საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაცია

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

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

თბილისი
2008

ავტორები: რევაზ ძაძამია
რუსუდან ჟორჟოლიანი

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

წიგნი მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) 2007 წლის რედაქციის შესაბამისად. წიგნში განხილულია შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის საწარმოთა საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხები. ფასს-ით განსაზღვრული ძირითადი პრინციპების აღქმის გასაადვილებლად გაშუქებულია მრავალი მაგალითი და სიტუაცია, მოტანილია ათობით სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრული გატარებები. ყოველი განაყოფის ბოლოს მოცემულია კითხვები და მაგალითები, განსჯისა და მიღებული ცოდნის შემოწმებისათვის.

წიგნი დაწერილია კერძო ბიზნესში დასაქმებული ბუღალტრებისათვის, მაგრამ არანაკლებ სასარგებლო იქნება სტუდენტების, მაგისტრანტებისა და ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა ფართო წრისათვის..

რედაქტორი: ლავრენტი ჭუმბურიძე
საქართველოს პარლამენტთან არსებული
ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების
კომისიის თავმჯდომარე

თბილისი. 2008. – 564 გვერდი.

© რევაზ ძაძამია
© რუსუდან ჟორჟოლიანი
© ბაფი 2008

შინაარსი

თავი 1. **ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლები** 7
1.1. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა 7
1.2. ფინანსური ანგარიშგება, მისი ინფორმაციის მომხმარებლები 10
1.3. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები 12

თავი 2. **მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა** 16
2.1. მოთხოვნების ეკონომიკური ხასიათი 16
2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა 16
ტესტები და მაგალითები 34

თავი 3. **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა** 39
3.1 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის არსი და სტრუქტურა 39
3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასება 40
3.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები 45
3.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაფასება 48
3.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა 49
ტესტები და მაგალითები 57

თავი 4. **ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა** 64
4.1. ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია 64
4.2. ძირითადი საშუალებების აღიარება და საწყისი შეფასება 65
4.3. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა 72
4.4. ძირითადი საშუალებების ცვლა 74
4.5. აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაში გაწეული დანახარჯები 81
4.6. ძირითადი საშუალებების აღიარების გაუქმება (შეწყვეტა) 82
4.7. ძირითადი საშუალებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში 86
ტესტები და მაგალითები 92

თავი 5. **არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა** 101
5.1. არამატერიალური აქტივების არსი და კლასიფიკაცია 101
5.2. არამატერიალური აქტივების შეფასება 102
5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 110
5.4. არამატერიალური აქტივების გასვლა და გაუფასურება 113
5.5. არამატერიალურ აქტივებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა 115
5.6. გუდვილის ბუღალტრული აღრიცხვა 118
ტესტები და მაგალითები 121

თავი 6. **ინვესტიციების აღრიცხვა** 127
6.1. ინვესტიციების კლასიფიკაცია 127
6.2. წილობრივ ინსტრუმენტებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა 130
ტესტები და მაგალითები 136

თავი 7. ვალდებულებების აღრიცხვა 141
7.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია 141
7.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა 143
7.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა 157
ტესტები და მაგალითები 159

თავი 8. ფულის ღირებულება დროში 164
8.1. დროში ფულის ღირებულების არსი 164
8.2. მარტივი და რთული პროცენტები 164
8.3. მომავალი და მიმდინარე ღირებულება 167
8.4. ანუიტეტი 169
ტესტები და მაგალითები 171

თავი 9. იჯარის აღრიცხვა 185
9.1. ზოგადი მიმოხილვა 185
9.2. ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოიჯარესთან 187
9.3. ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა მეიჯარესთან 197
9.4. ჩვეულებრივი (საოპერაციო) იჯარა 206
9.5. აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა 208
ტესტები და მაგალითები 217

თავი 10. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა 227
10.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა 227
10.2. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა 227
10.3. რეზერვების აღრიცხვა 234
10.4. გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა 237
10.5. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა 239
ტესტები და მაგალითები 241

თავი 11. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა 245
11.1. შემოსავლებისა და ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია 245
11.2. შემოსავლებისა და ხარჯების შეფასება და აღიარება 247
11.3. ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვა 251
11.4. არაორდინალური შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა 271
ტესტები და მაგალითები 272

თავი 12. მოგების გადასახადის აღრიცხვა 286
12.1. საგადასახადო შემოსავლები და ხარჯები 286
12.2. საგადასახადო ბაზა 290
12.3. დროებითი სხვაობები 292
12.4. საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები 294
ტესტები და მაგალითები 302

თავი 13. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითადი კონცეფციები 307
13.1. ფინანსური ანგარიშგების არსი და მიზანი 307
13.2. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები 308

13.3. ფინანსური ანგარიშგების სახეები 309
13.4. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები 311
13.5. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლები 315
13.6. საწარმოს ხელმძღვანელის მონაწილეობა ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში 318
ტესტები 320

თავი 14. ბუღალტრული ბალანსი 321
14.1. ბუღალტრული ბალანსის არსი და მნიშვნელობა 321
14.2. ბუღალტრული ბალანსის მუხლები 324
14.3. ბუღალტრული ბალანსის შედგენა 327
ტესტები და მაგალითები 347

თავი 15. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 354
15.1. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების არსი 354
15.2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით 355
153. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ხარჯების ფუნქციების მიხედვით 360
ტესტები და მაგალითები 362

თავი 16. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ 366
16.1. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების არსი და მნიშვნელობა 366
16.2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების კომპონენტები 367
16.3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით 371
16.4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით 385
ტესტები და მაგალითები 391

თავი 17. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ .398
17.1. საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგების მნიშვნელობა 398
17.2. საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგების შედგენა 399
ტესტები და მაგალითები 406

თავი 18. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები 408

თავი 19. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში 412
19.1. მაკორექტირებელი მოვლენები 412
19.2. არამაკორექტირებელი მოვლენები და განმარტებები 415
ტესტები და მაგალითები 418

თავი 20. შუალედური ფინანსური ანგარიშგება 421
20.1. ნახევარწლიური ფინანსური ანგარიშგება 421

თავი 21. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება 425
21.1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების არსი და წარდგენის ვალდებულება 425
21.2. ჯგუფის ფინანსური ინფორმაციის კონსოლიდირების პროცედურები 428

21.3. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებები 437
ტესტები და მაგალითები 438

თავი 22. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თავისებურებები სოფლის მეურნეობაში 448
22.1. თავისებურებების განმსაზღვრელი გარემოებები 448
22.2. ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვა 449
22.3. ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის 457
22.4. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის თავისებურება სოფლის მეურნეობაში 458
22.5. ფინანსური ანგარიშგება სოფლის მეურნეობაში 460

ტესტები და პრაქტიკული სავარჯიშოები (პასუხები)
თავი 2. მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა 467
თავი 3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა 472
თავი 4. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა 478
თავი 5. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა 486
თავი 6. ინვესტიციების აღრიცხვა 492
თავი 7. ვალდებულებების აღრიცხვა 496
თავი 8. ფულის ღირებულება დროში 500
თავი 9. იჯარის აღრიცხვა 502
თავი 10. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა 511
თავი 11. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა 514
თავი 12. მოგების გადასახადის აღრიცხვა 527
თავი 13. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითადი კონცეფციები 531
თავი 14. ბუღალტრული ბალანსი 532
თავი 15. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 540
თავი 16. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ 544
თავი 17. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ 549
თავი 19. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში 552
თავი 21. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება 554

1 ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების საფუძვლები

1.1. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა

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

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

სააღრიცხვო პოლიტიკას საწარმო ირჩევს დამოუკიდებლად და მასზე პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელს ეკისრება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები აუცილებლად უნდა გამომდინარეობდეს ფასს–დან. ამის მაგალითია ბასს 8, რომლის მე-7 პუნქტი განმარტავს, რომ „როცა სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია კონკრეტულად ეხება რომელიმე ოპერაციას, სხვა მოვლენას ან გარემოებას, სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ამ შემთხვევაში გამოიყენება, უნდა განისაზღვროს ამ სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის გამოყენებით, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასს) მიერ მოცემული სტანდარტის ან ინერპრეტაციისათვის გამოცემული შესაბამისი დანერგვის მითითებების გათვალისწინებით“.

ფასს-ში ჩამოყალიბებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების შედეგი ასახვას პოულობს ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს შესაბამის და საიმედო ინფორმაციას ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების შესახებ, რომლისთვისაც იგი გამოიყენება. ეს პოლიტიკა არ უნდა გამოიყენებოდეს მაშინ, როცა მისი გამოყენების შედეგი არაარსებითია. ამავე დროს, მისთანშეწონილი არ არის განხორციელდეს ან შეუცვლელად დარჩეს ფასს-დან არაარსებითი გადახვევები, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგების ან ფულადი ნაკადების წარდგენისას.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის დროს ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი წყაროების გამოყენების შესაძლებლობა:

ა) სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციების მოთხოვნები და მითითებები, რომლებიც დაკავშირებულია მსგავს და მონათესავე საკითხებთან; და

ბ) აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებები, მათი აღიარების კრიტერიუმები და შეფასების კონცეფციები.

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

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა ხდება ფასს-ს დაყრდნობით. მიუხედავად იმისა, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელს ეკისრება, სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება შეირჩეს (შემუშავდეს) საწარმოს საბუღალტრო, საფინანსო, იურიდიული და საწარმოს სხვა სამსახურების წარმომადგენლებისაგან შემდგარი სპეციალური კომისიის ან საკონსულტაციო (აუდიტური) ფირმის მონაწილეობით.

საწარმომ უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისათვის, თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად არ მოითხოვს ან ნებას არ რთავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებისთვისაც სხვადასხვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს. თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს, მოხდეს ელემენტების ამგვარი კატეგორიზაცია, უნდა შეირჩეს შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად იყოს გამოყენებული თითოეული კატეგორიისათვის.

Z სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველია ფასს-ის ძირითადი დაშვებები – დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი საწარმო.

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

2) ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებით ბასს 1 განმარტავს, რომ „საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში, შინაარსის ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ იცის ამის შესახებ, მან შეფასების დროს უნდა ახსნას ის არსებითი მოვლენები, რაც ეჭვქვეშ აყენებს საწარმოს შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობას. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გათვალისწინებული არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპი, საჭიროა ამ ფაქტის და აგრეთვე იმ საფუძვლების განმარტება შენიშვნებში, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ".

ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების მართებულობის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე თორმეტ თვეს. აღნიშნული ფაქტების განხილვის სერიოზულობა დამოკიდებულია კონკრეტულ სიტუაციაზე. თუ საწარმო წარსულში მომგებიანი იყო და ფინანსური რესურსები მისთვის ხელმისაწვდომია, დასკვნა ფუნქციონირებადობის შესახებ შესაძლოა მომზადდეს დეტალური ანალიზის გარეშე. სხვა შემთხვევაში, საწარმოს ფუნქციონირებადობის საფუძველი რეალურად რომ ჩაითვალოს, საწარმოს ხელმძღვანელობას შეიძლება მთელი რიგი ფაქტორების განხილვა დასჭირდეს, რომლებიც დაკავშირებული იქნება საწარმოს მიმდინარე და მოსალოდნელ მომგებიანობასთან, ვალების დაფარვის გრაფიკებთან და დაფინანსების შესაძლო წყაროებთან.

იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად გამოიყენება მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებისათვის, ხელმძღვანელობამ უნდა შეიმუშაოს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომლის საფუძველზე მიღებული ინფორმაცია:

ა) შეესაბამება მომხმარებლების ეკონომიკური გადაწყვეტილების საჭიროებას; და

ბ) საიმედოა იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგება:

(I) სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;

(II) გამოხატავს ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების ეკონომიკურ შინაარსს და არა ფორმას;

(III) ნეიტრალურია, ე.ი. თავისუფალია სუბიექტური დამოკიდებულებისაგან;

(IV) არის წინდახედული;

(V) არის დასრულებული ყველა არსებით ასპექტში.

საანგრიშგებო პოლიტიკის დამოუკიდებლად შეშუშავების დროს სრულყოფილად რომ იქნეს გათვალისწინებული სემოთ აღნიშნული მოთხოვნები, ძირითად დაშვებებთან ერთად, აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების – აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა – უპირობო დაცვა. აღქმადობა და შესადარისობა ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებული მახასიათებელია, ხოლო შესაბამისობა და საიმედოობა – ფინანსური ანგარიშგების შინაარსის მახასიათებელი.

აღქმადობა ფინანსური ანგარიშგებით წარმოდგენილი ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ღირსებაა. 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. აღქმადობა არ გულისხმობს ძნელად აღსაქმელი ფინანსური ინფორმაციის ანგარიშგებაში ასახვისაგან თავის შეკავებას.

შესაბამისობა უზრუნველყოფს ინფორმაციის სარგებლიანობას. ინფორმაცია სასარგებლოა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესებს და გაეხსნება ახდენს მის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ მომხმარებელს ეხმარება შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადასტუროს ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასებები. მომხმარებელთა ინტერესისადმი ინფორმაციის შესაბამისობა წარმოუდგენელია არსებითობის გარეშე. არაარსებითი ინფორმაციის აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა, ერთი მხრივ, ართულებს აღრიცხვის პროცესს, და, მეორე მხრივ, არაფერს მატებს ფინანსური ინფორმაციის სარგებლიანობას.

საიმედოობა ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი მახასიათებელია. ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ არასაიმედო. საიმედო ინფორმაცია უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: იყოს ნეიტრალური (არ უნდა ასახავდეს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც წინასწარგანზრახულ შედეგს განაპირობებს); სრული (გამოტოვებული არ იყოს არსებითი ინფორმაცია); წინდახედულად შეფასებული (გამორიცხავდეს ფარული რეზერვების შექმნას, აქტივების, მოგებისა და შემოსავლების განზრახ შემცირებას ან ხარჯებისა და ვალდებულებების გადიდებას); სამართლიანად წარდგენილი (კანონსომიერად 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 წლის საქმიანობის შედეგების შედარებისა და ფინანსური მდგომარეობის შეფასების შესაძლებლობას. აგრეთვე, სხვადასხვა საწარმოს 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 არსებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას. მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა მუდმივად უცვლელი დარჩეს. ბასს 8 განმარტავს, რომ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია, თუ ცვლილება მოითხოვება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ ან იმ შემთხვევაში, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების გავლენის შესახებ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, სამეურნეო საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობაზე.

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. სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ წარსადგენი ინფორმაციის შინაარსს ზოგადად განსაზღვრავს ბასს 1. აღნიშნული სტანდარტით დადგენილია, რომ „მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ განმარტებით შენიშვნაში მოცემული უნდა იყოს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძველი (ან საფუძვლები); და

ბ) თითოეული გამოყენებული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გასაგებად".

ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გარდა, ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის მნიშვნელობა აქვს შეფასების საფუძვლის (პირველადი ღირებულება, მიმდინარე, ნეტო სარეალიზაციო, რეალური და აღდგენითი ღირებულება) ცოდნას, რადგან ის საფუძველი, რომლის მიხედვითაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს მის ანალიზზე.

როდესაც წყდება ამა თუ იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის გაშუქების საკითხი, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს, თუ რამდენად სრულყოფილი ინფორმაციით უზრუნველყოფს ამგვარი განმარტება მომხმარებლებს, საწარმოს მიერ განხორციელებული ოპერაციების შედეგებისა და საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტებები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის, როცა ამ პოლიტიკის არჩევა ხდება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ დაშვებული ალტერნატივებიდან.

საწარმომ უნდა გაანიხილოს თავისი საქმიანობისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის შინაარსი, რომელიც დაინტერესებს მომხმარებელს მოცემული ტიპის საწარმოს შემთხვევაში. მაგალითად, ყველა საწარმომ, რომელიც იბეგრება მოგების გადასახადით, უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადებისათვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, გადავადებული გადასახადებისა და საგადასახადო აქტივების ცალკე გამოყოფით.

სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს მაშინაც, როდესაც მიმდინარე და განვლილი პერიოდის თანხები არსებითი არ არის. ასევე მიზანშეწონილია იმ სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნა, რომელიც ფასს-ით არ მოითხოვება, მაგრამ შერჩეული და გამოყენებულია ბასს 8-ის შესაბამისად.

1.2. ფინანსური ანგარიშგება, მისი ინფორმაციის მომხმარებლები

ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად წამოყალიბებული სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგო-

მარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადეგია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება ასევე გეიჩევნებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს.

სამმართველო–საინფორმაციო მიზნის გარდა, სააღრიცხვო 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. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით, 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 ზრუნავენ რისკზე, რომელიც თან ახლავს ინვესტიციებს და ინვესტიციებიდან მიღებულ ამონაგებს. მათ ინფორმაცია სჭირდებათ იმისათვის, რომ განსაზღვრონ: გაყიდონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ საწარმოს 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, როგორიცაა: შრომის ანაზღაურებისა და მოხუცებულობის პენსიის გადახდა, დაქირავებულ მუშაკთა დასაქმება;

გ) კრედიტის გამცემები. საკრედიტო ორგანიზაციები დაინტერესებული არიან გაცემული სესხისა და შესაბამისი სარგებლის დროული დაბრუნებით;

დ) მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები. მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომელიც მათ საშუალებას მისცემს 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 დაინტერესებული არიან რესურსების განაწილებით და, მაშასადამე, საწარმოს საქმიანობით. ისინი აგრეთვე მოითხოვენ ინფორმაციას, რათა განსაზღვრონ საგადასახადო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია გამოიყენონ ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა ამგვარი ტიპის სტატისტიკის საწარმოებლად;

ზ) საზოგადოება. საწარმოები, მრავალი ფორმით, გარკვეულ გავლენას 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 ტიპის 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 დიდ ჯგუფად:

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

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

- რამდენია საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება;
- არის თუ არა საწარმოს მესაკუთრეთა მოგების ნორმა მათი მოლოდინის ადეკვატური;
- 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 ფინანსურ ანგარიშგებაში მოტანილ ინფორმაციას, ცდილობენ გააკეთონ დასკვნა იმის შესახებ, თუ როგორია საწარმოს ფინანსური პერსპექტივა, ღირს თუ არა მის საქმიანობაში სახსრების დაბანდება. კრედიტორებს კი აინტერესებთ, შეძლებს თუ არა საწარმო ვალის დროულად გადახდას და აქვს თუ არა პროცენტის გადახდის საშუალება.

არაპირდაპირი (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; სტატისტიკური აღრიცხვის ორგანო; აღრიცხვის მარეგულირებელი ორგანო; მყიდველები და საზოგადოება მთლიანად, რომელთა დაინტერესება განპირობებულია იმით, რომ საწარმოთა მომგებიანობაზე ბეერადაა დამოკიდებული ინფლაცია, გარემოს მდგომარეობა, სოციალური პრობლემები და ცხოვრების საერთო დონე.

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

1.3. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვა თავისებური ნიშან-თვისებებითა და პრინციპებით ხასიათდება. აღრიცხვის არსებითი თვისებაა მისი შეზღუდულობა, საიდანაც გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგება სამეწარმეო საქმიანობის ძეზღუდულ 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 კონცეფციაზე;

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

განუსაზღვრელობა ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი შეზღუდულობაა, 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 ავალიბებს პირველადი ბუღალტრული ჩანაწერების ფინანსურ ანგარიშგებად გარდაქმნის წესს. ეს წესი მეტ-ნაკლებად განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყნის საბუღალტრო პრაქტიკაში, მაგრამ იგი ყველგან ემყარება აღრიცხვის ისეთ ზოგად პრინციპებს, როგორიცაა: ორმხრივობის, ფულადი შეფასების, საწარმოს ავტონომიურობის, უწყვეტობის, თვითღირებულების, კონსერვატიზმის, მატერიალურობის, რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპები.

1) ორმხრივობის პრინციპის თანახმად, საწარმოს ქონება წარმოგვიდგება შემდეგი ტოლობის სახით:

აქტივი = ვალდებულება +კაპიტალი

ეს ტოლობა ყოველთვის უნდა იყოს დაცული, თუ ბუღალტრული შეცდომა არ არის დაშვებული. ტოლობას, აქტივი = ვალდებულება +კაპიტალი, სხვაგვარად საბალანსო განტოლებასაც უწოდებენ და იგი სხვა ფუნდამენტურ პრინციპებს შორის ერთ-ერთი პირველია.

2) 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, მაოზე მხოლოდ არითმეტიკული ოპერირების საშუალება არსებობს. ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება ორიენტირებულია მხოლოდ იმ მონაცემებზე, რომლებსაც ფულადი ღირებულება გააჩნია, იგი ვერ იძლევა ამომწურავ პასუხს საწარმოს მდგომარეობის შესახებ. როგორც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები 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".

3) საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპის თანახმად, საწარმოს ანგარიშები გამიჯნული უნდა იყოს მისი დამფუძნებლების ანგარიშებისაგან. ე.ი. საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება ინფორმაცია მხოლოდ საწარმოს ფინანსური ოპერაციების შესახებ.

4) უწყვეტობის პრინციპი ემყარება მოსაზრებას, რომ საწარმო იფუნქციონირებს განუსაზღვრელი დროის განმავლობაში. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საწარმო ფუნქციონირებას გააგრძელებს წლების მანძილზე. 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 დაშვებასთან – „ფუნქციონირებადი საწარმო". ფასს-ის განმარტებით (სტრუქტურული საფუძვლები) „ფინანსური ანგარიშგების მომზადების

დროს, ჩვეულებრივ, იგულისხმება, რომ საწარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას გააგრძელებს საპროგნოზო მომავალშიც. ე.ი. იგულისხმება, რომ საწარმო არ აპირებს და არ საჭიროებს ლიკვიდაციას ან თავისი საქმიანობის მასშტაბების საგრძნობლად შემცირებას".

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

6 **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 იანვრის თვეში, რომ მიჰყიდის ავტომობილს, რომელიც მყიდველს გადაეცემა მარტის თვეში. ნაკლებად შესაძლებელია, რომ მყიდველმა უარი თქვას ავტომობილის შეძენაზე, მაგრამ ეს მოვლენა ბუღალტრულად არ აღირიცხება მარტამდე, ე.ი. იმ მომენტამდე, სანამ ქონება ახალ მფლობელს არ გადაეცემა. მაგრამ თუ საწარმოს მოუვარეს ავტომანქანა დეკემბერში და სრულიად შესაძლებელია იგი იპოვონ, დაუშვათ, მარტის თვემდე, მანქანის დაკარგვის ფაქტი ბუღალტრულად უნდა აღირიცხოს დეკემბერშივე, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმოს მდგომარეობა ოპტიმისტურად არ იქნეს წარმოდგენილი.

7 **მატერიალურობის პრინციპის** (ხშირად არსებითობის პრინციპად წოდებული) არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხედველობაში არ მიიღება არაარსებითი ფაქტი. სხვანაირად რომ ვთქვათ, როდესაც ბუღალტერი საწარმოსათვის შეძენილ ფანქარს პირდაპირ აკუთვნებს ხარჯებს და არ აღრიცხავს მას როგორც ნივთს, მაშინ იგი სარგებლობს მატერიალურობის პრინციპით. ამ დროს არაარსებითია ის, რომ ფანქარი ერთბაშად არ ცვითება. არარსებითი კი აღრიცხვაში იგნორირებულ უნდა იქნეს. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მრავალი არაარსებითი ფაქტის აღსარიცხავად ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება სამუშაო დროის არაეფექტური ხარჯვა იქნება.

არსებითად ითვლება ოპერაცია, რომლის შედეგად იცვლება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა. ოპერაციების არსებითად და არაარსებითად დაყოფა სუბიექტურია. 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. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები არსებითობასთან დაკავშირებით განმარტავს, რომ „ინფორმაცია არსებითია, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გაელენას მოახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების მუხლის ან იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც გამოწვეულია ინფორმაციის გამოტოვებით ან დამახინჯებით. ამგვარად, არსებითობა წარმოადგენს უფრო ზღურბლს, ვიდრე პირველად ხარისხობრივ მაჩვენებელს, რომლის შემდეგაც ინფორმაცია მომხმარებლისათვის ხდება უსარგებლო".

მატერიალურობის პრინციპს ორი ასპექტი გააჩნია:

ა) უმნიშვნელო მოვლენების უგულვებელყოფა; და

ბ) ყველა მნიშვნელოვანი მოვლენის ასახვა.

8 **რეალიზაციის პრინციპი** განსაზღვრავს მოგების მიღების მომენტს და, ამასთანავე, პერიოდიზაციის გზით, შეწყმულია შესაბამისობის პრინციპთან. რეალიზაციის პრინციპის შესაბამისად, საწარმოს მიერ შემოსავლები აღირიცხება აქტივის მყიდველზე გადაცემის ან მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევის დროს. ფასს-ის ენით რომ ვთქვათ, საკონტროლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგე-

ბის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

ა) საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;

ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც ჩვეულებრივ, ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს;

გ) შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;

დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და

ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა".

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 მიწოდება განხორციელებულად ითვლება და იგი ემთხვევა საქონლის მყიდველისათვის გადაცემის მომენტს. ამიტომ, ტერმინი „რეალიზაცია" უნდა გავიგოთ როგორც მყიდველისათვის საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა და მიმწოდებლის უფლება, მიიღოს შემოსავალი გაყიდვიდან, რომელიც შეიძლება ემთხვეოდეს, უსწრებდეს ან მოსდევდეს საქონლის მიწოდებას. ე.ი. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისათვის არსებითი არ არის როდის იქნება ფული მიღებული – მყიდველისათვის საქონლის გადაცემამდე, გადაცემის დროს თუ მის შემდეგ.

შესაბამისობის პრინციპი არეგულირებს გასაღების ხარჯებად აღიარებას. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში ის გასაღები მიიჩნევა ხარჯებად, რომელიც მონაწილეობს ამ პერიოდის შემოსაღების მიღებაში. ფასს-ში მითითებულია, 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 შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე."

შემოსავლებისადმი ხარჯების შესაბამისობის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ საანგარიშგებო პერიოდის მოგებასთან მოგების გადასახადის ხარჯის შესაბამისობა. არის შემთხვევები, როდესაც შემოსაღებისა და ხარჯების ელემენტების აღიარება ფინანსური და საგადასახადო მიზნებისათვის განსხვავებული მეთოდებით ხდება. მაგალითისათვის, თუ დავუშვებთ, 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 კოდექსით დაშვებულია ცვეთის თანხის გამოქვითვა 2.500 ლარის ოდენობით, მაშინ საგადასახადო მოგება იქნება 24.500 (25.000 + 2.000 – 2.500) ლარი. შესაბამისად, საწარმოს მოუწევს 3.675 (24.500-ის 15%) ლარი მოგების გადასახადის გადახდა. მიუხედავად ამისა, შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმო მოგების გადასახადის ხარჯად აღიარებს 3.750 (25.000-ის 15%) ლარს. აქედან, ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაირიცხავს 3.675 ლარს, ხოლო 75 ლარს აღრიცხავს როგორც „გადავადებული მოგების გადასახადს". ამდენად, მიღებულ 25.000 ლარის მოგებას შეესაბამება მოგების გადასახადის ხარჯის სახით 3.750 ლარი. მოგების გადასახადის ამგვარ ასახვას მოითხოვს ბასს 1, რომლის მიხედვითაც „ყველა საწარმომ, რომელიც იბეგრება მოგების გადასახადით, უნდა ასახოს მოგებიდან გადასახადებისათვის გამოყენებული საღრიცხვო პოლიტიკა, გადავადებული გადასახადებისა და საგადასახადო აქტივების ცალკე გამოყოფით".

მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა

2

2.1. მოთხოვნების ეკონომიკური ხასიათი

საწარმოს მეორე და მესამე პირების მიმართ მოთხოვნები წარმოეშობა მრავალი გარემოების გამო. მათი კონკრეტული მაგალითებია: პროდუქციის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებით წარმოშობილი მოთხოვნები; მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები; გაცემული 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 უოუოდ მოთხოვნის აღიარება მოჰყვება. მაგალითად, გარიგების პირობებიდან გამომდინარე, საწარმოს მიერ საქონლის მიწოდება მისი ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით, აუცილებლად დებიტორულ დავალიანებად უნდა იქნეს აღიარებული. ხშირად, წინასწარ ცნობილია მოთხოვნების გადახდის ვადები. ამიტომ ადვილია 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 დეტალური 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. ამიტომ, მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოყოფილი ბუღალტრული ანგარიშების მეტი ნაწილი მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მოთხოვნების ჯგუფშია გაერთიანებული. მეტი ნაწილი იმიტომ, რომ აღნიშნულ ჯგუფებში გაერთიანებულ მოთხოვნებთან ერთად, არსებობს შედარებით განსხვავებული ხასიათის მოთხოვნებიც. კერძოდ, მათ რიცხვს მიეკუთვნება სავალო ვალდებულებით უზრუნველყოფილი და დარიცხული მოთხოვნები, რომლებიც, მართალია, ცალკე გამოყოფილად აღირიცხება, მაგრამ ბალანსში შეტანის მიზნით მაინც მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად კლასიფიკაციას ექვემდებარება.

2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

2.2.1. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნები წარმოიშობა საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების (შემდგომში საქონელი) რეალიზაციის დროს. ე. ი. მოთხოვნის აღიარება უკავშირდება საქონლის რეალიზაციიდან შემოსავლების აღიარების მომენტს. მაგრამ ეს არ ნიშნავს, რომ ყველა რეალიზაციიდან შემოსავალი მოთხოვნების წარმოშობის საფუძველია. რეალიზაციიდან შემოსავალი მოთხოვნებს

წარმოშობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მიწოდება განხორციელებულია ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით ან, როგორც ხშირად ამბობენ, კრედიტით რეალიზაციისას. კრედიტით რეალიზაცია ან საქონლის კრედიტში გაყიდვა შესაძლებელია განსხვავებულ პირობებს, მათ შორის ვადამდელი გადახდის წახალისებასაც, ითვალისწინებდეს. ამიტომ მოთხოვნების წარმოშობისა და დაფარვის სამეურნეო ოპერაციები ადეკვატურ ბუღალტრულ გატარებას მოითხოვს. პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ მოთხოვნების მთლიანი და წმინდა თანხით აღრიცხვის მეთოდებს.

ოპერაციის აღრიცხვა მთლიანი თანხის მეთოდით

ა) საქონლის გაყიდვიდან საწარმოს ეკუთვნის საქონლის ღირებულება 1.000 ლარი და დღგ 180 ლარი. საქონელი მიწოდებულია ღირებულების 30 დღეში გადახდის პირობით. ამასთან, თუ მყიდველი ვალს გადაიხდის მიწოდებიდან 10 დღეში, მაშინ მიიღებს 2 % ფასდათმობას, 20 დღეში გადახდისას – 1% ფასდათმობას. ვინაიდან საწარმოსთვის უცნობია თანხის გადახდის საჭარაუდო თარიღი, მიწოდებიდან წარმოშობილი მოთხოვნა ასახული იქნება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1.180	
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან		1.000
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ		180

ბ) დაეუშვათ, მყიდველმა საქონლის ღირებულება გადაიხადა კრედიტის ვადის ამოწურვისას უნაღდო ანგარიშსწორებით

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1.180	
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1.180

გ) დაეუშვათ, მიწოდებული საქონლის ღირებულება გადახდილია მე-10 დღეს ნაღდი ანგარიშსწორებით. მყიდველმა გამოიყენა ფასდათმობის შესაძლებლობა და გადაიხადა 1.176 ლარი

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	1.156,4	
დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	20	
დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	3.6	
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1.180

ოპერაციის აღრიცხვა წმინდა თანხის მეთოდით

ზემოთ განხილული ოპერაციები წმინდა თანხის მეთოდის გამოყენებით შემდეგნაირად გატარდება

ა) საქონლის მიწოდება

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1.156,4	
დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	20	
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან		1.000
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ		176,4

ბ) ვალდებულების დარიცხვა 20 დღის შემდეგ

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	23.6	
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავალი		20
(მყიდველის მიერ გამოუყენებელი ფასდათმობა)		
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ		3.6

გ) 30 დღის შემდეგ თანხის გადახდა ბუღალტრულად აისახება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1.180	
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1.180

გ) თანხის გადახდა მე-10 დღეს

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბაკში	1.156,4
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1.156,4

საწარმო შეიძლება საქონელბრუნვით ოპერაციას აწარმოებდეს უცხოური ვალუტით. აქ იგულისხმება, რომ საწარმო საქონელს ჰყიდის უცხოურ ვალუტაში. უცხოურ ვალუტაში საქონლის კრედიტში გაყიდვის დროს წარმოშობილი მოთხოვნები სამუშაო ვალუტაში უნდა აღირიცხოს. ამასთან, მოთხოვნების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვასთან დაკავშირებით, ბასს 21 მოითხოვს, რომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ იქნეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით. ვალუტის გასაცვლელი კურსის ცვალებადობის გამო, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ან მოთხოვნის განაღდების დროს უცხოური ვალუტის საანგარიშგებო ვალუტაზე გასაცვლელი კურსი შესაძლებელია მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს, მოთხოვნის აღიარების დროს არსებულ კურსთან შედარებით. ასეთ შემთხვევაში, საწარმომ უნდა ისარგებლოს უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების აღრიცხვის წესით, რომელიც გულისხმობს საკურსო სხვაობების შემოსავლის ან ხარჯის სახით აღიარებას. ბასს-ის ენით „საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი მუხლების განაღდების ან ფულადი მუხლების გადაანგარიშების დროს ისეთი სავალუტო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში, ან წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველი აღიარების დროს გადასაანგარიშებლად გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა,...“. ქვემოთ მოტანილია საილუსტრაციო მაგალითები.

ა) საწარმომ უცხოელ მყიდველს საქონელი კრედიტში მიჰყიდა 30 დღეში გადახდის პირობით. საქონელზე გარიგება მოხდა აშშ დოლარებში. საქონლის მთლიანი ღირებულებაა 1.000. საქონლის მიწოდება მოხდა 20X5 წლის 20 დეკემბერს. დოლარის გაცვლითი კურსი შეადგენდა 1.80 ლარს.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1.800
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	1.800

ბ) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კორექტირდება უცხოურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მოთხოვნები, სავალუტო კურსის შეცვლის გამო. 20X5 წლის 31 დეკემბერს 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა 1.90 ლარს.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	100
კრედიტი – 8140 მოგება სავალუტო კურსთაშორისი სხვაობიდან	100

გ) კორექტირდება უცხოურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მოთხოვნები მყიდველის მიერ მოთხოვნის გადახდასთან დაკავშირებით. თანხა 1.000 აშშ დოლარი გადახდილია 20X6 წლის 15 თებერვალს. ამ მომენტში 1 აშშ დოლარის გასაცვლელი კურსი შეადგენდა 1.85 ლარს.

თანხა ჩარიცხულია საქართველოს ბანკში გახსნილ სავალუტო ანგარიშზე.

დებეტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1.850
დებეტი – 8240 ზარალი სავალუტო კურსთაშორისი სხვაობიდან	50
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1.900

2.2.2. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნები

მოთხოვნების ამოღება დამოკიდებულია იმ განუსაზღვრელ გარემოებებზე, რომელშიც საწარმოს უხდება საქმიანობა. საწარმომ წინასწარ რომ იცოდეს მყიდვე-

ლის გადახდისუუნარობის შესახებ, ცხადია, მას საქონელს არ მიჰყიდის. მაგრამ პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ სავსებით შესაძლებელია რომელიმე პირმა ვერ შეასრულოს თავისი ვალდებულება საწარმოს წინაშე და ვერ უზრუნველყოს მოთხოვნის დაფარვა ნაწილობრივ ან მთლიანი ოდენობით. აღნიშნული გარემოება განაპირობებს მოთხოვნების უიმედობას, რაც თავისთავად უნდა ჩამოიწეროს. უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერის აუცილებლობა ნაკარნახებია შესაბამისობისა და საიმედოობის მოთხოვნით. თუ საწარმოს საკმარისი მტკიცებულება გააჩნია იმის შესახებ, რომ დებიტორი ვერ შეძლებს დავალიანების გადახდას, მან ასეთი მოთხოვნა უნდა გააუქმოს და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა ასახოს ის მოთხოვნები, რომელთა მიღება ყოველგვარ საფუძველს მოკლებულია. მოთხოვნის უიმედოდ აღიარების საკმარის მტკიცებულებად 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.

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

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები განმარტავს, თუ მოსალოდნელია, რომ საწარმოს მოთხოვნები დაიფარება (თუ ხელშეკრულებაში სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული), მართებულია ამოსაღები თანხების აქტივებად აღიარება, მაგრამ თუ ეს თანხები ძალიან დიდია, მაშინ მიიჩნევა, რომ, როგორც წესი, მათი გარკვეული ნაწილი ვერ იქნება ამოღებული. შესაბამისად, ეკონომიკური სარგებლის მოსალოდნელი შემცირება ხარჯად აღიარდება.

საეჭვო ვალების ხარჯის სახით აღიარების აუცილებლობა დადგენილია ბასს 18-თაც, რომელიც განმარტავს, რომ როდესაც ჩნდება განუსაზღვრელობა ამონაგებში უკვე ჩაროული თანხის მიმართ, ამოუღებელი თანხა ანუ თანხა, რომლის ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, აღიარებული იქნება როგორც ხარჯი და არა როგორც თავდაპირველად აღიარებული ამონაგების თანხის კორექტირება.

ფასს-ის მიხედვით ხარჯად აღიარების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მოთხოვნების შემცირების საიმედოდ შეფასება. რადგან სტანდარტებით არ არის განსაზღვრული საეჭვო მოთხოვნების ოდენობის დადგენის ხერხი, მიზანშეწონილია მიემართოთ საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკას.

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

ა) ნეტო რეალიზაციიდან;

ბ) ნეტო კრედიტით რეალიზაციიდან;

გ) წლის ბოლოს გაუნაღდებელი მოთხოვნების თანხიდან.

მათგან უფრო მიღებულია პროცენტული მეთოდი ნეტო კრედიტით რეალიზაციიდან.

მეორე 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 ფასდათმობამ და უკან დაბრუნებული საქონლის ღირებუ-

ლებამ შეადგინა 30.000 ლარი. შესაბამისად, კრედიტით რეალიზებული საქონლის ნეტო ღირებულება შეადგენს 340.000 (370.000 – 30.000) ლარს. წინა პერიოდების გამოცდილების ანალიზი შემდეგ სურათს იძლევა:

ცხრილი 2.1

წლები	ნეტო რეალიზაცია	დანაკარგები უიმედო ვალებიდან	პროცენტი
20X4	280.000	4.200	1.50
20X5	350.000	4.900	1.40
20X6	385.000	6.050	1.57
სულ	1.015.000	15.150	1.49

საწარმო ხელმძღვანელობს რა ბოლო სამი წლის მონაცემებით, მიდის იმ დასკვნამდე, რომ საანგარიშგებო წლის ნეტო რეალიზაციიდან საეჭვო მოთხოვნა 5.066 (0.0149 X 340.000) ლარს შეადგენს. ეს ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო წლის ბოლოს არსებული მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნების ნაშთი, ბალანსში ასახვის მიზნით, უნდა შემცირდეს 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 დასადგენად გამოიყენება დროითი ცხრილი, რომელშიც მოთხოვნები ჯგუფდება მათი ხანგრძლივობის მიხედვით და ცალკეული ჯგუფისათვის გამოითვლება საეჭვო მოთხოვნა, საწარმოს წარსული გამოცდილებიდან გამომდინარე. საილუსტრაციო მაგალითი მოტანილია ქვემოთ.

ცხრილი 2.2

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 გაანგარიშებულია გამოცდილებაზე დაყრდნობით, აუცილებელი ხდება ცალკე აღრიცხვა. ამ მიზნით იხსნება ანგარიში – „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ კონტრალური ანგარიში – „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“. მას, როგორც წესი, კრედიტის ნაშთი გააჩნია. შესაბამისად, საეჭვო მოთხოვნების ზრდაც კრედიტში აისახება. დებეტის 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:

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.

დებეტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 800
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 800

შენიშვნა: *როდესაც აუცილებელი გახდება უიმედო მოთხოვნების ჩამოწერა, გამორიცხული არაა, საეჭვო მოთხოვნების კრედიტის ნაშთი ნაკლები აღმოჩნდეს ჩამოსაწერ მოთხოვნაზე. ეს, ცხადია, გამოიწვევს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშზე დებეტის ნაშთის გამოჩენას. მოცემულ ანგარიშზე ასეთი ვითარება შეინარჩუნებული 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 გადამხდელის ადგილსამყოფელს და მოთხოვნა უიმედოდ ჩათვალა. მოთხოვნის აღდგენა მოხდა მყიდველის იმ პირობიდან გამომდინარე, რომ ვალს აუცილებლად გადაიხდის უახლოეს 10 დღეში.

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1.300
კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 1.300

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

დებეტი – 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 საეჭვო მოთხოვნები შეადგენს 2.700 ლარს. აუცილებელია, პირველ რიგში, განისაზღვროს იმ თანხის ოდენობა, რომელიც ხარჯის სახით იქნება აღიარებული. ამ მიზნით სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნებს უნდა გამოაკლდეს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი. (ა) და (ბ) პირობის გამოყენებით საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი შეადგენს 2.500 (2.000 – 800+ +1.300) ლარს. ამდენად, კორექტირების თანხა იქნება:

სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნა *2.700*
მინუს: *საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთი* *2.500*

საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯი (200) ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 200
კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 200

შენიშვნა: *თუ წლის ბოლოს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშს კრედიტის ნაცვლად ექნება დებეტის ნაშთი, მაშინ საეჭვო მოთხოვნასთან დაკავშირებული ხარჯების დასადგენად მოცემულ ნაშთს ემატება წლის ბოლოსათვის გამოთვლილი სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნა.*

დ) დასაშვებია ისეთი შემთხვევა, როდესაც წლის ბოლოს სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნა ნაკლები აღმოჩნდება საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთზე. ამ შემთხვევაში, მეტობის თანხა შემოსავლის სახით უნდა აღირიცხოს. თუ დავუშვებთ, რომ (გ) პუნქტში სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნა შეადგენდა არა 2.700-ს, არამედ 2.000 ლარს, მაშინ საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთის 2.000 ლარამდე შესამცირებლად აუცილებელია ბუღალტრული გატარება

დებეტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 500
კრედიტი – 6130 შემოსავალი საეჭვო მოთხოვნებიდან 500

ამოღებას დაქვემდებარებული მოთხოვნების შეფასებასთან დაკავშირებით, შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს კერძო შემთხვევებს, რომლებიც განსხვავებულ ბუღალტრულ გატარებებს მოითხოვს. ეთქვათ, საწარმოში 31 დეკემბრის მდგომარეობით მოთხოვნებთან დაკავშირებით შემდეგი მდგომარეობაა: მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნები შეადგენს 30.000 ლარს. ერთი მყიდველის უიმედოდ გაუჩინარების გამო, საწარმო ვერ მიიღებს 1.200 ლარს. სხვა მყიდველის მძიმე ფინანსურ მდგომარეობასთან დაკავშირებით საწარმო ვარაუდობს, რომ მისი დავალიანებიდან 2.000 ლარის 40%-ის ამოღება საეჭვო იქნება. დანარჩენი 26.800 ლარიდან, წინა პერიოდის გამოცდილებიდან გამომდინარე, საეჭვოდ ითვლება 5%. ამავე პერიოდისათვის საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშზე კრედიტის ნაშთი 1.000 ლარს შეადგენს.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საწარმო საქონლის გაყიდვისას იყენებს წამახალისებელ ფასდაკლებას მიწოდებიდან ერთი თვის ვადაში გადახდისათვის 2%-ის ოდენობით. ამ შანსს იყენებს კლიენტების ნაწილი და ფასდათმობა ამონაგების 50%-ს ეხება. 31 დეკემბრის მდგომარეობით მიწოდებიდან 30 დღიანი ვადა არ გასულა 10.000 ლარს, რომლისათვის ჯგუფურად დარიცხული საეჭვო მოთხოვნა 500 ლარს შეადგენს. აღნიშნულ სიტუაციაში საწარმოში აუცილებელია შემდეგი ბუღალტრული გატარებები

1. უიმედო ვალის ჩამოწერა

დებეტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება	1.200	
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1.200

2. კერძო საეჭვო მოთხოვნის ხარჯად აღიარება (კერძო ანუ კონკრეტული მყიდველის დებიტორული დავალიანების კორექტირება დაშვებული პრაქტიკაა. წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმო უფლებამოსილია სათანადო ინფორმაციაზე დაყრდნობით ინდივიდუალური კონტრანგარიში გამოიყენოს დებიტორული დავალიანების რეალურად წარმოდგენის თვალსაზრისით)

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯი	800	
კრედიტი – 1416 კერძო საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		800

3. ჯგუფური საეჭვო მოთხოვნის ხარჯად აღიარება (როგორც წესი, ჯგუფური საეჭვო მოთხოვნის გამოსათელელად მიწოდებიდან წარმოშობილი დებიტორული დავალიანების საერთო თანხიდან გამოიქვითება იმ მყიდველების ვალი, რომლებსაც კერძო კონტრანგარიში გაეხსნა. ე.ი. ჩვენ მაგალითში 30.000-ს გამოაკლდება ჩამოწერილი უიმედო მოთხოვნა 1.200 ლარი და 2.000 ლარი, საიდანაც ინდივიდუალურად იქნა გამოთვლილი საეჭვო მოთხოვნა. ჯგუფური საეჭვო მოთხოვნა 1.340 ლარს შეადგენს. აქედან გამომდინარე, საეჭვო მოთხოვნის კორექტირების ანგარიშზე კრედიტის ნაშთმა უნდა შეადგინოს 1.340 ლარი. ვინაიდან მოცემულ ანგარიშზე საწყისი ნაშთი 1.000 ლარი იყო და იგი შემცირდა უიმედო დებიტორული ვალის ჩამოწერით (1.200), საეჭვო ვალის კორექტირების ანგარიშზე უნდა გატარდეს 1.540 ლარი.

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები	1.540	
კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		1.540

4. მოთხოვნებზე ფასდათმობის კორექტირება. როდესაც საწარმო კრედიტში გაყიდული საქონლის ღირებულების გადახდის წახალისების მიზნით ფასდათმობას იყენებს, ცხადია, მოსალოდნელია დებიტორული დავალიანების შემცირება. ამიტომ, წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, საწარმო უფლებამოსილია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის დაადგინოს მოთხოვნების ფასდაკლებით მოსალოდნელი შემცირება. ამით უფრო ზუსტად აისახება მოთხოვნები ბალანსში. საკორექტირო თანხის დადგენისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ საეჭვო მოთხოვნებიდან ფასდათმობის კორექტირება არ კეთდება. მოცემული მაგალითის მიხედვით მოსალოდნელია, რომ მიწოდებიდან 30 დღიანი ვადაგაუსვლელი მოთხოვნიდან

ფასდათმობა გამოყენებული იქნება 50%-ის მიმართ. ვინაიდან აღნიშნულ თანხას, 10.000 ლარს ჯგუფურად დაერიცხა საჭმელო მოთხოვნა 500 ლარის ოდენობით, იგი გაანგარიშების ბაზიდან უნდა ამოვარდეს. ე.ი. მოთხოვნაზე ფასდათმობის კორექტირება მოხდება 9.500 ლარიდან. იგი შეადგენს დამრგვალებით 95 ლარს (9.500 X 2% X 50%). კორექტირებისათვის აუცილებელია ბუღალტრული გატარება

დებეტი – 7461 ფასდათმობასთან დაკავშირებული ხარჯები 95
კრედიტი – 1417 მოთხოვნებზე ფასდათმობის კორექტირება 95

მოთხოვნებზე ფასდათმობის კორექტირების ანგარიში გამოიყენება იმავე პრინციპით, როგორც საჭმელო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიში.

2.2.3. საწარმოს პარტნიორთა და დაქირავებულ მომუშავეთა მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების აღრიცხვა

საწარმოს თავისი პარტნიორებისა და მომუშავეების მიმართ მოთხოვნები შეიძლება წარმოეშვას მათთვის გარკვეული შეღავათების მინიჭებასთან, საწარმოს წინაშე ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან ან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით. საწარმომ დაქირავებულ მომუშავეს ან პარტნიორს შეიძლება მისცეს შეღავათიანი სესხი, მიჰყიდოს კრედიტით საქონელი, ავანსი სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებასთან დაკავშირებით და სხვ. ასევე დებიტორობა შესაძლებელია წარმოშვას, საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებით, პარტნიორის ვალდებულების შეუსრულებლობამ. ქვემოთ მოტანილია რამდენიმე საილუსტრაციო მაგალითი.

- მომუშავეზე გაყიდულია საქონელი კრედიტით

  დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
  კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
  კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ

- მომუშავის მიერ დაფარულია დავალიანება ნაღდი ანგარიშსწორებით

  დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
  (ან სხვა ანგარიში)
  კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

- გაცემულია საწარმოს მენეჯერზე სამივლინებო ავანსი

  დებეტი – 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ
  კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
  (ან სხვა ანგარიში)

- ჩამოწერილია მენეჯერის დავალიანება წარმოდგენილი საბუთების საფუძველზე. გამოუყენებელი თანხა დაბრუნებულია.

  დებეტი – 7490 სხვა საერთო ხარჯი *(ან 7491 მივლინების ხარჯი)*
  დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში *(ან სხვა ანგარიში)*
  კრედიტი – 1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ

- გაცემულია სესხი საწარმოს პარტნიორზე ერთი წლის ვადით

  დებეტი – 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან
  კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
  (ან სხვა ანგარიში)

- დაბრუნებულია სესხი საწარმოს პარტნიორის მიერ

  დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში *(ან სხვა ანგარიში)*
  კრედიტი – 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან

- წლის ბოლოს გადატანილია მოკლევადიანი მოთხოვნების ანგარიშზე საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნის ნაწილი, რომელიც ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვეში უნდა დაიფაროს

  დებეტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
  კრედიტი – 2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

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

2.2.4. გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღრიცხვა

საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად მნიშვნელოვანია ინფორმაცია აქტივებისა და ვალდებულებების გადახდის ვადების შესახებ. მართალია ბასს 1 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 მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული იყოს ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების განაღდების ვადები. 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 გადატანას.

ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილის აღსარიცხავად გათვალისწინებულია რამდენიმე ანგარიში. კერძოდ, 1460 „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი", 1470 „გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი" და 1520 „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი". აღნიშნულ ანგარიშებზე გრძელვადიანი მოთხოვნების ნაწილის გადატანისას, მათი დადებეტების თანადროულად კრედიტდება შესაბამისი გრძელვადიანი მოთხოვნის ანგარიში. ამის ერთ-ერთი მაგალითია საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებული მოთხოვნის რეკლასიფიკაციის ზემოთ მოტანილი ბუღალტრული გატარება.

2.2.5. დარიცხული მოთხოვნების აღრიცხვა

მესამე პირის მიმართ მოთხოვნა ხშირად წარმოიშობა სასაქონლო ოპერაციების გარეშეც. იგი უკავშირდება საწარმოს მიერ გამომუშავებულ მიუღებელ შემოსავლებს. საწარმო წილობრივი მონაწილეობისა და ფასიანი ქაღალდებით გამომუშავებულ შემოსავლებს (პროცენტი და დივიდენდი), უმეტესწილად, იღებს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. თუ წლის განმავლობაში გამომუშავებული შემოსავალი იმავე წელს იქნებოდა მიღებული, მაშინ, ცხადია, წლის ბოლოს მოთხოვნებთან საქმე არ გვექნებოდა. მაგრამ თუ გამომუშავებული შემოსავალი საანგარიშგებო წლის ბოლომდე

არ არის მიღებული, შემოსავალი მაინც უნდა იქნეს აღიარებული, დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. ფასს მოითხოვს, რომ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ან მის რომელიმე შემადგენელ ნაწილთან დაკავშირებული პროცენტი, დივიდენდები, დანაკარგები და შემოსულობები, რომლებიც კლასიფიცირებულია ფინანსურ ვალდებულებად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება როგორც ხარჯი ან შემოსავალი. აღნიშნული დებულებიდან გამომდინარე, საწარმო ვალდებულია გამომუშავებული და მიუღებელი შემოსავალი აღიაროს შემოსავლად და დარიცხულ მოთხოვნად.

ქვემოთ მოტანილია დარიცხული მოთხოვნის აღრიცხვის ტიპური 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
კრედიტი – 8120 დივიდენდები

კუთვნილი დივიდენდის მიღება კი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
(ან სხვა ფულადი სახსრების ანგარიში)
კრედიტი – 1810 მისაღები დივიდენდები

საწარმო ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აღრიცხავს თამასუქის, ობლიგაციისა და სხვა ინსტრუმენტის მიერ საანგარიშგებო პერიოდში გამომუშავებულ საპროცენტო შემოსავალს. გამომუშავებული პროცენტი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

პროცენტის მიღება კი გატარდება

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
(ან სხვა ფულადი სახსრების ანგარიში)
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები

გამომუშავებული შემოსავლის მაგალითია საიჯარო ქირა, რომელსაც მეიჯარე იღებს. თუ საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო ქირა გადახდილი არ არის ამავე პერიოდში, იგი უნდა აისახოს დარიცხული მოთხოვნის სახით. მოთხოვნის დარიცხვა ხდება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი

2.2.6. სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა

სათამასუქო მოთხოვნა ჩვეულებრივი სხვა მოთხოვნისაგან განსხვავებულია იმით, რომ გადამხდელი წერილობით პირობას დებს 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 თაეისი შინაარსით მოთხოვნებისა და ვალდებულების მსგავსია და, რა თქმა უნდა, თამასუქის დაფარვამდე დარჩენილი პერიოდის გათვალისწინებით, ექვემდებარება მოკლევადიან და გრძელვადიან მუხლებად კლასიფიკაციას.

სხვა მოთხოვნებთან შედარებით თამასუქების ბუღალტრული აღრიცხვა უფრო რთულია. თამასუქებთან დაკავშირებით აუცილებელია ბუღალტერი კარგად ერკვე-

ოდეს თამასუქის შემდეგ რეკვიზიტებსა და მაჩვენებლებში: თამასუქის ვადა; დაფარვის თარიღი; საპროცენტო განაკეთი; გასანაღდებელი თანხა; თამასუქის აღრიცხვა; დისკონტის განაკეთი და სხვ.

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

თამასუქის ვადა განისაზღვრება იმ დღეთა რაოდენობით, რომელშიც თამასუქი მოქმედებს. ამიტომ 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 დასადგენად გაცემისა და დაფარვის თარიღი ერთ დღედ ითვლება. ე.ი. თამასუქის ვადაში არ ჩაითვლება გაცემის ან დაფარვის თარიღი.

მაგალითი

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

სექტემბერში დარჩენილი დღეები	*20 (30 – 10)*
ოქტომბრის დღეები	*31*
ნოემბრის დღეები	*20*
სულ დღეები	*71*

თამასუქის ვადის განსაზღვრა აუცილებელია როგორც პროცენტის დასადგენად, 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 იქნეს 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 გაცემული თამასუქი უნდა გაანაღდოს 90-ე დღეს. ქვემოთ მოტანილი გაანგარიშებით თამასუქის განაღდება უნდა მოხდეს 9 დეკემბერს:

სექტემბერში დარჩენილი დღეები	*20 (30 – 10)*
ოქტომბრის დღეები	*31*
ნოემბრის დღეები	*30*
დეკემბრის დღეები	*9*
სულ დღეები	*90*

პროცენტი ანუ თამასუქის გამცემის მიერ რემიტენტისათვის თამასუქის ნომინალს ზევით გადასახდელი თანხა იანგარიშება თამასუქში აღნიშნული საპროცენტო

განაკვეთიდან გამომდინარე. პროცენტი რემიტენტისათვის 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 დგინდება, როცა თამასუქის ვადა განსაზღვრულია თვეებით ან წლებით. მაგალითად, როცა თამასუქი გაცემულია 4 თვით, მაშინ ფორმულაში I-ის მნიშვნელობა იქნება 4/12 ან 1/3. როდესაც თამასუქის და განისაზღვრება დღეებით, საჭიროა მხარეებს შორის წინასწარი შეთანხმება, ცენტი რამდენდღიანი საფუძვლიდან იქნება გამოანგარიშებული. შეთანხმების აუცილებლობას განაპირობებს ის, რომ საქართველოში თამასუქი ახლა იკიდებს ფეხს და არ არსებობს გამოკვეთილი ტრადიცია 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 X 24/100 X 73/365 = 480 ლარს.

✓ გასანაღდებელი თანხა არის თამასუქის ნომინალისა და დაფარვის თარიღისათვის გამომუშავებული პროცენტის ჯამი. ზემოთ მოტანილი მაგალითის მიხედვით გასანაღდებელი თანხა შეადგენს 10.480 (10.000 + 480) ლარს.

✓ თამასუქის აღრიცხვა (დისკონტი) და სადისკონტო განაკვეთი. მარტივი თამასუქით თამასუქის გამცემი საეალო ვალდებულებას კისრულობს მხოლოდ რემიტენტის წინაშე მაშინ, როცა გადასაპირებელი თამასუქის გამცემი ვალდებულია თამასუქის მიხედვით გასანაღდებელი 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 გადასაპირებელი თამასუქის გარანტიით. ამ ოპერაციას თამასუქის აღრიცხვა ანუ სხვანაირად დისკონტი ეწოდება. თუ თამასუქის გამცემი თამასუქს დათქმულ ვადაში ვერ დაფარავს, თამასუქის რეგრესიის ძალით, თამასუქის მიმღები ვალდებული იქნება დაიბრუნოს ბანკიდან თამასუქი და ბანკს აუნაზღაუროს კუთვნილი თანხა. თამასუქის აღრიცხვისათვის ბანკი მოითხოვს თამასუქის გასანაღდებელი თანხის გარკვეულ ნაწილს, რომელსაც სადისკონტო განაკვეთს უწოდებენ. იგი, როგორც წესი, სესხზე პროცენტის ტოლია. სადისკონტო განაკვეთი განისაზღვრება ფორმულით:

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

სადაც M არის თამასუქის გასანაღდებელი თანხა; I – საპროცენტო განაკვეთი; T – თამასუქის აღრიცხვიდან განაღდებამდე დარჩენილი დრო.

თამასუქის გასანაღდებელ თანხასა და სადისკონტო 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.
გასანაღდებელი თანხა = 10.000 + (10.000 X 10/100 X 90/365) = 10.246,58
სადისკონტო განაკვეთი = 10.246,58 X12/100 X 40/365 = 134.75
აღრიცხულ თამასუქზე გადასახდელი თანხა = 10.246,58 – 134.75 = 10.111,83

თამასუქით საეალო ვალდებულების აღიარება შეიძლება უკავშირდებოდეს როგორც ფულად, ისე არაფულად ოპერაციებს. კონკრეტული შემთხვევის გათვალისწინებით, ბუღალტრული გატარება შესაძლებელია განსხვავებული დასახელების ანგარიშზე მოხდეს, მაგრამ ეკონომიკური შინაარსით ისინი იდენტურადაა მიჩნეული. მაგალითად, თამასუქით სესხის აღება და, დავუშვათ, მასალის შეძენა 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 მოტანილია 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 გატარდება ბუღალტრულად

ა) თამასუქის მიღებისას

დებეტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები
(„ა" შემთხვევაში)
დებეტი – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები
(„ბ" შემთხვევაში)
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები
(1100 ან 1200 ჯგუფი)

ბ) პროცენტის შემოსავლად აღიარებისას:

პროცენტი აღიარდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში შემოსაელის სახით. პროცენტის შემოსაელად აღიარება ხდება ისე, როგორც ჩვეულებრივი სესხზე პროცენტის შემთხვევაში. კერძოდ, პროცენტი შემოსაელის სახით გატარდება მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც, ფაქტობრივად 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 შემოსაელის აღრიცხვის შემთხვევაში, ფინანსური საქმიანობის შედეგების შესახებ ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის გამოიყენება დარიცხვის მეთოდი („ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები", პუნქტი 92-93).

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები
(დარიცხვის პრინციპიდან გამომდინარე) ან
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები
(1100 ან 1200 ჯგუფი)
კრედიტი – 8110. საპროცენტო შემოსაელები

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

დებეტი – 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი
კრედიტი – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები

2. მიღებულია მარტივი თამასუქი სასესხო გარიგების საფუძველზე, რომლის თანახმადაც თამასუქის გამცემმა მიიღო სესხი 19.000 ლარის ოდენობით და თამასუქის ვადის ბოლოს გადაიხდის 20.000 ლარს. საპროცენტო განაკვეთი არ არის მითითებული თამასუქში. ე.ი. სასესხო გარიგება ითვალისწინებს თანხის გასესხებას შემცირებული (19.000 ლარი) ოდენობით, ხოლო სესხის დაბრუნებას – მთლიანი თანხით თამასუქის დაფარვის ვადისათვის (ეთქვათ, დაფარვის ვადა 1 წელია. ასეთ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ საპროცენტო წლიური განაკვეთი 1.000/19.000x100 = 5,26%-ია).

როგორც თამასუქის გამცემის, ასევე თამასუქის მიმღების მიერ თამასუქი ბუღალტრულ ანგარიშებში აისახება თავდაპირველად აღიარებული თანხით (19.000 ლარი), ხოლო ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში განიმარტება ნაგულისხმები საპროცენტო განაკვეთი და თამასუქის დაფარვის ვადა.

შესაბამისი საპროცენტო შემოსავალი ბუღალტრულ ანგარიშებში გატარდება და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აისახება დარიცხვის მეთოდით. ოპერაციების ბუღალტრული გატარება მოხდება პირველ პირობაში განხილული მოდელის მსგავსად.

3. მიღებულია მარტივი თამასუქი გაყიდულ აქტივზე, რომლის ღირებულება 5.000 ლარია, წლიური განაკვეთი 10%, თამასუქის ვადა: ა) 60 დღე, ბ) 2 წელი.

იგულისხმება, რომ თამასუქის მიმღები არის აქტივის მიმწოდებელი. ამიტომ, თუ გავითვალისწინებთ შინაარსის ფორმაზე აღმატებულებას (ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები, პუნქტი 35), იგი შეიძლება განხილულ იქნეს როგორც ფინანსური ოპერაცია. ანუ განსახილველია ორი დამოუკიდებელი ოპერაცია: აქტივის გაყიდვა და ფინანსური ოპერაცია.

როგორც წესი, აქტივის ღირებულება ტოლი იქნება თამასუქის ნომინალური ღირებულების – 5.000 ლარის.

** **ფინანსური ოპერაცია:** თამასუქის ნომინალური ღირებულება 5.000 ლარი განიხილება როგორც აქტივი და კლასიფიცირდება „ა" შემთხვევაში მოკლევადიანი, ხოლო „ბ" შემთხვევაში გრძელვადიანი მოთხოვნის სახით. საპროცენტო შემოსავალი ბუღალტრულ ანგარიშებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება მიღებული აღიარების პრინციპის შესაბამისად (გამომუშავებისთანაბარ).

** **აქტივის გასვლა:** თამასუქის მიმღები (აქტივის მიმწოდებელი) ასახავს აქტივის რეალიზაციას და აღიარებს გაყიდვის მომენტისათვის არსებულ ნორმალურ (სტანდარტულ) მოგებას. ნორმალური მოგება უნდა ასახავდეს მოგებას, რომელიც მიიღება ისეთი ოპერაციიდან, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფინანსურ/სასესხო შეთანხმებასთან. აქედან გამომდინარე, იგულისხმება, რომ მოცემული საპროცენტო განაკვეთი (10%) წარმოადგენს ჩვეულებრივ კომერციულ განაკვეთს ამგვარი ოპერაციისათვის. მოცემული წესის შესაბამისად, დაუშვებელია ამონაგების გადაჭარბებულად აღიარება, რომელიც წარმოიშობა გასაყიდი ფასის ხელოვნურად გაზრდითა და მასთან დაკავშირებული ფინანსური შემოსავლის ხელოვნურად შემცირებით.

აქტივის მიწოდება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები
("ა" შემთხვევაში)
დებეტი – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები
("ბ" შემთხვევაში)
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

პროცენტის შემოსაელად აღიარება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები *(დარიცხვის მეთოდიდან გამომდინარე)*
ან
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები *(1100 ან 1200 ჯგუფი)*
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები

II. გადასაპირებელი თამასუქი შეფ. ძნაზ მავ-ის სასარგ.

გადასაპირებელი თამასუქის მიღებისა და გაცემის ოპერაციები აღირიცხება ისე, როგორც მარტივი თამასუქის მიღება და გაცემა. განსხვავება წარმოიშობა თამასუქის გადაპირების დროს.

4. თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 10.000 ლარი. ფაქტობრივი საპროცენტო განაკეეთი 10% წელიწადში. თამასუქის დაფარეის ეადა 360 დღეა. 300 დღის შემდეგ თამასუქის მიმღები ახდენს თამასუქის აღრიცხვას (დისკონტირებას) თავის ბანკში 12%-ით.

თუ თამასუქის მიმღები თამასუქს აღრიცხავს ბანკში, იგი მიიღებს თამასუქის გასაანაღდებელ თანხას, რომელიც შემცირებული იქნება სააღრიცხვო პროცენტის შესაბამისი თანხით. კონკრეტულ შემთხვეევაში იგი შეადგენს:
10.000 + (10.000 X10/100) – (11.000 X12/100 X 60/360) = 10.000+ + 1.000 – 220 = 10.780

მოცემულ გაანგარიშებაში 360 ნიშნავს წელიწადში დღეთა რაოდენობას. მართალია, იგი არ ემთხვეეა წელიწადში არსებულ კალენდარულ დღეთა რაოდენობას, მაგრამ მაგალითში იგი გათვლის გამარტივების მიზნითაა მოტანილი.

თამასუქის აღრიცხვა ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები *(1100 ან 1200 ჯგუფი)*		10.780
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავალი *(საპროცენტო შემოსავალს გამოკლებული სადისკონტო განაკეეთი)*		780
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლეეადიანი თამასუქები		10.000

შენიშვნა: თუ სადისკონტო განაკეეთი აღემატება საპროცენტო შემოსავალს, მაშინ სხვაობა აისახება 8290 ანგარიშის – სხვა არასაოპერაციო ხარჯი – დებეტში.

5. თამასუქის მფლობელი ახდენს თამასუქის გადაპირებას, შეძენილი აქტივის სანაცვლოდ. თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 10.000 ლარი. ფაქტობრივი საპროცენტო განაკეეთი – 12% წელიწადში. თამასუქის დაფარეის ეადა 1 წელია. თამასუქის გადაპირება მოხდა მიღებიდან 90 დღის შემდეგ, ფაქტობრივი საპროცენტო განაკეეთით.

ინდოსანტი თამასუქის გადაპირებას აღიარებს 90 დღის განმავლობაში გამომუშავებულ საპროცენტო შემოსავალს 300 ლარს (10.000x12/100x90/360) და სამეურნეო ოპერაციებს ასახავს ბუღალტრული გატარებით.

დებეტი – მიღებული აქტივის ანგარიში		10.300
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლეეადიანი თამასუქები		10.000
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები		300

III. თამასუქის განაღდების ეადის გადაცილება

თამასუქის ეადაში მისი გაუნაღდებლობის შემთხვეევაში, მიღებული თამასუქი იხსნება თამასუქების შესაბამისი ანგარიშიდან და განიხილება, როგორც ჩვეულებრივი მოთხოვნა (დებიტორული დაეალიანება). ამ მომენტისათვის აუცილებელია საპროცენტო შემოსაელის აღიარება.

6. თამასუქის გამცემის მიერ გაუნაღდებელია ეადაში ა) მოკლეეადიანი და ბ) გრძელეადიანი მარტივი თამასუქი. იგი ბუღალტრულად გატარდება:

(ა) შემთხვევაში

დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
თამასუქის გასანაღდებელი თანხით
კრედიტი – 1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები
თამასუქის ნომინალით ან
კრედიტი – 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი
თამასუქის ნომინალით
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავალი
დარიცხული პროცენტის თანხით
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები
თამასუქის გამცემის ანგარიშზე რიცხული მისაღები პროცენტების თანხით.

(ბ) შემთხვევაში

დებეტი – 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
თამასუქის გასანაღდებელი თანხით
კრედიტი – 2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები თამასუქის ნომინალით,
თუ ის გადატანილი არ იყო 1520 ანგარიშზე ან
კრედიტი – 1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი
თამასუქის ნომინალით
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავალი
დარიცხული პროცენტის თანხით
კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები
თამასუქის გამცემის ანგარიშზე რიცხული მისაღები პროცენტების თანხით.

7. თამასუქის გამცემის მიერ გაუნაღდებელია ვადაში ა) მოკლევადიანი და ბ) გრძელვადიანი აღრიცხული თამასუქი. ვალდებულება მის გადახდაზე დაეკისრება საწარმოს და იგი ბუღალტრულად გატარდება

(ა) შემთხვევაში

დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
თამასუქის გასანაღდებელი თანხით
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები, საიდანაც დაიფარა ბანკის ვალი

(ბ) შემთხვევაში

დებეტი – 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
თამასუქის გასანაღდებელი თანხით
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები, საიდანაც დაიფარა ბანკის ვალი

2.3. გრძელვადიანი მოთხოვნები

მოთხოვნები, რომლის განაღდების ვადა ერთ წელს აღემატება, გრძელვადიან აქტივს მიეკუთვნება და, შესაბამისად, ცალკე აღირიცხება.

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

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

ოპერაციების ბუღალტრული გატარების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

1 იანვარს იჯარით გაცემულია სატვირთო ავტომანქანა. იჯარის ვადა 5 წელია. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 24 პროცენტია. საიჯარო გადასახდელების 24 პროცენტით დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 4.118 ლარს. წლიური საიჯარო გადასახდელი 1.500 ლარია.

აქტივის იჯარით გაცემა და მოთხოვნის აღიარება (იგულისხმება, რომ ცვეთა არ იყო დარიცხული)

დებეტი – 2320	ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები	3.606	
დებეტი – 1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	512	
კრედიტი – 2180	სატრანსპორტო საშუალებ		4.118

საიჯარო გადასახდელის მიღება

დებეტი – 1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1.500	
კრედიტი – 1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი		512
კრედიტი – 8110	საპროცენტო შემოსავლები		988

მომდევნო წლის საიჯარო მოთხოვნის გადატანა მოკლევადიან აქტივებში

დებეტი – 1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	635	
კრედიტი – 2320	ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები		635

საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებით, მოთხოვნები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც პარტნიორს სრულად არა აქვს შესრულებული საწესდებო მოთხოვნა. 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 გატარდება

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 ფასს-ის მიღების შემდეგ გაჩნდა. ის დაკავშირებულია ფასს-ის დებულე-

ბებისაგან განსხვავებული საგადასახადო პრინციპების გამოყენებასთან. ეს საკითხი დეტალურად განხილული იქნება საგადასახადო ვალდებულებებთან ერთად. აქ მოკლედ აღვნიშნავთ, რომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა მაშინ, როცა ადგილი აქვს დროებით საგადასახადო სხვაობებს და ეს სხვაობები იწვევს სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის მეტი მოგების გადასახადის დარიცხვის აუცილებლობას, ვიდრე ფინანსური მოგებიდან ეკუთვნის. საილუსტრაციოდ დავუშვათ, რომ საწარმომ მიიღო მოგება 1.000 ლარი. მოგების გადასახადის ნორმა 15 პროცენტია. ე.ი. მოგების გადასახადი 150 ლარს შეადგენს. საწარმოს ძირითად საშუალებებზე 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 – 165 ლარს. აღნიშნული ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი	150	
დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი		15
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი		165

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. რა შემთხვევაში წარმოიშობა მოთხოვნა:
   ა. მიწოდება განხორციელებულია ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით
   ბ. მიღებულია ავანსი
   გ. საკონელი შეძენილია კრედიტში

2. დებიტორული დავალიანება საბუღალტრო ანგარიშებზე აისახება, თაეიდანეე ფასდათმობის გათვალისწინებით, ეს მეთოდია:
   ა. წმინდა თანხის მეთოდი
   ბ. მთლიანი თანხის მეთოდი
   გ. ორიეე ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდი

3. ქეემოთ ჩამოთვლილი რომელი მუხლი ექეემდებარება კურსის ცვლილებით შემდგომ გადაფასებას:
   ა. უცხოურ ვალუტაში შეძენილი ძირითადი საშუალება
   ბ. უცხოურ ვალუტაში განსაზღერული დებიტორი
   გ. ორიეე მათგანი

4. რა პრინციპით ეხელმძღვანელობთ საეჭვო ვალების რეზერვის შექმნის დროს:
   ა. წინდახედულობის და შესაბამისობის
   ბ. შესაბამისობის და კონსერვატიზმის
   გ. წინდახედულობის და აეტონომიურობის

5. თუ წლის ბოლოს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშს კრედიტის ნაცვლად ექნება დებეტის ნაშთი, მაშინ:
   ა. მოცემულ ნაშთს ეაკლებთ გამოთელილ საეარაუდო საეჭვო მოთხოვნას
   ბ. მოცემულ ნაშთს ეუმატებთ გამოთელილ საეარაუდო საეჭვო მოთხოვნას
   გ. ნაშთს არ ეეხებით

6. საწარმომ პერიოდის ბოლოს დებიტორების ანალიზით დაადგინა, რომ 2500 ლარის დებიტორული დავალიანების ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, ანუ უიმედოა, ეს თანხა აღიარდება როგორც:
   ა. თაედაპირეელად ამონაგების თანხის კორექტირება
   ბ. მიმდინარე პერიოდის ხარჯი
   გ. მომდეენო პერიოდის ხარჯი

7. თუ გადასაპირებლი თამასუქის მფლობელი გადაწყეეტს მიმართოს ბანკს თამასუქის აღრიცხვისათეის, მფლობელის მისაღები თანხა უტოლდება:
   ა. თამასუქის გასანაღდებელ თანხას
   ბ. თამასუქის ნომინალის ღირებულებას
   გ. სააღრიცხეო პროცენტით შემცირებულ თამასუქს

8. რა შემთხვევაში განიხილება თამასუქი, როგორც ჩვეულებრივი მოთხოვნა (დებიტორული დავალიანება):
   ა. თუ მოსალოდნელია მისი გაუნაღდებლობა
   ბ. თუ დაფარეის ეადა გაეიდა და აღარ ეარიცხაეთ პროცენტს
   გ. ორიეე ზემოთ ჩამოთელილ შემთხვევაში

9. რას გულისხმობს თამასუქზე მისაღები თანხა
   ა. მისი ნომინალის ღირებულებას
   ბ. დარიცხული პროცენტის თანხას
   გ. ნომინალისა და მისაღები პროცენტის ჯამს

10. დარიცხულ მოთხოვნას წარმოშობს:
   ა. გამომუშავებული მიუღებელი შემოსავალი
   ბ. გადავადებული შემოსავალი
   გ. საქონლის კრედიტში რეალიზაცია.

11. საწარმოს წლის განმავლობაში რეალიზაციის ანგარიშებზე აქვს შემდეგი ინფორმაცია 6110-420000; 6120-20000; 1415 ანგარიშს ჰქონდა საკრედიტო ნაშთი 2000, საწარმო საეჭვო ვალების რეზერვს ითვლის ნეტო რეალიზაციის მეთოდით (2%-ით).
    როგორ გაატარებს მომდევნო წლის რეზერვის თანხას:

   1. დებეტი – 7460 8.000
      კრედიტი – 1415 8.000

   2. დებეტი – 7460 6.000
      კრედიტი – 1415 6.000

   3. დებეტი – 7460 10.000
      კრედიტი – 1415 10.000

მაგალითი 1

საწარმო „კომპლაინმა" 20 ოქტომბერს ქერძო სკოლა „იმედს" კრედიტში მიჰყიდა ხუთი კომპიუტერი 3540 ლარად, მათ შორის დღგ 540 ლარი, რომლის თვითღირებულება შეადგენდა 2000 ლარს. ხელშეკრულების თანახმად, დებიტორი თანხის ნაწილს დაფარავდა 10 დღეში, ხოლო დანარჩენს ერთი თვის შემდეგ.

30 ოქტომბერს „იმედმა" უნაღდო ანგარიშსწორებით გადაიხადა 1800 ლარი, 20 ნოემბერს კი გადაიხადა დარჩენილი 1200 ლარი.

მოახდინეთ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები საწარმო „კომპლაინში"
ა. პროდუქციის რეალიზაცია კრედიტში
ბ. მოთხოვნის დაფარვა

ა)

დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	

ბ)

დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
(30 ოქტომბერი)	(20 ნოემბერი)

მაგალითი 2

შპს „აია“- მ გაყიდა 2360 ლარის ღირებულების პროდუქცია კრედიტში, მათ შორის დღგ 360 ლარი. ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია გადახდის შემდეგი პირობა 2/10 n/30. დებიტორმა თანხა დაფარა 10 დღეში.

ასახეთ დებიტორული დავალიანების წარმოშობა და დაფარვა:

ა. მთლიანი თანხის მეთოდით

ბ. წმინდა თანხის მეთოდით

1)

დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

2)

დებეტი –	დებეტი –
დებეტი –	კრედიტი –
დებეტი –	დებეტი –
	კრედიტი –

მაგალითი 3

საწარმომ მოახდინა 1000$ საქონლის რეალიზაცია კრედიტში, ამ დროისათვის გაცვლითი კურსი იყო 1$ - 1,58 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის 1$ - 1,60 ლარი. ეს კურსი შენარჩუნდა გადახდამდე.

გაატარეთ დებიტორის წარმოშობის, 31 დეკემბრისა და გადახდის ოპერაციები:

დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
დებეტი –	კრედიტი –
დებეტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

მაგალითი 4

სს „თელიანი ველმა“ 12 ოქტომბერს მოახდინა კრედიტში ღვინის იმპორტი 10000$. გარიგების მომენტში 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.70 ლარი. 31 დეკემბრის მონაცემით 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.75 ლარი. დებიტორმა 2 მაისს დაფარა დაკალიანება. ამ დროისათვის კი 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.65 ლარი.

ასახეთ ოპერაციები ბუღალტრულად.

დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
	კრედიტი –
დებეტი –	კრედიტი –
დებეტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

მაგალითი 5

1. მომაყალ საანგარიშგებო პერიოდში უმოქმედო მოთხოვნების წარმოქმნის გამო, მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემცირება 2700 ლარით. აღიარეთ ხარჯი:

დებეტი –
კრედიტი –

2. ახსენით შემდეგი ოპერაციები:

ა)
დებეტი – 1415 5.000
კრედიტი – 1410 5.000

ბ)
დებეტი – 1410 3.000 დებეტი – 1210 3.000
კრედიტი –1415 3.000 კრედიტი –1410 3.000

მაგალითი 6

31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმოს დებიტორთა ანგარიშებზე აღირიცხება 10000 ლარის დებიტორული დავალიანება, საიდანაც 2000 ლარის ამოღება საეჭვოდ იქნა მიჩნეული. საწარმო ახდენს კრედიტში რეალიზაციაზე ფასდათმობებს. მოსალოდნელია 30 დღიანი ვადაგაუსვლელი მოთხოვნებიდან 2% ფასდათმობა გამოყენებული იქნება დებიტორთა 60%-ის მიერ. მოახდინეთ საეჭვო დებიტორული დავალიანების და მოთხოვნებზე ფასდათმობის კორექტირება და გაიანგარიშეთ დებიტორული დავალიანების თანხა პერიოდის ბოლოს.

მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 7

მიღებულია მარტივი თამასუქი გაცემული 40000 ლარის სესხზე. წლიური საპროცენტო განაკვეთია 10%, თამასუქის ვადაა ა) 90 დღე ბ) 2 წელი.

ასახეთ ბუღალტრულად თამასუქის მიღება ა და ბ ვარიანტებისათვის და თამასუქის განაღდება ა ვარიანტისათვის 90-ე დღეს პროცენტთან ერთად:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 8

თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 15000 ლარი, საპროცენტო ფაქტობრივი განაკვეთი 12% წელიწადში, თამასუქის დაფარვის ვადა 360 დღეა. 300 დღის შემდეგ მიმღები ახდენს თამასუქის აღრიცხვას ანუ დისკონტირებას, თავის ბანკში 10%-ით.

აღრიცხეთ თამასუქი:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 9

საწარმო X-მა საწარმო Y-ს მიყიდა 15000 ლარის პროდუქცია კრედიტში, 50 დღეში გადახდის პირობით. აქვე შეღავათი 3/30 2/40. საწარმომ ვერ შეძლო 50 დღეში აღნიშნულის დაფარვა და მოხდა დამატებითი შეთანხმება შემდეგ პირობაზე. Y-ი ვალდებულებას კისრულობს 15000 ლარის გასტუმრებაზე 75 დღეში წლიური 12%-იანი განაკვეთით. გაატარეთ აღნიშნული ოპერაციები:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 10

პირველ მაისს იჯარით გაცემულია ნარჩი, იჯარის ვადა 3 წელია, საპროცენტო განაკვეთი წლიური 20%, წლიური საიჯარო გადასახადი 1200 ლარია, საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს (1200*2.10648) = 2528.

აუსახოთ გატარებით აქტივის იჯარით გაცემა, მოთხოვნის აღიარება და საიჯარო გადასახადის მიღება:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 11

საწარმოს მიმდინარე ოქტში წარმოეშვა დარიცხული მოთხოვნა გამომუშავებულ მიულებელ შემოსავლებზე 10000 ლარის ოდენობით: პროცენტი 3500, დივიდენდი 5000, იჯარის ქირა 2500. ასახეთ ბუღალტრულად:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 12

X საწარმო ფლობს Y საწარმოს აქციების 10%-ს. 200X წლის 31 დეკემბერს Y საწარმოს მიერ გამოცხადებულია მოგებიდან 20000 ლარის დივიდენდად განაწილება. ასახეთ ბუღალტრულად X საწარმოს მიერ მისაღები დივიდენდის აღიარება:

დებეტი –
კრედიტი –

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა

3

3.1 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის არსი და სტრუქტურა

საწარმო თავისი საქმიანობის პროცესში იყენებს მატერიალურ აქტივს, რომელიც გამოყენების პროცესში იცვლის სახეს ან შესაბარისობრივად განსხვავებული ფორმით წარმოგვიდგება. იმის გამო, რომ იგი დროის 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 შემოსავლების მიღება. შემოსავლის მიღების მომენტამდე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღირიცხება როგორც მარაგი, ამიტომ მარაგი ხშირად ფასეულობის სინონიმად გამოიყენება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესები დადგენილია ბას 2-ის მიხედვით. მისი განმარტებით „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომლებიც:

ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების 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, სატრანსპორტო საშუალება და სხვა მსგავსი აქტივი, რომელიც შეძენილია 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 შემოსავლები ჯერ არ მიუღია.

წინამდებარე თავში განხილული წესები არ გამოიყენება ყველა სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისათვის. კერძოდ, ის არ ეხება:

ა) დაუმთავრებელ მშენებლობას, რომელიც წარმოიშობა სამშენებლო სამუშაოთა შესრულებისას, მათ შორის პირდაპირი სამშენებლო მომსახურების გაწევის დროს (რეგულირდება ბასს 11-ით „სამშენებლო კონტრაქტები");

ბ) ფინანსურ ინსტრუმენტებს; და

გ) ბიოლოგიურ აქტივებს, რომლებიც დაკავშირებულია სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან და სოფლის მეურნეობის პროდუქციასთან, ნაყოფის მიღების მომენტში (რეგულირდება ბასს 41-ით „სოფლის მეურნეობა").

წინამდებარე თავში განხილული შეფასების წესი ასევე არ გამოიყენება იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასებისათვის, რომელსაც ფლობს:

ა) სოფლის მეურნეობისა და სატყეო მეურნეობის პროდუქტების მწარმოებელი, ნაყოფის მიღების შემდგომი სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, აგრეთვე სასარგებლო წიაღისეულის და სასარგებლო წიაღისეულის პროდუქტების მწარმოებელი, რამდენადაც ეს პროდუქტები ფასდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით იმ მეთოდების

შესაბამისად, რომლებიც დამკვიდრებულია მოპოვებითი მრეწველობის ამ დარგში. რიცხვი მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, მოცემულ ღირებულებაში ცვლილებები შეიტანება ამ ცვლილების პერიოდის მოგება-ში ან ზარალში;

ბ) საქონლით მოვაჭრე ბროკერები, რომლებიც თავისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების შეფასებას ახორციელებენ რეალიზაციის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამ მეთოდით შეფასებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის რეალური ღირებულების ცვლილება აისახება პერიოდის მოგებაში ან ზარალში.

3.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასების განხილვის დროს მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული შეფასების მიზანი. კერძოდ, შეფასება ხდება მიმდინარე აღრიცხვისა თუ ბალანსში ასახვის მიზნით. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასებასთან დაკავშირებით, ბასს 2 განმარტავს: „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით“. შეფასებისადმი ასეთ მიდგომას ზოგჯერ უმცირესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებას უწოდებენ. მისი არსის გასარკვევად აუცილებელია ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების ტერმინის განმარტება. ბასს 2-ის მიხედვით „ნეტო (წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი სამეურნეო პროცესისათვის შეფასებითი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებითი დანახარჯების გამოკლებით“.

მაგალითი

საწარმოს მიერ გამოშვებული მზა პროდუქციის ნაშთი 1.500 ერთეულია. ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება 15 ლარის ტოლია. ბალანსის შედგენის მომენტისათვის ნავარაუდებია, რომ ერთეული პროდუქცია გაიყიდება 19 ლარად და მისი წილი სარეალიზაციო ხარჯი, წინასწარი შეფასებით, იქნება 1 ლარი. ასეთ შემთხვევაში ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება იქნება 18 ლარი (19-1), რომელიც მეტია თვითღირებულებაზე. ამიტომ მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება თვითღირებულებით 22.500 ლარად (15X1.500). თუ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ნაკლებია თვითღირებულებაზე, დავუშვათ 13,50 ლარი, მაშინ მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით 20.250 ლარად (13.50X1.500).

ბალანსის შედგენის თარიღამდე საანგარიშვო რეგისტრებში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღირიცხება თვითღირებულებით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ სტანდარტის მითითებით, რომლითაც განსაზღვრულია თვითღირებულების ელემენტები როგორც შეძენილი, ისე საკუთარი წარმოების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისათვის. ბასს 2-ის მიხედვით „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად“.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის დანახარჯები მოიცავს: მათი შეძენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (გარდა იმ გადასახადებისა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნოს), სატრანსპორტო, დაზღვევის ხარჯებს და, საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალე-

ბისა და მომსახურების შეძენასთან. საჯარო დათმობა, საგაჭრო დანამატი და ა.შ. არ ჩაირიცხება შეძენის დანახარჯების გაანგარიშებებში.

მაგალითი

საქონლის შეძენასთან დაკავშირებით დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულმა საწარმომ საზღვარგარეთელ მომწოდებელს უნდა გადაუხადოს 10.000 აშშ დოლარი. საქონლის ტრანსპორტირებისათვის საწარმო რუხიდენტ ფირმას უხდის 1.180 ლარს, მათ შორის დღგ 180 ლარი; საქონლის განბაჟებისას საწარმომ გადაიხადა დღგ 3.420 ლარი (განბაჟების დღეს 1 აშშ დოლარის კურსი შეადგენდა 1,80 ლარს), საბაჟო გადასახადი – 1.121 ლარი, საბაჟო დეკლარაციების გაფორმებაში – მომსახურების 59 ლარი, მათ შორის დღგ – 9 ლარი და საბაჟო ტერმინალში საქონლის განბაჟებამდე შენახვისათვის – 236 ლარი, მათ შორის დღგ – 36 ლარი. საქონლის შეძენის დანახარჯები იქნება (ლარებში):

1.	*შეძენის ფასი*	*18.000*
2.	*ტრანსპორტირების ხარჯი*	*1.000 (180 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)*
3.	*საბაჟო გადასახადი*	*1.121*
4.	*დეკლარაციის გაფორმების*	*50 (9 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)*
5.	*ტერმინალის მომსახურება*	*200 (36 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)*
6.	*დღგ*	*(3.420 ლარი დაბრუნებადი გადასახადია)*
7.	*საქონლის შეძენის დანახარჯი*	*20.371*

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენის დანახარჯებს არ მიეკუთვნება ფასდათმობა და სხვა სავაჭრო დათმობები.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა 50.000 ლარის საქონელი შემდეგი პირობით: ღირებულების 10 დღეში გადახდისას მიიღებს 3%, ხოლო 20 დღეში გადახდისას – 2% ფასდათმობას. როგორც წესი, საწარმო, ჩვეულებრივ, მომწოდებლების ვალდებულებებს 10 დღეში ანაღდებს. საქონელი მიღებისას შეფასდება საწყისი გადასახდელი თანხიდან ფასდათმობის გამოკლებით. ე. ი. შეძენის ღირებულება იქნება 48.500 (50.000 – 1.500) ლარი.

საწარმომ შეიძლება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შეისყიდოს განვადების პირობით. როცა ხელშეკრულება რეალურად შეიცავს ფინანსურ ელემენტს, ეს ელემენტი, მაგალითად, განსხვავება ნორმალური საკრედიტო პირობის დროს, შესასყიდ ფასსა და გადახდილ თანხას შორის, აღიარდება როგორც საპროცენტო ხარჯი დაფინანსების პერიოდისათვის.

მაგალითი

20X5 წლის 1 აპრილს საწარმომ შეიძინა 50.000 ლარის საქონელი განვადებით. ჩვეულებრივ, კრედიტით (შემდგომი გადახდით) გაყიდვა გულისხმობს საქონლის ღირებულების ანაზღაურებას 20 კალენდარული დღის ვადაში. საწარმომ მომწოდებელთან შეთანხმებით საქონლის ღირებულება უნდა აანაზღაუროს 6 თვის ვადაში შემდეგი გრაფიკით: 120-ე დღეს 20.500 ლარი; 150-ე დღეს 20.300 ლარი. და 180-ე დღეს 10.100 ლარი. ვინაიდან გარიგების პირობა განსხვავდება ნორმალური საკრედიტო პირობისაგან, სხვაობა მთლიან გადასახდელ თანხასა და შე-

ძენილი საქონლის ღირებულებას შორის 900 (50.900–50.000) ლარი საპროცენტო ხარჯის სახით აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე. ხარჯად აღიარება მოხდება 20X5 წელს სრული ოდენობით, რადგან დაფინანსების პერიოდი მიჯნულია საანგარიშგებო წლის შიგნით. თუ საქონელი შეძენილი იქნებოდა იმავე პირობით, მაგრამ დაფინანსების პერიოდი შეეხებოდა სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებს, მაშინ ხარჯად ასალიარებელი 900 ლარი განაწილდებოდა საანგარიშგებო პერიოდებს შორის, შესაბამისობის პრინციპის დაცვის მიზნით.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშაების) დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე სისტემატურად გასანაწილებელ მუდმივ და ცვლად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: ამორტიზაციის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებისა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯებზე ხდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს უწოდებენ წარმოების ისეთ დონეს, რომლის მიღწევაც საშუალოდ მოსალოდნელია რამდენიმე საწარმოო პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში წარმოების ნორმალურ პირობებში, საწარმოო სიმძლავრეების გეგმური შენახვის ზარალის გათვალისწინებით. შესაძლოა წარმოების ფაქტობრივი დონის გამოყენებაც, თუ იგი უახლოვდება წარმოების საშუალო სიმძლავრეს. წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე მისაკუთვნებელი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა არ იზრდება, დაბალი მწარმოებლურობის ან მოწყობილობების მოცდენების გამო. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იქნა გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც დამახასიათებელია წარმოების არაჩვეულებრივად მაღალი დონე, პროდუქციის ერთეულის მიერ შთანთქმული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა იმ ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. ცვალებადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.

მაგალითი

საწარმო აწარმოებს მხოლოდ X სახის პროდუქციას. საშუალო საწარმოო სიმძლავრე წელიწადში შეადგენს 10.000 ცალს. წლიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯებია:

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	*3.500*
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	*4.800*
წარმოების მართვის დანახარჯი	*2.000*

შესაბამისად, პროდუქციის ერთეულზე მისაკუთვნებელი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები შეადგენს:

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	*0,35*
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	*0,48*
წარმოების მართვის დანახარჯი	*0,20*

საწარმომ იანვრის თვეში აწარმოვა 1.000 ცალი X სახის პროდუქცია. მისი თვითღირებულების დასადგენად გამოყენებული დანახარჯებია:

პირდაპირი დანახარჯები *(ფაქტობრივად დახარჯული)*

პირდაპირი ხელფასი	*2.300*
დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე	*713*
ძირითადი მასალები	*1.700*

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები *(მიკუთვნებული განაწილებით)*

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	*350*
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	*480*
წარმოების მართვის დანახარჯი	*200*

ცვალებადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები *(მიკუთვნებული განაწილებით)*

დამხმარე მუშების ხელფასი	*600*
დანარიცხები დამხმარე მუშების ხელფასზე	*.186*
დამხმარე მასალები	*300*
1.000 ცალი პროდუქციის თვითღირებულება	*6.829*

თუ მოცემული საანგარიშგებო წლის განმავლობაში საწარმო ფაქტობრივად ვერ აწარმოებს 10.000 ცალ პროდუქციას, ცხადია, ფაქტობრივად წარმოებული პროდუქციის მიერ შთანთქმული არ უნდა იქნეს მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები სრული ოდენობით. დავუშვათ, საწარმომ გამოუშვა მხოლოდ 9.500 ცალი პროდუქცია. მაშინ ფაქტობრივად გამოშვებული პროდუქციის მიერ შთანთქმული იქნება:

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები *(მიკუთვნებული განაწილებით)*

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	*3.325*
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	*4.560*
წარმოების მართვის დანახარჯი	*1.900*

შესაბამისად, გაუნაწილებელი დარჩება და საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება:

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები *(გაუნაწილებელი)*

საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა	*175*
მოწყობილობის ექსპლუატაციის დანახარჯი	*240*
წარმოების მართვის დანახარჯი	*100*

დაუშვებელია პროდუქციის თვითღირებულებაზე შთანთქმის გზით ზედმეტი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება. მოცემულობის თანახმად, ერთეულ პროდუქციას უნდა მიეკუთვნოს საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობის ცვეთა 0,35 ლარის ოდენობით. მაგრამ, თუ საწარმო წლის განმავლობაში გადააჭარბებს საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს და გამოუშვებს დავუშვათ, 10.000 ცალ პროდუქციას, არ შეიძლება მათ მიეკუთვნოს 3.850 (0,35X11.000) ლარი. ამ შემთხვევაში უნდა შეიცვალოს მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების კოეფიციენტი, ვინაიდან სხვაგვარად პროდუქცია შეფასებული იქნება თვითღირებულებაზე გადამეტებული თანხით.

საწარმოო პროცესი შესაძლოა გულისხმობდეს არა ერთი, არამედ რამდენიმე სახეობის პროდუქციის წარმოებას. ეს ხდება მაშინ, როცა იწარმოება კომბინირებული პროდუქცია, ან, როცა არსებობს ძირითადი და არაძირითადი (თანამდე) პროდუქცია. თუ საწარმოში კონვერსიის ხარჯები თითოეული სახეობის პროდუქციისთვის ცალ-ცალკე არ აღირიცხება, მაშინ მისი სხვადასხვა პროდუქციაზე განაწილება ხდება სათანადო ნორმატივების საფუძველზე. მაგალითად, კონვერსიის ხარჯების განაწილების საფუძვლად შეიძლება აღებულ იქნეს თითოეული პროდუქციის შესაბამისი გასაყიდი ფასი წარმოების იმ ეტაპზე, როცა უკვე შესაძლებელია პროდუქციის ცალ-ცალკე აღრიცხვა, ან წარმოების საბოლოო ეტაპზე. არაძირითადი პროდუქციის უმრავლესობა უმნიშვნელო ხასიათისაა. ასეთ შემთხვევაში, მათი შეფასება ხშირად ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით ხდება. ეს თანხა შემდგომ აკლდება ძირითადი პროდუქციის თვითღირებულებას. როგორც შედეგი, ძირითადი პროდუქტის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდება მისი ღირებულებისაგან.

„სხვა დანახარჯები" სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება მხოლოდ იმ ოდენობით, რომლითაც იგი დაკავშირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე და მდგომარეობაში მოყვანასთან. მაგალითად, შეიძლება მიჩანშეწონილი იყოს არასაწარმოო ხელფასები ხარჯების ან ზოგიერთი დამკვეთის პროდუქციის დაპროექტების დანახარჯების ნაწილის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში.

ზოგიერთ გამონაკლის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულებაში ჩაირთვება აგრეთვე ნასესხებ საშუალებებთან დაკავშირებული დანახარჯებიც.

თვითღირებულების განსაზღვრის ისეთი მეთოდები, როგორიცაა ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს პრაქტიკული მოსაზრებით, თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაშია მიღებული ნედლეულისა და მასალების ხარჯების, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები. ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

საცალო ფასების მეთოდს უფრო ხშირად იყენებენ საცალო ვაჭრობაში; აქ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შედგება სწრაფად ცვალებადი დიდი რაოდენობის ელემენტებისაგან, რომლებსაც ერონაირი მარჯა (სხვაობა გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის) აქვთ და მათთვის არაპრაქტიკულია თვითღირებულების გაანგარიშების სხვა მეთოდების გამოყენება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება განისაზღვრება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გასაყიდი ფასის მიხედვით, რომელსაც აკლდება საერთო მომგებიანობის დონისათვის დადგენილი გარკვეული პროცენტის შესაბამისი თანხა. პროცენტულ თანაფარდობას იყენებენ იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისათვის, რომელთა შეფასება მოხდა ფასდაკლებით, თავდაპირველ გასაყიდ ფასთან შედარებით. საცალო ვაჭრობის ქვეგანაყოფებში უფრო ხშირად იყენებენ საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

მაგალითი

საცალო ვაჭრობის ობიექტმა, რომელიც პერიოდის დასაწყისში 50.000 ლარის საქონლის მარაგს ფლობდა, საანგარიშგებო პერიოდში შეიძინა 150.000 ლარის საქონელი. საწარმო ვაჭრობს საშუალოდ 15 პროცენტიანი ფასდანამატით. ნავაჭრის სახით ამოგებულია 160.000 ლარი. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად აღწუსხული ნაშთის ღირებულება გასაყიდი საცალო ფასებით შეადგენს 70.000 ლარს. უნდა დადგინდეს გაყიდული და ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება. ასეთ ვითარებაში ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება იქნება 60.870 (70.000 : 1,15), ხოლო გაყიდულის – 139.130 ლარი.

3.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვის შემდეგ, მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავალი. ე.ი. უნდა მოხდეს გაყიდული ფასეულობის სამოწერა მარაგის შემადგენლობიდან. ამ მიზნით აუცილებელია სამოსაწერი ფასეულობის თვითღირებულების დადგენა. წლის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენლობა მუდმივად იცვლება. ცვალებადია მათი შესყიდვის ფასებიც. ხშირად ძნელია გაყიდული კონკრეტული საქონლის შეძენის თვითღირებულების დადგენა. ამიტომ პრაქტიკაში მარაგის გასვლის გარკვეული თანმიმდევრობის დასადგენად, მიმართავენ პირობით დაშვებას, რომლის მიხედვითაც გასვლის რეალურ თანმიმდევრობას არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება. თქმაც, ეს არ გამორიცხავს ინდივიდუალური თვითღირებულების გამოყენებას. ბასს 2 ადგენს თვითღირებულების განსაზღვრის სამ მეთოდს. კერძოდ, დასაშვები მეთოდებია: იდენტიფიცირებული ფასების, „ფიფო“ და საშუალო შეწონილი ღირებულების.

სპეციფიკური იდენტიფიკაცია. ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელი, აგრეთვე სპეციფიკური პროექტისათვის წარმოებული საქონლისა და მომსახურების თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციით.

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

მაგალითი

დაგუშვათ, 1-დან 31 დეკემბრამდე პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური 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*	*1 571*
რეალიზებულია	*750*		
ნაშთი 31 დეკემბერს	*180*		

შენიშვნა: მოცემული პირობა გამოყენებული იქნება თვითღირებულების ყველა მეთოდის განხილვისას.

დამატებითი ინფორმაცია: *ინვენტარიზაციით დადგინდა, რომ საანგარიშგებო პერიოდში გაყიდულია 1 დეკემბრის ნაშთიდან 190, 5 დეკემბერს შეძენილიდან – 130; 11 დეკემბერს შეძენილიდან – 100; 17 დეკემბერს შეძენილიდან – 200; 22 დეკემბერს შეძენილიდან – 100 და 26 დეკემბერს შეძენილიდან – 30 ერთეული საქონელი. იდენტიფიცირებული 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	ფასი ლარი	ღირებულება ლარი	რაოდენობა ცალი	ღირებულება ლარი
ნაშთი 1 დეკემბერს	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

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

მაგალითი

ზემოთ მოტანილი პირობის გამოყენებით გასული და ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება, შესაბამისად, იქნება 1.242 და 329 ლარი.

ცხრილი 3.3

მაჩვენებლები	რაოდენობა ცალი	ღირებულება ლარი
სულ გასაყიდი საქონელი	930	1.571
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	180	329
მ. შ. 26 დეკემბრის შესყიდვიდან	100	185
22 დეკემბრის შესყიდვიდან	80	144
რეალიზებულია	750	1.242

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

საშუალო შეწონილი ღირებულება. საშუალო შეწონილი ღირებულება ემყარება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ან წარმოებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საშუალო შეწონილ თვითღირებულებას. მისი გამოთვლის მიზნით, პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის მთლიან თვითღირებულებას ემატება პერიოდის განმავლობაში შემოსული ფასეულობის მთლიანი თვითღირებულება და იყოფა პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგისა და შემოსული ფასეულობის რაოდენობის ჯამზე.

მაგალითი

ზემოთ მოტანილი პირობის გამოყენებით გამოთვლილი სასაქონლო-მატერიალური 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)	1.571
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	180	1.69	304.20
რეალიზებული	750		1.266.8

სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებას განსხვავებულ ფინანსურ შედეგამდე მიუყვანართ, რაც ნათლად ჩანს ქვემოთ მოტანილი ცხრილიდან.

ცხრილი 3.5

მაჩვენებლები	იდენტიფიკაციის მეთოდი	მეთოდი „ფიფო"	საშუალო შეწონილი
ამონაგები რეალიზაციიდან	1.500	1.500	1.500
გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება	1.571	1.571	1.571
დარჩენილი ნაშთის თვითღირებულება	319,5	329	304,20
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	1.251,5	1,242	1,266,80
მოგება რეალიზაციიდან	248,5	258	233,2

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსხვავებულ მეთოდებს განსხვავებული მოგება და, შესაბამისად, მოგების გადასახადი შეესაბამება. ამიტომ საწარმომ დამოუკიდებლად უნდა გააკეთოს არჩევანი და მიიღოს გადაწყვეტილება ამა თუ იმ მეთოდის გამოსაყენებლად.

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 გასაყიდ ფასზე მეტად იზრდება შეძენის ან წარმოების თვითღირებულება. ამიტომ ლოგიკურად დაშვებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების სამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, რათა აქტივი აღრიცხული არ იყოს იმაზე მეტი ღირებულებით, რა თანხის სარგებელსაც მოიტანს იგი, გაყიდვის ან სხვა ფორმით გამოყენების შემთხვევაში.

საკითხი შედარებით მარტივია, როდესაც სასაქონლო მარაგს ეხება, რადგან აღვილი შესადარებელია 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. გარს 2 მიუთითებს, რომ „ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები", რომელიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოიწეროს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში".

მაგალითი

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საწარმოში დარჩენილია 50 ტონა მაეთილი, რომელიც გამოიყენება მაეთილბადის დასამზადებლად. ერთი ტონა მაეთულის შეძენის თვითღირებულება 300 ლარია. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ბალანსის შედგენის მომენტისათვის დაეცა 250 ლარამდე. ერთი ტონა მაეთუ-

ლიდან მზადდება 1.000 კვადრატული მეტრი მაგთულბადე, რომლის გასაყიდი ფასი 380 ლარია. ასეთ შემთხვევაში, მაგთულის ღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერა შესაძლებელი იქნება მაშინ, თუ არსებული მასალების გამოყენებით 1.000 კვადრატული მეტრი მაგთულბადის წარმოების თვითღირებულება 380 ლარს გადააჭარბებს. სხვა შემთხვევაში, მაგთულის 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 თარიღისთვისაც.

მაგალითი

20X4 წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი 10.000 დალ ღვინო მასალა, რომლის თვითღირებულება იყო 50.000 ლარი, ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე და ბალანსში აისახა 45.000 ლარად. საწარმომ რეალური ზარალისაგან თავის დაზღვევის მიზნით, ღვინომასალის რეალიზაცია შეაჩერა ერთი წლით. 20X5 წლის ბოლოს ერთ დალ ღვინომასალის ნეტო სარეალიზაციო ფასი 51 ლარამდე გაიზარდა. შესაბამისად, აუცილებელი გახდა ბალანსის შედგენის მომენტისათვის ღირებულების გადაანგარიშება. საწარმომ ახალ საბალანსო ღირებულებად ისევ უნდა აიღოს უმცირესი, თვითღირებულებისა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შორის. ე. ი. საბალანსო ღირებულება უნდა გაზარდოს 45-დან 50 ათას ლარამდე.



სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჩამოწერისა და მიწერის შედეგები საანგარიშგებო წლის მოგება/ზარალს მიეკუთვნება.

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 შემოსვლისა და გასელის აღრიცხვას ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. უწყვეტი აღრიცხვის გამოყენებით საბოლოო ნაშთის განსაზღვრის მეთოდი შემდეგია:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + მიღება − გასელა

ამ მეთოდით განისაზღვრება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად სააღრიცხვო ფასებით, რომე-

ლიც 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 გასვლის ქრონოლოგიური აღრიცხვა. სააღრიცხვო ფასებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განისაზღვრება მეთოდით:

√ საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი +/– კორექტირება

კორექტირების თანხა დგინდება ინვენტარიზაციისა და შეფასების საათანადო 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:

- დეტალურ ინფორმაციას აგროვებს 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-მატერიალური მარაგი – ანგარიშები. მოცემულ ჯგუფში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანიშნულებიდან გამომდინარე, გათვალისწინებულია შემდეგი ანგარიშები:

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

საჭიროების შემთხვევაში, შეიძლება გაიხსნას დამატებითი ანგარიშები.

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

ქვემოთ მოტანილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის ტიპური ბუღალტრული გატარებები უწყვეტი აღრიცხვისათვის.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიღება

1. შეძენილია საქონელი ნაღდ ანგარიშზე. გადახდილია 1.180 ლარი. მათ შორის დღგ – 180 ლარი

დებეტი – 1610 საქონელი	1.000	
დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ	180	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		1.180

2. შეძენილია ნედლეული დღგ-ისაგან განთავისუფლებული საქონლის წარმოებისათვის. გადახდილია 590 ლარი. მათ შორის დღგ –90 ლარი

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

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები	590	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		590

3. შეძენილია 12.000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შემდგომი გადახდით. ღირებულება 10 დღეში უნდა გადახდილიყო. დროული გადაუხდელობის გამო საწარმოს ფასეულობის ღირებულებასთან ერთად მიეწია 200 ლარი ჯარიმის გადარიცხვა.

ა) ფასეულობის შეძენა

დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*	12.000	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		12.000

ბ) მომწოდებლისათვის კუთვნილი თანხის გადახდა

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	12.000	
დებეტი – 8230 გადახდილი ჯარიმა	200	
კრედიტი – 1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე *(შესაბამისი ანგარიში)*		12.000

4. შეძენილია კრედიტით 4.000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა. ღირებულების გადახდა უნდა მოხდეს 30 დღეში შემდეგი პირობით: ფულის 10 დღეში გადახდისას გადასახდელი თანხა შემცირდება 3 პროცენტით, 20 დღეში გადახდისას – 2 პროცენტით. საწარმო, ჩვეულებრივ, მომწოდებლის ვალს იხდის 10 – 20 დღეში.

დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*	3.920	
დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	80	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		4.000

5. იმპორტირებულია 10.000 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომლის ღირებულება გადახდილია აკრედიტივით. იმპორტთან დაკავშირებით საქვეანგარიშო თანხებიდან გადახდილია საბაჟო გადასახადი 1.200 ლარი, ლიცენზიის – 300 ლარი და მოსაკრებელი – 30 ლარი

დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*	11.530	
კრედიტი – 1290 ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე		10.000
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ		1.530

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

დებეტი – 1610 საქონელი	800	
კრედიტი – 1480 მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები		800

7. მიღებულია მზა პროდუქცია წარმოებიდან თვითღირებულებით 700 ლარი

დებეტი – 1640 მზა პროდუქცია	700	
კრედიტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება		700

8. დაბრუნებულია გაყიდული საქონელი 150 ლარის. სალაროდან გაიცა საქონლის მყიდველზე მის მიერ გადახდილი ფული 160 ლარი

დებეტი – 1610 საქონელი	150	
დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება	10	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		150

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გასვლა

1. რეალიზებულია საქონელი სააღრიცხვო ფასით 2.000 ლარი

დებეტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	2.000	
კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*		2.000

2. გადაცემულია წარმოებაში გადასამუშავებლად 5.000 ლარის ნედლეული

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება	5.000	
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები		5.000

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

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	300	
კრედიტი – 1610 საქონელი		300

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაფასება

1. ჩამოფასდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა

დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები		
კრედიტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*		

2. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაზრდის გამო, აფასდა წინა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩამოფასებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა

დებეტი – 1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი *(შესაბამისი ანგარიში)*		
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		

3.5.2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვა პრინციპულად განსხვავდება უწყვეტი აღრიცხვისაგან. პერიოდული აღრიცხვის თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ანგარიშებზე ფასეულობის მოძრაობა არ აისახება. მოცემულ ანგარიშებზე პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე არავითარი ჩანაწერი არ კეთდება. ხოლო პერიოდის ბოლოს საწყისი ნაშთი

კორექტირდება ინვენტარიზაციის გზით დადგენილ საბოლოო ნაშთამდე. შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აისახება რეალიზაციის თვითღირებულებაში. კერძოდ, საწარმოო და მომსახურების სფეროში ნედლეულისა და მომსახურების შეძენა აღირიცხება ანგარიშებზე 7110 – „ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა" და 7140 –„დამხმარე მასალების დანახარჯები /შეძენა"; 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 კონტრალური ანგარიშები შესაბამისი მასალების დაბრუნებისა და ფასდათმობის აღსარიცხავად. რამდენადაც პერიოდის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა მთლიანად გამოყენებულად ითვლება, აუცილებელია პერიოდის ბოლოს დაზუსტდეს რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულება. თვითღირებულებას ადგენენ ფორმულით:

რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება =
= საწყისი ნაშთი + ნეტო შესყიდვა – 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 კონტრალური 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 დაშვების რისკი უფრო ნაკლებია ჩანაწერების სიმცირის გამო.

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

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

1. შეძენილია საქონელი 1.000 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი		პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი	
დებეტი – 1610 საქონელი	1.000	დებეტი – 7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი	1.000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	1.000	კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	1.000

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

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

3. შეძენილია 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/შეძენა 300 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 300

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

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 100 კრედიტი – 1610 საქონელი 100	დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 100 კრედიტი – 7220 შეძენილი 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 მყიდველს 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 წარმოქმნილი ვალდებულებები	300	დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	300
კრედიტი – 1610 საქონელი	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 წარმოება'ში 100 ლარი.

პერიოდის დასაწყის'ში ნაშთები შეადგენდა:

- ძირითადი მასალები 350 ლარი;
- დამხმარე მასალები 180 ლარი;
- მზა პროდუქცია 250 ლარი;
- დაუმთავრებელი წარმოება 50 ლარი.

აღნიშნული მონაცემების საფუძველ'ზე, კორექტირებულია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთები.

X	დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები *(400 + 200–350–180)*	70	
	დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება *(100 –50)*	50	
	კრედიტი – 1640 მზა პროდუქცია *(150 – 250)*		100
	კრედიტი – 7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება *(70+50–100)*		20

12. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა საქონლის ნაშთი 560 ლარი. პერიოდის დასაწყის'ში იგი შეადგენდა 700 ლარს.

X	დებეტი - 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება *(700 –560)*	140	
	კრედიტი – 1610 საქონელი *(700 –560)*		140

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

3.5.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვა

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, როგორც მოქცევადიანი აქტივები (საბრუნაო საშუალებები), ხშირი ცვლილების ობიექტია. იცვლება როგორც მისი შემადგენლობა, ისე ნაშთები რაოდენობრივად და თანხობრივადაც. ამიტომ მათი ერთობლიობის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა ვერ უზრუნველყოფს საწარმოს მი'სნების განხორციელებას. აუცილებელი ხდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვა ინდივიდუალურად ანუ ანალიზურად. ანალიზური აღრიცხვა უნდა განხორციელდეს ნატურალურ და ფულად სახით.

ბუღალტრული აღრიცხვის ხელით წარმოებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად უფრო ხშირად ბარათები გამოიყენება. ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვის ბარათმა უნდა უზრუნველყოს მათი მოძრაობისა და ნაშთების აღრიცხვა ქრონოლოგიურად, რაოდენობის, ფასებისა და საერთო ღირებულების მიხედვით.

დღემდე პრაქტიკაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად წარმატებით გამოიყენებოდა როგორც ბარათები, ისე დაეთრები, ჟურნალები, ბრუნვითი და სალდოს უწყისები. მათი ფორმა და შინაარსი საესებით აკმაყოფილებდა არსებულ მოთხოვნებს, მაგრამ დღეეანდელ პირობებში მათი გამოყენება შეზღუდულია იმის გამო, რომ მოუხერხებელია ფასების დაფიქსირება. ამიტომ მი'სანშეწონილია უფრო სრულყოფილი ბარათების გამოყენება. შეიძლება ოპტიმალურად ჩაითვალოს ქვემოთ მოტანილი ნიმუშის ბარათის გამოყენება.

ნიმუში
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვის ბარათი

არეარიში № *კოდი* *წესი*

დასახელება *მოდელი*

თარიღი	დოკუმენტის №	მიმწოდებელი მყიდველი	მიღებულია			გასულია			ნაშთი		
			რაოდენობა	ფასი	თანხა	რაოდენობა	ფასი	თანხა	რაოდენობა	ფასი	თანხა
01.01									80	6.00	480
05.01	37	ფაისი				50	6.00	300	30	6.00	180
06.01	40	არგო	40	5.50	220				30	6.00	
									40	5.50	400
07.01		სოსო				20	6.00	120	10	6.00	
									40	5.50	280
08.01		ფაისი				30		170	20	5.5	110

შენიშვნა: *ბარათი გამოყენებულია საქონლის ანალიზური აღრიცხვისათვის „ფიფო" მეთოდით მუდმივი აღრიცხვის პირობებში.*

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის აქტივები:
   ა) რომლებსაც გააჩნია ფიზიკური ფორმა, განკუთვნილია მხოლოდ გასაყიდად და მასალების სახით გამოყენებულია წარმოების პროცესში.
   ბ) რომლებიც იმყოფება საწყობში და მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში განკუთვნილი არ არის გასაყიდად;
   გ) რომლებიც გათვალისწინებულია გასაყიდად, მონაწილეობენ წარმოების პროცესში ან მასალებისა და ნედლეულის სახით განკუთვნილია საწარმოო პროცესებში და მომსახურების გასაწევად.

2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი შეძენისას აისახება:
   ა) თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით;
   ბ) თვითღირებულებით;
   გ) რეალური ღირებულებით.

3. შეძენის რომელი დანახარჯი ჩაირთვება მარაგის თვითღირებულებაში:
   ა) სავაჭრო დანამატი;
   ბ) ექსპედიტორის მიერ იწვის დანახარჯი;
   გ) ჯასდათმობა;

4. თუ საწარმო დღგ-ის გადამხდელია, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულებაში შედის:
   ა) მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი და დღგ;
   ბ) მხოლოდ გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი და სავაჭრო დანამატი;
   გ) მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი დღგ-ის გარეშე.

5. მარაგის გაფუჭებისას მიმდინარე აღრიცხვაში მათი შეფასება უნდა მოხდეს:
   ა) თვითღირებულებით;
   ბ) თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესით;
   გ) ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით.

6. როცა ხდება რამდენიმე ერთგვაროვანი პროდუქციის წარმოება და შეუძლებელია კონვერსიის ხარჯების თითოეულ ერთეულზე ცალ-ცალკე აღრიცხვა, მაშინ ამ ხარჯების სხვადასხვა პროდუქციაზე განაწილება:
   ა) საერთოდ არ ხდება;
   ბ) ხდება წინასწარგანსაზღვრული ნორმატივებით;
   გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

7. საწარმომ შეიძინა შენობა შემდგომი რეალიზაციისათვის, რომელ აქტივს მიეკუთვნება შეძენილი შენობა:
   ა) ძირითად საშუალებას;
   ბ) მარაგს;
   გ) ინვესტიციებს;

8. საწარმო ვაჭრობს რამდენიმე დასახელების შედარებით ძვირად ღირებული საქონლით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, რომელი მეთოდია ხელსაყრელი საწარმოსათვის:
   ა) საშუალო შეწონილის მეთოდი;
   ბ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი;
   გ) „ფიფო" მეთოდი.

9. რომელი მეთოდი გულისხმობს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ელემენტების გაყიდვისას მათი შეძენის ფასსა და რიგითობას არ ექცევა ყურადღება:
   ა) ფიფო მეთოდი;
   ბ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი;
   გ) საშუალო შეწონილი მეთოდი.

10. რომელი მეთოდია ყველაზე მეტად გამართლებული ინფლაციის პირობებში:
   ა) საშუალო შეწონილი მეთოდი;
   ბ) „ფიფო" მეთოდი;
   გ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი.

11. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი, შეძენის დროს, პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში აღიარდება, როგორც:
   ა) აქტივი;
   ბ) ვალდებულება;
   გ) ხარჯი.

12. რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება პერიოდული აღრიცხვის დროს გამოითვლება ფორმულით:
   ა) საწყისი ნაშთი + ნეტო შესყიდვა - საბოლოო ნაშთი;
   ბ) საწყისი ნაშთი + მიღება – გასვლა;
   გ) საწყისი ნაშთი + საბოლოო ნაშთი – ნეტო შესყიდვა.

13. სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს საბოლოო ნაშთის დასადგენად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კორექტირება ხდება:
   ა) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   ბ) უწყვეტი აღრიცხვის დროს.
   გ) არც ერთ შემთხვევაში.

14. რომელი სააღრიცხვო სისტემის მიხედვით ხდება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის აღრიცხვა ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით:
   ა) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   ბ) უწყვეტი აღრიცხვის დროს;
   გ) ა) და ბ).

15. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გასვლის დროს იგი ხარჯად აღიარდება მხოლოდ:
   ა) უწყვეტი აღრიცხვის დროს;
   ბ) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   გ) ფინანსური აღრიცხვის დროს.

მაგალითი 1

საწარმომ ბრიკერის დახმარებით შეიძინა 12000 ლარის ღირებულების საქონელი, მათ შორის დღგ 1830 ლარია. ტრანსპორტირებისათვის რეზიდენტ ფირმას გადაუხადა 590 ლარი, მათ შორის დღგ 90 ლარი. ბროკერი მომსახურებისათვის ითხოვს საქონლის ღირებულების 3%-ს.

გამოიანგარიშეთ მარაგის თვითღირებულება დღგ-ის გადამხდელი და არა გადამხდელი საწარმოსათვის.

გადამხდელი საწარმოსათვის	არაგადამხდელი საწარმოსათვის
დებეტი – დებეტი – კრედიტი –	დებეტი – კრედიტი –

მაგალითი 2

"ა" საწარმომ წლის განმავლობაში აწარმოვა 2000 წყვილი ფეხსაცმელი. ამ პერიოდში საწარმომ გასწია შემდეგი დანახარჯები: მასალები 60000 ლარი, კომუნალური დანახარჯები 3800 ლარი, მუშების ხელფასი 8000 ლარი, წარმოების მართვის დანახარჯები 5000 ლარი, საწარმოო დანიშნულების დანადგარების ცვეთა 2900 ლარი, ადმინისტრაციული შენობის დაცვის მომსახურება 3600 ლარი.

გაიანგარიშეთ წარმოებული ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება.

მაგალითი 3

შპს "კოლხეთი" ეაჭრობს 20%-იანი ფასდანამატით. პერიოდის განმავლობაში მან შეიძინა საქონელი, რომლის თვითღირებულებამ შეადგინა 8.000 ლარი. ნაეაჭრის სახით ამოგებულია 5.000 ლარი. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად დადგინდა, რომ დარჩენილი საქონლის გასაყიდი ღირებულება შეადგენს 4.600 ლარს (ფირმა იყენებს საცალო ფასთა მეთოდს).

გაიანგარიშეთ გაყიდული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება.

მაგალითი 4

საწარმომ კრედიტით შეიძინა 15.000 ლარის საქონელი. კრედიტის პირობებია: 3/15 n/30. საწარმომ ვალდებულება დაფარა 10 დღის ვადაში.

მოახდინეთ საქონლის შეძენის და თანხის გადახდის ბუღალტრული გატარება:

ყიდვა	გადახდა
დებეტი – კრედიტი –	დებეტი – კრედიტი – კრედიტი –

მაგალითი 5

საწარმომ 2006 წლის იანვრის თვეში შეისყიდა 25000 ცალი ნაკეთობა, ნაშთი წლის დასაწყისში არ ჰქონია, ხოლო წლის ბოლოსათვის იგი შეადგენდა 4100 ცალს.

შეძენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ფასი	ღირებულება
03.01	9600	9	57.600
10.01	5500	14	77.000
17.01	3000	10	30.000
24.01	4800	8	38.400
28.01	2100	12	25.200
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	X	228.200
რეალიზებული	20900	X	–
ნაშთი 31.01	4100	X	–

შენიშვნა: *მოცემული პირობა გამოყენებული იქნება ყველა მეთოდის განხილვისას.*

გაიანგარიშეთ რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება „ფიფო" და „საშუალო შეწონილი" მეთოდით:

„ფიფო" მეთოდით თვითღირებულების განსაზღვრა:

მაჩვენებელი	რაოდენობა	თვითღირებულება
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	
ნაშთი 31.01-თვის	4100	
მ.შ 28.01 შესყიდვიდან	2100	
24.01 შესყიდვიდან	2000	
რეალიზებულია	20900	

საშუალო შეწონილი ღირებულებით თვითღირებულების დადგენა:

შეძენის თარიღი	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	თვითღირებულება
03.01	9600	9	
10.01	5500	14	
17.01	3000	10	
24.01	4800	8	
28.01	2100	12	
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	9,13	
რეალიზებული	20900		
ნაშთი 31.01	4100	9.13	

მაგალითი 6

ქვემოთ მოყვანილი პირობების შესაბამისად, მოახდინეთ გატარებები უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვის სისტემებისათვის:

1. შეძენილია 1200 ლარის ძირითადი მასალები ნაღდი ანგარიშსწორებით, მ.შ დღგ 183 ლარი.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	დებეტი –
დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

2. ნაღდი ანგარიშსწორებით შეძენილია დამხმარე მასალები ბავშვის ჰიგიენური საფენის დასამზადებლად, რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად გათავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისაგან. მასალების ღირებულება შეადგენს 600 ლარს, მ.შ დღგ 92 ლარი.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

3. დახარჯულია წარმოებაში 7000 ლარის ძირითადი და 200 ლარის დამხმარე მასალები. მუშებზე დაერიცხა ხელფასი 300 ლარი, დანადგარზე დარიცხული ცვეთის თანხამ შეადგინა 280 ლარი.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი–	კრედიტი –
კრედიტი–	
კრედიტი–	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

4. წარმოებიდან მიღებულია მზა პროდუქცია 1480 ლარის.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	
კრედიტი –	

5. უნაღდო ანგარიშსწორებით გაყიდულია 900 ლარის მზა პროდუქცია 1300 ლარად, მ.შ დღგ 198 ლარი.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
დებეტი –	
კრედიტი –	

დაბრუნებულია რეალიზებული პროდუქცია 200 ლარის. სალაროდან მყიდველს გაიცა მის მიერ გადახდილი 250 ლარი.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი –	დებეტი –
დებეტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	
კრედიტი –	

6. შეძენილია კრედიტით 2000 ლარის საქონელი. კრედიტის პირობებია: 3/10 n/30. საწარმომ ისარგებლა კრედიტის არსებული პირობით და ფული სალაროდან გადაიხადა მე-5 დღეს.

უწყვეტი		პერიოდული
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –	შეძენა	კრედიტი –
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –	გადახდა	კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –

7. დაბრუნებულია მომწოდებელს შეძენილი საქონლის ნაწილი ღირებულებით 110 ლარი. შეთანხმების მიხედვით, თანხა გამოიქვითება მომწოდებლის წინაშე არსებული ვალდებულებიდან.

უწყვეტი	პერიოდული
დებეტი – 3110	დებეტი –
კრედიტი –1610	კრედიტი –

9. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი ანგარიშების მიხედვით წლის დასაწყისისათვის შეადგენდა:

1610	700
1620	400
1630	150
1640	500
1690	200

წლის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა მარაგის საბოლოო ნაშთი:

1610	500
1620	600
1630	100
1640	800
1690	250

მოახდინეთ მარაგის კორექტირება და ბუღალტრული გატარება:

უწყვეტი	პერიოდული
	დებეტი –
	კრედიტი –
	დებეტი –
	დებეტი –
	დებეტი –
	კრედიტი –

მაგალითი 7

ალკოჰოლური სასმელების ქარხანას მარაგის სახით გააჩნია 44.800 ლარის 3.200 ლიტრი საკონიაკე მასალა. ქარხანა 1 ლიტრი მასალისაგან ამზადებს კონიაკს, რომლის გასაყიდი ფასია 18 ლარი. პერიოდის ბოლოს აღმოჩნდა, რომ 1 ლიტრი საკონიაკე მასალის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გახდა 11 ლარი. როგორ უნდა შეფასდეს მასალები ფინანსურ ანგარიშგებაში პერიოდის ბოლოს, თუ პროდუქციის თვითღირებულებამ შეადგინა ა) 16 ლ ბ) 19 ლ.

მაგალითი 8

კომპანია, რომელიც ნაყოობით ვაჭრობს იძენს, ერთ ბარელ მარაგს 100 ლარად. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კომპანიას აქვს 1000 ბარელი ნავთობის მარაგი და 1 ბარელის საბაზრო ღირებულება შეადგენს 90 ლარს. 1 ბარელი ნაყოობის გაყიდვის ხარჯია 4 ლარი.

მოახდინეთ მარაგის შეფასება ბალანსის თარიღისათვის და ასახეთ ბუღალტრულად.

დებეტი –
კრედიტი –

დავუშვათ, კომპანიამ დროებით შეაჩერა გაყიდვები და მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საბაზრო ფასმა შეადგინა 106 ლარი, გაყიდვის ხარჯი ისევ 4 ლარია.

მოახდინეთ მარაგის შეფასება და საბალანსო ანგარიშებზე ასახვა მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

დებეტი –
კრედიტი –

4 ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

4.1. ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაცია

საწარმო თავისი საქმიანობის განხორციელებისას იყენებს როგორც გრძელვადიან, ისე მოკლევადიან აქტივებს. გრძელვადიანი აქტივები შედგება მატერიალური და არამატერიალური გრძელვადიანი აქტივებისაგან. მატერიალური გრძელვადიანი აქტივების მთავარი შემადგენელი ნაწილია ძირითადი საშუალებები. მათი აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხებს აწესრიგებს ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები". ეს სტანდარტი გამოიყენება ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე სხვა საერთაშორისო სტანდარტი მოითხოვს, ან უშვებს ბუღალტრული აღრიცხვის განსხვავებულ მიდგომას. ასეთი განსხვავებული მიდგომები დაშვებულია ლიზინგით გაცემული აქტივების,. გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივების და საინვესტიციო ქონების (იჯარით გაცემული მიწა ან შენობა ან მათი ნაწილი) მიმართ (ისინი ცალკე იქნება განხილული). ამდენად, წინამდებარე თავი ეძღვნება მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების ნაწილს, რომელსაც ფლობენ და განკარგავენ მესაკუთრეები.

ბასს 16-ის განმარტებით **„ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:**

ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: წარმოებაში, ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით 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;
- სატრანსპორტო საშუალებები;
- სამეურნეო ინვენტარი და ინსტრუმენტები;
- ოფისის მოწყობილობა.

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

საბალანსო ღირებულება ის თანხაა, რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.

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 მიხედვით, **ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:**

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

ბ) საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

აქედან გამომდინარე, საწარმომ წინასწარ უნდა განსაზღვროს, ქონების გამოყენებიდან მომავალში მიიღებს თუ არა ეკონომიკურ სარგებელს. 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 იქნეს უსაფრთხოების უსრულყოფილესაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ობიექტების აქტივის სახით აღიარება ხდება იმის გამო, რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა საწარმომ მომავალი ეკონომიკური სარგებელი მიიღოს სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო ამ აქტივების გარეშე. მაგალითად, თბოელექტროსადგურს სჭირდება გამონაბოლქვის გამწმენდი დანადგარის შეძენა, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნა და ატმოსფეროში არ გააფრქვიოს დაშვებულ ნორმაზე მეტი მავნე ნივთიერებები. თუ შეძენილი დანადგარი ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხანი იქნება გამოყენებული, იგი აღიარებული იქნება ძირითად საშუალებად, რადგან მის გარეშე გარემოს დაცვის მოთხოვნათა შეუსრულებლობისათვის ელექტროსადგურს საწარმოო პროცესის შეწყვეტა მოუწევდა.

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

ძირითადი საშუალებების მიღებისდროინდელი (პირველადელი) ღირებულების შეფასება ხდება, მისი თვითღირებულებიდან გამომდინარე. ბასს 16 განმარტავს: **ძირითადი საშუალების ობიექტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით.** ერთი შეხედვით მარტივი სიტუაციაა, მაგრამ თვითღირებულების კომპონენტები განსხვავებულია სხვადასხვა გარემოების გამო. კერძოდ, მასზე გავლენას ახდენს შეძენისა და შექმნის პირობები. ქვემოთ განხილულია ზოგიერთი მათგანი.

4.2.1. ძირითადი საშუალებების შეძენა

ძირითადი საშუალებების შეძენა შეიძლება მოხდეს ნაღდი ფულის გადახდით, განვადებით – სათანადო პროცენტის გადახდით, სხვა აქტივზე გაცვლით ან სხვა პირობით. ცალკეულ შემთხვევაში შეძენილი ძირითადი საშუალების თვითღირებულების კომპონენტები შეიძლება განსხვავებული იყოს. ზოგადი მიდგომით, **ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:**

ა) მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო ბაჟისა და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობისა და შეღავათის გარეშე;

ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანას და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ამოცანების მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად;

გ) აქტივის დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რის ვალდებულებასაც საწარმო იღებს შეძენის მომენტში ან, შემდეგში, როდესაც გარკვეული დროის განმავლობაში საწარმო იყენებს აქტივს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის წარმოებისაგან განსხვავებული საქმიანობისათვის.

ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შეძენისას, მისი საწყისი შეფასებისათვის, ნასყიდობის ღირებულება გადახდილი თანხის ტოლია, ამიტომ შეძენის თვითღირებულების დასადგენად მომწოდებლისათვის გადახდილ თანხას ემატება ბასს-ით ნებადართული სხვა ხარჯები.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარატო დაზგა (ლარებში). ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს შეძენის თვითღირებულება.

მომწოდებლისათვის გადახდილია	*2.360*
მათ შორის, ღდგ	*360*
ტრანსპორტირების ხარჯი	*150*
მონტაჟის ხარჯი	*200*

დაზგის შეძენის თვითღირებულება შეადგენს (2.360 – 360 + +150 + 200) 2.350 ლარს. ღდგ (360 ლარი) წარმოადგენს ამოღებას დაქვემდებარებულ გადასახადს. თუ დაზგა საზღვარგარეთ იქნებოდა შეძენილი იმავე პირობით, მაშინ შეძენის თვითღირებულება გაიზრდებოდა საბაჟო გადასახადითა და მოსაკრებლით. დაეშვათ, იგი შეადგენს მომწოდებლისათვის გადახდილი და ტრანსპორტირებაზე დახარჯული თანხის 5% და 0,3%-ს. პირობიდან გამომდინარე, დაზგის შეძენის თვითღირებულება ტოლი იქნება (2.000+150+2.150-ის 5,3% +200) 2.463,95 ლარის.

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

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

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარატო დაზგა. გარიგება მოხდა შემდეგი პირობების გათვალისწინებით: მყიდველი იხდის დაზგის ღირებულებას 2.000 ლარს და შესაბამის ღდგ-ს (360 ლარი) დაზგის მიღებიდან მომდევნო საბანკო დღეს, მომწოდებლის ანგარიშზე გადარიცხვის წესით. ამ პირობის დარღვევისათვის მყიდველი მომწოდებელს უხდის პირგასამტეხლოს ყოველ დაგვიანებულ დღეზე გადასახდელი თანხის 0,2%-ს. ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს დაზგის შეძენის თვითღირებულება (ლარებში).

მიღებულია მომწოდებლისაგან დაზგა	*2.360*
მათ შორის, დღგ	*360*
ტრანსპორტირების ხარჯი	*150*
მონტაჟის ხარჯი	*200*

დაზგის შეძენის თვითღირებულება შეადგენს (2.360 – 360 + +150 + 200) 2.350 ლარს (დღგ 360 ლარი წარმოადგენს ამოღებას დაქვემდებარებულ გადასახადს). თუ დავუშვებთ, რომ საწარმო 10 დღის დაგვიანებით გადარიცხავს ფულს, მაშინ მას დამატებით მოუწევს 47,2 ლარის (2.360 X 0,2 X 10) გადახდა. მაგრამ ამ თანხით ძირითადი საშუალების ღირებულება არ გაიზრდება.

2. ძირითადი საშუალება შეძენილია კრედიტით. კრედიტით შეძენილი ძირითადი საშუალების შეფასების დროს გასათვალისწინებელია, რამდენად მიესადაგება ის ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობით შეძენას. დავუშვათ, ჩვეულებრივ კრედიტით შეძენა გულისხმობს ვალდებულების შესრულებას 30 დღის ვადაში. ამასთან, საწარმო ძირითადი საშუალების ღირებულებას თუ დათქმულ ვადაზე ადრე გადაიხდის, იგი მიიღებს განსაზღვრული ოდენობის ფასდაკლებას. ასეთ ვითარებაში, საწარმომ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება უნდა განსაზღვროს ფულადი ეკვივალენტით აღიარების დღისათვის. ფულადი ეკვივალენტის დასადგენად გამოიყენება საწარმოს გამოცდილება, კრედიტით შეძენილი აქტივის ღირებულების გადახდასთან დაკავშირებით.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სახარატო დაზგა. გარიგება მოხდა შემდეგი პირობების გათვალისწინებით: მყიდველი იხდის დაზგის ღირებულებას 2.000 ლარს და შესაბამის დღგ-ს (360 ლარი) დაზგის მიღებიდან მომდევნო 30 დღის განმავლობაში. ამასთან, საწარმო დაზგის ღირებულებას თუ გადაიხდის 10 დღეში, ისარგებლებს 5%-ის ფასდაკლებით, ხოლო 20 დღეში გადახდის შემთხვევაში – 2%-ის ფასდაკლებით. ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს დაზგის შეძენის თვითღირებულება (ლარებში).

მომწოდებლისაგან მიღებულია დაზგა	*2.360*
მათ შორის, დღგ	*360*
ტრანსპორტირების ხარჯი	*150*
მონტაჟის ხარჯი	*200*

დაზგის შეძენის თვითღირებულება, ფასდათმობის პირობის გარეშე შეადგენს (2.360 – 360 + 150 + 200) 2.350 ლარს. შეძენილი დაზგის საწყისი შეფასებისათვის საჭიროა სათანადო განსჯა. შეფასებისათვის მნიშვნელოვანია საწარმოს საგადამხდელო 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 – იხდიდა შეძენილი აქტივის ღირებულებას 10, თუ 20 დღის განმავლობაში. თუ პრაქტიკა ისეთია, რომ გადახდა ხდებოდა 10 დღის ვადაში, საწარმომ დაზგა უნდა შეაფასოს ფასდაკლების გათვალისწინებით და მისი თვითღირებულება ტოლი იქნება მომწოდებლისათვის გადასახდელ თანხას (2.000–100) დამატებული სხვა ხარჯები. ე.ი. შეფასდება 2.250 (1.900 + 150 + 200) ლარად.

3. ძირითადი საშუალება შეძენილია ჩვეულებრივისაგან განსხვავებული საკრედიტო პირობით. იგი შეიძლება გულისხმობდეს თამასუქით ან მის გარეშე სახელშეკრულებო გარიგებას, რომელიც აღემატება წინა მაგალითში დაშვებულ 30 დღიან პერიოდს. ასეთ ვითარებაში, ძირითადი საშუალების თვითღირებულება იქნება ნაღდი ფულით გადასახდელი ფასის ეკვივალენტი. ამ თანხასა და მთლიან გადასახდელ თანხას შორის სხვაობა აღიარებული იქნება, როგორც საპროცენტო ხარჯი კრედიტის ვადის განმავლობაში, თუკი არ მოხდა მისი კაპიტალიზაცია ბასს 23-ის, „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების", შესაბამისად.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა სატვირთო ავტომანქანა და თავისი ვალდებულება აღიარა თამასუქით, რომლის მიხედვით საწარმო ვალდებულია გადაიხადოს აქტივის ღირებულება 20.000 ლარი და სარგებელი წლიური 12%-ის ოდენობით 6 თვეში. საწარმო შეძენილ ძირითად საშუალებას აღიარების მომენტში შეაფასებს 20.000 ლარად, ხოლო პროცენტის სახით გადახდილი თანხა აღიარდება ხარჯად.

4. განსაკუთრებულ აქტივად მიჩნეული ძირითადი საშუალება შეძენილია კრედიტით. შეძენის გარიგება გულისხმობს მომწოდებლისათვის თანხის გადახდას შეძენიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ ერთბაშად ან თანდათანობით. განსაკუთრებული ძირითადი საშუალების მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯის კაპიტალიზაციის წესი, რომლის მიხედვითაც საპროცენტო ხარჯი ემატება აქტივის თვითღირებულებას.

აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შეძენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა ან, სადაც შესაფერისია, ასეთ აქტივთან დაკავშირებული თანხა, რომელსაც თავდაპირველი აღიარება ხდება სხვა ფასს-ის განსაკუთრებული მოთხოვნების შესაბამისად.

მაგალითი

საწარმომ იყიდა დასამონტაჟებელი მოწყობილობები 20.000 ლარად. მომწოდებლისადმი წარმოშობილი ვალდებულების ასანაზღაურებლად საწარმომ ბანკიდან ერთი წლით აიღო სესხი 5.000 ლარი წლიური 12-იანი საპროცენტო განაკვეთით. საწარმოს თვალსაზრისით, შეძენილი მოწყობილობები განსაკუთრებული აქტივებია. საწარმოს შეუძლია მოწყობილობები აღიარების მომენტში შეაფასოს გადასახდელი პროცენტის თვითღირებულებაში ჩათვლით ანუ 20.600 ლარად (თუ ბასს 23-ის მიხედვით არ იზღუდება 600 ლარის სრულად კაპიტალიზაცია).

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 მომსახურებას განსხვავებული ვადა გააჩნია და ცვეთის გზით სხვადასხვა პერიოდში ამოწურავს თავის ღირებულებას, აუცილებელია მათი ცალკე აღრიცხვა. ამიტომ 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 უტყუარობისა და სამართლიანობის კონცეფციას (შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ანალოგიური აქტივების საბაზრო ღირებულება; თითოეული სახის ძირითადი საშუალებიდან მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიმდინარე ღირებულება; სპეციალისტების მიერ ნატარებული ექსპერტული შეფასება და სხვ.).

საწარმოს შეიძლება დასჭირდეს ხარჯების გაწევა ძირითადი საშუალებების დემონტაჟთან და ადგილმდებარეობის აღდგენასთან დაკავშირებით. თუ ასეთი ხარჯების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი იქნება, იგი უნდა დაემატოს შეძენილი ძირითადი საშუალების ღირებულებას.

მაგალითი

საწარმომ 50 წლიანი იჯარით აღებულ მიწის ნაკვეთზე ააგო ფურმის შენობა. მისი ღირებულება 70.000 ლარს შეადგენს. ხელშეკრულების თანახმად, საწარმოს ევალება დაშალოს შენობა და შენობით დაკავებული მიწა დაფაროს ნაყოფიერი ნიადაგის ფენით (არც აღადგინოს ნიადაგი). წინასწარი შეფასებით, აღნიშნული ღონისძიებისათვის საწარმოს დასჭირდება 10.000 ლარი. ეს თანხა ფურმის შენობის ღირებულების კომპონენტია და აღიარების მომენტში შენობა შეფასდება 80.000 ლარით.

4.2.2. ძირითადი საშუალებების მიღება სხვა აქტივებზე გაცვლით

ძირითადი საშუალება შეიძლება მიღებულ იქნეს რომელიმე სხვა არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე გაცვლის გზით. შესაძლოა ასეთ გაცვლაში, არაფულად აქტივთან ერთად კომბინაციაში, მონაწილეობდეს ფულადი აქტივიც. ასეთი გაცვლის შედეგად მიღებული აქტივები, გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, ფასდება მათი რეალური ღირებულებით.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“. (ვაჟა-ფშაველა „სტუმარ-მასპინძელი“)

რეალური ღირებულება არ გამოიყენება მაშინ, როდესაც აქტივების გაცვლას არა აქვს კომერციული შინაარსი ან შეუძლებელია როგორც მიღებული ისე სანაცვლოდ გაცემული არაფულადი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. გაცვლის კომერციული შინაარსი დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებებზე. ერთ-ერთი ასეთი გარემოებაა, მაგალითად, მიღებული აქტივის ფულადი ნაკადების შემადგენლობის (რისკი, დრო და თანხა) განსხვავება გაცემული აქტივის ფულადი ნაკადების შემადგენლობისაგან.

მაგალითი

საწარმომ საკუთარი საწარმოო დანიშნულების შენობა, რომლის საბალანსო ღირებულება შეადგენს 50.000 ლარს, გაცვალა სხვა შენობაზე. გაცვლის შედეგების გათვალისწინებით, სახეზეა გაცვლის კომერციული შინაარსი. სტანდარტის შესაბამისად, საწარმომ მიღებული შენობა უნდა შეაფასოს მისი რეალური ღირებულებით. სტანდარტის ეს მოთხოვნა შესრულდება იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელი იქნება შეძენილი ან გაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. განვიხილოთ რამდენიმე შემთხვევა. დავუშვათ: ა) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულება შეადგენს 48.000 ლარს. შენობა

შეფასდება 48.000 ლარად და გაცვლის კომერციული შედეგი იქნება ზარალი – 2.000 ლარი;

ბ) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულება შეადგენს 53.000 ლარს. შენობა შეფასდება 53.000 ლარად და გაცვლის კომერციული შედეგი იქნება მოგება – 3.000 ლარი;

გ) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, მაგრამ შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება. იგი შეადგენს 46.000 ლარს. შეძენილი აქტივი შეფასდება 46.000 ლარად და გაცვლის კომერციული შედეგი იქნება ზარალი – 4.000 ლარი;

დ) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, მაგრამ შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება. იგი შეადგენს 46.000 ლარს. გაცვლის გარიგებაში მონაწილეობს ფულადი აქტივიც. საწარმომ უნდა გადაიხადოს 1.500 ლარი. შეძენილი აქტივი შეფასდება 47.500 ლარად და გაცვლის კომერციული შედეგი იქნება ზარალი – 2.500 ლარი;

ე) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, მაგრამ შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება. იგი შეადგენს 46.000 ლარს. გაცვლის გარიგებაში მონაწილეობს ფულადი აქტივიც. გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარისაგან საწარმომ უნდა მიიღოს 1.500 ლარი. შეძენილი აქტივი შეფასდება 44.500 ლარად და გაცვლის კომერციული შედეგი იქნება ზარალი – 5.500 ლარი.

როდესაც არ არის შესაძლებელი რეალური ღირებულებით შეფასების გამოყენება, მაშინ მიღებული აქტივი ფასდება გასული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით.

მაგალითი

შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. ასევე შეუძლებელია საიმედოდ შეფასდეს გაცვლაში მონაწილე გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება. გაცემული აქტივის პირველადი ღირებულება იყო 30.000 ლარი. მას ცვეთა ერიცხება წლიური 10%-ნი განაკვეთით. მიმდინარე წლის დასაწყისისათვის საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 24.000 ლარს. აქტივების გაცვლის გარიგება შედგა მიმდინარე წლის 30 ივნისის მდგომარეობით. ასეთ ვითარებაში მიღებული აქტივი შეფასდება 22.500 ლარად. (24.000 ლარს გამოკლებული მიმდინარე წლის ექვსი თვის ცვეთა).

4.2.3 ძირითადი საშუალებების შექმნა საკუთარი ძალით

საწარმომ ძირითადი საშუალებები შეიძლება შექმნას საკუთარი ძალით. საწარმოს მიერ შექმნილი აქტივის ღირებულების განსაზღვრა შეძენილი აქტივის ანალოგიურად ხდება. თუ საწარმო ანალოგიურ აქტივებს გასაყიდად აწარმოებს, მაშინ, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, აქტივის საბალანსო ღირებულება გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია. ამგვარად, საწარმომ მის მიერ შექმნილი აქტივის გამოყენების შემთხვევაში, ამ აქტივის ღირებულებაში არ უნდა აღრიცხოს მოსალოდნელი შიდა მოგების თანხა. საწარმოს მიერ შექმნილი აქტივის ღირებულების დასადგენად საჭიროა ბასს 2-ის გამოყენება. შესაბამისად, საწარმოს მიერ აქტივის წარმოების შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების, შრომი-

ით და სხვა რესურსების სენორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

საწარმო ძირითადი საშუალებების შექმნის პროცესში შესაძლებელია იყენებდეს სესხს. ბასს 23-ის ალტერნატიული მეთოდის თანახმად, განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები კაპიტალიზდება, ანუ ჩაირთვება აღნიშნული აქტივების საბალანსო ღირებულებაში. ეს ხდება მაშინ, როდესაც მომაყალში მოსალოდნელია ამ აქტივებისაგან ეკონომიკური სარგებლის მიღება და, ამასთან, შესაძლებელია დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

განსაკუთრებული აქტივების შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივებთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ საწარმო სესხს იღებს მხოლოდ განსაკუთრებული აქტივების შეძენის, წარმოების ან მშენებლობის მიზნით, მაშინ შესაძლებელია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილის საიმედოდ განსაზღვრა, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მოცემულ აქტივს.

მაგალითი

საწარმომ 20X4 წლის 31 დეკემბერს საწარმოო შენობის ასაშენებლად ერთი წლით ისესხა 100.000 ლარი. მშენებლობა, საბარაუდოდ 1 წელი გაგრძელდება. სესხი გამოყენებული იქნება მხოლოდ საწარმოო დანიშნულების შენობის მშენებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისათვის. სესხზე გადასახდელი პროცენტის წლიური განაკვეთი 10 პროცენტია. 20X5 წელს მშენებლობაზე დაიხარჯა 115.000 ლარი. საწარმოს მიერ გამოყენებული პოლიტიკის მიხედვით, სესხის პროცენტი კაპიტალიზაციას ექვემდებარება. საწარმოო დანიშნულების შენობა შეფასდება 125.000 (115.000 + 100 .000-ის 10%) ლარით.

4.2.4. ძირითადი საშუალებების შეფასებასთან დაკავშირებული ქერძო შემთხვევები

ზოგიერთ შემთხვევაში, საჭიროა დამატებითი ხარჯების გაწევა, შეძენილი ძირითადი საშუალების სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებით. როგორც წესი, აქტივის დანიშნულების აღგილამდე მიტანისა და სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანი დანახარჯები კაპიტალიზაციას ექვემდებარება და ემატება შეძენილი (შექმნილი) ძირითადი საშუალების ღირებულებას.

ძირითადი საშუალებების შეძენასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯების მაგალითებია:

ა) დანახარჯები დაქირავებულ მომუშაეთა გასამრჯელოებზე, რომელიც წარმოიშობა პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შეძენასთან ან დამზადებასთან დაკავშირებით;
ბ) აქტივისათვის ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები;
გ) აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები;
დ) მონტაჟის დანახარჯები;
ე) ტესტირების დანახარჯები, მუშაობს თუ არა აქტივი გამართულად, წმინდა ამონაგების გამოკლებით, რაც წარმოიშობა სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანის პროცესში წარმოქმნილი პროდუქციის გაყიდვიდან (მაგ., დანადგარის გამოცდისას გამოშვებული პროდუქცია); და
ვ) პროფესიული მომსახურების დანახარჯები.

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

4.3. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალება შეიძლება მიღებულ იქნეს სხვადასხვა გზით. კერძოდ, საწარმო ძირითად საშუალებას შეიძენს სხვა პირისაგან, მიიღებს უსასყიდლოდ, აწარმოებს (ქმნის) თვითონ, მიიღებს გრანტის სახით და სხვ. ზემოთ განხილული იყო ძირითადი საშუალების პირვანდელი შეფასების პრინციპები, რომლის ცოდნა აუცილებელია ძირითადი საშუალებების ბუღალტრულ რეგისტრებში 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 აეჯი და სხვა ინვენტარი;
2180 სატრანსპორტო საშუალებები;
2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა.

ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციების ბუღალტრული გატარება, სხვადასხვა ქეჯგუფის აქტივების მიხედვით, ერთნაირია შინაარსობრივად. ამიტომ, სიმარტივის მიზნით, ზოგჯერ მოკრესპონდენტო ანგარიშად გამოყენებული იქნება საერთო 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 1.800 ლარი. აქტივის ექსპლუატაციაში გაშვებისათვის დაიხარჯა დამხმარე მასალები 500 ლარის; მუშებს დაერიცხა ხელფასი 300 ლარი.

დებეტი – ძირითადი საშუალებები		10.000+500+300
დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ		1.800
კრედიტი –	1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	
	1120 ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში	
	1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	
	1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	
	ან სხვა ანგარიშები	11.800
კრედიტი –	1620 ნედლეული და მასალები	500
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები		300

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

დებეტი – 2110 მიწის ნაკვეთები
2120 – დაუმთავრებელი მშენებლობა
2130 – შენობები ან სხვა ანგარიში

დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
წარმოქმნილი ვალდებულებები

3. შეძენილია ძირითადი საშუალება 10.000 ლარად. ღირებულების გადახდა განვადებულია 30 დღე, შემდეგი პირობით: ფულის 10 დღეში გადახდისას გადასახდელი თანხა შემცირდება 3 პროცენტით, 20 დღეში გადახდისას – 2 პროცენტით. საწარმო, ჩვეულებრივ, მომწოდებლების ვალს იხდის 10 – 20 დღეში.

დებეტი – ძირითადი საშუალებები	9.800	
დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	200	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		10.000

ფული გადახდილია მე-19 დღეს 9.800 ლარის ოდენობით. აღნიშნული ოპერაცია გატარდება

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	10.000	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		9.800
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		200

4. შეძენილია ძირითადი საშუალებები. მომწოდებელს გადაეცა თამასუქი. თამასუქის ვადაა 180 დღე. თამასუქის ვადაში საწარმოს ენდა გადაიხადოს შეძენილი ქონების ღირებულება 10.000 ლარი და პროცენტი წლიური 6 %-იანი განაკვეთით.

დებეტი – ძირითადი საშუალებები	10.000	
კრედიტი – 3115 მოკლევადიანი გასანაღდებელი თამასუქები		10.000

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით, სათამასუქო პროცენტი არ მიეკუთვნება შეძენილი ქონების ღირებულებას. იგი წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს და შემდეგნაირად აღირიცხება:

თამასუქის განაღდებამდე საანგარიშგებო წლის დამთავრებისას, ამ პერიოდის კუთვნილი პროცენტის თანხით (დავუშვათ 60 დღის 100 ლარი)

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

თამასუქის მომდევნო წელს განაღდებისას

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი	200	
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	100	
დებეტი – 3115 მოკლევადიანი გასანაღდებელი თამასუქები	10.000	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		10.300

5. ძირითადი საშუალება შეძენილია ფასიანი ქაღალდებით. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია რამდენიმე განსხვავებული ეერსიის არსებობა. კერძოდ, შეძენა საკუთარი აქციის გამოშვებით, საკუთარი გამოსყიდული აქციით, მოკლე ან გრძელვადიანი ინვესტიციით და სხვ. ყველა შემთხვევაში ბუღალტრული გატარების საფუძველი ოპერაციის შინაარსი უნდა იყოს. ფასიანი ქაღალდების სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებების შემოსავალში გატარებისათვის „ძირითადი საშუალებების“ ჯგუფის ანგარიშების დებეტი კრედიტით კორესპონდენციაში 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 შეძენილია ფინანსური იჯარის პირობით. ფინანსური იჯარით ძირითადი საშუალების შეძენის ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებით, აუცილებელია ბასს 17-ის გამოყენება. ამ სტანდარტის შესაბამისად (პუნქტი 20), მოიჯარის ბალანსში ფინანსური იჯარა აღიარებულ უნდა იქნეს აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების სახით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება

დებეტი – ძირითადი საშუალებები
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 აღირიცხება სხვა საკუთარ ძირითად საშუალებებთან ერთად და ცვეთა დაერიცხება იმავე 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 მატერიალური რესურსების გამოყენებით.

დებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა
კრედიტი – დახარჯული რესურსების ანგარიშები

(მაგალითად: სასაქონლო-მატერიალური მარაგი; გადასახდელი ხელფასები; სოციალური გადასახადი; ძირითადი საშუალებების ცვეთა; გადასახდელი პროცენტები და სხვ.).

8. საწარმომ 90.000 ლარის გადახდით შეიძინა ძირითადი საშუალება. მას ეკისრება ძირითადი საშუალების ეკონომიკური მომსახურების ვადის ამოწურვის (20 წელი) შემდეგ მოახდინოს აქტივის დემონტაჟი და აღადგინოს ადგილმდებარეობა. წინასწარი შეფასებით დემონტაჟისა და აღდგენის ოპერაციებისათვის 12.000 ლარი დაიხარჯება. საწარმო შეფასებას საიმედოდ მიიჩნევს და ძირითად საშუალებას შემოსავალში ასახავს ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – ძირითადი საშუალებები	102.000	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		90.000
კრედიტი – დემონტაჟისა და აღდგენის ანარიცხები		12.000

4.4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ბუღალტრული აღრიცხვის რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე, აუცილებელია მოხმარებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება ყოველწლიურად მიეკუთვნოს საწარმოს ხარჯებს. ჩნდება ძირითადი საშუალებების მოხმარებული ღირებულების განსაზღვრისა და ცვეთის ხარჯად აღიარების აუცილებლობა.

ცვეთა არის აქტივის ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში.

საწარმო ცვეთას არიცხავს როგორც თავის საკუთრებაში არსებულ ცვეთად აქტივებს, ისე ფინანსური იჯარის პირობით მიღებულ ობიექტებს.

აქტივის ცვეთის თანხა უნდა განაწილდეს სისტემურ საფუძველზე, მათი მომსახურების ვადის განმავლობაში.

საწარმო, როგორც წესი, ცვეთას ინდივიდუალურად არიცხავს ძირითადი საშუალების ყოველ ერთეულს. ამასთან, გასათვალისწინებელია შემდეგი გარემოებები.

პირველი, ძირითადი საშუალების ყოველი ერთეულის ნაწილს, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ერთეულის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში, ცვეთა ცალ-ცალკე უნდა დაერიცხოს. ამ მოთხოვნის შესასრულებლად საწარმო ადგენს ძირითადი საშუალებების ერთეულის თავდაპირველად აღიარებული მნიშვნელოვანი წილის ღირებულებას და ცვეთას არიცხავს ცალ-ცალკე. თითოეულ ასეთ ნაწილს. მეორე, ძირითადი საშუალებების არსებით ნაწილს შეიძლება სხვა ანალოგიური ძირითადი საშუალებების მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის მეთოდები ჰქონდეს. ამგვარი საშუალებები შეიძლება გაერთიანდეს ცვეთის ხარჯის განსაზღვრის დროს.

თუ საწარმო ძირითადი საშუალების ეროეულის ზოგიერო ნაწილს ცვეთას არიცხავს ცალკე, მაშინ ამ ძირითადი საშუალების ეროეულის დანარჩენი ნაწილის ღირებულების ნაშთს ასევე ცალკე არიცხავს ცვეთას. ნაშთი შედგება აღნიშნული ერთეულის იმ ნაწილებისაგან, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანი არ არის. თუ საწარმო ამ ნაწილში ცვლილებებს ელოდება, საჭიროა ნარჩენ'ხე ცვეთის დარიცხვის მიახლოებითი მეთოდები, რომლებიც სამართლიანად წარმოადგენენ აქტივის გამოყენების წესს და/ან ამ ნაწილის გამოყენების ვადას.

საწარმოს შეუძლია ცალკე ამჯობინოს ცვეთის დარიცხვა ძირითადი საშუალებების ერთეულთა იმ ნაწილებისათვის, რომელთა ღირებულება მნიშვნელოვანი არ არის, ერთეულის მთლიან მოცულობაში.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალების ერთეული „ა" 300.000 ლარად. მისი ერთი მთავარი ნაწილის „დ" ღირებულება 90.000 ლარს შეადგენს. საწარმო 90.000 ლარად ღირებულ ნაწილს ცვეთას დაარიცხავს ცალკე. თუ ამ ძირითადი საშუალების ერთეულის სხვა ნაწილების ღირებულება ცალ-ცალკე მნიშვნელოვანი არ არის, მაშინ საწარმო ამ აქტივის დანარჩენ ღირებულებას, 210.000 ლარს, ცვეთას ერთიანად დაარიცხავს. დავუშვათ, საწარმოს ასევე აქვს სხვა ძირითადი საშუალება „ბ", რომლის მთავარი ნაწილის „ე" სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის მეთოდი „დ"-ს ანალოგიურია. მოცემულ სიტუაციაში საწარმოს შეუძლია გააერთიანოს „დ" და „ე" მთავარი ნაწილები და ცვეთა დაერიცხოს ერთად. ხოლო, „ა" და „ბ" ძირითადი საშუალებების ღირებულებების ნაშთებს ცვეთა ცალ-ცალკე დაარიცხოს.

აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განმაელობაში, მათი ცვეთის თანხის სისტემატურ საფუძველზე დადგენისათვის, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა მეთოდი. ეს მეთოდები მოიცავს: წრფივი ცვეთის მეთოდს, შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდს და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდს. საწარმო ირჩევს მეთოდს, რომელიც მეტად ასახავს აქტივში განიეთებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოდელს. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოსალოდნელი მოდელი.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღერება პერიოდით, რომლის განმაელობაშიც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან, პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით. საწარმოს აქტივეების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გაყიდვას, გარკვეული დროის ან აქტივში განიეთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გარკვეული ნაწილის მოხმარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება მისი ეკონომიკური ვარგისიანობის ვადაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზე.

ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მთელი მომსახურების ვადის მანძილზე, თუ არ შეიცვალა აქტივის ნარჩენი ღირებულება. ე.ი. ცვეთა ერიცხება აქტივის ცვეთად ღირებულებას.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა. პრაქტიკაში, აქტივის ნარჩენი ღირებულება ხშირად უმნიშვნელოა და, ამდენად, არაარსებითია ცვეთის თანხის გაანგარიშებაში.

ცვეთადი ღირებულება არის აქტივის თვითღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ობიექტის ღირებულების თანაბარზომიერად ჩამოწერას მისი სასარგებლო მომსახურების ვადაში. მეთოდი ეფუძნება იმ მოსაზრებას, რომ აქტივის ცვეთა დამოკიდებულია მხოლოდ სასარგებლო მომსახურების ვადის ხანგრძლივობაზე. თითოეული პერიოდისათვის ცვეთა გაიანგარიშება აქტივის ცვეთადი ღირებულების გაყოფით მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. მათემატიკურად იგი შემდეგნაირად გამოისახება:

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

მაგალითი

საწარმომ 20.000 ლარად შეიძინა ძირითადი საშუალების ერთეული და განსაზღვრა მისი გამოყენება 5 წლით. ამ ვადის ამოწურვის შემდეგ, საწარმო ვარაუდობს აქტივის გაყიდვას 2.000 ლარად. 5 წლის განმავლობაში დასარიცხი ცვეთის გრაფიკი იქნება (გრაფიკი შესაძლოა შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცხრილი 4.1

ცვეთის დარიცხვა წრფივი მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	ცვეთა ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20.000	–	–	20.000
I წელი	20.000	3.600	3.600	16.400
II წელი	20.000	3.600	7.200	12.800
III წელი	20.000	3.600	1.800	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 (აკუმულირებული) ცვეთა იზრდება თანაბარზომიერად და ასევე თანაბარზომიერად მცირდება აქტივის ღირებულება. მოცემულ შემთხვევაში, აქტივის ყოველწლიური ცვეთის ნორმა შეადგენს 20%-ს (3.600:18.000X100).

ცვეთის შემცირებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება იწვევს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამ მეთოდს, სხვაგვარად, დაჩქარებული ცვეთის მეთოდსაც უწოდებენ. შემცირებული ნაშთის მეთოდით ცვეთის დასარიცხავად პრაქტიკაში უფრო ხშირად მიმართავენ რიცხვთა ჯამისა და გაორმაგებული ნორმის მეთოდის გამოყენებას.

რიცხვთა ჯამის მეთოდის სახელწოდება წარმოდგება იქიდან, რომ ამ მეთოდით ცვეთის გამოსაანგარიშებელ ფორმულაში წილადის მნიშვნელად გამოიყენება ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადის ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი. მაგალითად, თუ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 3 წელია, მაშინ რიცხვთა ჯამი იქნება 1+2+3 = 6. სხვაგვარად იგი გამოითვლება ფორმულით:

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

სადაც N არის ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადა.

რიცხვთა ჯამის მეთოდით ყოველწლიური ცვეთის თანხა იანგარიშება ფორმულით:

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

მაგალითი

4.1. ცხრილისათვის მოტანილი მაგალითის პირობის გამოყენებით, რიცხვთა ჯამის მეთოდით ცვეთის დარიცხვის ხუთწლიანი გრაფიკი შემდეგი სახის იქნება (გრაფიკი შესაძლოა შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცხრილი 4.2

ცვეთის დარიცხვა რიცხვთა ჯამის მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	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

გაორმაგებული ნორმის მეთოდი იყენებს წრფივი მეთოდის ცვეთის ნორმას. ცვეთის დარიცხვა ხდება გაორმაგებული ნორმით არა აქტივის პირვანდელი ღირებულებიდან, არამედ შემცირებული ნაშთიდან.

მაგალითი

4.1. ცხრილში გამოყენებული პირობიდან გამომდინარე, ცვეთის წლიური ნორმა შეადგენდა 20%-ს. იმავე მაგალითის პირობის გამოყენებით, გაორმაგებული ნორმის მეთოდით გაანგარიშებული ცვეთის გრაფიკი შემდეგ სახეს მიიღებს (გრაფიკი შესაძლოა შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცხრილი 4.3

ცვეთის დარიცხვა გაორმაგებული ნორმის მეთოდით (ლარი)

მანქანა-ნებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	ცვეთის ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20.000		–	20.000
I წელი	20.000	20.000-ის 40% = 8.000	8.000	12.000
II წელი	20.000	12.000-ის 40% = 4.800	12.800	7.200
III წელი	20.000	7.200-ის 40% = 2.880	15.680	4.320
IV წელი	20.000	4.320-ის 40% = 1.728	17.408	2.592
V წელი	20.000	592	18.000	2.000

შენიშვნა: ცვეთის წლიური თანხა, სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შეზღუდულია ძირითადი საშუალების ნარჩენი ღირებულებით.

წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს ცვეთის დარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი გამოყენების ან წარმოებული პროდუქციის საფუძველზე. ეს მეთოდი იდეალისწინებს მხოლოდ აქტივის უქმადუტაციის გაანგარიშებას ცვეთაზე. იგი მათემატიკურად გამოისახება ფორმულით:

$$\text{ცვეთა პროდუქციის ერთეულზე} = \frac{\text{პირვანდელი ღირებულება} - \text{ნარჩენი ღირებულება}}{\text{პროდუქციის წარმოების საერთაშორისო მოცულობა}}$$

მაგალითი

საწარმოს მიერ 20.000 ლარად შეძენილია ძირითადი საშუალება. საწარმო ვარაუდობს მის გამოყენებას 5 წლის განმავლობაში. ივარაუდება, რომ ამ ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივის ნარჩენი ღირებულება 2.000 ლარს გაუტოლდება. საწარმოში ამ ძირითადი საშუალებით წარმოებული იქნება 150.000 ერთეული ნაწარმი. დაეუშვათ, ნაწარმის გამოშვება წლების მიხედვით შემდეგნაირად განაწილდება: I წელი – 30.000 ერთეული; II წელი – 35.000 ერთეული; III წელი – 29.000 ერთეული; IV წელი – 30.000 ერთეული და V წელი – 26.000 ერთეული. მაშინ, წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენებით, ცვეთის დარიცხვა შემდეგნაირად მოხდება (გრაფიკი შესაძლოა შეიცვალოს წარმოების ერთეულთა მოცულობაში ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცხრილი 4.4

ცვეთის დარიცხვა მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით (ლარი)

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ნაწარმის რაოდენობა	ცვეთის წლიური თანხა	ცვეთა ნაზარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	20.000	–	–	–	20.000
I წელი	20.000	30.000	3.600	3.600	16.400
II წელი	20.000	35.000	4.200	7.800	12.200
III წელი	20.000	29.000	3.480	11.280	8.720
IV წელი	20.000	30.000	3.600	14.880	5.120
V წელი	20.000	26.000	3.120	18.000	2.000

ზემოთ განხილული მაგალითები აბსტრაქტული ხასიათისაა და, ერთი შეხედვით, ცვეთის დარიცხვაში არავითარი სიძნელე არ შეინიშნება. მაგრამ იშვიათად თუ დაემთხვევა აქტივის შეძენა წლის დასაწყისს და, მით უმეტეს, პირველ რიცხვს. ამიტომ, პრაქტიკაში აუცილებელი ხდება გარკვეული ხერხითა და დაშვებით ცვეთის თანხის გამოთვლა არასრული წლისათვის. ბასს არ განსაზღვრავს, კონკრეტულად როგორ მოხდეს არასრული თვის ან წლის მიხედვით ცვეთის თანხის გამოთვლა. იგი უფრო პრაქტიკას ეყრდნობა. მაგალითად, როდესაც აქტივის მიღება არ ემთხვევა თვის პირველ რიცხვს, გადასაწყვეტია, როდიდან დაერიცხოს აქტივს ცვეთა – მიმდინარე თუ მომდევნო თვიდან. საყოველთაოდ აღიარებული პრაქტიკით, ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება მიმდინარე თვიდან, თუ ის მიღებულია თვის 15 რიცხვის ჩათვლით, ან მომდევნო თვიდან, თუ მიღებულია თვის 16 რიცხვის შემდეგ. სასურველია, საწარმომ არჩეული მეთოდი თავის სააღრიცხვო პოლიტიკაში განმარტოს.

<u>არასრული წლისათვის ცვეთის</u> გამოთვლა ყველაზე მარტივია მწარმოებლობის მიხედვით ცვეთის დარიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს, ვინაიდან ამ შემთხვევაში არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს აქტივის მიღების მომენტს.

არასრული წლისათვის, წრფივი მეთოდით დასარიცხი ცვეთის თანხის დასადგენად, ცვეთის წლიური თანხა იყოფა 12-ზე და მრავლდება მიღებიდან წლის ბოლომდე დარჩენილი თვეების რაოდენობაზე. თუ დაეუბრუნდებით წრფივი მეთოდით ცვეთის დარიცხვის მაგალითს და დავუშვებთ, რომ აქტივი შეძენილი იყო 20 მარტს, მაშინ პირველი არასრული წლის ცვეთის თანხა იქნება 2.700 (3.600 X 9/12) ლარი, ანუ 300 ლარი ყოველთვიურად. მომდევნო სრული წლების ყველა თვეს, ცვეთის თანხის მუდმივობის გამო, ცვეთის დარიცხვა სირთულეს არ წარმოადგენს.

ანალოგიურად იანგარიშება პირველი არასრული წლის ცვეთა, ცვეთის დაჩქარებული მეთოდის გამოყენების დროს. ე. ი. დგინდება ცვეთის წლიური თანხა, რომელიც მრავლდება დარჩენილი თვეების მიხედვით დადგენილ კოეფიციენტზე. მომდევნო წლებში კი ხდება ცვეთის თანხების გადაანგარიშება წლიური ცვეთის თანხიდან გამომდინარე. თუ ვისარგებლებთ რიცხვთა ჯამის მეთოდის ზემოთ მოტანილი პირობით და დავუშვებთ, რომ აქტივი შეძენილი იყო 10 აპრილს, მაშინ პირველი არასრული წლისათვის ცვეთის თანხა იქნება 6.000 x 9/12 = 4.500 ლარი. მომდევნო წლის ცვეთა კი შეადგენს:

[6.000 – 4.500 + (4.800 x 9 /12)] = 5.100 ლარს

ანალოგიურად გაგრძელდება მომდევნო წლების ცვეთის თანხის გამოთვლა.

აქტივის ცვეთა იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება, ანუ, როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია

აქტივის გამოსაყენებლად, ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის. აქტივის ცვეთის დარიცხვა წყდება იმ დღიდან, როდესაც იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად (ან ჩართულია გასაყიდად კლასიფიცირებული სალიკვიდაციო ჯგუფის შემადგენლობაში) და მის შემდეგ, როცა წყდება ამ აქტივის აღიარება. თუმცა, ცვეთის დარიცხვა არ წყდება, როდესაც აქტივი ხდება გამოუყენებელი ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულად არ დაერიცხება ცვეთა. ამასთან, ცვეთის გამოყენების მეთოდების შესაბამისად, ცვეთის ხარჯი შეიძლება ნული იყოს, სანამ პროდუქცია არ იქნება გამოშვებული (ცვეთის დარიცხვა მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით).

აქტივის გამოყენების პროცესში, ძირითადი საშუალების ინტენსიურად ექსპლუატაციის შედეგად, შესაძლებელია მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის საგრძნობლად შემცირება. ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის პროცესში სასარგებლო მომსახურების ვადის შეცვლა, ცხადია, მოქმედებს ცვეთის ნორმაზე და, შესაბამისად, დასარიცხი ცვეთის თანხის ოდენობაზე. ანალოგიური გაელენა მოსალოდნელია აქტივის ნარჩენი ღირებულების შეცვლის შემთხვევაში. ამიტომ ბასს 16-ით დადგენილია, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება და სასარგებლო მომსახურების ვადა, ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს მაინც, უნდა გადაისინჯოს და თუ მოსალოდნელი მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინა შეფასებებისაგან, ცვლილებები უნდა აისახოს, როგორც ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში, ბასს 8-ის – „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – შესაბამისად.

ბასს 8-ის შესაბამისად, აქტივის ნარჩენი ღირებულებისა და სასარგებლო მომსახურების ვადის ცვლილების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება პერსპექტიული აღიარება. იგი ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდების წმინდა მოგება-ზარალზე. ცვეთადი აქტივების ეკონომიკური სარგებლის შესაძლო ხასიათის ან, აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის შეფასებაში მომხდარი ცვლილებები, ზემოქმედებას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ცვეთის ხარჯზე და აქტივების სასარგებლო მომსახურების დარჩენილი ვადის ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდზე. ყველა შემთხვევაში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები ან ხარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილების შედეგები გაელენას ახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, შესაბამისად, აღიარდება მომავალი საანგარიშგებო პერიოდებში შემოსავლების ან ხარჯების სახით.

მაგალითი

საწარმო იყენებს ძირითად საშუალებას, რომელიც ანგარიშგების შედგენამდე 3 წლით ადრე იყო შეძენილი. შეძენის ღირებულება შეადგენს 11.000 ლარს. ნარჩენი ღირებულება გათვალისწინებულია 1.000 ლარი. ცვეთის დარიცხვა ხდება წრფივი მეთოდით 8 წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადიდან გამომდინარე. 2 წლის განმავლობაში დარიცხულია ცვეთა 2.500 ლარი. საანგარიშგებო წლის ბოლოს გადაისინჯა მოცემული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და გაირკვა, რომ მომავალში მისი გამოყენების ვადა 3 წლამდე უნდა შემცირდეს. ასევე, გადაისინჯა აქტივის ნარჩენი ღირებულება და იგი მიმდინარე წინასწარი შეფასებით 800 ლარს შეადგენს. გასაანგარიშებელია საანგარიშგებო (მე-3) და მომდევნო წლების ცვეთა. ამოცანის პირობიდან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 2 წლით მცირდება. შესაბამისად, ამ წლებისათვის გათვალისწინებული ცვეთა უნდა გადანაწილდეს იმ პერიოდზე, რომელზეც ცვეთა

ჯერ არ დარიცხულა (მიმდინარე და მომავალი საგარაუდო სასარგებლო მომსახურების პერიოდი). ამდენად, ცვეთადი ღირებულების დარჩენილი ნაწილი (11.000 – 800 – 2.500) უნდა განაწილდეს 4 (მიმდინარე და მომავალი 3 წელი) წელზე. ე.ი. ძირითად საშუალებას მიმდინარე და მომავალ პერიოდში ყოველწლიურად დაერიცხება 1.925 (7.700 / 4) ლარის ცვეთა.

ყოველი პერიოდის ცვეთის ხარჯი უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ეს თანხა შედის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

ცვეთის თანხა სხვა აქტივების საბალანსო ღირებულებაში ჩაირთვება მაშინ, როდესაც ძირითადი საშუალება გამოიყენება სხვა აქტივის საწარმოებლად. მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთის თანხა ჩაირთვება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებში. ანალოგიურად, საკუთარი ძალით საწარმოო შენობის ასაგებად გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა ჩაირთვება შენობის თვითღირებულებაში.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა აღირიცხება 2.200 ჯგუფის ანგარიშებში. ისინი წარმოადგენს ძირითადი საშუალებების ანგარიშების კონტრალურ ანგარიშებს და დარიცხული ცვეთის აკუმულირება ხდება ამ ანგარიშების კრედიტში. ძირითადი საშუალებების ცვეთასთან დაკავშირებული ტიპური ბუღალტრული გატარებებია

ა) ცვეთის დარიცხვა

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება
(ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის დროს)
დებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა
(მშენებლობაზე გამოყენებული აქტივების ცვეთა)
დებეტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია
(საწარმოო დანიშნულების აქტივების ცვეთა)
დებეტი – 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები
(საქონლის მიწოდების მიზნით გამოყენებული აქტივების ცვეთა)
დებეტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია
(საერთო და ადმინისტრაციული დანიშნულების აქტივების ცვეთა)
კრედიტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა – ჯგუფის ანგარიშები

ბ) ცვეთის ჩამოწერა

დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა – ჯგუფის ანგარიშები
კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები – ჯგუფის ანგარიშები

4.5. აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაში გაწეული დანახარჯები

საწარმო არ აღიარებს ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. იგი ხარჯად აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები, ძირითადად, მოიცავს შრომითი და სხვა რესურსების დანახარჯებს, ასევე, მასში შეიძლება შედიოდეს მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულება. ეს დანახარჯები ხშირად აისახება როგორც ძირითადი საშუალებების „რემონტი და მომსახურება".

ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ობიექტის მთავარი დეტალები შესაძლოა მოითხოვდეს რეგულარულ შეცვლას. ძირითადი საშუალების აღიარების პრინციპის შესაბამისად, საწარმო ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს შემცვლელი ნაწილების ღირებულებას, თუ იგი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს.

ძირითადი საშუალებების აღიარების მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალებების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში ერთეულის ნაწილის შემცვლელის ღირებულებას, როდესაც იგი წყვეტს შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას, იმის მიუხედავად, ხდებოდა თუ არა შეცვლილი ნაწილის ცვეთის დარიცხვა ცალკე. თუ საწარმოსათვის შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მან შეიძლება გამოიყენოს შემცვლელი აქტივის ღირებულება იმის მანვენებლად, თუ რა ღირდა შეცვლილი ნაწილი შეძენის ან შექმნის მომენტში.

მაგალითი

აეარიის გამო, აუცილებელი გახდა საწარმოს კოშკური ამწის დაზიანებული ძრავის გამოცვლა. შეძენილი შემცვლელი ძრავის ღირებულება 2.500 ლარს შეადგენს. საწარმო ამწის ძრავას ცვეთას ცალკე არ არიცხავდა და მისი შეძენის ღირებულება არც იყო დადგენილი. საწარმომ ამწე შეიძინა 6 წლის წინ და მის გამოყენებას ვარაუდობდა 10 წლის განმავლობაში. შესაბამისად, ამწეს ცვეთას არიცხავდა წრფივი მეთოდით 10%-იანი განაკვეთით. რადგან ცვეთა ცალკე არ არის დარიცხული და უცნობია შესაცვლელი ძრავის საბალანსო ღირებულება, საწარმო ვარაუდობს, რომ მისი შეძენისდროინდელი ღირებულება შეძენილი ძრავის იდენტური იქნებოდა. ამის გათვალისწინებით, მწყობრიდან გამოსული ძრავის საბალანსო ღირებულება იქნება 1.000 ლარი (2.500 ლარს გამოკლებული 6 წლის ცვეთა). ძრავის შეცვლის შედეგად ამწის საბალანსო ღირებულება გაიზრდება 1.500 ლარით.

4.6. ძირითადი საშუალებების აღიარების გაუქმება (შეწყვეტა)

ძირითადი საშუალების ობიექტის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება გაყიდვის შემთხვევაში; ან, როდესაც მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ცხადია, ძირითადი საშუალების გაყიდვა აქტივთან დაკავშირებული რისკისა და სარგებლის მესამე პირზე გადაცემას გულისხმობს და, თავისთავად, გასული აქტივის აღიარება გაუქმებას ექვემდებარება. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, იგი საწარმოს აქტივების შემადგენლობიდან ამოღებულ უნდა იქნეს. ანალოგიურად, ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში არ უნდა აღირიცხებოდეს ის აქტივები, რომელთა გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება არ არის მოსალოდნელი. თუ ძირითადი საშუალება ვერ გაიყიდება და გამოყენებისათვის არაეკონომიკურია, იგი ლიკვიდაციას უნდა დაექვემდებაროს, ანუ უნდა ჩამოიწეროს. ძირითადი საშუალებების გაყიდვა და ლიკვიდაცია მათ საწარმოდან გასვლას ითვალისწინებს.

აღნიშნულთან ერთად, ძირითადი საშუალებების გასვლაში იგულისხმება ასევე უსასყიდლოდ გადაცემა ან, სხვა მიზეზების გამო, მათი საწარმოს სააღრიცხვო რეგისტრებიდან და ბალანსიდან ამოღება. მაგალითად, შესაძლებელია საწარმოში გამოყენებული ძირითადი საშუალება მოიჯარეს გადაეცეს ფინანსური იჯარით. ამ შემთხვევაშიც ძირითადი საშუალების აღიარება შეწყდება დროებით ან მუდმივად. დროებით შეწყვეტას ადგილი ექნება მაშინ, როდესაც საიჯარო ვადის ამოწურვის შემდეგ საიჯარო აქტივი საწარმოში დაბრუნდება და საწარმო მის გამოყენებას გააგრძელებს წარმოების ან მომსახურების პროცესში, ან ადმინისტრაციული მიზნით. ხოლო, თუ აქტივი საიჯარო ვადის ამოწურვის შემდეგ მოიჯარის საკუთრებაში გადავა, ასეთი ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტა მუდმივი ხასიათის მატარებელი ხდება.

გარდა ზემოთ განხილული შემთხვევებისა, ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტა შეიძლება დაკავშირებული იყოს მის გაყიდვამდელ პროცედურებთან ან სხვაგვარად გამოყენებასთან. კერძოდ, როდესაც გადაწყვეტილება მიიღება ძირითადი საშუალების გაყიდვაზე და იგი გასაყიდად გამიზნულ აქტივებად კლასიფიკაციის პირობებს დააკმაყოფილებს, შემდგომში არ განიხილება, როგორც ძირითადი საშუალება. შესაბამისად, მისი ძირითად საშუალებად აღიარება უნდა შეწყდეს, მიუხედავად იმისა, რომ მისი გაყიდვა მომავალ 12 თვეში (ან, განსაკუთრებულ შემთხვევაში, უფრო ხანგრძლივ პერიოდში) მოხდება. ბასს 16-ის მოქმედების არიდან გამოდის და ძირითად საშუალებად არ განიხილება მიწა და შენობა, რომელიც, გამოყენების ხასიათიდან გამომდინარე, დააკმაყოფილებს საინვესტიციო აქტივად კლასიფიცირების მოთხოვნებს. ცხადია, ასეთი აქტივის ძირითად საშუალებად აღიარებაც წყდება, მიუხედავად იმისა, რომ მათი გასვლა საწარმოდან არ ხდება.

ძირითადი საშუალების გასვლის მიზეზის მიუხედავად, იგი, ყველა შემთხვევაში, ძირითადი საშუალებების ჯგუფში აღრიცხვიდან უნდა მოიხსნას. იმავდროულად, ჩამოიწერება მოცემული აქტივის გამოყენების პერიოდში დაგროვილი ცვეთის თანხა.

ძირითადი საშუალების გასვლამ შეიძლება განაპირობოს შემოსულობის ან ზარალის წარმოშობა. შემოსულობა და ზარალი აშკარად ჩანს აქტივის საწარმოდან გასვლის მომენტში.

მაგალითი

საწარმომ 45.000 ლარად გაყიდა ძირითადი საშუალება, რომელიც წინასწარ არ იყო კლასიფიცირებული როგორც გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივი. მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 40.000 ლარს. გაყიდვის ხარჯებმა (ხელშეკრულების გაფორმების, სანოტარო მომსახურების და სხვ.) 1.500 ლარი შეადგინა. ძირითადი საშუალების გაყიდვის შედეგად წარმოშობილი შემოსულობა 3.500 ლარია (45.000–40.000–1.500).

შემოსულობა ან ზარალი წარმოიშობა მაშინაც, როდესაც ძირითადი საშუალება გადის ჯგუფის შემადგენლობიდან, მაგრამ რჩება საწარმოს გრძელვადიან აქტივად (მაგ., საინვესტიციო აქტივი) ან კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივად, ან გაიცემა ფინანსური იჯარით. ასეთ შემთხვევებში შემოსულობისა და ზარალის წარმოშობა დაკავშირებულია სხვაგვარად კლასიფიცირებული აქტივის შეფასების წესთან. მაგალითად, ფასს 5-ის შესაბამისად საწარმო გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივებს შეაფასებს მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლების შემდეგ) შორის უმცირესი ღირებულებით. ამ მოთხოვნის გათვალისწინებით, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს მხოლოდ ზარალის წარმოქმნას, რადგან უმცირესი ღირებულების გამოყენება გრძელვადიანი აქტივის საარღრიცხვო ფასს ცვლის მხოლოდ მაშინ, როდესაც რეალური ღირებულება საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლები აღმოჩნდება.

მაგალითი

საწარმო აპირებს განახორციელოს საწარმოო შენობის გაყიდვის გეგმა. შენობა ერთი თვის ვადაში განთავისუფლდება და არსებულ მდგომარეობაში შესაძლებელი იქნება მყიდველისათვის გადასაცემად. საწარმოს მიერ შენობის გაყიდვის გეგმის განხორციელებაზე გადაწყვეტილების მიღების დღიდან იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულ გრძელვადიან აქტივად. ამ თარიღის მდგომარეობით შენობა უნდა შეფასდეს მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით. შენობის საბალანსო ღირებულება 57.000 ლარია. მისი რეალური ღირებულება

51.000 ლარს შეადგენს. წინასწარი შეფასებით გაყიდვის ხარჯები იქნება 2.000 ლარი. გასაყიდად გამიზნული შენობა შეფასდება 49.000 ლარად (51.000 – 2.000). ეს კი განაპირობებს ზარალის წარმოშობას 8.000 ლარის (57.000 – 7.000) ოდენობით.

ძირითადი საშუალების ერთეულის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა შევიდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აღიარების შეწყვეტა მოხდა (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ბასს 17 მოითხოვს განსხვავებულ მიდგომას აქტივის უკუიჯარით გაყიდვაზე). შემოსულობა არ უნდა კლასიფიცირდეს როგორც ამონაგები.

შემოსულობა და ზარალი ზემოთ მოტანილი წესით არ აღიარდება მაშინ, როდესაც საწარმოს მიერ დაკავებული ძირითადი საშუალება კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად. ეს განპირობებულია იმით, რომ საინვესტიციო ქონების საწყისი შეფასება ხდება თეითღირებულებით. ამასთან, თუ მესაკუთრის მიერ დაკავებული ძირითადი საშუალება საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირების შემდეგ რეალური ღირებულებით უნდა იქნეს აღრიცხული, იგი უნდა გადაფასდეს ბასს 16-ის შესაბამისად და მისი ძირითად საშუალებად აღიარება შეწყდეს გადაფასებული ღირებულებით.

შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების ერთეულის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა გასაყიდის ამონაგებსა (თუ ასეთი არსებობს) და მათ საბალანსო ღირებულებას შორის.

ძირითადი საშუალებების გასაყიდის ტიპური ბუღალტრული გატარებები განხილულია ქვემოთ.

ა) ძირითადი საშუალებების გაყიდვა გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების გარეშე

დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები
(დაგროვილი ცვეთის თანხით)
დებეტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები
(რეალიზაციიდან ამონაგების ოდენობით)
დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
(შემდგომი გადახდის პირობით გაყიდვის დროს)
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
(ზარალის მიღებისას)
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები
(საწყისი ღირებულებით)
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება
(მოგების მიღებისას)

ბ) ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციიდან მოხსნა ლიკვიდაციის გამო

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

დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები
(დაგროვილი ცვეთის თანხით)
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
(საწყის ღირებულებასა და დაგროვილ ცვეთას შორის სხვაობის თანხით)
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები
(საწყისი ღირებულებით)

როგორც წესი, ძირითადი საშუალებების დემონტაჟი (ლიკვიდაცია) ეკონომიკური რესურსების გაერთიანებასთანაა დაკავშირებული. შესაძლებელია დაიხარჯოს სახსრები შრომის ანაზღაურებაზე, მასალაზე, სატრანსპორტო და სხვა მომსახურებაზე. თუ საწარმოს დემონტაჟისათვის ანარიცხი ჰქონდა შექმნილი, მაშინ დანახარჯები ანარიცხის საფუძველზე დაიფარება და იგი არ იქნება გათვალისწინებული

იმ წლის მოგებასა და ზარალში, როდესაც აქტივის დემონტაჟი მოხდა. ეს მოსაზრება გამომდინარეობს იქიდან, რომ აქტივის აღიარების შეწყვეტისას მოგებასა და ზარალში ასახვება შემოსულობა და ზარალი. როგორც ამ შემთხვევისათვის, ისე ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტის სხვა შემთხვევების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის უფრო გონივრულია „ძირითადი საშუალების გასვლის" დროებითი საბუღალტრო ანგარიშის გამოყენება, სადაც განისაზღვრება შემოსულობა და ზარალი. მოცემული პუნქტისათვის დავუშვათ, რომ ლიკვიდირებული აქტივის პირვანდელი ღირებულება შეადგენდა 20.000 ლარს; დარიცხული აკუმულირებული ცვეთა 19.500 ლარს; ლიკვიდაციაზე დახარჯა 2.300 ლარი; დემონტაჟიდან მიღებულია მეორადი გამოყენების მასალა შესაძლო გასაყიდი ფასით – 600 ლარის; დემონტაჟის ანარიცხები შეადგენს 2.400 ლარს. ძირითადი საშუალების გასვლის ანგარიშის გამოყენებით ოპერაციები შემდეგნაირად გატარდება

დებეტი – ძირითადი საშუალების გასვლა	20.000	
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები		20.000
(აქტივის აღიარების შეწყვეტა)		
დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები	19.500	
კრედიტი – ძირითადი საშუალების გასვლა		19.500
(დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა)		
დებეტი – ძირითადი საშუალების გასვლა	2.300	
კრედიტი – დახარჯული რესურსების ანგარიშები		2.300
(დემონტაჟის დანახარჯები)		
დებეტი – დემონტაჟის ანარიცხები	2.400	
კრედიტი – ძირითადი საშუალების გასვლა		2.400
(ანარიცხების ანულირება)		
დებეტი – 1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	600	
კრედიტი – ძირითადი საშუალების გასვლა		600
(მეორადი გამოყენების მარაგის შემოსავალში აღება)		
დებეტი – ძირითადი საშუალების გასვლა	200	
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		200
(ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტიდან შემოსულობის ასახვა შემოსავლების ანგარიშზე)		

გ) ძირითადი საშუალებების გაცვლა სხვა აქტივზე. ძირითადი საშუალებების სხვა აქტივზე გაცვლა არაფულადი ოპერაციაა, მაგრამ შესაძლებელია გაცვლის პროცესში ფულიც იღებდეს მონაწილეობას. მირებული აქტივის სანაცვლოდ, გაცემული აქტივი სამოიწერება როგორც გაყიდული, მაგრამ შემოსულობისა ან/და ზარალის აღიარება დამოკიდებულია გაცვლის შინაარსსა და რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასების შესაძლებლობაზე.

- გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 30.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 8.000 ლარია. სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულებაა 23.000 ლარი.

დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები	8.000	
(გასული აქტივის დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა)		
დებეტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები	23.000	
(სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალების აღიარება მისი რეალური ღირებულებით)		
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები		30.000
(გაცვლილი ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტა)		
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		*1.000*
(ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტიდან შემოსულობის ასახვა შემოსავლების ანგარიშზე)		

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 30.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 8.000 ლარია.

სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. მაგრამ გასული ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია და იგი შეადგენს 22.500 ლარს.

დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები 8.000
(გასული აქტივის დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა)
დებეტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები 22.500
(სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალების აღიარება გასული აქტივის რეალური ღირებულებით)
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები 30.000
(გაცვლილი ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტა)
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 500
(ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტიდან შემოსულობის ასახვა შემოსავლების ანგარიშზე)

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 30.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 8.000 ლარია. გასული და სანაცვლოდ მიღებული აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები 8.000
(გასული აქტივის დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა)
დებეტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები 22.000
(სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალების აღიარება გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით)
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები 30.000
(გაცვლილი ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტა

დ) ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემა
დებეტი – 9220 გაცემული შესაწირი
დებეტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები
(დაგროვილი ცვეთის თანხით)
კრედიტი – 2100 ჯგუფის ანგარიშები
(პირვანდელი ღირებულებით)

4.7. ძირითადი საშუალებების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში

ძირითადი საშუალებების ღირებულება ბალანსში აისახება თვითღირებულების ან/და გადაფასების მეთოდის გამოყენებით. საწარმომ უნდა აირჩიოს ერთ-ერთი მეთოდი, როგორც საანრიცხვო პოლიტიკა ძირითადი საშუალების ჯგუფისათვის. ე.ი. საწარმოს შეუძლია მანქანა-დანადგარები ბალანსში ასახოს ერთი მიდგომით მაშინ, როდესაც სატრანსპორტო საშუალებისათვის შეიძლება სხვა მეთოდი ჰქონდეს არჩეული. ასახვის ორივე მეთოდი დასაშვები და ტოლძალოვანია.

თვითღირებულების მეთოდის მიხედვით აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი უნდა აღირიცხებოდეს მისი თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით.

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი, აქტივის წმინდა გასაყიდ ფასსა და გამოყენების ღირებულებას შორის.

მაგალითი

საწარმოს გააჩნია ძირითადი საშუალება, რომლის საწყისი ღირებულება, შესყიდვის თვითღირებულებით, შეადგენს 20.000 ლარს. მოცემული აქტივის აკუმულირებული ცვეთა ბალანსის შედგენის თარიღამდე 4.000 ლარია. სხვა გარემოებათა არარსებობისას აქტივი ბალანსში უნდა აისახოს 16.000 (20.000 – 4.000) ლარის ოდენობით. მაგრამ თუ ბალანსის შედგენის მომენტში დადგინდება, რომ მოცემული ძირითადი საშუალება გაუფასურებულია, მაშინ თვითღირებულება უნდა შემცირდეს დაგროვილი გაუფასურების თანხითაც. დავუშვათ, იგი შეადგენს 1.200 ლარს. მაშინ ძირითადი საშუალება ბალანსში აისახება 14.800 (16.000–1.200) ლარად. გაუფასურების თანხა 1.200 ლარი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – გაუფასურების ხარჯები
კრედიტი – 2200 ჯგუფის ანგარიშები

ძირითადი საშუალება გაუფასურებულად ითვლება მაშინ, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება აღდგენით ღირებულებას.

აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის აღდგენით ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

საწარმოს მიერ ძირითადი საშუალების ბალანსში ასახვის თვითღირებულების მეთოდის გამოყენების დროს გაუფასურების ზარალი აღიარდება ხარჯის სახით. ხარჯად აღიარება ხდება გაუფასურების გამოელენისთანავე. გაუფასურება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – დაგროვილი გაუფასურება
(ძირითადი საშუალებების ჯგუფებისა და სახეების მიხედვით)
კრედიტი – 7456 აქტივების გაუფასურების ხარჯი

გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ, მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა კორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების შემცირებული ნარჩენი ღირებულებით (თუ იგი არსებობს) სისტემატური განაწილება, აქტივის დარჩენილ სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

გადაფასების მეთოდის მოთხოვნის შესაბამისად, აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი, რომლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ, უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტისათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით. გადაფასება რეგულარულად უნდა ტარდებოდეს იმისათვის, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს მისი რეალური ღირებულებისაგან, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. -

გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცელილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია მისი შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი აქტივისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება

სწრაფ და მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, აუცილებელია ყოველწლიური გადაფასება. ხოლო შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე აქტივებისათვის, საკმარისია გადაფასების ჩატარება სამ-ხუთ წელიწადში ერთხელ.

როდესაც ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელსაც მოცემული ობიექტი მიეკუთვნება.

ძირითადი საშუალების გადაფასების დროს საწარმო, გადაფასებული აქტივის ღირებულების შეცვლის მიზნით, იყენებს ორ მიდგომას. ერთი მიდგომა გულისხმობს აქტივის თავდაპირველი თვითღირებულების და, შესაბამისად, მისი ცვეთის შეცვლას ინდექსაციის საფუძველზე ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება ტოლი იყოს მის გადაფასებულ ღირებულებას.

მაგალითი

A საწარმოს კუთვნილი ღვინის ჩამოსასხმელი ხაზი შეძენის დღიდან (20X4 წლის 10 იანვარი) ძირითადი საშუალების შემადგენლობაში აღიარებულია თვითღირებულებით 25.000 ლარად. მისი დაგროვილი ცვეთა (წრფივი 8%) 20X5 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შეადგენს 4.000 ლარს. ამ თარიღისათვის შესაძლებელი გახდა მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. კერძოდ, იმავე სახის ჩამოსასხმელი ხაზის საბაზრო ფასი 26.000 ლარია. იგი მოცემული აქტივის რეალური ღირებულების შეფასების საფუძველს წარმოადგენს. საჭიროა საწარმოს კუთვნილი აქტივის ისეთნაირად გადაფასება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება არ განსხვავდებოდეს რეალური ღირებულებისაგან.

ჩამოსასხმელი ხაზის ინდექსირებული ცვეთა იქნება 4.160 (26.000/25.000X4.000) ლარი. აქტივის თავდაპირველი ღირებულება შესწორდება და გაიზრდება 1.000 ლარით; აქტივის აკუმულირებული ცვეთა შესწორდება და გაიზრდება 160 ლარით.

აქტივი ბალანსში აისახება გადაფასებული ღირებულებით 21.840 (26.000-4.160) ლარად.

შენიშვნა: მაგალითში აქტივის გაუფასურება იგნორირებულია.

გადაფასების მეორე მიდგომა გულისხმობს აკუმულირებული ცვეთის თანხის ელიმინირებას. კერძოდ, ცვეთა აკლდება აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებას, ხოლო სხვაობის თანხა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე.

მაგალითი

B საწარმოს კუთვნილი შენობა 2 წლის წინ შეძენის დღიდან ძირითადი საშუალების შემადგენლობაში აღიარებულია თვითღირებულებით 65.000 ლარად. მისი დაგროვილი ცვეთა 20X5 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შეადგენს 1.300 ლარს. შენობის გამოყენების განვლილ პერიოდში მისი ფასი სტაბილური იყო. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, ფასების ცვლილების გამო, შენობა დაქვემდებარა გადაფასებას. პროფესიონალი შემფასებლების შეფასებით, შენობის რეალური ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღით 60.000 ლარია.

შენობის თვითღირებულებას გამოაკლდება აკუმულირებული ცვეთის თანხა (უქმდება აკუმულირებული ცვეთა) და განისაზღვრება ნარჩენი ღირებულება. იგი შეადგენს 63.700 ლარს.

შენობის ნარჩენი ღირებულება შესწორდება და მცირდება 3.700 ლარით. შენობა ბალანსში აისახება რეალური ღირებულებით 60.000 ლარად.

შესწორების თანხა, რომელიც წარმოიშობა დაგროვილი ცვეთის თანხის გადაფასების ან იგნორირების შემთხვევაში, შეადგენს აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების თანხის ნაწილს, რომელიც გადაფასების დროს მიეკუთვნება

მოგებისა და ზარალის ანგარიშს ან საკუთარ კაპიტალს. საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების თანხის ასახვა დამოკიდებულია გადაფასების რიგიოობაზე და გადაფასების შედეგზე. კერძოდ, როდესაც გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, ნამეტი უნდა დაკრედიტდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის" სახელწოდებით. მაგრამ გადაფასების ნამეტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს იმ ზომით, რამდენიც საჭიროა იმავე აქტივის ჩამოფასების იმ თანხის საკომპენსაციოდ, რომელიც ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარდა. სტანდარტის დებულების პირველი წინადადება ყოველთვის გამოიყენება აქტივის პირველად გადაფასების დროს.

მაგალითი

ვთქვათ მოტანილ მაგალითში A საწარმოში ღვინის ჩამოსასხმელი ხაზი პირველად გადაფასდა. ამიტომ აფასების თანხა უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის ნაწილში. გადაფასების ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2150 მანქანა დანადგარები	1.000	
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		1.000
(აქტივის თავდაპირველი ღირებულება შესწორდება)		
დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	160	
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		160

შემდგომი გადაფასების დროს გასაოვალისწინებელი იქნება წინა გადაფასებების შედეგი. რადგან გამორიცხული არა არის, რომ აქტივის რეალური ღირებულება შემცირდეს და შემცირებამ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვა მოიითხოვოს. შემდეგ კი მორიგმა გადაფასებამ წინა პერიოდში ხარჯად აღიარებული თანხის კომპენსაცია გამოიწვიოს.

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს. მაგრამ ჩამოფასების თანხა გამოაკლდება გადაფასების ნამეტის თანხას, სანამ ჩამოფასების თანხა გადააჭარბებს ამავე აქტივის მიმართ არსებულ გადაფასების ნამეტს. სტანდარტის დებულების პირველი წინადადება ყოველთვის გამოიყენება აქტივის პირველად გადაფასების დროს.

მაგალითი

ვთქვათ მოთანილ მაგალითში B საწარმოს კუთვნილი შენობა პირველად გადაფასდა. გადაფასებამ საბალანსო ღირებულების შემცირება გამოიწვია. შედეგი მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე აისახება. ვინაიდან გამოყენებული იყო ცვეთის ელიმინირების მიდგომა, გადაფასების ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 2230 შენობების ცვეთა	1.300	
კრედიტი – 2130 შენობები		1.300
(აკუმულირებული ცვეთის თანხის გაუქმება)		
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	3.700	
კრედიტი – 2130 შენობები		3.700
(შენობის საბალანსო ღირებულების შემცირება)		

ბასს 16-ის 39-ე და მე-40 პუნქტის დებულების საილუსტრაციოდ დაეუბრუნდეთ *საწარმოს მაგალითს.*

მაგალითი

დავუშვათ, ჩამოსასხმელი ხაზის მეორე გადაფასება მოხდა 20X6 წლის 31 დეკემბრისათვის. აქტივის თავდაპირველი ღირებულება შესწორდება და შემცირდა 2.000 ლარით; ჩამოსასხმელი ხაზის ინდექსირებულმა ცვეთამ შეადგინა 5.760 (24.000/26.000X6.240) ლარი.

აქტივის აკუმულირებული ცვეთა შესწორდება და შემცირდება 480 (6.240-5.760) ლარით.

შესწორების ნეტო თანხა შეადგენს 1.520 (2.000–480) ლარს.

მე-40 პუნქტის მეორე წინადადების შესაბამისად (ჩამოფასების თანხა გამოაკლდება გადაფასების ნამეტის თანხას, სანამ ჩამოფასების თანხა გადააჭარბებს ამავე აქტივის მიმართ არსებულ გადაფასების ნამეტს), ჯერ გაუქმდება გადაფასების ნამეტი, ხოლო დარჩენილი ჩამოფასების თანხა აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე. ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	840	
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	680	
დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	480	
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები		2.000

თუ ჩამოსასხმელი ხაზის რეალური ღირებულება მომდევნო წელსაც შემცირდება, შემცირების თანხა გადაფასების დროს მიეკუთვნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას, რადგან გადაფასების მეტობა უკვე ამოწურულია. საპირისპირო შემთხვევაში, მაშინ, როდესაც აქტივის რეალური ღირებულება გაიზრდება, გადაფასების ნამეტი თანხით ჯერ კომპენსირდება ზარალში ასახული ჩამოფასების თანხა და მისი კომპენსირების შემდეგ დარჩენილი გადაფასების ნამეტი თანხა აღიარდება საკუთარ კაპიტალში გადაფასების ნამეტის სახით.

დავუშვათ მოცემული აქტივის გამოყენების მე-4 წლის ბოლოს მომხდარი ცვლილების შედეგად:

აქტივის თავდაპირველი ღირებულება შესწორდება და გაიზარდა 800 ლარით;
ჩამოსასხმელი ხაზის ინდექსირებულმა ცვეთამ შეადგინა
7.936 (24.800/24.000X7.680) ლარი.

აქტივის აკუმულირებული ცვეთა შესწორდება და გაიზრდება
256 (7.936–7.680) ლარით;

შესწორების ნეტო თანხა შეადგენს 544 (800–256) ლარს.

ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	800	
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		256
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები		544

გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით ხდება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება ხდება აქტივის გადაფასების რეზერვში, თუ გაუფასურების ზარალი არ აღემატება ამ აქტივის გადაფასების რეზერვის თანხას.

მაგალითი

დავუბრუნდეთ ზემოთ მოტანილ A საწარმოს მაგალითს 20X6 წლის ბოლოს მდგომარეობით და დავუშვათ, რომ ფასების სტაბილურობის გამო ღირების ჩამოსასხმელი ხაზის ღირებულება გადაფასებას არ ექვემდებარება. მაგრამ ავარიული სიტუაციიდან გამომდინარე, ჩამოსასხმელი ხაზი გაუფასურდა 1.300 ლარით. გაუფასურების ზარალის აღიარებამდე 20X6 წლის ბოლოსათვის გვაქვს შემდეგი სიტუაცია:

აქტივის ღირებულება 26.000 ლარი;
აქტივის აკუმულირებული ცვეთა 6.240 ლარი;
გადაფასების ნამეტი (რეზერვი) 840 ლარი.

გაუფასურების ზარალი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	840	
დებეტი – 7456 აქტივების გაუფასურების ხარჯი	460	
კრედიტი – დაგროვილი გაუფასურება		1.300

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. ჩამოთვლილიდან, რომელი ჩაირთვება ძირითადი საშუალების შეძენის თვითღირებულებაში.
   ა) ახალი სამეწარმეო სუბიექტის რეგისტრაციასთან დაკავშირებული დანახარჯი;
   ბ) ძირითადი საშუალების ფუნქციონირებისათვის ადგილმდებარეობის მომზადება;
   გ) ახალი ძირითადი საშუალების მომსახურე პერსონალის მომზადების დანახარჯები.

2. ძირითადი საშუალების თვითღირებულების ჩამოყალიბება სრულდება:
   ა) საანგარიშო პერიოდის ბოლოს;
   ბ) როცა ობიექტი მზადაა, დანიშნულებისამებრ, გამოსაყენებლად;
   გ) სრული საწარმოო სიმძლავრის მიღწევის შემდეგ.

3. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:
   ა) შეუძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
   ბ) საწარმო მოელის ამ აქტივის გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას;
   გ) საწარმოს შეუძლია აქტივის საიმედოდ შეფასება;
   დ) ა) და ბ);
   ე) ბ) და გ).

4. ძირითადი საშუალება არის მატერიალური აქტივი, რომელიც:
   ა) გათვალისწინებულია ერთი საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად;
   ბ) საწარმოს აღებული აქვს მოკლევადიანი ჩვეულებრივი იჯარით და გამოიყენება მომსახურების გასაწევად და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
   გ) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება მომსახურების გასაწევად ერთი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
   დ) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: წარმოებაში, ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
   ე) ბ) და გ);
   ვ) ა) და დ);
   ზ) ა) და გ).

5. თუ აქტივების გაცვლის დროს ცნობილია შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულება და გასაცემი აქტივის საბალანსო ღირებულება, მიღებული აქტივი შეფასდება:
   ა) გასაცემი აქტივის საბალანსო ღირებულებით;
   ბ) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულებით;
   გ) გასაცემი აქტივის თვითღირებულებით.

6. თუ აქტივების გაცვლის დროს შეუძლებელია შეძენილი და გასაცემი აქტივების რეალური ღირებულების დადგენა, მაშინ შეძენილი აქტივი შეფასდება:
   ა) საბაზრო ღირებულებით;
   ბ) გასაცემი აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით;
   გ) გასაცემი აქტივის თვითღირებულებით.

7. საწარმო თავისი ძალით ქმნის ძირითად საშუალებებს პირადი მოხმარებისათვის და ასევე გასაყიდად. რისი ტოლია პირადი მოხმარებისათვის განკუთვნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება:
   ა) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის საბაზრო ღირებულების;
   ბ) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების;
   გ) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის რეალური ღირებულების.

8. ძირითად საშუალებას ცვეთა ერიცხება, თუ:
   ა) მოცემული ძირითადი საშუალების სალიკვიდაციო ღირებულება მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია;
   ბ) სალიკვიდაციო ღირებულება საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია;
   გ) მოცემული ძირითადი საშუალება უვარგისია წარმოებისათვის.

9. სალიკვიდაციო ღირებულება წარმოადგენს:
   ✓ა) წმინდა ღირებულებას, რომელსაც საწარმო მიიღებდა ამჟამად ასეთივე აქტივის გაყიდვიდან, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ;
   ბ) მიმდინარე ღირებულებას, რომელსაც საწარმო მიიღებდა ამჟამად ასეთივე აქტივის გაყიდვიდან, მისი სასარგებლო ვადის გასვლის შემდეგ;
   გ) აქტივის საწარმოდან გასვლის ღირებულებას.

10. წრფივი მეთოდის დროს ძირითადი საშუალების ცვეთადი ღირებულება იყოფა:
   ✓ა) სასარგებლო მომსახურების ვადაზე;
   ბ) აქტივის შეფასებით მწარმოებლურობაზე;
   გ) ა-ზე ან ბ-ზე.

11. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი სალიკვიდაციო ღირებულების ტოლია, გრძელდება თუ არა მისი ცვეთის დრო:
   ✓ა) არა;
   ბ) დიახ. მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ამოწურვამდე;
   გ) დიახ. მაგრამ ამორტიზაციის ნორმა იკლებს.

12. აქტივის ამორტიზაცია შეიძლება შეწყდეს, როცა აქტივი არ გამოიყენება:
   ა) მოსაზრება მცდარია;
   ბ) მხოლოდ ქარხნის დახურვის შემდეგ;
   გ) მხოლოდ, თუ ეიყენებთ მწარმოებლურობის მიხედვით ცვეთის დარიცხვის მეთოდს.

13. თუ საწარმო იყენებს ცვეთის წრფივი დარიცხვის მეთოდს, მაშინ ცვეთის მეთოდი შეირჩევა:
   ა) აქტივის დანიშნულებიდან გამომდინარე;
   ბ) აქტივის ღირებულებიდან გამომდინარე;
   გ) სასარგებლო მომსახურების ვადიდან გამომდინარე.

14. როდესაც მოიჯარეს ძირითადი საშუალება გადაეცემა ფინანსური იჯარის პირობით, მაშინ მეიჯარესთან ძირითადი საშუალების აღიარება:
   ✓ა) შეწყდება დროებით;
   ბ) გრძელდება ჩვეულებრივ გრძელვადიანი აქტივების შემადგენლობაში;
   გ) აღიარდება, როგორც ვალდებულება.

15. თუ ძირითადი საშუალების გაყიდვა გადაწყვეტილია, თუმცა ჯერ არ გაყიდულა, მაშინ იგი:

ა) არ განიხილება როგორც ძირითადი საშუალება;
ბ) მაინც აღიარდება, როგორც ძირითადი საშუალება;
გ) აღირიცხება, ოღონდ როგორც სხვა გრძელვადიანი ვალდებულება.

16. გასაყიდად კლასიფიცირებული ძირითადი საშუალებების შეფასება ხდება:
ა) მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით;
ბ) მხოლოდ საბალანსო ღირებულებით;
გ) მხოლოდ რეალური ღირებულებით.

17. ძირითადი საშუალებების ღირებულების ბალანსში ასახვა ხდება:
ა) მხოლოდ თვითღირებულებით;
ბ) მხოლოდ გადაფასების მეთოდის გამოყენებით;
გ) ორივე მეთოდის გამოყენება დასაშვებია.

18. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მცირდება გადაფასების დროს და ამ დრომდე შექმნილი არ იყო ამ აქტივის გადაფასების რეზერვი. ეს შემცირება:
ა) კაპიტალიზდება;
ბ) აღიარდება, როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯი;
გ) აღიარდება, როგორც გაუთვალისწინებელი ხარჯი.

19. როდესაც ძირითადი საშუალების რომელიმე ობიექტის გადაფასება ხდება, უნდა გადაფასდეს:
ა) მხოლოდ მოცემული ობიექტი;
ბ) მთლიანი ჯგუფი, რომელსაც ეს ობიექტი მიეკუთვნება;
გ) ორივე შემთხვევა დასაშვებია.

მაგალითი 1

საწარმომ (რომელიც დღგ-ის გადამხდელია) უნაღდო ანგარიშსწორებით შეიძინა ოფისის აღჭურვილობა. მომწოდებლისათვის გადახდილია 2.500 ლარი (მ.შ. დღგ 380 ლარი). ტრანსპორტირების ხარჯმა შეადგინა 120 ლარი, მონტაჟისათვის გადახდილია 100 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად, თანხის გადახდა უნდა მოხდეს მეორე საბანკო დღეს. დაგვიანების შემთხვევაში უნდა გადაიხადოს პირგასამტეხლო, ღირებულების 0,2%. ფულის გადახდა მოხდა მოწოდებიდან მე-5 დღეს. ტრანსპორტირებისა და მონტაჟის ხარჯი გადახდილია სალაროდან.

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება და გაატარეთ ბუღალტრულად.

დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 2

საწარმომ ჩვეულებრივი კრედიტის პირობით შეიძინა ძირითადი საშუალება, ღირებულებით 7.000 ლარი (მ.შ. დღგ 1.067 ლარი). თუ საწარმო კრედიტს 10 დღეში დაფარავს ისარგებლებს 5%-იანი ფასდაკლებით, ხოლო 20 დღეში დაფარვის შემთხვევაში – 3%-იანი ფასდაკლებით. საწარმო, ჩვეულებრივ, კრედიტს ფარავს 10 დღის ვადაში (საწარმო დღგ-ის გადამხდელი არ არის)

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალების შეთვისებულება და ასახეთ ბუღალტრულად:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 3

საწარმომ შეიძინა შენობა თამასუქით. თამასუქი გაცემულია 1 წლის ვადით, რომლის ნომინალი 4.000 ლარს შეადგენს. პროცენტის განაკვეთი 10%. საწარმო არ ახდენს პროცენტის ხარჯის კაპიტალიზაციას. განსაზღვრეთ შენობის ნასყიდობის ფასი.

მაგალითი 4

საწარმომ საკრედიტო პირობით შეიძინა 10.000 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალება, ვალდებულების 6 თვეში გადახდის პირობით. აღნიშნული ვალდებულების დასაფარად საწარმომ ბანკიდან სესხი აიღო 6 თვის ვადით და 20%-იანი განაკვეთით, საწარმოსათვის შეძენილი ძირითადი საშუალება წარმოადგენს განსაკუთრებულ აქტივს (საწარმო ახდენს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას).

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება:

მაგალითი 5

გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებაა 45.000 ლარი. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარია, სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება 23.000 ლარი. გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 6

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 45.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარი. სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, გასული აქტივის რეალური ღირებულება შეადგენს 38.000 ლარს. გაცვლის გარიგებაში მონაწილეობს ფულადი აქტივიც. საწარმომ უნდა გადაიხადოს 1.500 ლარი.

დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

დავუშვათ, იმავე პირობებში ფულს იხდის არა შემძენი საწარმო, არამედ პირიქით, გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარე უხდის საწარმოს (1.500 ლარს). ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 7

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 45.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარი. ხოლო მიღებული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება გაცვლის მეორე მხარესთან, არის 43.000, დარიცხული ცვეთა კი 10.000 ლარია. გასული და სანაცვლოდ მიღებული აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 8

საწარმომ კომპიუტერი, რომლის თავდაპირველი ღირებულება 1.300 ლარია, ხოლო დარიცხული ცვეთა შეადგენს 260 ლარს, უსასყიდლოდ გადასცა ბავშვთა სოფელს.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 9

საწარმომ არამატერიალური აქტივი, რომლის თავდაპირველი ღირებულება იყო 36.000 ლარი და დარიცხული ცვეთა შეადგენდა 6.000 ლარს, გაცვალა ძირითად საშუალებაში. მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. მაგრამ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება არის 33.000, საწარმო დამატებით იღებს თანხას 2.700 ლარს.

შეაფასეთ მიღებული ძირითადი საშუალების თვითღირებულება და ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
  კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 10

საწარმო საკუთარი ძალით აშენებს ნაგებობას, რომელსაც გამოიყენებს ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. ნაგებობის შექმნაზე გაწეულია შემდეგი დანახარჯები:

1) ძირითადი მასალები 1.500 ლარი; 2) ხელფასი 1.350 ლარი; 3) დაპროექტების ხარჯი 220 ლარი; 4) მშენებლობაზე გამოყენებული სატრანსპორტო საშუალების ცვეთა 500 ლარია. მშენებლობის პერიოდში საგზაო წესების დარღვევისათვის გადახდილია ჯარიმა 300 ლარი.

გამოთვალეთ აშენებული ნაგებობის თვითღირებულება და ბუღალტრულად ასახეთ აშენებისა და ექსპლუატაციაში შესვლის ოპერაციები:

ნაგებობის აშენება	ექსპლუატაციაში მიღება
დებეტი –	დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –
კრედიტი –	
კრედიტი –	
კრედიტი –	
დებეტი –	
კრედიტი –	

მაგალითი 11

საგამომცემლო ფირმამ შეიძინა დანადგარი, რომლის თავდაპირველი ღირებულებაა 25.000 ლარი, ხოლო მისი სალიკვიდაციო ღირებულება 2.500 ლარი. საწარმოს შეფასებით დანადგარის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა 5 წლით.

საწარმო ვარაუდობს, რომ მოცემული დანადგარით იგი გამოუშვებს 200.000 წიგნს. ამასთანავე, 1-ელ წელს – 70.000, მეორე წელს – 55.000, მესამე წელს – 30.000, მეოთხე წელს – 25.000 და მეხუთე წელს – 2.000 – წიგნს.

გაიანგარიშეთ და ბუღალტრულად ასახეთ ცვეთა, ყველა მეთოდის გამოყენებით:

ა) წრფივი მეთოდი

ბ) მწარმოებლურობის მიხედვით:

I წელი
II წელი
III წელი
IV წელი
V წელი

გ) რიცხვთა ჯამის მეოთდი

I წელი

II წელი

III წელი

IV წელი

V წელი

დ) გაორმაგებული ნორმის მეთოდი

I წელი
II წელი
III წელი
IV წელი
V წელი

მაგალითი 12

საწარმომ, რომელიც დღგ-ის გადამხდელია, გაყიდა ავტომანქანა, რომლის თავდაპირველი ღირებულება 32.000 ლარია. გაყიდვის მომენტისათვის მას'ზე დარიცხული იყო ცვეთა 11.000 ლარის ოდენობით. საწარმომ ავტომანქანა გაყიდა 30.000 ლარად, დღგ 5.400 ლარი. ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

ასახეთ გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი –
    კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 13

საწარმომ გაყიდა ძირითადი საშუალება, რომლის პირვანდელი ღირებულება არის 22.000 დარიცხული ცვეთა 10.000 ლარია. გაყიდვის ხარჯმა შეადგინა 1.500 ლარი. საწარმოს შექმნილი ჰქონდა გადაფასების რეზერვი, რომელიც შეადგენდა 1.300 ლარს. აქტივი გაყიდულია 12.500 ლარად, ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

მოახდინეთ ძირითადი საშუალების გაყიდვის ბუღალტრული გატარება:

დებეტი –
    კრედიტი –
დებეტი –
    კრედიტი –
დებეტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 14

საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება, რომლის თვითღირებულება 30.000 ლარია. პირველ წელს დარიცხულმა ცვეთამ შეადგინა 3.000 ლარი. წლის ბოლოსათვის ამ ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება წარმოადგენდა 25.000 ლარს. საწარმო იყენებს გადაფასების მეთოდს.

გაიანგარიშეთ თანხა და ბუღალტრულად ასახეთ, თუ საწარმო იყენებს ცვეთის ელიმინირების მეთოდს:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი –
    კრედიტი –

ჩამოფასება:

დებეტი –
    კრედიტი –

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ძირითადი საშუალების რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 30.000. საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ცვეთა იყო 2500 ლარი.

მოახდინეთ ბუღალტრული გატარება:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი –
    კრედიტი –

აფასება:

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, იმავე ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება შეადგენდა 24.000 ლარს, დარიცხული ცვეთა კი – 3.000 ლარს.

მოახდინეთ ძირითადი საშუალების ასახვა საბალანსო ანგარიშებზე:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი –
    კრედიტი –

ჩამოფასება:

დებეტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 15

საწარმოს კუთვნილებაში არსებული სახარატო ჩარხის საბალანსო ღირებულებაა 12000 ლარი. დაზიანების შედეგად ამ ჩარხის გამოყენებითმა ღირებულებამ შეადგინა 6000 ლარი, ხოლო რეალური ღირებულება არის 7500 ლარი.

შეაფასეთ სახარატო ჩარხი, ზემოთ მოყვანილი პირობების გათვალისწინებით და გაატარეთ ბუღალტრულად:

დებეტი –
    კრედიტი –

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

5

5.1. არამატერიალური აქტივების არსი და კლასიფიკაცია

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ სამ პირობას: როგორც აქტივი იგი უნდა იყოს საწარმოს მიერ კონტროლირებადი; უნდა იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს და იყოს იდენტიფიცირებადი.

საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ მას გააჩნია საფუძვლადაღებული რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება. ამასთან, მას შეუძლია შეზღუდოს ამ სარგებლის სხვების მიერ მიღება. საწარმოს არამატერიალური აქტივების მომავალი ეკონომიკური სარგებლის კონტროლის უნარი, ჩვეულებრივ, გამომდინარეობს იურიდიული უფლებებიდან, რისი დაცვაც შეიძლება სასამართლოს საშუალებით. იურიდიული უფლებების უქონლობისას უფრო რთულია კონტროლის განხორციელება. თუმცა, უფლების სასამართლოს საშუალებით დაცვა არ არის კონტროლის აუცილებელი პირობა, რადგან საწარმომ შეიძლება სხვა გზით გააკონტროლოს მომავალი ეკონომიკური სარგებელი.

არამატერიალური აქტივისაგან მომდინარე მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მოიცავდეს საქონლის ან მომსახურების გაყიდვიდან ამონაგებს, ხარჯების ეკონომიას ან საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების შედეგად მიღებულ რაიმე სხვა სარგებელს. მაგალითად, წარმოების პროცესში ინტელექტუალური საკუთრების გამოყენებამ შესაძლოა კი არ გაზარდოს მომავალი შემოსავალი, არამედ შეამციროს მომავალი საწარმოო ხარჯები.

არამატერიალური აქტივის განმარტებით მოითხოვება არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირებადობა, გუდვილისაგან მისი გამიჯვნის მიზნით. საწარმოთა გაერთიანებისას წარმოქმნილი გუდვილი წარმოადგენს მყიდველის მიერ ისეთი აქტივებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებისათვის შესრულებულ გადახდას, რომელთა ცალ-ცალკე განსაზღვრა და აღიარება შეუძლებელია. მომავალი ეკონომიკური სარგებელი შესაძლებელია წარმოიქმნას შესყიდულ იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და იმ აქტივების ერთობლივი გამოყენებიდან, რომლებიც ინდივიდუალურად არ კვალიფიცირდება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებისათვის, მაგრამ რომლებისთვისაც მყიდველი მზად არის გადაიხადოს საწარმოთა გაერთიანების დროს.

აქტივი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტების იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმს, როცა იგი:

ა) განცალკევებადია, ე.ი. შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივთან ან ვალდებულებასთან ერთად; ან

ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, შესაძლებელია თუ არა აღნიშნული უფლებების გადაცემა ან განცალკევება საწარმოსგან ან სხვა უფლებებისა და მოვალეობებისაგან.

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:

არამატერიალური აქტივების კლასი არის მსგავსი ხასიათისა და გამოყენების აქტივების ჯგუფი. მაგალითად, ცალკეული კლასი შეიძლება იყოს:

(ა) სასაქონლო ნიშანი;
(ბ) ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება და პუბლიკაციების სათაურები;
(გ) კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
(დ) ლიცენზიები და ფრანშიზები;
(ე) საავტორო უფლებები, პატენტები და სხვა უფლებები სამრეწველო ქონების საკუთრებაზე, მომსახურებისა და ექსპლუატაციის უფლებები;
(ვ) რეცეპტები, ფორმულები, მოდელები, დიზაინი და პროტოტიპები;
(ზ) არამატერიალური აქტივები, რომლებზეც მიმდინარეობს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები.

ზოგიერთი არამატერიალური აქტივი შეიძლება მოთავსდეს ფიზიკურ სუბსტანციაში, როგორიცაა, მაგალითად: კომპაქტდისკი (კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფის შემთხვევაში), იურიდიული დოკუმენტაცია (ლიცენზიის ან პატენტის შემთხვევაში) ან ფირი. იმისათვის, რომ გავარკვიოთ, რომელი სტანდარტი ერცელდება აქტივზე – ბასს 16, „ძირითადი საშუალებები“, თუ ბასს 38, „არამატერიალური აქტივები“, რომელიც შეიცავს როგორც მატერიალურ, ისე არამატერიალურ ელემენტს, უნდა დავადგინოთ, აქტივის რომელი ნაწილია უფრო მნიშვნელოვანი – მატერიალური თუ არამატერიალური. მაგალითად, პროგრამული უზრუნველყოფა კომპიუტერით მართვადი მანქანური მოწყობილობისათვის, რომელსაც მუშაობა არ შეუძლია ამ კონკრეტული პროგრამული უზრუნველყოფის გარეშე, შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილია და განხილულ უნდა იქნეს როგორც ძირითადი საშუალება. იგივე ეხება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემასაც. თუ პროგრამული უზრუნველყოფა არ არის შესაბამისი მანქანური მოწყობილობის განუყოფელი ნაწილი, კომპიუტერის პროგრამული უზრუნველყოფა მიჩნეულია არამატერიალურ აქტივად.

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

5.2. არამატერიალური აქტივების შეფასება

5.2.1. არამატერიალური აქტივების თავდაპირველი აღიარება და შეფასება

არამატერიალური აქტივების აღიარების პრინციპები არ განსხვავდება სხვა იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივების აღიარების პრინციპებისაგან. კერძოდ, არამატერიალური აქტივები უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც: ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

არამატერიალური აქტივი საწარმოში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით. საწარმომ შეიძლება იგი შეიძინოს ცალკე ან საწარმოთა გაერთიანების დროს, მიიღოს სახელმწიფო გრანტის სახით ან თვითონ შექმნას. ყველა შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა ან მისი წარმოების ან შესყიდვისას გაცემული ნებისმიერი კომპენსაციის რეალური ღირებულება.

არამატერიალური აქტივის აღიარებასთან დაკავშირებით, აუცილებელია ყურადღების გამახვილება მათი მიღების გზებზე.

ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივი. საწარმოს მიერ არამატერიალური აქტივის ცალკე შესყიდვისას გადახდილი ფასი ასახავს მის მოლოდინს, საწარმოში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინების შესაძლებლობის შესახებ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მოსალოდნელი შედეგი აისახება აქტივის თვითღირებულებაში. ამიტომ, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოსალოდნელობის აღიარების კრიტერიუმი ყოველთვის უნდა დაკმაყოფილდეს ცალკე შესყიდულ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებაში.

თუ არამატერიალური აქტივი ცალკეა შესყიდული, მისი თვითღირებულება, ჩვეულებრივ, შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შესყიდვა ხდება ფულადი სახსრების ან სხვა ფულადი აქტივების საშუალებით.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შედავათებისა და ფასდაკლებების გამოკლებით შემდეგ; და

ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს.

თუ არამატერიალური აქტივისათვის გადახდა გადავადებულია ნორმალური საკრედიტო პირობებით გათვალისწინებული თარიღის შემდგომი დროისათვის, მისი თვითღირებულება ფულად ფორმაში გამოხატული ფასის ეკვივალენტურია. ამ თანხას და მოლიან გადახდებს შორის სხვაობა აღიარდება როგორც საპროცენტო დანახარჯი კრედიტის პერიოდის განმავლობაში, თუ იგი არ იქნება კაპიტალიზებული ბასს 23-ით, „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ ნებადართული მეთოდის შესაბამისად.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა არამატერიალური აქტივი 20.000 ლარად. აქტივის შეძენის ოპერაციის ნოტარიალური გაფორმებისათვის გადაიხადა 118 ლარი, მათ შორის დღგ – 18 ლარი. აქტივის ღირებულების გადახდა მოხდება შეძენიდან ერთ წელიწადში. გადახდის განვადებასთან დაკავშირებით საწარმო დამატებით გადაიხდის 12 პროცენტს. თუ საწარმო სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას არ ახდენს, მაშინ შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება გახდება 20.100 (20.000 + 100) ლარი, ხოლო პროცენტის კაპიტალიზაციის შემთხვევაში 22.500 (20.000 + 2.400 + 100) ლარი.

საწარმოთა გაერთიანების შემადგენელი იდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივი. თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია საწარმოთა გაერთიანების დროს, მაშინ ამ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებაა შეძენის დროს არსებული მისი რეალური ღირებულება. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება ასახავს საბაზრო მოლოდინს, ამ აქტივში გაინაყოფებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოდინების შესაძლებლობის შესახებ.

აქედან გამომდინარე, მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს არამატერიალურ აქტივს გუდვილისაგან განცალკევებით შეძენის დღეს, თუ ამ აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ განისაზღვროს, დამოუკიდებლად იმისგან, აღიარებული ჰქონდა თუ არა შეძენილ საწარმოს ეს აქტივი საწარმოთა გაერთიანებამდე. ეს გულისხმობს, რომ მყიდველი აღიარებს შეძენილი საწარმოს დაუმთავრებელ სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტს, თუ ეს პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას და მისი რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. შეძენილი საწარმოს დაუმთავრებელ სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა პროექტი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის განმარტებას, თუ ის:

ა) აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას; და

ბ) იდენტიფიცირებადია, მაგ., განცალკევებადია ან წარმოიშობა სახელშეკრულებო ან სხვა სამართლებრივი უფლებებიდან.

საწარმოთა გაერთიანებების დროს შეძენილი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, შესაძლებელია საკმარისი სიმედოვნებით შეფასდეს, რათა აღიარდეს გუდვილისაგან განცალკევებით. თუ საწარმოთა გაერთიანების დროს შეძენილ არამატერიალურ აქტივს აქვს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა, არსებობს უარყოფადი მოსაზრება, რომ მისი რეალური ღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს.

არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედოდ შეფასებას უზრუნველყოფს აქტიურ ბაზარზე კოტირებული საბაზრო ფასები. შესაბამისი საბაზრო ფასი, ჩვეულებრივ, მყიდველის მიმდინარე სახელშეკრულებო ფასია. თუ მყიდველის მიმდინარე სახელშეკრულებო ფასები არ არსებობს, მაშინ ყველაზე ბოლო მსგავსი გარიგებისას დაფიქსირებული ფასის საფუძველზე შეიძლება რეალური ღირებულების შეფასება, იმ პირობით, თუ გარიგების თარიღსა და რეალური ღირებულების შეფასების თარიღს შორის ეკონომიკური პირობები მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა.

თუ არ არსებობს არამატერიალური აქტივის აქტიური ბაზარი, აქტივის თვითღირებულება ასახავს თანხას, რასაც საწარმო გადაიხდიდა აქტივის შესყიდვის დღეს, საქმის მცოდნე და დაინტერესებულ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით" შესრულებული გარიგების შედეგად არსებული საუკეთესო ინფორმაციის საფუძველზე. ამ თანხის განსაზღვრისას, საწარმო მსგავსი აქტივებისათვის ითვალისწინებს ბოლო დროს შემდგარი გარიგებების შედეგებს.

აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც დაცულია ყველა შემდეგი პირობა:

ა) ბაზარზე არსებული საქონელი ერთგვაროვანია;

ბ) როგორც წესი, ყოველთვის არსებობენ დაინტერესებული მყიდველები და გამყიდველები; და

გ) ფასები ცნობილია საზოგადოებისათვის.

შეძენა სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ზოგიერთ შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს გადახდის გარეშე, ან ნომინალური კომპენსაციით სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ეს ხდება, როდესაც სახელმწიფო საწარმოს გადაცემს ან მასზე ანაწილებს არამატერიალურ აქტივებს, მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დაჯდომის უფლება, სატელევიზიო ან რადიომაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზიები, კვოტები ან უფლებები სხვა შეზღუდულ რესურსებზე. ბასს 20-ის თანახმად, საწარმოს შეუძლია თავდაპირველად რეალური ღირებულებით აღიაროს როგორც არამატერიალური აქტივი, ასევე გრანტი. თუ საწარმო გადაწყვეტს, რომ აქტივის საწყისი აღიარება რეალური ღირებულებით არ მოახდინოს, საწარმო მას აღიარებს იმ თანხის ოდენობით, რომელიც ტოლია აქტივის ნომინალურ ღირებულებას (ბასს 20-ში განხილული ნებადართული მიდგომის თანახმად) მიმატებული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნებადია აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე.

შეძენა სხვა აქტივზე გაცვლით. ერთი ან რამდენიმე არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციაზე გაცვლის შედეგად. გაცვლის გზით შეძენილი არამატერიალური აქტივი უნდა შეფასდეს მისი რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც (ა) გაცვლის ოპერაციას აქვს კომერციული საფუძველი ან (ბ) შეუძლებელია როგორც მიღებული, ისე გაცემული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. შესყიდული აქტივი ამგვარად აღირიცხება იმ შემთხვევაშიც, თუ საწარმოს არ შეუძლია იმავდროულად გაცემული აქტივის აღიარების შეწყვეტა. თუ შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება შეუძლებელია, მაშინ ის უნდა შეფასდეს გაცემული აქტივის რეალური ღირებულებით.

საწარმო გაცვლის ოპერაციის კომერციულ საფუძველს განსაზღვრავს იმის განხილვით, თუ რამდენად შეიცვლება მისი მომავალი ფულადი ნაკადები ამ ოპერაციის შედეგად. გაცვლის ოპერაციებს აქვს კომერციული საფუძველი, თუ:

ა) აქტივიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სტრუქტურა (მაგ., რისკი, დრო და რაოდენობა) განსხვავდება გაცემული აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების სტრუქტურისაგან; ან

ბ) გაცვლის შედეგად იცვლება ამ ოპერაციით ზემოქმედებული საწარმოს ოპერაციების ნაწილის საწარმოსათვის სპეციფიკური ღირებულება; და

გ) განსხვავება (ა)-ში ან (ბ)-ში მნიშვნელოვანია გაცვლილი აქტივების რეალურ ღირებულებასთან მიმართებაში.

სტანდარტი განსაზღვრავს, რომ არამატერიალური აქტივის აღიარების პირობას წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ მისი თვითღირებულება შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს. ისეთი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება, რომლისთვისაც არ არსებობს შესადარისი საბაზრო ოპერაციები, შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს, თუ (ა) ცვალებადობა (ალბათობა) რეალური ღირებულების შეფასებებში არსებითი არ არის ამ აქტივისათვის, ან (ბ) ცვალებადობა რეალური ღირებულების სხვადასხვა შეფასებაში შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს და გამოყენებულ იქნეს რეალური ღირებულების შეფასებისას. თუ საწარმოს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს გაცემული ან მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება, მაშინ თვითღირებულების განსასაზღვრად გაცემული აქტივის რეალური თვითღირებულება გამოიყენება, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება უფრო ნათელია.

მაგალითი

საწარმომ არამატერიალური აქტივის სანაცვლოდ გადასცა შენობა, რეალური ღირებულებით 50.000 ლარი და არამატერიალურ აქტივთან ერთად მიიღო 3.000 ლარი. გაცვლის ოპერაციას არ გააჩნია კომერციული ხასიათი. ასევე შეუძლებელია მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. გაცვლით მიღებული არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება 47.000 (50.000 – 3.000) ლარს შეადგენს. თუ გადაცემულ შენობასთან ერთად საწარმოს მოუწევდა, მაგალითად 2.000 ლარის გადახდა, მაშინ არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება იქნებოდა 52.000 (50.000 + 2.000) ლარი.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი. 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 გაიმიჯნოს არამატერიალური აქტივის შექმნის ხარჯი შიდაწარმოებული გუდვილის თვითღირებულებისა და სხვა ყოველდღიური ხარჯისაგან.

იმის შესაფასებლად, აკმაყოფილებს თუ არა საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, საწარმო ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას:

ა) სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზად; და

ბ) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზად.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები არის სამეცნიერო გამოკვლევების შედეგების ან სხვა ცოდნის გამოყენება ახალი ან არსებითად გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობის, საქონლის, პროცესების, სისტემების ან მომსახურების წარ-

მოების დაგეგმვასა და პროგნოზირებაში, მათი კომერციული წარმოების ან გამოყენების დაწყებამდე.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოები არის ორიგინალური და დაგეგმილი გამოკვლევები, რომლებიც განხორციელებულია ახალი სამეცნიერო ან ტექნიკური ცოდნის მისაღებად.

თუ საწარმოს არ შეუძლია გამოიჯნოს არამატერიალური აქტივის წარმოსაქმნელად განხორციელებული შიდა პროექტის სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზა საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზისაგან, საწარმო დანახარჯებს ამ პროექტზე განიხილავს, თითქოს ისინი გაწეული იყო მხოლოდ სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზაში.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზის შემდეგ) წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე (ან სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზაში) გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

ა) ახალი ცოდნის მიღებისათვის წარმართული საქმიანობა;

ბ) სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების საშუალების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;

გ) მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების ალტერნატივების ძიება; და

დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შესაძლო ალტერნატივების ფორმულირება, დიზაინი, შეფასება და საბოლოო შერჩევა.

არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შედეგად (ან შიდა პროექტის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზის შემდეგ) უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს:

ა) ტექნიკურად განხორციელებადია არამატერიალური აქტივის დასრულება ისე, რომ მისი გამოყენება ან გაყიდვა გახდეს შესაძლებელი;

ბ) არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;

გ) არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;

დ) თუ როგორ წარმოქმნის არამატერიალური აქტივი მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ამასთან, საწარმომ უნდა აჩვენოს არამატერიალური აქტივის გამოყენების შედეგების ან თვით არამატერიალური აქტივის ბაზრის არსებობა, ან თუ მისი საწარმოში გამოყენებაა განზრახული - არამატერიალური აქტივის სარგებლიანობა;

ე) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დასრულებისა და არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვისათვის საჭირო ადეკვატური ტექნიკური, ფინანსური და სხვა რესურსების არსებობა; და

ვ) საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი, დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მაგალითებია:

ა) პროტოტიპებისა და მოდელების დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა) მათი წარმოებისა და გამოყენების დაწყებამდე;

ბ) ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;

გ) დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობისა, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არის, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის;

დ) ახალი ან გაუმჯობესებული მასალების, მოწყობილობების, საქონლის, პროცესების, სისტემის ან მომსახურების შერჩეული ალტერნატივის დაპროექტება, შექმნა და ტესტირება (გამოცდა).

საწარმოში შექმნილი აღიარებადი არამატერიალური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა დანახარჯს, რომლებიც შეიძლება პირდაპირ იქნეს მიკუთვნებული, ან გონივრულ და დასაბუთებულ საფუძველზე განაწილებული, აქტივის შექმნაზე, წარმოებასა და გამიზნულად გამოყენებისათვის მომზადებაზე. თვითღირებულება, თუ ეს მიზანშეწონილია, მოიცავს:

ა) არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს;

ბ) აქტივის შექმნაში უშუალოდ დაკავებული პერსონალის ხელფასებს, გასამრჯელოებს და მათ დასაქმებასთან დაკავშირებულ სხვა დანახარჯებს;

გ) მოსარებელს იურიდიული უფლებების რეგისტრაციაზე; და

დ) აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაციას.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების კომპონენტებს არ წარმოადგენს:

ა) გაყიდვის, ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ხასიათის ხარჯები, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შესაძლებელია ამ დანახარჯების პირდაპირ მიკუთვნება აქტივის გამოყენებისათვის მომზადებაზე;

ბ) ნათლად გამოკვეთილი არაეფექტურობა და საწყისი საოპერაციო დანაკარგები, რასაც ადგილი აქვს აქტივის გეგმური მაჩვენებლების მიღწევამდე; და

გ) აღნიშნული აქტივის საექსპლუატაციოდ პერსონალის მომზადებაზე გაწეული დანახარჯები.

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. საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩასატარებლად, 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. არსებულ სიტუაციაში 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 დაკმაყოფილების დღიდან, რაც 6.000 (5.000 + 1.000) ლარს შეადგენს. მაგრამ თუ საწარმოს საალრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას, მაშინ 6.000 ლარს დაემატება სესხის პროცენტი 750 ლარი და არამატერიალური აქტივი აისახება 6.750 ლარის ოდენობით.

არამატერიალურ აქტივზე გაწეული დანახარჯები, რომელიც წინა წლიურ ანგარიშგებაში ან შუალედურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აღიარებული იყო ხარჯად, მოგვიანებით არ შეიძლება მიეკუთვნოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულებას.

5.2.2. არამატერიალური აქტივების გადაფასება

საწყისი აღიარების შემდეგ, საწარმო თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით ირჩევს ან არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მოდელს ან გადაფასების მოდელს.

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

მაგალითი

საწარმომ 2003 წლის 1 იანვარს შეიძინა არამატერიალური აქტივი. აქტივის თავდაპირველი აღიარება მოხდა ფაქტობრივი თვითღირებულებით 2.000 ლარის ოდენობით. 2006 წლის ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროისათვის არამატერიალურ აქტივს დარიცხული აქვს 3 წლის ამორტიზაცია 600 ლარი და ზარალი გაუფასურების შედეგად – 50 ლარი. აქტივი ბალანსში აისახება 1.350 ლარის ოდენობით.

გადაფასების მოდელის მიხედვით, საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით. სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, რეალური ღირებულება უნდა განისაზღვროს აქტიური ბაზრიდან მიღებული ინფორმაციის საშუალებით. გადაფასებები უნდა ჩატარდეს რეგულარულად ისე, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მისი საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს რეალური ღირებულებისაგან.

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

თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება უკვე ვერ დგინდება 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.

არამატერიალური აქტივის ღირებულება გადაფასების შედეგად, ცხადია, ცვლილებას განიცდის. თავდაპირველი აღიარების თანხა იზრდება ან მცირდება. გადაფასების შედეგად გამოწვეული ცვლილება ბუღალტრულად აისახება ძირითადი საშუალებების მსგავსად. კერძოდ, თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული ზრდის თანხა უნდა აისახოს უშუალოდ საკუთარი კაპიტალის კრედიტში, დასაოარებით - გადაფასების რეზერვი. თუმცა, გადაფასებიდან მიღებული მატება უნდა აღიარდეს შემოსავლის სახით ისე, რომ მოხდეს იმავე აქტივის გადაფასებით განპირობებული ღირებულების შემცირების კომპენსირება, როდესაც გადაფასებით მიღებული ღირებულების შემცირება მანამდე აღიარებული იყო ხარჯის სახით.

მაგალითი

დავუშვათ, არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება 2.500 ლარიდან 3.000 ლარამდე, ადრე იგი გადაფასებული არ ყოფილა. ამ შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივის ღირებულების ზრდა (500 ლარით) აისახება საკუთარ კაპიტალში ანგარიშზე – არამატერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვი. მაგრამ თუ ეს აქტივი ადრე ჩამოფასებული იყო, დავუშვათ 300 ლარით და ჩამოფასების თანხა მიკუთვნებული იყო ხარჯებზე, მიმდინარე პერიოდის აფასების საერთო თანხიდან 300 ლარი მიკუთვნება შემოსაელებს, დანარჩენი 200 კი – არამატერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვს.

არამატერიალური აქტივის აფასების შედეგის შემოსაელად აღიარების მოთხოვნას განაპირობებს ის, რომ აქტივს აფასებამდე შეიძლება ჩამოფასება შეეხოს, ვინაიდან ამ შემთხვევაში გადაფასების რეზერვი არ არსებობს, ჩამოფასების შედეგად აქტივის ღირებულების შემცირება ფინანსურ შედეგში იქნებოდა ასახული. შესაბამისად, როდესაც სიტუაცია იცვლება და აქტივის ღირებულება იზრდება, იგი ჯერ ფარავს წინა პერიოდში ჩამოფასებით ჩამოწერილი აქტივის ღირებულებას და შემდეგ იქცევა საკუთარი კაპიტალის ნაწილად. ყოველივე ეს განაპირობებს უკუპროცესსაც, რადგან სტანდარტი ითხოვს შემდეგი დებულების შესრულებას: თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად შემცირდა, შემცირება ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს. თუმცა, გადაფასების შემცირება პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარი კაპიტალის დებეტის მხარეს გადაფასების რეზერვში ისე, რომ შემცირების თანხა არ აღემატებოდეს გადაფასების რეზერვში ასახულ ამ აქტივთან დაკავშირებულ საკრედიტო ნაშთს.

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. დავუშვათ, 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 მიკუთვნება საკუთარ კაპიტალს და ამით მოხდება გადაფასების რეზერვის ანულირება, ხოლო დარჩენილი 100 ლარი მიკუთვნება 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 შემოსაელებს მიეკუთვნება. მაგრამ ძირითადი საშუალებების მსგავსად, შესაძლებელია აღნიშნული თანხა გადავიდეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. გადაფასების რეზერვის რეალიზაცია შეიძლება არა მარტო აქტივის გაყიდვის, არამედ საწარმოში გამოყენების პროცესშიც. ამ შემთხვევაში, რეალიზებული რეზერვი არის სხვაობა გადაფასებული აქტივისათვის დარიცხულ ამორტიზაციასა და იმ ამორტიზაციის თანხას შორის, რომელიც დაერიცხებოდა მოცემულ აქტივს შეძენის თვითღირებულებიდან გამომდინარე. გაუნაწილებელი მოგებისათვის მიმატებული რეალიზებული გადაფასების რეზერვი არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

5.3 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

არამატერიალური აქტივების ღირებულების გეგმაზომიერი შემცირების აღრიცხვის მიზნით, გამოიყენება ტერმინი ამორტიზაცია. სტანდარტის ენით ამორტიზაცია არის არამატერიალური აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ამორტიზებადი თანხა არის არამატერიალური აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაცვლად გამოყენებული სხვა თანხა, შემცირებული მისი ნარჩენი ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება მიჩნეულ უნდა იქნეს ნულის ტოლად, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც:

ა) მესამე მხარეს აღებული აქვს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება; ან

ბ) არსებობს აქტიური ბაზარი აქტივისათვის და:

(I) ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია ამ ბაზრიდან აღებული ინფორმაციის საფუძველზე; და

(II) მოსალოდნელია, რომ ეს ბაზარი იარსებებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

ა) პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან

ბ) პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად.

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. არამატერიალური აქტივი შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადით ამორტიზდება, ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადით არ ამორტიზდება. ამიტომ, აუცილებელია საწარმომ შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და, თუ შეზღუდულია, მისი ხანგრძლივობა. საწარმოს მიერ არამატერიალურ აქტივს სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ საწარმოში წმული ნაკადების შემოსვლის გამომუშავება.

არამატერიალური 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, უმეტესწილად, განსხვავებულ სასარგებლო მომსახურების ვადას განაპირობებს.

მაგალითი

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

სახელმწიფო ან სხვა სამართლებრივი უფლებებიდან წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა არ უნდა აღემატებოდეს ამ სახელმწიფო ან სხვა სამართლებრივ უფლებებს, მაგრამ შესაძლოა უფრო ხანმოკლე იყოს, რაც დამოკიდებულია პერიოდზე, რომლის განმავლობაშიც საწარმო მის მისანად ისახავს ამ აქტივის გამოყენებას. თუ უფლებები გადაცემულია შეზღუდული პირობებით, რომლებიც განახლებადია, არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა შეიცავდეს განახლების პერიოდ(ებ)ს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს მტკიცებულება, რომ საწარმო განახლებას განახორციელებს მნიშვნელოვანი დანახარჯების გარეშე.

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა გადანაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება, მაგ., როდესაც ის იმყოფება იმ ადგილზე და იმ მდგომარეობაში, როცა მისი გამოყენება შესაძლებელია ხელმძღვანელობის მიერ მიზანდასახული ხერხით. ამორტიზება უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის უფრო ადრე დადგომის შემთხვევაში – როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამი'სნულად (ან შეტანილია სალიკვიდაციო აქტივების ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამი'სნულად) ფასს 5-ის, „გასაყიდად გამი'სნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები", შესაბამისად და როცა შეწყდება ამ აქტივის აღიარება. გამოყენებული ამორტი'საციის მეთოდმა უნდა ასახოს წესი, მოდელი, რომლის მიხედვითაც საწარმო მოელის ამ აქტივის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარებას. თუ ამ მოდელის საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ გამოყენებული უნდა იყოს წრფივი დარიცხვის მეთოდი. ყოველი პერიოდის ამორტი'საციის ხარჯი უნდა აღიარდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა წინამდებარე ან სხვა სტანდარტი ნებას რთავს, ან მოითხოვს, რომ ეს ხარჯი შეტანილ იქნეს სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში, აქტივის ამორტი'სებადი თანხის სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შეიძლება ამორტი'საციის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება. ამ მეთოდებში შედის წრფივი მეთოდი, ნაშთის შემცირების მეთოდი და წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდი. შერჩეული მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს საწარმოს მიერ აქტივის ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების წესს და გამოყენებულ უნდა იქნეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, თუ აქტივის მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების ხასიათი არ იცვლება. იშვიათად, ოდესმე, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს დამაჯერებელი მტკიცებულების არსებობას, არამატერიალური აქტივის ამორტი'საციის ისეთი მეთოდის მხარდასაჭერად, რომლის შედეგად მიღებული აკუმულირებული ამორტი'ზაციის თანხა უფრო ნაკლები იქნება, ვიდრე წრფივი მეთოდით მიღებული აკუმულირებული ამორტიზაციის თანხა.

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტი'სება არ წყდება მაშინ, როცა არამატერიალური აქტივი აღარ გამოიყენება, გარდა ისეთი შემთხვევისა, როცა ის ბოლომდეა ამორტიზებული ან კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამი'სნულად (ან შეტანილია აქტივების სალიკვიდაციო ჯგუფში, რომლებიც კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამი'სნულად), ფასს 5-ის შესაბამისად.

არამატერიალური აქტივის გამოყენების პროცესში შეიძლება გამოვლინდეს, რომ არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიცვალა ან არჩეული ამორტი'საციის მეთოდი სწორად ვეღარ ასახავს აქტივის ამორტიზაციას. ასეთი შემთხვევის დროს, საწარმოს შეუძლია გადასინჯოს თავისი ადრინდელი გადაწყვეტილება და შეცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადა და ამორტი'საციის მეთოდი.

ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი უნდა გადაისინჯოს ყოველი წლის ბოლოს. თუ აქტივის მოსალოდნელი სასარგებლო მომსახურების ვადა მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი წინა შეფასებისაგან, მაშინ ამორტიზაციის პერიოდი შესაბამისად უნდა შეიცვალოს, თუ ადგილი ჰქონდა აქტივიდან მოსალოდნელი

ეკონომიკური სარგებლის ხასიათის მნიშვნელოვან ცვლილებას, მაშინ ამორტიზაციის მეთოდი უნდა შეიცვალოს აღნიშნული ცვლილების ასახვის მიზნით. ასეთი ცვლილებები უნდა აისახოს როგორც ცვლილებები საარღიცხვო შეფასებებში, ბასს 8-ის, „საარღიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები საარღიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ – შესაბამისად.

მაგალითი

საწარმო 2004 წლის 1 იანვრიდან იყენებს არამატერიალურ აქტივს. იგი შეძენილი იყო 4.000 ლარად. თავდაპირველად განისაზღვრა ამორტიზაციის ვადა 20 წლით, ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლად და ამორტიზაციისათვის შეირჩა წრფივი მეთოდი. საწარმოს უკვე დარიცხული აქვს 2 წლის ამორტიზაცია 400 ლარი. 2006 წლის ბოლოს საწარმომ გადაწყვიტა არამატერიალური აქტივის მიმართ ადრინდელი გადაწყვეტილება და დაადგინა, რომ არამატერიალური აქტივი გამოყენებული იქნება 9 წელი, ხოლო ამორტიზაციის მეთოდი უცვლელი დარჩება. აუცილებელია საამორტიზაციო ვადის შეცვლა. ამორტიზაციის კორექტირება შეეხება მიმდინარე 2006 წელს და მომდევნო 9 წელს. შესაბამისად, მიმდინარე და მომდევნო პერიოდების წლიური ამორტიზაციის თანხა შეადგენს 360 ((4.000-400): 10} ლარს.

რამდენადაც, არამატერიალური აქტივის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, სტანდარტი მოითხოვს აკუმულირებული ამორტიზაციის გამოქვითვას, სასურველია არამატერიალური აქტივის ამორტიზაცია ცალკე ანგარიშზე აღირიცხებოდეს. მისი აუცილებლობა განპირობებულია არამატერიალური აქტივის გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხვის უზრუნველსაყოფადაც, რადგან აქტივის გადაფასების დროს შესაბამისად უნდა მოხდეს აკუმულირებული ამორტიზაციის კორექტირებაც. სტანდარტის დებულებიდან გამომდინარე, როდესაც ხდება არამატერიალური აქტივის გადაფასება, ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაცია გადაფასების თარიღით უნდა:

ა) გადაანგარიშდეს აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი გადაფასებული ღირებულების ტოლი იყოს; ან

ბ) ელიმინირდეს აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების საპირისპიროდ, ხოლო წმინდა საბალანსო ღირებულება გადაანგარიშდეს აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე.

მაგალითი

2000 წლის ბოლოს საწარმო ახდენს არამატერიალური აქტივის გადაფასებას. აქტივის საარღიცხვო ღირებულება 5..500 ლარია, აკუმულირებული ცვეთა – 1.000 ლარი, აქტივის გადაფასებული ღირებულება – 5.500 ლარი, ე. ი. აქტივის საბალანსო ღირებულება 4.000 (5.000 – 1.000) ლარიდან გაიზარდა 5.500 ლარამდე. ღირებულების ზრდა 1.500 ლარს შეადგენს. განვიხილოთ არამატერიალური აქტივის ღირებულებაში ცვლილების შეტანის ორივე გზა. 1. საარღიცხვო ღირებულებისა და აკუმულირებული ამორტიზაციის პროპორციული ზრდის შემთხვევაში, სტანდარტის დებულების თანახმად, აკუმულირებული ამორტიზაცია უნდა გაიზარდოს საარღიცხვო ღირებულების ზრდის პროპორციულად. საარღიცხვო ღირებულების ზრდა საბალანსო ღირებულების ზრდის პროპორციულია. ვინაიდან 5.500-სა და 4.000-ს შორის შეფარდება 1.375-ის ტოლია, საარღიცხვო ღირებულება შეადგენს 6.875 (5.000 X 1.375) ლარს, გადაფასებული აკუმულირებული ცვეთა კი – 1.375 (1.000 X 1.375) ლარს. აქედან გამომდინარე,

არამატერიალური აქტივის სააღრიცხვო ღირებულება გაიზრდება 1.875 ლარით, აკუმულირებული ამორტიზაცია – 375 ლარით. მათ შორის სხვაობა 1.500 ლარია, რაც უსრულველყოფს ბალანსში აქტივის საბალანსო ღირებულების 5.500 ლარად წარმოდგენას. 2. აკუმულირებული ამორტიზაციის ლიკვიდირების დროს ანულირდება აკუმულირებული ამორტიზაცია 1.000 ლარი, ერთდროულად არამატერიალური აქტივის სააღრიცხვო ღირებულებიდან იმავე თანხის ჩამოწერით. შემდეგ დარჩენილ ღირებულებას (4.000) დაემატება გადაფასებით მომატებული ღირებულება 1.500 ლარი. ამდენად, გადაფასების თარიღისათვის აკუმულირებული ამორტიზაცია ნულის ტოლია.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე აქტივები არ უნდა იქნეს ამორტიზებული. მიუხედავად ამისა, ყველა პერიოდში უნდა მოხდეს ასეთი არამატერიალური აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის გადასინჯვა, რათა განისაზღვროს, კვლავაც ადასტურებს თუ არა მოვლენები და პირობები, რომ არამატერიალურ აქტივს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადა აქვს. თუკი ასეთი დადასტურება არ ხდება, აქტივის განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის შეცვლა შესწორებული (განსაზღვრული) სასარგებლო მომსახურების ვადით აღირიცხება, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებებში, ბასს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ შესაბამისად.

5.4. არამატერიალური აქტივების გასვლა და გაუფასურება

არამატერიალური აქტივი გაუფასურებულად ითვლება მაშინ, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღდგენით ღირებულებაზე მეტი აღმოჩნდება. აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი; აქტივის გამოყენების ღირებულებაში მოიაზრება აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

არამატერიალური აქტივის გაუფასურების დასადგენად და მის აღსარიცხავად საწარმო იყენებს ბასს 36-ის დებულებებს. ჩვენი მიზანი არ არის გაუფასურებისა და მისგან გამოწვეული ზარალის დადგენის დეტალური განხილვა. შეეხებით მხოლოდ გაუფასურებით გამოწვეული აღრიცხვის წესს.

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის აღდგენით ღირებულებას. ზარალის წარმოშობისას სტანდარტი მოითხოვს სათანადო ცვლილების შეტანას საბალანსო ღირებულებაში. კურძოდ, ბასს 36 განმარტავს, რომ მიუხედავად იმისა, არსებობს თუ არა მინიშნება გაუფასურებაზე, საწარმო ვალდებულია ყოველწლიურად შეამოწმოს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივები გაუფასურებაზე, მათი საბალანსო და აღდგენითი ღირებულების შედარების გზით. ასეთი შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს ნებისმიერ დროს საანგარიშგებო წლის განმავლობაში იმ პირობით, რომ ეს მოხდება ყოველწლიურად ერთსა და იმავე დროს. სხვადასხვა არამატერიალური აქტივის შემოწმება გაუფასურებაზე შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა დროს. თუმცა, თუ არამატერიალური აქტივის თავდაპირველი აღიარება ხდება მიმდინარე საანგარიშგებო წელს, მისი შემოწმება გაუფასურებაზე ხდება იმავე საანგარიშგებო წლიწადის დასრულებამდე;

ბასს 36-ის – „აქტივების გაუფასურება“ თანახმად, საწარმოს მოეთხოვება შეამოწმოს განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივი გაუფასურებაზე, მისი აღდგენითი ღირებულების შედარების გზით მის საბა-

ლანსო ღირებულებასთან ა) ყოველწლიურად; და ბ)ყოველთვის, როცა არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ არამატერიალური აქტივი შესაძლოა გაუფასურებული იყოს.

თუ მოცემული არამატერიალური აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის აღდგენით ღირებულებამდე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

გაუფასურების ზარალის აღიარება ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც არამატერიალური აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება. გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება ხდება აქტივის გადაფასების რეზერვში, თუ გაუფასურების ზარალი არ აღემატება ამ აქტივის გადაფასების რეზერვის თანხას.

მაგალითი

საწარმო არამატერიალურ აქტივს ასაჩაგს გადაფასებული ღირებულებით. 20X0 წლის ბოლოს საანრიცხვო მონაცემებით არამატერიალურ აქტივთან დაკავშირებით, გვაქვს შემდეგი ინფორმაცია: არამატერიალური აქტივის გადაფასებული ღირებულება 7.000 ლარს შეადგენს; გადაფასების რეზერვი – 500 ლარს; აკუმულირებული ცვეთა – 2.000 ლარს; გაანგარიშებული ანაზღაურებადი ღირებულება 4.600 ლარს. შესაბამისად, ზარალი გაუფასურებიდან 400 (7.000 – 2.000 – 4.600) ლარია. ვინაიდან არსებობს გადაფასების რეზერვი, იგი შემცირდება ზარალის თანხით და საანრიცხვო ინფორმაცია მიიღებს შემდეგ სახეს: არამატერიალური აქტივი – 7.000 ლარი; აკუმულირებული ცვეთა – 2.000 ლარი; არამატერიალური აქტივის გაუფასურება – 400 ლარი; არამატერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვი – 100 ლარი. საწარმოს თუ არ ექნებოდა გადაფასების რეზერვის ნაშთი, მაშინ ზარალი გადაფასებიდან აისახებოდა არასაოპერაციო ხარჯებში. ან კიდევ, თუ გადაფასების რეზერვის ნაშთი ნაკლები იქნებოდა გაუფასურების ზარალის თანხაზე (მაგ. 300 ლარი), მაშინ ჯერ ზარალის თანხით ანულირდებოდა გადაფასების რეზერვი (300), დანარჩენი (100) მიეკუთვნებოდა არასაოპერაციო ხარჯს.

არამატერიალური აქტივი აღრიცხვიდან მოიხსნება მაშინ, როდესაც იგი გადის საწარმოდან ან, როდესაც მისი გამოყენებიდან ან გაყიდვიდან მოსალოდნელი არ არის ეკონომიკური სარგებლის მიღება. არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება მოხდეს მისი იურიდიული ვადის ამოწურვის, გაყიდვის, სხვა აქტივზე გაცვლის ან სხვა გარემოებათა გამო. თუ არამატერიალური აქტივის გასვლა ხდება იურიდიული ვადის ამოწურვის გამო, ივარაუდება, რომ ამ პერიოდისათვის არამატერიალური აქტივის აკუმულირებული ამორტიზაცია საანრიცხვო ღირებულების ტოლი იქნება. ამდენად, საანრიცხვო ღირებულება ელიმინირებული იქნება ამორტიზაციის თანხით. არამატერიალური აქტივის გასვლა მოგებით ან ზარალით შეიძლება ხასიათდებოდეს მისი გაყიდვის, ან ვადაზე ადრე გამოყენების პროცესიდან მოხსნის შემთხვევაში. არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა აქტივის გასულის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში (თუ ბასს 17 „იჯარა“ სხვაგვარად არ მოითხოვს), როდესაც აქტივის აღიარება შეწყდება. შემოსულობა არ კლასიფიცირდება ამონაგებად.

არამატერიალური აქტივის გასვლისას მისაღები თანხა თავდაპირველად აღიარდება რეალური ღირებულებით. თუ გადახდა არამატერიალური აქტივისათვის გადავადებულია, მაშინ მიღებული ანაზღაურება თავდაპირველად აღიარდება, ფულადი ერთეულის ეკვივალენტის შესაბამისად. სხვაობა გადასახადის ნომინალურ ღირებულებასა და ფულად ეკვივალენტს შორის აღიარდება პროცენტის სახით მიღებულ ამონაგებად, რადგან იგი ასახავს ფაქტობრივ სარგებელს მოთხოვნაზე.

5.5. 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 მოტანილია მაგალითები. რამდენადაც საანრიცხვო პრინციპები თანაბრად ეხება ყველა კლასის არამატერიალურ აქტივს, ოპერაციების ბუღალტრული გატარებისას გამოყენებული იქნება ზოგადი სახელწოდებები: „არამატერიალური აქტივები" და „არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია".

1) შეძენილია არამატერიალური აქტივი. ფული გადარიცხულია საბანკო ანგარიშიდან.

დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივები
კრედიტი – 1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე

2) დაერიცხა ამორტიზაცია არამატერიალურ აქტივს

დებეტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია
(ან სხვა შესაბამისი ანგარიში)
კრედიტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

3) გაიცვალა ანალოგიური აქტივები. გასული აქტივის საანრიცხვო ღირებულება 5.000 ლარი იყო, დარიცხული აკუმულირებული ამორტიზაცია – 1.000 ლარი

დებეტი – 2500	არამატერიალური აქტივები	4.000
დებეტი – 2600	არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	1.000
კრედიტი – 2500	არამატერიალური აქტივები	5.000

4) შეძენილია არამატერიალური აქტივი 10.000 ლარად. ფული გადახდილი იქნება 1 წლის შემდეგ. გადახდის განვადებასთან დაკავშირებით გადასახდელი იქნება წლიური 10 %.

ა) საწარმო არ ახდენს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას

დებეტი – 2500	არამატერიალური აქტივები	10.000
კრედიტი – 3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები	10.000

ბ) საწარმო ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას

დებეტი – 2500	არამატერიალური აქტივები	11.000
კრედიტი – 3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები	10.000
კრედიტი – 3410	გადასახდელი პროცენტები	1.000

5) ძირითადი საშუალების სანაცვლოდ მიღებულია არამატერიალური აქტივი რეალური ღირებულებით 11.500 ლარი. ძირითადი საშუალების საანრიცხვო ღირებულება 12.000 ლარია, დარიცხული აკუმულირებული ცვეთა – 1.000 ლარი. არამატერიალურ აქტივთან ერთად გაცვლის დროს მომწოდებლისაგან სალაროში მიღებულია 500 ლარი

დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივები	11.500	
დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	500	
დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა	1.000	
კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები		12.000
კრედიტი – მოგება ძირითადი საშუალების გასულიდან		1.000

ნ) საწარმომ ალტერნატიული ნაკეთობის ძიების შედეგებიდან გამომდინარე, გადაწყვიტა შერჩეული ალტერნატიული ნაწარმის განვითარება. მის დაპროექტება-გამოცდაზე დაიხარჯა: მასალები – 5.000 ლარის; მომუშავეთა ხელფასი – 2.000 ლარი.

დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივები *(საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოები)*	7.000	
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები		5.000
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები		2.000

7) საანრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, საწარმო ახდენს არამატერიალური აქტივის გადაფასებას. მოცემული აქტივის გადაფასება ხდება პირველად. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს 3.000 ლარად შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულება აქტიური ბაზრის მონაცემებით 2.400 ლარია. აკუმულირებული ამორტიზაცია 500 ლარს შეადგენს

ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	500	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		500
დებეტი – 8280 ზარალი არამატერიალური აქტივების ჩამოფასებიდან	100	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		100

ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	20	
დებეტი – 8280 ზარალი არამატერიალური აქტივების ჩამოფასებიდან	100	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		120

8) მეშვიდე პუნქტში მოტანილი არამატერიალური აქტივის გადაფასება ხდება მომდევნო წლის ანგარიშგების შედგენის დროს. აქტივს დაერიცხა ამორტიზაცია 100 ლარი. რეალური ღირებულება აქტიური ბაზრის მიხედვით 2.530 ლარია.

ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	100	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		100
დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივები	230	
კრედიტი – 8180 მოგება არამატერიალური აქტივის აფასებიდან		100
კრედიტი – 5440 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი		130

ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივები	288	
კრედიტი – 8280 მოგება არამატერიალური აქტივების აფასებიდან		100
კრედიტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია		58
კრედიტი – 5440 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი		130

თუ მომდევნო პერიოდში აუცილებელი იქნება მოცემული არამატერიალური აქტივის აფასება, აფასების თანხით გაიზრდება გადაფასების რეზერვი. ხოლო ჩამოფასების აუცილებლობისას, ჯერ შემცირდება გადაფასების არსებული რეზერვი და, საჭიროების შემთხვევაში, შესაბამისი თანხა აისახება ჩამოფასებიდან ზარალის ანგარიშზე.

9) გამოყენებიდან მეოთხე წლის ბოლოს საწარმო ცვლის არამატერიალური აქტივის ამორტი'საციისადმი ადრინდელ მიდგომას. აქტივი, რომელიც შეძენილი იყო 20.000 ლარად, ამორტი'საცია ერიცხებოდა დაჩქარებული მეთოდით 20 წლის სასარგებლო მომსახურების ვადიდან გამომდინარე. სამი წლის აკუმულირებული ამორტი'საცია 5.420 ლარს შეადგენს. საწარმო ვარაუდობს, რომ აქტივი გამოყენებული იქნება კიდევ 11 წელი და მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინების გრაფიკს უფრო ამორტი'საციის წრფივი მეთოდი შეესაბამება. სტანდარტის მოთხოვნიდან გამომდინარე, იგი განიხილება სააღრიცხვო შეფასებაში ცვლილების სახით და შეეხება მხოლოდ მიმდინარე და მომავალ 10 წელიწადს. ვინაიდან დარჩენილი ამორტიზებადი ღირებულება 14.580 ლარი ამორტი'სებული იქნება თანაბარ'სომიერად, ყოველწლიური საამორტიზაციო თანხა იქნება 1.215 (14.580 /12) ლარი. აქედან გამომდინარე, მეოთხე და მომდევნო წლების ამორტი'საცია გატარდება.

დებეტი – 7170 ან 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია	1.215	
კრედიტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ცვეთა		1.215

10) საწარმომ გაყიდა არამატერიალური აქტივი 2.500 ლარად. აქტივი აღირიცხებოდა შეძენის თვითღირებულებით 5.000 ლარად. გამოყენების პროცეს'ში ამორტი'საცია დარიცხული იყო 3.000 ლარი.

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	3.000	
დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2.500	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		5.000
კრედიტი – 8132 მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან		500

11) საწარმომ გაყიდა გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული არამატერიალური აქტივი. აქტივი აღრიცხულია 3.000 ლარად. აკუმულირებული ამორტი'საცია 500 ლარია. გადაფასების რეზერვის ნაშთი 200 ლარს შეადგენს. აქტივის გაყიდვიდან მიღებულია 2.600 ლარი.

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	500	
დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2.600	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		3.000
კრედიტი – 8132 მოგება არამატერიალური აქტივების გაყიდვიდან		100

იმავდროულად უნდა გაუქმდეს რეზერვის ნაშთი. იგი შეიძლება გადატანილ იქნეს მოგების ანგარიშზე.

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

ან პირდაპირ მიეკუთვნოს გაუნაწილებელ მოგებას.

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

12) საწარმომ ვადაზე ადრე შეაჩერა არამატერიალური აქტივის გამოყენება. იგი მომავალშიც არ იქნება გამოყენებული და მყიდველიც არ ეყოლება. არამატერიალური აქტივი აღრიცხულია 7.000 ლარად, აკუმულირებული ამორტიზაცია 6.700 ლარია.

დებეტი – 2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	6.700	
დებეტი – 8223 ზარალი არამატერიალური აქტივის ჩამოწერიდან	300	
კრედიტი – 2500 არამატერიალური აქტივები		7.000

5.6. გუდვილის ბუღალტრული აღრიცხვა

საწარმოს შეიძლება ჰყავდეს მაღალკვალიფიციურ პერსონალთა გუნდი და ჰქონდეს 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 ჰყავდეს მუდმივი კლიენტები ან ჰქონდეს 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 აისახება, ისინი მოქმედებენ საწარმოს იმიჯზე, მისი აქციების ფასსა და, საერთოდ, საწარმოს ფასზე, თუ მისი გაყიდვა იქნება გადაწყვეტილი. სწორედ აღნიშნული ფაქტორები განაპირობებს საწარმოს გაყიდვას ნეტო აქტივების რეალური ღირებულებისაგან განსხვავებული ფასით, რაც მყიდველ საწარმოში გუდვილის წარმოქმნის საფუძველია.

განსხვავება საწარმოს საბაზრო ღირებულებასა და მისი იდენტიფიცირებადი წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულებას შორის შესაძლოა გამოვლინდეს ნებისმიერ დროს. იგი შეიძლება გამოწვეული იყოს მთელი რიგი ფაქტორების მოქმედებით, რომლებიც გავლენას ახდენს საწარმოს ღირებულებაზე. თუმცა, არ შეიძლება ჩავთვალოთ, რომ ასეთი განსხვავებები წარმოადგენს საწარმოს მიერ კონტროლირებული არამატერიალური აქტივების, კერძოდ გუდვილის, თვითღირებულებას. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, **საწარმოში წარმოშობილი გუდვილი არ უნდა აღიარდეს ამ საწარმოს აქტივად.**

გუდვილი არის მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც წარმოიშობა ისეთი აქტივებიდან, რომლებიც ინდივიდუალურად ვერ განისაზღვრება და ვერც ცალკე იქნება აღიარებული.

აქტივად აღიარებას დაქვემდებარებული გუდვილი წარმოიშობა საწარმოთა გაერთიანების შედეგად და წარმოადგენს შეძენის თვითღირებულების ნაშთს, შეძენილი იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობაზე.

საწარმოთა გაერთიანება არის ცალკეული სამეურნეო ერთეულის ან საწარმოს გაერთიანება ერთ ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულად. ახლად შექმნილი საწარმოთა გაერთიანების შედეგია ის, რომ ერთი სამეურნეო ერთეული, მყიდველი, კონტროლს იღებს ერთ ან მეტ სხვა საწარმოზე, შეძენილზე. თუ ერთი სამეურნეო ერთეული კონტროლს მოიპოვებს ერთ ან მეტ სხვა სამეურნეო ერთეულზე, რომლებიც არ არიან საწარმოები, მაშინ ეს სამეურნეო ერთეულები ერთად აღებული არ მიიჩნევა საწარმოთა გაერთიანებად. როდესაც მყიდველი იძენს აქტივების ან წმინდა აქტივების ჯგუფს, რომელიც არ წარმოქმნის საწარმოს, მან ჯგუფის თვითღირებულება უნდა გაანაწილოს ჯგუფში შემავალ ცალკეულ იდენტიფიცირებად აქტივებსა და ვალდებულებებზე, შეძენის თარიღისათვის არსებული მათი რეალური ღირებულების თანაფარდობის საფუძველზე.

საწარმოთა გაერთიანება გულისხმობს ცალკეული სამეურნეო ერთეულის ან საწარმოს ერთ ანგარიშვალდებულ სამეურნეო ერთეულად გაერთიანებას.

საწარმოთა გაერთიანება შეიძლება შეიქმნას სხვადასხვა გზით იურიდიული, საგადასახადო ან სხვა მიზეზით. ის შეიძლება მოიცავდეს ერთი სამეურნეო ერთეულის მიერ სხვა სამეურნეო ერთეულის კაპიტალის შეძენას, სხვა სამეურნეო ერთეულის ყველა წმინდა აქტივის შეძენას, სხვა სამეურნეო ერთეულის ვალდებულებების, ან სხვა სამეურნეო ერთეულისაგან რამდენიმე წმინდა აქტივის შეძენას, რომლებიც ერთად ქმნიან ერთ ან მეტ საწარმოს. საწარმოთა გაერთიანება შეიძლება განხორციელდეს წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვებით, ფულადი სახსრების, ფულადი ეკვივალენტების ან სხვა აქტივების გადაცემით ან მათი კომბინაციით. გარიგება შეიძლება განხორციელდეს გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულების აქციონერებს შორის, ან ერთ სამეურნეო ერთეულსა და მეორე სამეურნეო ერთეულის აქციონერთა შორის. შეიძლება შეიქმნას ახალი სამეურნეო ერთეული, გაერთიანებულ სამეურნეო ერთეულებზე ან გადაცემულ წმინდა აქტივებზე კონტროლის განხორციელების მიზნით, ან ერთი ან მეტი გაერთიანებული სამეურნეო ერთეულის რესტრუქტურიზაციისათვის.

საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას სათაო-შვილობილი საწარმოს ურთიერთობა, სადაც მყიდველი არის „სათაო საწარმო" და შეძენილი კი, მყიდველი საწარმოს „შვილობილი საწარმო". მსგავს შემთხვევებში, მყიდველი თავისი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის იყენებს ამ ფასს-ს. მყიდველი საწარმო თავის წილს შეძენილ საწარმოში ითვალისწინებს როგორც ინვესტიციას შვილობილ საწარმოში – ნებისმიერ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც გამოსცემს.

ვინაიდან გუდვილი აქტივად აღიარდება მხოლოდ საწარმოთა გაერთიანების შედეგად, მყიდველმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი აქტივის სახით უნდა აღიაროს შეძენის თარიღით. ამაეე თარიღით მყიდველმა საწარმომ გუდვილი თავდაპირველად უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით, რომელიც არის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე, იმ იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში, რომლებიც ცალკეა აღიარებული.

ამდენად, საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი არის საფასური, რომელიც გადახდილია მყიდველი საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღების იმედით სამომავლოდ, ისეთი აქტივებიდან, რომლებიც არ შეიძლება ინდივიდუალურად განისაზღვროს და ცალკე აღიარდეს.

თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, მყიდველმა საწარმომ საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი გუდვილი უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით, რომელსაც გამოაკლდება მთელი დაგროვილი გაუფასურების ზარალი. ე.ი.. საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი არ უნდა დაექვემდებაროს ამორტიზაციას. ამის ნაცვლად, მყიდველმა საწარმომ გუდვილი უნდა შეამოწმოს გაუფასურებაზე ყოველწლიურად, ან უფრო ხშირად, თუ მოვლენები და შეცვლილი გარემოებები მიანიშნებენ, რომ ის შეიძლება გაუფასურებული იყოს ბასს 36-ის, „აქტივების გაუფასურება", შესაბამისად.

შესაძლოა შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში არსებული მყიდველი საწარმოს წილი მეტი აღმოჩნდეს გაერთიანების ღირებულებაზე. ასეთ შემთხვევაში, მყიდველმა საწარმომ ხელახლა უნდა შეაფასოს შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების იდენტიფიკაცია და შეფასება, ასევე საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების შეფასება და გადაფასების შემდეგ დარჩენილი ნებისმიერი ნამეტი თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში.

გუდვილის ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებასთან დაკავშირებით, განვიხილოთ შემდეგი შემთხვევები:

1. X საწარმომ შეიძინა Y 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 ლარს. X საწარმო შეძენას ასახავს შემდეგნაირად:

დებეტი – აქტივების ანგარიშები	240.000	
დებეტი – 2540 გუდვილი	10.000	
კრედიტი – ვალდებულების ანგარიშები		60.000
კრედიტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები		190.000

2. წლის ბოლოს X საწარმომ ჩაატარა გუდვილის ტესტირება გაუფასურებაზე და გუდვილი აღმოჩნდა 2.000 ლარით გაუფასურებული.

დებეტი – ზარალი გუდვილის გაუფასურებიდან	2.000	
კრედიტი – 2540 გუდვილი		2.000

3. პირველ პირობაში, დავუშვათ, X საწარმომ შეძენაში გადაიხადა 170.000 ლარი. ე.ი. იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება მეტია გაერთიანების ღირებულებაზე. სხვაობის თანხა უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში

დებეტი – აქტივების ანგარიშები	240.000	
კრედიტი – ვალდებულების ანგარიშები		60.000
კრედიტი – ფულადი საშუალებების ანგარიშები		170.000
კრედიტი – შემოსულობა საწარმოთა გაერთიანებიდან		10.000

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. არამატერიალური აქტივი არის:
   ა. იდენტიფიცირებადი ფულადი აქტივი;
   ბ. იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელსაც გააჩნია ფიზიკური ფორმა;
   გ. იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე.

2. არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:
   ა. უნდა იყოს იდენტიფიცირებადი და კონტროლირებადი;
   ბ. უნდა იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს;
   გ. უნდა გააჩნდეს სალიკვიდაციო ღირებულება.

   1. ა
   2. ა და გ
   3. ა და ბ
   4. ბ და გ

3. არამატერიალური აქტივისგან მომდინარე ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მოიცავდეს:
   ა. საქონლის ან მომსახურების გაყიდვიდან ამონაგებს;
   ბ. ხარჯების ეკონომიას;
   გ. ორივე ზემოთ მოყვანილს.

4. საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ:
   ა. გააჩნია რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება;
   ბ. შეუძლია შეზღუდოს რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სხვების მიერ მიღება;
   გ. ორივე შემთხვევაში.

5. არამატერიალური აქტივის განცალკევებულობა გულისხმობს:
   ა. გუდვილისგან გამიჯვნას;
   ბ. იდენტიფიცირებადობას;
   გ. უფლებას აქტივის გამოყენებაზე.

6. არამატერიალური აქტივი აღიარებულ უნდა იქნეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
   ა. მოსალოდნელია აქტივებზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;
   ბ. შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
   1. ა; 2. ბ; 3. ა და ბ.

7. არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს:
   ა. თვითღირებულებით;
   ბ. გადაფასებული ღირებულებით;
   გ. ნებისმიერი ერთ-ერთით.

8. არამატერიალური აქტივი საწარმოში შეიძლება შემოვიდეს:
   ა. ცალკე შეძენისას ან საწარმოთა გაერთიანებისას;
   ბ. სახელმწიფო გრანტის სახით;
   გ. საკუთრივ საწარმოში შექმნით

   1. ა და ბ ; 2. ყველა შემთხვევაში.

9. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:
   ა. შესყიდვის ფასს;
   ბ. საიმპორტო მოსაკრებელს;
   გ. შესყიდვის არადაბრუნებად გადასახადებს;
   დ. ადმინისტრაციულ და მიწოდების ხარჯებს.

   1. ა - დ ; 2. ა და დ; 3. ა - გ.

10. გაცვლის გზით შეძენილი აქტივი უნდა შეფასდეს:
   ა. რეალური ღირებულებით;
   ბ. სალიკვიდაციო ღირებულებით;
   გ. გაცვლილი საკუთრების ღირებულებით.

11. თუ გაცვლის გზით შეძენილი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება შეუძლებელია, მაშინ ის უნდა შეფასდეს:
   ა. თვითღირებულებით;
   ბ. გაცვლილი აქტივის რეალური ღირებულებით;
   გ. საბალანსო ღირებულებით.

12. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს;
   ა. არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს;
   ბ. იმ პერსონალის შრომის ანაზღაურების დანახარჯებს, რომელიც უშუალოდ აქტივის შექმნაშია დაკავებული;
   გ. მოსაკრებელს იურიდიული უფლების რეგისტრაციაზე;
   დ. საწარმოში გამოყენებული ლიცენზიებისა და პატენტების ამორტიზაციას;
   ე. ადმინისტრაციულ და მიწოდების ხარჯებს.

   1. ა და ბ; 2. მხოლოდ ა და ბ; 3. ა-გ.

13. არამატერიალური აქტივის საწყისი ღირებულებით ასახვის შემდეგ, საწარმოს შეუძლია საანრიცხო პოლიტიკის სახით აირჩიოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მეთოდი ან გადაფასების მეთოდი.
არჩეული საანრიცხვო მეთოდი უნდა გამოიყენებოდეს:
   ა. ყველა აქტივის მიმართ;
   ბ. არამატერიალური აქტივების მთელი კლასის მიმართ;
   გ. არამატერიალური აქტივების უმრავლესობის მიმართ.

14. არამატერიალური აქტივის ღირებულების გადაფასებები უნდა მოხდეს
   ა. ყოველწლიურად;
   ბ. ყოველ 3-5 წელიწადში;
   გ. აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილების მიხედვით.

15. თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, ეს ზრდა:
   ა. აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის სახით;
   ბ. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვის გზით, განეკუთვნება კაპიტალის ანგარიშს გადაფასების რეზერვის სახით;
   გ. კრედიტდება უშუალოდ საკუთარი კაპიტალის ანგარიშებზე გადაფასების რეზერვის სახით, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე.

16. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება, რომელიც ადრე გადაფასებული არ ყოფილა, მცირდება გადაფასების შედეგად, ეს შემცირება:
   ა. კაპიტალიზდება;
   ბ. აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯად;
   გ. აღიარდება განსაკუთრებული ან გაუთვალისწინებელი ხარჯის სახით.

17. არამატერიალური აქტივის რეალიზაციისას გადაფასების შედეგად წარმოშობილი გადაფასების რეზერვი:
   ა. ემატება საწარმოს შემოსავალს;
   ბ. გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე;
   გ. ორივე ვარიანტი შესაძლებელია.

18. რაზეა დამოკიდებული აქტივების საამორტიზაციო პერიოდი:
   ა. სალიკვიდაციო ღირებულებაზე;
   ბ. სასარგებლო მომსახურების ვადაზე;
   გ. საბალანსო ღირებულებაზე.

19. აქტივს დარჩა სალიკვიდაციო ღირებულების თანხა, რომელიც ნულზე მეტია. გრძელდება თუ არა ამორტიზაცია:
   ა. დიახ, სასარგებლო მომსახურების ვადის ამოწურვამდე;
   ბ. დიახ, თუმცა ამორტიზაციის თანხა უნდა იყოს 2-ჯერ ნაკლები;
   გ. არა.

20. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურება განისაზღვრება:
   ა. პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენება;
   ბ. პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღება მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად;
   გ. ნებისმიერ მოცემულ შემთხვევაში.

21. აქტივის გადაფასების დროს აკუმულირებადი ცვეთის კორექტირება ხდება:
   ა. აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად;
   ბ. ელიმინირებით;
   გ. ა და ბ.

22. ხდება თუ არა განუსაზღვრელი სასარგებლო ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზაცია:
   ა. არა;
   ბ. დიახ, სალიკვიდაციო ღირებულებების გათვალისწინებით;
   გ. დიახ, ყოველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს.

23. არამატერიალური აქტივი გაუფასურებულად ითვლება, როცა:
   ა. მისი სალიკვიდაციო ღირებულება ნულის ტოლია;
   ბ. ხდება მისი ჩამოწერა;
   გ. საბალანსო ღირებულება მეტია აღდგენით ღირებულებაზე.

24. საწარმოში წარმოშობილი გუდვილი ამ საწარმოს აქტივად:
   ა. უნდა აღიარდეს თვითღირებულებით;
   ბ. აღიარდება რეალური ღირებულებით;
   გ. არ უნდა აღიარდეს.

25. გუდვილი წარმოიშობა:
   ა. როდესაც აქტივი შეიცავს, როგორც მატერიალურ, ისე არამატერიალურ ელემენტს;
   ბ. როდესაც საწარმოში შექმნილი აქტივი აღიარებადია;
   გ. საწარმოთა გაერთიანებისას.

მაგალითი 1

საწარმომ შეიძინა ლიცენზია 40.000 ლარად. აქტივის შეძენის ნოტარიული გაფორმებისათვის გადაიხადა 236 ლარი, მათ შორის დღგ 36 ლარი. აქტივის ღირებულების გადახდა მოხდება შეძენიდან ერთ წელიწადში. გადახდის გადავადებასთან დაკავშირებით, საწარმო გადაიხდის 12%-ს. ასახეთ არამატერიალური აქტივის მიღება ბუღალტრულად, თუ:

ა) საწარმო არ ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას;
ბ) საწარმო ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას:

ა)
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

ბ)
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 2

საწარმომ არამატერიალური აქტივის სანაცვლოდ გადასცა 30.000 ლარის საბალანსო ღირებულების შენობა. არამატერიალურ აქტივთან ერთად მიიღო 2.000 ლარი. ასახეთ არამატერიალური აქტივის მიღების ოპერაცია, თუ: ა) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება უცნობია. ბ) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება 30000 ლარია.

ა)
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

ბ)
დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 3

საწარმომ ახალი მოწყობილობის შექმნის მიზნით, გასწია საკელეი ხარჯი 35000 ლარი. კელეის დამთავრების დღიდან არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩასატარებლად საწარმომ დახარჯა 5.000 ლარი, თანხა ნასესხებია ბანკიდან წლიური 15%-იანი განაკვეთით, საწარმო არ ახდენს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას. მოწყობილობის საექსპლუატაციოდ პერსონალის მომზადებაზე გაწეულია დანახარჯი 700 ლარი – მოახდინეთ არამატერიალური აქტივის ბუღალტრულად ასახვა:

დებეტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 4

არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იწრდება 2.500 ლარიდან 3.000 ლარამდე, მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები, თუ:

ა. აქტივი ადრე გადაფასებული არ იყო;

გ. ადრე ჩამოფასებული იყო 300 ლარით.

ა)
დებეტი –
კრედიტი –

ბ)
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 5

საანგარიშგებო პერიოდში 3.500 ლარის საბალანსო ღირებულების მქონე არამატერიალური აქტივი ჩამოფასდა 3.000 ლარამდე. ბურალტრულად ასახეთ ოპერაციები, თუ:

ა) აქტივი ადრე გადაფასებული არ ყოფილა

გ) აქტივის წინა გადაფასების შედეგად წარმოშობილია გადაფასების რეზერვი 400 ლარი.

ა)
დებეტი –
კრედიტი –

ბ)
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 6

საწარმო „X“, სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, ახდენს არამატერიალური აქტივების გადაფასებას (მოცემული აქტივის გადაფასება ხდება პირველად). საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს 6.000 ლარად შეძენილი პატენტის რეალური ღირებულება 4.800 ლარია. აკუმულირებული ამორტიზაცია 1.000 ლარი. პატენტის გადაფასება ავსახოთ ბუღალტრულად: თუ ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას და ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას.

ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას.

დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –

საწარმო X ახდენს პატენტის გადაფასებას მომდევნო წელს, ანგარიშგების შეღგენის დროს. აქტივს დაერიცხა 200 ლარის ამორტიზაცია. რეალური ღირებულება 5060 ლარია.

ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი –
კრედიტი – (ამორტიზაციის ელიმინირება)

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

ბ) საწარმო არ მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 7

საწარმომ გაყიდა გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული არამატერიალური აქტივი, იგი აღრიცხული იყო 5.000 ლარად. აკუმულირებული ამორტიზაცია 700 ლარი, გადაფასების რეზერვი 300 ლარი. აქტივის გაყიდვიდან წარმოიშვა 7.500 (მათ შორის დღგ 1.350) ლარის დებიტორული დაეალიანება. რეზერვის ნაშთი გადატანილია მოგების ანგარიშზე. ასახეთ ოპერაცია:

დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

ინვესტიციების აღრიცხვა

6

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 მკაფიოდ აღქმა და ინვესტიციების, როგორც ფინანსური ინსტრუმენტის, დაჯგუფება აღრიცხვა-ანგარიშგების მიზნების გათვალისწინებით.

საზოგადოდ, ინვესტიცია არის აქტივი, რომელსაც ფლობს საწარმო საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად, შემოსავლების (პროცენტების, როიალტების, დივიდენდებისა და საიჯარო ქირის) განაწილების საშუალებით, კაპიტალის ან სხვა სახის სარგებლის (როგორიცაა სარგებელი კომერციული საქმიანობიდან) გასადიდებლად ინვესტორი საწარმოსათვის.

ინვესტიცია ფინანსური ინსტრუმენტის სახით გეეელინება და სხვადასხვა კონკრეტული ფორმა და შინაარსი გააჩნია. ტრადიციულად, ინვესტიციის ცნება გულისხმობდა სხვა სამეურნეო ერთეულის საწესდებო კაპიტალში მონაწილეობას, დივიდენდის მიღების მიზნით. ბასს-ში ცვლილებების შეტანის კვალობაზე გარკვეულ ტრანსფორმაციას განიცდის ინვესტიციის შინაარსიც. ცალკეულ სტანდარტებში სხვა საწარმოს კაპიტალში მონაწილეობა წილობრივი ინსტრუმენტის ცნებით შეიცვალა. თუმცა, ჯერ კიდევ შეინიშნება ტერმინის ტრადიციული გაგებით გამოყენება. შესაბამისად, წინამდებარე თავში ვერ გაეექცევით ამ პრობლემას და წილობრივი ინსტრუმენტის, როგორც ინვესტიციის განხორციელების ერთ-ერთი ფორმის განხილვისას, მის სინონიმად გამოყენებული იქნება ტერმინი ინვესტიცია.

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 და ინვესტორსა და ინვესტირებულს შორის ჩამოყალიბებული საინვესტიციო ურთიერთობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია ინვესტორი არსებით გავლენას ახდენდეს ინვესტირებულ საწარმოზე ან აკონტროლებდეს მას. ამიტომ, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვალსაზრისით, განსხვავებული წესებია დადგენილი. შესაბამისად, აუცილებელი ხდება ინვესტირების კლასიფიცირება გარკვეული კატეგორიების მიხედვით. კლასიფიცირებისათვის აუცილებელია განისაზღვროს, თუ რა პოზიცია აქვს ინვესტორს. კერძოდ:

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

ინვესტორის პოზიციის განსაზღვრას არსებითი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნით. მართალია, ამ თავში განხილული არ იქნება

ანგარიშგების მომზადების პროცედურები, მაგრამ მიზანშეწონილია იმ საკითხების გახსნილება, რომელიც აუცილებელია ინვესტორის პოზიციის დასადგენად.

საწარმოს მიერ სხვა პირის ინვესტირება ხდება სხვადასხვა ფინანსური ინსტრუმენტით. უფრო კონკრეტულად, ფინანსური აქტივით.

ფინანსური ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც წარმოშობს როგორც ერთი საწარმოს ფინანსურ აქტივს, ასევე მეორე საწარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან წილობრივ ინსტრუმენტს.

ფინანსური აქტივი ნებისმიერი აქტივია, როგორიცაა:

ა) ფულადი სახსრები;

ბ) სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;

გ) საწარმოს სახელშეკრულებო უფლება:

I) სხვა საწარმოსაგან მიიღოს ფული ან სხვა ფინანსური აქტივი; ან

II) პოტენციურად ხელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

დ) ხელშეკრულება, რომელიც ანახლაურდება ან შესაძლებელია ანახლაურდეს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

I) არაწარმოებულ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო მიიღებს ან შესაძლოა იძულებული იყოს მიიღოს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

II) წარმოებულს, რომელიც ანახლაურდება ან შეიძლება ანახლაურდეს ნებისმიერი ფორმით, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლით საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს ისეთებს, რომლებიც თავისთავად წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს.

ფინანსური ვალდებულება არის ნებისმიერი ვალდებულება, რომელიც არის:

ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება:

I) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან

II) პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

I) არაწარმოებულ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

II) წარმოებულს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს, გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს ისეთებს, რომლებიც თავისთავად წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს.

წილობრივი ინსტრუმენტი არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ჯეელა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტების აღრიცხვა-ანგარიშგებას ემსახურება ბასს 32 „ფინანსური ინსტრუმენტები: წარდგენა", ბასს 39 „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება" და ფასს 7 „ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები", ინვესტიციების აღრიცხვის საკითხი არ შემოიფარგლება მხოლოდ ამ სტანდარტებით. ამის ნათელი მაგალითებია:

ა) წილი შვილობილ საწარმოებში, რომლის აღრიცხვაც ხდება ბასს 27-ის – „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება" – მიხედვით;

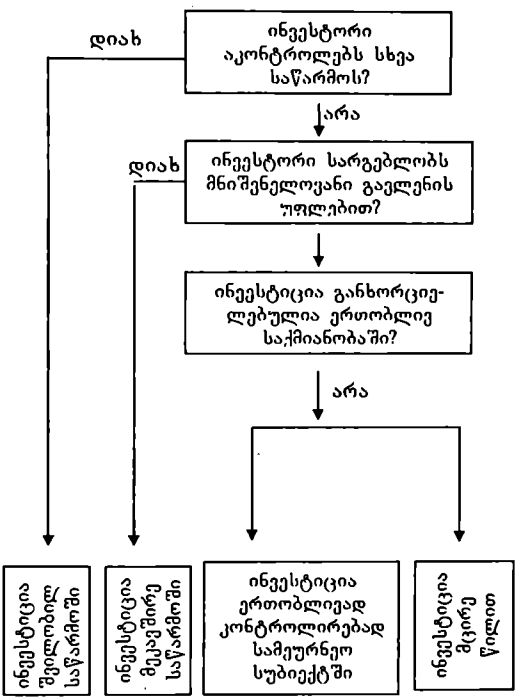
ბ) წილი მეკავშირე საწარმოებში, რომლის აღრიცხვაც ხდება ბასს 28-ის – „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში" – მიხედვით;

გ) ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა, რომლის აღრიცხვაც ხდება ბასს 31-ის – „ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა" – მიხედვით;

დ) ფინანსური იჯარით განხორციელებული ინვესტიცია, რომლის აღრიცხვაც ხდება ბასს 17-ის „იჯარა" მიხედვით და სხვ.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ინვესტიციების აღრიცხვის პროცესში აუცილებელია მეტ-ნაკლებად ყველა ჩამოთვლილი სტანდარტის გამოყენება. სწორედ ამითაც არის განპირობებული ინვესტორის პოზიციის განსაზღვრა ინვესტიციის კლასიფიკაციის გამოყენებით.

წილობრივი ინსტრუმენტების საკლასიფიკაციო ალგორითმი შესაძლებელია წარმოდგენილ იქნეს შემდეგი სახით:



წარმოდგენილი ალგორითმის აღსაქმელად, აუცილებელია განიმარტოს შემდეგი:

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

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

შეილობილი საწარმო არის საწარმო, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის სათვლით, რომელსაც კონტროლს უწევს სხვა საწარმო (ცნობილი სათაო საწარმოს სახელით).

მეკავშირე საწარმო არის საწარმო, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის სათვლით, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენის უფლება და ამავე დროს იგი არ არის არც შვილობილი საწარმო და არც მონაწილეობს ერთობლივ საქმიანობაში.

მცირე წილით ინვესტიციაში ნაგულისხმევია ის შემთხვევა, როდესაც ინვესტორი ვერ სარგებლობს მნიშვნელოვანი გავლენის უფლებით და ვერც აკონტროლებს სხვა საწარმოს. ასეთი ინვესტიცია შესაძლებელია არსებობდეს ვაჭრობისათვის გამიზნული აქტივის ან გასაყიდად არსებული აქტივის სახით.

საჭიროდ გამიზნულია ფინანსური აქტივი, თუ იგი შეძენილია ან აღებულია მხოლოდ გაყიდვის ან გამოსყიდვის მიზნით უახლოეს ვადებში;

გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივები არის არაწარმოებული ფინანსური აქტივები, რომლებიც განიხილება, როგორც გასაყიდად არსებული, ან არ კლასიფიცირდება, როგორც (ა) სესხები და მოთხოვნები, (ბ) დაფარვის ვადამდე ფლობილი ინვესტიციები ან (გ) რეალური ღირებულებით აღრიცხული ფინანსური აქტივები მოგება'ში ან ზარალ'ში ასახვით.

ბალანს'ში ასახვის მიზნებიდან გამომდინარე, ინვესტიციები კლასიფიცირდება გრძელვადიან და მოკლევადიან ინვესტიციად. გრძელვადიან ინვესტიციებს მიეკუთვნება ინვესტიცია შვილობილ საწარმო'ში; ინვესტიცია მეკავშირე საწარმო'ში და გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ნაწილი, რომელიც მოკლე ვადა'ში არ იქნება გაყიდული. საჭიროდ გამიზნული ფინანსური აქტივი წარმოადგენს მოკლევადიან აქტივს.

6.2. წილობრივ ინსტრუმენტებში დაბანდებული ინვესტიციების აღრიცხვა

6.2.1. ინვესტიციების შეფასება

ბასს 27-ის მიხედვით, ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების შემუშავებისას, შვილობილ, ერთობლივად კონტროლირებად და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციები, რომლებიც არ კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად გამიზნული (ან ჩართულია განკალკევებულ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) ფასს 5-ის შესაბამისად, უნდა აღირიცხოს:

ა) თვითღირებულებით; ან

ბ) ბასს 39-ის მიხედვით.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია სათაო საწარმოს, მეკავშირე საწარმოს ინვესტორის ან ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ, რომელშიც ინვესტიცია კაპიტალში ასახულია პირდაპირი წილის საფუძველზე, ეიდრე ინვესტირებულის გამოქვეყნებული შედეგებისა და წმინდა აქტივების საფუძველზე.

ინვესტიციის თვითღირებულებით შეფასება და აღრიცხვა სირთულეს არ წარმოადგენს. ამიტომ სტანდარტით დაშვებული არჩევანის შემთხვევაში, საეარადოა, რომ საწარმო თვითღირებულებით შეფასების მოდელს მიანიჭებს უპირატესობას.

შესაძლებელია, საწარმოთა ჯგუფის შეძენის მომენტში შემძენ საწარმოს გადაწყვეტილი ჰქონდეს, ან მერე გადაწყვიტოს რომელიმე შეილობილი საწარმოს გაყიდვა. აქტიეის გამოყენების მიზნის შესაბამისად, აუცილებელია მათი კლასიფიკაცია და თუ ინვესტიციები შეილობილ, ერთობლივად კონტროლირებად და მეკავ-

შირე საწარმოებში კლასიფიცირდება, როგორც გასაყიდად გამიზნული (ან ჩართულია განცალკევებულ ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამიზნული) ფასს 5-ის შესაბამისად, მათი შეფასება უნდა მოხდეს ამ ფასს-ის მიხედვით. კერძოდ, საწარმო გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ აქტივს (ან სალიკვიდაციო ჯგუფს) აფასებს მის საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა საწარმოთა ჯგუფი და გენმავს ჯგუფში შემავალი ერთი საწარმოს გაყიდვას. გასაყიდად გამიზნული საწარმოს წილი ჯგუფის შეძენის ღირებულებაში 150 ათასი ლარია. მისი გასაყიდი ფასიც 150 ათას ლარს შეადგენს. გაყიდვის დანახარჯები იქნება 10 ათასი ლარი, ამიტომ გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება იქნება 140 ათასი ლარი. შესაბამისად, ინვესტიცია გასაყიდად გამიზნულ შეილობილ კომპანიაში უნდა შეფასდეს 140 ათას ლარად

იმ დღიდან, როდესაც ინვესტიცია აღარ დააკმაყოფილებს შვილობილი საწარმოს განმარტებას და არც გადაიქცევა მეკავშირე საწარმოდ ან ერთობლივად კონტროლირებად საწარმოდ, მისი აღრიცხვა უნდა მოხდეს ბასს 39-ის, „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება“, შესაბამისად.

ბასს 39-ის შესაბამისად აღრიცხვას დაქვემდებარებული ინვესტიციების შეფასებისათვის გამოიყენება ფინანსური აქტივების შეფასების ზოგადი მიდგომა. კერძოდ, ფინანსური აქტივის თაედაპირველი აღიარების თარიღისათვის, საწარმო აფასებს მას, როგორც რეალურ ღირებულებას პლუს ოპერაციის ის დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ მიეკუთვნება ფინანსური აქტივის შეძენას.

საწყისი აღიარების შემდეგ, საწარმომ უნდა შეაფასოს ფინანსური აქტივები, აქტივის სახით არსებული წარმოებულების ჩათვლით, მათი რეალური ღირებულებით, გარიგების დანახარჯების ყოველგვარი გამოქვითვების გარეშე, რომლებიც შეიძლება წარმოითვას გაყიდვის ან სხვა სახის განსხვისებისას. გამონაკლისის წარმოადგენს ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა ფასიც კოტირებული არ არის აქტიურ ბაზარზე და რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება არ შეიძლება და მათთან მიბმული წარმოებულები, რომელთა განაღდებაც უნდა განხორციელდეს ამგვარი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტების მიღებით, და მათი შეფასება ხდება თვითღირებულებით.

ამდენად, ბასს 39-ის მოქმედების არეში მოქცეული ინვესტიციების შეფასების საფუძველია მისი რეალური ღირებულება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც, აქტიური ბაზრის არარსებობის გამო, რეალური ღირებულების დადგენა საიმედოდ შეუძლებელია. იგულისხმება, რომ თუ რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შესაძლებელი გახდება, ამ მომენტიდან წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიცია რეალური ღირებულებით უნდა შეფასდეს.

რეალური ღირებულების საუკეთესო მტკიცებულებაა აქტიური ბაზრის კოტირებული ფასები. თუ რომელიმე ფინანსური ინსტრუმენტის ბაზარი აქტიური არ არის, საწარმო რეალურ ღირებულებას განსაზღვრავს შეფასების ტექნიკის გამოყენებით. შეფასების ტექნიკის გამოყენების მიზანია, განისაზღვროს, რა იქნებოდა გარიგების ფასი შეფასების თარიღისათვის, „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებულ გაცვლაში, რომელიც მოტივირებულია ბიზნესის ნორმალური მოსაზრებებით. შეფასების ტექნიკა მოიცავს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეთა შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“ შესრულებულ, უახლოესი პერიოდის საბაზრო გარიგებების გამოყენებას, თუ ეს ხელმისაწვდომია; ასევე, სხვა არსებითად იდენტური ინსტრუმენტის მიმდინარე რეალური ღირებულების გათ-

ვალისწინებას, დისკონტირებული ფულადი ნაკადების ანალიზსა და ფასწარმოქმნის მოდელების შერჩევას. თუ არსებობს ისეთი შეფასების ტექნიკა, რომელსაც, წესულებრივ, ბაზრის მონაწილეები იყენებენ ამ ინსტრუმენტის ფასის დასადგენად და ამ მეთოდიკით დემონსტრირებულია აქტიური ბაზრის გარიგებებიდან მოპოვებული ფასების საიმედოდ შეფასება, საწარმოც ამ ტექნიკას იყენებს. შერჩეული შეფასების ტექნიკის გამოყენებით შესაძლებელი ხდება ბაზრის ინფორმაციის მაქსიმალურად გამოყენება და, შესაძლებლობისდაგვარად, ნაკლებად – ამა თუ იმ საწარმოსთვის შესახებისი სპეციფიკური ინფორმაციის. იგი ითვალისწინებს ყველა ფაქტორს, რომელსაც ბაზრის მონაწილეები გაითვალისწინებდნენ ფასის დადგენისას და შეესაბამება ფინანსური ინსტრუმენტების ფასის განსაზღერის აღიარებულ ეკონომიკურ მეთოდოლოგიას. საწარმო პერიოდულად ამოწმებს გამოყენებული შეფასების ტექნიკის დასაბუთებულობას, თანამედროვე ბაზარზე იმაზე ინსტრუმენტის (ე.ი. სახეცვლილების გარეშე) ემპირიულ გარიგებებზე ფასების მიხედვით, ან ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ემპირიულ საბაზრო მონაცემებზე დაყრდნობით.

რეალური ღირებულების ცვლილების კვალობაზე, ინვესტორს წარმოეშობა ზარალი ან შემოსულობა. ისინი უნდა აღირიცხოს შემდეგნაირად:

ა) მოგებაში ან ზარალში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულად კლასიფიცირებული ფინანსური აქტივიდან მიღებული შემოსულობები და ზარალი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში;

ბ) გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივიდან მიღებული შემოსულობა ან ზარალი, გარდა გაუფასურების ზარალისა და საეალუტო კურსის ცვლილებით მიღებული შემოსულობებისა და ზარალისა, უნდა აღიარდეს საკუთარ კაპიტალში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში, ფინანსური აქტივის აღიარების შეწყვეტამდე. ხოლო აღიარების შეწყვეტისას, მანამდე საკუთარ კაპიტალში აღიარებული აკუმულირებული შემოსულობა და ზარალი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, დივიდენდი გასაყიდად არსებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე აღიარდება მოგებაში ან ზარალში მაშინ, როდესაც დამტკიცებულია საწარმოს უფლება – მიიღოს გადასახდელი თანხა.

საწარმომ ყოველი ბალანსის შედგენის თარიღისათვის უნდა განსაზღეროს, არსებობს თუ არა ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ ბასს 39-ის მიხედვით აღრიცხული ინვესტიცია გაუფასურებულია. თუ არსებობს რაიმე ასეთი მტკიცებულება, საწარმომ უნდა იხელმძღვანელოს შემდეგი დებულებებით:

თუ არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ გაუფასურების ზარალი წარმოიშვა არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით, რომელიც ასახული არ არის რეალური ღირებულებით იმის გამო, რომ შეუძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, ან წარმოებულ აქტივთან დაკავშირებით, რომელიც მიბმულია არაკოტირებულ წილობრივ ინსტრუმენტზე და განაღდებულ უნდა იქნეს ასეთი არაკოტირებული წილობრივი ინსტრუმენტის მიწოდებით, გაუფასურების ზარალი უნდა შეფასდეს, როგორც სხვაობა ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მსგავს ფინანსურ აქტივზე უკუგების მიმდინარე საბაზრო განაკვეთით დისკონტირებული სავარაუდო მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას შორის. არ უნდა მოხდეს ასეთი გაუფასურების ზარალის უკუგატარება.

როდესაც გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების შემცირება აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში და არსებობს ობიექტური მტკიცებულება იმისა, რომ აქტივი გაუფასურდა, საკუთარ კაპიტალში აღიარებული აკუმულირებული ზარალი ამოღებულ უნდა იქნეს საკუთარი კაპიტალიდან და უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ფინანსური აქტივის აღიარება შეწყვეტილი არ იყო.

საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული და მოგებაში ან ზარალში აღიარებული აკუმულირებული ზარალი უნდა იყოს შეძენის ღირებულებასა (ყველა ძირითადი გადასახდელისა და ამორტიზაციის გამოკლებით) და მიმდინარე რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობას გამოკლებული ამ ფინანსური აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი, რომლებიც ადრე აღიარებული იყო მოგებაში ან ზარალში.

გასაყიდად არსებულად კლასიფიცირებულ წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციების გაუფასურების ზარალი, რომელიც აღიარებულია მოგება'ში ან ზარალ'ში, არ შეიძლება იქნეს უკუგატარებული მოგება'ში ან ზარალ'ში.

6.2.2. ინვესტიციებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული გატარება

ინვესტიციების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკამ უნდა უზრუნველყოს ინვესტიციების შეფასების მეთოდებისა და ფინანსურ ანგარიშგება'ში ასახვის პრინციპების მკაფიოდ დაცვა. ქვემოთ განხილულია ოპერაციების სანიმუშო გატარებები, რომლებიც მართალია არ მოიცავს ეკონომიკურ ურთიერთობა'ში გამოყენებულ ყველა ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებულ ოპერაციას, მაგრამ გარკვეულ ორიენტაციას მაინც იძლევა.

1. აქციების შეძენა

თვითღირებულებით აღრიცხული ინვესტიციები

1) საწარმომ 20X6 წლის თებერვალ'ში შეიძინა საწარმოს აქციების 80 პროცენტი 200.000 ლარად და მოიპოვა **D** საწარმოს კონტროლის უფლება. განსრახულია აქციების შენარჩუნება განუსაზღვრელი ვადით.

დებეტი – 2415 ინვესტიციები შვილობილ საწარმო'ში	200.000	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკ'ში		200.000

2) საწარმომ 20X6 წლის მარტ'ში შეიძინა **F** საწარმოს აქციების 40 პროცენტი 90.000 ლარად და მოიპოვა **F** საწარმო'ს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება. განსრახულია აქციების შენარჩუნება განუსაზღვრელი ვადით.

დებეტი – 2416 ინვესტიციები მეკავშირე საწარმო'ში	90.000	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკ'ში		90.000

3) საწარმომ 20X6 წლის მარტ'ში შეიძინა **K** საწარმოს აქციების 10 პროცენტი 30.000 ლარად. საწარმოს არ გააჩნია **K** საწარმოზე მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება და არც აკონტროლებს მას. განსრახულია აქციების შენარჩუნება განუსაზღვრელი ვადით. **K** საწარმოს აქციები არ არის კოტირებული ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე და შეუძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

დებეტი – 2417 გასაყიდად არსებული აქტივები	30.000	
(ინვესტიცია K საწარმო'ში)		
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკ'ში		30.000

რეალური ღირებულებით აღრიცხული ინვესტიციები

4) საწარმომ 20X6 წლის ოქტომბერ'ში შეიძინა **M** საწარმოს აქციები, სავაჭრო მიზნით 25.000 ლარად. ამ აქციების რეალური ღირებულება ხელსაყრელ ბაზარ'ზე არის 26.000 ლარი. რამდენადაც იგი წარმოადგენს მოგება-ზარალ'ში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივს, შეძენა ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 1315 ვაჭრობისთვის გამიზნული ფინანსური აქტივი	25.000	
(M საწარმოს აქცია)		
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკ'ში		25.000
(M საწარმოს აქციების შეძენა)		

დებეტი – 1315 ვაჭრობისთვის გამიზნული ფინანსური აქტივი *(M საწარმოს აქცია)*	1.000	
კრედიტი – 8195 შემოსულობა ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილებიდან *(მოგების ალიარება)*		1.000

თუ ხელსაყრელ ბაზარზე მოცემული აქციების რეალური ღირებულება იქნებოდა, დავუშვათ, 24.500 ლარი, მაშინ ოპერაცია შემდეგნაირად გატარდებოდა:

დებეტი – 1315 ვაჭრობისთვის გამიზნული ფინანსური აქტივი *(M საწარმოს აქცია)*	25.000	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში *(M საწარმოს აქციების შეძენა)*		25.000
დებეტი – 8295 ზარალი ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილებიდან	500	
კრედიტი – 1315 ვაჭრობისთვის გამიზნული ფინანსური აქტივი *(M საწარმოს აქცია)*		500

5) საწარმომ 20X6 წლის აპრილში შეიძინა **T** საწარმოს აქციების 8 პროცენტი 35.000 ლარად. საწარმოს არ გააჩნია **T** საწარმოზე მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება და არც აკონტროლებს მას. განზრახულია აქციების შენარჩუნება განუსაზღვრელი ვადით. **T** საწარმოს აქციები კოტირებულია ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე და შესაძლებელია მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

დებეტი – 2417 გასაყიდად არსებული აქტივები *(ინვესტიცია T საწარმოში)*	35.000	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		35.000

2. აღიარების შემდგომი შეფასება

რეალური ღირებულების ცვლილება

6) საწარმომ წლის ბოლომდე ვერ გაყიდა მე-4 ოპერაციის მიხედვით რეალური ღირებულებით 26.000 ლარად შეფასებული **M** საწარმოს აქციები. აქციების რეალური ღირებულება 20X6 წლის 31 დეკემბრისათვის შეადგენს 25.300 ლარს. რამდენადაც ეს ინვესტიცია წარმოადგენს მოგება-ზარალში ასახვით რეალური ღირებულებით აღრიცხულ ფინანსურ აქტივს, რეალურ ღირებულებაში ცვლილება აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე

დებეტი – 8295 ზარალი ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილებიდან	700	
კრედიტი – 1315 ვაჭრობისთვის გამიზნული ფინანსური აქტივი *(M საწარმოს აქცია)*		700

7) საწარმოს მიერ მე-6 ოპერაციით შეძენილი **T** საწარმოს აქციების რეალური ღირებულება 20X6 წლის 31 დეკემბრისათვის შეადგენს 35.600 ლარს. ვინაიდან აღნიშნული ინვესტიცია წარმოადგენს გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივს, რომელიც რეალური ღირებულებითაა აღრიცხული, რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგი აისახება საკუთარ კაპიტალში

დებეტი – 2417 გასაყიდად არსებული აქტივები *(ინვესტიცია T საწარმოში)*	600	
კრედიტი – 5495 გასაყიდად არსებული აქტივების რეალური ღირებულების ზრდა		600

ინვესტიციის გაუფასურება

8) საწარმოს მიერ მე-3 ოპერაციით შეძენილი **K** საწარმოს აქციების გაუფასურებასთან ტესტირებით გამოვლინდა გაუფასურების სარალი 800 ლარი. გაუფასურების ზარალი აისახება პერიოდის მოგება-ზარალში.

დებეტი – 8295 ზარალი ფინანსური აქტივის გაუფასურებიდან	800	
კრედიტი – 2417 გასაყიდად არსებული აქტივები		800
(ინვესტიცია K საწარმოში)		

რადგან **K** საწარმოს აქციები კლასიფიცირებულია გასაყიდად არსებულად, მისი გაუფასურების ზარალი არ შეიძლება შემოსავლის სახით იქნეს განხილული იმ შემთხვევაში, თუ მომდევნო პერიოდში გაუფასურება ანულირდება.

რეკლასიფიკაცია

9) დაეუშვათ, საწარმომ გადაწყვიტა მე-2 ოპერაციით შეძენილი მეკავშირე საწარმოს აქციების გაყიდვა. შესაბამისად, შეიმუშავა მყიდველის მოძებნის პროგრამა. ამ მომენტში **F** საწარმოს აქციების 40 პროცენტის რეალური ღირებულება შეადგენს 85.000 ლარს. ინვესტიციის გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირება ბუღალტრულად გატარდება.

დებეტი – 2418 გასაყიდად გამიზნული აქტივები	85.000	
(ინვესტიცია F საწარმოში)		
დებეტი – 8295 ზარალი ფინანსური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილებიდან	5.000	
კრედიტი – 2416 ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოში		90.000

10) შესაძლებელი გახდა მე-3 ოპერაციით შეძენილი **K** საწარმოს აქციების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. მე-8 ოპერაციით აღრიცხულია ამ აქციების გაუფასურება, რომლის შემდეგ აქციების საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა 29.200 ლარი. რეალური ღირებულება შეადგენს 29.500 ლარს.

დებეტი – 2417 გასაყიდად არსებული აქტივები	300	
(ინვესტიცია K საწარმოში)		
კრედიტი – 5495 გასაყიდად არსებული აქტივების რეალური ღირებულების ზრდა		300

გაყიდვა

11) გაყიდულია **F** საწარმოს აქციები ერთ პაკეტად 86.000 ლარად.

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	86.000	
კრედიტი – 2418 გასაყიდად არსებული აქტივები		85.000
(ინვესტიცია F საწარმოში)		
კრედიტი – 8196 შემოსულობა ფინანსური აქტივის გაყიდვიდან		1.000

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. საზოგადოდ, ინვესტიცია აღნიშნავს აქტივს, რომელსაც ფლობს საწარმო:
   ა) საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად, შემოსავლების მიღების მიზნით, კაპიტალის ან სხვა სახის სარგებლის გასადიდებლად;
   ბ) საწარმოო პროცესებში გამოსაყენებლად და მისი რეალიზაციის შედეგად შემოსავლების ზრდის მიზნით;
   გ) არც ერთი მათგანი.

2. საწარმო ინვესტიციას შეიძლება ახორციელებდეს:
   ა) დამატებითი კაპიტალის მოზიდვის მიზნით;
   ბ) მოგების განაწილების მიზნით;
   გ) კომერციული უპირატესობის მოსაპოვებლად.

3. რა პოზიციებით შეიძლება სარგებლობდეს ინვესტორი:
   ა) აკონტროლებდეს სხვა საწარმოს;
   ბ) მონაწილეობდეს სხვა საწარმოს სამეწარმეო საქმიანობაში;
   გ) წარმოადგენდეს სხვა საწარმოს ძირითად მომწოდებელს.

4. ფინანსური აქტივი არის:
   ა) კრედიტორული დავალიანება;
   ბ) სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;
   გ) საწარმოს საოპერაციო ვალდებულება.

5. ფინანსური ვალდებულება არის;
   ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება, სხვა საწარმოს მიაწოდოს საქონელი კრედიტის პირობით;
   ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით;
   გ) ფინანსური იჯარით წარმოშობილი მოთხოვნა.

6. წილობრივი ინსტრუმენტი არის:
   ა) ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას;
   ბ) ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ძირითადი საშუალების შეძენაზე საკუთრების უფლებას;
   გ) ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში გარკვეული ტიპის ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

7. ბალანსში ასახვის მიზნებიდან გამომდინარე, ინვესტიციების კლასიფიცირება არ ხდება:
   ა) გრძელვადიან ინვესტიციებად;
   ბ) მოკლევადიან ინვესტიციებად;
   გ) გადავადებულ ინვესტიციებად.

8. ინვესტიციის შეძენამდე გამომუშავებული საპროცენტო შემოსავალი, შეძენის ოპერაციის ასახვისას:
   ა) აკლდება ინვესტიციის შეძენის თვითღირებულებას;
   ბ) ემატება ინვესტიციის შეძენის თვითღირებულებას;
   გ) მაშინვე აისახება შემოსავალში.

9. ინვესტიციები მეორად ბაზარზე:
   ა) ფასიანი ქაღალდი გასაყიდად გამოაქვს ინვესტორს;
   ბ) ფასიანი ქაღალდი გასაყიდად პირველად გამოაქვს ემიტენტს;
   გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

10. მოკლევადიან ინვესტიციებს, როგორც აქტივს, ასახავს:
   ა) ინვესტორი;
   ბ) ემიტენტი;
   გ) ინვესტორი და ემიტენტი;
   დ) ყველა პასუხი სწორია.

11. კონტროლი გულისხმობს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს:
   ა) ფინანსური პოლიტიკის მართვას;
   ბ) სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას;
   გ) ფინანსურ და საწარმოო პოლიტიკის მართვას ეკონომიკური სარგებლის მიღების მი'სნით.

12. მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს:
   ა) ერთობლივი კონტროლის უფლებას ინვესტირებულ საწარმოზე;
   ბ) ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკაში მონაწილეობასა და კონტროლს;
   გ) სათავო საწარმოს მიერ კონტროლის გაწევას შვილობილ საწარმო'სე.

13. მეკავშირე საწარმო არის:
   ა) სათაო საწარმო, რომელიც ინვესტორთან ერთად იღებს მნიშვნელოვან მმართველობით გადაწყვეტილებებს;
   ბ) შვილობილი საწარმო, რომელიც, ამავდროულად, მეკავშირეობას უწევს სათავო საწარმოს;
   გ) ამხანაგობის ტიპის საწარმო, რომელზეც ინვესტორს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება გააჩნია და არ წარმოადგენს შვილობილ საწარმოს.

მაგალითი 1

ასახეთ ბუღალტრულად:

1. 05.10.07 დაფუძნდა შპს „პროგრესი", დამფუძნებლებმა კაპიტალი 30.000.000 ლარით განსაზღვრეს და ფული საბანკო ანგარიშზე შეიტანეს:

დებეტი –
   კრედიტი –

2. 12.12.07 „პროგრესმა" სს „კალასის" 500 ობლიგაცია შეიძინა 100.000 ლარად, 36%-იანი განაკვეთით, პროცენტის ყოველი მომდევნო თვის 10 რიცხვამდე მიღების პირობით. მან ასევე შეიძინა სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდები 400 აქციის სახით 40.000 ლარად, 24%-იანი განაკვეთით პროცენტის კვარტალის ბოლოს მიღების პირობით. ფასიანი ქაღალდების შენარჩუნება იგეგმება 1 წლამდე ვადით (პროცენტის დარიცხვისათვის იყენებს 365 დღიან მეთოდს).

დებეტი –
დებეტი –
   კრედიტი –

3. 31.12.07 დაერიცხა პროცენტი სს „კალასის“ ობლიგაციებსა და სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებს.

დებეტი –
კრედიტი –

4. 10.01.07 შპს „პროგრესს“ საბანკო ანგარიშზე ჩამოერიცხა დარიცხული პროცენტი.

დებეტი –
კრედიტი –

5. 05.02.08 შპს „პროგრესმა“ შეიძინა შპს „ამრას“ წილის 80% 160.000 ლარად. აღნიშნული ობიექტი გახდა შპს „პროგრესის“ შვილობილი საწარმო.

დებეტი –
კრედიტი –

6. 10.02.08 გაყიდა სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდები 50.000 ლარად, დარიცხული და მიუღებელი პროცენტით.

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

7. 15.06.08 „პროგრესმა“ საეჭრო მიზნით შეიძინა 30.000 ლარის ღირებულების სახელმწიფო აქციები.

დებეტი –
კრედიტი –

8. 31.12.08 -საოეის აღნიშნული აქციების ფასმა ბაზარზე შეადგინა 40.000 ლარი.

დებეტი –
კრედიტი –

9. 03.02.09 აღნიშნული აქციების ფასი ბაზარზე დაეცა 15.000 ლარამდე, შესაბამისად „პროგრესმა“ მოახდინა მათი რეალიზება 15.000 ლარად.

დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 2

მეორად ბაზარზე შპს „ა“-მ, შპს „ბ“-საგან იყიდა წილის 20%, რომელსაც შპს „ბ“ ფლობდა შპს „ც“-ში. შპს „ც“-ს საწესდებო კაპიტალი შეადგენს 1.000.000 ლარს, გაუნაწილებელი მოგება = 200.000 ლარს. შპს „ბ“-მ ინვესტიცია გაყიდა 1 თებერვალს – შპს „ც“-ში მისი საბალანსო ღირებულებით. გაითვალისწინეთ, რომ შპს „ც“-ს

გამოცხადებული, მაგრამ გაუცემელი, ჰქონდა 100 000 ლარის დივიდენდი. გაატარეთ შესყიდვის ოპერაცია შპს „ა“-ში.

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 3

საწარმომ 2007 წლის 1 მაისს უნაღდო ანგარიშსწორებით შეიძინა სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდი, რომელიც გამოშვებულია 2007 წლის 1 იანვარს, მისი განაღდების ვადაა 2009 წლის 1 იანვარი, ნომინალი 1.000 ლარი, ინვესტიციაში გადაიხადა 1.120 ლარი. გაატარეთ შესყიდვის ოპერაცია და მაისის თვის ბოლოს პროცენტის დარიცხვა, თუ საპროცენტო განაკვეთი 24%-ია და გამომშვები პროცენტს იხდის კვარტალის ბოლოს.

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 4

საწარმომ 1 აპრილს 6.800 ლარად გაყიდა 1 იანვარს შეძენილი 1 წლიანი სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდი, რომლის თვითღირებულებაა – 6.600 ლარი, დარიცხული და მიუღებელი პროცენტია 400 ლარი. გაატარეთ გაყიდვის ოპერაცია:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
დებეტი –

მაგალითი 5

საწარმო „ლიბო+“-მა 2007 წლის მარტში შეიძინა სს „საბას“ აქციების 10% 40.000 ლარად, „ლიბო+“-ს არ გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება მასზე და არც აკონტროლებს მას. „ლიბო+“-მა გადაწყვიტა ამ აქციების ხანგრძლივად შენარჩუნება. სანოტარო ხარჯმა შეადგინა 500 ლარი.

დებეტი –
კრედიტი –

31.12.07 გამოელინდა ამ აქციების გაუფასურება ბაზარზე 2800 ლარით

დებეტი –
კრედიტი –

31.12.08 შესაძლებელი გახდა აღნიშნული აქციების რეალური ღირებულების განსაზღვრა და მან შეადგინა 42.000 ლარი.

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

2009წ. მაისში „ლიბოჯ"-მა გაყიდა აღნიშნული აქციები 45.000 ლარად

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

ვალდებულებების აღრიცხვა 7

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 განიცოებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულება შეიძლება სამართლებრივად ძალაში შევიდეს, სავალდებულო 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 მევალის ინტერესების დასაკმაყოფილებლად. ვალდებულების დაფარვა ხდება სხვადასხვა 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 შეძენა ან მომსახურების მიღება წარმოშობს შესაბამისი საეჭრო 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 განიცოებული რესურსების გასვლას და თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ 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 გასანაღდებელი 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 იქნეს 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 შერჩევისას, საწარმო ვალდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის (რომლებიც აერთიანებენ თანხებს, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღიდან თორმეტ თვემდე და თორმეტი თვის შემდეგ) განმარტებით შენიშვნებში ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან გადახდა მოსალოდნელია თორმეტი თვის შემდეგ.

ვალდებულება ჩაითვლება მოკლევადიან ვალდებულებად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე შემდეგ პირობას:

ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;

ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;

გ) უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში; ან

დ) საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ ცოტა 12 თვის განმავლობაში.

ყველა სხვა ვალდებულება მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებად.

მოკლევადიანი ვალდებულებები, მიმდინარე აქტივების მსგავსად, იყოფა კატეგორიებად. ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, როგორიცაა: სავაჭრო 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, ფინანსური ვალდებულებების, საბანკო ოვერდრაფტების, გადასახდელი დივიდენდების, შემოსავლებიდან გადასახდელებისა და სხვა კომერციული გადასახდელების მიმდინარე სამეურნეო წლის გადასახდელი ნაწილი. ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც გამოიყენება საბრუნავი კაპიტალის დასაფინანსებლად ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და მათი დაფარვა გათვალისწინებული არ არის 12 თვის განმავლობაში, განიხილება როგორც გრძელვადიანი ვალდებულებები.

საწარმომ თავისი ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, თუ ისინი გადახდას ექვემდებარება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა:

ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;

ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ, გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მთავრდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე.

საწარმოს ვალდებულება შეიძლება წარმოეშვას უცხოურ ვალუტაში, უცხოური ვალუტით ვარმოებული ოპერაციებიდან გამომდინარე. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ საგალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმო ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;
ბ) საწარმო იღებს ან გასცემს სესხს, რომლის მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულში; ან
გ) საწარმო იძენს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ აქტივებს, იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს სამუშაო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის სამუშაო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის არსებული სპოტ სავალუტო კურსის მიხედვით.

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 უნდა გადაანგარიშდეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით. განმარტების თანახმად, ფულად საბალანსო მუხლებს მიეკუთვნება გასანაღდებელი 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 მრხდეს 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.

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

ვალდებულებების აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი ოპერაციები:

1. მომწოდებლისაგან მიღებულია ნედლეული და მასალები, მიღებიდან 10 დღის ვადაში გადახდის პირობით. მარაგის ღირებულება 2.000 ლარია, აქციზი – 400 ლარი და დღგ – 480 ლარი. ნედლეულისაგან წარმოებული იქნება აქციზური საქონელი

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები		2.000
(მუდმივი აღრიცხვისას)	ან	
დებეტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა		2.000
(პერიოდული აღრიცხვისას)	ან	
დებეტი – 7140 დამხმარე 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 იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ ვალუტის კურსი შეძენისა და ვალდებულების განაღდების მომენტში განსხვავებულია. ამიტომ, 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 რეზიდენტ ბანკში 39.000

7.2.2. მიღებული ავანსების აღრიცხვა

მყიდველსა და მომწოდებელს შორის საქონლის ურთიერთობაში ხშირად გამოიყენება წინასწარი გადახდა. მყიდველის მიერ წინასწარ გადახდილი თანხები მიმწოდებელ საწარმოში აისახება მიღებული ავანსის სახით, რომელიც მოკლევადიან ვალდებულებას წარმოადგენს. იგი ვალდებულებაა იმიტომ, 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

ნაკისრი 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

შესაძლოა ავანსი მიღებული იყოს უცხოურ ვალუტაში. უცხოურ ვალუტაში მიღებული ავანსი თავდაპირველად აღიარდება სამუშაო ვალუტაში. უცხოურ ვალუტაში მიღებული ავანსის ნაშთი არ ექვემდებარება ბალანსის შედგენის თარიღით გადაანგარიშებას, რადგან იგი არ წარმოადგენს ფულად ბალანსურ მუხლს.

ბასს 21-ის განმარტების მიხედვით, ფულადი მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფულადი თანხები და მისაღები აქტივები და გასანაღდებელი ვალდებულებები, რომლებიც გადახდილი ან მიღებული იქნება ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულებით. ე.ი. ფულადი მუხლისათვის დამახასიათებელი არსებითი ნიშანია ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის, ერთეულების მიღების უფლება ან მიწოდების ვალდებულება. რამდენადაც საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისათვის წინასწარ მიღებული ფული (ავანსი) წარმოშობს არა ფულის არამედ საქონლის ან მომსახურების მიწოდების ვალდებულებას, ასეთი ვალდებულება არ მიეკუთვნება ფულად მუხლს. არაფულადი საბალანსო მუხლებისათვის კი ბასს 21-ით დადგენილია, რომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც ასახულია უცხოური ვალუტით პირვანდელი ღირებულების მეთოდით, უნდა გადაანგარიშდეს ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით.

20 დეკემბერს უცხოელი კლიენტისაგან წინასწარ მიღებულია 20.000 ევრო, საქონლის შემდგომი მიწოდების პირობით. ოპერაციის განხორციელების თარიღის კურსი შეადგენს 1:2,4 ლარს. ავანსი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი საშუალებების ანგარიში 48.000
კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები 48.000

ამავე წლის 27 დეკემბერს მყიდველს გადაეცა 10.000 ევროს საქონელი, დანარჩენის მიწოდება მოხდა 20X8 წლის 10 იანვარს. 27 დეკემბერს ვალუტის კურსი შეადგენდა 1:2,45 ლარს, ხოლო 10 იანვარს – 1:2,39 ლარს. დეკემბრის თვის მიწოდება გატარდება

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები 24.500
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 24.500

20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მოხდება საკურსო სხვაობის გადაანგარიშება 27 დეკემბრის კურსით და ოპერაცია გატარდება

დებეტი – ზარალი კურსთა შორის სხვაობიდან 500
კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები 500

20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ავანსის ნაშთი დარჩება დაუსაქონლებელი 10.000 ევროს ეკვივალენტი ლარი, ავანსის მიღების თარიღის კურსით.
20X8 წლის 10 იანვარს მიწოდებული საქონელი გატარდება

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები 23.900
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 23.900

ოპერაციის დასრულებისას გამოვლენილი საკურსო სხვაობა 100 ლარი, საკურსო სხვაობიდან მიღებული მოგების სახით აისახება 20X8 წლის ბალანსში.

7.2.3. სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა

აქტივების შესყიდვისა და სესხის მიღების დროს საწარმო ზოგჯერ იღებს წერილობით საგალო ვალდებულებას, რომელიც გასანაღდებელი თამასუქის სახით გამოდის. გასანაღდებელი თამასუქი შეიძლება იყოს სავაჭრო (აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული) და არასავაჭრო ანუ სასესხო. არსებობს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი გასანაღდებელი თამასუქი. ორივე სახის თამასუქი შეიძლება იყოს პროცენტიანი, რომელშიც მითითებულია საპროცენტო განაკვეთი და უპროცენტო, რომელშიც მითითებული არ არის საპროცენტო განაკვეთი. უპროცენტო თამასუქის მიმართ გამოიყენება პროცენტის საბაზრო განაკვეთი. თამასუქის მიერ გამომუშავებული პროცენტი ცალკე ვალდებულების სახით აღირიცხება.

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 შემდეგნაირად აისახება:

მიღებული აქტივისათვის 01 სექტემბერს გაცემულია მოკლევადიანი/გრძელვადიანი თამასუქი 1.000 ლარზე. თამასუქის წლიური საპროცენტო განაკვეთი 12 %-ია

დებეტი – მიღებული აქტივის ანგარიში	1.000	
კრედიტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები		1.000
ან		
კრედიტი – 4120 გასანაღდებელი გრძელვადიანი თამასუქები		1.000

მოკლევადიანი თამასუქის ვადა იყო 3 თვე და განაღდებულია 30 ნოემბერს

დებეტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები	1.000	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	30	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		1.030

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

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	40	
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		40

მომდევნო წლის ბოლოს დარიცხულია თამასუქის მიერ გამომუშავებული წლიური პროცენტი

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	120	
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები		120

მოცემული გრძელვადიანი თამასუქის განაღდება გატარდება

დებეტი – 4120 გასანაღდებელი გრძელვადიანი თამასუქები	1.000	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	80	
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	160	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		1.240

უპროცენტო თამასუქის ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება ორი მეთოდით. პირველი, როცა თავიდან ფიქსირდება თამასუქის ნეტო ღირებულება და იგი შემდგომ იზრდება თამასუქით გადასახდელი თანხის ოდენობამდე და მეორე, როდესაც თავიდანვე აისახება თამასუქით გადასახდელი მთლიანი თანხა და მის კონტრალურ ანგარიშზე კი – გადასახდელი პროცენტი.

განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

საწარმომ 01 ოქტომბერს 6 თვით ისესხა 1.500 ლარი და სასესხო ვალდებულების დასტურად გასცა თამასუქი 1.650 ლარზე. სხვაობა თამასუქით გასანაღდებელ თანხასა და მიღებულ თანხას შორის წარმოადგენს საპროცენტო ხარჯს, რომელიც სესხის მიმღებმა უნდა გადაიხადოს. ოპერაცია ნეტო ღირებულებით შემდეგნაირად აისახება

ა) თამასუქის გაცემის მომენტში

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	1.500	
კრედიტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები		1.500

ბ) ბალანსის შედგენის თარიღისათვის

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	75	
კრედიტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები		75

გ) განაღდების თარიღისათვის

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	75	
დებეტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები	1.575	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		1.650

მთლიანი თანხით აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით თამასუქთან დაკავშირებული ოპერაციები შემდეგნაირად გატარდება

ა) თამასუქის გაცემის მომენტში

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	1.500	
დებეტი – 3192 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქების დისკონტი	150	
კრედიტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები		1.650

ბ) ბალანსის შედგენის თარიღისათვის

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	75	
კრედიტი – 3192 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქების დისკონტი		75

გ) განაღდების თარიღისათვის

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	75	
დებეტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები	1.650	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		1.650
კრედიტი – 3192 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქების დისკონტი		75

7.2.4. მომუშავეთა მოკლევადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვა

საწარმოში დასაქმებული მომუშავე, როგორც წესი, გასამრჯელოს იღებს 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.

მომუშავის მოკლევადიან გასამრჯელოებს მიეკუთვნება:

ა) ხელფასები და სოციალური დაცვის შენატანები;

ბ) მოკლევადიანი კომპენსირებადი გაცდენები (მაგალითად: ფასიანი წლიური შვებულება და ბიულეტენი) 12 თვის განმავლობაში იმ პერიოდის დამთავრებიდან, როდესაც მომუშავემ შესაბამისი მომსახურება გასწია;

გ) მოგებაში მონაწილეობა და გადასახდელი პრემიები 12 თვის განმავლობაში იმ პერიოდის დამთავრებიდან, როდესაც მომუშავემ შესაბამისი მომსახურება გასწია; და

დ) არაფულადი გასამრჯელოები (მაგალითად: სამედიცინო მომსახურება, ბინით უზრუნველყოფა, მანქანით მომსახურება, უფასო ან სუბსიდირებული საქონელი ან მომსახურება) არსებულ თანამშრომელთათვის.

ზოგადად, მომუშავის მოკლევადიანი გასამრჯელოს აღრიცხვა სწორხაზოვანია, რადგან ვალდებულების შესაფასებლად საჭირო არ არის აქტუარული დაშვებები და არ არსებობს აქტუარული შემოსულობის ან ზარალის შესაძლებლობა. უფრო მეტიც, მომუშავის 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 მომსახურების, ხელფასის სახით გასაცემი გასამრჯელო საწარმოში ან საეროდ ქვეყანაში ჩამოყალიბებული ტრადიციის მიხედვით, პერიოდულად გაიცემა. ხელფასის გაცემის პერიოდებს შორის საწარმოს ყოველდღიურად წარმოეშობა ვალდებულება მომუშავის წინაშე. მიუხედავად ასეთი ვალდებულების წარმოშობისა, იგი ბუღალტრულ აღრიცხვას ყოველდღიურად არ ექვემდებარება. პრაქტიკაში ისიც ხდება, რომ მომუშავე საწარმოდან წინასწარ (ავანსად) იღებს გასამრჯელოს, ხოლო საწარმოს მომსახურებას უწევს მომდევნო სამუშაო დღეებში. ამიტომ სააღრიცხვო პრაქტიკაში გასამრჯელოს ფაქტობრივი გაცემა პირდაპირ აისახება ფულადი სახსრების გასავლისა და ხარჯის, ან აქტივზე გაწეული დანახარჯის სახით. ეს პრაქტიკა აღიარებულია ბასს-ით.

თუ მომუშავემ რომელიმე სააღრიცხვო პერიოდში გასწია მომსახურება, მომუშავის მოკლევადიანი გასამრჯელოს საეარაუდო არადისკონტირებული რაოდენობა, რომელიც მომუშავეს უნდა გადაუხადოს გაწეული მომსახურებისათვის, საწარმომ უნდა აღიაროს:

ა) როგორც ვალდებულება (დარიცხული ხარჯი) ნებისმიერი, უკვე გადახდილი თანხის გამოკლების შემდეგ. თუ უკვე გადახდილი თანხა აღემატება გასამრჯელოს არადისკონტირებულ რაოდენობას, საწარმომ ნამატი რაოდენობა უნდა აღიაროს აქტივად (წინასწარგაწეულ ხარჯად) იმ აზრით, რომ წინასწარ გადახდა საწარმოს მიიყვანს, მაგალითად: 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 (იხ. მაგალითად, ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“, ან ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“).

ბასს-ის მოცემული დებულება თანაბრად ეხება ყველა მოკლევადიან გასამრჯელოს, მაგრამ მისი პრაქტიკული გამოყენების თვალსაზრისით, აუცილებელია სტანდარტით გათვალისწინებული კერძო შემთხვევების ცოდნა. სახელდობრ, მოკლევადიან კომპენსირებად გაცდენებთან დაკავშირებით ბასს განიხილავს ორ მომენტს. პირველი, როდესაც კომპენსირებადი გამოუცხადებლობა არის მაგროვებადი ხასიათის. ე. ი. ეს არის გაცდენა, რომელიც შეიძლება გადატანილ და გამოყენებულ იქნეს შემდეგ პერიოდებში, თუ მიმდინარე პერიოდის კომპენსირებადი გაცდენა მთლიანად არ არის გამოყენებული (მაგალითად, მიმდინარე წელს კუთვნილი შვებულების დღეები ანაზღაურებული იქნება მომდევნო წელს) და მეორე, როდესაც კომპენსირებადი გამოუცხადებლობა არის არამაგროვებადი ხასიათის (მაგალითად,

თუ მიმდინარე წელს მომუშაეე აეად არ გამხდარა და არ უსარგებლია დროებითი შრომისუუნარობის კომპენსაციით, არ შეიძლება იგი მიემატოს მომაეალ წელს ასანაზღაურებელ დროებით შრომისუუნარობას). აღნიშნული პირობიდან გამომდინარე, საწარმომ მომუშაეის მოკლეეადიანი გასამრჯელოების მოსალოდნელი ხარჯი უნდა აღიაროს კომპენსირებადი გაცდენის სახით, შემდეგნაირად:

ა) მაგროეებადი კომპენსირებადი გაცდენების შემთხეეაში – როდესაც მომუშაეე გასწეეს მომსახურებას, რომელიც ჩრდის მის უფლებას მომაეალში კომპენსირებად გაცდენებზე; და
ბ) არამაგროეებადი კომპენსირებადი არყოფნის შემთხეეაში – როდესაც ადგილი ექნება გაცდენას.

მაგროეებადი კომპენსირებადი გაცდენების შემთხეევაში, საწარმოს წარმოქმნება ვალდებულება მომაეალი პერიოდისათეის. საწარმომ კომპენსირებადი გაცდენის მოსალოდნელი ღირებულება უნდა განიხილოს როგორც დამატებითი თანხა, რომლის გადახდასაც იგი ეარაუდობს იმ გამოუყენებელი უფლებისათეის, რომელიც დაგროვდა ბალანსის შედგენის თარიღისათეის.

არამაგროეებადი კომპენსირებადი გამოუცხადებლობა არ გადაიტანება მომდეენო პერიოდზე, რადგან მათი ეიდა გადის იმ შემთხეევაში, თუ მიმდინარე პერიოდის უფლება მთლიანად არ არის გამოყენებული და მომუშაეეს არა აქეს უფლება, მომდეენო პერიოდში მიიღოს ფულადი დახმარება გამოუყენებელი კომპენსირებადი გაცდენებისათეის.

ზოგიერთ საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს ვალდებულება, მოკლეეადიან გასამრჯელოზე პრემიის ან მოგების ხარჯზე თანხების გაცემასთან დაკაეშირებით. ასეთი ანაზღაურება, თაეისთაეად, წარმოადგენს ხარჯს, რადგან მოგებაში მონაწილეობა და პრემიების მიხედეით ვალდებულება წარმოიშობა მომუშაეის მომსახურების საფუძველზე და არა საწარმოს მფლობელებთან გარიგების შედეგად. ამიტომ მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამის ხარჯს საწარმო აღიარებს არა როგორც წმინდა მოგების განაწილებას, არამედ როგორც ხარჯს. ასეთი გასამრჯელოების ხარჯად აღიარება დასაშეებია მხოლოდ იმ შემთხეევაში, თუ:

ა) წარსული მოელენების შედეგად საწარმოს ეკისრება ზემოთ აღნიშნული გასამრჯელოების გადახდის მიმდინარე იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება; და
ბ) შესაძლებელია ვალდებულების საიმედოდ შეფასება.

მიმდინარე ვალდებულება არსებობს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს არა აქეს სხეა რეალური ალტერნატიეა, გარდა იმისა, რომ გადაიხადოს ეს გასამრჯელოები.

საწარმოს შეიძლება არ ჰქონდეს პრემიის გადახდის იურიდიული ვალდებულება, მაგრამ დამკეიდრებული იყოს მისი გადახდის პრაქტიკა. ასეთ შემთხეევაში, მას აქეს კონსტრუქციული ვალდებულება, რადგან არ გააჩნია პრემიის გადახდის გარდა სხეა ალტერნატიეა. კონსტრუქციული ვალდებულების შეფასებისას გასათეალისწინებელია, რომ ზოგმა მომუშაეემ შესაძლოა საწარმო დატოეოს პრემიის მიღებამდე. ამიტომ მოითხოეება, რომ კონსტრუქციული ვალდებულება შეფასდეს საიმედოდ. საიმედოდ შეფასების მიღწეეა შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) პროგრამის ოფიციალური პირობები შეიცაეს გასამრჯელოს ოდენობის განსაზღერის ფორმულას;
ბ) საწარმო გადასახდელი თანხის რაოდენობას განსაზღერაეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ნებართეამდე; ან
გ) წარსულის პრაქტიკა საშუალებას იძლეეა, ცალსახად განისაზღეროს კონსტრუქციული მოეალეობის ოცულობა.

საქართველოს შრომის კოდექსის მიხედეით, შრომის ანაზღაურება უნდა გაიცეს თეეში ერთხელ. ეს არ გამორიცხაეს შრომის ანაზღაურების უფრო მოკლე ინტერ-

ვალში გაცემას. მაგრამ ასეთი პრაქტიკაში იშვიათად ხდება. შრომის კოდექსი ასევე მოითხოვს, რომ შრომის ანაზღაურების გაცემის დაყოვნების შემთხვევაში, დამსაქმებელმა დასაქმებულს გადაუხადოს დაყოვნებული თანხის 0,07 პროცენტი, ყოველ დაყოვნებულ დღეს. ეს განაპირობებს, რომ შრომით ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულ იქნეს ხელფასის გაცემის თარიღი.

ხელფასებისა და სხვა მოკლევადიანი გასამრჯელოების აღრიცხვასთან დაკავშირებით, საჭიროა აღინიშნოს, რომ საწარმო საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ითვლება საგადასახადო აგენტად და მას ევალება მომუშავეთა გასამრჯელოებიდან საშემოსაველო 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, საშემოსაველო გადასახადებთან დაკავშირებით.

მოკლევადიანი გასამრჯელოების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ რამდენიმე ოპერაცია (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 გადასახდელი ხელფასები		4.200

2. დაკავებულია მომუშავეთა საშემოსაველო გადასახადი 1050 ლარი

დებეტი – გადასახდელი ხელფასები	1050	
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსაველო გადასახადი		1050

3. გადახდილია მომუშავეთა ხელფასი სალაროდან 2.000 ლარი

დებეტი – გადასახდელი ხელფასები	2.000	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		2.000

4. საწარმომ 10 დღით დააყოვნა 1.150 ლარის გაცემა. შრომის კოდექსის შესაბამისად, დამსაქმებელს დამატებით უნდა გადაუხადოს დაყოვნებული თანხის 7% ე.ი. 80.5 ლარი. ეს ნიშნავს, რომ დასაქმებულებს დამატებით უნდა დაერიცხოს 107.33 (80.5/0.75) ლარი, რომლიდანაც საშემოსაველო გადასახადის დაკავების შემდეგ მიიღება დამატებით გასაცემი თანხა. ეს ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

ა) პროცენტის დარიცხვა

დებეტი – არასაოპერაციო ხარჯები	107.33	
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები		107.33

ბ) საშემოსაველო გადასახადის დაკავება

დებეტი – გადასახდელი ხელფასები	26.83	
კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსაველო გადასახადი		26.83

გ) პროცენტის გადახდა

დებეტი – გადასახდელი ხელფასები	80.5	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		80.5

5. დარიცხულია საშვებულებო ვალდებულება. შრომის კანონთა კოდექსის შესაბამისად, საწარმოს მომუშავეს უფლება აქვს ისარგებლოს ყოველწლიური შვებულებით. გამოუყენებელ შვებულებაზე უფლება გრძელდება მომდევნო პერიოდში. იმის გამო, რომ მომუშავეს შვებულება ეკუთვნის საანგარიშგებო პერიოდში და ეს

უფლება გადადის მომდევნო პერიოდში, შესაბამისობის პრინციპის დაცვით, აუცილებელია საშვებულებო ანაზღაურების თანხა მიეკუთვნოს საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებს (ან აქტივის თვითღირებულებას). აქედან გამომდინარე, საწარმო ყოველი წლის ბოლოს ა'ხსტებს მომავალ პერიოდში გადასახდელი საშვებულებო ანაზღაურების თანხის ოდენობას და აღიარებს მას დარიცხული ვალდებულების სახით. მომდევნო წელს შვებულების ფაქტობრივად გამოყენების მომენტში ხდება დარიცხული საშვებულებო ვალდებულების კორექტირება. დავუშვათ, დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება ეხება ადმინისტრაციულ მუშაკს და იგი შეფასებულია 2.300 ლარის ოდენობით

დებეტი – 7411 საშვებულებო ხარჯი	2.300	
კრედიტი – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება		2.300

6. დარიცხულია შვებულების ანა'ხღაურება დარიცხული საშვებულებო ვალდებულების ხარჯზე 200 ლარი.

დებეტი – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება	200	
კრედიტი – 3131 გადასახდელი შვებულების ანაზღაურება		200

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 საშემოსავლო გადასახდი; იგი აისახება ზემოთ მოტანილი ოპერაციების ანალოგიურად.*

7.2.5. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა

დარიცხული ვალდებულება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდ'ს მიკუთვნებულ ხარჯს, რომელიც ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ანა'ხღაურებული არ არის. თავისი ბუნებით დარიცხული ვალდებულების მაგალითს წარმოადგენს დარიცხული ხელფასი, რომელიც 'ემოთ იყო განხილული. მაგრამ ხელფასების აღრიცხვა'ში 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 თვე'ში უნდა მოხდეს. ხა'ი უნდა გაესვას 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 კონსტრუქციულ ტრადიციასთან. სამართლებრივი ვალდებულების მაგალითია სესხით სარგებლობისათვის პროცენტის გადახდის ვალდებულება (სახელშეკრულებო ვალდებულება); დივიდენდების გადახდის ვალდებულება; შრომის კანონთა კოდექსის შესაბამისად, შვებულების გადახდის ვალდებულება და სხვ. აღნიშნულთან ერთად, საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს არასამართლებრივი ვალდებულება, რომლის შეუსრულებლობა საწარმოს მომავალ საქმიანობა'ე უარყოფით გავლენას მოახდენს. ასეთი შეიძლება იყოს საწარმოს მიერ წლების განმავლობაში პრემიის გაცემის დამკვიდრებული პრაქტიკა, რომლის მოშლამ შეიძლება საწარმოს მომუშავეებთან ურთიერთობა გააროულოს. ამიტომ საწარმოს სხვა ალტერნატივა არა აქვს, გარდა იმისა, რომ მომუშავეებს გადაუხადოს პრემია. პრემია და საწარმოს მოგება'ი მონაწილეობის სხვა გასამრჯელოები საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯი და, შესაბამისად, დარიცხული ვალდებულებაა.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს დირექტორები პრემიისა და სოგიერთი 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 დაბეგვრის ერთიან წყაროდან დააკავოს გადასახადები დივიდენდიდან, პროცენტიდან და დარიცხული გასამრჯელოებიდან. ამიტომ ვალდებულებების დარიცხვისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიც.

დარიცხულ ვალდებულებებში შესაძლებელია აღირიცხოს ის საიჯარო ვალდებულებები, რომლებიც წარმოიშობა სვეულებრივი იჯარიდან ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. ასევე შეიძლება დარიცხულ ვალდებულებად ვაღიაროთ ის მოკლევადიანი ანარიცხები, რომლებიც დაკავშირებულია მოკლევადიან საგარანტიო მომსახურებასთან.

დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვის საილუსტრაციოდ, შეიძლება გამოვიყენოთ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. პროცენტის დარიცხვა (სესხზე, ობლიგაციაზე, თამასუქზე და სხვ.)
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

2. პროცენტიდან გადასახადის დაკავება
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები
კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

3. პროცენტის გადახდა
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები

4. დივიდენდის გამოცხადება
დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

5. დივიდენდიდან გადასახადის დაკავება
დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

6. დივიდენდის გადახდა ფულით
დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები

7. გამოუყენებელი შვებულების გადატანა
დებეტი – ხარჯის ან შესაბამისი აქტივის ანგარიში
კრედიტი – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება

8. საშვებულებო გასამრჯელოს დარიცხვა გამოუყენებელი შვებულების ხარჯზე
დებეტი – 3440 დარიცხული საშვებულებო ვალდებულება
კრედიტი – 3131 გადასახდელი შვებულების ანაზღაურება

9. ერთ წლამდე ვადით საგარანტიო მომსახურებით გაყიდული საქონლისათვის საგარანტიო პერიოდში მოსალოდნელი გასაღების ხარჯად აღიარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს

დებეტი – 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 ზოგიერთი გადასახადის აღრიცხვის მსგავსება გარკვეულწილად საშუალებას მოგვცემს არ შევეხოთ ყველა გადასახადს. 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.

დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) აღრიცხვა. დღგ საწარმოსათვის არაპირდაპირი გადასახადია და, აქედან გამომდინარე, საწარმოს ქცევა ფასეულობათა შეძენის დროს მომწოდებელს, ფასეულობის ღირებულებასთან ერთად, გადაუხადოს დღგ, რომლის ნათელის უფლება აქვს გაყიდვებთან დაკავშირებით ბიუჯეტისათვის დღგ-ის გადახდის ვალდებულების წარმოშობის დროს (ნათელის უფლებით სარგებლობს დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი). ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ის გამოსათვლელი მარტივი ფორმულა შემდეგია:

$$ბ = გ - შ$$

სადაც **ბ** არის ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ;
გ – პერიოდის განმავლობაში გაყიდვებთან დაკავშირებული დღგ;
შ – პერიოდის განმავლობაში შესყიდვებთან დაკავშირებული დღგ.

დღგ-სთან დაკავშირებით პერიოდი მოიცავს ერთ თვეს. პერიოდის განმავლობაში გაყიდვებთან დაკავშირებული დღგ აღრიცხვაში მოიხსენიება როგორც გადასახდელი, ხოლო შესყიდვებთან დაკავშირებული დღგ – როგორც ნასათვლელი დღგ. მათ შორის სხვაობა არის ბიუჯეტის კუთვნილი ან ბიუჯეტიდან დასაბრუნებელი დღგ.

მაგალითი

საწარმომ მიმდინარე თვეში გაყიდა 2.000 ლარის დღგ-ით დასაბეგრი საქონელი (ეს არის დასაბეგრი ბრუნვა). დღგ-ის საგადასახადო განაკვეთი 18 %-ია. შესაბამისად, საწარმოს მყიდველმა გადაუხადა 2.360 ლარი. ამავე პერიოდში საწარმოს შეძენილი ჰქონდა 1.500 ლარის ფასეულობა, რისთვისაც მომწოდებელს გადაუხადა 1.770 ლარი. ასეთ შემთხვევაში, ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ იქნება 90 (360 – 270) ლარი.

შენიშვნა: განხილული მაგალითი ეხება დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. თუ პირი არ არის დღგ-ის გადამხდელი, მაშინ მას არ წარმოუშობა მისი გადახდის ვალდებულება და, შესაბამისად, არ გააჩნია შეძენასთან დაკავშირებით გადახდილი დღგ-ის მოთხოვნის უფლება. ამიტომ, მისი შეძენილი მარაგის ღირებულება იქნება 2.360 ლარი.

ეროი შეხედვით, თითქოს ადვილია დღგ-ის გამოთვლა. მაგრამ სინამდვილე ში იგი ბუღალტრისაგან მოითხოვს კოდექსის კარგ ცოდნას. სირთულე იმაში მდგომარეობს, რომ კოდექსის მიხედვით არსებობს დღგ-სგან განთავისუფლებული და ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრი ბრუნვები.

რადგან დღგ დაკავშირებულია მიწოდებასთან, ფულადი ნაკადის მიღება მოიცავს მიწოდებული ფასეულობის ღირებულებასა და თვით დღგ-ის თანხას. ე.ი. ხდება შემოსავლის მიღება და ერთდროულად ვალდებულების წარმოშობა ბიუჯეტთან

მიმართებაში. ანალოგიურად, შეძენის დროს ფულადი საშუალების გასვლასთან ერთად, წარმოიშობა აქტივი ან ხარჯი და მოთხოვნა ბიუჯეტის წინაშე. ცხადია, ბასს-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით, არ შეიძლება შემოსავალი და ვალდებულება ერთად, ჯამით იქნეს აღიარებული. ასევე არ შეიძლება აქტივი და ვალდებულება ყოველი ოპერაციის შემდეგ ერთმანეთს ფარავდეს. აქედან გამომდინარე, გადასახდელი დღგ და გადახდილი დღგ ცალ-ცალკე ანგარიშზე აღრიცხვას ექვემდებარება. ე. ი. უნდა არსებობდეს დღგ-ის ვალდებულების ანგარიში (გადასახდელი დღგ) და მისი მაკონტროლებელი ანგარიში (გადახდილი დღგ).

წლის ბოლოს აუცილებელია ერთმანეთს შეუდარდეს გადასახდელი დღგ და გადახდილი დღგ-ის ანგარიშების ბრუნვები. უმცირესი ბრუნვა ელიმინირდება უდიდესის ხარჯზე. დარჩენილი ნაშთი გადადის მომდევნო წლის შესაბამის ანგარიშზე.

საილუსტრაციოდ განვიხილოთ რამდენიმე ოპერაცია. დაეუშვათ, საწარმო იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდს.

1. შეძენილია 20.000 ლარის ნედლეული. მიღებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 23.600 ლარზე, დღგ-ის ჩათვლით. მომწოდებლისათვის ფული არ არის გადახდილი

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები	20.000	
დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ	3.600	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		24.000

2. შეძენილია ნაღდ ანგარიშზე 3.540 ლარის საქონელი. მათ შორის დღგ 540 ლარი

დებეტი – 1610 საქონელი	3.000	
დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ	540	
კრედიტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		3.540

3. იმავე პერიოდში გასხვისებულია 25.000 ლარის მსა პროდუქცია. მყიდველს გადაეცა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა 29.500 ლარზე. მყიდველმა საქონლის მიღებისთანავე გადაიხადა 16.000 ლარი

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	16.000	
დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	13.500	
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან		25.000
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ		4.500

4. გადახდილია ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ 300 ლარი

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	300	
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		300

5. 31 დეკემბერს განაშთებულია გადახდილი ჩათვლილი დღგ-ის ანგარიში

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	4.140	
კრედიტი – 3340 გადახდილი დღგ		4.140

აღნიშნული ოპერაციების შემდეგ, გადასახდელი დღგ-ის ანგარიშზე დარჩება ვალდებულების ნაშთი 60 ლარი.

აღნიშნული ნაშთი ასეთივე სახით გადავა მომდევნო წლის დასაწყისში გახსნილ შესაბამის ანგარიშზე.

ანალოგიური სქემა გამოიყენება აქციზების აღრიცხვასთან დაკავშირებით, ამიტომ მათზე დეტალურად არ შევჩერდებით.

საშემოსავლო გადასახადის აღრიცხვა. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. მაგრამ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საწარმოს, როგორც საგადასახადო აგენტს, ევალება გადასახადის წყაროსთან გადასახადის დაკავება და შემდგომი ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან. ამიტომ 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 დაბეგვრის, საგადასახადო შეღავათებისა და ადმინისტრირების წესების გასაცნობად აუცილებელია საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლების შესწავლა. ზოგადად აღვნიშნავთ, რომ საწარმო დაქირავებული პირისათვის საზღაურის დარიცხვის მომენტშიეე, დადგენილი საგადასახადო განაკვეთის შესაბამისად, აკავებს საშემოსავლო გადასახადს და მისი ბიუჯეტისათვის გადახდის აუცილებლობა დგება მაშინ, როდესაც მომუშაეისათვის საზღაური გაიცემა.

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

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

მოგების გადასახადის აღრიცხვა. მოგების გადასახადის აღრიცხვა, სხვა გადასახადებთან შედარებით უფრო რთულია. სირთულე უკავშირდება, ჯერ ერთი, დასაბეგრი მოგების ოდენობის გამოანგარიშებას; მეორე, მოგების გადასახადის გადახდა ხდება მიმდინარე გადასახადის სახით. ამაეე დროს, გადახდილი მოგების გადასახადის სახით განიხილება საგადასახადო კოდექსით პროცენტიდან გადასახადები, რომლებიც აღრიცხვის თაეისებურებით ხასიათდება; აქედან გამომდინარე, მოგების გადასახადის აღრიცხვა გადავადებულ გადასახადებთან მიმართებაში ცალკე თემად განიხილება. მოცემულ თავში მოკლედ შეეეხებით მოგების გადასახადის აღრიცხვის ტიპურ მაგალითებს, გადავადებული მოგების გადასახადისა და საგადასახადო აქტივისაგან მოწყეეტით.

მოგების გადასახადთან დაკავშირებით საგულისხმოა, რომ მისი გადახდა ხდება მიმდინარე გადასახადის სახით. ამის გამო, საწარმოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში მოგების გადასახადთან დაკავშირებით წარმოეშობა დებიტორული ნაშთი. მაგალითად, კოდექსის მოთხოვნის შესაბამისად საწარმომ გადაიხადა მიმდინარე გადასახადის სახით 1.000 ლარი. იგი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 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 საპროცენტო შემოსაეალს იღებს ნეტო თანხით, რადგან მათი გამცემი იურიდიული პირი ეალდებულია, ისინი დაბეგროს გადხდის წყაროსთან. ამასთან, საწარმოს უფლება აქეს, სათანადო დამადასტურებელი საბუთის არსებობისას, დაკავებული გადასახადებით შეამციროს გადასახდელი მოგების გადასახადი. პროცენტის აღრიცხვის განსხვაეებული პრინციპი მისი ბუღალტრული ასახეის თაეისებურებებს განაპირობებს. განეიხილოთ კერძო შემთხვეევები.

საპროცენტო შემოსავალი 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 დაბეგრილია პროცენტზე გადასახადით 10%), იგი შემოსავალში აისახება თანხის მიღებისთანავე

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	540	
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები		540

ხოლო გადასახადის დაკავების თაობაზე დოკუმენტის მიღებისას დაკავებული თანხა გატარდება

დებეტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი	60	
კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავლები		60

დაეუშვათ, საწარმოს ფინანსური და საგადასახადო მოგება ტოლია და 30.000 ლარს შეადგენს. მოგების გადასახადის განაკეთი 15 პროცენტია. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს მოგების გადასახადი 5.400 ლარის ტოლი იქნება. საწარმო მას აღიარებს ვალდებულებად და საგადასახადო ხარჯად

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი	4.500	
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი		4.500

ფაქტობრივად გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხის გამოსაოელელად, წლის ბოლოს დარიცხულ გადასახდელ მოგების გადასახადს (4.500) უნდა გამოაკლდეს წლის განმავლობაში მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი თანხები (1.000) და პროცენტის (60) გადასახადი, რომლის ჩათვლის უფლებაც საწარმოს აქვს საბანადო დამადასტურებელი საბუთით. ე.ი. უნდა მოხდეს გადასახდელი მოგების გადასახადის გადაფარვა, მიმდინარე გადასახადის სახით გადახდილი თანხით. იგი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი	1.060	
კრედიტი - 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი		1.060

დარჩენილი მოგების გადასახადის გადახდა აისახება

დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი		
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		

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

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი		
კრედიტი – 9213 მოგების გადასახადის შემოსავალი		

სხვა საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა. ზემოთ განხილულის გარდა, საგადასახადო კოდექსით საწარმოს, მისი საქმიანობიდან გამომდინარე, შეიძლება დაეკისროს სხვა გადასახადების გადახდაც. როგორიცაა, მაგალითად, ქონების გადასახადი, მიწის გადასახადი და სხვ. მათი საგადასახადო ბაზა და გადახდის ვადები კონკრეტდება საგადასახადო 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 საგადასახადო ხარჯის სახით აღირიცხება, თუმცა შეზღუდული

არ არის, რომ საწარმომ აუცილებლობის შემთხვევაში ხარჯები თითოეული გადასახადის მიხედვით ცალ-ცალკე აღრიცხოს. ერთიანად აღრიცხვის შემთხვევაში, გადასახადების დარიცხვა ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 7465 სხვა საგადასახადო ხარჯი
კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

გადასახადების გადახდა კი აისახება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

7.3. გრძელვადიანი 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 იქნეს გრძელვადიან ვალდებულებად. ეს არის ვალდებულებების კლასიფიკაციის ზოგადი მიდგომა. მას გააჩნია კონკრეტული შემთხვევა, რომელიც მოითხოვს ზოგიერთი ვალდებულების დაფარვამდე გრძელვადიან ვალდებულებად აღრიცხვის აუცილებლობას. კერძოდ, საწარმომ თავისი ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, თუ ისინი გადახდას ექვემდებარება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა:

ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;
ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ, გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მოაქვრდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ და ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე.

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

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

დებეტი – აქტივების ანგარიში, რომლის შემოსელასთან
დაკავშირებით წარმოიშვა ვალდებულება
კრედიტი – გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულება
(ვალდებულების შესაბამისი ანგარიში)

გრძელვადიანი ვალდებულების უმეტესობა პროცენტის გადახდასთანაა დაკავშირებული. პროცენტის გადახდა შეიძლება მოითხოვებოდეს პერიოდულად (მაგალითად, ობლიგაციის ან ყოველთვიურად დაფარვადი სესხის შემთხვევაში) ან სესხის დაფარვის დროს. თუ სესხის პროცენტის დაფარვა საანგარიშგებო პერიოდშია საველდებულო, საწარმო მას გადახდისთანავე ხარჯად აღიარებს ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

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

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

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

გრძელვადიანი ვალდებულებების დაფარვა ბუღალტრულად აისახება გატარებით

დებეტი – 3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში

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

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. დარიცხული ვალდებულება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდზე მიკუთვნებულ და გადაუხდელ:

   ა) ხარჯს; ბ) მოგებას; გ) შემოსავალს.

2. ვალდებულების დაფარვა ხდება:
   ა) შემოსაელების აღიარებით;
   ბ) დებიტორული დაეალიანების გადახდით;
   გ) ფულადი სახსრების გადახდით ან სხეა აქტიეების გადაცემით.

3. დღგ-ის გადამხდელ საწარმოში დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების შედეგად ხდება:
   ა) შემოსაელის მიღება და ვალდებულების წარმო'შობა ბიუჯეტთან;
   ბ) შემოსაელის მიღება და მოთხოვნის წარმო'შობა ბიუჯეტთან;
   გ) შემოსაელის მიღება და ვალდებულების წარმო'შობა მყიდველთან.

4. საშემოსაელო გადასახადის გადამხდელები არიან:
   ა) რე'სიდენტი და არარე'სიდენტი ფი'სიკური პირები;
   ბ) რე'სიდენტი და არარე'სიდენტი იურიდიული პირები;
   გ) საქართეელოს ყეელა მოქალაქე.

5. საშემოსაელო გადასახადი არის:
   ა) მოკლევადიანი ვალდებულება;
   ბ) გრძელვადიანი ვალდებულება;
   გ) გადაეადებული ვალდებულება.

6. მოგების გადასახადი შეიძლება იყოს:
   ა) მხოლოდ მოკლევადიანი ვალდებულება;
   ბ) მხოლოდ გრძელვადიანი ვალდებულება
   გ) მოკლევადიანიც და გრძელვადიანი ვალდებულება.

7. კომპანიამ 1000 ლარის ვალდებულება დაარიცხა ხელფასის სახით. რა თანხის გადახდა მოუწეეს კომპანიას, თუ ხელფასი გასცა 10 დღის დაგვიანებით:

   ა) 1000; ბ) 1350; გ) 1150.

8. ობლიგაცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც წარმოადგენს:
   ა) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თაეის კრედიტორისადმი;
   ბ) მოთხოვნას საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე;
   გ) ობლიგაციის გამომშეების დაპირებას, რომ ხელშეკრულებით დადგენილ ვადებში ობლიგაციის მფლობელს გადაუხადოს სესხით სარგებლობისათეის დადგენილი პროცენტი.

9. თამასუქი ფასიანი ქაღალდია, რომელიც წარმოადგენს:
   ა) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თაეის კრედიტორისადმი, რათა ეალი დაფაროს დათქმულ დროსა და ვადაში სარგებლის გადახდით, ხელშეკრულების პირობების თანახმად;
   ბ) გამსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თაეის დებიტორისადმი, რათა სესხი გასცეს დათქმულ დროსა და ვადაში;

გ) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თავის კრედიტორისადმი, რათა ვალი დაფაროს მიღებული მოგების შემთხვევაში.

10. ფინანსური იჯარა აქტივის ფლობასთან დაკავშირებით აღებული:
    ა) დებიტორული დავალიანებაა;
    ბ) გრძელვადიანი ვალდებულებაა;
    გ) ძირითადი საშუალებაა.

11. ვალდებულების დაფარვის გზებია:
    ა) კრედიტორისაგან აქტივის მიღება;
    ბ) კრედიტორისათვის გარანტიის მიცემა;
    გ) კრედიტორის უფლების კონფისკაცია.

12. თუ საწარმო ვალდებულებებს ბალანსში არ ასახავს გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად, მაშინ ისინი უნდა აისახონ:
    ა) თანხის სიდიდის მიხედვით;
    ბ) ლიკვიდობის მიხედვით;
    გ) კრედიტორთა რანგის მიხედვით.

მაგალითი 1

კომპანიამ უცხოელი მომწოდებლისგან შეიძინა 15000 ევროს საქონელი, რომლის ღირებულება უნდა დაფაროს 20 დღის ვადაში. შეძენის დროს ევროს კურსი ლართან მიმართებაში შეადგენს 1 2,20. გაატარეთ საქონლის ყიდვის ოპერაცია:

დებეტი –
    კრედიტი –

გადახდილია მომწოდებლის ვალი. გადახდისას ევროს კურსი ლართან მიმართებაში არის 1 2,15. გაატარეთ გადახდის ოპერაცია და ასახეთ კურსთა შორის სხვაობა შესაბამის ანგარიშებზე:

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 2

ასახეთ ოპერაციები:
კომპანია „ეგრისმა“ 15 იანვარს მიიღო 23.000 ლარის შეკვეთა (მ.შ.დღგ – 3.508) კონიაკის დამზადება'ზე. ამასთან, ავანსის სახით მიიღო 3000 ლარი.

დებეტი –
    კრედიტი –

„ეგრისმა“ 2 თებერვალს დამკვეთს ჩააბარა მზა პროდუქცია, დაკვეთის სრული მოცულობით და აღიარა შემოსავალი.

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 3

კომპანია „აიეტი“ ვაჭრობს აუდიო და ვიდეოტექნიკით. 2007წლის 31 დეკემბრისათვის ერთწლიანი საგარანტიო მომსახურების ვადა არ გასვლია 7.800 ლარის პროდუქციას, კომპანია წინა წლების გამოცდილებიდან ვარაუდობს, რომ რეალიზაციიდან შემოსავლების 1,5% სჭირდება საგარანტიო მომსახურებას. დაარიცხეთ შესაბამისი ვალდებულებები:

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 4

მოახდინეთ იურიდიული მომსახურების კომპანია შპს „თიესას“ სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრული ასახვა („თიესა“ დღგ-ის გადამხდელია).

ა) 2008წლის 30 ნოემბრისათვის ანგ. 3330-ზე ჰქონდა საკრედიტო ნაშთი 80 ლარი მიმდინარე პერიოდში მომსახურებიდან მიიღო შემოსავალი 7.200 ლარი (მ.შ.დღგ – 1.098). დაარიცხეთ შემოსავალი

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

ბ) 31 დეკემბრისათვის აღიარეთ ვალდებულებები შემდეგი ორგანიზაციების მიმართ:

- შპს „ახალი ქსელები“ სატელეფონო მომსახურებისათვის 300 ლარი (მ.შ. დღგ – 45.76)

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

შპს „წყალკანალი“ 23 ლარი (მ.შ. დღგ – 3.51)

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

შპს „ორგ-სერვისი“ 70 ლარი (მ.შ. დღგ – 10.68)

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

გ) თანამშრომელთა ხელფასი დეკემბრის თვის ოფისის შეადგენს 1.800 ლარს. დაარიცხეთ სახელფასო და საგადასახადო ვალდებულებები:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

დ) მიმდინარე წლის ქონების საშუალო საბალანსო ღირებულება შეადგენს 1.600 ლარს დაარიცხეთ ქონების გადასახადი. (განაკეთი – 1%-ია):

დებეტი –
    კრედიტი –

ე) გაიანგარიშეთ გადასახდელი და ჩასათვლელი ღღგ:

დ 3330	კ

დ 3340	კ

ვ) პერიოდის ბოლოს დაარიცხეთ მოგების გადასახადი (ფინანსურად დათვლილი მოგება 3.753 ლარია და საგადასახადოსთან შედარებით მეტია 160 ლარით, რაც გამოწვეულია ძირითად საშუალებებზე ცვეთის განსხვავებულად დარიცხვით. მოგების გადასახადის განაკეთი 15%-ია):

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 5

საწარმომ გამოაცხადა დივიდენდი 10.000 ლარი. გაატარეთ ბუღალტრული ოპერაცია.

დებეტი –
    კრედიტი –

გაეცით დივიდენდი, დაარიცხეთ შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადეთ გადასახადი (საწარმოს ყველა პარტნიორი ფიზიკური პირია):

დებეტი –
    კრედიტი –

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 6

2007 წლის 1 დეკემბერს შპს „ბიზანტიამ" ნასესხები 15.000 ლარის სანაცვლოდ გასცა თამასუქი, რომლის მიხედვით აიღო ვალდებულება, რომ 2008 წლის 31 იანვრისთვის გადაიხდიდა 15.750 ლარს. ისარგებლეთ მთლიანი თანხის აღრიცხვის მეთოდით და გაატარეთ ბუღალტრულად:

ა) თამასუქის გაცემის ოპერაცია:

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –

ბ) ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საჭირო ოპერაციები:

დებეტი –
კრედიტი –

გ) განაღდების თარიღისათვის საჭირო ოპერაცია:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 7

1 სექტემბერს საწარმომ ხელშეკრულება გააფორმა 3 წლიან სესხზე და მიიღო 120.000 ლარი წლიური 12%-იანი განაკვეთით. ძირითადი თანხიდან თვეში დაარიცხეთ სასესხო ვალდებულებები 3333 ლარის გადახდის პირობით.

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

დაარიცხეთ სექტემბრის თვის პროცენტის ხარჯი:

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 8

2007 წლის 25 ნოემბერს შპს „აიამ" მიიღო დაკვეთა 30.000$-ის საქონელ'ზე, შემდგომი მიწოდების პირობით, ხოლო თანხა წინასწარ იქნა ჩამორიცხული საბანკო ანგარიშ'ზე, კურსით 1:1,70. გაატარეთ აყანსის მიღება:

დებეტი –
კრედიტი –

15 დეკემბერს მყიდველს მიეწოდა 17.000$ დოლარის საქონელი. კურსი ამ დროისათვის იყო 1:1,75. აღიარეთ შემოსავალი:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მიმდინარე წლის 31 დეკემბრისათვის გადაიანგარიშეთ სააყანსო ვალდებულება, თუ ამ დროისათვის ფიქსირებული კურსია 1: 1,73.

დებეტი –
კრედიტი –

დანარჩენი 13.000$-ის საქონელი მყიდველს მიეწოდა 2008 წლის 10 იანვარს (კურსი 1:1,69).

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

8 ფულის ღირებულება დროში

8.1. დროში ფულის ღირებულების არსი

ფულს განსხვავებული ღირებულება გააჩნია დროში, რაც განპირობებულია ფულის უნარით – იყოს შემოსავლის მიღების წყარო. ერთი და იმავე ოდენობის ფულს დღეს უფრო მეტი ღირებულება გააჩნია, ვიდრე გარკვეული პერიოდის, დაუშვათ ერთი წლის შემდეგ. ე.ი. 100 ლარიანი ბანკნოტი დღეს ღირს უფრო მეტი, ვიდრე ერთი წლის შემდეგ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თუ 100 ლარს დავაბანდებთ, მაშინ ერთი წლის შემდეგ გვექნება 100 ლარს დამატებული ამ თანხის დაბანდებით მიღებული ერთი წლის შემოსავალი. ფულის ნომინალურ ღირებულებას დამატებული დროში გამომუშავებული შემოსავალი არის ფულის მომავალი ღირებულება. დროში ფულის მიერ გამომუშავებული შემოსავალი წარმოადგენს პროცენტს, რომელიც იანგარიშება საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგიერთი საკითხის გადასაჭრელად ხშირად გამოიყენება ფულის ღირებულება დროში. მაგალითად, იგი აუცილებელია საინჯარო ურთიერთობის, ანარიცხების, ინვესტიციების და სხვ. აღრიცხვის დროს.

საღრიცხვო მიზნებიდან გამომდინარე – აუცილებელი ხდება როგორც ფულის მომავალი ღირებულების, ისე მომავალი ფულის მიმდინარე ღირებულების დადგენა. მომავალში მისაღები ფულის **მიმდინარე** ღირებულება წარმოადგენს სხვაობას მომავალ ფულსა და ამ პერიოდში გამომუშავებულ პროცენტს შორის. ამდენად, ფულის მიმდინარე ღირებულების გამოთვლა ფულის მომავალი ღირებულების გამოთვლის შებრუნებული პროცესია. ფულის მიმდინარე ღირებულების სინონიმებად საღრიცხვო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში შეიძლება შეგვხვდეს **„ახლანდელი ღირებულება“** ან **„მოყვანილი ღირებულება“**. ფულის მიმდინარე ღირებულების გამოთვლის პროცესს (მომავალი ღირებულებიდან საპროცენტო შემოსავლის გამოკლება) დისკონტირებას უწოდებენ, ამიტომ მიმდინარე ღირებულებას ხშირად ფულის დისკონტირებულ ღირებულებასაც უწოდებენ.

დროში ფულის ღირებულების ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, აუცილებელია კარგად გვესმოდეს შემდეგი ტერმინები: საპროცენტო ხარჯი, საპროცენტო შემოსავალი, საპროცენტო განაკვეთი და ძირითადი თანხა, რომელსაც საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე ერიცხება პროცენტი, ხარჯის ან შემოსავლის სახით.

8.2. მარტივი და რთული პროცენტები

8.2.1. მარტივი პროცენტი

ინვესტირებული ან ნასესხები ფული წარმოადგენს ანაბრის ან ვალის **ძირითად თანხას**.

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

მარტივი პროცენტის შემთხვევაში, პროცენტის თანხა არ იცვლება პერიოდიდან პერიოდამდე, რადგან უცვლელი რჩება ძირითადი თანხა, რომელსაც პროცენტი ერიცხება. მაგალითად 100 ლარზე 15%-იანი განაკვეთით დარიცხული მარტივი

პროცენტის თანხები ნაზარდი ჯამით პირველ, მეორე და მესამე წელს, შესაბამისად, იქნება 15, 30 და 45 ლარი.

მარტივი პროცენტით დაგროვილი თანხა შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$Si = P \times i \times n$$

სადაც: **P** არის ძირითადი თანხა
i – წლიური საპროცენტო განაკეთი შეფარდებული 100-თან
n – პერიოდი (წლები)
Si – მარტივი პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა

მაგალითი

ყოველი წლის პირველ იანვარს საწარმო ბანკის დეპოზიტზე განათავსებს 160 ლარს. 31 დეკემბერს სარგებელი ერიცხება მარტივი პროცენტის სახით წლიური საპროცენტო განაკეთით 12%. პროცენტის სახით დარიცხული თანხა გროვდება ცალკე ანგარიშზე. გამოთვალოთ მთლიანი თანხა, რომელიც 31 დეკემბერს უნდა დაუბრუნდეს ინვესტორს, მეხუთე 160 ლარის შენატანის შემდეგ.

ცხრილი 8.1.

წელი წადი (1 იანვარი)	ძირითადი თანხა	პროცენტი (31 დეკემბერი)
1	160	12/100×160 = 19,20
2	160+160=320	12/100×320 = 38,40
3	160+320=480	12/100×480 = 57,60
4	160+480=640	12/100×640 = 76,80
5	160+640=800	12/100×800 = 96,00
სულ:		288.00

მეხუთე წლის ბოლოს მთლიანი თანხა (1.088 ლარი) იქნება ძირითადი თანხების ჯამს (800 ლარი) დამატებული ხუთ წელიწადში მარტივი პროცენტით გამომუშავებული საპროცენტო შემოსავალი (288 ლარი).

8.2.2. რთული პროცენტი

რთული პროცენტის დარიცხვა ხდება მაშინ, როდესაც ერთი პერიოდის დამთავრების შემდეგ ძირითადი თანხა და საპროცენტო შემოსავალი ერთად ინვესტირდება და გამოიყენება შემდგომი პერიოდის პროცენტის დარიცხვის ბაზად. ამასთან, ასეთი წესი გამოიყენება ყველა პერიოდის მიმართ ერთი პერიოდიდან მეორეზე გადასვლისას. ამდენად, რთული პროცენტის შემთხვევაში, პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხისა და წინა წელს დარიცხული პროცენტის თანხის ჯამს.

მაგალითი

გამოთვალოთ 1000 ლარზე ოთხი წლის განმავლობაში დაგროვილი თანხა, წლიური 10%-იანი რთული საპროცენტო განაკეთით. გაანგარიშება შეიძლება მოხდეს შემდეგნაირად:

ცხრილი 8.2.

წელი	ძირითადი თანხა	პროცენტი	მთლიანი თანხა
1	1.000	(10/100)×1.000=100	1.000+100=1.100
2	1.100	(10/100)×1.100=110	1.100+110=1.210
3	1.210	(10/100)×1.210=121	1.210+121=1.331
4	1.331	(10/100)×1.331=133,1	1.331+133,1=1.464,1

ამოცანის ამოხსნა ალტერნატიულად ჩაიწერება შემდეგი სახით:

ცხრილი 8.3.

წელი	ძირითადი თანხა	მთლიანი 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, n-ური წლის ბოლოსათვის მისაღები თანხა გამოითვლება ფორმულით:

$$Ci = P (1+i)^n$$

სადაც: i არის წლიური საპროცენტო განაკეთი შეფარდებული 100-თან.

მაგალითი

გამოთვალოთ 10 წლის განმავლობაში პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა, თუ წლიური რთული საპროცენტო განაკეთი უდრის 4%-ს, ძირითადი თანხა – 624 ლარს. განსაზღვრეთ ის თანხა, რომლის ინვესტირებაც საჭიროა დღეს 5%-იანი წლიური რთული საპროცენტო განაკეთით, რომ 10 წლის მერე მივიღოთ 10.000 ლარი.

ამოხსნა

ა) ამოცანის პირობიდან: $P = 624$; $r = 0,04$; $n = 10$

$$Ci = P (1+r)^n = 624 (1+0,04)^{10} = 624 (1,04)^{10} = 923,67$$

პროცენტის სახით დაგროვილი თანხა იქნება: 923,67 – 624 = 299,67

ბ) ცნობილია: $Ci = 10.000$; $r = 0,05$; $n = 10$; $Ci = P (1+r)^n$

$$10.000 = P (1+0,05)^{10}$$

$$P = 10.000/(1,05)^{10} = 6.139,13$$

ამდენად, ინვესტირებისათვის საჭიროა 6.139,13 ლარი

8.3. მომავალი და მიმდინარე ღირებულება

8.3.1. მომავალი ღირებულება

მომავალ და მიმდინარე ღირებულებას საფუძვლად უდევს რთული პროცენტის დარიცხვა.

დღევანდელი ლარის მომავალი ღირებულებისა და მომავალი პერიოდის ნებისმიერი მომენტის ლარის მიმდინარე ღირებულების გამოსათვლელად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა ხერხი. კერძოდ, იგი შეიძლება გამოითვალოს:

1. თანამიმდევრობით, ძირითადი თანხის, საპროცენტო განაკვეთისა და პერიოდების რაოდენობის საფუძველზე, როგორც ნაჩვენებია 8.2 ცხრილში;
2. არითმეტიკული ფორმულის გამოყენებით;
3. ერთი ლარის მიმდინარე და მომავალი ღირებულების მნიშვნელობის ცხრილების გამოყენებით; და
4. სპეციალური კალკულატორისა და კომპიუტერული პროგრამის გამოყენებით.

მომავალი და მიმდინარე ღირებულების დადგენის გამარტივების მიზნით, გაანგარიშება ხდება არა მთელ თანხაზე, არამედ ერთ ლარზე და შედეგი მრავლდება მოცემულ თანხაზე.. ამ მიდგომით გამოთვლილ მომავალ ღირებულებას **ერთეულის მომავალი ღირებულება** ეწოდება და აღინიშნება ინგლისური სახელწოდების (***future velue of 1)*** აბრევიატურით ***FV1***. ერთი ლარის მომავალი ღირებულება ***n*** პერიოდის შემდეგ ***i*** საპროცენტო განაკვეთის პირობებში იწერება შემდეგნაირად ***(FV1, I,n)*** და გამოითვლება ფორმულით:

$$V1 = (1+I)^n$$

მაგალითი

გამოვთვალოთ 10.000 ლარის მომავალი ღირებულება 5 პერიოდის შემდეგ 14%-იანი განაკვეთის პირობებში. ერთი ლარის მომავალი ღირებულება (FV1, 14%, 5) იქნება (1+0,14)^5 ანუ 1.92541. ამ კოეფიციენტზე ძირითადი თანხის გამრავლებით მივიღებთ 10.000 ლარის მომავალ ღირებულებას, რომელიც შეადგენს 19.254,1 ლარს.

ძირითად თანხას, საპროცენტო განაკვეთს, პერიოდების რაოდენობასა და მომავალ შემოსავალს შორის არსებული თანაფარდობის გამოყენებით ადვილად გამოითვლება საპროცენტო განაკვეთი და პერიოდების რაოდენობა, რომელიც საჭირო იქნება დაბანდებიდან სასურველი თანხის მისაღებად. ეს კი სწორი გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას იძლევა.

საპროცენტო განაკვეთის სწორად გამოყენების მიზნით, ყურადღება უნდა გამახვილდეს გარიგების პირობაზე. როგორც წესი, საპროცენტო განაკვეთი დადგენილია ერთი წლისათვის – წლიური საპროცენტო განაკვეთი. მაგრამ გარიგებაში შეიძლება მითითებული იყოს საპროცენტო განაკვეთი დროის სხვა მონაკვეთისათვის, მაგალითად კვარტალური ან ნახევარწლიური განაკვეთი. ვინაიდან წესადაა მიღებული, რომ საპროცენტო განაკვეთი, ძირითადად, ერთი წლისათვის არის დადგენილი, ხშირად წლიურ საპროცენტო განაკვეთზე არ კეთდება შესაბამისი მინიშნება. ამიტომ საპროცენტო განაკვეთი პერიოდის მიუთითებლად ყოველთვის გულისხმობს, რომ იგი წლიური განაკვეთია. სხვა შემთხვევაში, აუცილებლად უნდა იყოს შესაბამისი მინიშნება პერიოდზე.

პერიოდი, რომლის მიხედვითაც გამოითვლება მომავალი (მიმდინარე) ღირებულება, ყოველთვის არ გულისხმობს წელს. თუ გარიგების შესაბამისად პროცენტის დარიცხვა ხდება 6 თვეში ერთხელ, მაშინ საქმე გვაქვს არა ერთ, არამედ ორ პერიოდთან.

მაგალითი

საწარმომ კრედიტით შეიძინა 20.000 ლარად ღირებული დანადგარი და ივალდებულა მისი ღირებულების ერთიანად გადახდა 5 წლის შემდეგ 12%-იანი განაკვეთით. რა თანხის გადახდა მოუწევს საწარმოს, თუ პროცენტის დარიცხვა მოხდება:

1. წლიურად;

2. ნახევარწლიურად;

3. კვარტალურად.

პროცენტის წლიურად დარიცხვისას გადასახდელი თანხა იქნება 20.000 x (FV1, 12%, 5), ანუ 20.000x (1+0,12)^5, ანუ 20.000 x1.76234 = =35.246,80 ლარი.

პროცენტის ნახევარწლიურად დარიცხვისათვის უნდა განახევრდეს წლიური საპროცენტო განაკვეთი და გაორმაგდეს წლიური პერიოდი. შესაბამისად, გაანგარიშების შემდეგი სახე ექნება: FV1= (1+I)^n =(1+0.06)^{10} =1.06^{10} =1.79085

20.000X(FV1.6%,10) = 35.817 ე.ი. პროცენტის ნახევარწლიურად დარიცხვისას გადახდილი თანხა იქნება 35.817 ლარი.

პროცენტის კვარტალურად დარიცხვის დროს წლიური საპროცენტო განაკვეთი იყოფა ოთხზე, ხოლო წლიური პერიოდი მრავლდება ოთხზე. შესაბამისად, ერთეულის მომავალი ღირებულება იქნება (1+0,03)^{20}=1,80611, ხოლო გადასახდელი თანხა კი – 20.000x1,80611=36.122,20 ლარი

8.3.2. მიმდინარე ღირებულება

ნებისმიერი სამომავლო თანხის მიმდინარე ღირებულების გამოსათვლელად, ამ თანხას აკლდება შესაბამისი პერიოდისათვის რთული პროცენტით დარიცხული თანხა. მომავალი პერიოდის თანხის მიმდინარე ღირებულების მისაღებად რთული პროცენტით დარიცხული თანხის გამოთვლასა და გამოკლებას სხვანაირად დისკონტირებას უწოდებენ. დისკონტირებით მიღებულ თანხას კი – დისკონტირებულ ღირებულებას. ეს განაპირობებს მიმდინარე ღირებულების სინონიმად ხშირად *„დისკონტირებული ღირებულების“* ტერმინის გამოყენებას.

მიმდინარე ღირებულების გამოთვლა მომავალი ღირებულების გამოთვლის შებრუნებული პროცედურაა, ამიტომ დისკონტირება წაგავს რთული პროცენტის გამოთვლას, იმ განსხვავებით, რომ დისკონტირება წარმოადგენს პირუკუ პროცესს.

მაგალითი

განვსაზღვროთ, რა თანხა არის საჭირო დეპოზიტზე შესატანად 5%-იანი წლიური რთული საპროცენტო განაკვეთით, რომ მივიღოთ 2.500 ლარი:

1. ერთი წლის შემდეგ;

2. ორი წლის შემდეგ.

დეპოზიტზე განსათავსებელი თანხა აღვნიშნოთ X-ით. თუ გამოვიყენებთ მომავალი ღირებულების გამოთვლის მეთოდს, მაშინ ერთწლიანი დეპოზიტისათვის გვექნება: 2.500 = X (1+0.05), საიდანაც X=2.500/1.05 = 2.380,95

ანალოგიურად, ორწლიანი დეპოზიტისათვის 2.500 ლარის მიმდინარე ღირებულება იქნება: 2.500 = X (1+0.05)^2

2.500 = 1.1025X

X =2.500/1.1025 = 2.267,57, როგორც გაანგარიშებიდან ჩანს, წლიური 5%-იანი დეპოზიტიდან 2.500 ლარის მისაღებად საჭიროა ერთწლიანი ვადით დეპოზიტზე განთავსდეს 2.380,95 ლარი, ხოლო ორწლიანი ვადით – 2.267,57 ლარი.

მომავალი ღირებულების გამოთვლის მსგავსად, პრაქტიკაში გამოიყენება ერთეულის მიმდინარე ღირებულება. იგი აღინიშნება შემდეგნაირად: ***(PV1,i,n). PV1*** არის ეროეულის მიმდინარე ღირებულების ინგლისური სახელწოდების ***(present value of 1)*** აბრევიატურა. ეროი ლარის მიმდინარე ღირებულება ***(PV1) i*** საპროცენტო განაკეეთით (მას დისკონტირების განაკეეთსაც უწოდებენ), ***n*** პერიოდის შემდეგ გამოითვლება ფორმულით.

$$PV1 = \frac{1}{(1+r)^n}$$

მაგალითი

რა თანხის ინვესტირება არის საჭირო დღეს, რომ მივიღოთ:
1. 1.000 ლარი ერთი წლის შემდეგ, 10% დისკონტირების განაკეეთისას;
2. 2.000 ლარი ორი წლის შემდეგ, 8% დისკონტირების განაკეეთისას;
3. 10.000 ლარი ხუთი წლის შემდეგ, 6% დისკონტირების განაკეეთისას.

ამოხსნა

1) 1.000 PV1 = 1.000 × 1/1,10 = 909,09
(დღეანდელი 909,09 ლარი ტოლფასია ერთი წლის შემდეგ მისაღები 1.000 ლარის. ხოლო წლის განმავლობაში პროცენტის სახით დარიცხული თანხა – 90,91 ლარის).
2) 2.000 PV1 = 2.000 × 1/(1,08)² = 1.714,68
3) 10.000 PV1 = 10.000 × 1/(1,06)⁵ = 5.583,90

8.4. ანუიტეტი

მომავალი და მიმდინარე ღირებულების პრინციპი შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს როგორც ძირითადი თანხის ერთჯერადად ინვესტირების დროს, ისე რამდენიმე ძირითადი თანხის მიმართ, რომლებიც ინვესტირებული (ამოღებული) იქნება რამდენიმე პერიოდში თანაბარი ოდენობით და რომელთაც დაერიცხება რთული პროცენტი. პერიოდის თანაბარ ინტერვალში ინვესტირებულ (მიღებულ) ერთნაირ თანხებს ანუიტეტი ეწოდება.

ანუიტეტი შეიძლება გადახდილი იყოს რიგითი პერიოდის ბოლოს ან პერიოდის დასაწყისში. აქედან გამომდინარე, ანუიტეტები იყოფა ორ ჯგუფად. თუ ანუიტეტის გადახდა ხდება რიგითი პერიოდის ბოლოს, იგი განიხილება **ჩვეულებრივ ანუიტეტად**. ხოლო, თუ ანუიტეტის გადახდა ხდება რიგითი პერიოდის დასაწყისში მას უწოდებენ წინასწარ ანუიტეტს.

ჩვეულებრივი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება წარმოადგენს თანაბარი ინტერვალის მქონე პერიოდში ***(n)*** თანაბარი ფულადი თანხის რამოდენიმე შემოსელის ან გადახდის მომავალ ღირებულებას, რომელიც გამოანგარიშებულია რთული პროცენტის (***i***) დარიცხვით. იგი აღინიშნება შემდეგნაირად ***(FVA, I, n)***.

ფულის ერთეულსე ჩეეულებრივი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება იანგარიშება ფორმულით

$$FVA = \frac{(1+i)^n - 1}{i}$$

მაგალითი

საწარმომ კრედიტით შეიძინა სატრანსპორტო საშუალება და ვალდებულება აიღო მისი ღირებულება გადაიხადოს 3 წლის განმავლობაში. გარიგების შესაბამისად, საწარმო ყოველწლიურად გადაიხდის 2.000 ლარს 10%-იანი განაკვეთით. საწარმოს მიერ 3 წლის განმავლობაში გადასახდელი თანხა ანუ 2.000 ლარის ანუიტეტის მომავალი ღირებულება იქნება 6.620 ლარი.

2.000 FVA =2.000X (1,1³-1)/0.1=2.000X3,31 =6.620

ჩვეულებრივი ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება წარმოადგენს მომავალ, რამდენიმე პერიოდში ანუიტეტებით განსახორციელებელი გადასახდელების დღევანდელ ეკვივალენტურ ფულად თანხას. ანუიტეტების გადახდა ხდება თანაბარი ინტერვალის მქონე დროში (n) და თანაბარი ოდენობის თანხით უცვლელი რთული საპროცენტო (i) განაკვეთით. ანიუტეტის მიმდინარე ღირებულება აღინიშნება შემდეგნაირად (PVA, i, n). იგი გამოითვლება ფორმულით

$$PVA = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i}$$

მაგალითი

სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად ხდება 500 ლარის გადახდა, დისკონტირების 10%-იანი განაკვეთით. ვიპოვოთ მთელი პერიოდის განმავლობაში დაგროვილი თანხის დისკონტირებული ღირებულება. PVA ფორმულის გამოყენებით ერთეულის დისკონტირების კოეფიციენტი იქნება 2,48685. შესაბამისად, ყოველწლიურად 500 ლარის გადახდით დაგროვილი თანხის მიმდინარე ღირებულება იქნება 1243.43 (500X2,48685) ლარი.

წინასწარი ანუიტეტის პრინციპიდან გამომდინარე, მისი მიმდინარე და მომავალი ღირებულება განსხვავდება ჩვეულებრივი ანუიტეტის შესაბამისი ღირებულებებისაგან.

წინასწარი ანუიტეტის მომავალი და მიმდინარე ღირებულებები ფულის ერთეულზე გამოიანგარიშება ფორმულით:

ა) წინასწარი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება (FVAD, I, n)

$$FVA = \frac{(1+i)^n - 1}{i} X(1+n)$$

ბ) წინასწარი ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება *(PVAD, I, n)*

$$PVA = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n - 1}}{i} X(1+i)$$

მომავალი და მიმდინარე ღირებულებების გამოთვლის გასამარტივებლად, პრაქტიკაში მიმართავენ ერთეული ფულის ღირებულებების ცხრილებს, სადაც მოცემულია მიმდინარე და მომავალი ღირებულებების გამოსათვლელი კოეფიციენტები.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1) 100 ლარზე 5 წლის განმავლობაში დაგროვილი მარტივი პროცენტის თანხა 10% განაკვეთის პირობებში იქნება:
   ა) 100 ლარი;
   ბ) 50 ლარი;
   გ) 150 ლარი.

2) 120 ლარს ერიცხება 10% პროცენტი მარტივი საპროცენტო განაკვეთით. რა იქნება თანხა მეორე წელს, რომელსაც დაერიცხება მარტივი პროცენტი?
   ა) 150 ლარი;
   ბ) 13Bლარი;
   გ) 120 ლარი.

3) რთული პროცენტის შემთხვევაა, როცა:
   ა) პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხისა და წინა პერიოდებში დარიცხული პროცენტის თანხის ჯამს;
   ბ) პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხის მომავალი ღირებულებისა და საპროცენტო შემოსავლის სხვაობას;
   გ) პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხის მიმდინარე ღირებულებისა და საპროცენტო შემოსავლის ჯამს.

4) 180 ლარს ერიცხება 10% 3 წლის განმავლობაში. რა იქნება მეორე წელს საბაზისო თანხა, რომელსაც დაერიცხება რთული პროცენტი?
   ა) 180 ლარი;
   ბ) 190 ლარი;
   გ) 198 ლარი.

5) ფულის მომავალ და მიმდინარე ღირებულებას საფუძვლად უდევს:
   ა) რთული პროცენტის დარიცხვა;
   ბ) მარტივი პროცენტის დარიცხვა;
   გ) მომავალ ღირებულებას – რთული პროცენტის, ხოლო მიმდინარე ღირებულებას, მარტივი პროცენტის დარიცხვა.

მაგალითი 1

საწარმო „ბეგა" ყიდის დანადგარს, მას აქვს ორი პროექტი:
   ა) კომპანია „მზემ" დანადგარში გადაუხადოს 11.550 ლარი;
   ბ) კომპანია „ფარიმ" 4 წლის განმავლობაში ყოველი წლის ბოლოს გადაუხადოს 4.309 ლარი, 10%-იანი განაკვეთის პირობებში.

   1) 2 ალტერნატიული პროექტიდან რომელია მომგებიანი?
   2) რა თანხით მოიგებს კომპანია ამ ორი პუნქტის შედეგად მიღებული თანხის დეპოზიტზე შეტანით 4 წლის შემდეგ?

მაგალითი 2

შეადარეთ ორი პროექტი, რომელია უფრო მომგებიანი კომპანიისთვის?

პირველი პროექტი: კომპანია ინვესტიციას დებს დანადგარში, იმავდროულად 1.500.000 ლარის გადახდის პირობით. მოსალოდნელი შემოსავლებია: 0.9 მლნ ლარი პირველი წლის ბოლოს; 0.6 მლნ ლარი მეორე წლის ბოლოს და 0.5 მლნ ლარი მესამე წლის ბოლოს.

მეორე პროექტი: 1.500.000 ლარს დებს დანადგარში. კომპანია 3 წლის განმავლობაში ყოველი წლის ბოლოს იღებს 850.000 ლარს.

ერთი ლარის ერთჯერადი გადასახდელის მიმდინარე 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

გაგრძელება PV1

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

ერთი ლარის ერთჯერადი გადასახდელის მომავალი ღირებულება FV1

წელი	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	3.6425	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

გაგრძელება FV1

წელი	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	4.8068	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	12.3755	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	216.542

ერთი ლარის ჩვეულებრივი ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება PVA

წელი	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	0.89286
2	1.94156	1.92742	1.91347	1.88609	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	3.54595	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	3.88965	3.79079	3.69590	3.60478
6	5.60143	5.50813	5.41719	5.24214	5.07569	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	12.6593	11.6896	10.8276	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	10.3356	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	12.8212	11.7641	10.8355	10.0168	9.2922	8.6487	8.0751	7.5620
22	17.6580	16.7654	15.9369	14.4511	13.1630	12.0416	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	15.2470	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	11.6536	10.6748	9.8226	9.0770	8.4217	7.8431

გაგრძელება PVA

წელი	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	3.49760	3.40978	3.32551	3.24462	3.16692	3.09225	3.02047
7	4.4226	4.2883	4.1604	4.0386	3.9224	3.8115	3.7057	3.6046	3.5079	3.4155	3.3270	3.2423
8	4.7988	4.6389	4.4873	4.3436	4.2072	4.0776	3.9544	3.8372	3.7256	3.6193	3.5179	3.4212
9	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	5.2161	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	5.0916	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	5.1486	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	6.4338	6.0726	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

ერთი ლარის ჩვეულებრივი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება FVA

წელი	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	5.5256	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	7.8983	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	13.4864	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	37.2797
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	45.5992	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

გაგრძელება FVA

წელი	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	24.3493	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	158.404	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

ერთი ლარის წინასწარი ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება PVAD

წელი	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	1.9804	1.9756	1.9709	1.9615	1.9524	1.9434	1.9346	1.9259	1.9174	1.9091	1.9009	1.8929
3	2.9416	2.9274	2.9135	2.8861	2.8594	2.8334	2.8080	2.7833	2.7591	2.7355	2.7125	2.6901
4	3.8839	3.8560	3.8286	3.7751	3.7232	3.6730	3.6243	3.5771	3.5313	3.4869	3.4437	3.4018
5	4.8077	4.7620	4.7171	4.6299	4.5460	4.4651	4.3872	4.3121	4.2397	4.1699	4.1024	4.0373
6	5.7135	5.6458	5.5797	5.4518	5.3295	5.2124	5.1002	4.9927	4.8897	4.7908	4.6959	4.6048
7	6.6014	6.5081	6.4172	6.2421	6.0757	5.9173	5.7665	5.6229	5.4859	5.3553	5.2305	5.1114
8	7.4720	7.3494	7.2303	7.0021	6.7864	6.5824	6.3893	6.2064	6.0330	5.8684	5.7122	5.5638
9	8.3255	8.1701	8.0197	7.7327	7.4632	7.2098	6.9713	6.7466	6.5348	6.3349	6.1461	5.9676
10	9.1622	8.9709	8.7861	8.4353	8.1078	7.8017	7.5152	7.2469	6.9952	6.7590	6.5370	6.3282
11	9.9826	9.7521	9.5302	9.1109	8.7217	8.3601	8.0236	7.7101	7.4177	7.1446	6.8892	6.6502
12	10.7868	10.5142	10.2526	9.7605	9.3064	8.8569	8.4987	8.1390	7.8052	7.4951	7.2065	6.9377
13	11.5753	11.2578	10.9540	10.3851	9.8633	9.3838	8.9427	8.5361	8.1607	7.8137	7.4924	7.1944
14	12.3484	11.9832	11.6350	10.9856	10.3936	9.8527	9.3577	8.9038	8.4869	8.1034	7.7499	7.4235
15	13.1062	12.6909	12.2961	11.5631	10.8986	10.2950	9.7455	9.2442	8.7862	8.3667	7.9819	7.6282
16	13.8493	13.3814	12.9379	12.1184	11.3797	10.7122	10.1079	9.5595	9.0607	8.6061	8.1909	7.8109
17	14.5777	14.0550	13.5611	12.6523	11.8378	11.1059	10.4466	9.8514	9.3126	8.8237	8.3792	7.9740
18	15.2919	14.7122	14.1661	13.1657	12.2741	11.4773	10.7632	10.1216	9.5436	9.0216	8.5488	8.1196
19	15.9920	15.3534	14.7535	13.6593	12.6896	11.8276	11.0591	10.3719	9.7556	9.2014	8.7016	8.2497
20	16.6785	15.9789	15.3238	14.1339	13.0853	12.1581	11.3356	10.6036	9.9501	9.3649	8.8393	8.3658
21	17.3514	16.5892	15.8775	14.5903	13.4622	12.4699	11.5940	10.8181	10.1285	9.5136	8.9633	8.4694
22	18.0112	17.1845	16.4150	15.0292	13.8212	12.7641	11.8355	11.0168	10.2922	9.6487	9.0751	8.5620
23	18.6580	17.7654	16.9369	15.4511	14.1630	13.0416	12.0612	11.2007	10.4424	9.7715	9.1757	8.6446
24	19.2922	18.3321	17.4436	15.8568	14.4886	13.3034	12.2722	11.3711	10.5802	9.8832	9.2664	8.7184
25	19.9139	18.8850	17.9355	16.2470	14.7986	13.5504	12.4693	11.5288	10.7066	9.9847	9.3481	8.7843

ცხრილი PVAD

წელი	პროცენტის განაკვეთი											
	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
1	1.8850	1.8772	1.8696	1.8621	1.8547	1.8475	1.8403	1.8333	1.8264	1.8197	1.8130	1.8065
2	2.6681	2.6467	2.6257	2.6052	2.5852	2.5656	2.5465	2.5278	2.5095	2.4915	2.4740	2.4568
3	3.3612	3.3216	3.2832	3.2459	3.2096	3.1743	3.1399	3.1065	3.0739	3.0422	3.0114	2.9813
4	3.9745	3.9137	3.8550	3.7982	3.7432	3.6901	3.6386	3.5887	3.5404	3.4936	3.4483	3.4043
5	4.5172	4.4331	4.3522	4.2743	4.1993	4.1272	4.0576	3.9906	3.9260	3.8636	3.8035	3.7454
6	4.9975	4.8887	4.7845	4.6847	4.5892	4.4976	4.4098	4.3255	4.2446	4.1669	4.0923	4.0205
7	5.4226	5.2883	5.1604	5.0386	4.9224	4.8115	4.7057	4.6046	4.5079	4.4155	4.3270	4.2423
8	5.7988	5.6389	5.4873	5.3436	5.2072	5.0776	4.9544	4.8372	4.7256	4.6193	4.5179	4.4212
9	6.1317	5.9464	5.7716	5.6065	5.4506	5.3030	5.1633	5.0310	4.9054	4.7863	4.6731	4.5655
10	6.4262	6.2161	6.0188	5.8332	5.6586	5.4941	5.3389	5.1925	5.0541	4.9232	4.7993	4.6819
11	6.6869	6.4527	6.2337	6.0286	5.8364	5.6560	5.4865	5.3271	5.1769	5.0354	4.9018	4.7757
12	6.9176	6.6603	6.4206	6.1971	5.9884	5.7932	5.6105	5.4392	5.2784	5.1274	4.9852	4.8514
13	7.1218	6.8424	6.5831	6.3423	6.1183	5.9095	5.7147	5.5327	5.3624	5.2028	5.0530	4.9124
14	7.3025	7.0021	6.7245	6.4675	6.2293	6.0081	5.8023	5.6106	5.4317	5.2646	5.1082	4.9616
15	7.4624	7.1422	6.8474	6.5755	6.3242	6.0916	5.8759	5.6755	5.4890	5.3152	5.1530	5.0013
16	7.6039	7.2651	6.9542	6.6685	6.4053	6.1624	5.9377	5.7296	5.5364	5.3567	5.1894	5.0333
17	7.7291	7.3729	7.0472	6.7487	6.4746	6.2223	5.9897	5.7746	5.5755	5.3908	5.2190	5.0591
18	7.8399	7.4674	7.1280	6.8178	6.5339	6.2732	6.0333	5.8122	5.6079	5.4187	5.2431	5.0799
19	7.9380	7.5504	7.1982	6.8775	6.5845	6.3162	6.0700	5.8435	5.6346	5.4415	5.2627	5.0967
20	8.0248	7.6231	7.2593	6.9288	6.6278	6.3527	6.1009	5.8696	5.6567	5.4603	5.2786	5.1103
21	8.1016	7.6870	7.3125	6.9731	6.6648	6.3837	6.1268	5.8913	5.6750	5.4756	5.2916	5.1212
22	8.1695	7.7429	7.3587	7.0113	6.6964	6.4099	6.1486	5.9094	5.6900	5.4882	5.3021	5.1300
23	8.2297	7.7921	7.3988	7.0442	6.7234	6.4321	6.1668	5.9245	5.7025	5.4985	5.3106	5.1371
24	8.2829	7.8351	7.4338	7.0726	6.7465	6.4509	6.1822	5.9371	5.7128	5.5070	5.3176	5.1428
25												

ერთი ლარის წინასწარი ანუიტეტის მომავალი ღირებულება FVAD

წელი	პროცენტის განაკვეთი											
	2	3	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	2.0604	2.0756	2.0909	2.1216	2.1525	2.1836	2.2149	2.2464	2.2781	2.3100	2.3421	2.3744
3	3.1216	3.1525	3.1836	3.2465	3.3101	3.3746	3.4399	3.5061	3.5731	3.6410	3.7097	3.7793
4	4.2040	4.2563	4.3091	4.4163	4.5256	4.6371	4.7507	4.8666	4.9847	5.1051	5.2278	5.3528
5	5.3081	5.3877	5.4684	5.6330	5.8019	5.9753	6.1533	6.3359	6.5233	6.7156	6.9129	7.1152
6	6.4343	6.5474	6.6625	6.8983	7.1420	7.3938	7.6540	7.9228	8.2004	8.4872	8.7833	9.0890
7	7.5830	7.7361	7.8923	8.2142	8.5491	8.8975	9.2598	9.6366	10.0285	10.4359	10.8594	11.2997
8	8.7546	8.9545	9.1591	9.5828	10.0266	10.4913	10.9780	11.4876	12.0210	12.5795	13.1640	13.7757
9	9.9497	10.2034	10.4639	11.0061	11.5779	12.1808	12.8164	13.4866	14.1929	14.9374	15.7220	16.5487
10	11.1687	11.4835	11.8078	12.4864	13.2068	13.9716	14.7836	15.6455	16.5603	17.5312	18.5614	19.6546
11	12.4121	12.7956	13.1920	14.0258	14.9171	15.8699	16.8885	17.9771	19.1407	20.3843	21.7132	23.1331
12	13.6803	14.1404	14.6178	15.6268	16.7130	17.8821	19.1406	20.4953	21.9534	23.5227	25.2116	27.0291
13	14.9739	15.5190	16.0863	17.2919	18.5986	20.0151	21.5505	23.2149	25.0192	26.9750	29.0949	31.3926
14	16.2934	16.9319	17.5989	19.0236	20.5786	22.2760	24.1290	26.1521	28.3609	30.7725	33.4054	36.2797
15	17.6393	18.3802	19.1569	20.8245	22.6575	24.6725	26.8881	29.3243	32.0034	34.9497	38.1899	41.7533
16	19.0121	19.8647	20.7616	22.6975	24.8404	27.2129	29.8402	32.7502	35.9737	39.5447	43.5008	47.8837
17	20.4123	21.3863	22.4144	24.6454	27.1324	29.9057	32.9990	36.4502	40.3013	44.5992	49.3959	54.7497
18	21.8406	22.9460	24.1169	26.6712	29.5390	32.7600	36.3790	40.4463	45.0385	50.1591	55.9395	62.4397
19	23.2974	24.5447	25.8704	28.7781	32.0660	35.7856	39.9955	44.7620	50.1601	56.2750	63.2028	71.0524
20	24.7833	26.1833	27.6765	30.9692	34.7193	38.9927	43.8652	49.4229	55.7645	63.0025	71.2651	80.6987
21	26.2990	27.8629	29.5368	33.2480	37.5052	42.3923	48.0057	54.4568	61.8733	70.4027	80.2143	91.5026
22	27.8450	29.5844	31.4529	35.6179	40.4305	45.9958	52.4361	59.8933	68.5319	78.5430	90.1479	103.6029
23	29.4219	31.3490	33.4265	38.0826	43.5020	49.8156	57.1767	65.7648	75.7898	87.4973	101.1742	117.1552
24	31.0303	33.1578	35.4593	40.6459	46.7271	53.8645	62.2490	72.1059	83.7009	97.3471	113.4133	132.3339
25	32.6709	35.0117	37.5530	43.3117	50.1135	58.1564	67.6765	78.9544	92.3240	108.1818	126.9988	149.3339

წელი	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	2.4069	2.4396	2.4725	2.5056	2.5389	2.5724	2.6061	2.6400	2.6741	2.7084	2.7429	2.7776
3	3.8498	3.9211	3.9934	4.0665	4.1405	4.2154	4.2913	4.3680	4.4457	4.5242	4.6038	4.6842
4	5.4803	5.6101	5.7424	5.8771	6.0144	6.1542	6.2966	6.4416	6.5892	6.7396	6.8926	7.0484
5	7.3227	7.5355	7.7537	7.9775	8.2068	8.4420	8.6830	8.9299	9.1830	9.4423	9.7079	9.9801
6	9.4047	9.7305	10.0668	10.4139	10.7720	11.1415	11.5227	11.9159	12.3214	12.7396	13.1708	13.6153
7	11.7573	12.2328	12.7268	13.2401	13.7733	14.3270	14.9020	15.4991	16.1189	16.7623	17.4300	18.1229
8	14.4157	15.0853	15.7858	16.5185	17.2847	18.0859	18.9234	19.7989	20.7139	21.6700	22.6690	23.7125
9	17.4197	18.3373	19.3037	20.3215	21.3931	22.5213	23.7089	24.9587	26.2738	27.6574	29.1128	30.6434
10	20.8143	22.0445	23.3493	24.7329	26.1999	27.7551	29.4035	31.1504	33.0013	34.9620	37.0388	39.2379
11	24.6502	26.2707	28.0017	29.8502	31.8239	33.9311	36.1802	38.5805	41.1416	43.8737	46.7877	49.8950
12	28.9847	31.0887	33.3519	35.7862	38.4040	41.2187	44.2445	47.4966	50.9913	54.7459	58.7788	63.1097
13	33.8827	36.5811	39.5047	42.6720	46.1027	49.8180	53.8409	58.1959	62.9095	68.0100	73.5280	79.4961
14	39.4175	42.8424	46.5804	50.6595	55.1101	59.9653	65.2607	71.0351	77.3305	84.1922	91.6694	99.8151
15	45.6717	49.9804	54.7175	59.9250	65.6488	71.9390	78.8502	86.4421	94.7799	103.9345	113.9834	125.0108
16	52.7391	58.1176	64.0751	70.6730	77.9792	86.0680	95.0218	104.9306	115.8937	128.0201	141.4295	156.2534
17	60.7251	67.3941	74.8364	83.1407	92.4056	102.7403	114.2659	127.1167	141.4413	157.4045	175.1883	194.9942
18	69.7494	77.9692	87.2118	97.6032	109.2846	122.4135	137.1664	153.7400	172.3540	193.2535	216.7116	243.0328
19	79.9468	90.0249	101.4436	114.3797	129.0329	145.6280	164.4180	185.6880	209.7584	236.9893	267.7853	302.6006
20	91.4699	103.7684.	117.8101	133.8405	152.1385	173.0210	196.8474	224.0256	255.0176	290.3469	330.6059	376.4648
21	104.4910	119.4360	136.6316	156.4150	179.1721	205.3448	235.4385	270.0307	309.7813	355.4432	407.8753	468.0563
22	119.2048	137.2970	158.2764	182.6014	210.8013	243.4868	281.3618	325.2369	376.0454	434.8607	502.9166	581.6298
23	135.8315	157.6586	183.1678	212.9776	247.8076	288.4945	336.0105	391.4842	456.2249	531.7501	619.8174	722.4610
24	154.6196	180.8708	211.7930	248.2140	291.1049	341.6035	401.0425	470.9811	553.2422	649.9551	763.6054	897.0916
25	175.8501	207.3327	244.7120	289.0883	341.7627	404.2721	478.4306	566.3773	670.6330	794.1653	940.4647	1113.6336

იჯარის აღრიცხვა

9.1. ზოგადი მიმოხილვა

ბასს 17 გამოჰყოფს ორი ტიპის იჯარას. ესენია: ა) ფინანსური იჯარა და ბ) ჩვეულებრივი იჯარა. სტანდარტით საიჯარო ურთიერთობების ასეთი კლასიფიკაცია ეყრდნობა იმას, თუ როგორ არის განაწილებული იჯარით გაცემულ აქტივთან დაკავშირებული რისკები და ეკონომიკური სარგებელი მეიჯარესა (ქონების იჯარით გამცემი) და მოიჯარეს (ქონების იჯარით მიმღები) შორის.

ფინანსურია იჯარა, როდესაც აქტივებთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი და ეკონომიკური სარგებელი გადაეცემა მოიჯარეს. საკუთრების უფლება შეიძლება გადაეცეს ან არა.

რისკი გულისხმობს სიმძლავრეთა მოცდენის ან ტექნიკურად მოძველების გამო სარალის მიღების ალბათობას, ასევე ეკონომიკური პირობების გამო მოგების მერყეობას.

ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადაში საეარაუდო 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, დგინდება საიჯარო ურთიერთობის ბუნებითა და ფინანსური არსით.

ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაციის საფუძველი

ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, საიჯარო ურთიერთობის ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაციის საფუძველია ბასს 17-ით დადგენილი ძირითადი და დამატებითი გარემოებები.

ფინანსური იჯარის არსებობას ადასტურებს შემდეგი ძირითადი გარემოებები:

1) ა) იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;

ცხადია, ხელშეკრულება უნდა ითვალისწინებდეს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას მოიჯარისათვის. ეს მთავარი განმსაზღვრელი პირობაა იჯარის კლასიფიკაციისათვის, ნებისმიერი გარემოების შემოხვევაში. თუ ეს პირობა სრულდება და, ამასთან, ხელშეკრულების ვადის ამოწურვის შემდეგ მოიჯარე უნდა გახდეს აქტივის მესაკუთრე, ნათელია, მოცემული გარემოება საფუძველს იძლევა აქტივის კაპიტალიზაციისათვის.

2) ბ) მოიჯარეს უფლება აქვს აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა, რომ უფლება გამოყენებული იქნება;

დავუშვათ, იჯარით გაცემული აქტივის სავარაუდო რეალური ღირებულება იჯარის დასრულების მომენტისათვის 10.000 ლარი იქნება. ხელშეკრულება ითვალისწინებს მოიჯარის უფლებას, აქტივი შეიძინოს 7.000 ლარად. გამორიცხული არ არის აქტივის რეალურმა ღირებულებამ იჯარის დასრულების თარიღისათვის ცვლილება განიცადოს. თუ იგი შესყიდვის სახელშეკრულებო ფასზე დაბლა დაეცემა, ცხადია, მოიჯარე თავს შეიკავებს უფლების გამოყენებისაგან. ამიტომ, გარიგების ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირებისათვის მოიჯარის მხრიდან უნდა არსებობდეს დიდი

ალბათობა იმისა, რომ იჯარა გამოიყენებს უფლებას. დიდი ალბათობა მოიჯარის მიერ უფლების გამოყენებაზე მნიშვნელოვანია მეიჯარისთვისაც. აქ მოიჯარის ნებასთან ერთად, უნდა შეფასდეს მისი ფინანსური შესაძლებლობა უფლების განსახორციელებლად.

3) გ) იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადას ძირითად ნაწილს, მაშინაც, თუ საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;

ეკონომიკური მომსახურების ვადა გულისხმობს პერიოდს, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია, რომ აქტივი გამოსაყენებლად ვარგისი იქნება ერთი ან ერთზე მეტი მომხმარებლის მიერ, ან პროდუქციის ან ანალოგიური ერთეულების რაოდენობა, რომელთა მიღება მოსალოდნელია აქტივიდან ერთი ან მეტი მომხმარებლის მიერ.

დაკუშვათ, 5 წლის ვადით იჯარით გაცემული აქტივი, მისი დაბრუნების შემდეგ მეიჯარემ 3 წლით გადასცა სხვა მოიჯარეს. ამ პერიოდის ამოწურვის შემდეგ აქტივი გამოსაყენებლად უვარგისი გახდება. მოცემული აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადა 8 წელს შეადგენს.

„გ" გარემოების გამოყენების პრობლემა მდგომარეობს მის ზოგად ხასიათში. კერძოდ, რა უნდა ვიგულისხმოთ „ძირითად" ნაწილში. პროფესიული განსჯის საყრდენელზე სხვადასხვა პირი შესაძლოა განსხვავებულ შედეგამდე მივიდეს. სტანდარტით დაშვებული განსჯისა და თავისუფალი არჩევანის გამოყენება მნიშვნელოვანია, მაგრამ სასურველია გამოყენებულ იქნეს სხვა მიდგომაც, თუნდაც განსჯის პროცესში. მხედველობაში გვაქვს საყოველთაოდ აღიარებული სააღრიცხვო პრინციპები (აშშ), რომელიც ეკონომიკური მომსახურების ვადის 75 %-იან მინიმალურ ზღვარს იყენებს. ასევე, საგადასახადო განსხვავებების თვალსაზრისით, შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ზღვარი 75 %-ის ოდენობით.

4) დ) იჯარის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს მინიმუმ იჯარით გაცემული აქტივის პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებას;

გ" გარემოების მსგავსად, აქაც განმარტების ზოგადი ხასიათიდან გამომდინარე, შესაძლებელია განსხვავებული გადაწყვეტილებების მიღება. მოცემულ ვითარებაშიც შესაძლებელია საყოველთაოდ აღიარებული სააღრიცხვო პრინციპებისა (აშშ) და საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენება, რომელთა მიდგომა პრინციპში იდენტურია და „პრაქტიკულად მთლიან რეალურ ღირებულებაში" მოიაზრებს რეალური ღირებულების 90%-ს.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა იხ. ქვემოთ.

5) ე) იჯარით გაცემულ აქტივებს სპეციფიკური შინაარსი აქვს და მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მათი გამოყენება, არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე.

იჯარით გაცემული აქტივი შეიძლება იმდენად სპეციფიკური იყოს, რომ მას, მოიჯარის გარდა, სხვა პირი ვერ გამოიყენებს, არსებითი მოდიფიცირების გარეშე.

არსებობს დამატებითი გარემოებები, რომლებიც დამოუკიდებლად ან სხვა გარემოებებთან კომბინაციით განაპირობებს იჯარის კლასიფიკაციას ფინანსურ იჯარად. კერძოდ:

6) ა) თუ მოიჯარეს შეუძლია იჯარის შეწყვეტა, მას დაეკისრება ზარალი, რომელსაც მეიჯარე მიიღებს იჯარის გაუქმების შედეგად;

როგორც წესი, ფინანსური იჯარის ხელშეკრულება შეუქცევადი ხასიათისაა. ხელშეკრულების შეუქცევადობას, ზოგჯერ, სწორედ ხელშეკრულებიდან გამოსვლისას მოიჯარისათვის დაკისრებული ზარალის ანაზღაურების ტეირთიც განაპირობებს.

7) ბ) ნარჩენი რეალური ღირებულების მერყეობის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი წილად ხვდება მოიჯარეს (მაგალითად, საიჯა-

რო გადასახდელის ფასდაკლების სახით, რომელიც იჯარის ვადის ბოლოს გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების უმეტესობის ტოლია);

თუ საიჯარო ხელშეკრულებით მოიჯარის მიერ გარანტირებულია საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება, აქტივის გაუფასურების გამო შესაძლებელია ნარჩენი რეალური ღირებულება ნაკლები აღმოჩნდეს ხელშეკრულების გაფორმებისას გათვალისწინებულ ნარჩენ ღირებულებაზე და სხვაობის ანაზღაურება დაეკისროს მოიჯარეს.

გ) მოიჯარეს შეუძლია იჯარა გააგრძელოს მეორე პერიოდით, საბაზრო საიჯარო გადასახდელზე მნიშვნელოვნად ნაკლები საიჯარო გადასახდელით.

ზემოთ მოტანილი სამი გარემოება იშვიათად შეიძლება გახდეს იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაციის დამოუკიდებელი საფუძველი. ამიტომ ისინი გამოიყენება სხვა გარემოებებთან კომბინაციაში.

9.2. ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოიჯარესთან

9.2.1. თავდაპირველი შეფასება და აღიარება

ფინანსური იჯარის აღრიცხვის ერთ-ერთი მიზანია, იჯარასთან დაკავშირებული ოპერაციების სწორად რეგისტრაციის გზით, უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგებისათვის ბასს-ით მოთხოვნილი ინფორმაციის მიწოდება. ამ თვალსაზრისით, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის დებულებები განმსაზღვრელი ფაქტორია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ტექნიკისათვის. ფინანსური იჯარის აღრიცხვის ამოსავალი დებულებაა ის, რომ იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ ფინანსური იჯარა ბალანსში უნდა აღიაროს როგორც აქტივები და ვალდებულებები საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულების ტოლი თანხით ან, თუ მასზე ნაკლებია, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მიმდინარე (დისკონტირებული) ღირებულებით, რომლებიც გაანგარიშებულია იჯარის დასაწყისში.

ფინანსური იჯარის თავდაპირველი აღიარება უნდა მოხდეს აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების სახით, უმცირესი ღირებულებით, შემდეგ ორ ღირებულებას შორის:

1) ა) საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულება; და

2) ბ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება.

ე.ი. თავდაპირველი აღიარებისათვის უნდა მოხდეს ამ ორი ღირებულების დადგენა და მათგან უმცირესის შერჩევა.

მაგალითი 1 ✓

საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულებაა 100.000 ლარი. სახელშეკრულებო პირობების გათვალისწინებით, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს: ვარიანტი I – 90.000 ლარს; ვარიანტი II – 107.000 ლარს. აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების თავდაპირველი აღიარება მოხდება:

I ვარიანტის დროს – 90.000 ლარის ოდენობით (უმცირესი 100.000-სა და 90.000-ს შორის);

II ვარიანტის დროს – 100.000 ლარის ოდენობით (უმცირესი 100.000-სა და 107.000-ს შორის.

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მიმდინარე ღირებულების გამოანგარიშებისას, დისკონტირების განაკვეთის გამოყენება ნიშნავს: საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებას, თუ მისი დადგენა პრაქტიკულად შესაძლებელია; ხოლო თუ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შეუძლებელია – ზღერული სასესხო საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებას.

სტანდარტის მოთხოვნაა, მოიჯარემ იცოდეს საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულება. მოიჯარისათვის ცნობილია ის საიჯარო გადასახდელები, რომლებსაც მისგან მოითხოვს მეიჯარე. საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთის დადგენა რთული არ არის იმ შემთხვევაში, როდესაც:

ა) მოიჯარის მიერ გარანტირებულია აქტივის ნარჩენი ღირებულება;

ბ) მოიჯარისათვის ცნობილია არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება; ან

გ) იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ მოიჯარე ხდება აქტივის მესაკუთრე, წინასწარ დადგენილი თანხის გადახდით;

მაგალითი 2

მოიჯარე 5 წლით იღებს საიჯარო აქტივს, რომლის რეალური ღირებულებაა 98.560 ლარი. აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადა ემთხვევა იჯარის ვადას და მისი ამოწურვის შემდეგ აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლი იქნება. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია საიჯარო გადასახდელების გადახდა ყოველი წლის ბოლოს, 26.000 ლარის ოდენობით. ცხადია, ამ შემთხვევაში დისკონტირების კოეფიციენტი შეადგენს 3.79077 (98.560:26.000). ანუიტეტების მიმდინარე ღირებულების ცხრილის გამოყენებით მე-5 პერიოდის განსწრივ მოძებნით ამ კოეფიციენტის შესაბამის საპროცენტო განაკვეთს (ან სიზუსტესათვის – ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულების ფორმულის გამოყენებით გაიანგარიშებთ მას), რაც დაახლოებით 10 %-ს შეადგენს.

საქმარისი ინფორმაციის არარსებობის შემთხვევაში, მოიჯარე ვერ დაადგენს საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევ საპროცენტო განაკვეთს. შესაბამისად, იგი ვალდებული იქნება გამოიყენოს ზღერული საპროცენტო განაკვეთი. მოიჯარის ზღერული საპროცენტო განაკვეთი წარმოადგენს საპროცენტო განაკვეთს, რომლის გადახდაც მოიჯარეს მოუწევდა ანალოგიური იჯარისათვის ან, თუ ამის დადგენა შეუძლებელია საპროცენტო განაკვეთი, რომელსაც იჯარის დასაწყისში მოიჯარე გადაიხდიდა ამ აქტივის შესაძენად საჭირო ოდენობის სესხისათვის, იმავე პერიოდზე, ასეთივე უზრუნველყოფით.

მაგალითი 3

5 წლიანი ფინანსური იჯარით აღებული აქტივის რეალური ღირებულება 100.000 ლარს შეადგენს. მოიჯარე ვალდებულია იჯარისათვის გადაიხადოს ყოველი წლის ბოლოს 25.000 ლარი (მინიმალური საიჯარო გადასახდელი). უცნობია ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი. საიჯარო აქტივისა და შესაბამისი ვალდებულების თავდაპირველი ალიარებისათვის საჭიროა სათანადო თანხის დადგენა.

მოიჯარემ უნდა მოახდინოს მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირება, ზღერული საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით.

მოიჯარემ უნდა დაადგინოს საპროცენტო განაკვეთი ანალოგიური იჯარისათვის, მაგრამ თუ ამის შესაძლებლობა არ არსებობს, მაშინ უნდა მიმართოს ზღვარს და გაიგოს როგორი საპროცენტო განაკვეთით იქნება შესაძლებელი ბანკიდან 100.000 ლარის გარანტირებული (უზრუნველყოფილი) სესხის აღება

5 წლის ვადით. დაყენებამდე, იგი შეადგენს 9 %-ს. მაშინ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება იქნება 97.241 ლარი (25.000X3.88965).

ვინაიდან მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება (97.241) ნაკლებია საიჯარო აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, მოიჯარე აქტივისა და შესაბამის საიჯარო ვალდებულებას შეაფასებს და აღიარებს 97.241 ლარის ოდენობით.

აღიარებისათვის აუცილებელი ღირებულების დადგენის შემდეგ, საიჯარო აქტივი და ვალდებულება იჯარის ვადის დასაწყისის თარიღით მოიჯარის ბუღალტრულ ანგარიშებში აისახება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები
(ფინანსური იჯარით მიღებული)
კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე.

გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ თუ ბალანსში ვალდებულებები აისახება მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად, ანალოგიურად უნდა გაიმიჯნოს საიჯარო ვალდებულებები. ფინანსურ ანგარიშგებაში ვალდებულებების გამიჯნულად ასახვის უსრუნველსაყოფად, მიზანშეწონილია ვალდებულებების გამიჯნულად აღრიცხვა ბუღალტრულ ანგარიშებში. ამიტომ, ზემოთ მოტანილი ბუღალტრული გატარება შემდეგ სახეს მიიღებს:

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები
(ფინანსური იჯარით მიღებული)
კრედიტი – 3195 მიმდინარე ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე
(საანგარიშგებო წლის გადასახდელი თანხა)
კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე *(საანგარიშგებო წლის მომდევნო პერიოდებში გადასახდელი თანხა)*

სპეციფიკურ საიჯარო საქმიანობასთან დაკავშირებით, ხშირად გაიწევა თაყვანისცემელი პირდაპირი ხარჯები, მაგალითად, საიჯარო ხელშეკრულების შესახებ მოლაპარაკებების წარმოებისას და მისი ხელმოწერისას. ხარჯები, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება მოიჯარის მიერ განხორციელებულ საქმიანობას, ჩაირთვება იმ თანხაში, რომელიც საიჯარო ხელშეკრულების მიხედვით აქტივად არის აღიარებული.

საიჯარო ხელშეკრულების გასაფორმებლად, მოიჯარე იურიდიულ ფირმას უხდის 1000 ლარს. ეს ხარჯი პირდაპირაა დაკავშირებული საიჯარო საქმიანობასთან. იგი უნდა გადანაწილდეს იჯარის პერიოდზე და ამიტომ მოითხოვება მისი შეტანა საიჯარო აქტივის ღირებულებაში.

თავდაპირველი პირდაპირი ხარჯები აქტივის ღირებულებას დაემატება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები
(ფინანსური იჯარით მიღებული)
კრედიტი – 1100 ანდა 1200 ფულადი სახსრები.

9.2.2. აღიარების შემდგომი აღრიცხვა, საიჯარო გადასახდელების აღრიცხვა

საიჯარო გადასახდელი, რომელსაც მოიჯარე იხდის იჯარის პერიოდში, შედგება ფინანსური ხარჯისა და საიჯარო ვალდებულებისაგან. მთლიანი ფინანსური ხარჯი, იჯარის ვადის განმავლობაში, არის სხვაობა მთლიან მინიმალურ საიჯარო

გადასახდელებსა და იჯარის დასაწყისში საიჯარო ვალდებულებად აღიარებულ თანხას შორის. საიჯარო გადასახდელის ყოველი გადახდისას თანდათანობით მცირდება ფინანსური ხარჯის წილი და იზრდება გადახდილი ვალდებულების წილი.

საიჯარო გადასახდელების აღრიცხვისათვის მოიჯარე იჯარის დაწყებისას ადგენს საიჯარო ვალდებულების განაწილების (ამორტიზაციის) გრაფიკს. გრაფიკში საიჯარო ვალდებულება ისე უნდა განაწილდეს, რომ ყოველი პერიოდისათვის ვალდებულების ნაშთის მიმართ ფინანსური ხარჯის პროცენტული განაკვეთი მუდმივი იყოს. ე.ი. უნდა არსებობდეს ვალდებულების დარჩენილ ნაშთზე მუდმივი პერიოდული პროცენტი.

მაგალითი 4

საწარმომ 2000 წლის 1 იანვარს 5 წლის ვადით იჯარით აიღო დანადგარი. იჯი კლასიფიცირებულია ფინანსურ იჯარად. იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი, რომლის ნარჩენი ღირებულება 0-ის ტოლია, მეიჯარეს დაუბრუნდება. საიჯარო ხელშეკრულება ითვალისწინებს ყოველი წლის ბოლოს 26.000 ლარის გადახდას. საპროცენტო განაკვეთი წლიურად 10 პროცენტია. აქტივის რეალური ღირებულება 100.000 ლარია. მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება 98.560 (26.000x3.79079) ლარს შეადგენს.

მოლიანი მინიმალური საიჯარო გადასახდელები 130.000 (26.000x5) ლარია. 2000 წლის 1 იანვარს აღიარებული საიჯარო ვალდებულება 130.000 ლარს უდრის. ხუთი წლის განმავლობაში გადასახდელი ფინანსური ხარჯი იქნება 31.440 (130.000 – 98.560) ლარი. მოიჯარის წინაშე დგას ამოცანა: ფინანსური ხარჯი 5 წლის ისეთნაირად გაანაწილოს, რომ ყოველწლიური ფინანსური ხარჯის პროცენტული შეფარდება გადაუხდელ საიჯარო ვალდებულებასთან 10%-ს შეადგენდეს.

ზემოთ მოტანილი მაგალითისათვის საიჯარო გადასახდელის განაწილების გრაფიკი შემდეგია.

ცხრილი 9.1.

წელი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი
იჯარის დასაწყისი				*98.560*
I	26.000	9.856	16.144	82.416
II	26.000	8.242	17.758	64.658
III	26.000	6.466	19.534	45.124
IV	26.000	4.512	21.488	23.636
V	26.000	2.364	23.636	–
ჯამი	*130.000*	*31.440*	*98.560*	

ფინანსური ხარჯის გამოსათვლელად, საიჯარო ვალდებულების ნაშთის მიმართ პერიოდულ საპროცენტო განაკვეთად მუდმივად გამოყენებულია 10 %. გამოთვლის გაადვილების მიზნით, პრაქტიკაში ხშირად გამოიყენება ფინანსური ხარჯების მიახლოებითი განაწილება. მიახლოებითი განაწილების ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენება სტანდარტით ნებადართულია.

ფინანსური ხარჯების მიახლოებითი განაწილებისათვის შესაფერისად მიიჩნევა „რიცხვთა ჯამის“ სახელწოდებით ცნობილი მეთოდი. ზემოთ განხილული მაგა-

ლითისათვის რიცხვთა ჯამი 15-ს (1+2+3+4+5) შეადგენს. ამიტომ, საიჯარო გადასახდელის განაწილების გრაფიკი შემდეგია:

ცხრილი 9.2.

წელი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი
იჯარის დასაწყისი				*98.560*
I	26.000	31.440x5/15=10.480	15.520	83.040
II	26.000	31.440x4/15= 8.384	17.616	65.424
III	26.000	31.440x3/15= 6.288	19.712	45.712
IV	26.000	31.440x2/15= 4.192	21.808	23.904
V	26.000	31.440 xl/15=2.096	23.904	–
ჯამი	*130.000*	*31.440*	*98.560*	

მოვახდინოთ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა. რადგან ფინანსური იჯარის ობიექტი განიხილება როგორც მოიჯარის მფლობელობაში არსებული აქტივი, იგი მიეკუთვნება მოიჯარის ძირითადი საშუალებების შესაბამის ჯგუფს. სასურველია მათი ცალკე ქვეჯგუფად გამოყოფა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის გახსნის მიზნებისათვის. ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ვალდებულების აღრიცხვა უნდა მოხდეს მიმდინარე და გრძელვადიან ვალდებულებად. ფინანსური იჯარის ვალდებულების ცვლილება 5 წლის განმავლობაში მოხდება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით (იხელმძღვანელეთ 9.1 ცხრილით):

1-ლი წელი

2000 წლის 1 იანვარი

დებეტი – 2155 მანქანა-დანადგარები 98.560
კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე 82.416
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი 16.144

2000 წლის 31 დეკემბერი
მოიჯარემ დაფარა პირველი წლის ვალდებულება

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი 16.144
კრედიტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 9.856
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები 26.000

შენიშვნა: *თუ მოიჯარე დროულად ვერ ფარავს საიჯარო გადასახდელს, მაშინ შესაბამისობის პრინციპის გათვალისწინებით, უნდა მოხდეს ფინანსური ხარჯის დარიცხვა ბუღალტრული გატარებით.*

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 9.856
კრედიტი – გადასახდელი პროცენტები 9.856

მეორე წლის საიჯარო ვალდებულება გადატანილია მოკლევადიან ვალდებულებათა ჯგუფში

დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე 17.758
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი 17.758

მე-2 წელი
2001 წლის 31 დეკემბერი
მოიჯარემ დაფარა მეორე წლის ვალდებულებები

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	17.758	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	8.242	
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		26.000

მესამე წლის საიჯარო ვალდებულება გადატანილია მოკლევადიან ვალდებულებათა ჯგუფში

დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	19.534	
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		19.534

მე-3 წელი
2002 წლის 31 დეკემბერი
მოიჯარემ დაფარა მესამე წლის ვალდებულება

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	19. 534	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	6. 466	
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		26.000

მეოთხე წლის საიჯარო ვალდებულება გადატანილია მოკლევადიან ვალდებულებათა ჯგუფში

დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	21.488	
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		21.488

მე-4 წელი
2003 წლის 31 დეკემბერი
მოიჯარემ დაფარა მეოთხე წლის ვალდებულება

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	21.488	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები		4.512
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		26.000

მეხუთე წლის საიჯარო ვალდებულება გადატანილია მოკლევადიან ვალდებულებათა ჯგუფში.

დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	23.636	
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		23.636

მე-5 წელი
2004 წლის 31 დეკემბერი
მოიჯარემ დაფარა მეხუთე წლის ვალდებულება

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	23.636	
დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები		2.364
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		26.000

საიჯარო ვადის დამთავრებისას მოიჯარემ აქტივი დაუბრუნა მეიჯარეს.

დებეტი – 2255 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	98.560	
კრედიტი – 2155 მანქანა-დანადგარები		98.560

პრაქტიკაში იჯარის დასაწყისი იშვიათად ემთხვევა წლის დასაწყისს. ამიტომ საიჯარო ვალდებულების გრაფიკიდან გამომდინარე, საანგარიშგებო წელს წლიური ფინანსური ხარჯი მიეკუთვნება პერიოდების მიხედვით.

თუ ზემოთ განხილულ მაგალითში დაეუშვებთ, რომ იჯარის ხელშეკრულება გაფორმდა 1999 წლის 1 სექტემბერს, მაშინ, ცხადია, პირველი გადახდა მოხდება 2000 წლის სექტემბერში. 1999 წლის შედეგებს უნდა მიეკუთვნოს იჯარის პირველი წლის ფინანსური ხარჯის 1/3, რაც 3.285,33 ლარს შეადგენს. იგი ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	3.285,33
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	3.285,33

2000 წელს კი, როცა მოიჯარე გადაიხდის პირველი წლის საიჯარო გადასახდელს 26.000 ლარს, იგი ბუღალტრულად აისახება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები	6.570,67
დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები	3.285,33
დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი	16.144
კრედიტი – 1100 ფულადი სახსრები	26.000

საიჯარო აქტივის აღრიცხვა

ფინანსური იჯარით მიღებული აქტივების მიმართ მოიჯარე იყენებს იმ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც გამოყენებული აქვს საკუთარი ძირითადი საშუალებებისათვის. ე.ი. საიჯარო აქტივების აღიარების შემდგომი აღრიცხვის (შეფასება, ასახვა, ცვეთა, გაუფასურება) მიხედვით, მეიჯარე იყენებს ბასს 16-ით და ბასს 36-ით დადგენილ წესებს. ამდენად, ფინანსური იჯარა, ფინანსურ ხარჯებთან ერთად, წარმოშობს ცვეთის ხარჯებს. 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 ეარაუდობს აქტივის ფლობას და გამოყენებას. სხვა შემთხვევებში, საიჯარო აქტივს ცვეთა ერიცხება საიჯარო ვადას და სასარგებლო მომსახურების ვადას შორის უფრო მცირე ვადაში.

საიჯარო აქტივის ცვეთის თანხის დასადგენად, აუცილებელია მოიჯარისათვის აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა. სასარგებლო მომსახურების ვადა არ შეიძლება შემოფარგლული იყოს იჯარის ვადით. სხვადასხვა გარემოებაში საიჯარო აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განსხვავებულად დგინდება.

საიჯარო აქტივის ღირებულებას ცვეთა ერიცხება იჯარის ვადაში მაშინ, როდესაც:

1) • აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადა იჯარის ვადას აღემატება და იჯარის დასრულების შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს;
2) • აქტივის სასარგებლო მომსახურებისა და იჯარის ვადა ტოლია.
3) • ცვეთის დარიცხვა მოხდება სასარგებლო მომსახურების ვადაში, თუ:
4) • აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უფრო ნაკლებია ვიდრე იჯარის ვადა;
• იჯარის ვადის დასრულების შემდეგ აქტივზე საკუთრების უფლება გადაეცემა მოიჯარეს და აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უფრო მეტია იჯარის ვადაზე.

მაგალითი 5

საიჯარო აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 7 წელია.
ა) საიჯარო ვადა 5 წელია. ამ ვადის გასვლის შემდეგ აქტივი უბრუნდება

მეიჯარეს. მოიჯარე აქტივს ცვეთას დაარიცხავს 5 წლის განმავლობაში;

ბ) საიჯარო ვადა 5 წელია. ამ ვადის გასვლის შემდეგ აქტივი გადაეცემა მეიჯარეს. მოიჯარე აქტივს ცვეთას დაარიცხავს 7 წლის განმავლობაში;

გ) საიჯარო ვადა 7 წელია. ამ ვადის გასვლის შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს. მოიჯარე აქტივს ცვეთას დაარიცხავს 7 წლის განმავლობაში;

დ) საიჯარო ვადა 8 წელია. მოიჯარე აქტივს ცვეთას დაარიცხავს 7 წლის განმავლობაში.

გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება

წამოთ განხილულ მაგალითებში, გამარტივების მიზნით, ნაგარაუდები იყო, რომ საიჯარო აქტივის იჯარის ვადის ამოწურვის დროს, ნარჩენი ღირებულება არ ექნებოდა. ხშირად ისე ხდება, რომ საიჯარო ვადის ამოწურვის შემდეგ საიჯარო აქტივს გააჩნია მნიშვნელოვანი ნარჩენი ღირებულება. იგი შეიძლება განსხვავებული იყოს აქტივის სალიკვიდაციო ღირებულებისაგან, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც საიჯარო ვადის შემდეგ მეიჯარეს აქტივი უბრუნდება და მისი ეკონომიკური მომსახურების ვადა გრძელდება. მოსალოდნელი სარალისაგან თავის დაზღვევის მიზნით, ზოგჯერ მეიჯარე ნარჩენი ღირებულების გარანტიას მოითხოვს მოიჯარისაგან. როდესაც არსებობს ნარჩენი ღირებულება და იგი გარანტირებულია მოიჯარის მიერ, სიტუაცია, გარკვეულწილად, იცვლება და რთულდება აღრიცხვის პროცესი. არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების აღრიცხვა მოიჯარის მიერ იმავე წესით ხდება, რომელიც გამოიყენება ნულოვანი ნარჩენი ღირებულების დროს.

ქვემოთ მოტანილ მაგალითში, სიმარტივის მიზნით, დავუშვათ, საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება ემთხვევა ნარჩენ ღირებულებას მაშინაც, როცა საიჯარო ვადა განსხვავდება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადისაგან. ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს გამოსყიდვის უფლებას და იჯარის ვადის შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს. ამასთან, მეიჯარე ინვესტიციაზე უკუგებას ერთნაირად მოითხოვს, როგორც გარანტირებული ისე არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის. მოიჯარისათვის ცნობილია მეიჯარის მიერ მოთხოვნილი საპროცენტო განაკვეთი და საიჯარო აქტივის გაანგარიშებითი ნარჩენი ღირებულება.

მაგალითი 6

2000 წლის 1 იანვარს მოიჯარე აფორმებს საიჯარო ხელშეკრულებას 5 წლით. ამაჟე თარიღით იწყება საიჯარო ვადა. საიჯარო გადასახდელების ანაზღაურება უნდა მოხდეს ყოველი წლის ბოლოს, თანაბარი ოდენობით. საიჯარო აქტივის (მანქანა-დანადგარები) რეალური ღირებულება 100.000 ლარია. მეიჯარის მიერ მოთხოვნილი საპროცენტო განაკვეთი 10 %-ს შეადგენს. აქტივის ნარჩენი ღირებულება 5.000 ლარია.

განვიხილოთ ორი ვარიანტი:

I. ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;

II. ნარჩენი ღირებულება არ არის გარანტირებული.

დაშვებული პირობის მიხედვით, საიჯარო გადასახდელები წარმოადგენს წვეულებრივ ანიუიტეტს (პერიოდის ბოლოს გადახდა). ამიტომ, ანუიტეტის სახით გადასახდელი თანხები ორივე შემთხვევაში ერთნაირი იქნება.

მოიჯარის საიჯარო გადასახდელების გაანგარიშება ინვესტიციაზე 10 %-იანი შემოსავლის პირობებში (ლარი)

(გარანტირებული და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის)

საიჯარო აქტივის რეალური საბაზრო ღირებულება მეიჯარისათვის	100.000
მინუს ღირებულების დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება (5.000X 0,6209)*	3.105
საიჯარო გადასახდელებით რეალიზებადი თანხა	96.895,
ხუთი საიჯარო პერიოდის ყოველწლიური გადასახდელი თანხა (96.895 : 3,79079)**	25.561

* 0,6209 – 1 ლარის მიმდინარე ღირებულების (PV) დისკონტირების კოეფიციენტი 10%-იანი განაკვეთის დროს.

** 3,79079 – ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულების (PVA) დისკონტირების კოეფიციენტი 10%-იანი განაკვეთის დროს

საიჯარო აქტივი და ვალდებულება შეადგენს:

I ვარიანტი – 100.000 ლარს (საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულება და მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება ტოლია. მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს ანუიტეტის სახით გადასახდელებსა და გარანტირებულ ნარჩენ ღირებულებას);

II ვარიანტი – 96.895 ლარი (მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება ნაკლებია საიჯარო აქტივის რეალურ ღირებულებაზე. მინიმალური საიჯარო გადასახდელები მოიცავს მხოლოდ ანუიტეტის სახით გადასახდელებს, რადგან ნარჩენი ღირებულება გარანტირებული არ არის მოიჯარის მიერ).

აქტივის ცვეთადი ღირებულება შეადგენს:

I ვარიანტი – 95.000 ლარს (რეალურ ღირებულებას გამოკლებული ნარჩენი ღირებულება);

II ვარიანტი – 96.895 ლარს (ნარჩენი ღირებულება გარანტირებული არაა და საიჯარო აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს).

საიჯარო გადასახდელების ამორტიზაცია და საიჯარო აქტივის ცვეთის დარიცხვა მოხდება შემდეგი გრაფიკით:

I ვარიანტი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი (10 %)	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვეთა წრფივი მეთოდით	სულ ასაღიარებელი ხარჯი
01.01.2000				100.000		
31.12.2000	25.561	10.000	15.561	84.439	19.000	29.000
31.12.2001	25.561	8.444	17.117	67.322	19.000	27.444
31.12.2002	25.561	6.732	18.829	48.494	19.000	25.732
31.12.2003	25.561	4.849	20.711	27.782	19.000	23.849
31.12.2004	25.561	2.778	22.783	5.000	19.000	21.778
31.12.2004	5.000		5.000	0	95.000	127.805
	132.804	32.804	100.000		95.000	127.805

II ვარიანტი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი (10 %)	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვეთა წრფივი მეთოდით	სულ ასაღიარებელი ხარჯი
01.01.2000				96896		
31.12.2000	25.561	9690	15871	81025	19379	29069
31.12.2001	25.561	8102	17459	63566	19379	27482
31.12.2002	25.561	6357	19204	44362	19379	25736
31.12.2003	25.561	4436	21125	23237	19379	23815
31.12.2004	25.561	2324	23237	0	19379	21703
	127805	30909	96896		96895	127805

საიჯარო გადასახდელების ამორტიზაცია და საიჯარო აქტივის ცვეთის აღრიცხვისათვის საჭირო ბუღალტრული გატარებები უკვე განვიხილეთ. მოცემულ შემთხვევებში, იგივე სქემა გამოიყენება, გარდა ერთი გამონაკლისისა, რომელიც დაკავშირებულია გარანტირებული ნარჩენი ღირებულების აღრიცხვასთან. კერძოდ, I ვარიანტის დროს საიჯარო ვადის ამოწურვისას, აქტივის დაბრუნება მეიჯარისათვის ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	95.000	
კრედიტი –2150 მანქანა-დანადგარები		95.000
(საიჯარო აქტივის ცვეთის ანულირება)		
დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე.	5.000	
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები *(საიჯარო აქტივის დაბრუნება მეიჯარისათვის ნარჩენი ღირებულებით)*		5.000

ასეთი ბუღალტრული გატარება გამოიყენება მაშინ, როდესაც იჯარის ვადის ბოლოს საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება მისი რეალური ღირებულების ტოლია. ეს იშვიათად ხდება და როდესაც რეალური ღირებულება ნარჩენ ღირებულებაზე ნაკლები აღმოჩნდება, მოიჯარეს მოუწევს სხვაობის თანხის გადახდა. გადახდილი თანხა განიხილება ხარჯად და ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 8270 ზარალი ფინანსური იჯარიდან		
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		

დავუშვათ, რეალური ნარჩენი ღირებულება საიჯარო ვადის ბოლოს შეადგენს 3.500 ლარს. მაშინ ოპერაციები საბოლოო სახით შეიძლება ასე წარმოვადგინოთ:

დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა	95.000	
დებეტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	5.000	
დებეტი – 8270 ზარალი ფინანსური იჯარიდან	1.500	
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები		100.000
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		1.500

9.3. ფინანსური იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა მეიჯარესთან

9.3.1. შეფასება და თავდაპირველი აღიარება

ფინანსური იჯარისათვის განკუთვნილი აქტივი მეიჯარეებმა ბალანსში უნდა აღიარონ დებიტორული დავალიანების სახით, წმინდა საიჯარო ინვესტიციების ტოლფასი თანხით.

გაეხსენოთ წმინდა საიჯარო ინვესტიციის განმარტება. სტანდარტის მიხედვით, წმინდა საიჯარო ინვესტიცია არის ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთით დისკონტირებული მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია. იგი, ამავე დროს, წარმოადგენს სხეობას მთლიან საიჯარო ინვესტიციასა და გამოუმუშავებელ ფინანსურ შემოსავალს შორის. ე.ი. წმინდა საიჯარო ინვესტიციის დასადგენად, საჭიროა ორი მაჩვენებელი. პირველი, მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია, რომელიც მინიმალური საიჯარო გადასახდელის საერთო თანხისა და მეიჯარის საკუთრებაში დარჩენილი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების ტოლია; და მეორე, გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი, რომელიც არის სხვაობა მთლიან საიჯარო ინვესტიციასა და მის დისკონტირებულ ღირებულებას (რომელიც გამოიანგარიშება ხელშეკრულებაში ნაგულისხმები საპროცენტო განაკვეთით) შორის. დისკონტირებისათვის მეიჯარე იყენებს ფაქტობრივ საპროცენტო განაკვეთს, რომელიც უსრულყოფს მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის ტოლობას I) საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულებისა და II) მეიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების (გარდა მეიჯარე მწარმოებლისა და დილერისა, რომელთა თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები მოგების აღიარებისთანაც ხარჯის სახით აღიარდება) ჯამთან. ე.ი. თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები მონაწილეობს მინიმალური საიჯარო გადასახდელების გაანგარიშებაში.

მაგალითი 7

მეიჯარემ 295.000 ლარად შეიძინა აქტივი, რომელსაც მოიჯარეს გადასცემს 5 წლის ვადით. საიჯარო ხელშეკრულების გაფორმებასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯი შეადგენს 5.000 ლარს. საიჯარო ვადის დასაწყისია 2000 წლის 1 იანვარი. საიჯარო გადასახდელები გადაიხდება ყოველი წლის ბოლოს, თანაბარი ოდენობით (ანუიტეტი). მეიჯარე იყენებს ინვესტიციაზე 10%-იანი უკუგების განაკვეთს. იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს და ამ დროისათვის ივარაუდება, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება იქნება 20.000 ლარი. დაეშვათ ორი პირობა:

I. საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;

II. საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება გარანტირებული არ არის.

მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის დასადგენად, განვსაზღვროთ ანუიტეტის ოდენობა.

საიჯარო გადასახდელების გაანგარიშება ინვესტიციაზე 10%-იანი შემოსავლის პირობებში (ლარი)

(გარანტირებული და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის)

საიჯარო აქტივის რეალური საბაზრო ღირებულება მეიჯარისათვის	295.000
პლუს: თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები	5.000

მინუს: დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება (20.000X0,6209*)	12.418
საიჯარო გადასახდელებით რეალიზებადი თანხა	287.582
ხუთი საიჯარო პერიოდის ყოველწლიური გადასახდელი თანხა (287.582 3,79079**)	75.863

* 0,6209 – 1 ლარის მიმდინარე ღირებულების (PV) დისკონტირების კოეფიციენტი 10%-იანი განაკვეთის დროს;

** 3,79079 – ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულების (PVA) დისკონტირების კოეფიციენტი 10%-იანი განაკვეთის დროს.

ანუიტეტისა და ნარჩენი ღირებულების გამოყენებით დავადგინოთ მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია.

		I პირობა	II პირობა
მინიმალური საიჯარო გადასახდელი	საიჯარო გადასახდელი (75.863x5)	379.315	379.315
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	20.000	0
	სულ მინიმალური საიჯარო გადასახდელი	399.315	379.315
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		0	20.000
მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია		399.315	399.315

როგორც ჩანს, მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია, როგორც გარანტირებული ისე არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის ერთი და იგივეა.

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, დავადგინოთ მინიმალური საიჯარო გადასახდელის საერთო თანხისა და მეიჯარის საკუთრებაში დარჩენილი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დისკონტირებული ღირებულებები.

		I პირობა	II პირობა
მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება	წლიური საიჯარო გადასახდელები	75.863	75.863
	დისკონტირების კოეფიციენტი შემოსავლების 10%-იანი განაკვეთით (PVA)	3.79079	3.79079
	საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება	287.582	287.582
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	20.000	0
	დისკონტირების კოეფიციენტი	0,6209	
	დისკონტირებული გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	12.418	
	სულ	300.000	287.582
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		0	20.000
დისკონტირებული არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება			12.418
დისკონტირებული ღირებულებების ჯამი (წმინდა საიჯარო ინვესტიცია)		300.000	300.000

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავალი შეადგენს 99.315 (399.315 – 300.000) ლარს, სოლო წმინდა საიჯარო ინვესტიცია – 300.000 (399.315 – 99.315) ლარს. დაკვირვებული თვალი ადვილად მიხვდება, რომ წმინდა საიჯარო ინვესტიცია მინიმალური საიჯარო გადასახდელებისა და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დისკონტირებულ ღირებულებათა ჯამის ტოლია. იგი, ამაღე დროს, საიჯარო აქტივის რეალური ღირებულებისა და თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების ჯამია.

საიჯარო აქტივის იჯარით გადაცემა, იჯარის ძალაში შესვლის თარიღით, ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	300.000
კრედიტი – 1600 ან/და 2100 საიჯარო აქტივი *(მარაგი ან ძირითადი საშუალებები)*	300.000

ბასს-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით, თუ მეიჯარე თავის აღრიცხვა-ანგარიშგებებში დებიტორულ დავალიანებებს მიჯნავს მოკლე და გრძელვადიან მოთხოვნებად, მისაღები საიჯარო გადასახდელებიც შესაბამისად უნდა იქნეს კლასიფიცირებული. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრულ გატარებას ასეთი სახე ექნება:

დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	254.137
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	45.863
კრედიტი – 1600 ან/და 2100 საიჯარო აქტივი *(მარაგი ან ძირითადი საშუალებები)*	300.000

ალიარების შემდგომი აღრიცხვა

ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებით, ფინანსური შემოსავლის ალიარება უნდა დაეფუძნოს ფინანსურ იჯარაში მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიციების უკუგების მუდმივი პერიოდული განაკვეთის ამსახველ მოდელს.

მეიჯარის მიზანია, ფინანსური შემოსავლის განაწილება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში. როგორც წესი, აღნიშნული შემოსავლის განაწილება, იჯარის მთლიან ვადაზე, ხდება მეიჯარის წმინდა ინვესტიციების ნაშთის მიმართ უკუგების მუდმივი პერიოდული განაკვეთის გამოყენებით. საანგარიშგებო პერიოდის საიჯარო გადასახდელი, მომსახურების დანახარჯების გარდა, ამცირებს მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის ძირითად თანხას და გამოუმუშავებელ ფინანსურ შემოსავალს. ამ თანხების განსაზღვრის მიზნით, მეიჯარე ადგენს ამორტიზაციის გრაფიკს. გრაფიკი ერთნაირია გარანტირებული და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების მქონე საიჯარო გარიგებისათვის.

საიჯარო გადასახდელების ამორტიზაციის გრაფიკი მე-7 მაგალითის პირობის გამოყენებით შემდეგი სახისაა.

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი (10%)	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2000				300.000
31.12.2000	75.863	30.000	45.863	254.137
31.12.2001	75.863	25.413	50.450	203.687
31.12.2002	75.863	20.368	55.495	148.192
31.12.2003	75.863	14.819	61.044	87.148
31.12.2004	75.863	8.715	67.148	20.000
	379.317	99.316	280.000	

მოცემული გრაფიკის საფუძველზე, აღიარების შემდგომ პერიოდში, ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს (დაეშვათ, მეიჯარე საიჯარო გადასახდელებს იღებს ყოველი წლის 31 დეკემბერს):

31.12.2000

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		45.863
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		30.000
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	50.450	
კრედიტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში)*		50.450

31.12.2001

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		50.450
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		25.413
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	55.495	
კრედიტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში)*		55.495

31.12.2002

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		55.495
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		25.368
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	61.044	
კრედიტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში)*		61.044

31.12.2003

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		61.044
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		14.819
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	87.148	
კრედიტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნებში)*		87.148

31.12.2004

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		67.148
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		8.715
დებეტი – 1600 ან/და 2100 საიჯარო აქტივი	20.000	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისაგან)*		20.000

თუ მოიჯარე დროულად არ გადაიხდის საიჯარო გადასახდელს, მაშინ გადახდის ვადის ამოწურვისთანავე მეიჯარე ფინანსურ შემოსავალს დაარიცხავს ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან		

ზემოთ მოტანილი ბუღალტრული გატარებები გამოყენებადია როგორც გარანტირებული, ისე არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების შემთხვევაში. მაგრამ გავიხსენოთ, რომ ნარჩენი ღირებულება გაანგარიშებითი მაჩვენებელია. იგი იჯარის ხელშეკრულების გაფორმების დროს ფასდება და მოსალოდნელია, რომ შეფასებითი ღირებულება განსხვავებული იქნება იჯარის ვადის ბოლოს, საიჯარო აქტივის რეალური ნარჩენი ღირებულებისაგან. სწორედ ამიტომ ისწრაფვის მეიჯარე, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება გარანტირებული იყოს. გარანტირებული ნარჩენი ღირებულების პირობებში, მეიჯარე არ ზარალობს, აქტივის ნარჩენი ღირებულების შემცირების გამო. მუ-7 მაგალითში დავუშვათ, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება იჯარის ვადის ბოლოსათვის რეალურად შეადგენს 15.000 ლარს. ეს ნიშნავს, რომ ამ აქტივის შემდგომი გამოყენების ან გაყიდვის შემთხვევაში მეიჯარე იზარალებს 5.000 ლარს. მაგრამ თუ ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია, ზარალის კომპენსაცია მოხდება გარანტიის მიმცემი პირისაგან მიღებული შემოსავლით, მოცემულ შემთხვევაში, მოიჯარის მხრიდან. თუ მოიჯარე სხვაობის თანხას ანაზღაურებს ბოლო საიჯარო გადასახდელთან ერთად, მაშინ საიჯარო ვადის ბოლოს ადგილი ექნება ბუღალტრულ გატარებებს:

31.12.2004

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	80.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		72.148
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		8.715
დებეტი – 1600 ან/და 2100 საიჯარო აქტივი	15.000	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისაგან)*		15.000

საგარანტიო სხვაობის გადაუხდელობის შემთხვევაში, მოიჯარე დებიტორად რჩება, შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

31.12.2004

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	75.863	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		67.148
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		8.715

დებეტი – 1600 ან/და 2100 საიჯარო აქტივი		15.000
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან *(საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისაგან)*		15.000

არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დროს, მეიჯარე კომპენსაციას ვერ იღებს ნარჩენი ღირებულების შემცირების გამო. ამიტომ ნარჩენი ღირებულების შემცირების შედეგი აისახება მეიჯარის ფინანსურ შედეგებში. მე-7 მაგალითის პირობების გათვალისწინებით, იგი გატარდება:

31.12.2004

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		75.863
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		67.148
კრედიტი – 8115 შემოსავალი ფინანსური იჯარიდან *(ფულადი სახსრების მიღება მოიჯარისაგან)*		8.715
დებეტი – საიჯარო აქტივი	15.000	
დებეტი – 8270 ზარალი ფინანსური იჯარიდან	5.000	
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან		20.000

საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულების ცვლილება შეიძლება მოხდეს იჯარის განმავლობაში, ნებისმიერ დროს. ამიტომ, მეიჯარის მოლიანი ინვესტიციის თანხის განსაზღვრისათვის გამოყენებული არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულებების თანხები პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს. თუ შეფასებითი არაგარანტირებული სალიკვიდაციო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირებულია, გადაისინჯება იჯარის ვადაში შემოსავლის განაწილება და უკვე დარიცხული შემოსავლის შემცირება დაუყოვნებლივ აისახება. ამ მიზნით აუცილებელი იქნება ფინანსური იჯარის შემოსავლის გრაფიკის ხელახლა შედგენა და უკვე დარიცხული შემოსავლების მაკორექტირებელი თანხის დადგენა.

მე-7 მაგალითისათვის დავუშვათ, რომ მეიჯარე ყოველწლიურად საიჯარო აქტივის არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების ტესტირებას ახდენდა. იჯარის დაწყებიდან მეოთხე წელს აღმოჩნდა, რომ საიჯარო აქტივის გაანგარიშებითი ნარჩენი ღირებულება 15.000 ლარს შეადგენს. ე.ი. თავდაპირველი გაანგარიშებითი ნარჩენი ღირებულება 5.000 ლარით შემცირდა. შემცირება არსებითია და მეიჯარემ უნდა იმოქმედოს ბასს-ის მოთხოვნის შესაბამისად. არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების შემცირების ფაქტი მიანიშნებს, რომ შემცირებულია მეიჯარის წმინდა საიჯარო ინვესტიცია. ცხადია, ხელშეკრულების პირობა ვერ შეიცვლება და მოიჯარე არ დათანხმდება საიჯარო გადასახდელების გაზრდას. ნარჩენი ღირებულების შემცირებით გამოწვეული ზარალი ხარჯის სახით უნდა აღიარდეს, რაც, ფაქტობრივად, ფინანსური შემოსავლის შემცირების ტოლფასია მეიჯარისათვის.

გაანგარიშება შეიძლება მოხდეს შემდეგნაირად:

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია პირვანდელი გრაფიკით	სხვაობის თანხა
01.01.2000				296.896		
31.12.2000	75.863	29.690	46.173	250.723	45.863	-31
31.12.2001	75.863	25.072	50.791	199.932	50.450	-341
31.12.2002	75.863	19.993	55.870	144.062	55.495	-376

31.12.2003	75.863	14.406	61.457	82.605	61.044	-413
31.12.2004	75.863	8.260	67.603	15.000	67.149	-454
	379.315	97.421	281.894		280.000	-1.894

შენიშვნა: *საწყისი გრაფიკის შედგენისას, ცხადია, გათვალისწინებული ვერ იქნებოდა ნარჩენი ღირებულების შესაძლო შემცირება. ფაქტობრივი შედეგი გვიჩვენებს, რომ ნარჩენი ღირებულების შემცირებამ 5.000 ლარით გამოიწვია წმინდა საიჯარო ინვესტიციის 3.104 ლარით დამახინჯება. ამან განაპირობა შესაბამისი შემოსავლების კარგვა 1.894 ლარის ოდენობით. ორივეს ჯამი კი შეადგენს 5.000 ლარს (თუ მხედველობაში არ მივიღებთ დარგვალების გამოწვეულ ცდომილებას).*

ბასს მოითხოვს უკვე აღიარებული შემოსავლების დაუყოვნებლივ შესწორებას, ამიტომ მეოთხე წლის ბოლოს საჭირო იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი – 8270 ზარალი ფინანსური იჯარიდან 1.440
კრედიტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან 1.440*

* 1.440 = 310+341+376+413

9.3.2. ფინანსური იჯარის აღრიცხვის თავისებურებები მეიჯარე მეწარმეებთან და დილერებთან

ზემოთ განხილული საკითხები ეხებოდა ისეთ საიჯარო ხელშეკრულებებს, რომელთა განხორციელებით განპირობებული არ იყო მოგების ან ზარალის მიღება. მათ გვერდით, არის შემთხვევები, როდესაც საიჯარო გარიგება, ფინანსურ შემოსავალთან ერთად, ითვალისწინებს მოგების მიღებას. ასეთი ხელშეკრულებები ხშირად დამახასიათებელია მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეებისათვის. თუმცა, მომგებიანი საიჯარო ხელშეკრულება შესაძლებელია არსებობდეს სხვა მეიჯარეებისთვისაც. ამიტომ, ქვემოთ განხილული თავისებურებები თანაბრად მისაღებია როგორც მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეებისათვის, ისე სხვა მეიჯარეებისთვისაც, რომელთა საიჯარო გარიგება მოგების ან ზარალის მიღებას განაპირობებს.

მწარმოებლების ან დილერების (იგულისხმება სხვა საიჯარო ხელშეკრულებებიც, რომლებსაც ახლავს მოგება ან ზარალი) მიერ განხორციელებული ფინანსური იჯარის აღრიცხვის თავისებურება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ საიჯარო გარიგებისას წარმოიშობა ორი ტიპის შემოსავალი:

ა) მოგება ან ზარალი, რომელიც ექვივალენტურია იმ მოგება-ზარალის თანხებისა, რომელიც მიღებული იქნება იჯარით გაცემული აქტივის ჩვეულებრივი გასაყიდი ფასებით გაყიდვის შედეგად და დამოკიდებულია მოცულობაზე ან საბაზრო დათმობებზე; და

ბ) ფინანსური შემოსავალი იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში.

მეიჯარეების როლში გამოსულმა მწარმოებლებმა ან დილერმა რეალიზაციიდან მიღებული მოგება ან ზარალი უნდა ჩაროონ საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შოგების ან ზარალის თანხაში, იმავე საკრიტიკო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც საწარმო იყენებს ჩვეულებრივი, ღია გაყიდვის ოპერაციების მიმართ.

ჩვეულებრივ, მწარმოებლისა და დილერის მისანია აქტივის გაყიდვა. მართალია, ფინანსური იჯარით აქტივის გადაცემის დროს, იჯარის დასაწყისში საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება, მაგრამ, ფაქტობრივად, შესაძლებელია სრულდებოდეს რეალიზაციის აღიარებისათვის ბასს 18-ით დადგენილი ყველა პირობა. ეს განსაკუთრებით აშკარაა მაშინ, როდესაც საიჯარო აქტივი მოიჯარეს საკუთრებაში რჩება საიჯარო ვადის ამოწურვის შემდეგ ან იჯარის ვადა ფაქტობრივად ემთხვევა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადას. ეს გარემოებები მიანიშნებს, რომ ფინანსური შედეგი უნდა აღიარდეს აქტივის იჯარით გადაცემისთანავე.

მაგალითი 8

მეიჯარე-მწარმოებელმა 5 წლის ვადით ფინანსური იჯარით გასცა საიჯარო ქონება, რომლის თვითღირებულება 160.000 ლარია. საიჯარო ხელშეკრულება შეუქცევადი ხასიათისაა და იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი საკუთრების უფლებით გადაეცემა მოიჯარეს. აქტივი საჭიროებს დამონტაჟებას, მაგრამ მასზე პასუხისმგებელია მოიჯარე. ჩვეულებრივ პირობებში აქტივის ნორმალური გასაყიდი ფასია 200.000 ლარი. მწარმოებლის მიერ მიღებული ეკვივალენტური მოგება შეადგენს 40.000 ლარს. მეიჯარე-მწარმოებელმა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოგება ფინანსური იჯარიდან უნდა ასახოს 40.000 ლარი.

ზემოთ მოტანილ მაგალითში ფინანსური შედეგი განისაზღვრა აქტივის ჩვეულებრივ ფასსა და მის თვითღირებულებას შორის სხვაობით. მაგრამ ბასს-17 მოითხოვს, რომ მოგების განსაზღვრისას ყურადღება მიექცეს მომდინარე გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებასაც. კერძოდ, განმარტებულია, რომ მეიჯარე მწარმოებლისა და დილერის გაყიდვიდან შემოსავალი ტოლია უმცირესის: (I) ფინანსური იჯარით გაცემული აქტივის რეალურ ღირებულებასა და (II) მოიჯარეზე დარიცხული მინიმალურ საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას შორის, რომელიც გამოთვლილია საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. იჯარის დასაწყისში აღიარებადი გაყიდვების თვითღირებულება წარმოადგენს აქტივის თვითღირებულებას ან საბალანსო ღირებულებას, თუ ისინი განსხვავებულია, რომელიც შემცირებულია დისკონტირებული არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებით.

თუ მე-8 მაგალითში დავუშვებთ, რომ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება 197.000 ლარია, მაშინ მეიჯარის მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაექვემდებარება მოგება 37.000 ლარის ოდენობით.

მომსმარებელთა მოსიდვის მიზნით, მწარმოებელი ან დილერი მეიჯარეები, ხშირად აცხადებენ ხელოვნურად დაბალ საპროცენტო განაკვეთებს. ეს, როგორც წესი, იწვევს აქტივის იჯარასთან დაკავშირებული საერთო შემოსავლების გაცილებით დიდი ნაწილის მაშინვე აღიარებას. ამის თავიდან ასაცილებლად სტანდარტით დადგენილია, რომ თუ მოგების გამოანგარიშების დროს გამოყენებულია ხელოვნურად შემცირებული საპროცენტო განაკვეთი, რეალიზაციიდან მიღებული მოგებისათვის დაწესდეს ქვედა ზღვარი, რომელიც შეესაბამება საბაზრო საპროცენტო განაკვეთს.

მაგალითი 9

დილერი მეიჯარე აცხადებს დანადგარის 5-წლიანი ფინანსური იჯარით გაცემას 10%-იანი განაკვეთით. დანადგარის შეძენის თვითღირებულება 160.000 ლარია. მისი ნორმალური გასაყიდი ფასი 210.000 ლარს შეადგენს. იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი მეიჯარეს დაუბრუნდება. ამ დროისათვის აქტივის შეფასებითი ნარჩენი ღირებულება იქნება 5.000 ლარი. საიჯარო გადასახდელების გადახდა ხდება თანაბრად, ყოველი წლის ბოლოს 55.480 ლარის ოდენობით. მოიჯარესთან ხელშეკრულება გაფორმდა და ძალაში შევიდა 2000 წლის 1 იანვარს. ხელშეკრულების გაფორმებისას, საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12 %-ს შეადგენდა. განვსაზღროთ ასაღიარებელი ფინანსური შედეგი და მოვახდინოთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარება იმ დაშვებით, რომ: ა) ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ; და ბ) ნარჩენი ღირებულება გარანტირებული არ არის.

1. ასაღიარებელი მთლიანი შემოსავალი (უმცირესი (ა) და (ბ) შორის)

	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება
ა) ნორმალური გასაყიდი ფასი	210.000	210.000
ბ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება (55.480x3,60478)	199.993	199.993
დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება (5.000x0,5674)	2.837	
სულ „ბ“	202.830	199.993
ასაღიარებელი შემოსავალი	202.830	199.993

2. იჯარის დასაწყისში აღიარებადი გაყიდვების თვითღირებულება (სხვაობა (ა) და (ბ) შორის):

	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება
ა) საიჯარო აქტივის თვითღირებულება	160.000	160.000
ბ) დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება (5.000x0,5674)		2.837
ასაღიარებელი ხარჯი	160.000	157.163

3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაქვემდებარებული მოგება

	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება
მოგება	42.830 (202.830 – 160.000)	42.830 (199.993 – 157.163)

4. ფინანსური შემოსავლის განაწილების გრაფიკი გარანტირებული და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი (12 %)	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2000				202.830
31.12.2000	55.480	24.340	31.140	171.690
31.12.2001	55.480	20.603	34.877	136.812
31.12.2002	55.480	16.417	39.063	97.750
31.12.2003	55.480	11.730	43.750	54.000
31.12.2004	55.480	6.480	49.000	5.000
	277.400	79.570	197.830	

5. ბუღალტრული გატარებები იჯარის ვადის დასაწყისში

5.1. გარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის

დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	171.690	
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	31.140	
კრედიტი – 6111 შემოსავალი საიჯარო აქტივის გადაცემიდან *(შემოსავლის აღიარება)*		202.830
დებეტი – 7210 ხარჯი საიჯარო აქტივის გადაცემიდან	160.000	
კრედიტი – 1600 საიჯარო აქტივი (მარაგი) *(საიჯარო აქტივის ჩამოწერა)*		160.000

5.2. არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულებისათვის

დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	168.853	
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	31.140	
კრედიტი – 6111 შემოსავალი საიჯარო აქტივის გადაცემიდან *(შემოსავლის აღიარება)*		199.993
დებეტი – 7210 ხარჯი საიჯარო აქტივის გადაცემიდან	157.163	
დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან	2.837	
კრედიტი – 1600 საიჯარო აქტივი (მარაგი) *(საიჯარო აქტივის ჩამოწერა)*		160.000

საიჯარო გადასახდელების მიღება აღირიცხება მეიჯარესთან ანალოგიურად.

მწარმოებლის ან დილერის მიერ გაწეული თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯების აღიარება ხარჯების სახით ხდება იჯარის ხელშეკრულების ძალაში შესვლისთანავე, რადგან ეს ხარჯები დაკავშირებულია აქტივის გაყიდვიდან მოგების მიღებასთან.

9.4. ჩვეულებრივი (საოპერაციო) იჯარა

9.4.1. ჩვეულებრივი იჯარის აღრიცხვა მოიჯარესთან

ჩვეულებრივი იჯარის შემთხვევაში, მეიჯარედან მოიჯარეს არ გადაეცემა აქტივთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი. აქედან გამომდინარე, აქტივი აღირიცხება მეიჯარესთან და არა მოიჯარესთან. მოიჯარესთან საიჯარო გადასახდელები საიჯარო ვადის განმავლობაში ხარჯად უნდა აღიარდეს წრფივი მეთოდის მიხედვით, თუ სხვა სისტემატური მეთოდი უფრო ტიპური არ იქნება სარგებლის გამოყენებისათვის ამ დროის მონაკვეთში.

მოცემული დებულებიდან გამომდინარე, მოიჯარე საიჯარო გადასახდელს ხარჯად აღიარებს მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგების შედგენის მომენტში. ვინაიდან საიჯარო გადასახდელების გადახდა იშვიათად ემთხვევა საანგარიშგებო წლის ბოლო დღეს, მოიჯარე ხარჯის აღიარებისათვის იყენებს დარიცხვის მეთოდს.

დავუშვათ, მოიჯარემ 1 ივლისს გააფორმა ხელშეკრულება საოფისე შენობის იჯარაზე. იგი ვალდებულია მეიჯარეს გადაუხადოს იჯარის დაწყებიდან ყოველი 12

თვის გასვლისთანავე 3.000 ლარი. მოიჯარე თვლის, რომ იჯარით აღებული შენობა თანაბარი დატვირთვით იქნება გამოყენებული მთელი საიჯარო პერიოდის, 10 წლის განმავლობაში, ე.ი. მთლიანი საიჯარო გადასახდელი თანაბრად იქნება 10 წელზე განაწილებული. აღნიშნულ შემთხვევაში, ხელშეკრულების გაფორმების წელს მოიჯარე ხარჯად აღიარებს 6 თვის საიჯარო გადასახდელს 1.500 ლარის ოდენობით. აღიარება მოხდება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – 7420 საიჯარო ქირა	1.500	
კრედიტი – 3490 დარიცხული ვალდებულებები		1.500

მომდევნო წელს გადახდილია საიჯარო გადასახდელი 3.000 ლარი

დებეტი – 7420 საიჯარო ქირა	1.500	
დებეტი – 3490 დარიცხული ვალდებულებები	1.500	
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 – ფულადი სახსრები		3.000

მეორე წლის ბოლოს იჯარის გადასახდელზე ბუღალტრული გატარება იგივე იქნება, რაც პირველ წელს.

9.4.2. ჩვეულებრივი იჯარის აღრიცხვა მეიჯარესთან

ჩვეულებრივი იჯარით გაცემულ აქტივს მეიჯარე თავის ბალანსში წარადგენს, აქტივის ბუნების შესაბამისად.

ჩვეულებრივი იჯარის პირობების განხილვისა და ხელშეკრულების მომზადების პროცესში, მეიჯარის მიერ გაწეული თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები უნდა დაუმატოს საიჯარო აქტივის საბალანსო ღირებულებას და ხარჯად აღიარდეს იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში იმავე მეთოდით, როგორც იჯარიდან შემოსავალი.

იჯარიდან მიღებული შემოსავალი აღიარდება თანაბარწომიერად, იჯარის მთელი ვადის განმავლობაში, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვა სისტემატური საფუძველი უფრო დამახასიათებელია იმ დროის მონაკვეთისათვის, რომლის დროსაც იჯარით გაცემული აქტივის გამოყენებიდან მიღებული სარგებელი მცირდება.

იჯარიდან მიღებულ შემოსავალთან დაკავშირებული დანახარჯები, მათ შორის ცვეთა, მიეკუთვნება იჯარის პერიოდის ხარჯებს. იჯარით გაცემული აქტივისათვის ცვეთა იანგარიშება იმ საერიცხო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელსაც მეიჯარე იყენებს ანალოგიური აქტივისათვის.

ოპერაციების ბუღალტრული გატარებების საილუსტრაციოდ დავუშვათ, რომ იჯარით გაცემულია შენობა 2000 წლის 1 მაისს. წლიური საიჯარო გადასახდელი 2.400 ლარია. 1/2 წილის გადახდა უნდა მოხდეს ყოველი 6 თვის დამთავრებისთანავე. ქონების იჯარით გაცემასთან დაკავშირებით, იჯარის პირობების განხილვის დროს, საკონსულტაციო მომსახურებისათვის გადახდილია 500 ლარი.

საკონსულტაციო დანახარჯებით საიჯარო აქტივის ღირებულების გაზრდა

დებეტი – 2130 შენობები	500	
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		500

მიღებული საიჯარო შემოსავლის აღიარება 31 ოქტომბერს

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	1.200	
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები		1.200

ნოემბერ-დეკემბერში გამომუშავებული საიჯარო შემოსავლის აღიარება 2000 წლის 31 დეკემბერს

დებეტი – 1890 დარიცხული მოთხოვნები	400	
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები		400

2001 წლის 30 აპრილს მიღებული საიჯარო შემოსავლის აღიარება

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	1.200	
კრედიტი – 6190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		800
კრედიტი – 1890 დარიცხული მოთხოვნები		400

იჯარით გაცემული აქტივისათვის დარიცხული ცვეთის ხარჯად აღიარება

დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები		
კრედიტი – 2230 შენობების ცვეთა		

9.5. აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდება

9.5.1. ფინანსური იჯარა

აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია არის შეთანხმება, რომლითაც აქტივის მესაკუთრე აქტივს ყიდის და იმავე აქტივს დაუყოვნებლივ იჯარით იღებს მყიდველისაგან, ე.ი. შეთანხმებაში მონაწილე ორი პირი, მყიდველი და გამყიდველი შეთანხმების ერთი აქტის დასრულებისთანავე ხდებიან მეიჯარე და მოიჯარე. აქტივის უკუიჯარით გაყიდვისთანავე, აუცილებელია დადგინდეს იჯარის ტიპი. იჯარის ტიპის დასადგენად გამოიყენება ბასს 17-ით განსაზღვრული იჯარის კლასიფიკაციის კრიტერიუმები.

აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა გაყიდვის ხარჯებს არ მოითხოვს, რადგან აქტივი ფიზიკურად გამყიდველ-მოიჯარესთან რჩება. ამდენად, აქტივის გასაყიდი ფასი მისი ნეტო სარეალიზაციო ფასია. იგი შეიძლება აქტივის საბალანსო ღირებულების ტოლი, მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს. ამიტომ უკუიჯარით გაყიდვის დროს წარმოიშობა გარკვეული ფინანსური შედეგი: მოგება, ზარალი ან ნულოვანი ფინანსური შედეგი. უკუიჯარის პირობით გაყიდვის შემთხვევაში, ფინანსური იჯარის აღრიცხვის თვალსაზრისით, საინტერესოა ორი გარემოების განხილვა. პირველი, როდესაც გაყიდული და იჯარით მიღებული აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია აქტივის რეალურ ღირებულებაზე და მეორე, როდესაც გაყიდული და იჯარით მიღებული აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია აქტივის აღდგენით ღირებულებაზე.

აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური იჯარის კრიტერიუმებს, თავისი ეკონომიკური შინაარსით არის მეიჯარე-მყიდველის მიერ მოიჯარე-გამყიდველისათვის ფინანსური სახსრების გადაცემის ხერხი, სადაც საიჯარო ქონება გარანტიის როლში გამოდის. ამიტომ აუცილებელი არაა, რეალიზაციიდან ამონაგების მეტობა საბალანსო ღირებულებაზე დაუყოვნებლივ ნაითვალოს როგორც შემოსავალი. ამგვარი მეტობა უნდა გადავადდეს და დაექვემდებაროს ამორტიზაციას იჯარის ვადის განმავლობაში.

ბასს 17 არ მიანიშნებს გადავადებული (მომავალი პერიოდის) შემოსავლის ამორტიზაციისათვის გამოსაყენებელ მეთოდს. სამართლიანი იქნება გადავადებული შემოსავლის ამორტიზაცია იჯარით მიღებულ აქტივზე, საიჯარო ვალდებულების შემცირების პროპორციულად.

უკუიჯარით გაყიდული აქტივი შესაძლებელია იყოს ახალი ან უკვე გამოყენებაში არსებული. ახალი აქტივის უკუიჯარით გაყიდვის აღრიცხვა უფრო მარტივია. ქვემოთ მოტანილი მაგალითი შეეხება მეიჯარე გამყიდველთან გამო-

ყენებაში არსებული აქტივის გაყიდვისა და, იმაყდროულად, იჯარით მიღების ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვას იმ შემთხვევისათვის, როდესაც აქტივის ნეტო სარეალიზაციო ფასი მეტია მის საბალანსო ღირებულებაზე.

მაგალითი 10

საწარმომ (გამყიდველი-მეიჯარე) გაყიდა და მყიდველისაგან ფინანსური იჯარით აიღო მანქანა-დანადგარი, რომლის საბალანსო ღირებულება 50.000 ლარია (აქტივი შეიძინილი იყო 60.000 ლარად და გაყიდვის მომენტისათვის დარიცხული ცვეთა შეადგენდა 10.000 ლარს). აქტივის გაყიდვაზე გარიგება მოხდა 2000 წლის 1 იანვარს. იჯარის ვადა 5 წელს შეადგენს. აქტივის დარჩენილი მომსახურების ვადა იჯარის ვადას ემთხვევა და იჯარის ბოლოსათვის აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლი იქნება. აქტივი გაიყიდა 55.000 ლარად, რაც ნეტო სარეალიზაციო ფასის ტოლია (რადგან აქტივი იჯარით რჩება გამყიდველთან, გაყიდვასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯები არ იქნებოდა გაწეული). ყოველი წლის ბოლოს ასანაზღაურებელი საიჯარო გადასახდელი შეადგენს 13.775 ლარს. საპროცენტო განაკვეთი 8 პროცენტია. ასეთ პირობებში საიჯარო გადასახდელების განაწილებისა და გაყიდვიდან მიღებული მოგების აღიარების გრაფიკს შემდეგი სახე ექნება:

წელი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი (8 %)	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი შემოსავალი
იჯარის დასაწყისი				55.000	
I	13.775	4.400	9.375	45.625	852
II	13.775	3.650	10.125	35.500	920
III	13.775	2.840	10.935	24.565	994
IV	13.775	1.965	11.810	12.755	1.074
V	13.775	1.020	12.755		1.160
ჯამი	68.875	13.875	55.000		5.000

მოიჯარე-გამყიდველის მიერ აქტივის გაყიდვისა და საიჯარო ვალდებულების ორმხრივად აღიარებისათვის აუცილებელი იქნება შემდეგი ბუღალტრული ჩანაწერების გამოყენება:

დებეტი — 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში		60.000
კრედიტი — 2150 მანქანა-დანადგარები		60.000
(გაყიდული აქტივის ჩამოწერა)		
დებეტი — 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		10.000
კრედიტი — 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში		10.000
(გაყიდული აქტივის ცვეთის ჩამოწერა)		
დებეტი — 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		55.000
კრედიტი — 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში		50.000
კრედიტი — 4410 გადავადებული (მომავალი პერიოდის) შემოსავალი *(გაყიდვის აღიარება)*		5.000
დებეტი — 2150 მანქანა-დანადგარები		55.000
(ფინანსური იჯარით მიღებული)		

კრედიტი — 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე		45.625
კრედიტი — 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		9.375
(საიჯარო ვალდებულების აღიარება)		

თავდაპირველი აღიარების შემდგომი აღრიცხვა მოიჯარესთან ხდება იმავე სქემით, რასაც მოიჯარე, ჩვეულებრივ, გამოიყენებდა ფინანსური იჯარის პირობებში წარმოშობილი ურთიერთობის დროს, მხოლოდ იმ განსხვავებით, რომ ყოველი პერიოდის ბოლოს მოუწევს გადავადებული შემოსავლის ნაწილის აღიარება. ნიმუშისათვის ქვემოთ მოტანილია მხოლოდ პირველი წლის ბუღალტრული გატარებები, იმ დაშვებით, რომ საიჯარო გადასახდელი დროულად არის გადახდილი.

დებეტი — 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი			9.375
დებეტი — 8210 საპროცენტო ხარჯი			4.400
კრედიტი — 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები			13.775
(საიჯარო გადასახდელის გადახდა)			
დებეტი — 4410 გადავადებული შემოსავალი		852	
კრედიტი — 8190 შემოსავალი აქტივის უკუიჯარით გაყიდვიდან *(აქტივის უკუიჯარით გაყიდვიდან მოგების აღიარება)*			852

მაშინ, როცა მოგება არ წარმოიშობა, ან რეალურ ღირებულებასა და საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებულ ღირებულებას შორის უმცირესი, აქტივის საბალანსო ღირებულების ტოლია, პრაქტიკაში შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აქტივის საბალანსო ღირებულების ადრინდელი საბალანსო ღირებულებით დატოვება და აღრიცხვის გაგრძელება ისე, თითქოს აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია არ მომხდარა. ეს გულისხმობს, რომ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციის შედეგად ცვლილება არ მომხდარა, გამყიდველის ინტერესებში აქტივის მესაკუთრეობასთან დაკავშირებულ რისკებსა და სარგებელთან მიმართებაში. მაშასადამე, ნაკლებად მოსალოდნელია რაიმე ცვლილება აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაში. რეალიზაციიდან ამონაგები აისახება ვალდებულების ანგარიშის კრედიტში, რომელიც, ფინანსური იჯარის შესაბამისად, წარმოადგენს თავდაპირველ წმინდა ვალდებულებას. ანუ ბუღალტრულ გატარებას შემდეგი სახე ექნება:

დებეტი — 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		—
კრედიტი — 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე		—
კრედიტი — 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		

საიჯარო ვალდებულების შემდგომი აღრიცხვა ხდება ზემოთ აღწერილის შესაბამისად.

მაშინ, როდესაც უკუიჯარით გაყიდული აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია გასაყიდ ფასზე, ეს ფაქტი მიანიშნებს აქტივის გაუფასურებაზე. უკუიჯარით გაყიდული აქტივის გაყიდვის მომენტისათვის, გაუფასურების შემთხვევაში, აუცილებელია გაუფასურების ზარალის დაუყოვნებელი ჩამოწერა. ანუ გასაყიდი აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს აქტივის აღდგენით ღირებულებამდე. ბასს 36-ის მიხედვით, აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი; ხოლო აქტივის გამოყენებითი ღირებულება არის აქტივიდან, ან ფულადი სახსრების

წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

გაუფასურების ზარალის ჩამოწერის მიდგომის გამოყენების დროს, შესაძლებელია აღგილი ჰქონდეს მინიმუმ ორ შემთხვევას: პირველი, როდესაც გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება მეტია აქტივის გამოყენებით ღირებულებაზე და გაუფასურების ზარალის ჩამოწერის შემდეგ სხვა ფინანსური შედეგი გაყიდვიდან მოსალოდნელი არ არის და, მეორე, როდესაც გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება ნაკლებია აქტივის გამოყენებით ღირებულებაზე და გაუფასურების ზარალის ჩამოწერის შემდეგ აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა კვლავ ზარალს წარმოშობს. ბაზს 17-ში ეს მეორე შემთხვევა პირდაპირ განხილული არ არის, მაგრამ, ეინაიდან მოითხოვება მხოლოდ გაუფასურების ზარალის დაუყოვნებელი ჩამოწერა, ივარაუდება, რომ გაყიდვიდან მიღებული ზარალის ნაწილი ერთბაშად არ უნდა ჩამოიწეროს და მისი გადაეადება მოხდეს იჯარის პერიოდში ამორტიზაციის გზით ჩამოსაწერად

მაგალითი 11

საწარმომ (გამყიდველი-მეიჯარე) 2000 წლის 1 იანვარს გაყიდა და მყიდველისაგან მანქანა-დანადგარი ფინანსური იჯარით აიღო შემდეგი პირობით:

– აქტივის საბალანსო ღირებულებაა 40.000 ლარი (შეძენის ღირებულება 48.000 ლარი, დარიცხული ცვეთა 8.000);

– გასაყიდი ფასია (გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება) 35.000 ლარი;

– გამოყენების ღირებულებაა 37.000 ლარი;

– იჯარის ეადაა (ემთხვევა აქტივის სასარგებლო მომსახურების ეადას) 5 წელი;

– აქტივი მეიჯარეს უბრუნდება ნულოვანი ნარჩენი ღირებულებით;

– საიჯარო გადასახდელი გადაიხდება ყოველი წლის ბოლოს, თანაბრად 9.470 ლარის ოდენობით;

– საპროცენტო განაკვეთია 11%.

მოცემული პირობიდან გამომდინარე, აქტივის აღდგენითი ღირებულებაა 37.000 ლარი (უდიდესი გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის). საბალანსო ღირებულებასა და აღდგენით ღირებულებას შორის სხვაობა 3.000 (40.000-37.000) ლარი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს გაუფასურების ზარალის სახით. ეინაიდან აქტივი გაიყიდა აღდგენით ღირებულებაზე დაბალ ფასში და საიჯარო აქტივი და საიჯარო ვალდებულება აღიარდება რეალური ღირებულებით (თუ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება უფრო ნაკლები არაა), ადგილი ექნება ზარალის წარმოშობას. მოცემულ შემთხვევაში იგი 2.000 ლარს (37.000-35.000) შეადგენს.* იგი უნდა გადაეადდეს და ხარჯის სახით ჩამოიწეროს, იჯარის ვადის განმავლობაში.

** მაშინ, როდესაც აქტივის წმინდა სარეალიზაციო ფასი მეტია გამოყენების ღირებულებაზე, ცხადია, გაუფასურების ზარალის ჩამოწერის შემდეგ სხვა ზარალი არ წარმოიშობა.*

აქტივის უკუიჯარით გაყიდვის ოპერაციების ბუღალტრული გატარების საილუსტრაციოდ, ქვემოთ მოტანილია საიჯარო ვალდებულებისა და გადაეადებული ზარალის ამორტიზაციის გრაფიკი.

წელი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი (11 %)	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი ზარალი
იჯარის დასაწყისი				35.000	
I	9.470	3.850	5.620	29.380	321
II	9.470	3.232	6.238	23.142	356
III	9.470	2.546	6.924	16.217	396
IV	9.470	1.784	7.686	8.531	439
V	9.470	9.38	8.532	0	488
ჯამი	47.350	12.350	35.000		2.000

მოიჯარე-გამყიდველის მიერ აქტივის ზარალით გაყიდვისა და საიჯარო ვალდებულების თავდაპირველი აღიარებისათვის გამოიყენება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

დებეტი – 7190 გაუფასურების ხარჯი		3.000	
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა (გაუფასურება)			3.000
(გაუფასურების ზარალის აღიარება)			
დებეტი – 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში		48.000	
კრედიტი – 2150 მანქანა-დანადგარები			48.000
(გაყიდული აქტივის ჩამოწერა)			
დებეტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		11.000	
(გაუფასურება)			
კრედიტი – 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში			11.000
(გაყიდული აქტივის ცვეთისა და გაუფასურების თანხის ჩამოწერა)			
დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები		35.000	
დებეტი – 1750 გადავადებული (მომავალი პერიოდის) ხარჯი		2.000	
კრედიტი – 8300 აქტივების გაყიდვის ანგარიში			37.000
(გაყიდვის აღიარება)			
დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები		35.000	
(ფინანსური იჯარით მიღებული)			
კრედიტი – 4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე			29.380
კრედიტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი			5.620
(საიჯარო ვალდებულების აღიარება)			

იმ დაშვებით, რომ საიჯარო გადასახდელი დროულად არის გადახდილი, პირველი წლის ბოლოს მოხდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი – 3195 ფინანსური იჯარის ვალდებულების მიმდინარე ნაწილი		5.620	
დებეტი – 8110 საპროცენტო ხარჯი		3.850	
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები			9.470
(საიჯარო გადასახდელის გადახდა)			
დებეტი – 8290 ზარალი აქტივის უკუიჯარით გაყიდვიდან		321	
კრედიტი – 1750 გადავადებული ხარჯი			321
(ზარალის აღიარება)			

აქტივის უკუიჯარით გაყიდვა მოხდება მოგებით თუ ზარალით, გაელენას არ ახდენს აღრიცხვის ტექნიკაზე მეიჯარე მყიდველთან. ყველა შემთხვევაში, მეიჯარე-მყიდველი აქრიცხავს შემოსავალში იღებს რეალური ღირებულებით და, ეროდრიულად, ამაეე ღირებულებით აღიარებს საიჯარო მოთხოვნას მოიჯარე-გამყიდველის მიმართ.

აქტივის შეძენისა და იჯარით გადაცემის ოპერაციები მეიჯარე-მყიდველთან გატარდება შემდეგნაირად:

დებეტი – 1600 საიჯარო აქტივები (მარაგი)
კრედიტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები
(საიჯარო აქტივის შეძენა)
დებეტი – 2320 გრძელვადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან
დებეტი – 1477 მოკლევადიანი მოთხოვნები ფინანსური იჯარიდან
კრედიტი – 1600 საიჯარო აქტივები (მარაგი)
(საიჯარო მოთხოვნის აღიარება)

9.5.2. ჩვეულებრივი იჯარა

თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და ა'შკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მა'შინ მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა უნდა აღიარდეს დაუყოვნებლივ. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მა'შინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა მა'შინვე უნდა აღიარდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება დაბალი საბაზრო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ დროს სხვაობა უნდა გადავადდეს და ამორტიზდებოდეს საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად იმ ვადა'ში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სხვაობის თანხა ასევე უნდა გადავადდეს და ამორტიზაცია განახორციელდეს იმ ვადა'ში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.

ამასთან, ჩვეულებრივი იჯარის დროს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ტოლია, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

ამდენად, როდესაც აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა ჩვეულებრივი იჯარაა, მა'შინ, გაყიდვის შედეგის განსაზღვრის მიზნით, აუცილებელია დადგინდეს, სარეალიზაციო ფასი და საიჯარო გადასახდელი განსაზღვრულია რეალური ღირებულებით, თუ რეალურ ღირებულებაზე მეტი ან ნაკლებია. სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინებით, რამდენიმე შემთხვევასთან შეიძლება გვქონდეს საქმე. ამის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ ჩვეულებრივი იჯარის პირობებში აქტივის უკუიჯარით გაყიდვის რამდენიმე ვერსია.

მიწის ნაკვეთის უკუიჯარით გაყიდვა ნაღდი ანგარიშსწორებით
(კატეგორია: ჩვეულებრივი იჯარა)

ცხრილი 9.3

სიტუაცია	აქტივის საბალანსო ღირებულება			აქტივის რეალური ღირებულება	აქტივის გასაყიდი ფასი	შედეგი		
	I ვარიანტი	II ვარიანტი	III ვარიანტი			I ვარიანტი	II ვარიანტი	III ვარიანტი
I	10.000	9.500	10.600	10.000	10.000	X	მოგება 500	ზარალი 600
II	10.000	9.500	10.600	10.000	9.800	ზარალი 200	მოგება 300	ზარალი 800
	10.000	9.900	10.600	10.000	9.800	ზარალი 200	ზარალი 100	ზარალი 800

III	10.000	9.500	10.300	10.000	10.500	მოგება 500	მოგება 1000	მოგება 200
	10.000	9.500	10.600	10.000	10.500	მოგება 500	მოგება 1 000	ზარალი 100
IV	X	X	10.600	10.000	X	X	X	ზარალი 600

სიტუაცია I. მიწის ნაკვეთის სარეალიზაციო ფასი განპირობებულია რეალური ღირებულებით. განიხილება 3 შემთხვევა:

გასაყიდი ფასი უდრის საბალანსო ღირებულებას. *ფინანსური შედეგი ნულის ტოლია.*

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები 10.000
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები 10.000

ა) გასაყიდი ფასი მეტია საბალანსო ღირებულებაზე. მოგება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები 10.000
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები 9.500
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 500

ბ) გასაყიდი ფასი ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე. *ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.*

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები 10.000
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 600
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები 10.600

სიტუაცია II. მიწის გასაყიდი ფასი ნაკლებია რეალურ ღირებულებაზე. განიხილება შემდეგი შემთხვევები:

ა) საბალანსო ღირებულება ნაკლებია გასაყიდ ფასზე. მოგება აღიარდება დაუყოვნებლივ

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები 9.800
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები 9.500
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 300

ბ) საბალანსო ღირებულება მეტია გასაყიდ ფასზე. შეიძლება ადგილი ჰქონდეს შემთხვევას, როდესაც საბალანსო ღირებულება ერთდროულად მეტია რეალურ ღირებულებაზე, როგორც ეს III ვარიანტშია (IV სიტუაცია). ასეთ შემთხვევაში, უკუიჯარით გასაყიდი აქტივი ჩამოფასდება რეალურ ღირებულებამდე

დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 600
(10.600 – 10.000) ან
დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი *(თუ ადრე ეს აქტივი აფასებული იყო)* 9.500
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები 600

საბალანსო ღირებულების რეალურ ღირებულებამდე დაყვანის შემდეგ მეორე სიტუაციის I და III ვარიანტი ტოლფასოვანია, რადგან ერთი და იგივე ზარალი მსჯელობის საგნად რჩება (800 – 600 = 200). არის შემთხვევა, როდესაც საბალანსო ღირებულება ტოლი ან ნაკლებია რეალურ ღირებულებაზე. წარმოშობილი ზარალი საიჯარო გადასახდელებთან მიმართებით განიხილება როგორც კომპენსირებული და არაკომპენსირებული ზარალი. ცხრილში მოტანილია მეორე ვარიანტის ორი

შემთხვევა. პირველი განაპირობებს მოგების (300), მეორე კი ზარალის (100) მიღებას. როგორც აღინიშნეთ, მოგება დაუყოვნებლივ აღიარებას ექვემდებარება. ზარალის აღიარება კი დამოკიდებულია იმაზე, საბაზროზე დაბალი საიჯარო გადასახდელებით იგი კომპენსირებული იქნება თუ არა. დავუშვათ, უკუიჯარის ხელშეკრულება ფორმდება 1 იანვარს 5 წლით. წლიური საიჯარო გადასახდელის საბაზრო ღირებულება 1.000 ლარია, ხელშეკრულება ითვალისწინებს წლიურად 970 ლარი საიჯარო გადასახდელის გადახდას. საბაზროზე დაბალი ფასის გამოყენებით გამყიდველი-მოიჯარე მიიღებს 150 (5X30) ლარის კომპენსაციას. ასეთ ვითარებაში II ვარიანტის შემთხვევაში 100 ლარი მთლიანად კომპენსირდება და ზარალის აღიარება დაუყოვნებლივ არ მოხდება. იგი გადაევადება და თანაბრად აღიარდება 5 წლის (იჯარის ვადის) განმავლობაში

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	9.800	
დებეტი – 1797 გადატანილი ზარალი	100	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკეთები		9.900

გადატანილი ზარალი აღიარდება საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად

დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	20	
კრედიტი – 1797 გადატანილი ზარალი		20

I ვარიანტის შემთხვევაში, 200 ლარი ზარალიდან კომპენსირებული იქნება მხოლოდ 150 ლარი. ამიტომ 50 ლარი დაუყოვნებლივ აღიარდება ზარალის სახით, ხოლო 150 ლარი გადაიტანება იჯარის ვადით.

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	9.800	
დებეტი – 1797 გადატანილი ზარალი	150	
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	50	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკეთები		10.000

გადატანილი ზარალი მომდევნო წლებში აისახება წინამორბედი გატარების ანალოგიურად.

სიტუაცია III. მიწის გასაყიდი ფასი მეტია რეალურ ღირებულებაზე. განიხილება შემდეგი შემთხვევები:

ა) საბალანსო ღირებულება რეალური ღირებულების ტოლია (I ვარიანტი). მოგება გადაიტანება იჯარის პერიოდზე გასანაწილებლად

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	10.500	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკეთები		10.000
კრედიტი – 4450 გადატანილი მოგება		500

ბ) საბალანსო ღირებულება რეალურ ღირებულებაზე ნაკლებია. მოგება გადაიტანება იჯარის პერიოდზე გასანაწილებლად

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	10.500	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკეთები		9.500
კრედიტი – 4450 გადატანილი მოგება		1.000

გ) საბალანსო ღირებულება რეალურ ღირებულებაზე მეტია (III ვარიანტი). მეტობა ჩამოიწერება დაუყოვნებლივ, მოგება კი იჯარის პერიოდზე გასანაწილებლად. განიხილება ორი ვერსია. პირველი, როდესაც რეალურ ღირებულებაზე მეტი საბალანსო ღირებულება გასაყიდ ფასზე ნაკლებია და მეორე, როდესაც

საბალანსო ღირებულება გასაყიდ ფასზე მეტია. პირველი ვერსიის დროს საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა და მოგების გადატანა გატარდება

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	10.500	
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	300	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები		10.300
კრედიტი – 4450 გადატანილი მოგება		500

მეორე ვერსიის დროს საბალანსო ღირებულების ჩამოწერა და მოგების გადატანა გატარდება

დებეტი – 1100 ან/და 1200 ფულადი სახსრები	10.500	
დებეტი – 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	600	
კრედიტი – 2110 მიწის ნაკვეთები		10.600
კრედიტი – 4450 გადატანილი მოგება		500

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1) დილერმა აეტომანქანა 4 წლის ვადით იჯარით გასცა, რომლის რეალური ღირებულებაა 40.000 ლარი. სავარაუდო ნარჩენი ღირებულება იჯარის დასრულებისას 10.000 ლარია. ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარე აეტომანქანას შეიძენს 8.000 ლარად (იჯარის ბოლოს). დარჩენილი 2.000 ლარი არის:
   ა) პროპორციული საიჯარო ქირა;
   ბ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება;
   გ) რეალური ღირებულება.

2) რომელი მოყვანილი სიტუაციით კლასიფიცირდება იჯარა ფინანსურ იჯარად:
   ა) იჯარა იოველისწინებს განსაზღვრული ოდენობის თანხის გადახდას მოიჯარისგან პერიოდის ბოლოს;
   ბ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს საიჯარო აქტივის მთლიანი რეალური ღირებულების 60%-ს;
   გ) იჯარით აღებული აქტივი ხასიათდება სპეციფიკურობით ისე, რომ მხოლოდ მოჯარეს შეუძლია მისი გამოყენება მოდიფიკაციის გარეშე.

3) საიჯარო მიმდინარე გადასახადების თანხიდან წმინდა მიმდინარე ღირებულების გამოთვლა გამორიცხავს:
   ა) „პროცენტის“ კომპონენტს;
   ბ) ვალის ძირითადი თანხის კომპონენტს;
   გ) ორივე კომპონენტს.

4) რა შემთხვევაში აისახება საიჯარო აქტივი მოიჯარის ბუღალტრულ ბალანსში:
   ა) საოპერაციო იჯარის დროს;
   ბ) ფინანსური იჯარის დროს;
   გ) ყველა სახის იჯარის დროს.

5) მოიჯარის თაედაპირველი პირდაპირი ხარჯები, ისეთი, როგორიცაა მოლაპარაკების წარმოებისა და ფინანსური იჯარის გაფორმების ხარჯი:
   ა) ემატება თანხას, რომელიც ასახავს აქტივს;
   ბ) დაუყოვნებლივ მიეკუთნება მოიჯარის ხარჯებს;
   გ) ემატება პროპორციულ საიჯარო გადასახადს.

6) იჯარის დასაწყისში:
   ა) გადასახდელი თანხის დიდ ნაწილს წარმოადგენს ვალის ძირითადი თანხა და პროცენტები კი შეადგენს მცირე ელემენტს;
   ბ) გადასახდელი თანხის ძირითად ნაწილს წარმოადგენს პროცენტები, ხოლო ძირითადი ვალის ნაწილი არის მცირე ელემენტი;
   გ) გადასახდელი ძირითადი თანხა და პროცენტები თანაბარია.

7) მეიჯარე ვალდებულია, აქტივის ღირებულება, რომელიც გასცა ფინანსური იჯარით, ასახოს როგორც:
   ა) დებიტორული დავალიანება;
   ბ) აქტივი, რომელიც გათვალისწინებულია გასაყიდად;
   გ) როგორც საიჯარო ვალდებულება.

8) თუ ოპერაციის შედეგად, რომლის დროსაც მოხდა მწარმოებლის მიერ აქტივის გაყიდვა და უკან დაბრუნება ფინანსური იჯარით, წარმოიქმნა ნამეტი, რომელიც მეტია საბალანსო ღირებულებაზე, ასეთი ნამეტი საჭიროა:
   ა) დაუყოვნებლივ აღიარდეს როგორც მოგება მეიჯარე მწარმოებელთან;

ბ) აღიარდეს, როგორც გადავადებული მოგება და განხორციელდეს მისი ჩამოწერა მოგებაში იჯარის ვადის განმავლობაში;
გ) აღიარდეს, როგორც მოგება იჯარის ბოლოს.

9) საოპერაციო იჯარის დროს გამყიდველ მოიჯარესთან, თუ აქტივის რეალური ღირებულება ოპერაციის მოხდენის პროცესში ნაკლებია აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, მაშინ წარმოქმნილი სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა:
ა) დაუყონებლივ აღიარდეს როგორც ზარალი;
ბ) გადაიდოს და თანდათან აღიარდეს, როგორც ზარალი იჯარის მიმდინარე ვადაში;
გ) აღიარდეს როგორც ზარალი იჯარის ბოლოს.

10) რომელი სიტუაცია მიგვანიშნებს, რომ იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად:
ა) თუ მოჯარეს შეუძლია გააუქმოს იჯარა და გაუქმებასთან დაკავშირებული მეიჯარის ზარალის ანაზღაურება მას არ დაეკისრება;
ბ) მოიჯარეს აქვს უფლება გააგრძელოს იჯარა მეორე ვადით საბაზრო დონეზე მნიშვნელოვნად დაბალი საიჯარო გადასახადით;
გ) თუ იჯარა არ ითვალისწინებს ქონება მნიშვნელოვან რისკსა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას, რომელიც დაკავშირებულია საკუთრების უფლებასთან.

11) მიწისა და შენობის იჯარა კლასიფიცირდება, როგორც:
ა) მხოლოდ საოპერაციო იჯარა;
ბ) მხოლოდ ფინანსური იჯარა;
გ) საოპერაციო ან ფინანსური იჯარა.

12) კლასიფიკაციის მიზნით, იჯარით ერთად გაცემული მიწის ნაკვეთი და შენობა განიხილება:
ა) ცალ-ცალკე;
ბ) ერთად;
გ) ცალკე ან ერთად.

13) ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ვალდებულება აისახება, როგორც:
ა) მოკლევადიანი;
ბ) გრძელვადიანი;
გ) მოკლევადიანი და გრძელვადიანი.

მაგალითი 1

მოიჯარე 5 წლიანი იჯარით იღებს მანქანა-დანადგარს, რომლის რეალური ღირებულებაა 50400 ლარი. აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადა ემთხვევა იჯარის ვადას და მისი ამოწურვის შემდეგ აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლი იქნება. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია საიჯარო გადასახდელების გადახდა ყოველი წლის ბოლოს 14000 ლარის ოდენობით. დაადგინეთ დისკონტირების საპროცენტო განაკვეთი:

მაგალითი 2

მოიჯარე 4 წლით იღებს საიჯარო აქტივს (მანქანა-დანადგარს), რომლის რეალური ღირებულებაა 50400 ლარი. აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადაა 5 წელი. ნარჩენი ღირებულება 8817 ლარია, რომელიც:

პირველ შემთხვევაში – გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;

მეორე შემთხვევაში – არ არის გარანტირებული.

ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია საიჯარო გადასახდელების გადახდა, ყოველი წლის ბოლოს 14000 ლარის ოდენობით. საპროცენტო განაკვეთი 10%-ია. იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს.

მოვახდინოთ საიჯარო გადასახდელების ამორტიზაცია და საიჯარო აქტივის ცვეთის დარიცხვა გრაფიკით (ორივე ვარიანტისათვის).

ავსახოთ ბუღალტრული გატარებით ფინანსური იჯარის ვალდებულების ცვლილება.

პირველი ვარიანტი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვეთა წრფივი მოდელით	სულ ასაღიარებელი ხარჯი
01.01.2000						
31.12.2000						
31.12.2001						
31.12.2002						
31.12.2003						

ა) პირველი წელი – საიჯარო ხელშეკრულების გაფორმება:

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

ბ) საიჯარო ვალდებულების დაფარვა:

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

გ) საიჯარო ვალდებულების მიმდინარე ნაწილის გადმოტანა:

დებეტი –
  კრედიტი –

დ) საიჯარო ვადის დამთავრების შემდეგ აქტივის დაბრუნება:

დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

თუ ვადის დამთავრებისას აღმოჩნდა, რომ აქტივის რეალური ღირებულება ნარჩენ ღირებულებაზე, ვთქვათ 2.000 ლარით, ნაკლებია: მაშინ გაეცნება შემდეგი გატარდება:

დებეტი –
კრედიტი –

მეორე ვარიანტი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვეთა წრფივი მოდელით	სულ ასახლიარებელი ხარჯი
01.01.2000						
31.12.2000						
31.12.2001						
31.12.2002						
31.12.2003						

პირველი წელი:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

ვალდებულების დაფარვა წლის ბოლოს:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

ვალდებულების გადმოტანა:

დებეტი –
კრედიტი –

საიჯარო ვადის დამთავრებისას აქტივის დაბრუნება:

დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 3

მეიჯარემ 50.000 ლარად შეიძინა ასფალტის დასაგები დანადგარი, რომელიც საგზაო სამმართველოს გადასცა 5 წლის საიჯარო ვადით. საიჯარო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯები შეადგენს 2.000 ლარს. საიჯარო ვადის დასაწყისია 2008 წლის პირველ იანვარი. საიჯარო გადასახდელი გადაიხდება ყოველი წლის ბოლოს თანაბარი ოდენობით. მეიჯარე იყენებს ინვესტიციაზე 15%-იან განაკვეთს. იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს და მისი ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 10.000 ლარს.

1) განსაზღვროთ მთლიანი წმინდა საიჯარო ინვესტიცია:
   ა) როდესაც აქტივის ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;
   ბ) საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება არაგარანტირებულია მოიჯარის მიერ;
2) შეადგინოთ ამორტიზაციის გრაფიკი:
3) განსაზღვროთ წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი, როდესაც იჯარის მე-4 წელს ვადგენთ, რომ ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 7.000 ლარს.
4) მოვახდინოთ ყველა ოპერაციის ბუღალტრული გატარება.

მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის დასადგენად განსაზღვროთ ანუიტეტის ოდენობა:

აქტივის რეალური საბაზრო ღირებულება მეიჯარისათვის	
პლუს: თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები	
მინუს: დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება(10.000*0.4972)	
საიჯარო გადასახადით რეალიზებადი თანხა	
ხუთი საიჯარო პერიოდის გადასახდელი თანხა (47.028:3.35216)	

ანუიტეტისა და ნარჩენი ღირებულების გამოყენებით დაადგინოთ მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია:

		პირველი პირობა	მეორე პირობა
მინიმალური საიჯარო გადასახდელი	საიჯარო გადასახდელი (14029*5)		
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		
	სულ მინიმალური საიჯარო გადასახდელი		
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება			
მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია			

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, დაადგინოთ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების საერთო თანხისა და მეიჯარის საკუთრებაში დარჩენილი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დისკონტირებული ღირებულებები:

		პირველი პირობა	მეორე პირობა
	წლიური საიჯარო გადასახდელები		

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება	დისკონტირების კოეფიციენტი შემოსავლების 15%-იანი განაკვეთით		
	საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება		
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		
	დისკონტირების კოეფიციენტი		
	დისკონტირებული გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		
	სულ		
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება			
დისკონტირებული არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება			
დისკონტირებული ღირებულების ჯამი (წმინდა საიჯარო ინვესტიცია)			

მეიჯარესთან ფინანსური შემოსავლის განაწილების მიზნით შევადგინოთ ამორტიზაციის გრაფიკი, როგორც გარანტირებული ისე არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების მქონე საიჯარო გარიგებისათვის:

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი15%	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2008				
31.12.2008				
31.12.2009				
31.12.2010				
31.12.2011				
31.12.2012				

გაატარეთ ბუღალტრულად:

საიჯარო აქტივის იჯარით გადაცემა:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მოცემული გრაფიკის საფუძველზე, პირველი წლის ბოლოს საიჯარო გადასახდელის მიღებისას ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას:

31 დეკემბერი 2008 წ.

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

წლის ბოლოს, 31 დეკემბერს წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნაში:

დებეტი –
კრედიტი –

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი –
კრედიტი –

საიჯარო ვადის ბოლოს გატარება:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი –
კრედიტი –

არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დროს საიჯარო ვადის ბოლოს გატარება:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 4

მომხმარებელთა მოზიდვის მიზნით, მეიჯარე დილერმა გამოაცხადა მანქანადანადგარის 5-წლიანი ფინანსური იჯარით გაცემა 10%–იანი განაკვეთით. დანადგარის შეძენის თვითღირებულებაა 150.000 ლარი. მისი ნორმალური გასაყიდი ფასია 200.000 ლარი. აქტივი იჯარის ბოლოს დაუბრუნდება მეიჯარეს და მისი ნარჩენი ღირებულება იქნება 4.000 ლარი. საიჯარო გადასახდელების გადახდა უნდა მოხდეს ყოველი წლის ბოლოს 50.000 ლარის ოდენობით. ხელშეკრულების გაფორმებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12%-ს შეადგენდა. განვსაზღროთ ასაღიარებელი ფინანსური შედეგი და მოვახდინოთ ბუღალტრული გატარებები იმ დაშვებით, რომ ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაქვემდებარებული მოგება:

ფინანსური შემოსავლის განაწილების გრაფიკი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი15%	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო-ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2004				
31.12.2004				
31.12.2005				
31.12.2006				
31.12.2007				
31.12.2008				
სულ:				

1) ხელშეკრულების გაფორმებისას საიჯარო აქტივის გადაცემიდან შემოსავლის აღიარება:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

2) საიჯარო აქტივის ჩამოწერა:

დებეტი –
კრედიტი –

3) პირველი წლის ფინანსური შედეგი აღიარება:

დებეტი –
კრედიტი –

4) პირველი წლის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მიღება:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

5) პირველი წლის ბოლოს გრძელვადიანი მოთხოვნის მიმდინარე ნაწილის აღიარება:

დებეტი –
კრედიტი –

დავუშვათ, ამ პირობის მიხედვით, ნარჩენი ღირებულება 4000 ლარი არაგარანტირებულია მოიჯარის მიერ.
ამ შემთხვევაში, ასაღიარებელი შემოსავალი იქნება: ლარი.

იჯარის დასაწყისში აღიარებული გაყიდვის თვითღირებულება.

საიჯარო აქტივის თვითღირებულება
მინუს: დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება
ასაღიარებელი ხარჯი

მოგებასა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაქვემდებარებული მოგება:

შემოსავლის აღიარება იჯარის დასაწყისში:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

საიჯარო აქტივის ჩამოწერა

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 5

აქტივი გაიყიდა 60.000 ლარად, მისი საბალანსო ღირებულება იყო 50.000 ლარი. გამყიდველმა-მოიჯარემ აქტივი იჯარით აიღო გაყიდვის ღირებულებით 60.000 ლარად, 3 წლით 12%-იანი განაკვეთით. ყოველწლიური გადასახადი იყო 24980,95. აქტივი სრულად იხარჯებოდა 3 წელში და მოიჯარეს რჩება. აქტივს ასევე დაერიცხა ცვეთა (55.000 – 50.000) ლარი. მოახდინეთ ამ ოპერაციების ცხრილის სახით წარმოდგენა:

საიჯარო წლიური გადასახდელი	ფინანსური იჯარის 12%–იანი განაკვეთი	ვალდებულების შემცირება	ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი მოგება

გაიანგარიშეთ მოგების დროში განაწილება:

მაგალითი 6

უკუიჯარით გაყიდული აქტივის საბალანსო ღირებულებაა 80.000 ლარი. გამყიდველი მოიჯარე აქტივს ყიდის 70.000 ლარად. გამოყენების თანხა კი არის 76.000 ლარი. აქტივი უკუიჯარით აღებულ იქნა გაყიდვის ღირებულებით და მისი პირობებია: 4-წლით, 10%-იანი განაკვეთით, მოიჯარესთან დარჩენის და ნარჩენი ღირებულების 0-ის ტოლობის პირობით.

გამოარკვიეთ ის ზარალი, რომელიც ერთბაშად უნდა აღიარდეს და ზარალი, რომელიც დროში უნდა განაწილდეს.

შეადგინეთ ცხრილი პირობაზე დაყრდნობით.

დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს		ლარი
დროში უნდა განაწილდეს		ლარი
ყოველწლიური გადასახადია	22.083	ლარი

საიჯარო წლიური გადასახდელი	ფინანსური იჯარის 10%-იანი განაკვეთი	ვალდებულების შემცირება	ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი მოგება

საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

10

10.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა

საკუთარი კაპიტალი საწარმოს აქტივების ნაწილია, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. მისი შემადგენლობა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ–სამართლებრივ ფორმასა და საქმიანობის სფეროზე. ზოგადად, საკუთარი კაპიტალის ქვეშ სრული სტრუქტურა ახასიათებს სააქციო საზოგადოებებს. მათი საკუთარი კაპიტალი ბალანსში შეიძლება დაიყოს შემდეგ ძირითად ჯგუფებად: სააქციო კაპიტალი (აქციონერთა შენატანები), 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 შეზღუდვებს. იგი ასევე ასახავს მესაკუთრეთა განსხვავებულ უფლებებს, დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

სააქციო კაპიტალი საქართველოს სამეწარმეო კანონმდებლობით საწესდებო კაპიტალად იწოდება. ამიტომ შემდეგ ტექსტში ამ სახელწოდებით იქნება გამოყენებული. საკუთარი კაპიტალის იგივე სტრუქტურა შესაძლებელია ჰქონდეთ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებს. დანარჩენი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოებში ი შეიძლება შეეგხვდეს საკუთარი კაპიტალი რეზერვის, გაუნაწილებელი მოგებისა და საწესდებო კაპიტალის სახით. ამ საწარმოებისათვის ფასს-ის გამოყენება არც არის სავალდებულო, ამიტომ ქვემოთ განხილული იქნება მხოლოდ სააქციო საზოგადოების (სს) საკუთარი კაპიტალი და მოკლედ შეეხება შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების (შპს) საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვის თავისებურებებს.

რეზერვების შექმნა ზოგჯერ მოითხოვება წესდებით ან კანონმდებლობით, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების ზარალისაგან დაცვის მიზნით. შეიძლება შეიქმნას სხვა რეზერვიც, როდესაც საგადასახადო კანონმდებლობა საწარმოს ათავისუფლებს გადასახადისაგან ან ამცირებს საგადასახადო ვალდებულებას, ასეთი რეზერვის შექმნის გამო. რეზერვების არსებობას შესაძლოა მნიშვნელობა ჰქონდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებისათვის.

10.2. სააქციო საზოგადოების-საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს სს-ის რეგისტრაციის მომენტისათვის, პარტნიორი დამფუძნებლების მიერ განსაზღვრული თანხის ოდენობას. იგი არსებობს აქციების სახით, რომლისთვისაც კანონით დადგენილია ერთნაირი ნომინალური ღირებულება. კანონი არ უშვებს ნომინალის გარეშე აქციის გამოშვებას, თუმცა საზღვარგარეთის ქვეყნებში ეს მიღებული პრაქტიკაა. დაუშვებელია აქციის განთავსება (პირველადი გაყიდვა) ნომინალზე ნაკლები ღირებულებით. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი მოითხოვს, რომ საზოგადოების მიერ აქციები და აქციებში კონვერტირებადი სხვა ფასიანი ქაღალდები გაიცეს, სულ მცირე ნომინალურ თანხად.

საწარმოს აქცია შეიძლება იყოს ჩვეულებრივი ან პრივილეგიური. ჩვეულებრივი აქციის მფლობელს, პრივილეგიური 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 ემიტენტმა ბალანსში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიცირების დროს მხედველობაში უნდა მიიღოს არა სამართლებრივი ფორმა, არამედ შინაარსი. ბასს 32 განმარტავს, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის ემიტენტმა, 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. 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 წილობრივ ინსტრუმენტად, მაგრამ შინაარსით ვალდებულებად, შეიძლება წარმოგვიდგეს პრივილეგიური აქცია, თუ პრივილეგიური აქციები ითვალისწინებს ემიტენტის მიერ მათ სავალდებულო გამოსყიდვას ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თანხით, რომელიმე ფიქსირებული ან განსაზღვრადი თარიღისათვის, ან ფასიანი ქაღალდების მესაკუთრეს უფლებას აძლევს მოითხოვოს ემიტენტისაგან 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 აშკარად და მკაფიოდ არ ავლენდეს ვალდებულების შინაარსს. იგი შესაძლებელია ირიბად ყოგურირებდეს სახელშეკრულებო პირობებში. მაგალითად, პრივილეგიური აქცია, რომელიც არ ითვალისწინებს სავალდებულო გამოსყიდვას ან გამოსყიდვის აქციების მესაკუთრის არჩევანის უფლებით, შეიძლება ხელშეკრულებით ითვალისწინებდეს უახლოეს საპროგნოზო მომავალში ისეთი ზრდადი დივიდენდების გადახდას, რომ ემიტენტი ეკონომიკურად იძულებული გახდება გამოისყიდოს ინსტრუმენტი. რადგან ასეთ პირობებში ემიტენტს სხვა ალტერნატივა არ ექნება, გარდა აქციების გამოსყიდვისა, ფინანსური ინსტრუმენტი უნდა კლასიფიცირდეს 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 მოსალოდნელია 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 განმარტებით შენიშვნებში. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, აუცილებელია აქციები აღირიცხებოდეს ტიპების მიხედვით და, ამასთან, საჭიროების შემთხვევაში, გათვალისწინებულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციული მოთხოვნები, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის წარდგენილი იყოს:

1. ნებადართული აქციების რაოდენობა;

2. გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა და გამოშვებული, მაგრამ მთლიანად არაანაზღაურებელი აქციების რაოდენობა;
3. ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულება ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
4. გასანაღდებელი აქციების რაოდენობის შეჯერება წლის დასაწყისისა და ბოლოსათვის;
5. უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ ჯგუფს, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვების ჩათვლით;
6. საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, შვილობილი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაშია;
7. აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩათვლით.

საწარმოს საწესდებო კაპიტალის ფორმირება აქციების გამოშვებით ხდება. აუცილებელია განვასხვაოთ გამოშვებული აქციები და გამოსაშვებად ნებადართული აქციები.

გამოსაშვებად ნებადართული აქციებია ის რაოდენობა, რომლის ემისიის უფლებაც აქვს საწარმოს.

გამოშვებულია აქციების ის რეალური რაოდენობა, რომელიც, ფაქტობრივად, გაყიდული იყო პირველად ბაზარზე ანუ სხვა სიტყვებით, აქციების ის რაოდენობა, რომელიც აქციონერების საკუთრებაში იყო გადაცემული.

გამოშვებული აქცია დროდადრო შეიძლება ემიტენტმა გამოისყიდოს სხვადასხვა მოსაზრებით. გამოსყიდული აქციები ამცირებს საწესდებო კაპიტალს, ამიტომ მიმოქცევაში (ფაქტობრივად აქციონერების ხელში) შეიძლება უფრო ნაკლები აქცია იყოს, ვიდრე გამოშვებული. ანუ მიმოქცევაში მყოფი აქციების რაოდენობა შეადგენს სხვაობას გამოშვებულ აქციასა და გამოსყიდულ აქციას შორის.

საწესდებო კაპიტალის ფორმირებამდე, როგორც წესი, აუცილებელია საწარმოს რეგისტრაცია. იგი გარკვეულ ხარჯებთანაა დაკავშირებული. კერძოდ, სარეგისტრაციო დოკუმენტების მომზადება, ნოტარიალური ხარჯები, რეგისტრაციის ბაჟი და სხვ. ყოველი მათგანი, შეიძლება ვიგულისხმოთ, ნაწარმოების პერიოდის განმავლობაში ეკონომიკური სარგებლის მომტანი 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 თვითღირებულებას მიეკუთვნება, აღიარებულ უნდა იქნეს ხარჯის სახით მაინც გაწეულთანავე. საწარმოს გაშვების ხარჯები შეიძლება შედგებოდეს სადამფუძნებლო ხარჯებისაგან, კერძოდ, ისეთი ხარჯებისაგან, როგორიცაა იურიდიული პირის დაფუძნებისას იურისტებზე გაწეული დანახარჯები და სხვ. ამდენად, დანახარჯი, რომელიც სს დაფუძნებასთან იქნება დაკავშირებული, აღიარდება საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯად გასული აქტივების ანგარიშებთან კორესპონდენციაში.

საქართველოს სამეწარმეო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, სს-ის დაფუძნებისას წესდებაში დაფიქსირებული აქციების რაოდენობა გულისხმობს ნებადართულ აქციას. სს საწესდებო კაპიტალის ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ შემდეგი მაგალითები:

1. *ჩვეულებრივი აქციის გამოშვება ნომინალური ღირებულებით.* რეგისტრირებულია სს 30.000 ლარი საწესდებო კაპიტალით, რომელიც წარმოდგენილი იქნება 2 ლარი ნომინალის მქონე 15.000 ჩვეულებრივი აქციის სახით. დამფუძნებელია 5 აქციონერი, რომლებმაც თანაბარი ოდენობის საწყისი კაპიტალის შეტანირება 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

გამოშვებული აქციად, ვინაიდან დანარჩენი აქცია გამოშვებული იქნება თავისუფალ მიმოქცევაში. აღნიშნული მოვლენა ბუღალტრულად აისახება

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	15.000	
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები		15.000

2. ჩვეულებრივი აქციის გამოშვება სრული ოდენობით, ანაზღაურების გარეშე. იგუ პირველ პირობას დავამატებთ, რომ პარტნიორები თვითონ შეისყიდიან დარჩენილ აქციებს, დაეუშვათ, თანაბარი ოდენობით ერთი წლის ვადაში და ამასვე არსებობს დამფუძნებელთა შეთანხმება, ითვლება, რომ დანარჩენ აქციაზე ხელმოწერა განხორციელდა და შესაბამისად საწესდებო კაპიტალის ოდენობა სრულად შევსებულად უნდა იქნეს აღიარებული. დავუშვათ, აქციონერები დარჩენილ აქციებს შეიძენენ 2,10 ლარად. ე.ი. თითოეულ აქციაში გადაიხდიან ნომინალურ ღირებულებაზე 10 თეთრით მეტს. პირველი და მეორე პირობის ბუღალტრული ასახვა მოხდება გატარებით

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	15.000	
დებეტი – მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე *(აუნაზღაურებელ აქციებზე)*	15.750	
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები		30.000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი		750

აქციონერების მიერ ვალდებულების განაღდება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	15.750	
კრედიტი – მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე *(აუნაზღაურებელ აქციებზე)*		15.750

3. ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება ნომინალზე მაღალი ღირებულებით. დაეუშვათ, მეორე პირობა არ არსებობდა და გამოშვებულია (გაყიდულია) 5.000 აქცია, თითო 2,30 ლარად.

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	11.500	
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები		10.000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი		1.500

4. პრივილეგიური აქციის გამოშვება. დავუშვათ, პირველ იანვარს საწარმომ გამოუშვა (გაყიდა) 1.000 ცალი 10 ლარი ნომინალის მქონე პრივილეგიური აქცია იმ პირობით, რომ იგი 5 წლის შემდეგ კონვერტირებული იქნება ჩვეულებრივ აქციაში. თითო აქცია გაყიდულია 11 ლარად. მეორე პრივილეგიური აქცია – 500 ცალი, აქციის ნომინალური ღირებულებით 10 ლარი. ამ აქციების მფლობელს უფლება აქვს 5 წლის გასვლის შემდეგ ემიტენტისაგან მოითხოვოს აქციის უკან გამოსყიდვა 11 ლარად. თითო აქცია გაყიდულია 12 ლარად. ორივე პრივილეგიური აქციისათვის დადგენილია თანაბარი პრივილეგიური დივიდენდი.

პირველი პრივილეგიური აქცია

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	15.000	
კრედიტი – 5120 პრივილეგიური აქციები		10.000
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი		1.000

მეორე პრივილეგიური აქცია

დებეტი — ფულადი სახსრების ანგარიში	6.000	
კრედიტი — 4150 ვალდებულება პრივილეგიური აქციებიდან		5.500
კრედიტი — 8110 საპროცენტო შემოსავალი		100
კრედიტი — 4410 გადავადებული შემოსავალი *(მოცემული გადავადებული შემოსავალი მომდევნო ოთხი წლის განმავლობაში აღიარებული იქნება საპროცენტო შემოსავლის სახით)*		400

5. *აქციის გამოშვება დამატებითი თანხების მოზიდვის გარეშე.* დამატებითი თანხების მოზიდვის გარეშე აქციის გამოშვება შეიძლება მრავალი გზით განხორციელდეს. იგი შეიძლება დაკავშირებული იყოს გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე გადანაწილებასთან; პრივილეგიური აქციის ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტაციასთან; აქციების დანაწევრებასთან და სხვა. გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე გადანაწილება, აქციით დივიდენდის გაცემის შინაარსის მატარებელია. რადგან საწარმოს დაკისრებული აქვს დივიდენდების დაბეგვრა გადასახდელის წყაროსთან, აუცილებელია დავიქსირდეს ბუღალტერის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულება გადაწყვეტილების მიღების დროს. დავუშვათ, საწარმოს გამოშვებული ჰქონდა 2 ლარი ნომინალური ღირებულების მქონე 2.100 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. საწარმომ 1 მარტს გადაწყვიტა, დივიდენდები გასცეს აქციით მოცემული თარიღისათვის ბრუნვაში მყოფი აქციების 10 პროცენტის ოდენობით. ამ დღისათვის ბრუნვაშია 2.000 ცალი ჩვეულებრივი 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:

დებეტი — 5310 გაუნაწილებელი მოგება	556 (500·90%)	
კრედიტი — 3421 აქცია დივიდენდები		556
დებეტი — 3421 აქცია დივიდენდები	556	
კრედიტი — 5111 გასანაწილებელი ჩვეულებრივი აქცია		400
კრედიტი — 5140 საემისიო კაპიტალი		100
კრედიტი — 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები		56

აქციონერებისათვის აქციების გადაცემისთანავე გაკეთდება ბუღალტრული გატარება:

დებეტი — 5111 გასანაწილებელი ჩვეულებრივი აქცია	400	
კრედიტი — 5110 ჩვეულებრივი აქციები		400

ერთდროულად გადახდილ უნდა იქნეს გადასახდი, რომელიც გადახდის შემდეგ გატარდება:

დებეტი — 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები	56	
კრედიტი — ფულადი სახსრების ანგარიში		56

6. *პრივილეგიური აქციის ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტაცია.* პრივილეგიური აქციის კონვერტაცია ხდება ჩვეულებრივ აქციაში, იგი შეეხება საკუთარი კაპიტალის ორ ანგარიშს. პრივილეგიური აქციის ნომინალური ღირებულება გადაეცა ჩვეულებრივი აქციების ანგარიშზე. ასე იმიტომ ხდება, რომ პრივილეგიური აქციის გამოშ-

ეების პირობა თავიდანვე განსაზღვრავს, რა რაოდენობრივი თანაფარდობით მოხდება აქციების გაცვლა. ოპერაციის გატარება შემდეგი სახით მოხდება:

დებეტი – 5120 პრივილეგიური აქციები
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

თუ შესაძლებლობიდან გამომდინარე, პრივილეგიური აქცია აღრიცხული იყო ვალდებულების სახით და ვალდებულება განაღდებულ იქნა ჩვეულებრივი აქციების გამოშვებით, იგი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

7. *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, ამიტომ ბუღალტრული გატარება არ კეთდება. მაგრამ აუცილებელია დაფიქსირდეს, რომ აქციების რაოდენობა გაიზარდა.

8. *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 გასაერცელებლად, კონვერტაციის უზრუნველსაყოფად ან სხვა საწარმოს შესაძენად;
- საწარმოს აქციებისათვის ხელსაყრელი კონიუნქტურის შენარჩუნება;
- ბრუნვაში მყოფ აქციაზე შემოსაელის გაზრდა;
- სხვა საწარმოს მიერ საკონტროლო პაკეტის ხელში ჩაგდების გამორიცხვა;
- გამოშვებული აქციის ამოღება და სხვ.

აქციონერთა მოთხოვნით აქციების გამოსყიდვა ხდება იმ შემთხვევაში, თუ აქციონერმა საერთო კრებაზე მხარი არ დაუჭირა წესდებაში აქციონერის უფლების შემლახავი ცვლილების შეტანის გადაწყვეტილების მიღებას და საწარმოსაგან მოითხოვა აქციების გამოსყიდვა. გამოსყიდული აქციები კანონის მოთხოვნით უქმდება და შესაბამისად მცირდება საწესდებო კაპიტალი. აქცია გამოსყიდულ უნდა იქნეს იმ საბაზრო ღირებულებით, რომელიც ჩამოყალიბებული იყო აქციის გამოსყიდვაზე აქციონერთა საერთო კრების მოსაწვევად განხორციელებული შეტყობინების წინა დღეს, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა აქციათა დაბალი ლიკვიდურობის ან სხვა მიზეზების გამო კანონით დადგენილია აქციათა სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის სხვა წესი.

გამოსყიდული აქციები შესყიდვის ფასით აღირიცხება და აისახება საკუთარი კაპიტალის კონტრალურ ანგარიშზე. დავუშვათ, საწარმომ გამოისყიდა 500 ცალი საკუთარი აქცია 1.500 ლარად. იგი გატარდება:

დებეტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები	1.500	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		1.500

აქციების გამოსყიდვის შემდეგ, ფაქტობრივად ბრუნვაში ნაკლები აქცია რჩება, ვიდრე გამოშვებული იყო. ამიტომ ბალანსში ან მის შენიშვნებში მითითებულ უნდა იქნეს 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. დავუშვათ, საწარმომ აქციონერის კანონიერი მოთხოვნით გამოისყიდა 2.000 ცალი აქცია 6.000 ლარად. აქციის ნომინალური ღირებულება

2 ლარია. ერთი აქცია თავის დროზე გაყიდული იყო 2.40 ლარად. საემისიო კაპიტალის ნაშთი 600 ლარს შეადგენს (ნაშთის უცვლელობის შემთხვევაში, სხვაობის თანხა გამოაკლდება აკუმულირებული მოგების თანხას). ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

დებეტი – 5110 საწესდებო კაპიტალი	4.000	
დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	600	
დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	1.400	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		6.000

9. *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 დარჩენილი ნაწილი კი შეამცირებს გაუნაწილებელ მოგებას. დავუშვათ, საწარმომ გაყიდა 200 ცალი გამოსყიდული აქცია 600 ლარად. აქციები ადრე გამოსყიდული იყო 500 ლარად:

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	600	
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები		500
კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი		100

თუ დავუშვებთ, რომ გაიყიდა 300 ცალი გამოსყიდული საკუთარი აქცია 700 ლარად, იგი ადრე შეძენილი იყო 900 ლარად. აქციის ხელახალი გამოშვებისას საემისიო კაპიტალის საკრედიტო ნაშთი შეადგენს 100 ლარს. ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 5110 საწესდებო კაპიტალი	700	
დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	100	
დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	100	
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები		900

10. *გამოსყიდული საკუთარი აქციის ამოღება.* გამოსყიდული საკუთარი აქციის ამოღება იმავე პრინციპით აისახება, როგორც აქციონერის მოთხოვნით გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალი. მაგალითად, საწარმომ 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 გატარდება:

დებეტი – 5110 საწესდებო კაპიტალი	200	
დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი	70	
დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	130	
კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალი		400

10.3. რეზერვების აღრიცხვა

საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში ჩართული გადაფასების ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე, როდესაც წყდება აქტივის აღიარება. მან შეიძლება მოიცვას ნამეტის მთლიანი მოცულობა, მოცემული აქტივის გასვლის ან გაყიდვის შემთხვევაში, მაგრამ ზოგჯერ ეს გადატანა ხდება საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების პროცესში. ასეთ შემთხვევაში, გადატანილი ნამეტის თანხა იქნება სხვაობა აქტივის გადაფასებული ღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთის თანხასა და მისი თავდაპირველი თვითღირებულების მიხედვით გაანგარიშებულ ცვეთის თანხას შორის. გადაფასების ნამეტის თანხის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე არ აისახება მოგება-ში ან ზარალში.

რეზერვი, როგორც საკუთარი კაპიტალის ნაწილი, იქმნება და ცალკე აღრიცხება მიზნობრივი დანიშნულებიდან გამომდინარე. როგორც ზემოთ იყო აღნიშნული, რეზერვის შექმნის აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს კანონიდან ან წესდებიდან. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც რეზერვს საწარმოს დამფუძნებელთა და კრედიტორთა ინტერესებს იცავს. ასეთი რეზერვი შეიძლება შეიქმნას მოგების დაბეგვრამდე, როგორც ეს ხდება, მაგალითად ბანკებსა და სადაზღვეო კომპანიებში. ზოგჯერ რეზერვის შექმნას საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა განაპირობებს. კერძოდ, იგი უკავშირდება საწარმოს აქტივების გადაფასებას. ასეთი რეზერვი არარეალიზებული შემოსავლის შინაარსის მატარებელია.

რეზერვს მიზნობრივი დანიშნულება აქვს და შესაბამისად მისი ხარჯვა დანიშნულებისამებრ ხდება. თუმცა გამორიცხული არ არის მიზნის შეცვლა. მაგალითად, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვი საწარმომ შეიძლება გამოიყენოს, დაუშვათ დივიდენდის გასაცემად ან სხვა მიზნით.

წმინდა მოგებიდან რეზერვის შექმნით საწარმო აქტივების გაზრდას უწყობს ხელს. მაგალითად, აქციონერთა საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება, ტექნიკური 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, იმავე 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 ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	30.000	
კრედიტი – 5450 ტექნიკური გადაიარაღების რეზერვი		30.000

რეზერვი, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს აქტივების აფასებასთან, ნაწილობრივ განხილულია ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივებისა და ინვესტიციების აღრიცხვის თავებში. ამიტომ აქ არ შევჩერდებით იმავე საკითხებზე და განვიხილავთ მხოლოდ იმ ძირითად მომენტებს, რომელიც დაკავშირებულია აფასების რეზერვების მოძრაობასთან, მის შემოსავლად რეალიზაციასა და გადავადებულ საგადასახადო აქტივთან მიმართებაში. მაგალითისათვის აღებული იქნება ძირითადი საშუალებების აფასებასთან დაკავშირებული რეზერვი.

ზოგადად, აქტივის აფასება ჰრდის მის საბალანსო ღირებულებას, მაგრამ იგი გაელენას არ ახდენს აქტივის საგადასახადო ბაზაზე. შედეგად წარმოიშობა სხვაობა აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. სხვაობა დროებითი ხასიათისაა და მისგან წარმოშობილი საგადასახადო აქტივი აუცილებლად ცალკე უნდა აღირიცხოს.

განვიხილოთ ასეთი მაგალითი. დაუშვათ, საწარმოს ფუნქციონირების პირველი წელია. მისი ძირითადი საშუალებების საწყისი ღირებულება 40.000 ლარს შეადგენს. ამ ძირითად საშუალებებს საწარმო გამოიყენებს 8 წლის განმავლობაში.

პირველი წლის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს – 4.000 ლარი. აქედან გამომდინარე, ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება 35.000 ლარია, საგადასახადო ბაზა კი – 36.000 ლარი. დროებითი სხვაობა 1.000 ლარს შეადგენს. შეხსენების თვალსაზრისით გავიმეორებთ, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულების მეტობა მის საგადასახადო ბაზაზე (გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა) განაპირობებს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას და, პირიქით, აქტივის საბალანსო ღირებულების ნაკლებობა მის საგადასახადო ბაზაზე (დასაბეგრი დროებითი სხვაობა) განაპირობებს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას. ამიტომ, მოცემულ შემთხვევაში, 15 პროცენტიანი მოგების გადასახადის პირობებში, წარმოიშობა 150 ლარი (1.000 X 15%) გადავადებული მოგების გადასახადი. იგი ბუღალტრულად გატარდებოდა:

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი	150	
კრედიტი – 9211 მოგების გადასახადის შემოსავალი		150

მეორე წლის ბოლოს საწარმო ახდენს ძირითადი საშუალებების აფასებას, მანამდე დარიცხული ცვეთის ელიმინირებასთან ერთად. ძირითად საშუალებებს გადაფასებამდე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დარიცხული აქვთ მეორე წლის ცვეთა 5.000 ლარი. ძირითადი საშუალებების ღირებულება აფასების შედეგად გაიზარდა 8.000 ლარით. გადაფასების ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება

ა) ცვეთის ელიმინირება

დებეტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა	10.000	
კრედიტი – ძირითადი საშუალებები		10.000

ბ) ძირითადი საშუალებების აფასება

დებეტი – ძირითადი საშუალებები	8.000	
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		8.000

მეორე წლის საგადასახადო ცვეთამ შეადგინა 3.600 ლარი. მოცემულ შემთხვევაში, ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება შეადგენს 38.000 ლარს, ხოლო საგადასახადო ბაზა – 32.400 ლარს. დროებითი სხვაობა 5.600 ლარია. მისი გამომწვევი მიზეზი, ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვისადმი განსხვავებული მიდგომის გარდა, ძირითადი საშუალებების აფასებაცაა. აუცილებელია ოთოეულის გაანგარიშების დადგენა. ამოცანის გადაწყვეტა უფრო ნათლად რომ წარმოვიდგინოთ, განვიხილოთ ყველა დეტალი. კერძოდ, რომ არ აგვეფასებინა ძირითადი საშუალება, მისი საბალანსო ღირებულება იქნებოდა 30.000 ლარი (40.000 – 10.000). შესაბამისად, გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა 2.400 ლარი გახდებოდა და გაზრდიდა გადავადებულ საგადასახადო აქტივს 360 ლარამდე (2.400X15%). ამიტომ გადავადებული საგადასახადო აქტივისათვის აუცილებელი იქნება 210 ლარის აღიარება

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი	210	
კრედიტი – 9211 მოგების გადასახადის შემოსავალი		210

სინამდვილეში აქტივის აფასების გამო წარმოშობილი დროებითი სხვაობა განაპირობებს გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას 840 ლარის (5.600 X 15%) ოდენობით. რადგან ჩვენ უკვე გავაანგარიშეთ გადავადებული საგადასახადო აქტივი და ვაღიარეთ გადავადებული საგადასახადო აქტივი, ამჟამად საჭიროა აღიარებული გადავადებული საგადასახადო აქტივის გაუქმება და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება.

ა) გადავადებული საგადასახადო აქტივის უკუგატარება

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 360
(რადგან გადავადებული საგადასახადო აქტივის განაშთება გამოიწვია ძირითადი საშუალებების აფასებამ)
კრედიტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი 360

ბ) გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 840
კრედიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 840

როგორც ვხედავთ, ძირითადი საშუალებების გადაფასების ანგარიშის დებეტში აისახა 1.200 (360 + 840) ლარი. იგი შეადგენს აფასების თანხის 15 პროცენტს. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ხარჯის რეზერვის ანგარიშზე ასახვა მოხდა ბასის 12-ის მიხედვით, რომელიც განმარტავს, რომ მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი პირდაპირ უნდა აისახოს საკუთარ კაპიტალში, თუ გადასახადი უკავშირდება ისეთ ელემენტებს, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში ამაღე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში.

დავუშვათ, საწარმოში ცელილება არ ხდება ძირითადი საშუალებების შემადგენლობასა და შეფასებაში და საწარმო ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებას ცვეთას არიცხავს იმაღე მეთოდით (წრფივად) დარჩენილ 6 წელიწადში. მაშინ მომდევნო ორი წლის მონაცემები შემდეგ სურათს მოგვცემს:

ცხრილი 10.1

წ ლ ი	ფინანსური მიზნით				საგადასახადო მიზნით		დროებითი სხვაობა	
	საბალანსო ღირებულება წლის დასაწყისში		დარიცხული ცვეთა	ცვეთა აფასების გაუთვალისწინებლად	ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი	ცვეთა	აფასების ჩათვლით	აფასების გარეშე
	გადაფასებული	გადაფასების გარეშე						
III	38000	30000	6333	5000	32400	3240	2507	(4 60)
IV	31667	25000	6333	5000	29160	2916	(910)	(244)
V	25334	20000	6333	5000	26244	2624		

დავუშვათ, საწარმოში გამოყენებულია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი, ან ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი იმ პირობით, რომ მიმდინარე წელს წარმოებული პროდუქცია მთლიანად რეალიზებულია. ამის დაშვება გვჭირდება იმისათვის, რომ რეზერვის ნაწილი რეალიზებულად ჩავთვალოთ. ცხრილში მოტანილი მონაცემებიდან ჩანს, რომ მესამე წლის ბოლოს დასაბეგრი დროებითი სხვაობა 5.600 ლარიდან შემცირდა 2.507 ლარამდე. მათ შორის სხვაობა 3.093 ლარია. იგი არის ფინანსური და საგადასახადო მიზნით დარიცხული ცვეთის თანხებს შორის სხვაობა (6.333 – 3.240) და შედგება გადაფასების გამო დამატებით დარიცხული ცვეთის თანხისა (6.333 – 5.000) და იმ თანხისაგან, რომელიც სხვაობის სახით იარსებებდა სააღრიცხეო და საგადასახადო ცვეთას შორის (5.000 – 3.240), ძირითადი საშუალება აფასებული რომ არ ყოფილიყო. ამიტომ, საწარმო დამატებით დარიცხულ 1.333 ლარს აღიარებს რეალიზებულ შემოსაელად და გადაიტანს შემოსაელების ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე.

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	1.333		
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება		1.333	ან
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსაელები		1.333	

ანალოგიურად მოხდება მომდევნო ხუთი წლის განმავლობაში რე'სერვის თანხის გადატანა შემოსაელის ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. მაგრამ ძირითადი საშუალებების გადაფასების რე'სერვის შექმნისას, მოგების გადასახადის გადაედებასთან დაკავშირებით, მოხდა საგადასახადო ხარჯით (1.600 ლარი) რე'სერვის შემცირება. ამიტომ, აუცილებელია ყოველწლიურად გამოყენებული რეზერვის თანხის გადასახადის ნორმიდან გამომდინარე, შესაბამისი რე'სერვის თანხის აღდგენა. მოცემულ შემთხვევაში იგი 200 (1.333 X 15%) ლარს შეადგენს:

დებეტი – 4210 გადაედებული მოგების გადასახადი	200		
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		200	

დაეუბრუნდეთ სემოთ მოტანილ ცხრილს, სადაც დასაბეგრი დროებითი სხვაობა მესამე წლის ბოლოსათვის 2.507 ლარს შეადგენს. შესაბამისად, გადაედებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა იყოს 376 (2.507 X 15%) ლარი. წლის დასაწყისიდან ნაშთი კი 840 ლარს შეადგენს. ე. ი. მისი 376 ლარამდე დასაყვანად საჭიროა 464 ლარით შემცირება. აქედან 200 ლარი ძირითადი საშუალების აფასების წილად მოდიოდა, რაც წინა გატარებით ჩამოიწერა კიდეც. დარჩენილი 264 (464-200) ლარი უნდა გატარდეს:

დებეტი – 4210 გადაედებული მოგების გადასახადი	264		
კრედიტი – 9211 მოგების გადასახადის შემოსავალი		264	

10.4. გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა

ზოგადი თვალსაზრისით, გაუნაწილებელი მოგება საწარმოს რე'სერვს წარმოადგენს. მაგრამ მათი ცალკე აღრიცხვა აუცილებელია საწარმოს როგორც ფინანსური ისე სამმართველო მი'ზნებიდან გამომდინარე. ფასს-ის მოთხოვნით, საწარმოს ბალანსში ან განმარტებით შენი'შენებში უნდა აისახოს აქციონერთა კაპიტალში თითოეული რე'სერვის შინაარსისა და დანი'შნულების აღწერა. აღნი'შნული მოთხოვნების გათვალისწინებით, ბასს 1-ის საილუსტრაციო ბალანსში ცალკე მუხლადაა გამოყოფილი აკუმულირებული (გაუნაწილებელი) მოგება (ზარალი). იგივე სტანდარტი მოითხოვს, რომ საწარმომ ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენი'შენებში უნდა წარადგინოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

ყოველი წლის ბოლოს დირექტორები ადგენენ წმინდა მოგების განაწილების წინადადებას სამეთვალყურეო საბჭოზე წარსადგენად. 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 განაწილებაზე საერთო კრებას გადაწყვეტილება ჯერ არ მიუღია, ბალანსში აისახება როგორც გაუნაწილებელი მოგება. საერთო კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება მთელი წმინდა მოგება დარჩეს საწარმოში და გაეთვალისწინებულ იქნეს მომდევნო წლის ანგარიშგების დროს. ასეთ შემთხვევაში, საერთო კრებამ შეიძლება მომდევნო წელს იმსჯელოს მიმდინარე და წინა წლის წმინდა

მოგების განაწილების საკითხზე. თუ საერთო კრება მიიღებს გადაწყვეტილებას, რომ წმინდა მოგება მთლიანად განაწილდეს, ეს ნიშნავს, რომ გაუნაწილებელი მოგება სრულად იქნეს 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:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

გაუნაწილებელი მოგება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვა რეზერვების 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:

დებეტი – 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 რეზერვების ანგარიშზე:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება	30.000	
კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები		20.000
კრედიტი – სხვა რეზერვები და დაფინანსება		10.000

მეორე წელს აქტივების გაყიდვასთან დაკავშირებით, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის გათვალისწინებით, ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვიდან 2.000 ლარი გადატანილია გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე და არამატერიალური აქტივის გადაფასების რეზერვიდან – 500 ლარი:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	2.000	
დებეტი – 5440 არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი	500	
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება		2.500

მეორე საანგარიშგებო წელი საწარმომ ზარალით დაასრულა. ზარალის თანხამ შეადგინა 15.000 ლარი. საწარმოს უფლება აქვს ზარალთან დაკავშირებით აღიაროს გადავადებული საგადასახადო აქტივი, როცა მომავალ პერიოდში მოსალოდნელია ისეთი საგადასახადო მოგების მიღება, რომელიც საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის გამოყენებისათვის. დავუშვათ, საწარმომ შეაფასა თავისი შესაძლებლობები მომავალი საგადასახადო მოგების მიღებასთან დაკავშირებით და გადაწყვიტა გადავადებული საგადასახადო აქტივის შექმნა, რომელიც 15 % მოგების გადასახადის განაკვეთის პირობებში 2.250 (15.000 X 15%) ლარს შეადგენს. გადავადებული საგადასახადო აქტივი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2.250	
კრედიტი – 9211 მოგების გადასახადის შემოსავალი		2.250

მოცემული 2.250 ლარით შემცირდება საანგარიშგებო პერიოდის ზარალი და დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე გადატანილი იქნება:

დებეტი – 5320 დაუფარავი ზარალი	12.750	
კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი		12.750

დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე გადატანილი ზარალის თანხა სასურველია არ გადაიფაროს წინა წლების აკუმულირებული მოგებით, თუ იგი არსებობს წლიური ანგარიშგების შედგენის მომენტში. მისი ცალკე აღრიცხვის აუცილებლობა გამოწვეულია იმ მოსაზრებით, რომ ჯერ ერთი, ფასს-ით ნებადართული არ არის აქტივების გადაფარვა ვალდებულებებით; მეორე, გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარების უმთავრესი პირობაა – მომავალში საკმარისი დასაბეგრი მოგების არსებობა, რაც უნდა გაკონტროლდეს დაუფარავი ზარალის ნაშთთან დაპირისპირებით და ბოლოს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ზარალის გადაფარვის საშუალებას იძლევა მხოლოდ მომდევნო 5 წლის განმავლობაში და, ცხადია, ესეც დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე დარჩენილი თანხების ცალკე აღრიცხვას განაპირობებს.

ეკქვიათ, საწარმომ მესამე წელი მოგებით დაამთავრა. დაეუშვათ, ფინანსური და საგადასახადო მოგება ტოლი აღმოჩნდა და 10.000 ლარი შეადგინა. ეინაიდან საწარმოს გააჩნია გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალი და 2.250 ლარის გადავადებული საგადასახადო აქტივი, მესამე წელს მიღებული მოგებით აკუმულირებული ზარალის დაფარვამდე, აუცილებელია შესაბამისი გადავადებული საგადასახადო აქტივის კორექტირება. საკორექტირებელი თანხა 1.500 (10.000 X 15%) ლარს შეადგენს. იგი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი	1.500	
კრედიტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი		1.500

დარჩენილი წმინდა მოგება მიმართული იქნება წინა წლის ზარალის დასაფარავად ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	8.500	
კრედიტი – 5320 დაუფარავი ზარალი		8.500

ამ ოპერაციის გატარების შემდეგ, დაუფარავი ზარალის ნაშთი დარჩება 4.250 ლარი.

10.5. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებში

შპს-ში საწესდებო კაპიტალში შესატანის შეტანის ვადები დგინდება პარტნიორების გადაწყვეტილებით. საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა კანონით არ არის განსაზღვრული.

დავუშვათ, 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%-ს შეადგენს. C პარტნიორის წილი კი 20 პროცენტია. თითოეულმა პარტნიორმა შესატანის ნახევარი შეიტანა საწარმოს დაფუძნებისას. დარჩენილი ნაწილი შეტანილ უნდა იქნეს მომდევნო ექვსი თვის ვადაში. ამასთან, პარტნიორის ვალდებულებაა დარჩენილი ნაწილი შეაესოს საწარმოსათვის სახარატო დანაგის გადაცემით. საწარმოს რეგისტრაციისას საწესდებო კაპიტალის შეესებასთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	5.000	
დებეტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	5.000	
კრედიტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი		10.000

A პარტნიორმა ვალდებულების დარჩენილი ნაწილი შეაგსო საწარმოსაოთის სახარატო დაზგის გადაცემით. დაზგის ღირებულებამ გადაცემის მომენტში 2.200 ლარი შეადგინა. იგი 200 ლარით აღემატება იმ თანხას, რომლითაც დაზგა შეფასებული იყო რეგისტრაციის მომენტში.

იგი რეზერვად უნდა აღიარდეს და ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები	2.200	
კრედიტი – 5160 არაფულადი შესატანის ნამეტი		200
კრედიტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი		2.000

თუ არაფულადი აქტივის ღირებულება ნაკლები იქნებოდა დათქმულ თანხაზე, მაშინ პარტნიორს მოუწევდა მისი ფულით შევსება.

B პარტნიორმა ვალდებულების დარჩენილი ნაწილი შეაგსო დათქმულ ვადაში 2.000 ლარის შეტანით

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	2.000	
კრედიტი – 1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი		2.00

C პარტნიორმა ვერ შეძლო ვალდებულების დარჩენილი ნაწილის შეტანა დათქმულ ვადაში. ასეთ შემთხვევაში პარტნიორები მოქმედებენ წესდებით განსაზღვრული პირობების შესაბამისად.

თუ პარტნიორი განიხრახავს საკუთარი წილის შემცირებას, საჭიროა დანარჩენი პარტნიორების თანხმობა, რადგან შესატანის უკან დაბრუნება დაიშვება მხოლოდ საწესდებო კაპიტალის შემცირების გზით. ამისათვის საჭიროა ცვლილების შეტანა საზოგადოების წესდებაში. დავუშვათ, პარტნიორმა გადაწყვიტა საკუთარი შენატანიდან დაიბრუნოს 3.000 ლარი. ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 5150 საწესდებო კაპიტალი	3.000	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		3.000

საწესდებო კაპიტალში შენატანის უკან დაბრუნება საგადასახადო ვალდებულებას არ წარმოშობს.

გაუნაწილებელი მოგებისა და სხვა რეზერვების აღრიცხვა შპს-ში იმავე პრინციპებით ხდება, როგორც სააქციო საზოგადოებაში.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. საკუთარი კაპიტალის არის:
   ა. საწარმოს მიერ მიღებული წმინდა მოგება დაარსებიდან დღემდე;
   ბ. საწარმოს აქტივების ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ;
   გ. პარტნიორთა მიერ ბიზნესში დაბანდებული თანხა.

2. სამეწარმეო კანონმდებლობის თანახმად სს და შპს-ის საწყის კაპიტალს უწოდებენ:
   ა. ძირითად კაპიტალს;
   ბ. რეზერვს;
   გ. საწესდებო კაპიტალს.

3. კორპორაციის მფლობელებს ეწოდებათ:
   ა. მეპატრონეები;
   ბ. აქციონერები;
   გ. მეპაიეები.

4. სს უშვებს ორი ტიპის აქციებს, ესენია:
   ა. ჩვეულებრივი და პრივილეგიური;
   ბ. პრეფაქციური და ჩვეულებრივი;
   გ. სწორია ა და ბ პასუხი.

5. აქციების შეფასება ხდება:
   ა. ნომინალური და საბაზრო ფასით;
   ბ. გამოცხადებული და საბალანსო ფასით;
   გ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდით.

6. რეზერვი არის:
   ა. საკუთარი კაპიტალის ნაწილი;
   ბ. გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი;
   გ. მოთხოვნების ნაწილი.

7. წმინდა მოგებიდან რეზერვის შექმნა ხელს უწყობს:
   ა. კაპიტალის ეროზიას;
   ბ. საწარმოს აქტივების ზრდას;
   გ. ვალდებულების გაზრდას.

8. საემისიო კაპიტალი არის:
   ა. ნომინალზე მაღალ ფასად აქციათა გაყიდვით მიღებული თანხა;
   ბ. ნომინალური ღირებულებით გაყიდვით მიღებული თანხა;
   გ. მოგების განაწილების მერე დარჩენილი თანხა.

9. გადაფასების რეზერვი წარმოიქმნება:
   ა. გრძელვადიანი აქტივების აფასების შედეგად;
   ბ. ცვეთის თანხის დარიცხვის შედეგად;
   გ. გრძელვადიანი ინვესტიციების პირველადი ჩამოფასების შედეგად.

10. საწარმომ გამოუშვა 200.000 ცალი აქცია, ნომინალური 1 ლარი ღირებულებით, გარკვეული პერიოდის შემდეგ, უკან გამოისყიდა 25.000 ცალი, თითოული 2 ლარად, რამდენს შეადგენს საწარმოსათვის ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა:
    ა) 200 000 ცალს;
    ბ) 250 000 ცალს;
    გ) 175 000 ცალს.

11. საწარმოს მიერ უკან გამოსყიდული საკუთარი აქციები საკუთარ კაპიტალს:
    ა) ზრდის შესყიდვის ღირებულებით;
    ბ) ამცირებს შესყიდვის ღირებულებით;
    გ) არ ცვლის.

12. საწარმოს მიერ გამოშვებული აქციები ბალანსში „ჩვეულებრივი აქციების" ანგარიშზე აისახება:
    ა) საბაზრო ღირებულებით;
    ბ) ნომინალური ღირებულებით;
    გ) დისკონტირებული ღირებულებით.

მაგალითი 1

მოახდინეთ აღნიშნული ოპერაციების ბუღალტრული ასახვა:

1. რეგისტრირებულმა სააქციო საზოგადოებამ, გამოუშვა 20 ლარის ნომინალური ღირებულების 16.000 ჩვეულებრივი აქცია. აქედან, 15.000 ცალი გაყიდა 22 ლარად უნაღდო ანგარიშსწორებით.

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

2. 1.000 აქცია ხელმოწერილია, აქციონერები აქციებს შეიძენენ 21 ლარად, თითოეულ აქციაში წლის ბოლომდე გადაიხდიან ნომინალურ ღირებულებაზე 1 ლარით მეტს:

ა) აქციების გამოშვება:

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

ბ) აქციონერების მიერ ვალდებულების განაღდება:

დებეტი –
  კრედიტი –

მაგალითი 2

კომპანიამ 20 ლარის ნომინალური ღირებულების 1000 ცალი პრივილეგიური კონვერტირებადი აქცია, შეთანხმების თანახმად, გადაცვალა 25 ლარის ნომინალური ღირებულების 1000 ცალ ჩვეულებრივ აქციაზე:

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 3

სააქციოო საზოგადოებამ 1 იანვარს გადაწყვიტა, დივიდენდი გასცეს აქცია – დივიდენდების სახით, ბრუნვაში მყოფი აქციების 10%-ის ოდენობით. ბრუნვაშია 1000 აქცია და 1 აქციის საბაზრო ფასია 21 ლარი. დივიდენდზე გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთია 10%.

ა. გამოთვალეთ გამოსაშვები აქციების რაოდენობა და ღირებულება:

ბ. გაატარეთ დივიდენდის განაწილება:

დებეტი –
    კრედიტი –

გ. გაატარეთ აქციების გამოშვება:

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

დ. აქციონერებზე აქციების გადაცემა:

დებეტი –
    კრედიტი –

ე. გადასახადის გადახდა:

დებეტი –
    კრედიტი –

მაგალითი 4

სააქციო საზოგადოებამ უკან გამოისყიდა 500 ცალი აქცია, 55.000 ლარად, ერთი აქციის ნომინალური ღირებულებაა 100 ლარი

დებეტი –
    კრედიტი –

გამოსყიდული აქციებიდან, 400 აქცია გაყიდა 44.500 ლარად

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

კომპანიამ უკან გამოსყიდული 100 აქცია გააუქმა

დებეტი –
    კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –

მაგალითი 5

კომპანიამ, უნაღდო ანგარიშსწორებით, 20.000 ლარად გაყიდა ძირითადი საშუალება, რომლის საბალანსო ღირებულება 18.000 ლარია, გადაფასების რეზერვი შეადგენს 12.000 ლარს. რეალიზაციის შემდეგ თანხა აღიარდება მოგებად:

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

კომპანიამ საანგარიშგებო წელი დაასრულა 250.000 ლარის ოდენობის მოგებით. პარტნიორთა კრებაზე მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, მიღებული მოგების 25% გაღაეხადათ დივიდენდებად და შეექმნათ ძირითადი საშუალებების განახლებისათვის რეზერვი, მოგების 10%-ის ოდენობით.

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა 11

11.1. შემოსავლებისა და ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია

საწარმოს საქმიანობის შედეგის შესაფასებლად აუცილებელია მოგების ოდენობის დადგენა, რისთვისაც საჭიროა ორი ელემენტი – საერთო შემოსავალი და საერთო ხარჯები. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები შემოსავლებსა 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 დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებსა 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 საიჯარო 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. ამიტომ მას სტანდარტები ცალკე არ განიხილავს. 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 აღგილი ჰქონდა 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-მატერიალური ფასეულობის, ძირითადი საშუალებების) შემცირების ან საწარმოდან გადინების ფორმას იღებს.

საწარმოს ზარალი მოიცავს სხვა ელემენტებსაც, რომლებიც ასევე თავსებადია ხარჯების ცნებასთან და შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს საქმიანობის როგორც ჩვეულებრივ, ასევე არაორდინალურ პირობებში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკო-

ნომიკური სარგებლის გასვლას და, ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან.

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინალური საქმიანობის პროცესშიც, 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 სავალუტო კრედიტორული დავალიანება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ზარალის აღიარების შემთხვევაში, იგი ცალკეული მუხლის სახით უნდა აისახოს. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ზარალი ხშირად აისახება, მასთან დაკავშირებული შემოსავლების გარეშე.

შემოსავლებისა და ხარჯების არსის განსაზღვრისას, რამდენიმეჯერ ეახსენეთ საწარმოს ჩვეულებრივი და არაორდინალურ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები. მათი განმარტება მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რადგან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და, შესაბამისად, შემოსავლებისა და ხარჯების სააღრიცხვო სტრუქტურა სწორედ მათთან არის დაკავშირებული.

ჩვეულებრივ საქმიანობას უწოდებენ ნებისმიერ საქმიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს, როგორც თავისი ძირითადი საქმიანობის ნაწილს, ასევე ისეთ საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან ან გამომდინარეობს მისგან.

არაორდინალურია მოვლენა, რომელიც საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში განსაკუთრებული მუხლების არსებობას განაპირობებს.

განსაკუთრებული მუხლები არის საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან აშკარად განსხვავებული სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც რეგულარულად ან ხშირად არ მეორდება.

აღრიცხვისა და ანგარიშგების მიზნებისათვის ჩვეულებრივი საქმიანობის ხარჯები და შემოსავლები პირობითად შეიძლება დაიყოს საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად და შემოსავლებად. ფასს 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 სახის ფულადი ნაკადების მიმართ ერთიანი მიდგომა მოცემული სტანდარტითაც არ არსებობს. კერძოდ, იგი შეეხება პროცენტებს, დივიდენდებსა და მოგების გადასახადის ხარჯს, რომელიც კონკრეტულ შემთხვევაში შეიძლება განხილულ იქნეს როგორც საოპერაციო, საფინანსო ან საინვესტიციო საქმიანობა. შემოსავლებისა და ხარჯების პირობითი დაყოფა აუცილებელია შემოსავლებისა და ხარჯების სახეების მიხედვით, აღრიცხვის გაადვილების თვალსაზრისით. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, წიგნში ჩვეულებრივი საქმიანობის შემოსავლებისა და ხარჯებისაგან ცალკეა გამოყოფილი საპროცენტო შემოსავლები და ხარჯები, მიღებული დივიდენდები და პირობითად სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები. ისინი ჩვეულებრივ საქმიანობასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯებია 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. ამიტომ საწარმო ხარჯების აღსარიცხავად იყენებს ისეთ ანგარიშებს, როგორიცაა: ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები და გასამრჯელოები, რეკლამის ხარჯე-

ბი და სხვ. ე.ი. არ ხდება ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით. ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით ხდება მეორე მეთოდით. სწორედ ამიტომ იგი მოიხსენიება როგორც ხარჯების ფუნქციონალური დანიშნულებით დაჯგუფების მეთოდი. ამ შემთხვევაში, ხარჯები აღირიცხება და ანგარიშგების მიზნით ჯგუფდება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების, ადმინისტრაციული 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. შესწორებულია ისეთი შემოსავლების აღიარება, რომლის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. შემოსავლების მნიშვნელოვან ნაწილს ამონაგები წარმოადგენს. ამიტომ სასურველია შეეცხოთ ამონაგების აღიარების კრიტერიუმებს.

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

ამონაგები მიიღება საქონლის გაყიდვიდან, მომსახურების გაწევიდან ან სხვა წეგულებრივი საქმიანობიდან.

საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

ა) საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;

ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს უშუალოდ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც, წეგულებრივ, ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს;

გ) შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;

დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და

ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა.

ოპერაცია გაყიდვად არ ითვლება და შემოსავლის აღიარება არ ხდება, თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს. მაგალითად, შემოსავლის აღიარება არ ხდება, როდესაც:

ა) საწარმო იტოვებს არადამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფილი არ არის სათანადო გარანტიით;

ბ) საწარმოში რომელიმე საქონლის (მომსახურების) გაყიდვიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროსზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის ან მომსახურების გაყიდვის შედეგად;

გ) ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი 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 ან მომსახურების შეძენაზე და, ამდენად, საწარმოსათვის 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 მიხედვით. მომსახურების მიწოდების შედეგების საიმედოდ შეფასება მაშინ არის შესაძლებელი, თუ დაკმაყოფილებულია შემდეგი პირობები:

ა) ამონაგების თანხის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;

ბ) მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში;

გ) შესაძლებელია მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;

დ) შესაძლებელია მომსახურებასთან დაკავშირებული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

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 უფლებები, მომსახურების მიწოდებასა და მიღებასთან დაკავშირებით;

ბ) ანაზღაურების პირობები; და

გ) ანგარიშსწორების წესი.

როდესაც მომსახურების გაწევა ხდება მრავალჯერადი აქტის შედეგად, გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, შემოსავლის აღიარება ხდება თანაბარსომიერად, 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.

თუ მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების სახით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს და შესაძლებელია ამონაგების საიმედოდ შეფასება, მაშინ მათი აღიარება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად:

ა) პროცენტების აღიარება ხდება ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით;

ბ) როიალტების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით; და

გ) დივიდენდების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც კი ძალაში შევა აქციონერის უფლება, დივიდენდების მიღების შესახებ.

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 მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით.

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

სამეურნეო ოპერაციიდან გამომდინარე, ამონაგები განისაზღვრება საწარმოსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე. მისი შეფასება ხდება საწარმოს მიერ მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, მას'ში ნებისმიერი სავაჭრო დათმობის თანხისა და ფასდათმობის გათვალისწინებით. ვინაიდან ანაზღაურება უფრო ხშირად ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტის სახით ხდება, ამონაგების ოდენობაც მისაღები ან მიღებული თანხის ან მისი ეკვივალენტის ტოლია.

მაგალითი

საწარმომ მყიდველთან, რომელთანაც არანაირი ურთიერთკავშირი არა აქვს, დადო გარიგება. სხვა გარემოებების გაუთვალისწინებლად, საწარმო ერთეულ საქონელს ყიდიდა 10 ლარად, მაგრამ მყიდველის მიერ დიდი პარტიის შესყიდვის გამო აკეთებს 2% ფასდათმობას. ხელშეკრულების შესაბამისად, გაყიდულია 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 დადგენის საფუძველი. არის შემთხვევა, როდესაც გაყიდვის ოპერაცია ფინანსური ოპერაციის შინაარსის მატარებელია. იგი ეხება შემთხვევებს, რომელიც საქონლის უპროცენტო კრედიტით ან საბანკოზე დაბალი განაკვეთით თამასუქით გაყიდვასთანაა დაკავშირებული. ასეთი გაყიდვების პირობებში, ამონაგების სამართლიანად შეფასებისათვის გამოყენებულ უნდა იქნეს დისკონტირების პირობითი საპროცენტო განაკვეთი. შემოსავალი აღიარდება გაყიდვიდან ამონაგებისა და საპროცენტო შემოსავლის სახით.

მაგალითი

საწარმომ მყიდველს 01 იანვარს აქტივი მიჰყიდა და მიიღო თამასუქი იმავე წლის 31 დეკემბერს, ღირებულების გადახდის პირობით. გადასახდელი თანხის ოდენობა შეადგენს 11.200 ლარს. ოპერაცია განხილულ უნდა იქნეს, ერთი მხრივ, როგორც აქტივის გაყიდვა და, მეორე მხრივ, როგორც ფინანსურ ინსტრუმენტთან

დაკავშირებული ოპერაცია. შესაბამისად, უნდა დადგინდეს აქტივის რეალური ღირებულება და საპროცენტო შემოსავალი, რომელიც არის სხვაობა მისაღებ მოთხოვნასა და აქტივის რეალურ ღირებულებას შორის. თუ ვისარგებლებთ ანალოგიური ვადის კრედიტზე საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც წლიურად 12%-ს შეადგენს, დისკონტირებით მივიღებთ აქტივის რეალურ ღირებულებას 10.000 ლარს. საპროცენტო შემოსავალი კი იქნება 1.200 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოთხოვნის აღიარებისას 10.000 ლარი აღიარებული იქნება, როგორც შემოსავალი გაყიდვიდან, ხოლო 1.200 ლარი – როგორც მისაღები ფინანსური (საპროცენტო) შემოსავალი.

გარდა იმისა, რომ გაყიდული საქონელი ან გაწეული მომსახურება ნაზღაურდება ფულით ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტით, საქონელი და მომსახურება შეიძლება გაიცვალოს საქონელსა და მომსახურებაზე. გაცვლითი ოპერაციების დროს შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს ამონაგების წარმომშობ მოვლენას. ამონაგების წარმომშობ 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 წარმომქმნელ 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 დაღგენა, 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 მომაქვალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ხარჯების აღიარებისათვის აუცილებელია არსებობდეს დანახარჯების გაწევასა და შემოსავლების მიღებას შორის პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულად აღიარებას. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული სხვადასხვა სახის ხარჯი აღიარებული იქნება მაშინვე, როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან.

გაყიდული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულების ხარჯებად აღიარებას პროცესს შესაბამისობაში მოჰყავს გაწეული ხარჯები და ამონაგები. შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპი სოგვერ არარეალიზებული ხარჯების აღიარებასაც განაპირობებს. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარებასთან მიმართებით, ბასს 2 ადგენს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვისას მათი პირველი ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავალი. ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის თანხა, აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკარგის თანხები, შესაბამისად, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაზრდით გამოწვეული ნებისმიერი ჩამოწერის უკუგატარების თანხა უნდა აღიარდეს იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირებად, რომელიც ხარჯადაა აღიარებული მაშინ, როდესაც მოხდა უკუგატარება.

ზოგი აქტივის გამოყენებით საწარმოში ეკონომიკური სარგებელი შემოდის რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და რთულია დანახარჯების შემოსავალთან კავშირის დადგენა. ამიტომ აუცილებელია კავშირის ზოგადად ან არაპირდაპირი გზით განსაზღვრა, რისთვისაც პრაქტიკაში გამოიყენება ხარჯების ნორმატიული განაწილებისა და აღიარების პრინციპი. იგი, ძირითადად, შეეხება ისეთი გრძელვადიანი აქტივების ხარჯად აღიარებას, როგორიცაა, ძირითადი საშუალებები, გუდვილი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები და სხვ. ასეთ შემთხვევაში, დანახარჯების ხარჯად აღიარება ხდება ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის გზით.

11.3. ამონაგებისა და მასთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვა

11.3.1. დანახარჯებისა და ხარჯების აღრიცხვა

ხარჯების აღრიცხვის პროცესი, გარკვეულწილად, დაკავშირებულია დანახარჯებისა და გასაყალების აღრიცხვასთან. ამიტომ, მისი შეწონილად მიგვაჩნია, გასაყალებისა და დანახარჯების მოკლე მიმოხილვა. ამის აუცილებლობა გამომდინარეობს იქიდანაც, რომ ხშირად ტერმინები ხარჯი და დანახარჯი სინონიმებად გამოიყენება და გაუგებრობას იწვევს.

ტერმინი დანახარჯები გამოიყენება აქტივების კონვერსიის (გადამუშავების) პროცესთან დაკავშირებით, თვითღირებულების განსაზღვრის მიზნით. იგი შეიძლება დაკავშირებული იყოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის წარმოებასთან, საწარმოს მართვასთან, გრძელვადიანი აქტივების შექმნასა და სხვა პროცესებთან. ბასს 2-ის მიხედვით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშავების) დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე სისტემატურად გასანაწილებელ მუდმივ და ცვლად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: ამორტიზაციის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

დანახარჯი, რომელიც პროდუქციის თვითღირებულებას აყალიბებს, ფინანსური თვალსაზრისით, ხარჯად იქცევა მარაგის გაყიდვისთანავე. დანახარჯები და ხარჯები შეიძლება ტოლი იყოს, მაგრამ უფრო ხშირად ისინი განსხვავებული სიდიდეებია. განსხვავება განპირობებულია იმით, რომ:

ა) წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა არ ემთხვევა გაყიდული პროდუქციის რაოდენობას;

ბ) საანრიცხვო პრაქტიკიდან გამომდინარე, ზოგიერთი ხარჯი არ მიეკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულებას; ან

გ) ადგილი აქვს დანახარჯების კაპიტალიზაციას.

დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში და აღიარდება პერიოდის ხარჯებში, შემდეგია:

ა) ნედლეულისა და მასალების დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები;

ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გამოქვითვით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო პროცესის წინა სტადიისათვის;

გ) სხვადასხვა ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან;

დ) რეალიზაციის დანახარჯები.

ტერმინი გასაყალი გამოიყენება აქტივებთან მიმართებაში. გასაყალი ზოგჯერ შეიძლება დანახარჯის ან ხარჯის შინაარსს ატარებდეს, მაგრამ ეს მათი გაიგივების საფუძველს არ იძლევა. მაგალითად, აქტივის შესაძენად გადახდილი თანხა არის გასაყალი და არა დანახარჯი ან ხარჯი; საწარმოო ძირითადი საშუალებების რემონტზე მომსახურების ღირებულების გადახდა არის გასაყალი და ეროდროულად დანახარჯი, მაგრამ არა ხარჯი. ხარჯს შეიძლება იგი წარმოადგენდეს ნაწილობრივ ან სრულად გაყიდვის მოცულობის პროპორციულად.

რეალიზაციიდან ამონაგებისადმი შესაპირისპირებელი ხარჯები აღრიცხვის მიზნებისათვის შეიძლება შემდეგნაირად დავაჯგუფოთ:

ა) რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება;

ბ) საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები; და

გ) მიწოდების ხარჯები.

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები და მიწოდების ხარჯები, როგორც ზემოთ აღინიშნა, თვითღირებულებაში არ არის ჩართული და პერიოდის ხარჯად განიხილება.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკა რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური 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. უფრო ზუსტი იქნება, მოცემულ შემთხვევაში, გამოყენებულ იქნეს დანახარჯების აღრიცხვა, რადგან ორივე მეთოდის გამოყენება თავდაპირველად აქცენტს აკეთებს დანახარჯების აღრიცხვაზე და ამით უზრუნველყოფს როგორც ხარჯების დადგენას, ისე აქტივის სახით დარჩენილი მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრას.

პროდუქციის თვითღირებულების დადგენა მმართველობითი აღრიცხვის უშუალო საგანია. ფინანსურ აღრიცხვაში ჩვენი მიზანი არ არის თვითღირებულების კალკულაციის დეტალების განხილვა. დანახარჯებთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრული გატარებების განხილვით შეეცდებით ვაჩვენოთ განსხვავება აღრიცხვის მეთოდებს შორის. თავიდანვე შევნიშნავთ, რომ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა გულისხმობს შეძენილი მარაგის დანახარჯად ჩათვლას შეძენისთანავე, რომელიც წლის ბოლოს კორექტირდება რეალიზაციის ფაქტობრივად დონემდე. ეს პროცესი უფრო ადვილად გასაგებია სავაჭრო სფეროში, ამიტომ თავდაპირველად ამ სფეროს განვიხილავთ.

დავუშვათ, საწარმოს სასაქონლო მარაგი წლის დასაწყისში შეადგენს 20.000 ლარს. საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდში სხვადასხვა დროს შეიძინა 125.000 ლარის საქონელი ნაღდ ანგარიშზე. ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით შეძენა ბუღალტრულად გატარდება (მარცხენა ნაწილში მოცემულია ბუღალტრული გატარება ფუნქციური დანიშნულებით, ხოლო მარჯვენა ნაწილში – ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით):

დებეტი – 1610 საქონელი ეროვნულ ვალუტაში	125.000	დებეტი – 7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი ეროვნულ ვალუტაში	125.000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული	125.000	კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული	125.000

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაიყიდა საქონელი 135.000 ლარის თვითღირებულების. მოცემული ოპერაცია, დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მი'სნით, ცალკე გატარებას არ მოითხოვს, რადგან საქონელი შეძენისთანავე რეალი'სებულად არის აღქმული. ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვისას საქონლის გასვლა გატარდება:

დებეტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	135.000		X
კრედიტი 1610 საქონელი		135.000	

საანგარიშგებო პერიოდში მომწოდებელს დაუბრუნდა 2.000 ლარის საქონელი

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2.000		დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2.000	
კრედიტი – 1610 საქონელი		2.000	კრედიტი – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება		2.000

როგორც ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვის მონაცემებიდან ჩანს, გაყიდული საქონლის თვითღირებულება 135.000 ლარია. იგი უნდა აღიარდეს ხარჯად, მაგრამ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, სენ მხოლოდ 125.000 ლარი გვაქვს თვითღირებულების სახით დაფიქსირებული. წლის ბოლოს საწარმო ატარებს ინვენტარი'საციას და ადგენს, რომ საქონლის მარაგი 8.000 ლარს შეადგენს. აღნი'შნულიდან გამომდინარე, კორექტირება შეაქვს მარაგის ანგარი'შში:

X	დებეტი – 7290 საქონლის მარაგის კორექტირება	12.000	
	კრედიტი – 1610 საქონელი		12.000

საქონლის თვითღირებულების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება'ზე გადატანამდე, აუცილებელია მისი ოდენობის და'სუსტება. ეს განსაკუთრებით აუცილებელია დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის დროს. ამ მი'სნით, გაყიდული საქონლის ანგარიშზე გადატანილ უნდა იქნეს მისი მარეგულირებელი ანგარი'შების 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.

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	135.000		დებეტი – 5330 საანგარიშ-გებო პერიოდის მოგება/ზარალი	123.000	
კრედიტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება		135.000	კრედიტი – 7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი		123.000
			დებეტი – 5330 საანგარიშ-გებო პერიოდის მოგება / ზარალი	12.000	
			კრედიტი – 7290 საქონლის მარაგის კორექტირება		12.000

დანახარჯების ელემენტები უფრი ფართოდაა წარმოდგენილი პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს საწარმოებში. განვიხილოთ რამოდენიმე ოპერაცია პროდუქციის წარმოების სფეროსათვის. დაეუშვათ, საწარმოში ორი, **A** და **B** სახის პროდუქცია იწარმოება. ორივე სახის პროდუქციის წარმოებისათვის ერთნაირი მასალები და ეროი და იგივე დანადგარები გამოიყენება. წლის დასაწყისისათვის ნედლეულისა 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 ნედლეული და მასალები	97.000	დებეტი –	7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა	65.000
კრედიტი –	1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	97.000	დებეტი –	7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები / შეძენა	32.000
			კრედიტი –	1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	97.000

A სახის პროდუქციის წარმოებაზე დაიხარჯა 40.000 ლარის ძირითადი მასალები და 3.000 ლარის დამხმარე მასალები, ხოლო **B** სახის პროდუქციის წარმოებაზე, შესაბამისად 30.000 და 15.000 ლარის მასალები:

დებეტი –	1631 პროდუქციის წარმოება	53.000		
დებეტი –	1632 პროდუქციის წარმოება	45.000		X
კრედიტი –	1620 ნედლეული და მასალები		98.000	

დარიცხულია პირდაპირი ხელფასი **A** პროდუქციის წარმოებაზე 10.480 ლარი, **B** პროდუქციის წარმოებაზე – 11.790 ლარი.

დებეტი –	1631 A პროდუქციის წარმოება	10.480	დებეტი –	7120 პირდაპირი ხელფასი	22.270
დებეტი –	1631 B პროდუქციის წარმოება	11.790	კრედიტი –	3130 გადასახდელი ხელფასები	22.270
კრედიტი –	3130 გადასახდელი ხელფასები	22.270			

დარიცხულია 3.930 ლარი ხელფასი მუშებზე, რომლებიც ემსახურებიან ორივე პროდუქციის წარმოებას და რომლის პირდაპირ მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქციაზე შეუძლებელია.

დებეტი –	1633 გასანაწილებელი დანახარჯები	3.930	დებეტი –	7150 არაპირდაპირი ხელფასი	3.930
კრედიტი –	3130 გადასახდელი ხელფასები	3.930	კრედიტი –	3130 გადასახდელი ხელფასები	3.930

საწარმოო შენობებს ცეცხა დაერიცხა 4.500 ლარი, მანქანა-დანადგარებს – 1.500 ლარი.

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები	6.000		დებეტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია	6.000	
კრედიტი – 2230 შენობის ცვეთა		4.500	კრედიტი – 2230 შენობის ცვეთა		4.500
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		1.500	კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა		1.500

საწარმოო შენობის რემონტისათვის გადახდილია მომსახურე საწარმოსათვის 3.500 ლარი.

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები	3.500		დებეტი – 7180 რემონტის დანახარჯები	3.500	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები		3.500	კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები		3.500

გადახდილია საწარმოო მიზნით მოხმარებული ელექტროენერგიის ღირებულება 2.700 ლარი.

დებეტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები	2.700		დებეტი – 7190 სხვა საოპერაციო დანახარჯები	2.700	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები		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		X
კრედიტი – 1633 გასანაწილებელი დანახარჯები		16.130	

აღებულია შემოსავალში **A** პროდუქცია 70.000 ლარის და **B** პროდუქცია – 63.000 ლარის.

დებეტი – 1640 მზა პროდუქცია	133.000		
კრედიტი – 1631 **A** პროდუქციის წარმოება		70.000	X
კრედიტი – 1632 **B** პროდუქციის წარმოება		63.000	

მარაგის ანგარიშიდან თვითღირებულებით ჩამოწერილია გაყიდული **A** პროდუქცია 65.000 ლარის და **B** პროდუქცია 67.000 ლარის.

დებეტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	132.000		X
კრედიტი – 1640 მზა პროდუქციის წარმოება		132.000	

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ჩატარდა ინვენტარიზაცია და დადგინდა, რომ დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი შეადგენს 3.400 ლარს, მზა პროდუქციის ნაშ-

თი – 12.500 ლარს (A პროდუქცია 11.500 და B პროდუქცია 1.000) და ნედლეულისა და მასალის ნაშთი – 22.000 ლარს.

დებეტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	500		
კრედიტი – 1640 მზა პროდუქცია (A პროდუქცია)		500	
დებეტი – 1640 მზა პროდუქცია	500		
დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი პროდუქცია	3.400		
კრედიტი – 7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება		3.900	
დებეტი – 7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	1.000		
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები		1.000	

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება გადატანილია მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე:

დებეტი – 5330 საანგარიშ-გებო პერიოდის მოგება/ზარალი	132.500		
კრედიტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება		132.500	
დებეტი – 5330 საანგარიშებო პერიოდის მოგება/ზარალი	1	32.500	
დებეტი – 7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	2.900		
კრედიტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა		65.000	
კრედიტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი		22.270	
კრედიტი – 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები / შეძენა		32.000	
კრედიტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი		3.930	
კრედიტი – 7170 ამორტიზაცია		6.000	
კრედიტი – 7180 რემონტის დანახარჯები		3.500	
კრედიტი – 7190 სხვა საოპერაციო დანახარჯები		2.700	

ზემოთ განხილული ოპერაციები მოწმობს, რომ ორიეე მეთოდის გამოყენებისას რეალი'სებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულება წლის ბოლოსათვის ტოლია. საწარმო თუ რომელ მეთოდს აირჩევს და გამოიყენებს, ეს მისი გადასაწყვეტია და, უმთავრესად, დამოკიდებულია საწარმოს სიდიდე'ზე, საქმიანობის ხასიათზე, მენეჯმენტისა და ინფორმაციის სხვა მომხმარებლების მიერ ინფორმაციული უზრუნველყოფის მოთხოვნების დონესა და სხვა ფაქტორებზე.

რეალიზებული პროდუქციისა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ანგარიშები წლის ბოლოს იხურება, წლიური ბრუნვის თანხის მოგებისა და ზარალის ანგარიშს, ან გაუნაწილებელი ნაწილის მარაგის ანგარიშზე გადატანის გზით.

11.3.2. საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა

საერთო და ადმინისტრაციული მიზნით, საწარმოს დანახარჯებს ხარჯებად მოეხსენიებთ და ეს სამართლიანიცაა იმ მოსაზრებიდან გამომდინარე, რომ საერთო და ადმინისტრაციული დანახარჯი პერიოდის ხარჯია. მისი გადატანა პერიოდიდან პერიოდზე შეუძლებელია, რადგან ძნელია ასეთი ხარჯის გამოჯვენა შიდა ფუნქციური დანიშნულებით. ზემოთ განხილული იყო დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი და ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვასთან პარალელის გავლებით გამოიკეთა გარკვეული განსხვავება მათ შორის. განსხვავება უფრო ნათელი იქნება, თუ პარალელის გავლებას გავაგრძელებთ, 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 რამდენიმე ტიპური ოპერაცია:

დარიცხულია ხელფასი ადმინისტრაციული პერსონალისათვის 2.620 ლარი.

დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება	2.620	
კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები		2.620

გადახდილია სატელეფონო ხარჯი 215 ლარი.

დებეტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯები	215	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		215

დარიცხულია ადმინისტრაციული შენობის ცვეთა 2.700 ლარი.

დებეტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია	2.700	
კრედიტი – 2230 შენობების ცვეთა		2.700

კორექტირებულია საეჭვო მოთხოვნები 7.300 ლარი.

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები *(საეჭვო მოთხოვნების საერთო ხარჯად აღიარება ნაკარნახებია ბასს 18-ის მე-18 პუნქტით, რომელიც მიუთითებს, რომ თუ ამონაგები უკვე აღიარებულია და შემდეგ გახდება საეჭვო გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით, და არა როგორც უკვე ასახული ამონაგები თანხის შესწორება.)*	7.300	
კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		7.300

გადახდილია სასამართლო მოსაკრებელი სარჩელთან დაკავშირებით 2.050 ლარი.

დებეტი – 7490 სხვა საერთო ხარჯი	2.050	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		2.050

შეჯამებულია საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე გადასატანად.

დებეტი – 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	14.885	
კრედიტი – 7410 შრომის ანაზღაურება		2.620
კრედიტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯები		215
კრედიტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია		2.700
კრედიტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები		7.300
კრედიტი – 7490 სხვა საერთო ხარჯი		2.050

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯი გადატანილია მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე.

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	14.885	
კრედიტი – 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები		14.885

თუ საწარმო იყენებს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდს, მაშინ საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ჯგუფის ანგარიშებიდან წლიური ბრუნვა, ანგარიშების დახურვის მიზნით, შეიძლება უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე იყოს გადატანილი.

11.3.3. მიწოდების ხარჯების აღრიცხვა

ფასს-ის მიხედვით, საქონლისა და მომსახურების მიწოდების დანახარჯები საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად განიხილება. მიწოდების ხარჯების აღრიცხვის სქემა საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვის იდენტურია. ამიტომ აქ მხოლოდ ტიპური ოპერაციების ბუღალტრულ გატარებაზე შევჩერდებით.

გადახდილია სარეკლამო ხარჯები 3.000 ლარი.

დებეტი – 7310 რეკლამის ხარჯები	3.000	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		3.000

დარიცხულია პროვიზია (მომსახურების საზღაური) და კომისია (კომისიონერის საზღაური) 1.000 ლარი.

დებეტი – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	1.000	
კრედიტი – 3150 საკომისიო გადასახდელები		1.000

გადახდილია მყიდველისათვის დაზიანებულის ადგილამდე საქონლის გადაზიდვის სატრანსპორტო ხარჯი 300 ლარი.

დებეტი – 7340 ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები	300	
კრედიტი – ფულადი სახსრების ანგარიში		300

დარიცხულია საეჭრო ობიექტის დაცვისათვის დაცვის სამსახურის სასარგებლოდ 3.000 ლარი.

დებეტი – 7390 მიწოდების სხვა ხარჯები	3.000	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		3.000

მიწოდების ხარჯი პერიოდის ხარჯად განიხილება და, საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯის მსგავსად, სრული ოდენობით აისახება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშსე.

11.3.4. რეალიზაციიდან ამონაგების აღრიცხვა

რეალიზაციიდან ამონაგების აღრიცხვა მოიცავს პროდუქციისა (საქონლის) და მომსახურების რეალიზაციიდან საწარმოს მიერ მიღებული შემოსავლების აღრიცხვას. ერთი შეხედვით, დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვისას რეალიზაციიდან ამონაგებში უნდა შედიოდეს გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლებიც, მაგრამ სააღრიცხვო მიზნებით ისინი ცალკე ობიექტად განიხილება.

საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარების განხილვისას, მითითებული იყო ზოგადი პირობები, რომლებიც 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 გაცნობა).

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 აღირიცხებოდეს. ეს ეხება როგორც ირიბი გადასახადის სახით საწარმოში შემოსულ (შემოსასელელ) თანხებს, ისე მრწმუნებელის სახელით შეგროვილ თანხებს.

რეალიზაციიდან ამონაგების ბუღალტრული აღრიცხვის საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ შემდეგი ოპერაციები:

საწარმომ საქონლის ნაღდ ანგარიშზე გაყიდვიდან მყიდველისაგან მიიღო 2.360 ლარი, მათ შორის დღგ 400 ლარი.

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2.360	
კრედიტი – 6111 შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან		2.000
კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ		360

უხარისხობის გამო მყიდველისაგან დაბრუნებულია 236 ლარის საქონელი. ფული გაცემულია სალაროდან. საქონლის დაბრუნება გამოიწვევს დღგ-ის გადასახადო ვალდებულების კორექტირებას 36 ლარით

დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა	200	
დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ	36	
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში		236

საწარმოს მიერ გაწეულია 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 აერცელებს ჟურნალს და წლიური ხელმოწერის ღირებულების 10 %-ს იტოვებს საკომისიო შემოსავლის სახით. ჟურნალის ხელმომწერებისაგან საწარმოში შემოსულია 300 ლარი

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	300	
კრედიტი – 6130 საკომისიო შემოსავალი		30
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები		270

აფასებულია წინა წელს ჩამოფასებული საქონელი. აფასების საერთო თანხა 2.000 ლარს შეადგენს

დებეტი – 1610 საქონელი	2.000	
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები		2.000

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	
დებეტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები	2.000	
კრედიტი – 6100 საოპერაციო შემოსავლები		8.830

წლის ბოლოს იხურება საოპერაციო შემოსავლების ანგარიში, ბრუნვის მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე გადატანით

დებეტი – 6100 საოპერაციო შემოსავლები	8.830	
კრედიტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი		8.830

11.3.5. ჩვეულებრივი საქმიანობის სხვა ხარჯები და შემოსავლები

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღრიცხვა. მყიდველსა და მიმწოდებელს შორის გარიგება, გარდა საქონლისა და მომსახურების მიწოდებისა, შეიძლება გულისხმობდეს ისეთ პირობას, რომელიც

სამუშაოს შესრულებასთანაა დაკავშირებული. ასეთი გარიგების ერთ-ერთი მაგალითია სამშენებლო კონტრაქტები, მასთან დაკავშირებული ამონაგები და ხარჯები.

სამშენებლო კონტრაქტი არის კონტრაქტი, რომელიც სპეციალურად ითვალისწინებს აქტივის ან აქტივთა ისეთი ერთობლიობის შექმნას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების ან დანიშნულების მიხედვით.

სამშენებლო კონტრაქტი შეიძლება ითვალისწინებდეს ანაზღაურების ისეთ ფორმას, რომელიც ფიქსირებულია საკონტრაქტო პირობით ან ისეთ ფორმას, რომელიც სამშენებლო ხარჯებისა და მასზე გარკვეული დანამატის ანაზღაურებას გულისხმობს. ამიტომ, სტანდარტების მიზნებიდან გამომდინარე, სამშენებლო კონტრაქტების მთელი ერთობლიობა იყოფა ფიქსირებულფასიან და ხარჯების დამატებული ანაზღაურების შემცველ კონტრაქტებად.

ფიქსირებულფასიანი კონტრაქტი ისეთი ტიპის სამშენებლო კონტრაქტია, რომელშიც მენარდე თანხმდება ფიქსირებულ საკონტრაქტო ფასზე, ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულის ფიქსირებულ განაკვეთზე, რომელიც, ხოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ექვემდებარებოდეს კონტრაქტის მუხლებით გათვალისწინებულ ღირებულების სკალას.

კონტრაქტი, ხარჯებს დამატებული ანაზღაურებით, ისეთი ტიპის სამშენებლო კონტრაქტია, რომლის მიხედვითაც მენარდეს მთლიანად აუნაზღაურდება დასაშვები ან რაიმე სხვა გზით განსაზღვრადი ხარჯები და მასზე დამატებული ამ ხარჯების პროცენტი ან ფიქსირებული გასამრჯელო.

საკონტრაქტო ამონაგები ფასდება მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით. საკონტრაქტო შემოსავლების შეფასებაზე გავლენას ახდენს სხვადასხვა განუსაზღვრელი მოვლენა. ამიტომ ამონაგების აღიარების მნიშვნელოვან პირობად რჩება საიმედოდ შეფასების შესაძლებლობა. სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ამონაგები შეიძლება კონტრაქტით გათვალისწინებულ თავდაპირველ ამონაგებთან ერთად მოიცავდეს კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოების ცვლილების, პრეტენზიებისა და წამახალისებელი ანაზღაურების თანხებს. საქონლისა და მომსახურების რეალიზაციიდან შემოსავლების აღრიცხვის მსგავსად, თუ წარმოიშობა რაიმე განუსაზღვრელობა იმ თანხის მიღებასთან დაკავშირებით, რომელიც ასახულია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, მიუღებელი თანხა ან ის თანხა, რომლის მიღებაც საეჭვოა, უნდა აღიარდეს ხარჯად და არა როგორც საკონტრაქტო ამონაგების აღიარებული თანხის შესწორება.

მაგალითი

საწარმოს ჰქონდა ხანგრძლივვადიანი სამშენებლო სამუშაოების ჩატარება წარმოადგენს. იგი (მენარდე) სამშენებლო კონტრაქტით დაკავშირებულია რამდენიმე დამკვეთთან. ერთი დამკვეთი, რომლისგანაც დასრულებული კონტრაქტის მიხედვით საწარმოს 1.300 ლარი ერგება, გაკოტრებულად იქნა გამოცხადებული. სხვა დამკვეთებთან არსებული პრაქტიკიდან გამომდინარე, საეჭვო ვალები გაიზარდა 400 ლარით.

მოცემული ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები	1.700	
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან		1300
კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		400

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ხარჯები მოიცავს:

ა) დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ სამშენებლო კონტრაქტთან;

ბ) დანახარჯებს, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებულ საერთო საქმიანობისათვის და შესაძლებელია განაწილდეს კონკრეტულ კონტრაქტზე; და

გ) ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც დამკვეთს სათანადო წესით დაერიცხება, კონტრაქტით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად.

კონკრეტულ კონტრაქტთან უშუალოდ დაკავშირებული ხარჯებია:

ა) სამშენებლო ობიექტებზე მომუშავეთა, მათ შორის სედამხედველების შრომის ანაზღაურება;

ბ) მშენებლობაში გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების ღირებულება;

გ) მშენებლობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა;

დ) ძირითადი საშუალებებისა და მასალების სამშენებლო მოედანზე და მოედნიდან ტრანსპორტირების დანახარჯები;

ე) ძირითადი საშუალებების საიჯარო ქირის დანახარჯები;

ვ) დაპროექტებისა და ტექნიკურ-საინჟინრო დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია კონტრაქტთან;

ზ) შეცდომების გამოსწორებისა და საგარანტიო სამუშაოების საჭარაუდო ხარჯები, მათ შორის, მოსალოდნელი საგარანტიო ვალდებულებების დანახარჯები; და

თ) მესამე მხარის პრეტენზიები.

სამშენებლო კონტრაქტთან დაკავშირებული საერთო ხარჯების მაგალითს წარმოადგენს:

- დაზღვევის ხარჯები;
- ტექნიკური უზრუნველყოფისა და დაპროექტების ხარჯები, რომელიც კონკრეტულ კონტრაქტთან არ არის უშუალოდ დაკავშირებული;
- მშენებლობის სედნადები ხარჯები.

სამშენებლო კონტრაქტები, ჩვეულებრივ, ხანგრძლივ პერიოდს მოიცავს. ამიტომ მნიშვნელოვანია კონტრაქტთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების პრინციპის ცოდნა. ბასს 11-ის განმარტებით, თუ შესაძლებელია სამშენებლო კონტრაქტების შედეგების საიმედოდ შეფასება, სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ამონაგები და დანახარჯები უნდა აღიარდეს ამონაგებისა და ხარჯების სახით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, საკონტრაქტო სამუშაოების შესრულების სტადიის მიხედვით.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება კონტრაქტის შესრულების სტადიის შესაბამისად, უმეტეს შემთხვევაში, გულისხმობს პროცენტული შესრულების მეთოდის გამოყენებას.

მაგალითი

მუნარდე, კონტრაქტის შესაბამისად, ახორციელებს ჩაის ნაპირის ჩარეცხვის საწინააღმდეგო ჯებირების მშენებლობას. კონტრაქტი ფიქსირებულფასიანია და ითვალისწინებს მუნარდისათვის 60.000 ლარის გადახდას კონტრაქტის ვადაში, რომელიც 2 წელს მოიცავს. კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოს შესასრულებელი სამუშაოების პირველადი ხარჯთაღრიცხვა 50.000 ლარის დანახარჯებს მოიცავს. საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის სამშენებლო სამუშაოებზე დახარჯულია 35.000 ლარი. მათ შორის 5.000 ლარით შეძენილია მასალა, მოცემული კონტრაქტის მომდევნო წლის სამშენებლო სამუშაოების შესასრულებლად. მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, პირველი წლის ბოლოს შესრულებული სამუშაოს დანახარჯები შეადგენს 30.000 ლარს, რაც საკონტრაქტო დანახარჯების

60 პროცენტს შეადგენს. პროცენტული შესრულების შესაბამისად, აღიარებას დაექვემდებარებული ამონაგები იქნება 36.000 (60.000 X 60%) ლარი.

მეორე წლის დასაწყისში დამკვეთმა კონტრაქტში კორექტირება მოითხოვა. გადაწყდა, რომ კორექტირებასთან დაკავშირებით აუცილებელი იქნება დამატებითი სამუშაოების ჩატარება, რომელიც მესამე წელს გაგრძელდება. სამუშაოების შესრულება მოითხოვს დამატებით 12.000 ლარის დანახარჯებს. კონტრაქტის ფიქსირებული თანხა, შეთანხმების საფუძველზე 15.000 ლარით გაიზრდება. მეორე წლის სამუშაოთა ფაქტობრივმა დანახარჯმა 22.000 ლარი შეადგინა. მეორე წლის ამონაგების გაანგარიშება მოცემულია ქვემოთ მოტანილ ცხრილში:

	I წელი	*II წელი*	*III წელი (საპროგნოზო)*
შემოსავლების თავდაპირველად შეთანხმებული საკონტრაქტო თანხა	*60.000*	*60.000*	*60.000*
კორექტირება	*–*	*15.000*	*15.000*
საერთო საკონტრაქტო შემოსავალი	*60.000*	*75.000*	*75.000*
მოცემულ საანგარიშგებო თარიღამდე გაწეული საკონტრაქტო დანახარჯები	*30.000*	*52.000*	*62.000*
კონტრაქტის დასრულებისათვის საჭირო დანახარჯები	*20.000*	*10.000*	*–*
სულ შეფასებული საკონტრაქტო დანახარჯები	*50.000*	*62.000*	*62.000*
გათვალისწინებული მოგება	*10.000*	*13.000*	*13.000*
კონტრაქტის შესრულების სტადია	*60%*	*84%*	*100%*
ასაღიარებელი შემოსავალი	*36.000*	*27.000*	*12.000*

ამდენად, კორექტირების გათვალისწინებით, მუნარდე შემოსავლად აღიარებს მეორე წელს 27.000 ლარს, ხოლო მესამე წელს კონტრაქტის პირობების შესრულებისას – 12.000 ლარს.

კონტრაქტის შესრულების პერიოდში შეიძლება ცხადი გახდეს, რომ საწარმო კონტრაქტის შესრულებიდან ზარალებს. ეს შეიძლება მრავალი მიზეზით იყოს განპირობებული. დავუშვათ ასეთი შემთხვევაა: მენარდემ სამშენებლო კონტრაქტი გააფორმა 2.000 ლარ'ის. კონტრაქტის შესასრულებლად მოსამზადებელი სამუშაოების ჩატარებისას ნათელი გახდა, რომ იგი 300 ლარს იზარალებს, მასალების გაძვირების გამო. კონტრაქტიდან გასვლა მენარდეს არ შეუძლია და იძულებულია დაიწყოს სამშენებლო სამუშაოები, რომელიც, ხელშეკრულების შესაბამისად, მომდევნო საანგარიშგებო წელს დასრულდება. მენარდემ მოსალოდნელი ზარალი ხარჯის სახით უნდა აღიაროს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ეს მოთხოვნა სრულდება ბასს 11-ის შესაბამისად, რომლის მიხედვითაც თუ მოსალოდნელია, რომ საერთო საკონტრაქტო დანახარჯები გადააჭარბებს საერთო საკონტრაქტო ამონაგებს, მოსალოდნელი ზარალის თანხა, ხარჯების სახით, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

ზარალის თანხის განსაზღვრას არანაირი კავშირი არა აქვს კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოების ფაქტობრივ შესრულებასთან. ზარალის აღიარების ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 7190 სხვა საოპერაციო ხარჯები	300	
კრედიტი – 4320 სხვა ანარიცხები		300

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული სხვა ოპერაციების ბუღალტრული გატარებები საოპერაციო ხარჯების აღრიცხვის იდენტურია, ამიტომ მათზე განმეორებით არ შევჩერდებით.

გრანტების აღრიცხვა. საწარმომ შეიძლება გრანტი სხვადასხვა დონორისაგან მიიღოს. მიუხედავად ამისა, ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, გრანტები სახელმწიფო გრანტებად იწოდება. **სახელმწიფო** გულისხმობს მთავრობას, სახელმწიფო სააგენტოებს და ანალოგიურ ადგილობრივ, ეროვნულ ან საერთაშორისო ორგანიზაციებს.

სახელმწიფო გრანტები არის სახელმწიფოს მიერ გაწეული დახმარება, საწარმოსათვის რესურსების გადაცემის სახით, საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული წარსულში შესრულებული, ან მომავალში შესასრულებელი გარკვეული პირობების სანაცვლოდ. აქ არ იგულისხმება ისეთი ტიპის სახელმწიფო დახმარებები, რომელთა ღირებულების დასაბუთებული განსაზღვრა შეუძლებელია, აგრეთვე სახელმწიფოსთან დადებული ისეთი გარიგებები, რომლებიც არ განსხვავდება საწარმოს ნებისმიერი კომერციული გარიგებებისაგან

გრანტები შეიძლება იყოს <u>ფულადი და არაფულადი</u>. არაფულადია, მაგალითად, სახელმწიფოს მხრიდან ვალდებულების პატიება. გრანტები ასევე შეიძლება პირობითად დაიყოს აქტივებთან და შემოსავლებთან დაკავშირებულ გრანტებად. კლასიფიკაციის შესაბამისად, თითქოს მოცემულ შემთხვევაში ჩვენი განხილვის საგანი უნდა იყოს შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტები, მაგრამ გრანტების აღრიცხვის მიმართ სტანდარტით დადგენილი ნორმების გათვალისწინებით, როგორც შემოსავლის წყარო, განხილული იქნება აქტივებთან დაკავშირებული გრანტებიც. იგი საწარმოს, უპირველეს ყოვლისა, ეძლევა იმისათვის, რომ შეიძინოს, შექმნას, ააშენოს ან რაიმე სხვა გზით მოიზიდოს გრძელვადიანი აქტივები. გრანტი შეიძლება ითვალისწინებდეს დამატებით პირობებსაც, რომელიც განსაზღვრავს აქტივის სახეობას, მათი შეძენის ან ფლობის პერიოდს.

გრანტების აღიარებისთვის ბაზის 20 ადგენს შემდეგ ზოგად პრინციპს: სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები, რეალური ღირებულებით არ უნდა აღიარდეს მანამ, სანამ არ იარსებებს დამაჯერებელი რწმენა, რომ:

ა) საწარმო შეასრულებს მასთან დაკავშირებულ პირობებს; და
ბ) გრანტი იქნება მიღებული.

სტანდარტებიდან გამომდინარე, სახელმწიფო გრანტების აღიარებისათვის მნიშვნელოვანი მომენტია იმის დამაჯერებელი დასტურის არსებობა, რომ შესრულდება გრანტთან დაკავშირებული პირობები. მაგალითად, სახელმწიფოს მიერ გაცემული ნაპატიები სესხი (სესხის დაბრუნებაზე ნებაყოფლობითი უარი სესხის გამცემის მხრიდან, გარკვეული, ადრე შეთანხმებული პირობების თანახმად) იგივე სახელმწიფო გრანტია, თუ არსებობს იმის დასაბუთებული გარანტია, რომ საწარმო შეასრულებს სესხის პატიების პირობებს. თუ არსებობს იმის დამაჯერებელი დასტური, რომ დაკმაყოფილებული იქნება გრანტის პირობები და გრანტი მიღებული იქნება, ღირს წესრიგში დგება გრანტის აღიარების ფორმის საკითხი. მსოფლიო საბუღალტრო პრაქტიკაში სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის ორი მიდგომა არსებობს. გარკვეულ არგუმენტებზე დაყრდნობით, ზოგი ემხრობა სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის კაპიტალ-მეთოდს, რომლის მიხედვითაც გრანტი პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში. ამ მეთოდის მოწინააღმდეგეები უპირატესობას შემოსავალ-მეთოდის გამოყენებას ანიჭებენ, რომლის მიხედვითაც გრანტი აისახება შემოსავლის სახით ერთი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ნებისმიერი მეთოდის, მომხრეები ვალდებულნი არიან დაიცვან ბასს 20-ის დებულება, რომელიც განმარტავს, რომ სახელმწიფო გრანტი შემოსავლის სახით უნდა აღიარ-

დეს პერიოდებში, რომელიც საჭიროა იმ ხარჯებთან შესაბამისობაში მოსაყვანად, რომლებიც სისტემატურად უნდა დაიფაროს გრანტებით. არ შეიძლება გრანტები დაკრედიტდეს უშუალოდ მესაკუთრეთა წილში. მოცემული დებულების მიხედვით, აუცილებელია საწარმომ იცოდეს ის დანახარჯები, რომელიც მოცემული გრანტით იქნება დაფინანსებული. ე.ი. აღრიცხვა ისეთნაირად უნდა მოაწყოს, რომ შესაძლებელი გახდეს გრანტთან დაკავშირებული დანახარჯების დადგენა, საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით.

გრანტთან დაკავშირებული დანახარჯები შესაძლებელია აღირიცხებოდეს, როგორც ფუნქციური ისე ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. არსებული საწარმოს კონკრეტული პირობებიდან გამომდინარე უნდა გაკეთდეს. ნებისმიერ შემთხვევაში, დანახარჯების ოპერაციების ბუღალტრული გატარებები უკვე ჰქონდეთ განხილულის ანალოგიური იქნება. რაც შეეხება გრანტის შემოსაყალად აღიარებას, აქ საკითხი უფრო რთულადაა. პირველ რიგში, უნდა გაირკვეს გრანტის ხასიათი და ვადა. გრანტის მახასიათებელი ნიშნები შეიძლება იყოს: მისი მიზანი. კერძოდ, გრანტი დაკავშირებულია მომავალ დანახარჯებთან, თუ იგი მიღებულია წარსულში გაწეული ხარჯების დასაფინანსებლად; ასევე გრანტი არის ფულადი თუ არაფულადი; ან კიდევ, იგი არის შემოსაყალებთან თუ აქტივებთან, მათ შორის გრძელვადიან აქტივებთან დაკავშირებული. ყოველი მათგანი შეიძლება შემოსაყალად აღიარების დროს გასათვალისწინებელი ფაქტორი იყოს. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ გრანტთან დაკავშირებულ შემოსაყალებთან აუცილებელი ხდება გადავადებული შემოსაყალების ანგარიშის გამოყენება. გადავადებული შემოსაყალი არარეალიზებული, სხვა სიტყვებით, არაამორტიზებული ვალდებულებაა, რომელიც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსაყალად აღიარდება მომდევნო პერიოდებში. განვიხილოთ გრანტთან დაკავშირებული კერძო შემთხვევები.

1. საწარმომ მიიღო სახელმწიფო გრანტი 10.000 ლარი. გრანტის პირობაა, საწარმომ შექმნას დამატებით 20 სამუშაო ადგილი და დამატებით მიღებული მომუშავეების გასამრჯელოების კომპენსირებისათვის გამოიყენოს გრანტის თანხები, საანგარიშგებო წლის ბოლომდე. თუ საწარმო დარწმუნებულია იმაში, რომ იგი შეასრულებს გრანტის პირობებს, მიღებული თანხა მიმდინარე პერიოდის შემოსაყალად განიხილება და იგი ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი — ფულადი სახსრების ანგარიში	10.000	
კრედიტი — 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსაყალი		10.000

2. საწარმომ 20X6 წლის ბოლოს მიიღო სახელმწიფო გრანტი 220.000 ლარი, მომდევნო 2 წლის განმავლობაში მაღალმთიან რაიონში ალტერნატიული ტურიზმის განვითარების ხელშეწყობისათვის. გამოყოფილი თანხები უნდა მოხმარდეს დასახლებულ პუნქტამდე მისასვლელი გზისა და ხიდების რემონტს, რომელიც 250.000 ლარის დანახარჯებს საჭიროებს. აქედან, 20X7 წელს სამუშაოების შესასრულებლად დაიხარჯება 190.000 ლარი. საწარმოს ინტერესი იმაში მდგომარეობს, რომ მას ერთი ტურისტული ბაზა გააჩნია მოცემულ დასახლებულ პუნქტში, რომელიც ვერ უსრულებს ტურისტთა რაოდენობის მიღებას. ამიტომ კერძო პირებთან გაფორმებული კონტრაქტების შესაბამისად გადაწყვიტა, ტურისტები მიიღოს კერძო გამქირავებელთა სახლებში. გრანტის მიღებისას იგი შემოსაყალში გატარდება მომავალი პერიოდის შემოსაყალის სახით:

დებეტი — ფულადი სახსრების ანგარიშები *(თუ თანხები ერთბაშადაა მიღებული)* ან	220.000	
დებეტი — 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები *(გრანტზე დარიცხული მოთხოვნები, როდესაც თანხები შემოდა ტა.სებად)*	220.000	
კრედიტი — 4410 გადავადებული შემოსავალი		220.000

20X7 წელს საწარმო შემოსავლად აღიარებს გრანტის ნაწილს დანახარჯების პროპორციულად. დავუშვათ, საწარმომ 250.000 ლარის სამუშაოებიდან 20X7 წელს შეასრულა 200.000 ლარის სამუშაო. შესაბამისად 20X7 წლის ბოლოს გრანტიდან შემოსავლად აღიარებული იქნება 176.000 (220.000/250.000x200.000) ლარი:

დებეტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი	176.000
კრედიტი – 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები	176.000

ანალოგიურად, შემოსავლად გატარდება გრანტის დარჩენილი ნაწილი მომდევნო წელს.

3. საწარმომ, ადრინდელი დანახარჯებისა და ზარალის კომპენსაციის მიზნით მიიღო გრანტი 10.000 ლარის ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში გრანტის მიღების შემდგომი პერიოდის ხარჯები გრანტთან არ იქნება დაკავშირებული. ამიტომ უნდა ეისარგებლოთ სტანდარტის კერძო დებულებით, რომლის მიხედვითაც სახელმწიფო გრანტი, რომელიც მიღებული იქნება გაწეული ხარჯებისა და ზარალის კომპენსაციის სახით, ან საწარმოს გადაუდებელი ფინანსური დახმარების მიზნით, რომელსაც არ ექნება შესაბამისი სამომავლო ხარჯები, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის შემოსავლად, როდესაც იგი დაექვემდებარება მიღებას, ე.ი. გრანტის მიღება შემოსავალში ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები *(თუ თანხები მიღებულია გრანტის გამოყოფისთანავე)*	10.000
ან	
დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები *(გრანტზე დარიცხული მოთხოვნები, როდესაც თანხები შემოვა ეტაპებად)*	10.000
კრედიტი – 9110 განსაკუთრებული შემოსავლები	10.000

4. აეჯის მწარმოებელმა საწარმომ, ტექნიკური გადაიარაღების მიზნით, მიიღო სახელმწიფო გრანტი 10.000 ლარის ოდენობით. საწარმო ეარაუდობს 150.000 ლარის ღირებულების ახალი დანადგარების შეძენას. გრანტის დამატებითი პირობაა საწარმოს წლიური ბრუნვის გაზრდა 15 %-ის ოდენობით. საწარმო დარწმუნებულია გრანტის პირობის შესრულებაში და გრანტს აღიარებს გადავადებული შემოსავლის სახით, დავუშვათ, შემდეგი გატარებით:

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები	10.000
კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი	10.000

გრანტი შემოსავლად აღიარებული იქნება ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის ვადაში ცვეთის პროპორციულად. დავუშვათ, შეძენილი დანადგარების ექსპლუატაციის ვადა 10 წელია და ცვეთის დარიცხვა მოხდება წრფივი მეთოდით. შესაბამისად, 10 წლის მანძილზე ყოველწლიურად აღიარებული იქნება შემოსავალი გრანტიდან 1.000 ლარი ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი	1.000
კრედიტი 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები	1.000

მოცემული ოპერაციის შედეგის უფრო ნათლად დასანახად, განვიხილოთ ანგარიშგების შესაბამისი მონაცემები, გრანტის მიღებიდან სამი წლის მიხედვით:

		I წელი	*II წელი*	*III წელი*
I	მანქანა-დანადგარები (შეძენის ფაქტობრივი ღირებულებით)	150.000	150.000	150.000
	დაგროვილი ცვეთა	15.000	30.000	45.000
	საბალანსო ღირებულება	135.000	120.000	105.000
II	ცვეთის ხარჯი (150.000/10)	15.000	15.000	15.000
III	სახელმწიფო გრანტის შემოსავალი (10.000/10)	1.000	1.000	1.000

გრანტის გადაადებული შემოსავლის სახით აღრიცხვის შემთხვევაში, გრანტთან დაკავშირებული ხარჯები და შემოსავლები ფინანსურ ანგარიშგებაში ცალკე მუხლებად იქნება წარმოდგენილი. თუმცა, საერთოდ დასაშვებია ალტერნატიული მიდგომა, რომელიც გულისხმობს გრანტის შემოსავლებიდან მასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვას და სხვაობის სახით წარდგენას მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგებაში.

თუ დავუშვებთ, რომ საწარმოს მოგება 20.000 ლარს შეადგენს, ცვეთის ხარჯისა და გრანტის შემოსავლების გარეშე, მაშინ მათი გათვალისწინებით მოგება დაბეგვრამდე იქნება 6.000 (20.000 – 15.000 + 1.000) ლარი. იგივე შედეგი მიიღება მაშინაც, როდესაც საწარმო აქტივებთან დაკავშირებულ სახელმწიფო გრანტს არ ასახავს, გადაადებული შემოსავლის სახით. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად აქტივის საბალანსო ღირებულებიდან გამოქვითავს მიღებულ გრანტს. ასეთი მიდგომა დასაშვებია სტანდარტით. კერძოდ, აქტივებთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები რეალური ღირებულებით, ბალანსში წარმოდგენილ უნდა იქნეს გრანტის გადაადებული შემოსავლის სახით, ან მისი გამოქვითვით აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად. შესაძლებელია, საწარმომ აქტივებთან დაკავშირებული გრანტის ბალანსში წარდგენის მიცემული მიდგომა აირჩიოს. ამ შემთხვევაში, შემოსავლის აღიარება ხდება არაპირდაპირი გზით, ხარჯის შემცირების საფუძველზე. კერძოდ, თუ დავუბრუნდებით განხილულ მაგალითს და მანქანა-დანადგარების ფაქტობრივი შეძენის ღირებულებიდან გამოქვითავთ მიღებული გრანტის თანხას, მაშინ საწყისი საბალანსო ღირებულება იქნება 140.000 (150.000-10.000) ლარი. შესაბამისად, საანგარიშგებო მონაცემები ასეთ სურათს მოგვცემს:

		I წელი	II წელი	III წელი
I	მანქანა-დანადგარები (შეძენის კორექტირებული ფაქტობრივი ღირებულებით)	140.000	140.000	140.000
	დაგროვილი ცვეთა	14.000	28.000	42.000
	საბალანსო ღირებულება	126.000	112.000	98.000
II	ცვეთის ხარჯი (140.000/10)	14.000	14.000	14.000

ამ მეთოდის არჩევისას, როგორც ჩანს, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში გრანტის შემოსავალი არ ცხადდება, მაგრამ იგი ირიბად (ცვეთის თანხის შემცირებული ოდენობით წარდგენის გზით) მონაწილეობს მოგების ფორმირებაში.

მართალია, გრანტის აღიარების უმთავრესი კრიტერიუმია გრანტის პირობების დაკმაყოფილების დამაჯერებელი რწმენება, მაგრამ, გარკვეულ გარემოებათა გამო, შეიძლება საწარმოს გრანტის დაბრუნება მოუწიოს. ეს, თავის მხრივ, საწარმოს ხარჯებს ზრდის. გრანტის დაბრუნების კავშირს ხარჯების ზრდასთან მოწმობს სააღრიცხვო სტანდარტების მოთხოვნა, რომ სახელმწიფო გრანტები, რომლის დაბრუნებაზე წარმოიშობა მოთხოვნა, განხილულ უნდა იქნეს როგორც სააღრიცხვო შეფასების გადასინჯვა. შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტის დაბრუნება, პირველ რიგში, უნდა დაუპირისპირდეს არაამორტიზებულ გადაადებულ ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა გრანტთან მიმართებაში. თუ გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აღემატება ასეთი გადაადებული ვალდებულებების თანხას, ან, როდესაც არ არსებობს გადაადებული ვალდებულება, გრანტის დასაბრუნებელი თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით. აქტივთან დაკავშირებული გრანტის დასაბრუნებელი თანხა აისახება აქტივის საბალანსო ღირებულების გაზრდით, ან გადაადებული შემოსავლების ნაშთის შემცირებით, დასაბრუნებელი თანხის ოდენობის შესაბამისად. დაგროვილი დამატებითი ცვეთის თანხა, რომელიც აღიარებული იქნებოდა დაბრუნებამდე, გრანტის არარსებობის პირობებში, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ხარჯის სახით. აღნიშნულის საილუსტრაციოდ დავუბრუნდეთ მეოთხე შემთხვევას და დავუშვათ, რომ საწარმოს მეხუთე წელს წარმოეშვა სახელმწიფო

გრანტის დაბრუნების აუცილებლობა. გრანტი უნდა დაბრუნდეს სრული ოდენობით. განვიხილოთ ორიენ შემთხვევა. მეოთხე წლის დასაწყისისათვის საწარმოს საანრიცხვო მონაცემების გამოყენებით გრანტის დასაბრუნებელი თანხა შემდეგ ცვლილებებს განაპირობებს:

		გრანტის გადავადებული შემოსავლის სახით აღიარებისას	გრანტის აქტივის ღირებულებიდან გამოქვითვით ასახვისას
I	მანქანა-დანადგარების ღირებულება	150.000	140.000
	დაგროვილი ცვეთა	45.000	42.000
	საბალანსო ღირებულება	105.000	98.000
II	გადავადებული შემოსავლების ნაშთი	7.000	0
III	დასაბრუნებელი გრანტი	10.000	10.000
IV	გადავადებულ შემოსავალზე დასაპირისპირებელი გრანტი	7.000	0
V	ხარჯად ასაღიარებელი გრანტი	3.000	0
VI	მანქანა-დანადგარებზე მისაკუთვნებელი გრანტი	0	10.000
VI	ხარჯად ასაღიარებელი აკუმულირებული ცვეთა	0	3.000

როგორც ჩანს, ხარჯი ორიენ შემთხვევაში თანაბრად იზრდება. მაგრამ გრანტის დაბრუნების ოპერაციის ბუღალტრული გატარებები განსხვავებული იქნება. გრანტის გადავადებული შემოსავლის სახით აღიარებისას ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას:

დებეტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი 7.000
დებეტი – 7493 გრანტის დაბრუნების ხარჯი 3.00
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 10.000

ხოლო მაშინ, როდესაც გრანტის თანხით კორექტირებული იყო აქტივის ფაქტობრივი შეძენის ღირებულება საბალანსო ღირებულებამდე, გრანტის დაბრუნება აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

ა) აქტივის ღირებულების გაზრდა დასაბრუნებელი გრანტის თანხით

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები 10.000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 10.000

ბ) იმ აკუმულირებული ცვეთის აღიარება, რომელიც გასული 3 წლის მანძილზე იქნებოდა ხარჯად აღიარებული, გრანტი რომ არ ყოფილიყო

დებეტი – 7493 გრანტის დაბრუნების ხარჯი 3.000
კრედიტი – 2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა 3.000

ამ ოპერაციების გატარების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება იმდენი, რამდენიც იქნებოდა გრანტის არარსებობის შემთხვევაში.

სესხთან დაკავშირებული დანახარჯები. სესხად აღებული ფულადი სახსრების დაბრუნებასთან ერთად, სესხის ამღები პროცენტს იხდის, 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 უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც იქნა გაწეული. მოცემული მეთოდის

გამოყენებისას, ნებისმიერი სახის, ვადისა და დანიშნულების სესხზე დანახარჯები აღიარდება პერიოდის ხარჯის სახით. ხარჯის აღიარება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი — 8210 საპროცენტო ხარჯები
დებეტი — 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.

ვალუტის კურსის ცვლილება. ვალუტის კურსის ცვლილება საწარმოს შემოსავლებსა და ხარჯებზე გავლენას მაშინ ახდენს, როდესაც იგი აწარმოებს ოპერაციებს უცხოური ვალუტით. როგორც წესი, უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად აისახება ოპერაციის შესრულების დღისათვის, საანგარიშგებო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის დაფიქსირებული გასაცვლელი საკურსო მიხედვით. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები წარდგენილ უნდა იქნეს საბოლოო საკურსო კურსის გამოყენებით. ცხადია, ვალუტის კურსის ცვლილების გამო, იცვლება ფულადი საბალანსო მუხლების ღირებულება, რაც, თავის მხრივ, შესაბამის ბუღალტრულ ასახვას მოითხოვს.

თუ საკურსო სხვაობები არ ეხება უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანდებულ წმინდა ინვესტიციებს (იგულისხმება ანგარიშვალდებული საწარმოს წილი უცხოური ეკონომიკური სუბიექტის წმინდა აქტივებში), მაშინ საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი მუხლების განაღდების ან ფულადი მუხლების გადაანგარიშების დროს ისეთი საკურსო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში, ან წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველი აღიარების დროს გადასაანგარიშებლად გამოყენებული საკურსო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა. აქედან გამომდინარე, თუ ანგარიშსწორება მოხდა იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ოპერაცია განხორციელდა, მაშინ ყველა საკურსო სხვაობა აღიარებული იქნება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში. მაგრამ, როდესაც ანგარიშსწორება ხორციელდება შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდში, საკურსო სხვაობა, რომელიც აღიარებულია ყოველ შუალედურ პერიოდში ანგარიშსწორების პერიოდამდე, განისაზღვრება ამ პერიოდში საკურსო სხვაობის ცვლილებით.

მაგალითი

საწარმოს საქონლის იმპორტთან დაკავშირებით 20X6 წლის მაისში წარმოეშვა უცხოელი მომწოდებლის ვალდებულება 5.000 აშშ დოლარი, რაც ვალდებულების წარმოშობის მომენტში 10.000 ლარს შეადგენდა. ამავე წლის სექტემბერში გადაიხადა 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

დებეტი — 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. 20X6 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 იქნეს ასახული:

დებეტი – 8240 ზარალი კურსთა შორის სხვაობიდან	150	
კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		150

გრძელვადიანი აქტივების გასვლიდან მიღებული მოგება და ზარალი. ძირითადი საშუალება შეიძლება გაყიდეს, 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 გაელენას ახდენს საწარმოს ფინანსურ შედეგზე და ეს თანხა აღიარებული იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც შემოსავალი ან ხარჯი. ოპერაციების ბუღალტრული გატარების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითები:

1. საწარმომ გაყიდა სატვირთო ავტომობილი 2.000 ლარად. ავტომობილის საალრიცხვო ღირებულება 4.500 ლარია, აკუმულირებული ცვეთა – 3.000 ლარი. თანხა მიღებულია სალაროში:

დებეტი – 2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	3.000	
დებეტი – 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 საალრიცხვო ღირებულება 70.000 ლარია. აკუმულირებული ცვეთა – 48.000 ლარი. თანხა მიღებულია სალაროში:

დებეტი – 2230 შენობების ცვეთა	48.000	
დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	20.000	
დებეტი – 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 1.200 ლარს, მოცემული კონდიციონერის გადაფასების რეზერვის ნაშთი 200 ლარია. გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	1.200	
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	500	
დებეტი – 8291 ზარალი ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან	100	
კრედიტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა		1.800

საწარმო ერთდროულად აუქმებს გადაფასების რეზერვს, ნაშთის შემოსაველად აღიარების გზით:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	200	
კრედიტი – 8133 მოგება ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან		200

11.4. არაორდინალური შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა შედეგის გაანგარიშებაში მონაწილე შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა ელემენტი, ფაქტობრივად, თავს იჩენს საწარმოს წელიწადში სამეურნეო პროცესში. მაგრამ იშვიათად ხდება ისეთი არაორდინალური მოვლენა, რომლის შედეგი საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ელინდება, განსაკუთრებული მუხლის სახით. განსაკუთრებული მუხლები არის საწარმოს წელიწადში საქმიანობისაგან აშკარად განსხვავებული სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების შედეგად მიღებული შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც არ მეორდება რეგულარულად ან ხშირად.

განსაკუთრებული მუხლების წარმომშობი გარემოებებია: ექსპროპრიაცია, მიწისძვრა ან სხვა სტიქიური უბედურება.

განსაკუთრებული მუხლები აუცილებელია ცალკე აღირიცხებოდეს იმიტომ, რომ იგი აისახება რა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ერთდროულად მათი შინაარსი და თანხები ცალ-ცალკე გაშიფვრას ექვემდებარება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

მაგალითი

20X1 წელს მიწისძვრის შედეგად (მიწისძვრა ამ რეგიონში იშვიათად ხდება) დაინგრა საწარმოს მშენებარე საშრეწველო შენობის კორპუსი. ექსპერტების შეფასებით მშენებლობის ნანგრევებიდან შესაძლებელია გამოსაყენებლად ჯართისა 20.000 ლარის სამშენებლო მასალის მიღება, რისთვისაც 1.500 ლარის დანახარჯები იქნება აუცილებელი. მშენებლობის დანახარჯი 140.000 ლარს შეადგენდა:

დებეტი – 9120 განსაკუთრებული ხარჯები	121.500	
კრედიტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა		121.500

მომდევნო წელს საწარმომ ზარალიდან თავის დასაღწევად მიიღო სახელმწიფო გრანტი, გადაუდებელი ფინანსური მხარდაჭერის სახით 60.000 ლარის ოდენობით:

დებეტი – 1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები *(გრანტზე დარიცხული მოთხოვნები, როდესაც თანხები შემოვა გრანტის მიღების შემდეგ)* ან	60.000	
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიშები *(თუ თანხები მიღებულია გრანტის გამოყოფისთანავე)*	60.000	
კრედიტი – 9110 განსაკუთრებული შემოსავლები		60.000

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. შემოსავალი არის:
   ა. საწარმოს აქტივების ყველანაირი ზრდა;
   ბ. საწარმოს აქტივების ისეთი ზრდა, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან;
   გ. რეალიზაციიდან მიღებული დღგ-ს თანხა.

2. ხარჯი არის:
   ა. აქტივების ყველანაირი გასვლა საწარმოდან;
   ბ. ვალდებულების ყველანაირი ზრდა;
   გ. საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

3. ჩამოთვლილთაგან, რომელი არ შეიძლება ჩაითვალოს შემოსავლად:
   ა. ამონაგები;
   ბ. შემოსულობა;
   გ. მესაკუთრეთა დამატებითი შენატანები კაპიტალში.

4. ჩამოთვლილთაგან, რომელი შეიძლება ჩაითვალოს ხარჯად:
   ა. ძირითადი საშუალებების შეძენა;
   ბ. დივიდენდის განაწილება;
   გ. საოფისე შენობის რემონტი.

5. ჩამოთვლილთაგან რომელი მიეკუთვნება არასაოპერაციო შემოსავალს:
   ა. საქონლის რეალიზაციით მიღებული თანხა;
   ბ. ავანსად მითებული თანხა;
   გ. ძირითადი საშუალების გაყიდვით მიღებული თანხა.

6. ჩამოთვლილთაგან რომელია განსაკუთრებული ხარჯის შემთხვევა
   ა. ახლის აშენების მიზნით შენობის ნგრევა;
   ბ. მიწისძერის შედეგად შენობის ნგრევა;
   გ. მიწის მყიდველი მხარის მოთხოვნით შენობის ნგრევა.

7. საწარმოში თანამშრომელთა ხელფასის ხარჯები შემდეგნაირადაა კლასიფიცირებული:

დებეტი – 7410	5.000	
დებეტი – 7320	1.700	
დებეტი – 1630	2.400	
კრედიტი – 3130		9.100

   ხარჯების კლასიფიკაციის რომელი მეთოდია გამოყენებული:
   ა. ეკონომიკური შინაარსით დაყოფა
   ბ. ფუნქციების მიხედვით დაყოფა
   გ. პერიოდის მიხედვით დაყოფა

8. 200X წლის 20 მარტს A კომპანიამ, რომელიც პასუხისმგებელია საქონლის ჩაბარებაზე, 20.000 ლარის ღირებულების საქონელი 30.000 ლარად გაუგზავნა B კომპანიას გემით, რომელიც დანიშნულების ადგილზე ჩაიდა 27 მარტს.

საქონელი ჩაბარდა იმავე დღეს. ფული გადახდილი იყო 15 თებერვალს. როდის აღიარდება შემოსავალი?
ა. 15 თებერვალს;
ბ. 20 მარტს;
გ. 27 მარტს.

9. საწარმომ თავისი წარმოებული დანადგარი ერთი თვით გამოსაცდელი ვადის პირობით გაყიდა. ფული გადახდილ უნდა იქნეს ორი თვის შემდეგ. როდის აღიარდება შემოსავალი:
ა. გაყიდვისთანავე;
ბ. ერთი თვის შემდეგ;
გ. ორი თვის შემდეგ.

10. დადებულია ხელშეკრულება მომსახურების გაწევაზე, რომელიც ორი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიმდინარეობს. ეტაპობრივი დანახარჯების რეალური ღირებულების დადგენა შესაძლებელია, ასევე განსაზღვრულია ამონაგების საერთო თანხა. ფული გადახდილი იქნება მომსახურების დასრულებისას. როდის აღიარდება შემოსავალი:
ა. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაწეული ხარჯის პროპორციულად;
ბ. მომსახურების სრულად მიწოდების შემდეგ;
გ. ფულის გადახდისთანავე.

11. თუ საწარმო იყენებს მარაგის პერიოდულ აღრიცხვას, აღნიშნულთაგან რომელი შეიძლება ჩაითვალოს შეძენის მომენტში ხარჯად:
ა. ძირითადი საშუალების შეძენა;
ბ. ძირითადი მასალების შეძენა;
გ. აქციების შეძენა.

12. ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულად აღიარებას განსაზღვრავს:
ა. კონსერვატიზმის კონცეფცია;
ბ რეალიზაციის კონცეფცია;
გ, შესაბამისობის კონცეფცია.

13. ჩამოთვლილთაგან, რომელი არ მიეკუთვნება პერიოდის ხარჯებს:
ა. საპროცენტო ხარჯი;
ბ. რეკლამის ხარჯი;
გ. საწარმოო დანადგარის ცვეთის ხარჯი.

14. საწარმო იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის სისტემას და ხარჯების ფუნქციონალური დაყოფის მეთოდს. რომელი პერიოდის ხარჯებში მოხვდება მუშის ხელფასი, რომელიც დაიხარჯა ოქტომბრის თვეში, პროდუქცია კი გაიყიდა მომდევნო წლის თებერვალში.
ა. ოქტომბერში;
ბ. დეკემბერში;
გ. თებერვალში.

15. ჩამოთვლილთაგან, რომელია ის შემთხვევა, როცა ერთი მხარისთვის ის შეიძლება იყოს შემოსავალი, ხოლო მეორე მხარისათვის არ განიხილებოდეს როგორც ხარჯი:
ა. მისაღები და გადასახდელი პროცენტი;
ბ. მისაღები და გასაცემი დივიდენდი;

გ. როიალტის სახით მისაღები და გასაცემი ეკონომიკური სარგებელი.

16. ჩამოთვლილთაგან, რომელი აღიარდება პერიოდის ხარჯად:
ა. მარაგის თვითღირებულების ხარჯი;
ბ. მარაგის თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის ხარჯი;
გ. ძირითადი საშუალებების შეძენის ხარჯი.

17. სესხის პროცენტის ხარჯად აღიარება ხდება:
ა. მხარეთა შორის შეთანხმებით;
ბ. სესხის აღებისას;
გ. პერიოდის შესაბამისად.

18. მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის რომელი მეთოდი არ არსებობს:
ა. შემოსავალ-მეთოდი;
ბ. აქტივ-მეთოდი;
გ. კაპიტალ-მეთოდი.

19. რომელი მეთოდით შეიძლება აღირიცხებოდეს გრანტთან დაკავშირებული ხარჯები:
ა. მხოლოდ ფუნქციური დაყოფის მეთოდით;
ბ. მხოლოდ ეკონომიკური დაყოფის მეთოდით;
გ. ორივე მეთოდი დასაშვებია.

20. გრანტის სახით მიღებული შემოსავალი არ აღიარდება:
ა. მიმდინარე პერიოდის შემოსავალად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები ეკუთვნის მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდს;
ბ. მომავალი პერიოდის შემოსავლად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები მომავალ საანგარიშგებო პერიოდშია გასაწევი;
გ. მომავალი პერიოდის შემოსავლად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები უკვე გაწეულია.

მაგალითი 1

საწარმომ 200X წლის 1 თებერვალს გაიღა აქტივი, ერთთვიანი საკრედიტო ვადით 10.000 ლარად. ერთი თვის შემდეგ ხელშეკრულებაში შესული ცვლილების საფუძველზე, აღნიშნული მოთხოვნა გადავიდა სათამასუქო მოთხოვნაში. ფული მოლიანად გადახდილ იქნა მომდევნო წლის 1 მარტს. გაატარეთ ყველა ოპერაცია საქონლის მიწოდებიდან ფულის მიღების ჩათვლით, იმ პირობით, რომ საპროცენტო განაკვეთი 12%-ს შეადგენს. ჩათვალეთ, რომ პროცენტის დარიცხვა ხდება წლის ბოლოს.

ამოხსნა

1) რეალიზაცია:

დებეტი –
კრედიტი –

2) სათამასუქო დებიტორის აღიარება:

დებეტი –
კრედიტი –

3) პროცენტის დარიცხვა:

დებეტი –
კრედიტი –

4) დებიტორის განაღდება:

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

მაგალითი 2

ქვემოთ მოტანილი მონაცემების მიხედვით, მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები სავაჭრო სფეროს სუბიექტებისათვის, რომელთაგან ერთი ირჩევს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსით დაყოფის მეთოდს, მეორე – ფუნქციურს (მარაგის აღრიცხვისათვის გამოყენებულია უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა).
დახურეთ დროებითი ანგარიშები; შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

1. საწარმოს სასაქონლო მარაგის ნაშთი წლის დასაწყისში შეადგენდა 25.000 ლარს. წლის განმავლობაში გადარიცხეით შეიძინა 115.000 ლარის საქონელი.
2. საანგარიშგებო პერიოდში გაყიდა 60.000 ლარის საქონელი ნაღდ ანგარიშზე 88500 ლარად, მ.შ. დღგ 13.500 ლარი.
3. მყიდველმა უკან დააბრუნა 5.900 ლარის საქონელი, მ.შ. დღგ 900 ლარი.
4. საწარმომ დაარიცხა ხელფასი 500 ლარი, აქედან 200 ლარი გამყიდველის, ხოლო 300 ლარი დირექტორის ხელფასი.
5. უნაღდო ანგარიშსწორებით გადახდილი იქნება რეკლამის ხარჯი 100 ლარი, კომპიუტერული მომსახურების 80 ლარი, მყიდველისათვის გაგზავნილი საქონლის დაზღვევის თანხა 250, მაღაზიის შენობის ცვეთა 150 ლარი.
6. გაიყიდა 70.000 ლარის (დღგ-საგან განთავისუფლებული) თვითღირებულების საქონელი კრედიტში 105.000 ლარად. გამოცხადებული პირობით 5/10; n/30. ფული ჩამოირიცხა მე-7 დღეს.
7. საწარმომ აღიარა საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯი 400 ლარი.

ეკონომიკური შინაარსით ხარჯების დაყოფა	ფუნქციური მეთოდით ხარჯების დაყოფა
1. დებეტი –	1. დებეტი –
კრედიტი –	კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

3.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

3.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

4.
დებეტი – 7410 500
კრედიტი – 3130 500

4.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

5.
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

5.
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

6.
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

6.
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

7.
დებეტი –
კრედიტი –

7.
დებეტი –
კრედიტი –

I ანგარიშების დახურვა	/	II ანგარიშების დახურვა
1.		1.
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
2.		2.
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		დებეტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
		კრედიტი –
3.		3.
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
კრედიტი –		კრედიტი –
დებეტი –		კრედიტი –
		კრედიტი –
		დებეტი –
4.		4.
დებეტი –		დებეტი –
კრედიტი –		კრედიტი –

მოგება - ზარალის ანგარიშგება

1. საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან
რეალიზ. პროდუქც. თვითღირებულება

მოგება რეალიზაციიდან

მიწოდების ხარჯები
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები

მთლიანი საოპერაციო მოგება
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება

2. საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან
საქონლის ხარჯი
ხელფასის ხარჯი
ცვეთის ხარჯი
დასღვევის ხარჯი
სხვა საოპერაციო ხარჯი
მთლიანი საოპერაციო მოგება
საანგარიშ. პერიოდის წმინდა მოგება

მაგალითი 3

კომპანია „X" – ისთვის წლის დასაწყისში ნედლეულისა და მასალების ნაშთი შეადგენდა 33.000 ლარს, დამხმარე მასალების ნაშთი 6.500 ლარს.

მოახდინეთ საწარმოში მიმდინარე პროცესების ბუღალტრული გატარებები ხარჯების დაყოფის ორივე ვარიანტით: ფუნქციური და ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (საწარმო იყენებს მარაგის აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას); მოახდინეთ დროებითი ანგარიშების დახურვა.

1. საწარმოში უნაღდო ანგარიშსწორებით შეძენილია ნედლეული და მისაღები 40.000 ლარის, დამხმარე მასალები 20.000 ლარის.
2. გადაეცა დაუმთავრებელ წარმოებას ძირითადი ნედლეული და მისაღები 53.000 ლარის, დამხმარე 15.000 ლარის.
3. წარმოების მუშებზე დარიცხულია ხელფასი 500 ლარი.
4. დარიცხულია საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთა 500 ლარი.
5. წარმოებაში დახარჯულია ელექტროენერგია 300 ლარი.
6. გადახდილია საწარმოო შენობის იჯარის გადასახადი 400 ლარი.
7. დარიცხულია ბრიგადირის ხელფასი 300 ლარი.
8. დარიცხულია დირექტორის ხელფასი 500 ლარი.
9. დარიცხულია ოფისის ინვენტარის ცვეთა 200 ლარი.
10. მიღებულია მზა პროდუქცია 73.160 ლარად.
11. გაიყიდა მზა პროდუქცია 100.000 ლარად.
12. დარიცხულია რეალიზაციაში დასაქმებული გამყიდველების ხელფასი 500 ლარი.
13. გადახდილია რეკლამის ხარჯი 400 ლარი.
14. ინვენტარიზაციამ აჩვენა, რომ წლის ბოლოს საწარმოს აქვს სასაქონლო – მატერიალური მარაგის შემდეგი ნაშთები: ძირითადი ნედლეული და მასალები 20.000 ლარი, დამხმარე მასალები 11.500 ლარი.

ხარჯების ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მეთოდი / ხარჯების ფუნქციონალური დაყოფით აღრიცხვის მეთოდი

1.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

2.

3.
დებეტი –
კრედიტი –

4.
დებეტი –
კრედიტი –

5.
დებეტი –
კრედიტი –

6.
დებეტი –
კრედიტი –

7.
დებეტი –
კრედიტი –

8.
დებეტი –
კრედიტი –

9.
დებეტი –
კრედიტი –.

10.
დებეტი –
კრედიტი –

1.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

2.

3.
დებეტი –
კრედიტი –

4.
დებეტი –
კრედიტი –

5.
დებეტი –
კრედიტი –

6.
დებეტი –
კრედიტი –

7.
დებეტი –
კრედიტი –

8.
დებეტი –
კრედიტი –

9.
დებეტი –
კრედიტი –

10.
დებეტი –
კრედიტი –

11.
დებეტი –
კრედიტი –

12.
დებეტი –
კრედიტი –

13.
დებეტი –
კრედიტი –

14.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

II ანგარიშების დახურვა

1.
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –

11.
დებეტი –
კრედიტი –

12.
დებეტი –
კრედიტი –

13.
დებეტი –
კრედიტი –

14.
დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

II ანგარიშების დახურვა

1.
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

3.		3.	
დებეტი –		დებეტი –	
კრედიტი –		კრედიტი –	
4.		4.	
დებეტი –		დებეტი –	
კრედიტი –	28.400	კრედიტი –	

მოგება - ზარალის ანგარიშგება

1) საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან
რეალიზ. პროდუქც. თვითღირებულება
მოგება რეალიზაციიდან

მიწოდების ხარჯები
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები
მთლიანი საოპერაციო მოგება
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება

2) საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან
მარაგის შეძენის ხარჯი
მარაგის ნაშთის შემცირება
ხელფასის ხარჯი
ცვეთის ხარჯი
იჯარის ხარჯი
სხვა საოპერაციო ხარჯი
მთლიანი საოპერაციო მოგება
საანგარიშ. პერიოდის წმინდა მოგება

მაგალითი 4

სამშენებლო კომპანია A აწარმოებს ოთხი ობიექტის მშენებლობას, მშენებლობა მოიცავს ორ საანგარიშგებო პერიოდს. აქედან, ორი ობიექტის ანაზღაურება ფიქსირებულფასიანია: პირველის – 1.500.000 ლარი, მეორის – 80.000 ლარი, დაფელილია საერთო ხარჯიც: პირველისთვის იგი შეადგენს 1.000.000 ლარს, ხოლო მეორისათვის – 50.000 ლარს. დანარჩენ ორ ობიექტზე ანაზღაურება უნდა მოხდეს ხარჯების თანხას დამატებული ხარჯების 30% მოგების თანხის სახით.

მოახდინეთ საჭირო გატარებები ოთხივე ობიექტისთვის, აღიარეთ შემოსავალი და დახურეთ დროებითი ანგარიშები.

პირველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხარჯებმა შეადგინა: პირველი ობიექტისათვის – 700.000 ლარი, მეორე ობიექტისათვის – 40.000 ლარი.

მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხარჯებმა შეადგინა: პირველი ობიექტისათვის – 300.000 ლარი; მეორე ობიექტისათვის – 10.000; მესამე ობიექტისათვის – 80.000; მეოთხე ობიექტისათვის 50.000 ლარი. (ანაზღაურება ხდება გადარიცხვით ყოველი პერიოდის ბოლოს, შემოსავლის აღიარების შესაბამისად).

I პერიოდის ბოლოს:

I ობიექტისათვის:

1.
დებეტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

II ობიექტისათვის:

1.
დებეტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

III ობიექტისათვის:

X

IV ობიექტისათვის:

X

დროებითი ანგარიშის დახურვა:

1.
კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

3.
დებეტი –
კრედიტი –

II საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს:

I ობიექტისათვის:

1.
დებეტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

II ობიექტისათვის:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

III ობიექტისათვის:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

IV ობიექტისათვის:

დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –
დებეტი –
კრედიტი –

დროებითი ანგარიშის დახურვა:

1.
კრედიტი –
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –
დებეტი –

დებეტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –
კრედიტი –

2.
დებეტი –
კრედიტი –

დებეტი –
კრედიტი –

3.
დებეტი –
კრედიტი –

მაგალითი 5

გაიყიდა 1 500 ლარის ღირებულების საქონელი 3 540 ლარად, მ.შ. დღგ – 540 ლარი; ტრანსპორტირების ხარჯი 354 ლარი, მ.შ. დღგ 54 ლარი; საბაჟო გადასახადი 100 ლარი; საბაჟო დეკლარირების მომსახურების ხარჯი 20 ლარი, ტრანსპორტირების დაზღვევის ხარჯი 100 ლარი; მტვირთავი მუშის ხელფასის ხარჯი 180

ლარი; ბუღალტრულად გაატარეთ ეს ოპერაცია გამყიდველი და მყიდველი კომპანიებისათვის, თუკი ვიცით, რომ გამოყენებულია ხარჯების ფუნქციური განაწილების მეთოდი და გაყიდვის ხარჯებს, პირველ შემთხვევაში, იხდის მყიდველი, ხოლო, მეორე შემთხვევაში, გამყიდველი, ორივე დღგ-ის გადამხდელია.

1) მყიდველი

დებეტი –
დებეტი –
  კრედიტი –

2) გამყიდველი

დებეტი –	დებეტი –
დებეტი –	
კრედიტი –	დებეტი –
კრედიტი –	დებეტი –
კრედიტი –	დებეტი –
	დებეტი –
	დებეტი –
	კრედიტი –

მაგალითი 6

საწარმოს 200X წლის 1 ივლისს საქონლის ექსპორტთან დაკავშირებით წარმოეშვა სათამასუქო მოთხოვნა 6.000 დოლარის ოდენობით, რაც მოთხოვნის წარმოშობის მომენტისათვის 12.000 ლარს შეადგენდა. სათამასუქო პროცენტი ერიცხება კვარტალში ერთხელ; მისი ოდენობა განისაზღვრება 40%-ით. ფულის გადახდა უნდა მოხდეს 9 თვის განმავლობაში ყოველი კვარტლის ბოლოს, ძირითადი თანხიდან 2.000 დოლარი პლიუს პროცენტი. მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები, თუ ცნობილია ვალიუტის კურსის ცვლილება: 31 სექტემბერს დოლარის კურსია 1.9 ლარი; 31 დეკემბერს – 2.5 ლარი; 31 მარტს – 2.3 ლარი.

1) სათამასუქო მოთხოვნის მიღება

დებეტი –
  კრედიტი –

2) 31 სექტემბერს ფულის გადახდა

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –
დებეტი –

3) 31 დეკემბერს ფულის გადახდა

დებეტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –
  კრედიტი –

) 31 დეკემბერს სათამასუქო მოთხოვნის საბალანსო ღირებულების ზრდა.

დებეტი –
    კრედიტი –

5) 31 მარტს სათამასუქო მოთხოვნის დაფარება.

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –
დებეტი –

მაგალითი 7

საწარმომ, რომელსაც წყალდიდობის შედეგად დაენგრა შენობა, ფინანსური იჯარით აიღო ახალი შენობა. საწარმომ მიიღო სახელმწიფო გრანტი 20.000 ლარის ოდენობით, აქედან 5.000 ლარით უნდა დაეფარა ვალდებულება ფინანსურ იჯარაზე, ხოლო 15.000 ლარი გადაეცა ფულადი სახით, მომავალ პერიოდებში ამ ვალდებულების დასაფარავად. მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები და ასახეთ გრანტის მიღება.

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

ასახეთ ბუღალტრულად გრანტის დაბრუნების ოპერაცია, რომელიც საწარმომ მიიღო სამი წლის წინ 20 000 ლარის ოდენობით შენობის შესაძენად. ამ დროისათვის შენობის აკუმულირებული ცვეთა შეადგენს 6 000 ლარს.

დებეტი –
დებეტი –
    კრედიტი –

წყალდიდობის შედეგად დაიტბორა საწარმოს კუთვნილი სასოფლო-სამეურნეო ნათესების 100 ჰექტარი, ზარალმა შეადგინა 35 000 ლარი.

საწარმომ ზარალიდან თავის დასაღწევად და დარგის აღორძინებისათვის დამატებითი სამუშაოების ჩასატარებლად გრანტის სახით მიიღო 43 000 ლარი. გაატარეთ ბუღალტრულად.

დებეტი –
    კრედიტი –

დებეტი –
    კრედიტი –
    კრედიტი –

მოგების გადასახადის აღრიცხვა

12

12.1. საგადასახადო შემოსაელები და ხარჯები

საგადასახადო კანონმდებლობა საწარმოთა მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის იყენებს შემოსაელებისა და ხარჯების გამოთვლის თავისებურ დებულებებს, რომელსაც საწარმოს სააღრიცხვო მოგებისაგან განსხვავებულ დასაბეგრ მოგებამდე მივყავართ.

სააღრიცხვო მოგება არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება (საგადასახადო ზარალი) არის შესაბამისი საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი 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 შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული ყველა შემოსაელი, კერძოდ:

ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი;

ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსაელები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან;

გ) სხვა შემოსაელები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

ერთობლივი შემოსაელიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა. აგრეთვე იმ ხარჯების გარდა, რომლებიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას, საგადასახადო კოდექსის დებულებათა თანახმად.

საგადასახადო კოდექსი ადგენს 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:

1) არ გამოიქვითება ის ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის ეკონომიკურ საქმიანობასთან.

სააღრიცხვო მოგების დასადგენად, ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება ყველა გასაალი, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებს უკავშირდება. მაგალითად, საწარმოს მიერ გადახდილი საქველმოქმედო თანხა სააღრიცხვო ხარჯია, მაგრამ საგადასახადო მიზნით შემოსავლიდან გამოიქვითება მხოლოდ საქველმოქმედო ორგანიზაციაზე გადაცემული თანხა და ისიც შეზღუდული ოდენობით.

2) • არ დაიშვება გართობაზე გაწეული ხარჯების გამოქვითვა. ეს ხარჯები შეიძლება გამოიქვითოს იმ საწარმოში, რომელიც ეწევა გართობითი ხასიათის სამეწარმეო საქმიანობას, თუ ხარჯები გაწეულია ასეთი საქმიანობის ფარგლებში.

მაგალითად, საწარმო თუ მართავს საახალწლო საზეიმო საღამოს (გასართობ ღონისძიებას), დახარჯული თანხა საგადასახადო მოგების დასადგენად არ გამოიქვითება, თუმცა იგი საალრიცხვო მოგებას შეამცირებს.

3) • არ გამოიქვითება ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები და ხელფასის სახით შემოსაელის მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯები.

მაგალითად, ინდივიდუალური მეწარმის მიერ დაქირავებული მომუშავისათვის გადახდილი ხელფასი გამოსაქვითი ხარჯების კატეგორიას მიეკუთვნება, მაგრამ საკუთრივ თავისი საჭიროებისათვის გახარჯული თანხა, მათ შორის ხელფასი, ხარჯად არ აღიარდება, ვიდრე მისი შემოსაელი არ დაიბეგრება.

4) • კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტები გამოიქვითება არა უმეტეს კრედიტის წლიური 24 პროცენტის ფარგლებში.

საალრიცხვო მოგების მიზნებისათვის სესხზე გადახდილი პროცენტი (გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი შეძენილ აქტივებს მიეკუთვნება) ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება სრული ოდენობით. საგადასახადო მოთხოვნა კი ზღუდავს დადგენილი ზღვარით. მაგალითად, საწარმომ სესხი აიღო 10.000 ლარი ერთი წლით წლიური 25 პროცენტის პირობით და გადაიხადა სესხის პროცენტი 2.500 ლარი. საგადასახადო მიზნით გამოსაქვითი საპროცენტო ხარჯი 2.400 ლარს შეადგენს. საწარმოს მიერ გადახდილი 100 ლარი არ გამოიქვითება საგადასახადო მოგების გაანგარიშებისას. იგი არის სხვაობა საალრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის.

5) იმ საწარმოში, რომლის წილის (აქციების) 20 პროცენტზე მეტი პირდაპირ ან არაპირდაპირ ეკუთვნის მოგების გადახდისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს, გამოსაქვითი პროცენტების თანხა არ უნდა აღემატებოდეს გადამხდელის მიერ პროცენტის სახით მიღებული ნებისმიერი შემოსაელისა და ნებადართული გამოქვითვებით (პროცენტების გამოქვითვების გარდა) შემცირებული ერთობლივი შემოსაელების თანხის 50 პროცენტის ჯამს.

დაეუშვათ A საწარმო არის მოგების გადასახადისაგან გათავისუფლებული და ფლობს B საწარმოს საწესდებო კაპიტალის 50 პროცენტს. B საწარმოს გადახდილი აქვს სესხის პროცენტი 30.000 ლარი, რომელიც საალრიცხვო მიზნით აღიარებულია ხარჯად. წლის განმავლობაში პროცენტის სახით მიღებული აქვს შემოსაელები 3.000 ლარი და ნებადართული გამოქვითვით შემცირებული ერთობლივი შემოსავალი – 50.000 ლარი. ასეთ შემთხვევაში, B საწარმოს უფლება აქვს გამოქვითოს გადახდილი პროცენტის თანხა 26.500 ლარის

ოდენობით. დარჩენილი 3.500 ლარი წარმოშობს სხვაობას საანრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის.

6) • გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს გამოქვითოს რეალიზებულ საქონელთან და მომსახურებასთან დაკავშირებული უიმედო ვალები, რომელთა მიხედვით მისაღები შემოსავლები წინა საანგარიშგებო პერიოდში შეტანილი იყო ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ერთობლივ შემოსავალში. უიმედო ვალების გამოქვითვა დაიშვება მხოლოდ იმ შემთხვევებში, თუ დავალიანება ჩამოწერილი და ასახულია გადასახადის გადამხდელის საბუღალტრო ანგარიშგებაში.

სტანდარტებიდან გამომდინარე, საწარმო უფლებამოსილია ხარჯად აღიაროს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების თანხა. იგი საგადასახადო მოგების მიზნებისათვის არ იქნება გამოქვითული მანამ, სანამ გადასახადის გადამხდელი მყიდველის დებიტორულ დავალიანებას არ ჩამოწერს. მაგალითად, საწარმომ თავისი გამოცდილების გათვალისწინებით ხარჯად აღიარა საეჭვო ვალების კორექტირება 10.000 ლარი. იმავე წელს ჩამოწერა უიმედო მოთხოვნა 3.000 ლარი. საგადასახადო მოგების დასადგენად საწარმო გამოქვითავს მხოლოდ 3.000 ლარს. 7.000 ლარი კი საგადასახადო და საანრიცხვო მოგებას შორის სხვაობას წარმოშობს.

7) გამოქვითვას ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო მომსახურების ხარჯები, გარდა ძირითად საშუალებათა შეძენას, დადგმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა.

საანრიცხვო 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 საანრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის სხვაობას განაპირობებს.

8) ეკონომიკურ საქმიანობაში გამოყენებული ძირითად საშუალებათა ცვეთის ხარჯები, კოდექსის მიხნებიდან გამომდინარე, გამოიქვითება ძირითადი საშუალებების ჯგუფებისათვის დადგენილი ცვეთის ნორმის შესაბამისად ან შესაძლებელია მათი ერთბაშად გამოქვითვა.

საანრიცხვო მიზნებისათვის საწარმო დამოუკიდებლად ადგენს ძირითადი საშუალების ცვეთის ნორმას. საგადასახადო მიზნით დადგენილი ჯგუფური ცვეთის ნორმა, ცხადია, განსხვავებული იქნება საწარმოს საანრიცხვო პოლიტიკით დადგენილი ცვეთის ნორმისაგან, რაც დროებითი სხვაობის გამომწვევი გარემოება გახდება. ანალოგიურად, დროებით სხვაობას გამოიწვევს საწარმოს მიერ შეძენილი ძირითადი საშუალების ღირებულების ერთბაშად ხარჯად გამოქვითვა საგადასახადო მიზნებისათვის.

9) • გეოლოგიურ კვლევებსა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელ მომსახურებაზე გაწეული ხარჯები გამოიქვითება ერთობლივი შემო-

საელიდან საამორტიზაციო ანარიცხების სახით 20 პროცენტის ოდენობით. იგივე მოთხოვნა ვრცელდება იმ არამატერიალური აქტივების ხარჯებზეც, რომლებიც გაწეულია გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლუატაციის უფლების შეძენასთან დაკავშირებით.

აღნიშნული ტიპის კაპიტალიზებული დანახარჯები, საამრიცხვო მიზნით, ამორტიზაციას ექვემდებარება, საწარმოს თვალსაზრისით დადგენილი ვადიდან გამომდინარე. შესაბამისად, ხარჯებად აღიარების განსხვავებულ გრაფიკთან გვექნება საქმე, რაც საამრიცხვო და საგადასახადო მოგებათა არაერთგვაროვნების წინაპირობა იქნება. იგივე ეხება ქვემოთ მოტანილ არამატერიალურ აქტივებს.

ბ) არამატერიალური აქტივების ხარჯები გამოიქვითება მისი ღირებულების 15 პროცენტის ოდენობით.

არ გამოიქვითება:

ა) მოგების გადასახადი და საშემოსავლო გადასახადი, რომლებიც გადახდილია საქართველოში ან სხვა სახელმწიფოში;

ბ) ბიუჯეტში შესატანი ან შეტანილი სანქციების თანხები.

საამრიცხვო მოგების განმარტებიდან გამომდინარე, იგულისხმება დაბეგრამდელი მოგება და, ცხადია, მოგების გადასახადი ჯერ ხარჯად არ არის აღიარებული. რაც შეეხება ჯარიმებისა და საურავების თანხებს, იგი საამრიცხვო მიზნებით ხარჯების შემადგენელი ნაწილია და კოდექსის მოცემული დებულების შეზღუდვაც სხვაობის წარმოშობას განაპირობებს.

14) სასაქონლო-მატერიალური მარაგის აღრიცხვისას გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დეფექტური ან მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონელი, რომლის რეალიზაციაც შეუძლებელია მის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებზე ან შეძენის ფასზე მეტ ფასად, შეაფასოს ამ საქონლის შესაძლო სარეალიზაციო ფასით.

მოცემული დებულება საწარმოს უფლებას აძლევს, აღნიშნულ შემთხვევაში, გამოიყენოს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, რომელიც ნაკლები იქნება თვითღირებულებაზე. საამრიცხვო პრინციპებიდან გამომდინარე კი, საწარმო ვალდებულია თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით შეფასება გამოიყენოს ყველა მარაგის მიმართ. აქედან გამომდინარე, მოსალოდნელია წარმოშვას საამრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის განსხვავება.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილი შემთხვევებისა, საამრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის განსხვავების წარმოქმნის საფუძველი შეიძლება გახდეს საგადასახადო კოდექსით შემოსავლების აღიარებისა და ხარჯების გამოქვითვის საამრიცხვო მეთოდები. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, დასაბეგრი შემოსავალი უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთან, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ კოდექსით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესაბამისად. თუ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადამხდელის ბუღალ-

ტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი სპეციალური ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, მაშინ დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრის მიზნით, პირმა უნდა უზრუნველყოს გამოქვითვების საგადასახადო აღრიცხვა.

გადასახადის გადამხდელმა აღრიცხვა უნდა აწარმოოს საგადასახადო მიზნებისათვის აღრიცხვის საკასო ან დარიცხვის მეთოდით — იმ პირობით, რომ იგი ერთსა და იმავე მეთოდს გამოიყენებს საგადასახადო წლის განმავლობაში. საკასო მეთოდის გამოყენება საწარმოთა მიმართ შეზღუდულია და ისინი დარიცხვის მეთოდს იყენებენ საგადასახადო მიზნითაც. ერთი შეხედვით, როცა საწარმო საგადასახადო მიზნითაც დარიცხვის მეთოდს იყენებს, თითქოს განსხვავებულ მოგებას არ უნდა ვიღებდეთ. მაგრამ სხვაობის წარმომშობი ხელთ მოტანილი სოგიერთი გარემოების გარდა, არსებობს სხვა მიზეზებიც. მაგალითად, კოდექსიდან გამომდინარე, აქტივების მიწოდებისას მიღებული მოგება წარმოადგენს დადებით სხვაობას მიწოდებით მიღებულ შემოსავალებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის. აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდებისას მიმწოდებელი 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 შემოსავლებსა 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 განვადებულად აღიარდეს.

დასაბეგრი შემოსავლის განსაზღვრისას, ასევე მხედველობაში არ მიიღება არანაირი მოგება ან ზარალი, თუ ხდება აქტივების არანებაყოფლობითი განადგურება ან ჩამორთმევა და თუ ადგილი აქვს მისგან მიღებული შემოსავლების რეინვესტირებას, მსგავსი ხასიათის აქტივში განადგურების ან ჩამორთმევის განხორციელების წლის მომდევნო ორი წლის დასრულებამდე.

12.2. საგადასახადო ბაზა

როგორც ზემოთ განხილული საკითხებიდან ჩანს, საწარმო ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგებით წარმოადგინოს სააღრიცხვო 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. საწარმო, როგორც სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ევალება ფასს-ის გამოყენება, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდით, ფასსიდან გამომდინარე არსებული სააღრიცხვო პოლიტიკის გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის შემდეგ საწარმო მოახდენს სააღრიცხვო მოგების გადაანგარიშებას საგადასახადო დეკლარაციაში წარსადგენი ფორმით. გადაანგარიშების პროცესში საწარმოს დასჭირდება სააღრიცხვო მოგების შეფასება, საგადასახადო თვალსაზრისით.

თუ მოვიშველიებთ მოგების ისეთ განსაზღვრას, რომ მოგება უდრის საკუთარი კაპიტალის ზრდას პარტნიორთა დამატებითი ინვესტიციის გარეშე და გავაანალიზებთ ორი განსხვავებული მოგების არსებობის ფაქტს, მივალთ იმ დასკვნამდე, რომ აქტივებსა და ვალდებულებებს, სააღრიცხვო და საგადასახადო თვალსაზრისით, განსხვავებული ღირებულება გააჩნიათ. ეს რომ ნამდვილად ასეა, დასტურად

შეიძლება გამოვიყენოთ ასეთი მაგალითი. საწარმოს აქვს სატვირთო ავტომობილი, რომელიც საანგარიშგებო წლის 1 იანვარს შეიძინა 6.500 ლარად. საწარმო მის გამოყენებას 4 წლის განმავლობაში ეარაუდობს, რომლის შემდეგაც ექსპლუატაციისათვის უვარგისი ავტოტრანსპორტის სალიკვიდაციო ღირებულება 500 ლარი იქნება. ცვეთის დარიცხვას ახდენს წრფივი მეთოდით. საგადასახადო კოდექსის მიხედვით,

სატვირთო ავტომობილი პირველ ჯგუფს მიეკუთვნება. შესაბამისად, ცვეთის ნორმა 20 პროცენტია. დაუშვათ, საწარმოს პირველ ჯგუფში სხვა ძირითადი საშუალება არ გააჩნია. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სატვირთო ავტომობილის საბალანსო ღირებულება იქნება 5.000 ლარი (6.500 – (6.500 – 500) X 25%). საგადასახადო მიზნით კი მისი ღირებულება შეადგენს 5.200 ლარს (6.500 – 6.500 X 20%). როგორც ჩანს, განსხვავებული სააღრიცხვო და საგადასახადო ცვეთა განაპირობებს რა განსხვავებულ სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას, ერთდროულად იწვევს აქტივის ღირებულების განსხვავებული 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, სააღრიცხვო ან საგადასახადო თვალსაზრისით, ის თანხებია, რომელიც უნდა გამოაკლდეს მომავალ პერიოდში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებაში მონაწილეობას მიიღებს მოცემული აქტივი.

სააღრიცხვო თვალსაზრისით, აქტივისა და ვალდებულების ღირებულება საბალანსო ღირებულების სახით წარმოგვიდგება. რაც შეეხება საგადასახადო თვალსაზრისით წარმოდგენილ ღირებულებას, იგი სტანდარტის ენით საგადასახადო ბაზის სახელწოდებას ატარებს.

აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზას უწოდებენ იმ თანხას, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

აქტივის საგადასახადო ბაზა არის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლიდან და საწარმო მიიღებს ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღების შემდეგ. თუ აღნიშნული ეკონომიკური სარგებელი არ იქნება დასაბეგრი, მაშინ აქტივის საგადასახადო ბაზა მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია.

მაგალითი

საწარმო ადგენს პირველი წლის ფინანსურ ანგარიშგებას. მანქანებისა და მოწყობილობის შეძენის ღირებულება 12.000 ლარია. საგადასახადო ცვეთის ნორმა 20 პროცენტია. მანქანებისა და მოწყობილობის საგადასახადო ბაზა ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის ტოლია (რადგან პირველი წელია, შეძენის თვითღირებულებას (12.000) გამოკლებული საგადასახადო ცვეთა (2.400)), რაც 9.600 (12.000 – 2.400) ლარს შეადგენს.

მოთხოვნების საბალანსო ნაშთი 2.000 ლარია. შესაბამისი შემოსავლები შეტანილია საგადასახადო მოგების თანხაში. მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა 2.000 ლარის ტოლია.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების დანახარჯი კაპიტალიზებულია და მისი საბალანსო ღირებულება 5.000 ლარია. საგადასახადო მიზნით ხარჯები გაწევისთანავე იქნა გამოქვითული. საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია.

მოთხოვნები გაცემული სესხის მიხედვით 1.000 ლარია. სესხის დაფარება გაეწევა არ ახდენს საგადასახადო გეგმარაზე. ამიტომ სასესხო მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა 1.000 ლარის ტოლია.

ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის მისი საბალანსო ღირებულება, იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ამ ვალდებულებასთან დაკავშირებით. შემოსავლების ავანსის სახით მიღების შემთხვევაში წარმოშობილი ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ტოლია მისი საბალანსო ღირებულებისა, შემოსავლების იმ თანხის გამოკლებით, რომელიც მომავალ პერიოდებში არ დაიბეგრება.

მაგალითად, მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს გადასახდელ პროცენტებს 100 ლარს. იგი საგადასახადო მიზნებისთვისაც ექვემდებარება გამოქვითვას, ე. ი. მომავალ პერიოდზე არ გადადის. შესაბამისად, გადასახდელი პროცენტების საგადასახადო ბაზა 100 ლარია.

მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს ავანსად მიღებულ შემოსავალს 500 ლარს. საგადასახადო მიზნით იგი შემოსავლად ჩაითვლება შემოსავლის გამომუშავების შემდეგ და თანხის მიღებისთანავე არ იბეგრება. შესაბამისად, ავანსის საგადასახადო ბაზა 500 ლარია.

მიმდინარე ვალდებულებები მოიცავს დარიცხულ საგადასახადო ჯარიმებს 300 ლარს. საგადასახადო მიზნებისათვის საგადასახადო ჯარიმები არ გამოიქვითება. იგი ხარჯებიდან ამოღებულ უნდა იქნეს. ამიტომ, დარიცხული ჯარიმების საგადასახადო ბაზა 300 ლარს შეადგენს.

12.3. დროებითი სხვაობები

საგადასახადო შემოსავლებისა და ხარჯების განხილვის დროს აღნიშნული იყო ზოგიერთი 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, ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული ჯარიმა, რომელიც საწარმოს შემოსავალს და, შესაბამისად, სააღრიცხვო მოგებას ამცირებს, მაგრამ არ გამოიქვითება საგადასახადო მიზნით, როგორც მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში. სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო მოგებად გადაანგარიშების მიზნით, ასეთი მუდმივი სხვაობების გამომწვევი მუხლები თავიდანვე უნდა იქნეს კორექტირებული.

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებებს შორის დროებითი სხვაობა განპირობებულია იმით, რომ შემოსავლების ან ხარჯების აღიარება სააღრიცხვო და საგადასახადო მიზნით ხდება სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდში. 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 ელინდება, 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.

აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულება შესაძლებელია საგადასახადო ბაზაზე მეტი ან ნაკლები იყოს. ე.ი. დროებითი სხვაობა შეიძლება იყოს

დადებითი ან უარყოფითი. ბასს 12 განასხვავებს დასაბეგრ და გამოსაქვით დროებით სხვაობებს.

დასაბეგრია დროებითი სხვაობა, რომელიც უნდა დაიმატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება.

მაგალითი

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საბალანსო ღირებულება 20X6 წლის ბოლოს 500 ლარია. მისი საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია, რადგან ხარჯი გაწევისთანავე ერთბაშად იყო გამოქვითული საგადასახადო შემოსავლებიდან. საბალანსო ღირებულებასა და ნულოვან საგადასახადო ბაზას შორის სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რადგან, საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯების ამოღებასთან ერთად, მისი ღირებულება საგადასახადო მიზნით უნდა დაიმატოს მოგების თანხას. მაგალითი უფრო ნათელი რომ გამოჩნდეს, დავუშვათ 20X7 წლის ბოლოს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების საბალანსო ღირებულება შემცირდა 400 ლარამდე. ეს ნიშნავს, რომ 100 ლარი ამორტიზაციის გზით მიეკუთვნა საანგარიშვო ხარჯებს და საანგარიშვო მოგება შეამცირა. რამდენადაც საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეული ხარჯი (500) 20X6 წელს საგადასახადო შემოსავლებიდან ერთბაშად იყო გამოქვითული, სხვაობა (500 – 400) 100 ლარი მიემატება 20X7 წლის დასაბეგრ მოგებას. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა დარჩება 400 ლარი, რომელიც ანალოგიურად მომავალი პერიოდების დასაბეგრ მოგებას მიემატება.

4210 - 5

დასაბეგრი დროებითი სხვაობა მაშინ არსებობს, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე ან, როდესაც ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე.

გამოსაქვითია დროებითი სხვაობა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება.

მაგალითი

საწარმოს სასაქონლო მარაგის ღირებულება 31 დეკემბერს 500 ლარს შეადგენს. უმცირესი ღირებულების პრინციპის დაცვით, მარაგის ნაშთი ბალანსში შესატანად შეფასდა 400 ლარად. მარაგის ჩამოფასება არ ხდება საგადასახადო მიზნით, რადგან იგი არ არის გაფუჭებული ან მოძველდა გამოსული. ამდენად, სასაქონლო მარაგის საგადასახადო ბაზა 500ის ტოლია, რომელიც მეტია მის საბალანსო ღირებულებაზე (400 ლარი). სხვაობა 100 ლარი არის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რადგან იგი მომავალ წელს აუცილებლად გამოიქვითება აქტივის ღირებულების ამოღებისთანავე.

2340 - 8

გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე ან, როდესაც ვალდებულების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე.

12.4. საგადასახადო ვალდებულებები და აქტივები

12.4.1. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება

მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება საწარმოს წარმოეშობა, საანგარიშგებო წლის საგადასახადო ფინანსური შედეგიდან გამომდინარე. გადასახადის გამოანგარიშება ხდება საგადასახადო კოდექსით დადგენილი განაკვეთის მიხედვით. ბასს 12-ის მიხედვით, მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) მოგებიდან გადასახადის თანხა.

თუ გადასახდილი არ არის მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი, იგი აღიარებულ უნდა იქნეს ვალდებულების სახით. თუ მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების გადახდილი გადასახადის თანხა მეტია საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი გადასახადის თანხაზე, ეს ნამეტი (სხვაობა) აღიარებულ უნდა იქნეს აქტივის სახით.

თუ საწარმო საანგარიშგებო წელს საგადასახადო ზარალით ამთავრებს, იგი ინარჩუნებს მომდევნო 5 წლის განმავლობაში ზარალის გამოქვითვის უფლებას და, შესაბამისად, წინა პერიოდში გადახდილი მოგების გადასახადის დაბრუნების შესაძლებლობას. დაბრუნება ისე არ უნდა იქნეს გაგებული, თითქოს საწარმოს, ზარალის მიღების შემთხვევაში, ბიუჯეტიდან მოგების გადასახადის დაბრუნების მოთხოვნის უფლება ჰქონდეს. 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 იქნეს აქტივის სახით. აქტივად აღიარება უნდა მოხდეს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დაფიქსირდება საგადასახადო ზარალის მიღების ფაქტი. ეს იმიტომ, რომ შესაძლებელია ამ სარგებლის მიღება საწარმოში და მისი საიმედოდ შეფასება.

12.4.2. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება

დროებითი სხვაობების არსებობა განაპირობებს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და აქტივების წარმოშობას.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

დასაბეგრ დროებით სხვაობასთან დაკავშირებით, ზემოთ განხილული მაგალითიდან გამომდინარე, საწარმოს 20X6 წლის ბოლოს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიხედვით გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება შეადგენს 75 (500-ის 15%) ლარს.

მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულების მსგავსად, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებაც უნდა აღიარდეს.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობის მიხედვით, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია:

ა) გუდვილის თაობაზე პირველ აღიარებასთან დაკავშირებით; ან

ბ) გუდვილიდან, რომლის ამორტიზაციის ანარიცხები არ გამოიქვითება საგადასახადო დაბეგრის მიზნებისათვის; ან

გ) აქტივის ან ვალდებულების თავდაპირველი აღიარების გამო, ისეთი ოპერაციების დროს, რომელიც:
   (I) არ ითვლება საწარმოთა გაერთიანებად; და
   (II) ოპერაციის შესრულების მომენტისათვის არ მოქმედებს არც საბუღალტრო და არც საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხის სიდიდეზე.

აქტივების აღიარების პროცესისათვის არსებითია ის გარემოება, რომ მისი საბალანსო ღირებულება ამოღებულ იქნეს საწარმოში მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის გზით. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის საგადასახადო ბაზას, დასაბეგრი ეკონომიკური სარგებლის თანხაც გადააჭარბებს დაბეგვრის მიზნებისათვის დასაშვებ გამოსაქვით თანხას. ეს სხვაობა არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობა და მოგებიდან გადასახადების გადახდასთან დაკავშირებული ვალდებულება, რომელსაც უწოდებენ გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. როდესაც საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულების თანხას ამოიღებს, დასაბეგრი დროებითი სხვაობა ანულირდება (ალარ იარსებებს) და საწარმოს გაუჩნდება დასაბეგრი მოგება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებელი გავა გადასახადის გადახდის სახით. ამიტომ, წინამდებარე სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიარდეს, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, რომელიც წინა აბზაცშია აღნიშნული და ასევე დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებულ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან.

საწარმომ გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება უნდა აღიაროს ყველა დასაბეგრი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც დაკავშირებულია შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებულ ინვესტიციებთან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივ მონაწილეობასთან, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც სრულდება ორივე პირობა:

ა) სათავო საწარმოს, ინვესტორს ან სრულუფლებიან მონაწილეს შეუძლია გააკონტროლოს დროებითი სხვაობების ცვლილების ქრონომეტრულობა; და
ბ) თუ მოსალოდნელია, რომ დროებითი სხვაობა არ ამოიწურება უახლოეს მომავალში.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში:

ა) გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
ბ) გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდში გადახდასთან დაკავშირებით;
გ) გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით.

გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიარდეს 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 აქტივებისა და ვალდებულების თავდაპირველი აღიარებისას ისეთი ოპერაციების შედეგად, რომელიც:

ა) არ წარმოადგენს საწარმოთა გაერთიანებას;
ბ) ოპერაციის შესრულების მომენტში გავლენას არ ახდენს არც საბუღალტრო და არც საგადასახადო მოგებაზე (საგადასახადო ზარალზე).

საწარმომ გადავადებული საგადასახადო აქტივი უნდა აღიაროს ყველა გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისათვის, რომელიც წარმოიშობა შვილობილ საწარმოებში, ფილიალებსა და მეკავშირე საწარმოებში დაბანდებული ინვესტიციებიდან და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის შედეგად მხოლოდ მაშინ, როდესაც სავარაუდოა, რომ:

დროებითი სხვაობა ამოიწურება უახლოეს მომავალში; და
იარსებებს საგადასახადო მოგება, რომლის მიმართ შესაძლებელი იქნება დროებითი სხვაობების გამოყენება.

ვალდებულებების აღიარებაში არსებითია ის მომენტი, რომ მათი საბალანსო ღირებულება უნდა დაიფაროს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ეკონომიკურ სარგებელში განსახიერებული რესურსების საწარმოდან გასვლის ხარჯზე. როდესაც რესურსები საწარმოდან გადის, რესურსების შესაბამისი მთლიანი თანხა ან მისი ნაწილი საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას შეიძლება გამოქვითვას დაექვემდებაროს ვალდებულების აღიარების მომდევნო პერიოდში. ასეთ შემთხვევაში, წარმოიშობა დროებითი სხვაობა ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის. შესაბამისად, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, რომლის ამოღება უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც საგადასახადო მოგების განსაზღვრისას მოხდება ვალდებულების შესაბამისი ნაწილის გამოქვითვა. ანალოგიურად, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ეს სხვაობა წარმოშობს გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებით, რომელიც ამოღებულ უნდა იქნეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, გადავადებული საგადასახადო აქტივი წარმოიშობა ასევე გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის საფუძველზე.

გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება, გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომდევნო საგადასახადო პერიოდებში გადაწევის მიზნით, შეიძლება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია, რომ მომავალი საგადასახადო მოგება საკმარისი იქნება გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის გამოყენებისათვის.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საწარმო აღიარებს როგორც მიმდინარე ისე გადავადებული 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 12 განმარტავს, რომ მიმდინარე და გადავადებული 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 იმავე ან რომელიმე სხვა საანგარიშგებო პერიოდში პირდაპირ აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში; ან
ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო.

როგორც ჩანს, „ა" და „ბ" გამონაკლისის გარდა, მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადი ხარჯად ან შემოსავლად უნდა იქნეს აღიარებული. ბუღალტრულ ანგარიშებში ოპერაციების ასახვის მაგალითების განხილვამდე უნდა განიმარტოს, რომ მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღრიცხვა განცალკევებით უნდა მოხდეს. ეს მოთხოვნა გამომდინარეობს იქიდან, რომ გადავადებული გადასახადები შედგება გადავადებული მოგების გადასახადისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივისაგან, ხოლო აქტივით ვალდებულების გადაფარვა, ზოგადად, სტანდარტით დაუშვებელია. ამასთან, მიმდინარე ვალდებულება კოდექსით დადგენილ ვადაში აუცილებელ გადახდას ექვემდებარება, გადავადებული გადასახადი მხოლოდ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში იქნება გადასახდელი ან დაექვემდებარება დაბრუნებას. საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები ბალანსში უნდა წარდგეს სხვა აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან განცალკევებით. აუცილებელი არ არის

გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების წარდგენა მოკლევადიან აქტივებად და ვალდებულებებად.

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადებისა და შესაბამისი ხარჯების შემოსავლის ბუღალტრული ოპერაციების საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ მაგალითი: დავუშვათ, საწარმოს სააღრიცხვო მოგება არ მოიცავს მუდმივ სხვაობებს, ხოლო დროებითი სხვაობები დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვასთან. სახეზეა საწარმოს 4 წლის მონაცემები.

ცხრილი 12.1

მაჩვენებლები	სტრ.	საანგარიშგებო წლები			
		I	II	III	IV
სააღრიცხვო 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 საგადასახადო ბაზა	03	8.000	6.400	5.120	4.096
დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	04	500	600	380	
გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა	05				96
ცვეთა *ა) სააღრიცხვო*	06	1.500	1.500	1.500	1.500
ბ) საგადასახადო	07	2.000	1.600	1.280	1.024
საგადასახადო მოგება	08	7.500	7.700	8.420	8.976
მოგების გადასახადის ნორმა %	09	15	15	15	15
მიმდინარე მოგების გადასახადი	10	1.125	1.155	1.263	1.346
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	11	75	90	57	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	12				14
გადავადებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი)	13	75	15	(33)	(71)

გათელების 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:

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი 1.125
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 1.125

ანალოგიურად აისახება მომდევნო წლების მოგების გადასახადზე მიმდინარე ვალდებულების წარმოშობა.

გადავადებული მოგების გადასახადისა და შესაბამისი ხარჯების ასახვა მოხდება შემდეგი თანმიმდევრობითა და ოდენობით:

პირველი წელი

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი 75
კრედიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი 75

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 90 ლარს უნდა შეადგენდეს. წინა წლიდან ნაშთი ირიცხებოდა 75 ლარი. ამიტომ მეორე წელს უნდა დაემატოს 15 ლარი გატარებით:

დებეტი — 9210	მოგების გადასახადი	15	
კრედიტი — 4210	გადავადებული მოგების გადასახადი		15

მესამე წელი

მესამე წელს გადავადებული მოგების გადასახადი 57 ლარამდე უნდა შემცირდეს. არსებული ნაშთის შემცირება აისახება უკუგატარებით. სხვაობა გადავადებული მოგების გადასახადის საწყის და საბოლოო ნაშთებს შორის წარმოადგენს საგადასახადო შემოსავალს და გატარდება მოგების გადასახადის ანგარიშის კრედიტში:

დებეტი — 4210	გადავადებული მოგების გადასახადი	33	
კრედიტი — 9210	მოგების გადასახადი		33

მეოთხე წელი

მეოთხე წელს საწარმოს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებისა და მისი საგადასახადო ბაზის შედარებით ჩანს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობის ფაქტი. იგი განაპირობებს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ანულირებას. შესაბამისად, აუცილებელი იქნება ბუღალტრული გატარება:

დებეტი — 4210	გადავადებული მოგების გადასახადი	57	
დებეტი — 2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	14	
კრედიტი — 9210	მოგების გადასახადი		71

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. შეიძლება დაიბადოს კითხვა, რამდენად აუცილებელია, ერთდროულად აისახოს ბალანსში გადავადებული მოგების გადასახადი და გადავადებული საგადასახადო აქტივი? ამის აუცილებლობა, საგადასახადო კოდექსიდან გამომდინარე, ამჟამად არ არსებობს. საგადასახადო კანონს იმიტომ ეიშველებით, რომ ურთიერთგადაფარვასთან დაკავშირებით ბასს 12 განმარტავს: გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ურთიერთგადაფარვა საწარმოს შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმოს იურიდიული უფლება აქვს მიმდინარე საგადასახადო აქტივებით გადაფაროს მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები; და

ბ) მოგებიდან გადასახადთან დაკავშირებული გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები დაკავშირებულია მოგებიდან გადასახადთან, რომელსაც ერთი და იგივე საგადასახადო ორგანო განსაზღვრავს:

(I) ერთი და იმავე გადამხდელისათვის ან;

(II) სხვადასხვა გადამხდელისათვის, რომლებსაც განსაზღვრული აქვთ მიმდინარე საგადასახადო აქტივები და საგადასახადო ვალდებულებები დაფარონ განაშთების საფუძველზე, ან მოახდინონ აქტივების რეალიზაცია და ვალდებულებების დაფარვა ერთდროულად ყოველ მომდევნო პერიოდში, რომელშიც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების მნიშვნელოვანი თანხების დაფარვა ან ანაზღაურება.

საგადასახადო კოდექსით გასული წლის მოგების გადასახადიდან გამომდინარე, საწარმოები წინასწარ იხდიან მოგების გადასახადს მიმდინარე გადასახადის სახით, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ეთვლება საგადასახადო წლის მიხედვით დარიცხულ გადასახადში. ამასთან, თუ გადახდილი თანხა აღემატება დარიცხულ თანხას, საგადასახადო ორგანო დარჩენილ ნაწილს ჩათვლის მომავალი გადასახადების ვალდებულებათა ანგარიშში. ამდენად, საგადასახადო კოდექსით ურთიერთგადაფარება დასაშვებია.

მაგალითების განხილვისას დაშვებული იყო, რომ დროებითი საგადასახადო სხვაობები გამომდინარეობდა მხოლოდ ისეთი საგადასახადო სხვაობებიდან, რომლებსაც პირდაპირი კავშირი არ ჰქონდა საწარმოს საკუთარ კაპიტალთან. თუმცა, ბასს-ით დასაშვებია ისეთი ფაქტების არსებობა, რომელთა მიერ გამოწვეული დროებითი სხვაობები უშუალოდ კაპიტალთან არის დაკავშირებული. ასეთ შემთხვევაში, ცხადია, არალოგიკური იქნება როგორც მიმდინარე, ისე გადავადებული საგადასახადო ხარჯის მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე მიკუთვნება. ამიტომ ბასს 12 მოითხოვს, მიმდინარე გადასახადი და გადავადებული გადასახადი პირდაპირ აისახოს საკუთარ კაპიტალში, თუ გადასახადი უკავშირდება ისეთ ელემენტებს, რომლებიც პირდაპირ აისახება საკუთარ კაპიტალში იმავე ან სხვა საანგარიშგებო პერიოდში.

საკუთარ კაპიტალში ასახული ელემენტის მაგალითად შეიძლება განვიხილოთ: ძირითადი საშუალებების გადაფასებით წარმოშობილი ცვლილებები, რომლებიც გადაფასების რეზერვის სახითაა აღრიცხული ბასს 16-ის მიხედვით; გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთების კორექტირების თანხები, რომლებიც გამოწვეულია ალრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების რეტროსპექტულად გამოყენებით ან შეცდომების შესწორებით; ასევე საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტთან წარმოებული საგარეო ოპერაციების ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებისას საანგარიშგებო ვალუტაში.

დავუბრუნდეთ ზემოთ განხილულ მაგალითს და დავუშვათ, რომ საწარმომ მეხუთე წლის ბოლოს ძირითადი საშუალებები გადააფასა 10.500 ლარამდე და გააუქმა 5 წლის აკუმულირებული ცვეთა 7.500 ლარი. გადაფასების თანხა 8.000 (10.500 – 10.000 +7.500) ლარი გაატარა გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე. ძირითადი საშუალება გამოყენებული იქნება კიდევ 4 წელი. მეხუთე წლის საგადასახადო ცვეთა 820 ლარია, ალრიცხვო მოგება კი – 8.300 ლარი. ამ დაშვების შედეგად შემდეგ სურათს მივიღებთ:

ცხრილი 12.2

მაჩვენებლები		საანგარიშგებო წლები				
		I	II	III	IV	V
ალრიცხვო მოგება	01	8.000	7.800	8.200	8.500	8.300
ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება	02	8.500	7.000	5.500	4.000	10.500
ძირითადი საშუალებების საგადასახადო ბაზა	03	8.000	6.400	5.120	4.096	3.276
დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	04	500	600	380		7.224

გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა	05				96	
ცვლილება: ა) საანგარიშო	06	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500
ბ) საგადასახადო	07	2.000	1.600	1.280	1.024	820
საგადასახადო მოგება	08	7.500	7.700	8.420	8.976	8.980
მოგების გადასახადის ნორმა %	09	15	15	15	15	15
მიმდინარე მოგების გადასახადი	10	1.125	1.155	1.263	1346	1347
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	11	75	90	57		1.084
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	12				14	
გადაფასების რეზერვზე მისაკუთვნებელი საგადასახადო ვალდებულება	13					1.200
გადავადებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი)	14	75	15	(33)	(71)	(102)

შენიშვნა: მე-13 სტრიქონში 1.200 ლარი წარმოადგენს ძირითადი საშუალების აფასების თანხის (8.000) 15 %-ს, რომლითაც უნდა შემცირდეს რეზერვის თანხა. მე-14 სტრიქონის 136 ლარი მიღებულია რეზერვზე მიკუთვნებული გადავადებული მოგების გადასახადის თანხისაგან (1.200), გადავადებული მოგების გადასახადისა (1.084) და წლის დასაწყისში არსებული გადავადებული საგადასახადო აქტივის ნაშთის (14) გამოკლებით.

მე-5 წელს ოპერაციები გატარდება:
მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი	1.347	
კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი		1.347

ძირითადი საშუალებების აფასება

დებეტი – ძირითადი საშუალებები	8.000	
კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი		8.000

მოგების გადასახადის გადავადება

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	1.200	
კრედიტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი		1.200

საგადასახადო შემოსავლის აღიარება

დებეტი – 4210 გადავადებული მოგების გადასახადი	116	
კრედიტი – 2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი		14
კრედიტი – 9210 მოგების გადასახადი		102

ანალოგიურ გატარებებს ადგილი ექნება მომდევნო პერიოდებშიც, იმ გამონაკლისის გარდა, რომ საწარმომ შეიძლება ძირითადი საშუალებების ცვეთის პროპორ-

ციულად რეზერვის თანხის ნაწილი გადაიტანოს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. გადასატანი თანხა გამოიანგარიშება შემდეგნაირად. უნდა განისაზღვროს სხვაობა საამრიცხვო ცვეთის თანხასა და იმ თანხას შორის, რომელიც დარიცხული იქნებოდა ძირითადი საშუალების აფასების გარეშე. მიღებული სხვაობიდან გამოითვლება 85%, რადგან 15 % ერთიანად ჩამოიწერა რეზერვის ანგარიშიდან მოგების გადასახადის გადაედების დროს.

მოტანილი პირობების გათვალისწინებით, მე-6 წელს საამრიცხვო ცვეთა იქნება 2.625 ლარი, აფასების გარეშე კი დარიცხული იქნებოდა მხოლოდ 1.500 ლარი. სხვაობა 1.125 ლარს შეადგენს. გაუნაწილებელ მოგებას მიეკუთვნება 956 (1.125 – 1.125-ის 15%) ლარი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	900	
კრედიტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება		900

ანალოგიური ბუღალტრული გატარებით მოხდება რეზერვიდან გაუნაწილებელ მოგებაზე შესაბამისი თანხის გადატანა, თუ ძირითადი საშუალება გაიყიდება.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. **სააღრიცხვო მოგება არის:**
   ა) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება;
   ბ) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის ჩათვლით;
   გ) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითამდე.

2. **საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება არის:**
   ა) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა, საგადასახადო ხარჯის ჩათვლით;
   ბ) საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული საანგარიშო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება);
   გ) მოგება, რომელიც გამოითვლება ბუღალტრული აღრიცხვის მიხედვით.

3. **საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, არ გამოიქვითება:**
   ა) ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები;
   ბ) პროდუქციის თვითღირებულების ხარჯები;
   გ) საპროცენტო დანახარჯები.

4. **აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის:**
   ა) თანხა, რომელიც უნდა გამოაკლდეს მომავალ პერიოდში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს;
   ბ) ფინანსურ და საგადასახადო მოგების თანხებს შორის უმცირესი თანხა;
   გ) თანხა, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

5. **ხარჯი, რომლის გამოქვითვა კოდექსით შეზღუდულია და წარმოშობს საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგებას შორის მუდმივ სხვაობას, არის:**
   ა) საპროცენტო დანახარჯები;
   ბ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები;
   გ) საბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები.

6. **დროებით სხვაობას უწოდებენ:**
   ა) სააღრიცხვო და საგადასახადო მეთოდით გამოთვლილი თანხების ჯამის 20 %-ს;
   ბ) აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას;
   გ) აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის უმცირეს თანხას.

7. **დროებით სხვაობათა ჯგუფს მიეკუთვნება:**
   ა) გართობაზე გაწეული ხარჯები;
   ბ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები;
   გ) საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაწეული ხარჯები.

8. მუდმივ სხვაობათა ჯგუფს მიეკუთვნება:
   ა) საბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები;
   ბ) არასაბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები;
   გ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები.

9. დასაბეგრი დროებითი სხვაობა არის:
   ა) სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხას;
   ბ) სხვაობა, რომელიც უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხიდან;
   გ) სხვაობა, რომელიც არ გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში.

10 დასაბეგრ დროებით სხვაობას ადგილი აქვს, როდესაც:
   ა) აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე;
   ბ) ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე;
   გ) ორივე შემთხვევაში.

11. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა არის:
   ა) სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხას;
   ბ) სხვაობა, რომელიც უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხიდან;
   გ) სხვაობა, რომელიც გამოიქვითება წინა საანგარიშგებო პერიოდში.

12. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები წარმოიშობა, როდესაც:
   ა) აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე;
   ბ) ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე;
   გ) არც ერთი;

13. დასაბეგრი დროებითი სხვაობისას გამოიყენება ანგარიში:
   ა) 4210;
   ბ) 2340;
   გ) 5310.

14. გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისას გამოიყენება ანგარიში
   ა) 4210;
   ბ) 2340;
   გ) 5310.

15. მოგების მიმდინარე გადასახადი აისახება ანგარიშზე
   ა) 3310;
   ბ) 5310;
   გ) 3110.

16. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა, როდესაც:
   ა) გადახდილია მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი;
   ბ) არ არის გადახდილი მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი;

გ) გადახდილი თანხა მეტია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი გადასახადის თანხაზე.

17. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის:
ა) დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა;
ბ) მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა, რომელიც გამოწვეულია მუდმივი სხვაობით;
გ) მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში ასაღები საგადასახადო ვალდებულება.

18. გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის:
ა) მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
ბ) მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში დასაბეგრ დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
გ) არც ერთი.

19. გადავადებული გადასახადები:
ა) გადაიხდება (კონპენსირდება) დროთა განმავლობაში;
ბ) შეიძლება გადახდილ იქნეს (კომპენსირდეს) დროთა განმავლობაში;
გ) არ გადაიხდება (კონპენსირდება).

20. თუ უკვე გადახდილი გადასახადები აღემატება იმ გადასახადებს, რომლებიც ექვემდებარებოდნენ გადახდას საანგარიშგებო პერიოდში, მაშინ ეს გადამეტება ჩაითვლება, როგორც:
ა) გადავადებული გადასახადი;
ბ) მუდმივი სხვაობა;
გ) აქტივი.

21. თუ მოგება იბეგრება იმ პერიოდში, როდესაც ის იყო მიღებული, მაშინ საგადასახადო ბაზა უდრის:
ა) ნულს;
ბ) ნულს იმ შემთხვევაში, თუ მოგება ითვლება შემდეგ პერიოდში;
გ) მიღებულ თანხას.

22. საგადასახადო ხარჯი არის:
ა) წმინდა მოგების განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა;
ბ) წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების თანხის 20%;
გ) წმინდა მოგების განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის თანხის 15%.

მაგალითი 1

აღნიშნულ მონაცემებზე, დაყრდნობით მოამზადეთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება, საგადასახადო კანონმდებლობის გათვალისწინებით; გაიანგარიშეთ მიმდინარე

და გადაყადებული მოგების გადასახადი და მოახდინეთ მისი ბუღალტრული გატარება.

1. 2007 წლის განმავლობაში საწარმომ მიიღო 700.000 ლარის შემოსავალი, რომლის შესაბამისი თვითღირებულების ხარჯია 320.000 ლარი.
2. საწარმოს ბანკიდან აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 100.000 ლარის ოდენობით, წლიური 36%-იანი დარიცხვით. გადასახდელი პროცენტია 36.000 ლარი.
3. 1 იანვარს ოფისისათვის შეძენილ იქნა 100.000 ლარის ღირებულების შენობა, რომელსაც ფინანსურად დაერიცხა წლიური 20%-იანი ცვეთა, წრფივი დარიცხვის მეთოდით ე.ი 20.000 ლარი.
4. საწარმომ წლის განმავლობაში მიველინებებში დახარჯა 30.000 ლარი, საგადასახადო კანონმდებლობით დათვლილი სამივლინებო ხარჯი 20.000 ლარია.
5. 10 ივნისს საწარმო დააჯარიმეს 20.000 ლარით, ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადების დაგვიანების გამო.
6. ხელშეკრულების საფუძველზე, საწარმო დაჯარიმდა 10.000 ლარით, კრედიტორისთვის გადასახდელი თანხის დაგვიანების გამო.
7. 8 მარტს საწარმომ თავისი მანდილოსანი თანამშრომლებისათვის შეიძინა კონცერტის ბილეთები 1.000 ლარად.
8. შენობას ჩაუტარდა კაპიტალური რემონტი, რაზეც დაიხარჯა 30.000 ლარი.
9. საწარმომ მონაწილეობა მიიღო ობოლ და მსრუნველობამოკლებული ბავშვების დასახმარებლად გამართულ აქციაში და საქველმოქმედო ორგანიზაციას გადაურიცხა თანხა 25.000 ლარის ოდენობით.
10. საწარმომ გაითვალისწინა რა გასულ წელს წარმოქმნილი მისი დებიტორის ფინანსური მდგომარეობა, ჩამოწერა აღნიშნული ვალი, რომელიც შეადგენს 5.000 ლარს (საწარმოს არ ჰქონდა რეზერვი შექმნილი).

მოგება-ზარალის გაანგარიშების ცხრილი

	ფინან-სური	საგადა-სახადო	სხვაობა	დროითი	მუდმივი
1	შემოსავალი სულ				
2	პროდუქციის თვითღირებულება				
3	დანახარჯები %-ზე				
4	ცვეთა და ამორტიზაცია				
5	მივლინება				
6	საბიუჯეტო ჯარიმა				
7	სახელშეკრ. ჯარიმა				
8	დანახარჯები გართობაზე				
9	კაპ. რემონტი				
10	საქველმოქმედო ხარჯები				
11	უიმედო ვალები				
12	სულ ხარჯებ				

13 მოგება დაბეგვრამდე

14 მოგების გადასახადის ხარჯი

15 მიმდინარე საგასახადო ვალდებულება

16 გადავადებული საგადასახადო აქტივი

როგორც განხილული მაგალითიდან ჩანს, საწარმოში დაფიქსირდა მოგება როგორც ფინანსური, ასევე საგადასახადო კუთხით, თუმცა მათ შორის საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, არსებობს განსხვავება. ეს განსხვავება ბუღალტრული გატარებით ასე აისახება:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

13 ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითადი კონცეფციები

13.1. ფინანსური ანგარიშგების არსი და მიზანი

ფინანსურ ინფორმაციას მრავალი მომხმარებელი ჰყავს. ესენი არიან: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა საეჭვო კრედიტორები, მყიდველები, მოაერობები და მათი უწყებები, საზოგადოება. ყოველ მათგანს კონკრეტული მოთხოვნილება გააჩნია ფინანსური ინფორმაციის მიმართ და ეს მოთხოვნილებები ერთმანეთისაგან განსხვავებულია. წარმოუდგენელია ყველა ფინანსური ინფორმაციის ერთიანი უწყისის ფორმატში თავმოყრა და ასეთი სახით მომხმარებლისათვის მიწოდება. ამასთან, კონკურენციის პირობებში, არამისანშეწონილია ისეთი ინფორმაციის გახსნა, რომელიც მხოლოდ მმართველობით ხასიათს ატარებს. ამიტომ, როგორც წესი, წინასწარ განისაზღვრება – რა ფორმის, შინაარსისა და მოცულობის ინფორმაცია აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასეთი ანგარიშგება საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების ხასიათს ატარებს. ცხადია, საერთო დანიშნულების ანგარიშგებაში ინფორმაციის მომხმარებელთა მოთხოვნა ვერ იქნება უსრულყოფილო სრული ოდენობით, მაგრამ იგი მოწოდებულია ინფორმაციის ყველა მომხმარებლის მოთხოვნილება გაითვალისწინოს და დააკმაყოფილოს. ყველა მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი რომ იყოს საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება, გამოქვეყნებას ექვემდებარება. აქედან გამომდინარე, საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება გამოსაქვეყნებელ ფინანსურ ანგარიშგებას წარმოადგენს. გარდა გამოსაქვეყნებელი ფინანსური ანგარიშგებისა, პრაქტიკაში გვხვდება შიდა დანიშნულების ანგარიშგება, რომელიც დგება საწარმოს სამმართველო აპარატის მიერ დადგენილი ფორმითა და შინაარსით. მისი შედგენისა და ხელმძღვანელობისათვის წარდგენის წესები და ვადები არ რეგულირდება აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დადგენილი სტანდარტებით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, საერთო დანიშნულების ანუ გამოსაქვეყნებელი ფინანსური ანგარიშგება საყოველთაო პრაქტიკაში ცნობილია სახელწოდებით – ფინანსური ანგარიშგება.

ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების შესაბამისად შეგროვილ, დამუშავებულ და მომხმარებლისათვის განსაზღვრული ფორმით მომზადებულ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ინფორმაციათა ერთობლიობას.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების განმარტებით, ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი.

ფინანსური ანგარიშგება ასევე გეიჩევნებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს. ამ მიზნით, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების, მოგებისა და ზარალის და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების მიზანია, ინფორმაციის მომხმარებლებს დაეხმაროს ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის,

საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების შესახებ საიმედო ინფორმაციის მიწოდებით.

როგორც წესი, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი. იგი ხშირად არ მოიცავს არაფინანსურ ინფორმაციას. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა მომხმარებლისათვის გადაწყვეტილების მისაღებად ამომწურავ ინფორმაციას, მაგრამ მაინც პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა მომხმარებელს აინტერესებს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი. ეს უნარი განსაზღვრავს საწარმოს შესაძლებლობას – დაქირავებულ მუშაკებსა და მომწოდებლებს გადაუხადოს კუთვნილი თანხა, დაფაროს პროცენტები და მიღებული სესხები, აგრეთვე გაუნაწილოს მოგება საწარმოს პარტნიორებს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები უკეთ შეაფასებენ საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარს, თუკი ხელთ ექნებათ ინფორმაცია, რომელიც ფოკუსირებულია საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებზე.

13.2. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს აინტერესებთ ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რომელიც, როგორც წესი, მოიცავს საწარმოს აქტივებს, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალს. ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, მომხმარებელს შეუძლია დაადგინოს საწარმოს ფინანსური სტრუქტურა, ლიკვიდობა და გადახდისუნარიანობა, აგრეთვე ეკონომიკური გარემოს ცვლილებებთან შეგუების უნარი. საწარმოს განკარგულებაში არსებული ეკონომიკური რესურსებისა და წარსულში ამ რესურსების გარდაქმნის უნარის შესახებ ინფორმაცია სასარგებლოა იმისათვის, რომ განისაზღვროს საწარმოს მიერ მომავალში ფულისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების წარმოქმნის უნარი. ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურის შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ განისაზღვროს მომავალი მოთხოვნა სესხების მიღებაზე და როგორ განაწილდება მომავალი მოგება და ფულადი სახსრები მესაკუთრეთა შორის. ეს ინფორმაცია აგრეთვე სასარგებლოა იმისთვისაც, რომ განისაზღვროს, როგორი წარმატებით გაზრდის საწარმო შემდგომ დაფინანსებას. ინფორმაცია საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ განისაზღვროს საწარმოს ფინანსური ვალდებულებების დროულად შესრულების უნარი.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ასევე საინტერესოა ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობას შედეგების, განსაკუთრებით კი მისი მომგებიანობის შესახებ. საწარმოს საქმიანობის შედეგი მოიცავს ისეთ მნიშვნელოვან მაჩვენებლებს, როგორიცაა შემოსავლები და ხარჯები. ეს ინფორმაცია სასარგებლოა საწარმოს მფლობელობაში არსებული რესურსების საფუძველზე, ფულადი სახსრების გამომუშავების უნარის პროგნოზირებისათვის. იგი ასევე გამოსადეგია საწარმოს მიერ შესაძლო დამატებითი რესურსების ეფექტურად გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად.

მომხმარებელთა საერთო ინტერესების გათვალისწინებით, ფასს-ით დადგენილია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის კომპონენტები და ელემენტები. ბასს 1-ის – „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ – შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპონენტი უნდა მოიცავდეს:

ა) ბალანსს;
ბ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას;
გ) ანგარიშგებას საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციას:

(I) საწარმოს საკუთარ კაპიტალში ნებისმიერი ცვლილების შესახებ; ან
(II) საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ, რომლებიც გამოწვეული არ არის მესაკუთრეთა მიერ კაპიტალთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებისა და მათთვის კაპიტალის განაწილებით;

დ) ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას; და

ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი საბუღალტრო პოლიტიკა, ასევე სხვა განმარტებით შენიშვნებს.

ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილები ურთიერთკავშირშია იმ თვალსაზრისით, რომ ასახავენ ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების სხვადასხვა ასპექტს. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული ანგარიშგება შეიცავს სხვა ანგარიშგებისგან განსხვავებულ ინფორმაციას, არც ერთი მათგანი არ ემსახურება მხოლოდ ერთ მიზანს და ვერც მომხმარებელთა კონკრეტული საინფორმაციო მოთხოვნილებების სრული დაკმაყოფილების საშუალებას იძლევა. ასე, მაგალითად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება სრულად ვერ აღწერს საწარმოს საქმიანობის შედეგებს, თუ არ იქნება განხილული ბუღალტრული ბალანსისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების ამსახველ ანგარიშგებასთან (იგულისხმება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება და კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება) ერთად.

ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება აგრეთვე შეიცავდეს ცხრილურ დანართებსა და სხვა ინფორმაციასაც, რომლებიც ემყარება ფინანსურ ანგარიშგებას ან გამომდინარეობს მისგან და განიხილება ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მთლიანობაში. ამგვარი ცხრილები და დამატებითი ინფორმაცია შეიძლება ეხებოდეს, მაგალითად, ფინანსურ ინფორმაციას, სამრეწველო ან გეოგრაფიული სეგმენტისა და ფასების ცვლილებით გამოწვეული შედეგების განმარტებებს.

საწარმოები, ფინანსური ანგარიშგების გარდა, წარადგენენ საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ფინანსურ მიმოხილვას, რომელშიც აღწერილი და ახსნილი უნდა იყოს საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობის ძირითადი საკითხები, აგრეთვე ის ძირითადი განუსაზღვრელობები, რასაც ადგილი ჰქონდა საწარმოს საქმიანობის პროცესში. ამგვარ მიმოხილვაში შეიძლება აისახოს შემდეგი საკითხები:

ა) ფინანსური შედეგების განმსაზღვრელი მთავარი ფაქტორები, რომლებიც მოიცავს საწარმოს საქმიანობის გარემო პირობებში მომხდარ ცვლილებებს, საწარმოს რეაგირებას ამ ცვლილებების მიმართ და მათი ზემოქმედების შედეგებს საწარმოს საქმიანობაზე, ინვესტიციების შენარჩუნებისა და ეფექტიანობის ამაღლების პოლიტიკას, მათ შორის დივიდენდების პოლიტიკას;

ბ) საწარმოს დაფინანსების წყაროები და მისი ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალთან ფარდობის სასურველი (საწარმოს მიერ დასახული) კოეფიციენტი;

გ) საწარმოს რესურსები, რომლებიც ბალანსში არ აისახა, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

საწარმოს ხელმძღვანელთა ფინანსური მიმოხილვა, დირექტორთა ანგარიშგება, თავმჯდომარის ანგარიშგება, ხელმძღვანელობის განმარტებები და ანალიზი და სხვა ანალოგიური საკითხი, რომელიც შეიძლება წარდგენილ იქნეს ფინანსურ ან წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად, არ ითვლება ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ კომპონენტად.

13.3. ფინანსური ანგარიშგების სახეები

ფინანსური ანგარიშგება, როგორც წესი, მზადდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღის თარიღით. საანგარიშგებო პერიოდად განიხილება წელი 12 თვიანი პერიოდით. საანგარიშგებო წელი შეიძლება არ ემთხვეოდეს კალენდარულ წელს.

თუმცა, უფრო ხშირად იგი კალენდარულ წელს მოიცავს. ფასს განსაზღვრავს სწორედ წლიური ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წესებს.

ფინანსური ანგარიშგების შედგენა უნდა მოხდეს საანგარიშგებო წლის დამთავრებიდან პირველი სამი თვის განმავლობაში. სამეწარმეო კანონმდებლობა და ფასს არ მოითხოვს სხვა სახის ანგარიშგების წარდგენას. თუმცა, ზოგიერთ საწარმოს წინაშე ასეთი ვალდებულება შესაძლებელია წარმოიშვას სხვა კანონმდებლობით. ასეთი ანგარიშგება შეიძლება მოთხოვნილ იქნეს საანგარიშგებო პერიოდის სხვადასხვა პერიოდისათვის.

ზოგადად, საწარმოს მიერ შედგენილი და წარდგენილი ანგარიშგებები შეიძლება კლასიფიცირდეს:

ა) შედგენის პერიოდის;
ბ) დანიშნულების;
გ) ინფორმაციის მომცველობის;
დ) გამოყენებული შეფასების მიხედვით.

ა) **შედგენის პერიოდის მიხედვით** ანგარიშგება იყოფა წლიურ და შუალედურ ანგარიშგებად. შუალედურ ანგარიშგებას წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან მის დამთავრებამდე პერიოდში შედგენილი და წარდგენილი ანგარიშგება.

შუალედური ანგარიშგებების წარდგენა საჯალდებულოა ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ანგარიშვალდებული საწარმოსათვის („მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად დაფუძნებული იურიდიული პირი, რომლის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდები განთავსდა საჯარო შეთავაზების გზით ან/და დაშვებულია სავაჭროდ საფონდო ბირჟაზე). ასეთ საწარმოს ეკალება მოამზადოს და საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურს წარუდგინოს, გამოაქვეყნოს ან რეგისტრირებულ მესაკუთრეებს მიაწოდოს:

ა) წლიური ანგარიშგება;
ბ) ნახევარი წლის ანგარიშგება;
გ) მიმდინარე ანგარიშგება.

წლიური ანგარიშგება, ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, მოიცავს სხვა ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას. კერძოდ, იგი შეიცავს ინფორმაციას ემიტენტის, მისი საქმიანობის, მმართველი ორგანოს წევრთა და იმ პირთა შესახებ, რომლებიც აქციონერთა კრებაზე ფლობენ ან აკონტროლებენ ხმების 5%-ზე მეტს; დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ დადასტურებულ ფინანსურ ანგარიშგებას; ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისიის წესებით განსაზღვრული ფორმით მოცემულ სხვა ინფორმაციას.

წლიური ანგარიშგების მომზადება აუცილებელია პირველივე საანგარიშგებო წლიდან, მას შემდეგ, რაც საწარმო ანგარიშვალდებული გახდება. წლიური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან 90 დღის განმავლობაში.

ნახევარწლიური ანგარიშგება დგება საანგარიშგებო წლის პირველი ექვსი თვის შესახებ. იგი მოიცავს ანგარიშვალდებული საწარმოს ნახევარი წლის ფინანსურ ანგარიშგებას; ინფორმაციას საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი არსებითი მოვლენების შესახებ და სამსახურის მიერ დადგენილი წესით განსაზღვრული ფორმით მოცემულ სხვა ინფორმაციას. ნახევარწლიური ანგარიშგება კომისიას წარედგინება ამ პერიოდის დამთავრებიდან 45 დღის განმავლობაში.

მიმდინარე ანგარიშგება კომისიას წარედგინება არსებით მოვლენებთან დაკავშირებით. მას უნდა ჰქონდეს ისეთი ფორმა და უნდა შეიცავდეს ისეთ ინფორმაციას, როგორსაც მოითხოვს სამსახურის მიერ დადგენილი წესი. წარდგენა ხდება ანგარიშგებაში ასახული არსებითი მოვლენის მოხდენიდან 15 დღის განმავლობაში.

3) **დანიშნულების მიხედვით** ანგარიშგებები იყოფა შიდამოხმარებისა და საერთო დანიშნულების (საჯარო) ანგარიშგებებად.

შიდადანიშნულების ანგარიშგება მზადდება საწარმოს სამმართველო მიზნებისათვის და იგი ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად მოიცავს ოპერატიული მართვისათვის აუცილებელ ინფორმაციას. მისი ფორმა, შინაარსი და წარდგენის ვადები განისაზღვრება, საწარმოს შიდა მიზნებიდან გამომდინარე.

საერთო დანიშნულების ანგარიშგება მზადდება გარკვეულ სტანდარტებსა და წესებზე დაყრდნობით. ამის მაგალითია წლიური და ნახევარწლიური ფინანსური ანგარიშგებები.

2) ინფორმაციის მომცველობის მიხედვით ანგარიშგებები იყოფა ფინანსური და შერეული ინფორმაციის მომცველ ანგარიშგებებად.

ფინანსური ინფორმაციის მომცველია ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების შესაბამისად მზადდება.

შერეული ინფორმაციის მომცველია ანგარიშგება, რომელიც ფინანსურთან ერთად მოიცავს არაფინანსურ ინფორმაციასაც. ამის ტიპურ მაგალითს წარმოადგენს ფინანსური მონიტორინგის სამსახურში წარსადგენი წლიური და ნახევარწლიური ანგარიშგებები.

3) გამოყენებული შეფასების მიხედვით ანგარიშგებები იყოფა უცვლელი და მიმდინარე ფასებით შედგენილ ანგარიშგებებად.

უცვლელი ფასებით შედგენილია ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გათვალისწინებული არ არის ინფლაცია. ამის ტიპური მაგალითია ფინანსური ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გამოყენებული არაა სტანდარტი „ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში“.

მიმდინარე ფასებით შედგენილია ანგარიშგება, რომლის შედგენისას გათვალისწინებულია ინფლაციასთან დაკავშირებული ფასების ინდექსები.

მოცემული სახელმძღვანელო არსებითად ეხება უცვლელი ფასებით შედგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას.

13.4. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება მომხმარებლისათვის. ინფორმაცია სასარგებლო იქნება მხოლოდ მაშინ, თუ მას გააჩნია შესაბამისი თვისება ანუ ხარისხობრივი მახასიათებლები. ეს მახასიათებლებია:

1) • აღქმადობა;
2) • შესაბამისობა;
3) • საიმედოობა; და
4) • შესადარისობა.

აღქმადობა ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ღირსებაა. ინფორმაცია სასარგებლო რომ გახდეს, შესაძლებელი უნდა იყოს მისი ადვილად აღქმა. ეს არ ნიშნავს, რომ იგი ნებისმიერი ადამიანისათვის აღქმადი ფორმით უნდა იქნეს წარდგენილი. იგულისხმება, რომ იგი აღქმადი იქნება მომხმარებლისათვის, რომელსაც აქვს ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალ-

ტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციაში გარკვევის სურვილი. თუმცა, დაუშვებელია ინფორმაციის გამოტოვება იმ რთული საკითხების შესახებ, რომლებსაც უნდა შეიცავდეს ფინანსური ანგარიშგება და აუცილებელია მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად იმ მოტივით, რომ იგი ძნელად აღსაქმელი იქნება ზოგიერთი მომხმარებლისათვის.

შესაბამისობა (შესაფერისობა, მაროებულობა) გადაწყვეტილების მიღებაზე ორიენტირებული თვისებაა. იმისათვის, რომ ინფორმაცია იყოს სასარგებლო, იგი უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს. ინფორმაციას მაშინ გააჩნია შესაბამისობის თვისება, თუ იგი გაელვნას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მას შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადასტუროს ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასებები. ინფორმაციის დამადასტურებელი და საპროგნოზო თვისებები ერთმანეთთან არის დაკავშირებული. ასე, მაგალითად, ინფორმაცია აქტივების არსებული დონისა და სტრუქტურის შესახებ სასარგებლოა მომხმარებლებისათვის, როდესაც ისინი ცდილობენ განსაზღვრონ საწარმოს უნარი, გამოიყენოს ხელსაყრელი შესაძლებლობები და სათანადო რეაგირება მოახდინოს არახელსაყრელ სიტუაციაში. იგივე ინფორმაცია ადასტურებს წარსულში გაკეთებულ პროგნოზებს, მაგალითად, რა სტრუქტურა უნდა ჰქონოდა საწარმოს ან როგორი უნდა ყოფილიყო დაგეგმილი ოპერაციების შედეგები.

ინფორმაცია, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და გასული პერიოდის საქმიანობის შედეგების შესახებ, ხშირად გამოიყენება საწარმოს მომავალი პერიოდის ფინანსური მდგომარეობისა და მომხმარებლებისათვის საინტერესო სხვა ისეთი საკითხების პროგნოზირებისათვის, როგორიცაა: დივიდენდებისა და ხელფასების გაცემა, ფასიანი ქაღალდების ფასების ცვლილებები და საწარმოს უნარი, დროულად დაფაროს თავისი ვალდებულებები. იმისათვის, რომ ინფორმაციას ჰქონდეს საპროგნოზო ღირებულება, საჭირო არაა ნათლად გამოკვეთილი საპროგნოზო ფორმით მიწოდება. თუმცა, პროგნოზირების შესაძლებლობა იზრდება იმაზე დამოკიდებულებით, თუ როგორ არის ასახული წარსული ოპერაციები და მოვლენები. მაგალითად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების საპროგნოზო ღირებულება გაცილებით იზრდება, თუ შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა ელემენტი გაშლილადაა ასახული, ხოლო არაორდინალური მუხლი განცალკევებით არის ასახული და განმარტებული.

ინფორმაციის შესაბამისობაზე გაელვნას ახდენს მისი ხასიათი და არსებითობა. ზოგჯერ, ინფორმაციის მხოლოდ ხასიათიც საკმარისია, რათა განისაზღვროს მისი შესაბამისობა. ასე, მაგალითად, ახალი სეგმენტის ფინანსურმა ანგარიშგებამ შესაძლოა გაელვნა მოახდინოს საწარმოს რისკებისა და შესაძლებლობების შეფასებაზე, მიუხედავად ახალ სეგმენტში საანგარიშგებო პერიოდში მიღწეული შედეგების არსებითობისა. სხვა შემთხვევებში კი, ხასიათიც და არსებითობაც ერთნაირად მნიშვნელოვანია. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის რაოდენობა საქმიანობის ძირითადი კატეგორიების მიხედვით.

ინფორმაცია არსებითია, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გაელვნას მოახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების ელემენტის ან იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც გამოწვეულია ინფორმაციის გამოტოვებით ან დამახინჯებით. ამგვარად, არსებითობა წარმოადგენს ზღვარს, რომლის შემდეგაც ინფორმაცია მომხმარებლისათვის ხდება უსარგებლო.

საიმედოობა წარმოადგენს საანგარიშგებო ინფორმაციის მესამე მნიშვნელოვან ხარისხობრივ მახასიათებელს. ინფორმაცია საიმედოა, თუ არ შეიცავს არსებით შეცდომას და არ არის ტენდენციური. ამასთან, მომხმარებელი შეიძლება ენდოს მას იმდენად, რამდენადაც სრულად და მიუკერძოებლად ასახავს ის საქმის რეალურ ვითარებას.

ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ ისეთი არასაიმედო, რომ მისმა გაუვალისწინებამ მომხმარებელი პოტენციურ შეცდომამდე მიიყვანოს. მაგალითად, თუ სასამართლოში ირჩევა მიკენებული ზარალის თანხის და მისი ანაზღაურების მოთხოვნის კანონიერების საკითხი, მართებული არ იქნება მოგების საპრეტენზიო თანხა აისახოს საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსში. თუმცა, შესაძლოა, მიზანშეწონილი იყოს ამ თანხისა და სარჩელთან დაკავშირებული გარემოებების ასახვა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით, საიმედოობა გულისხმობს:

- **სამართლიან წარდგენას.** ინფორმაცია საიმედო რომ იყოს, იგი სამართლიანად უნდა ასახვედეს ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენას. მაგალითად, ბუღალტრულ ბალანსში სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიანი ასახვის შედეგია საანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმოს ბალანსზე მყოფი აქტივები და კაპიტალი, რომლებიც აკმაყოფილებენ აღიარების კრიტერიუმებს. ფინანსური ინფორმაციის დიდი ნაწილი დაკავშირებულია არაობიექტური წარდგენის რისკთან. ეს განპირობებულია არა მიკერძოებული წარდგენით, არამედ, ერთი მხრივ, შესაფასებელი ოპერაციებისა და მოვლენების განსაზღვრის თანდაყოლილი სირთულით, ხოლო, მეორე მხრივ, დაკავშირებულია შეფასებისა და წარდგენის მეთოდოლოგიის შემუშავებასა და გამოყენებასთან. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსური მუხლებისა და მათი ეფექტების შეფასება იმდენად არასუსტია, რომ საწარმო, როგორც წესი, არ აღიარებს მათ. მაგალითად, ცნობილია, რომ გუდვილი ყალიბდება, ძირითადად, საწარმოს საქმიანობის პროცესში, მაგრამ მისი სუსტი შეფასება, როგორც წესი, საკმაოდ რთული საქმეა. თუმცა, ზოგჯერ უფრო მართებულია მუხლების აღიარება და აღიარებასა და შეფასებაში მოსალოდნელი შეცდომების რისკის შესახებ ინფორმაციის გახსნა თანდართულ შენიშვნებში;
- **შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობას.** ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენად გათვალისწინებული ინფორმაცია სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ აუცილებელია აისახოს შინაარსისა და ეკონომიკური რეალობის და არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის შესაბამისად. სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შინაარსი ყოველთვის არ შეესაბამება მის სამართლებრივ ფორმას. მაგალითად, ერთმა საწარმომ მეორეს გადასცა აქტივი საკუთრების უფლებით. მაგრამ, ხელშეკრულების თანახმად, პირველი საწარმო განაგრძობს ამ აქტივის გამოყენებით მიღებული ეკონომიკური სარგებლის ნაწილის მიღებას. ასეთ პირობებში აქტივის გაყიდვის ოპერაციის აღრიცხვა, მისი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით, არ იქნება მისი ნამდვილი შინაარსის შესაბამისი.
- **ნეიტრალობას.** ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაცია საიმედო იქნება მაშინ, თუ იგი ნეიტრალურია. ფინანსური ანგარიშგება არ ჩაითვლება ნეიტრალურად, თუ მასში ასახულია წინასწარშერჩეული ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გაელენას მოახდენს მომხმარებლის გადაწყვეტილებებზე და, ამდენად, განკუთვნილია წინასწარგანსაზღვრული შედეგების მისაღწევად;
- **წინდახედულობას.** ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებმა უნდა გაითვალისწინონ ის განუსაზღვრელი გარემოებები, რომლებიც გარდაუვალად თან ახლავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციებსა და მოვლენებს, როგორიცაა: მოთხოვნების ამოღება, მანქანა-დანადგარების სასარგებლო მომსახურების ვადის პროგნოზი, შესაძლო საგარანტიო პრეტენზიები და სხვ. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ამგვარი განუსაზღვრელი ვითარების ასახვა ხდება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მათი ხასიათისა და სიდიდის შესაბამისად და პროფესიონალური წინდახედულობის გამოჩენით. განუსაზღვრელი ვითარების არაკომ-

პეტენტურად შეფასებით ან გაუთვალისწინებლობით არ უნდა მოხდეს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებული შეფასება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების შემცირება. აქედან გამომდინარე, წინდახედულობის პრინციპის გამოყენება არ იძლევა, მაგალითად, ფარული რეზერვების ან ჭარბი მარაგის შექმნის უფლებას. ასევე დაუშვებელია აქტივების, მოგებისა და შემოსავლების განსრახ შემცირება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების გადიდება. თუ ეს მოხდება, ფინანსური ანგარიშგება აღარ იქნება ნეიტრალური და დაკარგავს საიმედოობის ხარისხს;

სისრულე. ინფორმაცია საიმედო რომ იყოს, ამისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია უნდა იყოს სრული, არსებითობისა და ღირებულების თვალსაზრისით. ინფორმაციის გამოტოვებამ შეიძლება გამოიწვიოს საიმედოობისა და შესაბამისობის ხარისხის დაქვეითება;

შესადარისობა წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების მეოთხე ხარისხობრივ მახასიათებელს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს საშუალებას აძლევს, საწარმოს სხვადასხვა წლის საქმიანობის შედარებისა და შეფასების გზით, განსაზღვროს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების ტენდენციები.

მომხმარებელს აგრეთვე უნდა შეეძლოს სხვადასხვა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მათი საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების ფარდობითი შედარება. ამგვარად, მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენების შეფასება და ასახვა უნდა ხდებოდეს ერთი და იმავე მიდგომით მთელი საწარმოს მასშტაბით და არსებობის მთელი პერიოდის განმავლობაში; ასევე, მსგავსი საქმიანობის სხვა საწარმოებთან თავსებადი მეთოდებით.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების შედარებისთვის აუცილებელია, რომ მომხმარებელი გაეცნოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის გამოყენებულ საბუღალტრო პოლიტიკას, მათში შეტანილ ცვლილებებს და ამ ცვლილებებით გამოწვეულ შედეგებს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეს, შეაფასოს განსხვავებები სხვადასხვა საბუღალტრო პოლიტიკას შორის, რომლებსაც იყენებს როგორც იგივე საწარმო მსგავს სამეურნეო საქმიანობაში, საანგარიშგებო პერიოდების განმავლობაში, ასევე სხვა საწარმოები. ფასს-ის გამოყენება, რომელიც განმარტებით შენიშვნებში მოიცავს გამოყენებული საბუღალტრო პოლიტიკის აღწერას, მომხმარებელს ეხმარება შედარების პროცესის ჯეროვნად განხორციელებაში.

ინფორმაციის შესადარისობის აუცილებლობა არ შეიძლება გაეიგივოთ საწარმოს მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების უნიფიცირებასთან. მეორე მხრივ, ამ პრინციპმა არ უნდა შეაფერხოს არც ფასს-ის სრულყოფის პროცესი. მართებული არ არის საწარმოს მიერ ისეთი საბუღალტრო პოლიტიკის გამოყენების გაგრძელება, რომელიც ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შესაბამისობასა და საიმედოობას. ასევე დაუშვებელია ძველი საბუღალტრო პრაქტიკის შენარჩუნება, თუკი არსებობს გაცილებით საიმედო და შესაფერისი ალტერნატივა.

ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს სურს შეადაროს საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებები, მნიშვნელოვანია, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავდეს წინა საანგარიშგებო პერიოდების შესაბამის ინფორმაციას.

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების გათვალისწინებით, მომზადებისა და წარდგენის დროს გათვალისწინებულ უნდა იქნეს გარკვეული გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების სარგებლიანობაზე. როგორც აღვნიშნეთ, ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს აცნობს გასული საანგარიშგებო პერიოდის სამეურნეო შედეგებსა და ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღის მდგომარეობით; ე. ი. ასახავს წარსული პერიოდის ინფორმაციას, რომლის საპროგნოზო და სხვა დანიშნულებით გამოყენება დროში შეზღუდულია. ამიტომ აუცილებელია მომხმარებელს ინფორმაცია მიეწოდოს იმ პერიოდში, როდესაც მისი შესაბამისობა და საიმედოობა

მომხმარებლისათვის სასარგებლო იქნება. დაგვიანებით მიწოდებული ინფორმაციის შესაბამისობისა და საიმედოობის ხარისხი შესაძლებელია იმდენად შემცირდეს, რომ იგი მომხმარებლისათვის სასარგებლო არ იყოს. ამიტომ ფინანსური ანგარიშგების მიწოდების დროულობა მნიშვნელოვანი ფაქტორია გადაწყვეტილების მისაღებისათვის. ამიტომ, საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა დააბალანსოს თანაფარდობა ანგარიშგების დროულობისა და ინფორმაციის საიმედოობას შორის. სოგჯერ, ინფორმაციის დროულად მიწოდების მიზნით, საჭიროა სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა მანამ, სანამ ცნობილი გახდება მისი ყველა საჭირო ასპექტი. ეს აქცენტებს ინფორმაციის საიმედოობას და პირიქით, დაგვიანებით მიწოდებული ინფორმაცია შეიძლება იყოს ძალზე საიმედო, მაგრამ ნაკლებად მნიშვნელოვანი მომხმარებლისათვის. ინფორმაციის საიმედოობასა და შესაბამისობას შორის ოპტიმალური თანაფარდობის ძირითად კრიტერიუმად ფასს-ით აღიარებულია მომხმარებელთა უსრუნველყოფა საჭირო ინფორმაციით, ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ინფორმაციის ცალკე აღებული რომელიმე ხარისხობრივ მახასიათებელზე არანაკლებ მნიშვნელოვანია ინფორმაციის სარგებლიანობასა და მისი მომზადებისთვის საჭირო დანახარჯებს შორის თანაფარდობის საკითხი. ინფორმაციით მიღებული სარგებელი უნდა აღემატებოდეს მისი მომზადებისათვის საჭირო დანახარჯებს. სარგებლისა და დანახარჯების შეფასება, ძირითადად, ხდება მსჯელობის საფუძველზე. უფრო მეტიც, აუცილებელი არაა დანახარჯები გასწიოს მომხმარებელმა, ვისთვისაც ამ ინფორმაციის მიღება სასარგებლოა. ინფორმაცია შესაძლოა სასარგებლო აღმოჩნდეს მომხმარებელთა უფრო ფართო წრისათვის, ვიდრე თავდაპირველად იყო ნაგულისხმები. მაგალითად, კრედიტორებისთვის სამომავლო ინფორმაციის მიწოდებამ შესაძლოა შეამციროს საწარმოს დანახარჯები სესხებთან დაკავშირებით. ამის გამო, ხშირად ძნელია ინფორმაციის სარგებლიანობისა და დანახარჯების თანაფარდობის დაბალანსება. ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებსა და მომხმარებლებს ყოველთვის უნდა ახსოვდეთ ამგვარი შესწორება.

პრაქტიკაში ხშირად აუცილებელია გარკვეული თანაფარდობის დაცვა ინფორმაციის ხარისხობრივ მახასიათებლებს შორის, რათა მიღწეულ იქნეს ფინანსური ანგარიშგების მიზანი. ცალკეულ შემთხვევაში, მახასიათებლების ფარდობითი მნიშვნელობა პროფესიული განსჯის საგანი უნდა იყოს.

13.5. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა ეყრდნობოდეს უტყუარ და ობიექტურ თვალსაზრისს, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შესახებ. უტყუარი და ობიექტური ინფორმაციის წარდგენის შესაძლებლობას იძლევა ინფორმაციის თითოეული ხარისხობრივი მახასიათებლისა და ფინანსური ანგარიშგების სათანადო სტანდარტების გამოყენება.

საქართველოს პირობებში ასეთ სააღრიცხვო სტანდარტებად აღიარებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები. მათი გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად საჭიროა, მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა, კერძო სამართლის ყველა იურიდიული პირისათვის. მათი გამოყენება ასევე ნებადართულია მცირე საწარმოებისა და არაკომერციული იურიდიული პირისათვის (საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ", მუხლი 10).

ფასს-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ფინანსურმა ანგარიშგებამ ობიექტურად (სამართლიანად) უნდა წარმოადგინოს საწარმოს რეალური ფინანსური მდგომარეობა, ფინანსური საქმიანობის შედეგები და საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა. თუ

ობიექტური წარდგენის აუცილებლობა მოითხოვს, დაშვებულია ისეთი ტიპის დამატებითი განმარტებების წარდგენა, რომლებიც არ განიხილება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით.

საწარმომ, რომლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფასს-ის შესაბამისად, ნათლად და უპირობოდ უნდა განაცხადოს ამის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. არ შეიძლება ფინანსური ანგარიშგება დახასიათდეს, როგორც ფასს-ის შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება ფასს-ის ყველა მოთხოვნას.

არასათანადოდ შერჩეული საღერიცხვო პოლიტიკით გამოწვეული შეცდომების გასწორება არ შეიძლება გამოყენებული საღერიცხვო პოლიტიკის განმარტების, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნების ან სხვა განმარტებითი მასალის საშუალებით.

ფასს არ გამორიცხავს მისი ძირითადი ნორმებიდან გადახვევის შესაძლებლობას. იგი დასაშვებია იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მიზნებიდან გამომდინარე, ობიექტურად დასტურდება ფასს-იდან გადახვევის აუცილებლობა. ასეთ ფაქტთან დაკავშირებით, ბასს 1 ადგენს, რომ უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობა დაასკვნის, რომ რომელიმე სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მოთხოვნებთან შესაბამისობა ეწინააღმდეგება სტრუქტურულ საფუძვლებში მოცემულ ფინანსური ანგარიშგების მიზანს, საწარმომ ამ კონკრეტული მოთხოვნიდან უნდა გადაუხვიოს, თუ შესაბამისი მარეგულირებელი ბაზა მოითხოვს ასეთ გადახვევას ან სხვაგვარად არ კრძალავს. გადახვევასთან დაკავშირებით საწარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აღნიშნოს:

ა) ხელმძღვანელობამ დაასკვნა, რომ ფინანსური ანგარიშება სამართლიანად ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას;

ბ) რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება სათანადო სტანდარტებსა და ინტერპრეტაციებს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სამართლიანი წარდგენის უზრუნველყოფის მიზნით, მან გადაუხვია კონკრეტული მოთხოვნიდან;

გ) იმ სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის სახელწოდება, რომელსაც საწარმომ გადაუხვია, ამ გადახვევის არსი, რომელიც, თავის მხრივ, უნდა მოიცავდეს სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ მოთხოვნილი მიდგომის აღწერას, მისეული ახსნა, თუ რატომ არ აკმაყოფილებს ეს მიდგომა სამართლიანი წარდგენის მოთხოვნებს მოცემულ კონკრეტულ სიტუაციაში და მიდგომა, რომელიც გამოყენებულ იქნა ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

დ) ყოველი წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდისათვის ამგვარი გადახრის ფინანსური გავლენა ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ მუხლზე, რომელიც წარდგენილი იქნებოდა სტანდარტის მოთხოვნების დაცვით.

ფასს-ის რომელიმე მოთხოვნიდან გადახვევის აუცილებლობის შესაფასებლად, საჭიროა განხილულ იქნეს სტანდარტის მოთხოვნის მიზანი და ის ფაქტი, თუ რატომ არის შეუძლებელი ამ მიზნის მიღწევა ან რატომ არ არის მიზანშეწონილი სტანდარტის მოთხოვნის დაცვა; ასევე, საქმიანობის ის თავისებურება, რითაც საწარმო განსხვავდება იმ საწარმოებისაგან, რომლებიც იცავენ სტანდარტის აღნიშნულ მოთხოვნას.

ინფორმაციის ობიექტური წარდგენა ყოველთვის შეიძლება მიღწეულ იქნეს ბასს-ის ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ამასთან, საწარმომ აუცილებლად უნდა გაითვალისწინოს, რომ:

ა) აუცილებელია საღერიცხვო პოლიტიკის სწორად შერჩევა;

ბ) ინფორმაცია (მათ შორის საღერიცხვო პოლიტიკა) უნდა წარადგინოს იმ მოცულობით, რომლითაც შესაძლებელი იქნება ინფორმაციის შესაბამისობის, საიმედოობის, შესადარისობისა და აღქმადობის უზრუნველყოფა; და

გ) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები არ არის საკმარისი, უნდა უზრუნველყოს დამატებითი განმარტებითი ინფორმაციის მიწოდება, რათა მომხმარებელმა აღიქვას ცალკეული ოპერაციისა

თუ მოვლენის გაცნობა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე.

ფინანსური ანგარიშგება, უტყუარი და ობიექტური წარდგენის თვალსაზრისით, უნდა ეფუძნებოდეს შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს:

ძირითადი დაშვების მიმართ:

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში მისმა ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. თუ საწარმოს ხელმძღვანელობამ იცის ამის შესახებ, მან შეფასების დროს უნდა ახსნას ის არსებითი მოვლენები, რაც ეჭვქვეშ აყენებს საწარმოს შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობას. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გათვალისწინებული არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპი, საჭიროა ამ ფაქტის და აგრეთვე იმ საფუძვლების განმარტება შენიშვნებში, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა.

ფინანსური ანგარიშგების ფორმის მიმართ:

ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა შენარჩუნებულ უნდა იქნეს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა:

ა) საწარმოს საქმიანობის შინაარსი მნიშვნელოვნად იცვლება ან, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვიდან ჩანს, რომ სხვაგვარი წარდგენა ან კლასიფიკაცია უფრო მეტად შეესაბამება ბასს 8-ში მოცემულ საბუღალტრო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების კრიტერიუმებს; ან

ბ) რომელიმე სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია მოითხოვს ანგარიშგებაში ამგვარ ცვლილებას.

არსებითობის მიმართ:

ყველა არსებითი მუხლი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ უნდა იქნეს განცალკევებით. არაარსებითი თანხები უნდა გაერთიანდეს ფუნქციების ან შინაარსის ეროვნულობის მიხედვით და საჭირო არ არის მათი ცალ-ცალკე წარდგენა.

არსებითობის პრინციპის თანახმად, საჭირო არ არის ინფორმაციის განმარტების შესახებ სტანდარტების ან ინტერპრეტაციების მოთხოვნების შესრულება, თუ ინფორმაცია არსებითი არ არის.

ურთიერთგადაფარვის მიმართ:

არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სტანდარტით ან ინტერპრეტაციით.

შესადარისობის მიმართ:

თუ სტანდარტით ან ინტერპრეტაციით სხვა რამ არ მოითხოვება, ან არ არის ნებადართული, ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, ყველა წარდგენილი რიცხობრივი მონაცემის შესაბამისად. შესადარისი ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს თხრობითი და აღწერილობითი ხასიათის

ინფორმაციასაც, თუ ამის გაკეთება აუცილებელია მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების უკეთ გასაგებად.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენისა და კლასიფიკაციის შეცვლისას, ხელახლა უნდა მოხდეს შესადარისი თანხების კლასიფიკაციაც, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს შეუძლებელია. თუ შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაცია ხდება, საწარმომ უნდა ახსნას რეკლასიფიკაციის ხასიათი, ყველა იმ მუხლის ან მუხლების ჯგუფის საერთო თანხა, რომელთა რეკლასიფიკაციაც მოხდა და რეკლასიფიკაციის მიზეზი.

გარდა ამისა, როდესაც შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაციის განხორციელება შეუძლებელია, საწარმომ უნდა ახსნას ამის უშუალო მიზეზი და იმ შესწორებების ხასიათი, რომლებიც საჭირო იქნებოდა იმ შემთხვევაში, თუ მოხდებოდა თანხების რეკლასიფიკაცია.

იდენტიფიცირების მიმართ:

ფინანსური ანგარიშგება გასაგებად უნდა იყოს იდენტიფიცირებული და გამოკვეთილი იმავე ოფიციალურ დოკუმენტში გამოქვეყნებული სხვა ინფორმაციისაგან.

ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტი გარკვეული უნდა იყოს იდენტიფიცირებული. გარდა ამისა, ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმულირებული შემდეგი ინფორმაცია (საჭიროების შემთხვევაში, წარმოდგენილი ინფორმაციის საჭიროებისამებრ გაგების მიზნით, შესაძლებელია ინფორმაციის გამეორება):

ა) საწარმოს დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო მონაცემები და წინა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ამ ინფორმაციაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება;

ბ) წარმოდგენილი ინფორმაცია ერთ საწარმოს ეხება თუ საწარმოთა ჯგუფს;

გ) ბალანსის შედგენის თარიღი ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული პერიოდი, რომელიც შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის კომპონენტს;

დ) წარსადგენი ვალუტა, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 21-ში „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები"; და

ე) ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი რიცხვების სიზუსტის ხარისხი.

პერიოდულობის მიმართ:

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს წელიწადში ერთხელ მაინც. გამონაკლისის შემთხვევაში, როდესაც იცვლება საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღი და წლიური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხდება ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ პერიოდთან ერთად, საწარმომ ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაურთოს დამატებითი განმარტებები:

ა) მიზეზი, რატომ არის მითითებული ანგარიშგებაში ერთი წელიწადისგან განსხვავებული პერიოდი; და

ბ) ფაქტი, რომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადარისი თანხები და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები შესადარისი არ არის.

13.6. საწარმოს ხელმძღვანელის მონაწილეობა ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში

საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას, როგორც წესი, ადგენს სააღრიცხვო დარგის პერსონალი. მათთან ერთად, ანგარიშგების შედგენაში მონაწილეობს საწარმოს ხელმძღვანელი. შესაბამისად, ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებლობა

ეკისრება საწარმოს ხელმძღვანელობას. იგი დადგენილია „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით. ხელმძღვანელობისადმი კანონით დაწესებული ეს ნორმა მისაღებია ფასს-ითაც. კერძოდ, იგი განმარტავს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი მომხმარებლისთვის წარდგენა ევალება საწარმოს დირექტორთა საბჭოს და/ან სხვა ხელმძღვანელ ორგანოს.

ხელმძღვანელობის მონაწილეობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადება'ში განპირობებულია იმით, რომ როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე ანგარიშგების შედგენის პოლიტიკა მოიცავს მრავალწახნაგოვან საკითხებს, რომელთა გადაწყვეტა ხშირად გარკვეულ განსჯასა და შეთანხმებას საჭიროებს. ამასთან, საწარმოს საქმიანობასა და მის შედეგებზე საწარმოს ხელმძღვანელობა აგებს პასუხს.

საწარმოს ხელმძღვანელობის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება'ში მონაწილეობის აუცილებლობას განაპირობებს ის ფაქტიც, რომ აუცილებელია საწარმოს ფუნქციონირებადობის წინასწარი შეფასება, რომელიც უნდა დაეფუძნოს, როგორც საწარმოს ფინანსური შესაძლებლობის ანალიზს, ისე საწარმოს ხელმძღვანელობის სამომავლო გეგმებს. ფასს-ის მოთხოვნით, ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა, ან თუ მას არა აქვს რეალური არჩევანი, ასე რომ არ მოიქცეს. ფუნქციონირების უნარის შეფასებისას, საწარმოს ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს ნებისმიერ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას საწარმოს მომავალი საქმიანობის შესახებ, რომელიც გულისხმობს ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე ერთ წელიწადს და შესაძლოა ხშირად ხელმისაწვდომი არ იყოს სააღრიცხვო პერსონალისათვის. ამიტომ, საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში, მისმა ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი და შეიძლება თუ არა ვითვალისწინოთ იგი ფუნქციონირებად საწარმოდ.

მნიშვნელოვანია საწარმოს ხელმძღვანელის როლი სეგმენტური ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, სეგმენტების განსაზღვრის თვალსაზრისით. სეგმენტების განსაზღვრაზე გადაწყვეტილება, გარკვეულწილად, ექვემდებარება მსჯელობას, რომლის დროსაც ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს სეგმენტის მიხედვით წარდგენილი ფინანსური ინფორმაციის მიზანს და მომხმარებელთა ინტერესიდან გამომდინარე ადგენს, რომელი პროდუქციის ჯგუფების, მომსახურებისა და გეოგრაფიული არეს მიხედვით იქნეს მომზადებული სეგმენტური ფინანსური ანგარიშგება.

ტესტები

1. ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც ექვემდებარება გამოქვეყნებას, წარმოადგენს:
ა) საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას;
ბ) შიდა ანგარიშგებას;
გ) სპეციალურ ანგარიშგებას.

2. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი-საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების თარიღისათვის არის:
ა) ანგარიშგება საწარმოს საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ;
ბ) ბალანსი;
გ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

3. რომელი გამონათქვამია მართებული, ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი მოიცავს:
ა) კალენდარულ წელს;
ბ) თორმეტთვიან პერიოდს;
გ) კვარტალს.

4. ინფორმაციის მომცველობის მიხედვით, ანგარიშგებები იყოფა:
ა) შერეული ინფორმაციით შედგენილი;
ბ) საერთო დანიშნულებით შედგენილი
გ) მიმდინარე ფასებით შედგენილი.

5. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებელზე – შესაბამისობა, გავლენას ახდენს:
ა) ინფორმაციის აღქმადობა;
ბ) ინფორმაციის არსებითობა;
გ) სამართლიანი წარდგენა.

6. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითად დაშვებას წარმოადგენს
ა) არსებითობა;
ბ) შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება;
გ) ფუნქციონირებადი საწარმო.

7. მოთხოვნა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ყველა მნიშვნელოვანი ინფორმაცია წარდგენილ იქნეს განცალკევებულად, წარმოადგენს მოთხოვნას:
ა) შესადარისობის მიმართ;
ბ) არსებითობის მიმართ;
გ) შესაბამისობის მიმართ.

8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება:
ა) სააღრიცხვო სამსახურის უფროსს;
ბ) დირექტორთა საბჭოს;
გ) პარტნიორებს.

ბუღალტრული ბალანსი

14

14.1. ბუღალტრული ბალანსის არსი და მნიშვნელობა

ბუღალტრული ბალანსი წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ გარკვეული პერიოდისათვის. იგი ასახავს საწარმოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

აქტივი არის რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რის საფუძველსაც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

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

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

აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებში მხოლოდ არსებითი ნიშან-თვისებებია აღწერილი. განმარტებები არ გულისხმობს აქტივებისა და ვალდებულებების ბალანსში ასახვის კრიტერიუმთან დამოკიდებულებას. აქედან გამომდინარე, განმარტების თანახმად, აქტივებისა და ვალდებულებების შემადგენლობაში შედის ისეთი ელემენტებიც, რომლებიც არ აისახება ბალანსში, რადგან არ აკმაყოფილებენ ფასსით დადგენილ აღიარების კრიტერიუმებს. კერძოდ, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის ან საწარმოდან გასვლის ალბათობა უნდა აკმაყოფილებდეს შეფასების აუცილებელ ატრიბუტს – მუხლს უნდა გააჩნდეს თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შესაძლებელია საიმედოდ შეფასდეს.

იმისათვის, რომ შეუფასოთ მოცემული ელემენტის შესაბამისობა აქტივების, ვალდებულებების ან საკუთარი კაპიტალის განმარტებასთან, ყურადღება უნდა მივაქციოთ მის ეკონომიკურ შინაარსსა და ბუნებას და არა მხოლოდ სამართლებრივ ფორმას. მაგალითად, ფინანსური იჯარის ეკონომიკური შინაარსი ის არის, რომ მოიჯარე მომავალში მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს აქტივის ფუნქციონირების შედეგად, მისი სასარგებლო მომსახურების ძირითადი ვადის განმავლობაში და ამისათვის მეიჯარეს გადაუხდის აქტივის საბაზრო ღირებულებასთან მიახლოებულ თანხას და დაკავშირებულ ფინანსურ გადასახდელს. ამგვარად, საიჯარო ურთიერთობა წარმოშობს ისეთ მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებს აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებას, ამიტომ ასეთიე სახით ხდება მათი ასახვა მოიჯარის ბალანსში.

აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი – ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ჩამოსვლას საწარმოში. უნარი შეიძლება იყოს პროდუქტიული, რადგან იგი საოპერაციო საქმიანობის ნაწილია. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება იყოს ფულად სახსრებად და მათ ეკვივალენტებად გარდაქმნის უნარი ან იმის უნარი, შეამციროს საწარმოდან ფულადი სახსრების გასვლა, როგორც, მაგალითად, ალტერნატიული საწარმოო პროცესის შემოღება ამცირებს საწარმოო დანახარჯებს.

საწარმო, როგორც წესი, მოიხმარს აქტივებს იმ საქონლის საწარმოებლად და მომსახურების გასაწევად, რომლებიც დააკმაყოფილებს მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს. თუ საქონელი ან მომსახურება აკმაყოფილებს მათ მოთხოვნილებებს, მომხმარებლები მზად არიან გადაიხადონ ამ საქონლისა და მომსახურების საფასური

და ამით ხელი შეუწყონ საწარმოში ფულადი სახსრების შემოსელას. ფულადი სახსრები კი, როგორც უნივერსალური საწარმოო რესურსი, თავისთავად საწარმოს ემსახურება.

აქტივებში განიცდებული მომატებული ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში შემოდის სხვადასხვა გზით. მაგალითად, შეიძლება:

- აქტივის გამოყენება ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად, საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში;
- აქტივის გაცვლა სხვა აქტივზე;
- აქტივის გამოყენება ვალდებულების დასაფარავად;
- აქტივის განაწილება საწარმოს მესაკუთრეთა შორის.

მრავალ აქტივს, მაგალითად, ძირითად საშუალებებს, ფიზიკური ფორმა გააჩნია. მაგრამ აქტივების ერთადეროი განმასხვავებელი თვისება ფიზიკური ფორმა არ არის. ასე, მაგალითად, პატენტს და საავტორო უფლებას არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა, მაგრამ ჩაითვლება აქტივებად, თუ ისინი იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და ივარაუდება, რომ მათი გამოყენება გამოიწვევს ფულადი სახსრების შემოსელას საწარმოში.

ზოგიერთი აქტივი, როგორიცაა: მისაღები თანხები და ქონება, დაკავშირებულია სამართლებრივ და, მათ შორის, საკუთრების უფლებებთან. საწარმოში აქტივების არსებობის განსაზღვრისას საკუთრების უფლება არ არის მთავარი. მაგალითად, იჯარით აღებული ქონება ჩაითვლება აქტივად, თუ საწარმო აკონტროლებს ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებაც ივარაუდება ამ ქონების გამოყენებით. თუმცა, საწარმოს უნარი, გააკონტროლოს ეკონომიკური სარგებელი, ჩვეულებრივ წარმოადგენს მის მიერ სამართლებრივი უფლებების განხორციელების შედეგს. ესა თუ ის საგანი შეიძლება ჩაითვალოს აქტივად მაშინაც კი, როდესაც არ არსებობს სამართლებრივი კონტროლი. მაგალითად, ნოუ-ჰაუ, რომელიც მიიღება საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შედეგად, შეიძლება აკმაყოფილებდეს აქტივების განმარტებას, თუ ნოუ-ჰაუს საიდუმლოს შენახვის გზით საწარმო აკონტროლებს მისგან მომავალში მისაღებ სარგებელს.

საწარმოს აქტივები წარსულში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგია. საწარმო, როგორც წესი, შეიძენს ან თვითონ აწარმოებს აქტივებს. თუმცა, შესაძლებელია, რომ აქტივები წარმოიშვას სხვაგვარი ოპერაციების შედეგადაც. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება მთავრობისაგან მიიღოს ქონება რეგიონის ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობის, ან რომელიმე მინერალური რესურსების აღმოჩენის პროგრამის თანახმად. მომავალში მოსახდენი სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები თავისთავად არ იწვევს აქტივების ‘ჩრდას: მაგალითად, მომავალში საწარმოს მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენის სურვილი არ აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას.

დანახარჯების გაწევასა და აქტივების წარმოშობას შორის მჭიდრო კავშირია, თუმცა ეს ორი მოვლენა ყოველთვის არ ემთხვევა ერთმანეთს. მაგალითად, საწარმოს მიერ გაწეული დანახარჯები შეიძლება იყოს იმის დასტური, რომ ივარაუდება ეკონომიკური სარგებლის მიღება მომავალში. მაგრამ, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ გაწეული დანახარჯები აკმაყოფილებს აქტივების არსს და შესაძლებელია ბალანსში მათი აქტივებად აღიარება. მსგავსად ამისა, დანახარჯების არარსებობა ხელს არ უშლის ობიექტის აქტივად აღიარებას. მაგალითად, საწარმოს მიერ უსასყიდლოდ მიღებული ობიექტები აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას.

ვალდებულების უპირველესი დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ საწარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა. ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებები შეიძლება სამართლებრივად შეიცდეს ძალაში, სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნის ძალით. ნორმალურად მიიჩნევა საწარმოს ვალდებულების წარმოშობა საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისათვის. ვალდებულება წარმოიშობა ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში, აგრეთვე, თუ საწარმოს სურს კარგი საქმიანი ურთიერთობები შეინარ-

ჩუნოს დამკვეთთან ან სხვა მომხმარებელთან. მაგალითად, თუ საწარმო გადაწყვეტს გამოასწოროს საგარანტიო ვადის შემდეგ აღმოჩენილი წუნიც კი, მაშინ თანხები, რომელთა დახარჯვა მოსალოდნელია უკვე გაყიდულ საქონელთან დაკავშირებით, არის ვალდებულებები.

აუცილებელია გაიმიჯნოს მიმდინარე მოვალეობა და მომავალი ვალდებულება. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომავალში აქტივების შეძენის შესახებ, თავისთავად არ წარმოშობს ვალდებულებას. როგორც წესი, ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივი მიღებულია, ან თუ საწარმო დადებს შეუქცევად ხელშეკრულებას აქტივების შეძენის შესახებ. ასეთ შემთხვევაში, შეთანხმების შეუქცევადობა ნიშნავს, რომ ვალდებულების შესრულების უუნარობის ეკონომიკურმა შედეგებმა – დიდი ოდენობის ჯარიმების არსებობამ – შეიძლება საწარმოს რესურსების სხვა მიმართულებით გამოყენების უფლება არ მისცეს.

მიმდინარე ვალდებულების დაფარვა, როგორც წესი, გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გასვლას, მევალე მხარის ინტერესების დაკმაყოფილების მიზნით. ვალდებულების დაფარვა ხდება სხვადასხვა გზით. მაგალითად:

- ფულის გადახდით;
- სხვა აქტივების გადაცემით;
- მომსახურების გაწევით;
- ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით; ან
- ვალდებულების საკუთარ კაპიტალად გადაქცევის გზით.

ვალდებულების დაფარვა შესაძლებელია სხვა საშუალებითაც, კერძოდ, კრედიტორის მიერ მისაღებ თანხებზე უარის თქმით ან კრედიტორობის უფლების კონფისკაციით.

ვალდებულება წარმოიშობა გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად. ასე, მაგალითად, საქონლის შეძენა ან მომსახურების მიღება წარმოშობს შესაბამის საეჭვო ვალდებულებას (თუკი არ ხდება გადახდა წინასწარ ან მიწოდებისთანავე), ხოლო ბანკიდან სესხის მიღება წარმოშობს ვალდებულებას ამ სესხის დასაფარავად. საწარმოს შეუძლია ვალდებულების სახით ასახოს მუდმივი დამკვეთებისთვის საქონლის მიწოდებაზე გათვალისწინებული მომავალი ფასდათმობის თანხები. ამ შემთხვევაში, ვალდებულების წარმოშობის მიზეზია წარსულში გაყიდული საქონელი.

ზოგიერთი ვალდებულების შეფასება მხოლოდ მიახლოებითი მნიშვნელობით შეიძლება. ზოგი საწარმო ამგვარ ვალდებულებას ანარიცხების სახით ასახავს. ზოგიერთ ქვეყანაში ასეთი ანარიცხები ვალდებულებად არ ითვლება. ვინაიდან ვალდებულების ცნება ეიწრო მნიშვნელობითაა გამოყენებული და მოიცავს მხოლოდ იმ თანხებს, რომელთა გამოთვლა შესაძლებელია შეფასების გარეშე. ზემოთ მოტანილი ვალდებულების ცნება უფრო ფართო მიდგომას გულისხმობს. ამგვარად, როდესაც ანარიცხი გულისხმობს მიმდინარე ვალდებულების არსებობას და აკმაყოფილებს განმარტების დანარჩენ კრიტერიუმებს, ის ჩაითვლება ვალდებულებად მაშინაც კი, როცა მისი ოდენობა მხოლოდ მიახლოებით ფასდება. მაგალითად, ანარიცხები არსებულ გარანტიებთან დაკავშირებული გასაელებისათვის და ანარიცხები საპენსიო ვალდებულებათა დასაფარავად.

საკუთარი კაპიტალი განხილულია როგორც ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი აქტივების ნაწილი. ბალანსში იგი შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად. მაგალითად, სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას, შეიძლება აისახოს ცალ-ცალკე. ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად, როდესაც კლასიფიკაცია ასახავს საწარმოს მიერ საკუთარი კაპიტალის განაწილების ან სხვაგვარი გამოყენების სამართლებრივ ან სხვა სახის შესაძლებლობებს. ამგვარი სტრუქტურა შეიძლება ასევე ასახავდეს მესაკუთ-

რეთა განსხვავებულ უფლებებს, დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

ბუღალტრული ბალანსი, გარდა იმისა, რომ აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის, წინა საანგარიშგებო პერიოდთან შედარებით, ცვლილების შესწავლის საშუალებას იძლევა, უზრუნველყოფს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანალიზის შესაძლებლობას.

14.2. ბუღალტრული ბალანსის მუხლები

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ადეკვატად აღქმის მიზნით, ბალანსი იყოფა ელემენტებად და მუხლებად. ელემენტებად დაყოფას საფუძვლად უდევს ეკონომიკური მახასიათებლები. ამ თვალსაზრისით, ბალანსში გაერთიანებულია, ერთი მხრივ, საწარმოს ეკონომიკური რესურსები და, მეორე მხრივ, მათი დაფინანსების წყაროები. ეკონომიკური რესურსები ბალანსში წარმოდგენილია აქტივების სახით. დაფინანსების წყაროები კი — ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სახით. ბალანსის თითოეულ ელემენტს გააჩნია შესაბამისი მუხლი, რომელიც აერთიანებს შინაარსითა და ფუნქციებით ერთგვაროვან რესურსებსა და წყაროებს.

ბალანსში მუხლების წარდგენას საფუძვლად უდევს ბასს 1-ის ნორმები. კერძოდ, სტანდარტი განმარტავს, რომ ბალანსში აუცილებელია აისახოს ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლების შესაბამისი თანხები:

ა) ძირითადი საშუალებები;
ბ) საინვესტიციო ქონება ;
გ) არამატერიალური აქტივები;
დ) ფინანსური აქტივები, ე), თ) და ი) პუნქტებში მოცემული თანხების გარდა;
ე) ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;
ვ) ბიოლოგიური აქტივები;
ზ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
თ) სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები;
ი) ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
კ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები;
ლ) ანარიცხები;
მ) ფინანსური ვალდებულებები, გარდა კ) და ლ) პუნქტებში მოცემული თანხებისა;
ნ) მიმდინარე საგადასახადო აქტივები ან ვალდებულებები, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 12-ში „მოგებიდან გადასახადები".
ო) გადავადებული საგადასახადო აქტივი ან ვალდებულება, ბასს 12-ის მიხედვით;
პ) უმცირესობის წილი, წარმოდგენილი საკუთარ კაპიტალში; და
ჟ) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და სათავეო საწარმოს აქციონერებზე მისაკუთვნებელი რეზერვები.

უშუალოდ ბალანსში ასევე უნდა აისახოს შემდეგი თანხები:

ა) გასაყიდად გამიზნული კლასიფიცირებული აქტივების ჯამი და სალიკვიდაციო ჯგუფებში ჩართული გასაყიდად გამიზნული აქტივები, ფასს 5-ის — „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები" — მიხედვით; და
ბ) გასაყიდად გამიზნულ სალიკვიდაციო ჯგუფებში ჩართული ვალდებულებები, ფასს 5-ის მიხედვით.

ზემოთ განხილული მუხლები ითვლება აუცილებელ საბალანსო მუხლებად, რადგან მათი ბალანსში ასახვა სავალდებულოა. მათ გარდა, შესაძლებელია არსებობდეს სხვა ინფორმაცია, რომლის ასახვის თვალსაზრისით, საჭიროა

წინასწარი მსჯელობა და გადაწყვეტილების მიღება იმის შესახებ, ინფორმაცია აისახოს უშუალოდ ბალანსში თუ შენიშვნებში.

ბალანსში ასახული მუხლები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად და მიეთითოს, როგორც მისი დასახელება ისე ჯამური თანხები, თუ ამას მოითხოვს რომელიმე ბასს ან საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის სამართლიანი ასახვა.

ზემოთ ჩამოთვლილი საბალანსო მუხლების აუცილებელი წარდგენა არ გამორიცხავს მასში ცვლილების შეტანის შესაძლებლობას. ობიექტური აუცილებლობის შემთხვევაში, დასაშვებია ბალანსის მუხლების როგორც დამატება, ისე მათი ამოღება.

ბალანსში მუხლების დამატება ხდება მაშინ, როდესაც რომელიმე სტანდარტი მოითხოვს ბალანსის განსხვავებულ სტრუქტურას ან, როდესაც დასამატებელი ან დამოუკიდებლად წარსადგენი საბალანსო მუხლის შინაარსი, სიღიდე ან ფუნქცია ხელს უწყობს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ობიექტურ წარდგენას.

საწარმოს ასევე შეუძლია, თავისი სამეურნეო ოპერაციების თავისებურებიდან გამომდინარე, შეცვალოს საბალანსო მუხლების ჩამონათვალი და თანამიმდევრობა, რათა სრულყოფილად წარადგინოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაცია.

აუცილებელი საბალანსო მუხლების კორექტირების მიზნით, საჭიროა ობიექტურად შეფასდეს აქტივებისა და ვალდებულებების შინაარსი, ფუნქციები, ლიკვიდობა და არსებითობა.

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესიდან გამომდინარე, პრაქტიკაში მიღებულია აქტივებისა და ვალდებულებების დაჯგუფება ვადის მიხედვით. კერძოდ, აქტივები იყოფა გრძელვადიან და მიმდინარე აქტივებად. ვალდებულებები კი – გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად.

ბასს 1-ის მიხედვით, ყოველმა საწარმომ ბალანსში განცალკევებულად უნდა ასახოს გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები და ვალდებულებები, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ლიკვიდობის მიხედვით წარდგენილი ინფორმაცია უფრო საიმედო და შესაბამისია. როდესაც საწარმო ამგვარ გამონაკლისს მიმართავს, მაშინ ყველა აქტივისა და ვალდებულების წარდგენა ლიკვიდობის მიხედვით უნდა მოხდეს

გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივებისა და ვალდებულებების ცალ-ცალკე კლასიფიცირება და ბალანსში ასახვა სასარგებლოა იმით, რომ ერთმანეთისგან გამოყოფს ნეტო აქტივებს, რომლებიც მუდმივად იმყოფებიან მიმოქცევის პროცესში საბრუნავი კაპიტალის სახით, იმ ნეტო აქტივებისაგან, რომლებსაც საწარმო იყენებს გრძელვადიანი საქმიანობისთვის. ამასთან, აშკარად გამოიკვეთება ის აქტივები, რომელთა გამოყენებაც ივარაუდება მოკლემულ საწარმოო ციკლში და ის ვალდებულებები, რომლებიც უნდა დაიფაროს იმავე პერიოდში.

ინფორმაცია აქტივებისა და ვალდებულებების გადახდის ვადების შესახებ სასარგებლოა საწარმოს ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად.

საწარმოსათვის მინიჭებული უფლება, – დამოუკიდებლად განსაზღვროს რა ფორმით წარადგინოს ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების მუხლები, არ ნიშნავს, რომ ინფორმაციის მომხმარებელი მისთვის აუცილებელი ინფორმაციის გარეშე დარჩეს.

ბასს 1-ით დადგენილია, რომ ნებისმიერი მეთოდის შერჩევისას, საწარმო ვალდებულია აქტივებისა და ვალდებულებების თითოეული მუხლისათვის, რომელიც აერთიანებს თანხებს, რომელთა მიღება ან დაფარვა მოსალოდნელია (ა) ბალანსის შედგენის თარიღიდან არა უმეტეს თორმეტი თვის განმავლობაში და (ბ) თორმეტი თვის შემდეგ, განმარტებით შენიშვნებში ასახოს თანხები, რომელთა მიღება ან გადახდა მოსალოდნელია თორმეტი თვის შემდეგ.

აქტივებისა და ვალდებულებების გამოყენების ვადის შესაბამისად დაჯგუფების მიზნით, აცილებელია ეისარგებლოთ ბასს 1-ში მოტანილი განმარტებით. კერძოდ, აქტივი ჩაითვლება მიმდინარე აქტივად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე შემდეგ პირობას:

ა) ნაკარაუდებია აქტივის რეალიზაცია, ან გამოსნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
გ) მოსალოდნელია მისი რეალიზება ბალანსის შედგენის თარიღიდან თორმეტი თვის განმავლობაში;
დ) არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები (განსაზღვრული ბასს 7-ით „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება"), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მისი გაცვლა ან ვალდებულების დასაფარად გამოყენება შეზღუდულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე თორმეტი თვით მაინც.

ყველა სხვა აქტივი უნდა მიეკუთვნოს ***გრძელვადიან აქტივებს***.

მოცემულ შემთხვევაში, ცნება ***„გრძელვადიანი აქტივები"*** გულისხმობს ყველა გრძელვადიან მატერიალურ, არამატერიალურ, საწარმოო და ფინანსურ აქტივს, რომლებიც გამოიყენება გრძელვადიანი დანიშნულებით. აკრძალული არ არის ალტერნატიული კლასიფიკაციის გამოყენება, თუკი ის მკაფიოდ და ნათლად არის წამოყალიბებული.

საწარმოო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შეძენით და მთავრდება მისი პროდუქციის გაცვლით ნაღდ ფულზე ან ფულის ეკვივალენტზე. როცა საწარმოს საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს. მიმდინარე აქტივები მოიცავს აქტივებს (როგორიცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და სავაჭრო მოთხოვნები), რომლებიც გაყიდული, მოხმარებული ან რეალიზებულია, როგორც საწარმოო პროცესის ნორმალური ციკლის შემადგენელი ნაწილი, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მათი გასხვისება მოსალოდნელი არ არის ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვეში. მიმდინარე აქტივები ასევე მოიცავს აქტივებს, რომლებიც უშუალოდ განკუთვნილია სავაჭრო მიზნებისთვის (ამ კატეგორიის შიგნით ფინანსური აქტივები კლასიფიცირებულია როგორც სავაჭროდ გამიზნული ბასს 39-ის – „ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება" – მიხედვით) და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივების მიმდინარე ნაწილს.

ვალდებულება კლასიფიცირება მოკლევადიან ვალდებულებად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე შემდეგ პირობას:
ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
ბ) ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
გ) უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში; ან
დ) საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უფლება, ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში.
ყველა სხვა ვალდებულება მიჩნეულია გრძელვადიან ვალდებულებად.

ვალდებულებების კლასიფიცირება გარკვეულ სიფრთხილეს მოითხოვს, რადგან შესაძლებელია ზოგიერთი ვალდებულება მკაფიოდ ვერ აკმაყოფილებდეს მოკლევადიანი ვალდებულებების განმარტებას. ამიტომ აუცილებელია ვისარგებლოთ სტანდარტისეული ქვემოთ მოტანილი დამატებითი განმარტებებით.

ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება, როგორიცაა სავაჭრო ვალდებულებები, დარიცხვები თანამშრომლებისათვის და სხვა საწარმოო დანახარჯები შეადგენს საბრუნავი კაპიტალის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება საწარმოს საქმიანობის ჩვეულებრივ ციკლში. ასეთი მუხლები მოკლევადიან ვალდებულებად კლასიფიცირდება იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც ისინი უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის შემდეგ. როცა საწარმოს საოპერაციო ციკლი არ არის ზუსტად განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.

ზოგიერთი მოკლევადიანი ვალდებულება არ წარმოადგენს მიმდინარე საწარმოო ციკლის ნაწილს, მაგრამ მათი გადახდა გათვალისწინებულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში ან, ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით. მაგალითად, ფინანსური ვალდებულებები ბასს 39-ის შესაბამისად, საბანკო

ოვერდრაფტები, გადასახდელი დივიდენდები, მოგებიდან გადასახადები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი და სხვა არაკომერციული ვალდებულებები. ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც ხანგრძლივად გამოიყენება (შესაბამისად, არ წარმოადგენს საბრუნაო კაპიტალის ნაწილს, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში) და მათი დაფარვა გათვალისწინებული არ არის 12 თვის განმავლობაში, მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებად, 65-ე და 66-ე პუნქტების შესაბამისად.

საწარმომ თავისი ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, თუ ისინი გადახდას ექვემდებარება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, იმ შემთხვევაშიც კი, როცა:

ა) მათი გადახდის პირვანდელი ვადა 12 თვეზე მეტი იყო;

ბ) საწარმოს მიღწეული აქვს შეთანხმება ვალდებულებების რეფინანსირების შესახებ გრძელვადიანი პირობებით და აღნიშნული შეთანხმება მთავრდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოსაქვეყნებლად ხელმოწერის თარიღამდე.

14.3. ბუღალტრული ბალანსის შედგენა

ფინანსური ანგარიშგებისადმი დადგენილი მოთხოვნების გათვალისწინებით, ბალანსი უნდა იწყებოდეს შემდეგი საცნობარო ინფორმაციით: საწარმოს დასახელება; ანგარიშგების დასახელება; შედგენის (საბალანსო) თარიღი; საანგარიშგებო ვალუტა და რიცხვების სიზუსტის ხასიათი.

სააქციო საზოგადოება ტეხურა

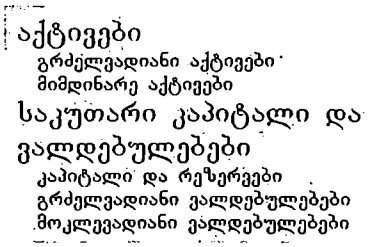
ნიმუში

ბუღალტრული ბალანსი
20X6 წლის 31 დეკემბრის
მდგომარეობით
ათას ლარებში

მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში გამოყენებულ ბუღალტრულ ბალანსებს, გარეგნული შეხედულების თვალსაზრისით, გააჩნია ვერტიკალური ან ჰორიზონტალური ფორმა. ვერტიკალური ფორმის ბალანსი იწყება აქტივებით და გრძელდება ვალდებულებებითა და საკუთარი კაპიტალით. ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსი შინაარსით იგივეა, იმ თავისებურებით, რომ აქტივი მოცემულია ორ ნაწილად გაყოფილი გვერდის მარცხენა მხარეს და მარჯვენა მხარე ეთმობა ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალს.

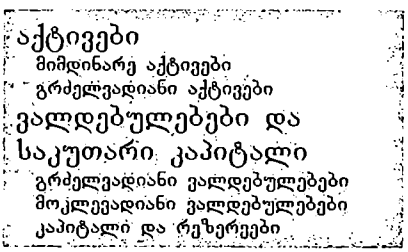
პრაქტიკაში ასევე გვხვდება ბალანსის მუხლების განლაგების განსხვავებული თანმიმდევრობა, თუმცა, ყველა შემთხვევაში, ბალანსის მუხლების განლაგებას საფუძვლად მათი ლიკვიდობა უდევს. ზოგჯერ იყენებენ მუხლების განლაგების პრაქტიკას ლიკვიდობის ზრდის მიხედვით, ზოგჯერ კი – ლიკვიდობის კლების მიხედვით. მაშინ, როდესაც ლიკვიდობის ზრდას ენიჭება უპირატესობა, ბალანსის მუხლები იწყება ნაკლებლიკვიდური მუხლებით და მთავრდება სწრაფლიკვიდური მუხლებით.

სანიმუშო სქემა



თუ ბალანსის შემდგენელი უპირატესობას ანიჭებს მუხლების განლაგებას ლიკვიდობის კლების მიხედვით, მაშინ ბალანსი იწყება სწრაფლიკვიდური მუხლებით და მთავრდება ნაკლებლიკვიდური მუხლებით.

სანიმუშო სქემა



ბასს 1 არ განსაზღვრავს წარსადგენი ბალანსის ფორმატს, ბალანსის განაყოფებისა და მუხლების განლაგების თანმიმდევრობის თვალსაზრისით. ასევე არ მიუთითებს, როგორი იყოს ბალანსი: ვერტიკალური თუ ჰორიზონტალური. უნდა ვივარაუდოთ, რომ სტანდარტებით დასაშვებია ბალანსის წარდგენა როგორც ლიკვიდობის ზრდის, ისე მისი შემცირების მიხედვით. ამ დასკვნის საფუძველს იძლევა ის გარემოება, რომ ბასს 1-ში მოცემულია ბალანსის ნიმუში ლიკვიდობის ზრდის მიხედვით, ხოლო ბასს 12-ში განხილულ მაგალითში გამოყენებულია ლიკვიდობის კლების მიხედვით შედგენილი ბალანსი.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, შესაძლებელია რომელიმე სტანდარტი ან სამართლიანი წარდგენის პრინციპი მოითხოვდეს საბალანსო მუხლების ქვეჯგუფებად დაყოფას და მათი დასახელებისა და თანხების გამოყოფილად მითითებას. ქვეჯამების გამოყოფა ნიშნავს მათი ისეთი ფორმით წარდგენას, რომ ადვილი იყოს მისი შემჩნევა. თანხა ქვეჯამს რომ წარმოადგენს, ამას მიუთითებს მოცემულ ქვედანაყოფში შემავალი ბოლო მუხლის თანხის ქვეშ გასმული ერთი ხაზი. საერთო ჯამი კი მინიშნებულია თანხის ქვეშ ორი პარალელური ხაზით. აღნიშნულის ნათელსაყოფად, ქვემოთ მოტანილია ბასს 1-ში საილუსტრაციოდ მოცემული ბალანსის ნიმუში.

XYZ ჯგუფი – ბალანსი 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(ათას ფულად ერთეულებში)

	20X2	20X1
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	X	X

გუდვილი	X	X
სხვა არამატერიალური აქტივები	X	X
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში	X	X
გასაყიდად არსებული ინვესტიციები	X	X
	X	X
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	X	X
საეაჭრო მოთხოვნები	X	X
სხვა მიმდინარე აქტივები	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები	X	X
	X	X
სულ აქტივები	X	X

XYZ ჯგუფი - ბალანსი 20X2 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(ათას ფულად ერთეულებში)

	20X2	20X1
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
ძირითადი საწარმოს აქციონერებზე მისაკუთვნებელი საკუთარი კაპიტალი		
სააქციო კაპიტალი	X	X
სხვა რეზერვები	X	X
გაუნაწილებელი მოგება	X	X
	X	X
უმცირესობის წილი	X	X
სულ საკუთარი კაპიტალი	X	X
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
გრძელვადიანი სესხები	X	X
გადავადებული გადასახადი	X	X
გრძელვადიანი ანარიცხები	X	X
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	X	X
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
საეაჭრო და სხვა ვალდებულებები	X	X
მოკლევადიანი სესხები	X	X
გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე წილი	X	X
მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულებები	X	X
მოკლევადიანი ანარიცხები	X	X

სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები	X	X
სულ ვალდებულებები	X	X
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	X	X

საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე ობიექტური სურათის შესაქმნელად, საკმარისი არ იქნება მხოლოდ ის ინფორმაცია, რომელსაც სემოთ მოტანილი ბალანსი ასახავს. მომხმარებელს აინტერესებს უფრო დეტალური ინფორმაცია, რაც სოგიერთი საბალანსო მუხლის გაშლას მოითხოვს. მაგალითად, მომხმარებლისათვის საინტერესოა მატერიალური აქტივების, მოთხოვნების, მარაგის, საკუთარი კაპიტალისა და სხვა მუხლების სტრუქტურა. შესაბამისად, ფინანსურმა ანგარიშგებამ უნდა უზრუნველყოს ინფორმაციის მომხმარებლის მოლოდინის შესრულება. ამის მიღწევა შესაძლებელია ორი გზით. საწარმომ ეს ინფორმაცია უნდა გახსნას უშუალოდ ბალანსში ან განმარტებით შენიშვნებში.

ბასს 1-ის შესაბამისად, ბალანსში ან განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გამოყოს საბალანსო მუხლების ქვეჯგუფები, დააჯგუფოს ისინი საწარმოს საქმიანობისათვის შესაფერისი ფორმით.

ქვეჯგუფებში კლასიფიცირებული დეტალური ინფორმაცია დამოკიდებულია ფასს-ის მოთხოვნებსა და ბალანსში ასახული თანხის სიდიდეზე, შინაარსსა და ფუნქციაზე. განმარტებები თითოეული მუხლისათვის განსხვავებულია, მაგალითად:

ა) ძირითადი საშუალებების ელემენტები უნდა დაჯგუფდეს ბასს 16-ში – „ძირითადი საშუალებები“ – მოცემული კლასიფიკაციის მიხედვით;

ბ) მოთხოვნები შეიძლება დაიყოს: სავაჭრო შემკვეთებისაგან, საწარმოთა ჯგუფის სხვა წევრებისაგან, დაკავშირებული მხარეებისაგან მისაღებ მოთხოვნებად, გადახდილ ავანსებად და სხვა თანხებად;

გ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ქვეჯგუფებად დაყოფა ხდება ბასს 2-ის – „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ – მიხედვით: საქონელი, საწარმოო მარაგი, ნედლეული, დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია;

დ) ანარიცხები იყოფა მომუშავეთა გასამრჯელოების ანარიცხებად და სხვა მუხლებად; და

ე) საკუთარი კაპიტალი და რეზერვები იყოფა სხვადასხვა კლასებად, როგორიცაა, სააქციო კაპიტალი, საემისიო კაპიტალი და რეზერვები.

საილუსტრაციო ამოცანა

სააქციო საზოგადოება „ვეგას“ გრძელვადიანი აქტივების სახით გააჩნია მხოლოდ ძირითადი საშუალებები და გუდვილი. გუდვილის ღირებულება 20X5 წლის 31 დეკემბერს შეადგენდა 25.000 ლარს, ხოლო 20X6 წლის 31 დეკემბერს – 22.500 ლარს. ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება კი შესაბამისი პერიოდისათვის შემდეგ სურათს იძლევა:

	20X5	20X6
მიწები	50.000	50.000
შენობა-ნაგებობები	135.000	128.000
მანქანა-დანადგარები	215.500	221.600
სატრანსპორტო საშუალებები	89.300	90.400
ოფისის აღჭურვილობა	65.200	66.300

დაიალება:

შეადგინეთ სააქციო საზოგადოება „ეგეა“ 20X6 წლის ბალანსის ფრაგმენტი გრძელვადიანი აქტივების ნაწილში:

1. *დეტალური ინფორმაციის ბალანსში ასახვით;*
2. *დეტალური ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში გატანით.*

გადაწყვეტა I.

სააქციო საზოგადოება „ეგეა“
ბუღალტრული ბალანსი (ფრაგმენტი)
20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

			ათას ლარებში	
	20X6	20X6	20X5	20X5
აქტივები				
გრძელვადიანი აქტივები				
ძირითადი საშუალებები				
მიწები	50,0		50,0	
შენობა–ნაგებობები	128,0		135,0	
მანქანა-დანადგარები	221,6		215,5	
სატრანსპორტო საშუალებები	90,4		89,3	
ოფისის აღჭურვილობა	66,3		65,2	
	556,3		555,0	
გუდვილი	22,5		25,0	
		578,8		580,0

როგორც ჩანს, მოცემულ შემთხვევაში, ძირითადი საშუალებების კომპონენტების შესახებ ინფორმაცია იხსნება უშუალოდ ბალანსის ფორმატში.

გადაწყვეტა II.

სააქციო საზოგადოება „ეგეა“
ბუღალტრული ბალანსი (ფრაგმენტი)
2000 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

				ათას ლარებში	
	შენიშვნა	20X6	20X6	20X5	20X5
აქტივები					
გრძელვადიანი აქტივები					
ძირითადი საშუალებები	1	556,3		555,0	
გუდვილი		22,5		25,0	
			578,8		580,0

შენიშვნა 1.

ძირითადი საშუალებების გაშიფრა

	20X6	*20X6*	*20X5*	*20X5*
მიწები	*50,0*		*50,0*	
შენობა–ნაგებობები	*128,0*		*135,0*	
მანქანა-დანადგარები	*221,6*		*215,5*	
სატრანსპორტო საშუალებები	*90,4*		*89,3*	
ოფისის აღჭურვილობა	*66,3*		*65,2*	
		556,3		*555,0*

ძირითადი საშუალებების კომპონენტების შესახებ შენიშვნა I-ში გახსნილი ინფორმაცია ასახული იქნება განმარტებით შენიშვნებში.

სემოთ ხსენებულის გარდა, ბასს I-ის შესაბამისად, საწარმოს ბალანსში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:
   (I) ნებადართული აქციების რაოდენობა;
   (II) გამოშვებული და მთლიანად ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა, და გამოშვებული, მაგრამ მთლიანად არანაზღაურებელი აქციების რაოდენობა;
   (III) ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულება ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
   (IV) გასანაღდებელი აქციების რაოდენობის შედარება წლის დასაწყისისა და ბოლოსათვის;
   (V) უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება ამა თუ იმ ჯგუფს, მათ შორის, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები;
   (VI) საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, შვილობილი საწარმოს ან მეკავშირე საწარმოს საკუთრებაშია;
   (VII) აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და

ბ) საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.

საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი (მაგალითად, ამხანაგობა), უნდა წარადგინოს ზემოთ მოცემული მოთხოვნების ეკვივალენტური ინფორმაცია, სადაც ნაჩვენები იქნება თითოეული პარტნიორის წილი საწარმოს კაპიტალში, მათი უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.

როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე ბალანსის შედგენის მიზნით, ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია შეფასება. ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გამოიყენება შეფასების სხვადასხვა მეთოდი, სხვადასხვა ხარისხითა და კომბინაციით. შეფასების ეს მეთოდები, აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებით, შემდეგი შინაარსის მატარებელია:

შეფასების მეთოდი	აქტივები	ვალდებულებები
პირვანდელი ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, ან ის რეალური ღირებულება, რომელიც უნდა გადახდილიყო აქტივების შეძენის მომენტში.	ვალდებულების სანაცვლოდ მიღებული აქტივის თანხა ან ზოგჯერ (მაგ., მოგების გადასახადი) ის თანხა, რომლის გასელა მოსალოდნელია ვალდებულების დასაფარავად.
მიმდინარე ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, რომელიც გადახდილ უნდა იქნეს მოცემულ მომენტში მისი ან ანალოგიური აქტივის შესაძენად.	მოცემულ მომენტში ვალდებულების დასაფარავად საჭირო არადისკონტირებული ფულადი თანხა.

სარეალიზაციო (დაფარვის) ღირებულება	ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების თანხა, რომლის მიღებაც შესაძლებელია აქტივის მოცემულ პერიოდში გაყიდვისას.	საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში ვალდებულების დასაფარავად გადასახდელი არადისკონტირებული ფულადი თანხა.
დისკონტირებული ღირებულება	აქტივის არსებული დისკონტირებული ღირებულების თანხა, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში შემოსასვლელი წმინდა ფულადი სახსრების ტოლია.	არსებული დისკონტირებული თანხა, რომელიც საჭიროა ამ ვალდებულების დასაფარავად, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში და რომელიც მომავალში ამ მიზნით გასასვლელი ფულადი სახსრების ტოლია.

შეფასების კონკრეტული მეთოდის არჩევისათვის, აუცილებელია ბალანსის შესაბამისი მუხლისათვის სტანდარტებით დადგენილი წესების ცოდნა. ზოგიერთი სტანდარტი, საბალანსო მუხლისათვის უშვებს განსხვავებულ მიდგომებს. საწარმო ვალდებულია შეარჩიოს თავისი საბალანსო პოლიტიკა და შესაბამისობისა და შესადარისობის უსრულველყოფის თვალსაზრისით, იხელმძღვანელოს მუდმივობის პრინციპით.

ბალანსში ასახვის მიხედვით, ქვემოთ მოტანილია ზოგიერთი მუხლის შეფასებისათვის სტანდარტებით დადგენილი წესები.

ბალანსის მუხლი	შეფასება ბალანსში ასახვის მიზნით	საფუძველი ბასს
	გრძელვადიანი აქტივები	
ძირითადი საშუალებები	თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით.	16 (30)
	ან: გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტისათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით.	ფასს 16(31)
გუდვილი	თვითღირებულებით, რომელსაც გამოაკლდება მთელი დაგროვილი გაუფასურების ზარალი.	ფასს 3(54)

არამატერიალური აქტივები	თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებულია ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და ნებისმიერი აკუმულირებული გაუფასურების ზარალის ოდენობით.	ბასს 38(74)
	ან: გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.	ბასს 38(75)
ინვესტიცია შეილობილ საწარმოებში	ა) თვითღირებულებით; ან	ბასს 27(37)
	ბ) რეალური ღირებულებით, გაყიდვაზე ან სხვა გასვლაზე გაწე-ული გარიგების დანახარჯების გამოქვითვის გარეშე.	ბასს 39(46)
ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოებში	ა) კაპიტალ-მეთოდით;	ბასს 28(13)
სხვა ფინანსური აქტივები	ა) რეალური ღირებულებით; ბ) ამორტიზებული ღირებულებით ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით; გ) თვითღირებულებით.	ბასს 39(46)
	მიმდინარე აქტივები	
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.	ფასს 2(9)
საეჭვო მოთხოვნები	პირვანდელი ღირებულების ნაშთით, საეჭვო მოთხოვნების გამოკლებით.	სტრუქტ. საფუძ. (89-90)
სხვა მოთხოვნები	პირვანდელი ღირებულებით.	

	ა) თვითღირებულებით; ან	ბასს 27(37)
	ა) რეალური ღირებულებით, გაყიდვაზე ან სხვა გასვლაზე გაწეული გარიგების დანახარჯების გამოქვითვის გარეშე;	ბასს 39(46)
ინვესტიცია შვილობილ საწარმოებში	გ) გასაყიდად გამიზნული კლასიფიცირებული აქტივის (ან სალიკვიდაციო ჯგუფის) შემთხვევაში – მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით შემდეგ) შორის უმცირესი ღირებულებით.	ფასს 5(15)
	ა) კაპიტალ-მეთოდით; ან	ბასს 28(13)
ინვესტიცია მეკავშირე საწარმოებში	ბ) გასაყიდად გამიზნული კლასიფიცირებული აქტივის (ან სალიკვიდაციო ჯგუფის) შემთხვევაში – მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას (გაყიდვის დანახარჯების გამოკლებით შემდეგ) შორის უმცირესი ღირებულებით.	ფასს 5(15)
	გრძელვადიანი ვალდებულებები	
სესხები	რეალური ღირებულებით.	
საპენსიო ანარიცხები	იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (დასაშვებია დისკონტირება).	ბასს 37(36)
	მოკლევადიანი ვალდებულებები	
სავაჭრო ვალდებულებები	მიმდინარე ღირებულებით.	
საგარანტიო ანარიცხები	იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.	ბასს 37(36)

ბალანსის წარსადგენად მომზადებისათვის აუცილებელია შემდეგი პროცედურების გაველა:

1) ბალანსის შედგენის თარიღამდე მომხდარი ოპერაციებიდან გამომდინარე, ბუღალტრულ ანგარიშებზე ნაშთების დაზუსტება;
2) საბალანსო ნაშთების ბუღალტრული შეფასება, ბალანსში ასახვის მიზნით;
3) საცდელი ბალანსის შედგენა;
4) ანგარიშების დახურვისა და დასკვნითი ოპერაციების გატარება;
5) საბალანსო ნაშთების აგრეგირება და ბალანსის მუხლების ჩამოყალიბება;
6) შენიშვნების მომზადება აგრეგირებული მუხლების ინფორმაციის გასახსნელად;
7) განმარტებითი შენიშვნების ჩამოყალიბება.

პირველი პუნქტის პროცედურები ითვალისწინებს სააღრიცხვო დოკუმენტებზე დაყრდნობით გატარებული ბუღალტრული გატარებების დასრულებას და ანგარიშების მიხედვით შუალედური შედეგის გამოყვანას. აქ იგულისხმება: რეალიზაციის პრინციპიდან გამომდინარე, დარიცხვების განსხვავებულება; ინდივიდუალური ნაშთების შედარება საკონტროლო ანგარიშებთან; მატერიალური რესურსების ინვენტარიზაციის შედეგების შედარება ბუღალტრულ ჩანაწერებთან; დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების კლიენტებთან და მომხმარებლებთან შედარება-დადასტურება და სხვა პროცედურები.

მეორე პუნქტის მიხედვით, საწარმო ახდენს ნაშთების ანალიზსა და შეფასებას, ბალანსში წარდგენის წესების დაცვისა და წინდახედულობის პრინციპის გათვალისწინების მიზნით. ამ ეტაპზე ხდება, მაგალითად, ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გაუფასურების დადგენა; მარაგის საბალანსო შეფასების დადგენა; საეჭვო და უიმედო დებიტორების თანხის დადგენა; უცხოური ვალუტის და უცხოური ვალუტით აღრიცხული მოთხოვნებისა და ვალდებულებების შეფასება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული კურსით; კლიენტის მიერ სასამართლოში აღძრულ სარჩელზე მოსალოდნელი გასაცემების დადგენა; ანარიცხების შეფასება და სხვ. ყოველივე ამის საფუძველზე, აუცილებელი ბუღალტრული ჩანაწერების განხორციელება ბუღალტრულ ანგარიშებში.

მესამე პუნქტის მიხედვით, საწარმო ადგენს საცდელ ბალანსს იმ ფორმატით, რომელიც მოსახერხებელი იქნება დამატებითი ოპერაციების ჩაწერის შემდეგ ბალანსის და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შესადგენად.

მეოთხე პუნქტი ითვალისწინებს დამატებითი ბუღალტრული ოპერაციების ჩაწერას ანგარიშებში, რომელიც აუცილებელია შემოსაცალებისა და ხარჯების ანგარიშების დახურვისათვის. იგი მოიცავს: მოგების გამოანგარიშებას; დასაბეგრი მოგების დადგენას და გადასახადების დარიცხვას; გადავადებული გადასახადების შეფასებასა და დაზუსტებას. ასევე დასკვნითი ჩანაწერების გაკეთებას ბუღალტრულ ანგარიშებზე.

მეხუთე პუნქტი ითვალისწინებს საბალანსო ნაშთების დაჯგუფებას საბალანსო მუხლებად, აგრეგირების მიზნით. მაგალითად, სხვადასხვა ანგარიშებზე ნაშთად არსებული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების, საბანკო და სხვა მოთხოვნების ჯამის დადგენას.

მეექვსე პუნქტის მიხედვით, საწარმო ამზადებს დამატებით ინფორმაციას, რომელიც, ბალანსის ინფორმაციის აღქმადობის უზრუნველსაყოფად, აუცილებელია აისახოს უშუალოდ ბალანსში ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში. ასეთი შეიძლება იყოს, მაგალითად, ინფორმაციის გახსნა: აგრეგირებულ საბალანსო მუხლების სტრუქტურის შესახებ; სეგმენტების მიხედვით; მოთხოვნებისა და ვალდებულებების შესახებ არსებითი ნაშთების, მათი საიმედოობის, შეილობილი და მეკავშირე საწარმოების მიხედვით; აქციების სახეების შესახებ და სხვ.

მეშვიდე პუნქტი ითვალისწინებს იმ ინფორმაციის მომზადებას, რომელიც უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებაში, ბუღალტრულ ბალანსთან მიმართებაში.

ქვემოთ მოტანილია ბალანსის მომზადების პროცედურული თანმიმდევრობა სააქციო საზოგადოება **AJN**-ის მაგალითზე. იგი საშეურნეო წელს ამთავრებს 31 დეკემბერს. წლიური ოპერაციებიდან გამომდინარე, 20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ბუღალტრულ ანგარიშებზე საშედეგო მონაცემები შემდეგ სურათს იძლევა:

ანგარიშების დასახელება	ნაშთი (ლარი)		დამატებითი ინფორმაცია
	დებეტი	კრედიტი	
ეროვნული ვალუტა სალაროში	200		
ეროვნული ვალუტა ბანკში	50.200		
აშშ დოლარი ბანკში (23800)	48.790		კურსი 31 დეკემბერს $1=2.06
მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	20.000		ბალანსში აისახება რეალური ღირებულებით. იგი შეადგენს 19.500 ლარს.
სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებები	10.000		შეძენილია 2000 წლის 1 დეკემბერს. წლიური 15%-იანი განაკვეთი, 3 თვით. დეკემბრის პროცენტი დარიცხული არაა.
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	75.000		
საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		2.000	საეჭვო ვალები შეფასებულია 2.300 ლარად.
მოთხოვნები პერსონალთან საქვეანგარიშო თანხებზე	145		
მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები	5.000		
საქონელი	45.980		
ნედლეული და მასალები	20.345		
დაუმთავრებელი წარმოება	12.350		
მზა პროდუქცია	10.380		
წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	700		
მისაღები დივიდენდები	1.200		
მისაღები პროცენტები	400		
შენობები	230.670		გაუფასურებულია 2.000 ლარით. ადრე აფასებული არ ყოფილა.
მანქანა-დანადგარები	547.550		
ოფისის აღჭურვილობა	7.650		
სატრანსპორტო საშუალებები	27.560		
შენობების ცვეთა		123.800	
მანქანა-დანადგარების ცვეთა		176.490	
ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		1.780	

სატრანსპორტო საშუალებების ცეეთა		67.580	
მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	10.000		
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		215.790	
მიღებული ავანსები		3.600	
გადასახდელი ხელფასები		4.720	
ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე		3.400	
მოკლევადიანი სესხი აშშ დოლარებში (10000)		20.400	აღებულია 20X6 წლის 1 სექტემბერს წლიური 10%-ით. დარიცხულია მხოლოდ სექტემბრის ოვის პროცენტი.
საგადასახადო ვალდებულებები		12.350	
გადასახდელი პროცენტები		103	
გრძელვადიანი სესხები		200.000	აღებულია 20X3 წლის 1 სექტემბერს წლიური 12%-ით, 5 წლის ვადით. საანგარიშგებო წელს პროცენტი დარიცხული არ არის.
გადავადებული მოგების გადასახადი		1.345	განპირობებულია ძირითადი საშუალებების ცეეთით.
ჩეეულებრივი აქციები		200.000	გამოშვებულია 20.000 ჩეეულებრივი აქცია. ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება 10 ლარია.
საემისიო კაპიტალი		17.840	
გაუნაწილებელი მოგება		7.500	
შემოსავლები		1.274.730	
ხარჯები	1.209.308		
	2.333.428	2.333.428	

შენიშვნა: *შემოსავლები და ხარჯები, როგორც წესი, დაყოფილი უნდა იყოს შესაბამის ანგარიშებად. ბალანსის შედგენის მაგალითის გამარტივების მიზნით, ისინი წარმოდგენილია აგრეგირებულად.*

31 დეკემბრის მდგომარეობით, ნაშთების დაზუსტების მიზნით, აუცილებელია გავატაროთ ის ოპერაციები, რომელებსაც დარიცხვის მეთოდის. გამოყენება მოითხოვს. დამატებითი ინფორმაციიდან ვიგებთ, რომ სახაზინო ვალდებულებსა და აღებულ სესხებზე დარიცხული არ არის პროცენტი. ამიტომ აუცილებელია გავატაროთ შემდეგი ოპერაციები:

1. სახაზინო ვალდებულების მიერ გამომუშავებული სარგებელი (10.000*15 / 100*12).

დებეტი — მისაღები პროცენტი	125	
კრედიტი — შემოსაველები		125

2. მოკლევადიან სესხზე დარიცხული პროცენტი (10.000*10/100/4*2.06)

დებეტი — ხარჯები	515	
კრედიტი — გადასახდელი პროცენტი		515

3. გრძელვადიან სესხზე დარიცხული პროცენტი

დებეტი — ხარჯები	24000	
კრედიტი — გადასახდელი პროცენტი		24000

ამ ოპერაციების გატარების შემდეგ შესაძლებელი იქნება ანგარიშებზე ნაშთების დაზუსტება და მათი ბალანსში ასახვის მიზნით, შეფასება. ამ ეტაპზე ვახდენთ საბალანსო მუხლების შეფასებას, სააღრიცხვო (საანგარიშგებო) პოლიტიკის შესაბამისად. მოტანილი ინფორმაციიდან გამომდინარე, უცხოური ვალუტა და უცხოურ ვალუტაში არსებული ვალდებულება უნდა შევაფასოთ 31 დეკემბრის მდგომარეობით არსებული კურსით; უნდა შევცვალოთ მოკლევადიანი ინვესტიციების შეფასება; გადავაფასოთ ძირითადი საშუალება და სხვ. მიზნის მისაღწევად აუცილებელი იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. ბანკში არსებული უცხოური ვალუტის შეფასება, კურსის შესაბამისად

დებეტი — აშშ დოლარი ბანკში	238	
კრედიტი — შემოსავლები		238

2. მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებამდე დაყვანა

დებეტი — ხარჯები	500	
კრედიტი — მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში		500

3. საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ნაშთის დაზუსტება

დებეტი — ხარჯები	300	
კრედიტი — საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		300

4. შენობის გაუფასურების ჩამოწერა

დებეტი — ხარჯები	2000	
კრედიტი — შენობები		200

5. უცხოურ ვალუტაში აღებული სესხის გადაფასება

დებეტი — ხარჯები	200	
კრედიტი — მოკლევადიანი სესხი აშშ დოლარებში		200

მოცემული ოპერაციების ანგარიშებში ასახვისა და ნაშთების გამოანგარიშების შემდეგ მივიღებთ საცდელ ბალანსს. იგი შეიცავს შემდეგ მონაცემებს:

საცდელი ბალანსი
20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

	ანგარიშების დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1.	ეროვნული ვალუტა სალაროში	200	
2.	ეროვნული ვალუტა ბანკში	50.200	
3.	აშშ დოლარი ბანკში (23.800)	49.028	
4.	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	19.500	
5.	სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებები	10.000	
6.	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	75.000	
7.	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		2.300
8.	მოთხოვნები პერსონალთან საქვეანგარიშო თანხებზე	145	
9.	მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები	5.000	
10.	საქონელი	45.980	
11.	ნედლეული და მასალები	20345	
12.	დაუმთავრებელი წარმოება	12.350	
13.	მზა პროდუქცია	10.380	
14.	წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	700	
15.	მისაღები დივიდენდები	1.200	
16.	მისაღები პროცენტები	525	
17.	შენობები	228.670	
18.	მანქანა-დანადგარები	547.550	
19.	ოფისის აღჭურვილობა	7.650	
20.	სატრანსპორტო საშუალებები	27.560	
21.	შენობების ცვეთა		123.800
22.	მანქანა-დანადგარების ცვეთა		176.490
23.	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		1.780
24.	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		67.580
25.	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	10.000	
26.	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		215.790
27.	მიღებული ავანსები		3.600
28.	გადასახდელი ხელფასები		4.720
29.	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე		3.400
30.	მოკლევადიანი სესხი აშშ დოლარებში (10.000)		20.600
31.	საგადასახადო ვალდებულებები		12.350
32.	გადასახდელი პროცენტები		24.618
33.	გრძელვადიაანი სესხები		200.000
34.	გადავადებული მოგების გადასახადი		1.345
35.	ჩვეულებრივი აქციები		200.000
36.	საემისიო კაპიტალი		17.840
37.	გაუნაწილებელი მოგება		7.500

38.	შემოსაელები		1.275.093
39.	ხარჯები	1.236.823	
	ჯამი	2.358.806	2.358.806

საცდელი ბალანსი გულისხმობს, რომ მისი შედგენის მომენტისათვის ყველა საბალანსო მოვლენა გათვალისწინებულია, გარდა მოგების გადასახადთან დაკავშირებული საბოლოო ოპერაციებისა.

შემოსაელებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა გვიჩვენებს, რომ საწარმოს ფინანსური მოგება 38.270 ლარია. დავუშვათ, საბალანსო მუხლების შეფასებამდე აღრიცხული ყველა შემოსაელი და ხარჯი აღიარებადია საგადასახადო თვალსაზრისითაც. საცდელი ბალანსის შედგენამდე განხორციელებული შეფასებების შედეგად წარმოიშვა დროებითი სხვაობების გამომწვევი გარემოებები. იგი დაკავშირებულია შენობების გაუფასურებასთან, საეჭვო ვალების ცვლილებასთან და მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ფასით შეფასებასთან. შესაბამისად, მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისას, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ეს გარემოება და შესაბამის ანგარიშებში მოხდეს მათი ასახვა, ე.ი. საცდელ ბალანსში დამატებით იქნება შესატანი ცვლილება.

მოგების გადასახადის ნორმა 20 %-ია. ფინანსური მოგებიდან გამომდინარე, მოგების გადასახადი და, შესაბამისად, ხარჯი იქნება 7.654 (38.268*20/100) ლარი. მაგრამ დროებითი სხვაობების არსებობა მათ დასუსტებას მოითხოვს. სათანადო წყაროზე დაყრდნობით, ვასუსტებთ აქტივებისა და ვალდებულებების საგადასახადო ბაზას. ჩვენთვის უკვე ცნობილია, რომ დროებითი სხვაობა უკავშირდება ძირითად საშუალებებს, სავაჭრო მოთხოვნებს და მოკლევადიან ინვესტიციებს, ამიტომ, გაანგარიშების საილუსტრაციოდ მხოლოდ ამ მუხლებს გამოვიყენებთ (როგორც წესი, გაანგარიშება უნდა მოხდეს ბასს 12-ის ილუსტრაციის შესაბამისი ფორმატით). ვინაიდან სათანადო ინფორმაცია ამოცანის პირობაში არ გაგვაჩნია, ვივარაუდოთ, რომ ძირითადი საშუალებების საგადასახადო ბაზა შეადგენს 436.280 ლარს. მაშინ დროებითი სხვაობები ასეთ სურათს მოგვცემს:

№№	აქტივები და	ბალანსური ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	დროებითი სხვაობა
1	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	19.500	20.000	(500)
2	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	72.700	75.000	(2.300)
3	ძირითადი საშუალებები	441.780	436.280	5.500
	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა			5.500
	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა			(2.800)
	გადავადებული მოგების გადასახადი			1.100
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი			560

ამგვარად, მიმდინარე მოგების გადასახადი იქნება 8.459 (7.654+560+1.345–1.100) ლარი. ბუღალტრულ ანგარიშებში ცვლილების შეტანის მიზნით, აუცილებელი იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. მიმდინარე მოგების გადასახადის დარიცხვა

დებეტი – ხარჯები		8459
კრედიტი – საგადასახადო ვალდებულებები		8459

2. გადავადებული მოგების გადასახადის უკუგატარება

დებეტი — გადავადებული მოგების გადასახადი	245	
კრედიტი — ხარჯები		245

3. საგადასახადო აქტივის გადავადება

დებეტი — გადავადებული საგადასახადო აქტივი	560	
კრედიტი — ხარჯები		560

მოცემული ოპერაციების ბუღალტრული ჩაწერის შემდეგ უნდა გავატაროთ შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშების დახურვის ოპერაციები და დაბეგვრის შემდეგ დარჩენილი მოგების ნაშთი ავსახოთ საანგარიშგებო წლის მოგების ანგარიშზე. ამდენად, საბალანსო მუხლებად აგრეგირებისათვის შედგენილი საცდელი ბალანსი ასეთ სახეს მიიღებს:

საცდელი ბალანსი
20X6 წლის 31 დეკემბრისათვის

	ანგარიშების დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1.	ეროვნული ვალუტა სალაროში	200	
2.	ეროვნული ვალუტა ბანკში	50.200	
3.	აშშ დოლარი ბანკში (23.800)	49.028	
4.	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	.19.500	
5.	სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებები	10.000	
6.	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	75.000	
7.	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		2.300
8.	მოთხოვნები პერსონალთან საქვეანგარიშო თანხებზე	145	
9.	მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები	5.000	
10.	საქონელი	45.980	
11.	ნედლეული და მასალები	20.345	
12.	დაუმთავრებელი წარმოება	12.350	
13.	მზა პროდუქცია	10.380	
14.	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა	700	
15.	მისაღები დივიდენდები	1.200	
16.	მისაღები პროცენტები	525	
17.	შენობები	228.670	
18.	მანქანა–დანადგარები	547.550	
19.	ოფისის ავეჯურეილობა	7.650	
20.	სატრანსპორტო საშუალებები	27.560	
21.	შენობების ცვეთა		123.800
22.	მანქანა–დანადგარების ცვეთა		176.490
23.	ოფისის ავეჯურეილობის ცვეთა		1.780
24.	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		67.580

25.	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	560	
26.	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	10.000	
27.	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		215.790
28.	მიღებული ავანსები		3.600
29.	გადასახდელი ხელფასები		4.720
30.	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე		3.400
31.	მოკლევადიანი სესხი აშშ დოლარებში (10000)		20.600
32.	საგადასახადო ვალდებულებები		20.809
33.	გადასახდელი პროცენტები		24.618
34.	გრძელვადიანი სესხები		200.000
35.	გადავადებული მოგების გადასახადი		1.100
36.	რეზერვები აქციები		200.000
37.	საემისიო კაპიტალი		17.840
38.	გაუნაწილებელი მოგება		7.500
39.	საანგარიშგებო წლის მოგება		30.616
	ჯამი	1.122.543	1.122.543

საცდელ ბალანსში მოტანილი ანგარიშების ნაშთების აგრეგირების შემდეგ, ბალანსის ფორმატს წარმოვადგენთ შემდეგი სახით (როგორც წესი, ბუღალტრულ ბალანსში ასახული უნდა იყოს მინიმუმ 2 წლის შესადარისი ინფორმაცია. მოცემული შემთხვევაში, გამარტივების მიზნით, მოტანილი გვაქვს მხოლოდ საანგარიშგებო წლის მონაცემები):

სააქციო საზოგადოება AJN
ბუღალტრული ბალანსი
20X6წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

ლარი

	შენიშვნა	2000		1999	
აქტივები					
გრძელვადიანი აქტივები					
ძირითადი საშუალებები	1	441.780		X	
გრძელვადიანი ინვესტიციები		10.000		X	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი		560		X	
			452.340		X
მიმდინარე აქტივები					
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	2	89.055		X	
სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები	3	75.270		X	
ავანსები		5.000		X	
მოკლევადიანი ინვესტიციები	4	29.500		X	

ფულადი სახსრები	5	99.428	X	
			298.253	X
სულ აქტივები			750.593	X
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები				
კაპიტალი და რეზერვები				
გამოშვებული სააქციო კაპიტალი		200.000	X	
საემისიო კაპიტალი		17.840	X	
აკუმულირებული მოგება	6	38.116	X	
			255.956	X
გრძელვადიანი ვალდებულებები				
გრძელვადიანი სესხები		200.000	X	
გადავადებული მოგების გადასახადი		1.100	X	
			201.100	X
მოკლევადიანი ვალდებულებები				
სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები	7	272.937	X	
მოკლევადიანი სესხები		20.600	X	
			293.537	X
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			750.593	X

შენიშვნა: *ალბათ მიაქციეთ ყურადღება, რომ ბალანსში აკუმულირებული მოგება გაზრდილია საანგარიშგებო წლის წმინდა მოგებით. ე.ი. არ ჩანს რა თანხით შემცირდება წმინდა მოგება შეთავაზებული დივიდენდით. როგორც წესი, საწარმოს ხელმძღვანელობა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენამდე იღებს გადაწყვეტილებას გასაცემი დივიდენდის ოდენობაზე. მაგრამ სტანდარტებით მოითხოვება, რომ იგი ვალდებულებად არ იქნეს აღიარებული, მიუხედავად იმისა, რომ შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მაკორექტირებელ მოვლენად. ბასს 10 განმარტავს, რომ თუ დივიდენდები წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებისათვის შეთავაზებულია ან გამოცხადებულია ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, საწარმომ ეს დივიდენდები არ უნდა აღიაროს ვალდებულების სახით ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.*

ქვემოთ მოტანილია აგრეგირებული საბალანსო მუხლების გაშიფრა, მათი უკეთ აღქმისა და ინფორმაციის სარგებლიანობის გაზრდის. თვალსაზრისით. დასაშვებია შენიშვნაში მოტანილი ინფორმაციის უშუალოდ ბალანსში ასახვა, ამიტომ იგი შეიძლება განეიხილოთ როგორც საბალანსო, ისე განმარტებითი შენიშვნებით წარსადგენი ინფორმაცია.

შენიშვნა 1.

ძირითადი საშუალებები

დასახელება	2000	1999
1. შენობები	228.670	X
2. მანქანა–დანადგარები	547.550	X

3.	ოფისის აღჭურვილობა	7.650	X
4.	სატრანსპორტო საშუალებები	27.560	X
5.	შენობების ცვეთა	(123.800)	X
6.	მანქანა–დანადგარების ცვეთა	(176.490)	X
7.	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	(1.780)	X
8.	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	(67.580)	X
	სულ	441.780	X

შენიშვნა 2.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა

	დასახელება	2000	1999
1.	საქონელი	45.980	X
2.	ნედლეული და მასალები	20.345	X
3.	დაუმთავრებელი წარმოება	12.350	X
4.	მზა პროდუქცია	10.380	X
	სულ	89.055	X

შენიშვნა 3.

სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები

	დასახელება	2000	1999
1.	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	75.000	X
2.	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება	(2.300)	(X)
3.	მოთხოვნები პერსონალთან საქვეანგარიშო თანხებზე	145	X
4.	წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	700	X
5.	მისაღები დივიდენდები	1.200	X
6.	მისაღები პროცენტები	525	X
	სულ	75.270	X

შენიშვნა 4.

მოკლევადიანი ინვესტიციები

	დასახელება	2000	1999
1.	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	19.500	X
2.	სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებები	10.000	X
	სულ	29.500	X

შენიშვნა 5.

ფულადი სახსრები

	დასახელება	2000	1999
1.	ეროვნული ვალუტა სალაროში	200	X
2.	ეროვნული ვალუტა ბანკში	50.200	X
3.	აშშ დოლარი ბანკში (23.800)	49.028	X
4.	**სულ**	99.428	X

შენიშვნა 6.

აკუმულირებული მოგება

	დასახელება	2000	1999
1.	გაუნაწილებელი მოგება	7.500	X
2.	საანგარიშგებო წლის მოგება	30.616	X
3.	**სულ**	38.116	X

შენიშვნა 7.

საეჭრო და სხვა ვალდებულებები

	დასახელება	2000	1999
1.	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	215.790	X
2.	მიღებული ავანსები	3.600	X
4.	გადასახდელი ხელფასები	4.720	X
5.	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე	3.400	X
6.	საგადასახადო ვალდებულებები	20.809	X
	გადასახდელი პროცენტები	24.618	X
	სულ	272.937	X

ბალანსის შენიშვნები ემსახურება აქტივისა და ვალდებულების სტრუქტურის შესახებ ინფორმაციის გახსნას ორი შესაბამისი პერიოდისათვის. ინფორმაციის მომხმარებელს შეიძლება აინტერესებდეს მისთვის უფრო სასარგებლო ინფორმაცია, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში აქტივებისა და ვალდებულებების მოძრაობას ან სხვა მოვლენას ასახავს. ასეთი ინფორმაცია შეიძლება მოითხოვებოდეს რომელიმე სტანდარტის მიხედვითაც. ამიტომ დამატებითი ინფორმაცია უნდა გაიხსნას ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. **ბალანსი შედგება:**
   ა) 3 ძირითადი კომპონენტისგან;
   ბ) 4 ელემენტისგან;
   გ) 3 ძირითადი ელემენტისგან.

2. **ბალანსის ძირითადი ელემენტებია:**
   ა) შემოსავლები, ხარჯები, კაპიტალი;
   ბ) აქტივები, ვალდებულებები;
   გ) აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი.

3. **საბალანსო ტოლობა არის შემდეგი:**
   ა) მოგება უდრის საკუთარ კაპიტალს გამოკლებული ხარჯები;
   ბ) აქტივები უდრის ვალდებულებებს დამატებული საკუთარი კაპიტალი;
   გ) ვალდებულებები უდრის საკუთარ კაპიტალს გამოკლებული მოგება.

4. **აქტივი არის:**
   ა) დანახარჯი, რომელმაც მოიტანა ეკონომიკური სარგებელი;
   ბ) დანახარჯი, რომელსაც არა აქვს უნარი, მოიტანოს სარგებელი;
   გ) დანახარჯი, რომლისგანაც საწარმო მომავალში ელოდება სარგებელს.

5. **ვალდებულება არის:**
   ა) საწარმოს მიერ გამოცხადებული ფასდათმობა;
   ბ) საწარმოს მიერ წინასწარ გაწეული ხარჯი;
   გ) საწარმოს მიერ წინასწარ მიღებული შემოსავალი.

6 **საკუთარი კაპიტალი არის:**
   ა) ვალდებულებას + აქტივები;
   ბ) აქტივის ის ნაწილი, რომელიც რჩება საწარმოს ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ;
   გ) საწარმოს მესაკუთრეთა შემოსავალი.

7. **ბალანსი უნდა მოიცავდეს შემდეგი პერიოდის ინფორმაციებს:**
   ა) მიმდინარე წლის (შედგენის დღემდე);
   ბ) მინიმუმ ბოლო ორი წლის;
   გ) საწარმოს პირველი და ბოლო წლის.

8. **ბალანსში მუხლების განლაგებას საფუძვლად უდევს:**
   ა) ფინანსური რესურსების კლება ან მატება;
   ბ) აქტიური და პასიური ანგარიშები;
   გ) ლიკვიდურობის კლება ან მატება.

9. **ბალანსი სტრუქტურულად შეიძლება იყოს:**
   ა) 5 კომპონენტისათვის განკუთვნილი მინიმუმ 5 გვერდიანი დოკუმენტი;
   ბ) ვერტიკალური დოკუმენტი;
   გ) ვერტიკალური ან ჰორიზონტალური წყობის დოკუმენტი, დანართებით.

10. **ბალანსის შედგენა:**
    ა) ნებაყოფლობითია (დგება პარტნიორთა მოთხოვნით);
    ბ) საჭიროა, საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის;
    გ) დგება ორგანიზაციის სტრატეგიის შემუშავებისას.

მაგალითი 1

ქვემოთ მოტანილია შპს „X"-ის დაუკორექტირებელი საცდელი ბალანსი. ამ მონაცემების მიხედვით, წლის ბოლოს მოახდინეთ შესაბამისი კორექტირებები, დროებითი ანგარიშების დახურვა, მოამზადეთ წლიური ბალანსი და დანაროთი აგრეგირებულ მუხლებზე. მუშაობისას გამოიყენეთ სამუშაო ცხრილი.

	დებეტი	კრედიტი
1. ეროვნული ვალუტა სალაროში	2.185	
2. ეროვნული ვალუტა ბანკში	8.240	
3. აშშ დოლარი ბანკში	5.120	
4. მოკლევადიანი ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში	10.000	
5. სხვა მოთხოვნები	2.896	
6. მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2.830	
7. საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		1.100
8. მოთხოვნები პერსონალის საქვეანგარიშო თანხებზე	1.250	
9. მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები	2.400	
10. საქონელი	15.310	
11. ნედლეული და მასალები	7.390	
12. დაუმთავრებელი წარმოება	1.520	
13. მზა პროდუქცია	1.420	
14. წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	2.000	
16. მისაღები პროცენტები	300	
17. შენობები	87.500	
18. მანქანა-დანადგარები	97.938	
19. ოფისის აღჭურვილობა	34.300	
20. სატრანსპორტო საშუალებები	8.000	
21. შენობების ცვეთა		4.375
22. მანქანა-დანადგარების ცვეთა		19.588
23. ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		6.860
24. სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		800
25. მოწოდებული და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები		11.780
26. მიღებული ავანსები		7.840
27. გადასახდელი ხელფასები		5.430
28. მოკლევადიანი სესხები		41.250
29. გადასახდელი ვალდებულებები		4.535
30. გადასახდელი პროცენტები		1.320
31. გრძელვადიანი სესხები		54.740
32. საწესდებო კაპიტალი		110.000
33. შემოსავლები		94.826
34. ხარჯები	73.845	
ჯამი	364.444	364.444

დამატებითი ინფორმაცია

საწარმო ძირითად საშუალებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახავს გადაფასებული ღირებულებით. გადაფასება ხდება საალრიცხვო ღირებულებისა და აკუმულირებული ცვეთის პროპორციულად ზრდის მეთოდით. გადაფასების შედეგი საგადასახადო კუთხით არ აღიარდება. მოგების გადასახადის განაკვეთი 20%-ია.

1. შენობა ძირითადი საშუალების შემადგენლობაში აღიარებულია თავდაპირველი ღირებულებით 87500ლ. მისი დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 4.375 ლარს. ამ თარიღისათვის მისი რეალური ღირებულება 85.500 ლარია.
2. მანქანა-დანადგარი აღიარებულია თვითღირებულებით 97.938 ლარი დაგროვილი ცვეთა 19588 ლარი მანქანა-დანადგარის რეალური ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 72000 ლარია.
3. სატრანსპორტო საშუალება აღიარებულია თვითღირებულებით 8.000 ლარი. 31 დეკემბრის მდგომარეობით აკუმულირებული ცვეთა შეადგენს 800 ლარს. რეალური ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 5.850 ლარია.
4. ოფისის აღჭურვილობა არ დაექვემდებარა გადაფასებას, რადგან მისი საბალანსო ღირებულება დაემთხვა საბაზრო ღირებულებას.
5. საბანკო ანგარიშზე არსებული უცხოური ვალუტის შეფასება ხდება კურსის შესაბამისად. თანხის ოდენობა 3.200 აშშ დოლარია. თავდაპირველი კურსი შეადგენდა 1.6 ლარს, ხოლო ბალანსის შედგენის მომენტისათვის – 1.58 ლარს.
6. მოკლევადიანი ინვესტიციები შედგება საწარმოთა 100 ცალი ფასიანი ქაღალდისაგან, რომელთა შესყიდვის ღირებულება 100 ლარია, საბაზრო ღირებულება კი 120 ლარი.
7. დეკემბრის თვის პირველ ნახევარში წინასწარ გადახდილ იქნა საიჯარო ქირა 2.000 ლარი მ.შ. 1.000 ლარი დეკემბრის, 1000 ლარი მომავალი წლის იანვრის.
8. მოკლევადიანი სესხი აღებულია აშშ დოლარში 25.000. სესხის აღების დროს სავალუტო კურსი შეადგენს 1.65 ლარს, ხოლო ბალანსის შედგენის მომენტისათვის 1.58 ლარს.

ამოხსნა

1. შენობის გადაფასება.

დებეტი – 2130 — 2500
კრედიტი – 2230 — 125
კრედიტი – 5420 — 2375

2. მანქანა-დანადგარების გადაფასება.

დებეტი – 2250 — 1588
კრედიტი – 2150 — 7938
დებეტი – 8290 — 6350

3. სატრანსპორტო საშუალების გადაფასება.

დებეტი – 2280 — 150
დებეტი – 8230 — 1350
კრედიტი – 2180 — 1500

4. საბანკო ანგარიშზე არსებული უცხოური ვალუტის შეფასება კურსის შესაბამისად:

დებეტი – 82470 64
კრედიტი – 12220 64

5. მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებით შეფასება:

დებეტი – 1310 2000 2000
კრედიტი – 8190

6. წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირის ჩამოწერა:
იანვრის თვის ქირა:

დებეტი – 2420 1000
კრედიტი – 1720 1000

7. სასესხო ვალდებულების (25.000$) გადაფასება:

დებეტი – 3210 1750 1750
კრედიტი – 8190

დახურვის ოპერაციები

8. შემოსავლების დახურვა

დებეტი – ზარ. ანგ. 98576 98576
კრედიტი – 5330

9. ხარჯების დახურვა

დებეტი – 5370 82609
კრედიტი – ბარ. ანგ. 82609

10. მოგების გადასახადის ხარჯის დარიცხვა:

დებეტი –
დებეტი –
კრედიტი –

11. მოგების გადასახადის დახურვა

დებეტი –
კრედიტი –

12. საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალის დახურვა.

დებეტი –

კრედიტი –

სამუშაო ფურცელი 2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. შპს „X“

ანგ №	ანგარიშთა დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირება		კორექტირ. საც. ბალანსი		მოგება-ზარალის დახურვა		ბალანსი	
		დ	კ	დ	კ	დ	კ	დ	კ	დ	კ
1110	ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში										
1210	ეროვნული ვალუტა რუხიდენტ ბანკში										
1220	უცხოური ვალუტა რუხიდენტ ბანკში										
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში										
1410	მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან										
1415	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება										
1430	მოთხოვნები პერსონ. საქვეანგ. თანხებზე										
1480	მოწოდებებზე გადახდილი ავანსები										
1490	სხვა მოთხოვნები										
1610	საქონელი										
1620	ნედლეული და მასალები										
1630	დაუმთავრებელი წარმოება										
1640	მზა პროდუქცია წინასწარ										
1720	გადახდილი საოჯარო ქირა										
1820	მისაღები პროცენტები										
2130	შენობები										
2150	მანქანა დანადგარები										
2160	ოფისის ავეჯი და სატრანსპორტო საშუალებები										
2180	შენობების ცვეთა										
2230	მანქანა დანადგარების ცვეთა										
2250	ოფისის ავეჯისა და სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა										
2260	გადაუხდელებული საგადასახადო აქტივი										
2280	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება										
2340	მიღებული ავანსები										
3110	გადასახდელი ხელფასი										
3120	მოკლევადიანი სესხები										
3130	გადასახდელი მოგების გადასახადი										
3210	სხვა საგადასახადო ვალდებულებები										
3310	გადასახდელი პროცენტები										
3390											
3410											

გრძელვადიანი
4130 სასესხო
ვალდებულებები
5150 საწესდებო კაპიტალი
5310 გაუნაწილებელი
მოგება
საანგარიშო
5330 პერიოდის
მოგება/ზარალი
ძირითადი საშ.
5420 გადაფასების
რეზერვი
შემოსავლები
ხარჯები

მოგების
გადასახადის ხარჯი
ჯამი:

შპს „X" ბუღალტრული ბალანსი

2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

ეროვული ლარი

აქტივები

გრძელვადიანი აქტივები

ძირითადი საშუალებები 1

მიმდინარე აქტივები

სასაქონლო-მატერიალური მარაგი 2

სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები 3

ავანსები 4

გადავადებული საგად. აქტივი

მოკლევადიანი ინვესტიციები

ფულადი სახსრები 5

სულ აქტივები

საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

კაპიტალი და რეზერვები

ძირითადი საშუალების აფასების რეზერვი

საწესდებო კაპიტალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება

გადასახდელი მოგების გადასახადი

გრძელვადიანი ვალდებულებები

გრძელვადიანი სესხები

მოკლევადიანი ვალდებულებები

სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები 6

სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

შპს „X" დანართი აგრერირებულ მუხლებზე

2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

1. ძირითადი საშუალებები

შენობები
მანქანა-დანადგარები
ოფისის აღჭურვილობა
სატრანსპორტო საშუალებები

2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

საქონელი
ნედლეული და მასალები
დაუმთავრებელი წარმოება
მზა პროდუქცია

3. სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები

სხვა მოთხოვნები
მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან
მოთხოვნები პერსონალის საქეშანგარიშო თანხებზე
მისაღები პროცენტები

4. ავანსები

წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა
მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები

.5. ფულადი სახსრები

ეროვნული ვალუტა სალაროში
ეროვნული ვალუტა ბანკში
აშშ დოლარი ბანკში

6. მოკლევადიანი ვალდებულებები

მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი
ვალდებულებები
მიღებული ავანსები
გადასახდელი ხელფასები
გადასახდელი ვალდებულებები
გადასახდელი პროცენტები
მოკლევადიანი სესხები აშშ დოლარებში

15

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

15.1. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების არსი

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების მეორე მთავარი კომპონენტია. იგი შედგება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ელემენტებისაგან და ამდენად, წარმოდგენას ქმნის საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგზე.

საწარმოს არაკონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება მოიცავს შემდეგ ინფორმაციას:

1. ამონაგები;
2. მიმდინარე შედეგები;
3. ფინანსური ხარჯები;
4. საგადასახადო ხარჯები;
5. მოგება ან ზარალი წეღულებრივი საქმიანობიდან;
6. საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი.

ფინანსური შედეგი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილია საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის სახით.

საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში ჩართულია მოცემულ პერიოდში აღიარებული შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი. ზოგჯერ შესაძლებელია ამოღებულ იქნეს რომელიმე ელემენტი. ასეთ ელემენტად შეიძლება განვიხილოთ შეცდომების კორექტირება და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები. ორივე შემთხვევაში, ბასს 8 მოითხოვს ცვლილების შეტანას აკუმულირებული მოგების საწყის ნაშთში. ამიტომ, ცხადია, შეცდომის გასწორებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის გაანგარიშებაში მონაწილეობას არ იღებს.

ანალოგიურად, გაანგარიშებაში არ მონაწილეობს ზოგიერთი მუხლი, რომელიც შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებას აკმაყოფილებს. ასეთია, მაგალითად, გადაფასების რეზერვი, რომელიც რეზერვის შექმნის მომენტშიც აკმაყოფილებს შემოსავლების განმარტებას, მაგრამ მიეკუთვნება რა კაპიტალს, არ მონაწილეობს მოცემული პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის გაანგარიშებაში. მან ასევე შეიძლება მონაწილეობა არ მიიღოს შემდგომ პერიოდშიც, როდესაც ნამეტის რეალიზაცია მოხდება. ამის შესაძლებლობას იძლევა ბასს 16, რომელიც განმარტავს, რომ საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში ჩაროული გადაფასების ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე, როდესაც წყდება აქტივის აღიარება. მან შეიძლება მოიცვას ნამეტის მთლიანი მოცულობა, მოცემული აქტივის გასვლის ან გაყიდვის შემთხვევაში, მაგრამ ზოგჯერ ეს გადატანა ხდება საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების პროცესში. ასეთ შემთხვევაში, გადატანილი ნამეტის თანხა იქნება სხვაობა, აქტივის გადაფასებული ღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთის თანხასა და მისი პირვანდელი ღირებულების მიხედვით გაანგარიშებულ ცვეთის თანხას შორის. გადაფასების ნამეტის თანხის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე არ აისახება მოგებაში ან ზარალში.

როდესაც საწარმოს წეღულებრივი 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 ცალ-ცალკე უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

თუმცა, ფასს არ გამორიცხავს ურთიერთგადაფარვასაც. კერძოდ, ბასს 1-ის მიხედვით, არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სტანდარტით ან ინტერპრეტაციით.

ურთიერთგადაფარვა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ინფორმაციის მომხმარებელს მცირე შესაძლებლობას აძლევს იმისათვის, რომ გაერკვეს განხორციელებულ ოპერაციებში, სხვა მოვლენებსა და პირობებში და შეაფასოს საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა მომავალში (გამონაკლისია ის შემთხვევები, როდესაც ურთიერთგადაფარვა ასახავს ოპერაციის ან მოვლენის შინაარსს). აქტივების შეფასება შეფასებითი ხასიათის ანარიცხების გარეშე (მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე – დაძველებით გამოწვეული ფასდაკლებების ანარიცხები, ხოლო მისაღებ მოთხოვნებზე – საეჭვო ვალების ანარიცხები) არ არის ურთიერთგადაფარვა.

მსგავსი ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახება გამოქვითვის პრინციპის საფუძველზე, მაგალითად, უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსულობა და ზარალი და ვაჭრობისათვის გამიზნულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული შემოსულობა ან ზარალი. თუმცა, ასეთი ტიპის შემოსულობა და ზარალი ანგარიშგებაში ცალ-ცალკე აისახება, თუ ისინი არსებითია.

ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლების მთავარი წყარო საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული ამონაგებია. ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში ადგილი აქვს ისეთ მოვლენებსა და ოპერაციებს, რომლებიც არ ხორციელდება უშუალოდ ამონაგების მიღების მიზნით, მაგრამ იგი ემსახურება ამონაგების მიღებას. ამ ოპერაციებსა და მოვლენებს თან ახლავს შემოსავლები და ხარჯები. მათი შინაარსობრივი წარდგენის მიზნიდან გამომდინარე, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ამონაგები აისახება შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვის გზით. მაგალითად, გრძელვადიანი აქტივების, მათ შორის ინვესტიციებისა და საწარმოო აქტივების, რეალიზაციიდან მიღებული შემოსულობების ან ზარალის წარდგენა ხდება აქტივის რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალსა და მათ რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოქვითვით.

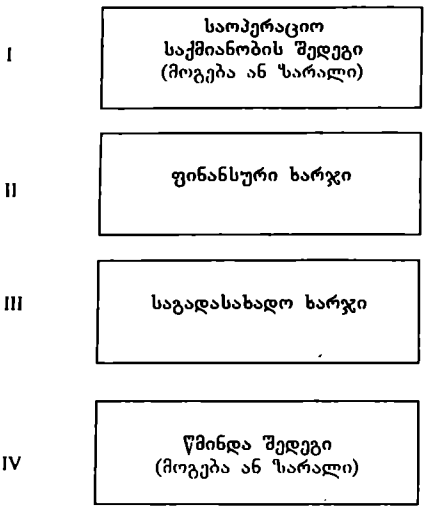
15.2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

ბასს 1-ის შესაბამისად, საწარმომ ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, მათი ხასიათისა და ეკონომიკური დანიშნულების ან საწარმოში მათი ფუნქციების მიხედვით, არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც იძლევა უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას.

ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად, რათა წინა პლანზე წამოიწიოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ისეთი კომპონენტები, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისაგან განსხვავდებოდეს სტაბილურობის, ამონაგებისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. არსებობს ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა. ხარჯების დაჯგუფება და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარდგენა შესაძლებელია:

- ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით; და
- ფუნქციების მიხედვით.

ორივე მეთოდისათვის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ზოგადი სქემა ერთნაირია და შესაძლებელია შემდეგი სახით წარმოვიდგინოთ:



ეკონომიკური შინაარსისა და ფუნქციების მიხედვით შედგენილ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებებს შორის არსებითი განსხვავება მხოლოდ სქემის პირველ ბლოკშია. სხვა ბლოკები შინაარსობრივად იდენტურია.

პირველი ტიპის სტრუქტურაში ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აგრეგირებულია, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები და გასამრჯელოები, სარეკლამო დანახარჯები). მათი გადანაწილება არ ხდება საწარმოს ფუნქციების მიხედვით. ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია იმდენად, რამდენადაც საჭირო არ არის მიმდინარე ხარჯების განაწილება ფუნქციონალური საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, საქმიანობის შედეგის წარსადგენად, შემოსაელები და ხარჯები შემდეგნაირად კლასიფიცირდება:

1. ამონაგები		X
2. სხვა შემოსაელები		X
3. ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში	X	
4. გამოყენებული ნედლეული და მასალები	X	
5. პერსონალის შენახვის ხარჯები	X	
6. ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	X	
7. სხვა ხარჯები	X	
8. სულ ხარჯები		X
9. მოგება		X

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

სხვა შემოსავლები არის საანგარიშგებო წლის განმავლობაში მიღებული ნეტო შემოსავლები, რომელიც დაკავშირებული არ არის გაყიდვებთან.

4-7 მუხლებში დაჯგუფებულია საანგარიშგებო წლის განმავლობაში გაწეული მთლიანი დანახარჯები. ეს დანახარჯები შემოსავლების შესაბამისი იქნება მხოლოდ მაშინ, თუ საანგარიშგებო პერიოდში რეალიზებულია სუსტად ის საქონელი, რომელსაც პერიოდის დანახარჯები იყო გაწეული, რაც შეიძლება ითქვას საწარმომ შეიძლება მთლიანად ვერ გაყიდოს ის პროდუქცია, რომელიც საანგარიშგებო პერიოდში აწარმოა ან შეიძლება გაყიდოს მასზე მეტი, თუ წლის დასაწყისში შესაბამისი ნაშთი არსებობდა.

პერიოდის შემოსავლები და ხარჯები შესაბამისობაში მოდის მის პროდუქციის მარაგისა და დაუმთავრებელი წარმოების ცვლილებების მუხლს.

განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი

საწარმომ ფუნქციონირება დაიწყო 20X6 წელს. წლის შემოსავლებსა და ხარჯებზე გვაქვს შემდეგი ინფორმაცია:

		ლარი
შემოსავლები		
ამონაგები	*135.000*	
სხვა შემოსავლები	*12.500*	
		147.500
ხარჯები		
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	*72.000*	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	*35.500*	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	*17.300*	
სხვა ხარჯები	*8.200*	
		133.000
მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი წლის ბოლოს	*8.500*	
		8.500
მოგება დაბეგვრამდე		*?*

ჩვენი მიზანია, დაეადგინოთ 20X6 წლის მოგება. ცხადია, ვერ ვიტყვით, რომ ეს არის წლიურ შემოსავლებს (147.500) გამოკლებული წლიური ხარჯი (133.000), რადგანაც წლიურმა ხარჯებმა უზრუნველყო არა მარტო რეალიზებული შემოსავლის მიღება, არამედ მისი შედეგია მარაგის გაზრდა (8.500), წლის დასაწყისის ნულოვან ნაშთთან შედარებით. როგორც ჩანს, შემოსავლები და ხარჯები შესაბამისობაშია მოსაყვანი. ეს მათემატიკურად შეიძლება გაკეთდეს ორი გზით. ერთი, მარაგის ღირებულების შემოსავლებზე დამატებით, ან მეორე – მარაგის ღირებულების ხარჯებიდან გამოქვითვით. შედეგი ერთი და იგივე გვექნება. თეორიულად შეიძლება დავუშვათ, რომ ნაშთის ზრდა შემოსავალია, მაგრამ იგი არ აკმაყოფილებს შემოსავლების კრიტერიუმს და, ამდენად, მიღებულია იგი აისახოს ხარჯების ნაწილში. აქედან გამომდინარე, საწარმოს ფინანსური შედეგი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემდეგნაირად იქნება წარდგენილი:

ფრაგმენტი საწარმოს 20X6 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან
(ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

		ლარი
ამონაგები		135.000
სხვა შემოსავლები		12.500
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	(8.500)	
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	72.000	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	35.500	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	17.300	
სხვა ხარჯები	8.200	
სულ ხარჯები		124.500
მოგება დაბეგვრამდე		23.000

გადავინაცვლოთ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში. 20X7 წლის შემოსავლებსა და ხარჯებზე გვაქვს შემდეგი ინფორმაცია:

		ლარი
შემოსავლები		
ამონაგები	156.000	
სხვა შემოსავლები	8.500	
		164.500
ხარჯები		
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	74.400	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	36.700	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	18.900	
სხვა ხარჯები	6.200	
		136.200
მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი წლის დასაწყისში	8.500	
მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი წლის ბოლოს	3.600	
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში		(4.900)
მოგება დაბეგვრამდე		?

წინა პერიოდისაგან განსხვავებით, საწარმომ გაყიდა იმაზე მეტი პროდუქცია, ვიდრე აწარმოვა. ამიტომ ნაშთი შემცირდა 4.900 ლარით. ეს იმას ნიშნავს, რომ შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობაში მოსაყვანად ხარჯები უნდა გაიზარდოს აღნიშნული ცვლილების თანხით. ამიტომ 20X7 წლის შედეგი იქნება:

ფრაგმენტი საწარმოს 20X7 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან
(ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

		ლარი
ამონაგები		156.000
სხვა შემოსავლები		8.500
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	4.900	
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	74.400	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	36.700	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	18.900	
სხვა ხარჯები	6.200	
სულ ხარჯები		141.100
მოგება დაბეგვრამდე		23.400

ამგვარად, მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის ცვლა აკლდება პერიოდის ხარჯებს, ხოლო შემცირება პირიქით, ემატება ხარჯებს.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ბალანსის მსგავსად უნდა მოიცავდეს წინა პერიოდის შესადარის ინფორმაციას. ქვემოთ მოტანილია კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ნიმუში, ბასს 1-ის მიხედვით:

XYZ ჯგუფი - მოგებისა და ზარალის ცლიური ანგარიშგება, რომელიც სრულდება 20X2 წლის 31 დეკემბერს
(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

	ათას ფუნტად ესტერლინგებში	
	20X2	20X1
ამონაგები	X	X
სხვა შემოსავლები	X	X
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	(X)	(X)
საწარმოს მიერ შესრულებული და კაპიტალიზებული სამუშაო	X	X
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	(X)	(X)
დაქირავებით მომუშავეთა გასამრჯელოების ხარჯი	(X)	(X)
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	(X)	(X)
ძირითადი საშუალებების გაუფასურება	(X)	(X)
სხვა ხარჯები	(X)	(X)
ფინანსური დანახარჯები	(X)	(X)
მეკავშირე საწარმოების მოგების წილი	X	X
მოგება დაბეგვრამდე	X	X
მოგების გადასახადის ხარჯი	(X)	(X)
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება	X	X
მისაკუთვნებელია:		
საოავო საწარმოს აქციონერებზე	X	X
უმცირესობის წილზე	X	X
	X	X

15.3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ხარჯების ფუნქციების მიხედვით

მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება ხარჯების ფუნქციებს ანუ „მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების" მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად, ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ნაწილი, ან კომერციული ან ადმინისტრაციული საქმიანობის ნაწილი. ამგვარი წარდგენით საწარმო გაყიდვების თვითღირებულებას გამოყოფს სხვა ხარჯებისაგან, რითაც მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაციით უზრუნველყოფს, ვიდრე ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით, მაგრამ ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად შერჩეული, პირობითი იყოს და დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას მოითხოვდეს. ქვემოთ მოცემულია ხარჯების კლასიფიკაციის მაგალითი ფუნქციების მიხედვით:

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

ხარჯების კლასიფიკაციის ნიმუშიდან ჩანს, რომ ხარჯების ელემენტები უნდა დაჯგუფდეს ოთხი მთავარი ფუნქციის მიხედვით. კერძოდ, ხარჯები უნდა დაიყოს: რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალ ხარჯებად; კომერციულ ხარჯებად; ადმინისტრაციულ ხარჯებად და სხვა ხარჯებად.

დავუბრუნდეთ წინა პარაგრაფში განხილულ 20X6 წლის მაგალითს და დავუშვათ, ხარჯების ფუნქციური დანიშნულებით დაჯგუფებამ შემდეგი სურათი მოგვცა:

ხარჯების განაწილება ფუნქციების მიხედვით 20X6 წელს

ლარი

ხარჯების ელემენტები	თვითღირებულება	კომერციული ხარჯი	ადმინისტრაციული ხარჯი	სხვა ხარჯი	სულ
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	72.000				72.000
პერსონალის შენახვის ხარჯები	25.700	6.800	3.000		35.500
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	10.200	5.300	1.800		17.300
სხვა ხარჯები					
საოჯახო ქირა		3.700	2.300		6.000
მასალის ჩამოწერა				1.300	1.300
საეჭვო ვალების კორექტირება			900		900
ჯამი	107.900	15.800	8.00	1.300	133.000

მოცემულ შემთხვევაში, 107.900 ლარი არის წლის განმავლობაში გასაყიდად არსებული მარაგის თვითღირებულება. მოცემულობის თანახმად, მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი შეადგენს 8.500 ლარს. ე.ი. გაყიდული

საქონლის თვითღირებულება 99.400 (107.900 – 8.500) ლარია. ამ მონაცემთა საფუძველზე, საწარმოს მოგება იქნება:

ფრაგმენტი საწარმოს 20X6 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან
(ხარჯები ფუნქციების მიხედვით)

	ლარი
ამონაგები	135.000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(99.400)
საერთო მოგება	35.600
სხვა შემოსავლები	12.500
კომერციული ხარჯები	(15.800)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(7.100)
სხვა ხარჯები	(2.200)
მოგება	23.000

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ამდაგვარად წარდგენილი ხარჯები მოითხოვს დამატებითი ინფორმაციის გახსნას, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. იგი განპირობებულია იმით, რომ შინაარსის მიხედვით წარმოდგენილი ინფორმაცია გამოიყენება ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის. ამიტომ საწარმომ, რომელიც იყენებს ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით, უნდა გახსნას დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების შინაარსის შესახებ, მათ შორის აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის და ძალისმიერ მომუშავეთა გასამრჯელოების შესახებ.

მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას ერთ აქციაზე გამოცხადებული ან შეთავაზებული დივიდენდის შესახებ. შესაძლებელია, ეს ინფორმაცია წარდგენილი იყოს განმარტებით ნაწილში.

ქვემოთ ბახს 1-დან მოტანილია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ნიმუში, ხარჯების ფუნქციების მიხედვით კლასიფიკაციის საილუსტრაციოდ.

XYZ ჯგუფი – მოგებისა და ზარალის წლიური ანგარიშგება,
რომელიც სრულდება 20X2 წლის 31 დეკემბერს
(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება ფუნქციების მიხედვით)

	(ათას ფულად ერთეულებში)	
	20X2	20X1
ამონაგები	X	X
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(X)	(X)
საერთო მოგება	X	X
სხვა შემოსავალი	X	X
კომერციული ხარჯები	(X)	(X)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(X)	(X)
სხვა ხარჯები	(X)	(X)
ფინანსური ხარჯები	(X)	(X)
ფინანსური დანახარჯები	(X)	(X)
მეკავშირე საწარმოების მოგების წილი	X	X
მოგება დაბეგვრამდე	X	X
მოგების გადასახადი	(X)	(X)
მოგება დაბეგვრის შემდეგ	X	X
მისაკუთვნებელია:		
საოჯახო საწარმოს აქციონერებზე	X	X
უმცირესობის წილზე	X	X

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. მოგება-ზარალის ანგარიშგება გვაწოდებს ინფორმაციას:
   ა) საქმიანობის შედეგების შესახებ;
   ბ) ფინანსური მდგომარეობის შესახებ;
   გ) ფინანსური მდგრადობის შესახებ.

2. ხარჯების კლასიფიცირება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ხდება:
   ა) ლიკვიდობის მიხედვით;
   ბ) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
   გ) ფუნქციონირებადი საწარმოს მიხედვით.

3. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ჯგუფდება:
   ა) ფინანსური ხარჯები;
   ბ) საოპერაციო ხარჯები;
   გ) არასაოპერაციო ხარჯები.

4. მოგება-ზარალში ხარჯების ფუნქციების მიხედვით წარმოდგენისას, ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკურ შინაარსზე:
   ა) უნდა გადმოიცეს ახსნა-განმარტებებში;
   ბ) უნდა გადმოიცეს მოგება-ზარალში ქვეჯგუფებად;
   გ) საჭირო არ არის დამატებითი ინფორმაცია.

5. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი:
   ა) ფინანსური ხარჯი;
   ბ) იჯარის ხარჯი;
   გ) წარმომადგენლობითი ხარჯი.

6. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი:
   ა) რეკლამის ხარჯი;
   ბ) საგადასახადო ხარჯი;
   გ) სატრანსპორტო ხარჯი.

7. ფუნქციების მიხედვით დაჯგუფება ხდება:
   ა) საოპერაციო ხარჯების
   ბ) არასაოპერაციო ხარჯების
   გ) განსაკუთრებული ხარჯების

8. ამონაგები მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში არ აისახება:
   ა) ფასდათმობის გარეშე;
   ბ) დღგ-ის გარეშე;
   გ) ამონაგებთან დაკავშირებული ხარჯების გარეშე.

9. თუ მოგება-ზარალი მოიცავს ინფორმაციას – მარაგის ნაშთის ზრდა, მაშინ ის საოპერაციო ხარჯებს:
   ა) ემატება;
   ბ) აკლდება;
   გ) არ ცვლის;

10. მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოდგენილი იქნება მოგება-ზარალში, რომელიც მომზადებულია:
   ა) ფუნქციების მიხედვით;
   ბ) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
   გ) ორივე შემთხვევაში.

მაგალითი 1

დავალება: ქვემოთ მოცემული ინფორმაციიდან შეარჩიეთ ინფორმაცია, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ და მათი გამოყენებით შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:

ა) ხარჯების ფუნქციების მიხედვით, კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით;

ბ) ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით.

ამონაგები	346.000
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნედლეული	180.000
საწარმოს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	35.000
ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასის ხარჯი	5.000
მიწოდების სფეროს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	3.000
საამქროს შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი	6.000
ოფისის იჯარის ხარჯი	10.000
რეკლამის ხარჯი	2.000
საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	22.000
სესხის პროცენტის დასაფარავად გაწეული ხარჯი	5.000
მოგების გადასახადის ხარჯი	9.200
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	6.000
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტები	9.000
გადახდილი სასესხო ვალდებულებები	10.000
საოფისე ტექნიკის ცვეთის ხარჯი	22.000
ძირითადი საშუალებების შეძენა	15.000
ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება	20.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზრდა	5.000
ზარალი ფორსმაჟორული სიტუაციიდან	4.000

ხარჯების დაჯგუფება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

1) პერსონალის შენახვის ხარჯი 35,000 + 5,000 + 3,000 = 43 00

2) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები 22,000 + 22,000 = 44 0

3) სხვა საოპერაციო ხარჯები 6,000 + 10,000 + 2,000 = 18,0

4) ფინანსური ხარჯები

5) სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები

მოგებისა და ზარალის წლიური ანგარიშგება, რომელიც სრულდება 20X7 წლის 31 დეკემბერს

(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

(ლარი)

		20X7	20X6
ამონაგები			
ცელილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში (ზრდა)			
შეძენილი ნედლეული და მასალები			
პერსონალის შენახვის ხარჯები	(1)		
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	(2)		
სხვა საოპერაციო ხარჯები	(3)		
საოპერაციო მოგება			
ფინანსური ხარჯები	(4)		
სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	(5)		
მოგება დაბეგვრამდე			
მოგების გადასახადი			
წმინდა მოგება ჩვეულებრივი საქმიანობიდან			
განსაკუთრებული მუხლები			
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება			

ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით

1) რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

2) კომერციული ხარჯები

3) ადმინისტრაციული ხარჯები

4) ფინანსური ხარჯები

5) სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები 6,000

მოგებისა და ზარალის წლიური ანგარიშგება,
რომელიც სრულდება 20X7 წლის 31 დეკემბერს
(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება, ფუნქციების მიხედვით)

(ლარი)

		20X7	20X6
ამონაგები		376,	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (1)		238	
საერთო მოგება		108	
კომერციული ხარჯები	(2)	5,000	
ადმინისტრაციული ხარჯები	(3)	37,	
საოპერაციო მოგება	(4)	66,	
ფინანსური ხარჯები		14	
სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები (5)		6,	
მოგება დაბეგვრამდე		46,	
მოგების გადასახადი		9,2	
წმინდა მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან		36,8	
განსაკუთრებული მუხლები		4,0	
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება		32,8	

16

ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ

16.1. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების არსი და მნიშვნელობა

საწარმოს მიერ მიღებული მოგება და ფულადი სახსრები, როგორც წესი, ერთმანეთს არ ემთხვევა. სავსებით შესაძლებელია, საწარმომ საანგარიშგებო წელი დაამთავროს დიდი მოგებით, მაგრამ ჰქონდეს ცოტა ფული. ამასთან, უდავოა, რომ ფული სამეურნეო საქმიანობისათვის სასიცოცხლო მნიშვნელობისაა, რადგან ფულის საშუალებით ხდება ხელფასების გადახდა, კრედიტორული დავალიანების დაფარვა, ხარჯების ანაზღაურება და სხვ. შესაბამისად, საწარმოს მართვის თვალსაზრისით, მნიშვნელოვანი ყურადღება უნდა დაეთმოს ფულადი სახსრების მოძრაობას.

ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაცია, გარდა საწარმოს ხელმძღვანელობისა, საინტერესო და სასარგებლოა ინფორმაციის სხვა მომხმარებლებისთვისაც. ისინი დაინტერესებულნი არიან გაიგონ, თუ როგორ გამოიმუშავებს და იყენებს საწარმო ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს.

ამგვარად, ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალება ეძლევათ შეაფასონ საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა, დროულობა და საიმედოობა. ასეთი ინფორმაცია შესაძლებლობას იძლევა:

- შეფასდეს საწარმოს მოკლე და გრძელვადიანი გადახდისუნარიანობა;
- დადგინდეს, შეძლებს თუ არა საწარმო კრედიტებისა და დივიდენდების გადახდას;
- განისაზღვროს საწარმოს მოთხოვნები დამატებით დაფინანსებაზე;
- მოხდეს მომავალი პერიოდის ფულადი ნაკადების პროგნოზირება;
- გაირკვეს წმინდა მოგებასა (სარალსა) და ფულადი სახსრების წმინდა მატებას (კლებას) შორის განსხვავების მიზეზი და სხვ.

ფულადი ნაკადების შესახებ სრულ ინფორმაციას იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი კომპონენტი – ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მთავარი მიზანია – ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელი უზრუნველყოს პერიოდის განმავლობაში საწარმოში ფულადი სახსრების შემოსელისა და გასვლის შესახებ ინფორმაციით, ე.ი. მოცემული ანგარიშგება წარმოდგენას გეიქმნის ფულის შემოდინებისა და გადინების შესახებ. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება აესებს ბალანსის და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მონაცემებს. იგი გეიწვენებს ფულადი სახსრების მასას და მოძრაობას, ასევე საწარმოს ფულადი სახსრების ნაშთის ცვლილებას პერიოდის განმავლობაში.

ყველა საწარმოს ფულადი ნაკადების საკუთარი არხები გააჩნია. ისინი, ზოგადად, შეიძლება შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ:

ფულადი ნაკადები

საწარმოში შემოდინება	*საწარმოდან გადინება*
• დამფუძნებელთა შემოწირულობა	• ხელფასის გადახდა
• სავაჭრო ამონაგები	• მარაგის შესყიდვა
• დებიტორებიდან შემოსული თანხები	• კრედიტორული დავალიანების დაფარვა
• გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფული	• შეძენილი გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების გადახდა
• მიღებული საიჯარო გადასახდელები	• იჯარის, გათბობის, დაზღვევის და სხვ. გადახდა
• მიღებული პროცენტები და დივიდენდები	• გადასახადების გადახდა

აღნიშნული ფულადი ნაკადები წარმოადგენს ფულადი ნაკადების ანგარიშგების იმ ელემენტებს, რომელთა გარკვეული ფორმით დაჯგუფების გზით უნდა იქნეს შედგენილი და წარმოდგენილი ანგარიშგება.

16.2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების კომპონენტები

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება სამ მთავარ კომპონენტად (ჯგუფად) იყოფა. ბასს 7-ის განმარტებით, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ფულადი სახსრების ნაკადები საანგარიშგებო პერიოდში, რომელიც დაჯგუფებული იქნება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

სტანდარტის მოთხოვნის უკეთ გაგების მიზნით, მიზანშეწონილია ტერმინთა სტანდარტისეული განმარტების გაცნობა.

ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

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

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

საინვესტიციო საქმიანობა არის გრძელვადიანი აქტივებისა და იმ სხვა ინვესტიციათა შეძენა 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 ნაკადების საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით დაჯგუფება ინფორმაციის მომხმარებელს ეხმარება, შეაფასოს მოცემული საქმიანობის გავლენა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და დაადგინოს თანაფარდობა საქმიანობის სახეებს შორის.

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტან საქმიანობასთან დაკავშირებით შემოსული და გასული ფულადი სახსრები. ჩვეულებრივ, საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:

ა) საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

გ) საქონლისა და მომსახურებაზე მომწოდებელთაოვის გადახდილი ფულადი სახსრები;

დ) თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;

ე) სადაზღვეო საწარმოსათვის სადაზღვეო პრემიებითა და პრეტენზიებით, ანუიტეტებითა და სხვა სადაზღვეო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;

ვ) მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან; და

ზ) კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

საწარმოს შეიძლება ფასიანი ქაღალდები და სესხები ჰქონდეს კომერციული გარიგების ან სავაჭრო საქმიანობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, ისინი განიხილება იმ საქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა. ასევე, საფინანსო დაწესებულებების მიერ გაცემული ავანსები და სესხები, ჩვეულებრივ, კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა, რადგან ეხება ამ საწარმოს ძირითად შემოსავალს მომტან საქმიანობას.

საინვესტიციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაკავშირებულია გრძელვადიან აქტივებთან. მნიშვნელოვანია მათი ცალკე გამოყოფა, რადგან იგი გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული იმ რესურსებისათვის, რომლებმაც უნდა შექმნას სამომავლო შემოსავალი და ფულადი სახსრების ნაკადები. მისი მაგალითებია:

ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ამაში ასევე შედის სამეცნიერო-კვლევით 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 ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით);

დ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შეძენილი იყო კომერციული გარიგებებისა და სავაჭრო მიზნით);

ე) სხვა პირებისგან ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც გაცემულია საფინანსო დაწესებულებების მიერ);

ვ) სხვა პირებისგან გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც მიიღეს საფინანსო დაწესებულებებმა);

ზ) ფიუჩერსული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპკონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შეძენილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა; და

თ) ფიუჩერსული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპკონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შეძენილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით, ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა.

საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ჯგუფში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოს პარტნიორებისა და კრედიტორებისაგან სახსრების მოზიდვასა და მათთვის თანხების გადახდასთან. მათი ცალკე გამოყოფა მნიშვნელოვანია, რადგან ის სასარგებლოა სამომავლო ფულადი სახსრების ნაკადების მიმართ საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის შესაძლო პრეტენზიების შესაფასებლად. ასეთი ფულადი ნაკადების მაგალითებია:

ა) აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) მესაკუთრეთათვის აქციების შეძენის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;

გ) სავალო ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები; და

ე) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

ფულადი ნაკადების საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით კლასიფიცირების დროს, ზოგჯერ ძნელია საქმიანობებს შორის მკვეთრი ზღვარის გაყვლება. ასე, მაგალითად, საფინანსო დაწესებულებების გარდა, სხვა საწარმოებისათვის არ არსებობს ერთიანი მოსაზრება, პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადების კლასიფიცირების შესახებ. გადახდილი და მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირებულ იქნეს, როგორც საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და სარალის განსაზღვრაში. ამის საპირისპიროდ, გადახდილი და მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები ასევე შეიძლება შესაბამისად კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური და საინვესტიციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას.

გადახდილი დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც ფულადი სახსრების ფინანსური ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს. ამასთან, გადახდილი დივიდენდები ასევე შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების შემადგენელი ნაწილი, რათა დაეხმაროს მომხმარებელს, განსაზღვროს

საწარმოს შესაძლებლობა, გაადიხადოს დივიდენდები საოპერაციო ნაკადების ფულადი სახსრებიდან.

აქედან გამომდინარე, საწარმომ დამოუკიდებლად უნდა განსაზღვროს, თუ რომელ ჯგუფში ასახოს პროცენტებისა და დივიდენდების ფულადი ნაკადები და, ამასთან, უნდა შეინარჩუნოს არჩეული მიდგომა. ბასს 7-ის შესაბამისად, პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით. მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად, პერიოდიდან პერიოდამდე, როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

მოგების გადასახადი დაკავშირებულია საწარმოს როგორც საოპერაციო, ისე საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან. ამასთან, გადასახადების დაყოფა საქმიანობის მიხედვით ადვილად შესაძლებელია, მაგრამ გადახდილ გადასახადებს, როგორც წესი, მიაკუთვნებენ საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს. იმ შემთხვევაში, თუ მისანშეწონილია საგადასახადო ფულადი ნაკადების მიკუთვნება ცალკეული სამეურნეო საქმიანობისათვის, რომელიც წარმოშობს ფულად ნაკადებს და, თავის მხრივ, მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას, საგადასახადო ფულადი ნაკადები, შესაბამისად, მიეკუთვნება საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას.

ფულადი სახსრების მიღებისა და გასელის სქემა

შემოდინება *გადინება*

I. საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები

საქონლისა და მომსახურებისათვის მიღებული ფულადი სახსრები	საქონლისა და მომსახურებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები
როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები	თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები
სადაზღვევო თანხების სახით მიღებული ფულადი სახსრები	სადაზღვევო პრემიების გადასახდელად გასული ფულადი სახსრები
საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული გადასახადების დაბრუნებით მიღებული ფულადი სახსრები	საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული გადასახადების დასაფარავად გასული ფულადი სახსრები
კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებულ კონტრაქტებთან დაკავშირებით მიღებული ფულადი სახსრები	კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებულ კონტრაქტებთან დაკავშირებით გადახდილი ფულადი სახსრები

II. საინვესტიციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები

ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრები	ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები
სხვა საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის გაყიდვით მიღებული ფულადი სახსრები	სხვა საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები
გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარავად მიღებული ფულადი სახსრები	სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები
ფიუჩერსული, ფორვარდული,საოფციო და სვოპკონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები	ფიუჩერსული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპკონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები

III. საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადები

აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვებით მიღებული ფულადი სახსრები	საწარმოს აქციების შეძენის ან გაუქმების მიზნით მესაკუთრეთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები
სავალო ფასიანი ქაღალდების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლე ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვებით მიღებული ფულადი სახსრები	სესხების დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები
	ფინანსური იჯარის ვალდებულების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები

16.3. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა პირდაპირი მეთოდით

ფულადი ნაკადების შესახებ ანგარიშგების წარდგენა ხდება ორი მეთოდით. მათ ეწოდება:

ა) პირდაპირი მეთოდი; და

ბ) არაპირდაპირი მეთოდი.

ანგარიშგების მეთოდების სახელწოდება უკავშირდება მისი პირველი კომპონენტის — საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების წარდგენისათვის დაშვებულ განსხვავებულ მეთოდებს. კერძოდ, ბასს 7-ით დადგენილია,

რომ საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები საწარმომ უნდა წარადგინოს:

ა) პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსაგლისა და გასაგლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით; ან

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვითაც წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსაგლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე იმ შემოსაგლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან.

საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან დაკავშირებით, სტანდარტით დაშვებულია მხოლოდ ერთი ნორმა, რომელიც ითვალისწინებს საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ასახვას, შემოსაგლებისა და გასაგლების კატეგორიების მიხედვით.

როგორც ჩანს, ორივე მეთოდის გამოყენებისას, ანგარიშგების ყველა კომპონენტისათვის სტანდარტი მოითხოვს ფულადი სახსრების შემოსგლისა და გასაგლის ასახვას მათი კატეგორიების მიხედვით. მაგრამ განსაკუთრებულ შემთხვევებში, დასაშვებია ფულადი ნაკადების ასახვა ნეტო მეთოდის გამოყენებით. ნეტო საფუძველზე დასაშვებია შემდეგი ფულადი ნაკადების წარდგენა:

ა) კლიენტის სახელით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, როდესაც ფულადი სახსრების მოძრაობა ასახავს უფრო კლიენტის, ვიდრე საწარმოს საქმიანობას (მაგალითად, ქონების მესაკუთრის სახელზე მიღებული და მისთვის გადაცემული საიჯარო ქირა); და

ბ) ფულადი სახსრების მიღება და გაცემა იმ მუხლების მიხედვით, რომელთათვისაც დამახასიათებელია სწრაფი ბრუნვა, თანხების დიდი ოდენობა და განაღდების მოკლე ვადები (მაგალითად, ინვესტიციების ყიდვა-გაყიდვა; სამთვიანი ან უფრო ნაკლები ვადის მქონე სესხები).

ხშირად საწარმოები, ეროვნულ ვალუტასთან ერთად, ეკონომიკურ საქმიანობაში იყენებენ უცხოურ ვალუტას. უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები წარდგენილ უნდა იქნეს საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტით. გადასაანგარიშებლად გამოყენებულ უნდა იქნეს ფულადი ნაკადების დღისათვის საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული გასაცვლელი საგალუტო კურსი.

რეკომენდებულია, საწარმოებმა ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. ამ მეთოდით შედგენილი ანგარიშგების ნიმუში შემდეგი სახისაა:

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(პირდაპირი მეთოდით)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	20X6	20X7
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	X	X
მომწოდებლებსა და თანამშრომლებზე გაცემული ფულადი სახსრები	(X)	(X)
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	X	X
გადახდილი პროცენტები	(X)	(X)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(X)	(X)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	X	X

ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან შეიძლებილი საწარმოს მიერ მისი ფულადი სახსრების გამოკლებით	(X)		(X)	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(X)		(X)	
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	X		X	
მიღებული პროცენტები	X		X	
მიღებული დივიდენდები	X		X	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(X)		(X)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან				
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	X		X	
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	X		X	
ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებულ ვალდებულებათა განაღდება	(X)		(X)	
გადახდილი დივიდენდები *	(X)		(X)	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(X)		(X)
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		X		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		X		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		X		X

ეს აგრეთვე შეიძლება ასახული იყოს საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადების სახით.

პირდაპირი მეთოდით ანგარიშგების შესადგენად ინფორმაცია შეიძლება მიღებულ იქნეს:

ა) საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან; ან

ბ) რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე, სადაც გაითვალისწინება:

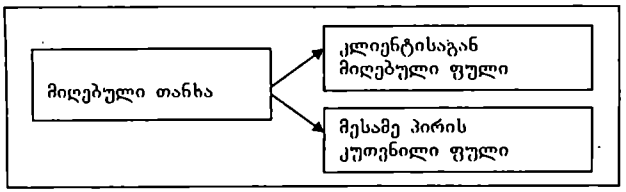
(i) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები;

(ii) სხვა არაფულადი მუხლები; და

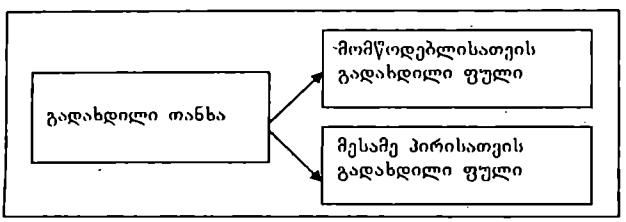
(iii) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადებს.

ამგვარად, პირდაპირი მეთოდით ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შედგენისათვის შეიძლება ორი მიდგომის გამოყენება. პირველი გულისხმობს ფულადი ნაკადების დაშლას მათი კატეგორიების მიხედვით და კატეგორიების კლასიფიკაციას საქმიანობათა კომპონენტებად. იგი შედარებით შრომატევადია, მაგრამ იოლია ინფორმაციის კომპიუტერული დამუშავებისას, თუ პროგრამა უზრუნველყოფს ფულადი ნაკადების ქრონოლოგიურ დაგროვებას, შესაბამისი კატეგორიების მიხედვით. სქემატურად ეს პროცესი შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

1. თანხის მიღება მყიდველისაგან

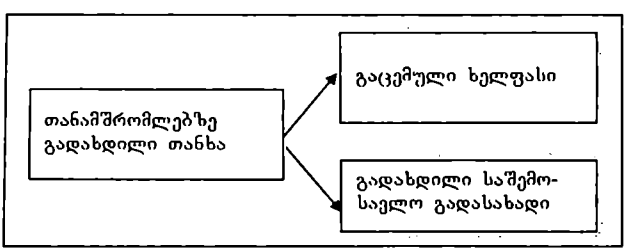


2. თანხის გადახდა მომწოდებლისათვის



შენიშვნა: მესამე პირში იგულისხმება საგადასახადო სამსახური დღგ-სა და აქციზთან დაკავშირებით.

3. თანხის გადახდა თანამშრომლებზე



ანალოგიურად, შესაძლებელია თანხების ყოველი შემოსვლა და გასვლა მიეკუთვნოს წინასწარდადგენილ კატეგორიებს პროგრამულად (კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენებისას) ოპერაციის ბუღალტრულად გატარებისთანავე, ან შესაძლებელია წლის ბოლოს მოხდეს მათი დაყოფა კატეგორიებად და ანგარიშგებაში ასახვა კომპონენტების მიხედვით.

მეორე მიდგომა ითვალისწინებს ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შედგენას ბალანსის, მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგებისა და სხვა დამატებითი ინფორმაციის საფუძველზე. იგი ნაკლებ შრომას, მაგრამ შესაბამისი ფორმულების კვალიფიციურ გამოყენებას მოითხოვს. ამის საილუსტრაციოდ შეიძლება განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

ფრაგმენტი სააქციო საზოგადოების ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგების შესახებ ანგარიშგებიდან

სააქციო საზოგადოება **AJN**
ბუღალტრული ბალანსი
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

ლარი

	20X7		20X6	
აქტივები				
გრძელვადიანი აქტივები				
ძირითადი საშუალებები	441.780		421.500	
გრძელვადიანი ინვესტიციები	10.000		1.000	
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	560		0	
		452.340		422.500
მიმდინარე აქტივები				
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	89.055		75.690	
საეჭრო და სხვა მოთხოვნები [1]	75.270		76.450	
მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები	5.000		6.000	
მოკლევადიანი ინვესტიციები	29.500		25.700	
ფულადი სახსრები	99.428		69.700	
		298.253		253.540
სულ აქტივები		750.593		676.040
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები				
კაპიტალი და რეზერვები				
გამოშვებული სააქციო კაპიტალი	200.000		180.000	
საემისიო კაპიტალი	17.840		15.300	
აკუმულირებული მოგება	38.116		30.600	
		255.956		225.900
გრძელვადიანი ვალდებულებები				
გრძელვადიანი სესხები	200.000		210.000	
გადავადებული მოგების გადასახადი	1.100		0	
		201.100		210.000
მოკლევადიანი ვალდებულებები				
საეჭრო და სხვა ვალდებულებები [2]	272.937		230.140	
მოკლევადიანი სესხები	20.600		10.000	
		293.537		240.140
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		750.593		676.040

შენიშვნა 1.

საეჭრო და სხვა მოთხოვნები

	დასახელება	20X7	20X6
1.	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	75.000	76.350
2.	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება	(2.300)	(2.000)
3.	წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	845	900
4.	მისაღები დივიდენდები	1.200	1.000
5.	მისაღები პროცენტები	525	200
	სულ	75.270	76.450

შენიშვნა 2.

საეჭრო და სხვა ვალდებულებები

	დასახელება		20X7		20X6
1.	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები		215.790		180.470
2.	მიღებული ავანსები		3.600		4.000
3.	გადასახდელი ხელფასები		4.720		3.500
4.	გადასახდელი დივიდენდები		3.400		0
5.	საგადასახადო ვალდებულებები				
	საშემოსავლო გადასახადი	2.600		1.960	
	დღგ	10.509		4.700	
	მოგების გადასახადი	7.230		11.300	
	სხვა გადასახადები	470		610	
			20.809		18570
	გადასახდელი პროცენტები		24.618		23.600
6.	სულ		272937		23.0140

სააქციო საზოგადოება AJN
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(ხარჯების ეკონომიური შინაარსის მიხედვით)

	ლარი
ამონაგები	155.000
სხვა შემოსავლები [3]	12.500
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	13.365
გამოყენებული ნედლეული და მასალა	(72.000)
დაქირავებით მომუშავეთა გასამრჯელოების ხარჯი	(35.500)
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	(17.300)
სხვა ხარჯები [4]	(10.440)

ფინანსური ხარჯები [5]	(3.700)
დივიდენდი მეკავშირე საწარმოებიდან	1.500
მოგება დაბეგვრამდე	**43.425**
მოგების გადასახადი	(10.250)
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება	**33.175**

შენიშვნა 3.

სხვა საოპერაციო შემოსავლები

		ლარი
მუხლის დასახელება		
უიმედო დებიტორული დავალიანების აღდგენა		1.700
კლიენტთან მოგებული სარჩელი		3.200
ძირითადი საშუალების გაყიდვა:		
ღირებულება	20.000	
შემოსავალი გაყიდვიდან	24.600	4.600
მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდების გაყიდვა		
ღირებულება	14.200	
შემოსავალი გაყიდვიდან	17.200	3.000
სულ		12.500

შენიშვნა 4.

სხვა საოპერაციო ხარჯები

	ლარი
მუხლის დასახელება	
სატრანსპორტო ხარჯი	2.300
საეჭვო ვალების კორექტირება	300
იურიდიული მომსახურება	1.290
აუდიტის ხარჯი	1.200
იჯარა	600
სხვა გადასახადები	1.510
ადმინისტრაციული ხარჯი (ტელეფონი, გათბობა, განათება)	1.000
მიწისძვრით მიყენებული ზიანი	2.240
სულ	**10.440**

შენიშვნა 5.

ფინანსური ხარჯები

	ლარი
მუხლის დასახელება	
საპროცენტო ხარჯი	4.560
საპროცენტო შემოსავალი	(860)
სულ	**3.700**

დამატებითი ინფორმაცია პირდაპირი მეთოდით ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადგენად:

1. კლიენტებზე გაყიდული საქონლის ღირებულება 25.840 ლარი;
2. მარაგის შეძენისას მომწოდებლებზე გადახდილი (ჩათვლილი) ღირებულება 13.500 ლარი;
3. მიღებულ და გადახდილ ავანსებზე ფულის დაბრუნება არ მომხდარა;
4. ბალანსის შედგენის თარიღამდე ყველა შეძენილი და გაყიდული მარაგის ღირებულება ანაზღაურებულია;
5. ნაყიდ და გაყიდულ ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებით დაუანსებები არ არსებობს;
6. შეძენილია 9.000 ლარის გრძელვადიანი ინვესტიციები;
7. პერიოდის განმავლობაში გრძელვადიანი სესხი არ არის აღებული;
8. მოკლევადიანი სესხის დასაფარავად პერიოდის განმავლობაში გადახდილია 15.000 ლარი;
9. 10.000 ცალი 1 ლარიანი აქცია გაცემულია დივიდენდის სახით ნომინალური ღირებულებით, ხოლო 10.000 ცალი გაყიდულია პირველად ბაზარზე 12.540 ლარად.

დავალება: ზემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე, შეადგინოთ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება.

დავალების გადაწყვეტის მიზნით, პირობითად ვუშვებთ, რომ ყველა შემოსავალი მიღებულია და ხარჯი განაღდებულია ფულით. ამის შემდეგ, ჩვენიეე დაშვება გავაკორექტიროთ ბალანსის მონაცემებით.

1. **კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები.** პირველ რიგში ვადგენთ, რამდენი ლარი უნდა მიეღო საწარმოს კლიენტებისაგან. მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგება და თანდართული შენიშვნა გვეკარნახობს, რომ საანგარიშგებო პერიოდში საწარმომ კლიენტებისაგან მიიღო შემოსავალი 159.900 ლარი (ამონაგები 155.000, აღდგენილი უიმედო დებიტორი 1.700 და კლიენტისათვის მოგებული სარჩელი 3.200 ლარი). გარდა ამისა, კლიენტისაგან უნდა მიღებულიყო ირიბი გადასახადი დღგ. დარიცხული დღგ შეადგენდა 25.840 ლარს. ამდენად, საწარმოს, კლიენტებისაგან საანგარიშგებო პერიოდის ოპერაციების მიხედვით, უნდა მიეღო 185.740 ლარი. ზუსტად ამ თანხის შესაბამისი ფულადი სახსრების მიღების შემთხვევაში, ბალანსში არ უნდა შეცვლილიყო დებიტორული დავალიანების ნაშთი. მაგრამ ბალანსში დებიტორული დავალიანების მუხლის საწყისი და საბოლოო ნაშთის შედარებით ირკვევა, რომ იგი შემცირდა. ეს იმის მაუწყებელია, რომ საწარმომ მიიღო განსხვავებული ოდენობის ფულადი სახსრები. ბალანსის პირველი შენიშვნიდან ირკვევა, რომ მიწოდებიდან და მომსახურებიდან მოთხოვნების საწყისი ნაშთი იყო 76.350 ლარი, საბოლოო კი – 75.000, ე.ი შემცირებულია 1.350 ლარით. მყიდველის ანგარიში ბალანსდება შემდეგი ფორმულით: ***გადმოტანილი ნაშთი + პერიოდის მოლოდინით გამოწვეული გადასახდელები = პერიოდში გადახდილი თანხები+ +გადასატანი ნაშთი.*** განტოლების 3 წევრი ცნობილია. მათი ჩასმით მივიღებთ:

$$76.350+185.740 = X+75.000, \text{ აქედან}$$
$$X= \text{'}76.350+185.740-75.000 = 187.090$$

აქვე ყურადღება უნდა მივაქციოთ მიღებულ ავანსებში მომხდარ ცვლილებებს. ანგარიშგების მე-2 შენიშვნიდან ჩანს, რომ მიღებული ავანსების ნაშთი შემცირებულია 400 ლარით (4.000–3.600) და დამატებითი ინფორმაციიდან ირკვევა, რომ იგი დაბრუნებული არ ყოფილა. ეს ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო პერიოდში მყიდველებისაგან მიღებულია 400 ლარით ნაკლები ნაღდი ფული. ამდენად, შემოსული ფულადი ნაკადი შეადგენს 186.690 ლარს.

სხვანაირად, ფაქტობრივად მიღებული ფულის გამოსათვლელად თუ ვისარგებლებთ T ანგარიშით და გავაერთიანებთ ყველა ინფორმაციას, მაშინ იგი ასეთ სურათს მოგვცემს (*ქვემოთ მოტანილი ანგარიში პრაქტიკაში გამოყენებული ბუღალტრული ანგარიშის იდენტური არ არის და არ წარმოადგენს აქტიურ-პასიურ ანგარიშს. იგი ასეთი შინაარსით გამოყენება მაკორექტირებელი გაანგარიშების გასაადვილებლად*):

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტ. ნაშთი	76.350	01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	4.000
2000 წ.	დარიცხვა	185.740	2000წ.	გადახდა	186.690
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	3.600	31.12.00	გადასატ. ნაშთი	75.000
		265.690			265.690

გაანგარიშების შედეგი იგივეა. ე.ი. კლიენტებიდან მიღებული ფულადი სახსრები შეადგენს 186.690 ლარს.

2. მომწოდებლებზე გადახდილი ფული. წლის განმავლობაში გამოყენებულია (შეძენილია, რადგან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შედგენილია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით) ნედლეული და საქონელი 72.000 ლარის. დამატებითი ინფორმაციით ცნობილია, რომ მომწოდებლისათვის დარიცხულია (გადახდილია და ჩათვლილია გადასახადებში) დღგ 13.500 ლარი; ე.ი კლიენტებისათვის მთლიანად ასანაზღაურებელი იყო 85.500 ლარი. ამასთან, კლიენტებისათვის გადახდილი იყო ავანსი გასული წლის ბოლოსათვის 6.000 ლარი, რომლის ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემცირებულია 5.000 ლარამდე (იხ. ბალანსი). ფაქტობრივად, გადახდილი ფულის გამოსათვლელად ვისარგებლოთ T ანგარიშით.

მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	6.000	01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	180.470
2000 წ.	გადახდა	49.180	2000წ.	დარიცხვა	85.500
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	215.790	31.12.00	გადასატ. ნაშთი	5.000
		270.970			270.970

ე.ი. მომწოდებლებზე გადახდილია 49.180 ლარი.

3. თანამშრომლების შენახვაზე გადახდილი ფული. თანამშრომლების შენახვაზე გადახდილი ფული მოიცავს უშუალოდ თანამშრომლებისათვის გადახდილ თანხას, დაკავებულ და ბიუჯეტში გადახდილ გადასახადებსა და მათ დაქირაებასთან დაკავშირებულ გადასახადებს. ამიტომ გაანგარიშებისათვის დაგეჭირდება საშემოსავლო გადასახადის ნაშთებიც. მე-2 შენიშვნიდან ვიდგენთ, რომ თანამშრომლების შენახვასთან დაკავშირებით, ვალდებულების საერთო საწყისი ნაშთი შეადგენდა 5.460 (3.500+1.960) ლარს. საბოლოო ნაშთი კი – 7.320 (4.720+2.600) ლარს. თანამშრომლების შენახვაზე გადახდილი ფულადი სახსრები შეადგენს 33.640 ლარს.

თანამშრომლების შენახვაზე გადახდილი ფულადი სახსრები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
			01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	5.460
2000 წ.	გადახდა	33.640	2000წ.	დარიცხვა	35.500
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	7.320			
		40.960			40.960

4. გადახდილი პროცენტი. გადასახდელი პროცენტების საწყისი და საბოლოო ნაშთები, შესაბამისად, შეადგენდა 23.600 და 24.618 ლარს (იხ. შენიშვნა 2), ხოლო საპროცენტო ხარჯი – 4.560 ლარს (იხ. შენიშვნა 5).

გადასახდელი პროცენტი

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
			01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	23.600
2000 წ.	გადახდა	3.542	2000წ.	დარიცხვა	4.560
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	24.618			
		28.160			28.160

ამდენად, პროცენტის სახით გადახდილი ფულადი სახსრები შეადგენს 3.542 ლარს.

5. სხვა საოპერაციო ხარჯებზე გადახდილი ფულადი სახსრები. მოცემულ მუხლში ეაერთიანებთ ფულადი სახსრების გადახდას, რომელიც დაკავშირებული იყო სატრანსპორტო ხარჯებთან, იურიდიულ და აუდიტორულ მომსახურებასთან, ჩვეულებრივ იჯარასთან, დაბეგვრამდე მოგებასთან დაკავშირებულ სხვა გადასახადებთან და ადმინისტრაციული დანიშნულებით გაწეულ ხარჯებთან. მათი ოდენობა მე-4 შენიშვნის მიხედვით შეადგენს 7.900 (2.300+1.290+1.200+600+1.510+1.000) ლარს. იჯარისა და სხვა გადასახადების გარდა, მოცემულ ხარჯებთან დაკავშირებით, ბალანსში ვალდებულებების ნაშთი არ არსებობს, რაც იმას ნიშნავს, რომ შესაბამისი ფულადი სახსრები გადახდილი იყო საანგარიშგებო პერიოდში. ბალანსის მიხედვით, ავანსად გადახდილი საიჯარო ქირის ნაშთი 900-დან 845 ლარამდე შემცირდა, რაც იმას ნიშნავს, რომ საწარმომ იჯარის ხარჯთან შედარებით 55 ლარით ნაკლები გადაიხადა.

წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	900			
2000 წ.	გადახდა	545	2000 წ.	იჯარის ხარჯი	600
			31.12.00	გადასატ. ნაშთი	845
		1.445			1.445

ფაქტობრივად იჯარასთან დაკავშირებით გასული ფული 545 ლარს შეადგენს. ანალოგიურად, სხვა გადასახადებთან დაკავშირებით გასული ფულადი სახსრები იქნება 1.650 ლარი.

სხვა გადასახადები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
			01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	610
2000 წ.	გადახდა	1.650	2000წ.	გადასახადის ხარჯი	1.510
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	470			
		2.120			2.120

ამდენად, სხვა საოპერაციო ხარჯებზე გადახდილი ფულადი სახსრები იქნება 7.985 (2.300+1.290+1.200+545+1.650+1.000) ლარი.

6. დანარჩენი საოპერაციო შემოსაელებისა და ხარჯების სახით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგების გაანგარიშებაში შეტანილია მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდების გაყიდვით

მიღებული მოგება. მოცემულობის თანახმად (იხ. შენიშვნა 3), გაყიდვიდან შემოსულია 17.200 ლარი. დასადგენია ანალოგიური ინვესტიციების შესაძენად გადახდილი ფულის ოდენობა.

მოკლევადიანი ინვესტიციები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	25.700			
2000 წ.	შეძენა	18.000	2000წ.	გაყიდვა	14.200
			31.12.00	გადასატ. ნაშთი	29.500
		43.700			43.700

ამდენად, მოკლევადიანი ინვესტიციების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები შეადგენს 18.000 ლარს.

7. მოგებისა და დანარჩენი გადასახადების დასაფარავად გადახდილი ფულადი სახსრები. მოგების გადასახადის შესახებ მუ-2 შენიშვნიდან ჩანს, რომ საწყისი და საბოლოო ნაშთი, შესაბამისად, შეადგენდა 11.300 და 7.230 ლარს. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიხედვით, დარიცხულია მოგების გადასახადი 10.250 ლარი. აქედან, გადავადებული მოგების გადასახადის ხარჯი შეადგენს 1.100 ლარს, ხოლო გადავადებული საგადასახადო აქტივის სარგებელი – 560 ლარს (დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით, გადავადებებს წინა პერიოდში ადგილი არ ჰქონია. ამიტომ ეს მონაცემები აღებულია ბალანსიდან); ე.ი. მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯია 9.710 (10.250–1.100+ +560) ლარი. ამდენად, წლის განმავლობაში მთლიანად გადასახდელი იყო მოგების გადასახადი 21.010 (11.300+9.710) ლარი. მისგან დარჩენილი ნაშთის გამოკლებით მიეიღებთ გადახდილი მოგების გადასახადის ოდენობას, რაც 13.780 ლარს შეადგენს.

საშემოსაყალო გადასახადის გადახდა, თანამშრომელთა შენახვისა და სხვა ხარჯების გადახდის მიზნით, გასულ ფულად სახსრებთან ერთად გაყიოვალისწინეთ. ასევე, მომწოდებლებზე გადახდილ და კლიენტებისაგან მიღებულ ფულად სახსრებში ნაწილობრივ გათვალისწინებული იყო დღგ. იგი მოითხოვს გადამოწმებას, რადგან ვისარგებლეთ მხოლოდ დღგ-ის დარიცხვითა და ჩათვლის მომენტებით. მოცემულობის თანახმად, დღგ-ის საწყისი ნაშთი იყო 4.700 ლარი. მას დაემატა დარიცხვა 25.840 ლარი. მაოი ჯამიდან საბოლოო ნაშთის გამოკლებით მიეიღებთ 20.031 (4.700+25.840–10.509) ლარს. აქედან, 13.500 გადახდილია მომწოდებლისათვის, ხოლო დანარჩენი (6.531) უშუალოდ საგადასახადო სამსახურისათვისაა გადახდილი.

8. განსაკუთრებულ მუხლთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები. მოცემულობის თანახმად, მიწისძერის შედეგად გამოწვეული ზიანი 2.240 ლარს შეადგენს. ფაქტია, იგი საწარმოს აქტივებთან იქნებოდა დაკავშირებული. მაგრამ აქტივების შეძენასთან დაკავშირებით გადახდილი ფულადი სახსრების გაანგარიშებისას იგი იგნორირებული იყო. ამიტომ ზიანის თანხას, მოცემულ შემთხვევაში, განვიხილავთ, როგორც ნაღდი ფულის გასვლას.

ზემოთ გაანგარიშებული მაკორექტირებელი მონაცემების საფუძველზე, უკვე შესაძლებელია საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა ფულადი ნაკადის დადგენა საოპერაციო საქმიანობის მიხედვით. იგი შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

ფრაგმენტი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან

ფულადი სახსრების მოძრაობა საოპერაციო საქმიანობიდან	20X7 წ.
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	186.690
მომწოდებლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები	(49.180)
თანამშრომლებზე გაცემული ფულადი სახსრები	(33.640)

სხვა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები	17.200	
სხვა საოპერაციო ხარჯებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(7.985)	
დანარჩენ გადასახადებში გადახდილი ფულადი სახსრები	(6.531)	
ფასიანი ქაღალდების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები	(18.000)	
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	88.554	
გადახდილი პროცენტები	(3.542)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(13.780)	
მიწისძერით მიყენებული ზარალი	(2.240)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		68.992

9. გრძელვადიანი ინვესტიციების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. დამატებითი ინფორმაციიდან ჩანს, რომ პერიოდის განმავლობაში შეძენილია 9.000 ლარის გრძელვადიანი ინვესტიცია. შესაბამისად, გასულია ამავე ოდენობის ფული.

10. ძირითადი საშუალებების ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები. მე-3 შენიშვნიდან ჩანს, რომ 20.000 ლარი საბალანსო ღირებულების ძირითადი საშუალებები გაყიდულია 24.600 ლარად. დასაღგენია შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება. რომელიც ამავე დროს იქნება ამ მიზნით გასული ფულადი ნაკადის ტოლი (რადგან დაგალიანება არ არსებობს). ბალანსისა და მოგება-ბისა და ზარალის ანგარიშების მონაცემებზე დაყრდნობით, გაანგარიშება შემდეგ სახეს მიიღებს:

ძირითადი საშუალებები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	421.500			
2000 წ.	შეძენა	57.580	2000წ.	გაყიდვა	20.000
			2000წ.	ცვეთა	17.300
			31.12.00	გადასატ. ნაშთი	441.780
		479.080			479.080

ამგვარად, ძირითადი საშუალებების შესაძენად გასული ფულადი სახსრები შეადგენს 57.580 ლარს, ხოლო გაყიდვიდან შემოსული – 24.000 ლარს.

11. პროცენტის სახით მიღებული ფულადი სახსრები. მოცემულობის თანახმად, პერიოდის განმავლობაში პროცენტის სახით მიღებულია შემოსავალი 860 ლარი (იხ. შენიშვნა 5). მისაღები პროცენტების მიხედვით, პერიოდის საწყისი და საბოლოო ნაშთი შესაბამისად შეადგენს 200 და 525 ლარს (იხ. შენიშვნა 1). პროცენტის სახით მიღებული ფული შეადგენს 535 ლარს.

მისაღები პროცენტები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	200	2000 წ.	მიღებულია	535
2000წ.	შემოსავალი	860	31.12.00	გადასატ. ნაშთი	525
		1.060			1.060

12. დივიდენდის სახით მიღებული ფულადი სახსრები. პერიოდის განმავლობაში დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავალი 1.500 ლარია. მისაღები დივიდენდების მიხედვით, პერიოდის საწყისი და საბოლოო ნაშთი შესაბამისად შეადგენს 1.000 და

1.200 ლარს (იხ. შენიშვნა 1). დივიდენდის სახით მიღებული ფული შეადგენს 1.300 ლარს.

მისაღები დივიდენდები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	1.000			
2000წ.	შემოსავალი	1.500	2000 წ.	მიღებულია	1.300
			31.12.00	გადასატ. ნაშთი	1.200
		2.500			2.500

9-12 პუნქტებში გაანგარიშებული მონაცემების ბაზაზე, ანგარიშგების პერიოდის ფულადი ნაკადები, საინვესტიციო საქმიანობის მიხედვით, შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

ფრაგმენტი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან

ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა	(9.000)
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57.580)
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებული თანხა	24.600
მიღებული პროცენტები	535
მიღებული დივიდენდები	1.300
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(40145)

13. აქციათა ემისიით მიღებული ფულადი სახსრები. აქციების გამოშვების შედეგად გაზრდილია საწარმოს სააქციო და საემისიო კაპიტალი. დამატებითი ინფორმაციით 10.000 ლარის აქცია გაცემულია დივიდენდის სახით. ივარაუდება, რომ დანარჩენი თანხა მიღებულია საწარმოში და იგი შეადგენს: სააქციო კაპიტალის გაზრდის ნაწილში 10.000 (200.000–180.000–10.000) ლარს და საემისიო კაპიტალის ნაწილში 2.540 (17.840–15.300) ლარს.

14. გრძელვადიანი სესხების გადახდა. დამატებითი ინფორმაციით გრძელვადიანი სესხი არ ყოფილა აღებული. სესხის ნაშთის შემცირება ნიშნავს მის დაბრუნებას. ამდენად, ამ მიზნით გასული ფული შეადგენს 10.000 (200.000–210.000) ლარს.

15. მოკლევადიანი სესხით ფულის მიღება. დამატებითი ინფორმაციით დაბრუნებულია მოკლევადიანი სესხი 15.000 ლარი. დავადგინოთ მოკლევადიანი სესხის სახით მიღებული ფულადი სახსრების ოდენობა.

მოკლევადიანი სესხები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
			01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	10.000
2000წ.	სესხის დაფარვა	15.000	2000 წ.	სესხის აღება	25.600
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	20.600			
		35.600			35.600

16. დივიდენდის გადახდა. დივიდენდის გადახდას განვიხილავთ როგორც საფინანსო საქმიანობას. გადახდილი თანხის დასადგენად, პირველ რიგში, განვსაზღვროთ დარიცხული დივიდენდის ოდენობა. მივმართავთ აკუმულირებული მოგების საბალანსო მუხლს. პერიოდის განმავლობაში ნაშთი 30.600 ლარიდან 38.116

ლარამდეა გაზრდილი. მიღებული წმინდა მოგება 33.175 ლარს შეადგენდა. ბალანსიდან ჩანს, რომ რეზერვები შექმნილი არაა, რაც ნიშნავს, რომ სხვაობის თანხა დივიდენდადაა გამოცხადებული.

აკუმულირებული მოგება

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
			01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	30.600
2000 წ.	გადასახად. დივიდ.	25.659	2000წ.	წმინდა მოგება	33.175
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	38.116			
		63.775			63.775

გაირკვა, რომ გამოცხადებული დივიდენდი შეადგენდა 25.659 (63.755-38.116) ლარს. გადასახდელ დივიდენდებზე საწყისი ნაშთი არ ირიცხებოდა. პერიოდის ბოლოსათვის ნაშთმა 3.400 ლარი შეადგინა (იხ.შენიშვნა 2). ამდენად, დივიდენდის გადასახდელად გასული ფულადი სახსრები იქნება:

გადასახდელი დივიდენდები

თარიღი	შინაარსი	ლარი	თარიღი	შინაარსი	ლარი
2000წ.	დივიდ. აქციით	10.000	01.01.00	გადმოტან. ნაშთი	0
2000 წ.	დივიდ. ფულით	12.259	2000წ.	გამოცხ. დივიდ.	25.659
31.12.00	გადასატ. ნაშთი	3.400			
		25.659			25.659

გაანგარიშებათა საფუძველზე მიღებული ინფორმაციით, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ *(ანგარიშგებაში მოტანილია მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის მონაცემები, შესადარისი ბაზის არქონის გამო):*

სააქციო საზოგადოება **AJN**
ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(პირდაპირი მეთოდით)

ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	20X7	20X6
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	186.690	X
მომწოდებლებზე გადახდილი ფულადი სახსრები	(49.180)	(X)
თანამშრომლებზე გაცემული ფულადი სახსრები	(33.640)	(X)
სხვა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრები	17.200	X
სხვა საოპერაციო ხარჯებისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები	(7.985)	(X)
დანარჩენ გადასახადებში გადახდილი ფულადი სახსრები	(6.531)	(X)
ფასიანი ქაღალდების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები	(18.000)	(X)
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხები	88.554	X
გადახდილი პროცენტები	(3.542)	(X)
გადახდილი მოგების გადასახადი	(13.780)	(X)
მიწისძვრით მიყენებული ზარალი	(2240)	(X)

წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		68.992		X
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან				
გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა	(9.000)		(X)	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57.580)		(X)	
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებული თანხა	24.600		X	
მიღებული პროცენტები	535		X	
მიღებული დივიდენდები	1.300		X	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(40145)		(X)
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან				
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	12.540		X	
გრძელვადიანი სესხების გადახდა	(10.000)		(X)	
შემოსულობანი მოკლევადიანი სესხებიდან	10.600		X	
გადახდილი დივიდენდები	(12.259)		(X)	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(881)		(X)
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		29.728		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		69700		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		99.428		X

16.4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა არაპირდაპირი მეთოდით

არაპირდაპირი მეთოდი, როგორც აღნიშნული იყო, გამოიყენება საოპერაციო საქმიანობის წმინდა ფულადი ნაკადების გამოანგარიშებისათვის. ამ მიზნით, აუცილებელია საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული დაბეგვრამდელი წმინდა მოგების კორექტირება. ბასს 7 მიუთითებს კორექტირების მეთოდს და განმარტავს, რომ არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი სახსრების მოძრაობა განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით, შემდეგი მუხლების საფუძველზე:

ა) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობასა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები;

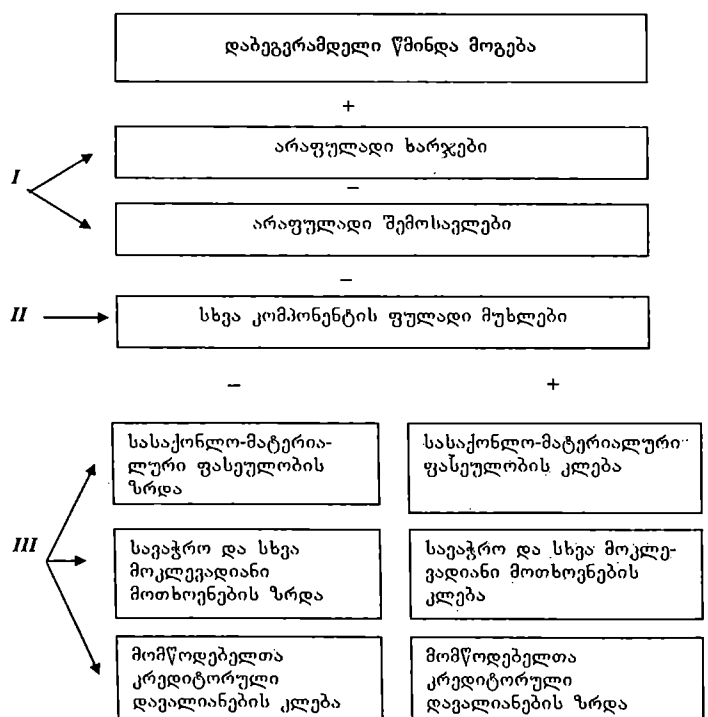
ბ) არაფულადი მუხლები, როგორიცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, მეკავშირე საწარმოების შორის გაუნაწილებელი მოგება, უმცირესობის წილი; და

გ) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულადი სახსრების ნაკადებს.

სხვაგვარად რომ ვთქვათ, საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების დასადგენად, აუცილებელია დაბეგვრამდელი მოგება ჩაითვალოთ წმინდა ფულად სახსრებად და მოვახდინოთ მისი შესწორება შემდეგ ეტაპებად:

1. წმინდა მოგება გავაკორექტიროთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ჩართული არაფულადი მუხლებით. ამ მიზნით, წმინდა მოგებას უნდა დაეუმატოთ არაფულადი ხარჯები (მაგალითად: ცვეთის ხარჯი, ანარიცხები, ზარალი ვალუტის კურსის ცვლილებიდან და სხვ.) და გამოვაკლოთ არაფულადი შემოსავლები (მაგალითად, შემოსავალი უცხოურ ვალუტაში ასახული სავაჭრო მოთხოვნისა და ვალდებულების კურსთა შორის სხვაობიდან);
2. წმინდა მოგება გავაკორექტიროთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ჩართული იმ მუხლებით, რომლებიც ფულადი ნაკადების ანგარიშგების სხვა (მაგალითად, საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა) კომპონენტებს განეკუთვნება. ამისათვის საჭიროა წმინდა მოგებას გამოვაკლოთ ფულადი ნაკადების ანგარიშგების სხვა კომპონენტებში შემავალი შემოსავლები (მაგალითად, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი); და
3. წმინდა მოგება გავაკორექტიროთ საბრუნავ კაპიტალში მომხდარი ცვლილებებით. ეს ეხება:
   ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ზრდას (იგი აკლდება წმინდა მოგებას) და შემცირებას (ემატება წმინდა მოგებას);
   ბ) სავაჭრო და სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების ზრდას (იგი აკლდება წმინდა მოგებას) და შემცირებას (ემატება წმინდა მოგებას); და
   გ) მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების ზრდას (იგი ემატება წმინდა მოგებას) და შემცირებას (აკლდება წმინდა მოგებას).

ზემოთ განხილული სქემატურად შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვიდგინოთ:



ასეთი მაკორექტირებელი მოქმედების შედეგად დგინდება საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრების ოდენობა. იგი პირდაპირი მეთოდით შედგენილი ანგარიშგების პირველი კომპონენტის პირველი ნაწილის ტოლია. ამდენად, არაპირდაპირი მეთოდით ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადგენად აუცილებელი პროცედურები, პირდაპირი მეთოდის დროს გამოყენებული პროცედურების იდენტურია.

არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილი ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ნიმუში:

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(არაპირდაპირი მეთოდით)

	20X7		20X6	
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან				
მოგება დაბეგვრამდე	X		X	
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:				
ცვეთა	X		X	
ვალუტის კურსის ცვლილებით მიღებული ზარალი	X		X	
შემოსავალი ინვესტიციებიდან	(X)		(X)	
საპროცენტო ხარჯები	X		X	
	X		X	
დებიტორული დავალიანებების ზრდა	(X)		(X)	
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემცირება	X		X	
მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების შემცირება	(X)		(X)	
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრები	X		X	
გადახდილი პროცენტები	(X)		(X)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(X)		(X)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		X		X
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან				
შვილობილი საწარმოს შეძენა მისი ფულადი სახსრების გამოკლებით	(X)		(X)	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(X)		(X)	
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან მიღებული თანხები	X		X	
მიღებული პროცენტები	X		X	
მიღებული დივიდენდები	X		X	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		X		X
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან				
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	X		X	
შემოსულობანი გრძელვადიანი სესხებიდან	X		X	
ფინანსური იჯარის ვალდებულებათა განაღდება	(X)		(X)	

გადახდილი დივიდენდები*	(X)	(X)
საფინანსო საქმიანობაში გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები	(X)	(X)
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის	X	X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის	X	X

*ეს აგრეთვე შეიძლება ასახული იყოს საოპერაციო ფულადი ნაკადების მოძრაობის სახით.

პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით ანგარიშგების ნიმუშების შედარებისა და ზემოთ მოტანილ მსჯელობათა საფუძველზე, შეიძლება უფრო დავაკონკრეტოთ ახრი იმის შესახებ, რომ პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილ ანგარიშგებებში განსხვავება მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადების ნაწილშია. იგი ასე შეიძლება ჩამოყალიბდეს: პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებში „საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხების" შემდგომი მუხლები აბსოლუტურად იდენტურია. ამაში უფრო დავრწმუნდებით, თუ პირდაპირი მეთოდით შედგენილ ანგარიშგებას შევადარებთ ქვემოთ განხილულ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას.

არაპირდაპირი მეთოდით ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შესადგენად, ვისარგებლოთ წინა პარაგრაფში მოტანილი ბალანსითა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებით.

1. **დაბეგვრამდელი წმინდა მოგება.** დაბეგვრამდელი წმინდა მოგების შესახებ ინფორმაციას ვიღებთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან. იგი შეადგენს – 45.665 ლარს.
2. **კორექტირება არაფულადი მუხლებით.** მოცემულობის თანახმად, არაფულადი მუხლების სახით უნდა გაკორექტირდეს დარიცხული ცვეთა. შესწორებას ექვემდებარება აგრეთვე საპროცენტო ხარჯი, რადგან იგი ბაზს 7-ის მოთხოვნის (პუნქტი 31) მიხედვით განცალკევებით უნდა იყოს ასახული (მას, ამ მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრების ოდენობით, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ავსახავთ საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული თანხების მუხლის შემდეგ). კორექტირების მიზნით, წმინდა მოგებას ემატება ცვეთის ხარჯი 17.300 ლარი და პროცენტის ხარჯი – 4.560 ლარი.
3. **კორექტირება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების სხვა კომპონენტების მუხლებით.** მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეტანილია ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული სარგებელი, მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები, რომლებიც ბაზს-ის შესაბამისად, საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს წარმოადგენს. ამიტომ, კორექტირების მიზნით, წმინდა მოგებას უნდა გამოაკლდეს შესაბამისი თანხები, კერძოდ, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული სარგებელი – 4.600 ლარი, პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი – 860 ლარი და დივიდენდის სახით მიღებული შემოსავალი – 1.500 ლარი.
4. **კორექტირება მიმდინარე აქტივებში მომხდარი ცვლილებით.** კორექტირებისათვის გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ის საბალანსო მუხლები, რომელთა ცვლილება დაკავშირებული იყო საოპერაციო საქმიანობასთან. ბალანსისა და შესაბამისი დანართის მიხედვით, საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულება გაზრდილია 13.365 ლარით. იგი უნდა გამოაკლდეს წმინდა მოგებას. საეჭრო და სხვა მოთხოვნების ცვლილების დასადგენად არ ვითვალისწინებთ მისაღები დი-

ვიდენდებისა და პროცენტების ნაშთებს, რადგან ისინი საინვესტიციო საქმიანობას მიეკუთვნება. სხვა მუხლების მიხედვით (იხ. შენიშვნა 1), მოთხოვნები შემცირებულია 1.705 ლარით. იგი უნდა მიემატოს წმინდა მოგებას. წმინდა მოგებას ასევე უნდა მიემატოს აქანსების 1.000 ლარით შემცირება. ვინაიდან მოკლევადიანი ინვესტიციები განხილული გვაქვს როგორც საღილინგო, მათ მიმართ ერცელდება მარაგისაფის დადგენილი ნორმა და, შესაბამისად, ნაშთში მომხდარი ცვლილებები უნდა გაეთვალისწინოთ კორექტირებაში. ამიტომ, წმინდა მოგებას უნდა გამოაკლდეს ინვესტიციების 3.800 ლარით ზრდა.

5. **კორექტირება სავაჭრო და სხვა ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებით.** სავაჭრო და სხვა ვალდებულებებიდან (იხ. შენიშვნა 2) ამ ეტაპზე იგნორირების ეუკეთებთ ვალდებულებას დივიდენდებსა და პროცენტებზე (რადგან გადახდილი დივიდენდები და პროცენტები ცალკე აისახება და მათი ნაშთები გამოიყენება გადახდილი თანხების გამოსათვლელად). სხვა ვალდებულებები დაკავშირებულია საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან, მაგრამ ვინაიდან კორექტირებისათვის აღებული გვაქვს დაბეგვრამდელი საოპერაციო მოგება და გადასახდელი მოგების გადასახადი ცალკე მუხლად აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, ცვლილების თანხის დადგენისას ასევე არ ვითვალისწინებთ მოგების გადასახადზე ვალდებულების ნაშთებში მომხდარ ცვლილებებს. ამდენად, კორექტირება მოხდება შემდეგი ოდენობით: წმინდა მოგებას დაემატება მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების ნაშთის ზრდა 35.320 ლარით, გადასახდელი ხელფასების ნაშთის ზრდა – 1.220 ლარით, დანარჩენი გადასახადების ნაშთის ზრდა – 6.309 ლარით და გამოაკლდება მიღებული ავანსების ნაშთის შემცირება 400 ლარით, ანუ ნეტო მაკორექტირებელი თანხა შეადგენს 42.449 ლარს.

მაკორექტირებელ გაანგარიშებათა საფუძველზე მიღებული ინფორმაციის ბაზაზე შედგენილი ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ *(ანგარიშგებაში მოტანილია მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის მონაცემები, შესადარისი ბაზის არქონის გამო)*:

სააქციო საზოგადოება AJN
ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით
(არაპირდაპირი მეთოდით)

		20X7	20X6
ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან			
წმინდა მოგება დაბეგვრამდე	43.425	X	
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:			
ცვეთა	17.300	X	
საპროცენტო ხარჯები	4.560	X	
შემოსავალი ინვესტიციებიდან (დივიდენდები)	(1.500)	(X)	
შემოსავალი პროცენტებიდან	(860)	(X)	
სარგებელი ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან	(4.600)	(X)	
		58.325	X
მყიდველთა და სხვა დებიტორების			

დავალიანებების შემცირება	2.705		X	
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მატება	(13.365)		(X)	
ინვესტიციების მატება	(3.800)		(X)	
მომწოდებელთა კრედიტორული დავალიანების მატება	42.449		X	
საოპერაციო საქმიანობიდან შემოსული ფულადი სახსრები		86.314		X
გადახდილი პროცენტები	(3.542)		(X)	
გადახდილი მოგების გადასახადი	(13.780)		(X)	
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		68.992		X
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან				
გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა	(9.000)		(X)	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(57.580)		(X)	
ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებული სარგებელი	24.600		X	
მიღებული პროცენტები	535		X	
მიღებული დივიდენდები	1.300		X	
საინვესტიციო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(40.145)		(X)
ფულადი სახსრების ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან				
შემოსულობანი აქციათა ემისიის შედეგად	12.540		X	
გრძელვადიანი სესხების გადახდა	(10.000)		(X)	
შემოსულობანი მოკლევადიანი სესხებიდან	10.600		X	
გადახდილი დივიდენდები	(12.259)		(X)	
საფინანსო საქმიანობისათვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(881)		(X)
ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა		29.728		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		69.700		X
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		99.428		X

შენიშვნა: *იმის გათვალისწინებით, რომ წინა პარაგრაფშია განხილული, აქ შეგნებულად არ მოგვაქვს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების გაანგარიშებები.*

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. ფულადი ნაკადები საწარმოში შემოედინება:
   1. საეჭვო ამონაგების მიღების შედეგად;
   2. დებიტორული დავალიანების წარმოქმნისას;
   3. კრედიტორული დავალიანების შემცირების დროს.

2. ფულადი ნაკადები საწარმოდან გაედინება:
   1. აქციების ემისიის დროს;
   2. დივიდენდის გამოცხადების შედეგად;
   3. იჯარის, გაობობის, დასვენების ხარჯის გადახდის დროს.

3. ანგარიშგებას ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ აუცილებლად უნდა ადგენდეს:
   1. ყველა კომპანია;
   2. ბირჟებზე დარეგისტრირებული კომპანიები;
   3. საბიუჯეტო ორგანიზაციები.

4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაჯგუფებულია:
   1. საოპერაციო და საინვესტიციო საქმიანობად;
   2. საოპერაციო და არასაოპერაციო საქმიანობად;
   3. საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

5. ფულად სახსრებში იგულისხმება:
   1. ფულადი სახსრების ეკვივალენტები;
   2. მოკლევადიანი სესხები;
   3. დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

6. ფულადი სახსრების ეკვივალენტია:
   1. მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები;
   2. უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში;
   3. მოკლევადიანი სესხები.

7. საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობაა:
   1. საოპერაციო საქმიანობა;
   2. საფინანსო საქმიანობა;
   3. საინვესტიციო საქმიანობა.

8. საქმიანობა, რომლის შედეგად საწარმოს საკუთარი კაპიტალი რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება, იწოდება:
   1. საინვესტიციო საქმიანობად;
   2. საფინანსო საქმიანობად;
   3. საოპერაციო საქმიანობად.

9. გრძელვადიანი აქტივების შეძენა და რეალიზაცია კლასიფიცირდება როგორც:
   1. საფინანსო საქმიანობა;
   2. საინვესტიციო საქმიანობა;
   3. საოპერაციო საქმიანობა.

10. ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ნაღდ ფულზე გაცვლის მაქსიმალური ვადაა:
    1. 3 თვე
    2. 1 თვე
    3. 6 თვე

11. საფინანსო დაწესებულებისაგან მიღებული გრძელვადიანი სესხი განიხილება როგორც:
    1. ფულადი სახსრების ეკვივალენტი;
    2. საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფული;
    3. საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფული.

12. საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:
    1. ფიქსირებული მატერიალური და არამატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი; გაიგება.
    2. საქონელსა და მომსახურებაზე მომწოდებლისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;
    3. ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებული თანხები.

13. სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები განეკუთვნება;
    1. საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს;
    2. საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებს;
    3. საინვესტიციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს.

14. საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებად განიხილება:
    1. საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
    2. გრძელვადიანი დებიტორების მიერ სესხის დაფარვიდან მიღებული თანხები;
    3. ობლიგაციების გამოშვების შედეგად მიღებული თანხები.

15. სხვა საწარმოების კაპიტალის წილის შესაძენად გადახდილი ფული წარმოადგენს:
    1. საოპერაციო ფულად ნაკადებს;
    2. საინვესტიციო ფულად ნაკადებს;
    3. საფინანსო ფულად ნაკადებს.

16. მიღებული პროცენტი და დივიდენდი შეიძლება მიეკუთვნოს:
    1. მხოლოდ საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს;
    2. საოპერაციო და საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს;
    3. მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს.

17. მოგების გადასახადი შესაძლებელია დაკავშირებული იყოს:
    1. როგორც საოპერაციო ისე საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან;
    2. მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობასთან;
    3. არ ცერთი ვარიანტი არ არის სწორი.

18. საწარმოს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს და წარედგინოს:
    1. საოპერაციო მეთოდით;
    2. არაპირდაპირი მეთოდით;
    3. ირიბი მეთოდით.

19. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, რომელი მეთოდის გამოყენების დროს იწყება წმინდა მოგების მაჩვენებლით.
   1. პირდაპირის;
   2. არაპირდაპირის;
   3. არც ერთის.

20. არაპირდაპირი მეთოდი გამოიყენება:
   1. მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მიმართ;
   2. ფულადი სახსრების ანგარიშგების ყველა კომპონენტის მიმართ;
   3. საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების მიმართ.

21. საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშებისას წმინდა მოგებას აკლდება:
   1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემცირება;
   2. კრედიტორული დავალიანების ზრდა;
   3. დებიტორული დავალიანების ზრდა.

22. გადასახადების დავალიანების შემცირება:
   1. პირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს ემატება გადასახადების ხარჯს;
   2. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს აკლდება წმინდა მოგებას;
   3. ორივე პასუხი სწორია.

23. საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების გაანგარიშებისას წინასწარ გადახდილი ხარჯის ზრდა:
   1. პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ემატება საოპერაციო ხარჯებს;
   2. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ემატება წმინდა მოგებას;
   3. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

მაგალითი

დავალება: მოცემული ინფორმაციების (ბალანსის, მოგება-ზარალის) და დამატებითი ინფორმაციის საფუძველზე, შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით.

მოგება-ზარალის ანგარიშგება
2007 წლის 01. 01-დან 2007 წლის 31. 12-მდე
სააქციო საზოგადოება „იმედი"
ზომის ერთეული: ათასი ლარი

შემოსავალი რეალიზებული პროდუქციიდან	1.396	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება		(1040)
მოგება რეალიზაციიდან	**356**	
საოპერაციო ხარჯები (მოიცავს ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციას 74000)		(294)
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	**62**	
სხვა შემოსაელები და ხარჯები არასაოპერაციო საქმიანობიდან		
ხარჯები პროცენტის სახით		(46)

შემოსავლები პროცენტის სახით	12	✓
მოგება ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან	24	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან		(6)
მოგება დაბეგვრამდე	46	
მოგების გადასახადი		(14)
წმინდა მოგება	32	

დამატებითი ინფორმაცია:

1. საწარმომ წლის განმავლობაში შეიძინა 156 ათ.ლარის ფასიანი ქაღალდები
2. ფასიანი ქაღალდები, რომლის შეძენის ღირებულება 180 ათ. ლარია გაიყიდა 204 ათ. ლარად.
3. ძირითადი საშუალება, რომლის თავდაპირველი ღირებულება შეადგენს 20 ათ. ლარს, ხოლო დარიცხული ამორტიზაცია 4 ათ. ლარს. გაიყიდა 10 ათ. ლარად;
4. 200 ათ. ლარის ობლიგაციები გაიცვალა ძირითად საშუალებებში (არაფულადი გატარება);
5. საწარმომ გაანაღდა თავის მიერ გამოშვებული 100 ათ. ლარის ობლიგაციები
6. გამოუშვა და გაყიდა 60 ათ. ჩვეულებრივი აქცია 300 ათ. ლარად.
7. გადაიხადა 16 ათ. ლარი დივიდენდის სახით

ბალანსი
31. 12. 2007 წელი
სააქციო საზოგადოება „იმედი"
ზომის ერთეული: ათ. ლარი

	საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი	საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო	+ −
აქტივები			
მიმდინარე აქტივები			
ფულადი სახსრები	30	92	+62
დებიტორული დავალიანება	110	94	-16 ✓
მარაგი	220	288	+68 ✓
ავანსად გაწეული ხარჯი	10	2	-8 ✓
მთლიანი მიმდინარე აქტივები	370	476	+106
გრძელვადიანი აქტივები			
ფინანსური ინვესტიციები	254	230	-24
ძირითადი საშუალებები	1010	1430	+420
დარიცხული ამორტიზაცია	136	206	+67
მთლიანი გრძელვადიანი აქტივები	874	1224	+350
მთლიანი აქტივები	1498	1930	+432
ვალდებულებები			
მიმდინარე ვალდებულებები			
კრედიტორული დავალიანება	86	100	+14 ✓
დარიცხული ვალდებულებები	18	24	+6 ✓

საგადასახადო დაკალიანება	10	6	-4 ✓
მოლიანი მიმდინარე ვალდებულებები	114	130	+16
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
გასანაღდებელი ობლიგაციები	490	590	+100
მოლიანი ვალდებულებები	604	720	+116
მფლობელთა კაპიტალი			
ჩვეულებრივი აქციები	400	552	+152
საემისიო კაპიტალი	230	378	+148
გაუნაწილებელი მოგება	264	280	+34
მთლიანი მფლობელთა კაპიტალი	894	1210	+316
მთლიანი ვალდებულებები და მფლობელთა კაპიტალი	1498	1930	+432

ფულადი სახსრების მიმოქცევის ანგარიშგება (პირდაპირი მეთოდით) ზომის ერთეული: ათ. ლარი		
	ფულადი ნაკადების გაანგარიშება	ფულადი ნაკადების შემოდინება და გადინება (+ -)
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	~~1396 + (-16)~~	~~+1402~~
მიღებული ფული		
რეალიზაციიდან მიღებული ფული	1396 - (-16)	+1412
მიღებული პროცენტები %	12	+12
მთლიანი მიღებული ფულადი სახსრები		+ 1424
გაცემული ფული		
პროდუქციის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები	1. 1040 + 68 = 1108 2. 1108 - 14 = 1094	(1094)
საოპერაციო ფულადი ხარჯები	294 - 74 = 220 - 8 - 6	(206)
გადახდილი პროცენტები %	46	(46)
გადახდილი გადასახადები	14 + 4	(18)
მთლიანი გადახდილი ფულადი სახსრები		(1364)
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		+60
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ფასიანი ქაღალდების შეძენა	156	(156)
ფასიანი ქაღალდების რეალიზაცია	204	204
ძირითადი საშუალების შეძენა	4200 - 200 + 20	(240)
ძირითადი საშუალების რეალიზაცია	+10	10

წმინდა ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		-182
ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		
ობლიგაციის განაღდება	-	-100
სეეულებრივი აქციების გამოშვება		+300
გადახდილი დივიდენდები		-16
წმინდა ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		+284
ფულადი სახსრების წმინდა ზრდა (შემცირება)		+62
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		30
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს		92

ფულადი სახსრების მიმოქცევის ანგარიშგება
არაპირდაპირი მეთოდით
2007 წლის 01.01-დან 2007წლის 31. 12-მდე
სააქციო საზოგადოება „იმედი"
გაზომვის ერთეული ათ. ლარი

	ფულადი ნაკადების გაანგარიშება	ფულადი ნაკადების შემოდინება და გადინება (+ -)
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მოგება მოგების შესწორებები		+ 32
ამორტიზაცია		+ 24
მოგება ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან		- 24
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან		+6
დებიტორული დაეალიანების შემცირება		+16
მარაგის ზრდა		-68
წინასწარგადახდილი ხარჯების შემცირება		18
კრედიტორული დავალიანების ზრდა		+14
დარიცხული ვალდებულებების ზრდა		+6
გადასახადების დაეალიანების შემცირება		-4
მოგების მთლიანი შესწორებები		
სულ ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		+60

ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ფასიანი ქაღალდების შეძენა		
ფასიანი ქაღალდების რეალი'საცია		
ძირითადი სა'შუალებების შეძენა		
ძირითადი სა'შუალებების რეალი'საცია		
სულ ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		
ობლიგაციების განაღდება		
ჩეეულებრიეი აქციების გამოშვება		
გადახდილი დივიდენდები		
სულ ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		
სულ ფულადი სახსრების ზრდა(შემცირება)		
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს		

17

ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ

17.1. საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგების მნიშვნელობა

საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ ანგარიშგება გვიჩვენებს საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ზრდის ან შემცირების ფაქტებს. იგი წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ცალკე კომპონენტს და მისი ინფორმაცია მნიშვნელოვანია ინფორმაციის ყველა მომხმარებლისათვის და, განსაკუთრებით, საწარმოს მესაკუთრეებისათვის. გარდა იმისა, რომ ორი საანგარიშგებო პერიოდის საკუთარი კაპიტალის შედარებით ნათელი ხდება წმინდა აქტივების ზრდა ან შემცირება, მასში ასახული ინფორმაცია საშუალებას იძლევა გაანალიზდეს კაპიტალის ცვლილებაზე მოქმედი ფაქტორები. საკუთარი კაპიტალის ცვლილების მისეული შეიძლება იყოს საწარმოს საქმიანობის შედეგი და პარტნიორების ქმედება ინვესტიციებთან დაკავშირებით. კერძოდ, როგორც ცნობილია, საკუთარ კაპიტალს ზრდის საერთო წმინდა ფინანსური მოგება და პარტნიორის დამატებითი შენატანები და ამცირებს საერთო წმინდა ფინანსური ზარალი და პარტნიორის მიერ საწესდებო კაპიტალის შემცირება და დივიდენდის მიღება.

შეიძლება დაიბადოს კითხვა, რამდენად საჭიროა საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის შესახებ ანგარიშგება, მაშინ, როდესაც საწარმოს წმინდა მოგებაზე სრულ წარმოდგენას იძლევა მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგება. ასეთი აზრი შეიძლება წარმოიშვას, თუ სრულად არ ეიყენებთ ფასს-ის მოთხოვნებს. საკითხი ეხება სტანდარტებს, რომელთა ნორმებით შესაძლოა ფინანსური შედეგი აისახოს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში. გავიხსენოთ ზოგი მათგანი და თავისთავად ნათელი გახდება საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგების შედგენის მნიშვნელობა.

ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი ასახვის შემდგომი შეფასების ერთი მეთოდი მათ გადაფასებას უკავშირდება. გადაფასებასთან მიმართებაში ბასს 16-ით დადგენილია, რომ გადაფასებით მიღებული ნამეტი აისახოს უშუალოდ კაპიტალში გადაფასების რეზერვის სახით. ეს ნამეტი თავისი ეკონომიკური შინაარსით საწარმოს შემოსავალია, მაგრამ იგი ჯერ რეალიზებული არ არის. მიუხედავად ამისა, იგი მაინც ზრდის საწარმოს საკუთარ კაპიტალს. ეს ზრდა არ აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამისი საფუძველია არა მხოლოდ ის, რომ შემოსავალი რეალიზებული არაა, არამედ ისიც, რომ საწარმოს შეუძლია შემოსავლის რეალიზაციის შემდეგაც იგი არ ასახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და მისი გვერდის აქლით მიაკუთვნოს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშს.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებას განაპირობებს ასევე სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები. ბასს 8-ის საბაზისო მეთოდის მიხედვით, სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული შედეგი უნდა აისახოს გაუნაწილებელი მოგების საწყისი ნაშთის ცვლილების სახით; ე. ი. ასეთი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებისა და ზარალის შემადგენლობაში არ შედის, მაგრამ ცვლის საწარმოს აკუმულირებულ მოგებას.

ამდენად, საწარმოს წლიურ შედეგზე სრული წარმოდგენის შესაქმნელად, საჭიროა ვიცოდეთ არა მარტო ის ფინანსური შედეგი, რომელიც მოგებისა და

ზარალის ანგარიშგებაშია ასახული, არამედ ისიც, რომელიც მათ გარეშე მოქმედებს საკუთარ კაპიტალზე (გადაფასების რეზერვებში ასახული არარეალიზებული მოგებისა და აკუმულირებულ მოგებაში ასახული მოგების ან ზარალის სახით).

სწორედ ამ საინფორმაციო მოთხოვნების დაკმაყოფილების ფუნქცია აკისრია საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგებას. ამ ანგარიშგების შინაარსი განსაზღვრულია ბასს 1-ით, რომლის 86-ე პუნქტი ადგენს, რომ საწარმომ უნდა წარადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება და უშუალოდ მასში ასახოს:

ა) საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ან ზარალი;

ბ) შემოსავლებისა და ხარჯების თითოეული მუხლი, რომლებიც სხვა სტანდარტების თანახმად, პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში აღიარდება, ასევე ამ მუხლების ჯამი;

გ) მოცემული პერიოდის მთლიანი შემოსავალი და ხარჯი (გამოანგარიშებული როგორც (ა)-ს და (ბ)-ს ჯამი), სათაო საწარმოს საკონტროლო ხმის უფლების მფლობელებსა და უმცირესობის წილზე მისაკუთვნებელი მთლიანი თანხების ცალ-ცალკე ჩვენებით; და

დ) სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და შეცდომების კორექტირება ბასს 8-ის შესაბამისად, საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისათვის.

გარდა ამისა, საწარმომ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) საკონტროლო ხმის უფლების მქონე აქციონერებთან შესრულებული ოპერაციები, რომლებიც ეხება მათთვის წილების განაწილებას;

ბ) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბალანსის შედგენის თარიღისათვის აკუმულირებული მოგება-ზარალის ნაშთი და მისი ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;

გ) თანაფარდობა საკუთარი კაპიტალის თითოეული ჯგუფის საბალანსო თანხას, საემისიო შემოსავალსა და თითოეული სახის რეზერვს შორის, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის, რომელიც ცალ-ცალკე აღწერს თითოეულ ცვლილებას.

17.2. საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ანგარიშგების შედგენა

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა შესაძლებელია ორი გზით.

ერთ-ერთია სვეტებად დაყოფილი ფორმატი, რომელსაც შესაბამისობაში მოჰყავს საკუთარი კაპიტალის თითოეული ელემენტის საწყისი და საბოლოო ნაშთი. ალტერნატიული ვარიანტია საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგებაში მხოლოდ იმ მუხლების წარდგენა, რომელთა წარდგენა დასაშვებია განმარტებით შენიშვნებში.

საბაზისო ვარიანტით შედგენილი საკუთარ კაპიტალში ცვლილების ანგარიშგების ნიმუში შემდეგი სახისაა (ნიმუში აღებულია ბასს 1-დან):

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ წლიური ანგარიშგება, რომელიც სრულდება 20X2 წლის 31 დეკემბერს

(ათას ფუნტად ერთეულებში)

	საქციო კაპიტალი	სხვა რეზერვები*	გადაფასების რეზერვი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
ნაშთი 20X0 წლის 31 დეკემბერს	X	X	(X)	X	X
ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში				(X)	(X)
ხელახალი ნაშთი ცვლილებების შემდეგ	X	X	(X)	X	X
ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში 20X1 წელს					
ქონების გადაფასებით მიღებული შემოსულობა		X			X
გასაყიდად არსებული ინვესტიციები:					
შეფასების შედეგად მიღებული შემოსულობის/ზარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში		(X)			(X)
გადატანა გაყიდვასთან დაკავშირებით მოგებაში ან ზარალში		(X)			(X)
ფულადი ნაკადების ჰეჯირება:					
შემოსულობის/ზარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში		X			X
გადატანა მოცემული პერიოდის მოგებაში ან ზარალში		X			X
გადატანა ჰეჯირებული მუხლების თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებაში		(X)			(X)
უცხოური ქვედანაყოფის გადაანგარიშებით წამოშობილი საკურსო სხვაობები			(X)		(X)
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებზე გადასახადი		(X)	X		(X)
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება		X	(X)		X
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება				X	X
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული მოგება ან ხარჯი		X	(X)	X	X
დივიდენდები				(X)	(X)
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	X				X
გამოშვებული საკუთარი კაპიტალის ოფციონები		X			X
გადასატანი ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბრის ბოლოს	X	X	(X)	X	X

გადმოტანილი ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბერისათვის	X	X	(X)	X	X
ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში 20X2 წელს					
ქონების გადაფასებით მიღებული სარალი		(X)			(X)
გასაყიდად არსებული ინვესტიციები:					
შეფასების შედეგად მიღებული შემოსულობის/სარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში		(X)			(X)
გადატანა გაყიდვასთან დაკავშირებით მოგებაში ან სარალში		X			X
ფულადი ნაკადების ჰეჯირება:					
შემოსულობის/სარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში		X			X
გადატანა საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში ან სარალში		(X)			(X)
გადატანა ჰეჯირებული მუხლების თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებაში		(X)			(X)
უცხოური ქვედანაყოფის გადაანგარიშებით წამოშობილი საკურსო სხვაობები			(X)		(X)
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში, ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებსე გადასახადი		X	X		X
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება		(X)	(X)		(X)
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება				X	X
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული მოგება და ხარჯი		(X)	(X)	X	X
დივიდენდები				(X)	(X)
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	X				X
ნაშთი 20X2 წლის 31 დეკემბერს	X	X	(X)	X	X

წარმოდგენილი ვარიანტის ანგარიშგების ფორმატი შინაარსობრივად ისეა აგებული, რომ მასში ნათლად ჩანს, თუ რამდენად შეიცვალა საკუთარი კაპიტალის ცალკეული მუხლი საანგარიშგებო და წინა პერიოდის განმავლობაში და რა მიზეზით მოხდა ცვლილება: დაკავშირებული იყო იგი საანგარიშგებო პერიოდის შედეგთან, საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-სარალის ანგარიშგებაში აუღიარებელ ფინანსურ შედეგებთან, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებასთან, აქტივების გადაფასებასთან, საწესდებო კაპიტალის გაზრდასთან, თუ კაპიტალის ამოღებასთან დივიდენდის ან სხვა გზით.

ალტერნატიული ვარიანტის მიხედვით წარდგენილი ანგარიშგება ფაქტობრივად წარმოადგენს ინფორმაციას პერიოდში აღიარებული ყველა სახის შემოსულობისა და დანაკარგების შესახებ. მისი ნიმუში შემდეგი სახისაა (ნიმუში აღებულია ბასს 1-დან):

აღიარებული შემოსავლისა და ხარჯის წლიური ანგარიშგება, რომელიც სრულდება 20X2 წლის 31 დეკემბერს

(ათას ფულად ერთეულებში)

	20X2	20X1
შემოსულობა/(ზარალი) ქონების გადაფასებიდან	(X)	X
გასაყიდად არსებული ინვესტიციები:		
შეფასების შედეგად მიღებული შემოსულობის/ზარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში	(X)	(X)
გადატანა გაყიდვასთან დაკავშირებით მოგებაში ან ზარალში	X	(X)
ფულადი ნაკადების ჰეჯირება:		
შემოსულობის/ზარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში	X	X
გადატანა მოცემული პერიოდის მოგებაში ან ზარალში	(X)	X
ჰეჯირებული მუხლების გადატანა თავდაპირველ საბალანსო ღირებულებაში	(X)	(X)
უცხოური ქვედანაყოფის გადაანგარიშებით წამოშობილი საკურსო სხვაობები	(X)	(X)
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებზე გადასახადი	X	(X)
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება	(X)	X
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება	X	X
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავალი და ხარჯი	X	X
მისაკუთვნებელია:		
სათავო საწარმოს აქციონერებზე	X	X
უმცირესობის წილზე	X	X
	X	X
სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული შედეგი		
სათავო საწარმოს აქციონერები		(X)
უმცირესობის წილი		(X)
		(X)

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების ანგარიშგების შედგენის საფუძველია საკუთარ კაპიტალში შემავალი მუხლების შესაბამისი ანგარიშებიდან აღებული სათანადო ინფორმაცია და მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგება.

პირობითი მონაცემების საფუძველზე, განვიხილოთ საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება ორივე ვარიანტის გამოყენებით:

დაეუშვათ, სააქციო საზოგადოება „გამა“-ს 20X5 წლის საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგების შესადგენად გვაქვს შემდეგი საწყისი ინფორმაცია:

1. საკუთარი კაპიტალის ნაშთი 20X5 წლის 31 დეკემბრისათვის:

მუხლების დასახელება	**თანხა (ლარი)**
ა) სააქციო კაპიტალი	250.000
ბ) საემისიო კაპიტალი	17.200
გ) გადაფასების რეზერვი	27.800
დ) აკუმულირებული მოგება	30.500
სულ	325.500

2. ძირითადი საშუალებებისა და ინვესტიციების გადაფასების შედეგი, რომელიც ასახულია გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე:

შინაარსი	**20X6 წ. (ლარი)**	**20X7 წ. (ლარი)**
ძირითადი საშუალებების გადაფასებით მიღებული ნამეტი (დანაკლისი)	(7.200)	10.900
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივიების გადაფასებით მიღებული ნამეტი (დანაკლისი)	(3.500)	800
გადაფასებაზე დარიცხული მოგების გადასახადი	2140	(2340)

3. აქციების გამოშვებით მიღებული კაპიტალის ზრდა:

შინაარსი	**20X6 წ. (ლარი)**	**20X7 წ. (ლარი)**
გამოშვებული აქციები ნომინალური ღირებულებით	50.000	60.000
საემისიო კაპიტალი	4.700	5.200

4. გაცემული დივიდენდები: 20X6 წ. 25.000 ლარი; 20X7 წ. 35.500 ლარი;

5. წმინდა მოგება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიხედვით: 20X6 წ. 38.300 ლარი; 20X7 წ. 40.800 ლარი;

6. სააქციო საზოგადოება 20X7 წლამდე ახდენდა გადახდილი პროცენტების კაპიტალიზაციას იმ სესხთან დაკავშირებით, რომელიც აღებული იყო ახალი საწარმოო შენობის ასაგებად. მშენებლობა მიმდინარეობს მეოთხე წელია. იგი ექსპლუატაციაში შევა 2002 წლის დასაწყისში. მშენებლობისათვის აღებულ სესხზე დარიცხულია შემდეგი ოდენობის პროცენტი:

ა) 20X6 წლამდე 7.800 ლარი (კაპიტალიზებულია);
ბ) 20X6 წელს 6.500 ლარი (კაპიტალიზებულია);
გ) 20X7 წელს 8.000 ლარი (აღიარებულია ხარჯად).

სააქციო საზოგადოებამ გადაწყვიტა შეცვალოს სააღრიცხვო პოლიტიკა საპროცენტო ხარჯთან დაკავშირებით და 20X7 წლიდან მათ ხარჯად აღიარებს. ამიტომ, უნდა გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების რეტროსპექტიული ასახვა. შესაბამისად, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგს ასახავს საკუთარ კაპიტალში (მოგების გადასახადის ნორმა ბოლო ხუთი წლის განმავლობაში უცვლელია და შეადგენს 20 %-ს).

მოცემულ შემთხვევაში, ბასს 8-ის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუცილებელია შესადარისობის შენარჩუნება და, შესაბამისად, აკუმულირებული მოგების საწყისი ნაშთის კორექტირება. კორექტირება უნდა მოხდეს კაპიტალიზებული პროცენტის ნაწილში. ამასთან, მაკორექტირებელ თანხად აღებულ უნდა იქნეს არა მთლიანად კაპიტალიზებული პროცენტი, არამედ იგი უნდა შემცირდეს მოგების გადასახადის თანხით. ეს ლოგიკურია, რადგან თაეის დროზე პროცენტი ხარჯად რომ ყოფილიყო აღიარებული, იგი შეამცირებდა დაბეგვრამდელ მოგებას დარიცხული პროცენტის თანხით და დაბეგვრამდელი მოგება ნაკლები იქნებოდა, ეიდრე სინამდვილეში დაიბეგრა. 20 %-იანი მოგების ნორმის პირობებში 20X6 წლის მოგება დაბეგვრამდე იქნებოდა 47.875 (38.300*100/80) ლარი. ამაეე წელს დარიცხული პროცენტი ხარჯად რომ გეეღიარებინა, მოგება დაბეგვრამდე იქნებოდა 41.375 (47.875 – 6.500) ლარი, ხოლო წმინდა მოგება კი – 33.100 (41.375 – 8.2750) ლარი. ეს იგივეა, რაც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებით განსაზღვრულ წმინდა მოგებას (38.300) გამოკლებული 20X6 წლის კაპიტალიზებული პროცენტი, მოგების გადასახადის გარეშე (6.500–1.300=5.200).

აღნიშნულიდან გამომდინარე, 20X6 წლის დასაწყისისათეის აკუმულირებული მოგების საწყისი ნაშთის მაკორექტირებელი თანხა იქნება 6.240 (7.800-ს გამოკლებული მისი 20% ანუ 1.560) ლარი, ხოლო 20X6 წლის წმინდა მოგება აისახება 33.100 ლარის ოდენობით. შესაბამისად, საბაზისო ეარიანტით შედგენილი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება შემდეგ სახეს მიიღებს:

სააქციო საზოგადოება „ომეგა"
საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათეის

(ლარი)

	სააქციო კაპიტალი	საემისიო კაპიტალი	გადაფასების რეზერვი	აკუმულირებული მოგება	სულ
20X5 წლის 31 დეკემბრის ნაშთი	250.000	17.200	27.800	30.500	325.500
ცვლილებები სააღრიცხეო პოლიტიკაში				(6.240)	(6.240)
ხელახალი ნაშთი ცვლილებების შემდეგ	250.000	17.200	27.800	24.260	319.260
ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში 20X6 წელს					
ქონების გადაფასებით მიღებული დანაკლისი			(7.200)		(7.200)
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტიეების გადაფასებით მიღებული დანაკლისი			(3.500)		(3.500)
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებზე გადასახადი			2140		
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება			(8.560)		(8.560)
საანგარიშგებო პერიოდის					

მოგება				33.100	33.100
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავალი ან ხარჯი			(8.560)	33.100	24.540
დივიდენდები				(25.000)	(25.000)
სააქციო კაპიტალის გამოშვება	50.000	4.700			54.700
ნაშთი 20X6 წლის 31 დეკემბერს	300.000	21.900	19.240	32.360	373500
ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში 20X6 წელს					
ქონების გადაფასებით მიღებული ნამეტი			10.900		10.900
გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასებით მიღებული დანაკლისი			800		800
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებზე გადასახადი			(2340)		
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება			9.360		9.360
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება				40.800	40.800
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავალი ან ხარჯი			9.360	40.800	50.160
დივიდენდები				(35.500)	(35.500)
სააქციო კაპიტ. გამოშვება	60.000	5.200			65.200
ნაშთი 20X7 წლის 31 დეკემბერს	360.000	27100	28.600	37.660	453.360

ალტერნატიულად ანგარიშგება შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგი სახით:

სააქციო საზოგადოება „ომეგა“
აღიარებული შემოსულობისა და დანაკარგების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

(ლარებში)

	20X7	20X6
შემოსულობა/(ზარალი) ქონების გადაფასებიდან	10.900	(7.200)
გასაყიდად არსებული ინვესტიციები:		
შეფასების შედეგად მიღებული შემოსულობის/ზარალის ასახვა საკუთარ კაპიტალში	800	(3.500)
პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში ან საკუთარი კაპიტალიდან გადატანილ მუხლებზე გადასახადი	(2340)	2140
უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული წმინდა მოგება	9.360	(8.560)
საანგარიშგებო პერიოდის მოგება	40.800	33.100
სულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული შემოსავალი და ხარჯი	50.160	24.540
სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებით გამოწვეული შედეგი		(6.240)

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ, გვაწოდებს ინფორმაციას:
   ა) წმინდა აქტივების ზრდის ან კლების შესახებ;
   ბ) საწარმოს გადახდისუნარიანობის შესახებ;
   გ) საწარმოს ფინანსური ეალდებულებების შესახებ.

2. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შესახებ ინფორმაციას გვაწოდებს მხოლოდ:
   ა) ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ;
   ბ) ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ;
   გ) მოგება-ზარალის ანგარიშგება.

3. ეკონომიკური შინაარსით შემოსავალი, რომელიც შეიძლება არ აისახოს მოგება-ზარალში, არის:
   ა) აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი;
   ბ) აქტივების გადაფასებით მიღებული შემოსავალი;
   გ) ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავალი.

4. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი, კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება:
   ა) სააქციო კაპიტალის ნაშთზე;
   ბ) გაუნაწილებელი მოგების ნაშთზე;
   გ) სარეზერვო კაპიტალის ნაშთზე.

5. ანგარიში, საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ, უნდა მოიცავდეს:
   ა) სამი პერიოდის ნაშთს;
   ბ) ორი პერიოდის ნაშთს;
   გ) ერთი პერიოდის ნაშთს.

მაგალითი

ქვემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე, შეადგინეთ სს „თემიდას" საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.

სს „თემიდა" დაფუძნდა 2006 წელს. წლის განმავლობაში სააქციო საზოგადოება „თემიდაში" მოხდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები, რამაც გაელენა მოახდინა საკუთარ კაპიტალზე:

1. სს „თემიდამ" გამოუშვა 100 ლარის ნომინალური ღირებულების 7000 ცალი აქცია;
2. საწარმომ გამოუშვა და 10 ლარის ნომინალური ღირებულების 2500 აქცია, რომელიც გაყიდა 20 ლარად.
3. სს-მ მოახდინა შენობის აფასება 30.000 ლარით (მოგების გადასახადი 20%)
4. სს „თემიდას" საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებამ, რომელიც მოგება-ზარალის ანგარიშგებით აღიარდა, შეადგინა 100.000 ლარი.

2007 წლის განმავლობაში სს „თემიდაში" მოხდა შემდეგი ოპერაციები, რამაც გაელენა მოახდინა საკუთარი კაპიტალის სიდიდეზე:

1. აქტივები აფასდა 50.000 ლარით (მოგების გადასახადი 20%);
2. სს-ს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება, რომელიც მოგება-ზარალის ანგარიშგებითაა აღიარებული შეადგენს 100.000 ლარს;

3. ფულადი სახსრებით გაიცა 32.000 ლარის დივიდენდი (22.000 ლარი ჩვეულებრივი და 10.000 პრივილეგირებული აქციების მფლობელებზე);
4. ს.ს-მ გამოუშვა 6.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, რომელიც გაიყიდა 110 ლარად,
5. სს-მ 1.500 ლარად გამოისყიდა 100 ცალი პრივილეგირებული საკუთარი აქცია.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

საქციო კაპიტლი სტრუქტურა	ჩვეულებრივი აქციები	პრივილეგიური აქციები	საემისიო კაპიტალი	გამოსყიდული საკუთარი აქციები	გადაფასების რეზერვი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
ნაშთები 2006 წლის 1 იანვრისათვის							
ქონების გადაფასებით მიღებული ნამეტი							
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება/ზარალი							
სააქციო კაპიტალის გამოშვება							
ნაშთები 2006 წლის 31 დეკემბრისათვის							
ნაშთები 2007 წლის 1 იანვრისათვის							
ქონების გადაფასებით მიღ. ნამეტი							
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება/ზარალი							
დივიდენდები							
სააქციო კაპიტალის გამოშვება							
საკუთარი აქციების გამოსყიდვა							
ნაშთები 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის							

18 ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

ბალანსში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია ზოგჯერ სრულად ვერ უზრუნველყოფს სამართლიანი წარდგენის პრინციპების მოთხოვნებს და საკმარისი არ არის საწარმოს შესახებ შედარებით სრული ინფორმაციის მისაღებად. ამიტომ, საწარმო ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტების მსგავსად, სისტემატურად მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები.

ბასს 1-ის შესაბამისად (პუნქტი 91), საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლისა და მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ასახვისთვის გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ;

ბ) ფასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ არ არის წარდგენილი ბალანსში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში; და

გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის უშუალოდ ბალანსში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგებაში ან ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების გასაგებად.

ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტების განხილვისას მოტანილი იყო ფასს-ის მიერ დადგენილი ნორმები ამ კომპონენტების შესადგენად. დაგვამახსოვრდა ალბათ ის მომენტები, სადაც ზოგიერთი ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით, საწარმოს ჰქონდა თავისუფალი არჩევანის უფლება — აესახა იგი უშუალოდ ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტებში, თუ განმარტებით შენიშვნებში. ამიტომ, განმარტებითი შენიშვნების შედგენის დროს, საწარმომ უნდა იხელმძღვანელოს არა მარტო ზემოთ მოტანილი ზოგადი მოთხოვნით, არამედ ანგარიშგების ყველა კომპონენტის წარდგენისათვის დადგენილი ნორმებით.

მხედველობიდან არ უნდა გამოგვრჩეს, რომ ინფორმაციის გახსნის მოთხოვნების სრულად დაცვის თვალსაზრისით, აუცილებელია სხვა სტანდარტებით დადგენილი ნორმების გათვალისწინებაც. როგორც წესი, თითქმის ყველა სტანდარტს ახლავს სპეციფიკური მოთხოვნები განმარტებებთან დაკავშირებით, რომლებიც ეხება ბალანსსა და ფინანსური ანგარიშგების სხვა საანგარიშგებო ფორმებში ასახული ინფორმაციის გახსნას და ემსახურება მათ უკეთ აღქმას. განმარტებისადმი ცალკეული სტანდარტით დადგენილი მოთხოვნების აქ მოტანა მიზანშეუწონელია, მათი მოცულობიდან გამომდინარე, ამიტომ სანიმუშოდ მოგვაქვს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების განმარტების ნორმები ბასს 16-დან.

ბასს 16-ის მიხედვით:

1. **ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:**
   ა) მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
   ბ) გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
   გ) აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;

დ) მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (დაგროვილ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;

ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ნაჩვენები იქნება:

(I) შემოსელა;

(II) აქტივები, რომლებიც კლასიფიცირებულია, როგორც გასაყიდად გამიზნული ან ჩართულია გასაყიდად კლასიფიცირებული სალიკვიდაციო ჯგუფის შემადგენლობაში, ფასს 5-ის შესაბამისად და სხვა გასვლები;

(III) შეძენა საწარმოთა გაერთიანების გზით;

(IV) ღირებულების მატება ან კლება პერიოდის განმავლობაში გადაფასებების შედეგად და უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში აღიარებული ან გაუქმებული გაუფასურების ზარალი (თუ ადგილი ჰქონდა) ბასს 36-ის „აქტივების გაუფასურება“ თანახმად;

(V) მოგებაში ან ზარალში ასახული გაუფასურების ზარალი, ბასს 36-ის თანახმად;

(VI) მოგებაში ან ზარალში ასახული გაუფასურების ზარალის გაუქმება, ბასს 36-ის თანახმად;

(VII) ცვეთა;

(VIII) წმინდა საკურსო სხვაობები, წარმოშობილი ფინანსური ანგარიშგების სამუშაო ვალუტიდან განსხვავებულ წარსადგენ ვალუტაში გადაყვანის შედეგად, საწარმოს საგარეო ოპერაციების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშების ჩათვლით; და

(IX) სხვა ცვლილებები.

2. **საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასევე უნდა გაიხსნას შემდეგი ინფორმაცია:**

ა) საკუთრების უფლებაზე არსებული შესაღუდები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება;

ბ) შექმნის პროცესში მყოფი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება, აღიარებული დანახარჯების ოდენობა;

გ) ძირითადი საშუალებების შეძენის პოტენციური სახელშეკრულებო ვალდებულებების თანხა;

დ) თუ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე არ არის ნაჩვენები კომპენსაციის მოცულობა, მესამე მხარეებისაგან ძირითადი საშუალების ერთეულის დაზიანების, დაკარგვის ან მიტოვებისათვის, რაც აისახა მოგებაში ან ზარალში.

3. **როდესაც ძირითადი საშუალებები ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, საჭიროა შემდეგი ინფორმაციის გახსნა:**

ა) გადაფასების თარიღი;

ბ) მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;

გ) რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვება;

დ) სიდიდე, რომლითაც ერთეულთა რეალური ღირებულება განსაზღვრული იყო აქტიურ ბაზარზე ფასებთან პირდაპირ კავშირში, ან უკანასკნელი საბაზრო ოპერაციებიდან არადაკავშირებულ პირებს შორის, ან, როდესაც გადაწყვეტილი იყო სხვა შეფასების მეთოდების გამოყენება;

ე) ძირითადი საშუალებების ცალკეული გადაფასებული ჯგუფისათვის საბალანსო ღირებულება, რომელიც აღიარდებოდა, თუ ისინი აისახებოდა თვითღირებულების მოდელით; და

ე) გადაფასებით მიღებული ნამეტი, როგორც პერიოდში მომხდარი ცვლილების მაჩვენებელი და აქციონერებზე ამ რეზერვის ნაშთის განაწილების ნებისმიერი შეზღუდვა.

განმარტება კეთდება თავისუფალი ფორმით. იგი შესაძლებელია წარმოდგენილი იყოს ტექსტის ან ცხრილის სახით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულების შესაბამისობის გასახსნელად საწარმომ შეიძლება განმარტება შემდეგი ფორმით წარმოადგინოს:

ცვლილება ძირითად საშუალებებში

(ათასი ლარი)

	მიწა და შენობა-ნაგებობები	მანქანა-დანადგარები	სატრანსპორტო საშუალებები	ავეჯი და მოწყობილობა	
ღირებულება					
ნაშთი წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
შემოსვლა	X	X	X	X	X
შეძენა საქმიანობის გაერთიანებით	X	X	X	X	X
ღირებულების გადაფასება:					
აფასება	X	X	X	X	X
ჩამოფასება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
კაპიტალზე მიკუთვნებული გაუფასურება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
კაპიტალზე მიკუთვნებული გაუფასურების უკუგატარება	X	X	X	X	X
მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურება	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
მოგება-ზარალზე მიკუთვნებული გაუფასურების უკუგატარება	X	X	X	X	X
გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
ცვეთა					
ნაშთი წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
დარიცხვა წლის განმავლობაში	X	X	X	X	X
გასვლა (გაყიდვა, გადაცემა)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ნაშთი წლის ბოლოს	X	X	X	X	X
საბალანსო ღირებულება					
წლის დასაწყისში	X	X	X	X	X
წლის ბოლოს	X	X	X	X	X

ცხრილში ჩაწერილი სათანადო ინფორმაცია უზრუნველყოფს ძირითადი საშუალებების ჯგუფების მიხედვით მათ ღირებულებასა და აკუმულირებულ ცვეთაში წლის განმავლობაში მომხდარი ცვლილებების გაცნობას.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები მზადდება და წარედგინება იმ მიზნით, რომ ინფორმაციის გახსნით მომხმარებელს დაეხმაროს ანგარიშგებით წარდგენილი ინფორმაციის უკეთ გაგებაში და შეუქმნას წინაპირობა სხვა საწარმოთა ანალოგიური ანგარიშგებისათვის შესადარებლად. ბასს 1-ის მიხედვით განმარტებითი შენიშვნები, როგორც წესი, წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი თანმიმდევრობით, რაც მომხმარებელს დაეხმარება მოცემული ფინანსური ანგარიშგების გაგებასა და სხვა საწარმოთა ფინანსურ ანგარიშგებებთან შედარებაში:

ა) იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებული ფასს-ის შესაბამისად;
ბ) გამოყენებული საბუღალტრო პოლიტიკა;
გ) დამატებითი ინფორმაცია უშუალოდ ბალანსში, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგებასა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლების განმარტებისათვის ისეთივე თანამიმდევრობით, როგორც წარმოდგენილია თითოეული ანგარიშგება და მისი თითოეული მუხლი;
დ) სხვა განმარტებები, მათ შორის:
(I) პირობითი ვალდებულებები (ბასს 37) და აუღიარებელი სახელშეკრულებო ვალდებულებები; და
(II) არაფინანსური შინაარსის განმარტებები. მაგ., საწარმოს ფინანსური რისკის მართვის მიზნები და პოლიტიკა.

ბასს განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებს შეფასების მეთოდებისა და საბუღალტრო პოლიტიკის გახსნას განმარტებით შენიშვნებში. მათი გახსნა აუცილებელია იმიტომ, რომ სტანდარტებით დაშვებულია შეფასების ალტერნატიული მეთოდები. ამასთან, სტანდარტები არ ხღუდავს ისეთი საბუღალტრო პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას, რომელიც სტანდარტებში არ არის განხილული, მაგრამ კონკრეტულ გარემოებაში მისი გამოყენება შესაძლებლობას იძლევა, უფრო ზუსტად აისახოს საწარმოს საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა. შესაბამისად, უშეცდომო გადაწყვეტილების მისაღებად, ინფორმაციის მომხმარებელი ინფორმირებული უნდა იყოს იმის თაობაზე, თუ რამდენად შეესაბამება წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება ბასს-ით დადგენილ მოთხოვნებს და ანგარიშგების კონკრეტული მუხლის შეფასებისა და წარდგენისათვის რომელი საბუღალტრო პოლიტიკა იყო გამოყენებული.

19

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში

19.1. მაკორექტირებელი მოვლენები

ინფორმაციის მომხმარებლისათვის გადაწყვეტილების მისაღებად, აუცილებელი და მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ ის ინფორმაცია, რომელიც საანგარიშგებო წლის მოვლენებიდან გამომდინარე ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, არამედ ისიც, რომელსაც ადგილი ჰქონდა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. ამიტომ ბასს 10-ით განსაზღვრულია ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენების გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაში. განმარტებების შესაბამისად, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები მოიცავს ბალანსის შედგენის თარიღიდან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვის თარიღამდე პერიოდში მომხდარ ხელსაყრელ და არახელსაყრელ მოვლენებს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვის თარიღის განსაზღვრისათვის უნდა ვისარგებლოთ შემდეგი ნორმებით:

ა) თუ ფინანსური ანგარიშგება გამოშვებულია (პარტნიორებისათვის ხელმისაწვდომია) პარტნიორთა კრების მიერ დამტკიცებამდე, მაშინ ნებართვის თარიღად ითვლება გამოშვების თარიღი და არა აქციონერების მიერ დამტკიცების თარიღი;

ბ) თუ ფინანსური ანგარიშგება მენეჯმენტის მიერ სასვედამხედველო ორგანოს დასამტკიცებლად წარედგინება, მაშინ წარსადგენად ნებართვის თარიღად ითვლება მენეჯმენტის მიერ სასვედამხედველო ორგანოსათვის წარსადგენად ნებართვის თარიღი.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენებიდან შეიძლება გამოიყოს ორი ტიპის მოვლენა:

ა) მოვლენები, რომლებიც მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებულ პირობებზე (ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები); და

ბ) მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რაც შეიძლება წარმოიშვას ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ პერიოდში (ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები).

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მაკორექტირებელი მოვლენები აუცილებლად უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ბასს 10-ის შესაბამისად, საწარმომ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მაკორექტირებელი მოვლენის ასახვის მიზნით. კორექტირება მოცემულ შემთხვევაში გულისხმობს, როგორც უკვე ასახული თანხების შეცვლას ისე მანამდე აუღიარებელი მუხლების ასახვას.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარ მაკორექტირებელ მოვლენებს წარმოადგენს:

1. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტა, რამდენადაც იგი ადასტურებს, რომ საწარმოს უკვე ჰქონდა მიმდინარე მოვალეობა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. როდესაც სასამართლოში სარჩელი უკვე აღძრულია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, ცხადია, საწარმოს წინაშე არსებობს წარსულის მაგალდებულებელი მოვლენა. ამ მოვლენამ შეიძლება გამოიწვიოს ან არ

გამოიწვიოს მიმდინარე მოვალეობა. თუ საწარმო დარწმუნებულია მიმდინარე მოვალეობის არსებობაში, იგი ბასს 37-ის შესაბამისად ქმნის ანარიცხებს. მაგრამ თუ არაა დარწმუნებული მიმდინარე მოვალეობის არსებობასა და მომავალში აქტივების გადინებაში, მაშინ შესაძლებელია განმარტებებში გახსნას ინფორმაცია, სარჩელის პირობით ვალდებულებასთან დაკავშირებით. სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებით, საწარმოსგ დაკისრებული თანხა შესაძლებელია არ დაემთხვეს ამ მიზნით შექმნილი ანარიცხების ოდენობას. ასეთ შემთხვევაში ეს მოვლენა საწარმოსგან ითხოვს შეასწოროს უკვე აღიარებული ანარიცხები. თუ ანარიცხები აღიარებული არ იყო, მაშინ სასამართლოს გადაწყვეტილება ადასტურებს, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებობდა მიმდინარე მოვალეობა და საწარმოს შეხედულება არ იყო სწორი, ამიტომ საწარმომ პირობითი ვალდებულების მხოლოდ გამჟღავნების სანაცვლოდ უნდა აღიაროს ანარიცხები.

მაგალითი 1

საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს 31 დეკემბრის მდგომარეობით. 20X7 წლის სექტემბერში მის წინააღმდეგ აღიძრა ორი სარჩელი. საწარმოს ადვოკატების ვარაუდით, საწარმოს დაეკისრება პირველი სარჩელის მიხედვით 20.000 ლარი, ხოლო მეორე სარჩელის მიხედვით საწარმო გამართლდება და მოსალოდნელი არაა სასარჩელო თანხის 5.000 ლარის დაკისრება. მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, საწარმო ქმნის ანარიცხებს 20.000 ლარის ოდენობით და განმარტებით შენიშვნებში ამჟღავნებს ინფორმაციას, რომ საწარმოს წინააღმდეგ აღძრულია სარჩელი 5.000 ლარის გადახდაზე. წარდგენაზე ნებართვის გაცემის მიზნით, საწარმოს მენეჯმენტს დანიშნული აქვს ფინანსური ანგარიშგების განხილვა 20X8 წლის 20 მარტს. 15 მარტისათვის ცნობილი გახდა სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლის მიხედვითაც საწარმოს გადასახდელად დაეკისრა პირველი სარჩელის მიხედვით 19.000 ლარი და მეორე სარჩელის მიხედვით – 5.000 ლარი.

გადაწყვეტილება პირველი სარჩელის მიხედვით, როგორც ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენა, განაპირობებს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში კორექტირების შეტანას. კერძოდ, ბალანსში უნდა შემცირდეს ანარიცხი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემცირდეს ანარიცხის ხარჯი 1.000 ლარით.

გადაწყვეტილება მეორე სარჩელის მიხედვით მოწმობს, რომ საწამოს 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მაკალდებულებელი მოვლენიდან გამომდინარე, გაჩნდა მიმდინარე მოვალეობა და იგი აუცილებელია ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს ანარიცხის სახით. ამიტომ, აუცილებელი იქნება ბალანსში ანარიცხის გაზრდა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ანარიცხის ხარჯის გაზრდა 5.000 ლარით.

2. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ინფორმაციის მიღება, რომელიც მიუთითებს, რომ აქტივი გაუფასურებული იყო ბალანსის შედგენის თარიღისათვის

ან მანამდე. ეს მოვლენა, აქტივის გაუფასურების გამო, საჭიროებს აღიარებული ზარალის თანხის კორექტირებას. გაეცნოთ შემდეგ ორ ასეთ მოვლენას.

ა) კლიენტის გაკოტრება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ. თუ გაკოტრდა საწარმოს კლიენტი, რომლის მიმართაც საწარმოს გაჩნდა მოთხოვნები ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, იგი ჩვეულებრივ ადასტურებს, რომ ზარალი უკვე არსებობდა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სავაჭრო მოთხოვნების ანგარიშზე და საწარმოს ესაჭიროება სავაჭრო მოთხოვნების ანგარიშის საბალანსო ღირებულების კორექტირება.

მაგალითი 2

20X7 წლის დეკემბერში საწარმომ კლიენტს მიაწოდა 12.000 ლარის საქონელი. ღირებულების ანაზღაურება უნდა მომხდარიყო 20X8 წლის 15 იანვრამდე, მაგრამ, გადახდისუუნარობის გამო, თანხების ამოღება ვერ მოხერხდა. კლიენტმა 25 თებერვალს (ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვის თარიღამდე) თავი გაკოტრებულად გამოაცხადა. რადგან 20X7 წლის მოთხოვნების საბალანსო ღირებულებაში დაფიქსირებულია მოცემული კლიენტიდან მისაღები 12.000 ლარი, უნდა მოხდეს მისი კორექტირება და, შესაბამისად, საწარმოს 20X7 წლის ზარალში უნდა ჩამოიწეროს კლიენტის გაკოტრებით მიღებული მოთხოვნები.

ბ) ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვით მიღებული მტკიცებულება, მათი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესახებ.

მაგალითი 3

საწარმო აწარმოებს და ყიდის რამდენიმე სახის პროდუქციას. A სახის პროდუქტზე მოთხოვნილება შეწყდა 20X7 წლის სექტემბრის თვეში. გასაღების ახალი ბაზრის პოვნის იმედით, საწარმო აგრძელებდა პროდუქციის წარმოებას 31 დეკემბრამდე. ვინაიდან საწარმომ ვერ შეძლო მოცემული სახის პროდუქციის ნეტო სარეალიზაციო ფასის მოპოვება, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 1.000 ერთეული მარაგი ბალანსში ასახა თვითღირებულებით 47.000 ლარად. ბალანსის წარდგენაზე ნებართვამდე საწარმომ შეძლო ახალი კლიენტის მოძებნა და დაიწყო A პროდუქტის გაყიდვა. ერთეულ პროდუქტს ყიდის 45 ლარად. ეს ფაქტი ადასტურებს, რომ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება 45 ლარია. შესაბამისად დასტურდება, რომ საწარმოს მარაგის თვითღირებულება 2.000 ლარით აღემატება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას და აუცილებელია მარაგის ღირებულების შემცირება და ზარალის გაზრდა 2000 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

3. ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მოგების განაწილების ან საპრემიო გადახდების განსაზღვრა. ამ მოვლენის შედეგად უნდა გაკორექტირდეს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება, თუ საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღამდე მოვლენების შედეგად ჰქონდა ამგვარი გადახდების განხორციელების მიმდინარე ან კონსტრუქციული მოვალეობა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

მაგალითი 4

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს მომუშავეების წინაშე არ გააჩნია სახელშეკრულებო ვალდებულება, იგი ყოველი საანგარიშგებო წლის დამთავრებიდან 2 თვეში მიღებული მოგებიდან გასცემს პრემიას. საპრემიო პროგრამა პრემიის ოდენობას უკავშირებს მომგებიანობის დონეს. ამიტომ საპრემიო თანხის საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ წლიური ფინანსური შედეგების დაჯამების შემდეგ. ამითაა განპირობებული სწორედ ის, რომ პრემიის გაცემა ვერ ხდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვის თარიღამდე 20X8 წლის თებერვალში

მენეჯერმა დააღგინა და გადაწყვიტა მომუშავეებზე გაცემის პრემია 25.000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული გადაწყვეტილების გათვალისწინებით, აუცილებელია გაიზარდოს ვალდებულება მომუშავეების წინაშე და ხარჯი 20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

4. თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენა, რომელიც ადასტურებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არაკორექტული იყო. თაღლითობა და შეცდომები შესაძლებელია გამოვლინდეს როგორც ფინანსური ანგარიშგების წარდგენამდე, ისე მის შემდეგ. თუ ისინი აღმოჩენილი იქნება ანგარიშგების წარდგენამდე, მაშინ იგი აუცილებლად უნდა შესწორდეს და სათანადოდ აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში. სხვა შემთხვევაში საწარმომ უნდა ისარგებლოს ბასს 8-ით.

მაგალითი 5

ფინანსური ანგარიშგების აუდირებისას აუდიტორებმა გამოავლინეს ფასს-ის უგულებელყოფის ფაქტები. მათი უმეტესობა შეეხებოდა ფინანსური ინფორმაციის გახსნაში დაშვებულ შეცდომებს და ერთი შეცდომა დაშვებული იყო მიღებული ავანსების აღრიცხვასა და ბალანსში ასახვასთან დაკავშირებით. კერძოდ, კლიენტისაგან, ხელშეკრულების საფუძველზე მომავალი შესყიდვებისათვის მიღებული ავანსი 50.000 ლარი ბუღალტერმა შეცდომით გაატარა რეალიზაციიდან ამონაგებში. ფაქტი ადასტურებს, რომ დაშვებულია შეცდომა, რომელიც ამახინჯებს საბალანსო მუხლების უფასების და წლიურ ფინანსურ შედეგს. მოვლენა მოითხოვს სათანადო კორექტირების შეტანას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

19.2. არამაკორექტირებელი მოვლენები და განმარტებები

მოვლენები, რომლებიც მიგვანიშნებს ბალანსის შედგენის შემდგომ პერიოდში მოსალოდნელ პირობებზე, არ იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების კორექტირებას. თუმცა. გამორიცხული არაა, საწარმომ ამ მოვლენებისაგან მოსალოდნელი შედეგების შესახებ ინფორმაცია გახსნას განმარტებით შენიშვნებში. ამიტომ მათ არამაკორექტირებელი მოვლენები ეწოდება. სტანდარტის განმარტებით საწარმომ არ უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით.

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითია ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების დაცემა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნების დართვის თარიღამდე. საბაზრო ღირებულების დაცემა ჩვეულებრივ არ ეხება ინვესტიციების პირობებს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, მაგრამ ასახავს გარემოებებს, რომლებიც წარმოიშვა მომდევნო პერიოდში. აქედან გამომდინარე, საწარმო არ გადაამოწმებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციებისათვის აღიარებულ თანხებს. ანალოგიურად, საწარმო არ ანახლებს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის განმარტებული ინვესტიციების თანხებს, თუმცა შესაძლოა დასჭირდეს დამატებითი განმარტება.

ანალოგიურად, ფინანსური ანგარიშგების თანხები კორექტირებას არ ექვემდებარება იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო გამოაცხადებს ან შესთავაზებს დივიდენდებს. ეს არ ნიშნავს, რომ საწარმომ ეს ინფორმაცია საერთოდ არ ასახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. პირიქით, იგი სასარგებლო ინფორმაციაა მისი მომხმარებლისათვის. სწორედ ამიტომ ბასს 1-ის მიხედვით ნებადართულია ეს ინფორმაცია გაიხსნას საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ინფორმაციის ამდაგვარი გახსნა არ გულისხმობს შეთავაზებული დივიდენდების ვალდებულების სახით აღიარებას. პირიქით, აღიარება შეზღუდულია სტანდარტებით. კერძოდ, ბასს 10 განმარტავს, რომ თუ დივიდენდები წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებისათვის გამოცხადებულია ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, საწარმომ ეს დივიდენდები ვალდებულების სახით არ უნდა აღიაროს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

ბალანსის შედგენის შემდგომი ზოგი მოვლენა განაპირობებს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ცვლილებას. იგი შეიძლება გულისხმობდეს ინფორმაციის განახლებას ან, პირობებიდან გამომდინარე, ახალი ინფორმაციის გახსნას.

მაგალითი 6

A საწარმომ B საწარმოს გარანტია მისცა 20X7 წელს ბანკიდან აღებულ სესხზე, რომელიც უნდა დაფარის 20X9 წლის ბოლოს. სესხის აღების მომენტში B საწარმოს კარგი ფინანსური მდგომარეობა ჰქონდა და რადგან სესხის გადახდა ახლო მომავალში არ იყო გათვალისწინებული, A საწარმომ თავის 20X7 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაცია არ გახსნა, პირობითი ვალდებულების შესახებ. 20X8 წლის დასაწყისში გამჟღავნდა ინფორმაცია B საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გაუარესების შესახებ. ამის გამო, ბანკმა B საწარმოს მოსთხოვა სესხის დაფარვა 20X8 წლის ბოლოსათვის. აღნიშნული ფაქტი A საწარმოსათვის ცნობილი გახდა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე ნებართვამდე. ამ მოვლენის გამო, A საწარმო ვალდებულია ცვლილება შეიტანოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში და ინფორმაცია უნდა გახსნას პირობითი ვალდებულების არსებობის შესახებ.

საწარმოს ინფორმაციის გამჟღავნების ვალდებულება ეცისრება ზოგიერთ შემთხვევაში არამაკორექტირებელ მოვლენებთან დაკავშირებითაც. ბასს 10-ის შესაბამისად, თუ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები იმდენად არსებითი იქნებოდა, რომ ზეგავლენას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობაზე, საწარმომ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენების თითოეული მნიშვნელოვანი კატეგორიისათვის უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) მოვლენის ხასიათი; და

ბ) მისი ფინანსური ეფექტის წინასწარი შეფასება ან განცხადება, რომ ასეთი წინასწარი შეფასება არ შეიძლება გაკეთდეს.

ქვემოთ მოტანილია ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი არამაკორექტირებელი მოვლენები, რომელიც შესაძლოა იმდენად მნიშვნელოვანი იყოს, რომ მათი განუმარტაობა ზეგავლენას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობაზე:

ა) უმთავრეს საწარმოთა გაერთიანებები ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ან უმთავრესი შეძენილობილი საწარმოს გასვლა;

ბ) ოპერაციების შეწყვეტის გეგმის გამოცხადება;

გ) აქტივების უმთავრესი შეძენები, აქტივების „გასაყიდად განკუთვნილ აქტივებად“ კლასიფიკაცია ფასს 5-ის „გასაყიდად განკუთვნილი ძირითადი საშუალებები და შეწყვეტილი ოპერაციები“ შესაბამისად, აქტივების სხვა გაყიდვები ან სახელმწიფოს მიერ უმთავრესი აქტივების ექსპროპრიაცია;

დ) ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ ძირითადი საწარმოო მოწყობილობების ხანძრის მიერ განადგურება;

ე) უმთავრესი რესტრუქტურიზაციის გამოცხადება ან დაწყება;

ვ) გარიგებები უმთავრეს ჩვეულებრივ აქციებსა და პოტენციურ ჩვეულებრივ აქციებზე ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ (ბასს 33 „შემოსავალი ერთ აქციაზე“ საწარმოს აეალდებულებს, გაამჟღავნოს ამგვარი გარიგებების აღწერა, თუ ეს გარიგებები არ ითვალისწინებს კაპიტალიზაციას, ან ბონუსურ ემისიას და აქციების დანაწევრებას ან დანაწევრების ანულირებას.);

ზ) უჩვეულოდ დიდი ცელილებები აქტივის ფასებში ან სავალუტო კურსებში ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ;

თ) ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონმდებლობაში ძალაში შესული ან გამოცხადებული ცელილებები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ეფექტი აქეს მიმდინარე და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებზე;

ი) მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების აღება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების გამოშვება; და

კ) მხოლოდ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი მოვლენებიდან წარმოშობილი მნიშვნელოვანი სასამართლო დაავის დაწყება.

საწარმომ უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო წარდგენისათვის და ნებართვის გამცემის ვინაობა. თუ საწარმოს მეკაუთრეებს ან სხვებს აქვთ უფლებამოსილება, შეიტანონ დამატებები და ცვლილებები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შემდეგ, საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს ეს ფაქტი.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1) სასამართლოს გადაწყვეტილებით ანგარიშგების შემდგომ პერიოდში, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, დადასტურებულია ანგარიშგების თარიღთან დაკავშირებული კომპანიის ვალდებულებები, მაგრამ ის ასახული არ არის ბუღალტრულ ბალანსში. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანაროში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

2) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, მიღებულია ინფორმაცია, რომელიც ამცნობს ანგარიშგების თარიღით აქტივების გაუფასურებას. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

3) თქვენ იგებთ ინფორმაციას კლიენტის გაკოტრების შესახებ, რომელსაც ადგილი ჰქონდა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

4) თქვენ გაქვთ ინფორმაცია თაღლითობის შესახებ, რომელიც მიუთითებს იმაზე, რომ ის ფინანსური ანგარიშგება რომლის დამტკიცებასაც აპირებთ ახლო მომავალში, აღმოჩნდა არასწორი. საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

5) თქვენ აღმოაჩინეთ რომ, თქვენი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულება დაეცა ანგარიშგების თარიღსა და დასამტკიცებელი ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს შორის. თქვენთვის საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ ეს ფაქტი უნდა აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

6) ანგარიშგების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს შორის პერიოდში კომპანიამ გამოაცხადა დივიდენდები. საჭიროა:
   1. მოახდინოთ ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ ეს ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

7) **ანგარიშგების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს შორის მმართველობამ მიიღო გადაწყვეტილება, გაყიდოს ფირმის აქტივები და გამოაცხადოს მისი ლიკვიდაცია. საჭიროა:**
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

8) **თქვენი ფირმის აქტივების 5% განსაზღვრულია ევროში. ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პერიოდში ვალუტის კურსი ევროსთან მიმართებაში შემცირდა 1%-ით. თქვენთვის საჭიროა:**
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

მაგალითი 1

საწარმოს ხელმძღვანელობამ 2007 წლის წლიური ანგარიშგების პროექტი დაასრულა 2008 წლის 28 თებერვალს. 2008 წლის 18 მარტს დირექტორთა საბჭომ განიხილა ფინანსური ანგარიშგება და წარდგენის ნება დართო. საწარმომ 2008 წლის 19 მარტს გამოაცხადა თავისი მოგება და სხვა შერჩეული ფინანსური ინფორმაცია. აქციონერების წლიურმა კრებამ დაამტკიცა ფინანსური ანგარიშგება 2008 წლის 15 მაისს და 2008 წლის 17 მაისს წარადგინა მარეგულირებელ ორგანოში. მოცემული თარიღებიდან, რომელი ითვლება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნებადართულ თარიღად.

პასუხი:

მაგალითი 2

ვთქვათ, მოცემული გვაქვს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები: უპასუხეთ, რა გაელენას მოახდენს ეს ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ა) საწარმომ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ გამოუშვა 100000 – აქცია, რის შედეგაც მიიღო ფულადი სახსრები 350.000 ლარის ოდენობით.

პასუხი:

ბ) 2007 წლის ოქტომბერში საწარმოს წინააღმდეგ შეტანილ იქნა სარჩელი. ადვოკატების ვარაუდით, საწარმოს დაეკისრება 50.000 ლარის გადახდა. მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით საწარმო ქმნის ანარიცხებს 50.000 ლარის ოდენობით. საწარმოს მენეჯმენტს დანიშნული აქვს ფინანსური ანგარიშგების განხილვა 18 მარტს. 10 მარტს ცნობილი გახდა სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლის მიხედვითაც საწარმოს დაეკისრა 45.000 ლარის გადახდა.

პასუხი:

გ) კონტრაქტის დარღვევის გამო, საწარმოს წინააღმდეგ შეტანილი სარჩელი სასამართლომ დააკმაყოფილა და საწარმომ უნდა აანაზღაუროს მიყენებული ზარალი და ხარჯები 85.000 ლარის ოდენობით. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საწარმოს ანარიცხები არ გაუკეთებია.

პასუხი:

დ) მარაგის ნაწილი, რომელთა თვითღირებულება ბალანსით არის 42.000 ლარი, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე გაიყიდა 30.000 ლარად. ღირებულების შემცირება არ მომხდარა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ.

პასუხი:

ე) საწარმოს ერთ-ერთი საამქრო, რომლის ღირებულება გახლდათ 426000 ლარი და გამოიყენებოდა საწარმოს მიერ, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე, მთლიანად განადგურდა ხანძრის შედეგად. სადაზღვევო კომპანია დათანხმდა 213000 ლარის გადახდას.

პასუხი:

20

შუალედური ფინანსური ანგარიშგება

20.1. ნახევარწლიური ფინანსური ანგარიშგება

შუალედური ფინანსური ანგარიშგება ნიშნავს ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც შეიცავს ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტს, ან შეიცავს ანგარიშგების შემოკლებულ ელემენტებს შუალედური საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

შუალედური პერიოდი არის ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი, რომელიც უფრო მოკლეა, ვიდრე სრული ფინანსური წელი.

შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის სრული ან შემოკლებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური შემადგენლობა და აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები დადგენილია ბასს 34-ით *„შუალედური ფინანსური ანგარიშგება“*.

იმ საწარმოებს, რომლებიც მონაწილეობენ ფასიანი ქაღალდების საჯარო ვაჭრობაში, ბასს-ის კომიტეტი რეკომენდაციას აძლევს:

ა) შუალედური ფინანსური ანგარიშგება მოამზადონ თავიანთი ფინანსური წლის პირველი ნახევრის მდგომარეობით მაინც; და

ბ) თავიანთი ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი გახადონ არა უგვიანეს 60 დღის განმავლობაში, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ.

საქართველოს სინამდვილეში ანგარიშვალდებული საწარმოები ვალდებული არიან, აღნიშნულ რეკომენდაციასთან ერთად, გაითვალისწინონ „ფასიანი ქაღალდების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნები, წარდგენის ვადებთან დაკავშირებით.

საწარმოს ბასს-ს არ უკრძალავს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას ბასს 1-ით განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის სახით. ამასთან, საწარმო უფლებამოსილია აირჩიოს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სხვა ფორმატი, რომელშიც წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებასთან შედარებით ასახული იქნება მცირე ინფორმაცია.

სხვა თავებში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის კომპონენტები; ამიტომ აქ მოგვაქვს შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური კომპლექტისადმი სტანდარტით დადგენილი ელემენტები.

ბასს 34-ის მიხედვით, შუალედური ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს, როგორც აუცილებელ მინიმუმს:

ა) შემოკლებულ ბუღალტრულ ბალანსს;

ბ) შემოკლებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას;

გ) შემოკლებულ ანგარიშგებას, რომელიც გვიჩვენებს (I) საკუთარ კაპიტალში მომხდარ ყველა ცვლილებას ან (II) საკუთარ კაპიტალში ისეთ ცვლილებებს, რაც არ არის გამოწვეული მესაკუთრეთა მხრიდან კაპიტალის შენატანების ოპერაციებითა და მესაკუთრეებისე განაწილების შედეგად.

დ) შემოკლებულ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას; და

ე) შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებს.

ერთი შეხედვით, შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მინიმალური ელემენტები სრული ფინანსური ანგარიშგებისაგან არსებითად იმით განსხვავდება, რომ ანგარიშგების ყველა კომპონენტი შემცირებულ ინფორმაციას მოიცავს. მაგრამ არსებობს სხვა განმასხვავებელი ნიშანიც, რაც, უმთავრესად, შინაარსს შეეხება. ამის ნათელი მაგალითია ინფორმაციის შესადარისობის უზრუნველყოფა. თუ წლიური ფინანსური

ანგარიშგება იოვალისწინებს წინა საანგარიშგებო პერიოდის შესადარისი ინფორმაციის წარდგენას ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, იმ შემთხვევაშიც, როცა იგი წარედგინება ბასს 1-ით განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპონენტით, შესადარის ინფორმაციად ბალანსში მიეთითება გასული სამეურნეო წლის ბალანსის შედგენის თარიღის საბალანსო მონაცემები. ეს მოთხოვნა გამომდინარეობს ბასს 34-იდან, რომლის მიხედვითაც შუალედური ანგარიშგება (შემოკლებული ან სრული) უნდა მოიცავდეს შემდეგი პერიოდების შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებებს:

ა) ბალანსს მიმდინარე შუალედური პერიოდის დასასრულისათვის და შესადარის ბალანსს უშუალო წინა ფინანსური წლისათვის;

ბ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას მიმდინარე ფინანსური წლის მოცემულ თარიღამდე მიმდინარე შუალედური პერიოდისათვის და ნაზარდი ჯამით, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარისი შუალედური პერიოდების შესადარის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებებთან (მიმდინარე და ნაზარდი ჯამით) ერთად;

გ) ანგარიშგება, რომელიც გვიჩვენებს მიმდინარე ფინანსური წლის განმავლობაში, მოცემულ თარიღამდე საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებს ნაზარდი ჯამით, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარის მოცემულ თარიღამდე პერიოდისათვის, შესადარის ანგარიშგებასთან ერთად; და

დ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ნაზარდი ჯამით, მიმდინარე ფინანსური წლის მოცემულ თარიღამდე, უშუალო წინა ფინანსური წლის შესადარის მოცემულ თარიღამდე პერიოდისათვის, შესადარის ანგარიშგებასთან ერთად.

მოცემული ნორმების უკეთესად გაგებისათვის გთავაზობთ შემდეგ საილუსტრაციო მაგალითს. დავუშვათ, საწარმო ფინანსურ წელს ამთაერებს 20X7 წლის 31 დეკემბერს. მას ევალება შუალედური ანგარიშგების წარდგენა ნახევარი წლისათვის. ვინაიდან საწარმოს ფინანსური წელი ემთხვევა კალენდარულ წელს, შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს 30 ივნისის მდგომარეობით. მიუხედავად იმისა, საწარმო შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენად ისარგებლებს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტით, თუ შემოკლებული (მინიმალური) ელემენტებით, მან შუალედურ ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს შემდეგი თარიღების ინფორმაცია:

	საანგარიშგებო ინფორმაცია	შესადარისი ინფორმაცია
ბალანსი:	20X7წ. 30 ივნ-თვის	20X6წ. 31 დეკ-სთვის
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:		
6 თვიანი პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს
საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება:		
6 თვიანი პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს

თუ იმავე საწარმოს ყოველკვარტალურად უხდება შუალედური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, მაშინ მან მეორე კვარტალის ბოლოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უნდა წარადგინოს როგორც ნაზარდი ჯამით, ისე ცალკე ბოლო 3 თვისათვის; ე.ი. შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში უხრუნველყოფილი იქნება შემდეგი პერიოდების ინფორმაციათა შესადარისობა:

	საანგარიშგებო ინფორმაცია 20X7წ. 30 ივნ-თვის	შესადარისი ინფორმაცია 20X6წ. 31 დეკ-სთვის
ბალანსი:		
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:		
6 თვიანი პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს
3 თვიანი პერიოდის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება:		
6 თვიანი პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს
საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება:		
6 თვიანი პერიოდისათვის, რომელიც მთავრდება	20X7წ. 30 ივნისს	20X6წ. 30 ივნისს

შემოკლებული შუალედური ფინანსური ანგარიშგება არ მოითხოვს განმარტებითი შენიშვნების წარდგენას ისეთი სრული მოცულობით, როგორც იგი წლიური ფინანსური ანგარიშგებისთვისაა გათვალისწინებული. ამიტომ განსაზღვრულია, რომ საწარმომ წარადგინოს შერჩეული განმარტებითი შენიშვნები. იგი ეყრდნობა ვარაუდს, რომ შუალედური ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ხელმისაწვდომი იქნება საწარმოს ყველაზე ბოლო ფინანსური ანგარიშგებაც და აუცილებელი არ არის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში აისახოს წლიურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაციის უმნიშვნელო ცვლილებები. ამიტომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებას დაერთოს განმარტებითი შენიშვნები, რომელშიც განიმარტება ის მოვლენა და ოპერაცია, რომელიც მნიშვნელოვანია, ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების შემდგომი პერიოდის შუალედური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებით, ბასს 34-ით დადგენილია, რომ საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა ჩართოს შემდეგი ინფორმაცია, როგორც აუცილებელი მინიმუმი, თუ ის არსებითია და სხვაგან არსად არ არის ახსნილი შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჩვეულებრივ, ეს ინფორმაცია წარდგენილ უნდა იქნეს ფინანსური წლის საფუძველზე. თუმცა, საწარმომ ასევე უნდა განმარტოს ნებისმიერი ისეთი მოვლენა ან ოპერაცია, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება მიმდინარე შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის გასაგებად:

ა) განცხადება, რომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია იგივე საღრიცხვო პოლიტიკა და გაანგარიშების მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა ყველაზე ბოლო წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან თუ საღრიცხვო პოლიტიკა ან მეთოდები შეცვლილია, აღწეროს ამ ცვლილებების შინაარსი და შედეგი;

ბ) განმარტებითი შენიშვნები შუალედური პერიოდის საქმიანობის სეზონურობის ან ციკლურობის შესახებ;

გ) იმ მუხლების შინაარსი და თანხები, რომლებიც გავლენას ახდენს აქტივებზე, ვალდებულებებზე, საკუთარ კაპიტალზე, წმინდა შემოსავალზე ან ფულადი სახსრების მოძრაობაზე და უჩვეულოა თავიანთი ხასიათის, სიდიდის ან მოქმედების სფეროს გამო;

დ) მიმდინარე ფინანსური წლის წინა შუალედურ პერიოდებში წარდგენილი თანხების შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შინაარსი და თანხა, ან

წინა ფინანსურ წლებში წარდგენილი თანხების შეფასებებში მომხდარი ცვლილებების შინაარსი და თანხა, თუ ამ ცვლილებებმა მნიშვნელოვანი გაელენა მოახდინეს მიმდინარე შუალედურ პერიოდზე;

ე) სასესხო და წილობრიეი ფასიანი ქაღალდების გამოშვება, გამოსყიდვა და დაფარვა;

ვ) გადახდილი დივიდენდები (სულ და ერთ აქციაზე) ჩვეულებრიეი აქციებისა და დანარჩენი აქციებისათვის – ცალ-ცალკე.

ზ) იმ სამეურნეო ან გეოგრაფიული სეგმენტების სეგმენტური ამონაგები და სეგმენტური შედეგი, იმის მიხედვით, თუ რა წარმოადგენს საწარმოს სეგმენტური ანგარიშგების ძირითად საფუძველს;

თ) შუალედური საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი ისეთი არსებითი მოვლენები, რომლებიც არ აისახა შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში;

ი) შუალედურ საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს სტრუქტურაში მომხდარი ცვლილებების გაელენა, მათ შორის: საწარმოთა გაერთიანება, შეილობილი საწარმოებისა და გრძელვადიანი ინვესტიციების შეძენა ან გაყიდვა, რეორგანიზაცია და შეწყვეტილი ოპერაციები; და

კ) უკანასკნელი წლიური ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ მომხდარი ცვლილებები პირობით ვალდებულებებში ან პირობით აქტივებში.

როგორც განმარტებითი შენიშვნებისადმი დადგენილი მოთხოვნებიდან ჩანს, საწარმოს არ ევალება შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწეროს საღრიცხვო პოლიტიკა. ამის ვალდებულება არ არსებობს, რადგან შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, არსებობს ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში ერთი და იმაეე საღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების აუცილებლობა. ამასთან, შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შედგენასთან დაკავშირებით, ბასს 34-ით დადგენილია, რომ საწარმომ შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებაშიც უნდა გამოიყენოს იგივე საღრიცხვო პოლიტიკა, რომელსაც იყენებს წლიური ფინანსური ანგარიშგებისათვის, გარდა საღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ისეთი ცვლილებების მიმართ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა ყველაზე ბოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და უნდა აისახოს შემდგომი პერიოდის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მაგრამ განსაკუთრებულ ეითარებაში (როდესაც საღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლას მოითხოვს კანონმდებლობა ან სტანდარტების შემმუშაევებელი ორგანო ან, როდესაც მიჩნეულია, რომ საღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლის შედეგად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოვლენები და სამეურნეო ოპერაციები უფრო მისაღები ფორმით იქნება წარდგენილი) დასაშეებია საღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა. ასეთ შემთხვევაში, საწარმოს ევალება შუალედური ფინანსური ანგარიშგების შერჩეულ განმარტებით შენიშვნებში აღწეროს ამ ცვლილებების შინაარსი და შედეგი.

21

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

21.1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების არსი და წარდგენის ვალდებულება

სამეწარმეო მიზნებიდან გამომდინარე, ზოგიერთი მსხვილი საწარმო ქმნის შვილობილ საწარმოს. **შვილობილი საწარმო** არის საწარმო, ამხანაგობის ტიპის არაკორპორაციული ერთეულის ჩათვლით, რომელსაც კონტროლს უწევს სხვა საწარმო (ცნობილი სათაო საწარმოს სახელწოდებით).

კონტროლი ნიშნავს საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

როდესაც საუბარია საწარმოზე, ყოველთვის იგულისხმება ცალკე აღებული იურიდიული პირი და არა შვილობილ საწარმოსთან (საწარმოებთან) ერთად. პირი, რომელიც აპირებს რომელიმე მათგანის აქციის შეძენას, დაინტერესებულია წარმოდგენა იქონიოს არა მარტო ცალკე აღებულ საწარმოზე, არამედ მთლიანად საწარმოთა ჯგუფზე.

საწარმოთა ჯგუფს უწოდებენ ძირითად და შვილობილ საწარმოებს ერთად.

ინვესტორის დაინტერესებას, ჰქონდეს სრულყოფილი ინფორმაცია საწარმოთა ჯგუფის შესახებ, უსრუნველყოფს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის ანგარიშგება.

ასეთ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ჩანს ცალკეული იურიდიული სუბიექტის სამართლებრივი საზღვრები. მარტივად რომ ვთქვათ, კონსოლიდირებული ბალანსის მუხლი „ძირითადი საშუალებები", ერთიანად ასახავს როგორც სათაო საწარმოს, ისე მისი შვილობილი საწარმოების ძირითადი საშუალებების ღირებულებას. ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლი „რეალიზაციიდან ამონაგები" მოიცავს ჯგუფში შემავალი ყველა საწარმოს რეალიზაციიდან ამონაგებს.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ესაჭიროება ადმინისტრაციასაც, ვინაიდან სათაო საწარმო მართავს შვილობილი საწარმოს ფინანსურ და სამეურნეო პოლიტიკას.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის პირობებს განსაზღვრავს ბასს 27 „ კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება". მოცემული სტანდარტის მიხედვით, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა საჭიროა ყველა სათაო საწარმოსათვის, იმ გამონაკლისის გარდა, რომელთა მიმართ ასეთი რამ დაშვებულია სტანდარტის ნორმებით. კერძოდ, ბასს 27-ით დადგენილია, რომ სათაო საწარმო კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას არ წარადგენს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) სათაო საწარმო, რომელიც მთლიანად ან ნაწილობრივ წარმოადგენს სხვა საწარმოს შვილობილ საწარმოს და მისი სხვა მფლობელები, მათი ჩათვლით ვინც არ არის აღჭურვილი ხმის უფლებით, ინფორმირებულნი იყვნენ და წინააღმდეგი არ წასულან იმისა, რომ სათაო საწარმო არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას;

ბ) სათაიო საწარმოს საეალო ან წილობრივი ინსტრუმენტები არ იყიდება საჯარო ბაზარზე (ადგილობრივი ან უცხოური საფონდო ბირჟა ან არასაბირჟო ორგანიზებული ბაზარი, ადგილობრივი და რეგიონალური ბაზრების ჩათელით);

გ) სათაიო საწარმო თაეის ფინანსურ ანგარიშგებას ფასიანი ქაღალდების კომისიაში ან სხვა მარეგულირებელ ორგანოში არც ადრე წარადგენდა და არც ახლა იმყოფება წარდგენის პროცესში, საჯარო ბაზარზე რაიმე სახის ინსტრუმენტების გამოშვების მიზნებისათეის; და

დ) მთავარი სათაიო საწარმო ან შუალედური სათაიო საწარმო ადგენს საჯაროდ ხელმისაწედომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე გადაწყეტილების მისაღებად მნიშვნელოვანია პასუხი გაეცეს ორ კითხვას:

1. წარდგენილ უნდა იქნეს თუ არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება; და
2. რომელი შეილობილი საწარმოები უნდა ჩაირთოს კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში.

პირველ კითხვაზე პასუხის გასაცემად უნდა დაეუბრუნდეთ შეილობილი საწარმოს ცნებას და განემარტოთ, თუ რას ნიშნაეს სიტყვა „აკონტროლებს". სტანდარტის მიხედეით სიტყვა „აკონტროლებს" გულისხმობს, რომ სათაიო საწარმო, პირდაპირ თუ არაპირდაპირ ფლობს ხმის უფლების ნახეარზე მეტს, მაგრამ ასეთი მფლობელობა შეიძლება ყოველთეის არ გულისხმობდეს კონტროლს. შესაძლებელია საწარმო ფლობდეს სხვა საწარმოს ხმის უფლების ნახეარზე მეტს, მაგრამ ვერ აკონტროლებდეს მას. და პირიქით, ზოგჯერ ძირითად საწარმოს კონტროლის უფლება შეიძლება ჰქონდეს მაშინაც, როდესაც იგი ფლობს ხმის უფლების ნახეარს ან ნახეარზე ნაკლებს. ეს ის შემთხვეევებია, როდესაც:

ა) საწარმოს ხმის უფლების ნახეარზე მეტის ფლობის უფლება განმტკიცებულია სხვა ინვესტორებთან დადებული ხელშეკრულებით;

ბ) საწარმოს მიერ ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკის მართვის უფლება განმტკიცებულია კანონმდებლობით ან სათანადო ხელშეკრულებით;

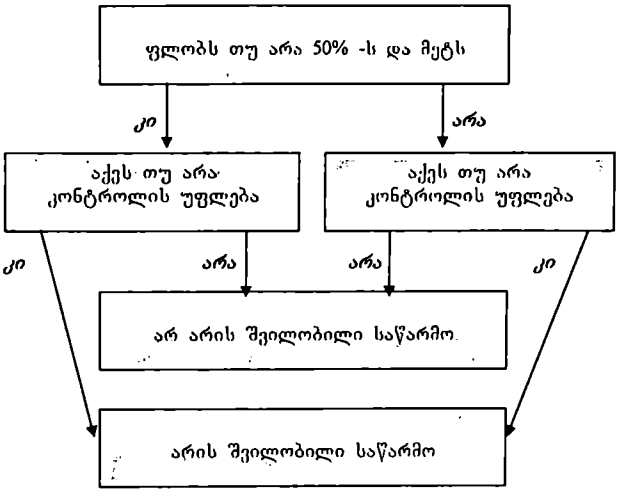
გ) საწარმოს უფლება აქვს დანიშნოს ან გაანთავისუფლოს დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს წეერთა უმრავლესობა, რომლებიც მართავენ საწარმოს; ან

დ) საწარმოს შეუძლია ზემოქმედება ხმის უმრავლესობაზე დირექტორთა საბჭოს ან სხვა ანალოგიური მმართველობითი ორგანოს სხდომებზე, თუ ეს საბჭო ან ორგანო მართავს საწარმოს.

ამდენად, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ამოსაეალი პირობა არის არა ხმის უფლების ნახეარზე მეტის ფლობა, არამედ საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართეის უფლება.

შეილობილი საწარმოს განსაზღვრის სქემა შეიძლება შემდეგნაირად წარმოეიდგინოთ:

შეილობილი საწარმოს განსაზღვრის სქემა



როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ყველა სათაო საწარმო ვალდებული არ არის წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება. ამიტომ, შეილობილი საწარმოს განსაზღვრასთან ერთად, უნდა დადგინდეს სათაო საწარმო, თაის მხრივ, არის თუ არა სხვა საწარმოს შეილობილი საწარმო და ეკალება თუ არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

დავუშვათ, რომ:

1. *A საწარმო ფლობს ხმის უფლების მქონე აქციების 80%-ს B საწარმოში, 25%-ს D საწარმოში და 35%-ს C საწარმოში;*
2. *B საწარმო ფლობს ხმის უფლების მქონე აქციების 30%-ს C საწარმოში და 60%-ს D საწარმოში;*
3. *50 პროცენტზე მეტი ხმის უფლება განაპირობებს კონტროლის უფლებამოსილებას და მიჩნეულია, რომ მომხმარებელთა ინტერესები არ იქნება შელახული, თუ სხვისი შეილობილი სათაო საწარმო არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას.*

პირობიდან გამომდინარე, A საწარმოს შვილობილია B, C და D საწარმოები, რადგან B საწარმოში პირდაპირ და C და D საწარმოებში არაპირდაპირ ფლობს 50%-ზე მეტ ხმის უფლებას. თაის მხრივ, B საწარმო წარმოადგენს ძირითად საწარმოს D საწარმოს მიმართ, მაგრამ იგი არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას და ამით, პირობიდან გამომდინარე, ინფორმაციის მომხმარებელთა უფლებები არ დაირღვევა.

განხილული მაგალითის მიხედვით, A საწარმომ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში თავი უნდა მოუყაროს ყველა შეილობილი საწარმოს ფინანსურ ინფორმაციას. ამ დროს მნიშვნელობა არა აქვს, შეილობილი საწარმო ეწევა თუ არა იმავე საქმიანობას, რასაც სათაო საწარმო. იმ მიზეზით, რომ შეილობილი საწარმო ეწევა სათაო საწარმოსაგან განსხვავებულ საქმიანობას, შვილობილი საწარმოს

გამორიცხება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებიდან მიზანშეწონილი არ არის. პირიქით, ასეთი შეილობილი საწარმოების საქმიანობის ასახვა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში იძლევა საუკეთესო დამატებით ინფორმაციას, შეილობილი საწარმოების განსხვავებული სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ.

21.2. ჯგუფის ფინანსური ინფორმაციის კონსოლიდირების პროცედურები

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მიზნით, აუცილებელია სათავო და შეილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების აგრეგირება. აგრეგირების მიზნით ხდება სათავო და შეილობილი საწარმოების აქტივების, ვალდებულების, შემოსავლებისა და ხარჯების ანალოგიური მუხლების შეჯამება. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნით, დადგენილია შემდეგი ზოგადი ნორმები.

1. ანგარიშგების თარიღთან დაკავშირებით. სასურველია, კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი სათავო და შეილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები შედგენილი იყოს ერთი და იმავე საანგარიშგებო თარიღისათვის. მაგრამ ამის მიღწევა ზოგჯერ შეუძლებელია. ამიტომ ბასს 27 ადგენს, რომ როდესაც სათავო და შეილობილი საწარმოების ანგარიშგებები დგება განსხვავებული რიცხვით, შეილობილი საწარმო კონსოლიდაციის მიზნებისათვის იმავე თარიღით ადგენს დამატებით ფინანსურ ანგარიშგებას, თუ ამის გაკეთება შეუძლებელი არ არის.

თუ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში შემავალი შეილობილი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია სათავო საწარმოსაგან განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღისათვის, აუცილებელია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება იმ მნიშვნელოვანი ოპერაციებისა და მოვლენების ფინანსური შედეგების მიხედვით, რომლებიც მოხდა ამ თარიღსა და სათავო საწარმოს საანგარიშგებო თარიღს შორის პერიოდში. ნებისმიერ შემთხვევაში, საანგარიშგებო თარიღებს შორის სხვაობა არ უნდა აღემატებოდეს სამ თვეს. საანგარიშგებო პერიოდების ხანგრძლივობა და სხვაობა საანგარიშგებო თარიღებს შორის არ უნდა იცვლებოდეს პერიოდიდან პერიოდზე.

2. სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმართ. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა ეყრდნობოდეს ანალოგიური ოპერაციებისა და ერთი და იმავე ვითარებაში მომხდარი სხვა მოვლენების მიმართ ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებას. თუ საწარმოთა ჯგუფის წევრები ანალოგიური ოპერაციებისა და მოვლენებისთვის გამოიყენებენ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკისგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, აუცილებელია მათი ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების თარიღისათვის.

3. კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ჩართვის მიმართ. შეილობილი საწარმოს საქმიანობის შედეგები ჩაირთვება კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი შეძენის თარიღიდან. შეილობილი საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩაირთვება იმ თარიღამდე, სანამ სათავო საწარმო დაკარგავს შეილობილ საწარმოზე კონტროლის უფლებას. სხვაობა შეილობილი საწარმოს გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალსა და მისი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებას შორის, მათ შორის შეილობილ საწარმოსთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობების მთლიანი თანხა, რომელიც აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში გაყიდვის თარიღის მდგომარეობით, ბასს 21-ის – *„უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“* – შესაბამისად აღიარდება კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როგორც მიღებული შემოსულობა ან ზარალი შეილობილი საწარმოს გაყიდვის შედეგად.

4. საბალანსო მუხლების მიმართ. კონსოლიდირებულ ბალანსში უმცირესობის წილი წარდგენილ უნდა იქნეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, სათავო საწარ-

მოს სააქციო კაპიტალისაგან დამოუკიდებლად. აგრეთვე, ცალკე უნდა იქნეს წარმოდგენილი უმცირესობის წილი საწარმოთა ჯგუფის მოგება'ში ან ზარალში.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, საწარმო აერთიანებს სათაო და მისი შვილობილი საწარმოების ფინანსურ ანგარიშგებებს, მუხლობრივად, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და დანახარჯების ანალოგიური საბალანსო მუხლების დაჯამებით. ეს არ ნიშნავს ფინანსური ანგარიშგების ანალოგიური მუხლების წმინდა არითმეტიკული ჯამის სახით წარმოდგენას. იმისათვის, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება წარმოაჩენდეს ფინანსურ ინფორმაციას საწარმოთა ჯგუფის შესახებ, დამოუკიდებელი ეკონომიკური ერთეულის მსგავსად, აუცილებელია შემდეგი პროცედურების ჩატარება:

1. **ინვესტიციებისა და საკუთარი კაპიტალის ელიმინირება.** ბასს 27-ის მიხედვით, თითოეული შვილობილი საწარმოს კაპიტალიდან უნდა გამოირიცხოს თითოეულ შვილობილ საწარმოში დაბანდებული სათაო საწარმოს ინვესტიციების მიმდინარე საბალანსო ღირებულება და სათაო საწარმოს წილი. მოცემული ნორმის შესაბამისად, კონსოლიდირებულ ბალანსში არ უნდა აისახოს შვილობილ საწარმოში დაბანდებული ინვესტიცია და ანალოგიური თანხით უნდა შემცირდეს შვილობილი საწარმოს საკუთარი კაპიტალი. აღნიშნულის ნათელსაყოფად, განვიხილოთ შემდეგი სიტუაცია:

მაგალითი 1

A საწარმო ფლობს B საწარმოს ხმის უფლების მქონე აქციების 100 %-ს. კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენად, სამუშაო ცხრილში მოტანილია სათაო და შვილობილი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა 20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. სამუშაო ცხრილის ელიმინირების სვეტი გვიჩვენებს კონსოლიდაციის მიზნით გამოსარიცხ თანხებს. A საწარმოს ინვესტიცია B საწარმოში შეადგენს 50.000 ლარს. ინვესტირება მოხდა საანგარიშგებო წლის დასაწყისში და ამ მომენტისათვის B საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება შეადგენდა 5.000 ლარს. ინვესტიცია სხვა საწარმოებში არ აძლევს მათი კონტროლის უფლებას და კონსოლიდაციის მიზნით ერთიანდება მხოლოდ A და B საწარმოს ბალანსები.

შენიშვნა: *იგულისხმება, რომ:*

- *A და B საწარმოს ბალანსები შედგენილია ერთნაირი საალრიცხვო პოლიტიკით და ერთი და იმავე საბალანსო თარიღისათვის;*
  მაგალითის მიზნიდან გამომდინარე, ბალანსი აგებული არ არის ბასს 1-ის მიხედვით;
  ძირითად და შვილობილ საწარმოს შორის შიდაოპერაციებს ადგილი არ ჰქონია.

ცხრილი 21.1.

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი

მუხლები	*A* საწარმოს ბალანსი	*B* საწარმოს ბალანსი	ელიმინირება		კონსოლიდირებული ბალანსი
			დებეტი	კრედიტი	
ძირითადი საშუალებები	900.000	50.000			950.000
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში	65.000			50.000	15.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	25.500	17.200			42.700
საეჭვო მოთხოვნები	12.300	3.700			16.000

ფულადი სახსრები	37.400	12.600			50.000
სულ აქტივები	1.040.200	83.500			1.073.700
სააქციო კაპიტალი	850.000	45.000	45.000		850.000
აკუმულირებული მოგება	150.500	15.300	5.000		160.800
გრძელვადიანი სესხები	25.400	15.500			40.900
სავაჭრო ვალდებულებები	14.300	7.700			22.000
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	1.040.200	83.500			1.073.700

ამდენად, შეილობილ საწარმოში ინვესტიციებისა და საკუთარი კაპიტალის ელიმინირების შემდეგ, კონსოლიდირებულ ბალანსში ინვესტიციები აისახება 15.000 ლარის, ხოლო საკუთარი კაპიტალი – 1.010.000 (850.000+ 160.800) ლარის ოდენობით.

2. მოგებაში უმცირესობის წილის კორექტირება. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, კონტროლისათვის აუცილებელი არ არის შეილობილ საწარმოში ხმის უფლების 100 პროცენტიანი ფლობა. ამიტომ, ხშირ შემთხვევაში, შეილობილ საწარმოებში ხმის გარკვეულ ნაწილს სხვა პირები ფლობენ. მათ უმცირესობას უწოდებენ. წილის შესაბამისად, უმცირესობას თავისი ინტერესი გააჩნია შეილობილ საწარმოში. ამიტომ, უნდა განისაზღვროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შეილობილი საწარმოების წმინდა მოგებაში ან ზარალში საანგარიშგებო პერიოდისათვის და აისახოს კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგებაში.

უმცირესობის წილი არის შეილობილი საწარმოს მოგების ან ზარალის და წმინდა აქტივების ის ნაწილი, რომელიც არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ (შეილობილი საწარმოების მეშვეობით) არ ეკუთვნის სათაო საწარმოს.

უმცირესობის წილი გამოიანგარიშება შეილობილი საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლიდან „მოგება დაბეგვრის შემდეგ". იგი ცალკე გამოიყოფა კონსოლიდირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და ემატება უმცირესობის წილს ბუღალტრულ ბალანსში.

მაგალითი 2

დავუშვათ, სათაო საწარმოს შეილობილ საწარმოში უმცირესობა ფლობს ხმის უფლების 20 %-ს. საანგარიშგებო პერიოდის (20X7 წელი) ბოლოსათვის სათაო და შეილობილი საწარმოს ფინანსური შედეგის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

ცხრილი 21.2

ამონარიდი ჯგუფის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან
20X7 წლის 31 დეკემბრის მდგომარობით

	A საწარმო	***B*** საწარმო
ამონაგები რეალიზაციიდან	1.053.270	111.350
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება და ხარჯები	875.900	97.650
საერთო მოგება	177.370	13.700
გადასახადი	26.870	3.400
მოგება დაბეგვრის შემდეგ	150.500	10.300

უნდა დადგინდეს უმცირესობის წილი მოგებაში კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით. გასათვალისწინებელია, რომ საწარმოთაშორისი დივიდენდები ელიმინირდება. გარდა ამისა, როდესაც საქმე ეხება უმცირესობის

წილს შვილობილი საწარმოს მიმდინარე წლის მოგებაში, კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიზანს წარმოადგენს წარმოაჩინოს უმცირესობის წილი დაბეგვრის შემდგომ მოგებაში და არა ის, როგორ ნაწილდება ეს ციფრი დივიდენდებსა და გაუნაწილებელ მოგებაში.

ცხრილი 21.3

ფრაგმენტი მოგებისა და ზარალის კონსოლიდირებული ანგარიშგებიდან

	20X7 წ.
ამონაგები რეალიზაციიდან (1.044.270 + 111.350)	1.164.620
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება და ხარჯები (875.900 + 97.650)	973.550
ჯგუფის მოგება დაბეგვრამდე	191.070
გადასახადი (26.870 + 3.400)	30.270
მოგება დაბეგვრის შემდეგ:	160.800
უმცირესობის წილი (20% × 10.300)	2.060
სათაოზე მისაკუთვნებელი	158.740

3. წმინდა აქტივებში უმცირესობის წილის კორექტირება. ბასს 27-ით დადგენილი კონსოლიდაციის პროცედურები მოითხოვს, განისაზღეროს უმცირესობის წილი კონსოლიდირებული შვილობილი საწარმოების წმინდა აქტივებსა და შვილობილი საწარმოს კაპიტალში, სათაო საწარმოს აქციონერთა წილისაგან განცალკევებით. უმცირესობის წილი წმინდა აქტივებში მოიცავს:

ა) თავდაპირველი გაერთიანების ოპერაციის თარიღისათვის არსებულ უმცირესობის წილის ოდენობას, რომელიც გამოთვლილია ფასს 3-ის – „საწარმოთა გაერთიანება“ – მოთხოვნების შესაბამისად; და

ბ) თავდაპირველი გაერთიანების ოპერაციის თარიღის შემდეგ საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარ ცვლილებებში უმცირესობის წილს.

უმცირესობის წილის კორექტირება ხდება ისევ საკუთარი კაპიტალის თანხის ხარჯზე. აღნიშნულის ნათელსაყოფად, განვიხილოთ შემდეგი მარტივი მაგალითი.

მაგალითი 3

დავუშვათ, ზემოთ მოყვანილი 1-ელი და მე-2 მაგალითები ეხება ერთი და იმავე საწარმოებს შემდეგი ცვლილებით:

ა) A საწარმო ფლობს B საწარმოს ხმის უფლების მქონე აქციების 80 %-ს, რომელიც შეძენილია 40.000 ლარად;

ბ) A საწარმოს ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის შეადგენს 47.400 ლარს.

ასეთ შემთხვევაში, კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი მიიღებს ასეთ სახეს:

ცხრილი 21.4.

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი

მუხლები	A საწარმოს ბალანსი	B საწარმოს ბალანსი	ელიმინირება		კონსოლიდირებული ბალანსი
			დებეტი	კრედიტი	
ძირითადი საშუალებები	900.000	50.000			950.000
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში	65.000			40.000[1]	25.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	25.500	17.200			42.700
სავაჭრო მოთხოვნები	12.300	3.700			16.000
ფულადი სახსრები	47.400	12.600			50.000
სულ აქტივები	1.040.200	83.500			1.083.700
სააქციო კაპიტალი	850.000	45.000	36.000[1] 9.000[2]		850.000
აკუმულირებული მოგება	150.500	15.300	4.000[1] 1.000[2] 2.060[2]		158.740
უმცირესობის წილი				12.060[2]	12.060
გრძელვადიანი სესხები	25.400	15.500			40.900
სავაჭრო ვალდებულებები	14.300	7.700			22.000

შენიშვნა:

1. *36.000 – სათავო საწარმოს წილი შვილობილი საწარმოს სააქციო კაპიტალში;*
   4.000 – სათავო საწარმოს წილი შვილობილი საწარმოს გაუნაწილებელ მოგებაში შეძენის მომენტისათვის;
2. *9.000 – უმცირესობის წილი შვილობილი საწარმოს სააქციო კაპიტალში;*
   1.000 – უმცირესობის წილი შვილობილი საწარმოს გაუნაწილებელ მოგებაში შეძენის მომენტისათვის;
   2.060 – უმცირესობის წილი შვილობილი საწარმოს გაუნაწილებელ მოგებაში შეძენის შემდგომ პერიოდში;

ზემოთ განხილულ მაგალითებში იგულისხმებოდა, რომ ძირითად საწარმოს შვილობილი საწარმოები შეძენილი აქვს ნომინალით. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, შეძენის ოფიციალურებულება წმინდა აქტივების რეალური ღირებულების ტოლია. მაგრამ ეს იშვიათად ხდება და, უმეტეს შემთხვევაში, შეძენის დროს ადგილი აქვს გუდვილის წარმოშობას. ამიტომ კონსოლიდირების პროცესში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ფასს 3-ის – „საწარმოთა გაერთიანება" – ნორმები.

განვიხილოთ გუდვილის წარმოშობის მაგალითები. დავიწყოთ მარტივი სიტუაციით.

მაგალითი 5

დავუშვათ, 20X6 წლის 1 იანვარს Q საწარმომ შეიძინა P საწარმოს ხმის უფლების 100 %. შეძენის თვითღირებულებამ შეადგინა 650.000 ლარი.

სათავო და შვილობილი საწარმოს ბალანსი შეძენის მომენტში გამსჭვალებული მუხლებით შემდეგია:

ცხრილი 21.5.

ბალანსის მუხლები	*Q* საწარმო (ათასი ლარი)	*P* საწარმო (ათასი ლარი)
იდენტიფიცირებადი აქტივები	3.200	500
ინვესტიცია *P* საწარმოში	650	
სულ აქტივები	3.850	500
საკუთარი კაპიტალი	3.600	400
იდენტიფიცირებადი ვალდებულებები	250	100
სულ ვალდებულებები.	3.850	500

P საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულებამ შეადგინა 650.000 ლარი.

P საწარმოს შეძენასთან დაკავშირებული გუდვილი შეადგენს:

ცხრილი 21.6.

	თანხა, *(ათასი ლარი)*	
შეძენის ღირებულება		650
მინუს: *P* საწარმოს ნეტო აქტივების წილი შეძენის თარიღისათვის		
იდენტიფიცირებადი აქტივები	650	
იდენტიფიცირებადი ვალდებულებები	(100)	
		550
გუდვილი		100

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენ ელიმინირების შემოკლებულ ცხრილს შემდეგი სახე ექნება:

ცხრილი 21.7.

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი

(ათასი ლარი)

ბალანსის მუხლები	*Q* საწარმო	*P* საწარმო	ელიმინირება დებეტი	ელიმინირება კრედიტი	კონსოლიდირებული ბალანსი
იდენტიფიცირებადი აქტივები	3.200	500	150[1]		3.850
გუდვილი			100		100
ინვესტიცია საწარმოში	650			650[2]	

სულ აქტივები	3.850	500			3.950
საკუთარი კაპიტალი	3.600	400	400[2]		3.600
გადაფასების რეზერვი			150[2]	150[1]	
იდენტიფიცირებადი ვალდებულებები	250	100			350
სულ ვალდებულებები	3.850	500			3.950

თუ დავუშვებთ, რომ შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების რეალური ღირებულება 800.000 ლარია, მაშინ ადგილი ექნება უარყოფით გუდვილს.

ცხრილი 21.8.

	თანხა *(ათასი ლარი)*
ინვესტიცია	650
მინუს: ***P*** საწარმოს ნეტო აქტივების წილი შეძენის თარიღისათვის	
იდენტიფიცირებადი აქტივები	800
იდენტიფიცირებადი ვალდებულებები	(100)
	700
უარყოფითი გუდვილი	50

უარყოფითი გუდვილი აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში და კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი შემდეგ სახეს მიიღებს:

ცხრილი 21.9.

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი

(ათასი ლარი)

ბალანსის მუხლები	***Q*** საწარმო	***P*** საწარმო	ელიმინირება დებეტი	ელიმინირება კრედიტი	კონსოლიდირებული ბალანსი
იდენტიფიცირებადი აქტივები	3.200	500	300		4.000
ინვესტიცია ***P*** საწარმოში	650			650	
სულ აქტივები	3.850	500			4.000
საკუთარი კაპიტალი	3.600	400	400		3.600
მოგება და ზარალი				50	50
იდენტიფიცირებადი ვალდებულებები	250	100			350
სულ ვალდებულებები	3.850	500			4.000

4. შიდაჯგუფური ოპერაციებისა და ნაშთების ელიმინირება. რამდენადაც კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ჯგუფს წარმოადგენს, როგორც ერთ მთლიან ეკონომიკურ სუბიექტს, არ შეიძლება სუბიექტს თავის მიმართ დებიტორული ან კრედიტორული დავალიანება გააჩნდეს, რადგან წარმოუდგენელია საკუთარ თავთან ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციის წარმოება. ამ მოტივით, კონსოლიდაციის მნიშვნელოვანი პირობაა შიდაოპერაციებისა და ნაშთების გამორიცხვა. შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები, შემოსავლების, ხარჯებისა და დივიდენდების ჩათვლით, მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. ასევე, მთლიანად უნდა გამოირიცხოს მოგება და ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან და ჩაროლია ისეთი აქტივების მიმდინარე საბალანსო ღირებულებაში, როგორიცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ძირითადი საშუალებები.

შიდაჯგუფურ ნაშთებში, უმთავრესად, იგულისხმება ჯგუფში შემავალი საწარმოების ურთიერთმოთხოვნები და ვალდებულებები. შიდაჯგუფური ოპერაციები კი მოიცავს შიდარეალიზაციებს, ხარჯებსა და დივიდენდებს.

შიდაჯგუფური ნაშთების ელიმინირების საილუსტრაციოდ, გამოვიყენოთ პირველ ცხრილში მოტანილი ინფორმაცია და დავუშვათ, რომ მუხლი „სავაჭრო მოთხოვნები" **A** საწარმოში მოიცავს მოთხოვნებს **B** საწარმოს მიმართ 6.000 ლარის ოდენობით. (ცხადია, იგივე თანხა იგულისხმება **B** საწარმოს მუხლში „სავაჭრო ვალდებულებები"). ნაშთების ელიმინირება კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენ სამუშაო ცხრილში შემდეგნაირად იქნება ასახული:

ცხრილი 21.10.

კონსოლიდირებული ბალანსის შესადგენი სამუშაო ცხრილი

მუხლები	**A** საწარმოს ბალანსი	**B** საწარმოს ბალანსი	ელიმინირება		კონსოლიდირებული ბალანსი
			დებეტი	კრედიტი	
ძირითადი საშუალებები	900.000	50.000			950.000
ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში	65.000			50.000	15.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	25.500	17.200			42.700
სავაჭრო მოთხოვნები	12.300	3.700		6.000	10.000
ფულადი სახსრები	37.400	12.600			50.000
სულ აქტივები	1.040.200	83.500			1.067.700
საკუთარი კაპიტალი	850.000	45.000	45.000		850.000
აკუმულირებული მოგება	150.500	15.300	5.000		160.800
გრძელვადიანი სესხები	25.400	15.500			40.900
სავაჭრო ვალდებულებები	14.300	7.700	6.000		16.000
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	1.040.200	83.500			1.067.700

ჯგუფში შემავალი საწარმოების შიდაოპერაციების ელიმინირების საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

მაგალითი 6

A საწარმო ფლობს B საწარმოს ხმის უფლების 80 %-ს და აკონტროლებს მას. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების კონსოლიდაციის სამუშაო ცხრილში მოცემულია A და B საწარმოს ინდივიდუალური ანგარიშგების მონაცემები. არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი დამატებითი ინფორმაცია:

1. A საწარმომ B საწარმოს მიჰყიდა 240.000 ლარის საქონელი, რომლის თვითღირებულება შეადგენდა 200.000 ლარს;

2. B საწარმოს მარაგში A საწარმოდან შეძენილი საქონლის ნაშთი შეადგენს 60.000 ლარს;

3. A საწარმომ B საწარმოსაგან შეიძინა მასალები 45.000 ლარად. მასალების თვითღირებულება შეადგენდა 38.000 ლარს. მასალები გაყიდულია სრულად;

4. A საწარმომ B საწარმოსაგან მიიღო სესხის პროცენტი 5.000 ლარი.

კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის შესადგენი სამუშაო ცხრილის გამოყენებით კონსოლიდირებული ფინანსური შედეგი შემდეგ სახეს მიიღებს:

ცხრილი 21.16.

მოგებისა და ზარალის კონსოლიდირებული ანგარიშგების
შესადგენი სამუშაო ცხრილი

(ათასი ლარი)

მუხლები	A საწარმო	B საწარმო	ელიმინირება		კონსოლიდირებული შედეგი
			დ-ტი	კ-ტი	
ამონაგები	2.150	955	285[1]		2.820
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	1.360	574		275[2]	1.659
საერთო მოგება	790	381			1.161
სხვა საოპერაციო შემოსავლები	50	15	5		60
კომერციული ხარჯები	90	25			115
ადმინისტრაციული ხარჯები	115	35			150
სხვა საოპერაციო ხარჯები	98	42		5	135
შემოსავალი მეკავშირე საწარმოებიდან	12	2			14
მოგება დაბეგვრამდე	549	296			835
მოგების გადასახადი	110	61			171
მოგება დაბეგვრის შემდეგ	439	235			664
უმცირესობის წილი					47
წმინდა მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან	439	237			617
განსაკუთრებული მუხლები	45				45
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	484	237			662

შენიშვნა:

1. *285.000 ლარი შეადგენს **A** საწარმოს მიერ **B** საწარმოსათვის მიყიდული საქონლის (240.000 ლარი) და **B** საწარმოს მიერ **A** საწარმოსათვის მიყიდული საქონლის დირებულებების ჯამისაგან;*
2. *275.000 ლარსა 285.000 ლარს შორის სხვაობა 10.000 ლარი არის **B** საწარმოში დარჩენილი **A** საწარმოდან შეძენილი საქონლის მარაგში არარეალიზებული მოგების წილი, რომლითაც ელიმინირებულია მარაგის დირებულება კონსოლიდირებულ ბალანსში.*

21.3. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებები

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

ა) საოპერაციო საწარმოსა და ისეთ შეილობილ საწარმოს შორის ურთიერთობის ხასიათი, რომელშიც საოპერაციო საწარმო, არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ (შეილობილი საწარმოების მეშვეობით), არ ფლობს ხმის უფლების ნახევარზე მეტს;

ბ) მისეზები, რის გამოც ხმის უფლების ან პოტენციური ხმის უფლების ნახევარზე მეტის ფლობა, პირდაპირ ან არაპირდაპირ (შეილობილი საწარმოების მეშვეობით), არ გამოხატავს კონტროლს;

გ) შეილობილი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღი, როდესაც ამგვარი ფინანსური ანგარიშგება გამოიყენება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად და განსხვავება საოპერაციო საწარმოს ანგარიშგების შედგენის თარიღისაგან, ან შედგენილია განსხვავებული პერიოდით და განსხვავებული საანგარიშგებო თარიღების ან პერიოდის გამოყენების მიზეზები;

დ) შეილობილი საწარმოების შესაძლებლობების მნიშვნელოვანი შეზღუდვების (მაგ., სასესხო შეთანხმებების ან მარეგულირებელი მოთხოვნების შედეგად) ბუნება და ხარისხი, გადასცენ ფულადი სახსრები საოპერაციო საწარმოს ფულადი დივიდენდის სახით, ან დააბრუნონ სესხი ან ავანსი.

მიღებული ცოდნის შემოწმების მიზნით, ქვემოთ მოტანილ ტესტებში შემოხაზეთ სწორი პასუხი და ამოხსენით მაგალითები.

ტესტები და მაგალითები

1. **ნაერთი ფინანსური ანგარიშგება გამორიცხავს ინფორმაციას შემდეგი შვილობილი კომპანიების საქმიანობაზე:**
   ა) უახლოეს მომავალში გასაყიდად გამიზნულის;
   ბ) რომელთა საქმიანობა განსხვავდება ძირითადი კომპანიის საქმიანობისაგან;
   გ) რომლებიც საზღვარგარეთ საქმიანობენ;
   დ) უცხოურ ვალუტაში ანგარიშგების წარმომდგენები.

2. **კონტროლი განისაზღვრება, როგორც:**
   ა) 20%-ზე მეტ აქციებზე საკუთრება ხმის უფლებით;
   ბ) კომპანიის ფინანსურ და სამეურნეო პოლიტიკის განსაზღვრის შესაძლებლობა, სარგებლის მიღების მიზნით;
   გ) 20%-ზე მეტ აქციებზე ფაქტობრივი კონტროლი ხმის უფლებით.

3. **უმცირესობის წილი არის:**
   ა) სააქციო კაპიტალის წილი, რომელიც ეკუთვნით ძირითადი კომპანიის აქციების მცირე ნაწილის მფლობელებს;
   ბ) შვილობილი კომპანიის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც მოდის წილზე, რომელსაც ძირითადი კომპანია არ ფლობს პირდაპირ ან ირიბად შვილობილი კომპანიების გზით.

4. **სამართლიანი ღირებულება არის:**
   ა) საბალანსო ღირებულება;
   ბ) შენაძენის ფაქტობრივი ღირებულება;
   გ) შენაძენის ინდექსირებული ფაქტობრივი ღირებულება;
   დ) თანხა, რომელსაც შეიძლება გაიცვალოს აქტივი ან, რომლითაც შეიძლება დაიფაროს ვალდებულება გარიგების განხორციელებისას, ამ ოპერაციის შესრულებაში კარგად გარკვეულ მხარეებს შორის.

5. **ასოცირებული კომპანია არის:**
   ა) კომპანია, რომლის საქმიანობაზე ძირითადი კომპანია არ ახდენს მნიშვნელოვან ზეგავლენას;
   ბ) კომპანია, რომლის საქმიანობაზე ძირითადი კომპანია ახდენს მნიშვნელოვან ზეგავლენას;
   გ) კომპანია, რომლის ხმის უფლებით აქციების 10-19% ეკუთვნის ძირითად კომპანიას;
   დ) კომპანია, რომლის დირექტორთა საბჭოში ძირითად კომპანიას აქვს წარმომადგენლობა.

6. **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს კომპანიების ჯგუფის ფინანსურ მაჩვენებლებს:**
   ა) თანმიმდევრულად, კომპანიების სიდიდის მიხედვით;
   ბ) თანმიმდევრულად, გამოყენებული ვალუტის მიხედვით;
   გ) როგორც ერთიან ფინანსურ ანგარიშგებას;
   დ) თანმიმდევრულად, კომპანიების საქმიანობის მიხედვით.

7. **კონსოლიდაციისათვის პირვანდელი სამუშაოები შედგება:**
   ა) ბუღალტრული ბალანსის, მოგება-ზარალის ანგარიშგების ყველა შემადგენელი ნაწილის მონაცემების გაერთიანება, კორექტირების გარეშე;

ბ) ორმაგი აღრიცხვისა და ჯგუფში შემავალი კომპანიებს შორის მომხდარი ოპერაციების შედეგების გამორიცხვა.

8. კომპანიის რიმელი საქმიანობის გამო უნდა მოხდეს კონსოლიდაცია:
ა) ინვესტიცია შვილობილ კომპანიაში;
ბ) თანამშრომლების გადაყვანა ერთი კომპანიიდან მეორეში;
გ) კომპანიების მიერ საწარმოო ფართობების ერთობლიეი იჯარა.

9. კონსოლიდაცია აისახება:
ა) ძირითადი კომპანიის ბალანსში;
ბ) კომპანიების ჯგუფის ბალანსში;
გ) ორიეე სემოთ ნახსენებ ბალანსში.

10. კონსოლიდაციის პროცესში ერთ-ერთი განსახორციელებელი ამოცანაა, გამოირიცხოს:
ა) ძირითადი კომპანიის ბალანსში ასახული შვილობილ კომპანიაში ინვესტიცია და შვილობილი კომპანიის ბალანსში კრედიტორული დავალიანების მუხლი;
ბ) ძირითადი კომპანიის ბალანსში ასახული შვილობილ კომპანიაში ინვესტიცია და შვილობილ კომპანიის ბალანსში სააქციო კაპიტალის მუხლი.

11. გუდვილი არის:
ა) ინვესტიციების დანახარჯების დაფარვა აქციებით და არა ფულადი საშუალებებით;
ბ) საწარმოს ყიდვისას სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა შეძენილი ღირებულებასა და შვილობილი კომპანიის აქტივების წმინდა საბაზრო ღირებულებას შორის.

12. თუ წმინდაა აქტივების ღირებულება აღემატება მის შეძენის ფასს, ეს არის:
ა) დადებითი გუდვილი;
ბ) სამართლიანი ღირებულება;
გ) უარყოფითი გუდვილი.

13. გუდვილი წარმოქმნილი კონსოლიდაციის პერიოდში:
ა) გამოირიცხება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში;
ბ) აისახება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში.

14. უარყოფითი გუდვილი აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში როგორც:
ა) ამონაგები;
ბ) ფინანსური ოპერაციების შემოსავალი;
გ) სხვა შემოსავალი.

15. უმცირესობის წილის განსაზღვრისათვის საჭიროა:
ა) აქტივებისა და პასიების იმ ნაწილის შერწყმა, რომელიც ეკუთვნის ძირითად საწარმოს;
ბ) შვილობილი კომპანიის ყველა აქტივისა და პასიის შერწყმა და შემდეგ უმცირესობის წილის გამოყოფა.

16. შესაძლებელია თუ არა კონსოლიდირებულ ბუღალტრულ ბალანსში ერთდროულად ასახული იყოს გუდვილი და უმცირესობის წილი?
ა) არა;
ბ) კი.

17. მოგების შერწყმა შეძენის შემდეგ:
   ა) ცელის კომპანიების ჯგუფის მოგებას;
   ბ) გამოირიცხება „შვილობილ კომპანიებში ინვესტიციების" მუხლთან ერთად.

18. მოგების შერწყმამ შეძენის შემდეგ:
   ა) არ შეიძლება გამოიწვიოს უმცირესობის წილის შეცვლა;
   ბ) შეიძლება გამოიწვიოს უმცირესობის წილის შეცვლა.

მაგალითი 1

ა) შეძენა ფულადი საშუალებების გადახდით

მოამზადეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიების ჯგუფის ბალანსი შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	600	კრედიტორული დავალიანება	1000
დებიტორული დავალიანება	1000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	700
ძირითადი საშუალებები	200		2.000
	2.000		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	200	კრედიტორული დავალიანება	900
დებიტორული დავალიანება	100		
ინვესტიციები	400	აქციონერთა კაპიტალი	300
ძირითადი საშუალებები	500		1.200
	1.200		

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით

შვილობილი კომპანია შეძენილ იქნა 300 პირობით ერთეულად. შვილობილი კომპანიის წმინდა აქტივები შეადგენს 300 პირობით ერთეულს = 1.200 პირობითი ერთეული (აქტივების საერთო ღირებულება) – 900 პირობითი ერთეული (ვალდებულებების საერთო ღირებულება).

შესაბამისად ძირითადი საწარმო იხდის 1 პირობით ერთეულს აქტივების ყოველ 1 პირობით ერთეულზე.

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი
(შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
დებიტორული დავალიანება	დარიცხვები
ინვესტიციები	აქციონერთა კაპიტალი

ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში ძირითადი საშუალებები	

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი ფულადი სახსრები დებიტორული დავალიანება ინვესტიციები ძირითადი საშუალებები	პასივი კრედიტორული დაქალიანება დარიცხვები აქციონერთა კაპიტალი

ბ) მოამზადეთ კომპანიების ჯგუფის ბალანსი შეძენის შემდეგ.

როგორ შეიცვლება კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი, თუ ძირითადი კომპანია შვილობილი კომპანიის შესაძენად, ფულადი სახსრებით გადახდის ნაცვლად, დამატებით გამოუშვებს 300 აქციას 1 პირობითი ერთეული ნომინალური ღირებულებით? გამოიყენეთ 1-ლი შეკითხვის ციფრები.

აქციების ემისია ხდება შვილობილი კომპანიის აქციონერთათვის შვილობილ კომპანიაში მათი აქციების სანაცვლოდ.

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი ფულადი სახსრები დებიტორული დავალიანება ინვესტიციები ძირითადი საშუალებები	პასივი კრედიტორული დავალიანება დარიცხვები აქციონერთა კაპიტალი

მაგალითი 2

1. გუდვილი

შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდგომ. ბუღალტრული ბალანსები შეძენამდე.

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	500	კრედიტორული დავალიანება	1.200
დებიტორული დავალიანება	1.000		
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	600
ძირითადი საშუალებები	100		1.800
	1.800		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
დებიტორული დავალიანება	350		
ინვესტიციები	50	აქციონერთა კაპიტალი	170
ძირითადი საშუალებები	50		470
	470		

შვილობილი კომპანია შეძენილია 450 პირობითი ერთეული (გადახდა მოხდა ფულადი სახსრებით)

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	
ინვესტიციები	აქციონერთა კაპიტალი
შვილობილი კომპანია	
ძირითადი საშუალებები	

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	
ინვესტიციები	აქციონერთა კაპიტალი
ძირითადი საშუალებები	
გუდვილი	

მაგალითი 3

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით და უმცირესობის წილი. შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსები შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	800	კრედიტორული დავალიანება	1.300
მარაგი	1.000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	500
ძირითადი საშუალებები	100		2.100
	2.100		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	350	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგი	400		
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	600
ძირითადი საშუალებები	50		900
	900		

ძირითადი კომპანია იძენს შვილობილი კომპანიის სააქციო კაპიტალის 75%-ს 450 პირობითი ერთეული (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით).

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	აქციონერთა კაპიტალი
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	
ძირითადი საშუალებები	

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	უმცირესობის წილი
ძირითადი საშუალებები	აქციონერთა კაპიტალი

მაგალითი 4

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით, უმცირესობის წილი და გუდვილი. შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსები შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	750	კრედიტორული დავალიანება	950
მარაგი	800	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	500
ძირითადი საშუალებები	100		1.750
	1.750		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი.	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგი	1.100		
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	1.000
ძირითადი საშუალებები	80		1.300
	1.300		

ძირითადი კომპანია იძენს სააქციო კაპიტალის 60%-ს 700 პირობით ერთეულს (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით)

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	აქციონერთა კაპიტალი
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	
ძირითადი საშუალებები	

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	უმცირესობის წილი
ძირითადი საშუალებები	აქციონერთა კაპიტალი
გუდვილი	

მაგალითი 5

კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის. შეადგინეთ კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	860
მარაგი	1000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	250
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	700	გაუნაწილებელი მოგება	550
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რეზერვები	40
	2000		2000

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგები	400	აქციონერთა კაპიტალი:	
ინვესტიციები	100	გამოშვებული აქციონერთა კაპიტალი	300
		გაუნაწილებელი მოგება	450
		სხვა რეზერვები	50
ძირითადი საშუალებები	580		1100
	1100		

ძირითადი კომპანია იძენს სააქციო კაპიტალის 75%-ს, 700 პირობით ერთეულად (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით)

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისთვის

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	უმცირესობის წილი
ძირითადი საშუალებები	აქციონერთა კაპიტალი
გუდვილი	გაუნაწილებელი მოგება
	სხვა რეზერვები

მაგალითი 6

კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდეგ, შეძენის პერიოდის ბოლოს. შეადგინეთ კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდეგ. შეძენის პერიოდის ბოლოს ძირითადმა კომპანიამ შეიძინა შვილობილი კომპანიის სააქციო კაპიტალის 2/3 – 360 პირობით ერთეულად (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით).

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	0	კრედიტორული დავალიანება	860
მარაგი	1000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	300
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	360	გაუნაწილებელი მოგება	150
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რეზერვები	50
	1660		1660

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგი	400	აქციონერთა კაპიტალი:	
ინვესტიციები	100	გამოშვებული აქციონერთა კაპიტალი	100
		გაუნაწილებელი მოგება	120
ძირითადი საშუალებები	50	სხვა რეზერვები	50
	570		570

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისთვის

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	უმცირესობის წილი
ძირითადი საშუალებები	აქციონერთა კაპიტალი
გუდვილი	გაუნაწილებელი მოგება
	სხვა რეზერვები

ბუღალტრული ბალანსები შეძენის პერიოდის ბოლოს. შეძენის შემდეგ ძირითადმა კომპანიამ მიიღო მოგება 600 პირობითი ერთეული, ხოლო შვილობილი კომპანიის მოგება შეადგენს 300 პირობით ერთეულს. 200 პირობითი ერთეული შვილობილი კომპანიის მოგებიდან გამოიყო სხვა რეზერვებისათვის.

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის პერიოდის ბოლოს

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	200	კრედიტორული დავალიანება	860
მარაგი	1400	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	300
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	360	გაუნაწილებელი მოგება	750
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რეზერვები	50
	2260		2260

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	220	კრედიტორული დავალიანება	200
მარაგი	400	აქციონერთა კაპიტალი	
ინვესტიციები	100	გამოშვებული აქციონერთა კაპიტალი	100
ძირითადი საშუალებები	50	გაუნაწილებელი მოგება	220
	770	სხვა რეზერვები	250
			770

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის პერიოდის ბოლოს

აქტივი	პასივი
ფულადი სახსრები	კრედიტორული დავალიანება
მარაგი	დარიცხვები
ინვესტიციები	უმცირესობის წილი
ძირითადი საშუალებები	აქციონერთა კაპიტალი
გუდვილი	გაუნაწილებელი მოგება
	სხვა რეზერვები

22

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თავისებურებები სოფლის მეურნეობაში

22.1. თავისებურებების განმსაზღვრელი გარემოებები

სოფლის მეურნეობაში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სპეციფიკურ ხასიათს განაპირობებს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუნებრივ პირობებსა და ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციაზე დამოკიდებულება.

ბიოლოგიურ აქტივში შედის ცხოველი და მცენარე. ისინი სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის პროცესში ჩართულია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მისაღებად ან რეპროდუქციისათვის. მიუხედავად იმისა, რომ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა მრავალპროფილურია, ამ პროცესში ჩართულ ბიოლოგიურ აქტივებს გააჩნიათ საერთო თვისება. კერძოდ:

ა) ბიოლოგიურ აქტივებს აქვთ ცვლილების (ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის) უნარი. ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მოიცავს ზრდას, დაკნინებას, წარმოებასა და გამრავლებას, რაც იწვევს ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ ან რაოდენობრივ ცვლილებას. ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის შედეგად:
   (i) იზრდება ბიოლოგიური აქტივის მასა ან ხარისხი;
   (ii) კნინდება (მცირდება) ბიოლოგიური აქტივის მასა ან ფუჭდება (უარესდება) ხარისხი;
   (iii) მრავლდება ბიოლოგიური აქტივი (ჩნდება ნამატი მცენარე ან ცხოველი);
   (iv) მიიღება ნაყოფი (იწარმოება სოფლის მეურნეობის პროდუქცია).

ბ) შესაძლებელია ცვლილების მართვა. საწარმოს ხელმძღვანელობა ხელს უწყობს ბიოლოგიურ ტრანსფორმაციას იმ პირობების (მაგალითად, კვების, ტენიანობის, ტემპერატურის, ნაყოფიერების ან სინათლის) გაუმჯობესების, ან მინიმუმ სტაბილიზაციის მეშვეობით, რომელიც აუცილებელია ბიოლოგიური აქტივის ზრდა-განვითარებისათვის. ამგვარი მართვა სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას განასხვავებს სხვა საქმიანობისაგან. მაგალითად, უმართვადი წყაროებიდან ნაყოფის მიღება (როგორიცაა: ოკეანეში თევზჭერა და ტყის გაჩეხვა) არ არის სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა;

გ) შესაძლებელია ცვლილების შეფასება. ამ დროს ხდება ბიოლოგიური ტრანსფორმაციით გამოწვეული ხარისხობრივი (მაგალითად, გენეტიკური თვისების, სიხშირის, სიმწიფის, ცხიმიანობის, პროტეინის შემცველობისა და ბოჭკოს სიმყარის), ან რაოდენობრივი ცვლილების (მაგალითად, შთამომავლობა, წონა, კუბური მეტრები, ბოჭკოს სიგრძე ან დიამეტრი, ასევე ყვავილთა რაოდენობა), როგორც რუტინული მმართველობითი ფუნქციის შეფასება და მონიტორინგი.

ბიოლოგიური აქტივი შესაძლოა საწარმოო პროცესში ჩართული იყოს ხანგრძლივად. მიუხედავად ამისა, იგი, ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, არ კლასიფიცირდება ძირითად საშუალებად. თუმცა, გამორიცხული არ არის მათ

მიმართ გამოყენებული იყოს ის საღირიცხვო წესები, რომლებიც სტანდარტით დადგენილია ძირითადი საშუალებებისათვის.

სოფლის მეურნეობაში თავისებურებით გამოირჩევა როგორც ბიოლოგიური აქტივის, ისე ამ აქტივებიდან მიღებული ნაყოფის ბუღალტრული აღრიცხვა. ბიოლოგიური აქტივის მიმართ გამოყენებული შეფასების მეთოდის გათვალისწინებით, შესაძლოა განსხვავებული მიდგომა იქნეს გამოყენებული სახელმწიფო გრანტების აღსარიცხავადაც. რაც შეეხება სოფლის მეურნეობის საწარმოებში გამოყენებულ სხვა აქტივებსა და ვალდებულებებს, მათი აღრიცხვა ხდება წინა თავებში განხილული წესებით.

22.2. ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვა

22.2.1. ბიოლოგიური აქტივების აღიარება და შეფასება

ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარება ხდება ერთნაირი პრინციპით. კერძოდ, მათი აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) საწარმო ამ აქტივებს აკონტროლებს წარსული მოვლენების შედეგად;

ბ) მოსალოდნელია ამ აქტივებით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა; და

გ) შესაძლებელია აქტივების რეალური ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

ბიოლოგიური აქტივები შეფასებას ექვემდებარება მისი აღიარების მომენტში და ყოველი ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის. ბასს 41-ის მიხედვით, ბიოლოგიური აქტივები თავდაპირველი აღიარებისას და ბალანსის შედგენის ყოველი თარიღისათვის უნდა შეფასდეს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეუძლებელია რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება; ე.ი. ბიოლოგიური აქტივები, შესაძლებლობის შემთხვევაში, ფასდება რეალური ღირებულებით, რომელსაც აკლდება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯები. ეს ხარჯები მოიცავს ბროკერებისა და დილერებისათვის გადასახდელ საკომისიოებს, მარეგულირებელი უწყებებისა და სასაქონლო ბირჟების მოსაკრებლებს, ასევე გადაცემის მოსაკრებლებს და საბაჟო გადასახადს. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებულ ხარჯებში არ იგულისხმება ტრანსპორტირებისა და აქტივების ბაზრამდე მისატანად გაწეული სხვა ხარჯები.

როცა რეალური ღირებულების დადგენა ძნელადაა და, მით უფრო, საქართველოს ეკონომიკის ამჟამინდელ მდგომარეობაში. რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლოა გაადვილდეს აქტივების დაჯგუფებით მნიშვნელოვანი მახასიათებლების მიხედვით, მაგალითად, ასაკის, ხარისხის ან სხვათა მიხედვით. საწარმო არ სჩვევს იმ მახასიათებლებს, რომლებიც შეესაბამება ბაზარზე ფასის განსაზღვრისათვის გამოყენებულ მახასიათებლებს.

თუ არსებობს აქტიური ბაზარი ბიოლოგიური აქტივებისათვის, მისი კოტირებული საბაზრო ფასი არის აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრის სათანადო საფუძველი. თუ საწარმოს ხელი მიუწვდება სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე, საწარმო გამოიყენებს იმ ბაზარზე არსებულ ფასს, რომელი ბაზრის გამოყენებასაც აპირებს.

ბასს 41-ის მიხედვით, აქტიური ბაზარი არის ბაზარი, სადაც არსებობს ყველა შემდეგი პირობა:

ა) საქონელი, რომლითაც ბაზარზე ვაჭრობენ, ერთგვაროვანია;

ბ) როგორც წესი, ყოველთვის არსებობენ დაინტერესებული მყიდველები და გამყიდველები; და

გ) ფასები ცნობილია საზოგადოებისათვის.

მაგალითი

31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმომ უნდა შეფასოს 2-დან 4 თვემდე გოჭები. საწარმოს ხელი მიუწვდება A და B ბაზრის ფასებზე. A ბაზრის ფასი 40 ლარია, ხოლო B ბაზრის – 43 ლარი. საწარმო გოჭების გაყიდვას აპირებს A ბაზარზე. შესაბამისად, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეფასების მიზნით გამოყენებული იქნება 40 ლარი.

აქტიური ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის თუ ხელმისაწვდომია, საწარმო იყენებს ერთს ან რამდენიმეს ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან:

- *ა) უახლესი საბაზრო გარიგების ფასი, თუ ეკონომიკური მდგომარეობა მნიშვნელოვნად არ შეიცვალა გარიგების დადების თარიღიდან ბალანსის შედგენის თარიღამდე;*
- *ბ) ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასები სხვაობების ამსახველი კორექტირებით;*
- *გ) სექტორის სტატისტიკური ბაზა, როგორიცაა ხეხილის ბაღის ღირებულება თითოეული საექსპორტო შესაძლებლობის, ბუშელის* ან ჰექტარის მიხედვით, ასევე პირუტყვის ღირებულება გამოსახული კილოგრამი ხორცის მიხედვით.*

ზოგიერთ შემთხვევაში, ზემოთ ჩამოთვლილი საინფორმაციო წყაროები შესაძლოა გეთავაზობდეს სხვადასხვა დასკვნას, ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შესახებ. საწარმო იხილავს ამ სხვაობების მიზეზებს, რათა მიიღოს რეალური ღირებულების წინასწარი შეფასების ყველაზე საიმედო თანხა, წინასწარი შეფასებების შედარებით მცირე დიაპაზონის პირობებში.

ზოგჯერ შესაძლოა არ არსებობდეს საბაზრო ფასები ბიოლოგიური აქტივის მოცემული მდგომარეობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, რეალური ღირებულების განსაზღვრისას, საწარმო იყენებს აქტივიდან მოსალოდნელი ნეტო ფულადი სახსრების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც დისკონტირებულია ბაზრით განსაზღვრული დაბეგვრამდელი თანადროული განაკვეთის მიხედვით.

ნათარაუდევია, რომ შესაძლებელია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. თუმცა, ეს ვარაუდი შესაძლოა გაბათილდეს მხოლოდ იმ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, რომლისთვისაც არ არსებობს ბაზრით განსაზღვრული ფასები ან ღირებულებები და რომელთათვისაც რეალური ღირებულების ალტერნატიული შეფასებები უეჭველად არასაიმედოა. ასეთ შემთხვევაში, ამგვარი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

ამგვარად, ბიოლოგიური აქტივების შეფასება, ზოგადად, დასაშვებია ორი მიდგომით. მაგრამ უპირატესობა რეალური ღირებულებით შეფასებას ენიჭება, რადგან სტანდარტი მოითხოვს, როდესაც თვითღირებულებით შეფასებული ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების შეფასება საიმედო გახდება, საწარმომ იგი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით.

* ბუშელი – ფხვიერი სხეულის საწყაო ინგლისში (უდრის 36,4 ლიტრს).

22.2.2. ბიოლოგიური აქტივების კლასიფიკაცია

ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესების გათვალისწინებით, აუცილებელია საწარმოს ბიოლოგიური აქტივების დაჯგუფება გარკვეული ნიშნით და ინფორმაციის მიწოდება ჯგუფების მიხედვით.

რეკომენდებულია, რომ საწარმომ ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის აღწერილობაში გამიჯნულად წარმოადგინოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები, ან ზრდადასრულებული და ზრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები. მაგალითად, საწარმომ შესაძლოა ასახოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება ჯგუფების მიხედვით. ამგვარი გამიჯვნა ისეთ ინფორმაციას იძლევა, რომელიც შესაძლოა სასარგებლო იყოს მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას.

მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები ისეთი აქტივებია, რომლებიც სოფლის მეურნეობის პროდუქციის სახით ნაყოფად უნდა იქნეს მიღებული და/ან გაიყიდოს როგორც ბიოლოგიური აქტივი. მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივის მაგალითებია შინაური პირუტყვი, რომლის დანიშნულებაა ხორცის წარმოება, გასაყიდად განკუთვნილი შინაური პირუტყვი, თევზი მეურნეობაში, მარცვლეული კულტურები, როგორიცაა სიმინდი და ხორბალი, ასევე ხის მასალის მისაღებად გამოსაზრდილი ხეები.

სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებს განეკუთვნება ყველა ბიოლოგიური აქტივი, გარდა მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივებისა, მაგალითად: ცოცხალი პირუტყვი, რომლიდანაც მიიღება რძე, ვაშლი, ხეხილი, ასევე ხეები, რომლებიდანაც მიიღება შეშა, ხოლო ხეები რჩება. სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები წარმოადგენს არა საოფლის მეურნეობის პროდუქციას, არამედ თვითმუნაყოფე აქტივებს.

ბიოლოგიური აქტივები შესაძლოა კლასიფიცირდეს ზრდადასრულებულ და ზრდადაუსრულებელ ბიოლოგიურ აქტივებად. **ზრდადასრულებული ბიოლოგიური აქტივი** ისეთი აქტივია, რომელსაც აქვს ნაყოფისათვის დამახასიათებელი ნიშნები (მოხმარებისათვის განკუთვნილ ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით), ან შეუძლია რეგულარულად მოგეცეს მოსაკალი (სანაშენე ბიოლოგიურ აქტივებთან მიმართებით).

22.2.3. ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვა რეალური ღირებულებით

შეფასების განსხვავებული მიდგომის გამოყენების გამო, განსხვავებულია აღრიცხვის წესიც. ბასს 41 განსაზღვრავს, რომ ბიოლოგიური აქტივის, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, თაკდაპირველი აღიარებისა და ასევე გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ჩართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის წმინდა მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა. ეს ნიშნავს, რომ ბიოლოგიურ აქტივზე გაწეული დანახარჯები განიხილება პერიოდის ხარჯად, ხოლო აქტივის ღირებულება – შემოსაკალად. თუმცა, ეს შესაძლოა ყოველთვის ასე არ ხდებოდეს. კერძოდ, როდესაც საქმე ეხება ბიოლოგიურ აქტივს, რომლის საწარმოო ციკლი მოკლევადიანია, შეიძლება ბიოლოგიურ აქტივად აღიარების არ დაექვემდებაროს. მაგალითად, სიმინდის ან სხვა საგაზაფხულო ეროვნლიანი კულტურის ნაყოფის მისაღებად დათესილი კულტურა, რომელიც მოსაკალს იძლევა ბალანსის შედგენის თარიღამდე, თაკის საკვებტაციო პერიოდს იწყებს და ასრულებს ერთი სამეურნეო წლის განმაკლობაში. ამავე პერიოდში მიიღწევა მისანი და შემოსაკალად აღიარდება არა ბიოლოგიური აქტივი, არამედ მისგან მიღებული ნაყოფი. იმავე ერთწლიან კულტურასთან მიმართებით განსხვავებული სიტუაცია დგება მაშინ, როდესაც საკითხი ეხება საშემოდგომო ნათესებს. მაგალითად, საშემოდგომო ხორბლის ნათესი, როგორც მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივი უნდა შეფასდეს და აღიარდეს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31 დეკემბრისათვის), რადგან შესაბამისობის მისაღწევად

გაწეულ ხარჯებს სათანადო შემოსავალი უნდა დაუპირისპირდეს. ანალოგიურად, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის დგება თავდაპირველად ბიოლოგიურ აქტივად აღიარების მომენტი მრავალწლიანი ნარგაევებისთვისაც, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში იქნა გაშენებული. რაც შეეხება ცხოველური წარმოშობის ბიოლოგიურ აქტივებს, მათი აღიარება ხდება ნამატის გაჩენის მომენტში (მაგ., ხბოს, ბატკნის, ღოჭის და ა.შ. დაბადების თარიღი).

1-ლი ამოცანა: *მცენარეული ბიოლოგიური აქტივი*

საწარმომ 20X5 წელს დაიწყო ხეხილის ბაღის გაშენება. წლის განმავლობაში დაიხარჯა:

1. ნერგის შესაძენად – 400 ლარი;
2. საწვავი ნიადაგის დასამუშავებლად – 120 ლარი;
3. შრომა დარგვისა და მოვლით სამუშაოებზე – 240 ლარი;
4. სასუქი – 80 ლარი;
5. სარწყავი წყალი – 50 ლარი (მიღებულია სარწყავი წყალთამეურნეობიდან);
6. ძირითადი საშუალებების ცვეთა – 100 ლარი.

გაშენებული ბაღის რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, 20X5 წლის 31 დეკემბრისათვის საწარმოს შეფასებით შეადგენს 1.100 ლარს.

საჭიროა სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვა. დავუშვათ, საწარმო იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდს და დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვას. ამ შემთხვევაში სამეურნეო ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – მასალის ხარჯი	400	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(ნერგის ჩამოწერა ხარჯებში)*		400
დებეტი – მასალის ხარჯი	120	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(საწვავის ჩამოწერა ხარჯებში)*		120
დებეტი – მასალის ხარჯი	80	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(სასუქის ჩამოწერა ხარჯებში)*		80
დებეტი – მასალის ხარჯი	50	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(გახარჯული წყლის ჩამოწერა ხარჯებში)*		50
დებეტი – ხელფასის ხარჯი	240	
კრედიტი – ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე *(ხელფასის დარიცხვა)*		240
დებეტი – ცვეთის ხარჯი	100	
კრედიტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა *(ცვეთის დარიცხვა)*		100
დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის	1.100	
კრედიტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან *(ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X5 წლის 31 დეკემბერს)*		1.100

ანალოგიურად გატარდება საწარმოს მიერ მომდევნო წლებში ხეხილის ბაღის მოვლაზე გაწეული ხარჯები და რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები.

დაეუშვათ, 20X6 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 20X5 წელს გაშენებული ხეხილის ბაღის რეალურმა ღირებულებამ გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, შეადგინა 1.700 ლარი. ღირებულების ცვლილება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის	600	
კრედიტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან		600

თუ ხეხილის ბაღის ღირებულება შემცირდება, იგი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ზარალი ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან		
კრედიტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის		

მე-2 ამოცანა: *ცხოველური ბიოლოგიური აქტივი*

20X5 წლის 1 იანვრისათვის საწარმოს ჰყავს 10 სული მსხვილ რქოსანი პირუტყვი. აქედან, 8 სული სანაშენე პირუტყვია (ფურები), რომელთა შენახვის მიზანია რძის მიღება. ფურების საბალანსო ღირებულება 4.400 ლარია. 2 სული ერთ წლამდე მოზარდი პირუტყვია, რომელთა შენახვის მიზანია გაყიდვა. მოზარდი პირუტყვის საბალანსო ღირებულება 330 ლარია. საანგარიშგებო პერიოდში მიღებულია ნამატი – 1 სული ხბო. მისი რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, შეადგენდა 45 ლარს. სხვა ცვლილება ნახირის შემადგენლობაში წლის განმავლობაში არ მომხდარა. 20X5 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით აქტივები შეფასებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით:

1. ფური 8 სული – 4.200 ლარი;
2. მოზარდი პირუტყვი 1 წლამდე 1 სული – 110 ლარი;
3. მოზარდი პირუტყვი 1-დან 2 წლამდე 2 სული 620 ლარი;
4. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი – მოზარდი პირუტყვი 1 წლამდე ასაკის	45	
კრედიტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან *(ნამატის შემოსავალში აღება)*		45
დებეტი – მოზარდი პირუტყვი 1-დან 2 წლამდე ასაკის	330	
კრედიტი – მოზარდი პირუტყვი 1 წლამდე ასაკის *(პირუტყვის გადაყვანა სხვა ასაკობრივ ჯგუფში)*		330
დებეტი – ზარალი ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან	200	
კრედიტი – ფურები *(ფურების ღირებულების შემცირება)*		200
დებეტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან	65	
კრედიტი – მოზარდი პირუტყვი 1 წლამდე ასაკის *(1 წლამდე ასაკის მოზარდის ღირებულების ზრდა)*		65
დებეტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან	290	
კრედიტი – მოზარდი პირუტყვი 1-დან 2 წლამდე ასაკის *(1-დან 2 წლამდე ასაკის მოზარდის ღირებულების ზრდა)*		290

22.2.4. ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვა თვითღირებულებით

რეალური ღირებულებით აღრიცხვისაგან სრულიად განსხვავებული წესი გამოიყენება მაშინ, როდესაც საწარმო ბიოლოგიურ აქტივს აფასებს თვითღირებულებით, აკუმულირებული ცვეთისა და გაუფასურების ზარალის გამოკლებით. ამ შემთხვევაში, საწარმო ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვაში იყენებს იმ წესებს, რომლებიც სტანდარტით დადგენილია ძირითადი საშუალებებისათვის. შესაბამისად, ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული დანახარჯები განიხილება კაპიტალიზებად ხარჯად, თუ ბიოლოგიური აქტივი სრდდაუსრულებელია, ან პერიოდის ხარჯად, თუ ბიოლოგიური აქტივი სრდადასრულებულია და შეუძლია ნაყოფის მოცემა.

ბიოლოგიური აქტივების თვითღირებულებით შეფასების გამოყენებას დროს, უმეტეს შემთხვევაში, უპრიანია საწარმომ გამოიყენოს დანახარჯების ფუნქციების მხედველობა აღრიცხვა. მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ სწორად დადგინდეს აქტივების თვითღირებულება. თვითღირებულებით შეფასების გამოყენების დროს ასევე აუცილებელია სწორად განისაზღვროს – ექვემდებარება ბიოლოგიური აქტივი ცვეთის დარიცხვას თუ არა და თუ ექვემდებარება, როდიდან და რა ვადაში.

იმის გათვალისწინებით, რომ თვითღირებულებით შეფასებული ბიოლოგიური აქტივების მიმართ გამოიყენება ძირითადი საშუალებებისათვის სტანდარტით გათვალისწინებული დებულებები, ცვეთის დარიცხვის მომენტის დადგომის განსაზღვრისათვის აუცილებელია გარკვეული პარალელის გაკეთება. ვინაიდან აქტივის ძირითად საშუალებად ჩასათვლელად იგი წარმოებაში უნდა იყოს გამოყენებული, ბიოლოგიურ აქტივთან მიმართებით გულისხმობს, რომ იგი უნდა იყოს ნაყოფის მომტანი. თუ ბიოლოგიური აქტივი ჯერ არ არის მომწიფებული ნაყოფის მოსაცემად, იგი შესაძლოა პირობითად ჩაითვალოს დაუსრულებელი მომავალი ძირითადი საშუალების ანალოგად. ამდენად, ზოგადად შეიძლება ითქვას, რომ ცვეთა უნდა დაერიცხოს ბიოლოგიურ აქტივს, რომელიც სრდადასრულებულია და ნაყოფს იძლევა. თუმცა, აქ ყურადსაღებია ის გარემოება, საწარმო მოიხმარს თუ არა ბიოლოგიურ აქტივში განაღებულ ეკონომიკურ სარგებელს, ამ აქტივიდან ნაყოფის მიღების პერიოდში; ე.ი. უნდა განისაზღვროს – ცვეთადია თუ არა ბიოლოგიური აქტივის ღირებულება. ბიოლოგიური აქტივის ღირებულების ცვეთადობა დამოკიდებულია მის ბიოლოგიურ თავისებურებაზე, გამოყენების ტრადიციასა და სხვა ფაქტორებზე. მაგალითად, მსხვილი რქოსანი პირუტყვის ძირითადი ნახირის (ფურების), როგორც ბიოლოგიური აქტივის ღირებულება არაცვეთადია, რადგან შესაძლოა მისი სახორცედ გაყიდვა და მასში განაღებული ეკონომიკური სარგებლის გაყიდვის გზით მიღება. ანუ ბიოლოგიური აქტივის გამოყენებადი (ნარჩენი) ღირებულება შეიძლება თვითღირებულების ტოლად ჩაითვალოს. იგივე შეიძლება ითქვას ძირითად კოლტზე (ქუბზე) მეღორეობაში, ნერბზე მეცხვარეობაში, კვერცხმდებელი ქათმების გუნდზე და სხვ. თუმცა, იმავეს ვერ ვიტყვით ისეთ ბიოლოგიურ აქტივზე, როგორიცაა ცხენი, ეირი, ჯორი, მეცხვარის ძაღლი და სხვ.

ზემოთ აღნიშნულის საპირისპიროდ, გამორიცხული არ არის იმავე ბიოლოგიურ აქტივს (მაგ., ფურს) გააჩნდეს ცვეთადი ღირებულება.

მაგალითი

საწარმომ შეიძინა მაღალპროდუქტიული ჯიშის ზრდასრული ფური 1.400 ლარად. ჯიშობრივი თვისებებისა და ასაკის გათვალისწინებით, მიზანშეწონილია მისი 5 წლის განმავლობაში შენახვა. შემდგომ იგი გაიყიდება სახორცედ. შეძენის მომენტში პირუტყვის წონა 200 კგ-ს შეადგენდა. შეძენისას პირუტყვის ფასს ბაზარზე განსაზღვრავდა მისი ჯიშობრივი თვისება (მაღალი წველადობა). სახორცედ გაყიდვის დროს ფასის განმსაზღვრელი ფაქტორი იქნება ასაკი (სიბერე), ნასუქობა და წონა. ამ პარამეტრების გათვალისწი-

ნებით, ფურის ნარჩენი ღირებულება სახორცედ გაყიდვის მომენტში საწარმოს წინასწარი შეფასებით იქნება 600 ლარი. თვითღირებულებასა და ნარჩენ ღირებულებას შორის სხვაობა (800 ლარი) შეადგენს მოცემული ბიოლოგიური აქტივის ცვეთად ღირებულებას. შესაბამისად, ამ თანხას შესაძლოა ცვეთა დაერიცხოს საწარმოში არჩეული მეთოდის გამოყენებით.

მცენარეული წარმოშობის ბიოლოგიური აქტივების უმეტესობის ღირებულება ცვეთადია, რადგან მცენარის სიცოცხლის ხანგრძლივობის ამოწურვის (დაკნინების) შედეგად იგი ამოსაძირკვი ხდება. მართალია, ამოძირკვულ მცენარეს შესაძლოა რაღაც ღირებულება (მაგ., შეშად გამოყენების დროს) გააჩნდეს, მაგრამ იგი არსებითად ნაკლები იქნება, ვიდრე თავდაპირველი თვითღირებულება; ე.ი. მცენარიდან ნაყოფის მიღების პერიოდში ხდება ბიოლოგიური აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის თანდათანობითი შემცირება. თუმცა, გამორიცხული არ არის საწარმოს გააჩნდეს ისეთი მცენარეული ბიოლოგიური აქტივი, რომლის ღირებულებას ცვეთა არ დაერიცხება. ამის მაგალითად შესაძლოა გამოდგეს საშეშე ტყის პლანტაცია, რომელიც განაშენიანებულია ისეთი მცენარით, რომელიც გარკვეული ტექნოლოგიით შეშის ჭრის შემდეგ ამონაყარს იკეთებს გადანაჭრელი ხის ტანიდან (ძირიდან ან ფესვებიდან) და მოკლე პერიოდში ისევ იძლევა ნაყოფს შეშის სახით.

ცვეთადი ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია ცვეთის დარიცხვის საწყისი მომენტისა და პერიოდის (ვადის) დადგენა. საწყის მომენტს ხშირად განსაზღვრავს ბიოლოგიური აქტივის სახე, ჯიში, მოვლის პირობები და ნაყოფის მოცემისათვის მზაობაზე მოქმედი სხვა გარემოებები. ცვეთის დარიცხვის პერიოდი შემოსაზღვრულია ბიოლოგიური აქტივის სიცოცხლის ხანგრძლივობით, მაგრამ ცვეთის დარიცხვის პერიოდი განისაზღვრება საწარმოს სამეურნეო თვალსაზრისიდან. ე.ი. დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა ვადითაა განსაზღვრული საწარმოს მიერ მოცემული ბიოლოგიური აქტივის გამოყენება (ცხადია, არა უმეტეს ბიოლოგიური აქტივის ბუნებრივი სასიცოცხლო ვადაზე).

მე-3 ამოცანა: *მცენარეული ბიოლოგიური აქტივი*

საჭიროა პირველი ამოცანის საწყისი პირობის საფუძველზე მოხდეს ხეხილის ბაღის ბიოლოგიურ აქტივად აღიარება. ამოცანის გადასაწყვეტად გამოყენებულია დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვა. ოპერაციები ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	400	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(ნერგის ჩამოწერა ხარჯებში)*		400
დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	120	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(სასუქის ჩამოწერა ხარჯებში)*		120
დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	80	
კრედიტი – ნედლეული და მასალები *(სასუქის ჩამოწერა ხარჯებში)*		80
დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	50	
კრედიტი – სავაჭრო ვალდებულებები *(გახარჯული წყლის ჩამოწერა)*		50
დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	240	
კრედიტი – ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე *(ხელფასის დარიცხვა)*		240
დებეტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი	100	
კრედიტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა *(ცვეთის დარიცხვა)*		100
დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის	990	
კრედიტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი *(ბიოლოგიური აქტივის აღიარება 20X5 წლის 31 დეკემბერს)*		990

დაეუშვათ, გაშენებული ხეხილის ბაღის მოვლის დანახარჯები 20X6 და 20X7 წლებში, შესაბამისად, შეადგენდა 1.250 და 1.126 ლარს. 20X8 წლიდან ხეხილი ითვლება ზრდადასრულებულად და ნაყოფს იძლევა. ხეხილის ბაღის გამოყენების ვადა განისაზღვრა 15 წლით. ამ ვადის ამოწურვის შემდეგ ხეხილის ბაღის ნარჩენი ღირებულება იქნება 200 ლარი. ხეხილის ბაღის თვითღირებულების ცვეთის დასარიცხად შეირჩა წრფივი მეთოდი.

დამატებითი დაშვების საფუძველზე, აქტივის თვითღირებულების ზრდა და 20X8 წლის ცვეთის დარიცხვა ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის 1.250
კრედიტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი *(ბიოლოგიური აქტივის თვითღირებულების ზრდა 20X6 წლის 31 დეკემბერს)* 1.250

დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის 1.126
კრედიტი – ხეხილის გაშენების დანახარჯი *(ბიოლოგიური აქტივის თვითღირებულების ზრდა 20X7 წლის 31 დეკემბერს)* 1.126

20X5 წელს გაშენებული ხეხილის ბაღის სრული თვითღირებულება შეადგენს 3366 (990+1.250+1.126) ლარს. ცვეთადი ღირებულება იქნება 3.366-200=3.166 ლარი, წლიური ცვეთის თანხა კი – 211 ლარი. ცვეთის დარიცხვა გატარდება

დებეტი – ხილის წარმოება *(ბიოლოგიური აქტივების ცვეთის ხარჯი)* 211
კრედიტი – ბიოლოგიური აქტივების ცვეთა
(ბიოლოგიური აქტივის ცვეთის დარიცხვა 20X8 წელს) 211

როდესაც შესაძლებელი ხდება თვითღირებულებით შეფასებული ბიოლოგიური აქტივების საიმედოდ შეფასება რეალური ღირებულებით, საწარმომ იგი უნდა შეაფასოს რეალური ღირებულებით, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით. ვთქვათ, საწარმოს ასეთი პირობა დაუდგა 20X9 წლის დასაწყისში. დავუშვათ, 20X5 წელს გაშენებული ხეხილის ბაღის რეალური ღირებულება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით შეადგენს: ერთ შემთხვევაში 3.300 ლარს ან მეორე შემთხვევაში – 3.000 ლარს. ბიოლოგიური აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობა ხელახალი შეფასების დროს ბუღალტრულად გატარდება:

პირველ შემთხვევაში:

დებეტი – ბიოლოგიური აქტივების ცვეთა 211
კრედიტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის *(ბიოლოგიური აქტივის ცვეთის ანულირება)* 211

დებეტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის 145
კრედიტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან *(ბიოლოგიური აქტივის შეფასების მეთოდის ცვლილებით მიღებული შემოსულობის აღიარება)* 145

მეორე შემთხვევაში:

დებეტი – ბიოლოგიური აქტივების ცვეთა 211
კრედიტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის
(ბიოლოგიური აქტივის ცვეთის ანულირება) 211

დებეტი – ზარალი ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან 155
კრედიტი – ხეხილის ბაღი 20X5 წლის
(ბიოლოგიური აქტივის შეფასების მეთოდის ცვლილებით მიღებული ზარალის აღიარება) 155

22.3. ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღრიცხვა

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა გამოყენებადი სტანდარტი.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარების კრიტერიუმი ბიოლოგიური აქტივების აღიარების კრიტერიუმის ანალოგიურია.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარება უნდა მოხდეს მათი მიღების დროს. ზემოთ მოტანილი გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასება გამოიყენება მხოლოდ ამ მომენტში. შემდგომში მის მიმართ გამოიყენება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის სტანდარტით დადგენილი წესები.

მაგალითი

დავუშვათ, მიღებულია 15.000 კგ. ყურძენი მისი საბაზრო ფასი, რომელიც, ფაქტობრივად, რეალური ღირებულების განსაზღვრულია, შეადგენს 0,40 ლარს ერთ კილოგრამზე. საწარმოს ყურძნის გაყიდვისათვის ხარჯების გაწევა არ სჭირდება. ამდენად, მიღებული ნაყოფის რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, იქნება 6.000 ლარი.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით თავდაპირველად აღიარების შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი წართულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის ნეტო მოგებაში ან ზარალში, როდესაც ისინი წარმოიშვა. ამიტომ აუცილებელია ნაყოფის მიღება ბუღალტრულად სათანადო ანგარიშებში იქნეს ასახული. ამ მიზნით, სასურველია სწორად შეირჩეს აღრიცხვის ტექნიკა. სოფლის მეურნეობის მრავალი პროდუქტი (მაგ., ყურძენი, მარწყვი, კიტრი, პამიდორი, მწვანილი, ჩაის მწვანე ფოთოლი, რძე და სხვ.) მალფუჭადია და მიღებისთანავე იყიდება ან გადამუშავდება. ზოგი პროდუქცია (მაგ., მარცვალი, ბამბა, მსხალი, კიტრი, თხილი და სხვ.) რამდენიმე თვე შენახვას ექვემდებარება და შეიძლება საწარმოში იყოს დასაწყობებული. საწარმომ თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, აღრიცხვა აწარმოოს მარაგის მუდმივი თუ პერიოდული მეთოდით. შესაძლოა მუდმივი აღრიცხვის მეთოდი სასარგებლო იყოს შენახვადი პროდუქტების აღსარიცხავად, მაშინ, როდესაც პერიოდული აღრიცხვა უფრო მოხერხებულია მალფუჭადი პროდუქტების აღსარიცხავად.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, ნაყოფის მიღება ბუღალტრულად გატარდება
ა) მუდმივი აღრიცხვის გამოყენებით:

დებეტი – სოფლის მეურნეობის პროდუქცია
კრედიტი – შემოსულობა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღებიდან

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გაყიდვის ოპერაცია შესაძლებელია გატარდეს.

დებეტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
კრედიტი – სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

ერთდროულად

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში
(ნაღდი ფულის გადახდით გაყიდვისას)
დებეტი – სავაჭრო მოთხოვნები
(შემდგომი გადახდის პირობით გაყიდვისას)
კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შიდა მოხმარების ოპერაცია შესაძლებელია გატარდეს

დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება
კრედიტი – სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

ბ) პერიოდული აღრიცხვის გამოყენებით:

კრედიტი – შემოსულობა სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღებიდან
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში
(ნაღდი ფულის გადახდით გაყიდვისას)
დებეტი – სავაჭრო მოთხოვნები
(შემდგომი გადახდის პირობით გაყიდვისას)
დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება
(საწარმოშივე გადასამუშავებლად გადაცემისას)
დებეტი – სოფლის მეურნეობის პროდუქცია
(მიღებული ნაყოფის დასაწყობებისას)

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება სოფლის მეურნეობის პროდუქციისათვის წარმოადგენს მის თვითღირებულებას ნაყოფის მიღების მომენტში. ვინაიდან შემდგომ პერიოდში მის მიმართ გამოიყენება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის სტანდარტით დადგენილი ნორმა, აუცილებელია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ნაშთად დარჩენილი სოფლის მეურნეობის პროდუქცია შეფასდეს თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ფასს შორის უმცირესით. თუ ნეტო სარეალიზაციო ფასი ნაკლები აღმოჩნდება ნაშთად დარჩენილი სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალურ ღირებულებაზე (თვითღირებულება'ზე), სხვაობის თანხა მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის ზარალის ანგარიშს. იგი ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ფასის კორექტირება
კრედიტი – სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

22.4. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის თავისებურება სოფლის მეურნეობაში

სახელმწიფო გრანტი სოფლის მეურნეობაში განსხვავებულ პრინციპით აღირიცხება, როდესაც იგი დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით, ან თუ სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება მონაწილეობა არ მიიღოს გარკვეულ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში. თუ სახელმწიფო გრანტი დაკავშირებულია ბიოლოგიურ აქტივთან, რომელიც შეფასებულია აკუმულირებული ცვეთისა და აკუმულირებული გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებუ-

ლებით, მაშინ გამოიყენება სახელმწიფო გრანტებისათვის ბასს 20-ით დადგენილი საერთო წესები.

ბასს 41-ის მოთხოვნის შესაბამისად, უპირობო სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, შემოსავლად უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც სახელმწიფო გრანტი მიღებადი ხდება.

მიღებადია თუ არა სახელმწიფო გრანტი, იგი შესაძლოა დადგინდეს გრანტის გამცემსა და საწარმოს შორის მიღწეული შეთანხმებით, რომელიც ფორმდება ხელშეკრულებით, მემორანდუმით ან სხვა ფორმით. თუ გრანტი მიღებადია, გრანტით განსაზღვრული თანხა, მის ფაქტობრივად მიღებამდე, შემოსავალში გატარდება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – მოთხოვნები დონორის მიმართ
კრედიტი – გრანტით მიღებული შემოსავალი

დავუშვათ, საწარმომ 20X4 წლის 23 იანვარს დონორთან შეთანხმება გააფორმა უპირობო გრანტის მიღებაზე. გრანტი ითვალისწინებს საწარმოსათვის 10.000 ლარის გამოყოფას კიევის პლანტაციის გასაშენებლად. გრანტის პირველ ნაწილს (2.000 ლარი) საწარმო მიიღებს იმავე წლის 10 თებერვლამდე (ნიადაგის მოსამზადებელი სამუშაოებისათვის), მეორე ნაწილს (6.000 ლარი) – 10 მარტამდე (ნერგის შესაძენად და დარგვის სამუშაოებისათვის) და დანარჩენ თანხას – 15 მაისამდე (ნარგაობის მოვლის სამუშაოებისათვის). ეთქვათ, დათქმული შეთანხმება ორივე მხარის მიერ შესრულდა. ამასთან, გაშენებული პლანტაციის ღირებულება წლის ბოლოს შეფასდა 11.000 ლარად. მოცემული დაშვებების გათვალისწინებით, წლის განმავლობაში ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

დებეტი – მოთხოვნები დონორის მიმართ	10.000	
კრედიტი – გრანტით მიღებული შემოსავალი *(გრანტის აღიარება შემოსავლად)*		10.00
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	2.000	
კრედიტი – მოთხოვნები დონორის მიმართ *(გრანტის თანხის პირველი ნაწილის მიღება)*		2.000
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	6.500	
კრედიტი – მოთხოვნები დონორის მიმართ *(გრანტის თანხის მეორე ნაწილის მიღება)*		6.500
დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	1.500	
კრედიტი – მოთხოვნები დონორის მიმართ *(გრანტის თანხის მესამე ნაწილის მიღება)*		1.500

პლანტაციის გაშენებასთან დაკავშირებით გაწეული დანახარჯები, სათანადო დოკუმენტების საფუძველზე, გატარდება 22.2 პარაგრაფში მოტანილი ოპერაციების მსგავსად. ანალოგიურად, ბიოლოგიური აქტივი შემოსავალში გატარდება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – კიევის პლანტაცია 20X4 წლის	11.000	
კრედიტი – შემოსულობა ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ცვლილებიდან		11.000

თუ სახელმწიფო გრანტი, რომელიც დაკავშირებულია გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივთან, შეიცავს პირობას, მათ შორის ისეთს, როდესაც სახელმწიფო გრანტით საწარმოს მოეთხოვება, რომ არ განახორციელოს გარკვეული სასოფლო-სა-

მეურნეო საქმიანობა, საწარმომ სახელმწიფო გრანტი უნდა აღიაროს შემოსაველად მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმო დააკმაყოფილებს გრანტის პირობებს.

დავუშვათ, საწარმომ 20X4 წლის 25 აგვისტოს დონორთან გააფორმა შეთანხმება პირობადებული გრანტის მიღებაზე. გრანტი ითვალისწინებს საწარმოსათვის 15.000 ლარის გამოყოფას იმ პირობით, რომ საწარმომ 3 წლის განმავლობაში 5 ჰა. მიწის ნაკვეთზე აწარმოოს მხოლოდ საშემოდგომო ხორბალი. თუ საწარმო დაარღვევს პირობას, მაშინ მან გრანტის თანხა უნდა დააბრუნოს სრული ოდენობით. გრანტის თანხა საწარმოს ჩაერიცხა თავის საბანკო ანგარიშზე იმავე წლის 10 სექტემბერს. ამავე თარიღით გრანტის მიღება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – ფულადი სახსრების ანგარიში	15.000
კრედიტი – გადავადებული შემოსავალი	15.000

თუ საწარმო არ დაარღვევს გრანტის პირობას, მისი შესრულების შემდეგ გრანტი აღიარდება შემოსაველად, ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – გადავადებული შემოსავალი	15.000
კრედიტი – გრანტით მიღებული შემოსავალი	15.000

გრანტის პირობის დარღვევის შემთხვევაში, საწარმოს დაეკისრება თანხის დაბრუნება და პირობის დარღვევის ფაქტის დადგომის დღიდან ვალდებულება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – გადავადებული შემოსავალი	15.000
კრედიტი – ვალდებულება დონორის წინაშე	15.000

თუ საგრანტო შეთანხმებით საწარმო განთავისუფლებული იქნებოდა გრანტის დაბრუნებისაგან იმ წლების მიხედვით, როცა იგი გრანტის პირობას აკმაყოფილებდა, მაშინ გრანტი შემოსაველად აღიარდება წლების პროპორციულად.

ვთქვათ, ზემოთ მოტანილი საგრანტო ხელშეკრულება ითვალისწინებს გრანტის თანხის დაბრუნებას, პირობის შეუსრულებლობის პროპორციულად. ეს ნიშნავს, რომ საწარმო გრანტს შემოსაველად აღიარებს, ყოველი წლის პირობის შესრულების შესაბამისად. ამიტომ, თუ საწარმომ სათესლე საშემოდგომო ხორბალი აწარმოვა 2 წლის განმავლობაში და გრანტის პირობა დაარღვია მესამე წელს, მაშინ პირველი და მეორე წლის მოსაველის მიღების დასრულების თარიღებით გრანტი შემოსაველად აღიარდება ბუღალტრული გატარებით

დებეტი – გადავადებული შემოსავალი	5.000
კრედიტი – გრანტით მიღებული შემოსავალი	5.000

22.5. ფინანსური ანგარიშგება სოფლის მეურნეობაში

სოფლის მეურნეობის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები იგივეა, რაც სხვა საწარმოებისათვის. თუმცა, არსებობს არსებითი შინაარსობრივი განსხვავება, რაც განპირობებულია სტანდარტის სპეციფიკური მოთხოვნებით. კერძოდ, ბიოლოგიური აქტივიის საბალანსო ღირებულება აისახება რა უშუალოდ საწარმოს ბალანსში, ამასთან ერთად, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ბიოლოგიური

აქტივის თითოეული ჯგუფის აღწერილობა. იგი შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს ტექსტური ან ციფრობრივი სახით.

რეკომენდებულია, რომ საწარმომ ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის ციფრობრივ აღწერილობაში გამიჯნულად წარმოადგინოს მოხმარებისათვის განკუთვნილი და სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები, ან ხრდადასრულებული და ხრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები.

ბიოლოგიური აქტივების მუხლი საწარმოს ბალანსში აისახება გრძელვადიანი აქტივების განაყოფში. საწარმოს მიერ შერჩეული მიდგომის შესაბამისად, ბიოლოგიური აქტივი ბალანსში შეიძლება წარდგენილი იყოს ორი ქვემუხლით, შემდეგნაირად:

ა) ბიოლოგიური აქტივები;
- მოხმარებისათვის განკუთვნილი ბიოლოგიური აქტივები;
- სანაშენე ბიოლოგიური აქტივები;

ან სხვაგვარად

ბ) ბიოლოგიური აქტივები;
- ხრდადასრულებული ბიოლოგიური აქტივები;
- ხრდადაუსრულებელი ბიოლოგიური აქტივები.

გარდა იმისა, რომ რეკომენდებულია ბიოლოგიური აქტივების ამგვარად წარდგენა ბალანსში, საწარმომ უნდა წარმოადგინოს მიმდინარე პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოს შორის ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შეჯერება. შეჯერება უნდა მოიცავდეს:

ა) გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობა ან სარალი;
ბ) შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა;
გ) გაყიდვებისა და ფასს 5-ის შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირების (ან ჩართულია ჯგუფში, რომელიც კლასიფიცირებულია როგორც გასაყიდად გამი'ზნული) შედეგად გამოწვეული შემცირება;
დ) შემოსავლად განხილვის შედეგად მიღებული შემცირება;
ე) საწარმოთა გაერთიანებების შედეგად მიღებული ზრდა;
ვ) წარსადგენი ვალუტისაგან განსხვავებული ფინანსური ანგარიშგებისა და საზღვარგარეთული ოპერაციების ანგარიშვალდებული საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტაში გადაანგარიშების ნეტო საკურსო სხვაობები;
ზ) სხვა ცვლილებები.

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებული შემოსულობა ან ზარალი ერთდროულად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მუხლს წარმოადგენს. გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს როგორც ფიზიკური ცვლილების, ასევე საბაზრო ფასის ცვლილებების შედეგად. ფიზიკური და ფასში მომხდარი ცვლილებების ცალკე ასახვა სასარგებლოა მიმდინარე პერიოდში საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და სამომავლო პერსპექტივების შესაფასებლად, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც წარმოების ციკლი ერთ წელს აღემატება. ასეთ შემთხვევაში, სასურველია საწარმომ ჯგუფების მიხედვით ან სხვაგვარად ასახოს გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება, რომელიც ჩართულია ფიზიკური ცვლილებებისა და ფასის ცვლილების შედეგად მიღებულ ნეტო მოგებაში ან ზარალში.

თუ საწარმო გაითვალისწინებს სტანდარტის სასურველ რეკომენდაციებს, მაშინ ბიოლოგიური აქტივის საბალანსო ღირებულების შეჯერების ცხრილში, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით მიღებულ შემოსულობას ან ზარალს წარადგენს ორ მუხლად. კერძოდ, რეალური ღირებულების ცვლილებას გამოწვეულს, როგორც: ა) აქტივის ფიზიკური ცვლილების შედეგად და ბ) ფასების ცვლილების შედეგად.

დაეუშვაო, საწარმოს საქმიანობაა ღორის მოშენება. 20X4 წლის 31 დეკემბრის ბალანსში ღორის კოლტის საბალანსო ღირებულებასთან დაკავშირებით ასახულია შემდეგი ინფორმაცია:

ამონარიდი საწარმოს 20X4 წლის ბალანსიდან

	20X4	20X3
გრძელვადიანი აქტივები		
ღორის კოლტი – ზრდადასრულებული	*2.375*	*1.500*
ღორის კოლტი – ზრდადაუსრულებელი	*1.400*	
ქვეჯამი – ბიოლოგიური აქტივები	*3.775*	*1.500*

ბალანსის ამონარიდიდან ირკვევა, რომ ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაზრდილია 2.275 ლარით. ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესშია, სრული წარმოდგენა ჰქონდეს წლის განმავლობაში მომხდარ ცვლილებებზე. ამიტომ, საწარმო ამზადებს ბიოლოგიური აქტივების ღირებულებაზე ფაქტორები (ფიზიკური ცვლილება და ფასის ცვლილება) გავლენის შედეგს და საბალანსო ღირებულების შეჯერების ცხრილს. მათ მოსამზადებლად საწარმო, აღრიცხვის მონაცემებთან ერთად, იყენებს ინფორმაციას რეალური ღირებულების შესახებ.

ქვემოთ მოტანილია ინფორმაცია საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებისა და რეალური ღირებულებების შესახებ.

მაჩვენებლები	რაოდენობა, სული	ერთეულის რეალური ღირ-ბა, ლარი*	მთლიანი ღირებულება, ლარი
სახეზეა წლის დასაწყისში			
ქუბები 2 წლის	10	150	1.500
მოძრაობა წლის განმავლობაში			
მიღებულია ნამრავალი	70	8	560
შეძენილია ნეზი 1,5 წლის	5	100	500
გაყიდულია გოჭი	50	30	1.500
სახეზეა წლის ბოლოს			
ქუბი 3 წლის	10	160	1.600
ქუბი 2 წლის	5	155	775
ბურვაკი 0,5 წლის	20	70	1.400
			3.775

** იგულისხმება რეალური ღირებულება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით.*

20X4 წლის 31 დეკემბრისათვის 1,5 წლის ნეზების რეალური ღირებულება, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯების გამოკლებით, შეადგენდა 95 ლარს, ხოლო აბალშობილი ნამრავლის – 9 ლარს.

ვინაიდან ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულების შეჯერებაში რეკომენდებულია ფასების ცვლილებისა და ფიზიკური ცვლილების განცალკევებით ასახვა, პირველ რიგში, მათი დადგენა ხდება.

შემდეგ ცხრილებში ნაჩვენებია, თუ როგორი ფორმით გამოცალკევდება ერთმანეთისაგან ფიზიკური ცვლილება და ცვლილებები ფასში.

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ზრდა (შემცირება):

ა) ფასის ცვლილების შედეგად

1. ღორის კოლტი – ზრდადასრულებული

ქუბები 2 წლის 10 სული x(155-150)	*50*	
ნეზი 1,5 წლის 5 სული x(95-100)	*(25)*	
სულ		*25*

2. ღორის კოლტი – ზრდადაუსრულებელი

ნამრაელი 20 სული x(9-8)	*20*	
სულ		*20*

ბ) ფიზიკური ცვლილების შედეგად

1. ღორის კოლტი – ზრდადასრულებული

ქუბები 3 წლის 10 სული X(160-155)	*50*	
ნეზი 2 წლის 5 სული X(155-95)	*300*	
სულ		*350*

2. ღორის კოლტი – ზრდადაუსრულებელი

მიღებული ნამრაელი 70 სული x 8	*560*	
გაყიდული ნამრაელი 50 სული x(30-8)	*1.100*	
ბურვაკი 0,5 წლის 20 სული x(70-9)	*1.220*	
სულ		*2.880*

ამგვარად, ბიოლოგიური აქტივის საბალანსო ღირებულება გაზრდილა ფასების ცვლილების შედეგად 45 (25+20) ლარით და ფიზიკური ცვლილების (ნამრაელის მიღება და ზრდა) შედეგად 3.230 (2.880+350) ლარით. ამ მონაცემებზე დაყრდნობით, ბიოლოგიური აქტივის საბალანსო ღირებულების შეჯერება ჯგუფების მიხედვით, შესაძლებელია წარდგენილ იქნეს შემდეგი სახით:

ღორის კოლტის საბალანსო ღირებულების შეჯერება

მაჩვენებლები	ზრდადასრულებული	ზრდადაუსრულებელი	სულ
საბალანსო ღირებულება 20X4 წლის 1 იანვრისათვის	1.500		1.500
შესყიდვის შედეგად გამოწვეული ზრდა	500		500
გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, გამოწვეული აქტივის ფიზიკური ცვლილებით	350	2.880	3.230*
გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილება, გამოწვეული ფასების ცვლილებით	25	20	45*
გაყიდვით გამოწვეული შემცირება		1.500	1.500
საბოლოო ღირებულება 20X4 წლის 31 დეკემბრისათვის	2.375	1.400	3.775

**ეს თანხები აისახება მოგების და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსულობის სახით.*

ზემოთ განხილულის გარდა, სოფლის მეურნეობის საწარმოთა ბალანსი ფორმალურად და შინაარსობრივად არ განსხვავდება სხვა საწარმოთა ბალანსისაგან, რა-

დგან სოფლის მეურნეობის საწარმოები, ბუღალტრული ბალანსის შედგენის მი'სნით, ხელმძღვანელობენ იმ საერთო პრინციპებით, რომელიც დადგენილია ფასს-ით, ანალოგიურად, სოფლის მეურნეობის საწარმოები ფინანსურ შედეგს ანგარიშგება'ში წარადგენენ, ხარჯების ფუნქციური ან ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით შედგენილი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების საფუძველზე. ამიტომ, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების ასახვაში არსებითი განსხვავება არ არის. შემოსავლების ნაწილი კი გამოირჩევა თავისებურებით, რაც იმა'ში მდგომარეობს, რომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ტიპური ფორმის „ამონაგების" მუხლის ადგილს იკავებს „წარმოებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის ღირებულებისა" და „ბიოლოგიური აქტივის გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული შემოსულობის" მუხლი.

სოფლის მეურნეობის საწარმოთა ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შედგენის დროს გასათვალისწინებელია, რომ ბიოლოგიური აქტივების შეძენაზე გადახდილი და ბიოლოგიური აქტივების გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრები განიხილება საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებად.

ტესტები და პრაქტიკული სავარჯიშოები

(პასუხები)

მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) აღრიცხვა

2

1. რა შემთხვევაში წარმოიშობა მოთხოვნა:
   ა. მიწოდება განხორციელებულია ღირებულების შემდგომი ანაზღაურებით
   ბ. მიღებულია ავანსი
   გ. საქონელი შეძენილია კრედიტში

2. დებიტორული დავალიანება საბუღალტრო ანგარიშებზე აისახება, თავიდანვე ფასდათმობის გათვალისწინებით, ეს მეთოდია:
   ა. წმინდა თანხის მეთოდი
   ბ. მთლიანი თანხის მეთოდი
   გ. ორივე ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდი

3. ქვემოთ ჩამოთვლილი რომელი მუხლი ექვემდებარება კურსის ცელილებით შემდგომ გადაფასებას:
   ა. უცხოურ ვალუტაში შეძენილი ძირითადი საშუალება
   ბ. უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული დებიტორი
   გ. ორივე მათგანი

4. რა პრინციპით ეხელმძღვანელობთ საეჭვო ვალების რეზერვის შექმნის დროს:
   ა. წინდახედულობის და შესაბამისობის
   ბ. შესაბამისობის და კონსერვატიზმის
   გ. წინდახედულობის და ავტონომიურობის

5. თუ წლის ბოლოს საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშს კრედიტის ნაცვლად ექნება დებეტის ნაშთი, მაშინ:
   ა. მოცემულ ნაშთს ვაკლებთ გამოთვლილ სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნას
   ბ. მოცემულ ნაშთს ვუმატებთ გამოთვლილ სავარაუდო საეჭვო მოთხოვნას
   გ. ნაშთს არ ვეხებით

6. საწარმომ პერიოდის ბოლოს დებიტორების ანალიზით დაადგინა, რომ 2500 ლარის დებიტორული დავალიანების ამოღების ალბათობა ნულის ტოლია, ანუ უიმედოა, ეს თანხა აღიარდება როგორც:
   ა. თავდაპირველად ამონაგების თანხის კორექტირება
   ბ. მიმდინარე პერიოდის ხარჯი
   გ. მომდევნო პერიოდის ხარჯი

7. თუ გადასაპირებლი თამასუქის მფლობელი გადაწყვეტს მიმართოს ბანკს თამასუქის აღრიცხვისათვის, მფლობელის მისაღები თანხა უტოლდება:
   ა. თამასუქის გასანაღდებელ თანხას
   ბ. თამასუქის ნომინალის ღირებულებას
   გ. საღრიცხვო პროცენტით შემცირებულ თამასუქს

8. რა შემთხვევაში განიხილება თამასუქი, როგორც ჩვეულებრივი მოთხოვნა (დებიტორული დავალიანება):
   ა. თუ მოსალოდნელია მისი გაუნაღდებლობა
   ბ. თუ დაფარეის ვადა გავიდა და აღარ ვარიცხავთ პროცენტს
   გ. ორივე ზემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში

9. რას გულისხმობს თამასუქზე მისაღები თანხა
ა. მისი ნომინალის ღირებულებას
ბ. დარიცხული პროცენტის თანხას
გ. ნომინალისა და მისაღები პროცენტის ჯამს

10. დარიცხულ მოთხოვნას წარმოშობს:
ა. გამომუშავებული მიუღებელი შემოსავალი
ბ. გადაუხდებული შემოსავალი
გ. საქონლის კრედიტში რეალიზაცია.

11. საწარმოს წლის განმავლობაში რეალიზაციის ანგარიშებზე აქვს შემდეგი ინფორმაცია 6110-420000; 6120-20000; 1415 ანგარიშს ჰქონდა საკრედიტო ნაშთი 2000, საწარმო საეჭვო ვალების რეზერვს ითვლის ნეტო რეალიზაციის მეთოდით (2%-ით). როგორ გაატარებს მომდევნო წლის რეზერვის თანხას:

1. დებეტი – 7460 8.000
კრედიტი – 1415 8.000

2. დებეტი – 7460 6.000
კრედიტი – 1415 6.000

3. დებეტი – 7460 10.000
კრედიტი – 1415 10.000

(420000-20000)-ის 2% = 8000 8000-2000 = 6000

მაგალითი 1

საწარმო „კომპლაინმა" 20 ოქტომბერს კერძო სკოლა „იმედს" კრედიტში მიჰყიდა ხუთი კომპიუტერი 3000 ლარად, მათ შორის დღგ 540 ლარი, რომლის თვითღირებულება შეადგენდა 2000 ლარს. ხელშეკრულების თანახმად, დებიტორი თანხის ნაწილს დაფარავდა 10 დღეში, ხოლო დანარჩენს ერთი თვის შემდეგ.

30 ოქტომბერს „იმედმა" უნაღდო ანგარიშსწორებით გადაიხადა 1800 ლარი, 20 ნოემბერს კი გადაიხადა დარჩენილი 1200 ლარი.

მოახდინეთ შემდეგი ბუღალტრული გატარებები საწარმო „კომპლაინში"
ა. პროდუქციის რეალიზაცია კრედიტში
ბ. მოთხოვნის დაფარვა

ა)

დებეტი – 1410 3.000
კრედიტი – 6110 2.460
კრედიტი – 3330 540

დებეტი – 7200 2.000
კრედიტი – 1610 2.000

ბ)

დებეტი – 1210 1.800
კრედიტი – 1410 1.800
(30 ოქტომბერი)

დებეტი – 1210 1.200
კრედიტი – 1410 1.200
(20 ნოემბერი)

მაგალითი 2

შპს „აია"- მ გაყიდა 200X წელს 2000 ლარის ღირებულების პროდუქცია კრედიტში, მათ შორის დღგ 360 ლარი. ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია გადახდის შემდეგი პირობა 2/10 ი/30. დებიტორმა თანხა დაფარა 10 დღეში.

ასახეთ დებიტორული დავალიანების წარმოშობა და დაფარვა:

ა. მთლიანი თანხის მეთოდით
ბ. წმინდა თანხის მეთოდით

1)

დებეტი – 1410	2.000		დებეტი – 1410	1.960	
კრედიტი – 6110		1.640	კრედიტი – 6110		1607.2
კრედიტი – 3330		360	დებეტი – 6120	32.80	
			კრედიტი – 3330		352.80

2)

დებეტი – 1110	1.960		დებეტი – 1110	1.960	
დებეტი – 6120	32.80		კრედიტი – 1410		1.960
დებეტი – 3330	7.20				
კრედიტი – 1410		2.000			

მაგალითი 3

საწარმომ მოახდინა 1000$ საქონლის რეალიზაცია კრედიტში, ამ დროისა-თვის გაცვლითი კურსი იყო 1$ 1.58 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის 1$ - 1.60 ლარი. ეს კურსი შენარჩუნდა გადახდამდე.
გაატარეთ დებიტორის წარმოშობის, 31 დეკემბრისა და გადახდის ოპერაციები:

დებეტი – 1410	1.580		დებეტი – 1410	20	
კრედიტი –6110		1.580	კრედიტი – 8140		20

დებეტი – 1210	1.580	
დებეტი – 8240	20	
კრედიტი – 1410		1.600
		(1000*1.58)

მაგალითი 4

სს „თელიანი ველმა“ 12 ოქტომბერს მოახდინა კრედიტში ღვინის იმპორტი 10.000$. გარიგების მომენტში 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.70 ლარი. 31 დეკემბრის მონაცემით 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.75 ლარი. დებიტორმა 2 მაისს დაფარა დავალიანება. ამ დროისათვის 1$ ეკვივალენტი ლარში იყო 1.65 ლარი.
ასახეთ ოპერაციები ბუღალტრულად.

12 ოქტომბერი			31 დეკემბერი		
დებეტი – 1410	17.000		დებეტი – 1410	500	
კრედიტი – 6110		17.000	კრედიტი – 8140		500

2 მაისი		
დებეტი – 1210	16500	
დებეტი – 8240	1.000	
კრედიტი –1410		17.500

მაგალითი 5

1. მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში უიმედო მოთხოვნების წარმოქმნის გამო, მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემცირება 2700 ლარით. აღიარეთ ხარჯი:

დებეტი – 7460	2.700	
კრედიტი – 1415		2.700

2. ახსენით შემდეგი ოპერაციები:

ა)

დებეტი – 1415	5.000		
კრედიტი – 1410		5.000	

უიმედო დებიტორის ჩამოწერა

ბ)

1. დებეტი – 1410	3.000		1. დებეტი – 1210	3.000	
კრედიტი –1415		3.000	კრედიტი –1410		3.000
ჩამოწერილი დებიტორის აღდგენა			დებიტორის მიერ თანხის განაღდება		

მაგალითი 6

31 დეკემბრის მდგომარეობით საწარმოს დებიტორთა ანგარიშებზე აღირიცხება 10000 ლარის დებიტორული დავალიანება, საიდანაც 2000 ლარის ამოღება ამოუღებადად იქნა მიჩნეული. საწარმო ახდენს კრედიტში რეალიზაციაზე ფასდათმობებს. მოსალოდნელია, რომ 30 დღიანი ვადაგაუსვლელი მოთხოვნებიდან 2% ფასდათმობა გამოყენებული იქნება დებიტორთა 60% - ის მიერ. მოახდინეთ საეჭვო დებიტორული დავალიანების და მოთხოვნებზე ფასდათმობის კორექტირება და გაიანგარიშეთ დებიტორული დავალიანების თანხა პერიოდის ბოლოს.

მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები:

ა. დებეტი – 1415	2.000		ბ. დებეტი – 7461	96	
კრედიტი –1410		2.000	კრედიტი –1417		96

(10000 - 2000) * 60% = 4800

48000 - 2% = 96

დებიტორული დავალიანების თანხა პერიოდის ბოლოს 10000 - 2000 - 96 = 7904

მაგალითი 7

მიღებულია მარტივი თამასუქი გაცემული 40000 ლარის სესხზე. წლიური საპროცენტო განაკეთია 10%, თამასუქის ვადაა ა) 90 დღე ბ) 2 წელი.

ასახეთ ბუღალტრულად თამასუქის მიღება ა და ბ ვარიანტებისათვის და თამასუქის განაღდება ა ვარიანტისათვის 90-ე დღეს პროცენტთან ერთად:

ა. დებეტი – 1510	40.000		ბ. დებეტი – 2310	40.000	
კრედიტი –1110		40.000	კრედიტი –1110		40.000

40000 + 40000 * 10% * 90/365 = 40986.30 40986.30 არის გასანაღდებელი თანხა

986.30 საპროცენტო შემოსავალი

გ. დებეტი – 1110	40986.30	
კრედიტი –8110		986.30
კრედიტი –1510		40.000

მაგალითი 8

თამასუქის ნომინალური ღირებულებაა 15000 ლარი, საპროცენტო ფაქტობრივი განაკეთი 12% წელიწადში, თამასუქის დაფარვის ვადა 360 დღეა. 300 დღის შემდეგ მიმღები ახდენს თამასუქის აღრიცხვას ანუ დისკონტირებას, თავის ბანკში 10%-ით.

აღერიცხოთ თამასუქი:

15000 + (15000*12%) - (15000*10%*60/360) = 15000 + 1800 - 250 = 16550

დებეტი – 1110	16.550	
კრედიტი –8110		1.550
კრედიტი –1510		15.000

მაგალითი 9

საწარმო X-მა საწარმო Y-ს მიყიდა 15000 ლარის პროდუქცია კრედიტში, 50 დღეში გადახდის პირობით. აქვე შეღავათი 3/30 2/40. საწარმომ ვერ შეძლო 50 დღეში ალნიშნულის დაფარვა და მოხდა დამატებითი შეთანხმება შემდეგ პირობაზე. Y-ი ვალდებულებას კისრულობს 15000 ლარის გასტუმრებაზე 75 დღეში წლიური 12%-იანი განაკვეთით. გაატარეთ აღნიშნული ოპერაციები:

კრედიტში გაყიდვა
დებეტი – 1410 15.000
კრედიტი – 6110 15.000

% -ის დარიცხვა
დებეტი – 1820 1.800
კრედიტი – 8110 1.800

სათამასუქო მოთხოვნაზე გადატანა
დებეტი – 1510 15.000
კრედიტი – 1410 15.000

გადახდა
დებეტი – 1210 16.800
კრედიტი – 1820 1.800
კრედიტი – 1510 15000

მაგალითი 10

პირველ მაისს იჯარით გაცემულია ჩარხი, იჯარის ვადა 3 წელია, საპროცენტო განაკვეთი წლიური 20%, წლიური საიჯარო გადასახადი 1200 ლარია, საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს (1200*2.10648) = 2528.

ავსახოთ გატარებით აქტივის იჯარით გაცემა, მოთხოვნის აღიარება და საიჯარო გადასახადის მიღება:

დებეტი – 2320 1833.60
დებეტი – 1470 694.40
კრედიტი –2150 2.528

დებეტი – 1210 1.200
დებეტი – 1470 694.40
კრედიტი –8110 505.60

მაგალითი 11

საწარმოს მიმდინარე თვეში წარმოეშვა დარიცხული მოთხოვნა გამომუშავებულ მიუღებელ შემოსავლებზე 10000 ლარის ოდენობით: პროცენტი 3500, დიეიდენდი 5000, იჯარის ქირა 2500.

ასახეთ ბუღალტრულად:

დებეტი – 1820 3.500
კრედიტი – 8110 3.500

დებეტი – 1810 5.000
კრედიტი – 8120 5.000

დებეტი – 1890 2.500
კრედიტი – 8190 2.500

მაგალითი 12

X საწარმო ფლობს Y საწარმოს აქციების 10%-ს. 200X წლის 31 დეკემბერს Y საწარმოს მიერ გამოცხადებულია მოგებიდან 20000 ლარის დივიდენდად განაწილება. ასახეთ ბუღალტრულად X საწარმოს მიერ მისაღები დივიდენდის აღიარება:

დებეტი – 1810 2.000
კრედიტი –8120 2.000

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (მარაგის) აღრიცხვა

3

1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის აქტივები:
   ა) რომლებსაც გააჩნია ფიზიკური ფორმა, განკუთვნილია მხოლოდ გასაყიდად და მასალების სახით გამოყენებულია წარმოების პროცესში.
   ბ) რომლებიც იმყოფება საწყობში და მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში განკუთვნილი არ არის გასაყიდად;
   გ) **რომლებიც გათვალისწინებულია გასაყიდად, მონაწილეობენ წარმოების პროცესში ან მასალებისა და ნედლეულის სახით განკუთვნილია საწარმოო პროცესებში და მომსახურების გასაწევად.**

2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი შეძენისას აისახება:
   ა) თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით;
   ბ) თვითღირებულებით;
   გ) რეალური ღირებულებით.

3. შეძენის რომელი დანახარჯი ჩაირთვება მარაგის თვითღირებულებაში:
   ა) საბაჟრო დანამატი;
   ბ) ექსპედიტორის მიელინების დანახარჯი;
   გ) ფასდაკლება;

4. თუ საწარმო დღგ-ის გადამხდელია, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულებაში შეგა:
   ა) მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი და დღგ;
   ბ) მხოლოდ გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი და საბაჟრო დანამატი;
   გ) **მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი დღგ-ის გარეშე.**

5. მარაგის გაფუჭებისას მიმდინარე აღრიცხვაში მათი შეფასება უნდა მოხდეს:
   ა) თვითღირებულებით;
   ბ) თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესით;
   გ) ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით.

6. როცა ხდება რამდენიმე ერთგვაროვანი პროდუქციის წარმოება და შეუძლებელია კონვერსიის ხარჯების თითოეულ ერთეულზე ცალ-ცალკე აღრიცხვა, მაშინ ამ ხარჯების სხვადასხვა პროდუქციაზე განაწილება:
   ა) საერთოდ არ ხდება;
   ბ) **ხდება წინასწარგანსაზღვრული ნორმატივებით;**
   გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

7. საწარმომ შეიძინა შენობა შემდგომი რეალიზაციისათვის, რომელ აქტივს მიეკუთვნება შეძენილი შენობა:
   ა) ძირითად საშუალებას;
   ბ) მარაგს;
   გ) ინვესტიციებს;

8. საწარმო ვაჭრობს რამდენიმე დასახელების შედარებით ძვირად ღირებული საქონლით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, რომელი მეთოდია ხელსაყრელი საწარმოსათვის:
   ა) საშუალო შეწონილის მეთოდი;
   ბ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი;
   გ) „ფიფო“ მეთოდი.

9. რომელი მეთოდი გულისხმობს, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ელემენტების გაყიდვისას მათი შეძენის ფასსა და რიგითობას არ ექცევა ყურადღება:
   ა) ფიფო მეთოდი;
   ბ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი;
   გ) საშუალო შეწონილი მეთოდი.

10. რომელი მეთოდია ყველაზე მეტად გამართლებული ინფლაციის პირობებში:
   ა) საშუალო შეწონილი მეთოდი;
   ბ) „ფიფო“ მეთოდი;
   გ) სპეციალური იდენტიფიკაციის მეთოდი.

11. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი, შეძენის დროს, პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში აღიარდება, როგორც:
   ა) აქტივი;
   ბ) ვალდებულება;
   გ) ხარჯი.

12. რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება პერიოდული აღრიცხვის დროს გამოითვლება ფორმულით:
   ა) საწყისი ნაშთი + ნეტო შესყიდვა - საბოლოო ნაშთი;
   ბ) საწყისი ნაშთი + მიღება – გასვლა;
   გ) საწყისი ნაშთი + საბოლოო ნაშთი – ნეტო შესყიდვა.

13. სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს საბოლოო ნაშთის დასადგენად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კორექტირება ხდება:
   ა) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   ბ) უწყვეტი აღრიცხვის დროს.
   გ) არც ერთ შემთხვევაში.

14. რომელი სააღრიცხვო სისტემის მიხედვით ხდება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის აღრიცხვა ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით:
   ა) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   ბ) უწყვეტი აღრიცხვის დროს;
   გ) ა) და ბ).

15. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გასვლის დროს იგი ხარჯად აღიარდება მხოლოდ:
   ა) უწყვეტი აღრიცხვის დროს;
   ბ) პერიოდული აღრიცხვის დროს;
   გ) ფინანსური აღრიცხვის დროს.

მაგალითი 1

საწარმომ ბროკერის დახმარებით შეიძინა 12000 ლარის ღირებულების საქონელი, მათ შორის დღგ 1830 ლარია. ტრანსპორტირებისათვის რეზიდენტ ფირმას გადაუხადა 590 ლარი, მათ შორის დღგ 90 ლარი. ბროკერი მომსახურებისათვის ითხოვს საქონლის ღირებულების 3%-ს.

გამოიანგარიშეთ მარაგის თვითღირებულება დღგ-ის გადამხდელი და არა გადამხდელი საწარმოსათვის.

გადამხდელი საწარმოსათვის		არაგადამხდელი საწარმოსათვის	
დებეტი – 1.610	11.030	დებეტი – 1.610	12.950
დებეტი – 3.340	1.920	კრედიტი –1.210	12.950
კრედიტი –1.210	12.950		

(12.000-1.830+590-90+360=11.030) (12.000+590+360=12.950)

მაგალითი 2

"ა" საწარმომ წლის განმავლობაში აწარმოება 2000 წყვილი ფეხსაცმელი. ამ პერიოდში საწარმომ გასწია შემდეგი დანახარჯები: მასალები 60000 ლარი, კომუნალური დანახარჯები 3800 ლარი, მუშების ხელფასი 8000 ლარი, წარმოების მართვის დანახარჯები 5000 ლარი, საწარმოო დანიშნულების დანადგარების ცვეთა 2900 ლარი, ადმინისტრაციული შენობის დაცვის მომსახურება 3600 ლარი.

გაიანგარიშეთ წარმოებული ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება.

(60.000+3.800+8.000+5.000+2.900) 2.000=39.85 ლ.

მაგალითი 3

შპს "კოლხეთი" ვაჭრობს 20%-იანი ფასდანამატით. პერიოდის განმავლობაში მან შეიძინა საქონელი, რომლის თვითღირებულებამ შეადგინა 8.000 ლარი. ნაეაჭრის სახით ამოგებულია 5.000 ლარი. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად დადგინდა, რომ დარჩენილი საქონლის გასაყიდი ღირებულება შეადგენს 4.600 ლარს (ფირმა იყენებს საცალო ფასთა მეთოდს).

გაიანგარიშეთ გაყიდული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება.

ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება იქნება 4.600/1,2=3.833, ხოლო გაყიდულის 5.000/1,2=4.167ლ.

მაგალითი 4

საწარმომ კრედიტით შეიძინა 15.000 ლარის საქონელი. კრედიტის პირობებია: 3/15 n/30. საწარმომ ვალდებულება დაფარა 10 დღის ვადაში.

მოახდინეთ საქონლის შეძენის და გადახდის ბუღალტრული გატარება:

ყიდვა		გადახდა	
დებეტი – 1610	15.000	დებეტი – 3110	15.000
კრედიტი – 3110	15.000	კრედიტი –1110	14.550
		კრედიტი –1610 (ან 1611)	450

მაგალითი 5

საწარმომ 2006 წლის იანვრის თვეში შეისყიდა 25000 ცალი ნაკეთობა, ნაშთი წლის დასაწყისში არ ჰქონია, ხოლო წლის ბოლოსათვის იგი შეადგენდა 4100 ცალს.

შეძენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ფასი	ღირებულება
03.01	9600	9	57.600
10.01	5500	14	77.000
17.01	3000	10	30.000
24.01	4800	8	38.400

28.01	2100	12	25.200
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	X	228.200
რეალიზებული	20900	X	–
ნაშთი 31.01	4100	X	–

შენიშვნა: *მოცემული პირობა გამოყენებული იქნება ქვემოთ მეთოდის განხილვისას.*

გაიანგარიშეთ რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება „ფიფო" და „საშუალო შეწონილი" მეთოდით:

„ფიფო" მეთოდით თვითღირებულების განსაზღვრა:

მაჩვენებელი	რაოდენობა	თვითღირებულება
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	228.200
ნაშთი 31.01-თვის	4100	41.200
მ.შ 28.01 შესყიდვიდან	2100	25.200
24.01 შესყიდვიდან	2000	16.000
რეალიზებულია	20900	187.000

საშუალო შეწონილი ღირებულებით თვითღირებულების დადგენა:

შეძენის თარიღი	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	თვითღირებულება
03.01	9600	9	57600
10.01	5500	14	77000
17.01	3000	10	30000
24.01	4800	8	38400
28.01	2100	12	25200
სულ გასაყიდი საქონელი	25000	9,13	228200
რეალიზებული	20900		190767
ნაშთი 31.01	4100	9.13	37433

მაგალითი 6

ქვემოთ მოყვანილი პირობების შესაბამისად, მოახდინეთ გატარებები უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვის სისტემებისათვის:

1. შეძენილია 1200 ლარის ძირითადი მასალები ნაღდი ანგარიშსწორებით, მ.შ დღგ 183 ლ.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1620	1.017		დებეტი – 7110	1.017	
დებეტი –. 3340	183		დებეტი – 3340	183	
კრედიტი –1110		1.200	კრედიტი –1110		1.200

2. ნაღდი ანგარიშსწორებით შეძენილია დამხმარე მასალები ბავშვის ჰიგიენური საფენის დასამზადებლად, რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად გათავისუფლებულია დღგ-ს გადახდისაგან. მასალების ღირებულება შეადგენს 600 ლარს, მ.შ დღგ 92 ლ.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1690	600		დებეტი – 7140	600	
კრედიტი – 1110		600	კრედიტი – 1110		600

3. დახარჯულია წარმოებაში 7000 ლარის ძირითადი და 200 ლარის დამხმარე მასალები. მუშებს დაერიცხა ხელფასი 300ლ, დანადგარზე დარიცხული ცვეთის თანხამ შეადგინა 280 ლ.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1630	1.480		დებეტი – 7120	300	
კრედიტი– 1620		7000	კრედიტი –3130	300	
კრედიტი– 1690		200			
კრედიტი– 3130		300	დებეტი – 7170	280	
კრედიტი– 2250		280	კრედიტი –2250		280

4. წარმოებიდან მიღებულია მზა პროდუქცია 1480 ლარის.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1640	1.480		–		
კრედიტი – 1630		1.480			

5. უნაღდო ანგარიშსწორებით გაყიდულია 900 ლარის მზა პროდუქცია 1300 ლარად, მ.შ დღგ 198 ლ.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1210	1.300		დებეტი – 1210	1.300	
კრედიტი –3330		198	კრედიტი –3330		198
კრედიტი –6110		1.102	კრედიტი –6110		1.102
დებეტი – 7100		900			
კრედიტი –1640 900					

6. დაბრუნებულია რეალიზებული პროდუქცია 200 ლარის. სალაროდან მყიდველზე გაიცა მის მიერ გადახდილი 250 ლ.

უწყვეტი			პერიოდული		
დებეტი – 1640	200		დებეტი – 6120	250	
დებეტი – 6120	250		კრედიტი –1110		250
კრედიტი –1110		250			
კრედიტი –7101		200			

7. შეძენილია კრედიტით 2000 ლარის საქონელი. კრედიტის პირობებია: 3/10 n/30. საწარმომ ისარგებლა კრედიტის არსებული პირობით და ფული სალაროდან გადაიხადა მე-5 დღეს.

უწყვეტი				პერიოდული		
დებეტი – 1610	2.000			დებეტი – 7210	2.000	
კრედიტი –3110		2.000	შეძენა	კრედიტი –3110		2.000
დებეტი – 3110	2.000			დებეტი – 3110	2.000	
კრედიტი –1110		1.940	გადახდა	კრედიტი –1110		1.940
კრედიტი –1611		60		კრედიტი –7220		60

8. დაბრუნებულია მომწოდებელზე შეძენილი საქონლის ნაწილი ღირებულებით 110 ლარი. შეთანხმების მიხედვით, თანხა გამოიქვითება მომწოდებლის წინაშე არსებული ვალდებულებიდან.

უწყვეტი		პერიოდული	
დებეტი – 3110	110	დებეტი –3110	110
კრედიტი –1610	110	კრედიტი –7220	110

9. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი წლის დასაწყისისათვის შეადგენდა:

1610 700
1620 400
1630 150
1640 500
1690 200

წლის ბოლოს ინვენტარიზაციით დადგინდა მარაგის საბოლოო ნაშთი:

1610 500
1620 600
1630 100
1640 800
1690 250

მოახდინეთ მარაგის კორექტირება და ბუღალტრული გატარება:

უწყვეტი	პერიოდული	
	დებეტი –7290	200
	კრედიტი – 1610	200
—		
	დებეტი – 1640	300
	დებეტი – 1620	200
	დებეტი – 1690	50
	კრედიტი– 1630	50
	კრედიტი– 7185	500

მაგალითი 7

ალკოჰოლური სასმელების ქარხანას მარაგის სახით გააჩნია 44.800 ლარის 3.200 ლიტრი საკონიაკე მასალა. ქარხანა 1 ლიტრი მასალისაგან ამზადებს კონიაკს, რომლის გასაყიდი ფასია 18 ლარი. პერიოდის ბოლოს აღმოჩნდა, რომ 1 ლიტრი საკონიაკე მასალის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გახდა 11 ლარი. როგორ უნდა შეფასდეს მასალები ფინანსურ ანგარიშგებაში პერიოდის ბოლოს, თუ პროდუქციის თვითღირებულებამ შეადგინა ა) 16ლ ბ) 19 ლ.

ა) ვინაიდან კონიაკის გასაყიდი ფასი (18 ლარი) მეტია მის თვითღირებულებაზე (16 ლარი), ამიტომ მასალების ღირებულება ბალანსში აისახება თვითღირებულებით (44.800: 3.200=14).

ბ) რადგან კონიაკის გასაყიდი ფასი (18 ლარი) ნაკლებია მის თვითღირებულებაზე (19 ლარი), ამიტომ მასალების ღირებულება ბალანსში აისახება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით (11 ლარი).

მაგალითი 8

კომპანია, რომელიც ნავთობით ვაჭრობს იძენს, ერთ ბარელ მარაგს 100 ლარად. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კომპანიას აქვს 1000 ბარელი ნავთობის მარაგი და 1 ბარელის საბაზრო ღირებულება შეადგენს 90 ლარს. 1 ბარელი ნავთობის გაყიდვის ხარჯია 4 ლარი.

მოახდინეთ მარაგის შეფასება ბალანსის თარიღისათვის და ასახეთ ბუღალტრულად.

გამოთვლა: 90 – 4 = 86 - ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება
შეფასება 1000 * 86 = 86.000 100.000-86.000=14.000

დებეტი – 8220	14.000	
კრედიტი –1610		14.000

დაეუშვათ, კომპანიამ დროებით შეაჩერა გაყიდვები და მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საბაზრო ფასმა შეადგინა 106 ლარი, გაყიდვის ხარჯი ისევ 4 ლარია.

მოახდინეთ მარაგის შეფასება და საბალანსო ანგარიშებზე ასახვა მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

106 – 4 = 102 - ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება
86 - წინა შეფასებული ღირებულება
100 - თვითღირებულება
100-სა და 102-ს უმცირესი-100-ია, უნდა შეფასდეს 100 ლარად. აფასება უნდა მოხდეს (100 – 86 = 14) 14 ლარით.

დებეტი – 1610	14.000	(14*1000)
კრედიტი –8120	14.000	

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა 4

1. ჩამოთვლილიდან, რომელი ჩაირთვება ძირითადი საშუალების შეძენის თვითღირებულებაში. შემოხაზეთ სწორი პასუხი:
   ა) ახალი სამეწარმეო სუბიექტის რეგისტრაციასთან დაკავშირებული დანახარჯი;
   ბ) ძირითადი საშუალების ფუნქციონირებისათვის ადგილმდებარეობის მომზადება;
   გ) ახალი ძირითადი საშუალების მომსახურე პერსონალის მომზადების დანახარჯები.

2. ძირითადი საშუალების თვითღირებულების ჩამოყალიბება სრულდება:
   ა) საანგარიშო პერიოდის ბოლოს;
   ბ) როცა ობიექტი მზადაა, დანიშნულებისამებრ, გამოსაყენებლად;
   გ) სრული საწარმოო სიმძლავრის მიღწევის შემდეგ.

3. ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:
   ა) შეუძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება;
   ბ) საწარმო მოელის ამ აქტივის გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას;
   გ) საწარმოს შეუძლია აქტივის საიმედოდ შეფასება;
   დ) ა) და ბ);
   ე) ბ) და გ).

4. ძირითადი საშუალება არის მატერიალური აქტივი, რომელიც:
   ა) გათვალისწინებულია ერთი საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად;
   ბ) საწარმოს აღებული აქვს მოკლევადიანი ჩვეულებრივი იჯარით და გამოიყენება მომსახურების გასაწევად და ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;

გ) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება მომსახურების გასაწევად ერთი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;
დ) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: წარმოებაში, ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
ე) ბ) და გ);
ვ) ა) და დ);
ზ) ა) და გ).

5. **თუ აქტივების გაცვლის დროს ცნობილია შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულება და გასაცემი აქტივის საბალანსო ღირებულება, მიღებული აქტივი შეფასდება:**
ა) გასაცემი აქტივის საბალანსო ღირებულებით;
ბ) შეძენილი აქტივის რეალური ღირებულებით;
გ) გასაცემი აქტივის თვითღირებულებით.

6. **თუ აქტივების გაცვლის დროს შეუძლებელია შეძენილი და გასაცემი აქტივების რეალური ღირებულების დადგენა, მაშინ შეძენილი აქტივი შეფასდება:**
ა) საბაზრო ღირებულებით;
ბ) გასაცემი აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით;
გ) გასაცემი აქტივის თვითღირებულებით.

7. **საწარმო თავისი ძალით ქმნის ძირითად საშუალებებს პირადი მოხმარებისათვის და ასევე გასაყიდად. რისი ტოლია პირადი მოხმარებისათვის განკუთვნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება:**
ა) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის საბაზრო ღირებულების;
ბ) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების;
გ) გასაყიდად წარმოებული ანალოგიური აქტივის რეალური ღირებულების.

8. **ძირითად საშუალებას ცვეთა ერიცხება, თუ:**
ა) მოცემული ძირითადი საშუალების სალიკვიდაციო ღირებულება მისი საბალანსო ღირებულების ტოლია;
ბ) სალიკვიდაციო ღირებულება საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლებია;
გ) მოცემული ძირითადი საშუალება უვარგისია წარმოებისათვის.

9. **სალიკვიდაციო ღირებულება წარმოადგენს:**
ა) **წმინდა ღირებულებას, რომელსაც საწარმო მიიღებდა ამჟამად ასეთივე აქტივის გაყიდვიდან, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის გასვლის შემდეგ;**
ბ) მიმდინარე ღირებულებას, რომელსაც საწარმო მიიღებდა ამჟამად ასეთივე აქტივის გაყიდვიდან, მისი სასარგებლო ვადის გასვლის შემდეგ;
გ) აქტივის საწარმოდან გასვლის ღირებულებას.

10. **წრფივი მეთოდის დროს ძირითადი საშუალების ცვეთადი ღირებულება იყოფა:**
ა) სასარგებლო მომსახურების ვადაზე;
ბ) აქტივის შეფასებით მწარმოებლურობაზე;
გ) ა-ზე ან ბ-ზე.

11. **თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მისი სალიკვიდაციო ღირებულების ტოლია, გრძელდება თუ არა მისი ცვეთის დრო:**
ა) არა;
ბ) დიახ. მისი სასარგებლო მომს. ვადის ამოწურვამდე;
გ) დიახ. მაგრამ ამორტიზაციის ნორმა იკლებს.

12. **აქტივის ამორტიზაცია შეიძლება შეწყდეს, როცა აქტივი არ გამოიყენება:**

ა) მოსაზრება მცდარია;
ბ) მხოლოდ ქარხნის დახურვის შემდეგ;
გ) მხოლოდ, თუ ეიყენებთ მწარმოებლურობის მიხედვით ცვეთის დარიცხვის მეთოდს.

13. **თუ საწარმო იყენებს ცვეთის წრფივი დარიცხვის მეთოდს, მაშინ ცვეთის მეთოდი შეირჩევა:**
ა) აქტივის დანიშნულებიდან გამომდინარე;
ბ) აქტივის ღირებულებიდან გამომდინარე;
გ) სასარგებლო მომსახურების ვადიდან გამომდინარე.

14. **როდესაც მოიჯარეს ძირითადი საშუალება გადაეცემა ფინანსური იჯარის პირობით, მაშინ მეიჯარესთან ძირითადი საშუალების აღიარება:**
ა) შეწყდება დროებით;
ბ) გრძელდება ნეგატიურად გრძელვადიანი აქტივების შემადგენლობაში;
გ) აღიარდება, როგორც ვალდებულება.

15. **თუ ძირითადი საშუალების გაყიდვა გადაწყვეტილია, თუმცა ჯერ არ გაყიდულა, მაშინ იგი:**
ა) არ განიხილება როგორც ძირითადი საშუალება;
ბ) მაინც აღიარდება, როგორც ძირითადი საშუალება;
გ) აღირიცხება, ოღონდ როგორც სხვა გრძელვადიანი ვალდებულება.

16. **გასაყიდად კლასიფიცირებული ძირითადი საშუალებების შეფასება ხდება:**
ა) მის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით;
ბ) მხოლოდ საბალანსო ღირებულებით;
გ) მხოლოდ რეალური ღირებულებით.

17. **ძირითადი საშუალებების ღირებულების ბალანსში ასახვა ხდება:**
ა) მხოლოდ თვითღირებულებით;
ბ) მხოლოდ გადაფასების მეთოდის გამოყენებით;
გ) ორივე მეთოდის გამოყენება დასაშვებია.

18. **თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება მცირდება გადაფასების დროს და ამ დრომდე შექმნილი არ იყო ამ აქტივის გადაფასების რეზერვი. ეს შემცირება:**
ა) კაპიტალიზდება;
ბ) აღიარდება, როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯი;
გ) აღიარდება, როგორც გაუთვალისწინებელი ხარჯი.

19. **როდესაც ძირითადი საშუალების რომელიმე ობიექტის გადაფასება ხდება, უნდა გადაფასდეს:**
ა) მხოლოდ მოცემული ობიექტი;
ბ) მთლიანი ჯგუფი, რომელსაც ეს ობიექტი მიეკუთვნება;
გ) ორივე შემთხვევა დასაშვებია.

მაგალითი 1

საწარმომ (რომელიც დღგ-ის გადამხდელია) უნაღდო ანგარიშსწორებით შეიძინა ოფისის ავეჯურვილობა. მომწოდებლისათვის გადახდილია 2.500 ლარი (მ.შ. დღგ 380 ლარი). ტრანსპორტირების ხარჯმა შეადგინა 120 ლარი, მონტაჟისათვის გადახდილია 100 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად, თანხის გადახდა უნდა მოხდეს მეორე საბანკო დღეს. დაგვიანების შემთხვევაში უნდა გადაიხადოს პირგასამტეხლო, ღირებულების 0,2%. ჯამის გადახდა მოხდა მოწოდებიდან მე-5 დღეს. ტრანსპორტირებისა და მონტაჟის ხარჯი გადახდილია სალაროდან.

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება და გაატარეთ ბუღალტრულად.

(2.120 + 120 + 100 = 2.340 – თვითღირებულება)

2.500-ის 0,2% = 5 x 4 (დღე) = 20 ლარი (პირგასამტეხლო)

დებეტი – 2160	2.340	
დებეტი – 3340	380	
დებეტი – 8290	20	
კრედიტი –1210		2.520
კრედიტი –1110		220

მაგალითი 2

საწარმომ ჩეკულებრივი კრედიტის პირობით შეიძინა ძირითადი საშუალება, ღირებულებით 7.000 ლარი (მ.შ. დღგ 1.067 ლარი). თუ საწარმო კრედიტს 10 დღეში დაფარავს ისარგებლებს 5%-იანი ფასდაკლებით, ხოლო 20 დღეში დაფარვის შემთხვევაში – 3%-იანი ფასდაკლებით. საწარმო, ჩეკულებრივ, კრედიტს ფარავს 10 დღის ვადაში (საწარმო დღგ-ის გადამხდელი არ არის)

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება და ასახეთ ბუღალტრულად:

დებეტი – 2100	5636,35 (7000-1067=5933-5%296,65)	
დებეტი – 3340	1013,65 (1067- 5%53,35)	
კრედიტი – 3110		6650

მაგალითი 3

საწარმომ შეიძინა შენობა თამასუქით. თამასუქი გაცემულია 1. წლის ვადით, რომლის ნომინალი 4.000 ლარს შეადგენს. საპროცენტო განაკვეთი 10%-ია.

განსაზღვრეთ შენობის ნასყიდობის ფასი (საწარმო არ ახდენს პროცენტის ხარჯის კაპიტალიზაციას).

პასუხი: შენობის ნასყიდობის ფასი ტოლია 4000

მაგალითი 4

საწარმომ საკრედიტო პირობით შეიძინა 10.000 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალება, ვალდებულების 6 თვეში გადახდის პირობით. აღნიშნული ვალდებულების დასაფარად საწარმომ ბანკიდან სესხი აიღო 6 თვის ვადით და 20%-იანი განაკვეთით, საწარმოსაოეის შეძენილი ძირითადი საშუალება წარმოადგენს განსაკუთრებულ აქტივს (საწარმო ახდენს სესხის ხარჯის კაპიტალიზაციას).

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება:

10.000 + (10000-ის 20% :2) = 11.000

მაგალითი 5

გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულებაა 45.000 ლარი. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარია, სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება 23.000 ლარი. გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი – 2200	12.000		(გასული აქტივის დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა)
დებეტი – 2100	23.000		(სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალების აღიარება მის რეალ. ღირებულებით)
დებეტი – 8290		10.000	(ძირ. საშ-ის აღიარების შეწყვეტიდან ზარალის ასახვა ხარჯების ანგარიშზე)
კრედიტი – 2100		45.000	(გადაცემული ძირ. საშ-ის აღიარების შეწყვეტა)

მაგალითი 6

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 45.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარი. სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია, გასული აქტივის რეალური ღირებულება შეადგენს 38.000 ლარს. გაცვლის გარიგებაში მონაწილეობს ფულადი აქტივიც. საწარმომ გადაიხადა 1.500 ლარი.

დებეტი – 2200	12.000	
დებეტი – 2100	39.500	
კრედიტი –2100		45.000
კრედიტი –1110		1.500
კრედიტი –8190		5.000

დაეუშვათ, იმავე პირობებში ფულს იხდის არა შემძენი საწარმო, არამედ პირიქით, გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარე უხდის საწარმოს (1.500 ლარს). ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

მაშინ შეძენილი აქტივი აღიარდება 38.000-1.500=36.500 ლარად (1.500 აღირიცხება ნაღდი ფულის ანგარიშზე).

დებეტი – 2200	12.000	
დებეტი – 2100	36.500	
დებეტი – 1100	1.500	
კრედიტი – 2100		45.000
კრედიტი – 8190		5.000

მაგალითი 7

გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი. გასული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება 45.000 ლარია. მისი აკუმულირებული ცვეთა 12.000 ლარი. ხოლო მიღებული ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება გაცვლის მეორე მხარესთან, არის 43.000, დარიცხული ცვეთა კი 10.000 ლარია. გასული და სანაცვლოდ მიღებული აქტივების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი – 2200	12.000	
დებეტი – 2100	33.000	
კრედიტი – 2100		45.000

მაგალითი 8

საწარმომ კომპიუტერი, რომლის თავდაპირველი ღირებულება 1.300 ლარია, ხოლო დარიცხული ცვეთა შეადგენს 260 ლარს, უსასყიდლოდ გადასცა ბავშვთა სოფელს.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი – 2270	260	
დებეტი – 8220	1.040	
კრედიტი –2170		1.300

მაგალითი 9

საწარმომ არამატერიალური აქტივი, რომლის თავდაპირველი ღირებულება იყო 36.000 ლარი და დარიცხული ცვეთა შეადგენდა 6.000 ლარს, გაცვალა ძირითად საშუალებაში. მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. მაგრამ არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება არის 33.000, საწარმო დამატებით იღებს თანხას 2.700 ლარს.

შეაფასეთ მიღებული ძირითადი საშუალების თვითღირებულება და ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი – 2690	6.000	
კრედიტი – 2590		36.000
დებეტი – 2100	30.300	
დებეტი – 1210	2.700	
კრედიტი – 8190		3.000

მაგალითი 10

საწარმო საკუთარი ძალით აშენებს ნაგებობას, რომელსაც იყენებს ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. ნაგებობის შექმნაზე გაწეულია შემდეგი დანახარჯები: 1) ძირითადი მასალები 1.500 ლარი; 2) ხელფასი 1.350 ლარი; 3) დაპროექტების ხარჯი 220 ლარი; 4) მშენებლობაზე გამოყენებული სატრანსპორტო საშუალების ცვეთა 500 ლარია. მშენებლობის პერიოდში საგზაო წესების დარღვევისათვის გადახდილია ჯარიმა 300 ლარი.

გამოთვალეთ აშენებული ნაგებობის თვითღირებულება და ბუღალტრულად ასახეთ აშენებისა და ექსპლუატაციაში შესვლის ოპერაციები:

ნაგებობის აშენება

დებეტი – 2120	3.570	
კრედიტი – 1620		1.500
კრედიტი – 3130		1.350
კრედიტი – 3110		220
კრედიტი – 2280		500
დებეტი – 8290	300	
კრედიტი – 1210		300

ექსპლუატაციაში მიღება

დებეტი – 2140	3.570	
კრედიტი – 2120		3.570

მაგალითი 11

საგამომცემლო ფირმამ შეიძინა დანადგარი, რომლის თავდაპირველი ღირებულებაა 25.000 ლარი, ხოლო მისი სალიკვიდაციო ღირებულება 2.500 ლარი. საწარმოს შეფასებით დანადგარის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა 5 წლით.

საწარმო ეარაუდობს, რომ მოცემული დანადგარით იგი გამოუშვებს 200.000 წიგნს. ამასთანავე, I-ელ წელს – 70.000, მეორე წელს – 55.000, მესამე წელს – 30.000, მეოთხე წელს – 25.000 და მეხუთე წელს – 20.000 – წიგნს.

გაიანგარიშეთ და ბუღალტრულად ასახეთ ცვეთა, ქვემოთ მოყვანილი მეთოდის გამოყენებით:

ა) წრფივი მეთოდი

$$\text{1 წლის ამორტიზაცია} = \frac{(\text{თავდ. ღირ.} - \text{სალი კვ. ღირ.})}{\text{საწარმ. მომ. ვადასთან}} = \frac{25000 - 2500}{5} = 4500$$

ბ) მწარმოებლურობის მიხედვით:

$$\text{ერთ - ერთი ამორტიზაცია} = \frac{25000 - 2500}{200000} = 0{,}1125$$

I წელი	**70000x0,1125 =7875**
II წელი	**55000x0,1125 =6187,50**
III წელი	**30000x0,1125 =3375**
IV წელი	**25000x0,1125 =2812,50**
V წელი	**20000x0,1125 =2250**

გ) რიცხვთა ჯამის მეთოდი

$$\frac{nx(n+1)}{2} = \frac{5(5+1)}{2} = 15$$

I წელი $22500x\frac{5}{15} = 7500$

II წელი $22500x\frac{4}{15} = 6000$

III წელი $22500x\frac{3}{15} = 4500$

IV წელი $22500x\frac{2}{15} = 3000$

V წელი $22500x\frac{1}{15} = 1500$

დ) გაორმაგებული ნორმის მეთოდი

$$\text{ნორმა} = \frac{\text{წლიური ცვეთა}}{\text{ცვეთადი ღირ.}} = \frac{4500}{22500} = 0{,}2$$ **0,2x2=0,4=40%**

I წელი	**25000x0,4 =10000**
II წელი	**(25000-10000)x0,4 =6000**
III წელი	**(15000-6000)x0,4 =3600**
IV წელი	**(9000-3600)x0,4 =2160**
V წელი	**(5400-2160)x0,4 =1296**

ბოლო წელს ცვეთა დაერიცხება არა 1.296 ლარი, არამედ 740 ლარი. ბოლო წელს ცვეთა შეწყდება 740 ლართან.

მაგალითი 12

საწარმომ, რომელიც დღგ-ის გადამხდელია, გაყიდა ავტომანქანა, რომლის. თავდაპირველი ღირებულება 32.000 ლარია. გაყიდვის მომენტისათვის მასზე დარიცხული იყო ცვეთა 11.000 ლარის ოდენობით. საწარმომ ავტომანქანა გაყიდა 30.000 ლარად, დღგ 5.400 ლარი. ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

ასახეთ გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად:

დებეტი – 2280	11.000	
კრედიტი – 2180		32.000
დებეტი – 1210	35.400	
დებეტი – 3340	5.400	
კრედიტი –8190		9.000

მაგალითი 13

საწარმომ გაყიდა ძირითადი საშუალება, რომლის პირვანდელი ღირებულება არის 22.000 დარიცხული ცვეთა 10.000 ლარია. გაყიდვის ხარჯმა შეადგინა 1.500 ლარი. საწარმოს შექმნილი ჰქონდა გადაფასების რეზერვი, რომელიც შეადგენდა 1.300 ლარს. აქტივი გაყიდულია 12.500 ლარად, ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

მოახდინეთ ძირითადი საშუალების გაყიდვის ბუღალტრული გატარება:

დებეტი – 2200	10.000	
კრედიტი – 2100		22.000
დებეტი – 5420	1.300	
კრედიტი –1210		1.500
დებეტი – 1210	12.500	
კრედიტი –8190		300

მაგალითი 14

საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება, რომლის თვითღირებულება 30.000 ლარია. პირველ წელს დარიცხულმა ცვეთამ შეადგინა 3.000 ლარი. წლის ბოლოსათვის ამ ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება წარმოადგენდა 25.000 ლარს. საწარმო იყენებს გადაფასების მეთოდს.

გაიანგარიშეთ თანხა და ბუღალტრულად ასახეთ, თუ საწარმო იყენებს ცვეთის ელიმინირების მეთოდს:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი – 2200	3.000	
კრედიტი –2100		3.000

ჩამოფასება:

დებეტი – 8290	2.000		
კრედიტი –2100		2.000	(30000-3000) - 25000

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ძირითადი საშუალების რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 30.000. საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ცვეთა იყო 2500 ლარი.

მოახდინეთ ბუღალტრული გატარება:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი – 2200	2.500	
კრედიტი –2100		2.500

აფასება:

დებეტი – 2100	7.500		30000 - (25000-2500)
კრედიტი – 8190		2.000	
კრედიტი – 5420		5.500	

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, იმავე ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება შეადგენდა 24.000 ლარს, დარიცხული ცვეთა კი – 3.000 ლარს. მოახდინეთ ძირითადი საშუალების ასახვა საბალანსო ანგარიშებზე:

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი – 2200	3.000	
კრედიტი –2100		3.000

ჩამოფასება:

დებეტი – 5420	3.000		
კრედიტი – 2100		3.000	(30000-3000) - 24000

მაგალითი 15

საწარმოს კუთვნილებაში არსებული სახარატო ჩარხის საბალანსო ღირებულებაა 12000 ლარი. დაზიანების შედეგად ამ ჩარხის გამოყენებითმა ღირებულებამ შეადგინა 6000 ლარი, ხოლო რეალური ღირებულება არის 7500 ლარი.

შეაფასეთ სახარატო ჩარხი, ზემოთ მოყვანილი პირობების გათვალისწინებით და გაატარეთ ბუღალტრულად:

გაანგარიშება: უნდა ავიღოთ უდიდესი, გამოყენებით ღირებულებასა (6000) და რეალურ ღირებულებას (7500) შორის, ანუ-7500 და უმცირესი საბალანსო ღირებულებასა (12000) და რეალურს შორის. მიღებული თანხა აკლდება ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებას (12000-7500). სხვაობა წარმოადგენს გაუფასურებული ზარალის თანხას.

დებეტი – 8290	4.500	
კრედიტი –2100		4.500

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა 5

1. არამატერიალური აქტივი არის:
   ა. იდენტიფიცირებადი ფულადი აქტივი;
   ბ. იდენტიფიცირებადი აქტივი, რომელსაც გააჩნია ფიზიკური ფორმა;
   გ. იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე.

2. არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:
   ა. უნდა იყოს იდენტიფიცირებადი და კონტროლირებადი;
   ბ. უნდა იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს;
   გ. უნდა გააჩნდეს სალიკვიდაციო ღირებულება.

1. ა
2. ა და გ
3. ა და ბ
4. ბ და გ

3. არამატერიალური აქტივისგან მომდინარე ეკონომიკური სარგებელი შეიძლება მოიცავდეს:
   ა. საქონლის ან მომსახურების გაყიდვიდან ამონაგებს;
   ბ. ხარჯების ეკონომიას;
   გ. ორივე ზემოთ მოყვანილს.

4. საწარმო აკონტროლებს აქტივს, თუ:
   ა. გააჩნია რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების უფლება;
   ბ. შეუძლია შეზღუდოს რესურსის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სხვების მიერ მიღება;
   გ. ორივე შემთხვევაში.

5. არამატერიალური აქტივის განცალკევებულობა გულისხმობს:
   ა. გუდვილისგან გამიჯვნას;
   ბ. იდენტიფიცირებადობას;
   გ. უფლებას აქტივის გამოყენებაზე.

6. არამატერიალური აქტივი აღიარებულ უნდა იქნეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:
   ა. მოსალოდნელია აქტივებზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;
   ბ. შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.
   1. ა; 2. ბ; 3. ა და ბ.

7. არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს:
   ა. თვითღირებულებით;
   ბ. გადაფასებული ღირებულებით;
   გ. ნებისმიერი ერთ-ერთით.

8. არამატერიალური აქტივი საწარმოში შეიძლება შემოვიდეს:
   ა. ცალკე შეძენისას ან საწარმოთა გაერთიანებისას;
   ბ. სახელმწიფო გრანტის სახით;
   გ. საკუთრივ საწარმოში შექმნით

   1. ა და ბ ; 2. ყველა შემთხვევაში.

9. არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:
   ა. შესყიდვის ფასს;
   ბ. საიმპორტო მოსაკრებელს;
   გ. შესყიდვის არადაბრუნებად გადასახადებს;
   დ. ადმინისტრაციულ და მიწოდების ხარჯებს.

   1. ა - დ ; 2. ა და დ; 3. ა - გ.

10. გაცვლის გზით შეძენელი აქტივი უნდა შეფასდეს:
    ა. რეალური ღირებულებით;
    ბ. სალიკვიდაციო ღირებულებით;
    გ. გაცვლილი საკუთრების ღირებულებით.

11. თუ გაცვლის გზით შეძენილი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულების შეფასება შეუძლებელია, მაშინ ის უნდა შეფასდეს:
    ა. თვითღირებულებით;
    ბ. გაცვლილი აქტივის რეალური ღირებულებით;
    გ. საბალანსო ღირებულებით.

12. საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს;
ა. არამატერიალური აქტივის შესაქმნელად გამოყენებულ ან მოხმარებულ მასალებსა და მომსახურებაზე გაწეულ დანახარჯებს;
ბ. იმ პერსონალის შრომის ანაზღაურების დანახარჯებს, რომელიც უშუალოდ აქტივის შექმნაშია დაკავებული;
გ. მოსაკრებელს იურიდიული უფლების რეგისტრაციაზე;
დ. საწარმოში გამოყენებული ლიცენზიებისა და პატენტების ამორტიზაციას;
ე. ადმინისტრაციულ და მიწოდების ხარჯებს.

1. ა და ბ; 2. მხოლოდ ა და ბ; 3. ა-გ.

13. არამატერიალური აქტივის საწყისი ღირებულებით ასახვის შემდეგ, საწარმოს შეუძლია საარრიცხო პოლიტიკის სახით აირჩიოს არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების მეთოდი ან გადაფასების მეთოდი.
არჩეული საარრიცხვო მეთოდი უნდა გამოიყენებოდეს:
ა. ყველა აქტივის მიმართ;
ბ. არამატერიალური აქტივების მთელი კლასის მიმართ;
გ. არამატერიალური აქტივების უმრავლესობის მიმართ.

14. არამატერიალური აქტივის ღირებულების გადაფასებები უნდა მოხდეს
ა. ყოველწლიურად;
ბ. ყოველ 3-5 წელიწადში;
გ. აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილების მიხედვით.

15. თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, ეს ზრდა:
ა. აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებებში შემოსავლის სახით;
ბ. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვის გზით, განეკუთვნება კაპიტალის ანგარიშს გადაფასების რეზერვის სახით;
გ. კრედიტდება უშუალოდ საკუთარი კაპიტალის ანგარიშებზე გადაფასების რეზერვის სახით, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვის გარეშე.

16. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულება, რომელიც ადრე გადაფასებული არ ყოფილა, მცირდება გადაფასების შედეგად, ეს შემცირება:
ა. კაპიტალიზდება;
ბ. აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯად;
გ. აღიარდება განსაკუთრებული ან გაუთვალისწინებელი ხარჯის სახით.

17. არამატერიალური აქტივის რეალიზაციისას გადაფასების შედეგად წარმოშობილი გადაფასების რეზერვი:
ა. ემატება საწარმოს შემოსავალს;
ბ. გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე;
გ. ორივე ვარიანტი შესაძლებელია.

18. რაზეა დამოკიდებული აქტივების საარრიცხვო პერიოდი:
ა. სალიკვიდაციო ღირებულებაზე;
ბ. სასარგებლო მომსახურების ვადაზე;
გ. საბალანსო ღირებულებაზე.

19. აქტივს დარჩა სალიკვიდაციო ღირებულების თანხა, რომელიც ნულზე მეტია. გრძელდება თუ არა ამორტიზაცია:
ა. დიახ, სასარგებლო მომსახურების ვადის ამოწურვამდე;
ბ. დიახ, თუმცა ამორტიზაციის თანხა უნდა იყოს 2-ჯერ ნაკლები;
გ. არა.

20. არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურება განისაზღვრება:
   ა. პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენება;
   ბ. პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობით, რომლის მიღება მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენების შედეგად;
   გ. ნებისმიერ მოცემულ შემთხვევაში.

21. აქტივის გადაფასების დროს აკუმულირებადი ცვეთის კორექტირება ხდება:
   ა. აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად;
   ბ. ელიმინირებით;
   გ. ა და ბ.

22. ხდება თუ არა განუსაზღვრელი სასარგებლო ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზაცია:
   ა. არა;
   ბ. დიახ, სალიკვიდაციო ღირებულებების გათვალისწინებით;
   გ. დიახ, ყოველი საანგარიშგებო წლის ბოლოს.

23. არამატერიალური აქტივი გაუფასურებულად ითვლება, როცა:
   ა. მისი სალიკვიდაციო ღირებულება ნულის ტოლია;
   ბ. ხდება მისი ჩამოწერა;
   გ. საბალანსო ღირებულება მეტია აღდგენით ღირებულებაზე.

24. საწარმოში წარმოშობილი გუდვილი ამ საწარმოს აქტივად:
   ა. უნდა აღიარდეს თვითღირებულებით;
   ბ. აღიარდება რეალური ღირებულებით;
   გ. არ უნდა აღიარდეს.

25. გუდვილი წარმოიშობა:
   ა. როდესაც აქტივი შეიცავს, როგორც მატერიალურ, ისე არამატერიალურ ელემენტს;
   ბ. როდესაც საწარმოში შექმნილი აქტივი აღიარებადია;
   გ. საწარმოთა გაერთიანებისას.

მაგალითი 1

საწარმომ შეიძინა ლიცენზია 40.000 ლარად. აქტივის შესყიდის ნოტარიული გაფორმებისათვის გადაიხადა 236 ლარი, მათ შორის დღგ 36 ლარი. აქტივის ღირებულების გადახდა მოხდება შესყიდიდან ერთ წელიწადში. გადახდის გადავადებასთან დაკავშირებით, საწარმო გადაიხდის 12%-ს. ასახეთ არამატერიალური აქტივის მიღება ბუღალტრულად, თუ:

ა) საწარმო არ ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას;

ბ) საწარმო ახდენს სესხზე პროცენტის კაპიტალიზაციას:

ა)

დებეტი – 2510	40.200	
დებეტი – 3340	36	
კრედიტი – 1110		236
კრედიტი – 3110		40.000
დებეტი – 8210	4.800	
კრედიტი – 3410		4.800

ბ)

დებეტი – 2510	45.000	
დებეტი – 3340	36	
კრედიტი – 3110		40.000
კრედიტი – 3410		4.800
კრედიტი – 1110		236

მაგალითი 2

საწარმომ არამატერიალური აქტივის სანაცვლოდ გადასცა 30.000 ლარის საბალანსო ღირებულების შენობა. არამატერიალურ აქტივთან ერთად მიიღო 2.000 ლარი. ასახეთ

არამატერიალური აქტივის მიღების ოპერაცია, თუ: ა) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება უცნობია. ბ) არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება 30000 ლარია.

ა)			ბ)		
დებეტი – 2500	28.000		დებეტი – 2500	30.000	
დებეტი – 1210	2.000		დებეტი – 1210	2.000	
კრედიტი – 2130		30.000	კრედიტი – 2130		30.000
			კრედიტი – 8190		2000

მაგალითი 3

საწარმომ ახალი მოწყობილობის შექმნის მიზნით, გასწია საკელეი ხარჯი 35000 ლარი. კელეების დამთავარების დღიდან არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ჩასატარებლად საწარმომ დახარჯა 5.000 ლარი, თანხა ნასესხებია ბანკიდან წლიური 15%-იანი განაკვეთით, საწარმო არ ახდენს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას. მოწყობილობის საექსპლუატაციოდ ჰერსონალის მომზადებაზე გაწეულია დანახარჯი 700 ლარი – მოახდინეთ არამატერიალური აქტივის ბუღალტრულად ასახვა:

დებეტი – 2590	5.000	
კრედიტი – 3210		5.000

მაგალითი 4

არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება 2.500 ლარიდან 3.000 ლარამდე, მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები, თუ:

ა. აქტივი აღრე გადაფასებული არ იყო;

გ. აღრე ჩამოფასებული იყო 300 ლარით.

ა)			ბ)		
დებეტი – 2500	500		დებეტი – 2500	500	
კრედიტი – 5440		500	კრედიტი – 8180		300
			კრედიტი – 5440		200

მაგალითი 5

საანგარიშგებო პერიოდში 3.500 ლარის საბალანსო ღირებულების მქონე არამატერიალური აქტივი ჩამოფასდა 3.000 ლარამდე. ბურალტრულად ასახეთ ოპერაციები, თუ:

ა) აქტივი აღრე გადაფასებული არ ყოფილა

გ) აქტივის წინა გადაფასების შედეგად წარმოშობილია გადაფასების რეზერვი 400 ლარი.

ა)			ბ)		
დებეტი – 8280	500		დებეტი – 5440	400	
კრედიტი – 2500		500	დებეტი – 8280	100	
			კრედიტი– 2500		500

მაგალითი 6

საწარმო „X“, სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე, ახდენს არამატერიალური აქტივების გადაფასებას (მოცემული აქტივის გადაფასება ხდება პირველად). საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს 6.000 ლარად შეძენილი პატენტის რეალური ღირებულება 4.800 ლარია. აკუმულირებული ამორტიზაცია 1.000 ლარი. პატენტის გადაფასება ავსახოთ ბუღალტრულად: თუ ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას და ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას.

ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას:

ა)

დებეტი – 2630	1.000		დებეტი – 8280	200	
კრედიტი – 2530		1.000	კრედიტი – 2530		200

ბ) საწარმო არ მიმართავს აკუმულირებული ამორტიზაციის ელიმინირებას.
(სააღრიცხო ღირებულების კლება საბალანსო ღირებულების კლების პროპორციულია
4800/(6000 – 1000) = 4800/5000 = 0.96
6000*0.96 = 5760
1000 *0.96 = 960

გატარება

დებეტი – 2630	40	(1.000-960)	
კრედიტი – 2530		240	(6000-5760)
დებეტი – 8280	200		

საწარმო X ახდენს პატენტის გადაფასებას მომდევნო წელს, ანგარიშგების შედგენის დროს. აქტივს დაერიცხა 200 ლარის ამორტიზაცია. რეალური ღირებულება 5060 ლარია
ა) საწარმო მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას

დებეტი – 2630	200	(ამორტიზაციის ელიმინირება)
კრედიტი – 2530	200	
დებეტი – 2530	460	(260 ღირებულების ზრდა + 200 ელიმინირებისას ჩამოწერილი ღირებულება)
კრედიტი – 8180	200	(წინა ჩამოფასების დროს წარმოქმნილი ხარჯის გასწორება)
კრედიტი – 5440	260	(გადაფასების რეზერვი 460 - 200)

ბ) საწარმო არ მიმართავს ამორტიზაციის ელიმინირებას:

დებეტი – 2530	576	
კრედიტი – 2630		116
კრედიტი – 8180		200
კრედიტი – 5440		260

5060/(5760-(960+200))=5060/4600=1.1
5760X1.1=6336 1160X1.1=1276
6336-5760=576 1276-1160=116

მაგალითი 7

საწარმომ გაყიდა გადაფასებული ღირებულებით აღრიცხული არამატერიალური აქტივი, იგი აღრიცხული იყო 5.000 ლარად. აკუმულირებული ამორტიზაცია 700 ლარი, გადაფასების რეზერვი 300 ლარი. აქტივის გაყიდვიდან წარმოიშვა 7.500 (მათ შორის დღგ 1.350) ლარის ღებიტორული დავალიანება. რეზერვის ნაშთი გადატანილია მოგების ანგარიშზე. ასახეთ ოპერაცია:

დებეტი – 2600	700	
დებეტი – 5440	300	
დებეტი – 1410	7500	
კრედიტი – 2500		5.000
კრედიტი – 5310		300
კრედიტი – 3330		1.350
კრედიტი – 8132		1.850

ინვესტიციების აღრიცხვა

6

1. საზოგადოდ, ინვესტიცია აღნიშნავს აქტივს, რომელსაც ფლობს საწარმო:
   ა) საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად, შემოსავლების მიღების მიზნით, კაპიტალის ან სხვა სახის სარგებლის გასადიდებლად;
   ბ) საწარმოო პროცესებში გამოსაყენებლად და მისი რეალიზაციის შედეგად შემოსავლების ზრდის მიზნით;
   გ) არც ერთი მათგანი.

2. საწარმო ინვესტიციას შეიძლება ახორციელებდეს შემდეგი მიზნით:
   ა) დამატებითი კაპიტალის მოზიდვის მიზნით;
   ბ) მოგების განაწილების მიზნით;
   გ) კომერციული უპირატესობის მოსაპოვებლად.

3. რა პოზიციებით შეიძლება სარგებლობდეს ინვესტორი:
   ა) აკონტროლებდეს სხვა საწარმოს;
   ბ) მონაწილეობდეს სხვა საწარმოს სამეწარმეო საქმიანობაში;
   გ) წარმოადგენდეს სხვა საწარმოს ძირითად მომწოდებელს.

4. ფინანსური აქტივი არის:
   ა) კრედიტორული დავალიანება;
   ბ) სხვა საწარმოს წილობრივი ინსტრუმენტი;
   გ) საწარმოს სათამასუქო ვალდებულება.

5. ფინანსური ვალდებულება არის;
   ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება, სხვა საწარმოს მიაწოდოს საქონელი კრედიტის პირობით;
   ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით;
   გ) ფინანსური იჯარით წარმოშობილი მოთხოვნა.

6. წილობრივი ინსტრუმენტი არის:
   ა) ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში ყველა მისი ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას;
   ბ) ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს ძირითადი საშუალების შეძენა საკუთრების უფლებას;
   გ) ხელშეკრულება, რომელიც ადასტურებს საწარმოს აქტივებში გარკვეული ტიპის ვალდებულების გამოქვითვის შემდეგ დარჩენილი წილის საკუთრების უფლებას.

7. ბალანსში ასახვის მიზნებიდან გამომდინარე, ინვესტიციების კლასიფიცირება არ ხდება:
   ა) გრძელვადიან ინვესტიციებად;
   ბ) მოკლევადიან ინვესტიციებად;
   გ) გადავადებულ ინვესტიციებად.

8. ინვესტიციის შეძენამდე გამომუშავებული საპროცენტო შემოსავალი, შეძენის ოპერაციის ასახვისას:
   ა) აკლდება ინვესტიციის შეძენის თვითღირებულებას;
   ბ) ემატება ინვესტიციის შეძენის თვითღირებულებას;
   გ) მაშინვე აისახება შემოსავალში.

9. ინვესტიციები მეორად ბაზარზე:
   ა) ფასიანი ქაღალდი გასაყიდად გამოაქვს ინვესტორს;
   ბ) ფასიანი ქაღალდი გასაყიდად პირველად გამოაქვს ემიტენტს;
   გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

10. მოკლევადიან ინვესტიციებს, როგორც აქტივს, ასახავს:
   ა) ინვესტორი;
   ბ) ემიტენტი;
   გ) ინვესტორი და ემიტენტი;
   დ) ყველა პასუხი სწორია.

11. კონტროლი გულისხმობს ინვესტორის მიერ ინვესტირებული საწარმოს:
   ა) ფინანსური პოლიტიკის მართვას;
   ბ) სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას;
   გ) ფინანსურ და საწარმოო პოლიტიკის მართვას ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

12. მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება ნიშნავს:
   ა) ერთობლივი კონტროლის უფლებას ინვესტირებულ საწარმოზე;
   ბ) ინვესტირებული საწარმოს ფინანსური და საწარმოო პოლიტიკაში მონაწილეობასა და კონტროლს;
   გ) სათაო საწარმოს მიერ კონტროლის გაწევას შეილობილ საწარმოზე.

13. მეკავშირე საწარმო არის:
   ა) სათაო საწარმო, რომელიც ინვესტორთან ერთად იღებს მნიშვნელოვან მმართველობით გადაწყვეტილებებს;
   ბ) შეილობილი საწარმო, რომელიც, ამაყდროულად, მეკავშირეობას უწევს სათაო საწარმოს;
   გ) ამხანაგობის ტიპის საწარმო, რომელზეც ინვესტორს მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება გააჩნია და არ წარმოადგენს შეილობილ საწარმოს.

მაგალითი 1

ასახეთ ბუღალტრულად:

1. 05.10.07 დაფუძნდა შპს „პროგრესი“, დამფუძნებლებმა კაპიტალი 30.000.000 ლარით განსაზღვრეს და ფული საბანკო ანგარიშზე შეიტანეს:

დებეტი – 1210	30.000.000	
კრედიტი – 5150		30.000.000

2. 12.12.07 „პროგრესმა“ სს „კალასის“ 500 ობლიგაცია შეიძინა 100.000 ლარად, 36%-იანი განაკვეთით, პროცენტის ყოველი მომდევნო თვის 10 რიცხვამდე მიღების პირობით. მან ასევე შეიძინა სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდები 400 აქციის სახით 40.000 ლარად, 24%-იანი განაკვეთით პროცენტის კვარტალის ბოლოს მიღების პირობით. ფასიანი ქაღალდების შენარჩუნება იგეგმება 1 წლამდე ვადით (პროცენტის დარიცხვისათვის იყენებს 365 დღიან მეთოდს).

დებეტი – 1310	100.000	
დებეტი – 1320	40.000	
კრედიტი – 1210		140.000

3. 31.12.07 დაერიცხა პროცენტი სს „კალასის“ ობლიგაციებსა და სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებს.

დებეტი – 1820	2.374		(100000-36%=36000:365=98,63×19დღ=1874)
კრედიტი – 8110		2.374	(40000-24%=9600:365=26,31×19=500)

4. 10.01.07 შპს „პროგრესს" საბანკო ანგარიშზე ჩამოერიცხა დარიცხული პროცენტი.

დებეტი – 1210	2374	
კრედიტი – 1820		2374

5. 05.02.08 შპს „პროგრესმა" შეიძინა შპს „ამრას" წილის 80% 160.000 ლარად. აღნიშნული ობიექტი გახდა შპს „პროგრესის" შვილობილი საწარმო.

დებეტი – 2415	160.000	
კრედიტი – 1210		160.000

6. 10.02.08 გაყიდა სახ. ფასიანი ქაღალდები 50.000 ლარად, დარიცხული და მიუღებელი პროცენტით.

დებეტი – 1210	50.000		
კრედიტი – 1320		40.000	
კრედიტი – 1820		1.078,71	(01.01დან–10.02-მდე=41დღე×26,31=1078,71
კრედიტი – 8130		8921,29	

7. 15.06.08 „პროგრესმა" სავაჭრო მიზნით შეიძინა 30.000 ლარის ღირებულების სახელმწიფო აქციები.

დებეტი – 2410	30.000	
კრედიტი – 1210		30.000

8. 31.12.08 -სათვის აღნიშნული აქციების ფასმა ბაზარზე შეადგინა 40.000 ლარი.

დებეტი – 2410	10.000	
კრედიტი – 5420		10.000

9. 03.02.09 აღნიშნული აქციების ფასი ბაზარზე დაეცა 15.000 ლარამდე, შესაბამისად „პროგრესმა" მოახდინა მათი რეალიზება 15.000 ლარად.

დებეტი – 1210	15.000	
დებეტი – 5420	10.000	
დებეტი – 8220	15.000	
კრედიტი – 2410		40.000

მაგალითი 2

მეორად ბაზარზე შპს „ა"-მ, შპს „ბ"-საგან იყიდა წილის 20%, რომელსაც შპს „ბ" ფლობდა შპს „ც"-ში. შპს „ც"-ს საწესდებო კაპიტალი შეადგენს 1.000.000 ლარს, გაუნაწილებელი მოგება = 200.000 ლარს. შპს „ბ"-მ ინვესტიცია გაყიდა I თებერვალს – შპს „ც"-ში მისი საბალანსო ღირებულებით. გაითვალისწინეთ, რომ შპს „ც"-ს გამოცხადებული, მაგრამ გაუცემელი, ჰქონდა 100 000 ლარის დივიდენდი. გაატარეთ შესყიდვის ოპერაცია შპს „ა"-ში.

დებეტი – 2410	240.000		(1 000 000 + 200 000) – 20%
დებეტი – 1810	20.000		100 000 – 20%
კრედიტი – 1210		260.000	

მაგალითი 3

საწარმომ 2007 წლის 1 მაისს უნაღდო ანგარიშსწორებით შეიძინა სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდი, რომელიც გამოშვებულია 2007 წლის 1 იანვარს, მისი განაღდების ვადაა 2009 წლის 1 იანვარი, ნომინალი 1.000 ლარი, ინვესტიციაში გადაიხადა 1.120 ლარი. გაატარეთ შესყიდვის ოპერაცია და მაისის თვის ბოლოს პროცენტის დარიცხვა, თუ საპროცენტო განაკვეთი 24%-ია და გამომშვები პროცენტს იხდის კვარტალის ბოლოს.

დებეტი – 2420	1.100	(1120-ში შედის – აპრილის თვის გაუნაღდებელი პროცენტი 20 ლარი)
დებეტი – 1820	20	
კრედიტი – 1210		1.120
დებეტი – 1820	20	
კრედიტი – 8110		20

მაგალითი 4

საწარმომ 1 აპრილს 6.800 ლარად გაყიდა 1 იანვარს შეძენილი 1 წლიანი სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდი, რომლის თვითღირებულებაა – 6.600 ლარი, დარიცხული და მიუღებელი პროცენტია 400 ლარი. გაატარეთ გაყიდვის ოპერაცია:

დებეტი – 1210	6.800	
კრედიტი – 1320		6.600
კრედიტი – 1820		400
დებეტი – 8220	200	

მაგალითი 5

საწარმო „ლიბო+"-მ 2007 წლის მარტში შეიძინა სს „საბას" აქციების 10% 40.000 ლარად, „ლიბო+"-ს არ გააჩნია მნიშვნელოვანი ზეგავლენის უფლება მასზე და არც აკონტროლებს მას. „ლიბო+"-მ გადაწყვიტა ამ აქციების ხანგრძლივად შენარჩუნება. სანოტარო ხარჯმა შეადგინა 500 ლარი.

დებეტი – 2417	40.500	
კრედიტი – 1210		40.500

31.12.07 გამოელინდა ამ აქციების გაუფასურება ბაზარზე 2800 ლარით

დებეტი – 8295	2.800	
კრედიტი – 2417		2.800

31.12.08 შესაძლებელი გახდა აღნიშნული აქციების რეალური ღირებულების განსაზღვრა და მან შეადგინა 42.000 ლარი.

დებეტი – 2417	4.300	
კრედიტი – 8190		2.800
კრედიტი – 5495		1.500

2009წ. მაისში „ლიბო+"-მა გაყიდა აღნიშნული აქციები 45.000 ლარად

დებეტი – 1210	45.000	
დებეტი – 5495	1.500	
კრედიტი – 2417		42.000
კრედიტი – 8195		4.500

ვალდებულებების აღრიცხვა 7

1. დარიცხული ვალდებულება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდზე მიკუთვნებულ და გადაუხდელ:

   ა) ხარჯს; ბ) მოგებას; გ) შემოსავალს.

2. ვალდებულების დაფარვა ხდება:
   ა) შემოსავლების აღიარებით;
   ბ) დებიტორული დავალიანების გადახდით;
   გ) ფულადი სახსრების გადახდით ან სხვა აქტივების გადაცემით.

3. დღგ-ის გადამხდელ საწარმოში დღგ-ით დასაბეგრი საქონლის მიწოდების შედეგად ხდება:
   ა) შემოსავლის მიღება და ვალდებულების წარმოშობა ბიუჯეტთან;
   ბ) შემოსავლის მიღება და მოთხოვნის წარმოშობა ბიუჯეტთან;
   გ) შემოსავლის მიღება და ვალდებულების წარმოშობა მეიჯველთან.

4. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან:
   ა) რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები;
   ბ) რეზიდენტი და არარეზიდენტი იურიდიული პირები;
   გ) საქართველოს ყველა მოქალაქე.

5. საშემოსავლო გადასახადი არის:
   ა) მოკლევადიანი ვალდებულება;
   ბ) გრძელვადიანი ვალდებულება;
   გ) გადავადებული ვალდებულება.

6. მოგების გადასახადი შეიძლება იყოს:
   ა) მხოლოდ მოკლევადიანი ვალდებულება;
   ბ) მხოლოდ გრძელვადიანი ვალდებულება
   გ) მოკლევადიანიც და გრძელვადიანი ვალდებულება.

7. კომპანიამ 1000 ლარის ვალდებულება დაარიცხა ხელფასის სახით. რა თანხის გადახდა მოუწევს კომპანიას, თუ ხელფასი გასცა 10 დღის დაგვიანებით:

   ა) 1000; ბ) 1350; გ) 1150.

8. ობლიგაცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც წარმოადგენს:
   ა) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თავის კრედიტორისადმი;
   ბ) მოთხოვნას საწესდებო კაპიტალის შეცსებაზე;
   გ) ობლიგაციის გამომშვების დაპირებას, რომ ხელშეკრულებით დადგენილ ვადებში ობლიგაციის მფლობელს გადაუხადოს სესხით სარგებლობისათვის დადგენილი პროცენტი.

9. თამასუქი ფასიანი ქაღალდია, რომელიც წარმოადგენს:
   ა) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თავის კრედიტორისადმი, რათა ვალი დაფაროს დათქმულ დროსა და ვადაში სარგებლის გადახდით, ხელშეკრულების პირობების თანახმად;
   ბ) გამსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თავის დებიტორისადმი, რათა სესხი გასცეს დათქმულ დროსა და ვადაში;
   გ) მსესხებლის საგადასახადო ვალდებულებას თავის კრედიტორისადმი, რათა ვალი დაფაროს მიღებული მოგების შემთხვევაში.

10. ფინანსური იჯარა აქტივის ფლობასთან დაკავშირებით აღებული:
    ა) დებიტორული დავალიანებაა;

ბ) გრძელვადიანი ვალდებულებაა;
გ) ძირითადი საშუალებაა.

11. ვალდებულების დაფარვის გზებია:
ა) კრედიტორისაგან აქტივის მიღება;
ბ) კრედიტორისათვის გარანტიის მიცემა;
გ) კრედიტორის უფლების კონფისკაცია.

12. თუ საწარმო ვალდებულებებს ბალანსში არ ასახავს გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად, მაშინ ისინი უნდა აისახონ:
ა) თანხის სიდიდის მიხედვით;
ბ) ლიკვიდობის მიხედვით;
გ) კრედიტორთა რანგის მიხედვით.

მაგალითი 1

კომპანიამ უცხოელი მომწოდებლისგან შეიძინა 15000 ევროს საქონელი, რომლის ღირებულება უნდა დაფაროს 20 დღის ვადაში. შეძენის დროს ევროს კურსი ლართან მიმართებაში შეადგენს 1 2,20. გაატარეთ საქონლის ყიდვის ოპერაცია:

დებეტი –	1610	33.000	
კრედიტი –	3110		33.000

გადახდილია მომწოდებლის ვალი. გადახდისას ევროს კურსი ლართან მიმართებაში არის 1 2,15. გაატარეთ გადახდის ოპერაცია და ასახეთ კურსთა შორის სხვაობა შესაბამის ანგარიშებზე:

დებეტი –	3110	33.000	
კრედიტი –	8140		750
კრედიტი –	1220		32.250

მაგალითი 2

ასახეთ ოპერაციები:
კომპანია „ეგრისმა“ 15 იანვარს მიიღო 23.000 ლარის შეკვეთა (მ.შ.დღგ – 3.508) კონიაკის დამზადებაზე. ამასთან, ავანსის სახით მიიღო 3000 ლარი.

დებეტი –	1210	3.000	
კრედიტი –	3120		3.000

„ეგრისმა“ 2 თებერვალს დამკვეთს ჩააბარა მზა პროდუქცია, დაკვეთის სრული მოცულობით და აღიარა შემოსავალი.

დებეტი –	1410	20.000	
დებეტი –	3120	3.000	
კრედიტი –	6110		19.492
კრედიტი –	3330		3508

მაგალითი 3

კომპანია „აიეტი“ ვაჭრობს აუდიო- და ვიდეოტექნიკით. 2007წლის 31 დეკემბრისათვის ერთწლიანი საგარანტიო მომსახურების ვადა არ გასულია 7.800 ლარის პროდუქციას, კომპანია წინა წლების გამოცდილებიდან ვარაუდობს, რომ რეალიზაციიდან შემოსავლების 1,5% სჭირდება საგარანტიო მომსახურებას. დაარიცხეთ შესაბამისი ვალდებულებები:

დებეტი – 7390 117
კრედიტი – 3430 117

მაგალითი 4

მოახდინეთ იურიდიული მომსახურების კომპანია შპს „თიესას" სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრული ასახვა („თიესა" დღგ-ის გადამხდელია).

ა) 2008წლის 30 ნოემბრისათვის ანგ. 3330-ზე ჰქონდა საკრედიტო ნაშთი 80 ლარი მიმდინარე პერიოდში მომსახურებიდან მიიღო შემოსავალი 7.200 ლარი (მ.შ.დღგ – 1.098). დაარიცხეთ შემოსავალი

დებეტი – 1210 7200
კრედიტი – 6110 6.102
კრედიტი – 3330 1.098

ბ) 31 დეკემბრისათვის აღიარეთ ვალდებულებები შემდეგი ორგანიზაციების მიმართ:

- შპს „ახალი ქსელები" სატელეფონო მომსახურებისათვის 300 ლარი (მ.შ. დღგ – 45.76)

დებეტი – 7430 254.24
დებეტი – 3340 45.76
კრედიტი – 3110 300

შპს „წყალკანალი" 23 ლარი (მ.შ. დღგ – 3.51)

დ – დებეტი – 7491 19,49
დებეტი – 3340 3,51 7491-19,49
კრედიტი – 3112 23

შპს „ორგ-სერვისი" 70 ლარი (მ.შ. დღგ – 10.68)

დებეტი – 7492 59.32
დებეტი – 3340 10.68
კრედიტი – 3113 70

გ) თანამშრომელთა ხელფასი დეკემბრის თვის ოფისის შეადგენს 1.800 ლარს. დაარიცხეთ სახელფასო და საგადასახადო ვალდებულებები:

დებეტი – 7410 1.800 დებეტი – 3130 450
კრედიტი – 3130 1.800 კრედიტი – 3320 450

დ) მიმდინარე წლის ქონების საშუალო საბალანსო ღირებულება შეადგენს 1.600 ლარს დაარიცხეთ ქონების გადასახადი. (განაკვეთი – 1%-ია):

დებეტი – 7465 16
კრედიტი – 3391 16

ე) გაიანგარიშეთ გადასახდელი და ჩასათვლელი დღგ:

დ 3330	კ
	ნ. 80
	1)1.098
	ბრ.1098
	1.178

დ 3340	კ
45.76	
3.51	
1068	
1117.27	

ვ) პერიოდის ბოლოს დაარიცხეთ მოგების გადასახადი (ფინანსურად დათვლილი მოგება 3.753 ლარია და საგადასახადოსთან შედარებით მეტია 160 ლარით, რაც

გამოწვეულია ძირითად საშუალებებზე ცვეთის განსხვავებულად დარიცხვით. მოგების გადასახადის განაკვეთი 15%-ია):

დებეტი – 9210	563		(3753-15%=563)
კრედიტი – 3310		539	(3593-15%=539)
კრედიტი – 4210		24	

მაგალითი 5

საწარმომ გამოაცხადა დივიდენდი 10.000 ლარი. გაატარეთ ბუღალტრული ოპერაცია.

დებეტი – 5310	10.000	
კრედიტი – 3420		10.000

გაეცით დივიდენდი, დაარიცხეთ შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულება და გადაიხადეთ გადასახადი:

დებეტი – 3420	1.000	
კრედიტი – 3320		1.000

დებეტი – 3320	1.000	
დებეტი – 3420	9.000	
კრედიტი – 1210		10.000

მაგალითი 6

2007 წლის 1 დეკემბერს შპს „ბიზანტიამ" ნასესხები 15.000 ლარის სანაცვლოდ გასცა თამასუქი, რომლის მიხედვით აიღო ვალდებულება, რომ 2008 წლის 31 იანვრისთვის გადაიხდიდა 15.750 ლარს. ისარგებლეთ მთლიანი თანხის აღრიცხვის მეთოდით და გაატარეთ ბუღალტრულად:

ა) თამასუქის გაცემის ოპერაცია:

დებეტი – 1210	15.000	
დებეტი – 3192	750	
კრედიტი – 3191		15.750

ბ) ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საჭირო ოპერაციები:

დებეტი – 8210	375	
კრედიტი – 3192		375

გ) განაღდების თარიღისათვის საჭირო ოპერაცია:

დებეტი – 8210	375	
დებეტი – 3191	15.750	
კრედიტი – 1210		15.750
კრედიტი – 3192		375

მაგალითი 7

1 სექტემბერს საწარმომ ხელშეკრულება გააფორმა 3 წლიან სესხზე და მიიღო 120.000 ლარი წლიური 12%-იანი განაკვეთით. ძირითადი თანხიდან თვეში დაარიცხეთ სასესხო ვალდებულებები 3333 ლარის გადახდის პირობით.

დებეტი – 1210 120.000
კრედიტი – 4140 80.004
კრედიტი – 3230 39.996

დაარიცხეთ სექტემბრის თვის პროცენტის ხარჯი:

დებეტი – 8210 1.200
კრედიტი – 3410 1.200

მაგალითი 8

2007 წლის 25 ნოემბერს შპს „აიამ" მიიღო დაკვეთა 30.000$-ის საქონელზე, შემდგომი მიწოდების პირობით, ხოლო თანხა წინასწარ იქნა ჩარიცხული საბანკო ანგარიშზე, კურსით 1:1.70. გაატარეთ ავანსის მიღება:

დებეტი – 1220 51.000
კრედიტი – 3120 51.000

15 დეკემბერს მყიდველს მიეწოდა 17.000$ დოლარის საქონელი. კურსი ამ დროისათვის იყო 1:1,75. აღიარეთ შემოსავალი:

დებეტი – 3120 28.900 (17000×1.70)
დებეტი – 8240 850
კრედიტი – 6110 29.750

მიმდინარე წლის 31 დეკემბრისათვის გადაიანგარიშეთ საავანსო ვალდებულება, თუ ამ დროისათვის ფიქსირებული კურსია 1: 1,73.
(13000$X1.73)-22100=22490-22100=

დებეტი – 8240 390
კრედიტი – 3120 390

დანარჩენი 13.000$-ის საქონელი მყიდველს მიეწოდა 2008 წლის 10 იანვარს (კურსი 1:1,69).

დებეტი – 3120 22.490
კრედიტი – 6110 21.970
კრედიტი –8190 520

/

ფულის ღირებულება დროში 8

1) 100 ლარზე 5 წლის განმავლობაში დაგროვილი მარტივი პროცენტის თანხა 10% განაკვეთის პირობებში იქნება:
   ა) 100 ლარი;
   ბ) 50 ლარი;
   გ) 150 ლარი.

2) 120 ლარს ერიცხება 10% პროცენტი მარტივი საპროცენტო განაკვეთით. რა იქნება თანხა მეორე წელს, რომელსაც დაერიცხება მარტივი პროცენტი?
   ა) 150 ლარი;
   ბ) 132 ლარი;
   გ) 120 ლარი.

3) **რთული პროცენტის შემთხვევაა, როცა:**
   ა) **პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხისა და წინა პერიოდებში დარიცხული პროცენტის თანხის ჯამს;**
   ბ) პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხის მომავალი ღირებულებისა და საპროცენტო შემოსავლის სხვაობას;
   გ) პროცენტი ერიცხება ძირითადი თანხის მიმდინარე ღირებულებისა და საპროცენტო შემოსავლის ჯამს.

4) **180 ლარს ერიცხება 10% 3 წლის განმავლობაში. რა იქნება მეორე წელს საბაზისო თანხა, რომელსაც დაერიცხება რთული პროცენტი?**
   ა) 180 ლარი;
   ბ) 190 ლარი;
   გ) **198 ლარი.**

5) **ფულის მომავალ და მიმდინარე ღირებულებას საფუძვლად უდევს:**
   ა) **რთული პროცენტის დარიცხვა;**
   ბ) მარტივი პროცენტის დარიცხვა;
   გ) მომავალ ღირებულებას – რთული პროცენტის, ხოლო მიმდინარე ღირებულებას, მარტივი პროცენტის დარიცხვა.

მაგალითი 1

საწარმო „ბეგა“ ყიდის დანადგარს, მას აქვს ორი პროექტი:
   ა) კომპანია „მზემ“ დანადგარში გადაუხადოს 11.550 ლარი;
   ბ) კომპანია „ფარიმ“ 4 წლის განმავლობაში ყოველი წლის ბოლოს გადაუხადოს 4.309 ლარი, 10%-იანი განაკვეთის პირობებში.

   1) 2 ალტერნატიული პროექტიდან რომელია მომგებიანი?
   2) რა თანხით მოიგებს კომპანია ამ ორი პუნქტის შედეგად მიღებული თანხის დეპოზიტზე შეტანით 4 წლის შემდეგ ?

ამოხსნა

1) კომპანია მზის მიერ გადახდილი თანხა: 11.550
   კომპანია „ფარი“-ს მიერ გადახდილი თანხა: (ანუიტეტის მიმდინარე ღირებულება) 4.309 × 3.16987=13.658 ე.ი. მომგებიანია მეორე პროექტი.

2) ა) 11.550 ლარის მომავალი ღირებულება: 11.550 × 1.4641 = 16.910
   ბ) 4.309 ლარის ანუიტეტის მომავალი ღირებულება 4.309 × 4.6410 = 19.998
   ე.ი კომპანიის მოგება ამ ორი პროექტის შედარებით იქნება 3.088 = 19.998 – 16.910

მაგალითი 2

შეადარეთ ორი პროექტი, რომელია უფრო მომგებიანი კომპანიისთვის?

პირველი პროექტი: კომპანია ინვესტიციას დებს დანადგარში, იმავდროულად 1.500.000 ლარის გადახდის პირობით. მოსალოდნელი შემოსავლებია: 0.9 მლნ ლარი პირველი წლის ბოლოს; 0.6 მლნ ლარი მეორე წლის ბოლოს და 0.5 მლნ ლარი მესამე წლის ბოლოს.

მეორე პროექტი: 1.500.000 ლარს დებს დანადგარში. კომპანია 3 წლის განმავლობაში ყოველი წლის ბოლოს იღებს 850.000 ლარს.

ამოხსნა

პირველი პროექტი

I წლის შემოსაველის მიმდინარე ღირებულება: 900.000 × 0.909 = 818.100
II წლის 600.000 × 0.826 = 495.600
III წლის 500.000 × 0.751 = 375.500
სამივე წლი 1.689.200

ვინაიდან ეს თანხა მეტია 1.500.000-ზე, პროექტი მომგებიანია და კომპანია მოიგებს 189 200 ლარს.

მეორე პროექტი

3 წლის მანძილზე მიღებული შემოსაველების მიმდინარე ღირებულება (ანუიტეტის)
850.000 × 2.48685 = 2.113.822
ამ პროექტით კომპანია მოიგებს 2.113.822 – 1.500.000 = 613.822 ლარს

ამ ორი პროექტიდან მეორე პროექტი უფრო მომგებიანია.

იჯარის აღრიცხვა 9

1) დილერმა ავტომანქანა 4 წლის ვადით იჯარით გასცა, რომლის რეალური ღირებულებაა 40.000 ლარი. სავარაუდო ნარჩენი ღირებულება იჯარის დასრულებისას 10.000 ლარია. ხელშეკრულების თანახმად, მოიჯარე ავტომანქანას შეიძენს 8.000 ლარად (იჯარის ბოლოს). დარჩენილი 2.000 ლარი არის:
   ა) პროპორციული საიჯარო ქირა;
   ბ) არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება;
   გ) რეალური ღირებულება.

2) რომელი მოყვანილი სიტუაციით კლასიფიცირდება იჯარა ფინანსურ იჯარად:
   ა) იჯარა ითვალისწინებს განსაზღვრული ოდენობის თანხის გადახდას მოიჯარისგან პერიოდის ბოლოს;
   ბ) მინიმალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს საიჯარო აქტივის მთლიანი რეალური ღირებულების 60%-ს;
   გ) იჯარით აღებული აქტივი ხასიათდება სპეციფიკურობით ისე, რომ მხოლოდ მოიჯარეს შეუძლია მისი გამოყენება მოდიფიკაციის გარეშე.

3) საიჯარო მიმდინარე გადასახადების თანხიდან წმინდა მიმდინარე ღირებულების გამოთვლა გამორიცხავს:
   ა) „პროცენტის“ კომპონენტს;
   ბ) ვალის ძირითადი თანხის კომპონენტს;
   გ) ორივე კომპონენტს.

4) რა შემთხვევაში აისახება საიჯარო აქტივი მოიჯარის ბუღალტრულ ბალანსში:
   ა) საოპერაციო იჯარის დროს;
   ბ) ფინანსური იჯარის დროს;
   გ) ყველა სახის იჯარის დროს.

5) მოიჯარის თავდაპირველი პირდაპირი ხარჯები, ისეთი, როგორიცაა მოლაპარაკების წარმოებისა და ფინანსური იჯარის გაფორმების ხარჯი:
   ა) ემატება თანხას, რომელიც ასახავს აქტივს;
   ბ) დაუყოვნებლივ მიეკუთნება მოიჯარის ხარჯებს;
   გ) ემატება პროპორციულ საიჯარო გადასახადს.

6) იჯარის დასაწყისში:
   ა) გადასახდელი თანხის დიდ ნაწილს წარმოადგენს ვალის ძირითადი თანხა და პროცენტები კი შეადგენს მცირე ელემენტს;
   ბ) გადასახდელი თანხის ძირითად ნაწილს წარმოადგენს პროცენტები, ხოლო ძირითადი ვალის ნაწილი არის მცირე ელემენტი;
   გ) გადასახდელი ძირითადი თანხა და პროცენტები თანაბარია.

7) მეიჯარე ვალდებულია, აქტივის ღირებულება, რომელიც გასცა ფინანსური იჯარით, ასახოს როგორც:
   ა) დებიტორული დავალიანება;
   ბ) აქტივი, რომელიც გათვალისწინებულია გასაყიდად;
   გ) როგორც საიჯარო ვალდებულება.

8) თუ ოპერაციის შედეგად, რომლის დროსაც მოხდა მწარმოებლის მიერ აქტივის გაყიდვა და უკან დაბრუნება ფინანსური იჯარით, წარმოიქმნა ნამეტი, რომელიც მეტია საბალანსო ღირებულებაზე, ასეთი ნამეტი საჭიროა:
   ა) დაუყოვნებლივ აღიარდეს როგორც მოგება მეიჯარე მწარმოებელთან;
   ბ) აღიარდეს, როგორც გადავადებული მოგება და განხორციელდეს მისი ჩამოწერა მოგებაში იჯარის ვადის განმავლობაში;
   გ) აღიარდეს, როგორც მოგება იჯარის ბოლოს.

9) საოპერაციო იჯარის დროს გამყიდველ მოიჯარესთან, თუ აქტივის რეალური ღირებულება ოპერაციის მოხდენის პროცესში ნაკლებია აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, მაშინ წარმოქმნილი სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის უნდა:
   ა) დაუყოვნებლივ აღიარდეს როგორც ზარალი;
   ბ) გადაიდოს და თანდათან აღიარდეს, როგორც ზარალი იჯარის მიმდინარე ვადაში;
   გ) აღიარდეს როგორც ზარალი იჯარის ბოლოს.

10) რომელი სიტუაცია მიგვანიშნებს, რომ იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად:
   ა) თუ მოჯარეს შეუძლია გააუქმოს იჯარა და გაუქმებასთან დაკავშირებული მეიჯარის ზარალის ანაზღაურება მას არ დაეკისრება;
   ბ) მოიჯარეს აქვს უფლება გააგრძელოს იჯარა მეორე ვადით საბაზრო დონეზე მნიშვნელოვნად დაბალი საიჯარო გადასახადით;
   გ) თუ იჯარა არ ითვალისწინებს ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას, რომელიც დაკავშირებულია საკუთრების უფლებასთან.

11) მიწისა და შენობის იჯარა კლასიფიცირდება, როგორც:
   ა) მხოლოდ საოპერაციო იჯარა;
   ბ) მხოლოდ ფინანსური იჯარა;
   გ) საოპერაციო ან ფინანსური იჯარა.

12) კლასიფიკაციის მიზნით, იჯარით ერთად გაცემული მიწის ნაკეთი და შენობა განიხილება:
   ა) ცალ-ცალკე;
   ბ) ერთად;
   გ) ცალკე ან ერთად.

13) ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ვალდებულება აისახება, როგორც:
ა) მოკლევადიანი;
ბ) გრძელვადიანი;
გ) მოკლევადიანი და გრძელვადიანი.

მაგალითი 1

მოიჯარე 5 წლიანი იჯარით იღებს მანქანა-დანადგარს, რომლის რეალური ღირებულებაა 50400 ლარი. აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადა ემთხვევა იჯარის ვადას და მისი ამოწურვის შემდეგ აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლი იქნება. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია საიჯარო გადასახდელების გადახდა ყოველი წლის ბოლოს 14000 ლარის ოდენობით. დაადგინეთ დისკონტირების საპროცენტო განაკვეთი:

დისკონტირების კოეფიციენტი შეადგენს 3.60-ს (50.000: 14.000=3.60); ცხრილის გამოყენებით მე-5 პერიოდის (PVA)–ს გასწვრივ მოვძებნით ამ კოეფიციენტის შესაბამის პროცენტის განაკვეთს, რაც მიახლოებით = 12%–ს.

მაგალითი 2

მოიჯარე 4 წლით იღებს საიჯარო აქტივს (მანქანა-დანადგარს), რომლის რეალური ღირებულებაა 50400 ლარი. აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადაა 5 წელი. ნარჩენი ღირებულება 8817 ლარია, რომელიც:

პირველ შემთხვევაში – გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;

მეორე შემთხვევაში – არ არის გარანტირებული.

ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია საიჯარო გადასახდელების გადახდა, ყოველი წლის ბოლოს 14000 ლარის ოდენობით. საპროცენტო განაკვეთი 10%-ია. იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს.

მოვახდინოთ საიჯარო გადასახდელების ამორტიზაცია და საიჯარო აქტივის ცვეთის დარიცხვა გრაფიკით (ორივე ვარიანტისათვის).

ავსახოთ ბუღალტრული გატარებით ფინანსური იჯარის ვალდებულების ცვლილება.

პირველი ვარიანტი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვეთა წრფივი მეთოდით	სულ ასაღიარებელი ხარჯი
01.01.2000				50400		
31.12.2000	14000	5040	8960	41440	10395	15435
31.12.2001	14000	4144	9856	31584	10395	14539
31.12.2002	14000	3158	10842	20742	10395	13553
31.12.2003	14000	2075	11925	8817	10395	12473
	8817		8817	0	41583	55000
	64817	14417	50400		41583	55000

ა) პირველი წელი – საიჯარო ხელშეკრულების გაფორმება:

დებეტი – 2150 50.400
კრედიტი – 4130 41.440

კრედიტი – 3240 8.960

ბ) საიჯარო ვალდებულების დაფარვა:

დებეტი – 3240 8.960
კრედიტი – 8210 5.040
კრედიტი – 1210 14.000

გ) საიჯარო ვალდებულების მიმდინარე ნაწილის გადმოტანა:

დებეტი – 4130 9.856
კრედიტი – 3240 9.856

დ) საიჯარო ვადის დამთავრების შემდეგ აქტივის დაბრუნება:

დებეტი – 2250 41.583
დებეტი – 4130 8.817
კრედიტი – 2150 50.400

თუ ვადის დამთავრებისას აღმოჩნდა, რომ აქტივის რეალური ღირებულება ნარჩენ ღირებულებაზე, ვთქვათ 2.000 ლარით, ნაკლებია: მაშინ გვექნება შემდეგი გატარდება:

დებეტი – 8220 2.000
კრედიტი – 1210 2.000

მეორე ვარიანტი

8817 ლარის მიმდინარე ღირებულება 8817x0,6830=6022
50400 – 6022=44378 – საიჯარო ვალდებულება.

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური ხარჯი 10%	საიჯარო ვალდებულების შემცირება	საიჯარო ვალდებულების ნაშთი	ცვლის წრფივი მიდგენით	სულ ასალიარებელი ხარჯი
01.01.2000				44378		
31.12.2000	14000	4438	9562	34816	11094,5	15532,5
31.12.2001	14000	3482	10518	24296	11094,5	14576,5
31.12.2002	14000	2430	11570	12726	11094,5	13524,5
31.12.2003	14000	1274	12726	0	11094,5	12368,5
	56000	11622	44378		44378	56000

პირველი წელი:

დებეტი – 2150 44.378
კრედიტი – 4130 34.816
კრედიტი – 3240 9.562

ვალდებულების დაფარვა წლის ბოლოს:

დებეტი – 3240 9.562
დებეტი – 8210 4.438
კრედიტი – 1210 14.000

ვალდებულების გადმოტანა:

დებეტი – 4130 10.518

კრედიტი – 3240 10.518
საიჯარო ვადის დამთავრებისას აქტივის დაბრუნება:

დებეტი – 2250 44.378
კრედიტი – 2150 44.378

მაგალითი 3

მეიჯარემ 50.000 ლარად შეიძინა ასფალტის დასაგები დანადგარი, რომელიც საგზაო სამმართველოს გადასცა 5 წლის საიჯარო ვადით. საიჯარო ხელშეკრულებასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯები შეადგენს 2.000 ლარს. საიჯარო ვადის დასაწყისია 2008 წლის პირველ იანვარი. საიჯარო გადასახდელი გადაიხდება ყოველი წლის ბოლოს თანაბარი ოდენობით. მეიჯარე იყენებს ინვესტიციაზე 15%-იან განაკვეთს. იჯარის ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივი უბრუნდება მეიჯარეს და მისი ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 10.000 ლარს.

1) განსაზღვროთ მთლიანი წმინდა საიჯარო ინვესტიცია:
   ა) როდესაც აქტივის ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ;
   ბ) საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულება არაგარანტირებულია მოიჯარის მიერ;
2) შეადგინოთ ამორტიზაციის გრაფიკი:
3) განსაზღვროთ წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი, როდესაც იჯარის მე-4 წელს ვადგენთ, რომ ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 7.000 ლარს.
4) მოეახდინოთ ყველა ოპერაციის ბუღალტრული გატარება.

მთლიანი საიჯარო ინვესტიციის დასადგენად განსაზღვროთ ანუიტეტის ოდენობა:

აქტივის რეალური საბალანსო ღირებულება მეიჯარისათვის	**50.000**
პლუს: თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯები	**2.000**
მინუს: დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება(10.000*0.4972)	**4.972**
საიჯარო გადასახადით რეალიზებადი თანხა	**47.028**
ხუთი საიჯარო პერიოდის გადასახდელი თანხა (47.028:3.35216)	**14.029**

ანუიტეტისა და ნარჩენი ღირებულების გამოყენებით დავადგინოთ მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია:

		პირველი პირობა	მეორე პირობა
მინიმალური საიჯარო გადასახდელი	საიჯარო გადასახდელი (14029*5)	70145	70145
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	10000	0
	სულ მინიმალური საიჯარო გადასახდელი	80145	70145
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		0	10000
მთლიანი საიჯარო ინვესტიცია		80145	80145

გამოუმუშავებელი ფინანსური შემოსავლის განსაზღვრის მიზნით, დავადგინოთ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების საერთო თანხისა და მეიჯარის საკუთრებაში დარჩენილი არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დისკონტირებული ღირებულებები:

	პირველი პირობა	მეორე პირობა
წლიური საიჯარო გადასახდელები	14029	14029
დისკონტირების კოეფიციენტი შემოსავლების 15%-იანი განაკვეთით	3,35216	3,35216

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება	საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება	47027	47027
	გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	10000	0
	დისკონტირების კოეფიციენტი	0.4972	
	დისკონტირებული გარანტირებული ნარჩენი ღირებულება	4972	
	სულ	52000	47027
არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება		0	10000
დისკონტირებული არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულება			4972
დისკონტირებული ღირებულების ჯამი (წმინდა საიჯარო ინვესტიცია)		52000	52000

მეიჯარესთან ფინანსური შემოსავლის განაწილების მიზნით შევადგინოთ ამორტიზაციის გრაფიკი, როგორც გარანტირებული ისე არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების მქონე საიჯარო გარიგებისათვის:

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი15%	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2008				52000
31.12.2008	14029	7800	6229	45771
31.12.2009	14029	5866	7163	38608
31.12.2010	14029	5791	8238	30370
31.12.2011	14029	4555	9474	20896
31.12.2012	14029	3134	10896	10000
	70145	28146	41999	

გაატარეთ ბულალტრულად:

საიჯარო აქტივის იჯარით გადაცემა:

დებეტი – 2320	45.771	
დებეტი – 1470	6.229	
კრედიტი – 2150		52.000

მოცემული გრაფიკის საფუძველზე, პირველი წლის ბოლოს საიჯარო გადასახდელის მიღებისას აღგილი ექნება შემდეგ ბულალტრულ გატარებას:

31 დეკემბერი 2008 წ.

დებეტი – 1210	14029	
კრედიტი – 1470		6229
კრედიტი – 8110		7800

წლის ბოლოს, 31 დეკემბერს წმინდა საიჯარო ინვესტიციის გადატანა მოკლევადიან მოთხოვნაში:

დებეტი – 1470	7.163	
კრედიტი – 2320		7.163

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი – 2150	10.000	
კრედიტი – 1470		10.000

საიჯარო ვადის ბოლოს გატარება:

დებეტი – 1210	14.029	
კრედიტი – 1470		10.896
კრედიტი – 8110		3.134

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი – 2150	8.000	
კრედიტი – 1470		8.000

არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების დროს საიჯარო ვადის ბოლოს გატარება:

დებეტი – 1210	14.029	
კრედიტი – 1470		10.896
კრედიტი – 8110		3.134

საიჯარო აქტივის დაბრუნება მოიჯარისგან:

დებეტი – 2150	8.000	
კრედიტი – 8220		2.000
კრედიტი – 1470		10.000

მაგალითი 4

მომხმარებელთა მოსიდების მიზნით, მეიჯარე დილერმა გამოაცხადა მანქანა-დანადგარის 5-წლიანი ფინანსური იჯარით გაცემა 10%–იანი განაკვეთით. დანადგარის შეძენის თვითღირებულებაა 150.000 ლარი. მისი ნორმალური გასაყიდი ფასია 200.000 ლარი. აქტივი იჯარის ბოლოს დაუბრუნდება მეიჯარეს და მისი ნარჩენი ღირებულება იქნება 4.000 ლარი. საიჯარო გადასახდელების გადახდა უნდა მოხდეს ყოველი წლის ბოლოს 50.000 ლარის ოდენობით. ხელშეკრულების გაფორმებისას საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 12%-ს შეადგენდა. განვსაზღროთ ასაღიარებელი ფინანსური შედეგი და მოვახდინოთ ბუღალტრული გატარებები იმ დაშვებით, რომ ნარჩენი ღირებულება გარანტირებულია მოიჯარის მიერ.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაქვემდებარებული მოგებაა 32.509 (182.509 – 150.000).

ფინანსური შემოსავლის განაწილების გრაფიკი

თარიღი	საიჯარო გადასახდელი	ფინანსური შემოსავალი 15%	რეალიზებული წმინდა საიჯარო ინვესტიცია	წმინდა საიჯარო ინვესტიციის ნაშთი
01.01.2004				182509
31.12.2004	50000	21901	28099	154410
31.12.2005	50000	18529	31471	122939
31.12.2006	50000	14752	35248	87691
31.12.2007	50000	10522	39478	48215
31.12.2008	50000	5785	44215	4000
	250000	71489	178511	

1) ხელშეკრულების გაფორმებისას საიჯარო აქტივის გადაცემიდან შემოსავლის აღიარება:

დებეტი – 2320	154.410	
დებეტი – 1470	28099	
კრედიტი – 6190		182.509

2) საიჯარო აქტივის ჩამოწერა:

დებეტი – 7490	150.000	
კრედიტი – 2150		150.000

3) პირველი წლის ფინანსური შედეგი აღიარება:

დებეტი – 1820	21.901	
კრედიტი – 8110		21.901

4) პირველი წლის მინიმალური საიჯარო გადასახდელების მიღება:

დებეტი – 1210	50.000	
კრედიტი – 1470		28.099
კრედიტი – 8110		21.901

5) პირველი წლის ბოლოს გრძელვადიანი მოთხოვნის მიმდინარე ნაწილის აღიარება:

დებეტი – 1470	31.471	
კრედიტი – 2320		31.471

დავუშვათ, ამ პირობის მიხედვით, ნარჩენი ღირებულება 4000 ლარი არაგარანტირებულია მოიჯარის მიერ.
ამ შემთხვევაში, ასაღიარებელი შემოსავალი იქნება: 180.239 ლარი.

იჯარის დასაწყისში აღიარებული გაყიდვის თვითღირებულება.

საიჯარო აქტივის თვითღირებულება	150.000
მინუს: დისკონტირებული ნარჩენი ღირებულება	2.270
ასაღიარებელი ხარჯი	147.730

მოგებასა და ზარალის ანგარიშგებაში ასახვას დაქვემდებარებული მოგება:
2.509 (180.239 – 147.730)

შემოსავლის აღიარება იჯარის დასაწყისში:

დებეტი – 2320	152.140	
დებეტი – 1470	28.099	
კრედიტი – 6190		180.239

საიჯარო აქტივის ჩამოწერა

დებეტი – ხარჯი იჯარის გადაცემიდან	147.730	
დებეტი – 2320	2.270	
კრედიტი – 2150		150.000

მაგალითი 5

აქტივი გაიყიდა 60.000 ლარად, მისი საბალანსო ღირებულება იყო 50.000 ლარი. გამყიდველმა-მოიჯარემ აქტივი იჯარით აიღო გაყიდვის ღირებულებით 60.000 ლარად, 3 წლით 12%-იანი განაკვეთით. ყოველწლიური გადასახადი იყო 24980,95. აქტივი სრულად იხარჯებოდა 3 წელში და მოიჯარეს რჩება. აქტივს ასევე დაერიცხა ცვეთა (55.000 – 50.000) ლარი. მოახდინეთ ამ ოპერაციების ცხრილის სახით წარმოდგენა:

საიჯარო წლიური გადასახდელი	ფინანსური იჯარის 12%-იანი განაკვეთი	ვალდებულების შემცირება	ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი მოგება
			60.000	
24 980,95	7.200	17780,95	42219,05	2963,3
24 980,95	5066,3	19914,65	22304,4	3319
24 980,95	2676,5	22304,4		3717,7
		60000		10 000

გაიანგარიშეთ მოგების დროში განაწილება:

60.000 17780,95 = 10.000 : X

X=2963,3 და ა.შ.

მაგალითი 6

უკუიჯარით გაყიდული აქტივის საბალანსო ღირებულებაა 80.000 ლარი. გამყიდველი მოიჯარე აქტივს ყიდის 70.000 ლარად. გამოყენების თანხა კი არის 76.000 ლარი. აქტივი უკუიჯარით აღებულ იქნა გაყიდვის ღირებულებით და მისი პირობებია: 4-წლით, 10%-იანი განაკვეთით, მოიჯარესთან დარჩენის და ნარჩენი ღირებულების 0-ის ტოლობის პირობით.

გამოარკვიეთ ის ზარალი, რომელიც ერთბაშად უნდა აღიარდეს და ზარალი, რომელიც დროში უნდა განაწილდეს.

შეადგინეთ ცხრილი პირობაზე დაყრდნობით.

დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს 4.000 ლარი
დროში უნდა განაწილდეს 6.000 ლარი
ყოველწლიური გადასახადია 22.083 ლარი

საიჯარო წლიური გადასახდელი	ფინანსური იჯარის 10%–იანი განაკვეთი	ვალდებულების შემცირება	ვალდებულების ნაშთი	ასაღიარებელი მოგება
			70.000	6.000
22.083	7.000	15.083	54.917	1.293
22.083	5.492	16.591	38.326	1.422
22.083	3.833	18.250	20.076	1.564
22.083	2.007	20.076		1.721

საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა 10

1. საკუთარი კაპიტალის არის:
   ა. საწარმოს მიერ მიღებული წმინდა მოგება დაარსებიდან დღემდე;
   ბ. საწარმოს აქტივების ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ;
   გ. პარტნიორთა მიერ ბიზნესში დაბანდებული თანხა.

2. სამეწარმეო კანონმდებლობის თანახმად სს და შპს-ის საწყის კაპიტალს უწოდებენ:
   ა. ძირითად კაპიტალს;
   ბ. რესურსებს;
   გ. საწესდებო კაპიტალს.

3. კორპორაციის მფლობელებს ეწოდებათ:
   ა. მეპატრონეები;
   ბ. აქციონერები;
   გ. მეპაიეები.

4. სს უშვებს ორი ტიპის აქციებს, ესენია:
   ა. ჩვეულებრივი და პრივილეგიური;
   ბ. პრეფაქციური და ჩვეულებრივი;
   გ. სწორია ა და ბ პასუხი.

5. აქციების შეფასება ხდება:
   ა. ნომინალური და საბაზრო ფასით;
   ბ. გამოცხადებული და საბალანსო ფასით;
   გ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდით.

6. რეზერვი არის:
   ა. საკუთარი კაპიტალის ნაწილი;
   ბ. გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი;
   გ. მოთხოვნების ნაწილი.

7. წმინდა მოგებიდან რეზერვის შექმნა ხელს უწყობს:
   ა. კაპიტალის ეროზიას;
   ბ. საწარმოს აქტივების ზრდას;
   გ. ვალდებულების გაზრდას.

8. საემისიო კაპიტალი არის:
   ა. ნომინალზე მაღალ ფასად აქციათა გაყიდვით მიღებული თანხა;
   ბ. ნომინალური ღირებულებით გაყიდვით მიღებული თანხა;
   გ. მოგების განაწილების მერე დარჩენილი თანხა.

9. გადაფასების რეზერვი წარმოიქმნება:
   ა. გრძელვადიანი აქტივების აფასების შედეგად;
   ბ. ცვეთის თანხის დარიცხვის შედეგად;
   გ. გრძელვადიანი ინვესტიციების პირველადი ჩამოფასების შედეგად.

10. საწარმომ გამოუშვა 200.000 ცალი აქცია, ნომინალური 1 ლარი ღირებულებით, გარკვეული პერიოდის შემდეგ, უკან გამოისყიდა 25.000 ცალი, თითოული 2 ლარად, რამდენს შეადგენს საწარმოსათვის ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა:
    ა) 200 000 ცალს;
    ბ) 250 000 ცალს;
    გ) 175 000 ცალს.

11. საწარმოს მიერ უკან გამოსყიდული საკუთარი აქციები საკუთარ კაპიტალს:
   ა) ზრდის შესყიდვის ღირებულებით;
   ბ) ამცირებს შესყიდვის ღირებულებით;
   გ) არ ცვლის.

12. საწარმოს მიერ გამოშვებული აქციები ბალანსში „ჩვეულებრივი აქციების" ანგარიშზე აისახება:
   ა) საბაზრო ღირებულებით;
   ბ) ნომინალური ღირებულებით;
   გ) დისკონტირებული ღირებულებით.

მაგალითი 1

მოახდინეთ აღნიშნული ოპერაციების ბუღალტრული ასახვა:

1. რეგისტრირებულმა სააქციო საზოგადოებამ, გამოუშვა 20 ლარის ნომინალური ღირებულების 16.000 ჩვეულებრივი აქცია. აქედან, 15.000 ცალი გაყიდა 22 ლარად უნაღდო ანგარიშსწორებით.

დებეტი – 1210	330.000 ლარი (15.000*22)	
კრედიტი – 5110		300.000 ლარი (15.000*20)
კრედიტი – 5140		30.000 ლარი (330.000-300.000)

2. 1.000 აქცია ხელმოწერილია, აქციონერები აქციებს შეიძენენ 21 ლარად, თითოეულ აქციაში წლის ბოლომდე გადაიხდიან ნომინალურ ღირებულებაზე 1 ლარით მეტს:

ა) აქციების გამოშვება:

დებეტი – 1460	21.000 ლარი	
კრედიტი – 5110		20000 ლარი
კრედიტი – 5140		1000 ლარი

ბ) აქციონერების მიერ ვალდებულების განაღდება:

დებეტი – 1210	21000 ლარი	
კრედიტი – 1460		21000 ლარი

მაგალითი 2

კომპანიამ 20 ლარის ნომინალური ღირებულების 1000 ცალი პრივილეგიური კონვერტირებადი აქცია, შეთანხმების თანახმად, გადაცვალა 25 ლარის ნომინალური ღირებულების 1000 ცალ ჩვეულებრივ აქციაზე:

დებეტი – 5120	20.000 ლარი	
კრედიტი – 5140		5.000 ლარი
		(25.000 – 20.000)
კრედიტი – 5110		25.000 ლარი

მაგალითი 3

სააქციოო საზოგადოებამ 1 იანვარს გადაწყვიტა, დივიდენდი გასცეს აქცია – დივიდენდების სახით, ბრუნვაში მყოფი აქციების 10%-ის ოდენობით. ბრუნვაშია 1000 აქცია და 1 აქციის საბაზრო ფასია 21 ლარი. დივიდენდზე გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთია 10%.

ა. გამოთვალეთ გამოსაშვები აქციების რაოდენობა და ღირებულება:

1000*10%=100 ცალი აქცია
ნომინალური ღირებულება – 2.000 ლარი
საბაზრო ღირებულება – 2.100 ლარი

ბ. გაატარეთ დივიდენდის განაწილება:

დებეტი –	5310	2.210 ლარი	
კრედიტი –	3421		2.210 ლარი

გ. გაატარეთ აქციების გამოშვება:

დებეტი –	3421	2.210 ლარი	
კრედიტი –	5111		2.000 ლარი
კრედიტი –	3390		210 ლარი

დ. აქციონერებზე აქციების გადაცემა:

დებეტი –	5111	2.000 ლარი	
კრედიტი –	5110		2.000 ლარი

ე. გადასახადის გადახდა:

დებეტი –	3390	210 ლარი	
კრედიტი –	1210		210 ლარი

მაგალითი 4

სააქციო საზოგადოებამ უკან გამოისყიდა 500 ცალი აქცია, 55.000 ლარად, ერთი აქციის ნომინალური ღირებულებაა 100 ლარი

დებეტი –	5130	55.000 ლარი	
კრედიტი –	1210		550.000 ლარი

გამოსყიდული აქციებიდან, 400 აქცია გაყიდა 44.500 ლარად

დებეტი –	1210	44.500 ლარი	
კრედიტი –	5130		44.000 ლარი
კრედიტი –	5140		500 ლარი

კომპანიამ უკან გამოსყიდული 100 აქცია გააუქმა

დებეტი –	5110	10000 ლარი (100*100)	
კრედიტი –	5130		11.000 ლარი
დებეტი –	5140		500 ლარი
დებეტი –	5310		500 ლარი

მაგალითი 5

კომპანიამ, უნაღდო ანგარიშსწორებით, 20.000 ლარად გაყიდა ძირითადი საშუალება, რომლის საბალანსო ღირებულება 18.000 ლარია, გადაფასების რეზერვი შეადგენს 12.000 ლარს. რეალიზაციის შემდეგ თანხა აღიარდება მოგებად:

დებეტი –	1210	20.000 ლარი	
დებეტი –	5420	12.000 ლარი	
კრედიტი –	2100		18.000 ლარი
კრედიტი –	5310		14.000 ლარი

კომპანიამ საანგარიშგებო წელი დაასრულა 250.000 ლარის ოდენობის მოგებით. პარტნიორთა კრებაზე მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, მიღებული მოგების 25% გადაეხადათ დივიდენდებად და შეექმნათ ძირითადი საშუალებების განახლებისათვის რეზერვი, მოგების 10%-ის ოდენობით.

დებეტი – 5310	87.500	
კრედიტი – 5491		25.000
		(250.000*10%)
კრედიტი – 3420		62.500
		(250.000*25%)

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა 11

1. შემოსავალი არის:
   ა. საწარმოს აქტივების ყველანაირი ზრდა;
   ბ. საწარმოს აქტივების ისეთი ზრდა, რაც იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან;
   გ. რეალიზაციიდან მიღებული ღღგ-ს თანხა.

2. ხარჯი არის:
   ა. აქტივების ყველანაირი გასვლა საწარმოდან;
   ბ. ვალდებულების ყველანაირი ზრდა;
   გ. საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

3. ჩამოთვლილთაგან, რომელი არ შეიძლება ჩაითვალოს შემოსავლად:
   ა. ამონაგები;
   ბ. შემოსულობა;
   გ. მესაკუთრეთა დამატებითი შენატანები კაპიტალში.

4. ჩამოთვლილთაგან, რომელი შეიძლება ჩაითვალოს ხარჯად:
   ა. ძირითადი საშუალებების შეძენა;
   ბ. დივიდენდის განაწილება;
   გ. საოფისე შენობის რემონტი.

5. ჩამოთვლილთაგან რომელი მიეკუთვნება არასაოპერაციო შემოსავალს:
   ა. საქონლის რეალიზაციით მიღებული თანხა;
   ბ. ავანსად მითვისებული თანხა;
   გ. ძირითადი საშუალების გაყიდვით მიღებული თანხა.

6. ჩამოთვლილთაგან რომელია განსაკუთრებული ხარჯის შემთხვევა
   ა. ახლის აშენების მიზნით შენობის ნგრევა;
   ბ. მიწისძვრის შედეგად შენობის ნგრევა;
   გ. მიწის მყიდველი მხარის მოთხოვნით შენობის ნგრევა.

7. საწარმოში თანამშრომელთა ხელფასის ხარჯები შემდეგნაირადაა კლასიფიცირებული:

დებეტი – 7410	5.000	
დებეტი – 7320	1.700	
დებეტი – 1630	2.400	
კრედიტი – 3130		9.100

ხარჯების კლასიფიკაციის რომელი მეთოდია გამოყენებული:
ა. ეკონომიკური შინაარსით დაყოფა
ბ. ფუნქციების მიხედვით დაყოფა
გ. პერიოდის მიხედვით დაყოფა

8. 200× წლის 20 მარტს A კომპანიამ, რომელიც პასუხისმგებელია საქონლის ჩაბარებაზე, 20.000 ლარის ღირებულების საქონელი 30.000 ლარად გაუგზავნა B კომპანიას გემით, რომელიც დანიშნულების ადგილზე ჩავიდა 27 მარტს. საქონელი ჩაბარდა იმავე დღეს. ფული გადახდილი იყო 15 თებერვალს. როდის აღიარდება შემოსავალი?
ა. 15 თებერვალს;
ბ. 20 მარტს;
გ. 27 მარტს.

9. საწარმომ თავისი წარმოებული დანადგარი ერთი თვით გამოსაცდელი ვადის პირობით გაყიდა. ფული გადახდილ უნდა იქნეს ორი თვის შემდეგ. როდის აღიარდება შემოსავალი:
ა. გაყიდვისთანავე;
ბ. ერთი თვის შემდეგ;
გ. ორი თვის შემდეგ.

10. დადებულია ხელშეკრულება მომსახურების გაწევაზე, რომელიც ორი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მიმდინარეობს. ეტაპობრივი დანახარჯების რეალური ღირებულების დადგენა შესაძლებელია, ასევე განსაზღვრულია ამონაგების საერთო თანხა. ფული გადახდილი იქნება მომსახურების დასრულებისას. როდის აღიარდება შემოსავალი:
ა. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაწეული ხარჯის პროპორციულად;
ბ. მომსახურების სრულად მიწოდების შემდეგ;
გ. ფულის გადახდისთანავე.

11. თუ საწარმო იყენებს მარაგის პერიოდულ აღრიცხვას, აღნიშნულთაგან რომელი შეიძლება ჩაითვალოს შეძენის მომენტში ხარჯად:
ა. ძირითადი საშუალების შეძენა;
ბ. ძირითადი მასალების შეძენა;
გ. აქციების შეძენა.

12. ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულად აღიარებას განსაზღვრავს:
ა. კონსერვატიზმის კონცეფცია;
ბ რეალიზაციის კონცეფცია;
გ. შესაბამისობის (მიბმულობის) კონცეფცია.

13. ჩამოთვლილთაგან, რომელი არ მიეკუთვნება პერიოდის ხარჯებს:
ა. საპროცენტო ხარჯი;
ბ. რეკლამის ხარჯი;
გ. საწარმოო დანადგარის ცვეთის ხარჯი.

14. საწარმო იყენებს მარაგის მუდმივი აღრიცხვის სისტემას და ხარჯების ფუნქციონალური დაყოფის მეთოდს. რომელი პერიოდის ხარჯებში მოხვედება მუშის ხელფასი, რომელიც დაიხარჯა ოქტომბრის თვეში, პროდუქცია კი გაიყიდა მომდევნო წლის თებერვალში.
ა. ოქტომბერში;
ბ. დეკემბერში;
გ. თებერვალში.

15. **ჩამოთვლილთაგან, რომელია ის შემთხვევა, როცა ერთი მხარისთვის ის შეიძლება იყოს შემოსავალი, ხოლო მეორე მხარისათვის არ განიხილებოდეს როგორც ხარჯი:**
ა. მისაღები და გადასახდელი პროცენტი;
ბ. მისაღები და გასაცემი დივიდენდი;
გ. როიალტის სახით მისაღები და გასაცემი ეკონომიკური სარგებელი.

16. **ჩამოთვლილთაგან, რომელი აღიარდება პერიოდის ხარჯად:**
ა. მარაგის თვითღირებულების ხარჯი;
ბ. მარაგის თვითღირებულების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის ხარჯი;
გ. ძირითადი საშუალებების შეძენის ხარჯი.

17. **სესხის პროცენტის ხარჯად აღიარება ხდება:**
ა. მხარეთა შორის შეთანხმებით;
ბ. სესხის აღებისას;
გ. პერიოდის შესაბამისად.

18. **მსოფლიო სააღრიცხვო პრაქტიკაში სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის რომელი მეთოდი არ არსებობს:**
ა. შემოსავალ-მეთოდი;
ბ. აქტივ-მეთოდი;
გ. კაპიტალ-მეთოდი.

19. **რომელი მეთოდით შეიძლება აღირიცხებოდეს გრანტთან დაკავშირებული ხარჯები:**
ა. მხოლოდ ფუნქციური დაყოფის მეთოდით;
ბ. მხოლოდ ეკონომიკური დაყოფის მეთოდით;
გ. ორივე მეთოდი დასაშვებია.

20. **გრანტის სახით მიღებული შემოსავალი არ აღიარდება:**
ა. მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები ეკუთვნის მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდს;
ბ. მომავალი პერიოდის შემოსავლად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები მომავალ საანგარიშგებო პერიოდშია გასაწევი;
გ. მომავალი პერიოდის შემოსავლად, თუკი მასთან დაკავშირებული ხარჯები უკვე გაწეულია.

მაგალითი 1

საწარმომ 200X წლის 1 თებერვალს გაიღა აქტივი, ერთთვიანი საკრედიტო ვადით 10.000 ლარად. ერთი თვის შემდეგ ხელშეკრულებაში შესული ცვლილების საფუძველზე, აღნიშნული მოთხოვნა გადაიდა სათამასუქო მოთხოვნაში. ფული მთლიანად გადახდილ იქნა მომდევნო წლის 1 მარტს. გაატარეთ ყველა ოპერაცია საქონლის მიწოდებიდან ფულის მიღების ჩათვლით, იმ პირობით, რომ საპროცენტო განაკვეთი 12%-ს შეადგენს. ჩაითვალეთ, რომ პროცენტის დარიცხვა ხდება წლის ბოლოს.

ამოხსნა

1) რეალიზაცია:
დებეტი – 1410 10.000
კრედიტი – 6110 10.000

2) სათამასუქო დებიტორის აღიარება:
დებეტი – 1510 10.000
კრედიტი – 1410 10.000

3) პროცენტის დარიცხვა:

დებეტი – 1820	1.200	
კრედიტი – 8110		1.200

4) დებიტორის განაღდება:

დებეტი – 1210	11.200	
კრედიტი – 1510		10.000
კრედიტი – 1820		10.000

მაგალითი 2

ქვემოთ მოტანილი მონაცემების მიხედვით, მოახდინეთ ბულალტრული გატარებები საცალო სფეროს სუბიექტებისათვის, რომელთაგან ერთი ირჩევს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსით დაყოფის მეთოდს, მეორე – ფუნქციურს (მარაგის აღრიცხვისათვის გამოყენებულია უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა).

დახურეთ დროებითი ანგარიშები; შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

1. საწარმოს სასაქონლო მარაგის ნაშთი წლის დასაწყისში შეადგენდა 25.000 ლარს. წლის განმავლობაში გადარიცხვით შეიძინა 115.000 ლარის საქონელი.
2. საანგარიშგებო პერიოდში გაყიდა 60.000 ლარის საქონელი ნაღდ ანგარიშზე 88500 ლარად, მ.შ. დღგ 13.500 ლარი.
3. მყიდველმა უკან დააბრუნა 5.900 ლარის საქონელი, მ.შ. დღგ 900 ლარი.
4. საწარმომ დაარიცხა ხელფასი 500 ლარი, აქედან 200 ლარი გამყიდველის, ხოლო 300 ლარი დირექტორის ხელფასი.
5. უნაღდო ანგარიშსწორებით გადახდილი იქნება რეკლამის ხარჯი 100 ლარი, კომპიუტერული მომსახურების 80 ლარი, მყიდველისათვის გაგზავნილი საქონლის დაზღვევის თანხა 250, მაღაზიის შენობის ცვეთა 150 ლარი.
6. გაიყიდა 70.000 ლარის (დღგ-საგან განთავისუფლებული) თვითღირებულების საქონელი - კრედიტში 105.000 ლარად. გამოცხადებული პირობით 5/10; n/30. ფული ჩამოირიცხა მე-7 დღეს.
7. საწარმომ აღიარა საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯი 400 ლარი.

ეკონომიკური შინაარსით ხარჯების დაყოფა			/	ფუნქციური მეთოდით ხარჯების დაყოფა		
1. დებეტი – 1610	115.000			1. დებეტი – 1610	115000	
კრედიტი – 1210		115000		კრედიტი – 1210		115000
2.				2.		
დებეტი – 1210	88.500			დებეტი – 1210	88.500	
კრედიტი – 6110		75.000		კრედიტი – 6110		75.000
კრედიტი – 3330		13.500		კრედიტი – 3330		13.500
დებეტი – 7491 (საქონლის ხარჯი)	60.000			დებეტი – 7200	60.000	
კრედიტი – 1610		60.000		კრედიტი – 1610		60.000

3.

დებეტი – 3330	900	
დებეტი – 6120	5.000	
კრედიტი – 1210		5.900
დებეტი – 1610	4.000	
კრედიტი – 7491		4.000

4.

დებეტი – 7410	500	
კრედიტი – 3130		500

5.

დებეტი – 7495 (რეკლამის ხარჯი)	100	
დებეტი – 7435	250	
დებეტი – 7445	80	
დებეტი – 7455	150	
კრედიტი – 1210		430
კრედიტი – 2230		150

6.

დებეტი – 1410	105.000	
კრედიტი – 6110		105.000
დებეტი – 7491	70.000	
კრედიტი – 1610		70.000
დებეტი – 1210	99.750	
დებეტი – 6120	5.250	
კრედიტი – 1410		105.000

7.

დებეტი – 7460	400	
კრედიტი – 1415		400

3.

დებეტი – 3330	900	
დებეტი – 6120	5.000	
კრედიტი – 1210		5.900
დებეტი – 1610	4.000	
კრედიტი – 7200		4.000

4.

დებეტი – 7320	200	
დებეტი – 7410	300	
კრედიტი – 3130		500

5.

დებეტი – 7310	100	
დებეტი – 7390	250	
დებეტი – 7445	80	
დებეტი – 7455	150	
კრედიტი – 1210		430
კრედიტი – 2230		150

6.

დებეტი – 1410	105.000	
კრედიტი – 6110		105.000
დებეტი – 7200	70.000	
კრედიტი – 1610		70.000
დებეტი – 1210	99.750	
დებეტი – 6120	5.250	
კრედიტი – 1410		105.000

7.

დებეტი – 7460	400	
კრედიტი – 1415		400

I ანგარიშების დახურვა /

1.

დებეტი – 6110	180.000	
კრედიტი – 6120		10.250
კრედიტი – 6100		169.750

2.

დებეტი – 7400	127.480	
კრედიტი – 7491		126.000
კრედიტი – 7410		500
კრედიტი – 7495		100
კრედიტი – 7435		250
კრედიტი – 7445		80

II ანგარიშების დახურვა

1.

დებეტი – 6110	180.000	
კრედიტი – 6120		10.250
კრედიტი – 6100		169.750

2.

დებეტი – 7300	550	
კრედიტი – 7320		200
კრედიტი – 7310		100
კრედიტი – 7390		250
დებეტი – 7400	930	
კრედიტი – 7410		300

კრედიტი – 7455	150	კრედიტი – 7445	80
კრედიტი – 7460	400	კრედიტი – 7455	150
		კრედიტი – 7460	400

3.		3.	
დებეტი – 5330	127.480	დებეტი – 5330	127.480
კრედიტი – 7400	127.480	კრედიტი – 7200	126.000
კრედიტი – 5330	169.750	კრედიტი – 7300	550
დებეტი – 6100	169.750	კრედიტი – 7400	930
		კრედიტი – 5330	169.750
		დებეტი – 6100	169.750

4.		4.	
დებეტი – 5330	42.270	დებეტი – 5330	42.270
კრედიტი – 5310	42.270	კრედიტი – 5310	42.270

მოგება - ზარალის ანგარიშგება

1. საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	169.750
რეალიზ. პროდუქც. თვითღირებულება	126.000
მოგება რეალიზაციიდან	43.750
მიწოდების ხარჯები	550
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	930
მოლიანი საოპერაციო მოგება	42.270
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	42.270

2. საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	169.750
საქონლის ხარჯი	126.000
ხელფასის ხარჯი	500
ცვეთის ხარჯი	150
დაზღვევის ხარჯი	250
სხვა საოპერაციო ხარჯი	580
მოლიანი საოპერაციო მოგება	42.270
საანგარიშ. პერიოდის წმინდა მოგება	42.270

მაგალითი 3

კომპანია „X" – ისთვის წლის დასაწყისში ნედლეულისა და მასალების ნაშთი შეადგენდა 33.000 ლარს, დამხმარე მასალების ნაშთი 6.500 ლარს.

მოახდინეთ საწარმოში მიმდინარე პროცესების ბუღალტრული გატარებები ხარჯების დაყოფის ორივე ვარიანტით: ფუნქციური და ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

(საწარმო იყენებს მარაგის აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას); მოახდინეთ დროებითი ანგარიშების დახურვა.

1. საწარმოში უნაღდო ანგარიშსწორებით შეძენილია ნედლეული და მისაღები 40.000 ლარის, დამხმარე მასალები 20.000 ლარის.
2. გადაეცა დაუმთავრებელ წარმოებას ძირითადი ნედლეული და მისაღები 53.000 ლარის, დამხმარე 15.000 ლარის.
3. წარმოების მუშებზე დარიცხულია ხელფასი 500 ლარი.
4. დარიცხულია საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთა 500 ლარი.
5. წარმოებაში დახარჯულია ელექტროენერგია 300 ლარი.
6. გადახდილია საწარმოო შენობის იჯარის გადასახადი 400 ლარი.
7. დარიცხულია ბრიგადირის ხელფასი 300 ლარი.
8. დარიცხულია დირექტორის ხელფასი 500 ლარი.
9. დარიცხულია ოფისის ინჟენერის ცვეთა 200 ლარი.
10. მიღებულია მზა პროდუქცია 73.160 ლარად.
11. გაიყიდა მზა პროდუქცია 100.000 ლარად.
12. დარიცხულია რეალიზაციაში დასაქმებული გამყიდველების ხელფასი 500 ლარი.
13. გადახდილია რეკლამის ხარჯი 400 ლარი.
14. ინჟენერიზაციამ აჩვენა, რომ წლის ბოლოს საწარმოს აქვს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შემდეგი ნაშთები: ძირითადი ნედლეული და მასალები 20.000 ლარი, დამხმარე მასალები 11.500 ლარი.

ხარჯების ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მეთოდი

1.

დებეტი – 7491 (ძირითადი მასალების შეძენა)	40.000	
დებეტი –7492 (დამხმარე მასალების შეძენა)	20.000	
კრედიტი –1210		60.000

2. x

3.

დებეტი – 7410	500	
კრედიტი – 3130		500

4.

დებეტი – 7455	500	
კრედიტი – 2250		500

5.

დებეტი – 7494 (ელ ენერგიის ხარჯი)	300	
კრედიტი – 1210		300

ხარჯების ფუნქციონალური დაყოფით აღრიცხვის მეთოდი

1.

დებეტი – 7110	40.000	
დებეტი –7140	20.000	
კრედიტი –1210		60.000

2. x

3.

დებეტი – 7120	500	
კრედიტი – 3130		500

4.

დებეტი – 7170	500	
კრედიტი –2250		500

5.

დებეტი – 7192	300	
კრედიტი –1210		300

6.			6.		
დებეტი – 7420	400		დებეტი – 7195	400	
კრედიტი –1210		400	კრედიტი –1210		400
7.			7.		
დებეტი – 7410	300		დებეტი – 7150	300	
კრედიტი –3130		300	კრედიტი –3130		300
8.			8.		
დებეტი – 7410	500		დებეტი – 7410	500	
კრედიტი –3130		500	კრედიტი –3130		500
9.			9.		
დებეტი – 7455	200		დებეტი – 7455	200	
კრედიტი –2260		200	კრედიტი –2260		200
10. x			10. x		
11. x			11. x		
12.			12.		
დებეტი – 7410	500		დებეტი – 7320	500	
კრედიტი –3130		500	კრედიტი –3130		500
13.			13.		
დებეტი – 7495 (რეკლამის ხარჯი)	400		დებეტი – 7310	400	
კრედიტი –1210		400	კრედიტი –1210		400
14.			14.		
დებეტი – 7493 (მასალების ხარჯის კორექტურა)	8.000		დებეტი – 7185	8.000	
			დებეტი – 1690	5.000	
დებეტი – 1690	5.000		კრედიტი –1620		13.000
კრედიტი –1620		13.000			

II ანგარიშების დახურვა

1.			1.		
დებეტი – 7400	71.600		დებეტი – 7100	70.000	
კრედიტი – 7410		1.800	კრედიტი – 7110		40.000
კრედიტი – 7455		700	კრედიტი – 7140		20.000
კრედიტი – 7491		40.000	კრედიტი – 7120		500
კრედიტი – 7492		20.000	კრედიტი – 7170		500
კრედიტი – 7494		300	კრედიტი – 7192		300

კრედიტი – 7420	400	კრედიტი – 7195	400
კრედიტი – 7495	400	კრედიტი – 7150	300
კრედიტი – 7493	8.000	კრედიტი – 7185	8.000
		დებეტი – 7300	900
		კრედიტი – 7320	500
		კრედიტი – 7310	400
		დებეტი – 7400	700
		კრედიტი – 7410	500
		კრედიტი – 7455	200

2.		2.	
დებეტი – 5330	71.600	დებეტი – 5330	71.600
კრედიტი – 7400	71.600	კრედიტი – 7100	70.000
		კრედიტი – 7300	900
		კრედიტი – 7400	700
3.		3.	
დებეტი – 6110	100.000	დებეტი – 6110	100.000
კრედიტი – 5330	100.000	კრედიტი – 5330	100.000
4.		4.	
დებეტი – 5330	28.400	დებეტი – 5330	28.400
კრედიტი – 5310	28.400	კრედიტი – 5310	28.400

მოგება - ზარალის ანგარიშგება

1) საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	100.000
რეალიზ. პროდუქც. თვითღირებულება	70.000
მოგება რეალიზაციიდან	30.000
მიწოდების ხარჯები	900
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	700
მთლიანი საოპერაციო მოგება	28.400
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება	28.400

2) საწარმოსათვის, რომელსაც აქვს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაყოფის პოლიტიკა.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	100.000
მარაგის შეძენის ხარჯი	(60.000)
მარაგის ნაშთის შემცირება	(8.000)
ხელფასის ხარჯი	(1.800)
ცვეთის ხარჯი	(700)
იჯარის ხარჯი	(400)

სხვა საოპერაციო ხარჯი	(700)
მთლიანი საოპერაციო მოგება	28.400
საანგარიშ. პერიოდის წმინდა მოგება	28.400

მაგალითი 4

სამშენებლო კომპანია A აწარმოებს ოთხი ობიექტის მშენებლობას, მშენებლობა მოიცავს ორ საანგარიშგებო პერიოდს. აქედან, ორი ობიექტის ანაზღაურება ფიქსირებულფასიანია: პირველის – 1.500.000 ლარი, მეორის – 80.000 ლარი, დათქმულია საერთო ხარჯიც: პირველისთვის იგი შეადგენს 1.000.000 ლარს, ხოლო მეორისათვის – 50.000 ლარს. დანარჩენ ორ ობიექტზე ანაზღაურება უნდა მოხდეს ხარჯების თანხას დამატებული ხარჯების 30% მოგების თანხის სახით.
მოახდინეთ საჭირო გატარებები ოთხივე ობიექტისთვის, აღიარეთ შემოსავალი და დახურეთ დროებითი ანგარიშები.
პირველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხარჯებმა შეადგინა: პირველი ობიექტისათვის – 700.000 ლარი, მეორე ობიექტისათვის – 40.000 ლარი.
მეორე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხარჯებმა შეადგინა: პირველი ობიექტისათვის – 300.000 ლარი; მეორე ობიექტისათვის – 10.000; მესამე ობიექტისათვის – 80.000; მეოთხე ობიექტისათვის 50.000 ლარი. (ანაზღაურება ხდება გადარიცხვით ყოველი პერიოდის ბოლოს, შემოსაელის აღიარების შესაბამისად).

I პერიოდის ბოლოს:

I ობიექტისათვის:

1.

დებეტი – 1640	700.000	
კრედიტი – 1630		700.000
		(მთლიანი ხარჯის 70%-ია)

2.

დებეტი – 1210	1.050.000	
კრედიტი – 6111		1.050.000
		(მთლიანი შემოსაელის 70%-ია
დებეტი – 7101	700.000	
კრედიტი – 1640		700.000

II ობიექტისათვის:

1.

დებეტი – 1640	40.000	
კრედიტი – 1630		40.000

2.

დებეტი – 1210	64.000	
კრედიტი – 6112		64.000
		(მთლიანი შემოსაელის 80.000-ის 80%-ია)
დებეტი – 7102	40.000	
		(მთლიანი ხარჯის 50.000-ის 80%-ია
კრედიტი – 1640		40.000

III ობიექტისათვის:

IV ობიექტისათვის:

ჯ

დროებითი ანგარიშის დახურვა:

1.

		დებეტი – 7100	740.000
კრედიტი – 6110	1.114.000	კრედიტი – 7101	700.000
დებეტი – 6111	1.050.000	კრედიტი – 7102	40.000
დებეტი – 6112	64.000		

2.

დებეტი – 6110	1.114.000	დებეტი – 5330	740.000
კრედიტი – 5330	1.114.000	კრედიტი – 7100	740.000

3.

დებეტი – 5330	374 000
კრედიტი – 5310	374 000

II საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს:

I ობიექტისათვის:

1.

დებეტი – 1640	300.000		
კრედიტი – 1630		300.000	

2.

დებეტი – 1210	450.000		
კრედიტი – 6111		450.000	(მოლიანი შემოსავლის 30%-ია)
დებეტი – 7101	300.000		(მოლიანი ხარჯის 30%-ია
კრედიტი – 1640		300.000	

II ობიექტისათვის:

დებეტი – 1640	10.000		
კრედიტი – 1630		10.000	
დებეტი – 1210	16.000		
კრედიტი – 6112		16.000	(მოლიანი შემოსავლის 20%-ია)
დებეტი – 7102	10.000		(მოლიანი ხარჯის 20%-ია
კრედიტი – 1640		10.000	

III ობიექტისათვის:

დებეტი – 1640	80.000		
კრედიტი – 1630		80.000	
დებეტი – 1210	104.000		
კრედიტი – 6113		104.000	(80.000+80.000-ის 30%-ია)
დებეტი – 7103	80.000		
კრედიტი – 1640		80.000	

IV ობიექტისათვის:

დებეტი – 1640	50.000		დებეტი – 1210	65.000	
კრედიტი – 1630		50.000	კრედიტი – 6111		65.000 (50.000=50.000-ის 30%-ია)
			დებეტი – 7104	50.000	
			კრედიტი – 1640		50.000

დროებითი ანგარიშის დახურვა:

I.

			დებეტი – 1210	440.000	
კრედიტი – 6110		635.000	კრედიტი – 7101		300.000
დებეტი – 6111	450.000		კრედიტი – 7102		10.000
დებეტი – 6112	16.000		კრედიტი – 7103		80.000
დებეტი – 6113	104.000		კრედიტი – 7104		50.000
დებეტი – 6114	65.000				

2.

დებეტი – 6110	635.000		დებეტი – 5330	440.000	
კრედიტი – 5330		635.000	კრედიტი – 7100		440.000

3.

დებეტი – 5330	195.000	
კრედიტი – 5310		195.000

მაგალითი 5

გაიყიდა 1 500 ლარის ღირებულების საქონელი 3 540 ლარად, მ.შ. დღგ – 540 ლარი; ტრანსპორტირების ხარჯი 354 ლარი, მ.შ. დღგ 54 ლარი; საბაჟო გადასახადი 100 ლარი; საბაჟო დეკლარირების მომსახურების ხარჯი 20 ლარი, ტრანსპორტირების დაზღვევის ხარჯი 100 ლარი; მტვირთავი მუშის ხელფასის ხარჯი 180 ლარი; ბუღალტრულად გაატარეთ ეს ოპერაცია გამყიდველი და მყიდველი კომპანიებისათვის, თუკი ვიცით, რომ გამოყენებულია ხარჯების ფუნქციური განაწილების მეთოდი და გაყიდვის ხარჯებს, პირველ შემთხვევაში, იხდის მყიდველი, ხოლო, მეორე შემთხვევაში, გამყიდველი, ორივე დღგ-ის გადამხდელია.

2) მყიდველი

დებეტი – 3340	594 (540+54)	
დებეტი – 1610	3.700 (3000+300+100+20+100+180)	
კრედიტი – 1210		4.294

2) გამყიდველი

დებეტი – 1210	3.540		დებეტი – 7340	300	
დებეტი – 7200	1500				
კრედიტი – 6110		3.000	დებეტი – 3340	54	
კრედიტი – 3330		540	დებეტი – 7391	100	
			დებეტი – 7392	20	
კრედიტი – 1610		1.500	დებეტი – 7345	100	
			დებეტი – 7320	180	
			კრედიტი – 1210		754

მაგალითი 6

საწარმოს 200X წლის 1 იულისს საქონლის ექსპორტთან დაკავშირებით წარმოეშვა სათამასუქო მოთხოვნა 6.000 დოლარის ოდენობით, რაც მოთხოვნის წარმოშობის მომენტისათვის 12.000 ლარს შეადგენდა. სათამასუქო პროცენტი ერიცხება კვარტალში ერთხელ; მისი ოდენობა განისაზღვრება 40%-ით. ფულის გადახდა უნდა მოხდეს 9 თვის განმავლობაში ყოველი კვარტლის ბოლოს, ძირითადი თანხიდან 2.000 დოლარი პლიუს პროცენტი. მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები, თუ ცნობილია ვალიუტის კურსის ცვლილება: 31 სექტემბერს დოლარის კურსია 1.9 ლარი; 31 დეკემბერს – 2.5 ლარი; 31 მარტს 2.3 ლარი.

1) სათამასუქო მოთხოვნის მიღება

დებეტი – 1510	12.000	
კრედიტი – 6110		12.000

2) 31 სექტემბერს ფულის გადახდა

დებეტი – 1210	4.940 (2.600 $ × 1.9)	
კრედიტი – 1510		4.000 (2000 $ × 2.0)
კრედიტი – 8110		1140 (600 $ × 1.9)
დებეტი – 8240	200 (კურსთა შორის სხვაობით გამოწვეული ზარალი)	

3) 31 დეკემბერს ფულის გადახდა

დებეტი – 1210	6000 (2400 $ × 2.5)	
კრედიტი – 1510		4000 (2000 $ × 2.0)
კრედიტი – 8110		1000 (400 $ × 2.5)
კრედიტი – 8140		1000

4) 31 დეკემბერს სათამასუქო მოთხოვნის საბალანსო ღირებულების ზრდა.

დებეტი – 1510	1.000	
კრედიტი – 8140		1.000

5) 31 მარტს სათამასუქო მოთხოვნის დაფარვა.

დებეტი – 1210	5060 (2200 $ × 2.3)	
კრედიტი – 1510		5000 (2000 $ × 2.5)
კრედიტი – 1820		460 (200 $ × 2.3)
დებეტი – 8240	460	

მაგალითი 7

საწარმომ, რომელსაც წყალდიდობის შედეგად დაუნგრა შენობა, ფინანსური იჯარით აიღო ახალი შენობა. საწარმომ მიიღო სახელმწიფო გრანტი 20.000 ლარის ოდენობით, აქედან 5.000 ლარით უნდა დაეფარა ვალდებულება ფინანსურ იჯარაზე, ხოლო 15.000 ლარი გადაეცა ფულადი სახით, მომაყალ პერიოდებში ამ ვალდებულების დასაფარავად. მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები და ასახეთ გრანტის მიღება.

დებეტი – 4130	5.000	
დებეტი – 1210	15.000	
კრედიტი – 9110		5.000
კრედიტი – 4410		15.000

ასახეთ ბულალტრულად გრანტის დაბრუნების ოპერაცია, რომელიც საწარმომ მიიღო სამი წლის წინ 20 000 ლარის ოდენობით შენობის შესაძენად. ამ დროისათვის შენობის აკუმულირებული ცვეთა შეადგენს 6 000 ლარს.

დებეტი –	4410	14 000
დებეტი –	7493	6000
კრედიტი –	1210	20 000

წყალდიდობის შედეგად დაიტბორა საწარმოს კუთვნილი სასოფლო-სამეურნეო ნათესების 100 ჰექტარი, ზარალმა შეადგინა 35 000 ლარი.

საწარმომ ზარალიდან თავის დასაღწევად და დარგის აღორძინებისათვის დამატებითი სამუშაოების ჩასატარებლად გრანტის სახით მიიღო 43 000 ლარი. გაატარეთ ბულალტრულად.

დებეტი –	9120	35.000	დებეტი –	1210	43.000
კრედიტი –	1640	35.000	კრედიტი –	9110	35.000
			კრედიტი –	4410	800

მოგების გადასახადის აღრიცხვა

12

1. სააღრიცხვო მოგება არის:
   ა) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება;
   ბ) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის ჩათვლით;
   გ) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე.

2. საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება არის:
   ა) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა, საგადასახადო ხარჯის ჩათვლით;
   ბ) საგადასახადო კანონმდებლობის მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული საანგარიშო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება);
   გ) მოგება, რომელიც გამოითვლება ბულალტრული აღრიცხვის მიხედვით.

3. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, არ გამოიქვითება:
   ა) ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები;
   ბ) პროდუქციის თვითღირებულების ხარჯები;
   გ) საპროცენტო დანახარჯები.

4. აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის:
   ა) თანხა, რომელიც უნდა გამოაკლდეს მომავალ პერიოდში მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს;
   ბ) ფინანსურ და საგადასახადო მოგების თანხებს შორის უმცირესი თანხა;
   გ) თანხა, რომელიც გამოიყენება მოცემული აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო მიზნებისათვის.

5. ხარჯი, რომლის გამოქვითვა კოდექსით შეზღუდულია და წარმოშობს საგადასახადო და სააღრიცხვო მოგებას შორის მუდმივ სხვაობას, არის:
   ა) საპროცენტო დანახარჯები;

ბ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები;
გ) საბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები.

6. **დროებით სხვაობას უწოდებენ:**
ა) საალრიცხვო და საგადასახადო მეთოდით გამოთვლილი თანხების ჯამის 20 %-ს;
ბ) აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას;
გ) აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის უმცირეს თანხას.

7. **დროებით სხვაობათა ჯგუფს მიეკუთვნება:**
ა) გარიგებაზე გაწეული ხარჯები;
ბ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები;
გ) საქველმოქმედო ორგანიზაციებზე გაწეული ხარჯები.

8. **მუდმივ სხვაობათა ჯგუფს მიეკუთვნება:**
ა) **საბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები;**
ბ) არასაბიუჯეტო საჯარიმო ხარჯები;
გ) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები.

9. **დასაბეგრი დროებითი სხვაობა არის:**
ა) **სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხას;**
ბ) სხვაობა, რომელიც უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხიდან;
გ) სხვაობა, რომელიც არ გამოიქვითება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში.

10 **დასაბეგრ დროებით სხვაობას ადგილი აქვს, როდესაც:**
ა) აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე;
ბ) ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე;
გ) ორივე შემთხვევაში.

11. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა არის:**
ა) სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხას;
ბ) სხვაობა, რომელიც უნდა გამოიქვითოს მომავალ საანგარიშო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (ზარალის) თანხიდან;
გ) სხვაობა, რომელიც გამოიქვითება წინა საანგარიშგებო პერიოდში.

12. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები წარმოიშობა, როდესაც:**
ა) აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე;
ბ) ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე;
გ) არც ერთი;

13. **დასაბეგრი დროებითი სხვაობისას გამოიყენება ანგარიში:**
ა) 4210;
ბ) 2340;
გ) 5310.

14. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობისას გამოიყენება ანგარიში**
ა) 4210;
ბ) **2340;**
გ) 5310.

15. მოგების მიმდინარე გადასახადი აისახება ანგარიშზე
   ა) 3310;
   ბ) 5310;
   გ) 3110.

16. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულება წარმოიშობა, როდესაც:
   ა) გადახდილია მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი;
   ბ) არ არის გადახდილი მიმდინარე და წინა საანგარიშგებო პერიოდების მიმდინარე გადასახადი;
   გ) გადახდილი თანხა მეტია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი გადასახადის თანხაზე.

17. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის:
   ა) დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა;
   ბ) მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა, რომელიც გამოწვეულია მუდმივი სხვაობით;
   გ) მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი მოგების გადასახადის თანხა, რომლის მიხედვითაც გაისაზღვრება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში ასაღები საგადასახადო ვალდებულება.

18. გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის:
   ა) მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
   ბ) მოგების გადასახადის თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში დასაბეგრ დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;
   გ) არც ერთი.

19. გადავადებული გადასახადები:
   ა) გადაიხდება (კონპენსირდება) დროთა განმავლობაში;
   ბ) შეიძლება გადახდილ იქნეს (კომპენსირდეს) დროთა განმავლობაში;
   გ) არ გადაიხდება (კონპენსირდება).

20. თუ უკვე გადახდილი გადასახადები აღემატება იმ გადასახადებს, რომლებიც ექვემდებარებოდნენ გადახდას საანგარიშგებო პერიოდში, მაშინ ეს გადამეტება ჩაითვლება, როგორც:
   ა) გადავადებული გადასახადი;
   ბ) მუდმივი სხვაობა;
   გ) აქტივი.

21. თუ მოგება იბეგრება იმ პერიოდში, როდესაც ის იყო მიღებული, მაშინ საგადასახადო ბაზა უდრის:
   ა) ნულს;
   ბ) ნულს იმ შემთხვევაში, თუ მოგება ითვლება შემდეგ პერიოდში;
   გ) მიღებულ თანხას.

22. საგადასახადო ხარჯი არის:
   ა) წმინდა მოგების განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა;
   ბ) წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების თანხის 20%;
   გ) წმინდა მოგების განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის თანხის 15%.

მაგალითი 1
ამოცანა

აღნიშნულ მონაცემებზე, დაყრდნობით მოამზადეთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება, საგადასახადო კანონმდებლობის გათვალისწინებით; გაიანგარიშეთ მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადი და მოახდინეთ მისი ბუღალტრული გატარება.

1. 2007 წლის განმავლობაში საწარმომ მიიღო 700.000 ლარის შემოსავალი, რომლის შესაბამისი თვითღირებულების ხარჯია 320.000 ლარი.
2. საწარმოს ბანკიდან აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 100.000 ლარის ოდენობით, წლიური 36%-იანი დარიცხვით. გადასახდელი პროცენტია 36.000 ლარი.
3. 1 იანვარს ოფისისათვის შეძენილ იქნა 100.000 ლარის ღირებულების შენობა, რომელზეც ფინანსურად დაერიცხა წლიური 20%-იანი ცვეთა, წრფივი დარიცხვის მეთოდით ეი 20.000 ლარი.
4. საწარმომ წლის განმავლობაში მიყვინებებში დახარჯა 30.000 ლარი, საგადასახადო კანონმდებლობით დათვლილი სამიყვინებო ხარჯი 20.000 ლარია.
5. 10 ივნისს საწარმო დააჯარიმეს 20.000 ლარით, ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადების დაგვიანების გამო.
6. ხელშეკრულების საფუძველზე, საწარმო დაჯარიმდა 10.000 ლარით, კრედიტორისთვის გადასახდელი თანხის დაგვიანების გამო.
7. 8 მარტს საწარმომ თავისი მანდილოსანი თანამშრომლებისათვის შეიძინა კონცერტის ბილეთები 1.000 ლარად.
8. შენობას ჩაუტარდა კაპიტალური რემონტი, რაზეც დაიხარჯა 30.000 ლარი.
9. საწარმომ მონაწილეობა მიიღო ობოლ და მწირუნველობამოკლებული ბაყშვების დასახმარებლად გამართულ აქციაში და საქველმოქმედო ორგანიზაციას გადაურიცხა თანხა 25.000 ლარის ოდენობით.
10. საწარმომ გაითვალისწინა რა გასულ წელს წარმოქმნილი მისი დებიტორის ფინანსური მდგომარეობა, ჩამოწერა აღნიშნული ეალი, რომელიც შეადგენს 5.000 ლარს. (საწარმოს არ ჰქონდა რეზერვი შექმნილი)

მოგება-ზარალის გაანგარიშების ცხრილი

		ფინანსური	საგადასახადო	სხვაობა	დროითი	მუდმივი
1	შემოსავალი სულ	700.000	700.000	——	——	——
2	პროდუქციის თვითღირებულება	320.000	320.000	——	——	——
3	დანახარჯები %-ზე	36.000	24.000	+12.000	——	+12.000
4	ცვეთა და ამორტიზაცია	20.000	5.000	+15.000	+15.000	——
5	მიყვინება	30.000	20.000	+10.000	——	+10.000
6	საბიუჯეტო ჯარიმა	20.000	——	+20.000	——	+20.000
7	სახელშეკრ. ჯარიმა	10.000	10.000	——	——	——
8	დანახარჯები გარეობაზე	1.000	——	+1.000	——	+1.000
9	კაპ. რემონტი	——	5.000	–5.000	–5.000	——
10	საქველმოქმედო ხარჯები	25.000	20.640*	+4.360	——	+4.360
11	უიმედო ვალები	5.000	5.000	——	——	——
12	სულ ხარჯები	467.000	409.640		——	——
13	მოგება დაბეგვრამდე	233.000	290.360	+57.360	+10.000	+47.360

14	მოგების გადასახადის ხარჯი**	42.054	——	——	——	——
15	მიმდინარე საგასახადო ვალდებულება***	——	43.554	——	——	——
16	გადავადებული საგადასახადო აქტივი****				1.500	

შემოსავალი – 700.000, ხარჯები საქველმოქმედო ხარჯის გარეშე – 442.000, მოგება საქველმოქმედო ხარჯების გარეშე – 258.000 საგადასახადო კოდექსით გაშოსაქვითი ნორმა – 258.000-ის 8% =20.640

ფინანსური მოგების 233.000-ის 15%-ს + მუდმივი სხვაობის – 47.360-ის 15% = 34.950+7.104=42054

**** საგადასახადო ბაზის 290.360-ის 15% – 43.554*

***** დროებითი სხვაობის 10.000-ის 15% – 1.500*

როგორც განხილული მაგალითიდან ჩანს, საწარმოში დაფიქსირდა მოგება როგორც ფინანსური, ასევე საგადასახადო კუთხით, თუმცა მათ შორის საგადასახადო კანონმდებლობიდან გამომდინარე, არსებობს განსხვავება. ეს განსხვავება ბუღალტრული გატარებით ასე აისახება:

დებეტი – 9210 42054
დებეტი – 2340 1500
კრედიტი – 3310 43554

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითადი კონცეფციები

13

1. **ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც ექვემდებარება გამოქვეყნებას, წარმოადგენს:**
   ა) საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას;
   ბ) შიდა ანგარიშგებას;
   გ) სპეციალურ ანგარიშგებას.

2. **ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი-საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების თარიღისათვის არის:**
   ა) ანგარიშგება საწარმოს საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ;
   ბ) ბალანსი;
   გ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

3. **რომელი გამონათქვამია მართებული, ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი მოიცავს:**
   ა) კალენდარულ წელს;
   ბ) თორმეტთვიან პერიოდს;
   გ) კვარტალს.

4. **ინფორმაციის მომცველობის მიხედვით, ანგარიშგებები იყოფა:**
   ა) შერეული ინფორმაციით შედგენილი;
   ბ) საერთო დანიშნულებით შედგენილი
   გ) მიმდინარე ფასებით შედგენილი.

5. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივ მახასიათებელზე – შესაბამისობა, გაჟღენას ახდენს:
   ა) ინფორმაციის აღქმადობა;
   ბ) ინფორმაციის არსებითობა;
   გ) სამართლიანი წარდგენა.

6. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითად დაშვებას წარმოადგენს
   ა) არსებითობა;
   ბ) შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება;
   გ) ფუნქციონირებადი საწარმო.

7. მოთხოვნა, ფინანსურ ანგარიშგებაში ყველა მნიშვნელოვანი ინფორმაცია წარდგენილ იქნეს განცალკევებულად, წარმოადგენს მოთხოვნას:
   ა) შესადარისობის მიმართ;
   ბ) არსებითობის მიმართ;
   გ) შესაბამისობის მიმართ.

8. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება:
   ა) საალრიცხეო სამსახურის უფროსს;
   ბ) დირექტორთა საბჭოს;
   გ) პარტნიორებს.

ბუღალტრული ბალანსი 14

1. ბალანსი შედგება:
   ა) 3 ძირითადი კომპონენტისგან;
   ბ) 4 ელემენტისგან;
   გ) 3 ძირითადი ელემენტისგან.

2. ბალანსის ძირითადი ელემენტებია:
   ა) შემოსავლები, ხარჯები, კაპიტალი;
   ბ) აქტივები, ვალდებულებები;
   გ) აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი.

3. საბალანსო ტოლობა არის შემდეგი:
   ა) მოგება უდრის საკუთარ კაპიტალს გამოკლებული ხარჯები;
   ბ) აქტივები უდრის ვალდებულებებს დამატებული საკუთარი კაპიტალი;
   გ) ვალდებულებები უდრის საკუთარ კაპიტალს გამოკლებული მოგება.

4. აქტივი არის:
   ა) დანახარჯი, რომელმაც მოიტანა ეკონომიკური სარგებელი;
   ბ) დანახარჯი, რომელსაც არა აქვს უნარი, მოიტანოს სარგებელი;
   გ) დანახარჯი, რომლისგანაც საწარმო მომავალში ელოდება სარგებელს.

5. ვალდებულება არის:
   ა) საწარმოს მიერ გამოცხადებული ფასდათმობა;
   ბ) საწარმოს მიერ წინასწარ გაწეული ხარჯი;
   გ) საწარმოს მიერ წინასწარ მიღებული შემოსავალი.

6 საკუთარი კაპიტალი არის:
ა) ვალდებულებას + აქტივებს;
ბ) აქტივის ის ნაწილი, რომელიც რჩება საწარმოს ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ;
გ) საწარმოს მესაკუთრეთა შემოსავალი.

7. ბალანსი უნდა მოიცავდეს შემდეგი პერიოდის ინფორმაციებს:
ა) მიმდინარე წლის (შედგენის დღემდე);
ბ) მინიმუმ ბოლო ორი წლის;
გ) საწარმოს პირველი და ბოლო წლის.

8. ბალანსში მუხლების განლაგებას საფუძვლად უდევს:
ა) ფინანსური რესურსების კლება ან მატება;
ბ) აქტიური და პასიური ანგარიშები;
გ) ლიკვიდურობის კლება ან მატება.

9. ბალანსი სტრუქტურულად შეიძლება იყოს:
ა) 5 კომპონენტისათვის განკუთვნილი მინიმუმ 5 გვერდიანი დოკუმენტი;
ბ) ვერტიკალური დოკუმენტი;
გ) ვერტიკალური ან ჰორიზონტალური წყობის დოკუმენტი, დანართებით.

10. ბალანსის შედგენა:
ა) ნებაყოფლობითია (დგება პარტნიორთა მოთხოვნით);
ბ) სავალდებულოა, საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის;
გ) დგება ორგანიზაციის სტრატეგიის შემუშავებისას.

მაგალითი 1

ქვემოთ მოტანილია შპს „X"-ის დაუკორექტირებელი საცდელი ბალანსი. ამ მონაცემების მიხედვით, წლის ბოლოს მოახდინეთ შესაბამისი კორექტირებები, დროებითი ანგარიშების დახურვა, მოამზადეთ წლიური ბალანსი და დანართი აგრეგირებულ მუხლებზე. მუშაობისას გამოიყენეთ სამუშაო ცხრილი.

	დებეტი	კრედიტი
1. ეროვნული ვალუტა სალაროში	2.185	
2. ეროვნული ვალუტა ბანკში	8.240	
3. აშშ დოლარი ბანკში	5.120	
4. მოკლევადიანი ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში	10.000	
5. სხვა მოთხოვნები	2.896	
6. მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	2.830	
7. საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		1.100
8. მოთხოვნები პერსონალის საქვეანგარიშო თანხებზე	1.250	
9. მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები	2.400	
10. საქონელი	15.310	
11. ნედლეული და მასალები	7.390	
12. დაუმთავრებელი წარმოება	1.520	
13. მზა პროდუქცია	1.420	
14. წინასწარგადახდილი საიჯარო ქირა	2.000	
16. მისაღები პროცენტები	300	
17. შენობები	87.500	

18. მანქანა-დანადგარები	97.938	
19. ოფისის აღჭურვილობა	34.300	
20. სატრანსპორტო საშუალებები	8.000	
21. შენობების ცვეთა		4.375
22. მანქანა-დანადგარების ცვეთა		19.588
23. ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		6.860
24. სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		800
25. მოწოდებული და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები		11.780
26. მიღებული ავანსები		7.840
27. გადასახდელი ხელფასები		5.430
28. მოკლევადიანი სესხები		41.250
29. გადასახდელი ვალდებულებები		4.535
30. გადასახდელი პროცენტები		1.320
31. გრძელვადიანი სესხები		54.740
32. საწესდებო კაპიტალი		110.000
33. შემოსავლები		94.826
34. ხარჯები	73.845	
ჯამი	364.444	364.444

დამატებითი ინფორმაცია

საწარმო ძირითად საშუალებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახავს გადაფასებული ღირებულებით. გადაფასება ხდება სააღრიცხვო ღირებულებისა და აკუმულირებული ცვეთის პროპორციულად ზრდის მეთოდით. გადაფასების შედეგი საგადასახადო კუთხით არ აღიარდება. მოგების გადასახადის განაკვეთი 20%-ია.

1. შენობა ძირითადი საშუალების შემადგენლობაში აღიარებულია თავდაპირველი ღირებულებით 87500ლ. მისი დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 4.375 ლარს. ამ თარიღისათვის მისი რეალური ღირებულება 85.500 ლარია.
2. მანქანა-დანადგარი აღიარებულია თვითღირებულებით 97.938 ლარი დაგროვილი ცვეთა 19588 ლარი მანქანა-დანადგარის რეალური ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 72000 ლარია.
3. სატრანსპორტო საშუალება აღიარებულია თვითღირებულებით 8.000 ლარი. 31 დეკემბრის მდგომარეობით აკუმულირებული ცვეთა შეადგენს 800 ლარს. რეალური ღირებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის 5.850 ლარია.
4. ოფისის აღჭურვილობა არ დაექვემდებარა გადაფასებას, რადგან მისი საბალანსო ღირებულება დაემთხვა საბაზრო ღირებულებას.
5. საბანკო ანგარიშზე არსებული უცხოური ვალუტის შეფასება ხდება კურსის შესაბამისად. თანხის ოდენობა 3.200 აშშ დოლარია. თავდაპირველი კურსი შეადგენდა 1.6 ლარს, ხოლო ბალანსის შედგენის მომენტისათვის – 1.58 ლარს.
6. მოკლევადიანი ინვესტიციები შედგება საწარმოთა 100 ცალი ფასიანი ქაღალდისაგან, რომელთა შესყიდვის ღირებულება 100 ლარია, საბაზრო ღირებულება კი 120 ლარი.
7. დეკემბრის თვის პირველ ნახევარში წინასწარ გადახდილ იქნა საიჯარო ქირა 2.000 ლარი მ.შ. 1.000 ლარი დეკემბრის, 1000 ლარი მომავალი წლის იანვრის.
8. მოკლევადიანი სესხი აღებულია აშშ დოლარში 25.000. სესხის აღების დროს საბალუტო კურსი შეადგენს 1.65 ლარს, ხოლო ბალანსის შედგენის მომენტისათვის 1.58 ლარს.

ამოხსნა

1. შენობის გადაფასება.

შენობის საბალანსო ღირებულებაა 87.500-4.375=83.125, საბალანსო ღირებულების ზრდის კოეფიციენტია 85.500:83.125=1.02857. თავდაპირველი ღირებულების გადაფასება: 87.500 X 1.02857=90.000. ცვეთის გადაფასება: 4.375 X 1.02857 = 4.500. აქტივი ბალანსში აისახება გადაფასებული ღირებულებით 90.000-4.500=85.500 ლ. საბალანსო ღირებულება იზრდება 2.375 ლარით. ამ თანხას ანუ გადაფასების შედეგს ეკარედიტებთ ანგ. №5420-ზე „ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი".

დებეტი – 2130	2.500 (90.000 – 87.500)	
კრედიტი – 2230		125 (4.500 – 4.375)
კრედიტი – 5420		2.375

2. მანქანა-დანადგარების გადაფასება.

მანქანა-დანადგარების საბალანსო ღირებულებაა 97.938–19.588=78.350, საბალანსო ღირებულების შემცირების კოეფიციენტია 72.000:78.350=0.91895. თავდაპირველი ღირებულების გადაფასება: 97.938x0.91895=90.000. ცვეთის გადაფასება: 19.588x0.91895=18.000. აქტივი ბალანსში აისახება გადაფასებული ღირებულებით 90.000-18.000=72.000 ლ. საბალანსო ღირებულება მცირდება 6.350 ლარით. ამ თანხას ანუ გადაფასების შედეგს ავსახავთ არასაოპერაციო ზარალის სახით, რადგან ამ აქტივის წინა გადაფასების რეზერვი საწარმოს არ ერიცხება.

დებეტი – 2250	1588 (19588-18000)	
კრედიტი – 2150		7938 (97938-90000)
დებეტი – 8290	6350	

3. სატრანსპორტო საშუალების გადაფასება.

სატრანსპორტო საშუალების საბალანსო ღირებულებაა 8.000-8.00=7.200, საბალანსო ღირებულების შემცირების კოეფიციენტია 5.850:7.200=0.8125. თავდაპირველი ღირებულების გადაფასება: 8.000 X 0.8125=6.500. ცვეთის გადაფასება: 800 X 0.8125 = 650. აქტივი ბალანსში აისახება გადაფასებული ღირებულებით 6.500-650=5.850 ლ. საბალანსო ღირებულება მცირდება 1.350 ლარით. ამ თანხას ანუ გადაფასების შედეგს ავსახავთ არასაოპერაციო ზარალის სახით, რადგან ამ აქტივის წინა გადაფასების რეზერვი საწარმოს არ ერიცხება.

დებეტი – 2280	150	
დებეტი – 8290	1.350	
კრედიტი – 2180		1.500

4. საბანკო ანგარიშზე არსებული უცხოური ვალუტის შეფასება კურსის შესაბამისად:

თანხის ოდენობა 3.200$. თავდაპირველი კურსი შეადგენდა 1.6 ლარს, ხოლო ბალანსის შედგენის მომენტისათვის 1.58 ლარი.

(3.200× 1.6) – (3.200× 1.58) = 64 ლარი. კურსთა შორის სხვაობა

დებეტი – 8240	64	—
კრედიტი – 1220	64	—

5. მოკლევადიანი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულებით შეფასება:

ფასიანი ქაღალდების რაოდენობა 100 ც.
საწყისი ფასი – 100 ლარი
საბაზრო ფასი – 120 ლარი.
სხვაობა – (100× 120)-(100× 100)=2.000 ლარი.

დებეტი – 1310 2.000
კრედიტი – 8190 2.000

6) წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირის ჩამოწერა:
იანვრის თვის ქირა:

დებეტი – 7420 1.000
კრედიტი – 1720 1.000

7. სასესხო ვალდებულების (25.000$) გადაფასება:

დებეტი – 3210 1.750 41.250-39.500 (25.000x1.58)=39.500
კრედიტი – 8190 1.750

დახურვის ოპერაციები

8. შემოსავლების დახურვა

დებეტი – შემოს. ანგ. 98.576
კრედიტი – 5330 98.576

9. ხარჯების დახურვა

დებეტი – 5330 82.609
კრედიტი – ხარჯ. ანგ. 82.609

10. მოგების გადასახადის ხარჯის დარიცხვა:

საერთო მოგება 98.576-82.609=15.967 ლარი
ფინანსურად წლიური მოგების გადასახადის ხარჯი შეადგენს: 15.967×20%=3.193 ლარი

საგადასახადო კუთხით გადაფასების შედეგად მიღებული ხარჯი 7.700 ლარი ხარჯად არ აღიარდება, ამიტომ საგადასახადო კუთხით ხარჯი შეადგენს 82.609-77.00=74.909 ლარს, მოგება კი 98.576-74.909=23.667 ლარს მოგების გადასახადის ვალდებულება:
23.667×20%=4.733 ლარი წარმოიქმნა დროითი სხვაობა 4.733-3.193=1.540 ლარი, რომელიც წარმოადგენს გადავადებულ აქტივს

დებეტი – 9210 3.193
დებეტი – 2340 1.540
კრედიტი – 3310 4.733

11. მოგების გადასახადის დახურვა

დებეტი – 5330 3.193
კრედიტი – 9210 3.193

12. საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალის დახურვა.

დებეტი – 5330 12.774
კრედიტი – 5310 12.774

სამუშაო ფურცელი 2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. შპს „X“

ანგ №	ანგარიშთა დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირება		კორექტირ. საც. ბალანსი		მოგება-ზარალის დახურვა		ბალანსი	
		დ	კ	დ	კ	დ	კ	დ	კ	დ	კ
1110	ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	2185				2185				2185	
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	8240				8240				8240	
1220	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5120			4) 64	5056				5056	
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში	10000		5) 2000		12000				12000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	2830				2830				2830	
1415	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება		1100				1100				1100
1430	მოთხოვნები პერსონ, საქვეანგ. თანხებზე	1250				1250				1250	
1480	მოწოდებებზე გადახდილი ავანსები	2400				2400				2400	
1490	სხვა მოთხოვნები	2896				2896				2896	
1610	საქონელი	15310				15310				15310	
1620	ნედლეული და მასალები	7390				7390				7390	
1630	დაუმთავრებელი წარმოება	1520				1520				1520	
1640	მზა პროდუქცია	1420				1420				1420	
1720	წინასწარ გადახდილი	2000			6)1000	1000				1000	
1820	საიჯარო ქირა	300				300				300	
2130	მისაღები პროცენტები	87500		1)2500		90000				90000	
2150	შენობები	97938			2)7938	90000				90000	
2160	მანქანა დანადგარები	34300				34300				34300	
2180	ოფისის აღჭურვილობა	8000			3)1500	6500				6500	
2230	სატრანსპორტო საშუალებები		4375		1)125		4500				4500
	შენობების ცეეთა										

2250	მანქანა დანადგარების ცვეთა		19588	2)1588		18000				18000
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		6860			6860				6860
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა		800	3)150		650				650
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი						10)1540		1540	
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		11780			11780				11780
3120	მიღებული ავანსები		7840			7840				7840
3130	გადასახდელი ხელფასი		5430			5430				5430
3210	მოკლევადიანი სესხები		41250	7)1750		39500				39500
3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი							10)4733		4733
3390	სხვა საგადასახადო ვალდებულებები		4535			4535				4535
3410	გადასახდელი პროცენტები		1320			1320				1320
4130	გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები		54740			54740				54740
5150	საწესდებო კაპიტალი		110000			110000				110000
5310	გაუნაწილებელი მოგება							12)12774		12774
5330	საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი						9)82609 11)3193 12)12774	8)98576		
5420	ძირითადი საშ. გადაფასების რეზერვი			1)2375		2375				2375
	შემოსავლები		94826	5)2000 7)1750		98576	8)98576			
	ხარჯები	73845		4)64 2)6350 3)1350 6)1000	82609			9)82609		
	მოგების გადასახადის ხარჯი						10)3193	11)3193		
	ჯამი:	364444	364444	16752	16752	367206	367206	201885	201885	286137	286137

შპს „X" ბუღალტრული ბალანსი
2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

		ერთეული ლარი
აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	1	190.790
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	2	25.640
სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები	3	6.176
ავანსები	4	3.400
გადავადებული საგად. აქტივი		1.540
მოკლევადიანი ინვესტიციები		12.000
ფულადი სახსრები	5	15.481
სულ აქტივები		255.027
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
კაპიტალი და რეზერვები		
ძირითადი საშუალების აფასების რეზერვი		2.375
საწესდებო კაპიტალი		110.000
საანგარიშო პერიოდის მოგება		12.774
გადასახდელი მოგების გადასახადი		4.733
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
გრძელვადიანი სესხები		54.740
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები	6	70.405
სულ საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		255.027

შპს „X" დანართი აგრერირებულ მუხლებზე

2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

1. ძირითადი საშუალებები

შენობები	85.500
მანქანა-დანადგარები	72.000
ოფისის აღჭურვილობა	27.440
სატრანსპორტო საშუალებები	5.850
	190.790

2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

საქონელი	15310
ნედლეული და მასალები	7390
დაუმთავრებელი წარმოება	1520
მზა პროდუქცია	1420
	25640

3. სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები

სხვა მოთხოვნები	2896
მოთხოვნები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	1730
მოთხოვნები პერსონალის საქვეანგარიშო თანხებზე	1250
მისაღები პროცენტები	300
	6176

4. ავანსები

წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა	1000
მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები	2400
	3400

5. ფულადი სახსრები

ეროვნული ვალუტა სალაროში	2185
ეროვნული ვალუტა ბანკში	8240
აშშ დოლარი ბანკში	5056
	15481

6. მოკლევადიანი ვალდებულებები

მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები	11780
მიღებული ავანსები	7840
გადასახდელი ხელფასები	5430
გადასახდელი ვალდებულებები	4535
გადასახდელი პროცენტები	1320
მოკლევადიანი სესხები აშშ დოლარებში	39500
	70405

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 15

1. მოგება-ზარალის ანგარიშგება გვაწოდებს ინფორმაციას:
   ა) საქმიანობის შედეგების შესახებ;
   ბ) ფინანსური მდგომარეობის შესახებ;
   გ) ფინანსური მდგრადობის შესახებ.

2. ხარჯების კლასიფიცირება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ხდება:
   ა) ლიკვიდობის მიხედვით;
   ბ) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
   გ) ფუნქციონირებადი საწარმოს მიხედვით.

3. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ჯგუფდება:
   ა) ფინანსური ხარჯები;
   ბ) საოპერაციო ხარჯები;
   გ) არასაოპერაციო ხარჯები.

4. მოგება-ზარალში ხარჯების ფუნქციების მიხედვით წარმოდგენისას, ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკურ შინაარსზე:
   ა) უნდა გადმოიცეს ახსნა-განმარტებებში;
   ბ) უნდა გადმოიცეს მოგება-ზარალში ქვეჯგუფებად;
   გ) საჭირო არ არის დამატებითი ინფორმაცია.

5. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი:
   ა) ფინანსური ხარჯი;
   ბ) იჯარის ხარჯი;
   გ) წარმომადგენლობითი ხარჯი.
6. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი:
   ა) რეკლამის ხარჯი;
   ბ) საგადასახადო ხარჯი;
   გ) სატრანსპორტო ხარჯი.

7. ფუნქციების მიხედვით დაჯგუფება ხდება:
   ა) საოპერაციო ხარჯების
   ბ) არასაოპერაციო ხარჯების
   გ) განსაკუთრებული ხარჯების

8. ამონაგები მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში არ აისახება:
   ა) ფასდათმობის გარეშე;
   ბ) დღგ-ის გარეშე;
   გ) ამონაგებთან დაკავშირებული ხარჯების გარეშე.

9. თუ მოგება-ზარალი მოიცავს ინფორმაციას – მარაგის ნაშთის ზრდა, მაშინ ის საოპერაციო ხარჯებს:
   ა) ემატება;
   ბ) აკლდება;
   გ) არ ცვლის;

10. მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან წარმოდგენილი იქნება მოგება-ზარალში, რომელიც მომზადებულია:
    ა) ფუნქციების მიხედვით;
    ბ) ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
    გ) ორივე შემთხვევაში.

მაგალითი 1

დავალება: ქვემოთ მოცემული ინფორმაციდან შეარჩიეთ ინფორმაცია, შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ და მათი გამოყენებით შეადგინეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:

ა) ხარჯების ფუნქციების მიხედვით, კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით;

ბ) ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, კლასიფიკაციის მეთოდის გამოყენებით.

ამონაგები	346.000
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნედლეული	180.000
საწარმოს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	35.000

ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასის ხარჯი	5.000
მიწოდების სფეროს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	3.000
საამქროს შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი	6.000
ოფისის იჯარის ხარჯი	10.000
რეკლამის ხარჯი	2.000
საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	22.000
სესხის პროცენტის დასაფარავად გაწეული ხარჯი	5.000
მოგების გადასახადის ხარჯი	9.200
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	6.000
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტები	9.000
გადახდილი სასესხო ვალდებულებები	10.000
საოფისე ტექნიკის ცვეთის ხარჯი	22.000
ძირითადი საშუალებების შეძენა	15.000
ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება	20.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზრდა	5.000
ზარალი ფორსმაჟორული სიტუაციიდან	4.000

ხარჯების დაჯგუფება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

1) პერსონალის შენახვის ხარჯი	
საწარმოს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	35.000
ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასის ხარჯი	5.000
მიწოდების სფეროს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	3.000
	43000
2) ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	
საოფისე ტექნიკის ცვეთის ხარჯი	22.000
საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	22.000
	44000
3) სხვა საოპერაციო ხარჯები	
ოფისის იჯარის ხარჯი	10.000
რეკლამის ხარჯი	2.000
საამქროს შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი	6.000
	18000
4) ფინანსური ხარჯები	
სესხის პროცენტის დასაფარავად გაწეული ხარჯი	5.000
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტები	9.000
	14000
5) სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	6.000

მოგებისა და ზარალის წლიური ანგარიშგება,
რომელიც სრულდება 20X7 წლის 31 დეკემბერს
(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

(ლარი)

		20X7	20X6
ამონაგები		346000	
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში (ზრდა)		5000	
შეძენილი ნედლეული და მასალები		180000	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	(1)	43000	

ცეეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	(2)	44000	
სხვა საოპერაციო ხარჯები	(3)	18000	
საოპერაციო მოგება		66000	
ფინანსური ხარჯები	(4)	14000	
სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	(5)	6000	
მოგება დაბეგვრამდე		46000	
მოგების გადასახადი		9200	
წმინდა მოგება ჩვეულებრივი საქმიანობიდან		36800	
განსაკუთრებული მუხლები		4000	
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება		32800	

ხარჯების დაჯგუფება ფუნქციების მიხედვით

1) რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	
წლის განმავლობაში შეძენილი მასალები და ნედლეული	180.000
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზრდა	(5.000)
საწარმოს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	35.000
საამქროს შენობის ხანძარსაწინააღმდეგო დაზღვევის ხარჯი	6.000
საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	22.000
	238000
2) კომერციული ხარჯები	
მიწოდების სფეროს პერსონალის ხელფასის ხარჯი	3.000
რეკლამის ხარჯი	2.000
	5000
3) ადმინისტრაციული ხარჯები	
ადმინისტრაციის პერსონალის ხელფასის ხარჯი	5.000
ოფისის იჯარის ხარჯი	10.000
საოფისე ტექნიკის ცვეთის ხარჯი	22.000
	37000
4) ფინანსური ხარჯები	
სესხის პროცენტის დასაფარავად გაწეული ხარჯი	5.000
ობლიგაციებზე გადახდილი პროცენტები	9.000
	14000
5) სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	6.000

მოგებისა და ზარალის წლიური ანგარიშგება,
რომელიც სრულდება 20X7 წლის 31 დეკემბერს
(ხარჯების კლასიფიკაციის ილუსტრირება, ფუნქციების მიხედვით)

(ლარი)

	20X7	20X6
ამონაგები	346000	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (1)	238000	
საერთო მოგება	108000	

კომერციული ხარჯები	(2)	5000
ადმინისტრაციული ხარჯები	(3)	37000
საოპერაციო მოგება	(4)	**66000**
ფინანსური ხარჯები		14000
სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები (5)		6000
მოგება დაბეგვრამდე		**46000**
მოგების გადასახადი		9200
წმინდა მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან		**36800**
განსაკუთრებული მუხლები		4000
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება		**32800**

ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ

16

1. ფულადი ნაკადები საწარმოში შემოედინება:
   1. სავაჭრო ამონაგების მიღების შედეგად;
   2. დებიტორული დაქალიანების წარმოქმნისას;
   3. კრედიტორული დავალიანების შემცირების დროს.

2. ფულადი ნაკადები საწარმოდან გაედინება:
   1. აქციების ემისიის დროს;
   2. დივიდენდის გამოცხადების შედეგად;
   3. იჯარის, გათბობის, დაზღვევის ხარჯის გადახდის დროს.

3. ანგარიშგებას ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ აუცილებლად უნდა ადგენდეს:
   1. ყველა კომპანია;
   2. ბირჟებზე დარეგისტრირებული კომპანიები;
   3. საბიუჯეტო ორგანიზაციები.

4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება ფულადი სახსრები, რომელიც დაჯგუფებულია:
   1. საოპერაციო და საინვესტიციო საქმიანობად;
   2. საოპერაციო და არასაოპერაციო საქმიანობად;
   3. საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად.

5. ფულად სახსრებში იგულისხმება:
   1. ფულადი სახსრების ეკვივალენტები;
   2. მოკლევადიანი სესხები;
   3. დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

6. ფულადი სახსრების ეკვივალენტია:
   1. მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები;
   2. უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში;
   3. მოკლევადიანი სესხები.

7. საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობაა:
   1. საოპერაციო საქმიანობა;
   2. საფინანსო საქმიანობა;

3. საინვესტიციო საქმიანობა.

8. **საქმიანობა, რომლის შედეგად საწარმოს საკუთარი კაპიტალი რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება, იწოდება:**
1. საინვესტიციო საქმიანობად;
2. **საფინანსო საქმიანობად;**
3. საოპერაციო საქმიანობად.

9. **გრძელვადიანი აქტივების შეძენა და რეალიზაცია კლასიფიცირდება როგორც:**
1. საფინანსო საქმიანობა;
2. **საინვესტიციო საქმიანობა;**
3. საოპერაციო საქმიანობა.

10. **ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ნაღდ ფულზე გაცვლის მაქსიმალური ვადაა:**
1. **3 თვე**
2. 1 თვე
3. 6 თვე

11. **საფინანსო დაწესებულებისაგან მიღებული გრძელვადიანი სესხი განიხილება როგორც:**
1. ფულადი სახსრების ეკვივალენტი;
2. საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფული;
3. **საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფული.**

12. **საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:**
1. ფიქსირებული მატერიალური და არამატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი;
2. **საქონლისა და მომსახურებაზე მომწოდებლისათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;**
3. ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებული თანხები.

13. **სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები განეკუთვნება;**
1. საოპერაციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს;
2. საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებს;
3. **საინვესტიციო საქმიანობის ფულად ნაკადებს.**

14. **საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებად განიხილება:**
1. საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;
2. **გრძელვადიანი დებიტორების მიერ სესხის დაფარვიდან მიღებული თანხები;**
3. ობლიგაციების გამოშვების შედეგად მიღებული თანხები.

15. **სხვა საწარმოების კაპიტალის წილის შესაძენად გადახდილი ფული წარმოადგენს:**
1. საოპერაციო ფულად ნაკადებს;
2. **საინვესტიციო ფულად ნაკადებს;**
3. საფინანსო ფულად ნაკადებს.

16. **მიღებული პროცენტი და დივიდენდი შეიძლება მიეკუთვნოს:**
1. მხოლოდ საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს;
2. **საოპერაციო და საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს;**
3. მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებს.

17. **მოგების გადასახადი შესაძლებელია დაკავშირებული იყოს:**
1. როგორც საოპერაციო ისე საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან;
2. **მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობასთან;**
3. არ ცერთი ვარიანტი არ არის სწორი.

18. საწარმოს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს და წარედგინოს:
   1. საოპერაციო მეთოდით;
   2. არაპირდაპირი მეთოდით;
   3. ირიბი მეთოდით.

19. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, რომელი მეთოდის გამოყენების დროს იწყება წმინდა მოგების მაჩვენებლით.
   1. პირდაპირის;
   2. არაპირდაპირის;
   3. არც ერთის.

20. არაპირდაპირი მეთოდი გამოიყენება:
   1. მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მიმართ;
   2. ფულადი სახსრების ანგარიშგების ყველა კომპონენტის მიმართ;
   3. საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების მიმართ.

21. საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშებისას წმინდა მოგებას აკლდება:
   1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემცირება;
   2. კრედიტორული დავალიანების ზრდა;
   3. დებიტორული დავალიანების ზრდა.

22. გადასახადების დავალიანების შემცირება:
   1. პირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს ემატება გადასახადების ხარჯს;
   2. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს აკლდება წმინდა მოგებას;
   3. ორივე პასუხი სწორია.

23. საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების გაანგარიშებისას წინასწარ გადახდილი ხარჯის ზრდა:
   1. პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ემატება საოპერაციო ხარჯებს;
   2. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას ემატება წმინდა მოგებას;
   3. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

მაგალითი

დავალება: მოცემული ინფორმაციების (ბალანსის, მოგება-ზარალის) და დამატებითი ინფორმაციის საფუძველზე, შეადგინეთ ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით.

მოგება-ზარალის ანგარიშგება 2007 წლის 01. 01-დან 2007 წლის 31. 12-მდე სააქციო საზოგადოება „იმედი“ გაზომვის ერთეული: ათასი ლარი		
შემოსავალი რეალიზებული პროდუქციიდან	1.396	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება		(1040)
მოგება რეალიზაციიდან	**356**	
საოპერაციო ხარჯები (მოიცავს ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციას 74000)		(294)
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	**62**	
სხვა შემოსავლები და ხარჯები არასაოპერაციო საქმიანობიდან		
ხარჯები პროცენტის სახით		(46)

შემოსავლები პროცენტის სახით	12	
მოგება ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან	24	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან		(6)
მოგება დაბეგვრამდე	46	
მოგების გადასახადი		(14)
წმინდა მოგება	32	

დამატებითი ინფორმაცია:

1. საწარმომ წლის განმავლობაში შეიძინა 156 ათ.ლარის ფასიანი ქაღალდები
2. ფასიანი ქაღალდები, რომლის შეძენის ღირებულება 180 ათ. ლარია გაიყიდა 204 ათ. ლარად.
3. ძირითადი საშუალება, რომლის თავდაპირველი ღირებულება შეადგენს 20 ათ. ლარს, ხოლო დარიცხული ამორტიზაცია 4 ათ. ლარს. გაიყიდა 10 ათ. ლარად;
4. 200 ათ. ლარის ობლიგაციები გაიცვალა ძირითად საშუალებებში (არაფულადი გატარება);
5. საწარმომ გაანაღდა თავის მიერ გამოშვებული 100 ათ. ლარის ობლიგაციები
6. გამოუშვა და გაყიდა 60 ათ. ჩვეულებრივი აქცია 300 ათ. ლარად.
7. გადაიხადა 16 ათ. ლარი დივიდენდის სახით

ბალანსი
31. 12. 2007 წელი
სააქციო საზოგადოება „იმედი“
ზომის ერთეული: ათ. ლარი

	საანგარიშ-გებო პერიოდის დასაწყისი	საანგარიშო პერიოდის ბოლო	+ –
აქტივები			
მიმდინარე აქტივები			
ფულადი სახსრები	30	92	+62
დებიტორული დავალიანება	110	94	-16
მარაგი	220	288	+68
ავანსად გაწეული ხარჯი	10	2	-8
მთლიანი მიმდინარე აქტივები	370	476	+106
გრძელვადიანი აქტივები			
ფინანსური ინვესტიციები	254	230	-24
ძირითადი საშუალებები	1010	1430	+420
დარიცხული ამორტიზაცია	136	206	+67
მთლიანი გრძელვადიანი აქტივები	874	1224	+350
მთლიანი აქტივები	1498	1930	+432
ვალდებულებები			
მიმდინარე ვალდებულებები			
კრედიტორული დავალიანება	86	100	+14
დარიცხული ვალდებულებები	18	24	+6
საგადასახადო დავალიანება	10	6	-4
მთლიანი მიმდინარე ვალდებულებები	114	130	+16
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
გასანაღდებელი ობლიგაციები	490	590	+100

მთლიანი ვალდებულებები	604	720	+116
მფლობელთა კაპიტალი			
ჩვეულებრივი აქციები	400	552	+152
საემისიო კაპიტალი	230	378	+148
გაუნაწილებელი მოგება	264	280	+34
მთლიანი მფლობელთა კაპიტალი	894	1210	+316
მთლიანი ვალდებულებები და მფლობელთა კაპიტალი	1498	1930	+432

ფულადი სახსრების მიმოქცევის ანგარიშგება (პირდაპირი მეთოდით)
ზომის ერთეული: ათ. ლარი

	ფულადი ნაკადების გაანგარიშება	ფულადი ნაკადების შემოდინება და გადინება (+ -)
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მიღებული ფული		
რეალიზაციიდან მიღებული ფული	1.396+16	+1412
მიღებული პროცენტები %	12	+12
მთლიანი მიღებული ფულადი სახსრები		+1424
გაცემული ფული		
პროდუქციის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები	1.040+68-14	- 1094
საოპერაციო ფულადი ხარჯები	220-8-6	- 206
გადახდილი პროცენტები %	46	- 46
გადახდილი გადასახადები	4+14	- 18
მთლიანი გადახდილი ფულადი სახსრები		-1364
წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		+ 60
ფულადი სახსრების ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ფასიანი ქაღალდების შეძენა	- 156	- 156
ფასიანი ქაღალდების რეალიზაცია	+ 204	+ 204
ძირითადი საშუალების შეძენა	- 240	- 240
ძირითადი საშუალების რეალიზაცია	+ 10	+ 10
წმინდა ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		- 182
ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		
ობლიგაციის განაღდება	- 100	- 100
ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება	+ 300	+ 300
გადახდილი დივიდენდები	- 16	- 16
წმინდა ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		+ 184

ფულადი სახსრების წმინდა ზრდა (შემცირება)		+ 62
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		30
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს		92

ფულადი სახსრების მიმოქცევის ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით
2007 წლის 01.01-დან 2007წლის 31. 12-მდე
სააქციო საზოგადოება „იმედი"
გაზომვის ერთეული ათ. ლარი

	ფულადი ნაკადების გაანგარიშება	ფულადი ნაკადების შემოდინება და გადინება (+ -)
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მოგება მოგების შესწორებები		+32
ამორტიზაცია	+ 74	
მოგება ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან	- 24	
ზარალი ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან	+ 6	
დებიტორული დავალიანების შემცირება	+ 16	
მარაგის ზრდა	- 68	
წინასწარგადახდილი ხარჯების შემცირება	+ 3	
კრედიტორული დავალიანების ზრდა	+ 14	
დარიცხული ვალდებულებების ზრდა	+ 6	
გადასახადების დავალიანების შემცირება	- 4	
მოგების მთლიანი შესწორებები	+ 28	
სულ ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		+ 60
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ფასიანი ქაღალდების შეძენა	- 156	
ფასიანი ქაღალდების რეალიზაცია	+ 204	
ძირითადი საშუალებების შეძენა	- 240	
ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია	+ 10	
სულ ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		- 182
ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		
ობლიგაციების განაღდება	- 100	
ჩვეულებრივი აქციების გამოშვება	+ 300	
გადახდილი დივიდენდები	- 16	
სულ ფულადი ნაკადები ფინანსური საქმიანობიდან		+ 184
სულ ფულადი სახსრების ზრდა(შემცირება)		+ 62
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		30
ფულადი სახსრები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს		92

ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ

17

1. **ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ, გვაწოდებს ინფორმაციას:**
   ა) წმინდა აქტივების ზრდის ან კლების შესახებ;
   ბ) საწარმოს გადახდისუნარიანობის შესახებ;
   გ) საწარმოს ფინანსური ვალდებულებების შესახებ.

2. **სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შესახებ ინფორმაციას გვაწოდებს მხოლოდ:**
   ა) ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ;
   ბ) **ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ;**
   გ) მოგება-ზარალის ანგარიშგება.

3. **ეკონომიკური შინაარსით შემოსავალი, რომელიც შეიძლება არ აისახოს მოგება-ზარალში, არის:**
   ა) აქტივების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი;
   ბ) **აქტივების გადაფასებით მიღებული შემოსავალი;**
   გ) ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავალი.

4. **სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი, კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება:**
   ა) სააქციო კაპიტალის ნაშთზე;
   ბ) **გაუნაწილებელი მოგების ნაშთზე;**
   გ) სარეზერვო კაპიტალის ნაშთზე.

5. **ანგარიში, საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახებ, უნდა მოიცავდეს:**
   ა) **სამი პერიოდის ნაშთს;**
   ბ) ორი პერიოდის ნაშთს;
   გ) ერთი პერიოდის ნაშთს.

მაგალითი

ქვემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე, შეადგინეთ სს „თემიდას" საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.

სს „თემიდა" დაფუძნდა 2006 წელს. წლის განმავლობაში სააქციო საზოგადოება „თემიდაში" მოხდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები, რამაც გაელენა მოახდინა საკუთარ კაპიტალზე:

1. სს „თემიდამ" გამოუშვა 100 ლარის ნომინალური ღირებულების 7000 ცალი აქცია;
2. საწარმომ გამოუშვა და 10 ლარის ნომინალური ღირებულების 2500 აქცია, რომელიც გაყიდა 20 ლარად.
3. სს-მ მოახდინა შენობის აფასება 30.000 ლარით (მოგების გადასახადი 20%)
4. სს „თემიდას" საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებამ, რომელიც მოგება-ზარალის ანგარიშგებით აღიარდა, შეადგინა 100.000 ლარი.

2007 წლის განმავლობაში სს „თემიდაში" მოხდა შემდეგი ოპერაციები, რამაც გაელენა მოახდინა საკუთარი კაპიტალის სიდიდეზე:

1. აქტიევები აფასდა 50.000 ლარით (მოგების გადასახადი 20%);

2. სს-ს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება, რომელიც მოგება-ზარალის ანგარიშგებითაა აღიარებული შეადგენს 100.000 ლარს;
3. ფულადი სახსრებით გაიცა 32.000 ლარის დივიდენდი (22.000 ლარი ჩვეულებრივი და 10.000 პრივილეგირებული აქციების მფლობელებზე);
4. სს-მ გამოუშვა 6.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, რომელიც გაიყიდა 110 ლარად, სს-მ 1.500 ლარად გამოისყიდა 100 ცალი პრივილეგირებული საკუთარი აქცია.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება
20X7 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისათვის

საქციო კაპიტალი სტრუქტურა	ჩვეულებრივი აქციები	პრივილეგიური აქციები	საემისიო კაპიტალი	გამოსყიდული საკუთარი აქციები	გადაფასების რეზერვი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
ნაშთები 2006 წლის 1 იანვრისათვის	0	0	0	0	0	0	0
ქონების გადაფასებით მიღებული ნამეტი					30000		30000
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება/ზარალი						100000	100000
საქციო კაპიტალის გამოშვება	700000	25000	25000				750000
ნაშთები 2007 წლის 31 დეკემბრისთვის	700000	25000	25000		30000	100000	880000
2007 წლის 1 იანვრისათვის	700000	25000	25000		30000	100000	880000
ქონების გადაფასებით მიღ. ნამეტი					50000		50000
საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება/ზარალი						100 000	100 000
დივიდენდები						(32000)	(32 000)
საქციო კაპიტალის გამოშვება	600000		60000				660000
საკუთარი აქციების გამოსყიდვა				(1500)			(1500)
ნაშთები 2007 წლის 31 დეკემბრისთვის	1300000	25000	85000	(1500)	80000	168000	1656500

ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში 19

1) სასამართლოს გადაწყვეტილებით ანგარიშგების შემდგომ პერიოდში, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, დადასტურებულია ანგარიშგების თარიღთან დაკავშირებული კომპანიის ვალდებულებები, მაგრამ ის ასახული არ არის ბუღალტრულ ბალანსში. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანაროში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

2) ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე, მიღებულია ინფორმაცია, რომელიც ამცნობს ანგარიშგების თარიღით აქტივების გაუფასურებას. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანაროში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

3) თქვენ იგებთ ინფორმაციას კლიენტის გაკოტრების შესახებ, რომელსაც ადგილი ჰქონდა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე. საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

4) თქვენ გაქვთ ინფორმაცია თაღლითობის შესახებ, რომელიც მიუთითებს იმაზე, რომ ის ფინანსური ანგარიშგება რომლის დამტკიცებასაც აპირებთ ახლო მომავალში, აღმოჩნდა არასწორი. საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

5) თქვენ აღმოაჩინეთ რომ, თქვენი ინვესტიციების საბაზრო ღირებულება დაეცა ანგარიშგების თარიღსა და დასამტკიცებელი ფინანსური ანგარიშგების პერიოდს შორის. თქვენთვის საჭიროა:
   1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ ეს ფაქტი უნდა აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

6) ანგარიშგების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს შორის პერიოდში კომპანიამ გამოაცხადა დივიდენდები. საჭიროა:
   1. მოვახდინოთ ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
   2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ ეს ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
   3. ინფორმაციის იგნორირება.

7) ანგარიშგების თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს შორის მმართველობამ მიიღო გადაწყვეტილება, გაყიდოს ფირმის აქტივები და გამოაცხადოს მისი ლიკვიდაცია. საჭიროა:

1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
3. ინფორმაციის იგნორირება.

8) თქვენი ფირმის აქტივების 5% განსაზღვრულია ევროში. ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების პერიოდში ვალუტის კურსი ევროსთან მიმართებაში შემცირდა 1%-ით. თქვენთვის საჭიროა:
1. ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება;
2. ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა შეიცვალოს, მაგრამ გადახდის ფაქტი აისახოს დანართში (ან შენიშვნებში);
3. ინფორმაციის იგნორირება.

მაგალითი 1

საწარმოს ხელმძღვანელობამ 2007 წლის წლიური ანგარიშგების პროექტი დაასრულა 2008 წლის 28 თებერვალს. 2008 წლის 18 მარტს დირექტორთა საბჭომ განიხილა ფინანსური ანგარიშგება და წარდგენის ნება დართო. საწარმომ 2008 წლის 19 მარტს გამოაცხადა თავისი მოგება და სხვა შერჩეული ფინანსური ინფორმაცია. აქციონერების წლიურმა კრებამ დაამტკიცა ფინანსური ანგარიშგება 2008 წლის 15 მაისს და 2008 წლის 17 მაისს წარადგინა მარეგულირებელ ორგანოში. მოცემული თარიღებიდან, რომელი იოელება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ნებადართულ თარიღად.

პასუხი:

ფინანსური ანგარიშგება წარდგენისათვის ნებადართულია 2007 წლის 18 მარტს (დირექტორთა საბჭოს მიერ წარდგენისათვის ნებართვის თარიღი)

მაგალითი 2

ვთქვათ, მოცემული გვაქვს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები: უპასუხეთ, რა გაელენას მოახდენს ეს ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ა) საწარმომ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ გამოუშვა 100000 – აქცია, რის შედეგაც მიიღო ფულადი სახსრები 350.000 ლარის ოდენობით.

პასუხი:

აღნიშნული მოვლენა აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, რადგან არის არამაკორექტირებელი მოვლენა

ბ) 2007 წლის ოქტომბერში საწარმოს წინააღმდეგ შეტანილ იქნა სარჩელი. ადვოკატების ვარაუდით, საწარმოს დაეკისრება 50.000 ლარის გადახდა. მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით საწარმო ქმნის ანარიცხებს 50.000 ლარის ოდენობით. საწარმოს მენეჯმენტს დანიშნული აქვს ფინანსური ანგარიშგების განხილვა 18 მარტს. 10 მარტს ცნობილი გახდა სასამართლოს გადაწყვეტილება, რომლის მიხედვითაც საწარმოს დაეკისრა 45.000 ლარის გადახდა.

პასუხი:

ამ მაგალითის მიხედვით, საწარმომ კორექტირება უნდა შეიტანოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ბალანსში უნდა შემცირდეს ანარიცხი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემცირდეს ანარიცხის ხარჯი 5.000 ლარით.

გ) კონტრაქტის დარღვევის გამო, საწარმოს წინააღმდეგ შეტანილი სარჩელი სასამართლომ დააკმაყოფილა და საწარმომ უნდა აანაზღაუროს მიყენებული ზარალი და

ხარჯები 85.000 ლარის ოდენობით. აღნიშნულთან დაკავშირებით, საწარმოს ანარიცხები არ გაუკეთებია.

პასუხი:

მოცემულ შემთხვევაში უნდა მოვახდინოთ ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება. კერძოდ. 85.000 ლარის ოდენობის თანხა ხარჯის სახით უნდა აისახოს მოგების გამოანგარიშებისას, რის შესახებ დეტალური ინფორმაცია უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნაში. 85.000 ლარი აისახება აგრეთვე საბალანსო უწყისში, მოკლევადიანი ვალდებულების სახით.

დ) მარაგის ნაწილი, რომელთა თვითღირებულება ბალანსით არის 42.000 ლარი, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე გაიყიდა 30.000 ლარად. ღირებულების შემცირება არ მომხდარა ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ.

პასუხი:

უნდა მოვახდინოთ ფინანსური ანგარიშგების კორექტირება. კერძოდ, ბალანსის შედგენის თარიღით მარაგის ღირებულება უნდა შემცირდეს 12000 ლარით, რის შედეგადაც იმავე თანხით შემცირდება კომპანიის მოგება.

ე) საწარმოს ერთ-ერთი საამქრო, რომლის ღირებულება გახლდათ 426000 ლარი და გამოიყენებოდა საწარმოს მიერ, ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე, მთლიანად განადგურდა ხანძრის შედეგად. სადაზღვეო კომპანია დაოანხმდა 213000 ლარის გადახდას.

პასუხი:

მოცემული შემთხვევა აისახება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში და არის არამაკორექტირებელი მოვლენა.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება 21

1. ნაერთი ფინანსური ანგარიშგება გამორიცხავს ინფორმაციას შემდეგი შვილობილი კომპანიების საქმიანობაზე:
   ა) უახლოეს მომავალში გასაყიდად გამიზნულის;
   ბ) რომელთა საქმიანობა განსხვავდება ძირითადი კომპანიის საქმიანობისაგან;
   გ) რომლებიც საზღვარგარეთ საქმიანობენ;
   დ) უცხოურ ვალუტაში ანგარიშგების წარმომდგენები.

2. კონტროლი განისაზღვრება, როგორც:
   ა) 20%-ზე მეტ აქციებზე საკუთრება ხმის უფლებით;
   ბ) კომპანიის ფინანსურ და სამეურნეო პოლიტიკის განსაზღვრის შესაძლებლობა, სარგებლის მიღების მიზნით;
   გ) 20%-ზე მეტ აქციებზე ფაქტობრივი კონტროლი ხმის უფლებით.

3. უმცირესობის წილი არის:
   ა) სააქციო კაპიტალის წილი, რომელიც ეკუთვნით ძირითადი კომპანიის აქციების მცირე ნაწილის მფლობელებს;
   ბ) შვილობილი კომპანიის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც მოდის წილზე, რომელსაც ძირითადი კომპანია არ ფლობს პირდაპირ ან ირიბად შვილობილი კომპანიების გზით.

4. სამართლიანი ღირებულება არის:
   ა) საბალანსო ღირებულება;
   ბ) შენაძენის ფაქტობრივი ღირებულება;
   გ) შენაძენის ინდექსირებული ფაქტობრივი ღირებულება;
   დ) **თანხა, რომელზეც შეიძლება გაიცვალოს აქტივი ან, რომლითაც შეიძლება დაიფაროს ვალდებულება გარიგების განხორციელებისას, ამ ოპერაციის შესრულებაში კარგად გარკვეულ მხარეებს შორის.**

5. ასოცირებული კომპანია არის:
   ა) კომპანია, რომლის საქმიანობაზე ძირითადი კომპანია არ ახდენს მნიშვნელოვან ზეგავლენას;
   ბ) **კომპანია, რომლის საქმიანობაზე ძირითადი კომპანია ახდენს მნიშვნელოვან ზეგავლენას;**
   გ) კომპანია, რომლის ხმის უფლებით აქციების 10-19% ეკუთვნის ძირითად კომპანიას;
   დ) კომპანია, რომლის დირექტორთა საბჭოში ძირითად კომპანიას აქვს წარმომადგენლობა.

6. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს კომპანიების ჯგუფის ფინანსურ მაჩვენებლებს:
   ა) თანმიმდევრულად, კომპანიების სიდიდის მიხედვით;
   ბ) თანმიმდევრულად, გამოყენებული ვალუტის მიხედვით;
   გ) **როგორც ერთიან ფინანსურ ანგარიშგებას;**
   დ) თანმიმდევრულად, კომპანიების საქმიანობის მიხედვით.

7. კონსოლიდაციისათვის პირვანდელი სამუშაოები შედგება:
   ა) ბუღალტრული ბალანსის, მოგება-ზარალის ანგარიშგების ყველა შემადგენელი ნაწილის მონაცემების გაერთიანება, კორექტირების გარეშე;
   ბ) **ორმაგი აღრიცხვისა და ჯგუფში შემავალი კომპანიებს შორის მომხდარი ოპერაციების შედეგების გამორიცხვა.**

8. კომპანიის რიმელი საქმიანობის გამო უნდა მოხდეს კონსოლიდაცია:
   ა) ინვესტიცია შვილობილ კომპანიაში;
   ბ) თანამშრომლების გადაყვანა ერთი კომპანიიდან მეორეში;
   გ) კომპანიების მიერ საწარმოო ფართობების ერთობლიეი იჯარა.

9. კონსოლიდაცია აისახება:
   ა) ძირითადი კომპანიის ბალანსში;
   ბ) **კომპანიების ჯგუფის ბალანსში;**
   გ) ორივე ზემოთ ნახსენებ ბალანსში.

10. კონსოლიდაციის პროცესში ერთ-ერთი განსახორციელებელი ამოცანაა, გამოირიცხოს:
    ა) ძირითადი კომპანიის ბალანსში ასახული შვილობილ კომპანიაში ინვესტიცია და შვილობილი კომპანიის ბალანსში კრედიტორული დავალიანების მუხლი;
    ბ) **ძირითადი კომპანიის ბალანსში ასახული შვილობილ კომპანიაში ინვესტიცია და შვილობილ კომპანიის ბალანსში სააქციო კაპიტალის მუხლი.**

11. გუდვილი არის:
    ა) ინვესტიციების დანახარჯების დაფარვა აქციებით და არა ფულადი საშუალებებით;
    ბ) **საწარმოს ყიდვისას სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა შეძენილი ღირებულებასა და შვილობილი კომპანიის აქტივების წმინდა საბაზრო ღირებულებას შორის.**

12. თუ წმინდაა აქტივების ღირებულება აღემატება მის შეძენის ფასს, ეს არის:
   ა) დადებითი გუდვილი;
   ბ) სამართლიანი ღირებულება;
   გ) უარყოფითი გუდვილი.

13. გუდვილი წარმოქმნილი კონსოლიდაციის პერიოდში:
   ა) გამოირიცხება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში;
   ბ) აისახება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში.

14. უარყოფითი გუდვილი აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში როგორც:
   ა) ამონაგები;
   ბ) ფინანსური ოპერაციების შემოსავალი;
   გ) სხვა შემოსავალი.

15. უმცირესობის წილის განსაზღვრისათვის საჭიროა:
   ა) აქტივებისა და პასივების იმ ნაწილის შერწყმა, რომელიც ეკუთვნის ძირითად საწარმოს;
   ბ) შვილობილი კომპანიის ყველა აქტივისა და პასივის შერწყმა და შემდეგ უმცირესობის წილის გამოყოფა.

16. შესაძლებელია თუ არა კონსოლიდირებულ ბუღალტრულ ბალანსში ერთდროულად ასახული იყოს გუდვილი და უმცირესობის წილი?
   ა) არა;
   ბ) კი.

17. მოგების შერწყმა შეძენის შემდეგ:
   ა) ცვლის კომპანიების ჯგუფის მოგებას;
   ბ) გამოირიცხება „შვილობილ კომპანიებში ინვესტიციების" მუხლთან ერთად.

18. მოგების შერწყმამ შეძენის შემდეგ:
   ა) არ შეიძლება გამოიწვიოს უმცირესობის წილის შეცვლა;
   ბ) შეიძლება გამოიწვიოს უმცირესობის წილის შეცვლა.

მაგალითი 1

ა) შეძენა ფულადი საშუალებების გადახდით

მოამზადეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიების ჯგუფის ბალანსი შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასიები	
ფულადი სახსრები	600	კრედიტორული დავალიანება	1000
დებიტორული დავალიანება	1000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	700
ძირითადი საშუალებები	200		2.000
	2.000		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	200	კრედიტორული დავალიანება	900
დებიტორული დავალიანება	100		
ინვესტიციები	400	აქციონერთა კაპიტალი	300
ძირითადი საშუალებები	500		1.200
	1.200		

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით

შვილობილი კომპანია შეძენილ იქნა 300 პირობით ერთეულად. შვილობილი კომპანიის წმინდა აქტივები შეადგენს 300 პირობით ერთეულს = 1.200 პირობითი ერთეული (აქტივების საერთო ღირებულება) – 900 პირობითი ერთეული (ვალდებულებების საერთო ღირებულება).

შესაბამისად ძირითადი საწარმო იხდის 1 პირობით ერთეულს აქტივების ყოველ 1 პირობით ერთეულზე.

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი
(შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	300	კრედიტორული დავალიანება	1.000
დებიტორული დაეალიანება	1.000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	700
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	300		
ძირითადი საშუალებები	200		2000
	2.000		

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	500	კრედიტორული დაეალიანება	1.900
დებიტორული დაეალიანება	1.100	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	600	აქციონერთა კაპიტალი	700
ძირითადი საშუალებები	700		2.900
	2.900		

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 600-300+200=500
დებიტორული დაეალიანება = 1.000+100=1.100
ინვესტიციები = 200+400=600
ძირითადი საშუალებები = 200+500=700
კრედიტორული დაეალიანება = 1000+900=1.900

ბ) მოამზადეთ კომპანიების ჯგუფის ბალანსი შეძენის შემდეგ.

როგორ შეიცვლება კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი, თუ ძირითადი კომპანია შვილობილი კომპანიის შესაძენად, ფულადი სახსრებით გადახდის ნაცვლად, დამატებით გამოუშვებს 300 აქციას 1 პირობითი ერთეული ნომინალური ღირებულებით? გამოიყენეთ I-ლი შეკითხვის ციფრები.

აქციების ემისია ხდება შვილობილი კომპანიის აქციონერთათვის შვილობილ კომპანიაში მათი აქციების სანაცვლოდ

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	800	კრედიტორული დავალიანება	1.900
დებიტორული დავალიანება	1.100	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	600	აქციონერთა კაპიტალი	1.000
ძირითადი საშუალებები	700		3.200
	3.200		

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 600+200=800
აქციონერთა კაპიტალი = 700+300=1000 (300 ახალი აქცია)

მაგალითი 2

5. გუდვილი
შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდგომ. ბუღალტრული ბალანსები შეძენამდე.

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	500	კრედიტორული დავალიანება	1.200
დებიტორული დავალიანება	1.000		
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	600
ძირითადი საშუალებები	100		1.800
	1.800		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
დებიტორული დავალიანება	350		
ინვესტიციები	50	აქციონერთა კაპიტალი	170
ძირითადი საშუალებები	50		470
	470		

შვილობილი კომპანია შეძენილია 450 პირობითი ერთეული (გადახდა მოხდა ფულადი სახსრებით)

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	50	კრედიტორული დავალიანება	1.200
მარაგი	1.000		
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	600
შვილობილი კომპანია	450		
ძირითადი საშუალებები	100		1.800
	1.800		

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	70	კრედიტორული დავალიანება	1.500
მარაგი	1.350		
ინვესტიციები	250	აქციონერთა კაპიტალი	700
ძირითადი საშუალებები	150		2.100
გუდვილი	280		
	2.100		

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 500-450+20=70
მარაგი = 1.000+350=1.350
ინვესტიციები = 650-450+50=250
ძირითადი საშუალებები = 100+50=150
გუდვილი (გადახდილი ფულადი სახსრები-სუფთა აქტივები)=450-170=280
კრედიტორული დავალიანება = 1.200+300=1.500

მაგალითი 3

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით და უმცირესობის წილი. შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსები შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	800	კრედიტორული დავალიანება	1.300
მარაგი	1.000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	500
ძირითადი საშუალებები	100		2.100
	2.100		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	350	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგი	400		
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	600
ძირითადი საშუალებები	50		900
	900		

ძირითადი კომპანია იძენს შვილობილი კომპანიის სააქციო კაპიტალის 75%-ს 450 პირობითი ერთეული (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით)

ძირითადი კომპანია იძენს შვილობილი კომპანიის სააქციო კაპიტალის 75%-ს 450 პირობითი ერთეული (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით)

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	350	კრედიტორული დავალიანება	1.300
მარაგი	1.000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	500
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	450		
ძირითადი საშუალებები	100		2.100
	2.100		

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	700	კრედიტორული დავალიანება	1.600
მარაგი	1.400	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	300	უმცირესობის წილი	150
ძირითადი საშუალებები	150	აქციონერთა კაპიტალი	500
	2.550		2.550

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 800-450+350=700
მარაგი = 1.000+400=1.400
ინვესტიციები = 650-450+100=300
ძირითადი საშუალებები = 100+50=150
კრედიტორული დავალიანება = 1.300+300=1.600

მაგალითი 4

შეძენა ფულადი სახსრების გადახდით, უმცირესობის წილი და გუდვილი. შეადგინეთ ძირითადი კომპანიისა და კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსები შეძენის შემდეგ

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენამდე)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	750	კრედიტორული დავალიანება	950
მარაგი	800	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	500
ძირითადი საშუალებები	100		1.750
	1.750		

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგი	1.100		
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	1.000
ძირითადი საშუალებები	80		1.300
	1.300		

ძირითადი კომპანია იძენს სააქციო კაპიტალის 60%-ს 700 პირობით ერთეულს (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით)

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	50	კრედიტორული დავალიანება	950
მარაგი	800	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	100	აქციონერთა კაპიტალი	500
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	700		1750
ძირითადი საშუალებები	100		
	1750		

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	70	კრედიტორული დავალიანება	1.250
მარაგი	1.900	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	უმცირესობის წილი	400
ძირითადი საშუალებები	180	აქციონერთა კაპიტალი	500
გუდვილი	100		
	2.450		2.450

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 750-700+20=70
მარაგი = 800+1.100=1.900
ინვესტიციები = 800-700+100=200
ძირითადი საშუალებები = 100+80=180

გუდვილი = 700-600=100
კრედიტორული დავალიანება = 950+300=1.250
უმცირესობის წილი (40%) = 40%X1.000=400

მაგალითი 5

კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის. შეადგინეთ კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	0	კრედიტორული დავალიანება	860
მარაგი	1000	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	250
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	700	გაუნაწილებელი მოგება	550
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რეზერვები	40
	2000		2000

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	300
მარაგები	400	აქციონერთა კაპიტალი:	
ინვესტიციები	100	გამოშვებული აქციონერთა კაპიტალი	300
		გაუნაწილებელი მოგება	450
		სხვა რეზერვები	50
ძირითადი საშუალებები	580		1100
	1100		

ძირითადი კომპანია იძენს სააქციო კაპიტალის 75%-ს, 700 პირობით ერთეულად (გადახდ წარმოებს ფულადი სახსრებით)

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისთვის

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დავალიანება	1.160
მარაგი	1.400	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	300	უმცირესობის წილი	200
ძირითადი საშუალებები	680	აქციონერთა კაპიტალი	250
გუდვილი	100	გაუნაწილებელი მოგება	550
		სხვა რეზერვები	40
	2.500		2.500

შენიშვნა: მარაგები = 1.000+400=1.400
ინვესტიციები = 200+100=300
ძირითადი საშუალებები = 100+580=680
გუდვილი = 700-($^3/_4$ X (300+450+50)=100

კრედიტორული დაეალიანება = 860+300=1.160
უმცირესობის წილი = $^1/_4$ X (300+450+50)=100
გაუნაწილებელი მოგება = 550 – მარტო ძირითადი საწარმო
სხვა რეზერვები = 40 – მარტო ძირითადი საწარმო

მაგალითი 6

კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდეგ, შეძენის პერიოდის ბოლოს. შეადგინეთ კომპანიათა ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის შემდეგ. შეძენის პერიოდის ბოლოს ძირითადმა კომპანიამ შეიძინა შეილობილი კომპანიის სააქციო კაპიტალის 2/3 – 360 პირობითი ერთეული (გადახდა წარმოებს ფულადი სახსრებით).

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (შეძენის შემდეგ)

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	0	კრედიტორული დაეალიანება	860
მარაგი	1000	დარიცხეები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	300
ინვესტიციები შეილობილ კომპანიაში	360	გაუნაწილებელი მოგება	150
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რესერვები	50
	1660		1660

შეილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დაეალიანება	300
მარაგი	400	აქციონერთა კაპიტალი:	
ინვესტიციები	100	გამოშეებული აქციონერთა კაპიტალი	100
		გაუნაწილებელი მოგება	120
ძირითადი საშუალებები	50	სხვა რეზერვები	50
	570		570

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის თარიღისთვის

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	20	კრედიტორული დაეალიანება	1160
მარაგი	1400	დარიცხეები	300
ინვესტიციები	300	უმცირესობის წილი	90
ძირითადი საშუალებები	150	აქციონერთა კაპიტალი	300
გუდვილი	180	გაუნაწილებელი მოგება	150
		სხვა რეზერვები	50
	2050		2050

ბუღალტრული ბალანსები შეძენის პერიოდის ბოლოს. შეძენის შემდეგ ძირითადმა კომპანიამ მიიღო მოგება 600 პირობითი ერთეული, ხოლო შვილობილი კომპანიის მოგება შეადგენს 300 პირობით ერთეულს. 200 პირობითი ერთეული შვილობილი კომპანიის მოგებიდან გამოიყო სხვა რეზერვებისათვის.

ძირითადი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის პერიოდის ბოლოს

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	200	კრედიტორული დავალიანება	860
მარაგი	1400	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	200	აქციონერთა კაპიტალი	300
ინვესტიციები შვილობილ კომპანიაში	360	გაუნაწილებელი მოგება	750
ძირითადი საშუალებები	100	სხვა რეზერვები	50
	2260		2260

შვილობილი კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	220	კრედიტორული დავალიანება	200
მარაგი	400	აქციონერთა კაპიტალი	
ინვესტიციები	100	გამოშვებული აქციონერთა კაპიტალი	100
ძირითადი საშუალებები	50	გაუნაწილებელი მოგება	220
	770	სხვა რეზერვები	250
			770

კომპანიების ჯგუფის ბუღალტრული ბალანსი შეძენის პერიოდის ბოლოს

აქტივი		პასივი	
ფულადი სახსრები	420	კრედიტორული დავალიანება	1.060
მარაგი	1.800	დარიცხვები	300
ინვესტიციები	300	უმცირესობის წილი	190
ძირითადი საშუალებები	150	აქციონერთა კაპიტალი	300
გუდვილი	180	გაუნაწილებელი მოგება	817
		სხვა რეზერვები	183
	2.850		2.850

შენიშვნა: ფულადი სახსრები = 200+220=420
მარაგი = 1.400+400=1.800
ინვესტიციები = 200+100=300
ძირითადი საშუალებები = 100+50=150
გუდვილი = 360-($^2/_3$ X (100+120+50)=180
კრედიტორული დავალიანება = 860+200=1.060
უმცირესობის წილი = $^1/_3$ X (100+220+250)=190
გაუნაწილებელი მოგება = 750 +($^2/_3$ X100)=817 (მარტო შვილობილი კომპანიის გაუნაწილებელი მოგება)
სხვა რეზერვები = 40 +($^2/_3$ X200)=183 (მარტო რეზერვები შვილობილი კომპანიის შეძენის შემდეგ)

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება

GEORGIAN FEDERATION OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS AND AUDITORS

APPLICATION OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

(in Georgian)

თბილისი
2008

გამოცემის რედაქტორი: მანანა გველესიანი
დამკაბადონებელი: ნინო ყავლაშვილი

დაიბეჭდა შპს „დანში“
ხელმოწერილია დასაბეჭდად 08.10.2001
ტირაჟი 1000

ფასი სახელშეკრულებო