მარინა მაისურაძე

ფინანსური აღრიცხვა

IFRS

თბილისი 2019

დამხმარე სახელმძღვანელო წარმოადგენს მესამე გადამუშავებულ გამოცემას. იგი მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და საერთაშორისო პრაქტიკის მოთხოვნების შესაბამისად. განხილულია ფინანსური აღრიცხვის საკითხები. იგი განკუთვნილია უმაღლესი სასწავლებლების სტუდენტებისათვის და ამ საკითხებით დაინტერესებულ პირთათვის.

ავტორი: მარინა მაისურაძე, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი.

რედაქტორი:

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, თსუ ასოცირებული პროფესორი

ნადეჟდა კვატაშიძე

რეცენზენტი:

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, თსუ ასოცირებული პროფესორი

ნანა სრესელი

რეკომენდირებულია გამოსაქვეყნებლად ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სარედაქციო საგამომცემლო საბჭოს გადაწყვეტილებით (ოქმი № 1, 2019წ. 19 აპრილი)

შინაარსი

ფინანსური აღრიცხვა

თემა 1. ფულადი საშუალებების აღრიცხვა

1.1. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა
1.2. საბანკო ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა ეროვნული ვალუტით
1.3. სავალუტო ოპერაციების აღრიცხვა
1.4. ფულის დროითი ღირებულება

თემა II. მოთხოვნების აღრიცხვა

2.1. მოთხოვნების ეკონომიკური არსი და კლასიფიკაცია
2.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
2..2.1 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
2.2.2 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა
2.3. უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა
2.4. სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა

თემა III. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

3.1. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების არსი და კლასიფიკაცია
2.2. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების შეფასება
3.3. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების მიღების აღრიცხვა
3.4. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა
3.5. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები
3.6. სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების გადაფასება

თემა IV. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

4.1. ძირითადი საშუალებების არსი, აღიარება და შეფასება

4.2. ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვა

4.4. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადაში გაწეული დანახარჯების აღრიცხვა

4.5. ძირითადი საშუალებების გასვლის (აღიარების შეწყვეტა) აღრიცხვა

4.6. ძირითადი საშუალებების გადაფასების აღრიცხვა

თემა V. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

5.1 არამატერიალური აქტივების არსი, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება

5.2. არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა

5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა

5.4. არამატერიალური აქტივების აღიარების შეწყვეტა

5.5. არამატერიალური აქტივების გადაფასება

თემა VI. ვალდებულებების აღრიცხვა

6.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია

6.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

6.2.1. სავაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა

6.2.2. სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა

6.2.3. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა

6.2.4. მიღებული ავანსების აღრიცხვა

6.2.5. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა

6.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

თემა VII. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

7.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა

7.2. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

7.3. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში

7.4. რეზერვების აღრიცხვა

თემა VIII. შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვა

8.1. შემოსავლების და ხარჯების ცნება და მათი კლასიფიკაცია

8.2. შემოსავლების შეფასება და აღრიცხვა

8.3. რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა

8.4. მომსახურების გაწევიდან ამონაგების აღრიცხვა

8.5. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯების აღრიცხვა

8.6. პერიოდის ხარჯების აღრიცხვა

თემა IX. ფინანსური ანგარიშგება

9.1. ფინანსური ანგარიშგების არსი და მიზანი

9.2. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

9.3. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები

9.4. ბუღალტრული ბალანსი

9.5. მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლების ანგარიშგება

9.6. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ

9.7. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ

თემა I. ფულადი სახსრების აღრიცხვა

1.1 ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები

საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციის მიღებით იმის შესახებ, თუ როგორ გამოიმუშავებს და გამოიყენებს საწარმო ფულად სახსრებს და მათ ეკვივალენტებს. საწარმოებს ფულადი სახსრები, ძირითადად, სჭირდებათ ერთი და იმავე მიზნისათვის, მიუხედავად იმისა, თუ რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისაგან შემოსავლის მომტანი საქმიანობის სახეები. მათ სჭირდებათ ფულადი სახსრები თავიანთი ოპერაციების ჩასატარებლად, საკუთარ ვალდებულებათა დასაფარად და ინვესტორებთან ანგარიშსწორებისათვის. შესაბამისად, ყველა საწარმოს მოეთხოვება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს 7) განმარტებით ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

ფულადი სახსრების ექვივალენტები უფრო მეტად გამიზნულია მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისათვის ან სხვა მიზნით. იმისათვის, რომ ინვესტიცია კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ექვივალენტი, იგი ადვილად უნდა იცვლებოდეს ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელო უნდა იყოს. ამიტომ, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ექვივალენტად იმ შემთხვევაში კლასიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, მაგალითად შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ ჩაითვლება ფულადი სახსრების ექვივალენტად, თუ ისინი, თავისი შინაარსით, არ წარმოადგენს ფულადი

სახსრების ექვივალენტს, მაგალითად პრივილეგიურ აქციას, რომელიც შეძენილია განაღდების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და რომელზეც მითითებულია განაღდების თარიღი.

საბანკო სესხები, როგორც წესი ითვლება საფინანსო საქმიანობად, თუმცა საბანკო ოვერდრაფტები, რომლებიც მოთხოვნისთანავე ექვემდებარება განაღდებას, საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილია. ასეთ შემთხვევაში საბანკო ოვერდრაფტები ჩაითვლება ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ელემენტად.

მაღალი ინფორმაციული ტექნოლოგიების ეპოქამ ხელი შეუწყო ელექტრონული კომერციის განვითარებას, რომელმაც შეცვალა ბიზნეს–ურთიერთობები. ურთიერთობა სუბიექტებს შორის (საქონლის და მომსახურების გაყიდვა, ინფორმაციის მიწოდება) წარმოებს ელექტრონული ანგარიშსწორებით. ამ უკანასკნელმა შექმნა ფულის ახალი ექვივალენტი – ელექტრონული ფული. ელექტრონული ფული არის საგადამხდელო საშუალება, რომელიც მხოლოდ ელექტრონული სახით არსებობს სპეციალიზებულ ელექტრონულ სისტემაში.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების სწრაფი განვითარება უახლოეს მომავალში ხელს შეუწყობს ბრუნვიდან ნაღდი ფულის ამოღებას და მის ადგილს დაიკავებს ელექტრონული უნაღდო ფული.

ელექტრონული ფულის უპირატესობებია:

1) ტრანზაქციების (შესრულების), დაბალი ღირებულება. მიკროგადახდების განხორციელება ელექტრონული ფულის მეშვეობით უფრო მოსახერხებელია, ვიდრე ჩვეულებრივი უნაღდო გადახდებით;
2) ანონიმურობის გარანტია;
3) პერაციების ჩატარება „ონლაინ" რეჟიმში. გადახდების დრო განისაზღვრება საგადამხდელო სისტემის მუშაობის სიჩქარით.

1.1. საბანკო ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა

საწარმო იურიდიულ პირად რეგისტრაციის შემდეგ, თავისუფალი ფულადი სახსრების მოძრაობის და პარტნიორებთან ანგარიშსწორებისათვის ხსნის ანგარიშს ბანკში. საწარმოს ბანკში შეიძლება გახსნილი ჰქონდეს ანგარიშსწორების, სასესხო, სადეპოზიტო და სხვა ანგარიშები.

ანგარიშის გახსნისას საწარმო ბანკში წარადგენს წესდებას, ნოტარიული წესით დამოწმებულს, რეგისტრაციის მოწმობას, ცნობას საგადასახადო ორგანოებში აღრიცხვზე ყოფნის შესახებ და საწარმოს ხელმძღვანელის (მთ.ბუღალტრის) ხელმოწერის ნიმუშს.

საბანკო ანგარიშის მეშვეობით საწარმო ახორციელებს საანგარიშსწორებო ოპერაციებს (თანხის გადარიცხვა, ჩარიცხვა). საწარმოები დამოუკიდებლად ირჩევენ ბანკებს საკრედიტო-საანგარიშსწორემო მომსახურებისათვის. ურთიერთობა საწარმოსა და ბანკს შორის ხორციელდება ხელშეკრულების საფუძველზე. ანგარიშს განკარგავს საწარმოს ხელმძღვანელი. ბანკი ახორციელებს მხოლოდ მისი ხელმოწერით გაფორმებულ დოკუმენტებს. საკუთარი ინიციატივით ბანკმა კლიენტის ანგარიშიდან შეიძლება ჩამოწეროს ბანკის მომსახურების ღირებულება, ტერმინალით სარგებლობის საკომისიო, ვადაგადაცილებული სესხის თანხა, პროცენტი კრედიტით სარგებლობისათვის და სხვა.

საწარმო საბანკო ანგარიშის საშუალებით ახორციელებს როგორც უნაღდო ისე ნაღდ ანგარიშსწორებას, როგორც ეროვნული ისე უცხოური ვალუტით. ამასთან საწარმოს შეუძლია გახსნას რამოდენიმე ანგარიში,საჭიროებისამებრ. აგრეთვე მას უფლება აქვს ანგარიში გახსნას არა ერთ ბანკში.

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანხის გადარიცხვა ხორციელდება საგადახდო დავალებით.

საგადახდო დავალებას გამოწერს მყიდველი (ფულის გადამხდელი) და წარადგენს მას თავის მომსახურე ბანკში. საგადახდო დავალების გამოყენების შესაძლებლობები მრავალგვარია. მათი საშუალებით ხორციელდება ანგარიშსწორება როგორც სასაქონლო, ასევე არასასაქონლო ოპერაციების მიხედვით.

ანგარიშსწორების დროს საქონლისა და მომსახურებისათვის საგადახდო დავალებები გამოიყენება შემდეგ შემთხვევაში:

1) მიღებული საქონლისა და გაწეული მომსახურებისათვის იმ პირობით, რომ დავალებაში მითითებულია იმ სასაქონლო–სატრანსპორტო დოკუმენტის ნომერი და თარიღი, რომელიც ადასტურებს გადამხდელის მიერ საქონლის ან მომსახურების მიღებას.
2) წინასწარი გადახდებისათვის, იმ პირობით, რომ დავალებაში მითითებულია იმ ხელშეკრულების, შეთანხმების, კონტრაქტის ნომერი, რომლითაც გათვალისწინებულია წინასწარი გადახდა;
3) სასაქონლო ოპერაციების მიხედვით კრედიტორული დავალიანების დასაფარავად საქონლისა და მომსახურებისათვის.

არასასაქონლო ოპერაციების მიხედვით ანგარიშსწორებისას საგადახდო დავალებები გამოიყენება: ბიუჯეტში გადასახადებისათვის, საბანკო სესხებისა და სასესხო ოპერაციების დასაფარავად, სახელმწიფო და სოციალური დაზღვევის ორგანოებისათვის სახსრების გადასარიცხად, აქციების, ობლიგაციების, სადეპოზიტო სერთიფიკატების, საბანკო თამასუქების შესაძენად, საურავების და ჯარიმების გადასახდელად.

საგადახდო დავალება გამოიწერება გადამხდელის მიერ დადგენილი ფორმის ბლანკზე, რომელიც მოიცავს ყველა აუცილებელ რეკვიზიტს.

თანამედროვე საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით, ბანკს უფლება აქვს ზემოთ ჩამოთვლილი ყველა ოპერაცია შეასრულოს ელექტრონულად, ასეთ შემთხვევაში ნებისმიერ მომენტში შესაძლებელი უნდა იყოს შესრულებული ოპერაციის ელექტრონული არქივიდან აღდგენა და დაბეჭდვა.

ბანკი და კლიენტი საანგარიშსწორებო ოპერაციების შესასრულებლად და კლიენტის მიერ უშუალოდ მისი ოფისიდან ან ნებისმიერი სხვა ადგილიდან ბანკში არსებული ანგარიშების შესახებ ინფორმაციის მისაღებად იყენებენ „კლიენტი–ბანკის" სისტემას.

ბანკი კლიენტისაგან მიღებული ელექტრონული საგადახდო დავალებების შესრულებას ახდენს სისტემაში მათი შემოსვლის რიგითობით. ბანკის მიერ

კლიენტისაგან ელექტრონული საგადახდო დავალებების მიღების და შესრულების ფაქტები დასტურდება „კლიენტი–ბანკის” სისტემის მიერ ფორმირებული შესაბამისი ელექტრონული დასტურით ან ელექტრონული საგადახდო დავალებებისადმი შესაბამისი სტატუსების მინიჭებით.

ბანკიდან ნაღდი ფულის გამოტანა ხდება ჩეკით. ხოლო შეტანისას ფორმდება განაცხადი, რომელიც შედგება სამი ნაწილისაგან:

1) განაცხადი ნაღდი ფულის შემოტანაზე, რომელიც გადაეცემა ბანკის ბუღალტერიას;

2) ქვითარი, ეძლევა ფულის შემომტანს, როგორც დამადასტურებელი დოკუმენტი;

3) ორდერი, რჩება ბანკის სალაროში;

უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმას მიეკუთვნება აგრეთვე ანგარიშსწორება აკრედიტივით, საანგარიშსწორებო ჩეკებით, საინკასო დავალებით.

აკრედიტივი არის მყიდველის (გადამხდელის) ბანკის დავალება მომწოდებლის ბანკის მიმართ, გაუნაღდოს მომწოდებელს საქონლის ღირებულება მყიდველის „აკრედიტივზე განაცხადში” გათვალისწინებული პირობების მიხედვით. მყიდველი აკრედიტივს ხსნის თავის მომსახურე ბანკში მხოლოდ ერთ მომწოდებელთან ანგარიშსწორებისათვის. აკრედიტივი შეიძლება გაიხსნას საბანკო ანგარიშზე არსებული თავისუფალი ფულადი სახსრებით ან ბანკის კრედიტით.

აკრედიტივის კლასიფიკაცია შესაძლებელია სხვადასხვა ნიშნის საფუძველზე. იმის მიხედვით, შეიძლება თუ არა აკრედიტივი გამოთხოვილი იქნეს ბანკი ემიტენტის მიერ, აკრედიტივი შეიძლება იყოს:

1) გამოთხოვითი;

2) გამოუთხოვარი.

აკრედიტივში მითითებული უნდა იყოს იგი გამოთხოვითია თუ გამოუთხოვარი. თუ მასში ასეთი აღნიშვნა არ არის, აკრედიტივი ჩაითვლება გამოუთხოვრად.

აკრედიტივი არის მყიდველის დავალებით ბანკის მიერ გაცემული წერილობით აღიარებული ვალდებულება გადაუხადოს გამყიდველს შეთანხმებული თანხა გარკვეულ ვადაში. ამასთან გადახდა შედგება იმ შემთხვევაში, თუ გამყიდველი წარმოადგენს აკრედიტივით მოთხოვნილი საბუთების სრულ ნუსხას აკრედიტივით განსაზღვრულ ვადასა და ფორმაში.

აკრედიტივით ანგარიშსწორებას აქვს გარკვეული უპირატესობა, როგორც გამყიდველისათვის (ექსპორტიორისათვის), ისე მყიდველისათვის (პორტიორისათვის), კერძოდ:

გამყიდველისათვის:

1) ბანკი შეასრულებს აკრედიტივით განსაზღვრულ გადახდას მყიდველისაგან დამოუკიდებლად;
2) მყიდველს არ შეუძლია დააყოვნოს გადახდა რაიმე პირადი პრეტენზიის საფუძველზე;
3) თუ მყიდველს სურს გაასაჩივროს მიწოდებულ საქონელთან დაკავშირებული ნებისმიერი საკითხი, მან ეს უნდა მოახდინოს აკრედიტივისაგან დამოუკიდებლად;
4) მაქსიმალურად არის თავიდან აცილებული საბანკო გადარიცხვის დაყოვნება;
5) აკრედიტივის მეშვეობით ტვირთის ღირებულების გადახდა ზოგადად უფრო სწრაფად ხორციელდება.

მყიდველისათვის:

1) აკრედიტივის გახსნით მყიდველი (იმპორტიორი) ადასტურებს თავის გადახდისუნარიანობას და შეუძლია მიაღწიოს გადახდის უფრო ხელსაყრელ პირობებს;
2) პროდუქცია მიწოდებული იქნება აკრედიტივში განსაზღვრული პირობების შესაბამისად;
3) მყიდველი იღებს მის მიერ აკრედიტივით მოთხოვნილ დოკუმენტებს კონკრეტულ ვადაში;
4) მყიდველი დარწმუნებულია, რომ იგი გადაიხდის თანხას მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დოკუმენტები ყველა ასპექტში შეესაბამება აკრედიტივის პირობებს;

ანგარიშსწორება საინკასო დავალებით ხორციელდება დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადებისა და გადასახდელების უდავო წესით გადახდევინებისათვის. უდავო წესით თანხების გადახდევინებას (ჩამოწერას) ახდენენ ის ორგანოები (ეროვნული ბანკი, სააღმასრულებლო ორგანოები), რომლებსაც კანონმდებლობის შესაბამისად აქვთ საწარმოებისა და ორგანიზაციებისათვის გადასახდელთა დაკისრების უფლებამოსილება.

გადამხდელის ანგარიშიდან სახსრების უდავო წესით ჩამოწერა ხორციელდება საინკასო დავალების და საინკასო დავალების ბანკში წარდგენასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილების მეშვეობით.

უდავო წესით სახსრების ჩამოწერის შესახებ საინკასო დავალების შესაბამის ველში უნდა მიეთითოს იმ ნორმატიული აქტის სახელწოდება და მუხლი რომლის საფუძველზეც შესაძლებელია სახსრების უდავო წესით ჩამოწერა. ამ ინფორმაციის ნამდვილობისათვის ბანკი პასუხს არ აგებს. საინკასო დავალებაში დასაშვებია ერთსა და იმავე საბანკო დაწესებულებაში გახსნილი გადამხდელის რამდენიმე ანგარიშის ერთდროულად მითითება (მათ შორის უცხოური ვალუტა). საინკასო დავალებაში მითითებული თანხის ჩამოწერა წარმოებს გადამხდელის იმ ანგარიშებიდან, რომლებიც მითითებულია საინკასო დავალებაში. საინკასო დავალებაში გადამხდელის რამდენიმე ანგარიშის მითითების მიუხედავად, საინკასო დავალებით წარდგენილი მთლიანი თანხა უდავო წესით ჩამოიწერება ერთხელ.

ჩეკი წარმოადგენს ჩეკის გამცემის წერილობით დავალებას ბანკისადმი, ჩეკში მითითებული თანხის განაღდების შესახებ. ანგარიშსწორება ჩეკებით რეგულირდება მოქმედი კანონმდებლობით. ჩეკი წარმოადგენს ფასიან ქაღალდს, რომლის საშუალებითაც ჩეკის მფლობელი აძლევს განკარგულებას ბანკს, ჩეკის მფლობელისათვის მასში აღნიშნული თანხის გადახდაზე. გადამხდელად ამ შემთხვევაში მითითებული შეიძლება იყოს მხოლოდ ბანკი.

ჩეკის დამზადებისათვის აუცილებელია ეროვნული ბანკის წინასწარი წერილობითი ნებართვა და იგი მიმოქცევაშია მხოლოდ საქართველოს ტერიტორიაზე. მისი გამოყენება ნებადართულია როგორც ფიზიკური ისე იურიდიული პირებისათვის.

ჩეკს აქვს შემდეგი რეკვიზიტები:

1) დასახელება „ჩეკი”, რომელიც შედის დოკუმენტის ტექსტში;
2) გადამხდელის მიმართ დავალება განსაზღვრული თანხის გადახდაზე;
3) ჩეკის მფლობელის ანგარიშის ნომერი საიდანაც უნდა ჩამოიწეროს თანხა;
4) რა ვალუტაში უნდა მოხდეს თანხის გაცემა;

5) ჩეკის გამოწერის თარიღი და ადგილი;

6) ჩეკის მფლობელის (მინდობილი პირის) ხელმოწერა.

პრაქტიკაში გამოიყენება ორი სახის ჩეკი:

1) ჩეკი წარმომდგენზე, მასში მითითებული არ არის მიმღები პირი;

2) სახელობითი ჩეკი, მასში მითითებულია კონკრეტული პირი.

განასხვავებენ ფულად და საანგარიშსწორებო ჩეკს.

ფულადი ჩეკით ხდება ბანკიდან ნაღდი ფულის გაცემა. რაც შეეხება საანგარიშსწორებო ჩეკს იგი გამოიყენება უნაღდო ანგარიშსწორების დროს და არის უპირობო განკარგულება თავისი ბანკისადმი, განსაზღვრული თანხის გადარიცხვის შესახებ ჩეკის მფლობელის ანგარიშზე. ანგარიშზე (ჩეკის გამცემის) თანხის უკმარისობის შემთხვევაში ჩეკის განაღდება შეიძლება ბანკის სახსრებით (ოვერდრაფტი) .

ჩამოთვლილი უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმებიდან, ყველაზე უფრო გავრცელებულ ფორმას წარმოადგენს „საგადახდო დავალება".

ანგარიშს, რომლის მიხედვითაც ხორციელდება ეროვნული ვალუტით წარმოებული საანგარიშსწორებო ოპერაციები, მოქმედი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით ეწოდება „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში", იგი აქტიური ანგარიშია, რომლის დებეტში იწერება მყიდველების მიერ ანაზღაურებული საქონლის ღირებულება, მიღებული ავანსები, საწესდებო კაპიტალის შესავსებად პარტნიორებისაგან მიღებული თანხები, სესხის სახით მიღებული თანხები, აკრედიტივის გამოუყენებელი თანხის დაბრუნება და სხვა.

ანგარიშის, „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში" კრედიტში აღირიცხება მომწოდებლებისათვის გადახდილი თანხა, შესრულებული სამუშაოსა და გაწეული მომსახურებისათვის; ბიუჯეტისათვის თანხების გადარიცხვა საგადასახადო ვალდებულებების დასაფარავად; საწარმოს სხვადასხვა სასესხო ვალდებულების დაფარვა, აგრეთვე აქტივების შესაძენად გადარიცხული თანხები, სესხების გაცემა პარტნიორებზე და სხვა.

საბანკო ანგარიშზე ეროვნული ვალუტის მიღების ოპერაციები შემდეგნაირად აისახება:

1) მყიდველების მიერ გადახდილია საქონლის რეალიზაციის თანხა 10.000 ლარი (მიწოდება იმავდროული გადახდით):

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 10.000

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 10.000

2) მყიდველების მიერ მიღებულია საქონლის ღირებულების ანაზღაურება 7.000 ლარი: (დებიტორული დავალიანების დაფარვა)

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 7.000

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 7.000

3) პარტნიორების მიერ საწესდებო კაპიტალის შესავსებად ჩარიცხულია 5.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 5.000

კრედიტი –1460 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე 5.000

4) მყიდველებისაგან ჩარიცხულია ავანსი 6.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6.000

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები 6.000

5) აკრედიტივის გამოუყენებელი ნაწილი ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე 9.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 9.000

კრედიტი –1290 აკრედიტივები 9.000

6) აღებულია ბანკის მოკლევადიანი კრედიტი 20.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 20.000

კრედიტი –3210 მოკლევადიანი სესხები 20.000

7) შეტანილია ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაღდი ფული 12.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 12.000

კრედიტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტა 12.000

8) ჩარიცხულია დივიდენდი 15.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 15.000

კრედიტი –1810 მისაღები დივიდენდები 15.000

9) ჩარიცხულია პროცენტი 8.000 ლარი:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 8.000

კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები 8.000

საწარმოს საბანკო ანგარიშიდან თანხის (ეროვნული ვალუტის) გასვლის ოპერაციები აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1) გამოტანილია სალაროში ნაღდი ფული 5.500 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 5.500

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 5.500

2) გადარიცხულია ბიუჯეტში საშემოსავლო გადასახადი 3.500 ლარი :

დებეტი –3320 საშემოსავლო გადასახადი 3.500

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3.500

3) გადარიცხულია ბიუჯეტში მოგების გადასახადი 4.500 ლარი :

დებეტი –3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი 4.500

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 4.500

4) გადარიცხულია მომწოდებლების დავალიანების დასაფარად 6.900 ლარი:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 6.900

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6.900

5) პარტნიორებზე გაცემულია სესხი 5.000 ლარი:

დებეტი – 3220 სესხები პარტნიორებისაგან 5.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 5.000

6) გახსნილია აკრედიტივი 8.000 ლარი:

დებეტი – 1250 აკრედიტივები 8.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 8.000

7) შეძენილია ფასიანი ქაღალდები 25.000 ლარი:

დებეტი – 2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში 25.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 25.000

8) გადარიცხულია ჩეკების ანგარიშზე საკუთარი სახსრები 9.000 ლარი:

დებეტი – 1240 ჩეკები 9.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 9.000

საწარმოს საბანკო ანგარიშზე თანხების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია მოცემულია **ამონაწერში,** რომლის მიღება ბანკიდან საწარმოს შეუძლია ნებისმიერ დროს. ვინაიდან საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიში ბანკისათვის არის პასიური, ამიტომ საბანკო ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვა იწერება ამონაწერის კრედიტის მხარეს, ხოლო თანხის გადარიცხვა (გასვლა) დებეტის მხარეს. ამონაწერში მოცემულია აგრეთვე ნაშთი, საბანკო ანგარიშზე დღის დასაწყისში და დღის ბოლოს. ამონაწერს თან ახლავს პირველადი დოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებს ოპერაციათა მოხდენას.

თანამედროვე პირობებში ბაკის მიერ საწარმოთა მომსახურება (ოპერაციების წარმოება) ხორციელდება ე.წ „ბანკი-კლიენტის'' მეშვეობით. რომელიც აადვილებს და მოსახერხებელს ხდის ურთიერთობას საწარმოსა და ბანკს შორის. საწარმოებს ეძლევათ საშუალება განახორციელონ საბანკო ოპერაციები და მიიღონ ინფორმაცია საწარმოდან გაუსავლელად.

1.2 სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა

საწარმოებს მათი საქმიანობიდან გამომდინარე ყოველთვის უჩნდებათ მოთხოვნილება ნაღდ ფულზე. სალაროს მეურნეობის ორგანიზაცია ევალება უშუალოდ საწარმოს ხელმძღვანელს. ნაღდი ფულის მიღება და გაცემა ხორციელდება სალაროში, მოლარის მიერ. მოლარის ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს სალაროდან ნაღდი ფულის მიღების და გაცემის ოპერაციების შესრულება.

ფულადი სახსრების აღრიცხვის მიზანია მათი სწორი კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება. ყოველივე ამას უზრუნველყოფს: ფულადი სახსრების მოძრაობის ოპერაციების სწორი და დროული ასახვა, კონტროლი მათ მიზნობრივი

დანიშნულებით გამოყენებაზე და უტყუარი ინფორმაციის მომზადება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შესადგენად.

სალაროში ნაღდი ფულის მიღება ხდება **სალაროს შემოსავლის ორდერით,** რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება, ერთი ნაწილი ორდერია, ხოლო მეორე ქვითარი. სალაროში ფულის შემომტანზე გაიცემა მთავარი ბუღალტრის და მოლარის ხელმოწერით დადასტურებული, შემოსავლის ორდერის მეორე ნაწილი–ქვითარი. სალაროს შემოსავლის ორდერის ჩამოსაჭრელ ხაზზე, ქვითრის მოცილებამდე ისმება საწარმოს ბეჭედი. სალაროდან ნაღდი ფული გაიცემა სალაროს გასავლის ორდერით. სალაროს გასავლის ორდერზე ხელს აწერს საწარმოს ხელმძღვანელი. იმ შემთხვევაში თუ სალაროს გასავლის ორდერს დართული აქვს ფულის გაცემაზე ხელმძღვანელის ხელმოწერილი განკარგულება, მაშინ მისი ხელმოწერა საჭორო არაა. ბანკიდან ჩეკის საფუძველზე მიღებული ფული აქტივად აღიარდება სალაროს შემოსავლის ორდერით, რომლის მეორე ნაწილი ქვითარი მიეკვრება იმ დღის საბანკო ანგარიშის ამონაწერს, როცა მოხდა საბანკო დაწესებულებიდან ამ თანხის გაცემა. სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემისას, მოლარე ვალდებულია ფულის მიმღებს, მისი იდენტიფიცირების მიზნით მოსთხოვოს პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტი.

სალაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერებში აღინიშნება მათი შედგენის საფუძველი. ორდერებს თან ერთვის შესაბამისი დოკუმენტები. სალაროს ორდერებში ნებისმიერი შესწორება ან ცვლილებების შეტანა აკრძალულია. სალაროს ორდერებზე მოლარე ხელს აწერს ფულის მიღების ან გაცემის ოპერაციის მოხდენისთანავე. რაც იმას ნიშნავს, რომ სალაროს სემოსავლის და გასავლის ორდერით ოპერაციების განხორციელება დასაშვებია მხოლოდ ხელმოწერის შემდეგ, მათი გამოწერის თარიღით.

ფულის მიღების ან გაცემის შემდეგ ყოველდღიურად, სამუშაო დღის ბოლომდე მოლარე აჯამებს დღის განმავლობაში შესრულებულ ოპერაციებს და გამოჰყავს სალაროში დარჩენილი ფულის ნაშთი. სალაროში ნაღდი ფულის ნაშთის ლიმიტს განსაზღვრავს და ამტკიცებს საწარმოს ხელმძღვანელობა.

საწარმოები რომლებიც ახდენენ ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებას, ვალდებულნი არიან ჰქონდეთ სალარო ანუ ნაღდი ფულის მიღების, გაცემის და შენახვისათვის განკუთვნილი სპეციალური ოთახი, რომელიც იზოლირებულია სხვა ოთახებისა და დამხმარე სათავსოებისაგან.

სალაროშო ნაღდი ფულის გარდა შეიძლება ინახებოდეს:

– მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები: საგადასახადო ანგარიშფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები და სხვა. და

–ფასიანი ქაღალდები: აქციები, სადეპოზიტო სერთიფიკატები, ჩეკები და სხვა.

ოპერაციების განხორციელებისას, სალარო იკეტება შიგნიდან და მასში შესვლის უფლება აქვს მხოლოდ ხელმძღვანელსა და მთავარ ბუღალტერს, აგრეთვე ხელმძღვანელის ბრძანებით უფლებამოსილ პირებს.

სამუშაო დღის ბოლოს ნაღდი ფულის ნაშთი იკეტება სეიფში. სალაროში სხვა პირების კუთვნილი ნაღდი ფული და ფასეულობის შენახვა აკრძალულია.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა ეროვნული ვალუტით ნაღდი ანგარიშსწორების ოპერაციებისათვის ითვალისწინებს აქტიურ ანგარიშს: „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში". ანგარიშის „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში" დებეტში აღირიცხება სალაროში ნაღდი ფულის ზრდა, ხოლო კრედიტში ფულადი თანხების შემცირება.

სალაროში ნაღდი ფულის მიღების და გაცემის ოპერაციები „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში" ანგარიშზე აისახება შემდეგნაირად:

1) ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ჩეკით გამოტანილია ნაღდი ფული და მოტანილია სალაროში 2.000 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ალუტით 2.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2.000

2) საქონელი გაყიდულია 3.800 ლარად ნაღდ ფულზე:

(გაყიდვა და გადახდა მოხდა ერთდროულად)

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 3.800

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 3.800

3) მყიდველის მიერ შემოტანილია სალაროში ნაღდი ფული 1.300 ლარი დებიტორული დავალიანების დასაფარავად:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 1.300

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1.300

4) ანგარიშვალდებული პირის მიერ დაბრუნებულია გამოუყენებელი საქვეანგარიშო თანხა 500 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 500

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 500

5) ინვენტარიზაციის აქტის საფუძველზე მოლარის მიერ სალაროში დაბრუნდა დანაკლისის თანხა 1.900 ლარი:

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 1.900
კრედიტი – 1430 მოთხოვნები აწარმოს პერსონალის მიმართ 1.900

6) ანგარიშვალდებულ პირზე სალაროდან საქვეანგარიშოდ გაცემულია 3.500 ლარი

დებეტი –1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 3.500
კრედიტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 3.500

7) სალაროდან გაცემულია ხელფასი საწარმოო პერსონალზე:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 4.350
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 4.350

8) მომწოდებელზე გაცემულია ნაღდი ფული საქონლის შესაძენად ავანსის სახით:

დებეტი – 1480 მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები 5.000
კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 5.000

9) სალაროდან გაცემულია ნაღდი ფული დავალიანების დასაფარავად:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 10.000
კრედიტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 10.000

1.3. სავალუტო ოპერაციების აღრიცხვა

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად **უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია** ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო 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 და გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან

გ) საწარმო იძენს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ აქტივებს, , იღებს ან ფარავს უცხოური ვალუტით შეფასებულ ვალდებულებებს;

საწარმოები რომლებიც ეწევიან აღნიშნული სახის საქმიანობას, ვალდებულნი არიან საანგარიშსწორებო ოპერაციები განახორციელონ უცხოურ ვალუტაში. ბასს-ის თანახმად უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ ვალუტაში, როგორც ნაღდი ისე უნაღდო წესით.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველად უნდა აისახოს სამუშაო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის სამუშაო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის არსებული საბოლოო სავალუტო კურსის მიხედვით.

სამუშაო ვალუტა აღნიშნავს იმ ძირითადი ეკონომიკურ გარემოს ვალუტას, სადაც საწარმო ეწევა საქმიანობას.

საბოლოო სავალუტო კურსი არის ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული სპოტ სავალუტო კურსი.

– სპოტ სავალუტო კურსი არის სავალუტო კურსი დაუყოვნებლივი მიწოდებისათვის.

– გასაცვლელი სავალუტო კურსი არის, ორი სხვადასხვა ვალუტის გაცვლის თანაფარდობა.

როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისათვის საწარმოები ხსნიან ვალუტის სახეების მიხედვით შესაბამის ანგარიშებს: „ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში" და „უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ან არარეზიდენტ ბანკში". ეს ანგარიშები აქტიური ანგარიშებია, დებეტში აისახება ფულადი თანხების შემოსვლა, იმ ანგარიშების კრედიტთან კორესპოდენციით საიდანაც შემოვიდა უცხოური ვალუტის ნაკადები საწარმოში. ხოლო კრედიტში იწერება საწარმოდან თანხების გასვლა, შესაბამისი ანგარიშების დებეტთან კორესპოდენციით.

უცხოურ ვალუტაში სამეურნეო ოპერაციების ნაღდი და უნაღდო წესით წარმოების დოკუმენტაცია და აღრიცხვა ეროვნული ვალუტით განხორციელებული ოპერაციების ანალოგიურია. სალაროს შემოსავლის და გასავლის ორდერებზე, ასევე ბანკის სავალუტო ანგარიშების ამონაწერში ვალუტის კურსი დაფიქსირებულია ოპერაციის მოხდენის დღისათვის.

უცხოური ვალუტით სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებისას ბუღალტრული აღრიცხვის ამოცანას წარმოადგენს საკურსო სხვაობის დაფიქსირება, რომელიც წარმოიშობა ერთი და იმავე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის სხვა ვალუტაში გადაანგარიშების დროს, განსხვავებული გასაცვლელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად.

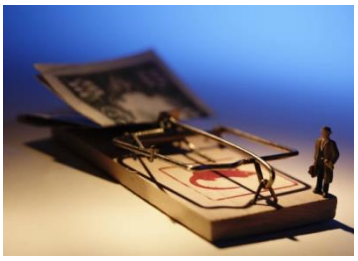
ბასს-21 თანახმად უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის უნდა გადაანგარიშდეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით;

ფულადი მუხლები არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული **ფული, მისაღები აქტივები** და **გასანაღდებელი ვალდებულებები**, რომლებიც გადახდილი ან მიღებული იქნება ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობის ფულის ერთეულებით.

არაფულადი მუხლები; რომლებიც შეფასებულია უცხოური ვალუტით პირვანდელი ღირებულების მეთოდით, უნდა გადაანგარიშდეს ოპერაციის შესრულების თარიღისათვის არსებული სავალუტო კურსით;

არაფულადი საბალანსო მუხლები, რომლებიც შეფასებულია უცხოურ ვალუტაში განსაზღვრული რეალური ღირებულებით, უნდა გადაანგარიშდეს რეალური ღირებულების დადგენის დღისათვის არსებული სავალუტო კურსით.

ბასს თანახმად საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშობა ფულადი ოპერაციების განაღდების ან ფულადი მუხლების გადაანგარიშების დროს ისეთი სავალუტო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში თავდაპირველი აღიარების დროს, ან წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში გადასაანგარიშებლად გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა, გარდა ისეთ ფულად მუხლებთან დაკავშირებით წარმოშობილი საკურსო სხვაობებისა, რომლებიც ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს. ამ შემთხვევაში საკურსო სხვაობა უნდა აღიარდეს ანგარიშვალდებული საწარმოს მოგება–ზარალის ზარალის ანგარიშგებაში, ან უცხოური ქვედანაყოფის ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, საჭიროებისამებრ. ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც შეიცავს უცხოურ ქვეგანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, როდესაც უცხოური ქვეგანაყოფი შვილობილ საწარმოს წარმოადგენს), ამგვარი საკურსო სხვაობები თავდაპირველად უნდა აღიარდეს საკუთარი კაპიტალის ცალკე კომპონენტის სახით, ხოლო ნეტო ინვესტიციის გასვლის შემდეგ აღიარდება მოგება–ზარალში.



მაგალითი:

საწარმოს 29 სექტემბერს უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციის შედეგად წარმოექმნა ვალდებულება 5.000 აშშ დოლარის ოდენობით.

25 ოქტომბერს საწარმომ გადაიხადა ვალის ნახევარი 2.500 აშშ დოლარი, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის დარჩა ვალი 2.500 აშშ დოლარი.

ვალუტის კურსი 29 სექტემბერს–1 $– 1.42 ლარი

25 ოქტომბერს–1 $– 1.40 ლარი

31 დეკემბერს– 1 $– 1.45 ლარი

ავსახოთ ანგარიშებზე ვალდებულების წარმოქმნის, გადახდის და გადაფასების ოპერაციები:

1. ვალდებულების წარმოქმნა ოპერაციის მოხდენის დღეს აისახება:

დებეტი – 1610 საქონელი 5000$ – 7100

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან

წარმოქმნილი ვალდებულებები 5000$ - 7100

2. საწარმომ 25 ოქტომბერს დაფარა ვალდებულების ნაწილი 2.500 აშშ დოლარი კურსით 1.40 რაც თანხით შეადგენს 3.500 ლარს. ვალდებულების წარმოქმნისას 2.500 აშშ დოლარი ღირდა 3.550 ლარი. საკურსო სხვაობა 50 ლარი არის ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული მოგება.

ავსახოთ ანგარიშებზე:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 3.550

კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3.500

კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 50

3. 31 დეკემბერის კურსით მოხდება ვალდებულების კორექტირება. ვალდებულების ნაშთი 2.500 აშშ დოლარი არის 3.625 ლარი ე.ი. საკურსო სხვაობა 75 ლარია (3625-3550), რომლითაც გაიზრდება ვალდებულება მომწოდებლის მიმართ:

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 75

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მოსახურებიდან

წარმოქმნილი ვალდებულებები 75

საწარმო **უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვის** ოპერაციებს (კონვერტაციას) ახორციელებს მომსახურე ბანკების მეშვეობით თავისუფალი გასაცვლელი კურსით, რომელიც განსხვავდება ოფიციალური (ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსი) კურსისაგან. სწორედ ეს განსხვავება წარმოშობს საკურსო სხვაობებს,რომლის ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვა შემდეგნაირად ხდება:

შეძენა

1. შეძენილია უცხოური ვალუტა 20.000 $

1 $ =1.41 ლარი (ოფიციალური კურსი)

1 $=1.40 ლარი (თავისუფალი გასაცვლელი კურსი)

დებეტი –უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 28.200 (20.000*1.41)

კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 28000 (20.000 * 1.40)

კრედიტი – მოგება კურსთაშორის სხვაობიდან 200

2. შეძენილია უცხოური ვალუტა 25.000 $

1 $= 1.40 ლარი (ოფიციალური კურსი)

1$= 1.41 ლარი (თავისუფალი გასაცვლელი კურსი)

დებეტი – უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 35.000

დებეტი – ზარალი საკურსო სხვაობიდან 250

კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 35.250

გაყიდვა:

1) გაიყიდულია უცხოური ვალუტა 40.000 $

1$ = 1.40 ლარი (ოფიციალური კურსი)

1$ = 1.41 ლარი (თავისუფალი გასაცვლელი კურსი)

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 56.400 (40.000 $ * 1.41 ლარი)

კრედიტი – უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 56.000 (40.000 $ * 1.40 ლარი)

კრედიტი – მოგება საკურსო სხვაობიდან 400

2) გაყიდულია უცხოური ვალუტა 10.000 აშშ დოლარი

1$=1.41 ლარი (ოფიციალური კურსი)

1$= 1.40 ლარი (თავისუფალი გასაცვლელი კურსი)

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 14.000 ლარი

(10.000 $ * 1.40 ლარი)

დებეტი – ზარალი საკურსო სხვაობიდან 100 ლარი

კრედიტი – უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 14.100

(10.000 $ * 1.41 ლარი)

1.4. **ფულის დროითი ღირებულება**

ფულადი აქტივი შეიძლება გახდეს დამატებითი ფინანსური შემოსავლის წყარო. ფულის მიერ გამომუშავებული შემოსავალი არის საპროცენტო შემოსავალი, რომელსაც უხდის ფულის მსესხებელი ფინანსური კაპიტალის მფლობელს. საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე იანგარიშება საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. ფულის ნომინალურ ღირებულებას (ინვესტირებული კაპიტალი) დამატებული საპროცენტო შემოსავალი წარმოადგენს ფულის მომავალ ღირებულებას.

სხვა სიტყვებით, მომავალი ღირებულება არის ფულის ერთი ერთეულის დაბანდებით მომავალში მისაღები თანხა. თუ მომავალი ღირებულებიდან გამოვრიცხავთ საპროცენტო შემოსავალს მივიღებთ მიმდინარე ღირებულებას . ესეიგი მიმდინარე ღირებულება არის მომავალში მისაღები თანხის დღეს ინვესტირებული ფულის სიდიდე. ფულის მიმდინარე ღირებულების გამოთვლის პროცესს დისკონტირებას უწოდებენ, ხოლო მიმდინარე ღირებულებას დისკონტირებულ ღირებულებას.

საპროცენტო შემოსავალის გაანგარიშება შეიძლება მარტივი და რთული პროცენტით.

მარტივი პროცენტის გამოთვლის დროს უცვლელია ინვესტირებული ან ნასესხები ფული და პროცენტის თანხა.

მაგალითი:

ინვესტირებულია 1.000 ლარი 5 წლით 12 პროცენტიანი განაკვეთით.

ყოველ წელს საპროცენტო შემოსავალი იქნება:

1.000 * 0.12=120 ლარი. 120 * 5=600. ე.ი 600 ლარი არის 5 წლის შემდეგ მისაღები თანხა.

საპროცენტო შემოსავლის სიდიდე შეიძლება გაანგარიშებულ იქნეს რთული პროცენტით. რთული პროცენტის მეთოდით ხდება საპროცენტო თანხის კაპიტალიზაცია. ეს ნიშნავს, რომ პროცენტი იანგარიშება ნაზარდი თანხიდან ძირითადი თანხისა და წინა წელს დარიცხული პროცენტის თანხის ჯამიდან.

მაგალითად, ინვესტირებულ 1.000 ლარზე 5 წლის განმავლობაში საპროცენტო თანხა წლიური 12%-იანი განაკვეთით შეადგენს:

1 წელი (1000*0.12) = 120 ლარი

2 წელი (1120*0.12) = 134.40 ლარი

3 წელი (1254.40*0.12) = 150.52 ლარი

4 წელი (1404.92*0.12) = 168.59 ლარი

5 წელი (1573.51*0.12) = 188.82 ლარი

მთლიანი თანხა შეადგენს

1 წელს 1000 + 120 = 1.120
2 წელს 1120 + 134.40 = 1.254.40
3 წელს 1254.40 + 150.52 = 1.404.92
4 წელს 1404.92 + 168.59 = 1.573.51
5 წელს 1573.51 + 188.82 = 1.762.33

გამარტივების მიზნით გაანგარიშება ხდება ერთ ლარზე. შედეგი მრავლდება ძირითად თანხაზე ე.ი

1.000 (1+0.12) (1+0.12) (1+0.12) (1+0.12) (1+0.12)=1762.33

ფულის მიმდინარე და მომავალი ღირებულების გაანგარიშებას საფუძვლად უდევს რთული პროცენტის მეთოდი. თუ აღვნიშნავთ სიმბოლოებით რთული პროცენტი შეიძლება შემდეგნაირად გამოისახოს (1+r)n

r- პროცენტია

n-პერიოდი

ფულის მიმდინარე და მომავალი ღირებულება გამოისახება სიმბოლოებით PV-მიმდინარე; FV-მომავალი.

თუ ფულის მიმდინარე ღირებულებას გავამრავლებთ რთულ პროცენტზე მივიღებთ მომავალ ღირებულებას:

$$FV = PV(1 + r)^n$$

მომავალი ღირებულების ფორმულიდან შეიძლება მიმდინარე ღირებულების გამოთვლა:

$$PV = FV\left(\frac{1}{1 + r}\right)^n$$

პრაქტიკაში, ხშირად საჭირო ხდება ძირითადი თანხის და პროცენტის გადახდა რამდენიმე პერიოდის მანძილზე თანაბრად. ამ პროცესს ანუიტეტი ეწოდება.

ანუიტეტის მომავალი და მიმდინარე ღირებულება გამოითვლება ფორმულით:

მომავალი ღირებულება:

$$FVA = \frac{(1 + i)^{n-1}}{i}$$

მიმდინარე ღირებულება :

$$PVA = \frac{1 - \frac{1}{(1 + i)^n}}{i}$$

ფულის დროითი ღირებულების გამოთვლის გასამარტივებლად პრაქტიკაში გამოიყენება სპეციალური ცხრილები, სადაც მოცემულია მიმდინარე და

მომავალი ღირებულების გამოსათვლელი კოეფიციენტები, სასურველი პერიოდისა და მისაღები წლიური საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1) რომელი დოკუმენტებით აისახება სალაროს ოპერაციები
2) რომელი დოკუმენტით აისახება საბანკო გადარიცხვები
3) რა შემთხვევაში წარმოიქმნება უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცის
4) რომელი სავალუტო კურსით ხორციელდება უცხოური ვალუტის ყიდვა-გაყიდვა.
5) რა არის აკრედიტივი

თემა II. მოთხოვნების აღრიცხვა

1.1 მოთხოვნების ეკონომიკური არსი და კლასიფიკაცია

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის, მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულების შედეგად წარმოქმნილი ამონაგებისა და ფულადი ნაკადების ხასიათის, სიდიდის მათი წარმოქმნის ვადების და განუსაზღვრელობის საკითხების რეგულირება ხდება ფასს 15 „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“.

ფასს 15-ს თანახმად (პ.9)საწარმომ მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღრიცხოს, თუ ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია:

ა) ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებმა დაამტკიცეს ხელშეკრულება (წერილობით, სიტყვიერად ან სხვა მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად) და შესაბამისი სახელშეკრულებო პირობების შესრულების ვალდებულება აიღეს;
ბ) საწარმოს შეუძლია გადასცეს საქონელთან ან მომსახურებასთან დაკავშირებული თითოეული მხარის უფლებების იდენტიფიკაცია;

გ) საწარმოს შეუძლია გადასაცემი საქონლის ან მომსახურებისთვის გადახდის პირობების იდენტიფიკაცია;

დ) ხელშეკრულებას კომერციული შინაარსი აქვს (ე.ი. მოსალოდნელია, რომ მოცემული ხელშეკრულების შედეგად შეიცვლება საწარმოს სამომავლო ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადები, სიდიდე და მასთან დაკავშირებული რისკი);

ე) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ანაზღაურებას, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. ანაზღაურების თანხის მიღების ალბათობის შესაფასებლად, საწარმომ უნდა განიხილოს მხოლოდ მომხმარებლის უნარი და განზრახვა, გადაიხადოს მოცემული ანაზღაურების თანხა, მისი გადახდის ვადის დადგომისას. ანაზღაურების ოდენობა, რომლის მიღების უფლებაც საწარმოს აქვს, შეიძლება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე ნაკლები იყოს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურების სიდიდე ცვალებადია იმის გამო, რომ საწარმომ შეიძლება ფასდათმობა შესთავაზოს მომხმარებელს.

სტანდარტის მიხედვით კონტრქტი არის ბუღალტრული დაკვირვების ობიექტი, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას **სახელშეკრულებო აქტივისა** და **სახელშეკრულებო ვალდებულების** შესახებ. ამიტომ საწარმომ უნდა უზრუნველყონ, კონტრაქტების შესახებ უფრო დეტალური ინფორმაციის გამჟღავნება.

იმ შემთხვევაში, თუ ხელშეკრულების მხარეებმა, საკონტრაქტო ვალდებულების ერთი კომპონენტი მაინც შეასრულეს, კომპანიამ დაუხურავი ხელშეკრულება, მხარეების მიერ ვალდებულებების შესრულების შესაბამისად, უნდა ასახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც აქტივი ხელშეკრულებით, ან, როგორც ვალდებულება ხელშეკრულებით.

სატნდარტით მიმწოდებელმა ერთმანეთისაგან უნდა გამიჯნოს **საკონტრაქტო** (სახელშეკრულებო)**აქტივი** და **დებიტორული დავალიანება.**

დებიტორული დავალიანება არის უპირობო უფლება კონტრაქტით განსაზღვრული ფასის მიღებაზე, რომელიც საწარმოს ეკუთვნის მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების სანაცვლოდ. თუმცა პრაქტიკაში ზოგჯერ ვხვდებით ისეთ გარიგებას, როდესაც კონტრქტით გათვალისწინებული ცალკეული ვალდებულებების შესრულების დრო ერთმანეთისგან განსხვავდება. საკონტრაქტო ვალდებულების მინიმუმ ერთი კომპონენტის შესრულება, დანარჩენი კომპონენტების ნაწილში წარმოქმნის საკონტრაქტო აქტივს, რომელიც გულისხმობს გამყიდველის მხრიდან მომავალში განსაზღვრული ვალდებულების

შესრულების უფლებას და გარიგების მომავალში დასრულებას. ამ შემთხვევაში საქონლის გამყიდველი არ იღებს უპირობო უფლებას თანხის მიღებაზე, რადგან მან უნდა შეასრულოს კონტრაქტით გათვალისწინებული (დააკმაყოფილოს) სხვა დამატებითი ვალდებულება, მაგალითად როდესაც ერთი დასახელების საქონლის ღირებულების ანაზღაურება ხელშეკრულების თანახმად მოხდება მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც გაწეული იქნება სხვა მომსახურება ან სხვა რომელიმე საქონლის მიწოდება,

მაგალითი. 2018 წლის აპრილში საწარმომ, პარტნიორ კომპანიასთან დადო 1.500 ლარის ღირებულების კონტრაქტი ორი დასახელების, X და Y საქონლის მიწოდებაზე, იმ პირობით, რომ X საქონლის გადაცემა და პირველი გადახდა დამოკიდებულია Y საქონლის მიწოდებაზე, უფრო მარტივად, გამყიდველი 1500 ლარს მიიღებს მხოლოდ ორივე დასახელების საქონლის გადაცემისას. ამდენად გამყიდველი კომპანია არ იღებს უპირობო უფლებას კომპენსაციაზე, სანამ ხელშეკრულების თანახმად არ იქნება ორივე დასახელების საქონელი მიწოდებული.

საწარმო იყენებს ფასს 15, მან მოახდინა მოცემული კონტრაქტით გათვალისწინებული ორი შესასრულებელი ვალდებულების იდენტიფიცირება. სახელშეკრულებო ფასი, X და Y საქონლის ცალ-ცალკე გაყიდვის ფასების საფუძველზე შემდეგნაირად განაწილდა: X საქონლისათვის შეადგინა 600 ლარს და Y - საქონლისათვის 900 ლარს.

მოცემული პირობების გათვალისწინებით, როდესაც კომპანია მიაწვდის კომპანიას X საქონელს და გადასცემს მყიდველს კონტროლის უფლებას, საჟურნალო ჩანაწერს ექნება შემდეგი სახე:

საქონელზე კონტროლის უფლების გადაცემა

პერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	თანხა(ლარებში)
X საქონლის მიწოდება	საკონტრაქტო აქტივი	ამონაგები რეალიზაციიდან	600

ამ ჩანაწერით ხდება საკონტრაქტო აქტივის აღიარება

ამის შემდეგ, როდესაც კომპანია გადასცემს კომპანიას კონტროლის უფლებას Y საქონელზე გაკეთდება შემდეგი საჟურნალო ჩანაწერი:

საჟურნალო ჩანაწერს საკონტრაქტო ვალდებულებების მთლიანად შესრულებისას ექნება შემდეგი სახე:

პერაციის შინაარსი	დებეტი	თანხა	კრედიტი	თანხა
Y საქონლის მიწოდება	დებიტორული დავალიანება	1.500	საკონტრაქტო აქტივი	600
			შემოსავალი რეალიზაციიდან	900
ებიტორული დავალიანების დაფარვა	ულადი საშუალებები	1.500	დებიტორული დავალიანება	1.500

მაშასადამე გამყიდველი იღებს უპირობო უფლებას კომპენსაციის მიღებაზე მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც შეასრულებს ყველა ვალდებულებას მყიდველის წინაშე. ეს უფლება წარმოადგენს უკვე **დებიტორულ დავალიანებას** და არა სახელშეკრულებო აქტივს. აღნიშნული უპირობო უფლება შესრულდება, როდესაც მყიდველი აანაზღაურებს საქონლის ღირებულებას.

მოთხოვნა არის საწარმოს უპირობო უფლება ანაზღაურებაზე. ანაზღაურებაზე უფლება უპირობოა, როდესაც მხოლოდ გარკვეული დროის გასვლაა საჭირო ანაზღაურების გადახდის ვადის დადგომისთვის. მაგალითად, საწარმო მოთხოვნას იმ შემთხვევაში აღიარებს, როდესაც მას გააჩნია მიმდინარე (ძალაში შესული) უფლება ანაზღაურების მიღებაზე, თუნდაც ეს თანხა მომავალში დაბრუნებას ექვემდებარებდეს. საწარმომ მოთხოვნა ფასს 9-ის შესაბამისად უნდა ასახოს. მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნის თავდაპირველი აღიარებისას ნებისმიერი სხვაობა ფასს 9-ის შესაბამისად შეფასებული მოთხოვნის ოდენობასა და აღიარებული ამონაგების შესაბამის თანხას შორის უნდა აისახოს ხარჯის სახით

საწარმოს მოთხოვნები წარმოექმნება: პროდუქციის მიწოდების, სამუშაოს შესრულების ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებით; გაცემული სესხებით;

მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსებით; თანამშრომლებზე კრედიტით გაყიდული საქონლით და სხვა.

იმის გამო, რომ უმრავლეს შემთხვევაში შეიძლება ცნობილი იყოს დებიტორული დავალიანების დაფარვის ვადები, შესაძლებლობას იძლევა მოვახდინოთ მისი კლასიფიკაცია ვადების მიხედვით.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მოთხოვნები წარმოდგენილია მიმდინარე (მოკლევადიანი) და გრძელვადიანი მოთხოვნების სახით.

მოკლევადიანია მოთხოვნები, რომელთა დაფარვის ვადა არ აღემატება ერთ საანგარიშგებო წელს. მას მიეკუთვნება ჩვეულებრივი მოკლევადიანი მოთხოვნები, მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები და დარიცხული მოთხოვნები. ხოლო გრძელვადიანია მოთხოვნები, რომელთა დაფარვის ვადა ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთ წელს აღემატება. მის შემადგენლობაში შედის მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები, ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები და სხვა. მოთხოვნა ისეთი დებიტორული დავალიანებაა, რომელსაც პროცენტი არ ერიცხება, გარდა სათამასუქო მოთხოვნისა.

1.2. მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა

ჩვეულებრივი მოკლევადიანი მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოიყენება 1400 ''მოკლევადიანი მოთხოვნების'' ანგარიში, რომელშიც გაერთიანებულია:

1410–მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან;

1415–საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება;

1420–მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ;

1430–მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ;

1440–მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ;

1450–მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხებით;

1460–კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;

1470–გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი;

1480–მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები;

1490–სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

1.2.1. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

ფასს 15-ს თანახმად (პ.31) საწარმომ მაშინ უნდა აღიაროს ამონაგები, როდესაც საწარმო შეასრულებს შესასრულებელ ვალდებულებას, დაპირებული საქონლის ან მომსახურების (მაგალითად, აქტივის) მომხმარებლისთვის გადაცემით. აქტივი გადაცემულად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, როდესაც მომხმარებელი მოიპოვებს მოცემულ აქტივზე კონტროლს.

ტერმინი აქტივის კონტროლი გულისხმობს მისი პირდაპირი გამოყენების და მისგან პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების უნარს. კონტროლი მოიცავს იმის შესაძლებლობასაც, რომ სხვა საწარმოებს ხელი შეუშალოს აქტივის გამოყენებასა და ამ მისგან სარგებლის მიღებაში.(პ.33)

აქტივის სარგებელი პოტენციური ფულადი ნაკადებია (ფულადი სახსრების შემოსვლის, ან ფულადი სახსრების გასვლის შემცირების სახით), რაც საწარმომ შეიძლება მიიღოს პირდაპირ ან არაპირდაპირ, მრავალი გზით, როგორიცაა, მაგალითად:

ა) აქტივის გამოყენება საქონლის საწარმოებლად, ან მომსახურების გასაწევად (საზოგადოებრივი მომსახურების ჩათვლით);

ბ) აქტივის გამოყენება სხვა აქტივების ღირებულების გაზრდისთვის;

გ) აქტივის გამოყენება ვალდებულების დასაფარად, ან ხარჯების შესამცირებლად;

დ) აქტივის გაყიდვა ან გაცვლა;

ე) აქტივის გამოყენება სესხის უზრუნველყოფის სახით; და

ვ) აქტივის შენარჩუნება და განკარგვა.

მოკლევადიანი დებიტორული დავალიანების წარმოქმნა ძირითადად დაკავშირებულია ვაჭრობასთან და ამდენად პრაქტიკაში სავაჭრო მოთხოვნის სახელითაა ცნობილი. სავაჭრო დებიტორული დავალიანების წარმოქმნის დადასტურება ხდება სასაქონლო ზედნადებით და ანგარიშფაქტურით, რომელიც ელექტრონული ფორმით გადაეგზავნება მყიდველს.

დებიტორული დავალიანების ანგარიშის სტრუქტურა ასეთია:

დებეტი	ლარი	კრედიტი	ლარი
01.01 საწყისი ნაშთი 01.02		ფულადი სახსრები	
გაყიდვა		ფასდათმობა	
უიმედო ვალის აღდგენა		გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება	
		კრედიტორული დავალიანების ჩათვლა	
		უიმედო ვალი	
ბრუნვა (ჯამი)		ბრუნვა (ჯამი)	
31.12 საბოლოო ნაშთი			

ჩვეულებრივი მოკლევადიანი დებიტორული დავალიანება გატარდება:

დებეტი –1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი –6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ

მყიდველის (გადამხდელის) მიერ თანხის ანაზღაურების შემთხვევაში ადგილი ექნება გატარებას:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ან **დებეტი** –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი–1410 მოთხოვნები ბიწოდებიდან და მომსახურებიდან

საქონლის ღირებულების ანაზღაურებისას თანხების დროულად გადახდის წახალისების მიზნით საწარმოები ხშირად იყენებენ ფასდათმობას. ასეთ შემთხვევაში მოთხოვნების აღსარიცხავად იყენებენ მთლიანი და წმინდა თანხით აღრიცხვის მეთოდს. ფასდათმობის წესი სავალდებულო ხასიათს არ ატარებს, იგი დამოკიდებულია მხარეებს შორის შეთანხმებაზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც

უცნობია მყიდველის მიერ თანხის გადახდის თარიღი საწარმოები მიმართავენ მოთხოვნათა მთლიანი თანხის მეთოდით აღრიცხვას. ასეთ შემთხვევაში კეთდება ბუღალტრული გატარება:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ

ფასდათმობის შემთხვევაში დათმობის თანხა აისახება გაყიდული საქონლის დაბრუნების და ფასდათმობის ანგარიშზე შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ფასდათმობის გარეშე თანხა)

დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

მოთხოვნების წმინდა თანხის მეთოდით აღრიცხვის შემთხვევაში ადგილი აქვს შემდეგ გატარებას:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან (ფასდათმობის გარეშე)

დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

მაგალითი:

საწარმოს საქონლის გაყიდვიდან ეკუთვნის 3.000 ლარი, საქონელი მიწოდებულია ღირებულების 30 დღეში გადახდის პირობით. თუ მყიდველი ვალს გადაიხდის მიწოდებიდან 10 დღეში, მაშინ მიიღებს 3%-იან ფასდათმობას. 20 დღეში გადახდისას დათმობა იქნება 2%.

მოთხოვნის წარმოშობა და შემოსავლის აღიარება გატარდება, მთლიანი თანხის მეთოდით:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან

და მომსახურებიდან 3.000

კრედიტი – 6110 შემოავალი რეალიზაციიდან 3.000

მყიდველმა ისარგებლა ფასდათმობით და 10 დღის ვადაში გადაიხადა მიმწოდებლის დავალიანება:

დებეტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2.910 (ფასდათმობის გარეშე)

დებეტი –6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 90 ლარი

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან (ფასდათმობის გარეშე) 3000

გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნებისა და ფასდათმობის ანგარიშის კრედიტში ჩანაწერით მცირდება შემოსავალი რეალიზაციიდან:

დებეტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 90

კრედიტი –6120 საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 90

იგივე მაგალითი წმინდა თანხის მეთოდით გატარდება:

დებეტი –1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 2.910

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 2.910

კლიენტმა ისარგებლა ფასდათმობით და მიმწოდებლის დავალიანება გაანაღდა დათმობის გამოკლებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2.910

კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 2.910

იმ შემთხვევაში, თუ მყიდველი არ ისარგებლებს ფასდათმობით, მაშინ გამოუყენებელი ფასდათმობის თანხა გატარდება:

დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 90
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 90

საქონლის გაყიდვის დროს მხარეებს (მყიდველ და გამყიდველ საწარმოს)შორის დადებული ხელშეკრულება შეიძლება ითვალისწინებდეს საქონლის უკან დაბრუნებასაც. ასეთ შემთხვევებს ადგილი აქვს საცალო ვაჭრობაში, როდესაც ხდება მომხმარებლისათვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება მისი უხარისხობის შემთხვევაში. ასეთ დროს გამყიდველს შეუძლია განსაზღვროს უკან დასაბრუნებელი (უხარისხო) საქონლის სავარაუდო რაოდენობა და ვალდებულების თანხაც.

მაგალითი: საბითუმო სავაჭრო საწარმომ საცალო ვაჭრობის საწარმოს მიჰყიდა 10.000 ლარის საქონელი. ხელშეკრულება ითვალისწინებს განსაზღრულ ვადაში გაუყიდავი საქონლის უკან დაბრუნებას.
მყიდველმა დაფარა დავალიანების ნაწილი 9.000 ლარი და უკან დააბრუნა 1.000 ლარი.
აღნიშნული ოპერაციები აისახება შემდეგი გატარებით:

1) საქონლის გაყიდვა:
დებეტი–1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 10.000
კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 10.000

2)მყიდველის მიერ გაყიდული საქონლის ღირებულების ჩარიცხვა:
დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 9.000
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 9.000

3) გაუყიდავი საქონლის დაბრუნება:
დებეტი–6120 გყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა 1.000
კრედიტი–1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1.000

5) აღიარებული ამონაგების კორექტირება დაბრუნებული საქონლის ღირებულების თანხით:
დებეტი –6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 1.000
კრედიტი– 6120 გყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

1.2.2. **სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნების აღრიცხვა**

სავაჭრო მოთხოვნების გარდა საწარმოში მოთხოვნები შეიძლება აღმოცენდეს: პარტნიორებზე და თანამშრომლებზე სესხების გაცემისას, ავანსების გადახდისას, თანამშრომლებზე საწარმოო დავალებების შესასრულებლად თანხების გაცემისას და სხვა. საწარმოს თავისი პარტნიორებისა და მომუშავეების მიმართ მოთხოვნები შეიძლება წარმოეშვას მათთვის გარკვეული შეღავათების მინიჭების, საწარმოს წინაშე ვალდებულებების შეუსრულებლობის ან სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულების გამო. საწარმომ დაქირავებულ მომუშავეს ან პარტნიორს შეიძლება მისცეს შეღავათიანი სესხი, ავანსი სამსახურებრივი მოვალეობის შესრულებისათვის, კრედიტით მიჰყიდოს საქონელი, და სხვა. მოთხოვნა შესაძლებელია წარმოშვას აგრეთვე საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებით პარტნიორის ვალდებულების შეუსრულებლობამ. მომწოდებლებისათვის ავანსის გადარიცხვით წარმოშობილი მოთხოვნა უზრუნველყოფილია მომწოდებლის ვალდებულებით, მიაწოდოს საწარმოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საქონელი ან მომსახურება; აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება შემდეგნაირად:

1) მომწოდებლისათვის ავანსის გადარიცხვა

დებეტი – 1480 მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

2) საქონლის მიღება

დებეტი – 1610 საქონელი

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

3) ავანსის ჩათვლა

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

კრედიტი – 1480 მომწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები

4) საბოლოო ანგარიშსწორება:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები
კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

მომუშავეებზე კრედიტით გაყიდულ საქონელზე კეთდება ბუღალტრული ჩანაწერი:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

დავალიანების დაფარვა ნაღდი ანგარიშსწორებით:

დებეტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

საწარმოს პარტნიორებზე გაცემული სესხი:

დებეტი – 1450 მოთხოვნები პარტნიორებისათვის გაცემული სესხიდან

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

სამივლინებო ავანსის გაცემა:

დებეტი –1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

მაგალითი:

კომპანიის მენეჯერს მივლინებაში გამგზავრებისას ავანსის სახით მისცეს 5.000 ლარი. მივლინებიდან დაბრუნებისას წარმოადგინა საავანსო ანგარიში 3.500 ლარზე, ხარჯვის დამადასტურებელ დოკუმენტებთან ერთად. გამოუყენებელი თანხა დააბრუნა სალაროში. ავსახოთ ანგარიშებზე:

1) საავანსო თანხის გაცემა:

დებეტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 5.000

კრედიტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 5.000

2) საავანსო ანგარიშის წარმოდგენა და საქვეანგარიშო თანხის ჩამოწერა:

დებეტი – 7490 მივლინების ხარჯი 3.500

კრედიტი – 1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 3.500

3) გამოუყენებელი საქვეანგარიშო თანხის დაბრუნება:

დებეტი –1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 1.500

კრედიტი –1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ 1.500

მოკლევადიან მოთხოვნებს მიეკუთვნება აგრეთვე დარიცხული მოთხოვნები. ეს არის საწარმოს მიერ გამომუშავებული მიუღებელი შემოსავალი (პროცენტები, დივიდენდები) ვინაიდან საწარმოები შემოსავლებს ღებულობენ ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ, ეს იწვევს შემოსავლების აღიარების აუცილებლობას, დარიცხვის მეთოდის თანახმად. დარიცხულ მოთხოვნებს მიეკუთვნება:

1810 – მისაღები დივიდენდები

1820 – მისაღები პროცენტები

1890 – სხვა დარიცხული მოთხოვნები

საწარმო სააქციო საზოგადოებიდან კუთვნილი დივიდენდის ოდენობას განსაზღვრავს ერთ აქციაზე გამოცხადებული დივიდენდების გამრავლებით დივიდენდების გამოცხადების მომენტში საწარმოს აქციების რაოდენობაზე. სააქციო საზოგადოების მიერ დივიდენდის გამოცხადებას საწარმო ასახავს გატარებით:

დებეტი – 1810 მისაღები დივიდენდები

კრედიტი – 8120 დივიდენდები

დივიდენდების მიღება გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი –1810 მისაღები დივიდენდები

საწარმოს მიერ გამომუშავებული საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა გატარდება:

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები

კრედიტი – 8110 საპროცენტო შემოსავალი

პროცენტის მიღება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1820 მისაღები პროცენტები

1.3. **უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა**

პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც მყიდველი ვერ ასრულებს თავის ვალდებულებას საწარმოს წინაშე, ვერ იხდის საქონლის ღირებულებას. ასეთი მყიდველების მიერ ვადაზე გაუნაღდებელი ანგარიშები წარმოადგენს უიმედო და საეჭვო მოთხოვნებს. 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 ამოღების შესაძლებლობა დაკარგულია, სასამართლო გადაწყვეტილებით მყიდველი მთლიანად ან ნაწილობრივ განთავისუფლდა თავისი ვალდებულების შესრულებისაგან. ასეთ შემთხვევაში უიმედო ვალების ჩამოწერა ნიშნავს, რომ დებიტორული დავალიანების ანგარიშის სათანადო თანხა გადაიტანება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში როგორც ხარჯი, რადგან ცნობილია, რომ უკან არ დაბრუნდება, ეს თანხა ამოუღებელი გახდა და აისახება შემდეგი გატარებით:

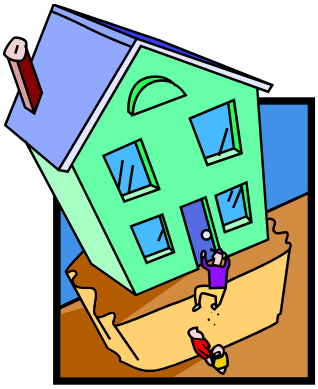
დებეტი – 7460 უიმედო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
კრედიტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მსახურებიდან

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ჩამოიწერება მოგება–ზარალის ანგარიშზე:

დებეტი – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება–ზარალი
კრედიტი – 7460 უიმედო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები

სავაჭრო მოთხოვნას რომელსაც ვარაუდობენ, რომ მყიდველი ვერ დაფარავს ეწოდება საეჭვო მოთხოვნა და მას შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე ხარჯებს მიაკუთვნებენ.

თუ მოსალოდნელია, რომ საწარმოს მოთხოვნები დაიფარება, მართებულია ამოსაღები თანხების აქტივად აღიარება, მაგრამ თუ ეს თანხები ძალიან დიდია, მაშინ მიიჩნევა, რომ როგორც წესი, მათი გარკვეული ნაწილი ვერ იქნება ამოღებული. შესაბამისად ეკონომიკური სარგებლის მოსალოდნელი შემცირება აღიარდება ხარჯად.



საერთაშორისო პრაქტიკაში უიმედო და საეჭვო მოთხოვნები აღირიცხვის ორი მეთოდი გამოიყენება: **პირდაპირი და რეზერვის**. პირდაპირი მეთოდის დროს უიმედო მოთხოვნები აღიარდება ფაქტის მოხდენისთანავე და არ ხდება წინასწარი შესაძლო ზარალის შეფასება-აღიარება. რაც არღვევს შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების შესაბამისობის პრინციპს – შემოსავლები აღიარდება ერთ პერიოდში, ხოლო მასთან დაკავშირებული ხარჯები – სხვა პერიოდში. ეს მეთოდი მხოლოდ იმ შემთხვევაშია გამართლებულია, როდესაც ხარჯები არაარსებითია. სხვა შემთხვევაში, გამოყენებული უნდა იქნეს რეზერვის მეთოდი.

რეზერვის მეთოდი გულისხმობს საეჭვო მოთხოვნებიდან მოსალოდნელი ზარალის ერთის მხრივ, ხარჯად აღიარებას, ხოლო მეორეს მხრივ, რეზერვის შექმნას. რეზერვი გამოყენებულ იქნება იმ შემთხვევაში, თუ საეჭვო მოთხოვნა გადაიქცევა უიმედოდ. [13,265]

საერთაშორისო პრაქტიკაში საეჭვო მოთხოვნების რეზერვის გაანგარიშების ორი მეთოდი არსებობს:

1) **წმინდა (ნეტო) რეალიზაციიდან** პროცენტის გამოთვლის. ნეტო-რეალიზაცია გაიანგარიშება რეალიზაციის თანხიდან ფასდათმობისა და უკან დაბრუნებული საქონლის ღირებულების გამოკლებით;

2) **მოთხოვნების პროცენტის** ანუ გადახდის ვადების მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფების მეთოდი.

ნეტო-რეალიზაციიდან (გაყიდვებიდან) პროცენტის მეთოდი ეფუძნება შემოსავლებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. ამ მეთოდის გამოყენების დროს პასუხი უნდა გაეცეს კითხვას: მოცემულ პერიოდში რეალიზაციის რა ნაწილი არ იქნება ანაზღაურებული, რითაც განისაზღვრება საეჭვო მოთხოვნების ხარჯების ის სიდიდე, რომელიც ასახული უნდა იქნეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. საეჭვო მოთხოვნების **წლიური ხარჯი**

გაიანგარიშება ფორმულით: გასული წლების მონაცემების საფუძველზე გამოთვლილი საეჭვო მოთხოვნების სავარაუდო პროცენტი * მიმდინარე პერიოდის ნეტო რეალიზაციაზე. **რეზერვის საბოლოო ნაშთი** კი გაიანგარიშება ფორმულით: რეზერვის საწყისი ნაშთი + მიმდინარე წელს აღიარებული საეჭვო მოთხოვნების ხარჯი. ამ მეთოდის შინაარსიდან გამომდინარე მას უწოდებენ „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მეთოდს“.[13,265]

მოთხოვნების პროცენტის, ანუ გადახდის ვადების მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფების მეთოდი, ეფუძნება **კონსერვატიზმის პრინციპს**, რომლის მიხედვით ბალანსში მოთხოვნები უნდა აისახოს მისაღები თანხების ნეტო (წმინდა) ღირებულებით. ამიტომ ამ მეთოდის გამოყენების დროს ყურადღება ექცევა საეჭვო მოთხოვნების რეზერვს და მის ასახვას ბალანსში. ეს მეთოდი განიხილება ბალანსის თვალსაზრისით. ამისათვის, ჯერ გაიანგარიშება **რეზერვის საბოლოო ნაშთი** მოთხოვნების ხანდაზმულობის საფუძველზე, როგორც მოთხოვნების საბოლოო ნაშთის პროცენტი. საეჭვო მოთხოვნების **წლიური ხარჯი** გაიანგარიშება **რეზერვის კორექტირებით** შემდეგი ფორმულით: რეზერვის საბოლოო ნაშთი - რეზერვის საწყისი ნაშთი ან რეზერვის საწყისი ნაშთი +/- რეზერვის კორექტირება = რეზერვის საბოლოო ნაშთს. [13,266]

საქონლის კრედიტში რეალიზაციის დროს კომპანიამ წინასწარ არ იცის მყიდველი გადაუხდის თუ არა მას ვალს. მეტად რთულია საწარმოსათვის თითოეული კლიენტის გადახდისუნარიანობის ინდივიდუალურად შეფასება და მოთხოვნის კორექტირება. თუ ვალის დაფარვას წელი ან მეტი დრო სჭირდება, ამ დროს ხარჯების აღიარება ხდება იმ სანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდა საქონლის რეალიზაცია.

მაგალითი:

კომპანია „ა”-ს, რომელიც ახორციელებდა კრედიტით ვაჭრობას, საანგარიშო პერიოდის ბოლოს მოთხოვნებმა შეადგინა 150.000 ლარი. კომპანიის ადმინისტრაცია დებიტორული დავალიანების 3% მიიჩნევს საეჭვოდ.

საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა:

დებეტი – 7460 ხარჯები საეჭვო მოთხოვნებზე 4.500

კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნის კორექტირება 4.500

ხარჯები საეჭვო მოთხოვნებზე დაიხურება ჩვეულებრივი წესით მოგების ანგარიშის გამოყენებით, ხოლო საეჭვო მოთხოვნის კორექტირების ანგარიში ბალანსში შევა შესაბამისი მუხლით.

ბალანსი

31 დეკემბერი 2018 წელი

მოკლევადიანი აქტივები:

სასაქონლო-მატერიალური მარაგები----------60000

სავაჭრო მოთხოვნები----------150000

მინუს : კორექტირება----------4500 145500

ფულადი სახსრები---------- 20000

სულ მოკლევადიანი აქტივები----------225500

ანგარიში საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება ამცირებს სავაჭრო მოთხოვნების სიდიდეს. საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიში გამოიყენება იმ მიზნით, რომ კომპანიამ წინასწარ არ იცის, თუ კონკრეტულად რომელი მყიდველი არ დაფარავს დავალიანებას. საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიში კონტრ-აქტიურია. ამ ანგარიშს აქვს კრედიტის ნაშთი, რომელიც გამოიქვითება სავაჭრო მოთხოვნების ანგარიშიდან და შედეგად მიიღება ამ აქტივის (დებიტორული დავალიანების) წმინდა საბალანსო შეფასება. სხვა სიტყვებით, იქმნება დებიტორული დავალიანების ანარიცხები, რათა ბალანსში აისახოს დებიტორული დავალიანების რეალური ღირებულება, ვალის ფაქტობრივი ჩამოწერის გარეშე.

საეჭვო მოთხოვნების საშუალო პროცენტის დასადგენად საჭიროა წინა ორი–სამი წლის მონაცემები საეჭვო მოთხოვნებზე, დანაკარგებისა და წმინდა რეალიზაციის მოცულობის შესახებ.

მაგალითი:

საწარმოს წლის განმავლობაში კრედიტით რეალიზაციამ შეადგინა 500.000 ლარი. ამავე პერიოდში საქონლის უკან დაბრუნებამ და ფასდათმობამ შეადგინა 50.000 ლარი. ესე იგი ნეტო კრედიტით რეალიზაცია შეადგენს 450.000 ლარს. (500.000–50.000)

წინა საანგარიშო პერიოდების ანალიზი ასეთია:

წლები	ნეტო რეალიზაცია	დანაკარგები უიმედო ვალებიდან	პროცენტი
2006	250000	3500	1.40
2007	300000	4700	1.56
2008	350000	5900	1.68
სულ	900000	13600	1.51

საწარმოს ბოლო სამი წლის მონაცემებიდან თუ ვიმსჯელებთ, ჩანს რომ საანგარიშგებო წლის ნეტო რეალიზაციიდან საეჭვო მოთხოვნა შეადგენა 6795 ლარს (450000 *0.0151). ეს ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო წელს ბალანსში მოთხოვნები უნდა შემცირდეს 6.795 ლარით, ხოლო მოგების და ზარალის ანგარიშგებაში აისახება როგორც ხარჯი.

ეს აღრიცხვაში ასე აისახება:

დებეტი – 7415 ხარჯები საეჭვო მოთხოვნებზე 6.795

კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 6.795

საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშის კრედტში ანარიცხების თანხა შეიტანება მთლიანად იმ შემთხვევაში, თუ იგი პირველად იქმნება. შემდეგ საანგარიშგებო წელს კი კორექტირების თანხის დადგენა ხდება საწყისი ნაშთის გათვალისწინებით. მეტობის შემთხვევაში, ესეიგი როცა ანარიცხი საანგარიშგებო პერიოდში მეტია საწყის ნაშთზე, მაშინ ანარიცხის თანხა იქმნება სხვაობის თანხით. ხოლო როდესაც წლის ბოლოს საეჭვო მოთხოვნა ნაკლები აღმოჩნდება საეჭვო მოთხოვნების

კორექტირების ანგარიშის კრედიტის ნაშთზე, სხვაობის თანხა უნდა აღირიცხოს შემოსავლის სახით, შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

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

გადახდის ვადების მიხედვით საეჭვო მოთხოვნის სავარაუდო მოცულობის დასადგენად გამოიყენება ცხრილი, რომელშიც მოთხოვნები დაჯგუფებულია მათი ხანგრძლივობის მიხედვით და თითოეული ჯგუფისათვის გამოითვლება საეჭვო მოთხოვნა.

საეჭვო მოთხოვნების გასაანგარიშებელი ცხრილი

გადახდის ვადის ხანგრძლივობა	**მოთხოვნის თანხა**	**საეჭვო მოთხოვნის სავარაუდ.%**	**საეჭვო მოთხოვნა**
ერთ თვემდე	**40000**	**1**	**400**
31-დან 60დღემდე	**25000**	**2**	**500**
61-დან 90დღემდე	**15000**	**4**	**600**
91-დან 1 წლამდე	**7000**	**10**	**700**
1 წელზე მეტი	**3000**	**35**	**1050**
სულ	**90000**		**3250**

ცხრილიდან ჩანს, რომ 90.000 ლარი მოთხოვნიდან საეჭვოა 3.250 ლარი.

1. 4. სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა

თამასუქი წარმოადგენს წერილობით ფულად ვალდებულებას გადახდაზე, მასში აღნიშნული პირის მიმართ მოთხოვნისთანავე ან წინასწარ განსაზღვრულ ვადაში.

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

მიღებული თამასუქით წარმოშობილი ვალი თავისი შინაარსით წარმოადგენს დებიტორულ დავალიანებას ანუ მოთხოვნას.

თამასუქი შეიძლება იყოს როგორც, მოკლევადიანი , ისე გრძელვადიანი

თამასუქის ვადა განისაზღვრება იმ დღეთა რაოდენობით, რომელშიც მოქმედებს თამასუქი. თამასუქის ვადა წარმოადგენს გადასახდელი პროცენტის გაანგარიშების კომპონენტს. თამასუქში გაცემის და დაფარვის თარიღის აღნიშვნის შემთხვევაში, ვადის დასადგენად გაცემის და დაფარვის თარიღი ერთ დღედ ითვლება. თამასუქის ვადა შესაძლებელია პირდაპირ იყოს მითითებული თამასუქში. მაგალითად – თამასუქი დაიფაროს 60 დღეში. ასეთ შემთხვევაში თამასუქის მიმღებმა უნდა დაადგინოს თამასუქის დაფარვის თარიღი. ვადაში გადაუხდელობის შემთხვევაში დაუფარავი თამასუქი გადაიტანება მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების ანგარიშზე. ეს განპირობებულია იმით, რომ თამასუქის დაფარვის ვადის გასვლის შემდეგ წყდება თამასუქზე პროცენტის დარიცხვა.

პროცენტი არის თამასუქის ნომინალს ზევით გადასახდელი თანხა, რომელიც იანგარიშება თამასუქში მითითებული საპროცენტო განაკვეთისა და თამასუქის ვადის გათვალისწინებით. პროცენტი თამასუქის გამცემისათვის საპროცენტო ხარჯია, ხოლო თამასუქის მიმღებისათვის (რემიტენტისათვის), არის საპროცენტო შემოსავალი. თამასუქში საპროცენტო განაკვეთი ფიქსირდება ერთწლიანი ვადიდან გამომდინარე. პროცენტი გამოითვლება ფორმულით:

პროცენტი= N *I*C

N- თამასუქის ნომინალია

I – საპროცენტო განაკვეთი

C- თამასუქის ვადის წილი წელიწადში

მაგალითი:

თამასუქის ნომინალი შეადგენს 5.000 ლარს. საპროცენტო განაკვეთი 25%. თამასუქის ვადა 70 დღეა.

პროცენტი = 5.000 * 25 / 100 * 70 / 365 =240

გაყიდული საქონლისათვის თამასუქების მიღება (მოკლევადიანი, გრძელვადიანი) ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები ან

დებეტი – მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები

კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან

პროცენტის თანხა აისახება:

დებეტი –მისაღები პროცენტები

კრედიტი –საპროცენტო შემოსავალი

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1) რა შემთხვევაში წარმოიშობა მოთხოვნა

2) რომელი ღირებულებით აისახება ბალანსში მოთხოვნები

3) რა შემთხვევაში აღიარდება უიმედო დებიტორული დავალიანება ხარჯად

4) რომელი მეთოდებით აისახება ფასდათმობით განხორციელებული საქონლის მიწოდება

5) რა პრინციპით ვხელმძღვანელობთ საეჭვო ვალების რეზერვის შექმნის დროს

თემა III. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

3.1. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების არსი და კლასიფიკაცია

ბასს თანახმად, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომელიც:

ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;

ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;

გ) წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები მოიცავს იმ შეძენილ საქონელს, რომელიც ინახება ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. მათ შორის, მაგალითად, საცალო ვაჭრობის ქსელის მიერ შეძენილ საქონელს, რომელიც განკუთვნილია ხელმეორედ გაყიდვისათვის, ან მიწას და სხვა ქონებას, რომლებიც ასევე ინახება და გათვალისწინებულია გასაყიდად. სასაქონლო–მატერიალურ ფასეულობებს მიეკუთვნება აგრეთვე მზა პროდუქცია ,ნახევარფაბრიკატები, დაუმთავრებელი წარმოება, აგრეთვე ის ნედლეული და დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის.

ნედლეული და ძირითადი მასალები ახლადშექმნილი პროდუქციის ნივთიერ საფუძველს წარმოადგენს. მასალა ნედლეულის გადამუშავების შედეგად მიღებული საგანია. ნედლეული კი ბუნებიდან უშუალოდ მოპოვებული შრომის საგანია (მომპოვებელ მრეწველობაში ან სოფლის მეურნეობაში).

მზა პროდუქცია არის ნაწარმი, რომელმაც საწარმოში გაიარა დამუშავების ყველა სტადია, აკმაყოფილებს სტანდარტითა და ტექნიკური პირობით გათვალისწინებულ ყველა მოთხოვნას და გამზადებულია გასაყიდად.

დაუმთავრებელი წარმოება არის იმ პროდუქციაზე გაწეული დანახარჯების ჯამი, რომელმაც საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის ვერ მიიღო დასრულებული სახე.

3.2 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების შეფასება

ბასს 2 „სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების" თანახმად სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების შეფასება ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: მათ შეძენასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისათვის და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.
სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების დანახარჯები მოიცავს: მათი შეძენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (გარდა იმ გადასახადებისა , რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნოს), სატრანსპორტო, დატვირთვა–გადმოტვირთვის დანახარჯებს და,საერთოდ, იმ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალებისა და მომსახურების შეძენასთან. სავაჭრო დათმობა და სხვადასხვა სახის ფასდათმობები შეძენის დანახარჯებში არ ჩაირთვება.

სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების გადამუშავების (კონვერსიის) დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე 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: ცვეთის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვის და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილების

პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

ბასს 2 თანახმად, 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. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იქნა გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც დამახასიათებელია წარმოების არაჩვეულებრივად მაღალი დონე, პროდუქციის ერთეულზე მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა იმ ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით.

მიმდინარე აღრიცხვაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება თვითღირებულებით. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ბალანსში ასახვისათვის სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ნაშთის შეფასება და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა ხდება მის თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. ნეტო(წმინდა) სარეალიზაციო ღირებულება არის ჩვეულებრივი სამეწარმეო პროცესისათვის დადგენილი მიახლოებითი გასაყიდი ფასი, პროდუქციის დაკომპლექტებისა და გაყიდვის ორგანიზაციისათვის საჭირო მოსალოდნელი მიახლოებითი დანახარჯების გამოკლებით.

3.3. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების მიღების აღრიცხვა

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების მიღება ხორციელდება მხარეებს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. სადაც მოცემულია მხარეთა უფლებები და ვალდებულებები, მოწოდების პირობები, აგრეთვე სანქციები პირობების დარღვევისათვის.

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების შემოსავალში აღების საფუძველს წარმოადგენს ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც იწერება მყიდველის და გამყიდველის დასახელება, მისამართი, საბანკო რეკვიზიტები, საქონლის გაყიდვის თარიღი, დასახელება, ერთეულის ფასი, დღგ თანხა, ღირებულება. იგი ივსება ოთხ ცალად, მეორე და მეოთხე პირი მყიდველის ხელმოწერის შემდეგ ეგზავნება გამყიდველს, ხოლო პირველი და მესამე პირი რჩება მყიდველთან.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ტრანსპორტირებისას აუცილებელი დოკუმენტია „სატრანსპორტო ზედნადები" რომლის გარეშე ფასეულობების გადაადგილება დაუშვებელია. იგი წარმოადგენს ფასეულობის საკუთრების დამადასტურებელ დოკუმენტს და ივსება სამ ცალად, პირველი პირი გადაეცემა საქონლის მყიდველს, მეორე გამყიდველს, მესამე გადამზიდველს (სატრანსპორტო ორგანიზაციას).

ანგარიშ-ფაქტურის და სატრანსპორტო ზედნადების მიღების შემდეგ მყიდველი საწარმოს თანამშრომელის სახელზე გამოწერს მინდობილობას მატერიალური ფასეულობების მისაღებად, რომელიც ინომრება და ტარდება სპეციალურ სარეგისტრაციო ჟურნალში. მინდობილობაში იწერება იმ პიროვნების საპასპორტო მონაცემები ვის სახელზეც იგი გამოიწერება. აგრეთვე აღინიშნება მისაღები მატერიალური ფასეულობის დასახელება და რაოდენობა. მინდობილობის საფუძველზე ხდება სატრანსპორტო ორგანიზაციაში ტვირთის მიღება. მიღებული ფასეულობა თანმხლებ დოკუმენტებთან ერთად ბარდება საწყობს. მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი ამოწმებს ფაქტიურად მიღებული ფასეულობის შესაბამისობას დოკუმენტებთან და გამოწერს შემოსავლის ორდერს (იმ შემთხვევაში თუ განსხვავება არ აღმოჩნდება).

3.4 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის აღსარიცხავად პრაქტიკაში იყენებენ ორ ხერხს. ესენია: სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდები. უწყვეტი აღრიცხვა გულისხმობს ფასეულობის მოძრაობის (შემოსვლისა და გასვლის) აღრიცხვას ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. ამ მეთოდის გამოყენებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ნაშთის განსაზღვრა ხდება შემდეგნაირად:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + შესყიდვები – საბოლოო ნაშთი

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის უწყვეტი მეთოდით განისაზღვრება საბოლოო ნაშთი, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად სააღრიცხვო ფასებით. ამ მეთოდს ალტერნატიულსაც უწოდებენ.

რაც შეეხება პერიოდული აღრიცხვის მეთოდს, რომელსაც ძირითადსაც უწოდებენ, აუცილებელი არ არის ფასეულობის მოძრაობის ქრონოლოგიური აღრიცხვა. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განისაზღვრება ფორმულით:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი +/– კორექტირება

კორექტირების თანხა დგინდება საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციით. როგორც ერთ, ისე მეორე მეთოდს გააჩნია უპირატესობა:

უწყვეტი მეთოდის:

1) იძლევა დეტალურ ინფორმაციას ფასეულობების მიღების და გასვლის შესახებ.
2) საანგარიშო პერიოდის ნებისმიერ დროს შეიძლება ნაშთის დადგენა.
3) იძლევა ფასეულობის კონტროლის საშუალებას.

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი მეთოდით აღრიცხვისათვის გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

1610–საქონელი

1620–ნედლეული და მასალები

1630–დაუმთავრებელი წარმოება

1640– მზა პროდუქცია

1690–სხვა სასაქონლო–მატერიალური მარაგი

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის უწყვეტი მეთოდით აღრიცხვის დროს შეძენის ღირებულება აისახება შესაბამისი ანგარიშების დებეტის მხარეს, ფულადი საშუალებების ან ვალდებულებების კრედიტთან კორესპოდენციით.

მაგალითი:

შეძენილია საქონელი ნაღდი ანგარიშსწორებით, გადახდილია 3.540 ლარი, მათ შორის დღგ–540 ლარი.

დებეტი – 1610 საქონელი 3.000

დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ 540

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 3.540

იგივე ოპერაცია, როდესაც საწარმო არ არის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული, მომწოდებლისათვის გადახდილი დღგ შედის შეძენილი ფასეულობის თვითღირებულებაში და გატარდება:

დებეტი – 1610 საქონელი 3.000

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 3.000

თუ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა შეძენილია შემდგომი გადახდის პირობით, ადგილი აქვს შემდეგ ბუღალტრულ გატარებას:

დებეტი – 1620 ნედლეული და მასალები

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

თანხის გადახდა გატარდება:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის შეძენისას დროულად გადაუხდელობის გამო, საწარმო ფასეულობის ღირებულებასთან ერთად

იხდის ჯარიმის თანხას, რომელსაც საწარმო არასაოპერაციო ზარალის ანგარიშზე ასახავს.

მაგალითი:

საწარმომ ხელშეკრულების საფუძველზე შეიძინა 30.000 ლარის ღირებულების საქონელი 15 დღეში გადახდის პირობით. საწარმომ პირობის დარღვევის გამო ღირებულებასთან ერთად გადაიხადა ხელშეკრულების თანხის 5%.

1) საქონლის შეძენა:

დებეტი – 1610 საქონელი 30.000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 30.000

2) **ვალდებულების დაფარვა:**

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 30.000

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 1500 (30000*0.05)

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 31.500

იმ შემთხვევაში თუ მყიდველი ხელშეკრულების თანახმად ანგარიშებს გაანაღდებს ვადაზე ადრე ფასდათმობით, მაშინ მყიდველი მიღებული ფასდათმობის თანხას ასახავს შემოსავალში.

მაგალითი:

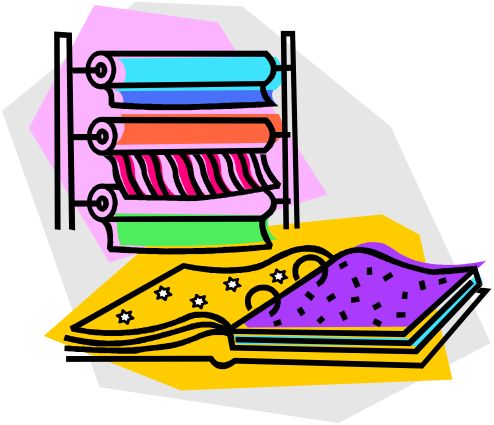
შეძენილია შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით) 10.000 ლარის ღირებულების ფასეულობა შემდეგი პირობით: 2/10(თუ მყიდველი ანგარიშს გაანაღდებს 10 დღეში მიიღებს 2%-იან ფასდატმობას); 3/20 (20 დღეში განაღდების შემთხვევაში მიიღებს 3%-იან ფასდათმობას); სრულად 30 დღეში. მყიდველმა გამოიყენა ფასდათმობის პირობა 2/10

დებეტი – 1600 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა (შესაბამისი ანგარიში) 10.000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 9.800

კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 200

საწარმოში სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის მიღება შეიძლება მოხდეს მომწოდებლისათვის წინასწარ (ავანსად) გადახდილი სრული ან ნაწილობრივი თანხის საფუძველზე,



მაგალითი:

მიღებულია 5.000 ლარის ნედლეული და მასალები, რომლის ღირებულების ნახევარი ავანსად იყო გადახდილი.

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი –1620 ნედლეული და მასალები 5.000

კრედიტი – 1480 მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები 2.500

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 2.500

საბოლოო ანგარიშსწორება:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 2.500

კრედიტი –1210 ერონული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2.500

შეძენილი მატერიალური ფასეულობა საწარმოს საწყობიდან შეიძლება გავიდეს: პროდუქციის დასამზადებლად ან გაიყიდოს.

მაგალითი:

წარმოებას გადასამუშავებლად გადაეცა 7.000 ლარის ღირებულების საქონელი.

ავსახოთ ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 7.000 ლარი

კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები 7.000 ლარი

რეალიზებული საქონლის ჩამოწერა:

დებეტი – 7210 გაყიდული /შეძენილი საქონელი (სააღრიცხვო ფასით)

კრედიტი – 1610 საქონელი

მომწოდებლისათვის საქონლის გარკვეული რაოდენობის უკან დაბრუნება:

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

კრედიტი – 1610 საქონელი

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის საწყობიდან გასვლა ფორმდება სხვადასხვა დოკუმენტით მაგალითად: მოთხოვნილება, სალიმიტო ბარათი, გასავლის ზედნადები ან გასავლის ფაქტურა.

მოთხოვნილება გამოიყენება სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ერთჯერადი ან არასისტემური გაცემის შემთხვევაში.

სალიმიტო ბარათები გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა ადგილი აქვს საწყობიდან მარაგის სისტემატურ გასვლას, ამასთან გაიცემა კონკრეტული პროდუქციის დასამზადებლად, კონკრეტული ოდენობით.

გასავლის ფაქტურით ან გასავლის ზედნადებით ფორმდება სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის გაყიდვა.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული მეთოდით აღრიცხვის თავისებურება, იმაში მდგომარეობს, რომ ფასეულობათა მარაგის ანგარიშებზე მათი მოძრაობა არ აისახება. პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე არავითარი ჩანაწერი არ კეთდება, ხოლო პერიოდის ბოლოს საწყისი ნაშთი კორექტირდება ინვენტარიზაციის გზით დადგენილ საბოლოო ნაშთამდე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის პერიოდული მეთოდით აღრიცხვის დროს გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

7110 – ძირითადი მასალების დანახარჯი/შეძენა

7140 – დამხმარე მასალების დანახარჯი/შეძენა

7185 – სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

7210 – გაყიდული/შეძენილი საქონელი

7220 – შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

7290 – სასაქონლო მარაგის კორექტირება

ვინაიდან პერიოდის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობა მთლიანად დახარჯულად ითვლება, აუცილებელია პერიოდის ბოლოს დაზუსტდეს რეალიზებული ფასეულობის თვითღირებულება, შემდეგი ფორმულით:

რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება= საწყისი ნაშთი + ნეტო სყიდვა–საბოლოო ნაშთი

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთი განისაზღვრება ინვენტარიზაციის გზით. იგი საწყის ნაშთზე შეიძლება მეტი ან ნაკლები აღმოჩნდეს, ამიტომ აუცილებელია საწყისი ნაშთის კორექტირება.

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის უპირატესობა უწყვეტ მეთოდთან შედარებით არის: სიიაფე, რადგან არ საჭიროებს დამატებით სააღრიცხვო პერსონალს. ჩანაწერთა სიმცირის გამო შეცდომების დაშვების რისკი შედარებით ნაკლებია და აგრეთვე ის რომ, უფრო მეტად რეალურად ასახავს პერიოდის ბოლოსათვის დარჩენილი მარაგის ღირებულებას.

პერიოდული მეთოდის გამოყენებისას საწარმოში სასასაქნლო–მატერიალური მარაგის მიღებასთან დაკავშირებით ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1) სასაქონლო–მატერიალური მარაგის შეძენა:

დებეტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯი/შეძენა

დებეტი – 7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდამ და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს მარაგის კორექტირება ხდება ინვენტარიზაციის შედეგების მიხედვით, მარაგის ზრდის შემთხვევაში ადგილი ექნება ბუღალტრულ გატარებას:

დებეტი – მატერიალური მარაგი (სახეების მიხედვით)

კრედიტი – მატერიალური მარაგის კორექტირება

ნაშთის შემცირების შემთხვევაში:

დებეტი – მატერიალური მარაგის კორექტირება

კრედიტი – მატერიალური მარაგი (სახეების მიხედვით)

კორექტირების ანგარიშის დახურვა მოგება–ზარალის ანგარიშით:

დებეტი – მოგება-ზარალი

კრედიტი – მატერიალური მარაგის კორექტირება

3.5 სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები

ბასს 2 თანახმად სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის გაყიდვის ან პროდუქციის დასამზადებლად მისი გამოყენების შემდეგ, მათი პირვანდელი ღირებულება აღიარებულ უნდა იქნეს იმ პერიოდის ხარჯად, როცა შესაბამისი შემოსავალი იქნა მიღებული, ე.ი. უნდა მოხდეს გაყიდული ან დახარჯული ფასეულობის ჩამოწერა მარაგის შემადგენლობიდან. ამ მიზნით აუცილებელია ჩამოსაწერი მარაგის (ფასეულობის) თვითღირებულების დადგენა.

ბასს 2 მიხედვით დადგენილია თვითღირებულების განსაზღვრის სამი მეთოდი:

1) **იდენტიფიცირებული ფასების მეთოდი;**
2) **„ფიფოს" მეთოდი;**
3) **საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდი**;

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

დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაცია გულისხმობს, რომ სპეციფიკური დანახარჯები მიეკუთვნება სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების იდენტიფიცირებულ ერთეულს. ეს არის შესაფერისი მიდგომა სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ისეთი ელემენტებისათვის, რომლებიც სპეციალური დანიშნულებისაა, მათი წარმოშობის ხასიათის მიუხედავად, შეძენილია თუ წარმოებულია ადგილზე, მაგალითად: ავტომანქანები.

დიდი რაოდენობის ურთიერთშემცვლელი ელემენტებისაგან შემდგარი სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად, გამოყენებულ უნდა იქნეს „ფიფო" (პირველი შემოსავალში–პირველი გასავალში) ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. ბასს 2 თანახმად საწარმომ თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისათვის, რომლებსაც საწარმოსათვის მსგავსი ბუნება და გამოყენება აქვს.

ფიფო ფორმულის გამოყენება გულისხმობს, რომ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ის ელემენტები, რომლებიც პირველად შეიძინეს, იყიდება პირველად. ცხადია სამეურნეო წლის ბოლოს შეიძლება დარჩეს ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შეიძინეს ან აწარმოეს ბოლოს.

საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულის თანახმად, სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტის ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში არსებული სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ერთგვაროვანი ელემენტების საშუალო შეწონილი სიდიდისა და იმ ერთგვაროვნი ელემენტების ღირებულების საფუძველზე, რომლებიც აწარმოეს, ან შეიძინეს საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

განვიხილოთ, საანგარიშგებო პერიოდში დახარჯული და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი მარაგის ფაქტიური თვითღირებულების გაანგარიშების მაგალითი, სპეციფიკური იდენტიფიკაციის, ფიფო და საშუალო შეწონილი ღირებულების გამოყენების შემთხვევებში.

მაგალითი:

დავუშვათ საწარმომ 1-დან 31 დეკემბრამდე პერიოდში შეიძინა 15.000 ცალი ნაკეთობა, საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის ნაშთი არ ჰქონია, ხოლო წლის ბოლოსათვის ნაშთი იყო 4500 ცალი.

შეძენის თარიღი	რაოდენობა	ერთეულის ფასი	ღირებულება
2.12	2000	3.00	6000
7.12	2700	4.00	10800
13.12	3000	3.50	10500
17.12	3500	4.50	15750
21.12	3800	3.70	14060
სულ გასაყიდი	15000		57110
საქონელი			
რეალიზებული	10500		
ნაშთი	4500		

დავუშვათ, ინვენტარიზაციით დადგინდა შემდეგი: გაყიდულია 2 დეკემბრის შეძენილიდან 1500, 7 დეკემბრის შეძენილიდან 2400, 13 დეკემბრის შეძენილიდან 1800, 17 დეკემბრის შეძენილიდან 2300 და 21 დეკემბრის შეძენილიდან 2500 ნაკეთობა

შეძენის თარიღი	რაოდენობა ცალი	ფასი ლარი	ღირებ-ბა	ნაშთი რაოდენობა	ღირებ-ბა
2.12	2000	3.00	6000	500	1500
7.12	2700	4.00	10800	300	1200
13.12	3000	3.50	10500	1200	4200
17.12	3500	4.50	15750	1200	5400
21.12	3800	3.70	14060	1300	4810
სულ გასაყიდი საქონელი	15000		57110	4500	17110
რეალიზებული	10500		40000		

იდენტიფიცირებადი ფასების გამოყენებით გაყიდული მარაგის თვითღირებულება შეადგენს 40.000 ლარს, ხოლო ნაშთად დარჩენილის – 17.110 ლარს.

ბასს 2 თანახმად ფიფო მეთოდის გამოყენების დროს არ ხდება ცალკეული ელემენტის გასვლის აღრიცხვა ინდივიდუალური ფასებით, პირველად ხდება იმ მატერიალური ფასეულობის გასვლა, რომელიც პირველად იყო ნაყიდი.

ფიფო მეთოდის გამოყენებით გასული და ნაშთად დარჩენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება იქნება, შესაბამისად 39.900 ლარი და 17.210 ლარი

მაჩვენებლები	რაოდენობა	ღირებულება
სულ გასაყიდი საქონელი	15.000	57.110
ნაშთი 31 დეკემბრისათვის	4.500	17.210
მ.შ. 21 დეკემბერს შეძენილიდან	3.800	14.060
17 დეკემბერს შეძენილიდან	700	3.150
რეალიზებულია	10.500	39.900

საშუალო შეწონილი ღირებულება ეფუძნება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობის საშუალო შეწონილ თვითღირებულებას, რომელიც გამოითვლება შემდეგნაირად: პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის მთლიან ღირებულებას ემატება პერიოდის განმავლობაში შემოსული ფასეულობის მთლიანი თვითღირებულება და იყოფა პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის და შემოსული ფასეულობის რაოდენობის ჯამზე.

ზემოთ მოცემული პირობის გამოყენებით:

მარაგის ერთეულის თვითღირებულება = 57.110 \ 15.000 = 3.80

ნაშთად დარჩენილი მარაგის ღირებულება = 4.500 * 3.80 = 17.100

მარაგის შეფასების სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებას განსხვავებულ ფინანსურ შედეგამდე მივყავართ:

მაჩვენებლები	მეთოდი იდენტიფიკაციის	„ფიფო" მეთოდი	საშუალო შეწონილი
ამონაგები რეალიზაციიდან	60.000	60.000	60.000
გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება.	57.110	57.110	57.110
დარჩენილი ნაშთის თვითღირებულება	17.110	17.210	17.110
დარჩენილი ნაშთის თვითღირებულება	40.000	39.900	40.010
მოგება რეალიზაციიდან	20.000	20.100	19.990

მაგალითიდან ჩანს, რომ სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებისას მიიღება სხვადასხვა ფინანსური შედეგი. საწარმომ მატერიალური მარაგის ხარჯვის (გაყიდვის) ოპერაციები უნდა განიხილოს იმ მეთოდის შესაბამისად, რომელსაც აღიარებს თავის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

ბასს 2-ის თანახმად, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს თვითღირებულების განსაზღვრის ისეთი მეთოდები, როგორიცაა, ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი, თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, 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 საცალო ვაჭრობაში იყენებენ; აქ სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები შედგება სწრაფად ცვალებადი დიდი რაოდენობის ელემენტებისაგან, რომლებსაც ერთნაირი მარჟა (სხვაობა გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის) აქვთ და მათთვის შეუძლებელია 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 (მარჟა). პროცენტულ თანაფარდობას იყენებენ იმ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისათვის, რომელთა შეფასება მოხდა ფასდაკლებით, თავდაპირველ გასაყიდ ფასთან შედარებით.

საცალო ვაჭრობის ქვეგანაყოფებში უფრო ხშირად იყენებენ საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

საწარმოდან მარაგის გასვლა (გაყიდვა) გატარდება შემდეგი ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – 7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

კრედიტი – 1600 სასაქონლო მატერიალური მარაგი

(შესაბამისი ანგარიში)

ამ გატარებასთან ერთად აღრიცხვაში უნდა აისახოს საწარმოში შემოსავლის მიღების ფაქტი შემდეგი ჩანაწერით:

დებეტი –ფულადი საშუალებები
ან **დებეტი** – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან
წარმოებაში გადასამუშავებლად ნედლეულის გადაცემა:

დებეტი – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება
კრედიტი – 1620 ნედლეული და მასალები

3.6. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გადაფასება

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, (ბასს 2) თუ სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები დაზიანდა, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველდა, ან მათი გასაყიდი ფასი დაეცა, შეუძლებელია მათი ღირებულების კომპენსაცია. ასევე შეუძლებელია იმ სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ღირებულების კომპენსაცია, რომელთა დასრულებისათვის საჭირო დანახარჯები ან რეალიზაციის მოსალოდნელი დანახარჯები გაიზარდა. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ლოგიკურად გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტ თანხაში, რომლის მიღება შესაძლებელია მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად. სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერა ხდება მუხლობრივად. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, უფრო მიზანშეწონილია მსგავსი ან ერთმანეთთან დაკავშირებული მუხლების დაჯგუფება. აქ იგულისხმება ის შემთხვევა,
როცა სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები პროდუქციის ერთსა და იმავე ასორტიმენტს მიეკუთვნება და ერთნაირი დანიშნულება აქვთ.

ნედლეული და სხვა დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში. თუ ნედლეულსა და მასალებზე ფასები ისე დაეცემა, რომ მზა პროდუქციის თვითღირებულება გადააჭარბებს მის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, ნედლეული და მასალები უნდა ჩამოფასდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე სასაქონლო–მარტერიალური მარაგის გადაფასების შედეგი მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს, როგორც არასაოპერაციო შემოსავალი და არასაოპერაციო ხარჯი.

აფასება:

დებეტი – 1600 სასაქონლო–მატერიალური მარაგი
(სახეების მიხედვით)

კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

ჩამოფასება:

დებეტი– 8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

კრედიტი– 1600 სასაქონლო–მატერიალური მარაგი
(სახეების მიხედვით)

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1) როგორ აისახება აღრიცხვაში სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები შეძენის დროს

2) რომელი მეთოდები გამოიყენება მარაგის შეფასების დროს

3) როგორ ფასდება სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას

4) რა არის ნეტო–სარეალიზაციო ღირებულება

5) რომელ დანახარჯებს მოიცავს სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება

თემა IV. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

4.1. ძირითადი საშუალებების არსი, აღიარება და შეფასება

ძირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები , რომლებიც:

ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება : წარმოებაში ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;

ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

ბასს 16 თანახმად 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.

სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები ხშირ შემთხვევაში აღირიცხება როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და მოხმარებისას მისი აღიარება ხდება საწარმოს მოგებაში ან ზარალში. თუმცა, სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები ძირითად საშუალებებად კვალიფიცირდება, თუ საწარმო მათ გამოყენებას აპირებს ერთზე მეტი სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში. თუ სათადარიგო ნაწილი და დამხმარე მოწყობილობა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების რომელიმე კონკრეტულ ერთეულთან ერთად, ისინი უნდა აღირიცხოს ძირითადი საშუალების სახით.

ძირითადი საშუალებები შეიძლება შეძენილ იქნეს უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი აქტივების შეძენა პირდაპირ არ უკავშირდება საწარმოს მიერ ამ აქტივების გამოყენებით ეკონომიკური სარგებლის მიღებას, ეს აქტივები შეიძლება აუცილებელი იყოს საწარმოს მიერ სხვა აქტივებით ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ძირითადი საშუალებების ამგვარი ერთეულების აღიარება აქტივების სახით იმის გამო ხდება,

რომ ეს აქტივები საშუალებას იძლევა, საწარმომ მომავალი ეკონომიკური სარგებელი მიიღოს სხვა აქტივებიდან, რაც შეიძლება არ მომხდარიყო ამ აქტივების გარეშე. მაგალითად, ქიმიური ნივთიერებების მწარმოებელ საწარმოს შეიძლება ახალი ტიპის გამონაბოლქვის გამწმენდი დანადგარის შეძენა დასჭირდეს, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნები; ეს დანადგარი უნდა აღიარდეს აქტივად, რადგან მის გარეშე საწარმოს მოუწევდა საწარმოო პროცესის შეწყვეტა.

ძირითადი საშუალების ერთეული, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით. ბასს 16-ის თანახმად აქტივის თვითღირებულება არის აქტივის შეძენის ან შექმნის დროს გადახდილი ფულის ან ფულის ეკვივალენტების, ან სხვა სახის საზღაურის რეალური ღირებულების თანხა.

აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

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

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

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

აქტივის შეძენასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებ მიეკუთვნება:

ა) დანახარჯები დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოებზე, რომელიც წარმოიშობა პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შეძენასთან ან შექმნასთან 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);

ვ) პროფესიული მომსახურების დანახარჯები.

საბალანსო ღირებულება არის ის თანხა რომლითაც აქტივი აღიარებულია დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლების შემდეგ.

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

საწარმოსათვის **სპეციფიკური ღირებულება** არის იმ ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება, რომელსაც საწარმო ელოდება აქტივის გამოყენებიდან ან გასვლიდან სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს ან ვალდებულებების გასტუმრების შემთხვევაში.

რეალური ღირებულება არის ფასი, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, შეფასების თარიღისთვის ბაზრის მონაწილეებს შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს.

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

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

ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მის სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა არის პერიოდი რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან პროდუქციის ან მსგავსი ნაწარმის რაოდენობა, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია საწარმოს მიერ მოცემული აქტივის გამოყენებით.

ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება არ მოიცავს:

ა) ახალი სიმძლავრეების ათვისების დანახარჯებს;

ბ) ახალი პროდუქციისა და მომსახურების ათვისების დანახარჯებს;

გ) ახალ ადგილზე ან მომხმარებელთა ახალ კლასთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯებს;

დ) ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნადებ დანახარჯებს.

ბასს 16 თანახმად დანახარჯების აღიარება ძირითადი საშუალებების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში წყდება, როდესაც იგი მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ამიტომ დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია აქტივის გამოყენებასთან ან ხელახალ გადაადგილებასთან, არ შეიტანება საბალანსო ღირებულებაში.

ძირითადი საშუალებების ერთეულის თვითღირებულება განისაზღვრება აღიარების დღისათვის თანადროული გადახდისას გადასახდელი ფასის ეკვივალენტით. თუ გადახდა გადავადებულია და საკრედიტო პირობა სცილდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ 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 დანახარჯები“ – შესაბამისად.

ძირითადი საშუალებები ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ფინანსურ ანგარიშგებაში დაჯგუფებულია მსგავსი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით:

ა) მიწა;

ბ) მიწა და შენობა-ნაგებობები;

გ) მანქანა-დანადგარები;

დ) გემები;

ე) თვითმფრინავები;

ვ) სატრანსპორტო საშუალებები;

ზ) ავეჯი და მოწყობილობა;

თ) საოფისე აღჭურვილობა.

4.2 ძირითადი საშუალებების მიღების აღრიცხვა

საწარმოში ძირითადი საშუალებების მიღება ხდება სხვადასხვა გზით:

1) შეძენით (ყიდვით) სხვა პირისაგან;
2) ქმნის საკუთარი ძალებით;
3) უსასყიდლოდ(ჩუქებით)
4) გრანტით;
5) გაცვლით სხვა აქტივზე.

ძირითადი საშუალებების შეძენა ყიდვით. საწარმო ძირითად საშუალებას შეიძენს ნაღდი ან უნაღდო ანგარიშსწორებით, აგრეთვე განვადებით რომელიც გულისხმობს გარკვეული პროცენტის გადახდას.

საწარმოში ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისათვის გამოიყენება შემდეგი ანგარიშები:

2110 მიწის ნაკვეთები;

2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა;

2130 შენობები;

2140 ნაგებობები;

2150 მანქანა დანადგარები;

2160 ოფისის აღჭურვილობა;

2180 სატრანსპორტო საშუალებები

2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა

საწარმოში ძირითადი საშუალებების მიღების ყველა შემთხვევა ფორმდება მიღება–ჩაბარების აქტით კომისიის მიერ, რომელსაც ნიშნავს საწარმოს ხელმძღვანელობა. მიღება–ჩაბარების აქტს თან უნდა ერთვოდეს ანგარიშ–ფაქტურა და სასაქონლო ზედნადები. საწარმოში მიღებული თითოეული ძირითადი საშუალებების ობიექტისათვის იხსნება ანალიზური აღრიცხვის ინვენტარული ბარათი, რომელშიც მონაცემები შეიტანება მიღება–ჩაბარების აქტის საფუძველზე.

მიღება–ჩაბარების აქტის და თანმხლები დოკუმენტების საფუძველზე ხდება ძირითადი საშუალების შემოსავალში აღება და კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი ბუღალტრულ ანგარიშებზე.

განვიხილოთ სხვადასხვა გზით შეძენილი ძირითადი საშუალებების მიღების შემთხვევები:

ძირითადი საშუალებების **შეძენა** ძირითადად ხდება **ყიდვით**, რომლის საფუძველია მომწოდებელთან დადებული ხელშეკრულება.

მაგალითი:

საწარმომ ნაღდი ანგარიშსწორებით შეიძინა ოფისის აღჭურვილობა, მომწოდებლისათვის გადახდილია 3700 ლარი (მ.შ. დღგ 565 ლარი). ტრანსპორტირებაზე დაიხარჯა 200 ლარი. მონტაჟისათვის დაიხარჯა 170 ლარი. ამასთან მონტაჟის და ტრანსპორტირების ხარჯი გადარიცხულია ბანკიდან.

განვსაზღვროთ ოფისის აღჭურვილობის თვითღირებულება და ავსახოთ შესაბამის ანგარიშებზე:

თვითღირებულება შეადგენს: 3700–565+200+170=3.505 ლარს

შეძენა ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 2160 ოფისის აღჭურვილობა 3.505

დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ 565

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით 3.700

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 370

ძირითადი საშუალებების შექმნა საკუთარი ძალებით, გულისხმობს, რომ ძირითადი საშუალებების აშენებას, აგებას და შექმნას, საწარმო ეწევა საკუთარი ძალებით. მისი მატერიალური და შრომითი რესურსების გამოყენებით. ასეთ შემთხვევაში ანგარიშთა გეგმის მიხედვით გამოიყენება დაუმთავრებელი მშენებლობის ანგარიში, რომლის დებეტში იწერება მშენებლობის, (აგების, შექმნის) ყველა ხარჯი; შესაბამისად კრედიტში ჩაიწერება ის ანგარიშები, სადაც ასახულია დახარჯული მატერიალური ფასეულობანი (სასაქონლო–მატერიალური მარაგი, გადასახდელი ხელფასები, გადასახდელი პროცენტები და სხვა) და ფულადი თანხები.

მაგალითი:

საწარმომ საკუთარი ძალებით ააშენა ადმინისტრაციული დანიშნულების შენობა, რომლის აშენებაზე დანახარჯებმა შეადგინა:

ა) ძირითადი მასალები 2.500 ლარი. ბ) დანახარჯები ხელფასზე 1.300 ლარი.

გ) საპროექტო სამუშაოები 500 ლარი.

გამოვთვალოთ შენობის თვითღირებულება და ავსახოთ ანგარიშებზე მშენებლობის და ექსპლუატაციაში შესვლის ოპერაციები:

მშენებლობის პროცესი:

დებეტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა .300 ლარი (2.500+1.300+500)

კრედიტი – 1620 ძირითადი მასალები 2.500

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 1.300

კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 500 ლარი

შემოსავალში აღება:

დებეტი – 2130 შენობა 4.300

კრედიტი – 2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა 4.300

ბასს 16-ის თანახმად საწარმოს მიერ შექმნილი აქტივის თვითღირებულების განსაზღვრა შეძენილი აქტივის ანალოგიურად ხდება. თუ საწარმო ანალოგიურ აქტივებს სარეალიზაციოდ აწარმოებს, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქტივის საბალანსო ღირებულება სარეალიზაციოდ წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია. ამგვარად, საწარმომ მის მიერ შექმნილი აქტივის გამოყენების შემთხვევაში, ამ აქტივის ღირებულებაში არ უნდა აღრიცხოს მოსალოდნელი შიდა მოგების თანხა. ანალოგიურად, საწარმოს მიერ აქტივის წარმოების შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების ზენორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. ბასს 23 – „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“, განსაზღვრავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც პროცენტი შეიძლება აღიარდეს საწარმოს მიერ შექმნილი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების ელემენტის სახით.

საწარმომ ძირითადი საშუალებები შეიძლება მიიღოს უსასყიდლოდ

(ჩუქებით. გრანტით). სახელმწიფო გრანტები არის სახელმწიფოს(მთავრობა, სახელმწიფო უწყება, ანალოგიური ადგილობრივი, ეროვნული ან საერთაშორისო ორგანიზაციები) მიერ გაწეული დახმარება საწარმოსათვის რესურსების გადაცემის გზით. ბასს 20 თანახმად (მუხლი 23) სახელმწიფო გრანტის გაცემა შეიძლება ხდებოდეს არაფულადი აქტივის, მაგალითად მიწა ან სხვა სახის რესურსების სახით, რომელიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს. ამ შემთხვევაში, როგორც წესი, მიღებულია არაფულადი აქტივის შეფასება რეალური ღირებულებით, შესაბამისად, გრანტიცა და აქტივიც უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით, არსებობს ალტერნატიული მეთოდიც, რომლის მიხედვითაც გრანტისა და მოცემული არაფულადი აქტივის ასახვა ხდება ნომინალური ღირებულებით.

აქტივთან დაკავშირებული სახელმწიფო გრანტები, მათ შორის არაფულადი გრანტები რეალური ღირებულებით, ბალანსში წარმოდგენილი უნდა იქნეს გრანტის გადავადებული შემოსავლის სახით აღიარებით, ან გრანტის გამოქვითვით აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად.

ბასს 20 თანახმად არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივთან დაკავშირებული გრანტის ასახვის ორი მისაღები ალტერნატიული მეთოდი.

პირველი მეთოდი გულისხმობს გრანტის ასახვას მომავალი პერიოდის შემოსავლის სახით, რომლის შემოსავლად აღიარება ხდება სისტემატურ და რაციონალურ საფუძველზე დაყრდნობით, აქტივის სასარგებლო მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში. ბუღალტრულ აღრიცხვაში იგი შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – ძირითადი საშუალებები (შესაბამისი ანგარიში)

კრედიტი – გადავადებული შემოსავალი

გამოყენების ვადის განმავლობაში ყოველ წელს თანაბარზომიერად აღიარდება შემოსავლად, შემდეგი გატარებით:

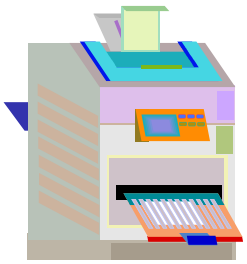
დებეტი– გადავადებული შემოსავალი

კრედიტი – სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

მეორე მეთოდის თანახმად ხდება გრანტის გამოქვითვა მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების მისაღებად. გრანტი შემოსავლად აღიარებული იქნება ცვეთადი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაში, დაჩქარებული ცვეთის მეთოდით.

ბასს 16-ის თანახმად თუ ძირითადი საშუალების შეძენისას გადახდა გადავადებულია და საკრედიტო პირობა სცილდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ 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 დანახარები" შესაბამისად.

მაგალითი:



საწარმომ სესხით შეიძინა 10.000 ლარად ღირებული ასლგადამღები დანადგარი, რომლის 30% გადაიხადა შეძენისთანავე. ხოლო დარჩენილი თანხის გადახდა გადავადებულ იქნა ერთი წლის ვადით 12 %-იანი წლიური საპროცენტო განაკვეთით.

ძირითადი საშუალების შეძენა აისახება გატარებით:

დებეტი – 2150 მანქანა-დანადგარები 10.000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3.000
კრედიტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 7.000

გადასახდელ საპროცენტო თანხაზე შედგება გატარება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 840 (7.000*12%)
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 840

წლის ბოლოს გადახდილი იქნება ძირითადი საშუალების ღირებულების დარჩენილი ნაწილი და საპროცენტო თანხა:

დებეტი – 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 7.000
კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 840
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 7.840

4.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვა

ბასს 16-ის თანახმად აქტივზე ცვეთის დარიცხვა იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება, ანუ როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია აქტივის გამოსაყენებლად, ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ამოცანების მიზნებისათვის.

ძირითად საშუალებებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის გამოყენება საწარმოს მიერ, ძირითადად, აქტივის ექსპლუატაციის გზით ხდება.

აქტივის ცვეთადი ღირებულება უნდა განაწილდეს სისტემურ საფუძველზე, მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. ცვეთა არის აქტივის ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. აქტივის ცვეთადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ. პრაქტიკაში, აქტივის ნარჩენი ღირებულება ხშირად უმნიშვნელოა და, ამდენად, არაარსებითია ცვეთადი ღირებულების გაანგარიშებაში.

ბასს 16-ის თანახმად აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება ამ აქტივის მოსალოდნელი სარგებლიანობით საწარმოსათვის. საწარმოს აქტივების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გაყიდვას, გარკვეული დროის, ან აქტივში განივთებული 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, რომელიც ეჯრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე საწარმოს გამოცდილებას.

ბასს 16-ის თანახმად აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდეგი ფაქტორები:

ა) საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენება. რასაც განსაზღვრავს აქტივის სავარაუდო სიმძლავრე ან ფიზიკურად გამოშვებული პროდუქცია;

ბ) სავარაუდო ფიზიკური ცვეთა და ტექნიკური მოძველება, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო ფაქტორებზე, როგორიცაა: ცვლების რაოდენობა, საწარმოს

სარემონტო სამუშაოების პროგრამა და გამოუყენებელი აქტივების შენახვისა და დაცვის წესი;

გ)ტექნიკური ან კომერციული მოძველება, რომელიც გამოწვეულია საწარმოო პროცესის ცვლილებით ან გაუმჯობესებით, ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებით;

დ) აქტივის გამოყენების საკანონმდებლო ან მსგავსი შეზღუდვები, მაგალითად, შესაბამისი იჯარის ვადის გასვლა.

ამავე დროს ბასს 16 განმარტავს, რომ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა უნდა მოიცავდეს იმ პერიოდს, როდესაც აქტივი ხელმისაწვდომი ხდება საწარმოსათვის, მიუხედავად იმისა, ამ დროს აქტივი ფუნქციონირებს თუ არა. აქტივის უმოქმედობის პერიოდებს, როგორც წესი, ადგილი აქვს უშუალოდ აქტივის შეძენის შემდეგ და უშუალოდ მისი გასვლის, ანუ მისი გაყიდვის ან საწარმოდან სხვა ფორმით გასვლის წინ.

ძირითადი საშუალებების ყოველი ერთეულის ნაწილს, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი ღირებულება ერთეულის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში, ცვეთა ცალ-ცალკე უნდა დაერიცხოს. საწარმო ადგენს ძირითადი საშუალებების ერთეულის თავდაპირველად აღიარებული მნიშვნელოვანი ნაწილის მოცულობას და ცვეთას არიცხავს ცალ-ცალკე, თითოეულ ასეთ ნაწილს. მაგალითად, თვითმფრინავი და მისი ძრავები უნდა ჩაითვალოს განსხვავებულ ცვეთად აქტივებად იმის მიუხედავად, იგი საკუთრებაშია, თუ ფინანსური იჯარის ობიექტია. ძირითადი საშუალებების არსებით ნაწილს შეიძლება სხვა ანალოგიური ძირითადი საშუალების მსგავსი სასარგებლო მომსახურების ვადა და ცვეთის მეთოდები ჰქონდეს. ამგვარი ნაწილები შეიძლება გაერთიანდეს ცვეთის ხარჯის განსაზღვრის დროს.

აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მათი ცვეთადი ღირებულების სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად, 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 განივთებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოდელს.

ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების

მოსალოდნელი მოდელი. ცვეთის გაანგარიშებისათვის გამოყენებულმა მოდელმა უნდა ასახოს საწარმოს მიერ ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი.

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

ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი ნიშნავს, ობიექტის ღირებულების თანაბარზომიერ ჩამოწერას მისი სასარგებლო მომსახურების ვადაში. ცვეთის თანხის გაანგარიშება ხდება თითოეული პერიოდისათვის აქტივის ცვეთადი ღირებულების გაყოფით მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე:

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

მაგალითი: საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება 30.000 ლარად, რომლის გამოყენება განისაზღვრა 5 წლით. ამასთან საწარმო ვარაუდობს ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივის გაყიდვას 5.000 ლარად. რეალიზაციის ხარჯების გამოკლებით ამ შემთხვევაში აქტივის ცვეთადი ღირებულება იქნება 25.000 (30.000–5.000) ლარი 5 წლის განმავლობაში დასარიცხი ცვეთა იქნება:

მაჩვენებლები	ცვეთადი ღირ-ბა	ცვეთის წლიური თანხა	ცვეთა ნაზრდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
1 წელი	25.000	5.000	5.000	20.000
2 წელი	25.000	5.000	10.000	15.000
3 წელი	25.000	5.000	15.000	10.000
4 წელი	25.000	5.000	20.000	5.000
5წელი	25.000	5.000	25.000	–––

შემცირებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება იწვევს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამ მეთოდს დაჩქარებული ცვეთის მეთოდსაც უწოდებენ, რომელიც პრაქტიკაში რიცხვთა ჯამის და გაორმაგებული ნორმის მ ეთოდითაა ცნობილი.

რიცხვთა ჯამის მეთოდით ცვეთის გამოანგარიშებას საფუძვლად უდევს ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადის ყველა წლის რიცხვთა ჯამი, რომელიც გამოითვლება ფორმულით:

$$\text{რიცხვთა ჯამი} = N * (N+1) / 2$$

N - სასარგებლო მომსახურების ვადაა.

რიცხვთა ჯამის მეთოდით ყოველწლიური ცვეთის თანხა გაიანგარიშება ფორმულით:

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

წრფივი მეთოდით ცვეთის დარიცხვის მაგალითის პირობების გამოყენებით, რიცხვთა ჯამის მეთოდით ცვეთის დარიცხვას ექნება შემდეგი სახე:

ხუთი წლის ერთეულთა ჯამი შეადგენს:

1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15 ან 5*(5+1) /2=15

მაჩვენებლები	ცვეთადი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	დაგროვილი ცვეთა
1 წელი	25.000	25.000*5/15=8.333	8.333
2 წელი	25.000	25.000*4/15=6.667	15.000
3 წელი	25.000	25.000*3/15=5.000	20.000
4 წელი	25.000	25.000*2/15=3.333	23.333
5 წელი	25.000	25.000*1/15=1667	25.000

წარმოებული პროდუქციის საფუძველზე ცვეთის დარიცხვა ნიშნავს–ცვეთის დარიცხვას აქტივის მწარმოებლურობის დონის მიხედვით. უფრო მარტივად, წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე კუთვნილ აქტივის ღირებულების სიდიდეს, რაც შემდეგნაირად გამოისახება:

ცვეთა პროდუქციის ერთეულზე = <u>პირვანდელი ღირ-ბა– ნარჩენი რებულება</u>

მაგალითი:

დავუშვათ, რომ წინა მაგალითში შეძენილი ძირითადი საშუალებებით საწარმოში წარმოებული იქნა 200.000 ერთეული პროდუქტი. ფაქტიური პროდუქციის გამოშვება წლების მიხედვით ასე განაწილდა:

1-ელი წელი–70.000;

2 წელი– 50.000;

3 წელი – 40.000;

4 წელი – 25.000;

5 წელი – 15.000;

პროდუქციის ერთეულზე დახარჯული აქტივის ღირებულება ტოლი იქნება

(30.000–5.000)/200.000=0,125; ცვეთის თანხის გაანგარიშება მწარმოებლურობის დონის მიხედვით მოხდება შემდეგნაირად:

წლები	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირ-ბა წლის ბოლოს
1 წელი	70.000*0.125=8750	8.750	30.000 21.250 (30.000-8.750)
2 წელი	50.000*0.125=6250	15.000 (8.750+6250)	15.000 (30.000-15.000)
3 წელი	40.000*0.125=5.000	20.000 (15.000+5000)	10.000 (30.000-20.000)
4 წელი	25.000*0.125=3.125	23.125 (20.000+3.125)	6.875 (30.000-23.125)
5 წელი	15.000*0.125=1.875	25.000 (23.125+1.875)	5.000 (30.000-25.000)

ძირითადი საშუალებების აკუმულირებული (დაგროვილი) ცვეთის აღსარიცხავად გამოიყენება 2200 ჯგუფის ანგარიშები. ისინი ძირითადი საშუალებების კონტრალური ანგარიშებია და დარიცხული ცვეთის თანხა აისახება ამ ანგარიშების კრედიტის მხარეს შემდეგი გატარებით:

დებეტი – ცვეთა და ამორტიზაცია(ხარჯი)

კრედიტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა (ანგარიშების მიხედვით)

ცვეთის ჩამოწერა, აქტივის ექსპლუატაციიდან გასვლის დროს:

დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა (ანგარიშების მიხედვით)

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები (ანგარიშების მიხედვით)

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი დაიხურება ცვეთის ხარჯის ანგარიში:

დებეტი–საანგარიშგებო პერიოდის მოგება–ზარალი

კრედიტი– ცვეთის ხარჯი

4.4. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადაში გაწეული დანახარჯების აღრიცხვა

ბასს 16-ის თანახმად საწარმო არ აღიარებს ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულებაში მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს, ეს დანახარჯები 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".

წარმოების პროცესში ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ერთეულის მთავარი დეტალები შესაძლოა მოითხოვდეს რეგულარულ შეცვლას. მაგალითად, ღუმელი შეიძლება საჭიროებდეს რეგულირებას განსაზღვრული ნამუშევარი საათების შემდეგ ან თვითმფრინავის ინტერიერი შეიძლება მრავალჯერ შეიცვალოს, მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. ასევე, ძირითად საშუალებათა შემადგენელი ნაწილი შეიძლება შეძენილ იქნეს შეცვლადობის სიხშირის შესამცირებლად, ასე, მაგალითად, შენობის შიდა კედლების შეცვლა. ძირითადი საშუალებების აღიარების პრინციპის შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალების საბა-

ლანსო ღირებულებაში შემცვლელი ნაწილების ღირებულებას, თუ იგი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შემცვლელი ნაწილების საბალანსო ღირებულების აღიარება შეწყდება ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის მოთხოვნების შესაბამისად.

ძირითადი საშუალების ერთეულის (მაგ. თვითმფრინავი) უწყვეტი გამოყენების პირობა მოითხოვს პერიოდულ სრულმასშტაბიან შემოწმებებს დეფექტების გამოსააშკარავებლად, იმის მიუხედავად, ამ ერთეულის ნაწილები შეიცვლება თუ არა. როდესაც ასეთი სრულმასშტაბიანი შემოწმებები ტარდება, მისი ღირებულება აისახება ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი, თუ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს. შესაბამისად, წყდება წინა შემოწმების ღირებულების ნარჩენი საბალანსო ღირებულების (როგორც ფიზიკური ნაწილებისაგან განსხვავებული) აღიარება. ამას ადგილი აქვს იმის მიუხედავად, წინა შემოწმების ღირებულება აისახა თუ არა ერთეულის შეძენის ან შექმნის ოპერაციის ღირებულებაში. თუ აუცილებელია, მომავალი მსგავსი შემოწმების მოსალოდნელი ღირებულება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს იმის ინდიკატორად, თუ რა იყო მიმდინარე შემოწმების კომპონენტის ღირებულება, ერთეულის შეძენის ან შექმნის მომენტში.

აქტივის ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯების ნაწილი უზრუნველყოფს სასარგებლო ეფექტის გათვალისწინებულ დონეს. ნაწილი კი უკავშირდება ობიექტის სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივებას, მაშასადამე აქტივისაგან მისაღები ეფექტის ზრდას. აქედან გამომდინარე დანახარჯების ის ნაწილი, რომელიც ინარჩუნებს მის სასარგებლო გამოყენების ვადას, განიხილება როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯი. დანახარჯების ნაწილი კი რომელიც ზრდის ძირითადი საშუალებების ღირებულებას განიხილება, როგორც კაპიტალიზებადი ხარჯი. ამასთან რემონტის ხარჯების კაპიტალიზაციისას გასათვალისწინებელია,რომ დანახარჯების კაპიტალიზაციით აქტივის ღირებულება ისე არ გაიზარდოს, რომ, მისგან მისაღებ ეკონომიკურ სარგებელს გადააჭარბოს.

სამუშაოები, რომლებიც აქტივის გამოყენების ვადის ზრდას უკავშირდება ყოველდღიური მომსახურების ხარჯებს წარმოადგენს და ძირითადად მიეკუთვნება შრომითი და სხვა დანახარჯები, მათ შორის მცირეფასიანი საგნების ღირებულება. ასეთი ხარჯები ბასს-ის თანახმად „რემონტის და

ტექნიკური მომსახურების ხარჯებად" იწოდება და გაწევისთანავე აღიარდება ხარჯად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

ძირითადი საშუალებების რემონტის ხარჯები, თუ იგი ეხება ძირითადი საშუალებების აქტიურ ნაწილს (მანქანა–დანადგარები, მოწყობილობები), მიეკუთვნება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ჯგუფის ანგარიშს „რემონტის დანახარჯები". ხოლო სხვა შემთხვევაში (ადმინისტრაციული და საერთო დანიშნულების ობიექტები) კი საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ჯგუფის "რემონტის" ანგარიშს და მოგება–ზარალიდან ჩამოიწერება.

რემონტთან დაკავშირებული ხარჯები ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 7180 რემონტის ხარჯი

კრედიტი – 1690 სხვა მატერიალური მარაგები

იმ შემთხვევაში კი, როდესაც რემონტის დანახარჯები ზრდის ძირითადი საშუალებების ღირებულებას (დანახარჯების კაპიტალიზება) ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ ჩანაწერს:

დებეტი – ძირითადი საშუალებები (შესაბამისი ანგარიშები)

კრედიტი – რემონტთან და აღდგენასთან დაკავშირებული ფასეულობების ანგარიშები, ფულადი საშუალებების ანგარიშები.

პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი რემონტის ხარჯები აღირიცხება საწარმოო ზედნადები ხარჯების შემადგენლობაში და ნაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის. ეს პროცედურა მმართველობითი აღრიცხვის ნაწილს წარმოადგენს.

4.5. ძირითადი საშუალებების გასვლის (აღიარების შეწყვეტა) აღრიცხვა

ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:

ა) გაყიდვის შემთხვევაში; ან

ბ) როდესაც მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ძირითადი საშუალებების გასვლაში იგულისხმება აგრეთვე უსასყიდლოდ

გადაცემა ან, სხვა მიზეზების გამო, მათი საწარმოს სააღრიცხვო რეგისტრებიდან და ბალანსიდან ამოღება. მაგალითად, შესაძლებელია ძირითადი საშუალება გადაეცეს მოიჯარეს ფინანსური იჯარით.

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

ბასს 16 თანახმად ძირითადი საშუალების ერთეულის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა შევიდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აღიარების შეწყვეტა მოხდა. შემოსულობა არ უნდა კლასიფიცირდეს როგორც ამონაგები.

შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების ერთეულის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა ამონაგებ თანხასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის. ეს თანხა შესაბამისად აღიარებული იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლის ან ხარჯის სახით. ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯი წარმოადგენს არასაოპერაციო შემოსავლებსა და ხარჯებს.

განვიხილოთ ძირითადი საშუალებების აღიარების შეწყვეტის ოპერაციების აღრიცხვა:

რეალიზაცია (გაყიდვა), გულისხმობს საკუთრების უფლების გადაცემას სხვა პირზე და მისგან მიღებულ ფინანსურ შედეგს. რეალიზაციის პროცესის ასახვა ხდება ანგარიშზე 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები". ამ ანგარიშის დებეტში აისახება ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება და დემონტაჟის (თუ ასეთს ექნა ადგილი) ხარჯები. კრედიტში, კი გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები, დაგროვილი ცვეთის თანხა და სასარგებლო ნარჩენების ღირებულება. დებეტისა და კრედიტის ჩანაწერების სხვაობა წარმოადგენს არასაოპერაციო მოგებას, იმ შემთხვევაში თუ კრედიტის ბრუნვა მეტია დებეტის ბრუნვაზე, ხოლო არასაოპერაციო ზარალს, თუ დებეტის ბრუნვა მეტია კრედიტის ბრუნვაზე.

მაგალითი:

საწარმომ გაყიდა სატვირთო ავტომანქანა, რომლის თავდაპირველი ღირებულება 25.000 ლარია. გაყიდვის მომენტისათვის მასზე დარიცხული იყო ცვეთა 7.000

ლარის ოდენობით. საწარმომ სატვირთო ავტომანქანა გაყიდა 20.000 ლარად. თანხა ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე.

განვსაზღვროთ რეალიზაციიდან მიღებული შედეგი და ავსახოთ გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად:

1) რეალიზაციის ფაქტი, ფულის მიღება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 20.000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 20.000

2) სატვირთო ავტომანქანის თვითღირებულების ჩამოწერა:

დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 25.000
კრედიტი – 2180 სატრანსპორტო საშუალებები 25.000

3) რეალიზებული სატვირთო ავტომანქანის დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერა:

დებეტი – 2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა 7.000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 7.000

4) სხვაობა 8190 ანგარიშის დებეტსა(25.000 ლარი) და კრედიტს შორის (27.000ლარი) 2.000ლარი წარმოადგენს მოგებას და აისახება:

დებეტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 2.000
კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება2.000

სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

დებეტი	**8190**		**კრედიტი**
თვითღირებულება	25.000	ბანკი	20.000
მოგება	2.000	ცვეთა	7.000
ბრუნვა	27.000	ბრუნვა	27.000

ძირითადი საშუალება შესაძლებელია საწარმოდან გავიდეს სხვა აქტივზე მისი გაცვლის გზით. ბასს 16-ის თანახმად ყველა ძირითადი საშუალება, რომელიც მიღებულ იქნა არაფულადი აქტივების გაცვლის ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციის შედეგად, უნდა აისახოს რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც გაცვლის ოპერაციის კომერციული შინაარსი უმნიშვნელოა, ხოლო თუ არც ერთი გაცვლილი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელი არ არის, გაცვლით შეძენილი აქტივის თვითღირებულება უნდა შეფასდეს **გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.**

ბასს 16-ის მიხედვით გარიგების კომერციული შინაარსის შეფასებისას საწარმომ უნდა გაიანგარიშოს იმ გადასახადების გადახდის შემდგომი ფულადი ნაკადის დისკონტირებული ღირებულება, რომლის მიღებასაც ის დასაბუთებულად მოელის, მის მიერ განხორციელებული იმ ოპერაციებიდან, რომელზეც გავლენა მოახდინა აღნიშნულმა გარიგებამ. დისკონტირების განაკვეთი უნდა ასახავდეს საწარმოს ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე შეფასებას და იმ რისკებს, რომელიც დამახასიათებელია ამგვარი ოპერაციებისათვის და არა ბაზრის მონაწილეების მიერ განხორციელებული ოპერაციებისათვის.

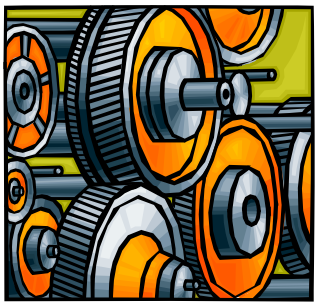
საწარმოში მიღებული აქტივი რეალური ღირებულებით ჩაიწერება ძირითადი საშუალებების ანგარიშის დებეტში. მიღებულის სანაცვლოდ გაცემული ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება და ცვეთის დაგროვილი თანხა ჩამოიწერება შესაბამისად ძირითადი საშუალებებისა და მათი ცვეთის ანგარიშებიდან შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – ძირითადი საშუალებები (რეალური ღირებულებით)

დებეტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა (გასული აქტივის ცვეთის დაგროვილი თანხა)

კრედიტი – ძირითადი საშუალებები (გასული აქტივის საბალანსო ღირებულება)

გაცვლაში მონაწილე აქტივების რეალური ღირებულებების განსხვავების (არაეკვივალენტურობის) შემთხვევაში, როცა მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება მეტია გასული აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, სხვაობის თანხა ჩაიწერება ფულადი საშუალებების ანგარიშის კრედიტში. თუ პირიქით, გასული აქტივის რეალური ღირებულება მეტია მიღებული აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ სხვაობა აისახება ფულადი საშუალებების ანგარიშების დებეტის მხარეს.



მაგალითი:

კომპანია „იბერიამ", კომპანია „კრედოს" ჩარხი გაუცვალა ასლის გადამღებ დანადგარში. ჩარხის პირვანდელი ღირებულება 42.000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა 9.000 ლარი. სანაცვლოდ მიღებული კომპანია „კრედოს"

ასლის გადამღები დანადგარის რეალური ღირებულება 27.000 ლარია. გაცვლას არა აქვს კომერციული ხასიათი. ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი – 2150 ასლის გადამღები დანადგარი 27.000

დებეტი – 2250 ჩარხის დაგროვილი ცვეთა 9.000

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 6.000

კრედიტი – 2150 ჩარხის ღირებულება 42.000

ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციიდან შეიძლება გავიდეს ლიკვიდაციის (ფიზიკური ცვეთა, მორალური მოძველება, მწყობრიდან გამოსვლა) გამო.

ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს ბუღალტრულ გატარებას:

დებეტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა (დაგროვილი ცვეთა)

დებეტი – სხვა არასაოპერაციო ხარჯები (თვითღირებულებასა და დაგროვილ ცვეთას შორის სხვაობა)

კრედიტი – ძირითადი საშუალებები (თვითღირებულება)

ძირითადი საშუალებების გასვლა შესაძლებელია აგრეთვე მათი უსასყიდლოდ გადაცემის შემთხვევაში. ეს ოპერაცია აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა

დებეტი – სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

კრედიტი – ძირითადი საშუალებები (თვითღირებულებით)

4.5. ძირითადი საშუალებების გადაფასების აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი აღიარების შემდეგ საწარმომ, როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს თვითღირებულების ან გადაფასების მოდელი.

ბასს 16 თანახმად, თუ საწარმო ირჩევს თვითღირებულების მოდელს, მაშინ აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ერთეული უნდა აღირიცხებოდეს მისი თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით. ხოლო იმ შემთხვევაში თუ საწარმო ირჩევს გადაფასების მოდელს, მაშინ აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ერთეული, 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.

შენობა–ნაგებობების და მიწის რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება ბაზარზე დაფუძნებული შეფასებით მოსაზრებაზე, რომელსაც, ჩვეულებრივ , პროფესიონალი კვალიფიციური შემფასებელი ასრულებს. მანქანა–დანადგარების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, შეფასების გზით მიღებულ, მათ საბაზრო ღირებულებას წარმოადგენს.

ძირითადი საშუალებების გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. 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 ერთეულის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელსაც მოცემული ერთეული მიეკუთვნება.

ერთი და იმავე ჯგუფის აქტივების გადაფასება ერთდროულად უნდა მოხდეს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში განსხვავებული თარიღებისათვის შეფასებული დანახარჯებისა და ღირებულებების ერთმანეთში არევა. თუმცა ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებულია ზოგიერთი აქტივის წინმსწრები გადაფასება, თუ გადაფასება ხდება მოკლე პერიოდის განმავლობაში და მუდმივად განახლებადია.

როდესაც ხდება ძირითადი საშუალებების გადაფასება, შესაბამისად ხდება გადაფასების თარიღისათვის დაგროვილი ცვეთის თანხის გადაფასება.

პრაქტიკაში ეს ხორციელდება ორი მეთოდით:

ა) პროპორციული წესით და ბ) ელიმინირების წესით.

ა) პროპორციული მეთოდით ცვეთა გადაიანგარიშება აქტივის მთლიანი საბალანსო ღირებულების ცვლილების პროპორციულად ისე, რომ გადაფასების ღირებულებას. ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება, როცა აქტივის გადაფასება ხდება მისი ცვეთის შესაცვლელად ინდექსაციის საფუძველზე; ან

ბ) ელიმინირების მეთოდით, ცვეთა აკლდება აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებას, ხოლო სხვაობის თანხა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე. ეს მეთოდი გამოიყენება იმ შენობებისათვის, რომელთა გადაფასება ხდება მათი საბაზრო ღირებულების მიხედვით.

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.

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში. მაგრამ შემცირების თანხა უნდა დადებეტდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის" სახელწოდებით იმ ოდენობით, რა სიდიდის საკრედიტო ნაშთიც არსებობს გადაფასების ნამეტში ამ აქტივთან დაკავშირებით.

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 მოგებაში ან ზარალში.

გადაფასებული ძირითადი საშუალებების კუთვნილი დაგროვილი ცვეთის პროპორციული მეთოდით გაანგარიშებისას ხდება ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულებისა და მათივე საბალანსო ღირებულების თანაფარდობის (კოეფიციენტის) განსაზღვრა. შემდეგ ეს კოეფიციენტი მრავლდება გადაფასების მომენტისათვის ცვეთაზე და ხდება ცვეთის ახალი თანხის გამოანგარიშება აქტივის რეალური ღირებულების პროპორციულად.

გადაფასების ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აიასახება:

–აფასება:

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

მაგალითი:

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება 50.000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა 15.000 ლარი. მოხდა გადაფასება (აფასება) და ძირითადი საშუალების ღირებულება გახდა 58.000 ლარი. აფასების ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

განვსაზღვროთ გადაფასების კოეფიციენტი:

58.000 / 50.000 = 1.16

დებეტი – ძირითადი საშუალებები 8.000 (50.000*1.16)

კრედიტი – ძირითადი საშუალებების ცვეთა 2.400
(1.16*15000)–15.000

კრედიტი – ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი 5.600
(8.000–2.400)

ძირითადი საშუალებების ჩამოფასების შემთხვევაში, პირველ რიგში მცირდება გადაფასების რეზერვი, თუ იგი შექმნილია გასულ საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი აფასების შედეგად. იმ შემთხვევაში კი როდესაც რეზერვი არ არის საკმარისი, ან საერთოდ არაა შექმნილი, სხვაობის თანხა აისახება არასაოპერაციო ზარალის ანგარიშზე. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად ასე აისახება:

დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

დებეტი –5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

მაგალითი.

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება 20.000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა 7.000 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ძირითადი საშუალების ღირებულებამ შეადგინა 18.500 ლარი. დავუშვათ, რომ საწარმოს გადაფასების რეზერვი არ გააჩნია. ძირითადი საშუალების ახალ ღირებულებასა და საბალანსო ღირებულებას შორის თანაფარდობა შეადგენს, 18.500 / 20.000=0.92. ე.ი. ვვეთის თანხა ტოლი იქნება 7.000*0.92=6440 ლარის

აღნიშნული ჩამოფასება ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა 560

დებეტი –8220 არასაოპერაციო ზარალი 940 (1500–560)

კრედიტი –2100 ძირითადი საშუალებები 1.500

ელიმინირების მეთოდის გამოყენების დროს ძირითადი საშუალებების ღირებულების შემცირება ხდება დაგროვილი ცვეთის თანხით და მიღებული სხვაობა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე.

ცვეთის ელიმინირება:

დებეტი – 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

ძირითადი საშუალებების ღირებულების ზრდა (აფასება)

დებეტი – 2100 ძირითადი საშუალებები

კრედიტი – 5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

ძირითადი საშუალებების ღირებულების შეცირება (ჩამოფასება)

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი

კრედიტი – 2100 ძირითადი საშუალებები.

განმარტებითი შენიშვნები

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;

ვ) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალი ბასს 36-ის თანახმად;

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1) რომელი დანახარჯები ჩაირთვება ძირითადი საშუალებების შეძენის თვითღირებულებაში

2) როდის აღიარდება ძირითადი საშუალებების ღირებულება აქტივად

3) როგორ ფასდება შეძენილი ძირითადი საშუალებები გაცვლის დროს, თუ შეუძლებელია შეძენილი და გასაცემი აქტივების რეალური ღირებულების დადგენა.

4) როგორ განისაზღვრება ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადა

5) რომელი მეთოდებით ერიცხება ძირიდად საშუალებებს ცვეთა

6) რომელი ღირებულებით აისახება ბალანსში ძირითადი საშუალებები

თემა V. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

5.1. არამატერიალური აქტივების არსი, კლასიფიკაცია, აღიარება და შეფასება

ბასს 38 „არამატერიალური აქტივების“ თანახმად არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე.

არამატერიალური აქტივი აკმაყოფილებს იდენტიფიცირებადობის კრიტერიუმს, როცა ის:

ა) არის განცალკევებადი, შესაძლებელია მისი გამოყოფა საწარმოდან და გაყიდვა, გადაცემა, ლიცენზირება, გაქირავება ან გაცვლა ცალკე ან მასთან დაკავშირებულ ხელშეკრულებასთან, აქტივსა ან ვალდებულებასთან ერთად, ან

ბ) წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებით, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს უფლებები გადაცემადი ან განცალკევებადი საწარმოდან ან სხვა უფლებებისა და ვალდებულებებისაგან.

არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება: ლიცენზიები, ინტელექტუალური საკუთრება, სავაჭრო ნიშნები, მარკები, პროგრამული უზრუნველყოფა, პატენტები, საავტორო უფლებები, ფრანშიზი, გუდვილი.

ლიცენზია–სახელმწიფოს მიერ გაცემული დოკუმენტია, გარკვეული სახის საქმიანობის ნებართვაზე.

ინტელექტუალური საკუთრება, არის კომერციული, ფინანსური და სხვა სახის ცოდნა. რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს წარმოებაში.

სავაჭრო ნიშნები, მარკები არის პროდუქციაზე გარკვეული სახის აღნიშვნა, სიტყვიერი ან გამოსახულებითი, რომლის გამოყენების უფლება დაცულია კანონით.

პატენტი, არის დოკუმენტი, რომლის მეშვეობით ხდება გამოგონების აღიარება და ავტორს ანიჭებს ამ გამოგონებაზე საავტორო უფლებას.

ფრანშიზი, მატერიალური და არამატერიალური აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემაა სხვა პირზე.

არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

ა) მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა; და

ბ) შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება.

საწარმომ უნდა შეაფასოს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლის ალბათობა გონივრული და დასაბუთებული დაშვებებით, რომლებშიც გათვალისწინებულია ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული იმ ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასება, რომელიც იარსებებს აქტივის სასარგებლო მოხმარების ვადის განმავლობაში.

საწარმოში აქტივის საწყისი აღიარების დროს არსებული მტკიცებულების საფუძველზე განიხილავენ, თუ რამდენადაა მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებაზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა.

ბასს 16 თანახმად არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

ა) მისი შესყიდვის ფასს, იმპორტის მოსაკრებლისა და შესყიდვის არადაბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, შეღავათებისა და ფასდაკლებების გამოკლების შემდეგ; და

ბ) აქტივის გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ დანახარჯებს:

– დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

– პროფესიული დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

– აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარჯები.

5.2. არამატერიალური აქტივების მიღების აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივების მიღება შეიძლება სხვადასხვა გზით: ცალკე შეძენით, გრანტით, სხვა აქტივზე გაცვლით, საწარმოთა გაერთიანების გზით, საკუთარი ძალებით წარმოება.

ცალკე შეძენა. ფასი, რომელსაც საწარმო იხდის არამატერიალური აქტივის ცალკე შესასყიდად, ასახავს მის მოლოდინს საწარმოში მოსალოდნელი

მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინების შესაძლებლობის შესახებ. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, მოლოდინის შედეგი აისახება აქტივის თვითღირებულებაში. ამიტომ, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის აღიარების კრიტერიუმი ყოველთვის უნდა დაკმაყოფილდეს ცალკე შესყიდულ არამატერიალურ აქტივთან მიმართებაში.

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

ზოგიერთი დანახარჯი გაიწევა არამატერიალური აქტივის სრულყოფასთან დაკავშირებით, მაგრამ ისინი არ არიან აუცილებელი მისი ისეთ მდგომარეობაში მოსაყვანად, რომ შესაძლებელი გახდეს ამ აქტივის გამოყენება საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის საჭირო ფორმით. ამ შემთხვევით ოპერაციებს შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეთ სრულყოფის პროცესის მსვლელობის დროს ან მის დაწყებამდე. ამ ოპერაციებთან დაკავშირებული შემოსავლები და დანახარჯები გაწევისთანავე აღიარდება მოგება ზარალის ანგარიშგებაში და შევა შესაბამისი ტიპის შემოსავლებისა და ხარჯების ჯგუფში.

თუ არამატერიალური აქტივისათვის გადახდა გადავადებულია ნორმალური საკრედიტო პირობებით გათვალისწინებული თარიღის შემდგომი დროისათვის, მისი თვითღირებულება ფულად ფორმაში გამოხატული ფასის ეკვივალენტურია. ამ თანხას და მთლიან 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 ლიცენზია 25.000 ლარად. აქტივის შეძენის ნოტარიული გაფორმებისათვის გადაიხადა 350 ლარი. გადახდა გადავადებულია ერთი წლით, გადავადებასთან დაკავშირებით საწარმო დამატებით იხდის 10 პროცენტს. საწარმო არ ახდენს სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციას.

განვსაზღვროთ ლიცენზიის თვითღირებულება და ავსახოთ შეძენის ოპერაციები ანგარიშებზე:

ლიცენზიის თვითღირებულება ტოლია 25.000+350=25350 ლარის

დებეტი – 2510 ლიცენზია 25.350

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯები 2.500

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 350

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 2.500

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებანი 25.000

შეძენა, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ნაწილი. ფასს 3 საწარმოთა გაერთიანება შემდეგნაირად განსაზღვრავს: 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 შეძენილ საწარმოზე.

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 განივთებული 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 საიმადოდ განისაზღვროს, დამოუკიდებლად იმისაგან, 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.

ფასს 3-ის თანახმად მყიდველმა საწარმომ შეძენის დღეს:

ა) უნდა აღიაროს საწარმოთა გაერთიანებისას შეძენილი გუდვილი, როგორც აქტივი; და

ბ) გუდვილი თავდაპირველად შეაფასოს თვითღირებულებით, რომელიც არის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ნამეტი თანხა მყიდველი საწარმოს წილზე იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებების და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში. ე.ი. გუდვილი შეფასებულია, როგორც საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება, რომელიც რჩება შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებების და პირობითი ვალდებულებების აღიარების შემდეგ.

მაგალითი.

„ა”ომპანიამ 200.000 ლარად შეიძინა „ბ” კომპანია, რომლის აქტივები შეფასდა 120.000 ლარად, ვალდებულებები 25.000 ლარად. კომპანიის მიერ შეძენილი წმინდა აქტივების ღირებულება შეადგენს 95.000 ლარს (120.000–25.000) . სხვაობა 105.000 ლარი (200.000–95.000) არის შეძენილი გუდვილი და მყიდველი კომპანია მას ასე აღრიცხავს:

დებეტი – აქტივები 120.000
დებეტი – გუდვილი 105.000
კრედიტი – ვალდებულებები 25.000
კრედიტი – ფულადი საშუალებები 200.000

იმ შემთხვევაში თუ საწარმოს შეძენაში გადახდილი თანხა ნაკლებია შეძენილი წმინდა აქტივების ღირებულებაზე ადგილი აქვს „უარყოფით გუდვილს”. ფასს 3-ის თანახმად თუ მყიდველი საწარმოს წილი იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში გადააჭარბებს საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას, მყიდველმა საწარმომ:

ა) ხელახლა უნდა შეაფასოს შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების იდენტიფიკაცია და შეფასება, ასევე საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების შეფასება; და

ბ) გადაფასების შედეგად დარჩენილი ნებისმიერი ნამეტი თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს მოგებაში ან ზარალში.

ზოგიერთ შემთხვევაში, დანახარჯის გაწევა ხდება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად, თუმცა ამის შედეგად არ წარმოიქმნება არამატერიალური აქტივი. ბასს 38 მიხედვით ასეთ დანახარჯს ხშირად განიხილავენ როგორც დანახარჯს, რომელიც ხელს უწყობს საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის გაზრდას. საწარმოში წარმოქმნილი გუდვილის აქტივად აღიარება არ ხდება, რადგან ის არ არის საწარმოს მიერ კონტროლირებული იდენტიფიცირებადი რესურსი. არც განცალკევებადია და არც სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებიდან წარმოშობილი, რომლის თვითღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

შეძენა სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ზოგიერთ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს გადახდის გარეშე, ან

ნომინალური კომპენსაციით სახელმწიფო გრანტის საშუალებით. ეს ხდება, როდესაც სახელმწიფო საწარმოს გადასცემს ან მასზე ანაწილებს არამატერიალურ აქტივებს, მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დაჯდომის უფლება, სატელევიზიო ან რადიო მაუწყებლობის 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 მიმატებული ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ მიკუთვნებადია აქტივის დანიშნულებსამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე.

მაგალითი:

კომპანიამ სახელმწიფოსაგან გრანტის სახით მიიღო რადიომაუწყებლობის ლიცენზია, რომლის ნომინალური ღირებულება 100.000ლარია. ლიცენზია გაცემულია 10 წლის ვადით.
ოპერაცია ანგარეიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 2510 ლიცენზია 100.000
კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი 100.000

ათი წლის განმავლობაში ყოველ წელს მოხდება 10.000 ლარის ჩამოწერა გადავადებული შემოსავლის ანგარიშიდან „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლის"ანგარიშზე შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 4410 გადავადებული შემოსავალ 10.000
კრედიტი – 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 10.000

შეძენა სხვა აქტივზე გაცვლით. ერთი ან მეტი არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილ იქნეს არაფულად აქტივზე, ან ფულადი და არაფულადი აქტივების კომბინაციაზე გაცვლის შედეგად. მიღებული აქტივის თვითღირებულება ფასდება რეალური ღირებულებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც, გაცვლის ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი ან არც მიღებული და არც გაცემული აქტივის რეალური ღირებულება საიმედოდ შეფასებადი არ არის.

საწარმო გაცვლის ოპერაციის კომერციულ საფუძველს განსაზღვრავს იმის განხილვით, თუ რამდენად შეიცვლება მისი მომავალი ფულადი ნაკადები ამ ოპერაციის შედეგად. გაცვლის ოპერაციებს აქვს კომერციული საფუძველი, თუ: აქტივიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სტრუქტურა(რისკი,დრო და რაოდენობა) განსხვავდება გაცემული აქტივიდან მისაღები ფულადი ნაკადების სტრუქტურისაგან.

მაგალითი:

საწარმომ პარფიუმერიის მწარმოებელ კომპანიას სუნამოს წარმოების ტექნოლოგიის სანაცვლოდ გადასცა დანადგარი რომლის თვითღირებულება 20.000 ლარია, დაგროვილი ცვეთა 2.000 ამასთან ერთად მიიღო 3.000 ლარი. საწარმოსათვის მიღებული არამატერიალური აქტივი შეფასდა რეალური ღირებულებით. ავსახოთ გაცვლის ოპერაცია ანგარიშებზე:

დებეტი – 2500 არამატერიალური აქტივი 18.000

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3.000

დებეტი – 2250 მანქანა–დანადგარების ცვეთა 2.000

კრედიტი – 2150 მანქანა–დანადგარები 20.000

კრედიტი – 8130 არასაოპერაციო მოგება 3.000

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივები.

იმისათვის, რომ შეფასდეს, 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.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების შედეგად წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს. სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით უნდა მოხდეს მაშინ, როდესაც გაწეული იქნება დანახარჯი. პროექტის სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზაში საწარმოს არ შეუძლია აჩვენოს, რომ არსებობს არამატერიალური აქტივი, რომელიც წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. აქედან გამომდინარე, ასეთი დანახარჯების აღიარება ხარჯის სახით ყოველთვის მაშინ ხდება, როდესაც მოხდება დანახარჯის გაწევა.

სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების მაგალითებია:

– ახალი ცოდნის მიღებისათვის წარმართული საქმიანობა;

– სამეცნიერო აღმოჩენების ან სხვა ცოდნის გამოყენების სამუშაოების ძიება, შეფასება და საბოლოო შერჩევა;

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

– 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 უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შეუძლია აჩვენოს:

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

– არამატერიალური აქტივის დასრულებისა და გამოყენების ან მისი გაყიდვის განზრახვა;

– არამატერიალური აქტივის გამოყენების ან გაყიდვის უნარი;

– 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;

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

– საცდელ–საკონსტრუქტორო სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული, არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.

ბასს 38-ის თანახმად. საწარმოს, ზოგჯერ, პროექტის საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზაში შეუძლია განსაზღვროს არამატერიალური აქტივი და აჩვენოს, რომ აქტივი წარმოქმნის მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს. ეს იმიტომ ხდება, რომ საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ფაზა უფრო დაწინაურებულია სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ფაზასთან შედარებით.

საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების მაგალითებია:

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

– ინსტრუმენტების, შაბლონების, ფორმებისა და შტამპების დაპროექტება ახალი ტექნოლოგიის გამოყენებით;

– დაპროექტება, შექმნა და მართვა საცდელი მოწყობილობისა, რომელიც საკმარისად მასშტაბური არ არისა, ეკონომიკურად გამართლებული კომერციული წარმოებისათვის;

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

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

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

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

– მოსაკრებელს იურიდიული უფლებების რეგისტრაციაზე;

– აქტივის შესაქმნელად გამოყენებული ლიცენზიების ან პატენტების ამორტიზაციას.

საწარმოში წარმოქმნილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების კომპონენტებს არ წარმოადგენს:

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

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

– აღნიშნული აქტივის საექსპლუატაციოდ პერსონალის მომზადებაზე გაწეული დანახარჯები.

მაგალითი.

კომპანია ატარებს საკვლევ სამუშაოებს ახალი ნაწარმის შესაქმნელად. 2008 წლის 1 დეკემბრამდე კვლევის ხარჯმა შეადგინა 7.000 ლარი. კომპანიას აქვს საკმარისი რწმუნება იმისა, რომ აღნიშნული წარმოების პროცესი აკმაყოფილებს არამატერიალური აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს.

1 დეკემბრიდან კომპანია აგრძელებს საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებს, რაზედაც დაიხარჯა 10.000 ლარი (მასალების, ხელფასის ხარჯი). ამ შემთხვევაში არამატერიალური აქტივი შეფასდება აქტივად აღიარების შემდგომ გაწეული დანახარჯებით, ჩვენს შემთხვევაში 10.000 ლარით, ხოლო 7.000 ლარი აღიარდება როგორც კვლევის ხარჯი.

5.3. არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის აღრიცხვა

ამორტიცაზია არის არამატერიალური აქტივის ცვეთის თანხის სისტემატური ჩამოწერა, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ბასს 38-ის თანახმად, ამორტიზებადი თანხა არის არამატერიალური აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში არამატერიალური აქტივის ღირებულების ნაცვლად გამოყენებული სხვა თანხა, შემცირებული მისი ნარჩენი ღირებულებით.

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი თანხა, რომლის მიღებასაც საწარმო ვარაუდობს აქტივიდან მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შემცირებული მის გასვლაზე გასაწევი მოსალოდნელი დანახარჯებით.

სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება:

– პერიოდით, რომლის განმავლობაში მოსალოდნელია საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენება; ან

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

არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა დამოკიდებულია მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

არამატერიალური აქტივი, თუ მისი სასარგებლო მომსახურების ვადა შეზღუდულია, ამორტიზდება სასარგებლო მომსახურების ვადით, ხოლო არამატერიალური აქტივი განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურებით არ ამორტიზდება.

საწარმომ უნდა შეაფასოს, განუსაზღვრელია თუ შეზღუდული არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და, თუ შეზღუდულია, რამდენია მისი ხანგრძლივობა. საწარმოს მიერ არამატერიალურ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა მიმდინარე ფაქტორის გაანალიზების შემდეგ ვერ განისაზღვრება იმ პერიოდის შეზღუდვა, რომლის განმავლობაშიც მოსალოდნელია აქტივის მიერ საწარმოში ფულადი ნაკადების შემოსვლის გამომუშავება.

შეზღუდული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა განაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. ამორტიზება მაშინ უნდა დაიწყოს, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება და უნდა შეწყდეს ორი პერიოდიდან ერთ-ერთის უფრო ადრე დადგომის შემთხვევაში–როცა აქტივი კლასიფიცირებულია გასაყიდად გამიზნულად–შესაბამისად და როცა შეწყდება ამ აქტივის აღიარება.

აქტივის ამორტიზებადი თანხის აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში, სისტემატურ საფუძველზე გასანაწილებლად შეიძლება ამორტიზაციის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება. ეს მეთოდებია 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.

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

მაგალითი.

კომპანიამ შეიძინა კომპიუტერული უზრუნველყოფის პროგრამა, რომელშიც გადაიხადა 10.000 ლარი და მისი მოქმედების ვადა განსაზღვრა 5 წლით. კომპანია იყენებს ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივ მეთოდს. წლიური ამორტიზაციის თანხა შეადგენს: 10.000 / 5=2.000 ლარს.
ამორტიზაციის დარიცხვა ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია 2000
კრედიტი – 2690 სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია 2000

5.4. არამატერიალური აქტივების აღიარების შეწყვეტა

არამატერიალური აქტივის აღიარება უნდა შეწყდეს:

ა) მისი გასვლისას; ან

ბ) როდესაც არავითარი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არ არის მოსალოდნელი აქტივის გამოყენებისა და შემდგომი გასვლის შედეგად.

არამატერიალური აქტივის აღიარების შეწყვეტისას წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა აქტივის გასვლის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, როდესაც აქტივის აღიარება შეწყდება. შემოსულობა არ კლასიფიცირდება ამონაგებად.

არამატერიალური აქტივის გასვლა შეიძლება რამდენიმე გზით მოხდეს: გაყიდვით, ფინანსური იჯარით ან უსასყიდლოდ გადაცემით.

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 ასახავს სარგებელს მოთხოვნამდე და აღიარდება პროცენტის სახით მიღებულ ამონაგებად. დავუშვათ, ზემოთ განხილულ მაგალითში, სამი წლის გასვლის შემდეგ ხელმძღვანელობამ იგი ჩათვალა მოძველებულად, შეწყვიტა სარგებლობა და მის ნაცვლად შეიძინა განახლებული პროგრამა. სამი წლის დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 6.000 ლარს(3*2000), გაუფასურების ზარალი 4.000 ლარს (10.000-6.000) აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი –2690 სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია6.000

დებეტი – 8220 არასაოპერაციო ზარალი 4.000

კრედიტი – 2690 სხვა არამატერიალური აქტივები 10.000

არამატერიალური აქტივის გაყიდვის დროს აღიარდება მოგება ან ზარალი.

5.5. არამატერიალური აქტივების გადაფასება

ბასს 38-ის მიხედვით საწარმო აირჩევს თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით ან თვითღირებულების ან გადაფასების მოდელს.

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

იმ შემთხვევა კი, თუ საწარმო ირჩევს გადაფასების მოდელს საწყისი აღიარების შემდეგ არამატერიალური აქტივი უნდა აისახოს გადაფასებული ღირებულებით, რომელიც არის რეალური ღირებულება გადაფასების თარიღით, შემცირებული ნებისმიერი შემდგომი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.. გადაფასების მიზნით, 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 აქტივის გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია მისი რეალური ღირებულების ცვლილებაზე. თუ გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, საჭიროა შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება შესაძლოა ხშირად მნიშვნელოვნად იცვლებოდეს, ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება ყოველწლიური გადაფასება.

არამატერიალური აქტივის გადაფასების დროს უნდა მოხდეს ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციის გადაფასება შემდეგი ორი მეთოდით:

ა) გადაიანგარიშება 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.

არამატერიალური აქტივების კლასის (აქტივთა დაჯგუფება მსგავსი ბუნებით და საწარმოს ოპერაციებში გამოყენებით) პუნქტების გადაფასება წარმოებს ერთდროულად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და ისეთი შემთხვევა, როცა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები წარმოადგენს სხვადასხვა თარიღით შეფასებული ღირებულებების ნარევს.

თუ გადაფასებული არამატერიალური აქტივის კლასს მიკუთვნებული არამატერიალური აქტივის გადაფასება შეუძლებელია იმის გამო, რომ არ არსებობს აქტიური ბაზარი ამ აქტივისათვის, აქტივი უნდა აისახოს თვითღირებულებით, შემცირებული ნებისმიერი აკუმულირებული ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის ოდენობით.

თუ არამატერიალური აქტივის საბალანსო ღირებულება გადაფასების შედეგად იზრდება, აღნიშნული ზრდის თანხა უნდა აისახოს უშუალოდ საკუთარი კაპიტალის კრედიტში–გადაფსების 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.

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.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1) რა არის არამატერიალური აქტივი
2) რა პირობებს უნდა აკმაყოფილებდეს არამატერიალური აქტივი აღიარებისათვის
3) რას გულისხმობს არამატერიალური აქტივის იდენტიფიცირებადობა
4) როგორ ხდება არამატერიალური აქტივის საწყისი შეფასება
5) რა გზით შეიძლება შემოვიდეს საწარმოში არამატერიალური აქტივი
6) როგორ წარმოიქმნება გუდვილი

თემა.VI. ვალდებულებების აღრიცხვა

6.1. ვალდებულებების არსი და კლასიფიკაცია

ვალდებულება არის საწარმოს მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და რომლის დასაფარავად მოსალოდნელია ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა.

ბასს თანახმად მავალდებულებელი მოვლენა არის მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, რის შედეგად საწარმოს არა აქვს, ამ ვალდებულების დაფარვის გარდა, რეალური ალტერნატივა.

იურიდიული მოვალეობა (ფაქტიური) არის მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება:

– კონტრაქტის, კანონმდებლობის ან კანონის სხვა მოქმედების შედეგად.

კონსტრუქციული მოვალეობა (შეფასებითი) არის მოვალეობა, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოს საქმიანობის შედეგად, როდესაც:

– წარსულში დამკვიდრებული პრაქტიკის, საწარმოს პოლიტიკის ამსახველი გამოქვეყნებული დოკუმენტების ან საკმარისად კონკრეტული მიმდინარე განცხადების საშუალებით საწარმომ სხვა მონაწილე მხარეებს აჩვენა, რომ იგი მომავალში აღიარებს გარკვეულ ვალდებულებას; და

– შედეგად საწარმომ შექმნა სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ იგი მხარეთა წინაშე დააკმაყოფილებს ამ ვალდებულებას.

პირობითი ვალდებულება წარმოადგენს:

– შესაძლო მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნება წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება საწარმოს კონტროლს; ან

– მიმდინარე მოვალეობას, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად, მაგრამ აღიარებული არ არის, რადგან:

ა) მოსალოდნელი არ არის, რომ ვალდებულების დასაფარავად საჭირო იქნება საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლა; ან

ბ) ვალდებულების თანხის საკმარისად საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

ვალდებულების დაფარვა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების გასვლას მევალის ინტერესების დასაკმაყოფილებლად. ვალდებულების დაფარვა ხდება სხვადასხვა გზით:

ა) ფულადი სახსრების გადახდით;

ბ) მომსახურების გაწევით;

გ) სხვა აქტივების გადაცემით;

დ) ერთი ვალდებულების მეორეთი შეცვლით;

ე) კრედიტორის მიერ მისაღებ თანხაზე უარის თქმით;

ყოველმა საწარმომ თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მოკლევადიანი ვალდებულებები.

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 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.

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, საბანკო ოვერდრაფტები, გადასახდელი დივიდენდები, მოგებიდან გადასახადები, გრძელვადიანი ვალდებულებების მიმდინარე ნაწილი და სხვა არაკომერციული ვალდებულებები. ფინანსური ვალდებულებები, რომლებიც გამოიყენება საბრუნავი კაპიტალის დასაფინანსებლად ხანგრძლივი დროის განმავლობაში და მათი დაფარვა გათვალისწინებული არ არის 12 თვის განმავლობაში, მიიჩნევა გრძელვადიან ვალდებულებებად.

საწარმოს ვალდებულება შეიძლება წარმოეშვას უცხოურ ვალუტაში. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო 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 და 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 თავდაპირველი აღიარების დროს 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. ბასს 21-ის თანახმად ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის

ბოლოს უცხოური ვალუტით შეფასებული ფულადი საბალანსო მუხლები უნდა გადაანგარიშდეს საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით.
გასანაღდებელი ვალდებულებები კი მიეკუთვნება ფულად საბალანსო მუხლებს, რომლებიც ასახულია ფიქსირებული ფულადი თანხით.

6.2. მოკლევადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

6.2.1. სავაჭრო ვალდებულებების აღრიცხვა

სავაჭრო ვალდებულებები, რომელსაც კრედიტორულ ვალდებულებებს უწოდებენ მიეკუთვნება მიმდინარე ვალდებულებებს. ასეთი ვალდებულებები წარმოიშობა მაშინ როდესაც საწარმო მომწოდებლებისაგან შეიძენს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს ან მომსახურებას. შეძენა შეიძლება მოხდეს მომწოდებლისათვის ფულის წინასწარი, შეძენისთანავე ან შემდგომი გადახდით. შემდგომი გადახდით შეძენა გულისხმობს გადახდის გადავადებას ხელშეკრულების ვადით და პირობებით და მას კრედიტით შეძენას უწოდებენ.

ბასს 37-ის თანახმად სავაჭრო გადასახდელი არის მიღებული ან მოწოდებული საქონლის ან მომსახურებისათვის გადახდის ვალდებულება, რომელზეც მიღებულია ანგარიშფაქტურა ან ოფიციალურად შეთანხმებულია მომწოდებლებთან.

სავაჭრო ვალდებულების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც შეძენილ ფასეულობაზე ყველა რისკი და სარგებელი გადადის მყიდველის ხელში.
ამავე დროს ხდება აქტივების და ხარჯების აღიარება.

მაგალითი:

მომწოდებლებისაგან შეძენილია 10.000 ლარის ნედლეული და მასალები, მათ შორის დღგ 1525 ლარი. გადახდა გადავადებულია 20 დღით.

ავსახოთ ანგარიშებზე:

1) **დებეტი** – 1620 ნედლეული და მასალები 8.475
(მუდმივი აღრიცხვის დროს)

დებეტი – 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯი /შეძენა/ 8.475
(პერიოდული აღრიცხვის დროს)

დებეტი – 3340 გადახდილი დღგ 1525

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 10.000

2) დაფარულია მომწოდებლის დავალიანება საბანკო ანგარიშიდან

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 8.475

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 8.475

საწარმოს ვალდებულება შეიძლება წარმოეშვას უცხოური ვალუტით. უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციები თავდაპირველი აღიარების დროს უნდა აისახოს სამუშაო ვალუტით, ოპერაციის შესრულების დღისათვის სამუშაო ვალუტასა და მოცემულ უცხოურ ვალუტას შორის არსებული სპოტ სავალუტო კურსის მიხედვით.

მაგალითი:

უცხოელი მომწოდებლისაგან შეძენილია 20.000 ევროს საქონელი შემდგომი გადახდის პირობით. გადახდა გადავადებულია ორი თვით. საქონლის შეძენა განხორციელდა 2008 წლის 1 დეკემბერს. ამ დღისათვის ევროს კურსი იყო 1 ევრო = 2.10 ლარი.

ავსახოთ ბუღალტრულ ანგარიშებზე:

1) საქონლის შეძენა

დებეტი – 1610 საქონელი 42.000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 42.000

2) იმის გამო, რომ 31 დეკემბრისათვის ვალდებულება დაფარული არ იყო,

უნდა მოხდეს საკურსო სხვაობის გადაანგარიშება და შესაბამისად ვალდებულების კორექტირება. 31 დეკემბერს ევროს კურსი იყო ევრო=2.15 ლარი.

დებეტი – 8240 ზარალი კურსთა შორის სხვაობიდან 1.000

კრედიტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 1.000

3) 2009 წლის 1 თებერვალს მოხდა უცხოელი მომწოდებლის ავალიანების დაფარვა. ამ დროს ევროს კურსი იყო 1 ევრო=2.05 ლარი

დებეტი – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალ დებულებები 43.000

კრედიტი – 1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 41.000

კრედიტი – 8140 მოგება სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან 2.000

სასაქონლო–მატერიალური ფასეულობები მომწოდებელმა შეიძლება მიჰყიდოს მყიდველს ფასდათმობის პირობით: 2/15, სრულად 30, ე.ი. თუ მყიდველი 15 დღეში გაანაღდებს საქონლის ღირებულებას მიიღებს ფასდათმობას 2%. წინააღმდეგ შემთხვევაში ფასეულობის ღირებულებას გაანაღდებს 30 დღეში. ფასდათმობის პირობით განხორციელებული ოპერაციები შეიძლება აისახოს მთლიანი და წმინდა თანხის მეთოდით.

მაგალითი: მომწოდებლებისაგან კრედიტით შეძენილია 6.000 ლარის საქონელი შემდეგი პირობით: 2/10 სრულად 30.

ავსახოთ ოპერაციები მთლიანი თანხის მეთოდით.

საქონლის შეძენა და ვალდებულების წარმოქმნა:

დებეტი– 1610 საქონელი 6.000

კრედიტი– 3110 ვალდებულებები მოწოდწბიდან და მომსახურებიდან 6.000

1) მყიდველმა ისარგებლა ფასდათმობით და დავალიიანება გაანაღდა 10 დღეში:

დებეტი– 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 6.000

კრედიტი– 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 120

კრედიტი– 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 5.880

2) მყიდველმა არ ისარგებლა ფასდათმობით და სრულად დაფარა დავალიანება:

დებეტი– 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 6.000
კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6.000

მოცემული ოპერაცია წმინდა თანხის მეთოდით შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი–1610 საქონელი 6.000
კრედიტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 5880
კრედიტი– 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 120

1) საწარმომ ისარგებლა ფასდათმობით და 10 დღეში გაანაღდა დავალიანება:

დებეტი – 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 5.880
კრედიტი– 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 5.880

2) საწარმომ არ ისარგებლა ფასდათმობით და მომწოდებლის დავალიანება გაანაღდა სრულად:

დებეტი– 3110 ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 5.880
დებეტი 8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები 120
კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6.000

6.2.2. სათამასუქო ვალდებულებების აღრიცხვა

საწარმო ზოგჯერ აქტივების შეძენის და სესხის მიღების დროს გასცემს წერილობით სავალე ვალდებულებას, რომელიც გასანაღდებელი თამასუქის სახელითაა ცნობილი. არსებობს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი თამასუქი. თამასუქი შეიძლება იყოს პროცენტიანი,

რომელშიც მითითებულია საპროცენტო განაკვეთი და უპროცენტო, რომელშიც მითითებული არ არის საპროცენტო განაკვეთი. უპროცენტო თამასუქი არ ნიშნავს, რომ ნომინალის თანხის გარდა არანაირი გადახდა არ ხდება. მის მიმართ გამოიყენება პროცენტის საბაზრო განაკვეთი. თამასუქის მიერ გამომუშავებული პროცენტი აღირიცხება ცალკე ვალდებულების სახით.

მაგალითი.

საწარმომ 2008 წლის პირველ აგვისტოს შეიძინა 50.000 ლარად ღირებული დანადგარი, ანგარიშსწორება მოახდინა თამასუქით, რომლის დაფარვის ვადა ერთი წელია, ხოლო წლიური საპროცენტო განაკვეთი 15 %-ია.

საწარმო აღნიშნულ ოპერაციას შემდეგნაირად ასახავს:

დებეტი –2150 მანქანა–დანადგარები 50.000

კრედიტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქები 50.000

2008 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში საწარმო ასახავს საპროცენტო ხარჯს (მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში) და მოკლევადიან ვალდებულებას თამასუქის ძირითად თანხასთან ერთად (ბალანსში)

საპროცენტო ხარჯების დარიცხვა აისახება გატარებით:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი 3.125

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 3.125

(50.000 * 0.15 *5 /12)

საწარმო 2009 წლის 31 ივლისს თამასუქის განაღდებისას გადაიხდის დარიცხული პროცენტის თანხას, თამასუქის ძირითად თანხას და 2009 წლის კუთვნილ საპროცენტო ხარჯს.

ეს ოპერაცია აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 3191 გასანაღდებელი მოკლევადიანი თამასუქი 50.000

დებეტი –3410 გადასახდელი პროცენტები 3.125

დებეტი –8210 საპროცენტო ხარჯი 4.375

(50.000*0.15*7/12)

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 57.500

ზოგჯერ, საწარმო კომერციული ინტერესებიდან გამომდინარე მყიდველებს საქონელს აძლევენ თამასუქით, რომლის ფაქტიური საპროცენტო განაკვეთი მნიშვნელოვნად დაბალია მის საბაზრო განაკვეთზე.

მაგალითი:

თამასუქის გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთი 7 პროცენტია, საბაზრო–15 პროცენტია. თამასუქის განაღდების ვადა ერთი წელია, შეძენილი აქტივის ღირებულება 15.000 ლარი.

გადასახდელი თანხის მიმდინარე ღირებულება=

15.000+ (15.000*0.07) * 1 /(1+0.15)=16050 * .8695=13.955

დებეტი – შეძენილი აქტივის ანგარიში 13.955

კრედიტი – გაცემული მოკლევადიანი თამასუქი 13.955

თამასუქის განაღდების დროს გადასახდელი თანხა შედგება დისკონტირებული ღირებულებისა და საბაზრო განაკვეთის დარიცხული პროცენტისაგან 15.000+15.000*0.07=16.050

დებეტი – გაცემული მოკლევადიანი თამასუქი 13.955

დებეტი – საპროცენტო ხარჯი 2.095

კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 16.050

უპროცენტო თამასუქზე საპროცენტო განაკვეთი არაა აღნიშნული, იგი ჩართულია მის ნომინალურ ღირებულებაში, რომელიც უნდა დაიფაროს თამასუქის განაღდებისას. თამასუქის მიმღები იღებს ნომინალურ ღირებულებასა და საბაზრო განაკვეთით პროცენტის თანხას შორის სხვაობას, ეს არის თამასუქის ნომინალური თანხის მიმდინარე ღირებულება, ესე იგი დისკონტირებული ღირებულება. ამის გამო უპროცენტო თამასუქს დისკონტირებულსაც უწოდებენ.

6.2.3. დარიცხული ვალდებულებების აღრიცხვა

დარიცხული ვალდებულებები საწარმოს იმ მიმდინარე ვალდებულებების ნაწილია, რომელთა გადახდა უნდა მოხდეს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში. დარიცხული ვალდებულებები არის საანგარიშგებო პერიოდში ხარჯად აღიარებული მაგრამ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის გაუნაღდებელი ვალდებულებები. დარიცხული ვალდებულებების წარმოშობა დაკავშირებულია შესაბამისობის (შემოსავლების და ხარჯების) პრინციპთან.

დარიცხული ვალდებულებების წარმოშობას საფუძვლად უდევს სამართლებრივი ვალდებულებები, რომელიც წარმოიქმნება ხელშეკრულების ან რომელიმე ნორმატიული დოკუმენტის საფუძველზე. დარიცხულ ვალდებულებებს მიეკუთვნება გადასახდელი დივიდენდები, გადასახდელი პროცენტები, გადასახდელი ხელფასები, შვებულების გადახდის ვალდებულება, ვალდებულებები საგარანტიო მომსახურებაზე.

საწარმო საგარანტიო მომსახურებისათვის ბასს თანახმად ქმნის ანარიცხებს და ეს ანარიცხი განიხილება როგორც ვალდებულება.

ვალდებულება გადასახდელი დივიდენდებით. დივიდენდი არის საწარმოს მოგების (გაუნაწილებელი) ნაწილი, რომელიც ნაწილდება აქციონერებზე. საწარმოს მიერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შემდეგ ხდება დივიდენდების გამოცხადება, ამ მომენტიდან წარმოიქმნება ვალდებულება, რომელიც ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

კრედიტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

საგადასახადო კოდექსის თანახმად გადასახდელი დივიდენდები იბეგრება. დივიდენდიდან გადასახადის დაკავება გატარდება:

დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

დივიდენდის გადახდა ფულით:

დებეტი – 3420 გადასახდელი დივიდენდები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

ვალდებულება გადასახდელი პროცენტებით დაკავშირებულია მიღებულ მოკლევადიან სესხებთან, მოკლევადიანი თამასუქის გაცემასთან, ობლიგაციების გამოშვებასთან. ასეთი სახის ვალდებულებები საწარმოსათვის წარმოადგენს ხარჯს, ესე იგი ხდება ხარჯების დარიცხვა და ვალდებულების აღიარება. ყოველივე ეს ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

პროცენტიდან გადასახადის დაკავება:

დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

კრედიტი – 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

პროცენტის გადახდა:

დებეტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

გადასახდელი ხელფასები. მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება აგრეთვე საწარმოს თანამშრომელთა მიერ გაწეული შრომითი დანახარჯები, რომელიც ჯერ არ არის ანაზღაურებული. გადასახდელი ხელფასები ერთი მხრივ ზრდის დანახარჯების ამსახველი ანგარიშების სადებეტო ნაშთს, ხოლო მეორე მხრივ წარმოშობს ვალდებულებას „გადასახდელი ხელფასებით" და ჩაიწერება ამ ანგარიშის კრედიტის მხარეს:

დებეტი – 7120 პირდაპირი ხელფასი

დებეტი – 7150 არაპირდაპირი ხელფასი

დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

გადასახდელ ხელფასთან ერთად წარმოიშვება ვალდებულება ახელმწიფო ბიუჯეტთან საშემოსავლო გადასახადით:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

გადასახდელი ხელფასების ვალდებულების დაფარვა ნიშნავს საწარმოს პერსონალის ხელფასის გაცემას:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში, ან

კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში

საშემოსავლო გადასახადის ვალდებულების დაფარვა:

დებეტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

შრომის კანონთა კოდექსის შესაბამისად, მუშა-მოსამსახურეებს უფლება აქვთ ყოველწლიურად ისარგებლონ შვებულებით. ეს არის არანამუშევარი დროის ანაზღაურება. საშვებულებო ანაზღაურების თანხა მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებს.

საშვებულებო ვალდებულების დარიცხვა:

დებეტი – 7411 საშვებულებო ხარჯი

კრედიტი – 3131 გადასახდელი შვებულების ანაზღაურება

შვებულების ანაზღაურების გაცემა:

დებეტი – 3131 გადასახდელი შვებულების ანაზღაურება

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

საწარმოს საგარანტიო ვალდებულება წარმოექმნება, როდესაც თავის კლიენტებს უწევს საგარანტიო მომსახურებას. საგარანტიო მომსახურებისათვის საწარმო ქმნის ანარიცხებს.

საწარმოს მიერ საგარანტიო მომსახურებით გაყიდული საქონლისათვის, საგარანტიო პერიოდში მოსალოდნელი გასავლების ხარჯად აღიარება (ანარიცხების შექმნა) :

დებეტი – საგარანტიო მომსახურების ანარიცხი

კრედიტი – ვალდებულება საგარანტიო ომსახურებაზე

6.2.4. მიღებული ავანსების აღრიცხვა

მყიდველსა და მომწოდებელს შორის ურთიერთობის გავრცელებული ფორმაა ავანსების (წინასწარი გადახდა) მიღება. მიღებული ავანსები ისეთი ვალდებულებაა, რომელთა მიხედვით საქონლის მიწოდება ჯერ არ განხორციელებულა. მიღებული ავანსი ერთგვარად ხელშეკრულების (მყიდველსა და მომწოდებელს შორის) დარღვევის შემთხვევაში, ხარჯების ანაზღაურების საშუალებაა.

ავანსის მიღება ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

მყიდველის მიერ მისთვის გაგზავნილი ფასეულობის, შესრულებული სამუშაოს ან გაწეული მომსახურების მიღებისას, საწარმო მიღებული ავანსის თანხას აღიარებს შემოსავლად:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

ხელშეკრულების დარჩენილ თანხაზე წარმოიშობა მოთხოვნა:

დებეტი – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

კრედიტი – 3330 გადასახდელი დღგ

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

6.2.5. საგადასახადო ვალდებულებების აღრიცხვა

საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობა დაკავშირებულია საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებთან, რომლის თანახმად საწარმოს უჩნდება ვალდებულება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე.

გადასახადის დანიშნულება, გადასახადის განაკვეთი და გადასახადებთან დაკავშირებული საკითხების რეგულირება ხდება საგადასახადო კოდექსით.

დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვა. დამატებული ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს არაპირდაპირ გადასახადს. იგი წარმოადგენს საქონლის, სამუშაოს და გაწეული მომსახურების, აგრეთვე დასაბეგრი იმპორტის ღირებულების ნაწილს,რომელიც სავალდებულო წესით შეიტანება ბიუჯეტში. დასაბეგრი იმპორტი არის, საქონლის იმპორტი, გარდა იმ საქონლის იმპორტისა, რომელიც განთავისუფლებულია გადასახადისაგან.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან მომსახურების შეძენის დროს საწარმო მომწოდებელს ფასეულობის ან მომსახურების ღირებულებასთან ერთად უხდის დღგ, რომლის ჩათვლის უფლება აქვს,(ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილების მიზნით) გაყიდვის დროს ბიუჯეტისათვის დღგ-ს გადახდის ვალდებულების წარმოშობის დროს.

ესე იგი ბიუჯეტისათვის კუთვნილი დღგ დანხა წარმოადგენს გაყიდვების და შესყიდვების დროს წარმოშობილ დღგ-ს თანხებს შორის სხვაობას.

დღგ-ს განაკვეთი განსაზღვრულია საგადასახადო კოდექსით, მისი გადახდა ხდება ყოველთვიურად დადგენილ ვადაში.

გადასახდელი და გადახდილი (ჩასათვლელი) დღგ აღრიცხვაში აისახება ცალ–ცალკე. გადასახდელი დღგ ანგარიში პასიურია და მისი საკრედიტო ჩანაწერი გვიჩვენებს ბიუჯეტის წინაშე დავალიანების წარმოშობას. გადახდილი, კი აქტიურია და ასახავს საქონლის ან მომსახურების შეძენისას მომწოდებელზე გადახდილ თანხას, რომელიც შემდგომ ექვემდებარება ჩათვლას.

მაგალითი:

1) საწარმომ კრედიტით გაყიდა 2.360 ლარის ღირებულების საქონელი. მათ შორის დღგ 360 ლარია:

დებეტი – 1410 მოთხოვნა მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 2.360

კრედიტი –3330 გადასახდელი დღგ 360

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 2000

2) საწარმომ შეიძინა მატერიალური ფასეულობა, რომლის ღირებულება 1.500 ლარია მათ შორის დღგ 230 ლარი.

დებეტი – მატერიალური ფასეულობა 1.270

დებეტი– გადახდილი დღგ 230

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1.500

დავალიანების გადახდის შემდეგ კეთდება ჩანაწერი:

დებეტი – გადახდილი დღგ 230

კრედიტი – გადასახდელი დღგ 230

ბიუჯეტის კუთვნილ დღგ-ს თანხის გადარიცხვაზე შედგება ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ 130 (360-230)

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 130

მოგების გადასახადის აღრიცხვა. მოგების გადასახადი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია ბიუჯეტის გადასახდელებს შორის. საწარმოს შემოსავლების, ხარჯების, მოგების და ზარალის აღიარება ხდება ბასს შესაბამისად. მიუხედავად ამისა საქართველოში მოქმედებს საგადასახადო კანონმდებლობა რომლის მიხედვითაც ფინანსური შედეგების აღიარება და გამოთვლა რამდენადმე განსხვავებულია ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დებულებებისაგან. დასაბეგრი მოგების სიდიდე დგინდება წლის ბოლოს. საგადასახადო კოდექსის თანახმად საწარმოები საანგარიშო წლის განმავლობაში საავანსო გადასახდელების სახით იხდიან მიმდინარე გადასახადს. ამ თანხის ოდენობა განისაზღვრება წინა წლის მოგების გადასახადის მიხედვით.

მიმდინარე გადასახადის გადახდა აისახება გატარებით:

დებეტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

საწარმოს მიერ მიღებული საპროცენტო შემოსავალის დაბეგვრა ხდება გადახდის წყაროსთან. საწარმოს უფლება აქვს სათანადო დამადასტურებელი დოკუმენტის არსებობისას შეამციროს დაკავებული თანხით, გადასახდელი მოგების გადასახადი. აღნიშნული ოპერაცია ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა :

დებეტი – 1820 მისაღები პროცენტები

კრედიტი –8110 საპროცენტო შემოსავალი

გადასახადის დაკავების დამადასტურებელი დოკუმენტის მიღებისას დაკავებული თანხა გატარდება:

დებეტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი

კრედიტი –1820 მისაღები პროცენტები

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ხდება მოგების გადასახადის აღიარება ვალდებულებად და ხარჯად. ფინანსური და საგადასახადო მოგების ტოლობის შემთხვევაში ადგილი ექნება შემდეგ გატარებას:

დებეტი – 9210 მოგების გადასახადი

კრედიტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

ბიუჯეტისათვის ფაქტობრივად გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა გამოითვლება შემდეგნაირად: საანგარიშო პერიოდის ბოლოს დარიცხულ მოგების გადასახადის თანხას აკლდება, წლის განმავლობაში მიმდინარე (საავანსო) გადასახადის სახით გადახდილი თანხები და პროცენტის გადასახადი. რაც შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

კრედიტი – 3315 გადახდილი მოგების გადასახადი

მოგების გადასახადის გადახდა:

დებეტი – 3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

იმის გამო, რომ თითქმის ყველა ქვეყანაში, მათ შორის ჩვენს ქვეყანაშიც მოქმედებს საგადასახადო სისტემა, რომლის მიხედვით შემოსავლების, ხარჯების და შესაბამისად ფინანსური შედეგის აღიარება განსხვავებულია ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების დებულებებისაგან., საჭირო ხდება ფინანსური შედეგის გამოთვლა საგადასახადო მოთხოვნების და სააღრიცხვო ინტერესებიდან გამომდინარე. ბასს 12-ის მიხედვით **სააღრიცხვო მოგება** არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის თანხა საგადასახადო ხარჯის გამოქვითვამდე. **საგადასახადო (დასაბეგრი) მოგება** (საგადასახადო ზარალი) არის შესაბამისი მარეგულირებელი წესებით განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის მოგება (ზარალი), რომლის მიხედვითაც ხდება გადასახადის გადახდა (დაბრუნება)

საგადასახადო ხარჯი (საგადასახადო შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა.

მიმდინარე გადასახადი არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) მოგებიდან გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები არის მოგებიდან გადასახადების თანხა, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში:

– გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით;

–გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით;

–გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით.

დროებით სხვაობას უწოდებენ ბალანსში წარდგენილი აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხას. დროებითი სხვაობის თანხა შეიძლება იყოს ორნაირი:

– დასაბეგრი დროებითი სხვაობა, რომელიც უნდა დაემატოს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხას, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება;

–გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში უნდა გამოიქვითოს საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) თანხიდან, როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების ამოღება ან დაფარვა მოხდება.

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.

საწარმო, როგორც სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ევალება სააღრიცხვო საქმიანობაში ბასს-ის გამოყენება, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებას აწარმოებს დარიცხვის მეთოდით, ბაას-იდან გამომდინარე არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გათვალისწინებით. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის შემდეგ საწარმო ახდენს სააღრიცხვო მოგების გადაანგარიშებას საგადასახადო

დეკლარაციაში წარსადგენი ფორმით. ამ მიზნით საწარმოს სჭირდება სააღრიცხვო მოგების შეფასება საგადასახადო თვალსაზრისით. საგადასახადო დეკლარაციაში მან უნდა წარადგინოს მოგება საგადასახადო თვალსაზრისით.

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგების მაჩვენებლების განსხვავება დაკავშირებულია იმასთან, რომ საწარმოს აქტივებს და ვალდებულებებს სააღრიცხვო და საგადასახადო თვალსაზრისით განსხვავებული საგადასახადო ბაზა გააჩნიათ. ამ განსხვავებულობის მაგალითია ძირითადი საშუალებების შეძენა და მათზე ცვეთის დარიცხვა როგორც სააღრიცხვო, ისე საგადასახადო მიზნით.

ბასს აღიარებული დებულებების და საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ფინანსურ და საგადასახადო აღრიცხვას შორის დაფიქსირებული განსხვავებების გამო, საწარმო ვალდებულია შეავსოს და საგადასახადო სამსახურში დადგენილ ვადაში წარადგინოს სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო მოგებაში კორექტირების სპეციალური ფორმა.

საშემოსავლო გადასახადის აღრიცხვა. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ერთობლივი შემოსავალი (ხელფასი, სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები). გადასახადის გადამხდელები არიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები. საწარმოს ევალება აგრეთვე გაცემული პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან გადასახადების დაკავება და ბიუჯეტისათვის გადარიცხვა, კანონმდებლობით დადგენილი განაკვეთების შესაბამისად.

გადასახდელ ხელფასთან ერთად წარმოიშობა ვალდებულება სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ გადასახდელი ხელფასიდან დაკავებული საშემოსავლო გადასახადით.

საშემოსავლო გადასახადის დაკავება აისახება გატარებით:

დებეტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები

კრედიტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

ბიუჯეტისათვის გადარიცხვა:

დებეტი – 3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

6.3. გრძელვადიანი ვალდებულებების აღრიცხვა

ვალდებულებები, რომელთა დაფარვა მოსალოდნელი არ არის მიმდინარე საწარმოო ციკლში ან ბალანსის შედგენიდან 12 თვის განმავლობაში, განხილულ უნდა იქნეს გრძელვადიან ვალდებულებებად.

გრძელვადიანი ვალდებულებები წარმოადგენს გრძელვადიან სასესხო ვალდებულებებს. გრძელვადიანი ვალდებულება და მისი კუთვნილი პროცენტი თანაბარი ოდენობით აისახება კრედიტორის და მევალის ანგარიშებზე, ბასს-ის თანახმად, ეს გამომდინარეობს შემდეგი გარემოებიდან:

– გრძელვადიანი ვალდებულების თანხა ტოლი უნდა იყოს ამ ვალდებულების სანაცვლოდ მიღებული საქონლის და მომსახურების რეალური ღირებულებისა.

ვალდებულების წარმოშობას საფუძვლად უდევს საპროცენტო განაკვეთის საბაზრო დონე, რომელიც შესაძლებელს ხდის გათანაბრდეს საქონლის და მომსახურების რეალური ღირებულება და მათზე გადასახდელის მიმდინარე ღირებულება (მომავალში გადასახდელი)

– გრძელვადიან ვალდებულებებზე პროცენტის თანხის გაცემა ხდება პერიოდულად, დავალიანების წარმოშობის თარიღისათვის პროცენტის საბაზრო საბაზრო განაკვეთისა და სააღრიცხვო პერიოდის დასაწყისისათვის დავალიანების ნაშთის საფუძველზე:

– გრძელვადიანი ვალდებულების საბალანსო თანხა ტოლია დარჩენილი გადასახდელების მიმდინარე ღირებულებისა, რომელიც მიღებულია ვალდებულების წარმოშობის თარიღისათვის მოქმედი საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით.

გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება გასანაღდებელი ობლიგაციები, გასანაღდებელი თამასუქები, ფინანსური იჯარის ვალდებულებები, გრძელვადიანი სესხები.

ობლიგაციების აღრიცხვა. ობლიგაცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც წარმოადგენს ობლიგაციის გამომშვები იურიდიული პირის სასესხო ვალდებულებას და ადასტურებს მისი მფლობელის უფლებას მიიღოს ობლიგაციაზე მითითებული ნომინალური ღირებულება წინასწარ დადგენილ ვადაში და სარგებელი დადგენილი პერიოდულობით.

ობლიგაციების მეშვეობით კორპორაციები ახდენენ თავიანთი საფინანსო რესურსების ძირითადი ნაწილის მობილიზაციას. კორპორაციის ობლიგაციები არის სასესხო კაპიტალის გამომხატველი და ამიტომ ისინი კორპორაციის „სესხის ფასიანი ქაღალდებია". ამდენად ობლიგაციის მფლობელები არიან კორპორაციის კრედიტორები, რომლებსაც არა აქვთ ხმის უფლება და შესაბამისად არ შეუძლიათ მიიღონ მონაწილეობა კომპანია–ემიტენტის მართვაში. მაგრამ, როგორც კრედიტორებს, მათ აქვთ უფლებები რაც არ გააჩნია აქციონერებს, კერძოდ კომპანია ემიტენტი ვალდებულია გადაიხადოს ობლიგაციის პროცენტები. ამასთან ობლიგაციის პროცენტები უნდა იქნეს გადახდილი აქციის დივიდენდების საკითხის დირექტორთა საბჭოს მიერ გადაწყვეტამდე. გარდა ამისა, კომპანიის ლიკვიდაციის დროს აქვთ უპირატესი უფლებები. ამის გამო ობლიგაციებს უწოდებენ „უფრო მაღალი რიგის ფასიან ქაღალდებს".

კორპორაციების ურთიერთობა ობლიგაცის მფლობელებთან ფორმდება სპეციალური ხელშეკრულებით (საობლიგაციო ხელშეკრულება) ფირმა–ემიტენტსა და ინვესტორს შორის. ამ ხელშეკრულების პირობებით კორპორაცია ვალდებულია დაუბრუნოს ინვესტორს სრული თანხა დადგენილ დროში, აგრეთვე მთელი დროის მანძილზე, რა ხნითაც არის ობლიგაცია გამოშვებული გადაიხადოს პროცენტები დადგენილი განაკვეთით. ყოველწლიურად საპროცენტო თანხის მიღების უფლებას ეწოდება ანუიტეტი. პროცენტებს იხდიან წელიწადში 2-ჯერ.

საობლიგაციო ხელშეკრულებაში შესაძლებელია ჩართული იქნეს მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ კორპორაცია-ემიტენტმა რეგულარულად ჩარიცხოს თანხები სპეციალურ ანგარიშზე, რათა გარანტირებული იქნეს ობლიგაციების დაფარვა განაღდების ვადის დადგომისას. ამ მიზნით შექმნილ ფონდს ეწოდება გამოსყიდვის ანუ დაფარვის ფონდი. გამოს ყიდვის ფონდის არსებობა ერთის მხრივ, აძლევს ინვესტორს გარანტიებს და მეორეს მხრივ, ათავისუფლებს კორპორაცია-ემიტენტს ერთდროული მსხვილი დანახარჯებისაგან ობლიგაციის დაფარვის ვადის დადგომისას.

ობლიგაციის მფლობელებზე კორპორაცია გასცემს, ობლიგაციების ფლობის დამადასტურებელ დოკუმენტს– ობლიგაციის სერთიფიკატს. სერტიფიკატში აღინიშნება:

- ფირმა-ემიტენტის დასახელება;
- ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება;
- საპროცენტო განაკვეთი;
- პასუხისმგებელი აგენტის დასახელება როგორც პროცენტებზე, ასევე მთლიან თანხაზე. ასეთი აგენტის როლს ასრულებს თვით კორპორაცია ან რომელიმე ბანკი.

პრაქტიკაში მიღებულია ობლიგაციის გავრცელების სხვადასხვა ფორმა, ზოგჯერ ეს ხორციელდება საინვენსტიციო ბანკების მეშვეობით, რომელსაც ემიტენტი მიჰყიდის გამოშვებული ობლიგაციის მთლიან ოდენობას, შეთანხმებულ ფასში. ბანკი თავის მხრივ ობლიგაციების რეალიზაციას ახორციელებს საფონდო ბირჟაზე, შეთანხმებულ ფასზე მეტად. ფასებს შორის სხვაობა წარმოადგენს ბანკის შემოსავალს.

ობლიგაციების გაყიდვა შეიძლება მოხდეს უშუალოდ ემიტენტის მიერ საინვესტიციო კომპანიებზე ან ცალკეულ პირებზე.

აღრიცხვაში გრძელვადიანი ვალდებულებების ასახვა ხორციელდება მიმდინარე ღირებულებით, ამის გამო იგი დამოკიდებულია გამოცხადებულ (ნომინალური საპროცენტო განაკვეთი) და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის დონეებზე. კომპანია ყოველთვის ცდილობს ნომინალური და საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების მიახლოებას.

მაგალითი:

ობლიგაციის ნომინალური ღირებულება (სასესხო ვალდებულება) 300.000 ლარია. ვალდებულება 10 წლიანია. საპროცენტო განაკვეთი 12%. პროცენტი გადაიხდება წელიწადში ერთჯერ. ობლიგაციის საპროცენტო განაკვეთის ნომინალური და საბაზრო სიდიდეები ერთმანეთის ტოლია.

ობლიგაციის გაყიდვა გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 300.000

კრედიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები 300.000

პროცენტის ყოველწლიური დარიცხვა გატარდება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი 36.000

კრედიტი – 3410 გადასახდელი პროცენტები 36.000

(300.000*0.12)

პროცენტის გადახდა:

დებეტი –3410 გადასახდელი პროცენტები 36.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალურა რეზიდენტ ბანკში 36.000

ვალის გადახდა გატარდება:

დებეტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები 100.000

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 100.000

იმ შემთხვევაში, როდესაც ობლიგაციის გამოცხადებული საპროცენტო განაკვეთი მეტია ობლიგაციის საბაზრო განაკვეთზე, ობლიგაცია იყიდება ფასნამატით (პრემიით) დავუშვათ, ჩვენს მაგალითში სესხის საბაზრო განაკვეთი 10 %-ია. მაშინ ვალის ძირითადი თანხა და საპროცენტო ხარჯები შემდეგნაირად გამოიანგარიშება.

ობლიგაციის თანხის მიმდინარე ღირებულება:

300.000*0.3855(pv 10 9%)+300.000*0.12%* 6.1446(pva10 10)=

115650+221206=336.856

გაყიდვა ამ შემთხვევაში ემიტენტთან გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 336.856

კრედიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაცია 300.000

კრედიტი – 4112 პრემია ობლიგაციაზე 36.856

იგივე ოპერაცია ინვესტორთან აისახება:

დებეტი – 2421 გრძელვადიანი ინვესტიციები ობლიგაციებში 336.856

კრედიტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 336.856

ფასნამატი (პრემია) ობლიგაციაზე ნაწილდება (ამორტიზდება) სესხის ვადაში, წელიწადში ერთჯერ.

ჩვენს მაგალითში ყოველწლიურად ამორტიზებადი ფასნამატი ობლიგაციაზე შეადგენს: 36856/10=3.686

ამორტიზაციის თანხა ანგარიშებზე ასე აისახება:

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი 32.314

დებეტი – 4112 პრემია ობლიგაციაზე 3.686

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 36.000

ობლიგაციების გაყიდვა შეიძლება მოხდეს ფასდაკლებით. ამ შემთხვევაში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი მაღალია გამოცხადებულზე. ფასდათმობის (დისკონტის) თანხა არის სხვაობა ობლიგაციის ნომინალურ და საბაზრო ფასს შორის.

დავუშვათ, ჩვენს მაგალითში საბაზრო განაკვეთი 15%-ია.

ობლიგაციის ღირებულება ტოლია:

300.000* 0.2472 + 300.000 * 5.0188

74160+180677=254.837

დისკონტის თანხა ტოლია: 300.000 – 254.837= 45.163 ლარი

ობლიგაციის დისკონტით გაყიდვა აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 254.837

დებეტი – 4111 ობლიგაციები დისკონტით 45.163

კრედიტი – 4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები 300.000

კითხვები თვიშემოწმებისათვის

1) როდის წარმოქმნება ვალდებულება
2) რას გულისხმობს ვალდებულების დაფარვა
3) როდის ხდება სავაჭრო ვალდებულების აღიარება
4) რას წარმოადგენს დარიცხული ვალდებულება
5) ვინ არიან საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები
6) რას წარმოადგენს თამასუქი
7) რას წარმიადგენს ობლიგაცია

თემა. VII საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

7.1. საკუთარი კაპიტალის არსი და სტრუქტურა

ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების თანახმად, საკუთარი კაპიტალი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასების ერთ-ერთი ელემენტია, იგი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. ბალანსში იგი შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად. მაგალითად სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას შეიძლება აისახოს ცალ-ცალკე.

კომერციული, სამრეწველო თუ სხვა სახის სამეწარმეო საქმიანობა ძირითადად ხორციელდება საწარმოთა შემდეგი ორგანიზაციულ–სამართლებრივი ფორმით: ინდივიდუალური მეწარმე, ამხანაგობა, სააქციო საზოგადოება, ტრასტული და სხვადასხვა ტიპის სახელმწიფო საწარმოები. ამ საწარმოთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი საფუძვლები განსხვავდება ერთმანეთისაგან. გარდა სააქციო საზოგადოების, დანარჩენებს შეიძლება ჰქონდეთ ნაკლები შეზღუდვები, რომლებიც ეხება საკუთარ კაპიტალში თანხებას მესაკუთრეთა და სხვა ბენეფიციარებისათვის.

მიუხედავად ამისა კაპიტალის განმარტება მისაღებია ყველა ზემოჩამოთვლილი საწარმოსათვის.

რეზერვების შექმნა ზოგჯერ მოითხოვება წესდებით ან კანონმდებლობით, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების ზარალისაგან დაცვის მიზნით. შეიძლება შეიქმნას სხვა რეზერვიც, თუ ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობა ათავისუფლებს საწარმოს გადასახადისაგან ან ამცირებს საგადასახადო ვალდებულებას.

7.2. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

საკუთარი კაპიტალის სრულყოფილი სტრუქტურა დამახასიათებელია სააქციო საზოგადოებისათვის, რომელსაც გააჩნია აქციებად დაყოფილი საწესდებო კაპიტალი. საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს სააქციო საზოგადოების დამფუძნებლების მიერ განსაზღვრულ თანხის ოდენობას. საწესდებო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა დადგენილია კანონმდებლობით.

კორპორაციის აქცია არის ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს მისიმფლობელის უფლებას სააქციო საზოგადოების საკუთარი ქონების წილზ, მისი სამეურნეო საქმიანობიდან შემოსავლის მიღებაზე და ამ საზოგადოების მართვაში მონაწილეობაზე.

ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ფუნქციონირების ხასიათის მიხედვით აქციები იყოფა სახელობით აქციებად და წარმომდგენზე აქციებად.

სახელობითი აქცია გამოიწერება კონკრეტული მფლობელის სახელზე, ხოლო მონაცემები მფლობელის შესახებ აისახება კორპორაციის სააღრიცხვო წიგნში. სახელობითი აქციის უპირატესობა ის არის, რომ კორპორაციას ეძლება სააქციო კაპიტალის მოძრაობაზე კონტროლის შესაძლებლობა, ხოლო უარყოფითი მხარე ის არის, რომ დაბალლიკვიდურია მეორად ბაზარზე, რადგან ყიდვა-გაყიდვის პროცესს აფერხებს ახალი მფლობელის რეგისტრაცია.

აქცია წარმომდგენზე არ საჭიროებს ახალი მფლობელის რეგისტრაციას და იძლევა მეორად ბაზარზე თავისუფალი ყიდვა-გაყიდვის შესაძლებლობას.

ინვესტორის მიერ აქციის ფლობას ადასტურებს აქციის სერთიფიკატი, რომელზეც აღნიშნულია შემდეგი მონაცემები: კორპორაციის შესახებ, რეგისტრირებული მფლობელის შესახებ, აქციის ტიპი, ნომინალური ღირებულება და სხვა.

კორპორაციამ შეიძლება გამოუშვას ორი სახის აქცია: **ჩვეულებრივი და პრივილეგირებული (პრეფერენციალური).**

ჩვეულებრივი აქცია იძლევა აქციონერთა კრებაზე ხმის უფლებას. მისაღები შემოსავლის (დივიდენდის) სიდიდე დამოკიდებულია კორპორაციის ფინანსურ შედეგზე. დივიდენდის სიდიდე წინასწარ არ არის ცნობილი.

პრივილეგირებული (პრეფერენციალური) აქცია არ აძლევს მფლობელს აქციონერთა კრებაზე ხმის უფლებას და შესაბამისად არც კორპორაციის მართვაში მონაწილეობის უფლებას. პრივილეგიები გამოიხატება გარანტირებული დივიდენდის მიღებაში, კორპორაციის საანგარიშო პერიოდის ფინანსური შედეგის მიუხედავად. ამასთან კორპორაციის ლიკვიდაციის შემთხვევაში, ობლიგაციის მფლობელთა პირველ რიგში დაკმაყოფილების შემდეგ, ჯერ პრივილეგირებული აქციების მფლობელები იღებენ ქონების წილს და შემდეგ ჩვეულებრივი აქციის მფლობელები.

ორივე სახის აქცია წარმოადგენს ფინანსურ ინსტრუმენტს. ემიტენტმა ბალანსში ფინანსური ინსტრუმენტის კლასიფიკაციის დროს მხედველობაში უნდა მიიღოს არა სამართლებრივი ფორმა, არამედ შინაარსი.

ბასს 32-ის თანახმად, ფინანსური ინსტრუმენტების ემიტენტებმა, ფინანსური ინსტრუმენტის ან მისი შემადგენელი ნაწილის კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს ვალდებულების ან კაპიტალის სახით. სამართლებრივი ფორმით წილობრივ ინსტრუმენტს და შინაარსით ვალდებულებას წარმოადგენს პრივილეგირებული აქცია, იმ შემთხვევაში თუ სააქციო საზოგადოება უშვებს პრივილეგირებულ აქციებს გარკვეული ვადის გასვლის შემდეგ მისი უკან დაბრუნების პირობით.

კანონი „მეწარმეთა შესახებ" მოითხოვს, რომ საზოგადოების მიერ აქციები და აქციებში კონვერტირებადი სხვა ფასიანი ქაღალდები გაიცეს, სულ მცირე ნომინალური თანხით. ეს ნიშნავს, რომ აქცია უნდა გაიყიდოს ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალ ფასში. ნომინალური ღირებულება პირობითად განსაზღვრული ღირებულებაა, რომელსაც ადგენენ აქციისთვის მისი ემისიის დროს და აისახება აქციის სერთიფიკატში (შეიძლება არც აისახოს).

როდესაც აქცია პირველად ბაზარზე ვრცელდება ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალ ფასით წარმოიქმნება საემისიო კაპიტალი. რომელიც ასევე წარმოადგენს საკუთარ კაპიტალს და აღირიცხება რეზერვების ჯგუფში.

აქციების გამოშვება გულისხმობს ემიტენტის მიერ ფულადი სახსრების მოზიდვას.

აქციების ნომინალური ღირებულებით გამოშვების შემთხვევაში, იგი აისახება ფულადი საშუალებების ანგარიშის დებეტში და სააქციო კაპიტალის (ჩვეულებრივი ან პრივილეგირებული აქციების) ანგარიშის კრედიტში.

მაგალითი:

კორპორაციამ გამოუშვა 5 ლარის ნომინალური ღირებულების 100.000 ჩვეულებრივი და 20.000 პრივილეგირებული აქცია.

აქციების გაყიდვა აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 600.000

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 500.000

კრედიტი – 5120 პრივილეგირებული აქციები 100.000

ჩვეულებრივი აქციების ნომინალურ ღირებულებაზე მაღალ ფასში გაყიდვის შემთხვევაში, ის თანხა რომლითაც აქციის ფასი აღემატება ნომინალურ ღირებულებას გადატანილ უნდა იქნეს საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებამ გამოუშვა 2 ლარის ნომინალური ღირებულების 100.000 ჩვეულებრივი აქცია. აქციების ფაქტობრივი გაყიდვა მოხდა 2.50 ლარად. აქციების გაყიდვა აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 250.000

კრედიტი –5110 ჩვეულებრივი აქციები 200.000

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 50.000

დამფუძნებელთა შეთანხმებით სააქციო საზოგადოების ნებადართული აქციების მთელი რაოდენობიდან შეიძლება გამოშვებულ იქნას აქციათა ერთი ნაწილი, მისი მეორე ნაწილი კი კვლავ დამფუძნებლებს შორის განაწილდება ნომინალზე მეტი თანხით. ე.ი თითოეულ აქციაში გადაიხდიან ნომინალურ ღირებულებაზე მეტს. ასეთი სახის შეთანხმებას ეწოდება ხელმოწერა აქციაზე და დამფუძნებელთა ვალდებულება აისახება ანგარიშზე "მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე". აღრიცხვაში ეს ოპერაცია ასე აისახება :

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დებეტი – 1460 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

კრედიტი –5140 საემისიო კაპიტალი

აქციონერების მიერ ვალდებულების განაღდება გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 1460 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

სააქციო საზოგადოებამ შეიძლება განახორციელოს აქციის გამოშვება დამატებითი თანხების მოზიდვის გარეშე. იგი შეიძლება დაკავშირებული იყოს პრივილეგიური აქციის ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტაციასთან, აქციების დანაწევრებასთან, გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე განაწილებასთან.

კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციები. ასეთი სახის აქციების გაცვლა ხდება ჩვეულებრივი აქციების განსაზღვრულ რაოდენობაზე, დათქმული პროპორციით.

პრივილეგირებული აქციების გადაცვლა ჩვეულებრივზე ხდება კონვერსიის კოეფიციენტის მეშვეობით, რომელიც განისაზღვრება გამოშვების დროს და გაიანგარიშება პრივილეგირებული აქციის ნომინალის შეფარდებით ჩვეულებრივი აქციის კურსთან.

მაგალითი:

კომპანიამ 4 ლარის ნომინალური ღირებულების 2.000 ცალი პრივილეგირებული კონვერტირებადი აქცია გაცვალა 2 ლარის ნომინალური ღირებულების 2.000 ჩვეულებრივ აქციაზე.

დებეტი – 5120 პრივილეგირებული აქციები 8.000

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 4.000

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები 4.000

აქციების დანაწევრება–არის გამოშვებული აქციების რაოდენობის გაზრდა არსებულთან შედარებით გარკვეული კოეფიციენტით. აქციების დანაწევრების ოპერაცია არ იწვევს საწესდებო კაპიტალის შეცვლას. იზრდება ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვი. აქციათა დანაწევრების საპირისპირო ოპერაციაა კონსოლიდაცია. დანაწევრების მსგავსად კონსოლიდაცია არ იწვევს საწესდებო კაპიტალის შეცვლას.

სააქციო საზოგადოებამ შეიძლება განახორციელოს უფასო აქციების გამოშვება გაუნაწილებელი მოგების ან გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვის აქციონერებზე განაწილებით, მათ მფლობელობაში მყოფი აქციების პროპორციულად. ეს არის კომპანიის რეზერვების ნაწილის კონვერსია სააქციო კაპიტალში. კომპანიას არ გადაეცემა ფულადი სახსრები ან სხვა ვალდებულება აქციონერებისაგან.

ასეთი სახის ემისია ცნობილია ბონუსური ემისიის სახელწოდებით. ბონუსური ემისიის დასაფინანსებლად შესაძლებელია ნებისმიერი რეზერვის (ნებადართული) გამოყენება.

ბონუსური ემისიის ძირითად მიზანს წარმოადგენს ერთი აქციის საბაზრო ფასის დაცემა. რადგან ერთ აქციაზე საბაზრო ფასის მატებასთან ერთად მცირდება აქციის გაყიდვის შესაძლებლობა. თუ მაგალითად კორპორაციას ბრუნვაში აქვს 2 ლარის ნომინალური ღირებულების 2.000.000 ცალი აქცია და განხორციელდა ბონუსური ემისია, ყოველ გამოშვებულ ორ აქციაზე ერთი დამატებითი აქციის გამოშვებით. ბრუნვაში დამატებით გამოშვებული იქნება 1.000.000 ცალი აქცია. 2.000.000 / 2

აქციების ბონუსური ემისია აღრიცხვაში აისახება:

დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი

კრედიტი – 5110 ჩვეულებრივი აქციები

სააქციო საზოგადოებამ შეიძლება განახორციელოს საკუთარი აქციის გამოსყიდვა. საკუთარი აქციის ნებაყოფლობითი შეძენა ხდება სხვადასხვა მოსაზრებით; მაგალითად:

– სხვა საწარმოს მიერ საკონტროლო პაკეტის ხელში ჩაგდების გამორიცხვა;

– ბრუნვაში მყოფ აქციაზე შემოსავლის გაზრდა;

– საწარმოს აქციებისათვის ხელსაყრელი კონიუნქტურის შენარჩუნება;

– გამოშცებული აქციების ამოღება;

– აქციების მარაგის შექმნა საწარმოს მუშებზე ოფციონით გასავრცელებლად, კონვერტაციის უზრუნველსაყოფად ან სხვა საწარმოს შესაძენად.

აქციების გამოსყიდვით ერთდროულად მცირდება მფლობელის კაპიტალი და მისი აქტივები. აქციების გამოსყიდვის შემდეგ, ფაქტობრივად ბრუნვაში ნაკლები აქცია რჩება, ვიდრე გამოშვებული იყო. გამოსყიდული საკუთარი აქციები აღრიცხვაში აისახება ნაყიდობის ფასით. ამ მიზნით გამოიყენება "გამოსყიდული საკუთარი აქციების" კონტრპასიური ანგარიში.

საკუთარი აქციების გამოსყიდვა ანგარიშზე ასე აისახება, მაგალითად საწარმომ გამოისყიდა 1.000 ცალი საკუთარი აქცია 2.500 ლრად.

დებეტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 2.500

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 2.500

სააქციო საზოგადოებამ შეიძლება განახორციელოს აქციების ხელახალი გამოშვება. სხვაობა შეძენის ფასსა და გამოსყიდვის ფასს შორის აისახება საემისიო კაპიტალის ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე:

– თუ აქცია იყიდება შესყიდვის ფასზე უფრო მაღალი ფასით, სხვაობის თანხა აისახება საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე;

– თუ აქცია იყიდება შესყიდვის ფასზე დაბალ ფასში, სხვაობა შეამცირებს საემისიო კაპიტალს, მისი ამოწურვის შემდეგ გაუნაწილებელ მოგებას.

დავუშვათ, საწარმომ 500 ცალი აქცია, რომელიც გამოსყიდული იყო 700 ლარად გაყიდა 1.000 ლარად.

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1.000

კრედიტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 300

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 700

თუ დავუშვებთ, რომ 700 ლარად გამოსყიდული 500 ცალი აქცია გაიყიდა 600 ლარად და საემისიო კაპიტალის ანგარიშზე საკრედიტო ნაშთი იყო 150 ლარი. ოპერაცია ბუღალტრულად გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 600

დებეტი – 5140 საემისიო კაპიტალი 100

კრედიტი – 5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები 700

7.3. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის ფორმირება ხდება სხვადასხვა გზით. შენატანებს შეიძლება ჰქონდეს, როგორც ფულადი, ისე არაფულადი (აქტივები) ფორმა. შპს საწესდებო კაპიტალის სიდიდე განსაზღვრულია საქართველოს კანონით „მეწარმეთა შესახებ". ამავე კანონით განსაზღვრულია შპს პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე, (მთელი თავისი ქონებით) და პარტნიორების პასუხისმგებლობა (საწესდებო კაპიტალში წილის ოდენობით).

შპს დაფუძნებისას ადგილი შეიძლება ჰქონდეს შემდეგ ოპერაციებს:

1) შპს დაფუძნებისას საწესდებო კაპიტალის 50%-ის შევსება ფულადი სახსრებით:

დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დებეტი – კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

კრედიტი –საწესდებო კაპიტალი

2) პარტნიორების ვალდებულების დარჩენილი ნაწილის დაფარვა საწარმოსათვის აქტივის გადაცემით:

დებეტი–აქტივების ანგარიში

კრედიტი–კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

3) ვალდებულების დარჩენილი ნაწილის დაფარვა ფულადი სახსრების შეტანით:

დებეტი–ფულადი სახსრების ანგარიში

კრედიტი– კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

მაგალითი:

საწარმოს, რომლის საწესდებო კაპიტალი 9.000 ლარია ჰყავს სამი დამფუძნებელი, თანაბარი წილებით. საწარმოს დაფუძნებისას ორმა პარტნიორმა შეიტანა თანხა სრულად, ხოლო მესამემ 50%.

საწარმოს რეგისტრაციისას საწესდებო კაპიტალის შევსებასთან დაკავშირებული ოპერაციები ბუღალტრულად აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 7.500

დებეტი – კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 1.500

კრედიტი – საწესდებო კაპიტალი 9.000

პარტნიორმა დარჩენილი ვალდებულების ნაწილი შეავსო საწარმოსათვის კომპიუტერის გადაცემით. კომპიუტერის ღირებულება გადაცემის მომენტისათვის შეადგენდა 1.700 ლარს, "მეწარმეთა შესახებ" კანონის მიხედვით, თუ არაფულადი შენატანის ღირებულება მეტია შესატან თანხაზე, იგი უნდა აღიარდეს რეზერვის სახით:

დებეტი – კომპიუტერი 1.700

კრედიტი – არაფულადი შესატანის ნამეტი 200

კრედიტი –კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი 1.500

7.4. რეზერვების აღრიცხვა

რეზერვი წარმოადგენს სააქციო საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის შემადგენელ ნაწილს. მას აქვს მიზნობრივი დანიშნულება.

ბასს თანახმად ბალანსში ცალ-ცალკე უნდა აისახოს გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას. რეზერვის შექმნის აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს კანონიდან ან წესდებიდან (ბანკებში, სადაზღვევო კომპანიებში). ზოგჯერ რეზერვის შექმნას განაპირობებს საწარმოთა სააღრიცხვო პოლიტიკა. მაგალითად ეს დაკავშირებულია აქტივების გადაფასებასთან. გადაფასების შედეგად საწარმოს გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობა ბასს-ის თანახმად უნდა აისახოს როგორც რეზერვი. ეს განაპირობებს იმას, რომ საწარმოს, გარდა მოგებიდან შექმნილი
რეზერვისა შეიძლება ჰქონდეს, ძირითადი საშუალებების და არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვი.

მოგებიდან რეზერვის შექმნა ნიშნავს, რომ რეზერვის თანხით უნდა შემცირდეს გაუნაწილებელი მოგება. მაგალითად, თუ სააქციო საზოგადოების კრებამ გადაწყვიტა, რომ გაუნაწილებელი მოგების ხარჯზე შეიქმნას ახალი ტექნოლოგიების ათვისების რეზერვი (არ მოხდეს დივიდენდების გაცემა).

მაგალითი:

კორპორაციის საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება, რომ ტექნიკური გადაიარაღების მიზნით მოგებიდან შეიქმნას 30.000 ლარის რეზერვი. ეს ოპერაცია ანგარიშზე ასე აისახება:

დებეტი – 5310 გაუნაწილებელი მოგება 30.000

კრედიტი – 5450 ტექნიკური გადაიარაღების რეზერვი 30.000

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

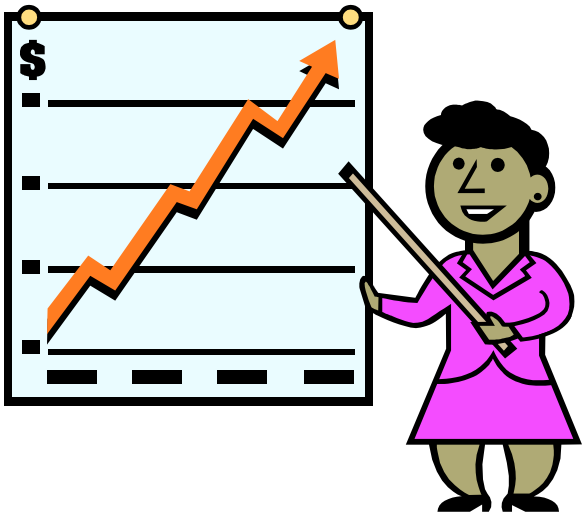
1) რა არის საკუთარი კაპიტალი

2) რას უწოდებენ სააქციო საზოგადოების და შპს-ის საწყის კაპიტალს

3) როგორი ტიპის აქციებს უშვებს სააქციო საზოგადოება

4) რა არის საემისიო კაპიტალი

5) რას ნიშნავს აქციების დანაწევრება



თემა. VIII შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვა

8.1. შემოსავლების და ხარჯების ცნება და მათი კლასიფიკაცია

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად გამოიყენება მოგების მაჩვენებელი. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტის: საერთო შემოსავლების და საერთო ხარჯებს შორის სხვაობით.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები შემოსავალს 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 არაა დაკავშირებული საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა დამატებით შენატანებთან.

–ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას. 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 ან არ წარმოიშვას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას და ამ თვალსაზრისით, არ განსხვავდება ამონაგებიდან. ბასს-ის სტრუქტურულ საფუძვლებში შემოსულობები ცალკე არ განიხილება.

შემოსულობა შეიძლება მიღებულ იქნეს ძირითადი აქტივების გაყიდვის შედეგად. შემოსავლების ცნება გულისხმობს არარეალიზებულ შემოსულობებს, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით.

თუ საანგარიშგებო პერიოდში ადგილი ჰქონდა შემოსულობების აღიარებას მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საწარმო ვალდებულია ისინი ასახოს ცალკე მუხლად, რათა უზრუნველყოფილ იქნას ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა მიერ ეფექტური ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსულობებს ხშირად ასახავენ მათ მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით.

ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს და ასევე ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში წარმოშობილი ხარჯებია, მაგალითად: რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასი და ცვეთა.

ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინალური საქმიანობის პირობებშიც რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა). ხარჯების ცნება აგრეთვე მოიცავს ფარულ ზარალს. მაგალითად, იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო ეროვნულთან შედარებით, თუ საწარმოს ჰქონდა სავალუტო კრედიტორული დავალიანება.

8.2. შემოსავლების და ხარჯების შეფასება და აღიარება

ფასს 15 –ის „ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ მიხედვით, საწარმომ მაშინ უნდა აღიაროს ამონაგები, როდესაც საწარმო შეასრულებს შესასრულებელ ვალდებულებას დაპირებული საქონლის ან მომსახურების (მაგალითად,აქტივის) მომხმარებლისთვის გადაცემით. აქტივი გადაცემულად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, როდესაც მომხმარებელი მოიპოვებს მოცემულ აქტივზე კონტროლს [31]. ამონაგების აღიარება ხდება იმ ანაზღაურების ოდენობით, რომელსაც საწარმო მოელის კლიენტისთვის მიწოდებული საქონლისა და მომსახურების სანაცვლოდ. ამონაგების აღიარების დასადგენად საჭიროა კლიენტებთან დადებული კონტრაქტის არსებობა.

სტანდარტი ამონაგების აღიარებისათვის მოითხოვს ხუთნაბიჯიანი მოდელის ანალიზს:

1. მომხმარებლებთან დადებული კონტრაქტის იდენტიფიცირება;
2. შესასრულებელი ვალდებულებების იდენტიფიცირება;
3. კონტრაქტის ფასის განსაზღვრა;
4. კონტრაქტის ფასის განსაზღვრა საკონტრაქტო ვალდებულებებზე;
5. ამონაგების აღიარება საკონტრაქტო ვალდებულების შესრულებისას.

ნაბიჯი 1. მომხმარებლებთან დადებული კონტრაქტის იდენტიფიცირება;

საწარმომ მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღრიცხოს, თუ ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია:

ა) ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებმა დაამტკიცეს ხელშეკრულება (წერილობით, სიტყვიერად ან სხვა მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად) და შესაბამისი სახელშეკრულებო პირობების შესრულების ვალდებულება აიღეს;

ბ) საწარმოს შეუძლია გადასაცემ საქონელთან ან მომსახურებასთან დაკავშირებული თითოეული მხარის უფლებების იდენტიფიკაცია;

გ) საწარმოს შეუძლია გადასაცემი საქონლის ან მომსახურებისთვის გადახდის პირობების იდენტიფიკაცია;

დ) ხელშეკრულებას კომერციული შინაარსი აქვს (ე.ი. მოსალოდნელია, რომ მოცემული ხელშეკრულების შედეგად შეიცვლება საწარმოს სამომავლო ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადები, სიდიდე და მასთან დაკავშირებული რისკი); და

ე) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ანაზღაურებას, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ.

ანაზღაურების თანხის მიღების ალბათობის შესაფასებლად, საწარმომ უნდა განიხილოს მხოლოდ მომხმარებლის უნარი და განზრახვა, გადაიხადოს მოცემული ანაზღაურების თანხა, მისი გადახდის ვადის დადგომისას. ანაზღაურების ოდენობა, რომლის მიღების უფლებაც საწარმოს აქვს, შეიძლება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე ნაკლები იყოს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურების სიდიდე ცვალებადია იმის გამო, რომ საწარმომ შეიძლება ფასდათმობა შესთავაზოს მომხმარებელს.

კონტრაქტი წარმოადგენს შეთანხმებას ორ ან მეტ მხარეს შორის, რაც წარმოქმნის ლეგალურ უფლებებსა და ვალდებულებებს, მიუხედავად მათი შედგენის ფორმისა.

ნაბიჯი 2. შესარულებელი ვალდებულებების იდენტიფიცირება

ხელშეკრულების დაწყებისას (ხელშეკრულების გაფორმების მომენტში) საწარმომ მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულების ფარგლებში დაპირებული საქონელი ან მომსახურება უნდა შეაფასოს და დაადგინოს მომხმარებლისთვის შესასრულებელი თითოეული დაპირება:

ა) გადასაცემი განსხვავებული საქონელი ან მომსახურება (ან საქონლის ან მომსახურების პაკეტი); ან

ბ) განსხვავებული საქონლის ან მომსახურებების სერია, რომლებიც ძირითადად ერთი და იგივეა და მომხმარებლებს ერთი და იმავე სქემის მიხედვით გადაეცემა.

საკონტრაქტო ვალდებულებების იდენტიფიცირება გულისხმობს იმ სააღრიცხვო ერთეულების დადგენას, რომელზედაც ნაწილდება საკონტრაქტო ფასი და რომელიც აღიარებული უნდა იყოს, როგორც შემოსავალი. თუ კონტრაქტით გათვალისწინებული საქონელი და მომსახურება განსხვავებულია ანუ განცალკევებადია საწარმომ უნდა მოახდინოს მათ მიწოდებაზე წარმოქმნილი ყველა ვალდებულების იდენტიფიცირება.

ნაბიჯი 3. კონტრაქტის ფასის განსაზღვრა

გარიგების ფასის დასადგენად საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ხელშეკრულების პირობები და თავისი მიღებული საქმიანი პრაქტიკა. გარიგების ფასი არის ანაზღაურების ის ოდენობა, რომლის მიღების უფლებას საწარმო მოელის, რომ მოიპოვებს მომხმარებლისთვის დაპირებული საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ, გარდა მესამე მხარის სახელით მიღებული თანხებისა (მაგალითად დღგ).

მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებით დაპირებული ანაზღაურება შეიძლება მოიცავდეს ფიქსირებულ თანხებს, ცვალებად თანხებს, ან ორივეს.

მომხმარებლის მიერ დაპირებული ანაზღაურების ხასიათი, გადახდის ვადები და ოდენობა გავლენას ახდენს გარიგების ფასზე. გარიგების ფასის განსაზღვრისას საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორების გავლენა:

ა) ცვალებადი ანაზღაურება;

ბ) ცვალებადი ანაზღაურების შეფასებების შეზღუდვა;

გ) ხელშეკრულებაში დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის არსებობა;

დ) არაფულადი ანაზღაურება; და

ე) მომხმარებლისთვის გადასახდელი ანაზღაურება.

გარიგების ფასის განსაზღვრის მიზნით საწარმომ უნდა იგულისხმოს, რომ მომხმარებელს დაპირებული საქონელი ან მომსახურება გადაეცემა არსებული ხელშეკრულების შესაბამისად და ხელშეკრულება არ გაუქმდება, არ განახლდება ან არ მოდიფიცირდება.

ნაბიჯი 4. კონტრაქტის ფასის განაწილება საკონტრაქტო ვალდებულებებზე. როდესაც კონტრაქტი შეიცავს ერთზე მეტ ვალდებულებას კონტრქტის მთლიანი ფასი უნდა განაწილდეს ცალკეულ საკონტრაქტო ვალდებულებებზე, როგორც დამოუკიდებელ ობიექტებზე.

საქონლისა და მომსახურების, როგორც დამოუკიდებელი ობიექტის გასაყიდად დასადგენი ფასის საუკეთესო საშუალებაა დაკვირვება ფასებზე, რომლითაც იყიდება ეს საქონელი და მომსახურება ცალკ-ცალკე ანალოგიურ სიტუაციში. მაგრამ თუ საქონლისა და მომსახურების, როგორც დამოუკიდებელი ობიექტების გასაყიდ ფასებზე დაკვირვება შეუძლებელია, მაშინ ის შეფასებული უნდა იქნეს შემდეგი გათვლებით:

- საბაზრო შეფასების კორექტირებით - იმ თანხის განსაზღვრა, რომელსაც გადაიხდიდა ამ საქონელში ან მომსახურებაში მყიდველი;
- მოსალოდნელი დანახარჯების პროგნოზი პლიუს მოგების ნორმა;

●იშვიათ შემთხვევაში ნარჩენი მეთოდის გამოყენებით -საკონტრაქტო ფასს გამოკლებული შეფასება დაკვირვებადი ფასებით.

ნაბიჯი 5. ამონაგების აღიარება საკონტრაქტო ვალდებულების შესრულებისას.

კომპანიამ შემოსავალი უნდა აღიაროს საქონლისა და მომსახურების გადაცემის გზით საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულებისას. საკონტრაქტო ვალდებულებები შესრულებულია მაშინ, როდესაც დამკვეთს გადაეცემა კონტროლი ამ აქტივებზე.

კონტროლი აქტივზე გულისხმობს, აქტივის გამოყენებისა და მისგან თითქმის ყველა დარჩენილი სარგებლის მიღების უნარს. კონტროლი ასევე მოიცავს სხვა საწარმოებისათვის ამ აქტივის გამოყენების და სარგებლის მიღების შეზღუდვის მეთოდების განსაზღვრის უნარს.

ვალდებულება შეიძლება შესრულდეს დროის კონრეტულ მომენტში (ძირითადად საქონლის რეალიზაციისას) ან გარკვეული პერიოდის განმავლობაში (ძირითადად მომსახურების გაწევისას). ამიტომ ამონაგების აღიარებისათვის მნიშვნელოვანია იმის დაგენა თუ როდის გადაეცემა მყიდველს კონტროლის უფლება.

დამკვეთს კონტროლის უფლება აქტივზე, გადაეცემა კონტრაქტის შესრულების პერიოდში, თუ შემდეგი სამი კრიტერიუმიდან ნებისმიერი კმაყოფილდება:

1. დამკვეთი, საწარმოს მიერ საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულებისგან სარგებელს ერთდროულად ღებულობს და მოიხმარს, მისი თანდათანობით (უწყვეტად შესრულების) პერიოდში:
2. საწარმო, ვალდებულების შესრულების პერიოდში აწარმოებს ან სრულყოფს დამკვეთის მიერ კონტროლირებად აქტივს(მაგალითად, დაუმთავრებელი მშენებლობა)
3. შექმნილ აქტივს არა აქვს რაიმე ალტერნატიული გამოყენება(ვერ იქნება გამოყენებული სხვა მიზნებისათვის) და საწარმოს აქვს უფლება მოითხოვოს შესრულებული სამუშაოების ანაზღაურება, კონკრეტული ვალდებულების შესრულებისთვის კონკრეტული თარიღისათვის.

დანახარჯების აღიარება (დარიცხვა) ხდება შესაბამისობის პრინციპის მიხედვით და უშუალოდაა დაკავშირებული შემოსავლების აღიარებასთან. ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება.

ხარჯების აღიარებისათვის აუცილებელია არსებობდეს პირდაპირი კავშირი დანახარჯების გაწევასა და შემოსავლების მიღებას შორის. ეს ნიშნავს, რომ ხარჯის აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც "გამომუშავებულ იქნა" შემოსავალი. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული სხვადასხვა სახის ხარჯი აღიარებული იქნება მაშინვე, როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან. ამ პრინციპის თანახმად არ შეიძლება ისეთი მუხლების აღიარება ბალანსში, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივებისა და ვალდებულებების ცნებებს.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და მათი კავშირის დადგენა შემოსავლებთან მხოლოდ ზოგადად და არაპირდაპირ არის შესაძლებელი, ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს სისტემატურად რაიმე შესაბამისი ნორმატიული განაწილების პრინციპის მიხედვით. ეს ძირითადად აუცილებელია ისეთ აქტივებზე გაწეული ხარჯების აღიარებასთან დაკავშირებით, როგორიცაა: ძირითადი საშუალებები, გუდვილი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები, ასეთ დროს დანახარჯების აღიარება ხდება ცვეთის ან ამორტიზაციის ხარჯების სახით. ხარჯების განაწილების აღნიშნული პროცედურები ითვალისწინებს დანახარჯების აღიარებას იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც აღნიშნულ მუხლებთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებელი მოიხმარება ან ამოიწურება.

საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯი უნდა აღიაროს და ასახოს მისი გაწევისთანავე , თუ იგი არ წარმოშობს სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს, ან როდესაც ამ დანახარჯის შედეგად მიღებული ეკონომიკური

სარგებელი არ შეიძლება აღიარებულ და ასახულ იქნას ბალანსში როგორც აქტივი.

8.3. რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა

ბასს-ის თანახმად, პროდუქციის, სამუშაოს და მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი წარმოადგენს საოპერაციო შემოსავალს.
რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვა ხდება ერთის მხრივ შემოსავალი რეალიზაციიდან ანგარიშის კრედიტში და მეორე მხრივ ფულადი სახსრების ანგარიშების ან მოთხოვნების ანგარიშის დებეტის მხარეს.
საქონლის (მომსახურების) რეალიზაციისას, მყიდველებისაგან მიღებული თანხები ხშირად ისეთ თანხებსაც მოიცავს, რომელიც არ ეკუთვნის საწარმოს. მაგალითად დღგ.
განვიხილოთ რეალიზაციასთან დაკავშირებული ოპერაციების ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასახვა:
თუ რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის აღიარება დაკავშირებულია აქტივების (ფულადი საშუალებები, მათი ეკვივალენტები, მოთხოვნები) მიღებასთან, ბუღალტრულად აისახება:

დებეტი – ფულადი საშუალებები ან
დებეტი – მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან
კრედიტი – გადასახდელი დღგ.

შემოსავლის აღიარებასთან ერთად უნდა მოხდეს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერა გატარებით:

დებეტი – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება
კრედიტი – საქონელი

მყიდველი უმრავლეს შემთხვევაში იტოვებს საქონლის უკან დაბრუნების უფლებას, თუ ეს დაკავშირებულია უხარისხო საქონლის მიწოდებასთან.
ეს ოპერაცია ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

დებეტი – 3330 გადასახდელი დღგ

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

გაყიდული საქონლის დაბრუნების და ფასდათმობის ანგარიში საანგარიშო პერიოდის ბოლოს უნდა დაიხუროს და ამ თანხით მოხდეს შემოსავლის ანგარიშის კორექტირება გატარებით:

დებეტი – 6110 შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან

კრედიტი – 6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

საანგარიშო პერიოდის ბოლოს შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან, შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან და სხვა საოპერაციო შემოსავლების ანგარიშები იხურება მოგება–ზარალის ანგარიშით:

დებეტი – შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან

დებეტი – შემოსავალი მომსახურების რეალიზაციიდან

დებეტი – საკომისიო შემოსავალი

დებეტი – სხვა საოპერაციო შემოსავლები

კრედიტი – მოგება–ზარალი

საქონლის ღირებულების ან მისი ნაწილის წინასწარი გადახდა არ წარმოშობს შემოსავალს. ისეთი შეკვეთა, როდესაც გადახდა (ან ნაწილობრივი გადახდა) ხორციელდება ავანსად იმ საქონლის მოწოდებისათვის, რომელიც მოცემულ მომენტში არ არსებობს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის სახით. მაგალითად, როდესაც საქონლის წარმოება ისევ გრძელდება ან მისი მიწოდება მომხმარებლისათვის უშუალოდ მესამე პირის მიერ უნდა განხორციელდეს ამონაგების აღიარება მოხდება მაშინ, როდესაც საქონელი მიტანილი იქნება მყიდველთან. ასეთ შემთხვევაში მიღებული თანხა აისახება ფულისა და "მიღებული ავანსების" ანგარიშზე შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დებეტი – 1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

პროდუქციის ან მომსახურების მიწოდებისთანავე მოხდება მიღებული ავანსების აღიარება შემოსავლად შემდეგი გატარებით:

დებეტი – 3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

მიღებული ავანსი ამ შემთხვევაში წარმოადგენს გარკვეულ ვალდებულებას მომწოდებლისადმი, განსაზღვრულ ვადაში (კონტრაქტით) მიაწოდოს საქონელი

ან მომსახურება. რაც თავისთავად იწვევს ვალდებულების შემცირებას „მიღებული ავანსის" სახით და შემოსავლის აღიარებას.

საქონლის რეალიზაცია შეიძლება განხორციელდეს გაყიდვით, რომლის დროსაც საქონლის მიწოდება განხორციელდება მხოლოდ მაშინ როდესაც მყიდველი საბოლოოდ გაასწორებს ანგარიშს, ნაწილ-ნაწილ გადახდის პირობებში.

საქონლის გაყიდვა შეიძლება განხორციელდეს: დისტრიბუტორებზე, დილერებზე, ან სხვა პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის გაყიდვას. ჩვეულებრივ, ამგვარი რეალიზაციიდან ამონაგების აღიარება ხდება, მაშინ, როდესაც მოხდება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა. მიუხედავად ამისა, თუ მყიდველი არსებითად მოქმედებს როგორც აგენტი, გაყიდვა ითვლება კონსიგნაციურ გაყიდვად. ამ შემთხვევაში, საქონლის მიმღები (მყიდველი) თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელი გაყიდოს ტვირთის მიმწოდებლის სახელით. საქონლის გამგზავნი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები მას მესამე პირზე გაყიდის.

საქონლის კონსიგნაციით გაყიდვის შემთხვევაში გამყიდველი საქონლის მიწოდების შემდეგ აკეთებს ბუღალტრულ გატარებას:

დებეტი – საქონელი კონსიგნაციით

კრედიტი – საქონელი

ამონაგები კონსიგნაციის წესით გაყიდვიდან (შემოსავლის აღიარება) გატარდება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი –6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

გაყიდული საქონლის ღირებულება ჩამოიწერება გატარებით:

დებეტი – 7210 გაყიდული საქონელი

კრედიტი – საქონელი კონსიგნაციით.

8.4. მომსახურების გაწევიდან ამონაგების აღრიცხვა

ბასს 18-ის თანახმად მომსახურების გაწევიდან მიღებულ ამონაგებს მიეკუთვნება: დამონტაჟების საფასური; ისეთი მომსახურების ანაზღაურება, რომელიც ჩაირთვება პროდუქციის ფასში; რეკლამის საკომისიო; სადაზღვევო კომპანიის საკომისიო გადასახდელები.

დამონტაჟების საფასურის აღიარება ამონაგების სახით ხდება დამონტაჟების დამთავრების სტადიის მიხედვით, თუ იგი დაკავშირებული არ არის ისეთი პროდუქციის გაყიდვასთან, როდესაც ამონაგების აღიარება ხდება საქონლის გაყიდვის შემდეგ.

თუ პროდუქციის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების დადგენილი თანხა (მაგალითად, გაყიდვის შემდგომი ტექნიკური უზრუნველყოფა და პროდუქციის ხარისხის ამაღლება პროგრამული უზრუნველყოფის გაყიდვისას), ხდება ამ თანხის გადატანა და იმ საანგარიშგებო პერიოდის ამონაგების სახით აღიარება, როდესაც შესრულდება მომსახურება. გადატანილი თანხა ის თანხაა, რომელიც დაფარავს მომსახურების მოსალოდნელ დანახარჯებს, ხელშეკრულების პირობების თანახმად, ამ მომსახურებიდან გარკვეული მოგების მიღებასთან ერთად.

საინფორმაციო საშუალებების საკომისიო გადასახდელის აღიარება ხდება მანამ, სანამ საზოგადოება გაეცნობა შესაბამის რეკლამას ან სარეკლამო ფილმს. საწარმოო–სარეკლამო საკომისიო გადასახდელის აღიარება ამონაგების სახით ხდება პროექტის დამთავრების სტადიის მიხედვით.

თანხის მიღება პროექტის დაწყებამდე აისახება ბუღალტრული მუხლით:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 3120 მიღებული ავანსები

მიღებული ავანსის ჩათვლა პროექტის დამთავრების შემდეგ:

დებეტი –3120 მიღებული ავანსები

კრედიტი – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

სადაზღვევო კომპანიების საკომისიო გადასახდელები. სადაზღვევო კომპანიების მიერ მიღებული ან მისაღები ისეთი საკომისიო გადასახდელები, რომლებიც არ მოითხოვს სადაზღვევო კომპანიისაგან შემდგომი მომსახურების გაწევას, კომპანიის მიერ აღიარებული იქნება ამონაგების სახით, შესაბამისი სადაზღვევო პოლისის ძალაში შესვლის თარიღით ან მისი განახლების თარიღით. თუმცა, როდესაც მოსალოდნელია, რომ სადაზღვევო კომპანიისაგან
მოთხოვნილი იქნება შემდგომი მომსახურების გაწევა სადაზღვევო პოლისის ვადის განმავლობაში, საკომისიო გადასახდელი ან მისი ნაწილი გადაიტანება

და აღიარებული იქნება იმ პერიოდის ამონაგების სახით, რომლის განმავლობაშიც მოქმედებს პოლისი. ეს ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

კრედიტი – 4410 გადავადებული შემოსავალი

პოლისის მოქმედების ვადაში ჩამოიწერება და აღიარდება ამონაგების სახით:

დებეტი –4410 გადავადებული შემოსავალი

კრედიტი –6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

8.5. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯების აღრიცხვა

შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე დანახარჯების აღიარება უშუალოდ დაკავშირებულია შემოსავლის აღიარებასთან. დანახარჯების სწორი და მოწესრიგებული აღრიცხვისათვის აუცილებელია მათი კლასიფიკაცია. ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვაოდ დანახარჯები, რომლებიც აყალიბებს პროდუქციის თვითღირებულებას და დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება პროდუქციის თვითღირებულებაში და აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

პროდუქციის ან გაწეული მომსახურების თვითღირებულება მოიცავს: ძირითადი მასალის ხარჯს, ძირითად შრომით (საწარმოო პერსონალის) და საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს.

ძირითადი მასალები წარმოადგენს ახლადშექმნილი პროდუქციის ნივთიერ საფუძველს. ამასთან ზოგიერთი მასალა ერთ რომელიმე წარმოებაში ძირითადია, მეორეში კი დამხმარე. ამის გამო ხდება მასალების დაყოფა ძირითად და დამხმარე მასალად.

ძირითად შრომით დანახარჯს მიეკუთვნება პროდუქციის წარმოებაში უშუალოდ მონაწილე პერსონალის შრომის ანაზღაურება (ხელფასი).

ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება წარმოების მართვის და მომსახურების ხარჯები, რომლებიც თავის მხრივ იყოფა: საწარმოო და არასაწარმოო ხარჯებად.

საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება პროდუქციის წარმოების მომსახურების და მართვის ხარჯები, მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა დანადგარების და შენობების ცვეთის და ექსპლუატაციის ხარჯები,

არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება საწარმოს მმართველობითი ხარჯები, მაგალითად მარკეტინგის და საერთო–ადმინისტრაციული ხარჯები.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება ხდება რაიმე ბაზის პროპორციულად.

განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს: ნამუშევარი მანქანა/საათები, შრომა/საათები, პროდუქციის ერთეული, პირდაპირი ხარჯები და სხვა.

დანახარჯები, რომლებიც აყალიბებს პროდუქციის თვითღირებულებას იყოფა ეკონომიკური შინაარსის და ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა გულისხმობს შეძენილი მარაგის დანახარჯად აღიარებას მისი შეძენისთანავე და წლის ბოლოს ინვენტარიზაციის გზით მარაგის ფაქტიური ნაშთის დადგენას
და მის კორექტირებას რეალიზაციის ფაქტიური მოცულობის მიხედვით.

ეს მეთოდი უშუალოდ დაკავშირებულია მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ მეთოდთან. დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მიზნით საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაყიდული საქონელი ცალკე აღრიცხვას არ მოითხოვს, რადგან საქონელი (მარაგი) შეძენისთანავე აღრიცხულია, როგორც რეალიზებული (დახარჯული).

დანახარჯების აღრიცხვისას მარაგებთან დაკავშირებული ოპერაციების ასახვა ხდება შემდეგ ანგარიშებზე (მწარმოებელ და მომსახურების სფეროში):

- ძირითადი და დამხმარე მასალების დანახარჯები / შეძენა
- სასაქონლო მარაგის კორექტირება

ვაჭრობის სფეროში:

- გაყიდული / შეძენილი საქონელი;
- შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა;
- სასაქონლო–მატერიალური მარაგის კორექტირება

როდესაც ვახდენთ დანახარჯების კლასიფიკაციას ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით შრომითი დანახარჯები შეიძლება დაიყოს პირდაპირ და არაპირდაპირ შრომით დანახარჯებად.

პირდაპირია ისეთი შრომითი დანახარჯი, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება კონკრეტული სახის პროდუქციას (მაგალითად, მუშების ხელფასი).

არაპირდაპირი კი ნაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის პროპორციული განაწილების წესით. შრომითი დანახარჯები აღირიცხება პირდაპირი და არაპირდაპირი ხელფასის ანგარიშებზე შედეგი გატარებით:

დებეტი – პირდაპირი ხელფასი

დებეტი – არაპირდაპირი ხელფასი

კრედიტი – გადასახდელი ხელფასები

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, რეალიზებულ პროდუქციაზე გაწეული დანახარჯები ჩამოიწერება და მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშს, შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი – 330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ზარალი

კრედიტი– რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

ფუნქციური დანიშნულების (საკალკულაციო მუხლების) მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის დროს დანახარჯები თავს იყრის დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე. დასაშვებია მის აღსარიცხავად სხვა ანგარიშების გამოყენებაც, მაგალითად, მარაგების ხარჯვის დროს, მისი გასვლისთანავე იგი აისახება უშუალოდ მარაგის ანგარიშის კრედიტში, წარმოებული პროდუქციის (სახეების მიხედვით) დებეტთან კორესპოდენციით.

8.6. პერიოდის ხარჯების აღრიცხვა

ხარჯებს, რომლებიც რომლებიც არ შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში ეწოდება პერიოდის ხარჯი. პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება:

–მარკეტინგის ხარჯები

–საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები

–არასაოპერაციო ხარჯები

–განსაკუთრებული ხარჯები

საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები ძირითადად საწარმოს საერთო მართვასთან დაკავშირებული ხარჯებია, მას მიეკუთვნება: ადმინისტრაციული პერსონალის ხელფასი, არასაწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების ცვეთის და რემონტის ხარჯი; ტელესაკომუნიკაციო მომსახურების დანახარჯები; დაზღვევის ხარჯები; იურიდიული, აუდიტორული, საკონსულტაციო და

სხვა მომსახურების ხარჯები; საეჭვო მოთხოვნების ხარჯები,

განვიხილოთ რამდენიმე ტიპური ოპრაციის ასახვა ანგარიშებზე:

1) დარიცხულია ადმინისტრაციული პერსონალის ხელფასი 5.000 ლარი

დებეტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 5.000

კრედიტი – 3130 გადასახდელი ხელფასები 5.000

2) დარიცხულია ადმინისტრაციული შენობის ცვეთა 3.500 ლარი

დებეტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია 3.500

კრედიტი – 2230 შენობების ცვეთა 3.500

3) კორექტირებულია საეჭვო მოთხოვნები 2.500

დებეტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები 2.500

კრედიტი – 1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 2.500

4) გადახდილია სატელეფონო ხარჯი 1.700 ლარი

დებეტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯი 1.700

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1.700

5) გადახდილია სასამართლო მოსაკრებელი 500 ლარი

დებეტი –7490 სხვა საერთო ხარჯი 500

კრედიტი –1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 500

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები ჯამდება და თანხა გადაიტანება საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ანგარიშზე:

დებეტი – 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები 13.200

კრედიტი – 7410 შრომის ანაზღაურება 5.000

კრედიტი – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია 3.500

კრედიტი – 7460 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება 2.500

კრედიტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯი 1.700

კრედიტი – 7490 სხვა საერთო ხარჯი 500

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ანგარიში საანგარიშო პერიოდის ბოლოს იხურება და თანხა გადაიტანება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

დებეტი –5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი 13.200

კრედიტი –7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები 13.200

მარკეტინგის დანახარჯები მოიცავს გაყიდვების, რეკლამირებისა და გასაღების ხარჯებს. მარკეტინგის ხარჯების აღრიცხვა საერთო და

ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვის იდენტურია. განვიხილოთ რამოდენიმე ტიპური მაგალითი:

1) გადახდილია რეკლამის ხარჯები 1.250 ლარი

დებეტი – 7310 რეკლამის ხარჯი 1.250

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1.250

2) დარიცხულია გამსაღებლის საკომისიო 1.300 ლარი

დებეტი – 7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო 1.300

კრედიტი – 3150 საკომისიო გადასახდელები 1.300

3) გადახდილია სატრანსპორტო მომსახურების თანხა 300 ლარი

დებეტი – 7340 ტრანსპორტირების და შენახვის ხარჯები 300

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 300

მარკეტინგის ხარჯი საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების მსგავსად სრულად გადაიტანება მოგება–ზარალის ანგარიშზე.

ბასს 23-ის თანახმად **სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები** უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც იქნა გაწეული.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში შედის:

ა) ბანკის ოვერდრაფტისა და მოკლე და გრძელვადიანი სესხების საპროცენტო განაკვეთები;

ბ) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია;

გ) სესხის აღებასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული დანახარჯების ამორტიზაცია;

დ) ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები; და

ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების შესწორება.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების ხარჯების სახით აღიარება ხდება საბაზისო მეთოდით მათი გაწევისთანავე.

ხარჯის აღიარება ბუღალტრულად გატარდება

დებეტი – 8210 საპროცენტო ხარჯი

კრედიტი –3410 გადასახდელი პროცენტები ან

კრედიტი – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

დანახარჯები, რომელიც პირდაპირ არ აღიარდება ხარჯის სახით, სესხზე დანახარჯების აღრიცხვის ალტერნატიული მეთოდის გამოყენების გზით, მიეკუთვნება აქტივის ღირებულებას.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1) როგორ განმარტავს ბასს შემოსავალს და ხარჯს
2) მიეკუთვნება თუ არა შემოსავალს მესაკუთრეთა დამატებითი შენატანები კაპიტალში
3) როგორ ხდება ხარჯების კლასიფიკაცია
4) რომელი ხარჯები მიეკუთვნება პერიოდის ხარჯებს

თემა IX. ფინანსური ანგარიშგება

9.1. ფინანსური ანგარიშგების არსი და მიზანი

ბასს 1 –ის თანახმად ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადეგია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება ასევე გვიჩვენებს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს. ამ მიზნით ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

ა) საწარმოს აქტივები;
ბ) საწარმოს ვალდებულებები;
გ) საკუთარი კაპიტალი;
დ) შემოსავლები და ხარჯები, მათ შორის, შემოსულობები და დანაკარგები; და
ე) სხვა ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში;
ვ) საწარმოს ფულადი ნაკადები.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მომხმარებელს საშუალებას აძლევს წინასწარ განსაზღვროს საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა, კერძოდ მათი რეალურობა და დროულობა.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის;

ბ) პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;

გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;

დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;

ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;

ფინანსური ანგარიშგება პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნილებებს. ეს გამოწვეულია იმით, რომ ფინანსური ანგარიშგების თითქმის ყველა მომხმარებელი ძირითადად დაინტერესებულია შემდეგი ტიპის ეკონომიკური გადაწყვეტილებებით:

ა) გადაწყვიტოს, როდის იყიდოს, დაიტოვოს ან გაყიდოს ინვესტირებული კაპიტალი;

ბ) შეაფასოს საწარმოს ხელმძღვანელების საქმიანობა და პასუხისმგებლობა;

გ) შეაფასოს, შეუძლია თუ არა საწარმოს უზრუნველყოს თავისი მუშაკები ხელფასებითა და სხვა სახის დახმარებებით;

დ) შეაფასოს მენეჯმენტის ხარისხი და ანგარიშმგებლობა;

ე) განსაზღვროს საგადასახადო პოლიტიკა;

ვ) განსაზღვროს გასანაწილებელი მოგება და დივიდენდები;

ზ) მოამზადოს და გამოიყენოს ეროვნული შემოსავლის სტატისტიკა;

თ) დაარეგულიროს საწარმოს საქმიანობა;

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები არინ: არსებული და პოტენციური ინვესტორები, დაქირავებული მუშაკები, კრედიტის გამცემები, მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები, მომხმარებლები, მთავრობები და მათი უწყებები,

საზოგადოება. მათ ფინანსური ანგარიშგება სჭირდებათ სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად სჭირდება ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობების, აგრეთვე მათი გამომუშავების საიმედობისა და დროულობის შეფასება. ეს უნარი საბოლოოდ განსაზღვრავს, მაგალითად, საწარმოს შესაძლებლობას გადაუხადოს დაქირავებულ მუშაკებსა და მომწოდებლებს, დაფაროს პროცენტები და მიღებული სესხები, აგრეთვე გაუნაწილოს მოგება მესაკუთრეებს. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები უკეთ შეაფასებენ საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშავების უნარს, თუ კი მათ ხელთ ექნებათ ინფორმაცია, რომელიც ფოკუსირებულია საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებზე.

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი (მათ შორის შესადარისი ინფორმაცია) უნდა წარადგინოს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც. როდესაც საწარმო ცვლის საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღს და წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას წარადგენს ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში, მან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში უნდა მიუთითოს ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი და გააკეთოს შემდეგი დამატებითი განმარტებები:

ა) მიზეზი, რატომ გამოიყენა ერთი წელიწადისაგან განსხვავებული პერიოდი; და

ბ) ფაქტი, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხები მთლიანად შესადარისი არ არის.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციისა.

ამ მეთოდის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე (და არა ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების მიღების და გადახდის დროს). ამასთან ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება. დარიცხვის მეთოდით მომზადებული

ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელს გააცნობს არა მხოლოდ წარსულ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც მოიცავს ფულადი საშუალებების გადახდასა და მიღებას, არამედ მომავალში გასანაღდებელ ვალდებულებებსა და მომავალი

პერიოდის მოთხოვნებსაც. მაშასადამე, ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია სხვადასხვა სახის ინფორმაცია წარსულში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ, რომელიც სჭირდებათ მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, იგულისხვება, 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. ხოლო თუ ასეთი განზრახვა ან საჭიროება არსებობს, მაშინ შესაძლოა საჭირო გახდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება სხვა საფუძველზე, რომელიც აღწერილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად საწარმოს. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც საწარმოს ხელმძღვანელობას განზრახული აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა. თუ შეფასების დროს საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის ცნობილია მოვლენებთან ან პირობებთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობები, რაც საფუძვლიან ეჭვს ბადებს საწარმოს შესაძლებლობაზე, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ, მან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას ეს არსებითი მოვლენები. თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გათვალისწინებული არ არის ფუნქციონირებადობის პრინციპი, საწარმომ შენიშვნებში უნდა განმარტოს ეს ფაქტი და საფუძველი, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის უპირველეს ყოვლისა, პასუხისმგებელია საწარმოს ხელმძღვანელობა.

ფინანსურმა ანგარიშგებამ უნდა უზრუნველყოს: დაგეგმვა, კონტროლი და შეფასება. აქედან, დაგეგმვა უზრუნველყოფს მოქმედების ფორმულირების პროცესს, მიზნის დასახვას, მისი მიღწევისთვის გზების ძიებას და საუკეთესო ალტერნატივების შერჩევას. კონტროლი გულისგმობს გეგმის შესრულების

მეთვალყურეობის პროცესს, ხოლო შეფასება არის გადაწყვეტილებების მიღების სისტების შესწავლის პროცესი მისი გაუმჯობესების მიზნით.

9.2. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, მათი აღიარება და შეფასება

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის ფინანსური შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებებს უწოდებენ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს.

ბუღალტრულ ბალანსში ეს ელემენტები წარმოდგენილია აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სახით; ამ მაჩვენებლების მიხედვით ხდება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასება.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ძირითადი ელემენტებია: შემოსავლები და ხარჯები, რითაც ფასდება საწარმოს საქმიანობის შედეგები.

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

ა) აქტივი არის რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს, წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

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

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

აქტივები. აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივის უნარი, ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. უნარი შეიძლება იყოს პროდუქტიული, რადგან ის არის საოპერაციო საქმიანობის ნაწილი. სხვა შემთხვევაში, შეიძლება იყოს ფულად სახსრებად და მათ ექვივალენტებად 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, რომელიც 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 შემოსვლას. ფულადი სახსრები კი, როგორც უნივერსალური საწარმოო რესურსი, თავისთავად საწარმოს ემსახურება.

აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში შემოდის სხვადასხვა გზით:

ა) შეიძლება აქტივის გამოყენება ცალკე ან სხვა აქტივებთან ერთად, საქონლის წარმოებისა და მომსახურების გაწევის პროცესში;

ბ) შეიძლება აქტივის გაცვლა სხვა აქტივზე;

გ) შეიძლება აქტივის გამოყენება ვალდებულების დასაფარავად;

დ) შეიძლება აქტივის განაწილება საწარმოს მესაკუთრეთა შორის.

მრავალ აქტივს, მაგალითად, ძირითად საშუალებებს, ფიზიკური ფორმა გააჩნია. მაგრამ აქტივის ერთადერთი განმსაზღვრელი თვისება ფიზიკური ფორმა არ არის. ასე მაგალითად პატენტს და საავტორო უფლებას არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა, მაგრამ ჩაითვლება აქტივებად, თუ ისინი იმყოფებიან საწარმოს განკარგულებაში და ივარაუდება, რომ მათი გამოყენება გამოიწვევს ფულადი სახსრების შემოსვლას საწარმოში.

ზოგიერთი აქტივი, მაგალითად, 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. 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 ან მოვლენები თავისთავად არ იწვევს აქტივების ზრდას: მაგალითად, მომავალში საწარმოს მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების 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 არ ნიშნავს იმას, რომ გაწეული დანახარჯები აკმაყოფილებს აქტივების არსს და შესაძლებელია ბალანსში მათი აქტივებად აღიარება. მსგავსად ამისა, დანახარჯების არარსებობა არ უშლის ხელს ობიექტის აქტივად აღიარებას. მაგალითად, საწარმოს მიერ უსასყიდლოდ მიღებული ობიექტები აკმაყოფილებენ აქტივის განმარტებას.

ვალდებულებების უპირველესი დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ საწარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა. ვალდებულება არის საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ ნორმებს ექვემდებარება. ვალდებულებები შეიძლება სამართლებრივად შევიდეს ძალაში სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნის ძალით. ნორმალურად ითვლება, მაგალითად, საწარმოს ვალდებულების წარმოშობა საქონლის ან მომსახურების მიწოდებისთვის. ვალდებულება წარმოიშობა ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში, აგრეთვე თუ საწარმოს სურს კარგი საქმიანი ურთიერთობები შეინარჩუნოს დამკვეთთან ან სხვა მომხმარებელთან. მაგალითად, თუ საწარმო გადაწყვეტს გამოასწოროს საგაანტიო 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, მაგალითად, დიდი ოდენობის

ჯარიმების არსებობამ, შეიძლება საწარმოს არ მისცეს რესურსების სხვა მიმართულებით გამოყენების უფლება.

ვალდებულება წარმოიშვება გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად. ასე მაგალითად, საქონლის შეძენა ან მომსახურების მიღება წარმოშობს შესაბამის სავაჭრო ვალდებულებას, ხოლო ბანკიდან სესხის მიღება წარმოშობს ვალდებულებას ამ სესხის დასაფარავად. საწრმოს შეუძლია ვალდებულების სახით ასახოს მუდმივი დამკვეთებისთვის საქონლის მიწოდებაზე გათვალისწინებული მომავალი ფასდათმობის თანხები. ამ შემთხვევაში, ვალდებულების წარმოშობის მიზეზია წარსულში გაყიდული საქონელი.

საკუთარი კაპიტალი ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი აქტივების ნაწილია. ბალანსში იგი შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად, მაგალითად სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას საწარმოთა უმრავლესობა იყენებს კაპიტალის ფინანსურ კონცეფციას. კაპიტალის ფინანსური კონცეფციის თანახმად, კაპიტალი როგორც ინვესტირებული ფული ან ინვესტირებული მსყიდველობითი უნარი, გაიგივებულია საწარმოს ნეტო აქტივებთან ან საკუთარ კაპიტალთან. კაპიტალის ფიზიკური კონცეფციის თანახმად კი კაპიტალი როგორც, მაგალითად, საწარმოს საოპერაციო სიმძლავრე, განიხილება საწარმოს მწარმოებლურობის სახით, რომელიც განისაზღვრება მაგალითად, პროდუქციის დღიური გამომუშავებებით.

კაპიტალის ფინანსური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, საწარმოს მიერ მოგების აღიარება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც წმინდა აქტივების ფულადი ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღემატება წმინდა აქტივების ფულად ღირებულებას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყოველნაირი გადანაწილებისა და ფულად ერთეულებში ან მუდმივი მსყიდველობითი უნარიანობით.

კაპიტალის ფიზიკური შენარჩუნების კონცეფციის თანახმად, საწარმოს მიერ მოგების აღიარება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს ფიზიკური მწარმოებლურობა აღემატება საწარმოს მწარმოებლურობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რომელიც რჩება მოცემულ პერიოდში კაპიტალის ყოველნაირი გადანაწილებისა და მესაკუთრეთა მიერ განხორციელებული ყოველგვარი დამატებითი შენატანების გამოქვითვის

შემდეგ. ფინანსური კაპიტალის შენარჩუნება იზომება ნომინალურ ფულად ერთეულებში.

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

საწარმოს **ბალანსში ვალდებულება მხოლოდ იმ შემთხვევაში აისახება**, თუ მისი დაფარვა მომავალში გამოიწვევს საწარმოდან ეკომნომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას და თუ შესაძლებელია მისი რაოდენობრივი შეფასება-განსაზღვრა. პრაქტიკაში ის სახელშკრულებო ვალდებულებები, რომლებიც არ შესრულებულა (მაგალითად, თუ სასაქონლო –მატერიალური ფასეულობა შეკვეთილია, მაგრამ ჯერ არ არის მიღებული), არ აისახება საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსში.

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

საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო შეფასება-გაზომვა. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ხარჯების აღიარება განსაზღვრა ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა (მაგალითად, ცვეთის ან თანამშრომელთათვის ხელფასის დარიცხვა).

საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ დანახარჯების გაწევისა და შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგებისა და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულ აღიარებას. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული სხვადასხვა სახის

ხარჯი აღიარებული და ასახული იქნება მაშინვე როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან.

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

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

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

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

გ) რეალიზებადი (საანგარიშსწორებო) ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ექვივალენტების იმ თანხით, რომლის მიღება შესაძლებელია ამ აქტივის გაყიდვის შედეგად მიმდინარე პერიოდში. **ვალდებულებები** აღირიცხება არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც გადახდილი უნდა იქნას მის დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

დ) დღევანდელი ღირებულება. აქტივების აღრიცხვა ხდება მომავალი წმინდა ფულადი სახსრების შემოსულობების დღევანდელი ღირებულებით, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივიდან საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. საწარმოს ვალდებულებები აისახება მომავალი წმინდა ფულადი სახსრების გასავლების დღევანდელი ღირებულებით, რომლის საწარმოდან გასვლა მოსალოდნელია, რომ აუცილებელი იქნება ამ ვალდებულების დასაფარად, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში

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

9.3. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები და ხარისხობრივი მახასიათებლები

ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს საწარმოს საფინანსო-სააღრიცხვო პროცესის შემადგენელ ნაწილს.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს:

ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის;

ბ) პერიოდის მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;

გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;

დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;

ე) განმარტებით შენიშვნებს, სადაც განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს ფართო მომხმარებლებისთვის უტყუარი და სამართლიანი. ეს კი შესაძლებელია, იმ შემთხვევაში, თუ ინფორმაციას გააჩნია შესაბამისი ხარისხობრივი მახასიათებლები.

ფინანსური ინფორმაციის ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლებია **შესაბამისობა და სამართლიანი წარდგენა.**

შესაბამისობა

შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციას შეუძლია გავლენის მოხდენა მომხმარებლების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. ინფორმაციას იმ შემთხვევაშიც შეუძლია ზემოქმედება მომხმარებლების გადაწყვეტილებაზე, თუ ზოგიერთი მათგანი გადაწყვეტს, არ გამოიყენოს ის, ან ეს ინფორმაცია უკვე ცნობილია მისთვის სხვა წყაროებიდან.

შესაბამის ფინანსურ ინფორმაციას მაშინ შეუძლია გავლენის მოხდენა მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე, თუ მას გააჩნია **საპროგნოზო ან დამადასტურებელი** თვისება, ან ორივე ერთად.

ფინანსურ ინფორმაციას გააჩნია **საპროგნოზო** თვისება (ღირებულება), თუ მისი გამოყენება შესაძლებელია ამოსავალ ბაზად იმ პროცესებში, რომლებსაც მომხმარებლები იყენებენ მომავალი შედეგების პროგნოზირებისთვის. იმისათვის, რომ ინფორმაციას ჰქონდეს საპროგნოზო ღირებულება, აუცილებელი არაა, რომ თვითონ ინფორმაცია იყოს წარმოდგენილი პროგნოზის ფორმით.

ფინანსურ ინფორმაციას, რომელსაც საპროგნოზო თვისება გააჩნია, მომხმარებლები იყენებენ საკუთარი პროგნოზების გამოსათვლელად.

ფინანსურ ინფორმაციას გააჩნია **შესადარისობის** თვისება, თუ ის უზრუნველყოფს მტკიცებულებებს (ადასტურებს ან ცვლის) ადრე გაკეთებულ შეფასებებზე.

ფინანსური ინფორმაციის **საპროგნოზო და დამადასტურებელი** თვისებები ერთმანეთთან არის დაკავშირებული. ინფორმაციას, რომელსაც გააჩნია საპროგნოზო თვისება, ხშირად გააჩნია ასევე დამადასტურებელი თვისებაც. მაგალითად, ინფორმაცია მიმდინარე წლის ამონაგების შესახებ, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია მომავალი წლების ამონაგების პროგნოზირების საფუძვლად, შეიძლება ასევე შევუდაროთ მიმდინარე წლის ამონაგების პროგნოზს, რაც გამოთვლილი იყო წინა წლებში. ამგვარი შედარების შედეგები მომხმარებელს ეხმარება იმ პროცესების/მეთოდების შეცვლასა და გაუმჯობესებაში, რომლებიც წინა პერიოდებში გამოიყენა პროგნოზების გამოსათვლელად.

სამართლიანი წარდგენა

ფინანსური ანგარიშები, ეკონომიკური მოვლენების შესახებ, წარმოდგენას გვიქმნის სიტყვებისა და ციფრების მეშვეობით. ფინანსური ინფორმაცია სასარგებლო რომ იყოს, ის არა მარტო შესაბამისი ეკონომიკური მოვლენების შესახებ უნდა

გვიქმნიდეს წარმოდგენას, არამედ ასევე სამართლიანად უნდა წარმოაჩენდეს იმ მოვლენებს, რომლის ასახვისთვისაც არის განკუთვნილი. იმისთვის, რომ ინფორმაცია იდეალური იყოს მოვლენების სამართლიანი ასახვის თვალსაზრისით, მას უნდა გააჩნდეს სამი მახასიათებელი: უნდა იყოს **სრულყოფილი, ნეიტრალური და არ უნდა შეიცავდეს შეცდომებს.**

სრულყოფილი ასახვა გულისხმობს ყველანაირი ინფორმაციის მიწოდებას, ყველა აუცილებელი აღწერილობისა და განმარტების ჩათვლით, რომელიც აუცილებელია იმისთვის, რომ მომხმარებელმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას იმ ეკონომიკური მოვლენების შესახებ, რომელიც უნდა ასახოს ამ ინფორმაციამ. მაგალითად, ჯგუფის აქტივების სრულყოფილი ასახვა, როგორც მინიმუმი, გულისხმობს ჯგუფის აქტივების ხასიათის აღწერას, ჯგუფის ყველა აქტივის რაოდენობრივად გამოსახვას, ასევე იმის განმარტებას, რას ასახავს მოცემული ციფრობრივი მონაცემები (მაგალითად, პირვანდელ ღირებულებას, კორექტირებულ ღირებულებას თუ რეალურ ღირებულებას). გარდა ამისა, ზოგიერთი მუხლისთვის სრულყოფილი ასახვა შეიძლება გულისხმობდეს ამ მუხლების ხასიათსა და რაოდენობასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ფაქტების განმარტებას, იმ ფაქტორებისა და გარემოებების ახსნას, რომლებსაც შეუძლია

გავლენის მოხდენა მათ რაოდენობასა და ხასიათზე და ასევე რაოდენობრივი მონაცემების განსაზღვრისთვის გამოყენებული პროცესის აღწერას.

ნეიტრალური ასახვა გულისხმობს ფინანსური ინფორმაციის შერჩევას, ან წარმოდგენას მიუკერძოებლად. ნეიტრალური ასახვა არ გულისხმობს ტენდენციურობას, ორიენტაციას იმაზე, რომ მომხმარებლების ყურადღება მიმართოს რომელიმე მიმართულებით, წინასწარგამიზნულად რაიმეზე გაამახვილოს, ან პირიქით შეასუსტოს მათი ყურადღება, ან რაიმე სხვა გზით მოახდინოს ზემოქმედება მომხმარებლის მოსაზრებებზე, რათა გაიზარდოს იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ინფორმაციას მომხმარებლები მიიჩნევენ ხელსაყრელად ან არახელსაყრელად. ნეიტრალური ინფორმაცია არ აღნიშნავს ისეთ ინფორმაციას, რომელსაც არ გააჩნია არანაირი მიზანი, ან არანაირ ზეგავლენას არ ახდენს მომხმარებლების ქცევებზე. პირიქით,

შესაბამის ინფორმაციას, განმარტების თანახმად, შეუძლია გავლენის მოხდენა მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე, მათი შეცვლა.

სამართლიანი წარდგენა არ ნიშნავს სიზუსტეს ყველა ასპექტში. შეცდომების არარსებობა არ ნიშნავს იმას, რომ ეკონომიკური მოვლენების აღწერაში საერთოდ არ იარსებებს შეცდომა, ან არაფერი იქნება გამოტოვებული, ან წარმოდგენილი

ინფორმაციის მისაღებად პროცესი უშეცდომოდ იყო შერჩეული და გამოყენებული. ამ თვალსაზრისით, შეცდომების არარსებობა არ ნიშნავს აბსოლუტურ სიზუსტეს ყველა ასპექტში. მაგალითად, შეუძლებელია არადაკვირვებადი (არაემპირიული) ფასის ან ღირებულების შეფასების მიკუთვნება ზუსტი, ან არაზუსტი

ინფორმაციის კატეგორიებზე. თუმცა, ამგვარი შეფასების წარდგენა შეიძლება სამართლიანი იყოს, თუ თანხა ზუსტად და ნათლად იქნება დახასიათებული, როგორც შეფასებითი მნიშვნელობა, ახსნილი იქნება შეფასების პროცესის ხასიათი და მისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვები და შეცდომები დაშვებული არ იყო შეფასებითი მნიშვნელობის დასადგენად სათანადო პროცესის შერჩევასა და გამოყენებაში.

სამართლიანი წარდგენა, თავისთავად, ყოველთვის არ უზრუნველყოფს ინფორმაციის სარგებლიანობას. მაგალითად, ანგარიშვალდებულმა საწარმომ ძირითადი საშუალებები შეიძლება მიიღოს სახელმწიფო გრანტის მეშვეობით. ცხადია, ანგარიშგებაში იმის ჩვენება, რომ საწარმომ აქტივი უსასყიდლოდ (ნულოვანი ღირებულებით) მიიღო, უზრუნველყოფს მისი თვითღირებულების სამართლიანად წარდგენას, მაგრამ ეს ინფორმაცია, სავარაუდოდ, არ იქნება ძალიან სასარგებლო. შედარებით უფრო რთულ მაგალითად გამოდგება იმ თანხის შეფასება, რომლითაც უნდა გაკორექტირდეს აქტივის საბალანსო ღირებულება, რათა აისახოს აქტივის ღირებულების გაუფასურება. ამგვარი შეფასება შეიძლება უზრუნველყოფდეს სამართლიან წარდგენას იმ შემთხვევაში, თუ ანგარიშვალდებულმა საწარმომ აქტივის გაუფასურების შესაფასებლად სათანადოდ გამოიყენა შესაბამისი პროცესი, სწორად დაახასიათა მოცემული შეფასებითი მნიშვნელობა და განმარტა ყველანაირი განუსაზღვრელობა, რომელიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ამ შეფასებაზე. თუმცა, თუ ამგვარ შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა ძალიან მაღალია, ამგვარი შეფასება, მაინცდამაინც, სასარგებლო ინფორმაცია არ იქნება.

ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებს ინფორმაციის სარგებლიანობას

შესადარისობა, შემოწმებადობა, დროულობა და აღქმადობა ის ხარისხობრივი მახასიათებლებია, რომლებიც ამაღლებს შესაბამისი და სამართლიანად წარმოდგენილი ინფორმაციის სარგებლიანობას. გარდა ამისა, ზემოაღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებლები იმის დადგენაშიც გვეხმარება, ორი მეთოდიდან რომელი უნდა გამოვიყენოთ ამა თუ იმ ეკონომიკური მოვლენის

ასახვისთვის, თუ მიიჩნევა, რომ ორივე მეთოდი ერთნაირად შესაბამისია და უზრუნველყოფს სამართლიან წარდგენას.

შესადარისობა

მომხმარებლების მიერ გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი მოიცავს ალტერნატიულ ვარიანტებს შორის არჩევანის გაკეთებას, მაგალითად: ინვესტიცია უნდა გაყიდოს, თუ შეინარჩუნოს, ან ინვესტიცია რომელიმე ერთ ანგარიშვალდებულ საწარმოში განახორციელოს, თუ სხვაში. აქედან გამომდინარე, ინფორმაცია ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ უფრო სასარგებლოა, თუ შესაძლებელია მისი შედარება სხვა საწარმოთა შესახებ არსებულ ანალოგიურ ინფორმაციასთან და იმავე საწარმოს სხვა პერიოდის, ან თარიღის ანალოგიურ ინფორმაციასთან.

შესადარისობა ინფორმაციის ისეთი ხარისხობრივი მახასიათებელია, რომელიც მომხმარებლებს განსახილველ ელემენტებს შორის მსგავსებისა და განსხვავების დადგენისა და გააზრების საშუალებას აძლევს. სხვა ხარისხობრივი მახასიათებლებისაგან განსხვავებით, შესადარისობის ცნება დაკავშირებული არ არის რომელიმე ერთ ელემენტთან. შედარებისთვის საჭიროა სულ მცირე ორი მუხლი.

შემოწმებადობა

ინფორმაციის შემოწმების შესაძლებლობის თვისება მომხმარებელს ეხმარება დარწმუნდეს იმაში, რომ ინფორმაცია სამართლიანად ასახავს იმ ეკონომიკურ მოვლენას, რომლის ასახვისთვისაც არის განკუთვნილი. შემოწმებადობა იმას ნიშნავს, რომ სხვადასხვა ინფორმირებული და დამოუკიდებელი დამკვირვებელი შეძლებს ერთი და იმავე აზრის გამოტანას, თუმცა აუცილებელია არ არის, რომ სრულ თანხმობას მიაღწიონ იმასთან დაკავშირებით, რომ გარკვეული მოვლენა სამართლიანად არის წარდგენილი. იმისათვის, რომ ინფორმაციას გააჩნდეს შემოწმების შესაძლებლობის თვისება, სავალდებულო არ არის, რაოდენობრივი ინფორმაცია ასახავდეს ერთადერთ შესაძლო შეფასებით მნიშვნელობას. შემოწმებას შეიძლება დაექვემდებაროს შესაძლო მნიშვნელობების გარკვეული დიაპაზონი (მწკრივი) და მასთან დაკავშირებული ალბათობებიც.

შემოწმებადობა შეიძლება იყოს პირდაპირი, ან არაპირდაპირი. პირდაპირი შემოწმებადობა იმას ნიშნავს, რომ რიცხობრივი მონაცემის, ან სხვა ინფორმაციის შემოწმება შესაძლებელია უშუალო დაკვირვების გზით, მაგალითად თანხის დამტკიცება ფულადი სახსრების დათვლით.

არაპირდაპირი შემოწმებადობა ნიშნავს მოდელის ამოსავალი მონაცემების, ფორმულებისა და მოდელის სხვა შემადგენელი ელემენტების შემოწმებას და მიღებული შედეგების იმავე მეთოდიკით ხელახლა დამოუკიდებლად დათვლას. ამის მაგალითია მარაგის საბალანსო ღირებულების შემოწმება ამოსავალი მონაცემების

(რაოდენობებისა და ღირებულებების) შემოწმებით და მარაგის საბოლოო ნაშთის ხელახლა დათვლა ღირებულებების მოძრაობის შესახებ იმავე

დაშვების გამოყენებით (მაგალითად, "პირველი შემოსავალში, პირველი გასავალში" (ფიფო) -

მეთოდით).

ზოგიერთი განმარტებითი მასალისა და საპროგნოზო ინფორმაციის შემოწმება შეიძლება შესაძლებელი იყოს მხოლოდ მომავალ პერიოდში, ან საერთოდ შეუძლებელი იყოს. იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა შეძლონ იმის გადაწყვეტა, სურთ თუ არა მათ ამგვარი ინფორმაციის გამოყენება, როგორც წესი, აუცილებელია გამოყენებული ძირითადი დაშვებების განმარტება ფინანსურ ანგარიშგებაში, მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის მიწოდება ზემოაღნიშნული ინფორმაციის შეგროვების მეთოდებისა და სხვა ფაქტორებისა თუ გარემოებების შესახებ, რომლებიც ასაბუთებს ამ ინფორმაციას.

დროულობა

ინფორმაციის დროულობა იმას ნიშნავს, რომ გადაწყვეტილებების მიმღებ პირებს ინფორმაცია ხელთ ჰქონდეთ იმ დროს, როდესაც მას შეუძლია გავლენის მოხდენა მათ მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე. საზოგადოდ, რაც უფრო ძველია ინფორმაცია, მით უფრო ნაკლებად სასარგებლოა. თუმცა, ზოგიერთი ინფორმაცია შეიძლება დროული დარჩეს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ დიდი ხნის განმავლობაში იმის გამო, რომ ზოგიერთ მომხმარებელს შეიძლება აინტერესებდეს ტენდენციების დადგენა და შეფასება.

აღქმადობა

კლასიფიცირება, სისტემატიზაცია და ნათლად და ლაკონურად წარმოდგენა ინფორმაციას აღქმადს, გასაგებს ხდის.

ზოგიერთი ეკონომიკური მოვლენა, თავისი არსით, რთულია და შეუძლებელია მისი წარმოდგენა ადვილად გასაგები ფორმით. თუ ფინანსურ ანგარიშებში ამგვარი ეკონომიკური

მოვლენების შესახებ ინფორმაცია არ აისახება, ასეთი ფინანსური ანგარიშების ინფორმაცია შეიძლება უფრო ადვილად გასაგები გახდეს. თუმცა, ასეთი ანგარიშები არ იქნება სრულყოფილი და, მაშასადამე, პოტენციურად შეუძლია მომხმარებლების შეცდომაში შეყვანა.

ფინანსური ანგარიშები მზადდება ისეთი მომხმარებლებისთვის, რომლებსაც გააჩნიათ ბიზნესისა და ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ საკმარისი ცოდნა და ამ ინფორმაციას გულდასმით შეისწავლიან და აანალიზებენ. ზოგჯერ მცოდნე და

ყურადღებიან მომხმარებლებსაც სჭირდებათ კონსულტანტის დახმარება, რათა გაერკვნენ რთული ეკონომიკური მოვლენების ამსახველ ინფორმაციაში.

9.4. ბუღალტრული ბალანსი

ბალანსი წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ერთ- ერთ ელემენტს, რომელიც ასახავს საწარმოს აქტივების, საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების სიდიდეს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

ბალანსი ასახავს ერთი მხრივ, საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებს, მეორე მხრივ, მათი დაფინანსების წყაროებს.

ბალანსი შედგება ორი ნაწილისაგან. ერთი ნაწილი ასახავს საწარმოს აქტივებს (ეკონომიკურ რესურსებს), ხოლო მეორე ნაწილი კაპიტალს და ვალდებულებებს.

აქტივი=საკუთარი კაპიტალი + ვალდებულებები

ბასს 1-ის მიხედვით, ყოველმა საწარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში განცალკევებულად უნდა ასახოს გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები და მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ლიკვიდობის მიხედვით წარდგენილი ინფორმაცია უფრო საიმედო და შესაბამისია. როდესაც საწარმო ამგვარ გამონაკლისს მიმართავს, მაშინ ყველა აქტივისა და ვალდებულების წარდგენა უნდა მოხდეს ლიკვიდობის მიხედვით.

აქტივი ჩაითვლება მიმდინარე აქტივად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე შემდეგ პირობას:

ა) ნავარაუდებია აქტივის რეალიზაცია, ან გამიზნულია 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, 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. გრძელვადიან აქტივებს მიეკუთვნება ყველა გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური

აქტივები, რომლებიც გამოიყენება გრძელვადიანი დანიშნულებით.

საწარმომ თავისი **ვალდებულებების** კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს, როგორც მოკლევადიანი, 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.

საწარმოო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შეძენით და მთავრდება მზა პროდუქციის გაცვლით ნაღდ ფულზე ან ფულის ექვივალენტზე.

საწარმოს ბალანსი დაყოფილია ელემენტებად და მუხლებად. თითოეულ ელემენტს გააჩნია შესაბამისი მუხლი, რომელიც აერთიანებს ერთგვაროვან რესურსებს და წყაროებს.

ბასს -1-ის მიხედვით ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აუცილებელია აისახოს მინიმუმ 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) ჯამური თანხა ფასს 5-ის – „გასაყიდად გამიზნული გრძელვადიანი აქტივები და შეწყვეტილი ოპერაციები“– შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებული აქტივებისა და გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში ჩართული აქტივების;

ლ) სავაჭრო და სხვა ვალდებულებები;

მ) ანარიცხები;

ნ) ფინანსური ვალდებულებები (გარდა (ლ) და (მ) პუნქტებში მოცემული თანხებისა);

ო) მიმდინარე საგადასახადო აქტივები ან ვალდებულებები, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 12-ში – „მოგებიდან გადასახადები".

პ) გადავადებული საგადასახადო აქტივები და ვალდებულებები, როგორც ეს განსაზღვრულია ბასს 12-ში;

ჟ) ფასს 5-ის შესაბამისად გასაყიდად გამიზნულად კლასიფიცირებულ გამსვლელ ჯგუფში შესული ვალდებულებები;

რ) არამაკონტროლებელი წილი, რომელიც წარმოდგენილია საკუთარ კაპიტალში;

ს) გამოშვებული სააქციო კაპიტალი და სათავო საწარმოს მესაკუთრეებზე მისაკუთვნებელი რეზერვები.

პრაქტიკაში გვხვდება ბალანსის მუხლების განლაგების სხვადასხვა თანმიმდევრობა, თუმცა ბალანსის მუხლების განლაგებას ყველა შემთხვევაში საფუძვლად უდევს მათი ლიკვიდურობა. გამოიყენება მუხლების განლაგება, როგორც ლიკვიდობის ზრდის, ისე ლიკვიდურობის კლების მიხედვით.

ლიკვიდურობა ფულად საშუალებებად ქცევის უნარს ნიშნავს.

ლიკვიდურობის ზრდის მიხედვით, ბალანსის აქტივში ჯერ გრძელვადიანი და შემდეგ მოკლევადიანი აქტივები აისახება. ლიკვიდურობის შემცირების მეთოდით, პირიქით, ჯერ მოკლევადიანი და შემდეგ, გრძელვადიანი აქტივებია მოცემული. საერთოდ ეს არაარსებითი საკითხია. მთავარია მოხდეს გრძელვადიანი და მოკლევადიანი აქტივების სწორად დაჯგუფება (იდენტიფიკაცია).

ბალანსის აგება შესაძლებელია ვერტიკალური და ჰორიზონტალური ფორმატით. ვერტიკალური ფორმის შემთხვევაში ბალანსში ჯერ თავსდება აქტივები, შემდეგ კაპიტალი და ვალდებულებები. ხოლო ჰორიზონტალური ფორმის შემთხვევაში მიიღება ორგვერდიანი ბალანსი, რომლის მარცხენა მხარეს აქტივს, მარჯვენას კი პასივს უწოდებენ. ბალანსის გარეგნული ფორმატიც არა არსებითი საკითხია.

საწარმოს მარტივი სახის ჰორიზონტალური ფორმატით აგებული ბალანსი, შეიძლება შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ:

შპს “ვარძია”

ბალანსი

2018 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები				საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
გრძელვადიანი აქტივები				**საკუთარი კაპიტალი**		
ძირითადი საშუალებები		22.000		საწესდებო კაპიტალი		5.000
არამატერიალური აქტივები		3.000		რეზერვები		1.500
სულ გრძელვადიანი				აკუმულირებული მოგება		15.000
აქტივები		25.000		სულ საკუთარი კაპიტალი		26.500
მიმდინარე აქტივები				**გრძელვადიანი ვალდებულებები**		
სასაქონლო-მატერიალური				ბანკის გრძელვადიანი სესხი		7.200
ფასეულობა		7.000				
სავაჭრო და სხვა მოთხოვნები		3.500		**მოკლევადიანი ვალდებულებები:**		
ავანსები		1.900		სავაჭრო და სხვა		
				ვალდებულებები		2.700
ფულადი სახსრები		2.500		მოკლევადიანი სესხები		1.500
				ვალდებულებები გადასახდელი		
სულ მიმდინარე		14.900		ხელფასებით	850	აქტივები
ვალდებულებები საშემოსავლო						
				გადასახადით		150
				სულ ვალედებულებები		12.400
სულ აქტივები		38.900				
				სულ კაპიტალი და		
				ვალდებულებები		38.900

9.5. მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება

მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში), მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებების გარდა, წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები:

ა) მოგება ან ზარალი;

ბ) სხვა სრული შემოსავლის მთლიანი თანხა;

გ) პერიოდის სრული შემოსავალი, რომელიც ასახავს მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის მთლიან თანხას.

თუ საწარმო განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას წარადგენს, ამ შემთხვევაში მას არ ევალება მოგების ან ზარალის განყოფილების გათვალისწინება იმ ანგარიშგებაში, სადაც წარმოდგენილია სრული შემოსავალი.

საწარმომ, მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებების გარდა, უნდა წარმოადგინოს შემდეგი მუხლები, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის მოგების, ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის განაწილებას:

ა) პერიოდის მოგება ან ზარალი, რომელიც მისაკუთვნებელია:

1. არამაკონტროლებელ წილზე; და
2. მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებზე.

ბ) პერიოდის სრული შემოსავალი, რომელიც მისაკუთვნებელია:

1. არამაკონტროლებელ წილზე; და
2. მშობელი საწარმოს მესაკუთრეებზე.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მუხლებს, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის შემდეგ თანხებს:

ა) ამონაგები, რომელშიც გამოყოფილი უნდა იყოს ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით გამოთვლილი საპროცენტო ამონაგები;

ბ) ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;

გ) ფინანსური დანახარჯები;

დ) გაუფასურების ზარალი (მათ შორის, გაუფასურების ზარალის აღდგენილი თანხები, ან გაუფასურების შემოსულობა), რომელიც განსაზღვრულია ფასს 9-ის შესაბამისად;

ე) წილობრივი მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი

საწარმოების მოგების ან ზარალის წილი;

ვ) საგადასახადო ხარჯი;

ბასს 1-ის მიხედვით საწარმომ მოგებაში ან ზარალში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს მათი **ეკონომიკური შინაარსის**, ან საწარმოში მათი **ფუნქციების მიხედვით**. არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.

ხარჯების აღრიცხვის მეთოდებს შორის არჩევანი დამოკიდებულია ისტორიულ და სამრეწველო ფაქტორებზე და საწარმოს თავისებურებებზე. ორივე მეთოდი უზრუნველყოფს იმ ხარჯების დახასიათებას, რომელთა პირდაპირი ან არაპირდაპირი ცვალებადობაც მოსალოდნელია, საწარმოს წარმოების ან რეალიზაციის დონის ცვლილებების შესაბამისად. ბასს 1 მოითხოვს, რომ დანახარჯების კლასიფიკაციის შერჩევა მოხდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგების უკეთ წარმოჩენის პოზიციიდან.

ქვემოთ მოცემული კლასიფიკაცია ეყრდნობა ხარჯების დაჯგუფებას, მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით:

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

მაგალითი:

საწარმოს 2018 წლის შემოსავლების და ხარჯების შესახებ გვაქვს შემდეგი ინფორმაცია:

შემოსავლები		
ამონაგები	115.000	
სხვა შემოსავალი	11.300	
		126.300
ხარჯები		

ნედლეულისა და მასალების ხარჯი	56.400	
პერსონალის შენახვის ხარჯი	27.250	
ცვეთის და ამორტიზაციის ხარჯი	13.450	
სხვა ხარჯები	5.100	
		102.200
მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი წლის ბოლოს		3.750

ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ 2018 წლის

ამონაგები		115.000
სხვა შემოსავლები		11.300
ცვლილებები მზა პროდუქციის მარაგსა და დაუმთავრებელ წარმოებაში	(3.750)	
ნედლეულის და მასალების ხარჯი	56.400	
პერსონალის შენახვის ხარჯი	27.250	
ცვეთის და ამორტიზაციის ხარჯი	13.450	
სხვა ხარჯები	5.100	
სულ ხარჯები		98.450
მოგება დაბეგვრამდე		27.850

ასეთი მიდგომა გამოიყენება საწარმოო სექტორში, სადაც იქმნება ახალი პროდუქტი (მრეწველობა, სოფლის მეურნეობა, მშენებლობა).

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.

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 ფუნქციების მეთოდის შედგენილ მოგაბა-ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების ელემენტები უნდა დაჯგუფდეს ოთხი მთავარი ფუნქციის მიხედვით:

- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალ ხარჯებად;
- კომერციულ ხარჯებად;
- ადმინისტრაციულ ხარჯებად;
- სხვა ხარჯებად.

ეს მეთოდი მომსახურების სფეროში გამოიყენება.

დავუშვათ, ხარჯების ფუნქციური დანიშნულებით დაჯგუფებამ ზემოთ მოცემული მონაცემების მიხედვით შემდეგი სურათი მოგვცა:

ხარჯების ელემენტები	თვითღირებულება	კომერციული ხარჯი	ადმინისტრაციული ხარჯი	სხვა ხარჯი	სულ
ნედლეულის და მასალების ხარჯი	56.400				56.400

პერსონალის შენახვის ხარჯი	20.000	7.000	250		27.250
ცვეთის და ამორტიზაციის ხარჯი	12.000	1.000	• 450		13.450
სხვა ხარჯები	3.200	1.200	700		5.100
სულ	91.600	9.200	1.400		102.200

ანგარიშგება მოგება ზარალის შესახებ

ამონაგები	115.000
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება:	(87.850)
საერთო მოგება	27150
სხვა შემოსავლები	11.300
კომერციული ხარჯი	(9.200)
ადმინისტრაციული ხარჯი	(1.400)
მოგება	27.850

მოცემულ შემთხვევაში 91.600 ლარი არის წლის განმავლობაში გასაყიდად არსებული მარაგის თვითღირებულება. მოცემულობის თანახმად, მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი შეადგენს 3.750 ლარს.
ე.ი. გაყიდული საქონლის თვითღირებულება 87.850 ლარია (91.600–3.750).

მოგება–ზარალის შესახებ ანგარიშგების მთავარი მიზანია მოგების განსაზღვრა მოხდეს სწორად და მის გამოთვლაში მონაწილეობა მიიღოს ყველა ხარჯმა და შემოსავალმა მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის მიხედვით.

9.6. ანგარიშგება ფულადი ნაკადების შესახებ

ინფორმაცია საწარმოთა ფულადი ნაკადების შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს შეაფასონ საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა, საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხდარი ცვლილებები, მისი ფინანსური სრტუქტურა (ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით) და საწარმოს შესაძლებლობა –დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე, შეცვლილი ვითარებისა და პირობების შესაბამისად. ინფორმაცია ფულადი ნაკადების შესახებ აუცილებელია იმისათვის, რომ მომხმარებელმა შეაფასოს საწარმოში ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობა, აგრეთვე შეაფასოს და ერთმანეთს შეუდაროს სხვადასხვა საწარმოს მომავალი პერიოდის ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება. ამასთან ზრდის სხვადასხვა საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესადარისობას, რადგან იგი გამორიცხავს იმ გავლენას, რაც შეიძლება მოჰყვეს ერთი და იმავე ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებას.

ბასს 7-ის თანახმად ფულად სახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები უფრო მეტად გამიზნულია მოკლევადიან ფულად ვალდებულებათა შესასრულებლად, ვიდრე ინვესტიციებისათვის ან სხვა მიზნით. იმისათვის, რომ ინვესტიცია კლასიფიცირდეს როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, იგი ადვილად უნდა იცვლებოდეს ნაღდი ფულის წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მისი ღირებულების შეცვლის რისკი უმნიშვნელო იყოს. ამიტომ, როგორც წესი, ინვესტიცია ნაღდი ფულადი სახსრების ეკვივალენტად მხოლოდ იმ შემთხვევაში კვალიფიცირდება, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, ვთქვათ შეძენიდან სამი თვე ან ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ ჩაითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტად, იმ შემთხვევის გარდა,

როდესაც ისინი, თავისი შინაარსით, ფულადი სახსრების ეკვივალენტს წარმოადგენს, მაგალითად, პრივილეგიურ აქციას, რომელიც შეძენილია განაღდების ვადამდე ცოტა ხნით ადრე და რომელზეც მითითებულია განაღდების თარიღი.

საბანკო სესხები, როგორც წესი, საფინანსო საქმიანობად ითვლება, თუმცა ზოგიერთ ქვეყანაში საბანკო ოვერდრაფტები, რომლებიც მოთხოვნისთანავე ექვემდებარება განაღდებას, საწარმოთა ფულადი სახსრების მართვის განუყოფელი ნაწილია. ასეთ შემთხვევაში საბანკო ოვერდრაფტები ჩაითვლება ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ელემენტად. ამგვარი საბანკო შეთანხმებისათვის დამახასიათებელია ბანკის ნაშთის ხშირი მერყეობა დადებითიდან ოვერდრაფტისკენ.

ფულადი ნაკადები არ მოიცავს სახსრების გადასვლას ფულადი სახსრებიდან მათ ეკვივალენტებში და პირიქით, რადგან ისინი უფრო მეტად საწარმოს ფულადი სახსრების მართვის შემადგენელი ნაწილია, ვიდრე საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობისა. ფულადი სახსრების მართვა მოიცავს ჭარბი ფულადი სახსრების ინვესტირებას ფულადი სახსრების ეკვივალენტებში.

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

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

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები უმეტესად საწარმოს იმ ძირითადი შემოსავლების მომტანი საქმიანობიდან წარმოიშობა რომლებიც მონაწილეობენ წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების ოდენობა ითვლება საწარმოს საქმიანობის შეფასების მთავარ ინდიკატორად, რადგან აქედან ჩანს, საწარმოს ძირითადი საქმიანობიდან შემოვიდა თუ არა საკმარისი ფულადი სახსრები სესხების დასაფარად, საწარმოო სიმძლავრის შესანარჩუნებლად, დივიდენდების გადასახდელად და ახალ ინვესტიციათა განსახორციელებლად, დაფინანსების გარე წყაროთა მოზიდვის გარეშე. ინფორმაცია წარსული საოპერაციო საქმიანობის შედეგად მიღებული ფულადი ნაკადების ცალკეული ელემენტის შესახებ, სხვა ინფორმაციასთან ერთად, სასარგებლოა საოპერაციო საქმიანობიდან მისაღები ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის.

საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები უმეტესად საწარმოს ძირითადი შე-

მოსავლების მომტანი საქმიანობიდან წარმოიშობა. ამგვარად, იგი, საზოგადოდ, წარმოიშობა ისეთი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად, რომლებიც მონაწილეობენ მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მაგალითებია:

ა) საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

გ) საქონელსა და მომსახურებაზე მომწოდებელთათვის გადახდილი ფულადი სახსრები;

დ) თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით გადახდილი ფულადი სახსრები;

ე) სადაზღვევო საწარმოსათვის სადაზღვევო პრემიებითა და მოთხოვნებით, ანუიტეტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები;

ვ) მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების გადახდა ან დაბრუნება, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვენსტიციო საქმიანობასთან; და

ზ) კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებით მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრები.

ზოგიერთმა სამეურნეო ოპერაციამ, როგორიცაა მაგალითად მოწყობილობის ერთეულის გაყიდვა, შეიძლება გამოიწვიოს მოგება ან ზარალი, რაც ჩართულია მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში. ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ითვლება საინვესტიციო საქმიანობიდან შემოსულ ფულად ნაკადებად. თუმცა, ფულადი სახსრების გადახდა სხვებზე იჯარით გასაცემად განკუთვნილი აქტივების წარმოებაზე ან შეძენაზე, რომელიც შემდგომში გახდა გასაყიდად გამიზნული, ბასს 16-ის – „ძირითადი საშუალებები“ თანახმად, მიიჩნევა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად. ამგვარი აქტივების საიჯარო ქირიდან და შემდგომში მისი გაყიდვიდან მიღებული ფულადი სახსრებიც ასევე მიიჩნევა საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადად.

საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს ფასიანი ქაღალდები და სესხები კომერციული გარიგების ან სავაჭრო საქმიანობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, ისინი განიხილება

იმ სასაქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები, როგორც წესი კლასიფიცირდება საოპერაციო საქმიანობად.

საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მოძრაობის მაგალითებია:

ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების 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 და მათი რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები.

დ) სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები;

ე) სხვა პირებზე გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები.

საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული 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, გირაოების და სხვა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები; და

ე) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები საწარმომ უნდა წარადგინოს პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდით.

პირდაპირი მეთოდით განისაზღვრება ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები კატეგორიების მიხედვით;

არაპირდაპირი მეთოდით წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე იმ შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვენსტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან.

ბასს იძლევა რეკომენდაციას, რომ საწარმოებმა ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით.

პირდაპირი მეთოდის თანახმად, ინფორმაცია მთლიანად მიღებული ან მთლიანად გაცემული ფულადი სახსრების ძირითადი პუნქტების შესახებ შეიძლება მიღებულ იქნეს: საწარმოს საბუღალტრო წიგნებიდან ან რეალიზაციის, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების სხვა მუხლების კორექტირების საფუძველზე, შემდეგის გათვალისწინებით: საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო–მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და გადასახდელებში მომხდარი ცვლილებები; სხვა არაფულადი მუხლები და სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვენსტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

ფულადი ნაკადების შესახებ პირდაპირი მეთოდით შედგენილი ანგარიშგება შემდეგი სახისაა:

ბალანსი

20X18 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები	20X17	20X18	
ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენტები	55	95	+40
დებიტორული დავალიანება	105	83	–22
მატერიალური მარაგი	130	177	+47
ძირითადი საშუალებები	280	320	+40
სულ აქტივები	**570**	**663**	

ვალდებულებები			
კრედიტორული დავალიანება	230	280	+50
საკუთარი კაპიტალი			
საწესდებო კაპიტალი	150	150	
გაუნაწილებელი მოგება	190	245	
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	**570**	**675**	

მოგება ზარალის ანგარიშგება ათას ლარებში

შემოსავალი რეალიზაციიდან		2730
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება:		
მუშების ხელფასი	(110)	
ძირითადი საშუალებების ცვეთა	(118)	
შეძენა	(1837)	
მოგება დაბეგვრამდე		665

დამატებითი ინფორმაცია

1) კრედიტორული დავალიანების გაშიფრვა	2017	2018
სავაჭრო კრედიტორები	220	240
გადასახდელი ხელფასები	10	40
2) ძირითადი საშუალებების შეძენა	30	

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება

(პირდაპირი მეთოდით)

1 საოპერაციო საქმიანობა

1. მყიდველებისგან მიღებული ფულადი თანხები 2752

105 + 2730– 83 = 2752

დებიტორული დავალიანების დაწყებით ნაშთს+ გაყიდვები– დებიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთი.

2. მომწოდებლებისათვის გადახდილი ფულადი თანხები (1787)

230+1837– 280=1787

კრედიტორული დავალიანების დაწყებითი ნაშთი + შესყიდვები – კრედიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთი

3. თანამშრომლებზე ხელფასის სახით გადახდილი (80)

110 + 10 –40 = 80

სულ წმინდა ფულადი ნაკადების შემოდინება 885

2752–1787– 80= 885

II საინვესტიციო საქმიანობა

1. გრძელვადიანი აქტივების შეძენაზე გადახდილი ფულადი თანხა შეადგენს 30

III ფინანსური საქმიანობა ---

ფულადი თანხები და მისი ეკვივალენტები:

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში	55
საანგარიშგბო პერიოდის ბოლოს	95
ცვლილება	+40

არაპირდაპირი მეთოდით საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული წმინდა ფულადი ნაკადები განისაზღვრება წმინდა მოგებისა და ზარალის კორექტირებით, შემდეგი მუხლების საფუძველზე:

ა) საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საოპერაციო მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები;

ბ) არაფულადი მუხლები, როგორიცაა: ცვეთა, ანარიცხები, გადავადებული გადასახადები, უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან მიღებული არარეალიზებული შემოსულობები და დანაკარგები, მეკავშირე საწარმოებს შორის გაუნაწილებელი მოგება; და

გ) სხვა მუხლები, რომლებიც გვიჩვენებს საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

ამრიგად, საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები შეიძლება წარდგენილ იქნეს არაპირდაპირი მეთოდით, თუ მითითებული იქნება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული შემოსავლები და ხარჯები და საანგარიშგებო პერიოდში სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და საწარმოო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილ მოთხოვნებსა და ვალდებულებებში მომხდარი ცვლილებები

9.7. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილების შესახებ

ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ გვიჩვენებს საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ზრდის ან შემცირების ფაქტებს. საკუთარი კაპიტალის ცვლილების მიზეზი შეიძლება იყოს საწარმოს საქმიანობის შედეგი და პარტნიორების ქმედება ინვესტიციებთან დაკავშირებით. 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.

ბასს 1-ის თანახმად საწარმომ უნდა წარადგინოს საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგება და უშუალოდ მასში ასახოს:

– სანგარიშგებო პერიოდის მოგება ან ზარალი;

–შემოსავლებისა და ხარჯების თითოეული მუხლი, რომლებიც პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში აღიარდება;

–სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და შეცდომების კორექტირება, საკუთარი კაპიტალის თითოეული კომპონენტისათვის.

საკუთარ კაპიტალში ცვლილების ანგარიშგების შედგენის საფუძველია საკუთარ კაპიტალში შემავალი მუხლების შესაბამისი ანგარიშებიდან აღებული სათანადო ინფორმაცია და მოგების და ზარალის შესახებ ანგარიშგება.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოება „ნიალა“ დაარსდა 2017 წელს. წლის განმავლობაში სააქციო საზოგადოება „ნიალაში” მოხდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები, რამაც გავლენა მოახდინა საკუთარ კაპიტალზე:

1. სს „ნიალამ” გამოუშვა 100 ლარის ნომინალური ღირებულების 5.000 ცალი აქცია;
2. საზოგადოებამ გამოუშვა 5 ლარის ნომინალური ღირებულების 1.500 ცალი პრივილეგირებული აქცია, რომელიც გაიყიდა 10 ლარად;
3. სს “ნიალამ” მოახდინა შენობის აფასება 50.000 ლარით;
4. სს “ნიალის” საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებამ შეადგინა 80.000 ლარი. (აღიარდა მოგება–ზარალის ანგარიშგებაში)

2018 წლის განმავლობაში სს ”ნიალაში” მოხდა შემდეგი ოპერაციები, რამაც გავლენა მოახდინა საკუთარი კაპიტალის სიდიდეზე:

1. აქტივები აფასდა 70.000 ლარით.
2. სააქციო საზოგადოების საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება, რომელიც აღიარდა მოგება–ზარალის ანგარიშგებით შეადგენს 80.000 ლარს.
3. ფულადი სახსრებით გაიცა 30.000 ლარის დივიდენდი.
4. სს “ნიალამ” გამოუშვა 7.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია 100 ლარის ნომინალური ღირებულების, რომელიც გაიყიდა 110 ლარად.
5. სააქციო საზოგადოებამ 1.500 ლარად გამოისყიდა 100 ცალი პრივილეგირებული საკუთარი აქცია.

შს „ნიალის“საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგება 20018 წლის 31 დეკემბრისათვის

სააქციო კაპიტალის სტრუქტურა	ჩვეულებრ. აქციები	პრივილ. აქციები	საემისიო კაპიტალი	გამოსყიდ. საკ.აქციები	გადაფ. რეზერვი	გაუნ. მოგება	სულ
ნაშთი 2017.01.	0	0	0	0	0	0	
ქონების გადაფ.ნამეტი					50000		50000
საანგ.პერიოდის წმინდა მოგება						80000	80000
ქციების გამ.	500000	7500	7500				515000
ნაშთი 2017.31.12	500000	7500	7500		50000	80000	645000
გადაფ.ნამეტი					70000		70000
საანგ. პერ. მოგება						80000	80000
დივიდენდები						-30000	-30000
სააქც.კაპ.გამ	700000		70000				770000

ოშვება							
ქციების გამოსყიდვა				-1500			-1500
ნაშთები 2018 31 დეკემბ.	1200000	7500	77500	-1500	120000	130000	1533500

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა

1000 მიმდინარე აქტივები

1100 ნაღდი ფული სალაროში

1110 ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით

1120 ნაღდი ფული უცხოური ვალუტით

1200 ფული საბანკო ანგარიშზე

1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

1230 უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში

1290 ფული სხვა საბანკო ანგარიშზე

1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები

1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში

1320 მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში

1330 გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი

1390 სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები

1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები

1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

1415 საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება

1420 მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოების მიმართ

1430 მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ

1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ

1450 მოთხოვნები პარტნიორებისათვის გაცემული სესხიდან

1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

1470 გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

1480 მიმწოდებლებისათვის გადახდილი ავანსები

1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

1500 მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები

1510 მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები

1520 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი

1600 სასაქონლო–მატერიალური მარაგი

1610 საქონელი

1620 ნედლეული და მასალები

1630 დაუმთავრებელი წარმოება

1640 მზა პროდუქცია

1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

1700 წინასწარ გაწეული ხარჯი

1710 წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება

1720 წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა

1790 სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები

1800 დარიცხული მოთხოვნები

1810 მისაღები დივიდენდები

1820 მისაღები პროცენტები

1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები

1900 სხვა მიმდინარე აქტივები

1900 სხვა მიმდინარე აქტივები

2000 გრძელვადიანი აქტივები

2100 ძირითადი საშუალებები

2110 მიწის ნაკვეთები

2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა

2130 შენობები

2140 ნაგებობები

2150 მანქანა-დანადგარები

2160 ოფისის აღჭურვილობა

2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი

2180 სატრანსპორტო საშუალებები

2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა

2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა

2230 შენობების ცვეთა

2240 ნაგებობების ცვეთა

2250 მანქანა-დანადგარების ცვეთა

2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა

2270 ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა

2280 სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა

2290 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა

2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები

2310 მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები

2320 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები

2330 მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე

2340 გადავადებული საგადასახადო აქტივი

2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები

2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები

2410 გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში

2420 გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში

2430 მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში

2490 სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები

2500 არამატერიალური აქტივები

2510 ლიცინზიები

2520 კონცესიები

2530 პატენტები

2540 გუდვილი

2590 სხვა არამატერიალური აქტივები

2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

2610 ლიცენზიების ამორტიზაცია

2620 კონცესიების ამორტიზაცია

2630 პატენტების ამორტიზაცია

2640 გუდვილის ამორტიზაცია

2690 სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

3000 ვალდებულებები

3100 მიმდინარე ვალდებულებები

3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

3120 მიღებული ავანსები

3130 გადასახდელი ხელფასები

3140 როიალტი

3150 საკომისიო გადასახდელები

3160 ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე

3170 ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე

3190 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

3200 მოკლევადიანი სესხები

3210 მოკლევადიანი სესხები

3220 სესხები პარტნიორებისაგან

3230 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი

3300 საგადასახადო ვალდებულებები

3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი

3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

3330 გადასახდელი დღგ

3340 გადახდილი დღგ

3350 გადასახდელი აქციზი

3360 გადახდილი აქციზი

3380 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები

3400 დარიცხული ვალდებულებები

3410 გადასახდელი პროცენტები

3420 გადასახდელი დივიდენდები

3430 ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებისათვის

3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები

4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები

4100 **გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები**

4110 გასანაღდებელი ობლიგაციები

4120 გასანაღდებელი თამასუქები

4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე

4140 გრძელვადიანი სესხები

4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები

4200 გადავადებული გადასახადები და

და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები

4210 გადავადებული მოგების გადასახადი

4220 სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები

4400 გადავადებული შემოსავალი

4410 გადავადებული შემოსავალი

5000 საკუთარი კაპიტალი

5100 საწესდებო კაპიტალი

5110 ჩვეულებრივი აქციები

5120 პრივილეგირებული აქციები

5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები

5140 საემისიო კაპიტალი

5150 საწესდებო კაპიტალი შპს-ში

5200 პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი

პასუსისმგებლობის არმქონე საზოგადოებაში)

5210 პარტნიორთა კაპიტალი

5300 მოგება/ზარალი

5310 გაუნაწილებელი მოგება

5320 დაუფარავი ზარალი

5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი

5400 რეზერვები და დაფინანსება

5410 სარეზერვო კაპიტალი

5420 ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი

5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი

5490 სხვა რეზერვები და დაფინანსება

6000 საოპერაციო შემოსავლები

6100 **საოპერაციო შემოსავლები**

6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა

6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები

7000 საოპერაციო ხარჯები

7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება პროდუქციის მწარმოებელი და მომსახურების სფეროს საწარმოებისათვის

7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა

7120 პირდაპირი ხელფასი

7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები / შეძენა

7150 არაპირდაპირი ხელფასი

7170 ცვეთა და ამორტიზაცია

7180 რემონტის ხარჯი

7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

7190 სხვა საოპერაციო ხარჯები

7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (სავაჭრო საწარმოებისათვის)

7210 გაყიდული / შეძენილი საქონელი

7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

7300 მიწოდების ხარჯები

7310 რეკლამის ხარჯი

7320 რეკლამის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო

7340 ტრანსპორტირების და შენახვის ხარჯები

7380 რემონტის ხარჯი

7390 მიწოდების სხვა ხარჯები

7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები

7410 შრომის ანაზღაურება

7420 საიჯარო ქირა

7425 საოფისე ინვენტარი

7430 საკომუნიკაციო ხარჯები

7435 დაზღვევის ხარჯი

7440 რემონტის ხარჯი

7445 კომპიუტერის ხარჯები

7450 საკონსულტაციო ხარჯები

7455 ცვეთა და ამორტიზაცია

7460 საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები

7465 სხვა საგადასახადო ხარჯები

7490 სხვა საერთო ხარჯები

8000 არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები

8100 არასაოპერაციო შემოსავლები

8110 საპროცენტო შემოსავლები

8120 დივიდინდები

8130 არასაოპერაციო მოგება

8190 სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები

8200 არასაოპერაციო ხარჯები

8210 საპროცენტო ხარჯები

8220 არასაოპერაციო ზარალი

8290 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

9000 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები

9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები

9110 განსაკუთრებული შემოსავლები

9120 განსაკუთრებული ხარჯები

9200 სხვა ხარჯები

9210 სააღრიცხვო მოგების გადასახადი

გამოყენებული ლიტერატურა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები თბ. 2018

1. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
2. ბასს 2 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები.
3. ბასს 7 ფულადი ნაკადების ანგარიშგებ.
4. ბასს 16 ძირითადი საშუალებები.
5. ბასს 21 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები.
6. ბასს 23 სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები.
7. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება.
8. ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები.
9. ბასს 38 არამატერიალური აქტივები.
10. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები.
11. ფასს 3 საწარმოთა გაერთიანება
12. ფასს 15 ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული კონტრაქტებიდან

სახელმძღვანელოები

13. ა.ხორავა, ნ.კვატაშიძე, ნ. სრესელი, ზ.გოგრიჭიანი. ბუღალტრული აღრიცხვა. თბ., 2017.
14. ACCA F3. ფინანსური აღრიცხვა. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ.,2009.
15. ACCA F7 ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ.,2009.

ინტერნეტრესურსები

16. https://yandex.ru/search/site/?searchid=2297029&text=iasb%202&web=0&l10n=ru
17. http://msfo-dipifr.ru/vse-stati-bloga/
18. http://msfo-dipifr.ru/nematerialnye-aktivy-chto-k-nim-otnositsya-v-buxgalterskom-uchete-primery-uchet-po-msfo-ias-38/
19. http://msfo-dipifr.ru/ocenka-nematerialnyx-aktivov-nma-v-buxgalterskom-uchete/

20. www.kpmg.com
21. www.deloitte.com
22. www.ey.com
23. www.sec.gov/rules/concept