

საქართველოს ბუღალგერთა კლუბი

რეჟაზ პაპაშვილი

ბუღალგრული აღრიცხვის-
და ანგარიშგების
სამეწარმეო-სამართლებრივი
საფუძვლები

ექსპერტ-კონსულტანტი იურბენ შაი

„წიგნი გამოიცა ევრაზიის ფონდის მხარდაჭერით, ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს მიერ გამოყოფილი სახსრების ხარჯზე, საქართველოში ბუღალგრული აღრიცხვის რეფორმისადმი მხარდაჭერის პროექტის განსახორციელებლად.

გამომცემლობა „თერგა“

თბილისი
1997

65. 052
657 : 34
ქ 342

წიგნში მოცემულია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით
ლაღგენილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესების გა-
მოყენების მეთოდური მითითებები. განხილულია კონკრეტული მაგა-
ლითები. რაც ხელს შეუწყობს აღრიცხვა-ანგარიშგების კანონისმთავარი
პრინციპების პრაქტიკაში დანერგვას.

წიგნი განკუთვნილია ბუღალტრების, მეწარმეების, მენეჯერების,
სტუდენტებისა და ბიზნესით დაინტერესებული საქმიანი ადამიანების
სათვის.

რეკომენდებულია გამოსაცემად საქართველოს ეკონომიკისა
და ფინანსთა სამინისტროების მიერ.

რედაქტორი ლავრენტი ჭუმბურიძე

რეცენზენტები: ვალერი აბრალავა,
ლავრენტი ჩიბურდანიძე

© რევაზ ძაძამია

© გამომცემლობა „თერგი“

საქართველოში წლების მანძილზე საადრიცხო საქმიანობა ცენტრალიზებულად იმართებოდა. მისი სრულყოფის საქმეში ცალკეული რესპუბლიკის ხელდართი წილი უმნიშვნელო იყო. სწორედ ამან განაპირობა ქვეყნის დამოუკიდებლობის პირობებში აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმართვის პრაქტიკული გამოუცდელობა. დღემდე საადრიცხო საქმიანობა ძირითადად ინერციით, რუსეთის გამოცდილების შესაბამისად მიმდინარეობდა, რამაც ქვეყნის ეკონომიკაში მიმდინარე პროცესებთან აღრიცხვა-ანგარიშგების შესაბამობა გამოიწვია.

აუცილებელი გახდა აღრიცხვის სისტემის გარდაქმნა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. საქართველო დადგა არჩევანის წინაშე – კელავ ჩართულიყო რუსეთის ფედერაციაში მოქმედ საადრიცხო სისტემაში ან აერჩია მსოფლიოში უკვე აპრობირებული საერთაშორისო სტანდარტები. არჩევანი გაკეთდა 1994 წლის 2⁴ ოქტომბრის საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ „სეწარმეთა შესახებ“ კანონში აღრიცხვა-ანგარიშგების ზოგადი პრინციპების განსაზღვრით. კანონის მიღებით საქართველომ ფაქტიურად დასაბამი მისცა აღრიცხვა-ანგარიშგების ევროკონტინენტური მოდელის დანერგვას.

ობიექტური აუცილებლობიდან გამომდინარე, საეციალისტების მონაწილეობით გადამუშავდა და საქართველოს პარლამენტის 1996 წლის 13 დეკემბრის №536-ს დადგენილებით მნიშვნელოვანი ცვლილებები შევიდა „სეწარმეთა შესახებ“ კანონის მე-13 მუხლში. ამ დადგენილებისა და ფინანსთა სამინისტროს 1997 წლის 1 აპრილის №84 ბრძანების საფუძველზე, კანონის შესაბამისად აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოება სავალდებულო გახდა 1997 წლის მეორე კვარტლიდან.

ბუნებრივია, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასა და ანგარიშგების შედგენაში კანონისმიერი პრინციპების დანერგვა გარკვეულ სიძნელებებთანაა დაკავშირებული, რადგან ამ ეტაპზე არ არსებობს აუცილებელი ნორმატიული წყარო და სახელმძღვანელო ლიტერატურა. აღრიცხვის დარგის საეციალისტები ნაკლებად იცნობენ იმ პრინციპებს, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასა და ანგა-

რიშგების შედგენას.

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამეწარმეო-სამართლებრივი საფუძვლები“ პირველი სახელმძღვანელო ლიტერატურაა, რომელიც აგებულია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის და აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად.

წიგნი პრაქტიკულ დახმარებას გაუწევს საწარმოთა ბუღალტრებს იმ სირთულეების დაძლევაში, რომლებიც თან ახლავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და წლიური ანგარიშგების შედგენის ახალ სისტემაზე გადასვლას. იგი არანაკლებ სასარგებლო იქნება საწარმოთა ხელმძღვანელებისა და ბუღალტერიით დაინტერესებული სხვა საქმიანი ადამიანებისათვის.

ლაერენგი ჭუმბურიძე

ბუღალტრული აღრიცხვის გოგალი ლახასიათიება

სამეურნეო აღრიცხვა

სამეურნეო პროცესების მართვა წარმოდგენილია შესაბამისი სრულფასოვანი ინფორმაციის გარეშე. ინფორმაციის მნიშვნელოვან წყაროს აღრიცხვა წარმოადგენს. აღრიცხვის საფუძველზე მოპოვებული ინფორმაციით წარმოების ხელმძღვანელი სხვადასხვა გადაწყვეტილებებს ღებულობს. შიდა სამეურნეო გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს შემდეგი ხასიათის:

1. საფინანსო გადაწყვეტილება – საწარმოს ფუნქციონირებისათვის აუცილებელი თანხის ოდენობის განსაზღვრა და ფინანსების წყაროების მობილიზაციისათვის გადაწყვეტილების მიღება;

2. გადაწყვეტილება რესურსების გამოსაყენებლად – იმის განსაზღვრა თუ როგორ იქნას გამოყენებული საწარმოს კაპიტალი;

3. საწარმოო გადაწყვეტილება – იმის განსაზღვრა თუ რომელი პროდუქცია, როდის და რა საშუალებით იქნას წარმოებული;

4. სამარკეტინგო გადაწყვეტილება – გასაყიდი ფასების და სარეკლამო ხარჯების დადგენა, გასაღების ბაზრებისა და მათში შესაღწევი გზების განსაზღვრა.

აღნიშნული გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაცია ასრულებს დაგეგმვისა და კონტროლის ფუნქციას. სხვადასხვა სახის გეგმის შედგენისა და მათ შესრულებაზე კონტროლის განხორციელება სააღრიცხვო საქმიანობის მხოლოდ ერთი მხარეა, რომელიც შიდა სააღრიცხვო საქმიანობად შეიძლება ჩაითვალოს. გარდა ამისა, აღრიცხვამ უნდა შეასრულოს ანგარიშგებითი ფუნქცია, რომელიც გარეშე პირთათვის საწარმოს შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას გულისხმობს. ამ ინფორმაციის საფუძველზე მისი გარე მომხმარებლები ამქდანებენ

საწარმოსადმი თავიანთ დამოკიდებულებას. აღრიცხვის მოცემულ ფუნქციას პირობითად გარე სააღრიცხვო საქმიანობა შეიძლება ეწოდოს. პირობითად იმ გაგებით, რომ საანგარიშგებო ინფორმაციას იყენებს როგორც საწარმოს ხელმძღვანელობა (შიდა გადაწყვეტილების მისაღებად) ისე გარეშე მომხმარებლები.

ამდენად, ზოგადი თვალსაზრისით საბუღალტრო აღრიცხვა იყოფა სამიზნად (მენეჯერული) და საგარეო ფინანსურ-ბუღალტრულ აღრიცხვად. სამეურნეო აღრიცხვის ამდაგვარი დაყოფა ახალია ჩვენი სააღრიცხვო სისტემისათვის. ხოლო იმ ქვეყნებში, სადაც საუკუნეების მანძილზე დამკვიდრდა აღრიცხვის ასეთი კლასიფიკაცია, სამიზნად აღრიცხვა სამ სფეროდ იყოფა. ესენია: 1) საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა, 2) სტატისტიკა და 3) საპროექტო ხარჯთანუსხა.

საწარმოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ერთმანეთს უპირისპირდება წარმოებაში დაბანდებული ხარჯები და უკვე წარმოებული და გაყიდული ნაწარმიდან მიღებული ამონაგები. მათი შეპირისპირებით განისაზღვრება საწარმოს რენტაბელობა. იგი საწარმოს ხელმძღვანელობას უჩვენებს ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ შედეგს. რენტაბელობა, როგორც წესი, გამოითვლება ყოველთვიურად, ღიფერენცირებულად პროდუქციის სახეების მიხედვით. შედეგად ხელმძღვანელობა ოპერატიულად ადევნებს თვალს სხვადასხვა პროდუქციის რენტაბელობის დონის ცვლილებას. ამით შესაძლებლობა ეძლევა შეწყვიტოს გარალიანნი პროდუქციის წარმოება და განახორციელოს საწარმოს სიმძლავრეთა მაქსიმალური გამოყენება დაგეგმილი მოგების მისაღებად.

სტატისტიკა თავს უყრის მთელ რიგ ცალკეულ მოვლენებს, აჯგუფებს და აანალიზებს მათ და აღგენს ცხრილებსა და გრაფიკებს საწარმოს განვითარების ნათელი სურათის შესაქმნელად.

საპროექტო ხარჯთანუსხის ამოცანაა წინასწარი ვარაუდის სახით გამოთვალოს საწარმოს სამომავლო განვითარება, რათა მასზე დაყრდნობით შესაძლებელი გახდეს საწარმოსათვის

გონიერული გადაწყვეტილების მიღება. საპროექტო ხარჯთა-
ნუსხა მოიცავს: საინვესტიციო გეგმას; საქონლის წარმოების
გეგმას; გასაღების გეგმას; საფინანსო გეგმას და სხვ.

საგარეო აღრიცხვის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია ფინანს-
სური ბუღალტრული აღრიცხვა. მისი უმთავრესი აღრესატია არა
საწარმოს ხელმძღვანელობა, არამედ. უმარველეს ყოვლისა, კა-
პიტალის წილობრივი მონაწილესი. კრედიტორები, პოტენციუ-
რი ინვესტორები, სახელმწიფო ხაზინა და სხვ.

ქ ფინანსური ბუღალტრული აღრიცხვა მოიცავს მოლიანად სა-
წარმოს, მაშინ, როდესაც საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა
ეხება მისი საქმიანობის მხოლოდ ცალკეულ უბანს. ფინანსური
ბუღალტრული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია სამეურნეო
წლის განმავლობაში მომხდარი მოვლენების მიმდინარე აღ-
რიცხვა და წლის ბოლოს წლიური ანგარიშგების შედგენა.

სამეურნეო მოვლენები (ოპერაციები) ბუღალტრული აღრიც-
ხვის ფუნდამენტური ცნებაა. მასში თავს იყრის საწარმოს მიერ
განხორციელებული ყველა სამეურნეო ოპერაცია, რომელზეც
ცელის საწარმოს ქონების ან ვალების მოცულობას და სტრუქ-
ტურას.

საეციალისტებს განსხვავებული აზრი გააჩნიათ სამეურნეო
აღრიცხვის საწარმოო და ფინანსურ ბუღალტრულ აღრიცხვად
დაყოფის თვალსაზრისით. ამიგომ ასეთი დაყოფა ჩვენი ბუღალ-
ტრული აღრიცხვის პრაქტიკისათვის ჯერ კიდევ უცხოა, მაგრამ
სრულიად კანონიერი და მისაღებია. გაუგებრობის თავიდან აწა-
ცილებლად აღვნიშნავთ, რომ შემდგომში ბუღალტრული აღ-
რიცხვის ცნების ქვეშ ყველგან ნაგულისხმები იქნება ფინანსუ-
რი ბუღალტრული აღრიცხვა. თუმცა პრინციპები, რომლებზეც
ქვემოთ იქნება განხილული, ანგარიშთა გეგმის გარკვეული მო-
დიფიკაციის გათვალისწინებით თანაბრად მისაღებია აღრიცხ-
ვის დღემდე არსებული სისტემისათვის.

შემთხვევითი არ არის, რომ დასაფლეთის პრაქტიკულად ყველა ეკონომიკურ ლიგერატურაში ბუღალტრულ აღრიცხვას ბიზნესის ენას უწოდებენ. ბუღალტრულ გერმინებსა და კატეგორიებს ფართოდ იყენებენ მეწარმეები, მენეჯერები, ინვესტორები, ბანკირები, იურისტები, ბუღალტრები, აუდიტორები და ყველა ეინც, ასე თუ ისე, ჩართულია ბიზნესის სფეროში. ბუღალტრული აღრიცხვა განსაკუთრებული ენაა. მასში ბევრი საყოფაცხოვრებო სიტყვა და გერმინი სრულიად განსხვავებულ მნიშვნელობას იძენს. როგორც სხვა უცხო ენის, ისე ბუღალტრული აღრიცხვის დასაუფლებლად აუცილებელია გარკვეული პრაქტიკა, რომელიც სპეციალისტს საშუალებას მისცემს საქმის ცოდნით გამოიკვლიოს სამეურნეო ოპერაციები, ღრმად ჩასწვდეს მათი ჩატარების მექანიზმსა და გადაწყვეტილებათა მიღების მეთოდებს.

ჩვეულებრივ სიტყვა ბუღალტრული აღრიცხვა საკუთრივ საბუღალტრო ჩანაწერების წარმოებას გულისხმობს. სინამდვილეში კი, იგი უბრალო რეგისტრაციის ჩარჩოებს სცილდება და წარმოადგენს ფინანსური ინფორმაციის აუცილებელ ინსტრუმენტს. ბუღალტრული აღრიცხვა აუცილებელია ყველა იმ საწარმოსათვის, რომელიც ორიენტირებულია მოგების მიღებაზე და იმ დაწესებულებისათვის, რომელთა ფუნქციონირების მიზანს მოგება არ წარმოადგენს (მაგალითად, სახელმწიფო ბიუჯეტური ორგანიზაციები, ჰოსპიტალი, საქველმოქმედო ფონდი და ა.შ.).

თანამედროვე ბუღალტერი დასაქმებული არ არის მხოლოდ ანგარიშების წარმოებით. იგი ახორციელებს მრავალმხრივ საქმიანობას, რომელიც აუცილებელია დაგეგმვისა და გადაწყვეტილების მიღებისათვის, კონტროლისა და მენეჯერთა ყურადღების მისაპყრობად, საქმიანობის შეფასების, გამუქების და აუდიტორული შემოწმებისათვის. ამიტომ ბუღალტრული აღრიცხვა ვალდებულია დააკმაყოფილოს სააღრიცხვო ინფორმაციის ყველა მომხმარებლის მოთხოვნა მიუხედავად იმისა, წარმო-

აღგენენ ინფორმაციის შიდა თუ გარე მომხმარებლებს. ამდენად ბუღალტრული აღრიცხვა თვითმიზანს არ წარმოადგენს.

ბუღალტრული აღრიცხვა სამეურნეო საქმიანობის და გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა შორის კავშირის დამყარების საშუალებაა. იგი მონაცემების რეგისტრაციის გზით ზომავს სამეურნეო საქმიანობას. ამუშავებს მონაცემებს და ინახავს მათ გარკვეულ მომენტამდე. შემდეგ ახდენს მის გადამუშავებას ისე, რომ იგი გახდეს სასარგებლო ინფორმაცია; ანგარიშგების გზით ინფორმაციას გადასცემს იმათ, ვინც მას გამოიყენებს გადაწყვეტილების მისაღებად. შეიძლება ითქვას, რომ მონაცემები სამეურნეო საქმიანობის შესახებ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის გადასამუშავებელ ნედლეულს, ხოლო სასარგებლო ინფორმაცია, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვა იძლევა – გასაღებს გადაწყვეტილების მიმღებ პირთათვის.

ბუღალტრულ აღრიცხვას ხშირად ურევენ ანგარიშწარმოებაში, რადგანაც ვერ ამჩნევენ მათ შორის სხვაობას. ანგარიშწარმოება ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების პროცესია. იგი სამეურნეო ოპერაციის რეგისტრაციის და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შენახვის საშუალებაა. ანგარიშწარმოება ეს არის რუტინული შრომა ეკონომიკური საქმიანობის აღსარიცხავად და წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის შემადგენელ მექანიკურ პროცესს. ბუღალტრული აღრიცხვა უფრო ფართო ცნებაა ვიდრე ანგარიშწარმოება. იგი მოიცავს ფინანსური ინფორმაციის დამუშავებასა და ანალიზს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, აღრიცხვის სისტემის დიზაინს, საწარმოო და საფინანსო საქმიანობის ანალიზს, სააუდიტორო შემოწმებას, პროგნოზების გაკეთებასა და ბიუჯეტის შედგენას, გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტას. ბუღალტრული აღრიცხვა სამმართველო ინფორმაციული სისტემის ფინანსური ცენტრია.

ბუღალტრული აღრიცხვა, როგორც სისტემა, ახორციელებს შემდეგ ფუნქციებს:

1. სამეურნეო მოვლენის ანალიზი, რომელიც გულისხმობს მოვლენაზე დაკვირვებას, ეკონომიკური მოვლენის გაზომვას

და მართვას.

2. ინფორმაციის დაძუშაება, რომელიც მოიცავს აღრიცხვას, კლასიფიკაციასა და შეჯამებას.

3. ანგარიშგება – წლიური ანგარიშგების და სპეციალური მიმოხილვის მომზადება და გადაცემა მომხმარებლებისათვის.

საწარმოს მიერ განხორციელებულ ყველა სამეურნეო მოვლენას ბუღალტრული აღრიცხვა მოიცავს და დოკუმენტურად აფიქსირებს ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით ხარვეზების გარეშე და საგნობრივად (მაგალითად ნედლეულის შესყიდვა, ნედლეულის გახარჯვა, ვალდებულებანი მიმწოდებელთა წინაშე, მოთხოვნები კლიენტების მიმართ და ა.შ.). სამეურნეო მოვლენების ამგვარი მოწესრიგებული აღრიცხვის გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა წლიური ანგარიშგების შედგენა.

წლიური ანგარიშგება იძლევა ინფორმაციას საწარმოს ქონებისა და წარმოების რენტაბელობის შესახებ განსამდვრული დროისათვის. ამით იგი თავს უყრის ერთ სამეურნეო წელში მიმდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის შედეგებს შემჭიდროებული ფორმით. წლიური ანგარიშგება მოიცავს ბალანსს, მოგებისა და ზარალის ანგარიშს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.4).

ამდენად ბუღალტრული აღრიცხვა არის სისტემა, რომელიც აწარმოებს მეურნე სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის გაზომვას, დაძუშაებასა და გადაცემას.

ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები

ბუღალტრული ინფორმაცია წარმოადგენს განსაკუთრებული გადაწყვეტილების მიღების საფუძველს როგორც საწარმოს შიგნით, ისე მის გარეთ. იგი უზრუნველყოფს ისეთი ფუნქციების განხორციელებას, როგორიცაა: დაგეგმვა, კონტროლი და შეფასება.

დაგეგმვა – მოქმედების წესის ფორმულირების პროცესია. იგი გულისხმობს მიზნის დასახვას. მისი მიღწევის გზების პოე-

ნას და საუკეთესო ალტერნატივის არჩევას. ამ ეტაპზე ბუღალტერმა უნდა წარმოადგინოს ნათელი სურათი არსებული ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. საწარმოს მფლობელს და ხელმძღვანელს ყველაზე უფრო აინტერესებთ თუ რაჟღერ მოგებას მიიღებენ. ამიგომ დაგეგმვისათვის აუცილებელია ინფორმაცია შესაძლო მოგებასა და ფულად საშუალებებზე მოთხოვნის შესახებ.

კონტროლი – გეგმის ფაქტიურად შესრულებაზე მეთვალყურეობის პროცესია. ამ ეტაპზე ბუღალტერმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია, რომელიც შეიცავს ფაქტიური ხარჯებისა და შემოსაულების შედარებას გეგმასთან.

შეფასება არის მთელი სისტემის შესწავლის პროცესი მისი გაუმჯობესების მიზნით გადაწყვეტილების მისაღებად. ამ ეტაპზე აუცილებელია დადგინდეს მიღწეულია თუ არა დასახული მიზანი. გაირკვეს რამ შეუშალა ხელი დასახული მიზნის მიღწევას. რა იყო მიზეზი: დაგეგმვის ან კონტროლის ნაკლოვანებები, თუ თვითონ მიზანი იყო არასწორად არჩეული.

ბუღალტრული ინფორმაცია ფართოდ გამოიყენება არა მარტო საწარმოს შიგნით, არამედ მის გარეთაც. ინფორმაციის გარე მომხმარებლებს გააჩნიათ თავიანთი ინტერესები და კითხვები:

1. არსებული და პოტენციური ინვესტორი – აქვს თუ არა საწარმოს მოგების საკმარისი ღირებულება? სჭირდება თუ არა მოცემულ საწარმოს ინვესტიცია? საჭიროა თუ არა ინვესტიციის მოცულობის გადიდება, შემცირება ან დაგოვება არსებულ ღირებულებზე? შეუძლია თუ არა საწარმოს დადგას ძვირადღირებული დანადგარი, რომელიც გარემოს დაიცავს გაჭუჭყიანებისაგან და ამავე დროს დარჩეს მომგებიანი?

2. კრედიტორები – ჭირდება თუ არა სესხი საწარმოს? იქნება თუ არა საწარმო გადახდისუნარიანი ვალის გადახდის მომენტისათვის?

3. მომუშავეები – შეუძლია თუ არა საწარმოს ხელფასის გაზრდა? უმრუნველყოფს თუ ვერა საწარმო მუდმივი დასაქმების გარანტიას?

4. კლიენტი – ყიდის თუ არა საწარმო თავის საქონელს ხელსაყრელ ფასებში? შეუძლია თუ არა საწარმოს უმრუნველყოფის გარანტირებული მომსახურება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში?

5. სახელმწიფო და მისი სამსახურები – როგორ არეგულირონ საწარმოთა საქმიანობა და დაგეგმონ საგადასახადო პოლიტიკა?

6. საზოგადოება – საწარმოს საქმიანობა უარყოფითად ხომ არ იმოქმედებს საზოგადოების მდგომარეობაზე?

ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს სამ ღიდ ჯგუფად: 1. ადმინისტრაცია, 2. პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები, 3. არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები.

ადმინისტრაცია არის საწარმოში ადამიანთა ჯგუფი, რომელიც პასუხისმგებელია არიან საწარმოს მართვასა და მის წინაშე დასმული ამოცანის განხორციელებაში. საწარმოს წინაშე მრავალი ამოცანა დგას, მაგრამ კონკურენციის მკაცრ პირობებში წარმატების მიღწევა ადმინისტრაციის წინაშე აყენებს ამოცანას ყურადღება გაამახვილონ ორ მთავარზე: 1. მომგებიანობა (რენტაბელობა) და 2. ლიკვიდობა.

მომგებიანობა არის ისეთი მოგების მიღების უნარი, რომელიც უმრუნველყოფს ინვესტიციის მოზიდვას და საინვესტიციო კაპიტალის დამატებას. ლიკვიდობა ნიშნავს დადგენილი ვადისათვის ვალების გასასტუმრებელი საგადამხდელო საშუალებების არსებობას.

მენეჯერები ბუღალტრული ინფორმაციის ერთ-ერთი მთავარი მომხმარებლები არიან. მათ შეუძლიათ ბუღალტრებისაგან მოითხოვონ შემდეგი ინფორმაცია: 1) რამდენს შეადგენს საწარმოს ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება? 2) არის თუ არა მეწარმეთა მოგების ნორმა მათი მოლოდინის ადეკვატური? 3) აქვს თუ არა საწარმოს საკმარისი ფულადი სახსრები? 4) რომელი პროდუქტებია უფრო მომგებიანი? 5) როგორია თითოეული წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება და სხვ.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან საწარმოს ახლანდელი და მომავალი ინვესტორები და კრედიტორები. ისინი აანალიზებენ რა ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მოტანილ ინფორმაციას, ცდილობენ გააკეთონ დასკვნა იმის შესახებ, თუ როგორია საწარმოს ფინანსური პერსპექტივა, ღირს თუ არა მის საქმიანობაში სახსრების დაბანდება. კრედიტორებს კი აინტერესებთ შეძლებს თუ არა ვალის დროულად დაფარვას და აქვს თუ არა ფული პროცენტის გადასახდელად.

არაპირდაპირი (ირიბი) ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან პირები (როგორც იურიდიული ისე ფიზიკური), რომლებსაც აინტერესებთ გარკვეული ფინანსური ინფორმაცია. მათ რიცხვს მიეკუთვნება: საგადასახადო ორგანო, რომელიც დაინტერესებულია მოგების, ქონების, დამატებული ღირებულების, აქციზის, საგრანსპორტო საშუალებების, მიწის, საშემოსავლო და სხვა გადასახადების სწორად გადახდაში. სტატისტიკური აღრიცხვის ორგანო, აღრიცხვის მარეგულირებელი ორგანო, მომხმარებლები, მყიდველები და საზოგადოება მთლიანად, რომელთა დაინტერესება განპირობებულია იმით, რომ საწარმოთა მომგებიანობაზე ბევრადაა დამოკიდებული ინფლაცია, გარემოს მდგომარეობა, სოციალური პრობლემები და ცხოვრების საერთო დონე.

ბუღალტრის პროფესია

ბუღალტრულმა აღრიცხვამ წარმოშვა საინტერესო, შემოქმედებითი, პრესტიჟული და კარგად ანაზღაურებადი პროფესია. ბუღალტერი უძველესი პროფესიაა, მაგრამ მას მხოლოდ ბოლო დროს მიენიჭა ისეთი დიდი მნიშვნელობა, როგორც ექიმებსა და იურისტებს. ბუღალტრის პროფესიის მქონე პირები დასაქმებული არიან მრავალ სფეროში. გარდა იმისა, რომ ისინი მუშაობენ საწარმოს ბუღალტერიაში, ბუღალტრის პროფესია აუცილებელია საგადასახადო და საკონტროლო ორგანოს

მუშაკთათვის და აუდიტორებისათვის.

ხშირად ისეთი შთაბეჭდილება იქმნება თითქოს ბუღალტრები მხოლოდ იმით არიან დაკავებულნი, რომ ანგარიშობენ რაღაც ციფრებს და აჯამებენ მათ ამა თუ იმ წესით. ბუნებრივია სხვადასხვა სახის გაანგარიშებები ბუღალტრის სამუშაო დროის დიდ ნაწილს იკავებს, მაგრამ ამასთან ერთად დროის გარკვეული ნაწილი ამ ინფორმაციის სხვა პირებისათვის მიწოდებას ხმარდება. ინფორმაციის მიწოდებისას ბუღალტერი ვალდებულია მომხმარებელს წარუდგინოს იგი მისთვის გასაგები ფორმით. მაგალითად, თუ ინფორმაცია ეძლევა ბუღალტრული აღრიცხვის მცოდნე პირებს, მაშინ იგი მათ მიეცემა ჩვეულებრივი ბუღალტრული ფორმით, მაგრამ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები შეიძლება დასჭირდეს პირს, რომლისთვისაც ბუღალტრული აღრიცხვის ენა უცნობია. ამ შემთხვევაში ჩვეულებრივი ფორმით ინფორმაციის მიწოდებას აზრი არ ექნება, ვინაიდან სულერთია იგი მას ვერ გაიგებს. მაშინ ბუღალტერი უნდა შეეცადოს ციფრები წარმოადგინოს სრულიად სხვაგვარად გასაგებად, მარტივი ფორმით. თუ ბუღალტერი ამას ვერ ახერხებს, მაშინ იგულისხმება, რომ იგი თავს ვერ ართმევს დასმულ ამოცანას.

აღრიცხვის მსოფლიო პრაქტიკის გათვალისწინებით ჟესს იკიდებს ბუღალტრების დასაქმების ისეთი სფერო, როგორიცაა დამოუკიდებელი საბუღალტრო საქმიანობა. იგი გულისხმობს არა ბუღალტრად მუშაობას რომელიმე საწარმოში, არამედ ფასიანი მომსახურების გაწევას დამოუკიდებელი ბუღალტრის მიერ. მომსახურება შეიძლება იყოს სხვადასხვა სახის, კერძოდ: აუდიტის ჩატარება, კონსულტაცია საგადასახადო და სამმართველო საქმეში. მომსახურება შეიძლება გაწეული იყოს პირადად და დამოუკიდებელი ბუღალტრის მიერ ან საბუღალტრო ფირმის სახელით.

აუდიტორობა დამოუკიდებელი ბუღალტრის საქმიანობის განსაკუთრებული სფეროა, რომელიც ითვალისწინებს საწარმოს სააუდიტორო შემოწმებას, რასაც ხშირად ატესტაციის ფუნქციას უწოდებენ. იგი გულისხმობს ბუღალტრული ანგარიშგების

შემოწმებას და გამოკვლევას. აუდიტორის ამოცანაა გააკეთოს პროფესიონალური სააუდიტორო დასკვნა იმის შესახებ, თუ რამდენად სწორად ასახავს საწარმოს ბუღალტრული ანგარიშგება მის ფინანსურ მდგომარეობასა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებს. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს პირველადი დოკუმენტები, ფულადი საშუალებების ნაშთი, დაადგინოს საწარმოში ჩატარებული მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის უწყუარობა. შეამოწმოს დებიტორული დავალიანების რეალობა და შიდასამეურნეო კონტროლის რეალობა. ასევე დარწმუნდეს იმაში, რომ აღრიცხვა ხორციელდება დადგენილი ნორმების შესაბამისად და ბოლოს, აუდიტორმა საკუთარი შეხედულებით უნდა გააკეთოს დასკვნა საწარმოს ბუღალტრული ანგარიშგების შესახებ. აუდიტორის კეთილსინდისიერებაზეა დამოკიდებული ბანკირების, ინვესტორების და კრედიტორების ბედი, რამდენადაც ისინი ეყრდნობიან და ენდობიან აუდიტორის მიერ შემოწმებული საწარმოს ბუღალტრულ ანგარიშგებას აქციების ყიდვა-გაყიდვის, კრედიტებისა და სესხების გაცემის დროს.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვა თავისებური ნიშან-თვისებებითა და პრინციპებით ხასიათდება. აღრიცხვის არსებითი თვისებაა მისი შეზღუდულობა, საიდანაც გამომდინარე ბუღალტრული ანგარიშგება სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდულ სურათს ასახავს. შეზღუდულობა განპირობებულია იმით, რომ:

1. ზოგიერთი უმნიშვნელო მოვლენა შეუძლებელია გამოისახოს ფულადი ფორმით;
2. საანგარიშგებო პერიოდი ფიქსირებულ ინტერვალში მოიცავს განუსაზღვრელობას გარიგების დაუმთავრებლობის გამო;
3. ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემები დამოკიდებულია აღრიცხვის კონცეფციამზე;
4. ბუღალტრული აღრიცხვა არ არის სპეციალური მსჯელობა, იგი წინასწარ განსაზღვრულია საღი გონებით.

განუსამღვრელობა ბულალტრული აღრიცხვის ისეთი შემდგომი დულობაა, რომელიც ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ართულებს საწარმოს არსებითი ეკონომიკური მდგომარეობის გამოვლენას. განუსამღვრელობას განაპირობებს:

1. გარიგების დაუსრულებლობა, 2. მარაგის ღირებულების საბაზრო კონიუქტურა, 3. ძირითადი საშუალების სიცოცხლისუნარიანობის მიახლოებითი ვადა ამორტიზაციის დასაღგენად, 4. რეალიზებადი აქტივების ღირებულების კონიუქტურა, 5. გაუთვალისწინებელი ვალდებულებები.

აღრიცხვის კონცეფცია არის ბულალტრული აღრიცხვის წარმოების პრინციპი, რომელიც აყალიბებს პირველადი ბულალტრული ჩანაწერების ბულალტრულ ანგარიშგებებად გარდაქმნის წესს. ეს წესი მეგნაკლებად განსხვავებულია. სხვადასხვა ქვეყნის სააღრიცხო პრაქტიკაში, მაგრამ იგი ყველგან ემყარება აღრიცხვის ისეთ ზოგად პრინციპებს, როგორცაა ორმხრივობის, ფულადი შეფასების, საწარმოს ავტონომიურობის, უწყვეტობის, საწყისი ღირებულების, კონსერვატიზმის, მატერიალურობის, რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპი.

ორმხრივობის პრინციპი გულისხმობს, რომ საწარმოს ქონება წარმოგვიდგება გოლობის სახით, რომლის ერთ მხარესაა საშუალებები, ხოლო მეორე მხარეს – მისი გოლფასი საშუალებათა წარმოქმნის წყარო.

ფულადი შეფასების პრინციპიდან გამომდინარე ბულალტრული აღრიცხვა სარგებლობს მხოლოდ იმ მონაცემებით, რომლებსაც ფულადი გამოსახულება გააჩნიათ.

საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპის თანახმად საწარმოს ანგარიშები გამიჯნული უნდა იყოს მისი დამფუძნებლების ანგარიშებისაგან, ე.ი. საწარმოს ბულალტრულ ანგარიშგებაში მიიღება ინფორმაცია მხოლოდ საწარმოს ფინანსური ოპერაციების შესახებ.

უწყვეტობის – ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი ემყარება იმ მოსაზრებას, რომ საწარმო იფუნქციონირებს განუსამღვრელი პერიოდის განმავლობაში.

საწყისი ღირებულების პრინციპი გულისხმობს აღრიცხვას შე-

ძენის ან დაშვადების ხარჯებით.

კონსერვაციის პრინციპის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა არ უნდა იძლეოდეს ფინანსური მდგომარეობის გაუმართლებელ ოპტიმისტურ შეფასებას. ეს პრინციპი ჰოიციავს ორ პირობას: 1. ქონების ზრდის აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად განსაზღვრულ მოვლენას და 2. ქონების შემცირების აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად შესაძლებელ მოვლენას. უფრო გასაგებად: მაგალითად, საწარმო მყიდველს შეუთანხმდა იანუარის თვეში, რომ მიჰყიდის ავტომობილს, რომელიც მყიდველს გადაეცემა მარტის თვეში. ნაკლებად შესაძლებელია, რომ მყიდველმა უარი თქვას ავტომობილის შეძენაზე, მაგრამ ეს მოვლენა აღრიცხვაში არ აისახება მარტამდე, ე.ი. იმ მომენტამდე, სანამ ქონება ახალ მფლობელს არ გადაეცემა. მაგრამ თუ საწარმოს მოპარეს ავტომობილი დეკემბერში და სრულიად შესაძლებელია იგი იპოვონ დაუშვან, მარტის თვემდე, მანქანის დაკარგვის ფაქტი აღრიცხვაში უნდა დაფიქსირდეს დეკემბერშივე, რათა წლიურ ანგარიშგებაში საწარმოს მდგომარეობა ოპტიმისტურად არ იქნას წარმოდგენილი.

მატერიალურობის პრინციპის (ზოგჯერ არსებითობის პრინციპად წოდებული) არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხედველობაში არ მიიღება არაარსებითი ფაქტი. სხვანაირად რომ ვთქვათ, როდესაც ბუღალტერი საწარმოსათვის შეძენილ ფანქარს პირდაპირ აკუთვნებს ხარჯებს და არ აღრიცხავს მას როგორც ნივთს, მაშინ იგი სარგებლობს მატერიალურობის პრინციპით. ამ დროს არაარსებითია ის, რომ ფანქარი ერთბაშად არ ცვდება და არაარსებითი კი აღრიცხვაში იგნორირებული უნდა იქნას. წინააღმდეგ შემთხვევაში სხვანაირი მიდგომა მრავალი არაარსებითი ფაქტების შესახებ ბუღალტრული გაანგარიშების გასაკეთებლად სამუშაო დროის არაუფექტური ხარჯვა იქნება.

რეალიზაციის პრინციპი განსაზღვრავს მოგების რეალიზაციის დროს და ამასთანავე პერიოდიზაციის გზით შერწყმულია შესაბამის პრინციპთან. რეალიზაციის პრინციპი გულისხმობს,

რომ შემოსავალი აღრიცხული უნდა იყოს მოხმარებლისათვის პროდუქციის (მომსახურების) გადაცემის (გაგზავნის) მომენტში. მაგალითად, თუ საქონლის მიწოდებაზე საწარმომ მყიდველთან ხელშეკრულება გააფორმა იანვარში, საქონელი მყიდველს გადასცა თებერვალში და ღირებულების ანაზღაურება მოხდა მარტში, მაშინ შემოსავალი ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს თებერვალში. თუქცა ზოგჯერ პრინციპზე კანონით მოქმედების ფაქტებიც შეიზიშნება. მაგალითად, საგადასახადო თვალსაზრისით საქონელი რეალიზებულად ითვლება მისი გასვლიდან 90-ე დღეს ან 90 დღის განმავლობაში მისი ღირებულების მიღების დღეს.

შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს დანახარჯების აღრიცხვას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასაღვლები წარმოადგენენ დანახარჯებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ მოცემულ პერიოდში შემოსავლების მიღებას. სხვა სიტყვებით, საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლების თვითღირებულება წარმოადგენს ამავე პერიოდის დანახარჯებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები და მარეგულირებელი ორბანოები

საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები პრინციპების ფორმულირებაა, რომლებიც გამოიყენება ბუღალტრული ანგარიშგების საიმედო ბუღალტრულ ანგარიშგებად გარდასაქმნელად. სხვადასხვა ქვეყანაში ასეთი სტანდარტები განისაზღვრება:

- ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიონალთა ასოციაციით;
- ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სამართლებრივი დაწესებით (განსაკუთრებით ფრანგულენოვან და ყოფილი საბჭოთა კავშირის ქვეყნებში, სადაც სახელმწიფო ორგანოების მიერ დადგენილია გიპური ბუღალტრული ანგარიშები, პრინციპები და ანგარიშგებები);

– საგადასახადო კოანონმდებლობებით, რომლებიც შეიძლება მოითხოვდნენ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი პრინციპების დაცვას საგადასახადო მიზნებისათვის.

ანალოგიურად აუდიტორული შემოწმების საყოველთაო სტანდარტები გამოიყენება ბუღალტრული ანგარიშგებების პროფესიონალური შემოწმებისათვის იმ ვარაუდით, რომ დამოუკიდებელმა პროფესიონალმა ბუღალტერ-აუდიტორმა შესძლოს იკაფიო დასკვნის გაკეთება. როგორც წესი, აუდიტორის დასკვნაში აღინიშნება, რომ ანგარიშგება შედგენილია „ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაო სტანდარტების“ მიხედვით და შემოწმებულია აუდიტის საყოველთაო სტანდარტების შესაბამისად, რათა აისახოს კომერციული დაწესებულების „ჭეშმარიტი და სამართლიანი“ სურათი.

სახსრების დაბანდების მიზნით ინვესტორებს ხშირად აინტერესებთ სხვადასხვა ქვეყნის საწარმოთა ფინანსური მდგომარეობის და საქმიანობის შედეგების შედარება. იმის გამო, რომ სხვადასხვა ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვა, მათდამი წაყენებული მოთხოვნებიდან გამომდინარე, განსხვავებული მიმართულებით განვითარდა, გაჩნდა ზოგიერთი პრობლემა ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების შედარების დროს. ამიტომ, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ჰარმონიულობის მისაღწევად ბოლო წლებში დაიწყო საერთაშორისო თანამშრომლობა. 1966 წელს შეიქმნა ბუღალტრების საერთაშორისო კელევის ჯგუფი, რომელშიც გაერთიანებული იყო სპეციალისტები ამერიკის ნაფიცი ბუღალტერთა ინსტიტუტიდან, ასევე სპეციალისტები კანადის, ინგლისის, უელსის, შოტლანდიის და ირლანდიის ანალოგიური ინსტიტუტებიდან. ჯგუფმა შეადგინა ანგარიში, რომელშიც მოცემული იყო ამ ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვის შედარებითი აღწერა. სხვადასხვა ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის პრობლემების გადასაჭრელად ერთობლივი გადაწყვეტილების მიღების საუკეთესო ხერხი იყო ბუღალტრული სტანდარტების საერთაშორისო კომიტეტის და ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის შექმნა.

ბუღალტრული სტანდარტების საერთაშორისო კომიტეტი შე-

იქმნა 1973 წელს ავსტრალიის, კანადის, საფრანგეთის, გურ, ია-
პონიის, მექსიკის, პოლანდიის, დიდი ბრიტანეთის, ირლანდიისა
და აშშ პროფესიონალი ბუღალტრების ინსტიტუტების შეთანხ-
მების შედეგად. ამჟამად მსოფლიოს სამოცდაათი ქვეყნის პრო-
ფესიონალი ბუღალტრების ასზე მეტი ინსტიტუტი უჭერს მხარს
ბუღალტრული სტანდარტების საერთაშორისო კომიტეტს. ამ კო-
მიტეტის ძირითადი ამოცანაა ყოველი ქვეყნისათვის მისაღები
და მთელ მსოფლიოში აღიარებული ბუღალტრული პრინციპე-
ბის განვითარება და ადაპტაცია. გრანსნაციონალური კორპო-
რაციები უმეტეს შემთხვევაში იცავენ იმ პრინციპებს, რომლე-
ბიც დადგენილია ბუღალტრული სტანდარტების საერთაშორისო
კომიტეტის მიერ. კომიტეტი ეხმარება განვითარებად ქვეყ-
ნებს ამ სტანდარტების გამოყენებაში. სადღეისოდ კომიტეტი
ამუშავებს დიდ პროექტს მთელ მსოფლიოში ბუღალტრული ან-
გარიშგებების შესადარისობის მისაღწევად. ამ მიზნით მუშა-
ვდება სასაქონლო მარაგის, ძირითადი საშუალებების ცვეთის,
ფინანსური დაბანდლების და სხვა (სულ 20 თემა) აღრიცხვის
საყოველთაოდ მისაღები ბუღალტრული მეთოდები. ბუღალტ-
რული სტანდარტების საერთაშორისო კომიტეტის მიერ მოწო-
ნებულია 20-ზე მეტი საერთაშორისო სტანდარტი, რომლებიც
მსოფლიოს 6 ენაზეა თარგმნილი.

ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაცია შეიქმნა 1977
წელს. მის წევრებს ასევე წარმოადგენენ მსოფლიოს უმეტესი
პროფესიონალი ბუღალტრების ორგანიზაციები. იგი ბუღალტ-
რული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავებაში წამყვან ორგა-
ნიზაციად თვლის ბუღალტრული სტანდარტების საერთაშორისო
კომიტეტს და ყოველმხრივ ეხმარება მას მუშაობაში. ბუ-
ღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის მიზანს წარმოადგენს
აუდიტის, სამმართველო აღრიცხვის, პროფესიონალური ეთი-
კის და განათლების საერთაშორისო მოთხოვნების განვი-
თარებას. ყოველ ხუთ წელიწადში ღებება ბუღალტრების
საერთაშორისო კონგრესი იმ მიზნით, რომ მთელი მსოფლიოს
ბუღალტრებმა შეძლონ დასახული მიზნის მიღწევაში არსებუ-
ლი პროგრესის განხილვა.

აღრიცხვის სრულყოფის საკითხებზე მუშაობა მიმდინარეობს ასევე ევროპის ეკონომიკურ გაერთიანებაში. მის მიერ გამოშვებულია ღირეჭივა №4, რომლის მიხედვითაც გაერთიანებაში შემავალი ქვეყნების კომპანიებისათვის დადგენილია ანგარიშგების ერთიანი ფორმა. სხვა ღირეჭივები განსაზღვრავენ კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენის ერთიან წესს და აუდიტორების კვალიფიკაციის შეფასების მეთოდებს.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სრულყოფის ძალისხმევა შესამჩნევად მუხრუჭდება სხვადასხვა ქვეყნის ეკონომიკური, პოლიტიკური და სამართლებრივი სტატუსის განსხვავებულობით და ასევე ამ ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე დასმული განსხვავებული ამოცანით. მაგრამ ოპტიმიზმს იწვევს ის გარემოება, რომ სულ უფრო მეტი ქვეყნები აღიარებენ საერთაშორისო ბუღალტრულ სტანდარტებს.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული საგომები

ბუღალტრული აღრიცხვა განსაზღვრული იყო – როგორც ფინანსური ინფორმაციის გაზომვის, დამუშავებისა და გადაცემის სისტემა. გაზომვას ექვემდებარება მრავალრიცხოვანი ობიექტი, რომელთაგან ზოგიერთს კავშირი აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვასთან. ნებისმიერმა სისტემამ უნდა განსაზღვროს კონკრეტულად რის გაზომვას ახდენს იგი. შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვაც არ წარმოადგენს გამონაკლისს. ბუღალტრული აღრიცხვა დაკავშირებულია სამეურნეო მოვლენის მეურნე სუბიექტზე გავლენის გაზომვასთან. ამგვარად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში გაზომვის ობიექტს სამეურნეო მოვლენა (ოპერაცია) წარმოადგენს. სამეურნეო ოპერაცია არის სამეურნეო ცხოვრების ფაქტი, რომელიც გავლენას ახდენს მეურნე სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე. ოპერაცია შეიძლება იყოს ორმხრივი, რომელიც გულისხმობს ფასეულობათა გაცვლას დამოუ-

კიდეზელ პარტნიორებს შორის (ყიდვა-გაყიდვა, სესხება-გადახდა და ა.შ.) ან ცალმხრივი (ცვეთა, დანაკარგები, დანაკლისები და ა.შ.).

სამეურნეო ოპერაციები მათზე სრული წარმოდგენის შესაქმნელად, ამა თუ იმ საზომ ერთეულში გამოიხატება. საზომები, რომლებიც ოპერაციათა დასახასიათებლად გამოიყენება, სამჯგუფად იყოფა. ესენია: ნატურალური, შრომითი და ფულადი საზომები.

ნატურალური საზომი გამოიყენება სამეურნეო ოპერაციების წონის, მოცულობის, სიგრძის, ფართობის და სხვა ერთეულში ასახვისათვის. იგი აუცილებელია ერთგვაროვანი საგნების ასახვისა და დახასიათებისათვის, მაგრამ არ შეიძლება ნატურალური საზომით აისახოს მეურნე სუბიექტის ყველა ოპერაცია.

შრომითი საზომი გამოიყენება დახარჯული სამუშაო დროის აღსარიცხავად. ჩვეულებრივ იგი აისახება დროის ერთეულში – დღე, საათი, წუთი და ახასიათებს დახარჯული შრომის მოცულობას.

ყველა სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება ფულად საზომში. ფული წარმოადგენს ერთ-ერთ პრაქტიკულად მოსახერხებელ საზომ ერთეულს, რომელიც შედარებადი ფინანსური მონაცემების მიღების საშუალებას იძლევა. როგორც წესი, ფულად საზომად ბუღალტრული აღრიცხვა იყენებს მხოლოდ ეროვნულ ვალუტას.

სამეურნეო საქმიანობის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები

ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით საწარმო განიხილება, როგორც ავტონომიური ერთეული, რომელიც დამოუკიდებელია არა მარტო კლიენტებისაგან, არამედ მფლობელისა და თანამესაკუთრისაგანაც. მაგალითად საწარმოს უნდა ჰქონდეს თავისი საბანკო ანგარიში, ხოლო მის მფლობელს თავისი.

სამეწარმეო საქმიანობის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმები განისაზღვრება ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობით და სხვადასხვა ქვეყანაში ის სხვადასხვანაირად არის წარმოდგენილი.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონის შესაბამისად (24.10.1994 წ.) სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად. სამეწარმეო საქმიანობად არ ითვლება ფიზიკური პირების სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან საკონსულტაციო (მათ შორის საგადასახადო კონსულტაცია), სანოგარო, სააუდიტო საქმიანობა, ასევე სასოფლო-სამეურნეო და საცყეო-სამეურნეო საქმიანობა თუ ისინი რეგისტრირებული არაა საწარმოთა რომელიმე ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით.

კანონით დადგენილი საწარმოთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმებია: ინდივიდუალური საწარმო, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს) და კოოპერატივი.

ინდივიდუალური მეწარმე, როგორც ინდივიდუალური საწარმოს მფლობელი, არის ფიზიკური პირი, რომლის სამეწარმეო საქმიანობისათვის აუცილებელია სამეწარმეო წესით მოწყობილი ორგანიზაცია, მოწესრიგებული საღარო და საბუღალტრო საქმე. იგი სამართლებრივ ერთიერთობაში გამოდის თავისი სახელით და სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის პირადად აგებს პასუხს კრედიტორების წინაშე.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე ფიზიკური პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას და პარგნიორები საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები – უშუალოდ, პირდა-

პირ, მთელ ვალდებულებებსზე, ზეუბლუდავად მთელი თავისი ქონებით. პარტნიორები შეიძლება იყვნენ მხოლოდ ფიზიკური პირები, პარტნიორებს შორის სხვაგვარი შეთანხმება ბათილია მესამე პირთათვის.

საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა არაერთჯერად და დამოუკიდებელ მეწარმეობას, არის კომანდიტური საზოგადოება, თუ ერთი ან რამდენიმე პარტნიორის პასუხისმგებლობა საზოგადოების კრედიტორების წინაშე განსაზღვრული საგარანტიო თანხის გადახდით შემოიფარგლება (კომანდიტები), ხოლო სხვა პარტნიორების პასუხისმგებლობა შემზღუდული არ არის (პერსონალურად პასუხისმგებელი პარტნიორები – კომპლემენტარები). კომპლემენტარები შეიძლება იყვნენ მხოლოდ ფიზიკური პირები.

საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა საზოგადოების კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი თავისი ქონებით, ხოლო პარტნიორის პასუხისმგებლობა – საწესდებო კაპიტალში მისი წილის ოდენობით, არის შემზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა დადგენილია ორი ათასი ლარის ოდენობით. თითოეული პარტნიორის შენატანი საწესდებო კაპიტალში უნათოდ უნდა იყოფოდეს ათზე.

სააქციო საზოგადოება არის საზოგადოება, რომელსაც აქვს აქციებად დაყოფილი საწესდებო კაპიტალი. საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ნომინალური ღირებულება შეესაბამება თხუთმეტი ათას ლარს, ხოლო ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება არის ერთი ლარი ან მისი მრავალჯერადი.

კოოპერატივი არის წევრთა შრომით საქმიანობაზე დაფუძნებული ან წევრთა მეურნეობის განვითარებისა და შემოსავლის გადიდების მიზნით შექმნილი საზოგადოება, რომლის ამოცანაა წევრთა ინტერესების დაკმაყოფილება და იგი მიმართული არ არის უპირატესად მოგების მიღებაზე. კოოპერატივის კაპიტალი იქმნება წევრების შენატანებით. მისი მინიმალური

ოდენობა წინასწარ დადგენილი არ არის და განისაზღვრება წესდებით. კოოპერატივის წევრის პაის მინიმალური ოდენობა განისაზღვრება დამფუძნებლების მიერ. ყოველი პაი უნაშთოდ უნდა იყოფოდეს ორმოცდაათზე. კოოპერატივის ერთ წევრს შეიძლება ჰქონდეს რამდენიმე პაი. კოოპერატივი თავისი ვალდებულებების გამო კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ თავისი ქონებით.

გარდა აღნიშნული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმებისა კანონით დაშვებულია საწარმოს შექმნა სახელმწიფო ან მმართველობის ადგილობრივი ორგანოების მიერ, როგორც სახაზინო საწარმო. ასეთი საწარმო შეადგენს სამეწარმეო მიზნებისათვის განკუთვნილ სახელმწიფო ან მმართველობის ადგილობრივი ორგანოების განცალკევებულ ქონებას. სახაზინო საწარმო არის იურიდიული პირი და ურთიერთობებში გამოდის საკუთარი სახელწოდებით. ისინი კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ თავისი განცალკევებული ქონებით. მაგრამ თუ კრედიტორი ვერ დაიკმაყოფილებს თავის მოთხოვნებს საწარმოს ქონებიდან, მისი მოთხოვნები კმაყოფილდება შესაბამისი სახელმწიფო ან მმართველობის ადგილობრივი ორგანოს მიერ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საუშუქლები

ევროპის მრავალი ქვეყნის მსგავსად საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება რეგულირდება სამეურნეო, საგადასახადო და სამოქალაქო სამართლებრივი ნორმებით. მათგან უმთავრესი და აღრიცხვის პრინციპების განმსაზღვრელია კანონი „მეწარმეთა შესახებ“. კანონის მე-13 მუხლი წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძველს. მასში მიღებულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამეწარმეო-სამართლებრივი ნორმები, რომლებიც საგადასახადო თვალსაზრისით ყოველთვის არ შეიძლება იყოს

მისაღები. ამიტომ საგადასახადო-სამართლებრივი თვალსაზრისით შედგენილ წლიურ ანგარიშგებაში შეიძლება განსხვავებული ფინანსური შედეგი იყოს ასახული. აქედან გამომდინარე წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის დროს აუცილებელი იქნება როგორც სამეწარმეო, ისე საგადასახადო სამართლებრივი ნორმების განმსაზღვრელი პრინციპების გონივრული და შეხამებული გამოყენება. წინააღმდეგ შემთხვევაში გარდაუვალი იქნება ზოგიერთი ქვეყნის მსგავსად ორი წლიური ანგარიშგების შედგენა. ერთი მათგანი გამიზნული იქნება საწარმოს პარტნიორებისათვის წარსადგენად, ხოლო მეორე – საგადასახადო სამსახურისათვის.

ბუღალტრული აღრიცხვა სავალდებულოა ნებისმიერი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით არსებული საწარმოსათვის, მიუხედავად იმისა, იქნება იგი იურიდიული თუ ფიზიკური პირი. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები თანაბრად გამოიყენება ყველა საწარმოს მიმართ, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მცირე საწარმოთა მიმართ სხვა წესებია დადგენილი („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.1). ბუღალტრული საქმის მოწესრიგება ევალება ასევე ინივიდუალურ მეწარმეს, რომელიც კანონის ძალით ინივიდუალური საწარმოს მფლობელად ითვლება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 2.2).

აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები, რომლებსაც კანონი ამკვიდრებს, გამომდინარეობენ აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.1.1) და ამდენად იგი წინგადადგმული ნაბიჯია აღრიცხვის ჰარმონიზაციის საკითხში.

ბუღალტრული ბალანსი

ბუღალტრული ბალანსის ცნება

სპეციალისტებს განსხვავებული თვალსაზრისი გააჩნიათ ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი პრინციპული აქტების მიმართ. ამიტომ გასაკვირი არ არის, რომ სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრულ აღრიცხვაში გარკვეული განსხვავება შეინიშნება. შესაბამისად, არ არსებობს მეურნე სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის აღსაწერად დამახასიათებელი ერთიანი უნივერსალური ფორმა. მიუხედავად ამისა გამოიყენება ზოგიერთი საბაზო პრინციპი, რომელიც საყოველთაოდ აღიარებულია ყველა ქვეყანაში. ამიტომ გაკვირვება არ უნდა გამოიწვიოს იმ ფაქტმა, რომ პრაქტიკაში შეგხვდეთ ისეთი ბუღალტრული ბალანსი, რომელიც შეიძლება ზუსტად არ ჰგავდეს იმ ბალანსს, რომელიც მოცემულ სახელმძღვანელოში განიხილება. ბალანსები შეიძლება განსხვავდებოდეს ზოგიერთი დეტალით, მაგრამ ყველა ერთ საბაზისო პრინციპს ემყარება.

ფინანსური მდგომარეობა გულისხმობს გარკვეული მომენტისათვის საწარმოს (მეურნე სუბიექტის) კუთვნილებაში არსებულ ეკონომიკურ რესურსებს, რომლებიც მის მთლიან კაპიტალს შეადგენს. ე.ი.

ეკონომიკური რესურსები = მთელი კაპიტალი.

საწარმოს კაპიტალი ორი ნაწილისაგან შედგება. ესენია: საკუთარი კაპიტალი და მოზიდული ანუ ნასესხები კაპიტალი. ნასესხებ კაპიტალს ბუღალტრულ ენაზე კრედიტორულ დავალიანებასაც უწოდებენ. სესხის გამცემს კი კრედიტორს. ამგვარად:

ეკონომიკური რესურსები = საკუთარი კაპიტალი + მოზიდული კაპიტალი.

ბუღალტრული გერმინოლოგიით ეკონომიკური რესურსები აქტივებად იწოდება, მოზიდული კაპიტალი – პასივებად, ხოლო საკუთარი კაპიტალი – უბრალოდ კაპიტალად. თუმცა ზოგან მოზიდული კაპიტალის სინონიმად გერმინი „ვალდებულებები“

კამოიყენება. ჩვენთან კი პასივის ტერმინის ქვეშ იგულისხმება როგორც საკუთარი, ისე მოზიდული კაპიტალი. შესაბამისად, თუ ზემოთ მოტანილი გოლობა საერთაშორისო გაგებით აღიარებულია როგორც აქტივი = პასივი (ვალდებულებები) + კაპიტალი (საკუთარი კაპიტალი), ჩვენი გაგებით იგი ასე წარმოგიდგება:

აქტივი = პასივი

აღნიშნული გოლობა ცნობილია, როგორც საბალანსო გოლობა.

ბუღალტრული ბალანსი მაჩვენებელთა სისტემაა, რომელიც საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას ახასიათებს განზოგადებულ ღირებულებით საზომში დროის გარკვეული მომენტისათვის. ბალანსში მოცემულია აქტივები და მათი დაფინანსების წყაროები. შესაბამისად ბალანსი ორი ნაწილისაგან შედგება: მარცხენა, რომელსაც აქტივი ეწოდება და მარჯვენა – პასივი. პასივი გვიჩვენებს საიდან აქვს მიღებული საწარმოს ქონება, აქტივი კი – რა შემადგენლობისაა საწარმოს ქონება. ამიტომ ბალანსის აქტივი ყოველთვის უდრის პასივს.

ბუღალტრულ ბალანსს საწარმოში აღგენენ დროის გარკვეული პერიოდის შემდეგ და იგი ასახავს მოცემული მომენტისათვის თუ რა გააჩნია საწარმოს და როგორია მისი ვალდებულებები. ბალანსი, როგორც წესი, მოიცავს ერთ სამეურნეო წელს, რომელიც შემოიფარგლება 12 თვით. იგი უნდა შედგეს სამეურნეო წლის ბოლო დღის მდგომარეობით (ბალანსის შედგენის თარიღი), ამ დღიდან 3 თვის განმავლობაში („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.4).

საწარმოს ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია სხვადასხვა სახის რესურსები, მათ შორის: ფულადი საშუალებები, მოწყობილობები და ა.შ. ამ რესურსებს საშუალებები ეწოდება. სხვა სიტყვებით საწარმოს საშუალებებს წარმოადგენენ მისი რესურსები, რომელთაც ღირებულებითი გამოსახულება გააჩნიათ.

მართალია, სამუშაო ძალა საწარმოს უმთავრესი რესურსია, მაგრამ იგი არ წარმოადგენს ბუღალტრულ აღრიცხვას დაქ-

ვემდებარებულ რესურსს. ე.ი. აღრიცხვაში და შესაბამისად ბალანსში აისახება მხოლოდ ფულად საშომში განზოგადებულ რესურსები. ამგვარად, ბალანსი გვიჩვენებს გარკვეული თარიღისათვის საწარმოს საშუალებების ოდენობას.

საშუალებების შესაძენად საწარმოს სჭირდება ფული, რომელსაც იგი ღებულობს სხვადასხვა წყაროებიდან. მას შეუძლია იგი ისესხოს ბანკიდან ან სხვა პირისაგან. ამით ის ვალდებული ხდება ამ თანხის გადახდაზე. თანხა, რომელსაც საწარმო სესხულობს ვალდებულებად იწოდება. ბანკის ან სხვა წყაროებიდან ნასესხები ფულის გარდა, საწარმო თანხებს ღებულობს თავისი აქციონერებისაგან. ასეთ ფულს სააქციო კაპიტალი ეწოდება. აქციონერებს აქციების შეძენის გზით თანხები შეაქვთ საწარმოს ფუნქციონირების ვადით. შეგანილი თანხა მათ უნდა დაუბრუნდეთ მაშინ, როდესაც საწარმო ლიკვიდირებული იქნება. ვინაიდან აქციებისათვის შეგანილი ფულის მესაკუთრეებად აქციონერები რჩებიან, აღნიშნული თანხის წილით ისინი საწარმოს თანამესაკუთრეებად ითვლებიან მისი ფუნქციონირების პერიოდში. ე.ი. საწარმოს აქციების გაყიდვის გზით მიღებული თანხები საწარმოს დროებითი საკუთრებაა და ლიკვიდაციამდე საკუთარ კაპიტალს წარმოადგენს, იგივე შეიძლება ითქვას, დამფუძნებლების კაპიტალზე.

საწარმოს კაპიტალის სხვა წყაროს წარმოადგენს მისი მოგება. უფრო სწორად, მოგების ის ნაწილი, რომელიც ინვესტორებს შორის განაწილებას არ დაექვემდებარა და საწარმოს განკარგულებაში დარჩა. მას გაუნაწილებელი მოგება ეწოდება.

ამგვარად, საწარმოს საშუალებათა წარმოქმნის წყაროა ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი, რომელიც შედგება აქციონერების ინვესტიციებისა (დამფუძნებლების კაპიტალი) და გაუნაწილებელი მოგებისაგან.

თუ საწარმო არ იხდის ვალებს, კრედიტორებს შეუძლიათ სასამართლოს მეშვეობით ამოიღონ კუთვნილი თანხა. კრედიტორებისაგან განსხვავებით ინვესტორებს გააჩნიათ სარჩელის უფლება ნარჩენ აქტივებზე. ე.ი. საწარმო თავისი საშუალებე-

ბით ვალდებულია, როგორც კრედიტორების ისე ინვესტორების წინაშე, მაგრამ თუ საწარმო წყვეტს ფუნქციონირებას, იგი პირველ რიგში ისტუმრებს კრედიტორების ვალს, ხოლო ინვესტორებს უნაწილდებათ ის, რაც დარჩება ვალდებულებების გასტუმრების შემდეგ. სხვაგვარად, სარჩელს ვალდებულებების მიხედვით უფრო მეტი ძალა აქვს ვიდრე ინვესტორების სარჩელს. („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლები 3; 51,1). სარჩელის საერთო თანხა არ შეიძლება აღემატებოდეს საწარმოს საშუალებების ღირებულებას. აქედან გამომდინარე საწარმოს საშუალებები ყოველთვის გოლია მისი ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალისა. ე.ი. ბალანსის აქტივი ყოველთვის უდრის პასივს.

ბალანსის აბეზულება

ბუღალტრული ბალანსი შეიძლება შედგეს სხვადასხვა ხერხით, მაგრამ მათი შედგენისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის ორი ძირითადი პრინციპი. ჯერ ერთი, ბალანსში გამოყენებული უნდა იქნას ორმხრივობის პრინციპი, რომლის ძალითაც ბალანსი ორი ნაწილისაგან იქნება წარმოდგენილი. ერთ მხარეს ასახული იქნება საწარმოს საშუალებები, ხოლო მეორე მხარეს – მისი გოლფასი საშუალებათა წარმოქმნის წყარო. საწარმოს საშუალებები თავიანთი ფორმით, დანიშნულებით, მომსახურების (გამოყენების ვადით) წარმოების პროცესისადმი დამოკიდებულებით და სხვა მრავალი ნიშნით მკვეთრად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. მაგალითად, საწარმოს საშუალებას წარმოადგენს ფული, მარცვალი, გრანსპორტი, შენობა და მრავალი სხვა. ისინი მსგავსი ნიშნით დაჯგუფებული აისახება ბალანსის აქტივში. მაგრამ, თუ დავაკვირდებით ადვილი მისახვედრია, რომ საწარმოს საშუალებებზე მოგადი წარმოდგენის შესაქმნელად აუცილებელია მათი თანაზომად (შეკრებად) ფორმაში მოყვანა. ე.ი. აუცილებელია ისეთი უნი-

ვერსალური საზომის გამოყენება, რომელსაც ფულადი საზომი ეწოდება. ამგვარად, ბუღალტრული ბალანსის შედგენა მოითხოვს აღრიცხვის ფულადი შეფასების პრინციპის გამოყენებას. როგორც წესი, ბალანსი დგება ეროვნულ ვალუტაში.

ბალანსის აუცილებელი ატრიბუტია დასახელება – ბალანსი, ბალანსზე მიეთითება საწარმოს დასახელება; ბალანსის შედგენის თარიღი – რომელი რიცხვის მდგომარეობითაა იგი შედგენილი და ფულადი საზომი ერთეული.

საბალანსო ანგარიშგება გარდა იმისა, რომ მასში ასახულია ინფორმაცია ფინანსური მდგომარეობის შესახებ კონკრეტული თარიღისათვის, მოიცავს წინა წლის ანალოგიურ ინფორმაციასაც. მარტივი ფორმით ბუღალტრული ბალანსი შეიძლება წარმოვიდგინოთ შემდეგი ფორმით:

ბ ა ლ ა ნ ს ი
31 დეკემბერი 1996 წელი

აქტივი	შ.პ.ს. „იმედი“		პასივი
საშუალებები	თანხა	ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	თანხა
ძირითადი საშუალებები	47 000	საკუთარ საშუალებათა წყაროები	40 000
ფულადი საშუალებები	30 000	ანგარიშსწორებანი	35 000
		კრედიტორებთან	2 000
		ბანკის კრედიტი	
ბალანსი	77 000	ბალანსი	77 000

ბალანსის აქტივისა და პასივის ჯამები ცალ-ცალკე ბალანსის ვალუტად იწოდება. ხშირად კი მას უბრალოდ ბალანსს უწოდებენ, რაც მოცემულ შემთხვევაში გაწონასწორებულს ნიშნავს.

კიდევ ერთხელ დაეუბრუნდეთ ბალანსის აქტივის და პასი-

ვის გოლობის განმსაზღვრელ პირობას. ამ მიზნით გამოვიყენოთ ზემოთ მოგანილი ბალანსი. დავეშვათ, რომ საწარმო ახლადშექმნილია. ბალანსის პასივი გვაძლავს, რომ „იმედის“ მფლობელების მიერ მის საქმიანობაში ინვესტირებულია 40 000 ლარი, ე.ი. საკუთარი კაპიტალი 40 000 ლარს შეადგენს. გარდა ამისა საწარმოს აქვს კრედიტორების ვალი 35 000 ლარი და ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი 2 000 ლარი. მთლიანობაში პასივი გვიჩვენებს, რომ საწარმოს სულ მიღებული აქვს 77 000 ლარი. მაგრამ რა სახით არსებობს იგი ბალანსის შედგენის მომენტისათვის? ამ კითხვას პასუხობს ბალანსის აქტივი, რომელიც გვაძლავს, რომ საწარმოს გააჩნია ნაღდი ფულის სახით 30 000 ლარი, ხოლო 47 000 ლარად შეძენილია ძირითადი საშუალებები.

ამგვარად, ბალანსის აქტივის და პასივის ჯამები (ვალუტა) გოლი უნდა იყოს იმიტომ, რომ პასივი გვიჩვენებს რა არსებით, რამდენი ფული აქვს საწარმოს მიღებული, ხოლო აქტივი – როგორ იქნა ეს ფული გამოყენებული.

ბალანსის აქტივი და პასივი

ეკონომიკური რესურსები ზემოთ განხილული იყო როგორც საშუალება, რომელიც განსაზღვრული თარიღისათვის შედგენილობის (სახეების და განლაგების) მიხედვით აისახება ბალანსის მარცხენა მხარეს – აქტივში. აღნიშნულ საშუალებებს ბუღალტრული გაგებით სხვანაირად აქტივებს უწოდებენ. ბალანსის თვალსაზრისით საშუალებები აქტივებად რომ ჩაითვალოს, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს სამ ძირითად მოთხოვნას.

პირველი მოთხოვნა მდგომარეობს იმაში, რომ საშუალებას უნდა აკონტროლებდეს საწარმო. ჩვეულებრივ ეს ნიშნავს, რომ საშუალება საწარმოს საკუთრებას უნდა წარმოადგენდეს. მაგალითად მიწა, რომელიც წარმოების უმთავრესი საშუალებაა, დღემდე ჩვენი ქვეყნის საწარმოთა ბალანსში არ აისახება. იგი

განპირობებულია იმით, რომ მიწა სახელმწიფო საკუთრებაა და მეწარმეებზე იგი გადაცემულია დროებით ან უვადო სარგებლობაში. ასევე საწარმოს ბალანსის აქტივში არ აისახება ის საშუალებები, რომლებიც საიჯარო ხელშეკრულებითაა მიღებული სხვა საწარმოდან, მათი გამოყენების უფლებით. თუმცა მიწაზე კერძო საკუთრების დამკვიდრების მოპენგისათვის „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით დამტკიცებულ ბალანსის ფორმაში გათვალისწინებულია შესაბამისი მუხლები მიწის ღირებულების აისახვისათვის.

მეორე მოთხოვნის ძალით აქტივებს მიეკუთვნება ის საშუალება, რომელიც საწარმოსათვის გარკვეულ ფასეულობას წარმოადგენს. მაგალითად, მოდიდან გამოსული ტანსაცმელი, რომელზეც არ არის მოთხოვნილება არ მიეკუთვნება აქტივებს. ასევე შეიძლება ითქვას მწყობრიდან გამოსულ ტექნიკაზე, რომელიც რემონტს არ ექვემდებარება. ასეთი საშუალებები აქტივებიდან ჩამოწერას ექვემდებარებიან.

მესამე მოთხოვნა იმაში მდგომარეობს, რომ საშუალება აუცილებლად შეძენილი უნდა იყოს გარკვეული ღირებულების ფასად. მაგალითად, თუ A საწარმო მუდმივად აწარმოებს K სახის მაღალხარისხოვან პროდუქციას საკუთარი სასაქონლო ნიშნით და ამით იგი კარგი რეპუტაციით სარგებლობს ბაზარზე ბალანსის თვალსაზრისით ეს არ შეიძლება იყოს მისი აქტივი. მაგრამ თუ B საწარმო მისგან შეიძენს K პროდუქციის სასაქონლო ნიშანს (საქონლის წარმოების უფლებას), მაშინ იგი B საწარმოსათვის ხდება საშუალება, რომელიც ზემოთ ჩამოთვლილ სამივე მოთხოვნას აკმაყოფილებს. ამდენად შეძენილი სასაქონლო ნიშანი აისახება მყიდველის ბალანსის აქტივში.

მამასადამე, საშუალება რომ აისახოს ბალანსის აქტივში, იგი უნდა იყოს აუცილებლად მოცემული საწარმოს საკუთრება, წარმოადგენდეს გარკვეულ ფასეულობას და შეძენილი იყოს გარკვეული ღირებულების ფასად.

აქტივები ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ორ ნაწილად იყოფა: ძირითადი კაპიტალი და საბრუნავი კაპიტალი. სამეწარმეო-სამართლებრივი თვალსაზრისით ძირითად საშუალე-

ბეზად ითვლება ქონება, რომელსაც საწარმო იყენებს ერთ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში. („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 2.1 პუნქტი).

ქირითადი საშუალებები ექსპლუატაციის პროცესში გარეგნულ სახეს არ იცვლიან. მიუხედავად ამისა, მათი ღირებულება მცირდება. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ძირითადი საშუალებების „გამოყენებელ ნაწილს“ ძირითადი საშუალებების ცვეთა ეწოდება.

ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება შენობები, ნაგებობები, მოწყობილობები, საგრანსპორტო საშუალებები და სხვა. ე.ი. ის, რაც შესებით შეგრძნებადია და ამავე დროს ერთ წელზე მეტ ხანს შეუძლია ემსახუროს წარმოებას.

მრავლკლასი გვხვდება ასევე ხანგრძლივი გამოყენების საშუალებები, რომლებიც შეიძლება ითქვას, მაგერიალური სახით არ არსებობენ. ე.ი. შესებით შეუგრძნობადია. მათ ბუღალტრულ ენაზე არაჩატერიალურ აქტივებს უწოდებენ. არაჩატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება პატენტები, სასაქონლო ნიშნები, ფირმის ღირებულება და სხვ. გარდა ამისა, ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში შედის ასევე გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები.

საბრუნავ საშუალებებს მიეკუთვნება ფული, ასევე ის საშუალებები, რომლებიც მოკლე ვადაში შეიძლება იქნეს ფულად ან ახლო მომავალში (ჩვეულებრივ ერთი წლის განმავლობაში) იქნება გამოყენებული. საქონელი, რომელიც მაღაზიაში დევს გასაყიდად საბრუნავი საშუალებებია, ხოლო თვით მაღაზიის შენობა კი – ძირითადი საშუალება.

ფულად საშუალებებში იგულისხმება ნაღდი ფული საღაროში, ასევე ფული, რომელიც ინახება ბანკებში საწარმოს პირად ანგარიშზე. ფულად საშუალებებში იგულისხმება როგორც ეროვნული, ისე საზღვარგარეთის ვალუტა. ვთქვათ საწარმოს 1 აპრილისათვის საღაროში აქვს 15 000 ლარი, ხოლო ბანკში 550 000 ლარი. ე.ი. საწარმოს ფულადი საშუალებები შეადგენს 565 000 (550 000 + 15 000) ლარს. 2 აპრილს ბანკიდან საღაროში მიღებულია 50 000 ლარი. ამით ფულადი საშუალებების ჯამი

არ იცვლება და იგი ისევ 565 000 ათას ლარს უდრის.

საბრუნავი საშუალებების ერთი ჯგუფია სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები. მათ შემადგენლობაში შედის სარეალიზაციოდ დამზადებული პროდუქცია (საქონელი), ასევე ნედლეული და მასალები, მაკომპლექტებელი დეტალები და დაუმთავრებელი წარმოების პროდუქცია, რომელიც წარმოების დამთავრების შემდეგ იქნება გაყიდული.

საბრუნავ საშუალებებს წარმოადგენენ აგრეთვე ანგარიშსწორებაში არსებული საშუალებები, როგორცაა მოთხოვნები დებიტორული დავალიანებებით, ადვილად რეალიზებადი (საბაზრო) ფასიანი ქაღალდები, თამასუქები და სხვ.

მოთხოვნები ანუ დებიტორული დავალიანება არის ვალი, რომელიც წარმოიშობა საქონლის, სამუშაოსა და მომსახურების წინასწარი გადახდის გარეშე რეალიზაციის დროს. იგი მყიდველმა უნდა გადაუხადოს მომწოდებელს (გამყიდველს). სწორედ ამიგომ არის იგი საწარმოს აქტივი.

ფასიანი ქაღალდებია დოკუმენტები, რომლებიც გამოხატავენ მფლობელების უფლებას ან დამოკიდებულებას სესხის მიმართ. ფასიან ქაღალდებს განეკუთვნებიან: საგადამხდელო დოკუმენტები, ჩეკები, ჩეკის წიგნაკები, თამასუქები, აკრედიტივები და სხვ. საფონდო ღირებულებები – აქციები, ობლიგაციები და ა.შ. სხვა დოკუმენტები – მეანაბრის წიგნაკები, ფულისა და ნივთის ლატარიის ბილეთები, რომლებსაც წილად ხვდა მოგება და სხვ.

საბრუნავ საშუალებებს მიეკუთვნება ის ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც ადვილად რეალიზებადია. ე.ი. რომელიც ერთ წელზე ნაკლებ ვადაში იქნება ანაზღაურებული.

თამასუქი არის კანონით მკაცრად დადგენილი წერილობითი ფულადი ვალდებულება, მოცემული სესხის ამლების (მსესხებელი – თამასუქის გამცემი) მიერ კრედიტორისათვის (თამასუქის მფლობელი), რომელიც უკანასკნელს ანიჭებს უფლებას მოსთხოვოს თამასუქის გამცემს თამასუქში მითითებული თანხის გადახდა გარკვეულ ვადაში.

საბრუნავი საშუალებების შემადგენლობაში აერთიანებენ ასე-

ვე საღაბლვევო პოლისს, რომელიც მის მფლობელს აძლევს უფლებას დამზღვევი ორგანოებიდან მოითხოვოს უბედური შემთხვევის გამო განადგურებული საშუალების ღირებულების ანაზღაურება. საღაბლვევო პოლისი შეიძლება იყოს ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული. მაგრამ მიღებულია, რომ იგი მაინც საბრუნავი საშუალებების შემადგენლობაში იყოს გაერთიანებული და არა არაშატერიალურ აქტივებში.

როგორც უკვე აღინიშნა, ბალანსის პასივი შეიძლება განხილულ იქნას, როგორც საშუალებების ფორმირების წყარო. ბალანსის პასივი პირობითად იყოფა მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად.

მოკლევადიანი ვალდებულება არის სარჩელის უფლება, რომელიც დაკმაყოფილებას ექვემდებარება დროის მოკლე მონაკვეთში, ჩვეულებრივ ერთი წლის განმავლობაში.

მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: 1) ბანკის მოკლევადიანი კრედიტები და სხვა მოკლევადიანი სესხები, რომლებიც ერთ წლამდე ვადით აქვს საწარმოს მიღებული; 2) კრედიტორული დავალიანება, რომელიც წარმოშობილია მოძვრდებულებიდან მიღებული ფასეულობის ან მომსახურების ღირებულების მოცემული მომენგისათვის აუნაზღაურებლობის გამო; 3) ვალდებულებები, რომლებიც დაუკავშირდება ბიუჯეტთან და საღაბლვევო ორგანოებთან ანგარიშსწორებას.

გრძელვადიანი ვალდებულება წარმოადგენს საწარმოს მრავალწლიან დაფინანსებას. ეს არის თანხა, რომელიც ნასესხებია ხანგრძლივი ვადით, ანაზღაურების პრინციპით. გრძელვადიანი ვალდებულებისათვის საწარმო იხდის გარკვეულ საზღაურს.

გრძელვადიანი ვალდებულებების შემადგენლობაში შედის ბანკის გრძელვადიანი კრედიტები და სხვა გრძელვადიანი სესხები, რომლებიც საწარმოს მიღებული აქვს პროცენტის გადახდის პრინციპით.

გარდა აღნიშნულისა, საწარმოს გააჩნია თანხები, რომლებიც დაბანდებულია საწარმოს მესაკუთრეთა მიერ (დამფუძნებელთა შენაგანი საწესდებო კაპიტალში, აქციონერების ინვესტიცია). ეს თანხები ხანგრძლივი ვადითაა დაბანდებული და

ინვესტორი უფლებამოსილია პერიოდულად მოითხოვოს გარკვეული საზღაური და აგრეთვე ინვესტირებული თანხა საწარმოს ღიკვიდაციის შემთხვევაში. ამ თვალსაზრისით საკუთარი კაპიტალიც (საწესდებო კაპიტალი, სააქციო კაპიტალი) ვალდებულია წარმოადგენენ.

ბუღალტრული ბალანსის მუხლები

საწარმოს სამეურნეო საქმიანობაში მრავალი საშუალებაა გამოყენებული. საწარმოთა სიდიდის მიხედვით მათი რაოდენობა ათეულიდან ათასობით ჩამონათვალს შეიძლება მოიცავდეს. ისინი მუდმივ ცვლილებას განიცდიან. საშუალებები შეიძლება იცვლიდეს პირვანდელ სახეს ან რჩებოდეს უცვლელი, მაგრამ ღირებულებითი თვალსაზრისით იგი მუდმივ ცვლილებას განიცდის. როგორც ნატურალური ისე ღირებულებითი ცვლილების აღრიცხვის გამარტივების მიზნით საშუალებები ჯგუფდება მსგავსი ნიშნის მიხედვით (მაგალითად ფული საღაროში, ფული ბანკში ანგარიშსწორების ანგარიშზე, მასალები, საქონელი, ძირითადი საშუალებები და სხვ.) და თითოეული ერთგვაროვანი დასახელების საშუალებას ბალანსში ცალკე სტრიქონი ეთმობა. ანალოგიურად ხდება ბალანსის პასივშიც. მაგალითად, თუ საწარმოს ერთი წლის ვადით აღებული აქვს სესხი A ბანკიდან 20 000 ლარი და B ბანკიდან 10000 ლარი, იგი ბალანსის პასივში აისახება ერთ სტრიქონზე, როგორც ბანკის მოკლევადიანი სესხები (30000 ლარი). ბალანსის აქტივში და პასივში მოცემულ თითოეულ დასახელებას, რომელთაც ცალკე სტრიქონი გამოეყოფა, ბალანსის მუხლი ეწოდება. აქტივში მოგანილი საშუალების დასახელებას აქტივის მუხლი ეწოდება, პასივში მოგანილ წყაროს დასახელებას კი – პასივის მუხლი.

აღრიცხვის მსოფლიო პრაქტიკაში არ არსებობს ბალანსის ერთიანი ნომენკლატურა. ასევე არაერთგვაროვანია აქტივსა და პასივში ბალანსის მუხლების განლაგების თანმიმდევრობა. საკითხის განმარტების მიზნით აუცილებელია გავეცნოთ საშუ-

აღებათა ლიკვიდობის ცნებას.

ლიკვიდობა საშუალებათა ადვილად რეალიზებადობის თვისებას ნიშნავს და გულისხმობს ნივთობრივი და არამატერიალური საშუალებების ჟულად საშუალებებად გადაქცევის უნარს.

როგორც ცნობილია, საწარმო ვალდებულებებს ფარავს საშუალებების ხარჯზე. საჭიროების შემთხვევაში ვალების დაფარვის სისწრაფე დამოკიდებული იქნება იმაზე, თუ რამდენად ადვილად რეალიზებადია საშუალება. ყველაზე ლიკვიდურ საშუალებად ითვლება ფული. ადვილად რეალიზებად საშუალებებს მიეკუთვნება მოთხოვნები მყიდველებისადმი საქონლისა და სამუშაოებისათვის (დებიტორული დავალიანება), მოკლევადიანი თამასუქები, გაცემული ავანსები და სხვ. ნაკლებად ლიკვიდურია შენობები, ნაგებობები, სატრანსპორტო საშუალებები და სხვ.

- ბალანსში მუხლების განლაგების თანმიმდევრობისადმი ძირითადში ორი მიდგომა არსებობს. პირველი, ბალანსში მუხლები ჩამოითვლება ლიკვიდობის მრდის მიხედვით, ან მეორე, ლიკვიდობის კლების მიხედვით. ჩვენი ბუღალტრული ბალანსები აგებულია, შეიძლება ითქვას, ლიკვიდობის მრდის მიხედვით. ე.ი. დასაწყისში მოცემულია ნაკლებად რეალიზებადი საშუალებები. მერე შედარებით ადვილად რეალიზებადი და ბოლოს ადვილად რეალიზებადი საშუალებები.¹ ბალანსის აქტივი 4 განაყოფისაგან შედგება: ა) საწესდებო კაპიტალის შეუვსებელი ნაწილი, ბ) ძირითადი საშუალებები, გ) საბრუნავი საშუალებები და დ) მომავალი პერიოდის ხარჯები.

ბალანსის პასივის მუხლების განლაგება ემყარება ვალდებულებების, ვალებისა და სარჩელზე უფლების მრდის პრინციპს. აქტივის მსგავსად პასივიც 4 განაყოფისაგან შედგება: ა) საკუთარი კაპიტალი; ბ) ანარიცხები; გ) მოზიდული კაპიტალი და

1. მოგვიერთი ქვეყნის ბუღალტრული ბალანსი მეტწილად აგებულია ლიკვიდობის კლების პრინციპით და აქტივი შედგება ოთხი განაყოფისაგან: მიმდინარე აქტივები (საბრუნავი საშუალებები), ინვესტიციები, უძრავი ქონება და არამატერიალური აქტივები.

დ) მომავალი პერიოდის შემოსავლები.²

ბალანსის მუხლი ცალკე ბუღალტრულ ანგარიშს წარმოადგენს, თუმცა არის გამონაკლისი და ზოგიერთ მუხლში რაიმე-ნაირ ბუღალტრული ანგარიშია გაერთიანებული.

ცვლილებები ბუღალტრულ ბალანსში

საწარმოთა საშუალებები და მათი წარმოქმნის წყაროები დღითიდღე იცვლება. ამიგომ ბალანსის აქტივსა და პასივში ასახული თანხებიც განიცდიან ცვლილებას. მართალია ბალანსის შედგენა საანგარიშგებო პერიოდში ერთხელ ხდება, მაგრამ ბალანსის შესახებ აქამდე მიღებული ცოდნის გამტკიცებისა და ბალანსში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ნათელსაყოფად მოვიგანოთ მაგალითები და დავეშვათ რამდენიმე პირობა: 1. მაგალითი ეხება შემზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას სახელწოდებით საწარმო A; 2. საწარმო ახალი რეგისტრირებულია და ფუნქციონირებას იწყებს მიმდინარე წლის 01 თებერვალს; 3. ბალანსს საწარმოში აღგენენ ყოველდღიურად; 4. სამეურნეო ოპერაციები პირობითია; 5. ბალანსში მუხლები განლაგდება მათი გამოყენების აუცილებლობის ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით.

1. დამფუძნებლების მიერ საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე ბანკში საწესდებო კაპიტალის შესავსებად 01 თებერვალს შეტანილია 50000 ლარი. ამ ოპერაციით საწარმოს უზნდება ფულადი საშუალება 50 000 ლარი, ერთდროულად იგი ვალდებული ხდება დამფუძნებლების წინაშე ამავე თანხით. დღის ბოლოს საწარმოს ბალანსში ორი მუხლი იქნება ასახული და იგი ასეთი სახით წარმოსდგება.

2. ზოგადად ქვეყანაში ბალანსის პასივი აგებულია ვალდებულებების ვადის მრდისა და სარჩელზე უფლების კლესის პრინციპზე: 1. მოკლევადიანი კრედიტორული დაქვლიანება; 2. გრძელვადიანი კრედიტორული დაქვლიანება და 3. საკუთარი კაპიტალი.

საწარმო A
ბალანსი
01 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში	50 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
ჯამი	50 000	ჯამი	50 000

2. საწარმომ 02 თებერვალს შეიძინა მასალები 60 000 ლარად ღირებული. თანხა გადახდილია ბანკიდან აღებული მოკლევადიანი კრედიტით. დღის ბოლოს საწარმოს ბალანსში დამატებით ჩნდება ორი მუხლი აქტივში – „მასალები“ და პასივში – „ბანკის მოკლევადიანი კრედიტები“. შეძენილი მასალების ღირებულებით იზრდება საწარმოს საშუალებები და ვალდებულებები.

საწარმო A
ბალანსი
02 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში	50 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
მასალები	50 000	ბანკის მოკლევადიანი სესხები	60 000
ჯამი	110 000	ჯამი	110 000

3. პროდუქციის წარმოებაზე 3 თებერვალს დაიხარჯა 40000 ლარის მასალები.

4. B საწარმოდან 3 თებერვალს მიღებულია მასალები 20000 ლარის. ღირებულება გადახდილი არ არის.

მე-3 ოპერაციით დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯები იზრდება 40000 ლარით. შესაბამისად მცირდება მასალების ღირებულება.

მე-4 ოპერაციით მასალების ღირებულების ზრდასთან ერთად იზრდება მომწოდებლების წინაშე ვალდებულებები. ბალანსი დღის ბოლოს ასეთ სახეს ღებულობს:

საწარმო A
ბალანსი
3 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში	50 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
მასალები (60000-40000+20000)	40 000	ბანკის მოკლევადიანი სესხები	60 000
დაუმთავრებელი წარმოება	40 000	ანგარიშსწორებანი	20 000
		კრედიტორებთან	
ჯამი	130 000	ჯამი	130 000

5. წარმოებიდან 4 თებერვალს მიღებულია სასაქონლო პროდუქცია, რომლის წარმოების ხარჯი შეადგენს 35000 ლარს.

6. ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მომწოდებელს 4 თებერვალს გადაერიცხვა 3 თებერვალს მიღებული მასალების ღირებულება 15000 ლარი;

მე-5 ოპერაციით მცირდება დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯები და იზრდება სასაქონლო პროდუქციის ღირებულება;

მე-8 ოპერაციით მცირდება საწარმოს ბანკის ანგარიშზე ფულადი საშუალებები და ერთდროულად მცირდება კრედიტორების ვალი. ბალანსს შემდეგი სახე ექნება:

საწარმო A
ბალანსი
4 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში (50 000-15 000)	35 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
მასალები	40 000	ბანკის მოკლევადიანი სესხები	60 000
დაუმთავრებელი წარმოება (40 000-35 000)	5 000	ანგარიშსწორებანი კრედიტორებთან (20000-15000)	5 000
საქონელი	35 000		
ჯამი	115 000	ჯამი	115 000

7. რეალიზებულია ნაღდ ანგარიშზე 5 თებერვალს 10000 ლარის პროდუქცია. საქონლის ღირებულება 15000 ლარის ოდენობით მყიდველმა შეიტანა საწარმოს საღაროში.

8. D საწარმოს 5 თებერვალს მიეყიდა 20000 ლარის საქონელი 30000 ლარად. თანხა ჯერ არ გადაუხდია.

მე-7 ოპერაციით მცირდება საქონლის ღირებულება 10000 ლარით, ერთდროულად ფულადი საშუალებები იზრდება 15000 ლარით და მოგება 5 ათასი ლარით.

ანალოგიურად მე-8 ოპერაციითაც, მიუხედავად იმისა, რომ თანხა მყიდველს ჯერ არ გადაუხდია, რეალიზაციის პრინციპის

თანახმად საქონელი უკვე რეალიზებულად ითვლება. ეს მოვლენა ბალანსში შემდეგ ცვლილებას გამოიწვევს: საქონელი მყიდვეს 20000 ლარით, ერთდროულად იზრდება მყიდველის ვალი 30000 ლარით და მოგება 10000 ლარით.

ბალანსს 5 თებერვლის დღის ბოლოს ასეთი სახე ექნება:

საწარმო A
ბალანსი
5 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში	35 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
მასალები	40 000	ბანკის მოკლევადიანი სესხები	60 000
დაუმთავრებელი წარმოება	5 000	ანგარიშსწორებანი	5 000
საქონელი (35000-10000-20000)	5 000	კრედიტორებთან მოგება (5 000+10 000)	15 000
საღარო	15 000		
მოთხოვნები საქონლის მიწოდებაზე	30 000		
ჯამი	130 000	ჯამი	130 000

9. მოგების ხარჯზე 7 თებერვალს შეიქმნა რეზერვი 10000 ლარის ოდენობით.

ეს ოპერაცია გვიჩვენებს, რომ მოგება შემცირდა 10000 ლარით, ერთდროულად შეიქმნა რეზერვი, ე.ი. ბალანსის პასივში გაჩნდება ახალი მუხლი. ბალანსი ასეთი სახით წარმოგვიდგება:

საწარმო A
ბალანსი
7 თებერვალი 1996 წ.

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ანგარიშსწორების ანგარიში	35 000	საწესდებო კაპიტალი	50 000
მასალები	40 000	ბანკის მოკლევადიანი სესხები	60 000
დაუმთავრებელი წარმოება	5 000	ანგარიშსწორებანი კრედიტორებთან	5 000
საქონელი	5 000	მოგება (15 000-10 000)	5 000
საღარო	15 000	რეზერვები	10 000
მოთხოვნები მიწოდებიდან	30 000		
ჯამი	130 000	ჯამი	130 000

როგორც ვხედავთ, ყოველი ბალანსის შედგენისას გოლობა ბალანსის აქტივსა და პასივს შორის არ დარღვეულა. გოლობა შენარჩუნებული იყო მაშინაც, როდესაც ბალანსის ვალუტა იცვლებოდა. თუ ერთხელ კიდევ გულდასმით გადავავლებთ თვალს ზემოთ მოტანილი ოპერაციებით ბალანსში გამოწვეულ ცვლილებებს, ძნელი მისახვედრი არ იქნება, რომ ბალანსში ოთხი ჯგუფის ცვლილება მოხდა: 1. იცვლებოდა ბალანსის აქტივი, როცა ერთი სახის საშუალება სხვა სახის საშუალებად იქცეოდა; 2. იცვლებოდა პასივი, როცა ერთი სახის წყარო სხვა სახეს ღებულობდა; 3. იცვლებოდა ბალანსის როგორც აქტივი, ისე პასივი და ამ ცვლილებით ბალანსის დაურღვევლად იზრდებოდა ვალუტა; 4. იცვლებოდა ბალანსის აქტივი და პასივი, მცირდებოდა ბალანსის ვალუტა და ბალანსი არ ირღვეოდა.

აქედან გამომდინარე, ბალანსში მომხდარი ცვლილებები პირობითად ოთხ გიჟად შეიძლება დაიყოს.

პირველი გიჟის ცვლილება ეხება ბალანსის აქტივს. ერთი

მუხლის გადიდების ხარჯზე მცირდება სხვა მუხლი. ბალანსის ვალუტა კი უცვლელი რჩება (იხ.ოპერაცია № 5).

მეორე გიპის ცვლილება ეხება ბალანსის პასივს. ამ დროს პასივის ერთი მუხლის ზრდა იწვევს სხვა მუხლის შემცირებას. ბალანსის ვალუტა კი უცვლელი რჩება (იხ.ოპერაცია № 9)

მესამე გიპის ცვლილება ეხება ბალანსის აქტივსა და პასივს ერთდროულად. ამ დროს იზრდება აქტივის რომელიმე მუხლი და იგივე თანხით ერთდროულად იზრდება ასევე პასივის რომელიმე მუხლიც. შესაბამისად გოლობის შენარჩუნებით იზრდება ბალანსის ვალუტა (იხ.ოპერაცია № 1,2,4);

მეოთხე გიპის ცვლილებაც ეხება ერთდროულად ბალანსის ორივე მხარეს იმ განსხვავებით, რომ ამ შემთხვევაში ერთი და იგივე თანხით მცირდება როგორც აქტივის ისე პასივის რომელიმე მუხლი. შესაბამისად მცირდება ბალანსის ვალუტა. აქტივსა და პასივს შორის გოლობა კი შენარჩუნებულია (იხ.ოპერაცია № 6).

კონსოლიდირებული ბალანსი

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ხშირია შემთხვევა, როცა ერთი საწარმო თავისი კონტროლის ქვეშ აქცევს სხვა რომელიმე საწარმოს. კონტროლის უფლებას განაპირობებს სწარმოს წილი სხვა მეურნე სუბიექტის კაპიტალში. კერძოდ, თუ საწარმო ფლობს სააქციო საზოგადოების აქციების 50%-ზე მეტს, იგი ძირითად საწარმოდ ითვლება. ხოლო საწარმო, რომელიც კონტროლქვემდებარე ხდება, შეიღუულ საწარმოს წარმოადგენს.

შეიღუულია საწარმო, რომელსაც კონტროლს უწევს კონცერნი (ჰოლდინგ-კომპანია). შეიღუული საწარმო შეიძლება იყოს კონცერნის სრულ (თუ მთელი მისი სააქციო კაპიტალი ეკუთვნის კონცერნს), ან ნაწილობრივ (თუ მისი სააქციო კაპიტალის ნაწილი ეკუთვნის კომპანიებს, რომლებიც არ შედიან

კონცერნში) საკუთრებაში. როგორც პირველ ისე მეორე შემთხვევაში შეიღებული საწარმო დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს წარმოადგენს და მის ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობა განსაზღვრულია კანონით.

საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპის თანახმად, როგორც ძირითადი ისე შეიღებული საწარმო, დამოუკიდებლად აწარმოებს აღრიცხვას და ამზადებს თავის წლიურ ანგარიშგებას. მაგრამ ძირითადი საწარმო მოითხოვს ცალკე ანგარიშგების შედგენას, სადაც ორივე საწარმო განიხილება როგორც ერთი მთლიანი. ასეთი ანგარიშგება კონსოლიდირებული (საკონცერნო) ანგარიშგების სახელს ატარებს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 17.3).

საფინანსო ოპერაციებს, რომლებიც ეხება ძირითად საწარმოსა და ერთ რომელიმე შეიღებულ საწარმოს, ან ორ რომელიმე შეიღებულ საწარმოთა შორის ურთიერთობას, ფირმათაშორისი ოპერაცია ეწოდება. კონსოლიდირებული წლიური ანგარიშგების შედგენის დროს ამ ოპერაციების გავლენა გამორიცხული უნდა იქნას სპეციალური (გამომრიცხავი) ბუღალტრული ოპერაციით. გამორიცხვა აუცილებელია ერთი და იგივე საშუალების ანგარიშგებაში ორჯერ ასახვის თავიდან ასაცილებლად. ასე მაგალითად, ძირითადი საწარმოს ინვესტიცია შეიღებული საწარმოს აქციებში თავისი შინაარსით წარმოადგენს წილს მის აქციებში და თუ ინვესტიცია არ იქნება გამორიცხული, მაშინ ერთი და იგივე საშუალება კონსოლიდირებულ ბალანსში აისახება ორჯერ: ერთი, როგორც გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებანი და მეორე, როგორც შეიღებული საწარმოს აქტივები. ასევე არ უნდა აისახოს კონსოლიდირებულ ბალანსში ძირითადი და შეიღებულ საწარმოს შორის არსებული დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები, ვინაიდან ერთიან სამეურნეო ერთეულს არ შეუძლია თავისი თავიდან ისესხოს ან თავის თავს ასესხოს ფული.

ამგვარად, კონსოლიდირებული ბალანსი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილია (საბალანსო ანგარიშგება), რომელიც ძირითადი და შეიღებული საწარმოს აქტივებსა და პასი-

ვებს წარმოადგენს როგორც ერთი მთლიანი მეურნე სუბიექტის ბალანსს.

საკონცერნო ბალანსის შედგენას განაპირობებენ კონცერნისათვის კანონით დაკისრებული ვალდებულებები. კერძოდ, კონცერნი თუ ფლობს არაპირითადი საწარმოს კაპიტალის 50%-ს, მაშინ იგი ვალდებულია აანაზღაუროს არაპირითადი საწარმოს წლიური მარალი, აანაზღაუროს არაპირითადი საწარმოს ქონებრივი დანაკლისები და გადაიხადოს კომპენსაცია გარეშე პარტნიორებისათვის, შეადგინოს საკონცერნო ბალანსი არაპირითადი საწარმოს წლიურ ბალანსთან გაერთიანებით, ხოლო თუ კონცერნის წილი არაპირითად საწარმოში 75%-ს აღემატება, მაშინ იგი პასუხს აგებს არაპირითადი საწარმოს ან მესამე პირის წინაშე იმ მარალისათვის, რომელიც გამოწვეულია გარიგებით ან სხვა ღონისძიებებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 17.4).

ბალანსის შედგენის მიზნები და ამოცანები

წლიური ბალანსის შედგენას სხედასხვა მიზანი გააჩნია. მიზნები კანონით არაა დადგენილი, მაგრამ მათ განსაზღვრავს ადრესატთა მოთხოვნები. ბალანსის ადრესატები არიან:

1. საკუთარი კაპიტალის წილის მფლობელი პირები, რომლებიც არ მონაწილეობენ საწარმოს მართვაში და ხელმძღვანელებისაგან მოელიან ანგარიშგებას საწარმოს მდგომარეობის და დივიდენდების შესახებ;

2. კრედიტორები, რომლებიც მოელიან ინფორმაციას კრედიტის ამოღების რისკზე, საწარმოს კრედიტუნარიანობაზე;

3. საწარმოს მუშაკები, რომლებსაც აინტერესებთ სამუშაო ადგილის შენარჩუნების პრობლემა. მოსალოდნელია თუ არა წარმოების შეკეცა და სამუშაო ადგილების შემცირება;

4. სახელმწიფო, რომელსაც ესაჭიროება საგადასახადო საფუძველი მოგების დაბეგვრის მიზნით;

5. მოსახლეობის ნაწილი, რომელსაც აინტერესებს სახალხო მეურნეობის განვითარების ტენდენციები.

თითოეული ადრესატი დაცული უნდა იყოს ყალბი ინფორმაციისაგან. ამიგომ აუცილებელია შედგეს ობიექტური წლიური ბალანსი. იგი მეტად რთული პროცესია, ვინაიდან არსებობს ინტერესთა სხვადასხვაობა ბალანსის ადრესატებსა და საწარმოს ხელმძღვანელობას შორის. აქედან გამომდინარე, წარმოების ხელმძღვანელობის მიერ ბალანსთან მიმართებაში მიღებული გადაწყვეტილებები უნდა ითვალისწინებდეს კანონით დადგენილ ნორმებს და უნდა იცავდეს როგორც საწარმოს, ისე მისი კაპიტალის მესაკუთრეთა ინტერესებს. ე.ი. აუცილებელია სწორი საბალანსო პოლიტიკის არჩევა.

საბალანსო პოლიტიკა საგანგებო ინტერესის საგანს წარმოადგენს, რადგანაც მოგების ასახვა გარკვეულ ფარგლებში რეგულირდება როგორც სამეწარმეო-სამართლებრივი, ასევე საგადასახადო-სამართლებრივი თვალსაზრისით.

საბალანსო პოლიტიკა ტექნიკური თვალსაზრისით ორი მიმართულებით შეიძლება წარიმართოს, ერთი მხრივ, ბალანსის მუხლებისა და მათი შეფასების არჩევის უფლებათა რეალიზაციით ბალანსის შემდგენმა შეიძლება მოგება დასაბუთებულად გაზარდოს და; მეორე მხრივ, ხელმძღვანელობის მიერ ბალანსის შედგენის თარიღამდე (სამეურნეო წლის ბოლომდე) შეიძლება განახორციელოს ისეთი სამეურნეო პროცესები, რომლებიც ბალანსის შემდგენს მოგების შემცირების შესაძლებლობას მისცემს. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია წლის ბოლოს განახორციელოს სარეკლამო ღონისძიებები, რომლებიც სამეურნეო წლისათვის არ იყო გათვალისწინებული. ამით იზრდება სამეურნეო წლის ხარჯები, რაც, ცხადია, ამცირებს მოსალოდნელი მოგების ოდენობას. როგორც პირველ ისე მეორე შემთხვევაში საწარმოს ხელმძღვანელობის ქმედება სამართლებრივად კანონიერია, მაგრამ აქ მნიშვნელობა ენიჭება მიზანს, საიდანაც გამომდინარე ერთ შემთხვევაში ესწრაფვიან მაღალ, ხოლო მეორე შემთხვევაში დაბალი მოგების ასახვას ბალანსში. ეს მიზანსწრაფვა სხვადასხვა საბალანსო პოლიტიკითაა განპირო-

ბეპული. განასხვავებენ სამეწარმეო-საბალანსო და საგადასახადო-საბალანსო პოლიტიკათა მიზანდასახულობებს.

სამეწარმეო-საბალანსო პოლიტიკის მიზანი შეიძლება იყოს საწარმოს სამეურნეო მდგომარეობის წარმოჩენა ნეგატიურად ან პირიქით პოზიტიურად. მაგალითად, თუ სააქციო საზოგადოების ხელმძღვანელობა ესწრაფვის კაპიტალის გამრდას, მაშინ იგი ბალანსში მიზანმიმართულად ასახავს მაღალ მოგებას, რათა პოტენციურ აქციონირებს საწარმო მისი უკეთესი მხრიდან წარმოუდგინოს და რაც შეიძლება მაღალი ფასი დააწესოს აქციებზე ახალ მონაწილეთ მიმართ, მაგრამ თუ სააქციო საზოგადოების მიზანია თვითდაფინანსება. ე.ი. წარმოების გაფართოება სამეურნეო მოგების ხარჯზე, მაშინ იგი ბალანსში ასახავს მოგების იმ მინიმალურ ოდენობას, რომლითაც შელახული არ იქნება წვრილ აქციონერთა ინტერესები. როგორც ცნობილია „მეწარმეთა შესახებ“ კანონში წვრილ აქციონერთა ინტერესების დასაცავად არ არის დადგენილი ღივიდენდის მინიმალური ოდენობა. იგი შეიძლება არც წესდებაში იყოს გათვალისწინებული. ამიტომ სამეურნეო წლის მოგების გამოყენებაზე გადაწყვეტილების მიღების დროს ღივიდენდად გასანაწილებელი მოგება, რომელიც სამეწარმეო-სამართლებრივ ბალანსში უნდა აისახოს, ისე არ უნდა შემცირდეს, რომ წვრილი აქციონერების ინტერესები შეილახოს.

საგადასახადო პოლიტიკა მთლიანად მიმართულია ფინანსების რეგულირებისაკენ და წარმოადგენს მოგებიდან გადასახადის გაანგარიშების საფუძველს.

წლიური ბალანსის შედგენის სამეწარმეო და საგადასახადო პოლიტიკიდან გამომდინარე საწარმოში თეორიულად შესაძლებელია ორი ბალანსის შედგენა. მაგრამ პრაქტიკულად სამეწარმეო და საგადასახადო ბალანსი ერთად შეიძლება გაკეთდეს. ასე რომ არსებობს სამეწარმეო და საგადასახადო საბალანსო პოლიტიკის პრაქტიკულად შერწყმის შესაძლებლობა. მართალია საგადასახადო ბალანსში არჩევანის ნაკლები უფლებები არსებობს, მაგრამ მაინც რჩება საბალანსო პოლიტიკის გატარების გარკვეული შესაძლებლობა.

ბუღალტრული ანგარიშები და ორალი ჩაწერის სისტემა

ბუღალტრული ანგარიშების არსი და აბეზულება

დროის განმსაზღვრელ მონაკვეთში საწარმოში შეიძლება მრავალი სამეურნეო ოპერაცია განხორციელდეს. ყოველი ოპერაციის შემდეგ ბალანსის შესაბამისი პოზიციის შეცვლა მეტად შრომატევადი და არაეფექტურია. ამიტომ პრაქტიკაში იყენებენ ინფორმაციის დაგროვებისა და შენახვის სპეციალურ მეთოდს, რომელსაც „ბუღალტრული ანგარიში“ ეწოდება. იგი წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომლის საშუალებითაც ხდება სამეურნეო საქმიანობის მსვლელობისა და შედეგების დადგენა-დაფიქსირება.

ბუღალტრული ანგარიში არის საწარმოს აქტივებისა და პასივების საწყისი მდგომარეობის, მათში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის დაჯგუფების და შენახვის სპეციალური ხერხი, რომელიც მეურნე სუბიექტის ხელმძღვანელს საშუალებას აძლევს ყოველთვის ხელთ იქონიოს მართვისათვის აუცილებელი უტყუარი ინფორმაცია.

აქტივისა და პასივის თითოეული მუხლისათვის იხსნება ცალკე ბუღალტრული ანგარიში. ბუღალტრული ანგარიში თავისი უმარტივესი ფორმით ლათინური T ასოს მსგავსია. ყველა ანგარიშს თავისი სახელი მიეკუთვნება, რომელიც T ანგარიშის თავზე იწერება. ყოველი სამეურნეო ოპერაცია საწარმოს საშუალებების ან წყაროების გადიდებას ან შემცირებას იწვევს. როგორც საშუალებებში ისე წყაროებში შეიძლება მოხდეს მხოლოდ ერთმანეთის საწინააღმდეგო ცვლილება, ზრდა და შემცირება. ამიტომ ანგარიში ვერტიკალური ხაზით ორ ნაწილად იყოფა. ერთ მხარეს აისახება ზრდა, მეორე მხარეს კი შემცირება. ბუღალტრულ ენაზე ანგარიშის მარცხენა მხარეს დებეტი ეწოდება, მარჯვენას კი — კრედიტი. შემოკლებით ისინი შესაბამისად ასე აღინიშნება: დებეტი — დ; კრედიტი — კ; დებეტი და

კრედიტი ლათინური სიტყვებია. დებეტი ნიშნავს ვალს (მას მართებს), ხოლო კრედიტი – ენდობა (მას სწამს, რომ მიიღებს, ერგება). დებეტი და კრედიტი ზოგჯერ „ცულის“ და „კარგის“ სინონიმებადაც გამოიყენება. მაგრამ ბუღალტრულ აღრიცხვაში ამ სიტყვებს სხვა დატვირთვა არ გააჩნიათ, გარდა იმისა, რომ დებეტი აღნიშნავს ანგარიშის მარცხენა მხარეს, კრედიტი კი მარჯვენას.

ანგარიშებში პირველად იწერება სააღრიცხვო ობიექტის (საშუალება ან წყარო) პირვანდელი მდგომარეობა, ხოლო შემდეგ – საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ცვლილებები.

ჩანაწერი ბუღალტრულ ანგარიშში, რომელიც ახასიათებს სააღრიცხვო ობიექტის მდგომარეობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის საწყის ნაშთად (საღდო) იწოდება. დასკვნითი ჩანაწერი, რომელიც ახასიათებს სააღრიცხვო ობიექტის მდგომარეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის, წარმოადგენს საბოლოო (დასკვნით ნაშთს).

სამეურნეო ოპერაციების ჯამი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან მის ბოლომდე არის ბრუნვა მოცემული ანგარიშის მიხედვით. დებეტის ჩანაწერების ჯამი არის დებეტის ბრუნვა, კრედიტის ჩანაწერების ჯამი კი – კრედიტის ბრუნვა.

სიტყვებიდან დებეტი და კრედიტი წარმოსდგება ზმნები და დებეტება და დაკრედიტება. დადებეტება ნიშნავს სამეურნეო ოპერაციის მიხედვით ანგარიშის დებეტში ჩანაწერის გაკეთებას, ე.ი. სამეურნეო ოპერაციის ასახვას ანგარიშის დებეტში. დაკრედიტება კი – სამეურნეო ოპერაციის ასახვას ანგარიშის კრედიტში.

ბუღალტრული ანგარიშები მჭიდრო კავშირში იმყოფებიან ბალანსთან. ამიტომ საშუალებების ამსახველ ანგარიშებს აქტიური ანგარიშები ეწოდებათ, ხოლო წყაროებისას – პასიური.

ქვემოთ მოტანილია აქტიური ანგარიშის მაკეტი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის.

დ ნებისმიერი აქტიური ანგარიში კ
საწყისი ნაშთი 50 000

აქტიური ანგარიშები იხილება საანგარიშგებო პერიოდის და საწყისის ბალანსის აქტივის მუხლებით მიხედვით და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს თავიანთი საბოლოო ნაშთებით შედინან ბალანსის აქტივში.

აქტიური ანგარიშების დებეტში იწერება საწყისი ნაშთი, მისი ზრდა და საბოლოო ნაშთი, ხოლო კრედიტში საშუალებების შემცირება. აქტიური ანგარიშების საწყისი სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს საშუალებების ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის. დებეტის ბრუნვა-საშუალებების ზრდას, კრედიტის ბრუნვა-საშუალებების შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში და საბოლოო სადებეტო ნაშთი – საშუალებების ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

აქტიური ანგარიშის საბოლოო ნაშთის დასადგენად საჭიროა საწყის სადებეტო ნაშთს დაემატოს დებეტის ბრუნვა და გამოკლების კრედიტის ბრუნვა. დარჩენილი ნაშთი უნდა ჩაიწეროს დებეტში.

პასიური ანგარიშები იხსნება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისის ბალანსის პასივის მუხლების მიხედვით და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დასკვნითი ნაშთებით აისახება ბალანსის პასივში.

საშუალებათა წყაროების საწყისი და საბოლოო ნაშთი და მათი ზრდა იწერება პასიური ანგარიშების კრედიტში, ხოლო დებეტში აისახება საშუალებათა წყაროების შემცირება.

პასიური ანგარიშების საწყისი საკრედიტო ნაშთი გვიჩვენებს საშუალებათა წარმოქმნის წყაროების (ვალდებულებების) ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, კრედიტის ბრუნვა – წყაროების ზრდას, დებეტის ბრუნვა – წყაროების შემცირებას, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი წყაროების ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

პასიური ანგარიშის საბოლოო ნაშთის დასადგენად საჭიროა საწყისი საკრედიტო ნაშთისათვის კრედიტის ბრუნვის დამატება და დებეტის ბრუნვის გამოკლება.)

დამახსოვრების გაადვილების მიზნით უნდა აღინიშნოს, რომ როგორც აქტიურ, ისე პასიურ ანგარიშებში ნაშთები (საწყისი

და საბოლოო) იწერება ანგარიშის იმ მხარეს, სადაც ზრდა აისახება, ხოლო ზრდა კი აისახება ანგარიშის იმ მხარეს, სადაც ბალანსის ანგარიშია წარმოდგენილი. სხვა სიტყვებით: თუ ანგარიში ბალანსის მარცხენა მხარესაა მოთავსებული (აქტიურია), მაშინ საშუალებების ზრდა აისახება ანგარიშის მარცხენა მხარეს (დებეგში) და პირიქით, თუ ანგარიში ბალანსის მარჯვენა მხარესაა მოთავსებული (პასიურია), მაშინ ვალდებულებების ზრდა აისახება ანგარიშის მარჯვენა მხარეს (კრედიტში). იგი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

საწარმო A
ბალანსი
31 დეკემბერი 1996 წ.

აქტივი		პასივი	
დ	კ	დ	კ
აქტიური	ანგარიში	პასიური	ანგარიში
საწყისი ნაშთი			საწყისი ნაშთი
ზრდა	შემცირება	შემცირება	ზრდა
საბოლოო ნაშთი			საბოლოო ნაშთი

აღრიცხვის პრაქტიკაში, აქტიური და პასიური ანგარიშების გარდა, გვხვდება ანგარიშები, რომლებიც თავიანთ თავში აერთიანებენ აქტიური და პასიური ანგარიშების ფუნქციებს. მათ აქტიურ-პასიური ანგარიშები ეწოდებათ. აქტიურ-პასიური ანგარიშებისათვის დამახასიათებელია დებეგისა და კრედიტის ნაშ-

თები ერთდროულად. ასეთი ანგარიში დებების ნაშთით აისახება ბალანსის აქტივში, ხოლო კრედიტის ნაშთით — პასივში. აქტიურ-პასიური ანგარიშების აუცილებლობა გამოწვეულია გარეშე იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან საანგარიშსწორებო ურთიერთობებით. სამეურნეო პროცესის განხორციელებისას საწარმოს შეიძლება ზოგჯერ ემართოს ფული და ერთდროულად სხვების ვალიც ჰქონდეს.

საწარმოს მართვა მოითხოვს უფრო დეტალურ ინფორმაციას, ვიდრე ის ბალანსშია მოცემული. მაგალითად, აუცილებელია ვიცოდეთ ვის რამდენი მართებს საწარმოსი და როდის არის გადახდის ბოლო ვადა. ან კიდევ, რა სახის მასალები გააჩნია და რომელი მასალის შეძენაა აუცილებელი ახლო მომავალში, რომ წარმოება არ შეჩერდეს და მრავალი სხვა. ამიგომ საჭირო ხდება ბალანსში მოგანილზე გაცილებით მეტი ანგარიშების წარმოება, რომლებშიც უფრო დაწვრილებითი ინფორმაცია იქნება მოცემული. ე.ი. საჭიროა რამდენიმე რიგის ანგარიშების გამოყენება. ცანგარიშებს, რომლებიც ინფორმაციას იძლევიან განზოგადებულად ამა თუ იმ სააღრიცხვო ობიექტის შესახებ, პირველი რიგის ან სხვანაირად სინთეზურ ანგარიშებს უწოდებენ. ხოლო ანგარიშებს, რომლებიც აღრიცხვის ობიექტს შემადგენელ ნაწილებად დაყოფით ასახავენ, — ანალიზური ანგარიშები უწოდება. ანალიზური ანგარიშები მესამე რიგის ანგარიშებია. რაც შეეხება მეორე რიგის ანგარიშებს, ისინი შუალედური ანგარიშებია სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს შორის. მათ სხვანაირად სუბანგარიშებს ან ზოგჯერ ქვეანგარიშებს უწოდებენ.

სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების გერმინიდან წარმოიშვა სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ცნებები სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს შორის მკაცრად განსაზღვრული დამოკიდებულება არსებობს. კერძოდ: 1) სინთეზური ანგარიშის საწყისი ნაშთი გოლია მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების საწყისი ნაშთების ჯამის; სინთეზური ანგარიშის დებების ბრუნვა გოლია მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების დებების ბრუნვების ჯამის; სინთეზური ანგარიშის კრე-

დიგის ბრუნვა გოლია მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების კრედიტების ბრუნვათა ჯამის და ბოლოს, სინთეზური ანგარიშების საბოლოო ნაშთი გოლია მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების საბოლოო ნაშთების ჯამის; 2) აქტიური სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშებიც აქტიურია; პასიური სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშებიც პასიურია და აქტიურ-პასიური სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშები აქტიურები და პასიურებია, ე.ი. ანალიზური ანგარიში ან აქტიურია ან პასიური. არ არსებობს აქტიურ-პასიური ანალიზური ანგარიში.

დავეუბრუნდეთ აქტიურ-პასიურ ანგარიშებს. ზემოთ მათი განხილვის დროს არაფერი იყო ნათქვამი აქტიურ-პასიურ ანგარიშებში საბოლოო ნაშთის განსაზღვრის შესახებ. მოცემულ ანგარიშებზე საბოლოო ნაშთის განსაზღვრა მხოლოდ სინთეზური ანგარიშით შეუძლებელია. ამიგომ მიმართავენ მის დაშლას ანალიზურ ანგარიშებად და იმ პირობის გათვალისწინებით, რომ სინთეზური ანგარიშის ნაშთი გოლია ანალიზური ანგარიშების ნაშთების ჯამისა, იკრიბება მისი შემადგენელი ანალიზური აქტიური ანგარიშების საბოლოო ნაშთები და ჯამი იწერება სინთეზური ანგარიშის დებეგში. ანალოგიურად ისაზღვრება კრედიტის ნაშთი. გაანგარიშების დროს არ არის გამორიცხული შეცდომა. ამიგომ იგი უნდა შემოწმდეს. შემოწმება ხდება შემდეგნაირად: სინთეზური ანგარიშის საწყის სადებეგო ნაშთს აკლდება საწყისი საკრედიტო ნაშთი, ემატება დებეგის ბრუნვა, აკლდება კრედიტის ბრუნვა და კრედიტის საბოლოო ნაშთის დამატებით უნდა მივიღოთ დებეგის საბოლოო ნაშთი. თუ გოლობა არ სრულდება, შეცდომის აღმოსაჩენად აუცილებელია გადამოწმდეს ანალიზური ანგარიშები.

სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც გავლენას ახდენენ საწარმოს საშუალებებსა და მათი წარმოქმნის წყაროებზე, თავისი ბუნებით ორალი ხასიათის მატარებელია. ე.ი.სამეურნეო ოპერაციებს გააჩნია ორი ასპექტი: ზრდა და შემცირება, გადახდა და შეძენა, შექმნა და გაუქმება, რომლებიც ერთიმეორის კომპენსაციას ახდენენ. სამეურნეო ოპერაციების ორი ასპექტი განაპირობებს თითოეული მათგანის ასახვას ცალ-ცალკე ბუღალტრულ ანგარიშებში. სამეურნეო ოპერაციის ორალი ბუნებიდან გამომდინარე, რომელიმე სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილების ბუღალტრულ ანგარიშებში ჩასაწერად, აუცილებელია ერთი და იგივე თანხა ჩაიწეროს ერთი რომელიმე ანგარიშის დებეტში და სხვა რომელიმე ანგარიშის კრედიტში.

სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებში ზემოთ აღნიშნული პრინციპით ჩაწერას ორალი ჩაწერის სისტემა ეწოდება. იგი ჩაისახა რენესანსის ეპოქაში. ორალი ჩაწერის სისტემის პირველი აღწერა გამოჩნდა 1494 წელს ცნობილი მათემატიკოსის ლუკა პაჩოლის წიგნში, რომელიც მათემატიკას ეძღვნება. წიგნის ერთ-ერთ განაყოფში – „ტრაქტატი ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“ – აღწერილია ორალი ბუღალტერიის წარმოების წესი. აღრიცხვაში ორალი ჩაწერის სისტემის გამოყენება აუცილებელია ყველა ტიპის საწარმოსათვის („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.1.1).

სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვის მიზნით აუცილებელია წინასწარ განისაზღვროს თუ რომელი ანგარიშის დებეტში და რომლის კრედიტში უნდა იყოს იგი ჩაწერილი. ე.ი. უნდა განისაზღვროს რომელ ანგარიშებს შორის მყარდება კავშირი მოცემული სამეურნეო ოპერაციით.

სამეურნეო ოპერაციით ბუღალტრულ ანგარიშებს შორის დამყარებულ კავშირურთიერთობას ანგარიშების კორესპოდენცია ეწოდება. იგი შეიძლება იყოს მარტივი ან რთული. მარტივია კორესპოდენცია, როდესაც ერთმანეთთან დაკავშირებულია ორი და მეტი ანგარიში.

ანგარიშებს, რომელთა შორისაც კავშირურთიერთობა მყარდება სამეურნეო ოპერაციის გაელენით, მაკორესპონდებული ანგარიშები ეწოდება. მაკორესპონდებულ ანგარიშებს შორის კავშირურთიერთობა მყარდება მხოლოდ ანგარიშების საპირისპირო მხარეებით. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, მარტივი კორესპონდენციის დროს ერთი ანგარიშის დებეტი უკავშირდება მეორე ანგარიშის კრედიტს; რთული კორესპონდენციის დროს კი ერთი ანგარიში დებეგით უკავშირდება ორი ან მეტი ანგარიშის კრედიტს ან პირიქით, ორი ან მეტი ანგარიში დებეგით უკავშირდება ერთი რომელიმე ანგარიშის კრედიტს.

ანგარიშების კორესპონდენციის წერილობით დაფიქსირებას ბუღალტრული გატარება ანუ კონტირება ეწოდება. ე.ი. ბუღალტრული გატარება არის წერილობითი მითითება, თუ რომელი ანგარიშის დებეტში და რომელი ანგარიშის კრედიტში ჩაიწეროს კონკრეტული ოპერაცია და მისი თანხა. აღრიცხვის პრაქტიკაში მას მოგჯერ ბუღალტრულ მუხლსაც უწოდებენ. ამდენად, ბუღალტრული გატარება, კონტირება, ბუღალტრული მუხლი სინონიმებია.

ანგარიშების კორესპონდენციის მსგავსად ბუღალტრული გატარებებიც შეიძლება იყოს მარტივი და რთული. მარტივის მიხედვით სამეურნეო ოპერაცია და თანხა იწერება ერთი ანგარიშის დებეტში და ერთი ანგარიშის კრედიტში. რთულის დროს კი – ერთი ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხა იწერება რამოდენიმე ანგარიშის კრედიტში ან პირიქით, რამდენიმე ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხების ჯამი იწერება ერთი ანგარიშის კრედიტში. ე.ი. მაკორესპონდებულ ანგარიშებში ჩაწერილი თანხების გოლობა დაცულია.

სააღრიცხვო ციკლის ღამთავრება და წლიური ბალანსის შედგენის პირითაღი პრინციპები

ინვენტარიზაციის ჩატარება

სააღრიცხვო პროცესის თანმიმდევრობას ბუღალტრული ანგარიშების გახსნიდან წლიური ანგარიშგების შედგენამდე სააღრიცხვო პროცედურა ან სხვაგვარად სააღრიცხვო ციკლი ეწოდება. იგი მოიცავს სხვადასხვა ეტაპებს:

1. ბუღალტრული ანგარიშების გახსნა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის;

2. სამეურნეო ოპერაციების ანალიზი პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე და მოკორესპოდენტო ანგარიშების განსამზღვრა;

3. სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია – ბუღალტრული კონტირება;

4. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა ბუღალტრულ ანგარიშებში;

5. ინვენტარიზაციის ჩატარება და შეფასება;

6. ბუღალტრულ ანგარიშებში ნაშთების განსამზღვრა, ანგარიშების დახურვა და დაბალანსება.

ზემოთ სააღრიცხვო პროცედურის პირველ ოთხ ეტაპს მეტნაკლებად შეეხებთ. ამ ეტაპზე უმთავრეს მიზანს შეადგენს საანგარიშგებო წლის ბოლოს ჩასატარებელი სააღრიცხვო სამუშაოთა მიმოხილვა. სააღრიცხვო პროცესის ერთ-ერთი შრომატევადი ეტაპია ბუღალტრულ ანგარიშებში ნაშთების განსამზღვრა, რომელიც თავის მხრივ მჭიდრო კავშირშია ინვენტარიზაციის ჩატარებასთან.

ინვენტარიზაცია მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო ეტაპია. მის საფუძველზე ხდება საწარმოს ქონების მთელი შემადგენლობის და ვალდებულებათა აღწერა გარკვეული დროისათვის. ყველა

საწარმო ვალდებულია ყოველი სამეურნეო წლის დასაწყისისა და დასასრულისათვის შეადგინოს თავისი ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი. საინვენტარიზაციო აღწერილობა („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.2).

ინვენტარიზაცია ახალ ფუნქციებს იძენს ფინანსურ აღრიცხვაში. თუ აღრიცხვის არსებულ სისტემაში ინვენტარიზაციის უმთავრესი მიზანია აღრიცხვის მონაცემებისადმი ქონების ფაქტიური მდგომარეობის შედარება ქონების დაცვაზე კონტროლის დაწესების მიზნით, ფინანსურ აღრიცხვაში ინვენტარიზაციის უმთავრესი მიზანია ქონების ფაქტიური რაოდენობის დადგენა აღრიცხვის საერთაშორისო ნორმების შესაბამისად. ფინანსური აღრიცხვის დროს დასაშვებია ფასეულობათა შიდა მოძრაობის აღურიცხაობა. ე.ი. შეიძლება ფასეულობათა პერმანენტული აღრიცხვის გამოორიცხვა. ასეთ პირობებში ბალანსში ქონების ასახვის მიზნით აუცილებელია ინვენტარიზაციის ჩატარება.

ინვენტარიზაციის ფაქტიური აღწერის გზით (დათვლა, გამოშვება, აწონება) ქონების არსებობის შესახებ ინფორმაცია მუსტია მაშინ, როცა იგი მიღებულია ქონების შემადგენლობის დეტალური აღწერით (სრული ინვენტარიზაცია). ცალკეულ შემთხვევაში დასაშვებია და კანონით ნებადართულია შერჩევითი ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შერჩევით ჩატარება დასაშვებია თუ შერჩევის დროს გამოყენებული იქნება საყოველთაოდ მიღებული მათემატიკურ-სტატისტიკური მეთოდი. ამ პირობის დაცვა აუცილებელია იმ მიზნით, რომ შერჩევითი ინვენტარიზაციით შედგენილი საინვენტარიზაციო ნუსხის საინფორმაციო ღირებულება მაქსიმალურად უახლოვდებოდეს სრული ინვენტარიზაციით მიღებულ ინფორმაციას („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.2).

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 არა მარტო ნატურალური, არამედ ღირებუ-

ლებითი მაჩვენებელიც. მაგერიალურ ფასეულობათა შეფასება უნდა მოხდეს მინიმალური შეფასების პრინციპის გათვალისწინებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.2), ხოლო დანარჩენი საშუალებებისა და ვალდებულებების შეფასება უნდა დაექვემდებაროს სიფრთხილის პრინციპს. შეფასების პრინციპები დეტალურად ქვემოთ იქნება განხილული.

ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდის თვალსაზრისით განასხვავებენ დათქმულ, პერმანენტულ და გადავადებულ ინვენტარიზაციას.

დათქმული ინვენტარიზაციის ჩატარების დრო დადგენილია კანონით, რომელიც მოითხოვს ინვენტარიზაციის ჩატარებას სამეურნეო წლის ბოლოს. ასეთი ინვენტარიზაციის მონაცემები ყველაზე უფრო რეალურია, მაგრამ მთელი აქტივებისა და ვალდებულებების ერთბაშად ინვენტარიზაციისას შესაძლებელია ინვენტარიზაციის ჩამტარებელთა გადაგვირთვა და გამორიცხული არ არის შეცდომის დაშვება. ამიტომ საწარმოში ინვენტარიზაციის ჩატარების დროსთან დაკავშირებით გათვალისწინებულია არჩევანის უფლება და დაშვებულია გადავადებული ინვენტარიზაცია.

გადავადებული ინვენტარიზაცია ითვალისწინებს ინვენტარიზაციის ჩატარებას სამეურნეო წლის ბოლო სამი თვის განმავლობაში. მისი უპირატესობა ისაა, რომ ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად 3 თვეა გამოყოფილი. მაგრამ მას ამავე დროს გააჩნია გარკვეული უარყოფითი ნიშნები. კერძოდ, საჭიროებს რაოდენობრივ და თანხობრივ პერმანენტულ აღრიცხვას ინვენტარიზაციის ჩატარებიდან სამეურნეო წლის ბოლომდე (თუ ინვენტარიზაცია ტარდება სამეურნეო წლის ბოლო 3 თვეში), რათა შესაძლებელი იყოს სამეურნეო წლის ბოლოსათვის ქონების ნაშთის დადგენა. სწორედ ამიტომ კანონით გათვალისწინებულია სპეციალური მოთხოვნა, რომ სათანადო ბუღალტრული აღრიცხვით უზრუნველყოფილი იყოს მაგერიალურ ფასეულობათა რეალური შეფასება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.2).

პერმანენტული ინვენტარიზაცია მიმდინარეობს მთელი წლის

განმავლობაში პერმანენტული აღრიცხვის გზით. ე.ი. ხდება ყოველი ქონებრივი ცვლილების დაფიქსირება სათანადო საბუთების საფუძველზე. (მაგალითად, როგორც ეს ხდება არსებული აღრიცხვის პრაქტიკაში). ამ შემთხვევაში ფიზიკური ინვენტარიზაციის ჩატარება არ არის აუცილებელი, ვინაიდან ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საბუღალტრო რეგისტრებში აღრიცხული ქონება შეიძლება ჩაითვალოს ფაქტიურად არსებულად. ასეთი ინვენტარიზაცია დაშვებულია კანონით და მისი უპირატესობა ისაა, რომ აღრიცხვის მონაცემებზე დაყრდნობით ნებისმიერ დროს შეიძლება დადგინდეს ქონების შემადგენლობა, მაგრამ ასეთი ინფორმაცია ნაკლებად სანდოა, რადგანაც ფიზიკური ინვენტარიზაციის დღიდან შეიძლება დიდი დრო იყოს გასული და ქონების ფაქტიური მდგომარეობა აღრიცხვის მონაცემებს შეიძლება არ ემთხვეოდეს.

ბუღალტრული ანგარიშების დახურვა და დაბალანსება

ზოგიერთი ბუღალტრული ანგარიში მათი დანიშნულებიდან გამომდინარე, როგორც წესი, იხსნება სამეურნეო წლის დასაწყისში და გამოიყენება მხოლოდ მის ბოლომდე. ეს ანგარიშები ბალანსში არ ფიგურირებენ, ვინაიდან მათ ნულოვანი საწყისი და საბოლოო ნაშთები გააჩნიათ. ისინი დროებითი ანგარიშებია და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დახურვას ექვემდებარებიან. ანგარიშების დახურვის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ანგარიშის დებეგისა და კრედიტის ბრუნვებს შორის სხვაობის ერთ-ერთ მხარეს დამატებითი ჩაწერით სადებეგო და საკრედიტო ბრუნვები თანაბრდება და რადგანაც მოცემულ ანგარიშს საწყისი ნაშთი არ გააჩნდა, საბოლოო ნაშთიც ნულოვანი ხდება. ცხადია, ანგარიში ნულოვანი ნაშთით ბალანსში არ აისახება. ასევე ცნობილია, რომ ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვა ორადი ბუღალტერიის პრინციპს ექვემდებარება.

ანგარიშის დახურვა თავისთავად საძეურნეო ოპერაციასაც წარმოადგენს, ამიტომ აუცილებელია დასახური ანგარიშის მოკორექსოდენტო ანგარიშის განსაზღვრა. საჭიროა აღინიშნოს, რომ ანგარიშებს, რომლებსაც საწყისი ნულოვანი ნაშთი გააჩნიათ სამეურნეო წლის ბოლოს შეიძლება არ დაიხუროს. ისინი ბალანსში ასახავს ანგარიშებად იქცევიან. ანგარიშების ბალანსში ასახვის (დაბალანსება) ან დახურვის საკითხი წყდება იმის მიხედვით, თუ რა დამოკიდებულება გააჩნია ამა თუ იმ ანგარიშზე ასახულ ინფორმაციას ფინანსური შედეგის მიმართ. აღრიცხვის საერთაშორისო პრინციპიდან გამომდინარე ბალანსში ასახვას ემსახურება ის ანგარიშები, რომლებშიც დაფიქსირებული სამეურნეო ოპერაციები ნეიტრალურია სამეურნეო წლის შედეგის მიმართ. შედეგზე გავლენის მომხდენი ოპერაციების ამსახველი ანგარიშები, როგორც წესი, იხურება და დახურვის ოპერაცია აისახება მოგება და ზარალის ანგარიშში (იგი ქვემოთ იქნება განხილული).

ანგარიშის დაბალანსება ანუ ანგარიშზე საბოლოო ნაშთის განსაზღვრა და მათი გადაგანა ბალანსში არის პროცესი, რომლის შედეგადაც ანგარიშის დებეტი და კრედიტი ერთმანეთს უთანაბრდება ნაშთის მოპირდაპირე მხარეს ჩაწერისა და ბალანსში დაფიქსირების გზით. დაბალანსება გულისხმობს სამეურნეო საშუალებათა აქტივაციასა და საშუალებათა წარმოქმნის წყაროების პასივაციას. აქტივაცია გულისხმობს სადებეტო ნაშთის განსაზღვრას აქტიურ ანგარიშებში და მის ჩაწერას ამავე ანგარიშის კრედიტსა და ბალანსის აქტივში. პასივაცია კი არის კრედიტის ნაშთის დადგენა პასიურ ანგარიშებში და მისი ჩაწერა ამავე ანგარიშის დებეტსა და ბალანსის პასივში. ეს ჩანაწერები დასკვნითია და მათ შემდეგ დასაბალანსებელი ანგარიშის დებეტის ჩანაწერების ჯამი უნდა დაემთხვეს კრედიტის ჩანაწერების ჯამს.

ანგარიშების დახურვის და დაბალანსების ერთიმეორისაგან განსხვავების მიზნით მიზანშეწონილია ხაზი გაესვას რამდენიმე გარემოებას:

1. ანგარიშების როგორც დახურვის ისე დაბალანსების დროს

კეთდება საბოლოო (დასკვნითი) ჩანაწერი, მაგრამ მათი ეკონომიკური შინაარსი განსხვავებულია. კერძოდ, ანგარიშების დახურვის დროს საბოლოო ჩანაწერით ანგარიშის დებუგის და კრედიტის ბრუნვების გატოლება ხდება, ხოლო ანგარიშების დაბალანსებისას ერთმანეთს უტოლდება ანგარიშის დებუგსა და კრედიტში ჩანაწერების ჯამი. პირველ შემთხვევაში ანგარიშზე ნაშთი არ რჩება. ანგარიშების დაბალანსებისას კი – დასკვნითი ნაშთის არსებობა აუცილებელია და იგი ბალანსში აისახება;

2. საბოლოო ჩანაწერი ანგარიშების დახურვის დროს ორადი ჩაწერის სისტემას ექვემდებარება. ანგარიშების დაბალანსების დროს კი – ანგარიშებში ჩანაწერი ბუღალტრული მუხლის გარეშე კეთდება;

3. ანგარიშების დახურვისას საბოლოო ჩანაწერებზე დგება ბუღალტრული დოკუმენტი, რომელიც ბუღალტრული გატარების საფუძველია; ანგარიშების დაბალანსების მიზნით დასკვნითი ჩანაწერის გასაკეთებლად ბუღალტრული დოკუმენტი არ ფორმდება და აქედან გამომდინარე ბუღალტრული გატარებაც არ კეთდება.

წლიური ბალანსის მოცულობა და შეღებვის გოგალი პრინციპები

წლიური ბალანსი საწარმოთა წლიური ანგარიშგების უმთავრესი შემადგენელი ნაწილია. მისი შედგენა სავალდებულოა ნებისმიერი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოსათვის. მაგრამ კანონი გამონაკლისს უშვებს მცირე საწარმოებისათვის, რომლებსაც კანონის დანართის 12.1 პუნქტის თანახმად არჩევანის უფლება აქვთ წლიური ბალანსის ნაცვლად წარმოადგინონ ანგარიში ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ.

წლიური ბალანსის შესადგენად საწარმოებს გამოყოფილი

აქვთ სამი თვე სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ. ამ პერიოდის განმავლობაში საწარმოშ უნდა დაასრულოს გადავადებული ინვენტარიზაცია და შეამოწმოს ქონებისა და ვალდებულებების ღირებულება, განახორციელოს ანარიცხების შექმნა, მოგების დაზუსტება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 11.4). წლიური ბალანსი უნდა შემოწმდეს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 11.1). წლიური ბალანსი აუცილებლად უნდა შედგეს ლარებში და დადასტურდეს ხელმძღვანელის ხელმოწერით, თარიღის აღნიშვნით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 13.4)

წლიური ბალანსის მოცულობა და სტრუქტურა განსაზღვრულია კანონით, რომელიც ამავე დროს იძლევა მისი სტრუქტურული სრულყოფის შესაძლებლობას („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 1.1). კანონით დადგენილი წლიური ბალანსის სტრუქტურა ასეთია:

ბ ა ლ ა ნ ს ი

აქტივი

პასივი

I. საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეტანილი შესატანები

მ.შ. შესატანები, რომელთა შეტანის ვადა დამდგარია

II. ძირითადი კაპიტალი

I. ძირითადი საშუალებები

I.1. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობებით

I.2. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობების გარეშე

I. საკუთარი კაპიტალი

1. კაპიტალი

2. რეზერვები

3. მიზნობრივი დაფინანსება

4. გასული წლების გაუნაწილებელი მოგება

5. გასული წლების დაუფარავი ზარალი

6. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)

- 1.3. შენობა-ნაგებობები სხვისი მიწის ნაკვეთზე
- 1.4. მანქანები, დანადგარები, მოწყობილობები და საგრანსპორტო საშუალებები
- 1.5. საწარმოო და სასამსახურო ინვენტარი
- 1.6. სხვა ძირითადი საშუალებები
- 1.7. დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი
2. არამატერიალური აქტივები
- 2.1. კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება და ლიცენზიები
- 2.2. ფირმის ღირებულება (გუდვილი)
- 2.3. სხვა არამატერიალური აქტივები
3. ფინანსური დაბანდებანი
- 3.1. მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში
- 3.2. ობლიგაციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები
- 3.3. ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული სესხები, მ.შ. მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი

III. საბრუნავი საშუალებები

- I. საწარმოო მარაგები

II ანარიცხები

1. საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
2. სხვა ანარიცხები

III მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები

1. ვალდებულებები ბანკების წინაშე
 - 1.1. გრძელვადიანი ვალდებულებები
 - 1.2. მოკლევადიანი ვალდებულებები
მ.შ. მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი
2. სესხები
 - 2.1. გრძელვადიანი სესხები
 - 2.2. მოკლევადიანი სესხები
3. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები
4. ვალდებულებები თამასუქების მიხედვით
5. მიღებული ავანსები
6. ვალდებულებები მეკავშირე (შვილობილი და სხვა) საწარმოების წინაშე
7. ვალდებულებები პარტნიორების წინაშე.
8. ვალდებულებები მუშა-მოსამსახურეების წინაშე

- 1.1. ნედლეული და მასალები
 - 1.2. დაუმთავრებელი წარმოება.
 - 1.3. მზა პროდუქცია, საქონელი
 2. სხვა საბრუნავი საშუალებები
 - 2.1. მომწოდებლებსა და მოიჯარეებზე გაცემული ავანსები
 - 2.2. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები
 - 2.3. მიღებული თამასუქები
 - 2.4. ჩეკები
 - 2.5. ნაღდი ფული სალაროში
 - 2.6. ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე
 - 2.7. მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებანი
 - 2.8. მოთხოვნები მეკავშირე (შვილობილი და სხვა) საწარმოების მიმართ
 - 2.9. საწარმოს ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები
 - 2.10. საწარმოს პარტნიორებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები
 - 2.11. სხვა საბრუნავი აქტივები
- IV. მომავალი პერიოდის ხარჯები

9. ვალდებულებები ბიუჯეტთან
10. სხვა ვალდებულებები

IV. მომავალი პერიოდის შემოსავლები

ბალანსის მოცემული სტრუქტურა ზოგადია. იგი მოიცავს იმ მუხლებს, რომლებიც მინიმალურად აკმაყოფილებენ ნებისმიერი სამართლებრივ-ორგანიზაციული ფორმის საწარმოს. სანიმუშო ბალანსში მოცემული მუხლები შეიძლება ზედმეტი აღმოჩნდეს ამა თუ იმ საწარმოსათვის. მაგალითად, არცერთ სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას არ დასჭირდება აქტივის მუხლი „საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეუტანელი შესატანები“ ან კიდევ პასივის მუხლი „რეზერვები“⁴⁴. ამიტომ საწარმოს უფლება ეძლევა ბალანსში შეიტანოს მხოლოდ ის მუხლები, რომლებიც აუცილებელია მისთვის. ე.ი. ჩვენში ღღემდე არსებული პრაქტიკისაგან განსხვავებით, საწარმო სანიმუშო ბალანსის სტრუქტურის შენარჩუნებით ბალანსში ასახავს მხოლოდ იმ მუხლებს, რომლებიც გააჩნია შეუასება (ციფრობრივი მონაცემები). ეს მეტად მნიშვნელოვანი და საყურადღებო მომენტი („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 1.2).

პრაქტიკაში გამოირიცხული არ არის, რომ რამდენიმე მუხლის მონაცემი ჯამით აღმოჩნდეს ბალანსის ერთ მუხლში. იგი დასაშვებია, მაგრამ თუ საჭირო გახდა ბალანსის უფრო თვალსაჩინოდ და გასაგებად წარმოდგენა, მაშინ ბალანსში კომპლექსურად ასახული მუხლი უნდა გაიშიფროს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 1.3).

წლიური ბალანსის შედგენის დროს ბალანსის შემდგენისათვის, პირველ რიგში, აუცილებელია საბალანსო პოლიტიკის განსაზღვრა. იგი დამოკიდებულია ბალანსის შედგენის ამოცანებზე. კონკრეტული მიზნიდან გამომდინარე შეიძლება გამოყენებულ იქნას განსხვავებული საბალანსო პოლიტიკა. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით დადგენილი ნორმები განსაზღვრავენ სამეწარმეო-საანგარიშგებო და შესაბამისად, საბალანსო პოლიტიკას. ანალოგიურად საგადასახადო კანონმდებლობა განსხვავებულ საბალანსო პოლიტიკის არსებობას განაპირობებს. აქედან გამომდინარე, თუ ბალანსის შემდგენელი ერთი წლიური ანგარიშგებით აპირებს საანგარიშგებო ინფორმაციაზე სამეწარმეო და საგადასახადო მოთხოვნების დაკმაყოფილებას, მაშინ

საბალანსო პოლიტიკაც ერთიანი უნდა იყოს შერჩეული. იგულისხმება, რომ წლიური ბალანსის შედგენის დროს გამოყენებული იქნება სამეწარმეო-სამართლებრივი პრინციპები და ამავე დროს გაითვალისწინება საგადასახადო-სამართლებრივი შეზღუდვები. ორივე შემთხვევაში საბალანსო პოლიტიკა ეყრდნობა წარმოების უწყვეტობის (ფუნქციონირებადი საწარმო) პრინციპს და მკაცრი შეზღუდვების არ არსებობის პირობებში წლიური ბალანსი შედგება წინდახედული მეწარმის ინტერესების გათვალისწინებით (სიფრთხილის პრინციპით).

წლიური ბალანსის შესადგენად აუცილებელია დამუსტდეს სამეურნეო წლის ბოლოსათვის საწარმოში არსებული აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ოდენობა. ამ მიზნით ბალანსის შემდგენელს ევალება შეაფასოს ბალანსის თითოეული მუხლი და დაადგინოს მათი ნეტო ღირებულება. შეფასებისას ბალანსის შემდგენელმა უნდა გამოიჩინოს სიფრთხილე და გამოიყვანოს მინიმალური შეფასების (უმცირესი ღირებულების პრინციპი) და იმპარიტეტის პრინციპები.

სიფრთხილის პრინციპის გამოყენებით შესაძლებელია საწარმოს მდგომარეობა არ წარმოჩინდეს ზედმეტად ოპტიმისტურად. ე. ი. დაშვებული კონსერვატიული დამოკიდებულება ბალანსისადმი. ამი საშუალებას სწორედ იმპარიტეტის პრინციპი იძლევა. კერძოდ, ბალანსის მუხლების შეფასებისათვის დასაშვებია შემოსავლები არ იქნეს გათვალისწინებული მათ რეალიზაციამდე (საქონლის მოწოდებამდე), ხოლო ხარჯები აუცილებლად აისახოს მათი გამოვლენისთანავე. ე. ი. არსებობს უთანასწორო მდგომა ხარჯებისა და შემოსავლების აღიარებისადმი. უთანასწორობა კანონით დასაშვებია ბალანსის აქტივის და პასივის მუხლების შეფასების დროსაც. იგი ვლინდება: 1) აქტივის მუხლების შეფასების დროს უმცირესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებაში; 2) პასივის მუხლების შეფასებისას უმაღლესი ღირებულების პრინციპების გამოყენებაში და 3) ანარიცხის შექმნის შესაძლებლობაში. ბალანსის აქტივისა და პასივის მუხლების შეფასების აღნიშნული პრინციპები განხილულია მომდევნო თავებში.

ძირითადი კაპიტალის აღრიცხვის და ბალანსში ასახვის პრინციპები

ძირითადი კაპიტალის შემაღენლობა

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის შესაბამისად წლიურ ბალანსში ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში უნდა აისახოს მხოლოდ ის საშუალებები, რომლებიც საწარმოს საქმიანობისათვის ხანგრძლივად გამოიყენება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 2). ბალანსის სტრუქტურიდან გამომდინარე ძირითადი კაპიტალი სამ ჯგუფად იყოფა. ესენია: 1. ძირითადი საშუალებები; 2. არამატერიალური აქტივები და 3. ფინანსური დაბანდებანი.

ძირითადი საშუალებები ძირითადი კაპიტალის ის ნაწილია, რომელიც აკმაყოფილებს შემდეგ პირობას: 1. არის მატერიალური – შეიძლება დანახვა და შეხება; 2. გააჩნია ერთ წელზე მეტი სასარგებლო გამოყენების ვადა; 3. შეძენილია (ან წარმოებულია) და გამოიყენება საწარმოო პროცესების განხორციელებისათვის და არა კლიენტებისათვის მისაყიდად; 4. ექსპლუატაციის პერიოდში ინარჩუნებს გარეგნულ სახეს; 5. ექვემდებარება სარგებლობის შედეგად ღირებულების შემცირების წესს (მაგ. შენობა-ნაგებობები, მანქანები, დანადგარები, მოწყობილობები, საწარმოო და სასამსახურო ინვენტარი) ან არ ექვემდებარება სარგებლობით განპირობებული ღირებულების ჩამოწერას (მაგ. მიწის ნაკვეთები). სამეურნეო საშუალება, რომელიც არ აკმაყოფილებს რომელიმე აღნიშნულ პირობას, არ შეიძლება მიეკუთვნოს ძირითად საშუალებებს. მაგალითად ხანგრძლივადიანი მატერიალური საშუალება, რომელიც შეძენილია ან წარმოებულია გასაყიდად, საბრუნავი საშუალებაა.

არამატერიალური აქტივები ის ძირითადი კაპიტალია, რომლებიც ფიზიკური თვალსაზრისით შეუგრძნობადია. მათ არ გააჩნიათ ფიზიკური სახე, მაგრამ არიან გრძელვადიანი აქტივები და გააჩნიათ გარკვეული ღირებულება. არამატერიალური აქ-

ტივების ღირებულებას განსაზღვრავს მათი საშუალებით საწარმოსათვის მინიჭებული ხანგრძლივი უფლება, შესაძლებლობა და უპირატესობა. არამატერიალურ აქტივებს უმეტეს შემთხვევაში მიეკუთვნება უფლებები. არამატერიალური აქტივებია, მაგალითად: პატენტი, საავტორო უფლება, ფირმის ღირებულება, სავაჭრო მარკა, განსაკუთრებული პრივილეგია, ლიცენზია, ფორმულა, ტექნოლოგია და სხვ.

სამეწარმეო-სამართლებრივი თვალსაზრისით ბალანსში აისახება მხოლოდ ისეთი არამატერიალური ფასეულობა, რომელიც შეძენილია სასყიდლით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 3.3). თუ არამატერიალური ფასეულობა არ არის შეძენილი და წარმოშობილია თვით საწარმოში, მაშინ იგი ბალანსში არ აისახება. კანონით დადგენილია „ფირმის ღირებულების“ ცალკე ასახვის აუცილებლობა („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 3.5) და ყველა არამატერიალური აქტივის გეგმური ჩამოწერა (ცვეთის დარიცხვა).

ფინანსური დაბანდებანი გულისხმობს სხვა საწარმოებში ხანგრძლივ ინვესტიციებსა (წილობრივი მონაწილეობა, ფასიანი ქაღალდები) და გრძელვადიან სესხებს. როგორც წესი ისინი გეგმურად არ ჩამოიწერება.

ძირითადი კაპიტალის პირვანდელი ღირებულება

ძირითადი კაპიტალის ობიექტებისათვის შეფასების ამოსავალ პირობად მათი შეძენის ან წარმოების ხარჯები ითვლება. შეძენისა და წარმოების ხარჯები ძირითადი კაპიტალის შეფასების ზედა ზღვარია. შეძენის ხარჯები ანუ შეძენის ფაქტიური თვითღირებულება ყალიბდება სხვადასხვა კომპონენტებისაგან. მისი სტრუქტურა სამეწარმეო-სამართლებრივი თვალსაზრისით დადგენილი არ არის. ამიტომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 13:1.1 მუხლის შესაბამისად აუცილებელია ვისარგებლოთ საერთაშორისო სტანდარტებით. აღრიცხვის საერთაშორისო გამოყ-

დილების გაზიარებით ძირითადი კაპიტალის შეძენის ხარჯებად ითვლება გასაღვლები, რომლებიც გაწეულია ძირითადი კაპიტალის ობიექტების შესაძენად და მათი ექსპლუატაციაში ჩასაყენებლად. შეძენის ხარჯებს მიეკუთვნება ასევე თანმხლები ხარჯების (მაგ.საკომისიო გადასახადი, საბაჟო გადასახადი, ნოტარიუსის ხარჯები, სატრანსპორტო-საექსპედიციო ხარჯები, სატრანსპორტო დაზღვევის ხარჯები და სხვ.). შეძენის ხარჯებს უნდა გამოაკლდეს შეძენასთან დაკავშირებული ფასდათმობა. ე.ი. შეძენის ხარჯებში გაითვალისწინება მხოლოდ შესაძენად ფაქტიურად გადახდილი თანხა. მაგალითად, თუ საწარმომ შეიძინა ავტომანქანა, რომლის ღირებულება მხარეთა შეთანხმებით შეადგენს 3000 ლარს, თანხის გადახდა უნდა მოხდეს 3 თვეში. ამასთან გარიგების თანახმად მომწოდებელი მყიდველს სთავაზობს 10% ფასდაკლებას, თუ გადახდა მოხდება ერთ თვეში და 5% ფასდაკლებას, თუ გადახდა მოხდება 2 თვეში. ასეთ პირობებში მყიდველის მიერ ერთ თვეში ღირებულების გადახდის შემთხვევაში ფასდაკლება იქნება 300 ლარი და ავტომანქანის შეძენის ხარჯი იქნება 2700 ლარი. ამდენად ავტომანქანის პირვანდელი ღირებულება იქნება არა 3000, არამედ 2700 ლარი.

ძირითადი კაპიტალის ექსპლუატაციაში გაშვების ხარჯები გულისხმობს მონტაჟთან დაკავშირებულ ხარჯებს, როგორცაა მაგალითად ფუნდამენტის მომზადება, დანადგარების ასაწყობად გაწეული სამუშაოს ღირებულება და სხვ. ეს ხარჯები საწარმოს ფინანსური შედეგის მიმართ ნეიტრალურად ითვლებიან და ემატება ფაქტიურად გადახდილ შეძენის ფასს.

ძირითადი კაპიტალი წარმოების ხარჯებით ფასდება მაშინ, როდესაც იგი საკუთარი წარმოების სფეროში იქმნება. საკუთარი წარმოების ძირითადი კაპიტალის ობიექტების შეფასების დროს სამეწარმეო თვალსაზრისით არსებობს არჩევანის ფართო შესაძლებლობა („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 3.2). როგორც წესი, საკუთარი წარმოების ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულებაში აუცილებლად უნდა იყოს გათვალისწინებული წარმოების კერძო (პირდაპირი) ხარჯები.

მაგრამ კანონი მეწარმეს უტოვებს არჩევანის უფლებას ძირითადი კაპიტალის წარმოების ხარჯებში სურვილისამებრ შეიტანოს გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა და მმართველობასთან დაკავშირებული ხარჯები. არსებობს მხოლოდ ერთი აკრძალვა. არ შეიძლება ძირითადი კაპიტალის წარმოების ხარჯებს მიეკუთვნოს გასაღებასთან დაკავშირებული ხარჯები (კომერციული ხარჯები).

ძირითადი კაპიტალის პირვანდელი ღირებულება გამოიყენება მათი ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვის მიზნით და პირვანდელი სააღრიცხვო ბუღალტრულ დავთრებში უცვლელი რჩება ექსპლუატაციის მთელ პერიოდში. ამიტომ მას ზოგჯერ დავთრულ ღირებულებას უწოდებენ. ძირითადი კაპიტალის აღრიცხვის და ბალანსში ასახვის პრინციპებიდან გამომდინარე ძირითადი კაპიტალის ობიექტებს გააჩნია ნარჩენი და აღდგენითი ღირებულებები. ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების დადგენის და ფინანსური შედეგის სწორად განსაზღვრის უზრუნველსაყოფად ინფლაციის მაღალი დონის პირობებში ქვეყნის მთავრობის გადაწყვეტილებით შეიძლება მოხდეს ძირითადი საშუალებების გადაფასება ინდექსაციის გზით. ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულების ინდექსაციის გზით მიღებულ გადაფასებულ ღირებულებას აღდგენითი ღირებულება უწოდება. იგი შემდგომ პერიოდში ახალ დავთრულ ღირებულებად გვევლინება, რადგან ძირითადი საშუალებები მიმდინარე აღრიცხვაში აღდგენითი (ახალი დავთრული) ღირებულებითაი-სახება.

ძირითადი კაპიტალის ობიექტები, რომელთა გამოყენების ვადა შეზღუდულია, გამოყენების პროცესში ცვდება და კარგავს თავის ღირებულებას. ღირებულების ჩამოწერა სხვა გარემოებითაც შეიძლება იყოს გამოწვეული. სხვაობა ძირითადი კაპიტალის პირვანდელ ღირებულებასა და ჩამოწერილ ღირებულებას შორის შეადგენ ნარჩენ ღირებულებას. იგი ბალანსში ასახვისათვის ძირითადი კაპიტალის შეფასების საფუძველია.

ძირითადი კაპიტალის ჩამოწერის საშუალებები

ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ბუნებიდან გამომდინარე სამეურნეო პრაქტიკაში გვხვდება ცვეთადი და უცვეთი ძირითადი კაპიტალი. ცვეთადია ის ობიექტები, რომელთა გამოყენების ვადა შეზღუდულია. ასეთ ძირითად კაპიტალს წარმოადგენენ არამატერიალური აქტივები, შენობა-ნაგებობანი, მანქანები, დანადგარები, მოწყობილობები, საწარმოო და სამეურნეო ინვენტარი და სხვა.

უცვეთ ძირითად კაპიტალს მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთები, წილობრივი მონაწილეობა, ხანგრძლივი ვადით შეძენილი ფასიანი ქაღალდები და სხვა, რომლებიც გამოყენების შედეგად არ კარგავენ თავიანთ ღირებულებას.

ცვეთადი ძირითადი კაპიტალის ობიექტების მიმართ დადგენილია მათი ღირებულების სავალდებულო გეგმური ჩამოწერა (ცვეთა) („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 4.1). სავალდებულო გეგმური ჩამოწერის მიზანია შეძენის და წარმოების ხარჯების ეფექტიანი განაწილება ძირითადი კაპიტალის ობიექტებით სარგებლობის სავარაუდო დროზე. სავალდებულო გეგმური ჩამოწერის განსახორციელებლად ობიექტის მიღების წელს საწარმოში დგება ჩამოწერის გეგმა. იგი ეყრდნობა სარგებლობის სავარაუდო პერიოდს და ჩამოწერის მეთოდს.

საშუალებით სარგებლობის სავარაუდო ხანგრძლივობის განსაზღვრისას ორიენტაცია აღებული უნდა იყოს არა ტექნიკური ეარგისიანობის ვადაზე, არამედ იმაზე, სამეურნეო თვალსაზრისით რა პერიოდში შეიძლება საშუალების ეფექტიანად გამოყენება. ე.ი. საშუალებით სარგებლობის ხანგრძლივობას საწარმო ადგენს დამოუკიდებლად საკუთარი თვალსაზრისით. რაც შეეხება გეგმური ჩამოწერის მეთოდს, იგი უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 4.1).

გეგმური ჩამოწერის გზით ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების სავალდებულო შემცირებასთან ერთად არსებობს ჩამოწერაში არჩევითობის შესაძლებლობა. მას საფუძ-

ვლად უდევს უმცირესი ღირებულების პრინციპი, რომელიც მე-წარმეს უფლებას აძლევს არაგეგმური ჩამოწერის გზით შეამციროს ძირითადი კაპიტალის ღირებულება. არაგეგმური ჩამოწერის განსახორციელებლად აუცილებელია: ა) ობიექტს ბალანსი შედგენის თარიღისათვის ჰქონდეს შეძენის ან წარმოების ხარჯზე უფრო დაბალი ღირებულება; ბ) ჩამოწერა დასაშვები იყოს საგადასახადო-სამართლებრივი თვალსაზრისით. არაგეგმური ჩამოწერა შესაძლებელია მხოლოდ იმ პირობით, თუ სავარაუდოა ობიექტებზე დაბალი საბაზრო ფასების ხანგრძლივად შენარჩუნება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 4.2). არაგეგმური ჩამოწერა თანაბრად ეხება ძირითადი კაპიტალის ყველა ობიექტს და იგი მორალური ცვეთის გათვალისწინების საშუალებას იძლევა.

ძირითადი საშუალებების სავალდებულო გეგმური ჩამოწერა (ცვეთა)

ბუღალტრული აღრიცხვის რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე აუცილებელია მოხმარებული ძირითადი საშუალების ღირებულება ყოველწლიურად მიეკუთვნოს საწარმოს ხარჯებს. ჩნდება ძირითადი საშუალების მოხმარებული ღირებულების განსაზღვრის აუცილებლობა. იგი ჩვენში დღემდე დამკვიდრებული პრაქტიკით ამორტიზაციის ნორმიდან გამომდინარე იანგარიშებოდა. ამორტიზაცია ძირითადი საშუალების ცვეთის თვითღირებულებაა. ამიტომ ხშირად ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვეთა და ამორტიზაცია სინონიმებად გამოიყენება. რადგანაც ამორტიზაცია ძირითადი საშუალების ცვეთის თვითღირებულებაა, არ შეიძლება იგი ძირითადი საშუალების პირვანდელ ღირებულებას აღემატებოდეს. ამიტომ ამორტიზაციის გამოანგარიშების უმთავრეს ბაზას ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება წარმოადგენს.

ძირითადი საშუალების ამორტიზაციის ნორმის დადგენის დროს, ზოგჯერ ვარაუდობენ, რომ ძირითადი საშუალება მათი

მომსახურების ვადის შემდეგ შეიძლება გაიყიდოს ან მათი ლიკვიდაციიდან შეიძლება ისეთი დეტალების მიღება, რომლებიც გარკვეული შემოსავლის წყაროდ იქცევა. თანხას, რომელიც ძირითადი საშუალების მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ მისი გაყიდვიდან ან ლიკვიდაციიდან იქნება მიღებული, სალიკვიდაციო ღირებულება ეწოდება. სალიკვიდაციო ღირებულების ზუსტად განსაზღვრა ძნელია. ზოგიერთ ძირითად საშუალებებს გამოყენების მეტად ვიწრო სფერო გააჩნიათ, შესაბამისად შეზღუდულია მათი გასაღების ბაზარი. ამიტომ მათი გასაყიდი ღირებულება მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ ჯარტის ღირებულების ტოლფასი შეიძლება იყოს. ამგვარად სარეალიზაციო ფასი დამოკიდებულია არა მარტო საშუალების ტექნიკურ მდგომარეობაზე, არამედ გასაღების ბაზარზეც.

ძირითადი საშუალების პირვანდელ ღირებულებასა და სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის სხვაობა წარმოადგენს ამორტიზირებად ღირებულებას. იგი ნორმალურ პირობებში სავალდებულო გეგმური ჩამოწერის გზით სრული ოდენობით გარდაიქმნება საწარმოს ხარჯებად.

ძირითადი საშუალების გამოყენების მიზნიდან გამომდინარე მისი ამორტიზაცია შეიძლება იყოს: ა) წარმოების ხარჯი; ბ) გასაღებასთან დაკავშირებული ხარჯი ან გ) ძირითადი საშუალების წარმოებასთან დაკავშირებული ხარჯი. ყველა შემთხვევაში ამორტიზაცია ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულების ხარჯებად გრანსფორმაციის პროცესია. ამორტიზაცია ანუ გეგმური ჩამოწერა ისეთი ხარჯია, რომელიც ფულის მოძრაობასთან არ არის დაკავშირებული. ფული იხარჯება ძირითადი საშუალების შეძენისას და არა მისი ამორტიზაციის დარიცხვის დროს.

ძირითადი საშუალების ჩამოწერის გეგმის შესადგენად აუცილებელია ამორტიზაციის მეთოდის შერჩევა. ძირითადი საშუალების გარკვეული ჯგუფისათვის შერჩეული ამორტიზაციის მეთოდი უცვლელად უნდა იყოს გამოყენებული წლების მანძილზე (მუდმივობის პრინციპი). სამეწარმეო თვალსაზრისით ამორტიზაციის მეთოდების არჩევაში შეზღუდვა არ არსებობს.

რამდენადაც საქართველოს სააღრიცხვო პრაქტიკა არ იცნობს ამორტიზაციის განსხვავებულ მეთოდებს, მიზანშეწონილია დეტალურად შევხვით მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში ყველაზე მეტად გავრცელებულ მეთოდებს.

სავალდებულო გეგმური ჩამოწერის გეგმის შესადგენად სააღრიცხვო პრაქტიკაში ყველაზე ხშირად გამოიყენება: 1) ღირებულების წრფივი ჩამოწერის მეთოდი; 2) შესრულებული სამუშაოს მოცულობის (მწარმოებლობის) პროპორციულად ღირებულების ჩამოწერის მეთოდი; 3) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ღირებულების ჩამოწერის, ანუ კუმულატიური (ჯამური) მეთოდი; 4) შემცირებული ნაშთის ანუ ამორტიზაციის გაორმაგებული ნორმის მეთოდი. ამათგან პირველი ორი ნორმალური ამორტიზაციის მეთოდების სახელწოდებითაა ცნობილი, ბოლო ორი კი – დაჩქარებული (დეგრესიული) ამორტიზაციის მეთოდად იწოდება.

წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი გულისხმობს ობიექტის ღირებულების თანაბარზომიერად ჩამოწერას მისი მომსახურების პერიოდში. მეთოდი ეფუძნება იმ მოსაზრებას, რომ ამორტიზაცია დამოკიდებულია მხოლოდ მომსახურების ვადის ხანგრძლივობაზე. თითოეული პერიოდისათვის საამორტიზაციო ანაღრიცხები გათანაბრებულია ამორტიზირებადი ღირებულების გაყოფით ობიექტის ექსპლუატაციის ვადაზე. წრფივი ამორტიზაციის მეთოდის ფორმულა შემდეგი სახისაა:

$$\text{წლიური ამორტიზაცია} = \frac{\text{საბალანსო ღირებულ.} - \text{სალიკვიდაციო ღირებულ.}}{\text{მომსახურების ვადა}}$$

დავეშვათ ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება 20000 ლარს შეადგენს. მისი სალიკვიდაციო ღირებულება გათვალისწინებულია 2000 ლარის ოდენობით, ხოლო სასარგებლო მომსახურების ვადა ნავარაუდევია 5 წლის ხანგრძლივობით. ხუთი წლის განმავლობაში დარიცხული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს:

ამორტიზაციის ღარიცხვა წრფივი მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ცვეთა ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20 000	—	—	20 000
I წელი	20 000	3 600	3 600	16 400
II წელი	20 000	3 600	7 200	12 800
III წელი	20 000	3 600	10 800	9 200
IV წელი	20 000	3 600	14 400	5 600
V წელი	20 000	3 600	18 000	2 000

ცხრილიდან ჩანს, რომ ხუთი წლის განმავლობაში საამორტიზაციო ანარიცხები ერთნაირია, ჯამური ამორტიზაციის თანხა იზრდება თანაბარზომიერად და ასევე თანაბარზომიერად მცირდება ნარჩენი ღირებულება. მოცემულ შემთხვევაში ყოველწლიური ამორტიზაციის ნორმა შეადგენს 20% $(3600:18000 \times 100)$.

მწარმოებლობის პროპორციულად ამორტიზაციის ღარიცხვის მეთოდი გულისხმობს, რომ ყოველი პროდუქციის ერთეულის წარმოებისას თანაბარზომიერად ცვდება მის წარმოებაზე გამოყენებული ძირითადი საშუალება. ეს მეთოდი ითვალისწინებს მხოლოდ ექსპლუატაციის შედეგის გავლენას ამორტიზაციაზე. მისი ფორმულა შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

$$\text{ამორტიზაცია პროდუქციის ერთეულისათვის} = \frac{\text{საბალანსო ღირებულ.-საღსკვიდაციო ღირებულ.}}{\text{პროდუქციის წარმოების საეარაულო მოცულობა}}$$

თუ დავუშვებთ, რომ ძირითადი საშუალების ზემოთ მოგანილი ობიექტი მოემსახურება 150000 ერთეული ნაწარმის შექმნას, მ.შ. პირველ წელს გათვალისწინებულია პროდუქციის 30000

ერთეულის, მეორე წელს – 35000, მესამე წელს – 29000, მეოთხე წელს – 30000 ერთეულის და ბოლო წელს – 26000 ერთეულის წარმოება, მაშინ მწარმოებლობის პროპორციულად ამორტიზაციის მეთოდით ცვეთის დარიცხვა შემდეგი გრაფიკით მოხდება:

ამორტიზაციის დარიცხვა მწარმოებლობის პროპორციული მეთოდით

(ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ნაწარმის რაოდენობა	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ცვეთა ნაზრდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20 000	—	—	—	20 000
I წელი	20 000	30 000	3 600	3 600	16 400
II წელი	20 000	35 000	4 200	7 800	12 200
III წელი	20 000	29 000	3 480	11 280	8 720
IV წელი	20 000	30 000	3 600	14 880	5 120
V წელი	20 000	26 000	3120	18 000	2 000

მწარმოებლობის პროპორციული მეთოდით ამორტიზაციის დარიცხვისას ნათლად ჩანს პირდაპირი კავშირი პროდუქციის წარმოებასა და ამორტიზაციის წლიურ თანხას შორის. ცვეთის თანხა ყოველწლიურად იზრდება შექმნილი პროდუქციის მოცულობის პროპორციულად. ძირითადი საშუალების ნარჩენი ღირებულება მცირდება ასევე შექმნილი პროდუქციის მოცულობის პროპორციულად სალიკვიდაციო ღირებულების დონის მიღწევამდე.

დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ძირითად საშუალებას ექსპლუატაციის დასაწყისში უფრო მეტი საამორტიზაციო თანხა ერიცხება, ვიდრე მომსა-

ხურების ვადის ბოლოს. ამ მეთოდის გამოყენება გამართლებულია იმ თვალსაზრისით, რომ საწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების მეტი ნაწილი უფრო ეფექტურად მოქმედებს სანამ ახალია, ე.ი. ექსპლუატაციის პირველ წლებში. ამით დაცულია შესაბამისობის პრინციპის მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც ცვეთის მეტი ნაწილის ჩამოწერა ხდება ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციის დასაწყისში, თუ მისი სარგებლიანობა და მწარმოებლობა ბევრად უფრო მაღალია პირველ წლებში, ვიდრე მომდევნო და ბოლო წლებში. დაჩქარებული მეთოდის გამოყენება გამართლებულია იმ გარემოებითაც, რომ ბევრი საშუალება სწრაფად კარგავს სარგებლიანობის უნარს მორალურად მოძველების გამო. ამიტომ მიზანშეწონილი ხდება ძირითადი საშუალების ცვეთის მეტი ნაწილის ჩამოწერა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში ვიდრე მომავალში. არის კიდევ ერთი გარემოება, რომელიც აშართლებს აღნიშნული მეთოდის გამოყენებას. იგი ეყრდნობა იმ მოსაზრებას, რომ ძირითადი საშუალების რემონტზე უფრო მეტი იხარჯება ექსპლუატაციის ვადის ბოლო წლებში ვიდრე დასაწყისში. ამიტომ დაჩქარებული მეთოდის გამოყენებით ძირითადი საშუალების შენახვის ხარჯები (ცვეთისა და რემონტის თანხების ჯამი) პრაქტიკულად მუდმივი რჩება რამდენიმე წლის მანძილზე. ამიტომ ძირითადი საშუალების სარგებლიანობა მრავალი წლის განმავლობაში ერთნაირი რჩება.

დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდებიდან უფრო გავრცელებულია რიცხვთა ჯამის და გაორმაგებული ნორმის მეთოდი.

რიცხვთა ჯამის მეთოდის სახელწოდება წარმოდგება იქიდან, რომ ფორმულაში მნიშვნელად გამოიყენება ძირითადი საშუალების მთელი ექსპლუატაციის პერიოდში ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი. მაგალითად, თუ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 3 წელია, მაშინ რიცხვთა ჯამი იქნება $1+2+3=6$. იგი შეიძლება ასევე გამოითვალოს ფორმულით:

$$\text{რიცხვთა ჯამი} = \frac{N \times (N+1)}{2}$$

სადაც N არის ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადა.

რიცხვითა ჯამის მეთოდით ყოველწლიური ამორტიზაციის თანხა იანგარიშება ფორმულით:

$$\text{წლიური ამორტიზაცია} = \frac{\text{დარჩენილი წლების რაოდ.}}{\text{რიცხვითა ჯამი}} \times \text{ამორტიზებადი ღირ.}$$

გემოთ მოგანილი ძირითადი საშუალებისათვის ამორტიზაციის გაანგარიშება მოცემული მეთოდის გამოყენებით შემდეგი სახით მოხდება:

ამორტიზაციის ღარიცხვა რიცხვითა ჯამის მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირველდელი ღირებუ- ლება	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ცეკთა ნაზრდი ჯამით	ნარჩენი ღირებუ- ლება
შეძენის თარიღი	20 000	—	—	20 000
I წელი	20 000	$5/15 \times 18\ 000 = 6\ 000$	6 000	14 000
II წელი	20 000	$4/15 \times 18\ 000 = 4\ 800$	10 800	9 200
III წელი	20 000	$3/15 \times 18\ 000 = 3\ 600$	14 400	5 600
IV წელი	20 000	$2/15 \times 18\ 000 = 2\ 400$	16 800	3 200
V წელი	20 000	$1/15 \times 18\ 000 = 1\ 200$	18 000	2 000

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ამორტიზაცია ყველაზე მეტია ექსპლუატაციის პირველ წელს და მომდევნო წლებში იგი თანდათანობით მცირდება.

გაანგარიშების ამავე პრინციპს ეყრდნობა გაორმაგებული ნორმის მეთოდიც. განსხვავება იმაშია, რომ გაორმაგებული ნორმის მეთოდი იყენებს წრფივი მეთოდით დადგენილ ამორ-

გიზაციის ნორმას, რომელიც მრავლდება ორზე (ორმაგდება) და ამ ნორმით ხდება ამორტიზაციის წლიური თანხის დადგენა არა ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებიდან, არამედ შემცირებული ნაშთიდან (ნარჩენი ღირებულებიდან) გამომდინარე. ჩვენს მაგალითში წრფივი მეთოდის გამოყენებით გაანგარიშებული ამორტიზაციის ნორმა 20% შეადგენდა. ამიტომ გაორმაგებული ნორმის მეთოდით გაანგარიშებული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს:

ამორტიზაციის დარიცხვა გაორმაგებული ნორმის
მეთოდით

(ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებუ- ლება	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ცვეთა ნამრდი ჯამით	ნარჩენი ღირებუ- ლება
შეძენის თარიღი	20 000	—	—	20 000
I წელი	20 000	20 000-ის 40%=8 000	8 000	12 000
II წელი	20 000	12 000-ის 40%=4 800	12 800	7 200
III წელი	20 000	7 200-ის 40%=2 880	15 680	4 320
IV წელი	20 000	4 300-ის 40%=1 728	17 408	2592
V წელი	20 000	592	18 000	2 000

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ამორტიზაციის თანხა, რომელიც ყველაზე მეტია ექსპლუატაციის პირველ წელს, მომდევნო წლებში თანდათანობით მცირდება და ბოლო წელს შეზღუდულია ძირითადი საშუალების სალიკვიდაციო ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივები და მათი სავალდებულო გეგმური ჩამოწერა

არამატერიალური აქტივები, როგორც საწარმოს გრძელვადიანი საშუალებები ბალანსში ასახვის და შეფასების განსაკუთრებული ნიშნებით ხასიათდებიან. განსხვავებულ მიდგომას მოითხოვს ცალკეული სახის არამატერიალური აქტივის ღირებულების ჩამოწერა. არ შეიძლება არამატერიალური აქტივის ჩამოწერის გეგმის დადგენის მიზნით ყოველთვის ამოვიდეთ სამეურნეო თვალსაზრისიდან. ამიტომ, პირველ რიგში, მიზანშეწონილია გავეცნოთ ზოგიერთი შედარებით ყველაზე მეტად გავრცელებული არამატერიალური აქტივის ბუნებას.

არამატერიალური აქტივების ერთ-ერთ სახეს კონცესია წარმოადგენს. კონცესია არის სახელმწიფოს მიერ გაფორმებული გრძელვადიანი საიჯარო ხელშეკრულება განახლებადი და განუახლებადი ბუნებრივი რესურსების ექსპლუატაციისა და მასთან დაკავშირებულ სხვა სამეურნეო საქმიანობაზე. საკონცესიო ხელშეკრულების ძირითადი პირობებიდან გამომდინარე ხელშეკრულებაში დათქმული უნდა იქნას გადასახადები, რომლებსაც კონცესიონერი გადაიხდის. თუ გადასახადები შეიცავს საფასურს კონცესიისათვის, საფასურის გადახდის შემდეგ იგი არამატერიალური აქტივის სახით ასახვის ობიექტი ხდება. კონცესიისათვის გადახდილი საფასური საწარმოს ხარჯებში ჩამოიწერება კონცესიით სარგებლობის პერიოდში.

საავტორო უფლება (კაპირაიტი) არის სახელმწიფოს მიერ გარანტირებული განსაკუთრებული უფლება მოცემული ავტორისათვის. იგი იცავს ავტორის მიერ შექმნილ ლიტერატურულ, მუსიკალურ, კინო, ვიდეო და სხვა მასალებს კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფის ჩათვლით, მესამე პირის მიერ არალეგალური გზით გამრავლებისა და გავრცელებისგან. საავტორო უფლების ვადა გოლია ავტორის სიცოცხლის პერიოდს დამატებული 50 წელი.

ავტორისგან შეძენილი უფლება საწარმოსათვის არამატერიალური აქტივია და ბალანსში აისახება როგორც ინტელექ-

ტეალური საკუთრება.

ფრანშიზა, ლიცენზია, ფორმულა, პროცესი – არის ორ მხარეს შორის დადებული კონტრაქტი, რომელიც გარკვეული ფორმულის, ტექნოლოგიის ან გარეგნული სახის გამოყენების განსაკუთრებულ უფლებას იძლევა. ხშირ შემთხვევაში კონტრაქტის გამაფორმებელ მხარეებად გამოდიან კერძო კომპანიები, მაგრამ გამორიცხული არ არის მასში სახელმწიფოს მონაწილეობა. ასე მაგალითად, სახელმწიფოს შეუძლია ცალკეულ საწარმოს გადასცეს ფრანშიზა რომელიმე რაიონში განსაკუთრებული მომსახურების გასაწევად.

გარდა უპირატესობისა ფრანშიზა ითვალისწინებს გარკვეულ შეზღუდვასაც, რომელიც ეხება მისი ღირებულების ოდენობასა და გადახდის წესს, წარმოებული პროდუქციის რაოდენობასა და ხარისხს და სხვ. თუ ფრანშიზა ითვალისწინებს მისი ღირებულების პერიოდულად ანაზღაურებას, მაშინ გადახდილი თანხა პირდაპირ მიეკუთვნება წარმოების ხარჯებს და ბალანსში არ აისახება არამატერიალური აქტივის სახით. იმ შემთხვევაში, როდესაც ფრანშიზის ღირებულება ერთბაშად გადაიხდება, იგი ნაყიდობის ღირებულებით ცალკე აღირიცხება ბუღალტრულ ანგარიშზე – „ფრანშიზა“ და ბალანსში აისახება „სხვა არამატერიალური აქტივების“ სახით.

სავაჭრო მარკა გულისხმობს სასაქონლო ნიშანს ან სახელს. სასაქონლო ნიშანი არის რომელიმე საწარმოს ემბლემა ან სიმბოლო თავისი პროდუქციისათვის. სასაქონლო სახელი – სახელწოდებაა, რომლითაც მოქმედებს საწარმო ან იყიდება პროდუქცია. ხშირად სავაჭრო მარკა განსაკუთრებულ ფასეულობას წარმოადგენს საწარმოსათვის, მაგრამ თუ იგი შექმნილია საწარმოში მისი კაპიტალიზაცია არ ხდება და არ შედის აქტივების შემადგენლობაში. საწარმოს მიერ მათი შეძენის შემთხვევაში იგი ბალანსში აისახება არამატერიალური აქტივების შემადგენლობაში.

ლიზნოვლი წარმოადგენს ლიზინგური ქონების გამოყენების უფლებას. ასეთი უფლება წარმოიშობა ძირითადი საშუალების განსაკუთრებული პირობით არენდით გაცემის დროს.

კონტრაქტს ძირითადი საშუალების არენდით გადაცემის თაობაზე ლიზინგი ეწოდება. ლიზინგის ბუღალტრული აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე ფინანსურია (კაპიტალური) იგი თუ ოპერატიული.

ფინანსურია ლიზინგი, რომელიც ქონებაზე საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებული რისკისა და უპირატესობის უფლების მნიშვნელოვან ნაწილს ანიჭებს არენდაგორს. ფინანსური ლიზინგი სხვა პირობებთან ერთად უნდა ითვალისწინებდეს შემდეგს: 1. ლიზინგით გათვალისწინებული ვადის გასვლის შემდეგ ქონების იურიდიული მესაკუთრე ხდება არენდაგორი, ან 2. შეიცავს ქონების შეძენის ხელსაყრელ პირობას არენდაგორისათვის, რომლის ძალითაც მას ლიზინგური ქონება მიეყიდება საბაზრო ფასთან შედარებით გაცილებით იაფად.

ეკონომიკური თვალსაზრისით ფინანსური ლიზინგი თითქმის იგივეა, რაც ქონების განვადებით შესყიდვა. ფინანსური ლიზინგის დროს არენდაგორი ვალდებულია ლიზინგური ქონება აღრიცხოს როგორც აქტივი და მოახდინოს მისი გეგმური ჩამოწერა. ლიზინგის გადასახადი იყოფა ორ ნაწილად: ძირითადი ვალი და პროცენტი.

ოპერატული ლიზინგი უმთავრესად მოკლევადიანია და არ ითვალისწინებს ქონების რაიმე პირობით გადაცემას არენდაგორისათვის. ასეთი ლიზინგის (ჩვეულებრივი არენდა) გაფორმების შემთხვევაში არავითარი ბუღალტრული ჩანაწერი არ ეეთდება.

ფინანსური ლიზინგის დროს ლიზნოლდი არამატერიალური აქტივის სახით წარმოსდგება ორ შემთხვევაში: პირველი, როდესაც ლიზინგი ყოველწლიური ქირის გადახდასთან ერთად ითვალისწინებს პირველი წლის არენდის გადასახადთან ერთად ერთჯერადი ქირის გადახდას. ამ შემთხვევაში პირველი წლის ავანსად გადახდილი საიჯარო ქირა ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება როგორც მომავალი პერიოდის ხარჯები, ხოლო ერთდროულად გადახდილი ერთჯერადი თანხა – როგორც ლიზნოლდი. იგი აღირიცხება ცალკე ანგარიშზე – „ლიზნოლდი“. მეორე, როდესაც ლიზინგი ითვალისწინებს პირველი წლის სა-

იჯარო ქირასთან ერთად ბოლო წლის ქირის გადახდას. ასეთ შემთხვევაში წინასწარ გადახდილი ბოლო წლის საიჯარო ქირა აღირიცხება ლიზპოლდის ანგარიშზე, მაგრამ იგი არ განიცდის ამორტიზაციას და ბოლო წლის დასაწყისიდან ხარჯებში იქნება ჩამოწერილი.

არამატერიალური აქტივების რიგს მიეკუთვნება ასევე ლიზპოლდის გაუმჯობესების ღონისძიებებზე გაწეული ხარჯები. მართალია ამ ხარჯებით მატერიალური აქტივი იქმნება, მაგრამ ვინაიდან არენდატორი არ არის ლიზინგური ქონების ერთპიროვნული მფლობელი და განმკარგველი, ასეთი ხარჯები შეიძლება არამატერიალურ აქტივად ჩაითვალოს. იგი ამორტიზაციას ექვემდებარება და მისი ნორმის გაანგარიშებისას არჩეული იქნება ლიზინგის ვადასა და გაუმჯობესების სასარგებლო გამოყენების ვადას შორის უმცირესი.

ტერმინი გუდვილი, პრესტიჟი ფართოდ გამოიყენება საქმიანობის ადამიანების, ადვოკატების, სამოგადოების მიერ სხვადასხვა საგნის დახასიათებისთვის. ძირითადად ტერმინი ნიშნავს უირმის კარგ რეპუტაციას. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით „გუდვილი“ წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როდესაც მყიდველი საწარმოს ფასად გადაიხდის იმაზე მეტს ვიდრე შეძენილი საწარმოს წმინდა საბაზრო ღირებულებაა. ვინაიდან მყიდველმა საწარმოს შესაძენად გადაიხადა იმაზე მეტი, ვიდრე რეალურად ცალკეული ფიზიკური ობიექტი ღირს, მაშინ წარმოიშობა შეხებით შეუგრძნობადი აქტივი. თუ შენაძენ საწარმოს არ გააჩნია პატენტი, საავტორო უფლება, სავაჭრო მარკა და სხვ. ამ სახის აქტივი, მაშინ შეიძლება ითქვას, რომ ზედმეტად გადახდილი თანხა შეადგენს „უირმის ღირებულებას“ – „გუდვილს“.

„გუდვილის“ არამატერიალურ აქტივად ასახვა დადგენილია კანონის ძალით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 3.5).

„გუდვილი“ ასახავს ისეთ ფაქტორებს, როგორიცაა სამომხმარებლო მოთხოვნილების დაკმაყოფილება, კარგი მართვა, წარმოების ეფექტიანობა, ხელსაყრელი მდებარეობა, კოლეგის მაღალი კვალიფიციური მომზადება, კლიენტებს შორის

კარგი რეპუტაცია, რაც საწარმოს საშუალებას აძლევს ჰქონდეს საშუალო საბაზროზე მაღალი მოგების ნორმა.

სხვა არამატერიალური აქტივების მსგავსად გუდვილიც გემზურ ჩამოწერას ექვემდებარება. გუდვილისათვის არ არსებობს გამოყენების იურიდიული ვადა. ასევე ძნელია სასარგებლო გამოყენების ვადის პროგნოზირება. ასე მაგალითად, თუ მეპატრონე ახორციელებს წარმოების სფეროში სერიოზულ ცვლილებას, მაშინ შესაძლებელია საწარმოს კარგი რეპუტაცია სწრაფად გაქრეს. ამიტომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი ითვალისწინებს ფირმის ფასის ამორტიზაციას 5 წლის ვადაში. მოთხოვნა გამოწვეულია იმით, რომ შეძენილი სახელი ბოლოს და ბოლოს მაინც დაიკარგება. მის აღვილას შეიძლება ახალი რეპუტაცია წარმოიშვას, მაგრამ საწარმოს უფლება არა აქვს აღრიცხოს იგი, ვინაიდან ის საწარმოში იქნება მიღწეული.

ხშირად ძნელია აქტივის ობიექტების მიმდინარე საბაზრო ფასების დადგენა. ამ შემთხვევაში ბუღალტერს შეუძლია განსაზღვროს ფუნქციონირებადი საწარმოს ღირებულება იმისათვის, რომ გამოთვალოს გუდვილი. მისი განსაზღვრის რამდენიმე ხერხი არსებობს. ერთი მათგანი მდგომარეობს იმაში, რომ გამოავლინოს უფრო მეტი მოგების მოტანის შესაძლებლობა. მაგალითად A საწარმოს სურს დაამტკიცოს, რომ ნეტო-აქტივზე¹ მას მეტი მოგების მოტანის უნარი აქვს ვიდრე ამ დარგის სხვა ფირმას.

მაჩვენებლები	A საწარმო	ანალოგიურ საწარმოთა საშუალო მაჩვენებელი
აქტივების ღირებულება ფირმის ფასის გარეშე (ნეტო-აქტივი)	50 000	50 000
მოგების ნორმა საშუალოდ დარგში	10 %	10 %
წმინდა მოგება საშუალოდ დარგში	5 000	5 000
წმინდა მოგება ფაქტიურად	5 500	5 000
წმინდა მოგების შეტობა დარგის საშ. ღონით	500	

1.ნეტო-აქტივის ცნება გულისხმობს საწარმოს აქტივებს, რომლისგანაც გამორიცხულია კონტრაქტივები და კრედიტორული დაეალიანებები.

მონაცემთა გაანალიზების შემდეგ მყიდველი და გამყიდველი შეიძლება შეთანხმდნენ გასაყიდ ფასზე, რომელიც გრლი იქნება ნეტო-აქტივისა და გუდვილის ჯამის. გუდვილის ოდენობა მხარეთა შეთანხმებით განისაზღვრება დარგისათვის საშუალო წმინდა მოგებაზე ფაქტიური წმინდა მოგების მეტობის ჯერადი თანხით. მაგალითად თუ შეთანხმდნენ მოგების მეტობის ხუთმაგ ოდენობაზე, მაშინ საწარმოს გასაყიდი ფასი იქნება 52500 ლარი (ნეტო-აქტივს 50000 + გუდვილი $500 \times 5 = 2500$).

არსებობს სხვა ხერხიც ფუნქციონირებადი საწარმოს ფასის დასადგენად, რომელიც ითვალისწინებს მოსალოდნელი მოგების მისაღებად აუცილებელ კაპიტალდანახარჯებს. მათემატიკურად იგი გაიანგარიშება დარგის საშუალო მოგებაზე სავარაუდო ნამეტი მოგების გაყოფით დარგში მოგების საშუალო ნორმაზე. თუ A საწარმოში ნავარაუდევია დარგის საშუალო მოგებაზე 500 ლარით მეტი მოგების მიღება და მოგების საშუალო ნორმა დარგში 10% შეადგენს, მაშინ საწარმოსათვის ფირმის გუდვილი შეადგენს 5000 ლარს ($500:0,1$), ხოლო თვით საწარმოს გასაყიდი ფასი – 55000 ($50000+5000$) ლარს.

თეორიულად ეს ყველაზე ზუსტი ხერხია. გუდვილის დასადგენად იგი საშუალებას იძლევა განისაზღვროს თუ რამდენი უნდა იქნას საწარმოს მიერ ინვესტირებული, რომ მიიღოს საშუალო დარგობრივ მოგებაზე გარკვეული (500 ლარი) მეტობა გუდვილის გამოყენებით. გარდა ამისა იგი ნიშნავს, რომ მოგებმა საშუალო ნორმა (10%) გამოიყენება ყველა აქტივისათვის (ნეტო-აქტივი + გუდვილი). გემოთ მოგანილი მაგალითის მიხედვით A საწარმოში მიღებული მთლიანი მოგება (5500 ლარი) მთელი აქტივების (საწარმოს გასაყიდი ფასი 55000) ღირებულების 10% შეადგენს, რაც საშუალოა მთლიანად დარგისათვის.

არამატერიალური აქტივების ღირებულება, როგორც წესი; ექვემდებარება სავალდებულო გეგმურ ჩამოწერას, რადგანაც მათი გამოყენების ვადა შემლუდულია. ჩამოწერის გეგმის შესადგენად გამოიყენება მხოლოდ ამორტიზაციის წრფივი მეთოდი. ძირითადი საშუალებებისაგან განსხვავებით არამატერიალური აქტივების ღირებულება ჩამოიწერება სრული ოდენო-

ბით. ე.ი. არამატერიალურ აქტივებს არ გააჩნიათ სალიკვიდაციო ღირებულება.

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ნორმის დასადგენად გამოიყენება: 1. აქტივის გამოყენების იურიდიული ვადა – დროის ხანგრძლივობა რა პერიოდითაც შეძენილია უფლება; 2. სასარგებლო გამოყენების ვადა – დროის ხანგრძლივობა, რომელშიც ნავარაუდებია ეფექტის მიღება არამატერიალური აქტივის გამოყენებიდან და 3. ხუთი წელი – დროის ხანგრძლივობა, რომელიც არამატერიალური აქტივების გამოყენების გონივრულ პერიოდად ითვლება. მაგალითად, როგორც კანონითაა განსაზღვრული გუდვილისათვის.

ძირითადი კაპიტალის არაბეზმური ჩამოწერა

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 4.2 პუნქტის თანახმად ძირითადი კაპიტალის ობიექტების მიმართ, მიუხედავად იმისა შემლუღულია თუ არა მათი გამოყენების ვადა, შესაძლებელია არაგეგმური ჩამოწერების და ფასშესწორების განხორციელება. არაგეგმური ჩამოწერა უმთავრესად ცვეთად ძირითად კაპიტალს შეეხება და იგი განიხილება, როგორც დაგვიანებული ჩამოწერის კომპენსაცია. არაგეგმური ჩამოწერის საფუძველი რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარეობს. რეალიზაციის პრინციპი, როგორც წინდახედული მეწარმის (სიფრთხილის) პრინციპის გამოხატულება, განაპირობებს ბარალისაგან დაზღვევის მიზნით არაგეგმური ჩამოწერის განხორციელებას, თუ სავალდებულო გეგმური ჩამოწერის ნორმის დადგენის დროს ძირითადი კაპიტალის სარგებლობის ხანგრძლივობა ჭარბად იქნა ნავარაუდები და შემდგომ პერიოდში დაზუსტდა, ან კიდევ, ექსპლუატაციის პირობებიდან გამომდინარე, ძირითადი კაპიტალის გამოყენების ვადის შემცირებაა მოსალოდნელი. რეალიზაციის პრინციპის მიხედვით შეძენისა და წარმოების ხარჯების პერიოდიზაცია უნდა შესწორდეს მაშინ, როდესაც გამოვლინდება ძირითადი კაპიტალის სარგებლობის შესაძლებლობის გადაჭარბებით შეფასების ფაქტი.

მაგალითად: საწარმო 5 წლის წინ დაზგის შესაძენად 80000 ლარი გადაიხადა. გეგმურ ჩამოწერას ახორციელებს წრფივი მეთოდით. ჩამოწერის გეგმის შედგენის დროს გამოყენების ხანგრძლივობა განისაზღვრა 10 წლით. წლიური ამორტიზაციის ნორმა 8%-ია. მეხუთე სამეურნეო წლის ბოლოსათვის დაზგის ნარჩენი ღირებულება 40000 ლარს შეადგენს. საწარმო-ეკონომიკური თვალსაზრისით საწარმოში მოცემული დაზგის გამოყენება შესაძლებელია კიდევ 3 წლის მანძილზე. თუ თავის დროზე ჩამოწერის გეგმის შედგენის დროს გათვალისწინებული იქნებოდა სარგებლობის რეალური ვადა (5+3 წელი), მაშინ ხუთი წლის განმავლობაში ჩამოიწერებოდა 50000 (5:8X80000) ლარი, ხოლო ნარჩენი ღირებულება იქნებოდა 30000 ლარი. ამდენად, არსებობს 10000 (40000-30000) ლარის არაგეგმურად ჩამოწერის შესაძლებლობა.

ძირითადი საშუალების სარგებლობის ვადასთან დაკავშირებული საწარმო-ეკონომიკური თვალსაზრისის განსაზღვრაში მრავალი ფაქტორი მონაწილეობს. ძირითადი საშუალების სარგებლობის ვადის შემცირების მიზეზი შეიძლება იყოს მისი ექსპლუატაციის უჩვეულო რეჟიმი, მორალური მოძველება, დაზიანება და სხვა.

ანალოგიურად შეიძლება არაგეგმური ჩამოწერა განხორციელდეს არამატერიალური აქტივების შემთხვევაში. მართალია აქ არამატერიალური აქტივების გამოყენების ვადა თითქმის მყარია, მაგრამ შეიძლება შეიქმნას ისეთი ვითარება, რომელიც არაგეგმური ჩამოწერის შესაძლებლობის გამოყენების აუცილებლობას შექმნის. მაგალითად, დავეშვათ საწარმო ლიცენზიის უფლებით 3 წელია უშვებს პროდუქციას და მიუხედავად იმისა, რომ ლიცენზიას კიდევ 3 წელი აქვს ვადა, ხელმძღვანელობამ მიიღო გადაწყვეტილება ერთი წლის შემდეგ შეწყვიტოს მოცემული სახის პროდუქციის გამოშვება, რადგანაც აპირებს ახალი პროდუქციის ათვისებას და სერიულ გამოშვებას. მაშინ საწარმოში გაჩნდება ლიცენზიის ღირებულების არაგეგმური ჩამოწერის შესაძლებლობა. თუ დავეშვათ, რომ ლიცენზიის ღირებულება 120000 ლარს შეადგენდა, მაშინ 3 წელიწად-

ში ჩამოწერილი იქნებოდა 60000 ლარი. მაგრამ ვინაიდან ლიცენზია მომავალში გამოყენებული იქნება მხოლოდ ერთი წლის მანძილზე, საჭიროა განხორციელდეს არაგეგმური ჩამოწერა 30000 (120000-3:4X120000) ლარი.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 4.2 პუნქტი, მართალია, ბალანსის შემდგენს არაგეგმური ჩამოწერის არჩევანის უფლებას აძლევს, მაგრამ იგი სავალდებულო ხასიათს ღებულობს წინდახედული მეწარმის პრინციპის ძალით. ამიტომ ცვეთადი ძირითადი კაპიტალის მიმართ სათანადო პირობების არსებობისას სავალდებულოა არაგეგმური ჩამოწერის განხორციელება.

ძირითადი კაპიტალის ფასშესწორება

სამეწარმეო კანონით არსებობს ძირითადი კაპიტალის ღირებულების ჩამოწერის კიდევ ერთი შესაძლებლობა. იგი უკავშირდება ძირითადი კაპიტალის ობიექტების საბაზრო ღირებულებას. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 4.2. პუნქტის თანახმად ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ბალანსში ასახვის მომენტში ბალანსის შემდგენს აქვს ფასშესწორების არჩევანის უფლება. კერძოდ: 1. უფლება აქვს ბალანსში ასახოს ძირითადი კაპიტალის ობიექტები იმ ნარჩენი ღირებულებით, რომელიც მიმდინარე აღრიცხვით დაფიქსირდა წლის დამთავრებისას; 2. შეუძლია ბაზრის კონიუნქტურის გათვალისწინებით ჩამოაფასოს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულება საბაზრო ღირებულებამდე თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საბაზრო ღირებულება ნაკლებია შეძენის (წარმოების) ხარჯებზე და მოსალოდნელია ამ დაბალი ფასების ხანგრძლივად შენარჩუნება; ე.ი. თუ მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული საბაზრო ფასების ზრდა, იგი არ შეიძლება ჩამოფასების საფუძველი გახდეს. 4.2 პუნქტით გათვალისწინებული ფასშესწორება ქონების ღირებულების მხოლოდ შემცირებას, ქონების ჩამოფასებას არ გულისხმობს. მასში გარკვეულწილად აფასების, ღირებულების გაზ-

რდის ელემენტებიცაა ჩადებული. ღირებულების გაზრდა ეხება მხოლოდ ადრე ჩამოფასებულ ობიექტებს (ამასთან იგი არ არის სავალდებულო). ასეთი ობიექტების აფასების დროს არ შეიძლება ღირებულების გაზრდა შეძენის ან წარმოების ხარჯზე მეტად. ე.ი. დასაშვებია ობიექტის ღირებულების აღდგენა ანუ მიწერა შეძენის ან წარმოების ხარჯის დონემდე. მაგალითად, 1996 წელს გაჩნდა უცვეთი ძირითადი კაპიტალის ობიექტის ღირებულების ნაწილის ჩამოწერის საფუძველი. მისი შეძენის ღირებულება იყო 5000 ლარი, ხოლო საბაზრო ღირებულებამ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეადგინა 4000 ლარი. ბალანსის შემდგენელმა აირჩია უმცირესი ღირებულება. ორი წლის შემდეგ შეიცვალა ვითარება და იმავე ობიექტის საბაზრო ღირებულება 5700 ლარამდე გაიზარდა. ახალ საბაზრო ღირებულებასა და შეძენის ღირებულებას შორის (5700 და 5000) უფრო დაბალი აღმოჩნდება შეძენის ღირებულება, რომელიც ადრე ჩამოფასებული იყო 4000 ლარამდე. ამდენად გაჩნდა ობიექტის ღირებულების აღდგენის (მიწერის) შანსი. იმის გამო, რომ საბაზრო და შეძენის ღირებულებას შორის უფრო დაბალია შეძენის ღირებულება – 5000 ლარი, ბალანსის შემდგენი არჩევანის წინაშე დგას და როგორ მოიტყუვა, მის წინდახედულებაზეა დამოკიდებული. მას უფლება აქვს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 4.2 პუნქტის ბოლო აბზაცი) გაზარდოს ობიექტის ღირებულება 5000 ლარამდე ან დატოვოს იგი 4000 ლარის ოდენობით. თუ ბალანსის შემდგენი გადაწყვეტს ობიექტი ასახოს 5000 ლარად, მაშინ ამ სამეწარმეო წლის მოგება გაიზრდება 1000 ლარით, რომელიც სავალდებულოა დაიბეგროს მოგების გადასახადით. არავითარ შემთხვევაში არ შეიძლება ობიექტის ასახვა 5700 ლარის ოდენობით, რადგან ეს თანხა აღემატება ობიექტის შეძენის ხარჯებს. ანალოგიურად ეს ეხება ცვეთადი ძირითადი კაპიტალის ობიექტებს, ოღონდ ამ შემთხვევაში გათვალისწინებული უნდა იქნას გეგმური ჩამოწერით შემცირებული ღირებულება (ცვეთის თანხა). ამდენად ფასშესწორება მისი საჭუძველებიდან გამომდინარე, გულისხმობს ობიექტის ღირებულების აღდგენას (მიწერას) საწყის (შეძენის ან წარმოების ღირებულება) დონემდე.

საბრუნავი საშუალებების აღრისხვის და ბალანსში ასახვის პრინციპები

საბრუნავი საშუალებების საბალანსო მუხლები

საწარმოო საშუალებათა საბრუნავი საშუალებების შემადგენლობაში შეტანის კრიტერიუმს მათი საწარმოში გამოყენების ვადა განსაზღვრავს. ცნობილია ასეთი წესი: ფასეულობა, რომელიც ხანმოკლე პერიოდით რჩება საწარმოში მიეკუთვნება საბრუნავ საშუალებებს. ამ თვალსაზრისიდან გამომდინარე ერთი და იგივე ობიექტი სხვადასხვა საწარმოში კლასიფიცირდება განსხვავებულად. მაგალითად, დაზღვა-დანადგარები, რომლებსაც საწარმო ხანგრძლივად იყენებს საწარმოო დანიშნულებით, მოცემულ საწარმოში ძირითად საშუალებებს განეკუთვნებიან, მაშინ, როდესაც იგივე დაზღვა-დანადგარები მათ მწარმოებელ ან გასაყიდად შემძენ საწარმოებში მიეკუთვნებიან საბრუნავ საშუალებებს.

კანონით დადგენილ ბალანსის სტრუქტურაში საბრუნავ საშუალებებს ცალკე განაყოფი ეთმობა და ორ დიდ ჯგუფად იყოფა. ესენია „საწარმოო მარაგები“ და „სხვა საბრუნავი საშუალებები“.

საწარმოო მარაგების შემადგენლობაში შედის ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია და საქონელი.

სხვა საბრუნავ საშუალებებს მიეკუთვნება მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები), ფულადი საშუალებები და მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებები. მოთხოვნების წარმოშობის მრავალი საფუძველი არსებობს. ამიგომ კანონი ბალანსში ასახვის მიზნით მათ აჯგუფებს გარკვეული ნიშნით და მოითხოვს განცალკევებით იყოს ასახული მომწოდებლებსა და მოიჯარეებზე გაცემული ავანსები; მიწოდებიდან და მომსახურები-

დან წარმოქმნილი მოთხოვნები; მიღებული თამასუქები; მოთხოვნები მეკავშირე (შვილობილი და სხვა) საწარმოების მიმართ; საწარმოს ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები და საწარმოს პარტნიორებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.

საწარმოს კუთვნილი ფულადი საშუალებები შეიძლება არსებობდნენ როგორც ნაღდი ფულის ისე დეპოზიტების, ჩეკების და სხვ.სახით. ფული საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს როგორც ეროვნული ისე უცხო ვალუტის სახით. ასევე დასაშვებია ფულადი საშუალებების რამოდენიმე საბანკო დაწესებულებაში განთავსება. ამიგომ ფულადი საშუალებები ბალანსში ასახული უნდა იქნას შემდეგ მუხლებად: ჩეკები, ნაღდი ფული სალაროში, ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე. საბრუნავი საშუალებები, რომლებიც ზემოთ მოგანილ მუხლებში არ იქნება ასახული, გამოიყოფა ცალკე მუხლად – სხვა საბრუნავი აქტივები.

რეალიზაცია და მოთხოვნის წარმოშობა

მიწოდება, მომსახურების გაწევა და საფასურის მიღება ფასიანი გარიგებიდან გამომდინარე სახელშეკრულებო ურთიერთობით რეგულირდება. მყიდველთან გაფორმებული ხელშეკრულება ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით არ განსაზღვრავს მოთხოვნის წარმოშობის მომენტს. მოთხოვნა (დებიტორული დავალიანება) წარმოიშობა მაშინ, როდესაც კომერციულ სახელშეკრულებო ურთიერთობაში მყოფი რომელიმე მხარე შეასრულებს ხელშეკრულებით მასზე დაკისრებულ მოვალეობას. მაგალითად, თუ მიწოდება-ანაზღაურების სახელშეკრულებო ურთიერთობაში მყოფი A (მიმწოდებელი) და B (გადამხდელი) საწარმოდან A მიაწვდის ფასეულობას B საწარმოს, მაშინ მას წარმოეშობა მოთხოვნა B საწარმოს მიმართ

მიწოდებული ფასეულობის ღირებულების ანაზღაურებაზე. მაგრამ დასაშვებია მოხდეს პირიქით – B საწარმო წინასწარ უხდის A საწარმოს. მაშინაც წარმოიშობა მოთხოვნა, მაგრამ ამჟამად B საწარმოში A მიმართ გადახდილი თანხის დასაქონლებაში. ე.ი. ერთერთი მხარის მიერ სახელშეკრულებო პირობის შესრულება უკვე ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი ხდება. ამასთან ყოვლად დაუშვებელია გარიგების დადებისთანავე ბუღალტრული აღრიცხვისა და საბალანსო სამართლის თვალსაზრისით რაიმე მოთხოვნაზე ან ვალდებულებაზე საუბარი. სამოქალაქო-სამართლებრივი თვალსაზრისით ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებს დაკისრებული აქვთ ვალდებულება, რომელიც მანამდე არ განიხილება ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროდ, ვიდრე რომელიმე მხარე ხელშეკრულებას სამეურნეო-ეკონომიკური თვალსაზრისით არ შეასრულებს. მიწოდება ან შესრულება ბოლომდე უნდა იყოს განხორციელებული. მაგალითად, მიწოდების ხელშეკრულება მიმწოდებლის მხრიდან ეკონომიკური თვალსაზრისით ზოგადად შესრულებულად ითვლება მაშინ, როცა მოხდება ფასეულობის გადაცემა. ნაკლები მნიშვნელობა ენიჭება ანგარიშსწორების მომენტს. ამიგომ მიმწოდებლის მხრიდან ვალდებულების შესრულება განაპირობებს მოთხოვნის ასახვის აუცილებლობას.

როგორც წესი, მოთხოვნა მიწოდებასა და გადახდაზე აუცილებელია ბუღალტრულ აღრიცხვას დაექვემდებაროს და შესაბამის სააღრიცხვო რეგისტრში აისახოს მოთხოვნის წარმოშობის მომენტიდან. საგულისხმოა ისიც, რომ მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან წარმოქმნილი მოთხოვნა იმავედროულად განსაზღვრავს რეალიზაციის მომენტსაც. აქედან გამომდინარე რეალიზაციის პრინციპის თანახმად წარმოიშობა მოგების განსაზღვრის აუცილებლობაც. ამ თვალსაზრისიდან გამომდინარე, მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში, როგორც სამეწარმეო ისე საგადასახადო სამართლით ფასეულობა რეალიზებულად ითვლება მყიდველისათვის მისი გადაცემის მომენტიდან.

რეალიზაციის პრინციპის თანახმად თუ მიწოდება განხორციელდა სამეურნეო წლის ბოლომდე, მაშინ მოგება რეალიზებულად ითვლება და ბალანსის შემდგენელს თანხის მიღების მიუხედავად ევალება მოგება ბალანსში ასახოს.¹ ცხადია არსებობს კლიენტის გადახდის უნართან დაკავშირებული რისკი, რომლის დაზღვევის უფლება განსაზღვრულია კანონით საგარანგო ანარიცხების შექმნის გზით.

საბრუნავი საშუალებების შეფასება

საბრუნავ საშუალებათა შემადგენლობაში საწარმოო მარაგები ყველაზე მნიშვნელოვან და აღრიცხვის თვალსაზრისით უფრო შრომატევად მუხლს წარმოადგენენ. ისინი დიდ გავლენას ახდენენ, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის ეფექტიანობაზე ისე ლიკვიდობაზე. ამიტომ ძირითადი აქცენტი საწარმოო მარაგების შეფასებაზე იქნება გადაგანილი.

საბრუნავ საშუალებათა შეფასების თვალსაზრისით სამეწარმეო სამართლებრივი ნორმა ძირითადში ეყრდნობა აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკას. კანონით განსაზღვრულია, რომ საბრუნავი საშუალებები უნდა აისახოს შეძენის ან წარმოების ხარჯებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი, პუნქტი 5.1). შეძენის ან წარმოების ხარჯის (ანუ როგორც მას ღელემდე პრაქტიკაში უწოდებენ შეძენის ან წარმოების ფაქტიური თვითღირებულება) ფორმირებაზე მრავალი ფაქტორი მოქმედებს. ამიტომ საბრუნავ საშუალებათა შეფასებაში შეცდომებიდან თავის დაზღვევის მიზნით მიზანშეწონილია ფასების, შეფასების მეთოდებისა და მათი გამოყენების არეალის ცოდნა.

შეძენის ან წარმოების ხარჯი ასახავს სასაქონლო-

1. საქართველოს საგადასახადო სამართალი ითვალისწინებს მოგების რეალიზებულად აღიარების ორიგინალურ მეთოდს, რაც გამომდინარეობს იმ პრინციპიდან, რომ მიწოდება და შესრულება რეალიზებულად ითვლება მიწოდებიდან 90 დღის შემდეგ ან საფასურის მიღების დღეს, იმის გათვალისწინებით თუ რომელი პირობა უფრო ადრე დადგება.

მაგერიალური ფასეულობის შეძენაზე ან წარმოებაზე ფაქტიურად გაწეული ხარჯების ერთობლიობას. იგი მოიცავს მაგერიალური ფასეულობის ფაქტურული ღირებულების (შეძენისას მიმწოდებელზე გადახდილი თანხა) და საგრანსპორტო დამზადების ხარჯების ერთობლიობას. საგრანსპორტო დამზადების ხარჯებში შედის გვირთის ტრანსპორტირების და დაცვის, საკომისიო და სამივლინებო ხარჯები; ბუნებრივი დანაკარგები გზაში, გვირთის და ტრანსპორტის დამღვევის ხარჯები და სხვ. რომელიც დაკავშირებულია მაგერიალური ფასეულობის შეძენასთან. საქონლის იმპორტირებისას ამ ხარჯებს ემატება საბაჟო გადასახადი, საბაჟო მოსაკრებელი. აღნიშნული ხარჯები ოთხ ძირითად ჯგუფად იყოფა:

1. მიმწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურის ფასი ფასდაკლების გამოკლებით;

2. საქონლის გზაში დამღვევის ღირებულება;

3. საგრანსპორტო ხარჯები თუ მას მყიდველი ანაზღაურებს;

4. გვირთის საზღვარზე გამოტარების ხარჯები;

5. გვირთის დამუშავების ხარჯები.

ჩვენი სააღრიცხვო პრაქტიკა საგრანსპორტო ტარიფების თვითღირებულებაში ჩართვის მიხედვით ფასწარმოქმნის ორ მეთოდს ითვალისწინებდა. ესენია ფრანკო-ვაგონი-დანიშნულების სადგური და ფრანკო-ვაგონი-გამგზავნი სადგური. პირველი გულისხმობს, რომ დანიშნულების ადგილამდე გვირთის გადაზიდვის სარკინიგზო ტარიფებს მიმწოდებელი თავისი სახსრებიდან ანაზღაურებს; მეორე მეთოდის დროს სარკინიგზო ტარიფი გვირთის ფასს ემატება და მისი გადახდა მყიდველს ეკისრება.

საბაზრო ეკონომიკის განვითარებისა და პირდაპირი საგარეო ეკონომიკური კავშირების დამყარება მოითხოვს საერთაშორისო ვაჭრობის პრაქტიკაში გამოყენებული ფაქტურული შეფასების მეთოდების ცოდნას. საგარეო ვაჭრობაში გამოყენებული შეფასების მეთოდები მათი ინგლისური სახელწოდების აბრევიატურით მონაწილეობს გარიგებაში. ამიტომ სასურველია ვიცოდეთ თუ რას გულისხმობს თითოეული მათგანი.

„ფობ“ – საგარეო ვაჭრობის კონტრაქტით გათვალისწინე-

ბული საქონლის მიწოდების პრაქტიკაში ყველაზე უფრო გაერ-
ცელებული პირობაა, რომლის შესაბამისად ექსპორტიორი იხ-
დის ყველა საგრანსპორტო, სადაზღვევო და საბაჟო ხარჯებს
ტვირთის გეშზე დატვირთვამდე. გემის დაფრაჰტვა და გზაში
ტვირთის დაზღვევა ხდება მყიდველის მიერ. მიმწოდებელი პა-
სუხისმგებელია ტვირთის დანიშნულების პუნქტამდე (გემის ბორ-
ტი) მიგანაბრე. საქონლის დაზიანების ან დაკარგვის რისკი და
საკუთრების უფლება ექსპორტიორიდან იმპორტიორზე გადა-
დის ტვირთის მიერ გემის ბორტის გადაკვეთის შემდეგ — „ფრან-
კო-გემის ბორტზე“. „ფობ“-ის ნაირსახეობას წარმოადგენს გაგ-
მავნა, როდესაც გემის ან თვითმფრინავის ბორტზე საქონელს
თავისი ხარჯებით ან მათი ნაწილობრივი გადახდით ტვირთავს
მიმწოდებელი.

„ფას“ მეთოდის თანახმად მიმწოდებელს საკუთარი ხარჯე-
ბით საქონელი გადააქვს დაფრაჰტული გემის ადგილსამყოფე-
ლამდე, ათავსებს მას გემის მისადგომზე გემის გასწვრივ —
„ფრანკო-გემის გასწვრივ“. გემის დაფრაჰტვა, მისი დატვირთ-
ვა, გზაში ტვირთის დაზღვევა ხდება მყიდველის მიერ. ტვირთზე
საკუთრების უფლება ექსპორტიორიდან იმპორტიორზე გადა-
დის გემის გასწვრივ ტვირთის მოთავსების მომენტიდან.

„კაფ“ მეთოდის გამოყენება გულისხმობს საქონლის ფასში
საზღვაო გადაზიდვის (ფრაჰტის) ღირებულების გათვალისწინე-
ბას. „კაფ“-ის ხელშეკრულებით მიმწოდებლის უფლება-
მოვალეობა ემსგავსება მის უფლება-მოვალეობებს „სიფ“ მე-
თოდის მიხედვით, თუმცა საქონლის დაზღვევა არ შედის გამ-
ყიდველის ვალდებულებებში.

„სიფ“ მეთოდის მიხედვით საქონლის ფასები ასახავენ არა
მარტო მათ ღირებულებას, არამედ დაზღვევის და დანიშნულე-
ბის ადგილამდე გრანსპორტირების ხარჯებსაც. „სიფ“-ის პირო-
ბებით საქონლის მიწოდების დროს გამყიდველი ვალდებულია:
საკუთარი ხარჯებით გადაიტანოს საქონელი დასატვირთ პორ-
ტში, დაფრაჰტოს საჭირო ხომალდი ან ადგილი გემზე, მოათავე-
სოს მასზე გასაგზავნი ტვირთი, გადაიხადოს საზღვრის გადაკ-
ვეთისათვის აუცილებელი საბაჟო და სხვა გადასახადები, დააზ-

ღვიოს საქონელი, გადასცეს მყიდველს ან მის აგენტს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული კონოსამენტი, დამღვევის პოლისი, ანგარიში და საქონლის წარმოშობის მოწმობა.

შეფასების რომელი მეთოდიც არ უნდა იყოს გამოყენებული მატერიალური ფასეულობის მარაგის შესაქმნელად, ყველა შემთხვევაში მარაგის შექმნასთან დაკავშირებული ხარჯები მთლიანობაში წარმოადგენენ მის შეძენის ხარჯებს.

მარაგის შექმნა თვითმიზანი არ არის. მან უნდა უზრუნველყოს საწარმოს ნორმალური უწყვეტი ფუნქციონირება. მეწარმე სუბიექტი მარაგს ქმნის მატერიალურ ფასეულობათა საწარმოო მოხმარების მიზნით, სავაჭრო დაწესებულებებში კი მარაგი იქმნება მომხმარებელთა მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ორივე შემთხვევაში ფასეულობათა მოხმარება ხდება. მოხმარებული მატერიალური ფასეულობა უკვე მარაგი არ არის. წარმოიშობა მათი მარაგიდან ჩამოწერის აუცილებლობა. შესაბამისად თავს იჩენს მათი შეფასების პრობლემა. უნდა აღინიშნოს, რომ მატერიალურ ფასეულობათა მარაგის შექმნა ერთჯერადი აქტი არ არის. იგი მრავალჯერ მეორდება საანგარიშგებო პერიოდში. ამიტომ ერთი და იმავე სახის ნივთის შეძენა ხშირად სხვადასხვა ფასებში ხდება. ე.ი. შეძენის ფაქტიური ღირებულება ცვალებადია.

ასეთ პირობებში, რეალიზებული მატერიალური ფასეულობის ღირებულების დასადგენად აუცილებელია შეირჩეს შეფასების გარკვეული მეთოდი, რომელიც სააღრიცხვო ობიექტისადმი ნაწილობრივ განსხვავებული მიდგომით უნდა მოხდეს. მაგალითად, თუ მაღაზია ერთი ან ორი დასახელების სპეციფიური საქონლით, დავეშვათ მაცივრებით, ვაჭრობს, მაშინ ძნელი არ არის ასეთი საქონლის აღრიცხვა მაცივრის ტიპების მიხედვით. ამასთან დასაშვებია ერთი და იგივე ტიპის მაცივრებიც აღირიცხოს ცალ-ცალკე შეძენის ხარჯების მიხედვით, თუ იგი განსხვავებულია სხვადასხვა პარტიების შეძენის დროს. ამ შემთხვევაში რეალიზებული მაცივრის ღირებულების გაგება ძნელი არ არის, ვინაიდან იგი შესაბამის ანალიზურ ანგარიშებშია დაფიქსირებული. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ასე-

თი სახით აღრიცხვას უწყვეტ (მიმდინარე) აღრიცხვას უწოდებენ. იგი მეტად შრომატევადი და არაეფექტურია, როდესაც ასობით დასახელების სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობასთან გვაქვს საქმე. ასეთ პირობებში გამოიყენება სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის აღრიცხვა გამოქვითვის (პერიოდული აღრიცხვის) მეთოდით.

აღრიცხვის გამოქვითვის მეთოდის გამოყენება მოითხოვს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ფასეულობათა სახეუბის მიხედვით მათი რაოდენობის დაზუსტებას. ამას სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია უზრუნველყოფს.

გასული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ღირებულების დადგენა გამოქვითვის მეთოდით გულისხმობს, რომ ფასეულობა, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ აღმოჩნდება სახეზე, რეალიზებულად ითვლება. მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის K სახის საქონელზე საწყისი მარაგი იყო 2000 ცალი. საანგარიშგებო პერიოდში შეძენილი იქნა 8000 ცალი. ე.ი.სარეალიზაციოდ გამზადებული საქონლის რაოდენობა 10000 ცალს შეადგენდა. ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა მარაგი 3000 ცალი. ცხადია რეალიზებულად ითვლება 7000 ცალი საქონელი. თუ K საქონლის საწყისი ნაშთის ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდში შეძენილი საქონლის ღირებულებას ემთხვევა, მაშინ რეალიზებული საქონლის ღირებულება ადვილი დასადგენია. სხვა შემთხვევაში, როცა სამეურნეო წლის მანძილზე ფასეულობა შეძენილი იქნება განსხვავებულ ფასებში, რთულია წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მარაგის ღირებულების დადგენა. კანონი ბალანსის შემდგენს ფართო არჩევანის უფლებას აძლევს. კერძოდ, დანართის 5.1 პუნქტში აღნიშნულია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინებით ერთგვაროვანი მარაგის ღირებულების დადგენისას შეიძლება დაშვებული იქნას, რომ პირველად ან ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული საგნები გამოყენებული ან გასხვისებული იქნება პირველ რიგში ან სხვა თანმიმდევრობით. ე.ი.კანონი არ ზღუდავს ღირებულების დასადგენ

ნად სააღრიცხვო პრაქტიკაში აღიარებული მეთოდების გამოყენებას. მაგრამ აუცილებელია მუდმივობის პრინციპის მოთხოვნის გათვალისწინებით შეფასების ერთხელ არჩეული მეთოდის შენარჩუნება წლების განმავლობაში. აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკაში ყველაზე უფრო ხშირად გამოიყენება შეფასების ის მეთოდები, რომლებიც დასაშვებია როგორც სამეწარმეო ისე საგადასახადო სამართლებრივი თვალსაზრისით. ესენია: 1) ილენტიფიცირებული ფასების; 2) Fifo(პირველი შემოსავალში – პირველი გასაღებში); 3) Lifo (ბოლო შემოსავალში – პირველი გასაღებში) და 4) საძუალო შეწონილი ფასების მეთოდი.

ილენტიფიკაცია გულისხმობს საქონლის თითოეული ერთეულისათვის შეძენის ხარჯებიდან გამომდინარე ინდივიდუალური ფაქტიური ღირებულების მიკუთვნებას. მისი გამოყენება ხელსაყრელია იმ საქონლის მიმართ, რომელიც ძვირად ღირებულია და რომელთა აღრიცხვა შესაძლებელია სისტემაურად.

„ფიფო“ არის გასული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შემოსულის თანმიმდევრობით შეფასების მეთოდი. ამ დროს გამოიყენება წესი: პირველი პარტია შემოსავალში – პირველი გასავალში. ე.ი. მარაგის გასავალი ფასდება მათი შეძენის თანმიმდევრობის ღირებულებით. პირველ რიგში გასული მასალები ფასდება პირველი შესყიდული პარტიის ხარჯებით, შემდეგ მეორე, მესამე და ა.წ. შეფასების წესი დამოკიდებული არ არის შემოსული მარაგის პარტიის ხარჯის თანმიმდევრობაზე. მხოლოდ იგულისხმება, რომ პირველ რიგში იხარჯება ნაშთად არსებული მარაგი, მერე შეძენილი პირველი პარტია და ა.შ. მიღების ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით.

„ლიფო“ წარმოადგენს სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის მარაგის აღდგენითი მეთოდით შეფასებას. ამ დროს გამოიყენება წესი: ბოლო პარტია შემოსავალში – პირველი გასავალში. პირველად გაცემული მარაგი ფასდება ბოლო შეძენის ღირებულებით, შემდეგი გასავალი – ბოლოს წინა შეძენის ღირებულებით და ა.შ. თუმცა მათი ფაქტიური მოძრაობა შეიძლება იყოს სხვა თანმიმდევრობით.

საშუალო შეწონილი მეთოდი გულისხმობს მოხმარებისათვის შექმნილი მარაგის საშუალო ღირებულების დადგენას და გასული და ნაშთად დარჩენილი მარაგის საშუალო თვითღირებულებით შეფასებას.

დაეუშვათ საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის K სახის მატერიალური ფასეულობის ნაშთი იყო 12 ცალი. 1 ცალის შეძენის ხარჯი 10 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში შეძენილია 70 ცალი, საერთო ღირებულებით 625 ლარი. შეძენა მოხდა სამჯერ, თითოეული პარტიის შესახებ მონაცემი მოგანილია ცხრილში. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა ნაშთი 22 ცალი. დარჩენილი ნაშთის ღირებულება დასაშვებია იდენტიფიცირებულ იქნას შეძენის მეორე პარტიის 15 ცალის და მესამე პარტიის 7 ცალის ღირებულებასთან. რადგანაც ნაშთად დარჩა მხოლოდ ამ პარტიების მარაგი. ასეთ შემთხვევაში შეფასების ოთხივე მეთოდის გამოყენებით მიღე-

ცხრილი 1

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის
შეფასება

მაჩვენებლები	რაოდენ. ცალი	ფასი ლარი	თანხა ლარი
ნაშთი საანგ. პერიოდის დასაწყისისათვის	12	10	120
შეძენა: I პარტია	25	10	250
II პარტია	15	9	135
III პარტია	30	8	240
სულ შეძენა	70	—	625
მარაგი ნაშთის ჩათვლით	82	—	745
გასაეალი: იდენტიფიკაციის მეთოდით	60	—	554
„ფიფო“-ს მეთოდით	60	—	569
„ლიფო“-ს მეთოდით	60	—	525
საშუალო შეწონილის მეთოდით	60	9.09	545.02
ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს:			
იდენტიფიკაციის მეთოდით	22	—	191
„ფიფო“-ს მეთოდით	22	8	176
„ლიფო“-ს მეთოდით	22	10	220
საშუალო შეწონილის მეთოდით	22	9.09	199.98

ბული შედეგები იხილეთ 1 ცხრილში.

როგორც ცხრილიდან ჩანს, გაანგარიშებით განსხვავებული მაჩვენებლებია მიღებული. იდენტიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით მარაგის საბოლოო ნაშთიდან 15 ცალი ფასდება 9 ლარად, 7 ცალი 8 ლარად და საერთო თვითღირებულება შეადგენს 191 ლარს. იგულისხმება, რომ 60 ცალი ჩამოსაწერია გასავალში 554 ლარად.

„ფიფო“ მეთოდის გამოყენება გულისხმობს, რომ გაცემულია ნაშთი (12) პირველი (25) და მეორე (15) პარტია მთლიანად და მესამე პარტიიდან – 8 ცალი, ე.ი. ნაშთად რჩება ბოლო პარტიიდან 22 ცალი. ერთეულის ფასი 8 ლარია. ამდენად საერთო ღირებულება 176 ლარს შეადგენს. გასული მარაგის ღირებულება იქნება 569 ლარი ($120+250+135+64$);

„ლიფო“ მეთოდის პრინციპიდან გამომდინარე ნაშთად დარჩებოდა საწყისი ნაშთიდან 12 და პირველი შეძენილი პარტიიდან 10 ცალი. ორივე შემთხვევაში ფასი 10 ლარია. საერთო ღირებულება 220 ლარს შეადგენს. გასული მარაგის ღირებულება შეადგენს 525 ლარს ($240+135+150$);

... საშუალო შეწონილი ფასით მარაგის საშუალო ღირებულება შეადგენს 9.09 ლარს ($745:82$). საბოლოო ნაშთისა და გასული მარაგის ღირებულება შესაბამისად უდრის 199,98 და 545,02 ლარს.

ჩვენს სააღრიცხვო პრაქტიკაში მეტწილად შეფასების საშუალო შეწონილი და იდენტიფიკაციის მეთოდები გამოიყენებოდა... „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დასაშვებია „შეფასების „ფიფო“ და „ლიფო“ მეთოდების გამოყენებაც.

საბრუნავ საშუალებათა შეფასების აღნიშნული მეთოდები გამოიყენება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ წლიურ ბალანსში საბრუნავი საშუალებების ფასების შესწორება ხდება. სამეწარმეო კანონის შესაბამისად თუ საბრუნავ საშუალებათა შეძენის ან დამზადების ხარჯები უფრო მეტია ვიდრე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მათი საბირჟო ან საბაზრო ფასები, მაშინ ბალანსში ჩაიწერება ამ დროისათვის ყველაზე დაბალი ფასი. ფასებს შორის სხვაობა საანგარიშგებო წლის ფინანსურ

შედგებას მიეკუთვნება.

ილენტიფიცირებული ფასების გარდა სხვა შემთხვევაში საქმე გვაქვს ფიქციასთან. ფიქციაზე დაყრდნობით წმინდა სამეწარმეო თვალსაზრისით „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 5.1 პუნქტის თანახმად შეიძლება გამოყენებული იქნას შეფასების სხვა მეთოდებიც, როგორცაა მაგალითად Hifo და Lifo მეთოდები.

Hifo მეთოდი ემყარება ვარაუდს, რომ ყველაზე ძვირად შეძენილი მარაგი პირველ რიგში მოიხმარება ან გადის საწარმოდან. ამით მიიღწევა წლის ბოლოს ნაშთად არსებული მარაგის ღირებულების მინიმუმამდე დაყვანა, რადგანაც გასული მარაგი ყოველთვის მაღალი ღირებულებით იქნება შეფასებული. ამ გზით წლიურ შემოსავალს ხარჯის სახით მაღალი ღირებულება უპირისპირდება და შესაბამისად ხდება მოგების მინიშალიზაცია.

Lifo მეთოდი Hifo მეთოდის საპირისპირო მეთოდია. ყველაზე იაფი საქონელი პირველად გადის საწარმოდან, რითაც მაქსიმუმამდე ადის მიღებული წლიური წმინდა მოგება. ამ გზით საწარმოს მოგება ოპტიმისტურად არის წარმოდგენილი, რაც სიფრთხილის პრინციპს ეწინააღმდეგება და ცხადია წინდახედული მეწარმე ამ მეთოდს პრაქტიკაში არ გამოიყენებს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის დროს საბრუნავ საშუალებათა შეფასების ზემოგანხილულ მეთოდთაგან რომელიმეს არჩევის დროს ბალანსის შემდგენელმა უნდა გაითვალისწინოს: 1. საბალანსო პოლიტიკა (ისარგებლებს ერთი წლიური ბალანსით თუ შეადგენს სამეწარმეო და საგადასახადო ბალანსს ცალ-ცალკე); 2) საწარმოში მიმდინარე წარმოების პროცესი; 3) საწარმოში გამოყენებული საბრუნავი საშუალებების სიმრავლე; 4) საბრუნავი საშუალებების აღრიცხვის მეთოდი (სისტემური თუ პერიოდული აღრიცხვა იქნება გამოყენებული); 5) საბრუნავ საშუალებებზე ფასების ცვლილების ტენდენცია (მაგ. წინდახედული მეწარმის პრინციპიდან გამომდინარე საბრუნავ საშუალებებზე ფასების ზრდის შემთხვევაში სასურველია საწარმომ შეფასების Lifo მეთოდი აირჩიოს) და სხვ.

საწარმოში სამეურნეო წლის ბოლოს მარაგის სახით დარჩენილი საბრუნავი საშუალებები გავლენას ახდენენ მომდევნო წლის სამეურნეო შედეგზე. თუ საბრუნავი საშუალებები იაფდება, ცხადია ნაშთად დარჩენილი, უფრო ძვირად ღირებული მარაგები მომდევნო წლის ხარჯების გაზრდის გზით მოგებას შეამცირებენ. ეს კი სიფრთხილის, შესაბამისად იმპარიტეტის პრინციპს ეწინააღმდეგება. ამიტომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით დადგენილია უმცირესი ღირებულების გამოყენების აუცილებლობა. დანართის 5.2 პუნქტის შესაბამისად თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეძენის ან წარმოების ხარჯები უფრო მეტია, ვიდრე საბირჟო ან საბაზრო ფასი, მაშინ საბრუნავი საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს მათ შორის უფრო დაბალი ფასით. ამით მომავალი წლის გარალის მუქარიდან თავის დამღვევის მიზნით დღის წესრიგში დგება საბრუნავი საშუალებების ჩამოფასების აუცილებლობა. 5.2 პუნქტის მეშვეობით აღნიშნული მოთხოვნა ცალსახაა და თუ ძირითადი კაპიტალის შემთხვევაში ჩამოწერის განსახორციელებლად აუცილებელი მოთხოვნა იყო დაბალი ფასის სავარაუდოდ ხანგრძლივად შენარჩუნება, მოცემულ სიტუაციაში არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება ბალანსის შედგენის თარიღის (31.12) შემდეგ გაიზრდება თუ შემცირდება საბრუნავი საშუალებების ფასი. ე.ი. უფრო დაბალი ღირებულებით ასახვის მკაცრ მოთხოვნას სავალდებულო ჩამოწერის (ჩამოფასების) აუცილებლობამდე მივყავართ.

კანონის მოთხოვნით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საბრუნავი საშუალებების უფრო დაბალი ღირებულების დადგენის მიზნით შეძენის და წარმოების ხარჯებზე შესაპირისპირებელი ღირებულება უნდა განისაზღვროს საბირჟო და საბაზრო ფასებიდან გამომდინარე. ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც საბირჟო ან საბაზრო ფასი არ არის განსაზღვრული, საბრუნავი საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს შეძენის ან წარმოების ხარჯებსა და ამ საგნების ღირებულებას შორის უფრო დაბალი ღირებულებით. მოცემულ პირობებში საბრუნავი საშუალებე-

ბის ღირებულების დადგენა ხდება იმის გათვალისწინებით მარაგები უნდა გაიყიდოს თუ ისევე უნდა იქნას შეძენილი. მაგალითად, ვაჭრობის სფეროს საწარმოებში საქონელი შეისყიდება შემდგომში გასაყიდად, მრეწველობაში საბრუნავი საშუალებები შეიძინება საწარმოო მოხმარებისათვის. ამიგომ ნედლეულის, დამხმარე და საწარმოო მასალების ღირებულების დასადგენად გამოიყენება შეძენის ხარჯი, რომელიც საჭირო იქნებოდა მარაგის ხელახლა შესაძენად ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. ხოლო რადგანაც საქონელი და მზა ნაწარმი ჩვეულებრივ გაიყიდება, მათი ღირებულება განისაზღვრება იმ შემოსავლით, რომლის მოგანა შეუძლია საქონლის და მზა ნაწარმის მარაგს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. რაც შეეხება მოკლევადიან ფასიან ქაღალდებს, მათი ღირებულება, როგორც წესი, საბირჟო ფასებიდან გამოძღინარეობს. მაგალითად, მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებების მუხლში გათვალისწინებული ფასიანი ქაღალდების შეძენის ღირებულება შეადგენს 50000 ლარს. მათი საბირჟო ღირებულება სამეურნეო წლის ბოლოს 46000 ლარის ტოლია. ბალანსის შემდგენელი ვალდებულია 4000 ლარით ჩამოაფასოს ფასიანი ქაღალდები. საბრუნავი საშუალებების ჩამოფასებით ჩამოწერილი 4000 ლარი გამრდის წარმოების ხარჯებს და შესაბამისად შეამცირებს სამეურნეო წლის მოგებას. ჩამოფასება უნდა განხორციელდეს აუცილებლად, მიუხედავად იმისა, ეს დაბალი ფასები შენარჩუნებული იქნება მომავალში თუ არა.

განვიხილოთ საბრუნავი საშუალებების ბალანსში ასასახავი ღირებულების განსაზღვრის კიდევ ორი შემთხვევა:

1) სამეურნეო წლის ბოლოს მასალების მარაგის შეძენის ღირებულება 20000 ლარია. მოცემული სახის მასალებზე საბაზრო ფასები განსაზღვრული არ არის. წლის ბოლოსათვის სამარაგო მასალის ტოლი რაოდენობის ხელახალი შეძენისათვის საწარმოს დაეხარჯება მხოლოდ 18000 ლარი. კანონის ძალით ეს თანხა უნდა შეუდარდეს შეძენის ხარჯებს (20000 ლარს) და ბალანსში მასალების მარაგი უნდა აისახოს ეფრო დაბალი ღირებულებით, (18000 ლარად.) ე.ი. აუცილებელია მასალების ჩამოფასება

2000 ლარით.

2) სამეურნეო წლის ბოლოს საქონლის (მზა ნაწარმის) ნაშთი შეძენის (წარმოების). ხარჯების მიხედვით შეადგენს 25000 ლარს. საქონელზე მოთხოვნილების შემცირების გამო მკვეთრად დაეცა მათი ფასები. სასაქონლო ბირჟის მონაცემები მათი ღირებულების შესახებ არ არსებობს. ბალანსის შემდგენელის მარკეტინგული მონაცემებით მოცემული საქონელი გაიყიდება 20000 ლარად. აქედან გამომდინარე, წარმოიშობა საქონლის 5000 ლარით ჩამოფასების აუცილებლობა. ე.ი. საქონელი ბალანსში უნდა აისახოს 20000 ლარად.

შეფასების პრინციპები თანაბრად ეხება საბრუნავი საშუალებების ყველა მუხლს. ამიგომ მიზანშეწონილია განიმარტოს მოთხოვნების შეფასების ის შემთხვევები, რომელთანაც ბალანსის შემდგენს შეიძლება ჰქონდეს საქმე. პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს, რომ მოთხოვნები შესაძლებელია სრული ოდენობით ვერ იქნას ანაზღაურებული. პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როდესაც მყიდველი სხვადასხვა მიზეზებით ვერ ანაზღაურებს მიწოდებული ფასეულობის ან გაწეული მომსახურების ღირებულებას. სიფრთხილის პრინციპის მიხედვით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის თუ ცნობილია იმ თანხის ოდენობა, რომელსაც საწარმო დებიტორებისგან ვერ მიიღებს, მაშინ აუცილებელია ეს თანხა ჩამოიწეროს სამეურნეო წლის ბარალში. ე.ი. უნდა განხორციელდეს მოთხოვნათა ჩამოწერა (ჩამოფასება). მოთხოვნათა ჩამოწერა შეიძლება განხორციელდეს ორი ხერხით: ცალ-ცალკე (ინდივიდუალური), შეფასების ან ღირებულების ერთიანი შეფასების გზით. შესაძლებელია ორივე ხერხის ერთდროულად გამოყენება.

ინდივიდუალური შეფასებით სარგებლობისათვის საჭიროა არსებობდეს ამის იურიდიული საფუძველი (მაგალითად, ინფორმაცია მყიდველის გადახდის უუნარობის, გაკოტრების ან სხვა მიზეზის შესახებ, რომელიც მოთხოვნების ბარალში ჩამოწერის საშუალებას იძლევა).

მაგალითად, საწარმომ მყიდველს 10000 ლარის მზა ნაწარმი მიაწოდა სამეურნეო წლის დამთავრებამდე ორი თვით ადრე.

სამეურნეო წლის ბოლოს გამოქვეყნდა ცნობა მყიდველის გა-
კოგრების თაობაზე სასაქონლოში საქმის გახსნის შესახებ.
წლიური ანგარიშგების შედგენის პერიოდში მყიდველი საწარ-
მოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ მიღებული ცნობით ნა-
თელი ხდება, რომ საეარაუდოა გაკოგრებასთან დაკავშირე-
ბით მყიდველმა აანაზღაუროს ვალდებულებების 40 პროცენტი.
ასეთ პირობებში საწარმო უფლებამოსილია 10000 ლარიდან
ჩამოწეროს 6000 ლარი და იგი მიაკუთვნოს სამეურნეო წლის
ფინანსურ შედეგს.

მოთხოვნათა ერთიანი ჩამოფასების საფუძველია სამეურ-
ნეო საქმიანობის გამოცდილება. მაგალითად, წინა წლების ფაქ-
ტიური მონაცემების ანალიზით ირკვევა, რომ საწარმო საშუა-
ლოდ წლიურად დებიტორებისაგან ვერ ღებულობს მოთხოვნე-
ბის 7 პროცენტს. სამეურნეო წლის ბოლოსათვის მოთხოვნების
საერთო თანხა 116.000 ლარს შეადგენს. აქედან ინდივიდუალუ-
რი შეფასებით ჩამოწერილია 6000 ლარი. გამოცდილებიდან გა-
მომდინარე საწარმოს შეუძლია ერთიანი შეფასების გზით ჩა-
მოწეროს 7700 ლარი (11000-ის 7%). ეს თანხა უნდა აისახოს
მოგებისა და ბარალის ანგარიშში ხარჯების ნაწილში და ერთ-
დროულად საჭიროა გაიხსნას ცალკე კონტრალური ანგარიში
ერთიანი (ფასშესწორების) ჩამოფასების კრედიტორული ნაშ-
თის ასახავად. იგი ბალანსში ასახვამდე აკლდება მოთხოვნე-
ბის მთლიან თანხას და სხვაობა აისახება ბალანსის აქტივში.

საბრუნავი საშუალებების მაგერიალური ნაწილისათვის სა-
ვალდებულო ჩამოწერის (ჩამოფასების) გარდა არსებობს ჩა-
მოფასების ორი არჩევანის უფლება. კანონის დანართის 5.2
პუნქტის ბოლო აბზაცის მიხედვით საბრუნავი საშუალებები შე-
იძლება აისახოს უფრო დაბალი ღირებულებით, თუ ასეთი ასახვა
აუცილებელია გონივრული კომერციული შეფასების თვალსაზ-
რისით ან დასაშვებია მოგებიდან გადასახადით დაბეგვრის სა-
ფუძვლებიდან გამომდინარე.

გონივრული კომერციული თვალსაზრისით საბრუნავი საშუ-
ალებების საგნების ღირებულების ჩამოწერის არჩევანი კეთ-
დება პროგნოზის საფუძველზე. თუ მოსალოდნელია მომავალ-

ში საბრუნავი საშუალებების ღირებულების შემცირება და აქედან გამომდინარე საჭირო გახდება ხელახალი ჩამოფასება, მაშინ საწარმოს შეუძლია მომავალში ჩამოსაწერი თანხა ჩამოწეროს სამეურნეო წლის ბალანსის შედგენის დროს სავალდებულო ჩამოწერის განხორციელების მომენტშივე.

მაგალითად, სამეურნეო წლის ბოლოს საწყობში ნაშთად დარჩენილი ძირითადი მასალის შეძენის ხარჯი 30000 ლარია, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მოცემული მასალის საბაზრო ღირებულება 25000 ლარია. პროგნოზული გათვლებით ვარაუდობენ, რომ ახლო მომავალში მასალების ღირებულება კელავ შემცირდება და არსებული მარაგის ღირებულება გახდება 21000 ლარი. ასეთ შემთხვევაში საწარმო ვალდებულია მასალები ბალანსში ასახოს 25000 ლარად, მაგრამ უნდა დადგინდეს აქვს თუ არა საწარმოს უფლება შეამციროს იგი უფრო მეტად და გონივრული კომერციული შეფასების თვალსაზრისიდან გამომდინარე ფასების ახლო მომავალში მოსალოდნელი შემცირების გამო მასალები ასახოს ბალანსში 21000 ლარად. არჩევანის უფლებას განსაზღვრავს საბრუნავი საშუალების შეფასების მეთოდი. შეფასების Fifo მეთოდი ამის რეალურ შესაძლებლობას არ იძლევა, რადგან ნაშთად დარჩენილი მასალები ფიქციის თანახმად, პირველ რიგში უნდა იყოს მოხმარებული და ძნელია დასაბუთება იმისა, რომ ღირებულების შემცირებამდე იგი მოხმარებული არ იქნება. საპირისპირო სურათი იქმნება Lifo მეთოდის გამოყენების დროს, რადგანაც სამეურნეო წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მასალები მომდევნო სამეურნეო წელს რიგითობით ბოლოს ჩამოიწერება ან ადვილი მოსალოდნელია ისევე ნაშთად დარჩეს. ე.ი. თუ საწარმოში გამოყენებულია Lifo მეთოდი, მაშინ საწარმოს აქვს უფლება ბალანსში ჩასაწერად აირჩიოს 21000 ლარი.

საბრუნავი საშუალებების მიწერის (აფასების) კანონისმიერი შესაძლებლობა

საბრუნავი საშუალებების ბალანსში ასახვასთან დაკავშირებით ზემოგანხილულ შესაძლებლობებთან ერთად არსებობს კიდევ ერთი არჩევანის უფლება. კერძოდ, საწარმოს შეუძლია ჩამოფასების შემდეგ დადგენილი უფრო დაბალი ღირებულება შეინარჩუნოს მაშინაც, როცა ამის საფუძველი უკვე აღარ არსებობს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 5.2 პუნქტი), ე.ი. ძირითადი კაპიტალის მსგავსად არსებობს საბრუნავი საშუალებების მიწერის, ანუ აფასების შესაძლებლობა. აფასება ეხება იმ საბრუნავ საშუალებებს, რომლებიც წინა წლის ბალანსის შედგენის დროს ჩამოფასებულ იქნა და სამეურნეო წლის ბოლოს ისევე ნაშთად დარჩა. მაგერიალურ საბრუნავ საშუალებებში შეიძლება ისე მოხდეს, რომ წინა წელს ჩამოფასებული მასალები, საქონელი ან მზა ნაწარმი უკვე მოხმარებული იყოს და მის ადგილს სამეურნეო წელს შეძენილი ან წარმოებული ნივთი იკავებდეს, მაგრამ შეფასების Lifo მეთოდის გამოყენება შესაძლებელს ხდის აფასდეს ნაშთად დარჩენილი მარაგი.

მაგალითად, ინვენტარიზაციით დადგინდა, რომ სამეურნეო წლის ბოლოს სახეზეა იგივე რაოდენობის ნედლეული, რაც წლის დასაწყისში იყო. საბრუნავი საშუალებები ფასდება Lifo მეთოდით ე.ი. ნავარაუდევია, რომ სამეურნეო წლის ბოლოს ნაშთად დარჩა ის ნედლეული, რომელიც წლის დასაწყისისათვის იყო ბალანსში ასახული. მისი ღირებულება 12000 ლარია. იგი წინა წლის ბალანსის შედგენის დროს ჩამოფასებამდე 14000 ლარს შეადგენდა. სამეურნეო წლის ბოლოს მოთხოვნილების ზრდის გამო ნედლეულის ღირებულებამ საბაზრო ფასებით 15000 ლარი შეადგინა. აქედან გამომდინარე, ბალანსის შემდგენელს შეუძლია ააფასოს ნედლეულის ნაშთი და მისი ღირებულება ბალანსში ასახოს 14000 ლარის ოდენობით.

საკუთარი კაპიტალის არსი

ყოველ საწარმოს გააჩნია მისი დამფუძნებლისაგან დამოუკიდებელი საკუთარი კაპიტალი. საკუთარი კაპიტალის ფორმირების სხვადასხვა წყარო არსებობს. იგი იქმნება საწარმოს პარტნიორების ინვესტიციების, მიზნობრივი დაბანდლებების და საწარმოს ფუნქციონირების პროცესში შექმნილი დანაშოგებით. პარტნიორების ინვესტიცია ზოგადად „კაპიტალის“ სახელწოდებას ატარებს და ამ სახელწოდებით აისახება ბალანსის პასივში. პარტნიორების მიერ ინვესტირებული კაპიტალი საწარმოთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიხედვით შეიძლება იყოს მუდმივი და ცვალებადი. მუდმივი კაპიტალი დამახასიათებელია შემლუღული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის (შპს, სს და კოოპერატივი). მუდმივი კაპიტალის ოდენობა განსაზღვრულია სადამფუძნებლო დოკუმენტით და რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში. იგი პირობითადაა მუდმივი. ე.ი. შეიძლება შეცვლა-გაზრდა ან შემცირება, მაგრამ უნდა არსებობდეს სასამართლოს გადაწყვეტილება კაპიტალის ყოველი ცვლილების შესახებ.

ცვალებადი კაპიტალი შეიძლება შეიცვალოს კანონით ან წესდებით დადგენილ ფარგლებში. ასე რომ ცვლილების შესახებ სასამართლო გადაწყვეტილების აუცილებლობა არ არის. სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 27-ე მუხლით დასაშვებია სამეურნეო წლისათვის დადგენილი წილი კაპიტალის 4 პროცენტამდე ოდენობით შემცირება (გახარჯვა).

კომანდიტურ საზოგადოებაში საქმე გვაქვს როგორც ცვლად ისე მუდმივ კაპიტალთან. მუდმივი კაპიტალის სახით წარმოგვიდგება კომანდიტების საგარანგიო თანხა, რომლის ოდენობა დადგენილია წესდებით და შეტანილია სამეწარმეო რეესტრში. პერსონალურად პასუხისმგებელი პარტნიორების

(კომპლემენტარები) წილი კაპიტალი კი ცვლად კაპიტალს წარმოადგენს. კომპლემენტარებს სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორების მსგავსად შეუძლიათ თავიანთი წილი კაპიტალის 4 პროცენტამდე შემცირება. კომანდიტებს კი ეს უფლება არ გააჩნიათ (იხ., მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლები 34.2 და 40).

პარტნიორების მიერ ინვესტირებულ კაპიტალთან ერთად საკუთარ კაპიტალში მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია რეზერვებს, მიზნობრივ დაფინანსებასა და მოგებას. ასეთი სტრუქტურით საკუთარი კაპიტალი გვხვდება მხოლოდ შემზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საზოგადოებებში, რადგანაც სხვა საწარმოებში სამეურნეო წლის მოგება პარტნიორთა წილ კაპიტალს უერთდება ან ამოიღება სრული ოდენობით.

„კაპიტალის“ ასახვა ბალანსში

საბალანსო თვალსაზრისით სასურველია „კაპიტალი“ შესაბამისი სახელწოდებით მოიხსენიებოდეს თითოეულ საწარმოში. კანონის თანახმად შემზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში მუდმივი კაპიტალი საწესდებო კაპიტალად იწოდება. თუმცა მიზანშეწონილია სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი სააქციო კაპიტალად იწოდებოდეს.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი პარტნიორთა წილკაპიტალისაგან შედგება. მისი სიდიდე განისაზღვრება პარტნიორთა ხელშეკრულებით და ბალანსში აისახება ფაქტიურად განხორციელებული შენატანის ოდენობით. პარტნიორს არა აქვს უფლება სხვა პარტნიორის თანხმობის გარეშე მისი წილი კაპიტალიდან ამოიღოს 4%-ზე მეტი. საზოგადოების წლიური მოგება პარტნიორთა წილის შესაბამისად ნაწილდება და ემატება მათ წილ კაპიტალს. პარტნიორს უფლება აქვს ამოიღოს მის წილ კაპიტალზე მიმატებული მოგება, თუ ეს მი-

ანს არ მიაყენებს საზოგადოებას.

კომანდიტურ საზოგადოებაში „კაპიტალი“ წარმოგვიდგება კომპლემენტარის კაპიტალისა და კომანდიტის კაპიტალის სახით. კომპლემენტარების კაპიტალზე იგივე წესი ვრცელდება, რაც სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების წილ კაპიტალზე. კომანდიტის კაპიტალი კრედიტორების წინაშე საგარანტიო თანხას წარმოადგენს და იგი საწარმოს კაპიტალის ბალანსში ასახვის კანონისმიერი პრინციპების თანახმად მიმდინარე აღრიცხვასა და ბალანსში აისახება ნომინალური ღირებულებით. ე.ი.სავალდებულოა სამეწარმეო რეესტრში შეტანილი საგარანტიო თანხა კაპიტალის სახით აისახოს სრული ოდენობით, მიუხედავად იმისა იგი შეტანილია სრულად თუ არა. დათქმული შესატანის შეუტანელი ნაწილი აისახება ბალანსის აქტივში, როგორც „საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეუტანელი შესატანები“. დათქმული კაპიტალის შევსებაამდე კომანდიტის წილი მოგება ყოველწლიურად დაერიცხება მის კაპიტალს. მხოლოდ დათქმული კაპიტალის შევსების შემდეგ ენიჭება კომანდიტს კუთვნილი მოგების მიღების უფლება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 40.2).

სოლიდარული პასუხისმგებლობის და კომანდიტური საზოგადოებისათვის კანონით განსაზღვრული არ არის შენატანის მინიმალური ოდენობა. იგი ისაზღვრება პარტნიორთა შეხედულებით. აღნიშნულ საზოგადოებებში წლიური მოგება ნაწილდება სრული ოდენობით, ასევე ბარალი წილობრივად იფარება პარტნიორების წილ კაპიტალიდან. ამდენად ასეთ საზოგადოებებში საკუთარი კაპიტალი მხოლოდ „კაპიტალის“ სახით აისახება ბალანსში.

შებლუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის კანონით დადგენილია საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ზღვარი. დაუშვებელია საწესდებო კაპიტალი 2000 ლარზე ნაკლები იყოს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 45.1). შპს-ს საწესდებო კაპიტალი, მიუხედავად იმისა შეტანილია იგი სრული ოდენობით თუ არა, ბალანსში აისახება იმ ოდენობით, რაც განსაზღვრულია წესდებით და რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტ-

რმი.

სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი ივსება აქციონერების მიერ აქციებზე ინვესტირებული თანხით. აქცია არის საწარმოს მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს მისი განვითარების მიზნით სახსრების შეგანას და უფლებას ანიჭებს მის მფლობელს მიიღოს საწარმოს მოგების ნაწილი დივიდენდის სახით.

განასხვავებენ აქციების ორ სახეს: ჩვეულებრივი და პრივილეგირებულ (შელავათიან) აქციებს. მათ შორის თანაფარდობა დადგენილია კანონით. პრივილეგირებული აქციები მის მფლობელს უფლებას აძლევს მიიღოს ჩვეულებრივ აქციაზე უფრო ადრე და უფრო მეტი დივიდენდი. მაგრამ ასეთი აქციები ჩვეულებრივ მისი მფლობელისათვის კრებაზე ხმის უფლებას არ იძლევა. მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ პრივილეგირებული აქციის მფლობელს ორი წელი არ უსარგებლია შელავათიანი უფლებით (არ მიუღია დივიდენდი), მაშინ ასეთი აქცია მის მფლობელს ანიჭებს ერთი ხმის უფლებას.

აქციები ვრცელდება როგორც წარმომდგენის, ასევე სახელობითი აქციების სახით. თუმცა პრივილეგირებული აქციების გამოცემა დაშვებულია მხოლოდ წარმომდგენზე აქციების სახით.

გარდა აქციებისა, სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის შევსების წყარო შეიძლება იყოს წარმომდგენისა და სახელობითი ფასიანი ქაღალდების სახით გამოშვებული ობლიგაციები, კონვერსიული სესხის ობლიგაციები, შემდგომში მათი აქციებად გარდაქმნის უფლებით და ოფციური სესხი, შემდგომში წარმომდგენის ან სახელობითი აქციების მიღების უფლებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 52.4).

აქციებსა და სხვა ფასიან ქაღალდებს გააჩნიათ ნომინალური ღირებულება, რომელიც აღნიშნულია აქციის (ფასიანი ქაღალდის) სატიტულო გვერდზე. მეწარმეთა შესახებ კანონის 51.1 მუხლი მოითხოვს, რომ ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება შეადგენდეს ერთ ლარს ან მის მრავალჯერადას. აქვე დადგენილია საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ნომინალური ღირ-

რეპულება, რომელიც 15000 ლარის გოლია. კანონის დანართის 6.1 პუნქტის მოთხოვნათა გათვალისწინებით სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი ბალანსში სწორედ ნომინალური ღირებულებით უნდა იქნას ასახული. მაგრამ არსებობს აქციების სხვა ღირებულებებიც, მაგალითად საბალანსო ღირებულება, საბაზრო ღირებულება და სხვ.

აქციის საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ნომინალური ღირებულებისაგან. იგი გულისხმობს თანხას, რომელსაც საზოგადოების ლიკვიდაციის შემთხვევაში აქციონერი მიიღებდა აქციის სანაცვლოდ იმ პირობით, რომ ყველა აქტივი გაიყიდება და ყველა ვალდებულება დაიფარება საბალანსო ღირებულების მიხედვით. აქციების საერთო საბალანსო ღირებულება აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის სხვაობის გოლია. აქციების საერთო საბალანსო ღირებულების აქციების საერთო რაოდენობასთან შეფარდება იძლევა ერთი აქციის საბალანსო ღირებულებას. მას აღრიცხვისა და ბალანსის შედგენაში არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება, რასაც ვერ ვიტყვიტ აქციების საბაზრო ღირებულების შესახებ.

აქციის საბაზრო ღირებულებას წარმოადგენს ის თანხა, რა თანხადაც აქცია იყიდება ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე. აქცია ღირს იმდენი, რამდენსაც გადაიხდის მყიდველი. იგი დამოკიდებულია: ა) საერთო ეკონომიკურ პირობებზე მოქმედ ფაქტორებზე; ბ) მოცემული საწარმოსადმი ინვესტორების ინტერესზე; გ) საწარმოს მიერ მიღებულ მოგების ოდენობაზე და სხვ. ამიტომ აქციების გავრცელების დროს მის ნომინალურ ღირებულებას არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება. თუმცა კანონი კრძალავს გამოშვებული აქციების პირველ გაყიდვას ნომინალზე დაბალი ღირებულებით. ნომინალზე მაღალ ფასებში აქციების პირველ გაყიდვისას მიღებული სხვაობის თანხა არ ითვლება ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევიდან მიღებულ შემოსავლად და იგი საკუთარ კაპიტალში აისახება რეზერვების სახით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 52.5).

რეზერვებისა და წლიური შეღებების ასახვა ბალანსში

რეზერვები, როგორც წესი, შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საზოგადოებისთვისაა დამახასიათებელი. რეზერვების შექმნისა და გამოყენების მექანიზმი სამეწარმეო სამართლით არ რეგულირდება. იგი ისაზღვრება პარტნიორების მიერ და ამ სფეროში სრული დამოუკიდებლობაა, თუ არ გავითვალისწინებთ რამდენიმე შეზღუდვას. კერძოდ, სააქციო საზოგადოებაში კანონისმიერი რეზერვის შექმნის მოთხოვნაა იმ შემთხვევაში, როცა საზოგადოების აქციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები ნომინალზე მაღალ ფასებში იყიდება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მუხლი 52.5).

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასთან მიმართებით კანონი რეზერვების შესახებ პირდაპირ განმარტებას არ იძლევა, თუმცა მოგების განაწილებასთან დაკავშირებით მიუთითებს, რომ პარტნიორებს შეუძლიათ მოგება გადაიგანონ რეზერვში ან დატოვონ გაუნაწილებელი მოგების სახით. გარდა მოგებიდან გადატანილი ნაწილისა, რეზერვები შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში იქმნება დამატებითი შენატანების განხორციელების გზით. დამატებითი შენატანები კანონის თანახმად პარტნიორების წილის შესაბამისად შეიტანება და მიმდინარე აღრიცხვაში ფაქტიურად განხორციელებული ოდენობით აისახება როგორც რეზერვი.

მოგებიდან რეზერვის შექმნა ბალანსის შედგენამდე უნდა მოხდეს. ასევე საფაღდებულოა რეზერვის გამოყენების დაფიქსირება ბალანსის შედგენამდე, რათა წლიურ ბალანსში ეს ცვლილებები გათვალისწინებული იქნას („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.4 პუნქტი).

სამეურნეო წლის შედეგი მოგების ან ზარალის სახეს ღებულობს. მათი გამოანგარიშება მოგებისა და ზარალის ანგარიშში ხდება. აქ რეალიზაციის პრინციპის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, წლიურ შემოსავლებს უპირისპირდება მისი შესაბამისი ხარჯები და გამოითვლება სამეურნეო წლის შედეგი – მო-

გება ან ბარალი.

სამეურნეო წლის მოგება მცირდება მოგებიდან გადასახადით და დარჩენილი წმინდა მოგება ფაქტიურად საწარმოს საკუთარ კაპიტალს წარმოადგენს. იგი ბალანსში აისახება სრული (თუ სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ პარტნიორები მიიღებენ გადაწყვეტილებას არ გაანაწილონ მოგება) ან გამოყენების (რეზერვებში გადატანა, პარტნიორებზე განაწილება და და სხვა) გზით შემცირებული ოდენობით. სამეურნეო წლის მოგება მომდევნო წლის ბალანსის საწყის მონაცემებში აისახება გასული წლის გაუნაწილებელი მოგების სახით.

თუ საწარმო სამეურნეო წელს ბარალით ამთავრებს, მაშინ ბარალი ბალანსში აისახება სამეურნეო წლის დაუფარავი ბარალის სახით. იგი მომდევნო წლის ბალანსში აისახება როგორც გასული წლის დაუფარავი ბარალი. გასული და სამეურნეო წლის ბარალი, როგორც უარყოფითი ფინანსური შედეგი, ამცირებს საწარმოს საკუთარ კაპიტალს და წარმოაჩენს მას ნეგო საკუთარი კაპიტალის სახით.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.4 პუნქტის თანახმად სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება ან დაუფარავი ბარალი აუცილებელია ცალკე მუხლად ფიგურირებდეს ბალანსში.

ვალდებულებების ასახვა ბალანსში

მოზიდული კაპიტალის და დანარჩენი პასივების ასახვა ბალანსში

წმინდა თეორიული თვალსაზრისით, საწარმოს გააჩნია ვალდებულება მეორე და მესამე პირების წინაშე. მეორე პირის ანუ პარტნიორების წინაშე საწარმოს ვალდებულების ვადა განუსაზღვრელია, ამიტომ იგი ბუღალტრულ ბალანსში საკუთარი კაპიტალის სახითაა წარმოდგენილი. როგორც ადრე იყო აღნიშნული, ბალანსის პასივი საკუთარი და მოზიდული კაპიტალის ან ვალდებულებათა სახით შეიძლება იყოს წარმოდგენილი. მაგრამ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით განსაზღვრული საბალანსო პოლიტიკადან გამომდინარე, კანონით დადგენილ ბალანსში გარკვეული თავისებურებები შეინიშნება და ვალდებულებები მესამე პირის წინაშე იყოფა ორ ჯგუფად: ვალდებულებები, რომელთა გადახდის დრო და ოდენობა განსაზღვრულია, ბალანსში მოზიდული კაპიტალის და დანარჩენი პასივების სახით აისახება, ხოლო ვალდებულებები, რომელთა გადახდის დრო და ოდენობა განუსაზღვრელია ანარიცხების სახით წარმოგვიდგება. იგი ბალანსში ცალკე განაყოფად გამოიყოფა, რადგანაც კანონი განმარტავს, რომ არ შეიძლება ანარიცხები ვალდებულებებად აისახოს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 2.6 პუნქტი).

მოზიდული კაპიტალის შემთხვევაში არსებობს ვალდებულებათა შესრულების გარანტია. ანარიცხები კი შეიძლება სრული იდენობით არ გახდეს გამოსაყენებელი.

მოზიდული კაპიტალის ვალდებულების სახით ასახვისათვის აუცილებელია არსებობდეს შემდეგი პირობა:

ჯერ ერთი, საწარმოს უნდა ეკისრებოდეს სამეურნეო ვალდებულება. სამეურნეო ვალდებულება გამომდინარეობს გარიგების ხელშეკრულებიდან. იგი წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირის მიერ შესრულებულია ვალდებულება

(განხორციელებული სანაცვლო შესრულება), მაგრამ საწარმოს ჯერ კიდევ არ შეუსრულებია საკუთარი სახელშეკრულებო ვალდებულება. (მაგალითად, არ არის გადახდილი მოწოდებული ფასეულობის საფასური). ასეთ შემთხვევაში ამბობენ, რომ საწარმოს ქონება დატვირთულია სამეურნეო ვალდებულებით;

მეორე, გამოკვეთილი უნდა იყოს ვალდებულების სიდიდე და დაფარვის დრო. თუ არ არის ცნობილი ვალდებულების ოდენობა ან მისი დაფარვის დრო, მაშინ იქმნება ანარიცხები;

...მესამე, განსახორციელებელი შესრულება უნდა იყოს სავალდებულო.

მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები ბალანსში წარმოდგენილია შემდეგი შინაარსით:

„ვალდებულებები ბანკის წინაშე“, რომელიც მოკლე და გრძელვადიან ვალდებულებებადაა წარმოდგენილი, ასახავენ სამეურნეო წლის ბოლოსთვის ბანკის კრედიტების მიხედვით არსებულ ვალდებულებებს.

კანონი არ გამორიცხავს სესხის აღებას სხვა საწარმოებიდან, იურიდიული ან ფიზიკური პრებისაგან. სასესხო ვალდებულებები ცალკე მუხლად აისახება ბალანსში, მათი ხანგრძლივობის მითითებით.

... მომწოდებლისათვის, მათგან მიღებული პროდუქციის, სამუშაოების და მომსახურეობისათვის, კუთვნილი თანხები ბალანსში ცალკე გამოიყოფა მიწოდებიდან და მომსახურეებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების სახით. თუ საწარმოს ვალდებულებების დასტურად წერილობით გაცემული აქვს თამასუქი, მაშინ ასეთი ვალდებულება აუცილებელია ცალკე აისახოს და ამ მიზნით ბალანსში გამოყოფილია მუხლი. „ვალდებულებები თამასუქების მიხედვით“.

... ვალდებულების ხასიათის მატარებელია მიღებული ავანსებიც. ისინი არ შეიძლება შემოსავლად ჩაითვალოს, მანამ, ვიდრე საწარმო ავანსად მიღებულ თანხას არ დაასაქონლებს.

... კანონის დანართის 1.3 პუნქტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე ბალანსის პასივში ცალკე მუხლად გამოიყოფა ვალდებულებები მეკავშირე (შვილობილი და სხვა) საწარმოს წინაშე. რო-

გორც წესი, იგი არ შეიძლება გადაიფაროს მეკავშირე საწარმოთა მიმართ არსებული მითხოვნებით.

ანალოგიური პრინციპი მოქმედებს პარგნიორების წინაშე ვალდებულებების მიმართაც. ამიტომ იგი ბალანსში ცალკე მუხლად არის წარმოდგენილი.

მუშა-მოსამსახურეების წინაშე ვალდებულებები ბალანსში წარმოადგენენ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის გაუცემელ შრომის ანაზღაურების თანხას.

ცალკე საბალანსო მუხლი ეთმობა ბიუჯეტის წინაშე არსებულ ვალდებულებებს, რომელშიც გაერთიანებულია გადაუხდეელი ბიუჯეტური გადასახდელები.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილისა, საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს კიდევ ვალდებულებები (მაგ. სპეციალური ფონდების წინაშე შესაბამისი ორგანოების მიხედვით). იგი ჯამურად აისახება სხვა ვალდებულებების სახით.

ანარიცხები და მათი კანონისმიერი საფუძვლები

ანარიცხები განუსაზღვრელი ვალდებულებაა. განუსაზღვრელი შეიძლება იყოს ვალდებულების საფუძველი ან მისი ოდენობა, ან ორივე ერთდროულად. ანარიცხები იქმნება იმ პრინციპით, რომ დაცული იყოს კრედიტორების ინტერესი და სრული ოდენობით იქნას ანაზღაურებული მათი მოთხოვნები ვალის წარმოშობის შემთხვევაში. ანარიცხები ეთდება იმ მოსალოდნელი გასაველებისათვის, რომლებიც ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ბუღალტრულ ანგარიშებში არ არიან ასახული, მაგრამ მომავალში სამეურნეო წლის საქმიანობიდან გამომდინარე არსებობს გარკვეული ოდენობის ვალდებულების წარმოშობის ალბათობა.

კანონის მიხედვით ანარიცხები იქმნება მოსალოდნელი ხარჯებისა და დაუმთავრებელი გარიგებიდან მოსალოდნელი მარალისათვის. დაუმთავრებელი გარიგებიდან მარალი მოსა-

ლოდნელია როგორც შესყიდვის ისე მიწოდების შემთხვევაში. შესყიდვის დაუმთავრებელი გარიგებიდან ბარალის მუქარა ჩნდება მაშინ, თუ ხელშეკრულებით მისაღები ფასეულობის საბაზრო ფასი ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შემცირებულია. მაგალითად, სამეურნეო წლის 15 დეკემბერს გაფორმდა ხელშეკრულება ნედლეულის მიწოდებაზე. ნედლეული მოღებულ იქნება მომდევნო წლის 10 იანვარს. ნედლეულის სახელშეკრულებო ღირებულება 500 ლარია. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31. 12) ნედლეულის ფასი შემცირდა და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოცულობის ნედლეულის ღირებულება 430 ლარს შეადგენს. ცხადია წარმოიშვა 70 ლარი ბარალის მუქარა. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს შეუძლია შექმნას ანარიცხი შესყიდვის დაუმთავრებელი გარიგებიდან მოსალოდნელი ბარალისათვის 70 ლარის ოდენობით. იგი სამეურნეო წლის ხარჯზე იქნება მიკუთვნებული. ნედლეული მომდევნო წელს მიღებისას შემოსავალში გატარდება 430 ლარად, ხოლო 70 ლარით შემცირდება ადრე შექმნილი ანარიცხი.

საქონლის მიწოდების ან სამუშაოს (მომსახურების) შესრულების დამთავრებამდე ბარალის მუქარა ჩნდება მაშინ, როცა ხელშეკრულების შესაბამისად მიღებული თანხა ფასების შემცირების გამო თვითღირებულებაზე ნაკლები აღმოჩნდება. მაგალითად, სამშენებლო საწარმომ დამკვეთთან დადო ხელშეკრულება შენობის აშენების თაობაზე; სამშენებლო სამუშაოთა შესრულებისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია 30 000 ლარის ანაზღაურება. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მშენებლობა ჯერ კიდევ დაუმთავრებელია, მაგრამ სამშენებლო მასალების გაძვირების გამო უკვე ნათელია, რომ შენობის ღირებულება დასრულების მომენტში, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული ფასებიდან გამომდინარე 33000 ლარამდე გაიზრდება. ე. ი. სამშენებლო საწარმო 3000 ლარს იზარალებს. იმის გამო, რომ გარიგება შედგა სამეურნეო წელს, სამშენებლო საწარმოს უფლება აქვს სამეურნეო წლის ხარჯებს მიაკუთვნოს 3000 ლარი და ასახოს იგი ბალანსის პასივში ანარიცხების სახით.

როგორც ჩანს მოსალოდნელი ბარალი, რომელიც სამეურნეო წლის მომდევნო პერიოდში იჩენს თავს (მაგალითად ძვირად შეძენილი ნედლეულით დამზადებული საქონლის რეალიზაციიდან) იმპარიტეტულობის პრინციპის თანახმად სამეურნეო წლის შედეგში გაითვალისწინება, რადგანაც ბარალი (ბარალის საფუძველი) წარმოიშვა სამეურნეო წელს. ბარალი უნდა აისახოს მაშინ, როცა იგი ვლინდება. ხელშეკრულების დადების დროს ბალანსის შემდგენი ბარალს ვერ გაითვალისწინებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი ასეთ ხელშეკრულებას არ დადებს. მაგრამ თუ ხელშეკრულების დადებიდან საქმის სრულ განხორციელებამდე პერიოდში ბალანსის შედგენისათვის ნათელი გახდა, რომ გარიგება გარკვეულ ბარალს მოიგანს, მაშინ მან წინდახედულობა (სიფრთხილე) უნდა გამოიჩინოს და სამეურნეო წლის მოგება მოსალოდნელი ბარალის ოდენობით შეამციროს.

ყველა მოსალოდნელი ბარალი წინასწარ ვერ დაიმდევრა. მოსალოდნელი ბარალისათვის ანარიცხების შექმნის წინაპირობაა უკვე დაწყებული საქმე (დაუმთავრებელი გარიგება). დაუმთავრებელი გარიგება მოიცავს პერიოდს ხელშეკრულების გაფორმების დღიდან ხელშეკრულების მეორე მხარის მიერ მოწოდების ან მომსახურების გაწევის ვალდებულების შესრულებამდე. ამ პერიოდში დაუმთავრებელი გარიგებები არ აისახება არც მიმდინარე ბუღალტრულ კლრიცხვაში და არც ბუღალტრულ ბალანსში, მაგრამ ისინი გათვალისწინებული იქნება წლიურ ანგარიშებში, თუ მათგან ბარალია მოსალოდნელი.

ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისათვის კეთდება მაშინ, როდესაც წარმოიშობა საშიშროება სათავედებო, საგარანგიო თუ სხვა პასუხისმგებლობითი ვალდებულების გადაქცევისა რეალურ ვალდებულებად. გარანგია და თავდებობა, როგორც წესი, ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი არ არის. სწორედ ამიტომ კანონის დანართის 1.5 პუნქტი მოითხოვს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში სრულყოფილად იყოს ასახული თამასუქების გადაცემისა და გადაყვანის პასუხისმგებლობიდან გამომდინარე ვალდებულებები; საგარანგიო ხელშეკრულებებიდან გამომდინარე ვალდებულებები და სხვისი ვალდებულებებისათ-

ვის გარანტიების მიცემიდან გამომდინარე პასუხისმგებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ვალდებულებები აღრიცხვის საგანს არ წარმოადგენენ, ისინი საწარმოს ქონებას გვირთად აწვებიან. გარკვეულ გარემოებათა გამო ეს ვალდებულება საწარმოსათვის მომავალში ხარჯად და შესაბამისად ბარალად შეიძლება იქცეს. ამიტომ ბალანსის შემდგენს შეუძლია შექმნას ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისათვის. ანარიცხების შესაქმნელად აუცილებელია შემდეგი სამი პირობა:

1. უნდა არსებობდეს ვალდებულება მესამე პირის წინაშე;
2. ვალდებულება გამოწვეული უნდა იყოს გასული სამეურნეო წლების საქმიანობიდან და
3. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის უნდა არსებობდეს მომავალი გასაღების წარმოქმნის გარკვეული ალბათობა და ვალდებულებათა შესრულების წარმოქმნელი საფუძვლები ექვემდებარებოდეს ობიექტურ შემოწმებას.

დასაშვებია ისეთი ანარიცხების შექმნა, რომლისთვისაც აუცილებელი არ არის მესამე პირის წინაშე ვალდებულება. ეს ანარიცხები იქმნება სამეურნეო წელს განუხორციელებელი რემონტის, დასუფთავების, კეთილმოწყობის სამუშაოებისათვის, რომლებიც მომდევნო წელს უნდა შესრულდეს („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 2. 5 პუნქტი). არჩევანის უფლება ეხება ერგეთწოდებულ შიდა დავალიანებისათვის ანარიცხის შექმნას, რისთვისაც აუცილებელია არსებობდეს შემდეგი წინაპირობა:

ჯერ ერთი, ხარჯები უნდა გამომდინარეობდეს მოცემული ან წინა სამეურნეო წლებში განუხორციელებელი სამუშაოებიდან, ე. ი. ეს სამუშაოები უნდა შესრულებულიყო ბალანსის შედგენის თარიღამდე განხორციელებულ საწარმოო პროცესებთან ერთად, მაგრამ გარკვეული მოსაზრებით მისი შესრულება გადავადებულ იქნა მომდევნო სამეურნეო წლისათვის. მაგალითად, შესაძლებელია აღმინისტრაციამ თავი შეიკაფოს წარმოების ნარჩენების ტერიტორიიდან გაგანისაგან იმ მოსაზრებით, რომ ამ საქმისათვის საჭირო თანხა წარმოების სხვა პროცესისათვის გამოეყენებინა;

მეორე, სამუშაოების შესასრულებლად აუცილებელი ხარჯები ზუსტ აღწერას უნდა ექვემდებარებოდეს;

მესამე, სამუშაოების შესრულება მომავალში აუცილებლად გამოიწვევს გასაჯლებს.

მომავალში შესასრულებელი სამუშაოებისათვის ანარიცხების შექმნის მიზანია ხარჯების პერიოდიზაციის გზით შემოსავლების ხარჯებით თანაბრად დაგვირთვა. მაგალითად, სარემონტო სამუშაოების ანარიცხების შექმნით მომავალ წელს ჩასატარებელ რემონტთან დაკავშირებული გასაჯლები მარტო მომავალი წლის შემოსავლებს კი არ დააწევბა გვირთად, არამედ გადანაწილდება სამეურნეო და მომდევნო წლების ფინანსურ შედეგებზე.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონით დასაშვებია აგრეთვე „საპენსიო ანარიცხების“ შექმნა.

ვალდებულებების შეშასება და ასახვა ბალანსში

ვალდებულებები საწარმოს ქონების მსგავსად ექვემდებარება შეფასებას ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. კანონი განმარტავს, რომ ვალდებულებები უნდა აისახოს მათი უკან დასაბრუნებელი თანხით. ეს ნიშნავს, რომ აქტივის უფრო დაბალი ღირებულებით ასახვის შესაძლებლობის საპირისპიროდ პასივში შეიძლება იძულებით გამოყენებული იქნას უმაღლესი ღირებულების პრინციპი. მაგალითად, უცხოელი მომწოდებლის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულება სამეურნეო წლის ბოლომდე შეადგენდა 25 000 ლარს (20 000 აშშ დოლარის ექვივალენტს). ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ვალუტის კურსის ცვალებადობის გამო ვალდებულება 25700 ლარამდე გაიზარდა. კანონის დანართის 6. 2 პუნქტის მოთხოვნით არსებობს ვალდებულების 25700 ლარად ასახვის მოთხოვნა.

ვალდებულების უკან დასაბრუნებელი თანხა შეიძლება ისეთ შემთხვევაშიც იყოს მეტი მიღებულ თანხაზე, როდესაც ამ ვალ-

დებულებათა ეფექტი მომავალ პერიოდთანაა დაკავშირებული. მაგალითად სესხების შემთხვევაში ხანგრძლივი ვადით სესხად აღებულ სახსრებს საწარმო იყენებს მრავალი წლის განმავლობაში და თუ საწარმოს სესხად უფრო ნაკლები თანხა აქვს მიღებული, ვიდრე მან უნდა გადაიხადოს, მაშინ სხვაობის თანხა არ შეიძლება შედეგზე მოქმედ ხარჯად იქნას განხილული. შესაბამისად იგი სამეურნეო წლის ხარჯებს არ უნდა მიეკუთვნოს.

ანარიცხები კანონის მიხედვით იქმნება გონივრული კომერციული შეფასების თვალსაზრისით აუცილებელი ოდენობით. დაუშვებელია საჭიროზე მეტი ოდენობით ანარიცხის შექმნა, რადგანაც ამან შეიძლება მომდევნო წლის შედეგზე არასასურველი გავლენა იქონიოს. კანონს განსაკუთრებული მოთხოვნა აქვს საპენსიო ანარიცხების მიმართ, რომლებიც ბალანსში უნდა აისახოს ფაქტობრივი ღირებულებით. ე. ი. დარიცხული პროცენტის (დისკონტის) გარეშე. მაგალითად, საწარმომ იკისრა ვალდებულება მუშაკს გადაუხადოს პენსია 20 წლის შემდეგ წელიწადში 1000 ლარი. პენსიის გადამხდელი ვარაუდობს, რომ პენსიის გადახდა მოუწევს 20 წლის მანძილზე. დისკონტის (კრედიტის საშუალო საბაზრო პროცენტი) განაკვეთი დაეშვათ 5 პროცენტია. მოცემულ შემთხვევაში საჭიროა გამოვთვალოთ ის თანხა, რომელიც აუცილებელი იქნება ანარიცხისათვის. გაანგარიშებისათვის გამოიყენება ფორმულა

$$P = \frac{S}{(1+r)^n}$$

სადაც P არის ანარიცხის საწყისი თანხა

S- თანხა, რომელიც აუცილებელი იქნება ვალდებულების შესასრულებლად

r- დისკონტის განაკვეთი

n- წელთა რიცხვი

კონკრეტული შემთხვევისათვის

$$P = \frac{1000}{(1+0,05)^{20}} = 377,36$$

ამგვარად, ოცდამეერთე წელს ანუ მუშაკის პენსიაზე გასვლის პირველ წელს 1000 ლარის გასაცემად სამეურნეო წელს უნდა გაკეთდეს ანარიცხი 377,36 ლარის ოდენობით. სწორედ ეს თანხა არის საპენსიო ანარიცხის ფაქტიური ოდენობა, რომელიც უნდა აისახოს ბალანსში.

ანარიცხები ბალანსში უნდა აისახოს ცალ-ცალკე მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით.

ანარიცხებს ბალანსში ორი მუხლი აქვს დათმობილი, ერთი „საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები“ და მეორე „სხვა ანარიცხები“, მაგრამ არსებობს კანონის მოთხოვნა, რომ ანარიცხები მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით ცალ-ცალკე იყოს წარმოდგენილი. ეს იმას ნიშნავს, რომ ბალანსის შემდგენელს უფლება აქვს ბალანსის სტრუქტურული სრულყოფის პრინციპით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.1 პუნქტი) დამატებითი მუხლი შეიგანოს ბალანსში, ან გასაგები და ნათელი ბალანსის შედგენის პრინციპით (დანართის 1.3 პუნქტი) ცალ-ცალკე წარმოადგინოს ანარიცხები საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

შედეგის მიმართ ნეიტრალური ხარჯები და შემოსავლები

რეალიზაციის პრინციპის თანახმად საწარმოს შემოსავლებს უნდა შეუპირისპირდეს მის მისაღწევად აუცილებელი ხარჯები. სამეურნეო წელს განხორციელებული ოპერაციების ხასიათიდან გამომდინარე შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ისეთ შემთხვევებს, როცა სამეურნეო წელს გაწეული ხარჯებიდან შემოსავალი არ იქნება მიღებული ან კიდევ მიღებულ შემოსავალზე ხარჯები ჯერ კიდევ გაწეული.

სამეურნეო წელს გაწეული ხარჯები, რომლებიც შედეგს მომდევნო წელს იძლევა არ შეიძლება სამეურნეო წლის ხარჯად ჩაითვალოს. ეს ხარჯები სამეურნეო წლის შედეგის მიმართ ნეიტრალურია, ე.ი. არ ახდენს გავლენას სამეურნეო წლის მოგებასა და ზარალზე. ანალოგიურად მიღებული შემოსავლები, რომლებიც ხარჯებს მომდევნო წელს მოითხოვს, არ შეიძლება შედეგზე მოქმედად ჩაითვალოს. დადგება დრო, როდესაც შედეგის მიმართ ნეიტრალური ხარჯები და შემოსავლები შედეგზე გავლენას მოახდენენ. მაგრამ ამ მომენტის დადგომამდე შედეგის მიმართ ნეიტრალური ხარჯები და შემოსავლები აუცილებელია ბალანსში აისახოს.

შედეგის მიმართ ნეიტრალური ხარჯების და შემოსავლების ბალანსში ასახვით ისინი ემიჯნებიან სამეურნეო წლის ხარჯებსა და შემოსავლებს. სამეურნეო წლის ხარჯები და შემოსავლები, როგორც ფინანსური შედეგის ფორმირებაში მონაწილე ელემენტები, მოგება და ზარალის ანგარიშში აისახებიან. ხოლო მათგან გამიჯნული ხარჯები და შემოსავლები „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 2.7 პუნქტის მოთხოვნით აისახება აქტივში – „მომავალი პერიოდის ხარჯების“ და პასივში – „მომავალი პერიოდის შემოსავლების“ სახით.

მომავალი პერიოდის ხარჯების და შემოსავლების გიჟური მაგალითებია: წინასწარ მიღებული ან განაღდებული ქირა, საღამლეო გადასახდელი, პროცენტები და სხვა.

წინასწარ გადახდილ პროცენტად შეიძლება წარმოვიდგინოთ სესხის მიღების დროს ბანკის მიერ სესხიდან დატოვილი ნაწილი-დიზაქიო.

მაგალითად, საწარმო 5 წლით 200000 ლარი კრედიტის აღების დროს 7 პროცენტის დიზაქიოს პირობებში სესხის სახით მიიღებს 186000 ლარს ე. ი. საწარმო ბანკიდან ლებულობს 14000 ლარით ნაკლებს, ვიდრე მან უნდა გადაიხადოს. ამასთან დაკავშირებით „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 6.3 პუნქტში მითითებულია, რომ თუ სესხების უკან დასაბრუნებელი თანხა უფრო მეტია, ვიდრე მიღებული თანხა, მაშინ სხვაობა შეიძლება აისახოს აქტივში მომავალი პერიოდის ხარჯებში. იგი ჩამოიწერება გეგმამომიერად სესხის გამოყენების პერიოდში.

აქედან გამომდინარე, სესხის მიღების დროს წარმოშობილი ვალდებულება 200000 ლარი აქტივში დაბალანსდება 186000 ლარი ფულადი საშუალებებითა და 14000 ლარი მომავალი პერიოდის ხარჯებით.

დიზაქიოს ჩამოწერის გეგმის შედგენისას გათვალისწინებული უნდა იყოს სესხის დაფარვის ხასიათი. კერძოდ, სესხი შეიძლება დაიფაროს მთლიანი თანხით სესხის ვადის დამთავრების მომენტში ან სესხის ვადაში ყოველწლიურად თანაბარი ოდენობით. ცხადია, სესხის ერთიანად დაფარვის შემთხვევაში დიზაქიო თანაბარმომიერად (წრფივი ჩამოწერა) ჩამოიწერება, მაგრამ სესხის თანდათანობით ყოველწლიურად თანაბარი თანხით დაფარვის შემთხვევაში დიზაქიო დეგრესიულად უნდა ჩამოიწეროს. თუ დაუებრუნდებით ზემოთ მოგანილ მაგალითს და ვიგულისხმებთ, რომ სესხი მეხუთე წლის ბოლოს დაიფარება ერთიანად, მაშინ დიზაქიო ყოველწლიურად უნდა ჩამოიწეროს 2800 (14000:5) ლარის ოდენობით. ამიგომ თუ სესხის აღების დროს სესხზე ვალდებულების 200000 ლარს თან ერთვოდა დიზაქიო 14000 ლარი, ერთი წლის შემდეგ დიზაქიო გახდება 11200 ლარი, რადგანაც იგი შემცირდება 2800 ლარით, რომელიც როგორც ბანკის სესხის გამოყენებასთან დაკავშირებული ხარჯი, წარმოების ხარჯებს მიეკუთვნება. იგივე (2800 ლარი) ოდენობით ყოველწლიურად ჩამოიწერება დიზაქიოს დარჩენი-

ლი ნაწილი. მეორე შემთხვევაში, როცა სესხი იფარება ყოველწლიურად თანაბარი ოდენობით (40000)ლარი, აუცილებელია დამაეიო ჩამოიწეროს სესხის გამოყენების პროპორციულად. ჩამოსაწერი თანხის დასადგენად მიმართავენ დეგრესიული (რიცხვთა ჯამის) ჩამოწერის მეთოდს. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში პირველ წელს ჩამოსაწერი დიზაეიო იქნება $(7+6+5+4+3+2+1=28)$ 14000 ლარის $7/28$ ანუ 3500 ლარი, მეორე წელს $6/28$ ანუ 3000 ლარი და ა. შ. ვიდრე 14 000 ლარი მთლიანად არ ჩამოიწერება.

სესხის ვადაზე ადრე დაფარვისას დიზაეიო მნიშვნელობას კარგავს და იგი არაგეგმური ჩამოწერის გზით სესხის დაფარვისთანავე მიეკუთვნება ხარჯებს.

ფინანსური შედეგის ფორმირება და გამოანბარიშება

წარმოების ფინანსური შედეგი (მოგება ან ზარალი) სამეურნეო წლის ბოლოს გამოითვლება. ფინანსური შედეგის გამოსაანგარიშებლად შესაძლებელია ორი ხერხის გამოყენება. სამეურნეო წლის შედეგი ადვილად გამოითვლება წლის დასაწყისის და ბოლოს საკუთარი კაპიტალის შედარებით სამეურნეო წლის განმავლობაში საკუთარი კაპიტალის გასაზრდელად ან შესამცირებლად პარგნიორთა მიერ შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებით შედეგის დადგენა ყველაზე მარტივია შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საწარმოებში. მიზნის მისაღწევად საკმარისია საკუთარი კაპიტალის საბალანსო მაჩვენებლებს შორის სხვაობას დაემატოს სამეურნეო წლის განმავლობაში ამოღებული საკუთარი კაპიტალი და გამოაკლდეს ამავე პერიოდის დამატებითი შენატანები. იგი შეიძლება გამოისახოს ფორმულით

$$P=(C'+O)-(C+I)$$

სადაც P არის შედეგი (დადებითი ნიშნით მოგება, უარყოფითით – ზარალი)

C' – საკუთარი კაპიტალი სამეურნეო წლის ბოლოს

C – საკუთარი კაპიტალი სამეურნეო წლის დასაწყისში

I – საკუთარ კაპიტალში დამატებითი შენატანი

O – ამოღებული საკუთარი კაპიტალი

შედეგის ასეთი ხერხით გამოთვლა, მართალია ადვილია, მაგრამ მწირ ინფორმაციას იძლევა შედეგის ფორმირებაში მონაწილე ფაქტორებზე. ეს ნაკლოვანება გამოსწორდება თუ შედეგის გამოთვლას ვაწარმოებთ საწარმოს შემოსავლების და ხარჯების აღსარიცხავად გამოყენებული ანგარიშების დახმარებით.

წარმოების პროცესში საწარმოს საკუთარი კაპიტალი იცვლება წარმოების ხარჯებისა და შემოსავლების გავლენით. წარ-

მოების ხარჯები ამცირებენ საკუთარ კაპიტალს და წლის განმავლობაში წარმოების ხარჯების ანგარიშის დებეტში აისახება. შემოსავლები კი პირიქით ზრდიან საკუთარ კაპიტალს და შემოსავლების ანგარიშის კრედიტში აისახებიან. შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშების შეპირისპირებით ღვინდება იგივე საბოლოო შედეგი, რაც საკუთარი კაპიტალის მაჩვენებელთა ცვლილებით ვლინდება.

ხარჯებისა და შემოსავლების შეპირისპირებით მოგებისა და ზარალის დადგენას ის უპირატესობა გააჩნია, რომ მოგებისა და ზარალის გაანგარიშებისას ხარჯები და შემოსავლები შეიძლება სტრუქტურული შემადგენლობის მიხედვით იქნას წარმოდგენილი.

საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო პროცესები განსხვავებულად მოქმედებენ ბალანსზე. მაგალითად, ზოგიერთი სამეურნეო ოპერაცია ნეიტრალურია საკუთარი კაპიტალის მიმართ, ზოგი ამცირებს საკუთარ კაპიტალს, დანარჩენი კი ზრდის მას. ამიტომ მოგება-ზარალის გაანგარიშებისას ნეიტრალური სამეურნეო ოპერაციები მხედველობაში არ მიიღება. შედეგზე მოქმედი სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშში ჯგუფდება ხარჯების და შემოსავლების სახით და წლის ბოლოს თავს იყრიან მოგებისა და ზარალის ანგარიშში.

ვიდრე მოგებისა და ზარალის ანგარიშის განხილვას შევეუდგებით, აუცილებელია ხაზი გაესვას იმ გარემოებას, რომ აქ განხილული იქნება არა მოგება და ზარალის ბუღალტრული ანგარიში, არამედ მოგება და ზარალის ანგარიში – როგორც საანგარიშგებო ფორმა, რომელიც „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 13.4 მუხლის მიხედვით წლიური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილია. შესაბამისად არ იქნება განხილული მოგება-ზარალის აღრიცხვის ტექნიკა.

შედეგზე მოქმედი ფაქტორების ნათლად წარმოდგენით მოგება და ზარალის გაანგარიშების მიზნით კანონი ბალანსის შემადგენელს არჩევანის უფლებას აძლევს და სთავაზობს გაანგარიშების ორ მეთოდს. საწარმოს სურვილის მიხედვით შეუძლია აირჩიოს მოგებისა და ზარალის გაანგარიშების ერთობ-

ლივ ხარჯთა მეთოდი ან საბრუნავ ხარჯთა მეთოდი.

ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას სამეურნეო წლის ხარჯები ერთიანად, შეუკეცევად აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშში. ე.ი. არ ხდება ბრუნვასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოყოფა. ამიგომ პერიოდიზაციის პრინციპის დაცვის მიზნით შემოსავალში აისახება არა მარტო რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები, არამედ სასაწყობო შემოსავლები (ცვლილებები) და საკუთარი კაპიტალიზებული სამუშაოებიც. სასაწყობო ცვლილებებისა და კაპიტალიზებულ სამუშაოთა ასახვის აუცილებლობა გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ სამეურნეო წელს გაწეული ხარჯებით შეიძლება არა მარტო რეალიზაციიდან ამონაგების მიღება არამედ შესაძლებელია ნახევარფაბრიკატებისა და მზა პროდუქციის მარაგის ზრდა. ან კიდევ გამორიცხული არ არის რეალიზაციიდან ამონაგები მიღწეულ იყოს არა მარტო სამეურნეო წლის ხარჯებით, არამედ წლის დასაწყისში ნაშთად არსებული სასაქონლო მარაგის შემცირების გზით.

სამეურნეო წლის განმავლობაში ნახევარფაბრიკატებისა და მზა პროდუქციის მარაგის ზრდა მოგებისა და ზარალის ანგარიშის შემოსავალში აისახება წარმოების ხარჯებით.

ერთობლივ ხარჯთა და საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით მოგებისა და ზარალის ანგარიშის კანონისმიერი სტრუქტურა შემდეგნაირია

მოგებისა და ზარალის ანგარიში

ერთობლივი ხარჯთა მეთოდი	საბრუნავ ხარჯთა მეთოდი
II. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები	1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები
2. მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება	2. რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოებზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარ-

რება

3. სხვა კაპიტალიზებული საკუთარი სამუშაო
4. წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მთლიანი მოცულობა
5. ნედლეულისა და მასალების ხარჯი
6. დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლები
7. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები
8. სხვა ფინანსური დაბანდებიდან მიღებული შემოსავლები
9. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები
10. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აფასებიდან მიღებული მოგება
11. საეჭვო მოთხოვნების ანარიცხების შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები
12. შემოსავლები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან
13. საკუთარ თავზე აღებული სხვისი ზარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები

ჯები

3. შედეგი რეალიზაციიდან
4. კომერციული ხარჯები
5. მმართველობის ხარჯები
6. სხვა საწარმოო შემოსავლები
7. სხვა საწარმოო ხარჯები
8. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები
9. სხვა ფინანსური დაბანდებიდან მიღებული შემოსავლები
10. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები

14. სხვა შემოსაქვლები
15. ხელფასები და გასამრჯელოები
16. სოციალური გადასახდელები
17. მოხუცებულთა უმრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯები
18. მატერიალური და არამატერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები
19. ფინანსური დაბანდელების ჩამოწერები და ფასშესწორებები
20. სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლით ან ჩამოწერებით მიღებული ზარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება
21. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გასვლის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული ზარალი
22. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები
23. საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის აღებით გამოწვეული ხარჯები
24. სხვა ხარჯები
25. მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან

11. ფინანსური დაბანდელების ჩამოწერები

12. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები

13. მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან

- | | |
|--|--|
| 26. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები | 14. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები |
| 27. გაუთვალისწინებელი ხარჯები | 15. გაუთვალისწინებელი ხარჯები |
| 28. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი) | 16. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი) |
| 29. კონცერნში გადასარიცხი მოგება | 17. კონცერნში გადასარიცხი მოგება |
| 30. მოგებიდან გადასახადი | 18. მოგებიდან გადასახადი |
| 31. წლიური წმინდა მოგება | 19. წლიური წმინდა მოგება |
| 32. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით | 20. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით |
| 33. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება | 21. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება |
|(დაუფარავი ზარალი) | (დაუფარავი ზარალი) |

მოგებისა და ზარალის ანგარიშის ზემოთ მოგანილი სტრუქტურა არსებითად განსხვავდება კანონის მიღების წინა პერიოდში გამოყენებულ „ფინანსური შედეგებისა და მათი გამოყენების შესახებ ანგარიშის“ სტრუქტურისაგან. ამიგომ მიზანშეწონილია მოგებისა და ზარალის ანგარიშის თითოეული მუხლის შინაარსის განხილვა.

.... მუხლში – “პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები” – უნდა აისახოს მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგების სახით იქნება მიღებული. ამასთან, კანონის მიღებამდე დამკვიდრებული პრაქტიკიდან განსხვავებით ამონაგები უნდა იყოს ნეტო. ე.ი. ამონაგები არ მოიცავს ღღგ-ს და აქციზს, ასევე იგი შესწორებული უნდა იყოს გარიგების პირობისა და ფაქტიური შესრულების გათვალისწინებით. მაგალითად, საწარმომ ღეკემბერ-

ში მყიდველს მიაწოდა საქონელი, რომლის ღირებულებაა 1000 ლარი. დღე შეადგენს 200 ლარს. საქონლის ღირებულების გადახდის ბოლო ვადაა 60 დღე. ხელშეკრულების თანახმად მყიდველის მიერ მიწოდებული საქონლის ღირებულების 30 დღეში ანაზღაურების შემთხვევაში დათქმულია 5 % ფასდაკლება. საქონლის გადატვირთვის მომენტში რეალიზაციიდან ამონაგებად უნდა ჩაითვალოს 1000 ლარი და არა 1200. თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31 დეკემბერი) მყიდველი არ აანაზღაურებს საქონლის ღირებულებას, მაშინ მოგებისა და გარალის ანგარიშის პირველ მუხლში ამონაგების სახით ჩაიწერება 1000 ლარი. ხოლო თუ ანაზღაურება მოხდება 31 დეკემბრამდე, მაშინ მყიდველი გადაიხდის 1140 ლარს (950+190). შესაბამისად შემცირდება საწარმოს შემოსავალი. მოგებისა და გარალის ანგარიშის პირველ მუხლში აისახება 950 ლარი.

მუხლი – „მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება“ შემოსავლების ამსახველი მუხლია და ნაშთების ზრდა იწერება ჩვეულებრივ (+ნიშნინანია), ხოლო შემცირება უარყოფითი ნიშნით. მოცემულ მუხლში მითითებულ ქონებრივ ცვლილებად ითვლება როგორც რაოდენობრივი ისე ღირებულებითი ცვლილება. („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის პუნქტი 8.2.) ღირებულებითი ცვლილება გულისხმობს უფრო დაბალი ღირებულებით შეფასების მოთხოვნათა საფუძველზე მომხდარ ღირებულებით ცვლილებებს.

მუხლი „მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება“ ხარჯების პერიოდიზაციის მექანიზმია. როგორც წესი, ერთობლივ ხარჯთა მეთოდი არ მოითხოვს მზა პროდუქციის მოპრაობის უწყვეტად აღრიცხვას. ამიგომ წლის ბოლოს უნდა დადგინდეს სამეურნეო წლის ხარჯებით მიღებული შედეგი. სხვა სიგყეებით რომ ვთქვათ

უნდა განისაზღვროს სამეურნეო წელს მოგების მისაღებად რამდენი ხარჯი იქნა გაწეული. იგი უფრო ნათელი წარმოსადგენია აბსტრაქტული მაგალითის განხილვით. დავუშვათ, საწარმოს სამეურნეო წლის ხარჯები ერთობლიობაში შეადგენს 50 000 ლარს. ამავე პერიოდში რეალიზაციიდან ამოგებულია 70 000 ლარი. მათ შორის სხვაობა 20 000 ლარი არ შეიძლება ჩაითვალოს მოგებად, რადგანაც ჯერ კიდევ დაუდგენელია რა როლი ითამაშა სამეურნეო წლის ხარჯებმა ამონაგების მიღებაში. აქ შეიძლება განხილულ იქნას სამი შემთხვევა. პირველი, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის დასაწყისში და ბოლოსათვის ტოლია; მეორე, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის ბოლოს მეტია ვიდრე დასაწყისში და მესამე, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის ბოლოს ნაკლებია, ვიდრე წლის დასაწყისში. განვიხილოთ თითოეული შემთხვევა ცალ-ცალკე. (იგულისხმება, რომ საწარმო მხოლოდ ჩვეულებრივი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი პროდუქციის წარმოებით იყო დაკავებული და ფასებიც მყარი იყო).

პირველ შემთხვევაში ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება შეადგენს 20 000 (70 000 - 50 000) ლარს.

მეორე შემთხვევისათვის დავუშვათ, რომ პროდუქციის ნაშთი წლის დასაწყისში იყო 30 000 ლარი. წლის ბოლოს კი 40 000 ე.ი. 10 000 ლარით მეტი. ცხადია საწარმოში დახარჯული 50 000 ლარი მოხმარდა როგორც 70 000 ლარად რეალიზებულ ისე ნაშთად დარჩენილი (10 000 ლარი) პროდუქციის წარმოებას. ამიტომ ფინანსური შედეგის განსაზღვრის დროს აუცილებელია ერთობლივ ხარჯებს დაუპირისპირდეს როგორც რეალიზებული ისე არარეალიზებული შემოსავალი. ამგვარად, მეორე შემთხვევაში მოგება იქნება:

რეალიზაციიდან ამონაგები	70 000
მზა პროდუქციის ნაშთის ზრდა	10 000

შემოსავლების მთლიანი მოცულობა	80 000
სამეურნეო წლის ხარჯები	50 000
მოგება	30 000

მესამე შემთხვევისათვის დაეუშეათ, რომ მზა პროდუქციის ნაშთი სამეურნეო წლის დასასრულს იყო 20 000 ლარი ანუ 10 000 ლარით ნაკლები ვიდრე წლის დასაწყისში. ასეთ პირობებში საწარმოში მიღებულ წლიურ ამონაგებში ხარჯებთან ერთად გარკვეული წელიწადი წინა პერიოდში წარმოებულ მზა პროდუქციასაც ეკუთვნის, რადგანაც საწარმო 70 000 ლარს ვერ მიიღებდა, სამეურნეო წელს წარმოებულ პროდუქციასთან ერთად წლის დასაწყისისათვის ნაშთად არსებული პროდუქციის ნაწილიც რომ არ გაყიდულიყო. ამგვარად, მესამე შემთხვევაში მოგება იქნება:

რეალიზაციიდან ამონაგები	70 000
მზა პროდუქციის ნაშთის შემცირება	10 000
შემოსავლების მთლიანი მოცულობა	60 000
სამეურნეო წლის ხარჯები	50 000
მოგება	10 000

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 8.2 პუნქტის პირველი აბზაცის მეორე წინადადებით განსაზღვრულია მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის ღირებულების დასადგენი ნორმები. უფრო კონკრეტულად იგი გვთავაზობს, რომ დაუმთავრებელი წარმოების და მზა პროდუქციის წარმოების ხარჯების დადგენის მიზნით ძირითადი კაპიტალის ჩამოწერებიდან გათვალისწინებულ იქნას მხოლოდ ცვეთის (გეგმური ჩამოწერის) თანხა.

მოგებისა და გარალის ანგარიშის მეორე მუხლის ანალოგიურია, „სხვა კაპიტალიზებული საკუთარი სამუშაო“-ს ასახვის აუცილებლობა. მოცემულ მუხლში აისახება წარმოების საშუალებების (ძირითადი საშუალებები, მასალები და სხვ) შექმნაზე გაწეული ხარჯები.

მოგებისა და გარალის ანგარიშის ჩეთზე მუხლი პირველი სამი მუხლის მონაცემების ალგებრული ჯამია. მომდევნო, მეხუთე მუხლში – „ნედლეულისა და მასალების ხარჯი“ აისახება ფაქტიურად დახარჯული ნედლეულის და მასალების ღირებულება. იგი ეკონომიკური ანალიზის თვალსაზრისითაა შემოსავლის მუხლებს შორისაა მოთავსებული. მეოთხე მუხლთან მისი შეპირისპირება საშუალებას იძლევა განისაზღვროს ახლადშექმნილი პროდუქტის ღირებულება საბაზრო შეფასებით.

საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები მისი სახეების მიხედვით აისახება მოგებისა და გარალის ანგარიშის 6-14 მუხლებში.

„დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლების“ მუხლი უმთავრესად დამახასიათებელია კონცერნის ხასიათის მატარებელი საწარმოებისათვის. კერძოდ, მათთვის, რომლებსაც კანონის მე-17 მუხლის პირობების დაცვით შეიღწეულ საწარმოსთან აკავშირებს ხელშეკრულებითი ურთიერთობა მისი მოგების ნაწილის ან სრულად ამოღებასთან დაკავშირებით. ასეთი ხელშეკრულების კანონიერი უფლება წარმოიშობა შეიღწეული საწარმოს წილთა 50 %-ზე მეტის ფლობის დროს. ხელშეკრულებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს შეიღწეული საწარმოდან მისი მოგების მთლიანად გადატანა კონცერნში. მაშინ შეიღწეული საწარმოს დანარჩენი პარგნიორების წილი მოგება დივიდენდის სახით გაიყება ძირითადი საწარმოდან (კონცერნიდან). ასეთ შემთხვევაში დაქვემდებარებული საწარმოებიდან ამოღებულ მოგებას „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 8.3 პუნქტის თანახმად აკლდება დაქვემდებარებული საწარმოს დანარჩენი პარგნიორების კუთვნილი მოგება და დადებითი ნაშთი აისახება დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლების სახით, სხვა შემთხვევაში მეკავშირე საწარმოე-

ბიდან მიღებული შემოსავალი აისახება „სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლების“ მუხლში.

„სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლების“ მუხლში აისახება დივიდენდები, რომლებიც მიიღება იმ საწარმოებიდან, რომლებშიც საწარმო მონაწილეობს 25 %-მდე წილით. ასევე ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული სესხის პროცენტები. ე.ი. მოცემულ მუხლში აისახება ის შემოსავლები, რომლებსაც საწარმო ღებულობს მის ბალანსში ძირითადი კაპიტალის 3.2 და 3.3 მუხლების სახით არსებული აქტივებიდან.

„სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლების“ მუხლში უნდა აისახოს მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებებიდან, გაცემული სესხებიდან და დეპოზიტიდან პროცენტის სახით, ასევე პირსაგამგებლობის, ჯარიმების და სხვა სახით მიღებული შემოსავლები.

„ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აფასებიდან მიღებული მოგების“ მუხლში აისახება ძირითადი კაპიტალის გაყიდვიდან ამონაგებსა და მათ ნარჩენ ღირებულებას შორის დადებითი სხვაობა; ამავე დროს ძირითადი საშუალებების ფასშესწორების მიზნით „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის მე-4 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული მიწერის თანხა.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 5.2 პუნქტით გათვალისწინებული უმცირესი ღირებულების პრინციპი, რომელიც თანაბრად ეხება მოთხოვნებსაც, ბალანსის შემდგენელს აიძულებს მოახდინოს მოთხოვნათა ერთიანი შესწორება. ამისათვის საწარმოში გარკვეული გამოყდილება უნდა არსებობდეს. მაგალითად, საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სხვა პირებისაგან მიწოდებული საქონლისათვის ეკუთვნის 100 000 ლარი. წინა წლების მონაცემებით მოთხოვნების 2,5 % უიმედო ხდება და ჩამოწერას ექვემდებარე-

ბა. საწარმო უფლებამოსილია მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების მიზნით 2 500 ლარი მიაკუთვნოს ხარჯებს (აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მე-20 მუხლში) და მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების მუხლი ასახოს ბალანსის პასივში. თუ კი მომდევნო სამეურნეო წელს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მოთხოვნების ნაშთი მცირდება 60 000 ლარამდე, მაშინ იგივე პროცენტული განაკვეთის (მუდმივობის პრინციპის შესაბამისად) გამოყენებით საეჭვო მოთხოვნებიდან მოსალოდნელი ზარალისაგან თავის დასაზღვევად საჭირო იქნება მხოლოდ 1500 ლარი. ამიტომ მოთხოვნათა ერთიანი შესწორება, რომელიც ადრე 2500 ლარს შეადგენდა, მომდევნო წლის ბალანსის შედგენისას უნდა შემცირდეს 1000 ლარით. ეს 1000 ლარი აღიქმება როგორც საეჭვო მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების შემცირების გამო მიღებული შემოსავალი და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მე-11 მუხლში და ერთდროულად მცირდება ნაშთი მოთხოვნათა შესწორების ანგარიშზე.

მეწარმეთა შესახებ კანონის დანართის 2.5 პუნქტის მოთხოვნათა დაცვით შექმნილი ანარიცხები, მართალია მიზნობრივი დანიშნულებით იქმნება, მაგრამ, როგორც წესი, მათ ხარჯზე შესრულებული სამუშაოების ღირებულება უშუალოდ ანარიცხების ანგარიშიდან არ ჩამოიწერება. გექნიკური თვალსაზრისით ეს პროცესი ხორციელდება ანარიცხების შეფასებისა და შესწორების გზით. დავეშვათ საწარმომ გასულ სამეურნეო წელს საწარმოო ნარჩენების გატანის მიზნით შექმნა 50 000 ლარის ანარიცხები. იგი ასახული იქნებოდა ბალანსის პასივში ანარიცხების სახით და გასული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშის 24-ე მუხლში „სხვა ხარჯები“. სამეურნეო წელს ეს სამუშაოები შესრულდა (ერთობლივ ხარჯთა მეთოდით აღრიცხვის პრინციპებიდან გამომდინარე აუცილებელი არ არის იმის დადგენა, თუ რამდენი დაიხარჯა კონ-

კრეგულად მის შესრულებაზე. ეს ხარჯები აღირიცხება შემადგენელი ელემენტების მიხედვით სხვა ხარჯებთან ერთად) და ამავე დროს სამეურნეო წლის ბოლოსათვის ისევ დაგროვდა საწარმოო ნარჩენები, რომელთა გადაზიდვას 30 000 ლარი დასჭირდება. ასეთ შემთხვევაში სხვაობა სამეურნეო წლის დასაწყისში არსებულ ანარიცხებსა (50 000) და ბალანსის შედგენისას გასათვალისწინებელ ანარიცხებს (30 000) შორის (20 000) აღიქმება როგორც ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან მიღებული შემოსავალი და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მე-12 მუხლში „შემოსავლები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან“ და ერთდროულად მცირდება ანარიცხები.

ანალოგიური პრინციპით აისახება „საკუთარ თავზე აღებული სხვისი ზარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსავლების“ მუხლში იმ ზარალის შემცირება, რომელსაც კანონის მე-17 მუხლით ან საწარმოებს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე საკუთარ თავზე იღებს ძირითადი საწარმო.

მუხლში „სხვა შემოსავლები“ აისახება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები, რომლებიც ზემოთ განხილულ მუხლებში არ იქნება ასახული.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მომდევნო 15-24 მუხლებში აისახება საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები.

მუხლში – „ხელფასები და გასამრჯელოები“ აისახება სამეურნეო წლის განმავლობაში ყველა კატეგორიის მომუშავეისათვის დარიცხული შრომის ანაზღაურება.

„სოციალური გადასახდელების“ მუხლში თავს იყრის სახელმწიფო კანონმდებლობით დადგენილი სოციალური გადა-

სახადები, როგორცაა გადასახადები საქართველოს სოციალური უზრუნველყოფისა და სამედიცინო დახმავების ერთიან სახელმწიფო ფონდში; დასაქმების ერთიან სახელმწიფო ფონდში და ჯანმრთელობის დაცვის სახელმწიფო ფონდში.

„მოხუცებულთა უზრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯების“ მუხლში აისახება საპენსიო უზრუნველყოფის მიზნით განხორციელებული ანარიცხების თანხა. გემოთ ხსენებული სამივე მუხლი სამუშაო ძალის დაქირავებასთან დაკავშირებული ხარჯების ამსახველია.

მუხლში „მაგერიალური და არამაგერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები“, ასახული უნდა იყოს ძირითადი საშუალებებისა და არამაგერიალური აქტივების ცვეთა, არაგეგმური ჩამოწერა და მათი ფასშესწორებების მიზნით განხორციელებული ჩამოფასებები. ისინი „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 8.2 პუნქტის მეორე აბზაცის მოთხოვნით ცალკე უნდა იყოს ასახული ან დეტალურად აღწერილი სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში. ჩამოწერები და ფასშესწორებები, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითადი კაპიტალის ფინანსურ დაბანდლებთან, აისახება მუხლში – „ფინანსური დაბანდლებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები“. აქვე აისახება საბრუნავი საშუალებების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდლებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები.

„სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლით ან ჩამოწერებით მიღებული გარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება“ კომპლექსური მუხლია, რადგანაც მასში თავმოყრილია საწარმოო მარაგის გარდა სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლის შედეგად მიღებული უარყოფითი შედეგი (გარალი); ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მათი ღირებულების შემცირებით, ასევე მოთხოვნათა უიმედობის გამო ჩამოწერით გამოწვეული გარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება. არსები-

თობის პრინციპების გათვალისწინებით, თუ მოცემულ მუხლში ასახულ მონაცემებს არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება ნათელი ანგარიშგების წარმოდგენის მიზნით, მაშინ სასურველია მათი გაშიფვრა სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

ზარალი, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნას ძირითადი კაპიტალის გაყიდვის, შემდგომი ექსპლოატაციისათვის უვარგისობის გამო ჩამოწერის, ასევე სხვა მიზეზით გასვლის შედეგად, აისახება მუხლში – „ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გასვლის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული ზარალი.“

მუხლში – „სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები“ აისახება სესხზე გადახდილი პროცენტი, ჯარიმები და საურავები მიწოდების ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო, სანქცია-საურავები ბიუჯეტურ გადასახადებზე და სხვ.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 8.2 პუნქტის მე-სამე აბზაცი მოითხოვს, რომ საწარმოთა შორის დაღებული ხელშეკრულებების საფუძველზე მოგების ან მისი ნაწილის მიღებასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები ცალკე დასახელებით აისახოს. აქედან გამომდინარე, დაუშვებელია მათი სხვა მუხლებთან შეერთება. ამიგომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშში 23-ე მუხლად გამოყოფილია საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის ალებით გამოწვეული ხარჯები. აქ აისახება ზარალი, რომელიც ხელშეკრულების საფუძველზე დაქვემდებარებული საწარმოდან გადადის ძირითად საწარმოზე. ზარალი შეიძლება წარმოიშვას იმ შემთხვევაში, როდესაც ძირითადი საწარმო ივალდებულებს დაქვემდებარებული საწარმოს დანარჩენი პარტნიორებისათვის დივიდენდის გაცემას, მიუხედავად იმისა, დაქვემდებარებულ საწარმოს სააქმისო შემოსავალი ექნება თუ არა. ეს პროცესი კანონის და-

ნართის 8.3 პუნქტის მეშვეობით რეგულირდება. იგი განმარტავს, რომ თუ დანარჩენი პარტნიორების კუთვნილი თანხა აღემატება მოგების ოდენობას, მაშინ ეს ნამატი სხვისი ზარალის საკუთარ თავზე აღებით გამოწვეულ ხარჯებში აისახება. ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაცემული მოგებიდან სხვა თანხების გამოკლება დაუშვებელია.

„სხვა ხარჯებს“ მიეკუთვნება საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც ზემოთ განხილულ მუხლებში არ იქნება მოცემული. ასეთია მაგალითად: გადახდილი საიჯარო ქირა; ანარიცხების შექმნა, გარდა საპენსიო ანარიცხებისა; ტელეფონის, გათბობის, განათების და სხვ.

„მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან“ წარმოადგენს სხვაობას ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, ეს არის მოგებისა და ზარალის ანგარიშის პირველი – ოცდაოთხი მუხლიდან შემოსავლები-სა და ხარჯების ჯამებს შორის სხვაობა.

გაუთვალისწინებელი შემოსავლები და ხარჯები ისეთი ოპერაციების შედეგია, რომლებიც დაკავშირებული არ არიან საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან, შესაბამისად არ მეორდებიან ხშირად ან რეგულარულად.

„გაუთვალისწინებელი ხარჯებია“, მაგალითად: საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებით მომუშავეებზე გაცემული დახმარება; დანახარჯები წამყვანი სპეციალისტების შენარჩუნებაზე, საპენსიო ხარჯები. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნები, რომლის მიზეზია გადაწყვეტილება დამკვეთი საწარმოს დახურვის შესახებ და სხვ.

ჩვეულებრივ „გაუთვალისწინებელი ხარჯები“ და „გაუთვალისწინებელი შემოსავლები“ კომპლექსურ (ჯამობრივი) მუხლადაა წარმოდგენილი, მაგრამ თუ მათ არსებითი მნიშვნე-

ლობა აქვთ, მაშინ ისინი სახეების მიხედვით ოდენობის მითითებით უნდა გაიშიფროს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგება (ზარალი) იზრდება (მცირდება) გაუთვალისწინებელი შემოსავლით და მცირდება (იზრდება) გაუთვალისწინებელი ხარჯებით. საბოლოოდ მიიღება სამეურნეო წლის შედეგი – მოგება ან ზარალი, რომელიც მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მე-16 მუხლში აისახება.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მუხლი – „კონცერნში გადასარიცხი მოგება“ გამოიყენება დაქვემდებარებულ (ასოცირებულ) საწარმოებში, რომლებსაც ხელშეკრულების თანახმად ევალებათ სამეურნეო წლის მოგება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადასცენ ძირითად საწარმოს. მოგების ეს ნაწილი მოგების გადასახადით დაიბეგრება კონცერნში.

მუხლში „მოგებიდან გადასახადი“ აისახება წლიური სამეურნეო შედეგების მიხედვით ბიუჯეტის სასარგებლოდ ღარიცხული გადასახადი.

„წლიური წმინდა მოგება“ არის სამეურნეო წლის მოგების ნაწილი, რომელიც რჩება კონცერნში მოგების ნაწილის გაღარიცხვის და მოგებიდან გადასახადის ღარიცხვის შემდეგ.

მუხლში – „მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით“ აისახება მოგების გამოყენება. რეზერვებში გადაგანილი ან სხვა მიზნით გამოყენებული მოგების ღეგალური მონაცემები “მეწარმეთა შესახებ” კანონის დანართის 7.3 და 7.4 პუნქტების შესაბამისად საქმიანობის შესახებ ანგარიშში გაიშიფრება.

წლიურ წმინდა მოგებასა და მის გამოყენებას შორის სხვაობით გამოითვლება ბოლო მუხლი “სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)”. იგი ამავე სახელწოდებით აისახება წლიური ბალანსის პასივში. მიუხედავად ერთობლივ ხარჯთა და საბრუნავ ხარჯთა მეთოდებით წარმოდგენილი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების გან-

სხვაეგვარი სტრუქტურისა, მათში ბევრი იდენტური შინაარსის მუხლი გვხვდება. ამიტომ საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებით შედგენილ მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მუხლების განხილვისას მის 1 და 8-21 მუხლებზე ყურადღებას არ შევაჩერებთ. რაც შეეხება დანარჩენ მუხლებს, მათი უმეტესობა კომპლექსური მუხლია და წინასწარ ცალკე გაანგარიშებებს მოითხოვს.

მუხლში „რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარჯები“ უნდა აისახოს გასულ და სამეურნეო წელს პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული ხარჯების ის ნაწილი, რომელიც რეალიზებულ პროდუქციას მიეკუთვნება. მისი გამოანგარიშების მიზნით სამეურნეო წლის დასაწყისში ნაშთად არსებული მზა პროდუქციის წარმოების ძირითად ხარჯებს (საამქრული თვითღირებულება) ემატება სამეურნეო წლის პროდუქციის წარმოების ძირითადი ხარჯები და აკლდება წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი პროდუქციის წარმოების ძირითადი ხარჯები.

პროდუქციის წარმოების ძირითად ხარჯებს მიეკუთვნება ძირითადი ნედლეულის, მასალების და ხელფასის ხარჯი და საერთო საამქრული ხარჯები, რომელიც განაწილების გზით შედის ძირითადი ხარჯების შემადგენლობაში. ფინანსური აღრიცხვის გამოყენებისას სამეურნეო წელს წარმოებული პროდუქციის ძირითადი ხარჯების დასადგენად წლის განმავლობაში მოხმარებული ძირითადი მასალების (ნედლეულის) ღირებულებას ემატება უშუალოდ პროდუქციის წარმოებაზე დასაქმებულ მომუშავეთა ხელფასი, საერთო-საამქრული მედნადები ხარჯები, დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი სამეურნეო წლის დასაწყისისათვის და მათ ჯამს აკლდება სამეურნეო წლის ბოლოსათვის დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი.

მუხლში „შედები რეალიზაციიდან“ აისახება მოგება ან ზარალი, რომელიც პირველ და მეორე მუხლებს შორის სხვა-

ობით განისაზღვრება.

საბრუნავ ხარჯთა მეთოდი მოითხოვს კომერციული და მმართველობის ხარჯების ცალკე გამოყოფას.

მუხლში „კომერციული ხარჯები“ აისახება წლის განმავლობაში საქონელბრუნვასთან დაკავშირებული ხარჯები, როგორცაა მაგალითად, რეალიზაციის საგრანსპორტო ხარჯები, რეკლამის, შენახვის, დამღვევის და სხვა ხარჯები, რომლებიც რეალიზაციის პროცესს უკავშირდება.

მუხლში „მმართველობის ხარჯები“ აისახება საერთო-სამეურნეო ხარჯები. კერძოდ, ადმინისტრაციის ხელფასი, დამღვევის საერთო ხარჯები, ადმინისტრაციული შენობისა და ოფისის მოწყობილობის ამორტიზაციის ხარჯები და სხვ.

მუხლში „სხვა საწარმოო შემოსავლები“ აისახება ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის მოგებისა და გარალის ანგარიშის 6,10,11,12,13 და 14 მუხლებში მოცემული შემოსავლები.

მუხლში „სხვა საწარმოო ხარჯები“ აისახება ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის მოგებისა და გარალის ანგარიშის 17,20,21,23 და 24 მუხლებში მოცემული ხარჯები.

...

ანგარიში სამეურნეო საქმიანობის შესახებ

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 13.4 პუნქტის შესაბამისად წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად აუცილებელია სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშის შედგენა. საქმიანობის შესახებ ანგარიშს ოთხი ძირითადი ფუნქციის შესრულება აკისრია:

1. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოტანილი ახსნა-განმარტებებით უფრო თვალსაჩინო გახადოს წლიურ ბალანსში და მოგებისა და ზარალის ანგარიშში ასახული ინფორმაცია;

2. კორექტურის შეტანა-მაჩვენებლებში მცდარი ინფორმაციისაგან თავის დაზღვევის მიზნით;

3. საანგარიშგებო ღებალურ მონაცემთა საქმიანობის შესახებ ანგარიშში გადატანის გზით წლიური ბალანსისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშის განტვირთვა ჭარბი ინფორმაციისაგან;

4. საწარმოს შესახებ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის თავმოყრის გზით წლიური ანგარიშგების შევსება.

კანონით დადგენილია იმ მნიშვნელოვან სავალდებულო მონაცემთა ნუსხა, რომელთა მოტანა აუცილებელია სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის მე-10 პუნქტი).

სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახული უნდა იყოს ინფორმაცია საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობის და მდგომარეობის შესახებ. როგორც წესი, წლიური ანგარიშგების შედგენა სამეურნეო წლის დაშთავრების შემდგომ 3 თვეში ხდება. ამ პერიოდში შეიძლება სხვადასხვა გარემოების გამო საწარმოს მდგომარეობა მნიშვნელოვნად შეიცვალოს. ამიტომ კანონი ავალდებულებს წლიური ანგარიშგების შემდგენს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახოს არა მარტო სამეურნეო წლის მოვლენები, არამედ ის განსაკუთრებული მოვლენები, რომელთაც ადგილი ჰქონდა

სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ წლიური ანგარიშგების წარდგენაშდე. იგი აუცილებელია იმ მოტივით, რომ დაკმაყოფილებული იყოს ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესი, სწორი წარმოდგენა შეექმნას საწარმოზე მისი წლიური ანგარიშგების გაცნობის გზით. განსაკუთრებული მნიშვნელობის მოვლენების საქმიანობის შესახებ ანგარიშში აღნიშვნის მიზანი არ არის საწარმოს მდგომარეობის ოპტიმიზურად წარმოდგენა. პირიქით, აქ კონსერვატიული პრინციპიდან გამომდინარე აუცილებელია თავის შეკავება მოსალოდნელი შემოსავლების თუ მოგების შესახებ ინფორმაციის მოგანაზე, ხოლო მოსალოდნელი ზარალის მუქარა აუცილებლად უნდა იყოს აღნიშნული.

სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოსაგანი სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენების მაგალითს წარმოადგენს: საწარმოს შეერთება ან შერწყმა; განხორციელებული ან შემოთავაზებული რეკონსტრუქცია, ძირითადი კაპიტალის საშუალებების და ინვესტიციების შეძენა ან გაყიდვა, აქციებისა და ობლიგაციების გამოშვება; სტიქიური მოვლენების (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვ.) შედეგად ძირითადი კაპიტალის ან მარაგების დანაკარგები; ახალი სახის საქმიანობის დაწყება ან არსებული მასშტაბების გაზრდა; მთავრობის მოქმედება, მაგ. ნაციონალიზაცია; გაუიცვა ან სხვა შრომითი დაეა და სხვა მოვლენები, რაც დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით არ ასახულა ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშში.

საწარმოს ფინანსურ და ქონებრივ მდგომარეობაზე სრული და ნათელი სურათის შექმნის თვალსაზრისით აუცილებელია საქმიანობის შესახებ ანგარიშში წლიური ანგარიშგების განმარტება. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიენიჭოს შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდების სრულყოფილად აღწერას, რადგანაც სხვაგვარად შეუძლებელია საწარმოს მდგომარეობაზე ნათელი წარმოდგენის შექმნა.

მუდმივობის პრინციპის მოთხოვნათა გათვალისწინებით შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდები უცვლელი უნდა იყოს წლების განმავლობაში, თუმცა არ არის გამორიცხული მათი შეცვლა განსაკუთრებულ შემთხვევაში (მაგ. სტანდარტების, ნორმების, კანონის შეცვლის და სხვ. გარემოებათა გამო). ამიტომ თუ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში გამოყენებული მეთოდები ბოლო 3 წლის მანძილზე არ შეცვლილა და იგი აღწერილი იყო წინა წლების ანგარიშში, მაშინ სავალდებულო არ არის ამ მეთოდების დეტალური აღწერა. ხოლო თუ მოხდა ისეთი ცვლილებები, რომლებიც ხელს უშლიან წინა წლის წლიური ანგარიშგების შედარებას ბოლო წლის წლიურ ანგარიშგებასთან, მაშინ ეს ცვლილებები აღწერილი უნდა იყოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში, თუმცა მათი დაწვრილებითი მოტანა ყოველთვის არ არის აუცილებელი. კერძოდ, თუ არ მომხდარა შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწერისა და ფასშესწორების მეთოდების. მნიშვნელოვანი ცვლილებები. ცვლილების არსებობას კანონის ძალით ერთი კრიტერიუმი განსაზღვრავს. ეს კრიტერიუმია წლიური მოგების ან ბარალის ცვლილების ათპროცენტიანი ზღვარი. მაგალითად, საწარმო შეფასების ან ჩამოწერის მეთოდების შეუცვლელად მიიღებდა მოგებას 10 000 ლარის ოდენობით. მაგრამ შეცვალა რა გამოყენებული მეთოდები, მისი მოგების 1000 ლარამდე ოდენობით (10 000-ის 10 %) გაზრდის ან შემცირების შემთხვევაში იგი ვალდებული არ იქნება დეტალურად აღწეროს შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდებში მომხდარი ცვლილებები.

...საქმიანობის შესახებ ანგარიშში აუცილებელია აისახოს შემდეგი მონაცემები:

....ა) საწარმოს რომელიმე პარტნიორის მიერ ძირითადი და დამატებითი შენატანების განსახორციელებლად აღებული ვალდებულება. ვალდებულება პარტნიორმა შეიძლება იკისროს დამფუძნებლის ან აქციონერის უფლებით თავისი საწარმოს

საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად. ვალდებულების აღება შეიძლება აგრეთვე უპირატესი უფლების გამოყენების გზით დამოკიდებული საწარმოს ან იმ საწარმოს საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად, რომლის წილთა უმრავლესობას საზოგადოებამ ფლობს.

აღნიშნული ინფორმაციის მოგანა აუცილებელია საწესდებო კაპიტალის მქონე საზოგადოებების წლიურ ანგარიშგებაში იმ თვალსაზრისით, რომ დანარჩენი პარტნიორი წინასწარ იყოს ინფორმირებული იმის თაობაზე, თუ როგორ შეიძლება შეიცვალოს პარტნიორთა წილი საზოგადოებაში. ეს მოთხოვნა ძირითადად სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერაციას ეხება, რადგანაც მათში შესაძლებელია პარტნიორის წილის გამრდა სხვა პარტნიორთა ნებართვის გარეშე, ან აქციების უპირატესი შეძენის უფლების განხორციელებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის კი ამის აუცილებლობა არ არსებობს იმ გარემოებათა გამო, რომ „შეწარმეთა შესახებ“ კანონის 46.7 პუნქტის ძალით საზოგადოებაში პარტნიორების მიერ განხორციელებული დამატებითი შესატანები მათი წილის პროპორციული უნდა იყოს. ხოლო თუ რომელიმე პარტნიორი კისრულობს განსხვავებული ოდენობის შეტანას, ამას პარტნიორთა თანხმობა სჭირდება. აქედან გამომდინარე უკვე წლიური ანგარიშგების შედგენამდე პარტნიორებისათვის თავისთავად ცნობილია ეს ფაქტი და მის დაფიქსირებას საქმიანობის შესახებ ანგარიშში არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს;

ბ) სამეურნეო წელს საწესდებო კაპიტალის გამრდისადმი დებული წილები. ეს მოთხოვნა ეხება მხოლოდ საწესდებო კაპიტალის მქონე საწარმოებს. „შეწარმეთა შესახებ“ კანონის 46-ე, 59-ე და 61-ე მუხლების მოთხოვნათა დაცვით საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის გამრდის დროს აღვილი მოსალოდნელია მათი წილების შეცემა, რაც კანონის მე-18 მუხლის მოთხოვნით გამოქვეყნებას ექვემდებარება. სწორედ ამი-

ტომ ეს ცვლილებები მოგანილი უნდა იყოს საქმიანობის შესახებ (როგორც წლიური ანგარიშგების ერთ-ერთი გაშოსაქვეყნებული დოკუმენტი) ანგარიშში;

გ) ნებადართული კაპიტალი. იგი ეხება მხოლოდ სააქციო საზოგადოებას და მონოხიუს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში აისახოს მონაცემები კანონის 59.2 პუნქტის ძალით საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად ნებადართული კაპიტალის ფორმით გამოშვებულ დროებით აქციებზე და 52.4 პუნქტით გათვალისწინებულ სხვა ფასიან ქაღალდებზე. ნებადართული კაპიტალის შესახებ მოცემული უნდა იყოს რომელი ფასიანი ქაღალდის სახით არსებობს იგი, მისი მთლიანი ნომინალური ღირებულება, ვადა და სხვ.;

დ) საზოგადოების არაწევრთა უფლება მოგებაზე ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე. მოცემული მოთხოვნა ვრცელდება დამოკიდებულ საწარმოებზე, კერძოდ იმ დამოკიდებულ საწარმოებზე, რომლებიც სხვა საწარმოს დაექვემდებარა არა საკონსერსო და სამეკავშირეო ურთიერთობიდან გამომდინარე, არამედ ურთიერთშეთანხმებით ხელშეკრულების საფუძველზე. ე.ი. საუბარია ისეთ საწარმოებზე, რომელთაც კაპიტალში წილობრივი მონაწილეობა არ აკავშირებთ. მოგებაზე ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე ვალდებულება შეიძლება არსებობდეს მაგალითად, დაქვემდებარებული საწარმოს მიერ საზოგადოებიდან საწესდებო კაპიტალში შეტანის გარეშე მიღებულ ინვესტიციებთან დაკავშირებით. თუ ასეთი რამ არსებობს, მაშინ საქმიანობის ანგარიშში უნდა ჩაიწეროს ვის აქვს ასეთი უფლება, რა მოცულობის ვალდებულებას წარმოადგენს იგი. მათ შორის ცალკე უნდა გამოიყოს სამეურნეო წელს წარმომობილი უფლებები;

ე) პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული ურთიერთობები. იგი ეხება საწარმოს იმ პასუხისმგებლობით ურთიერთობებს, რომლებიც „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის

1.5 პუნქტითაა განსაზღვრული. ასევე იმ ვალდებულებებს, რომელიც საწარმოო იკისრა გარანტიის პირობით. მაგალითად, საკუთარი წარმოების ნაკეთობაზე მუშაობის საგარანტიო ვადის შიცემა. თუ ამ ვადაში ნაკეთობა გამოვა მწყობრიდან საწარმო ვალდებული იქნება შეცვალოს იგი ახლით ან გარემონტოს მყიდველისათვის მიწოდებული და წუნდებული საქონელი. მათი საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახვა განპირობებულია იმ მუქარის გამო, რომელიც საწარმოს პირობის შეუსრულებლობის გამო შეიძლება საბაღანსო ვალდებულებად გადაექცეს;

ვ) ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოს ან მსგავსი ორგანოების მთელი წლიური შემოსავალი;

ზ) ყოფილი დირექტორების და მათი ოჯახის წევრების მთელი შემოსავალი. „ე“ და „ზ“ პუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაციის ასახვა განპირობებულია საზოგადოების ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული ხარჯების გაანალიზების აუცილებლობით;

თ) სამართლებრივი და კომერციული ურთიერთობები ქვეყნის შიგნით განლაგებულ მეკავშირე საწარმოებთან. მოცემული მოთხოვნის შესასრულებლად საქმიანობის ანგარიშში ჩოტანილი უნდა იყოს სრულყოფილი ინფორმაცია ყველა მეკავშირე საწარმოს შესახებ და სამართლებრივი ბაზა, რომლითაც რეგულირდება მათთან ურთიერთობა. კერძოდ, განსაზღვრულია იგი ხელშეკრულებაში დამატებით გათვალისწინებული პირობებით, თუ ეყრდნობა „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით მე-17 მუხლს. მეკავშირე საწარმოსთან კომერციული ურთიერთობის არსებობისას აღწერილი უნდა იყოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოწოდება, ანაზღაურების პირობები. რადგანაც მეკავშირე საწარმოთა მდგომარეობა გარკვეულწილად განაპირობებს საზოგადოების ფინანსურ შედეგს, მოცემული პუნქტის ძალით აუცილებელია საქმიანობის შესახებ ანგარიშში დახასიათებული იყოს მეკავშირე საწარმოს

სამეურნეო საქმიანობა;

ი) ინფორმაცია საზოგადოებაში სხვისი მონაწილეობის შესახებ, რომლის თაობაზე ცნობა მიღებული აქვს სამეურნეო წლის განმავლობაში. ეს მოთხოვნა მხოლოდ სააქციო საზოგადოებაზე ვრცელდება და ითვალისწინებს კანონის 17.2 მუხლის მოთხოვნის საფუძველზე აქციონერისაგან მიღებული ცნობის პარტნიორებისათვის (საქმიანობის შესახებ ანგარიშით) მიწოდებას. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მითითებული უნდა იყოს თუ ვინმე არის ახალი მეწილე და რამდენი პროცენტით შემოიფარგლება მისი მონაწილეობა;

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის მე-10 პუნქტით საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოსატან გემოთ განხილულ მონაცემებთან ერთად, საჭიროების შემთხვევაში, საქმიანობის შესახებ ანგარიშში დამატებით უნდა აისახოს:

ა) ბალანსის რომელიმე მუხლში გაერთიანებული მონაცემების გაშიფრვა („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.3. პუნქტი);

ბ) მოთხოვნები და ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების მიმართ თუ ისინი ბალანსის სხვა მუხლებშია გაერთიანებული („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.3. პუნქტი);

გ) საგარანგიო და სათამასუქო ვალდებულებები, რომლებიც ბალანსის პასივში არ აისახება („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 1.5. პუნქტი);

დ) ინფორმაცია ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობასა და ღირებულებაში წლის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების შესახებ („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 2.1 პუნქტი);

ე) შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც წინა წლის მოგებისა და ბარალის ანგარიშის სხვა მუხლებშია ასახული, ვიდრე სამეურნეო წლის ანგარიშში („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 7.3 პუნქტი);

ვ) საზოგადოების პარტნიორებზე გასანაწილებელი თანხები მათი წყაროების მითითებით („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 7.4 პუნქტი);

ზ) არაგეგმური ჩამოწერებითა და გონივრული კომერციუ-

ლი შეფასებით უახლოეს მომავალში ფასების მერყეობით ფას-ცვლილებების თავიდან აცილების მიზნით განხორციელებული ჩამოწერებით ქონების ღირებულების შემცირების მონაცემები („მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 8.2 პუნქტი);

9) ინფორმაცია სააქენსიო გადასახადების შესახებ (მეწარმეთა შესახებ კანონის დანართის მე-9 პუნქტი).

საქმიანობის შესახებ ანგარიში შედგენილი უნდა იყოს კეთილსინდისიერად, მონაცემთა დაუმახინჯებლად და სარწმუნო წყაროებზე დაყრდნობით. მართალია საქმიანობის შესახებ ანგარიშის შედგენის ერთერთი მიზანია საწარმოს სახის ნათლად წარმოდგენა, მაგრამ იგი აუცილებელია შეესაბამებოდეს საზოგადოების ინტერესებს. აქედან გამომდინარე გონივრული კომერციული შეფასების გათვალისწინებით ნებადართულია ანგარიშში არ აისახოს ისეთი მონაცემი, რომელმაც კომერციული საიდუმლოების გამოქვლავების გზით შეიძლება ზიანი მიაყენოს საზოგადოებას. კომერციული საიდუმლოების დაცვის მიზნით მონაცემების გამოუქვეყნებლობის შემთხვევაში საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა მიეთითოს, რომ მათ მიმართ გამოყენებულია საიდუმლოების დაცვის წესი.

საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს დირექტორებისა და სამეთვალყურეო ორგანოთა ყველა წევრის ვინაობა თანამდებობათა მინიშნებით, მათ შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილება სამეურნეო წლის დასაწყისიდან წლიური ანგარიშგების წარმოდგენამდე.

აუდიტორული შემოწმება

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის მე-11 პუნქტით დადგენილია საზოგადოების წლიური ანგარიშგების შემოწმების აუცილებლობა.

წლიური ანგარიშგების წარდგენამდე აუცილებელია შემოწმდეს ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები, წლიური ანგარიშგება და საქმიანობის შესახებ ანგარიში. შემოწმება უნდა ჩაატაროს ერთმა ან რამოდენიმე აუდიტორმა. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 58.1 მუხლის და დანართის მე-11 პუნქტის შესაბამისად აუდიტორი სამართლებრივად და ეკონომიკურად დამოუკიდებელი უნდა იყოს საზოგადოებისაგან, მისი დირექტორებისაგან და მათი აქციონერებისაგან. დაუშვებელია შემოწმებული წლიური ანგარიშგების მიღება.

წლიური ანგარიშგების შემოწმების მიზანია დადგინდეს დაცულია თუ არა წლიური ანგარიშგებისადმი კანონის და წესდების მოთხოვნები და რამდენად სარწმუნოა საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოტანილი მონაცემები. კანონის 58.2 მუხლის თანახმად აუდიტორმა თავის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ სავალდებულო შემოწმება ჩატარებულია საზოგადოების დაეთრებისა და ჩანაწერების საფუძველზე, დირექტორების მიერ გაცემული განმარტებებისა და მტკიცებების გამოყენებით. წლიური ანგარიშგების და სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშთან დაკავშირებით დასკვნაში უნდა აღინიშნოს მათი შესაბამისობა კანონით გათვალისწინებული წესებისადმი.

გამორიცხული არ არის უკვე შემოწმებულ წლიურ ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანა. ასეთ შემთხვევაში იგი ხელახლა შემოწმებას უნდა დაექვემდებაროს.

აუდიტორს (აუდიტორებს) ირჩევენ პარტნიორთა საერთო კრებაზე ხმების უბრალო უმრავლესობით. აუდიტორების არჩევა ხდება ყოველწლიურად. მათი კანდიდატურა სააქციო საზოგადოებაში საერთო კრებას წარედგინება სამეთვალყურეო საბჭოს წინადადებით.

დ ა ნ ა რ თ ი

ამონარიდი „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან

„მუხლი 13. ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება

13.1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები თანაბრად ვრცელდება ყველა საწარმოზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა მცირე საწარმოთა მიმართ სხვა წესებია დადგენილი. ბუღალტრული ანგარიშგების გამარტივებული წესები გამოიყენება იმ მცირე საწარმოთა მიმართ (გარდა სააქციო საზოგადოებებისა), რომელთაც სრულ შტაგში ჰყავთ არა უმეტეს ათი თანამშრომლისა და სამეურნეო წლის ამონაგები არ აღემატება ორმოცი ათას ლარს.

13.1.1. ხელმძღვანელები პასუხისმგებელი არიან იმაზე, რომ საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სტანდარტებს. ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს სწორი, სრულყოფილი, გასაგები, ორმაგი აღრიცხვის სისტემაზე აგებული, უწყვეტად დაკავშირებული ანგარიშგების ნომენკლატურასა და წინა წლის შესაბამის მანიქენიბლებთან. შეფასება უნდა შეესაბამებოდეს წინდახედული მეწარმის, აგრეთვე მინიმალური შეფასების და მოგება-ზარალის მუხლის იმპარიტეტის პრინციპებს.

13.1.2. მცირე საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს სწორი, სრულყოფილი, გასაგები, უწყვეტად დაკავშირებული ანგარიშგების ნომენკლატურასთან. ასეთი საწარმო საინვენტარიზაციო აღწერილობის საფუძველზე შეიღგესი ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალს და სამეურნეო წლის შემოსავალ-გასავალს ანგარიშს.

13.2. ხელმძღვანელები ვალდებული არიან საწარმოს საქმიანობის დაწყებისა და ყოველი სამეურნეო წლის დამთავრებისას საინვენტარიზაციო აღწერილობაში შეიტანონ მონაცემები მიწის ნაკვეთების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების, ნაღდი ფულის ოდენობის, ძირითადი საშუალებებისა და ყველა სხვა მატერიალურ ფასეულობათა შესახებ. ამასთან, ცალკეული მატერიალური ფასეულობები ასახული უნდა იყოს მინიმალური შეფასების პრინციპის შესაბამისად და გაკეთდეს ქონებისა და ვალდებულებების თანაფარდობათა გამომხატველი ჯამი (ბალანსი), ხოლო მცირე საწარმოებში – ქონებისა და ვალდებულებების ჩამოსათვალი.

სამეურნეო წლის დამთავრებისას საინვენტარიზაციო აღწერილობის შესადგენად აუცილებელი არ არის სრული ინვენტარიზაციის ჩატარება, თუ ბუღალტრული აღრიცხვა სრული ინვენტარიზაციის გარეშე უზრუნველყოფს ქონებრივი შემადგენლობის დადგენას მათი სახეობების, რაოდენობისა და ღირებულების მიხედვით.

საინვენტარიზაციო აღწერილობის შედგენისას მატერიალურ ფასეულობათა შემადგენლობა მათი სახეობის, რაოდენობისა და ღირებულების მიხედვით შეიძლება განისაზღვროს მათემატიკურ-სტატისტიკური მეთოდების გამოყენებით შერჩევითი შემოწმების საფუძველზე. ეს პროცესი უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრინციპებს. ამ გზით შედგენილი საინვენტარიზაციო აღწერილობის საინფორმაციო ღირებულება უნდა უთანაბრდებოდეს სრული ინვენტარიზაციის საინფორმაციო ღირებულებას.

სამეურნეო წლის ბოლოს ინვენტარიზაციის ჩატარება არ არის აუცილებელი, თუ საწარმომ თავისი ქონებისა და ვალდებულებების სრული ან შერჩევითი შემოწმება ჩაატარა სამეურნეო წლის დასასრულამდე სამი თვის განმავლობაში და ამასთან საბუღალტრო აღრიცხვით უზრუნველყოფილი იქნება სამეურნეო წლის ბოლოსათვის ქონებისა და ვალდებულებების რეალური მდგომარეობის დადგენა.

სამეურნეო წლის ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს თორმეტ თვეს.

13.3. ხელმძღვანელები ვალდებული არიან ათი წლის განმავ-

ლობაში შეინახონ შემდეგი დოკუმენტები:

ა) საბუღალტრო წიგნები, საინვენტარიზაციო აღწერილობა, ბალანსი, ასევე მათი გაგებისათვის აუცილებელი ინსტრუქციები და სხვა ორგანიზაციული დოკუმენტები;

ბ) მიღებული და გაგზავნილი საქმიანი კორესპონდენცია;

გ) საბუღალტრო წიგნში ჩანაწერების დამადასტურებელი ბუღალტრული დოკუმენტები.

13.4. საზოგადოების ხელმძღვანელებმა სამეურნეო წლის დამთავრებიდან პირველი სამი თვის განმავლობაში უნდა შეადგინონ წლიური ანგარიშგება (ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიში), აგრეთვე საქმიანობის ანგარიში; მცირე საწარმოების ხელმძღვანელებმა უნდა შეადგინონ ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავლის ანგარიში. წლიურ ანგარიშგებას ხელს აწერენ ხელმძღვანელები თარიღის მითითებით.

13.5. დავის შემთხვევაში სასამართლოს შეუძლია საკუთარი ინიციატივით ან რომელიმე მხარის განცხადების საფუძველზე მოითხოვოს ერთ-ერთი მოდავე მხარის საბუღალტრო წიგნები. თუ დავის დროს წარმოდგენილი იქნება საბუღალტრო წიგნები, მაშინ მხარეთა თანდასწრებით შეიძლება მათი შინაარსის გაცნობა, თუ ისინი დავის საგანს შეეხება. აუცილებლობის შემთხვევაში უნდა გაკეთდეს მათი ამონაწერი. წიგნების სხვა მონაცემები სასამართლოს შეიძლება წარედგინოს მხოლოდ ამ შემთხვევაში, თუ ეს აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორის შესამოწმებლად. ქონებრივი დავის დროს, კერძოდ მემკვიდრეობის, საზოგადოების გაყოფის საქმეებზე სასამართლოს შეუძლია მოითხოვოს ყველა წიგნის წარდგენა მათი სრული შინაარსის გაცნობის მიზნით. ის, ვისაც შეუძლია საჭირო დოკუმენტების წარდგენა ვიდუო, აუდიო ან სხვაგვარი ტექნიკური საშუალებების მეშვეობით, ვალდებულია საკუთარი ხარჯებით წარმოადგინოს ის ტექნიკური საშუალებები, რომლებიც აუცილებელია დოკუმენტების წასაკითხად; აუცილებლობის შემთხვევაში უნდა დაბეჭდოს ეს დოკუმენტები ან ამ ტექნიკური საშუალებების გარეშე წარადგინოს მათი ისეთი რეპროდუქცია, რომლის წაკითხვაც შესაძლებელი იქნება.

13.6. წლიური ბალანსისა და მოგება – ზარალის ანგარიშის

სტრუქტურისა და მონაცემთა შინაარსის წესები მოცემულია კანონის დანართში და ამ კანონის განუყოფელი შემადგენელი ნაწილია“.

დანართი I

1. წლიური ბალანსის სტრუქტურა

1.1. წლიურ ბალანსში გამოყოფენ შემდეგ მუხლებს (მეურნეობის ცალკეული დარგისათვის შეიძლება დადგინდეს სხვაგვარი სტრუქტურა, რომელიც ამ დანართში მოცემული სტრუქტურის ტოლფასი იქნება), ამასთან შესაძლებელია წლიური ბალანსის შემდგომი სტრუქტურული სრულყოფა:

აქტაში:

ა) საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეუტანილი შესატანიები, მათ შორის შესატანები, რომელთა შეტანის ვალა დამდგარია.

ბ) ძირითადი კაპიტალი

1. ძირითადი საშუალებები

1.1. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობებით.

1.2. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობების გარეშე.

1.3. შენობა-ნაგებობები სხვისი მიწის ნაკვეთზე.

1.4. მანქანები, დანალგარები, მოწყობილობა და სატრანსპორტო საშუალებები.

1.5. საწარმოო და სასამსახურო ინვენტარი.

1.6. სხვა ძირითადი საშუალებები.

1.7. დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი.

2. არამატერიალური აქტაყები

2.1. კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება და ლიცენზიები.

2.2. ფირმის ღირებულება (გუღყილი).

2.3. სხვა არამატერიალური აქტაყები.

3. ფინანსური დაბანდლებანი

3.1. მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში.

3.2. ობლიგაციები და სხვა ფისიანი ქაღალდები.

3.3. ერთი წელზე მეტი ვალით გაქმული სესხები, მათი მორის მიწის გირავენობით უზრუნველყოფილი.

გ) საბრუნავი საშუალებები

1. საწარმოო მარაგები

1.1. ნედლეული და მასალები.

1.2. დაუმთავრებელი წარმოება.

1.3. მზა პროდუქცია, საქონელი.

2. სხვა საბრუნავი საშუალებები

2.1. მომწოდებლებსა და მოიჯარეებზე გაქმული ავანსები.

2.2. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.

2.3. მიღებული თამასუქები.

2.4. ჩეკები.

2.5. ნაღდი ფული საღაროში.

2.6. ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე.

2.7. მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდლებანი.

2.8. მოთხოვნები მეკავშირე (შეილობილი და სხვა) საწარმოების მიმართ.

2.9. საწარმოს ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრებზე გაქმული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.

2.10. საწარმოს პარტნიორებზე გაქმული კრედიტებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.

2.11. სხვა საბრუნავი აქტივები.

დ) მომავალი პერიოდის ხარჯები

პასივმა:

ა) საკუთარი კაპიტალი

1. კაპიტალი
2. რეზერვები.
3. მიზნობრივი დაფინანსება.
4. გასული წლების გაუნაწილებელი მოგება.
5. გასული წლების დაუფარავი ზარალი.
6. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი).

ბ) ანარიცხები

1. საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები.
2. სხვა ანარიცხები.

გ) მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები

1. ვალდებულებები ბანკების წინაშე
 - 1.1. გრძელვადიანი ვალდებულებები.
 - 1.2. მოკლევადიანი ვალდებულებები, მათ შორის მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი.
2. სესხები
 - 2.1. გრძელვადიანი სესხები.
 - 2.2. მოკლევადიანი სესხები.
3. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები.
4. ვალდებულებები თამასუქების მიხედვით.
5. მიღებული ავანსები.
6. ვალდებულებები მეკავშირე (შვილობილი და სხვა) საწარმოების წინაშე.
7. ვალდებულებები პარტნიორების წინაშე.
8. ვალდებულებები მუშა-მოსამსახურეების წინაშე.
9. ვალდებულებები ბიუჯეტთან.
10. სხვა ვალდებულებები.

დ) მომავალი პერიოდის შემოსაულები

- 1.2. თუ მეწარმეს არა აქვს რომელიმე მუხლში გათვალისწინებული მონაცემები, მაშინ ეს მუხლი ბალანსში არ აისახება.
- 1.3. თუ რომელიმე მუხლში გაერთიანებულია რამდენიმე მუხლის

მონაცემები, მაშინ გასაგები და ნათელი წლიური ბალანსის შესადგენად საჭიროა ამის აღნიშვნა საქმიანობის შესახებ ანგარიშში. მოთხოვნები და ვალდებულებები შეკავშირე საწარმოების მიმართ, როგორც წესი, ცალკე უნდა აქნას წარმოდგენილი; თუ ისინი სხვა მუხლებშია გაერთიანებული, მაშინ ამის შესახებ უნდა მიეთითოს საქმიანობის ანგარიშში.

1.4. ჩამოწერები, ანარიცხები და რეზერვები წლიური ბალანსის შედგენის დროს უკვე გათვალისწინებული უნდა იყოს. ასეთივე წესი მოქმედებს კანონის ან საზოგადოების წესდების შესაბამისად, ან დირექტორების ან სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ რეზერვების შექმნისა და გახარჯვის შემთხვევაში. სამკურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება ან დაუფარავი მარალი ბალანსში აისახება ცალკე.

1.5. რადგანაც ბალანსის პასივში არ აისახება, ამიგომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში სრულყოფილად უნდა იყოს წარმოდგენილი:

ა) თამასუქების გაღებისა და გადაყენის (გალაპირების) პასუხისმგებლობიდან გამომდინარე ვალდებულებები;

ბ) საგარანტო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ვალდებულებები;

გ) სხვისი ვალდებულებებისათვის გარანტიების მიცემიდან გამომდინარე პასუხისმგებლობა;

ეს ვალდებულებები მაშინაც უნდა აღნიშნოს, როცა მათ უპირისპირდება ექვივალენტური უკუმოთხოვნები. თუ არსებობს ვალდებულება ან პასუხისმგებლობა შეკავშირე საწარმოების მიმართ, მაშინ იგი ცალკე გამოიყოფა.

2. ნორმები წლიური ბალანსის ცალკეული მუხლების შესახებ

2.1. ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში უნდა აისახოს მხოლოდ ის საშუალებები, რომლებიც საწარმოს საქმიანობისათვის ხანგრძლივად გამოიყენება. მათი სამკურნეო წლის განმავლობაში შემოსულა, გასულა, ჩამოწერები, სხვა ანგარიშებზე გადაგანა უნდა

აისახოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

2.2. მონაწილეობად ითვლება წილი საზოგადოებაში, რომლის ნომინალური ღირებულება აღემატება ამ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის მეოთხედ ნაწილს.

2.3. საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ცალკე უნდა იყოს ასახული მონაწილეობის ან ყველა სახეობის აქციის მთელი ნომინალური ღირებულება.

2.4. რეზერვების ასახვისას საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი თანხა, რომელიც რეზერვებში იქნა მიმართული წინა წლის და სამეურნეო წლის მოგებიდან; ასევე თანხა, რომელიც დაიხარჯა სამეურნეო წელს.

2.5. ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას მოსალოდნელი ხარჯებისათვის და დაუმთავრებელი გარიგებებიდან მოსალოდნელი ზარალი-სათვის. გარდა ამისა, ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას:

ა) სამეურნეო წელს განუხორციელებელი რეკონგის, დასუფთავების, კეთილმოწყობის სამუშაოებისათვის, რომელიც მომდევნო წელს უნდა შესრულდეს;

ბ) გარანტიებისათვის, რომლებიც სამართლებრივი ვალდებულებების გარეშე წარმოიშევა. მუხლში „საპენსიო ანარიცხები“ აისახება ანარიცხები მიმდინარე პენსიებისათვის და პენსიის მოთხოვნის უფლებისათვის.

ანარიცხები მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით ცალ-ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი. ანარიცხები არ შეიძლება შეიქმნას სხვა მიზნებისათვის.

2.6. მოთხოვნები არ შეიძლება გადაიფაროს ვალდებულებებით, გადაუხადელი მომსახურება – ავანსით, ხოლო უფლებები მიწის ნაკვეთზე – მიწის ნაკვეთის ვალდებულებითი დატვირთვით.

არ შეიძლება რეზერვები, ფასშესწორებები და ანარიცხები აისახოს ვალდებულებებად.

2.7. ხარჯებისა და შემოსავლების გამმიჯნავი მუხლები აისახება:

ა) აქტივში – „მომავალი პერიოდის ხარჯების“ სახით – ბალანსის შედგენის თარიღის წინა პერიოდის გასავლები, რომლებიც მომდევნო პერიოდის დანახარჯებს წარმოადგენენ;

ბ) პასიუმი – „მომავალი პერიოდის შემოსაქვლების“ სახით – ბალანსის მეღგენის თარიღამდე მიღებული თანხები, რომლებიც მომღენო პერიოდის შემოსაქვლებს წარმოადგენენ.

3. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ასახვა

3.1. ძირითადი კაპიტალის ობიექტები შემოსაქვალში აიღება შეძენის ან წარმოებაზე გაწეული ხარჯების თანხით.

ძირითადი საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს მათ შეძენაზე ან წარმოებაზე გაწეული ხარჯების თანხით ღარიცხული ცვეთის ღა ფასშესწორების გათვალისწინებით.

3.2. წარმოების ხარჯებში, სხვა ხარჯებთან ერთად, შეიძლება შეტანილ იქნას მოხმარებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა ღა ღირებულების სხვაგვარი შემცირება, აგრეთვე წარმოებისა ღა მმაროველობის ხარჯების ის ნაწილი, რომელიც წარმოების პერიოდს ეკუთვნის. გასაღების ხარჯები არ ითვლება წარმოებისა ღა მმაროველობის ხარჯებად.

3.3. არამატერიალური აქტივების ობიექტები ბალანსში შეიძლება აისახოს მხოლოდ მაშინ, როცა ისინი შეძენილია სასყიდლით.

3.4. საზოგადოების ღაარსებისა ღა კაპიტალის პირველადი ღაგროეების ხარჯები არ შეიძლება აქტივის მუხლად იქნეს ასახული. საწარმოს ამოქმედების ხარჯები შეიძლება აისახოს ნაგებობებისა ღა მოწყობილობების მშენებლობაზე გაწეული ხარჯების სახით. ეს თანხა უნდა გამოიყოს ცალკე ღა ყოველ მომღენო სამეურნეო წელს ღაიფაროს სულ ცოტა ერთი მეხუთედით ჩამოწერის გმით.

3.5. საწარმოს ან ფირმის ღირებულების გამოსახვისათვის, როგორც წესი, აქტივის ცალკე მუხლი გათვალისწინებული არ არის. თუ საწარმოს შეძენისათვის გაწეული საზღაური აღემატება შეძენის მომენგისათვის ამ საწარმოს ცალკეული ქონებრივი ობიექტების ღირებულებას, მაშინ ეს განსხვავება უნდა აისახოს საწარმოს ძირითადი კაპიტალის განაყოფში, როგორც „ფირმის ღირებულება“. თანხა აისახება ცალკე ღა ყოველ მომღენო სამეურნეო წელს სულ ცოტა ერთი მეხუთედით უნდა ღაიფაროს ჩამოწერის (ცვეთის) გმით.

4. ჩამოწერები და ფასშესწორებები

4.1. ძირითადი კაპიტალის იმ ობიექტებისაიუის, რომელთა გამოყენების ვადა შეზღუდულია, შეძენის ან წარმოების ხარჯები უნდა შემცირდეს გეგმაზომიერი ჩამოწერებით (ეყუთა) ან ფასშესწორებებით. ბულალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისი ჩამოწერის მეთოდების გამოყენებით, ეყუთის გეგმაშეძენის და წარმოების ხარჯები უნდა გაანაწილოს იმ საყარაულო სამეურნეო წლებზე, რომელთა განმავლობაში შეიძლება ობიექტის გამოყენება.

4.2. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების მიმართ, მიუხედავად იმისა, შეზღუდულია თუ არა მათი გამოყენების ვადა, შეიძლება განხორციელდეს არაგეგმური ჩამოწერები და ფასშესწორებები, რათა ობიექტები აისახოს:

ა) უფრო დაბალი ღირებულებით, რომელიც მათ აქეთ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, ან

ბ) უფრო დაბალი ღირებულებით, რომელიც დასაშეება მოგებადან გადასახალი დაბეგერის საფუძელებიდან გამომდინარე.

ისინი უნდა განხორციელდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც საყარაულოა ამ ობიექტებზე დაბალი ფასების ხანგრძლივად შენარჩუნება. ეს დაბალი ღირებულება შეიძლება შენარჩუნდეს მამისაც, როცა არაგეგმური ჩამოწერებისა და ფასშესწორებების საფუძელი უკვე აღარ არსებობს.

5. საბრუნავ საშუალებათა ღირებულების ასახვა

5.1. საბრუნავ საშუალებები უნდა აისახოს შეძენის ან წარმოების ხარჯებით. ბულალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინებით ერთგვაროვანი მარაგის ღირებულების დადგენისას შეიძლება დამუშეულ იქნას, რომ პირველად ან ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული საგნები გამოყენებული ან გასხვისებული იქნება პირველ რიგში ან სხვა თანამიმდევრობით.

5.2. თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეძენის ან წარმოების ხარჯები უფრო მეტია, ვიდრე საბირჟო ან საბაზრო ფასი, მა-

შინ საბრუნავი საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს მათ შორის უფრო დაბალი ფასით. თუ საბირჟო ან საბაზრო ფასი არ არის განსაზღვრული, ხოლო შეძენის ან წარმოების ხარჯები აღემატება იმ ღირებულებას, რომელიც საგნებს აქვთ ბალანსის შეღწევის თარიღისათვის, მაშინ ბალანსში უნდა აისახოს ეს ღირებულება.

საბრუნავი საშუალებები შეიძლება აისახოს უფრო დაბალი ღირებულებით, თუ ასეთი ასახვა:

ა) გონივრული კომერციული შეფასების თვალსაზრისით, აუცილებელია უახლოეს მომავალში ფასების მოსალოდნელი მერყეობის გამო, ამ საგნებზე ფასების შეცვლის თავიდან ასაცილებლად, ან

ბ) დასაშვებია მოგებიდან გადასახადით დაბეგრის საფუძველზე ბიდან გამომდინარე. უფრო დაბალი ღირებულების შენარჩუნება შეიძლება მაშინაც, როცა საამისო საფუძველი უკვე აღარ არსებობს.

6. პასივის მუხლების ასახვა

6.1. საზოგადოების კაპიტალი უნდა აისახოს ნომინალური ღირებულებით.

6.2. ვალდებულებები უნდა აისახოს მათი უკან დასაბრუნებელი თანხით, ხოლო საპენსიო ვალდებულებები – მათი ფაქტობრივი ღირებულებით.

6.3. თუ ვალდებულებების ან სესხების უკან დასაბრუნებელი თანხა უფრო მეტია, ვიდრე მიღებული თანხა, მაშინ სხვაობა შეიძლება აისახოს აქტივში მომავალი პერიოდის ხარჯებში. იგი ცალკე აღინიშნება. თანხა შეიძლება დაიფაროს გეგმავთმომიერი ჩამოწერების მეშვეობით, რომელიც გადანაწილდება მთელ პერიოდზე.

6.4. ანარიცხები უნდა შეიქმნას მხოლოდ გონივრული კომერციული შეფასებით აუცილებელი ოდენობით.

7. მოგებისა და გარალის ანბარიშის სტრუქტურა

7.1. მოგებისა და გარალის ანგარიშში, თუ მეურნეობის მოცემული დარგისათვის დადგენილი არ არის სხვაგვარი სტრუქტურა, რეგითობის მიხედვით წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები (ამასთან შესაძლებელია წარმოდგენილი სტრუქტურის სრულყოფა):

ა) ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას:

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები;

...2. მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება;

3. სხვა კაპიტალიზირებული საკუთარი სამუშაო;

4. წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მთლიანი მოცულობა;

5. ნედლეულისა და მასალების ხარჯი;

6. დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლები;

7. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები;

8. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები;

9. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები;

10. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აფასებიდან მიღებული მოგება;

11. საეჭვო მოთხოვნების ანარიცხების შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები;

12. შემოსავლები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოყენებული თანხებიდან;

13. საკუთარ თავზე აღებული სხვისი გარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები;

14. სხვა შემოსავლები;

15. ხელფასები და გასამრჯელოები;

16. სოციალური გადასახდელები;

17. მოხუცებულთა უზრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯები;

...18. მაგერიალური და არამაგერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები;

19. ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები;

20. სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლით ან ჩამოწერებით მიღებული ზარალი და მოთხოვნათა ფასმესწორება;

21. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გასვლის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული ზარალი;

22. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები;

23. საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის აღებით გამოწვეული ხარჯები;

24. სხვა ხარჯები;

25. მოგება (ზარალი) ჩეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან;

26. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები;

27. გაუთვალისწინებელი ხარჯები;

28. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი);

29. კონსერნში გადასარიცხი მოგება;

30. მოგებიდან გადასახადი;

31. წლიური წმინდა მოგება;

32. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით;

33. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი);

ბ) რეალიზებულ პროდუქციაზე გაწეულ ხარჯთა (საბრუნავ ხარჯთა) მეთოდის გამოყენებისას:

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები;

2. რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოებზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარჯები;

3. შედეგი რეალიზაციიდან;

4. კომერციული ხარჯები;

5. მმართველობის ხარჯები;

6. სხვა საწარმოო შემოსავლები;

7. სხვა საწარმოო ხარჯები;

8. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები;

9. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები;

10. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები;

11. ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები;

12. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები;
13. მოგება (მარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან;
14. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები;
15. გაუთვალისწინებელი ხარჯები;
16. სამეურნეო წლის მოგება (მარალი);
17. კონცერნში გადასარიცხი მოგება;
18. მოგებიდან გადასახადი;
19. წლიური წმინდა მოგება;
20. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით;
21. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი მარალი).

7.2. თუ საწარმოს არ წარმოექმნება რომელიმე მუხლში გათვალისწინებული შემოსავლები ან ხარჯები, მაშინ ამ მუხლების ასახვა პერიოდული არ არის.

7.3. თუ შემოსავლები და ხარჯები სხვა მუხლებშია მოცემული, ვიდრე ანალოგიური შემოსავლები და ხარჯები გასული სამეურნეო წლის მოგებისა და მარალის ანგარიშში, მაშინ ამის თაობაზე უნდა აღინიშნოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში თანხების მითითებით.

7.4. საზოგადოების პარტნიორებზე გასანაწილებელი თანხები (დივიდენდები; წილი მოგებიდან) შესაბამისი წყაროების მითითებით სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა აისახოს ცალკე.

8. ნორმები მოგებისა და მარალის ანგარიშის ცალკეული მუხლების შესახებ

8.1. მოგებისა და მარალის ანგარიშის 7.1 მუხლის „ა“ და „ბ“ პუნქტების პირველ ქვეპუნქტებში აისახება შემოსავლები, რომლებიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისათვის ღამახასიათებელი გიჟური პროდუქციისა და საქონლის გაყიდვიდან ან სარგებლობაში გადაცემიდან, მომსახურების გაწევიდან, გადასახადებისა და ამონაგების შესწორებათა გამოკლებით.

8.2. 7.1 მუხლის „ა“ პუნქტის მეორე ქვეპუნქტში მითითებულ ქონებრივ ცვლილებად ითვლება, როგორც რაოდენობრივი, ასევე ღირებულებითი ცვლილება. ამასთან, ღირებულებათა განსაზღვრის დროს მხედველობაში მიაღება მხოლოდ ის ჩამოწერები, რომლებიც არ აღემატება საწარმოსათვის დადგენილ გეგმურ ჩამოწერებს.

არაგეგმური ჩამოწერები, აგრეთვე ჩამოწერები, რომლებიც გონიერული კომერციული შეფასებით აუცილებელია უახლოეს მომავალში ფასების მერყეობით გამოწვეული ფასცვლილებების თავიდან ასაცილებლად, ცალკე უნდა იქნას ასახული ან მითითებული საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

საწარმოთა შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე მოგების ან მისი ნაწილის მიღებასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები უნდა აისახოს ცალკე დასახელებით.

„გაუთვალისწინებელი შემოსავლების“ და „გაუთვალისწინებელი ხარჯების“ მუხლებში უნდა აისახოს ის შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული საწარმოს ჩვეულებრივ საქმიანობასთან. ისინი საჩივობებისა და ოდენობის მხედვეთ უნდა გაიმიჯნოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში, თუ კი მათ საწარმოს საქმიანობის შეფასებისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვთ. ეს წესი ვრცელდება აგრეთვე იმ შემოსავლებსა და ხარჯებზე, რომლებიც მიეკუთვნება გასულ სამეურნეო წლებს.

8.3. შემოსავალს, რომელიც მიღებულია მოგების მთლიანად ან ნაწილობრივ გადაცემის შესახებ საწარმოებს შორის დადებული ხელშეკრულებიდან, აკლდება თანხა, რომელიც ეკუთვნის გადასცემაში საწარმოს ლიზენზიის პარტნიორებს. თუ ეს თანხა მოგების ოდენობას აღემატება, მაშინ ეს ნამეგი აისახება სხვისი ზარალის საკუთარ თავზე აღებით გამოწვეულ ხარჯებში. ამ შემოსავლებიდან სხვა თანხების გამოქვითვა დაუშვებელია.

8.4. გადასახადების სახით უნდა აისახოს ის თანხები, რომლებიც უნდა გადაიხადოს საწარმომ, როგორც ბეგარავალდებულება პირმა.

9. საპენსიო გადასახდელების ასახვა

წლიურ ანგარიშგებაში უნდა გაიშიფროს სამეურნეო წელს გადახდილი თანხა, მათ შორის იურიდიულად დამოუკიდებელი სოციალური უმრუნელყოფის ორგანოებში გადარიცხული საპენსიო გადასახდელების თანხა და მომდევნო ხუთი სამეურნეო წლის განმავლობაში ყოველწლიურად საეარაუდო გადასახდელი თანხები მათი პროცენტული გამოსახულებით.

10. ანბარიში სამეურნეო საქმიანობის შესახებ

10.1. სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიში უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას საზოგადოების სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობისა და მდგომარეობის შესახებ. ანგარიშში უნდა აღინიშნოს აგრეთვე განსაკუთრებული მნიშვნელობის მოვლენები, რომლებიც მოხდა სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ.

10.2. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს ასევე განმარტებები წლიური ანგარიშგების შესახებ. ამასთან, შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდები იმდენად სრულყოფილად უნდა იქნას აღწერილი, რომ შესაძლებელი იყოს საზოგადოების ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე სრული წარმოდგენის შექმნა. ამ მეთოდების დეტალური აღწერა აუცილებელი არ არის, თუ ისინი ბოლო სამი წლის განმავლობაში არ შეცვლილა და აღწერილი იყო წინა წლების ანგარიშში. ამასთან, საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს ის განსხვავებები, რომლებიც ხელს უშლიან წინა წლის წლიური ანგარიშგების შედარებას ბოლო წლიურ ანგარიშგებასთან. კერძოდ, შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწერისა და ფასშესწორების მეთოდების მნიშვნელოვანი ცვლილებები. დაწერილებითი მონაცემების მოგანა აუცილებელი არ არის, თუ შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწერის ან ფასშესწორების, მეთოდების შეცვლის შედეგად წარმოშობილი დამატებითი წლიური მოგება ან წლიური ზარალი არ აღემატება იმ თანხის ათ პროცენტს, რომელიც აღნიშნუ-

ლი ცელილებების გარეშე უნდა ყოფილიყო მიღებული.

10.3. საქმიანობის შესახებ ყოველი ანგარიში უნდა შეიცავდეს:

ა) მონაცემებს ძირითადი და დაშვებითი შენაგანების შესახებ, რომლებიც რომელიმე პარგნიორმა ივალდებულა დამფუძნებლის ან აქციონერის უფლებით, ანდა საწესლებო კაპიტალის გასაზრდელად აქციების გაცვლისას თაყისი საზოგადოებისათვის ან დამოუკიდებელი საწარმოსათვის, ან იმ საწარმოსათვის, უპირველესი უფლების გამოყენებით, რომლის წილთა უმრავლესობას საზოგადოება უღობს.

თუ სამეურნეო წელს მოხდა ამგვარი წილის გასხვისება, მაშინ იგი უნდა აღისაშნოს და მაყითოთოს მიღებული შემოსავლის ოდენობა და მისი გამოყენების გზები;

ბ) სამეურნეო წელს საწესლებო კაპიტალის გამრდისას მიღებულ წილებს;

გ) ნებადართულ კაპიტალს;

დ) საზოგადოების არაწყერთა უფლებას მოგების ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე, სამეურნეო წელს წარმოშობილი უფლებების მათითებით;

ე) პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, რომლებიც წლიურ ბალანსში არ ასახულა, მათ შორის საკუთარი ვალდებულებებისათვის გაყემულ გარანტიებს;

ვ) ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოს ან მსგავსი ორგანოების წყერთა მთელ შემოსავლებს (ხელფასებს, მოგების წილებს, ხარჯების კომპენსაციებს, სადაზღვეუო თანხებს, პროვიზიას და ნებისმიერი სხვა სახის შემოსავლებს) ცალ-ცალკე თითოეული ორგანოს მიხედვით. მთელ შემოსავლებს მიეკუენება აგრეთვე შემოსავლები, რომლებიც კი არ გაიყება, არამედ გარდაიქმნება სხვა სახის მოთხოვნებად ან გამოიყენება სხვა მოთხოვნების გასაღიდებლად. მოცემული სამეურნეო წლის შემოსავლების გარდა, ასახება აგრეთვე ის შემოსავლები, რომლებიც მიიღეს მოცემულ სამეურნეო წელს, მაგრამ აქამდე არც ერთ ანგარიშში არ ყოფილა აღნიშნული. თუ საზოგადოების დირექტორები დამატებით შემოსავალს იღებენ საზოგადოების მეკავსარე საწარმოებიდან მათი კანონიერი წარმომადგენლის ან მომსახურის როლში საქმიანობისათვის, მაშინ ეს შემოსავლები უნდა აისახოს ცალკე;

ბ) ყოფილი ღირექტორების და მათი ოჯახის წევრების მიერ შემოსაგვალს (საბოლოო ანგარიშსწორებას, პენსიებს, დახმარებას მარჩენალის დაკარგვის გამო და სხვა ანალოგიურ შემოსაგვალს). თუ ღირექტორები და მათი ოჯახის წევრები კომპენსაციებს ან პენსიებს იღებენ აგრეთვე მეკავშირე საწარმოებიდან, მაშინ ეს შემოსავლები ცალკე უნდა აისახოს;

თ) სამართლებრივ და კომერციულ ურთიერთობებს ქვეყნის შიგნით განლაგებულ მეკავშირე საწარმოებთან, აგრეთვე ამ საწარმოების სამეურნეო საქმიანობას, რომელთაც შეუძლიათ მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინონ საზოგადოების მდგომარეობაზე.

ი) სხვის მონაწილეობას საზოგადოებაში, რომლის შესახებაც მას ეცნობა, ამასთან უნდა მიეთითოს, თუ ვის ეკთვნის ეს წილი და აღემატება თუ არა იგი საზოგადოების ყველა წილის მეოთხედ ნაწილს, ან არის თუ არა ის აქციების უმრავლესობის მფლობელი.

10.4. ანგარიში უნდა შეესაბამებოდეს კეთილსინდისიერი და სარწმუნო ანგარიშგების პრინციპებს. ანგარიში მმალდება იმ ზომით, რამდენადაც იგი შეესაბამება საზოგადოებრივ ინტერესებს. ანგარიშში არ არის საჭირო დაწერილებითი ღებალების აღწერა, თუ გონიერული კომერციული შეფასების თანახმად, ამ ცნობების აღნიშვნას შეუძლია სერიოზული ზიანი მიიყენოს საზოგადოებას ან მის მეკავშირე საწარმოს. თუ რომელიმე მონაცემი არ არის შეტანილი კომერციული საიდუმლოების დაცვის მიზნით, მაშინ საქმიანობის ანგარიშში, სადაც ეს მონაცემები უნდა იყოს ასახული, შესაბამისი ნორმების მინიშნებით უნდა მიეთითოს, რომ ამ მონაცემების მიმართ გამოყენებულაა საიდუმლოების დაცვის წესები.

10.5. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა ყოს საზოგადოების ღირექტორებისა და სამეთვალყურეო ორგანოთა ყველა წევრის, აგრეთვე სამეურნეო წელს და მის შემდეგ გასული წევრების გარი და სახელი სრულად. საჭიროა აგრეთვე მიეთითოს სამეთვალყურეო ორგანოს თავმჯდომარის, მისი მოადგილეებისა და საზოგადოების გამგეობის, თუ ასეთი არსებობს, თავმჯდომარის ვინაობა.

11. შემოწმების საბანი და მოსულობა

11.1. წლიური ანგარიშგება, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და საქმიანობის შესახებ ანგარიში უნდა შემოწმდეს საზოგადოებისაგან დამოუკიდებელი ერთი ან რამდენიმე აუდიტორის მიერ (დასკვნითი შემოწმება). ასეთი შემოწმების გარეშე წლიური ანგარიშგების მიღება დაუშვებელია.

11.2. წლიური ანგარიშგების შემოწმებით უნდა დადგინდეს, დაცულია თუ არა წლიური ანგარიშგებისადმი კანონისა და წესდების მოთხოვნები და საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოტანილი მონაცემები ხომ არ შექმნის მცდარ წარმოდგენას საზოგადოებაში არსებულ საქმის ვითარებაზე.

11.3. თუ საზოგადოების ღირეუტორები შემოწმების შედეგებზე დასკვნის შედგენის შემდეგ შეცვლიან წლიურ ანგარიშგებას, მაშინ აუდიტორებმა ხელახლა უნდა შეამოწმონ წლიური ანგარიშგება.

11.4. აუდიტორებს ირჩევენ პარტნიორები ხმების უბრალო უმრავლესობით.

12. შემოკლებული ანგარიშგება მცირე საწარმო სათვის

მცირე საწარმოებს შეუძლიათ ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშის ნაცვლად ინვენტარიზაციის საფუძველზე შეადგინონ ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავლის ანგარიში საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად“.

ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგადი დახასიათება . . .	5
სამეურნეო აღრიცხვა	5
ბუღალტრული აღრიცხვის არსი	8
ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები	10
ბუღალტრის პროფესია	13
ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები	15
ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები	18
ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული საზომები	21
სამეურნეო საქმიანობის ორგანიზაციულ- სამართლებრივი ფორმები	22
ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშების საფუძვლები	25
ბუღალტრული ბალანსი	27
ბუღალტრული ბალანსის ცნება	27
ბალანსის აგებულება	30
ბალანსის აქტივი და პასივი	32
ბუღალტრული ბალანსის მუხლები	37
ცელილებები ბუღალტრულ ბალანსში	39
კონსოლიდირებული ბალანსი	45
ბალანსის შედგენის მიზნები და ამოცანები	47
ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ჩაწერის სისტემა	50
ბუღალტრული ანგარიშების არსი და აგებულება	50
ორადი ჩაწერის სისტემა	56
სააღრიცხვო ციკლის დაშთავრება და წლიური ბალანსის შედგენის ძირითადი პრინციპები	58
ინვენტარიზაციის ჩატარება	58
ბუღალტრული ანგარიშების დახურვა და დაბალანსება	61
წლიური ბალანსის მოცულობა და შედგენის ძირითადი პრინციპები	63

ძირითადი კაპიტალის აღრიცხვის და ბალანსში ასახვის პრინციპები	69
ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობა .	69
ძირითადი კაპიტალის პირვანდელი ღირებულება	70
ძირითადი კაპიტალის ჩამოწერის საფუძვლები .	73
ძირითადი საშუალებების საეკონომიკური გეგმური ჩამოწერა (ცეფთა)	74
არამატერიალური აქტივები და მათი საეკონომიკური გეგმური ჩამოწერა	82
ძირითადი კაპიტალის არაგეგმური ჩამოწერა	88
ძირითადი კაპიტალის ფასშესწორება	90
საბრუნავი საშუალებების აღრიცხვის და ბალანსში ასახვის პრინციპები	92
საბრუნავი საშუალებების საბალანსო მუხლები	<u>92</u>
რეალიზაცია და მოთხოვნის წარმოშობა	93
საბრუნავი საშუალებების შეფასება	95
უმცირესი ღირებულების გამოყენების მექანიზმი	104
საბრუნავი საშუალებების მიწერის (აფასების)	
კანონისმიერი შესაძლებლობა	109
საკუთარი კაპიტალის ასახვა ბალანსში	110
საკუთარი კაპიტალის არსი	110
„კაპიტალის“ ასახვა ბალანსში	111
რეზერვებისა და წლიური შედეგების ასახვა ბალანსში	115
ვალდებულებების ასახვა ბალანსში	117
მოზიდული კაპიტალის და დანარჩენი პასივების ასახვა ბალანსში	117
ანარიცხები და მათი კანონისმიერი საფუძვლები	119
ვალდებულებების შეფასება და ასახვა ბალანსში	123
შედეგის მიმართ ნეიტრალური ხარჯები და შემოსავლები	126
ფინანსური შედეგების ფორმირება და გამოანგარიშება	129
აუდიტორული შემოწმება	156
დანართი	157

Book-keepers Club of Georgia

Revaz Dzadzamia

**Business Juridical Principles of Accounting
and Bookkeeping**

**expert-consultant Jurgen Wey
(In Georgian Language)**

Support for this project by the Eurasia Foundation with funds from the United States Agency for International Development (AID). The opinions herein are those of the author and do not necessarily reflect the views of AID or the Eurasia foundation.

Tbilisi 1997

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამეწარმეო სამართლებრივი საფუძვლები

**ავტორი ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი
ლოცენტი რევაზ ძაძამია
ექსპერტ-კონსულტანტი იურგენ ვაი
რედაქტორი ლაფრენტი ჭუმბურიძე**

**დედანი გამოსაცემად მომზადდა
შპს-ში „გიო“**

**ტექნიკური რედაქტორი: მანანა გველესიანი
მხატვარი გიორგი სულაკაური**

ტირაჟი – 1000

სააღრიცხვო-საგამომცემლო თაბახი 11,0

გამომცემლობა „თერგი“. თბილისი, 1997 წ.

**დაიბეჭდა შ.პ.ს. „საარი“-ს სტამბაში
თბილისი, თეოდორე მლედლის ქ. №57**