

1

**იაკობ მესხია დეჟი ვალლაკელიძე
ნათელა ვაშაკიძე**

**გულალტრული აღრიცხვა
საერთაშორისო სტანდარტებით**



საგაგოფცემლო სახლი „გიზნანს-კურიერი“

თბილისი 2001

ი. მისხია, დ. მაღლაკალიძე, ნ. ვაშაქიძე.

„ბულალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით“, თბილისი, საგამომცემლო სახლი „პიზნას კურიერი“, 352 გვ.

ნიგნი დანერგა აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ფარგლებში შედგენილი სასწავლო პროგრამის მიხედვით მასში მოცემულია ფინანსური აღრიცხვის ზოგადი პრინციპები, ფულადი სახსრების, ინვესტიციების, მოთხოვნის (დებიტორული დავალიანების), იჯარის, სასაქონლო-მატერიალური ფასულობების, ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების და ეკონომიკის სხვა სფეროების აღრიცხვის კონკრეტული მეთოდიკა საქართველოში მოქმედი კანონებისა და აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სრული გათვალისწინებით.

ნიგნი განკუთვნილია უმაღლესი სასწავლებლების სტუდენტების, ასპირანტების და პროფესორ-მასწავლებლებისათვის, პრაქტიკოს ბულალტრებისათვის, საგადასახადო, საკონტროლო და აუდიტორული სამსახურების მუშაკებისათვის, თანამედროვე ბულალტერიის შესწავლით დაინტერესებულ პირებისათვის.

ნიგზს გაშოსაწესად რეკომენდირებულა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის სამეცნიერო საბჭოს და ანერეთლის სახელობის ქუთაისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვის, ანალიზის და აუდიტის კათედრის მიერ.

რედაქტორი: იაკობ მისხია, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი, ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის დირექტორი, უფროსი „გადასახადების“ მთავარი რედაქტორი, საქართველოს ეკონომიკურ და ნიუ-იორკის მეცნიერებათა აკადემიების ნამდვილი წევრი.

რეცენზენტები: ბაღვაწ ხალაია, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი, აკადემიკოსი, გორის სახელმწიფო უნივერსიტეტის რექტორი.

რედაქტორი: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი, აკადემიკოსი, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის დირექტორის მოადგილე.

შინაარსი

წინასიტყვაობა

7

| | | |
|----------|---|-----|
| თავი I | ფინანსური აღრიცხვის ზოგადი პრინციპები | |
| 1.1. | ფინანსური ინფორმაცია და მისი მომხმარებლები | 10 |
| 1.2. | ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები | 18 |
| 1.3. | ბასს-ის ძირითადი დაშვებები (ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საწყისი წინაპირობა) | 22 |
| 1.4. | ახალ ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა | 23 |
| 1.5. | ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები | 36 |
| 1.6. | ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება | 39 |
| თავი II | ფულადი სახსრების აღრიცხვა | |
| 2.1. | სალაროს მოვრაცინების აღრიცხვა | 46 |
| 2.2. | ანგარიშსწორების ანგარიშზე მოვრაცინების აღრიცხვა | 51 |
| 2.3. | სავალუტო მოვრაცინების აღრიცხვა | 56 |
| 2.4. | უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმები | 62 |
| 2.5. | უცხოური ძვებადაყიფის ფინანსური ანგარიშგება | 72 |
| 2.6. | ფულის დროითი ღირებულება და ფულადი სახსრების მოქრომების ანგარიშგება | 80 |
| თავი III | ინვესტიციების აღრიცხვა | |
| 3.1. | ინვესტიციების სახეობი კლასიფიკაცია და შეფასება | 88 |
| 3.2. | მოკლევადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა | 98 |
| 3.3. | გრძელევადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა | 106 |
| 3.4. | ინვესტიციების რეკლასიფიკაციისა და გაყიდვის აღრიცხვა | 114 |

3.5. ინვესტიციების გადაფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა 122

3.6. მდებარე და შეიწუხილ სანარჩოებში დაბანდობული ინვესტიციების აღრიცხვა . 128

თავი IV - მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა

4.1. მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) არსი და კლასიფიკაცია 135

4.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა .137

4.3. უიმედო და სააქვო მოთხოვნები .141

4.4. პარტნიორობა და დაძირავებულ მოწუხავეთა მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების აღრიცხვა 145

4.5. დარიცხული მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა 150

4.6. სათამასუძო მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა 151

4.7. ბრძელვადიანი მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა 155

თავი V - ვალდებულებების აღრიცხვა

5.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია 158

5.2. ბრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა 159

5.3. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა 161

თავი VI - სასაძონლო-მატირიალური ფასეულობების აღრიცხვა

6.1. სასაძონლო-მატირიალური ფასეულობები, მათი კლასიფიკაცია, შეფასება და აღრიცხვის ამოცანები 164

6.2. სასაძონლო-მატირიალური ფასეულობების მიღების დოკუმენტაცია 175

6.3. სასაძონლო-მატირიალური ფასეულობების აღრიცხვა საწმომსა და გულალტირიაში 179

6.4. სანარჩო მარაგის მიღებისა და გაცემის სინთეზური აღრიცხვა 185

| | |
|--|-------|
| 6.5. სასაძონდლო-მატირიალოური ფასეულოვების აღრიცხვის მეთოდები | 196 |
| 6.6. სასაძონდლო-მატირიალოური ფასეულოვების ინვენტარიზაცია | . 203 |
| 6.7. სასაძონდლო-მატირიალოური ფასეულოვების გადაფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა | 208 |

თავი VII - ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

| | |
|--|-------|
| 7.1. ძირითადი საშუალებების ტენება, აღიარება, კლასიფიკაცია, შეფასების მეთოდები და აღრიცხვის ამოცანები | 213 |
| 7.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა | 223 |
| 7.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთისა და გადაფასების აღრიცხვა | .235 |
| 7.4. ძირითადი საშუალებების ეძალოვატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები და მათი აღრიცხვა | . 248 |
| 7.5. ძირითადი საშუალებების გასვლის აღრიცხვა | .253 |

თავი VIII - არამატირიალოური ამტვივების აღრიცხვა

| | |
|---|-------|
| 8.1. არამატირიალოური ამტვივები და მათი სახეები | . 260 |
| 8.2. არამატირიალოური ამტვივების შეფასება და მათი შეძენის აღრიცხვა | 264 |
| 8.3. არამატირიალოური ამტვივების ამორტიზაციის აღრიცხვა | .270 |
| 8.4. არამატირიალოური ამტვივების გასვლისა და გაუფასურების აღრიცხვა | .272 |
| 8.5. გუდვილის აღრიცხვა | . 274 |
| 8.6. არამატირიალოური ამტვივების გადაფასება და მათი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა | 284 |

თავი IX - იჯარის აღრიცხვა

| | |
|----------------------------------|-------|
| 9.1. იჯარის არსი და კლასიფიკაცია | . 287 |
|----------------------------------|-------|

| | |
|---|-------|
| 9.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან | 290 |
| 9.3. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მიიჯარესთან | . 298 |
| 9.4. ჩვეულებრივი (მიმდინარე) იჯარის აღრიცხვა | 304 |
| თავი X - შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვა | |
| 10.1. შემოსავლების აღრიცხვა | . 309 |
| 10.2. ხარჯების აღრიცხვა | 313 |
| 10.3. ფინანსური შედეგების გაანგარიშება | . 316 |
| თავი XI - სააქციო კაპიტალი და მისი აღრიცხვა | |
| 11.1. სააქციო კაპიტალი, რომელსე ქმნაყნის დაფინანსების წყარო | . 318 |
| 11.2. აქციების გამოშვება, შეფასება და რეაღრუბაცია | 321 |
| 11.3. აქციების გამოსყიდვის და მორაღი გაყიდვის აღრიცხვა | . 325 |
| 11.4. აქციების ქონვერტირების აღრიცხვა | 327 |
| 11.5. აქციების დანაწევრება. | . 328 |
| თავი XII - ფინანსური ანგარიშგება | |
| 12.1. ფინანსური ანგარიშგების შევადგენლუგა და სტრუქტურა | 329 |
| 12.2. ბალანსის შედგენის წესი | . 332 |
| 12.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება | 338 |
| 12.4. საქუთარ კაპიტალში ცვლილებების წლიური ანგარიშგება | 342 |
| 12.5. ფულადი სახსრების მოქრარების ანგარიშგება | 343 |
| 12.6. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტივითი შენიშვნები | 350 |

წინასიტყვაობა

საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენის დღიდან ქვეყანაში განუწყვეტილად მიმდინარეობს დემოკრატიული, სამართლებრივი სამოქალაქო საზოგადოების მშენებლობის რთული და მრავალნაზნაგოვანი პროცესი. მართალია, საბაზრო ურთიერთობების დამკვიდრებას წინ აღუდგა მთელი რიგი ობიექტური და სუბიექტური სირთულეები და წინააღმდეგობები, მაგრამ აშკარაა, რომ რეფორმირების პროცესი შეუქცევადია და მას ალტერნატივა არა აქვს. ეკონომიკაში მიმდინარე თვისობრივმა ცვლილებებმა, რასაკვირველია დღის წესრიგში დააყენეს ინსტიტუციონალური და ინფრასტრუქტურული სისტემების რადიკალური ტრანსფორმაციის აუცილებლობა, რომელთა შორის ერთ-ერთი სტრატეგიული ადგილი უკავია ბუღალტრული აღრიცხვის საბჭოური მოდელის შეცვლას საბაზრო ეკონომიკის შესატყვისი საერთაშორისო სტანდარტებით. აშკარაა, რომ ასეთი რეფორმა საქართველოში დაწყებულია და იგი თანდათანობით იკრებს ძალას და სულ უფრო მასშტაბურ და საყოველთაო ხასიათს იძენს.

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციისა და აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) ერთობლივი ძალისხმევით საქართველოს პარლამენტმა მიიღო სახელმწიფო კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური რეგულირების შესახებ”, რომლის თანახმად 2000 წლის 1 იანვრიდან სააქციო საზოგადოებებმა, ხოლო 2001 წლიდან შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებმა აღრიცხვა-ანგარიშგება უნდა აწარმოონ მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) გამოყენებით.

ბასს დღეისათვის მსოფლიოს 80-ზე მეტ ქვეყანაში გამოიყენება. მისი ერთ-ერთი პოზიტიური თავისებურება გამოიხატება იმაში, რომ საერთაშორისო სტანდარტები არ წარმოადგენენ დოგმას, მკაცრ ნორმატიულ დოკუმენტებს, არამედ ისინი განსაზღვრავენ აღრიცხვის ძირითად ორიენტირებს, ფექციმდებლურ პრინციპებს ცალკეული საკითხებისა და პრობლემების დეტალიზაციის გარეშე. საკითხის ასეთნაირად (დემოკრატიულად) დაყენება ცალკეულ ქვეყნებს

აძლევს საშუალებას შეიმუშაონ საკუთარი ეროვნული სააღრიცხვო პოლიტიკა და მისი შესაბამისი სტანდარტები გამომდინარე საერთაშორისო სტანდარტებიდან. აღნიშნული სამუშაო მეტად რთული და შრომატევადია, მოითხოვს საკმაოდ დიდ დროს, ამიტომ იგი საქართველოში მომავლის საქმედ უნდა ჩაითვალოს. დღეს კი მოქმედი კანონის თანახმად სამეურნეო სუბიექტები ვალდებული არიან დანერგონ ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები.

ამასთან, როგორც პრაქტიკამ დაგვანახა, ათეული წლების განმავლობაში სახელმწიფოებრივ დონეზე მკაცრად რეგლამენტირებული აღრიცხვის საბჭოური მოდელიდან საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა არც ისე ადვილი და სწრაფად განხორციელებადი პროცესი აღმოჩნდა. ამ გაუთვალისწინებელმა მოვლენებმა დღეისათვის აღრიცხვის მრავალათასიანი მუშაკები რთული პრობლემების წინაშე დააყენა. ცხადია, ერთი მხრივ, ისინი ვალდებული არიან დაემორჩილონ აღრიცხვის შესახებ სახელმწიფო კანონის მოთხოვნებს და საქმიანობა წარმართონ საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად, ხოლო, მეორე მხრივ მათ უნევთ ენერჯის და ძალისხმევის გაათეცეცება, რათა სიღრმისეულად დაეუფლონ საერთაშორისო ბულალტერიის თეორიულ საფუძვლებს და გამოიმუშაონ შესაბამისი პრაქტიკული უნარ-ჩვევები.

ობიექტურობა მოითხოვს იმის აღნიშვნას, რომ სამწუხაროდ, სახელმწიფომ თითქმის მთლიანად დაკარგა მარეგულირებელი როლი სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირებასა და გატარებაში და ეს ურთულესი სფერო სათანადო მხარდაჭერისა და დახმარების გარეშე დატოვა. ამ უკანასკნელმა უთუოდ დიდი როლი ითამაშა ქვეყანაში ჩრდილოვანი ეკონომიკის და კორუფციის მასშტაბების ზრდაში, სახელმწიფო დოვლათის დატაცება-განიავებაში და სხვა ნეგატიურ მოვლენებში. ღრმად ვართ დარწმუნებული, რომ უახლოეს პერიოდში სახელმწიფოებრივი ინტერესი და მხარდაჭერა ბულალტრული აღრიცხვისადმი მნიშვნელოვნად გაძლიერდება და იგი ნამყვანი პროორიტეტული მიმართულება გახდება. მანამდე კი დარჩა ერთადერთი ოპტიმალური გზა - თითოეულმა აღრიცხვის მუშაკმა მაქსიმალური ძალისხმევა მიმართოს საბაზრო ეკონომიკის

შესატყვისი აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დაუფლები-
სა და პრაქტიკაში გამოყენებისაკენ. ამ საქმეში კი მათ მაქსი-
მალური მხარდაჭერა და დახმარება უნდა აღმოუჩინონ სამეურნეო
სუბიექტების ხელმძღვანელებმა, აღრიცხვის სფეროს არასამთავრო-
ბო ორგანიზაციებმა და მთელმა საზოგადოებამ, რათა ქვეყანაში
დაჩქარდეს სააღრიცხვო-საფინანსო წესრიგის დამყარება.

წინამდებარე წიგნის მიზანია დახმარება აღმოუჩინოს აღრიცხ-
ვას საერთაშორისო სტანდარტებით ბუღალტრული აღრიცხვის
წარმოების თეორიისა და პრაქტიკის დაუფლებაში პრაქტიკოს-
ბუღალტრებს, საგადასახადო, საკონტროლო და აუდიტორული
სამსახურის მუშაკებს, ეკონომიკური პროფილის უმაღლესი სასწავ-
ლებლების სტუდენტებს, ასპირანტებს, პროფესორ-მასწავლებლებს,
სამეურნეო სუბიექტების ხელმძღვანელებს და ბუღალტრული აღ-
რიცხვის თანამედროვე თეორიისა და პრაქტიკის დამოუკიდებლად
შესწავლის მსურველებს.

დღემდე ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე გამოცემულ
საკმაოდ მწირი ლიტერატურისაგან განსხვავებით წინამდებარე წიგნი
თავისი შინაარსით და სტრუქტურით ორიგინალური სახელმძღვ-
ანელოა და იგი მაქსიმალურად მიახლოებულია აღრიცხვის ახალი
მოდელის პრაქტიკულ მოთხოვნებთან. ამასთანავე ავტორები შორს
არიან იმ აზრისაგან, რომ წიგნში სრულადაა გახსნილი თანამედ-
როვე საერთაშორისო ბუღალტერიის ყველა "საიდუმლოებანი",
დადგენილია ტერმინები, მოცულია ყველა თემა და ა.შ. ყოველივე
ეს გვაფიქრებინებს, რომ წიგნი არაა დაზღვეული ცალკეული
ნაკლოვანებებისა და ხარვეზებისაგან და შესაბამისად ავტორები
მკითხველის ყველა საქმიან შენიშვნას და წინადადებას დიდი
მადლიერების გრძნობით მიიღებენ და გაითვალისწინებენ შემდგომ
გამოცემებში.

თავი I

ფინანსური აღრიცხვის ზოგადი პრინციპები

- ფინანსური ინფორმაცია და მისი მომხმარებლები
- გულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები
- ბას-ის ძირითადი დაშვებები (ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საწყისი წინაპირობა)
- ახალ ანგარიშთა გავრცელების სტრუქტურა
- ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები
- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

1.1. ფინანსური ინფორმაცია და მისი მომხმარებლები

წარმოებისა და ბიზნესის ყოველდღიური საქმიანობა იძლევა პირველად სააღრიცხვო ინფორმაციას, რომლის გადამუშავების შემდეგ გარკვეული ღირებულების მქონე ფინანსური მონაცემები მიიღება. ეს მონაცემები გამოიყენება ინფორმაციის მომხმარებელთა მიერ მთელი რიგი გადაწყვეტილებების მისაღებად. მენეჯერებს იგი სჭირდებათ, რათა ეფექტიანად მართონ ბიზნესი; აქციონერებს სურთ შეაფასონ მენეჯერთა საქმიანობა და მიღებული ან მოსალოდნელი შემოსავლების სიდიდე, მომწოდებლებს აინტერესებთ კომპანიის გადახდისუნარიანობა, საგადასახადო სამსახურს ინფორმაცია საწარმოს მოგების შესახებ და სხვა.

საბუღალტრო აღრიცხვა ერთგვარი დამაკავშირებელი რგოლია სამეურნეო საქმიანობასა და გადაწყვეტილებების მიმღებ პირებს შორის. მონაცემთა რეგისტრაციის საშუალებით ხდება სამეურნეო საქმიანობის შედეგების შეფასება, დამუშავება და შენახვა. შემდეგ

კი მათ ეძლევა ისეთი სახე, რომ ადვილად აღსაქმელი იყოს ყველა დაინტერესებული პირისათვის, რის შემდეგაც მომზადებული ინფორმაცია (ფინანსური დოკუმენტების სახით) გადაეცემა გადან-ყვეტილების მიმღებ პირებს.

ამრიგად, ბუღალტრული აღრიცხვა ეკონომიკური საქმიანობის აღწერის და ეფექტიანობის გაზომვის ხელოვნებაა, მას ხშირად „ბიზნესის ენასაც“ უწოდებენ, რადგან ბიზნესის სამყაროში გამოიყენება როგორც საქმიანი ინფორმაციის მოპოვებისა და გადა-ცემის საშუალება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის ტიპი დამოკიდე-ბულია მისაღები გადანყვეტილების სახეზე, რადგან სანარმოს საქმიანობის შესახებ ინფორმაციით დაინტერესებული მხარეები პირობითად შეიძლება ორ ჯგუფად დაიყოს: შინა და გარე მომხმარებლებად. აქედან გამომდინარე, აღრიცხვის პროცესიც იყოფა ორ მთავარ ნაწილად: ფინანსურ და მმართველობით (მენეჯერულ) აღრიცხვად.

ფინანსური აღრიცხვა მოიცავს სანარმოს ეკონომიკური საქმი-ანობის მთელ პროცესს და გამიზნულია გარე მომხმარებლები-სათვის (აქციონერების, მომწოდებლების, კრედიტორებისათვის და ა.შ.) ფინანსური აღრიცხვა აისახება ფინანსურ ანგარიშებში, რომ-ლებიც წარმოდგენას იძლევიან სანარმოს საქმიანობაზე გარკვეუ-ლი პერიოდის განმავლობაში, მათი საშუალებით შესაძლებელია სხვადასხვა მაჩვენებლის გამოთვლა და ამით სანარმოს საქმიანო-ბის საკმაოდ ზუსტი დახასიათება.

საფინანსო აღრიცხვა ორმაგი აღრიცხვის სისტემაზეა აგებული. იგი ეყრდნობა აღრიცხვის სტანდარტებსა და პრინციპებს, რომ-ლებიც არეგულირებენ საფინანსო ინფორმაციის ჩანაწერების შე-ფასებისა და გადაცემის წესს. ეს პრინციპი გარე მომხმარებელს შესაძლებლობას აძლევს ერთმანეთს შეუდაროს სხვადასხვა სანარ-მოს ფინანსური მდგომარეობა. გარდა აღნიშნულისა, მომხმარებლე-ბი დარწმუნებულნი უნდა იყვნენ, რომ აღრიცხვა წარმოებს ზოგადად მიღებული წესების შესაბამისად. ამ დროს სამეურნეო ოპერაციების ასასახავად გამოიყენება ერთიანი ფულადი საზომი ერთეული. საფინანსო აღრიცხვისას, აღრიცხვისა და ანალიზის

ძირითადი ობიექტი სანარმოს ფინანსური მდგომარეობაა. იგი განზოგადებულია ბუღალტრულ ბალანსსა და ანგარიშგებაში მოგება-ზარალის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგება დგება და მიენოდება ინფორმაციის გარე მომხმარებელს რეგულარულად, წელიწადში ერთხელ. მიწოდების სიხშირე განისაზღვრება საკანონმდებლო ნორმატიული აქტების შესაბამისად. ფინანსურ ანგარიშგებაში შეტანილი ინფორმაცია მხოლოდ ფაქტიური მონაცემებია. იგი დასრულებულ ოპერაციებს ასახავს, აქედან გამომდინარე, ობიექტურია და ექვემდებარება შემოწმებას. საფინანსო აღრიცხვის ინფორმაცია პერიოდულად ქვეყნდება საზოგადოებისათვის გასაცნობად. ამასთან, არსებობს რიგი შეზღუდვებიც მომხმარებლისათვის ინფორმაციის წარდგენისას, რადგან სანარმოს საქმიანობის მრავალი მხარე და მათი შედეგები ვერ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში. გამომდინარე იქედან, რომ ეს მონაცემები სრულ წარმოდგენას არ იძლევა პროდუქციის ბუნებასა და ხარისხზე, მატერიალური რესურსების გამოყენების ეფექტიანობის, შრომის ნაყოფიერებაზე და სხვა, აღნიშნული მაჩვენებლები წარმოადგენენ კონკრეტულ და ნატურალურ მაჩვენებლებს. როგორც ცნობილია, საფინანსო აღრიცხვა ცნობს მხოლოდ ფულად საზომ ერთეულს, თანაც საფინანსო აღრიცხვაში ასახავს კპოვებს მხოლოდ ფაქტიური მონაცემები და ისინი გარე მომხმარებელამდე მოგვიანებით ხვდება, ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგება ქვეყნდება წელიწადში ერთხელ.

ფინანსურ აღრიცხვაში დანახარჯების დაჯგუფება წარმოებს ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. დანახარჯების ელემენტების ცნებით იგულისხმება ერთგვაროვანი დანახარჯები წარმოებაზე. დანახარჯების ასეთი სახით დაჯგუფება პასუხობს კითხვას, თუ რა დაიხარჯა წარმოებაზე საანგარიშგებო პერიოდში.

ამრიგად, საფინანსო აღრიცხვა რჩება ანალიზისა და გადანყვეტილების მიღების ბაზად, მაგრამ იგი, როგორც მართვის ინსტრუმენტი, საკმაოდ შეზღუდულია დროსა და სივრცეში.

მმართველობითი (მენეჯერული) აღრიცხვა, ფინანსური აღრიცხვისაგან განსხვავებით, გამიზნულია შინა სანარმოო მოხმარებისათვის, რომელიც სააღრიცხვო ინფორმაციის ბაზაზე გამოიყენება სხვადასხვა სანარმოო და ფინანსური ხასიათის გადანყვეტილებების

მისაღებად, (მომდევნო წლისთვის ფინანსური გეგმის შედგენა, რეალიზაციის მოცულობის შეცვლა, კრედიტების მოზიდვის მიზანშეწონილობის დადგენა და სხვა). ცხადია, სწორი გადანაცვებების მისაღებად აუცილებელია დროული, სრული და ზუსტი ინფორმაცია. წინააღმდეგ შემთხვევაში, სანარმომ შეიძლება განიცადოს ზარალი ან გაკოტრდეს კიდეც. ფინანსური აღრიცხვა ასახავს წარსულს და განიხილავს სანარმოს როგორც ერთ მთლიანობას, მმართველობითი აღრიცხვა კი განცალკევებულად განიხილავს სანარმოს საქმიანობის სხვადასხვა სფეროს და საშუალებას იძლევა, წარმართოს ბიზნესი გარკვეული მიმართულებით, დასახული მიზნების მისაღწევად. მმართველობითი აღრიცხვის საშუალებით მიღებული ინფორმაცია გამოიყენება სანარმოს მენეჯერების მიერ მმართველობით გადანაცვებებათა მიღებისას.

მმართველობითი აღრიცხვის დროს არ არის სავალდებულო ბუღალტრული ინფორმაცია ეყრდნობოდეც ორმაგი ჩანერის სისტემას. იგი გროვდება სანარმოს განყოფილებების ან ქვეგანყოფილებების მიხედვით. აღსანიშნავია, რომ მას მთავარი ნიგნის ანგარიშებზე არ აგროვებენ და მხოლოდ განსაზღვრული საქიროებისათვის გამოყენების შემდეგ გადასცემენ შესანახად. მმართველობითი აღრიცხვა სასარგებლო ინფორმაციის მისაღებად სხვადასხვა მეთოდებისა და ხერხების არჩევანის მეტ შესაძლებლობას იძლევა, ვიდრე საფინანსო აღრიცხვა. მაგალითად, როცა საუბარია არაპირდაპირი ხარჯების განაწილებაზე, ბუღალტერმა თავად უნდა აირჩიოს, თუ რომელი მეთოდი ითვლება უფრო ზუსტად, რადგან ინფორმაცია განკუთვნილია შინა გამოყენებისათვის და ამდენად, რაიმე მკაცრი ნორმების აუცილებლობა არ არსებობს. მმართველობითი აღრიცხვა იყენებს ნატურალურ, შრომით და ფულად საზომ ერთეულებს. ფულადი საზომი ერთეული შეიძლება გამოყენებულ იქნეს დროის მოკლე პერიოდში ხარჯების დონის კონტროლისა და ანალიზისათვის, მაგრამ ინფორმაციის ნაკადის უმეტესობა უფრო დეტალიზირებულ მონაცემებს მოითხოვს. ამიტომ მმართველობითი აღრიცხვაში ბუღალტერი ფართოდ გამოიყენებს ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულებს. მმართველობითი აღრიცხვაში ზომის ერთეულების შერჩევას საფუძვლად უდევს თითოეული კონკრეტული სიტუაციისათვის მათი ვარგისიანობა.

მმართველობითი აღრიცხვა უმთავრესად მოიცავს შინა ოპერაციების კონტროლსა და დაგეგმვას. დანახარჯების დაჯგუფება წარმოებს საკალკულაციო მუხლების მიხედვით, რაც პასუხობს კითხვას, თუ რაზე და სად დაიხარჯა რესურსი. ფინანსური აღრიცხვისაგან განსხვავებით, მმართველობით აღრიცხვის მონაცემებს უშუალო კავშირი აქვს სანარმოს რენტაბელობასთან და განკუთვნილია მხოლოდ ადმინისტრაციისათვის. ასეთი ინფორმაციის პერიოდულმა გამოქვეყნებამ შეიძლება ზიანი მიაყენოს სანარმოს. ამიტომ იგი კომერციულ საიდუმლოებად ითვლება და საჯაროობას არ ექვემდებარება.

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვა ავსებს და სრულყოფს საინფორმაციო საფინანსო აღრიცხვას. მმართველობითი ინფორმაცია შეიძლება მიღებულ იქნეს შინა მოხმარებისათვის მოსახერხებელი და აუცილებელი სახით საჭირო დროს, რაც მას კონკრეტულობას და ოპერატიულობას ანიჭებს. იგი აყალიბებს ბალანსის რიგი მუხლების შეფასების ბაზას, განმარტავს საერთო ფინანსური შედეგების ფაქტორებსა და პოზიციებს შემოსავლებისა და ხარჯების შედარების გზით პროდუქციის ცალკეული სახეების მიხედვით.

მაშასადამე, ამ ორი სახის აღრიცხვას შორის არსებული განსხვავებების მიუხედავად, მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების მიზნით საჭირო, სრული და დროული ინფორმაციის მისაღებად საფინანსო და მმართველობითი აღრიცხვა კომპლექსურად უნდა იქნეს გამოყენებული.

სანარმო, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედეგის დროს იხელმძღვანელოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აღწერილი დებულებებით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა განსაკუთრებული პრინციპების და შეთანხმებების, წესებისა და პრაქტიკის ერთიანობაა, რომელიც გამოიყენება სანარმოში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში.

სააღრიცხვო პოლიტიკას სანარმო ირჩევს დამოუკიდებლად და მასზე პასუხისმგებლობა სანარმოს ხელმძღვანელს ეკისრება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები უნდა გამომდინარეობდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან. ბასს 1-ის 20-ე პუნქტი განმარტავს, რომ ხელმძღვანელობამ ისე უნდა შეარჩიოს და გამოიყენოს სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს ყველა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ბასს-ის) ინტერპრეტაციებს. თუ სტანდარტი არ ითვალისწინებს რაიმე სპეციფიურ მოთხოვნას, სანარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა განავითაროს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია:

- ა) შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადანყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს;
- ბ) იყოს საიმედო, იმ თავალსაზრისით, რომ:
 - ზუსტად ასახავდეს სანარმოს საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას;
 - გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს და არა უშუალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას;
 - იყოს ნეიტრალური და მიუკერძოებელი;
 - იყოს შედგენილი წინდახედულობის პრინციპით;
 - იყოს სრულყოფილი ყველა არსებით ასპექტში.

სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა ხდება ბასს-ზე დაყრდნობით. მიუხედავად იმისა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ხელმძღვანელს, სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება შეირჩეს სანარმოს საბუღალტრო, საფინანსო, იურიდიული და სანარმოს სხვა სამსახურების წარმომადგენლებისაგან შემდგარი კომისიის მიერ.

ბასს-ის მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები არიან: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, მომხმარებლები, მთაწრობები და

მათი უწყებები, საზოგადოება. მათ ფინანსური ანგარიშგება სჭირდებათ სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. ეს მოთხოვნები:

- **ინვესტორები.** სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები და მათი მრჩეველები აკონტროლებენ ინვესტიციებისა და ინვესტიციებით მიღებულ ამონაგების რისკს. მათ სჭირდებათ ინფორმაცია, რათა განსაზღვრონ გაყიდონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები. აქციონერები აგრეთვე დაინტერესებულნი არიან სანარმოს მიერ დივიდენდების გადახდისუნარიანობით.

- **დაქრავებული მუშაკები.** დაქრავებული მუშაკები თუ წარმომადგენელთა ჯგუფები დაინტერესებულნი არიან დამქრავებლის ფინანსური სტაბილურობით და მომგებიანობით. აგრეთვე სანარმოს ისეთი შესაძლებლობებით, როგორცაა შრომის ანაზღაურებისა და მოხუცებულობის პენსიის გადახდა, დაქრავებულ მუშაკთა დასაქმება.

- **კრედიტის გამცემები.** საკრედიტო ორგანიზაციები დაინტერესებულნი არიან გაცემული სესხისა და შესაბამისი სარგებელის დროული დაბრუნებით.

- **მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები.** მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემთ განსაზღვრონ, დროულად მიიღებენ თუ არა კუთვნილ თანხებს. სავაჭრო კრედიტორებს, როგორც წესი, სანარმო აინტერესებთ შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი დამოკიდებული არიან სანარმოზე, როგორც მთავარ მომხმარებელზე.

- **მომხმარებლები.** მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან სანარმოს ფუნქციონირების უწყვეტობით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ სანარმოსთან აქვთ ხანგრძლივი ურთიერთკავშირი ან დამოკიდებული არიან მასზე.

- **მთავრობები და მათი უწყებები.** მთავრობები და მათი უწყებები დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და მაშასადამე, სანარმოს საქმიანობით. ისინი აგრეთვე მოითხოვენ ინფორმაციას, რათა დაარეგულირონ სანარმოს საქმიანობა, გან-

საზღვრონ საგადასახადო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია გამოიყენონ ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა ამგვარი ტიპის სტატისტიკის საწარმოებლად.

● **საზოგადოება.** საწარმო, მრავალი ფორმით, გარკვეულ გავლენას ახდენს საზოგადოების ცალკეულ წევრებზე. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება დიდი წვლილი შეიტანოს ადგილობრივ ეკონომიკაში, მათ შორის მოსახლეობის დასაქმებითა და ადგილობრივი მომწოდებლებისაგან მუდმივი შესყიდვების გზით. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს საზოგადოებას მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების, კეთილდღეობის გაუმჯობესების შედეგებისა და ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბების შესახებ.

მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით ყველა მომხმარებლის საინფორმაციო მოთხოვნების დაკმაყოფილება, არსებობს ისეთი ტიპის მოთხოვნებიც, რომლებიც ყველა მომხმარებლისთვის საერთოა. იმდენად, რამდენადაც ინვესტორები საწარმოსთვის სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები არიან, ბუნებრივია, მათი მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება დააკმაყოფილებს სხვა მომხმარებელთა ძირითად მოთხოვნებებსაც.

ამრიგად, ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს სამ დიდ ჯგუფად: 1. ადმინისტრაცია (მენეჯერები); 2. პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები; 3. არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები.

მენეჯერები ფინანსური ინფორმაციის ერთ-ერთი მთავარი მომხმარებლები არიან. მათ შეუძლიათ ბუღალტერიისაგან მოითხოვონ შემდეგი ინფორმაცია:

- რამდენია საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება;
- რომელი პროდუქციაა უფრო მომგებიანი;
- როგორია წარმოებული ცალკეული პროდუქციის თვითღირებულება;
- რამდენია საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება და სხვა.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან სანარმოს არსებული და მომავალი ინვესტიორები თუ კრედიტორები, რომლებიც ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მოტანილი ინფორმაციის ანალიზით განსაზღვრავენ სანარმოს ფინანსურ პერსპექტივას, ღირს თუ არა მის საქმიანობაში სახსრების დაბანდება. კრედიტორებს ასევე აინტერესებთ, შესძლებს თუ არა სანარმო ვალის დროულად გადახდას და აქვს თუ არა პროცენტის გადახდის საშუალება.

არაპირდაპირი (ირობი) ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან პირები, რომლებსაც აინტერესებთ გარკვეული ფინანსური ინფორმაცია. მათ რიცხვს მიეკუთვნება საგადასახადო სამსახური ეს უკანასკნელი დაინტერესებულია თუ რამდენად სწორად იხდის სანარმო მოგების, ქონების, დამატებული ღირებულების აქციზს და სხვა გადასახადებს. ირობ მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან აგრეთვე სტატისტიკური აღრიცხვის ორგანოები, მყიდველები და საზოგადოება მთლიანად, რომელთა ინტერესები განპირობებულია იმით, რომ სანარმოთა მომგებიანობაზე ბევრადაა დამოკიდებული ინფლაციის დონე, მაკროეკონომიკური სტაბილურობა, სოციალური მდგრადობა და ცხოვრების საერთო დონე.

1.2. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები

საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის განვითარებამ აუცილებელი გახადა აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემის გარდაქმნა ეკონომიკაში მიმდინარე ცვლილებებისა და საერთაშორისო სტანდარტების გათვალისწინებით. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ბუღალტრული აღრიცხვა ასრულებს პრინციპულად სხვა როლს. იგი კარგავს უბრალო ანგარიშწარმოების ფუნქციას და იძენს ინფორმაციის შეგროვების, დამუშავებისა და გადაცემის ახალ ფუნქციებს.

აქედან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა წარმოებდეს ისეთი სისტემით, რომ იგი აკმაყოფილებდეს ბიზნესის გაფართოებულ, საერთაშორისო ეკონომიკური ურთიერთობების მოთხ-

ოვნებს. ამიტომ ფინანსური ინფორმაცია უნდა მომზადდეს ერთიანი სტანდარტული მეთოდოლოგიით. ასეთმა მოთხოვნებმა ასახვა ჰპოვა აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში (ბასს), რომლებიც მუშავდება და ქვეყნდება 1973 წელს შექმნილი აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტის (ბასკ) მიერ. 1973 წლის 29 ივნისს ლონდონში 15 ქვეყნის პროფესიულ ორგანიზაციებს შორის შეთანხმების შედეგად შეიქმნა ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ), მისი მიზანია სხვადასხვა ქვეყნის მიერ მიღებული სტანდარტებისა და ბულალტრული გადანყვეტილებების ჰარმონიზაცია. ამჟამად კომიტეტი აერთიანებს 80 ქვეყანაზე მეტს და შემუშავებული აქვთ 35-მდე სტანდარტი. კომიტეტის მიმართვაში ხაზგასმულია, რომ ბასს-ის გამოყენებას სხვადასხვა ქვეყნებში დიდი მნიშვნელობა აქვს. იგი აუმჯობესებს ფინანსური ანგარიშგების ხარისხს, მალღდება შესაძარისობის დონე, რაც არსებით გავლენას ახდენს ეკონომიკის განვითარებაზე მსოფლიოს ყველა ქვეყანაში.

აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა არ ნიშნავს ამა თუ იმ ქვეყნის ადგილობრივი პირობების იგნორირებას. ყველა ქვეყანას უფლება აქვს გამოიყენოს ეროვნული სტანდარტები, რომლებიც ეფუძნება ქვეყანაში არსებულ კანონმდებლობას და მარეგულირებელ აქტებს.

საქართველოში 1995 წელს „მენარმეთა შესახებ“ კანონში 13-11 მუხლით განისაზღვრა აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტისადმი დამოკიდებულება და აღიარებულ იქნა ის ძირითადი პრინციპები, რომელიც აუცილებელია მენარმეთა ინტერესების დასაცავად. 1999 წლის 5 თებერვალს კი პარლამენტმა მიიღო კანონი „ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, რომელიც ბასს აღიარებს საქართველოში ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტებად.

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად წარმართული ბულალტრული აღრიცხვა არა მარტო გააფართოებს საწარმოთა დამოუკიდებლობას აღრიცხვის მეთოდებისა და ფორმების შერჩევაში, არამედ უფრო აამაღლებს სააღრიცხვო ინფორმაციის უტყუარობისადმი მათ პასუხისმგებლობას, კიდევ უფრო გაიზრდე-

ბა ანგარიშგების როლი და მნიშვნელობა, იგი სხვადასხვა სახის გაროგებისა და კონტრაქტების ძირითადი საფუძველი გახდება.

დღეისათვის აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტს გამოქვეყნებული აქვს 32 საერთაშორისო სტანდარტი, რომლებშიც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისადმი წაყენებული მოთხოვნები.

ამჟამად მოქმედებს 1996 წლის იანვრისათვის არსებული შემდეგი სტანდარტები:

- | | |
|---------|---|
| ბასს | შესავალი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები; |
| ბასს 1 | ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა; |
| ბასს 2 | სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები; |
| ბასს 3 | გაუქმებულია; |
| ბასს 4 | ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა; |
| ბასს 5 | ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია; |
| ბასს 6 | გაუქმებულია; |
| ბასს 7 | ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება; |
| ბასს 8 | საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში; |
| ბასს 9 | სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე განეული დანახარჯები; |
| ბასს 10 | გაუთვალისწინებელი მოვლენები და ბალანსის შედგენის თარღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები; |
| ბასს 11 | სამშენებლო კონტრაქტები; |
| ბასს 12 | შემოსავლებიდან გადასახადები; |
| ბასს 13 | საბრუნავი აქტივებისა და მოკლევადიანი ვალდებულებების ასახვა; |
| ბასს 14 | ანგარიშგების წარმოდგენა სეგმენტების მიხედვით; |
| ბასს 15 | ფასების ცვლილებით გამოწვეული შედეგების ამსახველი ინფორმაცია; |
| ბასს 16 | ძირითადი საშუალებები; |
| ბასს 17 | - იჯაროს ბუღალტრული აღრიცხვა; |
| ბასს 18 | ამონაგები; |
| ბასს 19 | დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები; |

- ბასს 20** სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების ასახვა ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით დანართებში;
- ბასს 21** უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები;
- ბასს 22** სანარმოთა გაერთიანება;
- ბასს 23** სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები;
- ბასს 24** დაკავშირებულ მხარეთა ახსნა-განმარტებები;
- ბასს 25** ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ბასს 26** საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება;
- ბასს 27** კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შვილობილ სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ბასს 28** მეკავშირე სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ბასს 29** ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში;
- ბასს 30** ბანკებისა და ანალოგიური საფინანსო დანესებულების ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები;
- ბასს 31** ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება;
- ბასს 32** ფინანსური ინსტრუმენტები: ახსნა-განმარტება და წარდგენა;
- ბასს 33** შემოსავალი აქციაზე;
- ბასს 34** შუალედური ფინანსური ანგარიშგება.

მოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სისტემების გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები ნათლადაა მოცემული ამ სტანდარტებში. ბასს-ბი არ ეხება არაარსებით საკითხებს. ბასს-ბი ძალაში შედის სტანდარტში მოცემული თარიღიდან და არა აქვთ უკუქმედების ძალა.

1.3. ბასს-ის ძირითადი დაშვებები (ფინანსური ანგარიშგების შედგენის სახეისი წინაპირობა)

ბასს-ის შესავალი „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“ განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითად დაშვებებს. ეს დაშვებებია დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი სანარმო.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საფუძვლად უდევს ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი. ამ მეთოდის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე და ამდენად, არ უნდა ველოდოთ ფულის მიღებას და გადახდას. ამასთან, ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება. გამონაკლისს წარმოადგენს ინფორმაცია ფულადი საშუალებების შესახებ.

დარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს გააცნობს არა მხოლოდ წარსულ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც მოიცავს ფულადი საშუალებების გადახდასა და მიღებას, არამედ მომავალში გასანაღდებელ ვალდებულებებსა და მომავალი პერიოდის მოთხოვნებსაც. დარიცხვის მეთოდის თანახმად შემოსავლების აღიარება ხდება საქონლის გაყიდვის და მომსახურების განევისთანავე, ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მათ აქვთ ადგილი.

დარიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს აუცილებელია შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის შესაბამისობის პრინციპის დაცვა; შემოსავლების აღიარების დროს უნდა ვალიაროთ ის ხარჯები, რომელიც განეულია ამ შემოსავლების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ჩვეულებრივ, იგულისხმება, რომ სანარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს უახლოეს საპროგნოზო მომავალშიც. ე.ი. იგულისხმება, რომ სანარმო არ აპირებს და არც მოუწევს თავისი საქმიანობის შეწყვეტა ან მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემ-

ცირება. ხოლო თუ სანარმო აპირებს თავისი საქმიანობის შეწყვეტას ან მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირებას, ან არსებობს ამის აუცილებლობა, მაშინ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს სხვა საფუძველზე, რომელიც აღწერილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით ნაწილში.

1.4. ახალ ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა (ანგარიშთა გეგმის გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს)

საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა საჭიროებს ბუღალტრული აღრიცხვის ახალ ანგარიშთა გეგმაზე გადასვლას.

სანარმოში ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველად ანგარიშთა გეგმა ითვლება. ანგარიშთა გეგმის აგებულებამ უნდა უზრუნველყოს სამეურნეო ოპერაციების დაჯგუფება, მათი ასახვის ერთიანი მეთოდოლოგია ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად.

დღეისათვის საქართველოში მოქმედებს ჯერ კიდევ სოციალისტურ პერიოდში დამუშავებული ანგარიშთა გეგმა, რომელმაც უკვე რამდენჯერმე განიცადა ცვლილება. უკანასკნელად ანგარიშთა გეგმაში შესწორებები იქნა შეტანილი 1997 წელს, მაგრამ იგი მაინც ვერ აკმაყოფილებს სადღეისო მოთხოვნებს, მით უმეტეს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლის პირობებში.

1999 წლის 12 აგვისტოს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის №1 დადგენილების თანახმად საქართველოში შემოღებულ იქნა ახალი ანგარიშთა გეგმა. აღნიშნული გეგმის სტრუქტურით სარგებლობა სავალდებულოა სააქციო საზოგადოებებისათვის - 2000 წლის 1 იანვრიდან, ხოლო კერძო სამართლის სხვა იურიდიული პირებისათვის (მცირე სანარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა) - 2001 წლის 1 იანვრიდან.

აღნიშნული დადგენილებით დამტკიცებულ იქნა ახალ ანგარიშთა გეგმის მხოლოდ სტრუქტურა, ხოლო კონკრეტული სამოქმედო

ანგარიშთა გეგმა უნდა შეიმუშაოს საწარმომ დამტკიცებული სტრუქტურის შესაბამისად საკუთარი სააღრიცხვო ამოცანებიდან გამომდინარე. ახალი ანგარიშთა გეგმის არასწორმა, გაუაზრებელმა მონყობამ ბუღალტერს შეიძლება შეუქმნას არსებითი პრობლემები და პირიქით, ანალიზურად სწორად მონყობილი ანგარიშთა გეგმის შემთხვევაში სააღრიცხვო თუ საგადასახადო ამოცანების გადაჭრა ძალიან იოლი ხდება.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებულია ახალი ანგარიშთა გეგმა, რომელიც აგებულია ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნის შესაბამისად და ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს. უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ დღევანდელი სააღრიცხვო გეგმასთან განსხვავებით ბასს-ით მომზადებული ახალი ანგარიშთა გეგმა დალაგებულია ენ. „ლიკვიდურობის“ მიხედვით.

ახალი ანგარიშთა გეგმა 9 განაყოფისაგან შედგება. აქედან პირველი ხუთი საბალანსო ანგარიშგების ელემენტების ამსახველი ანგარიშებია, ეი. მათში შედის ანგარიშები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ იხურება და გადადის ბალანსში. ხოლო დანარჩენი ოთხი მოგება-ზარალის ანგარიშგების ელემენტების ამსახველი ანგარიშებია, ანუ ენ. დროებითი ანგარიშები.

ბასს ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა შემდეგია:

- | | |
|------|--|
| 1000 | მიმდინარე აქტივები; |
| 2000 | გრძელვადიანი აქტივები; |
| 3000 | მიმდინარე ვალდებულებები; |
| 4000 | გრძელვადიანი ვალდებულებები; |
| 5000 | კაპიტალი; |
| 6000 | შემოსავალი ძირითადი (სამენარმეო) საქმიანობიდან; |
| 7000 | ძირითად (სამენარმეო) საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები; |
| 8000 | არაძირითადი (არასამენარმეო) საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები და ხარჯები; |
| 9000 | გაუთვალისწინებელი შემოსავლები და ხარჯები. |
- მოკლედ განვიხილოთ თითოეული განაყოფი:

- 1000 მიმდინარე აქტივები ამ განაყოფში გაერთიანებულია აქტივები, რომელთა „გადაქცევა“ ფულად სახსრებად მოხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წელს. განაყოფი 1000 თავის მხრივ, დალაგებულია ლიკვიდურობის მიხედვით შემდეგნაირად:
- 1100 ნალდი ფული;
- 1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე;
- 1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები;
- 1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები;
- 1500 მოკლევადიანი სათამაშუქო მოთხოვნები;
- 1600 სასაქონლო მატერიალური მარაგები;
- 1700 წინასწარ განეული ხარჯები;
- 1800 დარიცხული მოთხოვნები;
- 1900 სხვა მიმდინარე აქტივები.

როგორც ვხედავთ, თითოეული ანგარიშის ნომერი ოთხციფრიანია პირველი ორი შესაბამისად აღნიშნავს განაყოფს და ჯგუფს. ამიტომ საჭიროა, ბუღალტერმა სწორად შეარჩიოს ყოველი ანგარიშისათვის ზემოთ აღნიშნული პირველი ორი ციფრი, მომდევნო ორი ციფრის ამორჩევა კი ხდება ინდივიდუალურად.

ბასს მკაცრად მოითხოვს, რომ ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი აქტივები. ამიტომ გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდების, ან მოთხოვნების ის ნაწილი, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში უნდა მიიღოს სანარმომ, გადმოტანილ უნდა იქნეს მიმდინარე აქტივების განაყოფში, როგორც „გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“.

- 2000 გრძელვადიანი აქტივები ამ განაყოფში გაერთიანებულია აქტივები, რომლებიც სანარმოს განკარგულებაში იქნება ერთ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში. განაყოფი 2000 თავის მხრივ მოიცავს:
- 2100 ძირითადი საშუალებები;
- 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა;
- 2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები;

- 2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები;
- 2500 არამატერიალური აქტივები;
- 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია.

აქედან გამომდინარე, ახალ ანგარიშთა გეგმის მიხედვით მომზადებულ ანგარიშებზე მატერიალური და არამატერიალური აქტივები უნდა აისახოს თავიანთი პირვანდელი ღირებულებით (საბალანსო ღირებულებით), ცალკე ანგარიშებზე კი შესაბამისად მათზე დარიცხული აკუმულირებული ამორტიზაციის თანხა.

- 3000 მიმდინარე ვალდებულებები. ამ განაყოფშიც გაერთიანებულია ყველა ის ვალდებულება, რომელთა დაფარვა მოხდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში. თავის მხრივ, ამ განაყოფში შედის შემდეგი ჯგუფები:

- 3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები;
- 3200 მოკლევადიანი სესხები;
- 3300 საგადასახადო ვალდებულებები;
- 3400 დარიცხული ვალდებულებები.

აქტივების მსგავსად, ვალდებულებებიც მკაცრად უნდა იქნეს გამიჯნული მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად. ამიტომ გრძელვადიანი ვალდებულებების ის ნაწილი, რომლის დაფარვა უნდა მოხდეს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, გადმოტანილ უნდა იქნეს, როგორც „გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი“.

- 4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები. ამ განაყოფში აღირიცხება ის ვალდებულებანი, რომელთა დაფარვა მოხდება ერთ წელზე უფრო გვიან. ესენია:

- 4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულები;
- 4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები;
- 4300 ანარიცხები;
- 4400 გადავადებული შემოსავალი.

ბასს-ის თანახმად, დაუშვებელია აქტივებისა და ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა, თუ ამას არ მოითხოვს რომელიმე სტანდარტი.

5000 საკუთარი კაპიტალი. ამ განაყოფში გაერთიანებულია ყველა ის ანგარიში, რომელიც ასახავს ცვლილებებს საკუთარ კაპიტალში. განაყოფი მოიცავს შემდეგ ჯგუფებს:

5100 სანესდებო კაპიტალი;

5200 პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებაში;

5300 მოგება-ზარალი;

5400 რეზერვები და დაფინანსება.

პირველი ორი ჯგუფი წარმოადგენს იმ თანხას, რაც „ჩაიდო“ სანარმოში, ანუ სანესდებო ფონდს. „მოგება-ზარალის“ ჯგუფში შედის როგორც სანარმოს მიმდინარე სანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი, ასევე გაუნანილებელი მოგება ან აკუმულირებული ზარალი.

რეზერვები და დაფინანსება წარმოადგენს ენ. „სარეზერვო ფონდების“ ანგარიშებს.

6000 საოპერაციო შემოსავლები. ეს განაყოფი შედგება;

6100 საოპერაციო შემოსავლებისაგან, ანუ შემოსავლები ძირითადი საქმიანობიდან. მასში შედის აგრეთვე ფასდათმობისა და უკან დაბრუნებული საქონლის ანგარიშები.

7000 საოპერაციო ხარჯები. ამ განაყოფში დაჯგუფებულია ყველა ის ხარჯი, რომელიც უკავშირდება სანარმოს ძირითად საქმიანობას, ეს არის როგორც რეალიზებული საქონლის, პროდუქციის თვითღირებულება, ასევე ყველანაირი ადმინისტრაციული, თუ საერთო ხარჯები. განაყოფი აერთიანებს შემდეგ ანგარიშთა ჯგუფებს:

7100 რეალიზებული პროდუქტის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს სანარმოებისათვის);

- 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (სა-
ვაჭრო სანარმოებისათვის);
- 7300 მინოდების ხარჯები;
- 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები;
- 8000 არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები ეს
განაყოფი აერთიანებს იმ შემოსავლებს და ხარ-
ჯებს, რომლებიც არ უკავშირდება სანარმოს
ძირითად საქმიანობას, მასში შედის:
- 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები;
- 8200 არასაოპერაციო ხარჯები;
- 9000 განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები და
ხარჯები ეს განაყოფი აერთიანებს ისეთ
შემოსავლებს და ხარჯებს, რომელთაც ჩვეუ-
ლებრივ პირობებში არა აქვთ ადგილი სანარ-
მოს საქმიანობაში. იგი აერთიანებს:
- 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები;
- 9200 სხვა ხარჯები.

ბასს-ით შედგენილ ანგარიშთა გეგმაში დაუშვებელია აქტიურ -პასიური ანგარიშების გამოყენება. ამ ანგარიშთა გეგმის მიზანია სანარმოსათვის ნათელი გახადოს, თუ რა თანმიმდევრობითა და ნყობით უნდა ანარმოებდეს იგი ანგარიშგებას. მოცემული სანიმუ- შო ანგარიშთა გეგმა შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს უცვლელი ფორმით, ან ამორჩეული იქნეს საჭირო ანგარიშები, ან პირიქით დაემატოს მას ანგარიშები.

**ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა
გეგმის სტრუქტურა
აქტივები**

1000 მიმდინარე აქტივები


| <i>1000 ნაღდი ფული სალაროში</i> | |
|---------------------------------|-----------------------------|
| 1100 | ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში |
| 1120 | ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში |

| | |
|--|--|
| <i>1200 ფული საბანკო ანგარიშზე</i> | |
| 1210 | ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში |
| 1220 | უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში |
| 1230 | უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში |
| 1290 | ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე |
| <i>1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები</i> | |
| 1310 | მოკლევადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში |
| 1320 | მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში |
| 1330 | გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი |
| 1390 | სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები |
| <i>1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები</i> | |
| 1410 | მოთხოვნები მინოდებიდან და მომსახურებიდან |
| 1415 | საექვო მოთხოვნების კორექტირება |
| 1420 | მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოს მიმართ |
| 1340 | მოთხოვნები სანარმოს პერსონალის მიმართ |
| 1440 | მოთხოვნები ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ |
| 1450 | მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან |
| 1460 | კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი |
| 1470 | გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი |
| 1480 | მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები |
| 1490 | სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები |
| <i>1500 მოკლევადიანი სათამაშუქო მოთხოვნები</i> | |
| 1510 | მიღებული მოკლევადიანი თამაშუქები |
| 1520 | მიღებული გრძელვადიანი თამაშუქების მიმდინარე ნაწილი |
| <i>1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი</i> | |
| 1610 | საქონელი |

| | |
|--------------------------------------|------------------------------------|
| 1620 | ნედლეული და მასალები |
| 1630 | დაუმთავრებელი წარმოება |
| 1640 | მზა პროდუქცია |
| 1690 | სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი |
| <i>1700 წინასწარ განეული ხარჯები</i> | |
| 1710 | წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება |
| 1720 | წინასწარ გადახდილი საიჯარო ჭირა |
| 1790 | სხვა წინასწარ განეული ხარჯები |
| <i>1800 დარიცხული მოთხოვნები</i> | |
| 1810 | მისაღები დივიდენდები |
| 1820 | მისაღები პროცენტები |
| 1890 | სხვა დარიცხული მოთხოვნები |
| <i>1900 სხვა მიმდინარე აქტივები</i> | |
| 1910 | სხვა მიმდინარე აქტივები |

2000 ბრძელვადიანი აატივივი

2100 ძირითადი საშუალებები

| | |
|---|-------------------------------------|
| 2110 | მინის ნაკვეთები |
| 2120 | დაუმთავრებელი მშენებლობა |
| 2130 | შენობები |
| 2140 | ნაგებობები |
| 2150 | მანქანა-დანადგარები |
| 2160 | ოფისის აღჭურვილობა |
| 2170 | ავეჯი და სხვა ინვენტარი |
| 2180 | სატრანსპორტო საშუალებები |
| 2190 | იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა |
| -  | |
| <i>2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა</i> | |
| 2230 | შენობების ცვეთა |
| 2240 | ნაგებობების ცვეთა |

| | |
|--|---|
| 2250 | მანქანა-დანადგარების ცვეთა |
| 2260 | ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა |
| 2270 | ავიჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა |
| 2280 | სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა |
| 2290 | იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა |
| <i>2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები</i> | |
| 2310 | მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები |
| 2320 | ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები |
| 2330 | მოთხოვნები სანესდებო კაპიტალის შევსებაზე |
| 2340 | გადავადებული საგადასახადო აქტივი |
| 2390 | სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები |
| <i>2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები</i> | |
| 2410 | გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში |
| 2420 | გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში |
| 2430 | მონანიღობა სხვა საზოგადოებაში |
| 2490 | სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები |
| <i>2500 არამატერიალური აქტივები</i> | |
| 2510 | ლიცენზიები |
| 2520 | კონცესიები |
| 2530 | პატენტები |
| 2540 | გუდვილი |
| 2590 | სხვა არამატერიალური აქტივები |
| <i>2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია</i> | |
| 2610 | ლიცენზიების ამორტიზაცია |
| 2620 | კონცესიების ამორტიზაცია |
| 2630 | პატენტების ამორტიზაცია |
| 2640 | გუდვილის ამორტიზაცია |
| 2690 | სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია |

ვალდებულებები
3000 მიმდინარე ვალდაუზღავი

| <i>3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები</i> | |
|--|---|
| 3110 | მონოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები |
| 3120 | მიღებული ავანსები |
| 3130 | გადასახადელი ხელფასები |
| 3140 | როიალტი |
| 3150 | საკომისიო გადასახდელები |
| 3160 | ვალდებულებები სანარმოს პერსონალის წინაშე |
| 3170 | ვალდებულებები მეკავშირე სანარმოების წინაშე |
| 3190 | სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები |
| <i>3200 მოკლევადიანი სესხები</i> | |
| 3210 | მოკლევადიანი სესხები |
| 3220 | სესხები პარტნიორებისაგან |
| 3230 | გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი |
| <i>3300 საგადასახადო ვალდებულებები</i> | |
| 3310 | გადასახდელი - მოგების გადასახადი |
| 3320 | გადასახდელი - საშემოსავლო გადასახადი |
| 3330 | გადასახდელი - დღგ |
| 3340 | გადახდელი - დღგ |
| 3350 | გადასახდელი - აქციზი |
| 3360 | გადახდელი - აქციზი |
| 3370 | სოციალური - გადასახადი |
| 3390 | სხვა საგადასახადო ვალდებულებები |
| <i>3400 დარიცხული ვალდებულებები</i> | |
| 3410 | გადასახდელი პროცენტები |
| 3420 | გადასახდელი დივიდენდები |
| 3430 | ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე |
| 3490 | სხვა დარიცხული ვალდებულებები |

4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები

| | |
|--|---|
| <i>4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები</i> | |
| 4110 | გასანაღდებელი ობლიგაციები |
| 4120 | გასანაღდებელი თამასუქები |
| 4130 | ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე |
| 4140 | გრძელვადიანი სესხები |
| 4190 | სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები |
| <i>4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები</i> | |
| 4210 | გადავადებული მოგების გადასახადი |
| 4220 | სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები |
| <i>4300 ანარიცხები</i> | |
| 4310 | საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები |
| 4320 | სხვა ანარიცხები |
| <i>4400 გადავადებული შემოსავალი</i> | |
| 4410 | გადავადებული შემოსავალი |

5000 საკუთარი კაპიტალი

| | |
|---|------------------------------|
| <i>5100 სანესდებო კაპიტალი</i> | |
| 5110 | ჩვეულებრივი აქციები |
| 5120 | პრივილიგიური აქციები |
| 5130 | გამოსყიდული საკუთარი აქციები |
| 5140 | საემისიო კაპიტალი |
| 5150 | სანესდებო კაპიტალი შპს-ში |
| <i>5200 პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებებში)</i> | |
| 5210 | პარტნიორთა კაპიტალი |
| <i>5300 მოგება/ზარალი</i> | |
| 5310 | გაუნაწილებელი მოგება |
| 5320 | დაუფარავი ზარალი |

| | |
|--------------------------------------|---|
| 5330 | საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი |
| <i>5400 რეზერვები და დაფინანსება</i> | |
| 5410 | სარეზერვო კაპიტალი |
| 5420 | ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი |
| 5430 | ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი |
| 5490 | სხვა რეზერვები და დაფინანსება |

6000 საოპერაციო შემოსავლები

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>6100 საოპერაციო შემოსავლები</i> | |
| 6110 | შემოსავალი რეალიზაციიდან |
| 6120 | გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა |
| 6190 | სხვა საოპერაციო შემოსავლები |

7000 საოპერაციო ხარჯები

| | |
|---|--|
| <i>7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს სანარმოებისათვის)</i> | |
| 7110 | ძირითადი მასალების დანახარჯების/შეძენა |
| 7120 | პირდაპირი ხელფასი |
| 7130 | სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე |
| 7140 | დამხმარე მასალების დანახარჯების/შეძენა |
| 7150 | არაპირდაპირი ხელფასი |
| 7160 | სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე |
| 7170 | ცვეთა და ამორტიზაცია |
| 7180 | რემონტის დანახარჯები |
| 7185 | სასაქონლო - მატერიალური მარაგის კორექტირება |
| 7190 | სხვა საოპერაციო ხარჯები |
| <i>7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (საეაჭრო სანარმოებისათვის)</i> | |
| 7210 | გაყიდული/შეძენილი საქონელი |
| 7220 | შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა |
| 7290 | სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება |

| | |
|---|--|
| <i>7300 მინოდების ხარჯები</i> | |
| 7310 | რეკლამის ხარჯები |
| 7320 | შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო |
| 7330 | შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები |
| 7340 | ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები |
| 7390 | მინოდების სხვა ხარჯები |
| | |
| <i>7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები</i> | |
| 7410 | შრომის ანაზღაურება |
| 7415 | სოციალური დანარიცხები |
| 7420 | საიჯარო ქირა |
| 7425 | საოფისე ინვენტარი |
| 7430 | კომუნიკაციის ხარჯები |
| 7435 | დაზღვევა |
| 7440 | რემონტი |
| 7445 | კომპიუტერის ხარჯები |
| 7450 | საკონსულტაციო ხარჯები |
| 7455 | ცვეთა და ამორტიზაცია |
| 7460 | საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები |
| 7465 | სხვა საგადასახადო ხარჯები |
| 7490 | სხვა საერთო ხარჯი |

8000 არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები

| | |
|---------------------------------------|-------------------------------|
| <i>8100 არასაოპერაციო შემოსავლები</i> | |
| 8110 | საპროცენტო შემოსავლები |
| 8120 | დივიდენდები |
| 8130 | არასაოპერაციო მოგება |
| 8190 | სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი |
| | |
| <i>8200 არასაოპერაციო ხარჯები</i> | |
| 8210 | საპროცენტო ხარჯები |
| 8220 | არასაოპერაციო ზარალი |
| 8290 | სხვა არასაოპერაციო ხარჯები |

**9000 განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები
და ხარჯები**

| | |
|---|----------------------------|
| <i>9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები</i> | |
| 9110 | განსაკუთრებული შემოსავლები |
| 9120 | განსაკუთრებული ხარჯები |
| | |
| <i>9200 სხვა ხარჯები</i> | |
| 9210 | მოგების გადასახადი |

**1.5. ფინანსური ანგარიშგების
ხარისხობრივი მახასიათებლები**

სააღრიცხვო პოლიტიკის დამოუკიდებლად შემუშავების დროს აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების უპირობო დაცვა.

ფინანსური ანგარიშგება მისი მომხმარებლისთვის უნდა იყოს სასარგებლო, დაეხმაროს მის წინაშე დასმულ ამოცანაზე პასუხის გაცემაში და გადაწყვეტილების მიღებაში. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები ის ატრიბუტებია, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას გადააქცევს მომხმარებლისათვის სასარგებლო ინფორმაციად. ინფორმაცია კი სასარგებლოა მაშინ, როდესაც მას გააჩნია შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები, როგორცაა: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა.

აღქმადობა ფინანსური ანგარიშგებით წარმოდგენილი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი მახასიათებელია. ამასთან იგულისხმება, რომ მომხმარებელს აქვს ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციის მიზნობრივად შესწავლის სურვილი. თუმცა ინფორმაცია იმ რთული საკითხების შესახებ, რომლებსაც უნდა შეიცავდეს ფინანსური ანგარიშგება და რომელიც აუცილებელია მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად, დაუშვებელია არ აისახოს ანგარიშგებაში იმის გამო, რომ იგი ძნელად აღსაქმელი იქნება ზოგიერთი მომხმარებლისათვის.

შესაბამისობა იმისათვის, რომ ინფორმაცია იყოს სასარგებლო, იგი უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა ეკონომიკური გადანყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს. ინფორმაციას მაშინ გააჩნია შესაბამისობის თვისება, თუ იგი გავლენას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადანყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მას შეაფასოს სანარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, ან დაადასტურონ ან შეასწორონ ადრინდელი შეფასებები.

ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს მისი ხასიათი და არსებითობა. ზოგჯერ ინფორმაციის მხოლოდ ხასიათიც კი საკმარისია, რომ განისაზღვროს მისი შესაბამისობა. ასე მაგალითად, ახალი სეგმენტის ფინანსურმა ანგარიშებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს სანარმოს რისკებისა და შესაძლებლობების შეფასებაზე, მიუხედავად ახალ სეგმენტზე საანგარიშებო პერიოდში მიღწეული შედეგების არსებითობისა. სხვა შემთხვევებში კი, ხასიათიც და არსებითობაც ერთნაირად მნიშვნელოვანია. მაგალითად, ისეთი ინფორმაცია როგორცაა, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების რაოდენობა თითოეული კატეგორიების და საქმიანობის სახეების მიხედვით.

საიმედობა ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი მახასიათებელია. ინფორმაცია სასარგებლო, რომ იყოს, ის უნდა პასუხობდეს საიმედოობის პრინციპს. ინფორმაცია საიმედოა, თუ არ შეიცავს არსებით შეცდომას და არ არის ტენდენციური. ამასთან, მომხმარებელი შეიძლება ენდოს მას იმდენად, რამდენადაც ინფორმაცია სრულად და მიუკერძოებლად ასახავს საქმის რეალურ ვითარებას.

ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ ისეთი არასაიმედო, რომ მომხმარებელი პოტენციურ შეცდომამდე მიიყვანოს. მაგალითად, თუ სასამართლოზე ირჩევა სანარმოსათვის მიყენებული ზარალის ანაზღაურების კანონირების საკითხი, არ იქნება მართებული, თუ მთელი საპრეტენზიო თანხა აისახება სანარმოს ბუღალტრულ ბალანსში. ამასთან, მისი ასახვა აუცილებელია ფინანსური ანგარიშების ახსნა განმარტებით შენიშვნებში.

ინფორმაცია საიმედო რომ იყოს, იგი უნდა ასახავდეს ყველა

სამეურნეო ოპერაციასა და მოვლენას. მაგალითად, ბულალტრულ ბალანსში სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები უნდა აისახოს, რაც გამოიხატება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარების კრიტერიუმების სათანადო გამოყენებაში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაცია საიმედო იქნება მაშინ, თუ იგი ნეიტრალურია. ფინანსური ანგარიშგება არ ჩაითვლება ნეიტრალურად, თუ მასში ასახულია წინასწარ შერჩეული ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას მოახდენს მომხმარებლის გადაწყვეტილებებზე, და ამდენად, განკუთვნილია წინასწარ-განზრახული შედეგების მისაღწევად.

შესაძარსობა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას აძლევს დაადგინოს სანარმოს განვითარების ტენდენციები, სხვადასხვა წლების საქმიანობის შესწავლისა და შედარების შედეგად. მომხმარებელს აგრეთვე უნდა შეეძლოს სხვადასხვა სანარმოთა შესაბამისი ფინანსური მდგომარეობის, მათი საქმიანობის შედეგების და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შედარებაც. ამისათვის სანარმოები მსგავსი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენებისათვის უნდა იყენებდნენ აღრიცხვისა და შეფასების ერთიან წესს.

სანარმოს ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების შედარებისათვის აუცილებელია, მომხმარებელი გაეცნოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილებებით გამოწვეულ შედეგებს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეს შეაფასოს სხვაობა სხვადასხვა სააღრიცხვო პოლიტიკას შორის, რომლებსაც იყენებს მოცემული სანარმო, როგორც მსგავს სამეურნეო საქმიანობაში საანგარიშგებო პერიოდების განმავლობაში, ასევე სხვა სანარმოებიც. ბასს-ის გამოყენება, რომელიც მოიცავს ახსნა-განმარტებებში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერას, ეხმარება მომხმარებელს შედარების პროცესის ჯეროვნად განხორციელებაში.

ბასს 1 განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ წარსადგენი ინფორმაციის შინაარსს, სადაც 97 პუნქტით განმარტებულია, რომ „ფინანსური ანგარიშგების“ ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა შეიცავდეს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების სისტემას;

ბ) სპეციფიკურ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.

ასევე მნიშვნელოვანია იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნაც, რომელიც განხილული არ არის ბასს-ში, მაგრამ დამოუკიდებლად იქნა შერჩეული და საწარმო იყენებს ფინანსური ანგარიშგების შესაძგენად.

1.6. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

ფინანსური ანგარიშგება საფინანსო-სააღრიცხვო პროცესის შემადგენელი ნაწილია. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი მომხმარებლისათვის წარდგენა ევალება საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ხელმძღვანელ ორგანოს. ფინანსური ანგარიშგების სრული ნუსხა მოიცავს ბუღალტრულ ბალანსს, მოგება ზარალის უწყისს, ანგარიშგებას საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ, ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისს, ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის ფინანსური შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებებს უწოდებენ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს. ბუღალტრულ ბალანსში ეს ელემენტები წარმოდგენილია აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სახით. ამ მაჩვენებლების მიხედვით ხდება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ძირითადი ელემენტებია შემოსავლები და ხარჯები, რითაც ფასდება საწარმოს საქმიანობის შედეგები. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების ანგარიშგებაში, როგორც წესი, ასახულია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტები და ბალანსის ელემენტების ცვლილებები. ფინანსური ანგარიშ-

გების ელემენტების დახასიათება მოცემულია ბასს-ის შესავალში „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლები“.

სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებლად, ჩვეულებრივ, გამოიყენება შემდეგი ელემენტები: აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი. ისინი შემდეგნაირად განიმარტება:

- **აქტივი** სანარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსია, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც სანარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

- **ვალდებულება** სანარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს სანარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების სანარმოდან გასვლას.

- **საკუთარი კაპიტალი** არის სანარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. კაპიტალი ტოლია აქტივებს გამოკლებული ვალდებულებები (კაპიტალი = აქტივებს ვალდებულებები).

აქტივების და ვალდებულებების ურთიერთადაფარვა არ შეიძლება. ხოლო ბალანსის ტოლობა (ფორმულა) წარმოადგენს: აქტივები = ვალდებულებები + კაპიტალი.

სანარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად ხშირად იყენებენ მოგების მაჩვენებელს. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: საერთო შემოსავლებით და საერთო ხარჯებით.

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

- **ხარჯები** სანარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებაა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების სანარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება სანარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განანიღბებასთან.

შემოსავლებისა და ხარჯების ელემენტებს შორის განსხვავების დადგენა და მათი დაჯგუფება სხვადასხვა გზით საშუალებას იძლევა სანარმოს საქმიანობის შედეგები დავახასიათოთ სხვადასხვა ხარისხობრივი მაჩვენებლების მეშვეობით. ამ მაჩვენებლებს გააჩნიათ განსხვავებული საინფორმაციო დატვირთვა. მაგალითად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეიძლება ნაჩვენები იყოს საერთო (ბრუტო) მოგება, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული დაუბეგრავი მოგება, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება დაუბეგრის შემდგომ და ნმინდა (ნეტო) მოგება.

აღიარება არის სანარმოს ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში იმ მუხლის ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგ კრიტერიუმებს:

ა) შესაძლებელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სანარმოში შემოსვლა ან სანარმოდან გასვლა;

ბ) მუხლს გააჩნია საიმედოდ შეფასებული რიცხობრივი მნიშვნელობა.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს შორის მჭიდრო კავშირი არსებობს. ურთიერთდამოკიდებულება ელემენტებს შორის ნიშნავს, რომ მუხლი (მაგალითად, აქტივი), რომელიც აკმაყოფილებს განმარტებასა და აღიარების კრიტერიუმებს თითოეული ელემენტისათვის, ავტომატურად მოითხოვს სხვა ელემენტს, მაგალითად, შემოსავლის ან ვალდებულების აღიარებას.

ალბათობის კონცეფციას იყენებენ ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის აღიარებასთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სანარმოში შემოსვლის ან სანარმოდან გასვლის განსაზღვრისას. მაგალითად, თუ მოსალოდნელია, რომ სანარმოს მოთხოვნები დაიფარება (თუ ხელშეკრულებაში სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული), მართებულია ამოსაღები თანხების აქტივებად აღიარება, მაგრამ თუ ეს თანხები ძალიან დიდია, მაშინ მისაღებია, რომ გადაუხდელი თანხების გარკვეული ნაწილისათვის გამოთვლილი იქნეს ალბათობა. ამრიგად, მოხდება იმ ხარჯების აღიარება, რომლებიც ამცირებს ეკონომიკურ სარგებელს.

აღიარების მეორე კრიტერიუმია მოცემული ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედო განსაზღვრის შესაძლებლობა. საიმე-

დო შეფასების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მნიშვნელოვანი ნაწილია, მაგრამ თუ შეუძლებელია მოცემული ელემენტის საიმედო შეფასება, იგი არ აისახება სანარმოს ბალანსში ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

თუ მუხლს გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტად აღიარების ძირითადი ნიშნები, მაგრამ არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს, იგი აუცილებლად უნდა იქნეს ასახული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. ეს აუცილებელია მაშინ, როდესაც ამ ინფორმაციის ცოდნას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება.

აქტივი აღიარებული იქნება ბალანსში, თუ ამ აქტივის მონაწილეობით შესაძლებელია მომავალში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა სანარმოში და ამავე დროს მისი საიმედო თანხობრივი შეფასება.

აქტივი არ იქნება აღიარებული ბალანსში, თუ იგულისხმება, რომ განეული დანახარჯების შედეგად სანარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა არ მოხდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ. სამაგიეროდ იგი აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების სახით. ეს გადანყვეტილება არ ნიშნავს იმას, რომ ხელმძღვანელობის მიერ სახსრების ხარჯვას სხვა მიზანი ჰქონდა და არა ეკონომიკური სარგებლის მიღება, ან იმას, რომ ხელმძღვანელობამ დაუშვა შეცდომა. აქედან გამომდინარე, სანარმოში მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის დიდი ალბათობა არ არის საკმარისი დანახარჯების აქტივებად აღიარებისთვის.

სანარმოს ბალანსში ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აისახება, თუ მისი დაფარვა მომავალში გამოიწვევს სანარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განვითარებული რესურსების გასვლას და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო რაოდენობრივი შეფასება-განსაზღვრა. პრაქტიკაში ის სახელშეკრულებლო ვალდებულებები, რომლებიც არ შესრულებულა (მაგალითად, თუ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ვალდებულება გაფორმებულია დოკუმენტურად, მაგრამ სანარმოს არ მიუღია ფასეულობები), არ აისახება სანარმოს ბუღალტრულ ბალანსში.

სანარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის აღიარება-ასახვა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ სანარმოში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ზრდა გამოწვეულია აქტივების ზრდით ან ვალდებულებების შემცირებით. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ შემოსავლების აღიარება-ასახვა 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). გარკვეული პროცედურები ზღუდავს ისეთი შემოსავლების აღიარება-ასახვას, რომლის საიმედო შეფასება-განსაზღვრაც შეუძლებელია.

სანარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინ, თუ სანარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო შეფასება-გაზომვა. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ხარჯების აღიარება-განსაზღვრა ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა (მაგალითად, ცვეთის ან თანამშრომელთათვის ხელფასის დარიცხვა) ან დანახარჯების განევისა და შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგებისა და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულად აღიარება-ასახვას. ამ პრინციპის თანახმად, არ შეიძლება ისეთი მუხლების აღიარება ბალანსში, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივებისა და ვალდებულებების ცნებებს.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა სანარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და მათი კავშირის დადგენა შემოსავლებთან მხოლოდ ზოგადად და არაპირდაპირ არის შესაძლებელი, ხარჯების აღიარება-ასახვა უნდა მოხდეს სისტემატურად რაიმე შესაბამისი ნორმატიული განაწილების პრინციპის მიხედვით. ასეთ დროს დანახარჯების აღიარება-ასახვა ხდება ცვეთის ან ამორტიზაციის ხარჯების სახით. ხარჯე-

ბის განაწილების პროცედურები ითვალისწინებს დანახარჯების აღიარება-ასახვას იმ საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით, როდესაც მოხდება ამ დანახარჯებით გამოწვეული ეკონომიკური სარგებლის მოხმარება ან მთლიანად ამოწურვა.

შეფასება არის ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტების აღიარება საწარმოს ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ეს პროცესი გულისხმობს შეფასების გარკვეულ მეთოდის შერჩევას.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს იყენებენ შეფასების სხვადასხვა მეთოდს, სხვადასხვა ხარისხით და მრავალი კომბინაციით. ეს მეთოდებია:

ა) პირვანდელი ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება მათი შეძენის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების ან მათი ექვივალენტების ოდენობით, ან იმ რეალური ღირებულებით, რომელიც უნდა გადახდილიყო მათი შეძენის მომენტში. ვალდებულებები აღირიცხება იმ აქტივის თანხის სიდიდით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულებების სანაცვლოდ; ზოგიერთ შემთხვევაში (მაგალითად, შემოსაქვებიდან გადასახადი) კი იმ თანხით, რომლის საწარმოდან გასვლა მოსალოდნელია ამ ვალდებულების დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

ბ) მიმდინარე ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ექვივალენტების იმ თანხით, რომელიც უნდა გადახდილიყო საწარმოს მიერ მისი ან ანალოგიური აქტივის შეძენისას. ვალდებულებები აღირიცხება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც საჭიროა მის დასაფარავად მიმდინარე პერიოდში.

გ) სარეალიზაციო ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ექვივალენტების იმ თანხით, რომლის მიღება არის შესაძლებელი ამ აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე პერიოდში. ვალდებულებები აღირიცხება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც გადახდილი უნდა იქნეს მის დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

დ) დისკონტირებული ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება მათი არსებული დისკონტირებული ღირებულების თანხით,

რომელიც სანარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში შემოსასვლელი წმინდა ფულადი სახსრების ტოლია. სანარმოს ვალდებულებები აღირიცხება იმ არსებული დისკონტირებული თანხით, რომელიც საჭიროა ამ ვალდებულების დასაფარავად სანარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში და რომელიც სანარმოდან მომავალში ამ მიზნით გასაცემი ფულადი სახსრების ტოლია.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ყველაზე ხშირად იყენებენ პირვანდელი ღირებულების მეთოდს. როგორც წესი, უფრო მიღებულია მისი გამოყენება სხვა მეთოდებთან ერთობლივად. ასე მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება პირვანდელ ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით; ფასიანი ქაღალდების აღრიცხვა შესაძლებელია მათი საბაზრო ღირებულებით, ხოლო საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულებებისა დისკონტირებული ღირებულებით. ამასთან, ზოგიერთი სანარმო იყენებს მიმდინარე ღირებულების მეთოდს, რადგან პირვანდელი ღირებულების მეთოდი არ გვიჩვენებს არაფულადი აქტივების ფასების ცვლილების შედეგებს.

თავი II

ფულადი სახსრების აღრიცხვა

- სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა
- ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვა
- სავალუტო ოპერაციების აღრიცხვა
- უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმები
- უცხოური ძვებანაყოფის ფინანსური ანგარიშგება
- ფულის დროითი ღირებულება და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

2.1. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა

სანარმოს სამეურნეო საქმიანობაში გარკვეულ როლს ასრულებს ნაღდი ფული, რომელიც ეროვნულ ვალუტასთან ერთად მოიცავს უცხოურ ვალუტას. ფული ფინანსური აქტივების ერთობლიობაა, რომელსაც სანარმო იყენებს სხვა სამეურნეო სუბიექტებისაგან საქონლის ან მომსახურების შესაძენად. ფულის დამახასიათებელი თვისებაა მისი მაღალი ლიკვიდობა, ე. იმის უნარი, რომ სწრაფად და ნაკლები დანახარჯებით გაიცვალოს ნებისმიერ სხვა აქტივზე. ნაღდი ფულით წარმოებს ანგარიშსწორება მუშა-მოსამსახურებთან, პენსიონერებთან, დეპონენტებთან, ანგარიშვალდებულ პირებთან და სხვა. აღნიშნული ოპერაციების განსახორციელებლად ყოველ სანარმოსთან იხსნება სალარო, რომელსაც განაგებს მოლარე.

მოლარე მატერიალურად პასუხისმგებელი პირია. მის ფუნქციაში შედის არა მარტო სალაროს ოპერაციების წარმოება, არამედ საბანკო ოპერაციებიც დოკუმენტების წარდგენა ბანკში, ამონანერების მიღება ბანკში გახსნილი ანგარიშებიდან, ნაღდი ფულის შეტანა-გამოტანის ოპერაციები და სხვა.

სანარმოს სალაროში შეიძლება იყოს თანხა მხოლოდ დანებული ლიმიტის ფარგლებში, რომელიც უნდა უზრუნველყოფდეს ყოველდღიურ მოთხოვნას ნაღდ ფულზე ნჭრილმანი სამეურნეო და სხვა საჭიროებისათვის. ლიმიტი დგინდება დებულებით სალაროს მეურნეობის შესახებ, რომელსაც ამტკიცებს საქართველოს ეროვნული ბანკი. ლიმიტს ზევით თანხა შეიძლება იყოს სალაროში მხოლოდ ხელფასების, პენსიების, დახმარებების და სტიპენდიების გასაცემად, არა უმეტეს სამი სამუშაო დღის განმავლობაში, საბანკო დანებებულებიდან ფულის მიღების დღის ჩაუთვლელად. სამი დღის ვადაში გაუცემელი თანხა დეპონირებული უნდა იქნეს და ჩაბარდეს ბანკს მომდევნო სამუშაო დღეს. სალაროში მიღებული ფული უნდა დაიხარჯოს იმ მიზნით, რისთვისაცაა იგი მიღებული. სალაროში შემოსულ ყველა თანხაზე იწერება სალაროს შემოსავლის ორდერი, ხოლო ყველა გასაცემ თანხაზე სალაროს გასავლის ორდერი. სალაროს შემოსავალ-გასავლის ორდერის გამოწერის უფლება აქვს მთავარ ბუღალტერს, ან მისი დავალებით ბუღალტერიის ნებისმიერ მუშაკს. აკრძალულია ორდერებში რაიმე შესწორებების შეტანა. შეცდომის დაშვებისას იგი დაიხვევა და ახალი გამოიწერება.

სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერებს მოლარე შესრულებამდე უკეთებს რეგისტრაციას სპეციალურ ჟურნალში და მიაკუთვნებს ნომერს. რეგისტრაციაში გატარებული ორდერები უნდა შესრულდეს. მოლარე ვალდებულია შეამომწმოს საბუთებზე სანარმოს ხელმძღვანელის, მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერის უტყუარობა, საბუთების გაფორმების სისწორე, საბუთებში ჩამოთვლილი დანართების არსებობა, და თუ დარღვეულია რაიმე, მოლარე საბუთებს უბრუნებს ბუღალტერიას სათანადო წესით გაფორმებისათვის.

სალაროს შემოსავლის ორდერს თან ახლავს ქვითარი, რომელშიც იგივე რეკვიზიტებია ასახული, რაც შემოსავლის ორდერში. ქვითარი ბეჭედდასმულია, დადასტურებულია მთავარი ბუღალტრისა და მოლარის ხელმოწერით და ეძლევა სალაროში ფულის შემომტანს, როგორც გამამართლებელი დოკუმენტი. სალაროს გასავლის ორდერზე, გარდა მისი გამომწერისა, ხელს უნდა აწერდეს ხე-

ლმძღვანელი, მთავარი ბუღალტერი, მოლარე და ფულის მიმღები. სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისას, მოლარე ვალდებულია ფულის მიმღებს მოთხოვოს პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ხელფასებზე, სტიპენდიებზე, დახმარებებზე, პრემიებზე, ერთჯერად ფულად გაცემებზე გამოიწერება შესაბამისი უწყისი და სალაროს გასავლის ორდერი. იმ თანამშრომლებზე, რომლებიც ობიექტური მიზეზებით არ იმყოფებიან, მოლარემ ფული შეიძლება გასცეს მინდობილობით. მინდობილობა დამონმებული უნდა იყოს კადრების შესაბამისი სტრუქტურული ქვედანაყოფის მიერ. მოლაროს მიერ სალაროს ოპერაციებისათვის განკუთვნილ დოკუმენტებში (ორდერში და უწყისში) მინდობილობით გაცემული თანხების შესახებ, ამასთან კეთდება შესაბამისი აღნიშვნა. მინდობილობა თან დაერთვის უწყისს და გასავლის ორდერს.

ხელფასების, პრემიების, პენსიების, დახმარებებისა და სტიპენდიების გაცემის ვადის გასვლის შემდეგ მოლარე ახდენს დარჩენილი თანხის დეპონირებას. პიროვნებათა მიმართ, ვისაც არ მიუღია კუთვნილი თანხა, უწყისში ხდება დეპონირების აღნიშვნა, დგება დეპონირებული თანხების რეესტრი. უწყისის ბოლოს კეთდება შენიშვნა ფაქტობრივად გაცემული და გაუცემელი თანხების შესახებ, რომელიც ექვემდებარება დეპონირებას და დასტურდება ხელმოწერით. მონაცემები ფაქტობრივად გაცემული თანხების შესახებ იწერება სალაროს წიგნში. ამონებს რა მოლაროს მიერ გაცემულ დოკუმენტებს, ბუღალტერიას დეპონირებული თანხები შეაქვს მომსახურე ბანკის დანესებულებაში, რაზეც გამოიწერება გასავლის ერთი ორდერი.

ფულის შემოსავალსა და გასავალს მოლარე ატარებს სალაროს წიგნში, რომლის ყველა ფურცელი დანომრილი, ზონარგაყოფილი და დამონმებულია ლუქის ბეჭდით. ფურცლების რაოდენობა უნდა დამონმდეს სანარმოს ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერით, რაც გამორიცხავს კომპიუტერის გამოყენებით მისი გაყალბების შესაძლებლობას. სალაროს წიგნში ჩანანერი კეთდება ყოველდღიურად ორ ცალად პირის გადამღები ქალაქის მეშვეობით. პირველი ჩანანერი წიგნში ნაშთია დღის დასაწყისისათვის, რომელიც წინა დღის გვერდიდან გადმოვა.

შემდეგ ნიგნში აისახება დღის განმავლობაში შემოსული ორდერის ნომერი, ოპერაციის მოკლე შინაარსი, შემოსავალი და გასავალი კი აისახება ცალ-ცალკე სვეტებში. დღის ბოლოს შემოსავალ-გასავლის სვეტები ჯამდება, ახალი ნაშთი გამოიყვანება და ბალანსდება.

სალაროს ნიგნის ფურცლის მეორე ეგზემპლარი მოსახევია და წარმოადგენს სალაროს ანგარიშგებას. მოლარე ამოხვევს სალაროს ნიგნიდან მეორე ეგზემპლარს და სალაროს შემოსავალ-გასავლის ორდერებსა და სხვა საბუთებთან ერთად ხელმოწერილს გადასცემს ბუღალტერიას. სალაროს ნიგნში ჩანანერების ნაშლა და შეუთანხმებელი გასწორება აკრძალულია. გადასწორება დამონმებული უნდა იქნეს მოლარის და მთავარი ბუღალტრის მიერ. მოლარის ანგარიშგების საფუძველზე ბუღალტერი იწყებს სალაროს ოპერაციების ბუღალტრულ დამუშავებას და აღნიშნავს მოკორესპონდენტო ანგარიშებს.

სალაროში შემოსული ფული შეტანილი უნდა იქნეს ბანკში ანგარიშსწორების ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშებზე. სალაროში ფულის მიღება და გაცემა, შემოსავლისა და გასავლის საბუთების გაფორმება, სალაროს ნიგნის წარმოება, სალაროს ოპერაციების შესახებ ანგარიშგების შედგენა ხორციელდება „საწარმოებში, ორგანიზაციებში და დანესებულებებში სალაროს მეურნეობის გაძლიერების შესახებ“ დებულებით დადგენილი წესის მიხედვით.

დებულებით გათვალისწინებულია სალაროს მოულოდნელი რევიზია მოლარის კეთილსინდისიერებისა და საკასო დისციპლინის დაცვის უზრუნველსაყოფად. სალაროს შემონმების პერიოდულობა განისაზღვრება ხელმძღვანელობის მიერ. სარევიზო კომისიის შემადგენლობა მტკიცდება საწარმოს დირექტორის ბრძანებით. კომისია რევიზიის დაწყებამდე ლუქავს სალაროს, სალაროს ნიგნში გამოყავს ნაშთი და შემდეგ ხსნის სალაროს, რომლის ფაქტიურ ნაშთს უდარებს სააღრიცხვო ჩანაწერს. სარევიზო კომისია ადგენს აქტს სალაროს შემონმების შესახებ. აქტი დაედება საფუძველად სალაროში მიღებული სხვაობის ბუღალტრულ გატარებას. სალაროს სხვაობაზე, (ზედმეტობა ან დანაკლისი) ყოველთვის პასუხისმგებელია მოლარე. ამასთან, სალაროში აღმოჩენილი ზედმეტი თანხა

უნდა გადაირიცხოს ბიუჯეტში, ხოლო დანაკლისი დაენერება მოლარეს ან სხვა დამნაშავე პირებს გადასახდელად.

სალაროს მეურნეობის კონტროლს განახორციელებენ აგრეთვე საგადასახადო ინსპექციის და კონტროლის პალატის ორგანოები მათ მიერ დამტკიცებული შემონმების გეგმების შესაბამისად.

სალაროს დისციპლინის დაცვისათვის პასუხისმგებელნი არიან ორგანიზაციის ხელმძღვანელი, მთავარი ბუღალტერი და მოლარე.

სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობის აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიშთა გეგმით 1100 ჯგუფის „ნაღდი ფული“ შემდეგი ანგარიშები:

1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში

1120 ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში

სანარმოს შეუძლია შემოიღოს დამატებითი ანგარიშებიც. ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას ზოგჯერ გამოყენებული იქნება ჯგუფის დასახელება. ამ ანგარიშების დებეტში იწერება ფულის მიღება, ხოლო კრედიტში ფულის გასვლა.

1100 ჯგუფის ანგარიშები დებეტდება იმ ანგარიშების კრედიტით, საიდანაც სანარმოში მიღებული იქნება ნაღდი ფული. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

- ბანკიდან ნაღდი ფულის გამოტანა ეროვნულ და უცხოურ ვალუტაში დ-1100 კ-1200.
- მყიდველისაგან პროდუქციის ღირებულების გადახდა ნაღდი ფულით მიწოდების მომენტში დ-1100 კ-6110.
- მყიდველისაგან პროდუქციის ღირებულების გადახდა ნაღდი ფულით მიწოდების შემდეგ დ-1100 კ-1410.
- მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების მიღება ნაღდი ფულით დ-1100 კ-3200, 4140.
- ანგარიშვალდებული პირის მიერ ზედმეტად მიღებული ავანსების თანხების უკან დაბრუნება დ-1100 კ-1430, 1440.
- მეკაეშირე სანარმოთა მიერ ნაღდი ფულის შემოტანა დ-100 კ-1420.
- პარტნიორებზე გაცემული სესხების უკან დაბრუნება ნაღდი ფულით დ-1100 კ-1450.
- პარტნიორების მიერ სანესდებო კაპიტალის შესავსებად

ნაღდი ფულის შემოტანა დარჩენილი თანხისა და მიმდინარე ნაწილის დ-1100 კ-1460 კ-2330 და სხვ.

1100 ჯგუფის ანგარიშები თავისი კრედიტით შეიძლება დაუკავშირდეს შემდეგ ანგარიშებს:

- ნაღდი ფულის შეტანა საბანკო ანგარიშებზე, როგორც ეროვნული, ისე უცხოური ვალუტით დ-1200 კ-1100.
- ხელფასების გაცემა დ-3130 კ-1100.
- მასალების ნაღდი ფულით შექენა დ-1600 კ-1100.
- ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შექენა დ-2100 კ-1100.
- არამატერიალური აქტივების ნაღდი ფულით შექენა დ-2500 კ-1100.
- მომწოდებლებზე ნაღდი ფულის გადახდა ადრე მონოდებულის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის დ-3110 კ-1100.
- ანგარიშვალდებულ პირებზე თანხების ავანსად გაცემა დ-1430, 1440 კ-1100.
- მეკავშირე სანარმოზე გაიცა ნაღდი ფული დ-3170 კ-1100.
- დაფარულია ნაღდი ფულით მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხები დ-3200, 4140 კ-1100.
- მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ინვესტიციების შესყიდვა ნაღდი ფულით დ-1300, 2400 კ-1100.
- სხვადასხვა საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების განევა დ-7490 კ-1100 და სხვა.

სანარმოს სალაროში ნაღდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს ფულადი დოკუმენტები, მკაცრო ანგარიშგების ბლანკები და სხვა.

2.2. ანგარიშსწორების ანგარიშზე ოპერაციების აღრიცხვა

ყველა სანარმოს, რომელიც დამოუკიდებელ იურიდიულ ერთეულს წარმოადგენს, ბანკში უხსნება ანგარიშსწორების ანგარიშში დროებით თავისუფალი ფულადი სახსრების შესანახად; აგრეთვე

სხვადასხვა ორგანიზაციებთან და პირებთან საანგარიშსწორებო ოპერაციების განსახორციელებლად. ბანკის მეშვეობით წარმოებს როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ანგარიშსწორება, რაც გარდა იმისა, რომ აჩქარებს ანგარიშსწორებას, მიმოქცევიდან ათავისუფლებს დიდძალ ფულად სახსრებს, ეს კი დამატებითი დაბანდების ფართო შესაძლებლობას იძლევა.

ანგარიშსწორების ანგარიშის გასახსნელად სანარმომ განცხადებით უნდა მიმართოს ბანკს. განცხადებას თან უნდა ერთვოდეს სანარმოს წესდება, სათანადო წესით რეგისტრირებული შესაბამისი ორგანოების მიერ, ამონაწერი ბრძანებიდან სანარმოს ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტრის დანიშვნის შესახებ და მათი ხელმოწერის ნიმუში (ფაქსიმილე), დამონმებული ნოტარიული წესით.

გაუხსნის რა სანარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშს, ბანკი მიაკუთვნებს მას მორიგ ნომერს. ამის შემდეგ სანარმოს შეუძლია განახორციელოს ფულადი საშუალებების მოძრაობასთან დაკავშირებული ოპერაციები.

სანარმოს ფულადი საშუალებების განმკარგულებელნი არიან სანარმოს ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი. ბანკი მხოლოდ მათი ხელმოწერით შემოსულ იმ დოკუმენტებს აძლევს მსვლელობას, რომლებიც გაფორმებულია ბანკის მიერ შემუშავებული წესით და მათი საფუძველიც კანონიერია.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე ხორციელდება როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ოპერაციები. ნაღდი ოპერაციები დაკავშირებულია უშუალოდ ნაღდი ფულის მოძრაობასთან (ანგარიშსწორების ანგარიშზე ფულის შემოტანა, ან გამოტანა), ხოლო უნაღდო ოპერაციებში ნაღდი ფულის მოძრაობა არ იგულისხმება და ხორციელდება მხოლოდ ანგარიშსწორების ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვა ან გადარიცხვა.

1997 წლის 1 იანვრიდან ბანკები, ასევე სანარმოები, საანგარიშსწორებო ოპერაციებს საბანკო ანგარიშებიდან განახორციელებენ დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. ანგარიშსწორების ანგარიშიდან სახსრების გადახდა (გარდა ბიუჯეტში გადასახდელებისა, რომელზეც მიეკუთვნება პირველი რიგის გადასახდელებს) უნდა მოხდეს სანარმოს ხელმძღვანელის მიერ განსაზღვრული რიგითო-

ბით. თუ ანგარიშსწორების ანგარიშზე სახსრები არ არის, საწარმოს დავალება, ასევე საგადასახადო ორგანოების მიერ წარმოდგენილი საინკასო დავალებები აიღება კართოთეკაში და განაღდება სახსრების შემოსვლის კვალობაზე.

უნაღდო ანგარიშსწორების დროს შეიძლება გამოყენებული იქნეს: საგადასახადო დავალებები, აკრედიტივები, საგადასახადო მოთხოვნა-დავალებები, ჩეკები, საინკასო დავალებები.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაღდი ფულის მოძრაობის ოპერაციების აღრიცხვის საფუძველად ჩეკი და განაცხადი ითვლება. საბანკო დანესებულება ნაღდ ფულს გასცემს ჩეკის საფუძველზე. ჩეკი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ფულის გამოტანის დოკუმენტია. ბანკიდან ფულის გამოტანა დაიშვება ხელფასის, სტიპენდიის, პენსიის, დახმარების გასაცემად, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების შესაძენად და სხვა. საბანკო დანესებულებებიდან პირების მიერ ნაღდი ფულის მიღება და ჩაბარება რეგულირდება ეროვნული ბანკის დებულებით „საკრედიტო დანესებულებებში საკასო ოპერაციების წარმოების წესების შესახებ“.

ჩეკების წიგნაკი, რომელსაც ბანკი აძლევს კლიენტს, მკაცრად ანგარიშგების ბლანკად ითვლება და ინახება ცეცხლგამძლე კარადაში. ჩეკის გამოწერის უფლება აქვს მთავარ ბუღალტერს მელნით ერთ ეგზემპლარად. ჩეკთან ერთად ივსება ჩეკის ყუა, რომელშიც იგივე რეკვიზიტებია, რაც ჩეკში. ჩეკის ყუა რჩება საჩეკო წიგნაკში. ჩეკის მეორე გვერდზე გაშიფრულია გამოწერილი თანხის მიზნობრივი დანიშნულება.

სახელობითი ჩეკი გამოიწერება პიროვნების სახელზე (მოლარის სახელზე), ხოლო უსახელო ჩეკი გამოიწერება წარმომდგენის სახელზე, ე.ი. აღნიშნული ჩეკით ფულის გამოტანის უფლება აქვს ნებისმიერ პიროვნებას. სავალდებულოა ჩეკის მიმღების ხელმოწერა ჩეკის ყუაზე, მიუხედავად იმისა, სახელობითია იგი, თუ უსახელო. ჩეკს ხელს აწერს საწარმოს ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი. მას დასმული უნდა ჰქონდეს საწარმოს მრგვალი ბეჭედი. გამოწერილ ჩეკს ძალა აქვს ათი დღის განმავლობაში. ამ ვადის გასვლის შემდეგ იგი უნდა გაუქმდეს. ჩეკში არავითარი შესწორება არ შეიძლება,

შეცდომის შემთხვევაში ჩეკი გაუქმდება, რჩება საჩეკო ნიგნაკში და გამოიწერება ახალი.

ბანკში სანარმოს ანგარიშზე ფულის შემოტანის დოკუმენტს წარმოადგენს განაცხადი ფულის შეტანაზე, რომელსაც ავსებს და აელს აწერს ფულის შემტანი. ამ დოკუმენტს ძირითადად ავსებს მოლარე, რადგან მას აქვს დავალებული ნაღდი ფულის ოპერაციების წარმოება.

სანარმო პერიოდულად ბანკიდან ლებულობს ამონაწერს ანგარიშსწორების ანგარიშიდან (ავიზოს). ამონაწერი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან კეთდება ბანკის მიერ და ეგზავნება კლიენტს, მასში ასახულია სანარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე მომხდარი ოპერაციები, ამ ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები და ფულადი საშუალებების ნაშთი ამონაწერის შედგენის მომენტისათვის. ამონაწერს თან ერთვის ყველა დოკუმენტი, რომელთა საფუძველზეც მოხდა ფულადი საშუალებების ცვლილება ანგარიშსწორების ანგარიშზე.

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მიღებული ამონაწერი სანარმოში დამუშავდება მთავარი ბუღალტრის ან მისი მოადგილის მიერ. უპირველეს ყოვლისა შემოწმდება ამონაწერის სისწორე, მისი შესაბამისობა თანდართულ დოკუმენტებთან. აღმოჩენილი შეცდომის ან სხვა შეუსაბამობის შესახებ უნდა ეცნობოს ბანკს ამონაწერის მიღებიდან არა უგვიანეს 10 დღის განმავლობაში.

პირველყოვლისა უნდა ვიცოდეთ, რომ სანარმოები, რომლებსაც ბანკში გახსნილი აქვთ ანგარიშსწორების ანგარიში, ბანკისათვის წარმოადგენს კრედიტორებს, ხოლო მათი ანგარიშები საკრედიტო ვალდებულებებს. ამიტომ ავიზოში სვეტი „კრედიტი“ მიგვანიშნებს 1210 ანგარიშზე სახსრების შემოსვლას, ხოლო სვეტი „დებეტი“ თანხების გასვლას. ბუღალტერი კარგად უნდა ერკვეოდეს ბანკიდან მიღებული ავიზოს წაკითხვაში, რადგან ესაა მთავარი დოკუმენტი, რომელიც გვიჩვენებს ანგარიშსწორების ანგარიშზე სახსრების ნაშთსა და მოძრაობას.

ბუღალტერიაში 1210 ანგარიშის მონაცემები მთლიანად უნდა ემთხვეოდეს ბანკის ამონაწერის მონაცემებს. მათ შორის რაიმე სხვაობა დაუშვებელია.

ამონაწერი წარმოადგენს რა ბულალტრული ჩანაწერების საფუძველს, ანგარიშსწორების ანგარიშიდან დამუშავება უნდა დაიწყო მძილებისთანავე. შეცდომით ჩარიცხული ან ჩამონერილი თანხები აღირიცხება ცალკე ანგარიშზე, დაზუსტებისათვის ეცნობება ბანკს და შემდეგ შესაბამისად აისახება.

ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციების სინთეზური აღრიცხვისათვის გამოიყენება 1200 ჯგუფის „ფული საბანკო ანგარიშებზე“ ანგარიში 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტი ბანკში“. იგი აქტიური, ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშია. ამ ანგარიშის დებეტში იწერება ფულადი თანხების მიღება უნაღდო და ნაღდი ანგარიშსწორებით, ხოლო კრედიტში ფულადი სახსრების ხარჯვა ანუ შემცირება.

ანგარიშსწორების ანგარიშის დებეტში ფულადი სახსრების შემოსავლის ოპერაციები აისახება იმის გამო, რომ ფულის შემოსავლის ოპერაციები ბერგვარია, კორესპონდენციაც მრავალ ანგარიშთან აქვს. აქ შეიძლება მოკორესპონდენტო ანგარიშების რამდენიმე ჯგუფის გამოყოფა:

- თანხების ამოღება მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მოთხოვნებიდან (დებიტორებიდან): დ-1210 კ-1400 კ-2300.
- მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ინვესტიციების გაყიდვიდან თანხების ჩარიცხვა: დ-1210 კ-1300, 2400.
- თანხების მიღება დარიცხული მოთხოვნებიდან: დ-1210 კ-1800.
- ავანსების ჩარიცხვა შემკვეთისაგან: დ-1210 კ-3120.
- სესხების მიღება: დ-1210 კ-3200 კ-4100.
- ჯარიმების, საურავეების, საპირგამტებლოების მიღება: დ-1210 კ-5330 კ-8130.
- სალაროდან ნაღდი ფულის მიღება: დ-1210 კ-1110 და სხვა.

ანგარიშსწორების ანგარიშის საკრედიტო ოპერაციები ფულადი სახსრების გასავალს ასახავს, რომელიც შეიძლება რამდენიმე ჯგუფად დაიყოს:

- ხარჯების განევა უშუალოდ ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მატერიალური ფასეულობების შეძენის დროს: დ-1600, 2100, 2500 კ-1210.
- ფულის გამოტანა სალაროში: დ-1110 კ-1210.

- მომწოდებლისათვის ფასეულობათა ღირებულების გადახდა: დ-3110 კ-1210.
- მეკავშირე სანარმოებზე თანხების გადარიცხვა: დ-3170 კ-1210.
- მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ინვესტიციების შექენა: დ-1300, 2400 კ-1210.
- მინოდებასთან დაკავშირებული ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯების გადახდა: დ-7340 კ-1210.
- საგადასახადო ვალდებულებების გადარიცხვა: დ-3300 კ-1210.
- საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების გადახდა: დ-7490 კ-1210.
- ჯარიმების, საურაეების და პირგასამტეხლოების გადარიცხვა: დ-5330 კ-1210.
- სხვადასხვა დარიცხული ვალდებულებების დაფარვა: დ-3400 კ-1210 და სხვ.

2.3. სავალუტო ოპერაციების აღრიცხვა

საგარეო-სავაჭრო ოპერაციების, მონაწილე სამრეწველო სანარმოები ახორციელებენ გარიგებებს სხვადასხვა ვალუტით, რისთვისაც ბანკში ეხსნებათ სავალუტო ანგარიში. ბანკს, სადაც სანარმოს გაეხსნება სავალუტო ანგარიში, უნდა ჰქონდეს ლიცენზია კონვერტირებადი ვალუტით ოპერაციების განხორციელების შესახებ.

კონვერტირებადი ვალუტა თავისუფლად და შეუზღუდავად მოძრაობს და იცვლება უცხო ქვეყნის ვალუტაზე. ასეთია აშშ დოლარი, კანადის დოლარი, ინგლისური გირვანქა-სტერლინგი და სხვა.

მიუხედავად იმისა, რომ სანარმოებს აქვთ უფლება გარიგებები აწარმოონ სხვადასხვა ვალუტით, ინფორმაციის განზოგადების მიზნით, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ამგვარი ოპერაციები უნდა აისახოს ეროვნულ ვალუტაში, ოპერაციის მოხდენისას მოქმედი კურსით. უცხოური ვალუტის გაანგარიშება ლარებში წარმოებს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსით. მსგავსი ოპერაციები წარმოშობს რიგ პრობლემებს, რაც დაკავშირებულია ფინანსურ

ანგარიშგებაში მათ ასახვასთან, როგორცაა: უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული ფინანსური შედეგების აღრიცხვა, გამოსაყენებელი სავალუტო კურსის დადგენა და სხვა. ბასს-ის ანგარიშთა გეგმით სავალუტო ოპერაციების აღსარიცხავად გამოყენებულია 1220 ანგარიში. „უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ და 1230 „უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში“ აქტიური ანგარიშებია. დებეტში ჩაინერება უცხოური ვალუტის შემოსავალი ზრდის ოპერაციები, ხოლო კრედიტში უცხოური ვალუტის გასავალ-შემცირების ოპერაციები.

ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ მათი საშუალებით გამოყენებული უნდა იქნეს სავალუტო ოპერაციების აღრიცხვისას. სტანდარტში განმარტებულია ძირითადი ცნებები, წარმოებს სავალუტო ოპერაციები. ესენია: უცხოური ქვეგანაყოფი შვილობილი საწარმო, მკავშირე საწარმო, ერთობლივი საწარმო ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე.

უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი ისეთი უცხოური ქვეგანაყოფია, რომლის საქმიანობა არ წარმოადგენს ანგარიშვალდებული საწარმოს განუყოფელ ნაწილს.

საანგარიშგებო ვალუტას უნოდებენ ვალუტას, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის.

უცხოურ ვალუტა ყველა სხვა ვალუტაა, რომელიც არ წარმოადგენს საანგარიშგებო ვალუტას.

გასაცვლელი სავალუტო კურსი არის თანაფარდობა, რომლის მიხედვითაც ორი სხვადასხვა ვალუტა იცვლება ერთმანეთზე.

საკურსო სხვაობა ისეთი სხვაობაა, რომელიც წარმოიშობა ერთი და იგივე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტით ასახვისას განსხვავებული გასაცვლელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად.

საბოლოო სავალუტო კურსი ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსია.

წმინდა ინვესტიცია უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში გულისხმობს ანგარიშვალდებული საწარმოს წილს უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის წმინდა აქტივებში.

ფულადი საბალანსო მუხლები არის სანარმოს განკარგულებაში არსებული ფულადი სახსრები და მისაღები აქტივები და გასანაღდებელი ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფიქსირებული ფულადი თანხით.

რეალური ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:

ა) სანარმო ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;

ბ) სანარმო იღებს ან გასცემს სესხს და მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში;

გ) სანარმო მონაწილეობს საგარეო გაცვლით ხელშეკრულებაში;

დ) სანარმო იძენს ან ყიდის აქტივებს უცხოური ვალუტით, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.

ბასს 21-ის მე-9 პუნქტით უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით ოპერაციის შესრულების დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით.

ოპერაციის შესრულების დღეს დაფიქსირებულ გასაცვლელ სავალუტო კურსს ხშირად საკასო გარიგებათა კურსს უწოდებენ. პრაქტიკაში ზოგჯერ იყენებენ ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არსებულ მიახლოებით სავალუტო კურსს, თუ სავალუტო კურსი მნიშვნელოვან ცვლილებებს არ განიცდის.

ამასთან, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ბალანსის შედგენისას:

ა) უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით;

ბ) არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოური სავალუტო ერთეულებით პირვანდელი ღირებულების მეთოდის გამოყენებით, წარდგენილ უნდა იქნეს ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსის მიხედვით;

გ) არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, წარდგენილ უნდა იქნეს რეალური ღირებულების დადგენის დღისათვის არსებული სავალუტო კურსის გამოყენებით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, თუ საწარმო ფულადი მუხლების გადაანგარიშებას ახდენს ბალანსის შედგენისას საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით, რომელიც განსხვავდება ოპერაციის შესრულების დღეს გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბალანსის სავალუტო კურსისგან, წარმოიშობა საკურსო სხვაობები.

ბასს 21-ით დადგენილია საკურსო სხვაობის აღიარება ასახვის წესი, რომლის შესაბამისად საკურსო სხვაობის ასახვა უნდა მოხდეს **საბაზისო და ალტერნატიული** მეთოდით.

საბაზისო მეთოდი საკურსო სხვაობები, წარმოშობილი ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდების ან საწარმოს მიერ საანგარიშგებო თარიღისათვის ფულადი მუხლების წარდგენისას საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით, რომელიც განსხვავდება თავდაპირველი ასახვისათვის გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სავალუტო კურსისაგან, აღიარებული უნდა იქნეს შემოსავლების ან ხარჯების სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ის წარმოიშვა.

ალტერნატიული მეთოდი საკურსო სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას ვალუტის გაუფასურების ან დევალვაციის შედეგად, რისი ჰეჯირებაც პრაქტიკულად შეუძლებელია. ასეთი ვითარება იწვევს იმ ვალდებულებების დაფარვის შეუძლებლობას, რომლებიც წარმოიშობა უცხოურ ვალუტაში გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურებით შექმნილ აქტივებთან დაკავშირებით. ასეთი საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი, კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებას.

ბასა და აქტივის გაყიდვით ან გამოყენებით მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას.

მაგალითი. დაეუშვათ, 1999 წლის 1 ოქტომბერს სანარმომ მიიღო ტყავის მასალა საზღვარგარეთის ქვეყნდან, ანგარიშ-ფაქტურაში ნაჩვენებია 3000 აშშ დოლარის ვალდებულება. 1 ოქტომბრისათვის. ვალუტის გაცეკვის კურსი შეადგენდა 1 აშშ=1.30 ლარს, მიღებული მასალის ღირებულება და მისი შესაბამისი ვალი კი შეადგენს 3900 ლარს, რაც აისახება გატარებით დ-1610 კ-3110-3900.

31 დეკემბრისათვის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მოვასწავნეთ ვალდებულებების გადაანგარიშება საბაზისო მეთოდის გამოყენებით და აღნიშნულ დღეს ვალუტის გაცეკვითი კურსი შეადგენს 1 აშშ დოლარი=1.60 ლარს. ამ შემთხვევაში ვალდებულება ტოლი იქნება 4800 ლარის, საკურსო სხვაობა შეადგენს 900 ლარს, რომელიც უარყოფითი საკურსო სხვაობაა და შეადგენს ზარალს და მისი აღიარება ზარალად აისახება გატარებით: დ-8220 კ-3110-900.

თუ ჩვენს მონაცემებში დაეუშვებთ, რომ ვალუტის გაცეკვის კურსია 1 აშშ დოლარი=1.10 ლარს, ამ შემთხვევაში ვალდებულება ტოლი იქნება 3300 ლარის. საკურსო სხვაობაა 600 ლარი, რაც დადებითი სხვაობაა და აისახება შემოსავლად შემდეგი გატარებით: დ-3110 კ-830-300.

ალტერნატიული მეთოდით ჩვენი მაგალითის მიხედვით 900 ლარის ზარალი ჩაირთვება ტყავის მასალის თვითღირებულებაში შემდეგი გატარებით დ-1610 კ-3110-900, რის შედეგად ტყავის მასალის ღირებულება და ვალდებულება გახდა 4800 ლარი.

მაგალითი. დაეუშვათ სანარმოს 1999 წლის 1 დეკემბრის მდგომარეობით სავალუტო ანგარიშზე აქვს ნაშთი 5000 აშშ დოლარი. ამ დღისათვის ვალუტის გაცეკვის კურსია 1 აშშ=2.10 ლარს. ბალანსის შედგენის დღისათვის 31 დეკემბერს დაფიქსირდა ვალუტის გაცეკვის კურსი 1 აშშ დოლარი=2.60 ლარს.

სავალუტო ანგარიშზე ასახული თანხები ბალანსის შედგენის დროს შეადგენს $5000 \times 2.60 = 13000$ ლარს, ხოლო საკურსო სხვაობა 2500 ლარი, რაც არის მოგება და აისახება გატარებით დ-1220 კ-8130-2500.

პროდუქციის მიწოდებით ან განეული მომსახურებით ასახული მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) დაფარვა უცხოურ ვალუტით, როდესაც წარმოიქმნება საკურსო სხვაობა აისახება ზარალის შემთხვევაში დ-1220 დ-8220 კ-1410, ხოლო მოგების შემთხვევაში დ-1220 კ-1410 კ-8130. (თუ გაზრდილი არ არის საკურსო სხვაობით დებიტორულ დავალიანება). მაგალითად, დაუშვათ 1999 წლის 1 მარტს მოხდა მოთხოვნის დაფარვა, ჩარიცხულ იქნა 4000 აშშ დოლარი, ამ დღეს ვალუტის გაცელის კურსია 1 აშშ=1.90 ლარს და ჩარიცხული თანხა ტოლია 7600 ლარს. ბალანსში კი რიცხული იყო 6400 ლარი. ე.ი. წარმოიქმნა მოგება -1200 ლარი, რაც აისახება გატარებით: დ-1220-7600 კ-1410-6400 კ-8130-1200.

სავალუტო ანგარიშებზე ოპერაციების წარმოებისა და გაფორმების წესი რეგულირდება ეროვნული ბანკის მიერ.

საწარმოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში სავალუტო ოპერაციები აისახება ბანკიდან მიღებული სავალუტო ანგარიშების ამონაწერი-ბისა და თანდართული ფულად-საანგარიშსწორებო დოკუმენტების საფუძველზე. ასეთი დოკუმენტებია: სავალუტო შემოსავლის ორდერი და სავალუტო გასავლის ორდერი.

სავალუტო შემოსავლის ორდერით ფორმდება სავალუტო თანხების მიღება, რომლის ძირითადი რეკვიზიტებია: დოკუმენტების დასახელება და შევსების თარიღი; დავალების ნომერი; სავალუტო მუხლი ან ანგარიში, საიდანაც გაიცა ვალუტა ან ჩეკი; სადებეტო და საკრედიტო ანგარიშები; მიმღები ორგანიზაციის დასახელება; ვალუტის კოდი; ვალუტის ოდენობა სიტყვით; თანხა ლარებით; მიმღები ბანკის დასახელება; მიმღების ხელმოწერა; ხელმძღვანელი; მთავარი ბუღალტერი; მოლარე; ორდერს დასმული უნდა ჰქონდეს მრგვალი ბეჭედი.

სავალუტო გასავლის ორდერით მოიცავს ინფორმაციას ვალუტის გაცემის, გასვლის შესახებ. მისი ძირითადი რეკვიზიტებია: ორგანიზაციის დასახელება; დავალების ნომერი; თარიღი; ანგარიშის ნომერი, საიდანაც უნდა გაიცეს სავალუტო თანხა; სავალუტო თანხა სიტყვიერად, ვის მიეცა თანხა; ოპერაციის სახე; სადებეტო და საკრედიტო ანგარიშები; ვალუტის კოდი; თანხა უცხოურ

ვალუტაში და ლარებით; ანგარიშსწორების ფორმა; ქვეყნის ში-
ფრი; დოკუმენტის ნომერი; თარიღი; ხელმძღვანელისა და მთავარი
ბუღალტრის ხელმოწერა; მრგვალი ბეჭედი; თანხის მიმღების
პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტის მონაცემები.

1220, 1230 ანგარიშების ოპერაციების ბუღალტრული გა-
ტარებები მსგავსია 1210 ანგარიშისა და ამიტომ ჩვენს მიერ
განხილულ გატარებებში 1210 ანგარიშის ნაცვლად ჩაინერება
1220 ან 1230 ანგარიშები.

ამრიგად, სავალუტო ანგარიშების, აგრეთვე უცხოურ ვალუტა-
ში გამოსახული საშუალებების და ფასიანი ქაღალდების, მოთხ-
ოვნების და ვალდებულებების დავალიანებების ნაშთების გადაან-
გარიშებას საწარმო ახდენს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ე.ი.
31 დეკემბერს დაფიქსირებული ვალუტის გაცვლითი კურსით და
შესაბამისად განისაზღვრება მათი საბალანსო ღირებულებაც.

უცხოური ვალუტით შექმნილი დანარჩენი ქონება, რომელიც
ასახულია ბუღალტრულ აღრიცხვაში პირვანდელი ღირებულებით,
აგრეთვე პასივები (გარდა კრედიტორული დავალიანებებისა) გადა-
ანგარიშებას არ ექვემდებარება.

2.4. უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმები

სასაქონლო ფულად ურთიერთობათა განვითარების პროცესის,
იურიდიული და ფიზიკური პირების საქმიანობის და საკუთრების
ფორმების მრავალსახეობის შესაბამისად იცვლება ანგარიშსწორე-
ბის ფორმებიც. განსაკუთრებით სრულყოფილი და პრაქტიკული
ხდება უნაღდო ანგარიშსწორება, როდესაც ურთიერთშორის ფუ-
ლადი ანგარიშსწორება წარმოებს ნაღდი ფულის მოძრაობის
გარეშე და ასეთ ანგარიშსწორებას ახორციელებენ ბანკები.

უნაღდო ანგარიშსწორების წესებს განსაზღვრავს ეროვნული
ბანკი დებულებით, რომელიც ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექ-
ტის თავისუფლებას უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმების არჩევი-
სას, ამ ფორმების ხელშეკრულებაში ასახვას და ბანკის ჩაურევ-
ლობას მათ სახელშეკრულებო ურთიერთობებში.

უნაღდო ანგარიშსწორების ამჟამად გავრცელებული ფორმებია:

1. საგადასახადო დავალება;
2. აკრედიტივი;
3. საგადასახადო მოთხოვნა-დავალება;
4. ჩეკი;
5. საინკასო დავალება.

● **ანგარიშსწორება საგადასახადო დავალებით.**

საგადასახადო დავალება წარმოადგენს მომსახურე ბანკისადმი ორგანიზაციის დავალებას მისი ანგარიშიდან განსაზღვრული თანხის გადარიცხვის შესახებ. იგი გამოიწვევს 3 ცალად, მხარეთა სხვადასხვა ქალაქში განლაგებისას 4 ცალად და ძალაშია მისი გამოწერიდან 10 დღის განმავლობაში.

საგადასახადო დავალება დადგენილი ფორმის ბლანკია, რომლის სავალდებულო რეკვიზიტებია: საგადასახადო დავალების ნომერი და შედგენის თარიღი; გადამხდელის დასახელება; კოდი; ანგარიშის ნომერი; გადამხდელის ბანკის დასახელება და მისი ადგილ-სამყოფელი კოდი; მიმღების დასახელება; მიმღების ბანკი და მისი ადგილსამყოფელი კოდი; ანგარიშსწორების ანგარიშის ნომერი; თანხა სიტყვებით და ციფრებით; საქონლის მომსახურების მიღების თარიღი; გადასახდელის დანიშნულება; სასაქონლო დოკუმენტის ნომერი; თარიღი; თანხა; კლიენტის ხელმოწერა; ბეჭედი; აღნიშვნა ბანკის მიერ რეგისტრაციაში გატარების შესახებ, აქვე მოცემულია საურავების დარიცხვაც.

შეესებული საგადასახადო დავალების პირველ პირზე ხელს აწერს ხელმძღვანელი და ბუღალტერი ფაქსიმილებით და დაესმის ბეჭედი, ხოლო დანარჩენი ეგზემპლარები ასლებია.

მხარეთა შორის შეთანხმებით დავალებები შეიძლება იყოს: ვადიანი, ვადამდელი და ვადაგადაცილებული.

ვადიანი გადახდა ნიშნავს გადახდას საქონლის გადატვირთვის შემდეგ. ე.ი. საქონლის პირდაპირი აქცეპტის გზით, ან ნაწილობრივ გადახდას მსხვილი გარიგების დროს.

ვადამდელი გადახდაა საქონლის ღირებულების გადახდა გადატვირთამდე ავანსის სახით. ვადამდელი გადახდაა პირველად დად-

გენილი ვადის გადავადება, რაც გათვალისწინებული უნდა იყოს ხელშეკრულებით.

გადახდის დავალებით ანგარიშსწორება მარტივ და ყველაზე უფრო გავრცელებულ ფორმას წარმოადგენს.

● ანგარიშსწორება აკრედიტივით.

აკრედიტივი არის ბანკის მიერ კლიენტის დავალებით მისი თანხების ნაწილის დაჯავშნა მიმწოდებლის ბანკში და საქონლის ან მომსახურების მიღებისთანავე ანგარიშსწორების მოხდენა იმავე მიმწოდებლის ბანკში. აკრედიტივის მოქმედების ვადა და ანგარიშსწორების წესი განისაზღვრება გადამხდელსა და მიმწოდებელს შორის დადებული ხელშეკრულებით, რომელშიც უნდა აღინიშნოს: ემიტენტი ბანკის დასახელება, აკრედიტივის სახეობა და მისი შესრულების წესი, მიმწოდებლის მიერ აკრედიტივით სახსრების მისაღებად წარსადგენი საბუთების სრული ჩამონათვალი და ზუსტი დასახელება.

აკრედიტივი უნდა გაიხსნას მხოლოდ ერთ მიმწოდებელთან ანგარიშსწორებისათვის და მისი გახსნისათვის გადამხდელი ემიტენტი ბანკს წარუდგენს განცხადებას აუცილებელი თანხის გადარიცხვის თაობაზე, სადაც უნდა აღინიშნოს: ხელშეკრულების ნომერი და თარიღი, რომლის მიხედვითაც იხსნება აკრედიტივი; აკრედიტივის მოქმედების ვადა; მიმწოდებლის დასახელება; საქონლის, მომსახურების დასახელება; საბუთების დასახელება, რომელთა მიხედვითაც წარმოებს აკრედიტივით გადამხდადები აქცეპტით თუ უაქცეპტოდ და სხვა დამატებითი პირობები; კლიენტის ხელმოწერები და ბეჭედი; ასევე სესხის გაცემის ნებართვა და რეგისტრაციაში გატარების დადასტურება ბანკის ხელმოწერებით.

აკრედიტივი აღირიცხება 1200 ჯგუფის ანგარიშებში. კერძოდ, 1290 ანგარიშზე „ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე“, სადაც იგი გამოიყოფა სახელწოდებით „აკრედიტივები“. ეს ანგარიში აქტიურია, დებეტში ჩაინერება აკრედიტივის გახსნა და კრედიტში გამოყენება ან დახურვა.

საწარმომ აკრედიტივი შეიძლება გახსნას, როგორც საკუთარი, ასევე ნასესხები სახსრებით, როგორც ეროვნულ, ისე უცხოურ

ვალუტით და ასახოს შემდეგი გატარებით: დ-1290 კ-1210, 1220, 1230, 3210, 4140.

თუ აკრედიტივიდან თანხა გადაიხდება და ამასთან, შეძენილ იქნა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი, იგი აისახება გატარებით დ-1600 კ-1290 და სხვა.

მომწოდებლის ბანკში აკრედიტივი დაიხურება: აკრედიტივის ვადის გასვლის შემდეგ, ვადის გასვლამდე აკრედიტივის შემდგომ გამოყენებაზე მიმწოდებლის მიერ უარის განცხადებით და სხვა, რომელიც აისახება გატარებით: დ-210, 1220, 1230, 3210, 4140 კ-1290 ეი. იმ ანგარიშებიდან, საიდანაც აკრედიტივი გაიხსნა.

● **საგადახდო მოთხოვნა - დავალებით ანგარიშსწორება.**

საგადახდო მოთხოვნა - დავალება წარმოადგენს მიმწოდებლის მოთხოვნას მყიდველისადმი, გადატვირთვის საბუთების საფუძველზე გაანაღდოს ხელშეკრულების შესაბამისად მიწოდებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოებისა და განუული მომსახურების ღირებულება. როგორც გადახდის დავალება, საგადახდო მოთხოვნა დავალება გამოიწერება იგივე წესით, იმ განსხვავებით, რომ მას ადგენს მიმწოდებელი.

● **ანგარიშსწორება ჩეკებით.**

ჩეკი წარმოადგენს ფასიან ქალაქს, რომელიც გამოიყენება როგორც გადახდის საშუალება. იგი მზადდება ერთიანი ნიმუშის მიხედვით და მკაცრი აღრიცხვის ბლანკია. ჩეკებით ანგარიშსწორების დროს ჩეკის გამცემი საბანკო დანესებულებას აძლევს წერილობით დავალებას ჩეკში აღნიშნული თანხის განაღდების შესახებ. ჩეკის გამონერა შეიძლება მხოლოდ იმ საბანკო დანესებულებაზე, რომელშიც ინახება გამცემის სახსრები, რაც მას საშუალებას აძლევს საერთო წესით განკარგოს ეს სახსრები ჩეკის საშუალებით. ჩეკებს გამოიყენებენ როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირები „ჩეკის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული პირობების დაცვით და იგი მიმოქცევაშია მხოლოდ ჩვენ ქვეყნის ტერიტორიაზე.

საანგარიშსწორებო ჩეკები შეიძლება იყოს ლიმიტირებული და არალიმიტირებული. ჩეკის მისაღებად ორგანიზაცია ბანკში წარადგენს განცხადებას დადგენილი ფორმის მიხედვით, რომელსაც თან

ერთვის სალაროს ტალონი. მასში აღინიშნება იმ ანგარიშის ნომერი, საიდანაც განაღდება ჩეკი. ჩეკების ცალკე ანგარიშზე სახსრების დეპონირებით (გადახდის უზრუნველყოფის მიზნით) ჩეკების გასაცემად განცხადებასთან ერთად ბანკში წარდგენილი უნდა იქნეს საგადახდო დავალება. ჩეკის გამცემის ცალკე პირად ანგარიშზე სახსრების დეპონირებისათვის და ამ ჩეკების აღსარიცხავად გამოიყენება 1200 ფ.გუფის 1290 ანგარიში „ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე“ და გამოიყოფა სახელწოდებით „საჩეკო ნიგნაკები“. ამ ანგარიშის დებეტში ჩაინერება საჩეკო ნიგნაკების გახსნა, ხოლო კრედიტში გამოიყენება, ან გამოუყენებლის უკან დაბრუნება.

ჩეკების გაცემისას, იმის მიხედვით, თუ საიდან დეპონირდება სახსრები საჭიროა გატარება დ-1290 კ-1210, 1220, 1230, 3210, 4140.

ბანკები ვალდებული არიან ჩეკების გაცემისას შეავსონ ისინი შემდეგი რეკვიზიტების გათვალისწინებით: ჩეკის ზემოთ მარჯვენა მხარეს უნდა აღინიშნოს სათაო ბანკის დასახელება და მისი ადგილმდებარეობა, ხოლო ბანკის ფილიალის მიერ ჩეკის გაცემის შემთხვევაში - ჩეკის მარცხენა მხარეს ფილიალის დასახელება და ადგილმდებარეობა. ბანკის საკორესპოდენტო ანგარიშის ნომერი; ჩეკის გამცემის პირადი ანგარიშის ნომერი; იმ თანხის ზღვრული ოდენობა ციფრებით და სიტყვებით, რომელზეც შეიძლება ჩეკის გამოწერა და დამონმება ბანკის თანამდებობის პირების ხელისმონერით და ბეჭედით. ბანკი ასევე ვალდებულია კლიენტს გაუწიოს ინსტრუქტაჟი ჩეკის შევსების წესის შესახებ და გააცნოს პასუხისმგებლობა განაღდების, დაკარგვის ან დატაცების შემთხვევაში.

სატრანსპორტო ორგანიზაციებთან ტვირთის გადაზიდვის ანგარიშსწორებისათვის გამოყენებული ჩეკები აისახება გატარებით დ-3110, 3190, 1600 და სხვა, კ-1290.

გამოუყენებელი ჩეკები ჩაბარდება ბანკს, ბუღალტრული გატარებით დ-1210, 1220, 1230, 3210, 4140 კ-1290, რაც ნიშნავს, რომ ჩეკების გაცემისას დეპონირებული თანხები აღდგება ანგარიშსწორებისა და სავალუტო ანგარიშებზე, ხოლო თუ ჩეკები გამოტანილი იყო სესხების ანგარიშიდან, მაშინ მათი დაბრუნება გამოუყენებელი ჩეკების თანხით დაფარავს დავალიანებას სესხებზე.

● ანგარიშსწორება საინკასო დავალებებით.

საინკასო დავალებებით ხორციელდება დადგენილ ვადებში შეუტანელი გადასახადებისა და სხვა გადასახდელების უვადო წესით გადახდევინება სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების განკარგულების საფუძველზე, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და სხვა საკანონმდებლო აქტებში მოცემული ფინანსური სანქციებისა და ადმინისტრაციული ჯარიმების გადახდევინება, თუ ამ აქტებით გათვალისწინებულია საინკასო დავალებებით თანხების ამოღება. საინკასო დავალებით პირველ რიგში, ჩამოინერება თანხები უვადო წესით. ამ დავალებაში აუცილებლად უნდა მიეთითოს საკანონმდებლო აქტის ის პუნქტი, რომლითაც სახსრების ამომღებს მოცემული აქვს უვადო წესით ჩამოწერის უფლება.

ბანკი ვალდებულია მიიღოს საინკასო დავალება, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა სანარმოს ან ორგანიზაციას სახსრები ანგარიშსწორების ანგარიშზე. გაატაროს კარტოთეკაში და გაანაღდოს იგი სხვა მოთხოვნაზე ადრე, მთლიანად ან ნაწილობრივ, თანხების ამ ანგარიშზე შემოსვლისთანავე.

საერთაშორისო ანგარიშსწორების განხილულ ფორმებს ემატება შემდეგი ფორმები. ესენია: ღია ანგარიში, საბანკო გზავნილები და თამასუქები, საკრედიტო ბარათი.

მათ შესასწავლად აუცილებელია საერთაშორისო ანგარიშსწორების ზოგადი ხასიათის თავისებურებების განხილვა, როგორცაა:

- სამეურნეო კავშირების ინტერნაციონალიზაცია საბანკო-საანგარიშსწორებო ოპერაციების უნიფიცირებით;
- საერთაშორისო ანგარიშსწორების დოკუმენტური გაფორმების აუცილებლობა;
- საერთაშორისო ანგარიშსწორების რეგულირება საერთაშორისო სამართლის, სამთავრობათაშორისო საკანონმდებლო აქტებისა და საბანკო წესების საფუძველზე.
- იურიდიულ და ფიზიკურ პირებსა (ექსპორტიორი, იმპორტიორი) და მათ მომსახურე ბანკებს შორის ურთიერთობა საგადასახდელო დოკუმენტაციის გაფორმებით, გადაგზავნის, დამუშავებისა და გადახდის პროცესში.

საერთაშორისო ანგარიშსწორებაში ასევე ხარჯებისა და რისკ-

ის მონეხრიგების მიზნით დიდი მნიშვნელობა ენიჭება საქონლის (მომსახურების) მიწოდების პირობების განსაზღვრას და ხელშეკრულებაში მათ გათვალისწინებას. აუცილებლად დასაზუსტებელია საქონლის გადატვირთვის ადგილი, გამყიდველის ვალდებულებათა გადაცემა, სატრანსპორტო ხარჯების მყიდველ-გამყიდველს შორის განაწილება.

საერთაშორისო გარიგებისათვის გამოიყენება მთელი რიგი სპეციალური დოკუმენტაცია: სასაქონლო და თანმხლები თუ სადაზღვევო დოკუმენტები, რომლებიც რეკომენდებულია საერთაშორისო ეკონომიკური ორგანიზაციების მიერ.

1. სასაქონლო დოკუმენტები მათ მიეკუთვნება: კონოსამენტი

ფასიანი ქალაქი, რომელსაც მეფრახტე აძლევს ექსპორტიორს საზღვაო გადაზიდვების შესახებ დადებულ ხელშეკრულების საფუძველზე, ე.ი. დოკუმენტი, რომელსაც გემის მფლობელი აძლევს ტვირთის გამგზავნს იმის დასადასტურებლად, რომ ტვირთი მიღებულია გადასატანად საზღვაო გზით, თავად იგი კი ვალდებულია დანიშნულების ნავსადგურში ჩაიტანოს ტვირთი და ჩააბაროს კონოსამენტის სრულუფლებიან მფლობელს.

ამრიგად, კონოსამენტი ასეთ შემთხვევებში სამ ფუნქციას ასრულებს: ადასტურებს ტვირთის გადასაზიდად მიღებას გემის მეპატრონის მიერ, წარმოადგენს საქონელ განმკარგულებელ დოკუმენტს და მონაშობს საზღვაო გადაზიდვის შესახებ ხელშეკრულების დადებას.

საზღვაო კონოსამენტს შეესაბამება სამდინარო კონოსამენტი. სარკინიგზო გადაზიდვისას იწერება ზედნადები, ხოლო საავიაციო გადაზიდვებისას საავიაციო-სასავიო ზედნადები.

2. სადაზღვევო დოკუმენტები მათ მიეკუთვნება: სადაზღვევო

პოლისები და სერთიფიკატები, რასაც ბანკი ითხოვს გადახდის ოპერაციის მოსახდენად.

3. თანმხლები დოკუმენტები ესენია: ანგარიშ-ფაქტურა, ანუ

საქონლის აღწერის საბუთი, წონითი სერთიფიკატი და ვეტერინარული მონაშობა.

საერთაშორისო ეკონომიკურ ურთიერთობაში ინკასოს გამოყენება დიდ რისკთანაა დაკავშირებული. იმპორტიორს (მყიდველს)

შეუძლია სხვადასხვა მიზეზით უარი თქვას როგორც საქონლის (მომსახურების) მიღებაზე, ასევე მათი ღირებულების გადახდაზე, რაც საბოლოოდ საქონლის უკან დაბრუნებას და შესაბამისად დიდ ხარჯებს გამოიწვევს. იმის გამო, რომ ინკასო ექსპედიტორი არ აძლევს გადატვირთული საქონლის განაღდებას სრულ გარანტიას, შეირჩევა გადახდის უფრო ოპტიმალური ვარიანტი, რომელიც შეიძლება იყოს ანგარიშსწორების სააკრედიტო ფორმა.

საერთაშორისო ანგარიშსწორებისას ფულადი აკრედიტაციების განაღდება წარმოებს მასში მითითებული ვალუტის მიხედვით, ან იმ ქვეყნის ვალუტით, სადაც აკრედიტოვი წარედგინება.

არსებობს სასაქონლო აკრედიტოვიც. იგი უპირატესად გამოიყენება საერთაშორისო ვაჭრობაში საქონლის გამყიდველ-მყიდველებს შორის ანგარიშსწორებისას. მყიდველი თავის ბანკს აძლევს დავალებას სასაქონლო აკრედიტოვის გახსნის თაობაზე, სადაც მითითებული უნდა იყოს: მომწოდებლის დასახელება მისამართით, აკრედიტოვის მოქმედების ვადა, თანხა, გასანაღდებელი საქონლის (მომსახურების) სახე, მომწოდებლის მიერ წარმოსადგენი დოკუმენტები და სხვ. ანგარიშსწორების სააკრედიტო ფორმის პირობებში მყიდველი მოვალეა საქონლის მინოდებამდე გადაიტანოს განსაზღვრული თანხა ექსპორტიორის მიერ მითითებულ ბანკში. საქონლის დროულად გაგზავნის შემდეგ ექსპორტიორს შეუძლია მიიღოს გახსნილი აკრედიტოვიდან კუთვნილი თანხები.

არსებობს საერთაშორისო სააკრედიტო ანგარიშსწორების ორი ფორმა: გამოთხოვილი და გამოთხოვის გარეშე. პირველთან მაშინ გვაქვს საქმე, როდესაც ნებისმიერ დროს შეიძლება აკრედიტოვის თანხისა და პირობების შეცვლა ან აკრედიტოვის გაუქმება. გამოთხოვის გარეშე აკრედიტოვი საერთაშორისო ანგარიშსწორების პრაქტიკაში ფართოდაა გავრცელებული, რადგან იგი არის ემიტენტის მტკიცე ვალდებულება, რომ აკრედიტოვის თანხა არ შეიცვალოს და გაუქმება არ მოხდეს დაინტერესებული მხარეების გარეშე.

საერთაშორისო ანგარიშსწორების ფორმებს მიეკუთვნება ანგარიშსწორება ღია ანგარიშით, რომლის არსია საქონლის მინოდების შემდგომ პერიოდული გადახდა და შესაბამისად იმპორტიორის ანგარიშზე დავალიანების ჩაროცხვა. ანგარიშსწორება ღია

ანგარიშით საბანკო კრედიტის გამოყენების ფორმაა. ექსპორტორ-ათვის იგი ხელსაყრელია მაშინ, როდესაც კონტრაგენტები მონაცველობით გამოდიან მყიდველ-გამყიდველის როლში, ამ დროს იმპორტორის მიერ ვალდებულებათა შეუსრულებლობა ექსპორტორის მხრივ, სხვა თანაბარ პირობებში, საქონლის მინოდების შექერებას იწვევს, რაც გამოირიცხება ღია ანგარიშის გამოყენებით.

ღია ანგარიშით დავალიანების დაფარვის წესს განსაზღვრავს კონტრაგენტებს შორის გარიგება. ამ ანგარიშით დავალიანებათა საბოლოო მონესრიგება წარმოებს ბანკების მეშვეობით ანგარიშთა სხვა ფორმების გამოყენებით (როგორცაა საბანკო გზავნილების, ჩეკების და თამასუქების წარდგენა). ამრიგად, ღია ანგარიშით ანგარიშსწორება ფართოდ გამოიყენება მაშინ, როდესაც მყიდველ-სა და გამყიდველს შორის ნდობის ატმოსფეროა. ეს უპირატესად ხდება საქონლის რეგულარული მინოდებისას და ამ დროს საქონლის მოძრაობა წინ უსწრებს ფულის მოძრაობას.

საერთაშორისო ანგარიშსწორების ერთ-ერთი ძირითადი ფორმაა საბანკო გზავნილება, რაც იმას ნიშნავს, რომ ერთი ბანკი (გზავნილების გამგზავნი) დავალებას წარუდგენს მეორე ბანკს (გზავნილების მიმღებს) გარკვეული თანხის გადახდის თაობაზე.

საგადასახადო დავალება, რომლითაც ხორციელდება გზავნილება საზღვარგარეთ, განსხვავებულია შინასახელმწიფოებრივი საგადახდო დავალებისაგან იმით, რომ იგი შეიძლება გამოინეროს, როგორც ეროვნული, ისე უცხოური ვალუტით და ასევე ექვემდებარება საერთაშორისო საგადასახდლო ბრუნვის განსაკუთრებულ წესებს. კერძოდ, თუ საგადახდო დავალება გამოინერება მიმღების ვალუტით, მაშინ ბანკი კორესპონდენტი დავალებაში აღნიშნულ თანხას იწერს მის ანგარიშზე. ბანკი კორესპონდენტი საზღვარგარეთის ბანკია, რომელსაც მუდმივი საბანკო კავშირები გააჩნია მოცემულ ბანკთან. მომსახურე ბანკი მთლიანად ჩარიცხავს სხვადასხვა ოპერაციებიდან შემოსულ ვალუტას ბანკი კორესპონდენტის გახსნილ ნოსტროს ანგარიშზე, საიდანაც წარმოებს თანხების გადარიცხვა ანგარიშის მფლობელი ბანკის ყველა საგადახდო დავალებით.

კომპიუტერულმა სისტემამ შეამცირა ამ ოპერაციების შესასრულებლად საჭირო დრო. ასევე მონაცემების ელექტრონული დამუშავებით

შეიქმნა უდოკუმენტო კავშირების შესაძლებლობა ბანკებთან ტელეკომუნიკაციების მეშვეობით და შესაბამისად, მინიმუმამდე იქნა დაყვანილი რისკი საგადახდო დავალების გადაცემისას.

საერთაშორისო ანგარიშსწორებაში ფართოდ იყენებენ **გადასაგზავნ და კომერციულ თამასუქებს**. გადასაგზავნი თამასუქი ისეთი თამასუქია, რომელიც წარედგინება ექსპორტიორის მიერ იმპორტიორს. თანამედროვე პირობებში მრავალი გარიგება ხორციელდება თამასუქების მეშვეობით. არსებობს გადაპირებული თამასუქი, რომელსაც ტრატა ეწოდება. მასში მონაწილეობს სამი პირი. ერთი (ტრასანტი) უბრძანებს მეორეს (ტრასატს), გადაუხადოს მესამე პირს (რემიტენტს) განსაზღვრული თანხა. ამჟამად კომერციულ თამასუქთან შედარებით გზა გაეხსნა საბანკო თამასუქს, რომელთანაგან მთავარია საბანკო ტრატა. ტრატა ისეთი სახის თამასუქია, რომელსაც იურიდიული პირი გამოიწერს ბანკის სახელზე და ეს უკანასკნელი მას აქცეპტს უკეთებს.

ისევე, როგორც ქვეყნის შიგნით, ასევე საერთაშორისო ანგარიშსწორებაში გადახდის საშუალებად გამოიყენება ჩეკი. დღეისათვის ევროპის ქვეყნებში განსაკუთრებით ფართო გავრცელება პოვა „ევროჩეკებმა“, რომლებიც მიიღება გადასახდელად ევროპის საბანკო სისტემის მონაწილე ნებისმიერ ქვეყანაში.

საკრედიტო ბარათი ეს არის პლასტიკისაგან დამზადებული გარკვეული ზომისა და ინფორმაციის მომცველი დოკუმენტი (ბარათი), რომელიც საშუალებას აძლევს საემისიო ბანკებს ანარმონ უნაღდო გადახდები. იგი საერთაშორისო ანგარიშსწორების ერთ-ერთ ფორმადაა გამოყენებული. ყველა საბანკო ანგარიში, რომლებიც საწარმოს ფულად სახსრებს ასახავს და რომლებიც მიეკუთვნება ანგარიშსწორებისათვის გამოყენებულ ფულად ანგარიშებს, რაც ჩვენ ზოგადად განვიხილეთ, აღირიცხებიან 1200 ჯგუფის 1290 ანგარიშზე „ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე“, იმ სახელწოდებით, თუ რა სახის ფულადი სახსრებით და დანიშნულებით არიან ბანკში შენახული და აღრიცხული.

2.5. უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგება

ბასს 21-ით განისაზღვრება უცხოური ვალუტით განხორციელებული ოპერაციებისა და უცხოური ქვეგანაყოფების ასახვის წესები ანგარიშვალდებული სანარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებისა და საგარეო ეკონომიკური ოპერაციების აღრიცხვის ძირითადი საკითხია უცხოური ვალუტით ასახული თანხების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში და შესაბამისად, უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამომწვეული ფინანსური შედეგების აღიარება-ასახვა, იმის დადგენა, თუ რომელი გასაცვლელი სავალუტო კურსი უნდა იქნეს გამოყენებული.

სტანდარტში ერთმანეთისაგან გამიჯნულია უცხოური ვალუტით წარმოებული და ასევე უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტებთან ერთად განხორციელებული ოპერაციების ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების მეთოდიკა. კერძოდ, 33-ე პუნქტი განმარტავს, რომ უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების მეთოდი დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ ხდება მათი დაფინანსება და როგორ ფუნქციონირებენ ანგარიშვალდებულ სანარმოსთან. ამასთან დაკავშირებით განასხვავებენ ორი ტიპის უცხოურ ქვეგანაყოფს:

- უცხოური ქვეგანაყოფი, რომელიც ანგარიშვალდებული სანარმოს განუყოფელ ნაწილად ითვლება.
- უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი.

უცხოური ქვეგანაყოფი, რომელიც ანგარიშვალდებული სანარმოს საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია, ანგარიშვალდებული სანარმოს საქმიანობის გაფართოების სახეს იღებს. მაგალითად, ასეთი უცხოური ქვეგანაყოფი შეიძლება ახორციელებდეს მხოლოდ ანგარიშვალდებული სანარმოდან იმპორტირებული საქონლის გაყიდვას და მიღებული თანხების გადარიცხვას ანგარიშვალდებული სანარმოსათვის. ასეთ შემთხვევაში, უცხოური ქვეყნის ვალუტასა და საანგარიშგებო ვალუტას შორის არსებული საკურსო სხვაობა თითქმის პირდაპირ ზემოქმედებას ახდენს ანგარიშვალდებული სანარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციებიდან მიღებულ ფულად

სახსრებზე. ამდენად, საკურსო სხვაობის ცვლილებები გავლენას ახდენენ საგარეო-ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ცალკეულ ფულად საბალანსო მუხლებზე და არა ანგარიშვალდებული სანარმოს მიერ მოცემულ ოპერაციაში დაბანდებულ წმინდა ინვესტიციებზე. აქედან გამომდინარე უცხოური ქვეგანაყოფის მიერ განხორციელებული ოპერაციები უცხოურ ვალუტაში და ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული საბალანსო მუხლების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში ისეთივე წესით უნდა ხორციელდებოდეს, როგორც თვით ანგარიშვალდებულ სანარმოს.

ამის საპირისპიროდ, უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი აგროვებს ფულად სახსრებს და სხვა ფულად საბალანსო მუხლებს, ეწევა გარკვეულ ხარჯებს, იღებს შემოსავალს, ზოგჯერ შეიძლება მიიღოს სესხიც. ეს ყველაფერი ხორციელდება ადგილობრივი ვალუტით. უცხოურმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა შესაძლოა მონაწილეობა მიიღოს უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებში, რომელიც მოიცავს საანგარიშგებო ვალუტით განსაზღვრულ სამეურნეო ოპერაციებსაც. როდესაც იცვლება გასაცვლელი სავალუტო კურსი საანგარიშგებო და ადგილობრივ ვალუტას შორის, ადგილი არა აქვს რაიმე პირდაპირ ან მნიშვნელოვან ზემოქმედებას უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ან ანგარიშვალდებული სანარმოს არსებულ და მომავალი ფულადი სახსრების მოძრაობაზე. გასაცვლელი სავალუტო კურსის ცვლილება უფრო მეტად გავლენას ახდენს ანგარიშვალდებული სანარმოს მიერ უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანდებულ წმინდა ინვესტიციების სიდიდეზე, ვიდრე ცალკეულ ფულად თუ არაფულად საბალანსო მუხლებზე, რომლებიც ეკუთვნის უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტს.

ბასს 21-ის 26-ე პუნქტით განმარტებულია, რომ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი წარმოადგენს ისეთ უცხოურ ქვეგანაყოფს, სადაც:

- მიუხედავად იმისა, რომ ანგარიშვალდებულ სანარმოს შეუძლია გააკონტროლოს უცხოური ქვეგანაყოფი, ამ უცხოური ქვეგანაყოფის საქმიანობა წარმართება ანგარიშვალდებული სანარმოსაგან დამოუკიდებლად, მნიშვნელოვანი ავტონომიის უფლებით.

- ანგარიშვალდებულ სანარმოსთან წარმოებულ ოპერაციებს არ უკავია მნიშვნელოვანი, მაღალი ხვედრითი წილი უცხოური ქვეგანაყოფის საქმიანობაში.
- უცხოური ქვეგანაყოფის საქმიანობა ძირითადად ფინანსდება თავისი საკუთარი საქმიანობიდან ან ადგილობრივი სესხების საშუალებით და არა ანგარიშვალდებული სანარმოს მხრიდან.
- უცხოური ქვეგანაყოფის პროდუქციისა და მომსახურების დანახარჯებში შემავალი შრომის ანაზღაურების, მასალებისა და დანახარჯების სხვა კომპონენტები, როგორც წესი, იფარება ან მათზე ანგარიშსწორება ხორციელდება უცხოური ქვეგანაყოფის ადგილობრივი და არა საანგარიშგებო ვალუტით.
- უცხოური ქვეგანაყოფის მიერ რეალიზაციები ძირითადად ხორციელდება არასაანგარიშგებო ვალუტაში.
- ანგარიშვალდებული სანარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა მეტწილად გამოყოფილია უცხოური ქვეგანაყოფის ყოველდღიური საქმიანობიდან და არ განიცდის უცხოური ქვეგანაყოფის საქმიანობის პერიოდულ გავლენას.

სტანდარტით უცხოურმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ფინანსურ ანგარიშების საანგარიშგებო ვალუტაში გადასაანგარიშებლად უნდა განახორციელოს შემდეგი პროცედურები:

- ფულადი და არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში უნდა მოხდეს საბოლოო გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით.

- შემოსავლებისა და ხარჯების გადაანგარიშება უნდა მოხდეს ოპერაციის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც უცხოური სანარმო საქმიანობას ეწევა შიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში. ამ შემთხვევაში შემოსავლებისა და ხარჯების გადაანგარიშება წარმოებს საბოლოო გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით.

● საკურსო სხვაობების ცვლილების ყოველნაირი შედეგი, წმინდა ინვესტიციების გაყიდვამდე, კლასიფიცირებულ უნდა იქნეს, როგორც საკუთარი კაპიტალი.

უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშება განაპირობებს საკურსო სხვაობების აღიარება-ასახვას, რომლებიც წარმოიშობა.

ა) შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების საანგარიშგებო ვალუტაში ოპერაციის შესრულების დღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით, ხოლო აქტივებისა და ვალდებულებების საბოლოო სავალუტო კურსით გადაანგარიშებით.

ბ) უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში განხორციელებული წმინდა ინვესტიციების თავდაპირველი გადაანგარიშებისას გამოყენებული სავალუტო კურსის განსხვავებით მიმდინარე კურსისაგან.

გ) უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის საკუთარ კაპიტალში მომხდარი სხვა ცვლილებებით.

განვიხილოთ მაგალითი, თუ როგორ ასახავს უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი თავის ფინანსურ ანგარიშგებას.

დაუშვათ, ქართულ სანარმოს აშშ-ში აქვს შეიღობილი სანარმო, რომელიც წარმოადგენს უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტს. ფინანსური ანგარიშგება უცხოურმა ეკონომიკურმა სუბიექტმა უნდა წარადგინოს ლარებში. საანგარიშგებო პერიოდია 1999 წელი.

პირველ რიგში, საჭიროა ინფორმაცია ვალუტის გაცვლითი კურსის შესახებ, რომელიც შემდგენიარადაა დაფიქსირებული: 1999 წლის საშუალო კურსი 1 აშშ დოლარი=1.70 ლარს, სანესდებო კაპიტალის ჩამოყალიბების თარიღისათვის კი 1 აშშ დოლარი=1.60 ლარს, საშუალო კურსი გაუნანილებელი მოგებისათვის არის 1.50 ლარი, ხოლო 1999 წლის 31 დეკემბრისათვის 1 აშშ დოლარი=2 ლარს.

შემდეგ საჭიროა უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგება, რომელიც ასახულია აშშ დოლარებში გადაყვანილ იქნეს ლარებში შემდეგი მონაცემების მიხედვით:

1999 წლის მოგება-ზარალის უწყისი

| მაჩვენებელი | დოლარებში | კურსი | ლარებში |
|-----------------------|-----------|-------|---------|
| რეალიზებული პროდუქცია | 820000 | 1.70 | 1394000 |
| ხარჯი | 765000 | 1.70 | 1300500 |
| ნმინდა მოგება | 55000 | | 93500 |

ანგარიშგება 1999 წლის გაუნანილებელი მოგების შესახებ

| მაჩვენებელი | დოლარებში | კურსი | ლარებში |
|-----------------------------|-----------|-------|---------|
| გაუნანილებელი მოგება | | | |
| 1999 წლის 1 იანვრისათვის | 120000 | 1.50 | 180000 |
| 1999 წლის ნმინდა მოგება | 55000 | 1.50 | 82.000 |
| გაუნანილებელი მოგება | | | |
| 1999 წლის 31 დეკემბრისათვის | 175000 | | 262500 |

გარდა ამისა, დავუშვათ, რომ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის საბალანსო მონაცემები აშშ დოლარებში შემდეგნაირია:

აქტივები

| | |
|--------------------|--------|
| ფულადი სახსრები | 80000 |
| მოთხოვნები | 450000 |
| დანარჩენი აქტივები | 130000 |
| სულ აქტივები | 660000 |

ვალდებულებები და კაპიტალი

| | |
|----------------------|--------|
| ვალდებულებები | 365000 |
| კაპიტალი | 120000 |
| გაუნანილებელი მოგება | 175000 |

აღნიშნული მონაცემებით შევადგინოთ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ბალანსი და შემდეგ გამოვსახოთ იგი ლარებში, რასაც ასეთი სახე ექნება:

ბალანსი

1999 წლის 31 დეკემბერი

| აქტივები | დოლარებში | კურსი | ლარებში |
|----------------------------------|-----------|-----------------|---------|
| ფულადი სახსრები | 80000 | 2 | 160000 |
| მოთხოვნები | 450000 | 2 | 900000 |
| დანარჩენი აქტივები | 130000 | 2 | 260000 |
| სულ აქტივები | 660000 | | 1320000 |
| ვალდებულებები და კაპიტალი | | | |
| ვალდებულებები | 365000 | 2 | 730000 |
| კაპიტალი | 120000 | 1.60 | 192000 |
| გაუნაწილებელი მოგება | 175000 | 1.50 | 262500 |
| კურსის კორექტირება | 0 | მაბალანსირებელი | 135500 |
| სულ ვალდებულებები და კაპიტალი | 660000 | | 1320000 |

უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების გაერთიანება ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება კონსოლიდაციის ჩვეულებრივი პროცედურებით, რომელიც გულისხმობს შეიღობილი საწარმოს შიგა ჯგუფური ნაშთებისა და შიდაჯგუფური ოპერაციების გაუქმებას (იხ. ბასს 27 „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შეიღობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ და ბასს 31 „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება“). მაგრამ აქაც არ შეიძლება მოკლევადიანი და გრძელვადიანი შიგა ჯგუფური ფულადი საბალანსო მუხლების შედეგად წარმოშობილი საკურსო სხვაობების გადაფარვა სხვა შიგა ჯგუფური ნაშთების თანხებით, რადგან ფულადი საბალანსო მუხლი წარმოადგენს ერთი ვალუტის მეორეში გადაყვანის ვალდებულებას და წარმოქმნის ანგარიშვალდებული საწარმოს მოგებას ან ზარალს სავალუტო კურსების ცვლილებებისას. შესაბამისად, ანგარიშვალდებული საწარმოს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც ასეთი საკურსო სხვაობები აღიარებული იქნება შემოსავლების ან

ხარჯების სახით, ხოლო საკურსო სხვაობა ინვესტიციებთან დაკავშირებით, მათ გაყიდვამდე აისახება საკუთარ კაპიტალში.

ბასს-ით ასევე განმარტებულია, რომ თუ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი არ ემთხვევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღს, მაშინ ბასს 27-ით „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შვილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბულალტრული აღრიცხვა“ ნებადართულია განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღისათვის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება, თუ საანგარიშგებო თარიღებს შორის ინტერვალი არ აღემატება სამ თვეს. ამ შემთხვევაში, უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში ხდება უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსებით. კორექტირება შეიძლება მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღამდე გასაცვლელ სავალუტო კურსებში მომხდარია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ბასს 27-ის და ბასს 28-ის მოთხოვნების შესაბამისად.

ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით წარდგენილი უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგება შესწორებული უნდა იქნეს ბასს 29-ის - „ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“ მოთხოვნების მიხედვით.

ბასს 21-ის 37-ე პუნქტით უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წილის დათმობისას საკურსო სხვაობების დაგროვილი თანხები, რომლებიც გადატანილი იყო და პირდაპირ უკავშირდებოდა მოცემულ უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტს, აღიარებულ უნდა იქნეს შემოსავლებად ან ხარჯებად იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდება უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წილის დათმობით მიღებული მოგების ან ზარალის აღიარება-ასახვა.

საწარმომ, საკუთარი ინტერესებიდან გამომდინარე, შეიძლება დათმოს საკუთარი წილი უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში მისი გაყიდვის, ლიკვიდაციის, სააქციო კაპიტალის თანხის მთლიანი ან

ნანილობრივი ამოღების გზით. დივიდენდების გადახდა წილის ნანილობრივ დათმობას ნიშნავს მხოლოდ მაშინ, როდესაც იგი წარმოადგენს ინვესტიციის ამოღებას. წილის ნანილობრივი დათმობისას მოგების ან ზარალის თანხაში ჩაირთვება მხოლოდ შესაბამისი აკუმულირებული საკურსო სხვაობების თანხის პროპორციული წილი. უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის მიმდინარე საბალანსო ღირებულების ჩამონერა არ ნიშნავს მასთან წილის ნანილობრივ დათმობას, ამიტომ გადატანილი საკურსო სხვაობების მოგების ან ზარალის არც ერთი ნაწილი არ იქნება აღიარებული ჩამონერის დროს.

შესაძლებელია უცხოური ქვეგანაყოფის კლასიფიკაციაში მოხდეს ცვლილება და მისი მოხდენის დღიდან უცხოური ვალუტის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების პროცედურები გამოყენებულ უნდა იქნეს შეცვლილი კლასიფიკაციის მიმართ.

ბასს 21-ის მე-40-ე პუნქტით განმარტებულია, რომ თუ უცხოური სანარმო, რომელიც ანგარიშვალდებული სანარმოს საქმიანობის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენდა, რეკლასიფიცირდება უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტად და არაფულადი საბალანსო აქტივების შედეგად წარმოშობილი საკურსო სხვაობები უნდა მიეკუთვნოს საკუთარ კაპიტალს უცხოურ ქვეგანაყოფის კლასიფიკაციის შეცვლის თარიღისათვის. თუ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი რეკლასიფიცირდება ისეთ უცხოურ ქვეგანაყოფად, რომელიც ანგარიშვალდებული სანარმოს საქმიანობის განუყოფელ ნაწილს შეადგენს, შეცვლის თარიღისათვის არაფულადი საბალანსო მუხლების დაანგარიშებული თანხა განიხილება, როგორც პირვანდელი თვითღირებულება საანგარიშგებო პერიოდისათვის. შესაბამისი გადავადებული საკურსო სხვაობები არ აისახება შემოსავლების ან ხარჯების სახით მოცემული ქვეგანაყოფის გასხვისებამდე.

2.6. ფულის დროითი ღირებულება და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ფულადი სახსრები მიმდინარე აქტივებს შორის ყველაზე მაღალი ლიკვიდურობით გამოირჩევა. თანხები სანარმოს დეპოზიტურ ანგარიშებზე ბანკში, ნაღდი ფული სალაროში, მყიდველების მიერ გამოგზავნილი ჩეკები და ფულადი გზავნილები სანარმოს ფულად სახსრებად ითვლება. ხშირად ხდება, რომ სანარმოს სალაროში და საბანკო ანგარიშებზე იმაზე მეტი ნაღდი ფული უგროვდება, ვიდრე აუცილებელია მისი მიმდინარე ვალდებულებების დასაფარავად. მიზანშეწონილია ამ დროებით თავისუფალი თანხების გამოყენება ფინანსური დაბანდებისათვის ფასიანი ქაღალდების შესაძენად, ინვესტირებისათვის. ეს ნაკარნახევია იმით, რომ თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკა მოქმედებს პრინციპით „დღევანდელი დოლარი ძვირია ხვალინდელზე“, ანუ ვინც დღეს ფლობს დოლარს და შეუძლია მისი ინვესტირება, ხვალ მას მეტი დოლარი ექნება. დღევანდელი თანხის ხვალინდელი ღირებულება მეტია, ვიდრე იმავე თანხის ხვალინდელი ღირებულება, თუ იგი გამოყენებულია შემოსავლების მისაღებად. ყოველივე ეს მიგვანიშნებს, რომ აუცილებელია ვიცოდეთ ფულის დროითი ღირებულება მისი გამოყენების პოზიციებიდან.

ფულის დროითი ღირებულების დადგენა აუცილებელია მოთხოვნებისა და ვალდებულებების დავალიანებების სიდიდის, ფინანსური იჯარის პირობების, ფასიანი ქაღალდების ოპერაციების და სხვა სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით განსაზღვრისა და აღრიცხვისათვის.

ფულის მომავალი ღირებულების ცნებას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს ინვესტირებისას. როცა სანარმო თანხებს აბანდებს, ამით უარს ამბობს ანმყოში მათ გამოყენებაზე, მომავალში მოსალოდნელი გაზრდილი შედეგების გამო. შედეგი მის რაოდენობრივი განსაზღვრულობაა ეს არის ფულის მომავალი ღირებულება. მასში ერთად არის თავმოყრილი სანარმოს ორი სხვა-

დასხვა უფლება: უფლება სარგებელზე და უფლება სესხის ძირითადი თანხის დაბრუნებაზე.

ამრიგად, ფულის ერთეულის მომავალი ღირებულება ($FV = \text{future value}$) შედგება მისი ნომინალური ღირებულებისა და იმ შემოსავლისაგან, რომელიც მიიღება მისი გამოყენებით, რაც საპროცენტო თანხითაა გამოსატყულები. საპროცენტო თანხა არის ის შემოსავალი, რომელსაც მივიღებთ ამ ფულის გამოყენებით და არის გადასახადი ფულის სარგებლობისათვის. ბულალტრულ აღრიცხვაში განასხვავებენ საპროცენტო თანხას და ძირითად (ნომინალურ) თანხას, რასაც დაერიცხება პროცენტი. პროცენტის გამოთვლის დროს გამოიყენება 360 ან 365 დღიანი მეთოდი. 360 დღიანი მეთოდის დროს წლიური მისაღები თანხა იყოფა წელიწადში თვეთა რაოდენობაზე 12-ზე და ამ წესით იანგარიშება ყოველ თვეში მისაღები საპროცენტო შემოსავალი. ხოლო 365 დღიანი მეთოდის გამოყენების დროს საპროცენტო თანხა გაიყოფა 365 დღეზე, მიიღება 1 დღის საპროცენტო თანხა, რომელიც გამრავლდება თვეში დღეთა რაოდენობაზე და დგინდება თვეში მისაღები საპროცენტო შემოსავალი.

არსებობს მარტივი და რთული ფორმის პროცენტი. თუ ძირითად თანხას პროცენტი ერიცხება, ეს არის პროცენტის მარტივი ფორმა, ხოლო რთულ პროცენტს ის გამოარჩევს, რომ ნავარაუდევია მიღებული შემოსავლების რეინვესტირება, ე.ი. ამ დროს პროცენტი გადაიხდება როგორც ძირითად თანხაზე, ისე მიღებულ პროცენტზე. რთული პროცენტი გამოიყენება ფულადი მასის მოძრაობის მომავალი და ახალი (დისკონტირებული) ღირებულების დასადგენად თუ დასაანგარიშებლად.

როგორ გავიანგარიშოთ მოცემული თანხის მომავალი ღირებულება?

გაანგარიშების თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ მაგალითი.

დაეუშვათ, ინვესტორმა იყიდა 3 წლიანი ობლიგაცია ნომინალური ღირებულებით 10000 ლარი; წლიური 8 პროცენტით

განაკვეთით. პროცენტის გადახდა მოხდება წელიწადში ერთხელ ყოველი წლის 1 იანვარს. პროცენტის დარიცხვა ხდება რთული პროცენტის ფორმით.

განვსაზღვროთ წლების მიხედვით საპროცენტო შემოსავლები, რაც შეადგენს:

პირველ წელს - $10000 \times 0,08 = 800$ ლარს

მეორე წელს - $10000 + 800 \times 0,08 = 864$ ლარს

მესამე წელს - $10000 + 800 + 864 \times 0,08 = 933$ ლარს.

სულ 2597 ლარს

სამ წელიწადში რთული პროცენტის ფორმით პროცენტის გადასახდელი იქნება 2597 ლარი და 10000 ლარის მომავალი ღირებულება მიაღწევს 12597 ლარს.

თუ დღევანდელი ფული შეიძლება შეფასდეს მომავალი ღირებულებით, ასევე ფულის მომავალი ღირებულება შეიძლება შეფასდეს დღევანდელი ღირებულებით, რომელსაც ეწოდება ახლანდელი, ანუ მიმდინარე ღირებულება (PV – present value). თუ ცნობილია თანხა, რომელიც მიღებული იქნება მომავალში, მაშინ როგორ შეიძლება შევაფასოთ მისი დღევანდელი სიდიდე? ან რა თანხა უნდა იქნეს დღეს ინვესტირებული გარკვეული პროცენტით, რომ გაიზარდოს მოცემულ სიდიდემდე? ამ თანხის გაანგარიშებას ეწოდება დისკონტირება, ხოლო თვით თანხას, მომავალი თანხა დღევანდელი ღირებულებით. ახლანდელი ღირებულება გაიანგარიშება მომავალი ღირებულებიდან საპროცენტო თანხის გამოკლებით, რომელსაც ასევე უწოდებენ დისკონტირებულ ღირებულებას. მომავალი და მიმდინარე ღირებულება გამოიანგარიშება შემდეგი ფორმულებით: $FV = (1+i)^n$; $PV = 1/(1+i)^n$, სადაც i - საპროცენტო განაკვეთია, ხოლო n - პერიოდის რიცხვი, $1/(1+i)^n$ - არის დისკონტირების კოეფიციენტი.

მაგალითი. ობლიგაცია ორ წელიწადში 100 ლარს გადაიხდის, რა არის 100 ლარის დღევანდელი ღირებულება, თუ ინვესტორს შეუძლია ამ ინვესტიციაზე 12 % მოგების მიღება? გამოვიყენოთ

ფორმულა $PV=100x1/(1+0.12)^1=79.70$. ამით ჩვენ მოვახდინეთ 100 ლარის დისკონტირება (ფასდაკლება) თავის დღევანდელ ღირებულებამდე 79,70 ლარამდე.

ბასს-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებისას აუცილებელია საპროცენტო თანხა დადგენილ იქნეს დროის პერიოდის სიდიდეზე საპროცენტო განაკვეთის საბაზრო განაკვეთით. აუცილებელია აგრეთვე მხედველობაში მივიღოთ პროცენტის გადახდაც ანუტიტეტი (A), რომელიც არის წლის ბოლოს ფიქსირებული თანხის მიღების უფლება ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე. ყოველ გადასახდელ ნაწილს ერიცხება პროცენტი და მას უნოდებენ ანუტიტეტის გადასახადს; ანუტიტეტის მომავალი ღირებულება (FVA) და მიმდინარე ღირებულება (PVA) განისაზღვრება ფორმულით:

$$FVA = (1 + i)^n - 1/i, \quad PVA = (1 - 1/(1 + i)^n)/i$$

რამდენადაც ხშირად პროცენტის გადახდა ხდება წლის განმავლობაში ორჯერ, ამდენად რეინვესტირება შეიძლება განხორციელდეს ყოველ ნახევარ წელიწადში და პროცენტი გაიცემა ნახევარწლიური შემოსავლის ტოლი თანხით. სხვაობა წელიწადში ერთხელ პროცენტების დარიცხვასთან შედარებით დიდი არაა, მაგრამ რაც უფრო მაღალია პროცენტი და მეტია ვადა, უფრო შესამჩნევია. ეს კი რთულად გასაანგარიშებელია. ამის თავიდან ასაცილებლად საერთაშორისო პრაქტიკაში ამ ფორმულების გამოყენებით გამოყვანილია ფულის ერთეულის (ნებისმიერი ვალუტის) მომავალი და მიმდინარე ღირებულება გამოყენებული საპროცენტო განაკვეთის და დადგენილი პერიოდის მიხედვით, (იხ. ცხრილი).

1. ზემოთ განხილული მაგალითის პირობით ცხრილების გამოყენებით დავადგინოთ 100 ლარის დისკონტირებული ღირებულება, რისთვისაც ცხრილ 1-ში 2-ისა და 12 % გადაკვეთაზე არსებული კოეფიციენტი $0,797 \times 100 = 79,70$ ლარს.

ერთჯერადი გადასახდელის მიმდინარე ღირებულება

| (n) | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% | |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|----|
| 1 | 0.990 | 0.980 | 0.971 | 0.962 | 0.952 | 0.943 | 0.935 | 0.926 | 0.917 | 0.909 | 1 |
| 2 | 0.980 | 0.961 | 0.943 | 0.925 | 0.907 | 0.890 | 0.873 | 0.857 | 0.942 | 0.826 | 2 |
| 3 | 0.971 | 0.942 | 0.915 | 0.889 | 0.864 | 0.840 | 0.816 | 0.794 | 0.772 | 0.751 | 3 |
| 4 | 0.961 | 0.924 | 0.888 | 0.855 | 0.823 | 0.792 | 0.763 | 0.735 | 0.708 | 0.683 | 4 |
| 5 | 0.951 | 0.906 | 0.863 | 0.822 | 0.784 | 0.747 | 0.713 | 0.681 | 0.650 | 0.621 | 5 |
| 6 | 0.942 | 0.888 | 0.837 | 0.790 | 0.746 | 0.705 | 0.666 | 0.630 | 0.596 | 0.564 | 6 |
| 7 | 0.933 | 0.871 | 0.813 | 0.760 | 0.711 | 0.665 | 0.623 | 0.583 | 0.547 | 0.513 | 7 |
| 8 | 0.923 | 0.853 | 0.789 | 0.731 | 0.677 | 0.627 | 0.582 | 0.540 | 0.502 | 0.467 | 8 |
| 9 | 0.914 | 0.837 | 0.766 | 0.703 | 0.645 | 0.592 | 0.544 | 0.500 | 0.460 | 0.424 | 9 |
| 10 | 0.905 | 0.820 | 0.744 | 0.676 | 0.614 | 0.558 | 0.508 | 0.463 | 0.422 | 0.386 | 10 |
| 11 | 0.896 | 0.804 | 0.722 | 0.650 | 0.585 | 0.527 | 0.475 | 0.429 | 0.388 | 0.350 | 11 |
| 12 | 0.887 | 0.788 | 0.701 | 0.625 | 0.557 | 0.497 | 0.444 | 0.397 | 0.356 | 0.319 | 12 |
| 13 | 0.879 | 0.773 | 0.681 | 0.601 | 0.530 | 0.469 | 0.415 | 0.368 | 0.326 | 0.290 | 13 |
| 14 | 0.870 | 0.758 | 0.661 | 0.577 | 0.505 | 0.442 | 0.388 | 0.340 | 0.299 | 0.263 | 14 |
| 15 | 0.861 | 0.743 | 0.642 | 0.555 | 0.481 | 0.417 | 0.362 | 0.315 | 0.275 | 0.239 | 15 |
| | 11% | 12% | 13% | 14% | 15% | 16% | 17% | 18% | 19% | 20% | |
| 1 | 0.901 | 0.893 | 0.885 | 0.877 | 0.870 | 0.862 | 0.855 | 0.847 | 0.840 | 0.833 | 1 |
| 2 | 0.812 | 0.797 | 0.783 | 0.769 | 0.756 | 0.743 | 0.731 | 0.718 | 0.706 | 0.694 | 2 |
| 3 | 0.731 | 0.712 | 0.693 | 0.675 | 0.658 | 0.641 | 0.624 | 0.609 | 0.593 | 0.579 | 3 |
| 4 | 0.659 | 0.636 | 0.613 | 0.592 | 0.572 | 0.552 | 0.534 | 0.516 | 0.499 | 0.482 | 4 |
| 5 | 0.593 | 0.567 | 0.543 | 0.519 | 0.497 | 0.476 | 0.456 | 0.437 | 0.419 | 0.402 | 5 |
| 6 | 0.535 | 0.507 | 0.480 | 0.456 | 0.432 | 0.410 | 0.390 | 0.370 | 0.352 | 0.335 | 6 |
| 7 | 0.482 | 0.452 | 0.425 | 0.400 | 0.376 | 0.354 | 0.333 | 0.314 | 0.296 | 0.279 | 7 |
| 8 | 0.434 | 0.404 | 0.376 | 0.351 | 0.327 | 0.305 | 0.285 | 0.266 | 0.249 | 0.233 | 8 |
| 9 | 0.391 | 0.361 | 0.333 | 0.308 | 0.284 | 0.263 | 0.243 | 0.225 | 0.209 | 0.194 | 9 |
| 10 | 0.352 | 0.322 | 0.295 | 0.270 | 0.246 | 0.227 | 0.208 | 0.191 | 0.176 | 0.162 | 10 |
| 11 | 0.317 | 0.287 | 0.261 | 0.237 | 0.215 | 0.195 | 0.178 | 0.162 | 0.148 | 0.135 | 11 |
| 12 | 0.286 | 0.257 | 0.231 | 0.208 | 0.187 | 0.168 | 0.162 | 0.152 | 0.144 | 0.132 | 12 |
| 13 | 0.258 | 0.229 | 0.204 | 0.182 | 0.163 | 0.145 | 0.130 | 0.116 | 0.104 | 0.093 | 13 |
| 14 | 0.232 | 0.205 | 0.181 | 0.160 | 0.141 | 0.125 | 0.111 | 0.099 | 0.088 | 0.078 | 14 |
| 15 | 0.209 | 0.183 | 0.160 | 0.140 | 0.123 | 0.108 | 0.095 | 0.084 | 0.074 | 0.065 | 15 |

ანუტეტის მიმდინარე ღირებულება

| (n) | 1% | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9% | 10% | |
|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|----|
| 1 | 0.990 | 0.980 | 0.971 | 0.962 | 0.952 | 0.943 | 0.935 | 0.926 | 0.917 | 0.909 | 1 |
| 2 | 1.970 | 1.942 | 1.913 | 1.886 | 1.859 | 1.833 | 1.808 | 1.783 | 1.759 | 1.736 | 2 |
| 3 | 2.941 | 2.884 | 2.829 | 2.775 | 2.723 | 2.673 | 2.624 | 2.577 | 2.531 | 2.487 | 3 |
| 4 | 3.902 | 3.808 | 3.717 | 3.630 | 3.546 | 3.465 | 3.387 | 3.312 | 3.240 | 3.170 | 4 |
| 5 | 4.853 | 4.713 | 4.580 | 4.452 | 4.329 | 4.212 | 4.100 | 3.993 | 3.890 | 3.791 | 5 |
| 6 | 5.795 | 5.601 | 5.417 | 5.242 | 5.076 | 4.917 | 4.767 | 4.623 | 4.486 | 4.355 | 6 |
| 7 | 6.728 | 6.472 | 6.230 | 6.002 | 5.786 | 5.582 | 5.389 | 5.206 | 5.033 | 4.868 | 7 |
| 8 | 7.652 | 7.325 | 7.020 | 6.733 | 6.463 | 6.210 | 5.971 | 5.747 | 5.535 | 5.335 | 8 |
| 9 | 8.566 | 8.162 | 7.786 | 7.435 | 7.108 | 6.802 | 6.515 | 6.247 | 5.995 | 5.759 | 9 |
| 10 | 9.471 | 8.983 | 8.530 | 8.111 | 7.722 | 7.360 | 7.024 | 6.710 | 6.418 | 6.145 | 10 |
| 11 | 10.37 | 9.787 | 9.253 | 8.760 | 8.306 | 7.887 | 7.499 | 7.139 | 6.805 | 6.495 | 11 |
| 12 | 11.26 | 10.58 | 9.954 | 9.385 | 8.863 | 8.384 | 7.943 | 7.536 | 7.161 | 6.814 | 12 |
| 13 | 12.13 | 11.35 | 10.63 | 9.986 | 9.394 | 8.853 | 8.358 | 7.904 | 7.487 | 7.103 | 13 |
| 14 | 13.00 | 12.11 | 11.30 | 10.56 | 9.899 | 9.295 | 8.745 | 8.244 | 7.786 | 7.367 | 14 |
| 15 | 13.87 | 12.85 | 11.94 | 11.12 | 10.38 | 9.712 | 9.108 | 8.559 | 8.061 | 7.606 | 15 |
| | 11% | 12% | 13% | 14% | 15% | 16% | 17% | 18% | 19% | 20% | |
| 1 | 0.901 | 0.893 | 0.885 | 0.877 | 0.870 | 0.862 | 0.855 | 0.847 | 0.840 | 0.833 | 1 |
| 2 | 1.713 | 1.690 | 1.668 | 1.647 | 1.626 | 1.605 | 1.585 | 1.566 | 1.547 | 1.528 | 2 |
| 3 | 2.444 | 2.402 | 2.361 | 2.322 | 2.283 | 2.246 | 2.210 | 2.174 | 2.140 | 2.106 | 3 |
| 4 | 3.102 | 3.037 | 2.974 | 2.914 | 2.855 | 2.798 | 2.743 | 2.690 | 2.639 | 2.589 | 4 |
| 5 | 3.696 | 3.605 | 3.517 | 3.433 | 3.352 | 3.274 | 3.199 | 3.127 | 3.058 | 2.991 | 5 |
| 6 | 4.231 | 4.111 | 3.998 | 3.889 | 3.784 | 3.685 | 3.589 | 3.498 | 3.410 | 3.326 | 6 |
| 7 | 4.712 | 4.564 | 4.423 | 4.288 | 4.160 | 4.039 | 3.922 | 3.812 | 3.706 | 3.605 | 7 |
| 8 | 5.146 | 4.968 | 4.799 | 4.639 | 4.487 | 4.344 | 4.207 | 4.078 | 3.954 | 3.837 | 8 |
| 9 | 5.537 | 5.328 | 5.132 | 4.946 | 4.772 | 4.607 | 4.451 | 4.303 | 4.163 | 4.031 | 9 |
| 10 | 5.889 | 5.650 | 5.426 | 5.216 | 5.019 | 4.833 | 4.659 | 4.494 | 4.339 | 4.192 | 10 |
| 11 | 6.207 | 5.938 | 5.687 | 5.453 | 5.234 | 5.029 | 4.836 | 4.656 | 4.486 | 4.327 | 11 |
| 12 | 6.492 | 6.194 | 5.918 | 5.660 | 5.421 | 5.197 | 4.988 | 4.793 | 4.611 | 4.439 | 12 |
| 13 | 6.750 | 6.424 | 6.122 | 5.842 | 5.583 | 5.342 | 5.118 | 4.910 | 4.715 | 4.533 | 13 |
| 14 | 6.982 | 6.628 | 6.302 | 6.002 | 5.724 | 5.468 | 5.229 | 5.008 | 4.802 | 4.611 | 14 |
| 15 | 7.191 | 6.811 | 6.462 | 6.142 | 5.847 | 5.575 | 5.324 | 5.092 | 4.876 | 4.675 | 15 |

ცხრილების გამოყენება ყოველთვის როდია მოსახერხებელი, მასში შესაძლებელია არ ფიგურირებდეს თქვენთვის სასურველი პროცენტი. ამიტომ მათ სანაცვლოდ შემოღებულია სპეციალური კალკულატორები.

დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას (სანარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მოგების მიხედვით განსაზღვრისას) შეუძლებელია ვიმსჯელოთ სანარმოს მიერ მიმდინარე ვალდებულებების დასაფარავად საჭირო ფულადი სახსრების არსებობაზე, რადგან მოგება არ ასახავს ფულადი სახსრების შესაბამის სიდიდეს. ასევე, ბალანსიც არ იძლევა საშუალებას წარმოვიდგინოთ ფულადი სახსრების მოძრაობა. ამდენად საჭიროა ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას, თუ როგორ გამოიმუშავენ და გამოიყენებენ სანარმო ფულად სახსრებს და მათ ექვივალენტებს. ამ შემთხვევაში მნიშვნელობა არა აქვს სანარმოს საქმიანობის ხასიათს. არც იმას, განიხილება თუ არა ფულადი სახსრები სანარმოს პროდუქციად, როგორც ეს ხდება საფინანსო ინსტიტუტებში. სანარმოებს სჭირდებათ ფულადი სახსრები ძირითადად ერთი და იმავე მიზნით, მიუხედავად საქმიანობის სხვაობისა. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარავად და ინვესტირებთან ანგარიშსწორებისათვის. ამ ინფორმაციის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება სანარმოს მიერ ფულადი სახსრების და მისი ექვივალენტების გამომუშაების შესაძლებლობისა და გამოყენების მოთხოვნის შეფასება. ხშირად ეკონომიკური გადანყვეტილებების მიღება საჭიროებს შეფასებას, თუ რა შესაძლებლობები აქვს სანარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშაებისათვის, აგრეთვე რამდენად დროული და საიმედოა მათი გამომუშავება. შესაბამისად ბასს 7 **„ფულადი სახსრების ანგარიშგება“** ყველა სანარმოსაგან მოითხოვს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენას.

ბასს 1-ის 90-ე პუნქტი განმარტავს, რომ ბასს 7 განსაზღვრავს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენისა და

სათანადო ახსნა-განმარტების მოთხოვნებს. ცნობილია, რომ ინფორმაცია ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის, რათა შეაფასოს სანარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშავების უნარი და სანარმოს მოთხოვნილება ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ.

ამრიგად, სანარმომ უნდა შეადგინოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება ბასს 7-ის მოთხოვნათა შესაბამისად და წარადგინოს იგი, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

თავი III

ინვესტიციების აღრიცხვა

- ინვესტიციების სახეები: კლასიფიკაცია და შეფასება
- მოკლევადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა
- გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა
- ინვესტიციების რეკლასიფიკაციისა და გაყიდვის აღრიცხვა
- ინვესტიციების გადაფასება და ფინანსურ ანბარიშვებაში ასახვა
- მთავარი და შვილოვილ სანარმოებში დაგანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა

3.1. ინვესტიციების სახეები: კლასიფიკაცია და შეფასება

ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა შეუძლებელია მისი არსის, სახეებისა და კლასიფიკაციის შესწავლის გარეშე, რადგან ინვესტიციების აღრიცხვის პრინციპული საკითხია ინვესტიციების კლასიფიცირება, მათი ღირებულების განსაზღვრა და ინვესტიციის-აგან ფინანსური შედეგის დადგენა.

ბასს 25 „ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ გამოყენებული უნდა იქნეს ინვესტიციების აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში წარდგენისათვის.

ინვესტიციები წარმოადგენს კაპიტალდაბანდებას ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად.

ინვესტიციების სახეები და მათი განხორციელების მიზნები სხვადასხვაა. ზოგიერთი სანარმოსათვის საინვესტიციო საქმიანობა წარმოადგენს მისი ეკონომიკური საქმიანობის მნიშვნელოვან ელემენტს და მათი ფუნქციონირების ეფექტურობა დიდად არის

დამოკიდებული ამ საქმიანობის შედეგებზე. ზოგიერთი სანარმო კი ინვესტიციებს ფლობს დამატებითი ფულადი სახსრების წყაროს სახით, ხოლო ზოგიერთი კომერციული ინვესტიციების სახით, კომერციული ურთიერთობების გაძლიერების ან კომერციული ურთიერთობების მოსაპოვებლად.

ბასს 25-ში ერთმანეთისაგან გამიჯნულია სპეციალიზებული საინვესტიციო სანარმოების მიერ ჩადებული ინვესტიციების და სხვა ტიპის სანარმოების მიერ განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვა.

ინვესტიცია წარმოადგენს ეკონომიკურ კატეგორიას. ბასს 25-ის მე-4 პუნქტის თანახმად ინვესტიცია არის აქტივი, რომელსაც ფლობს სანარმო საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად შემოსავლების (პროცენტების, როიალტების, დივიდენდებისა და საიჯარო ქირის) განაწილების საშუალებით, კაპიტალის ან სხვა სახის სარგებლის (როგორცაა: სარგებელი კომერციული საქმიანობისაგან) გასაღიფურბლად ინვესტიციების ჩამდები სანარმო სათვის. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები იმ სახით, როგორც ისინი განმარტებულია ბასს 2-ში „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, აგრეთვე ძირითადი საშუალებები ბასს 16-ში „ძირითადი საშუალებები“ მოცემული განმარტების შესაბამისად არ განიხილება ინვესტიციებად.

ინვესტიციების მოცულობიდან გამომდინარე, ინვესტორი შესაძლებელია არსებით გავლენას ახდენდეს ან აკონტროლებდეს ინვესტირებულ სანარმოს, ამიტომ ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ცალკე უნდა იქნეს განხილული ინვესტირების შემდეგი კატეგორიები:

- როდესაც ინვესტორი აკონტროლებს სხვა სანარმოს;
- როდესაც ინვესტორი სარგებლობს მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებით;
- როდესაც ინვესტორი ვერ სარგებლობს მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებით და ვერ აკონტროლებს სხვა სანარმოს;
- როდესაც ადგილი აქვს ერთობლივი მიზნით ინვესტირებას.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ინვესტიციების აღრიცხვისას აუცილებელია ბასს 25-თან ერთად გამოყენებულ იქნეს ბასს 28 „მეკავშირე სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების

ბულალტრული აღრიცხვა“; ბასს 27 „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შვილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბულალტრული აღრიცხვა“; ბასს 31 „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ფინანსური ანგარიშგება“. ეს უკანასკნელი გამოიყენება ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის ბულალტრული აღრიცხვისათვის, აგრეთვე ინვესტორებისა და კონტროლის უფლების მქონე ინვესტორების ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთობლივ საქმიანობას დაქვემდებარებული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვისათვის, ერთობლივი საქმიანობის სტრუქტურისა და ფორმების მიუხედავად.

ინვესტიციები შეიძლება წარმოადგენდეს ვალს, რომელსაც ერიცხება პროცენტი, ასევე შეიძლება წარმოადგენდეს წილს, ან შეიძენილ აქციებს თუ ობლიგაციებს. ინვესტიციები ძირითადად ფინანსური უფლებებია, თუმცა შეიძლება ჰქონდეთ მატერიალური სახეც. მაგალითად, ინვესტიციები, განივთებული უძრავ ქონებაში, ოქროში, ალმასებსა და სხვა ლიკვიდურ საქონელში.

ამრიგად, ინვესტიციები სხვადასხვა სახით არსებობს, ზოგიერთი ფასიანი ქალაქებისა და საინვესტიციო ქონების სახით, ზოგიერთი ვალის სახით, ანუ ინვესტორები არიან სხვისი ვალის მფლობელები, განმკარგულებლები საკუთარ კაპიტალში წილის ფორმით, რომელიც ვლინდება საწარმოს საქმიანობის შედეგებში და სხვა. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

ფასიანი ქალაქი ფულადი დოკუმენტია, რომელიც ადასტურებს საკუთრების უფლებას, ან მის სასესხო ვალდებულებას დოკუმენტის გამომწვევ პირსა და მის მფლობელს შორის. ფასიანი ქალაქები წარმოადგენს ყიდვა-გაყიდვის ან სხვა წესით გასხვისების ობიექტს და თავისუფლად მიმოიქცევა ბაზარზე.

ფასიანი ქალაქების ბაზრის მონაწილენი არიან ემიტენტები, ინვესტორები და საინვესტიციო ინსტიტუტები.

ემიტენტი არის იურიდიული პირი, სახელმწიფო ან მუნიციპალური მმართველობის ორგანო, რომელიც უშვებს მიმოქცევაში ფასიან ქალაქებს და ვალდებულებას იღებს ამ ფასიანი ქალაქის მფლობელების მიმართ.

საქართველოში ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ემიტენტის სახით გვევლინება სახელმწიფო ორგანო, სანარმო ან ის იურიდიული პირი, რომელიც რეგისტრირებულია საქართველოს ტერიტორიაზე, აგრეთვე საზღვარგარეთის სახელმწიფოები და მათ ტერიტორიაზე რეგისტრირებული იურიდიული პირები.

ინვესტორი არის იურიდიული ან ფიზიკური პირი, რომელიც ყიდულობს ფასიან ქაღალდს.

საინვესტიციო ინსტიტუტის საქმიანობა ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ხორციელდება საფინანსო ბროკერის, საფინანსო დილერის და საინვესტიციო კონსულტანტის სახით, ამიტომ მათ შეუძლიათ თავიანთი საქმიანობა ერთდროულად რამდენიმე მიმართულებით წარმართონ, როგორც საინვესტიციო კომპანიამ, საფინანსო ბროკერმა და სხვ.

ფასიანი ქაღალდები ერთმანეთისაგან განსხვავდება ემიტენტისა და ინვესტორის უფლებებითა და ვალდებულებებით. აქედან გამომდინარე, ფასიანი ქაღალდები შეიძლება დაიყოს ორ ძირითად ჯგუფად: **ფულადი და კაპიტალური ფასიანი ქაღალდები.**

ფულადი ფასიანი ქაღალდებით ფორმდება ფულის სესხება, ამიტომ ისინი სავალო ფასიანი ქაღალდებია. მათ მიეკუთვნება თამასუქები, სადეპოზიტო და შემნახველი სერტიფიკატები და სხვ.

სანარმოს მიერ კაპიტალის შექმნის ან მისი გაზრდის მიზნით, რაც აუცილებელია წარმოების განვითარებისათვის, სანარმო უშვებს კაპიტალურ ფასიან ქაღალდებს, ისინი შეიძლება დაიყოს ნილობრივ და სავალო ფასიან ქაღალდებად.

ნილობრივ ფასიან ქაღალდებს მიეკუთვნება ყველა სახის აქციები და საინვესტიციო სერტიფიკატები.

სავალო ფასიანი ქაღალდები ადასტურებენ სესხს და მასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს.

თანახმად საქართველოს ტერიტორიაზე ფასიანი ქაღალდების შესახებ მოქმედი კანონისა, ფასიან ქაღალდებს მიეკუთვნება:

- სააქციო საზოგადოების აქციები;
- სახელმწიფო სასესხო ვალდებულებები;
- მუნიციპალური სასესხო ვალდებულებები;
- ნებისმიერი იურიდიული პირის ობლიგაციები;

- სადეპოზიტო და შემნახველი სერტიფიკატები, თამასუქები;
- ფასიანი ქაღალდების წარმოებულები: ოფციონები, ინდექსები, ვაუჩერები და სხვა, რომლებიც საფონდო ინსტიტუტებს წარმოადგენენ.

ფასიან ქაღალდებს არ მიეკუთვნება დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ:

- საბანკო კრედიტის მიღებას;
- საბანკო ანგარიშებზე თანხის შეტანას;
- სასესხო ხელწერილებს;
- ანდერძებს;
- სადაზღვევო პოლისებს;
- ლატარიის ბილეთებს.

ფასიანი ქაღალდების ყველაზე გავრცელებულ სახეობად ითვლება აქცია. აქციის მყიდველი იღებს მოგების ნაწილს მის მიერ შეძენილი აქციების ოდენობის შესაბამისად და ფირმის ლიკვიდაციის შემთხვევაში მონაწილეობს ქონების ნაშთის გადანაწილებაში.

ამრიგად, აქცია წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების კაპიტალზე საკუთრების უფლებას და მის მფლობელს აძლევს შემოსავალს დივიდენდის სახით.

ობლიგაცია ფასიანი ქაღალდია, რომელიც წარმოადგენს ემიტენტის სასესხო ვალდებულებას. იგი ადასტურებს მისი მფლობელის უფლებას, მიიღოს ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება წინასწარ დადგენილ ვადაში და სარგებელი ფიქსირებული პროცენტული განაკვეთით, დადგენილი პერიოდულით.

თამასუქი, როგორც ფასიანი ქაღალდი, საგადასახადო ვალდებულებაა, რომელსაც აძლევს მსესხებელი თავის კრედიტორს. ამით თამასუქს მიმღები (კრედიტორი) უფლებას იღებს თამასუქს გამცემს (მოვალეს) მოსთხოვოს ვალის დაფარვა დათქმულ დროსა და ადგილზე.

ამრიგად, თამასუქი წარმოადგენს ფასიან ქაღალდს, რომელიც შევსებულია გარკვეული ფორმით, წარმოადგენს გარიგების ობიექტს, რის გამოც იგი საკრედიტო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტია. თამასუქში ნაჩვენები ვალის გადახდის ვადა მხარეთა მოლაპარაკების

საფუძველზე შეიძლება გარკვეული დროით გადაიდოს. ხშირად თამასუქი გამოიყენება საქონლის ნისიად ყიდვის დროს ღირებულების გადახდევინების გადავადებაზე და სხვ. თამასუქი ხასიათდება აბსტრაქტულობით, რაც ნიშნავს, რომ მასში არ აღინიშნება კონკრეტულად რამ გამოინვია მოცემული ვალის ვალდებულების წარმოქმნა. ერთადერთი, რაც მასში აღინიშნება ეს არის თანხის ოდენობა და გადახდის ვადა.

თამასუქი არის მარტივი და გადაპირებული. თამასუქი მარტივია მაშინ, როდესაც გარიგებაში მონაწილეობს ორი პირი, მსესხებელი და კრედიტორი (მოვალე-მევალე). გადაპირებული თამასუქი ისეთი ვალის ვალდებულებაა, რომელიც შეიცავს წერილობით ბრძანებას ერთი პირისა (გამსესხებლისა) მეორეზე (მსესხებელზე), რომ მან განსაზღვრული თანხა გადაუხადოს მესამე პირს. მესამე პირი წარმოიშვება იმ შემთხვევაში, როდესაც მევალე ყიდის თამასუქს, სავალო ვალდებულებას. მისი ერთი მფლობელისაგან მეორეზე გადაცემისას თამასუქზე კეთდება სპეციალური მინაწერი, რომელსაც ინდოსამენტო ეწოდება.

ინდოსამენტო არის თამასუქზე და შესაბამისად, ვალის (გასესხებული თანხის) ამოღებაზე უფლების ერთი პირისაგან მეორეზე გადაცემა. ინდოსამენტო თამასუქს ახალ მფლობელს უფლებას აძლევს ვალის დროზე გადაუხდელობის შემთხვევაში პასუხი მოთხოვოს თამასუქს თავდაპირველ გამცემს, ეი. სესხის უშუალოდ ამღებს. ამით ფაქტურად მყიდველზე (მესამე პირზე) გაიყიდა გადასახდელის მიღების უფლება, ეი. გაიყიდა ვალი.

თამასუქი უდავო დოკუმენტია. მის გამცემ იურიდიულ ან ფიზიკურ პირს უფლება არა აქვს თავი აარიდოს თამასუქში ნაწევნები თანხის დათქმულ ვადაში გადახდას. თუ რაიმე მიზეზით თამასუქს გამცემმა დროზე ვერ გადაიხადა სესხი, მისი განაღდება წარმოებს იძულებითი წესით, რისთვისაც აუცილებელია თამასუქზე ნოტარიუსის პროტესტის აქტის შედგენა, რის საფუძველზე ჩამოართმევენ შესაბამისი ღირებულების ქონებას და ამით დაფარავენ თამასუქში ნაწევნებ ვალს.

თავისუფალი ფულადი სახსრების ინვესტიციის ერთ-ერთ სახეს წარმოადგენს დეპოზიტი. დეპოზიტი ეწოდება იმ ფულად სახსრებს

ან ფასიან ქალაქებს, რომელიც შესანახად ბარდება საბანკო დაწესებულებას სარგებლის მიღების მიზნით. დეპოზიტის დამადასტურებელ დოკუმენტს წარმოადგენს სადეპოზიტო სერტიფიკატი. ამდენად, იგი ფასიანი ქალაქია, რომლებსაც გასცემენ საკრედიტო დაწესებულებები, რითაც ადასტურებენ შემნახველის (მენახბრის) უფლებას მიიღოს გარკვეული ვადის გასვლის შემდეგ დეპოზიტი და სარგებელი (პროცენტი) მათზე.

სერტიფიკატების განაღებისას ბანკი იხდის სარგებელს (პროცენტს) სანარმოს სასარგებლოდ.

სადეპოზიტო სერტიფიკატი ვადიანია და ეს ვადა მერყეობს 30 დღიდან რამდენიმე წლამდე. ვადის გასვლის შემდეგ სერტიფიკატი უფლებას აძლევს მის მფლობელს მიიღოს დეპოზიტი (ძირითადი თანხა) და სარგებელი.

არსებობს სადეპოზიტო სერტიფიკატი მოთხოვნამდე, რომელიც მის მფლობელს უფლებას აძლევს მოთხოვნამდე მიიღოს დეპოზიტი და სარგებელი, რის გამოც ვადიან სერტიფიკატთან შედარებით მასზე საპროცენტო განაკვეთი დაბალია. როგორც წესი, დეპოზიტური სერტიფიკატები არ გადაეცემა სხვა პირს და შეიძლება გარდაიქმნას ნაღდ ფულად, ოღონდ ბანკშივე დაბრუნების გზით.

საინვესტიციო ქონებაა მინა ან შენობა-ნაგებობები, რომელიც გადაეცემა სხვა სანარმოს ხელშეკრულების თანახმად, რის შედეგადაც ქონების მფლობელი იღებს შემოსავალს.

წილი საკუთარ კაპიტალში ნიშნავს თავისუფალი ფულადი სახსრების ჩადებას (რეინვესტირება) საკუთარ კაპიტალში (საკუთარ საქმიანობაში), რაც ვლინდება სანარმოს საქმიანობის შედეგებით.

განსხვავებული მიზნებიდან გამომდინარე, ინვესტიციათა ვადებიც არაერთგვაროვანია. შესაბამისად ისინი კლასიფიცირდება მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან ინვესტიციებად.

მიმდინარე (მოკლევადიანი) ინვესტიცია ისეთი ტიპის ინვესტიციაა, რომელიც თავისი ბუნებით ადვილად რეალიზებადია და მისი გაყიდვა გამიზნულია ერთი წლის მანძილზე. გრძელვადიანი ინვესტიცია კი არის ყველა სხვა სახის ინვესტიცია, რომელიც არ მიეკუთვნება მიმდინარე ინვესტიციებს. ბასს 1-ის პუნქტი 59 განმარტავს, რომ „ბირჟაზე მიმოქცევადი ფასიანი ქალაქები

(საფონდო ფასეულობა) მიეკუთვნება მიმდინარე აქტივებს, თუ მისი რეალიზაცია მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის დღიდან 12 თვის განმავლობაში, სხვა შემთხვევაში ისინი ჩაითვლება გრძელვადიან აქტივებად“.

თუ საწარმომ შეიძინა მაღალლიკვიდური აქცია იმ მიზნით, რომ გაიყიდოს იგი უახლოეს მომავალში, როცა მისი კურსი აინეეს, მაშინ ეს მისთვის მოკლევადიანი ინვესტიციაა, მაგრამ თუ იმავე საწარმომ იგივე აქცია შეიძინა ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე დივიდენდების მისაღებად, მაშინ ეს უკვე გრძელვადიან ინვესტიციას წარმოადგენს. შეიძლება ისე მოხდეს, რომ გასაყიდად გამიზნული აქცია არ (ვერ) გაიყიდოს ერთი წლის მანძილზე, ანდა პირიქით, ხანგრძლივი დივიდენდების მიღების მიზნით შეძენილი აქცია გარემოებათა გამო ერთ წელზე ნაკლებ ვადაში იქნეს რეალიზებული. ასეთი შემთხვევები არ მოქმედებს ინვესტიციების თავდაპირველ კლასიფიკაციაზე, თუმცა შემდეგ უნდა მოხდეს შესაბამისი რეკლასიფიკაცია.

ინვესტიციების ბალანსში ასახვა დამოკიდებულია იმაზე, საწარმო ცალ-ცალკე ასახავს თუ არა მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან აქტივებს. ბასს 25-ის მე-8 პუნქტით დაშვებულია, რომ საწარმო, რომელიც თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე ასახავს მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებს, მიმდინარე ინვესტიციებს წარმოადგენს მიმდინარე აქტივების სახით, გრძელვადიან ინვესტიციებს კი გრძელვადიანი აქტივების სახით.

ის საწარმოები, რომლებიც ინვესტიციებს ერთიანად ასახავენ ბალანსში, ვალდებული არიან სააღრიცხვო რეგისტრებში ისინი მაინც ცალ-ცალკე ასახონ, ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებების სწორად განსაზღვრისათვის, რასაც საფუძვლად უნდა დაედოს ინვესტიციების თვითღირებულება.

ინვესტიციების თვითღირებულება მოიცავს მათ შეძენასთან დაკავშირებულ ისეთ დანახარჯებს, როგორცაა ინვესტიციების ღირებულება, ბროკერის ანაზღაურება, ბაჟი, საკომისიო გადასახადები და საბანკო მომსახურების დანახარჯები. ინვესტიციების შეფასება დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ ხდება მათი შეძენა.

ინვესტიცია შეიძლება შექმნილ იქნას ფულზე ან სხვა აქტივზე გაცვლით. ბასს 25-ის მე-16 პუნქტით, თუ ინვესტიცია შექმნილია მთლიანად ან ნაწილობრივ აქციების ან სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვების გზით, შექმნის თვითღირებულება არის გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულება და არა მათი ნომინალური ღირებულება. თუ ინვესტიცია შექმნილია სხვა აქტივზე გაცვლის ან ნაწილობრივი გაცვლის შედეგად, ინვესტიციის შექმნის თვითღირებულება განისაზღვრება გაცემული აქტივის რეალური ღირებულების მიხედვით.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც ინვესტიცია (და საერთოდ ნებისმიერი აქტივი) შეიძლება გაიცვალოს ურთიერთდამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით, რაც გულისხმობს ისეთ სამეურნეო ოპერაციას, სადაც მონაწილე მხარეთა შორის თითქოს არ არსებობს რაიმე კავშირურთიერთობა, ინტერესთა კონფლიქტის თავიდან ასაცილებლად.

ინვესტიციისაგან მისაღები დარიცხული საპროცენტო შემოსავლები, დივიდენდები, როიალტები და საიჯარო ქირა ჩვეულებრივ განიხილება შემოსავლების სახით, რომელიც მიიღება ინვესტიციიდან უკუგების გზით, თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში ასეთ შემოსულობებს დანახარჯების ანაზღაურების ფორმა უფრო აქვს, ვიდრე შემოსავლის ნაწილისა, მაგალითად, როდესაც გადაუხდელი დარიცხული პროცენტი წარმოიშვა პროცენტის ინვესტიციის შექმნამდე და ამგვარად ჩართულია ინვესტიციისათვის გადახდილ ფასში, მომავალში მიღებული პროცენტის თანხა განაწილდება ინვესტიციის შექმნამდე და შექმნის შემდგომ პერიოდებზე. ინვესტიციის შექმნის წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამისი წილი გამოაკლდება ინვესტიციის თვითღირებულებას.

მაგალითი. დაეუშვათ, ინვესტორმა სანარმოშო შეიძინა 1 აპრილს 1 იანვარს გამოშვებული 1200 ცალი ობლიგაცია, რომლის ნომინალური ღირებულება 150 ლარია. ობლიგაციას წლიურად ერიცხება ნომინალური ღირებულების 15 პროცენტი. პრო-

ცენტის დარიცხვა ხდება წელიწადში ერთხელ და გადახდა ყოველი წლის 1 იანვარს. სანარმომ ინვესტიციაში გადაიხადა 186750 ლარი. ამ შემთხვევაში ობლიგაციების თვითღირებულება ტოლი იქნება 180000 ლარს (186750-6750), რადგან ინვესტორმა გადაიხადა, არა მარტო ობლიგაციების ღირებულება, არამედ 1 აპრილამდე ობლიგაციების მიერ გამომუშავებული პროცენტების გამოსასყიდით, რაც შეადგენს 6750 ($180000 \times 5\%/12 \times 3$) ლარს და ამიტომ უნდა გამოაკლდეს ობლიგაციების შეძენის ფასს.

ამრიგად, ჩვენი მონაცემების მიხედვით ინვესტიციის თვითღირებულება 180000 ლარს შეადგენს.

თუ სააქციო კაპიტალიდან დივიდენდების გაცემა გამოცხადებულია ინვესტიციის შეძენამდე მიღებული მოგებიდან, დივიდენდების მიმართ გამოიყენება ანალოგიური მიდგომა. თუ ძნელია დივიდენდების ასეთნაირად განაწილება რაიმე პირობითი, სუბიექტური მეთოდის გარეშე, ინვესტიციის თვითღირებულება, როგორც წესი, შემცირებული იქნება მისაღები დივიდენდების თანხით მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დივიდენდები ნამდვილად წარმოადგენს ინვესტიციების ღირებულების ნაწილის ამოღებას.

მაგალითი. ინვესტორმა სანარმომ 1 იენის შეიძინა კომპანიის 20000 ჩვეულებრივი აქცია, ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება 1 ლარია. ინვესტორმა ერთ აქციაში გადაიხადა 2 ლარი, ამასთან გადაიხადა საბროკერო მომსახურებისათვის 100 ლარი და საკომისიო 40 ლარი. კომპანიას 1 იანვრიდან გამოცხადებული აქვს დივიდენდი ერთ ჩვეულებრივ აქციაზე 0,20 ლარი და დივიდენდების გაცემა დაიწყება 1 ივლისიდან. ერთი შეხედვით, ინვესტორის მიერ შეძენილი 20000 ჩვეულებრივი აქციის თვითღირებულებაა 40140 ($20000 \times 2 + 100 + 40$) ლარი, მაგრამ თუ გავითვალისწინებთ, იმ ფაქტს, რომ შეძენილ აქციებს უკვე გამომუშავებული აქვს დივიდენდი კომპანიის მოგებაში და რომლის ზუსტად დადგენა შესაძლებელია, მაშინ დივიდენდის ეს თანხა უნდა გამოაკლდეს აქციების შეძენასთან დაკავშირებულ გასაღებებს, რადგან დივი-

დენდი ამ შემთხვევაში წარმოადგენს ინვესტიციის დანახარჯების ნაწილის ამოღებას. შესაბამისად, ინვესტიციის თვითღირებულება ტოლი იქნება $40140 - 20000 \times 0,20 = 36140$ ლარის, რომელიც ინვესტორს ეკუთვნის კომპანიიდან.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ინვესტიციები როგორც ჩანს, შემოსავალში ტარდება თვითღირებულებით, ხოლო ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით (უმცირესი ღირებულების მეთოდის გამოყენების დროს) აუცილებელი ხდება საბაზრო ღირებულების შედარება საბალანსო ღირებულებასთან.

საბალანსო ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც ინვესტიციები აისახება ბალანსში.

საბაზრო ღირებულება არის ის თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია მოცემული ინვესტიციების აქტიურ ბაზარზე გაყიდვით. ზოგიერთი ინვესტიცია ლიკვიდურია, რაც ნიშნავს იმას, რომ არსებობს აქტიური ბაზარი, რომლის მიხედვითაც შეიძლება საბაზრო ღირებულების (ან საბაზრო ღირებულების გამოთვლისათვის საჭირო რაიმე მაჩვენებლის) დადგენა.

ამრიგად, ინვესტიციები შეიძლება შეფასდეს თვითღირებულებით (შეძენის ღირებულებით), საბალანსო ღირებულებით და საბაზრო ღირებულებით (რეალური ღირებულებით).

3.2. მოკლევადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა

ინვესტიციები, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, შეიძლება იყოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი.

მოკლევადიან ფინანსურ ოპერაციებს მიეკუთვნება ერთი წლის ვადით სხვა სანარმოებში ფასიანი ქაღალდების სახით ჩადებული ინვესტიციები, როგორიცაა აქციები, ობლიგაციები, გაცემული სესხები და სხვა.

ფასიანი ქაღალდების გამოშვება ხდება სახელმწიფოს, სანარმოებისა და ორგანიზაციების მიერ და ისინი ფრცვლდება სხვა

სანარმოებსა და კერძო პირებზე. როდესაც ფასიანი ქაღალდები ემიტენტის მიერ პირველად იყიდება ბაზარზე, ამას ეწოდება პირველადი ბაზარი, ხოლო თუ ფასიანი ქაღალდები მომდევნო მფლობელის მიერ იყიდება, ეს უკვე მეორადი ბაზარია. შესაბამისად ფასიანი ქაღალდების ოპერაციების აღრიცხვას პირობითად ყოფენ ორ ჯგუფად:

- ემიტენტის მიერ პირველად ბაზარზე აქციების, ობლიგაციების და სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოშვებასთან დაკავშირებული ოპერაციები.
- მეორად ბაზარზე ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვა.

ინვესტიციების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკამ უნდა უზრუნველყოს ინვესტიციების შეფასების მეთოდებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის პრინციპების მკაფიოდ დაცვა.

ბასს-ის შესაბამისი ანგარიშთა გეგმით მოკლევადიანი ინვესტიციების აღსარიცხავად გამოყენებულია ანგარიშების 1300 ჯგუფი „მოკლევადიანი ინვესტიციები“, რომელიც აერთიანებს შემდეგ ანგარიშებს:

- 1310 - მოკლევადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქაღალდებში;
- 1320 - მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში;
- 1330 - გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი;
- 1390 - სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები.

შეიძლება გაიხსნას კიდევ დამატებითი ანგარიშებიც. ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას ზოგჯერ გამოყენებული იქნება ჯგუფის დასახელება. რაკილა აქტივებს აღრიცხავენ აღნიშნული ანგარიშები, აქტიურია, რის გამოც ინვესტიციების შექენის, ზრდის ოპერაციები ჩაინერება დებეტში, ხოლო გასვლა რეალიზაცია და შემცირების ოპერაციები კრედიტში.

შექენისას ფასიანი ქაღალდები ფასდება ნაყიდობის ღირებულებით და შექენასთან დაკავშირებული ხარჯებით, როგორცაა საშუამავლო, საბროკერო (საკომისიო) ანაზღაურება, ბაჟი და საბანკო მომსახურების ღირებულება.

ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნოლოგიური თავისებურებებიდან გამომ-

დინარე განვიხილოთ აქციებისა და ობლიგაციების აღრიცხვა. კერძოდ, ჯერ განვიხილოთ მოკლევადიანი აქციების აღრიცხვა.

ინვესტორის მიერ ემიტენტის აქციების შეძენის ოპერაციები ბუღალტრულად შემდეგნაირად აისახება:

- აქციების შეძენა ნაღდი ფულით დ-1310 კ-1100;
- აქციების შეძენა საბანკო ანგარიშებიდან თანხების გადარიცხვით დ-1310 კ-1200;
- აქციების შეძენა მატერიალური და არამატერიალური აქტივებით დ-1310 კ-1600, 2100, 2500.

აქციების გამოსყიდვისას, ე.ი. ინვესტიციების განაღდების ვადის დადგომისას, როდესაც შეძენილი აქციები უკან დაუბრუნდება ემიტენტს, მოხდება შესაბამისად შებრუნებული ბუღალტრული გატარებები.

ინვესტორმა მისაღები დივიდენდები უნდა აღიაროს შემოსავლად, რაც აისახება გატარებით: დ-1810 მისაღები დივიდენდები, კ-8120 დივიდენდები, ხოლო დივიდენდების მიღება კი აისახება დ-1100, 1200 კ-1810.

ინვესტიციების თვითღირებულება, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მოიცავს საბროკერო მომსახურების და სხვა დანარჩენ ხარჯებს. ფასიანი ქაღალდების (ჩვენს შემთხვევაში აქციების) განაღდების ვადის დადგომამდე უნდა მოხდეს ბროკერის ანაზღაურების და ნომინალურზე ზევით გადახდილი თანხების ამორტიზაცია, ანუ ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება (თვითღირებულება) დაყვანილი უნდა იქნეს ნომინალურ ღირებულებაზე. ამორტიზაცია ყოველთვიურად დაირიცხება წრფივი მეთოდით და ამცირებს მისაღებ შემოსავალს, რაც აისახება გატარებით დ-8110 კ-1310.

მაგალითი. დაუშვათ სანარმომ ნაღდი ფულით შეიძინა კომპანიის 40000 ცალი აქცია 42000 ლარად, რომლის ნომინალური ღირებულებაა 40000 ლარი. ბროკერის საკომისიო ანაზღაურება შეადგენს ინვესტიციის 2%-ს. კომპანია ვარაუდობს აქციების გამოსყიდვას 31 დეკემბერს და გადაიხდის დივიდენდს 1 აქციაზე 0,20 ლარს.

სანარმოში აქციების ინვესტიციის ოპერაციების აღროცხვისათვის საჭიროა შემდეგი:

- განვსაზღვროთ ინვესტიციის ღირებულება, რომლის დადგენის დროს ყურადღება ექცევა არა მის ნომინალურ ღირებულებას, არამედ ფაქტურად გადახდილ თანხას. ინვესტიციის ღირებულება შედგება მასზე გადახდილი ღირებულებისა და ბროკერის ანაზღაურების ხარჯის ჯამისაგან.
- ბროკერის მომსახურების ანაზღაურება, რომელიც ტოლია 840 (40000X0,02) ლარს.
- ინვესტიციის ღირებულება შეადგენს $42000+840=42840$ ლარს, რაც აისახება გატარებით დ-1310 კ-1110 42840.

ჩვენი მონაცემებით სხვაობა ნომინალურ და ფაქტურ თვითღირებულებას შორის 2840 (42840-40000) ლარს ოდენობით, არის ბროკერის ანაზღაურებისა და ნომინალურზე ზევით გადახდილი თანხა, რომელიც ყოველთვიურად ამორტიზირდება წრფივი მეთოდით 236 (4280:12) ლარს ოდენობით შემდეგი გატარებით: დ-8110 კ-1310 236.

ჩვენს მაგალითში ნლიური მისაღები დივიდენდი ტოლია 8000(40000X0,20) ლარს, რაც აღიარდება შემოსავლად და აისახება გატარებით დ-1810 კ-8120 8000.

აქციების გამოსყიდვის დროს, როდესაც კომპანია ნაღდი ფულით გამოისყიდის აქციებს და გადაიხდის დივიდენდს, ინვესტორთან შედგება გატარება: დ-1110 48000 კ-1810-8000 კ-1310-40000.

აქციების შეძენისას მათი თვითღირებულებიდან გამოირიცხება შეძენის პერიოდამდე გამოცხადებული დივიდენდი.

მაგალითი. დავუშვათ, რომ სანარმომ 1999 წლის 1 მარტს შეიძინა ნაღდი ფულით კომპანიის 1000 ცალი აქცია, ერთი აქციის ღირებულება 30 ლარია. მომსახურებისათვის ბროკერს გადაუხადა 600 ლარ, შეძენის თარიღისათვის აქციაზე გამოცხადებული იყო დივიდენდი 1 ლარი, რომლის გაცემა დაიწყება 1 აპრილიდან. კომპანია ვარაუდობს აქციების გამოსყიდვას 1 დეკემბრისათვის და

ვადაიხდის დივიდენდს ერთ აქციაზე 0,90 ლარს. ინვესტიციის აღრიცხვისათვის საჭიროა:

განვსაზღვროთ ინვესტიციის ღირებულება, რომელიც ტოლია აქციების ნაყიდობის ღირებულებას დამატებული ბროკერის მომსახურების თანხა და გამოკლებული შეძენის პერიოდამდე გამოცხადებული დივიდენდი, ე.ი. აქციის ღირებულება შეადგენს 29600(30000+600-1000) ლარს.

აქციების შეძენა აისახება გატარებით:

დ-1310 29600

დ-1810 1000 მისაღები დივიდენდები შეძენის პერიოდამდე

კ-1110 30600

შეძენის პერიოდამდე დაროცხული დივიდენდები მიიღება 1 აპრილიდან და აისახება გატარებით დ-1110 კ-1810 1000, ხოლო შეძენის შემდეგ მისაღები დივიდენდები იქნება 900 ლარო, რაც აღიარდება შემოსავლად და აისახება გატარებით: დ-1810 კ-8120-900.

აქციების გაყიდვისას აუცილებელია ინვესტიციის შედეგის გამოთვლა.

მანამდე კი განვიხილოთ მოკლევადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა.

ობლიგაცია შეიძლება გამოუშვას სახელმწიფომ (სახელმწიფო ან ადგილობრივი სესხის სახით) ან ნებისმიერმა იურიდიულმა პირმა. ობლიგაციის გამოშვება ხდება ნასესხები კაპიტალის მოზიდვის მიზნით. არსებობს ობლიგაციები, რომლებიც უზრუნველყოფილია ქონების გირავნობით და მეორე, ე.წ. უგირავნო ობლიგაციები. ქონების გირავნობა ობლიგაციის მფლობელს აძლევს უფლებას გაყიდოს დაგირავებული ქონება ემიტენტის გადახდისუუნარობის შემთხვევაში, უგირავნო ობლიგაციები კი, რომლებიც წარმოადგენს ჩვეულებრივ სავადავალდებულებებს, დაფუძნებულია ემიტენტის კრედიტუნარიანობის მხოლოდ ნდობის ფაქტორზე და არ არის უზრუნველყოფილი რაიმე ქონებით. ასეთ ობლიგაციებს უშვებს მყარი ფინანსური მდგომარეობის მქონე საწარმოები.

ობლიგაცია არის სახელობითი და წარდგენითი, ჩვეულებრივი და მომგებიანი. ჩვეულებრივ ობლიგაციებს აქვთ გარანტირებული სარგებელი, რომელიც წელიწადში ერთხელ ან ორჯერ გაიცემა და რომელიც არ არის დამოკიდებული გარეშე ფაქტორებზე. მომგებიანი ობლიგაციის მოგება სალატაროო გათამაშების შედეგზეა დამოკიდებული.

მფლობელთა რეგისტრაციის მიხედვით განასხვავებენ რეგისტრირებულ და კუპონურ ობლიგაციებს. რეგისტრირებული ობლიგაციის მფლობელები რეგისტრირებულნი არიან ემიტენტის მიერ, მათი ვინაობა და მისამართი აღნიშნულია ობლიგაციაზე. კუპონური ობლიგაციის მფლობელები კი არ არიან დარეგისტრირებული ემიტენტის მიერ, მათ აქვთ სპეციალური მოსახევი კუპონები, რომელზეც აღნიშნულია მისაღები საპროცენტო თანხა და თარიღი. ამ კუპონების განაღდება ხდება ბანკის მიერ.

ობლიგაციის აუცილებელი რეკვიზიტებია: ემიტენტის დასახელება და ადგილმდებარეობა; დასახელება „ობლიგაცია“; მისი რიგითი ნომერი; სერია; გამოშვების თარიღი; სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომერი; კატეგორია; განაღდება ვადა; ნომინალური ღირებულება; მფლობელის გვარი, სახელი, მამის სახელი (სახელობითი ობლიგაციისათვის); ობლიგაციური სესხის საერთო მოცულობა; სარგებლის ნორმა ან მისი გაანგარიშების წესი და გადახდის პერიოდულობა; პასუხისმგებელი პირის ხელისმოწერა; ემიტენტის ბეჭედი; ანდერრაიტერის დასახელება (თუ ეს საჭიროა); ობლიგაციის განთავსებაზე პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერა; ანდერრაიტერის ბეჭედი.

ამდენად, ობლიგაციასთან დაკავშირებული ძირითადი ცნებებია:

- ობლიგაციის ნომინალური თანხა, რომელსაც ძირითადი თანხაც ეწოდება;
- პერიოდული საპროცენტო გადასახადი, რომელიც განისაზღვრება ნომინალური საპროცენტო განაკვეთით;
- საპროცენტო გადასახადის განაღდება თარიღი;
- ძირითადი თანხის დაფარვის თარიღი.

ობლიგაციის ემიტენტსა და მყიდველს შორის იდება საობლიგაციო ხელშეკრულება დამატებითი პირობების შესახებ (როგორ-

იცაა ობლიგაციების ვადამდე გამოსყიდვის, კონვერტაციის და სხვა პირობები).

იმ ობლიგაციებზე, რომლებიც იყიდება ნომინალურ ღირებულებაზე დაბალ ფასში, ხოლო დაფარვა ხდება ნომინალურ ღირებულებით, დადგენილია ნულოვანი განაკვეთი, ე.ი. ობლიგაციის მყიდველმა უკვე მიიღო შეღავათი და მას აღარ ეკუთვნის პროცენტი.

ობლიგაციებზე კუთვნილი პროცენტები გაიცემა სხვადასხვა სიხშირით: კუპონურზე წელიწადში ერთჯერ, მცოცავეზე წელიწადში ერთჯერ, ორჯერ ან სამჯერ, ნულოვანზე პროცენტი არ გაიცემა.

ობლიგაციის ძირითადი თანხის დაფარვა შეიძლება რამდენიმე მეთოდით: სრული თანხის ერთდროული დაფარვით, თანდათანობითი დაფარვით, ბირჟაზე ობლიგაციების შესყიდვის გზით.

თუ ერთი გამოშვების ობლიგაციები გამოშვებიდან რამდენიმე წლის შემდეგ ერთდროულად იფარება, მათ ფიქსირებული ენოდება, ხოლო თუ დაფარვა ხდება სერიულად რამდენიმე წლის განმავლობაში, ისინი სერიული ობლიგაციებია.

ამრიგად, ობლიგაცია ფასიანი ქალაქია, რომელიც ასახავს ფულად-საკრედიტო ურთიერთობებს მსესხებელსა და გამსესხებელს შორის. გამსესხებელი კისრულობს გარკვეული თანხის სესხებას განსაზღვრული ვადით, მსესხებელი კი იღებს ვალდებულებას პერიოდულად გადაუხადოს გამსესხებელს გარკვეული თანხა, ხოლო ხელშეკრულების მოქმედების ვადის ამონურვისას გამოისყიდოს (დაფაროს) ვადის ძირითადი თანხა და კუთვნილი პროცენტი, რომელსაც მთლიანი ღირებულება ეწოდება. პერიოდული გადასახადი, რომელსაც ღებულობს გამსესხებელი, წარმოადგენს მის შემოსავალს და ეწოდება პროცენტი, ანუ ამონაგების განაკვეთი.

არსებობს ორი სახის საპროცენტო განაკვეთი ნომინალური და საბაზრო. ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებიდან გაიცემა

ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი და იგი დაფიქსირებულია ობლიგაციის მთელი ვადის განმავლობაში, ხოლო საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ეფუძნება ბაზარზე მოქმედი ანალოგიური რისკ-

ის მქონე ობლიგაციების საპროცენტო განაკვეთს. ამიტომ ყოველთვის არსებობს სხვაობა ნომინალურ და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებს შორის. თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ნომინალურზე მაღალია, ობლიგაცია ფასდათმობითაა (დისკონტი) გამოშვებული, ხოლო როდესაც ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი საბაზრო განაკვეთზე უფრო მაღალია, მაშინ ობლიგაცია გამოშვებულია პრემიით (პრემიუმით), რომელიც ფასნამატის ტოლია.

ინვესტორის მიერ ობლიგაციისთვის გადასახდელი თანხა ფასდება მიმდინარე ღირებულებით, მის დასადგენად უნდა განისაზღვროს ამონაგების განაკვეთი, რომელსაც ის მიიღებს ფულის სესხებით. ე.ი. ინვესტორმა თვითონ უნდა განსაზღვროს მისაღები საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც მისთვის იქნება გონივრული. საპროცენტო განაკვეთის დადგენისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული მსესხებლის ფინანსური მდგომარეობა და ბაზრის მდგომარეობა. ამიტომ ინვესტორის მიერ ობლიგაციისთვის გადახდილი თანხა განსხვავებული იქნება იმ თანხისაგან, რომელსაც ის მიიღებს ობლიგაციის განაღდების დღეს, რადგან ხელშეკრულების დადების მომენტში, მასში მითითებული ობლიგაციის ძირითადი თანხა და ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება არ დაემთხვეს ინვესტორის მოთხოვნას. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ეს სხვაობა შეიძლება იყოს ფასდათმობა (დისკონტი) და ფასნამატი (პრემიუმი), ისინი ექვემდებარება ამორტიზაციას ობლიგაციის მთელი ვადის განმავლობაში, რაც დადგენილია ბასს 25-ის მე-18 პუნქტით, სადაც განმარტებულია, რომ ინვესტიციების შექმნის თვითღირებულებასა და სასესხო ფასთან ქალაქებში დაბანდებული ინვესტიციის გამოსყიდვის ღირებულებას შორის სხვაობა (შექმნის დისკონტის ან ფასნამატის თანხა) ჩამოინერება ინვესტორის მიერ შექმნის თარიღიდან მისი ვალდებულებების დაფარვის მთელი პერიოდის მანძილზე, ისე რომ, ინვესტიციაზე ამონაგები მუდმივი იყოს. ჩამონერილი დისკონტის ან ფასნამატის თანხა დაერიცხება შემოსავლებს პროცენტის მსგავსად და დაემატება ან გამოაკლდება ფასთან ქალაქების საბალანსო ღირებულებას. წარმოშობილი საბალანსო ღირებულება შემდგომში გაითვალისწინება როგორც ფასთან ქალაქების თვითღირებულება.

მოკლევადიანი ობლიგაციების შექმნის ოპერაციების აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი.

დაუშვათ, სანარმო 1999 წლის 1 მარტს შეიძინა კომპანიის 1 იანვარს გამოშვებული 1000 ცალი ობლიგაცია 150000 ლარად, ერთი ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება 150 ლარია. ბროკერს გადაუხადა 1500 ლარი. ობლიგაციის საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 10%-ია, რომლის გადახდა ხდება წელიწადში ორჯერ 1 იანვარს და 1 ივლისს. ოპერაციები წარმოებულია ნაღდი ფულით.

ობლიგაციების შექმნის ოპერაციები ბუღალტრულად აისახება შემდეგნაირად:

- ობლიგაციის შექმნა დ-1310 149 000 დ-1820 2500
(1 მარტამდე გამომუშავებული პროცენტი) კ-1110 151500.
- პროცენტის მიღება 1 ივლისს დ-1110 7500 კ-1820 2500.
(1 მარტამდე გამომუშავებული პროცენტი) კ-8110 5000.
- ობლიგაციის გამოსყიდვა დ-1110 კ-1310 150 000.

3.3. გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვა

გრძელვადიანი ინვესტიციების აღსარიცხავად ბასს-ის ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებულია 2400 ჯგუფის „გრძელვადიანი ინვესტიციები“ შემდეგი ანგარიშები:

- 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასან ქალაქებში;
- 2420 გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში;
- 2430 მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში;
- 2490 სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები.

შესაძლებელია სანარმო შემოიღოს დამატებითი ანგარიშები. ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას ზოგჯერ გამოყენებული იქნება ჯგუფის დასახელება. მსგავსად მოკლევადიანი ინვესტიციების ანგარიშებისა, ეს ანგარიშებიც აქტიურია და დებეტში ჩაინერება ინვესტიციების შექმნა-ზრდის ოპერაციები, ხოლო კრედიტში გასვლა-შემცირების ოპერაციები.

საბაზრო ინვესტიციების გარდა გრძელვადიანი ინვესტიციას სხვა სანარმოში ნილობრივი მონანილეობა ისეთი სახით, რომელიც იშვიათად ხდება გაყიდვის ობიექტი. მაგალითად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების სანესდებო კაპიტალში ნილობრივი მონანილეობა, რომელიც იშვიათად შეიძლება იყოს გაყიდვის ობიექტი, შესაბამისად, ძნელია ასეთი გრძელვადიანი ინვესტიციების რეალური ღირებულების დადგენა, ამიტომ ისინი, უმთავრესად, თვითღირებულებით (სანესდებო კაპიტალის შევსებაში ნილობრივი მონანილეობის ოდენობით) აისახება როგორც ბუღალტრულ ანგარიშებში, ისე ბალანსში.

დანარჩენი გრძელვადიანი ინვესტიციებიდან განვიხილოთ აქციებისა და ობლიგაციების აღრიცხვის წესი.

გრძელვადიანი აქციების აღრიცხვის წესი გამომდინარეობს გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვის მიმართ სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნებისაგან. გრძელვადიანი აქციების შეძენა ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახება შეძენის თვითღირებულებით და მისი განსაზღვრის ხერხი და ბუღალტრული გატარება ანალოგიურა მოკლევადიანი აქციებისა მხოლოდ გატარებისას მოკლევადიანი ინვესტიციების ანგარიშები შეიცვლება გრძელვადიანი ინვესტიციების ანგარიშებით. განმეორების თავიდან ასაცილებლად, განვიხილოთ გრძელვადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა.

ობლიგაციაზე მითითებულია მისი ძირითადი (ნომინალური) ფასი და ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც შესყიდვის დროს შეიძლება არ დაემთხვეს ინვესტორის მიერ მოთხოვნილ განაკვეთს, კერძოდ, შეიძლება დაემთხვეს ნომინალურს, იყოს მასზე მეტი ან ნაკლები. როგორც აღვნიშნეთ, შესაძლებელია ობლიგაციის ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი განსხვავებული იყოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთისაგან, ამიტომ მნიშვნელოვანია ობლიგაციის საბაზრო ღირებულების დადგენა, რადგან გრძელვადიანი ობლიგაციები, მსგავსად სხვა აქტივებისა, შემოსავალში აიღება შეძენის ფაქტიური თვითღირებულებით. ობლიგაციის საბაზრო ფასი ყალიბდება მოცემული სახის ობლიგაციის

ინვესტიციური რისკის მიხედვით. თეორიულად ობლიგაციის საბაზრო ფასი ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებისა და მისაღები პროცენტის მთლიანი თანხის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე გამოთვლილი მიმდინარე ღირებულების ჯამია.

ინვესტორის დასაინტერესებლად, როდესაც შეთავაზებული განაკვეთი ნაკლებია საბაზრო განაკვეთზე, გამყიდველი სანარმო სთავაზობს მას დისკონტს (ფასდათმობას), რითაც აუნაზღაურებს საბაზროსთან შედარებით დაბალ განაკვეთს. ვინაიდან ნომინალური და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ერთმანეთს არ ემთხვევა, უნდა მოვახდინოთ ამონაგების განაკვეთის შეფასება მიმდინარე ღირებულებით. დისკონტის, ფასდათმობის თანხის დასადგენად გამოიყენება ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულების ცხრილი. კერძოდ, დგინდება ობლიგაციის ნომინალური თანხის და ნომინალური პროცენტის მიმდინარე ღირებულება ობლიგაციის გამომშვებისას არსებული საბაზრო განაკვეთით.

მაგალითი. დაეუშვათ, სანარმომ იყიდა 5 წლიანი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 30000 ლაროს, 10% ნომინალური განაკვეთით, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია 14%. პროცენტის გადახდა მოხდება წელიწადში ერთხელ, ყოველი წლის 1 იანვარს. ოპერაციები წარმოებს ნაღდი ფულით.

ჩვენს მაგალითში თუ დაეუშვებთ, რომ გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთი და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ერთმანეთს ემთხვევა და ტოლია 10%-ისა, მაშინ ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება ნომინალური ღირებულების და მისაღები პროცენტის თანხის (გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე) დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის ტოლია. ჩვენი მონაცემებით, $30000 = 30000 \times 0,621 + 3000 \times 3,791 = 18630 + 11370$. ობლიგაციის შეძენა აისახება გატარებით დ-2410, 2420 კ-110 30 000.

როდესაც საბაზრო განაკვეთი 14%-ია, მაშინ ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება ტოლი იქნება $30000 \times 0,519 + 3000 \times 3,433 = 15570 + 10300 = 25870$.

მაგალითის პირობაში დაეუშვათ, რომ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია 7%, ე.ი. გამოცხადებულ საპროცენტო განაკვეთზე ნაკლებია საბაზრო განაკვეთი. ამ შემთხვევაში ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება ტოლი იქნება $30000 \times 0,713 + 3000 \times 4,100 = 21390 + 12300 = 33690$.

როგორც განხილული მაგალითიდან ჩანს, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ცვლილება ობლიგაციის საბაზრო ღირებულების ნომინალური ღირებულებიდან გადახრას იწვევს. მათ შორის სხვაობა წარმოადგენს დისკონტს ან პრემიას.

ობლიგაციის პრემია არის საბაზრო ღირებულების ნამეტი ნომინალურ ღირებულებაზე და ჩვენი მონაცემებით არის 3690 (33690 - 30000).

ობლიგაციის შექენა ფასდაკლებით დისკონტით აისახება შემდეგი გატარებით:

| | | |
|--------|--------|-----------------|
| დ-2410 | 30000 | |
| კ-2411 | 4130 | დისკონტის თანხა |
| კ-1110 | 25870. | |

ყოველთვიურად აღიარებულ უნდა იქნეს საპროცენტო შემოსავალი და ასევე შემოსავლად უნდა იქნეს აღიარებული დისკონტის თანხა. საპროცენტო შემოსავალი წლიურად ჩვენი მონაცემებით შეადგენს 3000 ლარს, ხოლო თვეში 250 ლარია, რაც აისახება გატარებით დ-1820 კ-8110 250.

ასევე დისკონტის თანხაც ყოველთვიურად უნდა აისახოს შემოსავლად 69(4130:5:12) ლარი, რომელიც აისახება გატარებით: დ-2411 კ-8110 69, ხოლო საპროცენტო თანხის მიღება კი დ-1110 კ-1820 250.

ობლიგაციის განაღდება განაღდების ვადის დადგომისას აისახება
დ-1110 კ-2410 30000.

ობლიგაციის შექმნა ფასნამატით ანუ პრემიებით აისახება
გატარებით: დ-2410 30000 დ-2412 3690 ფასნამატი,
პრემიუმი; კ-1110 33690.

ფასნამატი, რომლითაც გაიყიდა ინვესტიცია ჩვენი მონაცემების
მიხედვით არის 3690 ლარი, რომელიც ინვესტორის მიერ აღიარე-
ბულ უნდა იქნეს ხარჯად, რაც ამცირებს საპროცენტო შემო-
სავალს, ხოლო ფასნამატი გამყიდველისათვის ამცირებს მის საპროცენტო
ხარჯს.

ფასნამატი ისევე, როგორც ყველა დამატებითი ხარჯი, ამცირ-
ებს ინვესტიციის ღირებულებას და უნდა მოხდეს ამ თანხის
ყოველთვიური ამორტიზაცია, რომლის დარიცხვა ნრფივი მეთო-
დით ხდება ინვესტიციის ვადის განმავლობაში. ჩვენი პრობის
მიხედვით იგი ტოლია 62(3690:5:12) ლარის, რაც აისახება გატარე-
ბით: დ-1110-250

კ-8110-188

კ-2412-62 ფასნამატი, პრემიუმი.

როგორც ვხედავთ, ფასნამატის თანხით შემცირდა საპროცენტო
შემოსავალი.

განაღდების ვადის დადგომისას ობლიგაციების განაღდება
აისახება ანალოგიურად ზემოთ აღნიშნული გატარებისა დ-1110
კ-2410 30000.

ამრიგად, განხილული მაგალითიდანაც ნათლად ჩანს, რომ
ობლიგაციის დისკონტი და პრემია, გავლენას ახდენს ობლიგაცი-
იდან მიღებულ შემოსავალზე. ამის ნათელი ილუსტრაციაა ცხრილი,
რომლის მონაცემებზეა დამყარებული ჩვენს მიერ განხილული
მაგალითი.

| მაჩვენებლები | ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი 10% | საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 14% | საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 7% |
|-------------------------------------|--|---|--|
| ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება | 30 000 | 30 000 | 30 000 |
| პროცენტის მთლიანი თანხა | 15 000 | 15 000 | 15 000 |
| ობლიგაციაში გადახდილი თანხა | 30 000 | 25 870 | 33 690 |
| მისაღები შემოსავლის ჯამი | 15 000 | 19 130 | 11 310 |

როგორც ჩანს, ინვესტორი შემოსავლის სახით მიიღებს 15000 ლარს, როდესაც გამოცხადებული და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ტოლია, ხოლო დისკონტით შეძენისას, როდესაც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოცხადებულზე მეტია 19130 ლარს და პრემიით შეძენისას 11310 ლარს, რადგან ობლიგაციის შეძენისათვის ზედმეტად დახარჯულია 3690 ლარი.

ობლიგაციის პრემია და დისკონტი შესაბამისად ხარჯად და შემოსავლად უნდა იქნეს აღიარებული, რომ ობლიგაციის ვადის ამონურვის მომენტში ობლიგაციაში ინვესტიცია შეადგენდეს ნომინალურ ღირებულებას, რაც დადგენილია ბასს 25-ის მე-18 პუნქტით.

დისკონტისა და პრემიის ჩამონერისას დაშვებულია ამორტიზაციის ნრფივი მეთოდის გამოყენება, და მას იყენებს სანარმოთა უმრავლესობა, რაც ტოლი თანხის ჩამონერას გულისხმობს. ამ მეთოდის გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს ბასს 25-ის მე-18 პუნქტის მოთხოვნას, რომ ინვესტიციაზე შემოსავალი პერიოდების მიხედვით იყოს მუდმივი. ეს რომ დაცული იქნას, დისკონტისა და პრემიის ამორტიზაცია უნდა მოხდეს საბაზრო პროცენტის მეთოდების გამოყენებით და უნდა შედგეს ამორტიზაციის გრაფიკი.

მაგალითი. დაეუშვათ, რომ სანარმომ 1999 წლის 1 იანვარს იყიდა 5 წლიანი ობლიგაცია, ნომინალური ღირებულებით 30000

ლარს 10% ნომინალური განაკვეთით 25870 ლარად. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია 14%. პროცენტის გადახდა ნელინადში ერთხელ ყოველი წლის 1 იანვარს.

დისკონტის თანხა 4130 (30000-25870) ლარი უნდა განანილდეს 5 წლის განმავლობაში ისე რომ, ინვესტიციის ნაშთის მიმართ შემოსავალი ყოველწლიურად თანაბარი იყოს. ამისათვის საჭიროა ობლიგაციებში ინვესტიციების თვითღირებულების დადგენა, რაც შესაძლებელია კოეფიციენტების გამოყენებით. კოეფიციენტებს ეადგენთ ძირითადი თანხისათვის ახლანდელი ღირებულების $PV=1/(1+i)^n$ ცხრილით და პროცენტის თანხაზე ანუტეტის ახლანდელი ღირებულების $PVA=(1-1/(1+i)^n)/i$ ცხრილით და შესაბამისად წლების მიხედვით განვსაზღვროთ ინვესტიციის ნაშთი და დისკონტის არაამორტიზირებული ნაწილი, რაც გაანგარიშებით წლების მიხედვით შემდეგია:

01.01.1999 წ. ინვესტიციის თვითღირებულებაა 25870. დისკონტის არაამორტიზირებული ნაწილი 4130 (30000-25870). შესაბამისად შემდეგ წლებში იქნება:

$$01.01.2000 \text{ წ. } 30000 \times 0,592 + 3000 \times 2,914 = 17760 + 8742 = 26502 \\ 30000 - 26502 = 3498$$

$$01.01.2001 \text{ წ. } 30000 \times 0,675 + 3000 \times 2,322 = 20250 + 6966 = 27216 \\ 30000 - 27216 = 2784$$

$$01.01.2002 \text{ წ. } 30000 \times 0,769 + 3000 \times 1,647 = 23070 + 4941 = 28011 \\ 30000 - 28011 = 1989$$

$$01.01.2003 \text{ წ. } 30000 \times 0,877 + 3000 \times 0,877 = 26310 + 2631 = 28941 \\ 30000 - 28941 = 1059$$

მოცემული მონაცემების მიხედვით შევადგინოთ დისკონტის ამორტიზაციის გრაფიკი და წარმოვადგინოთ შემდეგი ცხრილის სახით.

| თარიღი | მისაღები პროცენტი | შემოსავალი პროცენტის სახით | დისკონტის ამორტიზაცია | დისკონტის არამორტიზირებული ნაწილი | ობლიგაციაში ინვესტიციის თვითღირებულება |
|------------|-------------------|----------------------------|-----------------------|-----------------------------------|--|
| 01.01.1999 | | | | 4130 | 25870 |
| 01.01.2000 | 3000 | 3632 | 632 | 3498 | 26502 |
| 01.01.2001 | 3000 | 3714 | 714 | 2784 | 27216 |
| 01.01.2002 | 3000 | 3795 | 795 | 1989 | 28011 |
| 01.01.2003 | 3000 | 3930 | 930 | 1059 | 28941 |
| 01.01.2004 | 3000 | 4059 | 1059 | 0 | 30000 |

როგორც ცხრილიდან ჩანს, საწარმო ყოველწლიურად მიიღებს მისაღებ პროცენტს დამატებული დისკონტის თანხას, რომელიც აღიარდება, როგორც საპროცენტო შემოსავალი. ამ ოპერაციის ასახვისათვის ბუღალტრულ აღრიცხვაში შეიძლება ორი მეთოდის გამოყენება. ერთი გულისხმობს ობლიგაციის აღრიცხვას ნეტო ღირებულებით, როდესაც ცალკე არ ხდება პრემიისა და დისკონტის აღრიცხვა და მეორე კი ბრუტო ღირებულებით.

ობლიგაციები ხშირად იყიდება მას შემდეგ, რაც მათ უკვე დაერიცხა გარკვეული პროცენტი, ე.ი. ინვესტორი ობლიგაციებს იძენს პროცენტის გადახდის თარიღებს შორის პერიოდში და ამიტომ ის იხდის მის მიმდინარე ღირებულებას და დარიცხულ საპროცენტო თანხას. ინვესტორი მისაღებ პროცენტებს ობლიგაციას დაარიცხავს შეძენის თარიღის შემდეგ. სინამდვილეში ის მიიღებს მთელი პერიოდის პროცენტს შეძენამდე და შეძენის შემდგომ. ე.ი. ის პროცენტები, რომელიც ინვესტორმა გადაიხადა ობლიგაციის შეძენის დროს, დაუბრუნდება მას მომდევნო მისაღებ პროცენტებთან ერთად.

მაგალითი. ობლიგაციის ნომინალური ფასი 30000 ლარია, ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი 10%, ხოლო საბაზრო განაკვეთი 14%. პროცენტის გადახდა მოხდება წელიწადში ერთხელ და გაიცემა

1 იანვარს და დაეუმატოთ ობლიგაციების შეძენის თარიღი 1999 წლის 1 მაისი.

განვსაზღვროთ, თუ რამდენი უნდა გადაიხადოს ინვესტორმა ობლიგაციის შეძენაში. გავიხსენოთ ობლიგაციის მიმდინარე ლირე-ბულება, რომელიც ტოლია $25870(30000 \times 0,519 + 3000 \times 3,433 = 15570 + 10300)$ ლარს, დისკონტის თანხა 4130 ლარს. ეხლა განვსაზღვროთ შესყიდვამდე 1 მაისამდე დარიცხული პროცენტი. გამოვიყენოთ 360 დღიანი წლიური მეთოდი და გავიანგარიშოთ ეს თანხა, რომელიც ტოლი იქნება $3000:12 \times 5 = 1250$ ლარს.

ინვესტორი იხდის ობლიგაციის შეძენისას მიმდინარე ლირე-ბულებას დამატებული მისაღები პროცენტის თანხას, რომელიც ტოლია $27370(25870 + 1250)$ ლარს.

აღნიშნულ ოპერაციებზე შედგება შემდეგი ბულალტრული გატარებები: კერძოდ, ობლიგაციების შეძენისას გადახდილ თანხაზე

1. დ-2410 25870

დ-1820 1250

კ-1110 27370

2. დისკონტის თანხაზე

დ-2410

კ-2411 4130

3. ინვესტორთან 1 მაისიდან 1 იანვრამდე დარიცხულ მისაღებ პროცენტზე 1750 ლარზე დ-1820 კ-8110 1750.

3.4. ინვესტიციების რეკლასიფიკაციისა და გაყიდვის აღრიცხვა

ინვესტორს შეიძლება შეეცვალოს ინვესტიციის ვადის მიმართ თავდაპირველი გადანყვეტილება. მაგალითად, მოკლევადიანი ინვესტიცია გახდეს გრძელვადიანი, ან პირიქით, გადანყვედეს გრძელვადიანი ინვესტიციის გაყიდვა თუ გასხვისება ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთი წლის განმავლობაში. აქედან

გამომდინარე, საწარმოში ყოველი წლის ბოლოს უნდა გადასინჯოს ადრინდელი გადაწყვეტილება და შესაბამისი ცვლილებები შეიტანოს ინვესტიციების კლასიფიცირებაში, ე.ი. მოახდინოს ინვესტიციების რეკლასიფიცირება. შესაბამისად ცვლილებები უნდა აისახოს აღრიცხვაშიც.

ბასს-ის მოთხოვნის შესაბამისად, საჭიროა ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი აქტივები, ამიტომ გრძელვადიანი ინვესტიციების ის ნაწილი, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში უნდა მიიღოს საწარმოში, გადმოტანულ უნდა იქნეს მიმდინარე აქტივების განაყოფში ანგარიშზე 1330 „გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი“, რაზედაც შედგება გატარება: დ-1330 კ-2400.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე ჩანს, რომ რეკლასიფიკაციისას ადგილი აქვს ორ შემთხვევას:

- გრძელვადიანი ინვესტიცია გადავა მიმდინარე ინვესტიციის ჯგუფში;
- მიმდინარე ინვესტიცია გადაიქცევა გრძელვადიან ინვესტიციად.

სტანდარტის დაშვებით საწარმოში გრძელვადიანი ინვესტიციის მიმდინარე ინვესტიციად რეკლასიფიკაციისას პირველად უნდა განისაზღვროს მიმდინარე ინვესტიციების ასახვისათვის გამოყენებული მეთოდი, რადგან მის შესაბამისად უნდა მოხდეს გრძელვადიანი ინვესტიციების გადმოტანა.

ბასს 25-ის 36-ე პუნქტით განმარტებულია გრძელვადიანი ინვესტიციის მიმდინარე ინვესტიციად რეკლასიფიკაციის წესი, რომლის შესაბამისად გრძელვადიანი ინვესტიციის გადატანა უნდა მოხდეს:

ა) თვითღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, თუ მიმდინარე ინვესტიციები ასახულია თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ ინვესტიცია წინა პერიოდში გადაფასებული იყო, ნებისმიერი გადაფასების რეზერვი ანუღირებულ უნდა იქნეს ინვესტიციის გადატანისას.

ბ) მიმდინარე ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებით, თუ ეს ინვესტიციები ასახულია საბაზრო ღირებულებით და თუ მიმდინარე ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების ცვლილებები

ჩართულია შემოსავალში, გადაფასების რეზერვის ნაშთი გადატანულ უნდა იქნას შემოსავლის ანგარიშზე.

მაგალითი. დაეუშვათ, სანარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა გრძელვადიანი ინვესტიცია გადაიტანოს მიმდინარე ინვესტიციაში, რომელიც შეძენილი იყო 40000 ლარად და წინა ბალანსის შედგენას აფასდა 46000 ლარად. გადაფასების რეზერვი რეკლასიფიკაციის მომენტში 6000 ლარია. სანარმო მიმდინარე ინვესტიციების მიმართ იყენებს საბაზრო ღირებულებით შეფასების მეთოდს და რეკლასიფიკაციის შემდეგ აღნიშნული ინვესტიცია უნდა აისახოს 46000 ლარად და 6000 ლარი გადაიტანება შემოსავლების ანგარიშზე. თუ სანარმო მიმდინარე ინვესტიციის ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებებს ასახავს შემოსავლების სახით, მაშინ გადაფასების რეზერვის ანგარიში არ შემცირდება.

თუ სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვის მეთოდს, მაშინ როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ბასს 25-ის პუნქტი 36-ით გრძელვადიანი ინვესტიციების გადატანა აისახება თვითღირებულებით 40000 ლარით და შესაბამისად გადაფასებაზე რეზერვი ანუღირდება, რაც აისახება შემდეგი გატარებებით. გრძელვადიანი ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან ინვესტიციაში დ-1310 კ-2410 - 40000; რეზერვის ანუღირება დ-2430 კ-2410 6000.

სანარმოში მიმდინარე ინვესტიციის გადატანისას გრძელვადიან ინვესტიციაში ბასს 25-ის 37 პუნქტი ამოსავალ მომენტად თვლის მიმდინარე ინვესტიციების მიმართ გამოყენებულ სააღრიცხვო მეთოდს და განმარტავს: მიმდინარე ინვესტიციების გრძელვადიან ინვესტიციებზე რეკლასიფიცირებული ინვესტიციების გადატანა უნდა მოხდეს თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, ან საბაზრო ღირებულებით, თუ ისინი ადრე ასახული იყო ამ ღირებულებით. მოკლევადიანი ინვესტიციის გადატანა გრძელვადიან ინვესტიციაში გატარდება დ-2400 კ-1300.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, შესაძლებელია ინვესტიციების გაყიდვა, რომლის დროს აუცილებელია შედეგის დადგენა. ინვესტიციების

გაყიდვიდან შედეგის დასადგენად, როგორც წესი, ერთმანეთს უპირისპირდება მიღებული წმინდა ამონაგები და ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება. ინვესტიციის გაყიდვიდან მიღებული წმინდა ამონაგები არის მთლიან ამონაგებს გამოკლებული გაყიდვის ხარჯები.

ინვესტიციის გაყიდვის შედეგის დასადგენად, აუცილებელია გარკვეული პროცედურების დაცვა. მაგრამ არის ზოგადი მიდგომაც, რაც დადგენილია ბასს 25-ის 33 პუნქტით. კერძოდ, ინვესტიციის გაყიდვისას წარმოშობილი სხვაობა, მიღებულ წმინდა ამონაგებსა და ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას შორის, უნდა აისახოს შემოსავლის ან ხარჯის სახით. ეს დებულება ყოველგვარი დამატების გარეშე გამოიყენება მიმდინარე ინვესტიციის მიმართ, რომელიც გაყიდვამდე ასახული იყო თვითღირებულებასა და არასაპორთფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ან თვითღირებულებით, გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენების გარეშე და რომელიც ასახული იყო თვითღირებულებით.

სხვა კერძო შემთხვევები განხილულია ბასს 25-ის 34 და 35 პუნქტებით. კერძოდ, 34-ე პუნქტით განმარტებულია, რომ:

1. თუ საალრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, მიმდინარე ინვესტიცია აისახება თვითღირებულებასა და მთლიანი პორთფელის საფუძველზე დადგენილ თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, მიღებული მოგება ან ზარალი განისაზღვრება ინვესტიციის ინდივიდუალური თვითღირებულებიდან გამომდინარე, ე.ი. ინვესტიციის გაყიდვიდან წმინდა ამონაგებს აკლდება მისი თვითღირებულება. ვინაიდან გაყიდვისას ხდება ინვესტიციების ნაწილობრივი შემცირება, ხელახლა უნდა შეფასდეს პორთფელის საბაზრო ღირებულებაც.

2. თუ მიმდინარე ინვესტიცია აისახება საბაზრო ღირებულებით და გამოიყენება გადაფასების რეზერვი, სანარმო ვალდებულია გადაფასების რეზერვი შეამციროს გაყიდული ინვესტიციის წილი თანხით. არსებობს შემცირების ასახვის ორი მეთოდი. გაყიდული ინვესტიციის შესაბამისი გადაფასების რეზერვი აისახება შემოსავლების ანგარიშზე ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე.

35-ე პუნქტით განმარტებულია, რომ თუ საწარმო ყიდის შეძენილი ინვესტიციის ნაწილს, მაშინ საბალანსო ღირებულება ნაწილდება გაყიდულ და დარჩენილ ნაწილებს შორის. საბალანსო ღირებულება, როგორც წესი, განისაზღვრება საწარმოს კუთვნილი ინვესტიციების საშუალო საბალანსო ღირებულების საფუძველზე.

ინვესტიციების აღრიცხვის განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის შედეგების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მოკლევადიანი ინვესტიციების გაყიდვა. მიმდინარე ინვესტიციების გაყიდვიდან ფინანსური შედეგი უნდა განისაზღვროს სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე. დავუშვათ, საწარმო ინვესტიციებს ბალანსში ასახავს საბაზრო ღირებულებით და საბალანსო ღირებულების ზრდას ან შემცირების აღრიცხავს: ა) შემოსავლის ან ხარჯის სახით; ბ) გადაფასების რეზერვის გამოყენებით. საწარმოში მიმდინარე აქციების ინვესტიციაზე არსებული მონაცემები წარმოდგენილია ცხრილის სახით.

| აქცია | აქციების რაოდენობა | აქციის ნომინალური ფასი | აქციის საბაზრო ფასი | თვითღირებულება | საბაზრო ღირებულება | სხვაობა |
|----------|--------------------|------------------------|---------------------|----------------|--------------------|---------|
| ფირმა | 3000 | 2.70 | 5 | 6100 | 15000 | + 6900 |
| კომპანია | 4000 | 3 | 2 | 12000 | 8000 | - 4000 |
| სულ | | | | 20100 | 23000 | + 2900 |

საწარმომ 2000 წლის თებერვალში გაყიდა ფირმის 1500 ცალი აქცია 6000 ლარად და კომპანიის 3000 აქცია 6900 ლარად. განესაზღვროთ აქციების გაყიდვიდან ფინანსური შედეგი.

ცნობილია, რომ ინვესტიციების გაყიდვიდან შედეგის დასადგენად ამონაგებს აკლდება ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება, ამდენად, საწარმომ ფირმის აქციების გაყიდვიდან იზარალა 1500 ლარი, ხოლო კომპანიის აქციების გაყიდვიდან მიიღო მოგება 900 ლარი. განვიხილოთ ორი შემთხვევა:

- როდესაც აქციების საბაზრო ღირებულების ცვლილება ასახულია შემოსავლებისა და ხარჯების სახით, ფინანსური შედეგი

ბულალტრულ ანგარიშებზე გატარდება: ფირმის აქციების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი დ-1110 6000 დ-8220 1500 კ-1310 7500. კომპანიის აქციების გაყიდვიდან მიღებული მოგება დ-1110 6900 კ-1310 6000 კ-8130 900.

● როდესაც აქციების საბაზრო ღირებულების ცვლილება ასახულია გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე, მაშინ ფირმის აქციების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი აისახება დ-1110 6000 დ-8220 1500 კ-1310 7500. რადგან მოცემული აქციების საბაზრო ღირებულების შეფასების მიზნით შექმნილი იყო გადაფასების რეზერვი, უნდა მოხდეს გაყიდული აქციების წილი რეზერვის გამოყენება (ანულირება). სტანდარტის შესაბამისად იგი შეიძლება მიეკუთვნოს შემოსავალს ან გაუნაწილებელ მოგებას, რაც წინასწარ უნდა იყოს დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკით. აღრიცხვაში აისახება გატარებით: დ-5430 1500 კ-8130 ან 5310 1500.

კომპანიის აქციების გაყიდვიდან მიღებული მოგება აისახება იგივე გატარებით, რადგან ჩამოფასების გამო რეზერვის ანგარიში არ შექმნილა კომპანიის აქციებისათვის, ე.ი. დ-1110 6900 კ-1310 6000 კ-8130-900.

განვიხილოთ იგივე აქციების გაყიდვის ოპერაცია იმ სააღრიცხვო პოლიტიკისათვის, როდესაც სანარმო ინვესტიციას ასახავს საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. მოგება (ზარალი) გამოითვლება ამონაგებსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობით, რადგანაც ჩვენი პირობით დაშვებულია, რომ აქციების თვითღირებულება არ შეცვლილა საპორთფელო შეფასების საფუძველზე, რის შედეგადაც ვლებულობთ:

| აქცია | თვითღირებულება | საბაზრო ღირებულება | სხვაობა |
|----------|----------------|--------------------|---------|
| ფირმა | 8100 | 7600 | - 500 |
| კომპანია | 12000 | 12200 | 200 |
| სულ | 20100 | 19800 | - 300 |

აღნიშნული მონაცემებით სანარმო ფირმის 1500 აქციის 6000 ლარად გაყიდვიდან მიიღებს 1950 ლარ მოგებას და კომპანიის 3000 აქციის 6900 ლარად გაყიდვიდან ზარალს 2250 ლარს.

აქციების გაყიდვა აისახება შემდეგნაირად: ფირმის აქციების გაყიდვა დ-1110 6000 კ-8130 1950 კ-1310 5400.

კომპანიის აქციების გაყიდვა დ-1110 6900 დ-8220 2100 კ-1310 9000.

სანარმოში წინა წლის ბალანსისათვის გამოყენებული იყო ჩამოფასების კონტრალური ანგარიში, რაზედაც უნდა მოხდეს თანხების კორექტირება გაყიდული აქციების შემდეგ, წინააღმდეგ შემთხვევაში აქციების გავიდიდან მიღებული შედეგი არასწორი იქნება. კორექტირების თანხის განსაზღვრისათვის ჩვენს პირობებში დამატებით დაეუშვათ, რომ აქციების საბაზრო ღირებულება არ შეცვლილა და ნაშთად დარჩენილი აქციები შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:

| აქცია | რაოდენობა | თვითღირებულება | საბაზრო ღირებულება | სხვაობა |
|----------|-----------|----------------|--------------------|---------|
| ფირმა | 1500 | 4050 | 3800 | -250 |
| კომპანია | 1000 | 3000 | 3050 | + 50 |
| სულ | | 7050 | 6850 | -200 |

მონაცემებიდან ჩანს, ნაშთად დარჩენილი მოკლევადიანი აქციების ღირებულების უმცირესი თანხის ასახვის მიზნით, საჭიროა კონტრალურ ანგარიშზე მხოლოდ 200 ლარის ნაშთის არსებობა და არსებული 300 ლარის ნაშთი დაყვანილ იქნას 200 ლარამდე. ე.ი. 100 ლარი შეადგენს გაყიდული აქციების წილ ჩამოფასების თანხას, რაც აისახება გატარებით:

დ-1315 მოკლევადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება 100

კ-8130 არასაოპერაციო მოგება

ამ გატარების შემდეგ ზუსტდება აქციების გაყიდვიდან მიღებული საბოლოო შედეგი, რაც შეადგენს ზარალს 200 ლარს (2250-1950-100).

● გრძელვადიანი ინვესტიციების გაყიდვა აქაც სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე აუცილებელია გარკვეული პროცედურების დაცვა. I თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებით.

2. გრძელვადიანი ინვესტიციების გაყიდვიდან მიღებული შედეგის ასახვის მიმართ გამოიყენება ერთიანი ზოგადი მიდგომა, კერძოდ, ინვესტიციების გაყიდვისას წარმოშობილი სხვაობა წმინდა ამონაგებსა და ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას შორის აისახება შემოსავლის ან ხარჯის სახით (ბასს 25, პუნქტი 33).

თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია აისახება პორთფელის საფუძველზე დადგენილ თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, მიღებული მოგება ან ზარალი განისაზღვრება ინვესტიციის ინდივიდუალური თვითღირებულებისგან გამომდინარე, ე.ი. ინვესტიციის გაყიდვიდან წმინდა ამონაგებს აკლდება მისი თვითღირებულება (ბასს 25, პუნქტი 34).

თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია აისახება გადაფასებული ღირებულებით, საწარმო ვალდებულია გადაფასების რეზერვი შეამციროს გაყიდული ინვესტიციის წილი თანხით.

თუ საწარმო ყიდის შექმნილი ინვესტიციის ნაწილს, მაშინ საჭიროა მათი საბალანსო ღირებულების განაწილება გაყიდულ ნაწილზე.

მაგალითი. საწარმომ ფირმის გრძელვადიანი აქციების მიმართ შეიცვალა თავისი პოლიტიკა და გაყიდა 400 აქცია 12300 ლარად. სხვა ცვლილება არ მომხდარა და აქციების შემადგენლობა გაყიდვის შემდეგ ასეთია:

| აქცია | რაოდენობა | თვითღირებულება | საბალანსო ღირებულება | საბაზრო ფასი | სხვაობა |
|----------------------|-----------|----------------|----------------------|--------------|---------|
| ფირმა | 600 | 18 000 | 18240 | 18240 | |
| კომპანია | 9000 | 45000 | 44100 | 44100 | |
| პორთფელის ღირებულება | | 63000 | 62340 | 62340 | -660 |

გაყიდული გრძელვადიანი აქციების ჩამონერა და მოგების აღიარება აისახება:

- აქციების თვითღირებულებით ასახვისას მოგება ტოლია გასაყიდ ფასსა (ამონაგებსა) და თვითღირებულებას შორის სხვაობისა და შეადგენს 300 ლარს (12300-12000).

დ-1100, 1200 12300

დ-2410 12000

კ-8130 300.

- აქციების გადაფასებული ღირებულებით ასახვისას მოგება იქნება სხვაობა გასაყიდ ფასსა (ამონაგებსა) და საბალანსო ღირებულებას შორის, რაც 140 ლარს (12300-12160) შეადგენს. მაგრამ ამ დროს საჭიროა გადაფასების რეზერვის კორექტირება, რაც 160 ლარია და საბოლოოდ მოგება 300 ლარი იქნება.

დ-1100, 1200-12300 კ-2410 12160 კ-8130 140

დ-5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 160

კ-8130 გადაფასების რეზერვი 160.

3.5. ინვესტიციების გადაფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

ინვესტიციები, რომლებიც კლასიფიცირდება მიმდინარე აქტივებად, ბალანსში უნდა აისახოს შემდეგი შეფასებით: ა) საბაზრო ღირებულებით; ბ) საბაზრო ღირებულებასა და ინვესტიციის თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ სანარმომ აირჩია უკანასკნელი მეთოდი, საბალანსო ღირებულება უნდა განისაზღვროს ფასიანი ქაღალდების მთლიანი პორთფელის საფუძველზე მთლიანი ინვესტიციის ან მათი კატეგორიების მიხედვით, ან ინდივიდუალური ინვესტიციის საფუძველზე. ეი. შესაძლებელია არჩევანიც და ცხადია, ერთი და იგივე საბაზისო მონაცემების გამოყენებით კორექტირების განსხვავებულ თანხას მივიღებთ.

აღნიშნულის თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ მაგალითი და წარმოვადგინოთ მონაცემები შემდეგი სახით:

| | თვითღირებულებით | საბაზრო ღირებულებით | სხვაობა ინდივიდუალური | კატეგორიების მიხედვით | მთლიან საინვესტიციო პორტფელზე |
|-----------------------|-----------------|---------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------------|
| I კატეგორია | 50000 | 40000 | -10000 | | |
| ინდივიდუალური | 60000 | 75000 | 15000 | | |
| სულ | 110000 | 115000 | | 5000 | |
| ა | 40000 | | 30000 | -10000 | |
| II კატეგორია | | | | | |
| ინდივიდუალური | 20000 | 10000 | -10000 | | |
| სულ | 60000 | 40000 | | -20000 | |
| ჯამი | 170000 | 155000 | | -15000 | |
| საკორექტირებელი თანხა | -30000 | -20000 | -15000 | | |

ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულების შეფასების გამოყენებისას ინვესტიციების ღირებულება შემცირდება:

- ინდივიდუალური შეფასებისას 30000 ლარით;
- კატეგორიების მიხედვით შეფასებისას 20000 ლარით;
- მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის მიხედვით შეფასებისას 15000 ლარით.

და საბოლოოდ საბალანსო ღირებულება შემდგენიარად ნარმოგვიდგება:

| | თვითღირებულებით | საბაზრო ღირებულებით | საბალანსო ინდივიდუალური | საბალანსო ღირებულებით კატეგორიების მიხედვით | მთლიან საინვესტიციო პორტფელზე |
|--------------|-----------------|---------------------|-------------------------|---|-------------------------------|
| I კატეგორია | ა 50000 | 40000 | 40000 | | |
| ბ 60000 | 75000 | 60000 | | | |
| სულ | 110000 | 115000 | 100000 | 110000 | |
| ა | 40000 | 30000 | 30000 | | |
| II კატეგორია | ბ 20000 | 10000 | 10000 | | |
| სულ | 60000 | 40000 | 40000 | 40000 | |
| ჯამი | 170000 | 155000 | 140000 | 150000 | 155000 |

აღნიშნული მონაცემების მიხედვით მოკლევადიანი ინვესტიციები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინდივიდუალური უმცირესი ლირებულეებით 140000 ლარად, კატეგორიების მიხედვით 150000 ლარად და მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის უმცირესი ლირებულეებით 155000 ლარად.

არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკიდან და ინვესტიციების საბაზრო ლირებულეებიდან გამომდინარე, ბალანსის მომზადების თარიღისათვის აუცილებელია საბალანსო ლირებულეების შეცვლა გადაფასება.

საბალანსო ლირებულეების ზრდის ან შემცირების თანხების ბუღალტრული აღრიცხვის ორი მეთოდის გამოიყენება შესაძლებელია ცვლილების თანხის: 1) შემოსავლის ან ხარჯის სახით ასახვა; 2) გადაფასების რეზერვის შექმნით.

გადაფასებით მიღებული შემცირებული თანხა, ვიდრე აღიარდება ზარალად, ამცირებს გადაფასებით მიღებულ კაპიტალს (თუ ასეთი არსებობს), ხოლო დარჩენილი სხვაობის თანხა აღიარდება ზარალად. თუ საანგარიშგებო პერიოდში ინვესტიციების გადაფასებით მიღებულია შემცირებული თანხა და წინა გადაფასებით არ არის მიღებული შესაბამისი გადაფასების კაპიტალი, თანხა მთლიანად აღიარდება ზარალად.

მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებით მიღებული შემოსავალი აისახება გატარებით: დ-1310, 1320, 1390 კ-8130 ან 5430.

გადაფასებით მიღებული ზარალი დ-5430, 8220 კ-1310, 1320, 1390.

თუ ასაფასებელი ინვესტიციის წინა პერიოდში ჩამოფასების თანხა მიკუთვნებული იყო ხარჯებზე, უნდა მოხდეს ხარჯების კომპენსაცია აფასების თანხის შემოსავლად აღიარების გზით. ამასთან, თუ აფასების თანხა აღემატება მოცემული ინვესტიციის ადრინდელი ჩამოფასების თანხას, სხვაობა მიეკუთვნება გადაფასების რეზერვს.

გრძელვადიანი ინვესტიციები ბალანსში უნდა აისახოს შემდეგი ლირებულეებით: ა) თვითღირებულეებით; ბ) გადაფასებული თანხით; გ) ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების დროს თვითღირებულეებასა

და საპორთფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

თუ ასახვისათვის გამოიყენება გადაფასებული ღირებულება, მაშინ სანარმომ უნდა გაატაროს ხშირი გადაფასების პოლიტიკა და გრძელვადიანი ინვესტიციების ყველა კატეგორიისათვის გადაფასება უნდა ტარდებოდეს ერთნაირად.

სხვადასხვა სახის გრძელვადიან ინვესტიციას ინდივიდუალური მნიშვნელობა აქვს ინვესტორი სანარმოსათვის. შესაბამისად, გრძელვადიანი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება თითოეული ელემენტის მიხედვით. თუმცა, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სტანდარტი უშვებს შეფასებას თვითღირებულებასა და საპორთფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით, რომლის დროსაც აუცილებელია იმის გათვალისწინება, რომ ღირებულების შემცირებას შეიძლება ჰქონდეს დროებითი ან ხანგრძლივი ხასიათი. თუ გაუფასურება დროებით ხასიათისაა, მაშინ დროებითი შემცირება და ამგვარი შემცირების ანუღირების ცვლილებების თანხები ასახული იქნება სანარმოს საკუთარ კაპიტალში.

გრძელვადიანი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების არადროებითი, ხანგრძლივი დაცემის შედეგად წარმოქმნილი შესაბამისი შემცირების თანხა აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშზე, თუ ეს არ არის ადრე ჩატარებული გადაფასების კომპენსაციის თანხა. მოცემულ შემთხვევაში გრძელვადიანი ინვესტიციის საბაზრო ღირებულება მოკლევადიანი ინვესტიციისაგან განსხვავებით დგინდება მთლიანი საინვესტიციო პორთფელის საფუძველზე.

გრძელვადიანი ინვესტიციები, ჩვეულებრივ, აისახება მათი თვითღირებულებით. ამ დროს არ ხდება ინვესტიციების ღირებულების დროებით ცვლილებაზე რეაგირება, მაგრამ თუ ადგილი აქვს ინვესტიციების ღირებულების არადროებით დაცემას, ცალკეული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს, რათა აღიარებულ იქნას ინვესტიციების ღირებულების არადროებითი დაცემა. შემცირებული თანხა ცალ-ცალკე განისაზღვრება თითოეული ინვესტიციისათვის. გრძელვადიანი ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების არადროებითი, ხანგრძლივი დაცემის შესაბამისი

შემცირების თანხა აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევებისა, თუ იგი არ არის ჩატარებული გადაფასების კომპენსაციის თანხა.

ამრიგად, გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასებისას, როდესაც ადგილი აქვს ინვესტიციების ღირებულების გაზრდას, მიღებული სხვაობა მოგებად არ აღიარდება და აისახება კაპიტალში, კერძოდ, ინვესტიციების გადაფასების რეზერვში გატარებით: დ-2410, 2420, 2490 კ-5430.

შემდგომში თუ მოხდება ინვესტიციების ღირებულების დაცემა, ჯერ უნდა შემცირდეს წინა გადაფასებით შექმნილი რეზერვი და დანარჩენი აღიარდება ზარალად გატარებით:
 დ-5430 დ-8220 კ-2410, 2420, 2490.

მაგალითი.

სანარმო 1999 წლის იანვარში ნაღდი ფულით შეიძინა გრძელვადიანი აქციები შემდეგი ემიტენტების: ფირმის 1400 აქცია 700 ლარად, კომპანიის 4500 აქცია 45000 ლარად და კონცერნის 600 აქცია 30000 ლარად.

გრძელვადიანი აქციების შეძენა აისახება გატარებით დ-2410 კ-1110 82000.

1999 წლის ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად სანარმო შეაფასა აქციები 1999 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით და ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა: ფირმის აქციები 7900 ლარი, კომპანიის - 44500 ლარი და კონცერნის - 29000 ლარი. საბაზრო ფასის ცვლილება თვითღირებულებასთან შედარებით შემდეგია:

| აქცია | რაოდენობა | თვითღირებულება | საბაზრო ფასი | სხვაობა |
|----------|-----------|----------------|--------------|---------|
| ფირმა | 1400 | 7000 | 7900 | 900 |
| კომპანია | 4500 | 45000 | 44500 | -500 |
| კონცერნი | 600 | 30000 | 23000 | -1000 |
| სულ | | 82000 | 81400 | -600 |

დაეუშვათ, სანარმო აქციების ბალანსში ასახვისათვის იყენებს შემდეგ სააღრიცხვო პოლიტიკას: ა) თვითღირებულებით ასახვა. სანარმო საჭიროდ არ თვლის გრძელვადიან ინვესტიციების ანგარიშზე ცვლილების შეტანას, რადგან მიაჩნია, რომ დაცემა არა არსებითია, დროებითია.

ბ) გადაფასებული თანხით ასახვა. სანარმო საბალანსო ღირებულებას განსაზღვრავს თითოეული ელემენტის მიხედვით და აისახება შემდეგი გატარებებით:

- ფირმის აქციების აფასება: დ-2410 კ-5430 900;
- ფირმის აქციების ჩამოფასება: ინვესტიციების ჩამოფასების ხარჯების გამოყოფილად ასახვისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას ანგარიში 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან, ნაცვლად 8220 ანგარიშისა და მაშინ ჩამოფასება აისახება დ-8270 კ-2410 500;
- კონცერნის აქციების ჩამოფასება დ-8270 კ-2410 1000.

გ) თვითღირებულებასა და საპორთფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვა. საპორთფელო საფუძველზე შეფასებული გრძელვადიან ინვესტიციის ღირებულება 81400 ლარს შეადგენს, რაც 600 ლარით ნაკლებია მათ თვითღირებულებაზე და აისახება გატარებით დ-8270 კ-2415 „გრძელვადიან ინვესტიციების ჩამოფასება“ 600.

დამატებით დაეუშვათ, რომ სანარმომ 2000 წლის ფინანსურ ანგარიშგების შესადგენად კვლავ შეაფასა აქციების მდგომარეობა 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის და ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა: ფირმის 6800 ლარი, კომპანიის 46600 ლარი და კონცერნის 29000 ლარი. საბაზრო ფასის ცვლილება აქციების საბალანსო ღირებულებასთან შემდეგია:

| აქცია | რაოდენობა | თვითღირებულება | საბალანსო ღირებულება | საბაზრო ფასი | სხვაობა საბალანსო ღირებულებასთან |
|----------|-----------|----------------|----------------------|--------------|----------------------------------|
| ფირმა | 1400 | 7000 | 7900 | 6800 | -1100 |
| კომპანია | 4500 | 45000 | 44500 | 46600 | + 2100 |
| კონცერნი | 600 | 3000 | 29000 | 29000 | X |
| სულ | | 82000 | 81400 | 82400 | 1000 |

გადაფასება ისევ აესახოთ შემდეგი სააღრიცხვო პოლიტიკით:

ა) თვითღირებულებით ასახვა. საწარმო თელის, რომ კონცერნის აქციების ფასების დაცემა არსებითია და ინვესტიციის თვითღირებულება უნდა შეიცვალოს, რაც აისახება გატარებით დ-8270 კ-2410 1000, ეი. გრძელვადიანი ინვესტიცია ბალანსში აისახება 29000 ლარად.

ბ) გადაფასებული თანხით ასახვა:

- საწარმო ჩამოფასებს ფირმის აქციებს, მაგრამ ჩამოფასებისას ჯერ გაუქმდება აფასების რეზერვი 900 ლარზე და 200 ლარი მიკუთვნება ზარალს: დ-5430 900 დ-8270 200 კ-2410 100
- კონცერნის აქციების აფასება. ამ დროს აფასების თანხიდან 2100 ლარიდან 500 ლარი მიკუთვნება შემოსაველებს, ნინა პეროიდის ჩამოფასების ანუღირების მიზნით და 1600 ლარი კი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვს: დ-2410-2100 კ-8170 შემოსავალი ინვესტიციების აფასებიდან - 500 კ-5430 1600.

გ) თვითღირებულებასა და საპორთფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვა. საპორთფელო საფუძველზე შეფასებული გრძელვადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულება 82400 ლარია, რაც 1100 ლარით აღემატება თვითღირებულებას. ამიტომ არსებულ საბალანსო ღირებულებას 81400 ლარს უნდა დაემატოს 1000 ლარი შემდეგი გატარებით: დ-2415 გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება 1500, კ-8170 1000.

3.6. მეკავშირე და შვილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა

ინვესტიციების აღრიცხვის განხილვისას არ შევხებივართ მეკავშირე და შვილობილ საწარმოებში, ასევე ერთობლივ საქმიანობაში დაბანდებულ ინვესტიციებს, ეი. განხილული იყო ბასს 25-ის ძირითადი დებულებები. მათ გარდა ბასს-ი იყენებს ინვესტიციების წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით და დანახარჯ-მეთოდით (თვითღირებულებით) აღრიცხვის პრაქტი-

კას, რომლის შესასწავლად აუცილებელია ბასს 28-ის, ბასს-27-ისა და ბასს 31 ძირითადი დებულებების გაცნობა-განხილვა. ამის შემდეგ მოგვეცემა შესაძლებლობა იმ ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისა, რომელიც დაბანდებულია მეკავშირე სანარმოებსა, შვილობილ სანარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში. პირველად გავეცნოთ ბასს-ში გამოყენებული ტერმინების არსს, რომლის შესაბამისად:

მეკავშირე სანარმო ისეთი ტიპის სანარმოა, რომელშიც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება და ამავე დროს ეს სანარმო არ არის ინვესტორის შვილობილი სანარმო ან ერთობლივი სანარმო.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს ინვესტორის მიერ სანარმოს ფინანსური და სანარმოო პოლიტიკის გადანყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის უფლებას.

კონტროლი ამ შემთხვევაში ნიშნავს სანარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

შვილობილი სანარმო ისეთი სანარმოა, რომელსაც კონტროლს უწევს სხვა სანარმო (რომელიც ცნობილია ძირითადი სანარმოს სახელწოდებით).

როგორც წესი, მეკავშირე სანარმო ისეთი სანარმოა, რომლის ხმის უფლების მქონე აქციების 20-50% ეკუთვნის ინვესტორს, მაგრამ ხმის უფლების მქონე აქციების მოცემული ოდენობა ყოველთვის ვერ განსაზღვრავს ინვესტორის მიერ მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლებას, ამიტომ აუცილებელია ინვესტორის მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლების დადასტურება, რომელიც შესაძლებელია შემდეგნაირად:

- ინვესტორის წარმომადგენლის არსებობით მეკავშირე სანარმოს დირექტორთა საბჭოში ან სხვა ანალოგიურ მმართველობით ორგანოში;
- მონაწილეობით გადანყვეტილებების მიღების პროცესში;
- ინვესტორსა და მეკავშირე სანარმოს შორის მატერიალური გარიგებების არსებობით;

- მმართველობითი პერსონალის ურთიერთგაცვლით;
- მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მიწოდებით (ბასს 28, პუნქტი 5).

მეკავშირე სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვის დროს გარკვეული უნდა იქნას შესაბამისი გადანაცვლებებით ინვესტიციების შეფასება და მათი ასახვა ინვესტორის საკუთარ და კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში.

ბასს 27-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე ინვესტორი სანარმო შეიძლება ახდენდეს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ან მხოლოდ საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის დადგენა აუცილებელია მეკავშირე სანარმოებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის. შესაბამისად მას უფლება აქვს გამოიყენოს ინვესტიციების აღრიცხვის სხვადასხვა პოლიტიკა.

ბასს 28-ის თანახმად, მეკავშირე სანარმოებში ინვესტიციები აღრიცხება ანუ ფასდება კაპიტალ-მეთოდით ან დანახარჯ-მეთოდით.

კაპიტალ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდგომ მის კორექტირებას მეკავშირე სანარმოს წმინდა აქტივებში ინვესტორის ხვედრითი წილის შექმნის შემდგომ ცვლილებების შესაბამისად. ინვესტორის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მეკავშირე სანარმოს საქმიანობის შედეგები აისახება ინვესტორის წილის შესაბამისად.

დანახარჯ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, რომელიც გულისხმობს მეკავშირე სანარმოში განხორციელებული ინვესტიციების აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე. ინვესტორის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ინვესტიციებიდან ინვესტორის შემოსავლები აისახება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მეკავშირე სანარმოდან ინვესტორი ლებულობს საკუთარი წილის შესაბამისად გასანაწილებელ თანხებს ინვესტიციის შექმნის შემდეგ.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ერთი სანარმოს ფინანსური ანგარიშგების სახით წარმოდგენილი სანარმოთა ჯგუფის ანგარიშგება.

სანარმოთა ჯგუფს უწოდებენ ძირითად და შვილობილ სანარმოებს ერთად.

ბასს 28-ის მე-8 პუნქტით ინვესტიცია მეკავშირე სანარმოში კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ უნდა იქნას კაპიტალ-მეთოდის შესაბამისად. იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ინვესტირება თავიდანვე ხდება მისი უახლოეს მომავალში გაყიდვის მიზნით (ამ შემთხვევაში გამოიყენება დანახარჯ-მეთოდი). კაპიტალ-მეთოდით შედგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ინვესტორს ამომწურავ ინფორმაციას აძლევს წმინდა აქტივების და წმინდა შემოსავლების შესახებ.

მაგალითი. სანარმომ შეიძინა ფირმის აქციების 30% 60000 ლარად და მოიპოვა მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება. 1999 წლის შედეგებით ფირმის წმინდა აქტივების ღირებულებამ შეადგინა 290000 ლარი. წმინდა აქტივების ღირებულების 30% შეადგენს (87000 ლარი), ე.ი. მეკავშირე სანარმოში ინვესტიციების ღირებულება კაპიტალ-მეთოდით ანუ ნილობრივი მეთოდის მიხედვით შეადგენს 87000 ლარს, შესაბამისად კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში მეკავშირე სანარმოში ინვესტიცია აისახება 87000 ლარად, თუ სხვა გარემოება არ განაპირობებს მის შეცვლას.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება თავისთავად არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების აუცილებლობას. თუ ინვესტორი არ ადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ინვესტიციები უნდა ასახოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემდეგი მეთოდებით:

ა) კაპიტალ-მეთოდით, ან დანახარჯ-მეთოდით, იმის და მიხედვით, რომელი მათგანი იქნებოდა გამოყენებული მეკავშირე სანარმოს მიმართ, ინვესტორის მიერ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შემთხვევაში;

ბ) თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულებით გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმართ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

განვიხილოთ მეკავშირე სანარმოებში ინვესტიციის კაპიტალ-მეთოდით ანუ ნილობრივი მეთოდით აღრიცხვა.

მეკავშირე სანარმოს აქციებში დაბანდებული კაპიტალის წილი წმინდა აქტივებში იგივეა, რაც წილი საკუთარ კაპიტალში, რადგან სანარმოს წმინდა აქტივები მისი საკუთარი კაპიტალის ტოლია. შესაბამისად, წმინდა აქტივებში წილის მიხედვით ინვესტიციის კორექტირება შესაძლებელია მოხდეს საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესაბამისად. ე.ი. ორიენტირად შეიძლება აღიარებულ იქნას მიმდინარე წლის წმინდა მოგება, რაც თავისთავად საკუთარი კაპიტალის ცვლილების საფუძველია.

მაგალითი. დაეუშვათ, სანარმომ 1999 წლის 1 იანვარს შეიძინა ფირმის აქციების 40% 80000 ლარად და მოიპოვა მწიფე ნულვანი ზეგავლენის უფლება, შეძენა აისახება გატარებით დ-2411 გრძელვადიანი ინვესტიციები მეკავშირე სანარმოთა აქციებში 80000 კ-1100, 1200 80000.

აქციების შეძენის მომენტში ფირმის საკუთარი კაპიტალი შედგებოდა: სააქციო კაპიტალი 200000 ლარი, გაუნაწილებელი მოგება 20000 ლარი.

დაეუშვათ, 1999 წელს ფირმას დივიდენდი არ გაუცია და საანგარიშგებო პერიოდი ნულვანი მოგებით დასრულდა. წლის ბოლოს სანარმომ უნდა მოახდინოს ინვესტიციის ასახვა ნილობრვი მეთოდით, რადგან მას მეკავშირე სანარმოდან დივიდენდი და სხვა სახსრები არ მიუღია, აქციების ღირებულება ნილობრვი მეთოდით ტოლი იქნება საკუთარი კაპიტალის 40%-ის, რაც 88000 ლარის ტოლია, ე.ი. კორექტირების თანხა 8000 ლარს შეადგენს, რაც აისახება გატარებით: დ-2411 კ-8131 მოგება მეკავშირე სანარმოთა აქციებიდან 8000.

დაეუშვათ, რომ 2000 წელს ფირმიდან მიღებულია დივიდენდი 4000 ლარი, რომელიც აისახება გატარებით: დ-1100, 1200 კ-2411 4000.

2000 წელს ფირმის მოგებამ დაბეგვრის შემდეგ შეადგინა 60000 ლარი. ინვესტორსა და მეკავშირე სანარმოს შორის აქტივის მიწოდებას ადგილი არ ჰქონია. ინვესტორი აღიარებს წმინდა მოგების 40%-ს, რაც ტოლია 24000 ლარის და აისახება გატარებით: დ-2411 კ-8131 24000.

მაგრამ თუ დაეუშვებთ, რომ 2001 წელს ფირმის მოგება 90000

ლარია და ამასთან სანარმოო მას მიჰყიდა 40000 ლარის საქონელი, რომელშიც გათვალისწინებული იყო 10000 ლარის მოგება. მეკავშირე სანარმოს ფირმის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში რეალიზებულ იქნა ინვესტორის მიერ მინოდებული საქონელი მხოლოდ 20000 ლარის. ასეთ შემთხვევაში დადგენილ უნდა იქნას კორექტირების თანხა მეკავშირე სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციის ღირებულებისა, რისთვისაც მეკავშირე სანარმოს ფირმის წმინდა მოგების 40%-ს უნდა გამოაკლდეს არარეალიზებული საქონლის ღირებულებაში ინვესტორის მიერ გათვალისწინებული წმინდა მოგების (მოგების გადასახადის გამოკლების შემდეგ დარჩენილი მოგება) 40%. თუ დაუშვებთ, რომ მოგების გადასახადი 20%-ია, მაშინ კორექტირების თანხა ტოლი იქნება $(90000 \times 40\%) - (5000 \times 80\% \times 40\%) = 36000 - 1600 = 34400$. კორექტირების თანხა აისახება გატარებით დ-2411 კ-8131.

შვილობილ სანარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვა. შვილობილ სანარმოებსა და მეკავშირე სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვის ტექნიკა, შეიძლება ითქვას, იდენტურია, თუმცა მათ შორის არსებობს სხვაობები და აქედან გამომდინარე, განსხვავებულია ნორმები, რომლებიც განსაზღვრავენ შვილობილ სანარმოში დაბანდებული ინვესტიციების სააღრიცხვო პოლიტიკას. შვილობილ სანარმოში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვისას იგულისხმება ინვესტიციების აღრიცხვა ძირითად სანარმოში.

ბასს 27-ის მე-6 პუნქტით განმარტებულია, რომ ძირითადი (სათაო) სანარმო ისეთი სანარმოა, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი სანარმო.

შვილობილ სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციის აღრიცხვის წესი გარკვეულწილად უკავშირდება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანების პრინციპს, რადგან სანარმო, რომელსაც აკონტროლებს ძირითადი სანარმო, შეიძლება არ იქნეს ჩართული კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში და შესაბამისად ძირითადი სანარმო უფლებამოსილია მათ მიმართ გამოიყენოს განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

ბასს 27-ით კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანებული უნდა იყოს ყველა შვილობილი სანარმო, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ:

- მასზე კონტროლი ატარებს დროებით ხასიათს, რადგან შვილობილი სანარმოს შექმნა და მისი შენარჩუნება ხდება მხოლოდ და მხოლოდ მისი ახლო მომავალში გაყიდვის მიზნით;
- შვილობილ სანარმოს საქმიანობა უხდება მკაცრი, გრძელვადიანი შეზღუდვების პირობებში, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს მის შესაძლებლობებს, გადასცეს ძირითად სანარმოს ფულადი სახსრები.

ასეთი შვილობილი სანარმოები უნდა განიხილებოდეს ბასს 25-ის „ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ შესაბამისად.

შვილობილ სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც ჩართულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ძირითადი სანარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს:

- კაპიტალ-მეთოდით;
- მიმდინარე საბაზრო ღირებულების ან გადაფასებული ღირებულების თანხით ძირითადი სანარმოს მიერ გამოყენებული გრძელვადიანი ინვესტიციების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით (ეს მეთოდები განხილულია მეკავშირე სანარმოებში).

ბასს 27-ის 30 პუნქტით განმარტებულია, რომ იმ შვილობილ სანარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც არ იქნება ჩართული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ძირითადი სანარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ბასს 25-ის „ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ შესაბამისად.

თავი IV

მოთხოვნების (დეზიტორული დავალიანებების) აღრიცხვა

- მოთხოვნების (დეზიტორული დავალიანებების) არსი და კლასიფიკაცია
- მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
- უძველესი და საბაზო მოთხოვნები
- პარტნიორთა და დაბრუნებულ მომუშავეთა მიმართ მოთხოვნების აღრიცხვა
- დარიცხული მოთხოვნები და გათი აღრიცხვა
- სათამაშო მოთხოვნები და გათი აღრიცხვა
- ბრძალვადიანი მოთხოვნები და გათი აღრიცხვა

4.1. მოთხოვნების (დეზიტორული დავალიანებების) არსი და კლასიფიკაცია

საწარმოს მოთხოვნები წარმოიშობა პროდუქციის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების, მომწოდებლისათვის გადახდილი ავანსების, გაცემული სესხების, მომუშავეებზე კრედიტით გაყიდული საქონლის და სხვა მრავალ გარემოებათა გამო. მოთხოვნები შესაძლებელია წარმოიშვას აგრეთვე კანონის ძალით ვალდებულებების შეუსრულებლობითაც. ამასთან, მოთხოვნის წარმოშობის უმთავრესი საფუძველია საწარმოსა და სხვა პირებს შორის დადებული გარიგება. მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ მოთხოვნები ჩნდება მხოლოდ გარიგების მონაწილე მეორე მხარის მიერ მოვალეობების შეუსრულებლობის გამო.

გარიგება შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ აუცილებლად შესასრულებელ პირობას, რომელსაც მოთხოვნის აღიარება მოჰყვება. მაგალითად, გარიგების პირობებიდან გამომდინარე, საწარმოს მიერ საქონლის მიწოდება მისი ღირებულების შემდგომი ანაზღაურ-

რებით აუცილებლად დებიტორულ დავალიანებად უნდა იქნეს აღიარებული, რადგან მიწოდება და მომსახურება შეიძლება განეულ იქნეს, როგორც ნაღდი გადახდით, ასევე კრედიტით, რაც ნიშნავს გადახდის გადავადებას. დებიტორული დავალიანება წარმოადგენს კლიენტზე გაცემულ კრედიტის მოთხოვნას, რომელსაც პროცენტი არ ერიცხება (თამასუქის გარდა). ხშირად წინასწარ ცნობილია გადახდის მოთხოვნის ვადები. ვადების დაფარვის მიხედვით დებიტორული დავალიანება შეიძლება იყოს გრძელვადიანი, როდესაც კრედიტის დაფარვის ვადა აღემატება ერთ წელს, და მოკლევადიანი, როდესაც დაფარვის ვადა არ აღემატება ერთ წელს. საანგარიშგებო პერიოდის ბალანსში გამოყოფილად აისახება გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი. მოთხოვნათა კლასიფიკაცია გადახდის ვადების გათვალისწინებით აკმაყოფილებს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს იმით, რომ მათთვის საინტერესოა არა მარტო მოთხოვნების მთლიანი ოდენობა, არამედ მათი გადახდის ვადებიც. ამიტომ მოთხოვნები ეკონომიკური თვალსაზრისით და გადახდის ვადებთან დაკავშირებით მოკლევადიან (მიმდინარე) და გრძელვადიან მოთხოვნებად იყოფა. თუმცა გამორიცხული არაა დეტალური ინფორმაციის მიწოდების მიზნით მათი დაჯგუფება განსაზღვრული ვადების მიხედვითაც. მაგალითად 1-3 წლამდე, 3-5 წლამდე, 5-10 წლამდე, ან 10 წელზე მეტი ვადით ცალ-ცალკე. ვადის მიხედვით მოთხოვნების დაჯგუფება მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნით, რადგან ბასს 1-ით, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო ვალდებულია აქტივების და ვალდებულებების თითოეული მუხლისთვის ბალანსში ცალ-ცალკე ასახოს ის ერთიანი თანხები, რომლებიც მისაღები ან გადასახდელია ბალანსის შედგენის დღიდან ერთ წლამდე ვადაში ან ერთი წლის შემდეგ.

დებიტორული დავალიანების ფაქტი მოწმდება ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერით. დარიცხვის და რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე, გადაუხდელი განეული მომსახურება და მიწოდება ასახული უნდა იქნეს მოთხოვნად (დებიტორულ დავალიანებად) და

შემოსავლებად, ხოლო წინდახედულობის პრინციპებიდან გამომდინარე მოთხოვნები ბალანსში აისახება რეალიზაციის წმინდა ღირებულებით, ანუ გაითვალისწინება უშუალო მიღებები და ფასდაკლებები, ხოლო ზოგიერთი მათგანი აისახება თვითღირებულებითაც. ასეთია მოთხოვნები წინასწარ ანაზღაურებულ მომსახურებაზე ან მიწოდებაზე.

ბასს 5-ის თანახმად, არსებობს შემდეგი სახის დებიტორული დავალიანებები: საექსპო მოთხოვნები, მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოს მიმართ, მოთხოვნები სანარმოს პერსონალის მიმართ, მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხით, მოთხოვნები მიწოდებაზე და მომსახურებისათვის წინასწარ გადახდილ ხარჯებზე.

4.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

მოკლევადიანს წარმოადგენს ის მოთხოვნები, რომლებიც ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში მიღებას ექვემდებარება. ბასს-ის შესაბამისად შედგენილი ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში მოკლევადიანი მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოიყენება ჯგუფის ანგარიშები:

- 1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები;
- 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან;
- 1415 საექსპო მოთხოვნების კორექტირება;
- 1420 მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოს მიმართ;
- 1430 მოთხოვნები სანარმოს პერსონალის მიმართ;
- 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ;
- 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან;
- 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1480 მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები;
- 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები;
- 1500 მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები;

- 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები;
- 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი;
- 1800 დარიცხული მოთხოვნები;
- 1810 მისაღები დივიდენდები;
- 1820 მისაღები პროცენტები;
- 1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები.

ბასს 5-ის თანახმად, დებიტორული დავალიანების ერთ-ერთი სახეა **სავაჭრო მოთხოვნა**, რომელიც წარმოიშობა საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების რეალიზაციის დროს, ან უფრო სწორად, კრედიტით რეალიზაციისას. მათ აღსარიცხავად გამოყენებულია 1400 ჯგუფში შემავალი ანგარიში 1410 **„მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“**, რომელიც აქტიური ანგარიშია, დებეტში ჩაინერება მოთხოვნის (დებიტორული დავალიანების) წარმოშობა, ხოლო კრედიტში ამ მოთხოვნების მიღება ან ჩამონერა. მას აქვს სადებეტო ნაშთი, იგი გვიჩვენებს მყიდველებისთვის გაგზავნილ პროდუქციას, რომელიც ჯერ არ არის განაღდებული. მიწოდება და მომსახურება ხორციელდება სხვადასხვა პირობებით: **ჩვეულებრივი, ფასდათმობით ანუ ვადამდელი გადახდის ნახალისებით, განვადებით, თამასუქით.**

განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე.

ჩვეულებრივი მოკლევადიანი დებიტორული დავალიანება არანაირ განსაკუთრებულ პირობას არ ითვალისწინებს. მისი წარმოშობა აისახება გატარებით დ-1410 კ-6110.

დებიტორული დავალიანების დაფარვა გატარდება დ-1100, 1200 კ-1410.

საწარმო შეიძლება რეალიზაციას უცხოური ვალუტით აწარმოებდეს. ასეთ შემთხვევაში ბასს 21-ით წარმოშობილი მოთხოვნები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით, კერძოდ, ოპერაციის მოხდენის დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით. ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაში უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის

ბოლოს, საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით, რადგან ვალუტის გასაცვლელი კურსის ცვალებადობის გამო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მოთხოვნის განაღდების დროს უცხოური ვალუტის საანგარიშგებო ვალუტაზე გასაცვლელი კურსი შესაძლებელია მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს მოთხოვნის წარმოშობის დროს არსებულ კურსთან შედარებით. ბასს 21-ით დადგენილია საკურსო სხვაობების შემოსავლის ან ხარჯის სახით აღიარება (ბასს 21, პუნქტი 15). საკურსო სხვაობები, წარმოშობილი ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდების ან წარმოების მიერ საანგარიშგებო თარიღისათვის ფულადი მუხლების წარდგენისას საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით (რომელიც განსხვავდება თავდაპირველი ასახვისათვის გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სავალუტო კურსისაგან), აღიარებული უნდა იქნეს ამ საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებად ან ხარჯებად. გარდა ისეთ ფულად საბალანსო მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი ის საკურსო სხვაობები, რომლებიც თავის მხრივ საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმოს მიერ უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანდებული წმინდა ინვესტიციების ფორმითაა წარმოდგენილი, ამ ინვესტიციების გაყიდვამდე, უნდა აისახოს საკუთარ კაპიტალში. წმინდა ინვესტიციების გაყიდვის შემდეგ ეს სხვაობები აღიარებულ უნდა იქნეს შემოსავლებად ან ხარჯებად იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდება უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წილის დათმობით მიღებული მოგების ან ზარალის აღიარება-ასახვა.

მაგალითი.

1. საწარმომ 1999 წლის 20 ნოემბერს გაყიდა საქონელი კრედიტად უცხოელ მყიდველზე 90 დღეში გადახდის პირობით, რომლის მთლიანი ღირებულება შეადგენდა 10000 ამერიკულ დოლარს. ამ დღისათვის დოლარის გაცვლითი კურსი შეადგენდა 1.70 ლარს. აღნიშნული დებიტორული დავალიანება აისახება გატარებით: დ-1410 კ-6110 17000 ლარ.

2. ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას 1999 წლის 31 დეკემბერს 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა 1.95 ლარს,

რის გამოც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კორექტირდება უცხოურ ვალუტებთან დაკავშირებული მოთხოვნები სავალუტო კურსის შეცვლის გამო და კურსთა შორის სხვაობა აისახება გატარებით; დ-1410 კ-8140 მოგება სავალუტო კურსთაშორის სხვაობიდან 2500 ლარ.

3. უცხოური მყიდველის მიერ მოთხოვნა გადახდილია 2000 წლის 27 იანვარს და 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა 1.90 ლარს. თანხა ჩარეცხულია ბანკში სავალუტო ანგარიშზე 10000 ამერიკული დოლარო. ამ ოპერაციის გადახდასთან დაკავშირებით კვლავ კორექტირდება უცხოურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მოთხოვნები და აისახება მოთხოვნის გადახდაც და კორექტირებული თანხაც შემდეგი გატარებებით:

დ-1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 19000;

დ-8240 ზარალი სავალუტო კურსთაშორის სხვაობიდან 500;

კ-1410 მოთხოვნები მინოდებიდან და მომსახურებიდან 19500.

მოთხოვნების აღიარება, რომელიც უკავშირდება კრედიტით რეალიზაციას, შესაძლებელია ითვალისწინებდეს განსხვავებულ პირობებს, მ.შ. ვადამდელი გადახდის ნახალისებასაც, რის გამოც მოთხოვნების წარმოშობისა და დაფარვის სამეურნეო ოპერაციები ადექვატურ ბუღალტრულ გატარებას მოითხოვს. აღრიცხვაში ბასს-ის თანახმად ფასდათმობით განხორციელებული მინოდების ან მომსახურების ასახვა შესაძლებელია ორი მეთოდით: მთლიანი თანხის გატარების და წმინდა თანხის გატარების მეთოდით.

მაგალითი.

● სანარმოს საქონლის გაყიდვიდან ეკუთვნის 10000 ლარ და დღე 2000 ლარ, გადახდის ვადა 90 დღე. ამასთან, თუ მყიდველი ვალს გადაიხდის 30 დღეში მაშინ მიიღებს ფასდაკლებას 12%, გამოვიყენოთ მთლიანი თანხის ასახვის მეთოდი, რადგან უცნობია თანხის გადახდის სავარაუდო თარიღი, დებიტორული დავალიანება აისახება შემდეგი გატარებით: დ-1410 1200 კ-6110 10000 კ-333 2000. დავუშვათ,

● მყიდველმა გადაიხადა ვალი კრედიტის ვადის ამონაურვისას

უნაღლო ანგარიშსწორებით, რაც აისახება გატარებით: დ-12210 კ-1410-12000.

● მყიდველმა გადაიხადა 30-ე დღეს ნაღდი ანგარიშსწორებით და გამოიყენა ფასდათმობა, რაც აისახება გატარებით: დ-1110 10560 დ-6120 1200 დ-3330 240 კ-1410 12000.

ანგარიში 6120 „გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა“ არის კონტრალური ანგარიში 6110 ანგარიშის მიმართ, რადგან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ამ ანგარიშზე ასახული თანხის გამოკლებით ზუსტდება 6110 ანგარიშზე ასახული თანხა, რაც სრულდება შემდეგი გატარებით: დ-6110, კ-6120.

განვიხილოთ იგივე მაგალითი, ოღონდ წმინდა თანხის გატარების მეთოდით. საქონლის მინოდება დ-1410 10560 კ-6110 8800 კ-3330 1760.

მყიდველმა არ ისარგებლა ფასდათმობით, რის გამოც საჭიროა გაიზარდოს დებიტორული დავალიანება გამოუყენებელი ფასდათმობით, რაც აისახება გატარებით: დ-1410 1440 კ-6125 1200 კ-3330 240.

თუ თანხა მყიდველის მიერ გადახდილი იქნება ნაღდი ფულით, მაშინ მასზე მოხდება შემდეგი გატარება: დ-1110 კ-1410 12000.

ანგარიში 6125 „გამოუყენებელი ფასდათმობა“ არის დამატებითი ანგარიში, 6110 ანგარიშის მიმართ და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ანგარიში 6125-ით კორექტირდება ანგარიში 6110, კერძოდ, იზრდება შემოსავლები გამოუყენებელი ფასდათმობით, რადგან ამ ანგარიშზე ასახული იყო წმინდა თანხა, რაც აისახება გატარებით: დ-6125 კ-6110 12000.

4.3. უიმილო და საეჭვო მოთხოვნები

თუ საწარმო პროდუქციას ყიდის კრედიტით, მოთხოვნების ამოღება დამოკიდებულია იმ დაუდგენელ გარემოებებზე, რომელშიც საწარმოს უხდება საქმიანობა. ამ დროს იქმნება კრედიტის

გადაუხდელობის საშიშროება. კრედიტის დაფარვის თვალსაზრისით დებიტორული დავალიანება (ვალი) შიძლება დაიყოს შემდეგი სახის ვალებად: ვალი, რომლის დაფარვა არ იწვევს ეჭვს; უიმედო ვალი; საეჭვო ვალი.

უიმედო ვალი ისეთი დავალიანებაა, რომლის დაფარვის პირობები აღარ არსებობს, მყიდველი კომპანია გაკოტრდა ან გაკოტრების პირსაა, ლიკვიდირებულია, სასარჩელო ვადა გასულია, სასამართლო წესით თანხების ამოღების შანსი დაკარგულია და სხვა. უიმედო მოთხოვნების ჩამონერის აუცილებლობა ნაკარნახევია შესაბამისობისა და საიმედოობის მოთხოვნით. სანარმომ ასეთი უიმედო მოთხოვნა უნდა გააუქმოს და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა ასახოს.

ვალი, რომლის დაფარვა იწვევს ეჭვს, მაგრამ ჯერ კიდევ არსებობს მისი დაფარვის შესაძლებლობა, მიეკუთვნება **საეჭვო დავალიანებას (ვალს)**.

წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, სანარმომ უნდა გაითვალისწინოს უიმედო ვალების წარმოშობის შესაძლებლობა და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა ასახოს მთლიანი სავაჭრო მოთხოვნების ის ნაწილი, რომელიც შეიძლება ვერასოდეს მიიღოს და ჩამოსაწერი გახდეს. სტანდარტი „**ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები**“ განმარტავს, რომ თუ არსებობს სანარმოს მოთხოვნების განაღდების ალბათობა და ამასთან, არ არსებობს სანინააღმდეგო მტკიცებულება, მაშინ მოთხოვნები აქტივად უნდა იქნეს აღიარებული. მაგრამ თუ არსებობს მოთხოვნების გარკვეული ნაწილის გადაუხდელობის ალბათობა, მაშინ უნდა მოხდეს მისი ხარჯად აღიარება იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ამცირებს ეკონომიკურ სარგებელს.

საეჭვო ვალების ხარჯად აღიარება დადგენილია ბასს 18-თაც, რომელიც განმარტავს, რომ ამონაგების აღიარება-ასახვა ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც სანარმომში მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციისაგან ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა. მაგრამ თუ შემოსავალი უკვე აღიარებულია, მაგრამ საეჭვო გახდება მისაღები თანხების ამოღება, გადასახდელი თანხა ასახული იქნება, როგორც

ხარჯი და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული შემოსავლის თანხის შესწორება. ბასს-ის მიხედვით ხარჯად აღიარების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მოთხოვნების შემცირების საიმედო შეფასება-გაზომვა.

სანარმოს მრავალი მყიდველი ჰყავს. თითოეულის მიხედვით მოთხოვნის კორექტირება მეტად რთულია და სააღრიცხვო პრაქტიკაში საეჭვო ვალების ოდენობის დადგენა საერთო პროცენტის გამოყენებით ხდება. სანარმოს წარსული გამოცდილების ანალიზიდან გამომდინარე გამოიყენება ორი ხერხი. პირველი ეყრდნობა პროცენტული გამოთვლის მეთოდს რეალიზაციიდან. კერძოდ,

- ნეტო რეალიზაციიდან;
- ნეტო კრედიტით რეალიზაციიდან;
- წლის ბოლოს გაუნაღებელი მიწოდებიდან მოთხოვნების თანხიდან.

მეორე ხერხი ორიენტირებულია დებიტორული დავალიანების ანალიზიდან ნაშთის ხანგრძლივობის მიხედვით რანჟირებაზე პროცენტულ გამოთვლაზე (პროცენტული მეთოდი ხანგრძლივობის მიხედვით დაჯგუფებული მოთხოვნებიდან).

საეჭვო მოთხოვნის შესაფასებლად პირველ ხერხს საფუძვლად უდევს კრედიტით რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა. გამოცდილებიდან გამომდინარე, ამ მაჩვენებელს უყენებენ სავარაუდო დაუფარავ (გადაუხდელ) პროცენტს.

მაგალითი. სანარმოს კრედიტში რეალიზებული პროდუქცია შეადგენს 400000 ლარს, წინა პერიოდების გამოცდილებით ცნობილია, რომ ყოველწლიურად კრედიტში რეალიზებული პროდუქციის საშუალოდ 3% რჩება გადაუხდელი. სანარმო ხელმძღვანელობს რა წინა პერიოდების გამოცდილებით, მიდის იმ დასკვნამდე, რომ საანგარიშგებო პერიოდის რეალიზაციიდან საეჭვო მოთხოვნა შეადგენს 12000 ლარს ($400000 \times 3\%$). ეს ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო წლის ბოლოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით მოთხოვნების ნაშთი მიწოდებიდან და მომსახურებიდან უნდა შემცირდეს 12000 ლარით.

საექვო მოთხოვნის მეორე ხერხით შესაფასებლად საჭიროა წლის ბოლოს დარჩენილი დებიტორული დავალიანების რანჟირება, რადგან იგი უფრო დეტალურ ანალიზს ეყრდნობა. იგი პრაქტიკაში უფრო მეცნიერულად დასაბუთებულ მიდგომად ითვლება. მოთხოვნები ჯგუფდება მათი ხანგრძლივობის მიხედვით და თითოეულ ჯგუფს განესაზღვრება საექვო მოთხოვნის დაუფარავი ნაწილის საეარაუდო პროცენტი.

მაგალითი მონაცემები წარმოდგენილია ცხრილის სახით.

საექვო მოთხოვნის დროითი ცხრილი

| გადახდის ვადის გადაცილება | თანხა (ლარი) | საექვო მოთხოვნის შესაფასებელი პროცენტი | საექვო მოთხოვნა (ლარი) |
|---------------------------|--------------|--|------------------------|
| მიმდინარე | 40000 | 2 | 800 |
| 31-60 დღემდე | 20000 | 3 | 600 |
| 61-90 დღემდე | 8000 | 4 | 320 |
| 91-1 წლამდე | 6000 | 7 | 420 |
| 1 წელზე მეტი | 3400 | 12 | 408 |
| სულ | 77400 | | 2548 |

ცხრილში აღნიშნული მოთხოვნების ნაწილი უიმედო გახდება და მისი საექვო ოდენობა გამოცდილებაზე დაყრდნობით გაიანგარიშება. საჭიროა მისი ცალკე აღრიცხვა, რისთვისაც გამოყენებულია 1410 ანგარიშის კონტრალური ანგარიში 1415 „საექვო მოთხოვნების კორექტირება“, რომელიც პასუური ანგარიშია. კრედიტში ჩაინერება საექვო მოთხოვნების ზრდა ე.ი. მასზე რეზერვის შექმნა, ხოლო დებეტში შემცირება, რეზერვის გამოყენება წლის განმავლობაში უიმედო მოთხოვნების ჩამონერით. რეზერვის შექმნა ნიშნავს საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯების ზრდას და აისახება გატარებით:

დ-7460 საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
 კ-1415 საექვო მოთხოვნების კორექტირება

2548

ვალის ჩამონერა აისახება გატარებით: დ-1415 კ-1410 2548.

შესაძლებელია, რომ საექვო მოთხოვნების ანგარიშზე კრედიტის ნაშთი ნაკლები აღმოჩნდეს ჩამოსანერ უმედო მოთხოვნაზე, რაც გამოიწვევს ამ ანგარიშზე დებეტის ნაშთის გამოჩენას. იგი გასწორდება წლის ბოლოს, როდესაც გარკვეული იქნება საექვო მოთხოვნის ზუსტი თანხა.

გამორიცხული არაა, ასევე მოხდეს მოთხოვნის აღდგენა, მაშინ ადგილი ექნება შემდეგ გატარებებს:

- ჩამონერილი უმედო მოთხოვნის აღდგენა: დ-1410 კ-1415;
- რეზერვის გაუქმება და ხარჯების შემცირება: დ-1415 კ-7460;
- მყიდველის მიერ დავალიანების დაფარვა: დ-1110, 1210 კ-1410.

დასაშვებია ისეთი შემთხვევაც, როდესაც წლის ბოლოს საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი მეტია ჩამოსანერ უმედო მოთხოვნაზე. ამ შემთხვევაში მეტობის თანხა შემოსავლის სახით უნდა აღირიცხოს გატარებით: დ-1415 კ-6130 შემოსავალი საექვო მოთხოვნებიდან.

დებიტორული დავალიანების რეალურად წარმოდგენისათვის სანარმო უფლებამოსილია ასევე გამოიყენოს კონკრეტული მყიდველისათვის ინდივიდუალური კონტრანგარიში, რომლის შექმნა ხდება სათანადო ინფორმაციაზე დაყრდნობით და აისახება გატარებით: დ-7460 საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები, კ-1416 კერძო საექვო მოთხოვნების კორექტირება, ხოლო ამ კონკრეტული უმედო მოთხოვნის ჩამონერა გატარდება დ-1416 კ-1410.

4.4. პარტნიორთა და დაპირავებულ მომუშავეთა მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების აღრიცხვა

პარტნიორებისა და მომუშავეების მიმართ სანარმოს მოთხოვნები შეიძლება წარმოიშვას მათთვის გარკვეული შეღავათების მინიჭებასთან, სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან ან მათგან სანარმოს წინაშე ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით. სანარმოსაგან შეიძლება პარტნიორებზე და მო-

მუშავეებზე გაცემულ იქნას შეღავათიანი სესხი, მიეყიდოს პროდუქცია განვადებით და სხვა. წარმოშობილი მოთხოვნების სახეების მიხედვით შესაბამისად აღრიცხვისათვის გამოყენებულია შემდეგი ანგარიშები:

- 1420 მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოს მიმართ;
- 1430 მოთხოვნები სანარმოს პერსონალის მიმართ;
- 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების ნეკრების მიმართ;
- 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან;
- 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1480 მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები;
- 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები.

აღნიშნული ანგარიშები აქტიურია და მათ დებეტში ჩაინერება დებიტორული დავალიანების აღიარება ზრდა, ხოლო კრედიტში ვალის დაფარვა ან ჩამონერა. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

სანარმოები ახდენენ ნაღდი ფულის ხარჯვას საოპერაციო და სამეურნეო საჭიროებისათვის, სამსახურებრივი მივლინებისათვის. ამგვარი თანხები ეძლევა სანარმოს პერსონალის გარკვეულ ნაწილს, ისინი ვალდებული არიან სანარმოს წინაშე წარმოადგინონ ანგარიში თანხების ხარჯვაზე და წარმოშობენ მოთხოვნებს. ამიტომ ისინი ანგარიშვალდებულ პირებად იწოდებიან, ხოლო მათზე სანარმოს სამეურნეო თუ საოპერაციო საჭიროებისათვის გაცემულ თანხებს კი საქვეანგარიშო თანხები ეწოდება.

საქვეანგარიშო თანხების ზუსტი აღრიცხვისათვის მიზანშეწონილია ანგარიშვალდებულ პირთა სია წინასწარ იყოს დაზუსტებული და დამტკიცებული სანარმოს ხელმძღვანელის ბრძანებით.

ანგარიშვალდებულ პირებს სანარმოს სამეურნეო და საოპერაციო ხარჯების გასაწევად წინასწარ, ავანსის სახით ეძლევათ თანხა სანარმოს სალაროდან ან უშუალოდ ბანკიდან. აღნიშნული თანხების გაცემის ნორმები რეგლამენტირებულია ფინანსთა სამინისტროს მიერ და რეგულირდება სალაროს ოპერაციების წესით.

სამსახურებრივ მივლინებასთან დაკავშირებული საოპერაციო და სამეურნეო ხარჯებისათვის სანარმოს სალაროდან ფული

საქვეანგარიშოდ გაიცემა ორგანიზაციის ხელმძღვანელის გადან-
ყვეტილებით. საქვეანგარიშოდ გაცემული თანხებიდან გამოუყენებე-
ლი ნაღდი ფული ორგანიზაციის სალაროს უნდა დაუბრუნდეს
არა უგვიანეს 2 დღისა, მისი გამოყენების ვადის გასვლის შემდეგ.

საქვეანგარიშო თანხის მიმღები პირები ვალდებული არიან
ორგანიზაციის ბუღალტერიას წარუდგინონ ანგარიში ამ თანხის
ხარჯვის შესახებ შესაბამისი საბუთების თანდართვით.

ანგარიშვალდებული პირის მივლინებაში გაგზავნის საფუძველს
წარმოადგენს სანარმოს ხელმძღვანელის ბრძანება კონკრეტული
პირის მივლინებაში გაგზავნის შესახებ, მივლინების მიზნის, ადგ-
ილისა და დღეთა რაოდენობის აღნიშვნით. აღნიშნული ბრძანების
საფუძველზე გამოიწერება მივლინების ბარათი, რომელშიც, გარდა
ზემოთ აღნიშნული რეკვიზიტებისა, მითითებულია სანარმოდან
გასვლის, დანიშნულების ადგილზე ჩასვლის, ამ უკანასკნელიდან
გამოსვლისა და სანარმოში გამოცხადების თარიღები, დამონმებუ-
ლი მრგვალი ბეჭდით.

სამსახურებრივი მივლინების ხარჯებისათვის გაცემული საქვეან-
გარიშო თანხა ითვალისწინებს გზის, კვების და ბინის ხარჯებს.

ანგარიშვალდებული პირი ავანსად გაცემული თანხის ხარჯვის
შესახებ სანარმოს ბუღალტერიას წარუდგენს საავანსო ანგარიშს,
თანხის ხარჯვის დამადასტურებელ დოკუმენტებთან ერთად. საავან-
სო ანგარიშის ძირითადი რეკვიზიტებია: დოკუმენტის დასახელება,
ნომერი, შევსების თარიღი, ორგანიზაციის დასახელება, ანგარიშ-
ვალდებული პირის გვარი და ინიციალები, ავანსად მიღებული
თანხა, დახარჯული თანხა, დაუხარჯავი თანხის ნაშთი ან გადა-
ხარჯვის ოდენობა, თანდართული დოკუმენტების რაოდენობა. საა-
ვანსო ანგარიშის მეორე გვერდზე მითითებული უნდა იყოს ვის,
რისთვის და რა დოკუმენტებით მისცა თანხა ანგარიშვალდებულმა
პირმა და მისივე ხელმოწერა თანხის ხარჯვაზე.

სანარმოს ბუღალტერიაში ანგარიშვალდებული პირის მიერ
წარმოდგენილი საავანსო ანგარიში (დავალების შესრულების შესახებ
მოხსენებით ბარათთან ერთად) შემოწმდება, დაზუსტდება და
დამტკიცდება სანარმოს ხელმძღვანელის მიერ. შემდეგ კი მოხდება
ანგარიშვალდებულ პირთან საბოლოო ანგარიშსწორება. ხშირად

საქვეანგაროში თანხების ხარჯვის დამადასტურებელი დოკუმენტებით მიღებული თანხა ნაკლები ან მეტია ავანსად მიცემულ თანხაზე. არის შემთხვევები, როდესაც მუშაკი საავანსო თანხების აღების გარეშე წავა მივლინებაში, მაშინ მის მიერ განეული ხარჯები დაბრუნებისას უნაზღაურდება წარმოდგენილი შემონმებული დოკუმენტებით და მათ შესაბამისად გაუსწორდება ანგარიში.

მაგალითი. სანარმოს მუშაკმა მივლინებაში წასვლისას მიიღო 300 ლარი, დაბრუნებისას წარმოადგინა საავანსო ანგარიში, რომელიც თანდართული დოკუმენტებით შემონმა ბუღალტერიამ და ხარჯების თანხამ შეადგინა 350 ლარი. 50 ლარი მუშაკს უნდა მიეცეს საბოლოო ანგარიშის გასწორებისათვის. აქ განიხილება ორი ვარიანტი. 1 ვარიანტი თანხების გაცემა მივლინებაში წასვლისას აისახება: დ-1430, 1440 კ-1110 350.

- დამტკიცებული საავანსო ანგარიშის საფუძველზე შედგება შემდეგი გატარება: დ-7100 კ-1430, 1440 350;
- სალაროს გასაავლის ორდერის საფუძველზე: დ-1430, 1440 კ-1110 50.

მეორე ვარიანტის შემთხვევაში პირველი გატარება იგივე იქნება, ხოლო შემდეგ გატარებებში მას დაემატება 3160 ანგარიში შემდგენიარად: დ-7100 350 კ-1430, 1440-300 კ-3160 ვალდებულებები სანარმოს პერსონალის წინაშე 50.

როდესაც განაღდება ვალდებულება გატარებას ექნება სახე: დ-3160 კ-1110-50.

თუ მივლინების ფაქტურურ დანახარჯი 300 ლარზე ნაკლები იქნებოდა და დაეუშვათ შეადგინა 230 ლარი, მაშინ მუშაკს ევალება თანხის სხვაობის სალაროში შეტანა, რაც აისახება შემდეგი გატარებით: დ-1110 კ-1430, 1440-70.

ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების საბუთად ითვლება: სალაროს ორდერები, ბანკის ამონაწერები, შემონმებული და დამტკიცებული საავანსო ანგარიშები და მათზე დართული საბუთები.

სანარმოს პერსონალზე პროდუქციის განვადებით მიყიდვა აისახება გატარებით: დ-1430, 1440 კ-6110 კ-3330.

დავალიანების დაფარვა: დ-110, 1210, 3130 კ-1430, 1440.

საწარმოს პარტნიორებზე მოკლევადიანი სესხის გაცემა აისახება დ-1450 კ-1100, 1200, ხოლო მისი დაბრუნება გატარდება შებრუნებული ბუღალტრული მუხლით.

საწარმოში არსებობს კიდევ სხვა მოთხოვნები, რომლებიც წარმოიშობა მომსახურების წინასწარი ანაზღაურებით. საწარმო ხშირად იხდის სხვადასხვა სახის მომსახურების ღირებულებას. მაგალითად, საიჯარო ქრას, ტელეფონის, ელექტროენერჯის, წყლის გადასახადს და სხვა. ეს არის განაღდებული ხარჯი, მაგრამ შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, ისინი არ მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდს და წარმოადგენს მომავალი პერიოდის ხარჯს. ასეთი ხარჯი წარმოშობს მოთხოვნას, რომელიც აისახება გატარებით: დ-1480 მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები, კ-1100, 1200.

ბასს 1 უფლებას იძლევა, რომ ყოველმა საწარმომ, თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ გადაწყვიტოს განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში მიმდინარე და გრძელვადიანი აქტივები. მაგრამ სხვა სტანდარტები აქტივების განცალკევებულად აღრიცხვას მოითხოვენ. კერძოდ, ბასს 32-ით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული უნდა იყოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების განაღდების ვადები, ამიტომ საწარმომ მიმდინარე და გრძელვადიანი მოთხოვნები ერთმანეთისაგან უნდა განაცალკევოს და ისე აღრიცხოს. აღნიშნული მოთხოვნით საჭიროა გრძელვადიანი მოთხოვნის რეკლასიფიკაცია ანუ გრძელვადიანი მოთხოვნისათვის მოკლევადიანის სტატუსის მინიჭება, როდესაც გრძელვადიანი მოთხოვნის დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 12 თვეზე ნაკლებია, რაც გადაიტანება შესაბამის ანგარიშზე.

გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღსარიცხავად გათვალისწინებულია შემდეგი ანგარიშები:

1460 - „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“;

1520 - „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი“.

აღნიშნული ანგარიშები აქტიურია და დებეტში ჩაინერება გრძელვადიანი მოთხოვნების გადატანა, ხოლო კრედიტში ვალის დაფარვა ან ჩამონერა. გრძელვადიანი მოთხოვნების ნაწილის გადმოტანისას კრედიტდება გრძელვადიანი მოთხოვნების ანგარიშები და შედგება შემდეგი გატარებები: დ-1460 კ-2330.

საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებული მოთხოვნის რეკლასიფიკაცია გატარდება: დ-1470 კ-2390.

სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნების რეკლასიფიკაცია გატარდება: დ-1520 კ-2310.

4.5. დარიცხული მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა

დარიცხული მოთხოვნები ხშირად წარმოიშობა სასაქონლო ოპერაციის გარეშე და უკავშირდება საწარმოს მიუღებელ შემოსავლებს (პროცენტი და დივიდენდი), საწარმო წილობრივი მონაწილეობისა და ფასიანი ქაღალდების შემოსავლებს, რომელსაც მეტწილად ლებულობს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. ბასს 32 მოითხოვს, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან მის რომელიმე შემადგენელ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტები, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. ბასს-ის შესაბამისად შედგენილ ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში დარიცხული მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოიყენება 1800 ჯგუფის „დარიცხული მოთხოვნები“ შემდეგი ანგარიშები:

1810 მისაღები დივიდენდები;

1820 მისაღები პროცენტები;

1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები.

აღნიშნული ანგარიშები აქტიურია, დებეტში ჩაინერება დარიცხული მოთხოვნების აღიარება, ზრდის ოპერაციები, ხოლო კრედიტში ვალის დაფარვა ან ჩამონერა. განვიხილოთ დარიცხული მოთხოვნების აღრიცხვის წესი რამდენიმე ტიპურ მაგალითზე.

1. მოთხოვნები მისაღები დივიდენდებით სანარმოს მიერ დაფიქსირდება, მაშინ როდესაც სააქციო საზოგადოების მიერ გამოცხადებულია დივიდენდები და შესაბამისად სანარმოს განსაზღვრული აქვს მისაღები დივიდენდი. იგი აისახება გატარებით: დ-1810

მისაღები დივიდენდები, კ-8120 დივიდენდები. ამ გატარებით სანარმო აფიქსირებს სააქციო საზოგადოებიდან მისაღებ დივიდენდებს და წარმოიშობა დარიცხული მოთხოვნა.

სანარმო დივიდენდის მიღებას ასახავს გატარებით: დ-1100, 1200 კ-1810.

2. თამასუქის, ობლიგაციის და სხვა ინსტრუმენტის მიერ გამოშვებული შემოსავალი გატარდება: დ-1820 კ-8110. შემოსავლის მიღება დ-1100, 1200 კ-1820.

3. საიჯარო ქრამი, რომელიც გადახდილი არ არის ამავე საანგარიშგებო პერიოდში, უნდა აისახოს დარიცხულ მოთხოვნად, რომელიც გატარდება: დ-1890 კ-8190, ხოლო საიჯარო ქრამის მიღება: დ-1100, 1200 კ-1890.

4.6. სათამასუქო მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა

სავაჭრო ურთიერთობა შეიძლება გაფორმდეს თამასუქით, რომელიც წარმოადგენს კონტრაქტს და ასახავს ვადაგადაცილებული მოთხოვნის დაფარვის ვადებს. მისი აუცილებელი პირობაა პროცენტის დარიცხვა, რის გამოც სათამასუქო მოთხოვნა ჩვეულებრივი სხვა მოთხოვნისაგან განსხვავებულია და მისი ბუღალტრული აღრიცხვა უფრო რთულია. პრაქტიკაში გვხვდება მარტივი (ჩვეულებრივი) და გადასაპირებელი თამასუქი. სათამასუქო მოთხოვნები თამასუქის დაფარვამდე დარჩენილი პერიოდის გათვალისწინებით მოკლევადიან და გრძელვადიან სათამასუქო მოთხოვნებად კლასიფიცირდება.

თამასუქს გააჩნია შემდეგი აუცილებელი რეკვიზიტები: თამასუქის დასახელება (მარტივი ან გადაპირებული), გაცემის თარიღი, ნომინალი, თამასუქის მიმღები (რემიტენტი), დაფარვის თარიღი, საპროცენტო განაკვეთი, თამასუქის გამცემი და მისი ხელმოწერა.

სათამასუქო მოთხოვნების სწორად აღრიცხვისათვის აუცილებელია ბუღალტერი კარგად ერკვეოდეს თამასუქის შემდეგ რეკვიზიტებსა და მაჩვენებლებში: თამასუქის ვადა, საპროცენტო განაკვეთი, დაფარვის თარიღი, გასანაღდებელი თანხა, თამასუქის აღრიცხვა, (დისკონტი), დისკონტის განაკვეთი და სხვა.

თამასუქის ვადა განისაზღვრება იმ დღეთა რაოდენობით, რომლის განმავლობაშიც თამასუქი მოქმედებს. ამ ვადის დასაადგენად გაცემის და დაფარვის თარიღი ერთ დღედ ითვლება. თამასუქს დაფარვის თარიღის დადგენის მიზნით ათვლა იწყება გაცემის თარიღის მეორე დღიდან. პროცენტი იანგარიშება თამასუქის ნომინალზე თამასუქში აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

პროცენტი რემიტენტისათვის არის საპროცენტო შემოსავალი, ხოლო თამასუქის გამცემისათვის საპროცენტო ხარჯი. თამასუქში ერთნაირი ვადიდან გამომდინარე ფიქსირდება საპროცენტო განაკვეთი. თუ თამასუქის ვადა დღეებით განისაზღვრება, პროცენტი მხარეთა შეთანხმებით განისაზღვრება. საერთაშორისო პრაქტიკით პროცენტი იანგარიშება 365 ან 360 დღიანი გათვლით. 360 დღიანი მეთოდის დროს წლიური მისაღები საპროცენტო თანხა იყოფა 12 თვეზე და ასე გაიანგარიშება ყოველთვიური შემოსავალი. 365 დღიანი მეთოდის გამოყენების დროს წლიური მისაღები საპროცენტო თანხა იყოფა 365 დღეზე. გაიანგარიშება 1 დღეზე დასარიცხი პროცენტი, ხოლო ერთ თვეში დარიცხული პროცენტის სიდიდე განისაზღვრება თვეში არსებულ დღეთა რიცხვის გადამრავლებით ერთ დღეზე დასარიცხ პროცენტის თანხის ოდენობაზე.

მაგალითი

● გამოსათვლელია პროცენტი 92 დღიანი თამასუქისათვის 365 დღიან საფუძველზე. თამასუქის ნომინალი შეადგენს 1000 ლარს, საპროცენტო განაკვეთი 12%-ს.

პროცენტი $(1000 \times 12/100 \times 92/365) = 30$ ლარს.

● გასანაღდებელი თანხა ტოლია თამასუქის ნომინალისა და პროცენტის ჯამის და შეადგენს 1030 ლარს. გატარებას ექნება სახე: დ-1510, 2310 კ-6110. შესაბამისად დარიცხული მოთხოვნა პროცენტის შემოსავლად აღიარება გატარდება: დ-1820 კ-8110.

განვიხილოთ გადასაპირებელი თამასუქით მოთხოვნების აღრიცხვა. იგი აღირიცხება ისე, როგორც მარტივი თამასუქი, მხოლოდ განსხვავება წარმოიშობა თამასუქის გადაპირების დროს.

მაგალითი. თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 5000 ლარია, ფაქტური საპროცენტო განაკვეთი 6% წელიწადში. თამასუქს დაფარვის ვადა ერთი წელია. 250 დღის შემდეგ თამასუქს მიმღები ახდენს თამასუქს აღრიცხვას (დისკონტირებას) თავის ბანკში 8%-ით.

თუ თამასუქს მიმღები თამასუქს აღრიცხავს ბანკში, იგი მიიღებს თამასუქის გასანაღდებელ თანხას, შემცირებულს სააღრიცხვო პროცენტის შესაბამისი თანხით. ჩვენი მონაცემების მიხედვით იგი შეადგენს: $5000 + (5000 \times 6 / 100) - 5000 \times 8 / 100 \times 65 / 365 = 5000 + 300 - 71 = 5229$.

ამ გაანგარიშებაში 365 არის წელიწადში დღეთა რაოდენობა, 205 არის 250 დღის თამასუქის საპროცენტო შემოსავალი, 71 ლარი კი თამასუქის სადისკონტო განაკვეთი. თამასუქის აღრიცხვა ბუღალტრულად გატარდება: დ-1100, 1200-5229 კ-8110 - საპროცენტო შემოსავალს გამოკლებული სადისკონტო განაკვეთი 229 კ-1510-5000.

თუ სადისკონტო განაკვეთი აღემატება საპროცენტო შემოსავალს, მაშინ სხვაობა აისახება არასაოპერაციო ხარჯის 8290 ანგარიშის დებეტში.

ახლა განვიხილოთ, როდესაც თამასუქის მფლობელი ახდენს თამასუქის გადაპირებას შექნილი აქტივის სანაცვლოდ. თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 5000 ლარი. ფაქტური საპროცენტო განაკვეთი 8% წელიწადში, დაფარვის ვადა 1 წელია, თამასუქის გადაპირება მოხდება მიღებიდან 120 დღის შემდეგ ფაქტური საპროცენტო განაკვეთით.

თამასუქის გადაპირებას ინდოსანტი აღიარებს 120 დღის შემდეგ და ამავე პერიოდის განმავლობაში გამომუშავებულ საპროცენტო შემოსავალს 132 ლარს ($5000 \times 8 / 100 \times 120 / 365$) და აღნიშნულ სამეურნეო ოპერაციებს ასახავს გატარებით:

დ-მიღებული აქტივის ანგარიში 1610, 1620, 1690, 2110, 2130, 2140 და სხვა 5132 კ-1510 5000 კ-8110 132.

თუ თამასუქი ვადაგადაცილებით განაღდება, განაღდების ვადის გადაცილებას, ასეთ შემთხვევაში თამასუქი იხსნება შესაბამისი ანგარიშიდან და განიხილება, როგორც ჩვეულებრივი დებიტორული დავალიანება. მაგრამ ამ მომენტისათვის აუცილებელია საპროცენტო შემოსავლის აღიარება. ვადაში გაუნაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები აისახება გატარებით: დ-1490 კ-1510, 1520 კ-8110, ხოლო გრძელვადიანი: დ-2390 კ-2310 კ-1520 კ-8110.

თამასუქის მიმღებს შეუძლია თამასუქის ვადაზე ადრე განაღდება ბანკის მეშვეობით. ეს არის ბანკის სესხის გაცემა თამასუქის განაღდების თარიღამდე გადასაპირებელი თამასუქის გარანტიით. ამ ოპერაციას თამასუქის აღრიცხვა, ანუ სხვანაირად დისკონტი ეწოდება. თუ თამასუქს დაფარვა არ მოხდება დათქმულ ვადაში, თამასუქის მიმღები ვალდებულია დაიბრუნოს ბანკიდან თამასუქი და ბანკს აუნაზღაუროს კუთვნილი თანხა. თამასუქის აღრიცხვისათვის ბანკი მოითხოვს გასანაღდებელი თანხის გარკვეულ ნაწილს, რომელსაც სადისკონტო განაკვეთს უწოდებენ და იგი სესხზე პროცენტის ტოლია.

მაგალითი

ბანკის მიერ აღრიცხულია თამასუქი, რომლის ნომინალი შედგენს 20000 ლარს, თამასუქის ვადაა 60 დღე, წლიური 5% თამასუქის გაცემიდან გასულია 20 დღე. თამასუქის აღრიცხვისათვის ბანკი ითხოვს 7%-ს. გავიანგარიშოთ გასანაღდებელი თანხა. იგი ტოლი იქნება $20000 + (20000 \times 5 / 100 \times 60 / 365) = 20164$. სადისკონტო განაკვეთი კი $20164 \times 7 / 100 \times 40 / 365 = 155$. აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელი თანხა ტოლია $20164 - 155 = 20009$.

თამასუქის წარმოშობა უნდა აისახოს როგორც ჩვეულებრივი დებიტორული დავალიანების ტრანსფორმაცია თამასუქად. ბასს-ის შესაბამისად შედგენილი ანგარიშთა გეგმით მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები აღირიცხება 1510 ანგარიშზე „მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები“, გრძელვადიანი მოთხოვნები კი 2310 ანგარიშზე ვადაგადაცილებით განაღდება, „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები“. ეს ანგარიშები აქტიური ანგარიშებია. დებეტში

ჩაინერება სათამასუქო მოთხოვნების აღიარება, ზრდის ოპერაციები, ხოლო კრედიტში ვალის დაფარვა ან ჩამონერა. თამასუქის მიღებასთან ერთად უნდა მოხდეს ყოველთვიურად მისაღები პროცენტების დარიცხვა, რომელიც აისახება ცალკე ანგარიშზე 1820 „მისაღები პროცენტები“.

განვიხილოთ როგორ ხდება მარტივი თამასუქით მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა.

- I.
 - თუ ჩვეულებრივი დებიტორული დავალიანება იქცა თამასუქად, იგი აისახება: დ-1510 კ-1410 დ-2310.
 - ყოველთვიურად მისაღები პროცენტი აისახება: დ-1820 კ-8110, ხოლო მისი დაფარვა ფულით: დ-1100, 1200 კ-1820.
 - თამასუქის ძირითადი თანხის დაფარვა გატარდება: დ-1100, 1200 კ-1510.
- II.
 - მარტივი თამასუქის მიღება სესხზე აისახება: დ-1510, 2310 კ-1100, 1200. ამ შემთხვევაშიც მისაღები პროცენტები აღიარდება შემოსავლად და გატარდება: დ-1820 კ-8110.
 - ბალანსის შედგენის თარიღისათვის თუ თამასუქის განაღდებას ვადა ინურება, მაშინ გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნებიდან გადატანილ უნდა იქნეს მოკლევადიან სათამასუქო მოთხოვნების შემადგენლობაში, რაც ბუღალტრულად აისახება გატარებით: დ-1520 კ-2310.
 - თუ მიღებულია მარტივი თამასუქი გაყიდულ აქტივზე მაშინ გვექნება შემდეგი გატარება: დ-1510, 2310, კ-6110.

4.7. გრძელვადიანი მოთხოვნები და მათი აღრიცხვა

მოთხოვნები, რომლის განაღდებას ვადა ერთ წელზე მეტია, გრძელვადიან მოთხოვნად იწოდება. ბასს-ზე დაყრდნობით, აღრიცხვისა და ანგარიშგების მიზნებიდან გამომდინარე, გრძელვადი-

ანი მოთხოვნები კლასიფიცირებულია შემდეგ ჯგუფებად: მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები, ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მოთხოვნები სანესდებო კაპიტალის შევსებაზე, გადავადებული საგადასახადო აქტივი და სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები. გრძელვადიანი მოთხოვნები აღირიცხება 2300 ჯგუფის ანგარიშებში, როგორცაა:

- 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები;
- 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები;
- 2330 მოთხოვნები სანესდებო კაპიტალის შევსებაზე;
- 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი;
- 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები.

აღნიშნული ანგარიშები აქტიურია, დებეტში ჩაინერება გრძელვადიანი მოთხოვნების აღიარება, ზრდა, კრედიტში ვადის დაფარვა ან ჩამონერა.

განვიხილოთ გრძელვადიანი მოთხოვნების აღიარება-ასახვის წესი. გრძელვადიანი თამასუქების აღრიცხის წესი ზემოთ იყო განხილული. რაც შეეხება ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, იგი გრძელვადიანია, რადგან ფინანსური იჯარა ერთ წელზე მეტ ვადას გულისხმობს და ყოველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს უნდა მოხდეს ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნის მიმდინარე ნაწილის შესაბამის ანგარიშზე გადატანა.

მაგალითი. 1998 წლის 1 იანვარს იჯარით გაცემულია დაზგა. იჯაროს ვადა 4 წელია. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 10 % ია, საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 6340 ლარს, წლიური საიჯარო გადასახდელია 2000 ლარი.

დაზგის იჯარით გაცემა და მოთხოვნის აღიარება აისახება გატარებით:

| | | |
|---|------|------|
| დ | 2320 | 4974 |
| დ | 1470 | 1366 |
| კ | 2150 | 6340 |

| | | | | |
|--------------------------------|---|-------|------|------|
| საიჯარო გადასახდელის მიღებაზე: | დ | 1100, | 1200 | 2000 |
| | კ | 1470 | 1366 | |
| | კ | 8110 | 634 | |

მომდევნო წლის საიჯარო მოთხოვნის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში აისახება შემდეგი გატარებით: დ-1470 კ-2320.

მოთხოვნები სანესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებით მაშინ წარმოიშობა, თუ პარტნიორს სრული ოდენობით არ აქვს სანესდებო მოთხოვნა შესრულებული. თუ წესდებით არაა გათვალისწინებული სანესდებო მოთხოვნის შესრულების ვადა, იგი მიეკუთვნება გრძელვადიან მოთხოვნებს და აღირიცხება შემდეგი გატარებით: დ-2330 კ-5150, შემდგომ ამისგან მოხდება მიმდინარე წაწილის გამოყოფა და გატარდება: დ-1460 კ-2330.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა მაშინ, როდესაც ადგილი აქვს დროებით საგადასახადო სხვაობებს და იგი იწვევს სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის მეტი მოგების გადასახადის დარიცხვის აუცილებლობას, ვიდრე ფინანსური მოგებიდან ეკუთვნის.

მაგალითი. დავუშვათ, სანარმომ მიიღო მოგება 5000 ლარი. მოგების გადასახადის ნორმა 20 % და იგი შეადგენს 1000 ლარს. ძირითად საშუალებებზე ცვეთა დარიცხულია 400 ლარი, ხოლო საგადასახადო კოდექსით ეკუთვნის დარიცხვა 1000 ლარი. მაშინ გამოდის, რომ დასაბეგრი მოგება 5000 ლარი კი არაა $5000 + (400 - 100) = 5300$ და მოგების გადასახადი 1060 ლარია. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია აისახება გატარებით:

| | | | |
|---|------|----------------------------------|-------|
| დ | 9210 | მოგების გადასახადი | 1000; |
| დ | 2340 | გადავადებული საგადასახადო აქტივი | 60; |
| კ | 3310 | გადასახდელი მოგების გადასახადი | 1060. |

ვალდებულებების აღრიცხვა

- ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია
- ბრალვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა
- არაბრალვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

5.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია

ვალდებულება სანარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს სანარმოს ეკონომიკური რესურსების გასვლას. ვალდებულება არის სანარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებების უპირველესი დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ სანარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა. ვალდებულება წარმოიშვება ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში. მაგალითად, სანარმოს ვალდებულების წარმოშობა საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისათვის.

სანარმოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომავალში აქტივების შექმნის შესახებ თავისთავად არ წარმოშობს ვალდებულებას. როგორც წესი, ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივი მიღებულია. ვალდებულებების დაფარვა გულისხმობს სანარმოს ეკონომიკური რესურსების გასვლას მეწვე მხარის ინტერესების დაკმაყოფილების მიზნით. ვალდებულების დაფარვა ხდება სხვადასხვა გზით:

- ფულადი სახსრების გადახდით;
- სხვა აქტივების გადაცემით;
- მომსახურების განევით;
- ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით ან ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით;
- კრედიტორის მიერ მისაღებ თანხებზე უარის თქმით;

- კრედიტორობის უფლების კონფისკაციით.

წარსულში მომხდარი მოვლენის გამო სანარმოს აქვს დღევანდელი ვალდებულება, რომელიც მომავალში იქნება გადახდილი. მაგალითად, საქონლის შექმნა ან მომსახურების მიღება წარმოშობს ვალდებულებას, თუ კი არ ხდება გადახდა წინასწარ ან მინოდებისთანავე, ხოლო ბანკიდან სესხის მიღება წარმოშობს ვალდებულებას ამ სესხის დასაფარავად.

ვადების დაფარვის მიხედვით ვალდებულებები იყოფა გრძელვადიან და მოკლევადიან კრედიტორულ ვალდებულებებად. გრძელვადიანი ვალდებულება ივარება ერთ წელზე მეტი ვადის განმავლობაში. გრძელვადიანი ვალდებულებების ძირითადი ტიპებია:

- გრძელვადიანი თამასუქები;
- საიჯარო ვალდებულებები;
- გადასახდელი ობლიგაციები;
- გრძელვადიანი სესხები.

მოკლევადიანია შემდეგი ერთწლიანი ვალდებულებები:

- მოკლევადიანი თამასუქები;
- მინოდებით და განეული მომსახურებით წარმოშობილი კრედიტორული დავალიანება;
- გადასახდელი დივიდენდები;
- ხარჯებთან დაკავშირებული დარიცხული ვალდებულებები;
- გამოუმუშავებელი შემოსავალი;
- გადასახდელი გადასახადები;
- საგარანტიო ვალდებულებები;
- გადასახდელი ხელფასზე.

გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილის ვალდებულებების შეფასება ხდება რეალური საბაზრო ღირებულებით.

5.2. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

გრძელვადიან სასესხო ვალდებულებებს მიეკუთვნება გრძელვადიანი სესხი. სასესხო ვალდებულებების ძირითადი პრინციპებია სესხის მიღება გარკვეული ვადით და გარკვეული საპროცენტო

განაკვეთით. სესხის მიმღები იღებს ვალდებულებას, რაც დაფიქსირებულია სასესხო (სათამასუქო) გარიგებაში. მიღებულ სესხზე დასაბრუნებელი თანხა შედგება ორი ნაწილისაგან: ძირითადი თანხისა და პროცენტის თანხისაგან.

გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებების აღსარიცხავად გამოიყენება 4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებების ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები;
- 4120 გასანაღდებელი თამასუქები;
- 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე;
- 4140 გრძელვადიანი სესხები;
- 4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები.

ეს ანგარიშები პასუხისმგებელი ანგარიშებია, რომელთა კრედიტში ჩაინერება ვალდებულებების ზრდა, ხოლო კრედიტში შემცირება.

მაგალითი.

● **საწარმომ აიღო ბანკის სესხი 20000 ლარი 2 წლის ვადით, წლიური 10 %-ის განაკვეთით. ბუღალტრული გატარება იქნება შემდეგი სახის:**

1. დ-1110 კ-4140 20000;
2. დ-8210 კ-3410 2000.

მიმდინარე წელს საპროცენტო თანხის გადახდა უნდა გატარდეს: დ-3410 კ-1210.

გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი აისახება: დ-4140 კ-3230, ხოლო გადარიცხვა აისახება: დ-3230 კ-1210.

მომავალ წელს გადასახდელი იქნება ძირითადი თანხის დარჩენილი ნაწილი და საპროცენტო თანხა. ანალოგიურად აღირიცხება მოიჯარესთან ფინანსური იჯარით წარმოშობილი საიჯარო ვალდებულება.

- **საწარმომ იყიდა დანადგარი თამასუქით 5000 ლარად, ყოველწლიური საპროცენტო განაკვეთია 10 %. ძირითადი თანხა დაბრუნდება 2 წლის შემდეგ. ყოველი წლის ბოლოს უნდა მოხდეს შესაბამისი პროცენტის გადახდა. ასეთ შემთხვევაში:**

- დანადგარის მიღება და სათამაშო ვალდებულების წარმოშობა აისახება: დ-2100 კ-4120 5000.
- პირველ წელს გადასახდელი პროცენტი აისახება ხარჯად და მოხდება მისი გადახდა, რაც შეადგენს 500 ლარს (5000X10%): დ-8210 კ-3410 დ-3410 კ-1210.
- მეორე წელს გადახდილი უნდა იქნეს თამაშის ღირებულება და საპროცენტო თანხა: დ-8210 კ-3410 500; დ-4120 5000 დ-3410 500 კ-1210 5500.

5.3. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

მოკლევადიანი ვალდებულებების აღსარიცხავად გამოიყენება 3100 „მოკლევადიანი ვალდებულებები“ ჯგუფის შემდეგი ანგარიშები:

- 3110 მინოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები;
- 3120 მიღებული ავანსები;
- 3130 გადასახდელი ხელფასები;
- 3140 როიალტი;
- 3150 საკომისიო გადასახდელები;
- 3160 ვალდებულებები სანარმოს პერსონალის წინაშე;
- 3170 ვალდებულებები მეკავშირე სანარმოების წინაშე;
- 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები.

აღნიშნული ანგარიშები პასიური ანგარიშებია, რომელთა კრედიტში იწერება დავალიანების წარმოშობა, ხოლო დებეტში დავალიანების შემცირება ანუ გადახდა.

კრედიტორული დავალიანება წარმოიშობა მინოდებით და განუღი მომსახურებით, რომლის გადახდა განხორციელდება გარკვეული პერიოდის შემდეგ და აისახება გატარებით: დ-1600 კ-3110.

ჩვეულებრივ კრედიტორულ დავალიანებაზე პროცენტი არ ირიცხება, როდესაც მევალე გადააცილებს გადახდის ვადას, შესაძლოა კრედიტორული ვალდებულება შეთანხმებით იქცეს თამაშულად. ამ დროს მოვალე გადაუხდის კრედიტორს პროცენტს.

მაგალითი.

● **სანარმომ შეიძინა საქონელი 5000 ლარს დ-1600 კ-3110 5000.**

● **სანარმომ ვადაში დაფარა კრედიტორული დავალიანება 3000 ლარს, ხოლო დარჩენილ 2000 ლარზე შეთანხმდნენ 5 თვიან ვადავადებაზე, თვეში 10 % -იანი განაკვეთით. ეი. ჩვეულებრივი კრედიტორული ვალდებულება გადაიქცა სათამასუქო ვალდებულებად დ-3110 5000;**

კ-3111 2000;

კ-1210 3000;

საპროცენტო ვალის ასახვაზე გვექნება ყოველთვიურად გატარება:

დ-8210 კ-3410 2000;

5 თვის შემდეგ სანარმომ დაფარა ვალის ძირითადი ნაწილი:

დ-3111 2000;

დ-3410 200;

კ-1210 2200.

გამოუმუშავებელი შემოსავალი არის ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა კლიენტისაგან წინასწარ მიღებული ავანსებით. მიღებული ავანსი იქნება ვალდებულება გამოუმუშავებელი შემოსავლების სახით. ამ ვალდებულების დაფარვა მოხდება შემოსავლების გამოუმუშავების კვალობაზე. გამოუმუშავებელი შემოსავლების წარმოშობა აისახება გატარებით დ-1110, 1210 კ-3120, ყოველთვიურად აისახება შემოსავლების დარიცხვა, რაც გატარდება დ-3120 კ-8190.

ვალდებულება სანარმოს პერსონალის წინაშე გადასახდელი ხელფასით აისახება გატარებით: დ-7120, 7150, 7320, 7410 კ-3130.

ხელფასზე ინარმოება დარიცხვები, რითაც წარმოიშობა ვალდებულებები ბიუჯეტის, სოციალური დაზღვევის, დასაქმების ფონდის და სხვათა წინაშე.

საგადასახადო ვალდებულებები აისახება 3300 „**საგადასახადო ვალდებულებები**“ ჯგუფის შემდეგ ანგარიშებზე:

3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი;

3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი;

- 3330 გადასახდელი დღე;
- 3340 გადახდილი დღე;
- 3350 გადასახდელი აქციზი;
- 3360 გადახდილი აქციზი;
- 3370 სოციალური გადასახადი;
- 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები.

ხელფასიდან საშემოსავლო გადასახადის დაკავებით წარმოიშობა ვალდებულება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე, რაც აისახება გატარებით: დ-3130 კ-3320.

ასევე ხელფასიდან სოციალური დაზღვევის დაკავება აისახება გატარებით: დ-3130 კ-3370.

გადასახდელი გადასახადების დარიცხვა წარმოშობს საგადასახადო ვალდებულებებს. მოგების გადასახადის დარიცხვა მოხდება გატარებით: დ-5330 კ-3310, ქონების, სამეწარმეო და საგზაო გადასახადის დ-7465 საგადასახადო ხარჯი.

კ-3390 გადასახადი სამეწარმეო საქმიანობიდან.

კ-3380 გადასახადი საგზაო ფონდში.

კ-3390 ქონების გადასახადი.

დღგ და აქციზი გატარდება: დ-6110 კ-3330, 3360.

ჩასათვლელი დღგ აისახება: დ-3330 კ-3340.

წარმოებული ანარიცხები ხელფასზე:

სოციალური ანარიცხი დ-7130, 7160, 7330, 7415 კ-3370.

**სასაქონლო-მათერიალური
ფასეულობების აღრიცხვა**

- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობები, მათი კლასიფიკაცია, შეფასება და აღრიცხვის ამოცანები*
- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობების მიღების დოკუმენტაცია*
- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობების აღრიცხვა საწარმოსა და გულალტერიაში*
- *სანარმოო მარაგის მიღებისა და გაცემის სინთეზური აღრიცხვა*
- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები*
- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია*
- *სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობების გადაფასება და ზინაღსურ ანგარიშგებაში ასახვა*

6.1. სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობები, მათი კლასიფიკაცია, შეფასება და აღრიცხვის ამოცანები

წარმოების პროცესის ერთ-ერთი აუცილებელი ელემენტია მათერიალური აქტივები, რომლებიც წარმოების სფეროში მათერიალური მარაგის სახით ვლინდება. ამასთან, ისინი მუდმივად მონაწილეობენ წარმოების პროცესში, იცვლიან ნატურალურ ფორმას, მოიხმარებიან წარმოების ერთ ციკლში და თავიანთ ღირებულებას ერთბაშად გადასცემენ ახლადშექმნილ პროდუქციას. იმის გამო, რომ სასაქონლო-მათერიალური ფასეულობები დროის მოკლე მონაკვეთში ინარჩუნებენ თავის სახეს, აღრიცხვის მიზნით ისინი კლასიფიცირებულია, როგორც მიმდინარე აქტივები. სასაქონლო-

მატერიალური ფასეულობა აქტივის სახით აღირიცხება მანამ, სანამ ცნობილი არ გახდება მათთან დაკავშირებული შემოსავლების მიღება. შემოსავლის მიღების მომენტამდე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღირიცხება როგორც მარაგი, ამიტომ პრაქტიკაში მარაგი ხშირად ფასეულობის სინონიმად გამოიყენება.

წარმოების პროცესის უწყვეტობის აუცილებელი პირობაა მატერიალური აქტივების ნაწილის სანარმოო მარაგის ფორმით მუდმივი არსებობა. სამრეწველო სანარმოების მატერიალური მარაგის სტრუქტურა შედგება ნედლეულის, ძირითადი და დამხმარე მასალების, დაუმთავრებელი წარმოების და მზა პროდუქციისაგან. სავაჭრო სანარმოების შემოსავლის ძირითად წყაროს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალები წარმოადგენს. ამიტომ სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს მიეკუთვნება საქონელი. ბასს 18-ის მიხედვით, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების დანახარჯები, რომლის-განაც სანარმოს შემოსავლები ჯერ არ მიუღია.

მატერიალური მარაგი დამზადებული ნაწარმის მატერიალური სუბსტანციაა და თვითღირებულების უდიდეს ნაწილს შეადგენს. მატერიალური მარაგის ელემენტები განსხვავებულ ფუნქციას ასრულებენ წარმოების პროცესში. ზოგიერთი შედის დასამზადებელი პროდუქციის შემადგენლობაში და ქმნის მის ნევთობრივ საფუძველს, ზოგი კი მხოლოდ ხელს უწყობს დამზადების პროცესს. სანარმოში მატერიალური მარაგის აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის ერთ-ერთი წინაპირობაა მათი სწორი კლასიფიკაცია. იგი საჭიროა სანარმოო მარაგის ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის სწორად აგებისა და ანგარიშების შესადგენად.

ნედლეულს მიეკუთვნება შრომის საგნები, რომლებიც თავის მხრივ მომპოვებელი მრეწველობის და სოფლის მეურნეობის პროდუქციას წარმოადგენს. მაგალითად, მადანი, ნავთობი, მარცვალი, მატყლი და სხვა.

მასალები არის გადამმუშავებელი მრეწველობის ისეთი პროდუქცია, როგორცაა: ლითონი, ხე-ტყე, ნართი, ფქვილი და სხვა. ე.ი. ნევთიერი სახით არსებული პროდუქცია, რამაც გადამმუშავება გაიარა.

ნედლეულსა და მასალებს ყოფენ ორ მთავარ ჯგუფად: 1. ძირითად ნედლეულად და მასალებად; 2. დამხმარე მასალებად. დაყოფა პირობითია, რადგან სხვადასხვა საწარმოებისათვის ერთი და იმავე მასალას შეუძლია შეასრულოს სრულიად განსხვავებული როლი. მაგალითად, ბამბა, რომელიც ბამბის გადამამუშავებელი წარმოების პროდუქციაა, ნედლეულის როლს ასრულებს ბამბეულის ფაბრიკისათვის. ამიტომ, ნედლეული და მასალები პროდუქციის შექმნაში მათი როლის მხრივ შეიძლება ერთ საწარმოში მიეკუთვნოს ძირითადს და მეორეში დამხმარეს.

თუ მასალა განიცდის გარკვეულ დამუშავებას მოცემულ საწარმოში, მაგრამ ჯერ კიდევ არ გაუვლია საწარმოო პროცესის ყველა ფაზა, იგი მოცემული საწარმოსათვის წარმოადგენს ნახევარფაბრიკატს. ნახევარფაბრიკატი შეიძლება იყოს საკუთარი წარმოების ან ნაყიდი. წარმოების პროცესში თავისი როლითა და დანიშნულებით ნახევარფაბრიკატები არაფრით განსხვავდება ნედლეულისა და მასალებისაგან.

ნედლეულის, ძირითადი მასალებისა და ნახევარფაბრიკატების გარდა საწარმოები წარმოებისათვის მოიხმარენ ბევრ სხვა მასალას, რაც ასევე შედის დამზადებული პროდუქციის შემადგენლობაში და იწოდება დამხმარე მასალებად. მათ მიეკუთვნება სათბობი, ტარა და ტარის მასალები, სათადარიგო ნაწილები და სხვა.

დამხმარე მასალები ან მოიხმარება შრომის საშუალებების მიერ (საცხები და საპოხი მასალები მანქანების მიერ), ან უერთდება მასალებს და მოქმედებს შრომით ოპერაციაში.

სათბობი დამხმარე მასალების ნაირსახეობაა, მაგრამ თავისი განსაკუთრებული მნიშვნელობის გამო, იგი ცალკე აღირიცხება. მსგავსად დამხმარე მასალებისა, სათბობიც მოიხმარება შრომის საშუალებების მიერ ან უერთდება ძირითად მასალას ან გამოიყენება სამეურნეო დანიშნულებით. მაშასადამე, დანიშნულების მიხედვით სათბობი შეიძლება იყოს ტექნოლოგიური, ენერგეტიკული და სამეურნეო.

ტარა და ტარა-მასალები გამოიყენება პროდუქციის შესაფუთად. პროდუქციის სახეობის მიხედვით განსხვავებულია ტარის სახეც. ტარად ჩაითვლება მინის პლასტიკური და ლითონის ქალები,

კასრები, ყუთები და სხვა. ტაროს დასამზადებელი და მისი სარემონტო დეტალებია ყუთების ასანყოფილები, რკინის სალტე, საკარე ტყეჩი, ქერქისა და პოლიეთილენის საცობი, ფოლგა და სხვა.

არსებობს ერთჯერადი და მრავალჯერადი ბრუნვის ტარა. ერთჯერადი გამოყენების ტარის ღირებულება შედის პროდუქციის გასაცემ ფასში და განეკუთვნება მის ფაქტობრივ თვითღირებულებას. მრავალჯერადი გამოყენების ტარა ძირითადად დასაბრუნებელი ტარაა და მისი ღირებულება პროდუქციის გასაყიდ ფასში არ შეიტანება. შესაბამისად, არც მის ფაქტობრივ თვითღირებულებას მიეკუთვნება. არ არსებობს სამენარმოო საქმიანობის დარგი, რომელიც პროდუქციის მოხმარების ან რეალიზაციის ეტაპზე ტარას არ საჭიროებდეს. პროდუქციის ცუდი შეფუთვის შედეგია დიდი დანაკარგები. ტარის უკმარისობის შემთხვევაში ფერხდება პროდუქციის რეალიზაცია. ამიტომ დიდი მნიშვნელობა აქვს ტარის და ტარა-მასალების ზუსტ აღრიცხვას.

მატიერიალური მარაგების მოხმარება იწვევს ნარჩენების წარმოქმნას. ნარჩენების ერთი ნაწილის გამოყენება შეიძლება ხელმეორედ, ამიტომ უნდა აღირიცხოს განცალკევებულად. ნარჩენები შეიძლება გამოყენებულ იქნას თვით წარმოებაში, როგორც ნედლეული დამხმარე წარმოებისათვის ან გაიყიდოს გარეთ. ნარჩენების ნაწილი გამოუსადეგარია, ამიტომ არ ხდება მათი შემოსავალში აღება.

სათადარიგო ნაწილებს მიეკუთვნება ძირითადი საქმიანობისათვის შექმნილი ან დამზადებული ისეთი საგნები, რომლებიც გამოიყენება მოწყობილობის და მანქანების შესაკეთებლად, გაცვეთილი ნაწილების გამოსაცვლელად და სხვა.

მზა პროდუქცია არის ნაწარმი, რომელიც წარმოებულია მოცემულ სანარმოში, განვლო დამუშავების ყველა სტადია, აკმაყოფილებს მისდამი ნაყენებულ ტექნიკურ პირობას და გამზადებულია გასაყიდად.

საქონელია აგრეთვე გასაყიდად ნაყიდი პროდუქცია.

დაუმთავრებელი წარმოება მოიცავს, როგორც ნახევარფაბრიკატებს, რომლებიც ექვემდებარება შემდგომ გადამუშავებას,

ასევე მასალა-ნედლეულსაც, რომელსაც ბოლომდე არ გაუვლია წარმოების ყველა სტადია.

სანარმოო მარკეტინგის გეგმის შესადგენად და ანალიზური აღრიცხვის სწორად აგებისათვის საჭიროა დეტალური ინფორმაცია მატერიალური ფასეულობების სახეობისა და ხარისხის შესახებ. მასალების კლასიფიკაცია ყველა ნიშნის მიხედვით ფორმდება მათი ამომწურავი ნომენკლატურის დამუშავების გზით, რომელიც წარმოადგენს სანარმოო მოსახმარებელი მასალების სისტემატიზებულ ნუსხას. ამ ნუსხაში მასალის თითოეულ დასახელებას, ზომასა და ხარისხს მიეკუთვნება ნომენკლატურის ნომერი (შიფრი). ზოგჯერ ზომით მიახლოებულ მასალებს აერთიანებენ ერთნომენკლატურულ ნომერში. ნომენკლატურული ნომრები იწერება ყველა შემოსავლისა და გასავლის საბუთში და მასალების აღრიცხვის რეგისტრებში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესები დადგენილია ბასს 2-ის მიხედვით. ბასს-ის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ისეთი აქტივებია, რომლებიც:

- გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- მონაწილეობს წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალის სახით და განკუთვნილია სანარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

აქტივი, რომელიც თავისი ძირითადი დანიშნულებით გრძელვადიანია, მაგრამ შეძენილია გასაყიდად, მაგალითად, მიწა, შენობა, სატრანსპორტო საშუალება და სხვა წარმოადგენს საქონელს შეესაბამება სასაქონლო-მატერიალურ მარაგს (და არა ძირითად საშუალებას).

ბუღალტრულ აღრიცხვაში დიდი მნიშვნელობა ენიჭება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასებას. შეფასების დროს მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული შეფასების მიზანი. კერძოდ, შეფასება ხდება ბალანსში ასახვის მიზნით, თუ მიმდინარე აღრიცხვისათვის. ბალანსის შედგენისათვის სასაქონლო-მატერიალურ

ფასეულობათა შეფასებასთან დაკავშირებით ბასს 2-ის მე-6 პუნქტი განმარტავს: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება მოიცავს: მათი შეძენის, კონვერსიის (გადამუშავების) ხარჯებს, აგრეთვე საიმპორტო, საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს, რომელიც უკან დაბრუნებას არ ექვემდებარება, სატრანსპორტო დამზადების ხარჯებს და საერთოდ იმ დანახარჯებს, რაც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალების და მომსახურების შეძენასთან.

მაგალითი.

დაეუშვათ, მასალების შეძენასთან დაკავშირებით სანარმომ უნდა გადაიხადოს 8000 ლარი, მასალის ტრანსპორტირებისათვის 1000 ლარი, მ.შ. დღგ 200 ლარი, მასალის განბაჟებისათვის გადაიხადა დღგ 1200 ლარი, საბაჟო გადასახადი 1000 ლარი, საბაჟო დეკლარაციების გაფორმებაში 40 ლარი, მ.შ. დღგ 10 ლარი და საბაჟო ტერმინალში მასალის განბაჟებამდე შენახვისათვის 160 ლარი, მ.შ. დღგ 30 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში მასალის შეძენის დანახარჯები ტოლი იქნება:

- შეძენის ფასი, რაც სანარმომ საზღვარგარეთელ მომწოდებელს უნდა გადაუხადოს 8000
- ტრანსპორტირების ხარჯი 800
- საბაჟო გადასახადი 1000
- გადასახდელი საბაჟო დეკლარაციის გაფორმებისათვის - 30
- საბაჟო ტერმინალის მომსახურების საფასური 130
- სულ მასალის შეძენის დანახარჯია 9960

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის დანახარჯებში არ ჩაირთვება ფასდათმობა და სხვა სავაჭრო დარიცხვები, ასევე კრედიტით შეძენისას კრედიტზე გადახდილი პროცენტი.

მაგალითი.

დაეუშვათ, სანარმომ შეიძინა 30000 ლარის მასალა შემდეგი პირობით: ღირებულების 20 დღეში გადახდისას მიიღებს 4%, ხოლო 40 დღეში გადახდისას 3% ფასდათმობას. სანარმომ ვალდებულება გაისტუმრა 20 დღის ვადაში, რისთვისაც აიღო კრედიტი 10000 ლარის ოდენობით ერთი თვით წლიური 24% სარგებლით. ამით სანარმომ მიიღო ფასდათმობა 1200 ლარი ($30000 \times 4\%$), მაგრამ გადაიხადა სესხის პროცენტი 200 ლარი ($10000 \times 24\% : 12$). თითქოს ჩანს, რომ მასალის შეძენაზე დაიხარჯა 29000 ლარი ($30000 - 1200 + 200$), სინამდვილეში მასალა შეფასდება სანყის, მიმწოდებელზე გადასახდელი თანხიდან ფასდათმობის გამოკლებით და შეძენის ღირებულება ტოლი იქნება 28800 ლარს ($30000 - 1200$).

შეძენის დანახარჯებში უნდა ჩაირთოს უცხოური ვალუტით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენასთან დაკავშირებული სავალუტო კურსთა შორის სხვაობა, თუ ადგილი აქვს ვალუტის ძლიერ დეველვაციას ან გაუფასურებას, რის წინააღმდეგაც არ არსებობს პრაქტიკული შეჯირების მეთოდი და რაც გავლენას ახდენს ახლად შეძენილ მარაგებზე არსებულ დაუფარავ ვალდებულებებზე, როცა ანგარიშები მათზე გამოწერილია უცხოურ ვალუტაში.

მაგალითი.

სანარმომ 1999 წლის დეკემბერში შეიძინა იმპორტული საქონელი სანარმომში მოტანის პირობით. სულ შეძენილია 1000 ცალი, 1 ცალის ფასია 5 აშშ დოლარი. 1 აშშ დოლარის კურსი 1.70 ლარი. საქონლის ღირებულება უნდა გადახდულიყო მიწოდებიდან 20 დღეში. სანარმომ ვერ შესძლო ვალის დროზე გადახდა და ლარის კურსი მკვეთრად გაუარესდა და ვალის გადახდისას 1 აშშ დოლარის კურსი 2 ლარს შეადგენდა. საქონლის შეძენის ღირებულება მიწოდების მომენტში ტოლი იქნება ($5 \times 1,70 \times 1000$) - 8500 ლარის და ვალის გადახდის მომენტში ($5 \times 2 \times 1000$) 10000 ლარის.

ჩვენი მონაცემებით, რადგან ლარის ინფლაცია ძლიერთა და მის შესაბამისად საკურსო სხვაობა დიდია, ამიტომ 1500 ლარი (საკურსო

სხვაობა) უნდა ჩაირთოს საქონლის ღირებულებაში და იგი ტოლი იქნება 10000 ლარს (8500+1500).

კონვენსიის (გადამუშავების) ხარჯები მოიცავს იმ დანახარჯებს, რაც უშუალოდ დაკავშირებულია პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან. მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები, დახარჯული პირდაპირი მასალის ღირებულება. ისინი მოიცავს აგრეთვე გასანაწილებელ მუდმივ და ცვალებად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც განეულება ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის პროცესში. მუდმივი სანარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი სანარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში შეფარდებით უცვლელი რჩება. ესენია: ამორტიზაციის ანარიცხები, სანარმოო შენობებისა და მონყობილობების ექსპლოატაციის ხარჯები, მმართველობითი და ადმინისტრაციის შენახვის ხარჯები და სხვა.

ცვალებადი სანარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი სანარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად.

მუდმივი სანარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კონვენსიის დანახარჯებზე ხდება საშუალო სანარმოო სიმძლავრის მიხედვით.

ცვალებადი სანარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის ერთეულზე ხდება სანარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.

მაგალითი.

დაეუშვათ, სანარმოოში გამოშვებულია 200 ცალი მაცივარი, რომლის თვითღირებულების დასადგენად გამოყენებულია დანახარჯები:

პირდაპირი დანახარჯები

| | |
|-----------------------------|-------|
| პირდაპირი ხელფასი | 40000 |
| დანარიცხი პირდაპირ ხელფასზე | 12400 |
| ძირითადი მასალები | 21000 |

| | |
|--|-------|
| <i>მუდმივი სანარმოო ზედნადები ხარჯები (მიკუთვნებული განაწილებით)</i> | |
| სანარმოს შენობებისა და მოწყობილობების ცვეთა | 600 |
| მოწყობილობის ექსპლოატაციის დანახარჯი | 800 |
| ნარმოების მართვის დანახარჯი | 300 |
| <i>ცვალებადი სანარმოო ზედნადები ხარჯები (მიკუთვნებული განაწილებით)</i> | |
| დამხმარე მუშების ხელფასი | 400 |
| დანარცხი დამხმარე მუშების ხელფასზე | 124 |
| დამხმარე მასალები | 200 |
| პროდუქციის თვითღირებულება | 75824 |

სხვა დანახარჯები ბასს 2-ის 13 მუხლით, მაშინ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში, თუ იგი არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისა და მათი სათანადო მდგომარეობაში მოყვანის დანახარჯები. მაგალითად, მიზანშეწონილია, რომ არასანარმოო ზედნადები ხარჯები ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯები ჩაირთოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში.

ბასს 2-ის 14 პუნქტში მოცემულია ისეთი დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში. მათი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა ისინი იყო განეული. ესენია:

- ნედლეულისა და მასალების დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა სანარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გამოქვეითვით, რომლებიც აუცილებელია სანარმოო პროცესის წინა სტადიისათვის;
- ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომელიც არ არის დაკავშირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან.

ზოგიერთი გამონაკლისის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება აგრეთვე ნასესხებ

საშუალებებთან დაკავშირებული დანახარჯებიც. ეს პრობები აღწერილია, როგორც დასაშვები ალტერნატიული მეთოდი 23-ე ბასს-ში „სესხით სარგებლობის დანახარჯები“.

მომსახურების სფეროს სანარმოთა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება ბასს 2-ის მე-16 პუნქტის მიხედვით, ძირითადად შედგება იმ პერსონალის შრომითი დანახარჯებისაგან, რომლებიც დაკავებულნი არიან უშუალოდ მომსახურების განეით. აგრეთვე საშუალო მმართველობითი პერსონალის (კონტროლიორები) შრომითი დანახარჯებისა და მასთან დაკავშირებული ზედნადები ხარჯებისაგან. საერთო ადმინისტრაციული პერსონალისა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული სხვა სახის დანახარჯები არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში. მათი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა ისინი იყო განეული.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ნორმატიულ და საცალო ფასთა მეთოდი, რომელიც მიახლოებითი თვითღირებულების განსაზღვრის საშუალებას იძლევა. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და სანარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები. ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს თანამედროვე პრობების გათვალისწინებით (ბასს 2, პუნქტი 17).

საცალო ფასების მეთოდი უფრო ხშირად გამოიყენება საცალო ვაჭრობაში, ვინაიდან აქ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შედგება სწრაფად ცვალებადი, მრავალი დასახელებისა და ასორტიმენტის საქონლისაგან და მათი თვითღირებულების გაანგარიშების დროს სხვა მეთოდების გამოყენება მეტწილ შემთხვევაში არაპრაქტიკულია. მოცემული მეთოდის გამოყენებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად გასაყიდი ფასებით შეფასებულ სასაქონლო მარაგის საერთო ღირებულებას აკლდება მთლიანი მოგების შესაბამისი პროცენტი.

მაგალითი.

დაუშვათ, საცალო ვაჭრობის მარკეტმა, რომლის მატერიალური მარაგის სანყისი ნაშთია 250000 ლარის საქონელი, საანგარიშგებო პერიოდში შეიძინა 500000 ლარის საქონელი და მას ყიდის 20% ფასდანამატით. ნავაჭრის სახით ამოგებულია 800000 ლარი. წლის ბოლოს ინვენტარიზაციის გზით დადგენილია საქონლის ნაშთის ღირებულება, რომელიც გასაყიდი ფასებით შეადგენს 100000 ლარს. უნდა დადგინდეს ნაშთად დარჩენილი და გაყიდული საქონლის თვითღირებულება.

ჩვენ მონაცემების მიხედვით, ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება იქნება 80000 (100000 - 20000) ლარი, ხოლო რეალიზებულის 640000 (800000 - 160000) ლარი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ბუღალტრულ აღრიცხვას წაეყენება შემდეგი მოთხოვნები:

- აღრიცხვის მონაცემები უნდა იყოს მარტივი და გასაგები, დროული, ზუსტი და სრული;
- აღრიცხვაში უნდა გამოვლინდეს მონაცემები, რომლებიც დაკავშირებულია მასალების მიღებასა, შენახვასა და ხარჯვასთან.

ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, სანარმოო მარაგის ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე დგას შემდეგი ამოცანები:

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დაცვა, მათი შენახვის ადგილებზე და დამუშავების ყველა სტადიაზე;
- წარმოების უწყვეტობისათვის საჭიროა მატერიალური მარაგის ნორმის დაცვა თითოეული სახეობის მიხედვით;
- მასალების ეკონომიური და მიზანშეწონილი გამოყენება, ხარჯვის ნორმების შემცირება;
- კონტროლის განხორციელება მასალების დროულ მიღებაზე და გაცემაზე, აგრეთვე წარმოებიდან ნარჩენების დაბრუნებაზე;
- შექმნილი მატერიალური მარაგების თვითღირებულების ზუსტი გაანგარიშება, სატრანსპორტო დამზადების ხარჯების თავმოყრა და მათი განაწილება;

- მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის ყველა ოპერაციის სწორი დოკუმენტაცია;
- მასალების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგების დროული შედგენა და წარდგენა დანიშნულებისამებრ.

6.2. სასაქონლო-მატიერიალური ფასეულობების მიღების დოკუმენტაცია

პროდუქციის გამოშვება დამოკიდებულია მასალების დროულ მომარაგების, მათი შენახვისა და ხარჯვის სისტემაზე. საწარმოს ყოველთვის აქვს გარკვეული მარაგი ნორმატივით დადგენილი მინიმუმის ფარგლებში. საწარმოს მასალებით დროულ მომარაგებაზე კონტროლს ახორციელებს მარკეტინგის განყოფილება, რომელიც აფორმებს ხელშეკრულებას მიმწოდებელ ორგანიზაციასთან ან საშუამავლო ფორმებთან ბროკერებთან. ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია ორმხრივი უფლებები და ვალდებულებები, რომელიც მიწოდებასა და განაღდებას მოიცავს. თანახმად ხელშეკრულებისა, მიმწოდებელი კისრულობს ვალდებულებას მიაწოდოს მყიდველს დასახელებული ფასეულობა დაწესებულ ვადებში დათქმული რაოდენობით. ამავე დროს მას უფლება აქვს მოითხოვოს მყიდველისაგან ამ ფასეულობის ღირებულება. მყიდველი თავის მხრივ ვალდებულია აუნაზღაუროს მიმწოდებელს გაგზავნილი საქონლის ღირებულება დაწესებულ ვადაში.

ცალკე უნდა გამოვეყნოთ სატრანსპორტო ხარჯების ანაზღაურების საკითხი. ეს ხარჯები, თანახმად მხარეთა ურთიერთშეთანხმებისა, შეიძლება აანაზღაუროს ან მყიდველმა, ან მიმწოდებელმა, ან კიდევ ნაწილი ერთმა და ნაწილი მეორემ. ხელშეკრულება უნდა ითვალისწინებდეს სანქციებს ხელშეკრულების დამრღვევ პირთა მიმართ. იგი ივსება ორ ცალად და თითო ეგზემპლარი ინახება მხარეებთან და წარმოადგენს ხელშეკრულების შესრულების კონტროლის საშუალებას.

ხელშეკრულების საფუძველზე მიმწოდებელი მყიდველს უგზავნის მასალებს, რაზედაც წერს საანგარიშსწორებო დოკუმენტებს.

მიღებული დოკუმენტები სანარმოში გადაეცემა მარკეტინგის განყოფილებას, რომელიც ამონებს დოკუმენტის მონაცემების შესატყვი-სობას ხელშეკრულებასთან.

მარკეტინგის განყოფილება (ან ბუღალტერია) ანარმოებს ტვირთის მიღების აღრიცხვის ყურნალს, რომელშიც რეგისტრირდება შემოსული დოკუმენტების ნომერი და სხვა ინფორმაცია.

სანარმო მატერიალურ მარაგს იღებს რკინიგზის სადგურში, მიმწოდებლის სანყოფნაში, ან უშუალოდ სანარმოში. ადგილობრივი და სხვა გარეშე მიმწოდებლებისაგან მასალების მისაღებად სანარმო გზაუნის თავის ნარმომადგენელს (ექსპედიტორს), რომელსაც ეძლევა მინდობილობა. მინდობილობის გაცემის საფუძველია ხელშეკრულება, შეკვეთა ან სხვა დოკუმენტი. მინდობილობა ინერება ერთ ცალად ბუღალტერიის მიერ მიღების ხელმოწერით. მინდობილობის გაცემის და მიღების შესახებ მონაცემები ფიქსირდება მინდობილობის ყუაზე და გატარდება მინდობილობის სარეგისტრაციო ყურნალში. ყურნალი ზონარგაყოლი და დალუქული უნდა იყოს. მინდობილობის მოქმედების ვადაა არა უმეტეს 15 დღისა. დასაშვებია მინდობილობის გაცემა მთელი კალენდარული თვით. მატერიალური ფასეულობის სისტემატური მიღებისაა აღნიშნულის ვადა შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს ერთი კვარტლისა.

მინდობილობის აპლები ვალდებულია სანარმოო მარაგის მიღებიდან არა უგვიანეს მეორე დღისა ნარადგინოს დოკუმენტები სანარმოს ბუღალტერიაში დავალების შესრულების შესახებ. გამოუყენებელი მინდობილობები, მოქმედების ვადის გასვლის შემდეგ, უნდა ჩაბარდეს მის გამცემ ბუღალტერიას გასაუქმებლად. აღსანიშნავია, რომ ახალი მინდობილობა არ გაიცემა იმ პირებზე, ვისაც წინა მინდობილობის ვადის გასვლისას მათი გამოყენების შესახებ ანგა-როში არ ჩაუბარებიათ.

თუ მასალის მიღების დროს გამოვლინდა პლომბის დარღვევის, ტარის დაზიანების და სხვა ფაქტები, რაც ეჭვქვეშ აყენებს სანარმოს სახელზე მიღებული ტვირთის ხელშეუხებლობას, ექსპედიტორი მოითხოვს ტვირთის ადგილზე შემონიშნებას.

დანაკლისის გამოვლენის, ტვირთის დაზიანების ან გაფუჭების შემთხვევაში სატრანსპორტო ორგანიზაცია ექსპედიტორის თან-

დასწრებით ადგენს კომერციულ აქტს სატრანსპორტო ორგანიზაციის მიმართ პრეტენზიის წარსადგენად მასალების ღირებულების ანაზღაურების მიზნით, ხოლო თუ დანაკლისი ან გაფუჭება გამოწვეულია მიმწოდებლის მიზეზით, დგება სათანადო აქტი, რაც საფუძვლად ედება მიმწოდებლისადმი პრეტენზიის წარდგენას.

ექსპედიტორი მასალებს აბარებს საწყობის გამგეს ან მეკუჭნავეს, სადაც მიღებული მასალები უნდა შემოწმდეს რაოდენობრივად, ხარისხობრივად და სხვა პარამეტრები. საჭიროების შემთხვევაში ხდება ლაბორატორიულ შემოწმებაც. თუ საწარმოს საწყობში მასალების მიღებისას აღმოჩნდა სხვაობა მიღებულ და დოკუმენტებში აღნიშნულ სიდიდეებს შორის, მაშინ ფორმდება მასალების მიღების აქტი. ეს აქტი გამოიყენება აგრეთვე უდოკუმენტოდ შემოსული მატერიალური ფასეულობის შემოსავალში ასაღებად. აქტს ადგენს მასალების მიმღები კომისია, რომელშიც უნდა მონაწილეობდეს მიმწოდებლის ან ნეიტრალური ორგანიზაციის წარმომადგენელი, საწყობის გამგე და მარკეტინგის წარმომადგენელი. კომისიას ნიშნავს საწარმოს ხელმძღვანელი.

აქტში იწერება ფაქტობრივად მიღებული მასალების რაოდენობა და ხარისხი, აგრეთვე მიმწოდებლის დოკუმენტების მონაცემები და მათ შორის სხვაობა (ზედმეტობა, დანაკლისი, ნუნ, მსხვრევა და სხვა), რაც გამოვლინდა საწყობში მასალების მიღების დროს. აქტი დგება ორ ცალად. ერთი გადაეცემა ბუღალტერიას და ერთი მარკეტინგის განყოფილებას პრეტენზიის წარსადგენად. თუ აქტი შედგა, შემოსავლის ორდერი აღარ გამოიწერება. სრული შესაბამისობის შემთხვევაში მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი გამონერს მასალების შემოსავლის ორდერს, რომელიც შეიძლება იყოს ერთსტრიქონიანი და მრავალსტრიქონიანი.

საწარმოში პირველადი დოკუმენტების შემცირების მიზნით შესაძლებელია მიღებული მასალების გაფორმება ახალი დოკუმენტაციის გაფორმების გარეშე. მაშინ უშუალოდ მიმწოდებლის დოკუმენტზე დაისმება შემოსავლის ორდერის ძირითადი რეკვიზიტებიანი სპეციალური შტამპი და სათანადოდ შეივსება.

მიმწოდებლის საწყობიდან ავტოტრანსპორტით მასალების მო-

ჭანსას, გამოინერება სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედნადები 4 ეგზემპლარად, რომელიც განანიღდება დანიშნულებისამებრ.

მასალები სანყობში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით: დამხმარე სანარმოს მიერ, შიდა გადაადგილებით, ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციით, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ზედმეტობით და სხვა. ამგვარად მიღებული მატერიალური ფასეულობანი შემოსავალში აიღება ზედნადებით. პირველადი აღრიცხვის ეს ფორმა გამოიყენება სანარმოს შიგნით მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის აღსარიცხავად. ზედნადები გამოინერება 2 ცალად. ერთი გამოიყენება ჩამბარებელი სანყობის ფასეულობის ჩამონერის საფუძვლად, ხოლო მეორე მიმღები სანყობის მატერიალური ფასეულობის მიღების ოპერატიული აღრიცხვისათვის.

სანარმოში დამზადებული მზა პროდუქცია ბარდება სანყობს ან უშუალოდ გაიცემა სარეალიზაციოდ, ამიტომ შემოსავალში აღების წესს ნარმოების ხასიათი განსაზღვრავს. როდესაც მზა პროდუქცია შედის სანყობში, ფორმდება ჩაბარების ზედდებული, რომელსაც ჩამბარებელი გამონერს ორ ეგზემპლარად. ზედდებულის ერთი ეგზემპლარი მზა პროდუქციასთან ერთად ბარდება მიმღები სანყობის გამგეს. ზედდებულის ძირითადი რეკვიზიტებია: ნომერი, თარიღი, ჩამბარებელი საამქრო, მიმღები სანყობი, ვისი მეშვეობით ბარდება, ნომენკლატურული ნომერი, მზა პროდუქციის დასახელება, ზომის ერთეული და ჩაბარებული პროდუქციის რაოდენობა. დოკუმენტს ხელს აწერს საამქროს უფროსი, კონტროლიორი და სანყობის გამგე. ზედდებულის ნაცვლად დასაშვებია პროდუქციის ჩაბარების კრებითი უწყისების გამოყენება.

სანყობის გამგე, რომელიც მზა პროდუქციის შემოსავალ-გასავლის დოკუმენტებს ატარებს პროდუქციის რაოდენობრივი აღრიცხვის ბარათებში, ვალდებულია პირველადი ინფორმაციის მასალები სპეციალური საბუთების ჩაბარების რეესტრით ჩააბაროს ბუღალტერიას. საჭიროების შემთხვევაში, თანახმად დოკუმენტების მონაცემებისა, ბარათები გასწორდება და ამის შემდეგ დოკუმენტებში მოცემული რაოდენობრივი მონაცემები აისახება თანხებში და შედგება მზა პროდუქციის გამოშვების უწყისი. იგი კრებითი დოკუმენტია, რომელშიც შეაქვთ გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობა

გამოშვების თარიღისა და გამოშვებული პროდუქციის სახეების მიხედვით. ამ დოკუმენტით წარმოებს პროდუქციის გამოშვებაზე ოპერატიული კონტროლი და გამოვლინდება პროდუქციის სახეების მიხედვით გეგმური თვითღირებულებიდან გადახრა. გასავლის პრველადი საბუთების რეგისტრაცია წარმოებს „მზა პროდუქციის მოძრაობისა და რეალიზაციის უწყისში“.

მზა პროდუქციის გამოშვების უწყისი გამოიყენება იქ, სადაც პროდუქციის ნომენკლატურა მცირეა და წარმოების სპეციფიკა განსაზღვრავს უწყისის აგებულებას. მზა პროდუქციის მოძრაობისა და რეალიზაციის უწყისში გადავა მზა პროდუქციის გამოშვების უწყისის ჯამობრივი მონაცემები გადახრის საშუალო პროცენტის გამოსაანგარიშებლად, რათა მყიდველებისათვის გაგზავნილი პროდუქცია დაყვანილ იქნეს ფაქტურ თვითღირებულებამდე. გარდა ამისა უწყისში ტარდება თვის განმავლობაში მყიდველებისათვის გაგზავნილი პროდუქციის რაოდენობა მათი სახეების მიხედვით და მყიდველების მიერ ასანაზღაურებელი თანხა.

6.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა სანაწობსა და გულალტერიაში

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვის ერთ-ერთი პირობაა სასანაწობო მეურნეობის კარგად მონაწილეობა. მასალების შენახვის, დაცვის, გაცემის და კონტროლის სწორი ორგანიზაცია მოითხოვს საჭირო სასანაწობო სათავსოს. სანარმომში შეიძლება იყოს შემდეგი საწარმოები: ძირითადი და დამხმარე მასალების, სხვადასხვა მასალების, სათბობის, სათადარიგო ნაწილების, მზა პროდუქციის და ა.შ. გარდა საწარმოებისა, სანარმოს სტრუქტურულ ქვედანაყოფში შეიძლება იყოს საკუჭნაოები.

სანარმოს ტერიტორიაზე საწარმოები უნდა განლაგდეს, რათა ადვილი იყოს შემოსული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიღება და გაცემა. სასანაწობო მეურნეობის კარგად მონაწილეობისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს ისეთ პირობებს, რაც უზრუნველყოფს მატერიალური მარაგების ხარისხის და თვისე-

ბის შენარჩუნებას, დანაკარგების აღმოფხვრასა და დაცვას დატაცებისაგან, გაფლანგვისაგან და განიავებისაგან. სანყობი უზრუნველყოფილი უნდა იყოს საზომი ტარით და საზომ-სანონი ხელსაწყობით.

სანყობებში მატერიალური ფასეულობები უნდა განლაგდეს სექციების, ხოლო შიგნით ჯგუფების, ნომენკლატურის ნომრის, ხარისხის და სხვა ნიშნის მიხედვით, რაც უზრუნველყოფს მათ სწრაფ გაცემას, ნატურალურ შემონიშნებას, ინვენტარიზაციას და სხვა. მასალების დასაწყობ თაროებს მიემაგრება მატერიალური იარლიყი, რომელზედაც აღნიშნება მასალების დასახელება, მარაგის ნორმა, ზომის ერთეული, ნომენკლატურის ნომერი, ფასი და სხვა.

სანყობებში მატერიალური მარაგის რაოდენობრივ-ხარისხოვრივი აღრიცხვა საჭიროა მარკეტინგის განყოფილების გეგმის შესადგენად, მასალების ნაშთების, ზენორმატიული მარაგების, აგრეთვე მენარმის საკუთრების დაცვის კონტროლისათვის.

სანარმოს სანყობში მარაგების მოძრაობის აღრიცხვა წარმოებს ნატურალური მაჩვენებლებით, ნომენკლატურის ნომრის ქრილში შემდეგი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე: შემოსავლების ორდერების, ლიმიტური ბარათების, მასალების გარეთ გაცემისა და მზა პროდუქციის ჩაბარების ზედდებულების, მზა პროდუქციის ჩაბარების მაგროცებელი უწყისების, პროდუქციის გაგზავნის სპეციალური ზედდებულების და სხვა. დასახელებული პირველადი დოკუმენტები გამოიყენება მატერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვისათვის სასაწყობო აღრიცხვის ბარათებში ჩასაწერად.

მზა პროდუქცია განსხვავდება მასალებისაგან და ეს განსხვავება განაპირობებს აღრიცხვის ზოგიერთ თავისებურებას. მათ შორის მთავარია გაცილებით მეტი სიფრთხილით მოვეყრათ მზა პროდუქციას, რადგან გაუფრთხილებლობას შეიძლება მოჰყვეს პროდუქციის გამოუსწორებელი ნუნი, ამიტომ სანყობის გამგე ვალდებულია მზა პროდუქცია სანყობში განალაგოს მოხერხებულად, საიმედო დაცვისა და სანყობიდან მისი გატანის გაადვილების მიზნით. მზა პროდუქციის სარეალიზაციოდ გაცემის დაჩქარებას დიდი მნიშვნელობა აქვს მომწოდებლების და მყიდველებისათვის. სანარმოს ხელშეკრულება მყიდველებთან ითვალისწინებს მონოდების

ვადებს, პირობებს, ანგარიშსწორების ფორმებს და სხვა, რომელთა დარღვევის შემთხვევებში გათვალისწინებულია სხვადასხვა სახის სანქციები ჯარიმების, საურავების სახით, ეს კი სანარმოს უყაირათო ხარჯებს (ზარალს) ზრდის.

მზა პროდუქცია სარეალიზაციოდ საამქროდან ან უშუალოდ მზა პროდუქციის მოედნიდან გაიცემა. ასეთი პროდუქციის მიმღებისა და მყიდველებისათვის ჩაბარება ფორმდება მიღება-ჩაბარების აქტით. ამ შემთხვევაში გამგზავნ საამქროს ეკისრება პასუხისმგებლობა პროდუქციის მატერიალური ფასეულობის დაცვაზე და მათი მოძრაობის ოპერატიულ აღრიცხვაზე. დანარჩენ შემთხვევებში მზა პროდუქციის სანყობის გამგე ითვლება მატერიალურ პასუხისმგებელ პირად, რომელსაც მატერიალურ პასუხისმგებლობასთან ერთად ეკისრება პროდუქციის ანალიზური აღრიცხვის წარმოებაც.

სანარმოს ბუღალტერია (მატერიალური ფასეულობის სექტორის ბუღალტერი) მატერიალური ფასეულობის თითოეულ ნომენკლატურის ნომერზე ჩანერს ფასეულობის დასახელებას, ნომენკლატურ ნომერს, ზომას, მარკას, ფასს და გადასცემს სანყობის გამგეს სპეციალურ ჟურნალში ხელმოწერის შემდეგ.

სანყობში მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი ბარათებს განალაგებს კართოტეკაში ნომენკლატურული ნომრის მიხედვით, აგრეთვე მატერიალური ფასეულობების ჯგუფებისა და ქვეჯგუფების მითითებით. სასანყობო აღრიცხვის ბარათში თავდაპირველად იწერება თვის ან წლის დასაწყისში არსებული ნაშთი და ითვლება პირველ ჩანანერად, ხოლო თუ ნაშთი არ არსებობს, მაშინ პირველი იქნება მიღება-შემოსავლის საბუთის საფუძველზე გაკეთებული ჩანანერი. დღემდე პრაქტიკაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად წარმატებით გამოიყენებოდა როგორც ბარათები, ისე დავთრები, ჟურნალები, ბრუნვითი და სალდოს უწყისები. მათი ფორმა და შინაარსი სავსებით აკმაყოფილებდა არსებულ მოთხოვნებს, მაგრამ დღევანდელ პირობებში მათი გამოყენება შეზღუდულია, იმის გამო, რომ მოუხერხებელია ფასების დაფიქსირება, ამიტომ აუცილებელია ისეთი ბარათების გამოყენება, სადაც დაფიქსირდება რაოდენობა, ფასი და თანხა, როგორც ნაშთზე, ისე მიღებაზე და გასავალზე. ყოველი ოპერაცი-

ის შემდეგ შემოსავლის პირველადი დოკუმენტის საფუძველზე კეთდება ჩანაწერი „შემოსავლის“ სვეტში. ბარათებში ინერება თარიღი, დოკუმენტის ნომერი, დასახელება, ვისგან არის მიღებული, გაცემა და გამოითვლება ახალი ნაშთი.

მატერიალური ფასეულობების დაცვა დამოკიდებულია მატერიალურად პასუხისმგებელ პირზე, ამიტომ დიდი მნიშვნელობა აქვს მის კეთილსინდისიერებას. აქედან გამომდინარე, მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთან უნდა ჭაფორმდეს ხელშეკრულება მატერიალური პასუხისმგებლობის შესახებ.

მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს ყოველწლიურად უნდა მიეცეს მორიგი შევსება ამ დროს უნდა მოხდეს ფასეულობათა გადაბარება, შედარებითი უწყისის შედგენა. გამოვლენილი გადახრა აისახოს აღრიცხვაში და ახალ პასუხისმგებელ პირთან გაფორმდეს ხელშეკრულება მატერიალურად პასუხისმგებლობის შესახებ.

მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი ვალდებულია დადგინდეს ვადაში პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე შეადგინოს მასალების შემოსავლისა და გასავლის დოკუმენტების რეესტრი ცალ-ცალკე, რომელშიც ნაჩვენებია თქნება დოკუმენტების რაოდენობა, მათი ნომერი და მასალების ჯგუფი. რეესტრი ივსება ორ ეგზემპლარად. ერთი რჩება სანაშობში, ხოლო მეორე თანდართული დოკუმენტებით გადაეცემა ბუღალტეროვს დასამუშაველად. სანაშობში მატერიალური ფასეულობის დოკუმენტების შევსების სისწორეს გულდასმით ამონიშებს ბუღალტერიის წარმომადგენელი და შემონიშნავს ადასტურებს თავისი ხელმოწერით სასანაშობო აღრიცხვის ბარათის „კონტროლის“ სვეტში, რის შედეგად ბარათი იძენს ბუღალტრული რეესტრის ძალას.

ბუღალტერმა უნდა ჩაატაროს სანაშობში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთების, განსაკუთრებით დეფიციტურის, თუ ძვირად ღირებულის შერჩევითი შემონიშნება. დარღვევის შესახებ შენიშვნები შეიტანება სანაშობის სპეციალურ ჟურნალში.

ყოველი თვის პირველი რიცხვის მდგომარეობით სანაშობის გამგეს ბარათებიდან ნაშთი გადააქვს მარაგების აღრიცხვის უწყისში. ამ უწყისს ბუღალტერია ხსნის თითოეულ სანაშობზე ერთი წლით.

საწყობის გამგე ან მეკუჭნავე საანგარიშო წლის დასრულების შემდეგ აბარებს მას ბუღალტერიას.

საწყობში და ბუღალტერიაში მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვა შეიძლება ვანარმოოთ ორი მეთოდით რაოდენობრივი (რაოდენობრივ-თანხობრივი) და ნაშთობრივი (ოპერატიულ-ბუღალტრული). რაოდენობრივ-თანხობრივი მეთოდის გამოყენების დროს ბუღალტერია პირველად დოკუმენტებს აჯგუფებს ოპერაციის სახეობის, მიღების წყაროების, გაცემის მიმართულებისა და მოკორექსონდენტო ანგარიშების მიხედვით. პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე ადგენს მატერიალური მარაგის შემოსავლის და გასავლის უწყისებს. შემდეგ ფასეულობათა ნომენკლატურის ნომრის მიხედვით ადგენს ბრუნვათა უწყისებს და მათ მონაცემებს თითოეული ნომენკლატურული ნომრის მიხედვით შეადარებს სასაწყობო აღრიცხვის შესაბამისი ბარათების ჩანაწერს.

ოპერატიულ-ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის არსი მარაგების ოპერატიული და ბუღალტრული აღრიცხვა გაერთიანებაა ერთ მთლიან სისტემად. ამ მეთოდის გამოყენებით მარტივდება მარაგების აღრიცხვა და კონტროლი მათი შენახვის ადგილებზე. ოპერატიულ-ბუღალტრული მეთოდის გამოყენება ემყარება შემდეგ ძირითად პრინციპებს:

- საწყობში სასაწყობო ბარათების დახმარებით აღრიცხვის ოპერატიულობას და ბუღალტრულ უტყუარობას;

- საწყობში მარაგების მოძრაობის ოპერაციების სწორ და დროულ დოკუმენტირებაზე ბუღალტერიის წარმომადგენლის სისტემატიურ კონტროლს;

- ბუღალტრებისათვის შემონემების უფლების მიცემას მარაგების ფაქტობრივი ნაშთების (ნატურით) მიმდინარე სასაწყობო აღრიცხვის მონაცემებთან შესატყვისობის თაობაზე;

- მარაგების მოძრაობის აღრიცხვა ბუღალტერიის მიერ მხოლოდ ფულად გამოხატულებაში სახელშეკრულებო ფასებით და ფაქტობრივი მარაგების ჯგუფებისა და მათი შენახვის ადგილის ჭრილში;

- სასაწყობო და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების სისტემური ურთიერთშეჯერება.

სანარმოს ბუღალტერიაში მატერიალური მარაგის აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ ფულად (თანხობრივ) გამოხატულებაში, სინთეზური ანგარიშების, სუბანგარიშების, საწყობების მიხედვით, რაც ააწყობს რაოდენობრივი აღრიცხვის სისწორის შემოწმებისა და გაკონტროლების საშუალებას იძლევა.

საწყობიდან რეესტრით მიღებული პირველადი დოკუმენტები ბუღალტერიაში განიხილება და ჯგუფდება მატერიალურ ფასეულობათა მიღების წყაროების მიხედვით, დანახარჯების მიმართულების და მოკორესპონდენტო ანგარიშების მიხედვით. ყველა პირველადი დოკუმენტი უნდა დაინიხროს. თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაცემა უშუალოდ სასაწყობო აღრიცხვის ბარათებით წარმოებს, მაშინ გასავლის საერთო რაოდენობა დაინიხრება უშუალოდ სასაწყობო აღრიცხვის ბარათებზე. მატერიალური ფასეულობის ფულად გამოხატულებაში აღსარიცხავად ბუღალტერია ანარმოებს მაგროვებელ უწყისებს თითოეული საწყობისათვის ცალ-ცალკე შემოსავალზე და გასავალზე სინთეზური ანგარიშების მიხედვით. ჩანაწერები მაგროვებელ უწყისში კეთდება პირველადი დოკუმენტების რეესტრებით ჩაბარების შესაბამისად, რომელთა ჯამობრივი მონაცემები ჩაინერება სააღრიცხვო რეგისტრებში. ანგარიშწარმოების ჟურნალ-ორდერული ფორმის გამოყენების დროს მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის აღრიცხვისათვის გამოიყენება უწყისი №10 „მატერიალური ფასეულობის მოძრაობა“ და სხვა.

მარაგების მიღებისა და გასავლის მიხედვით თვის ბოლოს უნდა განისაზღვროს ბუღალტერიაში მზა პროდუქციის ნაშთი, რათა იგი დროულად გაეგზავნოს მყიდველებს და შესრულდეს სახელშეკრულებო ვალდებულება, მყიდველებისაგან მისაღები დებიტორული დავალიანების ნაშთები, მ.შ. საექვო დებიტორული დავალიანებები, მასალების ნაშთი გზაში და მიმწოდებლების საწყობებიდან გამოუზიდავი მასალების ნაშთი; დაუფაქტურებელი მიწოდების შესახებ მასალების ნაშთი; მიმწოდებლებისადმი დავალიანების ნაშთები ვადაზე აუნაზღაურებელი საანგარიშსწორებო დოკუმენტების მიხედვით. ეს მონაცემები საჭიროა შესაბამის ზომების მისაღებად და ბუღალტრული ბალანსის შესადგენად.

6.4. სანარმოო მარაგის მიღებისა და გაცემის სინთეზური აღრიცხვა

სანარმოო მარაგის შემადგენლობაში განიხილავენ ყველა სახის მასალას, ნედლეულს, ნაყიდ ნახევარფაბრიკატებს, სათადარიგო ნაწილებს, სათბობს, ტარას, მზა პროოდუქციას, საქონელს, დაუმთავრებელ წარმოებას.

სანარმოო მარაგის აღსარიცხავად ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოიყენება ანგარიშთა გეგმით განკუთვნილი სინთეზური, აქტიური, ინვენტარული 1600 ჯგუფის „სასაქონლო-მატერიალური მარაგი“ ანგარიშები. ამ ანგარიშების დებუტში ჩაინერება მათი მიღება, ხოლო კრედიტში გასვლა.

სანარმოოში მატერიალური მარაგის შექმნის და მიღების ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა შემდეგი გატარებებით აისახება:

1. მომწოდებლებიდან მატერიალური მარაგის მიღება: დ-1610 1690 კ-3110;
2. როდესაც მარაგის შექმნა ხდება ნაღდი ანგარიშით ან გადარიცხვით: დ-1610-1690 კ-1100, 1200;
3. ანგარიშვალდებული პირის მიერ შექმნილი სანარმოო მარაგი: დ-1610-1690 კ-3160;
4. მზა პროდუქციის მიღება საკუთარი წარმოებიდან: დ-1640 კ-1630.

საბრუნავ საშუალებათა შეფასების თვალსაზრისით სამეწარმეო სამართლებრივი ნორმა ძირითადად ეყრდნობა აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკას. კანონით განსაზღვრულია, რომ საბრუნავი საშუალებები უნდა აისახოს შექმნის ან წარმოების ხარჯებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 5.1). შექმნის ან წარმოების ხარჯის (ანუ, როგორც მას დღემდე პრაქტიკაში უწოდებენ შექმნის ან წარმოების ფაქტიური თვითღირებულება) ფორმირებაზე მრავალი ფაქტორი მოქმედებს. ამიტომ საბრუნავ საშუალებათა შეფასებისას შეცდომებისაგან თავის დაზღვევის მიზნით მიზანშეწონილია ფასების, შეფასების მეთოდებისა და მათი გამოყენების არეალის ცოდნა.

შეძენის ან წარმოების ხარჯი ასახავს სასაქონლო-მატერი-
ალური ფასეულობის შეძენაზე ან წარმოებაზე ფაქტიურად განეუ-
ლი ხარჯების ერთობლიობას. იგი მოიცავს მატერიალური ფასეუ-
ლობის ფაქტურული ღირებულების (შეძენისას მიმწოდებლისათვის
გადახდილი თანხა) და სატრანსპორტო დამზადების ხარჯების
ერთობლიობას. სატრანსპორტო დამზადების ხარჯებში შედის ტრანს-
პორტირების და დაცვის, საკომისიო და სამიწვინებო ხარჯები,
ბუნებრივი დანაკარგები გზაში, ტვირთისა და ტრანსპორტის დაზღვევის
ხარჯები და სხვა, რაც დაკავშირებულია მატერიალური ფასეულო-
ბის შეძენასთან. საქონლის იმპორტირებისას ამ ხარჯებს ემატება
საბაჟო გადასახადი, საბაჟო მოსაკრებელი. აღნიშნული ხარჯები
იყოფა შემდეგ ჯგუფებად:

- მიმწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურის ფასი ფასდაკლების გამოკ-
ლებით;
- საქონლის გზაში დაზღვევის ღირებულება;
- სატრანსპორტო ხარჯები, თუ მას მყიდველი აანაზღაურებს;
- ტვირთის საზღვარზე გამოტარების ხარჯები;
- ტვირთის დამუშავების ხარჯები.

ადრინდელი სააღრიცხვო პრაქტიკა სატრანსპორტო ტარიფების
თვითღირებულებაში ჩართვის მიხედვით ორ მეთოდს ითვალ-
ისწინებდა. ესენია: ფრანკო-ვაგონი დანიშნულების სადგური და
ფრანკო-ვაგონი გამგზავნი სადგური. პირველი გულისხმობს, რომ
დანიშნულების ადგილამდე ტვირთის გადაზიდვის სარკინიგზო
ტარიფებს მომწოდებელი თავისი სახსრებით აანაზღაურებს. მეორე
მეთოდის დროს სარკინიგზო ტარიფი ტვირთის ფასს ემატება და
მისი გადახდა მყიდველს ეკისრება.

ამჟამად მიღებულია საერთაშორისო ვაჭრობისას გამოყენებუ-
ლი მეთოდები შესაბამისი ინგლისური აბრევიატურით.

„ფობ“ საგარეო ვაჭრობის პრაქტიკაში ყველაზე უფრო
გავრცელებული მეთოდია, რომლის შესაბამისად ექსპორტიორი
იხდის ყველა სატრანსპორტო, სადაზღვევო და საბაჟო ხარ-
ჯებს გემზე ტვირთის დატვირთვამდე. გემის დაფრახტვა და
გზაში ტვირთის დაზღვევა ხდება მყიდველის მიერ. მიმწოდე-
ბელი პასუხისმგებელია ტვირთის დანიშნულების პუნქტამდე

(გემის ბორტი) მიტანაზე. საქონლის დაზიანების ან დაკარგვის რისკი და საკუთრების უფლება ექსპორტიორიდან იმპორტიორზე გადადის ტვირთის მიერ გემის ბორტის გადაკვეთის შემდეგ „ფრანკო გემის ბორტზე“. „ფობ“-ის ნაირსახეობას წარმოადგენს გაგზავნა, როდესაც გემის ან თვითმფრინავის ბორტზე საქონელს თავისი ხარჯებით ან მათი ნაწილობრივი გადახდით ტვირთავს მიმწოდებელი.

„ფას“ მეთოდის თანახმად მიმწოდებელს საკუთარი ხარჯებით საქონელი გადააქვს დაფრახტული გემის ადგილსამყოფელამდე, ათავსებს მას „ფრანკო-გემის“ გასწვრივ. გემის დაფრახტვა, მისი დატვირთვა, გზაში ტვირთის დაზღვევა ხდება მყიდველის მიერ. ტვირთზე საკუთრების უფლება ექსპორტიორიდან იმპორტიორზე გადადის გემის გასწვრივ ტვირთის მოთავსების მომენტიდან.

„კაფ“ მეთოდის გამოყენება გულისხმობს საქონლის ფასში საზღვაო გადაზიდვის (ფრახტის) ღირებულების გათვალისწინებას. „კაფ“-ის ხელშეკრულებით მიმწოდებლის უფლება-მოვალეობა ემსახურება მის უფლება-მოვალეობებს „სიფ“ მეთოდის მიხედვით, თუმცა საქონლის დაზღვევა არ შედის გამყიდველის ვალდებულებებში.

„სიფ“ მეთოდის მიხედვით საქონლის ფასები ასახავს არა მარტო მათ ღირებულებას, არამედ დაზღვევის და დანიშნულების ადგილამდე ტრანსპორტირების ხარჯებსაც. „სიფ“-ის პირობებით საქონლის მიწოდების დროს გამყიდველი ვალდებულია: საკუთარი ხარჯებით გადაიტანოს საქონელი დასატვირთ პორტში, დაფრახტოს საჭირო ხომალდი ან ადგილი გემზე, მოათავსოს მასზე გასაგზავნი ტვირთი, გადაიხადოს საზღვრის გადაკვეთისათვის აუცილებელი საბაჟო და სხვა გადასახდელები, დააზღვიოს საქონელი, გადასცეს მყიდველს ან მის აგენტს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული კონოსამენტი, დაზღვევის პოლისი, ანგარიში და საქონლის წარმოშობის მოწმობა.

შეფასების რომელი მეთოდიც არ უნდა იქნას გამოყენებული მატერიალური მარაგის შესაქმნელად, ყველა შემთხვევაში მარაგის შექმნასთან დაკავშირებული ხარჯები მთლიანობაში წარმოადგენს მის შექმნის ხარჯებს.

მარაგების გაფუჭების, მოძველების, გასაყიდი ფასის დაცემის შემთხვევაში უნდა მოხდეს მათი შეფასება შესაძლო (ნეტო) სარეალიზაციო ღირებულებით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მათ თვითღირებულებასა და ნეტო-სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. წინდახედულების პრინციპიდან გამომდინარე არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტი თანხით, რომელიც შესაძლოა მივიღოთ მათი გაყიდვის შემდეგ.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ხდება მრავალჯერადი შესყიდვებით. თუ ერთნაირი სახეობის მარაგების ყოველ შესყიდვას აქვს თავისი განსხვავებული ფასი, შესაბამისად განსხვავებულია მათი თვითღირებულებაც. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ხარჯვის ან გაყიდვის შემდეგ მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულ უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც მიღებული იქნა შესაბამისი შემოსავალი. ე.ი. უნდა მოხდეს გაყიდული ფასეულობის ჩამოწერა მარაგის შემადგენლობიდან. ამ მიზნით აუცილებელია ჩამოსაწერი ფასეულობის თვითღირებულების დადგენა. წლის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობა მუდმივად იცვლება. ცვალებადია მათი შესყიდვის ფასებიც, ხშირად ძნელი დასადგენია გაყიდული ან დაზარალებული კონკრეტული მატერიალური მარაგის შეძენის თვითღირებულება. ამიტომ პრაქტიკაში მიმართავენ მარაგის გასვლის გარკვეული თანმიმდევრობის დასადგენად პრობით დაშვებას, რომლის მიხედვითაც გასვლის რეალურ თანმიმდევრობას არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება, თუმცა ეს არ გამოორიცხავს ინდივიდუალური თვითღირებულების გამოყენებას.

ბასს-ის მიხედვით მატერიალური მარაგის ხარჯვა და ნაშთად დარჩენილი მარაგის შეფასება ხდება საბაზისო და ალტერნატიული მეთოდების გამოყენებით. საბაზისო მეთოდებია:

1. მარაგის ერთეულის ინდივიდუალური ღირებულება ანუ იდენტიფიკაცია;
2. მარაგის პირველი შემოსავლის მეთოდი ე.წ. „ფიფო“ მეთოდი;
3. მარაგების საშუალო შენონილი ღირებულება.

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდია მარაგების ბოლო შემოსავლის მეთოდი ენ. „ლიფო“ მეთოდი.

განვიხილოთ თითოეული მეთოდი ცალ-ცალკე.

მოქმედი სტანდარტის მიხედვით ცალკეული სახის საქონლისა და მომსახურების, აგრეთვე იმ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება, რომელიც ურთიერთშემცვლელი არ არის, განისაზღვრება ინდივიდუალურად განეული დანახარჯების მიხედვით. მაგალითად, საიუველირო ხელოვნების ანტიკვარული ნაკეთობათა, ავტომანქანებისა და სხვათა შესაფასებლად. ამ მეთოდის გამოყენების დროს აუცილებელია ინდივიდუალური ბარათების წარმოება, ცალკეული დასახელების მატერიალური ფასეულობის მიხედვით შექმნის თვითღირებულების გათვალისწინებით. ეს მეთოდი არ გამოიყენება მაშინ, როდესაც მრავალი დასახელებისა და ურთიერთშემცვლელი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობით ვაჭრობენ.

„ფიფო“-ს მეთოდს საფუძვლად უდევს შემდეგი დაშვება: ის მარაგები, რომლებიც პირველად იქნა შექმნილი, პირველ რიგში იხარჯება. დიდი რაოდენობის ურთიერთშემცვლელი ელემენტებისაგან შემდგარი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად ბასს 2-ით დაშვებულია „ფიფო“ და „საშუალო შენონილი ღირებულების“ მეთოდის გამოყენება. „ფიფო“ მეთოდის არსი შემდეგია: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ელემენტების გაყიდვისას ყურადღება არ ექცევა მათ შექმნის ფასსა და რიგითობას, შესაბამისად არ ხდება ცალკეული ელემენტების გასვლის აღრიცხვა ინდივიდუალური ფასებით. იგულისხმება, რომ პირველად გავიდა ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომელიც პირველად იყო ნაყიდი ან წარმოებული. გასული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით აუცილებელი არ არის მათი მოძრაობის აღრიცხვა. საკმარისია მხოლოდ შექმნის ფასების კავშირის დადგენა წინასწარ გაკეთებულ დაშვებასთან. გაანგარიშება ხდება შემდეგი თანმიმდევრობით:

1. ინვენტარიზაციის გზით დგინდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთი;

2. განისაზღვრება დადგენილი ნაშთის ღირებულება;

3. გაყიდული საქონლის ღირებულებას აკლდება ნაშთად დარჩენილი ფასეულობის ღირებულება.

რამდენადაც დაშვებულია, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა იყიდება შეძენის ან წარმოების თანმიმდევრობით, იგულისხმება, რომ ნაშთად რჩება ბოლოს შემოსული ფასეულობები. ამიტომ, ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ფასდება ბოლო შესყიდვების ან წარმოების თვითღირებულებით.

საშუალო ღირებულება განისაზღვრება საშუალო შენონილი არითმეტიკულის ფორმულით მარაგების ჯგუფების მიხედვით. საშუალო შენონილი ღირებულება სტანდარტებით მიღებულია, როგორც ერთ-ერთი საბაზისო ფორმულა. მისი გამოთვლის მიზნით პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის მთლიან თვითღირებულებას ემატება პერიოდის განმავლობაში შემოსული ფასეულობის მთლიანი თვითღირებულება და იყოფა პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგისა და შემოსული ფასეულობების ჯამზე.

„ლიფო“-ს მეთოდს საფუძვლად უდევს შემდეგი დაშვება: ის მარაგები, რომელიც ბოლოს იქნა შეძენილი, პირველ რიგში იხარჯება. ბასს 2-ით ნებადართულია საწარმოო მარაგების თვითღირებულების განსაზღვრა ალტერნატიული მეთოდით, რომელიც გულისხმობს, რომ პირველად იყიდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული. ამიტომ პირველ რიგში რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული ფასეულობის თვითღირებულება.

განვიხილოთ ამ მეთოდების გამოყენების მაგალითი.

დავუშვათ, საწარმომ 1999 წელს შეისყიდა 30000 ცალი ნაკეთობა, მარაგის ნაშთი წლის დასაწყისში არ ჰქონია. მარაგის ნაშთი წლის ბოლოსათვის იყო 2000 ც. ე.ი. გაყიდულია (დახარჯულია) 28000 ც. (30000-2000).

გასაყიდი ფასი შეადგენს 335000 ლარს.

შესყიდვის თარიღი, რაოდენობა და ფასი ნაჩვენებია ცხრილში.

| შესყიდვის პარტიის № | შესყიდვის თარიღი | რაოდენობა (ცალი) | 1 ცალის ფასი (ლარი) | სულ თვითღირებულება (ლარი) |
|---------------------|------------------|------------------|---------------------|---------------------------|
| 1 | 05.01.99 | 4000 | 12 | 48000 |
| 2 | 08.01.99 | 7000 | 20 | 140000 |
| 3 | 18.01.99 | 10000 | 8 | 80000 |
| 4 | 28.01.99 | 9000 | 10 | 90000 |
| სულ | | 30000 | | 358000 |

1. „ფიფო“ მეთოდის გამოყენება პირველად შეძენილს პირველად ვხარჯავთ.

| შესყიდვის პარტიის № | ხარჯვა ცალობითი თვითღირებულება (ლარი) |
|---------------------|--|
| 1 | 4000 X 12 = 48000 |
| 2 | 7000 X 20 = 140000 |
| 3 | 10000 X 8 = 80000 |
| 4 | 7000 X 10 = 70000 |
| ჯამი | 28000 338000 |
| ნაშთი | 2000 X 10 = 20000 |
| | 2000 2000 |

2. „ლიფო“ მეთოდის გამოყენება პირველად იხარჯება ის, რაც შევიძინეთ ბოლოს.

| შესყიდვის პარტიის № | ხარჯვა ცალობითი თვითღირებულება (ლარი) |
|---------------------|--|
| 4 | 9000 X 10 = 90000 |
| 3 | 10000 X 8 = 80000 |
| 2 | 7000 X 20 = 140000 |
| 1 | 2000 X 12 = 24000 |
| ჯამი | 28000 334000 |
| ნაშთი | 2000 X 12 = 24000 |
| | 2000 24000 |

3. საშუალო ღირებულების მეთოდის გამოყენება

საანგარიშო პერიოდში შექმნილი

მარაგების თვითღირებულება

$$\frac{\text{შექმნილი მარაგების რაოდენობა}}{\text{მარაგების საანგარიშო პერიოდში შექმნილი მარაგების თვითღირებულება}} = \frac{358000}{30000} = 19.93 \text{ ლ.}$$

$$\text{შექმნილი მარაგების რაოდენობა} = 30000$$

ეი. გაყიდული მარაგის 1 ც. თვითღირებულება უდრის 11 ლარს და 93 თეთრს.

$$\text{ხარჯვა} \quad 28000 \times 11.93 = 334040$$

$$\text{ნაშთი} \quad 2000 \times 11.93 = 23960$$

ამის შემდეგ განვსაზღვროთ, თუ რა გავლენას ახდენს მარაგების ხარჯვის შემცირების მეთოდი ფინანსურ შედეგებზე და როგორ განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან ნაშთად დარჩენილი მარაგები ღირებულების მიხედვით.

| მარაგების ხარჯვის შეფასების მეთოდი | გაყიდვის ფასი | თვითღირებულება | ფინანსური შედეგი(+,-) | მარაგების ღირებულება |
|------------------------------------|---------------|----------------|-----------------------|----------------------|
| ფიფო | 335000 | 338000 | -3000 | 20000 |
| ლიფო | 335000 | 334000 | 10000 | 24000 |
| საშუალო ღირებულება | 335000 | 334040 | 960 | 23960 |

მარაგების ყველაზე ზუსტი შეფასება ხდება მარაგების ფაქტურით (იდენტიფიკაციის) მეთოდის გამოყენებით, მაგრამ მისი გამოყენება პრაქტიკულად მიზანშეწონილია მარაგების მცირე ასორტიმენტის სანარმოებში.

ინფლაციის პირობებში მიზანშეწონილია „ფიფო“ მეთოდის გამოყენება, რადგან ეს მეთოდი უფრო სწრაფად რეაგირებს ფასების ცვლილებებზე. კერძოდ, ადრე შექმნილ მარაგებს აქვს უფრო დაბალი თვითღირებულება, ხოლო მოქმედი მაღალი გასაყიდი ფასი უზრუნველყოფს მაღალ შემოსავალს.

რაც შეეხება „ლიფო“ მეთოდს, ის მიჩნეულია ალტერნატიულ ვარიანტად, იმის გამო, რომ თვის ბოლოს არსებული მარაგების ღირებულება არ შეესაბამება მათ რეალურ ღირებულებას, რადგან ნაშთები აისახება პირველად შექმნილი მარაგებით.

საშუალო ღირებულების მეთოდს გააჩნია ის უპირატესობა, რომ მისი განსაზღვრისას გაითვალისწინება ყველა ფასი, რომელიც კი მონაწილეობდა საანგარიშგებო პერიოდის მარაგების შექმნის პროცესში. ამასთან, ბასს 2 საბაზისო მეთოდად მიიჩნევენ „ფიფოს“ და საშუალო ღირებულების მეთოდს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრისას სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით განსხვავებული მოგება და შესაბამისად განსხვავებული მოგების გადასახადი მიიღება. ამიტომ სანარმომ დამოუკიდებლად უნდა გააკეთოს არჩევანი და მიიღოს გადაწყვეტილება ამა თუ იმ მეთოდის გამოსაყენებლად. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ არცერთ არჩევანს საგადასახადო პრობლემები არ შეექმნება, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 77-ე მუხლით დაშვებულია ამ ოთხი მეთოდიდან ნებისმიერის გამოყენება. მარაგების სანყისი და საბოლოო ნაშთები გამოიყენება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების გამოსაანგარიშებლად, რის საფუძველზეც განსაზღვრება წმინდა მოგება. ეს მაჩვენებლები მოგება-ზარალის უწყისში აისახება, ხოლო მარაგების ნაშთი პერიოდის ბოლოს ბალანსში.

სანარმოს სანყოფიში შემოსული მატერიალური ფასეულობა განკუთვნილია პროდუქციის შესაქმნელად, სამუშაოს შესასრულებლად და მომსახურების გასანევად. სანყოფიდან მასალების გაცემა წარმოებაში ხორციელდება წინასწარ განსაზღვრული მიზნებისათვის. მასალების ხარჯვის აღრიცხვა და კონტროლი ბუღალტრული აღრიცხვის მნიშვნელოვანი ამოცანაა. მასალების გაცემა სანყოფიდან აისახება წარმოებისა და მიმოქცევის დანახარჯების ანგარიშებზე მატერიალური ფასეულობის აღმრიცხველ ანგარიშებთან კორესპონდირებაში. სანარმოს სანყოფიდან მატერიალური ფასეულობის გაცემის პირველადი დოკუმენტებია: ლიმიტური ბარათები, მოთხოვნები, ზედნადები და სხვა.

ლიმიტური ბარათი გამოიწერება მარკეტინგის განყოფილების მიერ ერთი ან რამდენიმე სახეობის მასალაზე ერთი თვის ვადით ორ ცალად. ერთი ცალი გადაეცემა საამქროს, მეორე სანყოფს. სანყოფიდან მასალების გადაცემისას საამქროს ლიმიტურ ბარათში ხელს აწერს მეკუჭნავე (ან სანყოფის გამგე), ხოლო მიმღების

წარმომადგენელი საწყობის ლიმიტურ ბარათში. ყოველი გაცემის შემდეგ ორივე ბარათში გამოიყვანება გამოუყენებელი ლიმიტის ნაშთი. ლიმიტური ბარათები გამოიყენება მასალების მუდმივი და სისტემური გაცემისათვის. იგი წარმოადგენს მაგროვებელ დოკუმენტს და მკვეთრად ამცირებს სააღრიცხვო სამუშაოების შრომატევადობას.

მასალების ერთჯერადი გაცემისათვის გამოიყენება მოთხოვნა და ზედნადები. საწარმოს სამეურნეო და დანარჩენი საჭიროებისათვის მასალების ერთჯერადი გაცემა გაფორმდება მოთხოვნით ორ ცალად. ერთი ცალი რჩება მიმღებთან საწყობის მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერით და გამოიყენება ხარჯვის მიმდინარე აღრიცხვისათვის, მეორე საწყობის გამგესთან მიმღების ხელმოწერით და გამოიყენება მასალების გაცემის ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვისათვის.

მოთხოვნა გამოიყენება უმთავრესად ისეთი მასალების გაცემის გასაფორმებლად, რომლებიც პერიოდულად მოიხმარება თვის განმავლობაში, აგრეთვე ლიმიტს ზევით გასაცემად და შემცველი მასალების გასაცემად. წარმოებაში მასალების ყოველი ზელიმიტური გაცემა ან მასალების შეცვლა ფორმდება სპეციალური ნებართვით, რომელშიც აღინიშნება გადახარჯვის მიზეზი. ასეთ შემთხვევაში გაცემა ხდება მხოლოდ საწარმოს ხელმძღვანელის ან მთავარი ინჟინრის ნებართვით.

საწარმოს გარეთ განლაგებული მეურნეობისათვის მასალების გაცემის აღსარიცხავად და გასაფორმებლად გამოიყენება **ზედნადები**. ის გამოიწერება მარკეტინგის განყოფილების მიერ სამ ცალად. გარეთ გაცემული მასალების ავტოტრანსპორტით გადაზიდვისას გამოიწერება სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედნადები.

სახელშეკრულებო ვალდებულებათა შესრულების მიმდინარეობის კონტროლს ახორციელებს ამ დარგის **მენეჯერი**. მისი ბრძანებით ეგზავნება პროდუქცია მყიდველებს და გაგზავნილი პროდუქცია ფორმდება სპეციალური ზედდებულებით. ადგილობრივ მყიდველებს მხოლოდ მინდობილობის წარდგენის შემთხვევაში მიეცემა პროდუქციის გატანის უფლება. მინდობილობა მოეთხოვება სხვა ქალაქში მყოფ მყიდველის წარმომადგენლებსაც, თუ ისინი

პროდუქციას იბარებენ ადგილზე. თუ ხელშეკრულებით პროდუქცია ეგზავნება მყიდველს რკინიგზით ან სხვა ტრანსპორტით, მაშინ სასაქონლო ზედდებულის გარდა სატრანსპორტო ორგანიზაციის მიერ გამოინერება სატრანსპორტო ზედდებულებაც, რომელიც პროდუქციას გაჰყვება დანიშნულების ადგილამდე. ზედდებულის ქვითარი კი ეძლევა საქონლის გამგზავნ ორგანიზაციას იმის დასტურად, რომ რკინიგზამ ნამდვილად მიიღო აღნიშნული ფასეულობა დანიშნულებისამებრ გადასაგზავნად.

გასაღების განყოფილების ექსპედიტორი, ან მენეჯერი, რომლის მეშვეობითაც იგზავნება პროდუქცია, გაგზავნის დამადასტურებელ დოკუმენტებს (ზედდებულები, ქვითრები და სხვა), აბარებს სანარმოს გასაღების განყოფილებას. თუ სანარმოს არ გააჩნია გასაღების განყოფილება, მაშინ უშუალოდ ბუღალტერიას. გაგზავნის მეორე დღეს უნდა შედგეს სათანადო დოკუმენტები საბანკო დანესებულებაში წარსადგენად. მათ შორის უნდა იყოს გადახდის მოთხოვნაც, სადაც მზა პროდუქცია შეფასდება გასაცემი ფასებით. მასში შეაქვთ პროდუქციის თვითღირებულებაში ჩაუთვლელი ტარის ღირებულება, სატრანსპორტო ხარჯები, რომელიც მყიდველმა უნდა აანაზღაუროს, ასევე მოქმედი საგადასახადო კოდექსით დადგენილი აქციზი ან დამატებითი ღირებულების გადასახადი. სწორედ მათი განაკვეთებით უნდა გაიზარდოს ამ პროდუქციის სარეალიზაციო ფასი. ანგარიშ-გადახდის მოთხოვნა ბანკს უნდა წარედგინოს საინკასოდ პროდუქციის გაგზავნიდან სამი დღის ვადაში. მომწოდებლის მომსახურე ბანკი საინკასოდ მიღებულ დოკუმენტებს უგზავნის მყიდველის მომსახურე ბანკს. ეს უკანასკნელი უზრუნველყოფს მყიდველისაგან თანხის გადახდას ან აგზავნის უარს. ანგარიშსწორება დამოკიდებულია გამოყენებული უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმაზე.

მატერიალური ფასეულობის გაცემის (გამოყენების და რეალიზაციის) მოძრაობის ამსახველი პირველადი დოკუმენტების დამუშავების შემდეგ მიიღება სანარმოს შიგნით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯვის და სანარმოს გარეთ რეალიზაციის მაჩვენებლები საწყობებისა და სტრუქტურული ქვედანაყოფის ჭრილში რაოდენობრივ-თანხობრივ გამოსახულებით.

სანარმოში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ხარჯვა და გარეთ გაცემა-რეალიზაცია აისახება 1600 ჯგუფის ანგარიშების კრედიტში და შესაბამისი ანგარიშების დებეტში, მატერიალური ფასეულობის გასვლის შესაბამისად.

6.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები

ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთის დადგენა რთული და შრომატევადი საქმეა. მარაგის სიდიდის ცოდნა საჭიროა აღრიცხვის პერიოდის ნებისმიერი მომენტისათვის ან მხოლოდ ერთხელ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის (ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს). შესაბამისად, საერთაშორისო ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში მიღებულია მარაგების აღრიცხვის ორი მეთოდი: მარაგების უწყვეტი (მუდმივი) აღრიცხვა და პერიოდული (ბალანსის შედგენისათვის) აღრიცხვა.

უწყვეტი აღრიცხვა გულისხმობს ყოველი შემოსავლისა და ყოველი გასავლის აღრიცხვას ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი მეთოდის მთავარი უპირატესობაა მარაგების კონტროლი დეტალიზირებული ინფორმაციის საფუძველზე. უწყვეტი აღრიცხვის გამოყენებით ნაშთის განსაზღვრის ფორმულა შემდეგია: საბოლოო ნაშთი = საწყის ნაშთს + მიღება-გასვლა. ამ ფორმულით განსაზღვრება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად, რომელიც შემდგომ ექვემდებარება გადაფასებას შესაბამისობის და წინდახედულობის პრინციპზე დაყრდნობით (უმცირესი ღირებულებით შეფასება).

ხშირად სანარმოები მიმართავენ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის **პერიოდულ აღრიცხვას**, რომლის გამოყენებისას აუცილებელი არ არის ფასეულობათა გასვლის ქრონოლოგიური აღრიცხვა. სააღრიცხვო ფასებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განსაზღვრება ფორმულით: საბოლოო

ნაშთი = სანყისს ნაშთს \pm კორექტირება. კორექტირების თანხა დგინდება ინვენტარიზაციისა და შეფასების სათანადო ფორმულის გამოყენებით. მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდს აქვს გამარტივებისა და სიიფის უპირატესობა. ამასთანავე, ოროვე მეთოდის გამოყენების დროს აუცილებელია ინვენტარიზაციის ჩატარება ინფორმაციის დაზუსტების მიზნით. როგორც უწყვეტ, ისე პერიოდულ აღრიცხვას პრაქტიკაში ჰყავს თავიანთი მომხრეები. თითოეულ მხარეს თავისი არგუმენტი გააჩნია ამა თუ იმ ხერხის უპირატესობის დასამტკიცებლად.

განვიხილოთ თითოეული მეთოდი ცალ-ცალკე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი აღრიცხვა:

- აგროვებს დეტალურ ინფორმაციას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის შესახებ;
- საანგარიშგებო პერიოდის ნებისმიერ მომენტში იძლევა სრულ სურათს ნაშთისა და მისი შემადგენლობის შესახებ;
- აადვილებს კონტროლის ფუნქციას.

მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი მეთოდის პრინციპია მარაგები აღიარებულ იქნეს ხარჯად მათი რეალიზაციის მომენტისთანავე. ეს გულისხმობს მარაგების ყოველდღიურ უწყვეტ აღრიცხვას, რისთვისაც უნდა აისახოს ყველა შეძენა და ყველა ხარჯვა. ამ მეთოდის გამოყენების დროს მარაგების შეძენა აისახება ანგარიშთა სისტემის მიხედვით 1600 ჯგუფის „სასაქონლო-მატერიალური მარაგი“ ანგარიშებზე. მოცემულ ჯგუფში სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ფასეულობის დანიშნულებიდან გამომდინარე გათვალისწინებულია შემდეგი ანგარიშები:

- 1610 საქონელი;
- 1620 ნედლეული და მასალები;
- 1630 დაუმთავრებელი წარმოება;
- 1640 მზა პროდუქცია;
- 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი.

საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება გაიხსნას დამატებითი ანგარიშები.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ხარჯვის ან გაყიდვის შემთხვევაში მარაგი იქნება აღიარებული ხარჯად და

ჩაინერება 7100, 7200 ჯგუფის ანგარიშებში.

განვიხილოთ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის ტიპური ბუღალტრული გატარებები უწყვეტი აღრიცხვის დროს.

I. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიღება:

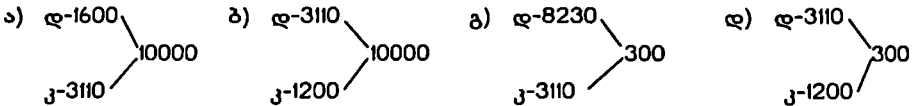
- შეძენილია მასალები ნაღდ ანგარიშზე 1200 ლარის, მ.შ.

| | |
|--------|----------|
| დღგ | 400 ლარი |
| დ-1620 | 800 |
| დ-3340 | 400 |
| კ-1110 | 1200 |



როდესაც შეძენილი მასალა გამოყენებული იქნება დღგ-ით დაუბეგრავი პროდუქციის წარმოების მიზნით, ან როდესაც სანარმო არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მაშინ მასალის შეძენისას გადახდილი დღგ შედის მის თვითღირებულებაში ან გამოიქვეთება საბიუჯეტო გადასახადებში, ან დაუბრუნდება ბიუჯეტიდან.

- შეძენილია 10000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შემდგომი გადახდის პირობით. ღირებულება 20 დღეში უნდა გადახდილიყო, გადაუხდელობის გამო სანარმოს დაერიცხა ჯარიმა 300 ლარი, რომელიც დამატებით გადაურიცხა მომწოდებელს:



- შეძენილია 2000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, ღირებულების გადახდა განვადებულია 30 დღე შემდეგი პირობით: ფულის 10 დღეში გადახდისას გადასახდელი თანხა შემცირდება 3%-ით, 20 დღეში გადახდისას 2%. თანხა გადახდილია 10 დღის განმავლობაში.

| | | | | |
|--------|------|---------------|--------|------|
| დ-1600 | 1940 | გადარიცხვისას | დ-3110 | 1940 |
| დ-8190 | 60 | | კ-8190 | 60 |
| კ-3110 | 2000 | | კ-1200 | 2000 |

- მიღებულია 600 ლარის საქონელი, რომლის ღირებულება მომ-

- წოდებისათვის გადახდილი იყო აენსად: დ-1600 კ-1480 600;
- მიღებულია მზა პროდუქცია წარმოებიდან თვითღირებულებით: 700 ლარის დ-1640 კ-1630;
 - დაბრუნებულია გაყიდული მზა პროდუქცია 200 ლარის, რომლის ღირებულება მყიდველზე გაიცა სალაროდან: დ-1640 კ-1110 200.

2. სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობის გასვლა:

- გადაცემულია წარმოებაში გადასამუშავებლად 3000 ლარის ნედლეული: დ-1630 კ-1620 3000;
- დაბრუნებულია მომწოდებელზე შექმნილი საქონლის ნაწილი ღირებულებით 1200 ლარი. შეთანხმების მიხედვით თანხა გამოიქვითება მომწოდებლის წინაშე არსებული ვალდებულებიდან: დ-3110 კ-1610 1200.

3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაფასება:

- ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა: დ-8290 კ-1600;
- ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაზრდის გამო აფასდა წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოფასებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა: დ-1600 კ-8190.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა პრინციპულად განსხვავდება უწყვეტი აღრიცხვისაგან. პერიოდული აღრიცხვის თავისებურებაა, რომ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ანგარიშებზე ფასეულობის მოძრაობა არ აისახება. მოცემულ ანგარიშებზე პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე არავითარი ჩანაწერები არ კეთდება. ხოლო პერიოდის ბოლოს საწყისი ნაშთი კორექტირდება ინვენტარიზაციის გზით დადგენილ საბოლოო ნაშთამდე. შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აისახება რეალიზაციის თვითღირებულებაში, კერძოდ, საწარმოო და მომსახურების სფეროში ნედლეულისა და მომსახურების შექმნა აისახება ანგარიშებზე 7110, 7140, 7210, 7220. ასევე დასაშვებია 7110, 7140 ანგარიშებს გაეხსნას კონტრალური ანგარიშები შესაბამისი მასალების დაბრუნებისა და ფასდათმობის აღსარიცხვად. რამდენადაც პერიოდის განმავლობაში შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა მთლიანად გამოყენებულად ითვლება, აუცილებ-

ბელია პერიოდის ბოლოს დაზუსტდეს რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულება. მას ანგარიშობენ ფორმულით: რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება = სანყის ნაშთს + ნეტო შესყიდვა საბოლოო ნაშთი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განისაზღვრება ინვენტარიზაციის გზით. იგი შეიძლება სანყის ნაშთზე მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს. ამიტომ აუცილებელია სანყის ნაშთი შეიცვალოს საბოლოო ნაშთით. სანყის ნაშთის კორექტირებისა და რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულების დასაზუსტებლად გამოიყენება კონტრალური ანგარიში 7185, 7290.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა:

- უწყვეტ აღრიცხვასთან შედარებით უფრო იაფია, რადგან არ საჭიროებს დამატებით სააღრიცხვო პერსონალს;
- უწყვეტ აღრიცხვასთან შედარებით უფრო რეალურად ასახავს პერიოდის ბოლოს დარჩენილი მარაგის ღირებულებას, რადგან პერიოდის ბოლოს შესაძლებელია აღრიცხვის მონაცემები არ ემთხვეოდეს ფაქტობრივ მდგომარეობას;
- შეცდომების რისკი უფრო ნაკლებია ჩანაწერების სიმცირის გამო.

მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდს საფუძვლად უდევს პრინციპი: რასაც ვიძენთ, ყველაფერს ვხარჯავთ. შესყიდვის მომენტში ვალიარებთ ხარჯს, ხოლო მარაგების ფაქტიური ხარჯვა დგინდება წლის ბოლოს ჩატარებული ინვენტარიზაციის საფუძველზე. ამ მეთოდის გამოყენება ნებადართულია დიდ სავაჭრო კომპანიებში, სადაც არის დიდი და მუდმივი საქონლებრუნვა.

განვიხილოთ ბუღალტრული გატარებები პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებისას:

1. შექმნილია ნედლეული და მასალა ნაღდი ფულის გადახდით: დ-7110 კ-1110;
2. შექმნილია ნედლეული და დამხმარე მასალები, ფული გადახდილია სალაროდან: დ-7140 კ-1110;
3. მომწოდებელს დაუბრუნდა შექმნილი საქონელი, ფული მიღებულია სალაროში: დ-1110 კ-7220;
4. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედე-

გად დადგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთები, რომელთა ღირებულება მეტია პერიოდის დასაწყისისათვის არსებულზე, რომლის დაყვანა მოხდება შემდეგი გატარებით: დ-1620 კ-7185, ხოლო ნაშთების შემცირებისას შებრუნებული გატარებით.

განვიხილოთ ტიპური მაგალითი, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვის მუდმივი და პერიოდული მეთოდის გამოყენებისას ცალ-ცალკე.

1. მუდმივი მეთოდის გამოყენება.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ამ მეთოდის გამოყენების დროს მარაგების შექენა აისახება 1600 ჯგუფის ანგარიშებზე. გაყიდვის, დახარჯვის და რეალიზაციის შემთხვევაში მარაგი იქნება აღიარებული ხარჯად და ჩამოინერება 7000 ჯგუფის ანგარიშებზე.

- შევიძინეთ მარაგები 500 ლარის ნაღდი ფულით: დ-1620 კ-1110 500;
- შევიძინეთ მასალა კრედიტით 700 ლარს: დ-1620 კ-3110-700;
- წლის განმავლობაში დაიხარჯა მასალები პროდუქციის წარმოებისათვის 1200 ლარს: დ-7110 კ-1620;
- დაიხარჯა მასალები ადმინისტრაციის შენობის რემონტთან დაკავშირებით 200 ლარს: დ-7440 კ-1620.

სანარმოში წლის დასაწყისში მასალის ნაშთი იყო 800 ლარი, წლის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა, რომ ნაშთი შეადგენს 600 ლარს. ყველა მარაგი შეფასებულია თვითღირებულებით. აქსახოთ მომხდარი ოპერაციები T მაგვარ ანგარიშებზე.

| 1620 | | კ | 1110 | | კ | 3110 | | კ |
|--------|---------|---------|------|---------|---|---------|---|---|
| დ | 6. 800 | 4. 1200 | დ | 1. 500 | დ | 2. 700 | კ | |
| | 1. 500 | ბრ.1400 | | ბრ. 500 | | ბრ. 700 | | |
| | 2. 700 | | | | | | | |
| | ბრ.1200 | | | | | | | |
| 6. 800 | | | | | | | | |

7110

| | |
|----------|---|
| დ | კ |
| 4. 1200 | |
| ბრ. 1200 | |

7440

| | |
|---------|---|
| დ | კ |
| 5. 200 | |
| ბრ. 200 | |

ამრიგად, უწყვეტი მეთოდის გამოყენებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბოლოო ნაშთი გამოიყვანება 1600 ანგარიშზე და ჩვენი მონაცემებით ტოლია 600 ლარის, რომელიც გადამონმებულ უნდა იქნას ინვენტარიზაციით ბალანსის შედგენისას.

2. პერიოდული მეთოდის გამოყენება.

● სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენა აისახება ხარჯად გატარებით:

1. დ-7110 კ-1110 500;

2. დ-7110 კ-3110 700.

● მარაგების საბოლოო ნაშთი შემცირდა წლის ბოლოს 200 ლარით (800-600). ამდენად, საჭიროა მაკორექტირებელი გატარება, რომ დავიყვანოთ სანყის ნაშთი საბოლოო ნაშთამდე და 1600 ანგარიშზე იგი უნდა გახდეს 600 ლარი: დ-7185 კ-1620 200.

აღნიშნული ოპერაციები გადავიტანოთ T-ს მაგვარ ანგარიშებზე:

7110

| | |
|---------|---|
| დ | კ |
| 1. 500 | |
| 2. 700 | |
| ბრ.1200 | |

1110

| | |
|---|--------|
| დ | კ |
| | 1. 500 |
| | ბრ.500 |

3110

| | |
|---|--------|
| დ | კ |
| | 4. 700 |
| | ბრ.700 |

7185

| | |
|---------|---|
| დ | კ |
| 3. 200 | |
| ბრ. 200 | |

1610

| | |
|---------|---------|
| დ | კ |
| 5. 800 | |
| | 3. 200 |
| ბრ. - | |
| ბრ. 600 | ბრ. 200 |

როგორც განხილული მაგალითიდან ჩანს, პერიოდული და უწყვეტი აღრიცხვა არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისაგან და თითოეულ მათგანს აქვს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მახასიათებლები.

6.6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია

სამეურნეო სუბიექტი ვალდებულია ჩაატაროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაცია იმ წესებისა და ნორმების დაცვით, რაც დადგენილია ინვენტარიზაციის ძირითადი დებულებით.

ინვენტარიზაციის ძირითადი მიზანია გამოავლინოს ფაქტიურად არსებული მატერიალური ფასეულობა, მათი დაცულობა, შენახვისა და გაცემის სისწორე. ინვენტარიზაციას ექვემდებარება აგრეთვე ის ქონება, რომელიც არ ეკუთვნის მოცემულ სანარმოს, მაგალითად, მიღებულია საპასუხისმგებლო შენახვისათვის, გადასამუშავებლად და სხვა.

სანარმო ვალდებულია ჩაატარონ ინვენტარიზაცია წლიური ანგარიშების შედგენის წინ:

- ნედლეულისა და სხვა მატერიალური ფასეულობების ერთხელ მაინც წელიწადში წლიური ანგარიშის შედგენის წინ, მაგრამ არა უგვიანეს პირველი ოქტომბრისა;
- ნავთობისა და ნავთობპროდუქტებისა ერთხელ მაინც თვეში.

გარდა აღნიშნულისა, ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა მატერიალური პასუხისმგებელი პირის შეცვლისას, სტიქიური უბედურების შემთხვევაში, მატერიალური ფასეულობის დატაცების, ბოროტად გამოყენების და გაფუჭების ფაქტების დადგენისას, ქონების იჯარით გადაცემისას, გაყიდვისას, სანარმოს სააქციო საზოგადოებად გადაქცევის დროს და სხვა. მატერიალურ ფასეულობათა გარკვეულ ნაწილს ბუნებრივი დანაკლისებიც ახასიათებს და მათი გამოვლენა შეიძლება იმ შემთხვევაში, თუ შემონმდება ფაქტიური ნაშთები და მოხდება მათი შედარება სააღრიცხვო

მონაცემებთან. სწორედ ეს არის ინვენტარიზაციის მიზანი: ფაქტური ნაშთების სააღრიცხვო მონაცემებთან შედარებით გამოვლინდეს მათ შორის განსხვავება და შესწავლილ იქნეს მათი მიზეზები.

ინვენტარიზაციის ჩატარებას სანარმოს ხელმძღვანელი ბრძანებით ავალებს სპეციალურად შექმნილ საინვენტარიზაციო კომისიას, რომელშიც შედიან კომისიის თავმჯდომარე და სპეციალისტები, საბუღალტრო სამსახურის მუშაკები, საქონელმცოდნე, ეკონომისტი, ინჟინერი, ტექნოლოგი და სხვა. ისინი უნდა იყვნენ გამოცდილი მუშაკები და კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, ფასებს, პირველად აღრიცხვას.

ინვენტარიზაციებს შორის პერიოდში სანარმოში უნდა ჩატარდეს მატერიალური ფასეულობის სისტემური შემოწმება და შერჩევითი ინვენტარიზაცია ხელმძღვანელის ბრძანებით შექმნილი კომისიების მიერ, რომლის შემადგენლობაში უნდა შედიოდნენ თანამდებობის პირები და კვალიფიციური სპეციალისტები. ამგვარი ღონისძიებების ძირითადი ამოცანაა ფასეულობათა დაცულობის, მათი შენახვის წესების შესრულების, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიერ პირველადი აღრიცხვის წესების დაცვის კონტროლი.

ინვენტარიზაციის დაწყების წინ საინვენტარიზაციო კომისიის წევრებს გადაეცემათ ბრძანება, ხოლო კომისიის თავმჯდომარეს საკონტროლო ლუქი. ბრძანებაში მითითებული უნდა იყოს ინვენტარიზაციის დაწყების და დამთავრების ვადები. სანამ კომისია შეუდგებოდეს მუშაობას, ვალდებულია დალუქოს დამხმარე სათავსოები, სარდაფები და ფასეულობის შენახვის სხვა ადგილები. გასინჯოს ყველა საზომი ხელსაწყო ვარგისიანობა და მიიღოს შემოსავალ-გასავლის საბუთების ბოლო რეესტრი. ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს მოულოდნელად. თუ ინვენტარიზაცია იმ დღეს არ მთავრდება, საინვენტარიზაციო კომისიის წასვლისას უნდა დაილუქოს ის სათავსოები, ლუქი კი ინვენტარიზაციის მთელ პერიოდში ინახებოდეს კომისიის თავმჯდომარესთან. საინვენტარიზაციო უწყისში ჩანაწერის ამოშლა ან გადასწორება დაუშვებელია, არ უნდა დარჩეს აგრეთვე შეუესებელი გრაფა. ცარიელი გრაფა უნდა გადაიხაზოს.

საინვენტარიზაციო კომისია მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციას ატარებს ამ ფასეულობათა ადგილსამყოფელისა და მათზე მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიხედვით. საინვენტარიზაციო აღწერილობაში მატერიალური ფასეულობა შეიტანება ნომენკლატურის ნომრის, სახეობის, ჯგუფის, არტიკულის, სორტის და რაოდენობის ჩვენებით. კომისიის წევრები მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების თანდასწრებით ამონებენ მატერიალური ფასეულობის ფაქტობრივ ნაშთს, მათი სავალდებულო გადათვლის, გადანონის ან გაზომვის გზით. აღწერილობაში მატერიალური ფასეულობის ნაშთები შეიტანება ფაქტიური შემონმების შემდეგ.

ინვენტარიზაციის დროს სასაწყობო ოპერაციები არ უნდა წარმოებდეს. თუ ეს ხდება, მაშინ მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის მიერ მატერიალური ფასეულობა მიიღება და შემოსავალში აიღება საინვენტარიზაციო კომისიის წევრების თანდასწრებით. ინვენტარიზაციის დამთავრების შემდეგ იგი შეიტანება ცალკე აღწერილობაში სათაურით „სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შემოსავალი ინვენტარიზაციის დროს“. ასევე ინვენტარიზაციის დროს შეიძლება გაიცეს მატერიალური ფასეულობა სანარმოს ხელმძღვანელის ნებართვით და კომისიის წევრების თანდასწრებით. ეს ფასეულობა შეიტანება აღწერილობაში სათაურით: „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი, გაცემული ინვენტარიზაციის დროს“. აღნიშნულ შემოსავლისა და გასავლის დოკუმენტებში კეთდება აღნიშვნა საინვენტარიზაციო კომისიის თავმჯდომარის ხელმოწერით.

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობაზე, რომელიც ეკუთვნის სხვა სანარმოს, დაწესებულებას ან პირს, მაგრამ ითვლება საპასუხისმგებლო შესანახად შედგება საინვენტარიზაციო აღწერილობა. განსაკუთრებით შემონმებას უნდა დაექვემდებაროს ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი, რომელიც ირიცხება შესაბამის ანგარიშზე, როგორცაა: გზაში მყოფი, გადატვირთული, დროულად გაუნაღებელი მყიდველთა მიერ, სხვა ორგანიზაციათა საწყობში მყოფი და სხვა. ამ ანგარიშზე დატოვებული იქნება ის თანხები, რომლებიც დასტურდება სათანადოდ გაფორმებული დოკუმენტებით. მაგალითად, გზაში მყოფი საქონელი ანგარიშ-

გადახდის მოთხოვნით და სხვა მათი შემცველი საბუთებით, სხვა სანარმოთა სანყოფემაში შენახული ფასეულობანი შენახვის შესახებ ხელმოწერებით და ა.შ., რომელიც ადასტურებს ამ ფასეულობათა გაცემას საპასუხისმგებლო შესანახად. აღწერილობებში მიეთითება ამ ფასეულობათა დასახელება, რაოდენობა, ხარისხი, ტვირთის შესანახად მიღების თარიღი, შენახვის ადგილი, დოკუმენტების ნომერი და სხვა.

ინვენტარიზაციის დაწყებამდე საინვენტარიზაციო აღწერილობაში სანყოფის გამგე აკეთებს ხელმოწერას, რომ სანყოფის შემოსავლის და გასავლის ყველა დოკუმენტი ჩანერილია მასალის სასანყოფო აღრიცხვის ბარათებში და ჩაბარებულია ბუღალტერიაში, ხოლო დამთავრების დროს აკეთებს აღნიშვნას, რომ ყველა მატერიალური ფასეულობა დასახელებულ საინვენტარიზაციო აღწერილობაში კომისიის მიერ შემოწმებულია ნატურალურად, მისი თანდასწრებით და პრეტენზია არა აქვს საინვენტარიზაციო კომისიასთან.

ინვენტარიზაციის ~~დამთავრების~~ შემდეგ ფაქტობრივი მონაცემები შეუდარდება ~~ბუღალტრული~~ აღრიცხვის დავითრულ მონაცემებს. ინვენტარიზაციის ჩატარებასთან დაკავშირებით, სათანადო ნესრიგი მოეთხოვება ბუღალტერიასაც. მან უნდა უზრუნველყოს პირველადი ინფორმაციის მატარებელთა სააღრიცხვო რეგისტრაცია ანალიზური აღრიცხვის ბარათებში ინვენტარიზაციის დაწყებამდე, რათა არც ერთი პირველადი დოკუმენტი არ დარჩეს დაუმუშავებელი. შედარების შემდეგ შეიძლება აღმოჩნდეს ზედმეტობა ან დანაკლისი. ორივე შემთხვევაში კომისიამ მატერიალურად პასუხისმგებელი პირისაგან უნდა მიიღოს წერილობითი ახსნა-განმარტება, რომლის საფუძველზეც კომისია ადგენს მატერიალური ფასეულობების გამოვლენილი ზედმეტობის, დანაკლისის, დანაკარგის ან გაფუჭების ხასიათს. მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაციით გამოვლენილი ზედმეტობა აიღება შემოსავალში: დ-1600 კ-7290.

თუ მატერიალური ფასეულობის ზედმეტობა აღემატება დანაკლისს, მაშინ ის მიეკუთვნება ფინანსურ შედეგს.

მატერიალური დანაკლისი ორგვარია: ბუნებრივი და ნორმის ზევით. ბუნებრივი დანაკლისი ვრცელდება იმ ფასეულობებზე, რომელთაც შეშრობა, დაღვრა, გაფანტვა და სხვა მსგავსი თვისება

ახასიათებს. ბუნებრივი დანაკლისის ნორმები წინასწარ განისაზღვრება. ნორმების უქონლობის შემთხვევაში ფასეულობის ყველა დანაკლისი ნორმის ზევით დანაკლისად ჩაითვლება. დანაკლისები აისახება გატარებით დ-7000, 8000, 9100 კ-1600.

ნორმის ზევით დანაკლისის მიზეზი შეიძლება იყოს ბოროტი განზრახვა, დაუდევრობა, სტიქიური უბედურება. ბოროტი განზრახვით, ასევე დაუდევრობით გამოწვეული დანაკლისი გამოვლენიდან 5 დღის ვადაში უნდა წარედგინოს სასამართლო-საგამომძიებლო ორგანოებს განსახილველად. სტიქიური უბედურებით გამოწვეული დანაკლისები, როცა იგი დასტურდება სათანადო აქტით, ჩამოინერება ზარალში.

ბასს 2-ის მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკარგებით გამოწვეული ნებისმიერი სახის ზარალი, რომელსაც ადგილი აქვს სამეურნეო ოპერაციების დროს, უნდა მიეკუთვნოს იმავე პერიოდის ზარალს. თუ ეს თანხა არსებითია, მაშინ გამოყოფილი უნდა იყოს ცალკე, როგორც განსაკუთრებული პუნქტი.

დამნაშავე პირებს მატერიალური დანაკლისი გადახდება საბაზრო ფასებით, ხოლო ნორმის ზევით დანაკლისის ჩამოწერა, როცა მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი ცნობილი არ არის, განსაკუთრებულ შემონმებას მოითხოვს საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ. ამ შემთხვევაში მატერიალურად პასუხისმგებელი პირისაგან მოითხოვენ სათანადო ახსნა-განმარტებას, რომელიც სხვა მასალებთან ერთად საფუძვლად დაედება დანაკლისის ჩამოწერას.

ინვენტარიზაციის შედეგებს იხილავს სანარმოს, დაწესებულების ხელმძღვანელობა და ფორმდება სპეციალური ოქმი დაწერილებითი ცნობებით დანაკლისების, დანაკარგებისა და ზედმეტობის მიზეზებისა და დამნაშავე პირთა შესახებ. საინვენტარიზაციო კომისიის ოქმი მტკიცდება ხელმძღვანელის მიერ ინვენტარიზაციის დამთავრებიდან არაუგვიანეს ორი კვირის განმავლობაში. ხელმძღვანელი ვალდებულია დაუყოვნებლივ გაატაროს ღონისძიებები ინვენტარიზაციით გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსასწორებლად. ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება იმ თვის აღრიცხვასა და ანგარიშსწორებაში, როცა დამთავრდა ინვენტარიზაცია.

6.7. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოძველება, გაფუჭება ინვეს მათი გასაყიდი ფასის თვითღირებულებაზე დაბლა დაცემას, რის გამოც შეუძლებელი ხდება მათზე განეული დანახარჯების კომპენსაცია. ბალანსის შედგენის დროს ასეთი მარაგები უნდა გადაფასდეს სიფრთხილის პრინციპიდან გამომდინარე. მარაგებს ენიჭება ახალი ღირებულება შესაძლო სარეალიზაციო ღირებულება და ამ შეფასებით აისახება ბალანსში. წარმოშობილი სხვაობა თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის წარმოადგენს ზარალს, რომელიც უნდა დაიფაროს საკუთარი მოგებით.

ანალოგიურად შესაძლებელია დანახარჯების კომპენსაცია მაშინ, როდესაც გასაყიდ ფასზე მეტად იზრდება შეძენის ან წარმოების თვითღირებულება, ამიტომ ლოგიკურად დასაშვებია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, რათა აქტივი არ იყოს აღრიცხული იმაზე მეტი ღირებულებით, რა თანხის სარგებელსაც მოიტანს იგი გაყიდვის ან სხვა ფორმით გამოყენების შემთხვევაში.

სასაქონლო მარაგის შემთხვევაში ადვილი შესადარებელია გასაყიდად გამზადებული საქონლის თვითღირებულება და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, მაგრამ როდესაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა გამოიყენება წარმოების ან მომსახურების განევის პროცესში, მაშინ მხოლოდ მათი თვითღირებულებისა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შედარება არაა საკმარისი. ბასს 2-ის 39-ე პუნქტი განმარტავს, რომ ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოიწეროს თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში. თუ ნედლეულსა და მასალებზე ფასები ისე დაეცემა, რომ მზა

პროდუქციის თვითღირებულება გადააჭარბებს მის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, ნედლეული და მასალები უნდა ჩამოინეროს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ასეთ შემთხვევაში ნედლეულისა და მასალების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესაფასებლად აიღება შეცვლილი ღირებულება.

მაგალითი. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სანარმოში დარჩენილია 30 ტონა ცემენტი. 1 ტონის თვითღირებულებაა 200 ლარი, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ბალანსის შედგენის მომენტისათვის დაეცა 150 ლარამდე. 1 ტონა ცემენტისაგან მზადდება 200 ც. სამშენებლო ბლოკი, რომლის გასაყიდი ფასია 250 ლარი. ასეთ შემთხვევაში ცემენტის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამონერა შესაძლებელი იქნება მაშინ, თუ არსებული მასალების გამოყენებით 200 ცალი სამშენებლო ბლოკის ნარმოების თვითღირებულება 250 ლარს გადააჭარბებს. სხვა შემთხვევაში ცემენტის ღირებულება ბალანსში შევა 200 ლარად.

ამრიგად, მასალა-ნედლეული, რომელიც გამოიყენება პროდუქციის ნარმოებისათვის, არ შეიძლება ჩამოინეროს თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით, თუ მოსალოდნელია, რომ ნარმოებულ პროდუქტს გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან მასზე მაღალ ფასში. მასალა-ნედლეულის შეფასება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, მხოლოდ იმ შემთხვევაშია შესაძლო თუ დადგინდა, რომ მზა პროდუქციის გასაყიდი ფასი მასალა-ნედლეულის თვითღირებულებაზე დაბალი იქნება.

ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ხელახლა გაიანგარიშება. თუ აღარ არსებობს ის გარემოებები, რომელთაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თავდაპირველი ჩამონერა თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით, უნდა მოხდეს ჩამონერილი თანხის კომპენსაცია. სახელდო-

ბრ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ახალ საბალანსო თანხად აიღება თვითღირებულებასა და შეცვლილ ნეტო სარეალიზაციო თანხას შორის უმცირესი. ეს ხდება მაშინ, როდესაც ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც წინა პერიოდში აღრიცხული იყო ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით მათი გასაყიდი ფასის დაცემის გამო, სანარმოში ინახება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდშიც, როცა მათი გასაყიდი ფასი უკვე გაზრდილია.

მაგალითი

დაეუშვათ, სანარმოში 1999 წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი იყო 8000 ლარის მასალა, რომელიც ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე და ბალანსში აისახა 6000 ლარად. საანგარიშგებო წელს რეალიზაცია შეჩერებულ იქნა მოსალოდნელი ზარალის თავიდან ასაცილებლად და წლის ბოლოს მარაგის ღირებულება გახდა 8400 ლარი, რის გამოც აუცილებელია ბალანსში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ასახულ იქნეს უმცირესი ღირებულებით. ჩვენი მონაცემებით, 6000 ლარი უნდა გაიზარდოს 8000 ლარამდე, რითაც მარაგები აისახება ბალანსში.

გადაფასება შესაძლებელია მოხდეს ინდივიდუალურად, მაგრამ უფრო მოხერხებული და ამასთანავე, ბასს-ით დაშვებულია ჯგუფურად. ბასს 2-ის 26-ე პუნქტი განმარტავს, „როგორც წესი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ხდება მუხლობრივად, თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში, უფრო მიზანშეწონილია მსგავსი ან ერთმანეთთან დაკავშირებული მუხლების დაჯგუფება“. განვიხილოთ გადაფასება მაგალითზე.

გადავაფასოთ მარაგები საგნების, მარაგების ძირითადი ჯგუფების და მარაგების მთლიანი რაოდენობის მიხედვით.

მარაგების შეფასება (ლარებში)

| ჯგუფი | მარაგი | საბალანსო ღირებულება | სარეალიზაციო ღირებულება | ერთეულის გადაფასების მეთოდი (უმცირესი შეფასება) |
|-------|--------|-------------------------|----------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| I | „ა“ | 200 | 300 | 200 |
| | „ა“ | 800 | 700 | 700 |
| | „ა“ | 900 | 600 | 600 |
| | | 1900 | 1600 | 1500 |
| II | „ბ“ | 200 | 300 | 200 |
| | „ბ“ | 300 | 300 | 200 |
| | „ბ“ | 400 | 500 | 400 |
| | | 900 | 1100 | 900 |
| III | „ბ“ | 400 | 500 | 400 |
| | „ბ“ | 500 | 600 | 500 |
| | „ბ“ | 700 | 300 | 300 |
| | | 1600 | 1400 | 1200 |
| | | 4400 | 4100 | 3600 |

I მეთოდი გადაფასება ყოველი მარაგის ერთეულის მიხედვით:

შეფასება: გადაფასებით 3600

ბალანსით 4400

სხვაობა (ზარალი) 800

II მეთოდი გადაფასება ძირითადი ჯგუფების მიხედვით: ვირჩევთ უმცირესს საბალანსო და სარეალიზაციო ფასს შორის ჯგუფების მიხედვით:

„ა“ 1600

„ბ“ 900

„ბ“ 1400

39000

საბალანსო 4400 გადაფასება 3900 ზარალი 500.

III მეთოდი გადაფასება მთლიანი (ჯამური) რაოდენობით,

საბალანსო და სარეალიზაციო ღირებულებას შორის ვირჩევთ უმცირესს:

საბალანსო 4400.

გადაფასება 4100.

ზარალი 300.

ჩვენი მონაცემების მიხედვით სანარმო განიცდის ზარალს, რომელიც აისახება გატარებით: დ-5330 კ-1610 800, ან 500, ან 300, ხოლო შემოსავლის შემთხვევაში გატარებას ექნება შებრუნებული სახე.

ამრიგად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერის ან აფასების შედეგები საანგარიშგებო წლის მოგება-ზარალს მიეკუთვნება.

თავი VII

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

- ძირითადი საშუალებების ცნება, აღიარება, კლასიფიკაცია, შეფასების მეთოდები და აღრიცხვის ამოცანები
- ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა
- ძირითადი საშუალებების ცვლილისა და გადაფასების აღრიცხვა
- ძირითადი საშუალებების ექსლუატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები და მათი აღრიცხვა
- ძირითადი საშუალებების გასვლის აღრიცხვა

7.1. ძირითადი საშუალებების ცნება, აღიარება, კლასიფიკაცია, შეფასების მეთოდები და აღრიცხვის ამოცანები

ნარმოების პროცესში ადამიანი შრომის საშუალებებით ზემოქმედებს შრომის საგნებზე და გარდაქმნის მას შრომის პროდუქტად. შრომის საშუალებებმა მიიღო მუდმივი კაპიტალის და სანარმოო ფონდების ფორმა, თუმცა ისინი ძირითადად ერთსა და იმავე ეკონომიკურ შინაარსს გამოხატავენ.

ნარმოების საშუალებები, ანუ სანარმოო ფონდები (მუდმივი კაპიტალი) ნარმოების პროცესში მონაწილეობის ხანგრძლივობის, როლის, ფუნქციისა და ბრუნვის ხასიათის მიხედვით იყოფა: შრომის საშუალებებად, ანუ ძირითად საშუალებებად - ფონდებად (ძირითადი კაპიტალი) და შრომის საგნებად, ანუ საბრუნავ საშუალებებად - ფონდებად (საბრუნავი კაპიტალი).

ეკონომიკურ ლიტერატურაში იდენტური მნიშვნელობით გამოიყენება შემდეგი დაწყვილებული ცნებები: ნარმოების საშუალებ-

ბები (მუდმივი კაპიტალი) და სანარმოო ფონდები; შრომის საშუალება (ძირითადი კაპიტალი) და ძირითადი საშუალება (ძირითადი ფონდები); შრომის საგანი (საბრუნავი კაპიტალი) და საბრუნავი საშუალება (საბრუნავი ფონდი). ეს ტერმინები გამოყენებული იქნება თანაბარი მნიშვნელობით და მათმა ურთიერთშეწყვეტებამ გაუგებრობა არ უნდა გამოიწვიოს.

შრომის საშუალებები ისეთ საგნებს ენოდება, რომლებიც ხანგრძლივად მონანილებენ წარმოების პროცესში და თავიანთი ღირებულება გადააქვთ შექმნილ პროდუქტზე თანდათანობით, მათი ცვეთის შესაბამისად.

საქმიანობისას სანარმო იყენებს როგორც გრძელვადიან, ისე მოკლევადიან აქტივებს. გრძელვადიანი აქტივები შედგება მატერიალური და არამატერიალური გრძელვადიანი აქტივებისაგან. მატერიალური გრძელვადიანი აქტივები ანუ იგივე ძირითადი საშუალებები ბულალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვის თვალსაზრისით ბასს-ში შემდეგნაირადაა განმარტებული: „ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

ა) იმყოფება სანარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გასაწევად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;

ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტ ხნით გამოსაყენებლად“.

ძირითადი საშუალებები იმისათვის რომ შევიტანოთ სანარმოს აქტივის შემადგენლობაში, უნდა აკმაყოფილებდეს გარკვეულ მოთხოვნებს. ბასს 16-ის (პუნქტი 8) მიხედვით ძირითადი საშუალებები აღიარებულ უნდა იქნეს აქტივად, თუ:

ა) მოსალოდნელია, რომ სანარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;

ბ) სანარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედო შეფასება.

ბასს-ის მიხედვით სანარმომ წინასწარ უნდა განსაზღვროს მომავალში ქონების გამოყენებით მიიღებს თუ არა ეკონომიკურ სარგებელს. თუ ეკონომიკური სარგებელი არაა მოსალოდნელი, აქტივის მიღების ოპერაცია შეიძლება გაუქმებულ იქნეს რაიმე

მნიშვნელოვანი საჯარიმო სანქციის გარეშე და, ამგვარად, აქტივის აღიარება არ მოხდება (ბასს 16, მე-10 პუნქტი).

ზოგჯერ რთულია დადგინდეს ეკონომიკური ეფექტის მიღების საკითხი. ეს ეხება ისეთ ძირითად საშუალებებს, რომლებიც ეკონომიკური ეფექტის შექმნაში უშუალოდ არ მონაწილეობს, მაგრამ აუცილებელია სხვა აქტივებიდან ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ასეთ აქტივებს წარმოადგენს ძირითადი საშუალება, რომელიც შეიძლება შეძენილ იქნეს გარემოს დაცვის მიზნით, უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად და სხვა. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ობიექტების აქტივის სახით აღიარება ხდება იმის გამო, რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა სანარმო მთლიან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო ამ აქტივების გარეშე (ბასს 16, მე-14 პუნქტი). მაგალითად, ქმიური ნვთიერებების მწარმოებელს შეიძლება დასჭირდეს ახალი ტიპის გამონაბოლქვის გამწმენდი დანადგარის შეძენა, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნები; ეს დანადგარი აღიარებულ უნდა იქნეს აქტივად, რადგან მის გარეშე სანარმოს მოუწევდა სანარმო პროცესის შეწყვეტა.

ძირითადი საშუალებების აღიარების მეორე მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია ღირებულების საიმედო შეფასება. ამ კრიტერიუმის დაკმაყოფილება რთული არ არის, რადგან ყოველთვის შესაძლებელია მიღებული აქტივის ღირებულების დადგენა. კერძოდ, თუ ძირითად საშუალებებს შევიძინთ, მისი ღირებულება ჩანს შეძენის დოკუმენტებიდან; თუ სანარმო თვითონ ქმნის აქტივს, მისი ღირებულების საიმედო შეფასება შესაძლებელია შექმნის პროცესში განეული მატერიალური, შრომითი და სხვა დანახარჯებიდან გამომდინარე.

ბასს 16-ის მე-15 პუნქტი განმარტავს, რომ „ძირითადი საშუალების ობიექტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით“. ერთი შეხედვით მარტივი სიტუაციაა, მაგრამ თვითღირებულების კომპონენტები განსხვავებულია სხვადასხვა გარემოებათა გამო. კერძოდ, მასზე გავლენას ახდენს შეძენისა და შექმნის პროცესები (განხილული იქნება ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვის დროს).

ძირითადი საშუალებების შესახებ განზოგადებული ცნობების მისაღებად საჭიროა მისი დაჯგუფების ერთიანი სისტემა ყოველგვარი კლასიფიკაცია ამა თუ იმ ზომით პირობითია. ამავე დროს მეცნიერულად დასაბუთებული კლასიფიკაცია უნდა იყოს მრავლმხრივი და სიღრმისეულად შესწავლილი.

ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია ხდება მრავალი ნიშნის მიხედვით, მაგრამ ყველაზე მთავარი და მნიშვნელოვანია მათი დაჯგუფება ეროვნული მეურნეობის დარგების მიხედვით. ვინაიდან მის გარეშე შეუძლებელია ძირითადი საშუალებების ბალანსის შედგენა, დინამიკის ანალიზი, ცალკეული დარგის ძირითადი საშუალებების შემდგომი განვითარების პერსპექტივების დახასიათება.

დარგობრივი ნიშნის მიხედვით ძირითადი საშუალებები შემდგენიარად ჯგუფდება:

1. მრეწველობა;
2. სოფლის მეურნეობა;
3. სატყეო მეურნეობა;
4. ტრანსპორტი;
5. კავშირგაბმულობა;
6. მშენებლობა;
7. ვაჭრობა და საზოგადოებრივი კვება;
8. მატერიალურ-ტექნიკური მომარაგება და გასაღება;
9. დამზადება;
10. მატერიალური წარმოების დანარჩენი სახეობის საქმიანობა;
11. საბინაო-კომუნალური მეურნეობისა და მოსახლეობის საყოფაცხოვრებო მომსახურება;
12. ჯანმრთელობის დაცვა, ფიზიკური კულტურა და სოციალური უზრუნველყოფა;
13. განათლება;
14. კულტურა;
15. ხელოვნება;
16. მეცნიერება და სამეცნიერო მომსახურება;
17. საკრედიტო და სახელმწიფო დაზღვევა;
18. მმართველობა;

19. საზოგადოებრივი ორგანიზაციები.

დასახელებული 19 დარგიდან პირველი 10 მიეკუთვნება მატერიალური წარმოების სფეროს. თითოეული დარგი იყოფა ქვედარგებად. ძირითადი საშუალებების თითოეულ სახეს, რომელიც დამოუკიდებელ მთელს წარმოადგენს, ინვენტარული ობიექტი ეწოდება. იგი სააღრიცხვო ერთეულს წარმოადგენს.

ფირმის, კომპანიების ძირითადი საშუალებები ნატურალ-ნივთობრივი ნიშნის მიხედვით იყოფა:

1. შენობები;
2. ნაგებობები;
3. გადამცემი მონყობილობანი;
4. სატრანსპორტო საშუალებანი;
5. მანქანები და მონყობილობანი;
6. ინსტრუმენტები;
7. სანარმოო ინვენტარი და ხელსაწყოები;
8. სამეურნეო ინვენტარი;
9. მუშა და პროდუქტიული ცხოველები;
10. მრავალწლიანი ნარგავები;
11. მიწის გასაუმჯობესებლად კაპიტალური დანახარჯები;
12. დანარჩენი ძირითადი საშუალებები.

ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია მათი სახეობის მიხედვით ანალიზური აღრიცხვის საფუძველია. განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

შენობები. ამ ჯგუფში ინვენტარულ ობიექტად ითვლება თითოეული ცალკე მდგარი შენობა. იმ შემთხვევაში, თუ ორ შენობას ერთი საერთო კედელი აქვს და თითოეული წარმოადგენს დამოუკიდებელ კონსტრუქციულ მთლიანობას, მაშინ ისინი ცალ-ცალკე ინვენტარულ ობიექტად ჩაითვლებიან. სამრეწველო ხასიათის შენობებს მიეკუთვნება ყველა ობიექტი, რომელიც წარმოების პროცესს ემსახურება, აგრეთვე სამეურნეო ხასიათის შენობები.

ნაგებობებს მიეკუთვნება ინჟინრულად ნაშენი ობიექტები, რომელთა დანიშნულებაა შექმნას საჭირო პირობები წარმოების პროცესის განსახორციელებლად, ამა თუ იმ ტექნიკური ფუნქციების შეს-

რულების გზით, რაც არ არის დაკავშირებული შრომის საგნის ცვლილებათან.

ნაგებობების ჯგუფს მიეკუთვნება ხელოვნური ნაგებობები, ხიდეები, გვირაბები, გალერეა, გზახიდები, ლობეები, შიდა საქარხნო რკინიგზა, საავტომობილო გზები, მოასფალტებული სადგომი ავტომობილებისათვის, ცისტერნები, ყბები, საკვამლე მილები და სხვა.

გადაცემ მონყობილობებს მიეკუთვნება ისეთი მონყობილობანი, რომელთა დახმარებითაც წარმოებს ელექტრული, თბური ან მექანიკური ენერჯის გადაცემა მანქანა-ძრავიდან მუშა მანქანისაკენ, აგრეთვე თხევადი, გაზისებრი და ფხვიერი ნივთიერებების გადაცემა ერთი ინვენტარული ობიექტიდან მეორესაკენ. მათ მიეკუთვნება: ელექტროგადაცემი ხაზები, ტრანსმისიები და მილსადენები ყველა შუალედური გამართულობებით, რაც საჭიროა ტრანსფორმაციისა (გარდაქმნის) და ენერჯის გადასაცემად, აგრეთვე მილსადენებით, თხევადი, გაზისებრი და ფხვიერი ნივთიერებების მომხმარებლამდე გადასაადგილებლად, გარდა მაგისტრალურისა.

მანქანები და მონყობილობები იყოფა შემდეგ ქვეჯგუფებად:

- ძალური მანქანებისა და მონყობილობების ჯგუფი.
მიეკუთვნება მანქანა-გენერატორები, რომლებიც აწარმოებენ თბო და ელექტრულ ენერჯიას; მანქანაძრავები, რომლებიც ერთი სახის ენერჯიას გარდაქმნიან მეორედ (საორთქლე ქვაბები, შიგა წვის ძრავები, ელექტროგენერატორები).
- მუშა-მანქანები და მონყობილობების ჯგუფი.
მიეკუთვნება ლითონმჭრელი და ლითონდამუშავებელი ჩარხები, უროები და მონყობილობანი მოძრავი შემადგენლობის რემონტისათვის, საცხისაზეთი მონყობილობანი, სარეცხი მანქანები, ხელსაწყოები, ინსტრუმენტები და სხვა.
- ავტომატური მანქანების და მონყობილობების ჯგუფი.
მიეკუთვნება ზემოთ დასახელებული მანქანები და მონყობილობა, რომლებიც მუშაობენ ავტომატური მართვით.
- საზომი და მარეგულირებელი ხელსაწყოებისა და ლაბორატორიული მონყობილობის ჯგუფი.
მიეკუთვნება დენის, ძაბვის, სიმძლავრის და სიხშირის ძალის საზომი, ელექტროსაზომი ხელსაწყოები, ბარომეტრი,

წყალსაზომი, ელექტროენერჯის მოდელები და ყველა სახეობის საზომი ხელსაწყოები, აგრეთვე საცდელი, საკვლევი, სანად- ირო ხელსაწყოები, აპარატურა და სხვა.

- გამოთვლითი ტექნიკის ჯგუფი.
მიეკუთვნება ელექტრონულ-გამოთვლითი, სამართავი და ციფრუ- ლი გამოთვლითი მანქანები და კომპიუტერული ტექნიკა.
- დანარჩენი მანქანებისა და მოწყობილობების ჯგუფი.
მიეკუთვნება ის მანქანები, აპარატები და მოწყობილობანი, რომლებიც არ შესულან ზემოთ ჩამოთვლილ ქვეჯგუფებში. კერძოდ, სატელეფონო სადგურის მოწყობილობა, სახანძრო მანქანები, სატუმბავები, ავტოცისტერნები და სხვა.

სატრანსპორტო საშუალებებს მიეკუთვნება მიმოსვლის საშუ- ალებები, რომლებიც განკუთვნილია მოსახლეობის და ტვირთის გადასაადგილებლად. მაგალითად, საზღვაო-სამდინარო, საჰაერო და სახმელეთო სახის ყველა ტრანსპორტი.

ინსტრუმენტების ჯგუფს მიეკუთვნება საერთო დანიშნულების მექანიზებული და არამექანიზებული შრომის იარაღები, საჭრელი, სარტყმელი, სანეხი და შემამჭიდროებელი შრომის იარაღები და სხვა.

სანარმოო ინვენტარსა და ხელსაწყოებს მიეკუთვნება სანარ- მოო დანიშნულების საგნები, რომლებიც ემსახურებიან სანარმოო პროცესის გაიოლებას, დეტალირებას, ინსტრუმენტების სწორად განაწილებასა და მიმაგრებას და რაც ხელს უწყობს შრომის დაცვას. ამ ჯგუფს მიეკუთვნება: სახაზავი და სამუშაო მაგიდები, ყალიბები, დაზგები, დახლები, კასრები, სავაჭრო და საინსტრუმენ- ტო კარადები და სხვა.

სამეურნეო ინვენტარს მიეკუთვნება: საკიდი, გარდერობი, რადა, დივანი, აგრეთვე მაგიდები, სავარძლები, სანერი მაგიდები, ხალი- ჩები და სხვა.

მუშა და პროდუქტიული ცხოველების ჯგუფს მიეკუთვნება მუშა პირუტყვი ცხენი, ხარი, აქლემი, ვირო, მწარმოებელი კურო, კამეჩი და სხვა.

მრავალწლიანი ნარგავების ჯგუფს მიეკუთვნება ყველა ხელოვ- ნური მრავალწლიანი ნარგავი: თოვლსაფარი, სილასაცავი, ქარსაფა-

რი, ყველა სახეობის ხილ-კენკროვანი ნარგავები, სანარმოს ტერიტორიაზე გამწვანებისა და დეკორატიული ნარგავები და სხვა.

მინის გასაუმჯობესებლად კაპიტალური დანახარჯების ძირითადი საშუალებების ჯგუფს მიეკუთვნება არასაინვენტარო ხასიათის დანახარჯები სასოფლო-სამეურნეო სარგებლობისათვის მინის ზედაპირის კულტურულ-ტექნიკური გაუმჯობესებისათვის და სხვა.

დანარჩენ ძირითადი საშუალებების ჯგუფს მიეკუთვნება ბიბლიოთეკის ფონდი, მუზეუმის ფასეულობა (მიუხედავად მათი ღირებულებისა), კინოლენტები, სასცენო დადგმის საშუალებები და სხვა.

ბასს 16-ით ძირითადი საშუალებები დაჯგუფებულია ერთნაირი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით. ეს ჯგუფებია:

- ა) მინები;
- ბ) მინა და შენობა-ნაგებობები;
- გ) მანქანები და მონყობილობები;
- დ) ხომალდები;
- ე) თვითმფრინავები;
- ვ) სატრანსპორტო საშუალებები;
- ზ) სამეურნეო ინვენტარი და ინსტრუმენტები;
- თ) ოფისის მონყობილობა.

ძირითადი საშუალებები შეიძლება დაჯგუფდეთ საკუთრების მიხედვით: კერძო, სახელმწიფო, საზოგადოებრივ და შერეულ საკუთრებად, სხვა ქვეყნის საკუთრებად. სანარმოს კუთვნილების მიხედვით ძირითადი საშუალებები იყოფა საკუთარ და იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებებად.

წარმოების პროცესში მონაწილეობის ნიშნის მიხედვით კი ძირითადი საშუალებები იყოფა მოქმედ, მარაგში მყოფ, უმოქმედო და კონსერვაციულ ძირითად საშუალებებად.

განსაკუთრებული ყურადღება ენიჭება ძირითადი საშუალებების შემადგენლობის დახასიათებას. ამ მხრივ ისინი ორ აქტიურ და პასიურ ჯგუფად იყოფა. მისი ერთი ნაწილი უფრო აქტიურ როლს ასრულებს წარმოების პროცესში. სწორედ ასეთია სანარმოო მონყობილობა, რომელზედაც დამოკიდებულია პროდუქციის ხარისხი. უახლესი ტექნიკა, სრულყოფილი სანარმოო მონყობილობა უზრუნველყოფს პროდუქციის უკეთეს ხარისხს და წარმოების

უმოკლეს ვადებს. ბუნებრივია, ასეთ როლს ვერ დავაკისრებთ ძირითადი საშუალებების მეორე პასუხისმგებელს: შენობებს, ნაგებობებს, სამეურნეო ინვენტარს და სხვებს. ამიტომ, როცა ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაზე საუბარია ყოველთვის საჭიროა ყურადღების გამახვილება, თუ რა ხვედრითი წილი მოდის მის აქტიურ ნაწილზე, როგორი პროპორციით იზრდება იგი.

ძირითადი საშუალებები კვლავწარმოების პროცესში მონაწილეობის წიშის მიხედვით იყოფა **საწარმოო და არასაწარმოო ძირითად საშუალებებად**. საწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებები უშუალოდ მონაწილეობენ მატერიალური დოვლათის შექმნაში, ხოლო არასაწარმოო ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება ის საშუალებები, რომლებიც გამოიყენება საზოგადოების საყოფაცხოვრებო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად.

ძირითადი საშუალებების თვისება ემსახუროს წარმოების პროცესს ხანგრძლივად, მოითხოვს მისი შეფასებისადმი განსხვავებულ მიდგომას. ძირითადი საშუალებები შეიძლება შეფასდეს თვითღირებულებით (ისტორიული, პრევანდელი), ნარჩენი და აღდგენითი ღირებულებით.

თვითღირებულება ტოლია იმ დანახარჯების ჯამისა, რაც განუღებია ძირითადი საშუალებების შექმნაზე, მონტაჟზე, დადგმაზე და დამონტაჟებაზე, აგებაზე, გამოზრდაზე და გაშენებაზე. ძირითადი საშუალებები თავიანთი მომსახურების პერიოდში აისახებიან თვითღირებულებით (თვითღირებულებიდან აიღება ამორტიზაციის ნორმა). წარმოების პროცესში ძირითადი საშუალებები ცვდება და გაცვეთილი ნაწილი შედის პროდუქციის თვითღირებულებაში ან საერთო დანახარჯებში. ეს თავისთავად ამცირებს მათ თვითღირებულებას.

ამგვარად, აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შექმნის ან მშენებლობის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების და მათი ექვივალენტების ან მისი სხვა სახის კომპენსაციის რეალური ღირებულების თანხა.

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებიდან ცვეთის გამოკლებით მიღებულ თანხას ნარჩენი ღირებულება, ანუ საბალანსო ღირებულება ეწოდება. ნარჩენი ღირებულებით სარგებლობენ სწ-

თეზური აღრიცხვისას ძირითადი საშუალებების ფაქტიური მდგომარეობის შესასწავლად.

ამრიგად, საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი აისახება ბალანსში დაგროვილი ცვეთის თანხის გამოკლებით.

ძირითადი საშუალებების აღდგენითი ღირებულება - ეს არის მათი კვლავწარმოების ღირებულება თანამედროვე ფასებით. სხვა სიტყვებით, აღდგენითი ღირებულება ის ხარჯებია, რაც დასჭირდებოდა იმავე სახეობის ძირითადი საშუალებების შექმნას თანამედროვე პირობებში არსებული შრომის ნაყოფიერების, ტექნიკისა და ფასების არსებობისას.

ძირითადი საშუალებების აღდგენითი ღირებულება გამოიყენება მაშინ, როცა მათ პირვანდელ შეფასებაში დიდი სიჭრელეა. ე.ი. სხვადასხვა წლების ფასებითაა აღრიცხული და სწორ წარმოდგენას არ იძლევა ძირითადი საშუალებების როგორც ნატურალურ, ასევე ღირებულებით მოცულობაზე.

ამრიგად, აღდგენითი ღირებულება არის თანხა, რომლის უკან მიღებას მოელის საწარმო აქტივის შემდგომი გამოყენების შედეგად, აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულების ჩათვლით.

სალიკვიდაციო ღირებულება არის ნეტო თანხა, რომლის მიღებას მოელის საწარმო ამ აქტივისაგან, მისი სასარგებლო გამოყენების ვადის გასვლის შემდეგ, გაყიდვასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი დანახარჯების გამოკლებით.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ურთიერთდამოუკიდებელ დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპის“ საფუძველზე. „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპი“ გულისხმობს ისეთ სამეურნეო ოპერაციას, როდესაც ინტერესთა კონფლიქტის თავიდან ასაცილებლად თითქოს მონაწილე მხარეთა შორის არ არსებობს რაიმე კავშირურთიერთობა.

ძირითადი საშუალებების მოცულობა ეროვნული სიმდიდრის უდიდეს ნაწილს შეადგენს და მოვლა-პატრონობას თუ გაფლანგვა-განიავებისა და განადგურებისაგან დაცვას მოითხოვს. ამ ფუნქციების შესრულება აღრიცხვის, კონტროლის, აუდიტის და ანალიზის

სამსახურებს ეკისრებათ, რომელთა როლი და პასუხისმგებლობა მნიშვნელოვნად იზრდება საბაზრო ეკონომიკის პირობებში.

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის წინაშე დგას შემდეგი ამოცანები:

1. სანარმოს განკარგულებაში მყოფი ძირითადი საშუალებების გაფლანგვა დატაცებისაგან დაცვაზე კონტროლის დანერგვა;
2. ძირითადი საშუალებების ეფექტიანად გამოყენებაზე კონტროლი;
3. ძირითადი საშუალებების სწორი დოკუმენტური გაფორმება და დროული ასახვა რეგისტრებში;
4. საკუთარი ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხის სწორად გამოთვლა და დროულად შეტანა ნარმოების დანახარჯებში;
5. ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯების სწორად აღრიცხვა;
6. ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის, გასვლის და ლიკვიდაციის, აგრეთვე არასრულად ამორტიზირებული ობიექტების ჩამონერის შედეგების სწორად გამოანგარიშება და მათი აღრიცხვა;
7. ძირითადი საშუალებების მოძრაობის შესახებ დროული და რეალური ანგარიშების შედგენა.

ამრიგად, ძირითადი საშუალებების მოძრაობის აღრიცხვამ უნდა უზრუნველყოს მისი დაცვა ხელყოფისაგან, ეფექტიანი გამოყენება და საჭირო ინფორმაციის მიღება სანარმოს რენტაბელური მუშაობის დონის განსაზღვრისათვის.

7.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ძირითადი საშუალებების სფერო გაფართოვდა კერძო საკუთრებაში გაცემული ისეთი ობიექტებით, როგორცაა: მიწა, ნიაღისეული, ტყე და წყლის სავარგულე-ბი. საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების დანერგვა არსებით, ცვლილებას იწვევს ძირითადი საშუალებების აღრიცხვაში. სრულიად

ახალი მეთოდის მოითხოვა კაპიტალური დაბანდების და ძირითადი საშუალებების აღრიცხვამ. შეიცვალა ცვეთის, რემონტის და ლიკვიდაციის აღრიცხვის წესები.

საწარმოში ძირითადი საშუალებები შეიძლება მიღებული იქნეს: საკუთარი მშენებლობით, სახელმწიფო და არასახელმწიფო საწარმოებისგან შეძენით, დამფუძნებლების მიერ სანესდებო კაპიტალის წილის ანგარიშზე შემოტანილი ძირითადი საშუალებებით, უსასყიდლოდ, გრანტით და სხვა.

ძირითადი საშუალებების შეძენის დაფინანსების წყაროებია საწარმოთა საკუთარი საშუალებები, ბანკის გრძელვადიანი კრედიტები და ბიუჯეტური დაფინანსება.

საწარმოში ძირითადი საშუალებების მიღება, მიუხედავად მათი სხვადასხვა გზებისა და წყაროებისა, აღრიცხვაში პირვანდელი ღირებულებით აისახება. იგი შემდეგი დანახარჯებისაგან შედგება: აგების, აღჭურვის და შეძენის (საპროექტო-საძიებო სამუშაოების ჩათვლით), ტერიტორიის კეთილმოწყობის, მოტანის, მონტაჟის და დადგმის ხარჯებისაგან.

საწარმოს მიერ თავისთვის დამზადებული ძირითადი საშუალებების შეფასება ხდება მათ დამზადებაზე და სამუშაო მდგომარეობამდე მოყვანისათვის ყველა ფაქტობრივი დანახარჯის თანხით. უსასყიდლოდ მიღებულ ძირითად საშუალებებს შეაფასებენ დამოუკიდებელი კომისიები. ისინი განსაზღვრავენ ობიექტის აღდგენით ღირებულებას და მის ცვეთას გადაცემის მომენტისათვის.

ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციები ყოველთვის გაფორმდება მიღება-ჩაბარების აქტით. მას ადგენს მიმღები საწარმოს ხელმძღვანელის ბრძანებით გამოყოფილი კომისია, რომლის შემადგენლობაში უნდა შედიოდნენ ჩამბარებელი საწარმოს წარმომადგენელი და მიმღები საწარმოს თანამდებობის პირები, რომლებსაც კავშირი აქვს ობიექტის ექსპლოატაციასთან (მთავარი მექანიკოსი ან ტექნიკური სამსახურის მუშაკი). შეივსება აქტის ყველა რეკვიზიტი და მასში ჩაინერება ტექნიკური დახასიათება, გამოცდის შედეგები, ვარგისიანობის ხარისხი, კომისიის დასკვნა და სხვა. აქტი ივსება ორ ცალად, თითო ეგზემპლარი ეძლევა მხარეებს.

მიღებულ ობიექტს შესაბამის ჯგუფში მიეკუთვნება მორიგი თავისუფალი ინვენტარული ნომერი და ანალიზური აღრიცხვის უზრუნველსაყოფად ეხსნებათ ინვენტარული ბარათი.

ინვენტარული ბარათი ივსება მიღება-ჩაბარების აქტის მონაცემების საფუძველზე, სადაც აღინიშნება ობიექტის ადგილსამყოფელი, ჩამოითვლება ტექნიკური დოკუმენტაცია, რაც მოჰყვება ობიექტს, აგრეთვე სათადარიგო ნაწილები. ინვენტარული ნომერი სათითაოდ ყოველ ობიექტს მიეკუთვნება. ინვენტარული ბარათი არის ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრი. ის დგება ერთ ცალად და ინახება ბუღალტერიაში. შევსებულ ინვენტარულ ბარათს უკეთდება რეგისტრაცია. ბარათში იწერება ძირითადი საშუალებების მოძრაობასთან დაკავშირებით ყველა ოპერაცია და ბოლოს მათი მწყობრიდან გასვლის მიზეზები. ბარათში აღრიცხვა წარმოებს რაოდენობრივად და ფულად გამოხატულებაში. ინვენტარული ბარათები მოთავსებულია კართოტეკაში, ძირითადი საშუალებების ჯგუფების და ქვეჯგუფების მიხედვით. გასული ობიექტის საინვენტარო ბარათი ინახება კართოტეკაში ბოლოს, ცალკე ჯგუფში.

საწარმოებში მიღებული ძირითადი საშუალებების თითოეული საინვენტარო ობიექტს უნდა ჰქონდეს შესატყვისი ტექნიკური დოკუმენტაცია, რომელიც შეიცავს ობიექტის დანიშნულების ძირითად მონაცემებს. მატერიალური პასუხისმგებელი პირები ავსებენ ინვენტარულ სიას, რომელშიც მათზე ჩაბარებული ობიექტებია შეტანილი.

საწარმოს შიგნით ძირითადი საშუალებების ადგილგადანაცვლება, ერთი საამქროდან მეორეში გადაცემა და ა.შ. ფორმდება ზედნადებით, რომელშიც აღინიშნება გადაცემის მიზეზი და ადგილი, ვის პასუხისმგებლობაში გადავიდა ობიექტი და სხვა. ასეთნაირად წარმოებს ძირითადი საშუალებების მიღების ანალიზური აღრიცხვის დოკუმენტური გაფორმება საწარმოებსა და ორგანიზაციებში, მაგრამ ეს საკმარისი არ არის და საჭიროა ამ მონაცემების გაერთიანება, განზოგადება და მთლიანობაში წარმოდგენა. ასეთ მონაცემებს ძირითადი საშუალებების სონთეზური აღრიცხვა იძლევა.

ძირითადი საშუალებების აღსარიცხავად გამოიყენება 2100 ჯგუფის „ძირითადი საშუალებები“ ანგარიშები. მოცემულ

ჯგუფში ძირითადი საშუალებების სახეებისა და დანიშნულებიდან გამომდინარე გათვალისწინებულია შემდეგი ანგარიშები:

- 2110 მინის ნაკვეთები;
- 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა;
- 2130 შენობები;
- 2140 ნაგებობები;
- 2150 მანქანა-დანადგარები;
- 2160 ოფისის აღჭურვილობა;
- 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი;
- 2180 სატრანსპორტო საშუალებები;
- 2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა.

ეს ანგარიშები არის აქტიური, საბალანსო, ინვენტარული, რომელზეც აღირიცხება სანარმოს საკუთრებაში მყოფი ძირითადი საშუალებები. ამ ანგარიშების დებეტში ჩაინერება მათი მიღება, ხოლო კრედიტში გასვლა.

ძირითადი საშუალების ობიექტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. ბასს 16-ის მე-16 პუნქტის თანახმად თვითღირებულების კომპონენტებია: მისი ნაყიდობის ფასი, საიმპორტო ბაჟი, უკან ამოღებას დაუქვემდებარებელი გადასახადები, სანარმოში ტრანსპორტირების, მონტაჟის და სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სხვა პირდაპირი ხარჯები, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდაკლებების და ფასდათმობების გამოკლებით. აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული ხარჯების მაგალითებია:

- აქტივის მომავალი ადგილმდებარეობის მომზადების ხარჯი;
- აქტივის ადგილზე მიტანის და შენახვის ხარჯები;
- მონტაჟის ხარჯები;
- არქიტექტორების და ინჟინრების შრომის ანაზღაურება.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ძირითადი საშუალებების შეძენა შეიძლება მოხდეს ნაღდი ფულის გადახდით, განვადებით სათანადო პროცენტის გადახდით, სხვა აქტივზე გაცვლით, გრანტით და სხვა პირობით. ცალკეულ შემთხვევაში შეძენილი ძირითადი საშუალებების თვითღირებულების კომპონენტები შეიძლება განსხვავებული იყოს.

განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

1. ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შექმნისას მისი საწყისი შეფასებისათვის ნაყიდობის ღირებულება გადახდილი თანხის ტოლია. ამიტომ შექმნის თვითღირებულების დასადგენად მომწოდებლისათვის გადახდილ თანხას ემატება ბასს 16-ის მე-16 პუნქტის ნებადართული სხვა ხარჯები.

მაგალითი. საწარმომ შეიძინა დაზგა, რომელიც წარმოების პროცესში იქნება გამოყენებული. დაზგის შესყიდვასთან დაკავშირებით საწარმოს მოუხდა შემდეგი ხარჯების განწევა:

- | | |
|-------------------------------------|-----------|
| 1. დაზგის შესაძენად გადახდილი თანხა | 4000 ლარი |
| 2. მ.შ. დღგ | 400 ლარი |
| 3. ტრანსპორტირების ხარჯი | 200 ლარი |
| 4. დამონტაჟების ხარჯი | 600 ლარი |
- თვითღირებულება ტოლი იქნება (4000-400+1200+600) 4400 ლარს.*

თუ ძირითადი საშუალებები საზღვარგარეთ იქნება შექმნილი, მაშინ მის თვითღირებულებას დაემატება საბაჟო გადასახადი და მოსაკრებელი.

ძირითადი საშუალებების ღირებულების შემდგომ პერიოდში გადახდის დროს შესაძლებელია რამდენიმე განსხვავებული პრობის არსებობა, კერძოდ:

ა) ძირითადი საშუალება მიღებულია იმ პრობით, რომ მისი ღირებულება გადახდილი იქნება უნაღდო ანგარიშსწორებით აქტივის მიღებიდან მეორე დღეს, თუ გარეგნებაში სხვა პრობა არ ფიგურირებს, გარდა პრობის შეუსრულებლობით გადასახდელი საურავისა, მაშინ მოცემულ შემთხვევაში ძირითადი საშუალების ღირებულება შეფასდება ნაღდი ფულით შექმნილი ძირითადი საშუალების ანალოგიურად.

მაგალითი. საწარმომ შეიძინა დაზგა, რომელშიც უნდა გადაიხადოს 4000 ლარი, მ.შ. დღგ 400 ლარი. ტრანსპორტირების ხარჯი 200 ლარი, დამონტაჟების ხარჯი 600 ლარი. მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს დაზგის თვითღირებულება, რომელიც

შეადგენს 4400 ლარს. თუ დაუშვებთ, რომ სანარმომ დააგვიანა ფულის გადახდა-გადარიცხვა 20 დღე და ყოველ გადაცილებულ დღეზე იხდის საურაის 0,2 %-ს, მაშინ დამატებით მოუნევს გადახდა 160 ლარს ($4000 \times 0,2\% \times 20$), მაგრამ ამ თანხით ძირითადი საშუალების დაზგის თვითღირებულება არ გაიზრდება.

ბ) ძირითადი საშუალება შექმნილია იმ პირობით, რომ მისი ღირებულება გადახდილი იქნება მიწოდებიდან მოკლე ვადაში, მაგრამ თუ სანარმო ძირითადი საშუალების ღირებულებას დათქმულ ვადაზე ადრე გადაიხდის, იგი მიიღებს განსაზღვრული ოდენობის ფასდაკლებას. მოცემულ შემთხვევაში სანარმო შექმნილ აქტივს შეაფასებს გარიგებაში დაფიქსირებული ფასით. ბასს 16-ის 16 პუნქტის მოთხოვნით ფასდათმობის თანხა გამოაკლდება შექმნილი ძირითადი საშუალების ღირებულებას.

მაგალითი. სანარმომ შეიძინა დაზგა. გარიგება ითვისისწინებს შემდეგ პირობებს: მყიდველი იხდის დაზგის ღირებულებას 4000 ლარს და მის შესაბამის დღგ 800 ლარს. სულ 4800 ლარს, გადახდის ვადა დაზგის მიღებიდან 90 დღეა. ამასთან, სანარმო თუ გადაიხდის 30 დღეში დაზგის ღირებულებას, ისარგებლებს 20 % ფასდაკლებით, ხოლო 60 დღეში გადახდის შემთხვევაში 10 % ფასდაკლებით. შექმნისას განუულია შემდეგი ხარჯები ტრანსპორტირების ხარჯი 200 ლარო, მონტაჟის ხარჯი 400 ლარო.

დაზგის შექმნის თვითღირებულება ფასდათმობის პირობის გარეშე შეადგენს 4600 ლარს ($4800 - 800 + 200 + 400$). შეფასებისათვის მნიშვნელოვანია სანარმოს საგადამხდელო პოლიტიკა - სარგებლობს იგი შანსით, მიიღოს შეღავათი თუ არა. თუ სანარმო არ სარგებლობს ფასდაკლებით, მაშინ დაზგა შეფასდება 4600 ლარად. მაგრამ თუ სარგებლობს და გადახდა მოხდა 30 დღეში სანარმომ დაზგა უნდა შეაფასოს ფასდაკლების გათვალისწინებით და მისი თვითღირებულება ტოლი იქნება მომწოდებლისათვის გადასახდელ თანხას დამატებული სხვა ხარჯები. $4800 \times 10\% = 480$ ლარო ფასდაკლება, $4800 - 480 = 4320$ ლარო, რომელიც არის მომწოდებლისათვის გადასახდელი თანხა დღგ-ს ჩათვლით და შექმნილი დაზგის თვითღირებულება ტოლი იქნება $4320 - 720 + 200 + 400 = 4200$ ლარის.

2. ძირითადი საშუალებები შექმნილია კრედიტით. შექმნის გარეგნობა შეიძლება გულისხმობდეს მომწოდებლისათვის თანხის გადახდას შექმნიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ ერთბაშად ან თანდათანობით. ყველა შემთხვევაში შექმნილი ძირითადი საშუალებების ნასყიდობის ფასი უნდა განისაზღვროს გარეგნობის შესაბამისად გადასახდელი თანხის მიმდინარე ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შექმნილია განსაკუთრებული ძირითადი საშუალება. განსაკუთრებული ძირითადი საშუალებების მიმართ გამოყენებული უნდა იქნას სესხის გამოყენებასთან დაკავშირებული ხარჯის აღრიცხვის წესი, რომლის მიხედვითაც საპროცენტო ხარჯი კაპიტალიზაციას ექვემდებარება.

ძირითადი საშუალებების კრედიტით შექმნისას ფაქტური დანახარჯების განსაზღვრის ორი მეთოდი გამოიყენება:

- საბაზრო ფასი;
- მოსალოდნელი გადასახდელების მიმდინარე ღირებულება.

აღნიშნული მეთოდიდან განმარტებას საჭიროებს მეორე. ძირითადი საშუალებების კრედიტით შექმნისას წარმოიქმნება ვალდებულება მოსალოდნელი ფულადი გადახდებით, ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ დისკონტირების განაკვეთად საეალო ვალდებულების პროცენტის საბაზრო განაკვეთი აიღება.

მაგალითი.

სანარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება 30000 ლარად 4 წლის განმავლობაში თანაბარწილად გადახდის პირობით. შექმნიდან ყოველი 12 თვის შემდეგ სანარმომ გადაიხდის 8500 ლარს. დაეუშვათ, რომ სესხზე საბაზრო განაკვეთი 12 %-ია. მაშინ ძირითადი საშუალების შექმნის ღირებულება იქნება სახელშეკრულებო თანხის მიმდინარე ღირებულება და იგი შეადგენს 25817 ლარს (8500 X 3,0373), რაც არის შექმნილი ძირითადი საშუალების ნასყიდობის ღირებულება.

3. ძირითადი საშუალებები შექმნილია თამასუქით. ძირითადი საშუალებების თამასუქით შექმნა იგივე კრედიტით შექმნა და შეფასების თვალსაზრისით ძირითადი საშუალების თამასუქით შექმნა

არ განსხვავდება კრედიტით შექმნისაგან. მაგრამ ამ დროს შესაძლებელია თამასუქშიც არ ჩანდეს შექმნილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება, მისი გადახდის განვადებისათვის საპროცენტო თანხისაგან გამოცალკევებით. ამის გამო, აქაც შეფასებისათვის აუცილებელია დადგინდეს ძირითადი საშუალების შექმნის ღირებულება, რომელიც თამასუქს მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულების ტოლია.

მაგალითი. სანარმო შეიძინა შენობა და თავისი ვალდებულება აღიარა თამასუქით. თამასუქი გაცემულია ერთი წლის ვადით, რომლის ნომინალი 4000 ლარს შეადგენს. დასადგენა შენობის ნასყიდობის ღირებულების ფასი, რისთვისაც საჭიროა ამ დროისათვის ანალოგიურ სესხზე პროცენტის საბაზრო განაკვეთი. თუ დაეუშვებთ, რომ სესხზე პროცენტის საბაზრო განაკვეთი 10 %-ია, მაშინ თამასუქს მიმდინარე ღირებულება (დისკონტირებით) და შესაბამისად შენობის ნასყიდობის ფასი იქნება 3636 ლარი ($4000 \times 0,9091$).

ძირითადი საშუალებების კრედიტით შექმნისას შესაძლებელია გადახდილი იყოს რამდენიმე მათგანის ღირებულება ერთად. მათი საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება მიმდინარე ღირებულების განაწილებით, კრედიტით წარმოქმნილი ვალდებულებების პროპორციულად.

4. ძირითადი საშუალებების შექმნისას გადახდილია რამდენიმე მათგანის ღირებულება ერთად. მაგალითად, შენობა მიწასთან ერთად ან შენობა დანადგართან ერთად, თითოეული მათგანის ღირებულება განცალკევებული არ არის, იმის გამო, რომ ცალკეულ ძირითად საშუალებას მომსახურების განსხვავებული ვადა გააჩნია (შენობას, დანადგარს) და თავის ღირებულებას ცვეთის გზით სხვადასხვა პერიოდში ამონურავს. ამიტომ აუცილებელია ცალკე მათი თვითღირებულების დადგენა და აღრიცხვა. ბასს-ით ერთიანად გადახდილი თანხის გაყოფის კონკრეტული წესი დადგენილი არ არის, რაც ანიჭებს სანარმოს შეიმუშაოს ან შეარჩიოს პრაქტიკაში გამოყენებული ხერხი, როგორცაა: ანალოგიური აქტივების საბაზრო ღირებულება, თითოეული სახის ძირითადი

საშუალებიდან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიმდინარე ღირებულება, სპეციალისტების მიერ ჩატარებული ექსპერტული შეფასება და სხვა. სანარმო ამ დროს უნდა ეყრდნობოდეს ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის უტყუარობისა და სამართლიანობის პრინციპებს.

5. ძირითადი საშუალებების მიღება სხვა აქტივზე გაცვლით. ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტი შეიძლება მიღებულ იქნას სხვა აქტივზე გაცვლის გზით. ასეთი აქტივების ღირებულება ფასდება მიღებული აქტივის რეალური ღირებულებით, რომელიც ექვივალენტურია გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა და შესწორებულია ნებისმიერი ფულადი სახსრების ან მისი ექვივალენტის გადახდილი თანხით (ბასს 16, 22 პუნქტი). მაგალითად, სანარმომ დაზგა, რომლის ღირებულება შეადგენს 6000 ლარს გაცვალა ავტომანქანაზე, რომელსაც ანალოგიური რეალური ღირებულება აქვს. ცხადია, ავტომანქანის ფასი განისაზღვრება 6000 ლარის ოდენობით და ამ შემთხვევაშიც ნასყიდობის ღირებულებაც იქნება 6000 ლარი.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ძირითადი საშუალებების გაცვლითი ოპერაციებით შეძენისას შესაძლებელია მონაწილეობდეს სხვა აქტივიც, კერძოდ, აქცია, ობლიგაცია, ან სხვა ფასიანი ქალაქი. ამ შემთხვევაშიც სანარმო მიღებულ ძირითად საშუალებას აფასებს გასული აქტივის რეალური ღირებულებით.

მაგალითი. სანარმომ 50 ობლიგაცია გაცვალა დაზგაში, ერთი ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება 100 ლარია, რეალური (საბაზრო) ღირებულება კი 120 ლარი. ამ შემთხვევაში დაზგის ნასყიდობის ფასი 6000 ლარს შეადგენს.

6. ძირითადი საშუალებების საკუთარი ძალით შექმნა. ძირითადი საშუალება სანარმომ შეიძლება შექმნას საკუთარი ძალით, კერძოდ, ააშენოს შენობა, ნაგებობა და სხვა. ასეთ შემთხვევაში ძირითადი საშუალებები შეფასდება აშენების თვითღირებულებით. ბასს 16-ით, სანარმოს მიერ შექმნილი აქტივის ღირებულების განსაზღვრა ხდება შექმნილი აქტივის ანალოგიურად. თუ სანარმო,

ანარმობებს ანალოგიურ აქტივებს სარეალიზაციოდაც, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქტივის საბალანსო ღირებულება სარეალიზაციოდ წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია, რაც ნიშნავს, რომ სანარმოში შექმნილი ძირითადი საშუალებების ღირებულებას არ ემატება მოსალოდნელი შინა მოგება. გამოყენებული უნდა იქნას ბასს 2, რომელიც განმარტავს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კონვერსიის დანახარჯების კომპონენტებს, ანალოგიურად, სანარმოს მიერ აქტივის წარმოების შემთხვევაში ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების უჩვეულოდ მაღალი დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. ბასს 23 განსაზღვრავს იმ შემთხვევებს, როდესაც საპროცენტო განაკვეთი შეიძლება აღიარებულ იქნას აქტივის საბალანსო ღირებულების ელემენტის სახით. კერძოდ, ამ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს სესხზე გადახდილი პროცენტის არსი წარმოადგენს იგი საპროცენტო ხარჯს, თუ საჭიროა მისი კაპიტალიზაცია.

მაგალითი. სანარმომ შენობის ასაშენებლად აიღო სესხი 200 000 ლარი. მშენებლობა სავარაუდოდ 2 წელი გაგრძელდება და სესხი დაიფარება მშენებლობის დამთავრების პერიოდისას. სესხზე გადასახდელი პროცენტის წლიური განაკვეთია 5 %, ხელმძღვანელთა მიერ დადგენილია, რომ სესხის პროცენტი კაპიტალიზაციას ექვემდებარება და შენობის თვითღირებულებაში ჩაირთება 10000 ლარი (200000X5%).

7. სანარმომ შეიძლება სახელმწიფო ან საერთაშორისო ორგანიზაციებისაგან გრანტის სახით მიიღოს ძირითადი საშუალება, რომელთა შეფასება ხდება მისი რეალური ღირებულებით.

8. ძირითადი საშუალების საწყისი შეფასების დროს ყურადღებას იმცრობს ადმინისტრაციული და სხვა ზედნადები ხარჯები. ადმინისტრაციული და სხვა ზედნადები ხარჯები ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტია მაშინ, როდესაც სანარმო თვითონ ქმნის ძირითად საშუალებას როგორც საკუთარი მიზნისათვის, ისე გასაყიდად, ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციული

და სხვა საერთო ხარჯების მიმართ გამოიყენება ბასს 2. როდესაც სანარმო ძირითად საშუალებებს ყიდულობს ან დამატებით ხარჯებს ეწევა (მონტაჟი და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანა), ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ხარჯები ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტებად არ ითვლება. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც შესაძლებელია ამ ხარჯების პირდაპირი დაკავშირება აქტივების შეძენასთან ან მათ სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან.

გასათვალისწინებელია ასევე, რომ ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციაში გაშვებისა და სხვა მოსამზადებელი ხარჯები არ მიეკუთვნება მათი შეძენის თვითღირებულებას.

9. მინის, როგორც გრძელვადიანი აქტივის გამოყენების ვადა პრაქტიკულად შეუზღუდავია, ამიტომ მას ცვეთა არ ერიცხება. სანარმომ შეიძლება შეიძინოს მინის ნაკვეთები. მინის ნაკვეთების ღირებულებას მიეკუთვნება მის შეძენასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯი. ასეთი ხარჯებია: მინის ნაკვეთების შეძენის ღირებულება, რეგისტრაციის, სანოტარო და სხვა ანალოგიური ხარჯები, მინის ნაკვეთის დანიშნულებისამებრ გამოყენებისათვის მომზადების ხარჯები და სხვა.

მაგალითი. შეძენილია ტყით დაფარული მინის ნაკვეთი 250000 ლარად. სანარმოს გათვალისწინებული აქვს აღნიშნულ მინაზე შენობის აგება. განუღობა შემდეგი ხარჯები და მიღებულია შემოსავალი:

- 1. მინის რეგისტრაციის ხარჯია 3000 ლარი;*
- 2. ტყის მოჭრის ხარჯია 7000 ლარი;*
- 3. მოჭრილი ტყის გაყიდვით მიღებულ იქნა 20 000 ლარი;*
- 4. ტერიტორიის მოსწორებაზე განუღობი ხარჯია 6000 ლარი;*
- 5. მიმდებარე ტერიტორიის კეთილმოწყობის ხარჯია 3000 ლარი.*

მინის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულებაში არ შეიტანება მოჭრილი ტყის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები თანხა და მიმდებარე ტერიტორიის კეთილმოწყობაზე განუღობი ხარჯები. აქედან გამომდინარე, შეძენილი მინის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულებაა 243000 ლარი (250 000+3000+7000+6000-20000-3000).

ზემოთ განხილული მაგალითებით გარკვეულია ძირითადი საშუალებების თვითღირებულების კომპონენტები, რაც ასახული უნდა იქნას შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1. ძირითადი საშუალებების შეძენა ნაღდი ფულით ან გადარიცხვით: დ-2100 კ-1100, 1200. ძირითადი საშუალების შეძენასას გადახდილი დღგ: დ-3340 კ-1100, 1200.

ძირითადი საშუალების ექსპლოატაციაში გაშვებისათვის დახარჯული და დამხმარე მასალები, დარიცხული ხელფასი და მის შესაბამისად დარიცხული სოციალური გადასახადი: დ-2100 კ-1620, 3130, 3370.

2. ძირითადი საშუალებების შეძენა შემდგომი გადახდით, რომლის დროსაც გამოყენებულია ფასდათმობა:

- ძირითადი საშუალებების შეძენის ასახვა დ-2100

- დ-8190 ფასდათმობის თანხაზე კ-3110

- მომწოდებლის დავალიანების დაფარვა: დ-3110 კ-1100, 1200 კ-8190.

3. ძირითადი საშუალებების შეძენა თამასუქით, როდესაც:

- საპროცენტო ხარჯი მიეკუთვნება შეძენილი ქონების ღირებულებას: დ-2100 კ-4120 კ-3410.

- სათამასუქო პროცენტი არ მიეკუთვნება შეძენილი ქონების ღირებულებას და წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს: დ-8210 კ-410.

4. ძირითადი საშუალებები შეძენილია ფასიანი ქაღალდებით, კერძოდ:

- შეძენა საკუთარი აქციის გამოშვებით ან გამოსაყიდული აქციებით: დ-2100 კ-5110, 5120, 5130.

- შეძენა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში რიცხული ფასიანი ქაღალდებით: დ-2100 კ-1300 კ-2400.

5. ძირითადი საშუალებები შეძენილია ფინანსური იჯარის პირობით: დ-2100 კ-4130.

6. ძირითადი საშუალებების აშენება, აგება, გაშენება და სხვა.

ე.ი. სანარმოს მიერ დახარჯულია შრომითი და მატერიალური რესურსები.

- მშენებლობის ხარჯები: დ-2120 კ-1600 ,3130, 3370, 3110 და სხვა.

- დამთავრებული მშენებლობის ანუ ძირითადი საშუალების შემოსავალში ალება: დ-2100 კ-2120.

7. ძირითადი საშუალებების მიღება უსასყიდლოდ: დ-2100 კ-5490.

7.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთისა და გადაფასების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებების თვისება, ემსახუროს ნარმოების პროცესს ხანგრძლივად, ინვესტის გაუფასურებას. ძირითადი საშუალებების მიერ სახმარო ღირებულების თანდათანობით დაკარგვას ცვეთა ეწოდება. ძირითადი საშუალებები განიცდის ფიზიკურ და მორალურ ცვეთას. ძირითადი საშუალებების ფიზიკურ ცვეთას ინვესტორგორც ნარმოების პროცესი, ისე ფიზიკური ძალების ზემოქმედება. თუ სანარმოში მოქმედის ნაცვლად ახალი, ტექნიკურად უფრო სრულყოფილი და მეტი ნარმადობის მანქანა დაიდგა და ასეთ შემთხვევაში არსებული საშუალებები მორალურადაა გაცვეთილი, მიუხედავად იმისა, მოხდა ეს ექსპლუატაციის ვადაზე ადრე თუ გვიან, რაც გამოიწვევს მისი ახლით შეცვლის აუცილებლობას.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა, ფიზიკური იქნება ეს თუ მორალური, ნიშნავს ძირითადი საშუალებების ხარჯვას. მსგავსად სხვა ხარჯებისა, ეს ხარჯებიც უნდა ანაზღაურდეს. ბასს 4 -ით ცვეთა ნიშნავს აქტივის ცვეთის თანხის განაწილებას აქტივის სასარგებლო მომსახურების სავარაუდო ვადაზე. საანგარიშგებო პერიოდის ცვეთა პირდაპირ ან არაპირდაპირ ჩაირთვება მოცემული პერიოდის წმინდა მოგებაში ან ზარალში. ძირითადი საშუალებების გაცვეთილი ნაწილის ღირებულების შეტანას პროდუქციის თვითღირებულებაში და ნარმოების ხარჯებში ცვეთის დარიცხვა ეწოდება. დარიცხვა ნარმოებს ძირითადი საშუალებების

პირვანდელი ღირებულების (თვითღირებულების) მიხედვით ამორტიზაციის ნორმის საფუძველზე ცვეთის. დარიცხვის უწყისში.

ცვეთა გაიანგარიშება ყველა ძირითადი საშუალებების მიხედვით, გამონაკლისს წარმოადგენს მინა, საბიბლიოთეკო ფონდი, სამუზეუმო ფასეულობანი, პროდუქტული პირუტყვი, ხარები, კამეჩები და სხვა. ცვეთის თანხა გვიჩვენებს, თუ რა სიდიდით შემცირდა ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება და რა ნაწილი დარჩა კიდევ გადასატანი პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება, მხოლოდ სრულ აღდგენისათვის, ხოლო მთლიანად ამორტიზირებულს, მაგრამ ვარგისს ცვეთის თანხა არ ერიცხება. ეს წესი ვრცელდება ყველა ძირითად საშუალებაზე. ცვეთის დარიცხვა იწყება ძირითადი საშუალებების შემოსავალში ალების მომდევნო თვიდან, ხოლო წყდება, როცა ობიექტი მთლიანად ამორტიზირდება, ან მისი გასვლის შემთხვევაში მომდევნო თვიდან.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებულია სინთეზური, მარეგულირებელი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ ჯგუფის ანგარიშები:

- 2230 „შენობის ცვეთა“;
- 2240 „ნაგებობების ცვეთა“;
- 2250 „მანქანა-დანადგარების ცვეთა“;
- 2260 „ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა“;
- 2270 „ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა“;
- 2280 „ტრანსპორტის ცვეთა“;
- 2290 „იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა“.

აღნიშნული ანგარიშები პასიურია, კრედიტში ჩაინერება ცვეთის თანხა და ხდება დარიცხული ცვეთის აკუმულირება, ხოლო დებეტში ცვეთის ჩამონერა.

აქტივის ცვეთის თანხა არის აქტივის პირვანდელი ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, სალიკვიდაციო ღირებულების გამოკლებით.

ძირითადი საშუალებების პირვანდელ ღირებულებასა და სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის სხვაობა წარმოადგენს ამორ-

ტიზორებად ღირებულებას, იგი ნორმალურ პირობებში სრული ოდენობით გარდაიქმნება სანარმოო ხარჯად. ცვეთის თანხა ისეთი ხარჯია, რომელიც ფულის მოძრაობასთან არ არის დაკავშირებული. ფული იხარჯება ძირითადი საშუალებების შეძენისას და არა მისი ცვეთის დარიცხვის დროს, რადგან ამ დროს ვალდებულება (ვალი) არ წარმოიშობა.

ცვეთის დარიცხვის მეთოდის ამოსარჩევად სანარმომ უნდა გაითვალისწინოს:

- სანარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების პერიოდი. ეს პერიოდი განისაზღვრება აქტივის მოსალოდნელი მწარმოებლურობით ან პროდუქციის გამომუშავებით.
- მოსალოდნელი ფიზიკური ცვეთა, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ სანარმოო ფაქტორებზე, როგორებიცაა: ცვლების რაოდენობა, სანარმოს სარემონტო სამუშაოების პროგრამა და გამოუყენებელი აქტივების შენახვისა და დაცვის წესი.
- მორალური ცვეთა, რომელიც შეიძლება გამოიწვიოს სანარმოო პროცესის ცვლილებამ ან გაუმჯობესებამ, აგრეთვე მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზარზე მოთხოვნის ცვლილებამ.
- აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის საკანონმდებლო ან სხვა შეზღუდვები.

ამუშაოდ, ჩვენს ქვეყანაში ძირითად საშუალებებს ცვეთა დაერიცხება საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განსაზღვრული ნორმებითა და მეთოდებით, რომელიც არ შეესაბამება ბასს, რადგან ამ უკანასკნელით შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება.

ბასს-ის და საქართველოს „მწარმეთა შესახებ“ კანონის მე-13 მუხლის მიხედვით შეიძლება შემდეგი მეთოდების გამოყენება:

1. ღირებულების ნრფივი ჩამონერის მეთოდი.
2. შესრულებული სამუშაოს მოცულობის (მწარმოებლურობის) პროპორციულად ღირებულების ჩამონერის მეთოდი.
3. რიცხვთა ჯამის მიხედვით ღირებულების ჩამონერის, ანუ კუმულატიური (ჯამური) მეთოდი.
4. შემცირებული ნაშთის ანუ ამორტიზაციის გაორმაგებული ნორმის მეთოდი.

ამათგან, პირველი ორი ნორმალური ამორტიზაციის მეთოდების სახელწოდებითაა ცნობილი, ხოლო ორი კი დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდად იწოდება. შერჩეული ამორტიზაციის მეთოდი უცვლელად უნდა იყოს გამოყენებული წლების მანძილზე. მეთოდის შერჩევა დამოკიდებულია მოსალოდნელი სარგებლის ხასიათზე და იგი არ უნდა შეიცვალოს მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათი. ამასთან ბასს-ით მეთოდების შერჩევაში შეზღუდვა არ არსებობს. განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე.

წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი გულისხმობს აქტივის ღირებულების თანაბარზომიერ ჩამონერას მისი მომსახურების პერიოდში. ეს არის ყველაზე მარტივი და გაწვკვლევული მეთოდი. დარიცხული ცვეთის თანხა ყოველ პერიოდში ერთმანეთის ტოლია და გამოანგარიშება აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან. ცვეთის თანხის გამოსაანგარიშებლად საჭიროა შემდეგი მონაცემები:

- აქტივის საბალანსო ღირებულება;
- მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა;
- აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულება სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ.

ყოველწლიურად დასარიცხი ცვეთის თანხა გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

საწყისი ღირებულება-სალიკვიდაციო ღირებულება
 ცვეთის ანარიცხი = _____

სასარგებლო მომსახურების ვადა

ცვეთა ხშირად პროცენტის სახით გამოისახება.

მაგალითი. დავეშვათ ძირითადი საშუალების ღირებულებაა 15000 და სალიკვიდაციო ღირებულება 3000 ლარო. მომსახურების ვადა 4 წელი. ყოველწლიურად დასარიცხი თანხა უცვლელია და ტოლია $(15000-3000):4 = 3000$, მოცემულ შემთხვევაში ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს $3000:15000 \times 100 = 20\%$.

აქედან ჩანს, რომ 4 წლის განმავლობაში საამორტიზაციო ანარიცხები ერთნაირია, ჯამური ამორტიზაციის თანხა იზრდება

თანაბარზომიერად და ასევე თანაბარზომიერად მცირდება ნარჩენი ღირებულება.

მწარმოებლურობის პროპორციულად ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი გულისხმობს, რომ ყოველი პროდუქციის ერთეულის წარმოებისას თანაბარზომიერად ცვდება მის წარმოებაზე გამოყენებული ძირითადი საშუალება და ამორტიზაცია პროდუქციის ერთეულისათვის განისაზღვრება ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებისა და სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის სხვაობის გაყოფით პროდუქციის წარმოების სავარაუდო მოცულობაზე.

მაგალითი. დაეუშვათ ძირითადი საშუალების ღირებულება 15000 და სალიკვიდაციო ღირებულება 3000 ლარი. ძირითადი საშუალება მოემსახურება 220000 ერთეული ნაწარმის შექმნას. მ.შ. პირველ წელს გათვალისწინებულია 50000, მეორე წელს 60000, მესამე წელს 50000, მეოთხე წელს 60000.

ამ მონაცემების მიხედვით მწარმოებლურობის პროპორციულად ამორტიზაციის წლიური თანხა ტოლი იქნება პროდუქციის ერთეულისათვის $(15000 - 3000) : 220000 = 0,055$, შესაბამისად:

$$\text{პირველ წელს} \quad 0,055 \times 50000 = 2700,$$

$$\text{მეორე წელს} \quad 0,055 \times 60000 = 3300,$$

$$\text{მესამე წელს} \quad 0,055 \times 50000 = 2700,$$

$$\text{მეოთხე წელს} \quad 0,055 \times 60000 = 3300.$$

ამ მეთოდით ნათლად ჩანს პირდაპირი კავშირი პროდუქციის წარმოებასა და ამორტიზაციის წლიურ თანხას შორის.

დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდით ძირითად საშუალებას ექსპლოატაციის დასაწყისში უფრო მეტი საამორტიზაციო თანხა ერიცხება, ვიდრე მომსახურების ვადის ბოლოს, ეს გამართლებულია იმით, რომ ძირითადი საშუალება უფრო ეფექტურად მოქმედებს, სანამ ახალია. ამიტომ მიზანშეწონილი ხდება ძირითადი საშუალების ცვეთის მეტი ნაწილის ჩამოწერა მიმდინარე საანგარიშგებო წელს, ვიდრე მომავალში.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, დაქარბებული ამორტიზაციის მეთოდებიდან უფრო გავრცელებულია რიცხვთა ჯამის და გაორმაგებული ნორმის მეთოდი. სახელწოდება რიცხვთა ჯამი წარმოდგება იქიდან, რომ ამორტიზაციის თანხის გაანგარიშებისას გამოიყენება ძირითადი საშუალების მთელი ექსპლოატაციის პერიოდში ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი. მაგალითად, თუ მომსახურების ვადაა 4 წელი, მაშინ რიცხვთა ჯამი ტოლი იქნება $1+2+3+4=10$.

ამ მეთოდით ამორტიზაცია გაიანგარიშება შემდეგნაირად. დარჩენილი წლების რაოდენობა გაიყოფა რიცხვთა ჯამზე და გამრავლდება საბალანსო ღირებულებაზე. ჩვენი მონაცემების მიხედვით გვექნება ამორტიზაციის თანხა წლების მიხედვით:

| | |
|-------------|-----------------------------|
| პირველ წელს | $4/10 \times 12000 = 4800,$ |
| მეორე წელს | $3/10 \times 12000 = 3600,$ |
| მესამე წელს | $2/10 \times 12000 = 2400,$ |
| მეოთხე წელს | $1/10 \times 12000 = 1200.$ |

როგორც გაანგარიშებიდან ჩანს, ამორტიზაცია ყველაზე მეტია ექსპლოატაციის პირველ წელს და მომდევნო წლებში იგი თანდათანობით მცირდება.

გაორმაგებული ნორმის მეთოდი იყენებს წრფივი მეთოდით დადგენილ ამორტიზაციის ნორმას, რომელიც მრავლდება ორზე (ორმაგდება) და ამ ნორმით ხდება ამორტიზაციის წლიური თანხის დადგენა არა ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებიდან, არამედ შემცირებული ნაშთიდან გამომდინარე. ჩვენი მონაცემების მიხედვით ამორტიზაციის ნორმა 20 % -ია. ამიტომ გაორმაგებული ნორმის მეთოდით განგარიშებული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს:

| | |
|--------------|-----------------------|
| პირველი წელი | 15000-ის 40 % = 6000, |
| მეორე წელი | 9000-ის 40 % = 3600, |
| მესამე წელი | 5400-ის 40 % = 2160, |
| მეოთხე წელი | = 240. |

გაანგარიშებიდან ჩანს, რომ ამორტიზაციის თანხა, რომელიც ყველაზე მეტია პირველ წელს, მომდევნო წლებში თანდათანობით

მცირდება და ბოლო წელს შეზღუდულია ძირითადი საშუალების სალიკვიდაციო ღირებულებით.

ზემოთ განხილული მაგალითები აბსტრაქტული ხასიათისაა და ერთი შეხედვით ცვეთის დარცხვისას არავითარი სიძნელე არ შეინიშნება. მაგრამ აქტივის შექმნა იშვიათად თუ დაემთხვევა წლის დასაწყისს და, მითუმეტეს, პირველ რიცხვს. ამიტომ პრაქტიკაში აუცილებელი ხდება გარკვეული ხერხითა და დაშვებით ცვეთის თანხის გამოთვლა არასრული წლისათვის. მაგალითად, როდესაც აქტივის მიღება არ ემთხვევა თვის პირველ რიცხვს, გადასაწყვეტია როდიდან დაერიცხოს აქტივს ცვეთა მიმდინარე თუ მომდევნო თვიდან. საყოველთაოდ მიღებულია, რომ ძირითადი საშუალებებს ცვეთა ერიცხება მიმდინარე თვიდან, თუ ის მიღებულია 15 რიცხვის ჩათვლით, ან მომდევნო თვიდან, თუ მიღებულია 16 რიცხვის შემდეგ.

არასრული წლისათვის ცვეთის გამოთვლა ყველაზე მარტივია მწარმოებლურობის მიხედვით ცვეთის დარცხვის მეთოდის გამოყენების დროს, რადგან ამ დროს აქტივის მიღების მომენტს არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს.

არასრული წლისათვის წრფივი მეთოდით დასარიცხი ცვეთის თანხის დასადგენად ცვეთის წლიური თანხა იყოფა 12-ზე და მრავლდება მიღებიდან წლის ბოლომდე დარჩენილი თვეების რიცხვზე. თუ განვიხილავთ ჩვენს მონაცემებს და დავუშვებთ, რომ ძირითადი საშუალება შექმნილია 10 მაისს, მაშინ პირველი არასრული წლის ცვეთის თანხა იქნება $3000 \times 8 / 12 = 2000$ ან 250 ლარი ყოველთვიურად. მომდევნო სრული წლების ყველა თვეს ცვეთის თანხის მუდმივობის გამო ცვეთის დარცხვა სირთულეს არ წარმოადგენს.

ცვეთის დაჩქარებული მეთოდის გამოყენების დროს ანალოგიურად გაიანგარიშება პირველი არასრული წლის ცვეთა. ე.ი. დგინდება ცვეთის წლიური თანხა, რომელიც მრავლდება დარჩენილი თვეების მიხედვით დადგენილ კოეფიციენტზე. მომდევნო წლებში კი ხდება ცვეთის თანხების გადაანგარიშება, წლიური ცვეთის თანხიდან გამომდინარე. ზემოთ მოტანილი რიცხვთა ჯამის მეთოდის მაგალითის პირობიდან თუ დავუშვებთ, რომ ძირითადი საშუალება

შეძენილია 10 მასის, მაშინ პირველი არასრული წლისათვის ცვეთის თანხა ტოლი იქნება $4800 \times 8/12 = 3200$. მომდევნო წლის ცვეთა კი შეადგენს $4800 - 3200 + 3600 \times 8/12 = 4000$ ლარს. ანალოგიურად გაგრძელება მომდევნო წლების ცვეთის თანხის გაანგარიშება.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვისას მნიშვნელოვანია სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა. ამ საკითხს კიდევ ერთხელ უნდა დავუბრუნდეთ იმის გამო, რომ ხშირად გამოირიცხული არაა ძირითადი საშუალებების მომსახურების ვადის გაზრდა ან შემცირება ცვეთის გეგმაში გათვალისწინებულთან შედარებით. მაგალითად, შესაძლებელია ძირითადი საშუალებების ინტენსიურად ექსპლოატაციის შედეგად მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის საგრძნობლად შემცირება, რაც ცხადია მოქმედებს ცვეთის ნორმაზე და შესაბამისად დარიცხული ცვეთის თანხის ოდენობაზე. ამიტომ ბასს 16-ის 52-ე პუნქტით და „მენარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 4-2 პუნქტით დადგენილია, რომ ძირითადი საშუალებების საარგებლო გამოყენების ვადა პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს, თუ მოსალოდნელი ვადა მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინა შეფასებისაგან. ცვეთის დარიცხვა მიმდინარე და მომავალ საანგარიშგებო პერიოდისათვის უნდა შეიცვალოს.

აქტივის მომსახურების განმავლობაში შეიძლება ცხადი გახდეს, რომ მისი სავარაუდო სასარგებლო გამოყენების ვადა არ არის სწორი. მაგალითად, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ხანგრძლივობა შეიძლება გაიზარდოს განეული დანახარჯებით, რომლებიც გააუმჯობესებენ აქტივის სამუშაო მდგომარეობას და მის მწარმოებლურობას. და პირიქით, აქტივის სასარგებლო გამოყენების ვადა შეიძლება შემცირდეს მორალური ცვეთის ან წარმოებულ პროდუქციაზე საბაზრო მოთხოვნების ცვლილებების გამო. ასეთ შემთხვევებში, ცვეთის ნორმა მიმდინარე და მომავალი საანგარიშგებო პერიოდებისათვის იცვლება სასარგებლო გამოყენების ვადის ცვლილებასთან ერთად.

საწარმოს სარემონტო სამუშაოების პოლიტიკამ ასევე შეიძლება იმოქმედოს აქტივის სასარგებლო გამოყენების ვადის ხანგრძლივობაზე. ასეთი პოლიტიკა ინვესს სასარგებლო გამოყენების ვადის ან აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულების ზრდას, მიუხედა-

ვად იმისა, ასეთი პოლიტიკის გატარება არ გულისხმობს ცვეთის დარიცხვის საჭიროების უარყოფას.

ამრიგად, არაგეგმიური ჩამონერის აუცილებლობას ინვეეს ძირითადი საშუალების სავარაუდო გამოყენების ვადის შემცირება. თუ გეგმიური ჩამონერა ჩვენს მაგალითში უნდა მომხდარიყო 4 წელიწადში, ორი წლის ექსპლოატაციის შემდეგ დადგინდა, რომ იგი ექსპლოატაციაში იქნება ერთი წლის განმავლობაში. ამ შემთხვევაში უნდა განხორციელდეს არაგეგმიური ჩამონერა შემდეგნაირად:

● ღირებულების წრფივი ჩამონერის მეთოდით $12000:3 = 4000$; პირველ წელს დასარიცხი თანხის სხვაობა შეადგენს 1000, რომელიც დაემატება მეორე წლის ნორმას და ტოლი იქნება $4000 + 1000 = 5000$, მესამე წელში შესატანია 4000 და საბოლოოდ ამორტიზაცია დარიცხული იქნება სრულად.

● მწარმოებლობის მიხედვით, რომ განესაზღვროთ არაგეგმიური ჩამონერა, ამისათვის მეოთხე წლის გამოსაშვები პროდუქციის რაოდენობა გამოაკლდება ოთხ წელში გამოსაშვები პროდუქციის რაოდენობას და გვექნება $220000 - 60000 = 160000$; $12000:160000 = 0,075$. ამასთან, უნდა დარიცხულიყო:

$$\text{პირველ წელს} \quad 50000 \times 0,075 = 3750,$$

$$\text{მეორე წელს} \quad 60000 \times 0,075 = 4500,$$

$$\text{მესამე წელს} \quad 50000 \times 0,075 = 3750.$$

პირველ წელს გეგმიური ჩამონერით დარიცხულია ცვეთა 3300, ხოლო არაგეგმიური ჩამონერით დასარიცხია 3750. სხვაობა 450 უნდა დაემატოს მეორე წელს დასარიცხ თანხას: $4500 + 450 = 4950$.

● რიცხვთა ჯამის მეთოდით არაგეგმიური ჩამონერა ტოლი იქნება $1 + 2 + 3 = 6$. პირველ წელს $3/6 \times 12000 = 6000$, მეორე წელს $2/6 \times 12000 = 4000$, მესამე წელს $1/6 \times 12000 = 2000$.

პირველ წელს გეგმიური ჩამონერით დარიცხულია ცვეთა 4800, ხოლო არაგეგმიური ჩამონერით 6000, სხვაობა შეადგენს 1200, რომელიც უნდა დაემატოს მეორე წელს არაგეგმიური ჩამონერით დასარიცხ თანხას: $4000 + 1200 = 5200$.

გაორმაგებული ამორტიზაციის ნორმით 3 წელზე დასვლით წლიური ამორტიზაციის ნორმა გახდება 20 % -ის ნაცვლად 25%,

რომელიც გაორმაგდება. ამასთან, უნდა დარიცხულიყო:

| | |
|-------------|-----------------------|
| პირველ წელს | 15000-ის 50 % = 7500, |
| მეორე წელს | 7500-ის 50 % = 3750, |
| მესამე წელს | 750. |

პირველ წელს გეგმიური ჩამონერთ დარიცხულია ცვეთა 6000, ხოლო არაგეგმიური ჩამონერთ 7500. სხვაობა შეადგენს 1500, რომელიც უნდა დაემატოს მეორე წლის დასარიცხ თანხას: $3750 + 1500 = 5250$.

ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვა ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით: დ-7170, 7455 კ-2200

ბასს 16-ის 55-ე პუნქტით გათვალისწინებული ძირითადი საშუალებების შემადგენლობის ცვეთის დარიცხვის მეთოდი პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს, და იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია მნიშვნელოვანი ცვლილებები მოცემული აქტივიდან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათში, ცვეთის დარიცხვის მეთოდი უნდა შეიცვალოს შესაბამისად. თუ ცვეთის დარიცხვის მეთოდის შეცვლა აუცილებელია, ეს ცვლილება განხილულ უნდა იქნეს როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში და შესაბამისად უნდა შეიცვალოს ცვეთის დარიცხვის წესი მიმდინარე და მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებისათვის.

„მენარმეთა შესახებ“ კანონით და ბასს 16-ით არსებობს ძირითადი საშუალების ღირებულების ჩამონერის კიდევ ერთი შესაძლებლობა. იგი უკავშირდება ბალანსის შედგენის მომენტისათვის ძირითადი საშუალებების ობიექტების ფასშესწორებას საბაზრო ღირებულების გათვალისწინებით, რისთვისაც არსებული ძირითადი საშუალებების აქტივების საბალანსო ღირებულება პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს, რათა დადგინდეს, ხომ არ დაეცა აქტივების აღდგენითი ღირებულება საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა. თუ ეს ასეა, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს აღდგენით ღირებულებამდე ეი. საჭიროა გადაფასება, რომელიც შეიძლება იყოს, როგორც ჩამოფასება, ისე აფასება, რითაც ბალანსში ძირითადი საშუალებები სტანდარტით განსაზღვრული ღირებულებით აისახება.

ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი ასახვის შემდგომი

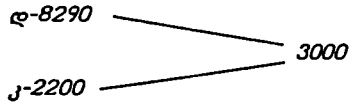
შეფასებისათვის გამოიყენება ორი მეთოდი: საბაზისო მეთოდი, რომლის მიხედვით ძირითადი საშუალებების პირველადი ასახვის შემდეგ ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი უნდა აისახოს პირვანდელი ღირებულებიდან ცვეთის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით; და ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი, რომელიც ძირითად საშუალებებს პირველადი ასახვის შემდგომ ასახავს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტი-სათვის არსებული რეალური ღირებულების ტოლია დაგროვილი ცვეთის თანხის გამოკლებით.

ბასს-ის მიხედვით ძირითადი საშუალებების რეალურ ღირებულებად ითვლება თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ურთიერთდამოკიდებულ, საქმის მცოდნე მხარეებს შორის, იმ პრინციპით, თითქოს მონაწილე მხარეთა შორის არ არსებობს ისეთი კავშირი, რომელიც ინტერესთა კონფლიქტს გამოიწვევს.

ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ უდრის გადაფასების გზით მიღებულ მის საბაზრო ღირებულებას. ამავე დროს გასათვალისწინებელია, რომ ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მის აღდგენით ღირებულებას ბასს 16-ის 29 და 56 პუნქტით. ე.ი. ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება უნდა ჩამოინეროს იმ ღირებულებამდე, რომლის ამოღებასაც ელოდება სანარმო მისი შემდგომი გამოყენებიდან სალიკვიდაციო ღირებულების ჩათვლით.

● **მაგალითი საბაზისო მეთოდის გამოყენებით.**

დაეუშვათ, სანარმოს გააჩნა დაზგა, რომლის სანყისი ღირებულება, შეძენის თვითღირებულებით შეადგენს 40000 ლარს. ამ დაზგის ცვეთა 1000 ლარა. სხვა გარემოებათა არარსებობისას დაზგა ბალანსში უნდა აისახოს 39000 (40000 - 1000) ლარის ოდენობით. მაგრამ თუ ბალანსის შედგენის მომენტში დგინდება, რომ დაზგა ექსპლოატაციის პერიოდში შესძლებს მხოლოდ 36 000 ლარის სარგებლის მოტანას, მაშინ იგი უნდა ჩამოფასდეს და ბალანსში აისახოს 36000 ლარად. გაუფასურების თანხა 3000 ლარ ბულალტრულად აისახება:



● მაგალითი ალტერნატიული მეთოდის გამოყენებით.

დავუშვათ, სანარმოს კუთვნილი დაზგა შეძენის დღიდან ირიცხება სანარმოს ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში 40000 ლარად და მისი დაგროვილი ცვეთაა 1000 ლარი. 31 დეკემბრის მდგომარეობით სანარმოს შეუძლია იმავე სახის ანალოგიურ მდგომარეობაში მყოფი დაზგა შეიძინოს დამოუკიდებელი პირისაგან 35000 ლარად, ეს უკანასკნელი მოცემული დაზგის რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს. საჭიროა დაზგის ჩამოფასება რეალურ ღირებულებაზე. მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასადგენად უნდა ვისარგებლოთ ბასს 16-ის 35-ე მუხლით და უნდა გადავფასოთ დაგროვილი ცვეთა რეალური ღირებულების პროპორციულად. ამ შემთხვევაში დაზგა ბალანსში აისახება არა 39000 ლარად, არამედ, 34125 ($35000-35000:40000 \times 1000$). ძირითადი საშუალების ღირებულების შემცირება მისი რეალური ღირებულებით ასახვის მიზნით ბულალტრულად გატარდება: დ-290 875 დ-2200 125 კ-2100 1000.

ბასს-ის მიხედვით დასაშვებია გადაფასებისადმი ალტერნატიული მიდგომა. კერძოდ, ბასს 16-ის 35-ე პუნქტით დასაშვებია გადაფასების მომენტიდან დაგროვილი ცვეთის გამოკლება ძირითადი საშუალებების ღირებულებიდან და დარჩენილი წმინდა ღირებულების გადაფასება. იგი გატარდება: დ-2200 კ-2100 დ-8290 კ-2100.

გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია შესაფასებელი ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე ძირითადი საშუალებებისათვის საკმარისია გადაფასების ჩატარება სამ-ხუთ წელიწადში ერთხელ, ხოლო თუ ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება ძალიან სწრაფად იცვლება, აუცილებელია მათი ყოველწლიური გადაფასება. როდესაც ხდება ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტის გადაფასება, უნდა მოხდეს მთლიანად აქტივების ამ ჯგუფის გადაფასებაც, რომელშიც შედის მოცემული ობიექტი, (ბასს 16-ის 36-ე პუნქტი).

როდესაც გადაფასების პროცესის შედეგად იზრდება აქტივის

საბალანსო ღირებულება, ბასს 16 39-ე პუნქტით ნაზარდი თანხით უნდა დაკრედიტდეს საკუთარი კაპიტალის ანგარიში და ენოდოს „გადაფასების რეზერვი“, მაგრამ გადაფასების ნამეტი აღიარებულ უნდა იქნეს შემოსავლად, თუ იგი ქვითავს იმავე ძირითადი საშუალების გადაფასებით შემცირებულ თანხას, რომელიც ადრე ხარჯად იყო აღიარებული.

მაგალითი. დაეუშეთ ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების რეალურ ღირებულებაზე ნაზრდი თანხა შეადგენს 14000 ლარს. ნინა პეროდში გადაფასებისას ხარჯებზე მიკუთვნებული იყო 11000 ლარი. გადაფასება ბულალტრულად აისახება:

| | |
|--------|--------|
| დ-2100 | 14000, |
| კ-5420 | 3000, |
| კ-8190 | 11000. |

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად ხდება მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება, იგი აღიარებულ-ასახულ უნდა იქნეს ხარჯების სახით. მაგრამ, გადაფასებით ჩამოსანერი თანხა უნდა აისახოს უშუალოდ გადაფასების ნამეტი თანხების საპირისპიროდ, რათა ჩამოსანერი თანხა არ აღემატებოდეს ამავე აქტივის მიმართ არსებულ გადაფასების რეზერვს.

აქტივების გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი ღირებულების ნამეტი შეიძლება პირდაპირ აისახოს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე.

ამრიგად, ძირითადი საშუალებების ინდექსაციის პარალელურად საჭიროა მათი ცვეთის ინდექსირება იმავე კოეფიციენტებით. ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა მხოლოდ ნორმით უნდა მიეკუთვნოს წარმოების ან მიმოქცევის დანახარჯებს, მისგან გადახრა კი რეგულირდება მოგების ხარჯზე.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის ანგარიშზე საკრედიტო ნაშთი გვიჩვენებს ძირითადი საშუალებების დაგროვილ ცვეთას, რომელიც აღირიცხება 2200 ჯგუფის ანგარიშებში. დაგროვილი ცვეთის თანხა არის მწყობრიდან გასული ობიექტის პირვანდელი ღირებულების დაფარვის წყარო.

ამორტიზაციის ფონდის დაგროვება და ხარჯვა, ბუღალტრულ აღრიცხვაში სპეციალურ ანგარიშზე არ აისახება. პროდუქციის და მომსახურების რეალიზაციიდან ამონაგებთან ერთად მიიღება ამორტიზაციის თანხაც და გროვდება საბანკო ანგარიშზე, საიდანაც იგი უშუალოდ იხარჯება ძირითადი საშუალებების ახალი კაპიტალური დაბანდების დასაფინანსებლად ან წარმართება გრძელვადიან ფინანსურ დაბანდებაში, სამშენებლო მასალების, მოწყობილობების და არამატერიალური აქტივების შესაძენად.

7.4. ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციასთან დაკავშირებული ხარჯები და მათი აღრიცხვა

წარმოების პროცესში ძირითადი საშუალებები თანდათან ცვდება. ამასთან, ფიზიკური ცვეთის ორი სახე არსებობს: სრული, როცა ისინი მთლიანად ცვდება და ნაწილობრივი, როცა მათი ცალკეული დეტალები ან კვანძები ცვდება. ძირითადი საშუალებების ცვეთის სრული აღდგენა კაპიტალური მშენებლობისა და ყიდვის გზით ხდება კაპიტალური დაბანდების ხარჯზე, ხოლო ნაწილობრივის რემონტის მეშვეობით, რასაც ბასს-ით ეწოდება აქტივის ექსპლოატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები.

ექსპლოატაციის პროცესში ძირითადი საშუალებების დეტალები და კვანძები იცვითება და დროთა განმავლობაში ვეღარ აკმაყოფილებს მათდამი წაყენებულ მოთხოვნებს. მათი აღდგენა შეიძლება რემონტით, რომელიც ხორციელდება წინასწარ შედგენილი გეგმა გრაფიკით. იგი მოიცავს ღონისძიებათა კომპლექსს და გულისხმობს მოწყობილობის სამუშაო მზადყოფნის მდგომარეობაში შენარჩუნებას. ამისათვის საჭიროა მოწყობილობის კარგად შენახვა, სწორი დაზეთვა გაპოხვა, მუშაობის ნორმალური რეჟიმის დაცვა, მოწყობილობის დროული და მაღალხარისხოვანი რემონტი.

გამოყენების პროცესში ძირითადი საშუალებების შემადგენელი ნაწილების სამსახურის ვადა სხვადასხვაა. ზოგი მაგანი დიდხანს

ძლებს, ამიტომ ისინი ძირითადი საშუალებების ჩამონერის შემდეგ უნდა ავიღოთ შემოსავალში და შეიძლება კიდევ გავყიდოთ. ზოგიერთი კი მწყობრიდან უფრო ადრე გამოდის, ვიდრე მთლიანად ძირითადი საშუალება გახდება უვარგისი, ამიტომ საჭიროა გაცვეთილი ნაწილების პერიოდულად გამოცვლა, რომ შევინარჩუნოთ ძირითადი საშუალებების მწარმოებლურობა.

სახელმწიფო და არასახელმწიფო სექტორის სანარმოებში სარემონტო სამუშაოები პერიოდულობისა და მოცულობის ნიშნის მიხედვით იყოფა: მიმდინარე, საშუალო და კაპიტალურ რემონტად.

მიმდინარე რემონტი გულისხმობს მანქანა მოწყობილობის ყოველდღიურ მოვლას, ტექნიკურ მომსახურებას, მცირე მოცულობის სარემონტო სამუშაოების შესრულებას. მიმდინარე რემონტის დროს ტარდება ისეთი სამუშაოები, რომელთა წინასწარ გათვალისწინება ხშირად ძნელია. საშუალო რემონტი წინასწარ იგეგმება და შემუშავებული გრაფიკით ტარდება. საშუალო რემონტის დროს იცვლება ყველა გაცვეთილი კვანძი, დეტალი, რაც უზრუნველყოფს მანქანა მოწყობილობის ნორმალურ მუშაობას. კაპიტალური რემონტის დროს მთლიანად იშლება და ყველა მისი გაცვეთილი ნაწილი გამოიცვლება. კაპიტალური რემონტის დროს ძირითადი საშუალებები წყვეტენ მუშაობას.

სარემონტო სამუშაოების ჩატარებას წინ უნდა უძღოდეს სპეციალური დოკუმენტების შედგენა, როგორცაა: დეფექტების უწყისი და ხარჯთნუსხა. დეფექტების უწყისში აღინიშნება შესაკეთებელი ობიექტის დასახელება, საინვენტარო ნომერი, გამოსასწორებელი დეფექტები და გამოსაცვლელი დეტალები, ზომის ერთეული და რაოდენობა. დეფექტების უწყისის საფუძველზე ადგენენ ხარჯთნუსხებს, რომლებშიც მოცემულია სამუშაოების სანუსხო ღირებულება, დასაბრუნებელი მასალების ღირებულება, რაც მიიღება ობიექტის დაშლით და ვარგისია გამოსაყენებლად.

ძირითადი საშუალებების ობიექტების კაპიტალური სამუშაოების ბუღალტრულმა აღრიცხვამ უნდა უზრუნველყოს სარემონტო სამუშაოების სწორი დოკუმენტური გაფორმება, შესრულებული სამუშაოების მოცულობისა და თვითღირებულების გამომანგარიშება, ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტისა და ჯგუფების

მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა, ობიექტის მიმდინარე და კაპიტალური რემონტის სამუშაოების ცალ-ცალკე აღრიცხვა. რემონტი შეიძლება ჩატარდეს ორი ნესით: სამეურნეო და საიჯარო. სამეურნეო ნესით რემონტის ჩატარება გულისხმობს სანარმოს მიერ საკუთარი ძალებით და საშუალებებით სამუშაოების შესრულებას, ხოლო საიჯარო ნესით რემონტს ატარებს მოიჯარე სპეციალიზებული სამშენებლო ორგანიზაცია, რომელთანაც ფორმდება ხელშეკრულება. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია რემონტის ჩატარების ვადები, ავანსად გადასარიცხი თანხის ოდენობა და სხვა.

ძირითადი საშუალებების ყველა სახეობის სარემონტო სამუშაოთა დანახარჯები ჩვეულებრივად აღირიცხება დანახარჯების ამსახველ ანგარიშზე და მიეკუთვნება იმ პროდუქციის თვითღირებულებას, როცა ფაქტობრივად გაიწევა ეს ხარჯები. ამიტომ სარემონტო სამუშაოების შესრულებაზე განეული ხარჯების აღსარიცხავად ცალკე ანგარიში არ გამოიყენება და არც დაფინანსების წყარო ნინასნარ არ იქმნება.

ძირითადი საშუალებების აქტივად აღიარების შემდეგ განეული დანახარჯები ორგვარია. ერთი ნაწილი ხელს უწყობს აქტივისაგან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მიღებას და ინარჩუნებს აქტივის სარგებლიანობას, მეორე კი ზრდის აქტივისაგან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ოდენობას. შესაბამისად, განეული დანახარჯები განსხვავებულად აღირიცხება. პირველი განიხილება, როგორც ხარჯი, ხოლო მეორე, როგორც კაპიტალიზებადი დანახარჯი, რომელიც ზრდის აქტივის ღირებულებას. ბასს 16-ის 24 პუნქტის მიხედვით ასეთი ხარჯები მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას (გაზრდის მას), თუ ამ ხარჯების შედეგად სანარმო მიიღებს მეტი ეკონომიკური სარგებელს (ვიდრე ეს გათვალისწინებულია მწარმოებლურობის ნორმატიულ პირობებში), ან იზრდება მათი გამოყენების ვადა. ასეთი შინაარსის ექსპლოატაციის ხარჯები აღიარებული იქნება აქტივებად და ხდება მათი კაპიტალიზაცია, იზრდება მათი პირვანდელი ღირებულება (მაგრამ ამასთან, იგი არ უნდა აღემატებოდეს აღდგენით ღირებულებას), ეს თანხა დაიფარება მომავალში ამ აქტივების გამოყენების გზით. ბასს 16-ით მკაცრადაა გან-

საზღვრული ხარჯები, რომლის კაპიტალიზაცია შესაძლოა:

- შენობა ნაგებობების ელემენტების მოდიფიკაცია ნათი სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივების მიზნით, ასევე მათი მწარმოებლურობის ამაღლების უზრუნველსაყოფად;
- მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება პროდუქციის ხარისხის ამაღლების მიზნით;
- ახალი სანარმოო პროცესების დანერგვა მიმდინარე ხარჯების შემცირების მიზნით.

აქტივის ექსპლოატაციასთან დაკავშირებული ყველა სხვა დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯად მისი განევისთანავე.

ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციის პერიოდში განეულ დანახარჯების განხილვისას მხედველობაში მიიღება დანახარჯები, რომლებიც უმთავრესად აქტივის მომსახურებასა და რემონტთანა დაკავშირებული. მომსახურებისა და რემონტის დანახარჯები ჩვეულებრივ ხარჯებად აღიარებას ექვემდებარება, მაგრამ განსაკუთრებული ხასიათის რემონტის ხარჯი შეიძლება კაპიტალიზაციის ობიექტი გახდეს. ეს არის შემთხვევა, როდესაც შეკეთების მიზანია არა აქტივის სანყისი პოტენციალის შენარჩუნება, არამედ სასარგებლო მომსახურების ვადის ან მწარმოებლურობის ზრდა.

რემონტის ხარჯების კაპიტალიზაცია შეიძლება იმ გამონაკლის შემთხვევაშიც, თუ აქტივი შეძენილია ისეთ მდგომარეობაში, რომ მისი გამოყენება რემონტის გარეშე შეუძლებელია. რემონტის ხარჯების კაპიტალიზაციისას გასათვალისწინებელია, რომ დანახარჯების კაპიტალიზაციით აქტივის ღირებულება ისე არ უნდა გაიზარდოს მისგან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს გადააჭარბოს.

ძირითადი საშუალებების ძირითადი დეტალები მოითხოვს პერიოდულ შეცვლას, მაგალითად, სატრანსპორტო საშუალება მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის მანძილზე პერიოდულად მოითხოვს ზოგიერთი ნაწილის შეცვლას. ეს სათადაროგო ნაწილები ითვლება ცალკე აქტივებად, ვინაიდან გააჩნიათ ძირითადი საშუალებებისგან განსხვავებული სასარგებლო მომსახურების ვადები, ე.ი. მოსალოდნელია, რომ სანარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს და სანარმოსათვის

შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედო შეფასება. ამ კრიტიკუ-
უმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში აქტივების რომელიმე ნაწილის
შეცვლის ან აღდგენის დანახარჯი ითვლება, როგორც ცალკე აქტივის
შეძენა და შეცვლილი ნაწილი ჩამოინერება.

ხარჯები, რომლებიც განეულია აქტივებისაგან მისაღები
ეკონომიკური სარგებლის აღდგენისა და შენარჩუნების მიზნით,
მიეკუთვნება რემონტის ხარჯებს და აღიარებული უნდა იქნეს
მათი განვეისთანავე. ასეთი ხარჯები არ ზრდის ნორმატიულ
მწარმოებლურობას, ხელს უწყობს მის აღდგენა-შენარჩუნებას, რაც
ხორციელდება მიმდინარე ან კაპიტალური რემონტით, შეკეთებით,
სათადარიგო ნაწილების შეცვლით, მოვლა-პატრონობით და ა.შ.

რემონტზე განეული დანახარჯები მიეკუთვნება ხარჯების ჯგუფის
ანგარიშებს და აისახება გატარებით: დ ხარჯები 7180, 7440 კ
რაც დაიხარჯა 1620, 1690, 3130, 1110, 1120, 3110 და სხვა.

როცა რემონტზე განეული დანახარჯები დიდია, მიმართავენ
ხარჯების რეზერვირებას, რომელიც განისაზღვრება სარემონტო
სამუშაოების ღირებულების გაყოფით 12-ზე და ყოველ თვეში
თანხის 1/12-ზე შედგება შემდეგი გატარება:

დ- ხარჯები 7180, 7440 კ რეზერვები 5490.

როდესაც სარემონტო ფონდის, რეზერვის მოცულობა არასაკ-
მარისია (თუ რემონტი ჩატარდა წლის ბოლომდე) ფაქტობრივი
დანახარჯების დასაფარავად მათ შორის სხვაობა გადაიტანება
1790 ანგარიშზე „სხვა წინასწარ განეული ხარჯები“ და ჩამონერა
მოხდება ყოველთვიურად გატარებით: დ-7180, 7440 კ-1790.

ძირითადი საშუალებების რემონტის დროს მიღებული გამოსაყ-
ენებელი ნარჩენები შემოსავალში აიღება ახალი შეფასებით, გა-
ტარებით: დ-1620 კ-7180, 7440.

წლის განმავლობაში სანარმოში ძირითადი საშუალებების
სარემონტო სამუშაოების რეზერვის თანხა თუ საჭიროზე მეტია,
მაშინ ზედმეტ თანხას უკეთებენ კორექტირებას წითელი სტორნოს
წესით, ხოლო თუ ამ რეზერვში არასაკმარისი ანარიცხებია გა-
კეთებული, სხვაობის თანხა უნდა დაერიცხოს დამატებით, ეს იმას
მიუთითებს, რომ სარეზერვო ფონდში ყოველთვიური ანარიცხის
ნორმატივი გადასასწავლია.

საიჯარო წესით ჩატარებული ძირითადი საშუალებების, ობიექტების, სარემონტო სამუშაოების მოცულობის მიხედვით საანგარიშსწორებო ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს შემდეგნაირად:

- მოიჯარისათვის ავანსის გადარიცხვა: დ-1480 კ-1110, 1210.
- მოიჯარის მიერ გასანაღდებლად წარმოდგენილი ანგარიში ფაქტურად შესრულებულ სამუშაოს მოცულობაზე, როდესაც სარეზერვო ფონდი არ არის შექმნილი, უშუალოდ მიეკუთვნება წარმოების და მიმოქცევის დანახარჯების ამსახველ ანგარიშებს და აისახება გატარებით: დ-7180, 7440 კ-3110 თუ რეზერვია: დ-5490 კ-3110.
- ავანსის ჩათვლა: დ-3110, კ-1480.
- საბოლოო ანგარიშსწორება: დ-3110 კ-1110, 1210.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ცალკეულ ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯებში გატარება დაიშვება ყოველწლიურად წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 %-მდე ოდენობით, 5 %-ზე მეტი თანხა ზრდის ჯგუფის ღირებულების ბალანსს. ამავე დროს, ბასს-ის შესაბამისად აქტივების ექსპლოატაციასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯებად მათი განევისთანავე. აქტივების საბალანსო ღირებულებას დაემატება მხოლოდ ისეთი ხარჯი, როცა ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს.

რემონტი უტარდება აგრეთვე იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებებსაც. ამ შემთხვევაში, ხარჯები გაიწევა მხარეთა შეთანხმების საფუძველზე.

7.5. ძირითადი საშუალებების ბასვლის აღრიცხვა

სახელმწიფო და არასახელმწიფო საწარმოებში ძირითადი საშუალებები შეიძლება ექსპლოატაციიდან გავიდეს სხვადასხვა გზით: ფიზიკური და მორალური ცვეთით, გაყიდვით, ბარტერით, უსასყ-

იდლო გადაცემით, სტიქიური უბედურებით და სხვა.

ბასს 16-ის 61 პუნქტის მიხედვით ძირითადი საშუალებების შემადგენლობა უნდა ჩამოინეროს ბალანსიდან, თუ ის გაიყიდება ან გამოვა მწყობრიდან და მოსალოდნელი აღარ არის სანარმოში მისგან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღება.

ძირითადი საშუალებების გასვლის მიზეზის მიუხედავად იგი ყველა შემთხვევაში აღრიცხვიდან უნდა მოიხსნას და იმავდროულად უნდა ჩამოინეროს მოცემული აქტივის გამოყენების პერიოდში დაგროვილი ცვეთის თანხაც.

ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციიდან გასვლამ შეიძლება გამოიწვიოს მოგების ან ზარალის მიღება. აქტივის მწყობრიდან გასვლის ან გაყიდვის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი განისაზღვრება, როგორც სხვაობა მოსალოდნელ წმინდა ამონაგებ თანხასა და საბალანსო ღირებულებას შორის. ეს თანხა შესაბამისად აღიარებულ-ასახულ იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როგორც შემოსავალი ან ხარჯი.

ბასს 16-ის 65-ე პუნქტით ძირითადი საშუალებები, რომლებიც აქტიურად არ გამოიყენება და განკუთვნილია გასაყიდად, უნდა აღირიცხოს საბალანსო ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. ძირითადი საშუალებებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯი, რომელიც მოგების ან ზარალის მიღებას განაპირობებს, წარმოადგენს არასაოპერაციო შემოსავლებს და ხარჯებს.

განვიხილოთ ძირითადი საშუალებების გასვლის კერძო შემთხვევები.

თუ ძირითადი საშუალება სრულად კარგავს თავის ფიზიკურ ფორმას, რის გამოც შეუძლებელია მისი გაყიდვა ან შემდგომი ექსპლოატაცია, ხდება მისი განადგურება (ლიკვიდაცია, ჩამონერა). ამისათვის სანარმოს ხელმძღვანელობის ბრძანებით ინიშნება სალიკვიდაციო კომისია, რომელიც ასახავს ამ ფაქტს დოკუმენტებში „ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციის აქტი“. დოკუმენტში სრულადაა აღწერილი ლიკვიდირებული საშუალებების ტექნიკური, საპასპორტო მონაცემები, ლიკვიდაციის მიზეზები, ღირებულება, ლიკვიდაციის შედეგად დარჩენილი სასარგებლო ნარჩენები და სხვა. დოკუმენტს ხელს

ანერს კომისიის ყველა წევრი. როდესაც ძირითადი საშუალებები გაცვეთილია მორალურად და არ მოაქვს ეკონომიკური სარგებელი, მიზანშეწონილია მისი რეალიზაცია. ე.ი. ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციიდან მოხსნის მიზეზი შეიძლება იყოს ფიზიკური ცვეთა, მორალური მოძველება, მწყობრიდან გამოსვლა ავარიის ან სხვა გარემოებათა გამო. ამ დროს გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები: დ-8290 კ-2100 ძირითადი საშუალების თვითღირებულების ჩამონერა და დ-2200 კ-8290 ცვეთის ჩამონერა.

ზოგჯერ ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციიდან მოხსნა გარკვეულ დანახარჯებთანაა დაკავშირებული. ბასს 16-ის 49 პუნქტი განმარტავს, რომ როდესაც შექმნილია ისეთი აქტივი, რომელიც გამოიწვევს სანარმოს მხრიდან მნიშვნელოვანი დანახარჯების გაღებას აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, აქტივის დემონტაჟის ან რესტაურაციისათვის, ეს დანახარჯი აღიარებული-ასახულ უნდა იქნეს, როგორც ხარჯი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლომდე.

სტანდარტი ხარჯად აღიარების ორ მეთოდს ითვალისწინებს: პირველი გულისხმობს ხარჯების სალიკვიდაციო ღირებულებიდან გამოქვითვას და მისი წინასწარ შემცირებით ცვეთადი ღირებულების გადიდებას, რომელიც თავისთავად ყოველწლიური ცვეთის თანხის ზრდას განაპირობებს. მეორე მეთოდის მიხედვით, მოსალოდნელი დანახარჯები ხარჯად აღიარდება მოცემული აქტივის გამოყენების პერიოდში. პირველი მეთოდის გამოყენებისას გამორიცხული არ არის მოსალოდნელი დანახარჯების მეტობა სალიკვიდაციო ღირებულებაზე, რაც უარყოფით საბალანსო ღირებულებას წარმოშობს. ასეთი უარყოფითი საბალანსო ღირებულება ვალდებულების სახით უნდა აღირიცხოს.

მაგალითი

შექმნილია ძირითადი საშუალება დაზგა 20000 ლარად. სალიკვიდაციო ღირებულება 3000 ლარს. ფიზიკური ცვეთის გამო 4 წლის ექსპლოატაციის შემდეგ ამ დაზგის დემონტაჟისათვის საჭირო იქნება 1500 ან 3500 ლარის დანახარჯი. 4 წელში დასარიცხი ცვეთა ტოლია $20000 - 3000 = 17000$ ლარს. მაგრამ თუ

დემონტაჟისათვის 1500 ლარია საჭირო, მაშინ აქტივის ცვეთადი ლირებულება გახდება 18500 და 4 წლის განმავლობაში დარიცხული იქნება ცვეთა 18500 ლარი და ლიკვიდაციის შემდეგ მიღებული იქნება სასარგებლო ნარჩენი 3000 ლარი. მთლიანობაში 21500 ლარი, რომელიც დაბალანდება ძირითადი საშუალების შეძენის 20700 და დემონტაჟის 1500 ლარის ხარჯით. მაშინ როცა დემონტაჟის ხარჯია 3500 ლარი, წარმოიშობა უარყოფითი საბალანსო ლირებულება, რადგანაც ცვეთა დაერიცხება 20000 ლარის ოდენობით და შეძენის და დემონტაჟის ხარჯები ერთად შეადგენს 20500 ლარს. სწორედ ეს 500 ლარი არის გადავადებული ვალდებულება, რომელიც აქტივის ექსპლუატაციის ვადაში, ცვეთის პროპორციულად, ხარჯად უნდა იქნეს აღიარებული. მაგრამ თუ სანარმო იყენებს მოსალოდნელი დანახარჯების თანდათანობით ხარჯად აღიარებას, მაშინ დარიცხული იქნება ცვეთა 17000 ლარი და დემონტაჟისათვის საჭირო დანახარჯებია ანარიცხი 1500 და 3500 ლარის ოდენობით, რაც ბუღალტრულად აისახება:

1. სალიკვიდაციო ლირებულებაზე დემონტაჟის ხარჯის მეტობისას უარყოფითი საბალანსო ლირებულების წარმოშობისას:

დ-1791 „ძირითადი საშუალების დემონტაჟისათვის საჭირო დანახარჯი“

კ-4321 „ძირითადი საშუალების დემონტაჟის ანარიცხი“.

2. დანახარჯის ყოველწლიური ჩამონერა მოცემული აქტივის ცვეთის პროპორციულად:

დ-1630

დ-2120

დ-7170

დ-7190

დ-7390

დ-7455

კ-1791

დემონტაჟის ხარჯების გათვალისწინება ყოველწლიურად აისახება შემდეგი გატარებებით:

1. დ-ხარჯების ამსახველი ანგარიშები კ-4321.

2. დემონტაჟის ფაქტური გასაველებით გამოწვეული ზარალის დაფარვა: დ-4321, კ-8290.

ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია წარმოადგენს პროცესს, რომელიც ასახავს გაყიდვას და მისგან მიღებულ ფინანსურ შედეგს. ძირითადი საშუალებების გაყიდვა უნდა აისახოს 8190 ანგარიშზე, რათა დაეაფიქსიროთ ეს პროცესი. ძირითადი საშუალებების რეალიზაციით მიღებული ამონაგები გატარდება დ-1100, 1200, 1400 კ-8190. მიღებულ შემოსავალს უნდა დავარიცხოთ ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ დ-8190 კ-3330. შემდეგში განისაზღვრება ამ ოპერაციით მიღებული ფინანსური შედეგი, რაც დგინდება დანახარჯებისა და შემოსავლების დაპირისპირებით. ამ შემთხვევაში დანახარჯი არის ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება, ხოლო შემოსავალი ამონაგები რეალიზაციიდან დღგ-ს გარეშე და ცვეთის თანხა. მათ შორის მიღებული სხვაობა წარმოადგენს ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის ფინანსურ შედეგს. რომ განვსაზღვროთ ფინანსური შედეგი, საჭიროა შემდეგი ბუღალტრული გატარებები: დ-8190 კ-2100 და დ-2200 კ-8190 მიღებული სხვაობა ასახავს ფინანსურ შედეგს. მოგების შემთხვევაში სხვაობა დაკრედიტდება 8130 ანგარიშზე, ხოლო ზრალი 8220 ანგარიშზე შემდეგი გატარებებით: მოგება: დ-8190 კ-8130 და ზარალი: დ-8220 კ-8190. ძირითადი საშუალებების ობიექტის რეალიზაცია ფორმდება მიღება-გადაცემის აქტით, რომლის საფუძველზე გადამცემი ახდენს ობიექტის ჩამონერას და ადგენს სანგარიშსწორებო დოკუმენტებს ბანკში წარსადგენად მყიდველისაგან თანხის მისაღებად. თანხა გამოიანგარიშება საბალანსო ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით.

მაგალითი.

სანარმომ გაყიდა დაზგა, რომლის პირვანდელი ღირებულება 50000 ლარია. გაყიდვის მომენტისათვის დაზგაზე დარცხული იყო 14000 ლარი, ცვეთა - დანადგარი გაიყიდა 38000 ლარად. მ.შ. დღგ 6000 ლარია. განვსაზღვროთ რეალიზაციით მიღებული ფინანსური შედეგი. დაუშვათ, ძირითადი საშუალება გაიყიდა ნაღდ ანგარიშზე.

1. ავსახოთ ფულის მიღება და რეალიზაცია: დ-1100 კ-8190
38000.

2. დეარცხოთ ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ: დ-8190 კ-3330
6000.

3. ჩამოვწეროთ რეალიზებული დანადგარი და განვსაზღვროთ
ფინანსური შედეგი:

ა) ჩამოვწეროთ გაყიდული დაზგის პირვანდელი ლირებულება
50000 ლარ: დ-8190 კ-2150 50.000.

ბ) ჩამოვწეროთ ცვეთა: დ-2250 კ-8190 14000 ლარ.

სხვაობა დაზგის პირვანდელ ლირებულებასა (50000 ლ) და მისი
რეალიზაციით მიღებულ ამონაგების (38000-6000) და დარცხული
ცვეთის თანხის (14000) ჯამს (46000) შორის წარმოადგენს ფინანსურ
შედეგს რეალიზაციიდან 4000 ლარს (46000 50000).

ჩვენი მონაცემებიდან ჩანს, რომ დაზგის შეძენაზე განეული
ხარჯის პირვანდელი ლირებულება უფრო მეტია, ვიდრე მისი
გამოყენებით და რეალიზაციით მიღებული შედეგი, რაც აისახება
გატარებით: დ-8220 კ-8190.

როდესაც, ძირითადი საშუალებების ობიექტი გაიცვლება
ანალოგიურ აქტივზე ბასს 16, 23-ე პუნქტში განხილულ შემთხვევა-
ში მიღებული აქტივის საბალანსო ლირებულება უდრის გაცემული
აქტივის საბალანსო ლირებულებას და არავითარი მოგება-ზარალი
არ გატარდება.

ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემა უნდა გაფორმდეს
მიღება-გადაცემის აქტით, რომელსაც ადგენს გადამცემი 2 ცალად,
იგი საკონტროლო დოკუმენტის როლს ასრულებს, რადგან მიმღები
მასზე აკეთებს აღნიშვნას გადაცემული ძირითადი საშუალებების
შემოსავალში აღების შესახებ, ამის შემდეგ ერთ ცალს უბრუნებს
გადამცემს, რომელიც ამ უკანასკნელის საფუძველზე ჩამოწერს
გადაცემული ძირითადი საშუალებების პირვანდელ ლირებულებას.

ძირითადი საშუალებების გაცვლა სხვა აქტივზე არაფულადი
ოპერაციაა, მაგრამ შესაძლებელია გაცვლის პროცესში ფულიც მონაწი-
ლეობდეს. მიღებული აქტივის სანაცვლოდ გაცემული აქტივი ჩამო-
წერება როგორც გაყიდული, მაგრამ მოკორექსოდენტო ანგარიშები

განსხვავებულია, რადგან სანარმო ღებულობს სხვა აქტივს და არა ფულს. ამასთან, როდესაც გაცვლაში მონაწილეობს ანალოგიური ძირითადი საშუალებები, ბასს 16-ის 23-ე პუნქტის მიხედვით მოგებისა და ზარალის აღიარება არ ხდება. გაცვლის დროს დამატებული ფული განიხილება, როგორც ხარჯი და აისახება მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგებაში.

მაგალითი.

- იცვლება ანალოგიური ძირითადი საშუალებები:
დ-2200 დაგროვილი ცვეთის თანხით.
დ-2100 სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულებით.
კ-2100 გადაცემული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებით.
- გაცვლისას სანარმომ გადაიხადა დამატებით ფული:
დ-2100 კ-1100, 1200.
- აქტივების გაცვლისას სანარმომ დამატებით მიიღო ფული:
დ-1100, 1200 კ-8190.
- გაცვლით მიღებული ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია: დ-2200, დ-2100 დ-8290 სხვაობის თანხით, კ-2100.
- გაცვლით მიღებული ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტია:
დ-2100 სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულებით.
კ-2100 გადაცემული ძირითადი საშუალებების სანყისი ღირებულებით.
კ-8190 სხვაობის თანხით.

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

- არამატერიალური აქტივები და მათი სახეები
- არამატერიალური აქტივების შეფასება და მათი შეძენის აღრიცხვა
- არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა
- არამატერიალური აქტივების გავლისა და გაუფასურების აღრიცხვა
- გუდვილის აღრიცხვა
- არამატერიალური აქტივების გადაფასება და მათი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

8.1. არამატერიალური აქტივები და მათი სახეები

არამატერიალური აქტივები ის საშუალებებია, რომლებსაც არა აქვთ ხელშესახები ნატურალური, ფიზიკური ფორმა, მაგრამ საწარმოსათვის შემოსავალი მოაქვთ და განიხილებიან ბალანსის აქტივის შემადგენელ ნაწილებად. ასეთებია: პატენტები, ლიცენზია, სამრეწველო ნიმუშების უფლება, სავაჭრო ნიშანი, ნოუ-ჰაუ, გუდვილი, საავტორო უფლება, გამოთვლითი ტექნიკის პროგრამული უზრუნველყოფა და სხვა.

ბოლო წლებში საერთაშორისო კავშირების გაფართოებამ ბიძგი მისცა საქართველოს ტერიტორიაზე ერთობლივი (საზიარო) საწარმოების შექმნას. ერთობლივი საწარმოების შექმნა შესაძლებელია მენარმეების ერთობლივი ძალისხმევით ნილობრივი მონაწილეობის საფუძველზე. წარმოების პროცესის განხორციელებისათვის საჭიროა მიწა, წყალი, ბუნებრივი რესურსები, სამრეწველო ობიექტები და სხვა. სწორედ მათი გამოყენების უფლებისათვის მიღებული შემონატანებისა და დანახარჯების ანაზღაურების აღსანიშნავად გამოყ-

ენებულია არამატერიალური აქტივების ცნება. საბაზრო ეკონომიკის განვითარების შესაბამისად საწარმოების ქონებაში არამატერიალური აქტივების მნიშვნელობა და წილი განუზრელად გაიზარდება.

არამატერიალური აქტივების ძირითადი დამახასიათებელი ნიშნებია:

- მატერიალურ-ნივთიერი (ფიზიკური) სტრუქტურის არარსებობა;
- გამოყენება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში;
- საწარმოსათვის სარგებლიანობის მოტანის უნარი;
- მათი გამოყენების შედეგად მომავალში შედარებით მაღალი მოგების მიღების შესაძლებლობა და სხვა.

ბასს-ის მიხედვით არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა და საწარმო მას ფლობს წარმოების ან მინოდების პროცესში, გამოსაყენებლად, სხვებისათვის იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. საწარმო აქტივს აკონტროლებს მაშინ, თუ მას გააჩნია უფლება მიიღოს მოცემული რესურსით მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და ამავე დროს სხვას აუკრძალოს ამ აქტივის გამოყენება. არამატერიალური აქტივებისაგან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებელი მოიცავს საქონლის ან მომსახურებით მიღებულ ამონაგებს, დანახარჯების ეკონომიას ან სხვა სარგებელს, რომელიც ამ აქტივის გამოყენების შედეგია. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს საწარმოო დანახარჯები.

ამრიგად, არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს სამ პირობას: იყოს კონტროლირებადი, იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს და იყოს იდენტიფიცირებადი.

არამატერიალური აქტივების ბულალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია მათი დაჯგუფება კლასებისა და სახეების მიხედვით. არამატერიალური აქტივების კლასი არის აქტივების ჯგუფი, რომელიც ერთგვაროვანია ხასიათისა და საწარმოში გამოყენების მიხედვით. ბასს 38 -ის 108 პუნქტი იძლევა არამატერიალური აქტივების კლასების შემდეგ მაგალითს:

- სავაჭრო ნიშანი (მარკა, ემბლემები, სახელწოდება);
- პერიოდული გამომცემლობისა და პუბლიკაციის დასახელება;

- კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
- ლიცენზია და ფრანჩიზი;
- საავტორო უფლება, პატენტი და უფლება სამრეწველო საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლოატაციის უფლება;
- რეცეპტი, ფორმულა, მოდელი, ნახაზი და პროტოტიპი;
- დამუშავების პროცესში მყოფი არამატერიალური აქტივი.

არამატერიალური აქტივების არსის გასაგებად მიზანშეწონილია მისი შემადგენელი ელემენტების დახასიათება. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

სავაჭრო ნიშანი განსაზღვრული საქონლის, მწარმოებლის ან დისტრიბუტორის სავაჭრო სახელწოდებაა. სავაჭრო ნიშანი შეიძლება იყოს სიტყვიერი, გამოსახულებითი და სხვა, რომელიც რეგისტრირებულია (სავაჭრო) ნიშნის რეესტრში. სავაჭრო ნიშნის მფლობელს შეუძლია მისი გამოყენების უფლება გადასცეს ფიზიკურ და იურიდიულ პირს. საწარმოს სავაჭრო ნიშანი მისი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის წყარო ხდება და აკმაყოფილებს რა აუცილებელ კრიტერიუმებს, არამატერიალურ აქტივს წარმოადგენს. სავაჭრო ნიშნის მაგალითად გამოდგება კოკა-კოლას ნიშანი და სპეციალური დიზაინის ბოთლი.

ლიცენზია ნებართვა გარკვეული სახის საქმიანობაზე, რისი კეთებაც ნებართვის გარეშე აკრძალულია. საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“ კანონის თანახმად 1999 წლის ივლისიდან გაიცემა უვადო ლიცენზიები. კანონის მიხედვით ლიცენზია არის სახელმწიფო ორგანოს სპეციალური ნებართვა, რომელიც ლიცენზიის მფლობელს უფლებას აძლევს განსაზღვრული პირობების დაცვით განახორციელოს გარკვეული სახის საქმიანობა.

პატენტი მონუმობა, რომელიც ადასტურებს გამოგონებლის განსაკუთრებულ უფლებას გამოგონებაზე და იძლევა კერძო ვაჭრობისა და რენვის უფლებას. პატენტი არის დოკუმენტი, გაცემული კომპეტენტური ორგანოების მიერ, რომელიც მის მფლობელს ამ გამოგონებაზე მონოპოლიურ უფლებას აძლევს განსაზღვრული ვადით. ამავე დროს სხვა პირებს ეკრძალებათ დაპატენტებული გამოგონების გამოყენება ავტორის ნებართვის გარეშე. შექნილ

პატენტს მიეკუთვნება უფლება ტექნიკური დოკუმენტაციის და დაპატენტებული გამოგონების გამოყენებაზე.

შესაძლოა პატენტით სარგებლობის გადაცემა გარკვეული ვადით, რის სანაცვლოდ პატენტის მფლობელი ლეზულობს შემოსავალს-როიალტს.

საავტორო უფლება ლიტერატურისა და ხელოვნების ნიმუშების გამოცემის გამორჩეული უფლებაა. საავტორო უფლება ნარმოადგენს ყიდვა-გაყიდვის საგანს და ფორმდება კონტრაქტით გარკვეული პირობების გათვალისწინებით. საავტორო უფლება დაცულია კანონით და საავტორო უფლების დარღვევა სისხლის სამართლის საქმედ ითვლება.

ფრანჩიზი უფლების გადაცემა მენარმისათვის, ანარმოოს ან ივაჭროს განსაზღვრული სახის საქონლით ან მომსახურებით განსაზღვრულ რეგიონში, შეთანხმებული პერიოდის განმავლობაში. გადაცემული უფლება უნდა იყოს გამოყენებული პირდაპირი დანიშნულებით, განეული მომსახურების და ნარმოებული პროდუქციის ხარისხის სტანდარტების დაცვით.

ფრანჩიზის საყოველთაოდ ცნობილ მაგალითს წარმოადგენს რომელიმე რეგიონში ფირმა „მაკ-დონალდსის“ სახელით სპეციალური ტიპის რესტორნების მოწყობის უფლება. მენარმე ამ უფლებისათვის როიალტის სახით გარკვეულ საზღაურს იხდის.

ნოუ-ჰაუ აღნიშნავს ტექნიკურ ცოდნას, რომელიც გამოსახულია ტექნიკური დოკუმენტაციით. „ნოუ-ჰაუ“ შეიძლება იყოს მეცნიერულ-ტექნიკური, სამმართველო და საფინანსო ხასიათის. „ნოუ-ჰაუ“-ს სპეციფიკური თავისებურებაა კომერციული საიდუმლოს შენახვის აუცილებლობა.

გამოთვლითი ტექნიკის პროგრამული უზრუნველყოფა მოიცავს პროგრამულ საშუალებებს, აგრეთვე ავტომატიზირებულ და საინფორმაციო დამუშავების სისტემებს. პროგრამული საშუალებები წარმოადგენს პროგრამას ან პროგრამის მონაცემების მატარებელ დოკუმენტაციას. ავტომატიზირებული სისტემები და საინფორმაციო დამუშავების სისტემები ეს არის კომპლექსი ტექნიკური და პროგრამული საშუალებები ტექნიკური დოკუმენტაციით.

ორგანიზაციული ხარჯები წარმოადგენს ერთობლივ სანარ-

მოს შექმნასთან დაკავშირებულ დანახარჯთა ერთობლიობას. მათ მიეკუთვნება წესდების, დოკუმენტაციის, რეკლამის, კოდირების, კადრების მომზადების, კონსულტაციისათვის გადასახდელი, სარეგისტრაციო ანაკრებები და ა.შ. ყველა ხარჯი სავალდებულო წესით უნდა დადასტურდეს შესაბამისი დოკუმენტებით.

გუდვილი იგი საერთაშორისო პრაქტიკაში გამოყენებული ცნებაა, არამატერიალური აქტივია და წარმოადგენს აუქციონის ან კონკურსის წესით სანარმოს შექმნის ფასსა და მისი აქტივების ჯამს შორის სხვაობას. ტერმინ „გუდვილს“ მრავალი აღნიშვნა აქვს: „ფირმის მნიშვნელობა“, „ფირმის რეპუტაცია“, „ფირმის საქმიანი კავშირები“ და სხვა. სიტყვა-სიტყვით გუდვილი ითარგმნება, როგორც „კეთილი ნება“.

8.2. არამატერიალური აქტივების შეფასება და მათი შექმნის აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივების აღიარების პრინციპები არ განსხვავდება სხვა იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივების აღიარების პრინციპებისაგან. ბასს 38-ის მე-19 პუნქტით არამატერიალური აქტივები აღიარებულ უნდა იქნეს მაშინ, თუ:

- მოსალოდნელია, რომ ამ აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შემოვა სანარმოში;
- აქტივის ღირებულება შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ.

სხვა აქტივების მსგავსად, არამატერიალური აქტივებიც სანარმოში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით. შეიძლება სანარმო იგი იყიდოს, მიიღოს უსასყიდლოდ ან შექმნას თვითონ. ბასს 38-ის 22-ე პუნქტით არამატერიალური აქტივი ყველა შემთხვევაში, თუ ის აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება არის თანხა, რომელიც მოიცავს ხარჯებს მათი შექმნის, შექმნისა და მომზადებისათვის. ე.ი. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს მისი შესყიდვის ფასს, საბაჟო გადასახადებისა და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ასევე

მის გამოსაყენებლად მომზადების პირდაპირ დანახარჯებს. თვით-
ღირებულებაში არ შედის არანაირი სავაჭრო ფასდათმობა და
შელავათები.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება ადვილი დასად-
გენია ფულით ან სხვა ფულადი აქტივებით მისი შესყიდვისას.
მაგრამ თუ იგი შექმნილი იქნება კრედიტით, მაშინ მისი თვით-
ღირებულების დასადგენად მხედველობაში მიიღება სხვა სტან-
დარტების მოთხოვნა პროცენტის აღიარებასთან დაკავშირებით,
რომელიც შეიძლება ხარჯად იქნეს აღიარებული და არ იმო-
ქმედებს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაზე. მაგრამ,
ალტერნატიული მიდგომისას მოხდება პროცენტის კაპიტალიზაცია
და ამით შესაბამისი პროცენტის თანხით აქტივის თვითღირებულე-
ბა გაიზრდება.

*მაგალითი. სანარმოო შეიძინა არამატერიალური აქტივი 30000
ლარად. გადახდა მოხდება შექმნიდან 6 თვეში გადახდის განუადებასთან
დაკავშირებით სანარმო გადაიხდის 10 პროცენტს თუ სანარმო სესხზე
პროცენტის კაპიტალიზაციას არ ახდენს მაშინ, შექმნილი არამატერო-
ალური აქტივის თვითღირებულება იქნება 30000 ლარი, ხოლო პროცენ-
ტის კაპიტალიზაციის შემთხვევაში $31500(30000+1500)$ ლარი.*

არამატერიალური აქტივის სხვა არამატერიალურ აქტივზე გაცვლის
გზით შექმნისას, შექმნილი აქტივის თვითღირებულება ტოლია
სანაცვლოდ გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა, რომელ-
იც კორექტირებულია გაცვლაში მოხანილ ნებისმიერი ფულადი
სახსრებით ან მისი ექვივალენტებით.

*მაგალითი. სანარმოო არამატერიალური აქტივის სანაცვლოდ
დაზგა გადასცა რეალური ღირებულებით 20000 ლარი, არამატერო-
ალურ აქტივთან ერთად მიიღო 300 ლარი. გაცვლით მიღებული
არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაა 19700 ლარი. მაგრამ
თუ პირიქით იქნებოდა სანარმო გადაიხდიდა დაზგასთან ერთად
300 ლარს, მაშინ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება
იქნებოდა 20300 ლარი.*

არამატერიალური აქტივი სანარმომ შეიძლება მიიღოს სახელმწიფოსაგან უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით. მაგალითად, ტელერადიომოუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო კვოტა ან სხვა. სანარმომში მათი აღიარებისა და შეფასების მიზნით გამოყენებულ უნდა იქნეს ბასს 20 „სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების ასახვა ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით დანართებში“. როგორც სტანდარტო განმარტავს, ამ შემთხვევაში მიღებული არაფულადი აქტივის შეფასება რეალური ღირებულებით, შესაბამისად გრანტიც და აქტივიც უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით. არის კიდევ ალტერნატიული მეთოდიც, რომლის მიხედვითაც გრანტისა და არაფულადი აქტივის ასახვა ხდება ნომინალური ღირებულებით. ე.ი. სანარმოს არჩევანის უფლება აქვს, მას შეუძლია არამატერიალური აქტივი ასახოს რეალური ღირებულებით ან ნომინალური ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის შეძენა შესაძლებელია აგრეთვე სანარმომთა გაერთიანების გზით. ბასს 38-ით აუცილებელია იმის დადგენა, რამდენად შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, რომელსაც უზრუნველყოფს აქტივის ფასის კოტირება აქტიურ ბაზარზე. აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც დაცულია ყველა შემდეგი პირობა:

- აქტივები, რომლებიც ბაზარზე იყიდება, ერთგვაროვანია;
- ჩვეულებრივ, ნებისმიერ დროს მოიძებნება გარიგების მსურველი მყიდველი და გამყიდველი;
- ფასები საზოგადოებისათვის ხელმისაწვდომია.

თუ არამატერიალური აქტივისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი, მაშინ მის თვითღირებულებას წარმოადგენს თანხა, რომელსაც აქტივისათვის სანარმო გადაიხდიდა.

სანარმომში შექმნილი არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა ხშირად გართულებულია, რადგან ძნელია დადგინდეს, არის თუ არა აქტივი იდენტიფიცირებადი და რამდენად ზუსტად შეიძლება მისი თვითღირებულების განსაზღვრა იმის გამო, რომ ზოგჯერ შეუძლებელია გაიმიჯნოს არამატერიალური აქტივის შექმნის ხარჯი შიგანარმომებულ გუდვილის ხარჯისაგან და ყოველდღიური ხარჯისაგან.

ბასს 38-ის მიხედვით სანარმოში შექმნილი არამატერიალური აქტივის აღიარების კრიტერიუმების განსაზღვრის მიზნით არამატერიალური აქტივის შექმნა იყოფა კვლევისა და განვითარების ფაზებად.

კვლევა არის ორიგინალური და წინასწარ დაგეგმილი კვლევა-ძიება ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის შექმნის მიზნით.

განვითარება გულისხმობს კვლევის შედეგად მიღებული აღმოჩენების ან სხვა მეცნიერული ცოდნის გამოყენებას ახალი, გაუმჯობესებული მასალების, პროდუქციის, აპარატურის, მონაცემების, ტექნოლოგიური პროცესების და სხვათა დასაგეგმად და დასაპროექტებლად მათი კომერციული მიზნით წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სტანდარტები ითვალისწინებს, რომ შესაძლებელია სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა დანახარჯების საიშედო შეფასება და მოსალოდნელია, რომ ეს დანახარჯი უზრუნველყოფს მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, მაშინ ამ დანახარჯების აღიარება ხდება არამატერიალური აქტივის სახით.

არამატერიალური აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია იმის ცოდნაც, რომ ზოგიერთი სახის დანახარჯი გაიწევა სანარმოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის უზრუნველსაყოფად, მაგრამ აქტივი არ იქმნება და არც შეიძინება. ასეთ შემთხვევაში განეული ხარჯი დანახარჯებს მიეკუთვნება. ხარჯებად აღიარდება: ახალი სახის პროდუქციის, ან პროცესების გახსნის ხარჯი (წინასააოპერაციო დანახარჯები), პერსონალის მომზადების დანახარჯები, რეკლამის ან პროდუქციის დანიშნულების დანახარჯები და სანარმოს ან მისი ნაწილის დისლოკაციის შეცვლის ან რეორგანიზაციის დანახარჯები.

სანარმოში შექმნილი არამატერიალური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, რომლის კომპონენტებია: დახარჯული მასალები, დარიცხული ხელფასი და მასთან დაკავშირებული სოცდაზღვევისა და სხვა ხარჯები, იურიდიული უფლების რეგისტრაციის მოსაკრებელი, ზედნადები ხარჯები, სესხზე გადახდილი პროცენტი (თუ სანარმო იყენებს სესხზე გადახდილი პროცენტის

ალტერნატიულ მეთოდს) და სხვა ხარჯები, რომელიც შეიძლება მიეკუთვნოს არამატერიალური აქტივის შექმნას, წარმოებას და დანიშნულებით გამოსაყენებლად მომზადებას.

მაგალითი. სანარმომ გადაწყვიტა ახალი პროდუქციის შექმნა და ამ მიზნით საკვლევმა ხარჯმა შეადგინა 5000 ლარი და არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. განვითარების მიზნით სანარმომ ბანკიდან ისესხა 3000 ლარი ერთი წლით, წლიური 10%-იანი განაკვეთით. ახალი პროდუქციის ნიმუშების მისაღებად დახარჯა 400 ლარის მასალა, მუშებს დაუროცხა ხელფასი 600 ლარი, რომლის შესაბამისი სოციალური გადასახადები შეადგენს 185 ლარს. აღნიშნული მონაცემებით არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება ტოლი იქნება $6185(5000+400+600+185)$ ლარს. მაგრამ თუ სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას, მაშინ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება გაიზრდება 300 ლარით და გახდება 6485 ლარი.

არამატერიალური აქტივების აღსარიცხავად ბუღალტერიაში გამოიყენება ამავე სახელწოდების 2500 ჯგუფის „არამატერიალური აქტივები“ შემდეგი ანგარიშები:

- 2510 ლიცენზიები;
- 2520 კონცესიები;
- 2530 პატენტები;
- 2540 გუდვილი;
- 2590 სხვა არამატერიალური აქტივები.

სანარმოს შეუძლია შემოიღოს დამატებითი ანგარიშები. ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას ზოგჯერ გამოყენებული იქნება ჯგუფის დასახელება, მსგავსად ძირითადი საშუალებების ანგარიშებისა. აღნიშნული ანგარიშებიც აქტიურია, რომელთა დებეტში ჩაინერება მათი მიღება, ხოლო კრედიტში გასვლა.

სანარმოში არამატერიალური აქტივების მიღება შესაძლებელია სხვადასხვა გზით, რომელთა შესაბამისად უნდა მოხდეს მათი ასახვა ბუღალტრულ აღრიცხვაში, განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

- ერთობლივი სანარმოს სანესდებო კაპიტალში დამფუძნებლის მიერ შეტანილი არამატერიალური აქტივები, მათი ანაბრების ნაწილში ჩასათვლელად, მხარეთა ხელშეკრულების მიხედვით გატარდება: დ-2500 კ-1460.
 - სხვა სანარმოებისა და პირებისაგან არამატერიალური აქტივების შექმნა ღირებულების გადახდით: დ-2500 კ-1100, 1200.
 - არამატერიალური აქტივების შექმნა შემდგომი გადახდით, რომლის დროსაც გამოყენებულია ფასდათმობა:
 - ა) არამატერიალური აქტივების შექმნის აღრიცხვა: დ-2500 დ-8190 ფასდათმობის თანხაზე კ-3110.
 - ბ) მომწოდებლის დავალიანების დაფარვა: დ-3110 კ-1100, 1200 კ-8190.
 - არამატერიალური აქტივების შექმნა თამასუქით, როდესაც
 - ა) საპროცენტო ხარჯი მიეკუთვნება შექმნილ არამატერიალურ აქტივს: დ-2500 კ-4120 კ-3410.
 - ბ) სათამასუქო პროცენტი არ მიეკუთვნება შექმნილ არამატერიალური აქტივის ღირებულებას და იგი წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს: დ-8210 კ-3410.
 - არამატერიალური აქტივი შექმნილია ფასიანი ქაღალდებით კერძოდ,
 - ა) შექმნა საკუთარი აქციის გამოშვებით ან გამოსყიდული აქციებით: დ-2500 კ-5110, 5120, 5130.
 - ბ) შექმნა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში რიცხული ფასიანი ქაღალდებით: დ-2500 კ-1300 კ-2400.
 - არამატერიალური აქტივი შექმნილია ფინანსური იჯარის პირობით: დ-2500 კ-4130.
 - სანარმოს შიგნით არამატერიალური აქტივის შექმნა: დ-2500 კ-1600, 3130, 3370, 3110 და სხვა დახარჯული მატერიალური და შრომითი რესურსები და სხვა ხარჯები.
 - არამატერიალური აქტივების უსასყიდლოდ მიღება: დ-2500 კ-5490 ან 8130.
- არამატერიალური აქტივების ანალიზური აღრიცხვა შეიძლება

განხორციელდეს დავთარში, ნიგნში, სადაც იგი ცალკე ანალიზურ კლასებად, სახეებად და ჯგუფებად დაიყოფა.

8.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, არამატერიალური აქტივები, ისევე როგორც ფიქსირებული აქტივები, განიცდის ამორტიზაციას მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

არამატერიალური აქტივის ამორტიზაცია სტანდარტით არის არამატერიალური აქტივის ამორტიზირებადი თანხის სისტემატური განაწილება მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის მანძილზე სალიკვიდაციო ღირებულების გამოკლებით.

არამატერიალურ აქტივებს თავიანთი პირვანდელი ღირებულება წარმოებისა და მიმოქცევის დანახარჯებში ცვეთის სახით შეაქვთ. არამატერიალური აქტივების ცვეთის სიდიდე განისაზღვრება ნორმებით, რომლებიც გამოანგარიშებულია პირვანდელი და სალიკვიდაციო ღირებულებიდან და მათი სასარგებლო გამოყენების ვადიდან გამომდინარე. იმ არამატერიალური აქტივების მიხედვით, რომელზეც შეუძლებელია სასარგებლო ვადის განსაზღვრა, ცვეთის ნორმა წესდება 5 წელზე გაანგარიშებით (მაგრამ არა უმეტეს ერთობლივი საწარმოს საქმიანობის მოქმედების ვადისა).

არამატერიალური აქტივების ცალკეული ობიექტების მიხედვით ცვეთის დარიცხვა წარმოებს მათი პირვანდელი ღირებულების სრულ დაფარვამდე. არამატერიალური აქტივების იმ ობიექტებს, რომელთა ღირებულება არ მცირდება, ცვეთა არ ერიცხება. ასეთ აქტივებს მიეკუთვნება „ნოუ-ჰაუ“-ს უფლება, სავაჭრო ნიშნები და სხვა.

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის დარიცხვა ხდება სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით, როგორცაა: **წრფივი დარიცხვის, კლებადი ნაშთისა და პროდუქციის ერთეულის** (წარმადობის) გამოყენებით. ამორტიზაციის მეთოდის არჩევა ხდება საწარმოს მიერ, მაგრამ პრაქტიკაში ყველაზე უფრო მეტად

გამოიყენება ნრფივი მეთოდი. სტანდარტის მოთხოვნით ამორტიზაციის თანხა აღიარებულ უნდა იქნეს შესაბამისი პერიოდის ხარჯად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც სხვა სტანდარტი მას რთავს სხვა აქტივის ღირებულებაში.

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა ბასს 38-ის „არამატერიალური აქტივები“ თანახმად, ნებადართულია, როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი (ირიბი) მეთოდით.

ამორტიზაციის პირდაპირი მეთოდის თანახმად ამორტიზაციის დარიცხვით პირდაპირ მცირდება აქტივის ღირებულება და არ ხდება ცვეთის თანხის დაგროვება. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია აღირიცხება 2600 ჯგუფის „არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია“ შემდეგ ანგარიშებზე:

- 2610 ლიცენზიების ამორტიზაცია,
- 2620 კონცესიების ამორტიზაცია,
- 2630 პატენტების ამორტიზაცია,
- 2640 გუდვილის ამორტიზაცია.
- 2690 სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია.

მსგავსად 2500 ჯგუფის ანგარიშებისა, აქაც საწარმოს შეუძლია შემოიღოს ბუღალტრული გატარების დამატებითი ანგარიშები და ოპერაციები. ეს ანგარიშები მარეგულირებელი, კონტრალური ანგარიშებია. კრედიტში ჩაინერება ცვეთის დარიცხვა, ხოლო დებეტში ცვეთის თანხის ჩამონერა.

ამიტომ ამორტიზაციის პირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს ამორტიზაციის დარიცხვით დებეტდება არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის ანგარიში და კრედიტდება არამატერიალური აქტივის ანგარიში, რის გამოც არამატერიალური აქტივის ანგარიშის ნაშთი ასახავს მის ნარჩენ ღირებულებას. ამორტიზაციის დარიცხვა ბუღალტრულად აისახება: დ-2600 კ-2500.

სწორედ ესაა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის განსხვავება გრძელვადიანი გამოყენების სხვა აქტივებისაგან, რომელთა ამორტიზაციის ან ამონურვის თანხები გროვდება სპეციალურ კონტრალურ ანგარიშებზე.

ამორტიზაციის ირიბი მეთოდის გამოყენებისას ხდება არა არამატერიალური აქტივის პირვანდელი ღირებულების შემცირება,

არამედ ამორტიზაცია აკუმულირდება, გროვდება სპეციალურ კონტრალურ ანგარიშზე, გაცვეთილი ნაწილის შეტანით წარმოების დანახარჯებში, რაც აისახება გატარებით: დ-7170, 7455 კ-2600

შეიძლება არამატერიალურმა აქტივმა თავისი სარგებლიანობა დაკარგოს სასარგებლო გამოყენების ვადის ამონურვამდე ამის მიზეზები შეიძლება იყოს არახელსაყრელი ეკონომიკური ტენდენციები, კონკურენტული გარემოს და კანონმდებლობის ცვლილება და სხვა. ამ დროს უნდა განისაზღვროს არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება და ჩამოინეროს, რაც ზარალად აღიარდება და აისახება გატარებით: დ-5330, კ-2500.

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის 2600 ჯგუფის ანგარიშების ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს არამატერიალური აქტივების სახეებისა და ცალკეული ობიექტების მიხედვით.

არამატერიალური აქტივის გამოყენების პროცესში შეიძლება გამოვლინდეს, რომ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიცვალა ან არჩეული ამორტიზაციის მეთოდი სწორად ვერ ასახავს აქტივის ამორტიზაციას. ასეთ დროს საწარმოს შეუძლია გადასინჯოს თავისი ადრინდელი გადაწყვეტილება და შეცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადა და ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი.

8.4. არამატერიალური აქტივების გასვლის და გაუფასურების აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივები პერიოდულად გადის ექსპლოატაციიდან სხვადასხვა მიზეზების გამო, კერძოდ: ფიზიკური და მორალური ცვეთით, უსასყიდლო გადაცემით, გაყიდვით და სხვა.

როდესაც არამატერიალური აქტივის გასვლა ხდება მისი ფიზიკური ცვეთით, ე.ი. იურიდიული ვადის ამონურვის გამო, მაშინ ამ პერიოდისათვის არამატერიალური აქტივის აკუმულირებული ამორტიზაციის თანხა სააღრიცხვო ღირებულების ტოლი იქნება და სააღრიცხვო ღირებულება ელიმინირებული იქნება ამორტიზაციის თანხით. არამატერიალური აქტივის გასვლა აისახება გატარებით: დ-2600 კ-2500.

არამატერიალური აქტივის სხვა ანალოგიურ აქტივზე გაცვლის დროს არ წარმოიშობა მოგება ან ზარალი, რადგან გასული აქტივის სანაცვლოდ შემოვა ანალოგიური აქტივი, რომლის თვითღირებულება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულების ტოლი იქნება და აისახება გატარებით: დ-2200 კ-2500, ხოლო შესაბამისად დარიცხული ამორტიზაცია გადავა ძირითადი საშუალებების ცვეთის ანგარიშზე: დ-2600 კ-2200.

არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება ხასიათდებოდეს მოგება ან ზარალით (გაყიდვა ან ვადაზე ადრე ექსლუატაციიდან მოხსნა). წარმოშობილი მოგება ან ზარალი წარმოადგენს სხვაობას აქტივის გასვლით მიღებულ წმინდა შემოსულობასა და საბალანსო ღირებულებას შორის, რომელიც უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის ან ხარჯის სახით. აღრიცხვაში იგი აისახება შემდეგნაირად:

- არამატერიალური აქტივის გამოყენების ვადაზე ადრე შეჩერება: დ-2600 დ-8220 ან 5440 კ-2500, ე.ი. ზარალი აისახება ხარჯის სახით ან დაიფარება თუ ადრე აქტივი აფასებული იყო გადაფასების რეზერვიდან.
- არამატერიალური აქტივის გაყიდვით ზარალის მიღება: დ-1100, 1200 დ-2600 დ-8220 დ-5440 კ-2500.
- არამატერიალური აქტივის გაყიდვით მოგების მიღება: დ-1100, 1200 დ-2600 კ-2500 კ-8130.

ერთდროულად უნდა გაუქმდეს რეზერვის ნაშთი, (თუ არსებობს), რომელიც გადაიტანება მოგების ანგარიშზე გატარებით დ-5440 კ-8130.

საწარმოში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს არამატერიალური აქტივის გაუფასურებას, როცა აქტივის საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი აღმოჩნდება. ანაზღაურებადი ღირებულება უდიდესია აქტივის წმინდა გასაყიდ ფასსა და გამოყენებიდან სარგებელს შორის. სარგებელში იგულისხმება მოცემული აქტივისაგან მოსალოდნელი ფულადი სახსრების შემოღინების დისკონტირებული ღირებულება.

არამატერიალური აქტივის გაუფასურების დასადგენად და მის აღსარიცხავად საწარმოში გამოყენებულ უნდა იქნეს ბასს 36,

რომლის შესაბამისად ზარალი გაუფასურებიდან არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას. სტანდარტის მოთხოვნით ზარალის თანხით სათანადო ცვლილება უნდა იქნეს შეტანილი არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. კერძოდ, იგი უნდა შემცირდეს ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზარალი აისახება ხარჯის სახით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც სხვა სტანდარტის მოთხოვნით აქტივი აისახება გადაფასებული ღირებულებით. თუ საწარმოში გამოიყენება არამატერიალური აქტივების ბალანსში ასახვის ალტერნატიული მიდგომა და გადაფასების შედეგად წარმოიშობა გადაფასების რეზერვი, ზარალი აისახება როგორც აფასების შემცირება.

საწარმოში ყოველი წლის ბოლოს ბასს 38-ის მოთხოვნით შეფასება უნდა მოხდეს ისეთი არამატერიალური აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულებით, როგორიცაა:

- არამატერიალური აქტივი, რომელიც ჯერ კიდევ მიუწვდომელია გამოსაყენებლად;
- არამატერიალური აქტივი, რომელიც ამორტიზირდება გამოყენებიდან 20 წელზე მეტ ვადაში. მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა არამატერიალური აქტივის გაუფასურების ნიშნები.

8.5. გუდვილის აღრიცხვა

გუდვილი, ანუ ფირმის რეპუტაცია, არამატერიალური აქტივების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს. გუდვილი არის უპირატესობა, რომელსაც მყიდველი იღებს უკვე არსებული და მოქმედი კომპანიის შესყიდვის დროს. ხშირ შემთხვევაში ინვესტორი საწარმოს შექმნაში იხდის უფრო მეტს, ვიდრე მისი აქტივები რეალურად ღირს. ამის მიზეზები შეიძლება იყოს მუდმივი კლიენტურის არსებობა, ხელსაყრელი გეოგრაფიული განლაგება, კარგად მოწყობილი გასაღების სისტემა, საწარმოო პერ-

სონალის მაღალი კვალიფიკაცია, საქმიანი კულტურა, საიდუმლო ტექნოლოგია, სანარმოს კავშირები მყიდველებთან და მომწოდებლებთან და სხვა.

გუდვილი წარმოიშობა სანარმოს გაყიდვის მომენტში და აისახება მხოლოდ მყიდველის ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანანერებში. გუდვილის სიდიდე განისაზღვრება როგორც სხვაობა ნაყიდი სანარმოს ღირებულებასა და წმინდა აქტივების საბაზრო ღირებულებას შორის. ეს სხვაობა წარმოადგენს ფირმის ღირებულებას და მას ეწოდება გუდვილი. ბასს 22 „სანარმოთა გაერთიანება“ განმარტავს, რომ „შესყიდვის შედეგად წარმოშობილი გუდვილი არის გადასახდელი, რომელიც უნდა გადაიხადოს მყიდველმა, სანარმომ საიმომავლო ეკონომიკური სარგებლის (მოგების) მიღების იმედით“. ე. კომპანიის ყიდვის დროს მყიდველი სანარმო იხდის უფრო მეტს, ვიდრე ეს კომპანია ღირს საბაზრო ფასებით. ამის მიზეზი ისაა, რომ მყიდველი შესძლებს ამ აქტივებით უფრო მეტი ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, ვიდრე ეს შესაძლებელი იყო გამყიდველისათვის, ამიტომ სანარმოს ყიდვის დროს საბაზრო ფასს ზევით გადახდილი ნამეტი თანხა მყიდველისთვის წარმოადგენს არამატერიალურ აქტივს.

შეუძენელი, ანუ „მემკვიდრეობითი“ გუდვილი, როგორც წესი, ბუღალტრულად არ აღირიცხება, რადგან არ არსებობს პირობები, რომლებიც შესაძლებლობას მოგვცემდა შეგვეფასებინა კომპანიის მთლიანი ღირებულება. ასევე, სანარმოს შეიძლება ჰყავდეს კვალიფიციური პერსონალი, მუდმივი კლიენტი, ჰქონდეს თავისი წილი ბაზარზე და სხვა, რაც ხელს უწყობს სანარმოში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, მაგრამ ისინი მოქმედებენ მხოლოდ სანარმოს იმიჯზე და არამატერიალური აქტივის სახით არ აღირიცხებიან გაყიდვის დროს. სწორედ აღნიშნული ფაქტორები განაპირობებს სანარმოს გაყიდვას ნეტო აქტივების რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული ფასით.

ბასს 22 განმარტავს ძირითად ტერმინებს, რომელთა გამოყენება აუცილებელია გუდვილთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ეს ტერმინებია:

სანარმოთა გაერთიანება სხვადასხვა დამოუკიდებელ სანარ-

მოთა ერთ ეკონომიკურ სუბიექტად გაერთიანება ერთი საწარმოს მეორესთან შერწყმის გზით, ან ერთი საწარმოს მიერ მეორე საწარმოს წმინდა აქტივებსა და საქმიანობაზე კონტროლის მოპოვებით.

შესყიდვა საწარმოთა ისეთი გაერთიანებაა, როდესაც ერთ-ერთი საწარმო (მყიდველი), მოიპოვებს კონტროლს მეორე შესყიდული საწარმოს წმინდა აქტივებსა და საქმიანობაზე, გადაცემული აქტივების, ვალდებულებების ან აქციების გამოშვების საწინააღმდეგოდ.

წილების გაერთიანება გულისხმობს საწარმოთა ისეთ გაერთიანებას, როდესაც გაერთიანებულ საწარმოთა აქციონერები ერთობლივ კონტროლს ახორციელებენ მთლიან ან ფაქტობრივად მთლიან თავიანთ წმინდა აქტივებსა და საქმიანობაზე, რათა მიაღწიონ ერთობლივ მონაწილეობას გაერთიანებული ეკონომიკური სუბიექტის რისკებსა და მოგებაში ისე, რომ არც ერთ მათგანს არ შეიძლება ეწოდებოდეს მყიდველი.

კონტროლი საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის მართვის უფლებაა სარგებლის მიღების მიზნით.

ძირითადია საწარმო, რომელსაც აქვს ერთი ან ერთზე მეტი შვილობილი საწარმო.

შვილობილია საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს სხვა საწარმო (ძირითად საწარმოდ წოდებული).

საწარმოს შესყიდვის თარიღი დღე, როდესაც შესყიდული საწარმოს წმინდა აქტივებისა და საქმიანობის კონტროლი ფაქტობრივად გადაეცემა მყიდველ საწარმოს.

როგორც განმარტებიდან ჩანს, შესყიდვა გულისხმობს ინვესტიციების შექმნის გზით სხვა საწარმოზე კონტროლის უფლების მოპოვებას. სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მყიდველი საწარმო ვალდებულია შესყიდვის თარიღიდან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახოს შესყიდული საწარმოს საქმიანობის შედეგები და ბალანსში აღიაროს შესყიდული საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები და საწარმოს შესყიდვით წარმოშობილი გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი (ბასს 33, პუნქტი 20).

საწარმოს შესყიდვა ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს

შესყიდვის თვითღირებულებით, რომელიც ტოლია გადახდილი ფულადი სახსრების თუ მათი ექვივალენტების ან მეორე სანარმოს წმინდა აქტივებზე კონტროლის უფლების მოპოვების სანაცვლოდ მყიდველი სანარმოს მიერ გაღებული შესყიდვის სხვა კომპენსაციის რეალური ღირებულებისა გაცვლის თარიღისათვის, პლიუს სანარმოს შესყიდვასთან დაკავშირებული ყველა პირდაპირი დანახარჯი. როგორცაა: რეგისტრაციისა და ნილობრივი ფასიანი ქაღალდების გამოშვების დანახარჯები, აგრეთვე იმ ბუღალტერთა, იურისტთა, შემფასებელთა და სხვა კონსულტანტთა გასამრჯელო, რომლებიც მონაწილეობენ ამ ოპერაციაში. საერთო ადმინისტრაციული დანახარჯები და სხვა დანახარჯები, რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება შეუძლებელია რომელიმე კონკრეტული შესყიდვის ოპერაციაზე, არ ჩაირთება შესყიდვის თვითღირებულებაში, მაგრამ აღიარებული იქნება ხარჯების სახით მათი განევისთანავე.

თითოეული შესყიდული აქტივი და ვალდებულება აღიარებულ უნდა იქნეს ცალ-ცალკე შესყიდვის თარიღისათვის, თუ:

- მოსალოდნელია, რომ მასთან დაკავშირებული სამომავლო ეკონომიკური სარგებელი შემოვა მყიდველ სანარმოში ან გავა სანარმოდან.
- შესაძლებელია მათი თვითღირებულების ან რეალური ღირებულების საიმედო შეფასება მყიდველის მიერ.

რამდენადაც გუდვილი წარმოადგენს სხვაობას შესყიდვის თვითღირებულებასა და წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის, მისი ოდენობა დამოკიდებულია შესყიდვის თვითღირებულების განაწილების მეთოდზე. ეს მეთოდებია: **საბაზისო და ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი.**

საბაზისო მეთოდის თანახმად ინდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს აგრეგირებულად, სახელდობრ:

- აღრიცხვას დაქვემდებარებული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების აგრეგირებული თანხით, გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის კაპიტალის იმ წილის ფარგლებში, რომელიც მყიდველმა სანარმომ მიიღო ამ ოპერაციიდან.

- შეიღობილი სანარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების შესყიდვამდე არსებულ საბალანსო ღირებულებაში უმცირესობის წილის აგრეგირებული თანხით.

ნებისმიერი გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი გათვალისწინებული უნდა იქნეს მოცემული სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად (ბასს 22, პუნქტი 31).

მაგალითი. A სანარმომ შეიძინა B სანარმოს აქციების 80% 90000 ლარად. B სანარმოს აქტივების საბალანსო ღირებულება 140000 ლარია. რეალური ღირებულება 145000 ლარი. ვალდებულების საბალანსო და რეალური ღირებულება 60000 ლარს შეადგენს.

შესაბამისად წმინდა აქტივების ღირებულება შეადგენს:

საბალანსო ღირებულებით - $140000 - 60000 = 80000$ ლარი,

რეალური ღირებულებით $145000 - 60000 = 85000$ ლარი,

შეძენის თვითღირებულება შემდეგნაირად განანიღდება:

უმცირესობის წილი B სანარმოში $80000 \times 20\% = 16000$ ლარი.

A სანარმოს წილი B სანარმოს აქტივებში $80000 - 16000 = 64000$ ლარი.

შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილი ტოლია:

$90000 - 64000 = 26000$ ლარი.

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდის მიხედვით კი აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს მათი რეალური ღირებულებით შესყიდვის თარიღისათვის. უმცირესობის ნებისმიერი წილი უნდა აღიარდეს აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში უმცირესობის წილის პროპორციულად (ბასს 22, 33-ე პუნქტი).

ამ მეთოდის თანახმად, აღრიცხვას დაქვემდებარებული წმინდა აქტივები, რაზედაც მყიდველმა სანარმომ მოიპოვა კონტროლი, უნდა ასახოს მათი რეალური ღირებულებით, იმის მიუხედავად, შეიძინა მთელი კაპიტალი, კაპიტალის მხოლოდ ნაწილი თუ უშუალოდ აქტივები. უმცირესობის ნებისმიერი წილი აისახება შეიღობილ სანარმოს აღრიცხვას დაქვემდებარებული წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებაში უმცირესობის წილის პროპორციულად.

ზემოთ განხილული მაგალითიდან გამოძდინარე, შეძენის თვითღირებულება შემდეგნაირად განანილდება:

უმცირესობის წილი B სანარმოში $85000 \times 20\% = 17000$ ლარ.

A სანარმოს წილი B სანარმოს წმინდა აქტივებში ტოლი იქნება $85000 - 17000 = 68000$ ლარ. შეძენასთან დაკავშირებული გუდ-ვილი ტოლია $90000 - 68000 = 22000$ ლარ.

სანარმოს შესყიდვა შესაძლებელია მოიცავდეს ერთზე მეტ გაცვლით ოპერაციას. მაგალითად, როდესაც შესყიდვა ხორციელდება ეტაპობრივად საფონდო ბირჟაზე აქციების თანმიმდევრული შესყიდვის გზით. ასეთ შემთხვევაში თითოეული ოპერაცია ცალ-ცალკე უნდა აისახოს აღრიცხვას დაქვემდებარებული შესყიდული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების, აგრეთვე თითოეული ოპერაციის გუდვილის თუ უარყოფითი გუდვილის დასადგენად. საბოლოო ჯამში ამას მოჰყვება ცალკეული ინვესტიციების თვითღირებულების ეტაპობრივი შედარება შესყიდული სანარმოს აღრიცხვას დაქვემდებარებული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში მყიდველი სანარმოს პროცენტულ წილთან.

ბასს 22-ის 36-ე პუნქტით განმარტებულია, რომ თუ სანარმოს შესყიდვა ხორციელდება ეტაპობრივად, აღრიცხვას დაქვემდებარებული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულება შესაძლოა სხვადასხვანაირი იყოს თითოეული გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის. ამასთან, თუ შესყიდვასთან დაკავშირებული აღრიცხვას დაქვემდებარებული ყველა აქტივი და ვალდებულება ხელახლა იქნება შეფასებული მომდევნო შესყიდვის თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით, მყიდველი სანარმოს ძველი კუთვნილი წილის ნებისმიერი კორექტირება ითვლება გადაფასებად და აღირიცხება შესაბამისად.

შესყიდვის შედეგად წარმოშობილი გუდვილი არის თანხა, რომელიც უნდა გადაიხადოს მყიდველმა სანარმომ სამომავლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით.

გუდვილთან დაკავშირებით მეტად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ამორტიზაციის პრობლემას. ბასს 22-ის 42-ე პუნქტი განმარტავს, რომ

გუდვილი ამორტიზებულ უნდა იქნეს მისი ხარჯად ალიარების გზით სასარგებლო ფუნქციონირების მთელი ვადის განმავლობაში. გუდვილის ამორტიზაციის დროს გამოყენებულ უნდა იქნეს თანაბარზომიერი დარიცხვის მეთოდი, თუ მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში უფრო მიზანშეწონილი არ იქნება რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენება. ამორტიზაციის პერიოდი არ უნდა აღემატებოდეს 5 წელს, თუ გამართლებული არ არის უფრო ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს შესყიდვის თარიღიდან ოც წელს.

გარკვეული პერიოდის შემდეგ გუდვილი მცირდება, ასახავს რა თავისი წვლილის შემცირებულ შესაძლებლობებს სანარმოს სამომავლო შემოსავლებში. ამიტომ მიღებულია, რომ გუდვილის ამორტიზაცია (ჩამონერა) და ხარჯის სახით აღრიცხვა უნდა ხდებოდეს სისტემატურად, მისი სასარგებლო ფუნქციონირების მთელი ვადის განმავლობაში.

გუდვილის სასარგებლო ფუნქციონირების ვადის განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდეგი ფაქტორები:

- სანარმოს ან დარგის ფუნქციონირების საპროგნოზო ვადა.
- პროდუქციის მოძველების შედეგები, პროდუქციაზე მოთხოვნის ცვლილება და სხვა ეკონომიკური ფაქტორები.
- ხელმძღვანელი პირების ან მუშაკთა ჯგუფის სავარაუდო სამსახურის ვადა.
- კონკურენტების ან პოტენციური კონკურენტების მოსალოდნელი ქმედებები.
- იურიდიული, ნორმატიული ან სახელშეკრულებო პირობები, რაც გავლენას მოახდენს მის სასარგებლო ფუნქციონირების ვადაზე (ბასს 22, პუნქტი 44).

სტანდარტის მოთხოვნით გუდვილის არამორტიზებული ნაშთი შემონმებულ უნდა იქნეს ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის მანამდე, სანამ მისი აღდგენა სამომავლო ეკონომიკური სარგებლის საფუძველზე შეუძლებელი არ აღმოჩნდება. მაშინ კი მისი ხარჯად აღიარება დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს. გუდვილის ჩამონერის არც ერთი თანხა არ ექვემდებარება უკუგატარებას შემდგომ პერიოდში. გუდვილის ღირებულების შემცირება შეიძლება გამონვეული

იყოს ისეთი ფაქტორებით, როგორცაა: არახელსაყრელი ეკონომიკური ტენდენციები, კონკრეტული გარემოს თუ იურიდიულ, საკანონმდებლო და სახელშეკრულებო პირობების ცვლილებები. ამის ნიშანი იქნება ნაყიდი საწარმოს საქმიანობით მიღებული ან მისაღები საპროგნოზო ფულადი სახსრების შემცირება. ამ შემთხვევაში გუდვილის საბალანსო თანხა ჩამოინერება და აღიარებულ იქნება ხარჯად.

შესყიდვის შედეგად შეიძლება წარმოიშვას უარყოფითი გუდვილი, თუ შესყიდვის თვითღირებულება ნაკლები აღმოჩნდება შესყიდული წმინდა აქტივის რეალურ ღირებულებაზე. სტანდარტით დაშვებულია უარყოფითი გუდვილის აღიარებისათვის ორი მეთოდის გამოყენება: საბაზისო და ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი.

საბაზისო მეთოდის მიხედვით, თუ შესყიდვის თვითღირებულება ნაკლებია მყიდველი საწარმოს ხვედრით ნილზე შესყიდული აღრიცხვას დაქვემდებარებული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის, შესყიდული არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შემცირდეს პროპორციულად, ნამეტი თანხის ამონურვამდე. თუ შეუძლებელია მთლიანად აღმოიფხვრას ნამეტი თანხა შესყიდული არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულების შემცირების გზით, დარჩენილი ნამეტი უნდა აისახოს როგორც უარყოფითი გუდვილი და განხილულ იქნას გადავადებული შემოსავლის სახით. იგი აღიარებული იქნება როგორც შემოსავალი არა უმეტეს ხუთი წლის განმავლობაში (თუ გამართლებული არაა ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს შესყიდვის თარიღიდან ოც წელს).

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი გულისხმობს, რომ გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის აღრიცხვას დაქვემდებარებული შესყიდული აქტივების და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში მყიდველი საწარმოს კაპიტალის წილის ნებისმიერი გადამეტების თანხა შესყიდვის თვითღირებულებაზე, უნდა აისახოს როგორც უარყოფითი გუდვილი და განხილულ იქნეს როგორც გადავადებული შემოსავალი. მისი აღიარება მოხდება შემოსავლის

სახით სისტემატურ საფუძველზე არა უმეტეს ხუთი წლის განმავლობაში, თუ გამართლებული არაა უფრო ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს შესყიდვის თარიღიდან ოც წელს (ბასს 33, პუნქტი 51).

ბასს 38-ით „არამატერიალური აქტივები“ ნებადართულია უარყოფითი გუდვილით წარმოშობილი შემოსავლების აღიარების შემდეგი მეთოდები:

- თუ კომპანიას აქვს მოსალოდნელი მოგება-ზარალის გეგმა, შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს ამ გეგმის შესაბამისად.
- თუ გუდვილის ღირებულება არ აღემატება ფიქსირებული აქტივების (ძირითადი საშუალებების) ღირებულებას, შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს ამორტიზაციის ნორმების მიხედვით.
- თუ გუდვილის ღირებულება აღემატება ფიქსირებული აქტივების ღირებულებას, სხვაობა მაშინვე უნდა აღიარდეს შემოსავლად, ხოლო დარჩენილი თანხა ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად.

მაგალითი. თუ გუდვილი შეადგენს 190000 ლარს, ხოლო ფიქსირებული აქტივები 180000 ლარს, მაშინ 10000 ლარი უნდა აღიარდეს შემოსავლად, 180000 ლარი კი აღიარდება შემოსავლებად 5 წლის განმავლობაში ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად, ან უფრო ხანგრძლივ პერიოდში, მაგრამ არაუმეტეს 20 წლისა.

გუდვილის აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიში 2540 „გუდვილი“, რომელიც აქტიური ანგარიშია დებეტში, ჩაინერება მათი აღიარება, შემოსავალში აღება და კრედიტში გასვლა.

მაგალითი. გასაყიდი სანარმოს ბალანსი მოიცავს შემდეგ ინფორმაციას:

ფული ბანკში 12000 ლარი.

ფული სალაროში 100 ლარი.

მოთხოვნები მიწოდებიდან 20000 ლარი.

ძირითადი საშუალებები 25000 ლარ.

სულ აქტივები 57100 ლარ.

კრედიტორული დავალიანება 50000 ლარ.

გადასახდელი დღგ 4000 ლარ.

მთელი ვალდებულებები 54000 ლარ.

მყიდველმა სანარმო გადაუხადა გასაყიდ სანარმოს 60000 ლარ. ამასთან, $57100 - 54000 = 3100$ ლარ არის სანარმოს ნმონდა აქტივები საბაზრო ღირებულებით, ხოლო გუდვილი ტოლია $60000 - 3100 = 56900$. მყიდველი სანარმო შესყიდვის შემდეგ გაატარებს აქტივებისა და ვალდებულებების შესყიდვის ოპერაციებს შემდეგნაირად:

| | | |
|---|------------------------------|--------|
| დ | 1210 ფული ბანკში | 12000 |
| დ | 1110 ფული სალაროში | 100 |
| დ | 1410 მოთხოვნები მინოდებიდან | 20000 |
| დ | 2130 შენობა | 25000 |
| დ | 2540 გუდვილი | 56900 |
| | | 114000 |
| კ | 3110 კრედიტორული დავალიანება | 50000 |
| კ | 3330 გადასახდელი დღგ | 4000 |
| კ | 1210 ფული ბანკში | 60000 |
| | | 114000 |

გუდვილზე პირველი წლის ამორტიზაციის დარიცხვა აისახება გატარებით: დ-7455, კ-2640.

გუდვილის ჩამონერა, როდესაც ამონურული არ არის ეკონომიკური სარგებლით მისი ღირებულების დაფარვის შეუძლებლობა აისახება გატარებით: დ-2640, დ-8290, კ-2540.

როდესაც წარმოიშობა უარყოფითი გუდვილი სანარმო იყენებს ალტერნატიულ მეთოდს: დ აქტივების ანგარიშები კ ვალდებულებების ანგარიშები, კ ფულადი საშუალებების ანგარიშები, კ-4430 „უარყოფითი გუდვილი“. პირველი წლის შემოსავლის აღიარება დ-4430, კ-8190.

8.6 არამატერიალური აქტივების გადაფასება და მათი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

არამატერიალური აქტივები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება საბალანსო ღირებულებით. ბასს 38-ის პუნქტი 63-ით არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის ორი მიდგომა არსებობს. ძირითადი მიდგომის შესაბამისად თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციის და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. ბასს 38-ის 64 პუნქტით ნებადართული ალტერნატიული მეთოდის გამოყენება გულისხმობს ბალანსში ასახვისათვის არამატერიალური აქტივების გადაფასებას. არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც წარმოადგენს გადაფასების თარიღისათვის მის რეალურ ღირებულებას გამოკლებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციის თანხა და გაუფასურების ზარალი.

სტანდარტის მოთხოვნიდან გამომდინარე, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრის მეშვეობით. ამასთან, ერთი და იმავე კლასის, ჯგუფის, სახის არამატერიალური აქტივის გადაფასება უნდა მოხდეს ერთდროულად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ასეთი არამატერიალური აქტივისათვის აქტიური ბაზარი არ არსებობს. თუ რომელიმე კლასის, სახის არამატერიალური აქტივის გადაფასება ვერ ხერხდება აქტიური ბაზრის არარსებობის გამო, იგი აისახება თვითღირებულებით აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის გამოყენებით.

გადაფასების შედეგად არამატერიალური აქტივის ღირებულება ცვლილებას განიცდის, რაც გამოიხატება თავდაპირველი თვითღირებულების ზრდით ან შემცირებით. გადაფასების შედეგად გამოწვეული ცვლილება ბუღალტრულად აისახება ძირითადი საშუალებების მსგავსად. კერძოდ, თუ გადაფასების შედეგად მატულობს არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება, ზრდა უნდა აისახოს უშუალოდ კაპიტალზე, სახელწოდებით არამატერიალური აქტივების აფასების თანხა. თუმცა გადაფასების შედეგად არამა-

ტირიალური აქტივის ღირებულების ზრდა აღიარდება შემოსავლის სახით მხოლოდ იმ ოდენობით, რომელსაც იგი აღადგენს იმავე აქტივის ჩამოფასებისას და რომელიც ადრე იყო ხარჯის სახით აღიარებული.

მაგალითი. დაეუშვათ, არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება 500 ლარამდე, ადრე იგი გადაფასებული არ ყოფილა. ამ დროს არამატერიალური აქტივის ზრდა აისახება საკუთარ კაპიტალში „არამატერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვის“ ანგარიშზე.

თუ ასევე დაეუშვებთ, რომ არამატერიალური აქტივი ადრე ჩამოფასებული იყო და ჩამოფასების თანხა 100 ლარი მიკუთვნებული იყო ხარჯებზე, ამის გამო მიმდინარე წლის აფასების თანხიდან (500 ლარიდან) 100 ლარი მიეკუთვნება შემოსავლებს, რაც აისახება ერთდროულად არასაოპერაციო შემოსავლებისა და არამატერიალური აქტივების ანგარიშებზე თანხების ზრდით: დ-2500, კ-8100 100.

რაც შეეხება 400 ლარს, იგი იქცევა კაპიტალის ნაწილად. ყოველივე ეს განაპირობებს უკუპროცესსაც, რადგან სტანდარტი ითხოვს შემდეგი დებულების შესრულებას.

თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად კლებულობს, შემცირება უნდა აისახოს როგორც ხარჯი, თუმცა გადაფასებიდან გამომდინარე, შემცირება დარიცხულ უნდა იქნეს გადაფასების ნებისმიერი შესაბამისი ზრდის საპირისპიროდ იმ ოდენობით, რომლითაც შემცირება არ გადააჭარბებს ამავე აქტივთან მიმართებაში აფასების რეზერვში ასახულ ოდენობას.

მაგალითი. მიმდინარე წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 2000 ლარის საბალანსო ღირებულების არამატერიალური აქტივები ჩამოფასდა 1300 ლარამდე. 700 ლარი შემცირება აისახება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯის სახით.

დაეუშვათ, არამატერიალური აქტივების წინა გადაფასების შედეგად შექმნილია რეზერვი 500 ლარი. აღნიშნული მონაცემებით

ჩამოფასების თანხა 700 ლარი შემდეგნაირად აისახება. 500 ლარით შემცირდება გადაფასების რეზერვი, ხოლო 200 ლარი მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯს. გვექნება გატარება: დ-5400 დ-8200 კ-2500.

არამატერიალური აქტივების გაყიდვისას მოგების შემთხვევაში გადაფასების რეზერვი ემატება საწარმოს შემოსავალს, ხოლო ზარალისას ამცირებს ზარალის თანხას. მაგრამ ძირითადი საშუალებების მსგავსად შესაძლებელია აღნიშნული თანხა გადავიდეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. გადაფასების რეზერვის რეალიზაცია შეიძლება არა მარტო აქტივის გაყიდვის, არამედ საწარმოში გამოყენების პროცესშიც. ამ შემთხვევაში რეალიზებული რეზერვი არის სხვაობა გადაფასებული აქტივისათვის დარიცხულ ამორტიზაციასა და იმ ამორტიზაციის თანხას შორის, რომელიც დაერიცხებოდა მოცემულ აქტივს შეძენის თვითღირებულებიდან გამომდინარე. გაუნაწილებელი მოგებისათვის მიმატებული რეალიზებული გადაფასების რეზერვი არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

იჯარის აღრიცხვა

- *იჯარის არსი და კლასიფიკაცია*
- *ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან*
- *ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მიიჯარესთან*
- *ჩვეულებრივი (მიმდინარე) იჯარის აღრიცხვა*

9.1. იჯარის არსი და კლასიფიკაცია

საიჯარო ხელშეკრულებების თანახმად, სანარმოებს შეუძლიათ მიიღონ იჯარით ძირითადი საშუალებები. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნიდან გამომდინარე, ბასს 17 -ით განისაზღვრება საიჯარო ხელშეკრულებების აღრიცხვის წესები, განმარტებულია იჯარის არსი, კერძოდ, მე-3 პუნქტით იჯარა არის მზარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად შეიჯარე, შემოსავლის მიღების მიზნით, გადასცემს მოიჯარეს აქტივის გამოყენების უფლებას ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში.

საიჯარო ხელშეკრულების აღრიცხვის მთავარი საკითხია იჯარის კლასიფიცირება ფინანსურ და მიმდინარე იჯარად. სტანდარტში გამოყენებული საიჯარო ურთიერთობების კლასიფიკაცია ეყრდნობა იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკების განაწილებას და ეკონომიკურ სარგებელს შეიჯარესა და მოიჯარეს შორის. რისკი გულისხმობს აქტივის გამოყენებლობის ან მორალური ცვეთის გამო ზარალის მიღების შესაძლებლობას, ასევე ეკონომიკური პირობების გამო მოგების მერყეობას. ეკონომიკური სარგებელი კი შემოსავლის მიღების ალბათობაა სანარმოს სავარაუდო სამომავლო მომგებიანი საქმიანობის, აგრეთვე აქტივების გაძვირების შედეგად ან მისი სალიკვიდაციო ღირებულების რეალიზაციით.

იჯარის ტიპის დადგენა (ფინანსური, თუ მიმდინარე) დამოკიდებულია საიჯარო ურთიერთობის ბუნებასა და ფინანსურ არ-

სზე და არა ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმაზე. იჯარა მაშინ არის ფინანსური, თუ იგი გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მფლობელისათვის, მოიჯარისათვის. ასეთი ტიპის იჯარა, როგორც წესი, არ ექვემდებარება გაუქმებას და გულისხმობს მეიჯაროს მიერ ამ აქტივში დაბანდებული სახსრების ამოღებას და დამატებითი ამონაგების მიღებას. ხოლო იჯარა (საიჯარო ხელშეკრულება), რომელიც არ გულისხმობს აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და შესაბამისი ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარეზე, ჩვეულებრივი იჯარაა.

შეუქცევადი იჯარა ისეთი ტიპის იჯარაა, რომლის შეწყვეტა შესაძლებელია მხოლოდ:

- ა) რაიმე გაუთვალისწინებელი მოვლენის შედეგად, რომელსაც არა აქვს პირდაპირი კავშირი იჯარასთან;
- ბ) მეიჯაროს ნებართვით;
- გ) თუ მოიჯარე აპირებს იმავე აქტივის იჯაროს განახლებას ან სხვა ანალოგიური აქტივის იჯარით აღებას იგივე მეიჯარისაგან;
- დ) მოიჯაროს მიერ დამატებითი თანხის გადაუხდელობის შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებდა აღნიშნული თანხის გადახდას.

იჯარა მოიცავს ისეთ საიჯარო ხელშეკრულებებსაც, რომლებიც ითვალისწინებს მოიჯარისთვის საკუთრების უფლების გადაცემას ხელშეკრულებით განსაზღვრული სათანადო პირობების შესრულების შემთხვევაში. ზოგიერთ ქვეყანაში ასეთი ტიპის იჯარას უწოდებენ იჯარას გამოსყიდვით. სხვა ქვეყნებში საიჯარო ხელშეკრულებებს შესაძლოა სხვა სახელწოდება ჰქონდეს.

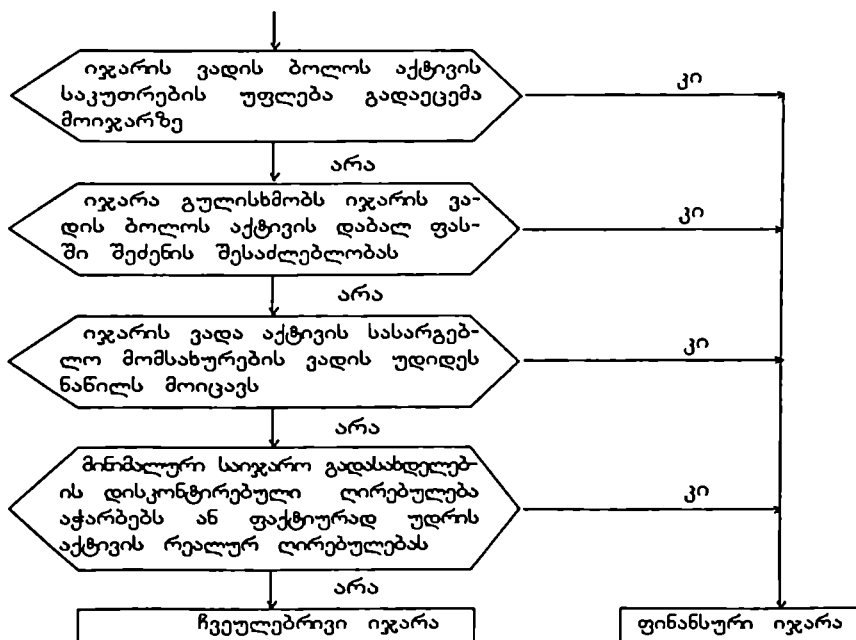
ბასს 17-ის შესაბამისად იჯარა ფინანსურია, თუ:

- იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;
- ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარეს უფლება აქვს შეიძინოს აქტივი იმ რეალურ ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად დაბალი ფასით, რომელიც აქტივს გააჩნია უფლების გამოყ-

ენების მომენტში და ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღისთვის არსებობს იმის დიდი ალბათობა, რომ ეს არჩევანის უფლება გამოყენებული იქნება;

- იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ძირითად, მნიშვნელოვან ნაწილს. საკუთრების უფლების გადაცემა შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ან არ იყოს;
- იჯარის ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღისთვის მინიმალური საიჯარო გადასახადების დისკონტრირებული ღირებულების სიდიდე გაცილებით მაღალია (ან ტოლი) იჯარით გაცემული აქტივის რეალურ ღირებულებაზე (ამ დროისთვის შეიჯაროსთვის მიცემული გრანტებისა და საგადასახადო დათმობების გამოქვითვით). აქტივზე საკუთრების უფლების გადაცემა შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ან არ იყოს.

სხვა ყველა დანარჩენ შემთხვევაში იჯარა არ წარმოადგენს ფინანსურს და იგი ჩვეულებრივი იჯარაა. იჯარის ფინანსურ იჯარად აღიარების ზოგადი მაგალითები წარმოდგენილია სქემის სახით ბასს 17-ში შემდეგნაირად:



იჯარით გაცემული მიწისა და შენობა-ნაგებობების კლასიფიცირება (ფინანსური იჯარა და ჩვეულებრივი იჯარა) იჯარით გაცემული სხვა აქტივების ანალოგიურად ხდება. მაგრამ აქ გათვალისწინებულია ერთი ფაქტორი: მიწას გააჩნია განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა. ეს ნიშნავს, რომ თუ მოიჯარეს ვადის დამთავრების შემდეგ არ გადაეცემა მიწაზე საკუთრების უფლება, მაშინ მოიჯარე მიწის დროებითი მფლობელობის პერიოდში ფაქტობრივად არ ფლობს მასთან დაკავშირებულ ყველა რისკსა და სარგებელს. ამიტომ ასეთი იჯარა ჩვეულებრივი იჯარაა და არა ფინანსური. მიწის მფლობელისათვის გადახდილი თანხა მიწის იჯარით გაცემისა წარმოადგენს წინასწარ გადახდილ საიჯარო ქრას, რომლის ჩამონერა ხდება თანდათანობით, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.

იჯარით გაცემულ შენობა-ნაგებობების სასარგებლო მომსახურების ვადა უმეტეს შემთხვევაში აღემატება იჯაროს ვადას. ამასთან, ხშირად საიჯარო ხელშეკრულება გულისხმობს საიჯარო ქრის რეგულარულ აფასებას საბაზრო განაკვეთების შესაბამისად. ორივე შემთხვევაში, როდესაც არ იგულისხმება შენობა-ნაგებობებზე საკუთრების უფლების გადაცემა ან გათვალისწინებულია საიჯარო ქრის კორექტირება საბაზრო განაკვეთების შესაბამისად, ცხადია, რომ მეიჯარე იტოვებს რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის მნიშვნელოვან ნაწილს. ამიტომ ასეთი ტიპის იჯარა ჩვეულებრივი იჯარაა.

9.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან

მოიჯარის ბალანსში ფინანსური იჯარა უნდა აისახოს გრძელვადიანი აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების სახით, რომლის სამართლებრივი ფორმა საიჯარო ხელშეკრულებაა. ეს უკანასკნელი შეიძლება ითვალისწინებდეს ან არ ითვალისწინებდეს მოიჯარისთვის აქტივზე საკუთრების უფლების გადაცემას. მაგრამ აქტივად აღიარების საფუძველია საიჯარო ვადის განმავლობაში

მოიჯაროს მიერ მოპოვებული აქტივის გამოყენების უფლება, აგრეთვე ისიც, რომ იღებს ეკონომიკურ სარგებელს მისი მომსახურების ვადის ძირითად პერიოდში და ამ დროს წარმოიშობა საიჯარო ვალდებულება, რადგან გადასახდელი საიჯარო ჭირა წარმოადგენს მოიჯაროს სამართლებრივ ვალდებულებას.

საიჯარო ხელშეკრულების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია იჯაროს ღირებულება, რომელიც თავისი ეკონომიკური ბუნებით არის ინვესტიცია. იჯაროს ღირებულება შედგება ორი ნაწილისაგან ინვესტიციის ღირებულების და მინიმალური საიჯარო გადასახადისაგან.

ბასს 17-ით მინიმალური საიჯარო გადასახდელები ის გადასახდელებია, რომლის გადახდა მოეთხოვება ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს (მოიჯაროს მიერ განეული მომსახურების დანახარჯებისა და გადახდილი გადასახდელების გარდა, რომლებიც ექვემდებარება ამოღებას) იჯაროს ვადის გასვლამდე შემდეგ გადასახდელებთან ერთად:

ა) მოიჯაროსთვის მოიჯაროს ან მასთან დაკავშირებული რომელიმე პირის მიერ გარანტირებული თანხები;

ბ) მეიჯაროსთვის ნებისმიერი სალიკვიდაციო ღირებულება, რომელიც მეიჯაროსთვის გარანტირებულია:

- მოიჯაროს მიერ;
- მოიჯარესთან დაკავშირებული პირის მიერ;
- ნებისმიერი დამოუკიდებელი მესამე პირის მიერ, რომელსაც შეუძლია ამ გარანტიის ფინანსურად შესრულება.

მაგრამ, თუ მოიჯარეს აქვს აქტივის გამოსყიდვის უფლება ისეთი ფასით, რომელიც სავარაუდოა, რომ აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება გამოსყიდვის თარიღისთვის და საიჯარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გამოსყიდვის უფლების განხორციელება, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს იჯაროს ვადის განმავლობაში გადასახდელი საიჯარო ჭირის მინიმალურ თანხას და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ურთიერთდამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და

საქმის მცოდნე მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპის საფუძველზე.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

- დროის ხანგრძლივობით, რომლის განმავლობაშიც საწარმო ვარაუდობს ცვეთადი აქტივის გამოყენებას;
- პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რაოდენობით, რომლის მიღებაც ნავარაუდევია მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად.

აქტივის არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულება იჯარით გაცემული აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულების ის ნაწილია (იჯარის ხელშეკრულების ძალაში შესვლისდროინდელი შეფასებით), რომლის რეალიზაციას არ უზრუნველყოფს მეიჯარე ან თუ გარანტირებულია მისი რეალიზაცია, მაგრამ მხოლოდ მეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.

პირობითი საიჯარო გადასახდელი საიჯარო გადასახდელების ნაწილია, რომელიც თანხობრივად კი არ ფიქსირდება, არამედ ემყარება იჯარის ვადისაგან განსხვავებულ პირობებს. მაგალითად, როგორცაა: ფასების ინდექსი, პროცენტის საბაზრო ფასი, რეალიზაციის მოცულობა, გამოყენების მოცულობა და სხვა.

ამრიგად, იჯარის ღირებულება (რომელიც აისახება დისკონტით) მოიჯარესათვის წარმოადგენს აქტივის შექენის ღირებულებას დამატებული საპროცენტო ხარჯი; მეიჯარისათვის - გაყიდული აქტივის ღირებულებას დამატებული საპროცენტო შემოსავალი.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულების გაანგარიშება ხდება საიჯარო ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთით და თუ საიჯარო ხელშეკრულების საბაზისო საპროცენტო განაკვეთის დადგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით.

იჯარის ხელშეკრულების საბალანსო საპროცენტო განაკვეთი არის იჯარის ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღისთვის დანესებული დისკონტირებული საპროცენტო განაკვეთი, რომლის მეშვეობით ხდება შემდეგი დისკონტირებული ღირებულების თანხების აგრეგირება:

ა) მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მეიჯარისათვის;

ბ) არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულება, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს იჯარით გაცემული აქტივის შესაბამისობა რეალურ ღირებულებასთან, მეიჯარის მიერ მისაღები გრანტებისა და საგადასახადო დათმობების გამოქვითვით.

მოიჯარის მიერ გამოყენებული ზღვრული სახესხო საპროცენტო განაკვეთი არის საპროცენტო განაკვეთი, რომლის გადახდაც მოუწევდა მოიჯარეს ანალოგიური იჯარისთვის ან, თუ ამის დადგენა შეუძლებელია, საპროცენტო განაკვეთი, რომელსაც იჯაროს ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღისთვის მოიჯარე გადაიხდიდა აქტივის შესაძენად აღებული სესხით სარგებლობისთვის იმავე პერიოდის განმავლობაში.

საიჯარო გადასახდელი, რომელსაც მოიჯარე იხდის იჯაროს პერიოდში, შედგება ფინანსური ხარჯისა და საიჯარო ვალდებულებისაგან.

ბასს 17-ის მე-15 პუნქტით განმარტებულია ფინანსური ხარჯების სიდიდე, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას იჯაროს მთელი ვადის განმავლობაში მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების მთლიან თანხასა და ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარების თანხებს შორის.

ფინანსური ხარჯი იჯაროს მთელ ვადაზე ისე უნდა განანიღდეს, რომ თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში ვალდებულებების ნაშთის მიმართ გამოყენებული ფინანსური ხარჯის პროცენტული განაკვეთი იყოს მუდმივი.

მაგალითი.

დაეუშვათ, რომ სანარმო 2000 წლის 1 იანვარს იჯარით აიღო დაზგა 4 წლის ვადით. იგი კლასიფიცირებულია ფინანსურ იჯარად. ყოველი წლის ბოლოს გადახდილი უნდა იქნეს 6000 ლარი.

გადასახდელ 24000 ლარი მოიცავს საპროცენტო გადასახადსაც, ანუ გადასახდელი თანხა შედგება ორი ნაწილისაგან: ძირითადი თანხისა (საიჯარო ვალდებულების ნაშთი) და საპროცენტო ხარჯისაგან (ფინანსური ხარჯი). როგორ გამოვეყოთ 24000 ლარს ფინანსური ხარჯი? ამისათვის უნდა დავადგინოთ, თუ რა ღირს ღელს

24000 ლარი, ანუ მისი ახლანდელი, დისკონტირებული ღირებულება, რისთვისაც საჭიროა დადგენილ იქნეს თუ რა საპროცენტო განაკვეთითაა შესაძლებელი სესხის მიღება ბანკიდან ანალოგიურ ღონისძიებაზე დაზგის შექენაზე. დაეუშვათ, რომ ამ პერიოდისათვის ბანკი გაცემს სესხს 8 % -იანი განაკვეთით. ამის შემდეგ ანუტიტეტის ახლანდელი ღირებულების დისკონტირების ცხრილში უნდა ვნახოთ რა კოეფიციენტია 4 პერიოდიან 8 % -იან სესხზე, რაც შეადგენს 3,312. ეს უკანასკნელი უნდა გადავამრავლოთ ყოველწლიურ გადასახდელ თანხაზე (6000) და მივიღებთ ახლანდელ დისკონტირებულ ღირებულებას, რაც ტოლია 19872 ლარის. რითაც, დგინდება, რომ 24000 ლარში ფინანსური ხარჯია 4128 ლარი.

ამრიგად, აქტივის ღირებულება შეადგენს 19872 ლარს და 4128 ლარი მისი შექენის ფინანსური ხარჯია. იგი არ ჩაირთება აქტივის ღირებულებაში. ფინანსური ხარჯი 4128 ლარი უნდა განანილდეს მთელი იჯარის ვადაზე, ისე რომ, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ვალდებულების ნაშთის მიმართ გამოყენებული იქნეს მუდმივი საპროცენტო განაკვეთი. განანილება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად:

პირველ წელს სანყის ვალდებულება შეადგენს 19872 ლარს და შესაბამისად გადასახდელი იქნება ამ თანხის 8 % ანუ 1590 ლარი. პირველი წლის გადასახდელ 6000 ლარში 1590 ლარი ფინანსური ხარჯია, 4410 ლარი გადასახდელი ვალდებულებაა და შესაბამისად დარჩება გადასახდელი 15462 ლარი (19872-4410). მეორე წელს ფინანსური ხარჯი შეადგენს დარჩენილ ვალდებულების 8 %-ს 1237 ლარს (15462 X 8 %), ხოლო ძირითადი გადასახდელი თანხაა 4763 ლარი (6000 1237). მესამე წელს ფინანსური ხარჯია 856 ლარი (15462 4763 X 8 %) და ძირითადი გადასახდელი თანხა 5144 ლარი (6000 856), ბოლო მეოთხე წლისათვის ფინანსური ხარჯია 445 ლარი (10699 5144 X 8 %) და ძირითადი გადასახდელი თანხა 5555 ლარი (6000 445).

შესაძლებელია აღნიშნული გაანგარიშებანი საიჯარო გადასახდელის განანილების შესახებ წარმოდგენილ იქნეს შემდეგი ცხრილის სახით:

| ნელი | საიჯარო გადასახდელო | ფინანსური ხარჯი (პროცენტი) | საიჯარო ვალდებულების შემცირება | საიჯარო ვალდებულების ნაშთი |
|------------------|---------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| იჯარის დასაწყისი | | | | 19872 |
| I | 6000 | 1590 | 4410 | 15462 |
| II | 6000 | 1237 | 4763 | 10699 |
| III | 6000 | 856 | 5144 | 5555 |
| IV | 6000 | 445 | 5555 | - |
| ჯამი | 24000 | 4128 | 19872 | |

ამრიგად, მაგალითში დაცულია პირობა გადასახდელი საიჯარო თანხის გაყოფა ორ ნაწილად: გადასახდელ ვალდებულებად (აქტივის ღირებულება) და ფინანსურ ხარჯად. ამასთან, საპროცენტო განაკვეთი 8 % მუდმივად გამოყენებულია საიჯარო ვალდებულების ნაშთის მიმართ ფინანსური ხარჯის გამოსათვლელად.

ბასს 17-ის მე-15 პუნქტით, პრაქტიკაში გაანგარიშებების გამართვების მიზნით, დაშვებულია მიახლოებითი შეფასების რომელიმე მეთოდის გამოყენება. აღიარებულია, რომ უფრო მიზანშეწონილია „რიცხვთა ჯამის და გაორმაგებული ნორმის მეთოდი“. ზემოთ განხილული მაგალითისათვის რიცხვთა ჯამი $10(1+2+3+4)$ შეადგენს. ამიტომ საიჯარო გადასახდელის განანიღბების ცხრილი შემდეგნაირად გამოიყურება:

| ნელი | საიჯარო გადასახდელო | ფინანსური ხარჯი (პროცენტი) | საიჯარო ვალდებულების შემცირება | საიჯარო ვალდებულების ნაშთი |
|------------------|---------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------------|
| იჯარის დასაწყისი | | | | 19872 |
| I | 6000 | $4128 \times 4/10 = 1651$ | 4349 | 15523 |
| II | 6000 | $4128 \times 3/10 = 1238$ | 4762 | 10761 |
| III | 6000 | $4128 \times 2/10 = 826$ | 5174 | 5587 |
| IV | 6000 | $4128 \times 1/10 = 413$ | 5587 | |
| ჯამი | 24000 | 4128 | 19872 | |

მოიჯარესთან ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგნაირად:

- იჯარის დაწყებისას აქტივის და ვალდებულების აღიარება დ-2100 ძირითადი საშუალებები;
კ-4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე.
- ფინანსური იჯარით წარმოშობილ გრძელვადიან ვალდებულებებში მიმდინარე წილის გამოყოფა დ-4130 კ-3231 ფინანსური იჯარის მიმდინარე წილი.
- გადასახდელი პროცენტის დარიცხვა დ-8210 კ-3410.
- საიჯარო გადასახდელის გადახდა დ-3231 და დ-3410 კ-1100, 1200.

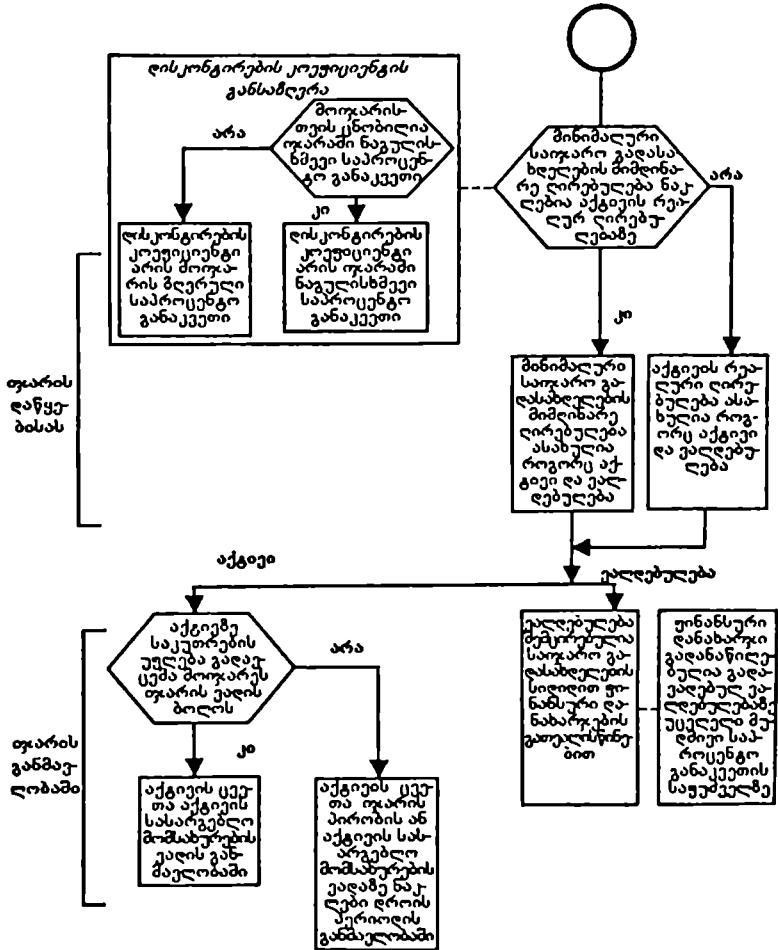
ამასთან, ფინანსური იჯარით მიღებული აქტივებიც განიცდის ცვეთას და ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკა უნდა შეესაბამებოდეს საკუთარი აქტივების მიმართ გამოყენებულ ცვეთის დარიცხვის პოლიტიკას. აქტივების ცვეთის გაანგარიშება და აღრიცხვა ხდება ბასს 4 და ბასს 16-ით დადგენილი მეთოდებით. ცვეთა დაერიცხება ფინანსური იჯარით მიღებულ აქტივებს იჯარის ვადის და მისი სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უმცირესი პერიოდის განმავლობაში. მაგრამ თუ დასაბუთებულია, რომ იჯარის ვადის დასრულებისას მოიჯარე საკუთრებაში მიიღებს აქტივს, მაშინ ცვეთა უნდა დაერიცხოს იმ პერიოდის განმავლობაში, როცა მოიჯარე ვარაუდობს აქტივის ფლობას და გამოყენებას.

მაგალითი. 5 წლით იჯარით აღებული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 8 წელია. ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარეს უფლება ეძლევა იჯარის ვადის დამთავრებისას შეისყიდოს აქტივი მის რეალურ ღირებულებაზე ნაკლები ფასით. ასეთ შემთხვევაში აქტივს ცვეთა დაერიცხება 8 წლიანი ვადიდან გამომდინარე. მაგრამ მისი შეუძენლობის შემთხვევაში ცვეთის დარიცხვის საფუძველი იქნება 5 წელი.

ცვეთის დარიცხვა იჯარით აღებულ აქტივზე აისახება გატარებით: დ-7170, 7455 კ-2200.

ბასს 17-ით მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოდგენილია შემდეგი სქემის სახით:

მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის გულალტრული აღრიცხვა



სქემა მომზადებულია ბასს-ის სამდივნოს მიერ

9.3. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მიიჯარისთან

ფინანსური იჯარის არსებითი დამახასიათებელი ნიშანია, რომ საიჯარო აქტივთან დაკავშირებული ყველა რისკი და ეკონომიკური სარგებელი გადაეცემა მოიჯარეს. ამგვარად, მისაღები საიჯარო ქირა მეიჯარის პოზიციიდან განიხილება როგორც ძირითადი თანხის დაფარვა და გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღება, რის გამოც ფინანსური იჯარისათვის განკუთვნილი აქტივი მეიჯარის ბალანსში აღიარებულ უნდა იქნეს არა როგორც ძირითადი საშუალებები, არამედ როგორც დებიტორული დავალიანება წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლფასი თანხით.

ბასს 17-ით, წმინდა (ნეტო) საიჯარო ინვესტიცია არის მთლიან (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციასა და მის მიმდინარე ღირებულებას შორის სხვაობა.

მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია ფინანსური იჯარის დროს არის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების საერთო თანხა მეიჯარისთვის და ყველა არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების თანხა, რომელიც დაერიცხება მეიჯარეს.

საიჯარო შემოსავალი არის მეიჯარის მთლიან (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციისა და საიჯარო შემოსავალს შორის სხვაობა. ფულადი სახსრების შემოსვლა მოიცავს: იჯარასთან დაკავშირებულ ფულად შემოსულობებს, სალიკვიდაციო ღირებულების რეალიზაციით მიღებულ ფულად ამონაგებს, გრანტებს, საგადასახადო დათმობებისა და შეღავათების თანხებს ან იჯარასთან დაკავშირებულ უკანდაბრუნებულ თანხებს.

აქტივის რეალური ღირებულება ტოლია იჯარის დასაწყისში მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულებისა და არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების დისკონტირებული ღირებულების ჯამისა, რომლის დასადგენად გამოყენებული იჯარის ხელშეკრულებით დაფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთი არის დისკონტის განაკვეთი.

მაგალითი. დაეუშვათ, მეიჯარე ფინანსური იჯარით გასცემს დაზგას 3 წლით ყოველ წლის ბოლოს 6000 ლარი საიჯარო გადასახდელის მიღების პირობით. იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ მეიჯარეს დაუბრუნდება დაზგა და მისი წარჩენი ლირებულება იქნება 800 ლარი. იჯარის საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 8 %-ია. ასეთ შემთხვევაში მეიჯარის თვალსაზრისით მინიმალური საიჯარო გადასახდელები იქნება 18000 ლარი, ხოლო მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ლირებულება 15462 ლარი ($6000 \times 2,577$); წარჩენი ლირებულების დისკონტირებული ლირებულება 635 ($800 \times 0,794$) ლარი; მისაღები ფინანსური შემოსავალი 2703 ლარი ($18000 + 800 - 15462 - 635$); წმინდა საიჯარო ინვესტიცია კი 16097 ($18000 + 8000 - 2703$) ლარი. ეს უკანასკნელია აქტივის რეალური ლირებულება.

ბასს 17-ის 30-ე პუნქტით ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს მეიჯარის გადავადებული წმინდა ინვესტიციების უკუგების მუდმივი პერიოდული განაკვეთის საფუძველზე ან ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ გადავადებულ წმინდა ფულადი ინვესტიციის საფუძველზე. ამდენად, მისაღები საიჯარო გადასახდელი მეიჯარის მიერ ნაწილდება ინვესტიციის ანაზღაურებისა და ფინანსური შემოსავლის სახით.

მეიჯარესთან ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგნაირად:

- იჯარის დასაწყისში დებიტორული დავალიანების აღიარება და აქტივების გასვლა: დ-2320 - ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები. კ-2100 ძირითადი საშუალებები.
- ფინანსური იჯარით წარმოშობილ გრძელვადიან მოთხოვნებში მიმდინარე საანგარიშგებო წლის წილის გამოყოფა: დ-1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე წაწილი, კ-2320.
- მისაღები პროცენტების დარიცხვა: დ-1820 კ-8110.
- საიჯარო გადასახდელის მიღება: დ-1100, 1200 კ-1470 კ-1820.

სწორად მეიჯარე ეწევა სხვადასხვა სახის საკომისიო და სანოტარო მომსახურების ხარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია საიჯარო ხელშეკრულების დადების შესახებ მოლაპარაკებების

წარმოებასა და ხელშეკრულების ხელმოწერასთან. ფინანსური იჯარის დროს აღნიშნული თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების განევა მიზნად ისახავს ფინანსური შემოსავლის მიღებას და მათი აღიარება შესაბამისად ხდება ხარჯის სახით ან განანიღდება იჯარის მთელ ვადაზე აღნიშნულ შემოსავლებთან დაპირისპირებით.

ზოგიერთი ფინანსური იჯარის სტრუქტურა ისეთია, რომ მასში მონაწილეობს სამი მხარე: მოიჯარე, მეიჯარე და ერთი ან მეტი გრძელვადიანი კრედიტორი, რომლებიც უზრუნველყოფენ საიჯარო აქტივის შექმნის დაფინანსებას, როგორც წესი, მეიჯარის მიმართ რეგრესიის უფლების გარეშე. ასეთი იჯარა ლევერჟის (გადახდისუნარიანი იჯარის) სახელწოდებითაა ცნობილი.

ხშირ შემთხვევებში ადგილი აქვს მწარმოებლების ან დილერების მიერ განხორციელებულ ფინანსურ იჯარას, რომლებიც მოიჯარის როლში გამოდიან.

ბასს 17-ის 40 პუნქტით განმარტებულია, რომ მწარმოებლები და დილერები ხშირად მომხმარებელს სთავაზობენ აქტივის შექმნის ან იჯარის ალტერნატივას. მწარმოებლების ან დილერების მიერ განხორციელებული ფინანსური იჯარის შედეგად წარმოიშობა ორი ტიპის შემოსავალი:

ა) მოგება ან ზარალი, რომელიც ექვივალენტურია იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივი, პირდაპირი რეალიზაციის შედეგად მიღებული, იმ მოგება-ზარალის თანხებისა, ჩვეულებრივი სარეალიზაციო ფასებით, რომელიც დამოკიდებულია რეალიზაციის მოცულობაზე ან სავაჭრო დათმობებზე;

ბ) იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში მიღებული ფინანსური შემოსავალი.

მწარმოებლების ან დილერების მიერ განხორციელებული ფინანსური იჯარის დროს რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი თავდაპირველად ბუღალტრულ რეგისტრებში აისახება აქტივის რეალური ღირებულებით ან მინიმალურ, საიჯარო მიმდინარე ღირებულებასა და კომერციული საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე გამოანგარიშებულ, მეიჯარეზე დარიცხულ შეფასებულ არაგარანტირებულ სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. იჯარის დასაწყისში რეალიზაციის თვითღირებულება ტოლია საიჯარო ქონების თვითღირებულების ან, თუ იგი განსხვავებულია, მაშინ საბალანსო ღირებულებას გამოაკლდება არაგარანტირებული წარ-

ჩენი ღირებულების დისკონტირებული ღირებულება. სხვაობა რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალსა და რეალიზაციის თვითღირებულებას შორის წარმოადგენს რეალიზაციიდან მიღებულ მოგებას, რომლის აღიარება უნდა მოხდეს საწარმოს მიერ რეალიზაციის პროცესების მიმართ გამოყენებული ჩვეულებრივი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

მაგალითი:

დაეუშვათ, რომ დილერ დაზგას ყიდის 7000 ლარად. 3 წლის იჯაროს ვადით, ყოველი წლის ბოლოს 2500 ლარს გადახდით. დაზგის არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება იჯაროს ბოლოს იქნება 600 ლარი. სახელშეკრულებო დისკონტის განაკვეთია 12. კომერციული საპროცენტო განაკვეთი სესხზე იჯაროს დასაწყისში 15%. დაზგის თვითღირებულება საბალანსო ღირებულების ტოლია და შეადგენს 6200 ლარს.

ამონაგების სიდიდის დასადგენად ანუტეტის 2500 ლარი მიმდინარე ღირებულებას, რომელიც $5708 (2500 \times 2,283)$ ლარს ტოლია, უნდა დამატოს არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების მიმდინარე ღირებულება 395 $(600 \times 0,658)$ ლარი და მათი ჯამი 6103 ლარი უნდა შეუდარდეს დაზგის რეალურ ღირებულებას 7000 ლარს, მათ შორის უმჯობესი 6103 ლარი წარმოადგენს ფინანსურ იჯაროს დროს გამოყენებულ აქტივის რეალიზაციიდან ამონაგებს. გაყიდული დაზგის თვითღირებულება იქნება $(6200 - 395) = 5805$ ლარი და შესაბამისად, მოგება შეადგენს $(6103 - 5805) = 298$ ლარს.

ზოგჯერ მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეები იყენებენ ქვოტირებულ, ხელოვნურად დაბალ საპროცენტო განაკვეთებს მომხმარებელთა მოზიდვის მიზნით, რადგან ასეთი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება, როგორც წესი, იწვევს აქტივის რეალიზაციასთან დაკავშირებული საერთო შემოსავლების გაცილებით დიდი ნაწილის ამოღებას, რომლის აღიარება ხდება მაშინვე.

თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების აღიარება ხარჯების სახით ხდება იჯაროს ხელშეკრულების ძალაში შესვლისთანავე, რადგან ეს ხარჯები ძირითადად დაკავშირებულია აქტივის რეალიზაციიდან მწარმოებლის ან დილერის მიერ მოგების მიღებასთან.

მაგალითი. დაეუშვათ, რომ დაზგის თვითღირებულებაა 10000 ლარო, რომელიც იჯაროს დანებების ეტაპზე იყიდება 12000 ლარად. დიღორბ იგი იჯარით გასცა 3 წლის ვადით და იჯაროს ვადის დასრულებისას დაზგა გახდება მოიჯაროს კუთვნილება. მოიჯარე კოველი წლის ბოლოს გადაიხდის 4900 ლარს. ხელშეკრულების საპროცენტო განაკვეთია 14 %. ხოლო ანალოგიურ სესხზე კომერციული საპროცენტო განაკვეთია 16 %. ამ პირობებით ამონაგები შეადგენს 11005 ლარს. შევადგინოთ შემოსავლების განაწილების ცხრილი:

| წელი | აიჯარო გადასახდელის მიღება | ფინანსური შემოსავალი | წმინდა საიჯარო ინვესტიცია | წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი |
|-----------|----------------------------|----------------------|---------------------------|----------------------------------|
| ამონაგები | | | | 11005 |
| I | 4900 | 1760 | 3140 | 7865 |
| II | 4900 | 1259 | 3641 | 4224 |
| III | 4900 | 676 | 4224 | - |
| ჯამი | 14700 | 3695 | 11005 | |

დიღორ სანარმოში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით, კერძოდ:

- იჯაროს დასაწყისში ამონაგების აღიარება გატარდება: დ-2320 - ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 7865;
 დ-1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 3140;
 კ-8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 11005.

- ხარჯად თვითღირებულების აღიარება
 დ-8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
 კ-2150 მანქანა დანადგარები

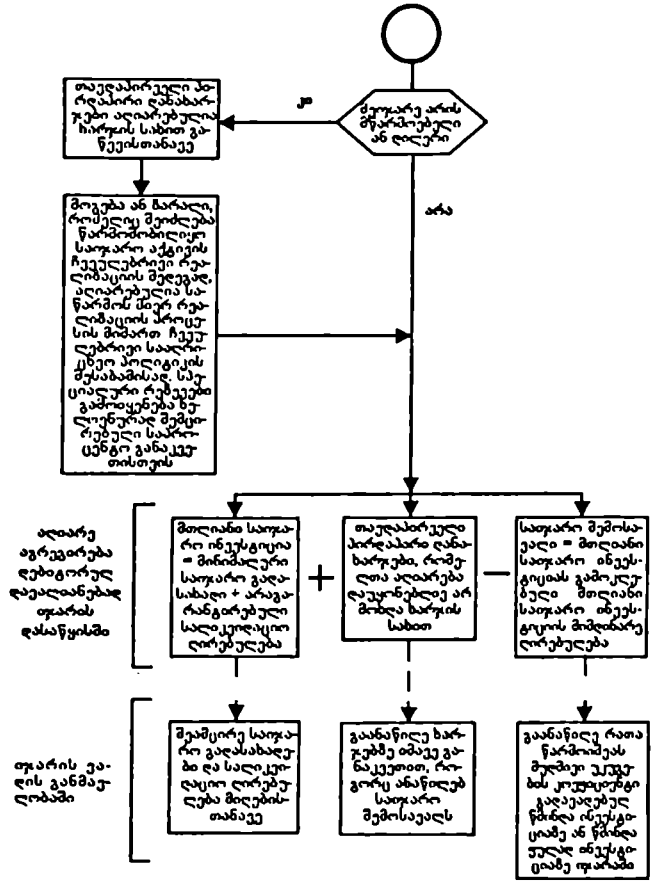
წლის ბოლოს 1005 ლარი აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში მოგების სახით, რადგან ამონაგები 11005 ლარი მეტია თვითღირებულებაზე 10000 ლარზე.

- პირველი საიჯარო გადასახდელის მიღება გატარდება:
 დ-1100, 1200 4900
 კ-1470 3140
 ე-8110 1760.

ბასს 17-ით მეიჯაროს მიერ ფინანსური იჯაროს ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოდგენილია შემდეგი სქემის სახით.

ბასს 17 (გადაშუქებულია 1994 წელს)

ფინანსური იჯაროს აღრიცხვა მეიჯაროს მიერ



სქემა მიმზადებულია ბასს-ის საბიუჯეტის მიერ

9.4. ჩვეულებრივი (მიმდინარე) იჯარის აღრიცხვა

ჩვეულებრივი იჯარის დროს, საიჯარო აქტივთან დაკავშირებული რისკები და შესაბამისი ეკონომიკური სარგებელი არ გადაეცემა მოიჯარეს, რჩება მეიჯარესთან და ამიტომ, მეიჯარე საიჯარო აქტივს განიხილავს ცვეთადი აქტივის სახით. საიჯარო გადასახდები მოიჯარესთან აისახება ხარჯის სახით და მოიჯარე ხარჯის აღიარების მიზნით დარიცხვის მეთოდს იყენებს.

მაგალითი.

დაეუშვათ, მოიჯარემ 1 მარტს გააფორმა ხელშეკრულება შენობის იჯარაზე და იჯაროს დაწყებიდან ყოველ 6 თვის გასვლისას უნდა გადაუხადოს 600 ლარი. მოიჯარე თვლის, რომ შენობა სრული დატვირთვით იქნება გამოყენებული (ჩვეულებრივი იჯარა ვადით 5 წელი). აღნიშნული პირობიდან პირველ წელს მოიჯარე აღიარებს 10 თვის საიჯარო გადასახდელს და აისახება გატარებით დ-7420 საიჯარო ჭრა კ-3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები 500 ლარი, ხოლო მეორე წელს სრულად დაერიცხება 600 ლარი იგივე გატარებით.

ბასს 17-ის 55 პუნქტით განმარტებულია, რომ ჩვეულებრივი იჯარისთვის განკუთვნილი აქტივები, როგორც წესი, მეიჯარის ბალანსში აისახება ძირითადი საშუალებების ანგარიშზე.

იჯარიდან მიღებული შემოსავალი აღიარებულ უნდა იქნეს წრფივი სააღრიცხვო მეთოდის საფუძველზე იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, თუ კი არ არსებობს სხვა მეთოდური საფუძველი, რომელიც უფრო ზუსტად ასახავდა იჯარიდან შემოსავლის მიღების პროცესს.

იჯარიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებით დარიცხული დანახარჯები, ცვეთის ჩათვლით, აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯის სახით. თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც განეულები იყო ჩვეულებრივი იჯარიდან შემოსავლების მიღების მიზნით, განსხვავებული ხარჯებია და მისი განაწილება ხდება აღიარებული

საიჯარო შემოსავლის პროპორციულად იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში ან ხდება მათი აღიარება საანგარიშგებო პერიოდში განეული ხარჯის სახით.

ბასს 17-ის 49 პუნქტით ჩვეულებრივი იჯარის დროს იჯარით გაცემული აქტივების ცვეთის დარიცხვა უნდა შეესაბამებოდეს მეიჯარის მიერ ანალოგიური აქტივების მიმართ გამოყენებულ ცვეთის ჩვეულებრივ პოლიტიკას. ცვეთის ანარიცხების გაანგარიშება უნდა ხდებოდეს ბასს 4-ის „ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა“ და ბასს 16-ის „ძირითადი საშუალებები“ მოთხოვნების შესაბამისად. აქტივის ცვეთის თანხის განაწილება უნდა ხდებოდეს სისტემურად, ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივის სასარგებლო გამოყენების მთელი ვადის განმავლობაში.

მაგალითი.

დაუშვათ, რომ 2000 წლის 1 თებერვალს იჯარით გაცემულია შენობა, საიჯარო ჯრა გადასახდელია ყოველწლიურად 1000 ლარი, იჯარის ვადა 8 წელია, საიჯარო ჯრის გადახდა უნდა მოხდეს ყოველკვარტალურად ე.ი. 3 თვის გასვლის შემდეგ. იჯარის გაფორმებასთან დაკავშირებით გადახდილია 150 ლარი, რომელიც აღიარებულია ხარჯებად.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებებით, კერძოდ:

- იჯარის გაფორმებასთან განეული დანახარჯების ხარჯად აღიარება:

დ-7450 საკონსულტაციო ხარჯები 150
კ-1100, 1200 ფული

- I მაისს მიღებული საიჯარო შემოსავლების აღიარება:
დ-1100, 1200 კ-6190 ან 8190 250, იგივე გატარებით II და III კვარტლის საიჯარო შემოსავლის მიღება.

- ნოემბერ-დეკემბერში საიჯარო შემოსავლის აღიარება:

დ-1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები 167
კ-6190 ან 8190

- დარღვეული ცვეთის ხარჯად აღიარება:
დ-7190 ან 8290 კ-2230

როგორც ზემოთ ავლნიშნეთ, ხშირად ადგილი აქვს აქტივის უკუუჯარის პირობით გაყიდვას, რაც გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და გამყიდველის მიერ აქტივის უკან დაბრუნებას იჯარის გზით. აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკან დაბრუნების ოპერაციის აღრიცხვის წესი დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე. იჯარის ტიპის დასადგენად გამოიყენება იჯარის კლასიფიკაციის კრიტერიუმები.

ბასს 17-ის 58 პუნქტით, თუ აქტივის უკუუჯარით გაყიდვა წარმოადგენს ფინანსურ იჯარას, იგი განხილულ უნდა იქნეს, როგორც მეიჯარის მიერ მოიჯარის დაფინანსების ოპერაცია, სადაც სესხის დაბრუნების გარანტიას წარმოადგენს აქტივი. ამასთან დაკავშირებით, არ არის მიღებული აქტივის სარეალიზაციო ღირებულების და საბალანსო ღირებულებას შორის დადებითი სხვაობის აღიარება შემოსავლის სახით. თუ ეს მაინც მოხდა, იგი აისახება გადატანილი შემოსავლის სახით, რომელიც უნდა ჩამოიწეროს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.

თუ აქტივის უკუუჯარით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და საიჯარო ქრა და სარეალიზაციო ფასი შეესაბამება რეალურ ღირებულებას, ასეთი ოპერაცია რეალიზაციის ჩვეულებრივ ოპერაციად ჩაითვლება და შესაბამისი მოგებისა და ზარალის აღიარება მოხდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში. ე.ი. მოგებისა და ზარალის განსაზღვრის მიზნით აუცილებელია დადგინდეს რეალურ ღირებულებით განსაზღვრულია თუ არა სარეალიზაციო ფასი და საიჯარო გადასახდელი (მასზე მეტა თუ ნაკლები).

ბასს 17-ით განმარტებულია, რომ თუ აქტივის სარეალიზაციო ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა აღიარებულ უნდა იქნეს იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება მომავალი პერიოდის საიჯარო ქრის მეშვეობით საბაზრო ფასზე დაბალი ფასის პირობებში. ამ დროს უნდა მოხდეს მოგების ან

ზარალის გადატანა მომავალი პერიოდის მოგება-ზარალის სახით და მისი ჩამონერა განხორციელდება საიჯარო ქირის პროპორციულად იჯარის მთელი ვადის მანძილზე.

თუ აქტივის სარეალიზაციო ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სხვაობის თანხა ასევე გადატანილ უნდა იქნეს და მისი ჩამონერა განხორციელდეს აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების მთელი ვადის განმავლობაში.

თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯაროს ოპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ტოლია, აღიარებულ უნდა იქნეს დაუყონებლივ (სტანდარტი 17, პუნქტი 61).

ჩვეულებრივი იჯარის პირობებში აქტივის უკუიჯაროთ გაყიდვის ოპერაციების ბუღალტრული გატარებების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითები.

- დავუშვათ, რომ მიწის ნაკვეთის საბალანსო ღირებულებაა 15000 ლარი და აქტივის რეალური ღირებულებაც 15000 ლარია და მიწის გასაყიდი ფასიც 15000 ლარია. როგორც ჩანს, რეალიზაციის შედეგი არც მოგებაა და არც ზარალი, რაც აისახება გატარებით: დ-1100, 1200 კ-2110 15000.
- დავუშვათ, გასაყიდი ფასია 12000 ლარი, რაც ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე და ზარალი 3000 ლარი დაუყონებლივ უნდა აღიარდეს შემდეგი გატარებით: დ-8290 კ-2110 3000 და დ-1100, 1200 კ-2110 1200.
- დავუშვათ, გასაყიდი ფასია 16000 ლარი, რაც, რა თქმა უნდა, მეტია საბალანსო ღირებულებაზე და მოგებაა 1000 ლარი, რაც აღიარებულ უნდა იქნეს და შესაბამისად გატარდება დ-1100, 1200 16000 კ-2110 1500 კ-8130 1000.

განვიხილოთ სიტუაცია, როდესაც მიწის გასაყიდი ფასი ნაკლებია რეალურ ღირებულებაზე, მაგრამ საბალანსო ღირებულება ნაკლებია გასაყიდ ფასზე შემდეგი შემთხვევებით:

1. მიწის გასაყიდი ფასია 14600 ლარი, რეალური ღირებულება 15000 ლარი, ხოლო საბალანსო ღირებულება 14200 ლარი. ასეთ შემთხვევაში მოგების (400 ლარი) აღიარება მოხდება დაუყ-

ონებლივ და აისახება გატარებით: დ-1100 14600 კ-2110 14200
კ-8130 400.

2. მიწის საბალანსო ღირებულებაა 16000 ლარი, რელური ღირებულება 15000 ლარი და გასაყიდი ფასი 14500 ლარი. ასეთ შემთხვევაში, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სტანდარტ 17-ის მოთხოვნით უკუთჯარით გასაყიდი აქტივი ჩამოფასდება რეალურ ღირებულებამდე შემდეგი გატარებით: დ-8290 1000 ან 5420 (თუ ადრე ეს აქტივი აფასებული იყო). კ-2110 1000.

ზარალის (500 ლარის) აღიარება დამოკიდებულია საბაზროზე დაბალი საიჯარო გადასახდელებით და იმაზე, კომპენსირებული იქნება თუ არა.

როგორც აღვნიშნეთ, მოგება დაუყოვნებლივ აღიარებას ექვემდებარება. ზარალის აღიარება კი დამოკიდებულია საბაზროზე დაბალი საიჯარო გადასახდელებით და იმაზე, იგი კომპენსირებული იქნება თუ არა.

მაგალითი.

უკუთჯარის ხელშეკრულება ფორმდება 3 წლით. წლიური საიჯარო გადასახდელის საბაზრო ღირებულება 3000 ლარია, ხელშეკრულება ითვალისწინებს წლიურად 2500 ლარს გადახდას. საბაზროზე დაბალი ფასის გამოყენებით გამოიდევლი მიიღებს 1500 (500 X 3) ლარის კომპენსაციას. ზარალის აღიარება დაუყოვნებლივ არ მოხდება, იგი გადაედდება და თანაბრად იქნება აღიარებული იჯარის ვადის განმავლობაში და აისახება ანგარიშ 2720 „გადატანილი ზარალი“. ხოლო გადატანილი ზარალის მიმდინარე ნაწილი ანგარიშ 1920-ში „გადატანილი ზარალის მიმდინარე ნაწილი“.

გადატანილი ზარალი აღიარებული იქნება საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად გატარებით: დ-8290 კ-1920.

როდესაც საბალანსო ღირებულება მეტია რეალურ ღირებულებაზე, მაგრამ ნაკლებია გასაყიდ ფასზე მოგება გადაიტანება და აისახება ანგარიშ 4420-ში „გატანილი მოგება“. რომელიც ასევე განანილდება იჯარის პერიოდზე.

შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვა

- შემოსავლების აღრიცხვა
- ხარჯების აღრიცხვა
- ფინანსური შედეგების გაანგარიშება

10.1. შემოსავლების აღრიცხვა

შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას. ამონაგები სანარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხაა, რომელიც მიიღება სანარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობისგან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტიციების გარეშე.

ამონაგები წარმოიშობა სანარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით: მაგალითად, ამონაგები საქონლის რეალიზაციით, ამონაგები მზა პროდუქციის რეალიზაციისაგან, ამონაგები მომსახურების განვით, პროცენტი, დივიდენდები, როიალტი და საიჯარო ჭრა. შემოსულობა მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას როგორც ჩვეულებრივი, ისე არაორდინალური საქმიანობის პირობებში. შემოსულობა გულისხმობს სანარმოს ეკონომიკური სარგებლობის გადიდებას, ამიტომ იგი არ განსხვავდება ამონაგებისაგან და ამიტომ ბასს-ით ცალკე არ განიხილება. შემოსულობას მიეკუთვნება აგრეთვე ძირითადი აქტივების გაყიდვა. შემოსავლების ცნება გულისხმობს არარეალიზებულ შემოსულობებს, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით.

ამონაგები განიხილება როგორც სანარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, სანარ-

მოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პირობებში.

ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით.

ამონაგების აღიარება ასახვა ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის მიღება და შესაძლებელია მისი ოდენობის საიმედო შეფასება.

გაყიდვების დროს შემოსავლების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მფლობელობასთან დაკავშირებული რისკი გადადის მყიდველზე, ანუ გაყიდული აქტივები გადადის მყიდველის საკუთრებაში.

ბასს 18 ასახავს ისეთი სამეურნეო ოპერაციების და მოვლენების შედეგად წარმოშობილი ამონაგების აღიარება-ასახვას, როგორცაა:

- საქონლის გაყიდვა;
- მომსახურების განწევა;
- სხვა პირთა მიერ სანარმოს კუთვნილი აქტივების გამოყენება, რასაც მოჰყვება სანარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა დივიდენდების, პროცენტისა და როიალტების სახით.

საქონელი მოიცავს: სანარმოს მიერ წარმოებულ ნვთს, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად, აგრეთვე იმ ნვთს, რომელიც შექმნილი იქნა ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით.

მომსახურების განწევა, როგორც წესი, გულისხმობს სანარმოს მიერ მომსახურების შესრულებას სათანადო გარიგების საფუძველზე.

დივიდენდი კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილებაა სანარმოს საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად. პროცენტი დაერიცხება სანარმოს კუთვნილ ფულად სახსრებს და მათ ექვივალენტებს. როიალტია შემოსავალი სანარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემისათვის. დივიდენდებს, პროცენტებს და როიალტს სანარმო იღებს მაშინ, როდესაც მის კუთვნილ აქტივებს იყენებს სხვა პირი.

რეალიზაციით მიღებული შემოსავლები წარმოადგენს საოპერაციო შემოსავლებს. მიღებული პროცენტები, როიალტები და

დივიდენდები კი არასაოპერაციო შემოსავლებია. სანარმოო თავისი საქმიანობის მსვლელობაში შეიძლება ასევე მიიღოს რაიმე განსაკუთრებული შემოსავალიც.

შემოსავლები აღირიცხება დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით და შესაბამისად არსებობს დარიცხული შემოსავალი, რომელიც ნარმოიშობა მაშინ, როდესაც შემოსავალი გამომუშავებულია, მაგრამ არ არის ანაზღაურებული. გადავადებული (გამომუშავებული) შემოსავალი ნარმოიშვება, როდესაც ანაზღაურება უსწრებს მის გამომუშავებას. ამასთან, შემოსავლების გამომუშავება ნიშნავს პროდუქციის მიწოდებას ან მომსახურების განევას.

ბასს-ი შემდეგნაირად განასხვავებს შემოსავლების აღიარებას:

1. შემოსავლების აღიარება პროდუქციის მიწოდების ან მომსახურების განვეისთანავე:

- გაყიდვის მომენტის მეთოდი;
 - გადავადებული (გამომუშავებული) შემოსავალი.
2. შემოსავლების აღიარება პროდუქციის მიწოდების შემდეგ:
- პროდუქციის უკან დაბრუნების უფლებით;
 - განვადებით გაყიდვა;
 - კონსიგნაციით გაყიდვა.

3. შემოსავლების აღიარება პროდუქციის მიწოდებამდე:

- დასრულებული კონტრაქტის მეთოდი;
- პროცენტული შესრულების მეთოდი.

4. განეული მომსახურებისათვის მიღებული შემოსავლების აღიარება:

- განსაზღვრული სამუშაო;
- პროპორციული სამუშაო;
- დასრულებული სამუშაო.

შემოსავლების ამსახველი ანგარიშებია:

- 6000 - საოპერაციო შემოსავლები;
- 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან;
- 6120 - გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა;
- 6190 - სხვა საოპერაციო შემოსავლები;
- 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები;
- 8110 - საპროცენტო შემოსავლები;

- 8120 დივიდენდები;
- 8130 არასაოპერაციო მოგება;
- 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი;
- 9110 განსაკუთრებული შემოსავლები.

ამ ანგარიშების კრედიტში (გარდა 6120 ანგარიშისა) ჩაინერება შემოსავლების მიღება, ხოლო დებეტში მათი ჩამონერა.

განვიხილოთ რამდენიმე მაგალითი შემოსავლების მიღებაზე:

- პროდუქცია რეალიზებულია კრედიტით: დ-1410 კ-6110;
- რეალიზებულია პროდუქტი ნაღდი ფულით: დ-1110 კ-6110.

თუ სანარმომ მიიღო ავანსი სამუშაოების შესასრულებლად, სანარმოს არ შეუძლია მიღებული თანხა ალიაროს შემოსავლად, მიუხედავად იმისა, რომ ფული მიღებულია შემოსავლის აღიარება მოხდება მაშინ, როდესაც მოხდება მისი გამომუშავება. მიღებულ ავანსს უნოდებენ გადავადებულ (გამოუმუშავებელ) შემოსავალს. სანარმომ უნდა ასახოს ფულის მიღება და ნარმოშვას ვალდებულება: დ-1110, კ-3120, ხოლო შემოსავლები აღიარდება მაშინ, როცა მოხდება გამომუშავება, რაზეც გატარებას ექნება შემდეგი სახე: დ-3120 კ-6110.

შემოსავლების აღიარება პროდუქციის მიწოდების შემდეგ ძირითადად გამოიყენება ვაჭრობაში, სადაც შეიძლება განხორციელდეს საქონლის გაყიდვა უკან დაბრუნების პირობით, განვადებით და კონსიგნაციით.

მაგალითი.

სანარმომ განვადებით გაყიდა 40000 ლარის პროდუქცია. პირველად შესატანა 30000 ლარი, ხოლო დარჩენილი თანხა გადახდილი იქნება 4 თვეში თანაბარ ოდენობით. 30000 ლარი უნდა ვალიაროთ შემოსავლად, ხოლო 10000 ლარი სავაჭრო მოთხოვნად, რაზეც გვექნება გატარება: დ-1110 კ-6110-30000 დ-1410 კ-6110-10000 ლარი, როგორც კი დაიწყება დარჩენილი თანხის ყოველთვიური შემოსვლა, მოხდება გატარება: დ-1110 კ-1410-2500 ლარი. ასე გაგრძელდება დარჩენილი თანხის დაფარვამდე.

შემოსავლების აღიარება პროდუქციის მიწოდებამდე ძირით

თადად გამოიყენება მშენებლობაში. ხელშეკრულებაში აღინიშნება სამუშაო ჩაბარების პირობები დასრულების შემდეგ ან ეტაპობრივად, შემდგომი ანაზღაურებით. იმ შემთხვევაში, თანხა რომ ჩარიცხულიყო სამუშაოების დაწყებამდე, მაშინ გვექნებოდა გადავადებული შემოსავლები.

როდესაც ხელშეკრულების თანახმად სამუშაოები ბარდება მათი დასრულებისთანავე, შემოსავლებიც შესაბამისად იქნება აღიარებული: დ-1410 კ-6110.

განეული მომსახურებისათვის მიღებული შემოსავალი შეიძლება აღიარებულ იქნეს განსაზღვრული სამუშაოს, პროპორციული და დასრულებული სამუშაოს მიხედვით: დ-1410, 1110 კ-6110.

10.2. ხარჯების აღრიცხვა

ხარჯების ცნებაში იგულისხმება სანარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში წარმოშობილი გასავლები. სანარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა სახის აქტივების შემცირებით ან სანარმოდან გასვლით გამოიხატება.

გასავლები შეიძლება წარმოიშვას სანარმოს არაორდინალური საქმიანობის პირობებშიც, რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა).

შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, შემოსავლების აღიარებასთან ერთად აღიარებული უნდა იქნეს ხარჯიც. ხარჯებს მიეკუთვნება დანახარჯები შემოსავლების მისაღებად.

დანიშნულების მიხედვით ხარჯები იყოფა: საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებულ ხარჯებად. საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება: რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელი და მომსახურების სფეროს სანარმოებისათვის); რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (სავაჭრო სანარმოებისათვის); მიწოდების ხარჯები; საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები. არასაოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება საპროცენტო ხარჯი, ზარალი არასამენარმოო საქმიანობისაგან და სხვა

არასამენარმეო ხარჯები. განსაკუთრებულ ხარჯებს მიეკუთვნება ზარალი, რომელიც წარმოიშვა უჩვეულო და იშვიათი სამეურნეო მოვლენების შედეგად, როგორცაა: სტიქიური უბედურება, საკუთრების ექსპროპრიაცია, მთაწრობის ამკრძალავი ღონისძიებები და სხვა.

ხარჯების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით საიმედო შეფასებით. დარიცხული ხარჯი წარმოიშობა მაშინ, როდესაც გამოყენებულია საქონელი ან მომსახურება, მაგრამ ჯერ არ არის ანაზღაურებული. თუ ხარჯის ანაზღაურება უსწრებს საქონლის ან მომსახურების გამოყენებას, წარმოიშობა გადავადებული ხარჯი. ხარჯების აღიარების პრინციპი იგივეა, რაც შემოსავლების. ხარჯები დაჯგუფებულია საქმიანობის მიხედვით და აღირიცხება შემდეგ ანგარიშებზე:

- 7000 საოპერაციო ხარჯები;
- 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელი და მომსახურების სფეროს სანარმოებისათვის);
- 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები (შეძენა);
- 7120 პირდაპირი ხელფასი;
- 7130 სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე;
- 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები (შეძენა);
- 7150 არაპირდაპირი ხელფასი;
- 7160 სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე;
- 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია;
- 7180 რემონტის დანახარჯები;
- 7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება;
- 7190 სხვა საოპერაციო ხარჯები;
- 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (საეაჭრო სანარმოებისათვის);
- 7210 საქონელი (შეძენა);
- 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება (ფასდათმობა);
- 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება;
- 7300 მინოდების ხარჯები;
- 7310 რეკლამის ხარჯები;
- 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო;

- 7330 შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები;
- 7340 ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები;
- 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები;
- 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები;
- 7410 შრომის ანაზღაურება;
- 7415 სოციალური დანარიცხები;
- 7420 საიჯარო ქრა;
- 7425 საოფისე ინვენტარი;
- 7430 კომუნიკაციის ხარჯები;
- 7435 დაზღვევა;
- 7440 რემონტი;
- 7450 საკონსულტაციო ხარჯები;
- 7455 კომპიუტერის ხარჯები;
- 7460 საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები;
- 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯი;
- 7490 სხვა საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯი;
- 8200 არასაოპერაციო ხარჯები;
- 8210 საპროცენტო ხარჯები;
- 8220 არასაოპერაციო ზარალი;
- 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები;
- 9120 განსაკუთრებული ხარჯები.

ყოველ ჯგუფში ჩამოთვლილია ხარჯები, რომლითაც ხორციელდება საქმიანობა, მაგრამ თუ რომელიმე სახის ხარჯის ამსახველი ანგარიში არ არსებობს, შეიძლება გაიხსნას ახალი ანგარიში. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ანგარიში ხარჯების ამსახველი ანგარიშია, რომლის დებეტში ჩაიწერება დანახარჯების განწევა, ხოლო კრედიტში მათი ჩამონერა და გადატანა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე.

მაგალითები.

● დაფურცხეთ ხელფასი ყველა კატეგორიის მუშაკს: დ- 7120, 7150, 7320, 7410 კ-3130.

წარმოებულა ანარიცხები ხელფასზე:

ა) სოციალური ანარიცხები: დ-7130, 7160, 7330, 7415 კ-3370;

ბ) სამედიცინო დაზღვევის ანარიცხები: დ-7190, 7390, 7415 კ-3371 სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი და სხვა.

● სანარმომ მიიღო ელექტროენერგიის მოხმარების ანგარიში: დ-7470 კ-3190. ანგარიშის განაღდებას დროს გვექნება გატარება: დ-3190 კ-1100, 1200.

● სანარმომ გადაიხადა წლის დასაწყისში დაზღვევის თანხა, რაზეც გვექნება გატარება: დ-1710 კ-1210, ხოლო ხარჯებად აღიარების დროს ყოველთვიურად გვექნება გატარება: 7440 კ-1710 და ა.შ.

10.3. ფინანსური შედეგების გაანგარიშება

ფინანსური შედეგების გასაანგარიშებლად შემოსავლებს უნდა გამოვაკლოთ ხარჯები. შემოსავლების ამსახველი ანგარიშებია:

- 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან;
- 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები;
- 8110¹ საპროცენტო შემოსავლები;
- 8120 დივიდენდები;
- 8130 არასაოპერაციო მოგება;
- 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები.

ხარჯების ამსახველი ანგარიშებია:

- 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება;
- 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება;
- 7300 მიწოდების ხარჯები;
- 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები;
- 8200 არასაოპერაციო ხარჯები.

ფინანსური შედეგების გასაანგარიშებლად შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშები იხურება და გადაიტანება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე, გამოვლენილი ფინანსური შედეგი გადაიტანება შესაბამისად მოგების ან ზარალის ანგარიშზე.

განვიხილოთ ფინანსური შედეგების გაანგარიშების თანმიმდევრობა:

1. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიღებულ შემოსავ-

ლებს ერიცხებოდა დღგ (დივიდენდების გარდა).

დ-6110 8190 შემოსავლები;

კ-3330 დარიცხული დღგ.

2. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს იხურება შემოსავლების ამსახველი ანგარიშები (უკვე დღგ-ს გარეშე) და გადაიტანება მოგება ზარალის ანგარიშზე:

დ-6110 8190 შემოსავლები;

კ-5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი.

3. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს იხურება ხარჯების ამსახველი ანგარიშები და გადაიტანება მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

დ-5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი;

კ-7100 8200 ხარჯები.

4. ანგარიში 5330-ის დებეტის და კრედიტის ბრუნვების დაპირისპირებით ვლინდება ფინანსური შედეგი. მოგების მიღების შემთხვევაში დაირიცხება მოგების გადასახადი.

დ-5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი;

კ-3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი.

5. მიღებული ფინანსური შედეგი გადაიტანება შესაბამის ანგარიშზე.

მოგების მიღების შემთხვევაში:

დ-5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი;

კ-5310 გაუნაწილებელი მოგება.

ზარალის შემთხვევაში:

დ-5320 დაუფარავი ზარალი;

კ-5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი.

სააქციო კაპიტალი
და მისი აღრიცხვა

- სააქციო კაპიტალი, როგორც კომპანიის დაფინანსების წყარო
- აქციების გამოშვება, შეფასება და რეალიზაცია
- აქციების გამოსყიდვის და მიორადი გაყიდვის აღრიცხვა
- აქციების კონვერტირების აღრიცხვა
- აქციების დანაწევრება

11.1. სააქციო კაპიტალი, როგორც
კომპანიის დაფინანსების წყარო

თანამედროვე პირობებში მსხვილ კომპანიათა უმეტესი ნაწილი, მრავალრიცხოვან მფლობელთა ხელშია, ანუ განეკუთვნება საკუთრების სააქციო ფორმას. აქციების კომპანიის წილის დამადასტურებელი დოკუმენტების გამოშვება, აგრეთვე მათი უკან შესყიდვა და სხვა ოპერაციები წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის საგანს. საკუთრების სააქციო ფორმას სხვაგვარად კორპორაციულსაც უწოდებენ, ხოლო კომპანიას, რომელიც თავის საკუთარ კაპიტალს აფინანსებს აქციების გაფრცელებით კორპორაცია ეწოდება.

აქციების გაფრცელების წესი რეგულირდება კომპანიის წესდებით. ამ წესის მიხედვით არსებობს დახურული და ღია სახის სააქციო საზოგადოებები. ღია ტიპის სააქციო საზოგადოების აქციები შეიძლება შეიძინოს ნებისმიერმა მსურველმა, ისინი მიმოიქცევა საფონდო ბირჟაზე. დახურული ტიპის სააქციო საზოგადოებაში მონაწილეობა კი ხელმისაწვდომია მხოლოდ შეზღუდული რაოდენობის პირებისათვის. უნდა აღინიშნოს, რომ ქვეყნების მიხედვით სააქციო საზოგადოებების ჩამოყალიბების მნიშვნელოვანი განსხვავებები შეინიშნება. თუმცა, ეს

ხელს არ უშლის სააქციო კაპიტალის მოძრაობის აღრიცხვის ერთიანი პრინციპების გამოყენებას.

ობლიგაციებისაგან განსხვავებით, აქციების შეძენა მათ მფლობელებს აძლევთ უფლებას ზემოქმედება მოახდინონ უმნიშვნელოვანეს სამეურნეო გადანაცვებებებზე, აგრეთვე კომპანიის ხელმძღვანელობის შემადგენლობაზე, აქციონერთა კრებაზე ხმის უფლების გამოყენებით. ხშირია შემთხვევები, როდესაც აქციონერთა კრება, რომელიც იმართება ერთ ან ორჯერ წელიწადში, თავის უფლებამოსილებებს გადასცემს კომპანიის დირექტორთა საბჭოს (სამეთვალყურეო საბჭოს), ეს უკანასკნელი უფრო დეტალურად ადევნებს თვალყურს კომპანიის მართვას და აკონტროლებს კომპანიის საქმიანობას აქციონერთა ინტერესების გათვალისწინებით. მრავალი ქვეყნის კანონმდებლობით და სააქციო საზოგადოებების წესდებით გათვალისწინებულია დირექტორთა საბჭოს წევრებისა და კომპანიის უმაღლესი ხელმძღვანელების პირადი ქონებრივი პასუხისმგებლობა აქციონერთა ინტერესების დაუცველობისათვის. როგორც წესი, დირექტორთა საბჭოში შედიან ყველაზე მსხვილი აქციონერები, რომლებიც მეტად არიან დაინტერესებული აქციის მფლობელთა უფლებების დაცვით.

აქციის ფლობა იძლევა კომპანიის მოგების პროპორციული ნაწილის მიღების საშუალებას დივიდენდის სახით. დივიდენდები, როგორც წესი, ცხადდება დირექტორთა საბჭოს მიერ.

კომპანიის ლიკვიდაციისას აქციონერებს უფლება აქვთ საკუთარი აქციების პროპორციულად მიიღონ კომპანიის აქტივების ნაწილი. აქციონერების ქონებრივი პრეტენზიები კმაყოფილდება კრედიტორებზე და თანამშრომლებზე ვალდებულებების გაცემის შემდეგ.

მრავალი სააქციო საზოგადოება თავის წესდებით აქციონერთათვის ითვალისწინებს პრივილეგიებს, როგორცაა: აქციების დამატებითი გამოშვების შესყიდვის უპირატესობა ნომინალური ღირებულებით, აქციონერის წილის შენარჩუნება აქციების ახალი გამოშვების დროს და ა.შ.

ძირითადად განასხვავებენ აქციების ორ სახეს: ჩვეულებრივს და პრივილეგირებულს. პრივილეგირებული აქციების მფლობელები სარგებლობენ დივიდენდების მიღების უპირატესი უფლებით წინასწარ დადგენილი მოცულობით, რომელიც არ არის დამოკიდებული

კომპანიის სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე. ამასთან, კომპანიის ლიკვიდაციის ან გაკოტრების შემთხვევაში ისინი ქონების განაწილებისას (ან ქონებრივი პრეტენზიის შემთხვევაში) ასევე უპირატესი უფლებით სარგებლობენ. მათ შეიძლება ჰქონდეთ აგრეთვე გამომშობის უფლება, კომპანიის სხვა ფასიან ქალაქებში კონვერტაციის უფლება და ა.შ. ჩვეულებრივ აქციათა მფლობელები კი მაღალ რისკს ეწევიან, რადგან მათი შემოსავალი დამოკიდებულია კომპანიის ფინანსურ შედეგზე, თუმცა სამაგიეროდ მათ აქვთ ხმის უფლება აქციონერთა კრებაზე.

კორპორაციები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებია. ეს ნიშნავს, რომ გაკოტრების შემთხვევაში კომპანიის აქციონერების პასუხისმგებლობა განსაზღვრულია მხოლოდ მათ მიერ კომპანიაში ჩადებული თანხის ნომინალური ღირებულებით.

სააქციო კაპიტალი წარმოადგენს კომპანიის დაფინანსების წყაროს და აისახება პასიურ ანგარიშებში, კერძოდ, 5100 „სანესდებო კაპიტალი“-ის ჯგუფში, შემდეგი ანგარიშებით:

- 5110 ჩვეულებრივი აქციები;
- 5115 სანესდებო კაპიტალი შპს-ში;
- 5120 პრივილეგირებული აქციები;
- 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები;
- 5140 საემისიო კაპიტალი.

აქედან 5110, 5120 და 5140 ანგარიშებზე აისახება გადახდილი, ანუ რეალურად შეტანილი კაპიტალი (იგი მოიცავს თვით სააქციო კაპიტალსაც), რომლებიც აქციების ნომინალური ღირებულების ტოლია, ასევე დამატებით აქციების მიღების გარეშე აქციონერების ან მესამე პირების მიერ ნაჩუქრობის სახით ჩადებულ კაპიტალს. გარდა ამისა, სააქციო კაპიტალთან ერთად ამავე განყოფილებაში ცალკე ანგარიშებზე აღირიცხება გაუნაწილებელი მოგება, კომპანიის წმინდა მოგების ნაწილი, რომელიც არ გაიცა დივიდენდების სახით. გაუნაწილებელი მოგება იყოფა ასიგნებულ და არასიგნებულ ნაწილად. ასიგნებულ ნაწილს აქვს გარკვეული მიზნობრივი დანიშნულება (მაგალითად, კომპანიის განვითარების დაფინანსება, მიზნობრივი პროგრამების რეალიზაცია და ა.შ.), მაშინ როდესაც არასიგნებულ ნაწილს კონკრეტული დანიშნულება არ გააჩნია.

11.2. აქციების გამომშვება, შეფასება და რეალიზაცია

აქციების გამოშვება დაკავშირებულია გარკვეულ ტექნიკურ დანახარჯებთან, როგორცაა: ბეჭდვის, შუამავლის, საკომისიოების, იურისტების, ანდერაიტერების მომსახურების ხარჯები და ა.შ. ჩვეულებრივ ეს დანახარჯები შედარებით უმნიშვნელოა გამოშვებული აქციების ღირებულებასთან შედარებით, თუმცა, ისინი მაინც უნდა იქნეს აღრიცხული.

ამ მიზნით გამოიყენება ორი მეთოდი **კომპენსაციური და გადავადებული გადასახადების მეთოდი**. პრაქტიკაში უფრო ხშირად პირველი მათგანი გვხვდება, თუმცა ორივე მეთოდი დაშვებულია ბასს-ით. განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

კომპენსაციური მეთოდით აქციების განთავსების დანახარჯები განიხილება როგორც აქციების განთავსებით მიღებული შემოსავლების შემცირება. ეს მეთოდი იმ მოსაზრებას ეფუძნება, რომ აქციების გამოშვების ხარჯები ერთჯერადია და არ შეიძლება შეესაბამოს კომპანიის შემდგომი საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს, მაშინ როდესაც აქციების ღირებულება ტოლია მათ სანაცვლოდ მიღებული წმინდა ფულადი შემოსავლებისა. ამიტომ აქციების გამოშვების დანახარჯები დაიფარება აქციების მაღალი ფასით რეალიზაციიდან ნომინალურ ღირებულებაზე შეტანილი კაპიტალიდან. თუ ეს უკანასკნელი ნაკლებია აქციების განთავსების დანახარჯებზე, მაშინ ითვლება, რომ აქციები იყიდება ფასდაკლებით, ან სხვაობის სიდიდით. ეს ფასდაკლება ზემოქმედებს აქციონერის ინტერესებზე, რადგანაც მან შეიტანა ნაკლები ნომინალური ღირებულების აქტივები.

გადავადებული გადასახადების მეთოდის გამოყენებისას გამოშვების დანახარჯები განიხილება, როგორც მომავალი პერიოდის ხარჯები, რომლებიც ამორტიზირებული უნდა იქნეს ოპტიმალურად განსაზღვრული დროის განმავლობაში. ითვლება, რომ აქციების გამოშვების დანახარჯები ასახავენ არამატერიალურ აქტივს, რომელიც ხელს უწყობს კომპანიის საქმიანობას და რომელიც დროთა განმავლობაში უფასურდება და შესაბამისად ექვემდებარება ამორ-

ტიზაციას, ანუ ეს დანახარჯები უნდა შეესაბამოს მათი მეშვეობით მომავალში მიღებულ შემოსავლებს.

რაც შეეხება აქციების გამოშვების შემდეგ დროინდელ დანახარჯებს, როგორცაა: სააქციო ნიგნის წარმოება, დივიდენდების გადახდის აღრიცხვა და ა.შ. ეს დანახარჯები მიეკუთვნება მიმდინარე ხარჯებს და აისახება მათი წარმოშობისას. აქციები ფასდება:

1. **ნომინალური ფასით**, რომელიც აქციაზე აღნიშნული ფასია და წარმოადგენს აქციის ისტორიულ ღირებულებას.

2. **საბალანსო ფასით**, რომელიც განისაზღვრება ბალანსის მონაცემების საფუძველზე, სააქციო კაპიტალის თანაფარდობით გამოშვებულ აქციათა რაოდენობასთან.

3. **გამოცხადებული ფასით**, როდესაც ნომინალური ღირებულების გარეშე გამოშვებული აქციები ფასდება დირექტორთა საბჭოს მიერ გამოცხადებული ფასით.

4. **საბაზრო ფასით**, რომელიც დგინდება ბაზარზე და დამოკიდებულია აქციის კურსზე.

აქციების გამოშვება ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება დანახარჯების პრინციპის შესაბამისად, ე.ი. როგორც სანაცვლოდ მიღებული ფულადი საშუალებები, ან მიღებული აქტივების მიმდინარე საბაზრო ღირებულება.

აქციების გამოშვებისას დებეტდება ფულადი საშუალებების ანგარიში აქციების გამოშვებით მიღებული ფულადი საშუალებების რაოდენობით. ამასთან, ამავე თანხით კრედიტდება აქციების ანგარიში და პირველი აქციების ნომინალურ ღირებულებაზე გადაჭარბების შემთხვევაში, სხვაობა კრედიტდება 5140 ანგარიშზე „საემისიო კაპიტალი“.

მაგალითი. კომპანიამ გამოუშვა ჩვეულებრივი აქციები 100000 ცალი, აქციის ნომინალური ღირებულებაა 10 ლარი, ფაქტობრივად შემოვიდა ნაღდი ფული 1300000 ლარი. ასეთ პირობებში აქციების გაყიდვა გატარდება:

| | |
|--------|---------|
| დ-1110 | 130000 |
| კ-5110 | 1000000 |
| კ-5140 | 300000 |

ჩვეულებრივი და პრივილეგირებული აქციების ერთდროული გაყიდვის შემთხვევაში შემოსული სახსრები ნაწილდება შესაბამის ანგარიშებს შორის. ასეთი გაყოფა შეიძლება განხორციელდეს ორი, ბასს-ით დაშვებული ალტერნატიული მეთოდით **პროპორციული და დამატებითი მეთოდით**. პროპორციული მეთოდის შემთხვევაში მიღებული თანხა ნაწილდება აქციების სხვადასხვა კატეგორიას შორის თითოეულის საბაზრო ღირებულების შესაბამისად, დამატებითი მეთოდისას კი აქციათა ერთი სახე მიიღება საბაზისოდ, ხოლო მიღებული სახსრების დანარჩენ ნაწილს ავრცელებენ მეორე კატეგორიაზე.

აქციების გავრცელება შეიძლება განხორციელდეს როგორც უშუალო გაყიდვის, ასევე ხელმონერის გზით. ხელმონერის დროს კომპანიის ფორმირების პროცესში აქციონერები ხელს აწერენ ხელშეკრულებას, რომლითაც იღებენ ვალდებულებას შეისყიდონ აქციების გარკვეული რაოდენობა, რისთვისაც შესაბამის თანხას იხდიან ერთდროულად, ან რამდენიმეჯერ გადახდით. დაფუძნების შემდეგ კომპანიას ასევე შეუძლია კრედიტით გაყიდოს თავისი აქციები. ასეთი ტიპის შეთანხმებას ეწოდება აქციებზე ხელმონერა, ხოლო თვით აქციებს ხელმოსანერი აქციები.

ამგვარ ხელშეკრულებებს აქვს იურიდიული ძალა და ასახვას ჰპოვებს საბუღალტრო აღრიცხვაში. აქციებზე ხელმონერის ხელშეკრულებით გადასახდელი თანხა აღირიცხება ხელმოსანერ აქციებზე დებიტორული დავალიანების ანგარიშზე და იგივე სიდიდით აღირიცხება ხელმონერით გავრცელებული აქციების ანგარიშის კრედიტში. თუ საკონტრაქტო ღირებულება აღემატება ნომინალურს, მაშინ სხვაობა აღირიცხება საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე. ხელმონერა აქციებზე აისახება გატარებით:

დ-2330 მოთხოვნები აქციათა ხელმონერაზე; კ-5111; 5121 აქციები ხელმონერით ნომინალური ღირებულებით; კ-5140 აქციების ნომინალურ ღირებულებაზე მეტად შეტანილი კაპიტალი.

აქციები მყიდველს გადაეცემა ან გადასახდელი თანხის გარკვეული ნაწილის გადახდისას, ან დავალიანების სრული გადახდისას, რითაც დებეტდება, ფულადი საშუალებების ანგარიში და კრედიტ-

დება მოთხოვნები აქციათა ხელმოწერაზე, ეი. დ-1100, 1200 კ-2330.

მყიდველების მიერ დებიტორული დავალიანების სრული დაფარვის შემდეგ ანგარიშები 5111 და 5121 „აქციები ხელმოწერით“ დიახურება და იქმნება აქციონერული კაპიტალი, რაც ისახება გატარებით: დ-5111, კ-5110 და დ-5121, კ-5120.

აქციების რეალიზაცია შესაძლებელია არაფულადი აქტივების სანაცვლოდ, არაფულად აქტივებზე გაყიდული აქციების ღირებულება განისაზღვრება ან მათი მიმდინარე, საბაზრო ფასით ან სანაცვლოდ მიღებული აქტივის მიმდინარე, საბაზრო ღირებულების შესაბამისად, იმისდამხედვით, თუ რომელი მათგანის განსაზღვრაა შესაძლებელი უფრო საიმედოდ. თუ არცერთი მათგანი საიმედოდ არ განსაზღვრავს აქციის ან აქტივის ღირებულებას, მაშინ აქციების ღირებულება განისაზღვრება შეფასების მეთოდით. დირექტორთა საბჭო თვითონ ადგენს აქციის ფასს.

მაგალითი. სააქციო საზოგადოებამ დაზგაში, რომელიც შეფასებულია 5000 ლარად, მის მფლობელს შესთავაზა 450 ჩვეულებრივი აქცია, რომლის ნომინალური ღირებულებაა 10 ლარი. აღნიშნული გარეგება აისახება გატარებით:

| | | |
|---------------|------------------------------|-------------|
| <i>დ-2150</i> | <i>მანქანა-დანადგარები</i> | <i>5000</i> |
| <i>კ-5110</i> | <i>ჩვეულებრივი აქციები -</i> | <i>4500</i> |
| <i>კ-5140</i> | <i>საემისიო კაპიტალი</i> | <i>500</i> |

სააქციო საზოგადოების წესდების ან საერთო კრების გადანიყვეტილებით შეუძლია მიყიდოს აქციები თავის თანამშრომლებს შეღავათით. შეთანხმებას კორპორაციასა და თანამშრომლებს შორის აქციების შეღვევათიანი ბირობებით შესყიდვის შესახებ ეწოდება **ოფციონი**. ოფციონი ფასდება ამ დღისათვის მოქმედ საბაზრო ფასთან ახლოს მდგომი ფასით ან მომავალში შესაძენი აქციების ფიქსირებული ფასით. სხვაობა წარმოადგენს მომუშავესათვის შემოსავალს და გათანაბრებულია პრემიასთან.

11.3. აქციების გამოსყიდვის და მეორადი ბაზიდან აღრიცხვა

ზოგიერთ შემთხვევაში კომპანია მიმართავს აქციების გამოსყიდვას. ასეთი აქციები (მათ შორის „სახაზონოს“ უნოდებენ) შეიძლება კვლავ მიეყიდოს სხვა მფლობელებს ან გაუქმდეს. აქციების გამოსყიდვა არ ნიშნავს გამოშვებული აქციების რაოდენობის შემცირებას, არამედ მათ შემცირებას გარეშე პირების ხელში.

აქციების გამოსყიდვა და მათი დარეზერვება შეიძლება რამდენიმე მიზანს ემსახურებოდეს, რომელთაგან ყველაზე უმთავრესია: კომპანიის აქციების საბაზრო კურსის სტაბილიზაცია ან აწევა, გამოსყიდული აქციების შემდგომი მიყიდვა კომპანიის თანამშრომლებზე, გამოსყიდული აქციების გამოყენება სხვა ფასიანი ქაღალდების შესაძენად, ერთ აქციაზე შემოსავლის დონის ზრდა, გადასახდელი დივიდენდების შემცირება აქციების რაოდენობის შემცირების ხარჯზე და სხვა.

გამოსყიდული აქციები არ წარმოადგენს აქტივებს. მისი აღრიცხვა წარმოებს ანგარიშზე, რომელიც კომპანიის სააქციო კაპიტალის კონტრანგარიშია. კერძოდ, 5130 ანგარიშზე „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით აქციების გამოსყიდვა და მათი გადატანა რეზერვში ერთდროულად ნიშნავს კომპანიის კაპიტალისა და მისი აქტივების შემცირებას, მაშინ როცა აქციების გაყიდვა ორივე მათგანის ზრდას იწვევს. აქციების გამოსყიდვა გატარდება:

დ-5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები;
კ-1100, 1200 ფული.

როგორც წესი, გამოსყიდული აქციები არ ახდენს გავლენას მოგება-ზარალის ანგარიშზე. მათ შეუძლიათ იმოქმედონ გაუნაწილებელ მოგებაზე, როგორც შემცირების, ასევე გაზრდის მხრივ, ამასთან შემცირება უფრო დამახასიათებელი მოვლენაა.

ბასს-ის შესაბამისად დასაშვებია გამოსყიდული აქციების აღრიცხვის ორი მეთოდი: დანახარჯების მეთოდი (აქციების გამოსყიდვისა და გაყიდვის ერთ ოპერაციადაც ასახვის მეთოდი) და ნომინალური ღირებულების მეთოდი.

დანახარჯების მეთოდით აქციების გამოსყიდვა და მათი შემდგომი გაყიდვა ერთ ოპერაციად განიხილება. გამოსყიდვის დროს გამოსყიდული აქციების ღირებულება გადაიტანება „გამოსყიდული აქციების“ ანგარიშზე, რომელიც წარმოადგენს სააქციო კაპიტალის კონტრანგარიშს. გამოსყიდული აქციების ცალკეული კატეგორიების მიხედვით ინარმოება ცალკე ანგარიში, რომელშიც გამოსყიდული აქციების ღირებულება აისახება დებეტში. ამასთან, ეს თანხა ტოლია აქციების სანაცვლოდ დახარჯული ნაღდი საშუალებების ანგარიშის კრედიტში ასახული თანხისა. შემდგომი გაყიდვის დროს გამოსყიდული აქციების ანგარიში კრედიტდება გაყიდული აქციების თანხით. გამოსყიდვისა და გაყიდვის ფასებს შორის სხვაობის არსებობისას გამოიყენება თითოეული აქციების ფასი, ან განისაზღვრება აქციების საშუალო ფასი, ან ვთქვათ გამოიყენება FIFO-ს მეთოდი, რათა განისაზღვროს, თუ რა თანხით უნდა მოხდეს ანგარიშის დაკრედიტება. წარმოშობილი სხვაობა რეგულირდება საემისიო კაპიტალით თუ კორპორაციას არ გააჩნია საემისიო კაპიტალი და აქცია იყიდება შექენის ფასზე ნაკლებ თანხით, ზარალი იფარება გაუნაწილებელი მოგებით.

ნომინალური ღირებულების მეთოდის გამოყენებისას აქციების გამოსყიდვა და მათი შემდგომი გაყიდვა ორი სხვადასხვა ოპერაციაა. გაყიდვის შემთხვევაში ეს ოპერაცია აღირიცხება ახალი აქციების გამოშვების ანალოგიურად. გამოსყიდული აქციების აღრიცხვა კი წარმოებს ნომინალური ღირებულების მიხედვით.

გამოსყიდული აქციის გაყიდვისას კეთდება აქციების პირველადი გამოშვებისას განხორციელებული გატარებების ანალოგიური ჩანანერები. ფულადი საშუალებების ანგარიში დებეტდება მიღებული ნაღდი ფულით, ხოლო გამოსყიდული აქციების ანგარიში კრედიტდება აქციების ნომინალური ღირებულებით. სხვაობა შემოსავლის მეტობა ნომინალურ ღირებულებაზე მთლიანად გადაიტანება საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე, ხოლო საპირისპირო სიტუაციის შემთხვევაში ჯერ საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე, მაგრამ თუ ეს თანხა აჭარბებს ამ ანგარიშის საკრედიტო ნაშთს, მაშინ ნამეტო თანხა გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშის დებეტში.

შესაძლოა კომპანიამ აქციონერებთან შეთანხმებით გამოსყიდული აქციების სრული ან ნაწილობრივი ანუღირება მოახდინოს,

რასაც თან ახლავს კორპორაციის წესდებაში შესაბამისი ცვლილებების შეტანა, რადგან კაპიტალი მცირდება. აქციების ანულირების ოპერაციები აისახება გამოსყიდული აქციების ანგარიშის დაკრედიტებით და შესაბამისად ყველა სახის კაპიტალის ანგარიშების დადებებებით. თუ გამოსყიდული აქციების ანგარიშზე სადებეტო ნაშთი დარჩა, ეს სხვაობა გადაიხურება გაუნაწილებელი მოგებით, ხოლო საკრედიტო ნაშთი საემისიო კაპიტალის ანგარიშით.

მაგალითი. კომპანია 10 ლარის ნომინალური და 12 ლარის საბაზრო ფასით გამოსყიდული 2000 აქციიდან ახდენს 200 აქციოს ანულირებას. ავსახოთ ეს ოპერაცია:

| | | |
|--------|-------------------------------------|------|
| დ-5110 | ჩვეულებრივი აქციები (200X10) | 2000 |
| დ-5310 | გაუნაწილებელი მოგება (2400-2000) | 400 |
| კ-5130 | გამოსყიდული აქციები (200X12) | 2400 |

11.4. აქციების კონვერტირების აღრიცხვა

ზოგიერთ შემთხვევაში პრივილეგირებული აქციების მფლობელები იღებენ უფლებას, განახორციელონ თავიანთი აქციების კონვერტაცია ჩვეულებრივ აქციებში წინასწარ შეთანხმებული ფასით. პრივილეგირებული აქციების კონვერტაციის შესაძლო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად კომპანია პრივილეგიის მოქმედების პერიოდში ინარჩუნებს თავისი აქციების გარკვეულ მარაგს. კონვერტაციის თარიღით კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციების თანხა ჩამოიწერება მათი ანგარიშიდან, ე.ი. მათი ანგარიშში დადებულდება და ჩვეულებრივი აქციების ანგარიშში დაკრედიტდება. წარმოშობილი სხვაობა კონვერტირებულ და ჩვეულებრივ აქციათა ნომინალურ ღირებულებას შორის აისახება საკრედიტო ნაშთისას საემისიო კაპიტალის ზრდით, ხოლო სადებეტო ნაშთით მცირდება გაუნაწილებელი მოგება.

მაგალითი. კომპანია 2000 წლის 1 მარტს შეთანხმების თანახმად გაცვალა 6 ლარის ნომინალური ღირებულების 2100 პრივილეგირებული კონვერტირებადი აქცია 8 ლარის ნომინალური ღირებულების 2100 ჩვეულებრივ აქციებში. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

| | |
|--------------------------------|-------|
| დ-5120 პრივილეგირებული აქციები | 12600 |
| (2100X6) | |
| დ-5310 გაუნაწილებელი მოგება | 4200 |
| (16800-12600) | |
| კ-5110 ჩვეულებრივი აქციები | 16800 |
| (2100X8) | |

11.5. აქციების დანაწევრება

ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე აქციების საბაზრო ფასის ზრდით მცირდება მათი ბრუნვადობა, რითაც კომპანიებს ხელი ეშულებათ კაპიტალზე ოპერაციების განხორციელებაში. ამიტომ ისინი ცდილობენ აქციების საბაზრო ღირებულების დანევას აქციების ნომინალური ღირებულების შეცვლით და ამას აღწევენ აქციების დანაწევრებით. აქციების დანაწევრება წარმოადგენს ბრუნვაში მყოფი აქციების რიცხვის ზრდას მათი ნომინალური ან გამოცხადებული ღირებულების პროპორციული შემცირებით. ამ დროს აქციონერული კაპიტალის სიდიდე რჩება უცვლელი, სამაგიეროდ იზრდება აქციების რიცხვი. მათი საბაზრო ფასის შემცირების შედეგად იზრდება აქციების ბრუნვადობა და ის ხელმისაწვდომი ხდება საზოგადოების ფართო წრისათვის.

აქციების დანაწევრება მოიცავს ცვლილებებს საწესდებო კაპიტალში აქციების ნომინალური ღირებულების შესაცვლელად, ახალი აქციების გამოშვებას და მათ გაცვლას ძველ აქციებზე. კაპიტალის სიდიდე დანაწევრებით არ იცვლება, ამიტომ ბუღალტრული გატარებით დანაწევრება არ აისახება.

ფინანსური ანგარიშგება

- ფინანსური ანგარიშგების შეადგენლობა და სტრუქტურა
- ბალანსის შედგენის წესი
- მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
- საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების წლიური ანგარიშგება
- ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება
- ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები

12.1. ფინანსური ანგარიშგების შეადგენლობა და სტრუქტურა

ფინანსური ანგარიშგება არის სანარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის სურათი. ფინანსური ანგარიშგების მიზანია უზრუნველყოს სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ეფექტიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია, რომელიც გამოსადეგია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება ასევე გვიჩვენებს სანარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს. ამ მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- სანარმოს აქტივები;
- სანარმოს ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- სანარმოს შემოსავლები და დანახარჯები, მოგება-ზარალი;
- სანარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა.

ბასს 5 განმარტავს, თუ რა ინფორმაცია ექვემდებარება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას და ხაზგასმულია, რომ იგი უნდა შეიცავდეს ინფორმაციის დასაშვებ მინიმუმს, რათა გასაგები იყოს მომხმარებლებისათვის, შეფასებებისა და ეკონომიკური გადანყვეტილებების მისაღებად.

ბასს 1-ით ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

- ბალანსს;
- მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას.
- ანგარიშგებას, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციას: სანარმოს საკუთარ კაპიტალში ნებისმიერი ცვლილების შესახებ; საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ, რომლებიც არ არის გამოწვეული მესაკუთრეთა მიერ კაპიტალთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებისა და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან;
- ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას;
- სააღრიცხვო პოლიტიკას და ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს.

უმეტეს შემთხვევაში, ფინანსური ანგარიშგების მეტ-ნაკლებად სრული ინფორმაცია, აუდიტური ფირმის მიერ შემოწმების შემდეგ, აისახება ისეთ მნიშვნელოვან დოკუმენტებში, როგორებიცაა: წლიური ანგარიშგება და პროსპექტი. აღნიშნულ დოკუმენტებში ფინანსური ანგარიშგება ცალკე და გარკვევით უნდა იყოს გამოყოფილი.

ბასს 1-ი „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ განსაზღვრავს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ძირითად საფუძვლებს, რაც უზრუნველყოფს როგორც ცალკეული სანარმოს წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების, ასევე სხვადასხვა სანარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესადარისობის შესაძლებლობას. ამ მიზნით სტანდარტში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურისა და შინაარსის მინიმალური მოთხოვნები. სტანდარტის შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებაში გასული პერიოდის ყველა რიცხობრივი მონაცემების შესაბამისად ასახული უნდა იქნეს შესადარისი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უკეთ გასაგებად.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენისა და კლასიფიკაციის შეცვლისას, ხელახლა უნდა მოხდეს შესადარისი თანხების კლასიფიკაცია. თუ ეს პრაქტიკულად შეუძლებელია, მიმდინარე პერიოდთან შესადარისობის უზრუნველყოფის მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა განმარტოს ნებისმიერი ხელახალი კლასიფიკაციის შინაარსი, თანხა და მიზეზი. გარდა ამისა, თუ შეუძლებელია შესადარისი ინფორმაციის ხელახალი კლასიფიკაცია, საწარმომ უნდა დაასაბუთოს მიზეზი და ახსნას იმ ცვლილებების შინაარსი, რასაც ადგილი ექნებოდა თანხების ხელახალი კლასიფიკაციის შემთხვევაში. ბასს მ ეხება ინფორმაციის შესადარისობის უზრუნველყოფისათვის საჭირო შესწორებებს, რაც გამოწვეულია წარსულში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით.

ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტი გარკვევით უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა ანგარიშგების სატიტულო ნაწილში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმირებული შემდეგი ინფორმაცია:

- საწარმოს დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო მონაცემები;
- წარმოდგენილი ინფორმაცია ეხება ერთ საწარმოს თუ საწარმოთა ჯგუფს;
- ბალანსის შედგენის თარიღი ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული პერიოდი, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის კომპონენტს;
- საანგარიშგებო ვალუტა;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი რიცხვების სიზუსტის ხარისხი.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს წელიწადში ერთხელ მაინც. თუ იცვლება საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღი და წლიური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში, საწარმომ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ პერიოდთან ერთად, ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაერთოს დამატებითი ახსნა-განმარტებითი მასალა.

საწარმოთა წლიური ფინანსური ანგარიშგების უმთავრესი შემადგენელი ნაწილია ბუღალტრული ბალანსი.

12.2. ბალანსის შედგენის წესი

ბუღალტრული ბალანსი მაჩვენებელთა სისტემაა, რომელიც ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას განზოგადებულ ღირებულებით საზომში დროის გარკვეული მომენტისათვის. ბალანსში მოცემულია აქტივები და მათი დაფინანსების წყაროები. შესაბამისად ბალანსი ორი ნაწილისაგან შედგება: აქტივი და ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი.

საწარმოს ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია სხვადასხვა სახის რესურსები, მ.შ. ფულადი საშუალებები, მონყობილობები და ა.შ. ამ რესურსებს საშუალებები ეწოდება. აღრიცხვაში და შესაბამისად ბალანსში აისახება მხოლოდ ფულად საზომში განზოგადებული რესურსები. ამგვარად ბალანსი გვიჩვენებს გარკვეული თარიღისათვის საწარმოს საშუალებების ოდენობას.

საწარმოს საშუალებების შესაქმნელად საჭიროა ფული, რომელსაც იგი იღებს სხვადასხვა წყაროებიდან. მათ შორის სესხითაც. თანხა, რომელსაც საწარმო სესხულობს, ვალდებულებად იწოდება. საწარმო ასევე თანხას იღებს თავისი აქციონერებისაგან, ასეთ ფულს სააქციო კაპიტალი ეწოდება. საწარმოს აქტივების გაყიდვის გზით მიღებული თანხები საწარმოს დროებითი საკუთრებაა და ლიკვიდაციამდე საკუთარ კაპიტალს წარმოადგენს. იგივე შეიძლება ითქვას დამფუძნებლის კაპიტალზეც.

საწარმოს კაპიტალის წყაროს წარმოადგენს მისი მოგება. უფრო სწორად, მოგების ის ნაწილი, რომელიც ინვესტორებს შორის არ განაწილდა და საწარმოს განკარგულებაში დარჩა. მას გაუნაწილებელი მოგება ეწოდება.

ამრიგად, საწარმოს საშუალებათა წარმოქმნის წყაროა ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი, რომელიც შედგება აქციონერების ინვესტიციებისა და გაუნაწილებელი მოგებისაგან.

თუ საწარმო არ იხდის ვალებს, კრედიტორებს შეუძლიათ სასამართლოს მეშვეობით ამოიღონ კუთვნილი თანხა. კრედიტორებისაგან განსხვავებით ინვესტორებს გააჩნიათ სარჩელის უფლება ნარჩენ აქტივებზე. სარჩელის საერთო თანხა არ შეიძლება აღემატებოდეს საწარმოს საშუალებების ღირებულებას. აქედან გამომ-

დინარე, საწარმოს საშუალებები ყოველთვის ტოლია მისი ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალისა, რომელიც შეიძლება შემდეგი ფორმულით წარმოვადგინოთ: **აქტივები=ვალდებულებები+კაპიტალი.**

ალრიცხვის მსოფლიო პრაქტიკაში არ არსებობს ბალანსის ერთიანი ნომენკლატურა, ასევე არაერთგვაროვანია ბალანსის აქტისა და პასივში მუხლების განლაგების თანამიმდევრობა. ბალანსში მუხლების განლაგების თანამიმდევრობისადმი ძირითადად ორი მიდგომა არსებობს, როცა ბალანსში მუხლები ჩამოითვლება ლიკვიდობის ზრდის მიხედვით, ან ლიკვიდობის კლების მიხედვით. გავეცნოთ საშუალებათა ლიკვიდობის ცნებას.

ლიკვიდობა საშუალებათა ადვილად რეალიზებადობის თვისებას ნიშნავს და გულისხმობს ნივთობრივი და არამატერიალური საშუალებების ფულად საშუალებად გადაქცევის უნარს. ყველაზე ლიკვიდურ საშუალებად ითვლება ფული. ადვილად რეალიზებად საშუალებებს მიეკუთვნება მოკლევადიანი მოთხოვნები, ინვესტიციები და თამასუქები, ასევე გაცემული ავანსები და სხვ. ნაკლებად ლიკვიდურია შენობები, ნაგებობები, სატრანსპორტო საშუალებები და სხვ.

საალრიცხვო პროცესის თანამიმდევრობას ბუღალტრული ანგარიშების გახსნიდან წლიური ანგარიშების შედგენამდე საალრიცხვო პროცედურა ან სხვაგვარად საალრიცხვო ციკლი ეწოდება. იგი მოიცავს სხვადასხვა ეტაპებს:

- ბუღალტრული ანგარიშების გახსნა საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის;
- სამეურნეო ოპერაციების ანალიზი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე და მოკორექსოდენტო ანგარიშების განსაზღვრა;
- სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია ბუღალტრული კოტირება;
- სამეურნეო ოპერაციების ასახვა ბუღალტრულ ანგარიშებში;
- ინვენტარიზაციის ჩატარება და შეფასება;
- ბუღალტრულ ანგარიშებში ნაშთების განსაზღვრა, ანგარიშების დახურვა და დაბალანსება.

საალრიცხვო პროცესის ერთ-ერთი შრომატევადი ეტაპია ბუღალტრულ ანგარიშებში ნაშთების განსაზღვრა, რომელიც თავის მხრივ

მჭიდრო კავშირშია ინვენტარიზაციის ჩატარებასთან. ქონების მთელი შემადგენლობისა და ვალდებულებათა აღწერა გარკვეული დროისათვის საწარმოს შეუძლია გააკეთოს ინვენტარიზაციით და ვალდებულია შეადგინოს თავისი ქონების და ვალდებულებების ჩამონათვალის საინვენტარიზაციო აღწერილობა.

თუ აღრიცხვის მანამდე არსებულ სისტემაში ინვენტარიზაციის უმთავრესი მიზანი იყო ქონების ფაქტური მდგომარეობის შედარება აღრიცხვის მონაცემებისადმი ქონების დაცვისა და კონტროლის მიზნით, ფინანსურ აღრიცხვაში ინვენტარიზაციის უმთავრესი მიზანია ქონების ფაქტური რაოდენობის დადგენა აღრიცხვის საერთაშორისო ნორმების შესაბამისად.

ინვენტარიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეტად საპასუხისმგებლო ეტაპია, რადგანაც იგი ბალანსის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს. ინვენტარიზაციას ექვემდებარება არა მარტო მატერიალური და არამატერიალური საშუალებები, არამედ მოთხოვნები და ვალდებულებებიც. საინვენტარიზაციო ნუსხაში ასახული უნდა იყოს როგორც ნატურალური, ისე ლირებულებითი მაჩვენებლებიც.

სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ საწარმოებს გამოყოფილი აქვთ სამი თვე წლიური ბალანსის შესადგენად. ამ პერიოდის განმავლობაში საწარმომ უნდა დაასრულოს ინვენტარიზაცია და შეამოწმოს ქონებისა და ვალდებულებების ლირებულება, განხორციელოს ანარიცხვების შექმნა, დააზუსტოს მოგება. ამავდროს წლიური ბალანსი უნდა შემოწმდეს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ.

ყოველმა საწარმომ თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები, ასევე გრძელვადიანი და მოკლევადიანი ვალდებულებები. თუ საწარმო არ იყენებს ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების ზემოთ განხილულ კლასიფიკაციას, მაშინ მათი წარდგენა ხდება ლიკვიდობის მიხედვით.

ნებისმიერი მეთოდის შერჩევისას, საწარმო ვალდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის ბალანსში ცალ-ცალკე ასახოს ის ერთიანი თანხები, რომლებიც მისაღები

ან გადასახდელია ბალანსის შედგენის დღიდან ერთ წლამდე ვადაში ან ერთი წლის შემდეგ.

როდესაც სანარმო საქონლისა და მომსახურების მინოდებას ახორციელებს ზუსტად განსაზღვრულ სანარმოო ციკლში, გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივებისა და ვალდებულებების ცალ-ცალკე კლასიფიცირება და ბალანსში ასახვა სასარგებლოა იმით, რომ ერთმანეთისაგან გამოყოფს ნეტო აქტივებს, რომლებიც მუდმივად იმყოფებიან მიმოქცევის პროცესში საბრუნავი კაპიტალის სახით, იმ ნეტო აქტივებისაგან, რომელთაც სანარმო იყენებს გრძელვადიანი საქმიანობისთვის. ამასთან, აშკარად გამოიკვეთება ის აქტივები, რომელთა გამოყენებაც ივარაუდება მოცემულ სანარმოო ციკლში და ის ვალდებულებები, რომლებიც უნდა დაიფაროს იმავე პერიოდში.

აქტივი ჩაითვლება მიმდინარე აქტივად, თუ:

- ნავარაუდევია მისი რეალიზაცია ან აქტივი განკუთვნილია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი სანარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით ან მოკლევადიანი მიზნებისთვის და მისი რეალიზაცია ივარაუდება ერთი წლის განმავლობაში;
- ეს არის ფულადი სახსრები ან მისი ექვივალენტები, რომელთა გამოყენება არ არის შეზღუდული.

ყველა სხვა აქტივები უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს.

გრძელვადიანი აქტივები მოიცავს ყველა გრძელვადიან მატერიალურ, არამატერიალურ, სანარმოო და ფინანსურ აქტივებს, რომლებიც გამოიყენება გრძელვადიანი დანიშნულებით.

მოკლევადიანია ვალდებულება, როდესაც:

- მისი დაფარვა მოსალოდნელია მიმდინარე სანარმოო ციკლის დროს;
- ის უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად.

ბალანსში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:

- ა) ძირითადი საშუალებები;
- ბ) არამატერიალური აქტივები;
- გ) ფინანსური აქტივები (დ), ვ) და ზ) პუნქტებში მოცემული თანხების გარდა);
- დ) ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;
- ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- ვ) სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები;
- ზ) ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები;
- თ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები;
- ი) საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები ბასს 12-ის „შემოსავლებიდან გადასახადები“ შესაბამისად;
- კ) ანარიცხები;
- ლ) პროცენტებიანი გრძელვადიანი ვალდებულებები;
- მ) უმცირესობის წილი;
- ნ) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და რეზერვები.

ზემოთ განხილული აუცილებელი საბალანსო მუხლების გარდა, ბალანსი უნდა მოიცავდეს ქვეჯგუფების სახელწოდებებსა და ჯამურ თანხებს, როდესაც ამას მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტი ან როდესაც ასეთი წარდგენა აუცილებელია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ობიექტური ასახვის მიზნით.

ბუღალტრული ბალანსი აგებულია ლიკვიდობის ზრდის მიხედვით, ე.ი. დასაწყისში მოცემულია ნაკლებად რეალიზებადი საშუალებები, მერე შედარებით ადვილად რეალიზებადი და ბოლოს ადვილად რეალიზებადი. ბუღალტრული ანგარიშგების საერთაშორისო პრაქტიკა ბალანსის და ანგარიშგების ტიპური ფორმატის გამოყენებას არ ითვალისწინებს. ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშგების მუხლები ჩვეულებრივ ფურცელზე გადაიტანება. ბასს 1-ის დანართში თვალსაჩინოებისათვის წარმოდგენილია ბალანსის ფორმატი შემდეგი სახით:

ბასს 1 (გადასინჯულია 1997 წელს)

**XYZ ჯგუფი – ბალანსი 20-2 წლის
31 დეკემბრის მდგომარეობით**

(ათას ფულად ერთეულებში)

| | 20-2 | 20-2 | 20-1 | 20-1 |
|---|----------|-----------------|----------|-----------------|
| აქტივები | | | | |
| ერძელკადანი აქტივები | | | | |
| ძირითადი საშუალებები | X | | X | |
| გულვილი | X | | X | |
| საწარმოო ლიცენზიები | X | | X | |
| ინვესტიციები შეკვეთებზე | X | | X | |
| სხვა ფინანსური აქტივები | <u>X</u> | | <u>X</u> | |
| | | X | | X |
| მიმდინარე აქტივები | | | | |
| სასაქონლო-მაგრივალური ფასეულობები | X | | X | |
| საეპრო და სხვა მოთხოვნები | X | | X | |
| აუანსები | X | | X | |
| ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები | <u>X</u> | | <u>X</u> | |
| | | <u>X</u> | | <u>X</u> |
| სულ აქტივები | | <u><u>X</u></u> | | <u><u>X</u></u> |
| საქონლური კაპიტალი და ვალდებულებები | | | | |
| კაპიტალი და რეზერვები | | | | |
| გამოშვებული სააქციო კაპიტალი | X | | X | |
| რეზერვები | X | | X | |
| აკუმულირებული მოგება (ზარალი) | <u>X</u> | | <u>X</u> | |
| | | X | | X |
| უმცირესობის წილი | | X | X | |
| | | | | X |
| ერძელკადანი ვალდებულებები | | | | |
| პროცენტებიანი სესხები | X | | X | |
| გადატანილი გადასახადი | X | | X | |
| საქონლის ვალდებულებები | <u>X</u> | | <u>X</u> | |
| | | X | | X |
| მოკლევადიანი ვალდებულებები | | | | |
| საეპრო და სხვა ვალდებულებები | X | | X | |
| მოკლევადიანი სესხები | X | | X | |
| პროცენტებიანი სესხების მიმდინარე წილი | X | | X | |
| საგარანტიო ანარიცხები | <u>X</u> | | <u>X</u> | |
| | | <u>X</u> | | <u>X</u> |
| სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები | | <u><u>X</u></u> | | <u><u>X</u></u> |

ბლანსის მუხლებს შეიძლება დაემატოს ან გამოაკლდეს რომელიმე მუხლი, თუ ამას ითვალისწინებს სხვა საერთაშორისო სტანდარტი.

12.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

სანარმოს წლიური ანგარიშგების ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ, რომელშიც მოცემულია ინფორმაცია სანარმოს საქმიანობის ეფექტიანობის შესახებ.

სანარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად ხშირად იყენებენ მოგების მაჩვენებელს, აგრეთვე სხვა მაჩვენებლებსაც, როგორცაა: ინვესტიციების უკუგების მაჩვენებელი და თითოეულ აქციაზე მიღებული მოგება. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: საერთო შემოსავლებით და საერთო ხარჯებით.

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

ხარჯები სანარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებაა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების სანარმოდან გავლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება სანარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

შემოსავლებისა და ხარჯების ასახვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში სხვადასხვანაირად შეიძლება, რათა მომხმარებელი უზრუნველყოფილ იქნეს ეკონომიკური გადანყვეტილებების მისაღებად აუცილებელი ინფორმაციით. მაგალითად, მიღებული პრაქტიკის მიხედვით, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მიღებულ შემოსავლებსა და დანახარჯებს განასხვავებენ იმ შემოსავლებისა და დანახარჯებისაგან, რომლებიც წარმოიშვება სანარმოსთვის რაიმე უჩვეულო პირობებში. ასეთი ტიპის განსხვავებისას გათვალისწინებული უნდა იქნას სანარმოსა და მისი საქმიანობის თავისე-

ბურებები. მაგალითად, რაც ერთი სანარმოსათვის ჩვეულებრივი საქმიანობაა, მეორისათვის შეიძლება არაორდინალური მოვლენა იყოს.

შემოსავლებისა და ხარჯების ელემენტებს შორის განსხვავების დადგენა და მათი დაჯგუფება სხვადასხვა გზით საშუალებას იძლევა სანარმოს საქმიანობის შედეგები დავახასიათოთ სხვადასხვა ხარისხობრივი მაჩვენებლების მეშვეობით. ამ მაჩვენებლებს გააჩნიათ განსხვავებული საინფორმაციო დატვირთვა. მაგალითად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეიძლება ნაჩვენები იყოს საერთო (ბრუტო) მოგება, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული დაუბეგრავი მოგება, ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება დაბეგრვის შემდგომ და წმინდა (ნეტო) მოგება.

სტანდარტით მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:

- ამონაგები;
- მიმდინარე საოპერაციო საქმიანობის შედეგები;
- ფინანსური დანახარჯები;
- კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული შეიღობილი სანარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის მოგებისა და ზარალის წილი;
- საგადასახადო ხარჯები;
- უმცირესობის წილი;
- მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან;
- განსაკუთრებული მუხლები;
- საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი.

ზემოთ ჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, უნდა მოიცავდეს ქვეჯგუფების თანხებსაც, როდესაც ამას მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტი ან როდესაც ასეთი ასახვა აუცილებელია სანარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების სამართლიანი წარდგენის მიზნით.

სანარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ხარჯების სტრუქტურა სანარმოს ხარჯების შინაარსის ან ფუნქციების მიხედვით.

ხარჯები დაყოფილ უნდა იქნეს ქვეჯგუფებად, რათა წინა პლანზე წამოინიოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების ისეთმა კომპონენტებმა, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდნენ სტაბილურობის, ამონაგებისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. არსებობს ამ ინფორმაციის მინოდე-

ბის ორი გზა. ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით და ხარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით.

პირველი მეთოდის დროს ხარჯები მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აგრეგირებულია მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. მაგალითად, ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები და გასამრჯელოები, სარეკლამო დანახარჯები. მათი გადანაწილება არ ხდება სანარმოს ფუნქციების მიხედვით. ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია ძალიან მცირე ზომის სანარმოებში, რადგან ფუნქციების მიხედვით მიმდინარე ხარჯების განაწილება არ არის საჭირო. ქვემოთ მოცემული კლასიფიკაცია ეყრდნობა ხარჯების დაჯგუფებას მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით.

შედეგები (გადასინჯულია 1997 წელს)

XYZ ჯგუფი – მოგება და ზარალის ფუნქციური ანგარიშგება, რომელიც სრულდება 20-2 ფლის 31 დეკემბერს

(ხარჯების კლასიფიკაციას აღუბრუნება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

(ათას ფულად ერთეულებში)

| | 20-2 | 20-1 |
|--|------|------|
| აბრევია | X | X |
| სხვა საწარმოო შემოსავლები | X | X |
| ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში | (X) | (X) |
| საწარმოს მიერ შესრულებული და კაპიტალიზებული სამუშაო | X | X |
| მიზმარებული ნელდული და მასალები | (X) | (X) |
| პერსონალის შენახვის ხარჯები | (X) | (X) |
| ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები | (X) | (X) |
| სხვა საწარმოო დანახარჯები | (X) | (X) |
| საწარმოო საქმიანობიდან მიღებული მოგება | X | X |
| ფინანსური დანახარჯები | (X) | (X) |
| შეაკვირე საწარმოებიდან მიღებული შემოსავლები | X | X |
| მოგება დაბეჯერაჟე | X | X |
| შემოსავლებიდან გადასახადი | (X) | (X) |
| მოგება დაბეჯერაჟე | X | X |
| უმუცირესობის წილი | (X) | (X) |
| წმინდა მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან | X | X |
| განსაკუთრებული საბაღანსო მუხლები | X | X |
| ხანგრძლივობა პერაოჯდს წმინდა მოგება | X | X |

მეორე მეთოდი ეხება ხარჯების ფუნქციებს, ანუ მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, კომერციული ან ადმინისტრაციული საქმიანობის ნაწილი. ამგვარი წარდგენა ხშირად მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაციით უზრუნველყოფს, ვიდრე ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით. მაგრამ ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად შერჩეული და პირობითი იყოს, რაც დავის მხრივ დასაბუთებულ გადანყვეტილებას მოითხოვს. ქვემოთ მოცემული კლასიფიკაცია ეყრდნობა ხარჯების დაჯგუფებას ფუნქციების მიხედვით.

მახ 1 (გადასინჯულია 1997 წელს)

XYZ ჯგუფი - მონაგები და ზარალის შლიერი ანბარითაა, რომლის სრულდება 20-2 შლის 31 დანახვას (ხარჯება კლასიფიკაციის ილუსტრაცია ფუნქციების მიხედვით) (ათას დოლარ ელემენტებში)

| | 20-2 | 20-1 |
|---|-----------------|-----------------|
| ამონაგები | | |
| რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება | X | X |
| საერთო მოგება | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| სხვა საწარმოო შემოსაულები | X | X |
| კომერციული ხარჯები | X | X |
| ადმინისტრაციული ხარჯები | (X) | (X) |
| სხვა საწარმოო დანახარჯები | (X) | (X) |
| მოგება საქმიანობიდან | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| ფინანსური დანახარჯები | X | X |
| შემოსაუელი მეკავშირე საწარმოებიდან | (X) | (X) |
| მოგება დახვეწაზე | <u>X</u> | <u>X</u> |
| შემოსაულებიდან გადასახადი | X | X |
| მოგება დახვეწის შემდეგ | (X) | (X) |
| უმცირესობის წილი | <u>X</u> | <u>X</u> |
| წმინდა მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან | <u>(X)</u> | <u>(X)</u> |
| განსაკუთრებული მუხლები | X | X |
| ხანგრძლივები პერიოდს წმინდა მოგება | <u>X</u> | <u>X</u> |
| | <u><u>X</u></u> | <u><u>X</u></u> |

ბასს 1-ის მოთხოვნით დანახარჯების კლასიკიფიკაციის შერჩევა უნდა მოხდეს სანარმოს საქმიანობის შედეგების უკეთ წარმოჩენის მიზნით, რადგან ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ გამოიყენება ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზირებისათვის, საბრუნავი ხარჯების მეთოდის გამოყენების დროს საჭიროა დამატებითი ახსნა-განმარტება.

12.4. საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების წლიური ანგარიშგება

ბასს 1-ის თანახმად სანარმომ ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტის სახით უნდა წარადგინოს ანგარიშგება, რომელშიც ასახული იქნება:

- მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი;
- შემოსავლებისა და ხარჯების, შემოსულობების ან ზარალის თითოეული მუხლი, რომელთა აღიარება სხვა სტანდარტების თანახმად ხდება პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში და ამ მუხლების საერთო ჯამი;
- სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და არსებითი შეცდომების კორექტირება ბასს 8-ის საბაზისო მეთოდის შესაბამისად.

გარდა ამისა, სანარმომ ანგარიშგებაში ან ახსნა-განმარტებების შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მესაკუთრებთან და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები;
- საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
- თანაფარდობა საკუთარ კაპიტალის თითოეული ჯგუფის საბალანსო თანხა, საემისიო შემოსავალს და თითოეული სახის რეზერვს შორის, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულო სათვის, რომელიც ცალ-ცალკე აღწერს თითოეულ ცვლილებას.

ბალანსის წარდგენის ორ თარიღს შორის სანარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარი ცვლილებები გვიჩვენებს სანარმოს წმინდა აქტივების ან მისი დოვლათის ზრდას თუ შემცირებას მოცემულ პერიოდში. სანარმოს საკუთარი კაპიტალის ნებისმიერი ცვლილება, გარდა აქციონერებთან განხორციელებული ისეთი ოპერაციებისა, როგორცაა კაპიტალური შენატანები და დივიდენდების განაწილება, გვიჩვენებს სანარმოს მიერ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გამომუშავებული შემოსულობის ან ზარალის საერთო მოცულობას.

თუ რომელიმე ბასს-ი არ ითვალისწინებს განსხვავებულ მოთხოვნებს, მაშინ ბასს-მ „საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში“ მოითხოვს შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი ჩაირთვება წმინდა მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში. მოგებისა და ზარალის ისეთი ელემენტები, როგორცაა: გადაფასების შედეგი და სავალუტო კურსთა შორის სხვაობები, სხვა სტანდარტების მოთხოვნით, რომ პირდაპირ უნდა აისახოს როგორც ცვლილება საკუთარ კაპიტალში, რადგან ორ საანგარიშგებო პერიოდს შორის სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შეფასების დროს მნიშვნელობა აქვს ყველა სახის მოგება-ზარალის გათვალისწინებას. ბასს 1-ი მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტის წარდგენას, სადაც წინა პლანზე იქნება წამოწეული მოგებისა და ზარალის საერთო თანხები, აგრეთვე ის თანხები, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში.

12.5. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშგებასთან ერთად წარედგინება ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ, რათა ინფორმაციის მომხმარებლებმა შეაფასოს სანარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშავების უნარი და

სანარმოს მოთხოვნა ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ.

ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

ფულადი სახსრების ნაკადები ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების შემოსვლასა და გასვლას.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ფულადი სახსრების ნაკადები საანგარიშგებო პერიოდში, რომელიც დაჯგუფებული იქნება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები ითვლება სანარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარ ინდიკატორად, რადგან იგი გვიჩვენებს სანარმოს ძირითადი საქმიანობით შემოვიდა თუ არა საკმარისი ფულადი სახსრები: სესხების დასაფარავად, სანარმოს მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გასაცემად და ახალ ინვესტიციათა განსახორციელებლად დაფინანსების სხვა წყაროთა მოზიდვის გარეშე. ინფორმაცია წარსული საოპერაციო საქმიანობის შედეგად მიღებული ფულადი სახსრების ცალკეულ ელემენტთა შესახებ სხვა ინფორმაციასთან ერთად სასარგებლოა საოპერაციო საქმიანობის პროგნოზირებისათვის. საოპერაციო საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის მაგალითებია:

- შემოსავლები საქონლის რეალიზაციისა და მომსახურების განწევიდან;
- როიალტის, ჰონორარების, სხვადასხვა სახის გასამრჯელობის, საკომისიო მოსაკრებლების და სხვა შემოსავლების მიღება;
- მომწოდებლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები საქონლისა და მომსახურებისათვის;
- გადახდილი ფულადი სახსრები თანამშრომლებზე;
- სადაზღვევო სანარმოსათვის სადაზღვევო პრემიებითა და

პრეტენზიებით, ანუტიტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;

- გადახდილი ფულადი სახსრები საგადასახადო ვალდებულებებით და სხვა.

საინვესტიციო შემოსავალი მიიღება გრძელვადიანი აქტივების შეძენა-გაყიდვით. ამიტომ მნიშვნელოვანია საინვესტიციო საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა განეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნან სამომავლო შემოსავალი და ფულადი სახსრების ნაკადები. საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მაგალითებია:

- ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების და სხვა ბრუნვის გარეშე აქტივების რეალიზაციიდან;
- ძირითადი საშუალებების შემოსავლები, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები;
- სხვა სანარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტების და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- სხვა სანარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტების და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები და სხვ.

საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ცალკე გამოყოფა იმით არის მიზანშეწონილი, რომ წინასწარ გვიჩვენებს კაპიტალის მიმწოდებლის (შემქმნელის) პრეტენზიებს სანარმოს სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობის მიმართ. ფინანსურ საქმიანობას მიეკუთვნება საკუთარი კაპიტალის (აქციების) ყიდვა-გაყიდვის და სესხების მიღება-გაცემის ოპერაციები. მათთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- მესაკუთრეთათვის აქციების შეძენის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;

- თამასუქების, ობლიგაციების და სხვა სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;
- სესხების დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები;
- საიჯარო ქრის გადახდა და მიღება.

საწარმომ უნდა მოამზადოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება ბასს 7-ის მოთხოვნათა შესაბამისად და წარადგინოს იგი როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

ბასს 7-ით დადგენილია:

1. საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის წარდგენა.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა საწარმომ უნდა წარადგინოს:

- პირდაპირი მეთოდით, როდესაც განმარტებულია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი პუნქტები;
- არაპირდაპირი მეთოდი, რომლის დროსაც ხდება წმინდა მოგების ან ზარალის კორექტირება და მისი გადაყვანა საკასო მეთოდზე, ანუ შემოსავლების და ხარჯების აღიარება ფულის მიღების შესაბამისად, რადგან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შედგენილია დარიცხვის მეთოდით.

სტანდარტი (ბასს 7) საწარმოებს აძლევს რეკომენდაციას შეადგინონ ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რადგან ამ დროს გაიხსნება საერთო შემოსავლები და ფულადი სახსრების გადახდები, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების შესაფასებლად, რის საშუალებასაც არაპირდაპირი მეთოდი არ იძლევა.

პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ინფორმაცია ფულადი სახსრების საერთო შემოსავლებისა და გადახდების ძირითად სახეებზე შეიძლება მიღებულ იქნეს საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან და მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიშგების მუხლების კორექტირებიდან.

არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშების შესადგენად გამოიყენება მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიშგება და ბუღალტრული ბალანსი.

2. საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობის წარდგენა.

საწარმომ ცალკე უნდა წარადგინოს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული მთლიანი ფულადი შემოსავლები და გასავლები ძირითადი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით.

3. ფულადი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში.

უცხოური ვალუტით შესრულებულ ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მოძრაობა წარდგენილ უნდა იქნეს საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტით. გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ უნდა იქნეს საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსი ფულადი სახსრების მოძრაობის დღისათვის.

უცხოური შეიღობილი საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა გადაყვანილ უნდა იქნეს საანგარიშგებო ვალუტაში და გადასაანგარიშებლად გამოიყენებოდეს საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსი ფულადი სახსრების მოძრაობის დღისათვის.

4. განსაკუთრებული მუხლები.

ფულადი სახსრების მოძრაობა, რაც დაკავშირებულია არაორდინალურ მუხლებთან, შესაბამისად უნდა დაჯგუფდეს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით და აისახოს ცალ-ცალკე.

ფულადი სახსრების მოძრაობა, დაკავშირებული განსაკუთრებულ მუხლებთან, ფულადი სახსრების ანგარიშგებაში აისახება ცალ-ცალკე საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით, რათა მომხმარებელმა გაიგოს მათი ხასიათი და შესაბამისად შეაფასოს მათი ზემოქმედება საწარმოს ახლანდელი და სამომავლო ფულადი სახსრების მოძრაობაზე.

5. პროცენტები და დივიდენდები.

პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით.

6. მოგების გადასახადი.

ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომელიც დაკავშირებულია შემოსავლებიდან გადასახადთან, აისახება ცალკე, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი ჩათვლილია საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად.

7. ინვესტიციები შვილობილ სანარმოში, მეკავშირე სანარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში.

როდესაც მეკავშირე ან შვილობილ სანარმოებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება კაპიტალ-მეთოდი ან დანახარჯ-მეთოდი, ინვესტორი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში არ ასახავს ფულადი სახსრების მოძრაობას მას და ინვესტირებულ სანარმოს შორის, მაგალითად, დივიდენდებსა და ავანსებს.

8. შვილობილი სანარმოებისა და სხვა სამეურნეო ერთეულების შექმნა და გაყიდვა.

მთლიანი ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომელიც დაკავშირებულია შვილობილი სანარმოებისა და სხვა საქმიანი ობიექტების შექმნასა და გაყიდვასთან, ცალკე უნდა იქნეს წარმოდგენილი სახელწოდებით საინვესტიციო საქმიანობა.

საანგარიშგებო პერიოდში სანარმოს მიერ შექმნილი ან გაყიდული შვილობილი სანარმოებისა და სხვა საქმიანი ობიექტების ჩამონათვალის გარდა, სანარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აჩვენოს:

- მთლიანი ანაზღაურება შექმნილი ან გაყიდული სამეურნეო ერთეულის;
- ფულადი სახსრებით და მათი ექვივალენტებით შექმნილი ან გაყიდული ანაზღაურებული სამეურნეო ერთეულის წილი;
- შექმნილი ან გაყიდული სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ოდენობა;
- შექმნილი ან გაყიდული შვილობილი სანარმოების ან სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტებისაგან განსხვავებული აქტივები და ვალდებულებები დაჯამებული ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

9. არაფულადი სამეურნეო ოპერაციები.

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რისთვისაც არ არის საჭირო ფულადი სახსრები ან მათი ექვივალენტები, რაც აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. ეს ოპერაციები უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში ისეთი ფორმით, რომ უზრუნველყოს მომხმარებელი საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შესახებ მართებული ინფორმაციით.

10. ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების კომპონენტები.

სანარმომ უნდა აჩვენოს ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების შემადგენლობა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თანხების შედარება ბალანსის შესაბამის მუხლებთან.

11. სხვა ახსნა-განმარტებები.

სანარმომ, ხელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად, უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ნაშთები, რომლებიც ეკუთვნის სანარმოს, მაგრამ რომელთა გამოყენება არ შეუძლია. მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ნაშთები ეკუთვნის შვილობილ სანარმოს და მათი საერთო მიზნებისათვის გამოყენება ძირითად სანარმოს კანონმდებლობით ან სხვა შეზღუდვებით ეკრძალება.

სანარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად მომხმარებელს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი ინფორმაცია. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა, ხელმძღვანელობის შენიშვნებთან ერთად, მისასაღებელია და შეიძლება მოიცავდეს:

- გამოუყენებელ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მომავალ სანარმოო საქმიანობაში და კაპიტალთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა დასაფარავად, (აქ უნდა მიეთითოს ამასთან დაკავშირებული ნებისმიერი შეზღუდვა);
- საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული აგრეგირებული ფულადი სახსრების მოძრაობას, რომელიც დაკავშირებულია ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის

ილუზიასთან პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენების დროს;

- აგრეგირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომელიც გვიჩვენებს სანარმოო მწარმოებლურობის ზრდას სანარმოო მწარმოებლურობის შესანარჩუნებლად აუცილებელი ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან განცალკევებით;
- ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომელიც წარმოიშევა საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობით ცალკეული საანგარიშგებო გეოგრაფიული და სამრეწველო სეგმენტის მიხედვით.

12.5. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები

ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები უნდა შეიცავდეს სააღრიცხვო ფინანსური პოლიტიკის შესახებ:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებულ შეფასების სისტემას;

ბ) სპეციფიკურ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის.

ფინანსური ანგარიშგება მზადდება შეფასების მეთოდების (პირვანდელი ღირებულება, მიმდინარე ღირებულება, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, რეალური ღირებულება და მიმდინარე ფასი) საფუძველზე, რომელთა ცოდნას ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოიყენება შეფასების ერთზე მეტი მეთოდი. (მაგალითად, როდესაც გადაფასებულია ზოგიერთი გრძელვადიანი აქტივი), მაშინ საკმარისია იმ კატეგორიების ჩვენება, რომელთა შეფასებისათვის გამოყენებული იყო გადაფასების მეთოდი.

როდესაც წყდება სააღრიცხვო პოლიტიკის რომელიმე საკითხი, სანარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, თუ რამდენად სრულყოფილი ინფორმაციით უზრუნველყოფს ამგვარი განმარტება მომხმარებლებს სანარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციების

შედგების და სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ.

ბასს I-ით სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ მონაცემებს:

- აღიარებულ ამონაგებს;
- სანარმოთა კონსოლიდაციის პრინციპებს, შვილობილი და მეკავშირე სანარმოების ჩათვლით;
- ერთობლივ საქმიანობას;
- სანარმოთა გაერთიანებას;
- მატერიალური და არამატერიალური აქტივების აღიარებისა და ცვეთის, ამორტიზაციის დარიცხვას;
- სესხებთან დაკავშირებულ და სხვა დანახარჯების კაპიტალიზაციას;
- სამშენებლო კონტრაქტებს;
- ინვესტირებულ ქონებას;
- ფინანსურ ინსტრუმენტებს და ინვესტიციებს;
- იჯარას;
- სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს;
- სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს;
- გადასახადებს, გადავადებული გადასახადების ჩათვლით;
- რეზერვებს;
- საპენსიო უზრუნველყოფის დანახარჯებს;
- უცხოური ვალუტით შესრულებულ ოპერაციებსა და ქეჯირებას;
- გეოგრაფიულ და სამრეწველო სეგმენტების განსაზღვრასა და სეგმენტებს შორის ხარჯების განაწილების პრინციპებს;
- ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების განსაზღვრას;
- ინფლაციის ბულალტრულ აღრიცხვას;
- სახელმწიფო გრანტებს და სხვა.

ბულალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტებით ხაზგასმით მოითხოვება სააღრიცხვო პოლიტიკათა ახსნა-განმარტება, ზემოთ ჩამოთვლილ სააღრიცხვო ობიექტებისათვის.

ბასს-I-ით საჭირო სხვა ახსნა-განმარტებებიც. კერძოდ, სანარმომ უნდა აღწეროს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) სანარმოს ადგილმდებარეობა და სამართლებრივი ფორმა, ქვეყანა, სადაც რეგისტრირებულია სანარმო და რეგისტრირებული ოფისის მისამართი (ან საქმიანობის ძირითადი ადგილი, თუ იგი განსხვავდება რეგისტრირებული ოფისის მისამართისაგან);

ბ) სანარმოს ოპერაციების შინაარსისა და ძირითადი საქმიანობის აღწერა;

გ) ძირითადი სანარმოს და სანარმოთა ჯგუფის ძირითადი სანარმოს დასახელება;

დ) სანარმოს მუშაკთა რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს ან მათი საშუალო რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

ЯКОБ МЕСХИЯ, ДЕЗИ МАГЛАКЕЛИДZE, НАТЕЛА ВАШАКИДZE,
Бухгалтерский учет по Международному стандарту, Тбилиси, Издател-
ьский дом „Бизнес-курьер“, 2000 (на Грузинском языке)

Редактор Д.э.н., профессор Я. Месхия

Рецензенты: 1. Д.э.н. профессор Г. Хелаия ;
2. К.э.н. доцент Н. Дзимцеишвили

გამომცემელი: საგამომცემლო სახლი „ბიზნეს-კურიერი“.

დირექტორი: ზაურ ნაჭყავია
ლიტერატურული რედაქტორი: ზურაბ ლაპრაღაშვილი

ტექნიკური რედაქტორი: ეკა აბუნიანიძე
კორექტორები: ანი ჯალალოშია
ძეთინო ნახნაია
ნონა ჯღარკავა
კომპიუტერული უზრუნველყოფა: ნარგიჯი გაფრინდაშვილი
ლია დარბაიძე

ტირაჟი 500 ცალი

დაიბეჭდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს
საგამომცემლო პოლიგრაფიულ გაერთიანებაში.

ფასი სახელშეკრულებო