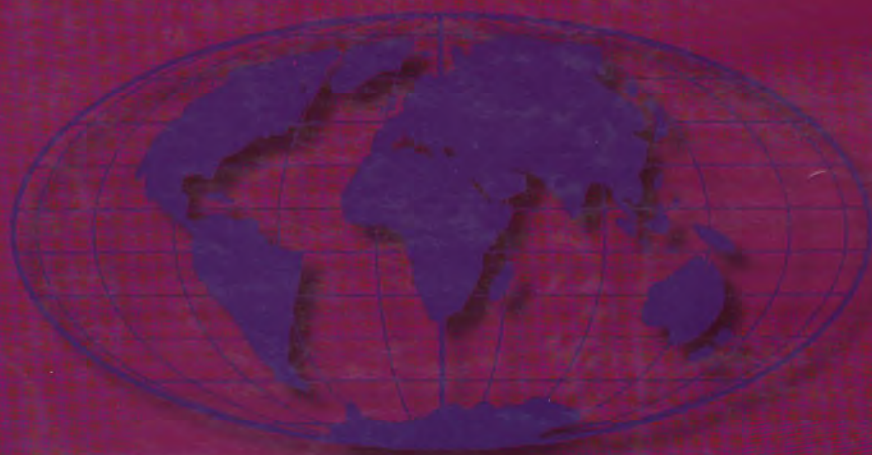


ნ. კვანთაშვილი, ა. სოკაძე, ზ. გომიგოძე

ფინანსური ანგარიშგება



ნ. კვათაშიძე, ა. ხორავა,
ზ. გომრიჭიანი

საქართველო
საგარეო ურთიერთობების
მინისტრის
შესრულებული. 2011 წ.

შინაგარეო ანგარიშგება



გამომცემლობა „მერიდიანი“

თბილისი - 2010

ნაშრომში წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საკითხები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა (ფასს) და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) მოთხოვნათა შესაბამისად.

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

აპტორები:

ნადეჟდა კვატაშიძე, ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი – თავი 2; თავი 3; პრაქტიკული სავარჯიშო.

ანჟელი ხორავა, ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი – თავი 1; თავი 4.

ზეინაბ გოგრიჯიანი, ივ.ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასისტენტ-პროფესორი – თავი 5; თავი 6.

რედაქტორი: პროფესიონალ ბუღალტერთა ინსტიტუტის დირექტორი, დოქტორი რევაზ ბაძამია



© გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2010

© ავტორთა ჯგუფი

ISBN 978-9941-10-270-7

ფინანსური ანგარიშგება

შინაარსი

თავი 1. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საფუძვლები

1.1. ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები.....	7
1.2. ფინანსური ანგარიშგების არსი, მიზანი, სრული პაკეტი და ძირითადი დაშვებები	14
1.3. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები	20
1.4. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მაჩასიათებლები	23
1.5. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება.....	31

თავი 2. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი)

2.1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაცია	37
2.2. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლების აღიარება და შეფასება	54
2.2.1. ანგარიშგების მუხლების აღიარება და შეფასების მეთოდები.....	54
2.2.2. აქტივების აღიარება და შეფასება.....	55
2.2.3. ვალდებულებების აღიარება და შეფასება.....	84
2.2.4. კაპიტალის სტრუქტურა და შეფასება. კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები	93

თავი 3. სრული შემოსავლის ანგარიშგება

3.1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება და მისი სტრუქტურა.....	101
3.2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და შეფასება.....	106
3.2.1. შემოსავლების აღიარება და შეფასება.....	106
3.2.2. ზარალების აღიარება და შეფასება.....	132

3.3. სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშების ელემენტების აღიარება და შეფასება.....	146
---	-----

თავი 4. ფულადი ნაკადების ანგარიშშემა

4.1. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა	154
4.2. ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.....	155
4.3. ფულადი ნაკადები და მათი კლასიფიკაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით	156
4.4. ფულადი ნაკადების ანგარიშების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით.....	159
4.5. ფულადი ნაკადების ანგარიშების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით.....	183

თავი 5. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშშემა

5.1. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშების არსი და მნიშვნელობა	194
5.2. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშების შედგენა.....	195

თავი 6. სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებითი შენიშვნები

6.1. სააღრიცხვო პოლიტიკის არსი, შერჩევა და გამოყენება.....	203
6.2. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებებში	207
6.3. შეცდომების კორექტირება	214
6.4. განმარტებითი შენიშვნები	219

პრაქტიკული სავარჯიშო – შპს „NAZ“

I. პირობა.....	226
1. ბალანსი 2010 წლის 1 იანვრისათვის.....	226
2. საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის.....	226

3. დამატებითი ინფორმაცია, აღურიცხავი ოპერაციები და სააღრიცხვო პოლიტიკა.....	227
4. დავალება – ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება.....	229
II. სამუშაო რეგული.....	230
III. პასუხები.....	253
საფეხური I. კორექტირებები და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვა.....	253
1. ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი.....	253
2. საცდელი ბალანსი კორექტირების შემდეგ.....	255
3. მთავარი წიგნის წარმოება.....	267
საფეხური II. დახურვის ოპერაციები.....	257
1. ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი.....	257
2. საცდელი ბალანსი დახურვის ოპერაციების შემდეგ.....	258
3. მთავარი წიგნის წარმოება.....	267
საფეხური III. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება.....	259
1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი).....	259
2. სრული შემოსავლის ანგარიშგება.....	260
3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.....	260
4. კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.....	262
5. მოგების გადასახადის დეკლარაცია.....	263
6. სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებები.....	265
დანართები.....	267
1. მთავარი წიგნი.....	267
2. გაანგარიშებები.....	277
2.1. ცვეთისა და ამორტიზაციის გაანგარიშება.....	277
2.2. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით.....	278
2.3. მოგების გადასახადის გაანგარიშება.....	278
2.4. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება პირდაპირი მეთოდით.....	279
2.5. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდით.....	280
გამოყენებული ლიტერატურა.....	281
დანართები.....	284



თავი 1. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საფუძვლები

- 1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები
- 1.2 ფინანსური ანგარიშგების არსი, მიზანი, სრული პაკეტი და ძირითადი დამ-
კვებები
- 1.3 ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები
- 1.4 ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები
- 1.5 ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის ფუძემდებლური პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვის კონცეფციის საფუძველს წარმოადგენს პირველადი ბუღალტრული ჩანაწერების ფინანსურ ანგარიშგებად გარდაქმნის წესებისა და რეკო-
მენდაციების ერთობლიობა, რომელიც სხვადასხვა ქვეყნის სააღრიცხვო პრაქტიკაში
შეტნაკლებად განსხვავებულია.

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

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები ფართო ცნებას წარმოადგენს და ბუღალ-
ტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში განხილულის გარდა სხვა კონ-
ცეპტუალურ დებულებებსაც მოიცავს. ამრიგად, ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები
წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ნაკრებს და გამოიყენება რომელიმე
კონკრეტულ ქვეყანაში. ამავე დროს, ზოგიერთი მათგანი უფრო მეტად შეესაბამება ამა
თუ იმ სამეურნეო ოპერაციას, ზოგი ნაკლებად. მიუხედავად ამისა, მათი გამოყენება
აუცილებელია პასუხის გასაცემად შემდეგ კითხვებზე:

- რომელი აქტივები და ვალდებულებები უნდა აისახოს ბალანსში;
- როგორ უნდა მოხდეს აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასება;
- როგორ უნდა აღიარდეს შემოსავლები და ხარჯები ფინანსურ ანგარიშგე-
ბაში;
- რა თანხით უნდა შეფასდეს ხარჯები და შემოსავალი.

ზემოაღნიშნული საკითხების გადასაწყვეტად, ბუღალტრული აღრიცხვა ემ-
ყარება:

- ორმხრივობის,
- ფულადი შეფასების,

- არსებობის ანუ მატერიალურობის,
- უწყვეტობის,
- პირვანდელი ღირებულების, ანუ თვითღირებულების,
- მყარი ფულადი ერთეულის,
- ავტონომიურობის,
- სიფრთხილის, ანუ წინდახედულების (კონსერვატიზმის),
- რეალიზაციის, და
- შესაბამისობის პრინციპებს.

ერთ-ერთი ძირითადი პრინციპია **ორმხრივობის პრინციპი**. იგი 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, ბუღალტრული 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 ეწოდება.“¹ 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

$$\text{აქტივები} - \text{პასივები} = \text{საკუთარი კაპიტალი}$$

ამ ტოლობამ თავის დროზე მიიღო შერის პოსტულატის სახელწოდება და ასეთი სახით იყო ფორმულირებული – საწარმოს კაპიტალი ტოლია სხვაობისა ქონებისა 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 მომხ-

¹ Шер. И. Ф. Бухгалтерия и баланс. (перевод с 5-20 немецкого издания) Экономика и Жизнь. 1926.стр. 16.

დარ 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 შეუძლებელია და მხოლოდ შეფასება შეიძლება. **შეფასების პროცესი** გულისხმობს უახლეს ინფორმაციასა და წარსულში მიღებულ გამოცდილებაზე დამყარებულ მსჯელობას. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ ასეთი მეთოდის გამოყენებისას, ინფორმაცია აუცილებლად უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რათა ფინანსური ანგარიშგების 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 ანგარიშგებაში ინფორმაციის ასახვასა და ლეტალიზაციასთან მიმართებაში. ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება, არასრული ან არაზუსტი ასახვა გამოიწვევს აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის დამახინჯებას და შესაბამისად, მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე უარყოფით გავლენას მოახდენს. ამიტომ არც ერთი არსებითი მოვლენა, ფაქტი აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე არ უნდა დარჩეს. რაც შეეხება თვითონ მოვლენის არსებითობის განსაზღვრას, აქ ისევ გონივრულ განსჯას უნდა დავეყრდნოთ, რადგანაც არსებითობა და არაარსებითობის მკვეთრად გამოიხატება შეუძლებელია. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების 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 1. საწარმოს აქტივები შეფასებულია 5 მლნ. ლარად. მათ შორის სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების ღირებულება 3 მლნ. ლარს შეადგენს. 2010 წლის 27 სექტემბერს 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 დოკუმენტაციასა 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 შეწყვეტონ ან საგრძნობლად შეამცირონ თავიანთი საქმიანობის მასშტაბები;
- საწარმოს ფუნქციონირების იურიდიული შეზღუდვა. მაგალითად, საქმიანობის ვადის ამოწურვა ან ლიცენზიის ჩამოთმევა;
- 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 აღირიცხება მათი შეძენისას გადახდილი ფულისა და მისი ეკვივალენტების ოდენობით, ან იმ რეალური ღირებულებით, რომელიც უნდა გადახდილიყო მისი შეძენის მომენტში. რაც შეეხება ვალდებულებებს, ისინი აღირიცხება 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

¹ ფასს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. თბ., 2009. პ. 23.

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 ანგარიშები 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 მსყიდველობითი უნარიანობა სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებულია და პირვანდელი ღირებულებით შეფასებული აქტივები არა შესადარისია. 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



მაგალითი 2. საწარმოს ბალანსში ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება 285.000 ლარს შეადგენს. ეს ძირითადი საშუალებები სხვადასხვა დროს არის შეძენილი და მათი სტრუქტურა შეძენის წლების მიხედვით ასეთია (იხ. ცხრილი 1):

ცხრილი 1

საწარმოს ძირითადი საშუალებები შეძენის წლების მიხედვით (ლარი)

შეძენის წლები	თვითღირებულება	დაგროვილი ცვეთა	საბალანსო ღირებულება
2007	120.000	10.000	110.000
2008	50.000	4.200	45.800
2009	147.000	7.000	140.000
2010	51.000	5.000	46.000
სულ	368.000	26.200	341. 800

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.htmlhard currency

ამ მონაცემების საფუძველზე შეიძლება დავასკვნათ, რომ 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმო ფლობს 341.800 ლარის საბალანსო ღირებულების ძირითად საშუალებებს. მაგრამ, ასეთი დასკვნა მაშინ არის რეალური, თუ ფულის ერთეული ამ წლებში მყარ ვალუტას წარმოადგენდა და მისი მსყიდველობითი უნარი წლების მიხედვით მკვეთრად განსხვავებული არ იყო. წინააღმდეგ შემთხვევაში, პირვანდელი ღირებულებით შეფასების მეთოდი კრიტიკის ობიექტი ხდება.

სიფრთხილის ანუ წინდახედულების (კონსერვატიზმის) პრინციპი გულისხმობს გად-აწყვეტილებების 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, დანა-ხარჯებისა 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.

სიფრთხილის ანუ წინდახედულების პრინციპი მხედველობაში მიიღება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და ბალანსის შედგენისას. თუ მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ საქონლის გაყიდვა თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით, მისი დაზიანების ან მოდელის მოძველების გამო, საწარმოს მიერ აუცილებელია მოსალოდნელი ზარალის გათვალისწინება. შესაბამისად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მარაგი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ბალანსში უნდა აისახოს თვითღირებულებასა და შესაძლო სარეალიზაციო ფასს შორის უმცირესი ღირებულებით.

დებიტორული დავალიანებების აღრიცხვისას, დებიტორის საიმედოობის შესახებ გარკვეული ეჭვის არსებობის შემთხვევაში, წინდახედულების პრინციპის თანახმად იქმნება დებიტორული დავალიანების ანარიცხი. ამ დროს დებიტორული დავალიანება ჯერ კიდევ რჩება საბუღალტრო ანგარიშებში, მის დასაფარავად მომავალში ფულადი სახსრების მიღების იმედით, ხოლო ფულადი სახსრების მიუღებლობისას შესაძლო დანაკარგი (შეფასებული საეჭვო მოთხოვნა) მაშინვე აღიარდება.



მაგალითი 3. საწარმოს დებიტორული დავალიანებების სიდიდემ 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 20.000 ლარი შეადგინა. საწარმოს ხელმძღვანელობა ვარაუდობს, რომ მისი დებიტორების ფინანსური პრობლემების და წარსული წლების გამოცდილების გათვალისწინებით, საეჭვოა დებიტორული დავალიანებების 3%-ის დაფარვა. ამიტომ, წინდახედულების პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმო ქმნის დებიტორული დავალიანებების ანარიცხებს 600 ლარის ოდენობით.

დებიტორული დავალიანებების ანგარიშზე ნაშთის სახით აისახება 20.000 ლარი. ბალანსის აქტივების ჯამში კი დებიტორულ დავალიანება შეიტანება საეჭვო ვალებისათვის შექმნილი ანარიცხების თანხის გამოკლებით – 19.400 ლარის ოდენობით ($20.000 - 20.000 \cdot 3\%$) .

რეალიზაციის პრინციპი გულისხმობს, რომ საწარმოს შემოსავლების აღიარება-ასახვა 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 მოხდეს რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება, ასეთია – მაშინ, როდესაც საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა ხდება მყიდველზე. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისათვის გადამწყვეტი არ არის, ფულადი სახსრების მიღებას როდის ჰქონდა ადგილი, საქონლის მყიდველისათვის გადაცემამდე, გადაცემის დროს, თუ მის შემდეგ.



მაგალითი 4. საწარმომ 2010 წლის 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. რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპების ურთიერთკავშირი, ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთმიკუთვნების პროცესი პირდაპირ უკავშირდება დარიცხვის მეთოდს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითად დაშვებას წარმოადგენს.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენისას გაყიდვიდან მიღებულ ამონაგებს უნდა დაუპირისპირდეს გაყიდული საქონლის თვითღირებულება. ეს უკანასკნელი შესაბამისობის პრინციპის მოთხოვნებს რომ აკმაყოფილებდეს, საჭიროა პერიოდის დასაწყისისათვის საწარმოში არსებული საქონლის ნაშთისა და მიმდინარე პერიოდში შესყიდული საქონლის ღირებულებათა ჯამს გამოაკლდეს პერიოდის ბოლოსათვის ნაშთად დარჩენილი (გასაყიდი) საქონელი. მას მონაწილეობა არ მიუღია მიმდინარე პერიოდის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის ფორმირებაში და ამ ფუნქციას ის მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში შეასრულებს.

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.

1.2. ფინანსური ანგარიშგების არსი, მიზანი, სრული პაკეტი და ძირითადი დაშვებები

საწარმოში ფორმირებული საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვან ნაწილს ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს. ფინანსური ანგარიშგება 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 გამოუმუშავების უნარის, აგრეთვე მათი საიმედოობისა და ღრულობის 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, ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა, აგრეთვე ეკონომიკური გარემოს ცვლილებებთან შეგუების უნარი. ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურის შესახებ სასარგებლოა სესხების მიღებაზე მომავალი მოთხოვნის განსაზღვრის და მოსალოდნელი მოგების მესაკუთრეთა შორის განაწილებისათვის. ინფორმაცია საწარმოს ლიკვიდურობისა 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 გამომუშავების 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 მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- საწარმოს აქტივები;
- საწარმოს ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- შემოსავლები და ხარჯები, მათ შორის, შემოსულობები და დანაკარგები;
- მესაკუთრეთა შენატანები საკუთარ კაპიტალში და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებები; და
- საწარმოს ფულადი ნაკადები.

აღნიშნული ინფორმაცია 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 ანგარიშგებას და საანგარიშგებო პერიოდის სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტებს);
- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ყველა მნიშვნელოვანი და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;

• ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პირველი შესადარისი პერიოდის დაწყების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ის სააღრიცხვო პოლიტიკას იყენებს რეტროსპექტულად, ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს გადაიანგარიშებს რეტროსპექტულად, ან, როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსური ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაციას.

ინფორმაცია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების შესახებ ძირითადად მოცემულია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში. ინფორმაციას საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, ასევე საწარმოს ეფექტიანობის შესახებ, ასახავს სრული შემოსავლის ანგარიშგება. საწარმოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობებიდან ფულადი ნაკადების ცვლილებაზე მიუთითებს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება. ინფორმაცია საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მიმდინარე ცვლილებების შესახებ ასახულია პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში. ფინანსური ანგარიშგების 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 მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების საშუალებას. მათში ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვა ასპექტი აისახება და ამდენად, ერთმანეთთან მჭიდროდ არიან დაკავშირებული.

ფინანსური ანგარიშგების გამარტივებით 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.

ბასს 1 – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ს თანახმად „იგულისხმება, რომ ფასს-ის გამოყენებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, საჭიროების შემთხვევაში, დამატებით განმარტებებთან ერთად, აკმაყოფილებს სამართლიანი წარდგენის კრიტერიუმებს“¹

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ძირითადი დაშვებების გათვალისწინება. ეს დაშვებებია:

¹ ფასს. ბასს 1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. თბ. 2009. პ.15.

- ფუნქციონირებადი საწარმო,
- დარიცხვის მეთოდი.

ფუნქციონირებადი საწარმო. ამ დაშვების თანახმად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების 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, როგორიცაა: 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.



მაგალითი 5. ელექტროხელსაწყოების მწარმოებელმა საწარმომ ფუნქციონირება დაიწყო 2000 წელს და 2010 წლამდე ნორმალურად ფუნქციონირებდა. პერიოდულად იგი იღებდა ბანკის კრედიტს, რომელსაც დროულად ფარავდა. 2010 წლიდან საწარმოს შეექმნა პრობლემები თავისი პროდუქციის გასაღებასთან დაკავშირებით. აღნიშნულის მიზეზი გახდა იმ სავაჭრო საწარმოების დახურვა, რომლებიც მის მიერ წარმოებული პროდუქციის რეალიზაციას ახდენდნენ.



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. 2010 წლის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ფუნქციონირებადო ბის პრინციპის გათვალისწინებით მიზანშეწონილად არ ჩაითვალა და გაკეთდა სათანადო განმარტებები აღნიშნული გარემოებების შესახებ.

დარიცხვის 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 გატარებები 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 გასანაღდებელი 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 6. საწარმომ 2010 წლის 24 დეკემბერს შემდგომი გადახდის პირობით გაყიდა 2.000 ლარის საქონელი. მყიდველმა ფული 2011 წლის 27 იანვარს გადაიხადა. დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე საქონლის გაყიდვის ოპერაცია 2010 წლის დეკემბრის საბუღალტრო ჩანაწერებში აისახა, კერძოდ, აღიარდა შემოსავლად და მოთხოვნად საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან. ამ ჩანაწერების საფუძველზე კი 2010 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახა შემოსავლის, ხოლო 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილ ბალანსში მოთხოვნის სახით.

იმავსე საწარმომ იჯარით აიღო შენობა. წლიური საიჯარო ქირა 12.000 ლარს შეადგენს. საწარმომ 2010 წლის 29 დეკემბერს გადაიხადა 6 თვის იჯარის ქირა, 1 იანვრიდან 30 ივნისამდე პერიოდისათვის. ეს არის 2011 წლის შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯი, ამიტომ იგი ხარჯად აღიარდა არა 2010 წლის დეკემბრის თვეში, არამედ განაწილდა 2011 წლის 6 თვეზე. ამრიგად, გადახდილი იჯარის თანხა 2010 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში არ აღიარდება ხარჯად, მაგრამ აისახება ბალანსში, როგორც წინასწარ გაწეული იჯარის ხარჯი 12.000 ლარის ოდენობით.



ბასს1-ის თანახმად, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება (გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა), უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. ამავე დროს ბუღალტრულ აღრიცხვაში დარიცხვის 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 გამოიჯნული უნდა იყოს სხვა დანარჩენი ინფორმაციისაგან, რომელიც ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელს წარედგინება. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები ვრცელდება მხოლოდ ფინანსური აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციაზე. ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ მომხმარებლებმა შეძლონ მისი გამოიჯნა მათთვის სასარგებლო სხვა ინფორმაციისაგან, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს არ ემყარება.

ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტი უნდა გამოიყოს დანარჩენი ინფორმაციიდან და მიეთითოს იმ საწარმოს ან საწარმოთა ჯგუფის დასახელება, რომლის ინფორმაციასაც ასახავს იგი. აუცილებელია საანგარიშგებო თარიღის, ან **ამ პერიოდის მთლიანობა**, 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.

როცა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი იცვლება და იგი უფრო ხანგრძლივი ან ხანმოკლე პერიოდისათვის წარედგინება, ამ პერიოდის მთლიანობასთან ერთად აუცილებელია მისი შეცვლის მიზეზის მითითება და იმის აღნიშვნა, რომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებასა და განმარტებებში ასახული თანხები შესადარისი არ არის.

ზოგჯერ, საწარმო წარადგენს **შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას**, რომელიც სრული ან შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგებაა ერთ წელზე უფრო ხანმოკლე პერიოდისათვის. შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საკითხებს არეგულირებს სტანდარტი 34 – „შუალედური ფინანსური ანგარიშგება“. მოცემული სტანდარტით არ განისაზღვრება, რომელმა საწარმომ უნდა გამოაქვეყნოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, რა სიხშირით და რამდენად ძალე, შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. სტანდარტით არ არის განსაზღვრული ამ პერიოდის ხანგრძლივობა. იგი ხელისუფლების, ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევის მარეგულირებელი ორგანოების და საფონდო ბირჟების პრეროგატივას წარმოადგენს.

აღნიშნული სტანდარტით შემოთავაზებულია შუალედური ანგარიშგების შემადგენელი კომპონენტები, დადგენილია შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური შინაარსი და მოცულობა, რაც გულისხმობს შემოკლებული ფინანსური ანგარიშგებისა და შერჩეული განმარტებითი შენიშვნების წარდგენას.

1.3 ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები

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

მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება წელიწადში ერთხელ მაინც. იგი გათვალისწინებულია მომხმარებელთა ფართო ფენების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილებების 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 ძირითად საინფორმაციო წყაროს წარმოადგენს.

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

- გადაწყვეტოს, დამატებით დააბანდოს, იგივე ოდენობით დატოვოს ან გაყიდოს ინვესტირებული კაპიტალი;
- შეაფასოს საწარმოს ხელმძღვანელების საქმიანობა და პასუხისმგებლობა;
- შეაფასოს საწარმოს მიერ თავისი მუშაკების ხელფასებითა და სხვა სახის დახმარებებით 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 ორგანიზაციები, 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 გაფიქროს, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები. ამავე დროს აქციონერები და ინტერესებულნი 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 ორგანიზაციები 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, დადგინდეს 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 ღიდი ნაწილი გარკვეულ მანერზე ზეგავლენას ახდენს გარემოზე. საწარმოები, რომელთაც მყარი ფინანსური მდგომარეობა აქვთ, საკმარის რესურსებს ფლობენ გარემოზე საწარმოს მანერზე 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, ჰოლანდიაში, შვეიცარიაში და დანიაში ღიდ საწარმოებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად მოეთხოვებათ ინფორმაციის წარდგენა გარემოს დაცვის შესახებ.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა 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 მოთმინად საზოგადოების დაცვაზე გაწეული დანახარჯების შესახებ.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე პასუხისმგებელობა 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.

1.4 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 გადააქცევენ მომხმარებლისათვის სასარგებლო ინფორმაციად. ეს მახასიათებლებია:

- ალქმალობა,
- შესაბამისობა,
- საიმედოობა, და
- შესადარისობა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის მნიშვნელოვან ღირსებას მისი ადვილად ალქმალობა წარმოადგენს. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ალქმალობა 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 ალქმის 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 ღონისა 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 საფუძველად, როგორიცაა დივიდენდებისა და ხელფასების გაცემა, ფასიანი ქაღალდე-

ბის ფასების ცვლილებები და საწარმოს მიერ თავისი ვალდებულებების დროულად დაფარვის უნარი.



მაგალითი 7. ფეხსაცმელების მწარმოებელი საწარმო თავის პროდუქციას ჰყიდის მსხვილი საგაჭრო 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 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.

თუ კომპანია დივერსიფიცირებულ საქმიანობას ეწევა, მისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა სამეურნეო საქმიანობის ცალკეული სეგმენტის მიხედვით, შესაბამისი იქნება.

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 წინასწარგანზრახული 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 ღიაპაზონი 0.5 – 5%.



მაგალითი 8. საწარმომ, რომელიც სამარკო ლეინოებით ვაჭრობდა საქართველოში, 2010 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 2010 წლის ფინანსურ მდგომარეობაზე არ მოუხდენიათ განსაკუთრებული გავლენა. მიუხედავად ამისა, მომხმარებელთა ინფორმირება არსებული მდგომარეობისა და პერსპექტივების შესახებ გარკვეულ გავლენას მოახდენს მათ გადაწყვეტილებებზე და არსებით ფაქტად ითვ-

¹ ფასს. ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. თბ., 2009. პ.7.

ლება, ამიტომ საჭიროა ამ ინფორმაციის ასახვა განმარტებითი შენიშვნების სახით.

მიუხედავად ცალკეულ შემთხვევებში მათი მოცულობისა, არსებითად ჩაითვლება შემდეგი მოვლენები:

- ოპერაციები ურთიერთდაკავშირებულ მხარეებს შორის;
- ბუღალტრული გატარებები ან კორექტირებები, რომელთა შედეგად აღიარებული მოგება ზარალით შეიცვლება;
- ბუღალტრული გატარებები და კორექტირებები სეგმენტთან, ან საწარმოს ბიზნესის რომელიმე ნაწილთან დაკავშირებით, რომელიც მნიშვნელოვან როლს ასრულებს საწარმოს ფინანსური შედეგების ფორმირებაში;
- კანონმდებლობისა და ნორმატივების უგულებელყოფა;
- საწარმოსათვის ჯარიმების დაკისრება;
- სარჩელის აღძვრა სასამართლოში;
- მნიშვნელოვან მომწოდებლებთან და მყიდველებთან ურთიერთობების გაუარესება და სხვა.

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 9. საწარმომ სასამართლოში აღძრა სარჩელი მისთვის მიყენებული ზარალის – 10.000 ლარის ანაზღაურების შესახებ. სარჩელის მთელი თანხით მოთხოვნის ასახვა ბუღალტრულ ბალანსში არ იქნება საიმედო ინფორმაცია, ამიტომ მიზანშეწონილი არ არის მისი ასეთი სახით ასახვა. ამავე დროს ზავებით მიზანშეწონილია, რომ მთელი საპრეტენზიო თანხა და სარჩელთან დაკავშირებული გარემოებები აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ინფორმაციის საიმედოობის უზრუნველსაყოფად საჭიროა იგი შემდეგ მოთხოვნებს აკმაყოფილებდეს:

- ნეიტრალობა,
- წინდახედულება,
- 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 ინფორმა-

ცია, იგი არ ჩაითვლება ნეიტრალურად და 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, საექვო 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 ფინანსურ ანგარიშგების მუხლებთან. მაგალითად, მოთხოვნების ამოღება, მანქანა-დანადგარების სასარგებლო მომსახურების ვადის პროგნოზი, შესაძლო საგარანტიო პრეტენზიები და სხვა. წინდახედულობის გათვალისწინებით მარაგი აისახება ბალანსში ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულებით, დებიტორული დავალიანებიდან მოსალოდნელი ზარალისათვის იქმნება საექვო ვალების ანარიცხები, მომავალში განსახორციელებელი ძირითადი საშუალებების დემონტაჟისათვის და საგარანტიო მომსახურების გასაწევად იქმნება ანარიცხები და სხვა.

განუსაზღვრელი გარემოებები უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მათი ხასიათის, სიდიდის 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 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 10. სპორტულ გამაჯანსაღებელ კომპლექსს 2010 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 2010 წლის ფინანსური ანგარიშგების ოპტიმისტური წარდგენა თავიდან იქნა აცილებული. 31 დეკემბრის მდგომარეობით შედგენილ ბალანსში აქტივები გენერატორის ღირებულებით შემცირებულად აისახა, ხოლო 2010 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გენერატორის ღირებულების ზარალი აღიარდა.

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

სამეურნეო ოპერაციების 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. კერძოდ, უნდა განისაზღვროს:

- წარმოიქმნა თუ არა ამ ოპერაციის შედეგად ახალი აქტივი ან ვალდებულება;
- შეიცვალა თუ არა არსებული აქტივები ან ვალდებულებები;
- აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკები და სარგებელი, მიუხედავად იმისა, იურიდიულად არის თუ არა ამ აქტივის მფლობელი.

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

ზოგიერთი სამეურნეო ოპერაცია (გარიგება) წინასწარ განზრახვით ისეა ფორმულირებული, რომ მისი შინაარსი განსხვავდება იურიდიული ფორმისაგან. მაგალითის სახით შეიძლება განვიხილოთ იქნეს გაყიდვისა და უკუშესყიდვის შეთანხმებები. ზოგჯერ საწარმოები თავიანთ აქტივებს ყიდნიან იმ პირობით, რომ მომავალში ისევ შეისყიდონ წინასწარ დადგენილ ღირებულებას. თუმცა ამ პერიოდის განმავლობაში განაგრძობენ ამ აქტივის გამოყენებას. ეს სამეურნეო ოპერაცია იურიდიული თვალსაზრისით გაყიდვას წარმოადგენს, ხოლო შინაარსის მიხედვით უზრუნველყოფილი სესხია, ამიტომ ასეთი გაყიდვა არ უნდა აისახოს, როგორც ამონაგები.



მაგალითი 11. საწარმომ 2010 წლის 1 სექტემბერს შეიძინა 20.000 ლარის ხის მასალა ავეჯის დასამზადებლად. ეს მასალა საჭიროებდა შენახვას რეგულირებად პირობებში, გარკვეული ღირებულების განმავლობაში. საწარმომ ხის მასალა 2015 წლის 5 ოქტომბერს მიჰყიდა სხვა საწარმოს 21.000 ლარად. ამავე დროს მან გააფორმა ხელშეკრულება იმის თაობაზე, რომ 2015 წლის 5 ოქტომბერს უკან შეისყიდდა მასალას 37.000 ლარად. ხის მასალას ისევ პირველი საწარმო ინახავს რეგულირებად პირობებში. ამ მასალის მდგომარეობასა და უსაფრთხოებაზე პასუხისმგებლობა მას ეკისრება. იურიდიული ფორმის მიხედვით აღნიშნული ოპერაცია გაყიდვას, ხოლო ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით უზრუნველყოფილ სესხს წარმოადგენს. ამ ოპერაციის იურიდიული ფორმით ასახვისას საწარმომ შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებას თავი აარიდოს, რაც საწარმოს

საქმიანობის შედეგების დამახინჯებას გამოიწვევს. აღნიშნულმა შეიძლება ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელი შეცდომაში შეიყვანოს. თუ სამეურნეო ოპერაციების ჭეშმარიტი შედეგი არ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაშინ ის ვერ იქნება სანდო და მომხმარებლის მოთხოვნილებების შესაბამისი. სამეურნეო ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსით და არა მათი იურიდიული ფორმის მიხედვით ასახვის შედეგად, კი ფინანსური ანგარიშგება სანდო, შესაბამისი და აღქმადი გახდება.



მაგალითი 12. 2010 წლის 20 ოქტომბერს საწარმოს დოკუმენტაციით გრძელვადიანი აქტივები საკუთრების იურიდიული უფლებით გადაცემულია სხვა საწარმოზე. ამავე დროს, 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის, ხელშეკრულებით არსებობს შეთანხმება, რომლის თანახმად, საწარმო ჯერ კიდევ ინარჩუნებს ამ აქტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. ასეთ პირობებში აქტივის გაყიდვის ოპერაციის აღრიცხვა მისი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით არ იქნება მისი ნამდვილი შინაარსის შესაბამისი, ანუ ეს აქტივები შინაარსის ფორმაზე აღმატებულების პრინციპის თანახმად, ამ დროისათვის გამყიდველი საწარმოს ბალანსში გრძელვადიანი აქტივების სახით უნდა აისახოს.

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, ბუღალტრულ ბალანსში სამეურნეო ოპერაციების და მოვლენების სამართლიანი ასახვის შედეგია სანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმოს ბალანსზე არსებული აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი, რომლებიც აკმაყოფილებენ აღიარების კრიტერიუმებს.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის დიდ ნაწილს თან ახლავს არასამართლიანი წარდგენის რისკი. ამის მიზეზს ერთის მხრივ, შესაფასებელი ოპერაციების და მოვლენების განსაზღვრის თანდაყოლილი სირთულეები, ხოლო მეორეს მხრივ, შეფასების და წარდგენის მეთოდოლოგიის შემუშავება და გამოყენება წარმოადგენს. ზოგიერთ შემთხვევაში ფინანსური მუხლების და მათი ეფექტების შეფასება იმდენად არაზუსტია, რომ საწარმო, როგორც წესი, არ აღიარებს მათ. მაგალითად, გუდვილი ფორმირდება ძირითადად საწარმოს საქმიანობის პროცესში, მაგრამ მისი ზუსტი შეფასება, როგორც წესი, საკმაოდ დიდ სირთულეებთან არის დაკავშირებული, ამიტომ ის არ შეიძლება აქტივად აღიარდეს. აქედან გამომდინარე, ზოგჯერ, უფრო მართებულია მუხლების აღიარება და აღიარებასა და შეფასებაში მოსალოდნელი შეცდომების რისკის შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს **სრული**, არსებობისა 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. ინფორმაციის დროული მიწოდების მიზნით, ხშირად ხდება ანგარიშგების წარდგენა მანამდე, ვიდრე სამეურნეო ოპერაციების ყველა ასპექტი იჭრება ცნობილი, რაც ანგარიშგების საიმედოობას ამცირებს. ზოგჯერ, თუ ფინანსური ანგარიშგება დროულად არ მიეწოდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, ანუ თუ მისი წარდგენისას მიზანშეუწონელ შეფერხებას აქვს ადგილი, მან ინფორმაციის მიწოდება ყველა ასპექტის გამოვლენამდე არ ხდება. ასეთ შემთხვევაში ინფორმაცია შეიძლება საიმედო გახდეს, მაგრამ დაგვიანებული იყოს გადაწყვეტილებების მისაღებად.

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. ფასის გამოყენება, რომელიც მოიცავს განმარტებებში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერას, მომხმარებელს შედარების პროცესის სათანადოდ განხორციელებაში ეხმარება.

ინფორმაციის შესადარისობა სულაც არ ნიშნავს საწარმოს მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების უნიფიცირებას. არ შეიძლება გამართლებულად ჩაითვალოს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შენარჩუნება, რომელიც ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შესაბამისობასა და საიმედოობას, ასევე მიზანშეუწონელია ძველი სააღრიცხვო პოლიტიკით გაგრძელდეს მუშაობა, თუ არსებობს უფრო საიმედო და შესაფერისი ალტერნატივა.

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.

ინფორმაციის შესადარისობის უზრუნველსაყოფად საჭირო შესწორებები, რაც ადრე გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით არის გამოწვეული, განიხილება ბასს 8-ში „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“

ფინანსური ანგარიშგების მიზნის მისაღწევად საჭიროა გარკვეული თანაფარდობის დაცვა ინფორმაციის ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის.

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

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. ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმოს საქმიანობის ყველა ასპექტის ასახვამ შეიძლება იგი მომხმარებლისათვის ნაკლებად გასაგები და აღქმადი გახადოს.

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.



მაგალითი 13. საწარმოს წინააღმდეგ აღიძრა სარჩელი. მოსარჩელე ითხოვს 50 ათასი ლარის კომპენსაციას. სასამართლო დავის დასრულება სავარაუდოა მიმდინარე წლის აპრილის ბოლოს, საწარმოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღია მიმდინარე წლის 31 მარტი. სარჩელის თანხა საწარმოსათვის არსებითია და ფინანსურ ანგარიშგებაში აუცილებლად უნდა აისახოს,

მაგრამ სასამართლოს გადაწყვეტილება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღისათვის ცნობილი არ არის. წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება ამ შემთხვევაში იქნება დროული, მაგრამ არასრული, თუ ინფორმაცია სასამართლო დავის შესახებ არ აისახა ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე კომპონენტში. დროულობას და სისრულეს შორის არსებული წინააღმდეგობა დაიძლევა, თუ შეიქმნება ანარიცხები და აისახება ბალანსში, ხოლო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარდება ხარჯი.

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 ამ მომხმარებლის მიერ, ვინც ამ ინფორმაციიდან სარგებელს იღებს. ინფორმაცია შესაძლებელია სასარგებლო აღმოჩნდეს მომხმარებელთა უფრო ფართო წრისათვის, ვიდრე თავიდან იყო გათვალისწინებული.

1.5 ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

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 ელემენტებს მიეკუთვნება 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.

აქტივები და ვალდებულებები ბალანსში შეიძლება დაჯგუფდეს მათი დანიშნულებისა და ფუნქციების მიხედვით, რაც ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში ეხმარება.

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

საკუთარი კაპიტალი სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად განიხილება, 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 და სააქციო კაპიტალის ან საწესდებო კაპიტალის სახით აისახება. რეზერვების შექმნა ზოგჯერ წესდებით ან კანონმდებლობით მოითხოვება, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების ზარალისგან დამატებითი დაცვის მიზნით.

საწარმოს ბალანსში ასახული საკუთარი კაპიტალის სიდიდე დამოკიდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებაზე. როგორც წესი, საკუთარი კაპიტალის ჯამური სიდიდე შეიძლება მხოლოდ შემთხვევით უდრიდეს საწარმოს აქციათა ჯამურ საბაზრო ფასს ან თანხას, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს წმინდა აქტივების ცალკე ან მთლიანად საწარმოს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს, გაყიდვით.

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.

შემოსავლები მოიცავს **ამონაგებს და შემოსულობას**. ამონაგები მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. ასეთია: **ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან, ამონაგები მომსახურების გაწევიდან, პროცენტი, დივიდენდები, როიალტი და საიჯარო ქირა**.

ამონაგები საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხაა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის შედეგად და იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, მესაკუთრეთა მიერ დამატებითი ინვესტიციებისაგან დამოუკიდებლად.

საწარმოს კუთვნილი არამატერიალური აქტივების სხვა პირების მიერ გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი ცნობილია, როგორც **როიალტი** და იგი საწარმოს ძლევა პატენტების, სავაჭრო ნიშნების საავტორო უფლებებისა და სხვათა გამოყენებისათვის.

დივიდენდი კი წარმოადგენს მესაკუთრეთა შორის მოგების განაწილებას, კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად.

საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების იჯარით გაცემისას საწარმო იღებს შემოსავალს, რომელიც **იჯარიდან მიღებული შემოსავლის** სახელით არის ცნობილი.

შემოსულობა გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა მიიღება ძირითადი აქტივების გაყიდვის შედეგად, ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით.

ხარჯების ცნების ქვეშ იგულისხმება ზარალი და ხარჯები, რომლებიც წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, როგორცაა: რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასი და ცვეთა. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა სახის აქტივების (ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება.

ზარალის ქვეშ იგულისხმება სხვა მუხლები, რომლებიც აკმაყოფილებენ ხარჯების შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში ან არაორდინალური საქმიანობის პირობებშიც, რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა), უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო. ზარალი სხვა ხარჯების მსგავსად ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების 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 მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში მითითებულია, რომ „თუ მუხლს გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტად აღიარების ძირითადი ნიშნები, მაგრამ არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს, იგი აუცილებლად უნდა იქნას ასახული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ეს აუცილებელია მაშინ, როდესაც ამ ინფორმაციის ცოდნას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგების და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შეფასებაში.“¹

რაც შეეხება ფინანსური ანგარიშგების თითოეული ელემენტის აღიარებისა და შეფასების მეთოდოლოგას, ის 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 ზარჯების 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.

ზარჯების 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 ზარჯები მაშინვე აღიარდება, როგორც კი აქტივების შემცირების ან ვალდებულებების ზრდის აღიარებას ექნება ადგილი.

ამონაგების და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ზარჯები მაშინ აღიარდება, როცა დანახარჯების გაწევისა და ცალკეული შემოსავლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდა-

¹ ფასს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები, თბ., 2009. პ. 88.

პირი კავშირი. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული ხარჯები აღიარდება მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან შემოსავლის მიღებისთანავე.

ზოგჯერ საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არის მოსალოდნელი. ასეთ შემთხვევაში ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს სისტემატურად, რაიმე შესაბამისი ნორმატიული განაწილების პრინციპის მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში დანახარჯები აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც ამ დანახარჯებთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებელი მოიხმარება ან ამოიწურება. ეს ეხება ისეთ აქტივებთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარებას, როგორიცაა: ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები. ამ დროს დანახარჯები ცვეთისა და ამორტიზაციის სახით აღიარდება.

ხარჯები აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მაშინაც, როდესაც ვალდებულია აქტივების აღიარების გარეშე წარმოიქმნება. ასეთია გარანტიის უზრუნველყოფით წარმოქმნილი ვალდებულებები.

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

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს იყენებენ :

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

შეფასების აღნიშნული მეთოდები და მათი თავისებურებანი ცხრილის სახით ასე შეიძლება იქნას განზოგადოებული. (იხ. ცხრილი 2)

ცხრილი 2

შეფასების მეთოდები და მათი თავისებურებანი

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



თავი 2. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი)

- 2.1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაცია
- 2.2. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლების აღიარება და შეფასება
 - 2.2.1. ანგარიშგების მუხლების აღიარება და შეფასების მეთოდები
 - 2.2.2. აქტივების აღიარება და შეფასება
 - 2.2.3. ვალდებულებების აღიარება და შეფასება
 - 2.2.4. კაპიტალის სტრუქტურა და შეფასება. კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

2.1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაცია

➤ აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“¹ თანახმად საწარმოებმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შესატანი აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინონ ბრუნვაში მონაწილეობის მიხედვით: მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად, ან ლიკვიდურობის² მიხედვით, როდესაც ინფორმაციის ასეთი წარდგენა უფრო სამართლიანია. საწარმოები მუხლების კლასიფიკაციის მეთოდის შერჩევის დროს უნდა ხელმძღვანელობდნენ წარდგენილი ინფორმაციისადმი საიმედოობისა და შესაბამისობის მოთხოვნებით. კერძოდ, აქტივების კლასიფიკაციის დროს გათვალისწინებული უნდა იქნეს საწარმოში მათი დანიშნულება/ფუნქცია, ხასიათი და ლიკვიდურობა, ხოლო ვალდებულებების კლასიფიკაცია – მათი თანხა, ხასიათი და განაწილება დროში. იმის მიუხედავად, თუ როგორ წარადგენს საწარმო აქტივებსა და ვალდებულებებს, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი:

აქტივები – ძირითადი საშუალებები, საინვესტიციო ქონება, არამატერიალური აქტივები, ფინანსური აქტივები, ბიოლოგიური აქტივები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები, გადავადებული საგადასახადო აქტივები, გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები, ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები.

¹ ფასს. ბასს 1-ის თანახმად საწარმოს შეუძლია არ გამოიყენოს ამ სტანდარტში გამოყენებული ანგარიშგების სახელწოდებები, ანუ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას კვლავ უწოდოს „ბალანსი“. თბ., 2009. პ.10.

² ლიკვიდურობა (ლათ. liquidus – თხევადი, მიმდინარე) არის აქტივის ფულად ქცევის უნარი. ლიკვიდური – ფულად გადაქცევადი. О.Островская. Банковское дело. Толковый словарь. М.2001. с. 217.

ვალდებულებები – სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები, ანარიცხები, ფინანსური ვალდებულებები, მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები, გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული ვალდებულებები.

საკუთარი კაპიტალი – გამოშვებული სააქციო კაპიტალი, რეზერვები, არამაკონტროლებელი წილი, რომელიც წარმოდგენილია კონსოლიდირებული ბალანსის საკუთარ კაპიტალში (უმცირესობის წილი).

ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს **დამატებითი მუხლები, სახელწოდებები და ქვეჯგუფების ჯამური თანხები**, რადგან ასეთი წარდგენა აუცილებელია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის დასახასიათებლად.

ქვეჯგუფებში კლასიფიცირებული ლეტალური ინფორმაცია დამოკიდებულია ფასს-ის მოთხოვნებსა და თანხის სიდიდეზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. ამიტომ ბასს-ის იძლევა რეკომენდაციას, რომ იმის დასადგენად, საჭიროა თუ არა დამატებითი მუხლების ცალკე წარდგენა, საწარმომ უნდა შეაფასოს:

- ა) აქტივების შინაარსი და ლიკვიდურობა;
- ბ) აქტივების ფუნქციები საწარმოში; და
- გ) ვალდებულებების შინაარსი, მათი სიდიდე და დაფარვის ვადები.

როდესაც შეფასების განსხვავებული საფუძველი გამოიყენება სხვადასხვა კლასის აქტივებისთვის, ეს იმას ნიშნავს, რომ ისინი ერთმანეთისაგან განსხვავდება **შინაარსით ან ფუნქციებით** და, შესაბამისად, ცალ-ცალკე მუხლების სახით უნდა იქნეს წარდგენილი. მაგალითად, ძირითად საშუალებებს გააჩნიათ სხვადასხვა **შინაარსი** და ამიტომ საჭიროა მათი დაჯგუფება უძრავ (პასიურ) და აქტიურად მომუშავე საშუალებებად. ასევე აქტივების განსხვავებულად შეფასება არის მათი ცალ-ცალკე დაჯგუფების საფუძველი. მაგალითად, ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“-ის შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ჯგუფი შეიძლება აისახოს თვითღირებულებით, ზოგიერთი – გადაფასებული ღირებულებით. შესაბამისად, ასეთი აქტივები განცალკევებულად უნდა დაჯგუფდეს.

აქტივების **ფუნქციები** სხვადასხვა საწარმოში განაპირობებს მათ განცალკევებულად დაჯგუფებას. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები უნდა იქნეს წარდგენილი შემდეგ ჯგუფებად: ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია, საქონელი; მოთხოვნები კი შემდეგ ჯგუფებად: მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, მოთხოვნები გაცემული ავანსებით, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ და სხვა.

ვალდებულებების დამატებითი მუხლების წარდგენას საფუძველად უნდა დაედოს ვალდებულებების **შინაარსი, სიდიდე და დაფარვის ვადები**. ვალდებულებები უნდა დაჯგუფდეს შინაარსით: დარიცხული (საგადასახადო ვალდებულებები, ვალდებულებები საპენსიო ფონდის მიმართ, ანარიცხები), პროცენტთან (სასესხო, სათამასუქო ვალდე-

ბულებები) და უპროცენტო (მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები, ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ, მიღებული ავანსები) და სხვა. როგორც ცნობილია, დაფარვის ვადების მიხედვით ვალდებულებები ჯგუფდება მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად.

საკუთარი კაპიტალის შესახებ დამატებითი ინფორმაცია უნდა იქნეს წარდგენილი აქციების კლასების (ჩვეულებრივი, პრივილეგიური) და რეზერვების (საემისიო კაპიტალი, დაგროვილი მოგება, გადაფასების რეზერვი) სახეების მიხედვით.

ამდენად, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების ფორმატი არ არის მკაცრად განსაზღვრული და მოთხოვნილი, საწარმო თავად ანდენს თავისი აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციას მოკლევადიანებად (მიმდინარე) და გრძელვადიანებად. ამავე დროს, საწარმო ვალდებულია, აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია:

ა) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არა უმეტეს თორმეტ თვეში; და

ბ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტ თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში.

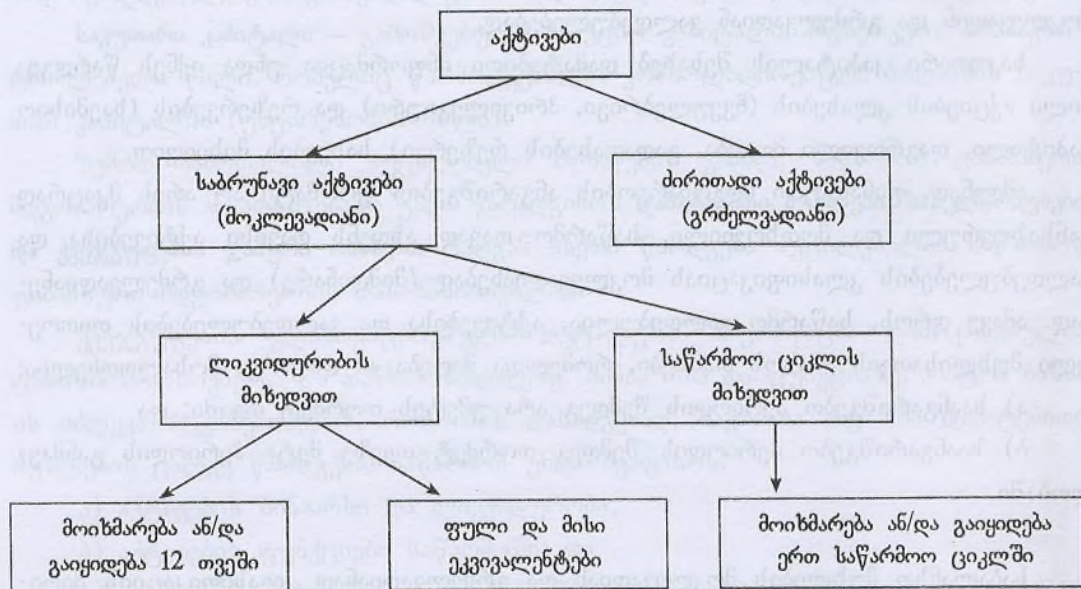
საბალანსო მუხლების მოკლევადიან და გრძელვადიანად კლასიფიკაციის ძირითადი ნიშანია „დრო, ბრუნვალობა“, რითაც დგინდება, თუ დროის რა მონაკვეთში უნდა მოხდეს აქტივების გამოყენება-გაყიდვა და ვალდებულებების დაფარვა. დროის მონაკვეთად, პერიოდად, ჩვეულებრივ პირობებში მიჩნეულია 12 თვე. ზოგადად ითვლება, რომ ის საბალანსო მუხლები, რომელთა ბრუნვალობა მოიცავს პერიოდს საანგარიშგებო თარიღიდან 12 თვეს – მოკლევადიან, ხოლო რომელთა ბრუნვალობა აღემატება 12 თვეს – გრძელვადიან მუხლებს წარმოადგენს.

მაგრამ, ბასს 1 აკეთებს გამონაკლის და აქტივების მოკლევადიან მუხლებად კლასიფიკაციას საფუძვლად უდებს შემდეგ მოთხოვნებს:

- ბრუნავენ ჩვეულებრივ ერთ საწარმოო ციკლში;
- ბრუნავენ საანგარიშგებო პერიოდიდან 12 თვეში;
- ბრუნვალობა არ არის შეზღუდული დროში, რადგან ფულად სახსრებს და მათი ეკვივალენტებს წარმოადგენენ.

საბალანსო მუხლების მოკლევადიან მუხლებად კლასიფიკაციის ასეთ მოთხოვნებს საფუძვლად უდევს ორი ნიშანი: ლიკვიდურობა და საწარმოო ციკლში მონაწილეობა (იხ. სქემა 1).

აქტივების კლასიფიკაცია



ბასს 1-ის თანახმად საწარმოო აქტივი მოკლევადიან აქტივად უნდა მიიჩნიოს, თუ:

- ნავარაუდევია აქტივის რეალიზაცია, ან გამიზნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- ნავარაუდევია მისი რეალიზაცია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტი თვის განმავლობაში;
- აქტივი არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტი.

ყველა სხვა აქტივი უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს. ბასს-ით გრძელვადიანი აქტივები მოიცავს ყველა გრძელვადიან მატერიალურ, არამატერიალურ და ფინანსურ აქტივს, რომელიც გამოიყენება გრძელვადიანი დანიშნულებით.

საწარმოო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შეძენით და მთავრდება მზა პროდუქციის გაცვლით ნაღდ ფულზე ან ფულის ეკვივალენტზე. როდესაც საწარმოს ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლი ზუსტ განსაზღვრას არ ექვემდებარება, ბასს 1-ით იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.

ამდენად, ყურადსაღებია ის, რომ მოკლევადიანი აქტივები მოიცავს აქტივებს, რომელიც:

- გაყიდული ან მოხმარებული უნდა იქნეს როგორც ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის შემადგენელი ნაწილი, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მათი რეალიზაცია მოსალოდნელია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში;

- განკუთვნილია სავაჭრო მიზნებისთვის, იმის მიუხედავად, თუ დროის რა პერიოდშია ნავარაუდები ამის განხორციელება (მათ შორის გრძელვადიანი ფინანსური აქტივებიც, რომელიც ბასს 39-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ მიხედვით კლასიფიცირდება როგორც სავაჭროდ გამიზნული და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების მიმდინარე ნაწილი).



მაგალითი 1. საწარმოო ციკლი და მარაგი

სამშენებლო საწარმოს, რომლის საწარმოო ციკლი მოიცავს 16 თვეს, აქვს ისეთი სამშენებლო მასალები, რომელიც გამოყენებული უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ 13 თვის განმავლობაში, ხოლო სახლის მშენებლობა გეგმით 14 თვეში დასრულდება. საწარმო ახდენს აქტივების კლასიფიკაციას მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად.

◆ იმის მიუხედავად, რომ სამშენებლო მასალები გამოყენებული იქნება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 13 თვის განმავლობაში, ხოლო სახლის გაყიდვა ნავარაუდევია 14 თვის შემდეგ, საწარმომ სამშენებლო მასალები და დაუმთავრებელი წარმოება უნდა მიაკუთვნოს მოკლევადიან აქტივებს.



მაგალითი 2. საწარმოო ციკლი და მოთხოვნები

გემომშენებელ საწარმოს, რომლის საწარმოო ციკლი მოიცავს 13 თვიან პერიოდს, აქვს დებიტორული დავალიანება. იგი ამოღებული უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 14 თვის შემდეგ. საწარმო ახდენს აქტივების კლასიფიკაციას მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად.

◆ საწარმომ დებიტორული დავალიანება უნდა ასახოს როგორც მოკლევადიანი აქტივი, ვინაიდან მისი ამოღება ნავარაუდევია საწარმოო ციკლის პერიოდში. ასეთი კლასიფიკაციით საწარმო ახდენს იმ აქტივების გამოყოფას, რომელიც ფულად იქცევა ერთ საწარმოო ციკლში.

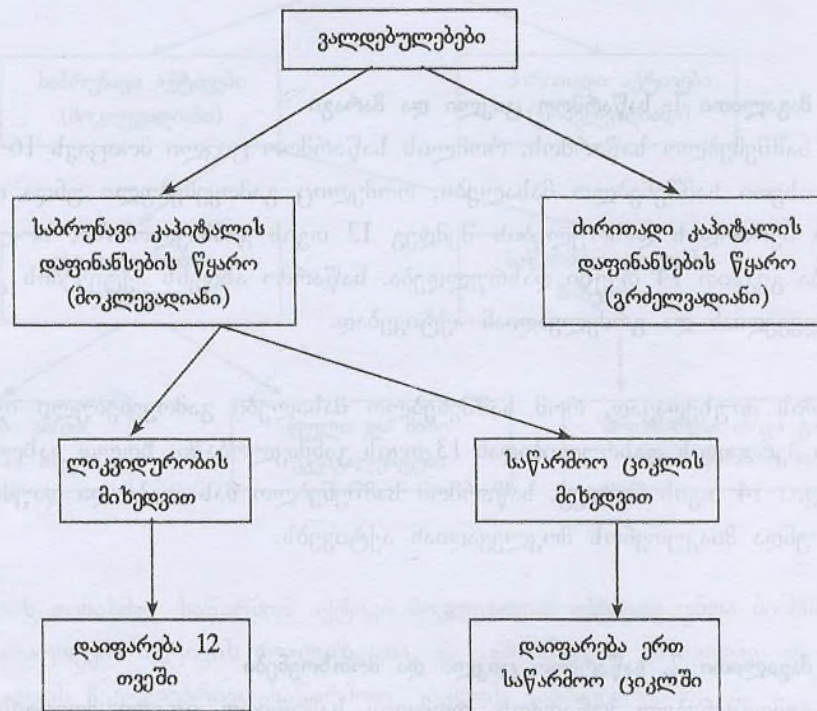
ბასს-ის თანახმად, საწარმომ ვალდებულია **მოკლევადიან ვალდებულებად** უნდა მიიჩნიოს, თუ:

- ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- გ) უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში; ან
- დ) საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად (იხ.სქემა 2).

სქემა 2

ვალდებულებების კლასიფიკაცია



ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულებები, მაგალითად, სავაჭრო ვალდებულებები, ზოგიერთი ტიპის დარიცხვა თანამშრომლებისათვის და სხვა საწარმოო დანახარჯები, არის საბრუნავი კაპიტალის ნაწილი და გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივ ციკლში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში. როდესაც საწარმოს საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, ბასს 1-ით იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.

ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება არ წარმოადგენს მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილს, მაგრამ გადასახდელია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში ან, ძირითადად, სავაჭრო დანიშნულებით გამოიყენება. ასეთია მაგალითად, ბასს 39-ის შესაბამისად, სავაჭროდ გამიზნულად კლასიფიცირებული ფინანსური ვალდებულებები, საბანკო ოვერდრაფტები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი, გადასახდელი დივიდენდები, მოგებიდან გადასახადები და სხვა არასავაჭრო ვალდებულებები.

ამდენად, მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება:

- სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანება:
 - კრედიტორული დავალიანება;
 - დარიცხვები.
- ანარიცხები:
 - საგარანტიო მომსახურების;
 - გარემოს დაცვის;
 - სასამართლო დავის.
- ფინანსური ვალდებულებები (სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანების გარდა):
 - გადასახდელი სესხები;
 - გადასახდელი პროცენტები.
- მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები:
 - მოგების გადასახადი;
 - საშემოსავლო გადასახადი;
 - დამატებული ღირებულების გადასახადი;
 - სხვა გადასახადები.

ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც გრძელვადიან დაფინანსებას უზრუნველყოფს (ე.ი. არ წარმოადგენს **საბრუნავი კაპიტალის ნაწილს**, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში) და დასაფარი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში, **მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებად**.

ზოგიერთ ვალდებულებას აქვს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებების ელემენტები, ესენია გარანტიები, ანარიცხები და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები. საგარანტიო ანარიცხების კლასიფიკაცია დამოკიდებულია გარანტიის პირობებზე, თუ გარანტიის პერიოდია 12 თვე, მაშინ ანარიცხი მოკლევადიანია, ხოლო თუ 12 თვეზე მეტ პერიოდს მოიცავს, მაშინ – გრძელვადიანია. გარემოს დაცვის ანარიცხები, როგორც წესი, გრძელვადიანია. საპენსიო ანარიცხების ბუნებიდან გამომდინარე საწარმოს ხელმძღვანელობას უძნელდება ამ ვალდებულების მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სიდიდის საიმედოდ განსაზღვრა და ამიტომ, როგორც წესი, ის მიეკუთვნება გრძელვადიანს. გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებს ბასს 1 მიაკუთვნებს გრძელვადიან ვალდებულებებს, მაშინაც კი როდესაც მოსალოდნელია ამ ღრობითი სხვაობების რეალიზაცია, რომლითაც ეს გადავადებებია გამოწვეული, ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვეში.

ისეთი ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია, როგორიცაა საბანკო კრედიტი, მკაცრად არის რეგლამენტირებული. **კლასიფიკაცია ღვინდება ბალანსის შედგენის**

თარიღის მდგომარეობით. საწარმო ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, თუ ისინი გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა:

- ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;
- ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მთავრდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე¹.

თუ საწარმო ვარაუდობს და მის სურვილზეა დამოკიდებული ვალის რეფინანსირება ან გადავადება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ ცოტა 12 თვით, მან ვალდებულების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც გრძელვადიანი მაშინაც კი, თუ ამის გარეშე ისინი დასაფარი იქნებოდა მოკლევადიან პერიოდში. მაგრამ, როდესაც ვალის რეფინანსირება ან გადავადება დამოკიდებული არ არის საწარმოს სურვილზე (მაგალითად, როცა არ არსებობს რეფინანსირების ხელშეკრულება), რეფინანსირების პოტენციური შესაძლებლობა მხედველობაში არ მიიღება და ვალდებულება განიხილება, როგორც მოკლევადიანი.



მაგალითი 3. რეფინანსირება საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ

საწარმოს სურვილი აქვს მოახდინოს მოკლევადიანი სასესხო ვალდებულების რეფინანსირება. ამ ვალდებულების დაფარვის ვადაა 2012 წლის თებერვალი. რეფინანსირების ხელშეკრულებას ხელი მოეწერა 2012 წლის იანვარში და ვალდებულების დაფარვის ვადა 13 თვით გადავადდა.

საწარმოს საანგარიშგებო წელი სრულდება 2011 წლის 31 დეკემბერს, ფინანსური ანგარიშგება მტკიცდება 2012 წლის მარტში.

◆ ვინაიდან სესხის რეფინანსირების უფლება არ იქნა მოპოვებული საანგარიშგებო თარიღისათვის, ბალანსში ვალდებულება აისახება როგორც მოკლევადიანი ვალდებულება.



მაგალითი 4. რეფინანსირების უფლების გამოყენება საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ

არსებული გრძელვადიანი სასესხო ხელშეკრულების ფარგლებში საწარმომ ისარგებლა რეფინანსირების უფლებით და 2012 წლის 10 თებერვალს მოახდინა ვალდებულების გადავადება 15 თვით, რომლის დაფარვის ვადა იყო 2012 წლის მარტი.

¹ რეფინანსირება (ინგლ. refunding – დაფარვა): 1. ძველი ვალის დაფარვა ახალი ვალის გაცემით; 2. პროლონგაცია (ლათ. prolongo – გაგრძელება) სესხის ვალის გაგრძელება ახალი სპეციალური ხელშეკრულებით (პროტოკოლით), ან თავად ხელშეკრულების ტექსტში სესხის ვადების გაგრძელების შესაძლებლობის შესახებ პირობის შეტანა, ე.წ. „ავტომატური“ პროლონგაცია. О.Островская. Банковское дело. Толковый словарь, М.2001. с. 290.

საწარმოს საანგარიშგებო წელი სრულდება 2011 წლის 31 დეკემბერს, ხოლო ფინანსური ანგარიშგება მტკიცდება 2012 წლის აპრილში.

◆ ვინაიდან საანგარიშგებო პერიოდისათვის ხელშეკრულებით არსებობდა სესხის რეფინანსირების უფლება, ბალანსში სასესხო ვალდებულება აისახება როგორც **გრძელვადიანი ვალდებულება**,

როდესაც საწარმო არღვევს გრძელვადიანი სესხის ხელშეკრულების პირობას საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას ან მანამდე, რის გამოც ვალდებულება **მოთხოვნისთანავე გადასახდელი ხდება**, ვალდებულების კლასიფიცირება უნდა მოხდეს როგორც **მოკლევადიანი** იმ შემთხვევაშიც კი, როცა კრედიტორი საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე თანხმდება, რომ ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო არ მოითხოვს ვალდებულების დაფარვას. ამგვარი ვალდებულება მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმის გამო, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს არ გააჩნია უპირობო უფლება, ვალდებულების დაფარვა გადავადოს ამ თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვით მაინც.



მაგალითი 5. ხელშეკრულების პირობების დარღვევა და მისი შესრულება საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ

საწარმომ 2011 წლის სექტემბერში აიღო სამწლიანი სესხი. ხელშეკრულების თანახმად პროცენტის დაგვიანებით გადახდის შემთხვევაში, სასესხხო ვალდებულება ხდება მოთხოვნისთანავე გადასახდელი. საწარმომ 2011 წლის ოქტომბერში და ნოემბერში დაარღვია გრძელვადიანი სესხის პირობები – პროცენტი გადაიხადა 20 დღიანი დაგვიანებით, რის გამოც ვალდებულება გადავიდა მოთხოვნისთანავე გადასახდელ ვალდებულებათა კატეგორიაში. 2012 წლის იანვარში კრედიტორი დათანხმდა, რომ ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო არ მოითხოვს ვალდებულების დაფარვას. საანგარიშგებო წელი სრულდება 2011 წლის 31 დეკემბერს. ფინანსური ანგარიშგება მტკიცდება 2012 წლის მარტში.

◆ იმის მიუხედავად, რომ კრედიტორი არ მოითხოვს ვალდებულების დაფარვას, ბალანსში გრძელვადიანი სესხი აისახება როგორც **მოკლევადიანი ვალდებულება**, რადგან საწარმოს არ ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება.

ვალდებულება კლასიფიცირდება, როგორც **გრძელვადიანი**, თუ კრედიტორი საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებისას თანხმდება ვალის გადავადებაზე, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ ცოტა 12 თვით, რომლის განმავლობაშიც საწარმოს საშუალება ეძლევა შეასრულოს დარღვეული ხელშეკრულების პირობები და, **ამავდროულად, კრედიტორს არ ექმნება ვალის ანაზღაურების დაუყოვნებლივ მოთხოვნის უფლება**.



მაგალითი 6. ხელშეკრულების პირობების შესასრულებლად დამატებითი პერიოდის გამოყოფა

2011 წელს საწარმომ დაარღვია გრძელვადიანი სესხის პირობები. 2011 წლის დეკემბრის მეორე ნახევარში კრედიტორმა საწარმოს მისცა 10 თვიანი პერიოდი დარღვევების გამოსასწორებლად, მაგრამ მას ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო არ შეუძლია მოითხოვოს ვალდებულების დაუყოვნებლივ დაფარვა. საანგარიშგებო წელი სრულდება 2011 წლის 31 დეკემბერს, ხოლო ფინანსური ანგარიშგება მტკიცდება 2012 წლის მარტში.

◆ ბალანსში გრძელვადიანი სესხი აისახება, როგორც **გრძელვადიანი ვალდებულება**, რადგან კრედიტორს არ შეუძლება ვალის ანაზღაურების დაუყოვნებლივ მოთხოვნა.

მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება სესხები, თუ ქვემოთ ჩამოთვლილ მოვლენებს ადგილი აქვს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღს შორის, ეს მოვლენები მიიჩნევა არამაკორექტირებელ მოვლენებად და განიმარტება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ბასს 10-ის „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები“-ს მიხედვით:

- რეფინანსირება ვალის გახანგრძლივებით;
- გრძელვადიანი სასესხო ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გასწორება;
- კრედიტორის მიერ საშელავათო პერიოდის მიცემა გრძელვადიანი სასესხო ხელშეკრულების პირობის დარღვევის გამოსასწორებლად.

ამდენად, ჩამოთვლილი მოვლენები არ არის მოკლევადიანი სესხებისათვის მაკორექტირებელი მოვლენები, სესხების კლასიფიკაცია არ იცვლება და კვლავ აისახება ბალანსში მოკლევადიან ვალდებულებად.

ბალანსის მუხლები მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად კლასიფიკაციის შემთხვევაში ცალკეულ ქვეყნებში აისახება გარკვეული თანმიმდევრობით კანონმდებლობისა ან ტრადიციების შესაბამისად: აქტივები – ლიკვიდურობის ზრდადობის, ან პირიქით, კლებადობის მიხედვით, ხოლო ვალდებულებები – სუბიექტებისა და დაფარვის ვადების კლებადობის მიხედვით: ვალდებულებები მესაკუთრეთა მიმართ, ანუ საკუთარი კაპიტალი, რომელსაც არ ექვემდებარება დაფარვას სამეურნეო საქმიანობის პერიოდში; ვალდებულებები გარეშე პირების მიმართ, ანუ მოზიდული კაპიტალი, რომელიც უნდა დაიფაროს სამეურნეო საქმიანობის პერიოდში. შესაბამისად, ვალდებულებების მუხლები აისახება შემდეგი თანმიმდევრობით: საკუთარი კაპიტალი, გრძელვადიანი ვალდებულებები, მოკლევადიანი ვალდებულებები. ბასს 1-ში ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებისა და ვალდებულებების ასეთი კლასიფიკაციის საილუსტრაციო მაგალითად

განხილულია საბალანსო მუხლების შემდეგი მინიმალური ჩამონათვალი:

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

2012 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

აქტივები	2012წ.	2011წ.
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები		
გუდვილი		
სხვა არამატერიალური აქტივები		
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში (ინვესტიციები, რომელიც აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით)		
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები		
სულ გრძელვადიანი აქტივები		
მიმდინარე აქტივები		
სააქონლო-მატერიალური ფასეულობები		
სავაჭრო მოთხოვნები		
სხვა მიმდინარე აქტივები		
წესილი სახსრები და მათი ეკვივალენტები		
მოკლევადიანი ინვესტიციები		
სულ მიმდინარე აქტივები		
სულ აქტივები		
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
ბეზაკუთრეთა კაპიტალი		
სააქციო კაპიტალი		
გაუნაწილებელი მოგება		
საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტები		
არამაკონტროლებელი წილი		
სულ საკუთარი კაპიტალი		
ვალდებულებები		
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
გრძელვადიანი სესხები		
გადავადებული გადასახადები		
გრძელვადიანი ანარიცხები		
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები		
მოკლევადიანი სესხები		
გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი		
მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ანარიცხები		
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		

სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სულ ვალდებულებები		
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		

ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება წარდგენილ იქნეს ინდივიდუალურად – ერთი საწარმოს, ან კონსოლიდირებულად – საწარმოთა ჯგუფის მიერ. **ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება** არის ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია სათავო საწარმოს, მეკავშირე საწარმოს ინვესტორის ან ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ ინვესტირებული საწარმოების შედეგებისა და წინადა აქტივების გაუთვალისწინებლად. **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება**¹ არის საწარმოთა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის ანგარიშგება. ამდენად, **საწარმოთა ჯგუფს** უწოდებენ სათავო და შვილობილ საწარმოებს ერთად. **სათავო საწარმო** ისეთი საწარმოა, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმო. კონტროლის დონის მიხედვით, სათავო საწარმოს შეიძლება ჰყავდეს შვილობილი, მეკავშირე და ერთობლივი საქმიანობის საწარმოები.

შვილობილი საწარმო² არის საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს სხვა საწარმო (ცნობილი სათავო საწარმოს სახელწოდებით). **კონტროლი** ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

მეკავშირე საწარმო³ არის საწარმო, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა და ამავე დროს იგი არ არის არც შვილობილი საწარმო და არც წილი ერთობლივ საქმიანობაში. **მნიშვნელოვანი გავლენა** ნიშნავს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის ან ერთობლივი კონტროლის უფლებას.

ერთობლივი საქმიანობა⁴ გულისხმობს ორი ან მეტი მონაწილე მხარის ერთობლივად კონტროლირებადი ეკონომიკური საქმიანობის წარმართვას, სახელშეკრულებო შეთანხმებების საფუძველზე. **ერთობლივი კონტროლი** წარმოადგენს ხელშეკრულებით დადგენილ ერთობლივ კონტროლს ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში, რომელიც არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სტრატეგიული ფინანსური და ოპერატიული გადაწყვეტილებების მიღება უკავშირდება საქმიანობას, რომელიც საჭიროებს ერთობლივად მაკონტროლებელ მხარეთა (სრულუფლებიანი მონაწილე) ერთსულოვან თანხმობას.

ბასს 28 მოითხოვს, რომ ინვესტორის ბალანსში ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოში აისახოს კაპიტალ-მეთოდით. **კაპიტალ-მეთოდი** ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულებით.

¹ ფასს 3 „საწარმოთა გაერთიანება“. თბ., 2009.

² ფასს. ბასს 27 „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“. თბ., 2009.

³ ფასს. ბასს 28 „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში“. თბ., 2009.

⁴ ფასს. ბასს 31 „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა“. თბ., 2009.

ინვესტიციის მოგება ან ზარალი მოიცავს მის წილს ინვესტირებული საწარმოს მოგებაში ან ზარალში.



მაგალითი 7. ინვესტიციის შეფასება კაპიტალ-მეთოდით.

საწარმომ მიმდინარე წლის თებერვალში განახორციელა ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოში და 500 ათას ლარად შეიძინა კაპიტალის 35%. მიმდინარე წლის ბოლოს მეკავშირე საწარმოს მოგებამ შეადგენს 80.000 ლარს. ინვესტორმა კონსოლიდირებულ ბალანსში კაპიტალ-მეთოდით უნდა აისახოს ინვესტიცია:

$$[500.000 + (80.000 * 35\%)] = 500.000 + 28.000 = 528.000 \text{ ლარი.}$$

ასევე, კონსოლიდირებული ბალანსის კაპიტალში უნდა აისახოს ე.წ. „არამაკონტროლებელი წილი“. არამაკონტროლებელი წილი არის წილი შვილობილი საწარმოს საკუთარ კაპიტალში, რომელიც სათავო საწარმოს არ ეკუთვნის არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ. არამაკონტროლებელი წილი ასახავს იმას, თუ ბალანსში წარდგენილი აქტივების რა ნაწილი ეკუთვნის იმათ, ვისი წილი არ იძლევა კონტროლის უფლებას. არამაკონტროლებელი წილი ვერ აკმაყოფილებს ვალდებულებების აღიარების კრიტერიუმებს, ბასს 1-ის თანახმად ის უნდა აისახოს ბალანსის საკუთარ კაპიტალში სახელწოდებით „არამაკონტროლებელი წილი“. მაგალითად, სათავო საწარმო შვილობილ საწარმოში, რომლის ნეტო აქტივები 850.000 ლარია, ფლობს 80%-ს. კონსოლიდირებულ ბალანსში არამაკონტროლებელი წილი აისახება 170.000 ლარად $(850.000 * 20\%)$.

ანგარიშების ამ ფორმატში გრძელვადიანი და მოკლევადიანი აქტივები კლასიფიცირებულია **ლიკვიდურობის ზრდადობის მიხედვით**. ვალდებულებების ასახვის დროს დაცული არის დაფარვის ვადების თანმიმდევრობა: ჯერ აისახება საკუთარი კაპიტალი, რომელიც არ ექვემდებარება დაფარვას სამეურნეო პროცესში, შემდეგ გრძელვადიანი ვალდებულებები და ბოლოს, — მოკლევადიანი. ეს აიხსნება აქტივებისა და პასივების საბალანსო მუხლებს შორის **ჰორიზონტალური ურთიერთკავშირით**, რომელიც დაცული უნდა იქნეს ბალანსის **ვერტიკალური ფორმატით** წარდგენისას¹: გრძელვადიანი აქტივები ფინანსდება საკუთარი კაპიტალით და გრძელვადიანი ვალდებულებებით; მოკლევადიანი ვალდებულებები ძირითადად გამოიყენება მოკლევადიანი აქტივების დასაფინანსებლად.

როდესაც აქტივები და ვალდებულებები ბალანსში აისახება ლიკვიდურობის ზრდადობის მიხედვით, მაშინ ბალანსის მუხლები წარმოდგენილი იქნება შემდეგი თანმიმდევრობით: მოკლევადიანი აქტივები (ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, მოთხოვნები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები) და გრძელვადიანი აქტივები. იმისათვის რათა დაცული იყოს აქტივებსა და პასივებს შორის **ჰორიზონტალ-**

¹ პასივის მუხლები უნდა იყოს განლაგებული აქტივის მუხლების საპირისპიროდ, როგორც აქტივების წარმოქმნის (დაფინანსების) წყარო.

ლური ურთიერთკავშირი, აქტივების დაფინანსების წყაროები (პასივი) უნდა აისახოს შემდეგი თანმიმდევრობით: მოკლევადიანი ვალდებულებები (როგორც მოკლევადიანი აქტივების დაფინანსების წყარო), გრძელვადიანი ვალდებულებები და ბოლოს კაპიტალი (როგორც გრძელვადიანი აქტივების დაფინანსების წყარო).

➤ აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია ლიკვიდურობის მიხედვით

აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოკლევადიან და გრძელვადიანად ნიშნავს მათ სტრუქტურის მიხედვით წარდგენას, რაც იძლევა მათი დაყოფის, ბრუნვადობისა და გადახდისუნარიანობის ანალიზის შესაძლებლობას. საწარმოთა უმრავლესობა ამ ნიშნით ახდენს თავისი აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციას. მაგრამ, ზოგიერთი საწარმოსათვის აქტივებისა და ვალდებულებების ასახვა ზრდადიან კლესად ლიკვიდურობის მიხედვით უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას წარმოადგენს, ვიდრე მოკლევადიან და გრძელვადიანად კლასიფიცირებული. ბასს-ი თვლის, რომ საწარმოებისათვის, რომლებიც მკაფიოდ განსაზღვრულ საოპერაციო ციკლში არ აწარმოებენ საქონლისა და მომსახურების მიწოდებას, უფრო მიზანშეწონილია აქტივებისა და ვალდებულებების წარდგენა საერთო ლიკვიდურობის მიხედვით. ამავდროულად, ზოგიერთ ეკონომისტს მიაჩნია, რომ ასეთი კლასიფიკაცია მისაღებია იმ საწარმოებისათვის, რომელთა საწარმოო ციკლი საკმაოდ ხანგრძლივია, მაგალითად, საავიაციო, გემთმშენებლობის, სამშენებლო და დეველოპერული¹ საწარმოებისათვის.

ბასს 1 არ იძლევა აქტივებისა და ვალდებულებების ლიკვიდურობის მიხედვით ასახვის ტიპიურ ფორმატს და არც კონკრეტულ რეკომენდაციებს. მაგრამ, როგორც უკვე აღინიშნა, საწარმო ყველა შემთხვევაში ვალდებულია, აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია:

- ა) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ არა უმეტეს თორმეტ თვეში; და
- ბ) საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ თორმეტ თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში.

საერთაშორისო პრაქტიკაში საბალანსო მუხლების ლიკვიდურობის მიხედვით კლასიფიკაციის დროს, მიღებულია მათი განლაგება შემდეგი თანმიმდევრობით (გარდა საფინანსო დაწესებულებებისა):

- აქტივები უნდა აისახოს მათი ლიკვიდურობის (ფულად ქცევად უნარის) კლებადობის ან ზრდადობის მიხედვით;
- ვალდებულებები უნდა აისახოს მათი დაფარვის ვადების მოახლოების მიხედვით – რაც უფრო სწრაფად დაიფარება ვალდებულება, მით უფრო ადრე უნდა აისახოს ბალანსში;

¹ დეველოპერული (ინგლ. develop – განვითარება, აშენება, სრულყოფა, შექმნა) საქმიანობა დაკავშირებულია უძრავ ქონებასთან და მოიცავს: ძიებას, გამოკვლევას, შეძენას, დაპროექტებას, აშენებას რეკონსტრუქციას, რემონტს. www.fraudproblem.com/definitions

• **საკუთარი კაპიტალის** მუხლები აისახება მათი მუდმივობის ზრდადობის მიხედვით, ჯერ აისახება ცვლილებებს დაქვემდებარებული მუხლები (გაუნაწილებელი მოგება, საემისიო კაპიტალი), ხოლო შემდეგ სააქციო კაპიტალი.

როდესაც აქტივები განლაგებულია ლიკვიდურობის კლებადობის მიხედვით, სათანადოდ უნდა იქნეს განლაგებული მათი წარმოქმნის წყაროებიც: ჯერ მოკლევადიანი ვალდებულებები, როგორც მოკლევადიანი აქტივების დაფინანსების წყარო, შემდეგ გრძელვადიანი ვალდებულებები და ბოლოს საკუთარი კაპიტალი, როგორც გრძელვადიანი აქტივების დაფინანსების წყარო.

საზოგადოდ, ცნობილია ბალანსის შემდეგი ფორმატი:

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

2012 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

აქტივები	2012წ.	2011წ.
წესილი სახსრები		
სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები, მ.შ. ამოღებას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		
ფინანსური აქტივები, მ.შ. ამოღებას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
ინვესტიციები, მ.შ. ამოღებას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
არამატერიალური აქტივები		
ძირითადი საშუალებები		
სულ აქტივები		
პასივები		
სავაჭრო და სხვა კრედიტორული ვალდებულებები, მ.შ. გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
სავადასახადო ვალდებულებები, მ.შ. გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
გრძელვადიანი სესხები, მ.შ. გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		

ანარიცხები, მ.შ. გადახდას ექვემდებარება საანგარიშგებო პერი- ოდის შემდეგ 12 თვეზე მეტი პერიოდის განმავლობაში		
სულ ვალდებულებები		
გაუნაწილებელი მოგება და სხვა რეზერვები		
სააქციო კაპიტალი, მ.შ. უმცირესობის წილი		
სულ კაპიტალი		

➤ აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციების შედარება

იმის მიუხედავად, რომ ლიკვიდურობის მიხედვით მომზადებულ ბალანსში მი-
თითებულია ის აქტივები და ვალდებულებები, რომელიც უნდა იქნეს გამოყენებული
გაყიდული და დაფარული ანგარიშგების წარდგენის თარიღიდან 12 თვის შემდეგ, ასეთი
ინფორმაცია მაინც ვერ უზრუნველყოფს აქტივებისა და ვალდებულებების მოკლევადიან
და გრძელვადიანად სისტემატიზებულად წარდგენას. ყოველივე ეს კი აქვეითებს ფინან-
სური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობას და ართულებს ფინანსური
მდგომარეობის შეფასებას, აგრეთვე ისეთი მაჩვენებლების გაანგარიშებას, როგორიცაა
წმინდა საბრუნავი კაპიტალი, დაფარვის კოეფიციენტები, ლიკვიდურობის კოეფიციენ-
ტები და სხვა. ხოლო, აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოკლევადიან
და გრძელვადიანად იძლევა სასარგებლო ინფორმაციას საწარმოს ლიკვიდურობისა და
გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად. კერძოდ, იძლევა იმ აქტივების გამოყოფის სა-
შუალებას, რომელთა კონვერტირება ფულად სახსრებად ივარაუდება მიმდინარე საწარ-
მოს ციკლში და იმ ვალდებულებების გამოყოფას, რომლებიც უნდა დაიფაროს იმავე
პერიოდში; ერთმანეთისაგან გამიჯნულია აქტივები, რომელიც მუდმივად გამოიყენება
როგორც საბრუნავი კაპიტალი და ის აქტივები, რომელიც გამოიყენება გრძელვადიან
კაპიტალად. ასევე მიიღება სასარგებლო ინფორმაცია ისეთი არაფულადი აქტივებისა
და ვალდებულებების მიღებისა და დაფარვის ვადების შესახებ, როგორიცაა სასაქონ-
ლო-მატერიალური ფასეულობები და ანარიცხები.

➤ ბალანსის სტანდარტული ფორმის კორექტირება

საბალანსო ინფორმაცია გამოიყენება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესა-
ფასებლად და ამიტომ მისი მუხლები მრავალმხრივად უნდა ასახავდნენ საწარმოს
დარგობრივ თავისებურებებს და მასშტაბებს. ამდენად, საწარმოს თავად შეუძლია
მოახდინოს ბასს-ის მიერ შემოთავაზებული ფორმატის კორექტირება. კერძოდ, მოახ-
დინოს: ბალანსის მუხლების მოკლევადიან და გრძელვადიანად კლასიფიკაცია და გად-
აწვევით ასახვის თანმიმდევრობა; შეცვალოს მუხლების სახელწოდებები; მოახდინოს
მუხლების დეტალიზაცია (გარდა იმისა, რაც მოთხოვნილია სხვადასხვა სტანდარტ-
ებით). ყველა ცვლილება უნდა დაეფუძნოს პროფესიულ მსჯელობას ანგარიშგების
მუხლების აღიარების კრიტერიუმების, საოპერაციო ციკლის თავისებურებებსა და

ხელმძღვანელობის განზრახვის ცოდნას აქტივებისა და ვალდებულებების შემდგომი გამოყენებისა და დაფარვის შესახებ.

ხოლო, მუხლების დეტალიზაციას საფუძვლად ყოველთვის უნდა დაედოს, როგორც უკვე ზემოთ აღინიშნა, შემდეგი შეფასებითი ნიშნები:

1. აქტივების **ხასიათი, ლიკვიდურობა და არსებითობა**, რის გამოც განცალკევებულად უნდა აისახოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი, ფულადი და არაფულადი აქტივები;
2. აქტივების **ფუნქცია საწარმოს ფარგლებში**, რის გამოც განცალკევებულად უნდა აისახოს საოპერაციო და ფინანსური აქტივები, მარაგი, მოთხოვნები, ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
3. **ვალდებულებების სიდიდე, ხასიათი და ხანგრძლივობა დროში**, რის გამოც, თუ ეს მიზანშეწონილია, განცალკევებულად უნდა აისახოს გრძელვადიანი და მოკლევადიანი პროცენტის და უპროცენტო ვალდებულებები, ანარიცხები, სავადასხადო, სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები.

➤ ინფორმაცია, რომელიც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გაშიფროს ანგარიშგებაში წარდგენილი მუხლების ქვეჯგუფები და ისინი დაჯგუფოს საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით.

ქვეჯგუფებში კლასიფიცირებული დეტალური ინფორმაცია დამოკიდებულია ფასისა და მოთხოვნებსა და თანხის სიდიდეზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. ასე მაგალითად:

- ძირითადი საშუალებების ელემენტები უნდა დაჯგუფდეს ბასს 16-ში – „ძირითადი საშუალებები“ – მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით;
- მოთხოვნები შეიძლება დაიყოს: სავაჭრო მოთხოვნებად, 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.

ბასს 1-ში მითითებულია ინფორმაცია, რომელიც უნდა განიმარტოს საწარმოს

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში:

– 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;
- საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, მისი შვილობილი ან მეკავშირე საწარმოების საკუთრებაშია;
- აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და

– საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.

საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი უნდა წარადგინოს ზემოთ განხილული მოთხოვნების ანალოგიური ინფორმაცია, ასახოს კაპიტალის ყველა კატეგორიის მიხედვით წლის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებები, უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.

2.2. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მუხლების აღიარება და შეფასება

2.2.1. ანგარიშგების მუხლების აღიარება და შეფასების მეთოდები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების ერთ-ერთი უმთავრესი მოთხოვნაა წარდგენილი ინფორმაციის საიმედოობა და შესაძარისობა, რაც მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული მათი შეფასებების მეთოდებზე სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად „შეფასება არის ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტის აღიარება საწარმოს ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში“¹.

¹ ფასს. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები თბ., 2009. პ. 99-100.

როგორც უკვე აღინიშნა, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს გამოიყენება შეფასების სხვადასხვა მეთოდები, სხვადასხვა ხარისხით და მრავალი კომბინაციით. ფინანსური ანგარიშგების მუხლების შეფასების მეთოდებია:

- ა) პირვანდელი ღირებულება;
- ბ) მიმდინარე ღირებულება;
- გ) სარეალიზაციო ღირებულება;
- დ) დისკონტირებული ღირებულება.

შეფასებების მეთოდები ხშირად გამოიყენება სხვადასხვა კომბინაციით. ზემოთ აღნიშნული შეფასების მეთოდების კომბინაციით მიიღება შეფასების შემდეგი მეთოდები:

- 1. გამოყენების (ეკონომიკური) ღირებულება;
- 2. მიმდინარე ღირებულება;
- 3. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება;
- 4. ანაზღაურებადი ღირებულება;
- 5. ნარჩენი ღირებულება;
- 6. ამორტიზებული ღირებულება;
- 7. ჩანაცვლების ღირებულება;
- 8. საბალანსო ღირებულება.

ფასს-ის თანახმად შეფასების მეთოდის გამოყენება დამოკიდებულია ინფორმაციის წარდგენის შემდეგ ფაქტორებზე:

- 1. შეფასების დრო — შეძენა, წარმოება, მიღება ჩუქებით და გაცვლით, გაყიდვა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა;
- 2. შეფასების მიზანი — ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა; გადაწყვეტილების მიღება; ბიზნესისა და საინვესტიციო პოქტების შეფასება.

2.2.2. აქტივების აღიარება და შეფასება

ბასს 1-ით აქტივები აღიარდება ბალანსში, თუ ამ აქტივების მონაწილეობით შეზადლებულია მომავალში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში და ამავე დროს მისი საიმედო თანხობრივი შეფასება.

აქტივები, როგორც გრძელვადიანი, ასევე მოკლევადიანი, შეძენისა და წარმოების დროს ფასდება პირვანდელი ღირებულებით/თვითღირებულებით. აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შეძენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა.

აქტივების შეძენის შემდგომი შეფასება დამოკიდებულია მათ ბუნებაზე, ფლობის დანიშნულებასა და გამოყენების მიზნებზე. სხვადასხვა აქტივების შეფასება ბალანსში ასახვის მიზნებისათვის წარმოდგენილია შემდეგ ცხრილში (იხ. ცხრილი 1.).

აქტივები	შეფასება		
	ამორტიზებული ღირებულება (გრძელვადიანი)	თვითღირე ბულება/ რეალური ღირე- ბულება (მოკლე- ვადიანი)	ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება
ძირითადი საშუალებები	X		
არამატერიალური აქტივები	X		
ფინანსური აქტივები (მ.შ. სესხები და სავაჭრო მოთხოვნები) ¹	X	X	
მარაგი			X
სხვადასხვა აქტივები		X	
ფულადი სახსრები		X	

განვიხილოთ ცალკეული აქტივების შეფასება.

➤ ძირითადი საშუალებების აღიარება და შეფასება

ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და
- ბ) საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით. როდესაც აქტივი მიიღება ჩუქებით ან გაცვლით, ის უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით. **რეალური ღირებულება** არის ის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიყვანოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“². თუ აქტივი კოტირებულია ბაზარზე, მაშინ ამ აქტივის რეალური ღირებულება მისი საბაზრო ღირებულება იქნება. თუ აქტივი არ არის კოტირებული აქტიურ ბაზარზე, მაშინ მოცემული აქტივის რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს ანალოგიური აქტივის მიხედვით. თუ აქტივი კოტირებული არ არის აქტიურ ბაზარზე და არც მისი მსგავსი კოტირებული აქტივის დადგენა არის შესაძლებელი, მაშინ მათი რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს შეფასების რომელიმე მოდელის გამოყენებით³.

როგორც უკვე ცნობილია, გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების დაწყებამდე

¹ ფასს 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები“-ს თანახმად სესხები და სავაჭრო მოთხოვნები მიეკუთვნება ფინანსურ აქტივებს. თბ., 2009. პ. 8.

² ფასს. ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“. თბ., 2009. პ. 6.

³ ACCAF 7. ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ. 2009. გვ.47.

უნდა განისაზღვროს მათი სასარგებლო მომსახურების ვადა და ნარჩენი ღირებულება. აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა. სხვაგვარად, ეს არის აქტივის შესაძლო წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება. ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის წვეულებრივი სამეურნეო პროცესისათვის შეფასებითი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით.

გრძელვადიანი აქტივები ბალანსში აისახება საბალანსო ღირებულებით. საბალანსო ღირებულება ის თანხაა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ. გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

ამ შეფასებებში უკეთ გარკვევისათვის განვიხილოთ მაგალითები.



მაგალითი 8. შენობის შეფასება

შეძენილია შენობა 200.000 ლარად, რომლის იურიდიული გაფორმების დანახარჯებმა შეადგინა 2.000 ლარი, კეთილმოწყობის – 10.000 ლარი. აქტივის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 25 წლით, ხოლო ნარჩენი ღირებულება შეფასდა 40.000 ლარად. აქტივს ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით.

განვსაზღვროთ შენობის საბალანსო ღირებულება გამოყენებიდან მეორე წლის ბოლოსათვის (იხ. ცხრილი 2).

ცხრილი 2

შენობის შეფასებები

გამოყენებები	ლარი
თვითღირებულება (200.000 + 2.000 + 10.000)	212.000
ნარჩენი ღირებულება	40.000
ორი წლის დაგროვილი ცვეთა $[(212.000 - 40.000) / 25 \text{წ.} * 2 \text{წ.}]$	13.760
საბალანსო ღირებულება მეორე წლის ბოლოს (212.000 – 13.760)	198.240

ბასს 36 „აქტივების გაუფასურება“ მოითხოვს, რომ თუ შეიმჩნევა აქტივის გაუფასურების ნიშნები, მას აუცილებლად უნდა ჩაუტარდეს ტესტირება გაუფასურებაზე. მაქმე ის არის, რომ კვლავ უმთავრესია წარდგენილი ინფორმაციის სამართლიანობა – აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებას. ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი აქტივის წმინდა გასაყიდი ფასისა და გამოყენების ღირებულებას შორის. აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. ფულადი ნაკადების წარმომ-

ქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი ნაკადების მიღება. ანაზღაურებადი ღირებულება გვიჩვენებს, თუ რა უფრო მომგებიანია საწარმოსათვის – აქტივის გამოყენება თუ გაყიდვა.

ბასს 36-ის მოთხოვნა, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებას, იმას ნიშნავს, რომ საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ სარგებელს, რომლის მოტანა შეუძლია აქტივს. **გაუფასურების კონცეფციით** აქტივი გაუფასურებულია, თუ საწარმო ვერ ამოიღებს მის საბალანსო ღირებულებას აქტივის გამოყენებით ან გაყიდვით. ამ კონცეფციით ხდება სიფრთხილის პრინციპის რეალიზაცია: აქტივები და შემოსავლები არ უნდა იქნეს გადაჭარბებულად, ხოლო ხარჯები და გაღებულებები – შემცირებულად შეფასებული. ამისათვის აქტივები უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე.

როგორც წესი, ძირითადი საშუალებების ერთი ერთეული (ობიექტი) დამოუკიდებლად არ არის ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი ერთეული, რადგან მისი მუშაობა (ფულადი ნაკადების გამომუშავება, გენერაცია) დამოკიდებულია რიგ სხვა ერთეულებზე. ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი ერთეული ფართო ცნებაა და მოიცავს აქტივთა ჯგუფს.

საკითხის უკეთ გარკვევისათვის განვიხილოთ მაგალითი, მაგრამ გამარტივების მიზნით, გავაკეთოთ დაშვება, რომ ფულადი ნაკადის წარმომქმნელი ერთეული არის ერთი ობიექტი.



მაგალითი 9. ჩარხის ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა

საწარმომ შეიძინა ჩარხი, რომლის შემენის ფასია 120.000 ლარი; განბაჟების, ტრანსპორტირების, დამონტაჟებისა და დემონტაჟის (შეფასებითი მაჩვენებელი) ხარჯებმა შეადგინა 50.000 ლარი. გამოყენების მესამე წლის ბოლოს, როდესაც დარიცხულმა ცვეთამ შეადგინა 60.000 ლარი, გამოვლინდა აქტივის გაუფასურების ზარალის ნიშნები: ფიზიკური დაზიანება; მწარმოებლურობის გაუარესება; ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ოპერაციის წარმოების შეწყვეტა; აქტივის საბაზრო ღირებულების დაცემა.

გამოკვლევით დადგინდა შემდეგი: აქტივის გამოყენების ღირებულება (გამოყენების დარჩენილი ვადის განმავლობაში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება) შეადგენს 90.000 ლარს, ნეტო სარეალიზაციო ფასი – 87.000 ლარს, ხოლო საბაზრო ღირებულება – 140.000 ლარს.

ჩარხის დარჩენილი მომსახურების ვადა განისაზღვრა 10 წელით.

ბალანსში ასახვის მიზნებისათვის შევაფასოთ ჩარხის ანაზღაურებადი ღირებულება.

ამისათვის საჭიროა გარკვეული გაანგარიშებების გაკეთება – იხ. ცხრილი 3 და 4.

ცხრილი 3

აქტივის საბალანსო ღირებულება

მაჩვენებელი	ლარი
პირვანდელი ღირებულება (120.000 + 50.000)	170.000
დაგროვილი ცვეთა	60.000
საბალანსო ღირებულება (170.000 - 60.000)	110.000

ცხრილი 4

აქტივის გაუფასურების ზარალის დადგენა

მაჩვენებლები	ლარი
საბალანსო ღირებულება	110.000
გამოყენების ღირებულება	90.000
ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება	87.000
საბაზრო ღირებულება	140.000
ანაზღაურებადი ღირებულება	90.000
გაუფასურების ზარალი (110.000 - 90.000)	20.000

ჩარხის ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი გამოყენების ღირებულებასა (90.000 ლარი) და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება (87.000 ლარი) შორის. ანუ, მაქსიმალური ეკონომიკური სარგებელის მიღება შესაძლებელია ჩარხის გამოყენებით, რაც შეადგენს 90.000 ლარს. ჩარხის საბალანსო ღირებულება (110.000 ლარი) აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას (90.000 ლარი), რაც იმას ნიშნავს, რომ ჩარხი გაუფასურდა 20.000 ლარით.

გაუფასურების ზარალი აისახება შემდეგი გატარებებით¹:

წელი	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	ძირითადი საშუალებების გაუფასურების ზარალი	მ/ზ	8230		20.000
	დაგროვილი ცვეთა	ბ		2250	20.000
	გაუფასურების ზარალის აღიარება და დაგროვილი ცვეთის გაზრდა				

¹ ამ საგნის მიზანია შეასწავლოს ბაკალავრებს სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვა-ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამიტომ ყოველი განხილული ოპერაციის დროს მითითებული იქნება კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც უნდა იქნეს ასახული ეს ოპერაციები, შემდეგი აღვნიშვნით: ბალანსი - „ბ“, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება - „მ/ზ“, სხვა სრული შემოსავლები - „სსშ“, კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება - „კ“.

2	ცვეთის ხარჯი	მ/ზ	7455		9.000
	დაგროვილი ცვეთა	ბ		2250	9.000
	მეორე წელს ცვეთის დარიცხვა (90.000/10წ.)				

მიმდინარე წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში 20.000 ლარი უნდა აღიარდეს გაუფასურების ზარალად, ხოლო ბალანსში ჩარხი უნდა აისახოს 90.000 ლარად.

ბასს 16-ით საწარმოს შეუძლია ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა გადაფასებულ ღირებულების მოდელით. ასეთ შემთხვევაში, აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ობიექტი, რომლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ, უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტი-სათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით. კერძოდ, ბასს 16-ში მითითებულია, რომ ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, აქტივის საბაზრო ღირებულებაა, რომელიც განისაზღვრება პროფესიონალი შემფასებლის კვალიფიკაციის მქონე შემფასებლის მიერ, ხოლო თუ ბაზარი არ არსებობს, მაშინ რეალურ ღირებულებას საფუძვლად ედება აქტივის ცვეთით შემცირებული ჩანაცვლე-ბის ღირებულება. ჩანაცვლების ღირებულება¹ არის ამა თუ იმ აქტივის სხვა აქტივით შეცვლის ღირებულება მოცემული საწარმოსათვის.

გრძელვადიანი აქტივების ჩანაცვლების ღირებულება არის ობიექტის აშენება/წარმოე-ბაზე მიმდინარე ფასებში გაწეული დანახარჯები, რომელიც ფუნქციებით შესაფასებელი ობიექტის ანალოგიურია, მაგრამ აშენებულ/წარმოებულია თანამედროვე მასალებით, ტექნოლოგიებით და სტანდარტებით².

ამდენად, ბასს 16-ით შენობა-ნაგებობებისა და მიწის რეალური ღირებულება, ჩვე-ულებრივ, განისაზღვრება ბაზარზე დაფუძნებული შეფასებით მოსაზრებაზე, რომელსაც ჩვეულებრივ, პროფესიონალი კვალიფიციური შემფასებელი ასრულებს. მანქანა-დანად-გარების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, შეფასების გზით მიღებულ, მათ საბაზრო ღირებულებას წარმოადგენს. როდესაც გაურკვეველია საბაზრო ფასი (ვინაიდან აქტივი სპეციფიკური ხასიათისაა და/ან იშვიათად იყიდება, მხოლოდ როგორც უწყვეტი ბიზ-ნესის ნაწილი), აქტივის რეალური ღირებულება განისაზღვრება შემოსავლის მეთოდით ან ჩანაცვლების ღირებულებით, ცვეთის გათვალისწინებით³.

არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტიურ ბაზა-რზე⁴ არსებული საბაზრო ღირებულებების მიხედვით.

¹ ACCA F7. ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალ-ტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ., 2009. გვ. 48.

² Оценка бизнеса. под. ред. А.Грязновой. М. 2001. с. 507.

³ შემოსავლის მეთოდი არის ქონების (ბიზნესის) შეფასების ერთ-ერთი მეთოდი, რომელიც ეფუძნება ობიექტისაგან მისაღები შემოსავლების გაანგარიშებას. გაანგარიშება ხდება კაპიტალიზებით (სესხზე საპროცენტო განაკვეთი) ან ფულადი ნაკადების დისკონტირებით, რომელიც არის მოსალოდ-ნელი ამ ობიექტისაგან. (ნ.კ.)

⁴ ფასს. ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“. თბ., 2009. პ. 32,33.

⁵ აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც არსებობს ყველა შემდეგი პირობა: ა) საქონელი, რომლი-

როდესაც გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, ნაშუქი უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში და დაგროვდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ სახელწოდებით. ამასთან, გადაფასების ნამეტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს იმ ოდენობით, რამდენიც საჭიროა იმავე აქტივის ჩამოფასების თანხის საკომპენსაციოდ, რომელიც ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარდა (თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი).

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს. ამასთან, შემცირების თანხა უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში იმ ოდენობით, რა სიდიდის საკრედიტო ნაშთიც არსებობს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით. სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემცირების თანხა ამცირებს ბალანსის საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ მუხლის ქვეშ დაგროვილ თანხას.



მაგალითი 10. გადაფასებული ღირებულების მოდელით აღრიცხული შენობის ჩამოფასება

საწარმო ფლობს შენობას, რომლის პირველი გადაფასების შედეგად რეალური ღირებულება შეფასდა 220.000 ლარად, რის შედეგად წარმოიქმნა გადაფასების რეზერვი 15.800 ლარის ოდენობით. მომდევნო გადაფასებით აქტივის რეალური ღირებულება შეფასდა 150.000 ლარად. ამ დროისათვის დაგროვილი ცვეთა შეადგენდა 45.000 ლარს. საწარმო გადაფასებას აღრიცხავს ელიმინირების მეთოდით. გადაფასების შედეგ შენობის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 15 წლით.

განვსაზღვროთ და ავსახოთ გადაფასების შედეგი.

შენობის საბალანსო ღირებულება უნდა გაუტოლდეს გადაფასებულ ღირებულებას, შედეგად შენობა ჩამოფასდა 25.000 ლარით, ხოლო ჩამოფასების ზარალი შეადგენს 200 ლარს (25.000 – 15.800).

საბალანსო ღირებულება (220.000 – 45.000) 175.000

რეალური ღირებულება 150.000

ჩამოფასება 25.000

შენობის ჩამოფასების ზარალი აისახება შემდეგი გატარებებით:

№	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	დაგროვილი ცვეთა	ბ	2230		45.000
	შენობა	პ		2130	45.000
	ცვეთის ელიმინირება				

დაც ბაზარზე ვაჭრობენ, ერთგვაროვანია; ბ) როგორც წესი, კეთილი ნებით მოქმედი მყიდველებისა და მფლობელების მოძებნა შესაძლებელია ნებისმიერ დროს; და გ) ფასების კოტირებები ხელმისაწვდომია საზოგადოებისათვის. ფასს. ბასს 36, თბ., 2009. პ. 6.

2	შენობის გადაფასების რეზერვი	ბ.სსშ	5420	15.800
	შენობის გაუფასურების ზარალი	მ/ზ	8230	9.200
	შენობა	ბ	2130	25.000
	შენობის ჩამოფასება არსებული გადაფასების რეზერვის ფარგლებში და ჩამოფასების ზარალის აღიარება			
3	ცვეთის ხარჯი	მ/ზ	7455	10.000
	დაგროვილი ცვეთა	ბ	2230	10.000
	მომდევნო წელს ცვეთის დარიცხვა (150.000/15წ.)			

➤ ფინანსური იჯარით მიღებული აქტივის შეფასება

საიჯარო ხელშეკრულებით გადაცემული აქტივი კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად, როდესაც აქტივების გამოყენებასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი და ეკონომიკური სარგებელი გადაეცემა მოიჯარეს, საკუთრების უფლების გადაცემის მიუხედავად. რისკის ქვეშ იგულისხმება აქტივების გამოყენებლობის ან მორალური ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობა, ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული ამონაგების სიდიდის ცვლილება. ეკონომიკური სარგებელი მიიღება აქტივების გამოყენებით მომგებიან საქმიანობაში ან მათი გაძვირების და რეალიზაციის შემთხვევაში.

ბასს 17-ის – „იჯარა“ – შესაბამისად ქვემოთ ჩამოთვლილია ის გარემოებები, რომლებიც ადასტურებენ ფინანსური იჯარის არსებობას:

- იჯარის ხელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;
- მოიჯარეს უფლება აქვს აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში. ამასთან იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
- იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;
- იჯარის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს მინიმუმ იჯარით გაცემული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას;
- იჯარით გაცემულ აქტივებს აქვთ სპეციფიკური შინაარსი და მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება აქტივის არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.

ფინანსური იჯარით მიღებული აქტივები ბასს 17-ის თანახმად მოიჯარესთან აისახება ბალანსში აქტივებისა და მომავალში გადასახდელი საიჯარო ვალდებულებების სახით. მოიჯარესთან აქტივისა და ვალდებულებების შეფასება ხდება რეალური

ღირებულებით, ან თუ მასზე უფრო მცირეა, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულებით.

ფინანსური იჯარით მიღებულ აქტივებზე დაირიცხება ცვეთა იჯარის გადასა და მისი სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში. მოიჯარის მიერ ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკა უნდა იყოს საკუთარი აქტივების მიმართ გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკის ანალოგიური.



მაგალითი 11. ფინანსური იჯარით მიღებული სტამბის საბეჭდი მოწყობილობა

სტამბამ ფინანსური იჯარით აიღო საბეჭდი მოწყობილობა. იჯარის პირობებია: ვადა 4 წელი, ყოველწლიური საიჯარო გადასახდელები 43.000 ლარი. ანალოგიური მოწყობილობის რეალური ღირებულება 140.000 ლარია, ხოლო მზარზე ანალოგიურ უზრუნველყოფილ სესხზე განაკვეთი 18%-ია.

განესაზღვროთ მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება პირველი წლის ბოლოსათვის.

ბასს 17-ის თანახმად, მოწყობილობა მიღების დროს ფასდება უმცირესი თანხით რეალურ ღირებულებასა და მიმდინარე საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას შორის. მიმდინარე საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება ნაკლებია მოწყობილობის რეალურ ღირებულებაზე და ამიტომ შეფასდა დისკონტირებული ღირებულებით – 115.673 ლარად. მოწყობილობას ცვეთა ერიცხება საიჯარო ვადის პერიოდში, ერთი წლის ცვეთა შეადგენს 28.918 ლარს, ხოლო პირველი წლის ბალანსში მოწყობილობა შეფასებული იქნება 86.755 ლარად (იხ. ცხრილი 5).

ცხრილი 5

მაჩვენებლები	ლარი
მოწყობილობის დისკონტირებული ღირებულება: $PVA(4,18\%) = 43.000 * 2,69006$	115.673
მოწყობილობის რეალური ღირებულება	140.000
მოწყობილობა მიღების დროს ფასდება უმცირესი თანხით	115.673
ერთი წლის ცვეთა $(115.673/4\text{წ})$	28.918
ფინანსური იჯარით მიღებული მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება პირველი წლის ბოლოს $(115.673 - 28.918)$	86.755

მოიჯარეს მიერ გადასახდელი საიჯარო გადასახდელები შედგება ორი ნაწილისაგან: საიჯარო ვალდებულებისა და ფინანსური ხარჯისაგან. ფინანსური ხარჯი იჯარის პერიოდში ვადის განმავლობაში თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდზე ისე უნდა განაწილდეს, რომ თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში ვალდებულებების ნაშთის მიმართ გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთი მუდმივი იყოს. ფინანსური იჯარით მიღებულ აქტივებზე ცვეთა დაირიცხება იჯარის გადასა და მისი სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში. მოიჯარის მიერ ცვეთის

დარიცხვის პოლიტიკა უნდა იყოს საკუთარი აქტივების მიმართ გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკის ანალოგიური.

ქვემოთ მოტანილი ცხრილის საშუალებით დავადგინოთ ყოველწლიური საიჯარო გადასახდელების შემადგენლობაში ძირითადი და საპროცენტო თანხების ცვლილება საიჯარო ვადის განმავლობაში (იხ. ცხრილი 6).

ცხრილი 6
(ლარი)

წლები	ყოველწლიურად გადასახდელი თანხა			დარჩენილი (მომავალი საანგარიშგებო პერიოდებისათვის) საიჯარო ვალდებულების ნაშთი
	საიჯარო გადასახდელები (სულ)	მათ შორის		
		საპროცენტო ხარჯი	საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი საიჯარო ვალდებულება (სვ.2 – სვ.3)	
1	2	3	4	5
				115.673
1	43.000	20.821	22.179	93.494
2	43.000	16.829	26.171	67.323
3	43.000	12.118	30.882	36.441
4	43.000	6.559	36.441	0
	172.000	56.327	X	X

ცხრილიდან ირკვევა, რომ მოწყობილობაში საწარმო იხდის 172.000 ლარს, საიდანაც 56.327 ლარი საპროცენტო ხარჯია.

ფინანსური იჯარით მიღებული მოწყობილობა პირველ წელს აისახება შემდეგი გატარებებით:

№	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	მანქანა-დანადგარები	ბ	2150		115.673
	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	ბ		4130	115.673
	აქტივისა და ფინანსურ იჯარაზე ვალდებულებების აღიარება				
2	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	ბ	4130		22.179
	ფინანსური იჯარის მიმდინარე ნაწილი	ბ		3231	22.179
	გრძელვადიანი ვალდებულებიდან მიმდინარე ნაწილის გამოყოფა				
3	საპროცენტო ხარჯები	მ/ზ	8210		20.821
	გადასახდელი პროცენტები	ბ		3410	20.821
	საპროცენტო ხარჯის აღიარება				

4	ფინანსური იჯარის მიმდინარე ნაწილი	ბ	3231		22.179
	გადასახდელი პროცენტები	ბ	3410		20.821
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	43.000
	საიჯარო თანხის გადახდა				
3	ცვეთის ხარჯი	მ/ზ	7170		28.918
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა	ბ		2250	28.918
	იჯარით აღებულ მოწყობილობაზე ცვეთის დარიცხვა				

➤ განსაკუთრებული აქტივების აღიარება და შეფასება

აქტივი, რომლის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი არის **განსაკუთრებული აქტივი**. ბასს 23 „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“-ს თანახმად სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები კაპიტალიზდება, ანუ ჩაირთვება აქტივის თვითღირებულებაში. საწარმო, განსაკუთრებული აქტივის თვითღირებულების ნაწილის სახით, უნდა დაიწყოს დანახარჯების კაპიტალიზება. კაპიტალიზების დაწყების თარიღად მიიჩნევა ის თარიღი, 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 12. განსაკუთრებული აქტივის შეფასება

საწარმო აშენებს ორსართულიან საოფისე შენობას, რისთვისაც წლის დასაწყისში ბანკიდან აიღო სესხი 120.000 ლარი, სამი წლით, 20%-ნი განაკვეთით. სესხი დაიფარება ყოველი წლის ბოლოს თანაბარი ოდენობით. სესხის აღებისთანავე დაიწყო მშენებლობა. პირველი წლის განმავლობაში მშენებლობაზე დაიხარჯა 70.800 ლარი.

განვსზღვროთ დაუმთავრებელი მშენებლობის ღირებულება პირველი წლის ბოლოსათვის.

დაუმთავრებელი მშენებლობა არის განსაკუთრებული აქტივი, ამიტომ გადასახდელი პროცენტი უნდა იქნეს კაპიტალიზებული. მაგალითში კაპიტალიზების პირობები დაცულია – აქტიური სამუშაოები დაწყებულია, გაწეულია დანახარჯები, გადაიხდება პროცენტი. სამი წლის განმავლობაში კაპიტალიზებადი თანხა წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 7).

წელი	ვალდებულების ძირითადი თანხა წლის დასაწყისში	სასესიო ვალდებულების გადასახდელები		ვალდებულების ძირითადი თანხა წლის ბოლოს
		ძირითადი	პროცენტი	
1	120.000	40.000	24.000 (120.000 * 20%)	80.000 (120.000 - 40.000)
2	80.000	40.000	16.000 (80.000 * 20%)	40.000 (80.000 - 40.000)
3	40.000	40.000	8.000 (40.000 * 20%)	0
სულ			48.000	

განსაკუთრებული აქტივის (დაუმთავრებელი მშენებლობის) საბალანსო ღირებულება პირველი წლის ბოლოს იქნება $70.800 + 24.000 = 94.800$ ლარი.

მშენებლობაზე გაწეული დანახარჯები პირველ წელს დასაბუთებელი გატარებული:

№	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დღეები	კრედიტი	ლარი
1	დაუმთავრებელი მშენებლობა	ბ	2120		70.800
	სხვადასხვა ხარჯები (მასალები, მომსახურება, ხელფასი და სხვა)	ბ		1620, 3110,3130	70.800
	საანგარიშგებო პერიოდში სხვადასხვა ხარჯების გაწევა მშენებლობაზე				
2	დაუმთავრებელი მშენებლობა	ბ	2120		24.000
	გადასახდელი პროცენტი	ბ		3410	24.000
	სესხის პროცენტის კაპიტალიზება				

➤ არამატერიალური აქტივების აღიარება და შეფასება

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. აქტივი აკმაყოფილებს იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმს, როცა ის:

- განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცემა, ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივსა ან ვალდებულებასთან ერთად, ან;
- წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უფლებები გადაცემადი ან განცალკევებადი საწარმოდან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.

არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და
- ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

შეძენილი არამატერიალური აქტივის ფასდება თვითღირებულებით. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს: ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდაკლებების გამოკლების შემდეგ; და ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები ფასდება თვითღირებულებით, რომელიც წარმოადგენს იმ თარიღის შემდეგ გაწეული დანახარჯების ჯამს, როდესაც არამატერიალურმა აქტივმა პირველად დაკმაყოფილა აღიარების კრიტერიუმები.

საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის ოდენობით.



მაგალითი 13. პროექტები

საწარმომ #3 და #5 პროექტი აღიარა არამატერიალურ აქტივად. #3 პროექტის კაპიტალიზება დასრულდა მიმდინარე წლის 12 იანვარს, კაპიტალიზებული თანხა შეადგენს 128.900 ლარს. კაპიტალიზების დასრულებისთანავე დაიწყო ამ პროექტის კომერციული გამოყენება, რომელიც გაგრძელდება 5 წლის განმავლობაში. #5 პროექტის კაპიტალიზება კიდევ გაგრძელდება 2 წლის განმავლობაში, წლის ბოლომდე კაპიტალიზებულია 134.500 ლარი.

განვსაზღვროთ პროექტების საბალანსო ღირებულება.

გავაკეთოთ სათანადო გაანგარიშებები (იხ. ცხრილი 8):

ცხრილი 8

პროექტი	ანგარიშების მუხლი	ლარი
#3 პროექტი	ამორტიზაციის ხარჯი (128.900/5წ.)	25.780
	საბალანსო ღირებულება (128.900 – 25.780)	103.120
#5 პროექტი	საბალანსო ღირებულება	134.500

თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ფასს 3-ის – „საწარმოთა გაერთიანება“ – თანახმად, ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება იქნება შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულება. საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების

წმინდა რეალურ ღირებულებაში არის **გუდვილი**. სხვა სიტყვებით, ეს არის ის ნამეტი თანხა, რომელიც წარმოიქმნება როგორც სხვაობა საწარმოს შეძენაში გადახდილ თანხასა და შეძენილ წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის. გუდვილი არის განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივი და ამიტომ მას ამორტიზაცია არ ერიცხება, მაგრამ ყოველწლიურად უტარდება ტესტირება გაუფასურებაზე.

გუდვილის გაუფასურების ტესტის უპირველესი მიზანია იმის უზრუნველყოფა, რომ გუდვილის საბალანსო ღირებულება **ამოღებადი მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადებიდან**, რომლის წარმოქმნა მოსალოდნელია როგორც შეძენილი გუდვილიდან, ასევე საწარმოთა გაერთიანების შემდეგ საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილიდან.

საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეძენილი **გუდვილი წარმოადგენს** მყიდველის მიერ ისეთ აქტივებში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინით გადახდილ თანხას, რომელთა ცალ-ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის ფულად ნაკადებს და ამიტომ გუდვილის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა გაუფასურებაზე ტესტირების დროს, როგორც ცალკეული აქტივისა, შეუძლებელია. ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება მხოლოდ ფულადი ნაკადების წარმოქმნილი ერთეულებისათვის. ვინაიდან შეძენილი გუდვილი ფულადი სახსრების ნაკადებს არ წარმოქმნის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფებისგან დამოუკიდებლად, მისი გაუფასურების ტესტირება შესაძლებელია მხოლოდ იმ ფულადი სახსრების წარმოქმნილი ერთეულების გაუფასურების ტესტირების ნაწილის სახით, რომელთანაც დაკავშირებულია. ამდენად, გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება ნიშნავს აქტივების ტესტირებას, ხოლო მათი გაუფასურება ნიშნავს გუდვილის გაუფასურებას. აქტივების გაუფასურების ზარალი მიეკუთვნება:

1. კონკრეტულ აქტივს (თუ ამის დადგენა შესაძლებელია);
2. გუდვილს (არსებული თანხის ფარგლებში);
3. დაუფარავი ნაწილი (ნაშთი) გადანაწილდება დარჩენილ აქტივებზე მათი ღირებულების პროპორციულად.



მაგალითი 14. გუდვილის გაუფასურებაზე ტესტირება

სატრანსპორტო საწარმოს აქტივებია (ლარი): გუდვილი – 50.000; ლიცენზია – 10.000; შენობა – 140.000; ავტომანქანები – 350.000. საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს მძღოლებს რამდენიმეჯერ მოუხდათ ავტოსაგზაო შემთხვევა. ამ შემთხვევების გამო დაეცა ამ საწარმოს პრესტიჟი, რაც გამოვლინდა შემოსავლების შემცირებაში.

საწარმომ წლის ბოლოს გადაწყვიტა ტესტირების ჩატარება გაუფასურებაზე. მენეჯერების მიერ საწარმო მთლიანად იქნა მიჩნეული ფულადი ნაკადების წარმოქმნელ ერთეულად და შეფასდა 400.000 ლარად.

განვსაზღვროთ საწარმოს გაუფასურების ზარალი შემდეგი პირობით:

- ა) ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შეუძლებელია;

ბ) ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრა 280.000 ლარით.

ა) ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა შეუძლებელია

გაუფასურების ზარალის დასადგენად და აქტივებზე გადასანაწილებლად მოვახდინოთ სათანადო გაანგარიშებები (იხ. ცხრილი 9).

ცხრილი 9

მაჩვენებლები	ლარი
აქტივების საბალანსო ღირებულება ტესტირებამდე	550.000
აქტივების საბალანსო ღირებულება ტესტირების შემდეგ	400.000
გაუფასურება (550.000 – 400.000)	150.000

რადგან შეუძლებელია ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულების დადგენა, გაუფასურების ზარალი შემდეგნაირად გადანაწილდება: გუდვილი შემცირდება არსებული თანხის ფარგლებში – 50.000 ლარით, ხოლო დარჩენილი თანხით – 100.000 ლარით შემცირდება ავტომანქანების ღირებულება. გაუფასურების ტესტირების შედეგები წარმოდგენილია მე-10 ცხრილში.

ცხრილი 10

(ლარი)

ფულადი ნაკადების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივი	საბალანსო ღირებულება გაუფასურებამდე	გაუფასურების ზარალი	საბალანსო ღირებულება გაუფასურების შემდეგ (სვ.2-სვ.3)
1	2	3	4
გუდვილი	50.000	50.000	0
ლიცენზია	10.000	–	10.000
შენობა	140.000	–	140.000
ავტომანქანები	350.000	100.000	250.000
სულ	550.000	150.000	400.000

ბ) ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრა 280.000 ლარით

დადგინდა, რომ ავტომანქანების ანაზღაურებადი ღირებულება შეადგენს 280.000 ლარს. ამდენად, ფულადი ნაკადების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალი 150.000 ლარის ოდენობით გადანაწილდება აქტივებზე შემდეგი თანმიმდევრობით (იხ. ცხრილი 11):

გაუფასურების ზარალის გადანაწილება აქტივებზე

(ლარი)

აქტივები	ზარალის მიკუთვნება	
	განგარიშება	ლარი
ავტომანქანები	350.00 – 280.000	70.000
გუდვილი		50.000
გაუფასურების ზარალის დანარჩენ აქტივებზე გადასანაწილებელი ნაშთი	150.00070.000 – 50.000	30.000

გაუფასურების ზარალის გაუნაწილებელი ნაშთი 30.000 ლარი გადანაწილდება შენობასა და ლიცენზიას შორის მათი ღირებულების პროპორციულად:

ლიცენზია $[30.000 * (10.000 / (10.000 + 140.000))] = 2.000$ ლარი;

შენობა $[30.000 * (140.000 / (10.000 + 140.000))] = 28.000$ ლარი.

აქტივების ღირებულება გაუფასურების ზარალის გადანაწილების შემდეგ წარმოადგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 12).

(ლარი)

ფულადი ნაკადების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივი	საბალანსო ღირებულება გაუფასურებამდე	გაუფასურების ზარალი	საბალანსო ღირებულება გაუფასურების შემდეგ (სვ.2-სვ.3)
1	2	3	4
გუდვილი	50.000	50.000	0
ლიცენზია	10.000	2.000	8.000
შენობა	140.000	28.000	112.000
ავტომანქანები	350.000	70.000	280.000
სულ	550.000	150.000	400.000

გაუფასურების ზარალის გადანაწილების შემდეგ, უნდა შემოწმდეს ხომ არ მოხდა ცალკეული აქტივების საბალანსო ღირებულების შემცირება ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტად, რადგან არ შეიძლება აქტივის საბალანსო ღირებულების შემცირება, ვიდრე მისი ანაზღაურებადი ღირებულებაა. თუ ასეთი აღმოჩნდება, ზარალი უნდა გადანაწილდეს ერთეულში შემავალ აქტივებზე მათი ღირებულების პროპორციულად.

გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აქტივი გადა-

ფასებული თანხით აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად (მაგალითად, ბასს 16-ით, „ძირითადი საშუალებები“ განსაზღვრული გადაფასების მოდელით). გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების შემცირება. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების, შემცირებული ნარჩენი ღირებულებით (თუ იგი არსებობს), სისტემატური განაწილება აქტივის სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის განმავლობაში.

ავსახოთ გუდვილის გაუფასურება საბუღალტრო გატარებებით მე-14 მაგალითის „ბ“ ვარიანტის პირობით და დაშვებით, რომ საწარმო აქტივებს პირვანდელი ღირებულების მოდელით აღრიცხავს:

№	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
	გაუფასურების ზარალი	მ/ზ	8230		150.000
	გუდვილი	ბ		2540	50.000
	ლიცენზიის ამორტიზაცია	ბ		2610	2.000
	შენობის ცვეთა	ბ		2230	28.000
	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	ბ		2280	70.000
	გაუფასურების ზარალის აღიარება				

➤ გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების აღიარება და შეფასება

ფინანსური აქტივებია ნებისმიერი აქტივი, როგორიცაა: ფულადი სახსრები; სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი; საწარმოს სახელშეკრულებო უფლება. **წილობრივი ინსტრუმენტი** არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოკეთების შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას. ბასს 39-ის „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“ თანახმად, აღიარებული ფინანსური აქტივები, რომელთა ეკონომიკური შინაარსი და ფლობის მიზნობრიობა განსაზღვრავს მათი შეფასებისა და აღრიცხვის წესებს კლასიფიცირდება შემდეგ ოთხ კატეგორიად: დაფარვის ვადამდე ფლობილი; რეალური ღირებულებით აღრიცხული, მოგებაში ან ზარალში ასახვით; სესხები და მოთხოვნები (სავაჭროდ გამიზნული, ანუ მოკლე პერიოდში გაყიდვის მიზნით); გასაყიდად არსებული, რომელსაც მიეკუთვნება ინვესტიციები აქტივებში და სხვა წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა გაყიდვა არ არის ნავარაუდევო უახლოეს მომავალში (12 თვეში) და არ არის კლასიფიცირებული და ასახული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით. ასევე საწარმოს შეუძლია ამ ჯგუფს მიაკუთვნოს ყველა სხვა ფინანსური აქტივები, ვაჭრობისათვის კლასიფიცირებული აქტივების გარდა.

ფინანსური აქტივების შეფასება წარმოდგენილია ცხრილში (იხ.ცხრილი 13).

ცხრილი 13

ფინანსური აქტივების შეფასების მეთოდები

ინვესტიციის ობიექტები	თავდაპირველი შეფასება	შემდგომი შეფასება
დაფარვის ვადამდე ფლობილი (ობლიგაციები, თამასუქები)	რეალურ ღირებულებას პლიუს შეძენის გარიგების დანახარჯები	ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით ამორტიზებული პირვანდელი ღირებულებით
რეალური ღირებულებით აღრიცხული, მოგებაში ან ზარალში ასახვით (სავაჭროდ გამიზნული)	რეალურ ღირებულებას პლიუს შეძენის გარიგების დანახარჯები	რეალური ღირებულებით (თუ კოტირებულია ბაზარზე)
სესხები და მოთხოვნები	რეალურ ღირებულებას პლიუს შეძენის გარიგების დანახარჯები	ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით ამორტიზებული პირვანდელი ღირებულებით
გასაყიდად არსებული	რეალურ ღირებულებას პლიუს შეძენის გარიგების დანახარჯები	რეალური ღირებულებით (თუ არის კოტირებული ბაზარზე)

დაფარვის ვადამდე ფლობილი აქტივები, სესხები და მოთხოვნები აისახება ბალანსში ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით ამორტიზებული ღირებულებით, ხოლო გასაყიდად და გაჭრობისათვის გამიზნული – რეალური (პირვანდელი) ღირებულებით, თუ ამის დადგენა შესაძლებელია. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც ზუსტად ახდენს მომავალში მისაღებ ან გადასახდელ სავარაუდო ფულად სახსრების დისკონტირებას.



მაგალითი 15. ობლიგაციის ამორტიზებული ღირებულება

საწარმომ 60.000 ლარად შეიძინა უკუპონო (უპროცენტო) ობლიგაციები, რომელთა ნომინალური ღირებულება 91.253 ლარია, დაფარვის ვადა – 3 წელი.

განვსაზღვროთ ობლიგაციის ამორტიზებული ღირებულება მეორე წლის ბოლოსათვის და მესამე წლის საპროცენტო შემოსავალი.

უკუპონო ობლიგაციები ისეთი ობლიგაციებია, რომელზეც რეგულარულად სარგებელი არ გაიცემა, სარგებელი მიიღება ერთხელ – ობლიგაციის განაღდებას დროს. ასეთი ობლიგაციები იყიდება დისკონტით (ფასდაკლებით), ხოლო განაღდება ნომინალური ღირებულებით ხდება. მაგალითში ობლიგაციები შეძენილია დისკონტით (ფასდაკლებით), რაც საწარმოსათვის არის შემოსავალი, რომელიც ამორტიზებული – გადანაწილებული უნდა იქნეს წლებზე ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით. მენეჯერების გაანგარიშებით ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთია 15%-ი. დისკონტის ამორტიზირებით ობლიგა-

ციების შეძენის ღირებულება (60.000 ლარი) დაფარვის დროისათვის გაუტოლდება ნომინალურ (დასაფარავ) ღირებულებას – 91.253 ლარს. ცხრილში წარმოდგენილია ობლიგაციების ამორტიზებული ღირებულება (იხ. ცხრილი 14).

ცხრილი 14

ობლიგაციის ამორტიზებული ღირებულება

(ლარი)

წელი	ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში (ლარი)	საპროცენტო შემოსავალი (განაკვეთი 15%)	ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს (ლარი)
1	60.000	9.000 (60.000 * 15%)	69.000 (60.000 + 9.000)
2	69.000	10.350 (69.000 * 15%)	79.350 (69.000 + 10.350)
3	79.350	11.903 (79.350 * 15%)	91.253 (79.350 + 11.903)
		31.253	

ამდენად, მეორე წლის ბოლოს ობლიგაციები ბალანსში შეფასებული იქნება ამორტიზებული ღირებულებით – 79.350 ლარად, ხოლო მესამე წლის საპროცენტო შემოსავალი იქნება 11.903 ლარი.

ავსახოთ ოპერაციები გატარებებით:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	ბ	2414		60.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	60.000
	ინვესტიციები ობლიგაციებში				
	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	ბ	2414		9.000
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	9.000
	პირველი წლის საპროცენტო შემოსავლების აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება				
2	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	ბ	2414		10.350
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	10.350
	მე-2 წლის საპროცენტო შემოსავლების აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება				
3	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	ბ	2414		11.903
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	11.903
	მე-3 წლის საპროცენტო შემოსავლების აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		91.253
	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	ბ		2414	91.253
	ინვესტიციების განაღდება				

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები წარმოადგენს აქტივების განსაკუთრებულ ჯგუფს, რომელსაც მიეკუთვნება ისეთი ფინანსური აქტივები, რომელიც ვერ მიეკუთვნა განხილულ სამ ჯგუფს. ლიტერატურაში მას უწოდებენ „ნარჩენ“ საკლასიფიკაციო ჯგუფს. კერძოდ, ამ ჯგუფს მიეკუთვნება ინვესტიციები აქციებში და სხვა წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა გაყიდვა არ არის ნავარაუდები უახლოეს მომავალში (12 თვეში) და არ არის კლასიფიცირებული სხვა კატეგორიის ფინანსურ აქტივებად.

ამ საკლასიფიკაციო ჯგუფს მიეკუთვნებული ფინანსური აქტივები აისახება მიმდინარე საბაზრო ღირებულებით, მაგრამ სავაჭროდ გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივებისაგან განსხვავებით, მათი ღირებულების ცვლილება აისახება არა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, არამედ უშუალოდ სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში გადაფასების რეზერვის გამოყენებით. ამით, საბაზრო ფასების მოკლევადიანი ცვლილება გავლენას არ ახდენს ფინანსურ შედეგებზე. ასეთი ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შემთხვევაში, ადრე სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული გადაფასების შედეგები, ჩაირთვება გასვლიდან მიღებული ფინანსური შედეგების გაანგარიშებაში, რომელიც აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.



მაგალითი 16. გასაყიდად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივი

2009 წლის 1 დეკემბერს საწარმომ გააფორმა კონტრაქტი 1.000 ცალი აქციის შეძენაზე, ერთი ცალი აქციის ფასი განისაზღვრა 10 ლარით. კონტრაქტის თანახმად აქციების ღირებულებაა 10.000 ლარი. კონტრაქტის თანახმად აქციების ანგარიშსწორების (შესრულების) თარიღია 2010 წლის 1 თებერვალი. ერთი აქციის საბაზრო ფასია:

2009 წლის 1 დეკემბერს – 10 ლარი;

2009 წლის 31 დეკემბერს – 12 ლარი;

2010 წლის 1 თებერვალს – 15 ლარი.

აქტივი შეძენილია გასაყიდად და კლასიფიცირებულია გრძელვადიან ინვესტიციად.

შევაფასოთ ფინანსური აქტივი (უფლება აქციების შეძენაზე – კონტრაქტი) გარიგების დადების დღეს, წლის ბოლოს და კონტრაქტის შესრულების დღეს.

საწარმომ შეიძინა უფლება აქციების შეძენაზე ფიქსირებული ფასით, კონტრაქტის ღირებულება განისაზღვრა 10.000 ლარით ($1.000 \text{ ცალი} \times 10 \text{ ლარი}$). აქციები კოტირებადია, ცნობილია მათი საბაზრო ფასი, რაც იძლევა მათი საიმედოდ შეფასების საშუალებას 31 დეკემბრის მდგომარეობით: აქციების საბაზრო ფასი გაიზარდა 2 ლარით, რამაც გამოიწვია ფინანსურ აქტივზე მოთხოვნის ღირებულების ზრდა 2.000 ლარით ($1.000 \text{ ცალი} \times 2 \text{ ლარი}$), რაც ადეკვატურად აისახა გადაფასების რეზერვზე; კონტრაქტის განხორციელების დღეს აქციების ფასი კვლავ გაიზარდა, ამჯერად 3 ლარით, რამაც გაზარდა მოთხოვნა ფინანსურ აქტივებზე და გადაფასების

რეზერვი 3.000 ლარით (1.000 ცალი * 3 ლარი). საბოლოოდ, ანგარიშსწორების (განაღების) დღისათვის 15.000 ლარად შეფასებულ ფინანსურ აქტივებში საწარმომ გადაიხადა 10.000 ლარი. ამ კონტრაქტით საწარმომ მიიღო 5.000 ლარის მოგება, რაც აისახა სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (და არა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში).

ფინანსური აქტივის ჩვეულებრივი (სტანდარტული პირობებით) ყიდვა-გაყიდვის აღიარება ხდება ორი მიდგომით: ა) გარიგების თარიღით ან/და ბ) განაღების (ან-გარიშსწორების) თარიღით.

ავსახოთ ოპერაციები გარიგების თარიღით:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
2009წ. 01.12	მისაღები ფინანსური აქტივები	ბ	1999		10.000
	ვალდებულება ფინანსური აქტივების შეძენით	ბ		3199	10.000
	მისაღებ აქტივზე მოთხოვნის აღიარება				
2009წ. 31.12	მისაღები ფინანსური აქტივები	ბ	1999		2.000
	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვები	ბ, სსშ		5430	2.000
	მისაღები მოთხოვნის აფასება				
2010წ. 01.02	ვალდებულება ფინანსური აქტივების შეძენით	ბ	3199		10.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	10.000
	ვალდებულების დაფარვა				
	მისაღები ფინანსური აქტივები	ბ	1999		3.000
	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვები	ბ, სსშ		5430	3.000
	მისაღები მოთხოვნის აფასება				
	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	ბ	2490		15.000
	მისაღები ფინანსური აქტივები	ბ		1999	15.000
	მოთხოვნის დაფარვა და ინვესტიციების აღიარება				

➤ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღიარება და შეფასება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომლებიც:

- გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით, რომლებიც განკუთვნი-

მასწავლებელია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“-ს თანახმად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისათვის და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშავების) დანახარჯები უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან. კონვერსიის დანახარჯებს მიეკუთვნება პირდაპირი შრომითი დანახარჯები და მუდმივი და ცვლადი ზედნადები ხარჯები, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: ცვეთის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯებზე ხდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს უწოდებენ წარმოების ისეთ დონეს, რომლის მიღწევაც საშუალოდ მოსალოდნელია რამდენიმე საწარმოო პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში წარმოების ნორმალურ პირობებში, საწარმოო სიმძლავრეების გეგმური შენახვის ზარალის გათვალისწინებით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ასევე ჩაირთვება სხვა დანახარჯები, მაგრამ მხოლოდ იმ ოდენობით, რამდენადაც იგი დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე მიტანასა და მოცემულ მდგომარეობაში მოყვანასთან. მაგალითად, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯების ჩართვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში.



მაგალითი 17. წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება
სამკერვალო საწარმოს მაჩვენებლები (იხ. ცხრილი 15):

ცხრილი 15

ხარჯები	ლარი
მასალები: საწყისი ნაშთი	15.800
შესყიდვები	168.300
საბოლოო ნაშთი	19.900
შრომის ანაზღაურება: ძირითადი მუშების	71.200
დამხმარე მუშების	34.800
ადმინისტრაციის	27.100
ცვეთა: საამქროს შენობის	17.890
მოწყობილობების	23.100
ოფისის აღჭურვილობის	8.400
ელექტროენერგია: საამქროსი	13.500
ოფისის	6.800
სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	42.000
ზარალი მარაგის თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერიდან	18.300
დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი ნაშთი	75.000
დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთი	70.000
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	150.000
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი	195.000

განვსაზღვროთ ბალანსში შესატანი მარაგის თვითღირებულება, მოგებისა და ზარალის ანგარიშებში შესატანი რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება.

მოვახდინოთ ხარჯების განაწილება (იხ. ცხრილი 16):

ცხრილი 16

ხარჯები	ლარი
მასალები (15.800 + 168.300 – 18.300 – 19.900)	145.900
შრომის ანაზღაურება: ძირითადი მუშების	71.200
დამხმარე მუშების	34.800
ცვეთა: საამქროს შენობის	17.890
მოწყობილობების	23.100
საამქროს ელექტროენერგიის ხარჯი	13.500
სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	42.000
სულ წარმოების დანახარჯები	348.390

დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთის შემცირება (70.000 – 75.000)	5.000
მზა პროდუქციის თვითღირებულება (348.390 + 5.000)	353.390
წარმოებული პროდუქციის საბოლოო ნაშთის ზრდა (195.000 – 150.000)	(45.000)
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (353.390 – 45.000)	308.390

ამდენად, ფინანსურ ანგარიშგებაში მარაგები შემდეგნაირად შეფასდა (იხ. ცხრილი 17):

ცხრილი 17

ფინანსური ანგარიშგება	მუხლი	
	დასახელება	ლარი
ბალანსი	მასალები	19.900
	დაუმთავრებელი წარმოება	70.000
	მზა პროდუქცია	195.000
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	308.390

როგორც აღინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ბასს 2-ის შესაბამისად თავდაპირველად (შეძენის დროს) ფასდება თვითღირებულებით, ხოლო ბალანსში წარდგენის მიზნებისათვის ფასდება უმცირესი თანხით თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის. ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის წმინდა თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო მოელის ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვის შემდეგ.



მაგალითი 18. საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე

საწარმო იყენებს მარაგის შეფასების ფიფო მეთოდს. წლის ბოლოსათვის საწარმოში არსებული საქონლის ნაშთი შეფასდა 125.000 ლარად. გაყიდვების მენეჯერების დასკვნით ამ საქონლის სარეალიზაციო ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეადგენს 102.000 ლარს, ხოლო რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები (საქონლის შეფუთვის ხარჯები, გამყიდველების ხელფასი და რეალიზაციის სხვა ზედნადები ხარჯები) – 4.000 ლარს.

შევაფასოთ საქონელი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნებისათვის.

საქონლის შეფასება წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 18):

ცხრილი 18

მაჩვენებლები	ლარი
თვითღირებულება	125.000
ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება (102.000 – 4.000)	98.000
საბალანსში შესატანი ღირებულება	98.000
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შესატანი თანხა: ზარალი (125.000 – 98.000)	27.000

ავსახოთ საქონლის ჩამოწერა გატარებებით:

ოპერაცია	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	მ/ზ	8224		27.000
	საქონელი	ბ		1610	27.000
	საქონლის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე				

მარაგის ხარჯვას უნდა მოყვეს მათი ჩანაცვლება ახალით, რომელთა ღირებულება გაიანგარიშება არა ძველი ფასებით, არამედ ახალი, მიმდინარე ფასებით. ამიტომ, **მატერიალური რესურსების შესაძენად მომავალში გასაწევ ხარჯებს უწოდებენ ჩანაცვლების ღირებულებას**. მისი სიდიდე გაიანგარიშება მომწოდებლებისაგან მიღებული ინფორმაციით, მომწოდებლის ადგილმდებარეობისა და სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით¹. ჩანაცვლების ღირებულება ზომავს² აქტივის თვითღირებულებას და არა იმ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის ამოღებაც შესაძლებელია მისი გამოყენებიდან და/ან გასვლიდან. **მარაგის ჩანაცვლების ღირებულება** გამოიყენება საწარმოში გამოსაყენებელი (და არა გასაყიდი) მარაგის გაუფასურების დასადგენადაც: თუ მარაგის თვითღირებულება მეტია ჩანაცვლების ღირებულებაზე, ეს იმას ნიშნავს, რომ არსებული მარაგი გაუფასურებულია.³

➤ სავაჭრო მოთხოვნების აღიარება და შეფასება

სავაჭრო ურთიერთობებით წარმოქმნილი მოთხოვნები წინდახედულების პრინციპიდან გამომდინარე უნდა ასახავდეს იმ თანხას, რომლის მიღება რეალურად შესაძლებელია. ამიტომ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა ითვალისწინებდეს მოთხოვნების ინვეტარიზაციას და უიმედო ვალების დადგენას. როდესაც საწარმო ეწევა მოთხოვნების ამოუღებლობის რისკს, მაშინ მან უნდა მოახდინოს საეჭვო ვალების

¹ Ю.Бабаев. Теория бухгалтерского учета. М. 2009.

² ფასს. ბასს 36 „გაუფასურების ზარალი“. თბ., 2009. დსა 29, გვ.372.

³ replacement cost. <http://www.investorwords.com>

ანარიცხების შექმნა. ანარიცხი არის შეფასებითი ხარჯი, ერთის მხრივ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და, მეორეს მხრივ, მუხლი ბალანსში. მისი სიდიდის განსაზღვრა უნდა დაეფუძნოს პროფესიულ მსჯელობებსა და დაშვებებს, რაც უზრუნველყოფს შეფასების საიმედოობას.

საეჭვო ვალების ანარიცხების ანგარიში არის კონტრ-აქტიური მოთხოვნების მიმართ და ბალანსში აისახება მოკლევადიან აქტივებში უარყოფითი ნიშნით, შესაბამისად მოთხოვნები წარმოდგენილია წმინდა თანხით.



მაგალითი 19. საეჭვო ვალები

ბითუმად მოვაჭრე საწარმოს მენეჯმენტი ითვალისწინებს საქონლის მიწოდებას შემდგომი გადახდის პირობით, ხოლო სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს ყოველწლიურად საეჭვო ანარიცხების შექმნას წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი დებიტორული დავალიანების 5%-ის ოდენობით. დეკემბრის დასაწყისში საეჭვო ანარიცხების ნაშთი შეადგენდა 3.800 ლარს, დებიტორული დავალიანება თვის ბოლოს კი – 102.700 ლარს.

განესაზღვროთ წმინდა დებიტორული დავალიანების სიდიდე ბალანსში ასახვის მიზნებისათვის.

გაგაკეთოთ სათანადო გაანგარიშებები (იხ. ცხრილი 19):

ცხრილი 19

გაანგარიშება	ლარი
საეჭვო ვალების ანარიცხის ნაშთი წლის ბოლოსათვის ($102.700 \cdot 5\%$)	5.135
საეჭვო ვალების ანარიცხის ნაშთი წლის დასაწყისში	3.800
წმინდა დებიტორული დავალიანება ($102.700 - 5.135$)	97.565
მიმდინარე წლის საეჭვო ვალების ანარიცხის ხარჯი ($5.135 - 3.800$)	1.335

საეჭვო ვალების ანარიცხის კორექტირება აისახება შემდეგი გატარებით:

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
31.12	საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები	მ/ზ	7460		1.335
	საეჭვო ვალების ანარიცხები	ბ		1415	1.335
	საეჭვო ვალების ანარიცხების კორექტირება				

➤ სხვა მიმდინარე აქტივების აღიარება და შეფასება

სხვა მიმდინარე აქტივებია: მომწოდებლებზე გაცემული ავანსები, წინასწარ

გაწეული ხარჯები, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, ვაჭრობისათვის ფლობილი ფინანსური აქტივები. ეს აქტივები ბალანსში აისახება თავდაპირველი შეფასებით – აღიარების თარიღისათვის რეალური ღირებულებით პლიუს გარიგების დანახარჯები. თავდაპირველი შეფასება მისაღები ფულადი სახსრებისა ან მომსახურების საკონტრაქტო უფლებების ტოლია.

ვაჭრობისათვის ფლობილ ფინანსურ აქტივებს მიეკუთვნება ისეთი აქტივები, რომლის გაყიდვას აპირებს საწარმო მოკლე პერიოდში და კლასიფიცირებულია მოკლევადიან აქტივად.



მაგალითი 20. აქციების შეძენა ვაჭრობისათვის

2011 წლის 1 სექტემბერს სს „თელავ“-მა შეიძინა სავაჭრო მიზნებისათვის შემდეგი აქციები: სს „კახეთი“-ს ჩვეულებრივი აქციები 5.000 ცალი, ერთი აქციის რეალური ღირებულება 11,70 ლარია; სს „მერიდიანი“-ს – 7.000 ცალი, ერთი აქციის რეალური ღირებულება 23,50 ლარია. აქციები არ არის ბაზარზე კოტირებული.

შევაფასოთ აქციები 2011 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

თუ აქციის ფასი არ არის აქტიურ ბაზარზე კოტირებული და მისი ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, ბალანსში აისახება შეძენის ღირებულებით (იხ. ცხრილი 20).

ცხრილი 20

(ლარი)

ემიტენტის დასახელება	შეძენის თვითღირებულება
სს კახეთი	5.000 * 11,70 = 58.500
სს მერიდიანი	7.000 * 23,50 = 164.500
სულ	223.000

აქციების შეძენა აისახება შემდეგი გატარებით:

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
2011წ. 01.09	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	ბ	1310		223.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	223.000
	აქციების შეძენა				

➤ ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგების“ თანახმად ფულად სახსრებში იგუ-

ლისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე, ხოლო **ფულადი სახსრების ეკვივალენტები** არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები უფრო მეტად გამიზნულია მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისათვის ან სხვა მიზნით. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, ბას 7-ით – შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ ჩაითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ისინი, თავისი შინაარსით, ფულადი სახსრების ეკვივალენტს წარმოადგენს, მაგალითად, პრივილეგიურ აქციას, რომელიც შეძენილია განაღდების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და რომელზეც მითითებულია განაღდების თარიღი.

ბას 7 არ გამოთქვამს თავის მოსაზრებას ოვერდრაფტის შესახებ, ის მხოლოდ ადასტურებს, რომ 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. ამგვარი საბანკო შეთანხმებისათვის დამახასიათებელია ბანკის ნაშთის ხშირი მერყეობა დადებითიდან ოვერდრაფტისკენ.



მაგალითი 21. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

წარმოდგენილია ფრაგმენტი საწარმოს საცდელი ბალანსიდან 2011 წლის 31 დეკემბრისათვის (იხ. ცხრილი 21):

ცხრილი 21

მაჩვენებლები	ლარი
მოთხოვნები:	
მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	65.890
გადახდილი ავანსები	96.870
მოთხოვნები მიწოდებიდან	<u>145.700</u>
	308.460
მოკლევადიანი ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში:	
სახაზინო ვალდებულებები (შეძენის თარიღი – 2011 წლის 10 დეკემბერი, დაფარვის ვადა – 2012წ. 15 თებერვალი)	32.800
ობლიგაციები (შეძენის თარიღი – 2011 წ. 4 იანვარი, დაფარვის ვადა 2012წ. 15 სექტემბერი)	55.900
მიღებული თამასუქები (დაფარვის ვადა 2012წ. 23 ივნისი)	99.540
პრივილეგიური აქციები (შეძენის თარიღი – 2011 წ. 1 დეკემბერი, გამოსყიდვის ვადა – 2012წ. 20 იანვარი)	<u>345.000</u>

	533.240
ფულადი სახსრები:	
ფული საბანკო ანგარიშზე (საკომპენსაციო ნაშთის – 37.560 ლარის გარეშე)	125.750
დეპოზიტები მოთხოვნამდე	90.700
მყიდველებისაგან მიღებული ჩეკები	54.370
აკრედიტივები	43.890
მცირე სალარო	1.200
	315.910
ვალდებულებები	
მიღებული ავანსები	7.800
ვალდებულებები მოწოდებიდან	555
საგადასახადო ვალდებულებები	12.780
ოვერდრაფტი	45.380
	66.515

საწარმოს საადრიცხო პოლიტიკით ოვერდრაფტი და საბანკო ანგარიშის საკომპენსაციო ნაშთი არ მიეკუთვნება ფულის ეკვივალენტებს.

წარმოდგენილი მონაცემების საფუძველზე გავიანგარიშეთ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების სიდიდე.

მოვახდინოთ მონაცემების დაჯგუფება ფულად სახსრებად და ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად (იხ. ცხრილი 22).

ცხრილი 22

საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

(ლარი)

მაჩვენებლები	ფულადი სახსრები	ფულადი სახსრების ეკვივალენტები
ფული საბანკო ანგარიშებზე	125.750	
დეპოზიტები მოთხოვნამდე	90.700	
მცირე სალარო	1.200	
მყიდველებისაგან მიღებული ჩეკები		54.370
აკრედიტივები		43.890
სახაზინო ვალდებულებები (დაფარვის ვადა 2012წ. 15 თებერვალი)		32.800

პრივილეგიური აქციები (შემენილია 2011წ. 15 ნოემბერს გამოსცემის ვადა 2012წ. 20 იანვარი)		345.000
	217.650	476.060

2.2.3. ვალდებულებების აღიარება და შეფასება

ბასს 1-ის მიხედვით ვალდებულებები აღიარდება მაშინ, როდესაც მის დასაფარავად მოსალოდნელია საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა და შესაძლებელია მათი საიმედო რაოდენობრივი შეფასება. ამდენად, მნიშვნელოვანია ვალდებულებების შესასრულებლად გასასვლელი რესურსების შეფასება. ვალდებულებები შეფასების სიზუსტის მიხედვით არის ფაქტიური, შეფასებითი (მოსალოდნელი) და პირობითი.

ფაქტიური ვალდებულებები (definitely determinable liabilities)¹ არის ის ვალდებულებები, რომელიც წარმოიქმნება ხელშეკრულებებით, კონტრაქტებით, შეთანხმებებით, კანონმდებლობებით და შესაძლებელია მათი სიდიდის ზუსტი გაანგარიშება. მაგალითად, ანგარიშსწორება მომწოდებლებთან (სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება), გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქი, გადასახდელი ხელფასი, გადასახდელი დივიდენდები, მიღებული ავანსები.

შეფასებითი (მოსალოდნელი) ვალდებულებები (estimated liabilities) ისეთი ვალდებულებებია, რომელთა ზუსტი სიდიდის დადგენა შეუძლებელია გარკვეული თარიღის დადგომამდე. შეფასებითი ვალდებულებების მაგალითია ქონებისა და მოგების გადასახადის ვალდებულება, შვებულების ანაზღაურების ანარიცხები, საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები.

პირობითი ვალდებულებები (contingent liabilities) არ არსებული, მაგრამ პოტენციური ვალდებულებებია, მათი რეალური არსებობა დამოკიდებულია მომავალში გარკვეული მოვლენების მოხდენა-არმოხდენაზე. მაგალითად, პირობით ვალდებულებას აქვს ადგილი სასამართლო და საგადასახადო დავის დროს, სხვა კომპანიების ვალდებულებებზე გარანტიების გაცემის დროს.

➤ ფინანსური ვალდებულებების აღიარება და შეფასება

ყველა ვალდებულება თავდაპირვალად, აღიარების დროს ფასდება რეალური ღირებულებით – გარიგების ღირებულებით, იმ საკომპენსაციო თანხით, რომელიც გათვალისწინებულია ხელშეკრულებით. შემდგომში ვალდებულების შეფასება გრძელდება იგივე რეალური ღირებულებით, ასეთია მაგალითად, სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება. ხოლო, ზოგიერთი ფინანსური ვალდებულება შემდგომში ფასდება ამ-

¹ Accounting principles. R. Hermenson, J. Edwards, M. Maher. Boston, 1992, p.439.
www.businessdictionary.com/definition/liability.html
www.allbusiness.com/glossaries/estimated-liability
www.iasplus.com/standard/ias37.htm

ორტიზებული ღირებულებით¹, მაგალითად, თამასუქები, ობლიგაციები, გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები. საქმე ის არის, რომ ამ ვალდებულების თავდაპირველი შეფასების ღირებულება განსაზღვრება დაფარვის (განაღების) ღირებულებისაგან, ამიტომ პრობლემას წარმოადგენს ამ სხვაობის აღრიცხვა. ბასს 39-ით სხვაობა თავდაპირველ და განაღების მომენტისათვის არსებულ ღირებულებას შორის წარმოადგენს ამორტიზებად თანხას. ვალდებულება უნდა შეფასდეს ამორტიზებული ღირებულებით. **ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულება** არის ღირებულება, რომლითაც თავდაპირველად აღიარებული იყო ვალდებულება მინუს გადახდილი ძირითადი და საპროცენტო თანხა, პლიუს დაგროვილი ამორტიზაცია (სხვაობა თავდაპირველ და განაღების მომენტისათვის არსებულ ღირებულებას შორის).

ამორტიზებული ღირებულება გაიანგარიშება ფორმულით²:

$$AmCost = PV - \sum CF + AcumAm, \text{ სადაც}$$

AmCost (Amortised cost) — ამორტიზებული ღირებულება პერიოდის ბოლოსათვის;

PV (Present Value) — მიმდინარე, რეალური ღირებულება

CF (Cash flows) — ფულის გადახდები ფინანსური ვალდებულების მიხედვით;

AcumAm (Accumulated amortization) — სხვაობის დაგროვილი ამორტიზაცია.



მაგალითი 22. თამასუქის ამორტიზება

100.000 ლარის ნომინალური ღირებულების თამასუქი გაიყიდა 60.863 ლარად. თამასუქი დაიფარება მეოთხე წლის დასაწყისში.

შევაფასოთ თამასუქი ამორტიზებული ღირებულებით.

ადგილი აქვს ე.წ. დისკონტირებულ, ან უპროცენტო თამასუქს, პროცენტი არის სხვაობა მიღებულ და გასანაღებელ თანხებს შორის, რომელიც უნდა იქნეს ამორტიზებული სამი წლის განმავლობაში. თამასუქის თავდაპირველი აღიარების ღირებულებაა 60.863 ლარი, ხოლო განაღების ღირებულება – 100.000 ლარი, სხვაობა ამორტიზებულ უნდა იქნეს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით. მოტანილი მონაცემებისათვის ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთად მიჩნეულია 18%.

დავადგინოთ:

- გასანაღებელი თანხის დისკონტირებული ღირებულება:

$$PV(18\%, 3) = 100.000 * 0,60863 = 60.863 \text{ ლარი};$$

- ამორტიზებული თანხა (საპროცენტო თანხა):

$$100.000 - 60.863 = 39.137 \text{ ლარი.}$$

მოვახდინოთ გადასახდელი საპროცენტო თანხის – 39.137 ლარის ამორტიზება (გადაანაწილება სამ წელზე) და ამორტიზებული ვალდებულების (თავდაპირველი ღირებულება პლიუს ამორტიზაციის თანხა) დადგენა (იხ. ცხრილი 23).

¹ ფასს. ბასს 39 „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“. თბ., 2009. პ. 43, 47.

² www.ipnou.ru/article.php?idarticle=00756

წელი	ბალანსი – გრძელვადიანი ვალდებულების ნაშთი წლის დასაწყისში	მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	ბალანსი – გრძელვადიანი ვალდებულების ნაშთი წლის ბოლოს
	ამორტიზებული ღირებულება	საპროცენტო ხარჯი	ამორტიზებული ღირებულება
1	60.863	10.955 (60.863 * 18%)	71.818 (60.863 + 10.955)
2	71.818	12.927 (71.818 * 18%)	84.745 (71.818 + 12.927)
3	84.745	15.254 (84.745 * 18%)	≈100.000 (84.745 + 15.254)
		≈ 39.137	X

სათამასუქო ვალდებულება აისახება შემდეგი გატარებებით:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	ღებუტი	კრედიტი	ლარი
1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		60.863
	გასანაღდებელი თამასუქები	ბ		4120	60.863
	თამასუქის გამოშვება				
	საპროცენტო ხარჯი	მ/ზ	8210		10.955
	გასანაღდებელი თამასუქები	ბ		4120	10.955
	ამორტიზება (საპროცენტო ხარჯის აღიარება და სათამასუქო ვალდებულების გაზრდა პირველი წლის ბოლოს)				
2	საპროცენტო ხარჯი	მ/ზ	8210		12.927
	გასანაღდებელი თამასუქები	ბ		4120	12.927
	ამორტიზება (საპროცენტო ხარჯის აღიარება და სათამასუქო ვალდებულების გაზრდა მე-2 წლის ბოლოს)				
3	საპროცენტო ხარჯი	მ/ზ	8210		15.254
	გასანაღდებელი თამასუქები	ბ		4120	15.254
	ამორტიზება (საპროცენტო ხარჯის აღიარება და სათამასუქო ვალდებულების გაზრდა მე-3 წლის ბოლოს)				
	გასანაღდებელი თამასუქები	ბ	4120		100.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	100.000
	თამასუქის დაფარვა (მესამე წლის ბოლოს გასანაღდებელი თამასუქის ანგარიში გაუტოლდა გასანაღდებელ თანხას)				

➤ პირობითი ვალდებულებების აღიარება და შეფასება

განვიხილოთ ანარიცხები, მათი აღიარება და შეფასება. ბასს 37 „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“-ს თანახმად **პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს** შესაძლო მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს.

ბასს 37-ით ანარიცხი მხოლოდ მაშინ უნდა აღიარდეს, როდესაც:

- ა) წარსული მოვლენის შედეგად საწარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა;
- ბ) სავარაუდოა (ანუ მოხდენა უფრო მეტადაა მოსალოდნელი, ვიდრე არმოხდენა), რომ ვალდებულების დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივებული რესურსების გასვლა; და
- გ) შესაძლებელია ვალდებულების თანხის საიმედოდ შეფასება.

პირობითი ვალდებულებების აღიარების შემთხვევაში საწარმო უნდა იყოს მზად ამ ვალდებულებების დასაფარავად, რისთვისაც ქმნის ანარიცხებს. სხვაგვარად, პირობითი ვალდებულებების აღიარება ნიშნავს ანარიცხების აღიარებას. ბასს 37 **ანარიცხებს განსაზღვრავს როგორც ვალდებულებებს, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია და რომლის თანახმად „თანხა, რომელიც აღიარდება ანარიცხებად, უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს“¹**. ანარიცხების თანხის შეფასების დროს გათვალისწინებული უნდა იქნეს ის რისკები და განუსაზღვრელობები, რომელიც თან ახლავს მოვლენებს და გარემოებებს. როდესაც ანარიცხების თანხის შეფასების დროს მნიშვნელოვანია ფულის დროითი ეფექტი, ანარიცხების თანხა უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების **დისკონტირებულ ღირებულებას**, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ საჭირო იქნება მოვალეობის შესასრულებლად, მაგალითად, საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულების შესრულების დროს.



მაგალითი 23. საგარანტიო მომსახურების ანარიცხები.

საწარმო ამზადებს და ყიდის საკონდიტრო ნაწარმს ერთ თვეში ვადაგადაცილებული პროდუქციის შეცვლის პირობით. მიმდინარე წელს მომხდარი მოვლენების შესწავლით და მომავალი მოვლენების პროგნოზირებით შემდეგი მონაცემების საფუძველზე შეფასდა პირობითი ანარიცხი – ვალდებულება ვადაგადაცილებული პროდუქციის შეცვლაზე (იხ. ცხრილი 24):

¹ ფასს. ბასს 37 „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“. თბ., 2009. პ. 36.

პირობითი ვალდებულების შეფასება

ცხრილი 24

(ლარი)

პროდუქცია	წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება (ლარი)	შეცვლის ალბათობა (%)	პროდუქციის შეცვლისათვის საჭირო ანარიცხები (სვ.2 * სვ.3)
1	2	3	4
A	120.000	10	12.000
B	55.000	11	6.050
C	47.800	7	3.346
სულ	X	X	21.396

საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების შექმნა აისახება შემდეგი გატარებით:

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
31.12	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები	მ/ზ	7191		21.396
	ანარიცხები საგარანტიო მომსახურებისათვის	ბ		4340	21.396
	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯების აღიარება				

➤ მოგების გადასახადის აღიარება და შეფასება

განვიხილოთ ისეთი შეფასებითი მაჩვენებელი, როგორიცაა მოგების გადასახადი. საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმოადგენს ფასს-ის მოთხოვნებით. სააღრიცხვო მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა დარიცხვის და შესაბამისობის პრინციპით აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. ამავდროულად, არსებული საგადასახადო კანონმდებლობა არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს. განსხვავება ვლინდება გაანგარიშებული შემოსავლების და ხარჯების სიდიდეებში. საგადასახადო მოგება გაიანგარიშება როგორც სხვაობა საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ შემოსავლებსა და ნებადართულ გამოქვითვებს შორის.

ვინაიდან საგადასახადო მოგების გამოთვლის მეთოდი არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს, სააღრიცხვო მოგების სიდიდე პრაქტიკულად არასოდეს არ ემთხვევა საგადასახადო მოგებას. ასე მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისათვის ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება განსხვავებული ნორმებით, ზოგიერთი ხარჯები შეზღუდულად აღიარდება (წარმომადგენლობითი, საპროცენტო, რემონტის), ხოლო ზოგიერთი ხარჯი საერთოდ არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად (საექვო ვალების, არაეკონომიკური დანიშნულების, საბიუჯეტო საგადასახადო ჯარიმები).

ამდენად, სააღრიცხვო და საგადასახადო ბალანსი ერთმანეთს არ ემთხვევა. ამის

მიზეზი ის არის, რომ მათი ელემენტები (აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი) შეფასებულია სხვადასხვანაირად: სააღრიცხვო ბალანსში – ფასს-ით, საგადასახადოში – საგადასახადო კანონმდებლობით. აქტივებისა და ვალდებულებების განსხვავებული საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა წარმოქმნის განსხვავებული სიდიდის მოგებას და მოგების გადასახადს. ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადების აღრიცხვა“ მოითხოვს ამ განსხვავებების მიზეზების დადგენას, რომელიც შეიძლება იყოს გამოწვეული დროებითი და მუდმივი მოვლენებით. დროებითი სხვაობის მიზეზია განსხვავება დროში. ხარჯი, რომელიც აღიარდა ფასს-ით, მაგრამ კოდექსით მისი აღიარება გადავადებულია გარკვეული დროით, წარმოქმნის **დროებით სხვაობას**. ასე, ზოგიერთი აქტივის ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი აღიარდება ფასს-ით მოკლე დროში, დავუშვათ 3-4 წელიწადში, ხოლო საგადასახადო კოდექსით უფრო ხანგრძლივ პერიოდში, დავუშვათ 7-8 წელიწადში. ხარჯი, რომელიც აღიარდა ფასს-ით, მაგრამ არასოდეს იქნება აღიარებული კოდექსით, წარმოქმნის **მუდმივ სხვაობას**. მაგალითად, არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯი არასოდეს იქნება აღიარებული საგადასახადო ხარჯად. ბასს 12-ით დროებითი სხვაობები უნდა გადავადდეს მათი აღიარების დროის დადგომამდე, ხოლო მუდმივი სხვაობების გადავადება არ ხდება და ამ თანხით იზრდება სააღრიცხვო მოგების გადასახადის ხარჯი.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება **დროებითი დასაბეგრი სხვაობა**. **დასაბეგრი დროებითი სხვაობა** ისეთი სხვაობაა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებას**. **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება** არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა**. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა** ისეთი სხვაობაა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც მოხდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა წარმოქმნის **გადავადებულ საგადასახადო აქტივს**. **გადავადებული საგადასახადო აქტივი** არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს (გამოიქვითოს) მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში. სხვაგვარად, დასაბეგრ და გამოსაქვით დროებით სხვაობას მაშინ აქვს ადგილი, როდესაც ფინანსურ აღრიცხვაში აღიარებული შემოსავლები და ზარჯები, საგადასახადო მიზნებისათვის აღიარდება მომავალ პერიოდებში. გამოსაქვითი

დროებითი სხვაობა წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარებით ხდება საგადასახადო ხარჯის შემცირება, ხოლო მისი გაუქმება, ანუ უკუგატარება, კი ზრდის მოგების გადასახადის ხარჯს. საპირისპირო ხდება გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შემთხვევაში.



მაგალითი 24. სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების გადასახადი

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება 10.000 ლარია. სააღრიცხვო მიზნებისათვის ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით 5 წლის პერიოდში, საგადასახადო მიზნებისათვის — შემცირებადი ნაშთის მეთოდით 25%-ნი ნორმით.

მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია.

გავიანგარიშოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე ხუთი წლის მიმდინარე (საგადასახადო) და სააღრიცხვო მოგების გადასახადი.

გავიანგარიშოთ მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი (იხ. ცხრილი 25).

ცხრილი 25

სტრ. №	მაჩვენებლები	წლები				
		1	2	3	4	5
1	სააღრიცხვო მოგება (ცვეთის გათვალისწინებით)	12.000	14.000	15.300	19.800	21.000
2	სააღრიცხვო ცვეთა	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
3	საგადასახადო ცვეთის ხარჯი	2.500	1.875	1.406	1.055	791
4	საგადასახადო მოგება (სტრ.1 + სტრ.2 — სტრ.3)	11.500	14.125	15.894	20.745	22.209
5	მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი (სტრ.4 * 15%)	1.725	2.119	2.384	3.112	3.331

გავიანგარიშოთ გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (იხ. ცხრილი 26).

ცხრილი 26

სტრ. №	მაჩვენებლები	წლები				
		1	2	3	4	5
1	ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება	8.000	6.000	4.000	2.000	0
2	ძირითადი საშუალებების საგადასახადო ბაზა	7.500	5.625	4.219	3.164	2.373
3	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა (სტრ.1 — სტრ.2)	500	375	—	—	—
4	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (სტრ.2 — სტრ.1)	—	—	219	1.164	2.373
5	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (სტრ.3 * 15%)	75	56,25	—	—	—

6	გადავადებული საგადასახადო აქტივი (სტრ.4 * 15%)	—	—	32,85	174,6	355,95
7	გადავადებული საგადასახადო ხარჯი (+)/ შემოსავალი (-) {მიმდინარე წლის სტრ.5/6 ± წინა წლის სტრ.5/6}	75	(18,75)	(89,10)	(141,75)	(181,35)

პირველ წელს წარმოიქმნა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 75 ლარის ოდენობით და შესაბამისად, ამ სიდიდით უნდა გაიზარდოს მოგების გადასახადის ხარჯი.

მეორე წელს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების სიდიდე შეადგენს 56,25 ლარი, რისთვისაც წინა წელს წარმოქმნილი 75 ლარის ვალდებულება უნდა შემცირდეს 18,75 ლარით ($56,25 - 75 = 18,75$). შესაბამისად, ამ სიდიდით შემცირდება მოგების გადასახადის ხარჯი.

მესამე წელს წარმოიქმნა გადავადებული საგადასახადო აქტივი 32,85 ლარის ოდენობით, რასთვისაც წინა წელს წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულება 56,25 ლარის ოდენობით უნდა ანულირდეს და აღიარდეს 32,85 ლარის ოდენობის აქტივი. შესაბამისად, მოგების გადასახადის ხარჯი შემცირდება 89,10 ლარის ოდენობით $\{32,85 - (56,25) = 89,10\}$.

მეოთხე წელს გადავადებული საგადასახადო აქტივის სიდიდე შეადგენს 174,60 ლარს, რისთვისაც წინა წელს წარმოქმნილი აქტივი უნდა გაიზარდოს 141,75 ლარით ($174,6 - 32,85 = 141,75$). შესაბამისად, ამ სიდიდით შემცირდება მოგების გადასახადის ხარჯი.

მეხუთე წელს გადავადებული საგადასახადო აქტივის სიდიდე შეადგენს 355,95 ლარს, რისთვისაც წინა წელს წარმოქმნილი აქტივი უნდა გაიზარდოს 181,35 ლარით ($355,95 - 174,6 = 181,35$). შესაბამისად, ამ სიდიდით შემცირდება მოგების გადასახადის ხარჯი.

მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადების ღარიცხვა აისახება შემდეგი გატარებებით:

წელი	ანგარიშის დასახელება და ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9210		1.725
	მიმდინარე მოგების გადასახადი	ბ		3310	1.725
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა				
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9210		75
	გადავადებული მოგების გადასახადი	ბ		4210	75
	მოგების გადასახადის ხარჯის ზრდა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოქმნა				

2	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9 210		2.119
	მიმდინარე მოგების გადასახადი	ბ		3310	2.119
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა				
	გადავადებული მოგების გადასახადი	ბ	4210		18,75
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ		9 210	18,75
	მოგების გადასახადის ხარჯის და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების შემცირება				
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9 210		2.384
	მიმდინარე მოგების გადასახადი	ბ		3310	2.384
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა				
	გადავადებული მოგების გადასახადი	ბ	4210		56,25
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	ბ	2340		32,85
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ		9 210	89,10
4	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ანუღირება, გადავადებული აქტივის აღიარება და მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება				
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9 210		3.112
	მიმდინარე მოგების გადასახადი	ბ		3310	3.112
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა				
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	ბ	2340		141,75
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ		9 210	141,75
5	გადავადებული აქტივის გაზრდა და მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება				
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ	9 210		3.331
	მიმდინარე მოგების გადასახადი	ბ		3310	3.331
	მიმდინარე მოგების გადასახადის ღარიცხვა				
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	ბ	2340		181,35
	მოგების გადასახადის ხარჯი	მ/ზ		9 210	181,35
	გადავადებული აქტივის გაზრდა და მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება				

შეიძლება დავასკვნათ, რომ სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება, საგადასახადო ვალდებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება **რეალური/საკომპენსაციო ღირებულებით** – ხელშეკრულებაში მითითებული ანაზღაურებადი ღირებულებით. საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულება, ფინანსური იჯარის ვალდებულება და გრძელვადიანი ანარიცხები აისახება **დისკონტირებული ღირებულებით**. გამოშვებული ობლიგაციები და თამასუქები აისახება **ამორტიზებული ღირებულებით**. ვალდებულებების შეფასება წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 27):

ვალდებულებები	შეფასება		
	რეალური/ საკომპენსაციო ღირებულებით (მოკლევადიანი)	დისკონტირებული ღირებულებით (გრძელვადიანი)	ამორტიზირებული ღირებულებით (გრძელვადიანი)
ფინანსური ვალდებულებები:			
• სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება	X		
• სასესხო ვალდებულება	X		X
• საიჯარო ვალდებულება		X	
ანარიცხები	X	X	
საგადასახადო ვალდებულებები	X		
გადავადებული ვალდებულებები:			
• საგადასახადო	X		
• მიღებული ავანსები	X		

2.2.4. კაპიტალის სტრუქტურა და შეფასება. კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

კაპიტალის სტრუქტურა და შეფასება

კაპიტალი მიჩნეული არის ერთ-ერთ რთულ კატეგორიად, რომელსაც მრავალნაირად განმარტავენ. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად **კაპიტალი** არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ. კაპიტალის განმარტება/განსაზღვრა როგორც წმინდა აქტივებისა შეესაბამება კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციას, როდესაც საწარმოს კაპიტალი მესაკუთრეთა მიერ ინვესტირებული ფულადი საშუალებების (აქტივების შეფასების შემთხვევაში ნომინალური ღირებულებით) ან ინვესტირებული ფულადი საშუალებების მსყიდველობითი უნარის (აქტივების შეფასების შემთხვევაში მუდმივი მსყიდველობითი უნარით) ადეკვატურია.

ამდენად, კაპიტალის სინონიმია „წმინდა აქტივები“ და „საკუთარი კაპიტალი“. კაპიტალი ბალანსში წარმოდგენილია სახელწოდებით „საკუთარი კაპიტალი“, რაც გვიჩვენებს მესაკუთრეთა წილს¹ საწარმოს ქონებაში. მესაკუთრეთა საწარმოს ქონებაზე უფლებების ხარისხი და მასშტაბები ასახავს ჰპოვებს კაპიტალის სტრუქტურაში.

საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია კაპიტალის დაჯგუფება დამფუძნებელთა

¹ კაპიტალს (capital) ინგლისურიდან ბუღალტრული მიდგომებით განმარტავენ როგორც „equity“, რომლის ერთ-ერთი თარგმანია „წილი“.

შენატანებად და საწარმოში წარმოქმნილ მოგების კაპიტალიზებით შექმნილ რეზერვებად. კაპიტალის სტრუქტურა წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 28).

ცხრილი 28

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა

შექმნის წყარო	დანიშნულება	საზეები
დამფუძნებელთა შენატანები	მოითხოვება საწარმოს წესდებით ან კანონით	საწესდებო კაპიტალი (ჩვეულებრივი აქციები, საემისიო კაპიტალი, საწესდებო კაპიტალი, საპაიო შენატანები)
საწარმოში წარმოქმნილი (მოგების კაპიტალიზება)	არ ექვემდებარება განაწილებას დამფუძნებელთა შორის საწარმოს წესდებით ან კანონით	სარეზერვო კაპიტალი
		მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვები
		რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას
	განაწილებადი დამფუძნებელთა შორის	გაუნაწილებელი მოგება

საწესდებო კაპიტალი¹ არის დამფუძნებელთა მიერ თავდაპირველად ინვესტირებული თანხა წესდებით გათვალისწინებული საქმიანობის დაწყების უზრუნველსაყოფად. საწესდებო კაპიტალის სიდიდე განისაზღვრება საწარმოს რეგისტრაციის დროს დამფუძნებელთა მიერ კანონმდებლობით დადგენილი კაპიტალის მინიმალური ოდენობის გათვალისწინებით. საწესდებო კაპიტალის სიდიდე სამეურნეო საქმიანობის მსვლელობის დროს, დამფუძნებელთა გადაწყვეტილებით, შეიძლება გაიზარდოს ან შემცირდეს, რაც სავალდებულო წესით რეგისტრირდება სადამფუძნებლო დოკუმენტებში. შენატანები საწესდებო კაპიტალში შეიძლება იყოს ფულადი, საბრუნავი და ძირითადი აქტივების, ფასიანი ქაღალდებისა ან სხვა აქტივების სახით, რომელთა სიდიდე განისაზღვრება მათი რეალური ღირებულებით. საწესდებო კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შპს) საწესდებო კაპიტალი შედგება დამფუძნებელთა შენატანებისაგან, რითაც განისაზღვება მათი წილი საზოგადოებაში. საწესდებო კაპიტალის სიდიდე შეფასებულია შენატანების რეალური ღირებულებით. და ბალანსში წარმოდგენილია მუხლით „საწესდებო კაპიტალი შპს-ში“.

სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი დაყოფილია აქციების გარკვეულ რაოდენობად და ყალიბდება აქციების ემისიით. საწესდებო კაპიტალი შეფასებულია

¹ მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის მიხედვით იგი ამჟამად „კაპიტალად“ იწოდება. მიუხედავად ამისა ტექსტში გამოყენებულია ტერმინი „საწესდებო კაპიტალი“, რათა გაიმიჯნოს კაპიტალი, როგორც დამფუძნებელთა საკუთარი კაპიტალი და საწესდებო კაპიტალი, როგორც საკუთარი კაპიტალის ის ნაწილი, რომელიც კანონის მიხედვით შეიტანეს დამფუძნებლებმა.

ინვესტორების მიერ შეძენილი აქციების ნომინალური ღირებულებით. საწესდებო კაპიტალის ჩამოყალიბების დროს წარმოიქმნება საემისიო კაპიტალი, როგორც სხვაობა აქციების შეძენის და ნომინალურ ღირებულებას შორის. პრივილეგიური აქციების ემისიის შემთხვევაში, აქციები ფასდება ნომინალური ღირებულებით. მაგრამ, საწესდებო კაპიტალს ამ ტიპის აქციები მიეკუთვნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ის არ არის გამოსყიდვადი, არამედ არის კუმულაციური უვადო აქციები. იმ შემთხვევაში, როდესაც აქციები არის გამოსყიდვადი, ის მიეკუთვნება საფინანსო ვალდებულებას. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი ბალანსში წარმოდგენილია მუხლით „ჩვეულებრივი აქციები“, „საემისიო კაპიტალი“, „პრივილეგიური აქციები“.

ზოგიერთი ქვეყნის კანონმდებლობით სააქციო საზოგადოებებისათვის სავალდებულოა სარეზერვო კაპიტალის შექმნა, ხოლო სხვა საწარმოები თავად ლეზულობენ გადაწყვეტილებას ასეთი რეზერვების შექმნა-არშექმნის შესახებ. **სარეზერვო კაპიტალის დანიშნულებაა** გაუთვალისწინებელი ზარალის დაფარვა, საკუთარი აქციების გამოსყიდვა, ობლიგაციების დაფარვა. სარეზერვო კაპიტალის სიდიდე განისაზღვრება საზოგადოების წესდებით და ტოლი უნდა იყოს საწესდებო კაპიტალის გარკვეული ოდენობისა (მაგალითად, საწესდებო კაპიტალის 13%) და იქმნება ანარიცხებით წმინდა მოგებიდან.

იმისათვის, რათა კაპიტალის შეფასება იყოს რეალური, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს აუცილებელია აქტივების ღირებულების დაზუსტება. აქტივების ღირებულების კორექტირება (ზრდა ან შემცირება) წარმოქმნის **გადაფასების რეზერვებს**. ასეთი რეზერვების მაგალითებია ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ფასიანი ქაღალდების გადაფასების რეზერვები. რეზერვები წარმოიქმნება აქტივების ღირებულების აფასებით, ხოლო ჩამოფასება აისახება რეზერვების შემცირების ხარჯზე.

გაუნაწილებელი მოგება არის წმინდა მოგების ნაწილი, რომელიც არ იქნა განაწილებული დამფუძნებელთა შორის. ის ასახავს საწარმოს არსებობის პერიოდში აქტივებში ინვესტირებულ წმინდა მოგებას (დაგროვილ მოგებას).

➤ კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

კაპიტალის სიდიდე არ ასახავს საბაზრო კაპიტალიზებას, ანუ კაპიტალის რეალურ ღირებულებას. მისი სიდიდე დამოკიდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებაზე, რომელიც, თავის მხრივ, რეგულირდება სხვადასხვა ფასს-ით, დამოკიდებულია სააღრიცხვო პოლიტიკასა და პროფესიულ მსჯელობის საფუძველზე გაკეთებულ დაშვებებზე. უკანასკნელი კი, გარკვეულწილად, განაპირობებს ბალანსის მუხლების სუბიექტურ შეფასებას. იმისათვის, რომ კაპიტალის ღირებულება ასახავდეს მესაკუთრეთა რეალურ წილს, ფასს-ი იყენებს ე.წ. „კაპიტალის კონცეფციას“ (concepts of capital).

ეკონომიკური საქმიანობის შეუფერხებლად წარმართვისათვის საჭიროა კომპანიის საწყისი კაპიტალის შენარჩუნება¹, წინააღმდეგ შემთხვევაში უზრუნველყოფილი ვერ

¹ ირვინ ფიშერისა და ჯონ ჰიქსის „შემოსავლების თეორიები“-ს თანახმად (1946წ.). ირვინ ფიშერი (1867-1947წ.წ.) – გამოჩენილი ამერიკელი ეკონომისტი, იელსის, ჰარვარდის

იქნება საოპერაციო ციკლი იგივე მასშტაბებით. სხვა სიტყვებით, ეს იმას ნიშნავს, რომ წლის ბოლოსათვის არსებული კაპიტალის სიდიდე წლის დასაწყისისათვის არსებულ კაპიტალზე არანაკლები უნდა იყოს, ანუ შენარჩუნებული უნდა იყოს არსებული კაპიტალი. კაპიტალის შენარჩუნების გასაკონტროლებლად აუცილებელია კაპიტალის ღირებულების გაზომვა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით მხოლოდ ის სიდიდე შეიძლება ჩაითვალოს მოგებად, რომელიც წარმოიქმნება შემოსული აქტივების გადამეტებით კაპიტალის შესანარჩუნებლად საჭირო ოდენობაზე. აქ ვლინდება კავშირი კაპიტალისა და მოგების კონცეფციებს შორის, რაც გვაძლევს მოგების განსაზღვრის საფუძველს.

მოგების ეკონომიკური არსი განიხილება მოგების ორი კონცეფციის საფუძველზე, რომელიც გამომდინარეობს კაპიტალის კონცეფციებიდან. კავშირი მოგებასა და კაპიტალს შორის ვლინდება კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციებით. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად, არსებობს კაპიტალის შენარჩუნების **ფინანსური და ფიზიკური კონცეფციები**. **კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციის** თანახმად, მოგების აღიარება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც წმინდა აქტივების **ფულადი ღირებულება** საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღემატება წმინდა აქტივების ფულად ღირებულებას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყველანაირი დამატებითი შენატანების გამოკვეთის შემდეგ. კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნება **იზომება ნომინალური ფულადი ერთეულებით, ან მუდმივი მსყიდველობითი უნარიანობით**.

კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, მოგების აღიარება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს ფიზიკური (ოპერაციული) მწარმოებლურობა (ან მიმდინარე სიმძლავრე) აღემატება საწარმოს მწარმოებლურობას (ან რესურსებს ან სახსრებს, რომელიც საჭიროა მიმდინარე სიმძლავრის მისაღწევად) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყველანაირი დამატებითი შენატანების გამოკვეთის შემდეგ. კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნება **იზომება მიმდინარე ღირებულებით**.

ამდენად, თითოეულ კონცეფციაში მთავარია როგორ განისაზღვრება შესანარჩუნებელი კაპიტალი. კაპიტალის შენარჩუნების ორ კონცეფციას შორის განსხვავება აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებაშია, ანუ – მათზე **ფასების ცვლილებების შედეგების ასახვის წესებში**. ზოგადად, ამ კონცეფციების თანახმად, კაპიტალი ითვლება შენარჩუნებულად, თუ მას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ექნება იგივე რაოდენობის

უნივერსიტეტების პროფესორი; კაპიტალის, პროცენტებისა და ფულის თეორიების ავტორი. (cepa.news.school.edu/het/essays/capital/fisherinvest.htm; economics.about.com/od/famouseconomists/a/irving_fisher.htm ;www.britannica.com/EBchecked/topic/208647/Irving-Fisher).

სერ ჯონ რიჩარდ ჰიქსი (1904-1989წ.წ.) – გამოჩენილი ინგლისელი ეკონომისტი, ნობელის პრემიის ლაურეატი (1972წ.), ლონდონის ეკონომიკის სკოლის, მანჩესტერის, კემბრიჯისა და ოქსფორდის უნივერსიტეტების პროფესორი; ღირებულებისა და კაპიტალის თეორიის ავტორი (nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/1972/hicks-autobio.html; encyclopedia.farlex.com/Hicks%2c+John+Richard).

კაპიტალი, რაც პერიოდის დასაწყისში ჰქონდა. ნებისმიერი მეტობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებულ კაპიტალის სიდიდეზე, რომლის შენარჩუნება მოითხოვება, აღიარებული იქნება საწარმოს მოგებად.

კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, როდესაც კაპიტალი შეფასებულია ნომინალური ფულადი ერთეულებით, მოგება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ნომინალური ფულადი კაპიტალის ზრდას. საანგარიშგებო პერიოდში კუთვნილი აქტივების ფასების ზრდა, როგორც წესი, ითვლება აქტივების ღირებულების ზრდის შედეგად მიღებულ შემოსულობად და არ იქნება აღიარებული მოგებად, სანამ არ მოხდება მისი რეალიზაცია – გაცვლითი ოპერაციებით ფულადი ნაკადების შემოდინება. ინფლაციის დროს, როდესაც კაპიტალი შეფასებულია მუდმივი მსყიდველობითი უნარით, მოგება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ინვესტირებული მსყიდველობითი უნარის ზრდას. ამ შემთხვევაში, მოგებად ჩაითვლება მხოლოდ აქტივების ფასების ზრდის ის ნაწილი, რომელიც აღემატება ფასების საერთო დონის ზრდას. აქტივების ფასების ზრდიდან მიღებული ნამეტი ღირებულების დარჩენილი ნაწილი ჩაითვლება კაპიტალის შენარჩუნების კორექტირებულ თანხად და შესაბამისად, კაპიტალის ნაწილად.

კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, როდესაც კაპიტალი განმარტებულია როგორც მისი ფიზიკური მწარმოებლურობა, მოგება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში კაპიტალის ზრდის სიდიდეს. ფასების ნებისმიერი ცვლილება, რაც გავლენას ახდენს აქტივებსა და ვალდებულებებზე, ითვლება საწარმოს ფიზიკური მწარმოებლურობის შეფასებაში მომხდარ ცვლილებად. შესაბამისად, ეს თანხები არ იქნება აღიარებული მოგებად, მაგრამ საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობაში აღირიცხება როგორც კაპიტალის შენარჩუნების კორექტირება ან როგორც გადაფასების რეზერვი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გავაკეთოთ კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციების შედარება (იხ. ცხრილი 29).

ცხრილი 29

კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციების შედარება

მახასიათებლები	კაპიტალის კონცეფციები	
	ფინანსური შენარჩუნების	ფიზიკური შენარჩუნების
მოგების აღიარება	როდესაც წმინდა აქტივების ფულადი ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღემატება იგივე მაჩვენებელს წლის დასაწყისისათვის	როდესაც საწარმოს ფიზიკური მწარმოებლურობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღემატება იგივე მაჩვენებელს წლის დასაწყისისათვის

კაპიტალის შენარჩუნების საზომი	• ნომინალური ფულადი ერთეულით (პირვანდელი ღირებულებით) • მუდმივი მსყიდველობითი უნარით (ინფლაციის კოეფიციენტით)	მიმდინარე ღირებულებით
კაპიტალის შესანარჩუნებლად საჭირო კორექტირება	• ნომინალური ფულადი ერთეულით (პირვანდელი ღირებულებით) – არ ხდება კორექტირება • მუდმივი მსყიდველობითი უნარით (ინფლაციის კოეფიციენტით) – კორექტირდება აქტივების ფასების ზრდიდან მიღებული ნამეტის იმ ნაწილით, რომელიც არ აღემატება ფასების საერთო დონის ზრდას	გაითვალისწინება ფასების ყველა ცვლილება, რომელიც გავლენას ახდენს აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებაზე

თუ რატომ გვჭირდება კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები, ამ საკითხის უკეთ გარკვევაში დაგვეხმარება მაგალითი.



მაგალითი 25. კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები

საწარმოს საწყისი კაპიტალი 200 ათასი ლარია. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ეს თანხა გამოყენებულ იქნა საქონლის შესაძენად, რომელიც წლის ბოლოს სრულად გაიყიდა 270 ათას ლარად. რეალიზებული საქონლის მიმდინარე (ჩანაცვლების) ღირებულებაა 230 ათასი ლარი, ხოლო მიმდინარე წლის ინფლაციის დონე – 8%.

კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციებით დავადგინოთ შესანარჩუნებელი კაპიტალის სიდიდე და დამფუძნებლებზე გასანაწილებელი თანხები (იხ. ცხრილი 30).

ცხრილი 30

შესანარჩუნებელი კაპიტალის სიდიდე და დამფუძნებლებზე გასანაწილებელი თანხები კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციებით

(ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციით		კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციით
	შეფასება ნომინალური ფულადი ერთეულებით (პირვანდელი ღირებულებით)	შეფასება მუდმივი მსყიდველობითი უნარით (მმუ)	შეფასება მიმდინარე ღირებულებით
ამონაგები რეალიზაციიდან	270	270	270

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	200	200	230
საოპერაციო მოგება	70	70	40
ინფლაციის კორექტირება ($200 * 8\%$)	—	16	—
წლის მოგება	70	54	40
თანხა რომელიც არ ექვემდებარება განაწილებას	—	16	30
შესანარჩუნებელი კაპიტალი	—	216 (200+16)	230 (200+30)
კაპიტალის შენარჩუნების პირობებში გასანაწილებელი თანხა	—	54 (70-16)	40 (70-30)

კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები გვჭირდება შემდეგი საკითხების გადასაწყვეტად:

1. მოგების რა სიდიდე უნდა „გადავლოთ“ (ანუ არ გავანაწილოთ) იმისათვის, რომ შევინარჩუნოთ საწყისი კაპიტალი და ამით უზრუნველვყოთ საოპერაციო ციკლის არსებული მასშტაბების შენარჩუნება;
2. მოგების რა სიდიდე შეიძლება განაწილდეს აქციონერებზე.

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ნომინალური ფულადი შეფასებით მოგების გაზომვა არ უზრუნველყოფს კაპიტალის შენარჩუნების კონტროლს, რადგან არ ხდება ფასების ცვლილებებისა და ინფლაციის გავლენის ასახვა მოგებაზე. ეს მდგომარეობა შეიძლება გამოსწორდეს საერთაშორისო პრაქტიკის გამოცდილებით, რომლის მიხედვითაც განმარტებით შენიშვნებში იქნება ასახული ე.წ. „კორექტირებული შემოსავლების ანგარიშგება“ (იხ. ცხრილი 31).

ცხრილი 31

კორექტირებული შემოსავლების ანგარიშგება (ათასი ლარი)

მოგება	კაპიტალის მმუ-ით ფინანსური შენარჩუნება	კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნება
საოპერაციო მოგება პირვანდელი ღირებულებით	70	70
მინუს: მიმდინარე ღირებულებით კორექტირება		(30)
მინუს: საწყისი კაპიტალის ინფლაციის კორექტირება	(16)	
კორექტირებული მოგება	54	40

ისმის კითხვა — კაპიტალის შენარჩუნების რომელი კონცეფცია უნდა ავირჩიოთ? ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები მეწარმეს კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციის არჩევანის უფლებას უტოვებს. საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ორი ძირითადი ფაქტორი: ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა მოთხოვნები და ინტერესები, საწარმოს ხასიათი.

ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლები არიან აქციონერები, მენეჯერები, თანამშრომლები. აქციონერებს აინტერესებთ მათი ინვესტიციების მსყიდველობითი უნარის ზრდა. ასეთ მოთხოვნებს უფრო შეესაბამება კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფცია მუდმივი მსყიდველობითი უნარით ან რეალური პირობით აღრიცხვის მე-
თოდი.

მენეჯერებისა და თანამშრომლების მთავარი ინტერესია სამუშაო ადგილების შენარჩუნება, რაც უზრუნველყოფილია საწარმოს მუდმივი ფუნქციონირებით. აქედან გამომდინარე, მათ აინტერესებთ რამდენად შესძლებს საწარმო შეინარჩუნოს საქონლისა და მომსახურების წარმოების თუნდაც არსებული მასშტაბები. ასეთ მოთხოვნებს შეესაბამება კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფცია.

შერჩეულ კონცეფციაზე გავლენას ახდენს საწარმოს ხასიათიც. მაგალითად, კომპანიებისათვის, რომლებშიც მოგების გამოუმუშავების საშუალებად აქტივების ღირებულების ზრდაა მიჩნეული, მიზანშეწონილია კაპიტალის მუდმივი მსყიდველობითი უნარის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფცია ან რეალური პირობით აღრიცხვა, როდესაც საწარმოს საწყისი კაპიტალი კორექტირდება ფასების საერთო ინდექსით და აქტივები კი რეალური ღირებულებით. კომპანიები, რომელთა პროდუქციის ფასები მნიშვნელოვნად ცვალებადია, მიიჩნევენ, რომ მათთვის ძნელია პირვანდელი ღირებულებით აღრიცხვის მონაცემების ანალიზი, ამიტომ უპირატესობას ანიჭებენ კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციას. სამრეწველო კომპანიებსაც ესაჭიროება საოპერაციო კაპიტალის შენარჩუნება, ამიტომ მათთვისაც მიზანშეწონილია კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფცია.

კაპიტალის შენარჩუნების შერჩეული კონცეფცია და შესაბამისად, ნეტო აქტივების შეფასების საფუძვლები განსაზღვრავს საწარმოში გამოყენებულ სააღრიცხვო მოდელს, რომლის მიხედვით მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. სხვადასხვა სააღრიცხვო მოდელი ინფორმაციის შესაბამისობისა და საიმედოობის სხვადასხვა დონეს უზრუნველყოფს, და მათ შორის წონასწორობა უნდა იქნეს უზრუნველყოფილი.



3. სრული შემოსავლის ანგარიშგება

- 3.1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება და მისი სტრუქტურა
- 3.2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და შეფასება
 - 3.2.1. შემოსავლების აღიარება და შეფასება
 - 3.2.2. ზარალების აღიარება და შეფასება
- 3.3. სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და შეფასება

3.1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება და მისი სტრუქტურა

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ მოითხოვს ფინანსური შედეგების წარდგენას „სრული შემოსავლის ანგარიშგების“ სახით. ამ ანგარიშგების წარდგენა შეიძლება:

- ერთ, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში; ან
- ორ ანგარიშგებაში: ანგარიშგებაში, რომელიც გვიჩვენებს მოგებისა და ზარალის კომპონენტებს (განცალკევებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება) და მეორე ანგარიშგებაში, რომელიც იწყება მოგებით ან ზარალით და გვიჩვენებს „სხვა სრული შემოსავლის“ კომპონენტებს (სრული შემოსავლის ანგარიშგება).

როგორც მინიმუმი, სრული შემოსავლის ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შემდეგ მუხლებს, რომლებიც წარმოადგენს მოცემული პერიოდის შესაბამის თანხებს:

- ა) ამონაგები;
- ბ) ფინანსური დანახარჯები;
- გ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის მოგებისა და ზარალის წილი;
- დ) საგადასახადო ხარჯი;
- ე) თანხა, რომელიც შედგება შემდეგი მუხლების ჯამისაგან:
 - შეწყვეტილი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი დაბეგვრის შემდეგ; და
 - დაბეგვრის შემდგომი შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც აღიარებულია იმ აქტივების ან გამსვლელი ჯგუფის (ჯგუფების) გაყიდვის ან გასვლის რეალური ღირებულებისა და დანახარჯების სხვაობის შეფასების დროს, რომლებიც წარმოადგენენ შეწყვეტილ ოპერაციას; და
- ვ) მოგება ან ზარალი;
- ზ) სხვა სრული შემოსავლის თითოეული კომპონენტი, რომელიც კლასიფიცირებულია შინაარსის მიხედვით [(თ) პუნქტის თანხების გარდა];

- თ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის სხვა სრული შემოსავლის წილი; და
- ი) სრული შემოსავლის მთლიანი თანხა.

თუ საწარმო განცალკევებულად წარადგენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას, მაშინ მან უნდა წარადგინოს (ა)-(ვ) ქვეპუნქტებით განსაზღვრული მუხლები. საწარმომ სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, წარდგენის ფორმის მიუხედავად (განცალკევებულად ან ერთად), უნდა ასახოს შემდეგი მუხლები, ქვემოთ ნაჩვენები სტრუქტურით, კერძოდ:

- ა) პერიოდის მოგება ან ზარალი, რომელიც მისაკუთვნიებულია:
- არამაკონტროლებელი წილებზე; და
 - სათავო საწარმოს მესაკუთრეებზე.
- ბ) პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი, რომელიც მისაკუთვნიებულია:
- არამაკონტროლებელი წილებზე; და
 - სათავო საწარმოს მესაკუთრეებზე.

სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში და განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (თუ წარდგენილია) შეიძლება დამატებითი მუხლების, სახელწოდებებისა და ქვეჯგუფური ჯამური თანხების წარდგენა, როდესაც ამგვარი წარდგენით უკეთ აღიქმება საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგები. ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, შეიძლება დამატებითი მუხლებისა და სახელწოდებების გათვალისწინება და მუხლების წარდგენის თანამიმდევრულობის შეცვლა, როდესაც ეს აუცილებელია საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების ელემენტების ასახვას. ამ დროს საწარმო ითვალისწინებს არსებითობის ფაქტორს, შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების შინაარსსა და ფუნქციებს.

ბასს 1-ის თანახმად მთლიანი სრული შემოსავალი არის პერიოდის მანძილზე სამეურნეო ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით განპირობებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილება, იმ ცვლილებების გარდა, რომლებიც გამოწვეულია მესაკუთრეებთან, როგორც აქციონერებთან შესრულებული ოპერაციებით. სხვაგვარად, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აისახება საკუთარი კაპიტალის ის ცვლილებები, რომელიც არ წარმოადგენს მესაკუთრეთა (აქციის მფლობელთა) წილების ცვლილებას, ანუ ასახავს პერიოდის განმავლობაში აღიარებულ (რეალიზებულ და არარეალიზებულ) ყველა შემოსავალს და ხარჯს.

სრული შემოსავალი მოიცავს „მოგების ან ზარალის“ და „სხვა სრული შემოსავალი“-ს მუხლების ყველა კომპონენტს. ბასს 1-ში გამოიყენება ტერმინები „სხვა სრული შემოსავალი“, „მოგება ან ზარალი“ და „მთლიანი სრული შემოსავალი“, მაგრამ ჯამური მუხლების აღსანიშნავად ამავე სტანდარტით ნებადართულია სხვა ტერმინების გამოყენება, თუ მათი შინაარსი ნათელი იქნება. მაგალითად, მოგების ან ზარალის აღსანიშნავად საწარმოს შეუძლია ტერმინის „წმინდა შემოსავალი“ გამოყენება.

სრული შემოსავლის ანგარიშების სტრუქტურა წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 1).

ცხრილი 1

სრული შემოსავლის ანგარიშების სტრუქტურა

ანგარიშება	ანგარიშების კომპონენტები	ანგარიშების ელემენტები
სრული შემოსავლის ანგარიშება	მოგებისა და ზარალის ანგარიშება	შემოსავლები
		ხარჯები
		საანგარიშებო პერიოდის მოგება/ ზარალი
	სხვა სრული შემოსავალი	გრძელვადიანი აქტივების გადაფასების ნამეტის ცვლილება
		დადგენილ გადასახდელებიანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული შემოსავალი
		გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი
		უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი საკუროსო სხვაობები (შემოსულობა და ზარალი)

საწარმომ საანგარიშებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში, თუ ფასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან ნებადართული არ არის. მოგება ან ზარალი არის შემოსავლების ჯამს გამოკლებული ხარჯები, სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტების გარეშე.

ზოგიერთ ფასს-ში ზუსტად არის განსაზღვრული გარემოებები, როდესაც საწარმო კონკრეტულ მუხლებს მიმდინარე პერიოდის მოგების ან ზარალის გარეთ აღიარებს. ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ ორ ასეთ გარემოებას განიხილავს: შეცდომების გასწორებასა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილების შედეგს. ფასს-ით მოითხოვება ან ნებადართულია, რომ სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები, რომლებიც აკმაყოფილებს სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემული შემოსავლის ან ხარჯის განმარტებას, გამოიქვეითოს მოგებიდან ან ზარალიდან.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემოსავლებისა და ხარჯების იმ ელემენტებისაგან (მათ შორის, რეკლასიფიკაციით გამოწვეული კორექტირებებისგან), რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებაში ან ზარალში, როგორც მოითხოვება ან დაშვებულია სხვა ფასს-ით.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემდეგი ელემენტებისგან:

- ა) გადაფასების ნამეტის ცვლილებები (ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ და ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“);

- ბ) დადგენილ გადასახდელებიანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული შემოსულობა და ზარალი (ბასს 19-ის „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“);
- გ) უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი (ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“);
- დ) გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი (ბასს 39 „ფინანსური აქტივები: აღიარება და შეფასება“);
- ე) ფულადი ნაკადების ჰეჯირება¹.

ბასს 1 ასევე მოითხოვს, რომ საწარმომ გააშუქოს ინფორმაცია სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტების რეკლასიფიკაციით გამოწვეული კორექტირებების შესახებ. **რეკლასიფიკაციის კორექტირებები** არის თანხები, რომლებიც მიმდინარე პერიოდში ახალი კლასიფიკაციით გადაიტანება და აისახება მოგებაში ან ზარალში, ხოლო მანამდე, მიმდინარე ან წინა პერიოდებში, სხვა სრულ შემოსავალში იყო აღიარებული. სხვა ფასს-ი კონკრეტულად განსაზღვრავს, როდის შეიძლება სხვა სრულ შემოსავალში ადრე აღიარებული თანხების რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში (ამ ტიპის რეკლასიფიკაციას მოცემულ სტანდარტში **რეკლასიფიკაციის კორექტირებები ეწოდება**). რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა ჩაირთვება სხვა სრული შემოსავლის მუხლის შესაბამის კომპონენტში იმ პერიოდში, როდესაც კორექტირების თანხა რეკლასიფიცირდება (გადაიტანება) მოგებაში ან ზარალში. მაგალითად, გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსულობა აისახება მიმდინარე პერიოდის მოგებაში ან ზარალში. ამ თანხების აღიარება შესაძლებელია სხვა სრულ შემოსავალში არარეალიზებული შემოსულობის სახით, მიმდინარე ან წინა პერიოდებში. ეს არარეალიზებული შემოსულობა უნდა გამოიქვეთოს სხვა სრული შემოსავლიდან იმ პერიოდში, როდესაც რეალიზებული შემოსულობა რეკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში, რათა თავიდან იქნეს აცილებული მთლიან სრულ შემოსავალში მათი ორჯერ ასახვა. ეს მოთხოვნა მიზნად ისახავს მომხმარებლისთვის ისეთი ინფორმაციის მიწოდებას, რომელიც საჭიროა მოგებაში ან ზარალში თანხების რეკლასიფიკაციით გამოწვეული შედეგების შესაფასებლად.

ასევე, რეკლასიფიკაციის კორექტირებები წარმოიქმნება, მაგალითად, უცხოური ქვედანაყოფის (ბასს 21) გაყიდვის შემდეგ, გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შემდეგ (ბასს 39) და მაშინ, როდესაც ჰეჯირებული პროგნოზირებული გარიგება გავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე (ფულადი ნაკადების ჰეჯირებასთან დაკავშირებით (ბასს 39)).

რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არ წარმოიქმნება ბასს 16-ის ან ბასს 38-ის შესაბამისად აღიარებულ გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების შედეგად, ან ბასს 19-ის შესაბამისად დადგენილ გადასახდელებიან საპენსიო პროგრამასთან

¹ Hedging – სასწრაფო გარიგება ფასების შესაძლო ცვლილებების დასაცავად. www.britannica.com/EBchecked/topic/259286/hedging ; www.finpipe.com/hedge.htm

დაკავშირებით აღიარებული აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის შედეგად. ეს ელემენტები სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება და შემდგომ პერიოდებში არ ხდება მათი რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში. გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების გადატანა შემდგომ პერიოდებში შესაძლებელია გაუნაწილებელ მოგებაში, თუ აქტივი გამოიყენება, ან როდესაც შეწყდება მისი აღიარება (ბასს 16 და ბასს 38). აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის წარდგენა გაუნაწილებელ მოგებაში იმავე პერიოდში ხდება, როდესაც ისინი აღიარებული იყო სხვა სრული შემოსავლის სახით (ბასს 19).

ბასს 1 მოითხოვს, რომ საწარმომ გააშუქოს ინფორმაცია სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ კომპონენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის შესახებ, მათ შორის რეკლასიფიკაციის კორექტირებები, უნდა აჩვენოს ან სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში. ამ მოთხოვნის მიზეზია, მომხმარებელს მიეწოდოს ინფორმაცია ამ კომპონენტებთან დაკავშირებული გადასახადების შესახებ, რადგან ამ კომპონენტებს ხშირად ისეთი საგადასახადო განაკვეთები აქვს, რომლებიც მოგების ან ზარალის მიმართ გამოყენებული განაკვეთებისაგან განსხვავდება.

საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები წარმოადგინოს:

- ა) დაბეგვრის შედეგების გამოკლებით; ან
- ბ) დაბეგვრამდელი მდგომარეობით, ერთი თანხით, რომელიც გვიჩვენებს ამ კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის აგრეგირებულ სიდიდეს.

ბასს 1 განსაზღვრავს ინფორმაციას, რომელიც უნდა აისახოს სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში. კერძოდ, როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლი არსებითია, საწარმომ მათი შინაარსი და თანხა განცალკევებულად უნდა განმარტოს. გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს შემოსავლისა და ხარჯების მუხლების განცალკევებული ასახვა შემდეგია:

- ა) სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, ან ძირითადი საშუალებების ჩამოფასება ანაზღაურებად ღირებულებამდე, ასევე ძირითადი საშუალებების ადრე ჩამოფასებული თანხების ანუღირება (კომპენსირება);
- ბ) საწარმოს საქმიანობის რესტრუქტურიზაცია და რესტრუქტურიზაციის დანახარჯებისათვის შექმნილი ანარიცხების ანუღირების შედეგები;
- გ) ძირითადი საშუალებების გასვლა;
- დ) ინვესტიციების გასვლა;
- ე) შეწყვეტილი ოპერაციები;
- ვ) სასამართლო დავების შედეგები;
- ზ) სხვა ანარიცხების ანუღირების შედეგები.

3.2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ელემენტების აღიარება და შეფასება

3.2.1. შემოსავლების აღიარება და შეფასება

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად გამოიყენება მოგების მაჩვენებელი, რომელიც შემდეგ საფუძველად უდევს სხვა მაჩვენებლების – ინვესტიციების უკუგების, ერთ აქციაზე მოგების და სხვა გაანგარიშებას. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: საერთო შემოსავლებით და საერთო ხარჯებით. საწარმოს მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, და შესაბამისად, მოგების აღიარებისა და შეფასების წესი ნაწილობრივ დამოკიდებულია კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციების გამოყენებაზე, რაც საფუძველად უდევს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

როგორც უკვე ცნობილია, სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას. **ამონაგები** წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით: მაგალითად, ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან; ამონაგები მომსახურების გაწევიდან, პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა. **შემოსულობა** გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას და, ამ თვალსაზრისით, არ განსხვავდება ამონაგებიდან. ამიტომაც ფასების სტრუქტურულ საფუძვლებში შემოსულობები ცალკე არ განიხილება.

შემოსავლის აღიარება მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში ხდება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ზრდა გამოწვეულია აქტივების ზრდით ან ვალდებულებების შემცირებით და მისი საიმედო შეფასება შესაძლებელია. ეს იმას ნიშნავს, რომ შემოსავლების აღიარება ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება (მაგალითად, აქტივების ზრდა საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციის შედეგად ან ვალდებულების შემცირება კრედიტორის მიერ ვალზე უარის თქმის შემთხვევაში).

ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე.

ამონაგები მოიცავს მხოლოდ საწარმოს მიერ თავის ანგარიშზე მიღებულ ან მისაღებ ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხას. მესამე მხარის სახელით მიღებული თანხები, როგორცაა ბრუნვის გადასახადი, საქონლისა და მომსახურების გადასახადები და დამატებული ღირებულების გადასახადი, არ არის ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც შემოდის საწარმოში და არ ზრდის საწარმოს საკუთარ კაპიტალს. ამიტომ ისინი გამოიქვეითება ამონაგების თანხიდან. ანალოგიურად, სააგენტო ურთიერთობებ-

ში, ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა მოიცავს მრწმუნებლის (პრინციპალის) სახელით მოზიდულ თანხასაც, რომელიც არ იწვევს საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ზრდას. მრწმუნებლის სახელით მიღებული თანხები არ არის ამონაგები, სამაგიეროდ, ამონაგებად განიხილება მიღებული საკომისიო თანხა.

შემოსავლების აღიარების ძირითადი კრიტერიუმებია: აქტივზე საკუთრების რისკებისა და სარგებლის გადაცემა, ამონაგების თანხის საიმედოდ შეფასება, რწმუნება იმისა, რომ სარგებელი იქნება მიღებული და გაწეული და მომავალში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ შეფასება (იხ.ცხრილი 2).

ცხრილი 2

შემოსავლების აღიარების კრიტერიუმები

შემოსავლის სახე	აღიარების კრიტერიუმები
ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:	
საქონლის მიწოდება	ა) საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს; ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს მენეჯერულ მონაწილეობას და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს; გ) შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა; დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა
მომსახურების გაწევა	ა) ამონაგების თანხის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ; ბ) მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში; გ) შესაძლებელია მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს; დ) შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება
პროცენტი, როიალტი, დივიდენდი	ა) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან მომავალში საწარმოში შემოვა ეკონომიკური სარგებელი; და ბ) შესაძლებელია ამონაგების სიდიდის საიმედოდ შეფასება
შემოსულობა	
ძირითადი საშუალებების რეალიზაციით მიღებული მოგება	რეალიზაციის ნეტო შედეგი

დადგენილ გადასახდელები- ანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული შემოსულობა და ზარალი	არარეალიზებული მოგება, რომელიც წინა პერიოდებში ასახ- ული იქნა კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ხოლო მიმდინარე პერიოდში ხდება ამ აქტივების რეკლასიფიკაცია (გამოყენება ან გაყიდვა) და შედეგად, გადაფასების ნამეტი აღი- არდება „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში“
ძირითადი საშუალებების გადაფასების ნამეტი	
ლიკვიდური ფასიანი ქაღ- ალდების აფასება	
უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილების სხ- ვაობა	

ამონაგების აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა. საქონლის რელიზაციიდან შემოსავლების აღიარება და შეფასება ეფუძნება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისა და სარგებლის გადაცემასთან. იმის დასადგენად, თუ საწარმომ მყიდველს როდის გადასცა საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, საჭიროა გარიგების პირობების შემოწმება. ზში-რად, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა ემთხვევა მყიდველზე იურიდიული ან ქონებრივი უფლებების გადაცემას. ასე, უმეტესად, ხდება საცალო ვაჭრობაში. სხვა შემთხვევებში, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა არ ემთხვევა იურიდიული ან ქონებრივი უფლების გადაცემას.

თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია არ ითვლება გაყიდვად და, შესაბამისად, არ ხდება ამონაგების აღიარება. საქონლის მფლობელობის რისკის შენარჩუნება შესაძლებელია სხვადასხვა გზით. ქვემოთ განხილული მაგალითები გვიჩვენებს, თუ საწარმო მყიდველს როდის არ გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს:

- როდესაც საწარმო იტოვებს არაღამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფილი არ არის სათანადო გარანტიით;
- როდესაც საწარმოში რომელიმე საქონლის (მომსახურების) გაყიდვიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის ან მომსახურების გაყიდვის შედეგად;
- როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო ვალდებულებაა, რომელიც საწარმოს ჯერ არ შეუსრულებია;
- როდესაც მყიდველს უფლება აქვს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის ან მომსახურების შეძენაზე და, ამდენად, საწარმოსათვის გაურკვეველია უკუგების მიღების შესაძლებლობა.

თუ საწარმო იტოვებს მხოლოდ საკუთრებასთან დაკავშირებულ უმნიშვნელო რისკს, ოპერაცია ითვლება გაყიდვად და, შესაბამისად, ზდება ამონაგების აღიარება. მაგალითად, გამყიდველმა შესაძლოა დაიტოვოს საქონელზე საკუთრების უფლება იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს კუთვნილი თანხის ამოღება. ხოლო თუ საწარმომ მყიდველს გადასცა საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, ასეთი ოპერაცია ითვლება გაყიდვად და ზდება ამონაგების აღიარება. საკუთრებასთან დაკავშირებული უმნიშვნელო რისკის შენარჩუნებას ადგილი აქვს საცალო ვაჭრობაშიც, როდესაც დაშვებულია მომხმარებლისათვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება, მისი უხარისხობის შემთხვევაში. ამგვარ სიტუაციაში შეიძლება ამონაგების აღიარება რეალიზაციის მომენტიდან იმ პირობით, რომ გამყიდველს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს უკან დასაბრუნებელი საქონლის შესაძლო რაოდენობა და მასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ვალდებულების თანხა, გასული პერიოდების გამოცდილებაზე ან სხვა ფაქტორებზე დაყრდნობით.

როდესაც გარიგება შეიცავს მნიშვნელოვან რისკებს, ამონაგების აღიარება მართებული არ არის მანამ, სანამ არ მოხდება საფასურის გადახდა ან არ აღმოიფხვრება ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საეჭვო პირობები. მაგალითად, შეიძლება ზუსტად არ იყოს ცნობილი, დართავს თუ არა უცხო სახელმწიფოს ხელისუფლება რეალიზაციიდან მიღებული თანხის გაგზავნის ნებას ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. როდესაც ამგვარი ნებართვა გაიცემა, შეიძლება შესაბამისი ამონაგების აღიარება. 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.

ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება ერთდროულად ზდება. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. თუ ხარჯებში გათვალისწინებულია საქონლის გაყიდვის შემდგომი გარანტიები და სხვა მომავალი პერიოდის ხარჯები, მისი დარიცხვა ზდება საქონლის გაგზავნის შემდეგ, როცა უკვე შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება და დაკმაყოფილებული იქნება ამონაგების აღიარების სხვა პირობები. ამგვარად, არ შეიძლება ამონაგების აღიარება შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე. თუ ასე არ არის, საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურების თანხა აისახება როგორც ვალდებულება.

ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით. ამონაგების სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება საწარმოსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე. მისი შეფასება ზდება საწარმოს მიერ მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდამოშობის გათვალისწინებით.

განვიხილოთ შემოსავლების აღიარების კონკრეტული სიტუაციები.

➤ **გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ,**

შესაძლებელია დაიდოს გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ, რომლის მიხედვით საქონლის მიწოდება გადავადებით ხდება მყიდველის მოთხოვნით, მაგრამ მყიდველი იღებს საკუთრების უფლებას და ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას. ასეთ შემთხვევაში ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი მიიღებს საკუთრების უფლებას, იმ პირობით, რომ: შესაძლებელია საქონლის მიწოდება; სახეზე არსებობს მისაწოდებელი საქონელი; მყიდველი სპეციალური შეთანხმების შესაბამისად ადასტურებს საქონლის მიწოდების გადავადებას; და გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები. ამონაგების აღიარება არ ხდება, თუ არსებობს მხოლოდ საქონლის შეძენის ან წარმოების სურვილი, მისი დროულად მიწოდების მიზნით.



მაგალითი 1. გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ

ელექტროტექნიკით მოვაჭრე საწარმომ დადო ხელშეკრულება სასწავლო დაწესებულებასთან კონდიციონერების გაყიდვის შესახებ, რომელთა ღირებულებამ შეადგინა 28.900 ლარი. ხელშეკრულების პირობის თანახმად: მყიდველი იხდის დეპოზიტის სახით 7.000 ლარს; კონდიციონერები გადაღებული და შენახული იქნება მყიდველისათვის, რომელიც მიწოდებული იქნება მხოლოდ მათი ღირებულების სრული დაფარვის შემდეგ; მყიდველი ვალდებულია ორი თვის განმავლობაში განახორციელოს შესყიდვა, წინააღმდეგ შემთხვევაში ის კარგავს დეპოზიტს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

მყიდველს საკუთრებისა და ფლობის უფლება გადაეცემა, როდესაც ის სრულად დაფარავს საქონლის ღირებულებას. მანამდე კი, გამყიდველი ინარჩუნებს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკს და მას არანაირი იურიდიული უფლება არ აქვს იძულების წესით მოსთხოვოს მყიდველს საქონლის შესყიდვა.

ამდენად, ამონაგები აღიარდება მხოლოდ საქონლის სრული ღირებულების დაფარვის შემდეგ, მიღებული დეპოზიტი კი – ვალდებულებად.

➤ **საქონლის მიწოდება ფასდათმობის პირობით**

ფასდათმობა არის თანხა, რომლითაც მცირდება საქონლის გასაყიდი ფასი, ყიდვა-გაყიდვის გარკვეული პირობების შესრულების შემთხვევაში. ცნობილია 40-დე სახის ფასდათმობა. საბითუმო და საცალო ვაჭრობაში ყველაზე მეტად გავრცელებულია სავაჭრო/რაოდენობის ფასდათმობა ან ფასდათმობა ნაღდი ანგარიშსწორებისათვის, აგრეთვე ვადაზე ადრე გადახდისათვის (ე.წ. „სკონტო“), ბონუსური, სეზონური, სადილერო, დახურული, განსაკუთრებული კლიენტებისათვის (VIP), სადღესასწაულო, სარეკლამო, სადისკონტო ბარათებით და სხვა. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანის აღრიცხვის პრინციპები.

სავაჭრო ფასდათმობა (trade discounts)¹ არის თანხა, რომლითაც მცირდება კატალოგების, პრაის-ლისტების² (პრეისკურანტების) ფასები. სავაჭრო ფასდათმობა გაიცემა ბითუმად მოვაჭრე გამყიდველების და მწარმოებლების მიერ საცალოდ მოვაჭრეებზე ან ე.წ. „დარგის დამკვეთებზე“. ფასდათმობის სიდიდე დამოკიდებულია ბაზრის მიმდინარე კონიუნქტურაზე – საქონლის ფასსა და მოთხოვნაზე. გარდა ამისა ის გაითვალისწინება ძვირად ღირებულ საქონელზე, რომელიც ნელა ბრუნავს. ასეთ საქონელზე უფრო მაღალია ფასდათმობა, ვიდრე იაფ და სწრაფად რეალიზებად საქონელზე. ასეთი ფასდათმობა, როგორც წესი, გაიცემა საბითუმო შესყიდვებისათვის – დიდი მოცულობისათვის ან ნაღდი ანგარიშსწორებისათვის. სავაჭრო ფასდათმობა გამყიდველს გაყიდვების მოცულობის გაზრდისა და კლიენტისადმი ერთგულების გამოხატვის საშუალებას აძლევს. სავაჭრო ფასდათმობა წყვეტს არსებობას, როგორც კი გამოიწერება ანგარიშ-ფაქტურა. ის არ აისახება ბუღალტრულად, რადგან გასაყიდი ფასი ღვინდება დათმობის გათვალისწინებით. მოთხოვნა და შემოსავალი ფასდება და აღიარდება სავაჭრო ფასდათმობის გარეშე ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული თანხის შესაბამისად.

ფასდათმობა ვადადელი გადახდისათვის (cash discounts)³ არის თანხა, რომელიც აღნიშნული პირობის სანაცვლოდ ამცირებს გადასახდელ თანხას. ვადაზე ადრე გადახდა აუმაღლებს გამყიდველის ფულად ნაკადებს, ამცირებს უიმედო ვალების რისკს და ზრდის გაყიდვების მოცულობას. ფასდათმობის სიდიდის გაანგარიშების დროს, როგორც წესი, გაითვალისწინება სესხის წლიური განაკვეთი, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს მას, რის გამოც ასეთ ფასდათმობას ზოგჯერ უწოდებენ კრედიტს⁴. მაგალითად, თუ სესხის წლიური განაკვეთი 23%-ია, ხოლო ფასდათმობა გაიცემა გაყიდვიდან 20 დღეში გადახდის პირობით და თუ ჩვეულებრივი საკრედიტო პერიოდი, მაგალითად 30 დღეა, მაშინ მისი სიდიდე არ უნდა აღემატებოდეს 1,26%-ს (23*20/365).

მყიდველისთვის ფასდათმობა არის ფინანსური სტიმული. საბოლოო ჯამში ფასდათმობა არის მყიდველისათვის მნიშვნელოვანი სიდიდე, რომლის წლიური სიდიდე გაიანგარიშება ფორმულით:

ფასდათმობის %	*	365
100 – ფასდათმობის %		საბოლოო ანგარიშსწორების თარიღი – ფასდათმობის მოქმედების პერიოდი

მოტანილი მაგალითის მიხედვით, ფასდათმობის წლიური სიდიდე შეადგენს:
 $1,26 / (100 - 1,26) * 365 / (30 - 20) = 0,01 * 36,5 = 36,5\%$.

¹ <http://www.businessdictionary.com/definition/trade-discount.html>
<http://www.answers.com/topic/cash-discount>

² Price List – ფასების ჩამონათვალი, სია.

³ <http://www.principlesofaccounting.com/chapter%205.htm>

⁴ http://www.investorwords.com/764/cash_discount.html

მაგალითად, გაიყიდა 25.000 ლარის საქონელი პირობით: 1,26/20, n/30. 30 დღით დაგვიანებით გადახდის შემთხვევაში, გამყიდველმა გასაყიდ ფასში გაითვალისწინა ფასნამატი, რომელიც შეადგენს $25.000 * 23\% * 30/365 = 472,6$ ლარს. მაგრამ თუ მყიდველი 10 დღით ადრე გადაიხდის, მას ეკუთვნის გადასახდელი თანხის შემცირება 157,5 ლარით ($472,6 * 10/30$), ანუ შეთავაზებულმა ფასდათმობამ უნდა შეადგინოს 315 ლარი ($472 - 157$), რაც იგივეა $25.000 * 1,26\% = 315$ ლარი.

ყველა სახის ფასდათმობის მიზანია მოკლევადიანი გაყიდვების გაზრდა, ფულადი ნაკადების დროული მოზიდვა, ჩაწოლილი ან ძნელადრეალიზებადი საქონლის გაყიდვა, კლიენტების „დამაგრება“, უიმედო ვალების რისკის შემცირება. ფასდათმობა თავისი არსით არ არის ხარჯი და არც აკმაყოფილებს ხარჯად აღიარების კრიტერიუმებს – არ ხდება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა. ფასდათმობა, ანუ გასაყიდი ფასის შემცირება ხდება გამყიდველის მიერ მოგების ნაწილის დათმობის ხარჯზე, რომელიც გათვალისწინებულია გასაყიდ ფასში.

ბასს 18 „ამონაგები“-ს თანახმად რომელიმე სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგების სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება საწარმოსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე. მისი შეფასება ხდება საწარმოს მიერ მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გარეშე. ეს იმას ნიშნავს, რომ ამონაგები აღიარდება გაცემული ფასდათმობით შემცირებული თანხით.

ფასდათმობის პირობით საქონლის მიწოდებისას, საერთაშორისო პრაქტიკაში ცნობილია ვადამდელი გადახდისათვის შემოსავლების აღრიცხვის ორი – სრული და წმინდა თანხის მეთოდი. შერჩეული მეთოდისა და მყიდველის მიერ გადახდილი თანხის შესაბამისად, მოხდება შემოსავლების კორექტირება – გაიზრდება ან შემცირდება ფასდათმობის თანხით. ფასდათმობა აღირიცხება შემოსავლის კონტრარულ ანგარიშზე, რომელიც იძლევა საწარმოს ფასდაკლების პოლიტიკის მართვის ეფექტურობის შეფასების საშუალებას.



მაგალითი 2. საქონლის მიწოდება ვადამდელი გადახდისათვის ფასდათმობის პირობით

საწარმომ გაიყიდა 25.000 ლარის საქონელი პირობით: 1,26/20, n/30. განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები სრული და წმინდა თანხის მეთოდებით.

განვიხილოთ ორი შემთხვევა:

- ა) მყიდველმა ისარგებლა შემოთავაზებული ფასდათმობით;
- ბ) მყიდველმა არ ისარგებლა შემოთავაზებული ფასდათმობით.

I. სრული თანხის მეთოდი

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	შემოსავლების აღიარება სრული თანხის მეთოდით				
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან	ბ	1410		25.000
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	25.000
	ამონაგების აღიარება				
2	ა) მყიდველმა ისარგებლა შეთავაზებული ფასდათმობით				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		24.685
	გაცემული ფასდათმობა	მ/ზ	6121		315
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსა- ხურებიდან	ბ		1410	25.000
	ფულის მიღება, მოთხოვნების დაფარვა და გაცემული ფასდათმობის აღიარება				
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ	6110		315
	გაცემული ფასდათმობა	მ/ზ		6121	315
	გაცემული ფასდათმობით შემოსავლების კორექტირება – შემცირება				
3	ბ) მყიდველმა არ ისარგებლა შეთავაზებული ფასდათმობით				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		25.000
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან	ბ		1410	25.000
	დებიტორული დავალიანების დაფარვა				

II. წმინდა თანხის მეთოდი

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დებეტი	კრედი- ტი	ლარი
1	შემოსავლების აღიარება წმინდა თანხის მეთოდით				
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურები- დან	ბ	1410		24.685
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	24.685
	ამონაგების აღიარება				
2	ა) მყიდველმა ისარგებლა შეთავაზებული ფასდათმობით				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		24.685
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურები- დან	ბ		1410	24.685

ბ) მყიდველმა არ ისარგებლა შეთავაზებული ფასდათმობით				
3	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210	25.000
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ	1410	24.685
	გამოუყენებელი ფასდათმობა	მ/ზ	6125	315
	დებიტორული დავალიანების დაფარვა და გამოუყენებელი ფასდათმობის აღიარება			
	გამოუყენებელი ფასდათმობა	მ/ზ	6125	315
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ	6110	315
	გამოუყენებელი ფასდათმობით შემოსავლების კორექტირება – გაზრდა			

საცალო ვაჭრობაში გაყიდვები სტიმულირდება სადისკონტო (ფასდაკლების) ბარათების გაცემით, რომელიც ითვალისწინებს ერთჯერად, მუდმივ ან დაგროვებით ფასდაკლებას. მაგალითად, დაგროვებითი ბარათი გაიცემა პირობით: 3.000 ლარის ნაგაჭრის დაგროვების შემთხვევაში, მყიდველზე ერთი წლის ვადით ყოველ გაყიდვაზე გაიცემა 3%-ნი ფასდაკლება. გაცემული ფასდათმობის მოცულობის მიხედვით არსებობს „მარტივი“, „ოქროს“, „VIP“ (აბრევიატურა – „განსაკუთრებულად პატივსაცემი პერსონა“) ფასდაკლების ბარათები.

ფასდაკლებას შეიძლება ჰქონდეს არაფულადი სახე, და წარმოადგენდეს სხვადასხვა სახის ბონუსს – საჩუქარს. **ბონუსური ფასდათმობა** (bonus discount) ნიშნავს საქონლის გადაცემას ან მომსახურების გაწევას უფასოდ, საჩუქრად ერთჯერადი ან დაგროვებითი პირობის შესრულების სანაცვლოდ. მაგალითად, 10.000 ლარის საქონლის შეძენის შემთხვევაში გაიცემა 200 ლარის საჩუქარი; სარეკლამო აქციის დროს საქონლის ორი ერთეული იყიდება ერთი ერთეულის ფასად; დაგროვებითი ბონუსური ბარათებით 100 პირობითი ერთეულის ან ქულის დაგროვების შემთხვევაში გაიცემა 10 ლარის საჩუქარი; წლის განმავლობაში ავიაკომპანიის მომსახურებით სარგებლობისათვის 800 ათას კილომეტრზე მეტი ფრენისათვის – 300 ღირებულების ბილეთის უფასოდ გაცემა ნებისმიერი მიმართულებით.

ბონუსური ფასდათმობით გაცემულ საქონელის და გაწეულ მომსახურებას საწარმო აღიარებს ხარჯად.



მაგალითი 3. ბონუსი საქონლის სახით

ელექტროსაქონლით მოვაჭრე მაღაზიამ გამოაცხადა ორკვირიანი ბონუსური ფასდათმობით ვაჭრობა. 1.000 ლარიდან 1.200 ლარამდე ღირებულების სარეცხი მანქანის შეძენის შემთხვევაში უფასოდ გაიცემა, მყიდველის არჩევანის შესაბამისად, 50 ლარად შეფასებული უთო ან ჩაიდან.

მაღაზიამ ამონაგები უნდა აღიაროს რეალური ღირებულებით, ხოლო საჩუქრად გაცემული საქონელი უნდა აღიაროს ხარჯად.



მაგალითი 4. ბონუსი საცურო აუზის აბონიმენტის სახით

სპორტული კომპლექსის მარკეტინგული პოლიტიკა ითვალისწინებს საცურო აუზის ერთთვიან აბონიმენტის უფასოდ გაცემას, რომლის ღირებულება 350 ლარია, მათთვის, ვინც წლის განმავლობაში ისარგებლა კომპლექსის 2.500 ლარზე მეტი ღირებულების მომსახურებით.

სპორტულმა კომპლექსმა ამონაგები უნდა აღიაროს რეალური ღირებულებით, ხოლო საჩუქრად გაწეული მომსახურება – ხარჯად.

მარკეტინგში ცნობილია მომავალში გასაწევი ფასდაკლების უფლების გაყიდვა, რაც ზორციელდება ფასდაკლების ბარათის და კუპონის (პრესაში გამოქვეყნებული მოსახვედრებელი ან ინტერნეტიდან ამონაბეჭდი ინტერნეტ-მაღაზიების ტალონი) გაყიდვით. ბარათებისა და კუპონების მყიდველები ერთჯერადი გადახდით იძენენ მომავალში შესაძენ საქონელზე ან მომსახურებაზე ფასდაკლების უფლებას. მაგალითად, სამედიცინო დაწესებულება 10 ლარად ყიდის „პრიმა“ ბარათს, რომელიც იძლევა შეძენიდან 6 თვის განმავლობაში მისი ქსელის კლინიკებში სადიაგნოსტიკო მომსახურებაზე (სახეობების მიხედვით) 9%-15%-ან ფასდაკლებას. ბარათის გაყიდვა აღიარდება შემოსავლად, ასევე მომავალში განხორციელებული მომსახურება მიღებული ანაზღაურების ფარგლებში (ფასდაკლებით შემცირებული თანხით), აღიარდება შემოსავლად.

➤ მიწოდება უკან დაბრუნების პირობით

როდესაც საქონლის მიწოდება ხელშეკრულებით ითვალისწინებს უკან დაბრუნებას, განსაზღვრული უნდა იქნეს დაბრუნების პირობები/შეზღუდვები. ამონაგების აღიარება დამოკიდებულია დაბრუნების ალბათობაზე და მისი აღიარება შეიძლება მიწოდებისას ან როდესაც ამოიწურება დაბრუნების ვადა.

თუ საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობები განუსაზღვრელია, ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი ოფიციალურად მიიღებს გაგზავნილ საქონელს ან საქონელი მიტანილია ადგილზე და უარის თქმის ვადა ამოწურულია.



მაგალითი 5. მიწოდება უკან დაბრუნების პირობით

ელექტროტექნიკით მოვაჭრე საწარმოს მარკეტინგული პოლიტიკა ითვალისწინებს საქონლის გაყიდვას 15 დღეში უკან დაბრუნების პირობით, დაბრუნების მიზეზის მიუხედავად. მიმდინარე პერიოდში გაიყიდა 50 ცალი მიქსერი, რომლის ერთეულის თვითღირებულება 45 ლარია, ხოლო გასაყიდი ფასი – 75 ლარი. გამოცდილება ცხადყოფს, რომ ამ ბრენდის (მწარმოებლის) მიქსერების 6% საწარმოს უკან უბრუნდება. ამ მონაცემებზე დაყრდნობით, საწარმოს მენეჯმენტს მიაჩნია, რომ ამ საქონლის გაყიდვის რისკი უმნიშვნელოა და ამონაგები სრულად უნდა იქნეს აღიარებული.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები, პირობით:

ა) არც ერთი ცალი მიქსერი არ იქნა დაბრუნებული;

ბ) დაბრუნდა ერთი ცალი მიქსერი.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	საქონლის მიწოდება უკან დაბრუნების პირობით				
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან (50 ცალი * 75 ლარი)	ბ	1410		3.750
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	3.750
	ამონაგების აღიარება				
2	ა) არც ერთი მიქსერი არ იქნა დაბრუნებული				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		3.750
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		1410	3.750
	საქონლის ღირებულების გადახდა და მოთხოვნის დაფარვა				
3	ბ) დაბრუნდა ერთი ცალი მიქსერი				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (49 ცალი * 75 ლარი)	ბ	1210		3.675
	საქონლის უკან დაბრუნება (1 ცალი * 75 ლარი)	მ/ზ	6120		75
	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		1410	3.750
	საქონლის ღირებულების გადახდა და მოთხოვნის დაფარვა				
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ	6110		75
	საქონლის უკან დაბრუნება	მ/ზ		6120	75
	შემოსავლის კორექტირება (შემცირება)				

ასევე, შესაძლებელია, რომ საწარმომ შემოსავალი აღიაროს უკან დაბრუნების ვადის ამოწურვის (15 დღის) შემდეგ, როდესაც გაირკვევა ფაქტობრივი სიტუაცია.

➤ გაყიდვა განვადებით, უპროცენტო ან საბაზროზე დაბალი პროცენტით

როგორც წესი, ანაზღაურება ხდება ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების სახით და, შესაბამისად, შემოსავლის თანხაც მისაღები ან მიღებული ფულისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ტოლია. როდესაც ფულის გადახდა გადაიდება, ანაზღაურების რეალური ღირებულება შეიძლება მიღებული ან მისაღები ფულის ნომინალურ თანხაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. მაგალითად, საქონლის ყიდვის საფასურად საწარმომ შეიძლება მყიდველს მისცეს უპროცენტო კრედიტი ან დაეთანხმოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალპროცენტიანი თამასუქის მიღებას. თუ ხელშეკრულება თავისი არსით, ფაქტობრივად, ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს, ანაზღაურების რეალური ღირებულება განისაზღვრება მომავალი მისაღები თანხების

დისკონტირებით, პირობითი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით¹. რეალურ ღირებულებასა და ანაზღაურების ნომინალურ თანხას შორის სხვაობა უნდა აღიარდეს საპროცენტო ამონაგებად.



მაგალითი 6. უპროცენტო კრედიტი ან საბაზროსთან შედარებით დაბალპროცენტიანი თამასუქი

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმო მარკეტინგული სტრატეგიის თანახმად უპროცენტო კრედიტით ყიდის საქონელს. მარტში 157.000 ლარად უპროცენტო კრედიტით გაყიდა ერთ-ერთი ავტომანქანა, პირობით – გადახდა მოხდება გაყიდვიდან 15 თვეში. ავტომანქანის დისკონტირებული ღირებულება ანალოგიური საკრედიტო განაკვეთით შეადგენს 142.000 ლარს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

საწარმოს ამონაგები უნდა შეფასდეს დისკონტირებული ღირებულებით – 142.000 ლარად, ხოლო 15.000 ლარი (157.000 – 142.000) უნდა აღიარდეს საპროცენტო შემოსავლად.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

თვე	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
მარტი	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ	1410		157.000
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	142.000
	გადავადებული საპროცენტო შემოსავალი	ბ		4411	15.000
	ავტომანქანის გაყიდვა და ამონაგების აღიარება				
	გადავადებული საპროცენტო შემოსავალი	ბ	4411		1.000
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	1.000
	ყოველთვიურად საპროცენტო შემოსავლის აღიარება (15.000/15)				

როდესაც საქონელი იყიდება განვადებით, ამონაგები ფასდება დისკონტირებული ღირებულებით, ხოლო მისაღები პროცენტი აღიარდება მიღების შესაბამისად. საქონლის ღირებულება დისკონტირდება პირობითი საპროცენტო განაკვეთით.

¹ პირობითი საპროცენტო განაკვეთი არის: ა) ანალოგიური კრედიტუნარიანი ემიტენტის ანალოგიურ ინსტრუმენტზე უმეტესად გავრცელებული განაკვეთი; ან ბ) საპროცენტო განაკვეთი, რომლითაც ხდება მოცემული ინსტრუმენტის ნომინალური თანხის დისკონტირება, მოცემული საქონლის ან მომსახურების მიმდინარე ფასამდე ნაღდ ფულზე გაყიდვისას. ფასს. ბასს 18 „ამონაგები“. თბ., 2009.



მაგალითი 7. გაყიდვა განვადებით

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმო ავტომანქანას, რომლის თვითღირებულება 27.000 ლარია, მარტში ყიდის ერთწლიანი განვადებით 45.000 ლარად, რომლის დისკონტირებული ღირებულება 39.200 ლარია.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

საწარმოს ამონაგები უნდა შეფასდეს დისკონტირებული ღირებულებით – 39.200 ლარად, ხოლო 5.800 ლარი (45.000 – 39.200) უნდა აღიარდეს გადავადებულ საპროცენტო შემოსავლად, 12 თვის განმავლობაში ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. დავუშვათ, რომ გადახდის გრაფიკით მარტის საპროცენტო შემოსავალი შეადგენს 483 ლარს.

მარტში ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

თვე	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
მარტი	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ	1410		39.200
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	39.200
	ავტომანქანის გაყიდვა და ამონაგების აღიარება				
	მისაღები პროცენტები	ბ	1820		483
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	483
	მერტის თვის საპროცენტო შემოსავლის აღიარება				

➤ აქტივების გაცვლა

საქონლისა და მომსახურების გაცვლა ანალოგიური ბუნებისა და ღირებულების მქონე საქონელსა და მომსახურებაზე არ ითვლება ამონაგების წარმომქმნელ სამეურნეო ოპერაციად. თუ საქონელი და მომსახურება იცვლება განსხვავებული სახის საქონელსა და მომსახურებაზე, ასეთი გაცვლა ითვლება ამონაგების წარმომქმნელ ოპერაციად. ამონაგების თანხა განისაზღვრება მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების მიხედვით. კორექტირება ხდება გადაცემული ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით. თუ შეუძლებელია მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ამონაგების თანხის შეფასება ხდება გადაცემული საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც შემდგომ კორექტირდება მიღებული ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხის მიხედვით.



მაგალითი 8. ბარტერული შეთანხმება (არაანალოგიური აქტივების გაცვლა)

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმომ დადო ხელშეკრულება საოფისე ავეჯის მწარმოებელ საწარმოსთან ავტომანქანის საოფისე ავეჯზე გაცვლის

შესახებ. ავტომანქანის რეალური ღირებულება 35.000 ლარია, ავეჯის – 45.000 ლარი, საწარმოს ავეჯის მწარმოებელს ასევე უხდის 10.000 ლარს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები და ავეჯის ღირებულება.

არაანალოგიური აქტივების გაცვლით ფორმირდება ამონაგები, რომელიც უნდა შეფასდეს გაცემული, და არა მიღებული, აქტივის რეალური ღირებულებით. ამონაგები შეფასდება 35.000 ლარად, ხოლო ავეჯი – 45.000 ლარად.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
	ავეჯი	ბ	2170		45.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	10.000
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	35.000
	ავეჯის და ამონაგების აღიარება				



მაგალითი 9. ბარტერული შეთანხმება (ანალოგიური აქტივების გაცვლა)

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმომ დადო ხელშეკრულება სხვა ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმოსთან R მიკროავტობუსის F მიკროავტობუსში გაცვლის შესახებ. საწარმოსათვის ორივე მანქანის დანიშნულება ოფისის თანამშრომლების ტრანსპორტირებაა. მანქანები მფლობელებისათვის საქონელს წარმოადგენს, მათი რეალური ღირებულება ტოლია და შეადგენს 37.000 ლარს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

ანალოგიური აქტივების (დანიშნულებით, ღირებულებით) გაცვლა არ წარმოქმნის ამონაგებს.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	რეალიზებული საქონელის თვითღირებულება	მ/ზ	7210		37.000
	საქონელი	ბ		1610	37.000
	გასაცვლელი მანქანის ხარჯად აღიარება				
2	ავტომანქანა	ბ	2180		37.000
	რეალიზებული საქონელის თვითღირებულება	მ/ზ		7210	37.000
	ახალი მანქანის აღება შემოსავალში				

➤ შეთანხმება საქონლის გაყიდვასა და უკუშესყიდვაზე

როცა შეთანხმება დადებულია აქტივების (გარდა ფინანსური აქტივებისა) გაყიდვასა და უკუშესყიდვაზე, აუცილებელია შეთანხმების პირობების გაანალიზება იმის დასადგენად, რომ არსებითად გადასცა თუ არა გამყიდველმა საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი მყიდველს და, აქედან გამომდინარე, ზდება ამონაგების აღიარებაც. როდესაც გამყიდველი იტოვებს საკუთრების რისკსა და სარგებელს, მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების იურიდიული უფლება გადაცემულია, ოპერაცია წარმოადგენს ფინანსურ შეთანხმებას და არ წარმოქმნის ამონაგებს.



მაგალითი 10. საქონლის გაყიდვა უკუშესყიდვის პირობით

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმომ ბანკთან დადო ხელშეკრულება სამი ავტომანქანის თვითღირებულებით გაყიდვის შესახებ, საერთო თანხით 220.000 ლარი. მანქანების რეალური ღირებულება 250.000 ლარია. ხელშეკრულება ითვალისწინებს ამ მანქანების უკუშესყიდვის უფლებას ნებისმიერ დროს, გაყიდვიდან ერთი წლის განმავლობაში. უკუშესყიდვის ფასი განისაზღვრა 220.000 ლარად, პლიუს გაყიდვიდან უკუშესყიდვამდე პერიოდისათვის ყოველთვიური 4%.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

ეს ოპერაცია თავისი ეკონომიკური შინაარსით არის დაფინანსება, ხოლო ბანკისათვის მანქანების გადაცემა არის სესხის „უზრუნველყოფა“ და არა „გაყიდვა“. ამაზე მეტყველებს ის რომ: მანქანები გაყიდულია რეალურ ღირებულებაზე დაბალ ფასად; საწარმოს აქვს უფლება (ოფციონი) უკან შეისყიდოს მანქანები; საწარმოს გადასახდელი აქვს ბანკისათვის პროცენტი ყოველი გამოყენებული თვისათვის (ფაქტობრივად, ნასესხი ფულის სარგებლობისათვის); უკუშესყიდვის ფასი მანქანების „გასაყიდი“ ფასის ტოლია (ფაქტობრივად, ვალის უკან დაბრუნება). ამდენად, საწარმომ არ უნდა აღიაროს ამონაგები, არამედ უნდა აღიაროს სესხი.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		220.000
	მოკლევადიანი სესხები	ბ		3210	220.000
	სესხის აღიარება				

ავტომანქანები საწარმოს ბალანსზე რჩება მანამდე ვიდრე არ ამოიწურება ოფციონის ვადა (უკან დაბრუნების უფლება), როდესაც გაირკვევა საწარმოს საბოლოო გადაწყვეტილება. თუ საწარმო ისარგებლებს ოფციონით, მაშინ მას მოუწევს სესხის უკან დაბრუნება. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საწარმო მანქანების გადაცემას ბანკისათ-

ვის აღიარებს ამონაგებად და ასევე აღიარებს ზარალს.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
	ოფციონის გამოყენება – სესხის დაბრუნება				
	მოკლევადიანი სესხები	ბ	3210		220.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	220.000
	სესხის დაფარვა				
	საპროცენტო ზარჯი	მ/ზ	8210		8.800
	გადასახდელი პროცენტი	ბ		3410	8.800
	პროცენტის დარიცხვა (მაგალითად, ერთი თვის – 8.800 ლარი)				
	ოფციონის არ გამოყენება – მანქანების გაყიდვა				
	მოკლევადიანი სესხი	ბ	3210		220.000
	დაუფარავი ზარალი	მ/ზ	5320		30.000
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	250.000
	შემოსავლის აღიარება				
	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	მ/ზ	7210		220.000
	საქონელი	ბ		1610	220.000
	გაყიდული მანქანის თვითღირებულების ჩამოწერა				

➤ გაყიდვა კონსიგნაციით

საქონლის გაყიდვა შესაძლებელია შუამავალ მხარეზე. მაგალითად: დისტრიბუტორებზე, დილერებზე ან სხვა პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის გადაყიდვას. შუამავალი (აგენტი) თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელს გაყიდის ტვირთის მიმწოდებლის სახელით. საქონლის მიწოდება შუამავალზე, რომელიც თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელს გაყიდის ტვირთის მიმწოდებლის სახელით, ნიშნავს საქონლის გაყიდვას **კონსიგნაციით** (ლათ. consignment – წერილობითი დასაბუთება).

ჩვეულებრივ, ამგვარი რეალიზაციიდან ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მოხდება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკისა და სარგებლის გადაცემა. საქონლის გამყიდველი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები მას მესამე პირზე გაყიდის.



მაგალითი 11. საქონლის რეალიზაცია კონსიგნაციით, როდესაც საქონლის მიმღები მოქმედებს გამყიდველის სახელით

პარფიუმერიით მოვაჭრე საწარმომ თავის დილერს თებერვალში გადასცა თვითღირებულებით შეფასებული 25.800 ლარის საქონელი კონსიგნაციის წესით.

ხელშეკრულების თანახმად დილერი საქონელს ყიდის საწარმოს სახელით, საქონლის ღირებულებას იხდის რეალიზაციის შემდეგ. არ არსებობს არანაირი ვალდებულება დილერის მიერ არარეალიზებული საქონლის შესყიდვის შესახებ. დილერის საკომისიო შეადგენს სარეალიზაციო ფასის 3%-ს.

დილერმა აღნიშნული საქონელი გაყიდა მარტში 30.300 ლარად, საიდანაც 3% არის მისი საკომისიო ანაზღაურება და სათანადო თანხაც გადასცა გამყიდველს – 29.391 ლარი ($30.300 * 97\%$).

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

ხელშეკრულების პირობებიდან ირკვევა, რომ საქონელზე საკუთრების უფლება და ფლობის რისკი არის გამყიდველზე და არა დილერზე, რომელიც არანაირ რისკს არ ეწევა. საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს მარტში 30.300 ლარის ოდენობით.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება:

თვე	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
02	საქონელი კონსიგნაციით	ბ	1611		25.800
	საქონელი	ბ		1610	25.800
	საქონლის გადაცემა საკონსიგნაციოდ				
03	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	მ/ზ	7210		25.800
	საქონელი კონსიგნაციაზე	ბ		1611	25.800
	გაყიდული საქონლის ჩამოწერა				
03	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		29.391
	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	მ/ზ	7320		909
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	30.300
	ამონაგებისა და საკომისიო გასამრჯელოს აღიარება				



მაგალითი 12. საქონლის რეალიზაცია კონსიგნაციით, არარეალიზებული საქონლის საგაღდებულო შესყიდვით

პარფიუმერიით მოვაჭრე საწარმომ თავის დილერს თებერვალში გადასცა თვითღირებულებით შეფასებული 25.800 ლარის საქონელი კონსიგნაციის წესით 25%-ნი ფასნამატით. ხელშეკრულების თანახმად დილერი საქონელს ყიდის საწარმოს სახელით, საქონლის ღირებულებას იხდის რეალიზაციის მიხედვით ორი თვის განმავლობაში, ხოლო ორი თვის შემდეგ ვალდებულია შეისყიდოს არარეალიზებული

საქონელი. დილერი არანაირ საკომისიო ანაზღაურებას არ ღებულობს, ვინაიდან საქონლის გასაყიდ ფასს თავად ადგენს.

დილერმა აღნიშნული საქონელი გაყიდა მარტში 8.000 ლარის, აპრილში 5.000 ლარის, მაისში 6.000 ლარის.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

ხელშეკრულების პირობებიდან ირკვევა, რომ საქონელზე საკუთრების უფლება და ფლობის რისკი არის დილერზე, რადგან ვალდებულია ორი თვის შემდეგ შეისყიდოს არარეალიზებული საქონელი. ეს ოპერაცია თავისი არსით არის მიწოდება ორ თვეში გადახდის პირობით.

საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს მიწოდებისთანავე – თებერვალში 32.250 (25.800 * 125%) ლარის ოდენობით.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ	1410		32.250
	შემოსავალი რეალიზაციიდან (25.800 * 125%)	მ/ზ		6110	32.250
	შემოსავლის აღიარება				
2	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	მ/ზ	7210		25.800
	საქონელი	ბ		1610	25.800
	გაყიდული საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერა				

➤ უძრავი ქონების გაყიდვა

უძრავი ქონების გაყიდვით ამონაგები აღიარდება მაშინ, როდესაც საკუთრების უფლება ამ აქტივზე გადავა მყიდველზე ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.



მაგალითი 13. შენობის გაყიდვა

საწარმომ 120.000 ლარად გაყიდა თავისი ერთ-ერთი საამქროს შენობა.

შეთანხმებით მყიდველმა ავანსის სახით 1 დეკემბერს საწარმოს გადაუხადა 30.000 ლარი, რაც სანოტარო აქტით დაფიქსირდა. ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულება და დარჩენილი თანხის გადახდა ნოტარიულად გაფორმდა 15 დეკემბერს, ხოლო საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა 22 დეკემბერს. საწარმო იმყოფება ისეთ ქვეყანაში, სადაც საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე გადადის მყიდველზე საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის თარიღიდან.

დავადგინით ამონაგების აღიარების დრო.

საწარმომ ამონაგები უძრავი ქონების გაყიდვიდან უნდა აღიაროს საჯარო რეესტრში რეგისტრაციის დღეს – 22 დეკემბერს.

➤ **მიწოდება დამონტაჟებისა და ტექნიკური შემოწმების პირობით**

როდესაც გაგზავნილი საქონელი ექვემდებარება გარკვეული პირობების შესრულებას, როგორიცაა, მაგალითად, დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება, ამონაგების აღიარება ჩვეულებრივ მაშინ ხდება, როდესაც მყიდველი მიიღებს მიწოდებულ საქონელს და მისი დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება დამთავრდება. მიუხედავად ამისა, ამონაგების აღიარება მყიდველის მიერ შესაძლოა განხორციელდეს მიწოდებული საქონლის მიღებისთანავე იმ შემთხვევაში, როდესაც:

- დამონტაჟების პროცესი მარტივია. მაგალითად, ქარხანაში შემოწმებული ტელემიმდები საჭიროებს მხოლოდ გახსნას და დენის წყაროსთან და ანტენასთან მიერთებას; ან
- ტექნიკური შემოწმება ხორციელდება მხოლოდ საბოლოო სახელშეკრულებო ფასების დადგენის მიზნით. მაგალითად, რკინის მადნის, შაქრის ან სოიოს გაგზავნა.



მაგალითი 14. მიწოდება დამონტაჟებისა და ტექნიკური შემოწმებით

გათბობის სისტემის დამონტაჟების საწარმომ დადო ხელშეკრულება დამკვეთთან. ხელშეკრულების პირობებია: შესრულების ვადა – მაისი-ივნისი; ღირებულება 24.700 ლარი; ხელშეკრულების დადებისთანავე გადაიხდება დეპოზიტი 55%-ის ოდენობით, დარჩენილი 45% გადაიხდება, როდესაც დამკვეთის თანდასწრებით ჩატარდება ტექნიკური შემოწმება და დამკვეთი ჩაიბარებს სამუშაოებს.

საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს მაშინ, როდესაც დაამთავრებს დამონტაჟებას, შეასრულებს ტექნიკურ შემოწმებას და დამკვეთი ჩაიბარებს სამუშაოებს.

➤ **ხელმოწერა პერიოდულ გამოცემებსა და სხვა მსგავს პროდუქტებზე**

როდესაც არსებულ საქონელს დროის ყოველ მონაკვეთში ერთნაირი ღირებულება აქვს, ამონაგების აღიარება ხდება წრფივი მეთოდის საფუძველზე იმ პერიოდის განმავლობაში, როდესაც ხორციელდება საქონლის გაგზავნა. თუ საქონლის ღირებულება სხვადასხვანაირია სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდში, ამონაგების აღიარება უნდა მოხდეს გაგზავნილი საქონლის სარეალიზაციო ღირებულების თანაფარდობის საფუძველზე, ყველა ხელმოწერილი საქონლის მთლიანად შეფასებული სარეალიზაციო ღირებულების მიმართ.



მაგალითი 15. ხელმოწერა პერიოდულ გამოცემაზე

ჟურნალის გამომცემლობამ განახორციელა გაყიდვა ხელმოწერით, ყველა

ნომრის ღირებულება გადაიხდება წინასწარ – ორი წლით ადრე. ჟურნალი გამოდის თვეში ერთხელ, ერთი ნომრის ღირებულება – 30 ლარია.

გამომცემლობამ ხელმოწერის ღირებულება უნდა აღიაროს გადავადებულ შემოსავლად და მოახდინოს მისი აღიარება შემოსავლად წრფივი მეთოდით.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (30 ლარი * 24 თვე)	ბ	1210		720
	გადავადებული შემოსავალი	ბ		4410	720
	ხელმოწერის ღირებულების მიღება				
2	გადავადებული შემოსავალი	ბ	4410		30
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	30
	შემოსავლის აღიარება				

➤ გაყიდვა შემდგომი მომსახურების გაწევით

როდესაც საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა (მაგალითად, გაყიდვის შემდგომი ტექნიკური უზრუნველყოფა და პროდუქციის ხარისხის ამაღლება პროგრამული უზრუნველყოფის გაყიდვისას), ხდება ამ თანხის ცალკე გამოყოფა და გადატანა და იმ საანგარიშგებო პერიოდის ამონაგების სახით აღიარება, როდესაც შესრულდება მომსახურება.



მაგალითი 16. საქონლის გაყიდვა შემდგომი მომსახურების გაწევით

ავტომანქანებით მოვაჭრე საწარმომ დადო ხელშეკრულება, რომლის თანახმად მან გაყიდა ერთ-ერთი მანქანა 75.000 ლარად და ერთი წლის განმავლობაში ორჯერ შესასრულებელი სერვის-მომსახურება, რომლის ღირებულება შეფასდა 700 ლარად. მყიდველი შეძენისთანავე იხდის 75.700 ლარს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

რადგან ხელშეკრულება ითვალისწინებს გაყიდული საქონლის შემდგომ მომსახურებას, მომსახურების ღირებულების აღიარება გადავადდება მომსახურების გაწევამდე. ამონაგები შეფასდება 75.000 ლარად, ხოლო 700 ლარის აღიარება გადავადდება.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		75.700
	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მ/ზ		6110	75.000
	გადავადებული შემოსავალი	ბ		4410	700
	ამონაგების და გადავადებული შემოსავალის აღიარება				

➤ **სარეკლამო საკომისიო**

სარეკლამო მომსახურების გადასახდელის აღიარება ამონაგების სახით ხდება პროექტის დამთავრების სტადიის მიხედვით.



მაგალითი 17. ჟურნალში რეკლამის განთავსება

სარეკლამო საწარმოს ღვინის მწარმოებელმა შეუკვეთა ერთ-ერთ ბიზნეს-ჟურნალში თავისი პროდუქციის რეკლამა, პირობით: რეკლამა განთავსდება ჟურნალის ოთხ ნომერში; რეკლამის მთლიანი ღირებულება შეადგენს 900 ლარს; რეკლამის ღირებულება გადაიხდება ხელშეკრულების დადებისთანავე – 4 ოქტომბერს.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

სარეკლამო საწარმომ 4 ოქტომბერს მიღებული რეკლამის ანაზღაურება 900 ლარი უნდა აღიაროს გადავადებულ შემოსავლად, ხოლო ყოველი რეკლამის განთავსების მიხედვით 225 ლარის ოდენობით უნდა აღიაროს ამონაგები ($900/4$).

➤ **სალიცენზიო გადასახდელი და როიალტები**

საწარმოს აქტივების სხვა პირთა მიერ გამოყენებიდან მიღებული ამონაგები პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების სახით უნდა აისახოს თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან მომავალში საწარმოში შემოვა ეკონომიკური სარგებელი; და
- ბ) შესაძლებელია ამონაგების სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

ასეთი შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად:

- ა) პროცენტების აღიარება ხდება ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით;
- ბ) როიალტების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით; და
- გ) დივიდენდების აღიარება ხდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის უფლება დივიდენდების მიღების შესახებ.

სალიცენზიო გადასახდელი და როიალტები, რომელთა გადახდა ხდება საწარმოს აქტივების გამოყენებისათვის (როგორიცაა: სავაჭრო ნიშნები, პატენტები, პროგრამული უზრუნველყოფა, მუსიკოსების სავაჭრო უფლებები, მუსიკალური ჩანაწერები და მხატვრული ფილმები), ჩვეულებრივ, აღიარებული უნდა იყოს შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით. პრაქტიკული თვალსაზრისით, ამის განხორციელება შესაძლებელია წრფივი მეთოდის გამოყენებით, შეთანხმების ვადის განმავლობაში. მაგალითად, როდესაც ლიცენზია გულისხმობს რომელიმე კონკრეტული ტექნოლოგიის საკუთრების უფლებას დროის გარკვეულ პერიოდში.



მაგალითი 18. მარციპანის რეცეპტის გაყიდვა

საკონდიტრო საწარმო ფლობს მარციპანის დამზადების რეცეპტს, რომელსაც ყიდის 3 წლით 30 ათას ლარად. თანხა მიიღება ხელშეკრულების დადებისთანავე.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს სამი წლის განმავლობაში წრფივი მეთოდით 10 ათასი ლარის ოდენობით. რეცეპტი რომ გაყიდულიყო უვადოდ, მაშინ ამონაგები გაყიდვისთანავე აღიარდებოდა.

პროცენტები უნდა აღიარდეს დროის პროპორციულად აქტივზე რეალური შემოსავლების გათვალისწინებით.



მაგალითი 19. სესხის გაცემა

საწარმომ გასცა სესხი 100.000 ლარი ოთხი წლით 18%-ნი განაკვეთით. საპროცენტო შემოსავალი მიიღება ყოველი წლის ბოლოს. ასევე, საწარმო სესხის გაცემისთანავე ვალდებულების შესრულებისათვის მიიღებს 2.000 ლარს საკომისიოს სახით.

განვსაზღვროთ საწარმოს ამონაგები.

მიღებული საკომისიო აღიარდება შემოსავლად მთელ სასესხო პერიოდში. შემოსავლების აღიარებამდე დავადგინოთ საწარმოს ყოველწლიური რეალური შემოსავალი, რომელიც საკომისიო გადასახადისა და საპროცენტო შემოსავლის ტოლია და შეადგენს:

$$\text{საპროცენტო შემოსავალი } (100.000 * 18\%) = 18.000$$

$$\text{საკომისიო } (2.000/4\text{წ.}) = \underline{500}$$

$$\text{სულ } 18.500$$

ასეთი სიდიდის შემოსავლის მიღება (18.500 ლარის) შესაძლებელია 18,5% საპროცენტო განაკვეთის პირობებში ($100.000 * 18,5\% = 18.500$). ეს განაკვეთი

მიჩნეული უნდა იქნეს ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთად და ამ განაკვეთით უნდა აღიარდეს შემოსავალი.

ოპერაცია შემდეგნაირად აისახება ანგარიშებზე:

	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	მოთხოვნა გრძელვადიან სესხზე	ბ	2492		100.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ		1210	100.000
	სესხის გაცემა				
2	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		2.000
	გადავადებული შემოსავალი	ბ		4410	2.000
	საკომისიოს მიღება და გადავადება				
3	მისაღები პროცენტები	ბ	1820		18.000
	გადავადებული შემოსავალი	ბ	4410		500
	საპროცენტო შემოსავალი	მ/ზ		8110	18.500
	პირველი წლის ბოლოს პროცენტის და საკომისიოს აღიარება შემოსავლად				

➤ სამშენებლო კონტრაქტები

განსხვავებულად აღიარდება შემოსავალი მშენებლობაში. **სამშენებლო კონტრაქტებიდან ამონაგები უნდა შეფასდეს** მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით. ბასს 11 „სამშენებლო კონტრაქტები“-ს თანახმად ამონაგები და ხარჯები აღიარდება **საკონტრაქტო სამუშაოების შესრულების სტადიის მიხედვით**. ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება კონტრაქტის შესრულების სტადიის შესაბამისად გულისხმობს **პროცენტული შესრულების მეთოდის** გამოყენებას. სტანდარტი არ ანიჭებს უპირატესობას რომელიმე მეთოდს. საწარმომ ისეთი მეთოდი უნდა აირჩიოს, რომელიც უზრუნველყოფს შესრულებულ სამუშაოთა საიმედო შეფასებას. ბასს 11-ით განსაზღვრულია სამუშაოების შესრულების სტადიის შეფასების შემდეგი მეთოდები:

1. **შესრულებულ სამუშაოთა გამოკვლევის (ინსპექტირების) მეთოდით** ამონაგები აღიარებული იქნება ექსპერტული შეფასებით დადგენილი შესრულებული სამუშაოს ზედრითი წონის დადგენით კონტრაქტით გათვალისწინებულ სამუშაოთა მოცულობაში.

შესრულებული სამუშაოს მეთოდით ამონაგებისა და ხარჯების აღიარებისათვის გამოკვლეული უნდა იქნეს ფიზიკურად დასრულებული სამუშაოები, რაც შეფასდება სხვადასხვა ინჟინრული გაანგარიშებებით. კერძოდ, ეს მეთოდი მოითხოვს კონტრაქტით გათვალისწინებული და ფაქტობრივად შესრულებული სამუშაოს შეფასებას ნატურალური საზომებით, მაგალითად, შრომატევადობის (ნამუშევარი კაც-საათებით) ან მანქანატევადობის – მანქანა-მოწყობილობის მიერ ნამუშევარი დროის (მანქანა-

საათებით) მაჩვენებლების დადგენას და მის შეფასებას საკონტრაქტო ნიხრებით. შესრულებული სამუშაოს შეფასება ხდება მენარდის (სამუშაოს შემსრულებლის) მიერ ან დამოუკიდებლად, ან დამკვეთთან შეთანხმებით, ხოლო ზოგჯერ კი, გარედან მოწვეული ექსპერტ-შემფასებლის მიერ. ამონაგების, ხარჯებისა და მოგების აღიარება ხდება შესრულებული სამუშაოს პროპორციულად. აღნიშნული მეთოდი უზრუნველყოფს სასარგებლო ინფორმაციას მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში შესრულებული საკონტრაქტო სამუშაოებისა და მისი ეფექტიანობის შესახებ.

2. დანახარჯების მეთოდით ამონაგები აღიარდება მოცემული თარიღისათვის შესრულებულ სამუშაოზე გაწეული დანახარჯების ზვედრითი წონის დადგენით მთლიან საკონტრაქტო დანახარჯებში. ამ მეთოდის თანახმად, საკონტრაქტო ამონაგები უპირისპირდება იმ საკონტრაქტო დანახარჯებს, რაც უკვე გაწეულია კონტრაქტის შესრულების მოცემული სტადიისათვის.

დანახარჯების მეთოდის შესაბამისად, ამონაგების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარება იმ საანგარიშგებო პერიოდში ხდება, როდესაც შესრულდა სამუშაო. დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როგორც წესი, იმ საანგარიშგებო პერიოდში ხდება, როდესაც ამ დანახარჯებთან დაკავშირებული სამუშაოები შესრულდა.

თუ კონტრაქტის შესრულების სტადია განისაზღვრება მოცემული თარიღისათვის გაწეული საკონტრაქტო დანახარჯების მიხედვით, მაშინ მასში ჩაირთვება მხოლოდ ის საკონტრაქტო დანახარჯები, რაც ასახავს შესრულებულ სამუშაოებს. მენარდის მიერ ისეთი საკონტრაქტო დანახარჯების გაწევა, რაც დაკავშირებულია კონტრაქტით გათვალისწინებულ მომავალი პერიოდის სამუშაოებთან, აღიარებული იქნება აქტივის სახით როგორც დაუმთავრებელი წარმოება. კერძოდ, დანახარჯებში არ ჩაირთვება ისეთი ტიპის დანახარჯები, როგორიცაა იმ ნედლეულსა და მასალაზე გაწეული დანახარჯები, რომლებიც შემოზიდულ იქნა მშენებლობის ტერიტორიაზე ან მის მახლობლად კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოების შესასრულებლად, მაგრამ ჯერ არ გამოიყენება მშენებლობაში.



მაგალითი 20. სავაჭრო ცენტრის მშენებლობა

სამშენებლო საწარმომ 2010 წელს დადო ხელშეკრულება სავაჭრო ცენტრის აშენებაზე, რომელიც დასრულდება 2012 წელს. კონტრაქტის მონაცემები და წლის დასრულებამდე მომხდარი მოვლენების შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილში (იხ.ცხრილი 3).

მაჩვენებლები	ათასი ლარი
კონტრაქტის ფასი	850
შეფასებული მთლიანი დანახარჯები	620
2010 წლის 31 დეკემბრამდე გაწეული დანახარჯები	280
მ.შ. მიკუთვნებული: მიმდინარე პერიოდზე	250
მომავალ პერიოდზე	30
შესრულებული სამუშაო 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის	300
შუალედური ანგარიშსწორება (მიღებული ავანსი)	335

მოვამზადოთ ფინანსური ანგარიშგების პროექტი იმის გათვალისწინებით, რომ შესრულებული სამუშაოების სტადია განისაზღვრება:

- 1) შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდით;
- 2) დანახარჯების მეთოდით.

გავაკეთოთ სათანადო გაანგარიშებები.

განგარიშება 1. კონტრაქტის შესრულების სამუშაოების სტადიის შეფასება (შესრულების პროცენტული წილი)

- ა) შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდით

შესრულებული სამუშაო/კონტრაქტის ფასი * 100 = $300/850 * 100 = 35\%$;

- ბ) დანახარჯების მეთოდით

მიმდინარე პერიოდზე მიკუთვნებული დანახარჯი/შეფასებული დანახარჯები * 100 = $250 / 620 * 100 = 40\%$.

განგარიშება 2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში ასალიარებული მუხლები

მუხლების შეფასება დამოკიდებულია შერჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე: თუ გამოიყენება სტადიის შეფასების დანახარჯების მეთოდი, მაშინ მოგება ფასდება შესაბამისი პროცენტული წილით, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება – ფაქტობრივად მიმდინარე პერიოდისათვის მიკუთვნებული დანახარჯებით; თუ გამოიყენება სტადიის შეფასების შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდი, მაშინ მოგება ფასდება შესაბამისი პროცენტული წილით, ამონაგები – ფაქტობრივად აღიარებული შესრულებით.

- ა) შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდით აღიარებული მოგება:

მოსალოდნელი მოგება * 35% = $(850 - 620) * 35\% = 80,5$ ათასი ლარი;

ბ) დანახარჯების მეთოდით აღიარებული მოგება

$$\text{მოსალოდნელი მოგება} * 40\% = (850 - 620) * 40\% = 92 \text{ ათასი ლარი}$$

გავიანგარიშოთ ბალანსში წარსადგენი აქტივების სიდიდე – მოთხოვნა მიწოდების დანა და მომსახურებიდან და დაუმთავრებელი მშენებლობა:

გაანგარიშება 3. სამშენებლო აქტივები

ა) შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდით

მოთხოვნები

	ათასი ლარი
მოცემულ თარიღისათვის გაწეული დანახარჯები	280
მოცემული თარიღისათვის აღიარებული მოგება	80,5
მინუს: შუალედური ანგარიშსწორებით მიღებული თანხები	(335)
მისაღები თანხები	25,5

დაუმთავრებელი მშენებლობა:

გაწეული დანახარჯები – მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული დანახარჯები: $280 - 219,5^1 = 60,5$ ათასი ლარი.

ბ) დანახარჯების მეთოდით

მოთხოვნები

	ათასი ლარი
მოცემულ თარიღისათვის გაწეული დანახარჯები	280
მოცემული თარიღისათვის აღიარებული მოგება	92
მინუს: შუალედური ანგარიშსწორებით მიღებული თანხები	(335)
მისაღები თანხები	37

დაუმთავრებელი მშენებლობა:

გაწეული დანახარჯები – მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული დანახარჯები: $280 - 250 = 30$ ათასი ლარი.

სათანადო გაანგარიშების შედეგად წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების პროექტი (იხ.ცხრილი 4).

¹ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული დანახარჯები გაიანგარიშება როგორც დამატალანსებელი თანხა აღიარებულ ამონაგებსა და აღიარებულ მოგებას შორის (ცხრილი 4).

ფინანსური ანგარიშგების პროექტი

(ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	შესრულებულ სამუშაოთა მეთოდი	დანახარჯების მეთოდი
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება		
ამონაგები რეალიზაციიდან	300 (ფაქტობრივი)	342 (დამაბალანსებელი)
დანახარჯები	219,5 (დამაბალანსებელი)	250 (ფაქტობრივი)
მოგება	80,5 (230 * 35%)	92 (230 * 40%)
ბალანსი		
მოთხოვნები მიწოდებიდან	25,5 [(280 + 80,5)335]	37 [(280 + 92)335]
დაუმთავრებელი მშენებლობა	60,5 (280 - 219,5)	30 (280 - 250)

3.2.2 ხარჯების აღიარება და შეფასება

საწარმოში 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. ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეკატეგორიულად, რათა ნათლად გამოიკვეთოს საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ისეთი კომპონენტები, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს სტაბილურობის, შემოსულობისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა არსებობს. პირველი ტიპის სტრუქტურა მოიხსენიება, როგორც ხარჯების „ეკონომიკური შინაარსის“ მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი. ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აგრეგირდება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების ხარჯები, მომუშავეთა გასამრჯელოები, რეკლამის ხარჯები) და არ ხდება მათი გადანაწილება ფუნქციების მიხედვით. ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია იმდენად, რამდენადაც საჭირო არ არის მიმდინარე ხარჯების განაწილება ფუნქციონალური საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით. ხარჯების კლასიფიკაციას მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აქვს შემდეგი სახე:

ამონაგები	X
სხვა შემოსავლები	X
ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში	X
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	X
პერსონალის შენახვის ხარჯები	X
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	X
სხვა ხარჯები	X
სულ ხარჯები	(X)
მოგება დაბეგვრამდე	X

მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება „ხარჯების ფუნქციებს“ ანუ „მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების“ მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად, ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ნაწილი, კომერციული და ადმინისტრაციული საქმიანობის ნაწილი. ხარჯების ასეთი კლასიფიკაცია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას გამოყოფს სხვა ხარჯებისაგან და მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაცია მიეწოდება, ვიდრე ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის მეთოდით. ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად ხდებოდეს და დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას მოითხოვდეს. ხარჯების კლასიფიკაციის ფუნქციების მიხედვით აქვს შემდეგი სახე:

ამონაგები	X
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(X)
საერთო მოგება	X
სხვა შემოსავლები	X
კომერციული ხარჯები	(X)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(X)
სხვა ხარჯები	(X)
მოგება დაბეგვრამდე	X

ხარჯების შეფასება და ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში რეგულირდება სხვადასხვა სტანდარტებით. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

➤ **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯად აღიარება და შეფასება (ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“)**

როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გაიყიდება, მათი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც აღიარდება შესაბა-

მისი შემოსავლები. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის ნებისმიერი თანხა, აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკარგის თანხები, შესაბამისად, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯად აღიარება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში დამოკიდებულია იმაზე თუ როგორ ხდება საწარმოში ხარჯების კლასიფიკაცია – ეკონომიკური შინაარსით, თუ ფუნქციების მიხედვით. როდესაც საწარმო ხარჯების კლასიფიკაციას ახდენს **ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით**, მაშინ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯად წარდგენა ხდება შემდეგი მუხლებით: ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში; გამოყენებული ნედლეული და მასალები. ხოლო როდესაც საწარმო ხარჯების კლასიფიკაციას ახდენს **ფუნქციების მიხედვით**, მაშინ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯად წარდგენა ხდება მუხლით „რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება“.

მაგრამ ყველა შემთხვევაში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯად აღიარებული მარაგი ფასდება თვითღირებულებით (რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება) და თვითღირებულებისა და კონვერსიის ხარჯების ჯამით (წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება). ამის გარდა, საწარმოში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ისეთ ხარჯებს, როგორიცაა თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, დანაკარგები მარაგის დანაკლისით, გაფუჭებით, ზენორმატიული დანახარჯები, შენახვის ხარჯები (იმ შენახვის დანახარჯების გარდა, რომლის გაწევა აუცილებელია საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მომდევნო სტადიაზე გადასასვლელად), რეალიზაციის ხარჯები. უკანასკნელი არ წარმოადგენს თვითღირებულების ელემენტს და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განცალკევებულად, როგორც პერიოდის ხარჯი.

➤ ცვეთის ხარჯის აღიარება და შეფასება (ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“)

აქტივზე ცვეთის დარიცხვა მაშინ იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება, ანუ, როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია აქტივის გამოსაყენებლად, ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის.

ბასს 16-ით აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა მოიცავდეს იმ პერიოდს, როდესაც აქტივი ხელმისაწვდომი ხდება საწარმოსათვის, მიუხედავად იმისა, ამ დროს აქტივი ფუნქციონირებს თუ არა. აქტივის უმოქმედობის პერიოდებს, როგორც წესი, ადგილი აქვს უშუალოდ აქტივის შეძენის შემდეგ და უშუალოდ მისი გასვლის, ანუ მისი გაყიდვის ან საწარმოდან სხვა ფორმით გასვლის წინ. სხვაგვარად, შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივის **ფუნქციონირების თუ უმოქმედობის მიუხედავად** – მას ცვეთა ისე უნდა დაერიცხოს, რომ ფინანსურ ანგარიშ-

გებაში აისახოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების პოტენციალი, რომელიც დაიხარჯა აქტივის ფლობის პერიოდში (ბასს 16, დს 31). ფასს 5-ის „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ შესაბამისად აქტივის ცვეთის დარიცხვა წყდება იმ დღიდან, როცა იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად (ან ჩართულია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში) და როცა წყდება ამ აქტივის აღიარება. ცვეთის დარიცხვა, არ წყდება როდესაც აქტივი ხდება გამოუყენებელი ან აქტიური მოხმარებიდან გასულია, მანამ სანამ აქტივს სრულად არ დაერიცხება ცვეთა.

ყოველი პერიოდის ცვეთის ხარჯი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ეს თანხა შედის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთის თანხა ჩაირთვება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებში (ბასს 2). ანალოგიურად, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა შეიძლება ჩაირთოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაში, რომლის აღიარება ხდება ბასს 38-ის – „არამატერიალური აქტივები“ – თანახმად.

ძირითადი საშუალებების ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები აღიარდება მოგებისა ან ზარალი ანგარიშგებაში. ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები, ძირითადად, მოიცავს შრომითი და სხვა რესურსების დანახარჯებს, ასევე მასში შეიძლება შედიოდეს მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულება. ეს დანახარჯები ხშირად აისახება როგორც ძირითადი საშუალებების „რემონტი და მომსახურების ხარჯები“.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ძირითადი საშუალებების ხარჯის ამსახველი მუხლებია ცვეთა, რემონტი, გაუფასურების ზარალი.

➤ არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ხარჯი (ბასს 38 „არამატერიალური აქტივები“)

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებული თანხა სისტემატურად უნდა გადანაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება მაშინ უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, მაგალითად, როდესაც ის იმყოფება იმ ადგილზე და ისეთ მდგომარეობაში, როცა მისი გამოყენება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის მიერ მიზანდასახულად. ამორტიზება უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის უფრო ადრე დადგომის შემთხვევაში – როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად (ან შეტანილია გამსვლელი აქტივების ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად) ფასს 5-ის შესაბამისად და როცა შეწყდება ამ აქტივის აღიარება. გამოყენებულმა ამორტიზაციის მეთოდმა უნდა ასახოს წესი, მოდელი, რომლის მიხედვითაც საწარმო ვარაუდობს ამ აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. თუ ამ მოდელის საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ გამოყენებული უნდა იყოს წრფივი დარიცხვის მეთოდი. ყოველი პერიოდის ამორტიზაციის ხარჯი

უნდა აღიარდეს მოგებისა ან ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა წინამდებარე ან სხვა სტანდარტი ნებას რთავს, ან მოითხოვს, რომ ეს ხარჯი შეტანილ იქნეს სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული.

➤ **უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით წარმოქმნილი მოგება ან ზარალი (ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“)**

როდესაც ფულადი მუხლები წარმოიქმნება უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისაგან და სავალუტო კურსი შეიცვლება ოპერაციის თარიღსა და საანგარიშსწორებო თარიღს შორის დროის მონაკვეთში, მაშინ წარმოიქმნება საკურსო სხვაობა, რომელიც უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ან მოგებად, ან ზარალად. თუ ანგარიშსწორება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში მოხდა, როდესაც ოპერაცია განხორციელდა, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში. მაგრამ, როდესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება რომელიმე მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა, რომელიც აღიარებულია წინა საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშსწორების პერიოდამდე, განისაზღვრება მიმდინარე პერიოდის საკურსო სხვაობის ცვლილებით.

➤ **ანარიცხების შექმნის ხარჯები (ბასს 37 „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“)**

ანარიცხები ისეთი ვალდებულებებია, რომელთა დაფარვის ვადა ან ოდენობა განუსაზღვრელია. ანარიცხი უნდა აღიარდეს მაშინ, როდესაც:

- ა) საწარმოს აქვს მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენის შედეგად;
- ბ) საგარაუდოა, რომ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; და
- გ) შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება.

აღნიშნული პირობების დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში, ანარიცხი არ უნდა აღიარდეს. თანხა, რომელიც აღიარდა ანარიცხად, უნდა წარმოადგენდეს იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

➤ **საპროცენტო ხარჯი (ბასს 23 „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“)**

განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასა ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის თვითღირებულებაში. **განსაკუთრებული აქტივი** არის ისეთი აქტივი, რომლის

დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად მომზადებისთვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი. შესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც იქნა გაწეული.

➤ **საგადასახადო ხარჯი (ბასს 12 „მოგებიდან გადასახადები“)**

საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა. მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) გადასახადის თანხა.

თუ რა მუხლებით არის წარდგენილი სხვადასხვა ხარჯი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების კლასიფიკაციის მიხედვით, წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 5).

ცხრილი 5

ხარჯების წარდგენა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

ხარჯი	მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლი (ხარჯები კლასიფიცირებულია)	
	ფუნქციების მიხედვით	ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით
მარაგი	✓ რეალიზებული საქონლის/ პროდუქციის თვითღირებულება	✓ დაუმთავრებელი წარმოებისა და მზა პროდუქციის ნაშთების ცვ- ლილება
		✓ გამოყენებული ნედლეული და მასალები
	✓ ზარალი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერით	
	✓ ზენორმატიული ხარჯვა	
ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები	ჩართულია: - რეალიზებული საქონლის/პროდუქციის თვითღირებულებაში - აღმინისტრაციულ ხარჯებში - კომერციულ ხარჯებში	✓ ძირითადი საშუალებების ცვეთა
		✓ არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია
		✓ ძირითადი საშუალებების ექს- პლუატაციის ხარჯები
		✓ ხელფასის ხარჯი
		✓ ელექტროენერგიის ხარჯი
		✓ აირის ხარჯი
		✓ წყლის ხარჯი
		✓ ანარიცხების ხარჯები
ქონების გადასახადი		✓ ქონების გადასახადის ხარჯი

ძირითადი საშუალებების გასვლა	✓ მოგება/ზარალი ძირითადი საშუალებების გასვლით
მოგება/ზარალი უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით	✓ მოგება/ზარალი წარმოქმნილი უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით
საპროცენტო ხარჯი	✓ საპროცენტო ხარჯი
მოგების გადასახადი	✓ მოგების გადასახადის ხარჯი



მაგალითი 21. წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება.

სამკერვალო საწარმოს მაჩვენებლები (იხ. ცხრილი 6):

ცხრილი 6

ხარჯები	ლარი
მასალები: საწყისი ნაშთი	15.800
შესყიდვები	168.300
საბოლოო ნაშთი	19.900
შრომის ანაზღაურება: ძირითადი მუშების	71.200
დამხმარე მუშების	34.800
საწყობის მუშების	10.000
ადმინისტრაციის	27.100
ცვეთა: საამქროს შენობის	17.890
მოწყობილობების	23.100
საწყობის აღჭურვილობის	3.300
ოფისის აღჭურვილობის	8.400
ელექტროენერგია: საამქროსი	13.500
საწყობის	3.000
ოფისის	6.800
სხვა საწარმოო ზედნადები	42.000
ზარალი მარაგის თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერიდან	18.300
მარაგის შენახვის ხარჯები (დაცვა)	5.200
დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი ნაშთი	75.000
დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთი	70.000
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	150.000
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი	195.000

აქსახოთ სათანადო გატარებებით ხარჯების აღიარება და წარმოვადგინოთ ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების პროექტიდან პირობით, რომ საწარმო ახდენს ხარჯების კლასიფიკაციას:

- ა) ფუნქციების მიხედვით;
- ბ) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით.

ა) ხარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით

მოვახდინოთ ხარჯების განაწილება ფუნქციების მიხედვით (იხ. ცხრილი 7):

ცხრილი 7

ხარჯები	წარმოება	კომერცია	ადმინისტრაცია	სხვა ხარჯები
მასალები: საწყისი ნაშთი	15.800			
მასალები (168.300 – 18.300)	150.000			
საბოლოო ნაშთი	(19.900)			
შრომის ანაზღაურება: ძირითადი მუშების	71.200			
დამხმარე მუშების	34.800			
საწყობის მუშების		10.000		
ადმინისტრაციის			27.100	
ცვეთა: საამქროს შენობის	17.890			
მოწყობილობების	23.100			
საწყობის აღჭურვილობის		3.300		
ოფისის აღჭურვილობის			8.400	
ელექტროენერგიის: საამქროსი	13.500			
საწყობის		3.000		
ოფისის			6.800	
საწარმოო ზედნადები ხარჯები	42.000			
ზარალი მარაგის თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერიდან				18.300
მარაგის შენახვის ხარჯები (დაცვა)		5.200		
დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი ნაშთი	75.000			
დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთი	(70.000)			
მზა (წარმოებული) პროდუქციის თვითღირებულება	353.390			
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	150.000			

მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი	(195.000)			
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	308.390			
სულ ხარჯები		21.500	42.300	18.300

როდესაც ხარჯები კლასიფიცირდება ფუნქციების მიხედვით, მიზანშეწონილია ხარჯების დაჯგუფება შემდეგ ანგარიშებზე: წარმოების ხარჯები – ანგარიშზე 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“; რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები – ანგარიშზე 7300 „კომერციის ხარჯები“; ადმინისტრაციული დანიშნულების ხარჯები – ანგარიშზე 7400 „ადმინისტრაციის ხარჯები“. რაც შეეხება საპროცენტო ხარჯს და ხარჯებს, რომელიც თავისი არსით არცერთ განხილულ ფუნქციას არ მიეკუთვნება, უნდა აისახოს განცალკევებულ ანგარიშზე და ასე იქნეს წარდგენილი ანგარიშგებაში.

ზემოთ მოტანილი მაგალითის მონაცემებით ავსახოთ ხარჯები ფუნქციების მიხედვით შემდეგი გატარებებით:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშგება	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ	1630		145.900
	პირდაპირი მასალები	ბ		1621	145.900
	პირდაპირი მასალების ხარჯად აღიარება (15.800 + 168.300 – 18.300 – 19.900)				
2	დაუმთავრებელი წარმოება (71.200+34.800)	ბ	1630		106.000
	მიწოდების ხარჯები (საწყობის მუშების შრომის ანაზღაურება)	მ/ზ	7300		10.000
	ადმინისტრაციული ხარჯები (ადმინისტრაციის პერსონალის შრომის ანაზღაურება)		7400		27.100
	დარიცხული ხელფასი (არაპირდაპირი)	ბ		3130	143.100
	ხელფასის დარიცხვა				
3	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ	1630		40.990
	მოწყობილობის ცვეთა	ბ		2250	23.100
	საამქროს შენობის ცვეთა	ბ		2230	17.890
	მოწყობილობისა და საამქროს შენობის ცვეთის დარიცხვა				
4	მიწოდების ხარჯები	მ/ზ	7300		3.300
	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთა	ბ		2255	3.300
	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთის დარიცხვა				

5	ადმინისტრაციული ხარჯები	მ/ზ	7400		8.400
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	ბ		2260	8.400
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთის დარიცხვა				
6	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ	1630		13.500
	მიწოდების ხარჯები	მ/ზ	7300		3.000
	ადმინისტრაციული ხარჯები	მ/ზ	7400		6.800
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან	ბ		3110	23.300
	ელექტროენერგიის ხარჯის მიეკუთვნა მიკუთვნება				
7	მიწოდების ხარჯები	მ/ზ	7300		5.200
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან	ბ		3110	5.200
	მარაგის შენახვის (დაცვის) ხარჯის აღიარება				
8	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ	1630		42.000
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან	ბ		3110	42.000
	სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღიარება				
9	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	მ/ზ	8224		18.300
	პირდაპირი მასალები	ბ		1621	18.300
	ზარალის აღიარება მასალების თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერიდან				
10	მზა პროდუქცია	ბ	1640		353.390
	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ		1630	353.390
	მზა პროდუქციის აღიარება (თვითღირებულებით)				
11	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	მ/ზ	7100		308.390
	მზა პროდუქცია	ბ		1640	308.390
	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების აღიარება				

ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების პროექტიდან წარმოდგენილია მე-8 ცხრილში.

ცხრილი 8

ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების პროექტიდან
(ხარჯები კლასიფიცირებულია ფუნქციების მიხედვით)

ანგარიშის №	ანგარიშების მუხლები	ლარი
7100	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	308.390
7300	კომერციული დანახარჯები	21.500

7400	ადმინისტრაციული დანახარჯები	42.300
7214	სხვა ხარჯები	18.300
	სულ ხარჯები	390.490

ა) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

როდესაც ხარჯები კლასიფიცირდება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, მიზანშეწონილია ხარჯების ასახვა ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით განცალკევებულ ანგარიშებზე. აღსანიშნავია, რომ საქართველოში მოქმედი ანგარიშთა გეგმა ითვალისწინებს ანგარიშებს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ფუნქციების ჭრილში. ასე, ანგარიშების კოდის პირველი ორი ციფრი არის ფუნქციის მაჩვენებელი (მაგალითად 71 – წარმოების, 73 – რეალიზაციის, 74 – ადმინისტრაციის), ხოლო მომდევნო ორი ციფრი არის ხარჯის მაჩვენებელი შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, 7110 – ძირითადი მასალების დანახარჯები, 7410 – ადმინისტრაციის პერსონალის შრომის ანაზღაურების ხარჯი და ა.შ.). საანგარიშებო პერიოდის განმავლობაში გაწეული ხარჯები აისახება შესაბამისი ეკონომიკური შინაარსით დაჯგუფებულ ანგარიშებზე. მარაგი შეძენისთანავე აღიარდება დახარჯულად, ანუ გამოიყენება მარაგის აღრიცხვის პერიოდული მეთოდი. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშება ხდება პერიოდის ბოლოს მარაგის ნაშთების (მასალების, დაუმთავრებელი წარმოების, მზა პროდუქციის) კორექტირებით. ინფორმაცია საბოლოო ნაშთების შესახებ მოიპოვება ინვენტარიზაციით.

განხილული მაგალითის მონაცემების მიხედვით ავსახოთ ხარჯები ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით შემდეგი გატარებებით:

წე- ლი	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დებუტი	კრედიტი	ლარი
1	ძირითადი მასალების დანახარჯები	მ/ზ	7110		168.000
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		3110	168.000
	პირდაპირი მასალების შესყიდვების ხარჯად აღიარება				
2	პირდაპირი ხელფასი	მ/ზ	7120		71.200
	არაპირდაპირი ხელფასი	მ/ზ	7150		34.800
	შრომის ანაზღაურება (საწყობის მუშების)	მ/ზ	7320		10.000
	შრომის ანაზღაურება (ადმინისტრაციის პერსონალის)	მ/ზ	7410		27.100
	ღარიცხული ხელფასი (პირდაპირი)	ბ		3130	143.100
	ძირითადი, დამხმარე და საწყობის მუშების, ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასის ღარიცხვა				

3	ცვეთა და ამორტიზაცია	მ/ზ	7170		40.990
	საამქროს შენობის ცვეთა	ბ		2230	17.890
	მოწყობილობის ცვეთა	ბ		2250	23.100
	საამქროს შენობისა და მოწყობილობის ცვეთის დარიცხვა				
4	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთის ხარჯი	მ/ზ	7322		3.300
	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთა	ბ		2255	3.300
	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთის დარიცხვა				
5	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	მ/ზ	7455		8.400
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	ბ		2260	8.400
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთის დარიცხვა				
6	სააქმქროს ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ	7186		13.500
	საწყობის ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ	7323		3.000
	ოფისის ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ	7441		6.800
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		3110	23.300
	ელექტროენერგიის ხარჯის დარიცხვა				
7	მარაგის შენახვის ხარჯები	მ/ზ	7324		5.200
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		3110	5.200
	მარაგის შენახვის (დაცვის) ხარჯის აღიარება				
8	სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	მ/ზ	7190		42.000
	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	ბ		3110	42.000
	სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება				
9	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	მ/ზ	8224		18.300
	პირდაპირი მასალების დანახარჯები	ბ		7110	18.300
	ზარალის აღიარება მასალების თვითღირებულების ჩამოწერით ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე				
10	პირდაპირი მასალები	ბ	1621		4.100
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება (პირდაპირი მასალების ნაშთის)	მ/ზ		7185	4.100
	პირდაპირი მასალების ნაშთის კორექტირება (19.900 – 15.800) – ნაშთის გაზრდა				
11	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება (დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის)	მ/ზ	7185		5.000
	დაუმთავრებელი წარმოება	ბ		1630	5.000
	დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის კორექტირება (70.000 – 75.000) – ნაშთის შემცირება				

12	მზა პროდუქცია	ბ	1640		45.000
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება (მზა პროდუქციის ნაშთის)	მ/ზ		7185	45.000
	მზა პროდუქციის ნაშთის კორექტირება (195.000 – 150.000) – ნაშთის გაზრდა				
13	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მ/ზ	5330		434.590
	ძირითადი მასალების დანახარჯები (168.300 – 18.300)	მ/ზ		7110	150.000
	პირდაპირი ხელფასი	მ/ზ		7120	71.200
	არაპირდაპირი ხელფასი	მ/ზ		7150	34.800
	შრომის ანაზღაურება (საწყობის მუშების)	მ/ზ		7320	10.000
	შრომის ანაზღაურება (ადმინისტრაციის პერსონალის)	მ/ზ		7410	27.100
	ცვეთა და ამორტიზაცია	მ/ზ		7170	40.990
	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთის ხარჯი	მ/ზ		7322	3.300
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	მ/ზ		7455	8.400
	სააქმქროს ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ		7186	13.500
	საწყობის ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ		7323	3.000
	ოფისის ელექტროენერგიის ხარჯი	მ/ზ		7441	6.800
	მარაგის შენახვის ხარჯები	მ/ზ		7324	5.200
	სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	მ/ზ		7190	42.000
	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდა	მ/ზ		8224	18.300
	ხარჯების გადატანა მოგება-ზარალზე				
14	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება (პირდაპირი მასალების ნაშთის)	მ/ზ	7185		49.100
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მ/ზ		5330	49.100
	მარაგის კორექტირების ანგარიშის გადატანა მოგება-ზარალზე (4.100 + 45.000)				
15	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	მ/ზ	5330		5.000
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება (პირდაპირი მასალების ნაშთის)	მ/ზ		7185	5.000
	მარაგის კორექტირების ანგარიშის გადატანა მოგება-ზარალზე				

წლის ბოლოს ხარჯების ამსახველი ყველა ანგარიში იხურება და გადაიტანება მოგება-ზარალის ანგარიშზე.

ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების პროექტიდან წარმოდგენილია მე-9 ცხრილში.

ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების პროექტიდან
(ხარჯები კლასიფიცირებულია ეკონომიკური შინაარსით)

ანგარიშების №	ანგარიშების მუხლები	ლარი
7185	ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში (45.000 – 5.000)	(40.000)
7110, 7185, 7214	გამოყენებული ნედლეული და მასალები (168.300 – 18.300 – 4.100)	145.900
7120, 7150, 7320, 7410	პერსონალის შენახვის ხარჯები	143.100
7170, 7322, 7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	52.690
7186, 7323, 7441	ელექტროენერგიის ხარჯი	23.300
7190	სხვა საწარმოო ზედნაღები ხარჯები	42.000
7324	მარაგის შენახვის ხარჯები	5.200
8224	ზარალი მარაგის თვითღირებულების ჩამოწერით ნეტო სარ- ეალიზაციო ღირებულებამდე	18.300
	სულ ხარჯები	390.490

როგორც ვხედავთ, ხარჯების საერთო თანხა ორივე კლასიფიკაციის დროს შედეგი ერთნაირია. წარმოდგენილ მაგალითში ნათლად ჩანს ხარჯების სტრუქტურა მათი სხვადასხვანაირად დაჯგუფების შემთხვევაში და საწარმო თავად აირჩევს მის-
თვის მისაღებ ხარჯების კლასიფიკაციას.

3.3. სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგების ელემენტების აღიარება და შეფასება

როგორც უკვე აღინიშნა, სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემოსავლებისა და ხარჯების იმ ელემენტებისაგან (მათ შორის, რეკლასიფიკაციით გამოწვეული კორექტირებებისგან), რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებაში ან ზარალში, როგორიცაა:

- გადაფასების ნამეტის ცვლილებები;
- დადგენილ გადასახდელებიანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული შემოსულობა და ზარალი;
- უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;
- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;
- ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.

აღსანიშნავია, რომ საწარმოს უფლება არა აქვს, სრული შემოსავლის ანგარიშგების ელემენტები (ე.ი. საკუთარი კაპიტალის ისეთი ცვლილებები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის მესაკუთრეების შეცვლასთან) წარმოადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში. ეს მოთხოვნა მიზნად ისახავს მომხმარებლისთვის უკეთესი ინფორმაციის მიწოდებას, საერთო მახასიათებლების მქონე მუხლების აგრეგირებისა და სხვადასხვა მახასიათებლის მქონე მუხლების განცალკევების საფუძველზე¹.

სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში და განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (თუ წარდგენილია) შეიძლება დამატებითი მუხლების, სახელწოდებებისა და ქვეჯგუფების ჯამური თანხების წარდგენა, როდესაც ამგვარი წარდგენით უკეთ აღიქმება საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგები. ასევე, ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, შეიძლება დამატებითი მუხლებისა და სახელწოდებების გათვალისწინება და მუხლების წარდგენის თანამიმდევრულობის შეცვლა, როდესაც ეს აუცილებელია საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების ელემენტების ასახსნელად. ამ დროს საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების არსებითობა, შინაარსი და ფუნქციები.

ბასს 1 მოითხოვს, რომ საწარმომ გააშუქოს ინფორმაცია სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ ელემენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის შესახებ, მათ შორის რეკლასიფიკაციის კორექტირებები, უნდა აჩვენოს ან სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში. ამ მოთხოვნის მიზანია, მომხმარებლებს მიეწოდოს ინფორმაცია ამ ელემენტებთან დაკავშირებული გადასახადების შესახებ,

¹ ფასს. ბასს 1. „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. დასკვნის საფუძველი. თბ., 2009. დს37, დს38, დს49-დს54.

რადგან ამ ელემენტს ხშირად ისეთი საგადასახადო განაკვეთები აქვს, რომლებიც მოგების ან ზარალის მიმართ გამოყენებული განაკვეთებისაგან განსხვავდება.

საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სრული შემოსავლის ელემენტები წარმოადგინოს:

- ა) დაბეგვრის შედეგების გამოკლებით; ან
- ბ) დაბეგვრამდელი მდგომარეობით, ერთი თანხით, რომელიც გვიჩვენებს ამ კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის აგრეგირებულ სიდიდეს.

განვიხილოთ სხვა შემოსავლის მუხლები.

უცხოური ქვედანაყოფი არის ანგარიშვალდებული საწარმოს შეილობილი საწარმო, შეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით.¹ საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან მისთვის გადასახდელი ფულადი მუხლები. მუხლი, რომლის დაფარვა არ იგეგმება და არც არის მოსალოდნელი უახლოეს მომავალში, თავისი არსით, საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს და მოიცავდეს გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს.

როდესაც ფულადი მუხლი ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციების ნაწილს წარმოადგენს და შეფასებულია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტაში, საკურსო სხვაობები აისახება ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც კონსოლიდირებულია უცხოური ქვედანაყოფი პროპორციული კონსოლიდაციის ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით).

გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებს მიეკუთვნება ინვესტიციები აქციებში და სხვა წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა გაყიდვა არ არის ნავარაუდები უახლოეს მომავალში (12 თვეში). ამ საკლასიფიკაციო ჯგუფს მიეკუთვნებული ფინანსური აქტივები აისახება მიმდინარე საბაზრო ღირებულებით, მაგრამ ვაჭრობისათვის კლასიფიცირებულ აქტივებისაგან განსხვავებით, მათი ღირებულების ცვლილება აისახება არა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, არამედ სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში გადაფასების რეზერვის გამოყენებით. ამით, საბაზრო ფასების მოკლევადიანი ცვლილება გავლენას არ ახდენს ფინანსურ შედეგებზე. ხოლო ასეთი ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შემთხვევაში, ადრე სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული გადაფასების შედეგები, ჩაირთვება ფინანსური შედეგების გაანგარიშებაში და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

¹ ფასს, ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“. თბ., 2009. პ. 8,15.

დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამები ითვალისწინებს თანამშრომლებისათვის საპენსიო უზრუნველყოფას. ამისათვის საწარმო ახდენს ანარიცხებს საპენსიო ფონდში. ანარიცხების სიდიდე, ანუ ვალდებულება საპენსიო ფონდის წინაშე, განისაზღვრება აქტუარული¹ შეფასებით. საპენსიო ვალდებულებების დასაფარავად განხორციელებული გადახდები ეფუძნება ხარჯებისა და ვალდებულებების აქტუარულ შეფასებას. აქტუარულ შეფასებასა და რეალურ სიტუაციას შორის განსხვავება იწვევს ზედმეტობას ან დანაკლისს საპენსიო ფონდში. საწარმო, ფაქტობრივად, თავის თავზე იღებს პროგრამასთან დაკავშირებულ აქტუარულ რისკებს. აქედან გამომდინარე, დადგენილ გადასახდელიანი პროგრამების აღიარებული ხარჯი ამ პერიოდისათვის აუცილებლად არ არის **შენატანების თანხის იდენტური – პროგრამა ზედმეტად ან ნაკლებად დაფინანსდა**, რაც წარმოქმნის აქტუარულ შემოსულობას ან ზარალს. აქტუარულ შემოსულობას და ზარალს იწვევს კადრების დენადობის, პენსიაზე ნაადრევად გასვლის, სიკვდილიანობის, ხელფასის, სამედიცინო მომსახურების, დისკონტირების განაკვეთის ცვლილებები.

აქტუარული შემოსულობა და ზარალი მოიცავს: კორექტირებას წინა წლების გამოცდილების საფუძველზე (წინა აქტუარულ დაშვებებსა და ფაქტობრივ სიტუაციას შორის განსხვავების შედეგები) და აქტუარულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგებს. როდესაც საწარმო ირჩევს აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის აღიარების პოლიტიკას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი წარმოიქმნა, მას შეუძლია აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის აღიარება სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშებაში².

ბაზარზე ყოველთვის არსებობს რისკი – კონიუნქტურის, ვალუტის კურსის, საპროცენტო განაკვეთისა და კონტრაგენტების ბაზარზე მდგომარეობის ცვლილებების გაუარესების. რისკებისაგან დაცვის ერთ-ერთი საშუალებაა **ჰეჯირება**³ – რისკების შემცირება და თავის დაზღვევა დანაკარგებისაგან. ჰეჯირება გულისხმობს სასწრაფო ოპერაციას, გარიგებას, რომელიც იღება გამყიდველსა და მყიდველს შორის მოცემულ საქონელზე საბაზრო ფასის მომავალი შესაძლო ცვლილებებისაგან დაზღვევის მიზნით. ჰეჯირება შესაძლებელია ფიქსერსული⁴ და ფორვარდული კონტრაქტების დადებით. ფულადი ნაკადები გარკვეული პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში მიეკუთვნება ჰეჯირების მუხლებს. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ჰეჯირებული ფულადი ნაკადებიდან მიღებული მოგება/ზარალი იყოფა ორ – ეფექტურ და არაეფექტურ ნაწილად. იმ ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობა ან ზარალი, რო-

¹ აქტუარი (ლათ. actuarius – აღმწერი, მონგარიშე) არის სადაზღვევო მათემატიკის სპეციალისტი, რომელიც გამოყენებითი მათემატიკის, სტატისტიკისა და ალბათობის მეთოდების გამოყენებით ახდენს სადაზღვევო რისკების შეფასებას, საპენსიო შენატანებისა და გადახდების, ე.წ. აქტუარულ გაამგარიშებებს. www.britannica.com/EBchecked/topic/4713/actuary

² ფასს. ბასს 19 „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“. თბ., 2009. პ. 92,93,94.

³ Hedging – სასწრაფო გარიგება ფასების შესაძლო ცვლილებების დასაცავად. www.britannica.com/EBchecked/topic/259286/hedging; www.finpipe.com/hedge.htm

⁴ Futures contract – ხელშეკრულება მომავალში აქტივის შეძენის შესახებ ხელშეკრულების დღეს დაფიქსირებულ ფასად. www.investopedia.com > Dictionary

მელიც განიხილება ეფექტურ ჰეჯირებად უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში, ხოლო ჰეჯირების ინსტრუმენტის შემოსულობის ან ზარალის არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.



მაგალითი 22. საწარმოს სხვა სრული შემოსავალი

საწარმოს მაჩვენებლები 31 დეკემბრის მდგომარეობით წარმოდგენილია ცხრილში (იხ. ცხრილი 10).

ცხრილი 10

	მაჩვენებლები	ლარი
1	უცხოური ქვედანაყოფის (შვილობილ საწარმოს) ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი საკურსო მოგება	15.200
	შვილობილ საწარმოში ინვესტიციების გადაფასების რეზერვის ნაშთი	11.300
2	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების (4.000 ცალი აქცია) საბაზრო ღირებულება:	
	• ბოლო გადაფასებით	53
	• 31 დეკემბრისათვის	45
	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასების რეზერვის ნაშთი	33.000
3	ვალდებულება დადგენილ გადასახდელებიან საპენსიო პროგრამაში	29.700
	ვალდებულების კორექტირებული სიდიდე	32.500
	აკუმულირებული აქტუარული შემოსულობის ნაშთი	25.800
4	დეპოზიტი ფიუნერსული კონტრაქტისათვის ევროს შესყიდვაზე (კონტრაქტის დადების დღე)	6.000
	ფიუნერსული კონტრაქტით ფულის მიღება (ნეტო თანხა ეროვნულ ვალუტაში კონტრაქტის შესრულების დღეს)	15.000
	მოგება სრულად იქნა შეფასებული ჰეჯირების ეფექტურ ნაწილად	9.000
5	შენობის ღირებულება: საბალანსო	145.200
	გადაფასებული	160.000
	შენობის გადაფასების რეზერვის ნაშთი	17.000
6	გაიყიდა ჩარხი, რომლის გადაფასების რეზერვია	18.300
	სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტების მოგების გადასახადი	(7.280)

მოვამზადოთ „სხვა სრული შემოსავლის“ ანგარიშგების პროექტი.

ცხრილში წარმოდგენილი ინფორმაცია ავსახოთ გატარებებით:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში	ბ	2431		15.200
	შვილობილ საწარმოში ინვესტიციების გადა- ფასების რეზერვი	ბ, სსშ		5431	15.200
	უცხოური ქვედანაყოფის ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედ- ევად წარმოქმნილი საკურსო მოგება				
2	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასების რეზერვი	ბ, სსშ	5430		32.000
	გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	ბ		2410	32.000
	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასებით გადაფასების ნამეტის ცვლილებები				
3	აკუმულირებული აქტუარული შემოსულობა	ბ, სსშ	5433		2.800
	საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები	ბ		4310	2.800
	აქტუარული ზარალის აღიარება				
4	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		15.000
	მოთხოვნები ფიუჩერსული კონტრაქტების დეპოზიტებით	ბ		1476	6.000
	ჰეჯირებულ ინსტრუმენტებზე აკუმულირე- ბული შემოსულობა	ბ, სსშ		5434	9.000
	ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აკუმულირებული შემოსულობა				
5	შენობა	ბ	2130		14.800
	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	ბ, სსშ		5420	14.800
	შენობის აფასება				
6	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	ბ, სსშ	5420		18.300
	სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	მ/ზ		8190	18.300
	რეალიზებული ჩარხის გადაფასების რეზერვის შემოსავლად აღიარება				

„სხვა სრული შემოსავლის“ ანგარიშგების პროექტი წარმოდგენილია ცხრილში
(იხ. ცხრილი 11).

ცხრილი 11

(ლარი)

	ანგარიშების მაჩვენებლები	სხვა სრული შემოსავალი	ბალანსი
1	უცხოური ქვედანაყოფის ანგარიშების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების შედეგად წარმოქმნილი საკუროსო მოგება	15.200	
	გადაფასების რეზერვი: $11.300 + 15.200 =$		26.500
2	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასებით წარმოქმნილი ზარალი (ბოლო გადაფასებით: $4.000 * 53 = 212.000$; არსებული გადაფასების რეზერვი შეადგენს 33.000 ლარს; 31 დეკემბრის გადაფასებით: $4.000 * 45 = 180.000$; $180.000 - 212.000 = - 32.000$)	(32.000)	
	გადაფასების რეზერვი: $33.000 - 32.000 = 1.000$		1.000
3	აქტუარული ზარალი დადგენილ გადასახდელებიანი საპენსიო პროგრამებიდან ($32.500 - 29.700$)	(2.800)	
	აკუმულირებული აქტუარული შემოსულობა: $25.800 - 2.800$		23.000
4	ფულადი ნაკადების ჰეჯირების აკუმულირებული შემოსულობა: $15.000 - 6.000 = 9.000$	9.000	
	ჰეჯირებულ ინსტრუმენტებზე აკუმულირებული შემოსულობა		9.000
5	შენობის გადაფასების ნამეტის ცვლილებებით წარმოქმნილი შემოსულობა შენობის გადაფასებული ღირებულება – საბალანსო ღირებულება: $160.000 - 145.200 = 14.800$.	14.800	
	გადაფასების რეზერვი: $17.000 + 14.800 = 31.800$		31.800
6	რეკლასიფიკაცია: გაყიდული ჩარხის გადაფასების რეზერვის გადატანა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში	–	(18.300)
7	სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტების მოგების გადასახადი	(7.280)	
8	საანგარიშგებო წლის სხვა სრული შემოსავალი/ზარალი მოგების გადასახადის გამოკლებით	(3.080)	
	ბალანსი		73.000

ბასს 1-ის მიერ შემოთავაზებულ „სრული შემოსავლის ანგარიშების“ ფორმატში ბოლო მუხლად არის წარდგენილი „შემოსავალი ერთ აქციაზე – საბაზისო და გაზავებული“. საინვესტიციო საქმიანობის პროფესიონალი ანალიტიკოსები და ფინანსური ანგარიშგების არაპროფესიონალი მომხმარებლები ახდენენ ერთი საწარმოს სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდების ან სხვადასხვა საწარმოების ფინანსური შედეგების მაჩვენებლების შედარებას. ერთ-ერთ ასეთ მაჩვენებელად მიჩნეულია შემოსავალი ერთ აქციაზე. ერთ აქციაზე შემოსავლის მაჩვენებელი გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების დინამიკის შესაფასებლად, ასევე ფასიანი

ქალაქების ბაზრის ძირითადი მაჩვენებლის — აქციის საბაზრო ფასისა და ერთ აქციაზე შემოსავლის ფარდობის კოეფიციენტის გამოსათვლელად. ერთ აქციაზე შემოსავლის მაჩვენებლის ტენდენციის გამოკვლევა საწარმოს მომგებიანობის სურათს უფრო ზუსტად წარმოაჩენს, ვიდრე საანგარიშგებო მოგების მაჩვენებელი. ამ მაჩვენებლის ანალიზით მომხმარებელი ღებულობს გადაწყვეტილებას განახორციელოს თუ არა თავისი რესურსების ინვესტირება, რადგან ეს მაჩვენებელი გამოიყენება ინვესტიციის ეფექტიანობის შესაფასებლად.

ბასს 33 „შემოსავალი ერთ აქციაზე“ განასხვავებს ერთ აქციაზე შემოსავლის ორ მაჩვენებელს — საბაზისოს და გაზავებულს. **საბაზისო მაჩვენებელი** გაიანგარიშება ჩვეულებრივი აქციების მფლობელებისათვის განკუთვნილი მოგებისა ან ზარალის გაყოფით, მოცემული პერიოდში მიმოქცევაში მყოფი ჩვეულებრივი აქციების საშუალო შეწონილ რაოდენობაზე. მოგება გაიანგარიშება პრივილეგიურ აქციებზე გასაცემი დივიდენდების გამოკლებით, როგორც კუმულაციურ, ასევე არაკუმულაციურ დივიდენდებზე. მაგალითად, თუ ჩვეულებრივი აქციების მფლობელთა წმინდა მოგება შეადგენს 75.550 ლარს, ხოლო აქციების საშუალო შეწონილი რაოდენობა შეადგენს 10.450 ცალს, მაშინ შემოსავალი ერთ აქციაზე შეადგენს: $75.550/10.450 = 7,23$ ლარს.

საწარმოს შესაძლებელია დადებული ჰქონდეს ისეთი ხელშეკრულებები, რომელიც ითვალისწინებს მომავალში ჩვეულებრივ აქციებში კონვერტაციას, ანუ მომავალში მოსალოდნელია აქციების რაოდენობის ზრდა. მაგალითად, პრივილეგიური აქციების, ობლიგაციების, სასესხო ვალდებულებების, ოფციონების, ვარანტების¹ კონვერტაცია ჩვეულებრივ აქციებში. ასეთი ხელშეკრულებები შეიძლება ითვალისწინებდეს აგრეთვე ემისიას საბაზრო ფასთან შედარებით დაბალ ფასად. ყველა იმ შემთხვევაში, როდესაც აქციების ემისია ხორციელდება საბაზრო ფასზე დაბალ ფასად, ადგილი აქვს გაზავების ეფექტს, რადგან აქციების რაოდენობის ზრდის პროპორციულად არ ხდება შემოსავლების ზრდა, შედეგად მცირდება შემოსავალი აქციაზე. მოვლენები, რომელთა შედეგად იზრდება აქციების რაოდენობა და მცირდება შემოსავლების სიდიდე არის **გაზავების ფაქტორები**. ბასს 33-ის თანახმად **გაზავება** არის აქციაზე შემოსავლის შემცირება ან აქციაზე ზარალის ზრდა, რომელიც გამოწვეულია იმ დაშვებით, რომ კონვერტირებადი ინსტრუმენტები კონვერტირებულია და ოფციონები გამოყენებულ იქნა, ან მოხდა ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება წინასწარ დადგენილი პირობების დაკმაყოფილების შემდეგ. ამიტომ, ერთ აქციაზე გაზავებული შემოსავლის გაანგარიშების დროს გაზავების ეფექტის მქონე აქციები დაემატება მიმოქცევაში გაშვებული ჩვეულებრივი აქციების რაოდენობას. მაგალითად, საწარმოს აქვს 7.500 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, მიმდინარე წელს მოსალოდნელია 2.000 ცალი აქციის ოფციონი 50 ლარად, რომელთა საბაზრო ფასია 85 ლარი. წლის წმინდა მოგებამ შეადგინა 32.600 ლარი. 50 ლარად 2.000 ცალი აქციის გამოშვებით საწარმომ განიცადა

¹ warrant — (ინგლ. მოწმობა) ერთ-ერთი თარგმანით — სერტიფიკატი, რომელიც ითვალისწინებს ფასიანი ქალაქების შეძენის შესაძლებლობას ნომინალური ღირებულებით მათ ბრუნვაში მიმოქცევაში. www.investopedia.com/terms/w/warrant.asp

70.000 ლარის კაპიტალის დანაკარგი: $2.000 \text{ ცალი} * (85-50)$. ამ დანაკარგის გათვალისწინებით, საწარმომ ღირებულების ანაზღაურების გარეშე გამოუშვა 824 ცალი აქცია ($70.000 \text{ ლარი} / 85 \text{ ლარი} = 824 \text{ ცალი}$). 824 აქცია არის გაზავების ეფექტი. მაშინ, გაზავებული შემოსავალი ერთ აქციაზე შემდეგნაირად გაიანგარიშება: $32.600 / (7.500 + 824) = 32.600 / 8.324 = 3,916 \text{ ლარი}$. ხოლო საბაზისო შემოსავალი ერთ აქციაზე იქნება: $32.600 / 7.500 = 4,347 \text{ ლარი}$.



თავი 4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

- 4.1. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა
- 4.2. ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები
- 4.3. ფულადი ნაკადები და მათი კლასიფიკაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით
- 4.4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით
- 4.5. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით

4.1. ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის სარგებლიანობა

მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად სჭირდებათ საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოიმუშავების შესაძლებლობების შეფასება, აგრეთვე იმის დადგენა, რამდენად დროული და საიმედოა მათი გამოიმუშავება. საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოიმუშავების უნარი და საწარმოს მოთხოვნილება ფულად სახსრებზე განისაზღვრება ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე.

ინფორმაცია, რომელიც ეხება გარკვეულ პერიოდში საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ცვლილებებს, ფულადი ნაკადების კლასიფიცირებას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით, აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ეს უკანასკნელი უნდა მომზადდეს ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგების“ მოთხოვნათა შესაბამისად და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის წარდგენილ იქნეს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი.

ბასს 7-ის თანახმად, „საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები და ინტერესებული არიან ინფორმაციის მიღებით იმის შესახებ, თუ როგორ გამოიმუშავებს და გამოიყენებს საწარმო ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს საწარმოს საქმიანობის ხასიათს და იმას, განიხილება თუ არა ფულადი სახსრები საწარმოს პროდუქციად, როგორც ეს ხდება საფინანსო დაწესებულებებში. საწარმოებს ფულადი სახსრები ძირითადად სჭირდებათ ერთი და იმავე მიზნისათვის, მიუხედავად იმისა, თუ რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისაგან შემოსავლის მომტანი საქმიანობის სახეები. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები თავიანთი ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარად და ინვესტირებთან ანგარიშსწორებისათვის“¹

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მომხმარებელს საშუალებას აძლევს შეაფასოს:

¹ ფასს. ბასს 7. „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“. თბ. 2009. პ. 3.

- საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხდარი ცვლილებები; მისი ფინანსური სტრუქტურა (ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით);
- საწარმოს შესაძლებლობა – დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე, შეცვლილი ვითარებისა და პირობების შესაბამისად.

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. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება აუმჯობესებს აგრეთვე სხვადასხვა საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესადარისობას, რადგან იგი გამორიცხავს იმ გავლენას, რაც შეიძლება მოჰყვეს ერთი და იმავე ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებას.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების სარგებლიანობა საწარმოსათვის შემდეგი თავისებურებებით კლინდება:

- იგი შეიცავს ინფორმაციას, რომელიც მოცემული არ არის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებასა და სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში. ამავე დროს, ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელს ეხმარება ფულადი ნაკადების ოდენობის, მათი შექმნის დროულობისა და რეალურობის ხარისხის განსჯასა და შეფასებაში;
- მიუთითებს მომგებიანობასა და ფულადი სახსრების გამომუშავების უნარიანობას შორის თანაფარდობაზე;
- საშუალებას იძლევა შეფასდეს საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, წინა პერიოდის ფულადი სახსრების შესახებ არსებული ინფორმაცია შეიძლება გამოდგეს წარსულ პერიოდში გაკეთებული შეფასებების სისწორის შესამოწმებლად;
- იძლევა ინფორმაციას საწარმოს ლიკვიდურობის, სიცოცხლისუნარიანობისა და ადაპტაციის უნარის შესახებ;
- ფულადი ნაკადების მანიპულირება ადვილი არ არის და მასზე გავლენას არ ახდენს სუბიექტური მსჯელობა ან სააღრიცხვო პოლიტიკა.

4.2. ფულადი სახსრები და ფულადი სახსრების ეკვივალენტები

ბასს 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“ განმარტავს ძირითად კატეგორიებს, რომლებიც გამოიყენება ფულისა და მისი ეკვივალენტების ცვლილების დასადგენად. დროდ: ფულადი სახსრები, ფულადი სახსრების ეკვივალენტები, ფულადი ნაკადები.

ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც დაუბრკოლებლად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა.

ფულადი ნაკადები ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლასა და გასვლას.

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები გამოიყენება მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა დასაფარავად. ფულადი სახსრების ეკვივალენტად შეიძლება კლასიფიცირდეს ინვესტიცია, ოღონდ იმ შემთხვევაში, თუ იგი ადვილად გადაიცვლება ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელოა. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, ვთქვათ, შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები.

ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ ჩაითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ისინი, თავისი შინაარსით, ფულადი სახსრების ეკვივალენტს წარმოადგენენ. მაგალითად, პრივილეგიურ აქციას, რომელიც განაღდების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და განაღდების თარიღის მითითებით არის შეძენილი.

საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილს წარმოადგენს და ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად ჩაითვლება საბანკო ოვერდრაფტები, რომლებიც მოთხოვნისთანავე ექვემდებარება განაღდებას. ბანკის სესხების აღება და დაფარვა კი ფულადი ნაკადებია, რომელიც საფინანსო საქმიანობას უკავშირდება.

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.

4.3. ფულადი ნაკადები და მათი კლასიფიკაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში უნდა აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ფულადი ნაკადები, რომლებიც დაჯგუფებული იქნება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

საოპერაციო საქმიანობა

საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი და სხვა საქმიანობა, რომელიც არ არის საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ოდენობა ითვლე-

ბა საწარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარ ინდიკატორად, რადგან იგი მიუთითებს, რამდენად საკმარისია საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრები სესხების დასაფარად, საწარმოო სიმძლავრის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალი ინვესტიციების განსახორციელებლად, ისე, რომ მან არ გამოიყენოს დაფინანსების გარე წყაროები.

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები უმეტესად საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობიდან წარმოიქმნება და მონაწილეობენ მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:

- საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- საქონლისა და მომსახურების მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;
- თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სადაზღვევო საწარმოს მიერ სადაზღვევო პრემიებითა და მოთხოვნებით, ანუ-იტეტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;
- მოგების გადასახდთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან; და
- კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

ზოგიერთ სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები, როგორცაა მოწყობილობის ერთეულის გაყიდვა, ითვლება საინვესტიციო საქმიანობიდან შემოსულ ფულად ნაკადად. თუმცა, ფულადი სახსრების გადახდა იჯარით გასაცემად განკუთვნილი აქტივების წარმოებაზე ან შეძენაზე, რომელიც შემდგომში გახდება გასაყიდად გამიზნული, როგორც აღწერილია ბასს 16-ში – „ძირითადი საშუალებები“ – ითვლება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად. ამგვარი აქტივების ზაიჯარო ქირიდან და შემდგომში მისი გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრებიც ასევე მიიჩნევა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად.

თუ საწარმოს აქვს ფასიანი ქაღალდები და სესხები კომერციული გარიგების ან სავაჭრო საქმიანობისათვის, ისინი გასაყიდად გამიზნული სასაქონლო მარაგის მსგავსად განიხილება. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა. გარდა ამისა, ავანსები და სესხები, რომლებიც გაცემულია, საფინანსო დაწესებულებების მიერ, ჩვეულებრივ, საოპერაციო საქმიანობად განიხილება, რადგან ძირითადი შემოსავლის მომტან საქმიანობას წარმოადგენს.

საინვესტიციო საქმიანობა

საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და იმ სხვა ინვესტიციათა შეძენა და რეალიზაცია, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები.

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები გვიჩვენებს, მომავალი შემოსავლისა და ფულადი ნაკადების შემქმნელ რესურსებზე გაწეულ დანახარჯებს.

საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულადი ნაკადებია:

- ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ასევე სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებსა და საკუთარი წარმოების ძირითად საშუალებებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები;
- ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- სხვა საწარმოთა საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით);
- სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილი იყო კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით);
- გაცემული ავანსები და სესხები (საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაცემულის გარდა).
- გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (საფინანსო დაწესებულებების მიერ მიღებულის გარდა);
- ფიუჩერსული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპ-კონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები (კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით შეძენილი კონტრაქტების ან საფინანსო საქმიანობად კლასიფიცირებული ანგარიშსწორების გარდა);¹

¹ ფორვარდული კონტრაქტი — შეთანხმება მომავალში საქონლის ან ფინანსური ინსტრუმენტის მიწოდებაზე შეთანხმებული ფასით. გარიგება ფორვარდულ კონტრაქტზე, როგორც წესი, უშუალოდ ბანკთან ფორმდება.

ფიუჩერსული კონტრაქტი — ბირჟაზე დადებული კონტრაქტი განსაზღვრული ოდენობისა და განსაზღვრული ფასის მიხედვით საქონლის მიწოდების თაობაზე დროის დადგენილი მომენტიდან მომავალში. ჩვეულებრივ იგი ასრულებს ფასიანი ქაღალდის როლს და გამოიყენება, როგორც სპეკულაციური ფასიანი ქაღალდი ფასების გაუთვალისწინებელი ცვლილებებისაგან თავის დაზღვევის მიზნით.

საოფციო კონტრაქტი — შეთანხმება, რომელიც ბირჟაზე ყიდვა-გაყიდვის გარიგების მონაწილე ერთ-ერთ მხარეს აძლევს ხელშეკრულების ალტერნატიულ პირობებს შორის ამორჩევის უფლებას. კერძოდ, უფლებას, რომ იყიდოს ან გაყიდოს ფასიანი ქაღალდები წინასწარ დადგენილი მოცულობით მყარ ფასებში ამა თუ იმ ვადაში.

სვოპ-კონტრაქტები — სავაჭრო-ფინანსური გაცვლითი ოპერაცია, რომელშიც გარიგების დადებას ფასიანი

- ფიუნერსული, ფორგარდული, საოფციო და სვოპ-კონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები, (კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით შეძენილი კონტრაქტების ან საფინანსო საქმიანობად კლასიფიცირებული ანგარიშსწორების გარდა);
- თუ კონტრაქტი განიხილება გარკვეული პოზიციის ჰეჯირებად¹, მაშინ კონტრაქტთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების კლასიფიცირება ხდება იმავე წესით, როგორც ჰეჯირებული პოზიციის ფულადი ნაკადები.

საფინანსო საქმიანობა

საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები. საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებია:

- აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- მესაკუთრეთათვის აქციების შეძენის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სავალო ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები;
- მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

4.4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით

ბასს 7-ით შემოთავაზებულია საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენის ორი მეთოდი: პირდაპირი და არაპირდაპირი.

პირდაპირი მეთოდით წარდგენილ ანგარიშგებაში ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

ქაღალდების, ვალუტის ყიდვის შესახებ თან ახლავს კონტრაგენტების გარიგების დადება განსაზღვრული ვადის შემდეგ იმავე საკონლის უკუგამოსყიდვის შესახებ იმავე, ან სხვა პირობებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი. ავტორთა კოლექტივი ა. სილაგაძის საერთო რედაქციით. თბ., 2005. გვ. 275, 353, 388, 389.

¹ ჰეჯირება – რისკის შემცირება, თავის დაზღვევა დანაკარგებისაგან, რომლებიც გამოწვეულია ბუღალტრული აღრიცხვის დადებისას გათვალისწინებული პირობების არახელსაყრელი ცვლილებებით. ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი. ავტორთა კოლექტივი ა. სილაგაძის საერთო რედაქციით. თბ., 2005. გვ. 458.

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.“¹

პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ინფორმაცია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების შესახებ შეიძლება მიღებულ იქნეს საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან, ასევე რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და სრული შემოსავლის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე.

ფულადი სახსრების მოძრაობის გამოთვლა შესაძლებელია:

- საწარმოს სააღრიცხვო ჩანაწერებიდან, მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრების პირდაპირი დაჯამებით, ან
- ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების (ბალანსის), სრული შემოსავლის ანგარიშგების (მოგებისა და ზარალის) მონაცემებით და მაკონტროლებელი ანგარიშების შექმნით შემდეგი მუხლებისათვის: გაყიდვები, შესყიდვები და ხელფასები.

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 სახსრები, აკლდება პროცენტების, დივიდენდებისა და მოგების გადასახადის სახით გადახდილი ფული.

კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრებისა და მომწოდებლებისათვის მარაგების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების სიდიდე გაიანგარიშება სრული შემოსავლის ანგარიშგებისა (მოგებისა და ზარალის) და ფინანსური მდგომარეობის

¹ ფასს. ბასს 7. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება. თბ., 2009. პ. 19.

შესახებ ანგარიშების(ბალანსის) მონაცემების, ასევე მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე.

ქვემოთ მოტანილ მონაცემებზე დაყრდნობით განვსაზღვროთ ერთერთი საწარმოს მყიდველებისაგან მიღებული ფულადი სახსრების სიდიდე.



მაგალითი 1. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგებისა და მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემები 2010–2011 წლებში შემდეგი მონაცემებით ხასიათდება:

ცხრილი 1

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები (ათ. ლარი)

მაჩვენებლები	2010წ.	2011 წ.
სავაჭრო დებიტორული დავალიანება 31 დეკემბრის მდგომარეობით	35	32
შემოსავალი რეალიზაციიდან (დღგ-ს გარეშე), მათ შორის: ნაღდი ანგარიშსწორებით კრედიტით	578 132 446	780 150 630
დარიცხული დღგ, მათ შორის: ნაღდ გაყიდვებზე კრედიტით გაყიდვებზე	104,04 23,76 80,28	140,4 27 113,4
გადასახდელი დღგ 31 დეკემბრის მდგომარეობით	5	3

შენიშვნა: დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი 18%-ს შეადგენს.

2011 წელს კრედიტით მყიდველებისაგან მიღებული ფულის დასადგენად დებიტორული დავალიანების ანგარიშზე წარმოებულ ჩანაწერებს ასეთი სახე ექნება:

1410

დებიტორული დავალიანება

დებიტო

კრედიტო

ნაშთი პ/დ (მოიცავს დღგ-ს) 35.000	მყიდველებისაგან მიღებული ფული 746.400
გაყიდვებიდან ამონაგები (დღგ-ს ჩათვლით 743.400 (630.000+113.400))	(დამაბალანსებელი თანხა) ნაშთი პ/ ბ. (მოიცავს დღგ-ს) 32.000
778.400	778.400

კრედიტით რეალიზებული საქონლის ღირებულება, რომელიც 2010 წლის განმავლობაში იქნა მიღებული, 746,4 ათას ლარს შეადგენს, ნაღდი ანგარიშსწორებით

გაყიდვებიდან მიღებული 150 ათას ლარს. ამრიგად, სულ მყიდველებისაგან მიღებული ფული, რომელიც უნდა აისახოს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, შეადგენს 896,4 (746,4 +150) ათას ლარს.

მყიდველებისაგან მიღებული ფული მოიცავს დღგ-საც, ამიტომ რეალიზაციიდან ამონაგებზე დარიცხული დღგ-ს თანხით უნდა მოხდეს მისი კორექტირება (იხ. გაანგარიშება).

მყიდველებისაგან მიღებული ფულის გაანგარიშება

(ათ. ლარი)

კრედიტით მყიდველებისაგან მიღებული ფული დღგ-ს ჩათვლით	746,4
ნაღდი ანგარიშსწორებით გაყიდვიდან მიღებული ფული დღგ-ს ჩათვლით	<u>150,0</u>
სულ	896,4
დარიცხული დღგ (896,4*18/118)	(136,7)
მყიდველებისაგან მიღებული ფული დღგ-ს გარეშე	759,7

ამრიგად, მყიდველებისაგან მიღებული 896,4 ათასი ლარიდან საწარმოს კუთვნილი ფულადი საშუალებებია 759,7 ათასი ლარი.

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულის გაანგარიშებისას საჭიროა მათგან შეძენილი საქონლის ღირებულების გარდა გათვალისწინებულ იქნეს ჩასათვლელი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა და მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსების თანხაც. აღნიშნული მაჩვენებლის გაანგარიშება განვიხილოთ მაგალითზე.



მაგალითი 2. საწარმო მომწოდებლებისაგან საქონელს იძენდა შემდგომი გადახდის პირობით. საწარმოს საქმიანობის ზოგიერთი მაჩვენებელი განზოგადოებულია ქვემოთ მოტანილი ცხრილით.

ცხრილი 2

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები (ათ. ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ	2011 წ
კრედიტორული დავალიანება 31 დეკემბრის მდგომარეობით (დღგ-ს ჩათვლით)	89	76
მომწოდებელთათვის გადახდილი ავანსები	3	5
შესყიდვები კრედიტით (დღგ-ს ჩათვლით)	108	125
შესყიდვებზე დარიცხული დღგ	19,4	22,5

შენიშვნა: დამატებული ღირებულების გადასახადის განაკვეთი 18%-ს შეადგენს.

2011 წელს მომწოდებლებისათვის გადახდილი თანხის ოდენობა კრედიტორული დავალიანების ანგარიშის მონაცემების საფუძველზე ასეთი სახით გაიანგარიშება:

დებიტი	3110	კრედიტი	
კრედიტორული დავალიანება			
გადახდილი ავანსის ნაშთი პ/დ	3.000	ნაშთიპ/დ	89.000
მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფული	162.500	შესყიდვები (დღგ-ს ჩათვლით)	147.500
		(125.000 +22.500)	
(დამაბალანსებელი თანხა) ნაშთი პ/ბ	76.000	გადახდილი ავანსის ნაშთი პ/ბ	5.000
	241.500		241.500

ამრიგად, გაანგარიშების გზით დადგინდა მომწოდებლებისათვის გადახდილი თანხა, რომელიც 162,5 ათას ლარს შეადგენს და აისახება საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებში.

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრების გამოსათვლელად ასევე გაითვალისწინება კაპიტალური დანახარჯებიც. ასეთი დანახარჯები უნდა გამოირიცხოს შესყიდვის ოპერაციებიდან, ვინაიდან არ განიხილება საოპერაციო საქმიანობიდან გასულ ფულად ნაკადებად.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გაანგარიშებისას შედგელობაში მიიღება გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის თანხა. ღნიშნულის გაანგარიშება ხდება ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებისა (ბალანსის) და გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშის მონაცემების საფუძველზე.

მაგალითი 3. ჩვენს მიერ პირველ მაგალითში განხილული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების მონაცემებით გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის ნაშთები შეადგენს 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 5 ათას ლარს, ხოლო 2011 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 3 ათას ლარს. საწარმოს მიერ გადახდილი დღგ-ს გაანგარიშება მოვახდინოთ გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადის ანგარიშზე.

გადასახდელი დამატებული ღირებულების გადასახადი
დებეტი კრედიტი

ჩასათვლელი დღგ	22.500	ნაშთი პ/დ	5.000
გადახდილი დღგ (დამაბალანსებელი თანხა)	119.900	რეალიზაციიდან ამონაგებზე დარიცხული დღგ	140.400
ნაშთი პ/ბ	3.000		
	<u>145.400</u>		<u>145.400</u>

როგორც ზემოთ მოტანილი მონაცემებიდან ჩანს, რეალიზაციიდან ამონაგებზე დარიცხული დღგ შეადგენს 140,4 ათას ლარს, ხოლო შესყიდვებზე დარიცხული დღგ – 22,5 ათას ლარს. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო სამსახურებისათვის გადახდილი დღგ 119.9 ათასი ლარია.

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. ბასს 7-ის თანახმად, გადახდილი დივიდენდების ასახვა ასევე შესაძლებელია საფინანსო საქმიანობიდან გადინებული ფულადი ნაკადების სახით.

გადახდილი პროცენტების გასაანგარიშებლად ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მოცემული პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული გადასახდელი პროცენტების ნაშთს უნდა დაემატოს მიმდინარე წლის სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში აღიარებული საპროცენტო ხარჯი და გამოაკლდეს პერიოდის ბოლოსათვის არსებული გადასახდელი პროცენტების ნაშთი.

რაც შეეხება გადასახდელი დივიდენდების თანხას, მისი გაანგარიშებისათვის საჭიროა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლის ანგარიშგების, გაუნაწილებელი მოგებისა და გადასახდელი დივიდენდების ბუღალტრული ანგარიშების მონაცემთა გამოყენება. კერძოდ, გამოცხადებული დივიდენდების გასაანგარიშებლად გაუნაწილებელი მოგების ნაშთს პერიოდის დასაწყისში უნდა დაემატოს წლიური წმინდა მოგება და გამოაკლდეს გაუნაწილებელი მოგების ნაშთი პერიოდის ბოლოს. გადახდილი დივიდენდების დასადგენად კი გადასახდელი დივიდენდების ნაშთს პერიოდის დასაწყისში უნდა დაემატოს გამოცხადებული დივიდენდების თანხა და გამოაკლდეს გადასახდელი დივიდენდების პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ნაშთი.

ასეთი ფულადი ნაკადების გაანგარიშების ილუსტრირება ჩვენს მიერ მოხდება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მომზადებისას.

საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება იმისდა მიუხედავად, აღიარებულია ისინი ხარჯებად სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში, თუ კაპიტალიზებულია ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად, ბასს 23-ის – „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ – მიხედვით.

მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ცალკე აისახება და კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, ამ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განიხილება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად.

მოგებიდან გადასახადი წარმოიქმნება იმ სამეურნეო ოპერაციების შედეგად, რომლებიც წარმოქმნის ფულად ნაკადებს და კლასიფიცირდება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. საგადასახადო ხარჯი ფულად მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, მაგრამ შესაბამისი საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ხშირად მიზანშეუწონელია და შეიძლება წარმოიქმნას განსხვავებულ პერიოდში, ვიდრე მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები. ამიტომ გადახდილ გადასახადებს, როგორც წესი, საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებად თვლიან. თუ მიზანშეუწონელია საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ცალკეული სამეურნეო ოპერაციისათვის, რომელიც წარმოქმნის ფულად ნაკადებს და, თავის მხრივ, წარმოადგენს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, ასეთ შემთხვევაში, საგადასახადო ფულადი ნაკადები შესაბამისად საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას წარმოადგენს. როდესაც საგადასახადო ფულადი ნაკადები განაწილებულია ერთზე მეტი სახეობის საქმიანობაზე, ნაჩვენები უნდა იყოს გადახდილი გადასახადების მთლიანი თანხა.

გადახდილი მოგების გადასახადის გასაანგარიშებლად ვისარგებლოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით.



მაგალითი 4. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების მონაცემებით 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხამ 15 ათასი ლარი, 2011 წლის 31 დეკემბრისათვის კი, – 11 ათასი ლარი შეადგინა. სრული შემოსავლის ანგარიშგების თანახმად, მიმდინარე წლის დარიცხული მოგების გადასახადი შეადგენს 19 ათას ლარს. მოგების გადასახადის ვალის დასაფარავად გადახდილი ფულის გასაანგარიშებლად გადასახდელი მოგების გადასახადის ბუღალტრულ ანგარიშზე შეიძლება ვაკეთდეს შემდეგი ჩანაწერები:

დებეტი	გადასახდელი მოგების გადასახადი	კრედიტი
ფული 23.000 (დამაბალანსებელი თანხა)	ნაშთი პ/დ 15.000	
	დარიცხული მოგების გადასახადი 19.000	
ნაშთი პ/ბ 11.000		
34.000		34.000

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებში ყველაზე ხშირად გვხვდება გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული და მათ შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების დასადგენად აუცილებელია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გასული და გადაფასებული აქტივების შესახებ ინფორმაციის გათვალისწინება. გრძელვადიანი აქტივების თვითღირებულებიდან უნდა გამოირიცხოს გასული აქტივების თვითღირებულება და მათი გადაფასებით მიღებული ნაშეტი.

ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული გავიანგარიშოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით.

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები

31 დეკემბრის მდგომარეობით

ცხრილი 3

მაჩვენებლები	(ათასი ლარი)	
	2010წ.	2011წ.
ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება	250	278
ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა	29	34
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	11	41

შენიშვნა: 2011 წლის განმავლობაში 35 ათას ლარად გაიყიდა ძირითადი საშუალებები, რომელთა თვითღირებულება შეადგენდა 51 ათას ლარს, ხოლო დაგროვილი ცვეთა 9 ათას ლარს. საწარმოს არ გააჩნია ძირითადი საშუალებების მომწოდებელთა მიმართ დავალიანება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების საინვესტიციო ნაწილში შესატანი ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად, საჭიროა გამოყენებულ იქნეს ძირითადი საშუალებების თვითღირებულების ანგარიში.

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება

დებეტი	კრედიტი
ნაშთი პ/დ 250.000	
შესაძენად გადახდილი ფული (დამაბალანსებელი თანხა) 49.000	გასვლა 51.000
ძირითად საშუალებათა გადაფასების რეზერვი (41.000-11.000) 30.000	ნაშთ პ/ბ 278.000
329.000	329.000

ამრიგად, ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული შეადგენს 49 ათას ლარს და იგი უნდა აისახოს საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სახით.

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები. აღნიშნულის გასაანგარიშებლად გამოიყენება მისაღები პროცენტებისა და მისაღები დივიდენდების ბუღალტრული ანგარიშები, სადაც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებისა და სრული შემოსავლის ანგარიშების მონაცემები.



მაგალითი 5. მიღებული პროცენტებისა და მიღებული დივიდენდების თანხის გაანგარიშების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ ქვემოთ მოტანილი ცხრილის მონაცემები:

ცხრილი 4

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მაჩვენებლები

მაჩვენებლები	(ათასი ლარი)	
	2010 წ	2011 წ
მოთხოვნა მისაღებ პროცენტებზე 31 დეკემბრისათვის	8	5
მოთხოვნა მისაღებ დივიდენდებზე 31 დეკემბრისათვის	11	9
საპროცენტო შემოსავალი	25	29
შემოსავალი დივიდენდებიდან	47	59

ამ მონაცემების საფუძველზე მიღებული პროცენტებისა და მიღებული დივიდენდების თანხების გაანგარიშება შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთ სახეს მიიღებს:

1820

დებეტი	მოთხოვნა მისაღებ პროცენტებზე	კრედიტი
ნაშთი პ/დ	8.000	მიღებული პროცენტები 32.000 (დამაბალანსებელი თანხა)
საპროცენტო შემოსავალი	29.000	ნაშთი პ/ბ 5.000
	<u>37.000</u>	<u>37.000</u>

1810

დებეტი	მოთხოვნა მისაღებ დივიდენდებზე	კრედიტი
ნაშთი პ/დ	11.000	მიღებული დივიდენდები 61.000 (დამაბალანსებელი თანხა)
შემოსავალი დივიდენდებიდან	59.000	ნაშთი პ/ბ 9.000
	<u>70.000</u>	<u>70.000</u>

ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გაანგარიშებისთვის, უნდა დავადგინოთ აქციების ემისიიდან მიღებული ფული, რისთვისაც სააქციო კაპიტალის ცვლილებას საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში უნდა დაემატოს საემისიო კაპიტალის ცვლილება ამავე პერიოდში.



მაგალითი 6. საწარმოს სააქციო კაპიტალისა და მასში მიმდინარე ცვლილებების შესახებ მონაცემები ავსახოთ შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე და განვსაზღვროთ აქციების ემისიიდან მიღებული ფულის ოდენობა (იხ. ცხრილი 5).

საწარმოს სააქციო კაპიტალი

31 დეკემბრისათვის (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ.	2011 წ.
ჩვეულებრივი აქციები	200	500
საემისიო კაპიტალი	300	430
გაუნაწილებელი მოგება	260	460

წლის განმავლობაში განხორციელდა აქციების ბონუსური ემისია:

საემისიო კაპიტალის ხარჯზე – 20.000 ლარის

გაუნაწილებელი მოგების ხარჯზე – 100.000 ლარის

ამ მონაცემების საფუძველზე ჩვეულებრივი აქციებისა და საემისიო კაპიტალის მართებზე წარმოებული ჩანაწერები ასეთი სახის იქნება:

5110

დებეტი	ჩვეულებრივი აქციები	კრედიტი
	ნაშთი პ/დ	200.000
	საემისიო კაპიტალი	20.000
	გაუნაწილებელი მოგება	100.000
ნაშთი პ/ბ	500.000	აქციების ემისიით მიღებული ფული
		180.000
		(დამაბალანსებელი თანხა)
	500.000	500.000

5140

საემისიო კაპიტალი

დებეტი	კრედიტი
	ნაშთი პ/დ
ჩვეულებრივი აქციები 20.000	300.000
ნაშთი პ/ბ	აქციების ემისიით მიღებული ფული
430.000	150.000
	(დამაბალანსებელი თანხა)
450.000	450.000

დებეტი	გაუნაწილებელი მოგება	კრედიტი
ჩვეულებრივი აქციები	100.000	ნაშთი პ/დ 260.000
ნაშთი პ/ბ	160.000	მიმდინარე წლის მოგება 300.000
		(დამაბალანსებელი თანხა)
	560.000	560.000

ამრიგად, აქციების ემისიიდან მიღებული ფული შეადგენს 330.000 (180.000+150.000) ლარს.

სესხების, თამასუქებისა და სხვა სავალო ვალდებულებების დაფარვის ან პირიქით, მათი წარმოქმნის დასადგენად საჭიროა განისაზღვროს მათი ცვლილება წლის დასაწყისიდან წლის ბოლომდე და წარდგენილ იქნეს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადების გადინების ან შემოდინების სახით. ამ ნაწილში ერთერთ მუხლს წარმოადგენს ძირითადი საშუალებების ფინანსური იჯარით აღებიდან წარმოქმნილი გრძელვადიანი ვალდებულება. ასეთი ვალდებულების მიმდინარე ნაწილის დასაფარავად ფულის გადახდა ფინანსურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების გადინების სახით კლასიფიცირდება.

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენა უნდა მოხდეს ძირითადი კატეგორიების მიხედვით, გარდა ნეტო საფუძველზე წარმოდგენილი ფულადი ნაკადებისა, როგორიცაა:

- ბანკის მიერ მოთხოვნამდე დეპოზიტის მიღება და განაღდება;
- კლიენტთა კუთვნილი თანხები საინვესტიციო საწარმოში; და
- ქონების მესაკუთრის სახელზე მიღებული და მისთვის გადაცემული საიჯარო ქირა;
- ავანსად გადახდა და ვალდებულებების დაფარვა ისეთი თანხებისა, როგორიცაა:
 - ✓ საკრედიტო ბარათების მომხმარებელთა ძირითადი თანხები;
 - ✓ ინვესტიციების ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული თანხები;
 - ✓ სამი თვის ან უფრო ნაკლები დაფარვის ვადის მქონე სხვა მოკლევადიანი სესხების თანხები.

საფინანსო დაწესებულებებში ფულადი ნაკადები შეიძლება ნეტო საფუძველზე წარდგენილ იქნეს შემდეგ საქმიანობასთან დაკავშირებით:

- ფიქსირებული განაღდების ვადის მქონე დეპოზიტების მისაღებად და გადასახდელად მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები;
- სხვა საფინანსო დაწესებულებებში დეპოზიტების განთავსება და უკან ამოღება;

- კლიენტებისათვის ფულადი ავანსებისა და სესხების გაცემა და ამ ავანსებისა და სესხების დაფარვა.

უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნეს საწარმოს სამუშაო ვალუტით. ფულადი ნაკადების გადაანგარიშება უნდა მოხდეს სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ფულადი ნაკადების დღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსით.

უცხოური ვალუტით გამოხატული ფულადი ნაკადების წარდგენა ანგარიშგებაში ზორციელდება ბასს 21-ის – „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“ – შესაბამისად, რომლითაც ნებადართულია ისეთი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება, რომელიც ახლოს არის ფაქტობრივ კურსთან. ასეთია მოცემული პერიოდის საშუალო შეწონილი გასაცვლელი სავალუტო კურსი.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება უკვე შემოსული ან შემოსასვლელი უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობის გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე. ეს თანხები აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებულად და შეიცავს საკურსო სხვაობას, თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი. ამით პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს არსებული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შესაბამისობის უზრუნველყოფა ხდება. რაც შეეხება შემოსულობას ან ზარალს, რომელიც წარმოიქმნება გასაცვლელი სავალუტო კურსების ცვლილების შედეგად, ისინი არ ითვლება ფულად ნაკადებად.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს შემდეგ საბალანსო მუხლებს: ნაღდი ფული, ფული საბანკო ანგარიშებზე, მოკლევადიანი ინვესტიციები.

ვალუტის კურსის ცვლილების გავლენის გაანგარიშების ილუსტრირება მოვახდინოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე.



მაგალითი 7. საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები შედგება შემდეგი მონაცემებისაგან (იხ. ცხრილი 6):

ცხრილი 6

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ	2011 წ
1. ნაღდი ფული	50	71
2. ფულადი სახსრები საბანკო ანგარიშებზე	210	188
3. მოკლევადიანი ინვესტიციები	135	117
4. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები კორექტირებამდე (სტრ.1+2+3)	395	376
5. სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგი (ზარალი)	(53)	–
6. კორექტირებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები (სტრ.4-სტრ.5)	342	376

სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ზარალით კორექტირებული, პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები შეადგენს 342 (395-53) ათას ლარს. მისი შედარებით პერიოდის ბოლოსათვის არსებულ შესაბამის მაჩვენებელთან დავადგინეთ, რომ ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები წლის განმავლობაში გაიზარდა 34 (376-342) ათასი ლარით.

ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომელიც წარმოიქმნება შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასა და დაკარგვასთან დაკავშირებით, განიხილება, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

შვილობილ საწარმოზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღების ან დაკარგვის სახით გადახდილი ან მიღებული ფულადი სახსრები ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება ნეტო თანხით. შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, კლასიფიცირებული უნდა იყოს საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადად.

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებენ ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში.

ბასს 7-ის თანახმად, „ზოგჯერ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა პირდაპირ გავლენას არ ახდენს მიმდინარე ფულად ნაკადებზე, თუმცა მოქმედებს საწარმოს კაპიტალისა და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულად ნაკადებს.“¹

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობის განსაზღვრისათვის გამოყენებული პოლიტიკა, ხოლო სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება ანგარიშგებაში აისახება ბასს 8-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – მიხედვით.

საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს საწარმოს არსებითი ოპერაციები, რომელთა შედეგად ფულადი სახსრების მოძრაობა არ ხდება, მაგრამ ასეთი ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის არსებობა საჭიროა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების სრული სურათის მისაღებად. ასეთი ოპერაციებია:

- აქტივების შეძენა შესაბამის ვალდებულებათა უშუალო აღებით ან ფინანსური იჯარით;
- საწარმოს შეძენა აქციათა ემისიით; და
- სასესხო ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

ფინანსური იჯარა მოიჯარის ბუღალტრულ ჩანაწერებში აისახება მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ახლანდელი ღირებულების კაპიტალიზების გზით. ამ დროს

¹ . ფასს. ბასს 7. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება. თბ., 2009. პ.44.

დგომი აქვს აქტივის და შესაბამისად, ვალდებულების წარმოქმნას, მაგრამ სააღრიცხვო პერიოდში ფულადი სახსრების მოძრაობა ამ ოდენობით არ ხდება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ფულადი სახრების მოძრაობა მხოლოდ გადამხდელი საიჯარო ქირის სახით აისახება საიჯარო ვალდებულების შესაბამისი შემცირებით საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების ნაწილში.

ძირითადი საშუალებების ფინანსური იჯარიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების დასაფარავად გადინებული ფულადი ნაკადების გაანგარიშების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ საწარმოს ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემები (იხ. ცხრილი 7):

ცხრილი 7

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების

მონაცემები 31 დეკემბრისათვის (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010წ	2011წ
მანქანა-დანადგარები თვითღირებულებით	48	79
გრძელვადიანი ვალდებულება ფინანსური იჯარიდან	3	18
მანქანა-დანადგარების გადაფასების რეზერვი	2	7
ვალდებულება მანქანა-დანადგარების შეძენიდან (კრედიტორული დავალიანება) I	4	3

შენიშვნა: 2011 წლის განმავლობაში მანქანა-დანადგარები გაიყიდა 9.000 ლარად. მათი თვითღირებულება 7.000 ლარს, ხოლო დაგროვილი ცვეთა 2.700 ლარს შეადგენდა. ამავე წელს მანქანა-დანადგარების ფინანსური იჯარით შეძენიდან წარმოქმნილი გრძელვადიანი ვალდებულება 20.000 ლარს, ხოლო ამ ვალდებულების მიზნად ნაწილი 5.000 ლარს შეადგენს. გარდა ამისა, ექვს თვეში დადასტურდა მათი შეძენილი იქნა 2.000 ლარის მანქანა-დანადგარები. მათ შესაძენად და ფინანსური იჯარიდან წარმოქმნილი ვალდებულების დასაფარავად გადახდილი ფულის გასაანგარიშებლად გამოვიყენეთ ქვემოთ მოტანილი ბუღალტრული ანგარიშგები.

2150

მანქანა-დანადგარები

დებეტი

კრედიტი

ნაშთი პ/დ	48.000	გასვლა	7.000
გრძელვადიანი ვალდებულება			
ფინანსური იჯარიდან	20.000		
გადაფასების რეზერვი	5.000		
ვალდებულება მანქანა-დანადგარების შემდგომი გადახდის პირობით შეძენიდან	2.000		
მანქანა -დანადგარების შესაძენად გადახდილი ფული (დამაბალანსებელი თანხა)	11.000		
		ნაშთი პ/ბ	79.000
	86.000		86.000

4130

გრძელვადიანი ვალდებულება ფინანსური იჯარიდან

დებეტი

კრედიტი

		ნაშთი პ/დ	3.000
გრძელვადიანი ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	5.000		
		მანქანა-დანადგარები	20.000
ნაშთი პ/ბ	18.000		
	23.000		23.000

3292

ფინანსური იჯარიდან წარმოქმნილი გრძელვადიანი ვალდებულების
დებეტი მიმდინარე ნაწილი კრედიტი

გრძელვადიანი ვალდებულების	გრძელვადიანი ვალდებულება
მიმდინარე ნაწილის დასაფარავად	ფინანსური იჯარიდან 5.000
გადახდილი ფული 5.000	
5.000	5.000

3191

ვალდებულებები მანქანა დანადგარების შეძენიდან
დებეტი კრედიტი

ვალდებულების დასაფარავად	
გადახდილი ფული 3.000	ნაშთი პ/დ 4.000
ნაშთი პ/ბ 3.000	მანქანა-დანადგარები 2.000
6.000	6.000

ანგარიშებზე წარმოებული ჩანაწერებიდან და გაანგარიშებებიდან ჩანს, რომ 2011 წლის განმავლობაში მანქანა-დანადგარების შესაძენად გადახდილია სულ 14 (11+3) ათასი ლარი, მათი გაყიდვიდან მიღებულია 9 ათასი ლარი და ფინანსური იჯარიდან წარმოქმნილი მიმდინარე ვალდებულების დასაფარავად გადახდილია 5 ათასი ლარი.

რაც შეეხება ვალის საკუთარ კაპიტალად კონვერსიას, ის არ უკავშირდება ფულის მოძრაობას, მაგრამ მის შესახებ ინფორმაციის არსებობა აუცილებელია ფინანსური მდგომარეობის დასახასიათებლად, რაც განაპირობებს მისი განმარტებითი შენიშვნების სახით ასახვის საჭიროებას.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადგენად ვისარგებლოთ სააქციო საზოგადოება „დიოსკურია“-ს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებისა და სრული შემოსავლების ანგარიშგების მონაცემებით.



მაგალითი 8. განსახილველად აღებულია 2010 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული ფინანსური წლის შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ მონაცემები, ხოლო ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების მუხლები – 2009 და 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

2010 წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგება	(ათასი ლარი)
ამონაგები რეალიზაციიდან	3.200
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(2.540)
საერთო მოგება	660
კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები	(398)
მათ შორის:	
ცვეთა	200
ხელფასის ხარჯი	100
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	262
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	20
საპროცენტო ხარჯი	(15)
შემოსავალი ინვესტიციებიდან – საპროცენტო შემოსავალი	73
ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული ზარალი	(140)
მოგება დაბეგვრამდე	200
მოგების გადასახადი	(110)
წმინდა მოგება	90

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(ათასი ლარი)

	2010წ	2009წ
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები თვითღირებულებით	1.245	860
დაგროვილი ცვეთა	(340)	(170)
ძირითადი საშუალებების ნეტო საბალანსო ღირებულება	905	690
მოკლევადიანი აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	103	107
დებიტორული დავალიანებები		
მოთხოვნები მისაღებ პროცენტებზე	95	89
	12	8
ფულადი სახსრები	---	13
სულ მოკლევადიანი აქტივები	240	217
სულ აქტივები		
აქციონერთა საკუთარი კაპიტალი	1.115	907
სააქციო კაპიტალი	138	120
საემისიო კაპიტალი	80	70
	218	190
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	196	16

გაუნაწილებელი მოგება	150	100
სულ აქციონერთა საკუთარი კაპიტალი	564	306
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
გრძელვადიანი სესხები	365	495
ვალდებულებები ფინანსური იჯაროდან	—	5
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	365	500
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
კრედიტორული დავალიანება	99	26
გადასახდელი ხელფასები	13	10
გადასახდელი დივიდენდი	20	5
გადასახდელი პროცენტები	17	21
გადასახდელი მოგების გადასახადი	37	39
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	186	101
სულ ვალდებულებები და აქციონერთა საკუთარი კაპიტალი	1.115	907

დამატებითი ინფორმაცია:

წლის განმავლობაში 290 ათას ლარად გაიყიდა მანქანა-დანადგარები, რომლის შეთხრობის შედეგად 300 ათას ლარს, ხოლო დაგროვილი ცვეთა — 30 ათას ლარს შეადგენდა.

მიმდინარე წელს გადახდილ იქნა 5 ათასი ლარი ორი წლის წინ ფინანსური იჯარით ძირითადი საშუალებების აღების შედეგად წარმოქმნილი ვალის მიმდინარე ნაწილის დასაფარავად.

საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად გამოვიყენეთ ფინანსური ანგარიშგების ზემოთ მოტანილი კომპონენტები და ბუღალტრული ანგარიშები (გაანგარიშების შედეგად მიღებული მაჩვენებლები მითითებულია მუქი შრიფტით).

1410		დებიტორული დავალიანება	
დებეტი		კრედიტი	
ნაშთი პ/დ	89.000	მყიდველებისაგან მიღებული ფული	3.194.000
გაყიდვებიდან ამონაგები	3.200.000	ნაშთი პ/ბ	95.000
	289.289.0		3.289.000

1610		საქონელი		კრედიტი
დებეტი				
ნაშთი პ/დ	107.000	რეალიზებული საქონლის		
		თვითღირებულება	2.540.000	
საქონლის შესყიდვა	2.536.000	ნაშთი პ/ბ	103.000	
	<u>2.643.000</u>			<u>2.643.000</u>

3110		კრედიტორული დავალიანება		კრედიტი
დებეტი				
მომწოდებლებისათვის გადახდილი		ნაშთი პ/დ	26.000	
ფული	2.561.000	შესყიდვები	2.536.000	
ნაშთი პ/ბ	99.000	დარიცხული ხარჯები	98.000	
		(398.000-200.000-100.000)		
	<u>2.660.000</u>			<u>2.660.000</u>

3130		გადასახდელი ხელფასები		კრედიტი
დებეტი				
ხელფასის სახით გადახდილი		ნაშთი პ/დ	10.000	
ფული	97.000	ხელფასის ხარჯი	100.000	
ნაშთი პ/ბ	13.000			
	<u>110.000</u>			<u>110.000</u>

სრული შემოსავლის (მოგებისა და ზარალის) ანგარიშგებაში ასახული 398 ათასი ლარის აღმინისტრაციული და კომერციული ხარჯებიდან ცალკეა გამოყოფილი 339 ათასი ლარის და ხელფასის – 100 ათასი ლარის ხარჯები, დანარჩენი დარიცხული ხარჯებია და შეადგენს 98 ათას ლარს.

კრედიტორული დავალიანებისა და გადასახდელი ხელფასების ანგარიშებზე წარმოდგენილი ჩანაწერებისა და გაანგარიშებების საფუძველზე ვადგენთ მომწოდებლებისა და თანამშრომლებისათვის გადახდილი ფულის ოდენობას – 2.658 (2.561 + 97) ათასი ლარი.

3410		კრედიტი	
დებეტი	გადასახდელი პროცენტები		
გადახდილი პროცენტები	19.000	ნაშთი პ/დ	21.000
ნაშთი პ/ბ	17.000	დარიცხული პროცენტები	15.000
	36.000		36.000

3310		კრედიტი	
დებეტი	გადასახდელი მოგების გადასახადი		
გადახდილი მოგების გადასახადი	112.000	ნაშთი პ/დ	39.000
ნაშთი პ/ბ	37.00	დარიცხული მოგების გადასახადი	110.000
	149.000		149.000

5310		გაუნაწილებელი მოგება		კრედიტი
დებეტი				
დარიცხული დივიდენდი	40.000	ნაშთი პ/დ	100.000	
ნაშთი პ/ბ	150.000	წლიური წმინდა მოგება	90.000	
	190.000			190.000

3420		გადასახდელი დივიდენდები		კრედიტი
დებეტი				
გადახდილი დივიდენდი	25.000	ნაშთი პ/დ	5.000	
ნაშთი პ/ბ	20.000	დარიცხული	40.000	
	45.000			45.000

შპს „დიოსკურიაში“ საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად განვიხილოთ ძირითადი საშუალებების და მისაღები მოთხოვნების ანგარიშები.

2150		ძირითადი საშუალებები		კრედიტი
დებეტი				
ნაშთი პ/დ	860.000	გასვლა	300.000	
შესაძენად გადახდილი ფული	505.000	ნაშთი პ/ბ	1.245.000	
ძირითად საშუალებათა გადაფასების რეზერვი (196.000-16.000)	180.000			
	1.545.000			1.545.000

დებეტი	მოთხოვნები მისაღებ პროცენტებზე	კრედიტი
ნაშთი პ/	8.000	მიღებული პროცენტები 69.000
საპროცენტო შემოსავალი	73.000	ნაშთი პ/ბ 12.000
	<u>81.000</u>	<u>81.000</u>

ამრიგად,

საოპერაციო საქმიანობიდან (ათასი ლარი)

შემოდინებული ფულადი ნაკადებია:

მყიდველებისაგან მიღებული ფული 3.194

გადინებული ფულადი ნაკადებია:

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფული 2.561

ხელფასის სახით გადახდილი ფული 97

გადახდილი პროცენტები 19

გადახდილი მოგების გადასახადი 112

გადახდილი დივიდენდები 25

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი

სახსრები $[3.194 - (2.561 + 97 + 19 + 112 + 25)]$ 380

საინვესტიციო საქმიანობიდან

შემოდინებული ფულადი ნაკადებია:

მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული ფული 290

მიღებული პროცენტები 69

გადინებული ფულადი ნაკადებია: 359

ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული (505)

საინვესტიციო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა

ფულადი სახსრები $(359 - 505)$ (146)

საფინანსო საქმიანობიდან

შემოდინებული ფულადი ნაკადები

აქციათა ემისიის შედეგად მიღებული ფული

$[(138 - 20) + (80 - 70)]$ 28

გადინებული ფულადი ნაკადები

გრძელვადიანი სესხების დასაფარავად გადახდილი

$(495 - 365)$ (130)

ფინანსური იჯაროდან წარმოქმნილი ვალდებულებების

მიმდინარე ნაწილის დასაფარავად გადახდილი (5)

საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული

წმინდა ფულადი სახსრები (107)

შპს „დიოსკურიას“ მონაცემების მიხედვით პირდაპირი მეთოდით შედგენილ 2010 წლის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას ასეთი სახე ექნება:

2010 წლის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით	
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	3.194
მომწოდებლებისათვის და თანამშრომლებზე გადახდილი ფული (2561+97)	(2.658)
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	536
გადახდილი პროცენტები	(19)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(112)
გადახდილი დივიდენდები	(25)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	380
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(505)
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული ფული	290
მიღებული პროცენტები	69
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(146)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	28
გრძელვადიანი სესხების დასაფარავად გადახდილი ფული	(130)
ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა განაღდება	(5)
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(107)
სავალუტო კურსის ცვლილების გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე	(140)
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება	(13)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის	13
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის	-----

საფინანსო დაწესებულებების ფულადი ნაკადების ანგარიშგების პირდაპირი მეთოდით შედგენისას საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გაანგარიშება შემდეგ ეტაპებად ხდება: საოპერაციო აქტივების ზრდა (შემცირება), საოპერაციო ვალდებულებების ზრდა (შემცირება) და საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრები.

საოპერაციო აქტივებში მომხდარი ცვლილებების დასადგენად მიღებული პროცენტების, საკომისიოებისა და ადრე ჩამოწერილი სესხების დასაფარავად მიღებული ფულადი სახსრების ჯამი უნდა შემცირდეს გადახდილი პროცენტების, ასევე თანამშრომლებისა და მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრებით.

საოპერაციო ვალდებულებების ცვლილებების დასადგენად კი რეგულირების ან ფულადი კონტროლის მიზნით შენახული დეპოზიტების ოდენობას უნდა გამოაკლდეს მოკლევადიანი ვალების დასაფარავად გასული და კლიენტებზე ავანსის სახით გაცემული ფული, მოკლევადიანი მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდები, დებიტორული დავალიანებების წმინდა ნამატი საკრედიტო ბარათების მიხედვით.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად საოპერაციო აქტივების ზრდას (შემცირებას) და საოპერაციო ვალდებულებათა ზრდას (შემცირებას) უნდა დაემატოს კლიენტთა დეპოზიტები და უნდა გამოაკლდეს ბრუნვადი სადეპოზიტო სერთიფიკატები, გადახდილი მოგების გადახადი და გადახდილი დივიდენდები. ეს უკანასკნელი შეიძლება აისახოს ფულად ნაკადებში საფინანსო საქმიანობიდან.

საინვესტიციო საქმიანობიდან წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების დასადგენად საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული, მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, შემოსულობანი არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან, არასაბირჟო ფასიანი ქაღალდების შესაძენად გადახდილი ფული.

საფინანსო საქმიანობიდან წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია სასესხო კაპიტალის ემისიის, შეილობილ საწარმოთა მიერ პრივილეგიური აქციების გამოშვების, გრძელვადიანი სესხების დაფარვის შესახებ და გადახდილი დივიდენდების შესახებ, თუ ეს უკანასკნელი არ აისახა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებში.

4.5. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით

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 გაანგარიშებების გაკეთება. მოგების გაანგარიშების საფუძველს დარიცხვის მეთოდით აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები წარმოადგენს, რომლებსაც ხშირად თან არ ახლავს ფულის შემოძინება 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-მატერიალურ ფასეულობებში, საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;
- არაფულადი მუხლები, როგორიცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, მეკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება და
- საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადების ამსახველი სხვა მუხლები.

ამ მუხლების შესახებ ინფორმაციის წყაროს ასევე წარმოადგენს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება, სრული შემოსავლების შესახებ ანგარიშგება და მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემები საბუღალტრო წიგნებიდან.

არაპირდაპირი მეთოდის მთავარი უპირატესობა ის არის, რომ მასში ჩანს საანგარიშგებო მოგებასა და საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ნეტო ფულად სახსრებს შორის განსხვავება. ამიტომ საჭირო ხდება მათი შეჯერება.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად მოგებას დაბეგვრამდე (ან დარიცხული მოგების გადასახადით კორექტირებულ წმინდა მოგებას), უნდა დაემატოს ცვეთისა და საპროცენტო ხარჯები, გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ზარალი, გუდვილის გაუფასურების ზარალი, დარიცხული ანარიცხები, გამოაკლდეს გამოყენებული ანარიცხი, გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება და საინვესტიციო შემოსავალი, გამოაკლდეს შემოსავლად აღიარებული გრანტები, დაემატოს დებიტორული დავალიანებებისა და მარაგების შემცირება და კრედიტორული დავალიანებების ზრდა, გამოაკლდეს გადახდილი მოგების გადასახადი, პროცენტები და დივიდენდები.

როგორც აღვნიშნეთ, მოგება დაბეგვრამდე გამოითვლება დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე და მისი გაანგარიშებისას უკვე გათვალისწინებულია ცვეთის ხარჯი, გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგება ან ზარალი, ამიტომ საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად, იგი გრძელვადიანი

აქტივების გასვლიდან მიღებული ზარალით უნდა გაიზარდოს, ხოლო მათი გასვლიდან მიღებული მოგებით უნდა შემცირდეს.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გასაანგარიშებლად, მოგების კორექტირება შეიძლება ასეთი სახით წარმოვადგინოთ:

წმინდა მოგება

+ დარიცხული მოგების გადასახადი

= მოგება დაბეგვრამდე

+ ცვეთა

+ დარიცხული პროცენტები

+ გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი

გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგება

- საინვესტიციო შემოსავალი

= მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე

(+/-) დებიტორული დავალიანებების ცვლილება(შემცირება/ზრდა)

(+/-) მარაგების ცვლილება (შემცირება/ზრდა)

(+/-) კრედიტორული დავალიანების ცვლილება (შემცირება/ზრდა)

= ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან

- გადახდილი მოგების გადასახადი

- გადახდილი პროცენტები

- გადახდილი დივიდენდები

= წმინდა ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან

როგორც უკვე აღინიშნა, მოგების კორექტირება ხდება არაფულადი მუხლებით. ერთ-ერთი ასეთი მუხლია ანარიცხები. ანარიცხების გაანგარიშების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი.



მაგალითი 9. საწარმო რამდენიმე წელია ახდენს ილინოისის შტატიდან ჩამოტანილი სისხლში შაქრის საზომი აპარატების გლუკომეტრების რეალიზაციას. 2008-2009 წლებში მყიდველთა გარკვეულმა რაოდენობამ საწარმოს მიმართა პრეტენზიებით. მომწოდებელი არ იბრუნებს დაწუნებულ საქონელს და დეფექტური საქონლის რეალიზაციის რისკი საწარმოზეა, ამიტომ იგი ქმნის საგარანტიო მომსახურების ანარიცხებს. 2009 წლის 31 დეკემბრისათვის საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ნაშთი შეადგენდა 3.100 ლარს. 2010 წლის განმავლობაში საწარმომ გასწია საგარანტიო მომსახურება, რისთვისაც დაიხარჯა 4200 ლარი. 2010 წლის 31 დეკემბერს შეფასდა მომავალი წლისათვის საჭირო ანარიცხები 2.400 ლარის ოდენობით.

2010 წელს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ანარიცხების ოდენობის გაანგარიშება მოვახდინოთ საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ანგარიშზე.

4340

დებეტი	ანარიცხები	საგარანტიო მომსახურებისათვის	დებეტი
ფულადი სახსრები	4.200	ნაშთი პ/დ	3.100
		საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები	3.500
		(დამაბალანსებელი თანხა)	
ნაშთი პ/ბ	2.400		
	6.600		6.600

ამრიგად, ანარიცხების თანხა, რომლითაც უნდა მოხდეს მოგების კორექტირება (შემცირება), შეადგენს 700 ლარს. (დარიცხული ანარიცხი ემატება მოგებას 3.500 ლარის ოდენობით და გამოყენებული ანარიცხები აკლდება 4200 ლარის ოდენობით).

არაფულადი მუხლებით მოგების კორექტირების, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობაში გამოყენებული ფულადი სახსრების გაანგარიშების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი. ზოგიერთი მუხლის, როგორიცაა: ძირითადი საშუალებების, ან არამატერიალური აქტივების შესაძენად გადახდილი ფული, ძირითადი საშუალებების, ან არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი, გაანგარიშების მეთოდის განხილვას აქვს არ შეეუდგებით, რადგან ეს წინა პარაგრაფშია განხილული.



მაგალითი 10. საწარმოს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის და მისი შედეგების ზოგიერთი მაჩვენებლის შესახებ მონაცემები ასეთი სახისაა (იხ. ცხრილი 8):

მონაცემები საწარმოს საქმიანობის ზოგიერთი მაჩვენებლის შესახებ 2010 წ.

ცხრილი 8

მაჩვენებლები	ლარი
ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული	8.000
შეიღობილი საწარმოს შესაძენად გადახდილი ფული	30.000
ინვესტიცია გუდვილში	3.000
მიღებული გრანტი, რომლის ათვისება უნდა მოხდეს 5 წელიწადში (გადავადებული შემოსავალი)	20.000
აქციების ბონუსური ემისია	30.000
შემოსავალი აქციების ოფციონით გაყიდვიდან (გაიყიდა 5000 ცალი აქცია, ნომინალური ღირებულება—2 ლარი, საბაზრო ფასი—15 ლარი, ოფციონის ფასი — 10 ლარი.	50.000
გრძელვადიანი ვალდებულებები ფინანსური იჯარიდან	10.000
გრძელვადიანი საიჯარო ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	2.000
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ამონაკები	4.500
გრანტის მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად აღიარებული ნაწილი	4.000
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	700
ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	1.000
საპროცენტო ხარჯი	500
გუდვილის გაუფასურება	500

შენიშვნა: აღნიშნულ პერიოდში საწარმოს მოგება დაბეგვრამდე, შეადგენდა 20.000 ლარს.

არაფულადი მუხლებით მოგების კორექტირება ზემოთ მოტანილი მონაცემების საშუალებით ასეთ სახეს მიიღებს:

	(ლარი)
მოგება დაბეგვრამდე	20.000
ცვეთის ხარჯი	1.000
საპროცენტო ხარჯი	500
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	(700)
შემოსავლად აღიარებული გრანტი	(4.000)
გუდვილის გაუფასურების ზარალი	500
კორექტირებული მოგება	17.300

ზემოთ მოტანილ მონაცემებზე დაყრდნობით შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი გაანგარიშებები:

საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული	
წმინდა ფულადი ნაკადები	
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები	4.500
ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული	(8.000)
შვილობილი საწარმოს შესაძენად გადახდილი ფული	(30.000)
ინვესტიცია გუდვილში	(3.000)
მიღებული გრანტი	<u>20.000</u>
	(16.500)
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული	
წმინდა ფულადი ნაკადები	
აქციების ემისია ოფციონით	50.000
ფინანსური იჯარის მიმდინარე ვალდებულების დაფარვა	<u>(2.000)</u>
	48.000

ფულადი ნაკადების ანგარიშების არაპირდაპირი მეთოდით წარდგენისათვის ვისარგებლოთ წინა პარაგრაფში განხილული ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშების, სრული შემოსავლის ანგარიშების და მიმდინარე აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე გაანგარიშებული მუხლებით, რომელთა განსაზღვრისა და წარდგენის წესი ორივე მეთოდისათვის საერთოა. ასეთია გადახდილი პროცენტების, გადახდილი მოგების გადასახადის, ვალუტის კურსთა შორის სხვაობის გავლენის და სხვა მუხლების გაანგარიშებები.

ძირითადი საშუალებების გასვლიდან მიღებული შემდეგის და ცვეთის შესახებ ინფორმაცია ავიღოთ შპს „დიოსკურიას“ მონაცემებიდან (იხ. მაგალითი 8), სადაც აღნიშნულია, რომ ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ფული შეადგენს 290 ათას ლარს, მათი ნეტო საბალანსო ღირებულება – 270 (300 – 30) ათას ლარს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებულმა მოგებამ 20 (290 – 270) ათასი ლარი შეადგინა. რაც შეეხება დარიცხული ცვეთის, საინვესტიციო შემოსავლის, ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ზარალის და დარიცხული მოგების გადასახადის შესახებ ინფორმაციას, ავიღოთ სრული შემოსავლის (მოგებისა და ზარალის) შესახებ ანგარიშებიდან.

ამრიგად, წმინდა მოგება ზემოთ აღნიშნული მუხლებით კორექტირების შემდეგ ასეთ სახეს მიიღებს:

	(ათ. ლარი)
წმინდა მოგება	90
+ მოგების გადასახადი	<u>110</u>
= მოგება დაბეგვრამდე	200
+ ცვეთა	200
+ ღარიცხული პროცენტები	15
- გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	(20)
- საინვესტიციო შემოსავალი	(73)
+ ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული ზარალი	<u>140</u>
= მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	462

ღარიცხვის მეთოდის თანახმად, საქონლის გაყიდვას თან ახლავს შემოსავლების აღიარება, ფულისა და მისი ეკვივალენტების მიღების მიუხედავად. სავაჭრო დებიტორული დავალიანების საწყისი ნაშთი წარმოადგენს წარმოქმნილ მოთხოვნებს გასული წლის ღარიცხვო პერიოდის გაყიდვების შედეგად წარმოქმნილ დებიტორულ დავალიანებას, რომლის ძირითადი ნაწილი დაიფარება მიმდინარე პერიოდში. ამრიგად, დებიტორული დავალიანების საწყისი და საბოლოო ნაშთებს შორის სხვაობით უნდა მოხდეს მოგების თანხის კორექტირება ნეტო ფულადი სახსრების მიღების დასადგენად. დებიტორული დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში მიუთითებს იმაზე, რომ საქონლის კრედიტით გაყიდვის ზრდას ჰქონდა ადგილი საწარმოში, რასაც არ მოჰყვა ფულადი ნაკადების შემოდინება. ამიტომ დებიტორული დავალიანების ზრდა უნდა გამოაკლდეს მოგებას.

შპს „დიოსკურიას“ ზემოთ მოტანილი მონაცემებით დებიტორული დავალიანება წლის განმავლობაში გაიზარდა 6 (95-89) ათასი ლარით. შესაბამისად, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში მოგება უნდა შემცირდეს იმავე ოდენობით.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მარაგის ზრდა მიუთითებს მარაგში ინვესტიციების ზრდაზე. ამიტომ მარაგის ზრდა უნდა გამოაკლდეს მოგებას, ხოლო მარაგების შემცირება მიუთითებს ფულადი სახსრების შემოდინებაზე და უნდა დაემატოს მოგებას. შპს „დიოსკურიას“ მარაგი ჩვენი მონაცემების მიხედვით შემცირდა 4 ათასი ლარით, ე.ი. ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში მოგება უნდა გაიზარდოს ამ ოდენობით.

კრედიტორული დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში წარმოადგენს მოგებაზე დასამატებელ სიდიდეს, რადგან მიუთითებს იმაზე, რომ კრედიტორული დავალიანების დასაფარავად ფულადი ნაკადების გადინებას არ ჰქონდა ადგილი. კრედიტორული დავალიანების შემცირება მოგებიდან გამოსაქვითი სიდიდეა, რადგანაც მის დასაფარავად ფულადი ნაკადების გადინების მაჩვენებელია.

თუ შესყიდვას არ მოყვება ხარჯების ღარიცხვა მიმდინარე წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, მაშინ შესაბამისი კრედიტორული დავალიანება არ გაითვალ-

ისწინება მოგების კორექტირებისას. ასეთია გრძელვადიან აქტივებთან დაკავშირებული კრედიტორული დავალიანება. ეს ეხება ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის არსებული მარაგის შესყიდვასთან დაკავშირებულ კრედიტორულ დავალიანებასაც, თუმცა მისი დადგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია, ამიტომ ის ნეტო ფულადი ნაკადების გაანგარიშებაში მონაწილეობს.

შპს „დიოსკურიას“ მონაცემებით 2009-2010 წლებში კრედიტორული დავალიანება გაიზარდა 76 (112-36) ათასი ლარით. შესაბამისად ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში მოგება იგივე თანხით უნდა გაიზარდოს.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები უნდა შემცირდეს გადახდილი პროცენტების, გადახდილი მოგების გადასახადისა და გადახდილი დივიდენდების თანხით. აღნიშნული მაჩვენებლები ჩვენს მიერ უკვე გაანგარიშებულია ფულადი ნაკადების ანგარიშგების პირდაპირი მეთოდით წარდგენისას (იხ. მაგალითი 8).

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების წარდგენა ორივე მეთოდის შემთხვევაში ერთი და იგივეა. ამიტომ, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული და შესაძენად გადახდილი, აქციათა ემისიის შედეგად მიღებული, გრძელვადიანი სესხებისა და ფინანსური იჯაროდან წარმოქმნილი ვალდებულებების დასაფარავად გადახდილი ფულის ჩვენს მიერ ზემოთ გაანგარიშებული სიდიდე ავსახოთ არაპირდაპირი მეთოდით წარდგენილ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შპს „დიოსკურიას“ 2010 წლის არაპირდაპირი მეთოდით წარდგენილ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას ასეთი სახე ექნება:

შპს „დიოსკურია“	
2010წ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით	
	(ათასი ლარი)
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	
მოგება დაბეგვრამდე	200
შესწორებები შემდეგი მუხლებით:	
ცვეთა	200
საპროცენტო ხარჯი	15
შემოსავალი ინვესტიციებიდან	(73)
ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული ზარალი	140
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული მოგება	(20)
მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	462
დებიტორული დავალიანებების ზრდა	(6)

საპედაგოგიკო-მეცნიერული ფასეულობათა შემცირება	4
მეცნიერული კრედიტორული დავალიანებების ზრდა	76
საპედაგოგიკო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები	536
გადახდილი პროცენტები	(19)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(112)
გადახდილი დივიდენდები	(25)
წმინდა ფულადი სახსრები საპედაგოგიკო საქმიანობიდან	380
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(505)
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	290
მიღებული პროცენტები	69
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(146)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	28
გრძელვადიანი სესხების დასაფარავად გადახდილი ფული	(130)
ფინანსური იჯარის ვალდებულებათა განაღდება	(5)
საფინანსო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(107)
სავალუტო კურსის ცვლილების გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ	(140)
ეკვივალენტებზე	
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება	(13)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის	13
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის	-

არაპირდაპირი მეთოდით, საპედაგოგიკო საქმიანობიდან მიღებული მოგება საბრუნავ კაპიტალში მომხდარ ცვლილებამდე, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, შეიძლება წარდგენილ იქნეს ალტერნატიულად. აღნიშნულისათვის საერთო მოგებას უნდა გამოაკლდეს ცვეთის თანხით შემცირებული საპედაგოგიკო ხარჯები.

ზემოთ განხილული საწარმო „დიოსკურიას“ მონაცემებით ალტერნატიული წარდგენა ასეთი სახისა იქნება:

**საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე მოგების გაანგარიშების
ალტერნატიული მეთოდი**

ცხრილი 9

(ათასი ლარი)	
მაჩვენებლები	2010 წ.
მოგება საინვესტიციო შემოსავლების გათვალისწინებამდე	660
საოპერაციო ხარჯები, მათ შორის ცვეთის ხარჯი	(398) 200
მოგება საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	462

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგენს საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანალიზისათვის. მის მონაცემებზე დაყრდნობით შეიძლება განისაზღვროს საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოდინების მთავარ წყაროს საქმიანობის რომელი სახე წარმოადგენს: საოპერაციო, საინვესტიციო თუ საფინანსო. ასევე დგინდება საქმიანობის ამ სახეების მიხედვით ფულადი ნაკადების შემოდინებისა და გადინების ტენდენციები, რაც ძალიან მნიშვნელოვანია საწარმოს საქმიანობის პროგნოზირებისათვის.

მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას გარკვეული ნაკლოვანებანი გააჩნია. კერძოდ,

- იგი ემყარება წარსული პერიოდის ინფორმაციას. ამდენად, მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად სრულყოფილ ინფორმაციას ვერ იძლევა;
- ანგარიშგება არ შეიცავს ინტერპრეტაციას. ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს თვითონ უწევთ დასკვნის გაკეთება ანგარიშგებაში მოცემული ციფრების შესაბამისობის შესახებ;
- არაფულადი ოპერაციები, როგორცაა ბონუსური აქციების გამოშვება, არ აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ამავე დროს ასეთი ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია მომხმარებლებისათვის საინტერესოა, რადგანაც ისინი მომავალი ფულადი ნაკადების მოძრაობაზე ახდენენ გავლენას.
- შესაძლებელია ფულადი სახსრებით მანიპულაცია გარკვეულ დონეზე. მაგალითად, საწარმომ მომწოდებლებისათვის ფულის გადახდა შეიძლება გადადოს მომდევნო წლის დაწყებამდე, რათა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, რომელიც ფინანსური წლის ბოლოს წარედგინება, არ გამოჩნდეს ფულადი ნაკადების დიდი ოდენობით

გადინება, ან ისეთი სტრუქტურის ოპერაციების წარმოება, რომლებიც დადებითად იმოქმედებენ ფულადი სახსრების ნაშთზე. ფულადი ნაკადების ეფექტიანი მართვისათვის სასურველია უფრო გააზრებული მანიპულაციების გაკეთება, ვთქვათ, აქტივების გაყიდვა და შემდეგ მათი უკუშესყიდვა. შინაარსის ფორმაზე აღმატებულების

ინციპი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მსგავსი შეთანხმებების რეალურ რისკში ჩაწვდომის საშუალებას აძლევს.

- ფულადი სახსრების არსებობა აუცილებელია საწარმოს მოკლევადიანი მიზნების, მაგრამ საწარმოს გრძელვადიან მიზანს მოგების მიღება წარმოადგენს. ხშირად უცვლელად მოკლევადიანი ფულადი ნაკადის შეწირვა გრძელვადიანი პერიოდის განვლობაში მოგების მისაღებად. ამის მაგალითად შეიძლება განვიხილოთ იქნეს ინვესტირება გრძელვადიან აქტივებში. ფულადი სახსრების დიდი ნაშთის არსებობა არ არის კარგი მენეჯმენტის ნიშანი, როდესაც არსებობს მოგების მისაღებად ფულადი სახსრების დაბანდების უკეთესი შესაძლებლობა.



5. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

5.1. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების არსი და მნიშვნელობა

5.2. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების შედეგა

5.1 საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების არსი და მნიშვნელობა

ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ თანახმად ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის ცალკე კომპონენტია საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.

როგორც ცნობილია, კაპიტალი არის კომპანიის წილი აქტივებში, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში კი აისახება საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობა და მათი ცვლილება.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება იძლევა საჭირო ინფორმაციას როგორც სხვადასხვა მომხმარებლებისათვის, ისე განსაკუთრებით მისი **მესაკუთრეებისათვის**, რომლებიც წარმოადგენენ საკუთარ კაპიტალად კლასიფიცირებული ფინანსური ინსტრუმენტების მფლობელებს.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში აისახება ის ცვლილებები, რომლებიც ხდება ბალანსის წარდგენის ორ თარიღს შორის კაპიტალის შემადგენლობაში სხვადასხვა ოპერაციების შედეგად. ეს ცვლილებები შეიძლება გამოწვეულ იყოს საწარმოს საქმიანობის შედეგებით ან მესაკუთრეების მიერ განხორციელებული ოპერაციებით.

აღნიშნული ცვლილებების ნაწილი უშუალოდ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და შემოსავლების და ხარჯების დაპირისპირებით გვიჩვენებს წმინდა აქტივების ზრდას ან შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო ისეთი ცვლილებები, რომლებიც არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, აღიარდება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებად და აისახება პირდაპირ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში. ასეთ ცვლილებებს მიეკუთვნება ძირითადი საშუალებებისა და ინვესტიციების გადაფასებით მიღებული ნამეტი. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული არარეალიზებული შემოსავალია, იგი ზრდის საკუთარ კაპიტალს და აისახება კაპიტალში გადაფასების რეზერვის სახით.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში აისახება აგრეთვე სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები საანგარიშგებო პერიოდში. მესაკუთრეებზე განაწილებული დივიდენდების ოდენობა და შესაბამისი შემოსავალი ერთ აქციაზე.

ბასს 1-ის მოთხოვნით, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები კაპიტალის თითოეული ელემენტისათვის სააღრიცხვო

პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული მთლიანი კორექტირების თანხა და ცალკე – მეცდომების გასწორებით გამოწვეული.

ბასს 1-ის შესაბამისად საწარმომ უნდა წარადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება, რომელშიც აისახება:

- საანგარიშგებო პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი, სათაო საწარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ (იგივე უმცირესობის) წილებზე მისაკუთვნებელი მთლიანი თანხების ცალკე გამოყოფით;
- საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისათვის, სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენების ან თანხების რეტროსპექტულად გადაანგარიშების შედეგები ბასს 8-ის შესაბამისად; რეტროსპექტული კორექტირება და რეტროსპექტული გადაანგარიშება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებას არ წარმოადგენს, არამედ გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირებაა, თუ რომელიმე სხვა ფასს-ით არ მოითხოვება საკუთარი კაპიტალის სხვა კომპონენტის რეტროსპექტული კორექტირება.
- საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისათვის წლის დასაწყისსა და ბოლოს არსებული საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ნაჩვენებია იქნება ცვლილებები, რომლებიც გამოწვეულია:
 - მოგების ან ზარალის ცვლილებით;
 - სხვა სრული შემოსავლის თითოეული მუხლის ცვლილებით; და
 - მესაკუთრეებთან, როგორც აქციის მფლობელებთან განხორციელებული ოპერაციებით, სადაც ცალ-ცალკე იქნება ნაჩვენები მესაკუთრეების შენატანები და მესაკუთრეებზე განხორციელებული განაწილებები და შვილობილ საწარმოებში მისი საკუთრების წილების ცვლილებები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის უფლების დაკარგვას.

ამდენად, კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება გვიჩვენებს ორ საანგარიშგებო პერიოდს შორის კაპიტალის ყველა ცვლილებას მესაკუთრეების მონაწილეობით.

5.2. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების შედგენა

საკუთარი კაპიტალის კომპონენტები, ბასს 1-ის შესაბამისად, მოიცავს საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ ნებისმიერ შენატანს, სხვა სრული შემოსავლის აკუმულირებულ ნაშთს და გაუნაწილებელ მოგებას.

რადგან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება ასახავს კაპიტალში, გაუნაწილებელ მოგებასა და რეზერვებში მომხდარ ცვლილებებს, ამიტომ მისი შედგენისათვის გამოიყენება ბალანსის შესაბამისი განაყოფის „კაპიტალი და რეზერვები“, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მონაცემები, სხვა დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ საკუთარ კაპიტალს ეხება.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება დგება ვერტიკალური ფორ-
მატით, სადაც წარმოებს კაპიტალის ყოველი ელემენტის საწყისი და საბოლოო ნაშ-
თების შეჯერება. კაპიტალის ელემენტებში უწინარეს ყოვლისა იგულისხმება სააქციო
კაპიტალი, საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, ძირითადი საშუალებების,
ინვესტიციების და არამატერიალური აქტივების გადაფასებით მიღებული შედეგი
და სხვა. სააქციო კაპიტალი ყალიბდება ჩვეულებრივი და პრივილეგიური აქციების
გამოშვებით. უნდა აღინიშნოს, რომ კაპიტალში აისახება მხოლოდ არაგამოსყიდვადი
პრივილეგიური აქციები, ხოლო გამოსყიდვადი აქციები – ბალანსში ვალდებულებების
ნაწილში. ამის გამო დივიდენდების მუხლში იგულისხმება არაგამოსყიდვად პრივილე-
გიურ აქციებზე გაცემული დივიდენდები.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგების ნიმუში ბასს 1-ის მიხედვით
შემდეგი სახისაა (იხ. ცხრილი 1):

საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება 2011 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

	სააქციო კაპი- ტალი	გაუნა- წილე- ბელი მოგე- ბა	უცხოური ქვედანაყ- ოფის გადაან- გარიშება*	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები*	ფულადი ნაკადე- ბის პეჯირე- ბა*	გადა- ფასების ნამეტი	სულ	არაჩატრი- ლირებადი წილი*	სულ საკუთარი კაპიტალი
ნაშთი 2010 წლის 1 იანვრისათ- ვის	X	X	X	X	X	X	X	X	X
სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვ- ლა		X					X	X	X
გადაანგარიშებული ნაშთი	X	X	X	X	X	X	X	X	X
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2010 წელს									
ლივიდენდები	—	(X)	—	—	—	—	(X)	—	(X)
სულ მოცემული წლის სრული შემოსავალი	—	X	X	X	X	X	X	X	X
ნაშთი 2010 წლის 31 დეკემბერს	X	X	X	X	X	X	X	X	X
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2011 წელს									
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	X	—	—	—	—	—	X	—	X
ლივიდენდები		(X)					(X)		(X)
სულ მოცემული წლის სრული შემოსავალი		X	X	X	X	X	X	X	X
გადატანა გაუნაწილებელ მოგება- ში	—	X	—	—	—	X	—	—	—
ნაშთი 2011 წლის 31 დეკემბერს	X	X	X	X	X	X	X	X	X

* აღნიშნული მუხლების შინაარსი განხილულია მესამე თავში

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშების შედგენა განვიხილოთ სააქციო საზოგადოების მონაცემების საფუძველზე.



მაგალითი: საკუთარი კაპიტალის ცვლილება.

მოცემულია ამონაწერი სააქციო საზოგადოების ბალანსის – „კაპიტალი და რეზერვების“ განაყოფიდან 2010 წლის 1 იანვარის მდგომარეობით (იხ. ცხრილი 2):

ცხრილი 2

საკუთარი კაპიტალი	ლარი
1 ლარის ნომინალური ღირებულების ჩვეულებრივი აქციები (სააქციო კაპიტალი)	100.000
საემისიო კაპიტალი	25.000
გადაფასების რეზერვი (მ.შ.მანქანა-დანადგარების 26.000)	32.000
გაუნაწილებელი მოგება	45.000
სულ საკუთარი კაპიტალი	202.000

სააქციო საზოგადოებაში 2010-2011 წლებში ადგილი ჰქონდა შემდეგ ოპერაციებს (ლარებში):

2010 წელი

ცხრილი 3

№	მაჩვენებლები	ლარი
1.	საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	21.000
2.	საოფისე შენობის გადაფასებით მიღებული ნამეტი (მომსახურების დარჩენილი ვადა – 30 წელი)	30.000
3.	შენობის აფასებით მიღებული ნამეტის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე	1.000
4.	გამოშვებულია 20.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, რომელიც გაიყიდა 2,50 ლარად: სააქციო კაპიტალი (20000 * 1 ლარი) საემისიო კაპიტალი (20.000 * 1,5 ლარი)	20.000 30.000
5.	ღვიძენდების გამოცხადება	28.000
6.	შეცდომის შესწორება – წინა პერიოდის მონაცემების კორექტირება (მანქანა-დანადგარების ცვეთა შემცირებული თანხით იყო დარიცხული)	7.000

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები ავსახოთ ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ- გება	დე- ბეტი	კრედი- ტი	ლარი
1.	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	—	5330		21.000
	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ		5310	21.000
	მიმდინარე წლის მოგების გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე				
2.	შენობა	ბ	2130		30.000
	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	ბ,კ		5420	30.000
	შენობის აფასება				
3.	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	ბ,კ	5420		1.000
	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ		5310	1.000
	გადაფასების რეზერვის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე				
4.	ეროვნული კალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ	1210		50.000
	ჩვეულებრივი აქციები	ბ,კ		5110	20.000
	საემისო კაპიტალი	ბ,კ		5140	30.000
	აქციების ემისია				
5.	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ	5310		28.000
	გადასახდელი დივიდენდები	ბ,კ		3420	28.000
	დივიდენდების გამოცხადება				
6.	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ	5310		7.000
	მანქანა-დანადგარების დაგროვილი ცვეთა	ბ		2250	7.000
	შეცდომის კორექტირება—ცვეთის გაზრდა				

2011 წელი

ცხრილი 4

№	მაჩვენებლები	ლარი
1.	საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	35.000
2.	მანქანა-დანადგარების ჩამოფასებით მიღებული დანაკლისი	25.000
3.	ბონუსური აქციების გამოშვება: 1 აქცია ბრუნვაში არსებულ ყოველ 8 აქციაზე (ბრუნვაშია 100.000 + 20.000 = 120.000 აქცია; $120.000/8 = 15.000$ ცალი; $15.000 * 1$ ლარი) დაფინანსების წყაროა საემისო კაპიტალი	15.000
4.	დივიდენდების გამოცხადება	17.000

5.	დივიდენდების გაცემა ჩვეულებრივი აქციებით (ნომინალური ღირებულებით) (დაფინანსების წყაროა გაუნაწილებელი მოგება)	5.000
----	---	-------

მოცემული ცვლილებები აგსახოთ ანგარიშებზე:

№	ოპერაციის შინაარსი	ანგარიშ-გება	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1.	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	—	5330		35.000
	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ		5310	35.000
	მიმდინარე წლის მოგების გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე				
2.	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	ბ,კ	5420		25.000
	მანქანა-დანადგარები	ბ		2150	25.000
	მანქანა-დანადგარების ჩამოფასებით მიღებული შედეგი *				
3.	საემისიო კაპიტალი	ბ,კ	5140		15.000
	ჩვეულებრივი აქციები	ბ,კ		5110	15.000
	ბონუსური ემისია საემისიო კაპიტალის ხარჯზე				
4.	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ	5310		17.000
	გადასახდელი დივიდენდები	ბ,კ		3420	17.000
	დივიდენდების გამოცხადება				
5.	გაუნაწილებელი მოგება	ბ,კ	5310		5.000
	ჩვეულებრივი აქციები	ბ,კ		5110	5.000
	დივიდენდების გაცემა აქციებით				

* ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი ანალიზურად – სახეების მიხედვით აღირიცხება.

დავალება: აღნიშნული მონაცემებით შევადგინოთ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.

სააქციო საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება 2011 წლის
31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

(ლარი)

მაჩვენებლები	სააქციო კაპიტალი	საემისიო კაპიტალი	გადაფასების რეზერვი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
1	2	3	4	5	6
ნაშთი 2010 წლის 1 იანვრისათვის	100.000	25.000	32.000	45.000	202.000
შეცდომის შესწორება				(7.000)	(7.000)
გადაანგარიშებული ნაშთი	100.000	25.000	32.000	38.000	195.000
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2010 წელს			30.000		30.000
ქონების გადაფასებით მიღებული ნამეტი					
აფასებით მიღებული ნამეტის გადა- ტანა გაუნაწილებელ მოგებაზე			(1.000)	1.000	—
დივიდენდები				(28.000)	(28.000)
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	20.000	30.000			50.000
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება				21.000	21.000
ნაშთი 2010 წლის 31 დეკემბერს	120.000	55.000	61.000	32.000	268.000
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2011 წელს			(25.000)		(25.000)
ქონების გადაფასებით მიღებული შედეგი					
დივიდენდის გაცემა ჩვეულებრივი აქციებით	5.000			(5.000)	—
ბონუსური აქციების გამოშვება	15.000	(15.000)			—
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება				35.000	35.000
დივიდენდები				(17.000)	(17.000)
ნაშთი 2011 წლის 31 დეკემბერს	140.000	40.000	36.000	45.000	261.000

ანგარიშგებიდან ჩანს, რომ ზოგიერთი მუხლის ცვლილებამ გავლენა არ მოახდინა კაპიტალის სიდიდეზე, ცვლილება მოხდა მხოლოდ მის სტრუქტურაში. ასეთი მუხლებია: ძირითადი საშუალებების აფასებით მიღებული ნამეტის გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე, ბონუსური აქციების გამოშვება და დივიდენდის გაცემა ჩვეულებრივი აქციებით.

2011 წლის ბოლოს სააქციო საზოგადოების ბალანსის განაყოფის „კაპიტალი და რეზერვები“ მონაცემებია:

ცხრილი 6

საკუთარი კაპიტალი

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წელი	2011 წელი
სააქციო კაპიტალი	120.000	140.000
საემისიო კაპიტალი	55.000	40.000
გადაფასების რეზერვი	61.000	36.000
გაუნაწილებელი მოგება	32.000	45.000
სულ საკუთარი კაპიტალი	268.000	261.000

როგორც ვხედავთ, საკუთარი კაპიტალის სიდიდე 2011 წელს შემცირდა 2010 წელთან შედარებით 7.000 ლარით. მართალია, იგი გაიზარდა აქციების გამოშვებით და გაუნაწილებელი მოგების ზრდით, მაგრამ შემცირდა საემისიო კაპიტალისა და გადაფასების რეზერვის შემცირებით.

განხილული ინფორმაციის გარდა, ბასს 1-ის თანახმად, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა განიმარტოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:

- ნებადართული აქციების რაოდენობა;
- გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა; გამოშვებული, მაგრამ ნაწილობრივ ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა;
- ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ფაქტი რომ აქციებს არ გააჩნიათ ნომინალური ღირებულება;
- მიმოქცევაში გამოშვებული აქციების რაოდენობის შეჯერება პერიოდის დასწყისსა და ბოლოსათვის;
- უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მოცემული ტიპის სააქციო კაპიტალს, მ. შ. დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები;
- საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, მისი შვილობილი ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაშია;
- აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და გაყიდვების ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და

ბ) საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.



თავი 6. სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებითი შენიშვნები

- 6.1 სააღრიცხვო პოლიტიკის არსი, შერჩევა და გამოყენება
- 6.2 ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებებში
- 6.3 შეცდომების კორექტირება
- 6.4 განმარტებითი შენიშვნები

6.1. სააღრიცხვო პოლიტიკის არსი, შერჩევა და გამოყენება

საწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვას ახორციელებენ და ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენენ წინასწარ შემუშავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად. ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“, სააღრიცხვო პოლიტიკას ასე განმარტავს: „სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს“.

საწარმო სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებას ახდენს დამოუკიდებლად. მის შერჩევასა და განხორციელებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს ხელმძღვანელს. მიუხედავად ამისა, სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს), ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს), აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციის საერთაშორისო კომიტეტის (ფასსიკ) მოთხოვნებს.

მასასადამე, საწარმოს მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკა შეირჩევა იმგვარად, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია შეესაბამებოდეს სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების ყველა მოთხოვნას. ამავე დროს საწარმოს ხელმძღვანელებს მაინც აქვთ, რომ მათ მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა საუკეთესოდ მიესადაგება საწარმოს საქმიანობის ხასიათს და სრულ წარმოდგენას უქმნის ინფორმაციის მომხმარებლებს მათ ფინანსურ შედეგებსა და მდგომარეობაზე. მაგრამ თუ სტანდარტებით რაიმე კონკრეტული მოთხოვნა არ არსებობს სამეურნეო მოვლენებისა და პროცესების ანგარიშგებაში ასახვისათვის, მაშინ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა უზრუნველყოფდეს იმას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს და იყოს საიმედო. ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის უზრუნველსაყოფად ინფორმაცია ზუსტად, ობიექტურად და სამართლიანად უნდა ასახავდეს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და მისი საქმიანობის შედეგებს; იყოს მოვლენებისა და ოპერაციების ეკონომიკური შინაარსით მათ სამართლებრივ ფორმაზე აღმატებული, ნეიტრალური,

მიუკერძოებელი, დროული, წინდახედული და სრული ყველა არსებით ასპექტში.

როგორც უკვე აღინიშნა, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევაზე სუბსიდებლობა ეკისრება მის ხელმძღვანელს; მაგრამ სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებაში მონაწილეობას ღებულობენ საწარმოს საფინანსო-საბუღალტრო და იურიდიული სამსახურები, აგრეთვე საწარმოს მიერ დაქირავებული საკონსულტაციო და აუდიტური ფირმები.

სააღრიცხვო პოლიტიკა გულისხმობს არა მხოლოდ აღრიცხვის წარმოების წესების, არამედ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შერჩევასაც, რისთვისაც აუცილებელია ბასს-ის ძირითადი დაშვებების, – დარიცხვის მეთოდისა და ფუნქციონირებად საწარმოს მეთოდის, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების აღქმადობის, შესაბამისობის, საიმედოობისა და შესაღარიბობის დაცვა.

სხვადასხვა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების შედარებისათვის სააღრიცხვო პოლიტიკა უცვლელი უნდა იყოს წლების განმავლობაში.

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს აქტივების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების, შეფასების და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მეთოდების განსაზღვრას.

იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა გვქონდეს საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შინაარსსა და სტრუქტურაზე განვიხილოთ სააღრიცხვო პოლიტიკის ნიმუში.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

(ნიმუში)

შპს „ნინო“

ბრძანება №17

15 აპრილი 2010 წ.

შპს „ნინო“ რეგისტრირებულია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

სარეგისტრაციო ნომერი 031251501;

მისამართი: ქ. თბილისი, დიდი დილომი, ფარნავაზის გამზირი №5;

საგადასახადო საიდენტიფიკაციო კოდი 202825465;

შპს-ს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს სურსათით ბითუმად ვაჭრობა.

შპს-ს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას გამოყენებულია:

საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“;

საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“;

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები;

მოცემული საარიცხო პოლიტიკა მოქმედებაში შედის 2010 წლის 1 მაისიდან და გამოყენებული იქნება საწარმოს ფუნქციონირების მთელ პერიოდში.

სააღრიცხო პოლიტიკა შეიძლება შეიცვალოს ფასს-ის, ბასს-ის ან ინტერპრეტაციების მოთხოვნების შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვა ხორციელდება საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის შესაბამისად საწარმოს თავისებურებებიდან გამომდინარე შემუშავებული სამუშაო ანგარიშთა გეგმით.

ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს კომპიუტერული პროგრამის „ორისი“ გამოყენებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელია საზოგადოების ხელმძღვანელი.

სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვა ხორციელდება დარიცხვის მეთოდით.

• ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

შეძენილი ძირითადი საშუალებები შემოსავალში აიღება თვითღირებულებით ანუ პირვანდელი ღირებულებით;

ძირითადი საშუალებები ბალანსში აისახება პირვანდელი ღირებულებიდან ცვეთის და გაუფასურების ზარალის თანხის გამოკლებით;

ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა გაიანგარიშება წრფივი მეთოდით, თითოეული დასახელების მიხედვით;

ძირითადი საშუალებების ცვეთადი თანხა განისაზღვრება ნარჩენი ღირებულების გარეშე;

ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა: შენობების – 25 წლით, ავტომანქანების – 5 წლით, ხოლო საოფისე აღჭურვილობის და კომპიუტერული ტექნიკის – 3 წლით;

200 ლარამდე ღირებულების შეძენილი გრძელვადიანი აქტივები მიჩნეულია მცირეფასიან საგნებად და აღირიცხება მარაგის სახით;

ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია ჩატარდება წელიწადში ერთხელ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

• **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა**

შექმნილი საქონელი შემოსავალში აიღება შეძენის ფაქტიური თვითღირებულებით;

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება მუდმივი აღრიცხვის მეთოდით;

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება განისაზღვრება საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდით;

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ბალანსში აისახება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით;

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია ჩატარდება კვარტალში ერთხელ;

სასაწყობო აღრიცხვა ხორციელდება კომპიუტერული პროგრამა „ორისით“;

საქონლის სასაწყობო აღრიცხვა წარმოებს სასაქონლო ნომენკლატურის (კოდების) და დისტრიბუტორების მიხედვით.

• **მოთხოვნების აღრიცხვა**

მოთხოვნები მიწოდებიდან ბალანსში აისახება ნეტო თანხით ანუ საექვეო მოთხოვნების თანხის გამოკლებით;

საექვეო მოთხოვნების ანარიცხების თანხა განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მოთხოვნებიდან 5 %-ის ოდენობით;

უიმედო ვალად აღიარდება ექვს თვეში დაუფარავი დავალიანება და ჩამოიწერება შექმნილი ანარიცხებიდან.

ანგარიშსწორება ანგარიშგაღებულ პირებთან წარმოებს კორპორატიული ბარათებით; საავანსო ანგარიშის წარდგენა ხდება კვირაში ერთხელ.

• **საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა**

საკუთარი კაპიტალი შედგება საწესდებო კაპიტალისა და გაუნაწილებელი მოგებისაგან.

წმინდა მოგების განაწილება ხდება ფინანსური ანგარიშგების შპს-ს პარტნიორების საერთო კრებაზე განხილვის დროს.

• **შრომის ანაზღაურების აღრიცხვა**

შრომის ანაზღაურება წარმოებს დროითი სისტემით შრომითი კანონმდებლობისა და საწარმოს მიერ დამტკიცებული საშტატო განაკვეთების შესაბამისად.

შვებულების დღეთა რაოდენობა განისაზღვრება 24 სამუშაო დღით, ხოლო საშუალო დღიური ხელფასი – 30 კალენდარული დღის გათვალისწინებით.

- **ფულადი სახსრების აღრიცხვა**

აკრძალულია ნაღდი ანგარიშსწორებით ოპერაციების განხორციელება; მოქმედებს მცირე სალაროს სისტემა; მცირე სალაროს ერთთვიანი ლიმიტი განისაზღვრება 500 ლარით; საქვეანგარიშოდ გადაეცემა ოფის-მენეჯერს.

- **მოგების გადასახადის აღრიცხვა**

მოგების გადასახადი გაიანგარიშება მუდმივი სხვაობით კორექტირებული სააღრიცხვო მოგებიდან და აისახება საგადასახადო ხარჯის სახით. სააღრიცხვო მოგების გადასახადსა და საგადასახადო მოგების გადასახდს შორის სხვაობა, რომელიც განპირობებულია სააღრიცხვო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზებს შორის დროებითი სხვაობებით, აღირიცხება გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან გადავადებული მოგების გადასახადის სახით.

- **ფინანსური ანგარიშგება**

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი შედგება ყოველთვიურად ფინანსური დირექტორის პასუხისმგებლობით.

შპს „ნინო“-ს დირექტორი

6.2 ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკასა და სააღრიცხვო შეფასებებში

საწარმოს მიერ ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენებოდეს ყოველ პერიოდში, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიეცეთ საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის ანგარიშგების შედარების შესაძლებლობა. ბასს 8-ის თანახმად, საწარმომ უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი პერიოდურ ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, თუ რომელიმე სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებისთვისაც სხვადასხვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს. თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს, მოხდეს ელემენტების ამგვარი კატეგორიზაცია, უნდა შეირჩეს უმაღლესი სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად იყოს გამოყენებული თითოეული პერიოდისათვის.¹

¹ ფასს. ბასს 8 „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცვლა“. თბ., 2009. პ. 5.

მაგრამ ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმოს მიერ შემუშავებულმა სააღრიცხვო პოლიტიკამ შეიძლება ცვლილებები განიცადოს. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები შეიძლება გამოწვეული იყოს ძირითადად ორი მიზეზით:

- ფასის-ის მოთხოვნებით;
- ნებაყოფლობით.

მაშასადამე, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა იმ შემთხვევაში შეუძლია, თუ მისი ცვლილება მოითხოვება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ; ან ცვლილება გამოიწვევს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების უფრო საიმედო და შესაბამის წარდგენას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

თუ ცნობილი გახდება, რომ სხვადასხვა გარემოებების ცვლილების გამო შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკით მუშაობის გაგრძელება ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობასა და საიმედოობას, მაშინ საწარმო ცვლის სააღრიცხვო პოლიტიკას.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას მაშინ აქვს ადგილი როცა იცვლება ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ ელემენტების:

- აღიარების;
- შეფასების; და
- წარდგენის საფუძვლები.

მაგალითად, საწარმო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასებას ახდენდა ფიფო მეთოდით, ამჟამად მარაგს აფასებს საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდით;

მცირეფასიანი გრძელვადიანი აქტივები შეძენისთანავე აღიარებოდა ხარჯად, ახლა ისინი კაპიტალიზდება და ბალანსში აღიარდება აქტივად.

პირველი მათგანი არის **შეფასების საფუძვლის** შეცვლა, ხოლო მეორე – **აღიარებისა და წარდგენის შეცვლა** და შესაბამისად, ორივე წარმოადგენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას არ წარმოადგენს ახალი ფინანსური პოლიტიკის შემოღება:

- ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომელთა ეკონომიკური შინაარსი განსხვავებულია მანამდე მომხდარი ანალოგიური მოქმედებისაგან;
- ახალი ფინანსური პოლიტიკის გამოყენება სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, რომლებიც აქამდე არ მომხდარა, ან არაარსებითი იყო.

ისმება კითხვა: სად და როგორ აისახება ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში?

ბასს 8-ის შესაბამისად, საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკის ისეთი ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის თავდაპირველი დანერგვით, უნდა აღრიცხოს შესაბამისი სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის გარდამავალი დებულებების შესაბამისად და ამავე დროს საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკის ასეთი ცვლილება რეტროსპექტულად უნდა გამოიყენოს, როდესაც შესაბამისი სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია არ შეიცავს სათანადო გარდამავალ დებულებებს, ან ცვლილება წებაყოფლობითია.

ბასს 8 მოითხოვს, რომ ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში აისახოს რეტროსპექტულად, ასევე შეცდომების გასასწორებლად თანხების გადაანგარიშებაც რეტროსპექტულად განხორციელდეს შესაძლებლობის ფარგლებში, თუ ფასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება.

რეტროსპექტულად გამოყენება არის ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის იმგვარი გამოყენება ოპერაციების, სხვა მოვლენების და პირობების მიმართ, თითქოს ეს პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა, ხოლო **რეტროსპექტულად გადაანგარიშება** ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების თანხების აღიარების, შეფასებებისა და განმარტებების გასწორებას იმგვარად, თითქოს წინა პერიოდში შეცდომა არასოდეს დაშვებულია.

ცვლილებების რეტროსპექტულად ასახვისათვის წარმოებს:

- შესაღარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება ახალი პოლიტიკის შესაბამისად, თუ არსებობს ამის შესაძლებლობა;
- გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში.



მაგალითი 1. სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების ასახვა რეტროსპექტულად

საწარმო რამდენიმე წლის განმავლობაში შენობას ცვეთას არ არიცხავდა ყოველწლიურად ახდენდა მის შეფასებას რეალური ღირებულებით.

2011 წელს საწარმომ შეცვალა სააღრიცხვო პოლიტიკა – დაიწყო ცვეთის აღრიცხვა. მიმდინარე წელს ცვეთის თანხამ შეადგინა 3.000 ლარი.

დამატებითი ინფორმაცია:

- 1) გაანგარიშებით, საწარმოს შენობაზე ცვეთის დარიცხვა რომ ეწარმოებინა, მაშინ დაგროვილი ცვეთა წლის დასაწყისში იქნებოდა 10.000 ლარი;
- 2) მოგების გადასახადის განაკვეთი 15 %-ია;
- 3) სხვა მაჩვენებლები:

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ.	2011 წ.
შენობა დაბეგვრამდე	80.000	85.000
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	500.000	568.000

დავალება:

წარმოვადგინოთ:

1) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების გავლისწინებით რეტროსპექტულად;

2) ამონარიდი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებიდან.

1) რეტროსპექტულად კორექტირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შემდეგი სახე ექნება:

ცხრილი 1

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება – კორექტირება რეტროსპექტულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წელი (კორექტირებული)	2011 წელი (კორექტირებული)
მოგება დაბეგვრამდე	80.000	85.000
ცვეთის ხარჯები	(10.000)	(3.000)
დასაბეგრი მოგება	70.000	82.000
მოგების გადასახდი	(10.500)	(12.300)
წმინდა მოგება	59.500	69.700

2) მიღებული შედეგის გათვალისწინებით წარმოვადგინოთ ამონარიდი საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგებიდან.

ცხრილი 2

ამონარიდი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებიდან –

კორექტირება რეტროსპექტულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ.	2011 წ.
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	500.000	559.500
მიმდინარე წლის მოგება	59.500	69.700
გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი	559.500	629.200

ზოგჯერ შეუძლებელია სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგის გავლენის განსაზღვრა წინა პერიოდების წარდგენილ ინფორმაციაზე, მაშინ საწარმომ ახალ სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს აქტივების და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებისათვის, რომელიც წარდგენილია საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულის დასაწყისისათვის, როცა ცვლილების გაკეთება რეტროსპექტულად შესა-

ძლებელია. ამასთანავე შესწორებები უნდა გაკეთდეს მოცემული პერიოდის საკუთარი კაპიტალის გავლენას დაქვემდებარებული ყველა კომპონენტის ნაშთში. როგორც წესი, ყველა კორექტირება გავლენას ახდენს გაუნაწილებელ მოგებაზე.

როდესაც შეუძლებელია ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება, რადგან საწარმო ვერ აღგენს წინა პერიოდებისათვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკით მიღებულ აგრეირებულ ეფექტს, მაშინ საწარმომ უნდა შეცვალოს შესაღარიბის ინფორმაცია წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულიდან მოყოლებული, ე.ი. ცვლილებები ნაცვლად რეტროსპექტულისა, უნდა აისახოს პერსპექტიულად ანუ მიმდინარე პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

ზემოთ განხილული მაგალითის მონაცემების გამოყენებით მოვახდინოთ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების პერსპექტიულად ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ცხრილი 3

ამონარიდი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან – კორექტირება პერსპექტიულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წელი (არაკორექტირებული)	2011 წელი (კორექტირებული)
მოგება დაბეგვრამდე	80.000	85.000
ცვეთის ზარჯი (10.000 + 3.000)	—	(13.000)
დასაბეგრი მოგება	80.000	72.000
მოგების გადასახდი (15%)	(12.000)	(10.800)
წმინდა მოგება	68.000	61.200

ცხრილი 4

ამონარიდი საკუთარი კაპიტალის ცვლილების
ანგარიშგებიდან – კორექტირება პერსპექტიულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წელი (არაკორექტირებული)	2011 წელი (კორექტირებული)
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	500.000	568.000
მიმდინარე წლის მოგება	68.000	61.200
გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი	568.000	629.200

როგორც გაანგარიშებიდან ჩანს, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების რეტროსპექტულად ასახვის შემთხვევაში გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი 2011 წელს ერთი და იგივეა, ხოლო მოგება – განსხვავებული.

ფინანსური ანგარიშების მომზადებისათვის გამოიყენება სააღრიცხვო შეფასებები. როგორც ცნობილია, სამეწარმეო საქმიანობას ახასიათებს გარკვეული განუსაზღვრელობები და მოვლენების ცვალებადობა, რის გამოც შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშების ზოგიერთი მუხლის ზუსტი გაანგარიშება. ამიტომ ამ მუხლების შეფასება წარმოებს მიახლოებით, რომელიც ეყრდნობა უახლოეს ხელმისაწვდომ და საიმედო ინფორმაციას. მომავალში გარემოებების შეცვლის საფუძველზე შესაძლებელია საჭირო გახდეს შეფასებების გადასინჯვა და შესწორება ახალი ინფორმაციის და გამოცდილების გათვალისწინებით.

ბასს 8-ის შესაბამისად, სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება ეს არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შესწორება, ან აქტივის პერიოდული გამოყენების თანხა, რომელიც გამომდინარეობს მისი მიმდინარე სტატუსიდან ან აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან ვალდებულებების შეფასებიდან.

სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების მაგალითებია: ცვლილებები გრძელვადიანი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადებში, ცვეთის ღარიცხვის მეთოდებში, საგარანტიო მომსახურების ვალდებულებებში და სხვა.

მაგალითად, საწარმო მანქანა-დანადგარების ცვეთის დასარიცხავად იყენებდა შემცირებადი ნაშთის მეთოდს 25 %-იანი განაკვეთით. შემდეგში შემცირებადი ნაშთის მეთოდის ნაცვლად დაიწყო წრფივი ცვეთის მეთოდის გამოყენება, ხოლო სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა ხუთი წლით.

როდესაც საწარმო ცვლის შეფასების საფუძველს, მაგალითად, მარაგს ნაცვლად საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდისა, აფასებს ფიფო მეთოდით, – ეს არის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა და არა სააღრიცხვო შეფასებისა.

ზოგჯერ ძნელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები, მაშინ ასეთი ცვლილება განხილულ უნდა იქნეს, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში.

ბასს 8 მოითხოვს, რომ სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილებების შედეგი აისახოს პერსპექტიულად იმ საანგარიშგებო პერიოდის მოგებასა და ზარალში, რომელშიც მოხდა ცვლილება.

აღნიშნული შემთხვევის გარდა, სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება ბალანსის (აქტივების, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის) მუხლების საბალანსო ღირებულებაში იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ცვლილებას იწვევს აქტივებსა და ვალდებულებებში ან ზემოქმედებს საკუთარი კაპიტალის მუხლზე იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე და როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალზე. მაგალითად, უიმედო ვალების შეფასებაში მომხდარი ცვლილება გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის მოგება-ზარალზე და აღიარდება მოცემულ პერიოდში. მაგრამ თუ ცვლილება ხდება გრძელვადიანი ცვეთადი აქტივების შესაძლო ეკონომიკური ზარების ხასიათის ან აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში, მაშინ იგი გავლენას ახდენს როგორც მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზე, ისე აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდზე. ორივე შემთხვევაში, იმ ცვლილებების შედეგი, რომლებიც დაკავშირებულია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან, აღიარდება მიმდინარე პერიოდის შემოსავლების ან ხარჯის სახით. მაგრამ თუ ცვლილებების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, მაშინ ისინი აღიარდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ისევე შემოსავლებისა და ხარჯების სახით.



მაგალითი 2. სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილებების ასახვა პერსპექტიულად
საწარმო წინა წლებში დებიტორული დავალიანების ანარიცხებს ქმნიდა წლის ბოლოს არსებული ნაშთის 2%-ის ოდენობით. მიმდინარე საანგარიშგებო წელს მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება ანარიცხების სიდიდის გაზრდის შესახებ და იგი განისაზღვრა 4%-ის ოდენობით.

მიმდინარე წლის დებიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთი 57.000 ლარია, ხოლო საექვო ვალების ანარიცხების საწყისი ნაშთი შეადგენს 1.000 ლარს.

დავალება: განსაზღვროთ მიმდინარე წლის ბოლოს საექვო ვალების ზარჯისა და ნეტო დებიტორული დავალიანების თანხა.

ვინაიდან საწარმო წინა წლებშიც ქმნიდა საექვო ვალების ანარიცხებს, ხოლო მიმდინარე წელს მოახდინა მისი სიდიდის შეცვლა, ამიტომ ადგილი აქვს ცვლილებას შეფასებაში და არა სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

აღნიშნული ფაქტი უნდა აისახოს მხოლოდ მიმდინარე წლის ანგარიშგებაში.

კერძოდ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შესატანი ხარჯის სიდიდე განგარიშება შემდეგნაირად:

$57.000 * 4\% = 2.280$ ლარი – ეს არის საექვო ვალების ანარიცხების საბოლოო ნაშთი. რადგან მიღებული თანხა მეტია ანარიცხების საწყის ნაშთზე, ადგილი აქვს ხარჯებს 1.280 ლარის ($2.280 - 1.000$) ოდენობით.

ბალანსში დებიტორული დავალიანება აისახება:

	(ლარი)
დებიტორული დავალიანება	57.000
მინუს: საეჭვო ვალების ანარიცხები	(2.280)
ნეტო დებიტორული დავალიანება	54.720

6.3. შეცდომების კორექტირება

ფინანსური ანგარიშგება, როგორც წესი, უნდა მომზადდეს ბასს-ისა და ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად. მასში ასახული ინფორმაცია სასარგებლო და საიმედო უნდა იყოს, რათა მის მომხმარებლებს შესაძლებლობა ჰქონდეთ მიიღონ სათანადო ეკონომიკური გადაწყვეტილება. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია საიმედო იქნება მაშინ, თუ იგი არ შეიცავს არსებით შეცდომებს. რამდენადაც ფინანსური ანგარიშგება ასახავს გასული პერიოდის ინფორმაციას, ამიტომ მასში აღმოჩენილ შეცდომები ცნობილია როგორც **წინა პერიოდის შეცდომები**.

ბასს 8-ის შესაბამისად, წინა პერიოდის შეცდომები არის საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული უზუსტობა ან ელემენტების გამოტოვება, რომელიც წარმოიქმნა ერთი ან რამდენიმე პერიოდის წინ იმის გამო, რომ ვერ იქნა ან არასწორად იქნა გამოყენებული საიმედო ინფორმაცია. ეს შეცდომები მოიცავს:

- მათემატიკური შეცდომების შედეგებს;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებულ შეცდომებს;
- ფაქტების უყურადღებოდ დატოვების ან არასწორი ინტერპრეტაციის შემთხვევებს; და
- თაღლითობის შემთხვევებს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აღმოჩენილი შეცდომები უნდა გასწორდეს ბასს 8 შეცდომების გასასწორებლად მოითხოვს იმავე მეთოდების გამოყენებას, რაც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებისას. მიმდინარე პერიოდის შეცდომები, რომლებიც იმავე პერიოდში გამოვლინდება, უნდა გასწორდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე. რაც შეეხება წინა პერიოდის შეცდომებს, ის უნდა გასწორდეს რეტროსპექტულად გადაანგარიშების გზით.

ბასს 8 მოთხოვნით, საწარმომ **რეტროსპექტულად უნდა შეასწოროს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომები**. ეს შემდგენილი უნდა განხორციელდეს:

- იმ წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშებით, რომელშიც დაშვებულ იქნა შეცდომა; ან
- ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით, თუ შეცდომა დაშვებულ იქნა წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდთაგან ყველაზე წინა პერიოდამდე.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ იმ შეცდომების გასწორება, რომლებიც გამოწვეულია არასათანადოდ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკით, არ შეიძლება გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებით, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ან სხვა განმარტებითი მასალის საშუალებით (ბასს 1, პ. 18).

როდესაც შეუძლებელია კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვებელი გავლენის განსაზღვრა, ან შეცდომის კუმულაციური გავლენის დადგენა, მაშინ საწარმომ უნდა გადაიანგარიშოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთები პირველივე საანგარიშგებო პერიოდისათვის თითქოს შეცდომა არასოდეს ყოფილა დაშვებული. ამ გზით კორექტირებული გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში.



მაგალითი 3. შეცდომა – პროცენტის კაპიტალიზება

საწარმომ მიმდინარე 2011 წელს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას აღმოაჩინა წინა წლის შეცდომა. საწარმომ წინა წელს ბანკის სესხით შეიძინა კომპიუტერები, რაზედაც გადასახდელი იყო საპროცენტო თანხა 500 ლარის ოდენობით. აღნიშნული თანხა ჩართულ იქნა კომპიუტერების თვითღირებულებაში.

საწარმოს საქმიანობის ზოგიერთი მონაცემი ასეთია:

ცხრილი 5

	(ლარი)	
მაჩვენებლები	2010 წ.	2011 წ.
საოპერაციო მოგება	50.000	53.000
საპროცენტო ხარჯები	500	400
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	200.000	242.500

მოგების გადასახადის განაკვეთი – 15%.

ცვეთის ნორმა – 20%.

დავალება: წარმოვადგინოთ რეტროსპექტულად კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგება.

იმის გამო, რომ კომპიუტერები არ წარმოადგენს განსაკუთრებულ აქტივს, მასზე გადახდილი პროცენტის თანხა არ უნდა ჩართულიყო კომპიუტერების თვითღირებულებაში. გადასახდელი პროცენტი აღიარებული უნდა ყოფილიყო არასაოპერაციო ხარჯად. ამ შეცდომამ გამოიწვია ცვეთის დარიცხვა კომპიუტერების გაზრდილი ღირებულებიდან.

მოვახდინოთ ამ შეცდომების კორექტირება და წარმოვადგინოთ შესწორებული ფინანსური ანგარიშგება.

ამონარიდი მოგებისა და ზარალის ანგარიშებიდან –
კორექტირება რეპროსპექტულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წელი (კორექტირებული)	2011 წელი (კორექტირებული)
საოპერაციო მოგება	50.000	53.000
ცვეთის კორექტირება *	100	–
საპროცენტო ხარჯი	(500)	(400)
დასაბეგრი მოგება	49.600	52.600
მოგების გადასახადი	(7.400)	(7.890)
წმინდა მოგება	42.160	44.710

* ცვეთის კორექტირება:

ზედმეტად დარიცხული ცვეთის ხარჯი = $500 * 20\% = 100$ ლარი.

ამონარიდი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშებიდან –
კორექტირება რეპროსპექტულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ. (კორექტირებული)	2011 წ. (კორექტირებული)
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	200.000	242.160
მიმდინარე წლის მოგება	42.160	44.710
გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი	242.160	286.870

როგორც ჩანს, კორექტირება გაუკეთდა იმ წლის მაჩვენებლებს, როცა მოხდა შეცდომა და შემდეგი წლის მაჩვენებლებსაც.

იმ შემთხვევაში, როდესაც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში შეუძლებელია წინა საანგარიშგებო პერიოდზე შეცდომის კუმულაციური გავლენის განსაზღვრა, საწარმომ უნდა მოახდინოს შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშება შეცდომის პერსპექტიულად გასწორებისათვის პირველივე შესაძლებელი თარიღიდან.

წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომების შესწორების თანხა აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში – საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, როდესაც აღმოჩენილ იქნა შეცდომა.

სიმარტივისათვის ვისარგებლოდ ზემოთ განხილული მაგალითის მონაცემებით და წარმოვადგინოთ პერსპექტიულად კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგება.

ცხრილი 8

ამონარიდი მოგებისა და ზარალის ანგარიშებიდან – კორექტირება პერსპექტიულად

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ. (შეცდომით)	2011 წ. (კორექტირებული)
საოპერაციო მოგება	50.000	53.000
ცვეთის კორექტირება	–	100
საპროცენტო ზარჯი (500 + 400)	–	(900)
დასაბეგრი მოგება	50.000	52.200
მოგების გადასახადი (15%)	(7.500)	(7.830)
წმინდა მოგება	42.500	44.370

ცხრილი 9

ამონარიდი საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშებიდან

(ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ. (შეცდომით)	2011 წ. (კორექტირებული)
გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი	200.000	242.500
მიმდინარე წლის მოგება	42.500	44.370
გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი	242.500	286.870

შეცდომების კორექტირების ორივე შემთხვევაში, როგორც რეტროსპექტულად, ისე პერსპექტიულად, გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი 2011 წელს ერთი და იგივეა, ხოლო მოგება წლების მიხედვით – განსხვავებული.

6.4. განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშების 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 დახატვა, აგრეთვე ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.

ბასს 1-ის „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ თანახმად, ფინანსური ანგარიშ-

გების 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 არის ასახული, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.

მაშასადამე, იმისთვის რომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში 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:

1. სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები;
2. ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში;
3. წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომები.

სააღრიცხვო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი პრინციპების მოკლე მიმოხილვამ საწარმომ უნდა ახსნას შემდეგი ძირითადი ინფორმაცია: **ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძვლები და თითოეული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა**, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.

როდესაც პირველად ხდება ამა თუ იმ სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის შემოღება და იგი გავლენას ახდენს მიმდინარე ან რომელიმე წინა საანგარიშგებო პერიოდზე (თუ შეუძლებელი არაა კორექტირების თანხის განსაზღვრა), ან გავლენა გავრცელდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდზე, მაშინ საწარმომ ბასს 8-ის შესაბამისად განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის სახელწოდება, რომელიც პირველად გამოიყენება;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
- გამოყენებული გარდამავალი დებულებების აღწერა;
- იმ გარდამავალი დებულებების აღწერა, რომლებიც გავლენას ახდენენ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე;
- მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდისათვის და წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის კორექტირების თანხა ფინანსური ანგარიშგების მუხლებისათვის, რომლებზეც გავლენას ახდენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება;

- კორექტირების თანხა, თუ ეს შესაძლებელია, წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე არსებული პერიოდებისათვის და
- გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ისეთი ვითარება, რომ შეუძლებელი გახდა რეტროსპექტული გამოყენება წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის ან წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე არსებული პერიოდებისათვის და იმის აღწერა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება.

როგორც ცნობილია, სააღრიცხვო პოლიტიკაში შეიძლება მოხდეს **ნაბაყოფლობითი ცვლილება**, რომელიც გავლენას ახდენს მიმდინარე ან რომელიმე წინა საანგარიშგებო პერიოდზე, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია კორექტირების თანხის განსაზღვრა, ან გავლენა ვრცელდება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდზე, საწარმოო განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
- მიზეზები, რის გამოც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა;
- კორექტირების თანხა ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლებისათვის, რომლებზეც გავლენას ახდენს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება;
- გარემოებები, რომლის გამოც შეუძლებელი გახდა რეტროსპექტული გამოყენება წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის ან წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე არსებული პერიოდებისათვის და აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან გამოიყენება ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

განმარტებით შენიშვნებში საწარმოო 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 უუნქციონალური 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 შესახებელი მუხლების დეტალური აღწერა.

საწარმოო ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, განსაკუთრებით საბალანსო მუხლები, უნდა დააჯგუფოს საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით. განმარტებები, რომელსაც გვთავაზობს ბასს 1 „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 აგანსებად 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 გარიშგების ელემენტების შესახებ ინფორმაციის განმარტებები, მაგრამ ყველა მათგანს განხილვა დიდი მოცულობის გამო მიზანშეუწონლად მიგვაჩნია, ამიტომ განვიხილოთ ზოგიერთი ჯგუფის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსური ანგარიშების განმარტებით შენიშვნებში ბასს 16-ის მიხედვით ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- ბ) გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
- გ) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა, ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- დ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (დაგროვილი გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;
- ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულების შეჯერება, სადაც ნაჩვენებია იქნება:
 - შემოსვლა;
 - აქტივები, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნულ ან ჩართულია გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში ფასს 5-ის შესაბამისად და სხვა გასაყიდეები;
 - შეძენა საწარმოთა გაერთიანების გზით;
 - ღირებულების მატება ან კლება პერიოდის განმავლობაში გადაფასების შედეგად;
 - მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი ბასს 36-ის თანახმად;
 - მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის გაუქმება ბასს 36-ის თანახმად;
 - ცვეთა;

- წმინდა საკურსო სხვაობები, წარმოშობილი სამუშაო ვალუტიდან განსხვავებული წარსადგენ ვალუტაში გადაყვანის შედეგად, საწარმოს საგარეო ოპერაციების წარსადგენ ვალუტაში გადანაგარიშების ჩათვლით; და
- სხვა ცვლილებები.

რაც შეეხება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს ბასს 2-ით, განმარტებით შენიშვნებში ასახული უნდა იქნეს:

- მატერიალური ფასეულობების მიმართ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მ.შ. თვითღირებულების გაანგარიშების ფორმულა;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მთლიანი საბალანსო თანხა და საბალანსო თანხები საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც ასახულია რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით;
- მოცემული პერიოდის ხარჯად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება;
- პერიოდის განმავლობაში ხარჯებში ასახული მატერიალური ფასეულობების ჩამოწერის ნებისმიერი ცვლილების თანხა;
- ნებისმიერი ჩამოფასების უკუგატარების თანხა, რომელიც აღიარებულია როგორც ხარჯად აღიარებული მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირება;
- იმ გარემოებების და სამეურნეო მოვლენების აღწერა, რომლებმაც გამოიწვიეს მატერიალური ფასეულობების ჩამოფასების თანხის უკუგატარება;
- გირაოს სახით ვალდებულებების დასაფარავად გაცემული მატერიალური ფასეულობების საბალანსო ღირებულება.

როგორც ცნობილია, შემოსავლები და ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში აისახება, რომელიც ორი ფორმატით დგება: პირველი, ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფებით; მეორე, ფუნქციების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის შესაბამისად. თუ საწარმო იყენებს მეორე ფორმატს, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აიხსნას დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, მ.შ. ცვეთისა და ამორტიზაციის და მომუშავეთა გასამრჯელოების ხარჯი. ასევე უნდა გაიშიფროს შემოსავლებისა და ხარჯების არსებითი მუხლების შინაარსი და თანხა.

საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერამდე შეთავაზებული ან გამოცხადებული დივიდენდების ოდენობა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში ჯერ კიდევ არ იყო აღიარებული როგორც მესაკუთრეებზე გასანაწილებელი თანხები და შესაბამისი შემოსავალი ერთ აქციაზე;
- ყველა აღიარებული კუმულაციური პრივილეგიური დივიდენდის ოდენობა; აგრეთვე:

- პირობითი ვალდებულებები (ბასს 37) და აუდიარებული სახელშეკრულები ვალდებულებები;
- ინფორმაცია დადებითი და უარყოფითი საკურსო სხვაობების შესახებ (თუ საწარმო იყენებს უცხოურ ვალუტას);
- ინფორმაცია მოგების გადასახადის, მ.შ. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების შესახებ;
- არაფინანსური შინაარსის განმარტებები, როგორიცაა საწარმოს ფინანსური რისკის მართვის მიზნები და პოლიტიკა (ფასს 7) და სხვა.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უნდა ჰქონდეთ ინფორმაცია ანგარიშგების ელემენტების შეფასების ბაზის შესახებ. ამისათვის საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვაში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა გააშუქოს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული ინფორმაცია. ეს არის სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ისეთი ცვლილებების შინაარსის და მოცულობის ასახვა, რომელიც არსებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან მოსალოდნელია, რომ მოახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე. თუ შეუძლებელია მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე ამ ცვლილების გავლენის განსაზღვრა, მაშინ მისი ასახვა განმარტებით შენიშვნებში არ ხდება; მაგრამ თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების გავლენის სიდიდის ასახვა მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე არ ხდება მისი შეფასების შეუძლებლობის გამო, მაშინ საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს თავად ეს ფაქტი.

განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს სააღრიცხვო შეფასებების შინაარსი და შედეგი. ასე მაგალითად, ძირითადი საშუალებების შეფასებაზე გავლენას ახდენს ისეთი ცვლილებები, როგორიცაა:

- ნარჩენი ღირებულება;
- დემონტაჟისა და აღგომდებარეობის აღდგენის ხარჯები;
- სასარგებლო მომსახურების ვადა;
- ცვეთის ღარიცხვის მეთოდი.

ასევე, ძირითადი საშუალებების შეფასება იცვლება მათი გადაფასებისას, ამიტომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- გადაფასების თარიღი;
- მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;
- რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები;
- სიდიდე, რომლითაც ერთეულის რეალური ღირებულება განსაზღვრული იყო აქტიურ ბაზარზე ფასებთან პირდაპირ კავშირში, ან გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით შესრულებული უკანასკნელი საბაზრო ოპერაციებიდან;
- ძირითადი საშუალებების ყოველი გადაფასებული ჯგუფისათვის საბალანსო ღირებულება, რომელიც აღიარებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ ისინი აისახებოდა თვითღირებულების მოდელით;
- გადაფასებით მიღებული ნამეტი, როგორც პერიოდში მომხდარი ცვლილებების

მაჩვენებელი და აქციონერებზე ამ რეზერვის ნაშთის განაწილების ნებისმიერი შეზღუდვა.

განმარტებით შენიშვნებში ძირითად საშუალებებთან მიმართებაში აუცილებელია აგრეთვე შემდეგი ინფორმაციის გახსნა:

- დროებით გამოუყენებელი ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება;
- სრულად ამორტიზებული იმ ძირითადი საშუალებების მთლიანი საბალანსო ღირებულება, რომელთა გამოყენება ისევ გრძელდება;
- ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება, რომელიც გამოსულია აქტიური მოხმარებიდან და კვალიფიცირებული არ არის როგორც გასაყიდად გამიზნული ფასს 5-ის შესაბამისად;
- თვითღირებულების მოდელის გამოყენებისას ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება, როცა იგი არსებითად განსხვავდება საბალანსო ღირებულებისგან.

ბასს 8-ის მოთხოვნით, განმარტებით შენიშვნებში წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომებთან დაკავშირებით საწარმომ უნდა ასახოს შემდეგი:

- წინა საანგარიშგებო პერიოდის შეცდომის ხასიათი;
- თითოეული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის, შესაძლებლობის ფარგლებში, შესწორების თანხის მოცულობა ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მუხლისათვის;
- შესწორების თანხა წარდგენილ წინა საანგარიშგებო პერიოდთან ყველაზე ადრეულის დასაწყისისათვის და
- თუ კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეუძლებელია რეტროსპექტულად გადაანგარიშება, გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა; აგრეთვე იმის აღწერა, თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება.

საწარმოს განმარტებითი შენიშვნები შეუძლია წარმოადგინოს ტექსტის ან ცხრილების სახით.

და ბოლოს, საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- ხელმძღვანელის დასკვნა, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანდ ასახავს ფინანსურ მდგომარეობას, ფინანსურ შედეგებს და ფულადი სახსრების მოძრაობას;
- ის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება ყველა სათანადო ფასს-სა და ინტერპრეტაციას, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სამართლიანი წარდგენის უზრუნველსაყოფად მან გადაუხვია კონკრეტული მოთხოვნიდან;
- იმ ფასს-ის სახელწოდება, რომელსაც საწარმომ გადაუხვია, ამ გადახვევის არსი და კონკრეტული გარემოებები;
- ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ამგვარი გადახრის ფინანსური გავლენა ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ მუხლზე, რომელიც წარდგენილი იქნებოდა სტანდარტების მოთხოვნების დაცვის შემთხვევაში.

შპს "პაზი" - პასუხისმგებლობის საზოგადოება



LIMITED LIABILITY COMPANY NAZ

რეგისტრაციის ნომერი

15153125121

საიდენტიფიკაციო კოდი

207154437

საბანკო რეკვიზიტები

სს „საქართველოს ბანკი“

ცენტრალური ფილიალი (კოდი) 220101502

მიმდინარე ანგარიშის ნომერი 166491800

თბილისი, დ/დილოში ქ.გ.ბრწყინვალის, 31

იურიდიული მისამართი

naz@yahoo.com

E-mail

www.naz.ge

Web site

Tel.

533 225; 899 18 98 90

Fax

+ 95 (4) 345 345

საქმიანობა

წიგნებით ბითუმად ვაჭრობა

პრაქტიკული საპარჯიშო – შპს «NAZ»

I. პირობა

1. ბალანსი 2010 წლის 1 იანვრისათვის
2. საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის
3. დამატებითი ინფორმაცია, აღურიცხავი ოპერაციები და სააღრიცხვო პოლიტიკა
4. დავალება – ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება

II. საშუალო რვეული

III. პასუხები

საფეხური I. კორექტირებები და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვა

1. ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი
2. საცდელი ბალანსი კორექტირების შემდეგ
3. მთავარი წიგნის წარმოება

საფეხური II. დახურვის ოპერაციები

1. ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი
2. საცდელი ბალანსი დახურვის ოპერაციების შემდეგ
3. მთავარი წიგნის წარმოება

საფეხური III. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი)
2. სრული შემოსავლის ანგარიშგება
3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
4. კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება
5. მოგების გადასახადის დეკლარაცია
6. სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებები

დანართები

1. მთავარი წიგნი
2. გაანგარიშებები
 - 2.1. ცვეთისა და ამორტიზაციის გაანგარიშება
 - 2.2. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით
 - 2.3. მოგების გადასახადის გაანგარიშება
 - 2.4. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება პირდაპირი მეთოდით
 - 2.5. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდით

I. პირობა

შპს „NAZ“

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბალანსი) 2010 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით (ლარი)

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები ¹	212.000	
კომპიუტერული პროგრამა	4.000	
სულ გრძელვადიანი აქტივები	216.000	
მოკლევადიანი აქტივები		
საქონელი	70.000	
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	15.000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	20.000	
სულ მოკლევადიანი აქტივები	105.000	
სულ აქტივები		321.000
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	5.000	
გაუნაწილებელი მოგება	153.700	
სულ საკუთარი კაპიტალი	158.700	
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
მოგების გადასახადი	62.300	
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	100.000	
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	162.300	
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		321.000

2. საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ლარი)

ანგარიშის №	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
2130	შენობები	120.000	
2230	შენობების ცვეთა (2010წ.01.01.)		30.000
2150	მანქანა-დანადგარები	70.000	
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა (2010წ.01.01.)		20.000

¹ იხ. დამატებითი ინფორმაცია.

2180	სატრანსპორტო საშუალებები	60.000	
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა (2010წ.01.01.)		12.000
2160	ოფისის აღჭურვილობა	32.000	
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა (2010წ.01.01.)		8.000
2591	კომპიუტერული პროგრამა	5.000	
2691	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია (2010წ.01.01.)		1.000
1610	საქონელი (2010წ. 01.01.)	70.000	
1610	საქონელი (შესყიდვები)	135.000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	25.800	
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		35.200
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	70.000	
5150	საწესდებო კაპიტალი		5.000
5310	გაუნაწილებელი მოგება (2010წ.01.01.)		153.700
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	14.500	
7420	იჯარის ხარჯი	12.000	
7492	საკანცელარიო ხარჯები	3.100	
4140	გრძელვადიანი სესხი		52.500
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		300.000
	სულ	617.400	617.400

3. დამატებითი ინფორმაცია

1. ძირითადი საშუალებების შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია ცხრილში
ძირითადი საშუალებები 2010წ. 1 იანვრის მდგომარეობით

შარვენებლები	შენიშვნები	მანქანა-დანადგარები	სატრანსპორტო საშუალებები	ოფისის აღჭურვილობა	სულ
ოვითლ-ბა	120.000	70.000	60.000	32.000	282.000
დგროვილი ცვეთა	(30.000)	(20.000)	(12.000)	(8.000)	(70.000)
შაბლანსო ღირებულება	90.000	50.000	48.000	24.000	212.000
გამოყენების ვადა (წელი)	20	7	5	4	

2. საწარმო ფლობს კომპიუტერულ ტექნიკას, რომელიც აღირიცხება ოფისის აღჭურვილობის შემადგენლობაში.
3. არამატერიალური აქტივი – კომპიუტერული პროგრამა

მაჩვენებლები	ნაშთი 2010წ. 01.01
თვითღირებულება	5.000
დაგროვილი ცვეთა	(1.000)
საბალანსო ღირებულება	4.000
გამოყენების ვადა (წელი)	5

4. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია.

მოგების გადასახადის დეკლარაციაში ხარჯებისა და მოგების აღიარების საგადასახადო შეზღუდვები (მოცემული საწარმოსათვის):

დეკლარაციის მუხლი	ლარი
ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	20.000
არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ხარჯი	300
უიმედო ვალების ხარჯი	0
მანქანის რეალიზაციით მიღებული მოგება	0

5. საგადასახადო ბაზა წლის ბოლოს:

ძირითადი საშუალებები – 186.500 ლარი;

არამატერიალური აქტივები – 3.700 ლარი.

6. სესხი აღებულია 1 ნოემბერს, დაფარვის ვადაა 2015 წელი, საპროცენტო განაკვეთი – 20%-ი, პროცენტი გადაიხდება 6 თვეში ერთხელ.

აღურიცხავი ოპერაციები

1. მოწყობილობას ჩაუტარდა 3.500 ლარის სარეკონსტრუქციო სამუშაოები დაქირავებულ პირების მეშვეობით. სამუშაოების ღირებულება ანაზღაურებულია სრულად;
2. შეძენილია ოფისის აღჭურვილობა 3.000 ლარად, ღირებულება ანაზღაურებულია სრულად;
3. 14.000 ლარად გაიყიდა მანქანა, რომლის თვითღირებულება 15.000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა – 3.000 ლარი. ღირებულება ანაზღაურებულია;
4. წლის დასაწყისში აღმოჩენილია წინა წლის შეცდომა – საქონლის საბოლოო ნაშთის შეფასება შემცირებული იქნა 5.000 ლარით¹;

¹ ამ ოპერაციას ახლავს საგადასახადო ეფექტი. კერძოდ, წინა წელს საბოლოო ნაშთის შეფასებამ გამოიწვია ხარჯების ზრდა და შესაბამისად მოგების და მოგების გადასახადის შემცირება.

5. საქონლის საბოლოო ნაშთი შეფასდა 55.000 ლარად;
6. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერასთან დაკავშირებით საქონლის ღირებულება შემცირდა 2.500 ლარით;
7. აღმოჩენილია 3.200 ლარის გაფუჭებული (გასაყიდად და გამოსაყენებლად უვარგისი) საქონელი;
8. ერთ-ერთი დებიტორი, რომელსაც მართებს 8.000 ლარი, გაკოტრდა;
9. შრომის ანაზღაურების ხარჯები მოიცავს 2.900 ლარის საშემოსავლო გადასახადს;
10. მაისში ჩატარდა დამფუძნებელთა კრება, სადაც მიღებული იქნა გადაწყვეტილება 2009 წლის მოგებიდან 30.000 ლარის დივიდენდების გაცემისა და 25.000 ლარის ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვის შექმნის შესახებ. დივიდენდები გადახდილია.

სააღრიცხვო პოლიტიკა

1. მარაგი აღირიცხება მუდმივი მეთოდით.
2. გრძელვადიან აქტივებს ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, წლის ბოლოსათვის არსებული თვითღირებულების შესაბამისად.
3. ხარჯები კლასიფიცირდება ფუნქციების მიხედვით.
4. ზარალი მარაგის გაფუჭებიდან მიეკუთვნება კომერციულ ხარჯებს; ზარალი მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერიდან მიეკუთვნება არასაოპერაციო ხარჯებს; უიმედო ვალების ხარჯი მიეკუთვნება ადმინისტრაციის ხარჯებს.
5. დივიდენდების გაცემა განიხილება საოპერაციო საქმიანობის ნაწილად.
6. ფულადი ნაკადების ანგარიშების მომზადების მიზნებისათვის საქონლის შესყიდვებისა და ხზგადასხვა მომსახურებისათვის წარმოქმნილი ვალდებულებები განცალკევებულად აღირიცხება გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებებისაგან, რისთვისაც გამოიყენება ანგარიში 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ და ანგარიში 3113 „გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები“.
7. შესყიდვისა და რეალიზაციის ყველა ოპერაცია დარიცხვის გზით აისახება ანგარიშებზე: 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ და 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“, ხოლო შემდგომში – მოთხოვნებისა და ვალდებულებების დაფარვა.
8. ყველა ოპერაცია ხორციელდება საბანკო გადარიცხვებით.

დავალბა:

მომზადეთ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი.

მოდინარე წელს შეცდომის კორექტირება გამოიწვევს საქონლის და მოგების გადასახადის ზრდას.

სამუშაო რეზიუმე

საფეხური I.

1. კორექტირებები და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვა ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში;
2. ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარი წიგნის ანგარიშებში;
3. კორექტირებისა და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვის შემდეგ საცდელი ბალანსის მომზადება.

ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1			
2			
3			
4			

5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				

17

18

19

004120

004120

20

[illegible]

საფეხური II.

1. დახურვის ოპერაციების ასახვა ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში;
2. ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარი წიგნის ანგარიშებში;
3. დახურვის ოპერაციების ასახვის შემდეგ საცდელი ბალანსის მომზადება.

ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

		დებეტი	კრედიტი	ლარი
14				
15				
16				
17				
18				
19				

საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
დაზღუდვის ოპერაციების შემდეგ (ლარი)

[illegible]

საფეხური III.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება.

შპს „NAZ“

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

2010 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

გრძელვადიანი აქტივები

ძირითადი საშუალებები

არამატერიალური აქტივები

გადავადებული საგადასახადო აქტივები

სულ გრძელვადიანი აქტივები

მოკლევადიანი აქტივები

საქონელი

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

ეროვნული ვალიტა რეზიდენტ ბანკში

სულ მოკლევადიანი აქტივები

სულ აქტივები

297.793

საკუთარი კაპიტალი

საწესდებო კაპიტალი

გაუნაწილებელი მოგება

ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი

სულ საკუთარი კაპიტალი

გრძელვადიანი ვალდებულებები

გრძელვადიანი სესხი

მოკლევადიანი ვალდებულებები

მომდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი

გადასახდელი პროცენტი

მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები

სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები

სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

297.793

შპს „NAZ“
2010 წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგება
(ლარი)

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება		
ამონაგები		
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება		
საერთო მოგება		
სხვა შემოსავალი		
კომერციული ხარჯები		
ადმინისტრაციული ხარჯები		
სხვა ხარჯები		
ფინანსური დანახარჯები		
მოგება დაბეგვრამდე		
მოგების გადასახადის ხარჯი		
წმინდა მოგება		59.785

შპს „NAZ“
2010 წლის
ფულადი ნაკადების ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით¹
(ლარი)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
კლიენტებისგან მიღებული ფულადი სახსრები		
მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები		
თანამშრომლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები		
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები		
გადახდილი დივიდენდები		
გადახდილი მოგების გადასახადი		
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა		
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული თანხები		
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან		

¹ იხ. დანართი 2.4.

საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		

შპს „NAZ“

2010 წლის

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით¹

(ლარი)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მოგება დაბეგვრამდე		
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:		
ცვეთა		
ამორტიზაცია		
მოგება ძირითადი საშუალების რეალიზაციიდან		
საპროცენტო ხარჯი		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შემცირება		
დებიტორული დავალიანების ზრდა		
მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების შემცირება		
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები		
გადახდილი პროცენტი		
გადახდილი მოგების გადასახადი		
გადახდილი დივიდენდები		
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა		
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული თანხები		
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან		

¹ იხ. დანართი 2.5.

საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		

შპს „NAZ“

2010 წლის

კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება (ლარი)

მაჩვენებლები	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	ძირითადი სა- შუალებების განახლების რეზერვი	სულ საკუთარი კაპიტალი
ნაშთი 01.01.2010წ.				
შეცდომის კორექტირება				
ნაშთი 01.01.2010წ. გადაანგარიშებული				
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2010 წელს				
დივიდენდები				
მიმდინარე წლის სრულ შემოსავალი				
გადატანა განახლების რეზერვში				
ნაშთი 2010წ. 31 დეკემ- ბრისათვის				192.735

1	გადამხდელი:
---	-------------

2	გსნ	2	0	5	1	5	4	4	3	8
---	-----	---	---	---	---	---	---	---	---	---

მომხმარებლის გადამხდელის დეკლარაცია

განყოფილება I

3	დეკლარაციის სახე:	პირველადი	1	დაზუსტებული	4	წელი				
5	საქართველოს საწარმო	X	(საგარეო აღინიშნება V ასოთი)			6	უცხოური საწარმო			
7	მისამართი:									
8	ეკონომიკური საქმიანობის (NACE) კოდი									
9	საქმიანობის შეწყვეტის ან ლიკვიდაციის თარიღი									
10	წარედგინება:									

(საგადასახადო ორგანოს დასახელება)

განყოფილება II

(ივსება საგადასახადო ორგანოს მიერ)

11	დეკლარაციის მიღების თარიღი								
12	თანდართული დოკუმენტი			ფურცელზე					
13	რეგისტრაციის ნომერი								
14	დეკლარაციის მიმღების გვარი, სახელი								
15	დეკლარაციის მიმღების ხელმოწერა								

შენიშვნა:

დეკლარაციის გადამხდელის მიერ დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება:

- საანგარიშო წლის შედეგების მიხედვით - მომდევნო წლის I აპრილამდე;
- საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას - ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტიდან 30 დღის ვადაში;
- ლიკვიდაციის შემთხვევაში, სალიკვიდაციო კომისიის მიერ - ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში;

განაცხადი III

(მოგების გადასახადის გაანგარიშება)		(ლარი)	
ერთობლივი შემოსავალი		16	
საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	17	0	
საანგარიშო პერიოდის ბოლისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		18	
გამოქვითვები, მათ შორის:	19	0	
- შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგები	20		
- ჭელ ენერგია	21		
- დარიცხული ხელფასი	22		
- კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახდელი პროცენტები	23		
- უიმედო ქაღები	24		
- საამორტიზაციო ანაზღაურებები	25		
- სრულად გამოქვითული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26		
- სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)	27		
- ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები	28		
- სხვა გამოქვითვები	29		
ჯამი	30	0	31
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოქვითვებზე			32
გამოქვითვების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე	33	0	
წინა წლების ზარალი	34		
დაბეგვრისაგან გათავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)	35	0	
დასაბეგრი მოგება			36
მოგების გადასახადი			37
საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი	38	0	
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი	39	0	
კუთვნილი მოგების გადასახადი			40

დეკლარაციაში მოცემული მონაცემების ურყეარობა და სისრულეს ვადასტურებ

41	საწარმოს ხელმძღვანელის გვარი, სახელი	ზენა
----	--------------------------------------	------

41	საწარმოს ხელმძღვანელის ხელმოწერა	
----	----------------------------------	--

43	ხელმოწერის თარიღი	0	1	0	3	1	0
----	-------------------	---	---	---	---	---	---

1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

[illegible]

1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

[illegible]

1610 საქონელი

[illegible]

2130 შენობები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2230 შენობების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2150 მანქანა-დანადგარები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2180 სატრანსპორტო საშუალებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2160 ოფისის აღჭურვილობა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2591 კომპიუტერული პროგრამა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2691 კომპიუტერული პროგრამის ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3113 გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3310 მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3320 საშემოსავლო გადასახადი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3410 გადასახდელი პროცენტი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

3420 გადასახდელი დივიდენდები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

4140 გრძელვადიანი სესხი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

5150 საწესდებო კაპიტალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

5310 გაუნაწილებელი მოგება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

5330 საანგარიშებო პერიოდის მოგება-ზარალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

5421 ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7210 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7213 მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7410 შრომის ანაზღაურების ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7420 იჯარის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7455 ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7461 უიმელო ვალების ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

7492 საკანცელარიო ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

8130 არასაოპერაციო მოგება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

8210 საპროცენტო ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

8224 ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

9210 მოგების გადასახადის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			

2. გაანგარიშებები

2.1. ცვეთისა და ამორტიზაციის გაანგარიშება

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება წლის ბოლოს

მაჩვენებლები	შენიშვნები	მოწყობილობა	მანქანები	ოფისის აღჭურვილობა	სულ
--------------	------------	-------------	-----------	-----------------------	-----

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება

ნაშთი წლის და- საწყისში					
შეძენა					
რემონტი					
რეალიზაცია					
ნაშთი წლის ბოლოს					

ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა

ნაშთი წლის დასაწყისში					
გამოყენების ვადა (წელი)					
რეალიზაცია					
ცვეთის ხარჯი					
დაგროვილი ცვეთა წლის ბოლოს					

ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს

საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს					
---------------------------------------	--	--	--	--	--

კომპიუტერული პროგრამა	თვითღირებულება	ამორტიზაცია
ნაშთი 01.01.2010წ.		
2010 წ. ამორტიზაციის ხარჯი (5.000/5წ.)		
ნაშთი 01.01.2011წ.		

ხარჯი: ძირითადი საშუალებების ცვეთა

კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია

მანქანის რეალიზაციით მიღებული მოგება

2.2. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით

მაჩვენებლები	ლარი	
	გაანგარიშება	ჯამი
რეალიზაციის საქონლის თვითღირებულება		
კომერციული ხარჯები		
ადმინისტრაციული ხარჯები		
სხვა ხარჯები		

2.3. მოგების გადასახადის გაანგარიშება

დროებითი სხვაობის გაანგარიშება (ლარი)

სტრ. №	მაჩვენებლები	ძირითადი საშუალებები	არამატერიალური აქტივები	სულ
1	საბალანსო ღირებულება			
2	საგადასახადო ბაზა			
3	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (სტრ.2 - სტრ.1)			
4	გადავადებული საგადასახადო აქტივი (სტრ.3 * 15%)			

მოგების გადასახადის ხარჯის გაანგარიშება

სტრ. №	მაჩვენებლები	ლარი
1	საგადასახადო მოგების გადასახადი – იხ. საგადასახადო დეკლარაცია	
2	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	
3	მოგების გადასახადის ხარჯი (სტრ.1 – სტრ.2)	

2.4. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება პირდაპირი მეთოდით

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრების დადგენა შესაძლებელია როგორც დამატალანსებელი თანხა კრედიტორული დავალიანების ანგარიშიდან:

3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები¹

დებეტი		კრედიტი	
ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)		საწყისი ნაშთი	
		შესყიდვები	
		იჯარის ხარჯი	
		საკანცელარიო ხარჯი	
		რემონტის ხარჯი	
საბოლოო ნაშთი			

მყიდველებისაგან მიღებული ფულადი სახსრების დადგენა შესაძლებელია როგორც დამაბალანსებელი თანხის დებიტორული დავალიანების ანგარისიდან:

1410 მოთხოვნები
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან²

დებეტი		კრედიტი	
საწყისი ნაშთი		უიმედო ვალი	
რეალიზაცია		ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)	
		საბოლოო ნაშთი	

გადახდილი მოგების გადასახადის დადგენა შესაძლებელია როგორც დამაბალანსებელი თანხის მოგების გადასახადის ანგარისიდან:

3310 მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი

დებეტი		კრედიტი	
ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)		საწყისი ნაშთი	
		დარიცხული	
საბოლოო ნაშთი		კორექტირებული	

¹ იხ. მთავარი წიგნი, ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“, ანგარიში 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“.

² იხ. მთავარი წიგნი, ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“, ანგარიში 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“.

საბრუნავი კაპიტალის ცვლილებები	
დებიტორული დავალიანების ზრდა	
საქონლის შემცირება	
კრედიტორული დავალიანების შემცირება	

პასუხები

საფესური I.

1. კორექტირებები და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვა ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში;
2. ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარი წიგნის ანგარიშებში;
3. კორექტირებისა და აღურიცხავი ოპერაციების ასახვის შემდეგ საცდელი ბალანსის მომზადება.

ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

		დებიტი	კრედიტი	ლარი
	მანქანა-დანადგარები	2150		3.500
	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		3110	3.500
1	მოწყობილობის სარემონტო სამუშაოების კაპიტალიზაცია და ვალდებულების წარმოქმნა			
	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	3110		3.500
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	3.500
	ვალდებულების დაფარვა			
	ოფისის აღჭურვილობა	2160		3.000
	გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები		3113	3.000
2	ოფისის აღჭურვილობის შეძენა და ვალდებულების აღიარება			
	გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები	3113		3.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	3.000
	ვალდებულების დაფარვა			

3	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		14.000
	არასაოპერაციო შემოსავალი		8190	14.000
	მანქანის რეალიზაციის ამონაგების აღიარება			
	არასაოპერაციო შემოსავალი	8190		15.000
	სატრანსპორტო საშუალებები		2180	15.000
	რეალიზებული მანქანის თვითღირებულების ჩამოწერა			
	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	2280		3.000
	არასაოპერაციო შემოსავალი		8190	3.000
	რეალიზებული მანქანის ცვეთის ჩამოწერა			
	არასაოპერაციო შემოსავალი	8190		2.000
	არასაოპერაციო მოგება		8130	2.000
	მანქანის რეალიზაციით მიღებული მოგების აღიარება			
4	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი ¹	7455		34.250
	შენიშვნების ცვეთა		2230	6.000
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა		2250	10.500
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		2260	8.750
	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		2280	9.000
	ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვა			
5	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		1.000
	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია		2691	1.000
	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაციის დარიცხვა			
6	საქონელი	1610		5.000
	გაუნაწილებელი მოგება		5310	5.000
	შეცდომის კორექტირება – საქონლის საწყისი ნაშთის გაზრდა			
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		750
	მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი		3310	750
	მოგების გადასახადის კორექტირება – მოგების გადასახადის გაზრდა 750 ლარის ოდენობით (5.000*15%)			
7	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	8224		2.500
	საქონელი		1610	2.500
	მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერით მიღებული ზარალის აღიარება			
8	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი	7213		3.200
	საქონელი		1610	3.200
	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალის აღიარება			

¹ იხ. დანართი 2.1

	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	7210		149.300
9	საქონელი		1610	149.300
	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების აღიარება (75.000 + 129.300 ¹ - 55.000)			
	უიმედო ვალების ხარჯები	7461		8.000
10	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1410	8.000
	დებიტორული დავალიანების ჩამოწერა			
11	საპროცენტო ხარჯები	8210		1.750
	გადასახდელი პროცენტი		3410	1.750
	გადასახდელი პროცენტის დარიცხვა (52.500 * 20% * 2/12)			
	გაუნაწილებელი მოგება	5310		55.000
12	გადასახდელი დივიდენდები		3420	30.000
	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი		5421	25.000
	2009 წლის მოგებიდან დივიდენდების გამოცხადება და სპეციალური რეზერვის შექმნა			
13	გადასახდელი დივიდენდები	3420		30.000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	30.000
	დივიდენდის გაცემა			

**საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
კორექტირების შემდეგ (ლარი)**

ანგარი- შის №	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედი- ტი
2130	შენობები	120.000	
2230	შენობების ცვეთა (2010წ.31.12)		36.000
2150	მანქანა-დანადგარები	73.500	
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა (2010წ.31.12)		30.500
2180	სატრანსპორტო საშუალებები	45.000	
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა (2010წ.31.12)		18.000
2160	ოფისის აღჭურვილობა	35.000	
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა (2010წ.31.12)		16.750
2591	კომპიუტერული პროგრამა	5.000	
2691	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია (2010წ.31.12)		2.000

¹ შესყიდვები მინუს ჩამოწერილი მარაგი: 135.000 - 2.500 - 3.200 = 129.300.

1610	საქონელი	55.000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	17.800	
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		35.200
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	47.500	
5150	საწესდებო კაპიტალი		5.000
5310	გაუნაწილებელი მოგება (2010წ.31.12)		102.950
3310	მიმდინარე (გადასახადელი) მოგების გადასახადი		750
7210	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	149.300	
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	14.500	
7420	იჯარის ხარჯი	12.000	
7492	საკანცელარიო ხარჯები	3.100	
7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	35.250	
8210	საპროცენტო ხარჯები	1.750	
8224	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	2.500	
7213	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი	3.200	
7461	უიმედო ვალების ხარჯები	8.000	
4140	გრძელვადიანი სესხი		52.500
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		300.000
5421	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი		25.000
8130	არასაოპერაციო მოგება		2.000
3410	გადასახდელი პროცენტი		1.750
	სულ	631.400	631.400

საშპს ური II.

1. დახურვის ოპერაციების ასახვა ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალში;
2. ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარი წიგნის ანგარიშებში;
3. დახურვის ოპერაციების ასახვის შემდეგ საცდელი ბალანსის მომზადება.

ოპერაციების რეგისტრაციის ჟურნალი

		დებეტი	კრედიტი	ლარი
14	შემოსავალი რალიზაციიდან	6110		300.000
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი		5330	300.000
	რეალიზაციის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
15	არასაოპერაციო მოგება	8130		2.000
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი		5330	2.000
	არასაოპერაციო მოგების გადატანა მოგება-ზარალზე			
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		229.600
	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება		7210	149.300
	შრომის ანაზღაურების ხარჯები		7410	14.500
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი		7455	34.250
	იჯარის ხარჯი		7420	12.000
	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან		8224	2.500
	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი		7213	3.200
	უიმედო ვალების ხარჯები		7461	8.000
	საპროცენტო ხარჯი		8210	1.750
	საკანცელარიო ხარჯები		7492	3.100
	ამორტიზაციის ხარჯი		7455	1.000
	ხარჯების გადატანა (დახურვა) მოგება-ზარალის ანგარიშზე			
	მოგების გადასახადის ხარჯი ¹	9210		14.858
	მიმდინარე მოგების გადასახადი		3310	14.858
	მოგების გადასახადის დარიცხვა			
17	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		2.243
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	2.243
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება და მოგების გადასახადის ხარჯის შემცირება			

იხ. დანართი 2.3.

18	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		12.615
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	12.615
	მოგების ხარჯის გადატანა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალზე			
19	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		59.785
	გაუნაწილებელი მოგება		5310	59.785
	საანგარიშგებო პერიოდის მოგების გადატანა გაუნაწილებელ მოგებაზე			

**საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
დახურვის ოპერაციების შემდეგ (ლარი)**

ანგარი- შის №	ანგარიშის დასახელება	დებიტი	კრედიტი
2130	შენობები	120.000	
2230	შენობების ცვეთა (2010წ.31.12)		36.000
2150	მანქანა-დანადგარები	73.500	
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა (2010წ.31.12)		30.500
2180	სატრანსპორტო საშუალებები	45.000	
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა (2010წ.31.12)		18.000
2160	ოფისის აღჭურვილობა	35.000	
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა (2010წ.31.12)		16.750
2591	კომპიუტერული პროგრამა	5.000	
2691	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია (2010წ.31.12)		2.000
1610	საქონელი	55.000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	17.800	
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		35.200
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	47.500	
5150	საწესდებო კაპიტალი		5.000
5310	გაუნაწილებელი მოგება (2010წ.31.12)		162.735
4140	გრძელვადიანი სესხი		52.500
5421	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი		25.000
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2.243	
3310	მომდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი		15.608
3410	გადასახდელი პროცენტი		1.750
	სულ	401.043	401.043

საფშეური III. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება.

შპს „NAZ“

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება
2010 წლის 31 დეკემბრისათვის (ლარი)

გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	172.250	
არამატერიალური აქტივები	3.000	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	<u>2.243</u>	
სულ გრძელვადიანი აქტივები	177.493	
მოკლევადიანი აქტივები		
საქონელი	55.000	
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	17.800	
ეროვნული ვალიტა რეზიდენტ ბანკში	<u>47.500</u>	
სულ მოკლევადიანი აქტივები	120.300	
სულ აქტივები		297.793
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	5.000	
გაუნაწილებელი მოგება	162.735	
ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი	<u>25.000</u>	
სულ საკუთარი კაპიტალი	192.735	
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
გრძელვადიანი სესხი	52.500	
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
მომდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი	15.608	
გადასახდელი პროცენტი	1.750	
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	<u>35.200</u>	
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	52.558	
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		297.793

შპს „NAZ“

2010 წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგება¹ (ლარი)

ამონაგები	300.000
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(149.300)
საერთო მოგება	150.700
სხვა შემოსავალი	2.000
კომერციული ხარჯები	(3.200)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(72.850)
სხვა ხარჯები	(2.500)
ფინანსური დანახარჯები	(1.750)
მოგება დაბეგვრამდე	72.400
მოგების გადასახადის ხარჯი ²	(12.615)
წმინდა მოგება	59.785

შპს „NAZ“

2010 წლის

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით³

(ლარი)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
კლიენტებისგან მიღებული ფულადი სახსრები	289.200	
მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(218.400)	
თანამშრომლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები	(14.500)	
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	56.300	
გადახდილი დივიდენდები	(30.000)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(62.300)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		(36.000)
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(3.000)	
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	14.000	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		11.000

¹ იხ. დანართი 2.2.² იხ. დანართი 2.3.³ იხ. დანართი 2.4

ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	52.500	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		52.500
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		27.500
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		20.000
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		47.500

შპს „NAZ“

2010 წლის

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით¹

(ლარი)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მოგება დაბეგვრამდე	72.400	
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:		
ცვეთა	34.250	
ამორტიზაცია	1.000	
მოგება ძირითადი საშუალების რეალიზაციიდან	(2.000)	
საპროცენტო ხარჯი	1.750	
	103.900	
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა შემცირება	20.000	
დებიტორული დავალიანების ზრდა	(2.800)	
მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების შემცირება	(64.800)	
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები	56.300	
გადახდილი პროცენტი	0	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(62.300)	
გადახდილი დივიდენდები	(30.000)	(36.000)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(3.000)	
ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	14.000	

¹ იხ. დანართი 2.5

საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		11.000
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	52.500	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		52.500
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		27.500
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		20.000
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		47.500

შპს „NAZ“

2010 წლის

კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება

(ლარი)

მაჩვენებლები	საწესდრო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი	სულ საკუთარი კაპიტალი
ნაშთი 01.01.2010წ.	5.000	153.700	—	158.700
შეცდომის კორექტირება		4.250 (5.000-750)	—	4.250
ნაშთი 01.01.2010წ. გადაანგარიშებული	5.000	157.950	—	162.950
საკუთარი კაპიტალის ცვლილება 2010 წელს				
დივიდენდები		(30.000)		(30.000)
მიმდინარე წლის სრული შემოსავალი		59.785		59.785
გადატანა განახლების რეზერვში		(25.000)	25.000	0
ნაშთი 2010წ. 31 დეკემბრისათვის	5.000	162.735	25.000	192.735

1	გადამხდელი: შპს „NAZ“
---	-----------------------

2	გსნ	2	0	5	1	5	4	4	3	8
---	-----	---	---	---	---	---	---	---	---	---

მომხმარებლის გადასახადის დეკლარაცია

განყოფი I

3	დეკლარაციის სახე:	პირველადი	1	დაზუსტებული	4	წელი	2	0	1	0	
5	საქართველოს საწარმო	X	(საჭირო აღინიშნება V ახლოთ)			6	უცხოური საწარმო				
7	მისამართი:	ქ. თბილისი, დ/დილომი, გ. ბრწყინვალის №31									
8	ეკონომიკური საქმიანობის (NACE) კოდი										
9	საქმიანობის შეწყვეტის ან ლიკვიდაციის თარიღი										
10	წარედგინება:	ქ. თბილისი, დ/დილომი, გ. ბრწყინვალის №31									
(საგადასახადო ორგანოს დასახელება)											

განყოფი II

(ივსება საგადასახადო ორგანოს მიერ)

11	დეკლარაციის მიღების თარიღი	3	1	0	3	2	0	1	0			
12	თანდართული დოკუმენტი	3	ფურცელზე									
13	რეგისტრაციის ნომერი	1	5	1	5	3	1	2	5	1	2	1
14	დეკლარაციის მიმღების გვარი, სახელი											
15	დეკლარაციის მიმღების ხელმოწერა											

შენიშვნა:
 მომხმარებლის გადასახადის გადახდელის მიერ დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოს წარედგინება:
 ა) საანგარიშო წლის შედეგების მიხედვით - მომდევნო წლის 1 აპრილამდე;
 ბ) საქართველოში ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტისას - ეკონომიკური საქმიანობის შეწყვეტიდან 30 დღის ვადაში;
 გ) ლიკვიდაციის შემთხვევაში, სალიკვიდაციო კომისიის მიერ - ლიკვიდაციის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებიდან 15 კალენდარული დღის ვადაში;

განყოფი III

(მოგების გადასახადის გაანგარიშება)		(ლარი)	
ერთობლივი შემოსავალი		16	300 000
საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		17	75000
საანგარიშო პერიოდის ბოლისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები		18	55000
გამოკეთებები, მათ შორის:		19	180950
- შეძენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგები	20	129300	
- ჯგ უნერგია	21	0	
- ღარიცხული ხელფასი	22	14500	
- კრედიტისათვის (სესხისათვის) გადახდილი ან გადასახდელი პროცენტები	23	1750	
- უიმედო ვალები	24	0	
- სამორტიზაციო ანარეცხები	25	20300	
- სრულად გამოკეთებული 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალებები	26	0	
- სრულად გამოკეთებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება (ს.კ. 183, 13)	27	0	
- ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები	28	0	
- სხვა გამოკეთებები	29	15100	
ჯამი	30	255950	31 355000
ერთობლივი შემოსავლის გადამეტება გამოკეთებულზე		32	99050
გამოკეთებების გადამეტება ერთობლივ შემოსავალზე		33	0
წინა წლების ზარალი		34	0
დაბეგვრისაგან გათავისუფლებული მოგება (შემოსავალი)		35	0
დასაბეგრი მოგება		36	99050
მოგების გადასახადი		37	14858
საქართველოში გადახდის წყაროსთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი		38	0
საქართველოს ფარგლებს გარეთ გადახდილი მოგების გადასახადი		39	0
კუთვნილი მოგების გადასახადი		40	14858

დამკლარაფრებული მოცემული მონაცემების უზრუნველყოფა და სისრულეს ვალდებულება

41	საწარმოს ხელმძღვანელის გვარი, სახელი	ზენა
41	საწარმოს ხელმძღვანელის ხელმოწერა	
43	ხელმოწერის თარიღი	0 1 0 3 1 0

შპს „NAZ“

2010 წელი

სააღრიცხვო პოლიტიკა და განმარტებები

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფასს-ის შესაბამისად.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები

1. საწარმოს გააჩნია მხოლოდ ერთი ჯგუფის მატერიალური ფასეულობა – საქონელი.
2. საწარმო იყენებს საქონლის აღრიცხვის უწყვეტ მეთოდს.
3. ინვენტარიზაცია ტარდება კვარტალში ერთხელ.
4. ნაშთად დარჩენილი საქონელი ფასდება საშუალო შეწონილი მეთოდით.
5. წლის ბოლოს ტარდება საქონლის გაუფასურებაზე ტესტირება და გამოვლენილი დანაკლისი აღიარდება ზარალად. საანგარიშო წელს გამოვლენილ იქნა საქონლის გაუფასურება 2.500 ლარით და ამავე დროს აღმოჩენილ იქნა დაზიანებული წიგნები 3.200 ლარის ღირებულების.

ძირითადი საშუალებები

1. საწარმოს გააჩნია ძირითადი საშუალებების შემდეგი ჯგუფები: შენობები, მოწყობილობები, მანქანები, ოფისის აღჭურვილობა. ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს შეადგენს 172.250 ლარს, ხოლო დაგროვილი ცვეთა – 101.250 ლარს.
2. გრძელვადიან აქტივებს ცვეთა ერიცხება წრფივი მეთოდით, შეძენილ აქტივებს ცვეთა ერიცხება სრულად, ხოლო რეალიზებულ აქტივებს გასვლის წელს ცვეთა არ ერიცხება. მიმდინარე წლის ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯმა შეადგინა 35.250 ლარი.
3. ძირითადი საშუალებების კაპიტალური ხასიათის სამუშაოები ტარდება წინასწარ შედგენილი სამუშაო გრაფიკის შესაბამისად. საანგარიშო წელს ჩატარდა მოწყობილობის რემონტი 3.500 ლარის ოდენობით.
4. შეძენილ იქნა 3.000 ლარის ოფისის აღჭურვილობა.
5. განხორციელდა პარტნიორების მიერ წინა წელს მიღებული გადაწყვეტილება „მერსედესის“ მარკის მანქანის გაყიდვის შესახებ. მანქანის საბალანსო ღირებულება იყო 12.000 ლარი, გაიყიდა 14.000 ლარად, რამაც საწარმოს მოუტანა 2.000 ლარის მოგება.
6. ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაცია ტარდება წლიური ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პერიოდში – 15 იანვრიდან 30 იანვრამდე.

არამატერიალური აქტივები

1. საწარმოს გააჩნია ერთი სახის არამატერიალური აქტივი – კომპიუტერული პროგრამა.
2. პროგრამას ამორტიზაცია ერიცხება წრფივი მეთოდით 5 წლის განმავლობაში.
3. პროგრამის საბალანსო ღირებულება 3.000 ლარია, ხოლო დაგროვილი ამორტიზაცია – 2.000 ლარი.

ხარჯების კლასიფიკაცია

1. საწარმოს ხარჯების კლასიფიკაციას ახდენს ფუნქციების მიხედვით.
2. წიგნების საბალანსო ღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერა და დაზიანების ხარჯები მიჩნეულია წიგნების ბიზნესისათვის გარდაუვალ ხარჯად და სააღრიცხვო პოლიტიკით მიეკუთვნება კომერციულ ხარჯებს.

დებიტორული დავალიანება

1. უიმედო ვალად ითვლება გაკოტრებული საწარმოს დებიტორული დავალიანება, რომელიც აღმოჩენისთანავე ჩამოიწერება და აღიარდება ზარალად.
2. საანგარიშო წელს უიმედო ვალების ხარჯმა შეადგინა 8.000 ლარი.

დანართი 1

დანართი 1. მთავარი წიგნი

შპს „NAZ“ მთავარი წიგნი

2010 წელი (ლარი)

1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	№		
სბ ¹	ნაშთი 01.01.2010წ			20.000
სბ	გრძელვადიანი სესხი	4140	52.500	361.700
დამაბა- ლანსე- ბელი	მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410	289.200 ²	309.200
დამაბა- ლანსე- ბელი	მოწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან წარმოქმნილი ვალდებ- ულებები	3110		214.900 ²
სბ	გადასახდელი ხელფასი	3130		11.600
სბ	საშემოსავლო გადასახადი	3320		2.900
სბ	მოგების გადასახადი	3310		62.300
1	მოწოდებიდან და მომსახურე- ბიდან წარმოქმნილი ვალდებ- ულებები	3110		3.500
2	გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებ- ულებები	3113		3.000
3	სხვა არასაოპერაციო შემოსავა- ლები	8190	14.000	77.500
13	გადახდელი დივიდენდები	3420		30.000
	ნაშთი 01.01. 2011წ.			47.500

¹ სბ – საცდელი ბალანსიდან 2010წ. 01.01 მდგომარეობით

² კორექტირებამდე განხორციელებული ოპერაციების შედეგი

1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				15.000
სბ	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	300.000		315.000
დამაბალან- სებელი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		289.200	25.800
10	უიმელო ვალების ხარჯები	7461		8.000	17.800
	ნაშთი 01.01.2011წ.				17.800

1610 საქონელი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				70.000
6	შეცდომის კორექტირება	5310	5.000		75.000
სბ	მოწოდებიდან და მომსახურები- დან წარმოქმნილი ვალდებულე- ბა (შესყიდვები)	3110	135.000		210.000
7	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	8224		2.500	207.500
8	ზარალი საქონლის გაფუჭებით	7213		3.200	204.300
9	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	7210		149.300	55.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				55.000

2130 შენობები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				120.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				120.000

2230 შენობების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				30.000
4	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		6.000	36.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				36.000

2150 მანქანა-დანადგარები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				70.000
1	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	3110	3.500		73.500
	ნაშთი 01.01.2011წ.				73.500

2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				20.000
4	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		10.500	30.500
	ნაშთი 01.01.2011წ.				30.500

2160 ოფისის აღჭურვილობა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				32.000
2	გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები	3113	3.000		35.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				35.000

2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				8.000
4	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		8.750	16.750
	ნაშთი 01.01.2011წ.				16.750

2180 სატრანსპორტო საშუალებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				60.000
3	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალები	8190		15.000	45.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				45.000

2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				12.000
3	სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	8190	3.000		9.000
4	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		9.000	18.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				18.000

2340 გადავადებული საგადასახდო აქტივი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
12	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	2.243		2.243
	ნაშთი 01.01.2011წ.				2.243

2591 კომპიუტერული პროგრამა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				5.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				5.000

2691 კომპიუტერული პროგრამის ცვეთა

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებიტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				1.000
5	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455		1.000	2.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				2.000

3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				100.000
სბ	შესყიდვები	1610		135.000	235.000
სბ	საკანცელარიო ხარჯი	7492		3.100	238.100
სბ	იჯარის ხარჯი	7420		12.000	250.100
1	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		3.500	253.600
დამაბა- ლანსე- ბელი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	218.400		35.200
	ნაშთი 01.01.2011წ.				35.200

3113 გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
2	ოფისის აღჭურვილობა	2160		3.000	3.000
2	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	3.000		0

3310 მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				62.300
სბ	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	62.300		0
6	გაუნაწილებელი მოგება	5310		750	750
17	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		14.858	15.608
	ნაშთი 01.01.2011წ.				15.608

3320 საშემოსავლო გადასახადი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
სბ	შრომის ანაზღაურება	7410		2.900	2.900
სბ	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	2.900		0
	ნაშთი 01.01.2011წ.				0

3410 გადასახდელი პროცენტი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
11	საპროცენტო ხარჯი	8210		1.750	1.750
	ნაშთი 01.01.2011წ.				1.750

3420 გადასახდელი დივიდენდები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
12	გაუნაწილებელი მოგება	5310		30.000	30.000
13	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	30.000		0
	ნაშთი 01.01.2011წ.				0

4140 გრძელვადიანი სესხი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
სბ	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		52.500	52.500
	ნაშთი 01.01.2011წ.				52.500

5150 საწესდებო კაპიტალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				5.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				5.000

იონამ	იტვირთ	იტვირთ	იონამგზავნის რეგისტრაციის		პერი
			#	დასახელება	
0				ნაშთი 01.01.2010წ.	ბ
009.5	009.5		0140	საპროცენტო ხარჯი	ბ
0		009.5	0150	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	ბ
0				ნაშთი 01.01.2011წ.	ბ

5310 გაუნაწილებელი მოგება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	ნაშთი 01.01.2010წ.				153.700
6	საქონელი	1610		5.000	158.700
6	მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი	3310	750		157.950
12	გადასახდელი დივიდენდები	3420	30.000		127.950
12	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი	5421	25.000		102.950
19	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		59.785	162.735
	ნაშთი 01.01.2011წ.				162.735

5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
14	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		300.000	300.000
15	არასაოპერაციო მოგება	8130		2.000	302.000
	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	7210	149.300		152.700
	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	7410	14.500		138.200
	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	7455	34.250		103.950
	იჯარის ხარჯი	7420	12.000		91.950
16	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	8224	2.500		89.450
	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი	7213	3.200		86.250
	უიმედო ვალების ხარჯები	7461	8.000		78.250
	საპროცენტო ხარჯი	8210	1.750		76.500
	საკანცელარიო ხარჯი	7492	3.100		73.400
	ამორტიზაციის ხარჯი	7455	1.000		72.400
18	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	12.615		59.785
19	გაუნაწილებელი მოგება	5310		59.785	0

5421 ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
	ნაშთი 01.01.2010წ.				0
12	გაუნაწილებელი მოგება	5310		25.000	25.000
	ნაშთი 01.01.2011წ.				25.000

6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410		300.000	300.000
14	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	300.000		0

7210 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
9	საქონელი	1610	149.300		149.300
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		149.300	0

7213 მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
8	საქონელი	1610	3.200		3.200
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		3.200	0

7410 შრომის ანაზღაურების ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	გადასახდელი ხელფასი	3130	14.500		14.500
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		14.500	0

7420 იჯარის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
სბ	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	3110	12.000		12.000
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		12.000	0

7455 ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
4	შენობების ცვეთა	2230	6.000		6.000
	მანქანა-დანადგარების ცვეთა	2250	10.500		16.500
	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	2260	8.750		25.250
	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	2280	9.000		34.250
5	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია	2691	1.000		34.250
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		34.250	0

7461 უიმედო ვალების ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
10	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410	8.000		8.000
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		8.000	0

7492 საკანცელარიო ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
	ვალდებულება მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	3110	3.100		3.100
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		3.100	0

8130 არასაოპერაციო მოგება

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
3	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალები	8190		2.000	2.000
15	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330	2.000		0

8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
3	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		14.000	14.000
	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	2280		3.000	17.000
	სატრანსპორტო საშუალებები	2180	15.000		2.000
	არასაოპერაციო მოგება	8130	2.000		0

8210 საპროცენტო ხარჯები

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
11	გადასახდელი პროცენტი	3420	1.750		1.750
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		1.750	0

8224 ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
7	საქონელი	1610	2.500		2.500
16	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		2.500	0

9210 მოგების გადასახადის ხარჯი

ოპერ. #	მოკორესპონდენტო ანგარიში		დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
	დასახელება	#			
17	მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი	3310	14.858		14.858
17	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		2.243	12.615
18	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	5330		12.615	0

დანართი 2. გაანგარიშებები

2.1. ცვეთისა და ამორტიზაციის გაანგარიშება ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება წლის ბოლოს

	შენიშვნები	მოწყობილობა	მანქანები	ოფისის აღჭურვი- ლობა	სულ
ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება					
ნაშთი წლის დასაწყისში	120.000	70.000	60.000	32.000	282.000
შეძენა				3.000	3.000
რემონტი		3.500			3.500
რეალიზაცია			(15.000)		(15.000)
ნაშთი წლის ბოლოს	120.000	73.500	45.000	35.000	273.500
ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა					
ნაშთი წლის დასაწყისში	30.000	20.000	12.000	8.000	70.000
გამოყენების ვადა (წელი)	20	7	5	4	
რეალიზაცია			(3.000)		(3.000)
ცვეთის ხარჯი	6.000 (120.000/ 20)	10.500 (73.500/7)	9.000 45.000/5)	8.750 (35.000/4)	34.250
დაგროვილი ცვეთა წლის ბოლოს	36.000 (30.000+ 6.000)	30.500 (20.000+ 10.500)	18.000 (12.000- 3.000+ 9.000)	16.750 (8.000+ 8750)	101.250
ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს					
საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს	84.000 (120.000- 36.000)	43.000 (73.500- 30.500)	27.000 (45.000- 18.000)	18.250 (35.000- 16.750)	172.250

კომპიუტერული პროგრამა	თვითღირებულება	ამორტიზაცია
ნაშთი 01.01.200წ.	5.000	1.000
2010 წ. ამორტიზაციის ხარჯი (5.000/5წ.)		1.000
ნაშთი 01.01.2011წ.	5.000	2.000

ხარჯი: ძირითადი საშუალებების ცვეთა 34.250
 კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია 1.000
 მანქანის რეალიზაციით მიღებული მოგება 2.000

2.2. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით

მაჩვენებლები	ლარი	
	გაანგარიშება	ჯამი
რეალიზაციის საქონლის თვითღირებულება	75.000+129.000-55.000	149.300
კომერციული ხარჯები		3.200
ადმინისტრაციული ხარჯები	1.000+34.250+8.000+14.500+12.000+3.100	72.850
სხვა ხარჯები		2.500

2.3. მოგების გადასახადის გაანგარიშება დროებითი სხვაობის გაანგარიშება (ლარი)

სტრ. №	მაჩვენებლები	ძირითადი საშუალებები	არამატერიალური აქტივები	სულ
1	საბალანსო ღირებულება	172.250	3.000	175.250
2	საგადასახადო ბაზა	186.500	3.700	190.200
3	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (სტრ.2 – სტრ.1)	14.250	700	14.950
4	გადავადებული საგადასახადო აქტივი (სტრ.3 * 15%)	2.138	105	2.243

მოგების გადასახადის გაანგარიშება

სტრ. №	მაჩვენებლები	ლარი
1	საგადასახადო მოგების გადასახადი – იხ. საგადასახადო დეკლარაცია ($99.050 * 15\%$)	14.858
2	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	(2.243)
3	მოგების გადასახადის ხარჯი (სტრ.1 – სტრ.2)	12.615

2.4. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება პირდაპირი მეთოდით

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრების დადგენა შესაძლებელია, როგორც დამაბალანსებელი თანხა კრედიტორული დავალიანების ანგარიშიდან:

3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები¹

დებეტი		კრედიტი	
ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)	218.400	საწყისი ნაშთი	100.000
		შესყიდვები	135.000
		იჯარის ხარჯი	12.000
		საკანცელარიო ხარჯი	3.100
		რემონტის ხარჯი	3.500
	253.600		253.600

მყიდველებისაგან მიღებული ფულადი სახსრების დადგენა შესაძლებელია როგორც დამაბალანსებელი თანხის დებიტორული დავალიანების ანგარიშიდან:

1410 მოთხოვნები
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან²

დებეტი		კრედიტი	
საწყისი ნაშთი	15.000	უიმედო ვალი	8.000
რეალიზაცია	300.000	ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)	289.200
		საბოლოო ნაშთი	17.800
	315.000		315.000

გადახდილი მოგების გადასახადის დადგენა შესაძლებელია როგორც დამაბალანსებელი თანხის მოგების გადასახადის ანგარიშიდან:

¹ იხ. მთავარი წიგნი, ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“, ანგარიში 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“

² იხ. მთავარი წიგნი, ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“, ანგარიში 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“

3310 მიმდინარე (გადასახდელი) მოგების გადასახადი

დებეტი		კრედიტი	
ფულადი სახსრები (დამაბალანსებელი)	62.300	საწყისი ნაშთი	62.300
საბოლოო ნაშთი	15.608	დარიცხული	14.858
	77.908	კორექტირებული	750
			77.908

2.5. ფულადი ნაკადების გაანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდით

საბრუნავი კაპიტალის ცვლილებები	ლარი
დებიტორული დავალიანების ზრდა (17.800 – 15.000)	(2.800)
საქონლის მარაგის შემცირება (55.000 – 75.000)	20.000
კრედიტორული დავალიანების შემცირება (35.200 – 100.000)	(64.800)

გამოყენებული ლიტერატურა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (IAS). თბ. 2009.

1. ფასს 1 ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პირველად გამოყენება
2. ფასს 3 საწარმოთა გაერთიანება
3. ფასს 5 გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები
4. ფასს 7 ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები
5. ფასს 8 საოპერაციო სეგმენტი
6. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები
7. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
8. ბასს 2 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები
9. ბასს 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
10. ბასს 8 სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები
11. ბასს 10 საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები
12. ბასს 11 სამშენებლო კონტრაქტები
13. ბასს 12 მოგებიდან გადასახადები
14. ბასს 16 ძირითადი საშუალებები
15. ბასს 17 იჯარა
16. ბასს 18 ამონაგები
17. ბასს 19 დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები
18. ბასს 21 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები
19. ბასს 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები
20. ბასს 27 კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება
21. ბასს 28 ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში
22. ბასს 31 ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა
23. ბასს 32 ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა
24. ბასს 33 შემოსავალი აქციაზე
25. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება
26. ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები
27. ბასს 38 არამატერიალური აქტივები
28. ბასს 39 ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება

სახელმძღვანელოები, მონოგრაფიები და ლექსიკონები

29. 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.
30. Accounting principles. R. Hermenson, J. Edwards, M. Maher. Boston, 1992.
31. ACCA F3. ფინანსური აღრიცხვა. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებული ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ., 2009.
32. ACCA F7. ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებული ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ., 2009.
33. Александер Д., Бриттон А., Йориссен Э. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО): от теории к практике 2005 .
34. Ю.Бабаев. Теория бухгалтерского учета. М. 2009.
35. О.Островская. Банковское дело. Толковый словарь. М. 2001.
36. Оценка бизнеса. под.ред. А.Грязновой. М. 2001.
37. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М., 1926.

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:

38. www.iasb.org/IFRS
39. [www.pwcglobal.com/ Understanding IAS](http://www.pwcglobal.com/UnderstandingIAS)
40. [www.iasplus.com/standard/ IFRS](http://www.iasplus.com/standard/IFRS)
41. www.sec.gov/rules/concept/
42. www.fasb.org
43. [www.iasc.co.uk /IAS C/Consultancy](http://www.iasc.co.uk/IASC/Consultancy)
44. www.accountingreform.ru

საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიები:

45. Price Waterhouse Coopers – www.sec.gov/rules/concept
46. Ernst & Young – www.ey.com
47. Deloitte Touche Tohmatsu – www.deloitte.com
48. KPMG – www.kpmg.com

ენციკლოპედიები, ლექსიკონები, ცნობარები

49. www.accountingreform.ru
50. www.answers.com
51. www.allbusiness.com/glossaries
52. www.bing.com
53. www.britannica.com
54. www.businessdictionary.com
55. www.investorwords.com
56. www.investopedia.com
57. www.ippnou.ru
58. www.principlesofaccounting.com
59. www.finpipe.com
60. www.fraudproblem.com

გამოყენებული ანგარიშთა გეგმა

	1100 ნაღდი ფული სალაროში
1110	ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით
1111	მცირე სალარო
	1200 ფული საბანკო ანგარიშზე
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1220	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1230	უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში
1290	სადეპოზიტო ანგარიში
1291	აკრედიტივები
	1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში
1311	მოკლევადიანი თამასუქები
1312	მოკლევადიანი სახაზინო სერტიფიკატი
1313	ოფციონზე გადახდილი პრემია
1320	მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში
1321	მოკლევადიანი სახაზინო სერტიფიკატი
1330	მოთხოვნები ფიუჩერსული კონტრაქტების დეპოზიტებით
1331	მისაღები ფინანსური აქტივები
1390	სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები

	1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	0551
1415	საექვო ვალების ანარიცხები	0551
1420	მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოების მიმართ	0551
1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	0551
1431	მოთხოვნები მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიმართ	0551
1440	მოთხოვნები ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ	0551
1450	მოთხოვნები პერტნიორებისათვის გაცემული სესხიდან	0551
1460	კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	0551
1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	0551
1476	მოთხოვნები ფიუნერსული კონტრაქტების დეპოზიტებით	0551
1480	მოწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები	0551
1490	სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	0551
1491	მოთხოვნები იჯარაზე	0551
1492	მოთხოვნები ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიმართ	0551
1493	მოთხოვნები სადაზღვევო კომპანიების მიმართ	0551
1495	მოთხოვნები კორპორაციულ ბარათზე	0551
1497	მოთხოვნები გამოყოფილ გრანტებზე	0551
	1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	
1610	საქონელი	0552
1611	საქონელი კონსიგნაციით	0552
1620	ნედლეული და მასალები	0552
1621	პირდაპირი მასალები	0552
1630	დაუმთავრებელი წარმოება	0552
1640	მზა პროდუქცია	0552
1690	ოფისის მარაგი	0552

	1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯი
1730	წინასწარ გადახდილი ღაზლვევის ხარჯი
1731	წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი
1790	სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები
1792	ოფციონზე გადახდილი პრემია
	1800 ღარიცხული მოთხოვნები
1810	მისაღები დივიდენდები
1820	მისაღები პროცენტები
1999	მისაღები ფინანსური აქტივები
	2100 ძირითადი საშუალებები
2110	მიწის ნაკვეთები
2120	დაუმთავრებელი მშენებლობა
2130	შენობები
2140	ნაგებობები
2150	მანქანა-დანადგარები
2155	საწყობის აღჭურვილობა
2160	ოფისის აღჭურვილობა
2161	კომპიუტერული ტექნიკა
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი
2180	სატრანსპორტო საშუალებები
	2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა
2230	შენობების ცვეთა
2240	ნაგებობების ცვეთა
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა
2255	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთა
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა
2270	ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა

	2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები	
2310	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები	
2320	მოთხოვნები ფინანსურ იჯარაზე	
2330	მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე	
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	
	2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები	
2410	გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	
2414	გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში	
2415	გრძელვადიანი თამასუქი	
2420	გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში	
2430	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	
2431	ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში	
2432	ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოში	
2433	ინვესტიცია ერთობლივ საწარმოში	
2490	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	
2492	მოთხოვნა გრძელვადიან სესხზე	
	2500 არამატერიალური აქტივები	
2510	ლიცენზია	
2520	კონცესიები	
2530	პატენტები	
2540	გუდვილი	
2590	ტექნოლოგიები	
2591	კომპიუტერული პროგრამა	
2592	სავაჭრო ნიშნები	
2598	საავტორო უფლებები	

	2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	
2610	ლიცენზიის ამორტიზაცია	
2620	კონცესიების ამორტიზაცია	
2630	პატენტების ამორტიზაცია	
2690	ტექნოლოგიების ამორტიზაცია	
2691	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია	
2698	საავტორო უფლების ამორტიზაცია	
	3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები	
3110	ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	
3111	გასანაღდებელი თამასუქები	
3112	გადასახდელი თამასუქების დისკონტი	
3113	გრძელვადიანი აქტივების შეძენით წარმოქმნილი ვალდებულებები	
3120	მიღებული ავანსები	
3130	გადასახდელი ხელფასი	
3131	გადასახდელი პრემიები	
3132	დროებითი შრომისუნარობის ვალდებულება	
3133	გადასახდელი შევებულების ანაზღაურება	
3134	ვალდებულება საპენსიო ფონდის მიმართ	
3135	ვალდებულება არაფულადი ფორმით შრომის ანაზღაურებაზე	
3140	როიალტი	
3150	საკომისიო გადასახდელები	
3160	ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე	
3170	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე	
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	
3191	ვალდებულება გრანტის დაბრუნებიდან	
3192		
3199	ვალდებულება ფინანსური აქტივების შეძენით	

	3200 მოკლევადიანი სასესიო ვალდებულებები	
3210	მოკლევადიანი სესხები	
3220	სესხები პარტნიორებისაგან	
3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი	
3231	ფინანსური იჯარის მიმდინარე ნაწილი	
3291	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი	
	3300 საგადასახადო ვალდებულებები	
3310	მიმდინარე მოგების გადასახადი	
3320	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	
3330	გადასახდელი დღგ	
3340	გადახდილი დღგ	
3350	გადასახდელი აქციზი	
3360	გადახდილი აქციზი	
3370	სოციალური (საპენსიო) უზრუნველყოფის გადასახადი	
3390	გადასახდელი ქონების გადასახადი	
	3400 ღარიცხული ვალდებულებები	
3410	გადასახდელი პროცენტები	
3420	გადასახდელი დივიდენდები	
3430	ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებისათვის	
3440	ვალდებულება მოგებაში მონაწილეობის პროგრამით	

	4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები	
4111	ობლიგაციები ფასდათმობით (დისკინტით)	
4110	გასანაღდებელი ობლიგაციები	
4112	ობლიგაციები ფასნამატით	
4120	გასანაღდებელი თამასუქები	
4130	ვალდებულება ფინანსურ იჯარაზე	
4140	გრძელვადიანი სესხები	
4191	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	
	4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	
4210	გადავადებული მოგების გადასახადი	
4220	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	
4221	გრძელვადიანი შრომისუნარობის ვალდებულებები	
	4300 ანარიცხები	
4310	საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები	
4320	სხვა ანარიცხები	
4321	ანარიცხები ეკოლოგიური ზარალის ასანაზღაურებლად	
4340	ანარიცხები საგარანტიო მომსახურებისათვის	
4341	ანარიცხები იურიდიული მომსახურების	
4342	ანარიცხები მომუშავეთა კომპენსაციისათვის	
4343	ანარიცხები ზარალის ასანაზღაურებლად	
	4400 გადავადებული შემოსავლები	
4410	გადავადებული შემოსავლები	
4411	გადავადებული საპროცენტო შემოსავალი	
	5100 საწესდებო კაპიტალი	
5110	ჩვეულებრივი აქციები	

5111	განაწილებას დაქვემდებარებული ჩვეულებრივი აქციები
5120	პრივილეგირებული აქციები
5121	აქციები ხელმოწერით
5130	გამოსყიდული საკუთარი აქციები
5140	საემისიო კაპიტალი
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში
	5300 მოგება-ზარალი
5310	გაუნაწილებელი მოგება
5320	დაუფარავი ზარალი
5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი
	5400 რეზერვები და დაფინანსება
5420	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი
5421	ძირითადი საშუალებების განახლების რეზერვი
5430	გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასების რეზერვი
5431	შვილობილ საწარმოში ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი
5432	უცხოური ქვედანაყოფის ვალუტის კურსის ცვლილების რეზერვი
5433	აკუმულირებული აქტუარული შემოსულობა
5434	პეჯირებულ ინსტრუმენტებზე აკუმულირებული შემოსულობა
	6100 საოპერაციო შემოსავლები
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან
6120	საქონლის უკან დაბრუნება
6121	გაცემული ფასდათმობა
6125	გამოუყენებელი ფასდათმობა
6130	შემოსავალი საეჭვო მოთხოვნებიდან
6190	სხვა საოპერაციო შემოსავლები
	ზარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით
7100	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (მარაგი აღირიცხება მუდმივი მეთოდით)
7200	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

7300	მიწოდების ხარჯები
7400	ადმინისტრაციის ხარჯები
	7100 წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება
7110	ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა
7120	პირდაპირი ხელფასი
7140	დამხმარე მასალების დანახარჯები/შეძენა
7150	არაპირდაპირი ხელფასი
7170	ცვეთა და ამორტიზაცია
7180	რემონტის ხარჯი
7185	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7186	ელექტროენერგიის ხარჯი
7190	სხვა საწარმოო ზედნაღები ხარჯები
7191	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები
	7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება
7210	გაყიდული/შეძენილი საქონელი
7213	მარაგის გაფუჭებით მიღებული ზარალი
7214	მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერით მიღებული ზარალი
7220	შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება
7290	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7295	სხვა საოპერაციო ხარჯები
	7300 მიწოდების ხარჯები
7310	რეკლამის ხარჯები
7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო
7321	შრომის ანაზღაურება არაფულადი ფორმით
7322	საწყობის აღჭურვილობის ცვეთის ხარჯი
7323	ელექტროენერგიის ხარჯი
7324	მარაგის შენახვის ხარჯები

	7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები
7410	შრომის ანაზღაურების ხარჯები
7411	პრემიის ხარჯი
7412	შრომისუნარობის ხარჯები
7413	აქტუარული ზარლი
7414	საპენსიო გადახდები/შენატანები
7415	შრომითი საქმიანობის დამთავრების გასამრჯელოები (განუსაზღვრელია გადახდის ვადები)
7416	დათხოვნის დახმარება (იძულებით სამუშაოს დატოვება)
7417	ნებაყოფლობითი განთავისუფლება
7418	მომუშევთა შრომისუნარობის დაზღვევის ხარჯები
7419	სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები
7420	საიჯარო ხარჯები
7431	კომუნალური მომსახურების ხარჯები
7432	საწვავის ხარჯი
7433	იურიდიული მომსახურების ანარიცხების ხარჯები
7434	მგზავრობის ხარჯები
7435	დაზღვევის ხარჯი
7436	კაღრების შერჩევის ხარჯები
7437	რეკლამის ხარჯი
7440	რემონტის ხარჯები
7441	ელექტროენერგიის ხარჯი
7450	საკონსულტაციო ხარჯები
7455	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი
7460	საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
7461	უიმედო ვალების ხარჯები
7465	სხვა საგადასახადო ხარჯი
7474	ბანკის მომსახურების ხარჯი
7480	საგარანტიო მომსახურების ანარიცხების ხარჯები
7490	სხვა საერთო ხარჯები
7491	მომუშავეთა კომპენსაციისათვის ანარიცხების ხარჯი
7492	საკანცელარიო ხარჯები
7495	სწავლების ხარჯები
7497	ვებ-გვერდის ხარჯები
7498	მივლინების ხარჯები
7499	კომპიუტერული და პოლიგრაფიული მომსახურების ხარჯები

7300	8100 არასაოპერაციო შემოსავლები	
8110	საპროცენტო შემოსავალი	7410
8120	შემოსავლები დივიდენდებიდან	7411
8130	არასაოპერაციო მოგება	7412
8140	მოგება ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	7413
8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	7414
8191	შემოსავალი გაუფასურების შემცირებიდან	7415
8192	შემოსავლები ჩამოწერილი აქტივების კომპენსაციიდან	7416
7140		7417
7150		7418
7170		7419
7180	8200 არასაოპერაციო ხარჯები	7420
8210	საპროცენტო ხარჯები	7431
8220	არასაოპერაციო ზარალი	7432
8221	ზარალი გარემოს დაბინძურებიდან	7433
8222	ზარალი გრძელვადიანი აქტივების ჩამოწერიდან	7434
8223	ზარალი საწარმოო ზედნაღები ხარჯების გადაჭარბებით	7435
8224	ზარალი მარაგის ჩამოწერიდან	7436
8225	გუდვილის გაუფასურების ზარალი	7437
8230	ძირითადი საშუალებების გაუფასურების ზარალი	7440
8240	ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან	7441
8250	ზარალი ინვესტიციის გაუფასურებიდან	7450
8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	7452
8295	გრანტის დაბრუნების ხარჯები	7460
8299	ფასნამატის ხარჯი	7461
7195		7462
		7474
		7480
	9210 სხვა ხარჯები	7490
9210	მოგების გადასახადის ხარჯი	7491
7220		7492
7221		7493
7222		7494
7223		7495
7224		7496
7225		7497
7226		7498
7227		7499

ერთი ლარის ერთეულოვანი გადსახელების მიხედვით ღირებულება PV

№ ლო	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	0.5820	0.5403	0.5019	0.4665	0.4339	0.4039	0.3762	0.3506	0.3269	0.3050	0.2848	0.2660	0.2487	0.2326	0.2176	0.2038	0.1909	0.1789	
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	0.2042	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	0.6730	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	0.1351	0.1117	0.0926	0.0768	0.0638	0.0531	0.0443	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	0.0907	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	0.0231	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	0.1460	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	

დანართი 2.2.

ერთი ლარის ერთჯერადი გადასახდელის მომაგალი ღირებულება FV

წ- ლი	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	1.0200	1.0300	1.0400	1.0500	1.0600	1.0700	1.0800	1.0900	1.1000	1.1100	1.1200	1.1300	1.1400	1.1500	1.1600	1.1700	1.1800	1.1900	1.2000	1.2100	1.2200	1.2300	1.2400	
2	1.0404	1.0609	1.0816	1.1025	1.1236	1.1449	1.1664	1.1881	1.2100	1.2321	1.2544	1.2769	1.2996	1.3225	1.3456	1.3689	1.3924	1.4161	1.4400	1.4641	1.4884	1.5129	1.5376	
3	1.0612	1.0927	1.1249	1.1576	1.1910	1.2250	1.2597	1.2950	1.3310	1.3676	1.4049	1.4429	1.4815	1.5209	1.5609	1.6016	1.6430	1.6852	1.7280	1.7716	1.8158	1.8609	1.9066	
4	1.0824	1.1255	1.1699	1.2155	1.2625	1.3108	1.3605	1.4116	1.4641	1.5181	1.5735	1.6305	1.6890	1.7490	1.8106	1.8739	1.9388	2.0053	2.0736	2.1436	2.2153	2.2889	2.3642	
5	1.1041	1.1593	1.2167	1.2763	1.3382	1.4026	1.4693	1.5386	1.6105	1.6851	1.7623	1.8424	1.9254	2.0114	2.1003	2.1924	2.2878	2.3864	2.4883	2.5937	2.7027	2.8153	2.9316	
6	1.1262	1.1941	1.2653	1.3401	1.4185	1.5007	1.5869	1.6771	1.7716	1.8704	1.9738	2.0820	2.1950	2.3131	2.4364	2.5652	2.6996	2.8398	2.9860	3.1384	3.2973	3.4628	3.6352	
7	1.1487	1.2299	1.3159	1.4071	1.5036	1.6058	1.7138	1.8280	1.9487	2.0762	2.2107	2.3526	2.5023	2.6600	2.8262	3.0012	3.1855	3.3793	3.5832	3.7975	4.0227	4.2593	4.5077	
8	1.1717	1.2668	1.3686	1.4775	1.5938	1.7182	1.8509	1.9926	2.1436	2.3045	2.4760	2.6584	2.8526	3.0590	3.2784	3.5115	3.7589	4.0214	4.2998	4.5950	4.9077	5.2389	5.5895	
9	1.1951	1.3048	1.4233	1.5513	1.6895	1.8385	1.9990	2.1719	2.3579	2.5580	2.7731	3.0040	3.2519	3.5179	3.8030	4.1084	4.4355	4.7854	5.1598	5.5599	5.9874	6.4439	6.9310	
10	1.2190	1.3439	1.4802	1.6289	1.7908	1.9672	2.1589	2.3674	2.5937	2.8394	3.1058	3.3946	3.7072	4.0456	4.4114	4.8068	5.2338	5.6947	6.1917	6.7275	7.3046	7.9259	8.5944	
11	1.2434	1.3842	1.5395	1.7103	1.8983	2.1049	2.3316	2.5804	2.8531	3.1518	3.4785	3.8359	4.2262	4.6524	5.1173	5.6240	6.1759	6.7767	7.4301	8.1403	8.9117	9.7489	10.6571	
12	1.2682	1.4258	1.6010	1.7959	2.0122	2.2522	2.5182	2.8127	3.1384	3.4985	3.8960	4.3345	4.8179	5.3503	5.9360	6.5801	7.2876	8.0642	8.9161	9.8497	10.8722	11.9912	13.2148	
13	1.2936	1.4685	1.6651	1.8856	2.1329	2.4098	2.7196	3.0658	3.4523	3.8833	4.3635	4.8980	5.4924	6.1528	6.8858	7.6987	8.5994	9.5964	10.6993	11.9182	13.2641	14.7491	16.3863	
14	1.3195	1.5126	1.7317	1.9799	2.2609	2.5785	2.9372	3.3417	3.7975	4.3104	4.8871	5.5348	6.2613	7.0757	7.9875	9.0075	10.1472	11.4198	12.8392	14.4210	16.1822	18.1414	20.3191	
15	1.3459	1.5580	1.8009	2.0789	2.3966	2.7590	3.1722	3.6425	4.1772	4.7846	5.4736	6.2543	7.1379	8.1372	9.2655	10.5387	11.9737	13.5895	15.4070	17.4494	19.7423	22.3140	25.1956	
16	1.3728	1.6047	1.8730	2.1829	2.5404	2.9522	3.4259	3.9703	4.5950	5.3109	6.1304	7.0673	8.1372	9.3576	10.7480	12.3303	14.1290	16.1715	18.4884	21.1138	24.0856	27.4462	31.2426	
17	1.4002	1.6528	1.9479	2.2920	2.6928	3.1588	3.7000	4.3276	5.0545	5.8951	6.8660	7.9861	9.2765	10.7613	12.4677	14.4265	16.6722	19.2441	22.1861	25.5477	29.3844	33.7588	38.7408	
18	1.4282	1.7024	2.0258	2.4066	2.8543	3.3799	3.9960	4.7171	5.5599	6.5436	7.6900	9.0243	10.5752	12.3755	14.4625	16.8790	19.6733	22.9005	26.6233	30.9127	35.8490	41.5233	48.0386	
19	1.4568	1.7535	2.1068	2.5270	3.0256	3.6165	4.3157	5.1417	6.1159	7.2633	8.6128	10.1974	12.0557	14.2318	16.7765	19.7484	23.2144	27.2516	31.9480	37.4043	43.7358	51.0737	59.5679	
20	1.4859	1.8061	2.1911	2.6533	3.2071	3.8697	4.6610	5.6044	6.7275	8.0623	9.6463	11.5231	13.7435	16.3665	19.4608	23.1056	27.3930	32.4294	38.3376	45.2593	53.3576	62.8206	73.8641	
21	1.5157	1.8603	2.2788	2.7860	3.3996	4.1406	5.0338	6.0888	7.4002	8.9492	10.8038	13.0211	15.6676	18.8215	22.5745	27.0336	32.3238	38.5910	46.0051	54.7637	65.0963	77.2694	91.5915	
22	1.5460	1.9161	2.3699	2.9253	3.6035	4.4304	5.4365	6.6586	8.1403	9.9336	12.1003	14.7138	17.8610	21.6447	26.1864	31.6293	38.1421	45.9233	55.2061	66.2641	79.4175	95.0413	113.573	
23	1.5769	1.9736	2.4647	3.0715	3.8197	4.7405	5.8715	7.2579	8.9543	11.0263	13.5523	16.6266	20.3616	24.8915	30.3762	37.0062	45.0076	54.6487	66.2474	80.1795	96.8894	116.908	140.831	
24	1.6084	2.0328	2.5633	3.2251	4.0489	5.0724	6.3412	7.9111	9.8497	12.2392	15.1786	18.7881	23.2122	28.6252	35.2364	43.2973	53.1090	65.0320	79.4968	97.0172	118.205	143.780	174.630	
25	1.6406	2.0938	2.6658	3.3864	4.2919	5.4274	6.8485	8.6231	10.8347	13.5855	17.0001	21.2305	26.4619	32.9190	40.8742	50.6578	62.6686	77.3881	95.3962	117.390	144.210	176.853	216.542	

ერთი ლარის ანუტეტის მაშინდარე ღირებულება PVA

წ. ლა	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	0.98039	0.97087	0.96154	0.95238	0.94340	0.93458	0.92593	0.91743	0.90909	0.90090	0.89286	0.88496	0.87719	0.86957	0.86207	0.85470	0.84746	0.84034	0.83333	0.82645	0.81967	0.81301	0.80645	
2	1.94156	1.91347	1.88609	1.85941	1.83339	1.80802	1.78326	1.75911	1.73554	1.71252	1.69005	1.66810	1.64666	1.62571	1.60523	1.58521	1.56564	1.54650	1.52778	1.50946	1.49153	1.47399	1.45682	
3	2.88388	2.82861	2.77509	2.72325	2.67301	2.62432	2.57710	2.53129	2.48685	2.44371	2.40183	2.36115	2.32163	2.28323	2.24589	2.20958	2.17427	2.13992	2.10648	2.07393	2.04224	2.01137	1.98130	
4	3.80773	3.71710	3.62990	3.54595	3.46511	3.38721	3.31213	3.23972	3.16987	3.10245	3.03735	2.97447	2.91371	2.85498	2.79818	2.74324	2.69006	2.63859	2.58873	2.54044	2.49364	2.44827	2.40428	
5	4.71346	4.57971	4.45182	4.32948	4.21236	4.10020	3.99271	3.88965	3.79079	3.69590	3.60478	3.51723	3.43308	3.35216	3.27429	3.19935	3.12717	3.05763	2.99061	2.92598	2.86364	2.80347	2.74538	
6	5.60143	5.41719	5.24214	5.07569	4.91732	4.76654	4.62288	4.48592	4.35526	4.23054	4.11141	3.99755	3.88867	3.78448	3.68474	3.58918	3.49760	3.40978	3.32551	3.24462	3.16692	3.09225	3.02047	
7	6.4720	6.2303	6.0021	5.7864	5.5824	5.3893	5.2064	5.0330	4.8684	4.7122	4.5638	4.4226	4.2883	4.1604	4.0386	3.9224	3.8115	3.7057	3.6046	3.5079	3.4155	3.3270	3.2423	
8	7.3255	7.0197	6.7327	6.4632	6.2098	5.9713	5.7466	5.5348	5.3349	5.1461	4.9676	4.7988	4.6389	4.4873	4.3436	4.2072	4.0776	3.9544	3.8372	3.7256	3.6193	3.5179	3.4212	
9	8.1622	7.7861	7.4353	7.1078	6.8017	6.5152	6.2469	5.9952	5.7590	5.5370	5.3282	5.1317	4.9464	4.7716	4.6065	4.4506	4.3030	4.1633	4.0310	3.9054	3.7863	3.6731	3.5655	
10	8.9826	8.5302	8.1109	7.7217	7.3601	7.0236	6.7101	6.4177	6.1446	5.8892	5.6502	5.4262	5.2161	5.0188	4.8332	4.6586	4.4941	4.3389	4.1925	4.0541	3.9232	3.7993	3.6819	
11	9.7868	9.2526	8.7605	8.3064	7.8869	7.4987	7.1390	6.8052	6.4951	6.2065	5.9377	5.6869	5.4527	5.2337	5.0286	4.8364	4.6560	4.4865	4.3271	4.1769	4.0354	3.9018	3.7757	
12	10.753	9.9540	9.3851	8.8633	8.3838	7.9427	7.5361	7.1607	6.8137	6.4924	6.1944	5.9176	5.6603	5.4206	5.1971	4.9884	4.7932	4.6105	4.4392	4.2784	4.1274	3.9852	3.8514	
13	11.3484	10.6350	9.9856	9.3936	8.8527	8.3577	7.9038	7.4869	7.1034	6.7499	6.4235	6.1218	5.8424	5.5831	5.3423	5.1183	4.9095	4.7147	4.5327	4.3624	4.2028	4.0530	3.9124	
14	12.1062	11.2961	10.5631	9.8986	9.2950	8.7455	8.2442	7.7862	7.3667	6.9819	6.6282	6.3025	6.0021	5.7245	5.4675	5.2293	5.0081	4.8023	4.6106	4.4317	4.2646	4.1082	3.9616	
15	12.8493	11.9739	11.1184	10.3797	9.7122	9.1079	8.5595	8.0607	7.6061	7.1909	6.8009	6.4624	6.1422	5.8474	5.5755	5.3242	5.0916	4.8759	4.6755	4.4890	4.3152	4.1530	4.0013	
16	13.5777	12.5611	11.6523	10.8378	10.1059	9.4466	8.8514	8.3126	7.8237	7.3792	6.9740	6.6039	6.2651	5.9542	5.6685	5.4053	5.1624	4.9377	4.7296	4.5364	4.3567	4.1894	4.0333	
17	14.2919	13.1661	12.1657	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	5.2223	4.9897	4.7746	4.5755	4.3908	4.2190	4.0591	
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	4.4187	4.2431	4.0799	
19	15.6785	14.3238	13.1339	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	
20	16.3514	14.8775	13.5903	12.4622	11.4699	10.5940	9.8181	9.1285	8.5136	7.9633	7.4694	7.0248	6.6231	6.2593	5.9288	5.6278	5.3527	5.1009	4.8696	4.6567	4.4603	4.2786	4.1103	
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	
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	6.0113	5.6964	5.4099	5.1486	4.9094	4.6900	4.4882	4.3021	4.1300	
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	4.3106	4.1371	
24	18.9139	16.9355	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	4.728	4.5070	4.3176	4.1428	
25	19.5235	17.4131	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	

ერთი ლარის ანოუტების მომაკვლი ღირებულება FVA

წ- ლი	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	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	22100	22200	22300	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	
4	41216	41836	42465	43101	43746	44399	45061	45731	46410	47097	47793	48498	49211	49934	50665	51405	52154	52913	53680	54457	55242	56038	56842	
5	52040	53091	54163	55256	56371	57507	58666	59847	61051	62278	63528	64803	66101	67424	68771	70144	71542	72966	74416	75892	77396	78926	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	
7	74343	76625	78983	81420	83938	86540	89228	92004	94872	97833	100890	104047	107305	110668	114139	117720	121415	125227	129159	133214	137396	141708	146153	
8	85830	88923	92142	95491	98975	102598	106366	110285	114359	118594	122997	127573	132328	137268	142401	147733	153270	159020	164991	171189	177623	184300	191229	
9	97546	101591	105828	110266	114913	119780	124876	130210	135795	141640	147757	154157	160853	167858	175185	182847	190859	199234	207989	217139	226700	236690	247125	
10	109497	114639	120061	125779	131808	138164	144866	151929	159374	167220	175487	184197	193373	203037	213215	223931	235213	247089	259587	272738	286574	301128	316434	
11	121687	128078	134864	142068	149716	157836	166455	175603	185312	195614	206546	218143	230445	243493	257329	271999	287551	304035	321504	340013	359620	380388	402379	
12	134121	141920	150238	159171	168699	178885	189771	201407	213843	227132	241331	256502	272707	290017	308502	328239	349311	371802	395805	421416	448737	477877	508950	
13	146803	156178	166268	177130	188821	201406	214953	229534	245227	262116	280291	299847	320887	343519	367862	394040	422187	452445	484966	519913	557459	597788	641097	
14	159739	170863	182919	195986	210151	225505	242149	260192	279750	300949	323926	348827	375811	405047	436720	471027	508180	548409	591959	639095	690100	745280	804961	
15	172934	185989	200236	215786	232760	251290	271521	293609	317725	344054	372797	404175	438424	475804	516595	561101	609653	662607	720351	783305	851922	926694	100815	
16	186393	201569	218245	236575	256725	278881	303243	330034	359497	391899	427533	466717	509804	557175	609250	666488	729390	798502	874421	957799	104934	114983	126010	
17	201021	217616	236975	258404	282129	308402	337502	369737	405447	445008	488837	537391	591176	650751	716730	789792	870680	960218	105930	116893	129020	142429	157253	
18	216123	234144	256454	28324	309057	339990	374502	413013	455992	503959	557497	617251	683941	758364	841407	934056	103740	115265	128116	142441	158404	176188	195994	
19	228406	251169	276712	305390	337600	373790	414463	460185	511591	569395	634397	707494	789692	882188	986032	110284	123413	138166	154740	173354	194253	217711	244032	
20	242974	268704	297781	330660	367856	409955	457620	511601	572750	642028	720524	809468	910249	102443	115379	130032	146628	165418	186688	210758	237989	268785	303600	
21	257833	286765	319692	357193	399927	448652	504229	567645	640025	722651	816987	924699	104768	118810	134840	153138	174021	197847	225025	256017	291346	331605	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	
23	288450	324529	366179	414305	469958	534361	608933	695319	795430	911479	104602	120204	138297	159276	183601	211801	244486	282361	326236	377045	435860	503916	582629	
24	304219	344265	390826	445020	508156	581767	667648	767898	884973	102174	118155	136831	158658	184167	213977	248807	289494	337010	392484	457224	532750	620817	723461	
25	320303	364593	416459	477271	548645	632490	731059	847009	983471	114413	133333	155616	181870	212793	249214	292104	342603	402042	471981	554242	650955	764605	898091	

ნ. კვატაშიძე, ა. ხორავა, ზ. გოგრიჭიანი

წიგნის ანგარიშგება

გამომცემლობა „მერიდიანი“
თბილისი 2010

რედაქტორი ნელი ელიზბარაშვილი
ტექ. რედაქტორი ინგა ნავროზაშვილი

„მერიდიანი“ გამომცემლობა
თბილისი, ვაჟა-ფშაველას ქ. 142
E-mail: info@meridiani.com ■ 39-12-22

E – mail: info@meridianpub.com ☎ 39-15-22