

ქართველუს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ბამოყენება

რეკომენდებულია საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ დამხმარე სახელმძღვანელოდ ბუღალტერთა პროფესიული გადამზადებისა და სერტიფიცირებისათვის.

ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

თბილისი, 2001 - 400 გვერდი.

წიგნში განხილულია შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საწარმოთა საქმიანობის ბულალტრული აღრიცხვის საკითხები. თითოეული თემა ეყრდნობა ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) მოთხოვნებს. ბასს-ით გათვალისწინებული ძირითადი დაშვების - დარიცხვის მეთოდის, ასევე აღიარების, შეფასებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის პრინციპების შესწავლის გასაადვილებლად გაშუქებულია მრავალი მაგალითი და სიტუაცია. მოტანილია ათობით სამეურნეო ოპერაციის ბულალტრული გატარებები, რომელიც ბულალტრებს დაეხმარება აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოებაში ბასს-ის საფუძველზე შემუშავებული ანგარიშთა გეგმის მიხედვით. ყოველი თემის ბოლოს განხილული საგადასახადო თავისებურებები ნათელს ჰფენს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნების ფინანსურ ანგარიშგებაში გათვალისწინების აუცილებლობასა და შესაძლებლობებს.

წიგნი დაწერილია ბასს-ის შესწავლის მსურველი ბულალტრებისათვის, მაგრამ არანაკლებ საინტერესო იქნება სტუდენტების, მაგისტრანტებისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა ფართო წრისათვის.

რედაქტორი:

ლავრონტი ჭუმბურიძე საქართველოს პარლამენტთან არსებული
ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტების
კომისიის თავმჯდომარე

სარჩევი.

წინასიტყვაობა	7
თავი 1 ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლები	8
1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირება	8
1.1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირება	8
1.2. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების თვითრეგულირება	9
1.3. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და მათი სამოქმედოდ შემოღება	10
1.4. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა	11
1.5. ფინანსური ანგარიშგება, მისი ინფორმაციის მომხმარებლები	18
1.6. ფინანსური ანგარიშგების პრინციპები	20
1.7. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები	21
თავი 2. მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა	26
2.1. მოთხოვნების ეკონომიკური ხასიათი	26
2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა	27
2.2.1. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	27
2.2.2. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნები	29
2.2.3. საწარმოს აპარტიონთან და დაქირავებულ მომუშავეთა მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების აღრიცხვა	33
2.2.4. გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღრიცხვა	34
2.2.5. დარიცხული მოთხოვნების აღრიცხვა	35
2.2.6. სათამაშო მოთხოვნების აღრიცხვა	36
2.3. გრძელვადიანი მოთხოვნები	41
2.4. საგადასახადო თავისებურებები	43
თავი 3. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის აღრიცხვა	44
3.1. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის არსი და სტრუქტურა	44
3.2. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასება	45
3.3. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები	48
3.4. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის გადაფასება	52
3.5. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა	53
3.5.1. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის უწყვეტი აღრიცხვა	53
3.5.2. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა	56
3.5.3. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვა	69
3.6. საგადასახადო თავისებურებები	60
თავი 4. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა	63
4.1. ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია	63
4.2. ძირითადი საშუალებების აღიარება და საწყისი შეფასება	64
4.2.1. ძირითადი საშუალებების შეძენა	65
4.2.2. ძირითადი საშუალებების მიღება სხვა აქტივებზე გაყვლით	68
4.2.3. ძირითადი საშუალებების შექმნა საკუთარი ძალით	69
4.2.4. ძირითადი საშუალებების შეფასებასთან დაკავშირებული კერძო შემთხვევები	70
4.3. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა	70
4.4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა	73

4.5. აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაში გაწეული დანახარჯები	79
4.6. ძირითადი საშუალებების გასვლა	79
4.7. ძირითადი საშუალებების ვადაფასება	80
4.8. საგადასახადო თავისებურებები	83
თავი 5. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა	84
5.1. არამატერიალური აქტივების არსი და კლასიფიკაცია	84
5.2. არამატერიალური აქტივების შეფასება	86
5.2.1. არამატერიალური აქტივების თავდაპირველი აღიარება და შეფასება	86
5.2.2. არამატერიალური აქტივების ვადაფასება	91
5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	93
5.4. არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული გაგარება	95
5.4. გუდვილის ბუღალტრული აღრიცხვა	96
5.4. საგადასახადო თავისებურებები	100
თავი 6. ინვესტიციების აღრიცხვა	101
6.1. ინვესტიციების კლასიფიკაცია	101
6.2. ინვესტიციების შეფასება	102
6.2.1. მიმდინარე ინვესტიციების შეფასება	102
6.2.2. გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასება	106
6.2.3. საინვესტიციო ქონების შეფასება	107
6.3. ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია და გაყიდვა	108
6.3.1. ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია	108
6.3.2. ინვესტიციების გაყიდვა	109
6.4. ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა	110
6.4.1. მოკლევადიანი აქციების აღრიცხვა	110
6.4.2. მოკლევადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა	114
6.5. გრძელვადიანი ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა	115
6.5.1. გრძელვადიანი აქციების აღრიცხვა	115
6.5.2. გრძელვადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა	121
6.6. ინვესტიციების აღრიცხვა წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით	123
6.6.1. მკავშირე საწარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვა	123
6.6.2. შვილობილ საწარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვა	125
6.7. საგადასახადო თავისებურებები	127
თავი 7. ვალდებულებების აღრიცხვა	128
7.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია	128
7.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა	130
7.2.1. სავაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა	130
7.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა	132
7.2.3. სათამაშო ვალდებულებების აღრიცხვა	133
7.2.4. მომშვეთა მოკლევადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვა	134
7.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა	136
7.2.6. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა	138
7.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა	146

თავი 8. ფულის ღირებულება დროში	148
8.1. მარტივი და რთული პროცენტები	148
8.1.1. მარტივი პროცენტი	148
8.1.2. რთული პროცენტი	150
8.2. დისკონტირების მეთოდები	152
8.2.1. ფულადი ნაკადების დისკონტირება	152
8.2.2. დისკონტირება და რთული პროცენტი	152
8.2.3. წმინდა ახლანდელი ღირებულება (NPV)	153
8.3. ანუიტეტი	154
8.4. რენტაბელობის შიდა ნორმა (უკუგების შიდა განაკვეთი) – IRR	155
8.5. დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება ინვესტიციების დროს	159
8.6. დროის მიხედვით ფულის ღირებულების კოეფიციენტების ცხრილები	161
თავი 9. იჯარის აღრიცხვა	166
9.1. ზოგადი მიმოხილვა	166
9.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოფარესთან	167
9.3. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მეფარესთან	172
9.4. ჩვეულებრივი (საოპერაციო) იჯარა	175
9.5. საგადასახადო თავისებურებები	177
თავი 10. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა	178
10.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა	178
10.2. საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა	179
10.3. რეზერვების აღრიცხვა	185
10.4. გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა	186
10.5. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა შემლუღული პასუხსმცემლობის საზოგადოებაში	187
თავი 11. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა	191
11.1. შემოსავლებისა და ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია	191
11.2. შემოსავლებისა და ხარჯების შეფასება და აღიარება	193
11.3. ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვა	198
11.3.1. დანახარჯებისა და ხარჯების აღრიცხვა	198
11.3.2. საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯების აღრიცხვა	204
11.3.3. მიწოდების ხარჯების აღრიცხვა	206
11.3.4. რელიგიიდან ამონაგების აღრიცხვა	207
11.3.5. ჩვეულებრივ ამონაგების ხარჯების აღრიცხვა	208
11.4. არაორდინალური შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა	210
11.5. საგადასახადო თავისებურებები	211
თავი 12. უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებების გამოწვეული შედეგები	212
12.1. უცხოური ვალუტით წარმოებული ექვრაციები	212
12.2. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი პერიოდის ანგარიშგებულ მოხარჯებსა და შემოსავლებს	213
12.3. უცხოური ქვანაწყოების ფინანსური გრძელვადიან ინვესტიციების აღრიცხვა	214
12.4. უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებასთან დაკავშირებული თქვენი კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვა	214
თავი 13. მოგების გადასახადის აღრიცხვა	219
13.1. საგადასახადო შემოსავლები და ხარჯები	219

13.2. საგადასახადო ბაზა	224
13.3. დროებითი სხვაობები	226
13.4. საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები	228
13.4.1. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება	228
13.4.2. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება	229
13.5. საგადასახადო ხარჯის აღიარება	232
თავი 14. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში	236
14.1. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი	236
14.2. განსაკუთრებული მუხლები	237
14.3. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება ან ზარალი	237
14.4. შეწყვეტილი ოპერაციები	238
14.5. ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში	238
14.6. არსებითი შეცდომები	239
14.7. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში	241
14.8. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიღება	242
თავი 15. გაუთვალისწინებელი მოვლენები და ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები	244
15.1. გაუთვალისწინებელი მოვლენები	244
15.2. გაუთვალისწინებელი მოვლენების შეფასება	246
15.3. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები	246
თავი 16. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	249
16.1. ფინანსური ანგარიშგების მიზანი	249
16.2. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები	249
16.3. სტრუქტურა და შინაარსი	250
16.3.1. ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიცირება	250
16.3.2. საანგარიშგებო პერიოდი	251
16.3.3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა	251
16.4. ბალანსი	251
16.5. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	254
16.6. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება	258
16.7. ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში	270
16.8. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-გარმატებითი შენიშვნები	272
16.9. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება	275
სავარჯიშოები	389

წინასიტყვაობა

წინამდებარე სასწავლო სახელმძღვანელო მომზადებულია საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) პროფესიული სწავლების განვითარების პროგრამის ფარგლებში.

სახელმძღვანელოს მთავარი მიზანია – შესაწავლოს ქართველ ბუღალტრებს ბასს-ების თაიანთ პროფესიულ საქმიანობაში გამოყენება. სწავლების განცობის შემდეგ ბუღალტრებმა უნდა მიიღონ ის აუცილებელი ცოდნა, რომელიც მათ დაეხმარება ბასს-ების აღქმასა და ფინანსური ანგარიშგების ამევე სტანდარტების შესაბამისად დამოუკიდებლად მომზადებაში. წინამდებარე სახელმძღვანელო ასევე რეკომენდებულია ბუღალტრთა პროფესიული კვალიფიკაციის ასამაღლებლად, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტრთა და აუდიტორთა ფედერაციის (ბაფ) მიერ ორგანიზებულ სასწავლო პროგრამების ფარგლებში.

სახელმძღვანელოს მომზადების დროს მაქსიმალურად იქნა გათვალისწინებული ის ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც დაგროვდა ბაფ-ის პროფესიული სწავლებისა და სერტიფიკაციის პროგრამებში. ამ მიზნით, არა მარტო არსებითად გადამუშავდა აქამდე გამოყენებული ლიტერატურა, არამედ დამატებულ იქნა რამოდენიმე მნიშვნელოვანი საკითხი.

იმისათვის, რომ ბუღალტრმა დამოუკიდებლად შეძლოს ბასს-ების გამოყენება, სახელმძღვანელო აღჭურვილია პრაქტიკული შემთხვევებითა და მაგალითებით. დანართის სახით მოცემული სავარჯიშოები კი იძლევა შესაძლებლობას შეეამოწმოს ცალკეული თემის მიხედვით მიღებული ცოდნა. რაც შეეხება სასწავლო თემატიკას, ამ მხრივ კვლავ შერჩეულ იქნა გრადიციული მიდგომა და არა ბასს-ის ნუმერაცია. ეს, ჩვენი აზრით, არსებითად ამარტივებს ბასს-ში ასახული სიახლეების აღქმას. ამ აზრის სისწორებში დავრწმუნდით მსგავსი გამოცემების შეფასების შემდეგ.

წიგნი გამიზნულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემსწავლელი ბუღალტრებისათვის, თუმცა არანაკლებ საინტერესო და საჭირო იქნება სტუდენტების, მაგისტრების, საწარმოთა მენეჯერებისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა ფართო წრისათვის.

გვინდა მადლობა მოვახსენოთ, ბაფ-ის განათლების კომიტეტს, ბაფ-ის ნამდვილ წევრებს სვეტა ლებანიძეს, ეკა ლომსაძეს და მარიამ წიკლაშვილს, რომლებმაც სახელმძღვანელოს მომზადებისას მრავალი საინტერესო და სასარგებლო წინადადება მოგვაწოდეს.

ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლები

1 ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირება

1.1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირება

საქართველოს პარლამენტის მიერ 1999 წლის 5 თებერვლს მიღებული კანონით „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ კარდინალულად შეიცვალა საქართველოში მანამდე არსებული ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემის რეგულირების პრინციპი. კანონის მიღებამდე ამ სფეროს რეგულირებას, როგორც კერძო ისე სახელმწიფო სექტორში, ახორციელებდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. მიღებული კანონით კი გაიმიჯნა რეგულირების სფეროები და სახელმწიფო არეგულირებს მხოლოდ საჯარო სამართლის სფეროს, ხოლო კერძო სამართლის სფერო გახდა თვითრეგულირებადი.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირება ხორციელდება სახელმწიფო ორგანოების მიერ, საჯარო სამართლის სუბიექტებისათვის, საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიღებით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესებისა და ნორმების დადგენით.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომლის კომპეტენციაა საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმებისა და წესების დამტკიცება, შესაბამისად, ინსტრუქციების, მითითებების გამოცემა და მათი პრაქტიკაში დამკვიდრება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით თანამშრომლობს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიასთან და ბუღალტერთა და აუდიტორთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან, ასევე საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნულ კომისიასთან.

1.2. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების თვითრიგულირიგა

აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროს თვითრეგულირების იდეასა და პრაქტიკას საკმაოდ დიდი ისტორია აქვს. მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში პროფესიული თვითრეგულირების პრაქტიკა არსებობს სპეციფიკური მომსახურების სხვადასხვა სფეროებისათვის და განიხილება, როგორც საქმიანობის ლიცენზირების ერთგვარი ფორმა. მაგალითად, მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში თვითრეგულირებადი ორგანიზაციები არსებობს ექიმებისათვის, აუდიტორებისათვის, არქიტექტორებისათვის, ადვოკატებისათვის და ა.შ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირების ქვეშ იგულისმება ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ კერძო სამართლის სუბიექტების ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული სტანდარტების ინტერპრეტაციების, დროებითი სტანდარტებისა და მეთოდური მითითებების პრაქტიკაში დამკვიდრება.

კერძო სამართლის სუბიექტებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირებას ახორციელებენ ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციები; საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია და საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისია. ეს უკანასკნელი, ისევე როგორც მსოფლიოს ბევრ ქვეყანაში არსებული მსგავსი ორგანო, ცდილობს მაქსიმალურად დაიცავს არსებული და პოტენციური ინვესტორების (აქციონერების, საფონდო ბაზრის ინსტიტუციონალური მონაწილეების) ეკონომიკური ინტერესები და საფონდო ბაზრის გახადოს უფრო გამჭვირვალე და სტაბილური.

ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების ფუნქციებს განეკუთვნება:

1. პროფესიის წარმომადგენლებისათვის (როგორც ბუღალტრების ისე მისი მომხანავე პროფესიის წარმომადგენლების) სათანადო კვალიფიკაციის უზრუნველყოფა მათი სერტიფიცირების გზით და განგრძობით სწავლებაზე მუდმივი ზრუნვა. შესაბამისად, ბაზარზე არასოლიდური პირების მოხვედრის აღბათობის შეცივება;
2. მუდმივი ზრუნვა პროფესიული მომსახურების ხარისხზე;
3. პროფესიული ეთიკისა და საქმიანობის საკუთარი შიდა ნორმატივების დაწესება და მისი განუხრელი დაცვა;
4. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თარგმნა და გამოცემა;
5. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების შემუშავება;
6. ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შემუშავება იმ სააღრიცხვო ობიექტებისათვის, რომლებისთვისაც არ არის მიღებული საერთაშორისო

სგანდარგები (აგრარული სექტორი, საგყეო მეურნეობის, დამღვევის სფეროს და სხვ.);

7. პროფესიის განვითარებისა და პრესტიჟის შენარჩუნებისაკენ მიმართული ღონისძიებების მიღება ან ამგვარ ღონისძიებებში მონაწილეობა;
8. პროფესიული ორგანიზაციის წევრების ინტერესების წარმოჩენა და დაცვა ქვეყნის შიგნით და ქვეყნის გარეთ.

ბუღალტერთა სამოგალოებრივი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ მომზადებული სგანდარგები, მათი ინტერპრეტაციები ქვეყნდება საჯარო განხილვისათვის და სათანადო შენიშვნებთან და ექსპერტთა დასკვნებთან ერთად დასამტკიცებლად წარედგინება საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სგანდარგების კომისიას.

საქართველოს პარლამენტთან არსებულ ბუღალტრული აღრიცხვის სგანდარგების კომისია არის „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველზე შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც თავის საქმიანობას წარმართავს საქართველოს კონსტიტუციის, „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ და „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონების, კომისიის დებულებისა და საქართველოს სხვა ნორმატიული აქტების შესაბამისად. კომისიის მიზანია მაქსიმალურად უზრუნველყოს კერძო სამართლის იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკის დანერგვის გზით.

კომისიის ფუნქციებია: ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სგანდარგებისა და მათი ინტერპრეტაციების დამტკიცება; ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის დამტკიცება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სგანდარგების შესაბამისად. კომისია თავისი კომპეტენციის ფარგლებში გამოსცემს ნორმატიულ აქტებს დადგენილების სახით. კომისიის დადგენილება მიიღება მხოლოდ „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით დადგენილი წესით.

კომისია შედგება 9 წევრისაგან, რომელშიც შედის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს ფსიანი ქალაქების ეროვნული კომისიის თითო წარმომადგენელი. 7 წევრი არის კერძო სექტორიდან.

1.3 ბუღალტრული აღრიცხვის სამართაშორისო სტანდარტები და მათი სამომავლო შემოღება

„ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონით ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სგანდარგების კომიტეტის მიერ დამტკიცებული ბუღალტრული აღრიცხვის სგანდარგები სამოქმედოდ სრულად იქნა მიღებული. აღნიშნული კანონით, კერძო სამართლის ყველა იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა), ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის

საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად. ინდივიდუალურ მეწარმეს, მცირე საწარმოსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირს უფლება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დასაწერებლად კანონით დადგენილია გარადაბეაული პერიოდი. კერძოდ, სააქციო საზოგადოებებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა (კონვერსია) განსაზღვრულია 2000 წლის 1 იანვრიდან, ხოლო შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების, კომანდიტური საზოგადოებებისა და კოოპერატივებისათვის 2001 წლის 1 იანვრიდან.

1.4. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა

საწარმო, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს), ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს იხელმძღვანელოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აღწერილი დებულებებით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა განსაკუთრებული პრინციპების, სიუუძელების, შეთანხმებების, წესებისა და პრაქტიკის ერთობლიობაა, რომელიც გამოიყენება საწარმოში ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესში.

სააღრიცხვო პოლიტიკას საწარმო ირჩევს დაბოუკიდებლად და მასზე პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელს ეკისრება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები აუცილებლად უნდა გამომდინარეობდეს ბასს-დან. ბასს I (პუნქტი 20) განმარტავს, რომ “ხელმძღვანელობამ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ისე უნდა შეარჩიოს და გამოიყენოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს ყველა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნებს და ბასს-ის ინტერპრეტაციებს”.

სააღრიცხვო პოლიტიკის მიღებას გარკვეული მიზანი და მნიშვნელობა აქვს, რათა ყველა კატეგორიის ინფორმაციის მომზადებელს საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე, საწარმოს საქმიანობის შედეგებზე სრული და საიმედო ინფორმაცია მიაწოდოს შეფასებისა და გადაწყვეტილების მისაღებად.

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა ხდება ბასს-ზე დაყრდნობით. მსუხედავად იმისა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელს ეკისრება, სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება შეირჩეს (შემუშაედეს) საწარმოს საბუღალტრო, საფინანსო, იურიდიული და საწარმოს სხვა სამსახურების წარმომადგენლებისაგან შემდგარი სპეციალური კომისიის ან საკონსულტაციო (აუდიტორი) ფირმის მონაწილეობით.

სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველია ბასს-ის ძირითადი დამუშებები – დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი საწარმო.

ღარიცხვის მეთოდის თანახმად სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე. ამასთან, ისინი ერთდროულად აისახება ბუღალტრულ რეგისტრებსა და ამავე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ღარიცხვის მეთოდით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციის მომხმარებელს აცნობს არა მხოლოდ იმ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც მოიცავს ფულადი საშუალებების გადახდასა და მიღებას, არამედ მომავალში გასანაღლებელ ვალდებულებებსა და მისაღებ მოთხოვნებს. ამგვარად, ღარიცხვის მეთოდის გამოყენებით სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების აღიარება ხდება მათი განხორციელებისთანავე და ისინი აისახება იმ პერიოდის ბუღალტრულ რეგისტრებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც თარიღით მიეკუთვნება. ღარიცხვის მეთოდი არ გამოიყენება ნაღდი ფულის მოძრაობასთან მიმართებაში. კერძოდ, ბასს 1 (პუნქტი 25) განმარტავს, რომ „საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ღარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა“

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებით ბასს 1 (პუნქტი 23) განმარტავს, რომ “ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როცა საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს”. სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისას საწარმოს ხელმძღვანელობა ვარაუდობს, რომ საწარმო უწყვეტად განაგრძობს ფუნქციონირებას პრაგმატიკულად მომავალში. ამ შემთხვევაში საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, შემოსაულების, ხარჯებისა და საქმიანობის შედეგების შეფასებისა და აღრიცხვისათვის ჩვეულებრივ გამოიყენება ბასს-ით დადგენილი წესები. ფინანსური ანგარიშგების შესაძენად ბასს-ით დადგენილი წესების გამოყენების უფლებამოსილების დასადგენად, მისმა ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი. ფუნქციონირების უნარის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა იყენებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე ერთ წელიწადს. აღნიშნული ფაქტების განხილვის სერიოზულობა დამოკიდებულია კონკრეტულ სიტუაციაზე. თუ საწარმო წარსულში მომგებიანი იყო და ფლობდა საკმარის ფინანსურ რესურსებს, დასკვნა ფუნქციონირებადობის შესახებ, შესაძლოა გაკეთდეს დეტალური ანალიზის გარეშე. სხვა შემთხვევაში საწარმოს ფუნქციონირებადობის საფუძველი რეალურად რომ ჩაითვალოს, საწარმოს ხელმძღვანელობას შეიძლება დასჭირდეს მთელი რიგი ფაქტორების განხილვა, რომელიც დაკავშირებული იქნება საწარმოს მიმდინარე და მოსალოდნელ მომგებიანობასთან, ვალდებულების დაფარვის გრაფიკებთან და დაფინანსების შესაძლო წყაროებთან.

კონკრეტულ სააღრიცხვო ობიექტთან დაკავშირებით სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირება უკავშირდება სტანდარტებით დაშვებული ალტერნატივებიდან ერთი ვარიანტის არჩევას. არჩევანი უნდა გაკეთდეს საწარმოს საქმიანობის თავისუბურების გათვალისწინებით. მაგალითად, ბასს 2 „სასაქონლო – მაგერიალური ფასეულობა“ უშვებს ფასეულობის თვითღირებულების შეფასების ოთხი მეთოდის გამოყენებას (პუნქტები 19,21,23). ეს მეთოდებია: ინდივიდუალური დანახარჯების იდენტიფიკაცია; მეთოდი “ფოფო” (პირველი შემოსავალში – პირველი გასაუქვში); საშუალო შეწონილი ღირებულება და მეთოდი „ლიფო” (ბოლო შემოსავალში –

პირველი გასაეაღმი). სასაქონლო – მაგერიალური ფასეულობისათვის სააღრიცხო პოლიტიკის მიღებისას საწარმოზ უნდა აირჩიოს ის მეთოდი, რომელიც ყველაზე უფრო მიესადაგება მის სამეურნეო საქმიანობას.

თუ კონკრეტულ სააღრიცხო ობიექტთან დაკავშირებით აღრიცხვა-ანგარიშგების წესი სტანდარტებით არ არის განსაზღვრული, მაშინ ასეთი სააღრიცხო ობიექტისათვის საწარმოს ხელმძღვანელობა თვითონ შეიმუშავებს სააღრიცხო პოლიტიკას.

სააღრიცხო პოლიტიკის შემუშავებისას აუცილებლად გასათეალისწინებელია ბასს 1-ის (პუნქტი 20) მოთხოვნა, რომ “. საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა განაეითაროს ისეთი სააღრიცხო პოლიტიკა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარღვენილი ინფორმაცია:

- ა) შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს; და
- ბ) იყოს საიმელო იმ თეალსაზრისით, რომ:
 - ზუსტად ასახავდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსურ მღვომარეობას;
 - გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს და არა უშუალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას;
 - იყოს ნეიგრალური და მიუკერძოებელი;
 - იყოს წინდახეული (გააზრებული); და
 - იყოს სრულყოფილი ყველა არსებით ასპექტში”.

სააღრიცხო პოლიტიკის დამოუკიდებლად შემუშავების დროს სრულყოფილად რომ იქნას გათეალისწინებული ზემოთ აღნიშნული მოთხოვნები, ძირითად დაშვებებთან ერთად აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების – აღქმადლობა, შესაბამისობა, საიმელოობა და შესაღარისობა – უპირობო დაცვა. აღქმადლობა და შესაღარისობა ინფორმაციის წარღვენასთან დაკავშირებული მახასიათებელია, ხოლო შესაბამისობა და საიმელოობა – ფინანსური ანგარიშგების შინაარსის მახასიათებელი.

აღქმადლობა ფინანსური ანგარიშგებით წარმოღვენილი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი დირსებაა. იგი გულისხმობს ინფორმაციის ისეთი ფორმით მიწოდებას, რომელიც ადვილად გასაგები და გამოსაყენებელი იქნება მომხმარებლისათვის. ამასთან იგულისხმება, რომ მომხმარებელს ბიზნესისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში მიღებული ცოდნის დონიდან გამომდინარე, გააჩნია ფინანსური ინფორმაციის აღქმის უნარი. აღქმადლობა არ გულისხმობს ძნელად აღსაქმელი ფინანსური ინფორმაციის ანგარიშგებაში ასახვისაგან თავის შეკავებას.

შესაბამისობა უზრუნველყოფს ინფორმაციის სარგებლიანობას. ინფორმაცია სასარგებლოა, თუ შესაბამება ინფორმაციის მომხმარებლის ინგერსებს და გაეღვენას ახდენს მის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მომხმარებელს შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადასტურონ ან შეასწორონ აღრინღელი შეფასებები. მომხმარებელთა ინგერესისადმი ინფორმაციის შესაბამისობა წარმოუღვენილია არსებითობის გარეშე. არაარსებითი ინფორმაციის აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა, ერთი მხრივ,

ართულებს აღრიცხვის პროცესს, და, მეორე მხრივ, არაფერს მაგებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას.

საიმელობა ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი მახასიათებელია. ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ არასაიმელო. საიმელო ინფორმაცია უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: იყოს ნეიგრალური (არ უნდა ასახავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც წინასწარ განზრახულ შედეგს განაპირობებს); სრული (არ იყოს გამოტოვებული არსებითი ინფორმაცია); წინდახედულად შეფასებული (გამორიცხავს ფარული რეზერვების შექმნის, აქტივების მოგვისა და შემოსაულების განზრახ შემცირებას ან ხარჯებისა და ვალდებულებების გადიდებას); სამართლიანად წარდგენილი (კანონზომიერად და სამართლიანად ასახავდეს ყველა სამეურნეო მოვლენას); შინაარსის ფორმაზე აღმატებით შეფასებული (ინფორმაცია სამეურნეო მოვლენის შესახებ აისახოს არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის, არამედ შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის შესაბამისად).

შესადარისობა საწარმოს განვითარების ტენდენციისა და სხვა საწარმოსთან მიმართებაში უპირატესობის დადგენის აუცილებელი პირობაა. ფინანსური ანგარიშგება ინფორმაციის მომხმარებლებს უნდა აძლევდეს საწარმოს სხვადასხვა წლების საქმიანობის შედეგების შედარებისა და ფინანსური მდგომარეობის შეფასების შესაძლებლობას. აგრეთვე სხვადასხვა საწარმოთა საქმიანობისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შედარების საშუალებას. ამისათვის საწარმოები მსგავსი სამეურნეო მოვლენების მიმართ უნდა იყენებდნენ შეფასებისა და აღრიცხვის ერთიან წესს.

შესადარისობის უზრუნველსაყოფად აუცილებელია საწარმო უცვლელად, წლების განმავლობაში, იყენებდეს არჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკას. მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა მუდმივად უცვლელი დარჩეს. ბასს 8 (პუნქტი 42) განმარტავს, რომ „სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა შესაძლებელია, თუ ამას მოთხოვს კანონმდებლობა ან ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემშუშავებელი ორგანო, ან იმ შემთხვევაში, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები უფრო მისაღები ფორმით იქნება წარდგენილი“. იგივე მოსაზრებაა დაფიქსირებული ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების უცვლელობასთან დაკავშირებით ბასს 1-ში (იხ. პუნქტი 27).

საწარმოს მიერ შერჩეული და მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა იყოს გაცხადებული. ე.ი. უნდა იყოს ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მომხმარებლისათვის, რათა იგი გაეცნოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, მათში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილებებით გამოწვეულ შედეგებს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეს შეაფასოს განსხვავებები სხვადასხვა სააღრიცხვო პოლიტიკას შორის, რომლებსაც ერთი და იგივე საწარმო იყენებს საანგარიშგებო პერიოდების განმავლობაში, ან სხვადასხვა საწარმოები იყენებენ ერთი და იგივე საანგარიშგებო პერიოდში. ბასს-ის უმრავლესობა მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის გახსნას კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ. სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ წარსაადგენი ინფორმაციის შინაარსს ზოგადად განსაზღვრავს ბასს 1. აღნიშნული სტანდარტით (პუნქტი 97) დადგენილია, რომ “ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა შეიცავდეს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების სისტემას; და
- ბ) თითოეულ სპეციფიკურ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გაგებისათვის”.

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

ქვემოთ მოტანილია საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ნიმუში.

ნიმუში

სს „ავეჯის“ სააღრიცხვო პოლიტიკა

ვამტკიცებ
სს „ავეჯის“
დირექტორი

“ . . . 1999

1. ზოგადი დებულებები

1.1. სს „ავეჯი“ რეგისტრირებულია ქ. თბილისის ვაკის რაიონის სასამართლოს მიერ “მეწარმეთა შესახებ” საქართველოს კანონის შესაბამისად 1999 წლის 20 დეკემბერს. სარეგისტრაციო ნომერი ———. მისამართი ქ. თბილისა, გოგებაშვილის ქ. № ———. საგადასახადო საიდენტიფიკაციო კოდი ———

1.2. საზოგადოების ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს:

(საქმიანობის ჩამონათვალი)

1.3 საზოგადოების სააღრიცხვო პოლიტიკა შემუშავებულია შემდეგ კანონებსა და კანონქვემდებარე აქტებზე დაყრდნობით:

- საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“;
- საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“;

საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ სამოქმედოდ დამტკიცებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები.

1.4 მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა მოქმედებაში შედის 2000 წლის 1 იანვრიდან და მოქმედებს მუდმივად საწარმოს ფუნქციონირების მთელ პერიოდში.

1.5 მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა შესაძლებელია შეიცვალოს ბასს-ით გათვალისწინებული პირობების დაცვით.

1.6 ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელია საზოგადოების ხელმძღვანელი. იგი ქმნის ბუღალტრული აღრიცხვის სწორად წარმოებისა და ანგარიშგების დროულად წარდგენის პირობებს; უზრუნველყოფს აღრიცხვა – ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ყველა ქვედანაყოფისა და შეი-ლობილი საწარმოს მიერ მთავარი ბუღალტრის მოთხოვნების დროულ შესრულებას.

2. ბუღალტრული აღრიცხვის შერჩეული ვარიანტები და მეთოდები

2.1. ძირითადი საშუალებები

- ნაყიდი ძირითადი საშუალებები შემოსავალში აიღება მისი თვითღირებულებით, რომელიც შეიცავს: ნაყილობის ფასს, საიმპორტო ბაჟს, უკან ამოღებას დაუქვემდებარებელ გადასახადებს, საწარმოზე გრანსპორტირების, ადგილმდებარეობის მომზადების, მონტაჟისა და სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სხვა პირდაპირ ხარჯებს;
- საკუთარი ძალით, სამეურნეო წესით, შექმნილი ძირითადი საშუალებები შემოსავალში გარდება მისი შექმნის ფაქტიური თვითღირებულებით;
- ფინანსური ოჯართი მიღებული ძირითადი საშუალებები შემოსავალში გარდება საოჯარო ქონების რეალური ღირებულებით;
- ძირითადი საშუალებები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ცვეთის თანხით შემცირებული თვითღირებულებით;
- ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა იანგარიშება წრფივი მეთოდის გამოყენებით;
- ძირითადი საშუალებების ცვეთადი ღირებულება განისაზღვრება მისი პირვანდელი ღირებულებიდან სალიკვიდაციო ღირებულების გამოკლებით;
- ძირითადი საშუალებების სალიკვიდაციო ღირებულებასა და ცვეთის ნორმას ადგენს საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ დანიშნული კომისია;

2.2 სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა

- შეძენილი საქონელი შემოსავალში გარდება შეძენის ფაქტიური თვითღირებულებით;
სამოგადოებაში წარმოებული პროდუქცია შემოსავალში გარდება წარმოების თვითღირებულებით;
- სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა აღირიცხება პერიოდული აღრიცხვის მეთოდით;
- სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობას თვითღირებულება განისაზღვრება მეთოდით „ფიფო“;
- სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება თვითღირებულებასა და ნეგო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით.

2.3. მოთხოვნები

- გრძელვადიანი და მოკლევადიანი მოთხოვნები აღირიცხება ნომინალური ღირებულებით;
- მოთხოვნები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ნეგო (მოსალოდნელი ანაზღაურების) თანხით, რისთვისაც მოთხოვნების კორექტირება ხდება საჭევო მოთხოვნების თანხით;

- *საეკო მოთხოვნების სიდილე განისაზღვრება წმინდა რეალიზაციიდან წარსულის გამოცდილების გათვალისწინებით.*

2.4. საკუთარი კაპიტალი

საკუთარი კაპიტალი შედგება საწესდებო კაპიტალის (ჩვეულებრივი აქციები) საემისიო კაპიტალის, გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალის, მიმდინარე და წინა წლის გაუნაწილებელი მოგებისაგან.

- *საწესდებო კაპიტალის ოდენობა დადგენილია წესდებით და შეადგენს 65 000 ლარს.*

2.5. ვალდებულებები

მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები აღირიცხება იმ თანხით, რომლის გადახდაც მოუწევს საზოგადოებას;

მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხები ბალანსში აისახება წლის ბოლოსათვის გადასახდელი პროცენტის გათვალისწინებით;

- *სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები მიეკუთვნება იმ პერიოდს, როცა იყო გაწეული.*

2.6. შემოსავლები და ხარჯები

- *შემოსავლების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით. შემოსულობები განიხილება იმ პერიოდის შემოსავლად, რომელ პერიოდშიც იქნა გამომუშავებული, მიუხედავად მისი სანაცულო ფულადი სახსრებისა, ან სხვა ეკონომიკური კომპენსაციის ფაქტიურად მიღების მომენტისა. შემოსავლები აღირიცხება და ანგარიშგებაში აისახება ნეგო ღირებულებით. ე.ი. მესამე პირის სახელით ამოღებული თანხების (დღგ, აქციზი) გარეშე;*

- *ხარჯების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით. დანახარჯები განიხილება იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც იგი წარმოიშვა და უზრუნველყო ეკონომიკური სარგებლის მიღება, მიუხედავად ხარჯების ფაქტიურად დაფარვის მომენტისა;*

შემოსავლები აღირიცხება და ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მისი წყაროების მიხედვით;

ხარჯები აღირიცხება და ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ფუნქციონალური დანიშნულების მიხედვით;

წმინდა მოგება ნაწილდება და გამოიყენება:

- *ღივიღნდების გასაცემად;*
- *სხვა მიზნით აქციონერთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით.*

2.7. მოგების გადასახადი

მოგების გადასახადი იანგარიშება სააღრიცხვო მოგებიდან და აისახება სავალდარსახადო ხარჯის სახით.

- *სააღრიცხვო მოგებიდან გაანგარიშებულ სავალდარსახადო ხარჯსა და სავალდარსახადო (დასაბუჯრი) მოგებიდან გამომდინარე ბიუჯეტის კუთვნილ*

მოგების გადასახადს შორის სხვაობა აღირიცხება გადაეღებული-საგადასახადო აქტივის ან გადაეღებული მოგების გადასახადის სახით.

1.5. ფინანსური ანგარიშგება. მისი ინფორმაციის მომხმარებლები

ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებისა და მისი ფინანსური მდგომარეობის სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. იგი წარმოადგენს ინფორმაციის განსაკუთრებულ წყაროს, რომელიც გამოიყენება გადაწყვეტილებების მისაღებად, როგორც საწარმოს შიგნით, ისე მის გარეთ. ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს ისეთი ფუნქციების განხორციელებას, როგორცაა: დაგეგმვა, კონტროლი და შეფასება.

დაგეგმვა – მოქმედების წესის ფორმულირების პროცესია. იგი გულისხმობს მიზნის დასახვას, მისი მიღწევის გზების მოძიებას და საუკეთესო ალტერნატივის არჩევას. ამ ეტაპზე ბუღალტერმა უნდა წარმოადგინოს არსებული ფინანსური მდგომარეობის ნათელი სურათი, რადგან დაგეგმვისათვის აუცილებელია ინფორმაცია შესაძლო მოგებისა და ფულად საშუალებებზე მოთხოვნის შესახებ.

კონტროლი – გეგმის ჟაქტიურად შესრულებაზე მეთვალყურეობის პროცესია. ამ ეტაპზე ბუღალტერმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს გეგმისთან კაქტიური ხარჯებისა და შემოსავლების შედარებას.

შეფასება – გადაწყვეტილების მიღების მთელი სისტემის შესწავლის პროცესია, მისი გაუმჯობესების მიზნით. ამ ეტაპზე აუცილებელია დადგინდეს, მიღწეულია თუ არა დასახული მიზანი. გაირკვეს, რამ შეუშალა ხელი დასახული მიზნის მიღწევას, რა იყო მიზეზი – დაგეგმვის ან კონტროლის ნაკლოვანება, თუ თვითონ მიზანი იყო არაისწორად არჩეული.

სამმართველო-საინფორმაციო მიზნის გარდა სააღრიცხვოსა და საანგარიშგებო ინფორმაციას სხვა დანიშნულებაც გააჩნია. კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს საქმიანობის შედეგების, ფინანსური მდგომარეობისა და მასში მომხდარი ცვლილებების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს მომხმარებელთა ფართო ფენებს, რათა დაეხმაროს მათ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში. ამიტომ იგი ინფორმაციის გარე მომხმარებლების ინტერესებიდან გამომდინარე, ფინანსური ინფორმაციის სახით გამოქვეყნებას ექვემდებარება. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) მიხედვით (ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები, პუნქტი 9-10) ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არიან: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, დამკვეთები, მთავრობები და მათი უწყებები, საზოგადოება. მათ ფინანსური ანგარიშგება სჭირდებათ სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად. ეს მოთხოვნილებებია:

ა) ინვესტორები. სარისკო კაპიტალის ინვესტორები და მათი კონსულტანტები მრუნავენ რისკზე, რომელიც თან ახლავს ინვესტიციებს და ინვესტიციებიდან მიღებულ ამონაგებს. მათ სჭირდებათ ინფორმაცია იმისათვის, რომ განსაზღვრონ:

გაყიდონ, დაიგოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები. აქციონერები აგრეთვე დაინტერესებულნი არიან შეაფასონ საწარმოს უნარი გადაიხადოს დივიდენდები.

ბ) დაქირავებული მუშაკები. დაქირავებული მუშაკები და მათი ჯგუფის წარმომადგენლები დაინტერესებულნი არიან თავიანთი დამქირავებლის ფინანსური სტაბილურობითა და მომგებიანობით. აგრეთვე საწარმოს ისეთი შესაძლებლობებით, როგორცაა: შრომის ანაზღაურებისა და მოხუცებულობის პენსიის გადახდა, დაქირავებულ მუშაკთა დასაქმება.

გ) კრედიტის გამცემები. საკრედიტო ორგანიზაციები დაინტერესებულნი არიან გაეცემული სესხისა და შესაბამისი სარგებლის დროული დაბრუნებით.

დ) მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები. მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემს მათ განსაზღვრონ, დროულად მიიღებენ თუ არა კუთვნილ თანხებს. სავაჭრო კრედიტორებს, როგორც წესი, საწარმო აინტერესებთ შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი დამოკიდებულნი არიან საწარმოზე, როგორც მთავარ მომხმარებელზე.

ე) მყიდველები. მყიდველები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს ფუნქციონირების უწყვეტობით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ საწარმოსთან აქვთ ხანგრძლივი ურთიერთკავშირი ან დამოკიდებულნი არიან მასზე.

ვ) მთავრობები და მათი უწყებები. მთავრობები და მათი უწყებები დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და, მაშასადამე, საწარმოს საქმიანობით. ისინი აგრეთვე მოითხოვენ ინფორმაციას, რათა დაარეგულირონ საწარმოს საქმიანობა, განსაზღვრონ სავადასახადო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია გამოიყენონ ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა ამგვარი გაბის სტატისტიკის საწარმოებლად.

ზ) საზოგადოება. საწარმოები, მრავალი ფორმით, გარკვეულ გაელენას ახდენენ საზოგადოების ცალკეულ წევრებზე. მაგალითად, საწარმოებმა შეიძლება დიდი წვლილი შეიტანონ ადგილობრივ ეკონომიკაში სხვადასხვა გზით, მათ შორის მოსახლეობის დასაქმებითა და ადგილობრივი მომწოდებლებისაგან მუდმივი შესყიდვების გზით. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს საზოგადოებას, მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების მიმართულებების, მიღწეული შედეგებისა და ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბების შესახებ.

მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების მეშვეობით ყველა მომხმარებლის საინფორმაციო მოთხოვნილების დაკმაყოფილება, არსებობს ისეთი გაბის მოთხოვნილებებიც, რომლებიც ყველა მომხმარებლისთვის საერთოა. ვინაიდან ინვესტორები საწარმოსათვის სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები არიან, მათი მოთხოვნილებების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება დააკმაყოფილებს სხვა მომხმარებელთა ძირითად მოთხოვნილებებსაც”.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს სამ ღირჯეულად:

1. აღმინისტრაცია (მენეჯერები);
2. პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები;
3. არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები.

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

- რამდენია საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება;
- არის თუ არა საწარმოს მესაკუთრეთა მოგების წორმა მათი მოლოდინის აღქვებტური;
- აქვს თუ არა საწარმოს საკმარისი ფულადი სახსრები;
- რომელი საქონელია უფრო მომგებიანი;
- როგორია წარმოებული ცალკეული პროდუქციის თვითღირებულება და სხვ.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან საწარმოს არსებული და მომავალი ინვესტორები და კრედიტორები. ისინი აანალიზებენ რა ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მოგანილ ინფორმაციას, ცდილობენ გააკეთონ დასკვნა იმის შესახებ, თუ როგორია საწარმოს ფინანსური პერსპექტივა, ღირს თუ არა მის საქმიანობაში სახსრების დაბანდება. კრედიტორებს კი აინტერესებთ, შეძლებს თუ არა საწარმო ვალის ღრულად გადახდას და აქვს თუ არა პროცენტის გადახდის საშუალება.

პირდაპირი (ირიბი) ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლები არიან პირები (როგორც ფიზიკური ისე იურიდიული), რომლებსაც აინტერესებთ გარკვეული ფინანსური ინფორმაცია. მათ რიცხვს მიეკუთვნება: საგადასახადო სამსახური, რომელიც დაინტერესებულია მოგების, ქონების, დამატებული ღირებულების, აქციზის და სხვა გადასახადების სწორად გადახდაში; სტაგისტიკური აღრიცხვის ორგანო; აღრიცხვის მარეგულირებელი ორგანო; მყიდველები და საზოგადოება მთლიანად, რომელთა დაინტერესება განპირობებულია იმით, რომ საწარმოს მომგებიანობაზე ბეერადაა დამოკიდებული ინფლაცია, გარემოს მდგომარეობა, სოციალური პრობლემები და ცხოვრების საერთო ღონე.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი მომხმარებლისათვის წარდგენა ევალება საწარმოს ღირეეგორთა საბჭოს და/ან სხვა ხელმძღვანელ ორგანოს.

1.6. ფინანსური ანგარიშგების პრინციპები

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხმარებელი ყველა საბურნეო ოპერაციისა და მოვლენის ფინანსური შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებებს უწოდებენ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს. ბუღალტრულ ბალანსში ეს ელემენტები წარმოდგენილია აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სახით; მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ძირითადი ელემენტებია: შემოსავლები და ხარჯები. სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულია მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტების დახასიათება.

ფინანსური მდგომარეობა

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებლად, როგორც წესი, გამოიყენება შემდეგი ელემენტები: აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი. ისინი შემდგენიარად განიშარება:

ა) აქტივი არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მაგერიალური ან არა-მაგერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

ბ) ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განითვებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

გ) საკუთარი კაპიტალი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

იმისათვის რომ შევაფასოთ მოცემული ელემენტის შესაბამისობა აქტივების, ვალდებულებების ან საკუთარი კაპიტალის განმარტებასთან, ყურადღება უნდა მივაქციოთ მის ეკონომიკურ შინაარსსა და ბუნებას და არა მხოლოდ სამართლებრივ ფორმას.

საწარმოს საქმიანობის შედეგები

საწარმოს საქმიანობის შესაფასებლად ხშირად იყენებენ მოგების მაჩვენებელს, აგრეთვე სხვა მაჩვენებლებსაც (ინვესტიციების უკუგების მაჩვენებელი და თითოეულ აქციაზე მიღებული მოგება). მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: მთლიანი შემოსავლებით და მთლიანი ხარჯებით. შემოსავლები და ხარჯები განიმარტება შემდეგნაირად:

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

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

1.7. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვა თავისებური ნიშან-თვისებებითა და პრინციპებით ხასიათდება. აღრიცხვის არსებითი თვისებაა მისი შეზღუდულობა, საიდანაც გამომდინარე ფინანსური 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 გარიგებების დაუმთავრებლობის გამო;
3. ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები დამოკიდებულია აღრიცხვის კონცეფციამზე;

4. ბუღალტრული აღრიცხვა არ არის სპეციალური მსჯელობა, მისი წესები წინასწარ განსაზღვრულია სალი გონებით.

განუსაზღვრელობა ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი შემლუღელობაა, რომელიც ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ართულებს საწარმოს არსებითი ეკონომიკური მდგომარეობის გამოვლენას. განუსაზღვრელობას განაპირობებს:

1. გარიგების დაუსრულებლობა;
2. მარაგის ღირებულების საბაზრო კონიუნქტურა;
3. ძირითადი საშუალების მომსახურების მიახლოებითი ვადა ცვეთის დასადგენად;
4. რეალიზებადი აქტივების ღირებულების კონიუნქტურა;
5. გაუთვალისწინებელი ვალდებულებები.

აღრიცხვის კონცეფცია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების პრინციპებია, რომელიც აყალიბებს პირველადი ბუღალტრული ჩანაწერების ფინანსურ ანგარიშგებად გარდაქმნის წესს. ეს წესი მეტნაკლებად განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყნის სააღრიცხვო პრაქტიკაში, მაგრამ იგი ყველგან ემყარება აღრიცხვის ისეთ ზოგად პრინციპებს, როგორცაა: ორმხრივობის, ფულადი შეფასების, საწარმოს ავტონომიურობის, უწყვეტობის, თვითღირებულების, კონსერვატივიზმის, მაგერიალურობის, რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპები.

ორმხრივობის პრინციპის თანახმად საწარმოს ქონება წარმოგვიდგება შემდეგი გოლობის სახით:

$$\text{აქტივი} = \text{ვალდებულება} + \text{კაპიტალი}$$

ეს გოლობა ყოველთვის უნდა იყოს დაცული, თუ ბუღალტრული შეცდომა არ არის დამუშავებული. გოლობას, აქტივი = ვალდებულება + კაპიტალი, სხვაგვარად საბალანსო განგოლებასაც უწოდებენ და იგი სხვა ფუნდამენტურ პრინციპებს შორის ერთ-ერთი პირველია.

ფულადი შეფასების პრინციპი ითვალისწინებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში იმ მონაცემების გამოყენებას, რომელიც შეიძლება ფულით შეფასდეს. ფაქტი, რომელიც აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუცილებლად ფულად საზომში უნდა იყოს გამოსახული და ამდენად, მათზე მხოლოდ არითმეტიკული ოპერირების საშუალება არსებობს. ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებულია მხოლოდ იმ მონაცემებზე, რომელთაც ფულადი ღირებულება გააჩნია, იგი ვერ იძლევა ამომწურავ პასუხს საწარმოს მდგომარეობის შესახებ. როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სტრუქტურული საფუძვლები, პუნქტი 13) განმარტავს, „ფინანსური ანგარიშგება პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს. თუმცა ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა ამომწურავ ინფორმაციას, რომელიც სჭირდება მომხმარებელს გადაწყვეტილების მისაღებად, ვინაიდან ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგები და ამასთან ყოველთვის არ შეიცავს არაფინანსურ ინფორმაციას“.

საწარმოს აეგონომიურობის პრინციპის თანახმად საწარმოს ანგარიშები გამიჯნული უნდა იყოს მისი დამუშენებლების ანგარიშებისაგან. ე.ი. საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია მხოლოდ საწარმოს ფინანსური ოპერაციების შესახებ.

უწყვეტობის პრინციპი ემყარება მოსაზრებას, რომ საწარმო იფუნქციონირებს განუსაზღვრელი დროის განმავლობაში. სხეავებად რომ ეთქვათ, საწარმო ფუნქციონირებას გააგრძელებს წლების განმავლობაში. იმის გამო, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა ემყარება უწყვეტობის პრინციპს, იგი არ შეიცავს ინფორმაციას, რა ფასში შეიძლება გაყიდულიყო საწარმოს საშუალებები, თუ იგი შეწყვეტდა ფუნქციონირებას. უწყვეტობის პრინციპი გარკვეულწილად კავშირშია ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ძირითად დამებასთან „ფუნქციონირებადი საწარმო“. ბასს-ის განმარტებით (სტრუქტურული საფუძელები, პუნქტი 23) „ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ჩვეულებრივ იგულისხმება, რომ საწარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს უახლოეს საპროგნოზო მომავალშიც. ე.ი. იგულისხმება, რომ საწარმო არ აპირებს და არ მოუწევს თავისი საქმიანობის შეწყვეტა ან მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირება“.

თვითღირებულების პრინციპი გულისხმობს საშუალებების აღრიცხვას შეძენის ან დამზადების თვითღირებულებით და არა მისი საბაზრო ღირებულებით. ამიგომ ბუღალტრული აღრიცხვა არ ფლობს ინფორმაციას მოცემულ მომენტში საშუალებების რეალური ღირებულების შესახებ.

კონსერვატიზმის პრინციპის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა არ უნდა იძლეოდეს ფინანსური მდგომარეობის გაუმართლებელ ოპტიმისტურ შეფასებას. ეს პრინციპი მოიცავს 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 მარტივად: მაგალითად, საწარმო მყიდველს შეუთანხმდა იანერის თეში, რომ მიჰყიდის აეგომობილს, რომელიც მყიდველს გადაეცემა მარტის თვეში. ნაკლებად შესაძლებელია, რომ მყიდველმა უარი თქვას აეგომობილის შეძენაზე, მაგრამ ეს მოვლენა ბუღალტრულად არ აღრიცხება მარტამდე, ე.ი. იმ მომენტამდე, სანამ ქონება ახალ მფლობელს არ გადაეცემა. მაგრამ თუ საწარმოს მოპარეს აეგომანქანა დეკემბერში და სრულიად შესაძლებელია იგი იპოვონ, დაუშვან, მარტის თვემდე, მანქანის დაკარგვის ფაქტი ბუღალტრულად უნდა აღრიცხოს დეკემბერშივე, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმოს მდგომარეობა ოპტიმისტურად არ იქნას წარმოდგენილი.

მაგერიალურობის პრინციპის (ზოგჯერ არსებითობის პრინციპად წოდებული) არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხედველობაში არ მიიღება არარსებითი ფაქტი. სხეანაირად რომ ეთქვათ, როდესაც ბუღალტერი საწარმოსათვის შეძენილ ფანქარს პირდაპირ აკუთვნებს ხარჯებს და არ აღრიცხავს მას როგორც ნიეთს, მაშინ იგი სარგებლობს მაგერიალურობის პრინციპით. ამ დროს არარსებითია ის, რომ ფანქარი ერთბაშად არ ცუთება. არარსებითი კი აღრიცხვაში იგნორირებულ უნდა იქნას. წინააღმდეგ შემთხვევაში მრავალი არარსებითი ფაქტის აღსაღრიცხვად ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება სამუშაო დროის არაფექტური ხარჯვა იქნება.

არსებითად ითვლება ოპერაცია, რომლის შედეგად იცვლება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა. ოპერაციების არსებითად და არარსებითად დაყოფა სუბი-

ექტურია. ფორმალური წესები ამ მიმართებით არ არსებობს. თუმცა გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა ასახავდეს ყველა არსებით ფაქტს. არსებითობა ფინანსური ინფორმაციის ერთ-ერთი ხარისხობრივი მახასიათებელია. ბასს-ი (სტრუქტურული საფუძვლები, პუნქტი 30) არსებითობასთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ „ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის რაოდენობრივ სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიედ. ამგვარად, არსებითობა ინფორმაციის ძირითადი თვისობრივი მახასიათებელი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შემდეგ იგი გახდება მომხმარებლისათვის უსარგებლო“.

მაგერიალურობის პრინციპს ორი ასპექტი გააჩნია:

- ა) უმნიშვნელო მოვლენების უგულვებელყოფა და;
- ბ) ყველა მნიშვნელოვანი მოვლენის ასახვა.

რეალიზაციის პრინციპი განაზღვრავს მოვების რეალიზაციის დროს და ამასთანავე პერიოდიზაციის გზით შერწყმულია შესაბამისობის პრინციპთან. რეალიზაციის პრინციპის შესაბამისად საწარმოს მიერ შემოსავლები აღირიცხება აქტივის მყიდველზე გადაცემის ან მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევის დროს. ბასს-ის უნით რომ ვთქვათ (ბასს 18, პუნქტი 14): „საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- ა) საწარმო გადასცემს მყიდველს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;
- ბ) საწარმოს აღარ აქვს გაყიდულ საქონელზე საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რაიმე აღმინისგრატიული უფლება და რეალური კონტროლის განხორციელების ბერკეტი;
- გ) თუ შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- დ) თუ მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- ე) თუ მოსალოდნელია, რომ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯები განისაზღვროს საიმედოდ.“

თუ საქონლის მიწოდებაზე საწარმომ მყიდველთან ხელშეკრულება გააფორმა იანვარში, საქონელი მყიდველს გადასცა თებერვალში და საქონლის საფასური მიიღო მარტში, მაშინ რეალიზაციის პრინციპის მიხედვით შემოსავალი ბუღალტრულად უნდა აისახოს თებერვალში. ამგვარად, შემოსავალი აღირიცხება მაშინ, როცა რეალიზაცია განხორციელებულად ითვლება და იგი ემთხვევა საქონლის მყიდველისათვის გადაცემის მომენტს. ამიტომ გერმანი „რეალიზაცია“ უნდა გავიგოთ როგორც მყიდველისათვის საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა და მიმწოდებლის უფლება, მიიღოს შემოსავალი რეალიზაციიდან, რომელიც შეიძლება ემთხვეოდეს, უსწრებდეს ან მოსდევდეს

საქონლის მიწოდებას. ე.ი. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისათვის არსებითი არ არის როლის იქნება შემოსავალი რეალურად მიღებული – მყიდველისათვის საქონლის გადაცემამდე, გადაცემის დროს თუ მის შემდეგ.

შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს გასაყვების ხარჯებად აღიარებას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასაყვები მიიჩნევა ხარჯებად, რომელიც მონაწილეობს ამ პერიოდის შემოსავლების მიღებაში. ბასს-ში მითითებულია (ბასს 18, პუნქტი 19), რომ „ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება ერთდროულად. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. . . . არ შეიძლება ამონაგების აღიარება-ასახვა შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე.“

შემოსავლებისადმი ხარჯების შესაბამისობის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ საანგარიშგებო პერიოდის მოგებასთან მოგების გადასახადის ხარჯის შესაბამისობა. არის შემთხვევები, როდესაც შემოსავლებისა და ხარჯების ელემენტების აღიარება ფინანსური და საგადასახადო მიზნებისათვის განსხვავებული მეთოდებით ხდება. მაგალითისათვის, თუ დაეუშვებთ, რომ საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული აქვს მოგება 25 000 ლარი, ამასთან ძირითად საშუალებებს ცვეთას არიცხავს წრფივი მეთოდით და საანგარიშგებო პერიოდში ცვეთა 2 000 ლარს შეადგენს, ხოლო საგადასახადო მიზნისათვის კოლექსიით დაშვებულია ცვეთის თანხის გამოქვითვა 2 500 ლარის ოდენობით, მაშინ საგადასახადო მოგება იქნება 24 500 (25 000 + 2 000 – 2 500) ლარი. შესაბამისად საწარმოს მოუწევს 4 900 (24 500-ის 20%) ლარი მოგების გადასახადის გადახდა. მიუხედავად ამისა, შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმო მოგების გადასახადის ხარჯად აღიარებს 5 000 (25 000-ის 20%) ლარს. აქედან ბიჯუჯის სასარგებლოდ დაარცხავს 4 900 ლარს, ხოლო 100 ლარს აღრიცხავს როგორც “გადავადებული მოგების გადასახადს”. ამდენად, მიღებულ 25 000 ლარის მოგებას შეესაბამება მოგების გადასახადის ხარჯის სახით 5 000 ლარი. მოგების გადასახადის ამგვარ ასახვას მოითხოვს ბასს-ი (ბასს 1, პუნქტი 100), რომლის მიხედვითაც „ეკრძო სექტორის ყველა საწარმომ უნდა ასახოს შემოსავლებიდან გადასახადები, გადაყვადებული გადასახადებისა და საგადასახადო აქტივების ცალკე გამოყოფით.“

მოთხოვნების (დეპიტორული დავალიანების) აღრიცხვა

2.1 მოთხოვნების ეკონომიკური ხასიათი

საწარმოს მეორე და მესამე პირების მიმართ მოთხოვნები წარმოეშობა მრავალი გარემოების გამო. მათი კონკრეტული მაგალითებია: პროლუქციის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებით წარმოშობილი მოთხოვნები; მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები; გაყვმილი სესხები; მომუშავეებზე კრედიტით გაყიდული საქონელი და სხვ. მოთხოვნები შესაძლებელია წარმოიშვას ასევე კანონის ძალით მეორე და მესამე პირების მიერ თავიანთი ვალდებულებების შეუსრულებლობის გამო. მოთხოვნის წარმოშობის უმთავრესი საფუძველი საწარმოსა და სხვა პირებს შორის დადებული გარიგებაა, მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ მოთხოვნები წარმოიშობა მხოლოდ გარიგებაში მონაწილე მეორე მხარის მიერ მოვალეობის შეუსრულებლობის გამო. გარიგება შეიძლება ითვალისწინებდეს ისეთ აუცილებლად შესასრულებელ პირობას, რომელსაც უთუოდ მოთხოვნის აღიარება მოჰყვება. მაგალითად, გარიგების პირობებიდან გამომდინარე საწარმოს მიერ საქონლის მიწოდება მისი ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით, აუცილებლად დეპიტორულ დავალიანებად უნდა იქნას აღიარებული. ხშირად წინასწარ ცნობილია მოთხოვნების გადახდის ვადები. ამიგომ აღვილია მათი კლასიფიკაცია გადახდის ვადების გათვალისწინებით.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლისათვის, ცხადია, საინტერესოა არა მარტო მოთხოვნის მთლიანი ოდენობა, არამედ მათი ვადებიც. მოთხოვნები, ეკონომიკური თვალსაზრისით, გადახდის ვადებთან დამოკიდებულებით მოკლევადიან (მიმდინარე) და გრძელვადიან მოთხოვნებად იყოფა. თუმცა გამორიცხული არაა ლეგალური ინფორმაციის მიწოდების მიზნით მათი დაჯგუფება განსაზღვრული ვადების მიხედვით. მაგალითად, შეიძლება მოითხოვებოდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში გრძელვადიანი მოთხოვნების წარმოდგენა 1-2 წლამდე, 2-3 წლამდე, 3-5 წლამდე, 5 წელზე მეტი ვადით ცალ-ცალკე. ვადის მიხედვით მოთხოვნების დაჯგუფება მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე. ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო ვალდებულია ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების დითოეული მუხლისათვის ცალ-ცალკე ასახოს ის ერთიანი თანხები, რომლებიც მისაღები ან გადასახდელია ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთ წლამდე ვადაში ან ერთი წლის შემდეგ და ის თანხები, რომლებიც მისაღები და გადასახდელია ერთი წლის შემდეგ (ბასს 1, პუნქტი 54). ამიგომ მოთხოვნების აღსარაცხავედ გამოყოფილი ბუღალტრული

განსხვავებული ხასიათის მთხოვნებიც. კერძოდ, მათ რიცხვს მიეკუთვნება საეკონომიკური ვალდებულებით უზრუნველყოფილი და დარიცხული მთხოვნები, რომლებიც, მართალია, ცალკე გამოყოფილად აღირიცხება, მაგრამ ბალანსში შეგანის მიზნით მაინც მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად კლასიფიკაციას ექვემდებარება.

2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

მოცემულ პარაგრაფში განხილული იქნება მთხოვნები, რომლებიც ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში მიღებას ექვემდებარება. ბასს-ის შესაბამისად შედგენილი ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის მიხედვით, ანგარიშები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მოკლევადიანი მთხოვნების აღრიცხვას, სამჯგუფადაა წარმოდგენილი. ესენია: საკუთრივ მოკლევადიანი მთხოვნები (1400), მოკლევადიანი სათამასუქო მთხოვნები (1500) და დარიცხული მთხოვნები (1800).

საკუთრივ მოკლევადიანი მთხოვნების ჯგუფში პირობითად წარმოდგენილია შემდეგი ანგარიშები:

- 1410 – მთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან;
- 1415 – საეჭვო მთხოვნების კორექტირება;
- 1420 – მთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ;
- 1430 – მთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ;
- 1440 – მთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ;
- 1450 – მთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან;
- 1460 – კაპიტალის შეესებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1470 – გრძელვადიანი მთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;
- 1480 – მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები;
- 1490 – სხვა მოკლევადიანი მთხოვნები.

2.2.1. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მთხოვნები წარმოიშობა საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების (შემდგომში საქონელი) რეალიზაციის დროს. ე. ი. მთხოვნის აღიარება უკავშირდება საქონლის რეალიზაციიდან შემოსაულების აღიარების მომენტს. მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ ყველა რეალიზაციიდან შემოსაუვლი მთხოვნების

წარმოშობის საფუძველია. რეალიზაციიდან შემოსავალი მოთხოვნებს წარმოშობის მხოლოდ მაშინ, როდესაც მიწოდება განხორციელებულია ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით ან, როგორც ხშირად ამბობენ, კრედიტით რეალიზაციისას. კრედიტით რეალიზაცია ან საქონლის კრედიტში გაყიდვა შესაძლებელია განსხვავებულ პირობებს, მ. შ. ვადაძლევი გადახდის წახალისებასაც, ითვალისწინებდეს. ამიგომ მოთხოვნების წარმოშობისა და დაფარვის სამეურნეო ოპერაციები აღეკავაგურ ბუღალტრულ გატარებას მოითხოვს. პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ მოთხოვნების მთლიანი თანხით და წმინდა თანხით აღრიცხვის მეთოდს.

ოპერაციის აღრიცხვა მთლიანი თანხის მეთოდით

ა) საქონლის გაყიდვიდან საწარმოს ეკუთვნის საქონლის ღირებულება 1 000 ლარი და დღგ 200 ლარი. საქონელი მიწოდებულია ღირებულების 90 დღეში გადახდის პირობით. ამასთან, თუ მყიდველი ვაღს გადაიხდის მიწოდებიდან 30 დღეში, მაშინ მიიღებს 2 % ფასდათმობას, 60 დღეში გადახდისას - 1% ფასდათმობას. ვინაიდან საწარმოსთვის უცნობია თანხის გადახდის სავარაუდო თარიღი, მიწოდებიდან წარმოშობილი მოთხოვნა ასახული იქნება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1 200
 კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 1 000
 კრედიტი - 3330/გადასახდელი დღგ 200

ბ) დაუშვათ, მყიდველმა საქონლის ღირებულება გადაიხადა კრედიტის ვაღის ამოწურვისას უნაღლო ანგარიშსწორებით

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რემიტენტ ბანკში 1 200 .
 კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1 200
 3332 - 200
 3331 - 700

გ) დაუშვათ, მიწოდებული საქონლის ღირებულება გადახდილია 30-ე დღეს ნაღდი ანგარიშსწორებით. მყიდველმა გამოიყენა ფასდათმობის შესაძლებლობა და გადაიხადა 1 176 ლარი

დებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 1 176
 დებეტი - 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 20
 დებეტი - 3330/გადასახდელი დღგ 4
 კრედიტი - 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1 200

2.2.2. უიმელო და საეჭვო მოთხოვნები

მოთხოვნების ამოღება დამოკიდებულია იმ განუსაზღვრელ გარემოებებზე, რომელშიც საწარმოს უხდება საქმიანობა. საწარმომ წინასწარ რომ იცოდეს მყიდველის გადახდისუნარიანობის შესახებ, ცხადია, მას საქონელს არ მიჰყიდის. მაგრამ პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ საესეებით შესაძლებელია რომელიმე პირმა ვერ შეასრულოს თავისი ვალდებულება საწარმოს წინაშე და ვერ უზრუნველყოს მოთხოვნის დაფარვა ნაწილობრივ ან მთლიანი ოდენობით. აღნიშნული გარემოება განაპირობებს მოთხოვნების უიმელობას, რაც თავისთავად უნდა ჩამოიწეროს. უიმელო მოთხოვნების ჩამოწერის აუცილებლობა ნაკარნახებია შესაბამისობისა და საიმედოობის მოთხოვნით. თუ საწარმოს საკმარისი მგკიცებულება გააჩნია იმის შესახებ, რომ დებიტორი ვერ შეძლებს დაეალიანების გადახდას, მან ასეთი მოთხოვნა უნდა გააუქმოს და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა ასახოს ის მოთხოვნები, რომელთა მიღება ყოველგვარ საფუძველს მოკლებულია. მოთხოვნის უიმედოდ აღიარების საკმარისი მგკიცებულებად შეიძლება ჩაითვალოს: განცხადება მყიდველის გაკოტრების შესახებ; თუ შეუძლებელია მისი ადგილსამყოფელის მიკვლევა; სასარჩელო ვადა გასულია და სასამართლო წესით თანხების ამოღების შანსი დაკარგულია, სასამართლო გადაწყვეტილებით მყიდველი მთლიანად ან ნაწილობრივ განთავისუფლდა თავისი ვალდებულების შესრულებისაგან.

წინადახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს უიმელო ვალების წარმოშობის შესაძლებლობა და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა ასახოს ის მოთხოვნებიც, რომელთა მიღება საეჭვოა. ასეთია მთლიანი საეაჭვო მოთხოვნების ის ნაწილი, რომელიც შეიძლება საწარმომ ვერასოდეს მიიღოს და უიმედო ვალის სახით ჩამოსაწერი გახდეს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძველები (პუნქტი 85) განმარტავს, რომ თუ არსებობს ალბათობა იმისა, რომ საწარმოს მოთხოვნები განაღებული იქნება და არ არსებობს საწინააღმდეგო მგკიცებულება, მაშინ მოთხოვნები აქტივად უნდა იქნას აღიარებული. მაგრამ თუ არსებობს მოთხოვნების გარკვეული ნაწილის გადაუხდელობის ალბათობა, მაშინ უნდა მოხდეს მისი ხარჯად აღიარება იმ ოდენობით, რა ოდენობითაც იგი ამცირებს ეკონომიკურ სარგებელს.

საეჭვო ვალების ხარჯის სახით აღიარების აუცილებლობა დადგენილია ბასს 18-თაც, რომლის მე-18 და 22-ე პუნქტები განმარტავს, რომ თუ ამონაგები უკვე ასახულია და შემდეგ გახდება საეჭვო გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით და არ მოხდება უკვე ასახული ამონაგები თანხის შესწორება. ბასს-ის მიხედვით ხარჯად აღიარების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მოთხოვნების შემცირების საიმედო შეფასება-გაზომვა. რადგან სტანდარტებით არ არის განსაზღვრული საეჭვო მოთხოვნების ოდენობის დადგენის ხერხი, მიზანშეწონილია მივმართოთ საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკას.

ცხადია, როდესაც საწარმოს მრავალი კლიენტი ჰყავს, მეტად რთულია თითოეული მათგანის გადახდისუნარიანობის ინდივიდუალურად შეფასება და ამ საფუძველზე მოთხოვნების კორექტირება. ამიგომ სააღრიცხვო პრაქტიკაში საეჭვო ვალების ოდენობის დადგენა ხდება საერთო პროცენტის გამოყენებით, საწარმოს წარსული გამოცდილების ანალიზიდან გამომდინარე ორი ხერხით. პირველი მათგანი ეყრდნობა პროცენტული გამოთვლის მეთოდს:

- ა) ნეგო რეალიზაციიდან;
- ბ) ნეგო კრედიტით რეალიზაციიდან;
- გ) წლის ბოლოს გაუნაღლებელი მოთხოვნების თანხიდან.

მათგან უფრო მიღებულია პროცენტული მეთოდი ნეგო კრედიტით რეალიზაციიდან.

მეთოდ ხერხი ორიენტირებულია მოთხოვნის ნაშთის ხანგრძლივობის მიხედვით რანჟირებაზე (პროცენტული მეთოდი ხანგრძლივობის მიხედვით დაჯგუფებული მოთხოვნებიდან).

აღნიშნულ მეთოდებს შორის განსხვავების საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ კონკრეტული მაგალითები.

საწარმოს წლის განმავლობაში კრედიტით რეალიზებული აქვს 370 000 ლარის საქონელი. ამავე პერიოდში ფასდამთბობამ და უკან დაბრუნებული საქონლის ღირებულებამ შეადგინა 30 000 ლარი. შესაბამისად კრედიტით რეალიზებული საქონლის ნეგო ღირებულება შეადგენს 340 000 (370 000 - 30 000) ლარს. წინა პერიოდების გამოცდილების ანალიზი შემდეგ სურათს იძლევა:

ცხრილი 2.1

წლები	ნეგო რეალიზაცია	დანაკარგები უიშელო ვალებიდან	პროცენტი
19X7	280 000	4 200	1,50
19X8	350 000	4 900	1,40
19X9	385 000	6 050	1,57
სულ	1 015 000	15 150	1,49

საწარმო ხელმძღვანელობს რა ბოლო სამი წლის მონაცემებით, მიღის იმ დასკვნამდე, რომ საანგარიშგებო წლის ნეგო რეალიზაციიდან საეჭვო მოთხოვნა 5 066 (0,0149 X 340000) ლარს შეადგენს. ეს ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნების ნაშთი ბალანსში ასახვის მიზნით უნდა შემციირდეს 5 066 ლარით.

საეჭვო მოთხოვნის შესაფასებლად ვადის მიხედვით დაჯგუფებული მოთხოვნებიდან პროცენტული მეთოდის გამოყენება, როგორც აღინიშნა, წლის ბოლოსათვის დარჩენილი დებიტორული დავალიანების ნაშთის ხანგრძლივობის მიხედვით რანჟირებას ეყრდნობა. პრაქტიკაში იგი უფრო მეცნიერულად დასაბუთებულ მიდგომად ითვლება, რადგან უფრო დეტალურ ანალიზს ემყარება. საეჭვო მოთხოვნის დასაღვენად გამოიყენება დროითი ცხრილი, რომელშიც მოთხოვნები ჯგუფდება მათი ხანგრძლივობის მიხედვით და ცალკეული ჯგუფისათვის გამოითვლება საეჭვო მოთხოვნა საწარმოს წარსული გამოცდილებიდან გამომდინარე. საილუსტრაციოდ მაგალითი მოგანილია ქვემოთ.

საეჭვო მოთხოვნის დროითი ცხრილი

დავალიანების ხანგრძლივობა	თანხა (ლარი)	საეჭვო მოთხოვნის შესაფასებელი %	საეჭვო მოთხოვნა (ლარი)
ერთ თვემდე	36 000	1	360
31-დან 60 დღემდე	21 500	2	430
61-დან 90 დღემდე	7 500	4	300
90 დღიდან 1 წლამდე	3 700	6	222
1 წელზე მეტი	1 400	30	420
სულ	70 100	X	1 732

იმის გამო, რომ წინასწარ ცნობილი არ არის, რომელი მყიდველის დებიტორული დავალიანება გახდება მომავალში უიმედო და რა თანხით, ნაშთი მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნების ანგარიშზე არ შეიცვლება. მაგრამ ვინაიდან მოსალოდნელია, რომ მოთხოვნების ნაწილი უიმედო გახდება და მისი საეჭვო ოდენობა გამოცდილებაზე დაყრდნობით გაანგარიშებულია, აუცილებელი ხდება მისი ცალკე აღრიცხვა. ამ მიზნით იხსნება ანგარიშის – „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ კონტრალური ანგარიში – „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“. მას, როგორც წესი, კრედიტის ნაშთი გააჩნია. შესაბამისად საეჭვო მოთხოვნების ზრდაც კრედიტში აისახება. დებუტის ბრუნვა კი ნიშნავს საეჭვო მოთხოვნების ნაშთის შემცირებას, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს წლის განმავლობაში უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერით ან საეჭვო მოთხოვნების ნაშთის კორექტირებით წლის ბოლოს. განვიხილოთ რამდენიმე საილუსტრაციო მაგალითი:

ა) საწარმოში წლის დასაწყისისათვის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნების ნაშთი შეადგენდა 90 000 ლარს. საეჭვო მოთხოვნების ნაშთი კი – 2 000 ლარს. მყიდველის გაკოტრებულად გამოცხადების გამო მარტში ჩამოიწერა მისი დებიტორული დავალიანება 800 ლარი

დებუტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 800

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 800

შენიშვნა: როდესაც აუცილებელი გახდება უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერა, გამორიცხული არაა, რომ საეჭვო მოთხოვნების კრედიტის ნაშთი ნაკლები აღმოჩნდეს ჩამოსაწერ მოთხოვნაზე. ეს, ცხადია, გამოიწვევს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშზე დებუტის ნაშთის გამოჩენას. მოცემულ ანგარიშზე ასეთი ვითარება შენარჩუნებული იქნება საანგარიშგებო წლის ბოლომდე, სანამ არ მოხდება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აუცილებელი საეჭვო მოთხოვნის მაკორექტირებელი თანხის დადგენა.

ბ) აღდგენილია მოთხოვნა 1 300 ლარის ოდენობით, რომელიც ჩამოწერილი იყო იმის გამო, რომ საწარმომ თავის დროზე ვერ მიაკვლია გადახდელის ადგილსამყოფელს და მოთხოვნა უიმედოდ ჩათვალა. მოთხოვნის აღდგენა მოხდა მყიდველის იმ პირობიდან გამომდინარე, რომ ვალს აუცილებლად გადაიხდის უახლოეს 10 დღეში

ღებუტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1 300

კრედიტი – 1415 საექვო მოთხოვნების კორექტირება 1 300

მყიდველის მიერ დაეალიანების დაფარვა გატარდება (ფული ჩარიცხულია ლარის ანგარიშზე ბანკში)

ღებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 300

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1 300

გ) ჩატარებული გამოთვლების შედეგად დადგინდა, რომ ბალანსის შედგენის თარიღის მდგომარეობით საექვო მოთხოვნები შეადგენს 2 700 ლარს. აუცილებელია, პირველ რიგში განისაზღვროს იმ თანხის ოდენობა, რომელიც ხარჯის სახით იქნება აღიარებული. ამ მიზნით სავარაუდო საექვო მოთხოვნებს უნდა გამოაკლდეს საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი. (ა) და (ბ) პირობის გამოყენებით საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი შეადგენს 2 500 (2 000 – 800 + 1 300) ლარს. ამდენად კორექტირების თანხა იქნება:

სავარაუდო საექვო მოთხოვნა

2 700

მინუს: საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი 2 500

საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯი (200) ბუღალტრულად გატარდება

ღებუტი – 7460 საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 200

კრედიტი – 1415 საექვო მოთხოვნების კორექტირება 200

შენიშვნა: თუ წლის ბოლოს საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშს კრედიტის ნაცელად ექნება ღებუტის ნაშთი, მაშინ საექვო მოთხოვნასთან დაკავშირებული ხარჯების დასადგენად მოცემულ ნაშთს ემატება წლის ბოლოსათვის გამოთვლილი სავარაუდო საექვო მოთხოვნა.

ღ) დასამუშეაბია ისეთი შემთხვევა, როდესაც წლის ბოლოს სავარაუდო საექვო მოთხოვნა ნაკლები აღმოჩნდება საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთზე. ამ შემთხვევაში მეტობის თანხა შემოსავლის სახით უნდა აღირიცხოს. თუ დაუშვებთ, რომ (გ) პუნქტში სავარაუდო საექვო მოთხოვნა შეადგენდა არა 2 700-ს, არამედ 2 000 ლარს, მაშინ საექვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთის 2 000 ლარამდე შესამცირებლად აუცილებელია ბუღალტრული გატარება

ღებუტი – 1415 საექვო მოთხოვნების კორექტირება 500

კრედიტი – 6130 შემოსავალი საექვო მოთხოვნებიდან 500

2.2.3. საწარმოს პარტნიორთა და დაქირავებულ მომუშავეთა მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების აღრიცხვა

საწარმოს თავისი პარტნიორებისა და მომუშავეების მიმართ მოთხოვნები შეიძლება წარმოეშავს მათთვის გარკვეული შედეგათების მინიჭებასთან, საწარმოს წინაშე ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან ან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით. საწარმომ დაქირავებულ მომუშავეს ან პარტნიორს შეიძლება მისცეს შედეგათიანი სესხი, მიჰყიდოს კრედიტით საქონელი, აეანსი სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით და სხვ. ასევე ღებოცრობა შესაძლებელია წარმოშავს საწესდებო კაპიტალის შეესებასთან დაკავშირებით პარტნიორის ვალდებულების შეუსრულებლობამ. ქვემოთ მოგანილია რამოდენიმე საილუსტრაციო მაგალითი.

- გაყიდულია მომუშავეზე საქონელი კრედიტით
ღებუტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
კრედიტი - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 1000
კრედიტი - 3330 გადასახდელი დღგ 100
- მომუშავეის მიერ დაფარულია დაეალიანება ნაღდი ანგარიშსწორებით
ღებუტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან სხვა ანგარიში)
კრედიტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
- გაცემულია საწარმოს მენჯერზე სამივლინებო აეანსი
ღებუტი - 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ 1000
კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან სხვა ანგარიში) /
- ჩამოწერილია მენჯერის დაეალიანება წარმოდგენილი საბუთების საფუძველზე გამოუყენებელი თანხა დაბრუნებულია 3000
ღებუტი - 7490 სხვა საერთო ხარჯი (ან 7491 მივლინების ხარჯი) /
ღებუტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან სხვა ანგარიში)
კრედიტი - 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ 1000
- გაცემულია სესხი საწარმოს პარტნიორზე ერთი წლის ვადით 5000
ღებუტი - 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან 5000
კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან სხვა ანგარიში)
დაბრუნებულია სესხი საწარმოს პარტნიორის მიერ
ღებუტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან სხვა ანგარიში) 500
კრედიტი - 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან 50
- წლის ბოლოს გადაგანილია მოკლევადიანი მოთხოვნების ანგარიშზე საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნის ნაწილი, რომელიც ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვეში უნდა დაიფაროს

ღებები - 1460 კაპიტალის შეესებაზე პარგნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 2600

კრედიტი - 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე 2500

საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე მოთხოვნების გრძელვადიანი აქტივებიდან მიმდინარე აქტივების შემადგენლობაში გადაგანა განპირობებულია იმ აუცილებლობით, რომელიც ქვემოთა განხილული.

დ- 1110-2500
დ- 2000-
5-3150-11
ხელი 2500

2.2.4. ბრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღრიცხვა

საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად მნიშვნელოვანია ინფორმაცია აქტივებისა და ვალდებულებების გადახდის ვადების შესახებ. მართალია ბასს 1 (პუნქტი 53) უფლებას იძლევა, რომ ყოველმა საწარმომ, თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები, მაგრამ აქტივების (მათ შორის მოთხოვნების) განცალკევებულად აღრიცხვის აუცილებლობა გამომდინარეობს სხვა სტანდარტების მოთხოვნიდან. ასე მაგალითად, ბასს 32 (პუნქტი 47) მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული იყოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების განადღების ვადები (ფინანსური აქტივები ბასს 32-ის მიხედვით მოიცავს ვაჭრობიდან და სხვა საქმიანობიდან მისაღებ მოთხოვნებს). ამ აუცილებლობიდან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა საწარმო გრძელვადიან და მიმდინარე აქტივებს ბალანსში ერთად თუ ცალ-ცალკე ასახავს, საწარმომ ერთმანეთისაგან უნდა განაცალკევოს მიმდინარე და გრძელვადიანი მოთხოვნები. ამ პირობის გათვალისწინებით, როდესაც ბალანსის შედგენის თარიღისათვის რომელიმე გრძელვადიანი მოთხოვნის დაფარვის ვადა 12 თვეზე ნაკლებია, უნდა მოხდეს მისი რეკლასიფიკაცია. რეკლასიფიკაცია მოცემულ შემთხვევაში გულისხმობს გრძელვადიანი მოთხოვნებისათვის მოკლევადიანი მოთხოვნების სტატუსის მინიჭებას და შესაბამის ანგარიშზე გადაგანას.

ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღსანიშნავად გათვალისწინებულია რამდენიმე ანგარიში. კერძოდ, 1460 „კაპიტალის შეესებაზე პარგნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“, 1470 „გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“ და 1520 „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი“. აღნიშნულ ანგარიშებზე გრძელვადიანი მოთხოვნების ნაწილის გადაგანისას, მათი დაღებულების თანადროულად კრედიტება შესაბამისი გრძელვადიანი მოთხოვნის ანგარიში. ამის ერთ-ერთი მაგალითია საწესდებო კაპიტალის შეესებასთან დაკავშირებული მოთხოვნის რეკლასიფიკაციის შემთ მოგანილი ბუღალტრული გაგარება.

2.2.5. დარიცხული მოთხოვნების აღრიცხვა

მესამე პირის მიმართ მოთხოვნა ხშირად წარმოიშობა სასაქონლო ოპერაციების გარეშე. იგი უკავშირდება საწარმოს მიერ გამომუშაებულ მიუღებელ შემოსავლებს. საწარმო წილობრივი მონაწილეობისა და ფასიანი ქაღალდებით გამომუშაებულ შემოსავლებს (პროცენტი და დივიდენდი) მეტწილად ღებულობს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. თუ წლის განმავლობაში გამომუშაებული შემოსავალი იმავე წელს იქნებოდა მიღებული, მაშინ ცხადია წლის ბოლოს მოთხოვნებთან საქმე არ გვექნებოდა. მაგრამ თუ გამომუშაებული შემოსავალი საანგარიშგებო წლის ბოლომდე არ არის მიღებული, შემოსავალი მაინც უნდა იქნას აღიარებული დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. ბას 32 (პუნქტი 30) მოითხოვს, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან მის რომელიმე შემადგენელ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, მოგებისა და მარალის ანგარიშგებაში აისახება როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. აღნიშნული დებულებიდან გამომდინარე საწარმო ვალდებულია გამომუშაებული და მიუღებელი შემოსავალი აღიაროს შემოსავლად და დარიცხულ მოთხოვნად. დარიცხული მოთხოვნები აღირიცხება 1800 ჯგუფის ანგარიშებში:

- 1810 – მისაღები დივიდენდები;
- 1820 – მისაღები პროცენტები;
- 1890 – სხვა დარიცხული მოთხოვნები.

ქვემოთ მოგანილია დარიცხული მოთხოვნის აღრიცხვის გიპური მაგალითები. სააქციო საზოგადოების მიერ გამოცხადებულია დივიდენდები. საწარმო განცხადების გამოქვეყნების დღიდან აფიქსირებს, რომ სააქციო საზოგადოებიდან ეკუთვნის დივიდენდი. დივიდენდის ოდენობას საწარმო განსაზღვრავს ერთ აქციაზე გამოცხადებული დივიდენდის გამრავლებით დივიდენდის გამოცხადების მომენტში მის ხელთ არსებული აქციების რაოდენობაზე. დივიდენდი ბუღალტრულ ანგარიშებში აისახება გატარებით

დებეტი - 1810 მისაღები დივიდენდები

9 687

კრედიტი - 8120 დივიდენდები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად აქციონერი დივიდენდს ღებულობს დივიდენდზე გადასახადის გამოკლებით. შესაბამისად, დივიდენდის მიღებისას მისაღები დივიდენდის ანგარიშზე კრედიტში უფრო ნაკლები თანხა იქნება ასახული, ვიდრე დებეტში. მათ შორის სხვაობა აქციონერ საწარმოს შეუძლია ჩაითვალოს მოგების გადასახადის გადახდაში სათანადო დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე. ამიგომ აქციონერი საწარმო დაკავებულ დივიდენდის გადასახადს ასახავს ბუღალტრული გატარებით

დებეტი - 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

2 600

კრედიტი - 1810 მისაღები დივიდენდები

კუთვნილი დივიდენდის მიღება კი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ან სხვა ფულადი სახსრების ანგარიში)

კრედიტი - 1810 მისაღები დივიდენდები

331
2000 / 1000
1000

საწარმო ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აღრიცხავს თამასუქის, ობლიგაციისა და სხვა ინსტრუმენტის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში გამომუშაებულ საპროცენტო შემოსავალს. გამომუშაებული პროცენტი ბულალტრულად გაგარდება:

- 1) დებუტი - 1820 მისაღები პროცენტები
კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები
პროცენტის მიღება კი გაგარდება
- 2) დებუტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ან სხვა ფულადი სახსრების ანგარიში)
კრედიტი - 1820 მისაღები პროცენტები
გამომუშაებული შემოსავლის მაგალითად საიჯარო ქირა, რომელსაც მეიჯარე ღებულობს. თუ საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო ქირა გადახდილი არ არის ამავე პერიოდში, იგი უნდა აისახოს დარიცხული მოთხოვნის სახით. მოთხოვნის დარიცხვა ხდება ბულალტრული გაგარებით:
დებუტი - 1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები
კრედიტი - 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი

2.2.6. სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა

სათამასუქო მოთხოვნა ჩვეულებრივი სხვა მოთხოვნისაგან განსხვავებულია იმით, რომ გადახდილი წერილობით პირობას ღებს ვალდებულების გადახდაზე მოთხოვნისთანავე ან წინასწარ განსაზღვრულ ვადაში. თამასუქის გამოყენება შესაბამისი კანონმდებლობით რეგულირდება. პრაქტიკაში გვხვდება მარტივი (ჩვეულებრივი) და გადასაპირებელი თამასუქი. უნდა აღინიშნოს, რომ მარტივი და გადასაპირებელი თამასუქები თავისი შინაარსით მოთხოვნებისა და ვალდებულების მსგავსია და, რა თქმა უნდა, თამასუქის დაფარვამდე დარჩენილი პერიოდის გათვალისწინებით ექვემდებარება მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად კლასიფიკაციას.

სხვა მოთხოვნებთან შედარებით თამასუქების ბულალტრული აღრიცხვა უფრო რთულია. თამასუქებთან დაკავშირებით აუცილებელია ბულალტერი კარგად ერკვეოდეს თამასუქის შემდეგ რეკვიზიტებსა და მაჩვენებლებში: თამასუქის ვადა; დაფარვის თარიღი; საპროცენტო განაკვეთი; გასანაღლებელი თანხა; თამასუქის აღრიცხვა; დისკონტის განაკვეთი და სხვ.

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

თამასუქის ვადა განისაზღვრება იმ დღითა რაოდენობით, რომელშიც თამასუქი მოქმედებს. ამიგომ თამასუქის ვადის განსაზღვრისათვის მნიშვნელოვანია თამასუქის გაცემისა და დაფარვის თარიღი. თამასუქის ვადა გადასახდელი პროცენტის გაანგარიშების აუცილებელი ელემენტია. როდესაც თამასუქში აღნიშნულია თამასუქის გაცემისა და დაფარვის თარიღი, ვადის დასაღვენად გაცემისა და

დაფარვის თარიღი ერთ დღელ ითვლება. ე.ი. თამასუქის ვადაში არ ჩაითვლება გაცემის ან დაფარვის თარიღი.

მაგალითი

10 სექტემბერს გაკემულია თამასუქი 20 ნოემბერს დაფარვის პირობით. თამასუქის ვადა გამოითვლება შემდეგნაირად:

სექტემბერში დარჩენილი დღეები	20 (30 - 10)
ოქტომბრის დღეები	31
ნოემბრის დღეები	<u>20</u>
სულ დღეები	71

თამასუქის ვადის განსაზღვრა აუცილებელია როგორც პროცენტის დასაღვენად, ისე თამასუქის კლასიფიკაციისათვის მისი ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნით. თამასუქის ვადიდან გამომდინარე, უნდა მოხდეს მისი მოკლევადიან ან გრძელვადიან სათამასუქო მოთხოვნად აღიარება.

თამასუქის დაფარვის თარიღი შესაძლებელია თამასუქის ვადა პირდაპირ იყოს თამასუქში მითითებული. მაგალითად, თამასუქის გამცემი კისრულობს ვალდებულებას თამასუქი დაფაროს 90 დღეში. ასეთ შემთხვევაში თამასუქის მიმღებმა უნდა დაადგინოს, როდის იქნება თამასუქი დაფარული. სააღრიცხვო პრაქტიკა მოითხოვს, რომ თამასუქის დაფარვის ვადის გასვლის შემდეგ დაუფარავი თამასუქი გადატანილ იქნას მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი მოთხოვნების ანგარიშზე. ის განპირობებულია იმით, რომ თამასუქის დაფარვის თარიღის შემდეგ წყდება პროცენტის დარიცხვა. თამასუქის დაფარვის თარიღის დადგენის მიზნით ათვლა იწყება თამასუქის გაცემის თარიღის მეორე დღიდან.

მაგალითი

თამასუქის გამცემმა 10 სექტემბერს გაკემული თამასუქი უნდა გაანაღლოს 90-ე დღეს. ექვემოთ მოტანილი გაანგარიშებით თამასუქის განაღდება უნდა მოხდეს 9 დეკემბერს:

სექტემბერში დარჩენილი დღეები	20 (30 - 10)
ოქტომბრის დღეები	31
ნოემბრის დღეები	30
დეკემბრის დღეები	<u>9</u>
სულ დღეები	90

პროცენტი ანუ თამასუქის გამცემის მიერ რემიგენტისათვის თამასუქის ნომინალს ზევით გადასახდელი თანხა იანგარიშება თამასუქში აღნიშნული საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე. პროცენტი რემიგენტისათვის არის საპროცენტო შემოსავალი, ხოლო თამასუქის გამცემისათვის საპროცენტო ხარჯი. თამასუქში საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირდება ერთწლიანი ვადიდან გამომდინარე. პროცენტი გამოითვლება ფორმულით:

$$\text{პროცენტი} = N \times I \times C$$

სადაც N არის თამასუქის ნომინალი;

I – საპროცენტო განაკვეთი;

C – თამასუქის ვადის წილი წელიწადში.

თამასუქის ვადის წილი წელიწადში ადვილად ღვინდება, როცა თამასუქის ვადა განსაზღვრულია თვეებით ან წლებით. მაგალითად, როცა თამასუქი გაცემულია 4 თვით, მაშინ ფორმულაში I -ს მნიშვნელობა იქნება $4/12$ ან $1/3$. როდესაც თამასუქის ვადა განისაზღვრება დღეებით, საჭიროა მხარეებს შორის წინასწარი შეთანხმება, პროცენტი რამდენდღიანი საფუძვლიდან იქნება გამოანგარიშებული. შეთანხმების აუცილებლობას განაპირობებს ის, რომ საქართველოში თამასუქი ახლა იკიდებს ფეხს და არ არსებობს გამოყვეთილი რაღაცია ამ სფეროში. საერთაშორისო გამოცდილებით კი პროცენტი იანგარიშება 365 ან 360 დღიანი საფუძვლით. მაგალითად, 365 დღიანი საფუძვლით 90 დღიანი თამასუქისათვის C -ს მნიშვნელობა იქნება $90/365$.

მაგალითი

გამოსათვლელია პროცენტი 73 დღიანი თამასუქისათვის 365 დღიან საფუძველზე. თამასუქის ნომინალი შეადგენს 10 000 ლარს. საპროცენტო განაკვეთი – 24 % -ს. ფორმულის გამოყენებით პროცენტი = $10\,000 \times 24/100 \times 73/365 = 480$ ლარს.

გასანაღლებელი თანხა არის თამასუქის ნომინალისა და დაფარვის თარიღისათვის გამომუშაებული პროცენტის ჯამი. ზემოთ მოგანილი მაგალითის მიხედვით გასანაღლებელი თანხა შეადგენს 10 480 (10 000 + 480) ლარს.

თამასუქის აღრიცხვა (დისკონგი) და სადისკონტო განაკვეთი. მარტივი თამასუქით თამასუქის გამცემი სავალ ვალდებულებას კისრულობს მხოლოდ რემიგენტის წინაშე მაშინ, როცა გადასაპირებული თამასუქის გამცემი ვალდებულია თამასუქის მიხედვით გასანაღლებელი თანხა აუნაზღაუროს თამასუქის წარმომდგენს. აღნიშნული პრინციპის გამოყენებით თამასუქის მიმღებს შეუძლია თამასუქის ვადაზე ადრე განაღდება ბანკის მეშვეობით. ეკონომიკური შინაარსით ეს არის ბანკის მიერ სესხის გაცემა თამასუქის განაღდების თარიღამდე გადასაპირებული თამასუქის გარანგიით. ამ ოპერაციას თამასუქის აღრიცხვა ანუ სხვანაირად დისკონგი ეწოდება. თუ თამასუქის გამცემი თამასუქს ვერ დაფარავს დათქმულ ვადაში, თამასუქის რეგრესიის ძალით, თამასუქის მიმღები ვალდებული იქნება დაიბრუნოს ბანკიდან თამასუქი და ბანკს აუნაზღაუროს კუთვნილი თანხა. თამასუქის აღრიცხვისათვის ბანკი მოითხოვს თამასუქის გასანაღლებელი თანხის გარკვეულ ნაწილს, რომელსაც სადისკონტო განაკვეთს უწოდებენ. იგი, როგორც წესი, სესხზე პროცენტის გოლია. სადისკონტო განაკვეთი განისაზღვრება ფორმულით:

$$\text{სადისკონგო განაკვეთი} = M \times I \times T;$$

სადაც M არის თამასუქის გასანაღლებელი თანხა,

I – საპროცენტო განაკვეთი,

T – თამასუქის აღრიცხვიდან განაღდებაზე დარჩენილი დრო.

თამასუქის გასანაღლებელ თანხასა და სადისკონგო განაკვეთს შორის სხვაობა წარმოადგენს აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელ თანხას.

მაგალითი

ბანკის მიერ აღრიცხულია თამასუქი, რომლის ნომინალი შეადგენს 10 000 ლარს. თამასუქის ვადა შეადგენს 90 დღეს წლიური 10 პროცენტით. თამასუქის გაცემიდან გასულია 50 დღე. თამასუქის აღრიცხვისათვის ბანკი ითხოვს 12 პროცენტს.

$$\begin{aligned} \text{გასანაღლებელი თანხა} &= 10\,000 + (10\,000 \times 10/100 \times 90/365) \\ &= 10\,246,58 \end{aligned}$$

$$\text{სადისკონგო განაკვეთი} = 10\,246,58 \times 12/100 \times 40/365 = 134,75$$

$$\text{აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელი თანხა} =$$

$$= 10\,246,58 - 134,75 = 10\,111,83$$

თამასუქით სავალ ვალდებულების აღიარება შეიძლება უკავშირდებოდეს როგორც ფულად, ისე არაფულად ოპერაციებს. კონკრეტული შემთხვევის გათვალისწინებით ბუღალტრული გაგარება შესაძლებელია განსხვავებული დასახელების ანგარიშზე მოხდეს, მაგრამ ეკონომიკური შინაარსით ისინი იდენტურად ითვლება. მაგალითად, თამასუქით სესხის აღება და, დაეუშეთ მასალის შექმნა გულისხმობს, ერთი მხრივ, აქტივების და, მეორე მხრივ, ვალდებულების ზრდას. თუმცა ერთ შემთხვევაში საქმე გვაქვს ფულად, მეორე შემთხვევაში არაფულად აქტივებთან.

ქვემოთ განხილულია თამასუქის ბუღალტრული აღრიცხვის ოპერაციები. ტექსტის შემჭიდროების მიზნით საილუსტრაციო მაგალითები მოგანილია როგორც მოკლევადიანი ისე გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნებისათვის.

I. მარტივი (ჩვეულებრივი) თამასუქი

1. მიღებულია მარტივი თამასუქი გაცემული 20 000 ლარის სესხზე. წლიური საპროცენტო განაკვეთი 12%. თამასუქის ვადა: ა) 90 დღე ბ) 2 წელი.

- თამასუქის ნომინალური ღირებულება 20 000 ლარი კლასიფიცირდება მოკლევადიან მოთხოვნად „ა“ შემთხვევაში, ხოლო გრძელვადიან მოთხოვნად – „ბ“ შემთხვევაში და გაგარდება ბუღალტრულად

ა) თამასუქის მიღებისას

ღებები – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები („ა“ შემთხვევაში)

ღებები – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები („ბ“ შემთხვევაში)

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები (1100 ან 1200 ჯგუფი)

ბ) პროცენტის შემოსავლად აღიარებისას:

პროცენტი აღიარდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის სახით. პროცენტის შემოსავლად აღიარება ხდება ისე, როგორც ჩვეულებრივი სასესხო პროცენტის შემთხვევაში. კერძოდ, პროცენტი შემოსავლის სახით გატარდება მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც ფაქტიურად მიღებული იქნება (ეს ის შემთხვევაა, როდესაც გადასახდელი პროცენტი დარიცხული არ იყო, რადგან დარიცხვის მეთოდის გამოყენების მომენტი ჯერ არ დამდგარა) ან როდესაც დამთავრდება საანგარიშგებო წელი და როგორც ყველა სახის შემოსავლის აღრიცხვის შემთხვევაში, ფინანსური საქმიანობის შედეგების შესახებ ანგარიშგების შედეგის თარიღისათვის გამოიყენება დარიცხვის მეთოდი („ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“, პუნქტი 92-93).

ღებები–1820 მისაღები პროცენტები (დარიცხვის პრინციპიდან გამომდინარე)
ან

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიშები (1100 ან 1200 ჯგუფი)

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

შენიშვნა: თუ თამასუქის განაღების ვადა იწურება ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთი წლის განმავლობაში, იგი გრძელვადიანი მოთხოვნებიდან გადატანილ უნდა იქნას მოკლევადიანი მოთხოვნების შემადგენლობაში. ამ მიზნით აუცილებელია ბუღალტრული გატარება

ღებები – 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი

კრედიტი – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები

2.3. ბრძოლაში მონაწილე მსახიობები

მთხოვნები, რომლის განაღდებას ვადა ერთ წელს აღემატება, გრძელვადიან აქტივს მიეკუთვნება და, შესაბამისად, ცალკე აღირიცხება. ბასს-ზე დაყრდნობით, აღრიცხვისა და ანგარიშგების მიზნებიდან გამომდინარე, გრძელვადიანი მთხოვნები კლასიფიცირებულია შემდეგ ჯგუფებად: მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები; ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მთხოვნები; მთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შექმნაზე; გადავადებული საგადასახადო აქტივი და სხვა გრძელვადიანი მთხოვნები.

მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების აღრიცხვასთან დაკავშირებული საკითხები ზემოთ იყო განხილული. სხვა გრძელვადიანი მთხოვნების აღრიცხვას აქ მოკლედ შეეხებით, რადგან ისინი უფრო ვრცლად განხილული იქნება შესაბამის სააღრიცხვო ობიექტებთან დაკავშირებით.

ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მთხოვნები გრძელვადიანია, რადგან ფინანსური იჯარა, როგორც წესი, ერთ წელზე მეტ ვადას გულისხმობს. მთხოვნების შეფასებისა და აღიარების სტანდარტისეული მთხოვნები ცალკეა განხილული. მოცემულ თავში ხაზი გაესმება იმ პრინციპულ საკითხს, რომ თუ საწარმო აქტივებს აჯგუფებს გრძელვადიან და მოკლევადიან აქტივებად, მაშინ აუცილებელია საიჯარო მთხოვნები აღიარებისთანავე დაიყოს შესაბამის ჯგუფებზე მისაკუთვნებლად. ასევე, ყოველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს უნდა მოხდეს ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მთხოვნის მიმდინარე ნაწილის შესაბამის ანგარიშზე გადატანა.

ობიექტების ბუღალტრული გაგარების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

✓ 1 იანვარს იჯარით ვაქცეზულია საგვირთო ავტომანქანა. იჯარის ვადა 5 წელია. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 24 პროცენტია. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 4 118 ლარს. წლიური საიჯარო გადასახდელი 1 500 ლარია.

აქტივის იჯარით ვაქცემა და მთხოვნის აღიარება (იგულისხმება, რომ ცვეთა არ იყო დარიცხული)

დებეტი - 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მთხოვნები 3 606

დებეტი - 1470 გრძელვადიანი მთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 512

კრედიტი - 2180 საგრანსპორტო საშუალებები 4 118

საიჯარო გადასახდელის მიღება

დებეტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 500

კრედიტი - 1470 გრძელვადიანი მთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 512

კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 988

მომდევნო წლის საიჯარო მთხოვნის გადატანა მოკლევადიან აქტივებში

დებეტი - 1470 გრძელვადიანი მთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 635

კრედიტი - 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მთხოვნები 635

საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებით, მოთხოვნები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც პარტნიორს სრული ოდენობით არა აქვს საწესდებო მოთხოვნა შესრულებული. თუ წესდებით განსაზღვრული არ არის საწესდებო მოთხოვნის შესრულების ვადა, იგი თავიდან გრძელვადიან მოთხოვნებს მიეკუთვნება.

დებეტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე
კრედიტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი

თუ პარტნიორი თავისი ინიციატივით შეასრულებს საწესდებო მოთხოვნას, იგი გაგარდება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

შესაძლებელია პარტნიორების გადაწყვეტილების საფუძველზე აღნიშნული მოთხოვნები გადავიდეს მოკლევადიანი მოთხოვნების ანგარიშზე. ეს ხდება მაშინ, როდესაც პარტნიორები დათქვამენ საწესდებო მოთხოვნის შესრულების ბოლო ვადას და ამ თარიღამდე 12 თვეზე ნაკლები დარჩება. იგი ბუღალტრულად აისახება:

დებეტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

კრედიტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

გადავადებული საგადასახადო აქტივის ცნება ქართულ სააღრიცხვო ტერმინოლოგიაში ბასს-ის მიღების შემდეგ გაჩნდა. ის დაკავშირებულია ბასს-ის დებულებები-საგან განსხვავებული საგადასახადო პრინციპების გამოყენებასთან. ეს საკითხი დეტალურად განხილული იქნება საგადასახადო ვალდებულებებთან ერთად. აქ მოკლედ აღენიშნავთ, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა მაშინ, როცა ადგილი აქვს დროებით საგადასახადო სხვაობებს და ეს სხვაობები იწვევენ სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის მეტი მოგების გადასახადის დარიცხვის აუცილებლობას, ვიდრე ფინანსური მოგებიდან ეკუთვნის. საილუსტრაციოდ დავეშვათ, რომ საწარმომ მიიღო მოგება 1 000 ლარი. მოგების გადასახადის ნორმა 20 პროცენტია. ე.ი. მოგების გადასახადი 200 ლარს შეადგენს. საწარმოს ძირითად საშუალებაზე დარიცხული აქვს ცვეთა 200 ლარი. საგადასახადო კოდექსით ცვეთა უნდა დარიცხულიყო მხოლოდ 100 ლარი. გამოდის, რომ დასაბეგრი მოგება შეადგენს 1 100 (1 000 + 200 - 100) ლარს. მოგების გადასახადი კი – 220 ლარს. აღნიშნული ბუღალტრულად გაგარდება

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი 200

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი 20

კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 220

2.4. საგადასახადო თავისებურებები

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ზოგადად არ აღგენს მოთხოვნების აღრიცხვასთან დაკავშირებით განსაკუთრებულ პრინციპებს, მაგრამ არის ერთი მნიშვნელოვანი მომენტი, რომელიც არსებითად განსხვავდება ბასს-ის მიხედვით ზემოთ განხილულ საეჭვო ვალების აღრიცხვის პრაქტიკისაგან. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის მიხედვით საეჭვო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევებში, თუ დავალიანება ჩამოწერილია და ასახულია გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრულ ანგარიშგებაში. ფაქტიურად აქ საუბარია არა საეჭვო, არამედ უიმედო მოთხოვნებზე. ამდენად, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნით განხორციელებული საეჭვო ვალების კორექტირება საგადასახადო მიზნებისაგან განსხვავებულ შედეგს იწვევს. იგი ღრობითი ხასიათისაა და, შესაბამისად, მას გადაეადებულ საგადასახადო აქტივამდე მიეყვარათ.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა

3.1 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის არსი და სტრუქტურა

საწარმო თავისი საქმიანობის პროცესში იყენებს მატერიალურ აქტივებს, რომელიც გამოყენების პროცესში იცვლის სახეს ან შინაარსობრივად განსხვავებული ფორმით წარმოგვიდგება. იმის გამო, რომ იგი ღრის მოკლე მონაკვეთში ინარჩუნებს თავის სახეს, ან ხანმოკლე პერიოდში არის საწარმოს საკუთრება, აღრიცხვის მიზნით კლასიფიცირებულია როგორც მიმდინარე აქტივი. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აქტივის სახით აღირიცხება მანამ, სანამ ცნობილი არ გახდება მათთან დაკავშირებული შემოსაუღების მიღება. შემოსაუღის მიღების მომენტამდე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღირიცხება როგორც მარაგი, ამიგომ მარაგი ხშირად ფასეულობის სინონიმად გამოიყენება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესები დადგენილია ბასს 2-ის მიხედვით. მისი განმარტებით (პუნქტი 4) „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა ისეთი აქტივებია, რომლებიც:

- ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალის სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად”.

აქტივი, რომელიც თავისი ძირითადი დანიშნულების მიხედვით გრძელვადიან აქტივს წარმოადგენს, თუ მოცემულ კონკრეტულ მომენტში საწარმო სხვა მიზნობრივ დატვირთვას ანიჭებს, მიმდინარე აქტივად განიხილება. მაგალითად, მიწა, შენობა, საგრანსპორტო საშუალება და სხვა მსგავსი აქტივი, რომელიც შექმნილია შემდგომი გაყიდვის მიზნით, წარმოადგენს საქონელს – შესაბამისად სასაქონლო-მატერიალურ მარაგს და არა ძირითად საშუალებას.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობაში შედის საქონელი, ნედლეული, მასალები და მზა პროდუქცია. გარდა ამისა, იგი მოიცავს საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატებს ან ე.წ. დაუმთავრებელ წარმოებას. ბასს 18-ის მიხედვით სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას მიეკუთვნება ისეთი მომსახურების დანახარჯები, რომლიდანაც საწარმოს შემოსაუღლები ჯერ არ მიუღია,

3.2. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასება

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასების განხილვის დროს მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული შეფასების მიზანი. კერძოდ, შეფასება ხდება მიმდინარე აღრიცხვისა თუ ბალანსში ასახვის მიზნით. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასებასთან დაკავშირებით ბასს 2 (პუნქტი 6) განმარტავს: „სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით“. შეფასებისადმი ასეთ მიდგომას მოგჯერ უმცირესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებას უწოდებენ. მისი არსის გასარკვევად აუცილებელია ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გერმინის განმარტება. ბასს 2-ის მიხედვით (პუნქტი 4) “ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი სამეწარმეო პროცესისათვის დადგენილი მიახლოებითი გასაყიდი ფასი პროდუქციის დაკომპლექტებისა და გაყიდვის ორგანიზაციისათვის საჭირო მოსალოდნელი მიახლოებითი დანახარჯების გამოკლებით.”

მაგალითი

საწარმოს მიერ გამოშვებული მზა პროდუქციის ნაშთი 1 500 ერთეულია. ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება 15 ლარის ტოლია. ბალანსის შედგენის მომენტისათვის ნაგარაულებია, რომ ერთეული პროდუქცია გაიყიდება 19 ლარად და მისი წილი სარეალიზაციო ხარჯი, სავარაუდოდ იქნება 1 ლარი. ასეთ შემთხვევაში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება იქნება 18 ლარი (19-1), რომელიც მეტია თვითღირებულებამე. ამიტომ მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება თვითღირებულებით 22 500 ლარად (15 X 1 500). თუ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ნაკლებია თვითღირებულებამე, დაეუშვათ 13,50 ლარი, მაშინ მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით 20 250 ლარად (13,50 X 1 500).

სააღრიცხველ რევისგრებში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა აღირიცხება თვითღირებულებით. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ სტანდარტის მითითებით, რომლითაც განსაზღვრულია თვითღირებულების ელემენტები როგორც შექმნილი, ისე საკუთარი წარმოების სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობისათვის. ბასს 2-ის მიხედვით (პუნქტი 7) „სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულება მოიცავს: მათ შექმენასთან და გადაშუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია მის მოცემულ ადგილსამყოფელამდე ტრანსპორტირებასთან და მიღებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან.”

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შექმენის დანახარჯები მოიცავს: მათი შექმენის მიზნით მომწოდებლისათვის გადახდილ (გადასახდელ) თანხას; იმპორტთან დაკავშირებულ საბაჟო გადასახადს; სხვა გადასახადებს, რომელიც უკან დაბრუნებას არ ექვემდებარება; სატრანსპორტო და საექსპედიტორო ხარჯებს და, საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია საქონლის, ნელეულის, მასალებისა და მომსახურების შექმენასთან.

მაგალითი

საქონლის შექმნასთან დაკავშირებით საწარმომ საზღვარგარეთელ მომწოდებელს უნდა გადაუხადოს 10 000 აშშ დოლარი. საქონლის გრანსპორტირებისათვის საწარმო რემიდენტ ფირმას უხდის 1 200 ლარს, მათ შორის დღე 200 ლარი; საქონლის განბაჟებისას საწარმომ გადაიხადა დღე 4 200 ლარი (განბაჟების დღეს 1 აშშ დოლარის კურსი შეადგენდა 2 ლარს), საბაჟო გადასახადი – 3 024 ლარი, საბაჟო დეკლარაციების გაფორმებაში – მომსახურების 60 ლარი, მათ შორის დღე – 10 ლარი და საბაჟო გერმინალში საქონლის განბაჟებამდე შენახვისათვის – 240 ლარი, მათ შორის დღე – 40 ლარი. საქონლის შექმნის დანახარჯები იქნება (ლარებში):

1) შექმნის ფასი	20 000
2) გრანსპორტირების ხარჯი	1 000 (200 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)
3) საბაჟო გადასახადი	3 024
4) დეკლარაციის გაფორმების	50 (10 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)
5) გერმინალის მომსახურება	200 (40 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)
6) დღე	(4 200 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)
7) საქონლის შექმნის დანახარჯი	24 274

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექმნის დანახარჯებს არ მიეკუთვნება ფასდამთმობა და სხვა სავაჭრო დათმობები, ასევე კრედიტით შექმნისას კრედიტზე გადახდილი პროცენტი.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა 50 000 ლარის საქონელი შემდეგი პირობით: ღირებულების 30 დღეში გადახდისას მიიღებს 3%, ხოლო 60 დღეში გადახდისას – 2% ფასდამთმობას. როგორც წესი, საწარმო ჩვეულებრივ მომწოდებლების ვალდებულებებს 30 დღეში ანაღებს. ამჯერად ფულადი რესურსების უქონლობის გამო, საწარმომ გადაწყვიტა 10 000 ლარი სესხის აღება ერთი თვით წლიური 24 % სარგებლით და მომწოდებლის ვალი გაისტუმრა. ამით საწარმომ მიიღო 1 500 ლარი (0,03 X 50 000) ფასდამთმობა, მაგრამ გადაიხადა სესხის პროცენტი 200 ლარი. ერთი შეხედვით საქონლის შექმნა 48 700 (50 000 – 1 500 + 200) ლარი აღჯდა. სინამდვილეში საქონელი მიღებისას შეფასდება საწყისი გადასახდელი თანხიდან ფასდამთმობის გამოკლებით. ე. ი. შექმნის ღირებულება იქნება 48 500 (50 000 – 1 500) ლარი.

შექმნის დანახარჯებში შეიძლება გათვალისწინებული იყოს ასევე სავალუტო კურსთამორის სხვაობა. სავალუტო კურსთა შორის სხვაობა გაითვალისწინება საქონელზე, რომლის შექმნის ანგარიშ-ჟაქტურა უცხოურ ვალუტაშია გამოწერილი. შექმნის დანახარჯში საკურსო სხვაობა შეაქვთ მაშინ, როდესაც საწარმო იყენებს საკურსო სხვაობების აღიარება-ასახვის ნებადართულ ალტერნატიულ მეთოდს. ამასთან დაკავშირებით ბასს 21 (პუნქტი 21) განმარტავს, რომ „საკურსო სხვაობა შეიძლება წარმოიშვას ვალუტის გაუფასურების ან დევალუაციის შედეგად, რისი პფირებაც პრაქტიკულად შეუძლებელია. ასეთი ვითარება იწვევს იმ ვალდებულებების დაფარვის შეუძლებლობას, რომლებიც წარმოიშობა ასეთი აქტივების შექმნასთან დაკავშირებით, რომელთა ანგარიშ-ჟაქტურები გამოწერილია უცხოურ ვალუტაში. ასეთი საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი აქტივების

საბალანსო ღირებულებაში იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი, კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებასა და აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას.” ამგვარად, ალტერნატიული მეთოდის გამოყენების დროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება, რომელთა ანგარიშ-შაქტურა გამოწერილია უცხოურ ვალუტაში, ეროვნულ ვალუტაში შეიძლება გოლი იყოს მის შექენასთან დაკავშირებით ეროვნულ ვალუტაში წარმოშობილი ვალდებულების.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაშემავეების შედეგად მიღებული პროდუქცია ფასდება უშუალოდ პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან დაკავშირებული დანახარჯების ერთობლიობით (ბასს 2, პუნქტი 10). მას მიეკუთვნება როგორც პირდაპირი შრომის დანახარჯები, დახარჯული ძირითადი მასალების ღირებულება, ისე გასანაწილებელი მუდმივი და ცვალებადი ზედნაღები ხარჯები, (მათი არსი და განაწილების პრინციპები განხილული იქნება ხარჯების აღრიცხვის საკითხებთან ერთად).

მაგალითი

საწარმოში 1 000 ცალი X სახის პროდუქციის თვითღირებულების დასადგენად გამოყენებული დანახარჯები:

პირდაპირი დანახარჯები

პირდაპირი ხელფასი	2 300
დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე	713 - 10ს .ჯ.ჯ. 31
ძირითადი მასალები	1 700

საწარმოში მიწოდებული

მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები (მიკუთვნებული განაწილებით)

საწარმოო შენობების და მოწყობილობის ცვეთა	350
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	480
წარმოების მართვის დანახარჯი	200

ცვალებადი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები (მიკუთვნებული განაწილებით)

დამხმარე მუშების ხელფასი	600
დანარიცხები დამხმარე მუშების ხელფასზე	186
დამხმარე მასალები	300
პროდუქციის თვითღირებულება	6 829

სხვა დანახარჯები სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულებაში ჩაირთება იმ მოცულობით, რამდენითაც იგი დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და სათანადო მდგომარეობაში მოყენასთან.

3.3. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდი

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის გაყიდვის შემდეგ მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულ უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავალი (ბასს 2, პუნქტი 31). ე.ი. უნდა მოხდეს გაყიდული ფასეულობის ჩამოწერა მარაგის შემადგენლობიდან. ამ მიზნით აუცილებელია ჩამოსაწერი ფასეულობის თვითღირებულების დადგენა. წლის განმავლობაში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შემადგენლობა მუდმივად იცვლება. ცვალებადია მათი შესყიდვის ფასებიც. ხშირად ძნელია გაყიდული კონკრეტული საქონლის შეძენის თვითღირებულების დადგენა. ამიგომ პრაქტიკაში მარაგის გასვლის გარკვეული თანმიმდევრობის დასადგენად მიმართავენ პირობით დაშვებას, რომლის მიხედვითაც გასვლის რეალურ თანმიმდევრობას არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება. თუმცა ეს არ გამორიცხავს ინდივიდუალური თვითღირებულების გამოყენებას. ბასს 2 ადგენს თვითღირებულების განსაზღვრის ოთხ მეთოდს. კერძოდ, დასაშვები მეთოდებია: იდენტიფიცირებული ფასების, „ფიფო“ და საშუალო შეწონილი ღირებულების, ასევე ნებადართულია ალგერნატიული მეთოდი „ლიფო“.

სპეციფიკური იდენტიფიკაცია. მოქმედი სტანდარტის მიხედვით ცალკეული სახის საქონლისა და მომსახურების, აგრეთვე იმ სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულება, რომელიც ურთიერთშემცვლელი არ არის, განისაზღვრება მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციით (ბასს 2, პუნქტი 19).

იდენტიფიცირებული ფასების გამოყენება უფრო ხელსაყრელია მაშინ, როდესაც საწარმო ვაჭრობს რამოდენიმე დასახელების, შედარებით ძვირად ღირებული საქონლით. ამ მეთოდის გამოყენების დროს აუცილებელია ინდივიდუალური ბარათების წარმოება ცალკეული დასახელების საქონლის მიხედვით, შეძენის თვითღირებულების გათვალისწინებით. ამიგომ მის გამოყენებას თავს არიდებენ მაშინ, როდესაც მრავალი დასახელებისა და ურთიერთშემცვლელი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობით ვაჭრობენ.

მაგალითი

დაეუშვათ 1-დან 31 დეკემბრამდე პერიოდში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის მოძრაობასთან დაკავშირებით გვაქვს შემდეგი მონაცემები:

ცხრილი 3.1

შეძენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ფასი ლარი	ღირებულება ლარი
ნაშთი 1 დეკემბერს	200	1,50	300
5	150	1,70	255
11	100	1,60	160
17	260	1,75	455
22	120	1,80	216
26	100	1,85	185
სულ გასაყიდი საქონელი	930	X	1 371
რეალიზებულია	750		
ნაშთი 31 დეკემბერს	180		

შენიშვნა: მოცემული პირობა გამოყენებული იქნება თვითღირებულების ყველა მეთოდის განხილვისას.

დამატებითი ინფორმაცია: ინვენტარიზაციით დადგინდა, რომ საანგარიშებო პერიოდში გაყიდულია 1 ლექემბრის ნაშთიდან 190, 5 ლექემბერს შეძენილიდან – 130; 11 ლექემბერს შეძენილიდან – 100; 17 ლექემბერს შეძენილიდან – 200; 22 ლექემბერს შეძენილიდან – 100 და 26 ლექემბერს შეძენილიდან – 30 ერთეული საქონელი. იღენტიფიცირებული ფასების გამოყენებით გაყიდული და ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება შესაბამისად 1 251,50 და 319,50 ლარია.

ცხრილი 3.2

შეძენის თარიღი	შეძენა			ნაშთი ინვენტარიზაციით	
	რაოდენობა ცალი	ერთეულის ფასი ლარი	ღირებულება ლარი	რაოდენობა	ღირებულება
				ცალი	ლარი
ნაშთი					
1 ლექემბერს	200	1.50	300	10	15.00
5	150	1.70	255	20	34.00
11	100	1.60	160	X	X
17	260	1.75	455	60	105.00
22	120	1.80	216	20	36.00
26	100	1.85	185	70	129.50
სულ გასაყიდი საქონელი	930	X	1 571	180	319.50
რეალიზებულია	750	X	1 251.5	X	X
ნაშთი					
31 ექემბერს	180	X	319.5	180	319.50

მეთოდი „ფიფო“ (პირველი შემოსაყიდში–პირველი გასაყიდში). დიდი რაოდენობის ურთიერთმემცვლელი ელემენტებისაგან შემდგარი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად ბასს 2-ით დამუშავებულია „ფიფო“ და საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდების გამოყენება. „ფიფო“ მეთოდის არსი მდგომარეობს შემდეგში: სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ელემენტების გაყიდვისას მათი შეძენის ფასსა და რიგითობას არ ექცევა ყურადღება; შესაბამისად არ ხდება ცალკეული ელემენტის გასვლის აღრიცხვა ინდივიდუალური ფასებით; იგულისხმება, რომ პირველად გავიდა ის სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა, რომელიც პირველად იყო ნაყიდი ან წარმოებული; გასული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით აუცილებელი არ არის მათი მოძრაობის აღრიცხვა, საკმარისია მხოლოდ შეძენის ფასების კაეშირის დადგენა წინასწარ გაკეთებულ დამუშავებთან.

მაგალითი

მემოთ მოგანილი პირობის გამოყენებით გასული და ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულება შესაბამისად იქნება 1 242 და 329 ლარი.

ცხრილი 3.3

მარევენბლები	რაოდენობა ცალი	ღირებულება ლარი
სულ გასაყიდი საქონელი	930	1571
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	180	329
მ. შ. 26 დეკემბრის შესყიდვიდან	100	185
22 დეკემბრის შესყიდვიდან	80	144
რეალიზებულია	750	1242

გაანგარიშება ხდება შემდეგი თანმიმდევრობით: 1. ინვენტარიზაციის გზით დგინდება სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ნაშთი; 2. განისაზღვრება დადგენილი ნაშთის ღირებულება; 3. გასაყიდი საქონლის ღირებულებას აკლდება ნაშთად დარჩენილი ფასეულობის ღირებულება. რამდენადაც დაშვებულია, რომ სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა იყიდება შეძენის ან წარმოების თანმიმდევრობით, იგულისხმება, რომ ნაშთად რჩება ბოლოს შემოსული ფასეულობა. ამიგომ, ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა ფასდება ბოლო შესყიდვების ან წარმოების თვითღირებულებით.

საშუალო შეწონილი ღირებულება. საშუალო შეწონილი ღირებულება სტანდარტების მიხედვით მიღებულია როგორც ერთ-ერთი საბაზასო მეთოდი. იქა ემყარება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ან წარმოებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის საშუალო შეწონილ თვითღირებულებას. მისი გამოთვლას მიზნით პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის მთლიან თვითღირებულებას ემატება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ფასეულობის მთლიანი თვითღირებულება და იყოფა პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგისა და შეძენილი ფასეულობის რაოდენობის ჯამზე.

მაგალითი

მემოთ მოგანილი პირობის გამოყენებით გამოთვლილი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულება შემდეგ სურათს იძლევა:

ცხრილი 3.4

შეძენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ფასი ლარი	ღირებულება ლარი
ნაშთი 1 დეკემბრისათვის	200	1.50	300
5	150	1.70	255
11	100	1.60	160
17	260	1.75	455
22	120	1.80	216
26	100	1.85	185
სულ გასაყიდი საქონელი	930	1.69 (1571/930)	1571
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	180	1.69	304.20
რეალიზებულია	750	X	1266.8

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა

მეთოდი „ლი ფ ო“ (ბოლო შემოსავალში, პირველი გასავალში). ბასს 2-ით ნებადართულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრა ალტერნატიული მეთოდით, რომელიც გულისხმობს, რომ თითქოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობიდან პირველად იყიდება ის, რომელიც ბოლოს იქნა შეძენილი ან წარმოებული. ამიგომ, პირველ რიგში, რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების შესაფასებლად გამოიყენება ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული ფასეულობის თვითღირებულება.

მაგალითი

გემოთ განხილული პირობების გათვალისწინებით „ლიფო“ მეთოდის გამოყენებით თვითღირებულების გამოანგარიშებისას შემდეგ სურათს მივიღებთ:

ცხრილი 3.5

მაჩვენებლები	რაოდენობა (ცალი)	ღირებულება (ლარი)
სულ გასაყიდი საქონელი	930	1 571
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	180	270
მ. შ. 1 დეკემბრის ნაშთიდან	180	270
რეალიზებულია	750	1 301

სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებას განსხვავებულ ფინანსურ შედეგამდე მივყავართ, რაც ნათლად ჩანს ქვემოთ მოგანილი ცხრილიდან.

ცხრილი 3.6

მაჩვენებლები	იღებტიფიკაციის მეთოდი	მეთოდი „ფიფო“	მეთოდი „ლიფო“	საშუალო შეწონილი
ამონაგები რეალიზაციიდან	1 500	1 500	1 500	1 500
გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება	1 571	1 571	1 571	1 571
დარჩენილი ნაშთის თვით- ღირებულება	319.5	329	270	304.20
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	1 251.5	1 242	1 301	1 266.80
მოგება რეალიზაციიდან	248.5	258	199	233.2

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსხვავებულ მეთოდებს განსხვავებული მოგება და, შესაბამისად, მოგების გადასახადი შეესაბამება. ამიგომ საწარმომ დამოუკიდებლად უნდა გააკეთოს არჩევანი და მიიღოს გადაწყვეტილება ამა თუ იმ მეთოდის გამოსაყენებლად. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ ნებისმიერ არჩევანს საგადასახადო პრობლემები არ მოჰყვება, რადგან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 77-ე მუხლით დამწვებულია ამ ოთხი მეთოდიდან ერთ-ერთის გამოყენება.

3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაფასება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძველების, ნაწილობრივ ან მთლიანი გაფუჭების, ასევე გასაყიდი ფასების შემცირების შემთხვევაში შეუძლებელი ხდება მათზე გაწეული დანახარჯების კომპენსაცია. ანალოგიურად შეუძლებელია დანახარჯების კომპენსაცია მაშინ, როდესაც გასაყიდი ფასზე მეტად იზრდება შეძენის ან წარმოების თვითღირებულება. ამიტომ ლოგიკურად დაშვებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე, რათა აქტივი არ იყოს აღრიცხული იმაზე მეტი ღირებულებით, რა თანხის სარგებელსაც მოიგანს იგი გაყიდვის ან სხვა ფორმით გამოყენების შემთხვევაში.

საკითხი შედარებით მარტივია, როდესაც სასაქონლო მარაგს ეხება, რადგან ადელი მთისადარებულია გასაყიდად გამზადებული საქონლის თვითღირებულება და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება. მაგრამ, როდესაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა გამოიყენება წარმოების ან მომსახურების გაწევის პროცესში, მაშინ მხოლოდ მათი თვითღირებულებისა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შედარება არაა საკმარისი. ბასს 2 (პუნქტი 29) მიუთითებს, რომ „ნედლეული და სხვა დახმარებ მასალები“, რომელიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოიწეროს თვითღირებულებაზე დაბალი თანხით, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში“.

მაგალითი

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საწარმოში დარჩენილია 50 ტონა მავთული, რომელიც გამოიყენება მავთულბადის დასამზადებლად. ერთი ტონა მავთულის შეძენის თვითღირებულება 300 ლარია. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ბალანსის შედგენის მომენტისათვის დაეცა 250 ლარამდე. ერთი ტონა მავთულიდან მზადდება 1 000 კვადრატული მეტრი მავთულბადი, რომლის გასაყიდი ფასი 380 ლარია. ასეთ შემთხვევაში მავთულის ღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე ჩამოწერა შესაძლებელი იქნება მაშინ, თუ არსებული მასალების გამოყენებით 1 000 კვადრატული მეტრი მავთულბადის წარმოების თვითღირებულება 380 ლარს გადააჭარბებს. სხვა შემთხვევაში მავთულის ღირებულება ბალანსში აისახება 300 ლარად.

უმცირესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებამ კონკრეტულ შემთხვევაში შეიძლება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიწერა (აფასება) განაპირობოს. როგორც წესი, ანგარიშგების შედგენის ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება ხელახალ შეფასებას უნდა დაექვემდებაროს. თუ მომდევნო პერიოდებში არ არსებობს ის გარემოება, რომელმაც განაპირობა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თავდაპირველი ჩამოწერა თვითღირებულებაზე დაბალ თანხამდე, უნდა მოხდეს ჩამოწერილი თანხის კომპენსაცია. ჩამოწერილი თანხის კომპენსაცია ხდება მაშინ, როდესაც ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომელიც წინა პერიოდში ასახული იყო ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, ინახება მომდევნო საანგარიშგებო თარიღის-თვისაც.

3.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ფინანსური ანგარიშგებით წარსადგენი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთის დადგენა რთული და შრომატევადი საქმეა. აღრიცხვის წინაშე მდგარი კონკრეტული ამოცანებიდან გამომდინარე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად პრაქტიკაში ორ ხერხს მიმართავენ. ესენია: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა. უწყვეტი აღრიცხვა გულისხმობს ფასეულობის ყოველი შემოსელისა და გასელის აღრიცხვას ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. უწყვეტი აღრიცხვის გამოყენებით საბოლოო ნაშთის განსაზღვრის მეთოდი შემდეგია:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + მიღება – გასვლა

ამ მეთოდით განისაზღვრება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად სააღრიცხეო ფასებით, რომელიც შემდგომ ექვემდებარება გადაფასებას შესაბამისობისა და წინდახედულობის პრინციპებზე დაყრდნობით (უმცირესი ღირებულებით შეფასება).

ხშირად საწარმოები მიმართავენ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდულ აღრიცხვას, რომლის გამოყენებისას აუცილებელი არ არის ფასეულობის გასელის ქრონოლოგიური აღრიცხვა. სააღრიცხეო ფასებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განისაზღვრება მეთოდით:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი +/- კორექტირება

კორექტირების თანხა ღვინდება ინვენტარიზაციისა და შეფასების სათანადო მეთოდის გამოყენებით.

3.5.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი აღრიცხვა

როგორც უწყვეტ ისე პერიოდულ აღრიცხვას პრაქტიკაში თავისი მიმდევრები ჰყავს. თითოეულ მხარეს თავისი არგუმენტი გააჩნია ამა თუ იმ ხერხის უპირატესობის დასამტკიცებლად.

უწყვეტი აღრიცხვის უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ:

- აგროვეს დეტალურ ინფორმაციას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის შესახებ;
- საანგარიშგებო პერიოდის ნებისმიერ მომენტში იძლევა სრულ სურათს ნაშთისა და მისი შემადგენლობის შესახებ;
- აადვილებს კონტროლის ფუნქციას.

უწყვეტი აღრიცხვის მიზნით გამოიყენება მხოლოდ საბალანსო ანგარიშები. ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის მიხედვით გამოიყენება 1600 ჯგუფის – „სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი“ – ანგარიშები. მოცემულ ჯგუფში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის დანიშნულებიდან გამომდინარე, გათვალისწინებულია შემდეგი ანგარიშები:

- 1610 – საქონელი
- 1620 – ნელლეული და მასალები
- 1630 – დაუმთავრებელი წარმოება
- 1640 – მზა პროდუქცია
- 1690 – სხვა სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი

საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება გაიხსნას დამატებითი ანგარიშები.

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის უწყვეტად აღრიცხვის დროს აუცილებელი არ არის ისეთი ანგარიშების გამოყენება, როგორცაა: „ძირითადი მასალების შეძენა“, „დამხმარე მასალების შეძენა“, „შეძენილი საქონელი“, „შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა“, „სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება“ და „გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა“. რაც შეეხება რეალიზებულ სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობას, იგი ჩამოიწერება „რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების“ და „რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების“ ანგარიშებზე, რომელიც გაიხსნება შესაბამისი დასახელების 7100 და 7200 ჯგუფში.

ქვემოთ მოგანილია სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის მოძრაობის გიპური ბუღალტრული გატარებები უწყვეტი აღრიცხვისათვის.

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის მიღება

1. შეძენილია საქონელი ნაღდ ანგარიშზე. გადახდილია 1 200 ლარი. მათ შორის დღგ – 200 ლარი

ღებები – 1610 საქონელი 1 000

ღებები – 3340 გადახდილი დღგ 200

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 1 200

2. შეძენილია ნელლეული დღგ-ით დაუმთავრავი საქონლის წარმოებისათვის. გადახდილია 600 ლარი. მათ შორის დღგ – 100 ლარი

შენიშვნა: როცა შეძენილი ფასეულობა გამოყენებული იქნება დღგ-ით დაუმთავრავი პროდუქციის წარმოების მიზნით ან, როდესაც საწარმო არ არის დღგ-ის გადახდელი, შეძენისას მომწოდებლისათვის გადახდილი დღგ შედის შეძენილი ფასეულობის თვითღირებულებაში. დღგ-ის ბუღალტრული გატარება პირველი და მეორე მავალითების მსგავსად მოხდება სხვა შემთხვევაშიც, ამიტომ ქვემოთ იგი განხილული არ იქნება.

ღებები – 1620 ნელლეული და მასალები 600

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 600

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა

3. შეძენილია 12 000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შემდგომი გადახდით. ღირებულება 10 დღეში უნდა გადახდილიყო. დროული გადაუხდელობის გამო საწარმოს ფასეულობის ღირებულებასთან ერთად მოუწია 200 ლარი ჯარიმის გადარიცხვა.

ა) ფასეულობის შეძენა

ღებები - 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

(შესაბამისი ანგარიში) 12 000

კრედიტი - 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები 12 000

ბ) მომწოდებლისათვის კუთვნილი თანხის გადახდა

ღებები - 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 12 000

ღებები - 8230 გადახდილი ჯარიმა 200

კრედიტი - 1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე
(შესაბამისი ანგარიში) 12 200

4. იმპორტირებულია 10 000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომლის ღირებულება გადახდილია აკრედიტციით. იმპორტთან დაკავშირებით საქვენგარიშო თანხებიდან გადახდილია საბაჟო გადასახადი 1 200 ლარი, ლიცენზიის - 300 ლარი და მოსაკრებელი - 30 ლარი

ღებები - 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

(შესაბამისი ანგარიში) 11 530

კრედიტი - 1290 ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე 10 000

კრედიტი - 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 1 530

5. მიღებულია 800 ლარის საქონელი, რომლის ღირებულება მომწოდებლისათვის გადახდილი იყო ავანსად

ღებები - 1610 საქონელი 800

კრედიტი - 1480 მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები 800

6. მიღებულია მზა პროდუქცია წარმოებიდან თვითღირებულებით 700 ლარი

ღებები - 1640 მზა პროდუქცია 700

კრედიტი - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 700

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გასვლა

1. რეალიზებულია საქონელი სააღრიცხვო ფასით 2 000 ლარი

ღებები - 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 2 000

კრედიტი - 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

(შესაბამისი ანგარიში) 2 000

2. გადაცემულია წარმოებაში გადასამუშაველად 5 000 ლარის ნელეული
ღებები – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 5 000
კრედიტი – 1620 ნელეული და მასალები 5 000

3. დაბრუნებულია მომწოდებლისათვის შექმნილი საქონლის ნაწილი 300 ლარის. შეთანხმების მიხედვით თანხა გამოიქვითება მომწოდებლის წინაშე არსებული ვალდებულებიდან

- ღებები – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები 300
კრედიტი – 1610 საქონელი 300

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის გადაფასება

1. ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა

- ღებები – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი
(შესაბამისი ანგარიში)

2. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გამზრდის გამო აფასდა წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოფასებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა

- ღებები – 1600 სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი (შესაბამისი ანგარიში)
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი

3.5.2. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა პრინციპულად განსხვავდება უწყვეტი აღრიცხვისაგან. პერიოდული აღრიცხვის თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის ანგარიშებზე ფასეულობის მოძრაობა არ აისახება. მოცემულ ანგარიშებზე პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე არაერთი ჩანაწერი არ კეთდება. ხოლო პერიოდის ბოლოს საწყისი ნაშთი კორექტირდება ინვენტარიზაციის გზით დადგენილ საბოლოო ნაშთამდე შექმნილი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა აისახება რეალიზაციის თვითღირებულებაში. კერძოდ, საწარმოო და მომსახურების სფეროში ნელეულისა და მომსახურების შექმნა აღრიცხება ანგარიშებზე: 7110 – „ძირითადი მასალების დანახარჯები/შექმნა“ და 7140 – „ღამხმარე მასალების დანახარჯები /შექმნა“;

ვაჭრობის სფეროში საქონლის მოძრაობა აღირიცხება ანგარიშებზე: 7210 – „გაყიდული / შეძენილი საქონელი“ და 7220 – „შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა“. ასევე დასაშვებია 7110 და 7140 ანგარიშებს გაეხსნას კონტრაქტული ანგარიშები შესაბამისი მასალების დაბრუნებისა და ფასდათმობის აღსაზრუნავად. რამდენადაც პერიოდის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა მთლიანად გამოიყენებულად ითვლება, აუცილებელია პერიოდის ბოლოს დაზუსტდეს რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულება. თვითღირებულებას ადგენენ ფორმულით:

$$\text{რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება} = \\ = \text{საწყისი ნაშთი} + \text{ნეტო შესყიდვა} - \text{საბოლოო ნაშთი}$$

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი ინვენტარიზაციის გზით განისაზღვრება. იგი შეიძლება საწყის ნაშთზე მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს. ამიტომ აუცილებელია საწყისი ნაშთი შეიცვალოს საბოლოო ნაშთით. საწყისი ნაშთის კორექტირებისა და რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულების დასაზუსტებლად გამოიყენება კონტრაქტული ანგარიშები 7185 და 7290 – „სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება“.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვის უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ:

- უწყვეტ აღრიცხვასთან შედარებით უფრო იაფია, რადგან არ საჭიროებს დამატებით სააღრიცხვო პერსონალს;
- უწყვეტ აღრიცხვასთან შედარებით უფრო რეალურად ასახავს პერიოდის ბოლოს დარჩენილი მარაგის ღირებულებას, რადგან პერიოდის ბოლოს შესაძლებელია აღრიცხვის მონაცემები არ ემთხვეოდეს ფაქტობრივ მდგომარეობას;
- შეცდომების დამუშავების რისკი უფრო ნაკლებია ჩანაწერების სიმციროს გამო.

აღიარებულ უნდა იქნას ის, რომ პერიოდული აღრიცხვის მონაცემები სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მარაგის ოპერატიულ მართვას აუფრხებს და ამასთან ფასეულობის კონტროლის დამატებით ბერკეტებს მოითხოვს.

პერიოდული და უწყვეტი აღრიცხვის პირობებში სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებებს შორის განსხვავების ნათლად წარმოდგენის მიზნით ქვემოთ მოტანილ ჩარჩოებში მარცხენა ნახევარში მოცემულია უწყვეტი, ხოლო მარჯვენაში პერიოდული აღრიცხვის ნიმუშები.

1. შეძენილია საქონელი 1 000 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი	პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი
<p>ღებები – 1610 საქონელი 1 000</p> <p>კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული</p> <p>ეროვნულ ვალუტაში 1 000</p>	<p>ღებები – 7210 გაყიდული</p> <p>/შეძენილი საქონელი 1 000</p> <p>კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული</p> <p>ეროვნულ ვალუტაში 1 000</p>

2. შექმნილია ნედლეული და მასალები (ძირითადი) 500 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან

დებეტი - 1620 ნედლეული და მასალები 500 კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 500	დებეტი - 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები /შექენა 500 კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 500
--	---

3. შექმნილია ნედლეული და მასალები (დამხმარე) 300 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან

დებეტი - 1620 ნედლეული და მასალები 300 კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 300	დებეტი - 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები/შექენა 300 კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 300
--	---

4. მომწოდებელს დაუბრუნდა 100 ლარის შექმნილი საქონელი. ფული მიღებულია სალაროში

დებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 100 კრედიტი - 1610 საქონელი 100	დებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 100 კრედიტი - 7220 შექმნილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა 100
---	---

5. წარმოებაში გადამუშავებულია 500 ლარის ნედლეული

დებეტი - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 500 კრედიტი - 1620 ნედლეული და მასალები 500	X
---	---

6. მიღებულია მზა პროდუქცია წარმოებიდან თვითღირებულებით 700 ლარი

დებეტი - 1640 მზა პროდუქცია 700 კრედიტი - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 700	X
--	---

7. ჩამოიწერა რეალიზებული საკუთარი წარმოების მზა პროდუქცია თვითღირებულებით 500 ლარი

დებეტი - 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 500 კრედიტი - 1640 მზა პროდუქცია 500	X
--	---

8. ჩამოიწერა რეალიზებული საქონელი შეძენის თვითღირებულებით 300 ლარი

დებეტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 300 კრედიტი – 1610 საქონელი 300	X
---	---

9. დაბრუნებულია გაყიდული საქონელი 150 ლარის. საქონლის ღირებულება მყიდველზე გაიცა სალაროდან

დებეტი – 1610 საქონელი (თვითღირებულებით) დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 150 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 150 კრედიტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 150 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 150
---	--

10. დაბრუნებულია მომწოდებლისათვის შეძენილი საქონლის ნაწილი 300 ლარის. შეთანხმების მიხედვით თანხა გამოიქვითება მომწოდებლის წინაშე არსებული ვალდებულებიდან

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმო- ქმნილი ვალდებულებები 300 კრედიტი – 1610 საქონელი 300	დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 300 კრედიტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა 300
--	--

11. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთები, რომელთა ღირებულება შეადგენს:

- ძირითადი მასალები 400 ლარი;
- დამხმარე მასალები 200 ლარი;
- მზა პროდუქცია 150 ლარი;
- ნახევარფაბრიკატი წარმოებაში 100 ლარი.

ხაჯა) ✓

პერიოდის დასაწყისში ნაშთები შეადგენდა:

- ძირითადი მასალები 350 ლარი;
- დამხმარე მასალები 180 ლარი;
- მზა პროდუქცია 250 ლარი;

- დაუმთავრებელი წარმოება 50 ლარი.
აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე კორექტირებულია სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ნაშთები.

X	ღებები - 1620 ნელეული და მასალები 70 (400 + 200-350-180)
	ღებები - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 50 (100 - 50)
	კრედიტი - 1640 მზა პროდუქცია 100 (150 - 250)
	კრედიტი - 7185 სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება 20 (70+50-100)

12. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა საქონლის ნაშთი 560 ლარი. პერიოდის დასაწყისში იგი შეადგენდა 700 ლარს.

X	ღებები - 7290 სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება 140 (700 - 560)
	კრედიტი - 1610 საქონელი 140 (700 - 560)

როგორც განხილული მაგალითებიდან ჩანს, პერიოდული და უწყვეტი აღრიცხვა არსებითად განსხვავდება ერთიმეორისაგან და თითოეულ მათგანს აქვს როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მახასიათებლები.

3.6. საგადასახადო თავისებურებები

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვის ბასს-ით დადგენილი წესები თითქმის იდენტურია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული პრინციპების. როგორც გემოთ აღინიშნა, საგადასახადო კოდექსით სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად დაშვებულია იგივე მეთოდების გამოყენება, რაც სტანდარტების საბაზისო და ალტერნატიულ მეთოდებშია აღწერილი. ანალოგიურად იდენტურია სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების შემადგენლობაც. საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლით დადგენილია, რომ „აქტივების ღირებულებაში შეიტანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის ხარჯები, აგრეთვე სხვა ხარჯები, რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას“. საგადასახადო კოდექსი არ აკონკრეტებს დანახარჯების შემადგენლობას, განსაკუთრებით წარმოების საერთო და ზედნადებ დანახარჯებთან და აღმინისტრაციულ და სამმართველო ხარჯებთან მიმართებაში. მაგრამ ეს პრობლემას არ წარმოადგენს, რადგან კოდექსით დადგენილია, რომ “დასაბეგრი შემოსავალი უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთან, შემოსავლების კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად.” (საქართველოს საგადასახადო კოდექსი. მუხლი 68, ნაწილი 3.) ცნება დასაბეგრი შემოსავალი აქ გულისხმობს საწარმოს მიერ საანგარიშგებო პერიოდში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვების

თანხას შორის სხვაობას. ამგვარად, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თეით-ღირებულების დასადგენად სრულიად მისაღებია ბასს 2-ით დადგენილი წესების გამოყენება. მაგრამ მიუხედავად ზემოთ ხაზგასმულისა, ერთგვაროვანი მეთოდების სრული იდენტურობა მაინც გამორიცხულია.

განსაკუთრებით საყურადღებოა ორი მომენტი, რომელიც საგადასახადო სხვაობას განაპირობებს. პირველი უკავშირდება სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის უსასყიდლოდ ან დაბალი ფასით გაყიდვას. საგადასახადო კოდექსით დადგენილია, რომ აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდებისას მიმწოდებლის მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და მის ღირებულებას შორის (საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 80, ნაწილი 1.). მაგალითად, თუ საწარმომ გაყიდა საქონელი 150 ლარად და ამ საქონლის შეძენის თეითღირებულება 170 ლარი იყო, მაშინ, ცხადია, მან 20 ლარის ზარალი მიიღო. შესაბამისად იგი ასახული იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამავე დროს, თუ მყიდველი დაკავშირებული პირი იყო და საქონელი მიეყიდა დაბალი ფასით, საწარმო ვალდებულია დასაბუთებელი მოგების გამოანგარიშებისას ისარგებლოს საქონლის მიწოდების მომენტში არსებული საბაზრო ფასებით. დაეუშვათ, იგი შეადგენდა 175 ლარს, მაშინ მოგების გადასახადის შესახებ საგადასახადო სამსახურისათვის წარსადგენ დეკლარაციაში საწარმომ უნდა ასახოს არა 20 ლარი ზარალი, არამედ 5 ლარი მოგება.

საგადასახადო კოდექსის ბასს-ისაგან განსხვავებული მეორე მოთხოვნა, რომელიც სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ისახვეს უკავშირდება, განპირობებულია 77-ე მუხლის მე-4 ნაწილით. იგი ადგენს კონკრეტულ შემთხვევებს, თუ როდისაა შესაძლებელი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ჩამოფასება. კოდექსის მიხედვით "სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯზე (შეძენის ფასზე) მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით." როგორც ჩანს, საწარმოს საგადასახადო მიზნით უფლება აქვს ჩამოაფასოს მხოლოდ დეფექტური, მოძველებული და მოდიდან გამოსული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობა მაშინ, როცა ბასს 2 მოითხოვს სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შეფასებას თეითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ფასს შორის უმცირესი ღირებულებით, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების თეითღირებულებაზე ნაკლებობის გამომწვევი მიზეზის მიუხედავად.

აღნიშნულ შემთხვევებთან ერთად ყურადღება უნდა მიექცეს საგადასახადო კოდექსის 226-ე მუხლის მოთხოვნას, რომლის მიხედვითაც საქონლისა და სხვა მაგერიალური ფასეულობის დანაკლისი განიხილება როგორც მათი მიწოდება და დაბეგრება მოქმედი წესის შესაბამისად. საგადასახადო კოდექსის ეს მოთხოვნა მეტწილად გამოიყენება სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის უწყვეტი აღრიცხვის პირობებში. მიუხედავად იმისა, რომ უწყვეტი აღრიცხვა საშუალებას იძლევა საანგარიშგებო პერიოდის ნებისმიერ ეტაპზე მოკვანოლოს ინფორმაცია, აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების რეალურად წარმოდგენის თვალსაზრისით გადამოწმდეს მარაგის ანგარიშგებზე ასახული ნაშთების სისწორე ინვენტარიზაციის გზით. ამ დროს შესაძლებელია გამოვლინდეს დანაკლისი, რაც ნაშთის კორექტირებას მოითხოვს. დანაკლისი, ცხადია, შემოსავალს არ ცვლის. ამიგომ ფინანსურ აღრიცხვაში ამით შემოსავალი არ შეიცვლება, მაგრამ გაიზარდება შემოსავლის მიღებასთან

დაკავშირებული ხარჯი ნაშთის კორექტირების გამო. ეი შემცირდება საწარმოს ფინანსური მოგება. კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დანაკლისი უნდა ჩაითვალოს მიწოდებად და ხარჯთან ერთად გაიზარდოს შემოსავალი. მიწოდებად ჩაითვალა ამ შემთხვევაში ნიშნავს, რომ საქონელი გაიყიდა საბაზრო ფასებით. გამოდის, რომ დანაკლისის გამოვლენით სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ნაშთის კორექტირება დასაბეგრი მოგების კორექტირებას განაპირობებს.

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის სიაღრიცხველ და საგადასახადო მოთხოვნებით განპირობებული სხვაობების ანგარიშგებაში ისიხეის პრინციპები ვაშუქებული იქნება შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის განხილვისას.

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

4.1. ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია

საწარმო თავისი საქმიანობის განხორციელებისას იყენებს როგორც გრძელვადიან, ისე მოკლევადიან აქტივებს. გრძელვადიანი აქტივები შედგება მაგერიალური და არამაგერიალური გრძელვადიანი აქტივებისაგან. მაგერიალური გრძელვადიანი აქტივები ანუ იგივე ძირითადი საშუალებები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვის თვალსაზრისით ბასს-ში შემდგენიარადაა განმარტებული: „ძირითადი საშუალებები არის მაგერიალური აქტივები, რომლებიც: ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გასაწევად, ფართი გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.”

ძირითად საშუალებებს, აღრიცხვის გაადვილების მიზნით, აჯგუფებენ მათი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით:

- ◆ მიწა;
- ◆ მიწა და შენობა-ნაგებობები;
- ◆ მანქანები და მოწყობილობა;
- ◆ ხომალდები;
- ◆ თვითმფრინავები;
- ◆ საგრანსპორტო საშუალებები;
- ◆ სამეურნეო ინვენტარი და ინსტრუმენტები;
- ◆ ოფისის მოწყობილობა.

ძირითადი საშუალებები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება დაეთრული (საბალანსო) ღირებულებით, რომელიც დამოკიდებულია მათი შეფასების მეთოდებსა და შეძენის ან წარმოების ხერხზე.

4.2. ძირითადი საშუალებების აღიარება და საწყისი შეფასება

ძირითადი საშუალებები, იმის გარდა, რომ იმყოფებოდეს საწარმოს განკარგულებაში, საწარმოს აქტივების შემადგენლობაში შესატანად უნდა აკმაყოფილებდეს გარკვეულ მოთხოვნებს. ბასს 16-ის (პუნქტი 8) მიხედვით ძირითადი საშუალებები აღიარებულ უნდა იქნას აქტივად, თუ:

ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და

ბ) საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედო შეფასება.

აქედან გამომდინარე, საწარმომ წინასწარ უნდა განსაზღვროს ქონების გამოყენებიდან მომავალში მიიღებს თუ არა ეკონომიკურ სარგებელს. თუ მოსალოდნელია, რომ ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება მიღებული, აქტივის მიღების ოპერაცია შეიძლება გაუქმებულ იქნას რაიმე მნიშვნელოვანი საჯარო სასაქონლო გარეშე და, ამგვარად, აქტივის აღიარება არ მოხდება (ბასს 16, პუნქტი 10). ზოგჯერ რთულია დადგინდეს ეკონომიკური ეფექტის მიღების საკითხი. ეს ეხება ისეთ ძირითად საშუალებებს, რომლებიც ეკონომიკური ეფექტის შექმნაში უშუალოდ, პირდაპირ არ მონაწილეობენ, მაგრამ აუცილებელია სხვა აქტივებიდან ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ასეთ აქტივს წარმოადგენს ძირითადი საშუალება, რომელიც შეიძლება შეძენილ იქნას უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ობიექტების აქტივის სახით აღიარება ხდება იმის გამო, რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა საწარმომ მიიღოს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო გამოყენების გარეშე. მაგალითად, თბოელექტროსადგურს სჭირდება გამონახობის გამოყენების დანადგარის შექმნა, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნა და ატმოსფეროში არ გააფრქვიოს დაშვებულ ნორმაზე მეტი მანე ნივთიერებები. თუ შეძენილი დანადგარი ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხანი იქნება გამოყენებული, იგი აღიარებული იქნება ძირითად საშუალებად, რადგან მის გარეშე გარემოს დაცვის მოთხოვნათა შეუსრულებლობისათვის ელსადგურს საწარმოო პროცესის შეწყვეტა მოუწევდა.

ძირითადი საშუალებების აღიარების მეორე მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია ღირებულების საიმედო შეფასება. ამ კრიტერიუმის დაკმაყოფილება რთული არ არის, რადგან თითქმის ყოველთვის შესაძლებელია მიღებული აქტივის ღირებულების დადგენა. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების ყოველი შეძენისას ჩანს (შეძენის ღირებულებიდან) შეძენის ღირებულება; თუ საწარმო თვითონ ქმნის აქტივს, მისი ღირებულების საიმედო შეფასება შესაძლებელია შექმნის პროცესში გაწეული მატერიალური, შრომითი და სხვა დანახარჯებიდან გამომდინარე.

ძირითადი საშუალებების მიღების დროინდელი (პირვანდელი) ღირებულების შეფასება ხდება მისი თვითღირებულებიდან გამომდინარე. ბასს 16 (პუნქტი 15) განმარტავს: „ძირითადი საშუალების ობიექტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით.“ ერთი შეხედვით მარტივი სიტუაციაა, მაგრამ თვითღირებულების კომპონენტები განსხვავებულია სხვადასხვა გარემოების გამო. კერძოდ, მასზე გავლენას ახდენს შეძენისა და შექმნის პირობები. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

4.2.1. ძირითადი საშუალებების შექმნა

ძირითადი საშუალებების შექმნა შეიძლება მოხდეს ნაღდი ფულის გადახდით, განვადებით – სათანადო პროცენტის გადახდით, სხვა აქტივზე გაცვლით ან სხვა პირობით. ცალკეულ შემთხვევაში შექმნილი ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტები შეიძლება განსხვავებული იყოს. ზოგადი მიდგომით (ბასს 16, პუნქტი 16) “ძირითადი საშუალების თვითღირებულება უნდა შეიცავდეს: მისი ნასყიდობის ფასს, საიმპორტო ბაჟს, უკან ამოღებას დაუქვემდებარებელ გადასახადებს, საწარმოზე გრანსპორტირების, მონტაჟისა და სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სხვა პირდაპირ ხარჯებს, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდაკლებისა და ფასდათმობის გამოკლებით.”

ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შექმნისას, მისი საწყისი შეფასებისათვის, ნასყიდობის ღირებულება გადახდილი თანხის გოლია, ამიგომ შექმნის თვითღირებულების დასადგენად მომწოდებლისათვის გადახდილ თანხას ემატება ბასს-ით ნებადართული სხვა ხარჯები.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარაგო ღამგა (ლარებში). ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს შექმნის თვითღირებულება.

მომწოდებლისათვის გადახდილია	2 400
მათ შორის, ღღ	400
გრანსპორტირების ხარჯი	150
მონტაჟის ხარჯი	200

ღამგის შექმნის თვითღირებულება შეადგენს $(2\ 400 - 400 + +150 + 200)$ 2 350 ლარს. ღღ (400 ლარი) წარმოადგენს ამოღებას დაქვემდებარებულ გადასახადს. თუ ღამგა საზღვარგარეთ იქნებოდა შექმნილი იგივე პირობით, მაშინ შექმნის თვითღირებულება გაიმრღებოდა საბაჟო გადასახადითა და მოსაკრებელით. დაეუშვათ, იგი შეადგენს მომწოდებლისათვის გადახდილი და გრანსპორტირებაზე დახარჯული თანხის 5% და 0,3%. პირობიდან გამომდინარე, ღამგის შექმნის თვითღირებულება გოლი იქნება $(2\ 000 + 150 + 2\ 150\text{-ის } 5,3\% + 200)$ 2 463,95 ლარის.

ძირითადი საშუალების ღირებულების შექმნის შემდგომ პერიოდში გადახდის დროს შესაძლებელია რამდენიმე განსხვავებული პირობის არსებობა. განვიხილოთ ზოგი მათგანი.

1. ძირითადი საშუალება მოწოდებულია იმ პირობით, რომ მისი ღირებულება გადახდილი იქნება უნაღლო ანგარიშსწორებით აქტივის მიღებიდან მეორე ღღეს. თუ გარიგებაში სხვა პირობა არ ფიგურირებს (გარდა პირობის შეუსრულებლობით გადასახდელი საურავისა), მაშინ მოცემულ შემთხვევაში შექმნილი ძირითადი საშუალება შეფასდება ნაღდი ფულით შექმნილი ძირითადი საშუალების ანალოგიურად.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარაგო ღამგა. გარიგება მოხდა შემღვევი პირობების გათვალისწინებით: მყიდველი იხდის ღამგის ღირებულებას 2 000 ლარს და შესაბამის ღღ-ს (400 ლარი) ღამგის მიღებიდან მომღვენო საბანკო ღღეს, მომწოდებლის ანგარიშზე გადარიცხვის წესით. ამ პირობის დარღვევისათვის

მყიდველი მომწოდებელს უხდის საურავს ყოველ დაგვიანებულ დღეზე გადასახდელი თანხის 0,2%. ქვემოთ მოგანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს დაზგის შეძენის თვითღირებულება (ლარებში).

მიღებულია მომწოდებლისაგან დაზგა	2 400
მათ შორის, დღგ	400
გრანსპორტირების ხარჯი	150
მონტაჟის ხარჯი	200

დაზგის შეძენის თვითღირებულება შეადგენს $(2\ 400 - 400 + 150 + 200) 2\ 350$ ლარს (დღგ 400 ლარი წარმოადგენს ამოღებას დაქვემდებარებულ გადასახადს). თუ დავეუშვებთ, რომ საწარმო 10 დღის დაგვიანებით გადარიცხავს ფულს, მაშინ მას დამატებით მოუწევს 48 ლარის $(2\ 400 \times 0,2 \times 10)$ გადახდა. მაგრამ ამ თანხით ძირითადი საშუალების ღირებულება არ გაიზრდება.

2. ძირითადი საშუალება შეძენილია იმ პირობით, რომ მისი ღირებულება გადახდელი იქნება მიწოდებიდან მოკლე ვადაში. ამასთან, საწარმო ძირითადი საშუალების ღირებულებას თუ დათქმულ ვადაზე აღრე გადაიხდის, იგი მიიღებს განსაზღვრული ოდენობის ფასდაკლებას. მოცემულ შემთხვევაში საწარმო შეძენილ ქონებას შეაფასებს გარიგებაში დაფიქსირებული ფასით. თუ ანგარიშსწორება მოხდება ვადაზე აღრე, მაშინ საწარმომ უნდა იხელმძღვანელოს ბასს 16-ის მე-16 პუნქტით და ფასდათმობის თანხა გამოაკლოს შეძენილი ქონების ღირებულებას.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარატო დაზგა. გარიგება მოხდა შემდეგი პირობების გათვალისწინებით: მყიდველი იხდის დაზგის ღირებულებას 2 000 ლარს და შესაბამის დღგ-ს (400 ლარი) დაზგის მიღებიდან მომდევნო 90 დღის განმავლობაში. ამასთან, საწარმო დაზგის ღირებულებას თუ გადაიხდის 30 დღეში, ისარგებლებს 10% ფასდაკლებით, ხოლო 60 დღეში გადახდის შემთხვევაში – 5% ფასდაკლებით. ქვემოთ მოგანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს დაზგის შეძენის თვითღირებულება (ლარებში).

მიღებულია მომწოდებლისაგან დაზგა	2 400
მათ შორის, დღგ	400
გრანსპორტირების ხარჯი	150
მონტაჟის ხარჯი	200

დაზგის შეძენის თვითღირებულება ფასდათმობის პირობის გარეშე შეადგენს $(2\ 400 - 400 + 150 + 200) 2\ 350$ ლარს. შეძენილი დაზგის საწყისი შეფასებისათვის საჭიროა სათანადო განსჯა. შეფასებისათვის მნიშვნელოვანია საწარმოს საგადახდელი პოლიტიკა – სარგებლობს იგი შანსით, მიიღოს შეღავათი თუ არა. თუ საწარმო პრაქტიკაში არ სარგებლობს ფასდაკლებით, მაშინ დაზგა შეფასდება 2 350 ლარად. თუ საწარმო სარგებლობს ფასდაკლებით, მაშინ როგორი გამოცდილებით – იხდის შეძენილი აქტივის ღირებულებას 30, თუ 60 დღის განმავლობაში. თუ პრაქტიკა ისეთია, რომ გადახდა ხდებოდა 30 დღის ვადაში, საწარმომ დაზგა უნდა შეაფასოს ფასდაკლების გათვალისწინებით და მისი თვითღირებულება გოლი იქნება

მომწოდებლისათვის გადასახდელ თანხას (2 000 – 200) დამატებული სხვა ხარჯები. ე.ი. შეფასდება 2 150 (1 800 + 150 + 200) ლარად.

3. ძირითადი საშუალება შეძენილია თამასუქით. თამასუქით შეძენილი ძირითადი საშუალების შეფასება შედარებით რთული პროცესია, რადგან ამ შემთხვევაში საქმე გვაქვს ქონების კრედიტით შეძენასთან. შეფასების თვალსაზრისით ძირითადი საშუალების თამასუქით შეძენა არ განსხვავდება კრედიტით შეძენისაგან. თამასუქში შესაძლებელია არ ჩანდეს შეძენილი ძირითადი საშუალების ღირებულება, მის გადახდის განვადებისათვის საპროცენტო თანხისაგან გამოცალკევებით. ამის გამო შეფასებისათვის აუცილებელია დადგინდეს ძირითადი საშუალების შეძენის ღირებულება, რომელიც თამასუქის მიმდინარე ღირებულების გოლია.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა საკვირთო ავტომანქანა და თავისი ვალდებულება აღიარა თამასუქით, რომლის ნომინალი 20 000 ლარს შეადგენს. თამასუქი გაკემულია ერთი წლის ვადით. დასადგენია ავტომანქანის ნასყიდობის ფასი. თუ დაეუშვებთ, რომ სესხზე პროცენტის საბაზრო განაკვეთი 15 პროცენტია, მაშინ თამასუქის მიმდინარე ღირებულება (დისკონტირებით) და, შესაბამისად, ავტომანქანის ნასყიდობის ფასი იქნება 17 400 ($20\,000 \times 0,87$) ლარი.

4. ძირითადი საშუალება შეძენილია კრედიტით. შეძენის გარიგება გულისხმობს მომწოდებლისათვის თანხის გადახდას შეძენიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ ერთბაშად ან თანდათანობით. ყველა შემთხვევაში შეძენილი ძირითადი საშუალების ნასყიდობის ფასი უნდა განისაზღვროს გარიგების შესაბამისად გადასახდელი თანხის მიმდინარე ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეძენილია განსაკუთრებული ძირითადი საშუალება. განსაკუთრებული ძირითადი საშუალების მიმართ გამოყენებულ უნდა იქნას სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯის აღრიცხვის წესი, რომლის მიხედვითაც საპროცენტო ხარჯი კაპიტალიზაციას ექვემდებარება.

მაგალითი

საწარმომ იყიდა საკვირთო ავტომანქანა მისი ღირებულების 4 წლის განმავლობაში თანაბარწილად გადახდის პირობით. სახელშეკრულებო თანხა 20 000 ლარს შეადგენს. შეძენიდან ყოველი 12 თვის შემდეგ საწარმო გადაიხდის 5 000 ლარს. დაეუშვათ, რომ სესხზე პროცენტის საბაზრო განაკვეთი 15 პროცენტია. ავტომანქანის შეძენის ღირებულება იქნება სახელშეკრულებო თანხის მიმდინარე ღირებულება და იგი შეადგენს $14\,280 (5\,000 \times 0,870 + 5\,000 \times 0,756 + 5\,000 \times 0,658 + 5\,000 \times 0,572)$ ლარს.

შესაძლებელია ძირითადი საშუალებების შეძენისას გადახდილი იყოს რამდენიმე მათგანის ღირებულება ერთად, კომპლექსურად (მაგალითად მიწა შენობასთან ერთად ან შენობა დანადგარებთან ერთად) ისე, რომ თითოეული მათგანის ღირებულება განცალკევებული არ იყოს. თუნდაც იმიტომ, რომ ცალკეულ ძირითად საშუალებას მომსახურების განსხვავებული ვადა გააჩნია და ცვეთის გზით სხვადასხვა პერიოდში ამოწურავს თავის ღირებულებას, აუცილებელია მათი ცალკე

აღრიცხვა. ამიგომ ღირებულების კომპლექსურად გადახდით შეძენილი ძირითადი საშუალებები უნდა შეფასდეს ცალ-ცალკე. ერთიანად გადახდილი თანხის გაყოფის კონკრეტული წესი ბასს-ით დადგენილი არ არის, რაც საწარმოს აბსოლუტურ დამოუკიდებლობას ანიჭებს, თვითონ შეიმუშაოს ან შეარჩიოს პრაქტიკაში გამოყენებული ხერხი. ამ უფლების გამოყენებისას საწარმო უნდა ეყრდნობოდეს ფინანსური ინფორმაციის წარდგენის უგყუარობისა და სამართლიანობის კონცეფციას. (შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ანალოგიური აქტივების საბაზრო ღირებულება; თითოეული სახის ძირითადი საშუალებიდან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიმდინარე ღირებულება; სპეციალისტების მიერ ჩატარებული ექსპერტული შეფასება და სხვ.).

4.2.2. ძირითადი საშუალებების მიღება სხვა აქტივებზე გაცვლით

ძირითადი საშუალება შეიძლება მიღებულ იქნას რომელიმე სხვა აქტივზე გაცვლის გზით. ასეთი აქტივების ღირებულება ფასდება მიღებული აქტივის რეალური ღირებულებით, რომელიც ეკვივალენტურია გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებისა და შესწორებულია ნებისმიერი ფულადი სახსრების ან მისი ეკვივალენტის გადახდილი თანხით (ბასს 16, პუნქტი 22). როდესაც ძირითადი საშუალება იცვლება სხვა ძირითად საშუალებაზე, რომელსაც ანალოგიური რეალური ღირებულება გააჩნია, მაშინ მიღებული ძირითადი საშუალება ფასდება სანაცვლოდ გასული ძირითადი საშუალების ღირებულებით.

მაგალითი

საწარმომ საკუთარი საწარმოო დანიშნულების შენობა, რომლის ღირებულებაც შეადგენს 50 000 ლარს, გაცვალა ანალოგიური რეალური ღირებულების შენობაზე, რომელიც საწარმოო მიზნით იქნება გამოყენებული. ცხადია, სანაცვლოდ მიღებული შენობის ფასი განისაზღვრება 50 000 ლარის ოდენობით. მაგრამ საწარმოს მიერ შეძენილი შენობა თუ მეტი ღირებულების იყო და საჭირო გახდა დამატებით თანხის გადახდა (დაეუშუათ 5 000 ლარი), მაშინ დამატებით გადახდილი თანხა უნდა დაემატოს შეძენილი შენობის ღირებულებას (ამ შემთხვევაში ნასყიდობის ფასი იქნება 55 000 ლარი).

გაცვლითი ოპერაციით ძირითადი საშუალების შეძენისას შესაძლებელია გაცვლაში მონაწილეობდეს არა მხოლოდ ძირითადი საშუალება, არამედ სხვა აქტივიც. კერძოდ, მიღებული ძირითადი საშუალების სანაცვლოდ შეიძლება გაიცეს აქცია, ობლიგაცია, ან სხვა ფასიანი ქაღალდი. ამ შემთხვევაში საწარმო მიღებულ ძირითად საშუალებას აფასებს გასული აქტივის რეალური ღირებულებით.

მაგალითი

საწარმომ 400 აქცია გაცეალა ერთ საგვირთო ავტომანქანაში. ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება 10 ლარია, შეძენის თვითღირებულება – 12 ლარი, რეალური (საბაზრო) ღირებულება კი – 15 ლარი. ამ შემთხვევაში საგვირთო ავტომანქანის ნასყიდობის ფასი 6 000 (400 X 15) ლარს შეადგენს. თუ საწარმოს ავტომანქანისათვის 400 აქციასთან ერთად დასჭირდებოდა, დაეშუათ 300 ლარის გადახდა, მაშინ ნასყიდობის ფასი იქნებოდა 6 300 ლარი.

4.2.3 ძირითადი საშუალებების შექმნა საკუთარი ძალით

საწარმომ ძირითადი საშუალებები შეიძლება შექმნას საკუთარი ძალით, კერძოდ ააშენოს შენობა. ამ შემთხვევაში საწარმო შენობას აფასებს აშენების თვითღირებულებით. ბასს 16 (პუნქტი 19) მიუთითებს, რომ საწარმოს მიერ შექმნილი აქციების ღირებულების განსაზღვრა ხდება შეძენილი აქციების ანალოგიურად. თუ საწარმო აწარმოებს აგრეთვე ანალოგიურ აქციებს სარეალიზაციოდ ჩეულებრივ საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქციის საბალანსო ღირებულება სარეალიზაციოდ წარმოებული ანალოგიური აქციის თვითღირებულების გოლია. ეს იმას ნიშნავს, რომ არ უნდა მოხდეს მოსალოდნელი შიდა მოგების აღიარება და მისი მიმატება საწარმომი შექმნილი ძირითადი საშუალებების შექმნის ხარჯზე. საწარმოს მიერ შექმნილი აქციის ღირებულების დასაადგენად საჭიროა ბასს 2-ის გამოყენება, რომელიც განმარტავს სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის კონვერსიის დანახარჯების კომპონენტებს. ანალოგიური მიდგომა უნდა იქნას გამოყენებული საწარმომი შექმნილი ძირითადი საშუალებების მიმართაც.

საწარმო ძირითადი საშუალებების შექმნის პროცესში შესაძლებელია იყენებდეს სესხს. ამ შემთხვევაში უნდა დადგინდეს სესხზე გადახდილი პროცენტის არსი – წარმოადგენს იგი საპროცენტო ხარჯს, თუ საჭიროა მისი კაპიტალიზაცია და, შესაბამისად, შექმნილი აქციის ღირებულებაში მისი გათვალისწინება. ბასს 23-ის მიხედვით (პუნქტი 11) განსაკუთრებული აქციის შეძენისათვის, წარმოების ან მშენებლობისათვის უშუალოდ დამახასიათებელი სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქციის საბალანსო ღირებულებაში, ანუ მოხდეს მათი კაპიტალიზაცია. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზაცია მოითხოვს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული პირობების გაანალიზებას, კაპიტალიზებადი დანახარჯის ოდენობის გონივრულ განსაზღვრას და სიამელო შეფასებას (განხილული იქნება ვალდებულებების აღრიცხვის ნაწილში).

მაგალითი

საწარმომ 31 ლექსებერს საწარმომო შენობის ასაშენებლად ისესხა 100 000 ლარი. მშენებლობა სავარაუდოდ 3 წელს გაგრძელდება. სესხი გამოყენებული იქნება მხოლოდ საწარმომო დანიშნულების შენობის მშენებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისათვის და დაიფარება მშენებლობის დამთავრების პერიოდში. სესხზე გადასახდელი პროცენტის წლიური ვანაკეუთი 10 პროცენტია. პირველ წელს მშენებლობაზე დაიხარჯა 115 000 ლარი. სათანადო განსჯით სესხის პროცენტი კაპიტა-

ლიზაციის ექვემდებარება. საწარმოო დანიშნულების შენობის მშენებლობის თვითღირებულება პირველ წელს შეადგენს 125 000 (115 000 + 100 000-ის 10%) ლარს.

4.2.4. ძირითადი საშუალებების უფასებასთან დაკავშირებული კერძო შემთხვევები

საწარმომ შეიძლება სახელმწიფო (მთავრობა, სახელმწიფო სააგენტო და ანალოგიური ადგილობრივი, ეროვნული ან საერთაშორისო ორგანიზაცია) გრანტის სახით მიიღოს ძირითადი საშუალება. ასეთი ძირითადი საშუალების შეფასება ხდება მისი რეალური ღირებულებით.

ძირითადი საშუალების საწყისი შეფასების დროს ყურადღებას იპყრობს ადმინისტრაციული და სხვა ზედნაღები ხარჯები. ადმინისტრაციული და სხვა ზედნაღები ხარჯები ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტი მაშინ არის, როდესაც საწარმო თვითონ ქმნის ძირითად საშუალებას როგორც საკუთარი მიზნისათვის, ისე გასაყიდად. ამ შემთხვევაში ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ხარჯების მიმართ გამოიყენება ბასს 2. როცა საწარმო ძირითად საშუალებებს ყიდულობს ან დამატებით ხარჯებს ეწევა მონტაჟთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებით, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ხარჯები ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტად არ ითვლება. გამონაკლისს წარმოადგენს შემთხვევა, როდესაც შესაძლებელია ამ ხარჯების პირდაპირ დაკავშირება აქტივების შექმნასთან ან მათ სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან.

გასათვალისწინებელია ასევე, რომ ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციაში გაშვებისა და სხვა მოსამზადებელი ხარჯები არ მიეკუთვნება მათი შექმნის თვითღირებულებას.

4.3. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალება შეიძლება მიღებულ იქნას სხვადასხვა გზით. კერძოდ, საწარმო ძირითად საშუალებას შეიძენს სხვა პირისაგან, ღებულობს უსასყიდლოდ, აწარმოებს (ქმნის) თვითონ, იღებს გრანტის სახით და სხვ. ზემოთ განხილული იყო ძირითადი საშუალების პირვანდელი შეფასების პრინციპები, რომლის ცოდნა აუცილებელია მიღებული ძირითადი საშუალებების ბუღალტრულ რეგისტრაციაში საწყისი ასახვისათვის. ძირითადი საშუალებების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიშები:

- 2110 მიწის ნაკვეთები;
- 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა;
- 2130 შენობები;
- 2140 ნაგებობები;
- 2150 მანქანა-დანადგარები;
- 2160 ოფისის აღჭურვილობა;

- 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი;
- 2180 სატრანსპორტო საშუალებები;
- 2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა.

ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციების ბუღალტრული გატარება სხვადასხვა ქვეჯგუფის აქტივების მიხედვით ერთნაირია შინაარსობრივად. ამიტომ, სიმარტივის მიზნით ზოგჯერ მოკორესპოდენტო ანგარიშად გამოყენებული იქნება 2100 ჯგუფის სახელწოდება – „ძირითადი საშუალებები“.

ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციების ბუღალტრული გატარების ტიპური მაგალითები განხილულია ქვემოთ.

1. შეძენილია საწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალება ღირებულების თანადროულად გადახდით. ნასყიდობის ფასი 10 000 ლარია. აქტივის შეძენისას გადახდილია დღგ 2 000 ლარი. აქტივის ექსპლუატაციაში გამეებისათვის დაიხარჯა დამზარებ მასალები 500 ლარის; მუშებს დაერიცხა ხელფასი 300 ლარი; სოციალური და დასაქმების ფონდის გადასახადი, შესაბამისად, შეადგენს 27 და 1 პროცენტს.

ღებები – ძირითადი საშუალებები 10 000+500+300+81+3

ღებები – 3340 გადახდილი დღგ 2 000

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში

1120 ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში

1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ან სხვა ანგარიშები 12 000

კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები 500

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 300

კრედიტი – 3370 სოციალური და დასაქმების ფონდის გადასახადი 81+3

2. შეძენილია უძრავი ქონება. ღირებულების გადახდა მოხდება საბანკო ანგარიშიდან. გარიგების პირობა არ ითვალისწინებს ფასდათმობას.

ღებები – 2110 მიწის ნაკვეთები,

2120 – დაუმთავრებელი მშენებლობა,

2130 – შენობები ან სხვა ანგარიში

(ნასყიდობის ღირებულება + გადასახადი უძრავი ქონების გადაცემისათვის)

ღებები – 3340 გადახდილი დღგ

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

წარმოქმნილი ვალდებულებები

კრედიტი – 3391 გადასახადი უძრავი ქონების გადაცემისათვის

3. შეძენილია ძირითადი საშუალებები. მომწოდებელს გადაეცა თამასუქი. თამასუქის ვადაა 180 დღე. თამასუქის ვადაში საწარმომ უნდა გადაიხადოს შეძენილი ქონების ღირებულება 10 000 ლარი და პროცენტი წლიური 6 %-იანი განაკვეთით.

დებუტი – ძირითადი საშუალებები 10 000
 კრედიტი – 3115 მოკლევადიანი გასანაღლებელი თამასუქები 10 000

სათამასუქო პროცენტი არ მიეკუთვნება შეძენილი ქონების ღირებულებას. იგი წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს და შემდეგნაირად აღირიცხება: თამასუქის განაღდებადლე საანგარიშგებო წლის დამთავრებისას, ამ პერიოდის კუთვნილი პროცენტის თანხით (დაეუშვათ 60 დღის 100 ლარი)

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი 100
 კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 100

თამასუქის მომდევნო წელს განაღდებისას

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი 200
 დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 100
 დებუტი – 3115 მოკლევადიანი გასანაღლებელი თამასუქები 10 000
 კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 10 300

4. შეძენილია ძირითადი საშუალება. მომწოდებელს გადაეცა თამასუქი. თამასუქის ვადაა 2 წელი. 2 წლის ბოლოს საწარმო გადაიხდის შეძენილი ქონების ღირებულებას 15 000 ლარს. სათამასუქო პროცენტი ქონების ღირებულებისაგან გამოყოფილი არ არის. თამასუქის გაცემის პერიოდში ორწლიანი საბანკო სესხის საბაზრო პროცენტი შეადგენს 20%

დებუტი – ძირითადი საშუალებები 10 410
 კრედიტი – 4120 გასანაღლებელი თამასუქები 10 410

ან მთლიანი სათამასუქო ვალდებულების აღრიცხვის მეთოდით

დებუტი – ძირითადი საშუალებები 10 410
 დებუტი – 4125 გასანაღლებელი თამასუქების პროცენტი 4 590
 კრედიტი – 4120 გასანაღლებელი თამასუქები 15 000

5. ძირითადი საშუალება შეძენილია ფასიანი ქაღალდებით. ფასიანი ქაღალდებით ძირითადი საშუალების შეძენის დროს შესაძლებელია რამოდენიმე განსხვავებული ვერსიის არსებობა. კერძოდ, შეძენა საკუთარი აქციის გამოშვებით, საკუთარი გამოსყიდული აქციით, მოკლე ან გრძელვადიანი ინვესტიციით და სხვა. ყველა შემთხვევაში ბუღალტრული ვაგარების საფუძველი ოპერაციის შინაარსი უნდა იყოს. ფასიანი ქაღალდების სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებების შემოსავალში ვაგარებისათვის „ძირითადი საშუალებების“ ჯგუფის ანგარიშების დებუტი კრედიტით კორექსონდენციაში შეიძლება იყოს შემდეგ ანგარიშებთან

5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები (გამოსყიდული საკუთარი აქციებით შესყიდვისას);

1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები (მოკლევადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში რიცხული ფასიანი ქაღალდებით შესყიდვისას);

2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები (გრძელვადიანი ინვესტიციების შემადგენლობაში რიცხული ფასიანი ქაღალდებით შესყიდვისას).

6. ძირითადი საშუალება შექმნილია ფინანსური იჯარის პირობით. ფინანსური იჯარით ძირითადი საშუალების შექმნის ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებით აუცილებელია ბასს 17-ის გამოყენება. ამ სტანდარტის შესაბამისად (პუნქტი 11) მოიჯარის ბალანსში ფინანსური იჯარა აღიარებულ უნდა იქნას აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების სახით. აქტივისა და ვალდებულების შეფასება ხდება საოჯარო ქონების რეალური ღირებულებით საოჯარო ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღისათვის, მოიჯარის მიერ მისაღები გრანტებისა და საგადასახადო დამთბების გამოქვეითით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად გაგარდება

ღებეტი – ძირითადი საშუალებები (*ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება*)

კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე (*მომდევნო საანგარიშგებო წლების საიჯარო ვალდებულება*)

კრედიტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი (*საანგარიშგებო წლის საიჯარო ვალდებულება*)

ფინანსური იჯარით მიღებული ძირითადი საშუალებები აღრიცხება სხვა საკუთარ ძირითად საშუალებებთან ერთად და ცვეთა დაერიცხება იგივე პრინციპით, რომელიც გამოიყენება საკუთარი აქტივების მიმართ.

7. ძირითადი საშუალებები შექმნილია საკუთარი ძალებით. იგულისხმება, რომ ძირითადი საშუალების აშენების, აგების, გაშენებისა და შექმნასთან დაკავშირებულ ხარჯებს ეწევა უშუალოდ საწარმო, მისი შრომითი და მაგერიალური რესურსების გამოყენებით.

ღებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა

კრედიტი – დახარჯული რესურსების ანგარიშები (*მაგალითად: ძირითადი საშუალებების ცვეთა; სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი; გადასახდელი ხელფასები; სოციალური გადასახადი; გადასახდელი პროცენტები და სხვ.*)

4.4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ბუღალტრული აღრიცხვის რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე, აუცილებელია მოხმარებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება ყოველწლიურად მიეკუთვნოს საწარმოს ხარჯებს. ჩნდება ძირითადი საშუალებების მოხმარებული ღირებულების განსაზღვრის აუცილებლობა. ძირითადი საშუალებების ცვეთის გამო-ანგარიშების უმთავრეს ბაზას ძირითადი საშუალებების პირეანდელი ღირებულება წარმოადგენს.

ძირითადი საშუალების ცვეთის ნორმის დადგენის დროს, ზოგჯერ ვარაუდობენ, რომ ძირითადი საშუალება მათი მომსახურების ვადის შემდეგ შეიძლება გამოყიდოს ან მათი ლიკვიდაციიდან შეიძლება ისეთი დეგალების მიღება, რომლებიც გარკვეული შემოსავლის წყაროდ იქცევა. თანხას, რომელიც ძირითადი საშუალებ-

ბის მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ მისი გაყიდვიდან ან ლიკვიდაციიდან იქნება მიღებული, სალიკვიდაციო ღირებულება ეწოდება. სალიკვიდაციო ღირებულების მუსკად განსაზღვრა ძნელია. ზოგიერთ ძირითად საშუალებას გამოყენების მეტად ეიწრო სუფრო გააჩნია, შესაბამისად შემღულულია მათი გასაღების ბამარი. ამიგომ მათი გასაყიდი ღირებულება მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ ჯართის ღირებულების გოლფასი შეიძლება იყოს...ამგვარად, სარეალიზაციო ფასი დამოკიდებულია არა მარტო საშუალების ტექნიკურ მდგომარეობაზე, არამედ გასაღების ბამარზეც.

ძირითადი საშუალების პირვანდელ ღირებულებასა და სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის სხვაობა წარმოადგენს ცვეთად ღირებულებას. იგი ნორმალურ პირობებში სრული ოდენობით გარდაიქმნება საწარმოს ხარჯებად.

ძირითადი საშუალების გამოყენების მიზნიდან გამომდინარე, მისი ცვეთა შეიძლება იყოს: ა) წარმოების ხარჯი; ბ) გასაღებასთან დაკავშირებული ხარჯი ან გ) ძირითადი საშუალების წარმოებასთან დაკავშირებული ხარჯი. ყველა შემთხვევაში ცვეთის დარიცხვა ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულების ხარჯებად გრანსფორმაციის პროცესია. ცვეთის თანხა ისეთი ხარჯია, რომელიც ფულის მოძრაობასთან არ არის დაკავშირებული. ფული იხარჯება ძირითადი საშუალების შექენისას და არა მისი ცვეთის დარიცხვის დროს.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის გეგმის შესაღგენად აუცილებელია ცვეთის მეთოდის შერჩევა. ძირითადი საშუალებების გარკვეული ჯგუფისათვის შერჩეული ცვეთის მეთოდი უცვლელად უნდა იყოს 'გამოყენებული წლების მანძილზე (მუდმივობის პრინციპი). სამეწარმეო თვალსაზრისით ცვეთის მეთოდების არჩევამო შეზღულდა არ არსებობს. ბას 16-ის მიხედვით (პუნქტი 50) მეთოდის შერჩევა დამოკიდებულია მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათზე და იგი არ უნდა შეიცვალოს მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის ხასიათი. რამდენადაც საქართველოს სააღრიცხვო პრაქტიკა არ იყნობს ცვეთის განსხვავებულ მეთოდებს, მიზანშეწონილია ლეტალურად შეეხვოთ მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში ყველაზე მეტად გავრცელებულ მეთოდებს.

ბას 16 დასაშვებად მიიჩნეეს წრფივი, დაქარბული და მწარმოებლობის პროპორციული ცვეთის მეთოდების გამოყენებას და იქვე განმარტავს, რომ (პუნქტი 50) წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იგივე თანხების დარიცხვას აქტივის მთელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მანძილზე. დაქარბული ცვეთის მეთოდის თანხმად ცვეთის თანხების დარიცხვა ხდება კლებადი თანმიმდევრობით აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლამდე. მწარმოებლობის პროპორციული ცვეთის მეთოდი ეყრდნობა ცვეთის დარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი სარგებლის ან შესაბამისი გამომუშავების მიხედვით.

სტანდარტების მოთხოვნის შესაბამისად სააღრიცხვო პრაქტიკაში ყველაზე ხშირად გამოიყენება: 1) ღირებულების წრფივი ცვეთის მეთოდი; 2) მესრულებული საშუაოს მოცულობის (მწარმოებლობის პროპორციულად ცვეთის მეთოდი); 3) რიცხვთა ჯამის მიხედვით ცვეთის ანუ კუმულატიური (ჯამური) მეთოდი; 4) შემცირებული ნაშთის ანუ ცვეთის გაორმაგებული ნორმის მეთოდი. ამათგან, პირველი ორი ნორმალური ცვეთის მეთოდების სახელწოდებითაა ცნობილი, ბოლო ორი კი – დაქარბული (დეგრესიული) ცვეთის მეთოდად იწოდება.

წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ობიექტის ღირებულების თანაბარზომიერად ჩამოწრას მისი მომსახურების პერიოდში. მეთოდი ეფუძნება იმ მოსაზრებას, რომ ცვეთა დამოკიდებულია მხოლოდ მომსახურების ვადის ხანგრძლივობაზე.

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

თითოეული პერიოდისათვის ცვეთა გაიანგარიშება ცვეთადი ღირებულების გაყოფით ობიექტის ექსპლუატაციის ვადაზე. წრფივი ცვეთის მეთოდის ფორმულა შემდეგი სახისაა:

$$\text{წლიური ცვეთა} = \frac{\text{პირვანდელი ღირებულება} - \text{სალიკვიდაციო ღირებულება}}{\text{მომსახურების ვადა}}$$

დავუშვათ, ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 20 000 ლარს შეადგენს. მისი სალიკვიდაციო ღირებულება გათვალისწინებულია 2 000 ლარის ოდენობით, ხოლო სასარგებლო მომსახურების ვადა ნაეარაუდევია 5 წლის ხანგრძლივობით. ხუთი წლის განმავლობაში დარიცხული ცვეთა შემდეგ სახეს მიიღებს:

ცხრილი 4.1

ცვეთის დარიცხვა წრფივი მეთოდით (ლარი)

მჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური ნორმა	ცვეთა ნაბარდი 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 ცვეთის თანხა ერთნაირია, ჯამური ცვეთა იზრდება თანაბარზომიერად და ასევე თანაბარზომიერად მცირდება ნარჩენი ღირებულება. მოცემულ შემთხვევაში ყოველწლიური ცვეთის ნორმა შეადგენს 20% (3600 :18 000X100).

მწარმოებლობის პროპორციულად ცვეთის დარიცხვის მეთოდი გულისხმობს, რომ ყოველი პროდუქციის ერთეულის წარმოებისას თანაბარზომიერად ცელება მის წარმოებაზე გამოყენებული ძირითადი საშუალება. ეს მეთოდი ითვალისწინებს მხოლოდ ექსპლუატაციის შედეგის გავლენას ცვეთაზე. მისი ფორმულა შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

$$\text{ცვეთა პროდუქციის ერთეულზე} = \frac{\text{პირვანდელი ღირებულება} - \text{სალიკვიდაციო ღირებულება}}{\text{პროდუქციის წარმოების საეარაულო მოცულობა}}$$

თუ დავუშვებთ, რომ ძირითადი საშუალების ზემოთ მოგანილი ობიექტი მოემსახურება 150 000 ერთეული ნაწარმის შექმნას, მათ შორის პირველ წელს გათვალისწინებულია პროდუქციის 30 000 ერთეულის, მეორე წელს – 35 000, მესამე წელს – 29 000, მეოთხე წელს – 30 000 ერთეულის და ბოლო წელს – 26 000 ერთეულის წარმოება, მაშინ მწარმოებლობის პროპორციულად ცვეთის მეთოდით ცვეთის დარიცხვა შემდეგი გრაფიკით მოხდება:

ცვეთის დარიცხვა მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირენდელი ღირებულება	ნაწარმის რაოდენობა	ცვეთის წლიური ნორმა	ცვეთა ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შექმნის 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	3 120	18 000	2 000

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

დაჩქარებული ცვეთის მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ძირითად საშუალებას ექსპლუატაციის დასაწყისში უფრო მეტი ცვეთა ერიცხება, ვიდრე მომსახურების 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 დაბუღია შესაბამისობის პრინციპის მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც ცვეთის მეტი ნაწილის ჩამოწერა ხდება ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციის დასაწყისში, რადგან მისი სარგებლიანობა და მწარმოებლობა ბევრად უფრო მაღალია პირველ წლებში, ვიდრე მომდევნო და ბოლო წლებში. დაჩქარებული მეთოდის გამოყენება გამართლებულია იმ გარემოებითაც, რომ ბევრი აქტივი 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 ამართლებს 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 ერთნაირია.

დაჩქარებული ცვეთის მეთოდებიდან უფრო გავრცელებულია რიცხვითა ჯამისა და გაორმაგებული ნორმის მეთოდი.

რიცხვითა ჯამის მეთოდის სახელწოდება წარმოდგება იქიდან, რომ ფორმულაში მნიშვნელად გამოიყენება ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციის პერიოდში ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი. მაგალითად, თუ აქტივის სასარგებო

ლო 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:

რიცხვთა ჯამის მეთოდით ყოველწლიური ცვეთის თანხა იანგარიშება ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთა} = \frac{\text{დარჩენილი წლების რაოდენობა}}{\text{რიცხვთა ჯამი}} \times \text{ცვეთადი ღირებულება}$$

ზემოთ მოტანილი ძირითადი საშუალებისათვის ცვეთის თანხის გაანგარიშება მოცემული მეთოდის გამოყენებით შემდეგი სახით მოხდება:

ცხრილი 4.3

ცვეთის დარიცხვა რიცხვთა ჯამის მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური ნორმა	ცვეთა ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20 000	-	-	20 000
I წელი	20 000	5/15X18 000 = 6 000	6 000	14 000
II წელი	20 000	4/15X18 000 = 4 800	10 800	9 200
III წელი	20 000	3/15X18 000 = 3 600	14 400	5 600
IV წელი	20 000	2/15X18 000 = 2 400	16 800	3 200
V წელი	20 000	1/15X18 000 = 1 200	18 000	2 000

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ცვეთის თანხა 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 ცვეთის ნორმას, რომელიც მრავლდება ორზე (ორმაგდება) ან გამოიყენება სხვა მყარი განაკვეთი და ამ ნორმით ხდება ცვეთის წლიური თანხის დადგენა არა ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებიდან, არამედ შემცირებული ნაშთიდან (ნარჩენი ღირებულებიდან) გამომდინარე. ჩვენს მაგალითში წრფივი მეთოდის გამოყენებით გაანგარიშებული ცვეთის ნორმა 20%-ს შეადგენდა. ამიგომ გაორმაგებული ნორმის მეთოდით გაანგარიშებული ცვეთა შემდეგ სახეს მიიღებს (იხ. ცხრილი 4. 4):

ცვეთის ღარიცხვა გაორმაგებული ნორმის მეთოდით (ღარი)

მისივნები	პირეანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური ნორმა	ცვეთა ნაზარ-დი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შესენის 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	4 320-ის 40% = 1 728	17 408	2 592
V წელი	20 000	592	18 000	2 000

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

ძირითადი საშუალებების ცვეთა აღრიცხება 2 200 ჯგუფის ანგარიშებში. ისინი წარმოადგენს ძირითადი საშუალებების ანგარიშების კონგრალურ ანგარიშებს და ღარიცხული ცვეთის აკუმულირება ხდება ამ ანგარიშების კრედიტში. ძირითადი საშუალებების ცვეთასთან დაკავშირებული გიპური ბუღალტრული გაგარებებია

ა) ცვეთის ღარიცხვა

ღებეტი - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება (ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის დროს)

ღებეტი - 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა (მშენებლობაზე გამოყენებული აქტივების ცვეთა)

ღებეტი - 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია (საწარმოო დანიშნულების აქტივების ცვეთა)

ღებეტი - 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები (საქონლის მიწოდების მიზნით გამოყენებული აქტივების ცვეთა)

ღებეტი - 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია (საერთო და აღმინისტრაციული დანიშნულების აქტივების ცვეთა)

კრედიტი - 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა - ჯგუფის ანგარიშები

ბ) ცვეთის ჩამოწერა

ღებეტი - 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა - ჯგუფის ანგარიშები

კრედიტი - 2100 ძირითადი საშუალებები - ჯგუფის ანგარიშები

4.5. აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვალაში გაწეული დანახარჯები

ძირითადი საშუალების აქტივად აღიარების შემდეგ გაწეული დანახარჯები ორგანიზაციაში ერთი ნაწილი ხელს უწყობს აქტივისაგან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მიღებას და ინარჩუნებს აქტივის სარგებლიანობას. მეორე კი ზრდის აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ოდენობას. შესაბამისად, გაწეული დანახარჯები განსხვავებულად აღირიცხება. პირველი განიხილება როგორც ხარჯი, ხოლო მეორე როგორც კაპიტალიზებადი დანახარჯი, რომელიც ზრდის აქტივის ღირებულებას. ბასს 16-ის (პუნქტი 24) მიხედვით დანახარჯები, რომელიც გაწეული იქნება ძირითადი საშუალებების უკვე აქტივებად აღიარების შემდეგ, მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, თუ ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, ვიდრე არსებული აქტივების საწყისი ნორმატიული მწარმოებლობის პირობებში. აქტივების ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული ყველა სხვა დანახარჯი ხარჯად უნდა აღიარდეს მისი გაწევის-თანავე.

ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციის პერიოდში გაწეულ დანახარჯებზე მსჯელობისას მხედველობაში მიიღება დანახარჯები, რომელიც, უმთავრესად, აქტივის მომსახურებასა და რემონტთანაა დაკავშირებული. მომსახურებისა და რემონტის დანახარჯები ჩვეულებრივ ხარჯებად აღიარებას ექვემდებარება, მაგრამ განსაკუთრებული ხასიათის რემონტის ხარჯი შეიძლება კაპიტალიზაციის ობიექტი გახდეს. ეს არის შემთხვევა, როდესაც შეკეთების მიზანია არა აქტივის საწყისი პოტენციალის შენარჩუნება, არამედ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ან მწარმოებლურობის ზრდა.

რემონტის ხარჯის კაპიტალიზაცია შეიძლება იმ გამონაკლის შემთხვევაშიც, თუ აქტივი შექმნილია ისეთ მდგომარეობაში, რომ მისი მიზნობრივი გამოყენება რემონტის გარეშე შეუძლებელია. რემონტის ხარჯების კაპიტალიზაციისას გასათვალისწინებელია, რომ დანახარჯების კაპიტალიზაციით აქტივის ღირებულება ისე არ გაიზარდოს, რომ მისგან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს გადააჭარბოს.

4.6. ძირითადი საშუალებების გასვლა

ძირითადი საშუალებების გასვლაში იგულისხმება მისი გაყიდვა, გაცემითი ძირითადი საშუალების ჩამოწერა, ბარგერით გაცემა, უსასყიდლო გადაცემა ან სხვა მიზეზების გამო მათი საწარმოს სააღრიცხვო რეგისტრებიდან და ბალანსიდან ამოღება. ბასს 16-ის (პუნქტი 61) მიხედვით “ძირითადი საშუალების შემადგენლობა უნდა ჩამოიწეროს ბალანსიდან, თუ ის გაიყიდება ან გამოვა მწყობრიდან და მოსალოდნელი აღარ არის საწარმოში მისგან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღება.”

ძირითადი საშუალების გასვლის მიზეზის მიუხედავად იგი, ყველა შემთხვევაში, აღრიცხვით უნდა მოიხსნას შესაბამისი ანგარიშიდან. იმპედროულად ჩამოიწერება მოცემული აქტივის გამწვევების პერიოდში დაგროვილი ცვეთის თანხა.

ძირითადი საშუალების გასვლამ შეიძლება გამოიწვიოს მოგების ან ზარალის მიღება. აქტივის მწყობრიდან გასვლის ან გაყიდვის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი განისაზღვრება როგორც სხვაობა მოსალოდნელ წმინდა ამონაგებ თანხასა და საბალანსო ღირებულებას შორის. ბასს 16-ის (პუნქტი 62) მოთხოვნით ეს თანხა შესაბამისად აღიარებულ-ასახული იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის ან ხარჯის სახით. ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯი, რომელიც მოგების ან ზარალის მიღებას განაპირობებს, წარმოადგენს არასაოპერაციო შემოსავლებსა და ხარჯებს.

ძირითადი საშუალებების გასვლის გიპური ბუღალტრული გატარებები განხილულია ქვემოთ.

ა) ძირითადი საშუალებების გაყიდვა

ღებუტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები (დაგროვილი ცვეთის თანხით)

ღებუტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები (რეალიზაციიდან ამონაგების ოდენობით)

ღებუტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები (ზარალის მიღებისას)

კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები (საწყისი ღირებულებით)

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება (მოგების მიღებისას)

ბ) ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციიდან მოხსნა

ძირითადი საშუალების ექსპლუატაციიდან მოხსნის მიზეზი შეიძლება იყოს მისი ფიზიკური ცვეთა, მორალური მოძველება, მწყობრიდან გამოსვლა ავარიის ან სხვა გარემოებათა გამო და სხვ. ექსპლუატაციიდან მოხსნის ბუღალტრული გატარებებია

ღებუტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები (დაგროვილი ცვეთის თანხით)

ღებუტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები (საწყისი ღირებულებასა და დაგროვილ ცვეთას შორის სხვაობის თანხით)

კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები (საწყისი ღირებულებით)

4.7. ძირითადი საშუალებების გადაწასება

ძირითადი საშუალებების ღირებულება, მათი საწყისი შეფასების შემდეგ, გამოყენების პერიოდში ექვემდებარება გადასინჯვას. გადასინჯვის მიზანია ძირითადი საშუალებების ბალანსში სტანდარტით განსაზღვრული ღირებულებით ასახვა. ძირითადი საშუალებების საწყისი შეფასების შემდგომ პერიოდში ბალანსში ასახვის მიზნით დაშვებულია საბაზისო (სტანდარტული) და ალტერნატიული მეთოდის გამოყენება.

საბაზისო მეთოდის მიხედვით ძირითადი საშუალების ესა თუ ის ობიექტი ბალანსში უნდა აისახოს პირვანდელი ღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ცვეთის თანხით. ამავე დროს გასათვალისწინებელია, რომ ძირითადი საშუალების საბა-

ლანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მის აღდგენით ღირებულებას (ბასს 16, პუნქტი 29 და 56), რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მწყობრიდან გამოსვლის, მორალური ცვეთის ან სხვა მიზეზის გამო. ე.ი. ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება უნდა ჩამოიწეროს იმ ღირებულებამდე, რომლის ამოღებასაც ელოდება საწარმო მისი შემდგომი გამოყენებიდან სალიკვიდაციო ღირებულების ჩათვლით.

მაგალითი

საწარმოს გააჩნია ძირითადი საშუალება, რომლის საწყისი ღირებულება, შეძენის თვითღირებულებით, შეადგენს 20 000 ლარს. მოცემული აქტივის ცვეთა 4 000 ლარია. სხვა გაგრძობებითა არარსებობისას აქტივი ბალანსში უნდა აისახოს 16 000 (20 000 - 4 000) ლარის ოდენობით. მაგრამ თუ ბალანსის შედგენის მომენტში ღვინდება, რომ მოცემული ძირითადი საშუალება ექსპლუატაციის პერიოდში შეძლების მხოლოდ 15 000 ლარის სარგებლის მოგანას, მაშინ იგი უნდა ჩამოფასდეს და ბალანსში აისახოს 15 000 ლარის ოდენობით. გაუფასურების თანხა 1 000 ლარი ბუღალტრულად გატარდება

ღებები - 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

კრედიტი - 2200 ჯგუფის ანგარიშები

ძირითადი საშუალების ღირებულების ნაწილობრივი ჩამოწერა აუცილებელია მაშინაც, როცა იგი არ გამოიყენება ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ძირითადი საშუალების მოსალოდნელი აღდგენადი ღირებულება გაანგარიშებული უნდა იყოს თითოეული ძირითადი საშუალებისათვის ცალ-ცალკე. მაგრამ თუ ეს შეუძლებელია, მაშინ ერთი და იმავე მიზნით გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ჯგუფის მიმართ შესაძლებელია გაუფასურების პროპორციული ჩამოწერა. ჩამოწერა ხდება ყველაზე მცირე ჯგუფისათვის დადგენილი აღდგენითი ღირებულების შემცირების პროპორციულად.

აღგერნაგოული მეთოდის გამოყენებისას ძირითადი საშუალების პირველადი ასახვის შემდგომ პერიოდში ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელზეც გადაფასების მომენტისათვის აქტივის არსებული რეალური ღირებულებისაგან დაგროვილი ცვეთის თანხისა და ნებისმიერი გაუფასურების თანხის გამოკლების შემდეგ დარჩენილი თანხის გოლია.

ბასს-ის მიხედვით ძირითადი საშუალების რეალურ ღირებულებად ითვლება თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცეხლოს ურთიერთდამოუკიდებელ, საქმის მცოდნე მხარეებს შორის, იმ პრინციპით, თითქოს მონაწილე მხარეთა შორის არ არსებობს ისეთი კავშირი, რომელიც ინტერესთა კონფლიქტს გამოიწვევს.

მაგალითი

საწარმოს კუთვნილი ღვინის ჩამოსასხმელი ხაზი შეძენის დღიდან ძირითადი საშუალების შემადგენლობაში ირიცხება 25 000 ლარად. მისი დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 4 000 ლარს. 31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმოს შეუძლია იმავე სახის ჩამოსასხმელი ხაზი შეიძინოს დამოუკიდებელი პირისაგან 23 000 ლარად. იგი მოცემული აქტივის რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს. საჭიროა საწარმოს კუთვნილი აქტივის ჩამოფასება მის რეალურ ღირებულებამდე. მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების დასადგენად უნდა ვისარგებლოთ ბასს 16 -ის 35 -ე მუხლით და გადაფასებით დაგროვილი ცვეთა რეალური ღირებულების პროპორციულად. ამ

შემთხვევაში ჩამოსასხმელი ხაზი ბალანსში აისახება არა 21 000 ლარად (როგორც საბაზისო მეთოდი აღგენს), არამედ 19320 (23 000 - 23 000/25 000 X 4 000) ლარად. ძირითადი საშუალების ღირებულების შემცირება მისი რეალური ღირებულებით ასახვის მიზნით ბუღალტრულად გატარდება

ღებები - 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 1 680

ღებები - 2200 ჯგუფის ანგარიშები 320

კრედიტი - 2100 ჯგუფის ანგარიშები 2 000

ამასთან, თუ საწარმოში ექსპლუატაციის პროცესში ჩამოსასხმელი ხაზი ავარიული შემთხვევის გამო გაუფასურებულია, დაეუქვით 2 000 ლარით, მაშინ იგი ბალანსში აისახება 17 320 (23 000 - 3 680 - 2 000) ლარის ოდენობით.

სტანდარტების მიხედვით დასაშვებია გადაფასებისადმი ალტერნატიული მიდგომა. კერძოდ (ბასს 16, პუნქტი 35) დასაშვებია გადაფასების მომენტიდან დაგროვილი ცვეთის გამოკლება ძირითადი საშუალების ღირებულებიდან და დარჩენილი წმინდა ღირებულების გადაფასება. ზემოთ მოცანილი მაგალითის მიხედვით იგი გატარდება

ღებები - 2200 ჯგუფის ანგარიშები 4 000

კრედიტი - 2100 ჯგუფის ანგარიშები 4 000

ღებები - 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 1 680

კრედიტი - 2100 ჯგუფის ანგარიშები 1 680

ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულების ზრდით მიღებული ნამეტი თანხა განაპირობებს საკუთარი კაპიტალის შეცვლას. ბასს 16-ით (პუნქტი 39) დადგენილია, როდესაც გადაფასების პროცესის შედეგად იზრდება აქტივის საბაზისო ღირებულება, საკუთარი კაპიტალის ანგარიში უნდა დაკრედიტდეს ნაზარდი თანხით და ეწოდოს „გადაფასების რეზერვი“. მაგრამ გადაფასების ნამეტი აღიარდება შემოსაუღად, თუ იგი ქვითაქვს იმავე აქტივის გადაფასებით შემცირებულ თანხას, რომელიც აღრე ხარჯად იყო აღიარებული.

მაგალითი

დაეუქვით, ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების რეალურ ღირებულებაზე ნაზარდი თანხა შეადგენს 2 000 ლარს. წინა პერიოდში გადაფასებისას ხარჯებზე მიკუთვნებული იყო 1 500 ლარი. გადაფასება ბუღალტრულად გატარდება

ღებები - 2100 ჯგუფის ანგარიშები 2 000

კრედიტი - 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 500

კრედიტი - 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 1 500

ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულება ხშირად მისი საბაზრო ღირებულების გოლია, მაგრამ რეალური ღირებულების განსაზღვრა გარკვეული თავისებურებების გათვალისწინებას მოითხოვს. ამიგომ საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკით რეალური ღირებულებით შეფასება ხდება სათანადო კვალიფიკაციის მქონე შემფასებლების მიერ (საქართველოში ეს ფუნქცია აუდიტორს აკისრია). ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულების დადგენისას გაითვალისწინება მისი

გამოყენების ხასიათი. თუ იცვლება აქტივის დანიშნულება, მაშინ იგი შეფასდება მომავალი დანიშნულების ხასიათიდან გამომდინარე.

მაგალითი

შენობა, რომელიც ადრე საწყობად გამოიყენებოდა, მომავალში გამოყენებული იქნება ღვინის ჩამოსასხმელი საამქროსათვის. შენობის რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს 31 დეკემბრის მდგომარეობით. რეალური ღირებულების დასადგენად აქტივი შეფასდება არა როგორც საწყობის, არამედ როგორც საამქროს შენობა.

აღგერნატიული მეთოდის გამოყენების დროს ძირითადი საშუალებების გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია მათი ღირებულების ცვლილების ინტენსივობაზე. თუ ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება ხშირად იცვლება, იგი უნდა გადაფასდეს ყოველწლიურად. სხვა შემთხვევაში გადაფასება დასაშვებია 3-5 წელიწადში ერთხელ.

დაუშვებელია ძირითადი საშუალების შერჩევითი გადაფასება. ბასს 16 (პუნქტი 36) მოითხოვს, როდესაც გადაფასდება ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტი, უნდა მოხდეს მთლიანად აქტივის იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელშიც შედის მოცემული ობიექტი. შერჩევითი გადაფასების შეზღუდვა განპირობებულია იმ მოსაზრებით, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ მოხდეს განსხვავებული თარიღისათვის შეფასებულ დანახარჯებისა და ღირებულების ერთმანეთში არევა.

4.8. საგადასახადო თამისებურებები

მრავალი ქვეყნის გამოცდილების მსგავსად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები ძირითად საშუალებებთან მიმართებაში არ ეთანხმება ბასს-დან გამომდინარე სააღრიცხვო პრინციპებს. იგი განსაკუთრებით მკაფიოდ გამოიკვეთილია ცვეთის დარიცხვასთან, რემონტის დანახარჯების ხარჯად აღიარებასა და ძირითადი საშუალების გასვლისას გამოეკენილი მოგებისა და ზარალის აღიარებასთან დაკავშირებით. საგადასახადო კოდექსით დადგენილი მოთხოვნები მოკლედ ასე შეიძლება ჩამოყალიბდეს:

1. ცვეთის დარიცხვა ხდება ძირითადი საშუალებების ჯგუფების მიხედვით;
2. ცვეთის ინდივიდუალურად დარიცხვის პრაქტიკა გამოიყენება მხოლოდ შენობებისა და ნაგებობებისათვის;
3. ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ცვეთის თანხის დასადგენად კოდექსი ამკვიდრებს გერმინს „ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი“, რაც საგადასახადო მიზნებისათვის ჯგუფში შემავალი საშუალებების ნარჩენი ღირებულებაა;
4. დაწესებულია ზღვრული ნორმა რემონტზე გაწეული ხარჯებისათვის, რაც ნორმის ბევრად გაწეული დანახარჯების გამოქვითვის გადავადებას იწვევს;
5. ჯგუფურად ცვეთის დარიცხვას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი აღიარდება მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში.

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

5.1 არამატერიალური აქტივების არსი და კლასიფიკაცია

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, რომელსაც არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა და საწარმო ფლობს წარმოების ან მიწოდების (საქონლის ან მომსახურების) პროცესში გამოსაყენებლად, სხვებზე იჯარით გადასაცემად ან აღმინისტრაციული მიზნებისათვის. განმარტების შესაბამისად, არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ სამ პირობას: როგორც აქტივი იგი უნდა იყოს საწარმოს მიერ კონტროლირებადი; უნდა იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს და იყოს იდენტიფიცირებადი.

საწარმო აქტივს აკონტროლებს მაშინ, თუ მას გააჩნია უფლება მოცემული რესურსიდან მიიღოს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი და ამავე დროს შეუძლია სხვას აუკრძალოს ამ აქტივის გამოყენება. მომავალი ეკონომიკური სარგებლის კონტროლი საწარმოს შეუძლია იურიდიული უფლებით, თუმცა იურიდიული უფლება შესაძლებელია ყოველთვის არ იძლეოდეს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელზე კონტროლის საშუალებას, ისე როგორც შესაძლებელია საწარმოში ეკონომიკური სარგებელი შემოიღოდეს იურიდიული უფლების გარეშე (იხ. გუფილი).

არამატერიალური აქტივებიდან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებელი მოიცავს საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებს, დანახარჯების ეკონომიას ან სხვა სარგებელს, რომელიც ამ აქტივების გამოყენების შედეგია. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შეიძლება შეამციროს საწარმოო დანახარჯები და არ გაზარდოს მომავალი შემოსავლები.

არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირებადობა მოითხოვს მის კვეთრად გამიჯვნას გუფილისაგან. გუფილი, რომელიც წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, წარმოადგენს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოლოდინში გადახდილ საფასურს. მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება იყოს იდენტიფიცირებადი აქტივისა და იმ აქტივის შეხამების შედეგი, რომელიც ინდივიდუალურად აღიარებას არ ექვემდებარება, მაგრამ მყიდველი მზადაა გადაიხადოს მისთვის. არამატერიალური აქტივი მკაფიოდ შეიძლება განვასხვავოთ გუფილისაგან, თუ მისი გამზოლოება (გამოყოფა) შესაძლებელია. გამზოლოება ამ შემთხვევაში გულისხმობს აქტივის ინდივიდუალურად გამოყენებას. მაგალითად, იჯარით გაცემას, გასხვისებას ან გაცვლას და ამ გზით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას ისე, რომ არ მოხდეს შემოსავლისმომგანი იგივე საქმიანობაში გამოყენებული სხვა აქტივებიდან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გადინება. გამზოლოების უნარი არ უნდა იქნას გააგებული იდენტიფიცირებადობის აუცილებელ პირობად, რადგან შესაძლებელია აქტივის იდენტიფიცირება მოხდეს სხვა გზებითაც.

არამატერიალური აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია მათი დაჯგუფება კლასების მიხედვით. არამატერიალური აქტივების კლასი არის აქტივების ჯგუფი, რომელიც ერთგვაროვანია ხასიათისა და საწარმოში გამოყენების მიხედვით. ბასს 38 იძლევა არამატერიალური აქტივების კლასების შემდეგ მაგალითს (პუნქტი 108):

- ა) საეაჭრო ნიშანი (მარკა, სახელწოდება);
- ბ) პერიოდული გამომცემლობისა და პუბლიკაციის დასახელება;
- გ) კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
- დ) ლიცენზია და ფრანჩიზი;
- ე) სააგეორო უფლება, პატენტი და უფლება სამარეწველო საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლება;
- ვ) რეცეპტი, ფორმულა, მოდელი, ნახაზი და პროტოტიპი; და
- ზ) დამუშავების პროცესში მყოფი არამატერიალური აქტივი.

მოკლედ შეეხებით ზოგიერთ მათგანს.

საეაჭრო ნიშანი არის განსაზღვრული საქონლის, მწარმოებლის ან დისტრიბუტორის, საეაჭრო სახელწოდება. საეაჭრო ნიშნის წარმოშობას ხელი შეუწყო მეწარმეთა მისწრაფებამ, როგორც გამოეყოთ თავიანთი ნაწარმი იმათგან, რომელსაც კონკურენტები აწარმოებდნენ. რამდენადაც მომხმარებელი ცდუნებულია სასაქონლო ნიშნით, მეწარმე ცდილობს უფრო მეტი ინფორმაცია მიაწოდოს მომხმარებელს თავისი სასაქონლო ნიშნის ხარისხის შესახებ. მომხმარებლის ერთგულების მოპოვებით მწარმოებელი ახერხებს უფრო ნაკლები ფასდაკლებით მიჰყიდოს დისტრიბუტორს საქონელი და დანაზოგი რეკლამას მოახმაროს, რათა მეტი მომხმარებელი მოიზიდოს. საწარმოს მიერ ბაზრის ნლობამოპოვებული საეაჭრო ნიშნის შექმნა მისი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის წყარო ხდება. იგი აკმაყოფილებს რა აუცილებელ კრიტერიუმებს, არამატერიალურ აქტივს წარმოადგენს.

ლიცენზია არის ოფიციალური ნებართვა იმის გასაკეთებლად, რისი კეთებაც ნებართვის გარეშე აკრძალულია. ამის ნათელი მაგალითია საქართველოს კანონი სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ. კანონის მიხედვით ლიცენზია არის სახელმწიფო ორგანოს სპეციალური ნებართვა, რომელიც ლიცენზიის მფლობელს უფლებას აძლევს განსაზღვრული პირობების დასვეთ განახორციელოს გარკვეული სახის საქმიანობა. კანონით განსაზღვრულია ლიცენზიით ნებადართული საქმიანობის სახეები და ლიცენზიის გაცემაზე უფლებამოსილი ორგანოები. ლიცენზია, კანონიდან გამომდინარე, გაიცემა განუსაზღვრელი ვადით. ლიცენზიის მიმღები იხდის სალიცენზიო მოსაკრებელს.

ფრანჩიზი თავისი ბუნებით ლიცენზიის იდენტურია. იგი გაიცემა მეწარმეზე და უფლებას აძლევს აწარმოოს ან იეაჭროს განსაზღვრული სახის საქონლით ან მომსახურებით, განსაზღვრულ რეგიონში შეთანხმებული პერიოდის განმავლობაში. მეწარმე ამ უფლებისათვის როიალტის სახით გარკვეულ საზღაურს იხდის. როიალტის გადახდა, როგორც წესი, ავანსის სახით უფლების მიღებისას ხდება.

სააგეორო უფლება (ანუ გამეორების უფლება) არის მხატვრული, თეატრალური, ან მუსიკალური ნაწარმოების გამეორების ან გამეორების უფლების სხვაზე გადაცემის ესკლუზიური უფლება. ეს უფლება დაყუდდა კანონით და სააგეორო უფლების დარღვევა სისხლის სამართლის საქმედ ითვლება.

პატენტი არის გამოგონების გამოყენებაზე ესკლუზიური უფლების მინიჭება. უფლებას, სათანადო წესის დაცვით, იძლევა შესაბამისი ორგანო. პატენტის მისაღებად მომზადებულ დოკუმენტში დეტალურად აღწერენ გამოგონების არსს. პატენტის მფლობელი უფლებამოსილია სხვა პირს გადასცეს გამოგონების გამოყენების უფლება.

ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება არსებობდეს ფიზიკურ სუბსტანციაში. მაგალითად, როგორცაა კომპაქტდისკი პროგრამული უზრუნველყოფის შემთხვევაში, სამართლებრივი დოკუმენტი ან ლენგა და სხვ. იმის გადასაწყვეტად, აქტივი აღიარებულ იქნას როგორც ძირითადი საშუალება თუ არამატერიალური აქტივი, აუცილებელია განსჯა, რომელი ელემენტი უფრო მნიშვნელოვანია. კერძოდ, კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა ანუ პროგრამები, რომლებიც კომპიუტერულ სისტემაში გამოიყენება, ყოველთვის არ შეიძლება არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნოს. პროგრამული უზრუნველყოფა მატერიალურ აქტივად უნდა ჩაითვალოს მაშინ, როდესაც მის გარეშე მოცემული აქტივის ფუნქციონირება შეუძლებელია. მაგალითად პროგრამული მართვის ჩარხისათვის პროგრამული უზრუნველყოფა ამ ჩარხის შემადგენელი ნაწილია და ძირითადი საშუალების სახით განიხილება. იგივე ეხება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემას. არამატერიალურ აქტივს წარმოადგენს ის პროგრამული უზრუნველყოფა, რომელიც აპარატურული საშუალების შემადგენელ ნაწილს არ მიეკუთვნება. აღნიშნულის მაგალითად გამოდგება ბუღალტრული კომპიუტერული პროგრამები.

ამგვარად, არამატერიალური აქტივების ცნების ქვეშ მოიაზრება ფიზიკური სუბსტანციის არმქონე არაფულადი აქტივები, რომლებიც სალი განსჯით არ შეიძლება მიეკუთვნოს არც ძირითად საშუალებებს და არც გუდვილს.

5.2. არამატერიალური აქტივების შუფსაგა

5.2.1. არამატერიალური აქტივების თავდაპირველი

აღიარება და შუფსაგა

არამატერიალური აქტივების აღიარების პრინციპები არ განსხვავდება სხვა იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივების აღიარების პრინციპებისაგან. კერძოდ, არამატერიალური აქტივები აღიარებულ უნდა იქნას მაშინ, თუ: ა) მოსალოდნელია, რომ ამ აქტივთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შემოვა საწარმოში; და ბ) აქტივის ღირებულება შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ (ბასს 38, პუნქტი 19).

არამატერიალური აქტივი საწარმოში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით. საწარმოში შეიძლება იგი შეიძინოს, მიიღოს სახელმწიფო გრანტის სახით ან თვითონ შექმნას. ყველა შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი, რომელიც აკმაყოფილებს აღიარების ზემოთ მოტანილ კრიტერიუმს, თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით (ბასს 38, პუნქტი 22).

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება არის თანხა, რომელიც მის მოსაპოვებლად იქნა გადახდილი შეძენის ან წარმოების პროცესში ფულადი სახსრების ან მისი ეკვივალენტის ან სხვა ანაზღაურების რეალური ღირებულების სახით. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს მისი შესყიდვის ფასს, საბაჟო გადასახადებისა და დაუბრუნებელი გადასახადების ჩათვლით, ასევე აქტივის გამოსაყენებლად მომზადების პირდაპირ დაზარალებებს. თვითღირებულებაში არ შედის არანაირი სავაჭრო ფასდათმობა და შეღავათები.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება ადვილი დასადგენია მისი ცალკე შესყიდვის დროს. ამ შემთხვევაში იგი შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს, რადგან შეძენისას ხდება ფულის ან სხვა ფულადი აქტივის გადახდა. მაგრამ შესაძლებელია აქტივი შეძენილ იქნას კრედიტით. მაშინ მისი თვითღირებულების დასადგენად მხედველობაში მიიღება სხვა სტანდარტების მოთხოვნა პროცენტის აღიარებასთან დაკავშირებით. გადახდილი პროცენტი შეიძლება ხარჯად იქნას აღიარებული და არ იმოქმედებს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაზე, მაგრამ სესხის პროცენტის აღიარების ალტერნატიული მიდგომის გამოყენებისას მოხდება პროცენტის კაპიტალიზაცია და, შესაბამისად, აქტივის თვითღირებულების გაზრდა პროცენტის თანხით.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა არამატერიალური აქტივი 20 000 ლარად. აქტივის შეძენის ოპერაციის ნოტარიალური გაფორმებისათვის გადაიხდა 120 ლარი, მათ შორის დღგ – 20 ლარი. აქტივის ღირებულების გადახდა მოხდება შეძენიდან ერთ წელიწადში. გადახდის განეაღმარებლად დაკავშირებით საწარმო გადაიხდის 12 პროცენტს. თუ საწარმო სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას არ ახდენს, მაშინ შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება იქნება 20 100 (20 000 + 100) ლარი, ხოლო პროცენტის კაპიტალიზაციის შემთხვევაში 22 500 (20 000 + 2 400 + 100) ლარი.

გამორიცხული არ არის არამატერიალური აქტივის შეძენა საწარმოთა გაერთიანების გზით. საწარმოთა გაერთიანების დროს, რომელიც ითვლება შესყიდვად, არამატერიალური აქტივის განცალკევებით აღიარების მიზნით, აუცილებელია იმის განსჯა, რამდენად შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების საკმარისად საიმედოდ შეფასება. შეფასების საიმედოობას უზრუნველყოფს აქტივის ფასის კოტირება აქტივო ბაზარზე, რამდენადაც მიმდინარე ფასი ჩვეულებრივ საბაზრო ფასს წარმოადგენს.

აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც დაცულია ყველა შემდეგი პირობა:

- ა) მუხლები, რომლებიც ბაზარზე იყიდება, ერთგვაროვანია;
- ბ) ჩვეულებრივ, ნებისმიერ დროს მოიძებნება გარიგების მსურველი მყიდველი და გამყიდველი; და
- გ) არსებობს საზოგადოებისათვის ხელმისაწვდომი ფასები (ბასს 38, პუნქტი 7).

თუ მყიდველის მიმდინარე ფასი ხელმოწერილია, მაშინ არამატერიალური აქტივის შესაფასებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ანალოგიურ ოპერაციაზე ბოლო გარიგების ფასი იმ პირობით, რომ ოპერაციის განხორციელებიდან რეალური ღირებულების განსაზღვრის დღემდე ეკონომიკურ პირობებში დიდი ცვლილება არ მომხდარა.

თუ აქტივისათვის არ არსებობს აქტიური ბაზარი, მაშინ მის თვითღირებულებას წარმოადგენს თანხა, რომელსაც საწარმო, ალბათ, გადაიხდიდა აქტივისათვის შეძენის დღეს ერთიმეორისაგან დამოუკიდებელი, გათვითცნობიერებული და ასეთი გაცვლის მსურველ მხარესთან საუკეთესო ინფორმაციაზე დაყრდნობით გარიგების დადების შემთხვევაში. ამ თანხის დადგენისას საწარმო გამოიყენებს ანალოგიურ ოპერაციებზე ბოლო გარიგების ინფორმაციას.

არამატერიალური აქტივი იქმნება საწარმოს შიგნითაც. მათი აღიარება და შეფასება თავისებურ წესებს ემყარება. აღიარების თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია მათი კრიტერიუმების დადგენა, რომელიც ხშირად გართულებულია. სირთულეს განაპირობებს ის, რომ ძნელია დადგინდეს – ჯერ ერთი, არის თუ არა აქტივი იდენტიფიცირებადი და მეორე, რამდენად ზუსტად შეიძლება მისი თვითღირებულების განსაზღვრა, რადგან ზოგჯერ შეუძლებელია გაიმოწნოს არამატერიალური აქტივის შექმნის ხარჯი შიდაწარმოებული გუდვილის თვითღირებულებისა და სხვა ყოველდღიური ხარჯისაგან.

საწარმოში შექმნილი არამატერიალური აქტივის მიერ აღიარების კრიტერიუმის დაკმაყოფილების განსაზღვრის მიზნით, აქტივის შექმნა იყოფა კვლევისა და განვითარების ფაზებად.

კვლევა არის ორიგინალური და წინასწარ დაგეგმილი კვლევა-ძიება ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის შეძენის მიზნით.

კვლევის ტიპური მაგალითებია:

- ახალი ცოდნის შეძენის მიზნით შესრულებული სამუშაოები;
- კვლევის შედეგად მიღწეული აღმოჩენის ან სხვა ცოდნის გამოყენების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;
- ალტერნატიული პროდუქციის ან ტექნოლოგიური პროცესების ძიება; და
- ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობის, ნაწარმის, სისტემის ან მომსახურების ფორმულირება, კონსტრუირება, შეფასება და შესაძლო ალტერნატივის საბოლოო შერჩევა.

კვლევის ფაზასთან დაკავშირებით სტანდარტი მოითხოვს, რომ კვლევის შედეგად წარმოშობილი არანაირი არამატერიალური აქტივი არ უნდა იქნას აღიარებული. კვლევის დანახარჯები აღიარებულ უნდა იქნას ხარჯად ვაწვეისთანავე (ბასს 38, პუნქტი 44).

განვითარება გულისხმობს კვლევის შედეგად მიღებული აღმოჩენების ან სხვა მეცნიერული ცოდნის გამოყენებას ახალი ან მნიშვნელოვნად გაუმჯობესებული მასალების, პროდუქციის, აპარატურის, ტექნოლოგიური პროცესების, მოწყობილობის ან მომსახურების დასაგეგმად და დასაპროექტებლად მათი კომერციული მიზნით, წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

განვითარების ტიპური მაგალითებია:

- წარმოებამდელი ნიმუშებისა და მოდელების დაპროექტება, კონსტრუირება და გამოცდა;
- ახალი ტექნოლოგიისათვის საჭირო ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შგამპების დაპროექტება;

- ისეთი საცდელი მოწყობილობის დაპროექტება, კონსტრუირება და ექსპლუატაცია, რომელიც მასშტაბის მიხედვით ეკონომიკურად არ გამოდგება კომერციული წარმოებისათვის; და
- შერჩეული ალტერნატიული მასალების, მოწყობილობების, ნაწარმის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების დაპროექტება, კონსტრუირება და გამოცდა.

განვითარების ფაზის შიდაპროექტის განხორციელების დროს წარმოშობილი არამატერიალური აქტივი აღიარებულ უნდა იქნას მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილის დემონსტრირება:

- არამატერიალური აქტივის დასრულების გექსნიკური განხორციელება ისე, რომ შეიძლებოდეს მისი გამოყენება ან გაყიდვა;
- თავისი განზრახვა, დაასრულოს არამატერიალური აქტივი და გამოიყენოს ან გაყიდოს იგი;
- თავისი უნარი გამოიყენოს ან გაყიდოს არამატერიალური აქტივი;
- ის, თუ როგორ შექმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს, დანარჩენთან ერთად, საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის შედეგის ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ გათვალისწინებულია მისი შიდა გამოყენება, არამატერიალური აქტივის სარგებელიანობა;
- არამატერიალური აქტივის დამუშავებისა და გამოყენების, ან გაყიდვისათვის საჭირო საკმარისი გექსნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების ხელმისაწვდომობა; და
- უნარი, საიმედოდ შეაფასოს არამატერიალური აქტივის შექმნასთან დაკავშირებული დანახარჯები (ბასს 38, პუნქტი 45).

სტანდარტები ითვალისწინებს იმას, რომ ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის შექმნის ხარჯი არ შეიძლება გაიმოხონოს საერთოდ საწარმოს განვითარების ხარჯისაგან და კრძალავს ასეთი დანახარჯებით წარმოშობილი არამატერიალური აქტივის აღიარებას. ბასს 38 განმარტავს, რომ საწარმომ შექმნილი სამარკო სახელწოდება, პერიოდული გამოცემის დასახელება, განმეორებით გამოცემის უფლება და ანალოგიური მუხლები არ უნდა იქნას აღიარებული არამატერიალური აქტივის სახით (პუნქტი 51, 52).

არამატერიალური აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებით, მნიშვნელოვანია იმის ცოდნა, რომ ზოგი დანახარჯი გაიწევა საწარმოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის უზრუნველსაყოფად, მაგრამ არავითარი აქტივის შექმნა ან შექმნა არ ხდება. თუმცა გაწეული დანახარჯები არამატერიალური აქტივის წარმოშობის ილუზიას ქმნის. ასეთ შემთხვევაში დანახარჯი აქტივად არ აღიარდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი აყალიბებენ აღიარებადი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებას ან იმ შემთხვევისა, როდესაც არამატერიალური აქტივი შექმნილია საწარმოთა გაერთიანების გზით, რომელიც შესყიდვას წარმოადგენს და არ შეიძლება აღიარებულ იქნას არამატერიალურ აქტივად. პირველ შემთხვევაში დანახარჯი გაწევისთანავე ხარჯს მიეკუთვნება, ხოლო მეორე შემთხვევაში იგი შეადგენს გუდვილის თვითღირებულებას. ხარჯად აღიარებადი დანახარჯების მაგალითია:

- ამუშაების დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომელიც ბასს 16-ის შესაბამისად ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებას მიეკუთვნება. ამუშაების დანახარჯები შეიძლება შედგებოდეს: სადამფუძნებლო დანახარჯებისაგან, როგორცაა: იურიდიული პირის დაფუძნების დროს იურისტებზე და სამდივნოსათვის გადახდილი თანხა; ახალი დანადგარის ან საწარმოს გახსნის დანახარჯისაგან (გაშვებისწინა დანახარჯები), ან ახალი ოპერაციის ან ახალი სახის პროდუქციის, ან პროცესების გახსნის დანახარჯებისაგან (წინასაოპერაციო დანახარჯები);
- პერსონალის მომზადების დანახარჯები;
- რეკლამის ან პროდუქციის დაწინაურების დანახარჯები; და
- საწარმოს ან მისი ნაწილის დისლოკაციის შეცვლის ან რეორგანიზაციის დანახარჯები (ბასს 38, პუნქტი 57).

საწარმოში შექმნილი აღიარებადი არამატერიალური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომელიც გონიერულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე უშუალოდ ან განაწილების გზით შეიძლება მიეკუთვნოს მის შექმნას, წარმოებას და დანიშნულებით გამოსაყენებლად მომზადებას. თვითღირებულების კომპონენტებია აქტივის შექმნისას გამოყენებული ან მოხმარებული მასალები და მომსახურება; აქტივის შექმნაზე დასაქმებული მომუშავეების შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებული დანახარჯები; აქტივთან უშუალოდ დაკავშირებული ყველა დანახარჯი, როგორცაა: იურიდიული უფლების რეგისტრაციის მოსაკრებელი, აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული პატენტისა და ლიცენზიის ამორტიზაცია; და ზედნაღები ხარჯები, რომელიც საჭიროა აქტივის შესაქმნელად და შეიძლება აქტივს მიეკუთვნოს გონიერულ და თანმიმდევრულ საფუძველზე დაყრდნობით. საწარმოში წარმოებული არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებას შეიძლება მიეკუთვნოს სესხზე გადახდილი პროცენტიც, თუ იგი უშუალოდ უკავშირდება აქტივის შექმნას და საწარმო იყენებს სესხზე გადახდილი პროცენტის აღრიცხვის ალგორითმულ მეთოდს. ბასს 23-ით ნებადართულია სესხის პროცენტის კაპიტალიზაცია განსაკუთრებულ აქტივებთან (აქტივი, რომლის შექმნას ხანგრძლივი პერიოდი სჭირდება) მიმართებაში (პუნქტი 11).

მაგალითი

საწარმომ გადაწყვიტა ახალი ნაწარმის დამუშავება და ამ მიზნით საკვლევი ხარჯი გასწია 3 500 ლარი. კვლევიდან მიღებული შედეგის ეფექტურობიდან გამომდინარე, საწარმო აგრძელებს მიღებული ცოდნის პრაქტიკაში დანერგვას. კვლევის დამთავრების დღიდან არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. განვითარების მიზნით საწარმომ ბანკიდან ისესხა 6 000 ლარი ერთი წლით, წლიური 15 % საპროცენტო განაკვეთით. ახალი ნაწარმის ნიმუშების მისაღებად შეიძინა და დახარჯა 5 000 ლარად ღირებული მასალები. სანიმუშო ნაწარმის დამზადებაზე მომუშავეებს დაურიცხა ხელფასი 1 000 ლარი. შესაბამისი სოციალური გადასახდლები შეადგენს 310 ლარს. არსებულ სიკუთვანაში საწარმო 3 500 ლარს აღიარებს როგორც კვლევის ხარჯს, ხოლო დანარჩენ დანახარჯს, როგორც არამატერიალურ აქტივს. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება იქნება მისი განვითარების დანახარჯი, რომელიც გაწეულია აღიარების კრიტერიუმის დაკმაყოფ

ვილების დღიდან, რაც 6 310 (5 000 + 1 000 + 310) ლარს შეადგენს. მაგრამ თუ საწარმოს საილრიცხო პოლიტიკა ითვალისწინებს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას, მაშინ 6 310 ლარს დაემიჯება სესხის პროცენტი 750 ლარი და არამატერიალური აქტივი აისახება 7 060 ლარის ოდენობით.

მიღწარმოების არამატერიალური აქტივების თვითღირებულებას არ მიეკუთვნება სავაჭრო, აღმინისგრაიული და სხვა საერთო ზედნაღები ხარჯები, გარდა იმ ხარჯებისა, რომელიც პირდაპირ უკავშირდება არამატერიალური აქტივის შექმნას; ასევე აქტივის გეგმური მარჯვენებლების მიღწევამდე მიღებული ზარალი და აქტივის საექსპლუატაციოდ კაღრების მომზადების ხარჯები.

არამატერიალურ აქტივზე გაწეული დანახარჯები, რომელიც წინა წლიურ ანგარიშგებაში ან შუალედურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებული იყო ხარჯად, მოგვიანებით არ შეიძლება მიეკუთვნოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებას (ბასს 38, პუნქტი 59). ანალოგიურად არ შეიძლება არამატერიალური აქტივის ღირებულებას მიემაგოს მისი აღიარების შემდგომი დანახარჯები, თუ არ არსებობს ალბათობა იმისა, რომ მოცემული დანახარჯების შედეგად გაიზრდება არამატერიალური აქტივიდან თავდაპირველად დაგეგმილი მოსალოდნელი ეკონომიკური ეფექტი. მოსალოდნელი ეკონომიკური ეფექტის გაზრდის შესაძლებლობის და მისი გამოძწევეი დანახარჯების საიმედოდ შეფასების შემთხვევაში, აღნიშნული დანახარჯები შეიძლება მიეკუთვნოს არამატერიალური აქტივის ფაქტიურ თვითღირებულებას (ბასს 38, პუნქტი 60).

5.2.2. არამატერიალური აქტივების გადაფასება

არამატერიალური აქტივი ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება საბალანსო ღირებულებით. არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი ბალანსში აღიარდება ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების შედეგად აკუმულირებული ზარალის გამოქვითვის შემდეგ.

არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის ორი მიღგომა არსებობს. ძირითადი მიღგომის შესაბამისად, თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს მისი თვითღირებულებით ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (ბასს 38, პუნქტი 63).

მაგალითი

საწარმომ 1998 წლის 1 იანვარს შეიძინა არამატერიალური აქტივი. აქტივის თავდაპირველი აღიარება მოხდა ფაქტიური თვითღირებულებით 2 000 ლარის ოდენობით. 2000 წლის ფინანსური ანგარიშგების შედეგის დროისათვის არამატერიალურ აქტივს დარიცხული აქვს 3 წლის ამორტიზაცია 600 ლარი და ზარალი გაუფასურების შედეგად — 50 ლარი. აქტივი ბალანსში აისახება 1 350 ლარის ოდენობით.

არამატერიალური აქტივის ბალანსში ასახვის ნებადართული ალგერნაციული მიღგომის გამოყენება აქტივის გადაფასებას უკავშირდება. ალგერნაციული მიღგომის თანახმად თავდაპირველი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც წარმოადგენს გადაფასების თარი-

ღისათვის მის რეალურ ღირებულებას გამოკლებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაცია და გაუფასურების ზარალი (ბასს 38, პუნქტი 64). სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიურ ბაზარზე დაყრდნობით. გადაფასებები უნდა მოხდეს საკმარისი რეგულარობით ისე, რომ საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს იმ ღირებულებიდან, რომელიც განსაზღვრული იქნებოდა რეალური ღირებულებით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

არამატგერიალური აქტიუების შერჩევითი გადაფასების თავიდან აცილების მიზნით სტანდარტი მოითხოვს ერთი და იგივე კლასის არამატგერიალური აქტივის გადაფასება მოხდეს ერთდროულად, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ასეთი აქტივისათვის აქტიური ბაზარი არ არსებობს. არამატგერიალური აქტიუების კლასი გულისხმობს აქტიუების ჯგუფს, რომელიც მსგავსი ხასიათისაა და საწარმოში მსგავს ოპერაციებში გამოიყენება. როდესაც მოცემული კლასის არამატგერიალური აქტივის გაღიფასება ვერ ხერხდება აქტიური ბაზრის არარსებობის გამო, იგი აისახება მასა თვითღირებულებით ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

თუ გადაფასებული არამატგერიალური აქტივის რეალური ღირებულება უკვე ვერ ღვინდება აქტიური ბაზრის არარსებობის გამო, მაშინ მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება მისი ბოლო გადაფასების დროს გადაფასებულ ღირებულებას გამოკლებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაცია და ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალი.

არამატგერიალური აქტივის ღირებულება გადაფასების შედეგად, ცხადია, ცვლილებას განიცდის. თავდაპირველი აღიარების თანხა იზრდება ან მცირდება. გადაფასების შედეგად გამოწვეული ცვლილება ბუღალტრულად აისახება ძირითადი საშუალებების მსგავსად. კერძოდ, თუ არამატგერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად მაგულობს, ზრდა უნდა აისახოს უშუალოდ კაპიტალზე. სახელწოდებით არამატგერიალური აქტივის აფასების თანხა. თუმცა გადაფასების შედეგად არამატგერიალური აქტივის ღირებულების ზრდა აღიარდება შემოსავლის სახით მხოლოდ იმ ოდენობით, რომლითაც იგი აღადგენს იმავე აქტივის ჩამოფასებას, რომელიც ადრე აღიარებული იყო ხარჯის სახით (ბასს 38, პუნქტი 76).

მაგალითი

დაეუშვათ, არამატგერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება 2 500 ლარიდან 3 000 ლარამდე, ადრე იგი გადაფასებული არ ყოფილა. ამ შემთხვევაში არამატგერიალური აქტივის ღირებულების ზრდა (500 ლარით) აისახება საკუთარ კაპიტალში ანგარიშზე – “არამატგერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვი”. მაგრამ თუ ეს აქტივი ადრე ჩამოფასებული იყო, დაეუშვათ 300 ლარით და ჩამოფასების თანხა მიკუთვნებული იყო ხარჯებზე, მიმდინარე პერიოდის აფასების საერთო თანხიდან 300 ლარი მიკუთვნება შემოსავლებს, დანარჩენი 200 კი – არამატგერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვს.

არამატგერიალური აქტივის აფასების შედეგის შემოსავლად აღიარების მოთხოვნას განაპირობებს ის, რომ აქტივის აფასებამდე შეიძლება ჩამოფასება შეეხოს, ვინაიდან ამ შემთხვევაში გადაფასების რეზერვი არ არსებობს, ჩამოფასების შედეგად აქტივის ღირებულების შემცირება ფინანსურ შედეგში იქნებოდა ასახული. შესაბა-

მისაღ, როდესაც სიგუაცია იცვლება და აქტივის ღირებულება იზრდება, იგი უკრ ფარავს წინა პერიოდში ჩამოფასებით ჩამოწერილი აქტივის ღირებულებას და შემდეგ იქცევა კაპიტალის ნაწილად. ყოველივე ეს განაპირობებს უკუპროცესსაც, რადგან სტანდარტი ითხოვს შემდეგი ღებულების შესრულებას: თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად კლებულობს, შემცირება უნდა აისახოს როგორც ხარჯი. თუმცა გადაფასებლად გამომდინარე შემცირება დარიცხულ უნდა იქნას გადაფასების ნებისმიერი შესაბამისი ზრდის საპირისპიროდ იმ ოდენობით, რომლითაც შემცირება არ გადააჭარბებს ამავე აქტივთან მიმართებაში აფასების რეზერვში ასახულ ოდენობას (ბასს 38, პუნქტი 77).

მაგალითი

საანგარიშგებო პერიოდში 3 500 ლარი საბალანსო ღირებულების მქონე არამატერიალური აქტივი ჩამოფასდა 3 000 ლარამდე. 500 ლარით ღირებულების შემცირება აისახება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯის სახით. დაუშვათ, აქტივი ადრე გადაფასებული იყო. აქტივის წინა გადაფასების შედეგად წარმოშობილია გადაფასების რეზერვი 400 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში აქტივის ჩამოფასების შედეგად ღირებულების 500 ლარით შემცირება აისახება შემდეგნაირად: 400 ლარი მიეკუთვნება კაპიტალს და ამით მოხდება გადაფასების რეზერვის ანუღირება, ხოლო დარჩენილი 100 ლარი მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯს.

არამატერიალური აქტივის გადაფასების შედეგად წარმოშობილი გადაფასების რეზერვი მოგების რეალიზაციის კვალობაზე ემატება საწარმოს შემოსავალს. მაგალითად, თუ არამატერიალური აქტივის გადაფასების შედეგად გასულ წელს შეიქმნა რეზერვი 300 ლარის ოდენობით და მიმდინარე წელს არამატერიალური აქტივი გაიყიდა, რეზერვის ანგარიში დაიხურება და 300 ლარი შემოსავლებს მიეკუთვნება. მაგრამ ძირითადი საშუალებების მსგავსად შესაძლებელია აღნიშნული თანხა ვადავიდეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. გადაფასების რეზერვის რეალიზაცია შეიძლება არა მარტო აქტივის გაყიდვის, არამედ საწარმოში გამოყენების პროცესშიც. ამ შემთხვევაში რეალიზებული რეზერვი არის სხვაობა გადაფასებული აქტივისათვის დარიცხულ ამორტიზაციასა და იმ ამორტიზაციის თანხას შორის, რომელიც დაერიცხებოდა მოცემულ აქტივს შექმნის თვითღირებულებიდან გამომდინარე. გაუნაწილებელი მოგებისათვის მიმატებული რეალიზებული გადაფასების რეზერვი არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

5.3 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

არამატერიალური აქტივების ღირებულების გეგმამომიერი შემცირების აღრიცხვის მიზნით გამოიყენება გერმინი ამორტიზაცია. სტანდარტის ენით ამორტიზაცია არის არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხის სისტემატური განაწილება მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ამორტიზებადი თანხა არის არამატგერიალური აქტივის თავდაპირველი ღირებულება ან ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი შემცველი სხვა სიდიდე სალიკვიდაციო ღირებულების გარეშე.

სასარგებლო მომსახურების ვადა არის:

- ა) დროის მონაკვეთი, რომლის განმავლობაში საწარმო ვარაუდობს აქტივის გამოყენებას; ან
- ბ) პროდუქციის ან ანალოგიური ნაკეთობის რაოდენობა, რომლის მიღებასაც საწარმო ვარაუდობს მოცემული აქტივიდან.

არამატგერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურ საფუძველზე უნდა განაწილდეს საუკეთესოდ შეფასებულ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. არსებობს უარყოფადი ვარაუდი იმის შესახებ, რომ არამატგერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა არ იქნება ოც წელზე მეტი იმ მომენტიდან, როცა აქტივის გამოყენება შესაძლებელი გახდება. ამორტიზაცია უნდა დაიწყოს მაშინ, როდესაც აქტივი გამოსაყენებლად შესაძლებელი გახდება.

იშვით შემთხვევაში შეიძლება არსებობდეს იმის დამაჯერებელი რწმუნება, რომ არამატგერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა იქნება კონკრეტული პერიოდი, რომელიც აღემატება 20 წელს. ასეთ შემთხვევაში იმის ვარაუდი, რომ არამატგერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა არ იქნება 20 წელზე მეტი, უარყოფადი და საწარმო ამორტიზაციას დაარიცხავს საუკეთესოდ შეფასებული სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

არამატგერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე მოქმედებს როგორც ეკონომიკური, ისე სამართლებრივი ფაქტორები. ეკონომიკური ფაქტორი განსაზღვრავს პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს. სამართლებრივი ფაქტორი კი განსაზღვრავს პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც საწარმოს ექნება ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ეკონომიკური და სამართლებრივი ფაქტორები მეტწილად განსხვავებულ სასარგებლო მომსახურების ვადას განაპირობებს.

მაგალითი

საწარმომ მოიპოვა. საავტომობილო გზის ექსპლუატაციისა და საგზაო მოსაკრებელის აკრეფის უფლება 15 წლით. რევიონში დაგეგმილია ალტერნატიული გზის მშენებლობის დამთავრება 10 წელიწადში. უფლებრივი სამართლით საწარმოს, მართალია, არამატგერიალური აქტივი შეძენილი აქვს 15 წლით, მაგრამ რადგან ალტერნატიული გზის მშენებლობა 10 წელიწადში დამთავრდება, აქტივიდან მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება შეწყდება. ამიტომ საწარმო გზის ექსპლუატაციის უფლებას აღიარებს 10 წლით.

5.4. არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა

როგორც უკვე აღინიშნა, არამატერიალური აქტივის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, სასურველია აქტივისა და მისი ამორტიზაციის აღრიცხვა ცალკე ანგარიშებზე ხდებოდეს. არამატერიალური აქტივების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ, ქვემოთ მოგანილია მაგალითები. რამდენადაც სააღრიცხვო პრინციპები თანაბრად ეხება ყველა კლასის არამატერიალურ აქტივს, ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას გამოყენებული იქნება ჯგუფის სახელწოდებები: „არამატერიალური აქტივები“ და „არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია“.

1) შექმნილია არამატერიალური აქტივი. ფული გადარიცხულია საბანკო ანგარიშიდან.

ღებუტი – 2500 არამატერიალური აქტივები

კრედიტი – 1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე

2) დაერიცხა ამორტიზაცია არამატერიალურ აქტივს

ღებუტი – 745 ცვეთა და ამორტიზაცია (ან სხვა შესაბამისი ანგარიში)

კრედიტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

3) გაიცემა ანალოგიური აქტივები. გასული აქტივის სააღრიცხვო ღირებულება 5 000 ლარი იყო, დარიცხული აკუმულირებული ამორტიზაცია – 1 000 ლარი

ღებუტი – 2500 არამატერიალური აქტივები 4 000

ღებუტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 1 000

კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები 5 000

4) საწარმომ გაყიდა არამატერიალური აქტივი 2 500 ლარად. აქტივი აღრიცხულია შექმნის თვითღირებულებით 5 000 ლარად გამოყენების პროცესში ამორტიზაცია დარიცხული იყო 3 000 ლარი

ღებუტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 3 000

ღებუტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 500

კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები 5 000

კრედიტი – 8132 მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან 500

5) საწარმომ გაყიდა გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული არამატერიალური აქტივი. აქტივი აღრიცხულია 3 000 ლარად. აკუმულირებული ამორტიზაცია 500 ლარია. გადაფასების რეზერვის ნაშთი 200 ლარს შეადგენს. აქტივის გაყიდვიდან მიღებულია 2 600 ლარი

ღებუტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 500

ღებუტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 600

კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები 3 000

კრედიტი – 8132 მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან 100

ერთდროულად უნდა გაუქმდეს რეზერვის ნაშთი. იგი შეიძლება გადატანილ იქნას მოგების ანგარიშზე

ღებუტი – 5440 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი 200
კრედიტი – 8132 მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან 200

ან პირდაპირ მიეკუთვნოს გაუნაწილებელ მოგებას

ღებუტი – 5440 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი 200
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 200

6) საწარმომ შეაჩერა არამატერიალური აქტივის გამოყენება ვადაზე აღრე. იგი მომავალშიც არ იქნება გამოყენებული. არამატერიალური აქტივი აღრიცხულია 7 000 ლარად, აკუმულირებული ამორტიზაცია 6 700 ლარია

ღებუტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 6 700

ღებუტი – 8223 მარალი არამატერიალური აქტივის ჩამოწვირიდან 300
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები 7 000

5.5. გუდვილის ბუღალტრული აღრიცხვა

საწარმოს შეიძლება პყავდეს მაღალკვალიფიციურ პერსონალთა გუნდი და პქონდეს უნარი მოახდინოს პერსონალის დამატებითი გამოცდილების შედეგად მისაღები ეკონომიკური სარგებლის იდენტიფიცირება. საწარმო შეიძლება ასევე მოელოდეს, რომ პერსონალი თავის მომსახურებას გააგრძელებს საწარმოს სასარგებლოდ. მაგრამ ყოველივე ეს საკმარისი არ არის იმისათვის, საწარმომ მმართველებისა და პერსონალის მაღალი კვალიფიკაცია არამატერიალურ აქტივად რომ აღიაროს, რადგან საწარმო საკმარისად ვერ აკონტროლებს მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს.

ანალოგიურად, საწარმოს შეიძლება პყავდეს მუდმივი კლიენტები ან პქონდეს თავისი წილი ბაზარში, რომლითაც მისი მდგომარეობა განსაზღვრულია. საწარმო შეიძლება ვარაუდობს, რომ მისი ლოიალური დამოკიდებულებითა და მცდელობით კლიენტებთან ურთიერთობა მომავალშიც შენარჩუნებული იქნება. მაგრამ მას არ გააჩნია იურიდიული უფლება კლიენტებზე და ვერ გააკონტროლებს კლიენტებთან ურთიერთობით მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს. შესაბამისად, საწარმოს არ შეუძლია კლიენტების ლოიალობა ან წილი ბაზარში აღიაროს არამატერიალური აქტივის სახით.

მიუხედავად იმისა, რომ პერსონალის კვალიფიკაცია, კლიენტების ლოიალობა, წილი ბაზარში და სხვა მომენტები, რომელიც ხელს უწყობს საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოდინებას, არამატერიალური აქტივის სახით არ აღიარება, ისინი მოქმედებენ საწარმოს იმოჯზე, მისი აქტივების ფასსა და საერთოდ, საწარმოს ფასზე,

თუ მისი გაყიდვა იქნება გადაწყვეტილი. სწორედ აღნიშნული ფაქტორები განაპირობებს საწარმოს გაყიდვას ნეგო აქტივების რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული ფასით, რაც მყიდველ საწარმოში გუდვილის წარმოქმნის საფუძველია.

გუდვილი წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, რომელიც განიხილება როგორც შექმნა და წარმოადგენს შექმნის თვითღირებულების ნამეტს შექმნილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობაზე.

გუდვილთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის შესასწავლად აუცილებელია გავეცნოთ შემდეგ ტერმინებს:

საწარმოთა გაერთიანება გულისხმობს სხვადასხვა დამოუკიდებელ საწარმოთა ერთ ეკონომიკურ სუბიექტად გაერთიანებას ერთი საწარმოს მეორესთან შერწყმის გზით, ან ერთი საწარმოს მიერ მეორე საწარმოს წმინდა აქტივებსა და საქმიანობაზე კონტროლის მოპოვებით.

შესყიდვას უწოდებენ საწარმოთა ისეთ გაერთიანებას, როდესაც ერთ-ერთი საწარმო, მყიდველი, მოიპოვებს კონტროლს მეორე, შესყიდული, საწარმოს წმინდა აქტივებსა და საქმიანობაზე გადაცემული აქტივების, ვალდებულებების ან აქციების გამოშვების სანაცვლოდ.

საწარმოს შესყიდვის თარიღი არის დღე, როდესაც შესყიდული საწარმოს წმინდა აქტივებისა და საქმიანობის კონტროლი ფაქტობრივად გადაეცემა მყიდველ საწარმოს.

როგორც განმარტებიდან ჩანს, შესყიდვა გულისხმობს ინვესტიციების შექმნის გზით სხვა საწარმოზე კონტროლის უფლების მოპოვებას. სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მყიდველი საწარმო ვალდებულია შესყიდვის თარიღიდან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახოს შესყიდული საწარმოს საქმიანობის შედეგები და ბალანსში აღიაროს შესყიდული საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები და საწარმოს შესყიდვით წარმოშობილი გუდვილი ან უარყოფითი გუდვილი (ბასს 22, პუნქტი 20).

საწარმოს შესყიდვა ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს შესყიდვის თვითღირებულებით. შესყიდვის თვითღირებულება გოლია გადახდილი ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების, ან მეორე საწარმოს წმინდა აქტივებზე კონტროლის უფლების მოპოვების სანაცვლოდ მყიდველი საწარმოს მიერ გადაებული შესყიდვის სხვა კომპენსაციის რეალურ ღირებულებას, გაცვლის თარიღისათვის, პლუს საწარმოს შესყიდვასთან პირდაპირ დაკავშირებული ყველა დანახარჯი.

რამდენადაც გუდვილი წარმოადგენს სხვაობას შესყიდვის თვითღირებულებასა და წმინდა აქტივების რეალურ ღირებულებას შორის, მისი ოდენობა დამოკიდებულია შესყიდვის თვითღირებულების განაწილების მეთოდზე. საბაზისო მეთოდის თანახმად იდენტიფიცირებადი აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს აგრეგირებულად, სახელდობრ:

- ა) იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალური ღირებულების აგრეგირებული თანხით გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის კაპიტალის იმ წილის ფარგლებში, რომელიც მყიდველმა საწარმომ მიიღო ამ ოპერაციიდან; და

ბ) შეილობილი საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების შესყიდვამდე არსებულ საბალანსო ღირებულებაში უმცირესობის წილის აგრეგირებული თანხით (ბასს 22, პუნქტი 31).

მაგალითი

A საწარმომ შეიძინა B საწარმოს აქტივების 80% 75 000 ლარად. B საწარმოს აქტივების საბალანსო ღირებულება 120 000 ლარია, რეალური ღირებულება – 130 000 ლარი. ვალდებულების საბალანსო და რეალური ღირებულება 50 000 ლარს შეადგენს. შესაბამისად, წმინდა აქტივების ღირებულება შეადგენს: საბალანსო ღირებულებით 70 000 (120 000 – 50 000) და რეალური ღირებულებით 80 000 (130 000 – 50 000) ლარს. შეძენის თვითღირებულება შემდეგნაირად განაწილდება:

უმცირესობის წილი B საწარმოში (70 000 X 0,2) = 14 000

*A საწარმოს წილი B საწარმოს წმინდა აქტივებში (70 000 – 14 000) = 56 000
შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილი (75 000 – 56 000) = 19 000*

ნებადართული ალგორითმი მეთოდის მიხედვით კი აქტივები და ვალდებულებები უნდა შეფასდეს მათი რეალური ღირებულებით შესყიდვის თარიღისათვის. უმცირესობის ნებისმიერი წილი უნდა აღიარდეს აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში უმცირესობის წილის პროპორციულად (ბასს 22, პუნქტი 33).

მაგალითი

საბაზისო მეთოდისათვის მოგანილი ამოცანის პირობიდან გამომდინარე, შეძენის თვითღირებულება შემდეგნაირად განაწილდება:

უმცირესობის წილი B საწარმოში (80 000 X 0,2) = 16 000

*A საწარმოს წილი B საწარმოს წმინდა აქტივებში (80 000 – 16 000) = 64 000
შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილი (75 000 – 64 000) = 11 000*

შესყიდვის თვითღირებულების ნებისმიერი მეტობა მყიდველი საწარმოს წილზე, შესყიდული იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში უნდა აისახოს როგორც გუდვილი გაცვლითი ოპერაციის თარიღით და აქტივად აღიარდეს.

შესყიდვის შედეგად წარმოშობილი გუდვილი არის თანხა, რომელიც უნდა გადაიხადოს მყიდველმა საწარმომ სამომავლო ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით.

გუდვილი ამორტიზაციის გზით ხარჯად იქნება აღიარებული. ამორტიზაცია ხდება თანაბარზომიერად (წრფივი ამორტიზაცია), ან კონკრეტულ შემთხვევაში, თუ უფრო მიზანშეწონილია, შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვა მეთოდი. ამორტიზაცია უნდა მოხდეს 5 წლის განმავლობაში. ამორტიზაციის ვადა შეიძლება გაიზარდოს, თუ ის გამართლებულია, მაგრამ არ შეიძლება აღემატებოდეს 20 წელიწადს. გუდვილის არაამორტიზებული ნაშთი ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის ექვემდებარება გადასინჯვას და როდესაც ნათელი გახდება, რომ მისი აღდგენა მომავალი ეკონომიკური სარგებლით შეუძლებელია, იგი უნდა ჩამოიწეროს ხარჯებში.

შესყიდვის შედეგად შეიძლება წარმოიშვას უარყოფითი გუდვილი მაშინ, როდესაც შესყიდვის თვითღირებულება ნაკლები აღმოჩნდება შესყიდული წმინდა აქტივის რეალურ ღირებულებაზე. უარყოფითი გუდვილის აღიარებისათვის სტანდარტი უშვებს ორი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობას.

საბაზისო მეთოდის მიხედვით, თუ შესყიდვის თვითღირებულება ნაკლებია მყიდველი საწარმოს წილზე შესყიდული იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში, გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის, შესყიდული არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულება უნდა შემციოდეს პროპორციულად, ნამეტი თანხის ამოწურვამდე. თუ შეუძლებელია მთლიანად აღმოიფხვრას ნამეტი თანხა შესყიდული არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულების შემცირების გზით, დარჩენილი ნამეტი უნდა აისახოს როგორც უარყოფითი გუდვილი და განხილულ იქნას გადაეადებული შემოსავლის სახით. იგი აღიარებული იქნება როგორც შემოსავალი სისტემატურ საფუძველზე არა უმეტეს ხუთი წლის განმავლობაში, თუ გამართლებული არაა უფრო ხანგრძლივი პერიოდის გამოყენება, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს შესყიდვის თარიღიდან ოც წელს (ბასს 22, პუნქტი 49).

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდი არ მოითხოვს არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულების შემცირებას და ადგენს, რომ გაცვლითი ოპერაციის თარიღისათვის, იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებაში მყიდველი საწარმოს კაპიტალის წილის შესყიდვის თვითღირებულებაზე ნებისმიერი გადამეტების თანხა უნდა აისახოს უარყოფითი გუდვილის სახით და განხილულ იქნას როგორც გადაგანილი შემოსავალი. შემოსავლად აღიარება ხდება იმავე პრინციპით, რაც საბაზისო მეთოდის დროს გამოიყენება.

გუდვილის ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებასთან დაკავშირებით განვიხილოთ შემდეგი შემთხვევები:

1. საწარმომ შეიძინა V საწარმო 190 000 ლარად და გააუქმა იგი როგორც იურიდიული პირი. შეძენილი საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები საბალანსო ღირებულებით, შესაბამისად შეადგენდა 200 000 და 60 000 ლარს, ხოლო რეალური ღირებულება 240 000 და 60 000 ლარია. საწარმო იყენებს ალტერნატიულ მეთოდს

ღებები – აქტივების ანგარიშები	240 000
ღებები – 2540 გუდვილი	10 000
კრედიტი – ვალდებულების ანგარიშები	60 000
კრედიტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები	190 000

2) დაერიცხა პირველი წლის ამორტიზაცია 2 000 ლარი

ღებები – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია	2 000
კრედიტი – 2640 გუდვილის ამორტიზაცია	2 000

3) მეოთხე წლის ბოლოს ჩამოიწერა გუდვილი მომავალი ეკონომიკური სარგებლით მისი დაფარვის შეუძლებლობის გამო (ივარაუდება, რომ მეოთხე წლის ამორტიზაცია დარიცხულია)

ღებები – 2640 გუდვილის ამორტიზაცია	8 000
ღებები – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	2 000
კრედიტი – 2540 გუდვილი	10 000

4) პირველ პირობაში, დაეუშვათ, საწარმომ შეძენაში გადაიხადა 170 000 ლარი. ე.ი. წარმოიშვა უარყოფითი გუდვილი. საწარმო იყენებს ალტერნატიულ მეთოდს

ღებები – აქტივების ანგარიშები	240 000
კრედიტი – ვალდებულების ანგარიშები	60 000

კრედიტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები	170 000
კრედიტი – 4430 უარყოფითი გუდვილი	10 000
5) აღიარებულია პირველი წლის შემოსავალი 2 000 ლარი	
დებეტი – 4430 უარყოფითი გუდვილი	2 000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	2 000

5.6. საგადასახლო თავისებურებები

საგადასახლო კოდექსით არამატერიალური აქტივებისათვის დადგენილი დებულებები არსებითად განსხვავდება ბასს-ის მიხედვით განსაზღვრული სააღრიცხვო პრინციპებისაგან. სახელდობრ, ხაზგასმას მოითხოვს არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციასთან დაკავშირებული საგადასახლო თავისებურება. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ბასს-ით დაშვებული რამოდენიმე მეთოდის საპირისპიროდ, საგადასახლო კოდექსი მოითხოვს არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ხარჯების სახით გამოქვითვას ძირითადი საშუალებების მე-5 ჯგუფისათვის დადგენილი ნორმის მიხედვით, რაც 10%-ს შეადგენს. ე.ი. საგადასახლო თვალსაზრისით არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 10 წლით განისაზღვრება (საქართველოს საგადასახლო კოდექსი, მუხლი 58). სააღრიცხვო სტანდარტებით იგი მაქსიმუმ 20 წელს და განსაკუთრებულ შემთხვევაში უფრო მეტს შეადგენს. იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოში არამატერიალური აქტივისათვის სასარგებლო მომსახურების ვადა ფინანსური თვალსაზრისით 10 წლითაა განსაზღვრული და გამოყენებულია წრფივი ამორტიზაციის მეთოდი, სააღრიცხვო და საგადასახლო ამორტიზაციის ხარჯი გოლი იქნება, თუ საწარმოს არ მოუწევს არამატერიალური აქტივის ღირებულების გადაფასება სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, ან არამატერიალური აქტივის გაუფასურების გამო. ყველა დანარჩენ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივის სააღრიცხვო ამორტიზაციის ხარჯი განსხვავებული იქნება საგადასახლო მიზნით გამოსაქვითი ამორტიზაციის ხარჯისაგან. შესაბამისად, არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება განსხვავებული იქნება მისი საგადასახლო ბაზისაგან. აღნიშნული განსხვავება დროებითი ხასიათისაა და, ცხადია, მოგების გადასახადის ან საგადასახლო აქტივის გადაფასებას გამოიწვევს.

ანალოგიურ შედეგს განაპირობებს საგადასახლო კოდექსის 53-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯები, ვარდა ძირითად საშუალებათა შექმნასა და დადგენაზე გაწეული, აგრეთვე სხვა კაპიტალური ხარჯებისა. ე.ი. საგადასახლო მიზნით არ ხდება საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯების კაპიტალიზაცია არამატერიალური აქტივის სახით. ამიგომ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასეთი სახის არამატერიალური აქტივის საგადასახლო ბაზა ნულის გოლი იქნება და აქტივის მომსახურების ვადის განმეაღობაში ადგილი ექნება გადაეადებული მოგების გადასახადს.

ინვესტიციების აღრიცხვა

6.1. ინვესტიციების კლასიფიკაცია

ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხის განხილვა შეუძლებელია მისი არსისა და კლასიფიკაციის გაცნობის გარეშე. ამის აუცილებლობა ინვესტიციების ნაირსახეობასთან ერთად, განპირობებულია იმითაც, რომ ხშირად ინვესტიციის სინონიმებად გამოიყენება ცნება „ფინანსური დაბანდება“ და „კაპიტალდაბანდება“. აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია ცნების მკაფიო აღქმა და ინვესტიციების, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტის დაჯგუფება აღრიცხვა-ანგარიშგების მიზნების გათვალისწინებით. ბასს 25 (პუნქტი 4) ინვესტიციებს შემდეგნაირად განმარტავს – „ინვესტიცია არის აქტივი, რომელსაც ფლობს საწარმო საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად შემოსაუღების (პროცენტების, როიალტების, დივიდენდებისა და საიჯარო ქირის) განაწილების საშუალებით, კაპიტალის ან სხვა სახის სარგებლის (როგორცაა სარგებელი კომერციული საქმიანობიდან) გასაღივებლად ინვესტიციების ჩამდები საწარმოსათვის. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები, აგრეთვე ძირითადი საშუალებები იმ სახით, როგორც განმარტებულია ბასს 2-ში “სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები” და ბასს 16-ში “ძირითადი საშუალებები”, არ წარმოადგენს ინვესტიციებს.”

საწარმო ინვესტიციას სხვადასხვა მიზნით ახორციელებს. ზოგიერთი საწარმოსათვის საინვესტიციო საქმიანობა წარმოადგენს მისი ეკონომიკური საქმიანობის მნიშვნელოვან ელემენტს. ზოგიერთი საწარმო ინვესტიციებს ფლობს დამატებითი ფულადი სახსრების მიღების მიზნით, ხოლო ზოგიერთი კომერციული ურთიერთობების გაძლიერების ან კომერციული უპირატესობის მოსაპოვებლად.

ინვესტიციების მოცულობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ინვესტორი არსებით გაეყვანოს ახდენდეს ან აკონტროლებდეს ინვესტირებულ საწარმოს. ამიტომ ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ცალკე უნდა იქნას განხილული ინვესტიციების შემდეგი კატეგორიები:

- ა) როდესაც ინვესტორი აკონტროლებს სხვა საწარმოს;
- ბ) როდესაც ინვესტორი სარგებლობს მნიშვნელოვანი გაყვანის უფლებით;
- გ) როდესაც ინვესტორი ვერ სარგებლობს მნიშვნელოვანი გაყვანის უფლებით და ვერ აკონტროლებს სხვა საწარმოს;
- დ) როდესაც ადგილი აქვს ერთობლივი მიზნით ინვესტირებას.

ინვესტიციის განსხვავებული მიზნებიდან გამომდინარე, მისი ვადებიც არაერთგვაროვანია. პრაქტიკაში მიღებულია ინვესტიციების კლასიფიკაცია მიმდინარე და გრძელვადიან ინვესტიციებად. საწარმო, რომელიც თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე ასახავს მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებს, მიმდინარე ინვესტიციებს წარმოადგენს მიმდინარე აქტივების სახით და გრძელვადიან ინვესტიციებს – გრძელვადიანი აქტივების სახით (ბასს 25, პუნქტი 8).

მიმდინარე (მოკლევადიანი) ინვესტიცია ისეთი გიბის ინვესტიციაა, რომელიც თავისი ბუნებით ადვილად რეალიზებადია და მისი შენარჩუნება არ არის გათვალისწინებული ერთ წელზე მეტი ხნით.

მიმდინარე აქტივებთან დაკავშირებულ განმარტებებში ბასს 1 მიუთითებს, რომ „ბირჟაზე მიმოქცევადი ფასიანი ქაღალდები (საფონდო ფასეულობა) მიეკუთვნება მიმდინარე აქტივებს, თუ მათი რეალიზაცია მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის დღიდან 12 თვის განმავლობაში; სხვა შემთხვევაში ისინი ჩაითვლება გრძელვადიან აქტივებად“ (პუნქტი 59).

ინვესტიცია სხვადასხვა სახით არსებობს. ზოგიერთს შეიძლება ფიზიკური სახე გააჩნდეს, დანარჩენს არა. ზოგიერთი ინვესტიცია წარმოდგენილია სერტიფიკატების ან სხვა მსგავსი დოკუმენტის სახით, სხვები – მათ გარეშე. ზოგიერთი ინვესტიცია მიწოდებიდან წარმოშობილი მოთხოვნისაგან განსხვავებული ხასიათის (ვალის შინაარსის) მაგარებელია, რომელსაც, როგორც წესი, პროცენტი ერიცხება.

საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად ინვესტორი შეიძლება იყენებდეს მაგერიალური სახით არსებულ საკუთრებას. ასეთი საკუთრება საინვესტიციო ქონებად იწოდება. საინვესტიციო ქონება არის ინვესტიცია განხორციელებული მიწასა, ან შენობა-ნაგებობებში, რომელსაც არსებითად არ იყენებს არც ინვესტორი და არც საწარმოთა ჯგუფი, რომელშიც ინვესტორი შედის.

6.2. ინვესტიციების შეფასება

6. 2. 1. მიმდინარე ინვესტიციების შეფასება

მოცემულ თავში განხილული იქნება ინვესტიციები, რომლებიც ინვესტორს არც მნიშვნელოვანი ზეგავლენის და არც კონტროლის უფლებას არ აძლევს.

მიმდინარე ინვესტიციები ბალანსში უნდა აისახოს:

- ა) საბაზრო ღირებულებით; ან
- ბ) ინვესტიციის საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

თუ მიმდინარე ინვესტიციები აისახება საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, საბალანსო ღირებულება უნდა განისაზღვროს ფასიანი ქაღალდების მთლიანი პორტფელის საფუძველზე, ინვესტიციის კატეგორიის ან ინვესტიციების საერთო თანხის მიხედვით, ან ინდივიდუალური ინვესტიციის საფუძველზე (ბასს 25, პუნქტი 19).

საბაზრო ღირებულება არის თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია მოცემული ინვესტიციის აქტიურ ბაზარზე გაყიდვით (ბასს 25, პუნქტი 4).

ინვესტიციების თვითღირებულება შედგება მისი შექმნის ფასისა და შექმნასთან დაკავშირებული ისეთი დანახარჯებისაგან, როგორცაა: ბროკერის გასამრჯელო, ბაჟი, საკომისიო გადასახდელები და საბანკო მომსახურების დანახარჯები.

ინვესტიცია შეიძლება შეძენილი იყოს უკლებლად ან სხვა აქტივებზე გაცემით. თუ ინვესტიცია განხორციელებულია აქციის ან სხვა ფასიანი ქაღალდის ნაღდ ფულზე გაცემის გზით, მაშინ ინვესტიციის თვითღირებულება იქნება ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულება და არა მათი ნომინალური ღირებულება. შესაძლებელია ფასიანი ქაღალდების შეძენა მოხდეს სხვა აქტივებზე გაცემის გზით. ასეთ შემთხვევაში ინვესტიციის თვითღირებულება სანაცვლოდ გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით განისაზღვრება. თუმცა დასაშვებია იგი განისაზღვროს ინვესტიციის რეალური ღირებულების საფუძველზე, თუ იგი აშკარად უფრო გარკვეულია.

როგორც წესი, ინვესტიციების თვითღირებულება მცირდება მისაღები პროცენტებისა და დივიდენდების თანხით, იმ შემთხვევაში, თუ მათი გადახდა ხდება ინვესტიციის შეძენამდე მიღებული მოგებიდან და მათი მკაფიოდ გამოყენა შესაძლებელია.

მაგალითი

ინვესტორმა 30 მარტს შეიძინა X საწარმოს 100 ჩვეულებრივი აქცია. ერთი აქციის ნომინალური ღირებულებაა 10 ლარი. ინვესტორმა ერთ აქციაში გადაიხდა 12 ლარი. ამასთან, გადაიხდა საბროკერო მომსახურებაში 250 ლარი და საკომისიო 50 ლარი. X საწარმოს 25 მარტიდან გამოცხადებული აქვს დივიდენდი ერთ ჩვეულებრივ აქციაზე 1 ლარი. დივიდენდების გაცემა დაიწყო 10 აპრილიდან. ერთი შეხვედრით ინვესტორის მიერ შეძენილი 100 აქციის თვითღირებულება 1 500 ($100 \times 12 + 250 + 50$) ლარს შეადგენს. მაგრამ, თუ გავითვალისწინებთ იმ ფაქტს, რომ შეძენილ აქციებს უკვე გამოუმუშავებული აქვს დივიდენდი X საწარმოს მოგებაში და რომლის ბუსტად დადგენა შესაძლებელია, დივიდენდის ეს თანხა უნდა გამოაკლდეს აქციების შეძენასთან დაკავშირებულ გასაღებს, რადგან დივიდენდი ამ შემთხვევაში წარმოადგენს ინვესტიციის დანახარჯების ნაწილის ამოღებას. შესაბამისად ინვესტიციის თვითღირებულება იქნება 1 400 ($1 500 - 100 \times 1$) ლარი. მისაღები დივიდენდი განიხილება როგორც დარიცხული შემოსავალი, რომელიც ინვესტორს ეკუთვნის X საწარმოდან.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ინვესტირება ხდება პროცენტთან ფასიან ქაღალდებში, ინვესტიციის შეძენის შემდეგ მიღებული პროცენტი განიხილება, როგორც შეძენამდე და მის შემდეგ გამოუმუშავებული შემოსავალი. ამგვარ შემთხვევაში პროცენტის სახით გამოუმუშავებული შემოსავალი უნდა გამოაკლდეს ინვესტიციის შეძენის თვითღირებულებას.

მაგალითი

ინვესტორმა 30 მაისს შეიძინა 1 იანვარს გამოშვებული 100 ცალი სახელმწიფო ობლიგაცია, რომლის ნომინალური ღირებულება 100 000 ლარია. ობლიგაციას წლიურად ერიცხება ნომინალური ღირებულების 12 პროცენტი. პროცენტის დარიცხვა ხდება ნახევარწლიურად. ინვესტორმა ობლიგაციებში გადაიხდა 105 000 ლარი. ასეთ შემთხვევაში ობლიგაციების თვითღირებულება 105 000 ლარი არ იქნება, რადგან ინვესტორმა გადაიხდა არა მარტო ობლიგაციების ღირებულება, არამედ 30 მაისამდე ობლიგაციების მიერ გამოუმუშავებული პროცენტების გამოსასყიდოც, რომელიც მას შემოსავლის სახით დაუბრუნდება. იგი შეადგენს 4 899 [$(100 000 \times 0,12) \times 365 \times 149$] ლარს. ამგვარად, ინვესტიციის თვითღირებულება 100 101 ლარს შეადგენს.

ინვესტიციები შემოსაქალში გარდება მათი თვითღირებულებით. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, უმცირესი ღირებულების მეთოდის გამოყენების დროს, აუცილებელი ხდება საბაზრო ღირებულების შედარება საბალანსო ღირებულებასთან. საბალანსო ღირებულება სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, უნდა განისაზღვროს ფასიანი ქაღალდების საერთო პორტფელის საფუძველზე მთლიანი ინვესტიციის ან მათი კატეგორიების მიხედვით, ან ინდივიდუალური ინვესტიციის საფუძველზე. ე.ი. შესაძლებელია არჩევანის გაკეთება, და ცხადია, ერთი და იგივე საბაზისო მონაცემების გამოყენებით კორექტირების განსხვავებულ თანხას მივიღებთ, რაც ნათლად ჩანს ქვემოთ მოგანილ ცხრილში (იხ. ცხრილი 6.1).

ცხრილი 6.1

კატეგორია	ინდივიდი	თვითღირებულება	საბაზრო ღირებულება	სხვაობა		
				ინდივიდუალური	კატეგორიების მიხედვით	მთლიან საინვესტიციო პორტფელზე
I	ა	50 000	51 000	1 000		
	ბ	40 000	39 500	-500		
	სულ	90 000	90 500	500	500	
II	ა	90 000	88 000	-2 000		
	ბ	80 000	81 700	1 700		
	სულ	170 000	169 700	-300	- 300	
III	ა	30 000	29 600	-400		
	ბ	24 500	24 600	100		
	სულ	54 500	54 200	-300	- 300	
ჯამი		314 500	314 400			- 100
საკორექტირებელი თანხა				-2 900	- 600	-100

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით შეფასების მიზნით, ინვესტიციების ღირებულება შემცირდება: ა) ინდივიდუალური შეფასების გამოყენებისას 2 900 ლარით (შეიცვლება Iბ; IIა და IIIა ინვესტიციების ღირებულება), ბ) კატეგორიების მიხედვით შეფასების გამოყენებისას 600 ლარით (შეიცვლება II და III კატეგორიის ინვესტიციების ღირებულება); გ) მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის მიხედვით შეფასების გამოყენებისას 100 ლარით. საბოლოოდ, ინვესტიციები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება 7.2 ცხრილში მოგანილი მონაცემების შესაბამისად.

მე-2 ცხრილში მოგანილი გაანგარიშების მიხედვით მოკლევადიანი ინვესტიციები ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინდივიდუალური უმცირესი ღირებულებით 311600 ლარად ან ჯგუფური უმცირესი ღირებულებით 313 900 ლარად ან მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის უმცირესი ღირებულებით 314400 ლარად.

ცხრილი 6.2

კატეგორია	ინდივიდი	თვით-ღირებულება	საბაზრო ღირებულება	საბალანსო ღირებულება		
				ინდივიდუალური	კატეგორიების მიხედვით	მოლიან საინვესტიციო პროგრამებზე
I	ა	50 000	51 000	50 000		
	ბ	40 000	39 500	39 500		
	სულ	90 000	90 500	89 500	90 000	
II	ა	90 000	88 000	88 000		
	ბ	80 000	81 700	80 000		
	სულ	170 000	169 700	168 000	169 700	
III	ა	30 000	29 600	29 600		
	ბ	24 500	24 600	24 500		
	სულ	54 500	54 200	54 100	54 200	
ჯამი		314 500	314 400	311 600	313 900	314 400

არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკიდან და ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებიდან გამომდინარე, ბალანსის მომზადების თარიღისათვის აუცილებელი ხდება საბალანსო ღირებულების შეცვლა. ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების შეცვლასთან დაკავშირებით, აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნას ის, რომ საწარმო, რომელიც მოკლევადიან ინვესტიციებს ასახავს საბაზრო ღირებულებით, მუდმივად უნდა იცავდეს საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების სააღრიცხვო პოლიტიკას. ამ მიზნით, საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების ბუღალტრული ასახვის ორი მეთოდი გამოიყენება. შესაძლებელია სხვაობის თანხის ასახვა: 1) შემოსავლის ან ხარჯის სახით ან 2) გადაფასების რეზერვის შექმნით (ბასს 25, პუნქტი 31 და 32).

გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენების მექანიზმი იდენტურია მიმდინარე და გრძელვადიანი ინვესტიციისათვის და მისი არსი შემდეგში მდგომარეობს:

- თუ ჩამოსაფასებელი ინვესტიცია აღრე აფასებული არ იყო, ჩამოფასების თანხა მიეკუთვნება ხარჯებს;
- თუ ინვესტიციის საბაზრო ფასით ასახვის მიზნით საბალანსო ღირებულება გაზრდილია, ნაზარდი თანხა აისახება მოცემული ინვესტიციის გადაფასების რეზერვში, ხოლო მომდევნო პერიოდში საბაზრო ღირებულების შემცირებასთან დაკავშირებით ჩამოფასების თანხა აკლდება შექმნილ რეზერვს მის ამოწურვამდე;
- თუ ჩამოფასების თანხა აღემატება მოცემული ინვესტიციის გადაფასებასთან დაკავშირებით აღრე წარმოქმნილ რეზერვს, მაშინ ნამეტე თანხა მიეკუთვნება ხარჯებს;
- თუ ასაფასებელი ინვესტიციის წინა პერიოდში ჩამოფასების თანხა მიეკუთვნებული იყო ხარჯებზე, უნდა მოხდეს სააღრიცხვო კომპენსაცია აფასების თანხის შემოსავლად აღიარების გზით. ამასთან, თუ აფასების თანხა აღემატება

მოცემული ინვესტიციის აღრიცხვითი ჩამოთვლების თაინხას, სხვაობა მიეკუთვნება გადაფასების რემერუს.

6.2.2. გრძელვადიანი ინვესტიციების ინფორმაციების უზრუნველყოფა

გრძელვადიანი ინვესტიციები ბალანსში აისახება:

- ა) თვითღირებულებით;
- ბ) გადაფასებული თანხით; ან
- გ) საბაზრო წილობრივი ფასიანი ქაღალდების დროს, თვითღირებულებასა და საპორტფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით (ბასს 25, პუნქტი 23).

გრძელვადიანი ინვესტიციის თვითღირებულების კომპონენტები იგივეა, რაც მიმდინარე ინვესტიციისათვის. გრძელვადიანი ინვესტიციების თვითღირებულებით ასახვისას არ ხდება ინვესტიციების ღირებულების დროებით ცვლილებაზე რეაგირება. მაგრამ თუ ინვესტიციის ღირებულება ეცემა და იგი არადროებით ხასიათს ატარებს, მაშინ აუცილებელია ინვესტიციის ღირებულების შეცვლა-ჩამოკლება. სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა გრძელვადიანი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებამ უნდა გაითვალისწინოს ინვესტიციის ღირებულების არადროებითი შეცვლა. ასეთი შემცირება უნდა განისაზღვროს და განხორციელდეს ცალკეული ინვესტიციისათვის ინდივიდუალურად (ბასს 25, პუნქტი 23).

როდესაც გამოიყენება ინვესტიციების გადაფასებული ღირებულებით ასახვის მეთოდი, მაშინ საწარმოში დამტკიცებული უნდა იყოს რეგულარული გადაფასების პოლიტიკა და ყველა გრძელვადიანი ინვესტიციის გადაფასება ხდებოდეს ერთდროულად.

ინვესტორისათვის გრძელვადიანი ინვესტიციის ინდივიდუალური მნიშვნელობა აქვს. შესაბამისად გრძელვადიანი ინვესტიციების ღირებულება განისაზღვრება თითოეული ელემენტის მიხედვით. თუმცა სტანდარტი უშვებს შეფასებას თვითღირებულებასა და საპორტფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით. ეს მეთოდი გამოიყენება წილობრივი საბაზრო ფასიანი ქაღალდების (მაგ. აქციები) მიმართ. გრძელვადიანი ინვესტიციის უმცირესი ღირებულებით შეფასებისას აუცილებელია იმის გათვალისწინება, რომ ღირებულების შემცირებას შეიძლება პქონდეს დროებითი ან ხანგრძლივი ხასიათი. თუ გაუფასურება დროებით ხასიათს ატარებს, მაშინ ღირებულების დაცემით გამოწვეული შემცირების და ამგვარი შემცირების ანულირების თანხა უნდა აისახოს საწარმოს კაპიტალში. ხოლო გრძელვადიანი ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების დაცემის შედეგად წარმოქმნილი სხვაობის თანხა უნდა მიეკუთვნოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშს, თუ ის არ წარმოადგენს აღრიცხვითი კალაფასების კომპენსაციას. ხაზი უნდა გაესვას იმ გარემოებას, რომ მოცემულ შემთხვევაში მოკლევადიანი ინვესტიციის ანგარიშს განსხვავებით საბაზრო ღირებულება ღირებულება მთლიანი საინვესტიციო პორტფელის საფუძველზე.

გრძელვადიანი ინვესტიციის გადაფასებული ღირებულებით ასახვისას საწარმო ხელმძღვანელობს შემდეგი დებულებით: გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასების შედეგად საბალანსო ღირებულების გადიდება უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის ანგარიშში გადაფასების რეზერვის სახით. იმ შემთხვევაში, თუ საბალანსო ღირებულების შემცირების თანხა გადაფარავს წინა პერიოდში იმავე ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების ზრდის თანხას და იგი ასახული იყო გადაფასების რეზერვის ანგარიშის კრედიტის ნაწილში და არ ყოფილა შემდგომში უკან დაბრუნებული ან გამოყენებული, მისი აღრიცხვა უნდა მოხდეს გადაფასების რეზერვის საპირისპიროდ. ყველა სხვა შემთხვევაში, საბალანსო ღირებულების შემცირება აისახება ხარჯის სახით. გადაფასების შედეგად წარმოქმნილი ზრდა, რომელიც უკავშირდება იმავე ინვესტიციის საბალანსო ღირებულების წინა პერიოდის შემცირებას (რომელიც აღიარებული იყო ხარჯის სახით, უნდა აისახოს შემოსავლის ანგარიშის კრედიტის მხარეს იმ ოდენობით, რომელიც საკმარისია წინა პერიოდში აღიარებული საბალანსო ღირებულების შემცირების დასაფარავად (ბასს 25, პუნქტი 32). თუ მოცემულ დებულებას შეეადარებთ მიმდინარე ინვესტიციის საბაზრო ღირებულებით ასახვისას გამოსაყენებელ დებულებას, ადვილად შეინიშნაეთ, რომ მოცემულ შემთხვევაში არჩევანის უფლება შეზღუდულია. ე.ი. აკრძალულია გადაფასების დროს წარმოშობილი სხვაობის მიკუთვნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენების გარეშე.

6. 2. 3. საინფლაციური ქონების უზღავდა

საინვესტიციო ქონების მქონე საწარმოებს აღრიცხვის არჩევანი გააჩნიათ. ისინი საინვესტიციო ქონებას, ბასს 16-ის მიხედვით, ასახვენ როგორც ძირითად საშუალებას, ან როგორც გრძელვადიან ინვესტიციას (ბასს 25, პუნქტი 28).

საინვესტიციო ქონების ძირითადი საშუალების სახით აღრიცხვისას საწარმო იყენებს ცვეთის აღრიცხვის იმ პოლიტიკას, რასაც სხვა ძირითადი საშუალებების მიმართ.

ზოგიერთი საწარმო მიიჩნევს, რომ მისთვის უფრო მნიშვნელოვანია არა ცვეთის აღრიცხვა, არამედ საინვესტიციო ქონების ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება და საინვესტიციო ქონებას ასახავს რეალური ღირებულებით. შესაბამისად, რეგულარულად ახდენს საინვესტიციო ქონების გადაფასებას იმ პრინციპით, რომელიც დადგენილია გრძელვადიანი ინვესტიციისათვის გადაფასებული ღირებულებით ასახვის დროს.

6.3. ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია და გაყიდვა

6.3.1. ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია

ინვესტიციის ვადის მიმართ ინვესტორის თავდაპირველი გადაწყვეტილება შესაძლებელია შეიცვალოს გარკვეულ გარემოებათა გამო. მაგალითად, მოკლევადიანი ინვესტიცია შეიძლება საწარმოში ღირებულებას ერთ წელზე მეტი ხნით, მაგრამ შესაძლებელია ამის გამო მისი აღრიცხვის მეთოდი ღირებულებას უცვლელი ან შეიცვალოს. ან კიდევ გრძელვადიანი ინვესტიციის მიმართ მოსალოდნელია შეიცვალოს მოსაზრება და გადაწყვეტოს მისი გასხვისება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში. ამიგომ აუცილებელია საწარმომ ყოველი წლის ბოლოს გადასინჯოს თავისი აღრიცხვით გადაწყვეტილება და შესაბამისი ცვლილებები შეიტანოს ინვესტიციების კლასიფიკაციაში. ე.ი. საჭიროების შემთხვევაში მოახდინოს ინვესტიციების რეკლასიფიკაცია.

როგორც ზემოთ შევნიშნეთ, მიმდინარე და გრძელვადიან ინვესტიციებს ასახვის გარკვეული თავისებურებები ახასიათებს. ამიგომ, რეკლასიფიკაციის დროს მნიშვნელოვანია შეფასების შესაბამისი მიდგომის შერჩევა და გამოყენება.

რეკლასიფიკაციისას ადგილი აქვს ორ შემთხვევას. პირველი, როდესაც გრძელვადიანი ინვესტიცია გადავა მიმდინარე ინვესტიციის ჯგუფში და მეორე, როდესაც მიმდინარე ინვესტიცია იქცევა გრძელვადიან ინვესტიციად. ინვესტიციების რეკლასიფიკაციის დროს გამოიყენება შემდეგი სტანდარტული მოთხოვნები:

გრძელვადიანი ინვესტიციის გადატანა მიმდინარე ინვესტიციაში. გრძელვადიანი ინვესტიციის მიმდინარე ინვესტიციად რეკლასიფიკაციისას, პირველ რიგში, ყურადღება უნდა გამახვილდეს მიმდინარე ინვესტიციის ასახვაში გამოყენებულ მეთოდზე. თუ მიმდინარე ინვესტიციის მიმართ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს საბაზრო ღირებულებით ასახვას, მაშინ გრძელვადიანი ინვესტიციის გადატანა უნდა მოხდეს მისი საბალანსო ღირებულებით. ამასთან, საგულისხმოა ისიც, რომ მიმდინარე ინვესტიციად რეკლასიფიცირებული გრძელვადიანი ინვესტიცია შეიძლება აფასებული იყო გადატანის წინა პერიოდში და აფასების თანხა ირიცხება რეზერვის სახით. ამ შემთხვევაში აფასების რეზერვის ნაშთი ექვემდებარება შემოსავლის ანგარიშზე გადატანას, თუ მიმდინარე ინვესტიციის საბაზრო ღირებულების ცვლილებას საწარმო ასახავს შემოსავლების ანგარიშზე (ბასს 25, პუნქტი 36).

მაგალითი

საწარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა 2 წლის წინ შეძენილი ინვესტიცია გრძელვადიანი ინვესტიციის საკლასიფიკაციო ჯგუფიდან გადაიტანოს მიმდინარე ინვესტიციაში, რადგან ბალანსის შედგენის თარიღიდან იგი 12 თვეში გაიყიდება. ინვესტიცია შეძენილი იყო 1 000 ლარად. წინა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ინვესტიცია 1 200 ლარამდე აფასდა. გადაფასების რეზერვი რეკლასიფიკაციის მომენტში 200 ლარს შეადგენს. საწარმო მიმდინარე ინვესტიციების მიმართ იყენებს

საბაზრო ღირებულებით შეფასების მეთოდს. რეკლასიფიკაციის მიზნით მოცემული ინვესტიცია მიმდინარე ინვესტიციების ჯგუფში უნდა აისახოს 1 200 ლარად. ერთ-ერთი უფრო დადასტურებული რეზერვი 200 ლარი გადაიგანება შემოსაუღების ანგარიშზე, თუ საწარმო მიმდინარე ინვესტიციის ღირებულებაში მომხდარ ცვლილებას ასახავს შემოსაუღლის სახით. სხვა შემთხვევაში, თუ საწარმო მიმდინარე ინვესტიციის საბაზრო ღირებულებით ასახვისას იყენებს გადაფასების რეზერვის ანგარიშს, გადაფასების რეზერვი არ შემცირდება.

თუ მიმდინარე ინვესტიციის მიმართ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვის მეთოდს, მაშინ მიმდინარე ინვესტიციის საკლასიფიკაციო ჯგუფში გადატანილი ინვესტიცია აისახება თვითღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ მოცემული გრძელვადიანი ინვესტიცია წინა პერიოდში აფასებული იყო, შესაბამისი გადაფასების რეზერვი უნდა ანულირდეს (ბასს 25, პუნქტი 36).

მაგალითი

საწარმოს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა 2 წლის წინ შეძენილი ინვესტიცია გრძელვადიანი ინვესტიციის საკლასიფიკაციო ჯგუფიდან გადაიგანოს მიმდინარე ინვესტიციაში, რადგან ბალანსის შედგენის თარიღიდან იგი 12 თვეში გაიყიდება. ინვესტიცია შეძენილი იყო 12 000 ლარად. წინა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას მოხდა ინვესტიციის აფასება 12 500 ლარამდე. გადაფასების რეზერვი რეკლასიფიკაციის მომენტში 500 ლარს შეადგენს. საწარმო მიმდინარე ინვესტიციების მიმართ იყენებს თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით შეფასების მეთოდს. რეკლასიფიკაციის მიზნით მოცემული ინვესტიცია მიმდინარე ინვესტიციების ჯგუფში აისახება 12 000 და 12 500 შორის უმცირესი ღირებულებით (12 000 ლარად). ერთდროულად გადაფასების რეზერვი 500 ლარი გაუქმდება გრძელვადიანი ინვესტიციის ანგარიშთან კორესპონდენციით.

მიმდინარე ინვესტიციის გადატანა გრძელვადიან ინვესტიციაში. თუ საწარმო გადაწყვეტს მიმდინარე ინვესტიციის გადატანას გრძელვადიანი ინვესტიციის საკლასიფიკაციო ჯგუფში, ამ შემთხვევაში ამოსაყავლად მომენტად ითვლება მიმდინარე ინვესტიციის მიმართ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, რადგან გრძელვადიან ინვესტიციად რეკლასიფიცირებული მიმდინარე ინვესტიციის გადატანა უნდა მოხდეს მათი საბალანსო ღირებულებით. კერძოდ, თვითღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, ან საბაზრო ღირებულებით, თუ ისინი აღრე ასახული იყო ამ ღირებულებით (ბასს 25, პუნქტი 37).

6.3.2. ინვესტიციების გაყიდვა

ინვესტიციების გაყიდვიდან შედეგის დასადგენად, როგორც წესი, ერთმანეთს უპირისპირდება მიღებული წმინდა ამონაგები და ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება. ინვესტიციის გაყიდვიდან მიღებული წმინდა ამონაგები გულისხმობს გაყიდვის ხარჯების გამოკლების შემდეგ დარჩენილ მთლიან ამონაგებს. ინვესტიციების

გაყიდვიდან მიღებული შედეგის დადგენა, ერთი შეხედვით, არც ისე მწელია, მაგრამ ინვესტიციების ბალანსში ასახვის განსხვავებული მეთოდების გამოყენების გამო აუცილებელია, სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, გარკვეული პროცედურების დაცვა. თუმცა როგორც მიმდინარე ისე გრძელვადიანი ინვესტიციების გაყიდვიდან მიღებული შედეგის ასახვის მიმართ გამოიყენება ერთიანი ზოგადი მიდგომა. კერძოდ, ინვესტიციების გაყიდვისას წარმოშობილი სხვაობა წმინდა ამონაგებსა და ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას შორის აისახება შემოსავლის ან ხარჯის სახით (ბასს 25, პუნქტი 33).

6.4. მოკლევადიან ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა

ინვესტიციების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვის გექნიკამ უნდა უზრუნველყოს ინვესტიციების შეფასების მეთოდებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის პრინციპების მკაფიოდ დაცვა. ქვემოთ განხილულია ოპერაციების სანიშნურო გაგარებები, რომლებიც მართალია არ მოიცავს ეკონომიკურ ურთიერთობაში გამოყენებულ ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ ოპერაციას, მაგრამ გარკვეულ ორიენტაციას მაინც იძლევა.

მოქმედი ანგარიშთა გეგმით ინვესტიციების აღსარიცხავად გამოყოფილი ანგარიშების ორი ჯგუფი: 1300 – „მოკლევადიანი ინვესტიციები“ და 2400 – „გრძელვადიანი ინვესტიციები“. თითოეულ ჯგუფში რამოდენიმე ანგარიშია გაერთიანებული. მოკლევადიანი ინვესტიციების ჯგუფი აერთიანებს ანგარიშებს:

- 1310 „მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში“
- 1320 „მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში“
- 1330 „გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი“
- 1390 „სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები“

ოპერაციების ბუღალტრული გაგარებისას, გამარტივების მიზნით, ზოგჯერ გამოყენებული იქნება ჯგუფის დასახელება.

ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის გექნოლოგიური თავისებურებებიდან გამომდინარე, განვიხილავთ აქციებისა და ობლიგაციების აღრიცხვას.

6.4.1. მოკლევადიანი აქციების აღრიცხვა

1) დაეუშვათ 1999 წლის აპრილში საწარმომ შეიძინა **K** საწარმოს 500 აქცია, ერთი აქცია 50 ლარად. მომსახურებისათვის ბროკერს გადაუხადა 400 ლარი. შეძენის თარიღისათვის **K** საწარმოს გამოცხადებული ჰქონდა დივიდენდი ერთ აქციაზე 2 ლარი. დივიდენდების გაცემა დაიწყება 1 ივნისიდან. იმის გამო, რომ ყველა ინვე-

სტაცია შემოსაქალში აიღება შექენის თვითღირებულებით, პირველ რიგში უნდა დადგინდეს შექენილი აქციის თვითღირებულება. პირობიდან გამომდინარე, იგი შეადგენს აქციების ღირებულებას (500 X X50) დამატებული შექენასთან დაკავშირებული ხარჯები (400) და გამოკლებული შექენის პერიოდამდე აქციაზე გამოცხადებული დივიდენდი (500 X2) ე. ი. 24 400 ლარს. საწარმო აქციების შექენის ოპერაციას გაატარებს

ღებეტი - 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაღლებში 24 400

ღებეტი - 1810 მისაღები დივიდენდები 1 000

კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 25 400

აქ და შემდგომშიც იგულისხმება, რომ ინვესტიციების შექენა ხდება ნაღდი ფულით. დივიდენდის მიღებას საწარმო ასახავს

ღებეტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 1 000

კრედიტი - 1810 მისაღები დივიდენდები 1 000

2) 1999 წლის აგვისტოში საწარმომ შეიქინა A საწარმოს 2 000 ცალი აქცია, 1 ცალი 20 ლარად. მომსახურებისათვის ბროკერს გადაუხადა 300 ლარი. ე.ი. შექენის თვითღირებულებამ 40 300 ლარი შეადგენა. ოპერაცია ასახება

ღებეტი - 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაღლებში 40 300

კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 40 300

3) დაეუშეათ, საწარმო ინვესტიციებს ბალანსში ასახავს საბაზრო ღირებულებით და საბალანსო ღირებულების ზრდას ან შემცირებას აღრიცხავს: ა) შემოსაქელის ან ხარჯის სახით, ან ბ) გადაფასების რეზერვის გამოყენებით. ამასთან, 1999 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით A საწარმოს 1 აქციის საბაზრო ფასი შეადგენს 22 ლარს, K საწარმოსი კი - 45 ლარს. აქედან გამომდინარე, მიმდინარე აქციების შეფასებისათვის შემდეგ სურათს მივიღებთ:

აქცია	თვითღირებულება	საბაზრო ღირებულება	სხვაობა
A საწარმო	40 300	44 000	+3 700
K საწარმო	24 400	22 500	- 1 900
სულ	64 700	66 500	+1 800

საბალანსო ღირებულების ცვლილების შემოსაქელის ან ხარჯის სახით ასახვის მიზნით, ოპერაცია გაატარდება

A საწარმოს აქციებისათვის

ღებეტი - 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაღლებში 3700

კრედიტი – 8150 შემოსავალი მოკლევადიანი ინვესტიციების
აფასებიდან 3 700

K საწარმოს აქციებისათვის

დებეტი – 8270 მარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 1 900

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა
ფასიან ქაღალდებში 1 900

ან შეიძლება გამოყენებულ იქნას ალტერნატიული ბუღალტრული გატარება

დებეტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები A საწარმოს ფასიან
ქაღალდებში 3700

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები K საწარმოს ფასიან
ქაღალდებში 1 900

კრედიტი – 8170 შემოსავალი ინვესტიციების აფასებიდან 1 800

საბალანსო ღირებულების ცვლილების გადაფასების რეზერვის გამოყენებით
აღრიცხვისას ოპერაცია გატარდება

A საწარმოს აქციებისათვის

დებეტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან
ქაღალდებში 3700

კრედიტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 3 700

K საწარმოს აქციებისათვის

დებეტი – 8270 მარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 1 900

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან
ქაღალდებში 1 900

მარალს მიეკუთვნება იმიჯომ, რომ K საწარმოს აქციების მიმართ ადრე
გადაფასების რეზერვი არ ყოფილა შექმნილი.

4) მესამე ოპერაციის პირობის გათვალისწინებით დაეუშვათ, საწარმომ 2000
წლის თებერვალში გაყიდა A საწარმოს 1 000 აქცია 21 500 ლარად და K საწარმოს
200 აქცია – 9 200 ლარად. ცნობილია, რომ ინვესტიციების გაყიდვიდან შედეგის
დასადგენად ამონაგებს აქვდება ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება. ამდენად,
საწარმომ A საწარმოს აქციების გაყიდვიდან იზარალა 500 ლარი, ხოლო K საწარ-
მოს აქციების გაყიდვიდან მიიღო 200 ლარი მოგება. განვიხილოთ ორი შემთხვევა:

ა) როდესაც აქციების საბაზრო ღირებულების ცვლილება ასახულია შემოსა-
ლებისა და ხარჯის სახით, ფინანსური შედეგი ბუღალტრულ ანგარიშებში გატარდება:

A საწარმოს აქციების გაყიდვიდან მიღებული მარალი

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 21 500

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო მარალი 500

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან
ქაღალდებში 22 000

K საწარმოს აქციების გაყიდვიდან მიღებული მოგება
ღებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 9 200

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან

ქალაქებში 9 000

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 200

ბ) როდესაც აქციების საბაზრო ღირებულების ცვლილება ასახულია გაღაფასების რეზერვის ანგარიშზე, ფინანსური შედეგი ბუღალტრულ ანგარიშებში გაგარდება:

A საწარმოს აქციების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი

ღებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 21 500

ღებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 500

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან

ქალაქებში 22 000

რადგან მოცემული აქციის საბაზრო ღირებულებით შეფასების მიზნით შექმნილი იყო გაღაფასების რეზერვი, უნდა მოხდეს გაყიდული აქციების წილი რეზერვის გამოყენება (ანულირება). სტანდარტის შესაბამისად იგი შეიძლება მიეკუთვნოს შემოსავალს ან გაუნაწილებელ მოგებას. იგი წინასწარ უნდა იყოს დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკით. გამოსაყენებელი რეზერვის თანხა შეადგენს 1 850 ლარს (სხვაობა გაყიდული აქციების საბალანსო ღირებულებასა და მათი შექმნის თვითღირებულებას შორის). რეზერვის გამოყენება გაგარდება

ღებეტი – 5430 ინვესტიციების გაღაფასების რეზერვი 1 850

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 1 850

(როდესაც რეზერვი მიეკუთვნება შემოსავალს) ან

კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 1 850

(როდესაც რეზერვი მიეკუთვნება გაუნაწილებელ მოგებას)

K საწარმოს აქციების გაყიდვიდან მიღებული მოგების გაგარება იქნება „ა“ შემთხვევის ანალოგიური, რადგან ჩამოფასების გამო რეზერვის ანგარიში არ შექმნილა **K** საწარმოს აქციებისათვის

ღებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 9 200

კრედიტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან

ქალაქებში 9 000

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 200

6.4.2. მოკლევადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა

მოკლევადიანი ობლიგაციების აღრიცხვის ოპერაციების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი: საწარმომ შეიძინა V საწარმოს 50 ობლიგაცია 31 მარტს 45 000 ლარად. ერთი ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება 1 000 ლარია. ბროკერს გადაუხადა საკომისიო 1 200 ლარი. ობლიგაციის საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 15 % -ია. პროცენტის გადახდა ხდება წელიწადში ორჯერ 1 ივლისს და 1 იანვარს. ობლიგაციები გაიყიდა 30 ნოემბერს 47 600 ლარად. ბროკერს მომსახურებისათვის გადაუხადა 1 000 ლარი. ფულადი სახსრების მოძრაობა მოხდა საბანკო ანგარიშის გამოყენებით. ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

1. ობლიგაციების შექმნა

დებეტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები 44 325 (45 000 + 1 200 - 1 875)

დებეტი - 1820 მისაღები პროცენტები (31 მარტამდე გამომუშავებული პროცენტი 50 000 X 15% X 3/12) 1 875

კრედიტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 46 200

ან აღტერნატიულად

დებეტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები 44 325 (45 000+1 200 -1 875)

დებეტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 1 875

(31 მარტამდე გამომუშავებული პროცენტი 50 000 X 15% X 3/12)

კრედიტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 46 200

2. პროცენტის მიღება 1 ივლისს

დებეტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 3 750

კრედიტი - 1820 მისაღები პროცენტები 1 875

კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 1 875

ან აღტერნატიულად

დებეტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 3 750

კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 3 750

3. ობლიგაციების გაყიდვა

დებეტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 47 600

კრედიტი - მოკლევადიანი ინვესტიციები 44 325

კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 3 125

კრედიტი - 8130 არასაოპერაციო მოგება 150

4. ბროკერისათვის საკომისიოს გადახდა

დებეტი - 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 1 000

კრედიტი - ფული საბანკო ანგარიშებზე 1 000

6.5. ბრკელვადიან ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა

მოკლევადიანი ინვესტიციების მსგავსად, გრძელვადიანი ინვესტიციების ჯგუფშიც რამოდენიმე ანგარიშია გათვალისწინებული, თუმცა ეს საწარმოს არ ზღუდავს შემოიღოს დამატებითი ანგარიშები. საბაზრო ინვესტიციების გარდა გრძელვადიანი ინვესტიცია შესაძლებელია არსებობდეს სხვა საწარმოში წილობრივი მონაწილეობის ისეთი სახით, რომელიც იშვიათად ხდება გაყიდვის ობიექტი. მაგ. შპს-ის დაფუძნებაში წილობრივი მონაწილეობა, რომელიც იშვიათად შეიძლება იყოს გაყიდვის ობიექტი. შესაბამისად, ძნელია ასეთი გრძელვადიანი ინვესტიციის რეალური ღირებულების დადგენა. ამიტომ ისინი, უმთავრესად, თვითღირებულებით (საწესდებო კაპიტალის შევსებაში წილობრივი მონაწილეობის ოდენობით) აისახება როგორც ბუღალტრულ ანგარიშებში, ისე ბალანსში. დანარჩენი გრძელვადიანი ინვესტიციებიდან ქვემოთ განხილულია აქციებსა და ობლიგაციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებში აღრიცხვის მაგალითები.

6.5.1. ბრკელვადიანი აქციების აღრიცხვა

გრძელვადიანი აქციების აღრიცხვის წესი, ჩვეულებრივ, გამომდინარეობს გრძელვადიანი ინვესტიციების ასახვის მიმართ სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნებიდან. ამიტომ, აქციების აღრიცხვის წესმა უნდა დააკმაყოფილოს არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მოთხოვნები. სხვა ინვესტიციების მსგავსად, გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა ბუღალტრულ ანგარიშში აისახება შეძენის თვითღირებულებით. მისი განსამდგერის ხერხი და ბუღალტრული გაგარება განხილული იყო მოკლევადიანი აქციების მაგალითზე და აქ შეგნებულად თავს ეარიღებთ მის განმეორებას. ოპერაციების გაგარებისათვის წინასწარ დაუშვათ, რომ ყველა ფულადი ოპერაცია განხორციელებულია ეროვნულ ვალუტაში რეზიდენტი ბანკის მეშვეობით.

1. აქციების შეძენა

საწარმომ 1999 წლის თებერვალში შეიძინა D საწარმოს 1 000 აქცია, ერთი აქცია 51 ლარად, E საწარმოს – 500 აქცია, ერთი აქცია 100 ლარად და L საწარმოს – 400 აქცია, ერთი აქცია 90 ლარად

ღებუტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან

• ქაღალღებში 137 000

(D საწარმოს აქციები 51 000, E საწარმოს

აქცია 50 000, L საწარმოს აქცია 36 000)

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტი ბანკში 137 000

2. აქციების შეფასება 1999 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმოს ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა: **D** საწარმოს აქციები – 53 000, **E** საწარმოს აქციები – 48 500, **L** საწარმოს აქციები – 35 000 ლარი. აქციების თვითღირებულებასთან შედარებით, საბაზრო ფასის ცვლილება შემდეგ სურათს იძლევა:

აქცია	რაოდენობა	თვითღირებულება	საბაზრო ფასი	სხვაობა
D საწარმო	1 000	51 000	53 000	+ 2 000
E საწარმო	500	50 000	48 500	- 1 500
L საწარმო	400	36 000	35 000	- 1 000
ჯამი		137 000	136 500	- 500

საწარმო აქციების ბალანსში ასახვისათვის იყენებს შემდეგ სააღრიცხვო პოლიტიკას:

ა) თვითღირებულებით ასახვა

საწარმო თვლის, რომ აქციების ფასების დაცემა არაპარსებითია და ხანგრძლივად არ იქნება შენარჩუნებული. აქედან გამომდინარე, ინვესტიციების ანგარიშზე ცვლილებები შეტანილი არ იქნება და აქციებში ინვესტიცია ბალანსში აისახება 137 000 ლარად.

ბ) გადაფასებული თანხით ასახვა

გრძელვადიან ინვესტიციას საწარმოსათვის ინდივიდუალური მნიშვნელობა აქვს და მის საბალანსო ღირებულებას განსაზღვრავს თითოეული ელემენტის მიხედვით:

D საწარმოს ინვესტიციების აფასება

დებეტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 2 000

კრედიტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 2 000

E საწარმოს აქციების ჩამოფასება

დებეტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 1 500

კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 1 500

L საწარმოს აქციების ჩამოფასება

დებეტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 1 000

კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 1 000

გ) თვითღირებულებასა და საპორტფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვა

საპორტფელო საფუძველზე შეფასებული გრძელვადიანი ინვესტიციების ღირებულება 136 500 ლარს შეადგენს, რაც 500 ლარით ნაკლებია მათ თვითღირებულებაზე.

დებეტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 500
კრედიტი – 2415 გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება 500

3. აქციების შეფასება 2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

2000 წელს გრძელვადიან აქციებში ინვესტიციების სტრუქტურა არ შეცვლილა. 31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმოს ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა: D საწარმოში – 50700, E საწარმოში – 51 600, L საწარმოში – 35 000 ლარი. აქციების თვითღირებულებასთან შედარებით საბაზრო ფასის ცვლილება შემდეგ სურათს იძლევა:

აქცია	რაოდენობა	თვითღირებულება	საბალანსო ღირებულება ²	საბაზრო ფასი	სხვაობა საბალანსო ღირებულებასთან
D საწარმო	1 000	51 000	53 000	50 700	- 2 300
E საწარმო	500	50 000	48 500	51 600	+ 3 100
L საწარმო	400	36 000	35 000	35 000	X
პორტფელის ღირებულება		137 000	136 500	137 300	+ 800

საწარმო აქციების ბალანსში ასახვისათვის იყენებს შემდეგ სააღრიცხვო პოლიტიკას:

ა) თვითღირებულებით ასახვა

საწარმო თელის, რომ L საწარმოს აქციების ფასების დაცემა არსებითაა და ხანგრძლივად იქნება შენარჩუნებული. აქედან გამომდინარე, ინვესტიციების თვითღირებულება უნდა შეიცვალოს და ბალანსში აისახოს 35 000 ლარად.

L საწარმოს აქციების ჩამოფასება

დებეტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 1 000
კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიანი ქაღალდებში 1 000

* იგულისხმება „ბ“ და „გ“ სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგები.

ბ) გადაფასებული თანხით ასახვა

D საწარმოს ინვესტიციების ჩამოფასება. ჩამოფასებისას ჯერ გაუქმდება აფასების რეზერვი 2 000 ლარი, ხოლო 300 ლარი მიეკუთვნება ზარალს
 დებეტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 2 000
 დებეტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 300
 კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში 2 300

E საწარმოს აქციების აფასება. ასაფასებელია 3 100 ლარით. აქედან 1 500 ლარი მიეკუთვნება შემოსაქვებს, წინა პერიოდის ჩამოფასების ანულირების მიზნით. 1 600 ლარი კი კაპიტალის აფასების რეზერვის სახით
 დებეტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში 3 100

კრედიტი – 8170 შემოსავალი ინვესტიციების აფასებიდან 1 500

კრედიტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 1 600

L საწარმოს აქციების ღირებულება დარჩება უცვლელი.

გ) თვითღირებულებასა და საპორტფელთ საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვა

საპორტფელთ საფუძველზე შეფასებული გრძელვადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულება 137 300 ლარს შეადგენს, რაც 300 ლარით მეტია თვითღირებულებამზე. ე.ი. ინვესტიცია უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. ამიტომ, არსებულ საბალანსო ღირებულებას (136 500) უნდა დაემატოს 500 ლარი.

დებეტი – 2415 გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება 500

კრედიტი – 8170 შემოსავალი ინვესტიციების აფასებრიდან 500

4. გრძელვადიანი ინვესტიციების გაყიდვა

საწარმომ **E** საწარმოს აქციების მიმართ შეცვალა თავისი პოლიტიკა და გადაწყვიტა 200 აქციის გაყიდვა. აქციები გაიყიდა 20 800 ლარად. სხვა ცვლილება 2001 წელს გრძელვადიანი ინვესტიციების შემადგენლობასა და საბაზრო ღირებულებამზე არ მომხდარა. აქციების შემადგენლობა გაყიდვის შემდეგ ასეთ სურათს იძლევა:

აქცია	რაოდენობა	თვითღირებულება	საბალანსო ღირებულება	საბაზრო ფასი	სხვაობა საბალანსო ღირებულებასთან
D საწარმო	1 000	51 000	50 700	50 700	X
E საწარმო	300	30 000	30 960	30 960	X
L საწარმო	400	36 000	35 000	35 000	X
პორტფელის ღირებულება		117 000	117 000	116 660	- 340

გაყიდული ინვესტიციის ჩამოწერა და მოგების აღიარება გატარდება:

ა) აქციების თვითღირებულებით ასახვისას მოგება იქნება სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა (თვითღირებულებასა) და გასაყიდ ფასს შორის, რაც 800 ლარს შეადგენს.

ღებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 20 800
 კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 20 000
 კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 800

ბ) აქციების გადაფასებული ღირებულებით ასახვისას მოგება იქნება სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და გასაყიდ ფასს შორის, რაც 160 ლარს შეადგენს. მაგრამ რეალურად, საწარმომ 800 ლარი მოგება მიიღო, რადგან 640 ლარი გადაფასების რეზერვის სახით იყო ასახული. თავის დროზე, რეზერვის შექმნასთან დაკავშირებით, მოხდებოდა მოგების გადასახადის გადაება. მოგების გადასახადის 20% -ანი განაკვეთის პირობებში 640 ლარის წილი გადაებადებული მოგების გადასახადი იქნებოდა 128 ლარი. ამიტომ უნდა მოხდეს გადაებადებული მოგების გადასახადის გაუქმება და შესაბამისად 640 ლარის აღიარება შემოსავლის სახით ან უნდა მიემატოს გაუნაწილებელ მოგებას საწარმოში მიღებული საარღიციხო პოლიტიკის გათვალისწინებით.

ღებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 20 800
 ღებეტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 640
 კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 20 640
 კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 160
 კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 640 ან
 კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 640

გ) აქციების თვითღირებულებასა და საპორტფელო საფუძველზე დადგენილ საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვისას E საწარმოს აქციების გაყიდვიდან მოგება 800 ლარს შეადგენს. აუცილებელია გაყიდვის შემდეგ დარჩენილი აქციების პორტფელის საბაზრო ღირებულების გადასინჯვა, რათა არ დაირღვეს უმცირესი ღირებულებით ასახვის პრინციპი. როგორც ცხრილიდან ჩანს, უმცირესია საბაზრო ღირებულება და საბალანსო ღირებულება 340 ლარით კორექტირებას მოითხოვს.

ღებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 20 800
 კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში 20 000
 კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 800

ღებუტი – 8270 ზარალი ინვესტიციების ჩამოფასებიდან 340
 კრედიტი – 2415 გრძელვადიანი ინვესტიციების ჩამოფასება 340
 5. გრძელვადიანი აქციების რეკლასიფიკაცია

2001 წლის ბოლოს საწარმომ გადაწყვიტა E საწარმოს დარჩენილი 300 აქცია გაყიდოს მომდევნო წლის განმავლობაში. მჭ-4 პუნქტში მოგანილი სხვა პირობა იგივე დარჩა. წლის ბოლოს გრძელვადიანი აქციების შემადგენლობა შემდეგია:

აქცია	რაოდენობა	თვითღირებულება	საბალანსო ღირებულება	საბაზრო ფასი	სხვაობა საბალანსო ღირებულებასთან
D საწარმო	1 000	51 000	50 700	50 700	X
L საწარმო	400	36 000	35 000	35 000	X
პორტფელის ღირებულება		87 000	87 000	85 700	- 1 300

აქციების რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებით საჭირო იქნება შემდეგ ბუღალტრული გატარებები:

ა) მიმდინარე ინვესტიციის საბაზრო ფასებით ასახვის სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას.

ღებუტი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა

ფასიან ქაღალდებში (30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებით ან 30 960 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო გადაფასებული ღირებულებით ან 30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით).

კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში (30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებით ან 30 960 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო გადაფასებული ღირებულებით ან 30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით).

ვინაიდან გადაფასების თანხა ირიცხება გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე, შესაბამისი თანხა გადაგანილ უნდა იქნას შემოსავლების ანგარიშზე, თუ საწარმო მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების ცვლილებას ასახავს შემოსავლების ანგარიშზე

ღებუტი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 960

კრედიტი – 8170 შემოსავალი ინვესტიციების აფასებიდან 960

ბ) მიმდინარე ინვესტიციის თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით ასახვის სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას

ღებეგი – 1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა

ფასიან ქალაქებში (30 000 ლარი, რადგან აქციის საბაზრო ღირებულებასა და თვითღირებულებას შორის უმცირესი 30 000 ლარია).

ღებეგი – 5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი 960 (იმ შემთხვევაში, როდესაც გრძელვადიანი ინვესტიცია გადაფასებული ღირებულებითაა ასახული და არსებობს აფასების რეზერვის ნაშთი, საჭიროა რეზერვის შესაბამისი თანხის ანუღირება).

კრედიტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში (30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებით ან 30 960 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო გადაფასებული ღირებულებით ან 30 000 ლარი, თუ გრძელვადიანი ინვესტიცია ასახული იყო თვითღირებულებასა და საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით).

6.5.2. ბრკელვადიანი ობლიგაციების აღრიცხვა

გრძელვადიანი ობლიგაციები, სხვა აქტივების მსგავსად, შემოსავალში გარდება შეძენის ფაქტიური თვითღირებულებით. იმის გამო, რომ ობლიგაციის ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი ხშირად განსხვავებულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთისაგან, აუცილებელია ყურადღების შეჩერება ობლიგაციის თვითღირებულების ისეთ მნიშვნელოვან ელემენტზე, როგორცაა ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება. ობლიგაციის საბაზრო ფასი ყალიბდება მოცემული სახის ობლიგაციაში ინვესტიციის რისკიდან გამომდინარე. თეორიულად ობლიგაციის საბაზრო ფასი არის ობლიგაციის ნომინალური ღირებულებისა და მისაღები პროცენტის მთლიანი თანხის საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე გამოთვლილი მიმდინარე ღირებულებათა ჯამი.

მაგალითი

1 იანვარს გამოშვებულია ობლიგაცია 5 წლიანი ვადით ნომინალური ღირებულებით 1 000 ლარი. გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთი წლიური 10 პროცენტია, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი კი – 12 %. პროცენტის გადახდა მოხდება ყოველი წლის 1 იანვარს. თეორიულად, გამოშვების დღეს ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება ნომინალური ღირებულების გოლი იქნებოდა, გამოცხადებული და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გოლი რომ ყოფილიყო. ეს ამბი გამომდინარეობს იქიდან, რომ ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება ნომინალური ღირებულებისა და მისაღები პროცენტის თანხის გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე, დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის გოლია. ეკრძოდ, $1\ 000 = 1\ 000 \times 0.62092 + 100 \times 3.79079 = 621 + 379$. ანალოგიურად, რამდენ

ნადავ ობლიგაციის საბაზრო ფასი უკავშირდება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთს, ზემოთ მოტანილი ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება იქნება $1\ 000 \times 0.56743 + 100 \times 3.69590 = 567 + 370 = 937$ ლარი. თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის ოდენობას დაეუშვებთ 8%-ს, მაშინ ობლიგაციის საბაზრო ღირებულება გახდება $1\ 000 \times 0.68058 + 100 \times 3.99271 = 1\ 080$ ლარი.

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

ობლიგაციის პრემია არის საბაზრო ღირებულების ნამეგი ნომინალურ ღირებულებაზე. იგი განპირობებულია იმით, რომ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი ნაკლებია გამოცხადებულ საპროცენტო განაკვეთზე. ზემოთ მოტანილ მაგალითში პრემია 80 (1 080 – 1 000) ლარია.

ობლიგაციის დისკონტი არის ნომინალური ღირებულების ნამეგი საბაზრო ღირებულებაზე. იგი განპირობებულია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოცხადებულ განაკვეთზე მეტობით. ზემოთ მოტანილ მაგალითში დისკონტი 63 (1 000 – 937) ლარია.

ობლიგაციის დისკონტი და პრემია, ცხადია, გავლენას ახდენს ობლიგაციიდან მიღებულ შემოსავალზე. ამის ნათელი ილუსტრაციაა ცხრილში მოტანილი მონაცემები, რომელიც ზემოთ განხილული მაგალითის მონაცემებზეა დამყარებული:

მაჩვენებლები	ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი 10%	საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 8%	საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12%
ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება	1 000	1 000	1 000
პროცენტის შთლიანი თანხა	500	500	500
სულ მისაღები თანხა	1 500	1 500	1 500
ობლიგაციაში გადახდილი თანხა	1 000	1 080	937
მისაღები შემოსავლის ჯამი	500	420	563

როგორც ჩანს, გამოცხადებული და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გოლობისას ინვესტორი შემოსავლის სახით მიიღებს 500 ლარს. მაშინ, როდესაც საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის გამოცხადებულზე ნაკლებობის გამო, ობლიგაციის პრემიით შეძენა მოუწევს, მისი შემოსავალი 420 ლარი იქნება, რადგან პროცენტის სახით მიღებული 500 ლარიდან 80 ლარი ობლიგაციის შეძენისათვის ზედმეტად დახარჯული თანხის კომპენსაციას წარმოადგენს. ხოლო, თუ საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი გამოცხადებულზე მეტია, ობლიგაციის დისკონტით შეძენის გამო ინვესტორის შემოსავალი 563 ლარს შეადგენს. ობლიგაციის ვადის ამოწურვისას ინვესტორი მიიღებს ობლიგაციის ნომინალს 1 000 ლარს, რაც 63 ლარით მეტია

იმ თანხაზე, რაც მის შესაძენად იქნა გადახდილი. ობლიგაციის პრემია და დისკონტი შესაბამისად, ხარჯად და შემოსაუღლად აღიარებულ უნდა იქნას ობლიგაციის მოქმედების პერიოდში ისეთნაირად; რომ ობლიგაციის ვადის ამოწურვის მომენტში ობლიგაციაში ინვესტიცია შეადგენდეს ნომინალურ ღირებულებას. აღნიშნულ საკითხთან მიმართებით ბასს 25 განმარტავს, რომ ინვესტიციების შეძენის თვითღირებულებასა და სასესხო ფასიან ქალაქებში დაბანდებული ინვესტიციის გამოსყიდვის ღირებულებას შორის სხვაობა ჩამოიწერება ინვესტორის მიერ შეძენის თარიღიდან მისი ვალდებულების დაფარვის მთელი პერიოდის მანძილზე ისე, რომ ინვესტიციაზე ამონაგები იყოს მუდმივი. ჩამოწერილი დისკონტის ან პრემიის თანხა დაერიცხება შემოსაუღლებს პროცენტის მსგავსად და დაემატება ან გამოაკლდება ფასიანი ქალაქის საბალანსო ღირებულებას. წარმომოხილი საბალანსო ღირებულება შემდგომში გაითვალისწინება როგორც ფასიანი ქალაქების თვითღირებულება (პუნქტი 18).

6.6. ინვესტიციებს აღრიცხვა ფილოზოფიზი მონაწილეობის პითოდით

6.6.1. მქავშირე საწარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვა

ინვესტიციების აღრიცხვის ზემოთ განხილული საკითხები დაკავშირებული იყო იმ ინვესტიციებთან, რომელიც ინვესტორს არ აძლევდა მნიშვნელოვანი ზეგავლენისა და კონტროლის უფლებას. შესაბამისად, არ ევხებოდით მქავშირე და შეილობილ საწარმოებში, ასევე ერთობლივ საქმიანობაში დაბანდებულ ინვესტიციებს. ამდენად, განხილული იყო ინვესტიციების აღრიცხვის ის დებულებები, რომელიც ბასს 25-ით არის დადგენილი. მათ გარდა ბასს-ი იყენებს ინვესტიციების წილობრივი მონაწილეობის მეთოდით და დანახარჯ-მეთოდით (თვითღირებულებით) აღრიცხვის პრაქტიკას. იგი გამოიყენება მქავშირე საწარმოებსა და შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. საკითხის შესწავლის მიზნით, აუცილებელია გაეყენოთ ბასს-ში გამოყენებული ზოგი ტერმინის არსს.

მქავშირე საწარმო ისეთი ტიპის საწარმოა, რომელშიც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება და ამავე დროს ეს საწარმო არ არის ინვესტორის შეილობილი ან ერთობლივი საწარმო.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს ინვესტორის მიერ საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებას, რაც არ გულისხმობს ინვესტორის მიერ ამ პოლიტიკაზე კონტროლის უფლებას.

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უზლებამოსილებას ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების იზნით.

შვილობილი საწარმო ისეთი საწარმოა, რომელსაც კონტროლს უწევს სხვა საწარმო, რომელიც ცნობილია ძირითადი საწარმოს სახელწოდებით (ბასს 28, პუნქტი 3).

როგორც წესი, მეკავშირე საწარმოში მოიაზრება საწარმო, რომლის ხმის უფლების მქონე აქციების 20–50% ეკუთვნის ინვესტორს. მაგრამ ხმის უფლების მქონე აქციების მოცემული ოდენობა ყოველთვის ვერ განსაზღვრავს ინვესტორის მიერ მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლებას. შესაძლებელია ინვესტორს ჰქონდეს 20% -ზე მეტი ხმის უფლების მქონე აქცია, მაგრამ არ ჰქონდეს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება. ასევე დასაშვებია სათანადო გარემოებათა საფუძველზე 20%-ზე ნაკლები აქციის მფლობელ ინვესტორს ჰქონდეს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება.

ინვესტორის მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება შეიძლება დადასტურდეს:

- ა) ინვესტორის წარმომადგენლის არსებობით მეკავშირე საწარმოს დირექტორთა საბჭოში ან სხვა ანალოგიურ მმართველობით ორგანოში;
- ბ) ინვესტორის მონაწილეობით გადაწყვეტილების მიღების პროცესში;
- გ) ინვესტორსა და მეკავშირე საწარმოს შორის მაგერიალური გარიგების არსებობით;
- დ) მმართველობითი პერსონალის ურთიერთგაცვლით; ან
- ე) მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მიწოდებით.

მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენასთან დაკავშირებით აუცილებელია ვიცოდეთ, რომ ინვესტორი საწარმო შეიძლება ახდენდეს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას ბასს 27-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ან შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგებით. შესაბამისად საწარმოს უფლება აქვს გამოიყენოს ინვესტიციების აღრიცხვის სხვადასხვა პოლიტიკა.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ერთი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების სახით წარმოდგენილი საწარმოთა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება.

ჯგუფი ნიშნავს ინვესტორ საწარმოსა და მის შვილობილ საწარმოს (საწარმოებს).

ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოში კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ უნდა იქნას წილობრივი მონაწილეობის მეთოდის შესაბამისად, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ინვესტირება თავიდანვე ხდება მისი უახლოეს მომბეაღში გაყიდვის მიზნით. ამ შემთხვევაში გამოიყენება თვითღირებულებით აღრიცხვის მეთოდი (ბასს 28, პუნქტი 8).

წილობრივი მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდი, რომელიც გულისხმობს ინვესტიციის თავდაპირველ აღრიცხვას თვითღირებულების საფუძველზე, ხოლო შემდგომ მის კორექტირებას მეკავშირე საწარმოს წმინდა აქტივებში ინვესტორის ხვედრით წონაში მომხდარი ცვლილების შესაბამისად. ინვესტორის მოგებისა და

ზარალის ანგარიშგებაში მეკავშირე საწარმოს საქმიანობის შედეგები აისახება ინვესტორის წილის შესაბამისად (ბასს 28, პუნქტი 3).

მ ა გ ა ლ ი თ ი

1999 წლის აპრილში A საწარმომ შეიძინა B საწარმოს აქციების 40 პროცენტი 80 000 ლარად და მოიპოვა მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება. 1999 წლის შედეგებით B საწარმოს წმინდა აქტივების ღირებულებამ (აქტივებს გამოკლებული ვალდებულებები) შეადგინა 210 000 ლარი. წმინდა აქტივების ღირებულების 40% შეადგენს 84 000 ლარს. ე.ი. მეკავშირე საწარმოში ინვესტიციის ღირებულება წილობრივი მეთოდის მიხედვით 84 000 ლარია. შესაბამისად, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მეკავშირე საწარმოში ინვესტიცია აისახება 84 000 ლარად, თუ სხვა გარემოება არ განაპირობებს ღირებულების შეცვლის აუცილებლობას.

მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში წილობრივი მეთოდით აღირიცხება მანამ, სანამ ინვესტორი ინარჩუნებს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლებას. ამ უფლების მოშლის დღიდან ინვესტორი საწარმო ვალდებულია ინვესტიცია კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში წარადგინოს თვითღირებულების მეთოდის გამოყენებით. იგივე წესი იქნება გამოყენებული, როდესაც მეკავშირე საწარმო აღმოჩნდება მკაცრი, გრძელვადიანი შემლუღვის პირობებში, რაც, თავის მხრივ, მეკავშირე საწარმოს საშუალებას არ აძლევს ინვესტორს გადასცეს მისი წილი ფულადი სახსრები.

6.6.2. შვილობილ საწარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვა

შვილობილ საწარმოებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვის გექნიკა, შეიძლება ითქვას, იდენტურია. თუმცა აუცილებელია იმ ნორმების განხილვა, რომლებიც განსაზღვრავენ შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციის სააღრიცხვო პოლიტიკას. შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვაზე მსჯელობისას იგულისხმება ინვესტიციების აღრიცხვა ძირითად საწარმოში.

ძირითადი საწარმო ისეთი საწარმოა, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმო.

ძირითადი საწარმო ვალდებულია წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც ჯგუფში შემავალი საწარმოების ფინანსური ინფორმაციის აგრეგირებას თავისი წესები გააჩნია. იგი ცალკე მსჯელობის საგანია და ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად იქნება განხილული. აქ მთავარია გავარკვიოთ, რა პრინციპით მიუღვეს საწარმო შვილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციის აღრიცხვას. იგი, გარკვეულწილად, უკავშირდება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანების პრინციპს, რადგან საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს

ძირითადი საწარმო, შეიძლება არ იქნას ჩართული კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში და, შესაბამისად, ძირითადი საწარმო უფლებამოსილია მათ მიმართ გამოიყენოს განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

სიკვყა „აკონტროლებს“ გულისხმობს, რომ ძირითადი საწარმო, პირდაპირ თუ არაპირდაპირ ფლობს ხმის უფლების ნახევარზე მეტს, გარდა იმ გამონაკლისი შემთხვევისა, როდესაც ისედაც აშკარად ნათელია, რომ ასეთი მფლობელობა არ წინააღმდეგავს კონტროლის უფლებას. ზოგჯერ ძირითად საწარმოს კონტროლის უფლება შეიძლება პქონდეს მამინაც, როდესაც იგი ფლობს ხმის უფლების ნახევარს ან ნახევარზე ნაკლებს, თუ:

- ა) საწარმოს ხმის უფლების ნახევარზე მეტის ფლობის უფლება განმტკიცებულია სხვა ინვესტორებთან დადებული ხელშეკრულებით;
- ბ) საწარმოს მიერ ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის მართვის უფლება განმტკიცებულია კანონმდებლობით ან სათანადო ხელშეკრულებით;
- გ) საწარმოს უფლება აქვს დანიშნოს ან გაანთავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს წევრთა უმრავლესობა;
- დ) საწარმო ფლობს ხმის უმრავლესობას დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს სხდომაზე.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანებული უნდა იყოს ყველა შეილობილ საწარმო, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც კონტროლი ატარებს დროებით ხასიათს, რადგან შეილობილ საწარმოს შექმნა და მისი შენარჩუნება ხდება მხოლოდ და მხოლოდ მისი ახლო მომავალში გაყიდვის მიზნით; ან, როდესაც შეილობილ საწარმოს საქმიანობა უხდება მკაცრი გრძელვადიანი შეზღუდვის პირობებში, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს მის შესაძლებლობებს, გადასცეს ძირითად საწარმოს ფულადი სახსრები.

შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც ჩართულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ძირითადი საწარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს წილობრივი მეთოდით, მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვის ანალოგიურად; ან თვითღირებულებით ან გადაფასებული ღირებულების თანხით გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმართ ძირითადი საწარმოს მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

აღნიშნული მეთოდები ზემოთ განხილულია, ამიგომ შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული რაპერაციები არ მოეყვას.

იმ შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც არ იქნება ჩართული კონსოლიდირებულ ბალანსში, ძირითად საწარმოში აღრიცხება და საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ბასის 25 –ის მიხედვით.

ძირითადი საწარმოს მიერ შეილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციის მიმართ პოლიტიკის შეცვლის ან სხვა გარემოებათა გამო, როდესაც შეილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიცია არ დააკმაყოფილებს შესაბამის მოთხოვნებს, იგი უნდა აღრიცხოს როგორც მეკავშირე საწარმოში დაბანდებული ინვესტიცია (თუ აკმაყოფილებს მეკავშირე საწარმოს კრიტერიუმებს), ან როგორც ინვესტიცია ბასის 25-ის მიხედვით.

6.7. საგადასახადო თავისებურებები

ინვესტიციების შეფასებისა და ბალანსში ასახვის სგანდარგისეული მოთხოვნა, როგორც ზემოთ იყო განხილული, ხშირ შემთხვევაში ინვესტიციების საბალანსო ღირებულების ცვლილებას იწვევს. ინვესტიციების გადაფასებით გამოწვეული ცვლილება კი მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე, ან გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე აისახება. ე.ი. ხდება არარეალიზებული მოგების ან ზარალის ჩართვა საწარმოს ფინანსურ შედეგში ან რეზერვის ანგარიშზე აკუმულირდება. მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში კი არარეალიზებული მოგება ან ზარალი ფაქტიური მოგების ან ზარალის სახეს იღებს. მაგალითად, თუ საწარმომ მოკლე ვადით შეიძინა 22 000 ლარის ღირებულების აქციები, რომელთა საბაზრო ღირებულება 31 დეკემბრისათვის 20 000 ლარია და საწარმო მოკლევადიან ინვესტიციას ასახავს საბაზრო ღირებულებით გადაფასების რეზერვის ანგარიშის გამოყენების გარეშე, მაშინ 2 000 ლარი აისახება არასაოპერაციო ზარალში. ეს ზარალი რეალიზებული არ არის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, მაგრამ მომდევნო პერიოდში აქციის გაყიდვისას ფასი თუ უცვლელი დარჩება, საწარმო ნამდვილად მიიღებს 2 000 ლარის ზარალს. ამიგომ, შეიძლება ითქვას, საწარმო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს იყენებს შესაბამისობისა და წინდახედულობის პრინციპს, რადგან სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, აქციას ასახავს მისი რეალური ღირებულებით. იგი საგადასახადო კოდექსით ნებადართული არ არის. საგადასახადო კოდექსის 81-ე მუხლის შესაბამისად, აქტივების ღირებულებაში შეიცანება მათი შეძენის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დაღმის ხარჯები, აგრეთვე სხვა ხარჯები, რომლებიც ზრდის მათ ღირებულებას.

კოდექსის მოცემული დებულება თანაბრად ეხება ყველა აქტივს. აქედან გამომდინარე, ფინანსურ აღრიცხვაში გადაფასებული ღირებულებით ასახული ინვესტიციის საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა განსხვავებული იქნება. ეს განსხვავება თავისთავად დროებითი ხასიათის მაგარებელია და, შესაბამისად, მოგების გადასახადის გადავადების ან გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობის საფუძველი ხდება.

ვალდებულებების აღრიცხვა

7.1 ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ელემენტია ვალდებულება. ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან (ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. პუნქტი 49).

ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულება შეიძლება სამართლებრივად შევიდეს ძალაში საეალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნის საფუძველზე. ვალდებულება წარმოიშობა ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში (მაგალითად, ნორმალურად ითვლება საწარმოს ვალდებულების წარმოშობა საქონლის ან მომსახურების მოწოდებისათვის), აგრეთვე თუ საწარმოს სურს კარგი საქმიანი ურთიერთობები შეინარჩუნოს დამკვეთთან ან სხვა მომხმარებლებთან. მაგალითად, თუ საწარმო გააგრძელებს საგარანტიო მომსახურების ვადას საგარანტიო პერიოდის გასვლის შემდგომ, ამ ქმედებით გამოწვეული მოსალოდნელი დანახარჯები იქნება ვალდებულებები.

ვალდებულების დაფარვა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გადინებას მეეალის ინტერესების დასაკმაყოფილებლად. ვალდებულების დაფარვა ხდება სხედასხვა გზით. მაგალითად:

- ა) ფულადი სახსრების გადახდით;
- ბ) სხვა აქტივების გადაცემით;
- გ) მომსახურების გაწევით;
- დ) ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით ან ვალდებულების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით. ვალდებულების დაფარვა შესაძლებელია სხვა საშუალებითაც, მაგალითად, კრედიტორის მიერ მისაღებ თანხაზე უარის თქმით; ან
- ე) კრედიტორობის უფლების კონფისკაციით.

ვალდებულება წარმოიშობა გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად. ასე მაგალითად, საქონლის შექმნა ან მომსახურების მიღება წარმოშობს შესაბამის სავაჭრო ვალდებულებას, თუ გადახდა წინასწარ ან შეძენისთანავე არ ხდება, ხოლო ბანკიდან სესხის მიღება წარმოშობს ვალდებულებას ამ სესხის დასაფარავად. ვალდებულება ბალანსში მხოლოდ იმ შემთხვევაში აისახება, თუ მისი დაფარვა მომავალში გამოიწვევს საწარმოდან ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო შეფასება

და განსაზღვრა. ზოგიერთი ვალდებულების ზუსტი ოდენობის დადგენა შეუძლებელია, მაგრამ თუ სამომავლო მოვალეობა აკმაყოფილებს ვალდებულების ყველა დანარჩენ კრიტერიუმს, იგი ჩაითვლება ვალდებულებად მაშინაც კი, როცა მისი ოდენობა მხოლოდ მიახლოებით ფასდება. ასეთი ვალდებულების მაგალითია გასანაღლებელი გარანტიებისა და საპენსიო უზრუნველყოფის ვალდებულებების დასაფარი თანხები.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია მომხმარებლისათვის სასარგებლო რომ იყოს ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად, ვალდებულებები აქტივების მსგავსად დაჯგუფებული უნდა იყოს მათი დანიშნულებისა და ფუნქციების მიხედვით. ინფორმაციის დაჯგუფება კი უზრუნველყოფილ უნდა იქნას შესაბამისად ორგანიზებული აღრიცხვით.

ბასს 1-ის მოთხოვნათა შესაბამისად ყოველმა საწარმომ, თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ უნდა გადაწყვიტოს განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მოკლევადიანი ვალდებულებები. თუ საწარმო არ იყენებს ასეთ კლასიფიკაციას, მაშინ მათი წარდგენა უნდა მოხდეს ლიკვიდობის მიხედვით. ნებისმიერი მეთოდის შერჩევასაც, საწარმო ვალდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის რომლებიც აერთიანებენ თანხებს, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღიდან თორმეტი თვემდე და თორმეტი თვის შემდეგ, ახსნა განმარტებით შენიშვნებში ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან გადახდა მოსალოდნელია თორმეტი თვის შემდეგ (პუნქტი 53 და 54).

მოკლევადიანია ვალდებულება, როდესაც მისი დაფარვა მოსალოდნელია მიმდინარე საწარმოო ციკლის ან ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად (ბასს 1. პუნქტი 60).

მოკლევადიანი ვალდებულებები მიმდინარე აქტივების მსგავსად იყოფა კატეგორიებად. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, როგორცაა: საეაჭრო ვალდებულება, თანამშრომლებზე დარიცხული ხელფასი და ასანაზღაურებელი სხვა საწარმოო ხარჯები – შეადგენენ სამუშაო კაპიტალის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივ ციკლში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის შემდეგ.

ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება არ წარმოადგენს მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილს, მაგრამ მათი გადახდა გათვალისწინებულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში. მაგალითად, პროცენტებიანი ვალდებულებების, საბანკო ოვერდრაფტების, გადასახდელი ღირებულებების, შემოსავლებიდან გადასახდლებისა და სხვა კომერციული გადასახდლების მიმდინარე სამეურნეო წლის გადასახდელი ნაწილი. პროცენტებიანი ვალდებულებები, რომლებიც გამოიყენება საბრუნავი კაპიტალის დასაფინანსებლად ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და მათი დაფარვა გათვალისწინებული არ არის 12 თვის განმავლობაში, განიხილება როგორც გრძელვადიანი ვალდებულებები.

საწარმო პროცენტებიანი გრძელვადიან ვალდებულებებს გრძელვადიანი ვალდებულებების სახით განიხილავს მაშინაც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, თუ:

ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;

- ბ) საწარმო აპირებს აღნიშნული ვალდებულების რეფინანსირებას გრძელვადიან ვალდებულებაში; და
- გ) ხელშეკრულების თანახმად გათვალისწინებულია ვალდებულების გადავადება ან რეფინანსირება, რომელიც უნდა დასრულდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე (ბასს, პუნქტი 6).

საწარმოს ვალდებულება შეიძლება წარმოემვას უცხოურ ვალუტაში, უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებიდან გამომდინარე. ასეთი გიპის ოპერაციებიდან ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც საწარმო:

- ყიდულობს უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელს ან მომსახურებას;
- იღებს სესხს და გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში;
- მონაწილეობს საგარეო გაცვლით ხელშეკრულებაში; ან
- იძენს აქტივებს უცხოური ვალუტით, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებას.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით ოპერაციის შესრულების დღისთვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცვლელი სავალუტო კურსის მიხედვით (ბასს 21, პუნქტი 9).

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ვალდებულება აისახება საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით. ეს მოთხოვნა სრულდება ბასს 21-ის მოთხოვნით, რომელიც აწესებს, რომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნას სავალუტო კურსის გამოყენებით (ბასს 21, პუნქტი 11). განმარტების თანახმად ფულად საბალანსო მუხლებს მიეკუთვნება გასაანაღლებელი ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფიქსირებული ფულადი თანხით.

7.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

7.2.1. სავაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა

სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას საწარმო გარეშე პირებისაგან შეიძენს საწარმოო მარაგს და მომსახურებას. შეძენა შეიძლება მოხდეს მომწოდებლისათვის ფულის წინასწარი, შეძენისთანავე ან შემდგომი გადახდით. შემდგომი გადახდით შეძენას კრედიტით შეძენას უწოდებენ და იგი გულისხმობს გადახდის გადავადებას სახელშეკრულებო პირობებითა და ვადით. მომწოდებელთან შეთანხმებულ ვადაში თანხის გადახდის გადავადება და ზოგჯერ ფულადი რესურსების დეფიციტის გამო მომწოდებლის ვალის დროული გადაუხდელობა, წარმოშობს საწარმოს სავაჭრო ვალდებულებას.

საეაჭრო ვალდებულების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც შეძენილ ფასეულობაზე ყველა რისკი და სარგებელი მყიდველის ხელში გადადის. საეაჭრო ვალდებულება მოიცავს ყველა იმ თანხას, რომელიც გადახდილი უნდა იქნას მომწოდებლის სასარგებლოდ. მათ შორის იმ თანხებს, რომელიც არ შედის შეძენილი მარაგის თვითღირებულებაში. ასეთი თანხებია შეძენასთან დაკავშირებული ირიბი (დღგ, აქციზი) გადასახადები.

მოქმედი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით საეაჭრო ვალდებულებები აღირიცხება პასიურ ანგარიშზე 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“. ვალდებულებების აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი ოპერაციები:

1. მომწოდებლისაგან მიღებულია ნელეული და მასალები მიღებიდან 10 დღის ვადაში გადახდის პირობით. მარაგის ღირებულება 2 000 ლარია, აქციზი 400 ლარი და დღგ – 480 ლარი. ნელეულისაგან წარმოებული იქნება აქციზური საქონელი

დებეტი – 1620 ნელეული და მასალები 2 000 (მუდმივი აღრიცხვისას) ან

დებეტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა 2 000

(პერიოდული აღრიცხვისას) ან

დებეტი – 7140 დამზარე მასალების დანახარჯები/შეძენა 2 000

(პერიოდული აღრიცხვისას)

დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ 480

დებეტი – 3360 გადახდილი აქციზი 400

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 2 880

2. გადახდილია მომწოდებლის ვალი 2 880 ლარი ეროვნული ვალუტის საბანკო ანგარიშიდან

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 2 880

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2 880

შენიშვნა: გამარტივების მიზნით მომდევნო ოპერაციებში იგნორირებულია დღგ და აქციზი. ამასთან, განიხილება მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდი.

3. იმპორტირებულია არარეზიდენტისაგან შეძენილი 20 000 აშშ დოლარის საქონელი. ღირებულება გადახდილი იქნება ერთი თვის ვადაში. შეძენის მომენტში ლარის კურსი დოლართან მიმართებაში შეადგენს 1: 1,90

დებეტი – 1610 საქონელი 38 000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 38 000

4. გადახდილია მომწოდებლის ვალი 20 000 აშშ დოლარი რეზიდენტი ბანკიდან. გადახდის მომენტში ლარის კურსი დოლართან მიმართებაში შეადგენს 1: 1, 95. მოცემული ოპერაციის გატარებისას მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის გარემოება, რომ ვალუტის კურსი შეძენისა და ვალდებულების განაღდების მომენტში განსხვავ-

ვებულისა. ამიგომ, მოცემულ შემთხვევაში უნდა ვისარგებლოთ ბასს 21-ის იმ დებულებით, რომლის მიხედვითაც საკურსო სხვაობები მოგების ან ზარალის ანგარიშში აისახება

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები 38 000

დებეტი – 8240 ზარალი კურსთა შორის სხვაობიდან 1 000

კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რემიდენტ ბანკში 39 000

7.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა

მყიდველსა და მომწოდებელს შორის სავაჭრო ურთიერთობაში ხშირად გამოიყენება წინასწარი გადახდა. მყიდველის მიერ წინასწარ გადახდილი თანხები, მიმწოდებელ საწარმოში აისახება მიღებული ავანსის სახით, რომელიც მოკლევადიან ვალდებულებას წარმოადგენს. იგი ვალდებულებაა იმიგომ, რომ საწარმოს ევალება მიღებული ავანსის დასაქონლება, ე. ი. სანაცვლო აქტივის მიწოდება ან მომსახურების გაწევა. ავანსი, როგორც წესი, ცალკე ანგარიშზე აისახება. ავანსის მიღება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი საშუალებების ანგარიში

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

ნაქირი ვალდებულების შესრულებისას მცირდება მიღებული ავანსები ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ (მიწოდების დღგ-თი დაბეგვრისას)

კრედიტი – 3350 გადასახდელი აქციზი (მიწოდების აქციზით დაბეგვრისას)

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

ავანსის დარჩენილი ნაშთის დაბრუნება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – ფულადი საშუალებების ანგარიში

7.2.3. სათამაშო ვალდებულებების აღრიცხვა

აქტივების შესყიდვისა და სესხის მიღების დროს საწარმო მოგვერ იღებს წერილობით საეალო ვალდებულებას, რომელიც გასანაღლებელი თამასუქის სახით გამოდის. გასანაღლებელი თამასუქი შეიძლება იყოს საეაჭრო (აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული) და არასაეაჭრო ანუ სასესხო. არსებობს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი გასანაღლებელი თამასუქი. ორივე სახის თამასუქი შეიძლება იყოს პროცენტისანი, რომელშიც მითითებულია საპროცენტო განაკვეთი და უპროცენტო, რომელშიც მითითებული არ არის საპროცენტო განაკვეთი. უპროცენტო თამასუქის მიმართ გამოიყენება პროცენტის საბაზრო განაკვეთი. თამასუქის მიერ გამომუშაებული პროცენტი ცალკე ვალდებულების სახით აღიიცხება.

პროცენტიანი თამასუქის აღრიცხვა შედარებით ადვილია. ვალდებულება თამასუქის გამოწერისას ფიქსირდება თამასუქის ნომინალით, ხოლო შემდეგ თამასუქის ვადის ბოლოს ან ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ფიქსირდება საპროცენტო ხარჯი. ბუღალტრულად იგი შემდგენიარად აისახება:

მიღებული აქტივისათვის 01 სექტემბერს გაცემულია მოკლევადიანი/გრძელვადიანი თამასუქი 1 000 ლარზე. თამასუქის წლიური საპროცენტო განაკვეთი 12 %
ია

ღებები – მიღებული აქტივის ანგარიში 1 000

კრედიტი – 3191 გასანაღლებელი მოკლევადიანი თამასუქები 1 000 ან

კრედიტი – 4120 გასანაღლებელი გრძელვადიანი თამასუქები 1 000

მოკლევადიანი თამასუქის ვადა იყო 3 თვე და განაღლებულია 30 ნოემბერს

ღებები – 3191 გასანაღლებელი მოკლევადიანი თამასუქები 1 000

ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები 30

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 030

გრძელვადიანი თამასუქის ვადა ორი წელია. პირველი წლის ბოლოს დარიცხულია თამასუქის მიერ გამომუშაებული პროცენტი

ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები 40

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 40

მომდევნო წლის ბოლოს დარიცხულია თამასუქის მიერ გამომუშაებული წლიური პროცენტი

ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები 120

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 120

მოცემული გრძელვადიანი თამასუქის განაღდება გაგარდება

ღებები – 4120 გასანაღლებელი გრძელვადიანი თამასუქები 1 000

ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები 80

ღებები – 3410 გადასახდელი პროცენტები 160

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 240

7.2.4. მომუშავეთა მოკლევადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვა

საწარმოში დასაქმებული მომუშავე, როგორც წესი, გასამრჯელოს ღებულობს მის მიერ როგორც მომსახურების გაწევის, ისე შრომითი საქმიანობის შემდგომ პერიოდში (მაგალითად: არასახელმწიფო საპენსიო დახმარება; შრომითი საქმიანობის შემდგომი სიცოცხლის დაზღვევა; შრომითი საქმიანობის შემდგომი უფასო სამედიცინო მომსახურება და სხვ). გასამრჯელო, რომელსაც მუშაკი იღებს მომსახურების გაწევის (შრომითი საქმიანობის) პერიოდში, უმეტეს შემთხვევაში განიხილება როგორც მოკლევადიანი გასამრჯელო.

მომუშავეის მოკლევადიან გასამრჯელოებს მიეკუთვნება:

- ა) ხელფასები და სოციალური დაცვის შენატანები;
- ბ) მოკლევადიანი კომპენსირებადი გაცდენები (მაგალითად, ფასიანი წლიური შევებულება და ბიულეტენი) იმ პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც მომუშავემ გასწია შესაბამისი მომსახურება;
- გ) მოგებასა და პრემიაში მონაწილეობა იმ პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც მომუშავემ გასწია შესაბამისი მომსახურება; და
- დ) არაფულადი დახმარებები (მაგალითად: სამედიცინო უზრუნველყოფა, ბინით უზრუნველყოფა, მანქანით მომსახურება, უფასო ან სუფსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) თანამშრომელთათვის.

ზოგადად, მომუშავეის მოკლევადიანი გასამრჯელოს აღრიცხვა სწორხაზოვანია, რადგან ვალდებულების შესაფასებლად საჭირო არ არის აქტუარული დაშვებები და არ არსებობს აქტუარული შემოსულობის ან ზარალის შესაძლებლობა. უფრო მეტიც, მომუშავეის მოკლევადიანი გასამრჯელოს ვალდებულებები ფასდება დისკონტირების გარეშე. ეს პრინციპი გამოიყენება მაშინაც, როცა საწარმოს არასახარბიელო ეკონომიკური მდგომარეობიდან გამომდინარე, გასამრჯელოები დაგვიანებით გაიცემა.

მიუხედავად იმისა, რომ მომუშავე ყოველ სამუშაო დღეს საწარმოს უწევს მომსახურებას, ხელფასის სახით გასაცემი გასამრჯელო საწარმოში ან საერთოდ ქვეყანაში ჩამოყალიბებული გრადიციის მიხედვით, პერიოდულად გაიცემა. ხელფასის გაცემის პერიოდებს შორის საწარმოს ყოველდღიურად წარმოეშობა ვალდებულება მომუშავეის წინაშე. მიუხედავად ასეთი ვალდებულების წარმოშობისა, იგი ბუღალტრულ აღრიცხვას ყოველდღიურად არ ექვემდებარება. პრაქტიკაში ისიც ხდება, რომ მომუშავე საწარმოდან წინასწარ (აევანსად) იღებს გასამრჯელოს, ხოლო საწარმოს მომსახურებას უწევს მომდევნო სამუშაო დღეებში. ამიგომ სააღრიცხვო პრაქტიკაში გასამრჯელოს ფაქტიური გაცემა პირდაპირ აისახება ფულადი სახსრების გასაქვლის და ხარჯის, ან აქტივზე გაწეული დანახარჯის სახით. ეს პრაქტიკა აღიარებულია ბასს-ით.

თუ მომუშავემ სააღრიცხვო პერიოდში გასწია. მომსახურება, მომუშავეის მოკლევადიანი გასამრჯელოს სავარაუდო არადასკონტირებული ოდენობა, რომელიც მომუშავემ უნდა მიიღოს გაწეული მომსახურებისათვის, საწარმომ უნდა აღიაროს:

- ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) ნებისმიერი უკვე გადახდილი თანხის გამოკლების შემდეგ. თუ ეს თანხა აღემატება დახმარებების არადასკონტირებულ რაოდენობას, საწარმომ ნამაკი რაოდენობა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარ გაწეულ ხარჯად) იმ აზრით, რომ წინასწარ გადახდა

საწარმოს მიიყვანს, მომავალში გადასახდელების შემცირებამდე ან ფულადი სახსრების უკან დაბრუნებამდე; და

- ბ) როგორც ხარჯი, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტი არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, რომ გასამრჯელოები ჩაითვალოს აქტივის თვითღირებულებად გაწეულ ხარჯად (ბასს 19, პუნქტი 10).

ქვეყანაში დამკვიდრებული გრადიციიდან გამომდინარე, ხელფასის გაცემა საანგარიშგებო თვის დამთავრების შემდეგ 3-5 დღეში ხდება. თუმცა ეს ვადა ზოგჯერ უფრო ხანგრძლივია, ამიტომ მომუშავეს მიერ ყოველთვიურად გამომუშაებული თანხა ვალდებულების სახით აღრიცხვას ექვემდებარება. ხელფასებისა და სხვა მოკლევადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვასთან დაკავშირებით საჭიროა აღინიშნოს, რომ საწარმო საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ითვლება საგადასახადო ავანგად და მას ევალება მომუშავეთა გასამრჯელოებიდან სამემოსსაველო გადასახადის დაკავება და ბიუჯეტში გადარიცხვა. აქ მიზნად არ ვისახავთ გადასახადების განაკვეთებისა და მათი ბიუჯეტში გადარიცხვის წესების განხილვას. მისი შესწავლის მიზნით აუცილებელია გაეცნოთ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს სამემოსსაველო და სოციალურ გადასახადებთან დაკავშირებით.

მოკლევადიანი გასამრჯელოების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ რამოდენიმე თაქსტი (პერიოდული აღრიცხვის სისტემისათვის).

1. დაერიცხა ხელფასი: ძირითად მუშებს 2 500; დამხმარე მუშებს 500; მშენებლობის მუშებს 800; ადმინისტრაციულ პერსონალს 400 ლარი

დებეტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი 2 500

დებეტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი 500

დებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა 800

დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 400

კრედიტი – 3130 გადასახადელი ხელფასები 4 200

2. დარიცხულია სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი 27 %

დებეტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი 675

დებეტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი 135

დებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა 216

დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 108

კრედიტი – 3371 სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი 1 134

შენიშვნა: ანალოგიურად გატარდება სხვა სოციალური გადასახადები

3. დაკავებულია მომუშავეთა სამემოსსაველო გადასახადი 756 ლარი და სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი სახელმწიფო ფონდის გადასახადი 42 ლარი

დებეტი – გადასახადელი ხელფასები 798

კრედიტი – 3320 გადასახადელი სამემოსსაველო გადასახადი 756

კრედიტი – 3371 სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი 42

4. გადახდილია მომუშავეთა ხელფასი სალაროდან 3 000 ლარი

დებეტი – გადასახადელი ხელფასები 3000

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 3 000

5. დარიცხულია სამეცხულეო ვალდებულება. შრომის კანონთა კოდექსის შესაბამისად საწარმოს მომუშავეს უფლება აქვს ისარგებლოს ყოველწლიური შვებულებით. გამოუყენებელ შვებულებაზე უფლება გრძელდება მომდევნო პერიოდში. რადგანაც მომუშავეს შვებულება ეკუთვნის საანგარიშგებო პერიოდში და ეს უფლება გადადის მომდევნო პერიოდში შესაბამისობის პრინციპის დაცვით, აუცილებელია სამეცხულეო ანაზღაურების თანხა მიეკუთვნოს საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებს (ან აქტივის თვითღირებულებას). აქედან გამომდინარე, საწარმო ყოველი წლის ბოლოს აზუსტებს მომავალ პერიოდში გადასახდელი სამეცხულეო ანაზღაურების თანხის ოდენობას და აღიარებს მას დარიცხული ვალდებულების სახით. მომდევნო წელს შვებულების ფაქტიურად გამოყენების მომენტში ხდება დარიცხული სამეცხულეო ვალდებულების კორექტირება. სამეცხულეო ვალდებულების თანხის გამოთვლის დროს გათვალისწინებულ უნდა იქნას ხარჯის სახით ის გადასახადებიც, რომლის გადახდა ევალება საწარმოს. (მაგალითად, სოციალური გადასახადი, დასაქმების ერთიანი ფონდის გადასახადი და სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი). დაეუშვათ დარიცხული სამეცხულეო ვალდებულება ეხება აღმინისგრაციულ მუშაკს და იგი შეფასებულია 2 300 ლარის ოდენობით

დებეტი – 7411 სამეცხულეო ხარჯი 2 300

კრედიტი – 3440 დარიცხული სამეცხულეო ვალდებულება 2 300

6. დარიცხულია შვებულების ანაზღაურება დარიცხული სამეცხულეო ვალდებულების ხარჯზე 200 ლარი

დებეტი – 3440 დარიცხული სამეცხულეო ვალდებულება 262

კრედიტი – 3131 გადასახდელი შვებულების ანაზღაურება 200

კრედიტი – 3371 სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი 54

კრედიტი – 3372 დასაქმების ფონდის გადასახადი 2

კრედიტი – 3391 სამედიცინო დაზღვევის გადასახდელი 6

7. დარიცხულია პრემია 700 ლარი

დებეტი – პრემიის ხარჯი 700

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 700

შენიშვნა: პრემია საგადასახადო კოდექსით განიხილება ხელფასის სახით მიღებულ ანაზღაურებად. ამიტომ დარიცხული პრემიიდან კავდება სამემოსაელო და სოციალური უზრუნველყოფის გადასახადი და სამედიცინო დაზღვევის გადასახადი; აგრეთვე იზრდება სოციალურ გადასახდლებთან დაკავშირებული ხარჯი. ისინი აისახება ზემოთ მოგანილი ოპერაციების ანალოგიურად.

7.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა

დარიცხული ვალდებულება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდზე მიკუთვნებულ ხარჯს, რომელიც ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ანაზღაურებული არ

არის. თავისი ბუნებით დარიცხული ვალდებულების მაგალითს წარმოადგენს დარიცხული ხელფასი, რომელიც ზემოთ იყო განხილული. მაგრამ ხელფასების აღრიცხვაში არსებული პრაქტიკისა და გამოცდილების გათვალისწინებით, მას განსაკუთრებული ადგილი აქვს რეკომენდებულ ანგარიშთა გეგმაში. რაც შეეხება დანარჩენ დარიცხულ ვალდებულებებს, იგი საწარმოს იმ მიმდინარე ვალდებულებების ნაწილია, რომლის გადახდა ბალანსის შედგენიდან 12 თვეში უნდა მოხდეს. ხაზი უნდა გასვას იმ გარემოებას, რომ დარიცხული ვალდებულება, ყოველთვის დაკავშირებულია, შესაბამისობის (პროპორციულობის) პრინციპთან და შესაბამისი თანხის ხარჯად აღიარებასთან საანგარიშგებო პერიოდში. დარიცხული ვალდებულება შეიძლება დაკავშირებული იყოს სამართლებრივ ვალდებულებასთან ან საწარმოს კონსტრუქციული გრადიენტისთან. სამართლებრივი ვალდებულების მაგალითია სესხით სარგებლობისათვის პროცენტის გადახდის ვალდებულება (სახელშეკრულებო ვალდებულება); დივიდენდების გადახდის ვალდებულება; შრომის კანონთა კოდექსის შესაბამისად შეებულების გადახდის ვალდებულება და სხვ. აღნიშნულთან ერთად, საწარმოს შეიძლება პქონდეს არასამართლებრივი ვალდებულება, რომლის შეუსრულებლობა საწარმოს მომავალ საქმიანობაზე უარყოფით გავლენას მოახდენს. ასეთი შეიძლება იყოს საწარმოს მიერ წლების განმავლობაში პრემიის გაცემის დამკვიდრებული პრაქტიკა, რომლის მოშლამ შეიძლება საწარმოს მომუშავეებთან ურთიერთობა გაართულოს. ამიგომ საწარმოს სხვა ალტერნატივა არა აქვს გარდა იმისა, რომ გადაუხადოს პრემია მომუშავეებს. პრემია და საწარმოს მოგებაში მონაწილეობის სხვა გასამრჯელოები საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯი და, შესაბამისად, დარიცხული ვალდებულებაა.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს ღირებუებები პრემიისა და მოგირთი მოკლევადიანი გასამრჯელოს გადახდაზე გადაწყვეტილებას იღებენ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების დახურვამდე, დარიცხული ვალდებულებების აღიარება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის ანგარიშგებაში.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საწარმო ვალდებულია დაბეგერის ერთიან წყაროდან დააკაუოს გადასახადები დივიდენდიდან, პროცენტიდან და დარიცხული გასამრჯელოებიდან. ამიგომ საწარმოს ვალდებულებების დარიცხვისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიც.

დარიცხულ ვალდებულებებში შესაძლებელია აღირიცხოს ის საოჯარო ვალდებულებები, რომელიც წარმოიშობა ჩვეულებრივი ოჯარიდან ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. ასევე შეიძლება დარიცხულ ვალდებულებად ვაღიაროთ ის მოკლევადიანი ანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია მოკლევადიან საგარანტიო მომსახურებასთან.

დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვის საილუსტრაციოდ შეიძლება გამოვიყენოთ შემდეგი ბუღალტრული გაგარებები:

1. პროცენტის დარიცხვა (სესხზე, ობლიგაციაზე, თამასუქზე და სხვა)

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი

კრედიტი – 3410 გადასახადელი პროცენტები

2. პროცენტიდან გადასახადის დაკავება

დებეტი – 3410 გადასახადელი პროცენტები

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

3. პროცენტის გადახდა
ღებები – 3410 გადასახდელი პროცენტები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები
4. დივიდენდის გამოცხადება
ღებები – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
5. დივიდენდიდან გადასახადის დაკავება
ღებები – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები
6. დივიდენდის გადახდა ფულით
ღებები – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები
7. გამოუყენებელი შევებულების გადატანა
ღებები – ხარჯის ან შესაბამისი აქტივის ანგარიში
კრედიტი – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება
8. საშვებულებო გასამრჯელოს დარიცხვა გამოუყენებელი შევებულების ხარჯზე
ღებები – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება
კრედიტი – 3131 გადასახდელი შევებულების ანაზღაურება
9. ერთ წლამდე ვადით საგარანტიო მომსახურებით გაყიდული საქონლისათვის საგარანტიო პერიოდში მოსალოდნელი გასაქვების ხარჯად აღიარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს
ღებები – 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები
კრედიტი – 3430 ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე

7.2.6. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა

საწარმოს ვალდებულება ბიუჯეტის წინაშე განსაზღვრულია საგადასახადო კანონმდებლობით. გადასახადების რაოდენობრივი სიმრავლე და შინაარსობრივი მრავალფეროვნება განაპირობებს მათი ფართოდ განხილვის აუცილებლობას, თუმცა ზოგი გადასახადის აღრიცხვის მსგავსება გარკვეულწილად საშუალებას მოგვცემს არ შეეხებოდნენ მოგიერთ მათგანს. დასაწყისშივე უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ვალდებულებები მოკლევადიანია, მაგრამ ბასს-ის გამოყენების დროს საგადასახადო კოდექსის განსხვავებული მოთხოვნებიდან გამომდინარე, წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი და ვალდებულება. მოცემულ პარაგრაფში ჩვენი მიზანია მხოლოდ მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებების განხილვა.

დაბატონული ღირებულების გადასახადს (ოღბ) აღრიცხვა დღე საწარმოსათვის არაპირდაპირი გადასახადია და, აქედან გამომდინარე, საწარმოს ევალება ფასეულობათა

შემდგომად მომწოდებელს ფასეულობის ღირებულებასთან ერთად გადაუხადოს ღირებულების ღირებულების უფლება აქვს ფასეულობის გაყიდვასთან დაკავშირებით ბიუჯეტისათვის ღირებულების ვალდებულების წარმოშობის დროს. ბიუჯეტის კუთვნილი ღირებულების გამოსათვლელი მარტივი ფორმულა შემდეგია:

$$ბ = გ - შ$$

სადაც ბ არის ბიუჯეტის კუთვნილი ღირებულება;

გ - პერიოდის განმავლობაში გაყიდვებთან დაკავშირებული ღირებულება;

შ - პერიოდის განმავლობაში შესყიდვებთან დაკავშირებული ღირებულება.

ღირებულების დაკავშირებით პერიოდი მოიცავს ერთ თვეს. პერიოდის განმავლობაში გაყიდვებთან დაკავშირებული ღირებულება აღრიცხვაში მოიხსენიება როგორც გადასახდელი, ხოლო შესყიდვებთან დაკავშირებული ღირებულება როგორც ჩასათვლელი ღირებულება. მათ შორის სხვაობა არის ბიუჯეტის კუთვნილი ან ბიუჯეტიდან დასაბრუნებელი ღირებულება.

მაგალითი

საწარმომ მიმდინარე თვეში გაყიდა 2 000 ლარის ღირებულების დასაბეგრი საქონელი (ეს არის დასაბეგრი ბრუნვა). ღირებულების საგადასახდლო ვანაკეტი 20 %-ია. შესაბამისად, საწარმოს მიყიდვამ გადაუხადა 2 400 ლარი. ამავე პერიოდში საწარმოს შექმნილი ღირებულება 1 500 ლარის ფასეულობა, რისთვისაც მომწოდებელს გადაუხადა 1 800 ლარი. ასეთ შემთხვევაში ბიუჯეტის კუთვნილი ღირებულება იქნება 100 (400 - 300) ლარი.

ერთი შეხედვით თითქოს ადვილია ღირებულების გამოთვლა. მაგრამ სინამდვილეში იგი ბუღალტრისაგან მოითხოვს კორექციის კარგ ცოდნას. სირთულე იმაში მდგომარეობს, რომ კორექციის მიხედვით არსებობს ღირებულების განთავსების უფლებები ბრუნვები. შედაკებები, რომელიც ვრცელდება მთელ რიგ მიწოდებებზე და, რაც მთავარია, კორექცია უშუალოდ საქონლის მიწოდებად აღიარების ისეთ განსაკუთრებულ მომენტებს, რომელიც სცილდება ბასს-ით გამოყენებულ დარიცხვის მეთოდის დამუშავებას. კერძოდ, თუ გასხვიებული საქონლის ღირებულება არ არის გადახდილი, იგი მიწოდებად არ ითვლება, ვიდრე არ ანაზღაურდება ან არ ამოიწურება 90 დღე. შესაბამისად არ არსებობს ღირებულების გადახდის ვალდებულება. ანალოგიურად, საწარმოს არა აქვს შექმნასთან დაკავშირებული ღირებულების ჩათვლა, თუ არ გადაუხადა მომწოდებლის ვალი ან შექმნიდან 90 დღე არ არის გასული.

რადგან ღირებულება დაკავშირებულია მიწოდებასთან, ფულადი ნაკადის მიღება მოიცავს მიწოდებული ფასეულობის ღირებულებასა და თვით ღირებულების თანხას. ე.ი. ხდება შემოსავლის მიღება და ერთდროულად ვალდებულების წარმოშობა ბიუჯეტთან მიმართებაში. ანალოგიურად, შემდგომად მომწოდებლის დროს ფულადი ნაკადების გასვლასთან ერთად წარმოიშობა აქტივი ან ხარჯი და მოთხოვნა ბიუჯეტის წინაშე. ცხადია, ბასსის მოთხოვნების გათვალისწინებით არ შეიძლება შემოსავალი და ვალდებულება ერთად, ჯამით იქნას აღიარებული. ასევე არ შეიძლება აქტივი და ვალდებულება ყოველი ოპერაციის შემდეგ ფარავდეს ერთმანეთს. აქედან გამომდინარე, გადასახდელი ღირებულება და გადახდილი ღირებულება ცალ-ცალკე ანგარიშზე აღრიცხვას ექვემდებარება. ე.ი. უნდა არსებობდეს ღირებულების ანგარიში (გადასახდელი ღირებულება) და მისი მაკონტროლებელი ანგარიში (გადახდილი ღირებულება).

დღ-ზე ვალდებულების წარმოშობისა და ჩათვლის კაეშირი ფულის გადახდის ან მიწოდებიდან 90 დღის გასვლის მომენტთან, განაპირობებს დღ-ს ანგარიშებისათვის ანალიზური ანგარიშების გახსნას. კერძოდ, აუცილებელია გადასახდელი დღ-ის ანგარიშს პქონდეს ანალიზური ანგარიშები: 1. ვადადამდგარი გადასახდელი დღ და 2. გადაუდებული გადასახდელი დღ, ხოლო გადახდილი დღ-ს ანგარიშს – 1. გადახდილი ჩათვლილი დღ და 2. გადახდილი ჩასათვლელი დღ. ვადადამდგარი გადასახდელი დღ-ს ანგარიშის კრედიტში აღირიცხება ვალდებულება, რომლის გადახდის ვადა დამდგარია მყიდველის მიერ 90 დღში ვალდებულების განაღების ან 90 დღის განმავლობაში გადაუხდლობის გამო. იგი ასახავს მთლიან ვადადამდგარ ვალდებულებას, რომელსაც უნდა შეუპირისპირდეს გადახდილი ჩასათვლელი დღ-ს ანგარიშის დებეტის ბრუნვა, რომ განისაზღვროს ბიჯუჯის კუთვნილი დღ. მიწოდებიდან 90 დღის განმავლობაში მყიდველის მიერ ვალდებულების განაღდებად ვადადამდგარად 90 დღის გასვლამდე მიწოდებასთან დაკავშირებული დღ-ის გადახდა სავალდებულო არ არის. ამიგომ სანამ არ არსებობს გადახდის აუცილებლობა, იგი აისახება გადაუდებული გადასახდელი დღ-ს ანგარიშზე. გადახდის აუცილებლობის წარმოშობისას ვალდებულების თანხა გადაუდებული გადასახდელი დღ-ს ანგარიშის დღებუტებით გადაიტანება ვადადამდგარი გადასახდელი დღ-ს ანგარიშის კრედიტში. ანალოჯურად, ვიდრე საწარმო არ მიიღებს შექენასთან დაკავშირებული დღ ჩათვლის უფლებას (სანამ არ გადაიხდის მომწოდებლის ვალს ან არ ამოიწურება 90 დღე შექენიდან), იგი აღირიცხება გადახდილი ჩასათვლელი დღ ანგარიშის დებეტში.

წლის ბოლოს აუცილებელია შეუდარდეს ერთმანეთს ვადადამდგარი გადასახდელი დღ და გადახდილი ჩათვლილი დღ-ის ანგარიშების ბრუნვები. უმცირესი ბრუნვა ელიმინირდება უდიდესის ხარჯზე. დარჩენილი ნაშთები ვადადის მომდევნო წლის შესაბამის ანგარიშებზე.

საილუსტრაციოდ განვიხილოთ რამოდენიმე ოპერაცია. დავუშვათ საწარმო იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდს.

1. შექენილია 20 000 ლარის ნელეული. მიღებულია საგადასახადო ანგარიშ-ჟაქტურა 24 000 ლარზე დღ-ს ჩათვლით. მომწოდებლისათვის ფული არ არის გადახდილი

დებეტი – 1620 ნელეული და მასალები 20 000
 დებეტი – 3340/2 გადახდილი ჩასათვლელი დღ 4 000
 კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 24 000

2. შექენილია ნაღდ ანგარიშზე 3 600 ლარის საქონელი. მათ შორის დღ 600 ლარი

დებეტი – 1610 საქონელი 3 000
 დებეტი – 3340/1 გადახდილი ჩათვლილი დღ 600
 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 3 600

3. იმავე პერიოდში გასხვისებულია მზა პროდუქცია 10 000 ლარის. მყიდველს გადაეუტა საგადასახადო ანგარიშ-ჟაქტურა 12 000 ლარზე. მყიდველმა საქონლის მიღებისთანავე გადაიხადა 6 000 ლარი

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 6 000

- დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 6 000
 კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 10 000
 კრედიტი – 3330/1 ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 1 000
 კრედიტი – 3330/2 გადავადებული გადასახდელი დღგ 1 000
4. გადახდილია ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ 400 ლარი
 დებეტი – 3330/1 ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 400
 კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 400
5. გაყიდულია საქონელი 6 000 ლარად. მყიდველს ფული არ გადაუხდია. მისი დაეპლიანება დღგ –სთან ერთად შეადგენს 7 200 ლარს
 დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 7 200
 კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 6 000
 კრედიტი – 3330/2 გადავადებული გადასახდელი დღგ 1 200
6. მყიდველმა დაფარა დებიტორული დავალიანება 3 000 ლარი
 დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3 000
 კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3 000
 დებეტი – 3330/2 გადავადებული გადასახდელი დღგ 500
 კრედიტი – 3330/1 ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 500
7. მყიდველის მიერ 90 დღის ვადაში არ განაღდებულა დარჩენილი ვალი 3 000 ლარი
 დებეტი – 3330/2 გადავადებული გადასახდელი დღგ 500
 კრედიტი – 3330/1 ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 500
8. გადახდილია მომწოდებლის ვალი 4 800 ლარი
 დებეტი – 3340/1 გადახდილი ჩათვლილი დღგ 800
 კრედიტი 3340/2 გადახდილი ჩასათვლელი დღგ 800
 დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 4 800
 კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 4 800
9. 31 დეკემბერს განაშთებულია გადახდილი ჩათვლილი დღგ-ს ანგარიშში
 დებეტი – 3330/1 ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 1 400
 კრედიტი – 3340/1 გადახდილი ჩათვლილი დღგ 1 400
- აღნიშნული ოპერაციების შემდეგ ანალიზურ ანგარიშებზე შემდეგი ნაშთები დარჩება:
- ვადადამდგარი გადასახდელი დღგ 200;
 გადავადებული გადასახდელი დღგ 1 200;
 გადახდილი ჩათვლილი დღგ 0;
 გადახდილი ჩასათვლელი დღგ 3200.

აღნიშნული ნაშთები ასეთივე სახით გადავა მომდევნო წლის ახალ ანგარიშებზე. რაც შეეხება ღღ-ს საბალანსო ნაშთს (1 800 ლარი), იგი გაერთიანდება სხვა მიმდინარე აქტივებში.

ანალოგიური სქემა გამოიყენება აქტივების აღრიცხვასთან დაკავშირებით, ამიგომ მათზე დეტალურად არ შევიჩრებთ.

საშემოსავლო გადასახადო აღრიცხვა საშემოსავლო გადასახადის გადამხდლები არიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საწარმოს, როგორც საგადასახადო აგენტს, ევალება გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაკავება და შემდგომი ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან. ამიგომ ქვემოთ განხილული იქნება საწარმოს ვალდებულებათა აღრიცხვის ძირითადი მომენტები. კერძოდ, საწარმო საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელ საგადასახადო აგენტად ითვლება დაქირავებულისათვის ხელფასის სახით გაცემული გადახდის წყაროსთან მიმართებაში. გარდა ამისა, საწარმოს ევალება გაცემული პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან გადასახადების დაკავება და ბიუჯეტისათვის გადარიცხვა. ხელფასის სახით გადახდილი საზღაურის ოდენობის, მისი დაბეგერის, საგადასახადო შეღავათებისა და აღმინისტირების წესების გასაცნობად აუცილებელია საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლების შესწავლა. ზოგადად აღენიშნავეთ, რომ საწარმო დაქირავებული პირისათვის საზღაურის დარიცხვის მომენტშივე დადგენილი ტარიფების შესაბამისად აკავენს საშემოსავლო გადასახადს და მისი ბიუჯეტისათვის გადახდის აუცილებლობა დგება მაშინ, როდესაც მომუშავეისათვის საზღაური გაიცემა.

საშემოსავლო გადასახადებიდან გამომდინარე, საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვასთან დაკავშირებით საწარმოში ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გაგარებას:

- ა) დაქირავებულისათვის საშემოსავლო გადასახადის დაკავების დროს
დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
- ბ) ბიუჯეტისათვის საშემოსავლო გადასახადის გადარიცხვის დროს
დებეტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

სოციალური გადასახადი სოციალური გადასახადი გულისხმობს სოციალური უზრუნველყოფისა და დასაქმების ერთიანი სახელმწიფო ფონდების ფორმირებისათვის აუცილებელ შენატანს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იხდის შრომის ანაზღაურებისა და მასთან გათანაბრებული გაცემულობათა თანხებზე. სოციალური გადასახადების გადამხდელია როგორც საწარმო, ისე ფიზიკური პირი (დაწერილებით იხ. საგადასახადო კოდექსი). საწარმო ვალდებულია გადაიხადოს დასაბეგრი ბაზის 27 პროცენტი სოციალური უზრუნველყოფის ერთიან სახელმწიფო ფონდში და 1 პროცენტი დასაქმების ერთიან სახელმწიფო ფონდში. გარდა ამისა, ის ვალდებულია (კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე) დაქირავებულ პირებს დაუკავოს სოციალური უზრუნველყოფის ერთიანი ფონდის სასარგებლოდ დასაბეგრი თანხის 1 პროცენტი.

სოციალური გადასახადების აღრიცხვის გიპური ბუღალტრული გატარებები:

ა) საწარმოს კუთვნილ ვალდებულებებთან დაკავშირებით;
ღებები – ანგარიშები, რომლის ღებებზეც მიკუთვნებული იყო ხელფასის
სახით ღარიცხული შემოსაფლები (27% + 1%)

კრედიტი – 3370 სოციალური გადასახადი

ბ) დაქირაებულთა შემოსავლიდან დაკავებული სოციალურ გადასახადებთან
დაკავშირებით

ღებები – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 3370 სოციალური გადასახადი

გ) სოციალური გადასახადების გადახდისთან დაკავშირებით (გადასახადების
გადახდის აუცილებლობა ჩნდება ხელფასების გაყემის მომენტი. იხ. საგადასახადო
კოდექსი)

ღებები – 3370 სოციალური გადასახადი

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები

შედეგად აღნიშნული მოგების გადასახადის აღრიცხვა სხვა გადასახადებთან შედარებით უფრო რთულია. სირთულე უკავშირდება, ჯერ ერთი, დასაბეგრო მოგების ოდენობის გამოანგარიშებას; მეორე, მოგების გადასახადის გადახდა ხდება მიმდინარე გადასახადის სახით. ამავე დროს, მოგების გადასახადის სახით განიხილება საგადასახადო კოდექსით დივიდენდებიდან და პროცენტიდან გადასახადები, რომლებიც აღრიცხვის თავისებურებებით ხასიათდება; აქედან გამომდინარე, მოგების გადასახადის აღრიცხვა გადაუდებელ გადასახადებთან მიმართებაში ცალკე თემად განიხილება. მოცემულ თავში მოკლედ შევხებით მოგების გადასახადის აღრიცხვის გიპურ მაგალითებს გადაუდებელი მოგების გადასახადისა და საგადასახადო აქტივისაგან მოწყვეტით.

მოგების გადასახადთან დაკავშირებით საგულისხმოა, რომ მისი გადახდა ხდება მიმდინარე გადასახადის სახით. ამის გამო საწარმოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში მოგების გადასახადთან დაკავშირებით წარმოეშობა ღებგორული ნაშთი. მაგალითად, კოდექსის მოთხოვნის შესაბამისად საწარმომ გადაიხდა მიმდინარე გადასახადის სახით 1 000 ლარი. იგი ბუღალტრულად გატარდება

ღებები – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი 1 000

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 000

ამ თანხის ხარჯად აღიარება არ ხდება, რადგან მოგების გადასახადის ოდენობა მხოლოდ წლის ბოლოს იქნება დადგენილი.

საწარმო დივიდენდსა და პროცენტს შემოსავლად იღებს ნეგო ღირებულებით, რადგან მათი გამცემი იურიდიული პირი ვალდებულია დაბეგროს ისინი გადასახადის წაყროსთან. ამასთან, საწარმოს უფლება აქვს სათანადო დამადასტურებელი საბუთის არსებობისას, დაკავებული გადასახადებით შეამციროს გადასახდელი მოგების გადასახადი. დივიდენდისა და პროცენტის აღრიცხვის განსხვავებული პრინციპები მათი ბუღალტრული ასახვის თავისებურებებს განაპირობებს. განვიხილოთ კერძო შემთხვევები.

სააქციო საზოგადოების მიერ გაკეთებული განცხადების საფუძველზე საწარმოს ეკუთვნის დივიდენდი 2 000 ლარი. საწარმო ოპერაციას დივიდენდის გამოცხადებისთანავე ასახავს ბუღალტრულად

ღებუტი – 1810 მისაღები დივიდენდები 2 000

კრედიტი – 8120 დივიდენდები 2 000

დივიდენდების გაცემისას საწარმო მიიღებს თანხას, რომელიც შემცირებული იქნება დივიდენდზე გადასახადით (10%). თანხის მიღება გატარდება

ღებუტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 800

კრედიტი – 1810 მისაღები დივიდენდები 1 800

დივიდენდზე გადასახადის დაკავების შესახებ სათანადო დოკუმენტის მიღების შემდეგ გაკეთდება ბუღალტრული გატარება

ღებუტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი 200

კრედიტი – 1810 მისაღები დივიდენდები 200

საპროცენტო შემოსავლის დივიდენდის სახით გამოცხადება არ ხდება. იგი საწარმომ შეიძლება აღიაროს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ბალანსის შედგენის თარიღით და პროცენტის სახით შემოსავლის მიღების ფაქტთან დაკავშირებით. აქედან გამომდინარე, თუ საწარმო პროცენტის სახით შემოსავალს იღებს მაგალითად მარტის თვეში ექვსთვიანი დეპოზიტიდან 540 ლარის ოდენობით (რომელიც დაბეგრულია პროცენტზე გადასახადით 10%), იგი შემოსავალში აისახება თანხის მიღებისთანავე

ღებუტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 540

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები 540

ხოლო გადასახადის დაკავების თაობაზე დოკუმენტის მიღებისას დაკავებული თანხა გატარდება

ღებუტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი 60

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები 60

დაეუშვათ, საწარმოს ფინანსური და საგადასახადო მოგება გოლია და 30 000 ლარს შეადგენს. მოგების გადასახადის განაკვეთი 20 პროცენტია. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს მოგების გადასახადი 6 000 ლარის ტოლი იქნება. საწარმო მას აღიარებს ვალდებულებად და საგადასახადო ხარჯად

ღებუტი – 9210 მოგების გადასახადი 6 000

კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 6 000

ფაქტიურად გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხის გამოსათვლელად წლის ბოლოს დარიცხულ გადასახდელ მოგების გადასახადს (6 000) უნდა გამოაკლდეს წლის განმავლობაში მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი თანხები (1 000) და პროცენტისა (60) და დივიდენდის (200) გადასახადები, რომელთა ჩათვისის უფლებაც საწარმოს აქვს სათანადო დამადასტურებელი საბუთით. ე.ი. უნდა მოხდეს გადასახდელი მოგების გადასახადის გადაფარვა მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი თანხით. იგი ბუღალტრულად გატარდება

ღებუტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 1 260

კრედიტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი 1 260

ღარჩენილი მოგების გადასახადის გადახდა აისახება

დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშში

თუ საწარმო საანგარიშგებო პერიოდს ამთავრებს საგადასახლო ზარალით, მას უფლება ენიჭება ზარალი დაფაროს მომდევნო 5 წლის განმავლობაში მიღებული მოგებით. ამიგომ საწარმო ზარალის თანხიდან მოგების გადასახადის დადგენილი ნორმიდან გამომდინარე, ანგარიშობს მომდევნო წლების შეღავათის თანხას და აღიარებს მას ამავე საანგარიშგებო წლის ბოლოს მოგების გადასახადის შემოსავლის სახით

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახლო აქტივი

კრედიტი – 9213 მოგების გადასახადის შემოსავალი

ზსა საბაღასახლო ვალდებულებათ აღრიცხვა შემოთ განხილულის გარდა, საგადასახლო კოდექსით საწარმოს, მისი საქმიანობიდან გამომდინარე, შეიძლება დაეკისროს სხვა გადასახადების გადახდაც. როგორცაა, მაგალითად ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი, გადასახადი ქონების გადაცემისათვის და სხვ. ასევე ადგილობრივი გადასახადები, მაგალითად გადასახადი ეკონომიკური საქმიანობისათვის, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, რეკლამის გადასახადი და სხვ. მათი საგადასახლო ბაზა და გადახდის ვადები კონკრეტდება საგადასახლო კოდექსით. თითოეული მათგანი საწარმოსათვის საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯს წარმოადგენს. გადასახადებზე წარმოშობილი ვალდებულება საწარმომ შეიძლება აღრიცხოს სხვა გადასახადების სახით, ან თითოეულ მათგანს ცალკე ანგარიში გაუხსნას. ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული ვალდებულებები სხვა საგადასახლო ხარჯის სახით აღირიცხება, თუმცა შემდგომი არ არის, რომ საწარმომ აუცილებლობის შემთხვევაში ხარჯები თითოეული გადასახადის მიხედვით აღრიცხოს ცალ-ცალკე. ერთიანად აღრიცხვის შემთხვევაში გადასახადების დარიცხვა ბუღალტრულად გაგარდება

დებეტი – 7465 სხვა საგადასახლო ხარჯი

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახლო ვალდებულებები

გადასახადების გადახდა კი აისახება ბუღალტრული გაგარებით

დებეტი – 3390 სხვა საგადასახლო ვალდებულებები

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშში

7.3. ბრძოლაში ვალდებულებების აღრიცხვა

მოკლევადიანი ვალდებულებების განხილვისას აღნიშნული იყო, რომ ვალდებულებები, რომელთა დაფარვა მოსალოდნელი არ არის მიმდინარე საწარმოო ციკლში ან ბალანსის შედგენიდან 12 თვის განმავლობაში, განხილულ უნდა იქნას გრძელვადიან ვალდებულებად. ეს არის ვალდებულებების კლასიფიკაციის ზოგადი მიდგომა. მას გააჩნია კონკრეტული შემთხვევა, რომელიც მოითხოვს ზოგიერთი ვალდებულების დაფარვამდე გრძელვადიან ვალდებულებად აღრიცხვის აუცილებლობას. კერძოდ, საწარმომ პროცენტიანი გრძელვადიანი ვალდებულებების კლასიფიკაცია გრძელვადიანი ვალდებულებების სახით უნდა გააგრძელოს მაშინაც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, თუ:

- ა) მათი გადახდის პირენდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;
- ბ) საწარმო აპირებს აღნიშნული ვალდებულების გრძელვადიან საფუძველზე რეფინანსირებას; და
- გ) ეს გადაწყვეტილება განმტკიცებულია ვალდებულების გადახდის ვადის შეცვლის ან რეფინანსირების ხელშეკრულებით, რომელიც გაფორმებულია ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე (ბასს 1, პუნქტი 63).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვალდებულებების ყოველწლიური გადასინჯვისას ფინანსური ანგარიშგების შემდგენი ვალდებულია გადაამოწმოს არსებობს თუ არა ხელშეკრულებ ან ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე მისი გაფორმების შესაძლებლობა.

გრძელვადიანი ვალდებულებები უმთავრესად გრძელვადიან სასესხო ვალდებულებებს წარმოადგენს. იგი შეიძლება არსებობდეს გასანაღლებელი ობლიგაციების, გასანაღლებელი თამასუქების, ფინანსური იჯარის ვალდებულების ან გრძელვადიანი სესხების სახით. აღნიშნული ვალდებულების წარმოშობას საწარმო ასახავს აღიარების მომენტში გადასახდელი თანხის ოდენობით შემდეგი ბუღალტრული გაგარებით

ღებუტი – აქტივების ანგარიში, რომლის შემოსვლასთან დაკავშირებით წარმოიშვა ვალდებულება

კრედიტი – გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულება (ვალდებულების შესაბამისი ანგარიში)

გრძელვადიანი ვალდებულების უმეტესობა პროცენტის გადახდასთანა დაკავშირებული. პროცენტის გადახდა შეიძლება მოითხოვებოდეს პერიოდულად (მაგალითად, ობლიგაციის შემთხვევაში) ან სესხის დაფარვის დროს. თუ სესხის პროცენტის დაფარვა საანგარიშგებო პერიოდშია საეალდებულო, საწარმო მას გადახდისთანავე აღიარებს ხარჯად ბუღალტრული გაგარებით

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

თუ საწარმოს პროცენტის გადახდის მომენტისათვის არ გააჩნია სათანადო სახსრები, საწარმო პროცენტის გადახდის ვალდებულებას აღიარებს ბუღალტრული გაგარებით

ღებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

ანალოგიური ბუღალტრული გაგარებით მოხდება ყოველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს გადასახდელი პროცენტის ვალდებულებად აღიარება იმ ვალდებულებებთან დაკავშირებით, რომელთა გადახდა უნდა მოხდეს სასესიო ვალდებულების ვადის ბოლოს. პროცენტის ხარჯად ყოველწლიური აღიარების აუცილებლობა განპირობებულია შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე.

გრძელვადიანი ვალდებულებების დაფარვა ბუღალტრულად აისახება გაგარებით

ღებეტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

გრძელვადიანი ვალდებულებები შესაძლებელია დაიფაროს სხვა აქტივებითაც. ასეთ შემთხვევაში დაკრედიტდება ის ანგარიშები, რომლებზეც შესაბამისი აქტივი აღირიცხება. აქ შეგნებულად არ ვიხილაეთ იმ შემთხვევას, რომელიც დაკავშირებულია გრძელვადიანი ვალდებულების საკუთარ კაპიტალში წილობრივი მონაწილეობის ხარჯზე დაფარვასთან.

ფულის ღირებულება დროში

8.1 მარტივი და რთული პროცენტები

8.1.1 მარტივი პროცენტი

ინვესტირებული ან ნასესხები ფული წარმოადგენს ანაბრის ან ვალის ძირითად თანხას.

ინვესტირებულ ფულს ერიცხება პროცენტი, რომელსაც ინვესტორი ღებულობს. და პირიქით, ნასესხებ ფულზე მსესხებელი იხდის პროცენტებს.

მარტივი პროცენტის შემთხვევაში, პროცენტი არ ემატება ძირითად თანხას. მაგალითად 100 ლარზე 15% მარტივი საპროცენტო განაკვეთით ღარიცხული თანხები პირველ, მეორე და მესამე წელს შესაბამისად იქნება 15, 30 და 45 ლარი.

მარტივი პროცენტი შემდეგნაირად დაითვლება:

$$I = \frac{PRT}{100} \quad \text{ან} \quad P = \frac{100I}{RT} \quad \text{ან} \quad T = \frac{100I}{PR}$$

სადაც: P = ძირითადი თანხა

R = წლიური საპროცენტო განაკვეთი

T = დრო (წლები)

I = პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა

მაგალითი

პირიქნება ყოველ წელს, პირველ იანვარს ახორციელებს 160 ლარის ინვესტიციას. 31 დეკემბერს ერიცხება სარგებელი მარტივი პროცენტის სახით წლიური აპროცენტო განაკვეთით 12%. პროცენტის სახით ღარიცხული თანხა გროვდება ცალკე ანგარიშზე. გამოთვალეთ მთლიანი თანხა, რომელიც 31 დეკემბერს უნდა დაუბრუნდეს ინვესტორს, მესამე 160 ლარის შენატანის შემდეგ.

წელიწადი (I იანვარი)	ანაბარი (,)	პროცენტი (31 დეკემბერი)
1	160	$\frac{12}{100} \times 160 = 19,20$
2	160+160=320	$\frac{12}{100} \times 320 = 38,40$

ფულის ღირებულება დროში

3	$160+320=480$	$\frac{12}{100} \times 480 = 57,60$
4	$160+480=640$	$\frac{12}{100} \times 640 = 76,80$
5	$160+640=800$	$\frac{12}{100} \times 800 = 96,00$
სულ:		288,00

მთლიანი თანხა მეხუთე წელი = $(800+288)$ (მთლიანი თანხა და მარტივი პროცენტი)
 31 დეკემბრისათვის
 = 1.088

დავალება

გამოთვალეთ:

- პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა, თუ თავდაპირველი თანხა 5.000 ლარი ჩაღებულა ხუთი წლის ვადით, წლიური მარტივი საპროცენტო განაკვეთით 12%.
- ყოველწლიური მარტივი საპროცენტო განაკვეთი, თუ 10 წლის განმავლობაში 800 ლარზე პროცენტის სახით დაგროვილმა თანხამ შეადგინა ,400.

ამოხსნა

ა) $P=5.000$ $R=12$ $T=5$

$$I = \frac{PRT}{100} = \frac{5.000 \times 12 \times 5}{100} = 3.000,$$

ბ) $P=800$ $I=400$ $T=10$

$$R = \frac{100 \times I}{PT} = \frac{100 \times 400}{800 \times 10} = 5\%$$

8.12. რთული პროცენტი

რთული პროცენტის შემთხვევაში პროცენტი ერიცხება ძირითად თანხას და წინა წელს დარიცხულ პროცენტს ერთად.

მაგალითად: 1000 ლარზე წლიური 10% რთული საპროცენტო განაკვეთით, ოთხი წლის განმავლობაში დაგროვილი თანხა გამოითვლება შემდეგნაირად:

წელი	ძირითადი თანხა	პროცენტი	შთლიანი თანხა
1	1.000	$(10/100) \times 1.000 = 100$	$1.000 + 100 = 1.100$
2	1.100	$(10/100) \times 1.100 = 110$	$1.100 + 110 = 1.210$
3	1.210	$(10/100) \times 1.210 = 121$	$1.210 + 121 = 1.331$
4	1.331	$(10/100) \times 1.331 = 133,1$	$1.331 + 133,1 = 1.464,1$

ამოცანის ამოხსნის ალგებრაიული ჩანაწერი იქნება:

წელი	ძირითადი თანხა	შთლიანი თანხა
1	1.000	$1.000(1+0,1) = 1.100$
2	$1.000(1+0,1)$	$1.000(1+0,1)(1+0,1) = 1.000(1+0,1)^2 = 1.210$
3	$1.000(1+0,1)^2$	$1.000(1+0,1)^2(1+0,1) = 1.000(1+0,1)^3 = 1.331$
4	$1.000(1+0,1)^3$	$1.000(1+0,1)^3(1+0,1) = 1.000(1+0,1)^4 = 1.464,1$

ამრიგად, მთლიანი თანხა, n-ური წლის ბოლოსათვის დაითვლება ფორმულით:

$$A = P (1+r)^n$$

სადაც: 100r არის წლიური საპროცენტო განაკვეთი.

მაგალითი

- გამოთვალეთ 10 წლის განმავლობაში პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა, თუ წლიური რთული საპროცენტო განაკვეთი = 4%, ძირითადი თანხა = 624 ლარს.
- განსამდგრეთ ის თანხა, რომელიც საჭიროა ჩაეღოს დღეს 5% წლიური, რთული საპროცენტო განაკვეთით, რომ 10 წლის მერე მივიღოთ 10.000 ლარი.

ამოხსნა

ა) ამოცანის პირობიდან: $P = 624$; $r = 0,04$; $n = 10$

$$A = P (1+r)^n = 624 (1+0,04)^{10} = 624 (1,04)^{10} = 923,67$$

პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა იქნება: $923,67 - 624 = 299,67$

ბ) მოცემულია: $A = 10.000$; $r = 0,05$; $n = 10$

$$A = P (1+r)^n$$

$$10.000 = P (1+0,05)^{10}$$

$$P = 10.000 / (1,05)^{10} = 6.139,13$$

6.139,13 არის ის თანხა, რომელიც საჭიროა ინვესტირებისათვის.

მაგალითი

ყოველი წლის ბოლოსათვის მოსახლეობის რაოდენობა იზრდება 2%-ით. გამოთვალეთ წლების რაოდენობა, რომლის განმავლობაშიც მოსახლეობის რაოდენობა გაორმაგდება.

მიუხედავად იმისა, რომ ამოცანაში ფულზე არ არის ლაპარაკი, გამოსათვლელად ვიყენებთ რთული პროცენტის ფორმულას: $A = P (1+r)^n$

სადაც: P = მოსახლეობის რაოდენობა მოცემული მომენტისათვის

A = მოსახლეობის გაორმაგებული რაოდენობა – $2P$

$$r = 0,02$$

$$2P = P (1+0,02)^n$$

$$2P = P (1,02)^n \quad (\text{განგოლების ორივე მხარე გაეყოთ } P\text{-ზე})$$

$$2 = (1,02)^n$$

ამ გიბის განგოლება ორი ხერხით იხსნება:

ა) კალკულატორის საშუალებით ვიპოვიეთ იმ ხარისხს, რომელშიც $1,02$ -ის ახარისხებით მივიღებთ 2 -ს. მაგრამ ეს ხერხი ღილ დროს მოითხოვს და არაზუსტიც არის.

ბ) გალოგარითმება:

$$22 = 1,02^n$$

$$\log 2 = \log(1,02^n)$$

$$\log 2 = n \log 1,02$$

ლოგარითმების ცხრილებიდან გეაქვს: $0,3010 = n \times 0,0086$

$$n = 0,3010 / 0,0086$$

$$n = 35$$

8.2. დისკონტირების მეთოდები

8.2.1. ფულადი ნაკადების დისკონტირება

ფულადი ნაკადების მოძრაობის დისკონტირებისას, მხედველბაში მიიღება მათი დროითი ღირებულება. დისკონტირების პროცესში მომავალი ფულადი ნაკადების ღირებულება დაიყვანება ახლანდელ ღირებულებასზე.

ორი საინვესტიციო პროექტის შედარების უმარტივეს მეთოდს წარმოადგენს მათი ფულადი ნაკადების შედარება. უპირატესობა მიენიჭება იმ პროექტს, რომელსაც გააჩნია უფრო დიდი სუფთა ფულადი ნაკადი (ყველა ამონაგებისა და ხარჯების გათვალისწინებით). თუმცა ეს მარტივი მეთოდი არ ითვალისწინებს ფულის დროით ღირებულებას.

თუ თქვენ ვალის სახით უნდა მიიღოთ გარკვეული ფულადი თანხა, მაშინ სასურველია იგი მიიღოთ რაც შეიძლება ადრე, ხოლო გადახდა მოხდეს რაც შეიძლება გვიან. ნათქვამი ეხება ფულის დროით ღირებულებას.

დროის ფულადი ღირებულება განისაზღვრება მოძრავი ფულადი ნაკადების დისკონტირებით. არსებობს დისკონტირების ორი მეთოდი:

- წმინდა ახლანდელი ღირებულების მეთოდი - NPV (Net Present Value)
- უკუგების შიდა განაკვეთის მეთოდი -IRR (Internal Rate of Return)

8.2.2. დისკონტირება და რთული პროცენტო

ფულადი სახსრების დისკონტირება წააგავს რთული პროცენტის დათვლას, იმ განსხვავებით რომ დისკონტირება წარმოადგენს პირუკუ პროცესს.

მაგალითი

კლიენტმა ბანკში შეიტანა ანაბარი 2.000 ლარი 5%-იანი წლიური რთული საპროცენტო განაკვეთით.

მოითხოვება:

- ა) გამოთვალეთ თანხა, რომელიც დაგროვილი იქნება კლიენტის ანგარიშზე:
 1. წლის ბოლოს
 2. ორი წლის ბოლოს
 3. სამი წლის ბოლოს
- ბ) განსაზღვროთ რა თანხა არის საჭირო დეპოზიტზე შესატანად, რომ მივიღოთ 2.500 ლარი:
 1. ერთი წლის შემდეგ
 2. ორი წლის შემდეგ
 3. სამი წლის შემდეგ

ამოხსნა

ა) საბოლოო თანხები

რთული პროცენტები შეგვიძლია დავითვალთ შემდეგი ფორმულით:

$$S = P(1+r)^n$$

სადაც: S - დაგროვილი თანხა

P - ძირითადი თანხა (ანგარიშზე შეგანილი)

r - წლიური საპროცენტო განაკვეთი (ათწილადის სახით)

n - წლების რაოდენობა

1. ერთი წლის შემდეგ: $S = 2.000 \times (1,05) = 2.100$
2. ორი წლის შემდეგ: $S = 2.000 \times 1,05 \times 1,05 = 2.000 \times 1,05^2 = 2.205$
3. სამი წლის შემდეგ: $S = 2.000 \times 1,05^3 = 2.315,25$

ბ) მიმდინარე ღირებულებები

ამ შემთხვევაში ცნობილია საბოლოო თანხა S და უნდა განისაზღვროს საწყისი თანხა P. რთული პროცენტის ფორმულიდან:

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

1. ერთი წლის შემდეგ რომ მივიღოთ 2.500 ლარი, დღეს უნდა ჩაედოთ
 $P \times 1,05 = 2.500$
 $P = 2.500 \times 1/1,05 = 2.380,95$
2. ორი წლის შემდეგ:
 $P \times 1,05^2 = 2.500$
 $P = 2.500 \times 1/1,05^2 = 2.267,57$
3. სამი წლის შემდეგ:
 $P = 2.500 \times 1/1,05^3 = 2.159,59$

8.2.3. შვინდა ახლანდელი ღირებულება (NPV)

ახლანდელი და მომავალი ფულადი ნაკადების მომცველი პროექტის შესაფასებლად აუცილებელია ფულის დროითი ღირებულების გათვალისწინება მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირების საშუალებით მათი ახლანდელ, ნამდვილ ღირებულებამდე მოყვანის გზით.

ახლანდელი ღირებულების გერმინის სინონიმებად ქართულ ეკონომიკურ ლიტერატურაში შესაძლებელია შეგვხედეს „მოყვანილი ღირებულება“, „მიმდინარე ღირებულება“ და თვით „დისკონტირებული ღირებულება“.

თუ გასულ ფულად ნაკადებს ავიღებთ უარყოფითი ნიშნით, ხოლო შემოსულ ნაკადებს - დადებითი ნიშნით, მაშინ პროექტის წმინდა ახლანდელი ღირებულება

(NPV) შეიძლება წარმოვიდგინოთ როგორც პროექტის რეალიზაციის პროცესში წარმოშობილი ფულის ყველა ნაკადების ნამდვილ ღირებულებათა ჯამი.

ფორმულა

r წლიური საპროცენტო განაკვეთის (დისკონტირების განაკვეთი) პირობებში, წლის შემდეგ მისაღები S თანხის ახლანდელი ღირებულება გამოითვლება ფორმულით:

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

მაგალითი

რა თანხა არის საჭირო დღეს, რომ მივიღოთ:

- 1.000 ლარი ერთი წლის შემდეგ, 10% დისკონტირების განაკვეთისას;
- 4.000 ლარი ორი წლის შემდეგ, 5% დისკონტირების განაკვეთისას;
- 10.000 ლარი ხუთი წლის შემდეგ, 8% დისკონტირების განაკვეთისას.

ამოხსნა

$$1. PV = 1.000 \times 1/1,10 = 909,09$$

(დღევანდელი 909,09 ლარი გოლფასია ერთი წლის შემდეგ მისაღები 1.000 ლარის. ხოლო წლის განმავლობაში პროცენტის სახით დარიცხული თანხა – 90,91 ლარის).

$$2. PV = 4.000 \times 1/(1,05)^2 = 3.628,12$$

$$3. PV = 10.000 \times 1/(1,08)^5 = 6.806$$

8.3. ანუიტატი

ანუიტეტი - ეს არის ყოველწლიურად ერთნაირი თანხების მიღება (გადახდა).

მაგალითი

ყოველწლიურად სამი წლის განმავლობაში ხდება 500 ლარის გადახდა, დისკონტირების 10% განაკვეთისას. იპოვეთ მთელი პერიოდის განმავლობაში დაგროვილი თანხის დისკონტირებული ღირებულება.

ახლანდელი ღირებულება წარმოადგენს ერთი და იგივე ძირითადი თანხიდან გამოთვლილი სამი ცალკეული ახლანდელი ღირებულების ჯამს (რადგან ყოველი თანხის შემოსვლა სხვადასხვა დროს ხდება).

$$PV = (500 \times 1/1,10) + 500 \times 1/(1,10)^2 + 500 \times 1/(1,10)^3 = 455 + 413 + 376 = 1.244$$

ღებავლება

სააქციო საზოგადოება დგას არჩევანის წინაშე შეიძინოს თუ არა 1.5 მლნ-ად ღირებული დანადგარი. მოსალოდნელია შემდეგი სუფთა ფულადი ნაკადების შემოსვლა:

დრო (წელი)	1	2	3
ნაკადი (000)	700	700	700

კომპანიისთვის რენტაბელობის შიდა ნორმა (უკუგების შიდა განაკვეთი) = 10%. იპოვეთ ფულადი სახსრების ახლანდელი ღირებულება ამ საპროცენტო განაკვეთისთვის და გადაწყვიტეთ შეისყიდონ თუ არა დანადგარი. (იგულისხმება, რომ თანხები შემოდის ყოველწლიურად, საწისი თანხის ინვესტირების თარიღებში).

ამოხსნა

ახალი დანადგარიდან ფულადი სახსრების ნაკადი შეადგენს:

$$PV = 700.000/1,10 + 700.000/1,10^2 + 700.000/1,10^3 = 700.000 \times (1/1,1 + 1/1,1^2 + 1/1,1^3) = 700.000 \times 2,48685 = 1.740.796$$

რადგან ფულადი სახსრების ნაკადის ახლანდელი ღირებულება აღემატება საწისი ღირებულებას (მის მიმდინარე მნიშვნელობას), ახალი დანადგარის შესყიდვის ამრი აქვს. (პროექტის წმინდა ახლანდელი ღირებულება გოლია 1.740.796 – 1.500.000 = 240.796 ლარის).

8.4. რენტაბელობის უიდა ნორმა (უკუგების უიდა განაკვეთი) - IRR

ეგრეთწოდებული კონვენციური პროექტების დროს (როდესაც ინვესტირებულ თანხას მოჰყვება რამოდენიმე თანამიმდევრული შემოსული თანხა), დიდი მნიშვნელობა აქვს უკუგების შიდა განაკვეთის ცოდნას.

უკუგების შიდა განაკვეთი ისეთი საპროცენტო განაკვეთია, რომლის დროსაც წმინდა ახლანდელი ღირებულება ნულის ტოლია.

IRR-ს მეორენაირად ფულადი სახსრების მიმდინარე ღირებულებასაც უწოდებენ (DCF - Discounted Cash Flow).

ამრიგად, უნდა გამოეთვალათ NPV სხედასხვა დისკონტირების განაკვეთებისას, სანამ არ ვიპოვოთ იმ განაკვეთს (IRR), რომელზედაც NPV = 0. ე.ი. უნდა განისაზღვროს ის საპროცენტო განაკვეთი, რომელზედაც პროექტს არ ექნება ზარალი.

მაგალითი

1.5 მლნ-ად ღირებული დანადგარის შესყიდვა გამოიწვევს შემდეგი ფულადი ნაკადების შემოსვლას:

დრო	შემოსული ფულადი ნაკადი 000
1	900
2	600
3	500

იპოვეთ დანადგარის უკუგების შიდა განაკვეთი - IRR.

ამოხსნა

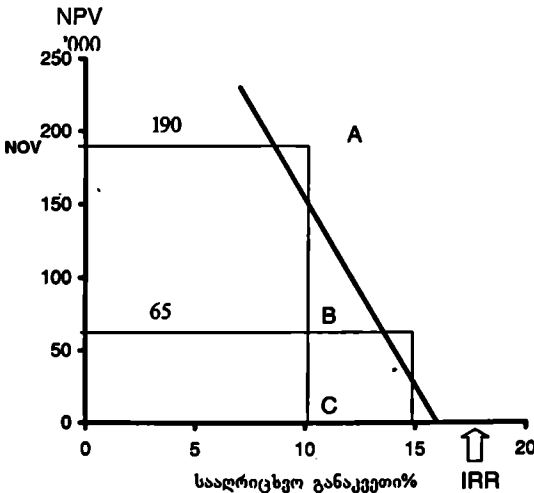
უნდა ვიპოვოთ დისკონტირების ის განაკვეთი, რომლის დროსაც NPV = 0. დაეუშვათ დისკონტირების განაკვეთი = 10%.

$$NPV 10\% (000) = -1.500 + 900/1,11 + 600/1,11^2 + 500/1,11^3 = 190$$

მივიღეთ, რომ 10% განაკვეთისთვის NPV დადებითია. ეს ნიშნავს, რომ ფულადი ნაკადები საკმარისად არ შემცირებულა, ამიტომ უნდა ავიღოთ დისკონტირების უფრო მაღალი საპროცენტო განაკვეთი. მაგალითად 15%:

$$NPV 15\% (000) = -1.500 + 900/1,15 + 600/1,15^2 + 500/1,15^3 = 65$$

65 უფრო ახლა 0-თან ვიდრე 190. ამ მონაცემების საფუძველზე შეგვიძლია ავაგოთ NPV-ს დისკონტირების განაკვეთზე დამოკიდებულების გრაფიკი.



გრაფიკიდან შეიძლება გენსაზღვროთ $IRR = 17,5\%$. IRR შეიძლება განესაზღვროთ ლოგიკითაც:

- დისკონტირების განაკვეთის 5%-ით გაზრდამ (10%-დან 15%-მდე) გამოიწვია NPV -ს შემცირება 190-დან 65-მდე (125-ით), ე.ი. ყოველ მომატებულ 1 პროცენტზე 25-ით.
- IRR -ის მოსაძებნად NPV კიდევ უნდა შევამციროთ 65-ით.
- ამისათვის საპროცენტო განაკვეთი უნდა გაიზარდოს : $65 \times 5\%/125 = 2,6\%$ -ით, ე.ი. 17,6%-მდე.
სამკუთხედების მსგავსების თვისებიდან გამომდინარე, შეგვიძლია გამოვიყენოთ ფორმულა:

$$\frac{AC}{CF} = \frac{AB}{BD} \quad \text{ან} \quad \frac{190}{IRR - 10\%} = \frac{190 - 65}{5\%}$$

$$190 \times 5\% = \frac{IRR - 10\%}{190 - 65} = 17,6\%$$

$$\text{ან } IRR = 10\% + \frac{190}{190 - 65} \times 5\%$$

უკუგების შიდა განაკვეთის გამოსათვლელად შეგვიძლია გამოვიყენოთ ფორმულა:

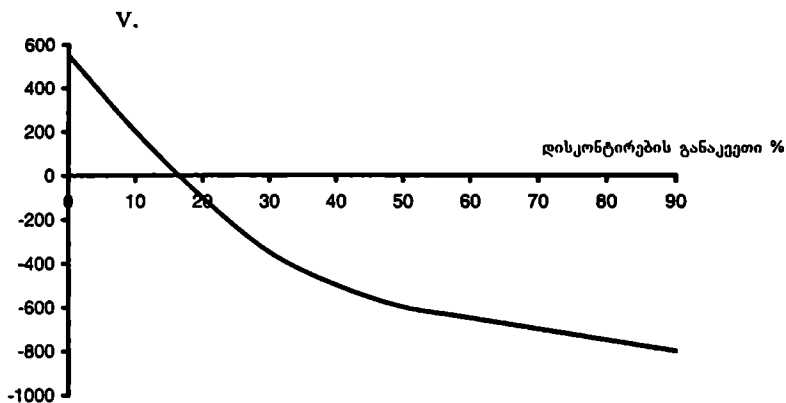
$$IRR = A + \frac{N_A}{(N_A - N_B)} \times (B - A)$$

- სადაც: $A =$ დაბალი საპროცენტო განაკვეთი (10%)
 $B =$ მაღალი საპროცენტო განაკვეთი (15%)
 $N_A =$ NPV -ს A განაკვეთისათვის (190)
 $N_B =$ NPV -ს B განაკვეთისათვის (65)

შენიშვნა:

- ფორმულა გამოიყენება ყველა შემთხვევაში, NPV -ს ნიშნის მიუხედავად.
- NPV -ს უარყოფითი მნიშვნელობისათვის ყურადღება მიაქციეთ ნიშნებს.
- ეს მიახლოებითი ფორმულაა, რადგან იგულისხმება, რომ დამოკიდებულება NPV -სა და დისკონტირების განაკვეთს შორის წრფივია. სინამდვილეში ეს დამოკიდებულება არ არის წრფივი და მისი გრაფიკი ქვემოთ არის მოცემული. მიუხედავად ამისა, IRR -ის ზუსტ მნიშვნელობასა და მიახლოებით მოძებნილ მნიშვნელობებს შორის სხვაობა არ აღემატება ერთ მეათედს.
- რაც უფრო ახლოსაა და მნიშვნელობები IRR -თან (აქედან გამომდინარე ერთ-მანეთთან), მით უფრო მეტი სიზუსტით ვპოულობთ IRR -ს.

NPV-ს დისკონტირების განაკვეთზე დამოკიდებულების გრაფიკი



დავალება

დანადგარის წარმოებაში ჩაშვებისათვის საჭიროა 1,5 მლნ. ლარი. ეს უზრუნ-
ველყოფს ყოველწლიურად 0,7 მლნ. ლარის შემოსეულს. სამი წლის განმავლობაში.
იპოვეთ მოცემული პროექტის უკუგების შიდა განაკვეთი. საპროცენტო მაჩვენებ-
ლებად აიღეთ 10% და 20%.

ამოხსნა

$$NPV 10\% (000) = -1.500 + 700(1/1,11 + 1/(1,11)^2 + 1/(1,11)^3) = 241$$

$$NPV 20\% (000) = -1.500 + 700(1/1,2 + 1/(1,2)^2 + 1/(1,2)^3) = -25$$

გამოვიყენოთ ფორმულა:

$$IRR = A + \frac{N_A}{(N_A - N_B)} \times (B - A)$$

$$10 + \frac{241}{241 - (-25)} \times (20 - 10)$$

$$10 + \frac{241}{241 + 25} \times 10 = 19\%$$

8.5. დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება ინფლაციის დროს

განვიხილოთ სიგუაცია, როდესაც ხელმძღვანელობამ უნდა მიიღოს დაფინანსება გარკვეული საპროცენტო განაკვეთით და გადასაწყვეტია მიიღონ თუ უარყონ შეთავაზებული საინვესტიციო პროექტი.

- ა) უკუგების შიდა განაკვეთის გამოთვლით - თუ IRR მეტია დისკონტირების განაკვეთზე. პროექტი მისაღებია.
- ბ) წმინდა ახლანდელი ღირებულების გამოთვლით თუ NPV დადებითია, პროექტი მისაღებია.

ამოცანა

პროექტის ძირითადი ინვესტიცია განაპირობებს ხუთი წლის განმავლობაში შემდეგი თანხების შემოსულას: 500, 500, 600, 600 და 440. დისკონტირების განაკვეთი შეადგენს 12%. სალიკვიდაციო ღირებულება არ არსებობს.

გამოთვალეთ:

- ა) წმინდა დისკონტირებული ღირებულება
- ბ) უკუგების შიდა განაკვეთი

მიუთითეთ რამდენად მიზანშეწონილია აღნიშნული პროექტის განხორციელება.

ამოხსნა

ჩაეწერეთ ფულადი სახსრების ნაკადები:

წელი	0	1	2	3	4	5
	-2.000	+500	+500	+600	+600	+440

ა) წმინდა ახლანდელი ღირებულების მეთოდის გამოყენება

წელი	ფულადი ნაკადი	PV (ახლანდელი ღირებულების) კოეფიციენტი 12% განაკვეთით	ახლანდელი ღირებულება
0	-2.000	1,000	-2.000
1	+500	0,893	+447
2	+500	0,797	+398
3	+600	0,712	+427
4	+600	0,636	+382
5	+440	0,567	+249
	წმინდა ახლანდელი ღირებულება		- 97

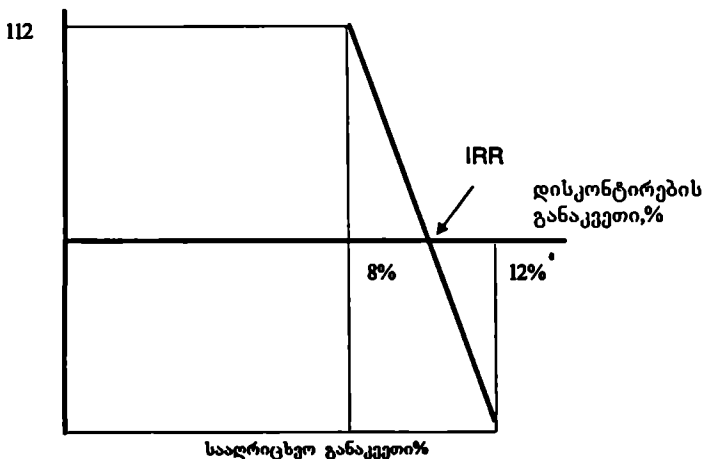
რადგან წმინდა ახლანდელი ღირებულება უარყოფითია, პროექტის განხორციელება არ ღირს.

ბ) უკუგების შიდა განაკვეთის მეთოდის გამოყენება

წელი	ფულადი ნაკადი	ახლანდელი ღირებულება (PV) 12% განაკვეთით	PV კოეფიციენტი 8% განაკვეთით	ნაამდვილი ღირებულება 8% განაკვეთით
0	-2.000	-2.000	1.000	-2.000
1	+500	+447	0,926	+463
2	+500	+398	0,857	+429
3	+600	+427	0,794	+476
4	+600	+382	0,735	+441
5	+440	+249	0,681	+299
წმინდა ახლანდელი ღირებულება		- 97		+ 108

ამრიგად IRR მოთავესებულია 8% და 12% შორის. ინტერპოლაციით შეგვიძლია ამ მნიშვნელობის განსაზღვრა.

NPV



გარფიკიდან, სამკუთხედების მსგავსებიდან გვექნება:

$$(IRR - 8\%)/(108 - 0) = (12\% - 8\%)/(108 - (-97))$$

$$IRR = 8\% + (4\% \times 108/205)$$

$$= 10,11\%$$

დაახლოებით 10%.

დასკვნა:

საინვესტიციო პროექტი უარყოფილი უნდა იქნას, რადგან IRR ნაკლებია სესხის საპროცენტო განაკვეთზე, რომელიც უდრის 12 %.

ამოცანაში 12 %-იანი განაკვეთის დროს წმინდა ახლანდელი ღირებულება გოლი იყო -97 ლარის. 8%-ის დროს კი +108 ლარის. ეს შეგვიძლია შემდეგნაირად წარმოვიდგინოთ:

სესხი 12%-ით რომ ყოფილიყო აღებული, მოსალოდნელი მოგება საკმარისი იქნებოდა მხოლოდ ძირითადი თანხისა და პროცენტის 1.903 ლარის გადასახდელად. ე.ი. ინვესტორი დაკარგავდა 97 ლარს.

სესხი 8%-ით რომ ყოფილიყო აღებული, მოსალოდნელი მოგებით დაიფარებოდა სესხის ძირითადი თანხა და პროცენტი 2.108 ლარი, ე.ი. ინვესტორი გამოიმუშაებდა დამატებით 108 ლარს.

8.6. დროის მისაღწევით ფულის ღირებულების კოეფიციენტების ცხრილები

გამოთვლების გასამარტივებლად შექმნილია კოეფიციენტების ცხრილები. მათი გამოთვლისათვის გამოყენებულია შესაბამისი ფორმულები. მაგალითად, ახლანდელი ღირებულების გამოსათვლელად გამოყენებულია ფორმულა:

$$\text{ფულის ერთეულის ახლანდელი ღირებულების კოეფიციენტი} = \frac{1}{(1+r)^n} \quad \text{ან} \quad = (1+r)^{-n}$$

მაგალითი

განიხილება დანაღვარის შესყიდვის საკითხი ერთბაშად 1.5 მლნ. ლარის გადახდის პირობით. მოსალოდნელი შემოსავლები იქნება: 0.9 მლნ. ლარი პირველი წლის ბოლოს, 0.6 მლნ. მეორე წლის ბოლოს და 0.5 მლნ. ლარი მესამე წლის ბოლოს. ქვემოთ მოგანილი კოეფიციენტების ცხრილების გამოყენებით, გამოთვალეთ ამ პროექტის წმინდა ახლანდელი ღირებულება.

ამოხსნა

$$\text{NPV (000)} = -1.500 + (900 \times 0,909) + (600 \times 0,826) + (500 \times 0,751) = 189$$

მომდევნო გვერდებზე მოგანილია დროში ფულის ღირებულების გაანგარიშების ცხრილები.

ერთჯერადი გადასახდელის ახლანდელი ღირებულება PV1

წელი	პროცენტის განაკვეთი											
	2	2.5	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	0.9804	0.9756	0.9709	0.9615	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091	0.9009	0.8929
2	0.9612	0.9518	0.9426	0.9246	0.9070	0.8900	0.8734	0.8573	0.8417	0.8264	0.8116	0.7972
3	0.9423	0.9286	0.9151	0.8890	0.8638	0.8396	0.8163	0.7938	0.7722	0.7513	0.7312	0.7118
4	0.9238	0.9060	0.8885	0.8548	0.8227	0.7921	0.7629	0.7350	0.7084	0.6830	0.6587	0.6355
5	0.9057	0.8839	0.8626	0.8219	0.7835	0.7473	0.7130	0.6806	0.6499	0.6209	0.5935	0.5674
6	0.8880	0.8623	0.8375	0.7903	0.7462	0.7050	0.6663	0.6302	0.5963	0.5645	0.5346	0.5066
7	0.8706	0.8413	0.8131	0.7599	0.7107	0.6651	0.6227	0.5835	0.5470	0.5132	0.4817	0.4523
8	0.8535	0.8207	0.7894	0.7307	0.6768	0.6274	0.5820	0.5403	0.5019	0.4665	0.4339	0.4039
9	0.8368	0.8007	0.7664	0.7026	0.6446	0.5919	0.5439	0.5002	0.4604	0.4241	0.3909	0.3606
10	0.8203	0.7812	0.7441	0.6756	0.6139	0.5584	0.5083	0.4632	0.4224	0.3855	0.3522	0.3220
11	0.8043	0.7621	0.7224	0.6496	0.5847	0.5268	0.4751	0.4289	0.3875	0.3505	0.3173	0.2875
12	0.7885	0.7436	0.7014	0.6246	0.5568	0.4970	0.4440	0.3971	0.3555	0.3186	0.2858	0.2567
13	0.7730	0.7254	0.6810	0.6006	0.5303	0.4688	0.4150	0.3677	0.3262	0.2897	0.2575	0.2292
14	0.7579	0.7077	0.6611	0.5775	0.5051	0.4423	0.3878	0.3405	0.2992	0.2633	0.2320	0.2046
15	0.7430	0.6905	0.6419	0.5553	0.4810	0.4173	0.3624	0.3152	0.2745	0.2394	0.2090	0.1827
16	0.7284	0.6736	0.6232	0.5339	0.4581	0.3936	0.3387	0.2919	0.2519	0.2176	0.1883	0.1631
17	0.7142	0.6572	0.6050	0.5134	0.4363	0.3714	0.3166	0.2703	0.2311	0.1978	0.1696	0.1456
18	0.7002	0.6412	0.5874	0.4936	0.4155	0.3503	0.2959	0.2502	0.2120	0.1799	0.1528	0.1300
19	0.6864	0.6255	0.5703	0.4746	0.3957	0.3305	0.2765	0.2317	0.1945	0.1635	0.1377	0.1161
20	0.6730	0.6103	0.5537	0.4564	0.3769	0.3118	0.2584	0.2145	0.1784	0.1486	0.1240	0.1037
21	0.6598	0.5954	0.5375	0.4388	0.3589	0.2942	0.2415	0.1987	0.1637	0.1351	0.1117	0.0926
22	0.6468	0.5809	0.5219	0.4220	0.3418	0.2775	0.2257	0.1839	0.1502	0.1228	0.1007	0.0826
23	0.6342	0.5667	0.5067	0.4057	0.3256	0.2618	0.2109	0.1703	0.1378	0.1117	0.0907	0.0738
24	0.6217	0.5529	0.4919	0.3901	0.3101	0.2470	0.1971	0.1577	0.1264	0.1015	0.0817	0.0659
25	0.6095	0.5394	0.4776	0.3751	0.2953	0.2330	0.1842	0.1460	0.1160	0.0923	0.0736	0.0588

წელი	პროცენტის განაკვეთი											
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	0.8850	0.8772	0.8696	0.8621	0.8547	0.8475	0.8403	0.8333	0.8264	0.8197	0.8130	0.8065
2	0.7831	0.7695	0.7561	0.7432	0.7305	0.7182	0.7062	0.6944	0.6830	0.6719	0.6610	0.6504
3	0.6931	0.6750	0.6575	0.6407	0.6244	0.6086	0.5934	0.5787	0.5645	0.5507	0.5374	0.5245
4	0.6133	0.5921	0.5718	0.5523	0.5337	0.5158	0.4987	0.4823	0.4665	0.4514	0.4369	0.4230
5	0.5428	0.5194	0.4972	0.4761	0.4561	0.4371	0.4190	0.4019	0.3855	0.3700	0.3552	0.3411
6	0.4803	0.4556	0.4323	0.4104	0.3898	0.3704	0.3521	0.3349	0.3186	0.3033	0.2888	0.2751
7	0.4251	0.3996	0.3759	0.3538	0.3332	0.3139	0.2959	0.2791	0.2633	0.2486	0.2348	0.2218
8	0.3762	0.3506	0.3269	0.3050	0.2848	0.2660	0.2487	0.2326	0.2176	0.2038	0.1909	0.1789
9	0.3329	0.3075	0.2843	0.2630	0.2434	0.2255	0.2090	0.1938	0.1799	0.1670	0.1552	0.1443
10	0.2946	0.2697	0.2472	0.2267	0.2080	0.1911	0.1756	0.1615	0.1486	0.1369	0.1262	0.1164
11	0.2607	0.2366	0.2149	0.1954	0.1778	0.1619	0.1476	0.1346	0.1228	0.1122	0.1026	0.0938
12	0.2307	0.2076	0.1869	0.1685	0.1520	0.1372	0.1240	0.1122	0.1015	0.0920	0.0834	0.0757
13	0.2042	0.1821	0.1625	0.1452	0.1299	0.1163	0.1042	0.0935	0.0839	0.0754	0.0678	0.0610
14	0.1807	0.1597	0.1413	0.1252	0.1110	0.0985	0.0876	0.0779	0.0693	0.0618	0.0551	0.0492
15	0.1599	0.1401	0.1229	0.1079	0.0949	0.0835	0.0736	0.0649	0.0573	0.0507	0.0448	0.0397
16	0.1415	0.1229	0.1069	0.0930	0.0811	0.0708	0.0618	0.0541	0.0474	0.0415	0.0364	0.0320
17	0.1252	0.1078	0.0929	0.0802	0.0693	0.0600	0.0520	0.0451	0.0391	0.0340	0.0296	0.0258
18	0.1108	0.0946	0.0808	0.0691	0.0592	0.0508	0.0437	0.0376	0.0323	0.0279	0.0241	0.0208
19	0.0981	0.0829	0.0703	0.0596	0.0506	0.0431	0.0367	0.0313	0.0267	0.0229	0.0196	0.0168
20	0.0868	0.0728	0.0611	0.0514	0.0433	0.0365	0.0308	0.0261	0.0221	0.0187	0.0159	0.0135
21	0.0768	0.0638	0.0531	0.0443	0.0370	0.0309	0.0259	0.0217	0.0183	0.0154	0.0129	0.0109
22	0.0680	0.0560	0.0462	0.0382	0.0316	0.0262	0.0218	0.0181	0.0151	0.0126	0.0105	0.0088
23	0.0601	0.0491	0.0402	0.0329	0.0270	0.0222	0.0183	0.0151	0.0125	0.0103	0.0086	0.0071
24	0.0532	0.0431	0.0349	0.0284	0.0231	0.0188	0.0154	0.0126	0.0103	0.0085	0.0070	0.0057
25	0.0471	0.0378	0.0304	0.0245	0.0197	0.0160	0.0129	0.0105	0.0085	0.0069	0.0057	0.0046

ერთჯერადი გადასახდელის მომავალი ღირებულება FV1

წმ- ლი	პროცენტის განაკვეთი											
	2	2.5	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1.0200	1.0250	1.0300	1.0400	1.0500	1.0600	1.0700	1.0800	1.0900	1.1000	1.1100	1.1200
2	1.0404	1.0506	1.0609	1.0816	1.1025	1.1236	1.1449	1.1664	1.1881	1.2100	1.2321	1.2544
3	1.0612	1.0769	1.0927	1.1249	1.1576	1.1910	1.2250	1.2597	1.2950	1.3310	1.3676	1.4049
4	1.0824	1.1038	1.1255	1.1699	1.2155	1.2625	1.3108	1.3605	1.4116	1.4641	1.5181	1.5735
5	1.1041	1.1314	1.1593	1.2167	1.2763	1.3382	1.4026	1.4693	1.5386	1.6105	1.6851	1.7623
6	1.1262	1.1597	1.1941	1.2653	1.3401	1.4185	1.5007	1.5869	1.6771	1.7716	1.8704	1.9738
7	1.1487	1.1887	1.2299	1.3159	1.4071	1.5036	1.6058	1.7138	1.8280	1.9487	2.0762	2.2107
8	1.1717	1.2184	1.2668	1.3686	1.4775	1.5938	1.7182	1.8509	1.9926	2.1436	2.3045	2.4760
9	1.1951	1.2489	1.3048	1.4233	1.5513	1.6895	1.8385	1.9990	2.1719	2.3579	2.5580	2.7731
10	1.2190	1.2801	1.3439	1.4802	1.6289	1.7908	1.9672	2.1589	2.3674	2.5937	2.8394	3.1058
11	1.2434	1.3121	1.3842	1.5395	1.7103	1.8983	2.1049	2.3316	2.5804	2.8531	3.1518	3.4785
12	1.2682	1.3449	1.4258	1.6010	1.7959	2.0122	2.2522	2.5182	2.8127	3.1384	3.4985	3.8960
13	1.2936	1.3785	1.4685	1.6651	1.8856	2.1329	2.4098	2.7196	3.0658	3.4523	3.8833	4.3635
14	1.3195	1.4130	1.5126	1.7317	1.9799	2.2609	2.5785	2.9372	3.3417	3.7975	4.3104	4.8871
15	1.3459	1.4483	1.5580	1.8009	2.0789	2.3966	2.7590	3.1722	3.6245	4.1772	4.7846	5.4736
16	1.3728	1.4845	1.6047	1.8730	2.1829	2.5404	2.9522	3.4259	3.9703	4.5950	5.3109	6.1304
17	1.4002	1.5216	1.6528	1.9479	2.2920	2.6928	3.1588	3.7000	4.3276	5.0545	5.8951	6.8660
18	1.4282	1.5597	1.7024	2.0258	2.4066	2.8543	3.3799	3.9960	4.7171	5.5599	6.5436	7.6900
19	1.4568	1.5987	1.7535	2.1068	2.5270	3.0256	3.6165	4.3157	5.1417	6.1159	7.2633	8.6128
20	1.4859	1.6386	1.8061	2.1911	2.6533	3.2071	3.8697	4.6610	5.6044	6.7275	8.0623	9.6463
21	1.5157	1.6796	1.8603	2.2788	2.7860	3.3996	4.1406	5.0338	6.1088	7.4002	8.9492	10.8038
22	1.5460	1.7216	1.9161	2.3699	2.9253	3.6035	4.4304	5.4365	6.6586	8.1403	9.9336	12.1003
23	1.5769	1.7646	1.9736	2.4647	3.0715	3.8197	4.7405	5.8715	7.2579	8.9543	11.0263	13.5523
24	1.6084	1.8087	2.0328	2.5633	3.2251	4.0489	5.0724	6.3412	7.9111	9.8497	12.2392	15.1786
25	1.6406	1.8539	2.0938	2.6658	3.3864	4.2919	5.4274	6.8485	8.6231	10.8347	13.5855	17.0001

წმ- ლი	პროცენტის განაკვეთი											
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	1.1300	1.1400	1.1500	1.1600	1.1700	1.1800	1.1900	1.2000	1.2100	1.2200	1.2300	1.2400
2	1.2769	1.2996	1.3225	1.3456	1.3689	1.3924	1.4161	1.4400	1.4641	1.4884	1.5129	1.5376
3	1.4429	1.4815	1.5209	1.5609	1.6016	1.6430	1.6852	1.7280	1.7716	1.8158	1.8609	1.9066
4	1.6305	1.6890	1.7490	1.8106	1.8739	1.9388	2.0053	2.0736	2.1436	2.2153	2.2889	2.3642
5	1.8424	1.9254	2.0114	2.1003	2.1924	2.2878	2.3864	2.4883	2.5937	2.7027	2.8153	2.9316
6	2.0820	2.1950	2.3131	2.4364	2.5652	2.6996	2.8398	2.9860	3.1384	3.2973	3.4628	3.6352
7	2.3526	2.5023	2.6600	2.8262	3.0012	3.1855	3.3793	3.5832	3.7975	4.0227	4.2593	4.5077
8	2.6584	2.8526	3.0590	3.2784	3.5115	3.7589	4.0214	4.2998	4.5950	4.9077	5.2389	5.5895
9	3.0040	3.2519	3.5179	3.8030	4.1084	4.4355	4.7854	5.1598	5.5599	5.9874	6.4439	6.9310
10	3.3946	3.7072	4.0456	4.4114	4.8058	5.2338	5.6947	6.1917	6.7275	7.3046	7.9259	8.5944
11	3.8359	4.2262	4.6524	5.1173	5.6240	6.1759	6.7767	7.4301	8.1403	8.9117	9.7489	10.6571
12	4.3345	4.8179	5.3503	5.9360	6.5801	7.2876	8.0642	8.9161	9.8497	10.8722	11.9912	13.2148
13	4.8980	5.4924	6.1528	6.8858	7.6987	8.5994	9.5964	10.6993	11.9182	13.2641	14.7491	16.3863
14	5.5348	6.2613	7.0757	7.9875	9.0075	10.1472	11.4198	12.8392	14.4210	16.1822	18.1414	20.3191
15	6.2543	7.1379	8.1371	9.2655	10.5387	11.9737	13.5895	15.4070	17.4494	19.7423	22.3140	25.1956
16	7.0673	8.1372	9.3576	10.7480	12.3303	14.1290	16.1715	18.4884	21.1138	24.0856	27.4462	31.2426
17	7.9861	9.2765	10.7613	12.4677	14.4265	16.6722	19.2441	22.1861	25.5477	29.3844	33.7588	38.7408
18	9.0243	10.5752	12.3753	14.4625	16.8790	19.6733	22.9005	26.6233	30.9127	35.8490	41.5233	48.0386
19	10.1974	12.0557	14.2318	16.7765	19.7484	23.2144	27.2516	31.9480	37.4043	43.7358	51.0737	59.5679
20	11.5231	13.7435	16.3665	19.4608	23.1056	27.3930	32.4294	38.3376	45.2593	53.3576	62.8206	73.8641
21	13.0211	15.6676	18.8215	22.5745	27.0336	32.3238	38.5910	46.0051	54.7637	65.0963	77.2694	91.5915
22	14.7138	17.8610	21.6447	26.1864	31.6293	38.1421	45.9233	55.2061	66.2641	79.4175	95.0413	113.573
23	16.6266	20.3616	24.8915	30.3762	37.0062	45.0076	54.6487	66.2474	80.1795	96.8894	116.908	140.831
24	18.7881	23.2122	28.6252	35.2364	43.2973	53.1090	65.0320	79.4968	97.0172	118.205	143.780	174.630
25	21.2305	26.4619	32.9190	40.8742	50.6578	62.6686	77.3881	95.3962	117.390	144.210	176.853	215.542

ჩვეულებრივი ანუიტეტის ახლანდელი ღირებულება PVA

წმ	პროცენტის განაკვეთი											
	2	2.5	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	0.98039	0.97561	0.97087	0.96154	0.95238	0.94340	0.93458	0.92593	0.91743	0.90909	0.90090	0.89288
2	1.94156	1.92742	1.91347	1.88809	1.85941	1.83339	1.80802	1.78326	1.75911	1.73554	1.71252	1.69005
3	2.88388	2.85602	2.82861	2.77509	2.72325	2.67301	2.62432	2.57710	2.53129	2.48685	2.44371	2.40183
4	3.80773	3.76197	3.71710	3.62990	3.54958	3.46511	3.38721	3.31213	3.23972	3.16987	3.10245	3.03735
5	4.71346	4.64583	4.57971	4.45182	4.32948	4.21236	4.10020	3.99271	3.88975	3.79079	3.69590	3.60478
6	5.60143	5.50813	5.41719	5.24214	5.07589	4.91732	4.76654	4.62288	4.48592	4.35526	4.23054	4.11141
7	6.4720	6.3494	6.2303	6.0021	5.7864	5.5824	5.3893	5.2064	5.0330	4.8684	4.7122	4.5638
8	7.3255	7.1701	7.0197	6.7327	6.4632	6.2098	5.9713	5.7466	5.5348	5.3349	5.1461	4.9676
9	8.1622	7.9709	7.7861	7.4353	7.1078	6.8017	6.5152	6.2469	5.9952	5.7590	5.5370	5.3282
10	8.9826	8.7521	8.5302	8.1109	7.7217	7.3601	7.0236	6.7101	6.4177	6.1446	5.8892	5.6502
11	9.7868	9.5142	9.2526	8.7605	8.3064	7.8869	7.4987	7.1390	6.8052	6.4951	6.2065	5.9377
12	10.5753	10.2578	9.9540	9.3851	8.8633	8.3838	7.9427	7.5361	7.1607	6.8137	6.4924	6.1944
13	11.3484	10.9832	10.6350	9.9856	9.3936	8.8527	8.3577	7.9038	7.4869	7.1034	6.7499	6.4235
14	12.1062	11.6909	11.2961	10.5631	9.8986	9.2950	8.7455	8.2442	7.7862	7.3667	6.9819	6.6282
15	12.8493	12.3814	11.9379	11.1184	10.3797	9.7122	9.1079	8.5595	8.0607	7.6061	7.1909	6.8109
16	13.5777	13.0550	12.5611	11.6523	10.8378	10.1059	9.4466	8.8514	8.3126	7.8237	7.3792	6.9740
17	14.2919	13.7122	13.1661	12.1657	11.2741	10.4773	9.7632	9.1216	8.5436	8.0216	7.5488	7.1196
18	14.9920	14.3534	13.7535	12.6583	11.6896	10.8278	10.0591	9.3719	8.7556	8.2014	7.7016	7.2497
19	15.6785	14.9789	14.3238	13.1339	12.0853	11.1581	10.3358	9.6036	8.9501	8.3649	7.8393	7.3658
20	16.3514	15.5892	14.8775	13.5903	12.4622	11.4699	10.5940	9.8181	9.1285	8.5136	7.9633	7.4694
21	17.0112	16.1845	15.4150	14.0292	12.8120	11.7641	10.8355	10.0168	9.2922	8.6487	8.0751	7.5620
22	17.6580	16.7654	15.9369	14.4511	13.1632	12.0418	11.0612	10.2007	9.4424	8.7715	8.1757	7.6446
23	18.2922	17.3321	16.4436	14.8568	13.4886	12.3034	11.2722	10.3711	9.5802	8.8832	8.2664	7.7184
24	18.9139	17.8850	16.9355	15.2475	13.7986	12.5504	11.4693	10.5288	9.7066	8.9847	8.3481	7.7843
25	19.5235	18.4244	17.4131	15.6221	14.0939	12.7834	11.6538	10.6748	9.8226	9.0770	8.4217	7.8431

წმ	პროცენტის განაკვეთი													
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24		
1	0.88496	0.87719	0.86957	0.86207	0.85470	0.84746	0.84034	0.83333	0.82645	0.81967	0.81301	0.80645		
2	1.66810	1.64666	1.62571	1.60523	1.58521	1.56564	1.54650	1.52778	1.50946	1.49153	1.47399	1.45682		
3	2.36115	2.32163	2.28323	2.24589	2.20958	2.17427	2.13992	2.10648	2.07393	2.04224	2.01137	1.98130		
4	2.97447	2.91371	2.85498	2.79818	2.74324	2.69006	2.63859	2.58873	2.54044	2.49364	2.44827	2.40428		
5	3.51723	3.43308	3.35216	3.27429	3.19935	3.12717	3.05763	2.99061	2.92598	2.86364	2.80347	2.74538		
6	3.99755	3.88867	3.78448	3.68474	3.58918	3.49780	3.40978	3.32551	3.24462	3.16692	3.09225	3.02047		
7	4.4226	4.2883	4.1604	4.0388	3.9224	3.8115	3.7057	3.6046	3.5079	3.4155	3.3270	3.2423		
8	4.7988	4.6389	4.4873	4.3436	4.2072	4.0778	3.9544	3.8372	3.7256	3.6193	3.5179	3.4212		
9	5.1317	4.9464	4.7716	4.6065	4.4506	4.3030	4.1633	4.0310	3.9054	3.7863	3.6731	3.5655		
10	5.4262	5.2181	5.0188	4.8332	4.6586	4.4941	4.3389	4.1925	4.0541	3.9232	3.7993	3.6819		
11	5.6869	5.4527	5.2337	5.0286	4.8364	4.6560	4.4865	4.3271	4.1769	4.0354	3.9018	3.7757		
12	5.9176	5.6603	5.4206	5.1971	4.9884	4.7932	4.6105	4.4392	4.2784	4.1274	3.9852	3.8514		
13	6.1218	5.8424	5.5831	5.3423	5.1183	4.9095	4.7147	4.5327	4.3624	4.2028	4.0530	3.9124		
14	6.3025	6.0021	5.7245	5.4675	5.2293	5.0081	4.8023	4.6106	4.4317	4.2646	4.1082	3.9616		
15	6.4624	6.1422	5.8474	5.5755	5.3242	5.0918	4.8759	4.6755	4.4890	4.3152	4.1530	4.0013		
16	6.6039	6.2651	5.9542	5.6685	5.4053	5.1624	4.9377	4.7296	4.5364	4.3567	4.1894	4.0333		
17	6.7291	6.3729	6.0472	5.7487	5.4746	5.2223	4.9897	4.7746	4.5755	4.3908	4.2190	4.0591		
18	6.8399	6.4674	6.1280	5.8178	5.5339	5.2732	5.0333	4.8122	4.6079	4.4187	4.2431	4.0799		
19	6.9380	6.5504	6.1982	5.8775	5.5845	5.3162	5.0700	4.8435	4.6346	4.4415	4.2627	4.0967		
20	7.0248	6.6231	6.2593	5.9288	5.6278	5.3527	5.1009	4.8696	4.6567	4.4603	4.2786	4.1103		
21	7.1016	6.6870	6.3125	5.9731	5.6648	5.3837	5.1268	4.8913	4.6750	4.4756	4.2916	4.1212		
22	7.1695	6.7429	6.3587	6.0113	5.6964	5.4099	5.1488	4.9094	4.6900	4.4882	4.3021	4.1300		
23	7.2297	6.7921	6.3988	6.0442	5.7234	5.4321	5.1668	4.9245	4.7025	4.4985	4.3106	4.1371		
24	7.2829	6.8351	6.4388	6.0728	5.7465	5.4509	5.1822	4.9371	4.7128	4.5070	4.3176	4.1428		
25	7.3300	6.8729	6.4641	6.0971	5.7662	5.4669	5.1951	4.9476	4.7213	4.5139	4.3232	4.1474		

ჩვეულებრივი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება FVA

წ- ლი	პროცენტის განაკვეთი											
	2	2.5	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
2	2.0200	2.0250	2.0300	2.0400	2.0500	2.0600	2.0700	2.0800	2.0900	2.1000	2.1100	2.1200
3	3.0604	3.0756	3.0909	3.1216	3.1525	3.1836	3.2149	3.2464	3.2781	3.3100	3.3421	3.3744
4	4.1216	4.1525	4.1836	4.2465	4.3101	4.3746	4.4399	4.5061	4.5731	4.6410	4.7097	4.7793
5	5.2040	5.2563	5.3091	5.4163	5.5266	5.6371	5.7507	5.8666	5.9847	6.1051	6.2278	6.3528
6	6.3081	6.3877	6.4684	6.6330	6.8019	6.9753	7.1533	7.3359	7.5233	7.7156	7.9129	8.1152
7	7.4343	7.5474	7.6625	7.8963	8.1420	8.3938	8.6540	8.9228	9.2004	9.4872	9.7833	10.0890
8	8.5830	8.7361	8.8923	9.2142	9.5491	9.8975	10.2598	10.6366	11.0285	11.4359	11.8594	12.2997
9	9.7546	9.9545	10.1591	10.5828	11.0266	11.4913	11.9780	12.4876	13.0210	13.5795	14.1640	14.7757
10	10.9497	11.2034	11.4639	12.0061	12.5779	13.1808	13.8164	14.4866	15.1929	15.9374	16.7220	17.5487
11	12.1687	12.4835	12.8078	13.4664	14.2068	14.9716	15.7836	16.6455	17.5603	18.5312	19.5614	20.6546
12	13.4121	13.7956	14.1920	15.0258	15.9171	16.8699	17.8885	18.9771	20.1407	21.3843	22.7132	24.1331
13	14.6803	15.1404	15.6178	16.6268	17.7130	18.8821	20.1406	21.4953	22.9534	24.5227	26.2116	28.0291
14	15.9739	16.5190	17.0863	18.2919	19.5986	21.0151	22.5505	24.2149	26.0192	27.9750	30.0949	32.3926
15	17.2934	17.9319	18.5989	20.0236	21.5786	23.2760	25.1290	27.1521	29.3609	31.7725	34.4054	37.2793
16	18.6393	19.3802	20.1569	21.8245	23.6575	25.6725	27.8881	30.3243	33.0034	35.9497	39.1899	42.7533
17	20.0121	20.8647	21.7616	23.6975	25.8404	28.2129	30.8402	33.7502	36.9737	40.5447	44.5008	48.8837
18	21.4123	22.3863	23.4144	25.6454	28.1324	30.9057	33.9990	37.4502	41.3013	45.5991	50.3959	55.7497
19	22.8406	23.9460	25.1169	27.6712	30.5390	33.7600	37.3790	41.4463	46.0185	51.1591	56.9395	63.4397
20	24.2974	25.5447	26.8704	29.7781	33.0660	36.7856	40.9955	45.7620	51.1601	57.2750	64.2028	72.0524
21	25.7833	27.1833	28.6765	31.9692	35.7193	39.9927	44.8652	50.4229	56.7645	64.0025	72.2651	81.6987
22	27.2990	28.8629	30.5368	34.2480	38.5052	43.3923	49.0057	55.4568	62.8733	71.4027	81.2143	92.5026
23	28.8450	30.5844	32.4529	36.6179	41.4305	46.9958	53.4361	60.8933	69.5319	79.5430	91.1479	104.602
24	30.4219	32.3490	34.4265	39.0826	44.5020	50.8156	58.1767	66.7648	76.7898	88.4973	102.174	118.155
25	32.0303	34.1578	36.4593	41.6459	47.7271	54.8645	63.2490	73.1059	84.7009	98.3471	114.413	133.333

წ- ლი	პროცენტის განაკვეთი											
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
1	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
2	2.1300	2.1400	2.1500	2.1600	2.1700	2.1800	2.1900	2.2000	2.2100	2.2200	2.2300	2.2400
3	3.4069	3.4396	3.4725	3.5056	3.5389	3.5724	3.6061	3.6400	3.6741	3.7084	3.7429	3.7776
4	4.8498	4.9211	4.9934	5.0665	5.1405	5.2154	5.2913	5.3680	5.4457	5.5242	5.6038	5.6842
5	6.4803	6.6101	6.7424	6.8771	7.0144	7.1542	7.2966	7.4416	7.5892	7.7396	7.8926	8.0484
6	8.3227	8.5355	8.7537	8.9775	9.2068	9.4420	9.6830	9.9299	10.1830	10.4423	10.7079	10.9801
7	10.4047	10.7305	11.0668	11.4139	11.7720	12.1415	12.5227	12.9159	13.3214	13.7396	14.1708	14.6153
8	12.7573	13.2328	13.7268	14.2401	14.7733	15.3270	15.9020	16.4991	17.1189	17.7623	18.4300	19.1229
9	15.4157	16.0853	16.7858	17.5185	18.2847	19.0859	19.9234	20.7989	21.7139	22.6700	23.6690	24.7125
10	18.4197	19.3373	20.3037	21.3215	22.3931	23.5213	24.7089	25.9587	27.2738	28.6574	30.1128	31.6434
11	21.8143	23.0445	24.3489	25.7329	27.1999	28.7551	30.4035	32.1504	34.0013	35.9620	38.0388	40.2379
12	25.6502	27.2707	29.0017	30.8502	32.8239	34.9311	37.1802	39.5805	42.1416	44.8737	47.7877	50.8950
13	29.9847	32.0887	34.3519	36.7862	39.4040	42.2187	45.2445	48.4966	51.9913	55.7459	59.7788	64.1097
14	34.8827	37.5811	40.5047	43.6720	47.1027	50.8180	54.8409	59.1959	63.9095	69.0100	74.5280	80.4961
15	40.4175	43.8424	47.5804	51.6595	56.1101	60.9653	66.2607	72.0351	78.3305	85.1922	92.6694	100.815
16	46.6717	50.9804	55.7175	60.9250	66.6488	72.9390	79.8502	87.4421	95.7799	104.934	114.983	126.010
17	53.7391	59.1176	65.0751	71.6730	78.9792	87.0680	96.0218	105.930	116.893	129.020	142.429	157.253
18	61.7251	68.3941	75.8364	84.1407	93.4056	103.740	115.265	128.116	142.441	158.044	176.188	195.994
19	70.7494	78.9692	88.2118	98.6032	110.284	123.413	138.166	154.740	173.354	194.253	217.711	244.032
20	80.9468	91.0249	102.443	115.379	130.032	146.628	165.418	186.688	210.758	237.989	268.785	303.600
21	92.4699	104.768	118.810	134.840	153.138	174.021	197.847	225.025	256.017	291.346	331.605	377.464
22	105.491	120.436	137.631	157.415	180.172	206.344	236.438	271.030	310.781	356.443	408.875	469.056
23	120.204	138.297	159.276	183.601	211.801	244.486	282.361	326.236	377.045	435.860	503.916	582.629
24	136.831	158.658	184.167	213.977	248.807	289.494	337.010	392.484	457.224	532.750	620.817	723.461
25	155.616	181.870	212.793	249.214	292.104	342.603	402.042	471.981	554.242	650.955	764.605	898.091

იჯარის აღრიცხვა

9.1. ზომადი მიმოხილვა

იჯარის ცნებასთან დაკავშირებით არსებული ამრთა სხვადასხვაობის გამო აუცილებელია განიმარტოს, თუ რას გულისხმობს იგი ბულალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე. ბასს 17-ის მიხედვით იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად მეიჯარე შემოსაქელის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში. მხარეები, როგორც წესი, შეთანხმებაში თავისუფლები არიან. ამიგომ საიჯარო შეთანხმებები მრავალნაირია. შესაძლებელია იგი ითვალისწინებდეს მოკლე ან ხანგრძლივ ვადას, საკუთრების უფლების გადაცემას, იჯარით აღებული ქონების მესამე პირისათვის იჯარით გადაცემის უფლებამოსილებას ან შეზღუდავას და სხვ. ბულალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მიზნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია იჯარის კლასიფიკაცია. ბასს 17 გამოპოყოს ორი ტიპის იჯარას. ესენია: ა) ფინანსური იჯარა და ბ) ჩვეულებრივი იჯარა. სტანდარტით საიჯარო ურთიერთობების ასეთი კლასიფიკაცია ეყრდნობა იმას, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით ვაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა (ქონების იჯარით ვამცემი) და მოიჯარეს (ქონების იჯარით მიმღები) შორის.

ფინანსურია იჯარა, როდესაც აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი და ეკონომიკური სარგებელი გადაეცემა მოიჯარეს. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცემული იქნას, ან არა.

რისკი გულისხმობს სიმძლავრეთა მოცდენის ან ტექნიკურად მოძველების გამო ზარალის მიღების ალბათობას, ასევე ეკონომიკური პირობების გამო მოგების მერყეობას.

ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაში საეარაულო მომგებიანი ოპერაციის, ასევე აქტივების გაძვირების ან სალიკვიდაციო ღირებულების რეალიზაციიდან შემოსავლების მიღების ალბათობა.

ყველა იჯარა, რომელიც არ შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად, წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას.

იჯარის ტიპის დადგენისათვის არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება საიჯარო ხელშეკრულების იურიდიულ ფორმას. ფინანსურია იჯარა თუ ჩვეულებრივი, ღდინდება საიჯარო ურთიერთობის ბუნებითა და ფინანსური არსით.

საიჯარო ურთიერთობა ითვლება ფინანსურ იჯარად, თუ სრულდება რომელიმე ქვემოთ მოტანილი პირობა:

- ხელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;

- ხელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს უფლება აქვს შეიძინოს აქტივი იმ რეალურ ღირებულებაზე მნიშვნელოვნად დაბალი ფასით, რომელიც აქტივის გააჩნია უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯარის ვადის დასაწყისში არსებობს ამ უფლების გამოყენების დიდი ალბათობა;
- იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ძირითად, მნიშვნელოვან ნაწილს, მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების უფლება არ გადაეცემა;
- იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებული ღირებულება უკიდურეს შემთხვევაში შეადგენს იჯარით აღებული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას;
- იჯარით აღებული აქტივი ხასიათდება სპეციფიურობით ისე, რომ მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მისი გამოყენება მოდიფიკაციის გარეშე.

ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირების პირობად შეიძლება ჩაითვალოს ასევე შემდეგი სიტუაცია:

- თუ მოიჯარეს შეუძლია გააუქმოს იჯარა, გაუქმებასთან დაკავშირებული მეიჯარის ზარალის ანაზღაურება ეკისრება მოიჯარეს;
- რეალური ნარჩენი ღირებულების ცვალებადობით გამოწვეული მოგება ან ზარალი მიეკუთვნება მოიჯარეს (მაგალითად საიჯარო გადასახდელიდან ფასდაკლება, რომელიც გოლია იჯარის ვადის ბოლოს გაყიდვიდან ამონაგების დიდი ნაწილის); და
- მოიჯარეს უფლება აქვს გააგრძელოს იჯარა მეორე ვადით საბაზრო ღონეზე მნიშვნელოვნად დაბალი საიჯარო გადასახდელით.

9.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან

მოიჯარე იჯარის დასაწყისში ფინანსურ იჯარას აღიარებს როგორც აქტივად, ასევე ვალდებულებად. აქტივად აღიარების საფუძველია ის, რომ მოიჯარეს ხელშეკრულებით მოპოვებული აქვს საიჯარო ვადის განმავლობაში აქტივის გამოყენების უფლება. ამ უფლების კაპიტალიზებული ღირებულება წარმოადგენს აქტივის ღირებულებას. იჯარით აღებული ქონების გამოყენებისათვის გადასახდელი საიჯარო ქირა წარმოადგენს მოიჯარის სამართლებრივ ვალდებულებას.

იჯარის დასაწყისში აღიარებული აქტივი და ვალდებულება ფასდება ერთი და იგივე ოდენობით და იგი არის უმცირესი თანხა იჯარით აღებული ქონების რეალურ ღირებულებასა და მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას შორის (ბასს 17, პუნქტი 12).

მინიმალური საიჯარო გადასახდელები არის გადასახდელები იჯარის ვადის განმავლობაში, რომლის გადახდა მოეთხოვება ან შეიძლება მოეთხოვოს მოიჯარეს პირობითი საიჯარო გადასახდელის, მეიჯარის მიერ გადახდილი და მისთვის ანაზღაურებული მომსახურების ხარჯებისა და გადასახდლების გარეშე:

- (ა) მოფარის შემთხვევაში, მოფარის ან მასთან დაკავშირებული მხარის მიერ გარანტირებულ ნებისმიერ თანხებთან ერთად; ან
- (ბ) მეფარის შემთხვევაში, ნებისმიერი სალიკვიდაციო ღირებულებასთან ერთად, რომელიც გარანტირებულია მეფარისათვის, ან:
 - (i) მოფარის მიერ;
 - (ii) მოფარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ; ან
 - (iii) მესამე დამოუკიდებელი მხარის მიერ, რომელიც ფინანსურად შეძლებს შესასრულოს გარანტია.

თუმცა, თუ მოფარეს აქტივის გამოსყიდვის უფლება აქვს ისეთი ფასით, რომელიც სავარაუდოა, აქტივის რეალურ ღირებულებაზე გაცილებით დაბალი იქნება გამოსყიდვის თარიღისათვის და, როცა ფარის დასაწყისისათვის გათვალისწინებულია ამ უფლების რეალიზაცია, მაშინ მინიმალური საფარო გადასახდევები მოიცავს ფარის ვადაში გადასახდელი საფარო ქირის მინიმალურ და აქტივის გამოსასყიდ თანხას.

პირობითი საფარო გადასახდელი საფარო გადასახდევების ნაწილია, რომელიც თანხობრივად კი არ ფიქსირდება, არამედ ემყარება ფარის ვადისაგან განსხვავებულ პირობებს. მაგალითად, როგორცაა: რეალიზაციის მოცულობა, გამოყენების მოცულობა, ფასების ინდექსი, პროცენტის საბაზრო ფასი და სხვ.

მინიმალური საფარო გადასახდელის მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულების დასადგენად გამოიყენება საფარო ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთი. თუ საფარო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული არ არის საპროცენტო განაკვეთი, მაშინ გამოყენებულ უნდა იქნას სასესხო კაპიტალის მაგების პროცენტული განაკვეთი (ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი).

ზღვრული სასესხო განაკვეთი ის საპროცენტო განაკვეთია, რომლის გადახდა მოუწევდა მოფარეს ანალოგიური ფარის შემთხვევაში. თუ მისი განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ ის განაკვეთი ფარის დასაწყისისათვის, რომლის მიხედვითაც მოფარეს მოუწევდა აქტივის შესაძენად სესხის აღება და დაფარვა ფარის შესაბამისი გადახდის პირობებში.

ფარის დასაწყისის შემდეგ, ფართო აღებული აქტივის ღირებულება და მასთან დაკავშირებული ვალდებულება ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ გოლი იყოს. ეს განპირობებულია იმით, რომ აქტივის ღირებულება დამოკიდებულია საწარმოში გამოყენებული ცვეთის პოლიტიკაზე, ხოლო ვალდებულება კი ფინანსური ფარის ვადის ფარგლებში საფარო გადასახდელის განაწილების მეთოდზე.

მაგალითი

საწარმომ 2000 წლის 1 იანვარს ფართო აიღო დანადგარი 5 წლის ვადით. იგი კლასიფიცირებულია ფინანსურ ფართად. საფარო ხელშეკრულება ითვალისწინებს ყოველწლიურად 1 500 ლარის გადახდას. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 24 პროცენტია. მინიმალური საფარო გადასახდევების დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც აქტივის რეალურ ღირებულებაზე ნაკლებია, შეადგენს 4 118 ლარს. აქტივის ცვეთა ერთიჯერა წრფივი მეთოდით. მოცემულ შემთხვევაში პირველი წლის საფარო გადასახდელში აქტივის ღირებულება შეადგენს 512 ლარს. აქტივის ცვეთა კი 824 ლარია. პირველი წლის ბოლოს საფარო ვალდებულება იქნება 3 606 (4 118 - 512) ლარი, აქტივის ღირებულება კი - 3 294 (4 118 - 824) ლარი. თუ საწარმო ცვეთის

დარიცხვას განახორციელებდა სხვა მეთოდით, ცხადია, მაშინ აქტივის ღირებულება სხვა თანხა იქნებოდა.

ფინანსური იჯარით მიღებული აქტივები განიხილება ისე, როგორც მოიჯარის საკუთრებაში არსებული. შესაბამისად, მათი ცვეთის გაანგარიშება და ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება ბასს 4 და ბასს 16-ით დადგენილი მეთოდებით. ცვეთის პოლიტიკა შესაბამისობაში უნდა იყოს მოიჯარის საკუთრებაში არსებული ცვეთადი აქტივების ცვეთის პოლიტიკასთან. თუ დასაბუთებულია, რომ იჯარის ვადის დასრულებისას მოიჯარე საკუთრებაში მიიღებს აქტივს, მაშინ ცვეთა უნდა დაერიცხოს იმ პერიოდის განმავლობაში, რაშიც მოიჯარე ეარაუღობს აქტივის ულობას და გამოყენებას. სხვა შემთხვევებში ცვეთა ერიცხება საიჯარო ვადას და სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უფრო მცირე ვადიდან გამომდინარე (ბასს 17, პუნქტი 19).

მაგალითი

10 წლით იჯარით აღებული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 12 წელია. ხელშეკრულების თანახმად მოიჯარეს უფლება ეძლევა იჯარის ვადის დამთავრებისას შეისყიდოს აქტივი მის რეალურ ღირებულებამე ნაკლები ფასით. იჯარის დასაწყისისათვის მოიჯარეს გადაწყვეტილი აქვს აუცილებლად შეიძინოს იჯარით აღებული აქტივი ხელშეკრულების ვადის დამთავრებისას. ასეთ შემთხვევაში აქტივს ცვეთა დაერიცხება 12 წლიანი ვადიდან გამომდინარე. მაგრამ თუ მოიჯარე არ აპირებს აქტივის შეძენას, მაშინ ცვეთის დარიცხვის საფუძველი იქნება 10 წელი.

საიჯარო გადასახდელი, რომელსაც მოიჯარე იხდის იჯარის პერიოდში, შედგება ფინანსური ხარჯისა და საიჯარო ვალდებულებისაგან. მთლიანი ფინანსური ხარჯი იჯარის ვადის განმავლობაში არის სხვაობა მთლიან მინიმალურ საიჯარო გადასახდელსა და იჯარის დასაწყისში საიჯარო ვალდებულებად აღიარებულ თანხას შორის. საიჯარო გადასახდელის ყოველი გადახდისას თანდათანობით მცირდება ფინანსური ხარჯის წილი და იზრდება გადახდილი ვალდებულების წილი. მოიჯარე იჯარის დაწყებისას აღგენს საიჯარო ვალდებულების განაწილების (ამორტიზაციის) გრაფიკს. გრაფიკში საიჯარო ვალდებულება ისე უნდა განაწილდეს, რომ ყოველი პერიოდისათვის ვალდებულების ნაშთის მიმართ ფინანსური ხარჯის პროცენტული განაკვეთი იყოს მუდმივი (ბასს 17, პუნქტი 17). ე.ი უნდა არსებობდეს ვალდებულების დარჩენილ ნაშთზე მუდმივი პერიოდული პროცენტი.

შემოთ მოგანილი მარკანივი მაგალითისათვის საიჯარო გადასახდელის განაწილების გრაფიკი შემდეგია.

ცხრილი 9.1

წელი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი(პროცენტი)	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი
იჯარის დასაწყისი				4 118
I	1 500	988	512	3 606
II	1 500	865	635	2 971
III	1 500	713	787	2 184
IV	1 500	524	976	1 208
V	1 500	292	1 208	—
ჯამი	7 500	3 382	4 118	

იჯარის აღრიცხვა

ფინანსური ხარჯის გამოსათვლელად საოჯარო ვალდებულების ნაშთის მიმართ პერიოდულ საპროცენტო განაკვეთად მუდმივად გამოყენებულია 24%. პრაქტიკაში ზოგჯერ გამოიყენება ფინანსური ხარჯების მიახლოებითი განაწილება. იგი გამოთვლის გაადვილების მიზნით კეთდება და მიახლოების ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენება ნებადართულია სტანდარტით (ბასს 17, პუნქტი 18).

შესაფერისად მიიჩნევა „რიცხვთა ჯამის“ სახელწოდებით ცნობილი მეთოდი. ზემოთ განხილული მაგალითისათვის რიცხვთა ჯამი 15 (1+ 2+ 3+ 4+ 5) შეადგენს. ამიგომ საოჯარო გადასახდელის განაწილების გრაფიკი შემდეგია:

ცხრილი 9. 2

წელი	საოჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი (პროცენტი)	საოჯარო ვალდებულების შემცირება	საოჯარო ვალდებულების ნაშთი
<i>იჯარის დასაწყისი</i>				4 118
I	1 500	$3\ 382 \times 5 / 15 = 1\ 127$	373	3 745
II	1 500	$3\ 382 \times 4 / 15 = 902$	598	3 147
III	1 500	$3\ 382 \times 3 / 15 = 676$	824	2 323
IV	1 500	$3\ 382 \times 2 / 15 = 451$	1 049	1 274
V	1 500	$3\ 382 \times 1 / 15 = 226$	1 274	-
ჯამი	7 500	3 382	4 118	

დავეუშვათ, რომ ზემოთ განხილული მაგალითი ეხებოდა დანადგარებს და მოეახდინოთ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა. რადგან ფინანსური იჯარის ობიექტი განიხილება როგორც მოოჯარის საკუთარი აქტივი, იგი მიეკუთვნება მოოჯარის ძირითადი საშუალებების შესაბამის ჯგუფს. ამასთან სტანდარტი განმარტავს, რომ თუ საწარმოში ვალდებულებები კლასიფიცირებულია გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად, მაშინ აუცილებელია იგივე მიდგომის გამოიყენება ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ვალდებულების მიმართაც (ბასს 17, პუნქტი 15). აქედან გამომდინარე, თუ დავუშევთ, რომ იჯარით აღებული აქტივის რეალური ღირებულება მეტია მინიმალური საოჯარო გადასახდელის დისკონტირებულ ღირებულებაზე, იჯარის დაწყებისას აქტივისა და ვალდებულების (ცხრილი 1) აღიარება მოხდება ბუღალტრული გატარებით

- ღებები – 2150 მანქანა-დანადგარები 4 118
- კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე 3 606
- კრედიტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი 512
- მოოჯარემ დაფარა პირველი წლის ვალდებულება
- ღებები – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი 512
- ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები 988
- კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რემიტენტ ბანკში 1 500

დარიცხულია პირველი წლის ცვეთა იჯარით აღებულ აქტივზე
 დებუტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია 824 (ან სხვა ანგარიში აქტივის
 დანიშნულებიდან გამომდინარე)

კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა 824

მეორე წლის საიჯარო ვალდებულება გადატანილია მოკლევადიან ვალდებუ-
 ლებათა ჯგუფში

დებუტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე 635

კრედიტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი 635

მეორე წლის დამთავრებამდე მოიჯარემ ვერ დაფარა ვალდებულებები ფინან-
 სურ იჯარაზე

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 865

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 865

საიჯარო ვადის დამთავრებისას მოიჯარემ აქტივი დაუბრუნა მეიჯარეს

დებუტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა 4 118

კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები 4 118

პრაქტიკაში იჯარის დასაწყისი იშვიათად ემთხვევა წლის დასაწყისს. ამიტომ
 საიჯარო ვალდებულების გრაფიკიდან გამომდინარე, წლიური ფინანსური ხარჯი
 საანგარიშგებო წელს მიეკუთვნება თვეების მიხედვით.

თუ ზემოთ განხილულ მაგალითში დაეშვებოდა, რომ იჯარის ხელშეკრულება
 გაფორმდა 1999 წლის 3 სექტემბერს, მაშინ, ცხადია, პირველი გადახდა მოხდება 2000
 წლის სექტემბერში. 1999 წლის შედეგებს უნდა მიეკუთვნოს იჯარის პირველი წლის
 ფინანსური ხარჯის 1/3, რაც 329 ლარს შეადგენს. იგი ბუღალტრულად შემდეგნაირად
 გატარდება

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 329

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 329

2000 წელს კი, როცა მოიჯარე გადაიხდის პირველი წლის საიჯარო
 გადასახდელს 1500 ლარს, იგი ბუღალტრულად აისახება

დებუტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 659

დებუტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 329

დებუტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი 512

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 500

9.3. ფინანსური იჯარის აღრიცხვა მეიჯარუსთან

ფინანსური იჯარის არსიდან გამომდინარე, აქტივთან, დაკავშირებული ყველა რისკი და სარგებელი არსებითად მეიჯარედან გადაცემულია მოიჯარებე. იგულისხმება, რომ მეიჯარემ გადასცა მესაკუთრეობასთან დაკავშირებული უფლებები საიჯარო გადასახდელების ნაკადის სანაცვლოდ. შესაბამისად, მეიჯარემ ფინანსურ იჯარაში მყოფი აქტივები თავის ბალანსში უნდა აღიაროს, როგორც დებიტორული დავალიანება. დებიტორული დავალიანების აღიარება ხდება წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გოლი თანხით (ბასს 17, პუნქტი 28).

წმინდა (ნეტო) საიჯარო ინვესტიცია არის მთლიან (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიციას გამოკლებული მისაღები ფინანსური შემოსავალი.

მთლიანი (ბრუტო) საიჯარო ინვესტიცია არის მეიჯარის თვალსაზრისით ფინანსური იჯარის შესაბამისად მინიმალური საიჯარო გადასახდელების და მეიჯარისათვის მიკუთვნებული ნებისმიერი არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების ჯამი.

მისაღები (გამომუშავებელი) ფინანსური შემოსავალი არის მეიჯარის თვალსაზრისით ფინანსური იჯარის შესაბამისად მინიმალური საიჯარო გადასახდელების და მეიჯარისათვის მიკუთვნებული ნებისმიერი არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების ჯამსა და ამ ჯამის იჯარაში ნაგულისხმები საპროცენტო განაკვეთით ღირებულებულ ღირებულებას შორის სხვაობა.

არაგარანტირებული სალიკვიდაციო (ნარჩენი) ღირებულება არის იჯარით აღებული აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულების ის ნაწილი, რომლის რეალიზაცია მეიჯარის მიერ უზრუნველყოფილი არ არის ან გარანტირებულია მხოლოდ მეიჯარესთან დაკავშირებული მხარის მიერ.

იჯარაში ნაგულისხმები საპროცენტო განაკვეთი არის ღირებულების განაკვეთი, რომელიც უზრუნველყოფს იჯარის დასაწყისში მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ღირებულებისა და არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების ღირებულებისა და არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულების ღირებულების ჯამის იჯარით აღებული აქტივის რეალური ღირებულებისათვის გათანაბრებას.

მაგალითი

მეიჯარე ფინანსური იჯარით ქონებას გასცემს 5 წლით, ყოველი წლის ბოლოს 2 000 ლარი საიჯარო გადასახდელის მიღების პირობით. იჯარის ვადის შემდეგ აქტივი დაუბრუნდება მეიჯარეს და მისი ნარჩენი ღირებულება იქნება 300 ლარი. იჯარაში ნაგულისხმები საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 20 პროცენტია. ასეთ შემთხვევაში მეიჯარის თვალსაზრისით მინიმალური საიჯარო გადასახდელები იქნება 10 000 (5X 2 000) ლარი; საიჯარო გადასახდელების ღირებულებული ღირებულება – 5 981 (2 000 X 2.99061¹) ლარი; ნარჩენი ღირებულების ღირებულებული ღირებულება – 121 (300 x 0.40188) ლარი; მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია – 10 300 (10 000 + 300)

¹ 2.99 061 არის ანუიტეტის ღირებულებული ღირებულების კოეფიციენტი.

იჯარის აღრიცხვა

ლარი; მისაღები ფინანსური შემოსავალი – 4 198 (10 000 + 300 - 5 981 - 121) ლარი; წმინდა საიჯარო ინვესტიცია კი – 6 102 (10 000 + 300 - 4 198) ლარი.

მისაღები საიჯარო გადასახდელი მეიჯარის მიერ ნაწილდება ინვესტიციის ანაზღაურებისა და ფინანსური შემოსავლის სახით. ფინანსური შემოსავლის აღიარება უნდა დაეფუძნოს გრაფიკს, რომელიც ასახავს მეიჯარის დაუფარავ წმინდა საიჯარო ინვესტიციის მიმართ მუდმივ პერიოდულ უკუგების განაკეთს (ბასს 17, პუნქტი 30).

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის წმინდა საიჯარო ინვესტიცია უღრის მომავალში მისაღებ მთლიან საიჯარო გადასახდელს გამოკლებული მომავალი პერიოდისათვის განაწილებული ფინანსური შემოსავალი.

წინასწარ შეფასებული არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულება, რომელიც გამოყენებულია მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის გამოსათვლელად, რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს. თუ იგი შემცირებულია, იჯარის ვადის განმავლობაში შემოსავლის განაწილება უნდა გადაისინჯოს და უკვე დარიცხული თანხების ნებისმიერი შემცირება დაუყოვნებლივ აღირიცხოს (ბასს 17, პუნქტი 32).

მეიჯარეს საიჯარო ხელშეკრულების გასაფორმებლად ხშირად უხდება იურიდიული და საკომისიო ხარჯების გაწევა. ისინი შესაძლებელია აღიარებულ იქნას დაუყოვნებლივ, როგორც ხარჯი ან განაწილდეს იჯარის ვადის განმავლობაში ფინანსურ შემოსავალთან დასაპირისპირებლად (ბასს 17, პუნქტი 33).

ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ გამოვიყენოთ ზემოთ განხილული მაგალითი. დაეუშვათ, საიჯარო ქონება არის, დანადგარი და შეეადგინოთ შემოსავლების განაწილების გრაფიკი.

ტაბლი 9.3

წელი	საიჯარო გადასახდელის მიღება	ფინანსური შემოსავალი	წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
<i>იჯარის დასაწყისი</i>				6 102
<i>I</i>	2 000	1 220	780	5 322
<i>II</i>	2 000	1 064	936	4 386
<i>III</i>	2 000	877	1 123	3 263
<i>IV</i>	2 000	653	1 347	1 916
<i>V</i>	2 000	384	1 616	300
ჯამი	10 000	4 198	5 802	300

იჯარის დასაწყისში დებიტორული დეპალიანების აღიარება

დებეტი – 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 5 322

დებეტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 780

კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები 6 102

პირველი წლის საიჯარო გადასახდელის მიღება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2 000

კრედიტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 780

კრედიტი - 8110 საპროცენტო შემოსავლები 1 220

მომდევნო წლის საიჯარო მოთხოვნის გაღატანა მიმდინარე მოთხოვნების ანგარიშზე

ღებები - 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 936

კრედიტი - 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 936

ხშირად მწარმოებლები და დილერები არჩევენს სთაეაზობენ მყიდველებს იჯარასა და ჩვეულებრივ შეძენას შორის. თუ ხელშეკრულებიდან გამომდინარე დაკმაყოფილება ფინანსური იჯარის პირობები, მაშინ იჯარით გაცემული აქტივებიდან წარმოიშობა ორი სახის შემოსავალი: ა) მოგება ან ზარალი, რომელიც იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივ პირობებში გაყიდვით მიღებული მოგების ან ზარალის ეკვივალენტურია და ბ) ფინანსური შემოსავალი იჯარის პერიოდში.

მწარმოებელი და დილერი საწარმოები, რომლებიც მოიჯარის როლში გამოდიან, ვალდებული არიან მოგება ან ზარალი ჩართონ წმინდა მოგებასა და ზარალში იმ სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, რომელიც გამოიყენება ჩვეულებრივ გაყიდვებთან მიმართებაში. საწყისი პირდაპირი დანახარჯები ხარჯებად უნდა იქნას აღიარებული იჯარის დასაწყისში (ბასს 17, პუნქტი 34).

კლიენტების მოზიდვის მიზნით მწარმოებლები და დილერები ხშირად დაბალ საპროცენტო განაკვეთს აცხადებენ. თუ გამოცხადებულია ხელოვნურად შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი, მაშინ გაყიდვიდან მოგება უნდა შემოიფარგლოს თანხის იმ ოდენობით, რომელიც მიღებული იქნებოდა კომერციული საპროცენტო განაკვეთის გამოყენების შემთხვევაში (ბასს 17, პუნქტი 34).

მწარმოებლის მიერ ფინანსური იჯარით აქტივის გაყიდვასთან დაკავშირებით დაეუშვათ, რომ აქტივის თვითღირებულება არის 4 500 ლარი. ჩვეულებრივ პირობებში იგი იყიდება 6 000 ლარად. მწარმოებელმა იგი იჯარით 5 წლის ვადით გასცა. იჯარის ვადის შემდეგ აქტივი გახდება მოიჯარის საკუთრება. ყოველი წლის ბოლოს მოიჯარე გადაიხდის 2 000 ლარს. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საპროცენტო განაკვეთია 20. სესხზე კომერციული საპროცენტო განაკვეთი იჯარის დასაწყისში 24%-ია. რაღვან მოიჯარის მიერ გამოცხადებულია შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი, ამონაგები სტანდარტის შესაბამისად შეადგენს 5 491 (2 000X X2.74538) ლარს.

ცხრილი 9.4

წელი	საიჯარო გადასახდელის მიღება	ფინანსური შემოსავალი	წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
ამონაგები				5 491
I	2 000	1 318	682	4 809
II	2 000	1 154	846	3 963
III	2 000	951	1 049	2 914
IV	2 000	699	1 301	1 613
V	2 000	387	1 613	0
ჯამი	10 000	4 509	5 491	

თუ დაეუშვებთ, რომ მწარმოებელი იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდს, მაშინ ოპერაციები გატარდება შემდეგნაირად:

ამონაგების აღიარება იჯარის დასაწყისში

დებეტი – 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 4 809

დებეტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 682

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 5 491

თვითღირებულების ხარჯად აღიარება

დებეტი – 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 4 500

კრედიტი – 1640 მზა პროდუქცია 4 500

5 491 და 4 500 ლარს შორის სხვაობა, მოგება წლის ბოლოს, აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

მოიჯარისაგან პირველი საიჯარო გადასახდელის მიღება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2 000

კრედიტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 682

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები 1 318

საიჯარო მოთხოვნების გადაგანა მოკლევადიანი მოთხოვნების ჯგუფში

დებეტი – 1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 846

კრედიტი – 2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები 846

9.4. ჩვეულებრივი (საოპერაციო) იჯარა

ჩვეულებრივი იჯარის შემთხვევაში მეიჯარედან მოიჯარეს არ გადაეცემა აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი. აქედან გამომდინარე, აქტივი აღირიცხება მეიჯარესთან და არა მოიჯარესთან. მოიჯარესთან საიჯარო გადასახდელები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება ხარჯის სახით, რომელიც თანაბრად ნაწილდება იჯარის პერიოდში, თუ სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო კარგად არ ასახავს მოიჯარის მიერ სარგებლის მიღების გრაფიკს (ბასს 17, პუნქტი 25).

მოცემული დებულებიდან გამომდინარე, მოიჯარე საიჯარო გადასახდელს ხარჯად აღიარებს მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგების შედგენის მომენტში. რადგანაც საიჯარო გადასახდელების გადახდა იშვიათად ემთხვევა საანგარიშგებო წლის ბოლო დღეს, მოიჯარე ხარჯის აღიარებისათვის იყენებს დარიცხვის მეთოდს.

დაეუშვათ, მოიჯარემ 1 იელისს გააფორმა ხელშეკრულება საოფისე შენობის იჯარაზე. იგი ვალდებულია მეიჯარეს გადაუხადოს იჯარის დაწყებიდან ყოველი 12 თვის გასვლისთანავე 3 000 ლარი. მოიჯარე თვლის, რომ იჯარით აღებული შენობა თანაბრად დატვირთვით იქნება გამოყენებული მთელი საიჯარო პერიოდის, 10 წლის განმავლობაში. ე.ი. მთლიანი საიჯარო გადასახდელი თანაბრად იქნება 10 წელზე განაწილებული. აღნიშნულ შემთხვევაში ხელშეკრულების გაფორმების წელს მოი-

ჯარე ხარჯად აღიარებს 6 თვის საიჯარო გადასახდელს 1 500 ლარის ოდენობით. აღიარება მოხდება ბუღალტრული გაგარებით

ღებები - 7420 საიჯარო ქირა 1 500
კრედიტი - 3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები 1 500

მომდევნო წელს გადახდილია საიჯარო გადასახდელი 3 000 ლარი

ღებები - 7420 საიჯარო ქირა 1 500
ღებები - 3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები 1 500
კრედიტი - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3 000

მეორე წლის ბოლოს იჯარის გადასახდელზე ბუღალტრული გაგარება იგივე იქნება, რაც პირველ წელს.

ჩვეულებრივი იჯარით გაცემული აქტივი მეიჯარის მიერ განიხილება როგორც ცვეთადი აქტივი და მის ბალანსში აისახება აქტივის შესაბამისად. (ბასს 17, პუნქტი 41).

დანახარჯები, მათ შორის ცვეთა, მიეკუთვნება იჯარის პერიოდის ხარჯებს. იჯარით გაცემული აქტივისათვის ცვეთა ინაგარიშება იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც მეიჯარე იყენებს ანალოგიური აქტივისათვის. საიჯარო შემოსავლები, მომსახურებისა და დაზღვევისათვის მიღებული ანაზღაურების გარდა, თანაბრად ნაწილდება საიჯარო პერიოდზე. თანაბარი განაწილება ხდება მაშინაც, როდესაც გადასახდელის შემოსვლა სხვა სისტემატურ საფუძველს ეფუძნება, თუ ეს განსხვავებული სისტემატური საფუძველი არ უზრუნველყოფს დროის გრაფიკის უკეთესად წარმოდგენას, რომლითაც მცირდება სარგებლის მიღება იჯარით გაცემული აქტივიდან.

საწყისი პირდაპირი ხარჯები, რომელიც უკავშირდება ჩვეულებრივ იჯარას, მიეკუთვნება ხარჯების წარმოშობის პერიოდს ან ნაწილდება იჯარის პერიოდზე.

ოპერაციების ბუღალტრული გაგარებების საილუსტრაციოდ დაეშვათ, რომ იჯარით გაცემულია შენობა 2000 წლის 1 მაისს. წლიური საიჯარო გადასახდელი 2 400 ლარია. 1/2 წლის გადახდა უნდა მოხდეს ყოველი 6 თვის დამთავრებისთანავე. ქონების იჯარით გაცემასთან დაკავშირებით საკონსულტაციო ფირმისათვის გადახდილია 100 ლარი.

საკონსულტაციო დანახარჯები ხარჯად აღიარებულია ერთბაშად

ღებები - 7450 საკონსულტაციო ხარჯები 100
კრედიტი - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 100

31 ოქტომბერს მიღებული საიჯარო შემოსავლის აღიარება

ღებები - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 200
კრედიტი - 8190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები 1 200

ნოემბერ-დეკემბერში გამომუშავებული საიჯარო შემოსავლის აღიარება 2000 წლის 31 დეკემბერს

ღებები - 1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები 400
კრედიტი - 8190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები 400

2001 წლის 31 აპრილს მიღებული საოჯარო შემოსავლის აღიარება
დებუტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 200
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 800
კრედიტი – 1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები 400
ოჯარით გაცემული აქტივისათვის დარიცხული ცვეთის ხარჯად აღიარება
დებუტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
კრედიტი – 2230 შენობების ცვეთა

9.5. საგადასახადო თავისებურებები

ჩვეულებრივ ოჯარასთან დაკავშირებით ბასს-სა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსს შორის კოლიზია არ არსებობს. რაც შეეხება ფინანსურ ოჯარასა და უკუოჯარის პირობით გაყიდვას, აქ შესაძლებელია ადგილი პქონდეს ისეთ გარემოებას, რომელიც ვალდებულ საგადასახადო აქტივს ან ვალდებულ საგადასახადო ვალდებულებას წარმოშობს. ასეთი გარემოების მიზეზი შეიძლება იყოს ის, რომ:

1) ფინანსური ოჯარის არსის განმარტების დროს ბასს არ აკონკრეტებს ცალკეული კრიტერიუმის ზღვარს, ხოლო საგადასახადო კოდექსით იგი განსაზღვრულია. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის (მუხლი 78) ფინანსური ოჯარის ობიექტად იხილავს მხოლოდ ცვეთად ძირითად საშუალებებს. ამასთან, ოჯარა უნდა აკმაყოფილებდეს ერთ-ერთ შემდეგ პირობას:

- ა) ოჯარის ვალა აღემატება ძირითად საშუალებათა სამსახურის ვალის 80 პროცენტს;
- ბ) მოოჯარეს აქვს ძირითად საშუალებათა ფიქსირებული ფასით ან ოჯარის დამთავრებისას განსაზღვრული ფასით შეძენის უფლება;
- გ) ოჯარით აღებულ ძირითად საშუალებათა მოსალოდნელი ნარჩენი ღირებულება ოჯარის დამთავრებისას ოჯარის დასაწყისში მათი ღირებულების 20 პროცენტზე ნაკლებია;
- დ) გადასახდელების მიმდინარე (დისკონგირებული) ღირებულება მთელი საოჯარო პერიოდისათვის აღემატება ოჯარით აღებულ საშუალებათა ღირებულების 90 პროცენტს.

როგორც ჩანს, ბასს-ით მოცემული ფინანსური ოჯარის სხვა კრიტერიუმებს საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს, რაც ფინანსური ანგარიშგებისა და საგადასახადო დაბეგერის მიზნით შეიძლება განსხვავებული მოგების საფუძველი გახდეს;

2) საგადასახადო კოდექსი არ განიხილავს უკუოჯარის პირობით აქტივის გაყიდვის საკითხებს. ამიგომ, კოდექსის მოთხოვნით უკუოჯარით გაყიდვა შეიძლება განხილულ იქნას ორ ოპერაციად. ერთის მხრივ, როგორც აქტივის მიწოდება და, მეორეს მხრივ, აქტივის ოჯარით მიღება. აქედან გამომდინარე, ჩვეულებრივი ოჯარის პირობებშიც შესაძლებელია ისეთი სიტუაციის შექმნა, რომელიც განსხვავებული ფინანსური და საგადასახადო მოგების მიღების საფუძველი გახდება.

საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

10.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა

საკუთარი კაპიტალი საწარმოს აქტივების ნაწილია, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ (ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები. პუნქტი 49). მისი შემადგენლობა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმასა და საქმიანობის სფეროზე. ზოგადად, საკუთარი კაპიტალის ყველაზე სრული სტრუქტურა ახასიათებს სააქციო საზოგადოებებს. მათი საკუთარი კაპიტალი ბალანსში შეიძლება დაიყოს შემდეგ საკლასიფიკაციო ჯგუფებად: აქციონერთა შენაგანები, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფს კაპიტალის შენარჩუნებას. ასეთი კლასიფიკაცია სასარგებლოა ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად, რადგან კლასიფიკაცია ასახავს საწარმოს მიერ საკუთარი კაპიტალის განაწილების ან სხვაგვარი გამოყენების სამართლებრივ ან სხვა სახის შემზღვევებს. იგი ასევე ასახავს მესაკუთრეთა განსხვავებულ უფლებებს დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

სააქციო კაპიტალი საქართველოს სამეწარმეო კანონმდებლობით საწესდებო კაპიტალად იწოდება. ამიგომ შემდეგ გექსგში ამ სახელწოდებით იქნება გამოყენებული. საკუთარი კაპიტალის იგივე სტრუქტურა შესაძლებელია ჰქონდეს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებს. დანარჩენი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოებში იშვიათად შეიძლება შეგვხედეს საკუთარი კაპიტალი რეზერვის, გაუნაწილებელი მოგებისა და საწესდებო კაპიტალის სახით. ამ საწარმოებისათვის ბასს-ის გამოყენება არც არის სავალდებულო, ამიგომ ქვემოთ განხილული იქნება მხოლოდ სააქციო საზოგადოების (ს/ს) საკუთარი კაპიტალი და მოკლედ შეეხებით შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შპს) საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვის თავისებურებებს.

რეზერვების შექმნა ზოგჯერ მოითხოვება წესდებით ან კანონმდებლობით, მესაკუთრებისა და კრედიტორების ზარალისაგან დაცვის მიზნით. შეიძლება შეიქმნას სხვა რეზერვაც, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობა საწარმოს ათავისუფლებს გადასახადისაგან ან ამცირებს საგადასახადო ვალდებულებას, ასეთი რეზერვის შექმნის გამო. რეზერვების არსებობას შესაძლოა მნიშვნელობა ჰქონდეს მომხმარებლის მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებისათვის.

10.2. საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს ს/ს-ის რეგისტრაციის მომენტიდან დასრულებული და მფუძნებლების მიერ განსაზღვრული თანხის ოდენობას, რომელიც არ შეიძლება 15 000 ლარზე ნაკლები იყოს. იგი არსებობს აქციების სახით, რომლისთვისაც კანონით დადგენილია ერთნაირი ნომინალური ღირებულება. კანონი არ უშვებს ნომინალის გარეშე აქციის გამოშვებას, თუმცა საზღვარგარეთის ქვეყნებში ეს მიღებული პრაქტიკაა. ს/ს-ის დაფუძნებისას აუცილებელია საწესდებო კაპიტალის ნახევარი ე.ი. აქციების 50 პროცენტის ღირებულება გადახდილი იყოს. დაუშვებელია აქციის პირველადი გაყიდვა ნომინალზე ნაკლები ღირებულებით. მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონი (მუხლი 52.5) მოითხოვს, რომ საზოგადოების მიერ აქციები და აქციებში კონვერტირებადი სხვა ფასიანი ქაღალდები გაიცეს, სულ მცირე ნომინალურ თანხად, ნომინალურზე მეტი ღირებულებით გაყემის შემთხვევაში, ღირებულებიდან გაყემის ხარჯების გამოკლების შემდეგ, ნამუგე თანხა მიემატება სარეზერვო ფონდს. იგივე წესი მოქმედებს არაფულადი შენატანების დროსაც, რომლის ღირებულება აღემატება ნომინალურ ღირებულებას.

საწარმოს აქცია შეიძლება იყოს ჩვეულებრივი ან პრივილეგიური. ჩვეულებრივი აქციის მფლობელს, პრივილეგიურ აქციის მფლობელისაგან განსხვავებით, გააჩნია ხმის უფლება. ორივე სახის აქცია ფინანსურ ინსტრუმენტს წარმოადგენს და მის მფლობელს უფლებას აძლევს დივიდენდის სახით მიიღოს საწარმოს მოგების გარკვეული ნაწილი. ამით განსხვავდება იგი სასესხო ვალდებულებისაგან. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ემიგენცმა ბალანსში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირების დროს მხედველობაში უნდა მიიღოს არა სამართლებრივი ფორმა, არამედ შინაარსი. ბასს32 განმარტავს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ემიგენცმა, ფინანსური ინსტრუმენტი ან მისი შემადგენელი ნაწილი უნდა მიაკუთვნოს ვალდებულებას ან საკუთარ კაპიტალს ბალანსში თავდაპირველად აღიარებისას ხელშეკრულების შინაარსის შესაბამისად და ფინანსური ვალდებულებისა და წილობრივი ინსტრუმენტის განმარტებების მიხედვით (პუნქტი 18). სტანდარტის ამ მოთხოვნის გათვალისწინება გამოწვეულია იმით, რომ ზოგიერთი ფინანსური ინსტრუმენტი იღებს საკუთარი კაპიტალის სამართლებრივ ფორმას, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს. სწორედ ამიტომ ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის დროს საფუძვლად აიღება მისი შინაარსის შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას. თავდაპირველი აღიარებისას მიკუთვნებული კლასიფიკაცია შენარჩუნებული იქნება მანამ, სანამ ფინანსური ინსტრუმენტი საწარმოს ბალანსიდან არ ჩამოიწერება.

სამართლებრივი ფორმით წილობრივი ინსტრუმენტად, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებად, შეიძლება წარმოგიდგეს პრივილეგიური აქცია, თუ პრივილეგიური აქციები ითვალისწინებს ემიგენცის მიერ მათ სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თარიღისათვის, ან ფასიანი ქაღალდების შესაკუთრეს უფლებას აძლევს მოითხოვოს ემიგენცისაგან აქციების გამოსყიდვა რომელიმე კონკრეტული თარიღისათვის, ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით. ასეთი პრივილეგიური აქცია კლასიფიცირდება ვალდებულებად აღიარების პროცესში და მის გამოსყიდვამდე ვალდებულების სახით იქნება ბალანსში ასახული. ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება ამკარად და მკაფიოდ არ ავლენდეს ვალდებულების შინაარსს. იგი შესაძლებელია ირიბად

ფიგურირებდეს სახელშეკრულებო პირობებში. მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც არ ითვალისწინებს საეალღებულო გამოსყიდვას ან გამოსყიდვას აქციების მესაკუთრის არჩევანის უფლებით, შეიძლება ხელშეკრულებით ითვალისწინებდეს უახლოეს საპროცენტო მომავალში ისეთი ზრდადი დივიდენდების გადახდას, რომ ემიგენტი ეკონომიკურად იძულებული გახდება გამოისყიდოს ინსტრუმენტი. რადგან ასეთ პირობებში ემიგენტს სხვა ალტერნატივა არ ექნება, გარდა აქციების გამოსყიდვისა, ფინანსური ინსტრუმენტი კლასიფიცირებულ უნდა იქნას ვალდებულების სახით.

ზემოთ აღნიშნული იყო, რომ დაუშვებელია აქციის პირველადი გაყიდვა ნომინალზე დაბალ ფასში. იგულისხმება, რომ აქცია უნდა გაიყიდოს ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალ ფასში ან, უკიდურეს შემთხვევაში, ნომინალური ღირებულებით. თუ აქცია იყიდება ნომინალური ღირებულებით, ეს ნიშნავს, რომ აქციით მომდილია იმ ოდენობის კაპიტალი, რაც წინასწარ იყო დადგენილი. ნომინალზე მაღალ ფასში გაყიდვისას აქციას მოაქვს დამატებითი კაპიტალი, რომელიც საემისიო კაპიტალის სახელს ატარებს. ისიც საკუთარი კაპიტალია და რეზერვების ჯგუფს მიეკუთვნება.

ბუღალტრულმა აღრიცხვამ, როგორც წესი, უნდა შეძლოს ფინანსური ანგარიშგების ყველა საჭირო ინფორმაციით უზრუნველყოფა. იგულისხმება ის ინფორმაციაც, რომელიც აისახება ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, აუცილებელია აქციები აღრიცხებოდეს ტიპების მიხედვით და ამასთან, საჭიროების შემთხვევაში, გათვალისწინებულ იქნას ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციული მოთხოვნები, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის წარდგენილი იყოს:

- I. ნებადართული აქციების რაოდენობა;
- II. გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა და გამოშვებული, მაგრამ აუნაზღაურებელი აქციების რაოდენობა;
- III. ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულება ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
- IV. მიმოქცევაში მყოფი აქციების რაოდენობის შედარება წლის დასაწყისისა და ბოლოსათვის;
- V. უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ ჯგუფს, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვისთან დაკავშირებული შეზღუდვების ჩათვლით;
- VI. საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, შეიქმნილი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაშია;
- VII. აქციები, რომლებიც დარეზერვებულია გამოშვებული ოფციონებისა და საეაჭრო ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით (ბასს I, პუნქტი 74).

საწარმოს საწესდებო კაპიტალის ფორმირება აქციების გამოშვებით ხდება. აუცილებელია განეასხვავოთ გამოშვებული აქციები და გამოსაშვებად ნებადართული აქციები.

გამოსაშვებად ნებადართული აქციებია ის რაოდენობა, რომლის ემისიის უფლებაც აქვს საწარმოს.

გამოშვებულია აქციების ის რეალური რაოდენობა, რომელიც ფაქტიურად გაყიდული იყო პირველად ბაზარზე ანუ სხვა სიყვედით, აქციების ის რაოდენობა, რომელიც აქციონერების საკუთრებაში იყო გადაცემული.

გამოშვებული აქცია ღროდარო შეიძლება ემიგენგმა გამოისყიდოს სხვა-დასხვა მოსაზრებით. გამოსყიდული აქციები ამცირებს საწესდებო კაპიტალს, ამიგომ მიმოქცევაში (ფაქტიურად აქციონერების ხელში) შეიძლება უფრო ნაკლები აქცია იყოს, ვიდრე გამოშვებული. ანუ მიმოქცევაში მყოფი აქციების რაოდენობა შეადგენს სხვაობას გამოშვებულ აქციასა და გამოსყიდულ აქციას შორის..

საწესდებო კაპიტალის ფორმირებაზე, როგორც წესი, აუცილებელია საწარმოს სასამართლოში რეგისტრაცია. იგი გარკვეულ ხარჯებთანაა დაკავშირებული. კერძოდ, სარეგისტრაციო დოკუმენტების მომზადება, ნოტარიალური ხარჯები, სასამართლო რეგისტრაციის ბაჟი და სხვ. ყოველი მათგანი, შეიძლება ვიგულისხმოთ, ეკონომიკური სარგებლის ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მომგანი ხარჯებია. მიუხედავად ამისა, მათი კაპიტალიზაცია და ამორტიზაციის გზით წლების მანძილზე შემცირება არ მოითხოვება. ბასს 38 განმარტავს, რომ საწარმოს გაშვების დანახარჯები, გარდა იმისა, რომელიც ძირითადი საშუალების თეითლირებულებას მიეკუთვნება, აღიარებულ უნდა იქნას ხარჯის სახით მათი გაწევისთანავე. საწარმოს გაშვების ხარჯები შეიძლება შედგებოდეს სადამფუძნებლო ხარჯებისაგან, კერძოდ, ისეთი ხარჯებისაგან, როგორცაა იურიდიული პირის დაფუძნებისას იურისტებზე გაწეული დანახარჯები და სხვ. (პუნქტი 57). ამდენად, დანახარჯი, რომელიც ს/ს დაფუძნებასთან იქნება დაკავშირებული, აღიარდება საერთო აღმინისტრაციულ ხარჯად გასული აქტივების ანგარიშებთან კორესპონდენციაში.

საქართველოს სამეწარმეო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, ს/ს დაფუძნებისას წესდებაში დაფიქსირებული აქციების რაოდენობა გულისხმობს ნებადართულ აქციას. რადგან საწესდებო კაპიტალის 50 % საწარმოს რეგისტრაციის მომენტისათვის უნდა იყოს შეესებული, ითვლება, რომ ამ მომენტისათვის გამოშვებულია საწესდებო კაპიტალის შესაბამისი აქციების რაოდენობა. მოვლენის ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითები:

1. ჩვეულებრივი აქციის გამოშვება ნომინალური ღირებულებით. რეგისტრირებულია ს/ს 30 000 ლარი საწესდებო კაპიტალით, რომელიც წარმოადგენილი იქნება 2 ლარი ნომინალის მქონე 15 000 ჩვეულებრივი აქციის სახით. დამფუძნებელია 5 აქციონერი, რომელთაც თანაბარი ოდენობის საწყისი კაპიტალის ავანსირება მოახდინეს, რამაც 15 000 ლარი შეადგინა. აქციები დაიბეჭდება რეგისტრაციიდან ერთ თვეში და გაიყიდება ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე. ამოცანის პირობა გულისხმობს, რომ დამფუძნებელი აქციონერების მიერ აქციები შეძენილია ნომინალური ღირებულებით. ასეთ პირობებში 15 000 აქცია ითვლება ნებადართულ აქციად და 7 500 გამოშვებულ აქციად. ვინაიდან დანარჩენი აქცია გამოშვებული იქნება თავისუფალ მიმოქცევაში. აღნიშნული მოვლენა ბუღალტრულად აისახება

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 15 000

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

15 000

2. ჩვეულებრივი აქციის გამოშვება სრული ოდენობით ანაზღაურების გარეშე. თუ პირველ პირობას დავამატებთ, რომ პარტნიორები თვითონ შეისყიდნიან დარჩენილ აქციებს, დაეშვებათ, თანაბარი ოდენობით ერთი წლის ვადაში და ამაზე არსე-

ბობს დამფუძნებელთა შეთანხმება, ითვლება, რომ დანარჩენ აქციაზე ხელმოწერა განხორციელდა და შესაბამისად საწესდებო კაპიტალის ოდენობა სრულად შეესებულა უნდა იქნას აღიარებული. დაეუშვათ, აქციონერები დარჩენილ აქციებს სერიზულად 2,10 ლარად. ე.ი. თითოეულ აქციაში გადაიხდიან ნომინალურ ღირებულებაზე 10 თეთრით მეტს. პირველი და მეორე პირობის ბუღალტრული ასახვა მოხდება გატარებით

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 15 000
 ღებები – მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე 15 750

(აუნაზღაურებელ აქციებზე)

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 30 000
 კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 750

აქციონერების მიერ ვალდებულების განაღდება ბუღალტრულად გატარდება

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 15 750
 კრედიტი – მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე 15 750

(აუნაზღაურებელ აქციებზე)

3. ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება ნომინალზე მაღალი ღირებულებით. დაეუშვათ მეორე პირობა არ არსებობდა და გამოშვებულია (გაყიდულია) 5 000 აქცია, თითო 2,30 ლარად.

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 11 500
 კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 10 000
 კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 1 500

4. პრივილეგიური აქციის გამოშვება. დაეუშვათ, პირველ იანვარს საწარმომ გამოუშვა (გაყიდა) 1000 ცალი 10 ლარი ნომინალის მქონე პრივილეგიური აქცია იმ პირობით, რომ იგი 5 წლის შემდეგ კონვერტირებული იქნება ჩვეულებრივ აქციაში. თითო აქცია გაყიდულია 11 ლარად.

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 11 000
 კრედიტი – 5120 პრივილეგიური აქციები 10 000
 კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 1 000

5. აქციის გამოშვება დამატებითი თანხების მოზიდვის გარეშე. დამატებითი თანხების მოზიდვის გარეშე აქციის გამოშვება მრავალი გზით შეიძლება განხორციელდეს. იგი შეიძლება დაკავშირებული იყოს გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე გადასაწილებასთან; პრივილეგიური აქციის ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტაციასთან; აქციების დანაწევრებასთან და სხვა. გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე გადასაწილება აქციით ღივიდენდის გაცემის შინაარსის მაგარებულია. რადგან საწარმოს დაკისრებული აქვს ღივიდენდების დაბეგრვა გადასახდელის წყაროსთან, აუცილებელია დაფიქსირდეს ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულება გადაწყვეტილების მიღების დროს. დაეუშვათ, საწარმოს გამოშვებული პქონდა 2 ლარი ნომინალური ღირებულების მქონე 2 100 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. საწარმომ 1 მარტს გადააწვიტა ღივიდენდები გასცეს აქციით მოცემული თარიღისათვის ბრუნვაში მყოფი აქციების 10 პროცენტის ოდენობით. ამ

დღისათვის ბრუნვაშია 2 000 ცალი ჩეულებრივი აქცია და ერთი აქციის საბაზრო ფასი 2,5 ლარია. პირობიდან გამომდინარე, გამოსაშვები იქნება 200 (2 000 X 10%) ცალი აქცია. მათი ნომინალური ღირებულება შეადგენს 400 (200 X 2), ხოლო საბაზრო ღირებულება – 500 (200 X 2,5) ლარს. დივიდენდზე გადასახადის განაკვეთი 10 პროცენტია, შესაბამისად გადასახადი შეადგენს 50 ლარს. 1 მარტის მდგომარეობით ოპერაცია აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით

ღებუტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 556 (500:90%)

კრედიტი – 3421 აქცია დივიდენდები 556

ღებუტი – 3421 აქცია დივიდენდები 556

კრედიტი – 5111 გასანაწილებელი ჩეულებრივი აქცია 400

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 100

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 56

აქციონერებისათვის აქციების გადაცემისთანავე გაკეთდება ბუღალტრული გატარება

ღებუტი – 5111 გასანაწილებელი ჩეულებრივი აქცია 400

კრედიტი – 5110 ჩეულებრივი აქციები 400

ერთდროულად გადახდილ უნდა იქნას გადასახდი, რომელიც გადახდის შემდეგ გატარდება

ღებუტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 56

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 56

6. აქციების დანაწევრება. საწარმო აქციების დანაწევრებას მიმართავს მისი ნომინალური ღირებულების შემცირების გზით, საბაზრო ღირებულების შემცირებისა და ლიკვიდურობის გაზრდის მიზნით. აქციების დანაწევრებით საწარმოს საწესდებო კაპიტალი არ იცვლება, ამიგომ ბუღალტრული გატარება არ კეთდება. მაგრამ აუცილებელია დაფიქსირდეს, რომ აქციების რაოდენობა გაიზარდა.

7. საკუთარი აქციის გამოსყიდვა. საკუთარი აქციის გამოსყიდვა შესაძლებელია განხორციელდეს ნებაყოფლობით ან აქციონერის კანონიერი მოთხოვნით. საწარმო საკუთარ აქციას ნებაყოფლობით შეიძენს სხვადასხვა მოსაზრებით. მისი მიზანი შეიძლება იყოს:

- აქციების მარაგის შექმნა საწარმოს მუშებზე ოფციონით გასაერცვლებლად, კონვერტაციის უზრუნველსაყოფად ან სხვა საწარმოს შესაძენად;
- საწარმოს აქციებისათვის ხელსაყრელი კონიუნქტურის შენარჩუნება;
- ბრუნვაში მყოფ აქციაზე შემოსავლის გასაზრდელად;
- სხვა საწარმოს მიერ საკონტროლო პაკეტის ხელში ჩაგდების გამორიცხება;
- გამოშვებული აქციის ამოღება და სხვ.

აქციონერთა მოთხოვნით აქციების გამოსყიდვა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ აქციონერმა საერთო კრებაზე მხარი არ დაუჭირა წესდებაში აქციონერის უფლების შემოღობვაზე ცვლილების შეტანის გადაწყვეტილების მიღებას და საწარმოსაგან მოითხოვა აქციების გამოსყიდვა. გამოსყიდული აქციები კანონის მოთხოვნით უქმდება და შესაბამისად მცირდება საწესდებო კაპიტალი. აქცია გამოსყიდულ უნდა იქნას იმ საბაზრო ღირებულებით, რომელიც ჩამოყალიბებული იყო აქციის გამოსყიდვამდე

აქციონერთა საერთო კრების მოსაწვეველ განხორციელებული შეგყობინების წინა დღეს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა აქციათა დაბალი ლიკვიდურობის ან სხვა მიზეზების გამო კანონით დადგენილია აქციათა სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის სხვა წესი (საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ. მუხლი 53¹⁾

გამოსყიდული აქციები შესყიდვის ფასით აღირიცხება და აისახება საკუთარი კაპიტალის კონტრალურ ანგარიშზე. დაეუშვათ, საწარმომ გამოისყიდა 500 ცალი საკუთარი აქცია 1 500 ლარად. იგი გაგარდება

ღებები – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 1 500

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 500

აქციების გამოსყიდვის შემდეგ ფაქტიურად ბრუნვაში ნაკლები აქცია რჩება, ეიდრე გამოშვებული იყო. ამიტომ ბალანსში ან მის შენიშვნებში მითითებულ უნდა იქნას ნებადართული, გამოშვებული და ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა.

როდესაც აქციების უკუშესყიდვა ხდება აქციონერის მოთხოვნით, იგი ამცირებს საწესდებო კაპიტალს და გამოსყიდვის ფინანსური შედეგი აისახება საკუთარი კაპიტალის ანგარიშებზე. დაეუშვათ, საწარმომ აქციონერის კანონიერი მოთხოვნით გამოისყიდა 2 000 ცალი აქცია 6 000 ლარად. აქციის ნომინალური ღირებულება 2 ლარია: ერთი აქცია თავის ღრობე გაყიდული იყო 2,40 ლარად. საემისიო კაპიტალის ნაშთი 600 ლარს შეადგენს (ნაშთის უკმარისობის შემთხვევაში სხვაობის თანხა გამოაკლდება აკუმულირებული მოგების თანხას). ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება

ღებები – 5110 საწესდებო კაპიტალი 4 000

ღებები – 5140 საემისიო კაპიტალი 600

ღებები – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 1 400

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 6 000

8. გამოსყიდული აქციის ხელახალი გამოშვება. გამოსყიდული აქციის ხელახალი გამოშვების დროს გასათვალისწინებელია, რომ შეძენის ფასსა და ხელახალი გამოშვების ფასს შორის სხვაობა აისახება საკუთარი კაპიტალის (საემისიო კაპიტალის ან გაუნაწილებელი მოგების) ანგარიშზე. კერძოდ, თუ აქცია იყიდება შესყიდვის ფასზე უფრო მაღალი ფასით, სხვაობის თანხა აისახება საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე. ხოლო თუ აქცია გაიყიდება შესყიდვის ფასზე დაბალ ფასში, სხვაობა შეამცირებს საემისიო კაპიტალს მის ამოწურვამდე და ღარჩენილი ნაწილი კი შეამცირებს გაუნაწილებელ მოგებას. დაეუშვათ, საწარმომ გაყიდა 200 ცალი გამოსყიდული აქცია 600 ლარად. აქციები აღრე გამოსყიდული იყო 500 ლარად

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 600

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 500

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 100

თუ დაეუშვათ, რომ გაიყიდა 300 ცალი გამოსყიდული საკუთარი აქცია 700 ლარად, იგი აღრე შეძენილი იყო 900 ლარად. აქციის ხელახალი გამოშვებისას საემისიო კაპიტალის საკრედიტო ნაშთი შეადგენს 100 ლარს. ოპერაცია ბუღალტრულად გაგარდება

ღებები – ფულადი სახსრების ანგარიში 700

ღებები – 5140 საემისიო კაპიტალი 100

ღებები — 5310 გაუნაწილებელი მოგება 100

კრედიტი — 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 900

9. გამოსყიდული საკუთარი აქციის ამოღება. გამოსყიდული საკუთარი აქციის ამოღება იგივე პრინციპით აისახება, როგორც აქციონერის მოთხოვნით გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალი. მაგალითად, საწარმო ამოიღო (გააუქმა) 100 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, რომელიც ადრე გამოსყიდული იყო 400 ლარად. აქციის ნომინალური ღირებულება 2 ლარია. საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე კრედიტის ნაშთი 70 ლარს შეადგენს. ოპერაცია ბუღალტრულად გაგარდება

ღებები — 5110 საწესდებო კაპიტალი 200

ღებები — 5140 საემისიო კაპიტალი 70

ღებები — 5310 გაუნაწილებელი მოგება 130

კრედიტი — 5130 გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალი 400

10.3. რეზერვების აღრიცხვა

რეზერვი, როგორც საკუთარი კაპიტალის ნაწილი, იქმნება და ცალკე აღირიცხება მიზნობრივი დანიშნულებიდან გამომდინარე. როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, რეზერვის შექმნის აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს კანონიდან ან წესდებიდან. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც რეზერვს საწარმოს დამფუძნებელთა და კრედიტორთა ზარალისაგან დაცვის ფუნქცია ეკისრება. ასეთი რეზერვი შეიძლება შეიქმნას მოგების დაბეგრამდე, როგორც ეს ხდება, მაგალითად ბანკებსა და სადაზღვევო კომპანიებში. ზოგჯერ რეზერვის შექმნას საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა განაპირობებს. კერძოდ, იგი უკავშირდება საწარმოს აქტივების გადაფასებას. ასეთი რეზერვი არარეალიზებული შემოსავლის შინაარსის მაგარებულია.

რეზერვს მიზნობრივი დანიშნულება აქვს და შესაბამისად მისი ხარჯვა დანიშნულებისამებრ ხდება. თუმცა გამორიცხული არ არის მიზნის შეცვლა. მაგალითად, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვი საწარმო შეიძლება გამოიყენოს, დავეშვათ ღივიდენდის გასაცემად ან სხვა მიზნით.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის გარდამავალ პერიოდში, ვიდრე ბასს-ი დამკვიდრდებოდა, მთავრობის გადაწყვეტილებით რამოლენიმეჯერ მოხდა საწარმოთა ძირითადი საშუალებების გადაფასება. გადაფასების შედეგად ძირითად საშუალებათა ღირებულების ზრდა რეზერვად იქნა აღიარებული. ეს რეზერვი საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს საკუთარი კაპიტალის გასაზრდელად. ამდენად, მათი ცალკე აღრიცხვა აუცილებელი მოთხოვნაა. მთავრობას თავის დროზე არ დაუდგენია რაიმე აკრძალვა ამ რეზერვის სხვა მიზნით გამოყენებასთან დაკავშირებით, მაგრამ მისი განაწილება მესაკუთრეთა შორის ღივიდენდის სახით მიუღებელია, რადგან იგი საწარმოს ქონებრივ ზარალს მიაყენებს. ამასთან დაკავშირებით საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ ადგენს, რომ არ შეიძლება აქციონერებს მიეცეს სხვა საზღაური, ვარა და საზოგადოების ღივიდენდებისა. ამ წესის დარღვევის შემთხვევაში აქციონერი, რომელმაც ეს საზღაური მიიღო, ვალდებულია

უკან დააბრუნოს იგი ან ფულადი სახით აანაზღაუროს წარმოშობილი ქონებრივი ზარალი (მუხლი 57.2).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გადაფასების შედეგად მიღებული რეზერვი, რომელიც საწარმოს სარეზერვო კაპიტალის ანგარიშზე ირიცხება, არ შეიძლება დივიდენდის სახით განაწილდეს აქციონერებს შორის.

წმინდა მოგებიდან რეზერვის შექმნით საწარმო აქტივების გაზრდას უწყობს ხელს. მაგალითად აქციონერთა საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება, გექნიკური გადაიარაღების მიზნით, მოგებიდან შექმნას 30 000 ლარის რეზერვი. ეს ნიშნავს, რომ დივიდენდის სახით არ განაწილდება 30 000 ლარი. იგი ცალკე იქნება აღრიცხული რეზერვის ანგარიშზე. შესაბამისად იგივე თანხით შემცირდება გაუნაწილებელი მოგება და მომავალ წლებშიც არ დაექვემდებარება დივიდენდის სახით გაცემას. თუმცა ეს არ გულისხმობს საწარმოს მიერ რეზერვად გამოყოფილი მოგების შესაბამისი თანხის ცალკე ანგარიშზე შენახვას. მოცემული ოპერაციას ბუღალტრულად გატარდება

ღებები – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 30 000

კრედიტი – 5450 გექნიკური გადაიარაღების რეზერვი 30 000

რეზერვი, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს აქტივების აფასებასთან, ნაწილობრივ განხილულია ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივებისა და ინვესტიციების აღრიცხვის თავებში. ამიტომ აქ არ შეეჩერდებით.

10.4. გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა

მოგადი თვალსაზრისით, გაუნაწილებელი მოგება საწარმოს რეზერვს წარმოადგენს. მაგრამ მათი ცალკე აღრიცხვა აუცილებელია საწარმოს როგორც ფინანსური ისე სამმართველო მიზნებიდან გამომდინარე. ბასს-ის მოთხოვნით საწარმოს ბალანსში ან ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს აქციონერთა კაპიტალში თითოეული რეზერვის შინაარსისა და აღნიშვნების აღწერა (ბასს 1, პუნქტი 74). აღნიშნული მოთხოვნების გათვალისწინებით ბასს 1-ის საილუსტრაციო ბალანსში ცალკე მუხლადაა გამოყოფილი აკუმულირებული (გაუნაწილებელი) მოგება (ზარალი). იგივე სტანდარტი (პუნქტი 86) მოითხოვს, რომ საწარმომ ანგარიშგებაში ან ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

მეწარმეთა შესახებ კანონის შესაბამისად (მუხლი 57) ყოველი წლის ბოლოს დირექტორები ადგენენ წმინდა მოგების განაწილების წინადადებას სამეთვალყურეო საბჭოზე წარსადაგენად. წინადადების მოწონების შემდეგ მას საერთო კრება ამტკიცებს. თუ მოგების განაწილების წინადადება არ იქნება მოწონებული სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ, მაშინ დირექტორებისა და სამეთვალყურეო საბჭოს წინადადებები განიხილება საერთო კრების მიერ. საერთო კრების ჩატარების მომენტისათვის საწარმოს ბალანსი აუცილებლად შედგენილი უნდა იყოს. ამიტომ მოგება, რომლის განაწილებამაც საერთო კრებას გადაწყვეტილება ჯერ არ მიუღია, ბალანსში აისახება როგორც გაუნაწილებელი მოგება. საერთო კრების გადაწყვეტილებით

შეიძლება მთელი წმინდა მოგება დარჩეს საწარმოში და გათვალისწინებულ იქნას მომდევნო წლის ანგარიშგების დროს. ასეთ შემთხვევაში საერთო კრებამ შეიძლება მომდევნო წელს იმსჯელოს მიმდინარე და წინა წლის წმინდა მოგების განაწილების საკითხზე. საერთო კრება თუ მიიღებს გადაწყვეტილებას, რომ წმინდა მოგება მთლიანად განაწილდეს, ეს ნიშნავს, რომ გაუნაწილებელი მოგება სრულად იქნას გამოყენებული. მოგება აქციონერებს შორის დივიდენდის სახით ნაწილდება. დივიდენდის სახით წმინდა მოგების განაწილების შესახებ საერთო კრების გადაწყვეტილების მიღების შემდეგ ხდება დივიდენდის გამოცხადება, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით აქციონერების წინაშე ვალდებულების წარმოშობას გულისხმობს. წარმოშობილი ვალდებულება გამოცხადებული დივიდენდის ოდენობით ბუღალტრულად გატარდება

ღებები – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

გაუნაწილებელი მოგება შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვა რემედიების შესაქმნელად, თუ ასეთი რამ დადგენილია საწარმოს წესდებით. გაუნაწილებელი მოგების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი ოპერაციები:

პირველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს საწარმოს წმინდა მოგება 40 000 ლარი გადატანილია გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე

ღებები – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი 40 000

კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 40 000

აქციონერთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით მეორე წლის 25 მარტს გამოცხადდა დივიდენდი 20 000 ლარი, 10 000 ლარი გადატანილია რემედიების ანგარიშზე

ღებები – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 30 000

კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები 20 000

კრედიტი – სხვა რემედიები და დაფინანსება 10 000

10.5. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებში

შპს-ში საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვის თავისებურებებს განაპირობებს სამეწარმეო კანონმდებლობით დადგენილი განსაკუთრებული ღებულებები. კერძოდ:

1. საზოგადოების პარტნიორის მიერ წილის დათმობა მოითხოვს სანოტარო წესით დამოწმებულ ხელშეკრულებას;
2. საზოგადოების წესდებით შეიძლება განისაზღვროს წილის გადაცემის სხვა პირობებიც. კერძოდ, გასხვისებისათვის აუცილებელი გახდეს ნებართვა ან პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილება;

3. წილის ნაწილობრივი გასხვიება შესაძლოა მხოლოდ სამოგალოების ნებართვით;
4. სამოგალოების წესდებით შეიძლება უანისაზღვროს პარტნიორთა მიერ შესატანის გარდა დამატებითი შესატანების გადახდაც. დამატებითი შესატანები წილის პროპორციული უნდა იყოს;
5. სამოგალოების წესდებით გათვალისწინებული იმ ვადასახდელის გაზრდა, რომელიც ეკისრება პარტნიორს, დაიშვება მხოლოდ დანარჩენი პარტნიორების თანხმობით (საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ. მუხლი 46).

აღნიშნული დებულებები კრძალავს პარტნიორის წილის თავისუფალ გაყიდვას. ასევე, შპს-ში ადგილი არა აქვს საწარმოს მიერ პარტნიორისაგან წილის გამოსყიდვას და პარტნიორთა პრივილეგიურ მონაწილეობას მოგების განაწილებაში. შესაბამისად არ წარმოიშობა საემისიო კაპიტალი.

სააქციო საზოგადოების მსგავსად შპს-ში საწესდებო კაპიტალში შესატანის ნახევარი შეტანილ უნდა იქნას წესდების ხელის მოწერისთანავე, თუ წესდება უფრო მეტის შეტანას არ ითვალისწინებს.

დაეუშვათ, **A, B** და **C** პარტნიორებმა დააფუძნეს შპს „ABC“, რომლის საწესდებო კაპიტალი 10 000 ლარს შეადგენს. აქედან, **A** და **B** პარტნიორის წილი თანაბარია და თითოეულისათვის 40% შეადგენს. **C** პარტნიორის წილი კი 20 პროცენტია. თითოეულმა პარტნიორმა შესატანის ნახევარი შეიტანა საწარმოს დაფუძნებისას. დარჩენილი ნაწილი შეტანილ უნდა იქნას მომდევნო ექვსი თვის ვადაში. ამასთან, **A** პარტნიორის ვალდებულებაა დარჩენილი ნაწილი შეაესოს საწარმოსათვის სახარაგო დამზის გადაცემით. საწარმოს რეგისტრაციისას საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულად გაგარდება

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 5 000

დებეტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 5 000

კრედიტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი 10 000

პარტნიორმა ვალდებულების დარჩენილი ნაწილი შეაესო საწარმოსათვის სახარაგო დამზის გადაცემით. დამზის ღირებულებამ გადაცემის მომენტში 2 200 ლარი შეადგინა. იგი 200 ლარით აღემატება იმ თანხას, რომლითაც დამზა შეფასებული იყო რეგისტრაციის მომენტში. მაგრამ მეწარმეთა შესახებ კანონის მიხედვით თუ არაფულადი შენატანის ღირებულება აღემატება დათქმულ თანხას, ზედმეტი თანხის უკან დაბრუნების მოთხოვნა დაუშვებელია (მუხლი 3.3). აქედან გამომდინარე იგი რეზერვად უნდა იქნას აღიარებული და ბუღალტრულად გაგარდება

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები 2 200

კრედიტი – 5160 არაფულადი შესატანის ნაშეტი 200

კრედიტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 2 000

თუ არაფულადი აქციის ღირებულება ნაკლები იქნებოდა დათქმულ თანხაზე, მაშინ პარტნიორს მოუწევდა მისი შევსება ფულით.

B პარტნიორმა ვალდებულების დარჩენილი ნაწილი შეაესო დათქმულ ვადაში 2 000 ლარის შეგანით

ღებუტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 2 000

კრედიტი – 1460 კაპიტალის შეესებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 2 000

C პარტნიორმა ეერ შეძლო ვალდებულების დარჩენილი ნაწილის შეგანა დათქმულ ვადაში. ასეთი შემთხვევისათვის მეწარმეთა შესახებ კანონი ადგენს, რომ თუ პარტნიორმა გადააცილა შესატანის შეგანის ვადა, ყოველ პარტნიორს შეუძლია წერილობით მოსთხოვოს მას ამ თანხის გადახდა დამატებითი ვადის მითითებით და გააფრთხილოს იგი საზოგადოებიდან შესაძლო გარიცხვის შესახებ. დამატებითი ვადა უნდა შეადგენდეს სულ ცოტა ერთ თვეს.

ვადის უშედეგოდ გასვლის შემდეგ, პარტნიორი, რომელმაც გააჭიანურა გადახდა, კარგავს წილს და ნაწილობრივ შესრულებულ ვალდებულებათა შედეგებსაც (მუხლი 3.5). გარიცხული პარტნიორის პასუხისმგებლობა ძალაში რჩება, ხოლო თუ შეუტანლობის გამო არ შეივსება შპს-სათვის დაწესებული მინიმალური საწესდებო კაპიტალი (2 000 ლარი), შესრულებული შესატანი ნაწილდება სხვა დამფუძნებელ პარტნიორებს შორის. მოცემულ შემთხვევაში ამის აუცილებლობა არ არსებობს, რადგან საწესდებო კაპიტალი უკვე 9 000 ლარს შეადგენს და წესდებაში ცვლილების შეგანით უქმდება **C** პარტნიორის წილი. საწესდებო კაპიტალის ოდენობა განისაზღვრავს შესრულებული შენატანების (9 000) ოდენობით. აღნიშნული ვადაწყვეტილება ბუღალტრულად გატარდება

ღებუტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი 1 000

კრედიტი – 1460 კაპიტალის შეესებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 1 000

თუ სხვა პარტნიორი განიზრახავს საკუთარი წილის შემცირებას, საჭიროა დანარჩენი პარტნიორების თანხმობა, რადგან შესატანის უკან დაბრუნება დაიშვება მხოლოდ საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით. ამისათვის საჭიროა ცვლილების შეგანა საზოგადოების წესდებაში. საწესდებო კაპიტალის შემცირება რეგისტრირებულ უნდა იქნას სამეწარმეო რეესტრში. დაეუშვათ, **B** პარტნიორმა გადაწყვიტა საკუთარი შენატანიდან დაიბრუნოს 3 000 ლარი. წესდებაში სათანადო ცვლილების შეგანის შემდეგ საწესდებო კაპიტალში პარტნიორების წილი, შესაბამისად დარჩება **A** პარტნიორი 80% (4 000 ლარი), **B** პარტნიორი 20% (1 000 ლარი). ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება

ღებუტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი 3 000

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 3 000

საწესდებო კაპიტალში შენატანის უკან დაბრუნება საგადასახადო ვალდებულებას არ წარმოშობს.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, შპს-ში დასაშვებია საწესდებო კაპიტალის შესატანის გარდა, დამატებითი შესატანის გადახდა პარტნიორის წილის პროპორციულად.

დამატებითი შენატანის შეტანა განსაზღვრული უნდა იყოს საწარმოს წესდებით. პარტნიორის მიერ დამატებით შეტანილი აქტივი საკუთარ კაპიტალში ცალკე უნდა აღირიცხოს. იგი შეიძლება აისახოს 5170 ანგარიშზე. დაეუშვათ, შპს „ABC“ წესდებით განსაზღვრულია პარტნიორების მიერ წილის პროპორციულად 10 000 ლარი დამატებითი შენატანის განხორციელება. A და B პარტნიორი იყენებს ამ უფლებას და შეაქვთ 10 000 ლარი. იგი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 10 000

კრედიტი – 5170 პარტნიორთა დამატებითი შენატანი 10 000

გაუნაწილებელი მოგებისა და სხვა რეზერვების აღრიცხვა შპს-ში იგივე პრინციპებით ხდება, როგორც სააქციო საზოგადოებაში.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

11.1. შემოსავლებისა და ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია

საწარმოს საქმიანობის შედეგის შესაფასებლად აუცილებელია მოგების ოდენობის დადგენა, რისთვისაც აუცილებელია ორი ელემენტი – საერთო შემოსავალი და საერთო ხარჯები. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები შემოსავლებისა და ხარჯებს შემდეგნაირად განმარტავს:

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

ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან (სტრუქტურული საფუძვლები. პუნქტი 70).

შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას (სხვა შემოსავლებს). ამონაგები წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით: მაგალითად, ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან, ამონაგები მომსახურების გაწევიდან, პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი და საოჯარო ქირა.

შემოსულობა მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას როგორც ჩვეულებრივი, ისე არაორდინალური საქმიანობის პროცესში. ამონაგების მსგავსად, შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას. ამ მოსაზრებით შემოსულობა არ განსხვავდება ამონაგებისაგან. ამიგომ მას სტანდარტები ცალკე არ განიხილავენ. შემოსულობის მაგალითია ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული დადებითი შედეგი.

შემოსავლების ცნება გულისხმობს არარეალიზებულ შემოსულობებსაც, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით. თუ საანგარიშგებო პერიოდში ადგილი პქონდა შემოსულობების აღიარებას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საწარმო ვალდებულია ისინი ასახოს ცალკე მუხლად. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსულობებს უფრო ხშირად ასახავენ მათ მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით.

ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს, ასევე ხარჯებს, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს ჩვეულებრივ საქმიანობასთან. ამ უკანასკნელს მიეკუთვნება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასი და ცვეთა. როგორც წესი, საწარმოს ჩვეულებრივ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა

აქტივების (მათ შორის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის, ძირითადი საშუალებების) შემცირების ან საწარმოდან გადინების ფორმას ღებულობს.

საწარმოს ზარალი მოიცავს სხვა ელემენტებსაც, რომლებიც ასევე თავსებადი ხარჯების ცნებასთან და შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს საქმიანობის როგორც ჩვეულებრივ, ასევე არაორდინალურ პირობებში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის ვასელებს და, ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან.

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინალური საქმიანობის პროცესში რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვ.). ხარჯების ცნება ასევე მოიცავს განუხორციელებელ ზარალს. მაგალითად იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური ვალუტის კურსის ეროვნულთან შედარებით ზრდის გამო, თუ საწარმოს ჰქონდა საეკონომიკური კრედიტორული დავალიანება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ზარალის აღიარების შემთხვევაში იგი ცალკეული მუხლის სახით უნდა აისახოს. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ზარალი ხშირად აისახება მასთან დაკავშირებული შემოსაქვლების გარეშე.

შემოსაქვლებისა და ხარჯების არსის განსაზღვრისას რამოდენიმეჯერ ვახსენეთ საწარმოს ჩვეულებრივი და არაორდინალურ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსაქვლები და ხარჯები. მათი განმარტება მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რადგან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და, შესაბამისად, შემოსაქვლებისა და ხარჯების სააღრიცხვო სტრუქტურა სწორედ მათთან არის დაკავშირებული.

ბასს-ის მიხედვით ჩვეულებრივ საქმიანობას უწოდებენ ნებისმიერ საქმიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს, როგორც თავისი ძირითადი საქმიანობის ნაწილს, ასევე ისეთ საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან ან გამომდინარეობს მისგან (ბასს 8, პუნქტი 6).

არაორდინალურია მოელენა, რომელიც საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განსაკუთრებული მუხლების არსებობას განაპირობებს.

განსაკუთრებული მუხლები არის საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან აშკარად განსხვავებული სამეურნეო მოელენებისა და ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსაქვლები და ხარჯები, რომლებიც რეგულარულად ან ხშირად არ მეორდება (ბასს 8, პუნქტი 6).

აღრიცხვისა და ანგარიშგების მიზნებისათვის ჩვეულებრივი საქმიანობის ხარჯები და შემოსაქვლები პირობითად შეიძლება დაიყოს საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად და შემოსაქვლებად. ბასს-ები ასეთ კლასიფიკაციას პირდაპირ არ გვთავაზობს, მაგრამ ამ შემთხვევაში შეიძლება ვისარგებლოთ ბასს 7-ის მოთხოვნით, რომელიც საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო მიზნით ფულადი ნაკადების დაჯგუფებას ითხოვს. თუმცა ზოგიერთი სხვის ფულადი ნაკადების მიმართ ერთიანი მიდგომა მოცემული სტანდარტით არ არსებობს. კერძოდ, იგი შეეხება პროცენტებს, დივიდენდებსა და მოგების გადასახადის ხარჯს, რომელიც კონკრეტულ შემთხვევაში შეიძლება განხილულ იქნას როგორც საოპერაციო, საფინანსო ან საინვესტიციო საქმიანობა. შემოსაქვლებისა და ხარჯების პირობითი დაყოფა აუცილებელია შემოსაქვლებისა და ხარჯების სახეების მიხედვით აღრიცხვის გაადვილების თვალსაზრისით. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, წიგნში ჩვეულებრივი საქმიანობის შემოსაქვლებისა და ხარჯებისაგან ცალკე გამოყოფილი საპროცენტო შემოსაქვლები და ხარჯები, მიღებული დივიდენდები და პირობითად სხვა არასაოპერაციო შემოსაქ-

ლები და ხარჯები. ისინი ჩვეულებრივ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლებში და ხარჯებშია და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასეთივე კლასიფიკაციით აისახება.

საოპერაციო ხარჯებისა და შემოსავლების სააღრიცხვო მიზნით დაჯგუფებას საფუძვლად უდევს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების წარდგენის მეთოდი. ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად, რათა წინა პლანზე წამოიწიოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ისეთმა კომპონენტებმა, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს სტაბილურობის, ამონაგებისა და ზარალის პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. ასეთი დაყოფის ორი გზა არსებობს. პირველი მოიხსენიება როგორც ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი. ამ მეთოდის გამოყენებისას ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. შესაბამისად, აუცილებელია აღრიცხვა სათანადო ჯგუფების მიხედვით ხდებოდეს. ამიგომ საწარმო ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს ისეთ ანგარიშებს, როგორცაა: ცვეთა, მასალების შეძენა, გრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები და გასამრჯელოები, რეკლამის ხარჯები და სხვა. ე.ი. არ ხდება ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით ხდება მეორე მეთოდით. სწორედ ამიგომ იგი მოიხსენიება როგორც ხარჯების ფუნქციონალური დანიშნულებით დაჯგუფების მეთოდი. ამ შემთხვევაში ხარჯები აღირიცხება და ანგარიშგების მიზნით ჯგუფდება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, აღმინისგრაიციული და კომერციული ხარჯების სახით.

11.2. შემოსავლებისა და ხარჯების შეფასება და აღიარება

შემოსავლების აღიარება. შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ საწარმოს ეკონომიკური სარგებელი გაიზრდება აქტივების ზრდით ან ვალდებულებების შემცირებით და შესაძლებელი იქნება მისი საიმედოდ შეფასება. ე.ი. შემოსავლის აღიარება უნდა მოხდეს მაშინვე, როდესაც აღიარებული იქნება აქტივების ზრდა ან ვალდებულებების შემცირება. შემღვლეულია ისეთი შემოსავლების აღიარება, რომლის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. შემოსავლების მნიშვნელოვან ნაწილს ამონაგები წარმოადგენს. ამიგომ სისურველია შეეცხოთ ამონაგების აღიარების კრიტერიუმებს.

ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტიციების გარეშე (ბასს 18. პუნქტი 7).

ამონაგები მიიღება საქონლის გაყიდვიდან, მომსახურების გაწევიდან ან სხვა ჩვეულებრივი საქმიანობიდან.

საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- ა) საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის ფლობასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;
- ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც ჩვეულებრივ ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან ან არ ახორციელებს გაყიდულ საქონელზე ფაქტობრივ კონტროლს;
- გ) თუ შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- დ) თუ მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- ე) თუ შესაძლებელია, რომ მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯები განისაზღვროს საიმედოდ (ბასს 18, პუნქტი 14).

ოპერაცია გაყიდვად არ ითვლება და შემოსავლის აღიარება არ ხდება, თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს. მაგალითად, შემოსავლის აღიარება არ ხდება, როდესაც:

- ა) საწარმო იგოვებს არადადამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც არ იფარება სტანდარტული საგარანტიო ვალდებულებებით;
- ბ) საწარმოში რომელიმე საქონლის რეალიზაციიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან თავისი საქონლის რეალიზაციის შედეგად უნდა მიიღოს;
- გ) ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაზგაენილი საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო ვალდებულებაა, რომელიც საწარმოს ჯერ არ შეუსრულებია;
- დ) მყიდველს უფლება აქვს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის შექენაზე, და ამდენად, საწარმო-სათვის გაურკვეველია უკუგების მიღების შესაძლებლობა.

თუ საეჭვოა ამონაგების მიღების შესაძლებლობა, ამონაგები აღიარდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც საფასური გადახდილი იქნება ან აღმოიფხვრება ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საეჭვო პირობები.

მაგალითი

საწარმომ უცხოელ მყიდველს გაუგზავნა 20 000 ლარის საქონელი. საქონლის გაგზავნის დღეს ცნობილი გახდა, რომ მყიდველი სუბიექტის ქვეყანამ აკრძალა თანხების სხვა ქვეყნებში გადაგზავნის ოპერაციები. ამიტომ საეჭვო გახდა ამონაგების მიღების შესაძლებლობა. საწარმო შემოსავალს აღიარებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც თანხა იქნება მიღებული ან, როდესაც უცხო ქვეყანა მოხსნის დადგენილ შეზღუდვებს თანხების გადარიცხვასთან დაკავშირებით.

თუ შესაძლებელია მომსახურების გაწევის შედეგების საიმედოდ განსაზღვრა, მასთან დაკავშირებული შემოსავლის აღიარება ხდება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მომსახურების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მითითებით. მომსახურების მიწოდების შედეგების შეფასება საიმედოდ მაშინ არის შესაძლებელი, თუ დაკმაყოფილებულია შემდეგი პირობები:

- ა) ამონაგების თანხის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;
- ბ) მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში;
- გ) შესაძლებელია მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;
- დ) შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება (ბასს 18, პუნქტი 20).

მომსახურების გაწევის სტადიის გათვალისწინებით, ამონაგების აღიარება ცნობილია პროცენტული შესრულების მეთოდის სახელწოდებით. ამ მეთოდის თანახმად ამონაგების ასახვა ხდება მომსახურების გაწევის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდში.

ამონაგების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, თუ მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული იქნება:

- ა) თითოეული მხარის მიერ მომსახურებასთან დაკავშირებული უფლებების უზრუნველყოფისა და დაკმაყოფილების პირობები;
- ბ) ანაზღაურების პირობები; და
- გ) ანგარიშსწორების წესი.

როდესაც მომსახურების გაწევა ხდება მრავალჯერადი აქტის შედეგად გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, შემოსავლის აღიარება ხდება თანაბარზომიერად მომსახურების გაწევის მთელი პერიოდის განმავლობაში, თუ არ არსებობს იმის საფუძველი, რომ რომელიმე სხვა მეთოდის გამოყენებით უფრო ზუსტად შეიძლება მომსახურების შესრულების სტადიის ასახვა.

თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული შემოსავლების საიმედოდ განსაზღვრა, მაშინ შემოსავლების ასახვა ხდება მხოლოდ დასაფარავი ხარჯების უკვე აღიარებული თანხის ფარგლებში (ბასს 18, პუნქტი 26).

თუ მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში პროცენტების, როიალტებისა და ღივიდენდების სახით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია ამონაგების საიმედოდ შეფასება, მაშინ მათი აღიარება უნდა მოხდეს შემდგენიერად:

- ა) პროცენტების აღიარება-ასახვა უნდა მოხდეს იმ დროის პროპორციულად, რომელშიც გათვალისწინებულია შესაბამისი აქტივიდან ფაქტობრივი საბოლოო შედეგის მიღება;
- ბ) როიალტების აღიარება-ასახვა ხდება დარიცხვის მეთოდით შეთანხმების შინაარსის შესაბამისად; და
- გ) ღივიდენდების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა აქტონერის უფლება ღივიდენდების მიღების შესახებ (ბასს 18, პუნქტი 29 და 30).

ზოგი ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება აკმაყოფილებდეს შემოსავლების კრიტერიუმებს, მაგრამ სხვა სტანდარტების მოთხოვნით შეიძლება არ აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ასეთი შემოსავლების მაგალითია გადაფასების რეზერვი, რომელიც გადატანილია საკუთარი კაპიტალის ანგარიშზე, ასევე საკუთარ კაპიტალზე მიკუთვნებული უცხოური სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში საკურსო სხვაობების ცვლილებით მიღებული შემოსავლები.

შემოსავლების აღიარება ცალკეულ შემთხვევაში გარიგების პირობების შესწავლას მოითხოვს. კონკრეტული შემთხვევები ქვემოთ იქნება განხილული.

ამონაგების შეფასება. ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისალბეი ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით (ბასს 18, პუნქტი 9).

რეალური (სამართლიანი) ღირებულება არის ის თანხა რომლითაც აქტივი წკიძლება გაიცეალოს ან ვაღღებულება დაიფაროს დაინგერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის, რომელთა შორის თითქოს არ არსებობს რაიმე ურთიერთკეშირი, ინგერესთა კონფლიქტის თაიდან ასაცილებლად.

სამეურნეო ოპერაციიდან გამომდინარე, ამონაგები განისაზღვრება საწარმოსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე. მისი შეფასება ხდება საწარმოს მიერ მიღებული ან მისალბეი ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, მასში ნებისმიერი სავაჭრო დათმობის თანხისა და ფასდათმობის გათვალისწინებით. რადგანაც ანაზღაურება უფრო ხშირად ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის სახით ხდება, ამონაგების ოღენობაც მისალბეი ან მიღებული თანხის ან მისი ეკვივალენტის გოლია.

მაგალითი

საწარმომ მყიდველთან, რომელთანაც არანაირი ურთიერთკეშირი არ აქვს, დაღო გარიგება. სხვა ვარემოებების გაუთვალისწინებლად საწარმო ერთულ საქონელს ყიღიდა 10 ლარად, მავრამ მყიდველის მიერ ღიღი პარგის შესყიდვის გამო აკეთებს 2% ფასდათმობას. ხელშეკრულების შესაბამისად ვაყიდულია 2 000 ერთეული საქონელი. ფასდათმობის გათვალისწინებით ამონაგები შეადგენს 19 600 (20 000 - 400) ლარს.

ამონაგების შეფასებისა და აღიარებისას აუცილებელია ოპერაციის სწორად განსჯა. იგი უნდა გახდეს ოპერაციის შინაარსის დაღვენის საფუძველი. არის შემთხვევა, როღესაც ვაყიდვის ოპერაცია ფინანსური ოპერაციის შინაარსის მაგარებელია. იგი ეხება შემთხვევებს, რომელიც საქონლის უპროცენტო კრედიტით ან საბაზროზე დაბალი განაკვეთით თამასუქით ვაყიდვსთანაა დაკავშირებული. ასეთი ვაყიდვების პირობებში ამონაგების სამართლიანად შეფასებისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას დისკონგირების პირობითი საპროცენტო განაკვეთი. შემოსავალი აღიარებულ ვაყიდვიდან ამონაგებისა და საპროცენტო შემოსავლის სახით. პირობითი საპროცენტო განაკვეთი არის სიღღე, რომელსაც უფრო მკვეთრად განსაზღვრავს:

- ა) ანალოგიური კრედიტუნარიანობის რეიგინგის მქონე ემიგენტის ანალოგიური ფინანსური ინსტრუმენტის გაბატონებული განაკვეთი, ან
- ბ) საპროცენტო განაკვეთი, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის ნომინალური ღირებულების დისკონგირებას ახღენს საქონლის ან მომასახურების დაუყოვნებლივი ანგარიშსწორების ვასაყიდ ფასამღე (ბასს 18, პუნქტი 11).

მაგალითი

საწარმომ მყიდველს აქტივი მიყიდა 01 იანვარს, იმავე წლის 31 დეკემბერს ღირებულების გადახდის პირობით. გადასახღელი თანხის ოღენობა შეადგენს 11 200 ლარს. ოპერაცია განხილულ უნდა იქნას ერთის მხრივ, როგორც აქტივის ვაყიდვა და, მეორეს მხრივ, როგორც ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ოპერაცია. შესაბამისად უნდა დაღვინდეს აქტივის რეალური ღირებულება და საპროცენტო შემოსავალი, რომელიც არის სხვაობა მისალბეი მოთხოვნასა და აქტივის რეალურ ღირებულებას შორის. აქტივის რეალური ღირებულების დასაღვენად თუ ვისარგებლებთ ანალოგიური ვადის კრედიტზე საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც წლიურად

12% შეადგენს, დისკონტირებით მივიღებთ აქტივის რეალურ ღირებულებას 10 000 ლარს. საპროცენტო შემოსავალი კი იქნება 1 200 ლარი. აღნიშნულიდან გამოზღინარე, მოთხოვნის აღიარებისას 10 000 ლარი აღიარებული იქნება, როგორც შემოსავალი გაყიდვიდან, ხოლო 1 200 ლარი როგორც ფინანსური (საპროცენტო) შემოსავალი.

გარდა იმისა, რომ გაყიდული საქონელი ან გაწეული მომსახურება ნაზღაურდება ფულით ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტით, საქონელი და მომსახურება შეიძლება გაიცემა სხვა სახის საქონელსა და მომსახურებაზე. გაცვლითი ოპერაციების დროს შესაძლებელია ადგილი პქონდეს ამონაგების წარმოშობა მოეწესას. ამონაგების წარმოშობა სამეურნეო მოვლენად არ ითვლება საქონლისა და მომსახურების გაცვლა ანალოგიური ბუნებისა და სიდიდის საქონელსა და მომსახურებაზე. თუ საქონელი და მომსახურება იცვლება განსხვავებული სახის საქონელსა და მომსახურებაზე, ასეთი გაცვლა ითვლება ამონაგების წარმოქმნელ ოპერაციად. ამონაგების თანხა განისაზღვრება მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების მიხედვით, რომელიც კორექტირდება მიღებული ან გადახდილი ფულის ან მისი ეკვივალენტის ოდენობით. თუ ძნელია მიღებული საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ დადგენა, ამონაგების შეფასება ხდება გაცემული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც კორექტირდება მიღებული ან გაცემული ფულისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტის ოდენობით.

ხარჯების აღიარება და შეფასება. ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ხარჯების აღიარებისათვის აუცილებელია არსებობდეს დანახარჯების გაწევასა და შემოსავლების მიღება შორის პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულად აღიარება-ასახვას. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული სხვადასხვა სახის ხარჯი აღიარებული იქნება მაშინვე, როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან.

გაყიდული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ღირებულების ხარჯებად აღიარების პროცესს შესაბამისობაში მოჰყავს გაწეული დანახარჯები და ამონაგები. შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპი მოფერ არარეალიზებული ხარჯების აღიარებასაც განაპირობებს. მაგალითად, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის რეალიზაციისთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარებასთან მიმართებით ბასს 2 ადგენს, რომ სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის გაყიდვისას მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულ უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავლები. ნებისმიერი სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ნეგო სარეალიზაციო ღირებულებაზე ჩამოწერის თანხა, აგრეთვე სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის დანაკარგის თანხები შესაბამისად აღიარებულ უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი პქონდა დანაკარგებს. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის ჩამოწერის აღდგენა ნებისმიერი ცვლილებისთანავე, რომელიც გამოწვეულია ნეგო სარეალიზაციო ღირებულების გამზრდით, უნდა ჩაითვალოს იმ პერიოდის ხარჯებად აღიარებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შემცირებად, რომელშიც მოხდა ეს აღდგენა (პუნქტი 31).

ზოგი აქტივის გამოყენებით საწარმოში ეკონომიკური სარგებელი შემოდის რამოდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და რთულია დანახარჯების შემოსავალთან კავშირის დადგენა. ამიგომ აუცილებელია კავშირის მოგადად ან ა რაპირდაპირი გზით განსაზღვრა, რისთვისაც პრაქტიკაში გამოიყენება ხარჯების ნორმატიული განაწილების და აღიარების პრინციპი. იგი ძირითადად შეეხება ისეთი გრძელვადიანი აქტივების ხარჯად აღიარებას, როგორცაა ძირითადი საშუალებები, გუდვილი, პატენტები, საეაჭრო ნიშნები და სხვა. ასეთ შემთხვევაში დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის გზით.

ზოგჯერ ოპერაციის შინაარსი აკმაყოფილებს ხარჯების განსაზღვრებას, მაგრამ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯად არ აღიარდება, რადგან პირდაპირ აისახება საწარმოს საკუთარ კაპიტალში. ამის მაგალითს წარმოადგენს უცხოური სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში საკურსო სხვაობის ცვლილებით მიღებული ზარალი, რომელიც ბასს 21 –ის შესაბამისად საწარმოს საკუთარ კაპიტალს ამცირებს.

11.3. ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული სარჯების აღრიცხვა

11.3.1. დანახარჯებისა და სარჯების აღრიცხვა

ხარჯების აღრიცხვის პროცესი გარკვეულწილად დაკავშირებულია დანახარჯებისა და გასაულების აღრიცხვასთან. ამიგომ, მიზნშეწონილად მიგვაჩნია, გასაულებისა და დანახარჯების მოკლე მიმოხილვა. ამის აუცილებლობა გამომდინარეობს იქიდანაც, რომ ხშირად გერმინები ხარჯი და დანახარჯი სინონიმებად გამოიყენება და გაუგებრობას იწვევს.

გერმინი დანახარჯები გამოიყენება აქტივების კონვერსიის (გადამუშავების) პროცესთან დაკავშირებით თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით. იგი შეიძლება დაკავშირებული იყოს სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის წარმოებასთან, საწარმოს მართვასთან, გრძელვადიანი აქტივების შექმნასა და სხვა პროცესებთან. ბასს2-ის მიხედვით სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშავების) დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც პროდუქციის ერთეულების წარმოებასთან უშუალოდაა დაკავშირებული. მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. მათ აგრეთვე მიეკუთვნება გასაანწილებელი მუდმივი და ცვალებადი ზედნაღები ხარჯები, რომლებიც გაწეულია ნელეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოულობის ცვლილებასთან შეფარდებით მიმართებაში უცვლელი რჩება. ასეთებია ამორტიზაცია, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მმართველობითი და ადმინისტრაციის შენახვის

ხარჯები. ცვალებადი საწარმოო ზღვანდები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილების პირდაპირპროპორციულად, მაგალითად, დანახარჯები დამზარე მასალებსა და დამზარე ცოცხალ შრომაზე (პუნქტი 10).

დანახარჯი, რომელიც პროდუქციის თვითღირებულებას აყალიბებს, ფინანსური თელსაზრისით ხარჯად იქცევა მარაგის გაყიდვისთანავე. დანახარჯები და ხარჯები შეიძლება გოლი იყოს, მაგრამ უფრო ხშირად ისინი განსხვავებული სიდიდეებია. გასხვავება განპირობებულია იმით, რომ:

- ა) წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა არ ემთხვევა გაყიდული პროდუქციის რაოდენობას;
- ბ) სააღრიცხვო პრაქტიკიდან გამომდინარე, ზოგიერთი ხარჯი არ მიეკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულებას; ან
- გ) ადგილი აქვს დანახარჯების კაპიტალიზაციას.

დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულებაში და აღიარდება პერიოდის ხარჯებში, შემდეგია:

- ა) ნელგეულისა და მასალების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული დანაკარგების თანხები;
- ბ) სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გამოკლებით, რომელიც აუცილებელია წინა საწარმოო სტადიისათვის;
- გ) ზღვანდები აღმინისგრაიული ხარჯები, რომელიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის მოცემულ ადგილამდე გრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მღვომარეობაში მოსაყვანად;
- დ) რეალიზაციის დანახარჯები (ბასს 2, პუნქტი 14).

ტერმინი გასავალი გამოიყენება აქტივებთან მიმართებაში. გასავალი ზოგჯერ შეიძლება დანახარჯის ან ხარჯის შინაარსს აგარებდეს, მაგრამ ეს მათი გაიგივების საფუძველს არ იძლევა. მაგალითად, აქტივის შესაძენად გადახდილი თანხა არის გასავალი და არა დანახარჯი ან ხარჯი; საწარმოო ძირითადი საშუალებების რემონტზე მომსახურების ღირებულების გადახდა არის გასავალი და ერთდროულად დანახარჯი, მაგრამ არა ხარჯი. ხარჯს შეიძლება იგი წარმოადგენდეს ნაწილობრივ ან სრულად გაყიდვის მოცულობის პროპორციულად.

რეალიზაციიდან ამონაგებისადმი შესაპირისპირებული ხარჯები აღრიცხვის მიზნებისათვის შეიძლება შემდგენიარად დაეჯავჯუფოთ:

- ა) რეალიზებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულება;
- ბ) საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯები; და
- გ) მიწოდების ხარჯები.

საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯები და მიწოდების ხარჯები, როგორც ზემოთ აღინიშნა, თვითღირებულებაში არ არის ჩარბული და პერიოდის ხარჯად განიხილება.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკა რეალიზებული სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობის თვითღირებულების აღრიცხვის ორ მეთოდს იყენებს. ისინი უკავშირდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების წარდგენის მეთოდებს და აღრიცხვაშიც შესაბამისი სახელწოდებით მოიხსენიება. ესენია ხარჯების აღრიცხვა ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით და ხარჯების აღრიცხვა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

უფრო ზუსტი იქნება მოცემულ შემთხვევაში გამოყენებულ იქნეს დანახარჯების აღრიცხვა, რადგან ორივე მეთოდის გამოყენება თავდაპირველად აქცენს აკეთებს დანახარჯების აღრიცხვაზე და ამით უზრუნველყოფს როგორც ხარჯების დადგენას, ასევე აქტივის სახით დარჩენილი მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრას.

პროდუქციის თვითღირებულების დადგენა მმართველობითი აღრიცხვის უშუალო საგანია. ფინანსურ აღრიცხვაში ჩვენი მიზანი არ არის თვითღირებულების კალკულაციის ეტაპების განხილვა. დანახარჯებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული გატარებების განხილვით შევეცდებით ვაჩვენოთ განსხვავება აღრიცხვის მეთოდებს შორის. თავიდანვე შევნიშნავთ, რომ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა გულისხმობს შექმნილი მარაგის დანახარჯად ჩათვლას შექმნისთანავე, რომელიც წლის ბოლოს კორექტირდება რეალიზაციის ფაქტურ ღონემდე. ეს პროცესი უფრო ადვილი გასაგებია სავაჭრო სფეროში, ამიტომ თავდაპირველად ამ სფეროს განვიხილავთ.

დაუშვათ, საწარმოს სასაქონლო მარაგი წლის დასაწყისში შეადგენს 20 000 ლარს. საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდში სხვადასხვა დროს შეიძინა 125 000 ლარის საქონელი ნაღდ ანგარიშზე. ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით შექმნა ბუღალტრულად გატარდება (მარცხენა ნაწილში მოცემულია ბუღალტრული გატარება ფუნქციური დანიშნულებით, ხოლო მარჯვენა ნაწილში – ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით):

<p>დებეტი – 1610 საქონელი 125 000 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 125 000</p>	<p>დებეტი – 7210 გაყიდული/შექმნილი საქონელი 125 000 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 125 000</p>
---	---

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაიყიდა საქონელი 135 000 ლარის თვითღირებულების. მოცემული ოპერაცია დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მიზნით ცალკე გატარებას არ მოითხოვს, რადგან საქონელი შექმნისთანავე რეალიზებულად არის აღქმული. ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვისას საქონლის გასვლა გატარდება

<p>დებეტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 135 000 კრედიტი – 1610 საქონელი 135 000</p>	<p>X</p>
---	-----------------

საანგარიშგებო პერიოდში მომწოდებელს დაუბრუნდა 2 000 ლარის საქონელი

<p>დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 000 კრედიტი – 1610 საქონელი 2 000</p>	<p>დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 000 კრედიტი – 7220 შექმნილი საქონლის უკან დაბრუნება 2 000</p>
---	---

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

როგორც ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვის მონაცემებიდან ჩანს გაყიდული საქონლის თვითღირებულება 135 000 ლარია. იგი უნდა აღიარდეს ხარჯად. მაგრამ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ჩვენ მხოლოდ 125 000 ლარი გვაქვს თვითღირებულების სახით დათქმირებული. წლის ბოლოს საწარმო აგარებს ინვენტარიზაციას და აღგენს, რომ საქონლის მარაგი 8 000 ლარს შეადგენს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კორექტირება შეაქვს მარაგის ანგარიშში

X	დებეტი – 7290 საქონლის მარაგის კორექტირება 12 000 კრედიტი – 1610 საქონელი 12 000
----------	--

საქონლის თვითღირებულების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე გადატანამდე აუცილებელია მისი ოდენობის დაზუსტება. ეს განსაკუთრებით აუცილებელია დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის დროს. ამ მიზნით გაყიდული საქონლის ანგარიშზე გადატანილ უნდა იქნას მისი მარეგულირებელი ანგარიშების ბრუნვა

X	დებეტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება 2 000 კრედიტი – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 2 000
----------	---

წლის ბოლოს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება უპირისპირდება მიღებულ ამონაგებს მოგება-ზარალის ანგარიშზე

დანახარჯების ელემენტები უფრო ჭარბობს წარმოდგენილი პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს საწარმოებში. განვიხილოთ რამოდენიმე ოპერაცია პროდუქციის წარმოების სფეროსათვის. დავეშვათ, საწარმოში ორი, **A** და **B** სახის პროდუქცია იწარმოება. ორივე სახის პროდუქციის წარმოებისათვის ერთნაირი მასალები და ერთი და იგივე დანადგარები გამოიყენება. წლის დასაწყისისათვის ნელლეულისა და მასალების მარაგი შეადგენს 23 000 ლარს, მზა პროდუქციის ნაშთი 12 000 ლარია (**A** პროდუქცია 7 000 და **B** პროდუქცია 5 000 ლარის). წლის სხვადასხვა პერიოდში ნაღდ ანგარიშზე შეძენილია ძირითადი მასალები 65 000 ლარის და დამხმარე მასალები 32 000 ლარის. ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 1620 ნელლეული და მასალები 97 000 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 97 000	დებეტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა 65 000 დებეტი – 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები/შეძენა 32 000 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 97 000
--	--

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

A სახის პროდუქციის წარმოებაზე დაიხარჯა 40 000 ლარის ძირითადი მასალები და 13 000 ლარის დამხმარე მასალები, ხოლო B სახის პროდუქციის წარმოებაზე, შესაბამისად 30 000 და 15 000 ლარის მასალები

დებეტი - 1631 A პროდუქციის წარმოება 53 000 დებეტი - 1632 B პროდუქციის წარმოება 45 000 კრედიტი - 1620 ნელეული და მასალები 98 000	X
--	---

დარიცხულია პირდაპირი ხელფასი A პროდუქციის წარმოებაზე 8 000 ლარი, B პროდუქციის წარმოებაზე - 9 000 ლარი. ხელფასთან ერთად დარიცხულია სოციალური გადასახადები (სოციალური დაზღვევის 27%, დასაქმების ერთიანი ფონდის 1% და სამედიცინო დაზღვევის 3%) **31% - სოციალური დაზღვევის კუთხით**

დებეტი - 1631 პროდუქციის წარმოება 10 480 დებეტი - 1632 პროდუქციის წარმოება 11 790 კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 17 000 კრედიტი - 3370 სოციალური გადასახადი 4 590 კრედიტი - 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 680	დებეტი - 7120 პირდაპირი ხელ ფასი 17 000 დებეტი - 7130 სოციალური დანარიცხვები პირდაპირ ხელფასზე 5 270 კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 17 000 კრედიტი - 3370 სოციალური გადასახადი 4 590 კრედიტი - 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 680
---	--

დარიცხულია 3 000 ლარი ხელფასი მუშებზე, რომლებიც ემსახურებიან ორივე პროდუქციის წარმოებაზე და რომლის პირდაპირ მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქციაზე შეუძლებელია. შესაბამისად, დარიცხულია სოციალური გადასახადები

დებეტი - 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები 3930 კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 3 000 კრედიტი - 3370 სოციალური გადასახადი 810 კრედიტი - 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 120	დებეტი - 7150 არაპირდაპირი ხელ ფასი 3 000 დებეტი - 7160 სოციალური დანარიცხვები არაპირდაპირ ხელფასზე 930 კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 3 000 კრედიტი - 3370 სოციალური გადასახადი 810 კრედიტი - 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 120
--	--

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

საწარმოო შენობებს დაერიცხა ცვეთა 4 500 ლარი, მანქანა-დანადგარებს – 1 500 ლარი

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები 6 000 კრედიტი – 2230 შენობის ცვეთა 4500 კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა 1 500	დებეტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია 6 000 კრედიტი – 2230 შენობის ცვეთა 4 500 კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა 1 500
--	---

საწარმოო შენობის რემონტისათვის გადახდილია მომსახურე საწარმოსათვის 3 500 ლარი

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები 3 500 კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები 3 500	დებეტი – 7180 რემონტის დანახარჯები 3 500 კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები 3 500
---	---

გადახდილია საწარმოო მიწით მოხმარებული ელექტროენერგიის ღირებულება 2 700 ლარი

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები 2 700 კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები 2 700	დებეტი – 7190 სხვა საოპერაციო დანახარჯები 2 700 კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები 2 700
---	--

A და B პროდუქციაზე განაწილდა საერთო დანახარჯები. A პროდუქციას მიეკუთვნა 7 590 ლარი, ხოლო B პროდუქციას – 8 540 ლარი

დებეტი – 1631 A პროდუქციის წარმოება 7 590 დებეტი – 1632 B პროდუქციის წარმოება 8 540 კრედიტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები 16 130	X
--	---

აღებულია შემოსავალში A პროდუქცია 70 000 ლარის და B პროდუქცია – 63 000 ლარის

დებეტი – 1640 88ა პროდუქცია 133 000 კრედიტი – 1631 A პროდუქციის წარმოება 70 000 კრედიტი – 1632 B პროდუქციის წარმოება 63 000	X
---	---

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

მარაგების ანგარიშიდან ჩამოწერილია თვითღირებულებით გაყილული A პროდუქცია 65 000 ლარის და B პროდუქცია 67 000 ლარის

ღებები – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	132 000	X
კრედიტი – 1640 88ა პროდუქცია	132 000	

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩაგარდა ინვენტარიზაცია და დადგინდა, რომ დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი შეადგენს 3 400 ლარს, 88ა პროდუქციის ნაშთი – 12 500 ლარს (A პროდუქცია 11 500 და B პროდუქცია 1 000) და ნელლეულისა და მასალის ნაშთი 22 000 ლარს.

ღებები – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	500	ღებები – 1640 88ა პროდუქცია	500
კრედიტი – 1640 88ა პროდუქცია (A პროდუქცია)	500	ღებები – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	3 400
		კრედიტი – 185 სასაქონლო – მაგერილური მარაგის კორექტირება	3 900
		ღებები – 7185 სასაქონლო- მაგერიალური მარაგის კორექტირება	1 000
		კრედიტი – 1620 ნელლეული და მასალები	1 000

გემოთ განხილული თაქრაციები მოწმობს, რომ რეალიზებული სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის თვითღირებულება წლის ბოლოსათვის გოლია. საწარმო თუ რომელ მეთოდს აირჩევს და გამოიყენებს, ეს მისი გადასაწყვეტია და, უმთავრესად, დამოკიდებულია საწარმოს სიდიდებზე, საქმიანობის ხასიათზე, მენჯემენჯისა და ინფორმაციის სხვა მომხმარებლების მიერ ინფორმაციული უბრუნველყოფის მოთხოვნების დონესა და სხვა ფაქტორებზე.

რეალიზებული პროდუქციისა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ანგარიშები წლის ბოლოს იხურება, წლიური ბრუნვის თანხის მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე ან გაუყიდველი ნაწილის მარაგის ანგარიშზე გადატანის გზით.

11.3.2. საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა

საერთო და აღმინისტრაციული მიზნით საწარმოს დანახარჯებს ხარჯებდ მოიხსენიებთ და ეს სამართლიანობა იმ მოსაზრებიდან გამომდინარე, რომ საერთო და აღმინისტრაციული დანახარი პერიოდის ხარჯია. მისი გადატანა პერიოდთან პერიოდზე შეუძლებელია, რადგან ძნელია ასეთი ხარჯის გამოჯენა შიდა ფუნქციური დანიშნულებით. გემოთ განხილული იყო დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი და ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვასთან პარალელის გავლებით გამოიკვეთა გარკვეული განსხვავება მათ

შორის. განსხვავება უფრო ნათელი იქნება, თუ პარალელის გაკლებას გაეკავრებოდნენ საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვასთან დაკავშირებით. მაგალითად განვიხილოთ ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასი. იგი ფუნქციური დანიშნულებით ადმინისტრაციული ხარჯია, ეკონომიკური შინაარსით კი სამუშაო ძალის დასაქირავებელი ხარჯი, რომელიც შესაძლებელია მიეკუთვნოს არაპირდაპირი ხელფასის ანგარიშს. მაგრამ სააღრიცხვო მონაცემთა მეტი ინფორმაციულობისათვის სასურველად მიგვაჩნია ორივე მეთოდით დანახარჯების აღრიცხვისას ცალკე გამოიყოს ადმინისტრაციული ხარჯი და მისი აღრიცხვა მოეწყოს ხარჯების ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, ნებისმიერ შემთხვევაში, გამართლებულად მიგვაჩნია საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა ანგარიშთა გეგმაში ცალკე ჯგუფად გამოყოფილ ანგარიშებში.

განვიხილოთ რამოდენიმე გიპური ოპერაცია
დარიცხულია ხელფასი ადმინისტრაციული პერსონალისათვის 2 000 ლარი
ღებები - 7410 შრომის ანაზღაურება 2 000

კრედიტი - 3130 გადასახდელი ხელფასები 2 000

დარიცხულია სოციალური გადასახადები 620 ლარი
ღებები - 7415 სოციალური დანარიცხები 620

კრედიტი - სოციალური ვალდებულებების ანგარიშები (სახეების მიხედვით) 620

გადახდილია საგლეფონო ხარჯი 215 ლარი
ღებები - 7430 კომუნიკაციის ხარჯები 215

კრედიტი - ფულადი სახსრების ანგარიშში 215

დარიცხულია ადმინისტრაციული შენობის ცვეთა 2 700 ლარი
ღებები - 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია 2 700

კრედიტი - 2230 შენობების ცვეთა 2 700

კორექტირებულია საეჭვო მოთხოვნები 7 300 ლარი
ღებები - 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 7 300

(საეჭვო მოთხოვნების საერთო ხარჯად აღიარება ნაკარნახები ბასს 18-ის მე-18 პუნქტით, რომელიც მიუთითებს, რომ თუ ამონაგები უკვე ასახულია და შემდეგ გახდება საეჭვო გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით, და არა როგორც უკვე ასახული ამონაგები თანხის შესწორება)

კრედიტი - 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 7 300

დარიცხულია ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადი 350 ლარი
ღებები - 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯი 350

(მოცემულ ანგარიშზე აისახება ყველა საგადასახადო ხარჯი, გარდა აქციის, დღ-ის, სოციალური და მოგების გადასახადისა)

კრედიტი - 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები 350

გადახდილია სასამართლო მოსაკრებელი სარჩელთან დაკავშირებით 1 700 ლარი

ღებები – 7490 სხვა საერთო ხარჯი 1 700

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 1 700

შუამდებელია საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე გადასატანად

ღებები – 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები 14 885

კრედიტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 2 000

კრედიტი – 7415 სოციალური დანარიცხები 620

კრედიტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯები 215

კრედიტი – 7455 ცეფთა და ამორტიზაცია 2 700

კრედიტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 7 300

კრედიტი – 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯი 350

კრედიტი – 7490 სხვა საერთო ხარჯი 1 700

თუ საწარმო იყენებს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდს, მაშინ საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ჯგუფის ანგარიშებიდან წლიური ბრუნვა ანგარიშების დახურვის მიზნით უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე შეიძლება იყოს გადატანილი.

11.3.3. მიწოდების ხარჯების აღრიცხვა

ბასს-ის მიხედვით საქონლისა და მომსახურების მიწოდების დანახარჯები საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად განიხილება. მიწოდების ხარჯების აღრიცხვის სქემა საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვის იდენტურია. ამიტომ ამ მხოლოდ ტიპური ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებაზე შეეჩერდებით.

გადახდილია სარეკლამო ხარჯები 3 000 ლარი

ღებები – 7310 რეკლამის ხარჯები 3 000

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 3 000

ღარიცხულია პროვიზია (მომსახურების საზღაური) და კომისია (კომისიონერის საზღაური) 1 000 ლარი

ღებები – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო 1 000

კრედიტი – 3150 საკომისიო გადასახდელები 1 000

ღარიცხულია სოციალური გადასახადები 310 ლარი

ღებები – 7330 შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები 310

კრედიტი – 3370 სოციალური გადასახადი 310

გადახდილია მყიდველისათვის დანიშნულების ადგილამდე საქონლის გადაზიდვის სატრანსპორტო ხარჯი 300 ლარი

ღებები – 7340 ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები 300

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 300

ღარიცხულია საეაქრო ობიექტის დაცვისათვის პოლიციის სასარგებლოდ 3 000 ლარი

ღებები – 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები 3 000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები 3 000

მიწოდების ხარჯი პერიოდის ხარჯად განიხილება და საერთო და აღმინის-გრაფიული ხარჯის მსგავსად სრული ოდენობით აისახება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე.

11.3.4. რეალიზაციიდან ამონაგების აღრიცხვა

რეალიზაციიდან ამონაგების აღრიცხვა მოიცავს პროდუქციისა (საქონლის) და მომსახურების რეალიზაციიდან საწარმოს მიერ მიღებული შემოსაქვლების აღრიცხვას. ერთი შეხედვით დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვისას რეალიზაციიდან ამონაგებში უნდა შედიოდეს გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსაქვლებიც, მაგრამ სააღრიცხვო მიზნებით ისინი ცალკე ობიექტად განიხილება.

საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარების განხილვისას მითითებული იყო ზოგადი პირობები, რომელიც კონკრეტულ შემთხვევაში ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობისა და გარიგების პირობების გათვალისწინებას მოითხოვს. ამიტომ ბუღალტერი გადაწყვეტილების მიღებისას, აღიაროს თუ არა ამონაგები, უნდა ხელმძღვანელობდეს კანონმდებლობით და ბასს 18-ით (სასურველია ბასს 18-ის დანართის დამოუკიდებლად გაეცნობა).

რეალიზაციის პროცესს ხშირად თან სდევს მესამე პირის კუთვნილი თანხების მიღება. რადგან ამონაგები მოიცავს რეალური ღირებულებით შეფასებულ და საწარმოს ანგარიშზე მიღებულ ან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს, იგი მესამე პირისათვის გადასაცემი თანხებისაგან განცალკევებით უნდა აღიარებოდეს. ეს ეხება როგორც ირბიბ გადასახადის სახით საწარმომი შემოსულ (შემოსასქვლ) თანხებს, ისე მრწმუნებელის სახელით შეგროვილ თანხებს.

რეალიზაციიდან ამონაგების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი ოპერაციები:

საწარმომ საქონლის ნაღდ ანგარიშზე გაყიდვიდან მყიდველისაგან მიიღო 2 400 ლარი. მათ შორის ღღ 400 ლარი

ღებები – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 400

კრედიტი – 6111 შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან 2 000

კრედიტი – 3330 გადასახდელი ღღ 400

დაბრუნებულია მყიდველისაგან 240 ლარის საქონელი უხარისხობის გამო. ფული გაცემულია საღაროდან. საქონლის დაბრუნება გამოიწვევს ღღ-ის საგადასახადო ვალდებულების კორექტირებას 40 ლარით

ღებები – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 200

ღებები – 3330 გადასახდელი ღღ 40

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 240

საწარმოს მიერ გაწეული მომსახურება დანადგარების მონტაჟზე, რომლის ღირებულება 5 000 ლარს შეადგენს. მომსახურების მიმღები ფულს გადაიხდის 10 დღის ვადაში

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 5 000

კრედიტი – 6112 შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან 5 000

ჟურნალის გამომცემელთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე საწარმო ავრცელებს ჟურნალს და წლიური ხელმოწერის ღირებულების 10 %-ს იგოვებს საკომისიო შემოსავლის სახით. ჟურნალის ხელმოწერებისაგან საწარმოში შემოსულია 300 ლარი

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 300

კრედიტი – 6130 საკომისიო შემოსავალი 30

კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 270

იხურება დაბრუნებული საქონლისა და ფასდათმობის ანგარიში

დებეტი – 6111 შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან 200

კრედიტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 200

წლის ბოლოს ჯამდება საოპერაციო შემოსავლები

დებეტი – 6111 შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან 1 800

დებეტი – 6112 შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან 5 000

დებეტი – 6130 საკომისიო შემოსავალი 30

კრედიტი – 6100 საოპერაციო შემოსავლები 6 830

წლის ბოლოს იხურება საოპერაციო შემოსავლების ანგარიში ხარჯების ანგარიშებთან ერთად, შედეგის მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე გაღატანით

11.3.5. ჩვეულებრივი საქმიანობის სხვა

ხარჯები და შემოსავლები

სესხთან დაკავშირებული დანახარჯები. სესხად აღებული ფულადი სახსრების დაბრუნებასთან ერთად სესხის ამღები იხდის პროცენტს საპროცენტო განაკვეთიდან გამომდინარე. ამასთან, სესხის აღებასა და დაბრუნებას შეიძლება ახლდეს სხვა დანახარჯებიც. ეს დანახარჯები სესხის პროცენტთან ერთად შეადგენს სესხთან დაკავშირებულ დანახარჯებს, რომლებიც პირდაპირი ან არაპირდაპირი გზით ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება. სესხზე დანახარჯების აღრიცხვის საბაზისო მეთოდის მიხედვით სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები აღიარებულ უნდა იქნას იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც იქნა გაწეული (ბასს 23, მუხლი 7). მოცემული მეთოდის გამოყენებისას ნებისმიერი სახის, ვადისა და დანიშნულების სესხზე დანახარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯის სახით. ხარჯის აღიარება ბუღალტრულად გაგარდება

ღებები – 8210 საპროცენტო ხარჯები

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

(დარიცხულ ვალდებულებად აღიარების დროს) ან

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები

(დარიცხულ ვალდებულებად აღიარების გარეშე

გადახდის დროს)

დანახარჯები, რომელიც პირდაპირ არ აღიარდება ხარჯის სახით, სესხზე დანახარჯების აღრიცხვის ალტერნატიული მეთოდის გამოყენების გზით აქტივის ღირებულებას მიეკუთვნება. ეს დანახარჯები ცვეთის ხარჯის სახით ან რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების (მაგალითად გემის მშენებლობისათვის აღებული სესხის დანახარჯები, რომელიც გემის თვითღირებულებაშია შესული) სახით უპირისპირდება მიღებულ შემოსავლებს.

ვალუგის კურსის ცვლილება. ვალუგის კურსის ცვლილება საწარმოს შემოსავლებსა და ხარჯებზე გავლენას მაშინ ახდენს, როდესაც იგი აწარმოებს ოპერაციებს უცხოური ვალუგით. აღნიშნული საკითხი დეტალურად განიხილება შემდეგ თავში.

გრძელვადიანი აქტივების გასვლიდან მიღებული მოგება და ზარალი. ძირითადი საშუალება შეიძლება გავიდეს მათი მწყობრიდან გამოსვლის ან გაყიდვის გამო. მწყობრიდან გამოსული აქტივი ჩამოიწერება საბალანსო ღირებულებით, რაც საწარმოს სავარაუდო მისაღები სარგებლის ნაწილია, რომლის ამოღებაც ვერ მოესწრო. ეს საწარმოს ზარალია, რომელიც აქტივის გასვლისას ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს. მაშინ, როდესაც აქტივი იყიდება, საწარმო იღებს მოგებას ან ზარალს, რომელიც გავლენას ახდენს საწარმოს ფინანსურ შედეგზე და ეს თანხა აღიარებული იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც შემოსავალი ან ხარჯი (ბასს 16, პუნქტი 62). ოპერაციების ბუღალტრული გაგარების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითები:

1. საწარმომ გაყიდა საგვირთო ავტომობილი 2 000 ლარად. ავტომობილის სააღრიცხვო ღირებულება 4 500 ლარია, აკუმულირებული ცვეთა – 3 000 ლარი. თანხა მიღებულია სალაროში

ღებები – 2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა 3 000

ღებები – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 2 000

კრედიტი – 2180 სატრანსპორტო საშუალებები 4 500

კრედიტი – 8133 მოგება ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან 500

2. საწარმომ გაყიდა შენობა 20 000 ლარად. შენობის სააღრიცხვო ღირებულება 70 000 ლარია. აკუმულირებული ცვეთა – 48 000 ლარი. თანხა მიღებულია სალაროში

ღებები – 2230 შენობების ცვეთა 48 000

ღებები – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 20 000

ღებები – 8291 ზარალი ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან 2 000

კრედიტი – 2130 შენობები 70 000

3. საწარმომ გაყიდა კონდიციონერი (საოფისე): 500 ლარად. კონდიციონერი გადაფასების შემდეგ ბუღალტრულ ანგარიშზე აღრიცხულია 1 800 ლარად. აკუმულირებული ცვეთა შეადგენს 1200 ლარს, მოცემული კონდიციონერის გადაფასების ცემურების ნაშთი 200 ლარია. გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად გაგარდება

დებეტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 1 200

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 500

დებეტი – 8291 მარალი ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან 100

კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა 1 800

საწარმო ერთდროულად აუქმებს გადაფასების რემერეს ნაშთის შემოსავლად აღიარების გზით

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რემერევი 200

კრედიტი – 8133 მოგება ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან 200

პერიოდის ბოლოს საოპერაციო ანგარიშგების დახურვას და შედეგების ფორმირება

პერიოდის ბოლოს ყველა საოპერაციო ანგარიშები იხურება საპირისპირო ბუღალტრული გაგარიბით და შედეგი ფიქსირდება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე.

მაგალითი

საწარმოს პერიოდის განმავლობაში რეალიზაციიდან შემოსავლების სახით მიღებული აქვს 50000 ლარი, მარაგების რეალიზაციის თვითღირებულებამ შეადგინა 35000 ლარი, მიწოდების ხარჯებმა შეადგინა 3000 ლარი, სავრთო და აღმინის-გრაფიკულმა დანახარჯებმა 6000 ლარი, არასაოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულმა მარალმა 1000 ლარი.

დახურვის ოპერაციის გაგარება

დებეტი – 6100 საოპერაციო შემოსავლები 50 000

კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება 50 000

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება 45 000

კრედიტი – 7100 რეალიზებული პროდუქტის თვითღირებულება 35 000

კრედიტი – 7300 მიწოდების ხარჯები 3 000

კრედიტი – 7400 სავრთო და აღმინისგრაფიკული ხარჯები 6 000

კრედიტი – 8200 არასაოპერაციო ხარჯები 1 000

ამის შემდეგ მოხდება მიღებული მოგების დაბეგვრა, რომელსაც ცალკე თავში განვიხილავთ.

11.4. არაორდინალური შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შედეგის გაანგარიშებაში მონაწილე შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა ელემენტი ფაქტობრივად თავს იჩენს საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო პროცესში. მაგრამ იშვიათად ხდება ისეთი არაორდინალური მოვლენა, რომლის შედეგი საწარმოს მოგებისა და მარალის ანგარიშგებაში ელინდება განსაკუთრებული მუხლის სახით. განსაკუთრებული მუხლები არის საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან ამკარად განსხვავებული სამეურნეო მოვლე-

ნებისა და ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსაქვლები და ხარჯები, რომლებიც არ მორღება რეგულარულად ან ხშირად.

განსაკუთრებული მუხლების წარმომშობი გარემოებებია: ექსპროპრიაცია, მიწისძვრა-ან სხვა სტიქიური უბედურება.

განსაკუთრებული მუხლები აუცილებელია ცალკე აღრიცხვობდეს, იმიგომ რომ იგი აისახება რა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ერთდროულად მათი შინა-არსი და თანხები ცალ-ცალკე გამიფერას ექვემდებარება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

მაგალითი

20X1 წელს მიწისძვრის შედეგად (მიწისძვრა ამ რეგიონში იშვიათად ხდება) დაინგრა საწარმოს მშენებარე სამრეწველო შენობის კორპუსი. ექსპერტების შეფასებით მშენებლობის ნანგრევეებიდან შესაძლებელია გამოსაყენებლად ვარგისი 20 000 ლარის სამშენებლო მასალის მიღება, რისთვისაც 1 500 ლარის დანახარჯები იქნება აუცილებელი. მშენებლობის დანახარჯი 140 000 ლარს შეადგენდა

ღებები - 9120 განსაკუთრებული ხარჯები 121 500

კრედიტი -2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა 121 500

მომდევნო წელს საწარმომ ზარალიდან თავის დასაღწევად მიიღო სახელმწიფო გრანტი გადაუღებელი ფინანსური მხარდაჭერის სახით 60 000 ლარის ოდენობით

ღებები - 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები 60 000

(გრანტზე დარიცხული მოთხოვნები, როდესაც თანხები შემოვა გრანტის მიღების შემდეგ) ან

ღებები - ფულადი სახსრების ანგარიშები 60 000

(თუ თანხები მიღებულია გრანტის გამოყოფისთანავე)

კრედიტი -9110 განსაკუთრებული შემოსაქვლები 60 000

11.5. საგადასახადო თანხმშერებები

ხარჯებისა და შემოსაქვლების აღიარების ზემოთ განხილული სტანდარტისეული პრინციპები, ყოველთვის არ ემთხვევა საგადასახადო კოდექსის ღებულებებს. ამიგომ დროებითი სხვაობების თითქმის მთელი ოდენობა სწორედ ხარჯებისა და შემოსაქვლების განსხვავებული პრინციპებით აღიარების შედეგია. ეს საკითხები ფართოდაა გაშუქებული მოგების გადასახადის აღრიცხვაში, თუმცა საგადასახადო კოდექსის ხშირი ცვლილების გამო იქ განხილული მომენტებიც ღოგმად არ უნდა იქნას მიჩნეული და ფინანსური ანგარიშგების შემღგენელი გულისხმიერად უნდა მოეკიდლოს დროებითი სხვაობებისა და მისგან გამომდინარე გადაეღებების სამარ-თლიანი აღრიცხვისა და წარღგენის მოთხოვნებს.

უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები

უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების ბუღალტრულ აღრიცხვას არეგულირებს ბასს 21 „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“.

განმარტავება

უცხოური ქვეგანაყოფი არის შეიღობილი საწარმო, მეკაეშირე საწარმო, ერთობლივი საწარმო ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე.

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

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

საბოლოო სავალუტო კურსი არის ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებული გასაცემელი სავალუტო კურსი.

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

ფულადი საბალანსო მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფულადი სახსრები და მისაღება აქტივები, და გასანაღლებელი ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფიქსირებული ფულადი თანხით.

12.1. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები

თავდაპირველი აღიარება-ასახვა

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს საანგარიშგებო ვალუტით ოპერაციის შესრულების დღისთვის საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცემელი სავალუტო კურსის მიხედვით.

ოპერაციის შესრულების დღეს დაფიქსირებულ გასაცემელ სავალუტო კურსს ხშირად საკასო გარიგებათა კურსს უწოდებენ. პრაქტიკაში ზოგჯერ იყენებენ ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არსებულ მიახლოებით სავალუტო კურსს. მაგალითად, შეიძლება გამოყენებულ იქნას კვირის ან თვის საშუალო გასაცემელი

საეალუგო კურსი მოცემულ პერიოდში შესრულებული ყველა ოპერაციისთვის, თუმცა თუ საეალუგო კურსი მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, საშუალო საეალუგო კურსის გამოყენება მიზანშეწონილი არაა.

ბალანსის ფაღგენის თარიღის შემდგომი პერიოდის ანბარიშგებალობა

საბაზისო მართლი

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს:

- ა) უცხოური ვალუგით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარღგენილ უნდა იქნას საბოლოო საეალუგო კურსის გამოყენებით;
- ბ) არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოური საეალუგო ერთეულებით პირენადელი ღირებულების მეთოდის გამოყენებით, წარღგენილ უნდა იქნას ოპერაციის შესრულების თარიღისთვის არსებული საეალუგო კურსის მიხედვით;
- გ) არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოურ ვალუგაში განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, წარღგენილ უნდა იქნას რეალური ღირებულების ღდაღგენის დღისთვის არსებული საეალუგო კურსის გამოყენებით

საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდების ან საწარმოს მიერ საანგარიშგებო თარიღისთვის ფულადი მუხლების წარღგენისას საბოლოო საეალუგო კურსის მიხედვით, რომელიც განსხვავდება თავდაპირველი ასახვისთვის გამოყენებული საეალუგო კურსისგან ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების საეალუგო კურსისგან, აღიარებული უნდა იქნას შემოსაელების ან ხარჯების სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როღესაც წარმოიშეება, გარდა ისეთ ფულად საბალანსო მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობებისა, რომლებიც თავის მხრივ საწარმოს მიერ უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანღებული წმინდა ინვესტიციების ფორმით არის წარმოღგენილი, საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, ამ ინვესტიციების გაყიდვამღე, უნდა აისახოს საკუთარ კაპიტალში. წმინდა ინვესტიციების გაყიდვის შემღეგ ეს სხვაობები აღიარებულ უნდა იქნას შემოსაელებად ან ხარჯებაღ.

საკურსო სხვაობა წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, თუ ოპერაციის შესრულების დღეს და უცხოური ვალუგით შეფასებული ნებისმიერი ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდების თარიღისთვის დაფიქირებული გასაცეელი საეალუგო კურსები ერთმანეთისგან განსახევაელებო იქნება. თუ ანგარიშსწორება მოხდა იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როღესაც ოპერაცია განხორციელდა, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარებულ იქნება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ როღესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება შემღგომ საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა, რომელიც აღიარებულია ყოველ შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში საანგარიშსწორებო პერიოდამღე, განისაზღვრება საკურსო სხვაობის ცვლილებით იმავე პერიოდში.

ნებადართული ალტერნატიული აქტივობა

საკურსო სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას ვალუტის გაუფასურების ან დეველუაციის შედეგად, რისი პეჯირებაც პრაქტიკულად შეუძლებელია. ასეთი ვითარება იწვევს იმ ვალდებულებების დაფარვის შეუძლებლობას, რომლებიც წარმოიშობა ისეთი აქტივების შეძენასთან დაკავშირებით, რომელთა ანგარიშ-ჟაქტურები გამოწერილია უცხოური ვალუტაში. ასეთი საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი, კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებასა და აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას.

საკურსო სხვაობები არ ჩაირთება შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, თუ საწარმოს შეუძლია უცხოური ვალუტით განსამზღვრული ისეთი ვალდებულებების დაფარვა ან პეჯირება, რომელიც წარმოიშვა უცხოური ვალუტით აქტივების შეძენასთან დაკავშირებით. მიუხედავად ამისა, უარყოფითი საკურსო სხვაობები აქტივთან პირდაპირ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება, როდესაც შეუძლებელია ვალდებულებების დაფარვა ან მისი პეჯირება. მაგალითად, როდესაც უცხოური ვალუტაზე გაცვლით ოპერაციებზე შეზღუდვების გამო შეფერხდება უცხოური ვალუტის მიღება. ამგეობრად, წინამდებარე სტანდარტის ნებადართული ალტერნატიული მეთოდით, აქტივის თვითღირებულება, რომლის ანგარიშ-ჟაქტურები გამოწერილია უცხოური ვალუტაში, საანგარიშგებო ვალუტაში იმ თანხის გოლია, რომელიც საჭიროა აქტივის შეძენასთან დაკავშირებით წარმოშობილი ვალდებულების დასაფარავად.

12.2. უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგება

უცხოური ქვეგანაყოფების კლასიფიკაცია

უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების მეთოდი დამოკიდებულია იმაზე თუ როგორ ხდება მათი დაფინანსება და როგორ ფუნქციონირებენ ანგარიშგებულ საწარმოსთან. ამასთან დაკავშირებით განასხვავებენ ორი ტიპის უცხოურ ქვეგანაყოფს: „უცხოური ქვეგანაყოფი, რომელიც ანგარიშგებულ საწარმოს განუყოფელ ნაწილად ითვლება“ და „უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი“.

უცხოური ქვეგანაყოფი, რომელიც ანგარიშგებულ საწარმოს საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია, ანგარიშგებულ საწარმოს საქმიანობის გაფართოების სახეს იღებს. მაგალითად, ასეთი უცხოური ქვეგანაყოფი შეიძლება ახორციელებდეს მხოლოდ ანგარიშგებულ საწარმოდან იმპორტირებული საქონლის გაყიდვას და მიღებული თანხების გადარიცხვას ანგარიშგებულ საწარმოსთვის. ასეთ შემთხვევაში, უცხოური ქვეყნის ვალუტასა და საანგარიშგებო ვალუტას შორის არსებული საკურსო სხვაობა თითქმის პირდაპირ გემოქმედებას ახდენს ანგარიშ-

ვალდებული საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციებიდან მიღებულ ფულად სახსრებზე: ამდენად, საკურსო სხვაობის ცვლილებები გაელენას ახდენენ საგარეო-ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ცალკეულ ფულად საბალანსო მუხლებზე, და არა ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ მოცემულ ოპერაციაში დაბანდებულ წმინდა ინვესტიციებზე.

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

უცხოური ქვებანაყოფი. როგორც ანგარიშვალდებული საწარმოს საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად ითვლება

უცხოური ქვებანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული საბალანსო მუხლების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში ისეთივე წესით ხდება, როგორც თვით ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციები. საწარმოს ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებისა და ცვეთის ანარიცხების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში ხდება აქტივის შექმნის დღეს არსებული გასაცემელი სავალუტო კურსის მიხედვით, ხოლო თუ აქტივი ასახულია რეალური ღირებულებით, გამოიყენება შეფასების დღეს დაფიქსირებული გასაცემელი სავალუტო კურსი.

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ღირებულების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში წარმოებს მათზე დანახარჯების გაწვევის თარიღისთვის არსებული სავალუტო კურსით. აქტივის სალიკვიდაციო ან სარეალიზაციო ღირებულება გადაიანგარიშება იმ სავალუტო კურსის შესაბამისად, რომელიც დაფიქსირდა სალიკვიდაციო ღირებულების ან ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შეფასების თარიღისთვის. მაგალითად, თუ სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების რომელიმე ელემენტის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება შეფასებულია უცხოური ვალუტით, მისი გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში უნდა მოხდეს შეფასების თარიღისთვის არსებული გასაცემელი სავალუტო კურსით. როგორც წესი, უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების გადაანგარიშებისთვის იყენებენ ე.წ. საბოლოო გასაცემელ სავალუტო კურსს. ზოგჯერ საჭიროა ანგარიშვალდებული საწარმოს მიმდინარე საბალანსო ღირებულების შემცირება იმისათვის, რომ იგი გაუთანაბრდეს

თავის სალიკვიდაციო ღირებულებას ან ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, მაშინაც კი, როდესაც ამგვარი კორექტირება არ ხდება საგარეო-ეკონომიკური ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში. და პირიქით, შეფასების დღეს ფინანსური ანგარიშგებების კორექტირებამ შეიძლება მკვეთრად შეცვალოს ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება.

უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი

თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადასანგარიშებლად, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ უნდა განახორციელოს შემდეგი პროცედურები:

- ა) უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფულადი და არაფულადი აქტივებისა და ვალდებულების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში უნდა მოხდეს საბოლოო გასაცემელი საგალუგო კურსის მიხედვით;
- ბ) უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის შემოსაყლებისა და ხარჯების გადაანგარიშება უნდა მოხდეს ოპერაციის თარიღისთვის არსებული საგალუგო კურსით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც უცხოური საწარმო საქმიანობას ეწევა პიპერიფლაციური ეკონომიკის პირობებში. ამ შემთხვევაში შემოსაყლებისა და ხარჯების გადაანგარიშება წარმოებს საბოლოო გასაცემელი საგალუგო კურსის მიხედვით.
- გ) საკურსო სხვაობების ცვლილების ყველანაირი შედეგი, წმინდა ინვესტიციების გაყიდვამდე, კლასიფიცირებული უნდა იქნას, როგორც საკუთარი კაპიტალი.

თუ უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღი არ ემთხვევა ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღს, ანგარიშვალდებული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში გაერთიანების მიზნით, უცხოური ეკონომიკური სუბიექტები ხშირად თავისი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღს უკავშირებენ ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო თარიღს.

თუ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია, ბასს 27-ით „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ ნებადართულია განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღისათვის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგების გამოყენება, თუ საანგარიშგებო თარიღებს შორის ინტერვალი არ აღემატება სამ თვეს. ამ შემთხვევაში, უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის აქტივებისა და ვალდებულებების გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაში ხდება უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებული გასაცემელი საგალუგო კურსით. კორექტირება მოხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც ანგარიშვალდებული საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღამდე გასაცემელ საგალუგო კურსებში მომხდარია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ბასს 27-ის „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და შეილობილ საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ და ბასს 28-ის „მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ მოთხოვნების შესაბამისად.

პიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტით წარდგენილი უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშებული ფინანსური ანგარიშგება შესწორებული უნდა იქნას ბასს 29-ის „ფინანსური ანგარიშგება პიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“ მოთხოვნების მიხედვით. როდესაც შეჩერდება პიპერინფლაციური პროცესები და უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა აღარ ხდება ბასს 29-ის შესაბამისად, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშებისას, პიპერინფლაციის შეჩერების მომენგისთვის არსებული სავალუტო ერთეულებში გამოსახული თანხები უნდა ჩათვალოს პირველდელი ღირებულებით შეფასებულ თანხებად.

12.3. უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებასთან დაკავშირებული ოპერაციების გულალტრული აღრიცხვა

მაგალითი

საწარმოს საქონლის იმპორტთან დაკავშირებით 20X1 წლის მაისში წარმოშევა უცხოელი მომწოდებლის ვალდებულება 5 000 აშშ დოლარი, რაც ვალდებულების წარმოშობის მომენტში 10 000 ლარს შეადგენდა. ამავე წლის სექტემბერში გადაიხდა 2 000 აშშ დოლარი. გადახდის მომენტში 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი 1.95 ლარს შეადგენდა. მთლიანი კურსთა შორის სხვაობა 100 ლარს შეადგენს. ვალის ნაწილის გადახდა ბუღალტრულად აისახება

ღებები – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 4 000

კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში 3 900

კრედიტი – 8140 მოგება კურსთა შორის სხვაობიდან 100

საწარმომ საანგარიშგებო წელს ვერ შეძლო მომწოდებლის ვალის გასტუმრება. 20X1 წლის 31 დეკემბერს დოლარის გასაცვლელი კურსი 2,05 ლარს შეადგენდა. სტანდარტის შესაბამისად ვალდებულება უნდა აისახოს 31 დეკემბრის გასაცვლელი კურსით, რაც 3 150 ლარს შეადგენს. 150 ლარი საკურსო სხვაობაა, რაც ხარჯის სახით უნდა იქნას ასახული

ღებები – 8240 შარალი კურსთა შორის სხვაობიდან 150

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და-მომსახურებიდან წარმოქმნილი

ვალდებულებები 150

ისეთ ფულად საბალანსო მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომლებიც არსებობდა საწარმოს მიერ უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანდებული წმინდა ინვესტიციების ფორმით არის წარმოდგენილი, საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ ინვესტიციების გასკლამდე კლასიფიცირებულ უნდა იქნას საკუთარ კაპიტალად, ხოლო გასკლის შემდეგ ეს სხვაობები აღიარებულ უნდა იქნას შემოსავლებად ან ხარჯებად იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც

მოხდება უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის გასვლიდან მიღებული მოგებისა და ზარალის აღიარება (ბასს 21, პუნქტი 17 და 37).

მაგალითი

საწარმოს გააჩნია უცხოური კომპანიის აქციები, რომლის ხანგრძლივად შენარჩუნებას აპირებს. აქციების ღირებულება 2 000 აშშ დოლარია. შეძენის მომენტში იგი 4 000 ლარს შეესაბამებოდა. საანგარიშგებო წლის 31 დეკემბერს გასაცემელი კურსი 2.02 ლარს შეადგენს. საკურსო სხვაობა 40 ლარი არ აისახება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავალში. იგი გაგარდება

ღებუტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა

ფასიან ქალაქებში 40

კრედიტი – 5450 საკურსო სხვაობების რეზერვი 40

დაეუშვათ მომდევნო პერიოდებში საკურსო ცვლილებები არ მომხდარა და აღნიშნული ინვესტიცია გაიყიდა 2 300 ლარად. გაყიდვის ოპერაციის გაგარების თანადროულად საკურსო სხვაობის რეზერვში რიცხული 40 ლარი შემოსავლად იქნება აღიარებული ბუღალტრული გაგარებით

ღებუტი – 5450 საკურსო სხვაობების რეზერვი 40

კრედიტი – 8140 მოგება კურსთაშორის სხვაობიდან 40

ანალოგიური პრინციპით აღიარდება უცხოური ვალუტით ასახულ ვალდებულებებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობები, რომელთა პეჯირება უზრუნველყოფილია უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წმინდა ინვესტიციების დაბანდებით (ბასს 21, პუნქტი 19 და 37).

კურსთა შორის სხვაობების აღიარების ალტერნატიული მეთოდიც არსებობს, რომელიც ამ სხვაობების აქტივის ღირებულებაში ასახვას მოითხოვს. ბასს 21 უშვებს, რომ საკურსო სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას ვალუტის გაუფასურების ან დევალუაციის შედეგად, რისი პეჯირებაც პრაქტიკულად შეუძლებელია. ასეთი ვითარება იწვევს იმ ვალდებულებების დაფარვის შეუძლებლობას, რომლებიც წარმოიშობა ისეთი აქტივების შეძენასთან დაკავშირებით, რომელთა ანგარიშ-შეაქტურები გამოწერილია უცხოურ ვალუტაში. ასეთი საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი, კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებასა და აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას (ბასს 21, პუნქტი 21). აქტივების ღირებულებაში საკურსო სხვაობის ასახვა, სესხის პროცენტის მსგავსად, შემოსავლებისა და ხარჯების გადავადებას განაპირობებს, რომელიც არაპირდაპირი გზით იქნება აღიარებული აქტივის გაყიდვის ან გამოყენების პროცესში.

მოგების გადასახადის აღრიცხვა

13.1. საგადასახადო შემოსავლები და ხარჯები

საგადასახადო კანონმდებლობა საწარმოთა მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის იყენებს შემოსავლებისა და გასაღების გამოთვლის თავისებურ დებულებებს, რომელსაც საწარმოს სააღრიცხვო მოგებისაგან განსხვავებულ დასაბეგრ მოგებაზე მიეყვება.

სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება (საგადასახადო ზარალი) არის საგადასახადო კოდექსის წესებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საწარმოს დაბეგვრის ობიექტია მოგება. იგი განისაზღვრება როგორც სხვაობა გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალსა და საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვის თანხებს შორის. ამასთან, ერთობლივ შემოსავალში ჩაითვლება ყველა ის შემოსავალი, რომელიც გავლენას ახდენს გადასახადის გადამხდელის მოგებაზე, მათ შორის უსასყიდლო მიღებული ქონებისა და ფულადი სახსრების სახით, გარდა დაბეგვრისაგან გათავისუფლებული შემოსავლებისა.

ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ძირითად საშუალებათა შექმნის, დაღმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა. აგრეთვე იმ ხარჯების გარდა, რომლებიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსის დებულებათა თანახმად.

საგადასახადო კოდექსი აღგენს ხარჯებს, რომელიც არ შეიძლება გამოიქვითოს. ამასთან, გარკვეული ხარჯების მიმართ იყენებს შეზღუდვას ან გამოქვითვის თავისებურ განრიგს. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი (თემის სიღრმისეული შესწავლისათვის აუცილებელია საგადასახადო კოდექსის ცოდნა).

საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე:

- არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

სააღრიცხვო მოგების დასადგენად ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება ყველა გასაღელი, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებს უკავშირდება. მაგალითად, საწარმოს მიერ გადახდილი საქველმოქმედო თანხა სააღრიცხვო ხარჯია, მაგრამ საგადასახადო მიზნით შემოსავლიდან არ გამოიქვითება, რადგან ეკონომიკურ საქმიანობას არ უკავშირდება.

- არ დაიშვება გართობაზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა. ეს ხარჯები შეიძლება გამოიქვითოს იმ საწარმოში, რომელიც ეწევა გართობითი ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, თუ ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლ-

ებში. წარმომადგენლობითი ხარჯები გამოიქვითება მხოლოდ დადგენილი ნორმების მიხედვით.

მაგალითად, საწარმო თუ თავისი თანამშრომლებისათვის მართავს საახალწლო საზეიმო საღამოს (გასართობ ღონისძიებას), დახარჯული თანხა საგადასახადო მოგების დასადგენად არ გამოიქვითება, თუმცა იგი სააღრიცხვო მოგებას შეამცირებს.

- არ გამოიქვითება ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები და ხელფასის სახით შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები.

მოცემული დებულება, უმთავრესად, გამოიყენება ინდივიდუალურ მეწარმეებთან მიმართებაში. ინდივიდუალური მეწარმის მიერ დაქირავებული მომუშავეებისათვის გადახდილი ხელფასი გამოსაქვითი ხარჯების კატეგორიას მიეკუთვნება, მაგრამ საკუთრივ თავისი საჭიროებისათვის გახარჯული თანხა, მათ შორის ხელფასი, ხარჯად არ აღიარდება, ვიდრე მისი შემოსავალი არ დაიბეგრება.

- კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტები გამოიქვითება პროცენტების იმ თანხის ფარგლებში, რომელიც განისაზღვრება კრედიტის გაცემის მომენტისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის ბანკთაშორის საკრედიტო აუქციონზე ჩამოყალიბებული საპროცენტო განაკვეთის 150 პროცენტის ოდენობით.

სააღრიცხვო მოგების მიზნებისათვის სესხზე გადახდილი პროცენტი (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი შეძენილ აქტივებს მიეკუთვნება) ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება სრულ ოდენობით. საგადასახადო მოთხოვნა კი ზღუდავს დადგენილი ზღვართ. მაგალითად, საწარმოში აიღო სესხი 10 000 ლარი ერთი წლით წლიური 36 პროცენტის პირობით და გადაიხდა სესხის პროცენტი 3 600 ლარი. სესხის აღების მომენტში ეროვნული ბანკის ბანკთაშორის საკრედიტო აუქციონზე ჩამოყალიბებული საპროცენტო განაკვეთი შეადგენდა 20 პროცენტს. საგადასახადო მიზნით გამოსაქვითი საპროცენტო ხარჯი 3 000 ლარს შეადგენს. საწარმოს მიერ გადახდილი 600 ლარი არ გამოიქვითება საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას. იგი არის სხვაობა სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის.

- იმ საწარმოში, რომლის კაპიტალის 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადასახადის გადახდისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს, გამოსაქვითი პროცენტების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადახდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსავლისა და ნებადართული გამოქვითვებით (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) შემცირებული ერთობლივი შემოსავლების თანხის 50 პროცენტის ჯამს.

დაეუშვათ A საწარმო არის მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული B საწარმოს დამფუძნებელი და ფლობს მისი კაპიტალის 50 პროცენტს. საწარმოს გადახდილი აქვს სესხის პროცენტი – 30 000 ლარი, რომელიც სააღრიცხვო მიზნით აღიარებულია ხარჯად. წლის განმავლობაში პროცენტის სახით მიღებული აქვს შემოსავლები 3 000 ლარი და ნებადართული გამოქვითვით შემცირებული ერთობლივი შემოსავალი – 50 000 ლარი. ასეთ შემთხვევაში A საწარმოს უფლება აქვს გამოქვითოს გადახდილი პროცენტის თანხა 26 500

ლარის ოდენობით. დარჩენილი 3 500 ლარი წარმოშობის სხვაობას სააღრიცხვო და სავადასახადო მოგებას შორის.

- გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოქვითოს რეალიზებულ საქონელთან, სამუშაოსა და მომსახურებასთან დაკავშირებული საეჭვო ვალები, რომელთა მიხედვით მიღებული შემოსავლები ადრე შეგანილი იყო სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში. საეჭვო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაეალიანება ჩამოწერილი და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.
სტანდარტებიდან გამომდინარე, საწარმო უფლებამოსილია ხარჯად აღიაროს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების თანხა. იგი სავადასახადო მოგების მიზნებისათვის არ იქნება გამოქვითული მანამ, სანამ გადასახადის გადამხდელი მყიდველის დებიტორულ დაეალიანებას არ ჩამოწერს. მაგალითად, საწარმომ თავისი გამოცდილების გათვალისწინებით ხარჯად აღიარა საეჭვო ვალების კორექტირება 10 000 ლარი. იმავე წელს ჩამოწერა უიმელო მოთხოვნა 3 000 ლარი. სავადასახადო მოგების დასადგენად საწარმო გამოქვითავს მხოლოდ 3 000 ლარს. 7 000 ლარი კი სავადასახადო და სააღრიცხვო მოგებას შორის სხვაობას წარმოშობს.
- გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენასა და დადგმაზე გაწეული, აგრეთვე სხვა კაპიტალური ხარჯებისა.
სააღრიცხვო მიზნებისათვის სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების დანახარჯები გაწევისთანავე აისახება ხარჯის სახით, ხოლო საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დანახარჯები გაწევისთანავე აისახება ხარჯის სახით ან აღიარდება აქტივის სახით, თუ იგი აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს. აქტივად აღიარება კი სააღრიცხვო და სავადასახადო მოგებას შორის სხვაობას განაპირობებს.
- ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითად საშუალებათა ცვეთის ხარჯები, კოლექსის მიზნებიდან გამომდინარე, გამოიქვითება ძირითადი საშუალებების ჯგუფებისათვის დადგენილი ცვეთის ნორმის შესაბამისად. (იხილეთ თემა „ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა“).
- ცალკეულ ჯგუფში შემავალ ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა დაიშვება ყოველწლიურად – წლის ბოლოსათვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტამდე ოდენობით. თანხა, რომელიც აღემატება ამ ზღვრულ დონეს, ზრდის ჯგუფის ბალანსის ღირებულებას.
მოცემული დებულებიდან გამომდინარე, რემონტის ხარჯი გამოქვითვას ექვემდებარება არა ერთბაშად, არამედ გაწილადებულად. ჯგუფის ღირებულებით ბალანსზე მიკუთვნებული რემონტის ხარჯი გამოიქვითება მომდევნო წლებში ცვეთის დარიცხვის გზით. ეს კი წლების განმავლობაში სავადასახადო და სააღრიცხვო მოგებას შორის სხვაობას წარმოშობს.
- გეოლოგიურ კვლევებსა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელ სამუშაოებზე გაწეული ხარჯები გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სახით 15 პროცენტის ოდენობით. იგივე მოთხოვნა ვრცელდება იმ არამაგერიალური აქტივების ხარჯებზედაც, რომ-

ლებიც გაწეულია გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლების შექმნასთან დაკავშირებით.

აღნიშნული გიპის კაპიტალიზებული დანახარჯები სააღრიცხვო მიზნით ამორტიზაციის ექვემდებარება საწარმოს. თვალსაზრისით დადგენილი ვადიდან გამომდინარე, შესაბამისად ხარჯებად აღიარების განსხვავებულ ვრავი-კონან გვექნება საქმე, რაც სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებათა არაერთგვაროვნების წინაპირობა იქნება. იგივე ეხება ქვემოთ მოგანილ არამატერიალურ აქტივებს.

- არამატერიალური აქტივების ხარჯები გამოიქვითება მისი ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით.
- არ გამოიქვითება:
 - ა. მოგების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი, რომლებიც გადახდილია საქართველოში ან სხვა სახელმწიფოში;
 - ბ. ბიუჯეტში შესატანი ან შეგანილი ჯარიმებისა და საურაეების თანხები.

სააღრიცხვო მოგების განმარტებიდან გამომდინარე, იგულისხმება დაბეგვრამდელი მოგება და, ცხადია, მოგების გადასახადი ჯერ ხარჯად არ არის აღიარებული. რაც შეეხება ჯარიმებისა და საურაეების თანხებს, იგი სააღრიცხვო მიზნით ხარჯების შემადგენელი ნაწილია და კოდექსის მოცემული დებულების შემდღევაც სხვაობის წარმოშობას განაპირობებს.

- სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე (შეძენის ფასზე) მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით.

მოცემული დებულება საწარმოს უფლებას აძლევს აღნიშნულ შემთხვევაში გამოიყენოს ნეგო სარეალიზაციო ღირებულება, რომელიც ნაკლები იქნება თვითღირებულებაზე. სააღრიცხვო პრინციპებიდან გამომდინარე კი საწარმო ვალდებულია თვითღირებულებასა და ნეგო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით შეფასება გამოიყენოს ყველა მარაგის მიმართ. აქედან გამომდინარე, მოსალოდნელია წარმოიშვას სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის განსხვავება.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილი შემთხვევებისა, სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის განსხვავების წარმოქმნის საფუძველი შეიძლება გახდეს საგადასახადო კოდექსით შემოსავლების აღიარებისა და ხარჯების გამოქვითვის სააღრიცხვო მეთოდები. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დასაბეგრი შემოსავალი უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთან, შემოსავლების კორექტირება ხდება მხოლოდ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. თუ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, მაშინ დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრის მიზნით პირმა უნდა უზრუნველყოს გამოქვითვების საგადასახადო აღრიცხვა.

გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან ღარიცხვის მეთოდით – იმ პირობით, რომ იგი ერთსა და იმავე მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო წლის განმავლობაში.

თავისთავად ცხადია, თუ საწარმო საკასო მეთოდით აღრიცხავს შემოსაულებსა და ხარჯებს, ღარიცხვის მეთოდით გამოთვლილი სააღრიცხვო მოგებისაგან განსხვავებულ საგადასახადო მოგებას მივიღებთ. მეორე შემთხვევაში, როცა საწარმო საგადასახადო მიზნითაც ღარიცხვის მეთოდს იყენებს, თითქოს განსხვავებულ მოგებას არ უნდა ვეღებულობდეთ. მაგრამ სხვაობის წარმოშობი ზემოთ მოგანილი ზოგიერთი გარემოების გარდა, არსებობს სხვა მიზეზებიც. მაგალითად, კოდექსიდან გამომდინარე, თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხავს აწარმოებს ღარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლის მიღების მომენტად ჩაითვლება საქონლის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევის მომენტიდან 90 დღის შემდგომი პერიოდი, ხოლო თუ განაღდება წარმოებს უფრო ადრე, მაშინ – განაღდების მომენტი.

ანალოგიურ შედეგამდე მიყვართ აქტივების გაყიდვიდან მიღებული მოგების კოდექსისეულ განმარტებასა და მისი აღიარების დებულებას. კერძოდ, კოდექსიდან გამომდინარე, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება წარმოადგენს დადებით სხვაობას მიწოდებით მიღებულ შემოსაულებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის. აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდებისას მიწოდებული პირის მოგება განისაზღვრება როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და კოდექსის მიხედვით განსაზღვრულ ქონების ღირებულებას შორის. აქტივების მიწოდებით მიღებული ზარალი არის უარყოფითი სხვაობა ამ საშუალებათა მიწოდებით მიღებულ შემოსაულებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის. აქტივების მიწოდებიდან მიღებული მოგებისა და ზარალის განმარტებები არ გამოიყენება იმ აქტივების მიმართ, რომლებიც ექვემდებარება ამორტიზაციას ჯგუფური მეთოდის მიხედვით. ე.ი. თუ საწარმო გაყიდის მანქანა-დანადგარებს, მისი გაყიდვიდან მიღებული ფინანსური შედეგი, მოგება ან ზარალი საგადასახადო მიზნით პირდაპირ არ აღიარდება. ეს ხდება იმიტომ, რომ ძირითად საშუალებათა ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის გამოანგარიშების ფორმულა საშუალებას იძლევა მოგება და ზარალი აღიარდეს განვადებულად.

დასახვერი შემოსავლის განსაზღვრისას ასევე მხედველობაში არ მიიღება არანაირი მოგება ან ზარალი, თუ ხდება აქტივების არანებაყოფლობითი განადგურება ან ჩამორთმევა და თუ აღგილი აქვს მისგან მიღებული შემოსაულების რეინვესტირებას მსგავსი ხასიათის აქტივში განადგურების ან ჩამორთმევის განხორციელების წლის მომდევნო ორი წლის დასრულებამდე.

13.2. საბაღმასწავლებლო ბაზა

როგორც ზემოთ განხილული საკითხებიდან ჩანს, საწარმო ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგებით წარმოადგინოს სააღრიცხვეო მოგება, რომელიც საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე მოგების გადასახადის დეკლარაციაში წარმოდგენილი საგადასახადო მოგებისაგან განსხვავებულ თანხობრივ ოდენობაში იქნება გამოსახული. ამან არ უნდა შექმნას იმის ილუზია, რომ საწარმო ორნაირად მოახდენს სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვას. ამის საჭიროება არ იქნება მაშინაც, თუ საწარმო საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიყენებს აღრიცხვის საკასო მეთოდს. საწარმო, როგორც სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ევალება ბასის გამოყენება, ბუღალტრულ აღრიცხვას და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს აღრიცხვის მეთოდით ბასს-იდან გამომდინარე არჩეული სააღრიცხვეო პოლიტიკის გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის შემდეგ საწარმო მოახდენს სააღრიცხვეო მოგების გადაანგარიშებას საგადასახადო დეკლარაციაში წარსადგენი ფორმით. გადაანგარიშების პროცესში საწარმოს დასჭირდება სააღრიცხვეო მოგების შეფასება საგადასახადო თვალსაზრისით.

თუ მოვიშველიებთ მოგების ისეთ განსაზღვრას, რომ მოგება უდრის საკუთარი კაპიტალის ზრდას პარტნიორთა დამატებითი ინვესტიციის გარეშე, და გავანალიზებთ ორი განსხვავებული მოგების არსებობის ფაქტს, მივაღწეოთ იმ დასკვნამდე, რომ აქტივებსა და ვალდებულებებს სააღრიცხვეო და საგადასახადო თვალსაზრისით განსხვავებული ღირებულება გააჩნიათ. ეს რომ ნამდვილად ასეა, დასტურად შეიძლება გამოვიყენოთ ასეთი მგაბალითი. საწარმოს აქვს საკვირთო ავტომობილი, რომელიც საანგარიშგებო წლის 1 იანვარს შეიძინა 5 000 ლარად. საწარმო მის გამოყენებას 5 წლის განმავლობაში ეარაუღობს, რომლის შემდეგაც ექსპლუატაციისათვის უვარგისი ავტოტრანსპორტის სალიკვიდაციო ღირებულება 500 ლარი იქნება. ცვეთის აღრიცხვას ახდენს წრფივი მეთოდით. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით საკვირთო ავტომობილი მეორე ჯგუფს მიეკუთვნება. შესაბამისად ცვეთის ნორმა 15 პროცენტია. დაეუშუათ, საწარმოს მეორე ჯგუფში სხვა ძირითადი საშუალება არ გააჩნია. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საკვირთო ავტომობილის საბალანსო ღირებულება იქნება 4 100 ლარი $\{5\ 000 - (5\ 000 - 500) \times 20\%\}$. საგადასახადო მიზნით კი მისი ღირებულება შეადგენს 4 250 ლარს $(5\ 000 - 500 \times 15\%)$. თუ საწარმო ისარგებლებდა საგადასახადო კოდექსის დაშვებით მეორე ჯგუფის ძირითადი საშუალებების მიმართ ცვეთის გაორმაგებული ნორმის გამოყენებასთან დაკავშირებით, მაშინ დამოსაქვითი საგადასახადო ცვეთა იქნებოდა 1 500 ლარი, ხოლო ავტომობილის ღირებულება საგადასახადო თვალსაზრისით კი - 3 500 ლარი. როგორც ჩანს განსხვავებული სააღრიცხვეო და საგადასახადო ცვეთა განაპირობებს რა განსხვავებულ სააღრიცხვეო და საგადასახადო მოგებას, ერთდროულად იწვევს აქტივის ღირებულების განსხვავებულ ოდენობით წარმოდგენას. ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს საგადასახადო მიზნით ბალანსში რაიმე ცვლილების შეტანა იყოს აუცილებელი. საქმე გვაქვს საგადასახადო მიზნით აქტივის ღირებულების გადამოწმებასთან.

აქტივის ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სააღრიცხვეო თუ საგადასახადო თვალსაზრისით ის თანხებია, რომელიც უნდა გამოაკლდეს მომავალ პერიოდში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებაში მონაწილეობას მიიღებს მოცემული აქტივი.

სააღრიცხვეო თვალსაზრისით აქტივისა და ვალდებულების ღირებულება საბალანსო ღირებულების სახით წარმოგიდგება. რაც შეეხება საგადასახადო თვალსაზრისით წარმოდგენილ ღირებულებას, იგი სკანდარგის ენით საგადასახადო ბაზის სახელწოდებას ატარებს.

აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ მოცემული აქტივის ან ვალდებულების იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება საგადასახადო მიზნებისათვის (ბაზს 12, პუნქტი 5).

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის თანხის რაოდენობა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან, რომელსაც მიიღებს საწარმო აქტივის ღირებულების დაბრუნებასთან ერთად. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ დაიბეგრება, აქტივის საგადასახადო ბაზა გაუტოლდება მის საბალანსო ღირებულებას.

მაგალითი

საწარმო ადგენს პირველი წლის ფინანსურ ანგარიშგებას. მანქანა-დანადგარების შეძენის ღირებულება 12 000 ლარია. საგადასახადო ცვეთის ნორმა 30 პროცენტია. მანქანა-დანადგარების რემონტზე დაიხარჯა 600 ლარი. მანქანა-დანადგარების საგადასახადო ბაზა ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის გოლია (რადგან პირველი წელია, შეძენის თვითღირებულებას (12 000) გამოკლებული საგადასახადო ცვეთა (3 600) და დამატებული წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის (8 400) 5%-ზე მეტი რემონტის თანხა (180)), რაც 8 580 (12 000 - 3600 + 180) ლარს შეადგენს.

საწარმომ მთლიანად გაყიდა მისი სასაქონლო მარაგი. საგადასახადო მიზნით 1 000 ლარის თვითღირებულების საქონელი არ ითვლება მიწოდებულად, რადგან მყიდველს მისი ღირებულება 1 700 ლარი არ გადაუხდია და მიწოდებიდან 90 დღე არ ამოწურულა. ნულის გოლი საბალანსო ღირებულების სასაქონლო მარაგის საგადასახადო ბაზა 1 000 ლარია, რადგან მისი ღირებულება მომდევნო წელს აღიარებული შემოსავლიდან იქნება გამოქვითული. საქონლის მიწოდებიდან მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა 1 700 ლარია, რადგან ეკონომიკური სარგებელი საგადასახადო მიზნით აღიარებული არ არის საანგარიშგებო წელს.

მოთხოვნების საბალანსო ნაშთი 2 000 ლარია. შესაბამისი შემოსავლები შეტანილია საგადასახადო მოგების თანხაში. მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა 2 000 ლარის გოლია.

საიდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დანახარჯი კაპიტალიზებულია და მისი საბალანსო ღირებულება 5 000 ლარია. საგადასახადო მიზნით ხარჯები გაწვევისთანავე იქნა გამოქვითული. საიდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საგადასახადო ბაზა ნულის გოლია.

მოთხოვნები გაყვანილი სესხის მიხედვით 1 000 ლარია. სესხის დაფარვა ვაელებს არ ახდენს საგადასახადო ბეგარაზე. ამიგომ სასესხო მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა 1 000 ლარის გოლია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზად ითვლება მისი საბალანსო ღირებულება, რომელიც შემცირებულია ყველა იმ თანხით, რომელიც საგადასახადო მიზნებისთვის ამ ვალდებულებასთან მიმართებაში სააღრიცხვეო შემოსაველს გამოაკლდება მომ-

ვალ პერიოდში. აევანსის სახით მიღებული შემოსავლებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა არის მისი საბალანსო ღირებულება, შემცირებული იმ ნებისმიერი თანხით, რომელიც მომავალში არ დაიბეგრება გადასახადით.

მაგალითად, მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს გადასახდელ პროცენტებს 100 ლარს. იგი საგადასახადო მიზნებისათვისაც ექვემდებარება გამოქვითვას. ე. ი. მომავალ პერიოდზე არ გადადის. შესაბამისად გადასახდელი პროცენტების საგადასახადო ბაზა 100 ლარია.

მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს აევანსად მიღებულ შემოსავალს 500 ლარს. საგადასახადო მიზნით იგი შემოსავლად ჩაითვლება შემოსავლის გამომუშავების შემდეგ და თანხის მიღებისთანავე არ იბეგრება. შესაბამისად აევანსის საგადასახადო ბაზა 500 ლარია.

მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს ღარიცხულ საგადასახადო ჯარიმებს 300 ლარს. საგადასახადო მიზნებისათვის საგადასახადო ჯარიმები არ გამოიქვითება. იგი ხარჯებიდან ამოღებულ უნდა იქნას. ამიგომ, ღარიცხული ჯარიმების საგადასახადო ბაზა 300 ლარს შეადგენს.

13.3. დროებითი სხვაობები

საგადასახადო შემოსავლებისა და ხარჯების განხილვის დროს აღნიშნული იყო მოგიერთი შეზღუდვისა და აკრძალვის გავლენა საგადასახადო მოგებაზე. თუმცა იქ არ ყოფილა აღნიშნული, რომ სხვაობა სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის შეიძლება იყოს დროებითი და მუდმივი. მუდმივ სხვაობას ადგილი აქვს მაშინ, როდესაც სააღრიცხვო ხარჯი არასოდეს არ გამოიქვითება საგადასახადო შემოსავლიდან. მაგალითად, ბიჯევის სასარგებლოდ ღარიცხული ჯარიმა, რომელიც საწარმოს შემოსავალს და, შესაბამისად, სააღრიცხვო მოგებას ამცირებს, მაგრამ არ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნით, როგორც მიმდინარე ისე მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში. სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო მოგებად გადაანგარიშების მიზნით, ასეთი მუდმივი სხვაობების გამოწვევი მუხლები თავიდანვე უნდა იქნას კორექტირებული.

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებებს შორის დროებითი სხვაობა განპირობებულია იმით, რომ შემოსავლების ან ხარჯების აღიარება სააღრიცხვო და საგადასახადო მიზნით ხდება სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებში. თუ სააღრიცხვო ხარჯი საგადასახადო შემოსავლებიდან საანგარიშგებო პერიოდში არ გამოიქვითება, იგულისხმება, რომ გამოიქვითება მომდევნო პერიოდში, თუ წინა პერიოდში არ იყო გამოქვითული. მოცემულ პარაგრაფში დროებითი სხვაობები განხილული იქნება არა იმ ფორმით, რომელიც სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის სხვაობის სახით ვლინდება, არამედ აქტივებისა და ვალდებულების რაკურსით. ე.ი. დროებითი სხვაობები შემდეგში გაგებული უნდა იყოს ისე, როგორც ამას სტანდარტი განმარტავს.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარმოდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას (ბასს 12, პუნქტი 5).

აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება შესაძლებელია საგადასახადო ბაზაზე მეტი ან ნაკლები იყოს. ე.ი. დროებითი სხვაობა შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. ბასს განასხვავებს დასაბეგრ და გამოსაქვეით დროებით სხვაობებს.

დასაბეგრია დროებითი სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება ან ვალდებულების დაფარვა მოხდება.

მაგალითი

საყვარულ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საბალანსო ღირებულება 1998 წლის ბოლოს 500 ლარია. მისი საგადასახადო ბაზა ნულის გოლია, რადგან ხარჯი გაწევისთანავე ერთბაშად იყო გამოქვითული საგადასახადო შემოსავლებიდან. საბალანსო ღირებულებასა და ნულოვან საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რადგან საყვარულ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯების ამოღებასთან ერთად მისი ღირებულება საგადასახადო მიზნით უნდა დაემატოს მოგების თანხას. მაგალითი უფრო ნათელი რომ გამოჩნდეს, დაეუშვათ 1999 წლის ბოლოს საყვარულ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საბალანსო ღირებულება შემცირდა 400 ლარამდე. ეს ნიშნავს, რომ 100 ლარი ამორტიზაციის გზით მიეკუთვნა სააღრიცხვო ხარჯებს და სააღრიცხვო მოგება შეამცირა. რამდენადაც საყვარულ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეული ხარჯი (500) 1998 წელს ერთბაშად იყო გამოქვითული საგადასახადო შემოსავლებიდან, სხვაობა (500 - 400) 100 ლარი მიემატება 1999 წლის დასაბეგრ მოგებას. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა დარჩება 400 ლარი, რომელიც ანალოგიურად მომავალი პერიოდების დასაბეგრ მოგებას მიემატება.

დასაბეგრი დროებითი სხვაობა მაშინ არსებობს, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე ან, როდესაც ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე.

გამოსაქვეითია დროებითი სხვაობა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება ან ვალდებულების დაფარვა მოხდება.

განვიხილოთ ასეთი მაგალითი: საწარმოს სასაქონლო მარაგი 500 ლარს შეადგენს. საწარმოს მიერ გაყიდულ საქონელზე ირიცხება 2 000 ლარი მოთხოვნა, რომლიდანაც 700 ლარი წარმოადგენს იმ საქონლის გაყიდვით წარმოშობილ მოთხოვნას, რომელიც მყიდველს მიეწოდა ნოემბრის თვეში. ე.ი. საგადასახადო თვალსაზრისით საქონელი გაყიდულად არ ითვლება და შემოსავალი აღიარებული არ არის. შესაბამისად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება, დაეუშვათ 400 ლარი არ უნდა გამოაკლდეს შემოსავლებს. ამდენად, სასაქონლო მარაგის საგადასახადო ბაზა 900 (500 + 400) ლარია, რომელიც მეტია მის საბალანსო ღირებულებაზე. სხვაობა 400 ლარი არის გამოსაქვეითი დროებითი სხვაობა, რადგან იგი მომავალ წელს აუცილებლად გამოიქვითება აქტივის ღირებულების ამოღებისთანავე.

გამოსაქეითი ღრობებით სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე ან, როდესაც ვალდებულების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე.

13.4. საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები

13.4.1. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება

მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება საწარმოს წარმოეშობა საანგარიშგებო წლის საგადასახადო ფინანსური შედეგიდან გამომდინარე. გადასახადის გამომანგარიშება ხდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი განაკვეთის მიხედვით. ბასს-ის მიხედვით მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) მოგების გადასახადის თანხა (ბასს 12, პუნქტი 5).

თუ გადახდილი არ არის მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი, იგი აღიარებულ უნდა იქნას ვალდებულების სახით. თუ მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების გადახდილი გადასახადის თანხა მეტია საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი გადასახადის თანხაზე, ეს ნამეტი (სხვაობა) აღიარებულ უნდა იქნას აქტივის სახით (ბასს 12, პუნქტი 12).

თუ საწარმო საანგარიშგებო წელს საგადასახადო ზარალით ამთავრებს, იგი ინარჩუნებს მომავალ 5 წლის განმავლობაში ზარალის გამოქვეითების უფლებას და, შესაბამისად, წინა პერიოდში გადახდილი მოგების გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობას. დაბრუნება ისე არ უნდა იქნას გაგებული, თითქოს საწარმოს ზარალის მიღების შემთხვევაში ბიუჯეტიდან მოგების გადასახადის დაბრუნების მოთხოვნის უფლება პქონდეს. დაბრუნება გულისხმობს მომდევნო პერიოდში საწარმოს მომგებიანი მუშაობის შედეგად ზარალიდან მოგების გადასახადის განაკვეთით გამოთვლილი თანხის კომპენსირებას. მაგრამ თუ საწარმოს ექნება საგადასახადო ზარალის შედეგად წინა წლებში გადახდილი მოგების გადასახადის მოთხოვნის კანონიერი შესაძლებლობა, მაშინ საგადასახადო ზარალით გამოწვეული სარგებელი, რომელიც შეიძლება უკან დაბრუნდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მიმდინარე გადასახადის ამოსაღებად, აღიარებულ უნდა იქნას აქტივის სახით (ბასს 12, პუნქტი 13). აქტივად აღიარება უნდა მოხდეს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დაფიქსირდება საგადასახადო ზარალის მიღების ფაქტი. ეს იმიტომ, რომ შესაძლებელია ამ სარგებელის მიღება საწარმოში და მისი საიმედოდ შეფასება.

13.4.2. გადავადებული საბაღასახალო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება

ღრობითი სხვაობების არსებობა განაპირობებს გადავადებული საგადასახალო ვალდებულებებისა და აქტივების წარმოშობას.

გადავადებული საგადასახალო ვალდებულება არის დასაბეგრი ღრობითი სხვაობით გამოწვეული მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა (ბასს 12, პუნქტი 5).

დასაბეგრ ღრობით სხვაობასთან დაკავშირებით, ზემოთ განხილული მაგალითიდან გამომდინარე, საწარმოს 1998 წლის ბოლოს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიხედვით გადავადებული საგადასახალო ვალდებულება შეადგენს 100 (500-ის 20%) ლარს.

მიმდინარე საგადასახალო ვალდებულების მსგავსად გადავადებული საგადასახალო ვალდებულებაც უნდა იქნას აღიარებული.

გადავადებული საგადასახალო ვალდებულება აღიარებულ უნდა იქნას ყველა დასაბეგრი ღრობითი სხვაობის მიხედვით, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახალო ვალდებულება წარმოშობილია:

- ა) გუდვილიდან, რომლის ამორტიზაციის ანარიცხები გამოქვითვას არ ექვემდებარება საგადასახალო დაბეგრის მიზნებისათვის;
- ბ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების გამო ისეთი ოპერაციების დროს, რომელიც:

I) არ ითვლება საწარმოთა გაერთიანებად; და

II) ოპერაციის შესრულების მომენგისათვის არ მოქმედებს არც სააღრიცხვო და არც საგადასახალო მოგების (საგადასახალო ზარალის) თანხის სიდიდემზე (ბასს 12, პუნქტი 15).

აქტივების აღიარების პროცესისათვის არსებითია ის გარემოება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება ამოღებულ იქნას მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის მიღების გზით. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახალო ბაზას, საგადასახალო ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს საგადასახალო დაბეგრის მიზნებისათვის გათვალისწინებულ დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი ღრობითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადის გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც უწოდებენ გადავადებულ საგადასახალო ვალდებულებას. თუ საწარმო ღრობით განმავლობაში ამოიღებს საბალანსო ღირებულების თანხას, დასაბეგრი ღრობითი სხვაობა თანდათანობით ანულირდება და საწარმოს გაუჩნდება საგადასახალო მოგება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან გაეა ეკონომიკური სარგებელი გადასახადის გადახდის სახით. ამიგომ, გადავადებული საგადასახალო ვალდებულება აღიარებულ უნდა იქნას.

ზოგიერთი ღრობითი სხვაობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც რაიმე შემოსავალი ან ხარჯი ჩართულია ერთი საანგარიშგებო პერიოდის სააღრიცხვო მოგებაში, ხოლო საგადასახალო მოგებაში გაითვალისწინება სხვა საანგარიშგებო პერიოდში. იგი ცნობილია ქრონომეტრული სხვაობის სახელწოდებით. გარდა ასეთი სხვაობებისა, ღრობითი სხვაობები შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც:

- ა) საწარმოთა გაერთიანების (შემენის) თვითღირებულება განაწილებულია რეალური ღირებულებით აღიარებულ მაგერიალურ აქტივებსა და ვალდებულებებზე, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგერასთან დაკავშირებული შესაბამისი კორექტირება. მაგალითად, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება გამზდილია რეალურ ღირებულებამდე, მაგრამ აქტივის საგადასახადო ბაზა ისეე წინა მესაკუთრის საბალანსო ღირებულებაა, წარმთიშობა დასაბეგრი ღროებითი სხვაობა და, შესაბამისად, გადაეადებული საგადასახადო ვალდებულება. აღნიშნული გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება გაელენას ახდენს გუღვილის ოდენობაზე და საწარმომ არ უნდა აღიაროს გუღვილთან დაკავშირებული გადაეადებული საგადასახადო ვალდებულებები პირდაპირ, თუ გუღვილის ამორტიზაცია არ გამოიქვითება დაბეგერის ღროს;
- ბ) აქტივები გადაფასებულია, მაგრამ არ მომხდარა საგადასახადო დაბეგერასთან დაკავშირებული კორექტირება. ე.ი. საგადასახდო მოგებაში გადაფასების წელს არ ყოფილა გათვალისწინებული გადაფასების შეღვევი. მაგალითად, ბასს 16 და ბასს 25-ის მიხედვით აქტივების გადაფასება არ იყო მიკუთვნებული დასაბეგრი მოგებაზე;
- გ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების საგადასახადო ბაზა განსხვავდება მისი თავდაპირველი საბალანსო ღირებულებისაგან. მაგალითად, როდესაც საწარმომ აქტივთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტის შეღვევად მიიღო სარგებელი ან, როდესაც ხდება საცდელ-საკონსტრუქტრო სამუშაოების დანახარჯების კაპიტალიზაცია, მაგრამ მისი ღირებულება საგადასახადო მიზნით გამოიქვითება გაწვეისთანავე;
- დ) შეილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება ან ერთობლივ საქმიანობაში კუთვნილი წილის საბალანსო ღირებულება განსხვავდება ინვესტიციების ან კუთვნილი წილის საგადასახადო ბაზისაგან.

საწარმომ გადაეადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიაროს ყველა დასაბეგრი ღროებითი სხვაობისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შეილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებულ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

- ა) ძირითად საწარმოს, ინვესტორს ან კონტროლის უფლების მქონე ინვესტორს შეუძლია გააკონტროლოს ღროებითი სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობა; და
- ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ ღროებითი სხვაობა არ ამოიწურება უახლოეს მომავალში (ბასს 12, პუნქტი 39).

გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც აღდგენილ უნდა იქნას მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში:

- ა) გამოსაქვით ღროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
- ბ) გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდში გადახდასთან დაკავშირებით;
- გ) გამოუყენებელი საგადასახადო შეღავათების მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით (ბასს 12, პუნქტი 5).

გადავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარებულ უნდა იქნას ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის მიხედვით, რადგან მოსალოდნელია საგადასახადო მოგების წარმოშობა და ამის საფუძველზე შესაძლებელი იქნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის გამოყენება, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა:

- ა) უარყოფითი გუდვილიდან, რომელიც განიხილება გადავადებული შემოსავლის სახით ბასს 22-ის – „საწარმოთა გაერთიანება“ – შესაბამისად;
- ბ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების დროს ისეთ ოპერაციებთან დაკავშირებით, რომლებიც:
 - არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას; და
 - ოპერაციის შესრულების მომენტში არ ახდენს გავლენას არც სააღრიცხვო და არც საგადასახადო მოგებაზე (საგადასახადო ზარალზე).

საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც წარმოიშობა შეიღობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციებიდან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის შედეგად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც საკუთარულად, რომ:

- დროებითი სხვაობა ამოიწურება უახლოეს მომავალში; და
- იარსებებს საგადასახადო მოგება, რომლის მიმართ შესაძლებელი იქნება დროებითი სხვაობების გამოყენება (ბასს 12, პუნქტი 24 და 44).

ვალდებულებების აღიარებაში არსებითი მომენტია ის, რომ მათი საბალანსო ღირებულება უნდა დაიფაროს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკურ სარგებელში განსახიერებელი რესურსების საწარმოდან გასვლის ხარჯზე. როდესაც რესურსები საწარმოდან გადის, რესურსების შესაბამისი მთლიანი თანხა ან მისი ნაწილი შეიძლება დაექვემდებაროს გამოქვითვას, ვალდებულების აღიარების მომდევნო პერიოდში საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას. ასეთ შემთხვევაში, წარმოიშობა დროებითი სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. შესაბამისად, მოგების გადასახადთან დაკავშირებით წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომლის ამოღება უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას გათვალისწინებულია ვალდებულების შესაბამისი ნაწილის გამოქვითვა. ანალოგიურად, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ეს სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივის შემოსავლებიდან გადასახადთან დაკავშირებით, რომელიც ამოღებულ უნდა იქნას მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა ასევე გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის და გამოუყენებელი საგადასახადო შეღავათების საფუძველზე.

გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება, გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის და გამოუყენებელი საგადასახადო შეღავათების მოშლენო საგადასახადო პერიოდებში გადაწვევის მიზნით, შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება გამოუყენ-

ეული საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო შეღავათების გამოყენებისათვის.

13.5. საგადასახადო ხარჯის აღიარება

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საწარმო აღიარებს როგორც მიმდინარე ისე გადაეღებული მოგების გადასახადს. ვალდებულება მოგების გადასახადზე, თავის მხრივ, მოგების გადასახადის ხარჯს წარმოადგენს. ორადი ასახვის პრინციპიდან გამომდინარე, მოგების გადასახადის ვალდებულების აღიარებისთანავე, აღიარებას ექვემდებარება მოგების გადასახადის ხარჯიც.

მოგების გადასახადის აღიარებასთან დაკავშირებით ბასს-ი განმარტავს, რომ მიმდინარე და გადაეღებული გადასახადების აღიარება უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა:

- ა) ისეთი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის გამო, რომელიც იგივე ან რომელიმე სხვა საანგარიშგებო პერიოდში პირდაპირ აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში; ან
- ბ) შექმნასთან დაკავშირებული საწარმოთა გაერთიანების გამო (ბასს 12, პუნქტი 58).

როგორც ჩანს „ა“ და „ბ“ გამონაკლისის გარდა, მიმდინარე და გადაეღებული მოგების გადასახადი ხარჯად ან შემოსავლად უნდა იქნას აღიარებული. ბუღალტრულ ანგარიშებში ოპერაციების ასახვის მაგალითების განხილვამდე უნდა განიმარტოს, რომ მიმდინარე და გადაეღებული გადასახადების აღრიცხვა განცალკევებით უნდა მოხდეს. ეს მოთხოვნა გამომდინარეობს იქიდან, რომ გადაეღებული გადასახადები შედგება გადაეღებული მოგების გადასახადისა და გადაეღებული საგადასახადო აქტივისაგან, ხოლო აქტივით ვალდებულების გადაფარვა ზოგადად სტანდარტით დაუშვებელია. ამასთან, მიმდინარე ვალდებულება კოლექსით დადგენილ ვადაში აუცილებელ გადახდას ექვემდებარება, გადაეღებული გადასახადი მხოლოდ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში იქნება გადასახდელი ან დაექვემდებარება დაბრუნებას. ბასს 12 ადგენს, რომ საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ბალანსში უნდა წარდგეს სხვა აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან განცალკევებით. გადაეღებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ასევე უნდა განიჭონოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან (პუნქტი 69). შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვაც ისე უნდა მოეწყო, რომ გადასახადების ბალანსში ასახვის მოთხოვნები დააკმაყოფილოს. სტანდარტი ასევე გეკარნახობს მოგების გადასახადების ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაციის გარკვეულ მიმართულებას. კერძოდ, გადაეღებული გადასახადების ანგარიში კლასიფიცირებულ უნდა იქნას როგორც გრძელვადიანი აქტივი და ვალდებულება. ეს მოთხოვნა გამომდინარეობს სტანდარტის შემდეგი დებულებიდან: როდესაც საწარმო თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში განაცალკევებს მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებსა და ვალდებულებებს, მან გადაეღებული საგადასახადო აქტივების (ვალდებულებების), კლასიფიკაცია არ უნდა მოახდინოს მიმდინარე საგადასახადო აქტივების (ვალდებულებების) სახით (ბასს 12, პუნქტი 70).

მოგების გადასახადის აღრიცხვა

აღნიშნული პრინციპების გათვალისწინებით მოქმედ ანგარიშთა გეგმაში მიმდინარე გადასახადისათვის გათვალისწინებულია ბუღალტრული ანგარიში „გადასახდელი მოგების გადასახადი“ (3310), ხოლო გადაედებული მოგების გადასახადებისათვის ანგარიშები: „გადაედებული მოგების გადასახადი“ (4210) და „გადაედებული სავადასახადო აქციები“ (2340). სავადასახადო ხარჯი კი აღირიცხება ანგარიშზე „მოგების გადასახადი“ (9210), რომელიც ანგარიშთა გეგმაში სხვა ხარჯების სახითაა გამოყოფილი.

მიმდინარე და გადაედებული გადასახადებისა და შესაბამისი ხარჯების შემოსავლის ბუღალტრული ოპერაციების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი: დაეუშვათ, საწარმოს სააღრიცხველ მოგება არ მოიცავს მუდმივ სხვაობებს, ხოლო ღრობითი სხვაობები დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვასთან. სახეზეა საწარმოს 4 წლის მონაცემები.

ცხრილი 13.1

მაჩვენებლები	სტრ.	საანგარიშგებო წლები			
		I	II	III	IV
სააღრიცხველ მოგება	01	8 000	7 800	8 200	8 500
ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება	02	8 500	7 000	5 500	4 000
ძირითადი საშუალებების სავადასახადო ბაზა	03	8 000	6 400	5 120	4 096
დასაბეგრი ღრობითი სხვაობა	04	500	600	380	
გამოსაქვითი ღრობითი სხვაობა	05				96
ცვეთა ა) სააღრიცხველ	06	1 500	1 500	1 500	1 500
ბ) სავადასახადო	07	2 000	1 600	1 280	1 024
სავადასახადო მოგება	08	7 500	7 700	8 420	8 976
მოგების გადასახადის ნორმა %	09	20	20	20	20
მიმდინარე მოგების გადასახადი	10	1 500	1 540	1 684	1 795
გადაედებული სავადასახადო ებლებულება	11	100	120	76	
გადაედებული სავადასახადო აქციები	12				19
გადაედებული სავადასახადო ხარჯი (შემოსავალი)	13	100	20	(44)	(95)

გათვლების მოკლე განმარტება:

სტრ.4 = სტრ.2 - სტრ.3;

სტრ.5 = სტრ.3 - სტრ.2;

სტრ.8 = სტრ.1 + სტრ.6 - სტრ.7;

სტრ.10 = სტრ.8 X სტრ.9;

სტრ.11 = სტრ.4 X სტრ.9;

სტრ.12 = სტრ.5 X სტრ.9;

სტრ.13 = მიმდინარე წლის სტრ.11 (12) - / + გასული წლის სტრ.11 (12).

მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯი პირველ წელს ბუღალტრულად გატარდება:

დებიტი – 9210 მოგების გადასახადი 1 500
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 1 500

ანალოგიურად აისახება მომდევნო წლების მოგების გადასახადზე მიმდინარე ვალდებულების წარმოშობა.

გადავადებული მოგების გადასახადისა და შესაბამისი ხარჯების ასახვა მოხდება შემდეგი თანმიმდევრობითა და ოდენობით:

პირველი წელი

დებიტი – 9210 მოგების გადასახადი 100
კრედიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 100

იგულისხმება, რომ პირველ წელს გადავადებული გადასახადის ნაშთი არ ირიცხებოდა.

მეორე წელი

როგორც ჩანს, საწარმოს მეორე წელსაც წარმოეშვა გადავადებული მოგების გადასახადი. მისი ნაშთი მეორე წლის ბოლოსათვის 120 ლარს უნდა შეადგენდეს. წინა წლიდან ნაშთი ირიცხებოდა 100 ლარი. ამიტომ მეორე წელს უნდა დაემატოს 20 ლარი გატარებით

დებიტი – 9210 მოგების გადასახადი 20
კრედიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 20

მესამე წელი

მესამე წელს გადავადებული მოგების გადასახადი 76 ლარამდე უნდა შემცირდეს. არსებული ნაშთის შემცირება აისახება უკუგატარებით. სხვაობა გადავადებული მოგების გადასახადის საწყისს და საბოლოო ნაშთებს შორის წარმოადგენს საგადასახადო შემოსავალს და გატარდება მოგების გადასახადის ანგარიშის კრედიტში

დებიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 44
კრედიტი – 9210 მოგების გადასახადი 44

მეოთხე წელი

მეოთხე წელს საწარმოს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებისა და მისი საგადასახადო ბაზის შეღარებით ჩანს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობის ფაქტი. იგი განაპირობებს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ანულირებას. შესაბამისად, აუცილებელი იქნება ბუღალტრული გატარება

დებიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 76
დებიტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი 19
კრედიტი – 9210 მოგების გადასახადი 95

როგორც გატარებებიდან ჩანს, თავიდან წარმოშობილი გადავადებული მოგების გადასახადის თანდათანობით ანულირება მოხდა და ანულირების შემდეგ დაფიქსირდა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობიდან გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობა. მაგრამ პრაქტიკაში შესაძლებელია საწარმოს გააჩნდეს ერთდროულად როგორც დასაბეგრი, ისე გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები და, შესაბამისად, აუცილებელი გახდება გადავადებული მოგების გადასახადისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივის ასახვა შესაბამის ანგარიშებზე.

მოგების გადასახადის ხარჯის ანგარიშზე აღიარებული საგადასახადო ხარჯი (სარგებელი) წლის ბოლოს აისახება საანგარიშგებო წლის მოგება-ზარალის ანგარიშზე.

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის, არსებითი შეცდომებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას არეგულირებს ბასს 8 "საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში".

გ ა ნ მ ა რ ტ ა ე მ ბ ი

განსაკუთრებული მუხლები ეს არის საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან აშკარად განსხვავებული სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლები და ხარჯები, რომლებსაც არ მეორდება რეგულარულად ან ხშირად.

შეწყვეტილი ოპერაცია წარმოიშობა საწარმოს განსაკუთრებული, ძირითადი საქმიანობის გაყიდვის ან შეწყვეტის შედეგად, რის გამოც საწარმოს აქტივები, წმინდა მოგება ან ზარალი და მისი საქმიანობის აქტიურობა შეიძლება მაგერი-ალურად და ოპერაციულად მნიშვნელოვნად შეიცვალოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას.

არსებითი შეცდომები მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გამოვლენილი ისეთი შეცდომებია, რომლებიც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ ერთი ან მეტი გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება ველარ ჩაითვლება საიმელოდ ანგარიშგების შედგენის თარიღისთვის.

14.1. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი

საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავლისა და ხარჯების ყველა აღიარებული მუხლი უნდა აისახოს მოცემული პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში, თუ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი არ ითვალისწინებს სხვა მოთხოვნებს.

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს (ყველა მათგანი უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში):

- ა) საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგება ან ზარალი; და
- ბ) განსაკუთრებული მუხლები.

14.2. განსაკუთრებული მუხლები

ყველა განსაკუთრებული მუხლის შინაარსი და თანხები ცალ-ცალკე უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

საწარმოთა უმრავლესობისთვის განსაკუთრებული მუხლების აღმოცენებას ხელს უწყობს შემდეგი მოვლენები და ოპერაციები:

- ა) აქტივების ექსპროპრიაცია (გასხვისება ან კონფისკაცია); და
- ბ) მიწისძვრა ან სხვა სტიქიური უბედურება.

ყველა განსაკუთრებული მუხლის შინაარსისა და თანხის ასახვა შესაძლებელია უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ხოლო როდესაც ისინი აისახება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში, ყველა განსაკუთრებული მუხლის საერთო თნხა მაინც უნდა აისახოს უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

14.3. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება ან ზარალი

როდესაც საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგების ან ზარალის, შემოსავლებისა და ხარჯების ელემენტები ისეთი მოცულობის, ხასიათის ან დატვირთვისაა, რომ მათი ასახვა აუცილებელია მოცემულ პერიოდში საწარმოს საქმიანობის ეფექტიანობის დასახასიათებლად, ასეთი ელემენტების შინაარსი და თანხები უნდა აისახოს ცალკე ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ის გარემოებანი, რომლებმაც შესაძლოა ხელი შეუწყოს შემოსავლებისა და ხარჯების ზოგიერთი ელემენტის ცალკე ასახვას ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში:

- ა) სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ჩამოწერა ნეგო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ან, ძირითადი საშუალებების ჩამოწერა აღდგენით ღირებულებამდე ან ამგვარი ჩამოწერების გაუქმება;
- ბ) საწარმოს საქმიანობის რეორგანიზაცია და რეორგანიზაციის ხარჯების ანარიცხების გაუქმება;
- გ) ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია;
- დ) გრძელვადიანი ინვესტიციების რეალიზაცია;
- ე) შეწყვეტილი ოპერაციები;
- ვ) სასამართლო პროცესების რეგულირება; და
- ზ) სხვა ანარიცხების ჩამოწერა.

14.4. შეწყვეტილი ოპერაციები

ყოველი შეწყვეტილი ოპერაცია შემდგენიად უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში:

- ა) შეწყვეტილი ოპერაციის შინაარსი;
- ბ) საწარმოს საქმიანობის სამრეწველო და გეოგრაფიული სემენტები, რომელშიც ასეთი ოპერაციები აღირიცხება ბასს 14-ის მიხედვით;
- გ) ოპერაციის შეწყვეტის თარიღი, რომელიც ფიქსირდება ბუღალტრული აღრიცხვაში;
- დ) ოპერაციის შეწყვეტის მეთოდი (გაყიდვა ან შეწყვეტა);
- ე) ოპერაციიდან მიღებული მოგება ან ზარალი და ამ მოგება-ზარალის გაანგარიშების სააღრიცხვი პოლიტიკა; და
- ვ) საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული ამონაგები და მოგება ან ზარალი, ყოველი წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამის თანხებთან ერთად.

შეწყვეტილი ოპერაციის შედეგები, როგორც წესი, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებისა და ზარალის მუხლებში აისახება. იშვიათად ხდება, როდესაც შეწყვეტილი ოპერაციები აღმოცენდება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან ამკარად გამოჯნული მოვლენების ან ოპერაციების შედეგად და ამდენად, მათი რეგულარულად გამეორება არ არის მოსალოდნელი. მაშინ შეწყვეტილი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები და ხარჯები განიხილება, როგორც განსაკუთრებული მუხლები. კერძოდ, თუ შეილობილი საწარმოს ექსპროპრიაციას ახორციელებს უცხო ქვეყნის ხელისუფლება, ამგვარი ექსპროპრიაციის შედეგად მიღებული შემოსავლები და დანახარჯები შესაძლოა განიხილულ იქნას, როგორც განსაკუთრებული მუხლები

14.5. ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში

თუ გარკვეულწილად შეიცვლება გარემოებები, რომელთა საფუძველზეც მოხდა შეფასება ან თავს იჩენს ახალი ინფორმაცია, დამატებითი გამოცდილება ან სხვა მოვლენები, შესაძლოა საჭირო გახდეს შეფასების გადასინჯვა. შეფასების გადასინჯვა, ვერ უზრუნველყოფს განსაკუთრებული მუხლებისა და არსებითი შეცდომების კორექტირებას.

ხშირად ძნელია სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების ერთმანეთისაგან გამოჯნვა. ასეთი ცვლილება განიხილება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში და შესაბამისად აისახება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

სააღრიცხვო შეფასებაში მომხდარი ცვლილებების შედეგი აისახება წმინდა მოგება-ზარალის გაანგარიშებაში:

- ა) იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ადგილი ჰქონდა ცვლილებას, თუ ეს ცვლილება გემოქმედებს მხოლოდ აღნიშნულ საანგარიშგებო პერიოდზე; და

ბ) იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდა ცელილება და შემდეგომ პერიოდებში, თუ ეს ცელილება ორივე პერიოდზე ახდენს ზემოქმედებას.

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცელილების შედეგი აისახება, როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. ხოლო აღნიშნული ცელილების შედეგები, რომლებიც გაეღენას ახდენენ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, შესაბამისად აისახება მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების შემოსავლების ან ხარჯების სახით.

საადრიცხო შეფასებებში მომხდარი ცელილების შედეგი უნდა ჩაერთოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ისეთივე კლასიფიკაციაში, რომელიც გამოყენებული იყო წინა შეფასებებისთვის.

სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების შესაღარილობის უზრუნველსაყოფად, საადრიცხო შეფასებებში მომხდარი ცელილების შედეგი, რომელიც აღრე საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგების ან ზარალის მუხლებში აისახებოდა, კელაე წმინდა მოგების ან ზარალის იმავე მუხლებში აისახება. საადრიცხო შეფასებებში მომხდარი ცელილების შედეგი, რომელიც აღრე აისახებოდა როგორც განსაკუთრებული მუხლი, კელაე აისახება როგორც განსაკუთრებული მუხლი.

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს საადრიცხო შეფასებებში მომხდარი ისეთი ცელილებების შინაარსი და მოცულობა, რომლებიც არსებით გაეღენას ახდენენ მიმდინარე პერიოდზე ან მოსალოდნელია რომ მოახდენენ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე. თუ ამ თანხის დაღენა პრაკტიკულად შეუძლებელია, უნდა აღინიშნოს თეითონ ეს ფაქტი.

14.6. არსებითი შეცლომები

ერთი ან მეტი გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას დაშვებული შეცლომები შესაძლოა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გამოამკარაედეს. შეცლომები შეიძლება წმინდა არითმეტიკული ხასიათისა იყოს. ასევე არ არის გამორიცხული გამოყენებული საადრიცხო პოლიტიკის შედეგად, ფაქტების არასწორი ინტერპრეტაციით და თაღლითობით ან დაუღეეობით გამოწვეული შეცლომების არსებობა. ამგვარი, შეცლომების გასწორება ჩვეულებრივ, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში ხდება.

იშეიათ შემთხვევებში, შეცლომა წინა საანგარიშგებო პერიოდის ერთ ან მეტ ფინანსურ ანგარიშგებებზე ისეთ განეღენას ახდენს, რომ ამ ფინანსურ ანგარიშგებებში ასახული ინფორმაცია აღარ ჩაითელება საიმელოდ ანგარიშგების წარღენის თარიღისათვის. ამგვარი შეცლომები განიხილება, როგორც არსებითი.

არსებითი შეცლომის მაგალითია: დაუმთაერებული წარმოების მნიშვნელოვანი თანხების ასახვა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში და განუხორციელებელი ყალბი კონტრაქტებიდან მისაღები მოთხოვნები. წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული არსებითი შეცლომების შესწორება მოითხოვს შესაღარისი ინფორმაციის ახლებურ ფორმულირებას ან დამატებითი ინფორმაციის წარღენას.

არსებითი შეცდომების შესწორება განსხვავდება სააღრიცხვო შეფასებებში მომხდარი ცვლილებისაგან. სააღრიცხვო შეფასება თავისი ბუნებით მიახლოებითი სიღიღეა, რომელიც უნდა გადაისინჯოს დამატებითი ინფორმაციის მიღების შემდეგ. კერძოდ, გაუთვალისწინებელი მოვლენების შედეგად აღიარებული შემოსაქვები და ზარალი, რომელიც საიმედოდ არ იყო შეფასებული, არ არის არსებითი შეცდომის შესწორება.

ს ა ბ ა ზ ი ს ო მ ე თ ო დ ი

წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული არსებითი შეცდომების შესწორების თანხა აისახება გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთის კორექტირებით. საჭიროა შესაღარისი ინფორმაციის შეცვლა, თუ ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია.

ფინანსური ანგარიშგება, წინა საანგარიშგებო პერიოდების შესაღარისი ინფორმაციის ჩათვლით, წარმოღვენილია ისეთნაირად, თითქოს არსებითი შეცდომა გასწორდა იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც იყო დაშვებული. შესაბამისად, თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული შესწორების თანხა ჩართულია ამავე პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხაში. იმ საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული შესწორების თანხა, რომლებიც წინ უსწრებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ პერიოდს შესწორდება უფრო ადრეული საანგარიშგებო პერიოდების გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში. რაც შეეხება წინა საანგარიშგებო პერიოდებში ასახულ სხვა ინფორმაციას, როგორცაა ფინანსური მონაცემების საწყისი ჯამები, აგრეთვე ხელახლა ფორმულირდება.

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) არსებითი შეცდომების ხასიათი;
- ბ) მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების კორექტირების თანხა;
- გ) იმ საანგარიშგებო პერიოდების კორექტირების თანხები, რომლებიც წინ უსწრებს შესაღარი ინფორმაციის ამსახველ პერიოდს; და
- დ) ის ფაქტი, რომ შესაღარი ინფორმაცია შეიცვალა, ან რომ ეს პრაქტიკულად შეუძლებელია.

ნ ე ბ ა ლ ა რ თ უ ლ ი ა ლ ტ ე რ ნ ა ტ ი უ ლ ი მ ე თ ო დ ი

არსებითი შეცდომის შესწორების თანხა აისახება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის ფორმულირებაში. შესაღარი ინფორმაციის წარღვენა ხდება, როგორც წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია. შესაბამისად მომზადებული დამატებითი ინფორმაციის წარღვენა აუცილებელია, თუ ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია.

არსებითი შეცდომების შესწორება აისახება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალის საანგარიშგებო მუხლში. თუმცა, ხშირად დამატებითი ინფორმაცია ცალკეული სვეტების სახითაა წარმოღვენილი, რათა გამოჩნდეს მიმდინარე ან ნებისმიერი წინა საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი. ეს ისე უნდა გაკეთდეს, თითქოს არსებითი შეცდომა იმავე პერიოდში შესწორდა, როდესაც იქნა დაშვებული. ასეთი სააღრიცხვო პრინციპი ისეთ ქვეყნებში გამოიყენება, სადაც ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს წინა საანგარიშგებო პერიოდებში წარღვენილი ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის შესაღარ ინფორმაციასაც.

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) არსებითი შეცდომის ხასიათი;
- ბ) მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალში ასახული შესწორების თანხა; და
- გ) ყველა საანგარიშგებო პერიოდის შესწორების თანხა, რომელიც წარმოდგენილი იყო დამატებით ფორმაში. აგრეთვე იმ შესწორების თანხა, რომელიც უფრო ადრე ვაკეთდა, ვიდრე აისახებოდა დამატებით ფორმაში. თუ დამატებითი ფორმის წარმოდგენა პრაქტიკულად შეუძლებელია, უნდა დაფიქსირდეს ეს ფაქტი.

14.7. ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა შესაძლებელია, თუ ამას მოითხოვს კანონმდებლობა ან ბუღალტრული აღიცხვის სტანდარტების შემუშავებული ორგანო, ან იმ შემთხვევაში, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები უფრო მისაღები ფორმით იქნება წარდგენილი.

მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები უფრო მისაღები ფორმით მაშინ არის წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგად უფრო საჭირო და საიმედო ინფორმაცია მიიღება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის, ეფექტიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში არ შეიძლება შეიცვალოს შემდეგი:

- ა) სააღრიცხვო პოლიტიკის გადაღება იმ მოვლენებისა და ოპერაციებისთვის, რომლებიც შინაარსით განსხვავდებიან აღრიცხული მოვლენებისა და ოპერაციებისგან; და
- ბ) ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიღება იმ მოვლენებისა და სამეურნეო ოპერაციებისათვის, რომლებსაც არ ჰქონდათ აღვილი წარსულში ან არ ჰქონდათ არსებითი მნიშვნელობა.

წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილება შეიძლება აისახოს, როგორც რეტროსპექტულად, ისე პერსპექტულად. რეტროსპექტული მიდგომის დროს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა ისე ვრცელდება მოვლენებსა და სამეურნეო ოპერაციებზე, თითქოს ყოველთვის გამოიყენებოდა. ამდენად, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება მოვლენებისა და სამეურნეო ოპერაციების მიმართ ასეთი მუხლების წარმოშობის თარიღიდან. პერსპექტული გამოიყენება გულისხმობს; რომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენება იმ მოვლენებისა და სამეურნეო ოპერაციების მიმართ, რომლებიც თავს იჩენს სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შემდეგ. წინა საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებით არაერთარ შესწორებას არა აქვს ადგილი არც გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში, და არც მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალის თანხაში, რადგან არსებული ნაშთის ხელახალი გადაანგარიშება არ ხდება. ამგვარად, ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა არსებული ნაშთების მიმართ გამოიყენება ცვლილებების თარიღიდან. მაგალითად, საწარმოს შეუძლია

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯებისა და ამ ხარჯების კაპიტალიზაციის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა ბასს 23-ით „სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ დამუშავებული ალტერნატიული მეთოდის თანახმად. პერსპექტიული გამოყენების თვალსაზრისით, ახალი პოლიტიკა მხოლოდ სესხთან დაკავშირებულ იმ ხარჯებზე ვრცელდება, რომლებიც თავს იჩენს სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შეგანის თარიღის შემდეგ.

14.8. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიღება

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიღებასთან დაკავშირებით სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილება უნდა აისახოს გარდამავალი დებულებების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ასეთი დებულებები დაერთვის ბუღალტრული აღრიცხვის ახალ საერთაშორისო სტანდარტს. თუ სტანდარტი არ შეიცავს დანერგვის წესებს, სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება უნდა განხორციელდეს განხილული საბაზისო მეთოდისა და ნებადართული ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად.

საწარმოს, რომელსაც ჯერ არ მიუღია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ დამტკიცებული სტანდარტი, რომელიც ჯერ არ შესულა ძალაში, სააღრიცხვო პოლიტიკაში სამომავლო ცვლილების ხასიათი და სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების შემოქმედების შედეგი მის წმინდა მოგება-ზარალზე და საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე შეუძლია ასახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

სხვა ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში საბაზისო მეთოდი

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილება რეტროსპექტულად აისახება მაშინ, თუ წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული კორექტირების თანხა არ ექვემდებარება დასაბუთებულ განსაზღვრას. ნებისმიერი კორექტირება განიხილება როგორც გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის შესწორება. უნდა შეიცვალოს შესაძარისი ინფორმაცია, თუ ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია.

წინა საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსური ანგარიშგება მასში შემავალ შესაძარის ინფორმაციასთან ერთად ისეა წარმოდგენილი, თითქოს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის გამოიყენებოდა. ამდენად, შესაძარისი ინფორმაცია ხელახლა ფორმულირდება, რათა აისახოს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა. შესწორების თანხა, რომელიც წინ უსწრებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ საანგარიშგებო პერიოდს, აისახება უფრო აღრინდელი საანგარიშგებო პერიოდების გაუნაწილებელი მოგების საწყის ნაშთში. ასევე ხელახლა ფორმულირდება წინა საანგარიშგებო პერიოდების ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, კერძოდ, ფინანსური მონაცემების პირველდელი ჯამები.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილება პერსპექტიულად აისახება მაშინ, როდესაც გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირების თანხა დასაბუთებულ განსაზღვრას არ ექვემდებარება.

როდესაც სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცელილება არსებით გაეღვენას ახლენს მიმდინარე ან ნებისმიერ წინა საანგარიშგებო პერიოდზე ან შესაძლოა იქონიოს არსებითი გეგაეღვენა შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებზე, საწარმო ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენმენებში ასახოს შემდგომ ინფორმაცია:

- ა) საანგარიშგებო პოლიტიკის შეცვლის მიზეზები;
- ბ) კორექტირების თანხა მიმდინარე და თითუული წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის;
- გ) შესაღარისი ინფორმაციის ამსახველი პერიოდების წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული კორექტირების თანხა.
- ღ) ის ფაქტი, რომ შესაღარისი ინფორმაცია შეცვლილია, ან რომ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია.

**სხვა ცელილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში
ნებაღართუელი აღტერნატიული მეთოდი**

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცელილება რეგროსპექტულად აისახება მაშინ, თუ წინა საანგარიშგებო პერიოდებთან დაკავშირებული კორექტირების თანხა არ ექვემდებარება დასაბუთებულ განსაზღვრას. ნებისმიერი კორექტირება გათვალისწინებულ უნდა იქნას მიმდინარე პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის ფორმულირებაში. შესაღარისი ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოხდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაში. დამატებით წარდგენილ უნდა იყოს 49-ე პუნქტის შესაბამისად მომზადებული შესაღარისი ინფორმაცია, თუ ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცელილებების შეღეგად გამოწვეული კორექტირება გაითვალისწინება საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის ფორმულირებაში. მიუხედავად ამისა, ხშირად დამატებითი შესაღარისი ინფორმაცია ცალკე სვეტის სახითაა წარმოდგენილი, რათა ასახოს მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსური მდგომარეობა და წმინდა მოგება ან ზარალი, ისე, თითქოს ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა ყოველთვის იყო გამოყენებული. ასეთი სააღრიცხვო პრინციბი გამოიყენება იმ ქვეყნებში, სადაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს წინა საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგების შესაღარისი ინფორმაციასაც.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცელილება პერსპექტულად აისახება მაშინ, როდესაც თანხა, რომელიც 54-ე პუნქტის თანახმად უნდა აისახოს მიმდინარე პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალში, დასაბუთებულ განსაზღვრას არ ექვემდებარება.

გაუთვალისწინებელი მოვლენები და ბალანსის შედგენის თარიღის უმედეგ მომხდარი მოვლენები

გაუთვალისწინებელი მოვლენებისა და ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას არეგულირებს ბასს 10 “გაუთვალისწინებელი მოვლენებისა და ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები”.

ბ ა ნ მ ა რ ტ ა ე პ ე ბ ი

გაუთვალისწინებელ მოვლენას უწოდებენ ისეთ გარემოებას ან მდგომარეობას, რომლის საბოლოო შედეგი, მოგება ან ზარალი, დადასტურდება მომავალში იმის და მიხედვით, მოხდება თუ არა ერთი ან რამდენიმე არაპროგნოზირებადი მოვლენა.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების ცნებაში იგულისხმება როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც თავს იჩენენ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენამდე. განასხვავებენ ორი ტიპის მოვლენებს:

- ა) მოვლენები, რომლებიც უმრუნველყოფენ ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებული ვითარების შემდგომ განვითარებას;
- ბ) მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებენ იმ გარემოებებზე, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას ბალანსის შედგენის შემდგომ პერიოდში.

15.1. გაუთვალისწინებელი მოვლენები

წინამდებარე სტანდარტში ცნება „გაუთვალისწინებელი მოვლენები“ მოიცავს მხოლოდ იმ ვითარებასა და პირობებს, რომელიც არსებობს ბალანსის შედგენის მომენტისათვის, და რომელთა ფინანსური შედეგი დამოკიდებულია შემდგომ მოვლენებზე, რომელიც შესაძლოა მოხდეს ან არ მოხდეს. ზოგიერთი ამგვარი მოვლენა აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში დარიცხვის ძირითადი კონცეფციის თანახმად.

მომავლის მოვლენებისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობა გამოვლინდება სხვადასხვანაირი შედეგებით. სახელდობრ, ეს შედეგები შესაძლოა გამოიხატოს რაოდენობრივადაც, მაგრამ უმეტეს შემთხვევაში საკითხის ამგვარი დაყენება გულისხმობს სიზუსტის გარეკეული ღონის უმრუნველყოფას, რის საშუალებასაც არ იძლევა არსებული ხელმისაწვდომი ინფორმაცია. შედეგების წარდგენა შესაძლებელია ზოგადი აღწერილობითაც, თუ დახასიათებული იქნება ყველა შესაძლო ვარიანტი: ყველაზე რეალურიდან დაწყებული და შედარებით უმნიშვნელოთი დამთავრებული.

გაუთვალისწინებელი მოვლენების შედეგებისა და მათი ფინანსური ზემოქმედების შეფასება ხორციელდება საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებით. ამგვარი გადაწყვეტილების მიღება ეყრდნობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღისთვის არსებული ხელმისაწვდომი ინფორმაციის შესწავლას და მოიცავს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენების ანალიზს; აგრეთვე გაითვალისწინება მსგავსი ოპერაციებიდან მიღებული გამოცდილება; საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია დამოუკიდებელი ექსპერტების მიერ მომზადებული ანგარიშგების გამოყენებაც.

გ ა უ თ ვ ა ლ ის წ ი ნ ე ბ ე ლ ი ზ ა რ ა ლ ი

გაუთვალისწინებელი ზარალის თანხა აღიარებულ უნდა იქნას ხარჯებისა და ვალდებულების სახით, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ მომავალმა მოვლენებმა, ნებისმიერი შესაძლო კომპენსაციის გათვალისწინებით, შეიძლება გამოიწვიონ აქტივის შემცირება ან ვალდებულების წარმოშობა;
- ბ) შესაძლებელია შესაბამისად შეფასდეს მოსალოდნელი ზარალის მოცულობა.

თუ არ არის დაცული აღნიშნული პირობები, მაშინ გაუთვალისწინებელი ზარალის არსებობა უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარკებით შენიშვნებში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ზარალის აღბათობა უზნიშნელოა.

გაუთვალისწინებელი ზარალის ზარიცხვის წესი განისაზღვრება გაუთვალისწინებელი მოვლენების მოსალოდნელი შედეგებით. თუ მოსალოდნელია, რომ გაუთვალისწინებელი მოვლენა საწარმოს მოუტანს ზარალს, მიზანშეწონილია ზარალის თანხის ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისთვის გათვალისწინებული ზარალის თანხის შეფასება ეყრდნობა იმ ინფორმაციას, რომელიც გარკვეულ წარმოდგენას გვაძლევს გაუთვალისწინებელ მოვლენასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ზარალის თანხების შესახებ. ცნობილია ზარალის შეფასების ერთი საუკეთესო გზა. თუ მოსალოდნელი ზარალის არც ერთი ვარიანტის შესაბამისი თანხა არ არის განსაკუთრებით საიმედო, ზარალი აისახება მინიმალური თანხით. თუ მოსალოდნელია, რომ ზარალის თანხამ შესაძლოა გადააჭარბოს ასახულ თანხას, მაშინ საჭიროა ზარალის დამატებითი თანხის ასახვა ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარკებით შენიშვნებში.

თუ არ არსებობს საკმარისი დასაბუთება გაუთვალისწინებელი ზარალის შესაფასებლად ან აღილი აქვს წინააღმდეგობას, მაშინ გაუთვალისწინებელი მოვლენის არსებობის ფაქტი და მისი ხასიათი აისახება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარკებით შენიშვნებში.

გ ა უ თ ვ ა ლ ის წ ი ნ ე ბ ე ლ ი მ ო ვ ე ბ ა

გაუთვალისწინებელი მოვლების აღიარება არ ხდება და არ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში შემოსავლების ან აქტივის სახით. თუ მოსალოდნელია, რომ მოვება გამოვლენილი იქნება, მაშინ გაუთვალისწინებელი მოვების არსებობის ფაქტი უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარკებით შენიშვნებში.

გაუთვალისწინებელი მოვება არ აისახება უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემოსავლების ან აქტივის სახით, რადგან ზოგჯერ გაუთვალისწინებელი

მოვლენა შესაძლოა დასრულდეს ამონაგების მიღებით, ხოლო თვითონ მოგება არასოდეს გამოვლინდეს – არ იქნას მიღებული. მაგრამ თუ მოსალოდნელი მოგების მიღება ამჟამად გარკვეულია, ის უკვე არ არის გაუთვალისწინებელი მოგება და ჩესაბამისად, მისი აღიარება-ასახვა მართებულია.

15.2. გაუთვალისწინებელი მოვლენების შეფასება

იმ თანხის განსაზღვრა, რომლითაც გაუთვალისწინებელი მოვლენა აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში, დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის თარიღისთვის არსებულ ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე. ამ დროს მხედველობაში მიიღება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები, რომლებიც მიუთითებს აქტივების შესაძლო შემცირებაზე ან ბალანსის შედგენის თარიღისთვის ვალდებულების არსებობაზე.

ზოგჯერ შესაძლებელია თითოეული გაუთვალისწინებელი მოვლენის და მისი შესაბამისი თანხის ცალ-ცალკე განსაზღვრა. ასეთ გაუთვალისწინებელ მოვლენას წარმოადგენს საწარმოს წინააღმდეგ კანონიერი სარჩელის აღძვრა. გაუთვალისწინებელი მოვლენის შეფასებისას საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის საწარმოს მიმართ აღძრული სარჩელი, იურიდიული ექსპერტების ან სხვა კონსულტანტების აზრი, ანალოგიური შემთხვევებიდან მიღებული საკუთარი გამოცდილება, აგრეთვე სხვა საწარმოთა გამოცდილება.

თუ რომელიმე სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული გაუთვალისწინებელი მოვლენის გამომწვევი განუსაზღვრელობა დამახასიათებელია მრავალი სხვა ოპერაციისთვისაც, მაშინ გაუთვალისწინებელი მოვლენის შესაბამისი თანხა განისაზღვრება არა ცალკე, არამედ მსგავსი ოპერაციების ჯგუფისათვის. ამგვარი გაუთვალისწინებელი მოვლენის მაგალითებია: რეალიზებულ პროდუქციაზე გაყვმილი გარანტიები და მისაღები მოთხოვნების მოსალოდნელი დაუფარავი ნაწილი. როგორც წესი, პრაქტიკაში ამგვარი დანახარჯები ხშირად გვხვდება და გარკვეული გამოცდილების შედეგად, შესაძლებელია ვალდებულებისა და ზარალის საკმაო სიმუსგით შეფასება, თუმცა არასად არ არის დადგენილი ის კონკრეტული ოპერაციები, რომლებიც შეიძლება დასრულდეს ზარალით. ამგვარი დანახარჯების დარიცხვა ხდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც განხორციელდა შესაბამისი ოპერაციები.

15.3. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები

ფინანსური ანგარიშგების ოფიციალურ გამოქვეყნებაზე ნებართვის გაცემის პროცესი დამოკიდებულია საწარმოს ხელმძღვანელობის სტრუქტურასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და დასრულების პროცედურებზე, მაგრამ, როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების ოფიციალურ თარიღად ითვლება ის

დღე, როდესაც აქვეყნებენ ანგარიშგებას ანუ ანგარიშგება სცილდება საწარმოს ფარგლებს.

აქტივები და ვალდებულებები უნდა შესწორდეს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარ მოვლენებთან მიმართებაში, რაც უზრუნველყოფს დამატებით მონაცემებს ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებული მდგომარეობის შესაფასებლად ან მიუთითებს, რომ საწარმოს სრული ან ნაწილობრივი ფუნქციონირებადობის დამუშავება არ არის მართებული.

აქტივებისა და ვალდებულებების შესწორება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარ მოვლენებთან მიმართებაში საჭიროა იმისათვის, რომ მიღებულ იქნას დამატებითი ინფორმაცია ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებულ პირობებთან დაკავშირებული თანხების განსაზღვრისთვის. მაგალითად, შესაძლებელია შესწორდეს ზარალის თანხა სავაჭრო ოპერაციებიდან მისაღები საანგარიშსწორებო თანხის მიხედვით, თუ დადასტურდება მომხმარებლის გაკოტრება ბალანსის შედგენის შემდეგ პერიოდში.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარმა მოვლენებმა შესაძლოა გვიჩვენოს, რომ საწარმოს საქმიანობა მთლიანად ან ნაწილობრივ აბრკოლებს საწარმოს ფუნქციონირებადობას – მისი საქმიანობის გაგრძელებას. ბალანსის შედგენის შემდეგ ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების გაუარესებამ შესაძლოა დღის წესრიგში დააყენოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოყენებული საწარმოს ფუნქციონირებადობის კონცეფციის ხელშეწყობის აუცილებლობა და მისი მართებულობის დასაბუთება.

აქტივები და ვალდებულებები არ უნდა შესწორდეს ბალანსის შედგენის შემდეგ მომხდარი ისეთი მოვლენების გამო, რომლებიც გავლენას არ ახდენს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აქტივებსა და ვალდებულებებზე. მაგრამ თუ ეს მოვლენები იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მათმა იგნორირებამ შესაძლოა უარყოფითი ზეგავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელზე სათანადო შეფასებისა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესში, ისინი უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

თუ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები არ არის დაკავშირებული ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებულ პირობებთან, არ არის მართებული ბალანსის აქტივებისა და ვალდებულებების შესწორება. მაგალითად, ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების შემცირება ბალანსის შედგენის შემდეგ ფინანსური ანგარიშგების ოფიციალურ გამოქვეყნებამდე.

როგორც წესი, საბაზრო ღირებულების შემცირება არაა დაკავშირებული ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული ინვესტიციების მდგომარეობასთან, მაგრამ იგი ასახავს იმ მოვლენებს, რომლებმაც თავი იჩინა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომ პერიოდში. ის მოვლენები, რომლებიც გვიჩვენებს ბალანსის აქტივებისა და ვალდებულებების მდგომარეობის ურეულო ცვალებადობას, აისახება ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი ხანძრის გამო ძირითადი ქარხნის დაზიანება.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომ მომხდარი ისეთი მოვლენები, რომლებიც ადასტურებს ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებულ პირობებს, უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში, რადგან მათმა იგნორირებამ შესაძლოა გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელზე სათანადო დასკვნებისა და შეფასების განხორციელების პროცესში. მაგალითად, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ახალი, დიდი საწარმოს შექმნა.

ღივიღენღები, რომელიც ეხება ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს და რომლის გაყმა გამიზნულია ბალანსის შეღგენის თარიღის შემღგე, ფინანსური ანგარიშგების ღამტკიცებამღე, უნღა შესწორღეს ან აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშენებში.

ბალანსის შეღგენის თარიღის შემღგე მომზღარი ზოგიერთი მოვლენა, მათი განსაკუთრებული ხასიათისა ღა საანგარიშსწორებო მოთხოვნების გამო, მაინც აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, ზოგიერთი ქვეყენის კანონმღებლობით ფინანსური ანგარიშგების სპეციალურ მუხლებში გათვალისწინებულია ფინანსური ანგარიშგების შესახამისი პერიოდის ღივიღენღების თანხა, რომელთა გაყმა გამიზნულია ან გამოცხადებულია ბალანსის შეღგენის თარიღის შემღგე ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამღე.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

16.1 ფინანსური ანგარიშგების მიზანი

ფინანსური ანგარიშგება – ეს არის სათანადო წესით ჩამოყალიბებული საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ფინანსური სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია უზრუნველყოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ეფექტიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია, რაც ზედმიწევნით გამოსაძეგია მომხმარებელთა ფართო წრისთვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება აგრეთვე გვიჩვენებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს. ამ მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- ა) საწარმოს აქტივები;
- ბ) საწარმოს ვალდებულებები;
- გ) საწარმოს შემოსავლები და დანახარჯები, მოგება-ზარალი; და
- დ) საწარმოს ფულადი სახსრები.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი მომხმარებლისთვის წარდგენა ეებალება საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ხელმძღვანელ ორგანოს.

16.2. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

- ა) ბალანსს;
- ბ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას;
- გ) ანგარიშგებას, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციას:

◆ საწარმოს საკუთარ კაპიტალში ნებისმიერი ცვლილების შესახებ; ან

◆ საკუთარ კაპიტალში პარტნიორების პროცენტული წილის ცვლილებისა და დივიდენდების განაწილების შესახებ;

დ) ფულადი სახსრების მოძრაობის ამსახველი ანგარიშგებას;

ე) საალრიცხუო პოლიტიკები და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.

საწარმოებს ფინანსური ანგარიშგების გარდა სჭირდებათ საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებული ფინანსური მიმოხილვის წარდგენა, ამგვარ ანგარიშში აისახება შემდეგი საკითხები:

- ა) საწარმოს საქმიანობის გარემო პირობებში მომხდარი ცვლილებები; საწარმოს რეაგირება ამ ცვლილებების მიმართ და მათი ზემოქმედების

შედეგები საწარმოს საქმიანობაზე; ინვესტიციების შენარჩუნებისა და ეფექტიანობის ამაღლების პოლიტიკა, მათ შორის ღირებულების პოლიტიკა.

ბ) საწარმოს კაპიტალის დაბანდების წყაროები, საწარმოს ფუნქციონირებისა და მისი რისკის მართვის პოლიტიკა.

გ) საწარმოს რესურსები, რომელთა ღირებულება არ აისახება ბალანსში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით.

მრავალი საწარმო ფინანსური ანგარიშგების გარდა აღგენს სხვა სახის ანგარიშგებასაც, მაგალითად, ანგარიშგება საოპერაციო გარემოსა და დამატებული ღირებულების შესახებ, განსაკუთრებით მაშინ, თუ წარმოების იმ სფეროებში, სადაც გარემოს ფაქტორი არსებითად ან მომხმარებელთა მნიშვნელოვანი ნაწილი საწარმოს თანამშრომლები არიან. საწარმოები ასეთ ანგარიშგებას წარადგენენ, თუ მისი ხელმძღვანელობის აზრით ისინი დაეხმარება მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში.

16.3. სტრუქტურა და შინაარსი

16.3.1. ფინანსური ანგარიშგების იდენტიფიცირება

ფინანსური ანგარიშგება გასაგებად უნდა იყოს იდენტიფიცირებული და გამოკვეთილი იმავე ოფიციალურ დოკუმენტში გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაციისაგან.

ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტი გარკვევით უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა, ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ასახული შემდეგი ინფორმაცია (საჭიროების შემთხვევაში, წარმოდგენილი ინფორმაციის სათანადოდ გაგების მიზნით შესაძლოა ინფორმაციის გამეორება):

- ა) საწარმოს დასახელება ან სხვა საინდენტიფიკაციო მონაცემები;
- ბ) წარმოდგენილი ინფორმაცია ეხება ერთ საწარმოს თუ საწარმოთა ჯგუფს;
- გ) ბალანსის შედგენის თარიღი ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული პერიოდი, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის კომპონენტს;
- დ) საანგარიშგებო ვალუტა; და
- ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი რიცხვების სიზუსტის ხარისხი.

16.3.2 საანგარიშგებო პერიოდი

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს წელიწადში ერთხელ მაინც. გამონაკლის შემთხვევებში, როდესაც იცელება საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღი და წლიური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში, საწარმომ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ პერიოდთან ერთად, ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაურთოს დამატებითი ახსნა-განმარტებითი მასალა:

ა) მიზეზი, თუ რატომ არის მითითებული ანგარიშგებაში ერთი წელიწადისგან განსხვავებული პერიოდი; და

ბ) ფაქტი, რომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შესადარისი თანხები, ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში, შუალადი სახსრების მოძრაობა და ამასთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არ არის შესაღარი.

16.3.3. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის დროულობა

ფინანსური ანგარიშგება ნაკლებად სასარგებლო იქნება, თუ იგი მომხმარებელისათვის ხელმისაწვდომი არ არის ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მიზანშეწონილ ვადებში. საწარმომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს გამოსატყვევებლად ბალანსის შედგენის თარიღიდან 6 თვის განმავლობაში. რაიმე ხელშეშელი ფაქტორების არსებობა, მაგალითად, საწარმოს საქმიანობის სირთულე და მრავალფეროვნება არ არის საკმარისი მიზეზი იმისათვის, რომ საწარმომ დროულად არ მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება. მრავალ ქვეყანაში ბაზრის რეგულირების ნორმატიული აქტებითა და კანონმდებლობით უფრო მკაცრი ვადებია დადგენილი.

16.4. ბალანსი

აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია ბალანსში

თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, თითოეულმა საწარმომ უნდა განახორციელოს ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია (განცალკევებულად ასახოს ძირითადი და საბრუნავი კაპიტალი და გრძელვადიანი და მოკლევადიანი ვალდებულებები). საწარმო ვალდებულია ბალანსში ცალკე ასახოს ის აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც მისაღები ან გადასახდელია ბალანსის შედგენის დღიდან ერთ წლამდე ვადაში და რომლებიც მისაღები და გადასახდელია ერთი წლის შემდეგ.

მიმდინარე აქტივები

აქტივი ჩაითვლება მიმდინარე აქტივად, თუ:

ა) ნაეზარაუღეია მისი რეალიზაცია ან აქტივი განკუთვნილია გასაყიდალ ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;

ბ) ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით ან მოკლევადიანი მიზნებისთვის და მისი რეალიზაცია ივარაუდება ერთი წლის განმავლობაში; ან

გ) ეს არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები, რომელთა გამოყენება არ არის შეზღუდული.

ყველა სხვა აქტივები უნდა მიეკუთვნოს გრძელვადიან აქტივებს.

მოკლევადიანი ვალდებულებები

მოკლევადიანია ვალდებულება, როდესაც:

ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია მიმდინარე საწარმოო ციკლის; ან

ბ) ის უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად.

საწარმო პროცენტიან გრძელვადიან ვალდებულებებს გრძელვადიანი ვალდებულებების სახით განიხილავს მაშინაც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, თუ:

ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;

ბ) საწარმო აპირებს აღნიშნული ვალდებულების რეფინანსირებას გრძელვადიან ვალდებულებაში; და

გ) ხელშეკრულების თანახმად გათვალისწინებულია ვალდებულების გადავადება ან რეფინანსირება, რომელიც უნდა დასრულდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცებამდე.

ინფორმაცია, რომელიც უნდა აისახოს უშუალოდ ბალანსში

ბალანსში აუცილებელია აისახოს ქვემოთჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები::

ა) ძირითადი საშუალებები;

ბ) არამატერიალური აქტივები;

გ) ფინანსური აქტივები (დ), ე) და ზ) პუნქტებში მოცემული თანხების გარდა);

დ) ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;

ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;

ვ) სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები;

ზ) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;

თ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები;

ი) საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები ბასს 12-ის “შემოსავლებიდან გადასახადები” შესაბამისად;

კ) ანარიცხები;

ლ) გრძელვადიანი პროცენტიანი ვალდებულებები;

მ) უმცირესობის წილი; და

ნ) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და რეზერვები.

ბასს 1 არ განსაზღვრავს ბალანსის ელემენტების წარდგენის ფორმას ან თანამიმდევრობას გვაძლევს მხოლოდ იმ მუხლების ნუსხას, რომლებიც იმდენად განსხვავდებიან ხასიათით და ფუნქციებით, რომ ბალანსში ცალ-ცალკე უნდა იქნას წარმოდგენილი.

იმის დასადგენად, რომ საჭიროა თუ არა დამატებითი საბალანსო მუხლების ცალკე წარდგენა საჭიროა შეაფასოთ:

ა) იმ აქტივების შინაარსი, ლიკვიდობა და არსებითობა, რაც უმრავლეს შემთხვევაში განაპირობებს გუდილის და საცდელ-საკონსტრუქტორო დანახარჯების შედეგად წარმოშობილი აქტივების, ფულადი და არაფულადი აქტივების, მიმდინარე და ძირითადი აქტივების განცალკევებულად წარდგენას;

ბ) მათი ფუნქციები საწარმოში, რაც იწვევს, მაგალითად, საწარმო და ფინანსური აქტივების, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების, მოთხოვნების, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტური აქტივების განცალკევებით წარდგენას; და

გ) ვალდებულებათა შინაარსი, მათი სიდიდე და დაფარვის ვადები, რაც ასევე მოითხოვს პროცენტიანი და უპროცენტო ვალდებულებების და მარაგების განცალკევებით ასახვას, მათ დაყოფას მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად თუკი ეს მიზანშეწონილია.

ინფორმაცია, რომელიც აისახება უშუალოდ ბალანსში ან მის ახსნა-განმარტებებში

ბალანსში ან ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გაიშვროს საბალანსო მუხლების ქვეჯგუფები, დაჯგუფოს ისინი საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით. ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება მაშინ, როდესაც ეს მიზანშეწონილია მათი შინაარსისა და არსებითობის მოთხოვნიდან გამომდინარე. მაგალითად, ძირითადი საწარმოს, შეილობილი საწარმოებისა და მეკავშირე საწარმოების, აგრეთვე სხვა დაკავშირებულ მხარეთა კრედიტორული და დებიტორული დავალიანება უნდა აისახოს ცალ-ცალკე.

საწარმოს ბალანსში ან მის ახსნა-განმარტებებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ყველა გიბის სააქციო კაპიტალისთვის:

- ◆ ნებადართული აქტივების რაოდენობა;
- ◆ გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქტივების რაოდენობა, და გამოშვებული, მაგრამ აუნაზღაურებელი აქტივების რაოდენობა;
- ◆ ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ის რომ აქტივებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
- ◆ მიმოქცევაში გაშვებული აქტივების რაოდენობა წლის დასაწყისში და წლის ბოლოსთვის;

- ◆ უფლებები, პრივილეგიები და აკრძალვები, რომელიც ეხება ამა თუ იმ ჯგუფს, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული აკრძალვების ჩათვლით;
- ◆ თვით საწარმოს, შვილობილი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაში არსებული აქციები;
- ◆ ოფციონით გამოსაშვები აქციების რეგერები და ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები, ვალებისა და თანხების ჩვენებით;

ბ) საკუთარ კაპიტალში თითოეული რეგერის ხასიათისა და დანიშნულების აღწერა;

გ) ვალდებულებებში ჩართული (ან ჩაურთველი) თანხა, როდესაც გამოცხადებული იყო დივიდენდები, მაგრამ ლოკუმენტურად არ გაფორმებულა გადაწვეტილება მათი გადახდის შესახებ; და

დ) ნებისმიერი კუმულატიური პრივილეგიური დივიდენდების თანხა, რომელიც არ არის აღიარებული.

საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი (მაგალითად, ამხანაგობა), უნდა წარადგინოს ზემოთ მოცემული მოთხოვნების ეკვივალენტური ინფორმაცია, სადაც ნაჩვენებია იქნება თითოეული პარტნიორის წილი საწარმოს კაპიტალში, მათი უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.

16.5. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

ინფორმაცია, რომელიც აისახება უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს ქვემოთჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:

- ა) ამონაგები;
- ბ) მიმდინარე საოპერაციო საქმიანობის შედეგები;
- გ) ფინანსური დახარჯები;
- დ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული შვილობილი საწარმოებისა და ერთობლივი საქმიანობის მოგებისა და ზარალის წილი;
- ე) საგადასახადო ხარჯები;
- ვ) უმცირესობის წილი;
- ზ) მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან;
- ი) განსაკუთრებული მუხლები;
- კ) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, ზემოთჩამოთვლილი აუცილებელი მუხლების გარდა, უნდა მოიცავდეს ქვეყნუფლების თანხებსაც, როდესაც ამას მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტი ან როდესაც ასეთი ასახვა აუცილებელია საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების სამართლიანი წარდგენის მიზნით.

**ინფორმაცია, რომელიც ასახავს უშუალოდ მოგებასა და ზარალს
ანგარიშგებაში ან მის ასხნა-განმარტებაში**

საწარმო, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ან ასხნა-განმარტებით შენიშვნებში, უნდა ასახოს ხარჯების სტრუქტურა საწარმოს ხარჯების შინაარსის ან ფუნქციების მიხედვით.

ხარჯები დაყოფილ უნდა იქნას ქვეჯგუფებად, რათა წინა პლანზე წამოიწიოს ფინანსური საქმიანობის შედეგების ისეთმა კომპონენტებმა, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისგან განსხვავდებოდნენ სტაბილურობის, ამონავებისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. არსებობს ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა.

პირველი გზის სტრუქტურა მოიხსენება, როგორც სახსრების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი. ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აგრეგირებულია მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შექმნა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები და გასამრჯელოები, სარეკლამო დანახარჯები). მათი გადანაწილება არ ხდება საწარმოს ფუნქციების მიხედვით.

ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია ძალიან მცირე ზომის საწარმოებში, რადგან ფუნქციების მიხედვით კლასიფიკაციამ მიმდინარე ხარჯების განაწილება არ არის საჭირო. ქვემოთ მოცემული კლასიფიკაცია ეყრდნობა ხარჯების დაჯგუფებას მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით:

ამონავები

სხვა საწარმოს შემოსავლები

ცვლილებები მზა საქონლის და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგებში

ნელეული და გამოყენებული მოსახმარი საქონელი

პერსონალის შენახვის ხარჯები

ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები

სხვა მიმდინარე ხარჯები

სულ საწარმოო ხარჯები

X)

საწარმოო საქმიანობიდან მიღებული მოგება

საანგარიშგებო პერიოდში მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელ წარმოებაში მომზადარი ცვლილებები ასახავს მათ შესაბამისობას საწარმოო დანახარჯებთან. აქედან ჩანს, რომ ან წარმოების ზრდის შედეგად გაიზარდა სასაქონლო მარაგების ღირებულება ან რეალიზაციამ, რომელიც აღემატებოდა წარმოებას, შეამცირა მარაგება. ზოგიერთი კანონმდებლობის მიხედვით, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ზრდა დაუყოვნებლივ აისახება შემდგომ შემოსავლებში, ზემოთ მოცემული სტრუქტურის მსგავსად. მიუხედავად ამისა, ამგვარი წარდგენა არ უნდა გულისხმობდეს იმას, რომ ეს თანხები შემოსავლებია.

მეორე გზის სტრუქტურა ეხება ხარჯების ფუნქციებს ანუ მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, კომერციული ან აღმზისგრატიული საქმიანობის ნაწილი. ამგვარი წარდგენა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

ხშირად მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაციით უზრუნველყოფს, ვიდრე ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით, მაგრამ ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად შერჩეული, აბრუბითი იყოს და დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას მოითხოვს.

ქვემოთ მოცემულია ხარჯების კლასიფიკაციის მაგალითი, ფუნქციების მიხედვით:

ამონაგები	
რეალიზებული პროდუქციის ვითლირებულება	X)
მთლიანი მოგება	
სხვა საწარმოო შემოსავლები	
კომერციული ხარჯები	
ადმინისტრაციული ხარჯები	
სხვა საწარმოო ხარჯები	X)
საწარმოო საქმიანობიდან მიღებული მოგება	

საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ან მის ახსნა-განმარტვებში უნდა დაურთოს ახსნა-განმარტვა ერთეულ აქციაზე გამოცხადებული ან შეთავაზებული დივიდენდების თანხების შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული პერიოდის შესაბამისად.

აშოცანა

ქვემოთ მოცემული ინფორმაციის გამოყენებით შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:

- ა) ხარჯების ფუნქციების მეთოდის გამოყენებით;
- ბ) ხარჯების შინაარსის მეთოდის გამოყენებით.

ამონაგები	346,000
რეალიზებული პროდუქციის თვითლირებულება	238,000
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნედლეული	180,000
საწარმო პერსონალის ხელფასების ხარჯი	35,000
ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასების ხარჯი	8,000
საწარმოო შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი	6,000
ოფისის იჯარის ხარჯი	12,000
საწარმო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	22,000
სესხის პროცენტის დასაფარად გაწეული ხარჯი	5,000
გადასახადების ხარჯი	9,200
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	6,000
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტები	9,000
გადახდილი სასესხო ვალდებულება	10,000
საოფისე გექნიკის ცვეთის ხარჯი	22,000
ძირითადი საშუალებების შეძენა	15,000
ჩეულებრივი აქციების გამოშვება	20,000
სასაქონლო-მაგვარიალური ფასეულობების ზრდა	5,000

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

აშ/ზსთა

ა) ხარჯების ფუნქციების (საბრუნავ ხარჯთა) მეთოდის გამოყენებით

ამონაგები	346,000	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(238,000)	
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნელღეული		180,000
სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების მრდა		(5,000)
საწარმო პერსონალის ხელფასების ხარჯი		35,000
საწარმოო შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი		6,000
საწარმო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი		22,000
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	108,000	
აღმინისტრაციული ხარჯები მათ შორის:	(42,000)	
აღმინისტრაციული პერსონალის შრომის ანაზღაურება		(8,000)
აღმინისტრაციული შენობის იჯარა		(12,000)
აღმინისტრაციული ძირითადი საშუალებების ცვეთა		(22,000)
მარალი ძირითადი საშუალების რეალიზაციიდან	(6,000)	
ფინანსური ხარჯები	(14,000)	
მოგება დაბეგვრამდე	46,000	
მოგების გადასახადი	(9,200)	
წმინდა მოგება	36,800	

ბ) ხარჯების შინაარსის მეთოდის გამოყენებით.

ამონაგები	346,000	
სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ნაშთისმრდა	5,000	
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნელღეული	(180,000)	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	(43,000)	
საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურება		(35,000)
აღმინისტრაციული პერსონალის შრომის ანაზღაურება		(8,000)
ცვეთა	(44,000)	
საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთა		(22,000)
აღმინისტრაციული ძირითადი საშუალებების ცვეთა		(22,000)
მოგება საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან	84,000	
ფინანსური ხარჯები	(14,000)	
სხვა ხარჯები მათ შორის:	(24,000)	
საწარმოო შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი		(6,000)
აღმინისტრაციული შენობის იჯარა		(12,000)
მარალი ძირითადი საშუალების რეალიზაციიდან		(6,000)
მოგება დაბეგვრამდე	46,000	
მოგების გადასახადი	(9,200)	
წმინდა მოგება	36,800	

16.6 ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ინფორმაცია საწარმოთა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ სასარ-
უებლოა იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს მიეწოდოთ
ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც შესაძლებელი იქნება საწარმოს მიერ ფულადი
სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობისა და გამოყენე-
ბის მოთხოვნების შეფასება. მომხმარებელთა მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტი-
ლებების მიღება საჭიროებს შეფასებას, თუ რა შესაძლებლობები აქვს საწარმოს
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავებისათვის, აგრეთვე
რამდენად ღრული და საიმედოა მათი გამომუშავება.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას არეგულირებს ბასს 7, “ფულადი
სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება”. საწარმომ უნდა მოამზადოს ფულადი სახს-
რების მოძრაობის ანგარიშგება მისი მოთხოვნათა შესაბამისად და წარმოადგინოს
იგი როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი ყოველი საანგა-
რიშგებო პერიოდისათვის.

საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დაინტერესებულნი
არიან ინფორმაციის მიღებით იმის შესახებ, თუ როგორ გამოიმუშავენს და გამოიყე-
ნებს საწარმო ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს. ამ შემთხვევაში
მნიშვნელობა არა აქვს საწარმოს საქმიანობის ხასიათს და იმას, განიხილება თუ
არა ფულადი სახსრები საწარმოს პროდუქციად, როგორც ეს ხდება საფინანსო
ინსტიტუტებში. საწარმოებს სჭირდებათ ფულადი სახსრები ძირითადად ერთიდა-
იმავე მიზნით, მიუხედავად იმისა თუ რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისგან
შემოსავლის მომგანი საქმიანობები. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები თავიანთი
ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარად და ინვეს-
ტირებთან ანგარიშსწორებისათვის.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება როდესაც განიხილება დანარჩენ
ფინანსურ ანგარიშგებებთან ერთად, საშუალებას აძლევს მომხმარებელს შეაფასოს
საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხდარი ცვლილებები, მისი ფინანსური სტრუქტურა
(ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით) და საწარმოს შესაძლებლობა –
ღრულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე
შეცვლილი ვითარებისა და პირობების შესაბამისად. ინფორმაცია ფულადი სახსრების
მოძრაობის შესახებ აუცილებელია იმისათვის, რომ მომხმარებელმა შეაფასოს საწა-
რმოში ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა,
აგრეთვე შეაფასოს და ერთმანეთს შეუდაროს სხვადასხვა საწარმოების მომავალი
პერიოდის ფულადი სახსრების მოძრაობის დისკონტირებული ღირებულება. იგი
ასევე ზრდის სხვადასხვა საწარმოთა საქმიანობის შედეგების შესადარისობას,
რადგან ის გამოირიცხავს იმ გავლენას, რაც შეიძლება მოჰყვეს ერთი და იმავე
ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა
მეთოდების გამოყენებას.

გასული პერიოდების ინფორმაცია ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ
ხშირად ინდიკატორის როლს თამაშობს, რის საფუძველზეც მომხმარებელი განსაზ-
ღვრავს მომავალი პერიოდებისათვის ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობის
სიდიდეს, ღრულობას და საიმედობას. ეს ინფორმაცია ასევე სასარგებლოა წარსულ-
ში გაკეთებული ფულადი სახსრების სამომავლო ნაკადების შეფასებების სიმუსტის
შესამოწმებლად. აგრეთვე მომგებიანობასა და წმინდა ფულადი სახსრების
მოძრაობას შორის დამოკიდებულებისა და ცვლადი ფასების გავლენის შესასწავლად.

გ ა ნ მ ა რ ტ ე ბ ე ბ ი

ბასს 7-ში გერმინები გამოყენებულია შემდეგი მნიშვნელობით:

ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

ფულადი სახსრების ნაკადები იზიანებს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსულასა და გასულას.

საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსაქვლების მომგანი და სხვა საქმიანობა, რომელიც არ არის საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

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

საფინანსო საქმიანობა არის ისეთი საქმიანობა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები.

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები გამიზნულია უფრო მეტად მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისთვის ან სხვა მიზნით. იმისათვის, რომ ინვესტიცია კლასიფიცირებულ იქნას როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, ის უნდა იყოს ადვილად გადაცვლადი წინასწარ ცნობილ ნაღდი ფულის ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უნდა იყოს უმნიშვნელო. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კვალიფიცირდება, თუ მას აქვს დაფარვის მოკლე ვადა, ეტქვათ შექმნიდან სამი თვე ან ნაკლები.

ფულადი სახსრების ნაკადები არ მოიცავს გადაადგილებას მუხლებს შორის, რომლებიც შედის ფულად სახსრებში ან მათი ეკვივალენტებში, რადგანაც ისინი უფრო მეტად საწარმოს ფულადი სახსრების მართვის შემადგენელი ნაწილია, ვიდრე საწარმოო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობისა. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენა

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ფულადი სახსრების ნაკადები საანგარიშგებო პერიოდში, რომელიც დაჯგუფებული იქნება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

ამგვარი დაჯგუფება, საქმიანობის მიხედვით, იძლევა ინფორმაციას, რომელიც საშუალებას აძლევს მომხმარებელს შეაფასოს მოცემული საქმიანობების გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და ასევე საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები. ამ ინფორმაციის გამოყენება ასევე შესაძლებელია საქმიანობის სახეებს შორის თანაფარდობის შეფასების მიზნით.

ერთი სამეურნეო ოპერაცია შეიძლება მოიცავდეს ფულადი სახსრების ისეთ მოძრაობას, რომლებიც შეიძლება სხვადასხვანაირად იქნას დაჯგუფებული. მაგალითად, თუ სესხის დაფარვა მოიცავს დარიცხულ პროცენტებსა და ძირითად თანხას, პროცენტების გადახდა შეიძლება კლასიფიცირებულ იქნას საწარმოო საქმიანობად, ხოლო ძირითადი თანხის გადახდა – საფინანსო საქმიანობად.

საოპერაციო საქმიანობა

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების ოდენობა ითვლება საწარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარ ინდიკატორად, რადგანაც აქედან ჩანს საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან შემოვიდა თუ არა საკმარისი ფულადი სახსრები სესხების დასაფარად, საწარმოო სიმძლავრის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალ ინვესტიციათა განსახორციელებლად დაფინანსების გარე წყაროთა მოზიდვის გარეშე. ინფორმაცია წარსული საოპერაციო საქმიანობის შედეგად მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკეულ ელემენტთა შესახებ, სხვა ინფორმაციასთან ერთად, სასარგებლოა საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების პროგნოზირებისათვის.

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადები უმეტესად საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომგანი საქმიანობიდან წარმოიშობა. ამგვარად, ის ძირითადად წარმოიშევა ისეთი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად, რომლებიც მონაწილეობენ წმინდა მოგების ან ბარალის განსაზღვრაში. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის მაგალითებია:

ა) საქონლის რეალიზაციიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) როიალტებიდან, პონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

გ) საქონლისა და მომსახურებისათვის მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;

დ) თანამშრომლებისთვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;

ე) საღაძღვეო საწარმოსათვის საღაძღვეო პრემიებითა და პრეტენზიებით, ანუიტიგებებითა და სხვა საღაძღვეო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;

ვ) მოგების გადასახდათან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი არ არის დაკავშირებული საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან; და

ზ) კომერციული და სავაჭრო მიზნით დადებულ კონტრაქტებთან დაკავშირებული მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

საწარმოს შეიძლება პქონდეს ფასიანი ქაღალდები და სესხები კომერციული ან სავაჭრო საქმიანობისათვის, ასეთ შემთხვევაში ისინი განიხილება იმ სასაქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია ხელმეორედ გასაყიდად. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები, კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა. ასევე, საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაყვამული აქანსები და სესხები ჩვეულებრივ კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა, რადგანაც ეხება ამ საწარმოს ძირითადი შემოსავლის მომგან საქმიანობას.

ს ა ი ნ ვ ე ს ტ ი ც ი ო ს ა ქ მ ი ა ნ ო ბ ა

მნიშვნელოვანია საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნან სამომავლო შემოსავალი და ფულადი სახსრების ნაკადები. საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ამაში ასევე შედის სამეცნიერო კვლევითი სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები და საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებები;
- ბ) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
- გ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტების და ერთობლივ საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შექმნილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით);
- დ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტების და ერთობლივ საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შექმნილი იყო კომერციული და სავაჭრო მიზნით);
- ე) სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაყვანილი ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და კრედიტების გარდა, რომლებიც გაყვანილია საფინანსო დაწესებულებების მიერ);
- ვ) სხვა პირებზე გაყვანილი ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და კრედიტების გარდა, რომლებიც მიიღეს საფინანსო დაწესებულებებმა);
- ზ) ფიურერსული, ფორვარდული, სოფციო და სვოპ კონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შექმნილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა; და
- თ) ფიურერსული, ფორვარდული, სოფციო და სვოპ კონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შექმნილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა.

ს ა ფ ი ნ ა ნ ს ო ს ა ქ მ ი ა ნ ო ბ ა

მნიშვნელოვანია საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე გამოყოფა, რადგან ის სასარგებლოა საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის შესაძლო პრეტენზიების შესაფასებლად სამომავლო ფულადი სახსრების ნაკადების მიმართ. საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- ა) აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) მესაკუთრეთათვის აქციების შექმნის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები.

გ) არაუმრუნეველყოფილი აქციების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოების და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები; და

ე) მოჯარის მიერ ფინანსური ოჯარის ვალდებულებების შესამციკრებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის წარდგენა

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები საწარმომ უნდა წარადგინოს:

ა) პირდაპირი მეთოდით, როდესაც განმარტებულია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი პუნქტები; ან

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის დროსაც ხდება წმინდა მოგების ან ზარალის კორექტირება არაფულადი ხასიათის ოპერაციების, ყოველგვარი გადატანილი ან დარიცხული თანხების წარსული ან მომავალი პერიოდის ფულადი სახსრების მიღების ან გადახდის შედეგად, და შემოსაულებლისა და გასაულებლისა და ხარჯების იმ მუხლების გათვალისწინებით, რომლებიც უკავშირდება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებს.

საწარმომებს ეძლევათ რეკომენდაცია, რომ ფულადი სახსრების ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. პირდაპირი მეთოდი იძლევა ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადების შესაფასებლად, რის საშუალებასაც ვერ იძლევა არაპირდაპირი მეთოდი. პირდაპირი მეთოდის თანახმად ინფორმაცია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი პუნქტების შესახებ შეიძლება მიღებულ იქნას:

ა) საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან; ან

ბ) რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების (საპროცენტო და მსგავსი შემოსავალი, და საპროცენტო და მსგავსი ხარჯი საფინანსო დაწესებულებებისათვის) და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე შემდგომ გათვალისწინებით:

I) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები;

II) სხვა არაფულადი მუხლები; და

III) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს.

არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი სახსრების მოძრაობა განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით შემდეგი მუხლების საფუძველზე:

ა) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები;

ბ) არაფულადი მუხლები, როგორც არის: ცვეთა, ანარიცხები, გადაეადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაქარგები, მკეკევირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება, უმცირესობის წილი; და

გ) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს.

სხვაგვარად, საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნას არაპირდაპირი მეთოდით, თუ მითითებული იქნება ზარალის ანგარიშგებაში ასახული შემოსაულები და ხარჯები და საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობებსა და საწარმოო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები.

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან

დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა

საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა წარადგინოს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების მოძრაობა ძირითადი პუნქტების მიხედვით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოდგენა დასაშვებია ნეგო საფუძველზე.

ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ნეგო მეთოდით

შემდეგი საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობით წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნას ნეგო საფუძველზე:

ა) კლიენტის სახელით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, როდესაც ფულადი სახსრების მოძრაობა ასახავს უფრო კლიენტის, ვიდრე საწარმოს საქმიანობას (მაგალითად, ბანკის მიერ მოთხოვნამდე დეპოზიტის მიღება და განაღდება ან კლიენტთა კუთვნილი თანხები საინვესტიციო საწარმოში); და

ბ) ფულადი სახსრების მიღება და გაცემა იმ მუხლების მიხედვით, რომელთათვისაც დამახასიათებელია სწრაფი ბრუნვა, თანხების დიდი ოდენობა და განაღდების მოკლე ვადები (მაგალითად, საკრედიტო ბარათების მომხმარებელთა ძირითად თანხები, ინვესტიციების ყიდვა-გაყიდვა).

ფულადი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში

უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნას საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტით. გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ უნდა იქნას საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცვლელი სავალუტო კურსი ფულადი სახსრების მოძრაობის დღისათვის.

უცხოური შეილობილი საწარმოს ფულადი სახსრების ნაკადები გადაყვანილ უნდა იქნას საანგარიშგებო ვალუტაში და გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ იქნას

საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის გასაცემელი სავალუტო კურსი ფულადი სახსრების მოძრაობის დისათვის.

უცხოური ვალუტით გამოხატული ფულადი სახსრების ნაკადების წარდგენა ანგარიშგებაში ხორციელდება ბასს 21-ის "უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები" შესაბამისად. მის თანახმად არ არის ნებადართული საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებული გასაცემელი სავალუტო კურსის გამოყენება შეიღობილი საწარმოს ფულადი სახსრების ნაკადების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების დროს.

განსაკუთრებული მუხლები

ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც დაკავშირებულია არაორდინალურ მუხლებთან, შესაბამისად უნდა დაჯგუფდეს საწარმოო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით და აისახოს განცალკევებულად.

პროცენტები და დივიდენდები

პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად, პერიოდიდან პერიოდამდე, როგორც საწარმოო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება იმისდა მიუხედავად აღიარებულია ისინი როგორც ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში თუ კაპიტალიზებულია ალტერნატიული მეთოდის შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი ბასს 23-ის "ნასესხები საშუალებები" მიხედვით.

გადახდილი და მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები ძირითადად კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან არ არსებობს ერთიანი მოსაზრება ამგებარი ფულადი სახსრების ნაკადების კლასიფიცირების შესახებ.

მოგების გადასახადი

ფულადი ნაკადები, რომლებიც დაკავშირებულია მოგების გადასახადთან, აისახება ცალკე, და კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განისაზღვრება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად.

ინვესტიციები შეიღობილ საწარმოებში, მეკავშირე

საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობებში

როდესაც მეკავშირე ან შეიღობილ საწარმოებში ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება კაპიტალ-მეთოდი ან დანახარჯ-მეთოდი, ინვესტორი ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში არ ასახავს ფულადი სახსრების მოძრაობას მასსა (ინვესტორსა) და ინვესტირებულ საწარმოს შორის, მაგალითად, დივიდენდებსა და აქვანსებს.

საწარმო, რომელიც ერთობლივად კონტროლირებად ეკონომიკურ სუბიექტში თავისი წილის ანგარიშგებას (იხ. ბასს 31 "ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის

ფინანსური ანგარიშგება”) წარადგენს პროპორციული კონსოლიდაციის გზით, თავის კონსოლიდირებულ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში ჩართავს ერთობლივად კონგრულირებადი საწარმოს ფულად ნაკადებს თავისი წილის პროპორციულად.

შეიღობილი საწარმოებისა და სხვა სამეურნეო ერთეულების შექმნა და გაყიდვა

მთლიანი ფულადი სახსრების მოძრაობა, რომელიც დაკავშირებულია შეიღობილი საწარმოებისა და სხვა საქმიანი ობიექტების შექმნასა და გაყიდვასთან, ცალკე უნდა იქნას წარდგენილი და კლასიფიცირებული უნდა იყოს, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს მიერ შექმნილი და გაყიდული შეიღობილი საწარმოებისა და სხვა სამეურნეო ერთეულების ჩამონათელის გარდა, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში აგრეგირებულად უნდა ასახოს:

- ა) შექმნილი ან გაყიდული სამეურნეო ერთეულის მთლიანი ანაზღაურება;
- ბ) შექმნილი ან გაყიდული სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებით და მათი ეკვიალენტებით ანაზღაურებული ნაწილი;
- გ) შექმნილი ან გაყიდული სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვიალენტების ოდენობა; და
- დ) შექმნილი ან გაყიდული შეიღობილი საწარმოების ან სამეურნეო ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვიალენტებისგან განსხვავებული აქტივები და ვალდებულებები დაჯამებული ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

ყიდვა-გაყიდვის შედეგად მიღებულ ან გადახდილ აგრეგირებულ ფულად სახსრებს, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში, აკლდება შექმნილი ან გახარჯული ფულადი სახსრები და მათი ეკვიალენტები.

არაფულადი სამეურნეო ოპერაციები

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომელთაც არ სჭირდება ფულადი სახსრები ან მათი ეკვიალენტები, არ აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში. ეს სამეურნეო ოპერაციები უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ადგილას ისეთი ფორმით, რომ უზრუნველყოს მომხმარებელი ამგვარი საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შესახებ შესაბამისი ინფორმაციით. არაფულადი ოპერაციების მაგალითებია: აქტივების შექმნა შესაბამის ვალდებულებათა პირდაპირი აღებით ან ფინანსური იჯარით; საწარმოს შექმნა აქციოთა ემისიით და სასესხო ვალდებულებათა საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვიალენტების კომპონენტები

საწარმომ უნდა აჩვენოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვიალენტების შემადგენლობა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თანხების შედარება ბალანსის შესაბამის მუხლებთან.

ამასთან ბასს 1-ის თანახმად, საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ის პოლიტიკა, რომელსაც იგი ატარებს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვიალენტების შემადგენლობის განსაზღვრის დროს.

ს ხ ე ა ა ხ ს ნ ა - გ ა ნ მ ა რ ტ ე ბ ე ბ ი

საწარმომ, ხელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად, უნდა ასახოს მნიშვნელოვანი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები, რომლებიც ეკუთვნის საწარმოს, მაგრამ რომელთა გამოყენება არ შეუძლია ჯგუფს. მაგალითად, როდესაც ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთები ეკუთვნის შეილობილ საწარმოს, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ ქვეყანაში, სადაც საეკონომიკო გაცვლა კონტროლდება ან სხვა სახის საკანონმდებლო შეზღუდვები კრძალავს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ნაშთების საერთო მიზნებისათვის გამოყენებას ძირითადი საწარმოს ან სხვა შეილობილი საწარმოების მიერ.

მომხმარებელისთვის შეიძლება სასარგებლო იყოს დამატებითი ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდობის გასაცნობად. ამგვარი ინფორმაციის ასახვა, ხელმძღვანელობის შენიშვნებთან ერთად, მისასალმებელია და შეიძლება მოიცავდეს:

- ა) გამოყენებულ ნასესხებ თანხებს, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას მომავალ საწარმოო საქმიანობაში და კაპიტალთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა დასაფარავად, ამ საშუალებათა გამოყენების ნებისმიერი შეზღუდვათა მითითებით;
- ბ) საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული განცალკევებით აგრეგირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომელიც დაკავშირებულია ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობასთან პროპორციული კონსოლიდაციის მეთოდის გამოყენების დროს.
- გ) აგრეგირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომელიც გვიჩვენებს საწარმოო მწარმოებლურობის ზრდას იმ ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან განცალკევებით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო მწარმოებლურობის შენარჩუნებისათვის; და
- დ) ფულადი სახსრების ნაკადებს, რომელიც წარმოიშევა საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან ცალკეული საანგარიშგებო გეოგრაფიული და სამრეწველო სეგმენტის მიხედვით (იხ. ბასს 14 “ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა სეგმენტების მიხედვით”).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

აშოცანაში

აშოცანა I

ბალანსი
შპს "ჯეომექსი"
31 დეკემბერი, 1998

	1997	1998
გრძელვადიანი აქტივები		
შენობა-ნაგებობები	2,086	2,103
მოწყობილობები და მანქანა-დანადგარები	1,381	1,296
	<u>3,467</u>	<u>3,399</u>
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	1,292	1,952
დებიტორული მოთხოვნები	1,763	2,086
ფულადი და ფულის ეკვივალენტები	197	512
	<u>3,252</u>	<u>4,550</u>
სულ აქტივები	<u>6,719</u>	<u>7,949</u>
ვალდებულებები		
კრედიტორული დავალიანება	899	903
გამოცხადებული დივიდენდები	132	154
ვალასახადები	257	312
	<u>1,288</u>	<u>1,369</u>
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	4,200	4,500
საემისიო კაპიტალი	800	900
გაუნაწილებელი მოგება	431	1,180
	<u>5,431</u>	<u>6,580</u>
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	<u>6,719</u>	<u>7,949</u>

მოგება-მარალის ანგარიშგება

1998 წელი

დასაბეგრი მოგება	1,381
გალასახადები	310
წმინდა მოგება	1,071

დივიდენდები:

შუალედურად (წინასწარ) გადახდილი	168
საბოლოოდ გამოცხადებული	154

ღამაგებითი ინფორმაცია

ა) შენობა, რომლის ნარჩენი ღირებულება შეადგენდა 184-ს რეალიზებული იქნა 203-ად. ამავე დროს შესყიდული იქნა ახალი შენობა 312-ად.

ბ) მოწყობილობა, რომლის საბალანსო ღირებულებაა 100, რეალიზებულ იქნა 95-ად. მოწყობილობებსა და მანქანა-დანადგარებზე დარიცხულმა ცვეთამ შეაღვინა 351.

გ) მანქანა-დანადგარების შეძენა – 366.

დ) შენობის ცვეთა – 111.

დაკმალება: შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით.

აშოხსნა

ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
წმინდა მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	1,381	
დაბეგვრამდე		
შენობის ცვეთა	111	
მოწყობილობების ცვეთა	351	
მოგება ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	(19)	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	5	
სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ნაშთის ზრდა	(660)	
ღებიგორული მოთხოვნების ზრდა	(323)	
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	4	
გადახდილი დივიდენდები	(300)	
გადახდილი გადასახადები	(255)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	<hr/>	295
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
შენობის შეძენა	(312)	
მანქანა-დანადგარის შეძენა	(366)	
შენობის გასვლა	203	
მანქანა-დანადგარის გასვლა	95	
წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან	<hr/>	(380)
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
აქციათა ემისია	400	
წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან	<hr/>	400
წმინდა ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენ. ცვლილება		315
ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენ. წლის დასაწყისში		<hr/> 197
ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენ. წლის დასასრულს		<hr/> 512

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

აშოშანა 2

ბალანსი
შპს "ელიგი"
31 დეკემბერი, 1998

	1997	1998
გრძელვადიანი აქტივები	153,364	149,364
მიზმინარე აქტივები		
სასაქონლო მაგერიალური ფასეულობები	–	–
დებიტორული მოთხოვნები	265,840	346,000
ფულადი და ფულის ეკვივალენტები	–	165,166
სულ აქტივები	419,204	660,530
ვალდებულებები	219,204	318,890
საკუთარი კაპიტალი		
სააქციო კაპიტალი	200,000	200,000
რეზერვები	–	141,640
	200,000	341,640
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	419,204	660,530

მოგება-ზარალის ანგარიშგება

1998 წელი

ამონაგები	1,589,447
რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება მათ შორის	
სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების	(1,021,830)
საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურება	(145,900)
ცვეთა	(84,000)
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	337,717
აღმინისტრაციული ხარჯები მათ შორის	
საოფისე ინვენტარის შესყიდვები	(96,077)
აღმინისტრაციული პერსონალის შრომის ანაზღაურება	(100,000)
დასაბეგრი მოგება	141,640

დამატებითი ინფორმაცია:

ა) კრედიტორული დავალიანება შედეგა:

I) გრძელვადიანი აქტივების შეძენასთან დაკავშირებით – 46,000

კრედიტორული დავალიანება

II) სხვა კრედიტორული დავალიანებები 210,564 258,240

ბ) დარიცხული ხელფასი 8,640 14,650

გ) გრძელვადიანი აქტივების შეძენა 80,000

დაჯამლება: შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით.

აშშ-ს

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ფულადი სახსრების ნაკადები	საოპერაციო საქმიანობიდან	საინვესტიციო საქმიანობიდან	ფინანსური საქმიანობიდან
მყიდველებისგან მიღებული ფულადი სახსრები	1,509,287		
მომწოდებლებისთვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(1,070,231)		
შრომის ანაზღაურებაზე გადახდილი ფულადი სახსრები	(239,890)		
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	199,166		
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		(34,000)	
წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან		(34,000)	
წმინდა ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტი ცელილება			165,166
ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტი წლის დასაწყისში			-
ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტი წლის დასასრულს			165,166

16.7. ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტის სახით უნდა წარადგინოს ანგარიშგება, რომელშიც ასახულ იქნება:

- ა) მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი;
- ბ) შემოსაულებლისა და ხარჯების, შემოსულობების ან ზარალის თითოეული მუხლი, რომელთა აღიარება სხვა სტანდარტების თანახმად ხდება პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში და ამ მუხლების საერთო ჯამში;
- გ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და არსებითი შეცდომების კორექტირება ბასს 8-ის საბაზისო მეთოდის შესაბამისად. გარდა ამისა, საწარმომ ანგარიშგებაში ან ახსნა-განმარტებების შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:
- დ) მესაკუთრეთებთან და მათთვის კაპიტალის განაწილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები;

- ე) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
- ვ) თანაფარდობა საკუთარი კაპიტალის თითოეული ჯგუფის საბალანსო თანხას, საემისიო შემოსავალს და თითოეული სახის რემერეს შორის, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, რომელიც ცალ-ცალკე აღწერს თითოეულ ცვლილებას.

ბასს-8 „საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი, არსებითი შეცდომები და ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში“ მოითხოვს შემოსაულებლისა და ხარჯების ასახვას იმ პერიოდის შესაბამისად, რომელშიც მიიღება მოცემული პერიოდის მოგება-ზარალი, თუ ბასს-ი არ ითვალისწინებს განსხვავებული მოთხოვნებს. სხვა სტანდარტები მოითხოვს, რომ მოგებისა და ზარალის ისეთი მონაცემები, როგორცაა გადაფასების შედეგი და სავალუტო კურსთა შორის სხვაობები, პირდაპირ აისახოს, როგორც ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში. საწარმოს ორი საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური მდგომარეობის შეფასების დროს მნიშვნელობა აქვს ყველა სახის მოგება-ზარალის გათვალისწინებას. წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე ნაწილის წარდგენას მოგებისა და ზარალს იმ თანხებზე, რომელებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში.

მაგალითი

1998 წელს საწარმო:

- 1) გამოუშვა 5 000 ჩვეულებრივი აქცია და მათი რეალიზაციიდან მიიღო 250 000 ლარი;
- 2) მოახდინა 100 ლარის ნომინალური ღირებულების 1 000 ცალი პრივილეგირებული აქციების კონვერტაცია 10 ლარის ნომინალური ღირებულების ჩვეულებრივ აქციებში კოეფიციენტით 1:3;
- 3) გამოაცხადა 10%-იანი დივიდენდების ჩვეულებრივი აქციებით გადახდა (საბაზრო ღირებულება 50 ლარი);
- 4) გამოისყიდა 500 ცალი საკუთარი აქცია 24 000 ლარად;
- 5) წლის განმავლობაში მიიღო წმინდა მოგება 270 000 ლარი;
- 6) ჩვეულებრივ და პრივილეგირებული აქციებზე გასცა დივიდენდები ფულადი სახსრებით (შესაბამისად 38 600 და 33 000 ლარი).

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება საანგარიშგებო პერიოდისთვის, რომელიც მთავრდება 1998 წლის 31 დეკემბერს

	პრივილეგირებული აქციები, ნომინალი 100 ლარი,	ჩვეულებრივი აქციები, ნომინალი 10ლარი	საემისიო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	გამოსყიდული საკუთარი აქციები	სულ
ნაშთი 1997 წლის 31 დეკემბრისათვის	400 000	300 000	300 000	600 000		1 600 000
5 000 ჩვეულებრივი აქციის გამოშვება		50 000	200 000			250 000
1 000 პრივილეგირებული აქციის 3000 ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტირება	(100 000)	30 000	70 000			
10%-იანი დივიდენდები, გადახდილი 3 800 აქციით		38 000	152 000	(190 000)		
500 საკუთარი აქციის გამოსყიდვა					(24 000)	(24 000)
სუთმა მოგება				270 000		270 000
წულადი სახსრებით გაცემული დივიდენდები						
პრივილეგირებული აქციებზე გაცემული დივიდენდები				(38 600)		(38 600)
ჩვეულებრივი აქციებზე გაცემული დივიდენდები				(33 000)		(33 000)
ნაშთი 1998 წლის 31 დეკემბრისათვის	300 000	418 000	722 000	608 400	(24 000)	2 024 400

16.8. ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-გარგაბებითი შენიშვნები

ს ტ რ უ ქ ტ რ ა

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის არსებული საბაზისო ინფორმაცია და მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ასახვისთვის შერჩეული და გამოყენებული შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებით გათვალისწინებული ახსნა-განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც არ არის წარდგენილი უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც არ არის ასახული უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს შესახებ ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები უნდა მომზადდეს სისტემატურად. ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და ფულადი სახსრების ანგარიშგების თითოეული მუხლი უნდა დამოწმდეს ჯვარედინად ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში მითითებული შესაბამისი ინფორმაციით.

შენიშვნები და ახსნა-განმარტებები, როგორც წესი, მოცემული უნდა იყოს შემდეგი თანმიმდევრობით, რათა დაეხმაროს მომხმარებელს გაერკვეს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინფორმაციაში და შეადაროს იგი სხვა საწარმოთა ანალოგიურ ინფორმაციას:

ა) იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (თანახმად მე-11 პუნქტისა);

ბ) შეფასების საფუძვლები და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;

გ) დამატებითი დამამტკიცებელი ინფორმაცია უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლებისათვის ისეთივე თანამიმდევრობით, როგორც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლი და თითოეული ფინანსური ანგარიშგება;

დ) სხვა ახსნა-განმარტებები, რომლებიც მოიცავს:

I) გაუთვალისწინებელ მოვლენებს, ვალდებულებებს რომლებიც ექვემდებარება შესრულებას და სხვა სახის ფინანსური შინაარსის ახსნა-განმარტებებს; და

II) არაფინანსური შინაარსის ახსნა-განმარტებებს.

ს ა ა ლ რ ი ც ხ ვ პ ო ლ ი ტ ი კ ი ს წ ა რ დ გ ე ნ ა

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ უნდა შეიცავდეს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებულ შეფასების სისტემას; და

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

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის ვარდა, ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის მნიშვნელობა აქვს შეფასების მეთოდების (პირველადი ღირებულება, მიმდინარე ღირებულება, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, რეალური ღირებულება და მიმდინარე ფასი) ცოდნას, რადგან ამის საფუძველზე მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. სააღრიცხვო პოლიტიკა შეძლება მოიცავდეს (მაგრამ არ იზღუდება მხოლოდ ჩამონათვალით) რამდენიმე კომპონენტს:

ა) აღიარებულ ამონაგებს;

ბ) საწარმოთა კონსოლიდაციის პრინციპებს, შეილობილი და მეკავშირე საწარმოების ჩათვლით;

- გ) ერთობლივ საქმიანობას;
- დ) საწარმოთა გაერთიანებას;
- ე) მაკერიალური და არამაკერიალური აქტივების აღიარებისა და ცვეთის/ამორტიზაციის დარიცხვას;
- ლ) სესხებთან დაკავშირებულ და სხვა დანახარჯების კაპიტალიზაციას;
- მ) სამშენელო კონტრაქტებს;
- თ) ინვესტირებულ ქონებას;
- ი) ფინანსურ ინსტრუმენტებს და ინვესტიციებს;
- კ) ოჯარას;
- ლ) სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებთან დაკავშირებულ დანახარჯებს;
- მ) სასაქონლო-მაკერიალურ ფასეულობებს;
- ნ) გადასახადებს, გადაეხდებოდა გადასახადების ჩათვლით;
- ო) რეზერვებს;
- პ) საპენსიო უზრუნველყოფის დანახარჯებს;
- ჟ) უცხოური ვალუტით შესრულებულ ოპერაციებსა და პეჯირებას;
- რ) გეოგრაფიულ და სამრეწველო სეგმენტების განსაზღვრასა და სეგმენტებს შორის ხარჯების განაწილების პრინციპებს;
- ს) ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების განსაზღვრას;
- ტ) ინფლაციის ბუღალტრული აღრიცხვას; და
- უ) სახელმწიფო გრანტებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტებში ხაზგასმით მითითებული სააღრიცხვო პოლიტიკათა ახსნა-განმარტება მრავალ ზემოთჩამოთვლილ სააღრიცხვო ობიექტებისათვის.

ს ხ ვ ა ს ა ხ ის ა ხ ს ნ ა - გ ა ნ მ ა რ ტ ე ბ ე ბ ი

თუ ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ნაწილში სადმე არ არის ასახული, საწარმომ უნდა აღწეროს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) საწარმოს აღვილმდებარეობა და სამართლებრივი ფორმა, ქვეყანა, სადაც არის რეგისტრირებული საწარმოს და რეგისტრირებული ოფისის მისამართი (ან საქმიანობის ძირითადი ადგილი, თუ იგი განსხვავდება რეგისტრირებული ოფისის მისამართისაგან);
- ბ) საწარმოს ოპერაციების შინაარსისა და ძირითადი საქმიანობის აღწერა;
- გ) ძირითადი საწარმოს და საწარმოთა ჯგუფის ძირითადი საწარმოს დასახელება; და
- დ) საწარმოს მუშაკთა რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს ან მათი საშუალო რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

16.9. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

ბანმარტემა

კონკრული ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

შვილობილი საწარმო ისეთი საწარმოა, რომლის საქმიანობას აკონტროლებს სხვა საწარმო (რომელსაც ძირითად, სათაო საწარმოს უწოდებენ).

ძირითადი (სათაო) საწარმო ისეთი საწარმოა, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმო.

საწარმოთა ჯგუფს უწოდებენ ძირითად და შვილობილ საწარმოებს ერთად.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ერთი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების სახით წარმოდგენილი საწარმოთა ჯგუფის წევრ საწარმოთა რამოდენიმე ფინანსური ანგარიშგება.

უმცირესობის წილი არის შვილობილი საწარმოს საქმიანობის წმინდა ფინანსური შედეგებისა და წმინდა აქტივების ის ნაწილი, რომელიც არ ეკუთვნის ძირითად საწარმოს, არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

ყველა ძირითადმა საწარმომ უნდა წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, გარდა იმ გამონაკლისი შემთხვევებისა.

- ◆ ძირითადი საწარმო, რომელიც თავად წარმოადგენს შვილობილ საწარმოს ან ფაქტობრივად მთლიანად სხვას ეკუთვნის (ფაქტობრივად, მთლიანად სხვა საწარმოს მფლობელობაში ყოფნა ნიშნავს, რომ ხმის უფლების 90% და მეტი ძირითადი საწარმოს ხელშია). ამ შემთხვევაში ძირითადმა საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა განმარტოს რატომ არ არის წარდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.
- ◆ ძირითადმა საწარმომ, რომელიც თვითონ მთლიანად სხვა საწარმოს ეკუთვნის, შეიძლება არ წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, თუ ამას, არ მოითხოვს მისი ძირითადი საწარმო და ამის გაკეთება არ იქნება აუცილებელი ძირითადი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მოთხოვნის უკეთ დაკმაყოფილების უზრუნველსაყოფად.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების საზღვრები

ძირითადმა საწარმომ, რომელიც აქვეყნებს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას თავი უნდა მოუყაროს ერთად ყველა შვილობილი საწარმოს (უცხოურსა და ადგილობრივს) ფინანსურ ანგარიშგებას, ქვემოთ აღნიშნული საწარმოების გამოკლებით.

შვილობილი საწარმო უნდა გამოირიცხოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან, თუ:

- ◆ მასზე კონტროლი აგარებს დროებით ხასიათს, რადგან შვილობილი საწარმოს შექმნა და მისი შენარჩუნება ხდება მხოლოდ და მხოლოდ მისი ახლო მომავალში გაყიდვის მიზნით; ან
- ◆ შვილობილ საწარმოს საქმიანობა უხდება მკაცრი გრძელვადიანი შეზღუდვების პირობებში, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს მის შესაძლებლობებს, გადასცეს ძირითად საწარმოს ფულადი სახსრები.
- ◆ ზოგჯერ შვილობილი საწარმოს საქმიანობას არ რთავენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ მისი სამეწარმეო საქმიანობა განსხვავდება საწარმოთა ჯგუფში შემავალ სხვა საწარმოთა საქმიანობისგან.

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

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ყველა საწარმოს, რომლის საქმიანობას აკონტროლებს ძირითადი საწარმო. ზოგჯერ ძირითად საწარმოს კონტროლის უფლება შეიძლება ჰქონდეს მაშინაც, როდესაც იგი ფლობს ხმის უფლების ნახევარს ან ნახევარზე ნაკლებს, თუ:

- ◆ საწარმოს ხმის უფლების ნახევარზე მეტის ფლობის უფლება განმტკიცებულია სხვა ინვესტორებთან დადებული შეთანხმებით, ხელშეკრულებით;
- ◆ საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის მართვის უფლება განმტკიცებულია კანონმდებლობით ან სათანადო ხელშეკრულებით;
- ◆ საწარმოს უფლება აქვს დანიშნოს ან გაანთავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანოლოგიური მმართველობითი ორგანოს წევრთა უმრავლესობა;
- ◆ საწარმო ფლობს ხმის უმრავლესობას დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს სხლომებზე.

კონსოლიდაციის პროცედურები

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ძირითადი და შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების აგრეგირება ხდება თანმიმდევრულად, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და დანახარჯების ანოლოგიური საბალანსო მუხლების დაჯამებით. რადგან კონსოლიდირებულ ფინანსურმა ანგარიშგებამ საწარმოთა ჯგუფის შესახებ ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს ერთი, დამოუკიდებელი საწარმოს ინფორმაციის სახით. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენისთვის საჭიროა შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

I პროცედურა:

- ◆ უნდა გამოირიცხოს თვითველ შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ძირითადი საწარმოს ინვესტიციების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება და ძირითადი საწარმოს წილი თვითველ შვილობილი საწარმოს კაპიტალიდან;

- ◆ უნდა განისაზღვროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შეილობილი საწარმოების წმინდა აქტივებში და წარდგენილ იქნას კონსოლიდირებულ ბალანსში ვალდებულებებისა და ძირითადი საწარმოს სააქციო კაპიტალისგან განცალკევებით. უმცირესობის წილი წმინდა აქტივებში მოიცავს:

უმცირესობის წილის განსაზღვრისათვის:
<i>შეილობილი საწარმოს ჩვეულებრივი აქციები – სათაო საწარმოს მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში + უმცირესობის კუთვნილი მოგება</i>
უმცირესობის წილი
100 000 – 90 000 + 2 000 = 12 000

შეილობილი საწარმო	
<i>ჩვეულებრივი აქციები</i>	100 000
<i>ვაუნაწილებელი მოგება</i>	
<i>საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი</i>	20 000
სათაო საწარმო	
<i>მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში</i>	90 000
<i>ჩვეულებრივი აქციები</i>	1 000 000
<i>ვაუნაწილებელი მოგება</i>	105 040
<i>საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი</i>	141 000
<i>სარეზერვო კაპიტალი</i>	60 000
<i>ძირითადი საშუალებების გადაფასების შედეგი</i>	10 000
<i>გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი</i>	20 000
<i>უმცირესობის წილი</i>	12 000

II პროცედურა:

- ◆ უნდა განისაზღვროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შეილობილი საწარმოების წმინდა შემოსავლებში საანგარიშგებო პერიოდისთვის და შესწორებულ იქნას საწარმოთა ჯგუფის შემოსავლები, რათა დადგინდეს ძირითადი საწარმოს კუთვნილი წმინდა შემოსავლის სიდიდე;
- ◆ მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფური ნაშთები და ოპერაციები და ამის შედეგად წარმოქმნილი არარეალიზებული მოგების თანხები. უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებული არარეალიზებულ ზარალის თანხებიც, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ხარჯების კომპენსაცია.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

შვილობილი საწარმო		ძირითადი საწარმო	
მოგება ან ზარალი საოპერაციო საქმიანობისაგან		მოგება ან ზარალი საოპერაციო საქმიანობისაგან	
შემოსავალი	120 000	შემოსავალი	500 000
მათ შორის შეკავშირე საწარმოებიდან	20 000	მათ შორის შეკავშირე საწარმოებიდან	50 000
რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	78 000	რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	272 000
რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება (შეკავშირე საწარმო)	15 000	რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება (შეკავშირე საწარმო)	25 000
საოპერაციო შემოსავალი	42 000	საოპერაციო შემოსავალი	228 000
რეალიზაციის ხარჯები	(7 000)	რეალიზაციის ხარჯები	(35 000)
აღმზინსკრაციული ხარჯები	(16 000)	აღმზინსკრაციული ხარჯები	(75 000)
სულ საოპერაციო მოგება	19 000	სულ საოპერაციო მოგება	118 000
მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან		მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან	
შემოსავლები ინვესტიციებიდან (საწარმოთა აქციებიდან)		შემოსავლები ინვესტიციებიდან (საწარმოთა აქციებიდან)	2 000
მოგება ან ზარალი კურსთაშორის სხვაობებიდან		მოგება კურსთაშორის სხვაობებიდან	1 000
მოგება მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებიდან	1 000	შემოსავლები დივიდენდებიდან	
სულ მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობიდან	1 000	სულ მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობიდან	3 000
მოგება დაბეგვრამდე	20 000	მოგება დაბეგვრამდე	121 000
მოგების გადასახადი		მოგების გადასახადი	
სუფთა მოგება	20 000	სუფთა მოგება	121 000

მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები

შემოსავლები = ძირითადი საწარმოს შემოსავლებს – შემოსავლები შვილობილი საწარმოებიდან + შვილობილი საწარმოების შემოსავლები – შემოსავლები ძირითადი საწარმოებიდან:

ამრიგად, კონსოლიდირებული შემოსავალი შეადგენს:

$$500\ 000 - 50\ 000 + 120\ 000 - 20\ 000 = 550\ 000$$

მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება = ძირითადი საწარმოს რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება + შვილობილი საწარმოების რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება – ძირითადი საწარმოს მიერ შვილობილისა-

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

გან შექმნილი პროდუქციის თვითღირებულება – შეიღობილი საწარმოებოს მიერ ძირითადისაგან შექმნილი პროდუქციის თვითღირებულება.

ამრიგად კონსოლიდირებული რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება შეადგენს:

$$272\ 000 + 78\ 000 - 25\ 000 - 15\ 000 = 310\ 000$$

უმცირესობის კუთვნილი მოგების წილი შეიღობილ საწარმოში შეადგენს:

$$20\ 000 \times 10\% = 2\ 000$$

კონსოლიდირებული

მოგება ან მარალი საოპერაციო საქმიანობისაგან

შემოსავალი	550 000
რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	310 000
საოპერაციო შემოსავალი	240 000
რეალიზაციის ხარჯები	(42 000)
აღმინისტრაციული ხარჯები	(91 000)
სულ საოპერაციო მოგება	107 000

მოგება ან მარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან

შემოსავლები ინვესტიციებიდან (საწარმოთა აქციებიდან)	2 000
მოგება ან მარალი კურსთაშორის სხვაობებიდან	1 000
მოგება მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებიდან	1 000
სულ მოგება ან მარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან	4 000
უმცირესობის კუთვნილი მოგება	(2 000)
მოგება დაბეგვრამდე	109 000
მოგების გადასახადი	
სუთო მოგება	109 000

შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები, მათ შორის რეალიზაცია, ხარჯები და ღირებულებები, მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. აგრეთვე მთლიანად უნდა გამოირიცხოს არარეალიზებული მოგების თანხები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან და ჩართულია ისეთი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა სასაქონლო მაგერიალური ფასეულობები და მყარი აქტივები (ძირითადი საშუალებები). მთლიანად გამოირიცხება შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებული არარეალიზებული მარალის თანხები, რომლებიც გამოქვეითულია აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებიდან, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია ხარჯების კომპენსაცია.

მთლიანად უნდა გამოირიცხოს არარეალიზებული მოგების თანხები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან და ჩართულია ისეთი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა სასაქონლო მაგერიალური ფასეულობები და მყარი აქტივები (ძირითადი საშუალებები).

აქტივები უნდა შემცირდეს შემდეგი თანხით = ძირითადი საწარმოს შემოსავლებს შეიღობილი საწარმოებიდან + შეიღობილი საწარმოების შემოსავლები ძირითადი საწარმოებიდან - ძირითადი საწარმოს მიერ შეიღობილისაგან შექმნილი

პროლუქციის თვითღირებულება – შეიღობილი საწარმოებოს მიერ ძირითადისაგან შექმნილი პროლუქციის თვითღირებულება.

ამრიგად კონსოლიდირებული აქტივები (მარაგები) უნდა შემცირდეს შემდეგ ო-ანხით:

$$50\ 000 + 20\ 000 - 25\ 000 - 15\ 000 = 30\ 000$$

მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები მოკლევადიანი მოთხოვნები = ძირითადი საწარმოს მოკლევადიანი მოთხოვნები – ძირითადი საწარმოს მოკლევადიანი მოთხოვნები შეიღობილი საწარმოების მიმართ + შეიღობილი საწარმოების მოკლევადიანი მოთხოვნები - შეიღობილი საწარმოს მოკლევადიანი მოთხოვნები ძირითადი საწარმოს მიმართ:

ამრიგად კონსოლიდირებული მოკლევადიანი მოთხოვნები შეადგენს:

$$400\ 000 - 150\ 000^1 + 42\ 000 - 10\ 000 = 282\ 000$$

მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები მოკლევადიანი ვალდებულებები = ძირითადი საწარმოს მოკლევადიანი ვალდებულებები – ძირითადი საწარმოს მოკლევადიანი ვალდებულებები შეიღობილი საწარმოების მიმართ + შეიღობილი საწარმოების ვალდებულებები მოთხოვნები - შეიღობილი საწარმოს მოკლევადიანი ვალდებულებები ძირითადი საწარმოს მიმართ:

ამრიგად კონსოლიდირებული მოკლევადიანი ვალდებულებები შეადგენს:

$$162\ 170 - 10\ 000 + 199\ 000 - 150\ 000 = 201\ 170$$

თუ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი ფინანსური ანგარიშგებები შედგენილია სხვადასხვა საანგარიშგებო თარიღისთვის, აუცილებელია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და მოვლენების ფინანსური შედეგების მიხედვით, რომლებიც მოხდა ამ თარიღებსა და ძირითადი საწარმოს საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდში. ნებისმიერ შემთხვევაში, საანგარიშგებო თარიღებს შორის პერიოდი არ უნდა აღემატებოდეს სამ თვეს.

როგორც წესი, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მონაწილე ძირითადი და შეიღობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღები ემთხვევა ერთმანეთს. თუ საანგარიშგებო თარიღები არ ემთხვევა, ხშირად შეიღობილი საწარმო, აგრეგირების მიზნით, თავის ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს იმავე თარიღისთვის, როგორც საწარმოთა ჯგუფი. თუ ამის ვაკეთება პრაქტიკულად არ ხერხდება, შესაძლებელია რომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ იქნას სხვადასხვა საანგარიშგებო ღარიღისთვის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება, თუ თარიღებს შორის დროის მონაკვეთი არ აღემატება სამ თვეს. შესაბამისობის პრინციპის თანახმად, საანგარიშგებო პერიოდების ხანგრძლივობა და საანგარიშგებო თარიღებს შორის დროის მონაკვეთი უნდა იყოს ერთი და იგივე სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებში.

კონსოლიდირებულ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა ეყრდნობოდეს ანალოგიური ოპერაციებისა და ერთი და იმავე ვითარებაში მომხდარი სხვა მოვლე-

¹ მიუხედავად იმისა, რომ ძირითად კომპანიის მოკლევადიანი მოთხოვნები შეიღობილი საწარმოების მიმართ შეადგენს 150 000 ლარს, ამ შემთხვევაში გამოიქვეითება მხოლოდ ის ნაწილი, რა ოდენობის დაეკავშირება გააჩნია განხილული შეიღობილი საწარმოს (შეიღობილი საწარმოს ბალანსში აღნიშნული თანხის ოდენობით).

ნების მიმართ ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას. თუ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას პრაქტიკულად შეუძლებელია ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება, ეს ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში. აქვე უნდა აისახოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლების ახსნა-განმარტება, რომელთა მიმართ გამოყენებულ იყო განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკა.

თუ საწარმოთა ჯგუფის წევრები გამოიყენებენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ, სააღრიცხვო პოლიტიკისგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას ანალოგიური ოპერაციებისა და მოვლენებებისთვის, აუცილებელია მათი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების თარიღისათვის.

დაეუშვათ შეილობილი კომპანია მოკლევადიან ინვესტიციებს არღიცხავს საბაზრო ღირებულებით, ხოლო ძირითადი კომპანია საბალანსო ღირებულებით. უნდა მოხდეს სააღრიცხვო პოლიტიკის ამგვარი სხვაობის კორექტირება.

როგორც შეილობილი საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან ჩანს ამგვარი გადაფასების შედეგად მიღებულია მოგება 1 000 ლარის ოდენობით. ამრიგად, ინვესტიციების საბალანსო ღირებულებაც გამზდილია ამავე თანხით. კორექტირებისათვის საჭიროა:

- ◆ კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეეამცირით მიღებული მოგება 1 000 ლარით;
- ◆ კონსოლიდირებულ ბალანსში შეეამცირით მოკლევადიანი ინვესტიციების ნაშთი 1 000 ლარით;

ამრიგად, კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას ექნება შემდეგი სახე:

კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

მოგება ან ზარალი საოპერაციო საქმიანობისაგან შემოსავალი	550 000
მათ შორის მეკავშირე საწარმოებიდან	70 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	310 000
მათ შორის მეკავშირე საწარმოებთან	40 000
საოპერაციო შემოსავალი	240 000
რეალიზაციის ხარჯები	(42 000)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(91 000)
სულ საოპერაციო მოგება	107 000
მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან შემოსავლები ინვესტიციებიდან (საწარმოთა აქციებიდან)	2 000
მოგება ან ზარალი კურსთაშორის სხვაობებიდან	1 000
მოგება მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებიდან	1 000
სულ მოგება ან ზარალი არასაოპერაციო საქმიანობისაგან	4 000
მოგება დაბეგვრამდე	111 000
უმცირესობის კუთვნილი მოგება	(2 000)
მოკლევადიანი ინვესტიციების გადაფასებიდან მიღებული	(1 000)

მოგების კორექტირება

სუფთა მოგება

108 000

შვილობილი საწარმოს საქმიანობის შედეგები ჩაირთვება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი შეძენის თარიღიდან, რადგან ეს თარიღი ითვლება მყიდველისთვის შვილობილ საწარმოზე კონტროლის ფუნქციების გადაცემის თარიღად

გაყიდული შვილობილი საწარმოს საქმიანობის შედეგები ჩაირთვება კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მისი გაყიდვის თარიღამდე, რადგან ამ დღიდან ძირითადი საწარმო კარგავს შვილობილ საწარმოზე კონტროლის უფლებას. სხვაობა შვილობილი საწარმოს გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავლასა და მისი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებას შორის, საიდანაც გამოქვეითულია ვალდებულებები, აღიარებულ-ასახული იქნება კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შვილობილი საწარმოს გაყიდვის შედეგად მიღებული მოგების ან ზარალის სახით.

იმ თარიღისათვის, როდესაც საწარმო წყვეტს შვილობილი საწარმოს სტაგუსით არსებობას, ინვესტიციების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება უნდა აისახოს თვითღირებულებით.

კონსოლიდირებულ ბალანსში უმცირესობის წილი წარდგენილ უნდა იქნას ცალკე ვალდებულებებისა და ძირითადი საწარმოს სააქციო კაპიტალისგან დამოუკიდებლად. აგრეთვე ცალკე უნდა იქნას წარმოდგენილი უმცირესობის წილი საწარმოთა ჯგუფის შემოსავლებში.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნული შენიშვნებიდან გამომდინარე საბოლოოდ კონსოლიდირებული ბალანსი მიიღებს შემდეგ სახეს (იხ. დანართი).

შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა ძირითადი საწარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში

შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც ჩართულია კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ძირითადი საწარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს:

- ◆ კაპიტალ-მეთოდის საფუძველზე, რომელიც განხილულია ბასს 28-ში „მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“; ან
- ◆ მიმდინარე საბალანსო ღირებულების ან გადაფასებული ღირებულების თანხით ძირითადი საწარმოს მიერ გამოყენებული გრძელვადიანი ინვესტიციების შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის მიხედვით (იხ. ბასს 25 „ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“).

შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც არ არის ჩართული კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ძირითადი საწარმოს საკუთარ, ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ბასს 25-ის „ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა“ – შესაბამისად.

ახსნა-განმარტებები

ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- ა) კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემაჯავლი მნიშვნელოვანი შეიღობილი საწარმოს ჩამონათვალი, მათ შორის: მათი სახელწოდება, რეზიდენტი ქვეყნის ანუ იმ ქვეყნის დასახელება, სადაც რეგისტრირებულია საწარმო, სააქციო კაპიტალში პარტნიორთა ხვედრით წილებს შორის თანაფარლობა, და აუცილებლობის შემთხვევაში, (თუ არსებობს განსხვავება) შესაკუთრეთა ხმების უფლებების შორის თანაფარლობა.
- ბ) სადაც საჭიროა:
 - ◆ მიზეზები, რის გამოც შეიღობილი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება არ აისახა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.
 - ◆ ძირითად საწარმოსა და ისეთ შეიღობილ საწარმოს შორის ურთიერთობის ხასიათი, რომელიც არ ეკუთვნის ძირითად საწარმოს არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ, და სადაც ძირითად საწარმოს არ გააჩნია ხმის უფლების ნახევარზე მეტი;
 - ◆ იმ საწარმოს დასახელება, სადაც ძირითად საწარმო ფლობს ხმის უფლების ნახევარზე მეტს პირდაპირ ან არაპირდაპირ, მაგრამ იმის გამო რომ არა აქვს კონტროლის უფლება, ეს საწარმო არ ითვლება შეიღობილ საწარმოდ;
 - ◆ შეიღობილ საწარმოს ყიდვა-გაყიდვით გამოწვეული შედეგების გაელება საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებულ ფინანსურ მდგომარეობაზე, საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებზე და წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამის თანხებზე; და
 - ◆ ძირითადი საწარმოს საკუთარ ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიღობილი საწარმოების ასახვასთან გამოყენებული მეთოდების აღწერა.

დანართი

კონსოლიდირებული ბალანსი	ნაშთების კორექტი-		საბოლოო
	ჯამი	რება	ნაშთი
აქტივები			
<i>მიმდინარე აქტივები</i>			
<i>ფულადი სახსრები</i>			
ნაღდი ფული	192 986		192 986
ფული საბანკო ანგარიშებზე	160 900		160 900
<i>სულ ფულადი სახსრები</i>	<i>353 886</i>		<i>353 886</i>
<i>მოკლევადიანი ინვესტიციები</i>			
მოკლევადიანი ინვესტიციები	22 000	-1 000	21 000
<i>სულ მოკლევადიანი ინვესტიციები</i>	<i>22 000</i>		<i>21 000</i>
<i>მოკლევადიანი მოთხოვნები</i>			
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	442 000	-160 000	282 000
მოთხოვნებიმეკავშირე საწარმოს მიმართ	160 000		
მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	18 736		18 736
მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები	319 400		319 400

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

<i>სულ მოკლევადიანი მოთხოვნები</i>	<i>780 136</i>		<i>620 136</i>
სასაქონლო-მაგერიალური მარაგები			
საქონელი	347 250	-30 000	317 250
ნედლეული და მასალები	164 000		164 000
ღაუმთაერებელი წარმოება	102 000		102 000
მზა პროდუქცია	225 000		225 000
<i>სულ სასაქონლო-მაგერიალური მარაგები</i>	<i>838 250</i>		<i>808 250</i>
<i>წინასწარ გაწეული ხარჯები</i>			
წინასწარ გაწეული ხარჯები	40 000		40 000
<i>სულ წინასწარ გაწეული ხარჯები</i>	<i>40 000</i>		<i>40 000</i>
<i>სულ მიმდინარე აქტივები</i>	<i>2 034 272</i>		<i>1 843 272</i>
გრძელვადიანი აქტივები			
მიწის ნაკვეთები	21 722		21 722
შენობები	155 003		155 003
ნაგებობები	28 477		28 477
მანქანა-დანადგარები	19 356		19 356
ოფისის აღჭურვილობა	21 473		21 473
აუჯი და სხვა ინვენტარი	2 286		2 286
გრანსპორტი	162 784		162 784
<i>სულ ძირითადი საშუალებები</i>	<i>411 101</i>		<i>411 101</i>
<i>ძირითადი საშუალებების ცვეთა</i>			
შენობის ცვეთა	-31 479		-31 479
ნაგებობების ცვეთა	-11 575		-11 575
მანქანა დანადგარების ცვეთა	-13 185		-13 185
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	-4 954		-4 954
აუჯი და სხვა ინვენტარის ცვეთა	-731		-731
გრანსპორტის ცვეთა	-30 435		-30 435
<i>სულ ძირითადი საშუალებების ცვეთა</i>	<i>-92 359</i>		<i>-92 359</i>
<i>ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება</i>	<i>318 742</i>		<i>318 742</i>
გრძელვადიანი ინვესტიციები			
გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიანი ქაღალდებში	30 000		30 000
მონაწილეობა სხვა სამოგალოებაში	90 000	-90,000	0
<i>სულ გრძელვადიანი ინვესტიციები</i>	<i>120 000</i>		<i>30 000</i>
<i>სულ გრძელვადიანი აქტივები</i>	<i>438 742</i>		<i>348 742</i>
<i>სულ აქტივები</i>	<i>2 473 014</i>		<i>2 192 014</i>

ვალდებულებები

მიმდინარე ვალდებულებები

მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	361 170	-160 000	201 170
მათ შორის ვალდებულებები შეკავშირე საწარმოების წინაშე	160 000		

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

გადასახდელი ხელფასები	60 266	60 266
ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე	103 380	103 380
მიღებული ავანსები	50 000	50 000
მოკლევადიანი სესხები	250 000	250 000
<i>სულ მიმდინარე ვალდებულებები</i>	<i>824 816</i>	<i>664 816</i>
<i>სავადასახადო ვალდებულებები</i>		
გადასახდელი მოგების გადასახადი	15 000	15 000
გადასახდელი სამშემოსავლო გადასახადი	10 000	10 000
გადასახდელი დღგ	100 000	100 000
სოციალური. და ბიუჯეტგარეშე გადასახადები	247 158	247 158
<i>სულ სავადასახადო ვალდებულებები</i>	<i>372 158</i>	<i>372 158</i>
<i>დარიცხული ვალდებულებები</i>		
გადასახდელი პროცენტები	20 000	20 000
<i>სულ დარიცხული ვალდებულებები</i>	<i>20 000</i>	<i>20 000</i>
<i>სულ ვალდებულებები</i>	<i>1 216 974</i>	<i>1 056 974</i>

საკუთარი კაპიტალი

ჩვეულებრივი აქციები	900 000	-100 000	800 000
გაუნაწილებელი მოგება	125 040		125 040
საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი	141 000	-33 000	108 000
სარეზერვო კაპიტალი	60 000		60 000
ძირითადი საშუალებების გადაფასების შედეგი	10 000		10 000
გრძელვადიანი ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი	20 000		20 000
უმცირესობის წილი		12 000	12 000
<i>სულ საკუთარი კაპიტალი</i>	<i>1 256 040</i>		<i>1 135 040</i>
<i>სულ ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი</i>	<i>2 473 014</i>		<i>2 192 014</i>

ფინანსური ანგარიშების წარდგენა

2430	წლიობრივი მონაცემების სხვა ამონაგაორები	90 000						
	სულ გრძელვადიანი ინვესტიციები	100 000						20 000
	სულ კრძალვადიანი აქტივები	374 242						64 300
	სულ კრძალვადიანი აქტივები	2 129 814						343 200
	სულ აქტივები							
ანგარიში	მკლრკგ უმღმგკგკკ	ლარი	ანგარიში	მკლრკგ უმღმგკგკკ	ლარი	ანგარიში	მკლრკგ უმღმგკგკკ	ლარი
	მიმდინარე გაღებვები			მიმდინარე გაღებვები			მიმდინარე გაღებვები	
3110	შეზღუდვიანი და მშენებლობის წარმოების გაღებვები	162 170	3110	შეზღუდვიანი და მშენებლობის წარმოების გაღებვები	199 000	3110	შეზღუდვიანი და მშენებლობის წარმოების გაღებვები	199 000
3170	მ.გ. გაღებვები მეტყობიერე საქმიანობის წინაშე	10 000	3170	მ.გ. გაღებვები მეტყობიერე საქმიანობის წინაშე	150 000	3170	მ.გ. გაღებვები მეტყობიერე საქმიანობის წინაშე	150 000
3130	გადასახდელი ხელახლები	57 266	3130	გადასახდელი ხელახლები	3 000	3130	გადასახდელი ხელახლები	3 000
3160	კალაბულები საქმიანობის უკონსილიის წინაშე	100 880	3160	კალაბულები საქმიანობის უკონსილიის წინაშე	2 500	3160	კალაბულები საქმიანობის უკონსილიის წინაშე	2 500
3120	ხილბული აქტივები	50 000	3120	ხილბული აქტივები		3120	ხილბული აქტივები	
3200	მეკლავადიანი სესხები	250 000	3200	მეკლავადიანი სესხები	204 500	3200	მეკლავადიანი სესხები	204 500
	სულ მიმდინარე გაღებვები	620 316		სულ მიმდინარე გაღებვები			სულ მიმდინარე გაღებვები	
3310	საგადასახდელი გაღებვები	15 000	3310	საგადასახდელი გაღებვები		3310	საგადასახდელი გაღებვები	
3320	გადასახდელი მოგების გადასახალი	5 000	3320	გადასახდელი მოგების გადასახალი	5 000	3320	გადასახდელი მოგების გადასახალი	5 000
3330	გადასახდელი სიმშრომული გადასახალი	90 000	3330	გადასახდელი სიმშრომული გადასახალი	10 000	3330	გადასახდელი სიმშრომული გადასახალი	10 000
3370	სოციალური და მეუღეობითი უიხდნი გადასახალი	243 438	3370	სოციალური და მეუღეობითი უიხდნი გადასახალი	3 700	3370	სოციალური და მეუღეობითი უიხდნი გადასახალი	3 700
	სულ საგადასახალი გაღებვები	353 438		სულ საგადასახალი გაღებვები	18 700		სულ საგადასახალი გაღებვები	18 700
3410	გადასახდელი პროცენტები	20 000	3410	გადასახდელი პროცენტები		3410	გადასახდელი პროცენტები	
	სულ დარღებული გაღებვები	20 000		სულ დარღებული გაღებვები			სულ დარღებული გაღებვები	
	სულ მრკაბუდიანი გაღებვები	993 774		სულ მრკაბუდიანი გაღებვები	223 200		სულ მრკაბუდიანი გაღებვები	223 200
	გააპტალში			გააპტალში			გააპტალში	
5110	ზეულებითი აქტივები	800 000	5110	ზეულებითი აქტივები	100 000	5110	ზეულებითი აქტივები	100 000
5310	გაუნაწილებელი მოგება	125 040	5310	გაუნაწილებელი მოგება		5310	გაუნაწილებელი მოგება	
5330	სამეკონომიკური უკონსილიის მოგებაწარალი	121 000	5330	სამეკონომიკური უკონსილიის მოგებაწარალი	20 000	5330	სამეკონომიკური უკონსილიის მოგებაწარალი	20 000
5410	სარეზერვო აქტივები	60 000	5410	სარეზერვო აქტივები		5410	სარეზერვო აქტივები	
5420	მითითი სარეზერვო გადასახდელი მოგება	10 000	5420	მითითი სარეზერვო გადასახდელი მოგება		5420	მითითი სარეზერვო გადასახდელი მოგება	
5430	გრძელვადიანი ინვესტიციების გადასახდელი რეზერვო	20 000	5430	გრძელვადიანი ინვესტიციების გადასახდელი რეზერვო		5430	გრძელვადიანი ინვესტიციების გადასახდელი რეზერვო	
5450	უფირმობის წილი	1 136 040	5450	უფირმობის წილი	120 000	5450	უფირმობის წილი	120 000
	სულ კაბეგალი	2 129 814		სულ კაბეგალი	343 200		სულ კაბეგალი	343 200
	სულ გაღებვები და აქტივობები კაბეგალი			სულ გაღებვები და აქტივობები კაბეგალი			სულ გაღებვები და აქტივობები კაბეგალი	

საზღაპოშოშო

აქტივები

1000 მიმდინარე აქტივები	
1100	ნაღდი ფული
1110	ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
1120	ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში
1200	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1210	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1220	უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში
1230	ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე
1290	1000 მიმდინარე ინვესტიციები
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში
1320	მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში
1330	გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი
1390	სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები
1400	მოთხოვნები მიწოდებებიდან და მომსახურებიდან
1415	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება
1420	მოთხოვნები შეკავშირე საწარმოს მიმართ
1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
1440	მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და საბუღალტრო ორგანოების წევრების მიმართ
1450	მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან
1460	კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1480	მოწოდებელზე გადახდილი ავანსები
1490	სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
1500	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები
1510	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი
1520	1600 სასაქონლო-მატერიალური ბარაბი
1610	საკონელი
1620	ნედლეული და მასალები
1630	დაუმთავრებელი წარმოება
1640	შუა პროდუქცია
1690	სხვა სასაქონლო-მატერიალური ბარაბი
1700	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1710	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
1720	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1730	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
1790	სხვა წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1800	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
1810	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1820	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
1830	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1890	სხვა წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1900	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
1910	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
2000	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
2100	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
2110	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
2120	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
2130	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება
2140	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
2150	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ღირებულება

2160	ოფისის აღჭურვილობა
2170	ავტო და სხვა ინვენტარი
2180	სატრანსპორტო საშუალებები
2190	იჯარით აღებული ქონების კეილმომწიფება
2200	2200 მიმდინარე საშუალებები
2230	შენიშნული
2240	შენიშნული
2250	შენიშნული
2260	შენიშნული
2270	შენიშნული
2280	შენიშნული
2290	შენიშნული
2310	შენიშნული
2320	შენიშნული
2330	შენიშნული
2340	შენიშნული
2390	შენიშნული
2410	შენიშნული
2420	შენიშნული
2430	შენიშნული
2490	შენიშნული
2510	შენიშნული
2520	შენიშნული
2530	შენიშნული
2540	შენიშნული
2590	შენიშნული
2610	შენიშნული
2620	შენიშნული
2630	შენიშნული
2640	შენიშნული
2690	შენიშნული

ვალდებულებები

3000 მიმდინარე ვალდებულებები	
3110	მოწოდებლები და მომსახურებიდან წარმოებული ვალდებულებები
3120	მიღებული ავანსები
3130	გადასახდელი ხელფასები
3140	იოთხეტი
3150	საკომპიოთო გადასახდელი
3160	ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე
3170	ვალდებულებები შეკავშირე საწარმოების წინაშე
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები
3210	მოკლევადიანი სესხები
3220	სესხები პარტნიორებისგან
3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი
3310	გადასახდელი მოგების გადასახალი
3320	გადასახდელი საშემოსულო გადასახალი
3330	გადასახდელი დღე
3340	გადახდილი დღე
3350	გადასახდელი აქციები

3360	გადახდილი აქციზი	7000	საქმიანობის ხარჯები	
3370	სოციალური გადასახადი	7100	რეალურაზრობის პერიოდის	
3390	სხვა საგადასახადო ვალდებულებები	7100	თბილისში მდებარე	
	3400 მარტისთვის გადამხდულმა		მუშაობის და მომსახურების სფეროს	
3410	გადასხვადი პროცენტები	7110	საქმიანობისათვის	
3420	გადასხვადი დივიდენდი	7120	ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეტანა	
3430	ვალდებულება სავაჭრო მომსახურებაზე	7130	პირდაპირი ხელფასი	
3490	სხვა დარიცხული ვალდებულებები	7140	სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე	
	4000 მარტისთვის	7150	დამხმარე მასალების დანახარჯები/შეტანა	
	გადამხდულმა	7160	არაპირდაპირი ხელფასი	
	4100 მარტისთვის	7170	სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ	
	გადამხდულმა	7180	ხელფასზე	
4110	განსაზღვრული ობლიგაციები	7190	ცეცხლი და ამორტიზაცია	
4120	განსაზღვრული თანხები	7180	რემონტის დანახარჯები	
4130	ვალდებულებები ფინანსურ თვალსაზრისით	7185	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	
4140	გრძელვადიანი სესხები	7190	სხვა საოპერაციო ხარჯები	
4190	სხვა გრძელვადიანი სახესსო ვალდებულებები	7200	რეალურაზრობის პერიოდის	
	4200 მარტისთვის გადამხდულმა		და მომსახურების სფეროს	
	გადამხდულმა		საქმიანობისათვის	
	4300 მარტისთვის		გაყიდვები/შეტანილი საქონელი	
	გადამხდულმა		7210	შეტანილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
4210	გადავადებული მოგების გადასახადი	7290	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	
4220	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები		7300	მომსახურების ხარჯები
	4300 ანაბრები		7310	რეკლამის ხარჯები
4310	საქმიანო უზრუნველყოფის ანარიცხები	7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასაძირო	
4320	სხვა ანარიცხები	7330	შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები	
	4400 მარტისთვის		7340	ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები
	გადამხდულმა		7390	მთიანეთის სხვა ხარჯები
4410	გადავადებული შემოსავალი	7410	7400	საქმიანობის და მომსახურების ხარჯები

საქმიანობის კაპიტალი

	5000	საქმიანობის კაპიტალი	7410	შრომის ანაზღაურება
			7415	სოციალური დანარიცხები
	5100	საწესდებო კაპიტალი	7420	საფაქრო ქირა
5110	წვეულებრივი აქციები	7425	საოფისო ინვენტარი	
5120	პროვიდენციული აქციები	7430	კომუნიკაციის ხარჯები	
5130	გამოსყიდული საკუთარი აქციები	7435	დაზღვევა	
5140	საქმიანო კაპიტალი	7440	რემონტი	
5150	საწესდებო კაპიტალი შს-ში	7445	კომპოტერის ხარჯები	
	5200 პარტნიორთა კაპიტალი	7450	საკონსულტაციო ხარჯები	
	(შეზღუდული პონებრივი)	7455	ცეცხლი და ამორტიზაცია	
	პასუხისმგებლობის არამქონ	7460	საეჭო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები	
	საქმიანობისთვის	7465	სხვა საგადასახადო ხარჯი	
5210	პარტნიორთა კაპიტალი	7490	სხვა საერთო ხარჯი	
	5300 მონაწილეობის		6000	არასაქმიანობის შემოსავლები და
5310	გაუნაწილებელი მოგება			ხარჯები
5320	დღევანდელი ზარალი			
5330	სანაგაროებო პერიოდის მოგება/ზარალი			
	5400 რეზერვები და მარტისთვის			
5410	სარეზერვო კაპიტალი	8110	საპროცენტო შემოსავლები	
5420	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	8120	დივიდენდები	
5430	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი	8130	არასაოპერაციო მოგება	
5490	სხვა რეზერვები და დივიდენდები	8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	

შემოსავლები და ხარჯები

	6000	საქმიანობის შემოსავლები	8210	საპროცენტო ხარჯები	
6100	შემოსავალი რეალიზაციიდან	8220	არასაოპერაციო ზარალი		
6120	გაყიდვები/შეტანილი საქონელი და ფასდათმობა	8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები		
6190	სხვა საოპერაციო შემოსავლები		8000	ბანკაქტივების და სხვა	
				შემოსავლები და ხარჯები	
				8100	ბანკაქტივების შემოსავლები და ხარჯები
				9110	განსაკუთრებული შემოსავლები
				9120	განსაკუთრებული ხარჯები
				8200	სხვა ხარჯები
				9210	მოგების გადასახადი

თემა 1. შესავალი ფინანსურ აღრიცხვაში

საპარჯიზო 1.

I. ფინანსური ანგარიშგების რომელი კომპონენტი მზადდება დარიცხვის მეთოდით.

(შემოხაზეთ სწორი პასუხი)

- ა) ბალანსი, მოგება – ზარალის ანგარიშგება
- ბ) ფულადი სახსრების მოძრ აობის ანგარიშგება, მოგება – ზარალის ანგარიშგება
- გ) ბალანსი, ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება.

II. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი – საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის შედეგების შესახებ მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების შემდეგ ელემენტებს: (შემოხაზეთ სწორი პასუხები)

- ა) აქტივები
- ბ) შემოსავლები
- გ) კაპიტალი
- დ) ვალდებულება
- ე) ხარჯები

III. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი – საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების შემდეგ ელემენტებს: (შემოხაზეთ სწორი პასუხები)

- ა) კაპიტალი
- ბ) ხარჯები
- გ) შემოსავლები
- დ) აქტივები
- ე) ვალდებულებები

IV. მიუთითეთ რომელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი დაშვება:

- ა) შესადარისობა
- ბ) დარიცხვის მეთოდი
- გ) არსებითობა
- დ) შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება

სამარჯვო 2.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ფინანსური ანგარიშგების
მოწოდების ხარისხობრივი მაჩვენებლები

- ა) შესაღარილობა
- ბ) ინფორმაციის სრული გახსნა
- გ) შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება
- დ) არსებითობა
- ე) საიმედობა

ყველა სიტუაციისათვის შეარჩიეთ შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის ხარისხობრივი მაჩვენებელი და მიუთითეთ შესაბამისი პუნქტი.

- 1.----- კომპანია იყენებდა მარაგების აღრიცხვის ერთა და იგივე მეთოდს 1997 და 1998 წელს.
- 2.----- მიუხედავად იმისა, რომ ბალანსის შედგენის დღეს არ არსებობს ფორმალური ვალდებულება, კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართულია შენიშვნა შესაძლებელი სასამართლო პროცესის შესახებ
- 3.----- საწარმოში მცირე თანხების სხვადასხვა დანიშნულების მიხედვით ხარჯვა – ფინანსური ანგარიშებში ერთ ანგარიშზე სხვადასხვა ხარჯების მუხლში აისახება
- 4.----- მარაგის შეფასება ხდება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.
- 5.----- გრძელვადიანი ინვესტიციები პირვანდელი ღირებულებითაა შეფასებული.
- 6.----- მსხვილი საწარმო მცირე ხელსაწყოებს შექენისთანავე ხარჯად აღრიცხავს.

საბარჯიშო 3.

ანბარიშთა ბეჭვა

ქვემოთ ჩამოთვლილი ანგარიშების ნაშთები სადებეტოა თუ საკრედიტო:
შემოხაზეთ სწორი პასუხი (დებიტი ან კრედიტი)

<u>ანბარიში №</u>	<u>დებიტი</u>	<u>კრედიტი</u>
1390	დ	კ
3230	დ	კ
3410	დ	კ
3120	დ	კ
1410	დ	კ
1690	დ	კ
5490	დ	კ
9110	დ	კ
9210	დ	კ
1820	დ	კ
5130	დ	კ

საპარჯიშო 4.

გულალტრული აღრიცხვის ციკლი

პირველი: დაადგინეთ რომელი მოვლენა უნდა იქნას აღრიცხული

მეორე: ჩაწერეთ გატარებები ჟურნალში

მესამე: ჩაწერილი თანხები გადაიტანეთ ჟურნალიდან მთავარ წიგნში

მეოთხე: მოამზადეთ საცდელი ბალანსი

მეხუთე: მოამზადეთ ფინანსური ანგარიშგება

მეექვსე: დახურვის ჩანაწერები ჟურნალში აღრიცხეთ და შემდეგ გადაიტანეთ მთავარ წიგნში



ბუღალტრული ბატარების ჩაწერა

საწარმო: ბიზნეს სერვისი

1. 1 მაისი: ჩვეულებრივი აქციების გამოშვებიდან სალაროში მიიღო ფულადი სახსრები 800 ლარი
2. 3 მაისი: კრედიტით შეიძინა 1000 ლარის ღირებულების ოფისის აღჭურვილობა
3. 3 მაისი: საკანცელარო ნივთების შესაძენად ანგარიშვალდებულ პირზე გასცა ფულადი სახსრები 50 ლარი
4. 4 მაისი: მოახდინა 700 ლარის მომსახურების კრედიტში რელიზაცია და მომხმარებელს გაუგზავნა ანგარიში გაწეული მომსახურებისათვის.
5. 15 მაისი: სალაროში მიიღო 700 ლარი №4 პუნქტში აღნიშნული მომხმარებლისაგან
6. 16 მაისი: №2 პუნქტში შექმნილი ოფისის აღჭურვილობისათვის გადაიხადა 1000 ლარი
7. 17 მაისი: სალაროდან გადაიხადა 150 ლარი ადგილობრივ გაზეთში რეკლამის განთავსებისათვის
8. 28 მაისი: მომხმარებლისაგან მომსახურების გაწევის თანავე მიიღო 420 ლარი
9. 29 მაისი: გადაუხადა ხელფასის სახით 85 ლარი ნახევარ განაკვეთზე მომუშავე თანამშრომელს
10. 30 მაისი: მოახდინა 600 ლარის მომსახურების კრედიტში რელიზაცია და მომხმარებელს გაუგზავნა ანგარიში, გაწეული მომსახურებისათვის.
11. 31 მაისი: ტელეფონის მომსახურებისათვის მიიღო მაისის თვის ანგარიშ-ფაქტურა 110 ლარზე, რომელიც შემდეგ თვეში იქნება გადახდილი
12. 31 მაისი : გადაიხადა დივიდენდები 100 ლარი. —

ჟურნალი

თარიღი	აღწერილობა	რეგისტრაცია ციის №	დებეტი	კრედიტი

შესავალი ფინანსურ აღრიცხვაში

თარიღი	აღწერილობა	რეგისტრაციის №	დებეტი	კრედიტი

მთავარი წიგნი

ანგარიში: ნაღდი ფული

ანგარიშის №1100

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანგარიში: მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

ანგარიშის №1410

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანგარიში: სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯი

ანგარიშის №1790

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანგარიში: ოფისის აღჭურვილობა

ანგარიშის №2160

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანგარიში: მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულება

ანგარიშის № 3110

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

შესავალი ფინანსურ აღრიცხვაში

ანბარიში: ჩვეულებრივი აქციები

ანგარიშის № 5110

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: გაუნაწილებელი მოგება

ანგარიშის № 5310

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: შემოსავალი რეალიზაციიდან

ანგარიშის № 6110

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: რეკლამის ხარჯი

ანგარიშის № 7310

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: შრომის ანაზღაურება

ანგარიშის № 7410

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: კომუნალური ხარჯები

ანგარიშის № 7430

თარიღი	მუხლი	ჟურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი

ანბარიში: მიმდინარე წლის მოგება ზარალი

ანგარიშის №5330

თარიღი	მუხლი	ფურნალის №	ბრუნვა		ნაშთი	
			დებიტი	კრედიტი	დებიტი	კრედიტი

ბიზნეს სერვისი

საცდელი ბალანსი
2000 წლის 31 მაისის მდგომარეობით

დებიტი

კრედიტი

1100 ფულადი სახსრები

1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

1790 სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები

2160 ოფისის აღჭურვილობა

3110 მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

წარმოშვებული ვალდებულება

5110 ჩვეულებრივ აქციები

5310 გაუნაწილებელი მოგება

6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

7310 რეკლამის ხარჯი

7410 შრომის ანაზღაურება

7430 კომუნიკაციის ხარჯი

ფინანსური ანგარიშგება

ბიზნეს სერვისი
მოგება – ზარალის უწყისი
2000 წლის 31 მაისის მდგომარეობით

(ლარებში)

შემოავალი რეალიზაციიდან

ხარჯები

ხელფასების ხარჯი

კომუნიკაციის ხარჯი

რეკლამის ხარჯი

მოგება

ბიზნეს სერვისი
გაუნაწილებელი მოგების უწყისი
2000 წლის 31 მაისის მდგომარეობით

(ლარებში)

გაუნაწილებელი მოგება, 1 მაისი

მაისის თვის მოგება

გაცემული დივიდენდები

გაუნაწილებელი მოგების ზრდა

გაუნაწილებელი მოგება 31 მაისი

ბიზნეს სერვისი
ბალანსი
2000 წლის 31 მაისის მდგომარეობით

<i>აქტივები</i>	<i>ვალდებულებები</i>	(ლარებში)
ფულადი სახსრები	კრედიტ. დავალიანება	_____
მოთხოვნები	მთლიანი ვალდებულებები	_____
წინასწარ გაწეული ხარჯები	<i>აქციონერთა კაპიტალი</i>	
ოფისის აღჭურვილობა _____	ჩვეულებრივი აქციები	
მთლიანი აქტივები _____	გაუნაწილებელი მოგება	_____
	მთლიანი კაპიტალი	_____
	მთლიანი ვალდებულებები	
	და კაპიტალი	_____

თემა 2. მოთხოვნები

სავარჯიშო 1.

საკანცელარიო საძონლით მოვაჭრა საშაროს ოპერაციების გატარება

გატარეთ შემდეგი ოპერაციები:

1. 500 ლარის საკანცელარიო საჭონლის რეალიზაცია. საჭონელი კრედიტში იქნა რეალიზებული.
2. 50 ლარის პროდუქცია დაბრუნებული იქნა №1 პუნქტში აღნიშნული მყიდველის მიერ.
3. 2,000 ლარის პროდუქცია კრედიტში იქნა რეალიზებული. რეალიზაციის პირობებია 2/10 n/30 (შენიშვნა: რეალიზაციის განხორციელებისას არ აღინიშნება ის ფაქტი, რომ მყიდველს შეუძლია მიიღოს დისკონტი. რეალიზაციების მთლიანი თანხა უნდა იქნას გატარებული და დისკონტს არ უნდა მიეჭეს ყურადღება).
4. მესამე პუნქტში აღნიშნულმა დებიტორმა გადაიხადა დისკონტის პერიოდის ამოწურვამდე. (შენიშვნა: რადგან დებიტორმა გადაიხადა დისკონტის პერიოდის ამოწურვამდე, აუცილებელია დისკონტის გატარება).

საპარჯიშო 2.

უიველო დეპიტორული დავალიანებების განსაზღვრა

ავეჯით მოვაჭვრე ფირმა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ახდენს დეპიტორული დავალიანების ამოღებადობის შეფასებას. დავალიანების შეფასება ხდება იმის მიხედვით თუ რამდენად არის გადაცილებული დავალიანება გადახდის ვადას. 31 დეკემბერს (საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღეს), საწარმოს ბუღალტერმა მოაშადა ცხრილი, რომელშიც კომპანიის დეპიტორული დავალიანებები (84,000 ლარის აღნობით) დახარისხებულია გადახდის ვადას გადაცილებული დღეების მიხედვით.

გადახდის ვადას გადაცილებული დღეები	ნაშთი	რეზერვის %	რეზერვის თანხა
მიმდინარე	58,650	2%	1,173
1-30 დღემდე	13,220	4%	529
31- 60 დღემდე	8,930	20%	1,786
61- 90 დღე	3,200	50%	1,600

საეჭვო მითხოვნების კორექტირების ანგარიშის ნაშთია (სადებეტო) 210 ლარი

1. ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარება, რომლითაც ისახება კომპანიის მიერ დადგენილი ამოუღებადი ვალეების თანხა.
2. ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარებები, რომლითაც ჩამოიწერება შემდეგი დეპიტორების დავალებები:

ა.ბაგრატიონი	700
ბ.ერისთავი	450
გ.დადიანი	1,000

3. ბ. ერისთავმა, რომლის დავალიანებაც კომპანიის მიერ ჩამოწერილი იქნა, გადაწყვიტა დაეფარა 450 ლარის ოდენობის დავალიანება და ამის შესახებ საწარმოს შეატყობინა. განსაზღვრეთ აღნიშნული ინფორმაციის ასახვის საკითხი.
4. საწარმომ მიიღო ბ. ერისთავიზაგან 450 ლარი, რომელიც ადრე იქნა ჩამოწერილი. მოახდინეთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები.

საპარჯიშო 3.

ფეხსაცმლის მწარმოებელი საწარმოს გადახდის ვადაგადაცილებულმა დებიტორმა საწარმოსთან 25 სექტემბერს დადო სათამასუქო ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც დებიტორი საწარმოს გადაუხდიდა დებიტორული დავალიანების თანხას – 18250 ლარს ერთ წელიწადში. თამასუქზე დაერიცხებოდა წლიურად 20% (გადახდა მოხდება თამასუქის დაფარვის დროს), პროცენტის გამოანგარიშება წარმოებს 365 დღიანი წლის საფუძველზე. . .

ბამონაზარიშვით და ბაატარაშვით:

1. 25 სექტემბრის ოპერაცია
2. ა) 30 სექტემბერს პროცენტის დარიცხვის ოპერაცია
- ბ) 31 ოქტომბერს პროცენტის დარიცხვის ოპერაცია
- გ) 30 ნოემბერს პროცენტის დარიცხვის ოპერაცია
- დ) 31 დეკემბერს პროცენტის დარიცხვის ოპერაცია

II. ფეხსაცმლის მწარმოებელ საწარმოში პირველი იანვრის მდგომარეობით ქვემოთ მოტანილ ანგარიშებს შემდეგი ნაშთები გააჩნდათ:

№ 1410 – 107000 ლარი
№ 1510 – 28000 ლარი
№ 1820 – 3500 ლარი

თუ ჩათვლით, რომ საწარმოში 1998 წელს სავარჯიშოს პირობაში მოტანილი მონაცემების გარდა სხვა მოძრაობა არ ყოფილა, რა იქნება აღნიშნული ანგარიშების ნაშთი 31 დეკემბრისათვის:

ანგ. № 1410
 № 1510
 № 1820

თემა: 3 მარაგი

საკარჯიშო 1.

მარაგის ნაშთის დაანგარიშება

2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით წიგნებით მოვაჭრე საწარმო „X“- მა ფიზიკურად დაითვალა თავისი მარაგი, რის შედეგადაც საწყობში აღმოჩნდა 1,150,000 ლარის ღირებულების მარაგი. საწარმოს ჩანაწერებიდან შესაძლებელია მარაგთან დაკავშირებული შემდეგი ინფორმაციის მოპოვება.

2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმო „X“- დან წიგნით მოვაჭრე მალაზიებში კონსიგნაციის წესით მოთავსებულია 95,000 ლარის საქონელი, საიდანაც ჯერ – ჯერობით არაფერი გაყიდულა.

2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმო „X“- ის კლიენტმა მოახდინა

ანგარიშსწორება და ხაზგასმით მიუთითა, რომ წაიღებდა თავის საქონელს 31 დეკემბერს, მიუხედავად ამისა, მისი წაღება ვერ მოხერხდა 2 იანვრამდე (დიდი თოვლის გამო). რადგან 31 დეკემბერს ეს საქონელი საწყობში იყო, ამიტომ იგი დათვლის დროს მარაგებში ჩათვალეს, საწარმო „X“-ის მონაცემებით ამ საქონელის თვითღირებულება 130,000 ლარია.

29 დეკემბერს საწარმო „X“-მა გამოწერა ფაქტურა 260000 ლარის ღირებულების ახალი საქონლის შექენაზე. 2000 წლის 31 დეკემბერს საწარმო „X“- მ გააგზავნა თავისი მძლოლი წიგნების წამოსაღებად. მძლოლი დიდი თოვლის გამო შეფერხდა და იმავე დღეს ვერ შეძლო საწყობში საქონლის შემოტანა.

1. დაიანგარიშეთ მარაგის ნაშთი, რომელიც უნდა იქნას ნაჩვენები საწარმო „X“- ის ფინანსურ ანგარიშგებაში 1997 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.
2. საწარმო „X“, იყენებს მარაგის პერიოდული აღრიცხვის სისტემას. 31 დეკემბრის მდგომარეობით მარაგის ანგარიშზე ნაჩვენები ნაშთი, კორექტირებამდე, არის 1,383,000. თუ საჭირო იქნება მოახდინეთ ნებისმიერი მაკორექტირებელი გატარება.

სამარაგო 2.

მარაგის შუზსება
(თვითღირებულების ფორმულები)

დაეუშვათ, რომ წლის განმავლობაში საწარმო „X„ - მა შეისყიდა 10,000 კომპაქტ დისკი

შესყიდვის თარიღი	რაოდენობა: შესყიდვა	ერთეულის ფასი (ლარი)	მთლიანი ღირებულება
1 იან.	800	7,00	5,600
8 მარ.	2,200	7,50	16,500
23 ივნ.	4,000	7,25	29,000
15 სექ.	3,000	7,40	22,200
ჯამი.	10,000		73,300

წლის ბოლოს მარაგის ნაშთი შეადგენს 1,000 დისკს. მარაგების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი წლის განმავლობაში შეადგენს – 120000 ლარს. კითხვები:

ა) რამდენია თითოეული მეთოდის მიხედვით გაყიდული საქონლის თვითღირებულება

1) ფიფო

800	7	5 600
2 200	7,50	16 500
4 000	7,25	29 000
2 000	7,40	14 800
<u>9 000</u>		<u>65 900</u>

2) ლიფო

3 000	7,40	22 200
4 000	7,25	29 000
2 000	7,50	15 000
<u>9 000</u>		<u>66 200</u>

3) საშუალო ღირებულება

$$\frac{73\ 300}{10\ 000} \times 9\ 000 = 6\ 597$$
 ლარი (გვერდი)

ბ) გაიანგარიშეთ თითოეული მეთოდის დროს მარაგის ნაშთის ღირებულება.

გ) გამოთვალეთ მოგება რეალიზაციიდან.

საშარჯიშო 3.

მარაგის შეზახება

31 დეკემბერს ტელევიზორებით მოვაჭრე „აა“, საწარმოს თავის მარაგში აქვს სამი სხვადასხვა ტიპის თორმეტი ტელევიზორი. ქვემოთ აღნიშნულ თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე დაყრდნობით განსაზღვრეთ მარაგის ნაშთი, რომელიც უნდა ასახოთ ბალანსში, მარაგის შეფასების შემდეგი მეთოდებით.

1. საგნების მიხედვით;
2. მარაგის ძირითადი ჭგუფების მიხედვით;
3. მარაგის მთლიანი რაოდენობის მიხედვით;

კითხვები:

მონაცემები

ტელევიზორი	ტიპი	თვითღირებულება	ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება
<u>1</u>	<u>ა</u>	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>
<u>2</u>	<u>ა</u>	<u>6,000</u>	<u>5,000</u>
<u>3</u>	<u>ა</u>	<u>5,500</u>	<u>5,000</u>
<u>4</u>	<u>ა</u>	<u>8,000</u>	<u>5,000</u>
ჯამი			
<u>5</u>	<u>ბ</u>	<u>9,500</u>	<u>9,000</u>
<u>6</u>	<u>ბ</u>	<u>7,500</u>	<u>9,000</u>
<u>7</u>	<u>ბ</u>	<u>7,000</u>	<u>9,000</u>
ჯამი			
<u>8</u>	<u>ბ</u>	<u>6,000</u>	<u>10,000</u>
<u>9</u>	<u>ბ</u>	<u>7,000</u>	<u>10,000</u>
10	ბ	<u>6,500</u>	<u>10,000</u>
11	ბ	<u>7,500</u>	<u>10,000</u>
12	ბ	8,000	10,000

სამარაგო 4.

მარაგის აპრიორული აღრიცხვის სისტემა

1 იანვრისათვის №1610 ანგარიშზე საქონლის ნაშთმა შეადგინა 800 ლარი მასში შედის:

	რაოდენობა	ერთეულის ფასი ლარი	მთლიანი ღირებულება ლარი
საგანი A	10	20	200
საგანი B	3	100	300
საგანი C	6	50	300
ჯამი			800

ჩვეულებრივი აქციების ანგარიში - №5110 - ის ნაშთი უდრის - 1300 ლარს ფულადი საშუალებების ნაშთი უდრის 500 ლარს.

პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დროს მოხდება შემდეგი ოპერაციების გატარება:

1. 15 იანვარს ნაღდ ფულზე შეისყიდეს A საგნის 10 ერთეული, თითო 20 ლარად.

დებ. № 4210 - 200

კრედ. 100 - 200

2. 18 მარტს კრედიტით შეისყიდეს B საგნის 1 ერთეული, თითო 100 ლარად.

დებ. - - 100

კრედ. 5110 - 100

3. 20 მაისს კრედიტით შეისყიდეს C საგნის 6 ერთეული, თითო 50 ლარად.

დებ. 00

კრედ. 1610 - 300

4. 25 ივნისს კრედიტით გაიყიდა A საგნის 5 ერთეული, თითო 45 ლარად.

დებ. 1410 205

კრედ. 11 - 4

5. 27 აგვისტოს ნაღდი ფულით გაიყიდა B საგნის 3 ერთეული, თითო 225 ლარად.

დებ. 1110 75

კრედ. 11 - 75

6. 29 დეკემბერს კრედიტით გაიყიდა C საგნის 8 ერთეული, თითო 125 ლარად.

დებ. 1410 - 1000

კრედ. 11 -

7. 31 დეკემბერს გაკეთდა 1610 ანგარიშის კორექტირება. 1996 წლის 31 დეკემბერს ფაქტიური მარაგი იყო:

საგანი A	15 ცალი X 20 = 300 ლარი
საგანი B	1 ცალი X 100 = 100 ლარი
საგანი C	4 ცალი X 50 = 200 ლარი
ჯამი	-----600 ლარი

დებ. - -

კრედ.

8. 31 დეკემბერს დახურეთ ღროვებითი ანგარიშები და ასახეთ საბოლოო ფინანსური შედეგი

ე - 6110 - 1500
 ბ 3330 60
 - 3330 600
 ბ 711 650
 ბ 4350 200

ე 5210 - 100
 ბ 10 - 20
 ბ 500 - 1100
 ბ 0 - 200
 ბ 110 - 80

მარაგი

1110 ნაღდი ფული

$\frac{100}{\quad}$	
$\frac{50}{\quad}$	
$\frac{50}{\quad}$	

1410 მოთხოვნები
მიწოდებებიდან და მომსახურებიდან

1610
საქონელი

$\frac{100}{\quad}$	$\frac{200}{\quad}$
$\frac{600}{\quad}$	

5330* სანგარიშო პერიოდის
მოგება-ზარალი

$\frac{300}{\quad}$	$\frac{1300}{\quad}$
$\frac{1100}{\quad}$	

3110 მიწოდებები
და მომსახურებიდან
წარმოქმნილი ვალდებულებები

	$\frac{100}{\quad}$
	$\frac{200}{\quad}$
	$\frac{300}{\quad}$

5110
ჩველებრივი აქციები

	$\frac{1200}{\quad}$

5310
გაუნაწილებელი მოგება

	$\frac{1100}{\quad}$
	$\frac{800}{\quad}$

6110
შემოსავლები რეალიზაციიდან

	$\frac{200}{\quad}$
	$\frac{400}{\quad}$
	$\frac{1000}{\quad}$
	$\frac{1600}{\quad}$

7210
შეტანილი საკონელი

	$\frac{100}{\quad}$
	$\frac{500}{\quad}$
	$\frac{600}{\quad}$

7290 მარაგის კორექტირება	9210	
2	210 710	

მოგება-ზარალის უწყისის

1996 წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრამდე პერიოდისათვის

შემოსავლები რეალიზაციიდან —
 საწყისი მარაგის ნაშთი — 800
 + შესყიდვა — 200
 = სარეალიზაციო საქონელი —
 - მარაგის ნაშთი წლის ბოლოს — 100
 = რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება —

ბოლოანი მოგება

შე	1
მი	1100
მი	(200)
მი	840

ბალანსი

2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები

ფული

მოთხოვნები მიწოდებიდან
მარაგი

მთლიანი აქტივები

ვალდებულებები

ვალდებულებები მიწოდებიდან

მთლიანი ვალდებულებები

კაპიტალი

ჩვეულ. აქციები

გაუნაწ. მოგება

მთლიანი კაპიტალი

კაპიტალი და ვალდებულებები

სავარჯიშო 5. ✓

მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდი

1996 წლის 1 იანვრისათვის 1610 მარაგის ანგარიშზე საქონლის ნაშთმა შეადგინა 800 ლარი.

	რაოდენობა	ერთეულის ფასი ლარი	მთლიანი ღირებულება ლარი
საგანი A	10	20	200
საგანი B	3	100	300
საგანი C	6	50	300
ჯამი			800

ჩვეულებრივი აქციების ანგარიში - №5110 – ის ნაშთი უდრის – 1300 ლარს
ფულადი საშუალებების ნაშთი უდრის 500 ლარს.

მუდმივი აღრიცხვის სისტემის დროს მოახდინეთ შემდეგი ოპერაციების გატარება:

1. 15 იანვარს ნაღდ ფულზე შეისყიდეს A საგნის 10 ერთეული, თითო 20 ლარად.

ღებ. 1 1 - 200

კრედ. 11 1 0

2. 18 მარტს კრედიტით შეისყიდეს B საგნის 1 ერთეული, თითო 100 ლარად.

ღებ. 1 0 1 0 1 0 0

კრედ. 2 1 1 0 0 0 0

3. 20 მაისს კრედიტით შეისყიდეს C საგნის 6 ერთეული, თითო 50 ლარად.

ღებ. 1 6 0 0 0 0 0

კრედ. 1 0 0 0 0 0 0

4. 25 იანვრის კრედიტით გაიყიდა A საგნის 5 ერთეული, თითო 45 ლარად.

ა) დებ. 95 - 100

კრედ. 1610 - 100

ბ) დებ. 1

კრედ.

5. 27 აგვისტოს ნაღდი ფულით გაიყიდა B საგნის 3 ერთეული, თითო 225 ლარად.

ა) დებ. 7 00 200

კრედ. 1 30

ბ) დებ. 11 0 675

კრედ. 6110 - 675

6. 29 დეკემბრის კრედიტით გაიყიდა C საგნის 8 ერთეული, თითო 125 ლარად.

ა) დებ. 7200 - 400

კრედ. 1610 400

ბ) დებ. 1410 1000

კრედ. 6110 - 1000

7. 31 დეკემბერს დახურეთ დროებითი ანგარიშები და ასახეთ საბოლოო ფინანსური შედეგი

1110 ნაღდი ფული

2500	
<hr/>	
375	

1410 მოთხოვნები
მიწოდებდან და მომსახურებიდან

1	
<hr/>	
4275	

1610
საქონელი

9	
<hr/>	
100	100
22	
<hr/>	<hr/>
500	36

5330 სანგარიშო
პერიოდის
მოგება - ბარალი

800	1500
-----	------

3110 მიწოდებდან
და მომსახურებიდან
წარმოქმნილი ვალდებულებები

100	
200	
<hr/>	

5110
ჩვეულებრივი აქციები

	1500
--	------

5310
გაუნაწილებელი მოგება

	1100
--	------

6110
შემოსავლები რეალიზაციიდან

55	
675	
1000	
<hr/>	
1500	

7200
რეალიზებული საქონელი
თეთლიორიებული

100	60
300	
700	
<hr/>	
400	

მოგება-ზარალის უწყისი

2000 წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრამდე პერიოდისათვის

შემოსავლები რეალიზაციიდან –
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება –

155
00
1100

მთლიანი მოგება

ბალანსი

2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები

ფული

0.5

მოთხოვნები მიწოდებიდან
მარაგი

122
600

მთლიანი აქტივები

122.600

ვალდებულებები

ვალდებულებები მიწოდებიდან

მთლიანი ვალდებულებები

კაპიტალი

ჩვეულ. აქციები
გაუნაწ. მოგება
მთლიანი კაპიტალი

1
1/2

კაპიტალი და ვალდებულებები

თემა: 4 ძირითადი საშუალებები

სავარჯიშო 1.

ძირითადი საშუალებების შეძენასთან დაკავშირებული ხარჯები

კომპიუტერების მწარმოებელმა საწარმომ შეიძინა ახალი დანადგარი, რომელიც წარმოების პროცესში იქნება გამოყენებული. ქვემოთ ჩამოთვლილია დანადგარის შექენასთან დაკავშირებული ხარჯები. მიუთითეთ იმ ანგარიშის დასახელება და ნომერი, რომელშიც მოცემული ხარჯი უნდა აღინიშნოს.

	თანხა (ლარი)	ანგარიშის დასახელება	ანგარიშის ნომერი
115 დანადგარის შესაძენად გადახდილი თანხა	150 000		
5 ტრანსპორტირება	1200		
1147 დანადგარი დამონტაჟების ხარჯი	2000		
120 დანადგარის ქსელში ჩართვისათვის საჭირო ელექტრო გაყვანილობის ხარჯი	800		
1140 კედლის შეკეთების ხარჯი რომელიც დაზიანებული იქნა დანადგარის დამონტაჟების დროს	500		
150 იმ მასალების ხარჯი, რომელიც გამოყენებული იქნა დანადგარის გამოცდისას	300		

10 დანადგარის მწარმოებელთან დამატებითი ხელ შეკრულების საფუძველზე წინასწარ გადახდილი თანხა (ექსპლუატაციის დროს სამი წლის განმავლობაში დანადგარების უფასო შეკეთების შესახებ) 3000

განსაზღვრეთ დანადგარის თვითღირებულება და მოახდინეთ შექენის ბუღალტრული გატარება:

150-151 00
3000
3000

სავარჯიშო 2.

შენობისათვის განკუთვნილი მიწის ნაკვეთის შექმნასთან დაკავშირებული ხარჯები

მიუთითეთ რომელ ანგარიშს მიეკუთვნება ჩამოთვლილი ხარჯები და შემოსავლები

ლირებულება (ლარებში)	განმარტება	ანგარიშის ნომერი
200,000	- მიწის ნაკვეთის და ძველი საწყობის შექმნისას გადახდილი თანხა. იგეგმება ძველი საწყობის დანგრევა და მის ადგილზე ახალი შენობის აშენება. მიწის ლირებულება 125,000 - ლარი, შენობის - 75000 ლარი.	გ. 2110 - 20000
5,000	მიწის ნაკვეთისა და ძველი საწყობის შექმნასთან დაკავშირებული ლოკუმენტის გაფორმების ხარჯები	გ. 2110 - 5000
20,000	- ძველი საწყობის დანგრევასთან დაკავშირებული ხარჯები	გ. 2110 - 20000
8,000	- ძველი საწყობის დანგრევის შედეგად მიღებული ლირებულება	გ. 2110 - 8000
11,000	- მიწის გასწორების ხარჯი მშენებლობის დაწყებამდე	გ. 2110 -
25,000	- მიწის გათხრების ხარჯი შენობის საფუძვლის ჩასაყრელად.	გ. 2120
540,000	- მშენებლობისათვის დაქირავებული საწარმოებისათვის გადახდილი თანხა	გ. 2120
7,000	- მშენებლობის დასაწყისისთვის აღებულ კრედიტზე გადახდილი პროცენტი (მშენებლობის დამთავრებამდე)	გ. 2120
5,000	- ქარიშხლის მიერ მიყენებული ზიანის შედეგად განხორციელებული შეკეთების ხარჯები (მშენებლობის დროს).	გ. 5120

ძირითადი ხა შუალედები

12,000	ასფალტის დაგების ხარჯი; მოასფალტებული იქნა შენობასთან მისასვლელი ტერიტორია	2.21.95
8,000	დანახარჯი შენობისა და ავტომანქანების სადგომის მიმდინარე ტერიტორიის გამწვანებაზე.	2.21.95

განსაზღვრეთ მიწის ნაკვეთის და ახალი შენობის ღირებულება

საპარკიზო 3.

ძირითადი საშუალებების მძალაუბრებისათვის
დაკავშირებული ხარჯები

დანახარისხეთ ჩამოთვლილი დანახარჯი კაპიტალურ და მიმდინარე დანახარჯად. და
შეაკეთეთ შესაბამის ანგარიშს

დანახარჯი	ანგარიშის დასახელებები	ანგარიშის ნომერი
1. ფაქტის მანქანის შეძენა ადმინისტრაციული ოფისისათვის	კაპიშ	0101-აღმ. 2160
2. მთელი ოფისის შენობაში ხანძრის საწინააღმდეგო სისტემის დამონტაჟება	კაპიშ	9130 სპონს
3. ოფისის შენობის შიდა კედლების შეღებვა	მ.მ.მ.მ.მ.მ.მ.მ.	9440
4. იჯარით აღებული საწყობის რეკონსტრუქცია	კაპიშ	0101-აღმ. 2150
5. საწარმოს დანადგარის შეკეთება; ამ შეკეთების შედეგად დანადგარის სასარებლო მომსახურების ვალა 10 წლით გაიზარდა	კაპიშ.	0101-აღმ. 2150
6. ქსეროქსის მიმდინარე შეკეთება	მ.მ.	7440 ავს.
7. კომპიუტერული სისტემის ფექტურობის გაუმჯობესება	კაპიშ	2160

საპარჯიშო 4.

ცვეთის გაანგარიშება

ფირმა „კავკასია-20“-მა შეიძინა ავტომობილი, რომლის მეშვეობითაც მომხმარებლებს მიეწოდება პიცა. ავტომობილის ღირებულება 14 000 ლარია. ავტომობილის სასარგებლო მომსახურების ვადა 5 წელია. ხუთი წლის შემდეგ ავტომობილის სალიკვიდაციო ღირებულება 2 000 ლარს შეადგენს. ფირმა ვარაუდობს, რომ ავტომობილი ხუთი წლის განმავლობაში 80 000 კმ გაივლის.

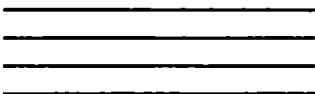
1. გამოითვალეთ ცვეთა ხუთივე წლისათვის. გამოიყენეთ ცვეთის წრფივი დარიცხვის მეთოდი.



2. დაეუშვათ, რომ ავტომობილმა პირველ წელს გაიარა 10 000 კმ, მეორე წელს 15 000 კმ, მესამე წელს 18 000 კმ, მეოთხე წელს 20 000 კმ, მეხუთე წელს 17 000 კმ. გამოითვალეთ ცვეთა ხუთივე წლისათვის. გამოიყენეთ მწარმოებლობის პროპორციულად ცვეთის დარიცხვის მეთოდი.



3. გამოიანგარიშეთ ცვეთის ხარჯი ყოველი წლისათვის შემცირებული ნაშთის მეთოდით.



4. გამოიანგარიშეთ ცვეთის ხარჯი ყოველი წლისათვის რიცხვთა ჯამის მეთოდით.

სამარაჯიშო 5.

ზოგადად მოახდინეთ შემდეგი ოპერაციების ბუღალტრული გატარება

პირველი გადაფასების შედეგად საწარმოს ძირითადი საშუალებების ღირებულება შემცირდა 10 000 ლარით.

იგივე აქტივების ღირებულება შემდგომი გადაფასების შედეგად გაიზარდა 30 000 ლარით.

შემდგომში გადაფასებისას მოხდა ამ აქტივის ჩამოფასება 5 000 ლარით.

სავარჯიშო 6.

ძირითადი საშუალებების ღირებულების აღზენა

პირველ თებერვალს საწარმომ შეიძინა ავტომობილი. 23 დეკემბერს ავტოკატასტროფის შედეგად ავტომობილის ღირებულება 1500 ლარამდე შემცირდა. 21 დეკემბრამდე ძირითადი საშუალების ამსახველ ანგარიშებს ასეთი ნაშთები აქვს:

ავტომობილის პირვანდელი ღირებულება 32000
დარიცხული ცვეთა 8200

1. გააკეთეთ ჩანაწერი, რომელიც შეასწორებს აღნიშნული ანგარიშების ნაშთებს ავტოკატასტროფის შედეგების გათვალისწინებით:
2. გამოითვალეთ ავტომობილის საბალანსო ღირებულება გატარების ჩაწერის შემდეგ.

ღირებულება - დარიცხული ცვეთა = საბალანსო ღირებულება

საწარმო 7. X

ძირითადი საშუალების რეალიზაცია

საწარმომ შეიძინა ქსეროქსის მანქანა 23 000 ლარად. საწარმოს ვარაუდით, მანქანის სალიკვიდაციო ღირებულება შეადგენს 2 000 ლარს, ხოლო მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა ექვსი წელია. საწარმო იყენებს ცვეთის რიცხვთა ჯგამის მეთოდს ოფისის. აღჭურვილობის აღრიცხვისას, 2 წლის შემდეგ ქსეროქსის მანქანა რეალიზებული იქნა 15 600 ლარად. ეს თანხა მოიცავს 2 600 ლარს დღგ-ს. ცვეთა სწორად იყო აღრიცხული რეალიზაციის თარიღამდე.

1. დაადგინეთ დარიცხული ცვეთის თანხა, რომელიც ქსეროქსის მანქანაზე დარიცხული იქნა 2 წლის შემდეგ
2. მოახდინეთ რეალიზაციის გატარება

თემა 5. არამატერიალური აქტივები

სამარჯიშო 1.

არამატერიალური აქტივები

1. საწარმომ შეიმუშავა და გამოუშვა ახალი ტიპის აპარატი. საწარმოს ბუღალტრებმა დაიანგარიშეს, რომ წლის განმავლობაში თანამშრომელთა ხელფასებზე, მასალებზე, საცდელ საშუალებებზე გაწეული ხარჯები (ყველა ეს ხარჯი დაკავშირებულია ახალი დანადგარის შექმნასთან) შეადგენს 120 000 ლარს. როგორ უნდა გატარდეს ეს საწარმოს სააღრიცხვო ჩანაწერებში?

შენიშვნა: საწარმოს შემუშავებული აქვს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის თანახმადაც მათ უნდა მოახდინონ განვითარების ხარჯების კაპიტალიზაცია.

2. სამი წლის შემდეგ საწარმომ თავისი ახალი დანადგარის პატენტი „X“ საწარმოს მიჰყიდა. X საწარმომ პატენტისათვის 160 000 ლარი გადაიხადა. პატენტი ოცწლიანია. როგორ უნდა აისახოს ეს „X“ საწარმოს ბუღალტრულ ჩანაწერებში?

3. ორი წლის შემდეგ ახალმა საწარმომ „Y“ - მა „X“ საწარმოს პატენტის შესასყიდად 200 000 ლარი შესთავაზა.

„X“ საწარმომ გადაწყვიტა არ გაეყიდა პატენტი, როგორ უნდა აისახოს „X“ საწარმოში პატენტის საბაზრო ღირებულების ცვლილება?

4. მოახდინეთ წლიური ამორტიზაციის დარიცხვა საწარმო „X“ - ში

საწარმოო 2.

ბ უ დ ვ ი ლ ი

ა. საწარმო ყიდულობს ბ. საწარმოს

ბ. საწარმოს ბალანსი (ათასობში)

ფული	500	კრედიტორული დავალიანება	200
სხვა მიმდინარე აქტივები	1,500	სხვა მიმდინარე ვალდებულებები	600
გრძელვადიანი აქტივები	<u>2,200</u>	გრძელვადიანი ვალდებულებები	<u>2,000</u>
მთლიანი აბივანი	<u>4,200</u>	მთლიანი ვალდებულებები	<u>2,800</u>
		კაიტალი	1,400
		მთლიანი კაპიტალი	<u>1,400</u>
		მთლიანი ვალდებულებები და კაპიტალი	<u>4,200</u>

ბ. საწარმოს აბივანის და ვალდებულებების

საბაზრო ღირებულება (ათასობში)

ფული	500	კრედიტორული დავალიანება	200
სხვა მიმდინარე აქტივები	1,200	სხვა მიმდინარე ვალდებულებები	600
გრძელვადიანი აქტივები	<u>2,900</u>	გრძელვადიანი ვალდებულებები	<u>2,000</u>
მთლიანი აბივანი	<u>4,600</u>	მთლიანი ვალდებულებები	<u>2,800</u>

ზემოთ მოცემული საბაზრი, კულების საფუძველზე განსაჯეთ რამდენს გადაიხდიდა „ა“ აწარმო „ბ“ საწარმოს შესყიდვისათვის?

რა მოხდება მაშინ, თუ „ა“ საწარმო მათ 2,200 ათ. ლარს შესთავაზებს?

რას ყიდულობენ ისინი?

1. გაატარეთ ბუღალტრულად შესყიდვის ოპერაცია:

2. მოახდინეთ გუდვილის ამორტიზაციის გატარება (ამორტიზაციის ვადა 5 წელი)

თემა 6. ინვესტიციები

სავარჯიშო 1.

ინვესტიციებზე პროცენტის გამოთვლა

15 იანვარს საწარმომ ფასიან ქაღალდებში დააბანდა 20 000 ლარი 14% წლიური საპროცენტო განაკვეთით (პროცენტი გამოითვლება 365 – დღიანი წლის მეთოდით)

1. რა თანხა იქნება დარიცხული 31 იანვრისათვის?
2. რა თანხა იქნება დარიცხული თებერვალში?
3. რა თანხა იქნება დარიცხული მარტში?
4. რა თანხა იქნება დარიცხული ფასიანი ქაღალდების გამყიდველის მიერ 15 იანვრისათვის?

საპარჯიშო 2.

ინჰესტიციები

გაატარეთ შემდეგი ოპერაციები

1. საწარმომ ფასიანი ქალაღი შეიძინა ფასიანი ქალაღის ნომინალური ღირებულება იყო 1 000 000 ლარი და მყიდველმა გადაიხადა ეს თანხა, პლიუს 50000 ლარი პროცენტი, რაც დაერიცხა ფასიან ქალაღს გამოშვების შემდეგ. მთლიანობაში გადახდილი იქნა 1 050 000 ლარი. ფასიანი ქალაღის განაღდების ვადა ღგება 9 თვის შემდეგ

როგორ იქნას ასახული ფასიანი ქალაღი: როგორც მოკლევადიანი თუ გრძელვადიანი?

2. მყიდველი საწარმო მიმდინარე ინვესტიციებს აფასებს საბაზრო ღირებულებით. 31 დეკემბრისათვის, ამ ფასიანი ქალაღის სანღო საბაზრო ღირებულება შეაღგენდა 930 000. ჩაწერეთ ბულალტრული გატარება, რითაც ასახული იქნება სანღო საბაზრო ღირებულების ცვლილება.

3. საწარმომ გაყიდა ფასიანი ქალაღი და მიღღა მყიდველისაგან 1 300 000 ლარი, გაყიდვის ღღისათვის საწარმომ დაარიცხა 350 000 ლარი პროცენტის სახით, რაც შესული იყო მყიდველისაგან მიღებულ თანხაში. დააფიქსირეთ გაყიდვის ოპერაცია.

4. იგივე საწარმომ 1 იანვარს შეიძინა სხვა ინვესტიცია ამ ფასიანი ქალაღის ნომინალური ღირებულება იყო 1 000 000 ლარი. მაგრამ საწარმომ გამყიდველს გადაუხადა 1 190 000 ლარი რაღგან საპროცენტო განაკვეთი ანაღოგიურ ფასიან ქალაღებზე დაეცა და სხვა ფასიანი ქალაღები უფრო დაბალ საპროცენტო განაკვეთს სათავაზობენ. სხვა არანაირი ხარჯები არ ყოფიღა დაკავშირებული შექენასთან, შექენაში არ შედიღა დარიცხული პროცენტიც, ვინაიღან გამყიდველს გაყიდვის თარიღისათვის ის უკვე გადაუხადეს. ფასიან ქალაღის განაღდების ვადა დაღგება 2 წლის შემდეგ. საწარმო აპირებს შეინახოს ეს ფასიანი ქალაღის ვადის დაღგომამდე. გაატარეთ ამ ფასიანი ქალაღის შექენის ოპერაცია.

როგორ უნდა იქნას ასახული ფასიანი ქალაქი: როგორც მოკლევადიანი თუ გრძელვადიანი?

თუ საწარმომ იცის, რომ მოსალოდნელია საპროცენტო განაკვეთის ცვლილება და ამის გამო აპირებს მომავალი ექვსი თვის განმავლობაში გაყიდოს ეს ფასიანი ქალაქი, მაშინ როგორ იქნას იგი ასახული: როგორც მოკლევადიანი თუ გრძელვადიანი?

5. თუ ფასიანი ქალაქი კლასიფიცირებულია როგორც გრძელვადიანი და მისი საბაზრო ღირებულება 31 დეკემბრისათვის 1 400 000 ლარია, როგორ უნდა აღირიცხოს ღირებულების ეს ცვლილება ბუღალტრული გატარებით (საწარმო გრძელვადიან ინვესტიციებს ასახავს პირვანდელი ღირებულებით)?

6. მოახდინეთ №4 პუნქტში შესყიდული ფასიანი ქალაქის პრემიის, ანუ ფასნამატის, ამორტიზაციასთან დაკავშირებული ყოველთვიური გატარება

რა არის ამ ფასიანი ქალაქის ღირებულება პირველი წლის ბოლოს ?

რა არის ამ ფასიანი ქალაქის ღირებულება მეორე წლის ბოლოს?

7. საწარმო არ ყიდის ფასიან ქალაქს განაღდების ვადის დადგომამდე. ვადის დადგომისას სწორად იქნა დარიცხული 150 000 მისაღები პროცენტი. მოახდინეთ პროცენტის მიღება და ფასიანი ქალაქის განაღდების გატარება.

სამარჯიშო 3.

ინვესტიციების შეფასება

I. საწარმოს მოკლევადიანი ინვესტიციები დასახელებულია ჩამონათვალში. კომპანიამ, მოკლევადიანი ინვესტიციების შესაფასებლად, შეარჩია თვითღირებულებასა და სანდო საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესის მეთოდი. პორტფელში არის 12 ფასიანი ქაღალდი და ისინი არის სამი სხვადასხვა (A, B და C) კომპანიის აქციები.

განსაზღვრეთ მოკლევადიანი ინვესტიციების ღირებულება რომლითაც ასახულ უნდა იქნას ბალანსში. გამოიყენეთ შემდეგი მეთოდები:

მუხლობრივი განხილვით; ჩგუფობრივი განხილვით; მთლიანი პორტფელის ღირებულების განხილვით.

ფასიანი ქაღალდი	ჩგუფი	თვითღირებულება	სანდო საბაზრო ღირებულება	მათ შორის უმცირესი
1	A	5 000	5 000	
2	A	6 000	5 000	
3	A	5 500	5 000	
4	A	8 000	5 000	
5	B	9 500	9 000	
6	B	7 500	9 000	
7	B	7 000	9 000	
8	C	6 000	10 000	
9	C	7 000	10 000	
10	C	6 500	10 000	
11	C	7 500	10 000	
12	C	8 000	10 000	

1. განსაზღვრეთ კორექტირების თანხა თითოეული მეთოდის მიხედვით
2. ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარება
3. ა) თუ საწარმო ირჩევს, რომ გამოიყენოს სანდო საბაზრო ღირებულების მეთოდი, რა იქნება კორექტირების თანხა?

ბ) ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარება.

II. იგივე მონაცემები გამოვიყენოთ გრძელვადიანი ინვესტიციებისათვის

1. ა) თუ საწარმო იყენებს საბაზრო ღირებულების მეთოდს თავისი გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასებისათვის, მაშინ რა იქნება კორექტირების თანხა?

ბ) ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარება

1. თუ საწარმო იყენებს თვითღირებულებსა და სანდო საბაზრო ღირებულებას შორის უმცირესის მეთოდს საკუთარი გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასებისათვის, რა იქნება კორექტირების თანხა?

თემა 7. ვალდებულებები

სავარჯიშო 1.

ვალდებულების აღრიცხვა

1. 30 დეკემბერს საწარმომ გამოაცხადა, რომ მომავალი წლის 15 მარტს გადაიხდის 500,000 ლარის ოდენობის დივიდენდებს.

ა) გაატარეთ ეს ოპერაცია დივიდენდების გამოცხადების დღეს

დ-4 500 000
 120 -- 600 500

ბ) გაატარეთ ოპერაცია დივიდენდების გადახდის დღეს

დ- 500 000
 120 600

2. საკურორტო მომსახურების საწარმო ავტობუსების მძღოლებს, რომელთაც კლიენტები მოჰყავთ, უხდის აგვისტოს თვის განმავლობაში კლიენტებისაგან მიღებული შემოსავლების 5% - ს საკომისიო გადასახადის სახით. ამგვარი კლიენტებისაგან მიღებულმა შემოსავალმა ჯამში 22,000 შეადგინა. გადახდა წარმოებს ავტობუსით მგზავრობის მომდევნო თვის განმავლობაში. გაატარეთ ეს ოპერაცია ისე, რომ ასახეთ 31 აგვისტოს მდგომარეობით არსებული საკომისიო გადასახადის ვალდებულება

დ- 1100
 3-3-30-11
 31-7-

3. კომპიუტერების მწარმოებელმა საწარმომ ერთ-ერთი თავისი საუკეთესო რეალიზატორი გაგზავნა სემინარზე დასასწრებად, სადაც იგი კლიენტებს უნდა შეხვედროდა; საწარმომ ავენსის სახით გასცა მივლინებისათვის საჭირო 1,000 ლარი. რეალიზატორმა ავენსად გაცემული თანხა მოლიანად დაბარჯა, ამას დაამატა მისი საკუთარი 100 ლარი. როდესაც იგი სამსახურში დაბრუნდა, უკვე თვის ბოლო დღე იყო. საწარმოს პრეზიდენტი დათანხმდა რეალიზატორის ყველა სახის ხარჯის ანაზღაურებაზე, რადგან მისმა მოგზაურობამ უკვე გამოიღო სასურველი შედეგები, მაგრამ ვერ მოხერხდა მივლინების ხარჯების იმავე დღეს ანაზღაურება. გაატარეთ ეს ოპერაცია და ასახეთ ავენსის კორექტირება, ხარჯები და რეალიზატორისათვის გადასახდელი თანხა.

დ-110
დ-7000-100
 111-100
 210-100

დ-74 100
 111-1000

სავარჯიშო 2.

დღგ - ს მიმდინარე ვალდებულებები

საოჯახო მოწყობილობების საწარმოო გაერთიანებამ თავისი საქმიანობა დაიწყო. I იანვარს. ერთი თვის განმავლობაში საწარმომ განახორციელა შემდეგი საქმიანობა:

1. მომწოდებლისაგან კრედიტში შეიძინა ნედლეული და მასალები, რომლის ღირებულებამ შეადგინა 140,000 ლარი, დღგ 28,000 ლარი.
2. გადაიხადა იჯარის ქირა - 10,000 ლარი, დღგ 2,000 ლარის ოდენობით.
3. გადაიხადა ტელეფონით მომსახურების ღირებულება - 2,500 ლარი, დღგ 500 ლარის ოდენობით.
4. გადაიხადა კომუნალური მომსახურების ხარჯი 1,500 ლარი, დღგ 300 ლარის ოდენობით.
5. შეიძინა დამატებითი მასალები ფიზიკური პირისაგან - 4,000 ლარის ოდენობით.
6. მიიღო მყიდველისაგან 180,000 ლარი, რომელშიც ჩართულია 30 000 ლარი დღგ

შ. დ. 7420 000
 2241
 !!

აშოვანა:

1. ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარებები

1 120
 2- -
 1 000
 2- 9 20
 2- 1-
 11 7-13 000

4. 7. 60 -
 41 - 00
 11 1200
 2. 1670-4000
 1 0-4000
 1 10
 1410-1150

2. დაიანგარიშეთ ბიუჯეტში შესატანი დღგ - ს რაოდენობა პერიოდის ბოლოს

22
 20
 2000

27

2- 1- 2000

საპარჯიშო 4.

ვალი

საკონსერვო საწარმომ ბანკისაგან ისესხა 2,500,000 ლარი იმ მიზნით, რომ შეეძინა ახალი საკონსერვო დანადგარი. ბანკმა მოითხოვა სესხის დაზღვევა როგორც დანადგარით, ასევე საწარმოს მარაგის გირაოს სახით. თამასუქის ვადაა 5 წელი, წლიური 20% - ის ოდენობით. საწარმოს მოეთხოვება ყოველწლიურად ძირითადი თანხის ნაწილის – 500,000 ლარის და კონკრეტული წლისათვის შესაბამისი პროცენტის გადახდა. ბანკის ხელშეკრულებაში წერია, რომ თუ კომპანიის საბრუნავე კაპიტალის კოეფიციენტი 2,0 – ზე ქვემოთ დაეცემა, მაშინ სესხი მოთხოვნისთანავე დაუყოვნებლივ უნდა იქნას გადახდილი. სესხი გაიცა 10 ნოემბერს.

(საბრუნავე საშუალებათა კოეფიციენტი = მიმდინარე აქტივები / მიმდინარე ვალდებულებები)

I. როდესაც ხელშეკრულება დაიდო, საკონსერვო საწარმოს მიმდინარე აქტივების ღირებულება 25,000,000 ლარი იყო, ხოლო გრძელვადიანი აქტივების ღირებულება შეადგენდა 15,000,000 ლარს. საწარმოს მიმდინარე ვალდებულებები 12 000 000 ლარს შეადგენს, ხოლო გრძელვადიანი ვალდებულებები 18 000 000 ლარს.

1. რა რაოდენობის იქნება ვალი, რომელიც ბალანსში გატარდება როგორც მიმდინარე ვალდებულება 31 დეკემბრისათვის?
2. რა რაოდენობის იქნება ვალი, რომელიც ბალანსში გატარდება როგორც გრძელვადიანი ვალდებულება 31 დეკემბრისათვის?
3. რა ტიპის ინფორმაციის გახსნაა საჭირო ამ ვალთან დაკავშირებით და რომელ ანგარიშებს უნდა დაუკავშირდეს ეს გახსნა?

4. დაწერეთ ინფორმაციის გახსნა.

II. საწაროს ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა გრძელვადიან ფასიან ქაღალდებში ინვესტირების

გზით კიდევ უფრო გაეზერდა შემოსავალი და შეიძინა გრძელვადიანი ინვესტიციები.

1998 წლის ივნისში საწარმოს მთავარმა ბუღალტერმა დაადგინა, რომ მიმდინარე აქტივები შეადგენდა – 20 000 000 ლარს; გრძელვადიანი და სხვა აქტივები – 24 000 000 ლარს; მიმდინარე ვალდებულებები – 12 800 000 ლარს; ხოლო გრძელვადიანი და სხვა ვალდებულებები – 21 000 000 ლარს

1. უნდა მოახდინოს თუ არა საწარმოს მთავარმა ბუღალტერმა ოპერაციის ბუღალტრული გატარება ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საფუძველზე?

2. თუ უნდა მოახდინოს, მაშინ როგორ?

თემა 8. ფულის მოძრაობის დისკონტირება

სავარჯიშო 1.

დისკონტირებული ღირებულება

1. დაიანგარიშეთ რა თანხა დაერიცხება, თუ მოვახდინეთ 10,000 ლარის ინვესტირებას, 10% - ის საპროცენტო განაკვეთით, რომლის ხანგრძლივობაც ხუთი წელი იქნება?
2. განსაზღვრეთ 80,000 ლარის დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც ათ წელიწადში უნდა მივიღოთ, თუ საპროცენტო განაკვეთი 12% - ია?
3. საიჯარო კონტრაქტის თანახმად მოითხოვება ყოველწლიურად 6,000 ლარის გადახდა, 7 წლის მანძილზე დაშვებული საპროცენტო განაკვეთია 15%. რამდენი იქნება იჯარის გადახდის დისკონტირებული ღირებულება?

-

4. ინვესტორი აპირებს მომდევნო ცხრა წლის განმავლობაში, ყოველი წლის ბოლოს, დააბანდოს 15,000 ლარი, წლიური 14% - ის ოდენობით. რა ოდენობის თანხა იქნება კაპიტალში ცხრა წლის შემდეგ?
5. თქვენ მოიგეთ ლატარია. ლატარიის მოთხოვნებისა და პირობების თანახმად, თქვენ გაქვთ საშუალება აირჩიოთ ანაზღაურების მიღების ორი გზა:
 - 1) ათი წლის განმავლობაში, ყოველი წლის ბოლოს, მიიღოთ 1,000,000 ლარი;
 - 2) დაუყოვნებლივ მიიღოთ მთლიანი თანხა, რომელიც ამ შემთხვევაში 5,650,000 ლარს შეადგენს.
თქვენ შეგიძლიათ ამ თანხების 10% - იანი მოგებით დაბანდება. მოგების მიღების რომელ გზას შეარჩევთ?

თემა 9. იჯარის აღრიცხვა

სამარჯიშო 1.

ფინანსური იჯარის აღრიცხვის მატალიტი

1997 წლის 1 იანვარს A და B საწარმოებმა გაათორმეს ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც B საწარმოს (მეიჯარე) A საწარმოსათვის (მოიჯარე) იჯარით უნდა მიეცა დანადგარი, რომლის საბაზრო ღირებულება 10,000 ლარს უდრიდა. იჯარის ვადა 5 წელია და B საწარმოს მოეთხოვება ყოველი წლის ბოლოს წლიური 3,000 ლარის გადახდა. დანადგარი იჯარით იქნება გაცემული, მთელი თავისი სასარგებლო მუშაობის ვადით და იჯარის დამთავრებისას არანაირი ნარჩენი ღირებულება არაა მოსალოდნელი. იჯარა არ ექვემდებარება მეიჯარეს მხრიდან გაუქმებას. იჯარის მინიმალურ გადასახდათა ჯამია 15,000 ლარი (წელიწადში 3,000 ლარი, ხუთი წლის მანძილზე). დანადგარის საბაზრო ღირებულება 10,000 ლარია, იჯარასთან დაკავშირებული მთლიანი ფინანსური ხარჯი კი შეადგენს 5,000 ლარს.

როდესაც იჯარა დაიწყო, A საწარმომ (მოიჯარე) აღიარა შემდეგი:

დებეტი:	ძირითადი საშუალება	10000 ლარი
კრედიტი:	საიჯარო ვალდებულება	10000 ლარი

A საწარმო ყოველწლიურად არიცხავს 2,000 ლარის ცვეთას ამ ძირითად საშუალებას.

შენიშვნა: ამ მაგალითთან დაკავშირებით გამოიყენება ცვეთის დარიცხვის სწორბაზოვანი (წრფივი) მეთოდი.

იჯარის მიმდინარე გადახდა, 3,000 ლარის ოდენობით, ნაწილდება ფინანსურ ხარჯსა და ვალდებულების შემცირებას შორის, დაშვებული საპროცენტო განაკვეთი შეადგანს 15,24%. ეს ის განაკვეთია, რომლის შეფელობითაც იჯარის გადახდის დისკონტირებული ღირებულება 10,000 ლარს უტოლდება.

1. - იჯარის დაწყებისას კომპანიამ შეიმუშავა იჯარის გადახდის განრიგი, რომელიც გამოიყენება ანგარიშწარმოების დანაწილების განსაზღვრისა და გატარებისათვის.

იჯარის აღრიცხვა

იჯარის გადახდის დანაწილების ბანრიზი

წელი	გადადებულია წლის დასაწყ.	წლის ფინანს. ხარჯი	აბტივის დისკონტირების დაფარვა	გადახდა	გადადებულია წლის ბოლოს
1997	10,000	1,524		3,000	8,524
1998	8,524	1,299		3,000	6,823
1999	6,823	1,040		3,000	4,863
2000	4,863	741		3,000	2,604
2001	2,604	396		3,000	
		5,000			

როდესაც იჯარა დაიწყო, B საწარმომ (მეიჯარემ) აღიარა შემდეგი:

დებეტი: დებიტორული დავალიანება 10,000 ლარი
კრედიტი: ძირითადი საშუალება 10,000 ლარი

ყოველწლიურად B საწარმო ანაწილებს თითოეული 3,000 ლარის მიღებას პროცენტიდან შემოსავლებსა და დებიტორული დავალიანების შემცირებას შორის.

იჯარის გადახდის დანაწილების ბანრიზი

წელი	დებიტ. დავალ. წლის ბოლოს	წლის ფინანს. შემოსავალი	აბტივის ლიკვირების დაფარვა	გადახდა	დებიტ. დავალ. წლის ბოლოს
1997	10,000	1,524		3,000	8,524
1998	8,524	1,299		3,000	6,823
1999	6,823	1,040		3,000	4,863
2000	4,863	741		3,000	2,604
2001	2,604	396		3,000	
		5,000			

იჯარის ბატარეებში

I. მოახდინეთ შემდეგი გატარებები A და B საწარმოებისათვის

1. მოიჯარე საწარმოს იჯარის პირველადი გატარება

2. პირველი წლის საიჯარო თანხის გადახდა
3. მეორე წლის საიჯარო თანხის გადახდა
4. საიჯარო აქტივის ცვეთა პირველ წელს
5. მეორე წლის ბოლოს, სანამ მოხდებოდეს ვალდებულების მიმდინარე ნაწილის კორექტირება, რა ნაშთები იქნება მოიჯარის ბალანსის შემდეგ ანგარიშებზე:
დაგროვილი ცვეთა:
საიჯარო ვალდებულება (4130):
ძირითადი საშუალება (დანადგარი):
6. მოახდინეთ მეიჯარის მიერ იჯარის პირველადი გატარება
7. პირველი წლის ანაზღაურების მიღება მეიჯარის მიერ
8. მეორე წლის ანაზღაურების მიღება მეიჯარის მიერ
9. დავუშვათ, რომ დანადგარის სასარგებლო მუშაობის ვადა 15 წელია. არის თუ არა ეს ფინანსური იჯარა? რატომ არის, ან რატომ არ არის?

II. თუ ჩავთვლით, რომ A და B საწარმოს შორის არსებული იჯარა აღირიცხება, როგორც საოპერაციო იჯარა, მოახდინეთ შემდეგი საბუღალტრო გატარებები:

1. წლიური ცვეთა წრფივი მეთოდით. რომელი საწარმო მოახდენს ამ გატარებას?
2. საიჯარო გადასახადის ასახვა A საწარმოს მიერ
3. B საწარმოს მიერ მიღებული საიჯარო გადასახადის ასახვა

თემა 10. საკუთარი კაპიტალი

სავარჯიშო 1.

მოახდინეთ შემდეგი ოპერაციების ბუღალტრული გატარება:

1. რეალიზებული იქნა 1,000 აქცია 5,000 ლარად, თითოეული ჩვეულებრივი აქცია – 5 ლარად.
2. რეალიზებული იქნა 1,000 აქცია 6,200 ლარად, თითოეული ჩვეულებრივი აქციის ნომინალური ღირებულება იყო 5 ლარი
3. 200 აქცია ხელახლა იქნა შესყიდული აქციათა მთლობელების მიერ, თითო 6 ლარად;
4. უკან შესყიდული 200 აქციადან 100 აქცია კვლავ გაიყიდა, თითოეული 5,5 ლარად
5. დირექტორთა საბჭომ გამოაცხადა, რომ გაუნაწილებელი მოგებიდან მომავალი წლისათვის გამოყოფილი იქნა 800,000 ლარი ქარხნის გაფართოების პროექტისათვის.
6. საწარმო აფასებს წარმოების მანქანა – დანადგარებს საბაზრო ღირებულებით და განსაზღვრავს, რომ აქტივების საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს 56,000 ლარით

სავარჯიშო 2.

საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება

საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებაში წლის განმავლობაში მოხდა შემდეგი ცვლილებები:

- 1) საწარმომ გამოუშვა 2000 აქცია და მათი რეალიზებიდან მიიღო 27000 ლარი (1 აქციის ნომინალური ღირებულება 10 ლარი)
- 2) უკან გამოისყიდა 1000 აქცია 12000 ლარად.
- 3) მოახდინა ძირითადი საშუალებების აფასება 3000 ლარით.
- 4) მოახდინა ინვესტიციების ჩამოფასება 1500 ლარით.
- 5) წლის განმავლობაში მიიღო წმინდა მოგება 2200 ლარი.
- 6) გასცა დივიდენდი 16000 ლარი.

აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე მოახდინეთ საწარმოს საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება

**საკუთარი კაპიტალში ცვლილებების
წლიური ანგარიშგება**
200

	სააქციო კაპიტალი	საშისიო შემოსავალი	ბალანსის რეზერვი	კუმულირებული შრგობა ზარალი	ბაოსიქილ ული საკუთარი აქციები	სულ
ნაშთი 200—წლის 31 დეკემბერსათვის	50000	25000	18000	107000		200000
ცვლილებები სააქციო კაპიტალში						
ნაშთი ცვლილებების შემდეგ						
მონების ბალანსებით მიღებული ცვლილება			3000			3000
ინვესტიციების ბალანსებით მიღებული ცვლილება			1500			1500
წმინდა მოგების ცვლილება				2200		2200
სააქციო კაპიტალის ცვლილება						6700
საშისიო კაპიტალის ცვლილება		25000				25000
ბაოსიქილული საკუთარი აქციები					107000	107000
დივიდენდები				16000		16000
ნაშთი 200—წლის 31 დეკემბერსათვის						212700

თემა 11: შემოსავლები და ხარჯები

სამარჯიშო 1.

დარიცხვის მეთოდი

1. 4 აპრილს საწარმომ მიიღო 4,000 ლარის ანგარიში ელექტროენერჯის მოხმარებისათვის. საწარმომ ანგარიში 9 აპრილს გადაიხადა.

ჩაწერეთ შემდეგი გატარებები:

ა) ჩანაწერები ანგარიშის მიღებისას:

დებეტი. 7420 - 4000
კრედიტი. 3120 - 4000

ბ) ჩანაწერები ანგარიშის გადახდისას:

დებეტი. 3120 - 4000
კრედიტი. 1110 - 4000

2. საწარმოს დადებული აქვს საიჯარო ხელშეკრულება. იჯარის გადასახადი 18.000 ლარია. გადახდა ხდება ოთხი ტოლი თანხით წლის განმავლობაში (31 მარტს, 30 ივნისს, 30 სექტემბერს და 31 დეკემბერს)

ა) რა ჩანაწერი უნდა გაკეთდეს იანვარში დარიცხული იჯარის აღსარიცხავად:

დებეტი. 7420 - 1500
კრედიტი. -3120 1500

ბ) რა ჩანაწერი უნდა გაკეთდეს თებერვალში დარიცხული იჯარის აღსარიცხავად:

დებეტი. 7420 - 1500
კრედიტი. -3120 1500

გ) მიუთითეთ გამოყენებული ანგარიშების ნაშთები თებერვლის ბოლოსათვის.

ანგარიშის დასახელება: 7420 -
ანგარიშის ნაშთი: 3000

ანგარიშის დასახელება: 3120
ანგარიშის ნაშთი: 3000

დ) ჩაწერეთ მარტის ოპერაციები:

დებეტი. 9420 - 1500
კრედიტი. 3110 1500

ე) მეიჯარისადმი გადახდილი თანხა:

დებეტი. 3110 - 4500
კრედიტი. 1110 - 4500

3. საწარმოსა და აუდიტორს შორის დადებული ხელშეკრულების თანახმად, საწარმომ აუდიტორს 2000 წლის აუდიტისათვის 36,000 ლარი უნდა გადაუხადოს. აუდიტის ძირითადი ნაწილი 2001 წელს ჩატარდება, დარიცხვის მეთოდის თანახმად:

ა) 2000 წლის განმავლობაში, რა გატარება უნდა ჩაიწეროს ყოველთვიურად?

დებეტი.
კრედიტი.

ბ) საწარმომ აუდიტის ღირებულების 20% 2000 წლის დეკემბერში გადაიხდა. ჩაწერეთ აღნიშნული ოპერაცია:

დებეტი.
კრედიტი.

გ) გამოიანგარიშეთ დარიცხული ვალდებულების ანგარიშის ნაშთი 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის.

გ) მიუთითეთ 2000 წლის საწარმოს მიერ აღრიცხული აუდიტის ხარჯი.

დ) მიუთითეთ 2001 წელს დარიცხვის მეთოდის თანახმად აღრიცხული აუდიტის ხარჯი.

4. ა) პროდუქცია რეალიზებული იქნა 7,000 ლარად. გადახდა მოხდა ნაღდი ფულით; ჩაწერეთ აღნიშნული გატარება (პროდუქციის რეალიზებისას):

დებეტი. 1110 - 7000
კრედიტი. 6110 - 7000

გ) პროდუქცია რეალიზებული იქნა კრედიტში 7,000 ლარად ჩაწერეთ აღნიშნული გატარება (პროდუქციის რეალიზებისას):

დებიტი. 1410-7000
კრედიტი. 6110 7000

დ) როდესაც დებიტორი გადაიხდის 7.000 ლარს საწარმომ უნდა გააკეთოს შემდეგი ჩანაწერი:

დებიტი. 1210-1000
კრედიტი. -1410 7000

5. ა) საწარმომ გასცა საწყობი ექვსთვიანი (1 იანვრიდან 1 ივლისამდე) იჯარით. იჯარის მთლიანი გადასახადია 24,000 ლარი. იჯარის მთლიანი გადასახადი გადახდილი იქნა 10 იანვარს. ჩაწერეთ აღნიშნული გატარება:

დებიტი. 1110-24000
კრედიტი. 3120-74000

ამ გატარების შემდეგ, ყოველ თვე (იანვრიდან ივლისამდე) საწარმომ შემდეგი ჩანაწერი უნდა გააკეთოს.

დებიტი. 3120-4000
კრედიტი. 8150-4000

ბ) დავუშვათ, რომ იჯარის მთლიანი გადასახადი მხოლოდ თებერვალში იქნა მიღებული.
რა ჩანაწერი უნდა გაკეთდეს იანვრის ბოლოს?

დებიტი. 1410-4000
კრედიტი. 8150 4000

გ) დავუშვათ, რომ იჯარის გადასახადი (24,000 ლარი) თებერვალში იქნა მიღებული. ჩაწერეთ გადასახადის მიღება თებერვლის ბოლოს.
მინიშნება: გაითვალისწინეთ 5 ბ - ში აღნიშნული გატარება.

დებიტი. 1110 24000
კრედიტი. 1410-4000
კრედიტი. 3120-24000 16000
კრედიტი 8150-4000

დ) თუ საიჯარო ხელშეკრულების თანახმად იჯარის მთლიანი გადასახადი მხოლოდ 30 ივნისს უნდა იქნას გადახდილი, მაშინ საწარმომ ყოველ თვე (იანვრიდან ივნისამდე) შემდეგი გატარება უნდა ჩაწეროს.

დებიტი. 1410-4000
კრედიტი. 6150-4000

ე) როგორ უნდა ჩაიწეროს 24,000 ლარის მიღება ივნისში?

ღებები. 1110-24000

კრედიტი - 1410-74000

6. ა) საწარმოში 1 ივლისს ბანკიდან აიღო კრედიტი, 200 000 ლარი რომელიც 31 დეკემბერს უნდა იქნას დაფარული. წლიური (360 დღე) პროცენტი კრედიტზე 24% - ია. ჩაწერეთ კრედიტის მიღება 1 ივლისს.

ღებები. 1210-200000

კრედიტი. 31/12-200000

ბ) ჩაწერეთ ყოველთვიური (ივლისიდან დეკემბრამდე) გატარება, რომელიც ასახავს ღარიცხულ პროცენტს.

ღებები. 8210-4000

კრედიტი. 31/12-4000

გ) ჩაწერეთ 31 დეკემბერს 200 000 ლარის (კრედიტის ძირითადი თანხის) და ღარიცხული პროცენტის გადახდის ოპერაცია.

მინიშნება: გაითვალისწინე წინა გატარება.

ღებები. 3410-200000

ღებები. 3210-200000

კრედიტი. 1210-224000

7. ა) საწარმო ვალდებულია წინასწარ გადაიხადოს ერთ წლიანი დაზღვევის გადასახადი, 12,000 ლარი დაზღვევის ვადა მოიცავს პერიოდს 2000 წლის 1 აპრილიდან 2001 წლის 31 მარტამდე. ჩაწერეთ 2000 წლის აპრილში დაზღვევის მთლიანი თანხის გადახდა.

ღ-1750-12000

ჯ-1210-12000

ბ) ჩაწერეთ ყოველთვიური გატარება, რომელიც ასახავს დაზღვევის ხარჯს მოცემულ თვეში.

ღებები. 1210-1000

კრედიტი. 1750-1000

გ) მიუთითეთ 2000 წლის დაზღვევის მთლიანი ხარჯი

ღ) გამოიანგარიშეთ წინასწარ გადახდილი დაზღვევის ნაშთი 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის.

სამარჯიშო 2.

შემოსავლის აღიარება
(მომსახურება)

იურიდიულმა კომპანიამ საწარმოსთან გააფორმა კონტრაქტი იურიდიული მომსახურების გაწევის თაობაზე. კონტრაქტის თანახმად 2000 წლის 15 ნოემბერს ამ საწარმოს იურისტებისათვის მაშინვე უნდა გადაეხადა ერთჯერადი თანხა 60,000 ლარის ოდენობით. დავუშვათ, რომ იურისტებს შეუძლიათ კონტრაქტთან დაკავშირებული მომავალი დანახარჯების საიმედოთ შეფასება. ქვემოთ მოყვანილი ამ კონტრაქტთან დაკავშირებული შემდეგი სახის მომსახურება და დანახარჯები:

აქტივი
1110-60000
2110 2000

1. სასამართლო საქმის შესწავლა - 5,000 ლარი; 15 დეკემბერი, 2000.
2. დოკუმენტების მომზადება და აკინძვა - 15,000 ლარი; 1 მარტი, 2001.
3. საწარმოს პრეზიდენტის კონსულტანტობა სასამართლოზე - 15,000 ლარი; 15 ოქტომბერს, 2001.

2000 წელს $\frac{5000}{60000} \times 60000 = 5000$
 2001 წელს $\frac{15000}{60000} \times 60000 = 15000$
 2001 წელს $\frac{15000}{60000} \times 60000 = 15000$

შეკითხვა:

1. შემოსავლების აღიარების რომელი მეთოდი იქნება მართებული იურისტებისათვის?

სტატიის მომსახურება:
 2000 წელს $\frac{5000}{60000} \times 60000 = 5000$

2. როგორ გაატარებდით იურისტების კონტრაქტთან დაკავშირებული შემოსავლების აღიარებას?

დ-3120-8570
 5-6110
 2001 წელს დ-3120 514000
 5-6110 8570

✓ **საპარჯიშო 3.**

საწარმოო ხარჯები და აკრიოლული ხარჯები

საწარმო აწარმოებს ერთი სახეობის ოფისის ავეჯს. ყველა წარმოებული ერთეული იდენტურია. აპრილის თვეში გაწეული იქნა ქვემოთ ჩამოთვლილი დანახარჯები:

ხელფასები:

	ლარი
ხელფასი უშუალოდ წარმოებისათვის:	80,000
წარმოების ზედნადები ხარჯები	25,000
ხელფასი რეალიზაციაში დაკავებული მუშაკებისათვის	30,000
ხელფასი საწარმოს ადმინისტრაციისათვის	15,000
წარმოებაში გამოყენებული ნედლეულის ლირებულება	114,000
შენობის იჯარა	15,000
ქარხნის მანქანა — დანადგარების ამორტიზაცია	5,000
შენობის მიერ მოხმარებული ენერჯის ხარჯები	8,000

დამატებითი ინფორმაცია

- არ არსებობდა მზა პროდუქციის საწყისი მარაგები.
- 800 ერთეულის წარმოება დასრულდა აპრილის თვეში.
- აპრილში არ არსებობდა დაუმთავრებელი ერთეულები.
- 600 ერთეული იქნა რეალიზებული, ერთეული — 450 ლარად.
- შენობის ფართობის 2/3 გამოყენებული იქნა ქარხნისათვის, დანარჩენი ფართობი — ადმინისტრაციული ოფისებისათვის.
- შენობის 3/4 -ის ენერჯის დანახარჯი ქარხანას ეკუთვნოდა.

კითხვები:

რა რაოდენობის დანახარჯები არის მიკუთვნებული წარმოებულ პროდუქციაზე

240000

რა რაოდენობის დანახარჯები არის მიკუთვნებული აპრილის ბოლოს საწარმოში ნაშთად დარჩენილ პროდუქციაზე 20000

რას შეადგენს აპრილის თვის წმინდა მოგება?

სამარჯიშო 4.

შემოსავლის აღიარება
(პროდუქტია)

თითოეულ შემთხვევასთან დაკავშირებით:

1. მოახდინეთ ნებისმიერი გატარება, რომელიც აუცილებელია რეალიზაციის თარიღით
2. შემოსავლების აღიარების რომელი მეთოდი უნდა იქნას გამოყენებული?

2000 წელს ადგილი ჰქონდა სამ დამოუკიდებელ მოვლენას. საანგარიშგებო პერიოდი მთავრდება 31 დეკემბერს.

1. 2000 წლის 31 დეკემბერს სავაჭრო საწარმომ 100,000 ლარად გაყიდა სპეციალური დანადგარი (საქონელი) და მიიღო 40,000 ლარი ფული. დარჩენილი 60,000 ლარი, მასზე' დარიცხული 10% - ის ოდენობით, მიღებული იქნება 2001 წლის 31 დეკემბერს. მყიდველი ვერ შეძლებს შეძენილი დანადგარის დაუყოვნებლივ დამონტაჟებას, ამიტომ სავაჭრო საწარმო ამ დანადგარს, ყოველგვარი შენახვის ღირებულების გარეშე, შეუნახავს თავის კლიენტს, რომელიც მას 2001 წლის იანვარში წაიღებს. მყიდველს შესანიშნავი საკრედიტო რეიტინგი აქვს, ასე რომ გადახდა გარანტირებულია.

2. 2000 წლის 15 ნოემბერს მწარმოებელმა საწარმომ 500 ლარის ღირებულების ყველი მიაწოდა მყიდველს. მყიდველი პროდუქციის ღირებულებას თავისი საწარმოს მიერ გამოშვებული პროდუქციით გადაიხდის. მყიდველმა დადო პირობა, რომ საქონელს 2001 წლის 30 იანვარს მიაწვდის.

3. 2000 წლის 2 იანვარს საგამომცემლო საწარმომ, ერთ – ერთი ყოველთვიური ჟურნალის სამწლიან ხელმოწერასთან დაკავშირებით წინასწარ მიიღო 900 ლარი. 2000 წლის 7 მარტს გაიგზავნა ამ ჟურნალის პირველი ნომერი.

ა) მოახდინეთ გატარება, რომელიც აუცილებელია რეალიზაციის თარიღით

ბ) რა რაოდენობის შემოსავალი გატარდება 2000 წელს?

გ) რა რაოდენობის შემოსავალი გატარდება 2001 წლის?

დ) რამდენი იქნება საწარმოს ნაშთები 2001 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შემდეგ ანგარიშებზე:

1) მიღებული ავანსები (მოკლევადიანი ვალდებულებები)

2) გრძელვადიანი ვალდებულებები;

სამარჯიშო 5.

1. გადავადებული ან წინასწარ გაწეული ხარჯი სახეზეა მაშინ, როდესაც თქვენ იხდით ამ საქონლის ან მომსახურების საფასურს მის ფაქტიურ გამოყენებამდე. ჩამოთვალეთ ორი ხარჯი, რომელსაც საწარმო ჩვეულებრივ, წინასწარ იხდის ხოლმე.

სა...
↺

2. გადავადებული შემოსავალი სახეზეა, როდესაც თქვენ გიხდიან მანამ, სანამ თქვენ ეს ფაქტიურად გეკუთვნოდათ. მოიყვანეთ ორი მაგალითი, როდესაც საწარმომ შეიძლება წინასწარ მიიღოს მომსახურების ან საქონლის ღირებულება.

სა...
სა...

3. დარიცხული ხარჯი ჩნდება მაშინ, როდესაც თქვენ იყენებთ საქონელს ან მომსახურებას მანამ, სანამ გადაიხდიდეთ მიუთითეთ ხარჯების სახეობა ორი ხარჯი, რომელსაც კომპანია ჩვეულებისამებრ ფარავს ხოლმე მისი წარმოქმნის ან სარგებლის მიღების შემდგომ.

ხე... ჩ...

4. დარიცხული შემოსავალი ჩნდება მაშინ, როდესაც თქვენ აღიარეთ შემოსავალი, მაგრამ, თქვენთვის ჯერ არ გადაუხდიათ. მოიყვანეთ შემოსავლების ორი მაგალითი, რომელიც კომპანიამ შეიძლება ანაზღაურებამდე მიიღოს.

დ...

სავარჯიშო 6.

შემოსავლის აღიარება

საგამომცემლო საწარმო, რომელმაც 2000 წლის ივნისში დაიწყო ფუნქციონირება, გამოსცემს ყოველთვიურ ჟურნალს. ხელმოწერები იხდიან ხელმოწერის თანხას ერთი, ან ორი წლით ადრე. ხელმოწერებიდან მიღებული თანხები კრედიტდება ანგარიშზე, „მიღებული ავანსების“, ხელმოწერის რეალიზაციამ 2000 წლის დეკემბრის ბოლოს შემდეგი სურათი მოგვცა:

ხელმოწერიდან მიღებული თანხები

თვე	ერთწლიანი	ორწლიანი
ივლისი	75,000	50,000
აგვისტო	100,000	70,000
სექტემბერი	60,000	40,000
ოქტომბერი	30,000	20,000
ნოემბერი	80,000	50,000
დეკემბერი	150,000	80,000

- რა რაოდენობის შემოსავლის თანხა იქნება აღიარებული 2000 წლის დეკემბრისათვის?
(დაამრგვალეთ უახლოესი რიცხვით)
- მოახდინეთ მიღებული ავანსების ჩამოწერა 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის.
- რამდენი იქნება ხელმოწერიდან მიღებული აუღიარებელი შემოსავლის დარჩენილი თანხა 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის?

სამარჯიშო 7.

საწარმო „X“

საცდელი ბალანსი
1997 წლის 31 დეკემბრისათვის

ანგარიში	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1110	ნაღდი ფული სალაროში	17000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	15800	
1610	საქონელი	23400	
2160	ოფისის მოწყობილობა	23000	
2260	ოფისის მოწყობილობის ცვეთა		6400
3110	მიწოდების ვალდებულება		16000
3130	გადასახდელი ხელფასები		2000
5110	ჩვეულებრივი აქციები		11500
5310	გაუნაწილებელი მოგება		5800
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		189300
6120	გაყიდული საქონლის დაბრუნება	1700	
7200	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	99000	
7310	რეკლამის ხარჯები	7800	
7320	რეალიზაციის მუშაკთა ხელფასის ხარჯები	17000	
7410	ადმინისტრაციის ხელფასის ხარჯები	24000	
7455	ცვეთა	2300	
		<u>231000</u>	<u>231000</u>

დასკვნითი ბატარეა

1997 წლის 31 დეკემბერს მოახდინეთ საწარმო „X„ - ის დასკვნითი გატარება.

1. მოახდინეთ დროებითი ანგარიშების დახურვა.

$$\begin{array}{r} 2-2-10-8400 \\ 1-1-100 \\ 410-100 \\ 2-2-10-15000 \end{array}$$

2. დახურეთ საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიში.

$$\begin{array}{r} 110-2000 \\ 27 \\ 3 \\ 3 \\ 0-0 \end{array}$$

3. რა არის გაუნაწილებელი მოგების ნაშთი მას შემდეგ, რაც დახურვის პროცესი დასრულდა.

$$\begin{array}{r} 2-10 \\ \hline 25850 \end{array}$$

4. მოამზადეთ საწარმო „X„ - ის ანგარიშების დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსი.

შემოსავლები და ხარჯები

საწარმო „X.“

საცდელი ბალანსი
1997 წლის 31 დეკემბრისათვის

ანგარიში	ანგარიშის სახელი	დებეტი	კრედიტი
1110	ნაღდი ფული სალაროში	14 000	
1410	მობილური მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	10 000	
1610	საქონელი		
2160	ოფისის მოწყობილება	16 000	
2260	ოფისის მოწყობილობის ცვეთა		
3110	მიწოდების ვალდებულება		16 000
3130	გადასახდელი ხელფასები		
5110	ჩვეულებრივი აქციები		
5310	გაუნაწილებელი მოგება		2 000
ჯამი	ჯამი	<u>47 000</u>	<u>72 000</u>

საპარჯიზო 8.

განსაკუთრებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება

იაპონურმა კომპანიამ, რომლის ძირითადი საქმიანობა კომპიუტერების წარმოებაა, გაიგო საქართველოში დაგეგმილ საბუღალტრო რეფორმაზე, და იმის იმედით, რომ კომპიუტერებზე მოთხოვნა მკვეთრად გაიზრდებოდა, 1998 წლის 1 იანვარს საქართველოში დაარსა საწარმო.

მოცემულია 1998 წლის შედეგებით კომპანიის ძირითადი შემოსავლები და ხარჯები (მონაცემები თან ერთვის)

ა) დამატებით განსაზღვრეთ რომელი მოვლენა მიეკუთვნება განსაკუთრებულ მოვლენებს

ბ) როგორ უნდა იყოს წარდგენილი მოგება – ზარალის ანგარიშგება განსაკუთრებული მოვლენების შედეგებით?

1998 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე მოხდა შემდეგი მოვლენები:

1) სექტემბრის ბოლოს უცნობი პირები შეიპარნენ საწარმოს მზა პროდუქციის საწყობში და 10,000 ლარის ღირებულების საქონლის „ექსპროპრიაცია“ მოახდინეს.

2) 1998 წლის ნოემბერში ტემპერატურა დაეცა -10°C - მდე, რამაც გამოიწვია 60000 ლარის ზარალი, რადგან მანქანა-დანადგარების მუშაობის ტემპერატურული რეჟიმი იყო -5°C - დან $+40^{\circ}\text{C}$ -მდე.

3) 1998 წლის 16 დეკემბერს გაჩნდა ხანძარი, რისგანაც კომპანიამ იზარალა 12,000 ლარით.

4) 1998 წლის 5 იანვარს ახალი საძირკველის ამოთხრისას ნაპოვნი იყო ძველდროინდელი ოქროს ნამუშევრები საერთო ღირებულებით 200,000 ლარი, რომელიც კომპანიის იაპონელმა მენეჯერმა მუზეუმში ჩააბარა. ამ თანხის 25% საწარმოს გადაეცა

5) საქართველოში საბუღალტრო რეფორმის დიდი წარმატების შედეგად შეიქმნა კომპიუტერული ტექნიკის დეფიციტი, რის გამოც 1999 წლის

იანვარში მზა პროდუქციის მარაგის საბაზრო ღირებულება გაიზარდა 80,000 ლარიდან 130,000 ლარამდე.

მოცემული იმფორმაცია ამოღებულია კომპანიის საცდელი ბალანსიდან (შესწორების შეტანამდე) 1998 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

	ლარი
შემოსავლები პროდუქციის რეალიზაციიდან	820000
შემოსავლები გაწეული მომსახურებიდან	50,000
რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება (მარაგების მუდმივი აღრიცხვის სისტემის თანახმად)	430,000
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	88,000
შემოსავლები ძირითად საშუალების რეალიზაციიდან	25,000
უჩვეულო მუხლი, ზარალი (დაბეგვრამდე)	

საგადასახადო განაკვეთი 20% - ია ნებისმიერ მუხლის შემთხვევაში.

დავალება:

1. შეადგინეთ საწარმო „X“ მოგება – ზარალის ანგარიშგება.
2. მოახდინეთ მოგების გადასახადის გატარება

შემოსავლები და ხარჯები

მოგება – ზარალის ანგარიშგება
 საანგარიშგებო პერიოდისათვის
 199___ წლის ___ დან ___ მდე

სუბიექტი: _____
 საქმიანობის ტიპი: _____
 რეგისტრაციის ადგილი: _____
 მისამართი: _____
 გაზომვა: წარმოდგენის თარიღი: _____

შემოსავლები	
რელიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	
მოგება	
გაყიდვის ხარჯები	
საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები	
მთლიანი საოპერაციო მოგება	
არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
საპროცენტო შემოსავალი	
საპროცენტო ხარჯები	
მთლიანი არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
მოგება გადასახადებისა და გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	
მოგების გადასახადი	
შემოსავალი გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	
გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალი (გამოკლებული საშემოსავლო გადასახადები)	
სუფთა მოგება	

სამარჯნო 9.

მოგება – ზარალის ანბარიზების მოშალვა

ქვემოთ მოცემული ინფორმაციის გამოყენებით შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

- ა) ხარჯების ფუნქციების მიხედვით კლასიფიკაციის მეთოდით
- ბ) ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით კლასიფიკაციის მეთოდით.

ამონაგები	546000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	347000
ცვლილებები შუა პროდუქციის მარგებსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში (ზრდა)	7000
ნედლეული და მასალები	271000
შემოსავლები ძირითადი საშუალების რეალიზაციიდან	15000
საწარმოს მიერ შესრულებული და კაპიტალიზირებული სამუშაო	12000
უმცირესობის წილი	24000
ოფისის იჯარის ხარჯი	7000
საწარმოო პერსონალის ხელფასის ხარჯი	52000
საწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	37000
საწარმოო შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევა	6000
აღმინისტრაციული პერსონალის ხელფასის ხარჯი	16000
მოგების გადასახადის ხარჯი	41920
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტი	4000
საოფისე ტექნიკის ცვეთის ხარჯი	2400
არაორდინალური მოვლენის ხარჯი	14000
შემოსავლები მეკავშირე საწარმოებიდან	25000

შემოსავლები და ხარჯები

მომბა - ზარალის ანბარიზმბა
სანბარიზმბო კერიოლისათის
200_ წლის ___ დან_ გდ

ამონაბბი

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

(?)

საერთო მოგება

1

სხვა საოპერაციო შემოსავლები

კომერციული ხარჯები

ადმინისტრაციული ხარჯები

20

სხვა საოპერაციო დანახარჯები

მოგება საქმიანობიდან

12800

ფინანსური დანახარჯები

(4000)

შემოსავალი მეკავშირე საწარმოებიდან

მომბა დაბბვრადე

709600

შემოსავლებიდან გადასახადი

(41370)

მომბა დაბბვრის უმბდბ

17660

უმცირესობის წილი

(24000)

წმინდა მომბა ან ზარალი ჩვეულებრივი
საქმიანობიდან

143680

განსაკუთრებული მუხლები

(1500)

სანბარიზმბო კერიოლის წმინდა მომბა

175680

17

შემოსავლები და ხარჯები

მოგება – ზარალის უწყისის ანბარიზება
საანბარიზებო პერიოდისათვის
200__ წლის ___ დან ___ მდე

ამონაგები

5 000
1 500

სხვა საოპერაციო შემოსავლები
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და
დაუმთავრებელ წარმოებაში
საწარმოს მიერ შესრულებული და
კაპიტალიზირებული სამუშაო

(700)

მომზარებული ნედლეული და მასალები
პერსონალის შენახვის ხარჯები
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები
სხვა საოპერაციო დანახარჯები

2 21 000
0 01 000
3 5 450
1 500

(2 72 400)

საოპერაციო მოგება

1 28 600

ფინანსური დანახარჯები
შეკავშირე საწარმოებიდან
მიღებული შემოსავლები

(

მოგება დაბეგვრამდე

2 09 600

შემოსავლებიდან გადასახალი

(4 15 200)

მოგება დაბეგვრის შემდეგ

უმცირესობის წილი

წმინდა მოგება ან ზარალი
ჩვეულებრივი საჭიანობიდან

განსაკუთრებული საბალანსო მუხლები

საანგარიშგებო წმინდა მოგება

თემა 12. უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილება

საპარაზიზო 1.

ქართულმა საწარმომ ამერიკული კომპანიისაგან 10 ნოემბერს შეიძინა მანქანა-დანადგარები 250 000 აშშ დოლარის ოდენობით. საწარმომ \$50 000 უნდა გადაიხადოს პროლუქციის მიღების თანავე, ხოლო \$200 000 პროლუქციის მიღებიდან 90 დღეში. პროლუქციის მიღების თარიღისათვის დაფიქსირებული ვალუტის გაცვლის კურსი იყო $1\$ = 1,35$ ლარს. 31 დეკემბერს გაცვლის კურსი გახდა $1\$ = 1,5$ ლარს. \$200 000 - ის გადახდის თარიღისათვის დაფიქსირებული იქნა ვალუტის გაცვლის კურსი $1\$ = 1,4$ ლარი.

დავალვა:

1. ჩაწერეთ მანქანა დანადგარების შეძენის თავდაპირველი გატარება

$2-21 \quad 250\,000$ (250 000 \$)
 $3-1210-675000$ (2 025 000 ლ)
 $4-31 \quad - 200000$ (200 000 \$)

2. ჩაწერეთ 31 დეკემბრის გატარება

$2-224 \quad - 200000$ (200 000 \$)
 $3-2110-300000$

პროც. (1) /

3. ჩაწერეთ საბოლოო გადახდის გატარება

თემა 13. მოგების გადასახადი

სავარჯიშო 1.

დასკვნითი გატარებები

კომპანია X
საცდელი ბალანსი
2000 წლის 31 დეკემბერი

ანგარიშის № / დასახელება	დარიცხვა	კრედიტი
1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	700	
1210 ბანკი — ანგარიშები ეროვნულ ვალუტაში	18,000	
1620 ნედლეულისა და მასალების მარაგები	48,000	
2140 მანაქანა — დანადგარები	75,000	
2240 დანადგარებზე დარიცხული ცვეთა		25,000
2150 საოფისე აღჭურვილობა	10,000	
2250 საოფისე აღჭურვილობაზე დარიცხული ცვეთა		3,000
3130 გადასახდელი ხელფასები		12,000
5110 ჩვეულებრივი აქციები		82,900
5320 გაუნაწილებელი მოგება		25,000
6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან		18,000
7110 ხარჯები მასალების შესაძენად	5,500	
7120 ხელფასი	2,500	
7170 ცვეთა	4,000	
7430 კომუნიკაციის ხარჯები	500	
7435 დაზღვევა	800	
7490 კომუნალური მომსახურების ხარჯები	900	
	<u>165,90</u>	<u>165,900</u>

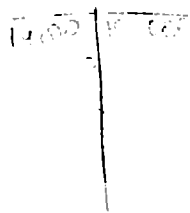
დავალვა

კომპანია X — ის საცდელ ბალანსზე დაყრდნობით ჩაწერეთ დასკვნითი გატარებები.

1. დებეტი - 3 - 17000

- კრედიტი - 7110 - 36
- კრედიტი - 4100 -
- კრედიტი - 7000 - 4000
- კრედიტი - 4430 - 500
- კრედიტი - 7435 - 900
- კრედიტი - 7400 - 600
- კრედიტი -

2. დებეტი - 6100 - 18000
 კრედიტი 5330 - 19000



რ - - 760

- რ - 5330 - 3800
- კ - 460
- რ - 3310 - 2840
- რ - 321 - 460
- კ - 1710 - 760

სავარჯიშო 2.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები

საწარმოს შემოსავლებია	150,000
პირდაპირი დანახარჯები	90,000
აღმინისტრაციული ხარჯები	15,000
ცვეთა	<u>10,000</u>
მოგება	35,000

ცვეთა კოდექსის მიხედვით არის 5,000
საგადასახადო განაკვეთი 20%

1. გამოიანგარიშეთ გადასახდელი მოგების გადასახადი.

2. გამოიანგარიშეთ გადავადებული მოგების გადასახადი.

მოახდინათ ბუღალტრული გატარება:

საპარჯიშო 3.

გადავადებული საბაღასახადო ვალდებულებები

რელიზაციიდან შემოსავალი	170,000
პროდუქციაზე დანახარჯები	100,000
ადმინისტრაციული ხარჯები	20,000
ცვეთა	15,000
შენობის ცვეთა	10,000
მოგება	25,000

შენობის ცვეთა კოდექსის მიხედვით შეადგენს 15,000

საგადასახადო განაკვეთი 20%

- 1) გაიანგარიშეთ გადასახდელი მოგების გადასახადი
- 2) გაიანგარიშეთ გადავადებული მოგების გადასახადი
- 3) გამოიანგარიშეთ მოგების გადასახადის ხარჯი და გაატარეთ ბუღალტრულად

საპარჯიშო 4.

მოგების გადასახადი

2000 წელს საწარმოს ჰქონდა 1,200,000 ლარი რეალიზაციიდან შემოსავალი. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება შეადგენს 600,000 ლარს. სხვა ხარჯები (კომერციული ხარჯი, ადმინისტრაციული ხარჯი და სხვა) 150,000 ლარის ტოლია. ქვემოთ ჩამოთვლილი ხარჯები არ არის გათვალისწინებული ამ 150,000 ლარში.

საწარმოს 1999 წლის 31 დეკემბერს აღებული ჰქონდა ბანკიდან სესხი 100,000 ლარის ოდენობით, წლიური 50% ორი წლის ვადით. ეროვნული ბანკის საკრედიტო აუქციონზე საპარცენტო განაკვეთი 1999 წლის 31 დეკემბერს შეადგენდა 20% -ს.

ძირითადი საშ -ბის ნაშთი 1997 წლის ბოლოს 400,000 ლარია. აქედან პირველი ჯგუფის 100,000 ლარი, მეოთხე ჯგუფის 120,000 ლარი და მეხუთე ჯგუფის 180,000 ლარი (აღნიშნული თანხები ემთხვევა ჯგუფების ღირებულებით ბალანს). ფინანსურ აღრიცხვაში საწარმო იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს 20% ნორმით ყველა აქტივისათვის.

2000 წლის ბოლოს საწარმომ ჩაატარა მეხუთე ჯგუფის ძირითადი საშუალებების რემონტი 20 ათასი ლარის ოდენობით.

2000 წლის განმავლობაში საწარმომ შეიმუშავა კომპიუტერული პროგრამა, რომელსაც დაახარჯა 15,000 ლარი.

2000 წლის განმავლობაში საწარმო დააჯარიმეს 70,000 ლარით.

2000 წლის განმავლობაში საწარმოს თანამშრომლები იმყოფებოდნენ მივლინებაში, სადაც მათ სულ დახარჯეს 50,000 ლარი, აქედან ნორმით გათვალისწინებული იყო 12,000 ლარი.

დამატებითი იმფორმაცია: პირველი ჯგუფის ცვეთის ნორმა არის 20%, მეოთხესი 7%, მეხუთესი 10%. საპარცენტო ხარჯი გამოიქვითება ბანკთა შორის საკრედიტო აუქციონის განაკვეთის 150% - ის ოდენობით

1. გამოთვალეთ ფინანსური მოგება დაბეგვრამდე 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის
2. გამოთვალეთ საგადასახადო მოგება დაბეგვრამდე 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის
3. შეასრულეთ გატარება გადაუღებელი მოგების გადასახადისათვის.
4. შეავსეთ ფინანსური მოგების საგადასახადო მოგებაზე გადამყვანი ცხრილი

მოგების გადასახადი

საქართველოს საგადასახადო შემოსავლების სამინისტრო														
საგადასახადო დეპარტამენტი														
მოგების გადასახადის ყოველწლიური დეკლარაცია														
ფინანსური მოგების საგადასახადო მოგებაზე კორექტირების ფორმა														
ფორმა № დანართი გ.	1	საგადასახადო წელი										დეკლარაციის მდებარეობის ნომერი (ივსება საგადასახადო ინსპექციაში)		
2	საწარმოს დასახელება											3	გადამხდელის საინდივიდუალური ნომერი	
	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად განსაზღვრული მოგება/ზარალი											4		
	მოგების დასაინგარიშებულად საჭირო კორექტირება											A	B	C
												შემოსავლები და ხარჯები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით (შემოსავალი +, ხარჯი -)	შემოსავლები და ხარჯები ფინანსური ანგარიშების მიხედვით (შემოსავალი -, ხარჯი +)	A+B=C მაკორექტირებელ ი თანხა (+/-)
	შემოსავალი													5
	რეალიზაციიდან													
	სასაქონლო-მატერიალური მარაგების გადაფასებით მიღებული მოგება (ზარალი)													6
	არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია													7
	ძირითადი საშუალებების ცვეთა													8
	ძირითადი საშუალებების გასყიდვისას მიღებული ზარალი													9
	ძირითადი საშუალებების გასყიდვისას მიღებული მოგება													10
	საბჭო ეალები													11
	რემონტის ხარჯები													12
	გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი სარეზერვების ხარჯები													13
	საურავები და ჯარიმები													14
	წარმომადგენლობითი ხარჯები													15
	აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებულ ფასით მიწოდება													16
	საპროცენტო ხარჯები													17
	არაეკონომიკური საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები													18
	ნებაყოფლობითი და მდგომარეობის დასწრება													19
	სხვა მუხლები, რომლებიც განაპირობებენ ფინანსურ მოგებასა და საგადასახადო მოგებას შორის სხვაობას													20
														21
														22
														23
	მაკორექტირებელი თანხების აღგებრული ჯამი													24
	დასაკორექტირებელი მოგება/ზარალი წინა წლების ზარალის გამოქვითვამდე (სტრიქ. 4 +/- სტრიქ. 24)													25
	წინა წლების ზარალის გამოქვითვა													26
	დასაბეგრი საგადასახადო მოგება/ზარალი (25 +/- 26 = 27)													27

თემა 14. ცვლილებები საპარტიო პოლიტიკაში

სავარჯიშო 1.

კანფერების მწარმოებელი საწარმო დაარსდა 1997 წელს. დაარსებისას საწარმომ აირჩია ფიქსირებული აქტივების ცვეთის წრფივი დარიცხვის მეთოდი. 2001 წლის იანვარში (2000 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე) საწარმოს მენეჯმენტმა გადაწყვიტა, რომ წარმოებაში ჩართული აღჭურვილობის ცვეთის დასადგენად უფრო შესაფერისია წარმოებული ერთეულის პროპორციული ცვეთის მეთოდის გამოყენება. საგადასახლო მიზნებისათვის საწარმო იყენებს წრფივ მეთოდს. საწარმომ გამოიანგარიშა ცვეთის ხარჯი და ბალანსში აღნიშნული ინფორმაცია წარმოების ერთეულის მეთოდით. შედარებითი ინფორმაცია ცხრილშია მოცემული:

	ცვეთის ხარჯი წრფივი მეთოდით	ცვეთის ხარჯი, წარმოების მეთოდით	სხვაობა	საგადასახლო განაკვეთი	მოგების გადასახადის სხვაობა	სხვაობა დაბეგვრის შემდეგ	ცვეთის დარიცხვ. წრფივი მეთოდით	ცვეთის დარიცხვ. წარმოების მეთოდით
1997	40,000	30,000		25%			40,000	
1998	65,000	80,000		25%			105,000	
1999	65,000	83,000		25%			170,000	
2000	65,000	90,000		25%			235,000	

მოცემულია საწარმოს 1999 და 2000 წლის ბალანსები, რომლებშიც არ არის ასახული ბუღალტრული პოლიტიკის ცვლილება.

გაიანგარიშეთ და შეცვალეთ ყველა საჭირო ანგარიშების ნაშთები (ცვლილებები ასახეთ თანდართულ T ანგარიშზე) ჩაწერეთ ბუღალტრული გატარებები

მომზადეთ ახალი ბალანსი ბუღალტრული პოლიტიკის ცვლილების გათვალისწინებით. გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთი შეცვლილი უნდა იყოს, რათა აისახოს ბუღალტრული პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული სხვაობა.

--

--

--

--

ბალანსი
31 დეკემბერი 2000 წელი

სუბიექტი: _____
 საქმიანობის ტიპი: _____
 რეგისტრაციის ადგილი: _____
 მისამართი: _____
 საზომი: ლარი წარდგენის თარიღი: _____

	საანგარიშგებო პერიოდის გახსნისას	საანგარიშგებო პერიოდის დახურვისას
აქტივები		
ბრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	285,000	220,000
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოში	80,000	95,000
გრძელვადიანი მოთხოვნები	25,000	25,000
სხვა გრძელვადიანი აქტივები	0	0
სულ ბრძელვადიანი აქტივები	390,000	340,000
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	15,000	108,000
მოთხოვნები	40,000	45,000
აევანსები	9,000	9,000
სხვა მიმდინარე აქტივები	63,000	79,000
ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები	25,000	35,000
სულ მოკლევადიანი აქტივები	152,000	279,000
სულ აქტივები	542,000	619,000

ცვლილებები საპროცენტო პოლიტიკაში

საპუტარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
კაპიტალი და რეზერვები		
გამოშვებული სააქციო კაპიტალი	100,000	100,000
რეზერვები	25,000	25,000
აკუმულირებული მოგება (ზარალი)	161,000	216,000
სულ კაპიტალი	286,000	341,000
ბრძელვადიანი ვალდებულებები		
პროცენტუანი სესხები	100,000	100,000
გადავადებული გადასახადები	10,000	15,000
სულ ბრძელვადიანი ვალდებულებები	110,000	115,000
მეკლავადიანი ვალდებულებები		
საგაჭრო და სხვა ვალდებულებები	13,000	25,000
მოკლევადიანი სესხები	100,000	100,000
საგადასახადო ვალდებულებები	20,000	25,000
დარიცხული ვალდებულებები	8,000	10,000
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	5,000	3,000
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	146,000	163,000
სულ ვალდებულებები	256,000	278,000
სულ საპუტარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
მთლიანი ვალდებულებები და მფლობელთა კაპიტალი	542,000	619,000

სამარჯიშო 2.

შეცდომების შესწორების მეთოდურ და ინფორმაციის ბაზსა

2001 წლის იანვარში, როდესაც 2000 წლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა ფანქრების შწარმოებელმა საწარმომ აღმოაჩინა, რომ 1999 წელს, ოფისის მოწყობილობის ამორტიზაციის ხარჯების დაანგარიშებისას დაშვებული იქნა შეცდომა: ხარჯები 20,000-ით ნაკლები იყო ნაჩვენები. საწარმომ აჩვენა 1999 წლის სუფთა მოგება 190,000 ლარის ოდენობით. საწარმოს მიერ 1999 წლის 31 დეკემბრისათვის ნაჩვენებმა გაუნაწილებელი მოგების ნაშთმა 3,430,000 ლარი შეადგინა. საწარმოს საგადასახადო განაკვეთი 20% - ია. ფანქრის შწარმოებელი საწარმოს 2000 წლის სუფთა მოგება შეცდომის გასწორებამდე, 200,000 ლარს შეადგენდა

1. თუ საწარმო მოახდენს შეცდომის გასწორებას მიმდინარე (2000 წლის) პერიოდის მოგება-ზარალის უწყისში, და არ მოახდენს გაუნაწილებელი მოგების თანხის კორექტირებას, მაშინ:

ა) რამდენი იქნება საწარმოს მიერ გატარებული სუფთა მოგება 2000 წლისათვის?

ბ) რამდენი იქნება საწარმოს ორი წლის სუფთა მოგება?

გ) თუ 2000 წელს არ გადაიხდება არანაირი დივიდენდი, მაშინ რამდენი იქნება გაუნაწილებელი მოგება 31/12/2000 წლის მდგომარეობით?

2. თუ საწარმო გადაწყვეტს საწყისი გაუნაწილებელი მოგებისა და ფინანსური ანგარიშგების ხელახლა ფორმულირებას, მაშინ რამდენია საწარმოს მიერ ნაჩვენები სუფთა მოგება:

ა) 1999 წლისათვის?

ბ) 2000 წლისათვის?

გ) რამდენი იქნება მთლიანი სუფთა მოგება ორივე წლისათვის ერთად?

დ) რამდენი იქნება გაუნაწილებელი მოგება 31/12/99 წლის მდგომარეობით?

ე) რამდენი იქნება გაუნაწილებელი მოგება 31/12/2000 წლის მდგომარეობით

თემა: 15 ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენები

სავარჯიშო 1.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების ბამოკვეთვებზე, მომხდარი მოვლენები

დაადგინეთ საჭიროა თუ არა ქვემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევებში:

ა - შესწორების შეტანა ბალანსში

ბ - შენიშვნის ჩართვა ფინანსური ანგარიშგების თანხლებ ახსნა - განმარტებაში (ბალანსის შესწორების გარეშე)

- 1. საწარმოს ერთერთმა მსხვილმა დეპიტორმა თავი ბანკოტად გამოაცხადა.
- 2. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებამ გავლენა მოახდინა უცხოური ვალუტის მუხლებზე
- 3. საოპერაციო შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა გაუარესდა, რის შედეგადაც აღარ არის მიზანშეწონილი ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპზე დაყენებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადება.
- 4. გრძელვადიანი აქტივის რეალიზება საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებად, რაც აშკარას ხდის, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აქტივის რეალური ღირებულება მის საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლები იყო.
- 5. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ქარხნის განადგურება ხანძრის ან სხვა სტიქიური მოვლენის შედეგად.
- 6. ინვენსტიციის საბაზრო ღირებულების კლება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ .
- 7. საწარმოს ბალანსში მარაგები თვითღირებულებით იქნა აღრიცხული ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, მარაგები რეალიზირებული იქნა თვითღირებულებაზე ნაკლებად. ამ რელიზაციის შედეგად აშკარა გახდა, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მარაგები არასწორად იყო შეფასებული.
- 8. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ სხვა საწარმოს შექნა.

თემა 16. ფინანსური ანგარიშგება

სამარჯიშო 1.

დავალდება: შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით.

ბალანსი	2000	1999
მიმდინარე აქტივები		
ფულადი და საბანკო ბალანსები	89,000	10,000
დებიტორული დავალიანება	65,000	35,000
სასაქონლო – მატერიალური მარაგები	49,000	60,000
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	8,000	5,000
წინასწარ გადახდილი იჯარის ქირა	13,000	10,000
მიმდინარე აქტივები სულ	224,000	120,000
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	144,000	200,000
დარიცხული ამორტიზაცია	- 42,000	- 36,000
ძირითადი საშუალებები ნარჩენი ღირებულება	102,000	164,000
გრძელვადიანი ინვესტიციები	80,000	80,000
გრძელვადიანი აქტივები სულ	182,000	244,000
აქტივები სულ	406,000	364,000
მიმდინარე ვალდებულებები		
კრედიტორული დავალიანება	55,000	80,000
ხელფასები	10,000	
საბანკო კრედიტები	30,000	40,000
ვალდებულება მოგების გადასახადზე	12,000	12,000
სხვა გადასახადებზე ვალდებულება	7,000	18,000
პროცენტული სარგებლის დავალიანება	3,000	4,000
მიმდინარე ვალდებულებები სულ	117,000	154,000
საკუთარი კაპიტალი		
ჩვეულებრივი აქციები	160,000	140,000
დამატებითი კაპიტალი	40,000	30,000
გაუნაწილებელი მოგება	89,000	40,000
საკუთარი კაპიტალი სულ	289,000	210,000
მთლიანი ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	406,000	364,000

2000 წლის მოგება — ზარალის ანგარიშგება		
რეალიზებული პროდუქცია		346,000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	200,000	
ხელფასების ხარჯი	40,000	
დაზღვევის ხარჯი	6,000	
იჯარის ხარჯი	12,000	
ამორტიზაციის ხარჯი	22,000	
სესხის პროცენტის დასაფარავად ჯაჭეული ხარჯი	5,000	
გადასახადების ხარჯი	6,000	
შემოსავალი აღჭურვილობის რეალიზაციიდან	6,000	
ზარალი ობლიგაციების დაფარვაზე	9,000	
	306,000	
	წმინდა მოგება	40,000
	დარიცხული მოგების გადასახადი	12,000

1. გამომუშავებულია და გაყიდულია ჩვეულებრივი აქცია 2000 ცალი. ნომინალი 10 ლარი. საბაზრო ფასი 15 ლარი

2. გაყიდულია ძირითადი საშუალება 70000 ლარად (საბალანსო ღირებულება 80000 ლარი დარიცხული ამორტიზაცია 16000 ლარი)

3. შეძენილია ძირითადი საშუალება 24000 ლარად

4. განადღებულა საბანკო კრედიტი 10000 ლარის ოდენობით

5. გადახდილია საბანკო სესხის საპროცენტო დავალიანება 6000

ა მ ო ხ ს ნ ა

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან

წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან

ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან

წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან _____

ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან

წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან _____

წმინდა ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენ. ცვლილება

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენ. წლის დასაწყისში _____

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენ. წლის დასასრულს _____

საპარჯიზო 2.

დავალება: სვარჯიზო №1 – ის მონაცემებით შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით.

ბალანსი

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან

ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან _____

წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან _____

წმინდა ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენ. ცვლილება

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენ. წლის დასაწყისში _____

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენ. წლის დასასრულს _____

სამუშაო ცხრილი

სამუშაო ცხრილის გამოყენება არის ოპერაციული ბუღალტრული აღრიცხვის პროცედურა. ეს ცხრილი ძალიან სასარგებლოა და იძლევა ბუღალტრული ოპერაციების მიმოხილვას საწყისის საცდელი ბალანსის შემდეგ, ეზარება მის მომზადებელს შექმნას სწორი შესწორებული გატარების ჟურნალი და შემდეგ უზრუნველყოს, ანგარიშების შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოხვედრა. სამუშაო ცხრილზე მუშაობა ხდება ეტაპებად:

1. ცხრილი პირველ ორ სვეტში შევიტანთ მთავარი წიგნის ყველა ანგარიშის ნაშთი. შემოწმდება დებეტისა და კრედიტის ტოლობა.
2. ჟურნალში შევიტანთ შესწორებულ ბუღალტრულ გატარებებს.
3. ცხრილში შევიტანთ შესწორებულ ჟურნალის გატარებებს გარდა მოგების გადასახადისა.
4. შევადგენთ შესწორებულ საცდელ ბალანს.
5. გადავიტანთ შესწორებული საცდელ ბალანსის მონაცემები შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებაში.
6. გამოთვლით მოგების გადასახადი მოგება ზარალის უწყისის საფუძველზე.
7. შევიტანთ ჟურნალში საგადასახადო გატარებები.
8. ჟურნალიდან გადავიტანთ ცხრილში საგადასახადო კრედიტორული დავალიანება და მოგების გადასახადის ხარჯს, დავასრულებთ საცდელი ბალანსის შემოწმება.
9. საბოლოო სახეს მივცემთ მოგება – ზარალის უწყისს, გაუნაწილებელ მოგებისა და საბალანსო უწყისს.
10. გადავიტანთ მონაცემები საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების ფორმებზე

სამარჯიშო 3.

საშუალო ცხრილი

სს „X„

განიხილეთ თიოცული პუნქტი და განსაზღვრეთ, საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით საჭიროა თუ არა შესწორებები საწარმოს ბუღალტრულ ჩანაწერებში, ყველა თანხა მიჩნეულია არსებითად.

ქურნალში გაატარეთ ყველა აუცილებელი კორექტირება 31 დეკემბრის მდგომარეობით, შეავსეთ საშუალო ცხრილი და მოამზადეთ ფინანსური ანგარიშგება.

1. 600 ლარის 6 თვის დაზღვევა გადახდილი იქნა 2000 წლის 1 —ელ ნოემბერს და ბუღალტრულად გატარდა როგორც „სხვა წინასწარ გადახდილი ხარჯები„ № 1710 ანგარიშზე.

2. 2000 წლის 1 სექტემბერს 6 თვის წინასწარ გადახდილი ჭირის სახით მიღებული იქნა 1800 ლარი და დაკრედიტებული იქნა №8130 ანგარიშზე „ არასაოპერაციო მოგება„

3. უკანასკნელი საპროცენტო გადასახადი საკრედიტო თამასუქზე გადახდილი იქნა 2000 წლის 31 ოქტომბერს და ამ დღის შემდეგ გადასახდელი პროცენტი არ დარიცხულა. თამასუქის პროცენტი დაფუძნებულია 365 დღიან წელიწადზე.

4. 100 ლარი — მისაღები % - ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ არის ასახული.

5. 2000 წლის ცვეთა არ იყო ასახული ბუღალტრულ აღრიცხვაში. დანაღვარები, რომლებსაც აქვთ 1000 ლარი სალიკვიდაციო ღირებულება 10 წლის განმავლობაში ცვეთება წრფივი მეთოდით. შენობა, რომლის სალიკვიდაციო ღირებულება არის 60,000 ლარი ცვეთება 10 წლის განმავლობაში იმავე წრფივი მეთოდით.

6. 2000 წლის 13 დეკემბერს გადაწყდა რომ 1200 ლარის დებიტორი ამოუღებდია და უნდა ჩამოიწეროს საკრედიტო რეზერვების ხარჯზე.

7. 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის მარაგები შეადგენდნენ 90,000 ლარს. მარაგები უნდა შესწორდეს. საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ მეთოდს.

8. მოგების გადასახადი ითვლება 20% განაკვეთით

ჟურნალი

თარიღი	აღწერილობა	რეგისტრაციის №	დებეტი	კრედიტი

ფინანსური ანგარიშგება

მოგება – ზარალის ანბარიზება
 საანბარიზებო კარიოლისათვის
 200__ წლის __ დან __ გდ

სუბიექტი: _____
 საქმიანობის ტიპი: _____
 რეგისტრაციის ადგილი: _____
 მისამართი: _____
 გაზომვა: _____ წარმოდგენის თარიღი: _____

შემოსავლები	
რელიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	
მოგება	
გაყიდვის ხარჯები	
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	
მთლიანი საოპერაციო მოგება	
არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
არაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
საპროცენტო შემოსავალი	
საპროცენტო ხარჯები	
მთლიანი არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
მოგება გადასახადებისა და გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	
მოგების გადასახადი	
შემოსავალი გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	x.
გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალი (გამოკლებული საშემოსავლო გადასახადები)	
სუფთა მოგება	

ბალანსი
31 დეკემბრის 2000 წელს

სუბიექტი: _____
 საქმიანობის ტიპი: _____
 რეგისტრაციის ადგილი: _____
 მისამართი: _____
 გაზომვა: ლარი წარდგენის თარიღი: _____

	საანგარიშო პერიოდის გახსნისას	საანგარიშგებო პერიოდის დახურვისას
აქტივები		
ბრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები		
გუდვილი		
საწარმოო ლიცენზიები		
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოში		
გრძელვადიანი მოთხოვნები		
სხვა გრძელვადიანი აქტივები		
სულ ბრძელვადიანი აქტივები		
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები		
მოთხოვნები		
ავანსები		
სხვა მიმდინარე აქტივები		
ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები		
სულ მოკლევადიანი აქტივები		
სულ აქტივები		

საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
კაპიტალი და რეზერვები		
გამოშვებული სააქციო კაპიტალი რეზერვები		
აკუმულირებული მოგება (ზარალი) უმცირესობის წილი		
ბრძელვადიანი ვალდებულებები		
პროცენტუანი სესხები		
გადავადებული გადასახადები		
სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები		
სულ ბრძელვადიანი ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
საეაქრო და სხვა ვალდებულებები		
მოკლევადიანი სესხები		
საგადასახადო ვალდებულებები		
პროცენტუანი სესხების მიმდინარე წილი		
დარიცხული ვალდებულებები		
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სულ ვალდებულებები		
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
მთლიანი ვალდებულებები და ფულოგელთა კაპიტალი		

საკუთარი კაპიტალში ცვლილებების

წლიური ანგარიშგება

200

	სააქციო კაპიტალი	სამშენი შემოსავა ლი	ბაღაფასებ ის რეზერვი	აქუმულირე ბული მომგება ზარალი	სულ
ნაშთი 200—წლის 31 დეკემბრისათვის					
ცვლილებები საარსებო კოლიტიკაში					
ნაშთი ცვლილებების ზეშდებ					
მონების ბაღაფასებით მიღებული ცვლილება					
ინვესტიციების ბაღაფასებით მიღებული ცვლილება					
წმინდა მოგების ცვლილება					
სააქციო კაპიტალის ცვლილება					
სამშენიო კაპიტალის ცვლილება					
დივიდენდები					
ნაშთი 200—წლის 31 დეკემბრისათვის					

სამარჯიშო 4

სს „Y“
სამუშაო ცხრილი

დამატებითი მონაცემები შესწორებისათვის:

1. წლის ბოლოს დებიტორული ანგარიშების ანალიზმა გვიჩვენა, რომ საექვო ვალების თანხამ შეადგინა 5500 ლარს
2. საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისიტემას – მარაგები 2000 წლის 31 დეკემბრისათვის არის 70,000 ლარი
3. გრძელვადიანი დებიტორული თამასუქის პროცენტი უკანასკნელად მიღებული იქნა 2000 წლის 30 სექტემბერს მის შემდეგ დარიცხვა არ გაკეთებულა, თამასუქი 365 დღიან წელზე ითვლება
4. შენობის შეფასებული სასარგებლო მოხმარების ვადა 20 წელია, სალექვიდაციო ღირებულება – 40,000 ლარი, ცვეთის ხარჯები აღმინისტრაციულ ხარჯებს მიეკუთვნეთ. გამოიყენეთ ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი.
5. დანადგარების შეფასებული სასარგებლო მოხმარების ვადა იყო 10 წელი, სალექვიდაციო ღირებულება ნოლი. ცვეთი ხარჯები მიეკუთვნეთ აღმინისტრაციული ხარჯებს. გამოიყენეთ ამორტიზაციის რიცხთვა ჯამის მეთოდი.
6. 2000 წლის 31 დეკემბერს რეალიზაციის მუშაკებზე დარიცხული და გადაუხდელი ხელფასები შეადგენდა 7,500 ლარს საწარმო ასევე არიცხავს 27% -ს ხელფასთან დაკავშირებულ ხარჯებს
7. გრძელვადიანი კრედიტორული თამასუქის პროცენტი უკანასკნელად გადახდილი იქნა 2000 წლის 31 ივლისს, გადასახდელი % - ის დარიცხვა მერე აღარ მომხდარა, თამასუქი 365 დღეზე ითვლება
8. 2000 წლის 1 ელ აგვისტოს საწარმომ გააქირავა თავისი შენობის ნაწილი და დამქირავებლისაგან მიიღო წინასწარი ქირა 6,000 ლარი 12 თვისათვის, რაც დაკრედიტდა №8130 ანგ.
9. შესწორეთ 2000 წლის ვადაგასული დაზღვევა. მიაკუთვნეთ რეალიზაციის ხარჯებს. 2000 წლის 1 – ელ იანვარს დაზღვევის ვადა იყო 15 თვე.
10. მოგების გადასახადის განაკეთი, უჩვეულო ზარალის ჩათვლით არის 20%

- ა) გამოიანგარიშეთ საწარმოს მოგება უჩვეულო მოვლენამდე და ეურნალში გაატარეთ მოგების გადასახადი.
- ბ) გამოიანგარიშეთ გადასახადი უჩვეულო მოვლენაზე და გაატარეთ ეურნალში.
- გ) მოამზადეთ მოგება – ზარალის და ბალანსის უწყისები.

შენიშვნა

თარიღი	აღწერილობა	რეგისტრაციის №	დებეტი	კრედიტი

ფინანსური ანგარიშგება

მოგება – ზარალის ანგარიშგება
 საანგარიშგებო პერიოდისათვის
 200___ წლის ___ დან ___ მდე

სუბიექტი: _____

საქმიანობის ტიპი: _____

რეგისტრაციის ადგილი: _____

მისამართი: _____

გაზომვა: _____ წარმოდგენის თარიღი: _____

შემოსავლები	
რეალიზირებული პროდუქციის თვითღირებულება	
მოგება	
გაყიდვის ხარჯები	
საერთოდა ადმინისტრაციული ხარჯები	
მთლიანი საოპერაციო მოგება	
არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
არააოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
საპროცენტო შემოსავალი	
საპროცენტო ხარჯები	
მთლიანი არასაოპერაციო შემოსავალი და ხარჯები	
მოგება გადასახადებისა და გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	
მოგების გადასახადი	
შემოსავალი გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალის ჩართვამდე	
გაუთვალისწინებელი მოგება/ზარალი (გამოკლებული საშემოსავლო გადასახადები)	
სუფთა მოგება	

ბალანსი
31 დეკემბრის 2000 წელს

სუბიექტი: _____
 საქმიანობის ტიპი: _____
 რეგისტრაციის ადგილი: _____
 მისამართი: _____
 საზომი: ლარი წარდგენის თარიღი _____

	საანგარიშო პერიოდის გახსნისას	საანგარიშგებო პერიოდის დახურვისას
აქტივები		
ბრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები		
გუდვილი		
საწარმოო ლიცენზიები		
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოში		
გრძელვადიანი მოთხოვნები		
სხვა გრძელვადიანი აქტივები		
სულ ბრძელვადიანი აქტივები		
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები		
მოთხოვნები		
ავანსები		
სხვა მიმდინარე აქტივები		
ფულადი სასხსრები და მათი ექვივალენტები		
სულ მოკლევადიანი აქტივები		
სულ აქტივები		

საბუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
კაპიტალი და რეზერვები		
გამოშვებული სააქციო კაპიტალი		
რეზერვები		
აკუმულირებული მოგება (ზარალი)		
უმცირესობის წილი		
ბრძელვადიანი ვალდებულებები		
პროცენტიანი სესხები		
გადავადებული გადასახადები		
სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები		
სულ ბრძელვადიანი ვალდებულებები		
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
საფაქრო და სხვა ვალდებულებები		
მოკლევადიანი სესხები		
საგადასახადო ვალდებულებები		
პროცენტიანი სესხების მიმდინარე წილი		
დარიცხული ვალდებულებები		
სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სულ ვალდებულებები		
სულ საბუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
მთლიანი ვალდებულებები და მფლობელთა კაპიტალი		

**ბაზ-ის ოფისში უზავილიათ უნიკიდნოთ
უზავილიათ ფიზიკი:**

1. **ფინანსური აღრიცხვა**
ავტორი: რევაზ ძაძაძა
2. **ფინანსური ანბარიუბების უზავილენს რიკოვიენლაციები**
ავტორი: რევაზ ძაძაძა
3. **ეკონომიქსი**
ავტორი: მერაბ გველეხიანი
4. **ბულალტრული აღრიცხვის ანბარიუთა ბეზაბა**
ქართულ და რუსულ ენებზე
5. **ბულალტრული აღრიცხვის საერთაუორნოსო
სტანდარტიები - 2000 ფელი**
ერთ წიგნად
6. **ბულალტრული აღრიცხვის საერთაუორნოსო
სტანდარტიები**
I – II ნაწილი ბროშურებად
7. **აუდიტის საერთაუორნოსო სტანდარტიები**
I და II ტომი
8. **აუდიტი**
ავტორი: მონტგომერი
9. **აუდიტის პრაქტიკული კურსი**
ავტორი: ბაბი აღავერდაშვილი
10. **მმართველობითი აღრიცხვა**
ავტორი: პაატა მიქაძე
11. **ლექციების კურსი პროფესიონალი ბულალტრების
მოსაზავალებლად**
I, II და III ტომი

საკონსულტაციო-აუდიტური ფირმა

კონსულდი

საბიუჯეტისა და პროფესიონალების
ახალი სტანდარტები

380054 თბილისი, წერეთლის გამზ. 61

ტელ/ფაქსი 35-01-57, 93-67-56, 98-43-96

899-28-04-06

899-56-78-42

899-19-49-77

123/108

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაცია



გთავაზობთ

კომპიუტერული პროგრამები

- ა) საოფისე პროგრამები და ინტერნეტი
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამები

მეცადინეობა ყოველდღე, სრული კურსის ხანგრძლივობაა 1 თვე.

- სასწავლო დასწავლო დოკუმენტაცია
- ინტერაქტიული ჯიშორეული
- ზაფ-ის სერტიფიკატი

კომპიუტერული პროგრამების განმარტება

- ა) ორის-ბუღალტერია
- ბ) SuperFin
- გ) ინფო-ბუღალტერი

- დასწავლა
- ჯიშორეული
- პოსტსერტიფიკატი



მისამართი: წერეთლის 61.

☎ 35-01-57, 93-67-56, 98-43-96

☎ 899-50-54-72