკონტი	3,000

შესაბამისი გატარებით ხარჯებში ჩამოიწერება: ოქტომბერში – 6,200 (31*200), ნოემბერში – 6,000 (30 * 200) და დეკემბერში – 6,200 ლარი.

მომდევნო წლის 23 იანვარი. თამასუქის განაღდების თარიღით დარჩენილი სარგებლის 4,600 (23 * 200) ლარის დარიცხვა:

ფინანსური აღრიცხვა

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	4,600
კრედიტი – 3150 გასანაღდებელი თამასუქის დისკონტი	4,600

მომდევნო წლის 23 იანვარი. სათამასუქო ვალდებულებების დაფარვა თანხით 326,000 ლარი:

დებუტი – 3140 გასანაღდებელი თამასუქები	326,000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	326,000

საკურსო სხვაობა უცხოური ვალუტით აღებულ სესხებზე აღიარებული იქნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ხარჯებად იმ ზომით, რა ზომითაც საკურსო სხვაობა იწვევს პროცენტის თანხის კორექტირებას.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებით გამოყენების ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი. ასეთი აქტივებია: საწარმოო შენობები და ნაგებობები, ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობა, დანადგარები, საინვესტიციო ქონება, გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები.

განსაკუთრებულ აქტივებად არ ითვლება: გასაყიდად შეძენილი აქტივები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომლის სერიული წარმოება შესაძლებელია დროის მოკლე პერიოდში; სხვა სახის ფინანსური დაბანდებები;

სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაციისათვის საკმარისი არ არის მხოლოდ განსაკუთრებული აქტივის კრიტერიუმების არსებობა და მასთან შესაბამისობა. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები კაპიტალიზდება იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ამისთვის აუცილებელია:

- განისაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდში სესხით სარგებლობის
- დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების დაწყების დრო;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების შეჩერების დრო;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების დამთავრების დრო.

✓ **საანგარიშგებო პერიოდში სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილის განსაზღვრა**

საანგარიშგებო პერიოდის სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილის საიმედოდ განსაზღვრა შესაძლებელია მაშინ, როდესაც საწარმო სესხს იღებს განსაკუთრებული აქტივის შეძენის, აშენების ან წარმოების მიზნით და დანახარჯები უშუალოდ უკავშირდება მოცემულ აქტივს.

მთლიანად და საწარმო განსაკუთრებული აქტივის შექმნის, წარმოების ან აშენების მიზნით აღებულ სესხს, მთლიანად ან ნაწილობრივ აბანდებს სარგებლის

მომტან მოკლევადიან აქტივში (ინვესტიციები, დეპოზიტები, სხვა ფინანსური დაბანდებები). შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილის განსაზღვრისას სესხით სარგებლობის დანახარჯები მცირდება იმ შემოსავლებით, რომლებსაც საწარმო ღებულობს სესხად აღებული სახსრების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებიდან.

საწარმომ საერთო დანიშნულების სესხი შეიძლება გამოიყენოს რომელიმე კონკრეტული განსაკუთრებული აქტივის შექმნის, წარმოების ან აშენების მიზნით. ასეთ შემთხვევაში მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი განისაზღვრება კაპიტალიზების ნორმით. კაპიტალიზების ნორმა არის სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი სესხის იმ დაუფარავ ნაწილთან, რომელიც განსაკუთრებული აქტივისათვის არის განკუთვნილი. ამასთან, მოცემული პერიოდის კაპიტალიზებადი დანახარჯები არ უნდა აღემატებოდეს ამავე პერიოდის სესხით სარგებლობის დანახარჯებს.

მაგალითი:

საანგარიშგებო პერიოდის საერთო დანიშნულების სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილის გაანგარიშება:

	ათასი ლარი
დაუფარავი სესხის თანხა, სულ	1,900
მ.შ. განსაკუთრებული აქტივის დასაფინანსებლად	1,200
სესხით სარგებლობის ხარჯების თანხა, სულ	230
მ.შ. განსაკუთრებული აქტივის სესხის ხარჯები	180
განსაკუთრებული აქტივის დაფინანსებაზე დახარჯული სესხი	1,600
საერთო დანიშნულების სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი განაკვეთი	7 %
სესხით სარგებლობის ხარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი საანგარიშგებო პერიოდში	208

გაანგარიშებები:

სესხით სარგებლობის დანახარჯების საშუალო შეწონილი განაკვეთის გაანგარიშება: $(230 - 180) / (1,900 - 1,200) = 50 / 700 = 0.07 * 100\% = 7\%$

სესხით სარგებლობის ხარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილის გაანგარიშება:

$$180 + (1,600 - 1,200) * 0,07 = 180 + 28 = 208$$

სესხით სარგებლობის ხარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი – 208 ათასი ლარი, ნაკლებია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯების მთლიან თანხაზე – 230 ათას ლარზე.

✓ კაპიტალიზმის დაწყების დრო

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების განსაკუთრებული აქტივის ღირებულების ნაწილის სახით კაპიტალიზების დაწყების დროდ სტანდარტით დადგენილია დრო, როდესაც:

- გაწეულია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული პირველი დანახარჯები;
- განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეულია პირველი დანახარჯები;
- დაწყებულია პირველი სამუშაოები განსაკუთრებული აქტივის

ვარგის მდგომარეობაში მოსაყვანად.

განსაკუთრებულ აქტივზე გაწეული დანახარჯები გულისხმობს დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია პროცენტზე ვალდებულების წარმოქმნას ან საწარმოდან ფულისა და სხვა აქტივების გასვლასთან.

განსაკუთრებული აქტივის გასაყიდ ან საწარმოო გამოყენებისათვის ვარგის მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სამუშაოები მოიცავს არა მხოლოდ აქტივის ფიზიკურ მშენებლობას, არამედ ფიზიკურ მშენებლობამდე ჩატარებულ მნიშვნელოვან ტექნიკურ და ადმინისტრაციულ სამუშაოებსაც (ნებართვა მშენებლობაზე, ტექნიკური დოკუმენტაცია, პროექტირება და ა.შ.).

✓ კაპიტალიზმის შეჩერების დრო

სტანდარტი არეგულირებს სესხის არსებობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზების დროებითი შეწყვეტის პირობებსაც. სტანდარტის თანახმად, სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზება დროებით უნდა შეწყდეს იმ მომენტში, როდესაც შეფერხდება განსაკუთრებულ აქტივზე წარმოებული აქტიური სამუშაოები, მაგრამ სტანდარტით კაპიტალიზების პროცესის შეწყვეტა არ შეიძლება, როცა აქტიური სამუშაოების დროებითი შეჩერება აქტივის მოსამზადებელი სამუშაოების განუყოფელი ნაწილია და მიმდინარეობს მნიშვნელოვანი ტექნიკური და ადმინისტრაციული სამუშაოები.

✓ კაპიტალიზმის დამთავრების დრო

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზების პროცესი უნდა დასრულდეს მაშინ, როდესაც ძირითადად დამთავრებულია განსაკუთრებული აქტივის მოსამზადებელი ყველა აქტიური სამუშაო. აქტივის მოსამზადებელი პროცესი დასრულებულია მაშინ, როდესაც მთავრდება ფიზიკური მშენებლობა. პრაქტიკულად,

უმნიშვნელო ზედაპირული სამუშაოები შეიძლება კიდევ გაგრძელდეს, მაგრამ ყველა ძირითადი აქტიური სამუშაო უკვე დამთავრებულად ითვლება. თუ განსაკუთრებული აქტივი წარმოადგენს კომპლექსს და შედგება რამდენიმე ნაწილისაგან, რომელთაგან თითოეულის დამოუკიდებლად გამოყენება შესაძლებელია სხვა ნაწილების მშენებლობის დამთავრებამდე, მაშინ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზების პროცესი უნდა შეწყდეს აქტივის ამ ნაწილის მომზადებისათვის საჭირო აქტიური სამუშაოების დამთავრებისთანავე.

განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში შემოსავლებისა და ხარჯების ცალკეული სახისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მომსახურების მიწოდების სტადიის განსაზღვრისათვის, გამოყენებულ მეთოდთან ერთად;
- საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული ამონაგები ოპერაციების მნიშვნელოვანი ჯგუფების მიხედვით, მათ შორის:
 - საქონლის გაყიდვა;
 - მომსახურების გაწევა;
 - პროცენტები;
 - როიალტები;
 - დივიდენდები;
- საქონლის ან მომსახურების გაცვლით მიღებული ამონაგები, რომელიც ჩართულია ამონაგების თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიაში;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების მიმართ გატარებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- მოცემულ პერიოდში სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზების საერთო თანხა;
- კაპიტალიზებისათვის განკუთვნილი სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისათვის გამოყენებული კაპიტალიზების ნორმა;
- მოცემული საანგარიშგებო თარიღისათვის გაწეული დანახარჯების მთლიანი თანხა და აღიარებული მოგების თანხა;
- მიღებული ავანსების თანხები;
- დარიცხული გადაუხდეელი თანხები.



თავი 9. ფინანსური ანგარიშგება

- 9.1. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები, ელემენტები და მათი შეფასება
- 9.2. ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელი სამუშაოები
- 9.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
- 9.4. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება
- 9.5. ბალანსი
- 9.6. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
- 9.7. განმარტებითი შენიშვნები

9.1. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები, ელემენტები და მათი შეფასება

„ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლებისა“ და ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ თანახმად, როგორც ჩვენთვის ცნობილია, ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებულ სურათს წარმოადგენს. მისი მიზანია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ მომხმარებელთა ფართო ფენებისათვის ისეთი ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც მათ სასარგებლო გადაწყვეტილებების მიღებაში დაეხმარებათ. ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე მომხმარებლებს შეუძლიათ დაადგინონ საწარმოს ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა, ანუ შეაფასონ ყოველგვარი ვალდებულებების დროულად დაფრვის უნარი. აგრეთვე განსაზღვრონ მომავალში ფულადი საშუალებების მიღების შესაძლებლობა, მოთხოვნა სესხების საჭიროებაზე, მოსალოდნელი მოგების შესაკუთრებზე განაწილების ოდენობა და სხვა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მაშინ იქნება სასარგებლო, თუ იგი ბასს-ისა და ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად იქნება შედგენილი, რაც უზრუნველყოფილია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთა-

შორისო სტანდარტებით. ეს სტანდარტები მათი დანიშნულების მიხედვით შეიძლება შემდეგნაირად დაეჯგუფოთ:



სტანდარტის დანიშნულება	ბუღალტრული აღრიცხვისა (IAS) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS)
ფინანსური ანგარიშგების შემადგენლობისა და წარდგენის საერთო წესების მარეგულირებელი სტანდარტები	ბასს (IAS) 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
	ბასს (IAS) 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
	ბასს (IAS) 8 ¹ სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები
	ბასს (IAS) 27 ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება
	ბასს (IAS) 29 ფინანსური ანგარიშგება პიპერინფლიაციური ეკონომიკის პირობებში
	ბასს (IAS) 34 შუალედური ფინანსური ანგარიშგება
	ფასს (IFRS) 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება
	ფასს (IFRS) 3 საწარმოთა გაერთიანება
	ფასს (IFRS) 10 კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება
	ფასს (IFRS) 11 ერთობლივი საქმიანობა
	ფასს (IFRS) 12 ინფორმაციის გახსნა სხვა საწარმოებში მონაწილეობის შესახებ
	ფასს (IFRS) 13 შეფასება რეალური ღირებულებით
	საბალანსო მუხლების წარდგენის მარეგულირებელი სტანდარტები
ბასს (IAS) 16 ძირითადი საშუალებები	
ბასს (IAS) 17 იჯარა	
ბასს (IAS) 28 ინვესტიციები ასოცირებულ და ერთობლივ საწარმოებში	
ბასს (IAS) 32 ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა (მოქმედებს 2018 წლამდე და ჩანაცვლდება ფასს 9-ით)	
ბასს (IAS) 36 აქტივების გაუფასურება	
ბასს (IAS) 38 არამატერიალური აქტივები	
ბასს (IAS) 39 ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება (მოქმედებს 2018 წლამდე და ჩანაცვლდება ფასს 9-ით)	
ბასს (IAS) 40 საინვესტიციო ქონება	
ფასს (IFRS) 2 წილობრივი გადახდები	
ფასს (IFRS) 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები	
ფასს (IFRS) 9 ფინანსური ინსტრუმენტები (ამოქმედდება 2018 წლიდან)	

¹ ბასს 8, 10, 37 ასევე არეგულირებენ ბალანსის მუხლებს.

ფინანსური აღრიცხვა

შემოსავლის წარდგენის მარეგულირებელი სტანდარტები	ბასს (IAS) 11 საშენებლო კონტრაქტები
	ბასს (IAS) 12 მოგებიდან გადასახადები
	ბასს (IAS) 18 ამონაგები
	ბასს (IAS) 19 დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები
	ბასს (IAS) 21 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები
	ბასს (IAS) 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები
განმარტებითი შენიშვნების მარეგულირებელი სტანდარტები	ბასს (IAS) 10 საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები
	ბასს (IAS) 20 სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები
	ბასს (IAS) 24 დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები
	ბასს (IAS) 26 საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება
	ბასს (IAS) 33 შემოსავალი აქციაზე
	ბასს (IAS) 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები
	ფაას (IFRS) 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები
	ფაას (IFRS) 8 საოპერაციო სეგმენტი
დარგობრივი სტანდარტები	ბასს (IAS) 41 სოფლის მეურნეობა
	ფაას 4 (IFRS) სადაზღვევო ხელშეკრულებები
	ფაას 6 (IFRS) მინერალური რესურსების მარაგის ძიება და შეფასება

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია სხვადასხვა კომპონენტებში თავმოყრილი. როგორც ვიცით, ეს კომპონენტებია:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის დასასრულისათვის (ბალანსი);
- პერიოდის სრული შემოსავლის ანგარიშგება (მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება);
- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
- პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
- განმარტებითი შენიშვნები.

ფინანსური ანგარიშგების აღნიშნული კომპონენტები ურთიერთკავშირშია, რადგან ისინი ასახავენ ერთიდაიგივე სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების სხვადასხვა მხარეებს. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება მოიცავს ინფორმაციას აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის შესახებ, ხოლო ფინანსური შედეგების ანგარიშგება – შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ. გარდა ამისა, ფინანსურ ანგარიშგებაში

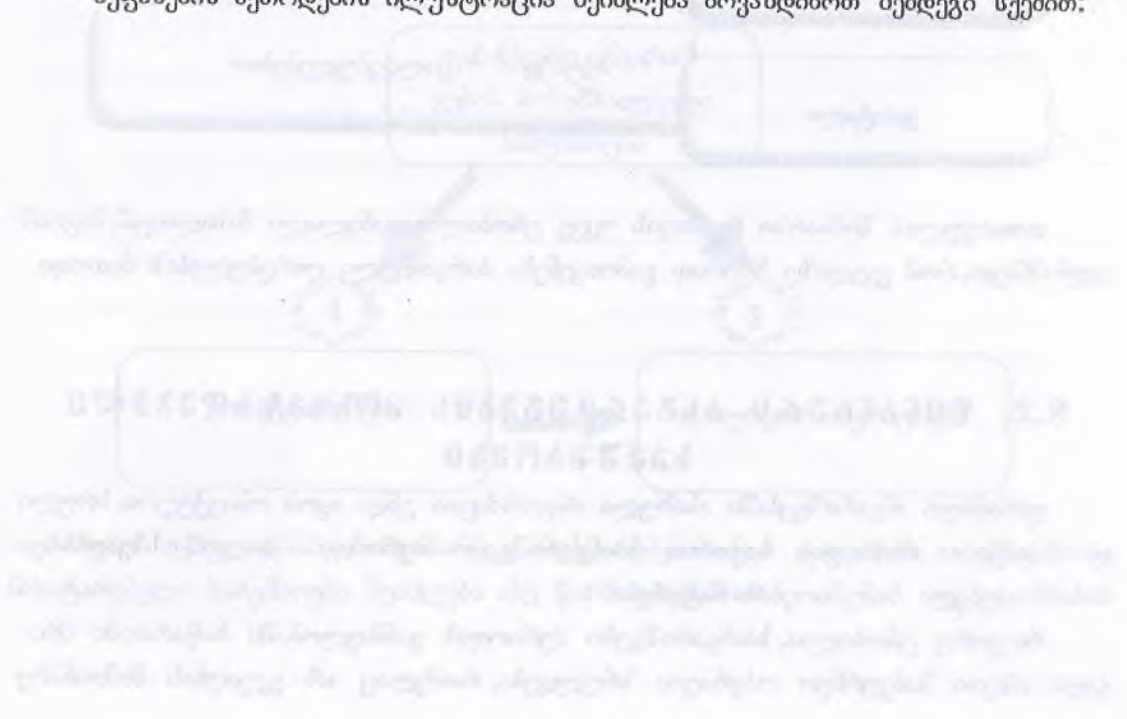
მოცემულია ინფორმაცია საკუთარ კაპიტალში მესაკუთრეთა შენატანებზე და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციის მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებები და ფულადი ნაკადების შესახებ. განმარტებით შენიშვნებში წარდგენილია სააღრიცხვო პოლიტიკის ყველა მნიშვნელოვანი და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია

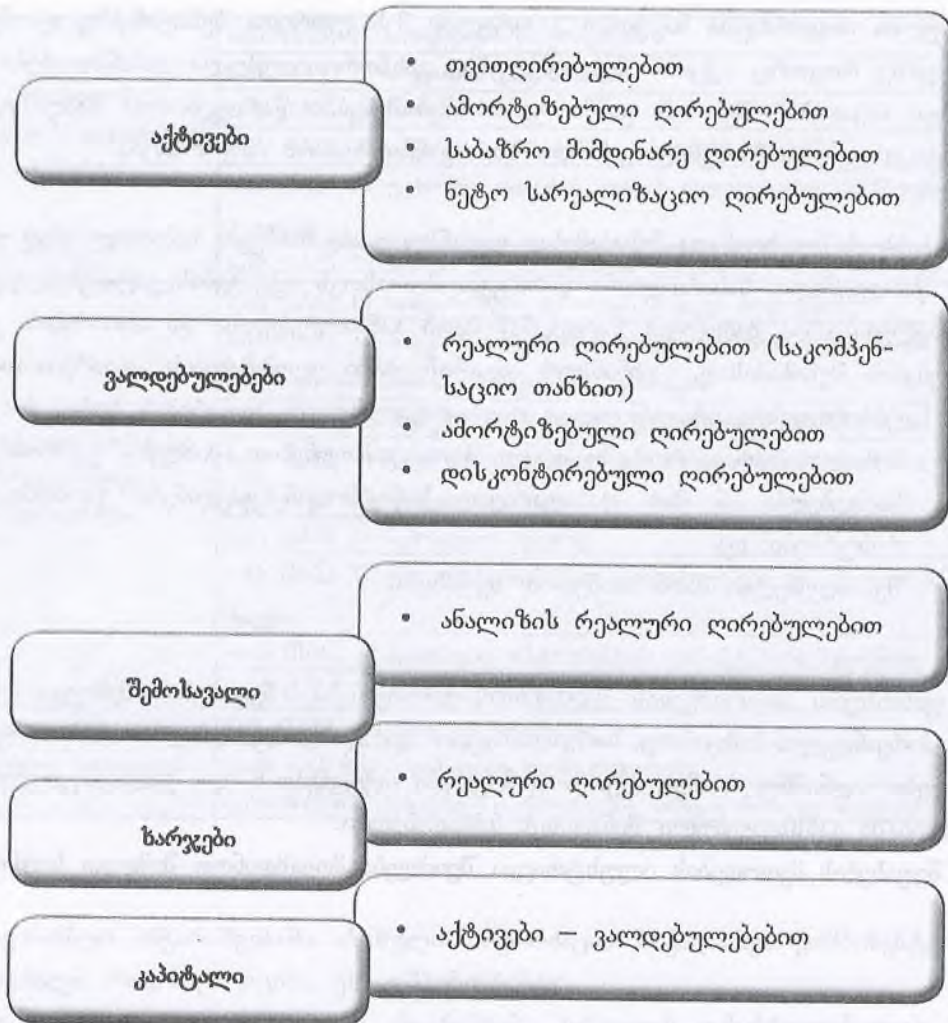
ბასს-ის მოთხოვნათა შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად უნდა იქნეს წარდგენილი. სამართლიანი წარდგენა მოითხოვს აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების წარდგენას მათი განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად. ფინანსურ ანგარიშგებაში ელემენტების აღიარება-ასახვა მაშინ ხდება, როდესაც ერთდროულად დაკმაყოფილებულია აღიარების პირობები:

- მოსალოდნელია, რომ საწარმო მათი გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს ან მათ დასაფარავად საწარმოდან გაედინება ეკონომიკური რესურსები; და
- შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება.

ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გამოიყენება შეფასების შემდეგი მეთოდები: პირვანდელი, მიმდინარე, სარეალიზაციო და დისკონტირებული ღირებულების მეთოდები. აღნიშნული მეთოდების გამოყენება აქტივებთან და ვალდებულებებთან მიმართებაში განსხვავებული შინაარსის მატარებელია.

შეფასების მეთოდების ილუსტრაცია შეიძლება მოვახდინოთ შემდეგი სქემით:





თითოეულის შინაარსი ჩვენთვის უკვე ცნობილია განვლილი მასალიდან, მაგრამ ავლნიშნავთ, რომ ყველაზე ხშირად გამოიყენება პირვანდელი ღირებულების მეთოდი.

9.2. ფინანსური ანგარიშგების მოსაშვადიგებელი სამუშაოები

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს ობიექტური, სრული და საიმედო. ამისათვის საჭიროა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სხვადასხვა მოსამზადებელი სამუშაოების ჩატარება.

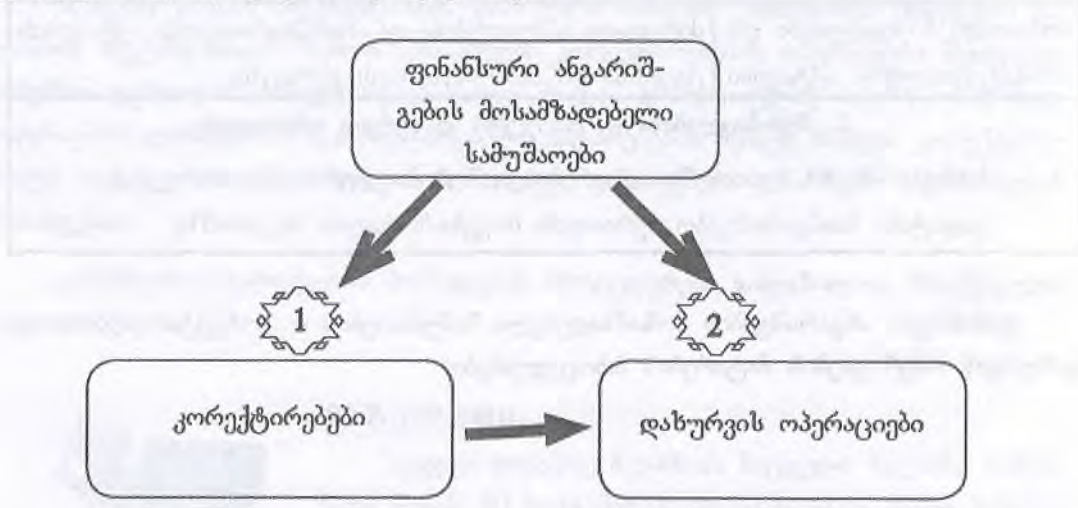
როგორც ცნობილია, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოში მრავალი ისეთი სამეურნეო ოპერაცია სრულდება, რომელიც არ ეკუთვნის მიმდინარე

პერიოდს ან მოითხოვს დაზუსტებას. ასე მაგალითად, პერიოდის ბოლოს უნდა მოხდეს ანალიზური ანუ ინდივიდუალური ანგარიშების ნაშთების შედარება სინთეზური ანუ საკონტროლო ანგარიშების ნაშთებთან; დებიტორული დავალიანების – მომხმარებლების, ხოლო კრედიტორული დავალიანების – მომწოდებლების ანგარიშებთან შედარება; სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან; სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შეფასება, აგრეთვე მისი სიდიდის დადგენა პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში; დარიცხული მოთხოვნების – შემოსავლად აღიარებულის, მაგრამ მიუღებელი თანხების და დარიცხული ვალდებულებების – აღიარებული, მაგრამ გადაუხდელი ხარჯების დაზუსტება და სხვა.

მიმდინარე პერიოდს არ ეკუთვნის და კორექტირებას საჭიროებს წინასწარ გადახდილი ხარჯები, წინასწარ მიღებული თანხები.

საწარმოში ადგილი აქვს აგრეთვე ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც წლის ბოლოს სრულდება, მაგრამ აისახება მიმდინარე პერიოდში. მაგალითად, ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის გაანგარიშება და დარიცხვა; გუდვილის ტესტირება გაუფასურებაზე; საექვო და უიმედო დებიტორული დავალიანებების დადგენა და შესაბამისი ანარიცხების გაანგარიშება; უცხოურ ვალუტაში შეფასებული ფინანსური მუხლების გადაფასება და სხვა.

ამდენად, ფინანსური ანგარიშების მოსამზადებელი სამუშაოები შედგება კორექტირებებისა და დახურვის ოპერაციებისაგან:

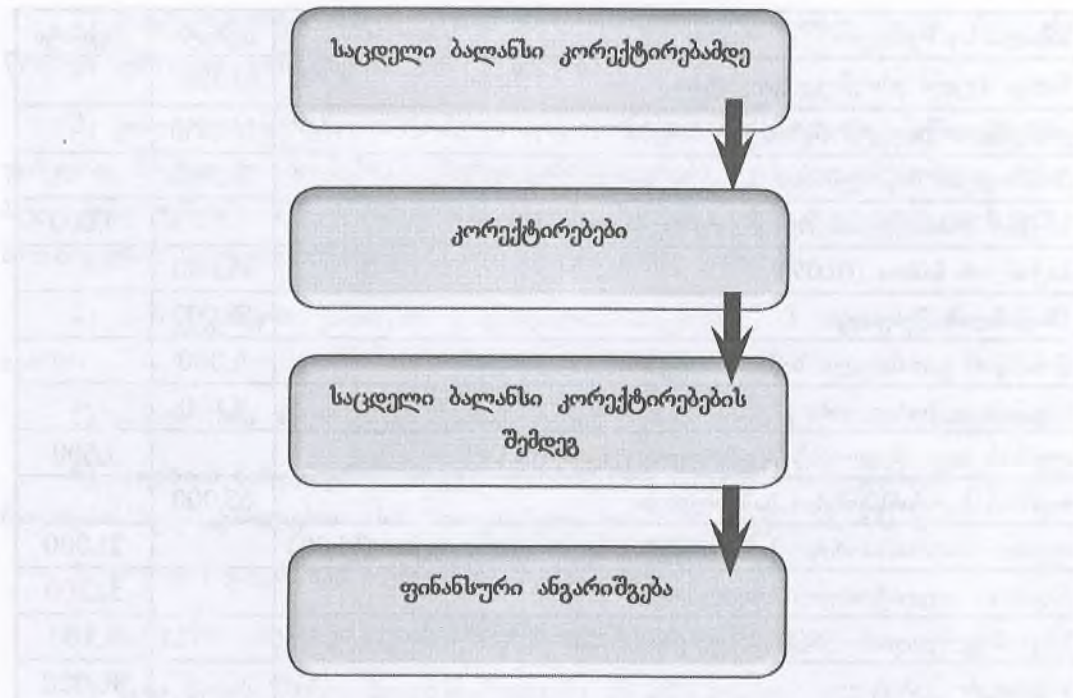


ზემო თქმულიდან გამომდინარე, კორექტირებებისა და დახურვის ოპერაციების ჩასატარებელი სამუშაოები შეიძლება ასე წარმოვადგინოთ:

ფინანსური აღრიცხვა

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები	ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად ჩასატარებელი სამუშაოები
1. კორექტირებები	
შემოსავლი	მიუღებელი თანხების აღიარება შემოსავლად
	მიღებული თანხებიდან ავანსის დადგენა
	მიღებული ავანსიდან შემოსავლის დადგენა
ხარჯები	გადაუხდელი ხარჯების აღიარება
	წინასწარ გადახდილი ხარჯების დადგენა
მოთხოვნები	უიმედო მოთხოვნების დადგენა
	საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის კორექტირება
ფულადი საშუალებები	სალაროს ინვენტარიზაციის ჩატარება
	უცხოურ ვალუტით შეფასებული ფინანსური მუხლების გადაფასება
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	პერიოდის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მარაგის შეფასება
	მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე
	მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარება და დანაკლისის სახეობისა და მიზეზების დადგენა
ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები	ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვა
2. შემოსავლებისა და ხარჯების დახურვის ოპერაციები	
საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების გადატანა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე	

ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელი სამუშაოების – კორექტირებებისა და დახურვის ოპერაციების ჩატარების პროცედურები:



ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელი სამუშაოების შესასრულებლად შეიძლება გამოვიყენოთ სამუშაო ფურცელი, რომელიც არ წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ნაწილს, მაგრამ აადვილებს გამოსავალი ინფორმაციის მიღებას.

მთავარი წიგნის ანგარიშებიდან წინასწარი ნაშთები გადაიტანება საცდელი ბალანსის სვეტში, ხოლო ზემოთ აღნიშნული კორექტირებების ოპერაციები შეიტანება სამუშაო ფურცლის კორექტირებების სვეტში და ერთდროულად ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში. მაკორექტირებელი გატარებების შემდეგ მიიღება კორექტირებული საცდელი ბალანსი, რომლის მონაცემები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურები განვიხილოთ პრაქტიკული მაგალითით.



მაგალითი.

ავეჯიოთ მოვაჭრე მაღაზიის საცდელი ბალანსი მიმდინარე წლის 30 სექტემბრის მდგომარეობით ასეთი სახისაა (ლარი):

ფინანსური აღრიცხვა

საბალანსო მუხლები	დებიტი	კრედიტი
ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტით	3,300	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	161,350	
მოთხოვნები მიწოდებიდან	28,500	
საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება (01.09)		5,000
საქონლის ნაშთი (01.09)	16,000	
საქონლის შესყიდვა	55,000	
წინასწარ გადახდილი საწყობის იჯარა	6,000	
ოფისის აღჭურვილობა	4,800	
ოფისის აღჭურვილობის დაგროვილი ცვეთა (01.09)		1,600
ოფისის სატრანსპორტო საშუალებები	65,000	
ოფისის სატრანსპორტო საშუალებების დაგროვილი ცვეთა (01.09)		21,000
სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება		52,100
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		4,900
საწესდებო კაპიტალი		80,000
გაუნაწილებელი მოგება (01.09)		70,000
შემოსავალი რეალიზაციიდან		115,200
რეკლამის ხარჯები	1,500	
ხელფასის ხარჯები (გამყიდველების)	3,400	
ხელფასის ხარჯები (ადმინისტრაციის)	2,000	
კომუნალური მომსახურების ხარჯები	450	
საწვავის ხარჯები (ოფისის საჭიროებისათვის)	2,500	
ჯამი	349,800	349,800

დამატებითი ინფორმაცია აღურიცხავი ოპერაციებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ:

1) მარაგი ფასდება ფიფო მეთოდით. თვის განმავლობაში ერთი დასახელების მარაგის თვითღირებულება (შექმნილი წინა პერიოდში) 1,000 ლარით ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ეს ოპერაცია არ იქნა ასახული. 30 სექტემბერს ინვენტარიზაციის მონაცემებით საქონლის საბოლოო ნაშთმა შეადგინა 100 ერთეული. თვის განმავლობაში განხორციელდა ორი შესყიდვა. პირველი: 200 ერთეული – ერთი ერთეულის თვითღირებულება – 175 ლარია; მეორე: 100 ერთეული – ერთი ერთეულის თვითღირებულება – 200 ლარია. მარაგი აღირიცხება მუდმივი მეთოდით.

2) სატრანსპორტო საშუალებებსა და ოფისის აღჭურვილობას ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით; გამოყენების ვადა 5 წელია.

3) ერთ-ერთი დებიტორი, რომლის დავალიანება 3,500 ლარია, მიჩნეულ იქნა უიმედოდ. საექვო მოთხოვნების რეზერვი განისაზღვრება თვის ბოლოს ნაშთად არსებული მოთხოვნების 7%-ის ოდენობით. სააღრიცხვო პოლიტიკით უიმედო და საექვო მოთხოვნების ხარჯები მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ ხარჯებს.

4) 1 სექტემბერს წინასწარ გადახდილია საწყობის 3 თვის იჯარა 6,000 ლარი.

5) დასარიცხია ინტერნეტის მომსახურების ღირებულება 150 ლარის ოდენობით.

6) მალაზიამ სამეცნიერო-კვლევით ინსტიტუტს შეუკვეთა მარკეტინგის კვლევის ჩატარება. ხელშეკრულებით ასანაზღაურებელი თანხა შეადგენს 11,000 ლარს.

7) მოგების გადასახადმა შეადგინა 6,114 ლარი.

8) ხარჯების კლასიფიკაციას ახდენენ ფუნქციების მიხედვით.

9) წინა წლის წმინდა მოგებამ შეადგინა 30,000 ლარი.

დავალება: სექტემბრის თვის ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად:

- 1) ავსახოთ შესაბამისი მაკორექტირებელი და დახურვის ოპერაციები;
- 2) მოვამზადოთ საშუაო ფურცელი;
- 3) მოვამზადოთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება;
- 4) შევადგინოთ ბალანსი.

ფინანსური აღრიცხვა

ამოხსნა

მაკორექტირებელი და დახურვის ოპერაციები – 30 სექტემბერი (ლარი):

ოპერ/ №	ანგარი- შის №	ანგარიშების დასახელება	დებიტი	კრედიტი
I. მაკორექტირებელი ოპერაციები				
1	8220	არასაოპერაციო ზარალი	1,000	
	1610	საქონელი		1,000
		საქონელი მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე		
2	7210	გაყიდული/შეძენილი საქონელი	50,000	
	1610	საქონელი		50,000
		გაყიდული საქონლის ჩამოწერა და ხარჯად აღიარება (იხ. გაანგარიშება 1)		
3	7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	188	
	2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		108
	2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		80
		ცვეთის დარიცხვა (იხ. გაანგარიშება 2)		
4	7360	იჯარის ხარჯები	2,000	
	1720	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები		2,000
		წინასწარ გადახდილი იჯარის თანხის ნაწილის აღიარება მიმდინარე პერიოდის ხარჯად (6,000 *1/3)		
5	7430	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	150	
	3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		150
		ინტერნეტ-მომსახურების ღირებულების დარიცხვა		
6	1415	საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება	3,500	
	1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		3,500
		უიმედო დებიტორული დავალიანების ჩამოწერა		
7	7460	საეჭვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები	250	
	1415	საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება		250
		საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის კორექტირება (იხ.გაანგარიშება 3)		
8	9220	სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები	11,000	
	3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		11,000
		სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯების დარიცხვა		

ფინანსური აღრიცხვა

9	9210	მოგების გადასახადის ხარჯი	6,114		
	3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი		6,114	
		მოგების გადასახადის ღარიცხვა			
II. დახურვის ოპერაციები					
1	6110	შემოსავალი რელიზაციიდან	115,200		
	5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი		115,200	
		შემოსავლების თანხის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
2	5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	50,000		
	7210	გაყიდული/შეძენილი საქონელი		50,000	
		გაყიდული საქონლის თვითღირებულების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
3	5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	30,552		
	7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები		2,000	
	7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო		3,400	
	7490	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საწვავი)		2,500	
	7310	რეკლამის ხარჯები		1,500	
	7430	კომუნალური და კომუნნიკაციის ხარჯები (450+150)		600	
	7360	იჯარის ხარჯები		2,000	
	7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები		188	
	7460	საეჭვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები		250	
	8220	არასაოპერაციო ზარალი		1,000	
	9210	მოგების გადასახადის ხარჯი		6,114	
	9220	სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები		11,000	
			ხარჯების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე		
	4	5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	34,648	
5310		გაუნაწილებელი მოგება		34,648	
		მიღებული მოგების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე (115,200 - 50,000 - 30,552)			

ფინანსური აღრიცხვა

განგარიშება 1. გაყიდული საქონლის თვითღირებულება (ლარი):

საქონლის საბოლოო ნაშთი ფიფო-ს მეთოდით შეფასდება ბოლო შესყიდვის თვითღირებულებით: 100 ერთეული * 200 ლარი = 20,000 ლარი.

საქონლის საწყისი ნაშთი	16,000
შესყიდვა	55,000
სულ საქონელი	71,000
ჩამოწერილი საქონელი	(1,000)
საქონლის საბოლოო ნაშთი	(20,000)
გაყიდული საქონლის თვითღირებულება	50,000

განგარიშება 2. ცვეთის ხარჯის და დაგროვილი ცვეთის თანხა (ლარი):

ოფისის აღჭურვილობა	
თვითღირებულება	4,800
(01.09.) დაგროვილი ცვეთა	1,600
სექტემბრის თვის ცვეთის ხარჯი (4,800/5წ.* 1/12)	80
(30.09) დაგროვილი ცვეთა (1,600 + 80)	1,680
სატრანსპორტო საშუალებები	
თვითღირებულება	65,000
(01.09.) დაგროვილი ცვეთა	21,000
სექტემბრის თვის ცვეთის ხარჯი (65,000/5წ. * 1/12)	108
(30.09) დაგროვილი ცვეთა (21,000 + 108)	21,108
ცვეთის ხარჯი	
ოფისის აღჭურვილობის	80
სატრანსპორტო საშუალებების	108
სულ ხარჯი	188

განგარიშება 3. საექვო და უიმელო მოთხოვნების ხარჯები (ლარი):

საექვო მოთხოვნების რეზერვის საწყისი ნაშთი	5,000
ჩამოწერილი უიმელო დებიტორული დავალიანება	(3,500)
საექვო მოთხოვნების რეზერვი უიმელო ვალების ჩამოწერის შემდეგ	1,500
საექვო მოთხოვნების რეზერვის საბოლოო ნაშთი {(28,500 - 3,500)* 7%}	1,750
რეზერვის კორექტირების თანხა: ხარჯი (1,750 - 1,500)	250

2) საშუალო ფურცელი - 30 სექტემბერი

შენიშვნა: გაუნაწილებელი მოგება = 70,000 + 34,648 = 104,648 (ლარი):

ფინანსური აღრიცხვა

№	ანგარიშთა დასახელება	საცდელი ბალანსი კორექტირებამდე		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგება-ზარალის ანგარიშება		ბალანსი	
		დ-ბი	კ-ბი	დ-ბი	კ-ბი	დ-ბი	კ-ბი	დ-ბი	კ-ბი	დ-ბი	კ-ბი
1110	ნაღდი ფული ერთეული ეკვივანტი	3,300				3,300				3,300	
1210	ერთეული ეკვივანტი რეზერვტი ბანკში	161,350				161,350				161,350	
1410	მოთხოვნები მიწოდებელზე	28,500			3,500	25,000				25,000	
1415	საგნო მოთხოვნების რეზერვტი/კორექტირება		5,000	3,500	250		1,750				1,750
1610	საქონელი	71,000			51,000	20,000				20,000	
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები	6,000			2,000	4,000				4,000	
2160	იფრების აღმუშაობა	4,800				4,800				4,800	
2260	იფრის არმუშავლობის ცვეთა		1,600		80		1,680				1,680
2180	საფრანგული საშუალებების ცვეთა	65,000				65,000				65,000	
2280	საფრანგული საშუალებების ცვეთა		21,000		108		21,108				21,108
3110	გადახდილი მომსახურების და მომსახურებელი	52,100				52,100				52,100	
3190	სხვა მოვლადანი გადახდები	4,900			11,150		16,050				16,050
3310	გადახდილი მოგების გადასახადი				6,114		6,114				6,114
5150	საშუალო კაპიტალი		80,000				80,000				80,000
5310	გადახდილი მოგების გადასახადი		70,000				70,000				70,000
6110	გადახდილი მოგების გადასახადი		115,200				115,200				115,200
7210	გადახდილი მოგების გადასახადი			50,000			50,000			50,000	
7310	რეკლამის ხარჯები	1,500				1,500				1,500	
7320	შრომის ანაზღაურება და საკომპოზიციო ხარჯები	3,400				3,400				3,400	
7360	იჯარის ხარჯები			2,000			2,000				2,000
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	2,000				2,000				2,000	
7430	კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები	450		150		600				600	
7455	ცვლისა და ამორტიზაციის ხარჯები			188		188				188	
7460	საქონელი და უძრავი მოსხრების ხარჯები			250		250				250	
7490	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	2,500				2,500				2,500	
8220	არასაპირაყი ხარჯები			1,000		1,000				1,000	
9210	მოგების გადასახადის ხარჯი			6,114		6,114				6,114	
9220	საშუალო-გადახდილი ხარჯები			11,000		11,000				11,000	
	სულ	349,800	349,800	74,202	74,202	364,002	364,002	80,552	115,200	283,450	178,802
5330	საანგარიშები პერიოდის მოგება-ზარალი							34,648			
								115,200	115,200		
5310	გადახდილი მოგების გადასახადი									104,648	
										283,450	283,450

9.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება იწყება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენით. მასში შეიტანება ყველა შემოსავალი და ხარჯი გარკვეული თანმიმდევრობით. ეს დამოკიდებულია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენის მეთოდზე. ბასს 1-ის მიხედვით, მეთოდების შერჩევას განაპირობებს ხარჯების კლასიფიკაცია, კერძოდ, ეს ეხება საოპერაციო ხარჯებს. საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს მათი ეკონომიკური შინაარსის ან საწარმოში მათი ფუნქციების მიხედვით. არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა. ბასს-ით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადების მეთოდებია:

- ხარჯების „ეკონომიკური შინაარსის“ მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი;
- „ხარჯების ფუნქციების“ ანუ „მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების“ მეთოდი. ორივე მეთოდს აქვს საერთო მუხლები:
- ამონაგები ანუ შემოსავალი რეალიზაციიდან, რომელიც მოიცავს წლის განმავლობაში მიღებულ ან მისაღებ თანხებს;
- სხვა საოპერაციო შემოსავლები – არის გაყიდვების გარდა სხვა ნეტო შემოსავლები;
- სხვა ხარჯები, სადაც აისახება ჩამოთვლილი მუხლების გარდა ყველა ხარჯი.

შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, შემოსავალს რეალიზაციიდან უნდა დაუპირისპირდეს მის მისაღებად გაწეული ხარჯები. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების დაჯგუფებისას მატერიალური ფასეულობების ხარჯად წარდგენა ხდება შემდეგი მუხლებით: ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში, ხოლო ხარჯების ფუნქციებით კლასიფიკაციისას – რეალიზებული პროდუქციის/ საქონლის თვითღირებულების მუხლით. ამასთანავე დანარჩენი საოპერაციო ხარჯები წარმოდგენილია კომერციული, ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯების მუხლებით. აღნიშნული მუხლების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შესატანად საჭიროა სათანადო გაანგარიშებები.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენა იწყება დროებითი ანგარიშების დახურვით. კერძოდ, დახურვის ოპერაციები ითვალისწინებს შემოსავლებისა და ხარჯების გადატანას 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“-ს ანგარიშზე და მათი დაპირისპირებით ფინანსური შედეგის გამოვლენას. მოგება-ზარალის ანგარიში (5330) იხურება და ფინანსური შედეგი გადაიტანება შესაბამის ანგარიშზე: მოგების შემთხვევაში ანგარიშზე 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“, ხოლო ზარალის შემთხვევაში ანგარიშზე 5320 „გაუნაწილებელი ზარალი“.

ფინანსური აღრიცხვა

ვევაში – ანგარიშზე 5320 „დაუფარავი ზარალი“.

განხილულ მაგალითში სამუშაო ფურცლის სათანადო სვეტებში გაკეთდა კორექტირებებისა და დახურვის ოპერაციები, გამოვლენილ იქნა ფინანსური შედეგი. ანუ სამუშაო ფურცელში ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებელი სამუშაოები. ამ ფურცელში პრაქტიკულად მიღებულია ფინანსური ანგარიშგება: მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი (ცხრილის ბოლო ოთხი სვეტი).

ამდენად, სამუშაო ფურცლის მონაცემების საფუძველზე მომზადებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ასეთია:

სექტემბრის თვის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ლარი)

შემოსავალი რეალიზაციიდან	115,200
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(50,000)
საერთო მოგება	65,200
კომერციული ხარჯები	(6,900)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(5,538)
სხვა ხარჯები	(12,000)
მოგება დაბეგრამდე	40,762
მოგების გადასახადი	(6,114)
წმინდა მოგება	34,648

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების, კომერციული, ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯები გაანგარიშებულია შემდეგნაირად:

ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით (ლარი):

ხარჯები	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	კომერციული ხარჯები	ადმინისტრაციული ხარჯები	სხვა ხარჯები
საქონლის საწყისი ნაშთი	16,000			
საქონლის შესყიდვა	55,000			
სულ მარაგი	71,000			
მარაგის ჩამოწერა	(1,000)			
საქონლის საბოლოო ნაშთი (გ.1)	(20,000)			

ფინანსური აღრიცხვა

რეკლამის ხარჯები		1,500		
ცვეთის ხარჯები (გ.2)			188	
ხელფასის ხარჯები		3,400	2,000	
იჯარის ხარჯები		2,000		
კომუნალური და კომუნიკაციის ხარჯები			600	
საეჭვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები (გ.3)			250	
სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები			2,500	
მარაგის ჩამოწერით მიღებული ზარალი				1,000
სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები				11,000
სულ ხარჯები	50,000	6,900	5,538	12,000

9.4. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში აისახება ბალანსის წარდგენის ორ თარიღს შორის მომხდარი ის ცვლილებები, რომელიც მოხდა საკუთარი კაპიტალის კომპონენტებში, მათ სიდიდესა და შედგენილობაში სხვადასხვა ოპერაციების შედეგად. ეს ისეთი ცვლილებებია, რომელიც აისახება უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და გვიჩვენებს შემოსავლებისა და ხარჯების დაპირისპირებით წმინდა აქტივების ზრდას ან შემცირებას; ასევე ისეთი ცვლილებები, რომელიც არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, აღიარდება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებად და აისახება პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში. ყოველივე ეს იძლევა ბალანსის შედგენის ორ თარიღს შორის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შეფასების საშუალებას.

ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“-ს თანახმად საწარმომ უნდა წარადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, რომელშიც აისახება:

ფინანსური აღრიცხვა

- საანგარიშგებო პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი;
- საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები;
- საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის, წლის დასაწყისსა და წლის ბოლოს არსებული საბალანსო ღირებულებების შეჯერება.

ბასს 1-ის – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“-ს – თანახმად ორი წლის ინფორმაცია კაპიტალის კომპონენტების მიხედვით უნდა აისახოს შემდეგი თანამიმდევრობით. **წინა წელი:** კაპიტალის ნაშთი წლის დასაწყისისათვის ყველა კომპონენტის მიხედვით; სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების შედეგები; ცვლილებებით გადაანგარიშებული ნაშთი; დივიდენდები; წლის სრული შემოსავალი; ნაშთი წლის ბოლოსათვის ყველა კომპონენტის მიხედვით. **მიმდინარე წელი:** აქციების გამოშვება; დივიდენდები; წლის სრული შემოსავალი; გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაში; ნაშთი წლის ბოლოსათვის ყველა კომპონენტის მიხედვით.

შ ა ზ ა ლ ო ბ ი.

სააქციო საზოგადოების „მეგა-გო“-ს სრული შემოსავლისა და ბალანსის მონაცემები (ლარი):

მაჩვენებლები	2014წ.	2015წ.
სააქციო კაპიტალი 1 იანვრისათვის	140,000	140,000
აქციების გამოშვება	–	70,000
სრული შემოსავალი	80,000	65,000
გაცემული დივიდენდები	10,000	15,000
გაუნაწილებელი მოგება 1 იანვრისათვის	100,000	–
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 1 იანვრისათვის	20,000	30,000
ძირითადი საშუალებების აფასება	10,000	–
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაში	–	3,500

2015 წელს აღმოჩენილია 2014 წლის შეცდომა, რომლის კორექტირებამ გამოიწვია გაუნაწილებელი მოგების ნაშთის ზრდა 5,000 ლარის ოდენობით.

მოვამზადოთ ბასს-ის მოთხოვნათა შესაბამისად სააქციო საზოგადოების „მეგა-გო“-ს 2015 წლის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.

ფინანსური აღრიცხვა

სს „მეგა-გო“

2015 წლის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

სააქციო კაპიტალი	სააქციო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	გადაფასების რეზერვი	სულ
ნაშთი 2014 წლის 1 იანვრისათვის	140,000	100,000	20,000	260,000
შეცდომების კორექტირება		5,000		5,000
გადაანგარიშებული ნაშთი	140,000	105,000	20,000	265,000
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2014 წელს				
ლივიდენდები		(10,000)		(10,000)
მოცემული წლის სრული შემოსავალი		80,000	10,000	90,000
ნაშთი 2014 წლის 31 დეკემბერს	140,000	175,000	30,000	345,000
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2015 წელს				
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	70,000			70,000
ლივიდენდები		(15,000)		(15,000)
მოცემული წლის სრული შემოსავალი		65,000		65,000
გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაში		3,500	(3,500)	–
ნაშთი 2015 წლის 31 დეკემბრისათვის	210,000	228,500	26,500	465,000

ანგარიშგებაში წარმოდგენილია კაპიტალის ყველა კომპონენტის მიხედვით 2014 წლის ნაშთები 1 იანვრისათვის, რომელიც კორექტირებულია 2015 წელს აღმოჩენილი შეცდომით. კორექტირებული ნაშთების შემდეგ ასახულია 2014 და 2015 წლების კაპიტალის ცვლილებები: აქციების გამოშვება; წლის მიღებული სრული შემოსავალი; გაცემული ღირებულებები; ძირითადი საშუალებების აფასება; აფასების

ფინანსური აღრიცხვა

ნამეტის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაში. განხორციელებული ცვლილებების შედეგად ღვინდობა წლის ბოლოსათვის სააქციო კაპიტალისა და რეზერვების სიდიდე, რაც იძლევა ფინანსური მდგომარეობის შეფასების საშუალებას. კერძოდ, 2015 წელს სს „მეგა-ვიო“-ს კაპიტალი 120,000 ლარით (465,000 – 345,000), ან 35%-ით ($120,000/345,000 * 100$), გაიზარდა წინა წელთან შედარებით. მაგრამ, კაპიტალის ზრდის მიზეზია აქციების გამოშვება (70,000 ლარი) და არა შემოსავლის ზრდა. პირიქით, 2015 წელს სრული შემოსავალი წინა წელთან შედარებით შემცირდა 15,000 ლარით (65,000 – 80,000).

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში შეიტანება საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა წილებში მომხდარი ყველანაირი ცვლილება. ამ ანგარიშგებაში აისახება საკუთარ კაპიტალში (წმინდა აქტივებში) პერიოდის მანძილზე მომხდარი ისეთი ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია მესაკუთრეებთან, როგორც აქციების მფლობელებთან, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებით. ამიტომ, საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეებში მომხდარი ყველა ცვლილება წარმოდგენილია საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის სხვა ცვლილებებისგან განცალკევებით, რომელიც არ წარმოადგენდა მესაკუთრეთა ცვლილებას.

ჩვენს მიერ მთლიან პარაგრაფში განხილული მაგალითის მონაცემების მიხედვით შედგენილი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას ექნება ასეთი სახე:

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება (30 სექტემბრის მდგომარეობით)

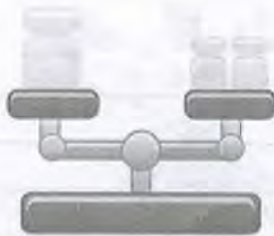
მაჩვენებლები	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
წინა წელი:			
საწყისი ნაშთი	80,000	40,000	120,000
წლის მოგება		30,000 ¹	30,000
საბოლოო ნაშთი ²	80,000	70,000	150,000
მიმდინარე წელი:			
საწყისი ნაშთი	80,000	70,000 ³	150,000
წლის მოგება		34,648	34,648
საბოლოო ნაშთი	80,000	104,648	184,648

¹ იხ. ამოცანის დამატებითი მე-9 ინფორმაცია

² იხ. ამოცანის პირობა

³ იხ. დახურვის მე-4 ოპერაცია

9.5. ბალანსი



ბალანსი წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების უმნიშვნელოვანეს კომპონენტს, რომელიც ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და ასახავს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სიდიდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. ბალანსი, როგორც ანგარიშგების სხვა კომპონენტები, უნდა მომზადდეს ბასს 1 „ფინანსური

ანგარიშგების წარდგენის“ შესაბამისად. მისი მომზადების დროს დაცული უნდა იქნეს აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი პრინციპები, როგორიცაა ფულადი შეფასების, ორმხრივობის, ავტონომიურობის, უწყვეტობის, პირვანდელი ღირებულების. ბასს-ის შესაბამისად, საწარმოებმა ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინონ ბრუნვაში მათი მონწილეობის მიხედვით: მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად. ბალანსში აქტივების მუხლების განლაგების თანმიმდევრობა წარმოებს ლიკვიდურობის პრინციპით – ლიკვიდურობის ზრდადობის ან კლებადობის მიხედვით; ხოლო ვალდებულებების – დაფარვის ვადების მიხედვით.

ამრიგად, ბასს 1-ით შემოთავაზებული ბალანსის სტრუქტურა ასეთია:

- გრძელვადიანი აქტივები;
- მოკლევადიანი აქტივები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- გრძელვადიანი ვალდებულებები;
- მოკლევადიანი ვალდებულებები.

საწარმოს უფლება აქვს განსაზღვროს ჩამოთვლილი ელემენტების განლაგების თანმიმდევრობა. მთავარია გადმოცემული ინფორმაცია იყოს საიმედო და ყოველმხრივ ასახავდეს საწარმოს თავისებურებებს.

ბალანსი მზადდება მოგებისა და ზარალის, კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების შედგენის შემდეგ საშუალო ფურცლიდან ბალანსის სვეტის მონაცემების საფუძველზე. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ამ სვეტში მოცემული ნაშთებიდან ბალანსში შეტანამდე ზოგიერთი საჭიროებს დაჯგუფებას საბალანსო მუხლებად აგრეგირების მიზნით. მაგალითად, წინასწარ გადახდილი იჯარა და დაზღვევა ერთი მუხლით – წინასწარ გადახდილი ხარჯებით გადადის ბალანსში, ასევე ბანკში სხვადასხვა ანგარიშებზე არსებული თანხები უნდა დაჯამდეს და ერთი სტრიქონით – ფული საბანკო ანგარიშებზე აისახოს ბალანსში და სხვა. რაც შეეხება ბალანსში გაუნაწილებელი მოგების ან დაუფარავი ზარალის ასახვას, იგი აიღება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან შესაბამისად.

ჩვენს მიერ ზემოთ განხილული მაგალითის საფუძველზე შედგენილი ბალანსი შემდეგნაირია:

ფინანსური აღრიცხვა

ბალანსი

30 სექტემბრის მდგომარეობით (ლარი)

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
სატრანსპორტო საშუალებები	65,000	
სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა (გ.2)	(21,108)	
		43,892
ოფისის აღჭურვილობა	4,800	
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა (გ.2)	(1,680)	
		3,120
სულ გრძელვადიანი აქტივები		47,012
მიმდინარე აქტივები		
საქონელი (გ. 1)	20,000	
წინასწარ გადახდილი იჯარა	4,000	
მოთხოვნები მიწოდებიდან	25,000	
საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი (გ.3)	(1,750)	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	161,350	
სალარო	3,300	
სულ მიმდინარე აქტივები		211,900
სულ აქტივები		258,912
კაპიტალი და ვალდებულებები		
საკუთარი კაპიტალი ¹		
საწესდებო კაპიტალი	80,000	
გაუნაწილებელი მოგება	104,648	
სულ საკუთარი კაპიტალი		184,648
მიმდინარე ვალდებულებები		
სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება	52,100	
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	16,050	
გადასახდელი მოგების გადასახადი	6,114	
სულ მიმდინარე ვალდებულებები		74,264
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები		258,912

¹ იხ. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება



9.6. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად მომხმარებლებს სჭირდებათ საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების დროულობისა და საიმედოობის შეფასება. საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი და საწარმოს მოთხოვნილება ფულად სახსრებზე განისაზღვრება ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე. ინფორმაცია, რომელიც ეხება საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ცვლილებებს, ფულადი ნაკადების კლასიფიცირებას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით გარკვეულ პერიოდში, აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ეს უკანასკნელი უნდა მომზადდეს ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგების“ მოთხოვნათა შესაბამისად და წარდგენილ იქნეს, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი.

სტანდარტი ყველა საწარმოსაგან მოითხოვს ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენას. აქვე მითითებულია, რომ მნიშვნელობა არა აქვს საწარმოს საქმიანობის ხასიათს და იმას, განიხილება თუ არა ფულადი სახსრები საწარმოს პროდუქციად, როგორც ეს ხდება საფინანსო ინსტიტუტებში. საწარმოებს სჭირდება ფულადი სახსრები ძირითადად ერთი და იმავე მიზნით, მიუხედავად იმისა, თუ რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისაგან შემოსავლის მომტანი საქმიანობები. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები თავიანთი ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარავად და ინვესტირებთან ანგარიშსწორებისათვის.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მომხმარებელს ეხმარება საწარმოს აქტივებში მომხდარი ცვლილებების, ფინანსური სტრუქტურისა და ფულის რაოდენობის ცვლილებების შეფასებაში.

ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე მომხმარებელს შეუძლია საწარმოში ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობების შეფასება, აგრეთვე სხვადასხვა საწარმოს მომავალი პერიოდის ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების შედარება.

ზემოაღნიშნული სტანდარტი განმარტავს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში მოცემულ ძირითად ტერმინებს. კერძოდ:

ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლებიან ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და რომელთა ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ნაკადები ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლასა და გასვლას.

საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი და სხვაგვარი საქმიანობა, რომელიც არ წარმოადგენს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას.

საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და სხვა ინვესტიციათა შექმნა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი ეკვივალენტები.

საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები.

ფულადი სახსრების ნაკადებად არ ჩაითვლება ფულად სახსრებად და ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად კლასიფიცირებულ მუხლებს. შორის მოძრაობა, რადგანაც ასეთი მოძრაობა უფრო ფულადი სახსრების მართვასთან არის დაკავშირებული, ვიდრე საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა. ფულადი ოპერაციების მართვა გულისხმობს თავისუფალი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები გამოიყენება მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად. ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად შეიძლება კლასიფიცირებულ იქნეს ინვესტიციაც, ოღონდ იმ შემთხვევაში, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, ვთქვათ, სამი ან ნაკლები თვე შექმნიდან. საკუთარ კაპიტალში ჩადებული ინვესტიცია არ შეიძლება ჩაითვალოს ფულადი სახსრების ეკვივალენტად, თუ იგი თავისი შინაარსით არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ეკვივალენტს, მაგალითად, პრივილეგირებულ აქციას, რომელიც განაღდებადღე ცოტა ხნით ადრე, განაღდებადღის თარიღის მითითებით არის შექმნილი.

ბანკის სესხების აღება და დაფარვა საფინანსო საქმიანობას წარმოადგენს. ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები, რომლებიც მოთხოვნისთანავე ექვემდებარება განაღდებას, საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილია. ასეთ შემთხვევაში საბანკო ოვერდრაფტები ჩაითვლება ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად.

ძირითად (საოპერაციო) საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები გვიჩვენებს, გააჩნია თუ არა საწარმოს სესხების დასაფარავად, საწარმოო სიმძლავრეთა შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალი ინვესტიციების განსახ-

ორციელებლად საჭირო ფული, ისე რომ მან არ გამოიყენოს დაფინანსების გარეშე წყაროები.

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები წარმოიქმნება იმ საქმიანობიდან, რომელსაც საწარმოსათვის ძირითადი შემოსავლები მოაქვს.

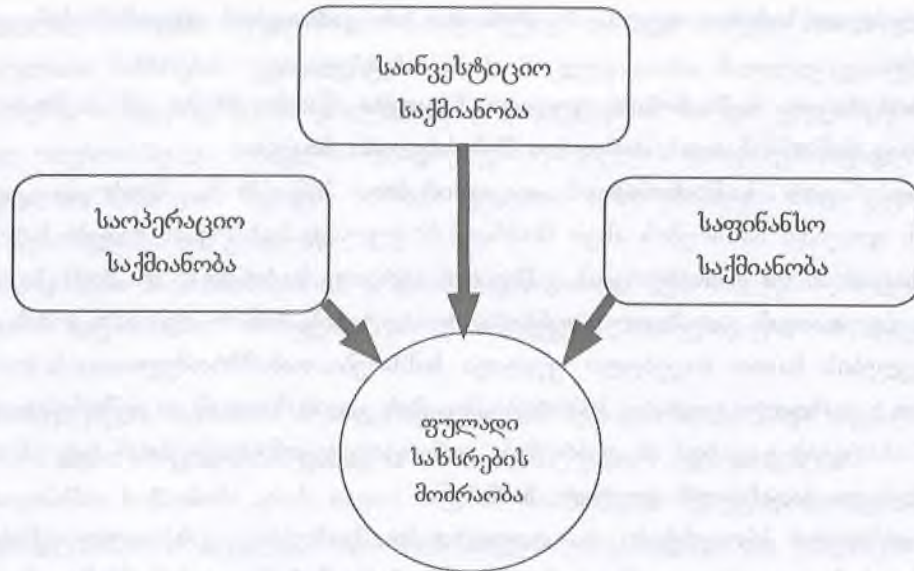
საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებით საწარმოში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ფულადი სახსრების ასეთ მოძრაობას: ფულადი სახსრების მიღება საქონლის რეალიზაციიდან და მომსახურების გაწევიდან, აგრეთვე საქონელსა და მომსახურებაზე მომწოდებელთათვის გადახდილი თანხები, როიალტების, ჰონორარების, საკომისიო გადასახდელების სახით მიღებული ფულადი სახსრები, თანამშრომელთათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები, მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, კომერციულ კონტრაქტებთან დაკავშირებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

გადახდილი პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც საოპერაციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრაში. ამავე დროს, მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც საინვესტიციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენენ ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას. სტანდარტის თანახმად გადახდილი დივიდენდების ასახვა შესაძლებელია ასევე საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სახით.

საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს ფასიანი ქაღალდები და სესხები კომერციული ან სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობისათვის. ამიტომ მათ ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა კლასიფიცირდება, როგორც საოპერაციო საქმიანობა.

საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებია: ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი და მათი რეალიზაციის შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები, კაპიტალიზებული დანახარჯები სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებსა და საკუთარი წარმოების ძირითად საშუალებებზე, ფასიანი ქაღალდების შესაძენად გადახდილი, ავანსად და სესხების სახით სხვა პირებზე გაცემიდან მიღებული ფული, მიღებული პროცენტები.

საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებია: აქციების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები; აქციების შესაძენად და გამოსასყიდად გადახდილი ფულადი სახსრები; ობლიგაციების, თამასუქების, სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები; სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები; ფინანსური იჯარის შედეგად წარმოქმნილი ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.



საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების განსაზღვრის ორი მეთოდი არსებობს: პირდაპირი და არაპირდაპირი.

პირდაპირი მეთოდით წარდგენილ ანგარიშგებაში ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

არაპირდაპირი მეთოდით წარდგენილ ანგარიშგებაში წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით.

ბასს-7-ის თანახმად, საწარმოებს რეკომენდაცია ეძლევათ, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. პირდაპირი მეთოდი იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად, რის საშუალებასაც ვერ იძლევა არაპირდაპირი მეთოდი.

პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ინფორმაცია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების შესახებ შეიძლება აღებულ იქნეს საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან. ასევე რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე.

ფულადი სახსრების მოძრაობის გამოთვლა შესაძლებელია:

- საწარმოს სააღრიცხვო ჩანაწერებიდან, მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრების პირდაპირი დაჯამებით, ან
- ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მონაცემებით და მაკონტროლებელი ანგარიშების შექმნით გაყიდვების, შესყიდვებისა და გა-

დასახდელი ხელფასების მუხლებისათვის.

ამ დროს გასათვალისწინებელია ასევე:

- საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
- სხვა არაფულადი მუხლები; და
- სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა გაყიდვების შედეგად კლიენტებისაგან მიღებულ ფულად სახსრებს აკლდება მომწოდებლებისა და თანამშრომელთათვის გადახდილი ფული, ემატება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული სხვა ფულადი სახსრები, აკლდება პროცენტების, მოგების გადასახადის და ღვიძენდების სახით გადახდილი ფული.

მყიდველებისაგან მიღებული ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად დებიტორული დავალიანების ნაშთს პერიოდის დასაწყისში, ემატება შემოსავალი რეალიზაციიდან (მოგებისა და ზარალის ანგარიშებიდან) და აკლდება დებიტორული დავალიანების ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის (ბალანსიდან).

მომწოდებლებისათვის და თანამშრომელთათვის გადახდილი ფულის, გადახდილი პროცენტების, მოგების გადასახადის და ღვიძენდების გასაანგარიშებლად, შესაბამისი ვალდებულებების საწყის ნაშთს ემატება მიმდინარე პერიოდის ხარჯები (შესყიდვები, ხელფასის ხარჯი, საპროცენტო ხარჯი, მოგების გადასახადის ხარჯი, ღვიძენდი) და აკლდება ამ ვალდებულებების საბოლოო ნაშთი.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადგენად ვისარგებლოთ სააქციო საზოგადოება „მერკურის“ ბალანსისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მონაცემებით.

ფინანსური აღრიცხვა

სააქციო საზოგადოება „მერკური“

ბალანსი

2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

(ათ. ლარი)

აქტივები	2015 წ	2014წ
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	278	110
ძირითადი საშუალებების ცვეთა	(48)	(30)
სულ გრძელვადიანი აქტივები	230	80
მიმდინარე აქტივები		
საქონელი	88	92
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	66	34
ნაღდი ფული საღაროში	–	14
სულ მიმდინარე აქტივები	154	140
სულ აქტივები	384	220
საკუთარი კაპიტალი		
ჩვეულებრივი აქციები	60	32
საემისიო კაპიტალი	89	16
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	16	10
გაუნაწილებელი მოგება	35	32
სულ საკუთარი კაპიტალი	200	90
ვალდებულებები		
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
სასესხო თამასუქები:		
10%-იანი	40	80
15%-იანი	80	0
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	120	80
მიმდინარე ვალდებულებები		
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	24	36
მოგების გადასახადი	2	4
დივიდენდები	4	10
ბანკის ოვერდრაფტი	34	0
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	64	50
სულ ვალდებულებები	184	130
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	384	220

სააქციო საზოგადოება „მერკური“
2015 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

(ათ. ლარი)

შემოსავალი რეალიზაციიდან		95
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება		(30)
საერთო მოგება		65
საოპერაციო ხარჯები (მ.შ. ცვეთის ხარჯი – 18)	40	
საპროცენტო ხარჯები	16	(56)
მოგება დაბეგვრამდე		9
მოგების გადასახადი		(2)
წმინდა მოგება		7

ანგარიშგებასთან ერთად მოცემულია ასეთი დამატებითი ინფორმაცია:

- 1) საწარმო ღივიდენდების გადახდას აწარმოებს წელიწადში ერთხელ; წინა წელს დარიცხული ღივიდენდების გადახდა ხდება მიმდინარე წლის დასაწყისში. მიმდინარე წელს დარიცხული ღივიდენდი შეადგენს 4 ათას ლარს.
 - 2) მიმდინარე წლის განმავლობაში საწარმოს არ გაუყიდა ძირითადი საშუალებების არც ერთი ერთეული.
 - 3) აქციებისა და თამასუქების გამოშვება მოხდა 2015 წლის 1 იანვარს.
 - 4) ყველა სახის სესხით სარგებლობისათვის გადახდილი პროცენტების განაღდება განხორციელდა 2015 წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრამდე.
- 2015 წლის ფულადი ნაკადების ანგარიშგების პირდაპირი მეთოდით მომზადებისას საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების დასადგენად საჭიროა გაკეთდეს შემდეგი გაანგარიშებანი:

1410			
მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან			
(დებიტორული დავალიანება)			
დებიტი	ათ.ლარი	კრედიტი	ათ.ლარი
2015წ. ნაშთი პ/დ	34	2015წ. მყიდველებისაგან მიღებული ფული (დამაბალანსებელი თანხა)	63
შემოსავალი რეალიზაციიდან	95	ნაშთი პ/ბ	66
	129		129

ფინანსური აღრიცხვა

1610			
საქონელი			
დებეტი	ათ.ლარი	კრედიტი	ათ.ლარი
2015წ. ნაშთი პ/დ	92	2015წ. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	30
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან (დამაბალანსებელი)	26	ნაშთი პ/ბ	88
	118		118

3110			
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან (კრედიტორული დავალიანება)			
დებეტი	ათ.ლარი	კრედიტი	ათ.ლარი
2015წ. ფული (დამაბალანსებელი თანხა)	38	2015წ. ნაშთი პ/დ	36
ნაშთი პ/ბ	24	საქონელი	26
	62		62

თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულის გასანგარიშებლად გადასახდელი ხელფასების ანგარიშზე დავალიანების საწყისის ნაშთს ემატება მიმდინარე პერიოდში დარიცხული ხელფასის თანხა და აკლდება დავალიანების ნაშთი პერიოდის ბოლოს.

ჩვენს მიერ განხილული ბალანსით გადასახდელი ხელფასების ნაშთები საწარმოს არ გააჩნია. თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულის გაანგარიშება შესაძლებელია შემდეგი სახით:

თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფული = საოპერაციო ხარჯებს – ამორტიზაციის ხარჯი, რომელიც არაფულად ხარჯს წარმოადგენს:

40 – 18 = 22

გადახდილი მოგების გადასახადისა და გადახდილი დივიდენდების გაანგარიშება შესაბამის ანგარიშებზე ასე აისახება:

ფინანსური აღრიცხვა

3310			
გადასახდელი მოგების გადასახადი			
დებეტი	ათ.ლარი	კრედიტი	ათ.ლარი
2015წ. ფული (გადახდილი მოგების გადასახადი – (დამაბალანსებელი თანხა)	4	2015წ. ნაშთი პ/დ	4
ნაშთი პ/ბ	2	დარიცხული მოგების გადასახადი	2
	6		6

3420 გადასახდელი დივიდენდები			
დებეტი	ათ.ლარი	კრედიტი	ათ.ლარი
2015წ. ფული (გადახდილი დივიდენდები – დამაბალანსებელი თანხა)	10	2015წ. ნაშთი პ/დ	10
ნაშთი პ/ბ	4	დარიცხული დივიდენდები	4
	14		14

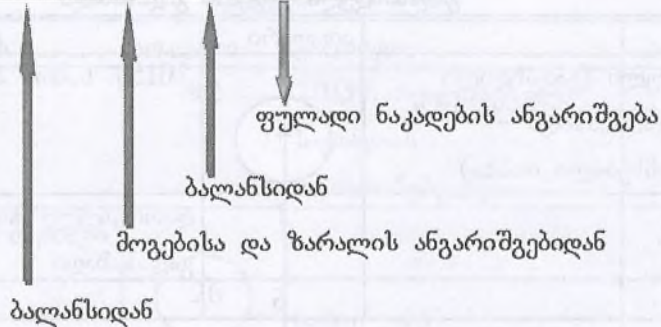
გადასახდელი პროცენტების სიდიდის დადგენა დივიდენდებისა და მოგების გადასახადის შესავსად ხდება. ჩვენი მაგალითის მიხედვით მას ნაშთები არ გააჩნია ე.ი. ხარჯად აღიარებული პროცენტები სრულად არის გადახდილი.

ან ზემოთაღნიშნული სიდიდეების დასადგენად შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი გაანგარიშებანი:

კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები = დებიტორული დავალიანების დაწყებითი ნაშთი + გაყიდვები – დებიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთი.

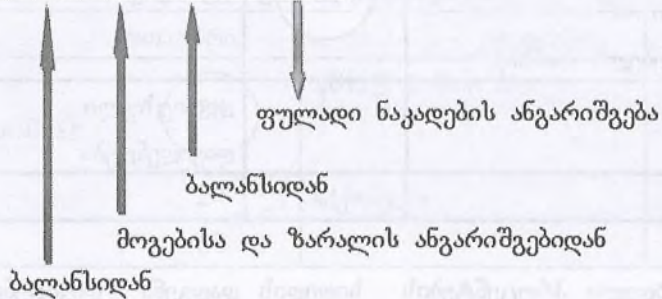
ფინანსური აღრიცხვა

$$34 + 95 - 66 = 63$$



მომწოდებლისათვის გადახდილი თანხა = კრედიტორული დავალიანების საწყისი ნაშთი + შესყიდვები - კრედიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთი.

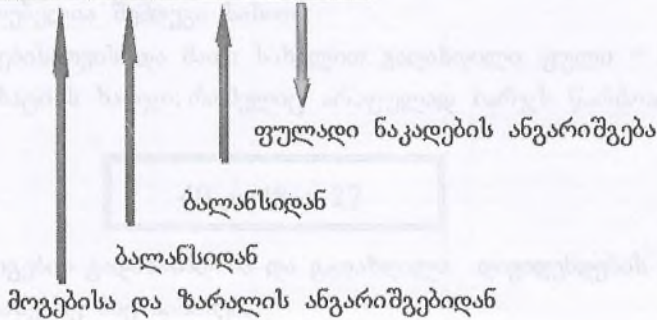
$$36 + 26 - 24 = 38$$



ან გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

მომწოდებლისათვის გადახდილი თანხა = რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას - მარაგების შემცირება + კრედიტორული დავალიანების შემცირება.

$$30 - 4 + 12 = 38$$



ამრიგად, წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან შეადგენს:
(ათ.ლარი)

კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	63
მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(38)
თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები	(22)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(4)
გადახდილი პროცენტები	(16)
გადახდილი დივიდენდები	(10)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	(27)

რადგან სს „მერკური“-ს საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების გადინება სჭარბობდა შემოდინებას, მიღებულ იქნა უარყოფითი შედეგი.

საინვესტიციო საქმიანობიდან წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად გაითვალისწინება ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ფული და ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული, მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, შემოსულობანი არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან, არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების შესაძენად გადახდილი ფული.

ჩვენს მიერ განხილული მაგალითის მიხედვით საანგარიშებო პერიოდში ძირითადი საშუალებების გასვლას ადგილი არ ჰქონდა და სხვა საინვესტიციო საქმიანობაც არ განხორციელებულა. ამიტომ შესაძლებელია მხოლოდ ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფულის დადგენა. ამ დროს გასათვალისწინებელია ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვის ცვლილება და უნდა გაირკვეს აგრეთვე, ხომ არ მოხდა ძირითადი საშუალებების შეძენა შემდგომი გადახდის პირობით. ჩვენს მიერ განხილულ საწარმოში ამ უკანასკნელს ადგილი არ ჰქონია. ამრიგად, ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული = ძირითადი საშუალებები წლის ბოლოს – ძირითადი საშუალებები წლის დასაწყისში – ძირითად საშუალებათა გადაფასების თანხა.

$$278 - 110 - 6 = 162$$

აქედან გამომდინარე, საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული ფულადი სახსრები შეადგენს 162 ათ.ლარს.

საფინანსო საქმიანობიდან წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად ან-

ფინანსური აღრიცხვა

გარიშებაში აისახება ინფორმაცია სასესხო კაპიტალის ემისიის, გრძელვადიანი სესხების დაფარვისა და გადახდილი დივიდენდების შესახებ, თუ ეს უკანასკნელი არ აისახა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებში.

ჩვენს მიერ განხილულ მაგალითში საქმე გვაქვს აქციების გამოშვებასთან, თამასუქების გამოშვებასა და გამოსყიდვასთან.

აქციების გამოშვებით მიღებული ფული = (ჩვეულებრივი აქციები წლის ბოლოს – ჩვეულებრივი აქციები წლის დასაწყისში) + (საემისიო კაპიტალი წლის ბოლოს – საემისიო კაპიტალი წლის დასაწყისში).

$$(60 - 32) + (89 - 16) = 28 + 73 = 101$$

რაც შეეხება თამასუქებს, გამოშვებულია 80 ათასი ლარის და გამოსყიდულია 40 (80 – 40) ათასი ლარის თამასუქები. აქედან გამომდინარე, საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები შეადგენს:

აქციების გამოშვებით მიღებული ფული	101
სასესხო თამასუქების გამოშვებით მიღებული ფული	80
სასესხო თამასუქების გამოსასყიდად გადახდილი ფული	(40)
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	141

საბოლოოდ, სს „მერკური“-ს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეიძლება წარმოვადგინოთ ასეთი სახით:

2015 წლის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
პირდაპირი მეთოდი

(ათ. ლარი)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	63	
მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(38)	
თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები	(22)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(4)	
გადახდილი პროცენტები	(16)	
გადახდილი დივიდენდები	(10)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		(27)
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შექმნა	(162)	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(162)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
აქციების გამოშვება	101	
სასესხო თამასუქების გამოშვება	80	
თამასუქების გამოსყიდვა	(40)	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		141
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება		(48)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		14
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (ოვერდრაფტი)		(34)

პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით მომზადებული ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ერთმანეთისაგან მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გაანგარიშების ნაწილით განსხვავდება.

არაპირდაპირი მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მისი გამოყენებისას საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი ნაკადების გაანგარიშება ხდება არაპირდაპირ, ანუ მოგებიდან. კერძოდ, ხდება მოგების ფულად

საშუალებებად კონვერტაცია. აღნიშნულისათვის კი საჭიროა სათანადო გაანგარიშების გაკეთება.

მოგების გაანგარიშების საფუძველს დარიცხვის მეთოდით აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები წარმოადგენს, რომლებსაც ხშირად თან არ ახლავს ფულის შემოდინება და გადინება. ამიტომ მოგების კორექტირება ხდება არაფულადი მუხლებითა და დარიცხვებით, რომლებმაც მონაწილეობა მიიღეს მოგების გაანგარიშებაში, მაგრამ გავლენა არ მოუხდენიათ ფულად ნაკადებზე.

არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად წმინდა მოგება და ზარალი კორექტირდება შემდეგი მუხლებით:

- საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, საოპერაციო მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ცვლილება;
- არაფულადი მუხლები, როგორცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, შეკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება; და
- საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულადი ნაკადების ამსახველი სხვა მუხლები.

ამ მუხლების შესახებ ინფორმაციის წყაროს ასევე წარმოადგენს ბალანსი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემები.

არაპირდაპირი მეთოდისათვის დამახასიათებელია ის, რომ მასში ჩანს საანგარიშგებო მოგებასა და საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ნეტო ფულადი სახსრების მოძრაობას შორის სხვაობა. ამიტომ საჭირო ხდება მათი შეჯერება.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად მოგებას დაბეგვრამდე (ან მოგების გადასახადით კორექტირებულ წმინდა მოგებას), უნდა დაემატოს ცვეთა, საპროცენტო ხარჯი, გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ზარალი, გამოაკლდეს გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება და საინვესტიციო შემოსავალი, დაემატოს დებიტორული დავალიანებებისა და მარაგების შემცირება და კრედიტორული დავალიანებების ზრდა. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მოგება დაბეგვრამდე გამოითვლება დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. მისი გაანგარიშებისას უკვე გათვალისწინებულია ცვეთის ხარჯი, გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგება ან ზარალი, ამიტომ საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად, მოგება დაბეგვრამდე მიღებული ზარალით უნდა გაიზარდოს, და მიღებული მოგებით უნდა შემცირდეს.

ფინანსური აღრიცხვა

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად მოგების კორექტირება შეიძლება ასეთი სახით წარმოვადგინოთ:

წმინდა მოგება	კორექტირება დარიცხვებით
+ დარიცხული მოგების გადასახადი	
= მოგება დაბეგვრამდე	კორექტირება არაფულადი მუხლებით
+ ცვეთა	
+ დარიცხული პროცენტები	
+ გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი	
- გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	
- საინვესტიციო შემოსავალი	
= მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	კორექტირება საბრუნავი კაპიტალის ცვლილებით
(+/-) დებიტორული დავალიანებების ცვლილება (შემცირება /ზრდა)	
(+/-) მარაგების ცვლილება (შემცირება/ზრდა)	
(-/+) კრედიტორული დავალიანებების ცვლილება (შემცირება/ზრდა)	
= ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	კორექტირება ფაქტიური გადახდებით
- გადახდილი მოგების გადასახადი	
- გადახდილი პროცენტები	
- გადახდილი დივიდენდები	
= წმინდა ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	

ასეთი კორექტირების შემდეგ სს „მერკურის“ წმინდა ფულადი ნაკადები შეადგენს:
(ათ. ლარი)

მოგება დაბეგვრამდე	9
+ ცვეთა	18
+ დარიცხული პროცენტები	16
= მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	43
დებიტორული დავალიანებების ზრდა	(32)
მარაგების შემცირება	4
კრედიტორული დავალიანებების შემცირება	(12)
= ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	3
გადახდილი დივიდენდები	(10)
გადახდილი პროცენტები	(16)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(4)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	(27)

ფინანსური აღრიცხვა

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების წარდგენა ორივე მეთოდის შემთხვევაში ერთი და იგივეა. საბოლოოდ, სს „მერკური“-ს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ბასს 7 -ით შემოთავაზებული ფორმატის მიხედვით ასეთ სახეს მიიღებს:

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მოგება დაბეგვრამდე	9	
+ ცვეთა	18	
+ დარიცხული პროცენტები	16	
= მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	43	
დებიტორული დავალიანებების ზრდა	(32)	
მარაგების ცვლილება შემცირება	4	
კრედიტორული დავალიანებების შემცირება	(12)	
= ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	3	
გადახდილი დივიდენდები	(10)	
გადახდილი პროცენტები	(16)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(4)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		(27)
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(162)	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(162)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
აქციების გამოშვება	101	
სასესხო თამასუქების გამოშვება	80	
თამასუქების გამოსყიდვა	(40)	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		141
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება		(48)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები		14
საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები		(34)
საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (ოქტომბერი)		

ფულადი სახსრების მართვისა და საბანკო ოპერაციათა განსხვავებული წარმოების გამო, რომელიც მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში არსებობს, ბასს „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ თანახმად აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში გაკეთდეს მითითება საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების განსაზღვრისას გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ.



განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან კომპონენტს წარმოადგენს განმარტებითი შენიშვნები, სადაც განხილული უნდა იქნეს ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია.

განმარტებითი შენიშვნები უნდა მოიცავდეს დამატებით ინფორმაციას, სადაც აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლების სიტყვიერი და დეტალური დახასიათება, აგრეთვე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.

ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლებისა და საწარმოს მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ;
- ფასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვაგან ასახული არ არის;
- დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის ასახული, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.

ფინანსური აღრიცხვა

იმისთვის რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შეიშენებში წარმოდგენილი ინფორმაცია დაეხმაროს მომხმარებლებს ფინანსური ანგარიშგების აღქმასა და სხვა საწარმოთა ფინანსურ ანგარიშგებებთან შედარებაში, საჭიროა მიეთითოს, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად და რომ, განმარტებით შენიშვნებში გაკეთებულია ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვა.

სხვა ინფორმაციასთან ერთად განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები;
- ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში;
- წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომები.

სააღრიცხვო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი პრინციპების მოკლე მიმოხილვაში საწარმომ უნდა ახსნას შემდეგი ძირითადი ინფორმაცია: ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძვლები და თითოეული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.

განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გააშუქოს ინფორმაცია იმ გადაწყვეტილებების შესახებ, რომელიც ხელმძღვანელობამ მიიღო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში და რომელიც გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაში 'ასახულ თანხებზე'.

განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის წარდგენის დეტალიზაციის ხარისხი განისაზღვრება ფასს-ით, აგრეთვე შესაბამისი ობიექტების სიდიდით, ხასიათით და ფუნქციონალური დანიშნულებით.

საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სრული ინფორმაციის მისაღებად საკმარისი არაა ის ინფორმაცია, რომელიც ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაშია ასახული. ამიტომ საჭიროა აქტივების (ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, მოთხოვნების), საკუთარი კაპიტალის, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი მუხლების დეტალური აღწერა.

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, განსაკუთრებით საბალანსო მუხლები, უნდა დააჯგუფოს საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით. განმარტებები, რომელსაც გვთავაზობს ბასს I „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, განსხვავებულია თითოეული მუხლისათვის. ასე მაგალითად:

- ძირითადი საშუალებები უნდა დაჯგუფდეს ბასს 16-ში „ძირითადი საშუალებები“ მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით;
- მოთხოვნები იყოფა: სავაჭრო, დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღებ მოთხოვნებად, გადახდილ ავანსებად და სხვა თანხებად;

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება ბასს 2-ის „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ მიხედვით: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია;
- ანარიცხები იყოფა მომუშავეთა გასამრჯელოების ანარიცხებად და სხვა მუხლებად; და
- საკუთარი კაპიტალი და რეზერვები იყოფა სხვადასხვა კლასებად, როგორცაა სააქციო კაპიტალის ანაზღაურებული ნაწილი, საემისიო კაპიტალი და რეზერვები.

როგორც აღინიშნა, განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შესახებ ინფორმაციის განმარტებები, მაგრამ ყველა მათგანის განხილვა დიდი მოცულობის გამო მიზანშეუწონლად მიგვაჩნია, ამიტომ განვიხილოთ ზოგიერთი ჯგუფის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში.

საკითხის ილუსტრირება მოვახდინოთ ამ თავში განხილული მაგალითის მიხედვით – ავეჯით მოვაჭრე მალაზიის მაგალითზე.

**კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკა
და განმარტებითი შენიშვნები**

- ✓ **საქმიანობა**
ავეჯის რეალიზაცია
- ✓ **ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მომზადების საფუძვლები**
ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)
- ✓ **სააღრიცხვო პოლიტიკა – შეფასებები და აღრიცხვის პრინციპები**
მარაგი
 - მარაგის სახით არსებობს სხვადასხვა ასორტიმენტის ავეჯი;
 - მარაგი აღირიცხება მუდმივი მეთოდით;
 - მარაგი ფასდება ფიფო მეთოდით;
 - ყოველ 6 თვეში ერთხელ ტარდება მარაგის ტესტირება გაუფასურებაზე და ღვინდება მისი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება.

ძირითადი საშუალებები

- კომპანიას გააჩნია შემდეგი სახის გრძელვადიანი აქტივები: ოფისის აღჭურვილობა და სატრანსპორტო საშუალებები;
- ორივე ჯგუფის ძირითად საშუალებების გამოყენების ვადაა 5 წელი და ცვეთა ერიცხებათ წრფივი მეთოდით.

მოთხოვნები

- კომპანია წლის ბოლოს ქმნის საეჭვო მოთხოვნების რეზერვს ნაშთად დარჩენილი მოთხოვნის 7%-ის ოდენობით;
- უიმედო მოთხოვნად აღიარების კრიტერიუმია 6 თვით გადახდის გადაცილება.

ხარჯების აღრიცხვა

- კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით;
- უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების ხარჯები მიეკუთვნება ადმინისტრაციულ ხარჯებს;
- მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერით მიღებული ზარალი და კვლევის ხარჯები არც ერთ ფუნქციას არ მიეკუთვნება და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განცალკევებულად „სხვა ხარჯების“ მუხლით.

✓ **მიმდინარე წლის ფინანსური შედეგების განმარტებითი შენიშვნები**

- შემოსავალმა რეალიზაციიდან შეადგინა 115,200 ლარი, ხოლო რეალიზებული მარაგის თვითღირებულებამ – 50,000 ლარი;
- მიმდინარე წელს ადგილი ჰქონდა მარაგის ჩამოფასებას ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, შედეგად მიღებულია 1,000 ლარის ზარალი;
- ცვეთის ხარჯმა შეადგინა 188 ლარი;
- უიმედო მოთხოვნამ შეადგინა 3,500 ლარი, ხოლო რეზერვის კორექტირების ხარჯმა – 250 ლარი;
- ჩატარდა მარკეტინგული კვლევა, რაზედაც დაიხარჯა 11,000 ლარი;
- კომერციულმა ხარჯმა შეადგინა 6,900 ლარი, ადმინისტრაციულმა – 5,538 ლარი;
- საერთო მოგებამ შეადგინა 65,200 ლარი, მოგების გადასახადმა – 6,114 ლარი, ხოლო წლის წმინდა მოგებამ – 34,648 ლარი.

გ ა ე ო ყ ე ნ ე ბ უ ლ ი ლ ი ტ ი რ ა ტ უ რ ა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (IAS). თბ. 2009.

1. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები.
2. ფასს 3 საწარმოთა გაერთიანება.
3. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.
4. ბასს 2 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები.
5. ბასს 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.
6. ბასს 16 ძირითადი საშუალებები.
7. ბასს 18 ამონაგები.
8. ბასს 20 სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები.
9. ბასს 21 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები.
10. ბასს 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები.
11. ბასს 32 ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა.
12. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება.
13. ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები.
14. ბასს 38 არამატერიალური აქტივები.
15. ბასს 39 ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება.

ს ა ხ ე ლ მ მ დ ვ ა ნ ე ლ ო ე ბ ი

16. ACCAF3 ფინანსური აღრიცხვა., ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო, თბ., 2009.
17. ACCAF7 ფინანსური ანგარიშგება., ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო, თბ., 2009.

18. Accounting. Charles T.Horngren (Standford University), Walter T. Harrison Jr.
19. (Baylor University), M. Suzanne Oliver (Northwest Florida State College). Pearson International Edition. Eighth Edition New Jersey, 2009.
20. Accounting principles. R. Hermenson, J.Edwards, M.Maher. Boston, 1992.
21. Wiley IFRS 2014: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (Wiley Regulatory... by Bruce Mackenzie, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana and Edwin Selbst (Mar 10, 2014).
22. International Accounting: A User Perspective (Fourth Edition) by Shahrokh M. Saadagaran and L. Murphy Smith (Jun 15, 2013).
23. Financial Accounting (9th Edition) by Walter T. Harrison Jr., Charles T. Horngren and C. William Thomas (Jan 20, 2012).
24. Transparency in Financial Reporting: A concise comparison of IFRS and US GAAP by Ruth Ann McEwen (Jan 18, 2013).
25. Wiley GAAP 2014: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles by Joanne M. Flood (Oct 28, 2013).
26. ACCOUNTING PRINCIPLES. R. H. HERMANSON, J.D. EDWARDS, M.W. MAHER. 1992, P.431.
27. INTERMEDIATE ACCOUNTING. THIRTEENTH EDITION. KIESO, WEYGANDT, WARFIELD. 2008. p. 330

საიტების მისამართები

ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს და საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიების ოფიციალური კომენტარები, ინტერპრეტაციები, ანალიზი და დამხმარე სახელმძღვანელოები პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო

სტანდარტების საბჭო:

28. www.iasb.org/IFRS.
29. [www.pwcglobal.com/ Understanding IAS](http://www.pwcglobal.com/UnderstandingIAS).

30. www.iasplus.com/standard/ IFRS.
31. www.sec.gov/rules/concept/.
32. www.fasb.org.
33. www.iasc.co.uk /IAS C/Consultancy.

საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიები:

34. Price Waterhouse Coopers - www.sec.gov/rules/concept.
35. Ernst & Young - www.ey.com.
36. Deloitte Touche Tohmatsu - www.deloitte.com.
37. KPMG - www.kpmg.com.

ინციკლოპედიები, ლექსიკონები, ცნობარები

38. www.allbusiness.com/glossaries.
39. <http://accountinginfo.com>.
40. www.accountingcoach.com/.
41. www.answers.com.
42. www.bing.com.
43. www.britannica.com.
44. www.businessdictionary.com.
45. www.investopedia.com.
46. www.investorwords.com.
47. www.ehow.com/info.
48. <http://classof1.com>.
49. www.principlesofaccounting.com.
50. www.studyforall.com/fmslides.
51. www.finpipe.com.
52. www.fraudproblem.com.
53. <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com>.

დანართი 1

გამოყენებული ანგარიშთა გეგმა

	1100 ნაღდი ფული სალაროში
1110	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით
1120	ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში
	1200 ფული საბანკო ანგარიშზე
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1220	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1230	უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში
1240	ჩეკები
1250	აკრედიტივები
1260	სადეპოზიტო ანგარიში
	1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები
	1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
1415	საეჭვო მოთხოვნების რეზერვი/კორექტირება
1420	მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოების მიმართ
1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
1440	მოთხოვნები ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ
1450	მოთხოვნები გაცემულ სესხებზე
1460	კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1480	მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები
1490	სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
	1500 მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები
1510	მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები
1520	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი

ფინანსური აღრიცხვა

	1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
1610	საქონელი
1620	ნედლეული და მასალები
1630	დაუმთავრებელი წარმოება
1640	მზა პროდუქცია
1650	საქონელი კონსიგნაციით
1690	სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
	1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები
1710	წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ხარჯები
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯები
1730	წინასწარ გადახდილი გადასახადები
1740	
1790	სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები
	1800 დარიცხული მოთხოვნები
1810	მისაღები დივიდენდები
1820	მისაღები პროცენტები
1830	მისაღები საიჯარო ქირა
1890	სხვა დარიცხული მოთხოვნები
	1900 სხვა მიმდინარე აქტივები
	2100 ძირითადი საშუალებები
2110	მიწის ნაკვეთები
2120	დაუმთავრებელი მშენებლობა
2130	შენობები
2140	ნაგებობები
2150	მანქანა-დანადგარები
2160	ოფისის აღჭურვილობა (კომპიუტერული ტექნიკა)
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი
2180	სატრანსპორტო საშუალებები

ფინანსური აღრიცხვა

	2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა
2230	შენობების ცვეთა
2240	ნაგებობების ცვეთა
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა
2270	ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა
	2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები
2310	მოთხოვნები გრძელვადიანი სესხებზე/ თამასუქებზე
2320	მოთხოვნები ფინანსურ იჯარაზე
2330	მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი
2350	
2390	სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
	2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები
	2500 არამატერიალური აქტივები
2510	ლიცენზია და ფრანშიზი
2520	კონცესია
2530	პატენტები, საავტორო და სხვა უფლებები
2540	გუდვილი
2550	კომპიუტერული პროგრამები
2560	სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნები (ჟურნალ-გაზეთების და პუბლიკაციების სახელწოდებები)
2570	რეცეპტები (ფორმულები, ტექნოლოგიები, პროექტები)
2580	საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები
2590	სხვა არამატერიალური აქტივები
	2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია
2610	ლიცენზიისა და ფრანშიზის ამორტიზაცია
2620	კონცესიების ამორტიზაცია

ფინანსური აღრიცხვა

2630	პატენტების, საავტორო და სხვა უფლებების (სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლებები) ამორტიზაცია
2650	კომპიუტერული პროგრამების ამორტიზაცია
2660	სავაჭრო და სასაქონლო ნიშნების (ჟურნალ-გაზეთების და პუბლიკაციების სახელწოდებების) ამორტიზაცია
2670	რეცეპტების (ფორმულების, ტექნოლოგიების, პროექტების) ამორტიზაცია
2680	საცდელ-საკუნსტრუქტორო სამუშაოების ამორტიზაცია
2690	სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია
	3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები
3110	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
3120	მიღებული ავანსები
3130	გადასახდელი ხელფასები
3140	გასანაღდებელი თამასუქები
3150	გასანაღდებელი თამასუქების დისკონტი
3160	ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე
3170	
3180	
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები
	3200 მოკლევადიანი სასესხო ვალდებულებები
3210	მოკლევადიანი სესხები
3220	სესხები პარტნიორებისაგან
3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი
3240	ფინანსური იჯარის მიმდინარე ნაწილი
3290	სხვა მოკლევადიანი სასესხო ვალდებულებები
	3300 საგადასახადო ვალდებულებები
3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი
3320	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
3330	გადასახდელი დღგ
3340	გადახდილი/ჩასათვლელი დღგ
3350	გადასახდელი აქციზი

ფინანსური აღრიცხვა

3360	გადახდილი/ჩასათვლელი აქციზი
3370	
3380	
3390	სხვა საგადასახადო ვალდებულებები
	3400 დარიცხული ვალდებულებები
3410	გადასახდელი პროცენტები
3420	გადასახდელი დივიდენდები
	4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
4110	გასანაღდებელი ობლიგაციები
4120	ობლიგაციები ფასდაკლებით (დისკონტით)
4130	ობლიგაციები ფასნამატი
4140	გრძელვადიანი სესხები
4150	გასანაღდებელი თამასუქები
4160	გასანაღდებელი თანმასუქების დისკონტი
4170	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე
4180	საკუთარ კაპიტალში კონვერტირებადი სასესხო ვალდებულება
4190	სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
	4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები
4210	გადავადებული მოგების გადასახადი
	4300 ანარიცხები
4310	საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
4320	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები
4330	სასამართლო დავის ანარიცხი
4390	სხვა ანარიცხები
	4400 გადავადებული შემოსავლები
4410	გადავადებული შემოსავლები

ფინანსური აღრიცხვა

	5100 საწესდებო კაპიტალი
5110	ჩვეულებრივი აქციები
5120	პრივილეგიური აქციები
5130	გამოსყიდული საკუთარი აქციები
5140	საემისიო კაპიტალი
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში
5160	აქციები ხელმოწერით
	5300 მოგება-ზარალი
5310	გაუნაწილებელი მოგება
5320	დაუფარავი ზარალი
5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი
	5400 რეზერვები და დაფინანსება
5410	არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი
5420	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი
5430	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი
5490	სხვა რეზერვები
	6100 საოპერაციო შემოსავლები
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან
6120	საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
6125	გამოუყენებელი ფასდათმობა
6190	სხვა საოპერაციო შემოსავლები
	7100 რეალიზებული პროდუქციისა და გაწეული მომსახურების თვითღირებულება
7110	ძირითადი მასალების დანახარჯები
7120	პირდაპირი ხელფასი
7130	ნედლეულისა და მასალის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში
7140	რემონტის ხარჯები
7150	არაპირდაპირი ხელფასი
7170	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები

ფინანსური აღრიცხვა

7180	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7190	სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები
	7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება
7210	გაყიდული/შეძენილი საქონელი (საქონელი აღრიცხულია პერიოდული მეთოდით)
7220	შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
7230	საქონლის დანაკარგები ნორმის ფარგლებში
7280	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7290	
	7300 მიწოდების ხარჯები
7310	რეკლამის ხარჯები
7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო
7330	კომუნალური მომსახურებისა და კომუნიკაციის ხარჯები (ელექტროენერჯის, აირის, წყალის, ტელეფონის)
7340	რემონტის ხარჯები
7350	დაზღვევის ხარჯები
7360	ძირითადი საშუალების იჯარის ხარჯები
7370	ძირითადი საშუალების ცვეთის ხარჯები
7380	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები
7390	მიწოდების სხვა ხარჯები (დაცვის, მარკეტინგული კვლევის)
	7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები
7420	იჯარის ხარჯები
7430	კომუნალური მომსახურებისა და კომუნიკაციის ხარჯები (ელექტროენერჯია, აირი, წყალი, ტელეფონი, ინტერნეტი)
7435	დაზღვევის ხარჯები
7440	რემონტის ხარჯები
7450	კონსულტაციის ხარჯები (აუდიტური და იურიდიული)
7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები
7460	საეჭვო და უიმედო მოთხოვნების ხარჯები

ფინანსური აღრიცხვა

7465	სხვა საგადასახადო ხარჯი
7470	ძივლინების ხარჯები
7480	ანარიცხებთან დაკავშირებული ხარჯები
7490	სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები (საწვავის, რეკლამის, ბანკის მომსახურების, საკანცელარიო, სწავლების, მგზავრობის და სხვა ხარჯები)
	8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
8110	საპროცენტო შემოსავალი
8120	დივიდენდები
8130	არასაოპერაციო მოგება
8140	მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან
8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები
	8200 არასაოპერაციო ხარჯები
8210	საპროცენტო ხარჯები
8220	არასაოპერაციო ზარალი
8240	ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან
8250	
8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
	9210 სხვა ხარჯები
9210	მოგების გადასახადის ხარჯი
9220	სამეცნიერო-კვლევითი ხარჯები

ერთი ლარის ერთეულზე გადასახდელის მიხედვით დარიცხვები PV

№1	პროცენტის განაკვეთი																							
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
1	0.9804	0.9709	0.9615	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091	0.9009	0.8929	0.8850	0.8772	0.8696	0.8621	0.8547	0.8475	0.8403	0.8333	0.8264	0.8197	0.8130	0.8065	
2	0.9612	0.9426	0.9246	0.9070	0.8900	0.8734	0.8573	0.8417	0.8264	0.8116	0.7972	0.7831	0.7695	0.7561	0.7432	0.7305	0.7182	0.7062	0.6944	0.6830	0.6719	0.6610	0.6504	
3	0.9423	0.9151	0.8890	0.8638	0.8396	0.8163	0.7938	0.7722	0.7513	0.7312	0.7118	0.6931	0.6750	0.6575	0.6407	0.6244	0.6086	0.5934	0.5787	0.5645	0.5507	0.5374	0.5245	
4	0.9238	0.8885	0.8548	0.8227	0.7921	0.7629	0.7350	0.7084	0.6830	0.6587	0.6355	0.6133	0.5921	0.5718	0.5523	0.5337	0.5158	0.4987	0.4823	0.4665	0.4514	0.4369	0.4230	
5	0.9057	0.8626	0.8219	0.7835	0.7473	0.7130	0.6806	0.6499	0.6209	0.5935	0.5674	0.5428	0.5194	0.4972	0.4761	0.4561	0.4371	0.4190	0.4019	0.3855	0.3700	0.3552	0.3411	
6	0.8880	0.8375	0.7903	0.7462	0.7050	0.6663	0.6302	0.5963	0.5645	0.5346	0.5066	0.4803	0.4556	0.4323	0.4104	0.3898	0.3704	0.3521	0.3349	0.3186	0.3033	0.2888	0.2751	
7	0.8706	0.8131	0.7599	0.7107	0.6651	0.6227	0.5835	0.5470	0.5132	0.4817	0.4523	0.4251	0.3996	0.3759	0.3538	0.3332	0.3139	0.2959	0.2791	0.2633	0.2486	0.2348	0.2218	
8	0.8535	0.7894	0.7307	0.6768	0.6274	0.5830	0.5403	0.5019	0.4665	0.4339	0.4039	0.3762	0.3516	0.3289	0.3076	0.2874	0.2684	0.2505	0.2338	0.2181	0.2033	0.1890	0.1759	
9	0.8368	0.7664	0.7026	0.6446	0.5919	0.5439	0.5002	0.4604	0.4241	0.3909	0.3606	0.3329	0.3075	0.2843	0.2630	0.2434	0.2255	0.2090	0.1938	0.1799	0.1670	0.1552	0.1443	
10	0.8203	0.7441	0.6756	0.6139	0.5584	0.5083	0.4632	0.4224	0.3855	0.3522	0.3220	0.2946	0.2697	0.2472	0.2267	0.2080	0.1911	0.1756	0.1615	0.1486	0.1369	0.1262	0.1164	
11	0.8043	0.7224	0.6496	0.5847	0.5268	0.4751	0.4289	0.3875	0.3505	0.3173	0.2875	0.2607	0.2366	0.2149	0.1954	0.1778	0.1619	0.1476	0.1346	0.1228	0.1122	0.1026	0.0938	
12	0.7885	0.7014	0.6246	0.5568	0.4970	0.4440	0.3971	0.3555	0.3186	0.2858	0.2567	0.2307	0.2076	0.1869	0.1685	0.1520	0.1372	0.1240	0.1122	0.1015	0.0920	0.0834	0.0757	
13	0.7730	0.6810	0.6006	0.5303	0.4688	0.4150	0.3677	0.3262	0.2897	0.2575	0.2292	0.2046	0.1821	0.1625	0.1452	0.1299	0.1163	0.1042	0.0935	0.0839	0.0754	0.0678	0.0610	
14	0.7579	0.6611	0.5775	0.5051	0.4423	0.3878	0.3405	0.2992	0.2633	0.2320	0.2046	0.1807	0.1597	0.1413	0.1252	0.1110	0.0985	0.0876	0.0779	0.0693	0.0618	0.0551	0.0492	
15	0.7430	0.6419	0.5553	0.4810	0.4173	0.3624	0.3152	0.2745	0.2394	0.2090	0.1827	0.1599	0.1401	0.1229	0.1079	0.0949	0.0835	0.0736	0.0649	0.0573	0.0507	0.0448	0.0397	
16	0.7284	0.6232	0.5339	0.4581	0.3936	0.3387	0.2919	0.2519	0.2176	0.1883	0.1631	0.1415	0.1229	0.1069	0.0930	0.0811	0.0708	0.0618	0.0541	0.0474	0.0415	0.0364	0.0320	
17	0.7142	0.6050	0.5134	0.4363	0.3714	0.3166	0.2703	0.2311	0.1978	0.1696	0.1456	0.1252	0.1078	0.0929	0.0802	0.0693	0.0600	0.0520	0.0451	0.0391	0.0340	0.0296	0.0258	
18	0.7002	0.5874	0.4936	0.4155	0.3503	0.2959	0.2502	0.2120	0.1799	0.1528	0.1300	0.1108	0.0946	0.0808	0.0691	0.0592	0.0508	0.0437	0.0376	0.0323	0.0279	0.0241	0.0208	
19	0.6864	0.5703	0.4746	0.3957	0.3305	0.2765	0.2317	0.1945	0.1635	0.1377	0.1161	0.0981	0.0829	0.0703	0.0596	0.0506	0.0431	0.0367	0.0313	0.0267	0.0229	0.0196	0.0168	
20	0.6720	0.5537	0.4564	0.3769	0.3118	0.2584	0.2145	0.1784	0.1486	0.1240	0.1037	0.0868	0.0728	0.0611	0.0514	0.0433	0.0365	0.0308	0.0261	0.0221	0.0187	0.0159	0.0135	
21	0.6598	0.5375	0.4388	0.3589	0.2942	0.2415	0.1987	0.1637	0.1331	0.1117	0.0926	0.0768	0.0638	0.0531	0.0444	0.0370	0.0309	0.0259	0.0217	0.0183	0.0154	0.0129	0.0109	
22	0.6468	0.5219	0.4220	0.3418	0.2775	0.2257	0.1839	0.1502	0.1228	0.1007	0.0826	0.0680	0.0560	0.0462	0.0382	0.0316	0.0262	0.0218	0.0181	0.0151	0.0126	0.0105	0.0088	
23	0.6342	0.5067	0.4057	0.3256	0.2618	0.2109	0.1703	0.1378	0.1117	0.0917	0.0738	0.0601	0.0491	0.0402	0.0329	0.0270	0.0222	0.0183	0.0151	0.0125	0.0103	0.0086	0.0071	
24	0.6217	0.4919	0.3901	0.3101	0.2470	0.1971	0.1577	0.1264	0.1015	0.0817	0.0659	0.0532	0.0431	0.0349	0.0284	0.0233	0.0188	0.0154	0.0126	0.0103	0.0085	0.0070	0.0057	
25	0.6095	0.4776	0.3751	0.2953	0.2330	0.1842	0.1461	0.1160	0.0923	0.0736	0.0588	0.0471	0.0378	0.0304	0.0245	0.0197	0.0160	0.0129	0.0105	0.0085	0.0069	0.0057	0.0046	

ერთი ლარის ერთჯერადი გადასახდელის მომსახური ღირებულება FV

წელი	პროცენტის განაკვეთი																								
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
1	10200	10300	10400	10500	10600	10700	10800	10900	11000	11100	11200	11300	11400	11500	11600	11700	11800	11900	12000	12100	12200	12300	12400		
2	10404	10609	10816	11025	11236	11449	11664	11881	12100	12321	12544	12769	12996	13225	13456	13689	13924	14161	14400	14641	14884	15129	15376		
3	10612	10927	11249	11576	11910	12250	12597	12950	13310	13676	14049	14429	14815	15209	15609	16016	16430	16852	17280	17716	18158	18609	19066		
4	10824	11255	11699	12155	12625	13108	13605	14116	14641	15181	15735	16305	16890	17490	18106	18739	19388	20053	20736	21436	22153	22889	23642		
5	11041	11503	12167	12763	13382	14026	14693	15388	16105	16851	17623	18424	19254	20114	21003	21924	22878	23864	24883	25937	27027	28153	29316		
6	11262	11941	12653	13401	14185	15007	15869	16771	17716	18704	19738	20820	21950	23131	24364	25652	26996	28398	29860	31384	32973	34628	36352		
7	11487	12399	13159	14071	15036	16056	17138	18280	19487	20762	22107	23526	25023	26600	28262	30012	31855	33793	35832	37975	40227	42593	45077		
8	11717	12668	13686	14775	15938	17182	18509	19926	21436	23045	24760	26584	28526	30590	32784	35115	37589	40214	42998	45950	49077	52389	55895		
9	11951	13048	14233	15513	16895	18385	19990	21719	23579	25580	27731	30040	32510	35179	38000	41084	44355	47854	51598	55599	59874	64430	69310		
10	12190	13430	14802	16289	17908	19672	21589	23674	25937	28394	31058	33946	37072	40456	44114	48068	52338	56947	61917	67275	73046	79259	85944		
11	12434	13842	15395	17103	18983	21049	23316	25804	28531	31518	34785	38359	42262	46524	51173	56240	61750	67767	74301	81403	89117	97489	106571		
12	12682	14258	16010	17959	20122	22522	25182	28127	31384	34985	38960	43345	48179	53503	59360	65800	72876	80642	89163	98497	108722	119912	132148		
13	12936	14685	16651	18856	21329	24098	27196	30658	34523	38833	43635	48980	54924	61528	68858	76987	85994	95964	106993	119182	132641	147491	163863		
14	13195	15126	17317	19799	22609	25785	29372	33417	37975	43104	48871	55348	62613	70757	79875	90075	101472	114198	128392	144210	161822	181414	203191		
15	13459	15580	18009	20789	23966	27590	31722	36425	41772	47846	54736	62543	71379	81371	92655	105387	119737	135895	154070	174494	197423	223440	251956		
16	13728	16147	18730	21829	25404	29522	34259	39703	45950	53109	61304	70673	81372	93576	107480	123303	141290	161715	184884	211238	240856	274462	312426		
17	14002	16528	19479	22920	26928	31588	37000	43171	50545	58951	68660	79861	92765	107572	124625	144265	166722	192441	221861	255477	293844	337588	387408		
18	14282	17024	20258	24066	28543	33789	39960	47171	55599	65436	76900	90174	105752	123755	144625	168790	196733	229005	266233	309127	358490	415233	480386		
19	14568	17535	21068	25270	30256	36165	43157	51417	61159	72603	86128	101974	120557	142318	167765	197484	231344	272516	319480	374043	437358	510737	595679		
20	14859	18061	21911	26533	32071	38697	46610	56044	67275	80623	96463	115231	137435	163665	194608	231056	273930	324294	383376	452593	533576	628206	738641		
21	15157	18603	22788	27860	33956	41406	50338	61088	74002	89492	108038	130211	156676	188215	225745	270338	323238	385910	460051	547637	650963	772694	915915		
22	15460	19161	23699	29253	36035	44304	54365	66586	81403	99336	121003	147138	178810	216447	261864	316293	381421	459235	552061	662641	794175	950413	113573		
23	15769	19736	24647	30715	38197	47405	58715	72579	89543	110263	135523	166266	203616	248915	303762	370062	450076	546487	662474	801795	968894	116908	140831		
24	16084	20328	25633	32251	40489	50724	63412	79111	98497	122392	151786	187881	232122	286452	352364	432973	531090	651320	794968	970172	118205	143780	174630		
25	16406	20938	26658	33864	42919	54274	68485	86231	108347	133855	170001	212305	264619	329190	408742	504578	626686	773881	953962	117390	144210	176853	216542		

დასახელება 2.3.

ერთი ლარის ანუიტეტის მიმდინარე დირეზული PVA

წ. №	პროცენტის განაკვეთი																								
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
1	0,9039	0,9707	0,6154	0,9523	0,9430	0,9345	0,9259	0,9173	0,9090	0,9009	0,8928	0,8849	0,8771	0,8697	0,8627	0,8557	0,8486	0,8414	0,8343	0,8274	0,8206	0,8140	0,8064	0,8006	
2	1,9456	1,9137	1,8869	1,8594	1,8339	1,8082	1,7832	1,7591	1,7354	1,7122	1,6905	1,6680	1,6466	1,6257	1,6052	1,5851	1,5654	1,5460	1,5278	1,5096	1,4915	1,4739	1,4568	1,4562	
3	2,8838	2,8281	2,7759	2,7232	2,6730	2,6242	2,5770	2,5319	2,4885	2,4471	2,4083	2,3713	2,3363	2,3032	2,2720	2,2428	2,2147	2,1877	2,1618	2,1370	2,1133	2,0907	2,0691	2,0488	
4	3,8077	3,7170	3,6290	3,5439	3,4631	3,3872	3,3153	3,2472	3,1827	3,1216	3,0637	3,0089	2,9571	2,9083	2,8624	2,8194	2,7792	2,7417	2,7068	2,6745	2,6437	2,6144	2,5866	2,5602	
5	4,7134	4,5791	4,4582	4,3294	4,2126	4,1000	3,9927	3,8905	3,7937	3,6999	3,6099	3,5236	3,4408	3,3614	3,2854	3,2127	3,1432	3,0769	3,0138	2,9538	2,8968	2,8427	2,7915	2,7432	
6	5,6043	5,4179	5,2424	5,0789	4,9172	4,7664	4,6288	4,4952	4,3656	4,2400	4,1184	4,0007	3,8869	3,7770	3,6710	3,5678	3,4674	3,3698	3,2750	3,1830	3,0938	3,0074	2,9237	2,8428	
7	6,4720	6,2303	6,0021	5,7864	5,5824	5,3893	5,2064	5,0340	4,8844	4,7377	4,5938	4,4526	4,3141	4,1783	4,0452	3,9148	3,7871	3,6621	3,5398	3,4202	3,3033	3,1891	3,0775	2,9685	
8	7,3255	7,0197	6,7327	6,4632	6,2098	5,9713	5,7486	5,5348	5,3309	5,1369	4,9528	4,7786	4,6143	4,4599	4,3154	4,1808	4,0461	3,9213	3,8064	3,6914	3,5763	3,4611	3,3468	3,2344	
9	8,1622	7,7861	7,4353	7,1078	6,8017	6,5152	6,2486	6,0012	5,7730	5,5541	5,3444	5,1439	4,9526	4,7704	4,5974	4,4335	4,2787	4,1330	4,0064	3,8888	3,7712	3,6545	3,5387	3,4248	
10	8,9826	8,5302	8,1009	7,7217	7,3601	7,0236	6,7101	6,4177	6,1446	5,8899	5,6532	5,4344	5,2335	5,0504	4,8851	4,7376	4,6079	4,4951	4,3982	4,3073	4,2224	4,1435	4,0706	3,9947	
11	9,7868	9,2526	8,7605	8,3064	7,8869	7,4987	7,1390	6,8052	6,4951	6,2065	5,9377	5,6889	5,4527	5,2337	5,0326	4,8494	4,6841	4,5366	4,4059	4,2910	4,1911	4,1072	4,0293	3,9574	
12	10,5733	9,9540	9,3856	8,8633	8,3838	7,9427	7,5361	7,1607	6,8137	6,4924	6,1944	5,9176	5,6603	5,4213	5,1999	5,0061	4,8299	4,6714	4,5296	4,4047	4,2958	4,2029	4,1260	4,0551	
13	11,3464	10,6350	9,9856	9,2936	8,8227	8,3577	7,9108	7,4869	7,0934	6,7289	6,3924	6,0834	5,8003	5,5423	5,3099	5,0931	4,8919	4,7064	4,5366	4,3927	4,2748	4,1829	4,1170	4,0571	
14	12,1062	11,2961	10,5681	9,8986	9,2950	8,7455	8,2442	7,7862	7,3667	6,9819	6,6312	6,3144	6,0299	5,7764	5,5439	5,3315	5,1394	4,9666	4,8127	4,6778	4,5609	4,4710	4,4071	4,3492	
15	12,8493	11,9379	11,084	10,3797	9,7122	9,1079	8,5595	8,0607	7,6061	7,1909	6,8099	6,4624	6,1422	5,8474	5,5755	5,3242	5,0916	4,8789	4,6855	4,5116	4,3577	4,2228	4,1159	4,0360	
16	13,5777	12,5611	11,6523	10,8578	10,1059	9,4466	8,8514	8,3226	7,8237	7,3792	6,9740	6,6039	6,2651	5,9542	5,6685	5,4053	5,1624	4,9377	4,7306	4,5409	4,3908	4,2719	4,1830	4,1141	
17	14,2919	13,0661	12,0657	11,2741	10,4773	9,7632	9,1216	8,5436	8,0216	7,5488	7,1196	6,7291	6,3729	6,0472	5,7487	5,4746	5,2232	4,9907	4,7746	4,5755	4,3908	4,2309	4,1020	4,0131	
18	14,9920	13,7535	12,6593	11,6896	10,8276	10,0591	9,3719	8,7556	8,2014	7,7016	7,2497	6,8399	6,4674	6,1280	5,8178	5,5339	5,2732	5,0333	4,8122	4,6079	4,4181	4,2431	4,0942	4,0153	
19	15,6785	14,3238	13,0339	12,0853	11,1581	10,3356	9,6036	8,9501	8,3649	7,8393	7,3658	6,9380	6,5504	6,1982	5,8775	5,5845	5,3162	5,0700	4,8435	4,6346	4,4415	4,2627	4,0967	4,0178	
20	16,3514	14,8775	13,5903	12,4622	11,4699	10,5940	9,8381	9,2285	8,5136	7,9633	7,4694	7,0248	6,6231	6,2593	5,9278	5,6278	5,3527	5,1009	4,8696	4,6567	4,4603	4,2786	4,1126	4,0187	
21	17,0112	15,4150	14,0292	12,8212	11,7641	10,8355	10,0168	9,2922	8,6487	8,0751	7,5620	7,1016	6,6870	6,3125	5,9731	5,6648	5,3837	5,1268	4,8913	4,6750	4,4756	4,2916	4,1212	4,0173	
22	17,6580	15,9369	14,4511	13,1630	12,0416	11,0612	10,2007	9,4424	8,7715	8,1757	7,6446	7,1695	6,7429	6,3587	6,0133	5,6964	5,4099	5,1486	4,9094	4,6900	4,4882	4,3021	4,1300	4,0161	
23	18,2922	16,4436	14,8568	13,4886	12,3034	11,2722	10,3711	9,5802	8,8832	8,2664	7,7184	7,2297	6,7921	6,3988	6,0442	5,7234	5,4321	5,1668	4,9245	4,7025	4,4985	4,3066	4,1371	4,0182	
24	18,9139	16,9455	15,2470	13,7986	12,5504	11,4693	10,5288	9,7066	8,9847	8,3481	7,7843	7,2829	6,8351	6,4338	6,0726	5,7465	5,4509	5,1822	4,9371	4,7128	4,5070	4,3176	4,1428	4,0189	
25	19,5235	17,4431	15,6221	14,0939	12,7834	11,6536	10,6748	9,8226	9,0770	8,4217	7,8431	7,3300	6,8729	6,4641	6,0971	5,7662	5,4669	5,1951	4,9476	4,7213	4,5139	4,3232	4,1474	4,0195	

ერთი ლარის ანოუტეტის მომავალი ღირებულება FVA

პროცენტის განაკვეთი

წელი	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
1	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000
2	20200	20300	20400	20500	20600	20700	20800	20900	21000	21100	21200	21300	21400	21500	21600	21700	21800	21900	22000	22000	22200	22300	22400	22400
3	30604	30909	31216	31525	31836	32149	32464	32781	33100	33421	33744	34069	34396	34725	35056	35389	35724	36061	36400	36741	37084	37429	37776	37776
4	41216	41836	42465	43101	43746	44399	45061	45731	46410	47097	47793	48498	49211	49934	50665	51405	52154	52913	53680	54457	55242	56038	56842	56842
5	52040	53091	54163	55256	56370	57507	58666	59847	61051	62278	63528	64803	66101	67424	68771	70144	71542	72966	74416	75892	77396	78926	80484	80484
6	63081	64684	66330	68019	69753	71533	73359	75233	77156	79129	81152	83227	85355	87537	89775	92068	94420	96830	99299	101830	104423	107079	109801	109801
7	74343	76625	78983	81420	83938	86540	89228	92004	94872	97833	100890	104047	107305	110668	114139	117720	121415	125227	129159	133214	137396	141708	146153	146153
8	85830	88923	92142	95491	98975	102598	106366	110285	114359	118594	122997	127575	132328	137268	142401	147733	153270	159020	164991	171189	177623	184300	191229	191229
9	97546	101591	105828	110266	114913	119780	124876	130210	135795	141640	147757	154157	160853	167858	175185	182847	190859	199224	207959	217199	226700	236690	247025	247025
10	109497	114639	120061	125779	131808	138164	144866	151929	159374	167220	175487	184197	193373	203045	213239	223999	235270	247099	259537	272738	286857	301828	317644	317644
11	121687	128078	134864	142068	149716	157836	166455	175603	185312	195614	206546	218143	230445	243493	257329	271999	287550	303931	321199	339405	358607	378857	400239	400239
12	134121	141920	150258	159171	168699	178885	189771	201407	213843	227132	241331	256502	272707	290017	308502	328239	349311	371802	395805	421416	448737	477877	508950	508950
13	146803	156178	166268	177130	188821	201406	214953	229534	245227	262116	280291	299847	320887	343519	367862	394040	422187	452445	484966	519915	557499	597788	641097	641097
14	159739	170863	182919	195986	210151	225505	242149	260192	279750	300949	323797	348424	374975	403584	434304	467289	502608	540429	580825	623966	670000	719280	772061	772061
15	172934	185989	200236	215786	232760	251290	271521	293609	317725	344054	372797	404175	438424	475804	516595	561101	609653	662607	720381	783305	851922	926694	100815	100815
16	186393	201569	218245	236575	256725	278880	303243	330034	359497	391899	427533	466717	509804	557175	609250	666488	729390	798502	874421	957799	104934	114983	126010	126010
17	200121	217616	236975	258404	282129	308402	337502	369737	405447	445008	488837	537391	591176	650751	716750	789792	870680	960218	105930	116893	129020	142429	157253	157253
18	214123	234144	256454	281324	309057	339970	374502	413013	455992	503959	557497	617251	683941	758364	841407	934056	103740	115265	128116	142441	158404	176188	195994	195994
19	228406	251169	276712	305390	337600	373790	414463	460185	510991	569395	634397	707494	789692	882118	986032	110284	123413	138166	154740	173354	194253	217711	244032	244032
20	242974	268704	297798	330660	367856	409955	457620	511601	572750	642028	720524	809468	910249	102443	115379	130032	146628	165418	186688	210758	237989	268785	303600	303600
21	257833	286765	319692	357103	399927	448652	504229	567645	640025	722651	816987	924699	104768	118810	134840	153138	174021	197847	225025	256017	291316	331605	377464	377464
22	272990	305368	342480	385052	433923	490057	554568	628733	714027	812143	925026	105491	120436	137631	157415	180172	206344	236438	271030	310781	356443	408875	469056	469056
23	288450	324529	366179	414305	469958	534361	608933	695310	795430	911479	104602	120204	138297	159276	183600	211801	244486	282361	326236	377045	435860	503916	582629	582629
24	304219	344265	390826	445020	508056	581767	667648	767898	884973	102174	118155	136831	158658	184367	213977	248807	289494	337010	392489	457224	532750	620817	724461	724461
25	320303	364593	416459	477271	548645	632490	731059	847009	983471	114413	133333	155618	181870	212793	249214	292104	342603	402042	471981	554242	650955	764605	898091	898091

