

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის
სრულყოფის გზები
მცირე და საშუალო ბიზნესის სანარმოებში

ლევან საბაური
ნადეჟდა კვატაშიძე
ნანა სრესელი

**ფინანსური ანგარიშგების
მომზადებისა და წარდგენის სრულყოფის გზები
მცირე და საშუალო ბიზნესის საწარმოებში**

თბილისი 2017

სახელმძღვანელო მომზადდა ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის 2016 წელს სამეცნიერო-მიზნობრივი გრანტების კონკურსში გამარჯვებული პროექტის ფარგლებში

რეცენზენტები: **მურად ნარსია**

აუდიტორული კომპანია „პრიმა აუდიტის“ მმართველი პარტნიორი, სერტიფიცირებული აუდიტორი და ქონების შემფასებელი, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, სეუ-ის ასოცირებული პროფესორი, ბაფ-ის წევრი

ლია კოზმანაშვილი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი
შპს „აუდიტ-ლოჯიკ“-ის დირექტორი

მაია ამაშუკელი

საქართველოს უნივერსიტეტის ბიზნესის, ეკონომიკის და მართვის სკოლის დირექტორი

სოფიო ხუნდაძე

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, შავი ზღვის საერთაშორისო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

სამეცნიერო რედაქტორი: **ზეინაბ გოგრიჭიანი**

თსუ-ის უფროსი მასწავლებელი

© ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, 2017

ISBN 978-9941-13-600-9

შინაარსი

თავი 1. მცირე და საშუალო საწარმოთა სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა და საქართველოში მისი განვითარების სტრატეგია.....	7
1. მცირე და საშუალო ბიზნესის სოციალურ-ეკონომიკური	7
მნიშვნელობა	7
2. საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისათვის	20

თავი 2. მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონცეფციები და ძირითადი პრინციპები	28
1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი და მომხმარებლები	28
2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ძირითადი	29
პრინციპები	29
3. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები	30
4. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, მისი მუხლების აღიარება და შეფასება	33

თავი 3. მცირე და საშუალო საწარმოთა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება	38
1. აქტივების აღრიცხვა	38
1.1. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა	38
1.2. იჯარის აღრიცხვა	61
1.3. ფინანსური აქტივების აღრიცხვა	68
1.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა	88
1.5. აქტივების გაუფასურების აღიარება და შეფასება	112
2. ვალდებულებების აღრიცხვა	129
2.1. ფინანსური ვალდებულებების აღრიცხვა	129
2.2. დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების აღრიცხვა ...	151
2.3. პირობითი ვალდებულებების აღრიცხვა	188
2.4. მოგების გადასახადის აღრიცხვა	199
3. კაპიტალის აღრიცხვა	219

თავი 4. მცირე და საშუალო საწარმოთა სრული შემოსავლის ანგარიშგება	232
1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება	232
2. ამონაგების აღიარება.....	238
3. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვა.....	262
4. სპეციალიზებული საქმიანობა.....	278

თავი 5. მცირე და საშუალო საწარმოთა ფულადი ნაკადების ანგარიშგება	300
1. ძირითადი ტერმინები	301
2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა	301
3. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა	304
4. საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა.....	305
5. ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტები ...	310
6. სხვა ინფორმაციის გამჟღავნება	311

თავი 6. სააღრიცხვო პოლიტიკა. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები	319
1. სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები	319
2. საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები.....	327

თავი 7. კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	340
1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები	341
2. კონსოლიდაციის პროცედურები	342
3. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	358
4. კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგება	359
5. პროფორმა ფინანსური ანგარიშგება	361
ლიტერატურა	363

თავი 1

მცირე და საშუალო სანარმოთა სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა და საქართველოში მისი განვითარების სტრატეგია

1. მცირე და საშუალო სანარმოთა სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა
2. საქართველოში მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისათვის

1. მცირე და საშუალო ბიზნესის სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა

მცირე და საშუალო ბიზნესი საბაზრო ეკონომიკის უმნიშვნელოვანესი ელემენტია. ის მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის ტემპებს, სტრუქტურას და მთლიან შიდა პროდუქტს. მსოფლიო ეკონომიკაში მცირე სანარმოთა ბიზნესი (მსბ) მნიშვნელობის ზრდა დაინფო გასული საუკუნის 80-90-იანი წლებიდან და ძირითადად მოიცავდა სამომხმარებლო სფეროს, მაგრამ ეფექტიანობა გამოავლინა გადამამუშავებელ დარგებში, როგორც ცალკეული მცირე მექანიზმების, დეტალებისა და ნახევარფაბრიკატების მწარმოებელი, რომელთა გამოშვება არარენტაბელურია მსხვილი სანარმოებისათვის.¹ ამის საფუძველი გახდა განვითარებული ქვეყნების მიდგომა მცირე და საშუალო სანარმოების სიდიდის განსაზღვრისა და სახელმწიფოს მხარდაჭერის პოლიტიკა. ამით მცირე და საშუალო ბიზნესმა შეძლო შემდეგი **ამოცანების გადაწყვეტა**:

- ეკონომიკური კონიუნქტურის ცვალებადობის დარეგულირება მინოდება-მომსახურების დაბალანსებით;
- ეკონომიკის ჯანსაღი კონკურენტული გარემოს შექმნა მატერიალური, საკადრო, ორგანიზაციული და ტექნიკური რესურსების აქტიური გამოყენებით;
- საყოფაცხოვრებო, საორგანიზაციო და სანარმოო მომსახურების დივერსიფიცირებული და ხარისხიანი სისტემების ფორმირება;

¹ ო. გოგიაშვილი. მცირე და საშუალო ბიზნესის პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები საქართველოში. დისერტაცია. ქუთაისი, 2013. გვ. 3.

- ეკონომიკის საინოვაციო პოტენციალის განვითარება;
- ორგანიზების, წარმოების, მომარაგებისა და დაფინანსების ახალი ფორმების შექმნა.

მცირე და საშუალო ბიზნესის ეკონომიკური საქმიანობა ძირითადად ორიენტირებულია მოხმარების საგნების მასობრივი და მსხვილი კომპანიების მოთხოვნების დაკმაყოფილებაზე და მოიცავს ვაჭრობას, მშენებლობას, მრეწველობის გადამამუშავებელ დარგებს, სატრანსპორტო, სერვისულ და სხვა სახის მომსახურებას. ამ დარგების მსბ განვითარება ქმნის ეკონომიკის ზრდის წინაპირობებს, ხელს უწყობს ადგილობრივი ბაზრის დივერსიფიკაციას და გაჯერებას, რითაც კომპენსირდება უმუშევრობა, კონიუნქტურის ცვალებადობა, კრიზისები.

მცირე და საშუალო ბიზნესი ანტიმონოპოლიური ბუნებისაა, რითაც ხელს უწყობს საბაზრო ეკონომიკას კონკურენტული გარემოს შექმნაში. ჯანსაღი კონკურენტული გარემოს არსებობის პირობებში მიიღება ნორმალური (და არა მონოპოლიური) მოგება. იმავდროულად, მცირე და საშუალო ბიზნესი რეგიონალური მიმართულებისაა და მნიშვნელოვან როლს თამაშობს რეგიონის მოსახლეობის დასაქმებასა და ადგილობრივი ბიუჯეტის შევსებაში. ამდენად, შეიძლება გამოვყოთ მცირე და საშუალო ბიზნესის შემდეგი ხარისხობრივი მახასიათებლები:²

- შემოქმედებითობა – მომხმარებლებისათვის ახალი სახის პროდუქციისა და მომსახურების შეთავაზება;
- ინიციატივა და დინამიზმი – ახალი იდეების სისრულეში მოყვანა;
- რისკისადმი ტოლერანტობა – ინვესტიციების დანაკარგის შეგუება;
- კონკურენტული გარემოსთვის მხარდაჭერა;
- ნორმალური მოგება;
- რეგიონალური ხასიათი.

მცირე და საშუალო ბიზნესის რაოდენობრივი მახასიათებლები

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ მომზადებულია კანონი (2016 წლის მარტი) „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, რომლის მიხედვით, მცირე და საშუალო საწარმოების განმარტება ეფუძნება საწარმოთა ბრუნვის მოცულობას და დასაქმებულთა რაოდენობას და გამოიყენება ბიზნესის შესახებ ოფიციალური ფინანსური ანგარიშგებისა და სტატისტიკის მომზადების მიზნით. აღნიშნული კანონი ძალაში შევიდა 2016 წლის 24 ივნისიდან.

მცირე და საშუალო ბიზნესის რაოდენობრივი კრიტერიუმების დადგენისას გათვალისწინებული იქნა ამ პერიოდისათვის ეკონომიკური გან-

² Madura J., Introduction To Business. Fourth Edition, 2007. p.122.

ვითარების რეალობა და ევროპის ქვეყნებში დადგენილი მცირე და საშუალო ბიზნესისათვის განსაზღვრული ნორმები.

„ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ საქართველოს კანონით განისაზღვრა მცირე და საშუალო ბიზნესის შემდეგი კრიტერიუმები:

**საწარმოთა ტიპები, მათიგანსაზღვრის კრიტერიუმები;
ანგარიშების და აუდიტის მოთხოვნები**

საწარმოს ტიპი	აქტივები (ლარი)	ბრუნვა (ლარი)	მუშაკები	ანგარიშების მომზადება	გამოქვეყნება	სავალდებულო აუდიტი
4 კატეგორია (ე.წ. მიკრო)*	<1 000000	<2 000000	<10	მარტივი წესით	არა	არა
3 კატეგორია (ე.წ. მცირე)*	<10 000000	<20 000000	<50	IFRS for SME	შემოკლებული	არა
2 კატეგორია (ე.წ. საშუალო)*	<50 000000	<100000000	<250	IFRS for SME	სრული	კი
1 კატეგორია (ე.წ. მსხვილი)*	>50 000000	>100000000	>250	SME	სრული	კი

ფასს IFRS სტანდარტების შესადაგენად ანგარიშგების მოთხოვნა ჯერ კიდევ 2000 წლიდან არსებობს

* 3-4 კატეგორიის საწარმოებისათვის საანგარიშგებო მოთხოვნები გამარტივდა (არსებული კანონით მოთხოვნილებად IFRS for SME)

* 1-2 კატეგორიის საწარმოებს დემატა აუდიტის მოთხოვნა, რაც უმეტესობას დაკმაყოფილებული ექნება (სავალდებულო აუდიტის მოქმედი მოთხოვნიდან და ბიზნესის პარამეტრებიდან გამომდინარე)

მცირე და საშუალო ბიზნესს, როგორც ეკონომიკურ სუბიექტს, გაერთიანებული აქვს კერძო საკუთრება, შრომა და მართვა, რაც მას მსხვილ ბიზნესთან შედარებით ხდის მოქნილს და კონკურენტუნარიანს. იგი იძლევა ბაზრის ცვლილებებისა და მომხმარებელთა მოთხოვნებისადმი სწრაფი რეაგირებისა და ბიზნესის ახალი რენტაბელური სფეროების ათვისების საშუალებას. მცირე და საშუალო ბიზნესის ბაზრის მოთხოვნებისადმი სწრაფი ადაპტაციის უნარი მეტყველებს მის სიცოცხლისუნარიანობაზე. ამდენად, მცირე და საშუალო ბიზნესის უპირატესობებია:

საკუთარი კაპიტალი;

დამოუკიდებელი მენეჯმენტი – გადაწყვეტილებების მიღების ოპერატიულობა;

ინოვაციები – ახალი ტექნიკისა და ტექნოლოგიების ოპერატიულად შექმნა-დანერგვა;

ბიზნესის ნევრთა შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები – „გუნდურ“ პრინციპებზე და ნდობაზე აგებული კონტაქტები;

სიცოცხლისუნარიანობა.

მცირე და საშუალო ბიზნესს აქვს **სოციალურ-ეკონომიკური მნიშვნელობა**. მცირე და საშუალო ბიზნესის **სოციალური ეფექტი** გამოიხატება **საშუალო კლასის - მესაკუთრეთა ფენის ფორმირებაში**. საშუალო კლასის არსებობა დადებითად მოქმედებს საზოგადოების სოციალურ-პოლიტიკურ ურთიერთობებზე. მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარება მიჩნეულია კერძო საკუთრების დემოკრატიზაციის მასობრივ საშუალებად. ის გავლენას ახდენს მოსახლეობის შემოსავლების დიფერენციაციაზე და უზრუნველყოფს **სამოქალაქო საზოგადოების პოლიტიკურ სტაბილურობას**.

მცირე და საშუალო ბიზნესის მასტაბილიზირებელი როლი განპირობებულია სამი მთავარი მიზეზით, რომელიც დაკავშირებულია ამ სფეროს თავისებურებებთან:

- ნაკლებია ფასების ზრდისა და სპეკულაციური შუამავლების გავლენა;
- ნაკლებია დამოკიდებულება იმპორტზე, ფასების დინამიკა უფრო დამოკიდებულია მოთხოვნა-მიწოდების თანაფარდობაზე;
- შრომის ბაზრის მოქნილობა - მოთხოვნა-მიწოდების შემცირებას მოყვება არა სამუშაო ადგილების ლიკვიდაცია, არამედ - არასრული სამუშაო კვირა, სამუშაო დღის შემცირება და სხვა.

ცნობილია, რომ მსხვილი ბიზნესი არ ქმნის სამუშაო ადგილებს, პირიქით, სანარმოო პროცესების ავტომატიზაცია-კომპიუტერიზაციისა და მართვის ოპტიმიზაციით ამცირებს სამუშაო ადგილებს. მსბ ქმნის მილიონობით **სამუშაო ადგილს**, რაც ძალიან მნიშვნელოვანია უმუშევრობის პერიოდში და რეგიონის განვითარებისათვის. მცირე და საშუალო მენარმეები, სპეციფიკისა და შესაძლებლობების მიხედვით, ორიენტირებულები არიან ბაზრის ვიწრო სპეციალიზაციის სეგმენტზე. ისინი იკავებენ ბაზრის სპეციფიკურ ნიშას, ვინაიდან ანარმოებენ და ეწევიან ისეთ პროდუქციას და მომსახურებას, რომელიც მაღალი ზედნადები ხარჯებისა და მომხმარებელთა პრიორიტეტების სწრაფი ცვლილებების გამო, არ არის მომგებიანი მსხვილი სანარმოებისათვის.³ ამით ხდება ადგილობრივი რესურსების მობილიზება და **რეგიონის ეკონომიკის განვითარება**.

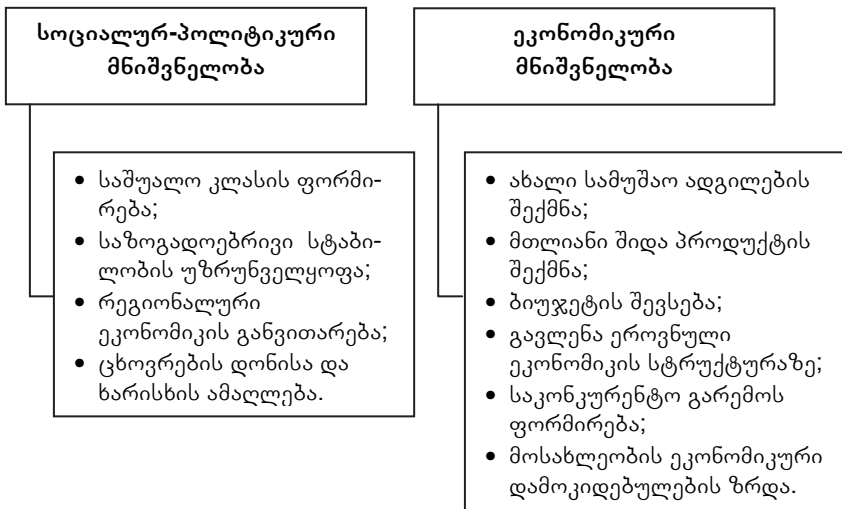
მცირე და საშუალო ბიზნესის მიერ შექმნილი ახალი სამუშაო ადგილები ამცირებს ლატაკთა ფენას და ზრდის იმ ადამიანთა რიცხვს, რომლებიც დამოუკიდებლად უზრუნველყოფენ საკუთარ და თავიანთი ოჯახების **ცხოვრების ღირსეულ დონეს და ხარისხს**.

³ Александр Кайгородцев. Роль малого и среднего бизнеса в экономике Казахстана. <http://group-global.org/ru/publication/15902-rol-malogo-i-srednego-biznesa-v-ekonomicheskoy-modernizacii-kazahstana.c.2-3>.

მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის დამახასიათებელია სწრაფი რეაგირება ბაზრის მოთხოვნა-მიწოდების ცვლილებებზე, რითაც შესაბამის გავლენას ახდენს **ეროვნული ეკონომიკის სტრუქტურაზე**. მცირე და საშუალო ბიზნესის ზრდა უზრუნველყოფს ქვეყნის **მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) ზრდას და ბიუჯეტის შევსებას**.

სქემა 1

მცირე და საშუალო ბიზნესის სოციალურ-პოლიტიკური და ეკონომიკური მნიშვნელობა



განვითარებული ქვეყნების მოქმედ საწარმოებში მცირე და საშუალო საწარმოებს დიდი წილი უკავიათ, ქმნიან სამეწარმეო სექტორის მთლიანი ბრუნვის 50%-ზე მეტს და ყოველი სამი სამუშაო ადგილიდან - ორს კერძო სექტორში. ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციის (OECD) ქვეყნებში, კომპანიების 99%-ზე მეტს მცირე და საშუალო საწარმოები წარმოადგენენ და, საშუალოდ ქმნიან მთლიანი შიდა პროდუქტის (მშპ) 2/3-ს. განვითარებადი და გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში, მცირე და საშუალო საწარმოები საწარმოების მთლიანი რაოდენობის 90%-ზე მეტს წარმოადგენენ, თუმცა მათი წილი მშპ-ში ზოგადად საკმაოდ დაბალია - ხშირ შემთხვევაში 20%-ზე ნაკლები⁴. ქვეყნების მიხედვით სტატისტიკა შემდეგია (იხ.ცხრილი 1).

⁴ წყარო: ევროკომისია 2010: დიალოგი „მცირე და საშუალო მეწარმეობის პოლიტიკაზე“ აღმოსავლეთ პარტნიორობის მრავალმხრივი ფორმატის ფარგლებში (Dialogue on «SME Policy» with regard to the multilateral framework of the Eastern Partnership)

მცირე და საშუალო ბიზნისის სტატისტიკური მაჩვენებლები (%)

ქვეყანა	ქვეყნის მშპ	დასაქმებულთა რიცხვი	საწარმოთა რიცხვი
საქართველო	19	41-42	94-96
ევროკავშირის ქვეყნები ⁵	50-70	67,4	99,8
იაპონია	52	81	91
რუსეთი	17-20	27	97,2

საქსტატი არ აწარმოებს საწარმოთა რაოდენობის აღრიცხვას საწარმოთა ზომის მიხედვით, ამიტომ ამ მაჩვენებლის დადგენისას გამოვიყენეთ პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც გვაფიქრებინებს, რომ ინდივიდუალური საწარმოების 99% და შეზღუდული პასუხისმგებლობის საწარმოების 95-96%, ახალი კრიტერიუმების შესაბამისად, მიეკუთვნება მცირე და საშუალო საწარმოებს.

საქსტატის 2015 წლის წელიწდეულის მონაცემების საფუძველზე კომერციული საქმიანობით დაკავებულ სუბიექტთა რაოდენობა და მათი ხვედრითი წილი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მიხედვით წარმოდგენილია ცხრილში (იხ.ცხრილი 2, დიაგრამა 1). საქსტატის მონაცემებით 2016 წლის 1 აპრილისათვის რეგისტრირებულია 629,580 სუბიექტის რაოდენობა, საიდანაც ინდემწარმეა 412,086 (65,9%), ხოლო შეზღუდული პასუხისმგებლობის საწარმოა - 175,895 (27,9%) - იხ. ცხრილი 3.

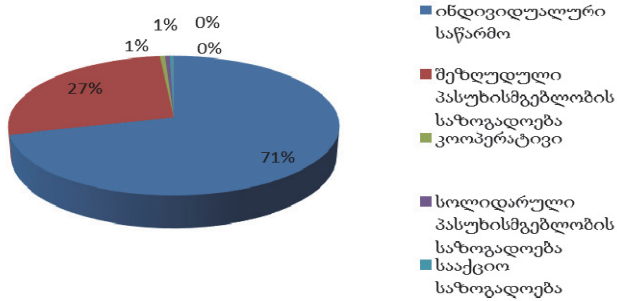
საქსტატის მიერ განსაზღვრულ მაკროეკონომიკურ მაჩვენებლებს საწარმოთა ზომის მიხედვით საფუძვლად უდევს 2002 წელს მათ მიერ დადგენილი ნორმები : 500,000 ლარის ქვემოთ შემოსავალის მქონე საწარმო მიეკუთვნება მცირე საწარმოს, 500,000-დან 1,500,000-მდე - საშუალო და 1,500,000 ზევით მსხვილ საწარმოს.

⁵ Нурмухаметов А. В. Значение малого и среднего бизнеса в экономике страны [Текст] // Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. (г. Уфа, июнь 2014 г.). С. 16-19.

კომერციული საქმიანობის სუბიექტები ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიხედვით

სამეურნეო სუბიექტები	2010 წელი		2011 წელი		2012 წელი		2013 წელი		2014 წელი		2015 წელი	
	ერთეული	ხვ.წ. (%)	ერთეული	ხვ.წ. (%)	ერთეული	ხვ.წ. (%)	ერთეული	ხვ.წ. (%)	ერთეული	ხვ.წ. (%)	ერთეული	ხვ.წ. (%)
სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება	2,714	0.66	2,715	0.61	2,715	0.58	2,720	0.53	2,722	0.5	2,769	0.5
კომპანდითური საზოგადოება	181	0.04	181	0.04	180	0.04	181	0.04	181	0.03	186	0.03
შემზღვეული პასუხისმგებლობის საზოგადოება	89,986	21.75	103,712	23.21	118,237	25.11	135,694	26.47	152,840	27.47	170,851	28.99
სააქციო საზოგადოება	2,218	0.54	2,243	0.50	2,227	0.47	2,264	0.44	2,312	0.42	2,415	0.42
კოოპერატივი	2,601	0.63	2,609	0.58	2,615	0.56	2,649	0.52	3,132	0.56	4,254	0.72
ინდივიდუალური სანარმო	315,997	76.38	335,301	75.05	344,878	73.25	369,188	72.01	395,217	71.03	408,894	69.8
	413,697	100	446,761	100.00	470,852	100.00	512,696	100	556,404	100.00	589,369	100

**2015 წლის ბოლოსათვის სამეურნეო სუბიექტთა სტრუქტურა
ორგანიზაციულ სამართლებრივი ფორმის მიხედვით**



ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მიხედვით (1 აპრილი 2016 წ.)

ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა	სუბიექტთა რაოდენობა	%
სულ	629,580	100
კომერციული იურიდიული პირები	185,736	29.4
სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს)	2,770	0.4
კომანდიტური საზოგადოება	186	0.0
შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს)	175,895	27.9
სააქციო საზოგადოება	2,414	0.3
კოოპერატივი	4,471	0.7
არაკომერციული (არასამეწარმეო) იურიდიული პირები	22,700	3.6
ინდივიდუალური მეწარმე	412,086	65.5
სხვა	2,835	0.5
საჯარო სამართლის სუბიექტები	6,223	1.0

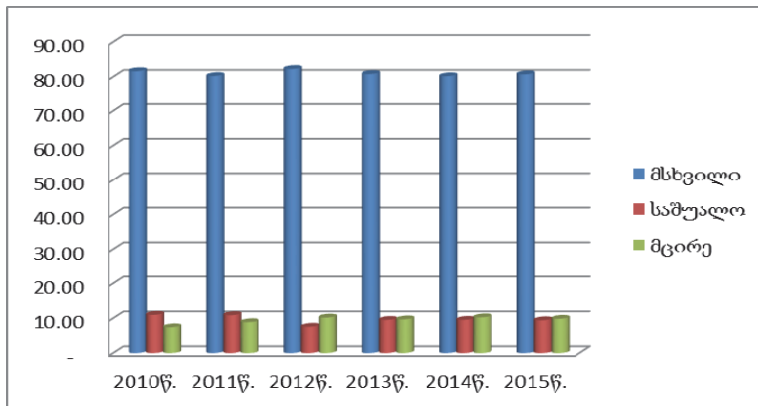
ყოველწლიურად იზრდება მცირე და საშუალო სანარმოთა რაოდენობა. ამის მიუხედავად, უკანასკნელი 6 წლის განმავლობაში მცირე და საშუალო სანარმოთა ხვედრი წილი პროდუქციის გამოშვებაში პრაქტიკულად უცვლელია და საშუალოდ 19% შეადგენს (იხ. ცხრილი 4, დიაგრამა 2).

პროდუქციის გამოშვების დინამიკა საწარმოთა ზომის მიხედვით

წელი	სულ (მლნ. ლარი)	მათ შორის (მლნ.ლარი):			პროცენტი		
		მსხვილი	საშუალო	მცირე	მსხვილი	საშუალო	მცირე
2010	13,303.70	10,859.60	1,461.50	982.6	81.63	10.99	7.39
2011	19,239.90	15,437.80	2,095.30	1,706.90	80.24	10.89	8.87
2012	23,096.00	19,002.50	1,740.20	2,353.30	82.28	7.53	10.19
2013	23,553.60	19,031.00	2,242.30	2,280.30	80.80	9.52	9.68
2014	26,068.60	20,901.80	2,489.00	2,677.80	80.18	9.55	10.27
2015	27,011.10	21,804.80	2,545.30	2,660.60	80.73	9.42	9.85

დიაგრამა 2

პროდუქციის გამოშვების დინამიკა საწარმოთა ზომის მიხედვით



2015 წელს საბაზისო წელთან შედარებით პროდუქციის მწარმოებელთა სტრუქტურა ოდნავ შეიცვალა. კერძოდ, შემცირდა მსხვილი და საშუალო ზომის საწარმოების მიერ პროდუქციის წარმოება და გაიზარდა მცირე საწარმოთა პროდუქცია (იხ.დიაგრამა 3).

პროდუქციის გამოშვება საწარმოთა ზომის მიხედვით (%)



უნდა აღინიშნოს, რომ საშუალო ზომის საწარმოების პროდუქციის ზრდის ტემპები საბაზისო წელთან შედარებით (2010წ.) კლებულობს 2012 და 2014 წლებში, ხოლო მცირე ზომის საწარმოებში ზრდის ტემპები საბაზისო წელთან შედარებით განსაკუთრებით მაღალია 2012-2013 წლებში და შეადგენს 239% და 232%, შესაბამისად. ეს მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად კლებულობს მომდევნო წლებში 2014-2015 წლებში და შეადგენს 157% და 113% შესაბამისად (იხ.ცხრილი 5).

პროდუქციის გამოშვების ზრდის ტემპების დინამიკა

წელი	ზრდის ტემპები წინა წელთან შედარებით			ზრდის ტემპები საბაზისო (2010წ.) წელთან შედარებით		
	მსხვილი	საშუალო	მცირე	მსხვილი	საშუალო	მცირე
2011	142	143	174	142	143	174
2012	123	83	138	175	119	239
2013	100	129	97	175	153	232
2014	110	111	117	135	119	157
2015	104	102	99	115	146	113

ამდენად, მცირე და საშუალო საწარმოების მცირე წილი მთლიანი შიდა პროდუქტის შექმნაში (18-19%) და მისი ზრდის ტემპების არამდგრადობა ადასტურებს, რომ მცირე და საშუალო მენარმეობა ჯერ კიდევ ვერ თამაშობს მნიშვნელოვან როლს ქვეყნის ეკონომიკაში.

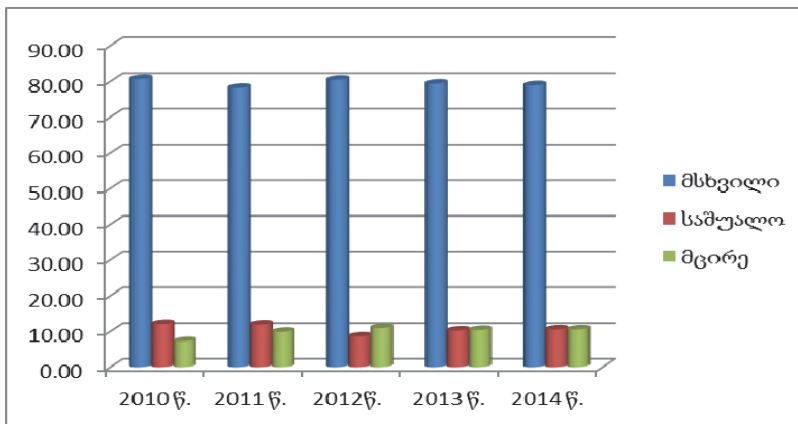
2010-2014 წლებში, მცირე და საშუალო საწარმოების მიერ შექმნილი დამატებული ღირებულების წილი საწარმოთა მთლიან დამატებულ ღირებულებაში იცვლებოდა, თუმცა არ აღემატება 20%-ს, გარდა 2011 და 2014 წლებისა, როდესაც ამ მაჩვენებელმა შეადგინა შესაბამისად, 21.8% და 21.1%. დამატებული ღირებულების უდიდესი წილი იქმნება თბილისში: 2012-2013 წლებში - 72%, 2014 წელს - 71% (იხ.ცხრილი 6, დიაგრამა 4).

დამატებული ღირებულების დინამიკა სანარმოთა ზომის მიხედვით

წელი	სულ (მლნ. ლარი)	მათ შორის (მლნ.ლარი)			პროცენტი		
		მსხვილი	საშუალო	მცირე	მსხვილი	საშუალო	მცირე
2010	6,703.2	5,408.3	809.8	485.1	80.68	12.08	7.24
2011	9,253.7	7,233.7	1,104.7	915.3	78.17	11.94	9.89
2012	11,190.7	9,004.1	959.6	1,226.9	80.46	8.57	10.96
2013	12,139.1	9,633.6	1,243.1	1,262.3	79.36	10.24	10.40
2014	12,849.4	10,138.3	1,355.7	1,355.4	78.90	10.55	10.55

დიაგრამა 4

დამატებულის ღირებულების დინამიკა სანარმოთა ზომის მიხედვით (%)



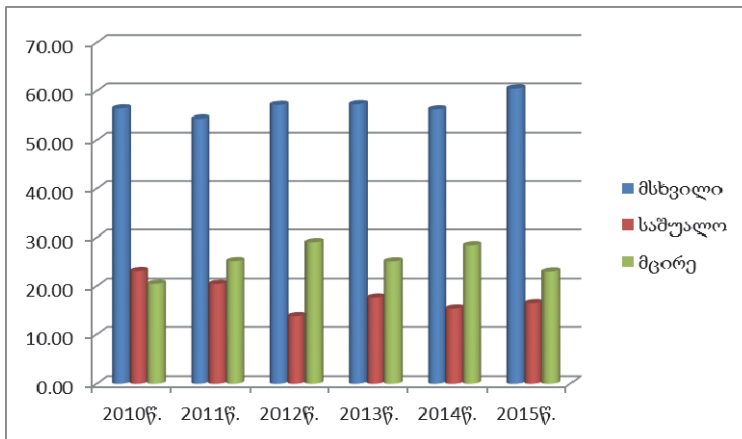
საანალიზო პერიოდში საშუალოდ დასაქმებულთა წილი მთლიან დასაქმებულებში არ არის მაღალი იმის მიუხედავად, რომ მცირე და საშუალო სანარმოების წილი სანარმოთა მთლიან რაოდენობაში მაღალია – 94% 2014 წელს. სანარმოებში დასაქმებულების 63% დასაქმებულია თბილისში მოქმედ სანარმოებში. მცირე და საშუალო სანარმოებში დასაქმებულთა წილი სანარმოების მთლიან დასაქმებულებში კლებულობს და შეადგენს: 2011 წელს - 45.64%; 2012 წელს - 42,86%, 2013 წელი – 42.73%, 2014 წელს - 43.8%. 2015 წელს - 39.49% (იხ. ცხრილი 7, დიაგრამა 5).

დასაქმებულთა რაოდენობის დინამიკა სანარმოთა ზომის მიხედვით

წელი	სულ, კაცი	მათ შორის (კაცი)			პროცენტი		
		მსხვილი	საშუალო	მცირე	მსხვილი	საშუალო	მცირე
2010	397,806	224,354	91,943	81,508	56.40	23.11	20.49
2011	503,236	273,581	103,004	126,651	54.36	20.47	25.17
2012	534,397	305,340	73,661	155,396	57.14	13.78	29.08
2013	550,885	315,447	97,090	138,348	57.26	17.62	25.11
2014	592,147	332,731	90,937	168,480	56.19	15.36	28.45
2015	2,266,926	1,371,615	373,349	521,961	60.51	16.47	23.03

დიაგრამა 5

დასაქმებულთა რაოდენობის დინამიკა სანარმოთა ზომის მიხედვით (%)



დასაქმებულთა რიცხვის ყველაზე მაღალი ზრდა იყო 2011 წელს (132%), მომდევნო წლებში ტემპი ეცემა და მხოლოდ 2015 წელი ხასიათდება მნიშვნელოვანი ზრდით - 345%. ზრდის ტემპები საბაზისო წელთან შედარებით კლებადი ხასიათისაა 2013-2014 წლებში და მხოლოდ 2015 წელს ზრდამ შეადგინა 380% (იხ.ცხრილი 8).

მცირე და საშუალო ზომის საწარმოებში დასაქმებულთა ზრდის ტემპები

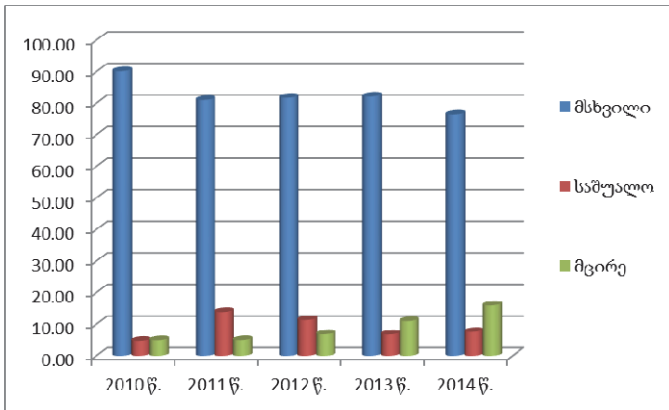
წელი	სულ დასაქმებულთა რაოდენობა, კაცი	მათ შორის (კაცი)	ზრდის ტემპები (%)	
		მცირე და საშუალო საწარმოში დასაქმებულები	წინა წელთან	საბაზისო წელთან
2010	397,806	173,451		
2011	503,236	229,655	132	132
2012	534,397	229,057	100	132
2013	550,885	235,438	103	103
2014	592,147	259,417	110	113
2015	2,266,926	895,310	345	380

საანალიზო პერიოდში ინვესტიციები ფიქსირებულ აქტივებში ყოველწლიურად იზრდება და შეადგენს: 2010 წელს - 9.8%; 2011 წელს - 18.94%; 2012 წელს - 18.23%; 2013 წელს - 17.84%, ანუ ოდნავ შემცირებულია წინა წელთან შედარებით, ხოლო 2014 წელს - 23.58% (იხ.ცხრილი 9, დიაგრამა 6).

ინვესტიციები ფიქსირებულ აქტივებში საწარმოთა ზომის მიხედვით

წელი	სულ მლნ. ლარი	მათ შორის (მლნ. ლარი) :			პროცენტი		
		მსხვილი	საშუალო	მცირე	მსხვილი	საშუალო	მცირე
2010	3210.1	2895.5	153.9	160.7	90.20	4.79	5.01
2011	2602.5	2109.5	362	130.9	81.06	13.91	5.03
2012	3245.6	2653.8	368.7	223.1	81.77	11.36	6.87
2013	3937.3	3235	268.2	434.1	82.16	6.81	11.03
2014	3559.6	2720	270.7	568.8	76.41	7.60	15.98

ინვესტიციები ფიქსირებულ აქტივებში სანარმოთა ზომის მიხედვით



2. საქართველოს მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისათვის

2016 წლის 26 თებერვალს საქართველოს მთავრობამ დაამტკიცა საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს მიერ შემუშავებული „საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის“,⁶ რაც მოიცავს „მცირე და საშუალო სანარმოთა“ ბიზნესის შესახებ ახალ კანონპროექტს.

წარმოვადგენთ ამ მნიშვნელოვანი დოკუმენტის მიმოხილვას:

ზოგადი ბიზნესგარემოს გაუმჯობესების მიუხედავად, მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების თვალსაზრისით, საქართველოში იგივე გამოწვევები დგას, რაც მრავალ განვითარებად ქვეყანაში. მიუხედავად იმისა, რომ მცირე და საშუალო სანარმოებზე მოდის მოქმედი სანარმოების უდიდესი ნაწილი, მათი წვლილი მშპ-ში კვლავ ძალიან დაბალია.

საქართველოს მთავრობა ეკონომიკური განვითარების პროცესში განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებს მცირე და საშუალო მენარმეობას და მიზნად ისახავს სამენარმეო გარემოს შემდგომ სრულყოფას, რაც ხელს შეუწყობს მცირე და საშუალო სანარმოების ზრდას და განვითარებას.

კერძო სექტორის განვითარების და განსაკუთრებით კი მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების მხარდაჭერა საქართველოს მთავ-

⁶ საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის. /www.google.ge/webhp?source=search_ გვ.5.-12

რობის ეკონომიკური პოლიტიკის ერთ-ერთი პრიორიტეტია, რაც ასევე ასახულია საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიაში - საქართველო 2020 (ივნისი, 2014), აგრეთვე, სამთავრობო პროგრამაში „ძლიერი დემოკრატიული, ერთიანი საქართველოსთვის“ (რომელიც პერიოდულად ახლდება).

სამთავრობო პროგრამა განსაზღვრავს მთელ რიგ პრიორიტეტებს სხვადასხვა მიმართულებით, მათ შორის, ეკონომიკური პოლიტიკის მიმართულებით. უახლოეს მომავალში მისაღწევ მიზანთა შორის უმთავრესად დასახელებულია უმუშევრობის და სიღარიბის შემცირება. პროგრამაში ასევე ხაზგასმულია მენარმეობის მხარდაჭერის, განსაკუთრებით მცირე, საშუალო და დამწყები მენარმეობის განვითარების ხელშეწყობის (სამენარმეო ცოდნისა და შესაძლებლობების გაძლიერების, ფინანსებზე ხელმისაწვდომობის ზრდის, საექსპორტო პოტენციალის გაძლიერების, ინოვაციებზე და ახალ ტექნოლოგიებზე ხელმისაწვდომობის გაუმჯობესების გზით და სხვა) აუცილებლობა.

მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდამჭერი ინსტიტუტები

➤ სახელმწიფო ინსტიტუტები

მცირე და საშუალო საწარმოების შექმნის, განვითარების და მათი კონკურენტუნარიანობის ზრდის მხარდაჭერისთვის საქართველოს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს სისტემაში, 2014 წლის თებერვალში შეიქმნა ორი უწყება - მენარმეობის განვითარების სააგენტო და საქართველოს ინოვაციების და ტექნოლოგიების სააგენტო.

✓ მენარმეობის განვითარების სააგენტო

სააგენტოს ძირითადი მიზნებია: კერძო სექტორის კონკურენტუნარიანობის ამაღლება; დამწყები ბიზნესების მხარდაჭერა; თანამედროვე სამენარმეო კულტურის დამკვიდრების მხარდაჭერა; საქონლისა და მომსახურების ექსპორტის დივერსიფიკაციის ხელშეწყობა და ა.შ. სააგენტოს მთავარი ფუნქციებია: ბიზნესის მხარდაჭერა DCFTA-ის (ევროკავშირის პროექტი - ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმება) მოთხოვნებთან ადაპტაციის პროცესში; სხვადასხვა სფეროში საკონსულტაციო მომსახურების გაწევა, საექსპორტო და ადგილობრივ ბაზრებზე არსებული მოთხოვნისა და ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის შეგროვება და მენარმეთათვის მიწოდება; მენარმეთათვის დახმარების გაწევა ბიზნესის დაგეგმვისა და განვითარების კუთხით; მენარმეთა დახმარება დონორებთან და ფინანსურ ინსტიტუტებთან ურთიერთობაში; ფინანსებზე ხელმისაწვდომობის ზრდა სხვადასხვა სქემების გამოყენებით; საერთაშორისო ბაზრებზე მარკეტინგის პროცესში დახმარება და ა.შ.

✓ **საქართველოს ინოვაციებისა და ტექნოლოგიების სააგენტო**

წარმოადგენს ცოდნასა და ინოვაციურ ტექნოლოგიებზე დაფუძნებული ეკონომიკის განვითარების მხარდაჭერ ძირითად უწყებას. სააგენტოს მთავარი მიზნებია: ქვეყანაში ინოვაციური ეკოსისტემის შექმნის და მისი განვითარების პროცესის კოორდინაცია; ინოვაციების, თანამედროვე ტექნოლოგიების, კვლევისა და განვითარების (R&D) სტიმულირება, მათი კომერციალიზაციის და გამოყენების ხელშეწყობა; ინოვაციური დამწყები კომპანიების ფორმირების და მათი კონკურენტუნარიანობის ამაღლების ხელშეწყობა; სამეცნიერო და ბიზნეს წრეებს შორის ურთიერთობის ხელშეწყობა; მაღალსიჩქარიანი ინტერნეტის განვითარების და მისი გამოყენების ეფექტურობის ამაღლების ხელშეწყობა და ა.შ. სააგენტოს ფუნქციებს შორისაა: ინოვაციებისა და თანამედროვე ტექნოლოგიების შესაბამისი უნარებისა და შესაძლებლობების განვითარების ხელშეწყობა; თანამედროვე ტექნოლოგიებისა და ინოვაციების დანერგვით მცირე და საშუალო საწარმოების კონკურენტუნარიანობის გაძლიერების ხელშეწყობა; ინოვაციებისა და R&D-ისთვის შესაბამისი ინფრასტრუქტურის განვითარება; ცოდნაზე დაფუძნებული ინიციატივების, ინოვაციური პროექტებისა და პროდუქტების მხარდაჭერა; საწარმოებისთვის კვლევისა და განვითარების მასტიმულირებელი პროგრამების განხორციელება; ქვეყნის მთელი ტერიტორიის დაფარვა მაღალსიჩქარიანი ინტერნეტით; საყოველთაო კომპიუტერიზაციის პროცესის წარმართვა და ა.შ.

მენარმეობის განვითარებისა და ინოვაციების და ტექნოლოგიების სააგენტოების ინსტიტუციური გაძლიერება მნიშვნელოვანია მცირე და საშუალო საწარმოების საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად და მიზანმიმართული მომსახურების გასაწევად. გამომდინარე იქედან, რომ მენარმეობის განვითარების სააგენტოს ერთ-ერთი მთავარი მიმართულება კომპანიებისთვის DCFTA-ის მოთხოვნებთან ადაპტაციის ხელშეწყობაა, მნიშვნელოვანია ამ სტრუქტურის შესაძლებლობების გაძლიერება DCFTA-სთან დაკავშირებულ საკითხებზე.

➤ **მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდაჭერი ბიზნეს ასოციაციები**

საქართველოში მოქმედებს მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდაჭერი რამდენიმე ორგანიზაცია, მათ შორის:

✓ **საქართველოს სავაჭრო-სამრეწველო პალატა.** პალატა დაფუძნებულია დამოუკიდებელი სახელმწიფო უწყების სახით. მისი მთავარი ფუნქციებია ბიზნესისთვის საინფორმაციო და საკონსულტაციო მომსახურების გაწევა, ბიზნეს უნარების და ბიზნესის დაგეგმვის გაუმჯობესების ხელშეწყობა, ექსპორტის ხელშეწყობა, საწარმოების ინტერნაციონალიზაციის ხელშეწყობა და სხვა. პალატის წევრობა ნებაყოფლობითია. ამჟამად

პალატას ჰყავს 1,007 ნევრი, რომელთა 90% მცირე და საშუალო მენარმეა. ნევრობის გადასახადი მერყეობს 0 ლარიდან 10,000 ლარამდე და დამოკიდებულია განუღებულ მომსახურებაზე. მცირე და საშუალო საწარმოები არ იხდიან ნევრობის გადასახადს. პალატას აქვს ხუთი რეგიონული ოფისი.

➤ **საქართველოს დამსაქმებელთა ასოციაცია.** ასოციაცია წარმოადგენს დამოუკიდებელ ორგანიზაციას, რომელიც აერთიანებს 1,000-ზე მეტ მცირე და საშუალო ბიზნეს-ორგანიზაციას. ასოციაცია უზრუნველყოფს საკონსულტაციო მომსახურების განვსა მცირე და საშუალო მენარმეებისთვის და ახორციელებს სხვადასხვა პროგრამას სამენარმეო ცოდნის, სამენარმეო უნარების განვითარებისთვის. ასოციაციის ნევრობა ფასიანია და მერყეობს 600 აშშ დოლარიდან 2,000 აშშ დოლარამდე საწარმოს ზომიდან გამომდინარე.

➤ **საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია.** წარმოადგენს დამოუკიდებელ ორგანიზაციას, რომლის მიზანია მცირე და საშუალო საწარმოთა ინტერესების დაცვა და ადვოკატირება. ორგანიზაცია აქტიურად თანამშრომლობს ბიზნესთან სამენარმეო უნარების განვითარების, სხვადასხვა კონსულტაციების განვსა მიმართულებით და სხვა. ასოციაციას დღეისთვის 106 ნევრი ჰყავს.

✓ **თანამშრომლობა აღმოსავლეთ პარტნიორობის ინიციატივის ფარგლებში**

საქართველო აქტიურად მონაწილეობს აღმოსავლეთ პარტნიორობის მცირე და საშუალო ბიზნესის პანელში და თანამშრომლობს ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაციასთან (OECD), ევროპული განათლების ფონდთან (ETF), ევროპის რეკონსტრუქციისა და განვითარების ბანკთან (EBRD) და სხვა საერთაშორისო ორგანიზაციებთან მცირე და საშუალო მენარმეობის პოლიტიკის გაუმჯობესების მიზნით საუკეთესო საერთაშორისო და ევროპული პრაქტიკის მიხედვით.

აღმოსავლეთ პარტნიორობის ინიციატივის ფარგლებში ხორციელდება რიგი მცირე და საშუალო მენარმეობაზე ორიენტირებული პროექტები.

მენარმეობის ზრდის პროგრამის (EGP) და ბიზნესსაკონსულტაციო მომსახურების (BAS) პროგრამების (ევროკავშირის მხარდაჭერით) ფარგლებში, რომელიც ხორციელდება EBRD-ის მიერ, 800-ზე მეტ მცირე და საშუალო მენარმეს გაენია მხარდაჭერა. საქართველო ასევე აქტიურად მონაწილეობს ევროკავშირის East-Invest პროექტში, რომლის ფარგლებშიც ხორციელდება მცირე და საშუალო მენარმეობის ხელშეწყობა.

2015 წელს ხელი მოეწერა ევროკავშირის დახმარების პროექტს, რომელიც ითვალისწინებს DCFTA-ის და მცირე და საშუალო საწარმოების მხარდაჭერას (ბიუჯეტი - 44.5 მილიონი ევრო). პროექტის მიზანია:

ა) DCFTA-ს პოლიტიკის ჩარჩოს შემდგომი გაძლიერება და მცირე და სა-

შუალო მენარმეობის ხელშეწყობა; ბ) ვაჭრობასთან და კერძო სექტორთან დაკავშირებული ინსტიტუციების გაძლიერება და გ) ეკონომიკური აგენტების და მცირე და საშუალო მენარმეობის გაძლიერება DCFTA-ის პროცესების პარალელურად.

სქემა 2

საშუალო და მცირე სანარმოთა მხარდამჭერი ინსტიტუტები

სახელმწიფო ინსტიტუტი	<ul style="list-style-type: none"> • მენარმეობის განვითარების სააგენტო • ინოვაციისა და ტექნოლოგიების სააგენტო
მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდამჭერი ბიზნეს-ასოციაციები	<ul style="list-style-type: none"> • საქართველოს სავაჭრო პალატა • საქართველოს დამსაქმებელთა ასოციაცია • საქართველოს მცირე და საშუალო სანარმოთა ასოციაცია • თანამშრომლობა აღმოსავლეთ პარტნიორობის ინიციატივის ფარგლებში

მსოფლიო პრაქტიკაში ცნობილია სამენარმეო საქმიანობის სახელმწიფო მხარდაჭერის შემდეგი ფორმები⁷:

სამართლებრივი	საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების მიღება
საგადასახადო	წარმოების განვითარების მასტიმულირებელი და ბაზრის სექტორების მარეგულირებელი საგადასახადო სისტემის შემუშავება
საინვესტიციო	პირდაპირი ინვესტიციები
საფინანსო	დაკრედიტება კონკრეტული საქმიანობის შენარჩუნების მიზნით
ინფორმაციული	საინფორმაციო მომსახურების განევა
სადაზღვევო	საფინანსო ინსტიტუტებისათვის გარანტიები სამენარმეო საქმიანობაზე კრედიტის გაცემისათვის
საკადრო	კადრების სწავლება და გადამზადება, სამუშაო ადგილების შექმნა
მორალური	საზოგადოებრივი აღიარება და საქმიანობის შედეგების წახალისება.

⁷ Курс предпринимательства. Под ред. проф. В.Я.Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. <http://www.bibliotekar.ru/biznes-39/36.htm>

საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების 2016-2020 წლებისთვის სტრატეგია წარმოდგენილია ხუთი მიმართულებით, რომელთა განსახორციელებლად დასახულია შესაბამისი პრიორიტეტული ღონისძიებები.⁸

1. საკანონმდებლო, ინსტიტუციური და სამენარმეო გარემოს გაუმჯობესება. ამ მიმართულების პრიორიტეტებია: ბიზნესის დახურვის და გადახდისუნარობის პროცედურების გამარტივება/გაუმჯობესება; მცირე და საშუალო საწარმოთა განმარტების განახლება; საწარმოთა სტატისტიკის გაუმჯობესება; მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდაჭერი ინსტიტუტების (ბიზნესასოციაციები) გაძლიერება; საჯარო და კერძო სექტორს შორის დიალოგის გაძლიერება; პრიორიტეტული ეკონომიკური კანონმდებლობისათვის რეგულირების გავლენის შეფასების სისტემის (RIA) შექმნა.

2. ფინანსებზე ხელმისაწვდომობის გაუმჯობესება. ამ მიმართულების პრიორიტეტებია: ფინანსური განათლების გაუმჯობესება; მცირე და საშუალო საწარმოთა ხელშეწყობა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) დანერგვაში; მცირე და საშუალო მენარმეთა ცოდნის ამაღლება ფინანსების გაზრდის (fund raising) საკითხებში; მცირე და საშუალო მენარმეობის და დამწყები ბიზნესის დაფინანსებაზე ორიენტირებული კერძო საინვესტიციო და ვენჩურული კაპიტალის ფონდების მოზიდვა; მცირე და საშუალო მენარმეობის მხარდაჭერა კომერციული ბანკებიდან და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებიდან დაფინანსების ზრდისთვის; მცირე და საშუალო საწარმოთა გრანტებით დაფინანსების გაუმჯობესება.

3. მცირე და საშუალო მენარმეობის უნარების განვითარება და სამენარმეო კულტურის ამაღლების ხელშეწყობა. ამ მიზნით განსახორციელებელი პრიორიტეტული ღონისძიებებია: შრომის ბაზრის საჭიროებების იდენტიფიცირება და შესაბამისი დასაქმების პროგრამების განვითარება; მცირე და საშუალო საწარმოთა ტრენინგების საჭიროებათა შეფასება (Training Needs Assessment - TNA); უწყვეტი სამენარმეო სწავლების დანერგვა განათლების სისტემის ყველა დონეზე; მენარმეობაზე ორიენტირებული პროფესიული განათლების სისტემის განვითარება; არაფორმალურ განათლებაზე ხელმისაწვდომობის ზრდა; მცირე და

⁸ საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისათვის .2016წ., 14 მარტი.

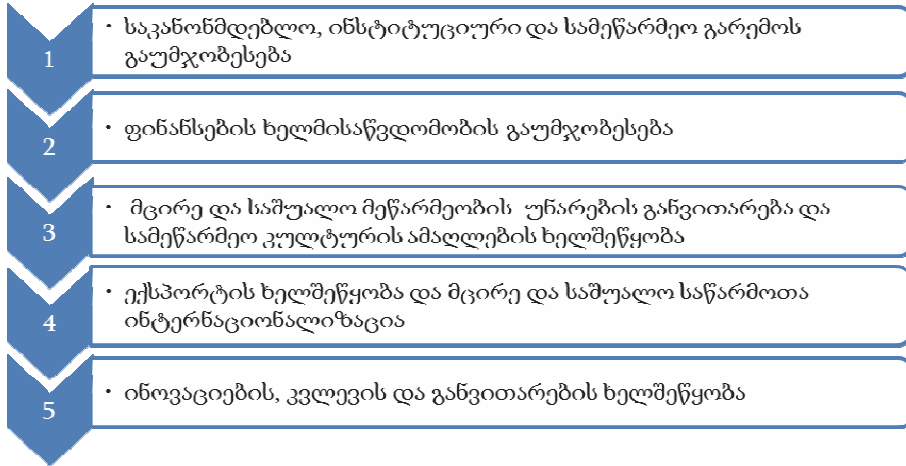
საშუალო მენარმეობისთვის ტექნიკური დახმარების უზრუნველყოფა; საგანმანათლებლო კომპონენტის განვითარება მენარმეობის განვითარების სააგენტოს ვებ-ვერდზე; მენარმეების მომსახურების ცენტრის მომსახურებების პორტფელის გაფართოება; ქალთა მენარმეობის ნახალისება (ხელი შეეწყობა ქალთა მონაწილეობას სახელმწიფო პროგრამების ფარგლებში, მათ შორის, პროგრამის „ანარმოე საქართველოში“ რეგიონებში მიკრო და მცირე მენარმეობის განვითარების კომპონენტში და ინოვაციების ხელშეწყობის პროექტებში); მცირე და საშუალო სანარმოებში „მწვანე პრაქტიკის“ ნახალისება - მნიშვნელოვანია მათი ცნობიერების ამაღლება რესურსეფექტურ (**resource efficiency**) და სუფთა წარმოებასთან (**clean production**) დაკავშირებით, ასევე, გარემოსათვის მისაღებ ქმედებებთან (**environmental performance**) დაკავშირებით.

4. ექსპორტის ხელშეწყობა და მცირე და საშუალო სანარმოთა ინტერნაციონალიზაცია. ამ მიმართულების პრიორიტეტებია: DCFTA-ის პერსპექტივების და მოთხოვნების შესახებ ცნობიერების ამაღლება; მენარმეობის მხარდაჭერა DCFTA მოთხოვნებთან ადაპტაციაში (გადამზადება, გადაიარაღება); მცირე და საშუალო სანარმოთა ექსპორტის სტიმულირება (დაიდება ინფორმაცია საერთაშორისო ბაზრებზე, შეიქმნება სანარმოთა ბაზები და განვითარდება ვებგვერდები (www.trandewithgeorgia.com); მენარმეობის მხარდაჭერა საერთაშორისო სავაჭრო ურთიერთობების დამყარებაში; ბიზნესის პასუხისმგებლიანი ქცევის (**RBC**) პოპულარიზაცია; უცხოელ ინვესტორებსა და მცირე და საშუალო სანარმოებს შორის კავშირების დამყარების მხარდაჭერა (**FDI-SMEs linkages**).

5. ინოვაციების, კვლევის და განვითარების ხელშეწყობა. ამ მიმართულების პრიორიტეტებია: მცირე და საშუალო სანარმოებში ინოვაციების სტიმულირება; ინოვაციების და **R&D** (Research & Development - კვლევები და განვითარება) დაფინანსების ეფექტიანი სქემების შემუშავება; ინოვაციების და **R&D**-ის კომერციალიზაციის მხარდაჭერა; მენარმეობაში საინფორმაციო და საკომუნიკაციო ტექნოლოგიების (**ICT**) გამოყენების უნარების გაუმჯობესება; ინოვაციებისთვის საჭირო ინფრასტრუქტურის განვითარება (**FabLabs; iLabs; TechPark; BroadBand**; კომპიუტერიზაცია).

ინოვაციების, კვლევისა და განვითარების ხელშეწყობა არის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორი კონკურენტუნარიანობის და პროდუქტიულობის ამაღლებისთვის.

საქართველოს მცირე და საშუალო მეწარმეობის განვითარების
2016-2020 წლებისთვის სტრატეგიის მიმართულებები



თავი 2

მცირე და საშუალო სანარმოთა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონსეფციები და ძირითადი პრინციპები

1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი და მომხმარებლები
2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ძირითადი პრინციპები
3. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები
4. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, მისი მუხლების აღიარება და შეფასება

1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი და მომხმარებლები

მსს ფასს 1 განყოფილების „მცირე და საშუალო სანარმოების“ განმარტებით **მცირე და საშუალო სანარმოები** ისეთი სანარმოებია, რომლებსაც:

- ა) არ გააჩნიათ საჯარო ანგარიშვალდებულება; და
- ბ) აქვეყნებენ საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას გარე მომხმარებლებისათვის.

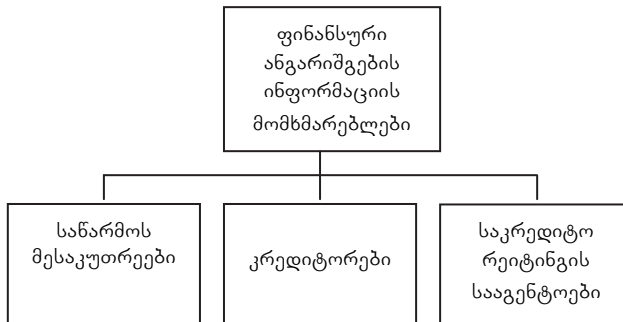
საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება განკუთვნილია საერთო ხასიათის ფინანსურ ინფორმაციაზე მომხმარებელთა ფართო ფენების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისათვის, რომლებსაც არ გააჩნიათ იმის უფლებამოსილება, რომ სანარმოს მოსთხოვონ მათ სპეციფიკურ საინფორმაციო საჭიროებაზე მორგებული ანგარიშგების მომზადება.

მცირე და საშუალო სანარმოების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია მიანოდოს და დაეხმაროს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში მომხმარებელთა ფართო ფენებს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზანი:

საწარმოს შესახებ ფინანსური ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებელთა ფართო ფენებისათვის ეკონომიკური გადანყვეტილებების მისაღებად

მცირე და საშუალო საწარმოთა ინფორმაციის მომხმარებლები არიან საწარმოს მესაკუთრეები, რომლებიც მონაწილეობას არ იღებენ საწარმოს საქმიანობის მართვაში, არსებული და პოტენციური კრედიტორები და საკრედიტო რეიტინგის სააგენტოები.



2. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ძირითადი პრინციპები

საწარმომ ფინანსური ანგარიშგება, ფულადი ნაკადების ანგარიშგების გარდა, უნდა მოამზადოს დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე. **დარიცხვის მეთოდის** თანახმად სააღრიცხვო (სამეურნეო) ერთეული აქტივად, ვალდებულებად, საკუთარ კაპიტალად, შემოსავლად და ხარჯად უნდა აღიარდეს იმ მომენტში, როდესაც ის დააკმაყოფილებს შესაბამის განმარტებასა და აღიარების კრიტერიუმებს.

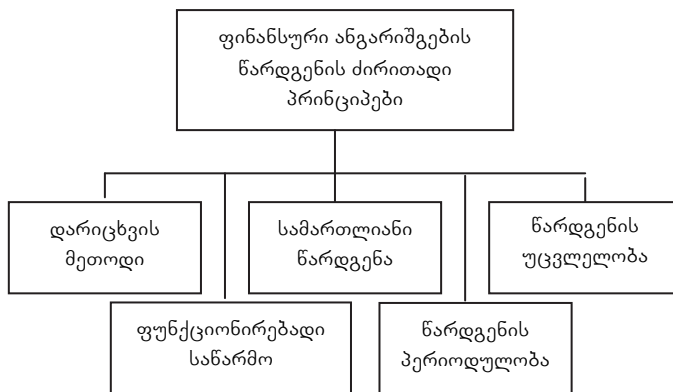
ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში ხელმძღვანელობამ მის ფასს-ზე დაყრდნობით უნდა შეაფასოს **საწარმოს ფუნქციონირებადობა** - საქმიანობის გაგრძელების უნარი. საწარმო მიიჩნევა ფუნქციონირებად საწარმოდ, თუ მის ხელმძღვანელობას განზრახული არა აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა და არც იძულებული არ არის, რომ ასე მოიქცეს. საწარმოს ფუნქციონირებადობის შეფასებისას გამოყენებული უნდა იქნეს ყველა ხელმისაწვდომი ინფორმაცია მომავლის შესახებ, რომელიც საანგარიშგებო თარიღიდან სულ მცირე

თორმეტ თვეს მაინც მოიცავს. იმ შემთხვევაში, როდესაც მოპოვებული არსებითი ინფორმაცია, რომელიც საწარმოს ფუნქციონირებადობის ეჭვს ბადებს, შესაბამისი ფაქტები და მოვლენები უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში სამართლიანად უნდა იქნეს წარდგენილი საწარმოს **ფინანსური მდგომარეობა**, მისი საქმიანობის **ფინანსური შედეგები** და **ფულადი სახსრების მოძრაობა**. **სამართლიანი წარდგენა** მოითხოვს სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და გარემოებების **კეთილსინდისიერად ასახვას** ფინანსური ანგარიშგების **ელემენტების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად**.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის **წარდგენის პერიოდულობა** ითვალისწინებს წარდგენას სულ მცირე წელიწადში ერთხელ მაინც. საწარმომ ანგარიშგებაში მუხლების კლასიფიკაცია და წარდგენის ფორმა უნდა შეინარჩუნოს ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, ანუ **წარდგენა უნდა იყოს უცვლელი**. ასევე, საწარმომ გაცალკევებით უნდა წარადგინოს მსგავსი მუხლების ყველა არსებითი კატეგორია, ხოლო ცალ-ცალკე განსხვავებული შინაარსის ან ფუნქციის მქონე არსებითი მუხლები.

ამდენად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ძირითადი პრინციპებია: დარიცხვის მეთოდი, ფუნქციონირებადი საწარმო, სამართლიანი წარდგენა, წარდგენის პერიოდულობა და წარდგენის უცვლელობა.



3. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები

იმისათვის, რომ ინფორმაციის მომხმარებლებმა შეძლონ მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღება, ინფორმაცია უნდა იყოს სასარგებლო. ფინანსური ანგარიშგების **ინფორ-**

მაციის სარგებლიანობას (useful) განსაზღვრავს მისი ხარისხობრივი მახასიათებლები - თვისებები. ეს მახასიათებლებია: ალქმადობა (Understandability); შესაბამისობა (Relevance); არსებითობა (Materiality); საიმედოობა (Reliability); შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა (Substance over form); წინდახედულობა (Prudence); სისრულე (Completeness); შესადარისობა (Comparability); დროულობა (Timeliness); ბალანსი ინფორმაციის სარგებლიანობასა და დანახარჯებს შორის (Balance between benefit and cost).

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს **ალქმადი** ანუ იმგვარად წარმოდგენილი, რომ გასაგები იყოს მომხმარებლებსათვის, რომლებსაც უნდა გააჩნდეთ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა. თუმცა, ალქმადობა არ შეიძლება იყოს ზოგიერთი მომხმარებლისთვის ძნელად გასაგები ინფორმაციის არასახვის გამამართლებელი მიზეზი.



წარდგენილი ინფორმაცია უნდა იყოს შესაბამისი, ანუ შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს. ინფორმაციას მაშინ გააჩნია **შესაბამისობის თვისება**, თუ იგი გავლენას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ მას ეხმარება სანარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობის შეფასებაში, ან თავისი ადრინდელი შეფასებების დადასტურებაში ან შესწორებაში.

ინფორმაცია არსებითია და, მაშასადამე, შესაბამისია, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების მუხლის სიდიდესა და მის ეკონომიკურ შინაარსზე, ასევე იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც გამონვეულია ინფორმაციის გამოტოვებით ან დამახინჯებით.

ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია უნდა იყოს საიმედო. ინფორმაცია **საიმედოა** მაშინ, როდესაც ის არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და არ არის ტენდენციური და სამართლიანად წარმოაჩენს იმას, რის წარმოსაჩენადაც არის გამიზნული, ან რასაც უნდა წარმოაჩენდეს, გონივრული მოლოდინის ფარგლებში.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ოპერაციები და მოვლენები უნდა აისახოს და წარდგენილი იყოს მათი **ეკონომიკური შინაარსის საფუძველზე** და არა მხოლოდ მათი სამართლებრივი ფორმის მიხედვით.

ხშირ შემთხვევებში სამეურნეო მოვლენებს და ოპერაციებს თან ახლავს განუსაზღვრელობები, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს მათი ხასიათისა და სიდიდის შესაბამისად და პროფესიული წინდახედულობის გამოჩენით. **წინდახედულობა** გულისხმობს გარკვეული დონის სიფრთხილის გამოჩენას განუსაზღვრელობების პორობებში მსჯელობისას. წინდახედულობა აუცილებელია სააღრიცხვო შეფასებების დროს, რათა აქტივები და შემოსავლები არ იყოს გაზრდილად შეფასებული, ხოლო ვალდებულებები და ხარჯები - შემცირებულად.

იმისათვის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია საიმედო იყოს, ის უნდა იყოს წარდგენილი **სრულად** - სრული მოცულობით, არსებითობის ზღვრებისა და მის მოსამზადებლად საჭირო დანახარჯების გათვალისწინებით. *ინფორმაციის გამოტოვებამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი საიმედოობისა და შესაძარისობის ხარისხის დაქვეითება.*

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლებს უნდა ჰქონდეთ სანარმოს სხვადასხვა პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების **შედარების** შესაძლებლობა სანარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების ტენდენციების დასადგენად. ასევე, ინფორმაციის მომხმარებლებს უნდა შეეძლოთ სხვადასხვა სანარმოს ფინანსური მაჩვენებლების შედარება და შეფასება. ამისათვის, მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენების შეფასება და მათი ფინანსური შედეგების ასახვა უნდა ხდებოდეს ერთი და იმავე მეთოდით მთელი სანარმოს მასშტაბით და ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ასევე სხვა ანალოგიურ სანარმოებთან თავსებადი მეთოდებით. მომხმარებლები უნდა იყვნენ ინფორმირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის, მასში შეტანილი ცვლილებებისა და ამ ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების შესახებ.

გადაწყვეტილებების მისაღებად ინფორმაცია მომხმარებლებს დროულად უნდა მიეწოდოს. **დროულობა** გულისხმობს იმას, რომ მომხმარებლებისათვის ინფორმაცია ხელმისაწვდომი უნდა იყოს გადაწყვეტილებების მისაღებად შესაფერის ვადებში. *ინფორმაციის დაყოვნებით მიწოდების შემთხვევაში, მან შეიძლება დაკარგოს შესაბამისობის თვისება.*

შესაძლებელია ინფორმაციის დროულობისა და საიმედოობის თვისებებს შორის საჭირო გახდეს დაბალანსების მიღწევა. ინფორმაციის შესაბამისობასა და საიმედოობას შორის ოპტიმალური თანაფარდობის ძირითად კრიტერიუმად აღიარებულია მომხმარებელთა უზრუნველყოფა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით.

ინფორმაციით მიღებული სარგებელი უნდა აღემატებოდეს მისი მომზადებისათვის საჭირო დანახარჯებს. სარგებლისა და დანახარჯების შეფასება, ძირითადად, მსჯელობის საფუძველზე ხდება. გასათვალისწინებელია ის, რომ ინფორმაციიდან სარგებელს არა მხოლოდ ინვესტორები ღებულობენ, არამედ ცალკეული საწარმოებიც. სარგებელი ხშირად გამოიხატება კაპიტალის მოზიდვასა და მისი ღირებულების შემცირებაში, ხელმძღვანელობის მხრიდან უკეთესი გადაწყვეტილებების მიღებაში.

4. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, მისი მუხლების აღიარება და შეფასება

✓ ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი და მუხლები

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს საანგარიშგებო პერიოდს:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას;
- ან, ერთ სრულ შემოსავლის ანგარიშგებას, ან, განცალკევებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას და განცალკევებულ სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;
- საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- განმარტებით შენიშვნებს.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა არის მისი აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის თანაფარდობა გარკვეული თარიღისათვის, რომელიც წარდგენილია ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში. **აქტივები** არის რესურსი, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად და რის საფუძველზეც საწარმო მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. აქტივებში განივთებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი, ხელი შეუწყოს, პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრების ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში. ფულადი სახსრების შემოსვლა შესაძლოა განხორციელდეს, როგორც აქტივის გამოყენების, ასევე საწარმოდან მისი გასვლის შედეგად. აქტივის არსებობის დასადაგენად მთავარი არ არის საკუთრების უფლება. მაგალითად, იჯარით აღებული ქო-

ნება მიიჩნევა აქტივად, თუ საწარმო აკონტროლებს იმ ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებაც ივარაუდება ამ აქტივის გამოყენებით.

ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად და რომლის დაფარვა გამოიწვევს საწარმოდან რესურსების გასვლას, რომელშიც განივთებულია ეკონომიკური სარგებელი. ვალდებულებისთვის დამახასიათებელია ის, რომ საწარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა - კონკრეტული გზით უნდა იმოქმედოს, ან რაიმე გააკეთოს. მოვალეობა შეიძლება იყოს იურიდიული და კონსტრუქციული. **იურიდიული მოვალეობა** არის სამართლებრივად გამყარებული ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა იურიდიული ძალის მქონე კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნების საფუძველზე. **კონსტრუქციული ვალდებულება** წარმოიშობა საწარმოს ქმედებიდან – წარსულში ჩამოყალიბებული პრაქტიკით, გამოქვეყნებული დოკუმენტებითა და მიმდინარე განცხადებებით მეორე მხარეს აჩვენა, რომ იგი მომავალში თავის თავზე იღებს გარკვეულ ვალდებულებებს. ამ უკანასკნელით საწარმომ ამ მხარეებს შეუქმნა სამართლიანი მოლოდინი იმისა, რომ იგი შეასრულებს აღებულ ვალდებულებებს.

მიმდინარე მოვალეობის შესრულება, როგორც წესი, ითვალისწინებს ფულადი სახსრების გადახდას, სხვა აქტივების გადაცემას, მომსახურების განწევას, ერთი ვალდებულების სხვა ვალდებულებით შეცვლას, ან ვალდებულების გარდაქმნას საკუთარ კაპიტალად. ასევე, შესაძლებელია ვალდებულების შესრულება სხვა გზით, კრედიტორის მხრიდან თავის უფლებაზე უარის თქმით.

საკუთარი კაპიტალი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულებების გამოკლების შემდეგ. ფინანსურ ანგარიშგებაში კაპიტალი შეიძლება დაიყოს ქვეკატეგორიებად. მაგალითად, სააქციო საზოგადოებისათვის ეს კატეგორიები შეიძლება იყოს აქციონერთა შენატანები, გაუნაწილებელი მოგება და შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც პირდაპირ საკუთარ კაპიტალშია აღიარებული (მაგალითად, გადაფასებების რეზერვები).

საწარმოს საქმიანობის შედეგები არის საწარმოს შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის თანაფარდობა საანგარიშგებო პერიოდში. **შემოსავალი** არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული დამატებითი შენატანებით.

შემოსავლის ცნება მოიცავს ამონაგებსა და შემოსულობას. **ამონაგები** არის შემოსავალი, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით, მაგალითად: ამონაგები პროდუქციის რეალიზაციიდან ან მომსახურების

განვივიდან, პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი, საიჯარო ქირა. **შემოსულობა** გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომელიც აკმაყოფილებს შემოსავლის განმარტებას, მაგრამ არ წარმოადგენს ამონაგებს.

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

შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პირდაპირი შედეგია.

✓ **ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარების კრიტერიუმები**

ფინანსური ანგარიშგების **მუხლების აღიარება** არის იმ მუხლების ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებას და შემდეგ კრიტერიუმებს:

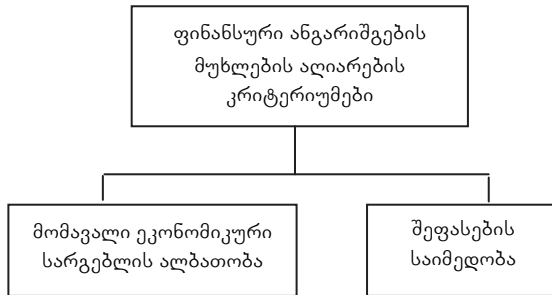
ა) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული **მომავალი ეკონომიკური სარგებლის** საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა; და

ბ) მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება **საიმედოდ შეფასდეს**.

ფინანსური ანგარიშგების მუხლების თავდაპირველი აღიარების კრიტერიუმია **მომავალი ეკონომიკური სარგებლის აღბათობა**. კერძოდ, აღბათობის ცნებას იყენებენ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლის ან საწარმოდან გასვლისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის ხარისხის დასადგენად. მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მოძრაობისათვის დამახასიათებელი განუსაზღვრელობის ხარისხის შეფასება ეყრდნობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ გარემოებებს და ინფორმაციას, როდესაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. შეფასება ცალ-ცალკე კეთდება ინდივიდუალურად ყველა მნიშვნელოვანი მუხლისათვის და ინდივიდუალურად უმნიშვნელო მუხლებისაგან შემდგარი დიდი ჯგუფისათვის.

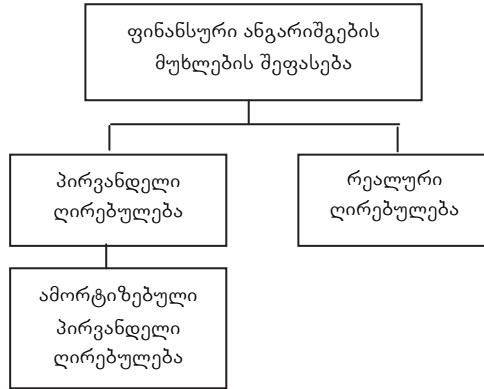
აღიარების მეორე კრიტერიუმია მუხლის **შეფასების საიმედოობა** - ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედოდ განსაზღვრის შესაძლებლობა. ხშირ შემთხვევაში მუხლის თვითღირებულება ან ღირებულება ცნობილია. სხვა შემთხვევაში, იგი გონივრულად უნდა შეფასდეს. თუ შეუძლებელია მუხლის ღირებულებითი სიდიდის დასაბუთებულად შეფასება, იგი არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში, ან მისი აღიარების საკითხის განხილვა შესაძლებელია მოგვიანებით, მოვლენების ან გარემოებების ცვლილების გათვალისწინებით.

შესაძლებელია მუხლი არ აკმაყოფილებდეს აღიარების კრიტერიუმებს, მაგრამ დაეხმარება ინფორმაციის მომხმარებელს შეფასებებში, ამდენად, მიზანშეწონილია მისი ასახვა ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.



✓ **ფინანსური ანგარიშგების მუხლების შეფასება**

შეფასება არის ფულადი სიდიდეების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსურ ანგარიშგებაში მისი მუხლების აღიარება. შეფასების პროცესი გულისხმობს **შეფასების გარკვეული საფუძვლის შერჩევას**. შეფასების ყველაზე გავრცელებული საფუძველია პირვანდელი და რეალური ღირებულება. **აქტივების პირვანდელი ღირებულება** არის აქტივის შესაძენად მისი შეძენის მომენტში გადახდილი ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა, ან გაცემული კომპენსაციის რეალური ღირებულება. **ვალდებულებების პირვანდელი ღირებულება** არის მიღებული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა, ან ვალდებულების ნაცვლად მიღებული არაფულადი აქტივების რეალური ღირებულება ვალდებულების წარმოქმნის მომენტისათვის. ან ზოგიერთ შემთხვევაში (მაგალითად, მოგების გადასახადისათვის), იმ ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ოდენობა, რომლის საწარმოდან გასვლა მოსალოდნელია ვალდებულების დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. **ამორტიზებული პირვანდელი ღირებულება** არის აქტივის ან ვალდებულების პირვანდელ ღირებულებას პლიუს, ან მინუს მისი პირვანდელი ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც ადრე აღიარებული იყო როგორც ხარჯი, ან შემოსავალი. ფასს 13 „რეალური ღირებულების შეფასების“ (პ.9) თანახმად **რეალური ღირებულება** არის **ფასი**, რომელიც მიღებული ან გადახდილი იქნებოდა აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულებების გადაცემისას, შეფასების თარიღისათვის **ბაზრის მონაწილეებს** შორის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციების დროს.



მს ფასს-ის გამარტივება

მს ფასს-ი გამარტივებულია სრულ ფასს-თან შედარებით. გამარტივება გამოიხატება შემდეგში:

- კერძო სუბიექტისათვის არარელევანტური საკითხების ამოღება;
- სადაც შესაძლებელია, ფასს-ის მიერ შემოთავაზებული ვარიანტებიდან, მარტივი ვარიანტის არჩევა;
- აღიარების და შეფასების გამარტივება;
- არასათანადო ხარჯების ან ძალისხმევის თავიდან აცილება;
- ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნების შემცირება;
- შედგენა გამარტივებულია.



თავი 3

მცირე და საშუალო სანარმოთა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

1. აქტივების აღრიცხვა

1.1. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

1.2. იჯარის აღრიცხვა

1.3. ფინანსური აქტივების აღრიცხვა

1.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

1.5. აქტივების გაუფასურების აღიარება და შეფასება

2. ვალდებულებების აღიარება და შეფასება

2.1. ვალდებულებების აღიარება და შეფასება

2.2. დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების აღრიცხვა

2.3. პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

2.4. მოგების გადასახადის აღრიცხვა

3. კაპიტალის აღრიცხვა

1. აქტივების აღრიცხვა

1.1. ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა

- ძირითადი საშუალებების არსი, აღიარება, შეფასება

ძირითადი საშუალებები სანარმოთა უმეტესობის ქონების უმნიშვნელოვანესი და ხშირ შემთხვევაში, უმეტესი ნაწილია. შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების სისწორე მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს ინფორმაციის საიმედოობას მთლიანად სანარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. ძირითადი საშუალებები გავლენას ახდენს ბიზნეს-სუბიექტების ეკონომიკურ საქმიანობაზე. ამდენად, ბუღალტრულმა აღრიცხვამ უნდა უზრუნველყოს ძირითადი საშუალებების დოკუმენტაციის სწორი გაფორმება და ოპერაციების დროული ასახვა, კონტროლი ძირითადი საშუალებების გამოყენების უსაფრთხოებაზე, ძირითადი საშუალებების ობიექტების შეფასების სისწორეზე, ცვეთის გაანგარიშებაზე.

➤ **ძირითადი საშუალებების ობიექტების აღიარება**

აღიარება: ძირითადი საშუალებების წარდგენა ხდება საბალანსო ღირებულებით. სწორედ ეს შეფასება მოქმედებს უშუალოდ ორგანიზაციის ბალანსის ვალუტაზე და აისახება ფირმის საინვესტიციო მიზიდველობაზე. ამავე დროს, ცვეთის თანხა წარმოადგენს ორგანიზაციის დანახარჯების ელემენტს და მათი სიდიდე თვითღირებულების მეშვეობით გავლენას ახდენს ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ მოგებაზე.

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (მსს ფასს) განაყოფი 17 არეგულირებს გრძელვადიანი მატერიალური აქტივების, ძირითადი საშუალებების აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხებს. მსს ფასსით ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება აქტივები, რომლებიც ერთდროულად აკმაყოფილებენ შემდეგ პირობებს (მსს ფასს 17.2):

ა) გამოიყენება საქონლისა და მომსახურების წარმოებისა და მიწოდებისათვის, სხვა კომპანიებისთვის იჯარით გადაცემის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;

ბ) ივარაუდება, რომ გამოყენებული უნდა იქნეს რამდენიმე საანგარიშო პერიოდის მანძილზე.

მცირე და საშუალო საწარმოები იმის დასადგენად, უნდა აღიარონ თუ არა ესა თუ ის ობიექტი ძირითად საშუალებად, უნდა დაეყრდნონ შემდეგ კრიტერიუმებს:

ა) რომ არსებობს აქტივის გამოყენებიდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღების ალბათობა; და

ბ) საწარმოსთვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

მსს ფასს შესაბამისად, დამხმარე მონყობილობები და სათადარიგო ნაწილები აღირიცხება როგორც სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები და მოხმარებისას მათი აღიარება ხდება პერიოდის ხარჯებში და მოგება-ზარალში. მაგრამ თუ საწარმო აპირებს **დამხმარე მონყობილობების და სათადარიგო ნაწილების** გამოყენებას ერთზე მეტ საანგარიშო პერიოდში, ისინი შეიძლება ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნოს.

მარაგნაწილები და დამხმარე მონყობილობები, რომლის გამოყენებაც შეიძლება ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტებთან ერთად, ძირითად საშუალებებში უნდა ჩაითვალოს.

რეკომენდაცია: ამ კატეგორიის მარაგნაწილებისა და მონყობილობების გამოყოფილად აღსარიცხავად მიზანშეწონილად ვთვლით, რომ ძირითადი საშუალებების ანგარიშების ჯგუფის (2100) ანგარიშებს დაემატოს ანგარიში „დასადგმელი და დასამონტაჟებელი მონყობლობები და დანადგარები“ (დავუშვათ, # 2121).

ძირითადი საშუალებების ობიექტების ცალკეულ ელემენტებს ესაჭიროებათ **რეგულარული შეცვლა** (მაგალითად, შენობის სახურავი). თუ მოსალოდნელია, რომ ამგვარი ელემენტის შეცვლა უზრუნველყოფს მომავალში ეკონომიკური სარგებლის ზრდას, ელემენტების გამოცვლის ღირებულება უნდა დაემატოს ძირითადი საშუალებების ობიექტის საბალანსო ღირებულებას მაშინ, როდესაც გაინევა დანახარჯები ელემენტის შეცვლაზე. ამასთან, შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარება შეწყდება.

ძირითადი საშუალება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ **მთავარ კომპონენტებს**, რომლებისთვისაც დამახასიათებელია ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების განსხვავებული წესი. მიუხედავად იმისა, რომ კომპონენტებს დამოუკიდებლად ფუნქციონირების უნარი არა აქვთ და არ წარმოადგენენ ინვენტარულ ობიექტებს, ასეთი აქტივის აღიარებისას საწარმომ მისი ღირებულება უნდა გაანაწილოს მთავარ კომპონენტებზე და თითოეულ ასეთ ნაწილს ცალკე დაარიცხოს ცვეთა, მათი სასარგებლო მომსახურების პერიოდში. დანარჩენ კომპონენტებს კი ცვეთა ისე უნდა დაერიცხოს როგორც ერთ აქტივს. მაგ.: *საგვირაბე ესკალატორი* შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგ **6** კომპონენტად, მ.შ. ხუთ მთავარ კომპონენტად: *მართვის სისტემა*, *კიბის ფენილი* - წევის ჯაჭვებით დაკავშირებული ტვირთმზიდი სისტემა; *ამძრავი* - კიბის ფენილის გადაადგილების მოწყობილობა; *მუხრუჭი* - კიბის ფენილის შემაჩერებელი; *კიბის სახელური* და *დანარჩენი კომპონენტები*, ანუ დამოუკიდებელი მნიშვნელობის არმქონე ერთეულები. ძირითადი კომპონენტებიდან თითოეულისათვის დამახასიათებელია ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების მნიშვნელოვნად განსხვავებული წესი. ამიტომ საწარმომ აქტივის (ამ კონკრეტულ შემთხვევაში საგვირაბე ესკალატორი) თავდაპირველად აღიარებული ღირებულების ნაწილი უნდა მიანიჭოს მნიშვნელოვან კომპონენტებს და მათი მომსახურების ვადის შესაბამისად, ცვეთა ცალ-ცალკე დაარიცხოს. დანარჩენი კომპონენტები შეფასდება აქტივის ღირებულებასა და მნიშვნელოვანი კომპონენტების ღირებულებათა ჯამს შორის სხვაობის თანხით.

ძირითადი საშუალებების უწყვეტმა გამოყენებამ (მაგ. მეტროპოლიტენი, თვითმფრინავები და ა.შ.), იმის მიუხედავად, ობიექტის რომელიმე ნაწილი შეცვლილი იყო თუ არა, დეფექტების გამოსავლენად და ტექნიკური უსაფრთხოების დადგენის მიზნით, შეიძლება მოითხოვოს მათი **სრულმასშტაბიანი ტექნიკური შემოწმება** და კონტროლის ჩატარება. ასეთი სრულმასშტაბიანი შემოწმებისა და ტესტირების ღირებულება აღიარდება ობიექტის საბალანსო ღირებულებაში, როგორც შემცვლელი ნაწილის (კომპონენტის) ღირებულება, თუ იგი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს.

განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს, რომ მიწა და ნაგებობა ცალკე აქტივებს წარმოადგენს და აღირიცხება ცალ-ცალკე იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ერთობლივად იქნა შექმნილი.

ძირითადი საშუალებების შეფასება აღიარების დროს

მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტში მითითებულია, რომ პირველადი აღიარების დროს ძირითადი საშუალებები უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით. ძირითადი საშუალებების ობიექტის **თვითღირებულება მოიცავს:**

- ობიექტის შესყიდვის ფასს;
- ბროკერებისა და იურისტებისათვის გადახდილ ჰონორარს;
- იმპორტის გადასახდელებს და დაუბრუნებად გადასახადებს, სავაჭრო ფასდაკლებისა და დისკონტის გარეშე;
- საჭიროების ადგილზე აქტივის მიტანისა და ობიექტის გამოყენებისათვის ვარგის მდგომარეობამდე მიყვანის პირდაპირ დანახარჯებს:

- ✓ დატვირთვისა და ჩამოტვირთვის, ტრანსპორტირების ხარჯებს;
- ✓ დამონტაჟების, აწყობის, წარმოებაში გაშვებისა და ტესტირების ხარჯებს;

➤ ძირითადი საშუალებების ობიექტის დემონტაჟის, ლიკვიდაციის, ასევე დაკავებულ მონაკვეთზე ბუნებრივი რესურსების ანუ თავდაპირველ მდგომარეობამდე აღდგენის ხარჯებს, რაზეც საწარმო ვალდებულია იღებს ამ ობიექტის შექმნისა ან გარკვეული პერიოდის მანძილზე მის გამოყენებასთან დაკავშირებით.

ძირითადი საშუალებების ობიექტის **თვითღირებულებაში არ შედის** და პერიოდის ხარჯებად აღიარდება შემდეგი გასავლები:

- ახალი სამრეწველო კომპლექსის გახსნის ხარჯები;
- ახალი პროდუქტებისა და მომსახურების დანერგვის ხარჯები, მ.შ. მასთან დაკავშირებული რეკლამისა და სტიმულირების ხარჯები;
- ახალ ადგილზე ან მომხმარებელთა ახალ კატეგორიასთან ბიზნესის წარმოების დანახარჯები;
- პერსონალის მომზადების დანახარჯები;
- ადმინისტრაციული და სხვა საერთო ზედნადები ხარჯები.

სესხებთან დაკავშირებული ხარჯები არ შედის ძირითადი საშუალებების ობიექტის თვითღირებულებაში. მისი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც იქნა განუული და აისახება ამავე პერიოდის მოგება ან ზარალში.

მიწა და შენობა-ნაგებობები განცალკევებადი აქტივებია და ერთად შექმნის შემთხვევაშიც კი, ისინი ცალ-ცალკე უნდა აღირიცხოს. მიწა როგორც უძრავი ქონება, რეგისტრირდება საკადასტრო რეესტრში, მინიჭე-

ბული აქვს პერსონალური კოდი, დაფიქსირებულია მესაკუთრე და მისი მდგომარეობა: არის თავისუფალი თუ დატვირთულია შენობა-ნაგებობით.

მსს ფასს-ის თანახმად, **ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება** არის:

➤ აღიარების თარიღისათვის **თანადროული** ანგარიშსწორების-თვის გადასახდელი ფასის ეკვივალენტი;

➤ **გადახდის გადავადებისას**, თუ საკრედიტო პირობები სცილდება ჩვეულებრივი სავაჭრო კრედიტის პირობებს, მაშინ თვითღირებულება ჩაითვლება ყველანაირი **მომავალი გადასახდელების მიმდინარე დისკონტირებული** ღირებულება.

• **ძირითადი საშუალებების მიღებისა და გასვლის აღრიცხვა**

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ძირითადი საშუალებები აღრიცხება 2100 ჯგუფის ანგარიშებზე, სანყისი ღირებულებით. საწარმოს სამუშაო ანგარიშთა გეგმაში ძირითადი საშუალებების ანგარიშები მიცემული უნდა ჰქონდეს ფუნქციონალური დანიშნულების მიხედვით. მაგ.: მინა; დაუმთავრებელი მშენებლობა; დასადგმელი და დასამონტაჟებელი მოწყობილობები; შენობები; ნაგებობები; მანქანა-დანადგარები; საოფისე ტექნიკა; ავეჯი და სხვა ინვენტარი; სატრანსპორტო საშუალებები; იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა და ა. შ.

ძირითადი საშუალებების ობიექტების სანყისი ღირებულების განსაზღვრის დროს დომინანტური მნიშვნელობა აქვს ობიექტის შეძენის და შექმნის წყაროს: ყიდვა-შეძენა; არაფულად აქტივებზე გაცვლა; მშენებლობა და შექმნა საკუთარი ძალებით; მიღება უსასყიდლოდ, მიღება სანესდებო კაპიტალში წილობრივი შენატანის სახით; მიღება იჯარით და ა.შ.

ძირითადი საშუალებების ყიდვა. შეძენა ხორციელდება ნაღდი ანგარიშსწორების გზით, ანგარიშვალდებული პირის მიერ. ძირითადი საშუალების თვითღირებულება იქნება მისი ნასყიდობის ღირებულებისა და გამოყენების ადგილამდე მიტანისათვის განეული ხარჯების ჯამი, ანუ ძირითადი საშუალების ობიექტი უნდა შეფასდეს აღიარების თარიღისათვის თანადროული გადახდისას გადასახდელი თანხის ეკვივალენტით.

მაგალითი 1:

მცირე საწარმომ ნაღდი ანგარიშსწორებით შეიძინა 1 ც. მაცივარი და გადაიხადა 1,310 ლარი, მ.შ. მაცივრის ფასია 1,250 ლარი, სატრანსპორტო მომსახურებისა 60 ლარი. მაცივრის თვითღირებულება არის 1,310 ლარი, რადგან იგი ძირითადი საშუალების აღიარების თარიღისათვის გადახდილი თან-

ხის ეკვივალენცია. შესაბამისად, ძირითადი საშუალების აღიარება ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

1. ა) მაცივრის შესყიდვა:
 - დ - ოფისის აღჭურვილობა 1,310
 - კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 1,310
- ბ) ნაღდი ანგარიშსწორებით 1,310 ლარის განაღდების ოპერაცია:
 - დ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 1,310
 - კ - მოთხოვნები სანარმოო პერსონალის მიმართ 1,310

ძირითადი საშუალებების შეძენა შემდგომი გადახდის პირობით წარმოშობს ვალდებულებას მომწოდებლის მიმართ. გადახდის გადავადებით წარმოშობილი დავალიანება სავაჭრო კრედიტორულ დავალიანებად იწოდება. ამ გზით შექმნილი ძირითადი საშუალების საწყისი ღირებულების (თვითღირებულების) განსაზღვრის მიზნით უნდა დადგინდეს საკრედიტო პირობების შინაარსი. კერძოდ, თუ გადახდის გადავადება არ წარმოქმნის დამატებითი სარგებლის გადახდის ვალდებულებას, იგი წარმოადგენს ჩვეულებრივ სავაჭრო კრედიტორულ დავალიანებას, რომლის პერიოდი მოკლეა და მერყეობს 30-60 დღის ფარგლებში, შესაბამისად დამატებითი ხარჯები არ წარმოიქმნება.

მაგალითი 2:

მცირე სანარმოო შემდგომი გადახდის პირობით 14 მაისს შეიძინა დიზელ-გენერატორი, ღირებულებით 6,500 ლარი. დიზელ-გენერატორი უნდა დამონტაჟდეს ბეტონის ფუნდამენტზე.

ხელშეკრულებით ფუნდამენტის მოწყობისა და მონტაჟის სამუშაოებს შეასრულებს მომწოდებელი. შემსრულებელმა წარმოადგინა შესასრულებელი სამუშაოების პროექტი და ხარჯთაღრიცხვა. სახარჯთაღრიცხვო დოკუმენტებით ფუნდამენტის მოწყობის ღირებულებაა 2,800 ლარი, ჩაბარების თარიღი 25 მაისი; სამონტაჟო სამუშაოების ღირებულება 1,900 ლარია, სამუშაოების დაწყების თარიღი 1 ივნისი, ჩაბარებისა - 10 ივნისი. ანგარიშსწორების თარიღი 20 ივნისი.

ძირითადი საშუალების შექმნისა და შექმნის ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება.

1. 14 მაისი. დიზელ-გენერატორის შექმნა 6,500 ლარად.
 - დ - დასადგმელი და დასამონტაჟებელი მოწყობილობები 6,500
 - კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 6,500
2. 25 მაისი. ბეტონის ფუნდამენტის ჩაბარების შუალედური მიღება-ჩაბარების აქტი, თანხით 2,800 ლარი.
 - დ - დაუმთავრებელი მშენებლობა 2,800
 - კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 2,800

3. 1 ივნისი. დიზელ-გენერატორის გადაცემა დასამონტაჟებლად	6,500
ლარი.	
დ - დაუმთავრებელი მშენებლობა	6,500
კ - დასადგმელი და დასამონტაჟებელი მონყობილობები	6,500
4. 10 ივნისი.	
5. ა) მიღება-ჩაბარების აქტი დიზელ-გენერატორის მონტაჟის დასრულებაზე, თანხით	1,900
ლარი.	
დ - დაუმთავრებელი მშენებლობა	1,900
კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან	1,900
ბ) ბრძანება დიზელ-გენერატორის ექსპლოატაციაში გადაცემის შესახებ	11,200
ლარი .	
დ - მანქანა-დანადგარები	11,200
კ - დაუმთავრებელი მშენებლობა	11,200
6. 20 ივნისი. გადახდის დავალება. გადარიცხულია დავალიანების დასაფარად	11,200
ლარი.	
დ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან	11,200
კ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკებში	11,200

როდესაც გადავადებული გადახდა სცილდება ჩვეულებრივი სავაჭრო კრედიტის ფარგლებს და მომწოდებელი გადავადების ნაცვლად მყიდველისგან ითხოვს სარგებელს პროცენტის სახით, ასეთ პირობებში ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება არის ყველანაირი სამომავლო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება (მ 17.13) და საპროცენტო ხარჯები ძირითადი საშუალების თვითღირებულებაში არ შედის (მ.17.11).

მაგალითი 3:

მცირე სანარმომ 1 მარტს ოფისისათვის ტყავის სამეული შეიძინა და გასცა 14,000 ლარად ერთწლიანი, უპროცენტო თამასუქი. თამასუქის მთლიანი თანხით დაფარვის ვადა მომდევნო წლის 1 მარტია. თამასუქის გაცემის თარიღით ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 15%-ია. დისკონტირების კოეფიციენტი შეადგენს 0,8696.

საოფისე ავეჯის თვითღირებულება ყველა სამომავლო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულების (17.11.ე) ტოლია და შეადგენს 12,174 (14,000* 0,8696) ლარს . სხვაობა თამასუქის მთლიან თანხასა და დისკონტირებულ ღირებულებას შორის 1,826 (14,000-12,174) ლარი არის პროცენტი. 1,826 ლარი საპროცენტო ხარჯი კაპიტალიზაციას არ ექვემდებარება და შესაბამისად მიმდინარე პერიოდის ხარჯებში აისახება.

შექმნის ოპერაციები ანგარიშებზე აისახება შემდეგი გატარებით:

1. 1 მარტი. საოფისე ავეჯის შეძენა თამასუქით - 12,174 ლარი.
 დ - საოფისე ავეჯი 12,174
 კ - გრძელვადიანი სათამასუქო ვალდებულებები 12,174
 2. მარტის თვის პროცენტის დარიცხვა - 152 (12,174 *15%/12) ლარი ან (1,826/12)
 დ - საპროცენტო ხარჯი 152
 კ - გრძელვადიანი სათამასუქო ვალდებულებები 152 (და ა.შ. 11 თვე)
 (31 დეკემბერს გრძელვადიანი სათამასუქო ვალდებულება რეკლასიფიცირდება მიმდინარე სათამასუქო ვალდებულებად).

შეძენა ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულებით (17.10.გ).
 საწარმო აქტივის შეძენის მომენტში იღებს მისი დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის ვალდებულებას. ეს ის მოსალოდნელი ხარჯებია, რომლის განევაც საწარმოს მოუწევს ძირითადი საშუალებების ობიექტების დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და ადგილმდებარეობის მოწესრიგებისათვის. მსს ფასს მიუთითებს, რომ აღნიშნული ხარჯების დისკონტირებული ღირებულება არის ძირითადი საშუალებების თვითღირებულების კომპონენტი, ხოლო სხვაობა ამორტიზების გზით აღიარდება მომავალში შესასრულებელი ვალდებულების სახით და აღირიცხება ანარიცხების სახით.

მაგალითი 4:

მცირე საწარმომ 30 მარტს შეიძინა დასამონტაჟებელი საწარმოო მოწყობილობა, ღირებულებით 135,000 ლარი. დანახარჯებმა მონტაჟზე შეადგინა 22,000 ლარი. ექსპლუატაციაში გადაცემისას დადგინდა, რომ მოწყობილობის სასარგებლო გამოყენების ვადა სავარაუდოდ 10 წელია.

1. მონტაჟის დაწყების თარიღით, მოწყობილობის გადაცემა დასამონტაჟებლად გატარდება:

დ - დაუმთავრებელი მშენებლობა 135,000

კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 135, 000

2. მონტაჟის დასრულების თარიღით მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე მონტაჟის ხარჯები დაენერება აქტივის თვითღირებულებას, გატარებით:

დ - დაუმთავრებელი მშენებლობა 22,000

კ- ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 22, 000

საწარმომ განსაზღვრა, რომ ვადის ამოწურვის შემდეგ მოსალოდნელია მოწყობილობის გაყიდვიდან 10,000 ლარის სარგებლის მიღება. ამასთან საწარმო ვარაუდობს, რომ მოწყობილობის დემონტაჟის და გარემოს სანყის

მდგომარეობამდე აღსადგენად მოსალოდნელია 12,000 ლარის ხარჯების გაწევა. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 15%-ია, ხოლო დისკონტირების კოეფიციენტი - 0,2472 (PV 15%, 10). შესაბამისად, მოსალოდნელი ხარჯების დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 2,966 (12,000 * 0,2472) ლარს, ხოლო სხვაობა მოსალოდნელ ხარჯებსა და მის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის ტოლია 9,034 (12,000 - 2,966) ლარის.

3. მსს ფასს 17.10.გ. მუხლის მიხედვით, მოსალოდნელი ხარჯების დისკონტირებული ღირებულება აქტივის თვითღირებულების კომპონენტია. შესაბამისად, შედგება მუხლი:

დ - მანქანა-დანადგარები	2,966
კ - სხვა ანარიცხები	2,966

4. მოწყობილობის ექსპლუატაციაში გადაცემის ბრძანებაზე შედგება გატარება:

დ - მანქანა-დანადგარები	159,966
კ - დაუმთავრებელი მშენებლობა	159,966

მოსალოდნელ ხარჯებსა და მის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის სხვაობის 9,034 ლარის მთლიანი თანხიდან ანარიცხების დისკონტის ყოველწლიური თანხა 904 (9.034/10) ლარი ამორტიზაციის დარიცხვის გზით პერიოდის ხარჯებად აღიარდება. შესაბამისად, მოსალოდნელი ხარჯების დარიცხვა და ანარიცხების რეზერვის ზრდა ყოველწლიურად აისახება გატარებით:

დ - საპროცენტო ხარჯი	903.40
კ - სხვა ანარიცხები	903.40

შენიშვნა: ყოველწლიურად, ისე რომ 10 წლის შემდეგ, ანარიცხები იქნება 12,000 (2,966 + 903.40 * 10) ლარი.

ძირითადი საშუალებების მიღება შეიძლება გაცვლის გზით. გაცვლა შეიძლება განხორციელდეს (17.14.) არამონეტარულ აქტივზე (აქტივებზე) ან ერთდროულად, მონეტარულ და არამონეტარულ აქტივებზე გაცვლით. გაცვლის გზით მიღების შემთხვევაში, აქტივის თვითღირებულება უნდა შეფასდეს **სამართლიანი** ღირებულებით, გარდა შემდეგი შემთხვევებისა:

➤ შეუძლებელია გაცვლაში მონაწილე (მიღებული და გასული) აქტივების შეფასება **სამართლიანი** ღირებულებით;

➤ გაცვლის ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი. **კომერციული საქმიანობის** ობიექტია საქონლი, რომელიც ექვემდებარება გაყიდვას ან გაცვლას მიმოქცევის სფეროში, ხოლო **არაკომერციული საქმიანობის „non-profitable“** პრინციპი დაიცვას შემოსავლებისა და ხარჯების თანასწორობის ბალანსი.

ზემოთ აღნიშნული ორი პირობიდან ერთ-ერთის არსებობის შემთხვევაში მიღებული აქტივის თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

მაგალითი 5:

მცირე სანარმო „OPEL“-ის მარკის ავტომობილი გაცვალა „BMW“-ს მარკის ავტომობილზე. „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის თვითღირებულება არის 10,000 ლარი, დაგროვილი ცვეთა კი 6,000 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად, დამატებით გადასახდელია 4,000 ლარი. შემფასებლის დასკვნით გაცვლის მომენტიანათვის „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის რეალური ღირებულება არის 5,000 ლარი, „BMW“-ს მარკის ავტომობილისა კი - 7,000 ლარი.

გაცვლა კომერციული ხასიათისაა, ვინაიდან რეალური ღირებულება საიმედოდ არის განსაზღვრული და განსხვავება მათ შორის 2,000 ლარი მნიშვნელოვანია.

გაცვლასთან დაკავშირებული ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

1. „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის თვითღირებულების კორექტირება საბალანსო ღირებულებამდე დაგროვილი ცვეთის 6,000 ლარის ჩამონერის გზით:

დ - სატრანსპორტო საშუალებების დაგროვილი ცვეთა 6,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები 6,000

კორექტირების შემდეგ საბალანსო ღირებულებაა 4,000 (10,000-6,000) ლარი.

შემფასებლის დასკვნით, „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის რეალური ღირებულებაა 5,000 ლარი, შესაბამისად საბალანსო ღირებულება აფასდება 1,000 (5,000-4,000) ლარით, რაც აისახება გატარებით:

2. „OPEL“-ის აფასება 1,000 ლარით

დ - სატრანსპორტო საშუალებები 1,000

კ - არასაოპერაციო მოგება 1,000

3. აღებულია შემოსავალში „BMW“-ს მარკის ავტომობილი რეალური ღირებულებით - 7,000 ლარი.

დ - სატრანსპორტო საშუალებები 7,000

კ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 7,000

4. ჩამონერილია „OPEL“-ის მარკის ავტომობილი საბალანსო ღირებულებით 5,000 ლარი.

დ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 5,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები 5,000

5. გადარიცხულია ხელშეკრულების თანახმად 4,000 ლარი

დ - ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან 4,000

კ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 4,000

6. ვინაიდან გაცვლას კომერციული შინაარსი აქვს უნდა განისაზღვროს ფინანსური შედეგი გაცვლის ოპერაციიდან. იგი ტოლია მიღებული და გაცვლილი აქტივების ღირებულების ჯამს შორის სხვაობის.

$7,000 - (5,000 + 4,000) = 2,000$ ლარი.

გაცვლის ოპერაციიდან მიღებულია ზარალი 2,000 ლარი, რაც აისახება გატარებით:

დ - არასაოპერაციო ზარალი 2,000

კ - ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან 2,000

შენიშვნა:

ბარტერული გაცვლის ოპერაციებზე შედგენილ დოკუმენტებში გაცვლის ობიექტები ღირებულებითი შეფასების გარეშე შეიძლება აისახოს.

შესწორება შევიტანოთ განხილული მაგალითის პირობაში და დავუშვათ რომ გაცვლის ობიექტების სამართლიანი ღირებულება არაარსებითად განსხვავდება ერთმანეთისგან. შედეგად, გაცვლის ოპერაცია შეიძენს არაკომერციული ოპერაციის შინაარსს.

მაგალითი 6:

მცირე სანარმომ „OPEL“-ის მარკის ავტომობილი გაცვალა „BMW“-ს მარკის ავტომობილზე. „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის თვითღირებულება არის 10,000 ლარი, დაგროვილი ცვეთა კი 6,000 ლარი.

შემფასებლის დასკვნით გაცვლის მომენტისათვის „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის რეალური ღირებულება 5,000 ლარია, „BMW“-ს მარკის ავტომობილისა კი 5,100 ლარი.

გაცვლა არ არის კომერციული ხასიათის, ვინაიდან რეალურ ღირებულებებს შორის განსხვავება მხოლოდ 100 ლარია, რაც უმნიშვნელოა. შესაბამისად, მიღებული აქტივის თვითღირებულება უნდა შეფასდეს გასული აქტივის საბალანსო ღირებულებით. იგი ტოლია 4,000 (10,000-6,000) ლარის. ავსახოთ გაცვლის ოპერაციები აღრიცხვაში.

• „OPEL“-ის მარკის ავტომობილის თვითღირებულების კორექტირება საბალანსო ღირებულებამდე, დაგროვილი ცვეთის 6,000 ლარის ჩამონერით:

დ - სატრანსპორტო საშუალებების დაგროვილი ცვეთა 6,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები - „OPEL“ 6,000

• „BMW“-ს მარკის ავტომობილის შემოსავალში აღება თვითღირებულებით 4,000 ლარი გატარდება:

დ - სატრანსპორტო საშუალებები „BMW“ 4,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები - „OPEL“ 4,000

ძირითადი საშუალებების მიღება უსასყიდლოდ. ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ მიღება შეიძლება სახელმწიფო სტრუქტურებიდან, იურიდიული და ფიზიკური პირებიდან. უსასყიდლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება უნდა შეფასდეს სამართლიანი ღირებულებით. ჩუქების გზით მიღებული ძირითადი საშუალებების აღიარებას თან ახლავს არასაოპერაციო შემოსავლის ზრდა.

მაგალითი 7:

მცირე საწარმომ დამფუძნებლისგან უსასყიდლოდ მიიღო კომპიუტერული ტექნიკა. მიღებული ქონების რეალური ღირებულება შემფასებლის დასკვნის თანახმად, მიღების თარიღისათვის 3,500 ლარს შეადგენს.

კომპიუტერული ტექნიკის უსასყიდლოდ (ჩუქებით) მიღება აისახება გატარებით:

დ - ოფისის აღჭურვილობა	3,500
კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	3,500

ძირითადი საშუალებების მიღება შეიძლება სახელმწიფო გრანტის სახით. სახელმწიფო გრანტის სახით მიღებული ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა რეგულირდება მსს ფასს განყოფილება 24-ით. სახელმწიფო გრანტის სახით მიღებული ან მისაღები აქტივი უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით (24.5).

გრანტის სახით მიღებული აქტივის აღიარებისას საწარმომ უნდა აღიაროს:

✓ შემოსავალი, როცა გრანტის გამცემის მიერ განსაზღვრული ყველა პირობა შესრულდება; ან

✓ ვალდებულება, თუ საწარმო მანამ იღებს გრანტს, სანამ ამონაგების აღიარების კრიტერიუმები იქნება დაკმაყოფილებული.

მაგალითი 8:

თუ მიწის გრანტი შეიცავს მიწის ნაკვეთზე გარკვეული შენობის ან ნაგებობის მშენებლობის პირობას, გრანტის აღიარება შემოსავლების სახით მიზანშეწონილია შენობის ან ნაგებობის მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში.

თავდაპირველი აღიარების შემდეგ მცირე და საშუალო საწარმოები ძირითადი საშუალებების ობიექტებს აფასებენ **თვითღირებულებით**, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ობიექტების შემდგომი შეფასების დროს დომინირებს **ძირითადი მდგომა**, რომელიც ითვალისწინებს ობიექტების შეფასებას **ისტორიული ღირებულებით**, ანუ თავდაპირველი შეფასებით, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

როგორც ცნობილია, **ალტერნატიული მიდგომა** ითვალისწინებს ძირითადი საშუალებების ობიექტების შეფასებას **სამართლიანი ღირებულებით**, შემდგომი დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით.

• **ცვეთა, ცვეთადი ღირებულება, ცვეთის პერიოდი, ცვეთის დარიცხვის მეთოდები**

ძირითადი საშუალებების ობიექტების **სასარგებლო მომსახურების ვადაში** იგულისხმება აქტივის შესაძლო გამოყენების პერიოდი ან ნაწარმის რაოდენობა, რომლის წარმოებაც ივარაუდება აქტივის გამოყენებით. ამრიგად, ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა ხორციელდება:

- ობიექტის მოსალოდნელი გამოყენების ვადის საფუძველზე მოსალოდნელი მწარმოებლურობის ან სიმძლავრის შესაბამისად;
- მოსალოდნელი ფიზიკური ცვეთიდან გამომდინარე, რომელიც დამოკიდებულია ექსპლოატაციის რეჟიმზე, ბუნებრივ პირობებსა და აგრესიული გარემოს ზეგავლენაზე, რემონტის ჩატარების სისტემაზე;
- ტექნიკური ან კომერციული მოძველება, რომელიც გამონვეულია საწარმოო პროცესების ცვლილებით, ან ამ აქტივებით წარმოებულ პროდუქციაზე ან მომსახურებაზე მოთხოვნის ბაზრის ცვლილებაზე;
- ობიექტის გამოყენების ნორმატიულ-სამართლებრივი და სხვა შეზღუდვების საფუძველზე.

ცვეთა წარმოადგენს აქტივის ცვეთადი ღირებულების სისტემატურ განაწილებას მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში (17.18).

ობიექტის მნიშვნელოვანი კომპონენტებისაგან მიღებული ეკონომიკური სარგებლის ხასიათი შეიძლება არასებითად განსხვავდებოდეს. ასეთ პირობებში საწარმომ უნდა განახორციელოს ყოველი კომპონენტის ცვეთის დარიცხვა ცალ-ცალკე.

ძირითადი საშუალებების ცალკეული ჯგუფები ცვეთის დარიცხვას არ ექვემდებარება. მაგ. ცვეთა არ ერიცხება ძირითადი საშუალებების იმ ობიექტებს, რომელთა სამომხმარებლო თვისებები დროთა განმავლობაში არ იცვლება (ობიექტები, რომლებიც განეკუთვნება სამუზეუმო საგნებსა და სამუზეუმო კოლექციებს, ბუნებით სარგებლობის ობიექტები).

მიწას გააჩნია სასარგებლო გამოყენების განუსაზღვრელი ვადა და ცვეთას არ ექვემდებარება.

თანამედროვე პირობებში ახალმა ტექნოლოგიურმა განვითარებამ ან საბაზრო ფასების ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ძირითადი საშუალებების ობიექტის ნარჩენი ღირებულების ან მისი სასარგებლო გამო-

ყენების ვადის შეცვლა. ამ შემთხვევაში მცირე და საშუალო საწარმოებს შეუძლიათ შესწორებები შეიტანონ:

- ობიექტის ნარჩენ ღირებულებაში;
- ცვეთის გამოყენებულ მეთოდში;
- აქტივის სასარგებლო გამოყენების დადგენილ ვადაში.

საწარმომ უნდა აირჩიოს ცვეთის ისეთი მეთოდი, რომელშიც ასახული იქნება მომავალი ეკონომიკური სარგებლის სავარაუდო გამოყენების ხასიათი.

სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს აქტივის, მაგალითად, დანადგარის დატვირთვა, გამომდინარე მოსალოდნელი სიმძლავრიდან, ასევე მოსალოდნელი ფიზიკური ცვეთა, მორალური (კომერციული) დაძველება და შეზღუდვები აქტივის გამოყენებაზე, მაგალითად, იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ. მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის ძირითადი საშუალებების ობიექტების **ცვეთის განსაზღვრის დასაშვები მეთოდებია (17.22):**

- წრფივი მეთოდი;
- ცვეთის დაჩქარებულად დარიცხვის მეთოდი;
- ✓ შემცირებადი ნაშთის მეთოდი;
- ✓ ციფრთა ფამის (წლების ერთეულთა) მეთოდი;
- მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდი.

მაგალითი 9:

ძირითადი საშუალებების ობიექტი - დანადგარი „კტდ-804“; სასარგებლო მომსახურების ვადა 5 წელი; ცვეთის წლიური ნორმა 20% (100%/5). წარმადობა (ტექნიკური სიმძლავრე) 100,000 დაზგა/საათი, ღირებულება 40,000 ლარი, ნარჩენი ღირებულება 5,000 ლარი; ცვეთადი ღირებულება 35,000 (40, 000- 5,000) ლარი.

განვიხილოთ ცვეთის დარიცხვის მეთოდების არსი.

წრფივი მეთოდით, ცვეთის წლიური თანხა განისაზღვრება ძირითადი საშუალებების ობიექტის ცვეთადი ღირებულების და ამ ობიექტის სასარგებლო გამოყენების ვადის გათვალისწინებით გაანგარიშებული ცვეთის ნორმით.

წრფივი მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში მოტანილი მონაცემების მიხედვით ცვეთის წლიური თანხა იქნება 7,000 ლარი (35,000 X 1/5 ან 35,000 X 20%).

ცვეთის დარიცხვის წრფივი მეთოდი მარტივი და ტრადიციული მეთოდია, თუმცა მისი ღირსება საეჭვოა. კერძოდ, წრფივი მეთოდი არ ასახავს ძირითადი საშუალებების ობიექტის საექსპლუატაციო მახასიათებ-

ლების ცვლილებას გამოყენების პერიოდის მანძილზე, ვინაიდან დროთა განმავლობაში მატულობს მოცდენა, იზრდება რემონტების ხანგრძლივობა, მცირდება პროდუქტიულობა. ამიტომ პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულება, რომელშიც ობიექტის გამოყენების პირველ წლებში უმტკივნეულოდ შეიძლება ჩაერთოს ცვეთის შედარებით მაღალი ხარჯი, უგრძნობი რჩება ძირითადი საშუალებების დაძველები-სადმი.

ამიტომ ამ მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია ძირითადი საშუა-ლებების იმ ჯგუფებისათვის, რომლებიც უშუალოდ არ მონაწილეობენ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებაში, აქვთ სასარგებლო გამოყენების ხანგრძლივი ვადა და რომელთა ფიზიკური მდგომარეობა უარესდება შედარებით თანაბარზომიერად, კერძოდ: შენობებისათვის, ნაგებობებისათვის, მისასვლელი გზებისათვის და სხვ.

შემცირებადი ნაშთის მეთოდით ცვეთის წლიური ხარჯი განისაზღ-ვრება საანგარიშო წლის დასაწყისისათვის ობიექტის საბალანსო ღირე-ბულებისა და დაჩქარების კოეფიციენტით გადაანგარიშებული ცვეთის ნორმით. მოტანილი მონაცემების მიხედვით, კლებადი ნაშთის მეთოდით ამორტიზაციის წლიური ნორმა შეადგენს **40% (20% X 2,0)**.

ფიქსირებული განაკვეთით ცვეთის დარიცხვა ხორციელდება სის-ტემატურად. ამასთან, ცვეთის გაანგარიშებისას არ ხდება ობიექტის სა-ვარაუდო ნარჩენი ღირებულების გათვალისწინება.

შემცირებადი ნაშთის მეთოდი (ლარი)

წელი	საბალანსო ღირებულება პერიოდის დასაწყისში, ცვეთის ნორმა და ხარჯი	დაგროვილი ცვეთა პერიოდის ბოლოს	საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოს
1	$40,000 * 40\% = 16,000$	16,000	24,000
2	$24,000 * 40\% = 9,600$	25,600	14,400
3	$14,400 * 40\% = 5,760$	31,360	8,640
4	$8,640 * 40\% = 3,456$	34,816	5,184
5	$5,184 - 5,000 = 184$	35,000	5,000

ცვეთის დარიცხვა წყდება ცვეთადი ღირებულების ამონურვისთანა-ვე და ბალანსში ობიექტი აისახება ნარჩენი ღირებულებით.

მოცემული მეთოდით გაიანგარიშება სრული წლის ცვეთის ხარჯი. მაგრამ თუ ძირითადი საშუალებების ობიექტის მიღება ან გასვლა ხორ-

ციელდება წლის განმავლობაში, ცვეთის ხარჯი უნდა განისაზღვროს არასრული წლის შესაბამისად ნამსახურები თვეების მიხედვით.

განხილული მაგალითის მიხედვით, ძირითადი საშუალებების ობიექტის ცვეთა მეორე წლის იანვრის თვეში შეადგენს 800 ლარს ($24,000 * 40\% / 12$); თებერვლის თვეში ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 23,200 ლარს ($24,000 - 800$), ხოლო ცვეთის ხარჯი 773 ლარს ($23,200 * 40\% / 12$) და ა.შ.

წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდი შემცირებადი ნაშთის მეთოდის ერთ-ერთი სახეა და შესაბამისად, ცვეთის დაჩქარებული წესით დარიცხვას გულისხმობს. ამ მეთოდის არსი მდგომარეობს შემდეგში: უნდა გამოითვალოს ძირითადი საშუალებების ობიექტის სასარგებლო მომსახურების წელთა ჯამი; მომსახურების წელთა ჯამი (**N**) გაინგარიშება ფორმულით:

$$N = n(n+1)/2,$$

სადაც **n** – სასარგებლო მომსახურების წლებია.

ცხრილი 1-ის მონაცემების მიხედვით ობიექტის სასარგებლო მომსახურების წელთა ჯამი $N = 5(5+1)/ 2 = 15$ ან $N = 5+4+3+2+1 = 15$;

შემდეგ გამოითვლება ცვეთადი ღირებულების (**DC**) ის წილი (**DC/ N**), რომელიც უნდა გამრავლდეს მომსახურების დარჩენილ წლებზე (**n**) და განისაზღვროს ცვეთის წლიური ხარჯი. ცვეთის წლიური ხარჯი **Ade** (Annual depreciation expense) გამოითვლება:

$$Ade = DC/ N * n \text{ ან } Ade = DC * n / N$$

ცხრილი 1-ის მონაცემებით ცვეთის ხარჯი პირველ წელს ტოლია:

$$Ade = 35,000/15 * 5 = 2,333 * 5 = 11,665 \text{ ლარი}$$

$$\text{ან } Ade = 35,000 * 5/15 = 35\ 000 / 3 = 11,665 \text{ ლარი}$$

ცვეთის გაანგარიშების წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდი

წელი	ცვეთადი ღირებულება, პერიოდის ცვეთის ხარჯი	დაგროვილი ცვეთა	საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოს
1	$35,000 * 5/15 = 11,665$ ან $2,333 * 5 = 11,665$	11,665	$40,000 - 11,665 = 28,335$
2	$35,000 * 4/15 = 9,332$ ან $2,333 * 4 = 9,332$	20, 997	$40,000 - 20,997 = 19,003$
3	$35,000 * 3/15 = 6,999$ ან $2,333 * 3 = 6,999$	27,996	$40,000 - 27,996 = 12,004$
4	$35,000 * 2/15 = 4, 667$ ან $2,333 * 2 = 4, 667$	32,663	$40,000 - 32,663 = 7,337$
5	$35,000 * 1/15 = 2,333$ ან $2,333 * 1 = 2,333$	34,996	$40,000 - 34,996 = 5,004$

განმარტება: სხვაობა 4 ლარი ($35,000 - 34,996$) არაარსებითია და შეიძლება დაკორექტირდეს ბოლო წლის ცვეთის ხარჯი.

განხილული მეთოდი მისაღება სრული წლის ცვეთის ხარჯის გასაანგარიშებლად. მაგრამ თუ ძირითადი საშუალებების ობიექტის მიღება ან გასვლა ხორციელდება წლის განმავლობაში, ცვეთის ხარჯი უნდა განისაზღვროს არასრული წლის შესაბამისად ნამსახურები სრული თვეების მიხედვით. ცვეთის გაანგარიშების ამ მეთოდს „78“ რიცხვის მეთოდი ეწოდება, ვინაიდან წლის თვეების რიცხვითაა 78-ის ტოლი სიდიდეა:

$$(12+11+10+9+8+7+6+5+4+3+2+1)=12(12+1)/2=78$$

კონკრეტული თვის ცვეთის ხარჯი არის ცვეთის წლიური ხარჯის შესაბამისი წილი. მაგ. მოცემულ მაგალითში განხილული ძირითადი საშუალებების ობიექტის ცვეთა პირველი წლის იანვარში შეადგენს $11,665 * 12 / 78 = 1,795$ ლარს; თებერვლის თვეში ცვეთის ხარჯია $11,665 * 11 / 78 = 1,645$ ლარი; და ა.შ.

მწარმოებლურობის პროპორციული ცვეთის მეთოდის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ცვეთის ხარჯი განისაზღვრება ობიექტის ფაქტიური წარმადობისა და წარმადობის ერთეულზე ცვეთის ნორმის შესაბამისად.

მაგალითი 9 (გაგრძელება):

ტექნიკური დოკუმენტაციით ობიექტის წარმადობა 100 000 დაზგა/სთ-ია, შესაბამისად, ცვეთა წარმადობის ერთეულზე, ანუ 1 დაზგა/სთ-ზე 0.35 ლარი (35,000/100 000);

ფაქტიურად ნამუშევარი დაზგა/სთ-ის, ვთქვათ 2,900-ის პირობებში, ცვეთის წლიური ხარჯი 1,015 ლარს ($2,900 * 0.35$) შეადგენს.

ცვეთის დარიცხვა შეწყდება ობიექტის ცვეთადი ღირებულების (35,000 ლარის) ხარჯებად აღიარების დასრულების მომენტისათვის. ობიექტის საბალანსო ღირებულება ამ მომენტისათვის გაუტოლდება მის ნარჩენ ღირებულებას - 5,000 ლარს.

საწარმომ ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულების, ცვეთის მეთოდის და მომსახურების ვადის ცვლილება უნდა ასახოს, როგორც ცვლილება სააღრიცხვო შეფასებაში.

ცვეთის გამოქვითვა ხდება საანგარიშო პერიოდის მოგებასა და ზარალში, მაგრამ არსებობს გამონაკლისი, როცა სამრეწველო შენობებისა და მანქანა-დანადგარების ცვეთა, შედის მარაგის თვითღირებულებაში. დაგროვილი ცვეთის აღსარიცხვად გამოიყენება 2200 ჯგუფის ანგარიშები.

მაგალითი 10:

1. დარიცხულია საოფისე ავეჯის ცვეთა 2,000 ლარი, რომელიც გატარდება:

დ - ადმინისტრაციული ხარჯები (ცვეთის ხარჯი) 2,000

კ - საოფისე ავეჯის დაგროვილი ცვეთა 2,000

2. დარიცხულია საწარმოო მოწყობილობების ცვეთა 4,000 ლარი, რომელიც გატარდება:

დ - რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (ცვეთის ხარჯი) 4,000

კ - მანქანა-დანადგარების დაგროვილი ცვეთა 4,000

✓ მიმდინარე მომსახურების ხარჯები

ექსპლუატაციის პროცესში ძირითადი საშუალებების ობიექტების მუშა მდგომარეობის შენარჩუნებისა და ნორმალური ფუნქციონირების მიზნით, საწარმო ეწევა გარკვეული მოცულობის დანახარჯებს. ეკონომიკური შინაარსიდან გამომდინარე, ეს ხარჯები სერვისული მომსახურების ხარჯებია, რომელიც გაიწევა ობიექტების ფუნქციონირების პარალელურად, წარმოების (საქმიანობის) პროცესების შეჩერების გარეშე. ეს ხარჯები არ აუმჯობესებს ობიექტის სანყის ნორმატიულ მაჩვენებლებს და მხოლოდ უნარჩუნებს მათ ეკონომიკური სარგებლის სანყისი მოცულობის მოტანის უნარს. ობიექტების მიმდინარე მომსახურების ხარჯები მიეკუთვნება იმ პერიოდის მოგებას ან ზარალს, რომელშიც ის იყო გაწეული (17. 15).

• გაუფასურების აღიარება და შეფასება

ძირითადი საშუალებების ობიექტებისთვის მნიშვნელოვანია დროულად განისაზღვროს, როდის გადააჭარბებს აქტივების საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებას. მცირე და საშუალო საწარმოებმა ყოველი საანგარიშო თარიღისათვის უნდა გამოავლინონ ძირითადი საშუალებების ობიექტების გაუფასურების ინდიკატორები. გაუფასურების ზარალად ითვლება თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აჭარბებს მის ანაზღაურებად ღირებულებას. გაუფასურების ზარალი აისახება მის ფასს 27 „აქტივების გაუფასურება“ მოთხოვნათა გათვალისწინებით. ეს განყოფილება განსაზღვრავს როდის უნდა გადასინჯოს საწარმომ აქტივების საბალანსო ღირებულება, როგორ უნდა განისაზღვროს ანაზღაურებადი ღირებულება და როდის უნდა აღიაროს ან აღადგინოს გაუფასურების ზარალი. თუ საწარმოში არის იმის ნიშნები, რომ აქტივი შეიძლება გაუფასურდეს, მაშინ მას უფლება აქვს გადახედოს სასარგებლო გამოყენების დარჩენილ ვადას, ცვეთის მეთოდს და ძირითადი საშუალებე-

ბის ობიექტის ნარჩენ ღირებულებას. მცირე და საშუალო სანარმოები გაუფასურების ზარალს აღიარებენ მოგება/ზარალში.

- **გაუფასურების კომპენსაცია**

ძირითადი საშუალებების ობიექტები ხანგრძლივი გამოყენების აქტივებია. მათი შენახვის, განთავსების და /ან ფუნქციონირების ადგილის მიხედვით განსაზღვრულია მათზე მატერიალური პასუხისმგებლობა. ძირითადი საშუალებების დაკარგვის, დაზიანების ან გაცემის შემთხვევაში, სანარმოს მესამე პირების მიმართ წარმოექმნება მათი ღირებულების კომპენსაციის მოთხოვნის უფლება. მისაღები კომპენსაცია უნდა აისახოს იმ პერიოდის მოგება-ზარალში, როცა წარმოიშვა მოთხოვნა კომპენსაციის მიღებაზე.

- **ძირითადი საშუალებების ობიექტების აღიარების შეწყვეტა**

მცირე და საშუალო სანარმოებმა ძირითადი საშუალების აღიარება უნდა შეწყვიტონ:

- ✓ აქტივის გაყიდვის შემთხვევაში, ან
- ✓ როდესაც აქტივის გამოყენებიდან ან გაყიდვიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის მიღება არ არის მოსალოდნელი.

ობიექტის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს როგორც სხვაობა ძირითადი საშუალების გასვლის შედეგად წარმოქმნილ წმინდა შემოსულობასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის. იგი უნდა ასახოს იმ პერიოდის მოგება/ზარალში, როდესაც ძირითადი საშუალებების აღიარება შეწყდა.

მსს ფასს 17.28 მუხლი განმარტავს, რომ სანარმომ ასეთი სახის შემოსულობას არ უნდა მიანიჭოს ამონაგების კლასიფიკაცია, რაც ნიშნავს, რომ მოგება-ზარალის ანგაიშვებაში მისი ასახვა უნდა მოხდეს არა მთლიანი არამედ წმინდა თანხით.

ძირითადი საშუალების ობიექტების აღიარების შეწყვეტის შემდეგი გზები არსებობს:

- ✓ გაყიდვა;
- ✓ უსასყიდლოდ გაცემა (ჩუქება);
- ✓ ლიკვიდაცია;
- ✓ გაცემა სანესღებო კაპიტალში წილობრივი შენატანის სახით.

გაყიდვა:

თანადროული გადახდით ძირითადი საშუალებების ობიექტის პირდაპირი გაყიდვის შემთხვევაში, აქტივის სანარმოდან გასვლის თარიღი არის ის თარიღი, როდესაც ხდება აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა. მსს ფასს 17.28 მუხლის მი-

ხედვით, ვინაიდან ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან შემოსავლის ამონაგებად კლასიფიკაცია არ ხდება და კლასიფიცირდება შემოსულობად, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის ოპერაცია უნდა აისახოს არასაოპერაციო შემოსავლისა და ხარჯების ანგარიშებზე.

მაგალითი 11:

მცირე სანარმომ ნაღდი ანგარიშსწორებით გაყიდა საცხობი ღუმელი, რომლის თვითღირებულება არის 15,000 ლარი. გაყიდვის მომენტისთვის დარიცხულმა ცვეთამ შეადგინა 4,000 ლარი. საცხობი ღუმელის გასაყიდი ფასია 12,000 ლარი. გაყიდვის ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება გატარებებით:

1. საცხობი ღუმელის საბალანსო ღირებულების დადგენის მიზნით, დაგროვილი ცვეთის 4,000 ლარის ჩამონერა:

დ - მანქანა-დანადგარების დაგროვილი ცვეთა 4,000

კ - მანქანა-დანადგარები 4,000

2. საცხობი ღუმელის ჩამონერა საბალანსო ღირებულებით 11,000 ლარი (15,000-4,000):

დ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 11,000

კ - მანქანა-დანადგარები 11,000

3. სალაროში მიღებულია საცხობი ღუმელის გაყიდვიდან 12,000 ლარი:

დ - ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 12,000

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 12,000

4. ანგარიშების „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლის“ 12,000 ლარისა და „სხვა არასაოპერაციო ხარჯების“ 11,000 ლარის დახურვის ოპერაცია:

ა) დ - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 11,000

კ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 11,000

ბ) დ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 12,000

კ - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 12,000

შენიშვნა: ვინაიდან მსს ფასს ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან შემოსავალს არ აძლევს ამონაგების კლასიფიკაციას (17.30) და შესაბამისად, განიხილავს შემოსულობად, ამდენად, იგი „სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში“ აისახება ნეტო თანხით 1,000 ლარის (12,000-11,000) ოდენობით.

უსასყიდლოდ გადაცემა:

ძირითადი საშუალების ობიექტის უსასყიდლოდ გადაცემა არის აქტივთან დაკავშირებული საკუთრების რისკისა და სარგებლის სხვა პირზე გადაცემა მისი ღირებულების ანაზღაურების მოთხოვნის გარეშე ანუ ჩუქება. აქტივის გაჩუქების ოპერაცია წარმოშობს ზარალს, რომელიც ტო-

ლია უსასყიდლოდ გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებისა და აქტივის გადაცემისას განეული ხარჯებისა.

მაგალითი 12:

მცირე სანარმომ საქველმოქმედო ორგანიზაციას საჩუქრად გადასცა მსუბუქი ავტომობილი, რომლის თვითღირებულება 10,000 ლარია, ხოლო ცვეთა შეადგენს 2,000 ლარს. ავტომობილის გაფორმების ხარჯმა 100 ლარი შეადგინა. ჩუქების ოპერაცია აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

1. ავტომობილის ცვეთის ჩამონერა 2,000 ლარი:

დ - სატრანსპორტო საშუალებების დაგროვილი ცვეთა 2,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები 2,000

2. ავტომობილის საბალანსო ღირებულების 8,000 (10,000-2,000) ლარის ჩამონერა:

დ - არასაოპერაციო ზარალი 8,000

კ - სატრანსპორტო საშუალებები 8,000

3. ავტომობილის გაფორმების ღირებულების 100 ლარის ჩამონერა ზარალში:

დ - არასაოპერაციო ზარალი 100

კ - სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 100

შენიშვნა: „სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში“ აისახება არასაოპერაციო ზარალი თანხით 8,100 (8,000+100) ლარი.

ლიკვიდაცია

ძირითადი საშუალების ობიექტები, რომლებიც ფიზიკურად და მორალურად ცვდება, ზიანდება და კარგავს ეკონომიკური სარგებლის მოტანის უნარს, ექვემდებარება ლიკვიდაციას. ლიკვიდაციის პროცესს ახორციელებს სალიკვიდაციო კომისია, რომელიც დანიშნულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელის ბრძანებით. კომისია ადგენს „ლიკვიდაციის აქტს“, რომელშიც მითითებულია: ობიექტის საპასპორტო მონაცემები, პირვანდელი ღირებულება, ცვეთა, ფიზიკური მდგომარეობა და ტექნიკური მახასიათებლები, ლიკვიდაციის მიზეზი, სალიკვიდაციო სამუშაოებსა და დემონტაჟზე განეული ხარჯები, ლიკვიდაციიდან მიღებული სასარგებლო ნარჩენი. სალიკვიდაციო სამუშაოების დასრულების შემდეგ, „ლიკვიდაციის აქტს“ ხელს აწერენ კომისიის წევრები. ხელმოწერილი აქტი გადაცემა ბუღალტერიას ლიკვიდაციის შედეგების განსაზღვრისა და აღრიცხვისათვის.

ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციის ოპერაციები აღრიცხება „სხვა არასაოპერაციო ხარჯების“ ანგარიშზე.

მაგალითი 13:

ფიზიკური მოძველების გამო, მენეჯმენტმა გენერატორის ლიკვიდაციის გადანყვეტილება მიიღო. სალიკვიდაციო სამუშაოები მოიცავს გენერატორის დემონტაჟს, ბეტონის ფუნდამენტის მონგრევასა და ტერიტორიის აღდგენა-რეაბილიტაციის სამუშაოებს.

გენერატორის პირვანდელმა ღირებულებამ 25,000 ლარი, ცვეთამ 21,000 ლარი, დემონტაჟისა და ფუნდამენტის დემონტაჟის სამუშაოების შესრულებაზე სპეციალიზებული ორგანიზაციის მომსახურების ღირებულებამ 3,000 ლარი შეადგინა; ფუნდამენტის ადგილისა და მიმდებარე ტერიტორიის აღდგენითი სამუშაოების შესრულებისათვის ორგანიზაციამ გადაიხადა 1,500 ლარი. ჯართის სახით მიღებულია ნარჩენი შესაძლო გამოყენების ფასით 800 ლარი. ორგანიზაციას აღებული ჰქონდა გარემოს აღდგენის ვალდებულება ობიექტის ლიკვიდაციის შემდეგ. ამ მიზნით მოსალოდნელი ხარჯების დაფარვისათვის შექმნა ანარიცხები (რეზერვი). ლიკვიდაციის მომენტისათვის ანარიცხები 4,000 ლარს შეადგენდა. ლიკვიდაციისა და გარემოს აღდგენის რეზერვის გამოყენების ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

1. გენერატორის დაგროვილი ცვეთის ჩამონერა 21,000 ლარი:

დ - მანქანა-დანადგარების დაგროვილი ცვეთა 21,000

კ - მანქანა-დანადგარები 21,000

2. გენერატორის საბალანსო ღირებულების ჩამონერა 4,000 (25,000-21,000) ლარი:

დ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 4,000

კ - მანქანა-დანადგარები 4,000

3. გენერატორის დემონტაჟისა და ფუნდამენტის დემონტაჟის მომსახურების ღირებულების დარიცხვა 3,000 ლარი გატარდება:

დ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 3,000

კ - სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 3,000

4. აღებულია შემოსავალში ჯართი 800 ლარი

დ - სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი 800

კ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 800

5. გენერატორის ადგილის აღდგენითი სამუშაოების ღირებულების ჩამონერა 1,500 ლარი:

დ - სხვა ანარიცხები 1,500

კ - სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები 1,500

6. ანარიცხების გამოყენებელი ნაშთის ჩამონერა ლიკვიდაციის შედეგებზე 2,500 (4,000- 1,500) ლარი და ანარიცხების ანგარიშის დახურვა:

დ - სხვა ანარიცხები 2,500

კ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 2,500

7. ჩამონერილია ზარალი ლიკვიდაციიდან 3,700 [(4,000+3,000)- (800+2,500)] ლარი:

დ - არასაოპერაციო ზარალი 3,700

კ - სხვა არასაოპერაციო ხარჯები 3,700

ამრიგად, ძირითადი საშუალების აღიარების შეწყვეტის შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა ძირითადი საშუალების გასვლის შედეგად წარმოქმნილ წმინდა შემოსულობასა და მის საბალანსო ღირებულებას შორის.

• განმარტებითი შენიშვნები

ანგარიშგებაში მცირე და საშუალო სანარმოებმა ძირითადი საშუალებების ყოველ კლასზე უნდა გაამჟღავნონ შემდეგი ინფორმაცია:

- შეფასების ბაზა საბალანსო ღირებულების განსაზღვრის დროს;
- ცვეთის დარიცხვის გამოყენებული მეთოდები;
- სასარგებლო გამოყენების ვადები და ცვეთის ნორმები;
- საბალანსო ღირებულება, აკუმულირებული ცვეთა და გაუფასურების ზარალი.

• პერიოდის სანყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება, სადაც ცალ-ცალკე უნდა იყოს შეჯერებული:

- შემოსვლა;
- შექმნა სანარმოთა გაერთიანების გზით;
- ძირითადი საშუალებების გადატანა საინვესტიციო ქონების კლასიფიკაციაში, იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მისი რეალური ღირებულების დადგენა;
- გაუფასურების ზარალი, რომელიც აღიარებული ან ანულირებულია მოგება-ზარალში;

• ცვეთა;

სტანდარტის შესაბამისად მცირე და საშუალო სანარმოებმა ასევე უნდა გაამჟღავნონ:

- ✓ ინფორმაცია ძირითად საშუალებებზე საკუთრების უფლების შეზღუდვების ფაქტები და სიდიდე;
- ✓ ვალდებულებათა შესრულების უზრუნველყოფის მიზნით დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება.

ამრიგად:

✓ ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა ეფუძნება მოდელს „სანყისი ღირებულება - ცვეთა - გაუფასურება“;

✓ ძირითადი საშუალებების მთავარი კომპონენტების ცვეთა დაირიცხება თუ პრინციპები ეკონომიკური სარგებელი - მოხმარება ძალიან განსხვავებულია;

✓ ძირითადი საშუალებების ობიექტის მომსახურების ვადების, ნარჩენი ღირებულების, ცვეთის ნორმის გადასინჯვა ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევებში, თუ მისი გამოყენება ექვემდებარება მნიშვნელოვან ცვლილებებს;

✓ ტესტირება გაუფასურებაზე.

1.2. იჯარის აღრიცხვა

იჯარასთან დაკავშირებული საკითხები რეგულირდება მსს ფასს-ის მე-20 განყოფილებით. აღნიშნული განყოფილება მოიცავს ყველა სახის იჯარის აღრიცხვასთან დაკავშირებულ საკითხებს, გარდა სასარგებლო წიაღისეულის, ლიცენზიების, ინვესტიციებისა და ბიოლოგიური აქტივების აღრიცხვისა. აღნიშნული საკითხები აღრიცხება მსს ფასს-ის სხვა შესაბამისი განყოფილებების მიხედვით.

იჯარა არის მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად მეიჯარე, საიჯარო გადასახდელის ან გადასახდელების სერიის მიღების მიზნით, მოიჯარეს გადასცემს აქტივის გამოყენების უფლებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის განმავლობაში⁹.

იჯარის კლასიფიკაცია

მსს ფასს 20-ით საიჯარო ურთიერთობები კლასიფიცირდება ფინანსურ და ოპერაციულ იჯარად (იხ.სქემა 1).

რისკები მოიცავს ზარალის წარმოშობის შესაძლებლობას მოცდენასთან ან ტექნოლოგიურ მოძველებასთან დაკავშირებით ან ეკონომიკური პირობების ცვლილებით გამოწვეული შემოსავლების გადახრას.

სარგებელი დაკავშირებულია მოგების მიღების მოლოდინთან აქტივის ეკონომიკური ხანგრძლივობის პერიოდზე და ღირებულების ზრდით ან საბალანსო ღირებულების რეალიზაციით მიღებულ შემოსავალზე.

ფინანსური იჯარის ნიშნები

იმ გარემოებათა მაგალითები, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთად ჩვეულებრივად იწვევენ იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაციას:

1. იჯარის ხელშეკრულება ითვალისწინებს დამქირავებლისათვის აქტივზე საკუთრების უფლების გადაცემას იჯარის ვადის ამონურვის შემდეგ;

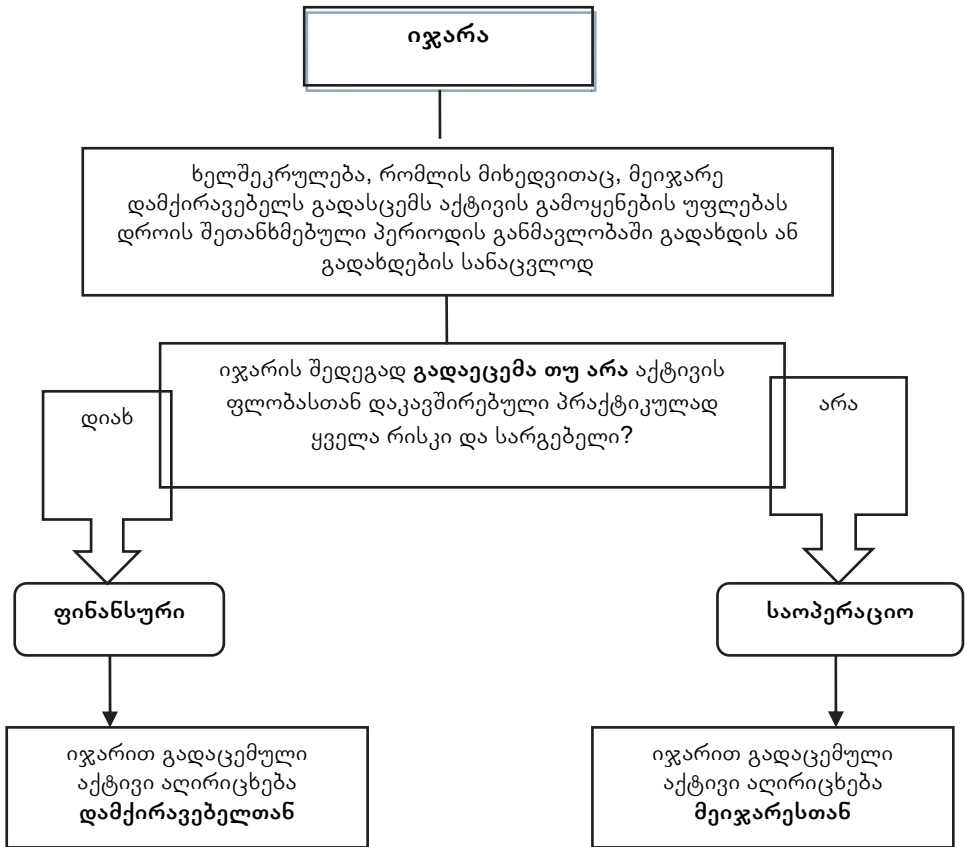
2. დამქირავებელს უფლება აქვს შეიძინოს აქტივი ისეთი ფასით, რომელიც შედენის უფლების განხორციელების თარიღისათვის იმდენად დაბალი იქნება მის რეალურ ღირებულებაზე, რომ იჯარის დასაწყისისათვის დასაბუთებულად შეიძლება ველოდოთ ამ უფლების რეალიზაციას;

3. იჯარის ვადა ვრცელდება აქტივის ეკონომიკური მომსახურების მნიშვნელოვან ნაწილზე მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;

4. იჯარის დასაწყისისათვის საიჯარო გადასახადების დისკონტირებული ღირებულება პრაქტიკულად იმ აქტივის მინიმუმ რეალური ღირებულების იჯარის ტოლია, რომელიც წარმოადგენს იჯარის საგანს;

5. იჯარით გაცემული აქტივები იმდენად სპეციფიკური ხასიათისაა, რომ მხოლოდ დამქირავებელს (მოიჯარეს) შეუძლია მათი გამოყენება მნიშვნელოვანი მოდიფიკაციის გარეშე.

⁹ მსს ფასს-ის ტერმინების ლექსიკონი



სხვა ფაქტორები, რომლებიც ცალ-ცალკე ან ერთად ასევე იწვევს იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიკაციას:

1. თუ დამქირავებელს უფლება აქვს ვადაზე ადრე შეწყვიტოს იჯარის ხელშეკრულება, ხელშეკრულების დარღვევასთან დაკავშირებული მეიჯარის ზარალი გადადის მოიჯარეზე;

2. საიჯარო აქტივის ნარჩენი ღირებულების ცვლილებით მიღებული სხვა შემოსავლები (შემოსულობა) ან ზარალი ერიცხება მოიჯარეს (მაგალითად, იჯარის გადასახადის ფასდაკლების ფორმით, რომელიც იჯარის ვადის ბოლოს გაყიდვისაგან მიღებული შემოსავლის დიდი ნაწილის ტოლია);

3. მოიჯარეს შეუძლია გააგრძელოს იჯარა დამატებით ერთი ვადით, თუ იჯარის გადასახადი საბაზროზე გაცილებით დაბალია.

იჯარის კლასიფიკაცია ხდება იჯარის დასაწყისში და არ იცვლება მისი ვადის განმავლობაში. თუ საიჯარო პერიოდის ამონაწერის შემდეგ

მოიჯარე და მეიჯარე გადანყვეტენ საიჯარო პირობების შეცვლას, აუცილებელია გადაიხედოს იჯარის კლასიფიკაცია.

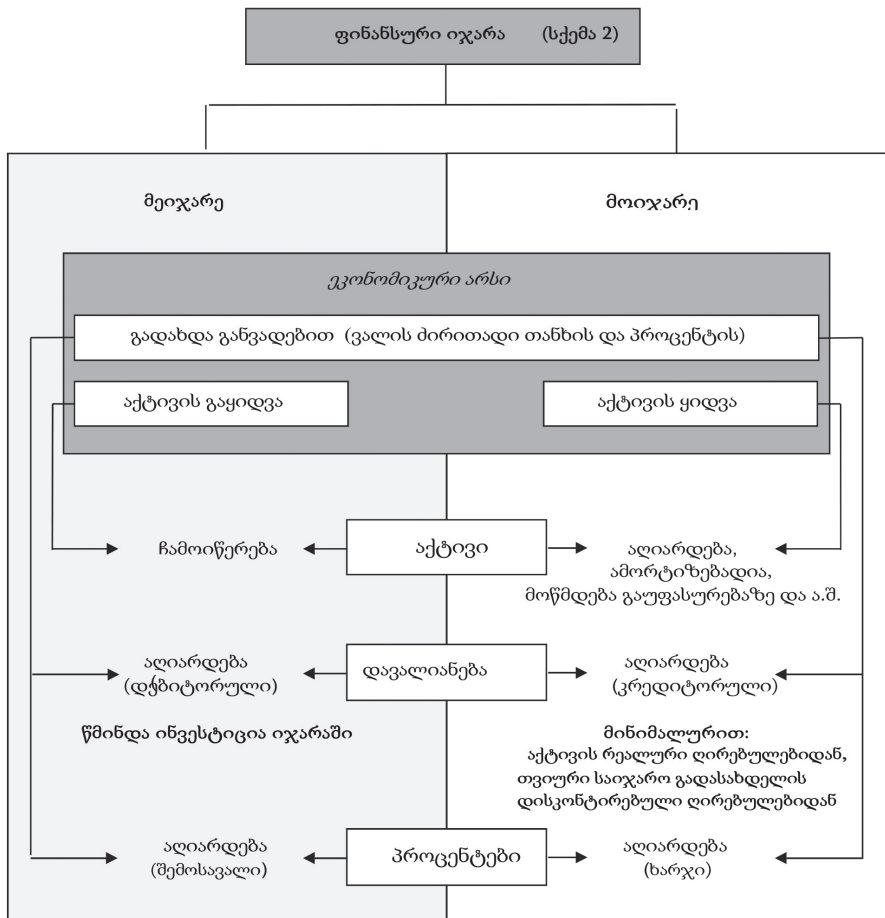
უძრავი ქონების იჯარა

თუ უძრავი ქონების იჯარა მოიცავს მიწის ნაკვეთებსა და შენობებს, კომპანია თითოეული ელემენტის კლასიფიკაციას აფასებს **ცალ-ცალკე**.

საიჯარო გადასახდელები ფინანსური აღრიცხვის მიზნებისათვის იყოფა მიწისა და შენობის გადასახდელად, მიწისა და შენობაზე იჯარის უფლების რეალური ღირებულების პროპორციულად.

- მიწის იჯარა საოპერაციოა, ვინაიდან მიწის მომსახურების ვადა შეუზღუდავია, ხოლო
- შენობის იჯარა შესაძლებელია იყოს როგორც ფინანსური, ასევე საოპერაციო. აღნიშნული დამოკიდებულია ხელშეკრულების შინაარსზე.

განვიხილოთ იჯარისადმი აღრიცხვის მიდგომა (იხ.სქემა 2)



აღრიცხვა მოიჯარესთან

მსს ფასს-ი მოიცავს მოთხოვნებს აღრიცხვისათვის, გარდა მსს ფასს-ის მე-20 განყოფილების 20.1 პუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. საილუსტრაციოდ განვიხილოთ სქემა 3.

სქემა 3

№№ რიგზე	გატარება	შეფასება
1	<p>აქტივისა და ვალდებულების აღიარება</p> <p>იჯარის დასაწყისისათვის დებეტი - ძირითადი საშუალებები (წარმოების ძირითადი ფორმები) კრედიტი - საიჯარო გადასახდელების გადახდის ვალდებულება/ვალის ძირითადი თანხა</p>	<p>მინიმალური:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ აქტივის რეალური ღირებულებიდან; ✓ მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულებიდან
2	<p>ვალდებულების შემდგომი აღრიცხვა: პროცენტების დარიცხვა</p> <p>იჯარის ვადის მანძილზე ყოველი საანგარიშო პერიოდისათვის დებეტი - ფინანსური ხარჯები (აღრიცხვის ძირითადი პუნქტები) კრედიტი - საიჯარო გადასახდელების გადახდის ვალდებულება/პროცენტები</p>	<p>გადასახდელი ვალდებულება* ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებაში ჩართული ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი</p>
3	<p>ვალდებულების შემდგომი აღრიცხვა: განადღება(დაფარვა)</p> <p>საიჯარო გადასახდელების გადახდის დროს დებეტი - საიჯარო გადასახდელების გადახდის ვალდებულება/ვალდებულების ძირითადი თანხა და პროცენტები კრედიტი - ფულადი სახსრები</p>	<p>გადახდა ფინანსური იჯარის ხელშეკრულების შესაბამისად</p>
4	<p>აქტივის შემდგომი აღრიცხვა: ამორტიზაცია</p> <p>სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში ყოველი საანგარიშო პერიოდისათვის დებეტი - ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები კრედიტი - ძირითადი საშუალებების ცვეთა</p>	<p>აღრიცხვა მსს ფასს მე-17 განყოფილების „ძირითადი საშუალებები“-ს შესაბამისად თუ არ არსებობს გონივრული რწმენა იმისა, რომ იჯარის ვადის გასვლის შემდეგ მოიჯარე მიიღებს საკუთრების უფლებას, ამორტიზაციის პერიოდი = მინიმალურს:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ იჯარის ვადიდან ✓ სასარგებლო მომსახურების ვადიდან

მოიჯარისათვის მინიმალური საიჯარო გადასახდელი – გადასახდელია იჯარის მანძილზე, რომელიც მოითხოვება ან შეიძლება მოითხოვოს მოიჯარემ (გარდა პირობითი საიჯარო გადასახადისა, მომსახურებისა და გადასახადების ხარჯებისა, რომლებიც ექვემდებარება მეიჯარესთვის გადახდას და მისთვის ანაზღაურებას) ან მოიჯარესთან დაკავშირებულმა მხარემ.

მოიჯარესთან აღრიცხვის საილუსტრაციო მაგალითი.

ძირითადი საშუალებების ფინანსური იჯარის ხელშეკრულების ვადა შეადგენს 3 წელს. გასულია ერთი წელი.

საიჯარო შეთანხმების ბოლოს საკუთრების უფლება გადადის მოიჯარეზე.

პირველი წლის დასაწყისში გადასახადი შეადგენს 5,000 ლარს, ხოლო პირველი, მეორე და მესამე წლის ბოლოს იჯარის გადასახადი გაორმაგებულია და შეადგენს 10,000 ლარს. წლიური საპროცენტო განაკვეთია 10%.

აქტივის რეალური ღირებულება შეადგენს 30,000 ლარს.

სასარგებლო მომსახურების ვადა 8 წელია.

პერიოდი	ვალდებულება კ/დ	გადახდა კ/დ	%	გადახდა კ/დ	ვალდებულება კ/დ	მ.შ. გრძელვადიანი	მ.შ. მოკლევადიანი
1	29,860	(5,000)	(29,860-5,000)* 10%= 2,486	(10,000)	(29,860-5,000-10,000)+2,486= 17,346	9,080.6	17,346 – 9,080.6 = 8,265.4
2	17,346	–	17,346* 10% = 1,734.6	(10,000)	= 9,080.6	0	9,080.6 – 0 = 9,080.6
3	9,080.6	–	9,080.6*10 % = 908.06	(10,000)	= 0		

ამოხსნა

1. აღნიშნული ხელშეკრულება ფინანსური იჯარაა. ამიტომ აქტივისა და ვალდებულების აღიარება ხდება უმცირესი თანხით რეალურ ღირებულებასა და დისკონტირებულ ღირებულებას შორის.

✓ აქტივის რეალური ღირებულება = 30,000 ლარი.

✓ საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებული ღირებულების

გამოთვლა

5,000 ლარის დისკონტირება არ ხდება, რადგან 1-ლი წლის დასაწყისშია

+ $1,000/(1+0.1)^1$ – დისკონტირებულია 1 ხარისხით, ვინაიდან გადახდა პირველი წლის ბოლოსაა
 + $1,000/(1+0.1)^2$ – დისკონტირებულია 2 ხარისხით, ვინაიდან გადახდა მეორე წლის ბოლოსაა
 + $1,000/(1+0.1)^3$ – დისკონტირებულია 3 ხარისხით, ვინაიდან გადახდა მესამე წლის ბოლოსაა = 29,860 ლარი.

2. საიჯარო გადასახდელის მინიმალური თანხა = 29,860 ლარი

3. აქტივის შემდგომი აღრიცხვა

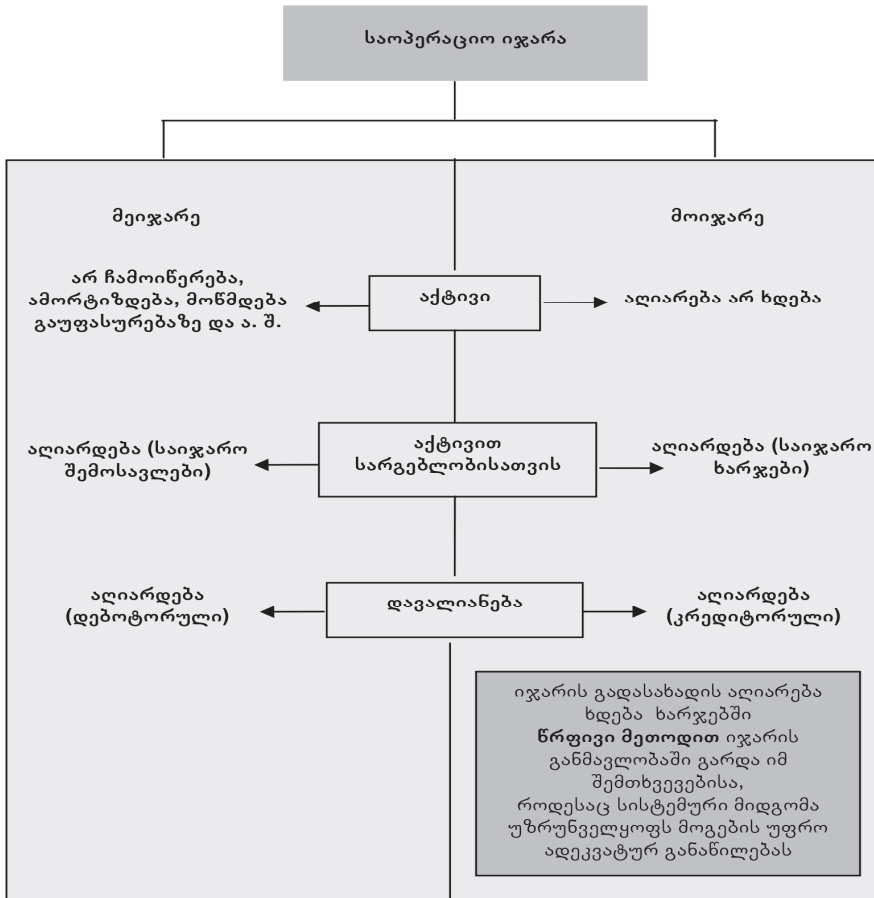
ამორტიზაცია ყოველწლიურად 8 წლის განმავლობაში = $29,860/8$ წელი = 3,732.5 ლარი.

ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება პერიოდის ბოლოსათვის = $29,860 - 3,732.5 = 26,127.5$ ლარი

4. ვალდებულების შემდგომი აღრიცხვა - გადახდა, %

საოპერაციო იჯარა - ზოგადი მიდგომა (სქემა 4).

სქემა 4



იჯარის გადასახადის გამოთვლა წრფივი მეთოდით =

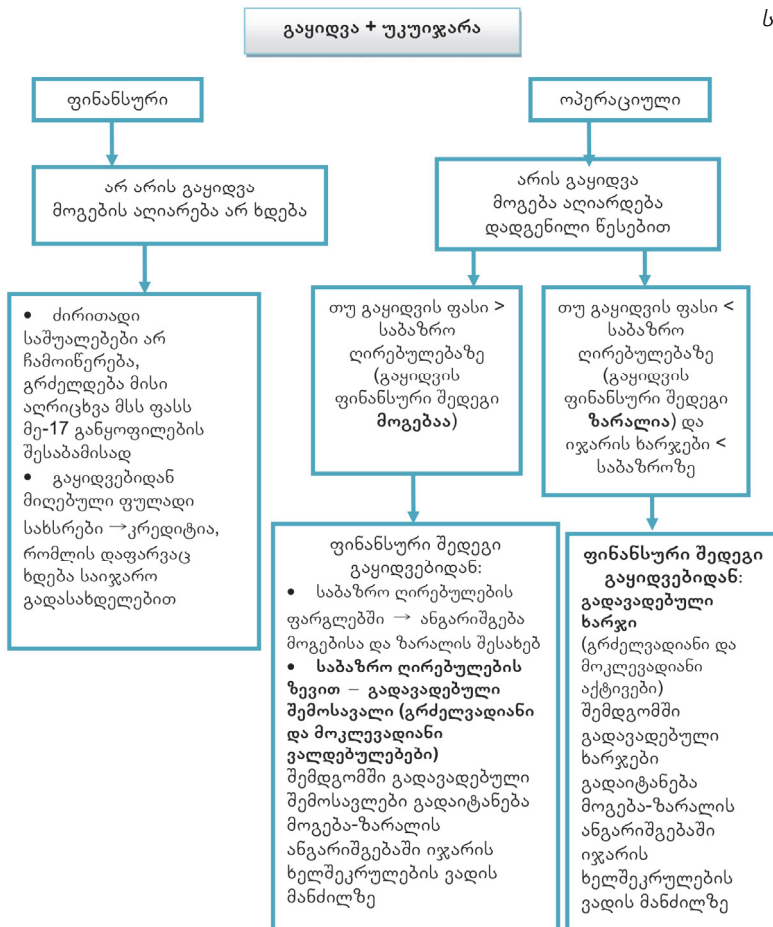
(მინიმალური საიჯარო გადასახადი ხელშეკრულების მიხედვით – ყველა შელავათი მოიჯარესათვის)/იჯარის ხელშეკრულების ვადა

გაყიდვა უკუიჯარის პირობით

უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაცია გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნებას. როგორც წესი, ასეთ შემთხვევაში, საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი ურთიერთდამოკიდებულია, რადგან ისინი განიხილება, როგორც ერთიანი პაკეტი. აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკან დაბრუნების ოპერაციის აღრიცხვის წესი დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე (იხ. სქემა 5).¹⁰

ყველა სხვა შემთხვევაში - სხვაობა აქტივის გაყიდვის ფასსა და საბაზრო ღირებულებას შორის ერთდროულად უნდა აღიარდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

სქემა 5



¹⁰ მსს ფასს 20 (20.32 პუნქტი)

1.3. ფინანსური აქტივების აღრიცხვა

- **ფინანსური აქტივების იდენტიფიცირება, კლასიფიკაცია და აღიარება**

ფინანსური აქტივი ფინანსური ინსტრუმენტის ერთ-ერთი სახეობაა. **ფინანსური ინსტრუმენტი** არის ნებისმიერი ხელშეკრულება, რომელიც ნარმოშობს ერთი სანარმოს ფინანსურ აქტივს, ხოლო მეორე სანარმოს ფინანსურ ვალდებულებას ან ნილობრივ ინსტრუმენტს. მსს ფასს განასხვავებს/გამოყოფს ფინანსური ინსტრუმენტების ორ ჯგუფს: „ძირითად ფინანსურ ინსტრუმენტებს“ და „სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებს“. ძირითად ფინანსურ ინსტრუმენტებს მიეკუთვნება მცირე და საშუალო სანაროებისათვის მეტ-ნაკლებად ტიპიური ინსტრუმენტები, სხვა ფინანსური ინსტრუმენტებს კი, - რთული ფინანსური ინსტრუმენტები, რომელიც ძირითადად აქვს საბანკო სექტორს და მსხვილ კორპორაციებს (ოფციონები, ფორვარდული კონტრაქტები, კონვერტირებადი პრივილეგიური აქციები, საპროცენტო განაკვეთის სვოპი).

მოცემულ კურსში განხილული იქნება მხოლოდ ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტები, კერძოდ, მოცემულ თავში განხილული იქნება ფინანსური აქტივები, ხოლო ფინანსური ვალდებულებები - ვალდებულებების თემაში.

მსს ფასს 11 განყოფილების „ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტების“ თანახმად, **ძირითადი** ფინანსური აქტივებია:

- ა) ფულადი სახსრები;
- ბ) სავალო ინსტრუმენტები (სასესხო მოთხოვნები);
- გ) ინვესტიციები ნილობრივ ინსტრუმენტებში (არაკონვერტირებად პრივილეგირებულ აქციებში და არადაბრუნებად ჩვეულებრივ ან პრივილეგირებულ აქციებში).

სავალო ინსტრუმენტების იდენტიფიცირება

მსს ფასს 11 განყოფილებით განსაზღვრულია სავალო ინსტრუმენტების იდენტიფიცირების შემდეგი პირობები:

- ა) ინსტრუმენტის მფლობელის შემოსავალი უნდა ნარმოადგენდეს:
 - i) ფიქსირებულ თანხას;
 - ii) შემოსავალს ფიქსირებული განაკვეთით, ფინანსური ინსტრუმენტის მოქმედების მთელი ვადის განმავლობაში;
 - iii) შემოსავალს ცვალებადი განაკვეთით, რომელიც ფინანსური ინსტრუმენტის მოქმედების მთელი ვადის განმავლობაში ტოლი იქნება რომელიმე ერთი მითითებული კონკრეტული, ან ბაზარზე დაკვირვებადი საპროცენტო განაკვეთის; ან

iv) ამგვარი ფიქსირებული და ცვალებადი განაკვეთების კომბინაცია;

ბ) არ არსებობს ისეთი სახელშეკრულებო დებულება, რომელსაც თავისი პირობებიდან გამომდინარე, შეუძლია გამოიწვიოს ინსტრუმენტის მფლობელის ძირითადი თანხის, ან მიმდინარე ან წინა პერიოდებზე მისაკუთვნებელი პროცენტის დაკარგვა;

გ) სახელშეკრულებო პირობები, რომელიც ნებას აძლევს დებიტორს (ემიტენტს), წინასწარ დაფაროს სავალო ინსტრუმენტი, ან უფლებას აძლევს მის მფლობელს (კრედიტორს) დებიტორს მოსთხოვოს ვალის გადახდა მისი გადახდის ვადის დადგომამდე, დამოკიდებული არ არის მომავალ მოვლენებზე;

დ) არ არსებობს პირობითი გადახდის (ვალის დაფარვის), ან პირობითი შემოსავლის მიღების სხვა დებულება (ა) პუნქტში აღწერილი ცვალებადგანაკვეთიანი შემოსავლისა და (გ) პუნქტში აღწერილი წინასწარი გადახდების.

სავალო ინსტრუმენტების მაგალითებია: სადეპოზიტო ანგარიშები; სხვა სანარმოებზე გაცემული სესხები; მისაღები თამასუქები და ობლიგაციები; შვილობილ ან მეკავშირე სანარმოებზე გაცემული სესხები, რომლებიც გადასახდელია მოსთხოვნისთანავე; ისეთი სავალო ინსტრუმენტები, რომელიც დაუყოვნებლივ დაფარვას დაექვემდებარება, თუ ემიტენტი არ შეასრულებს პროცენტის ან ძირითადი თანხის გადახდის პირობებს; ზოგიერთ შემთხვევაში, სავაჭრო დებიტორული დავალიანება. უკანასკნელი მიეკუთვნება სავალო ინსტრუმენტებს მაშინ, როდესაც ის იდენტიფიცირებულია ფინანსურ ოპერაციად. კერძოდ, გარიგება იდენტიფიცირდება **საფინანსო ოპერაციად**, თუ რეალიზებული საქონლის ან განუყული მომსახურების ღირებულების გადახდა გადავადებულია ბიზნესის ჩვეულებრივი პირობებისაგან განსხვავებული პირობებით, ან დაფინანსება ხდება ისეთი საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც არ წარმოადგენს საბაზრო განაკვეთს.

- **წილობრივი ინსტრუმენტები**

წილობრივი ინსტრუმენტი ნიშნავს წილს სხვა კომპანიის კაპიტალში. ინვესტორის მიერ შეძენილი წილი განსაზღვრავს მისი კონტროლის უფლებას ინვესტირებულ კომპანიაზე. **კონტროლი ნიშნავს** სხვა სანარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, მისი საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით.

კონტროლის დონის მიხედვით განასხვავებენ სათავო, შვილობილ, მეკავშირე სანარმოს და ერთობლივ საქმიანობას. **სათავო სანარმო** არის სამეურნეო ერთეული, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი სანარმო. სანარმო, რომელზეც ინვესტორს გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლე-

ნა და, ამავე დროს, იგი არ არის არც შვილობილი საწარმო და არც წილი ერთობლივ საქმიანობაში არის **მეკავშირე საწარმო**. **შვილობილი საწარმო** არის საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს სათავო საწარმო. **ერთობლივი საქმიანობა** გულისხმობს ერთი ან მეტი მონაწილე მხარის მიერ ერთობლივად კონტროლირებადი ეკონომიკური საქმიანობის წარმართვას სახელშეკრულებო შეთანხმების საფუძველზე.

ფინანსური აქტივები აღიარდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ საწარმო ხდება ინსტრუმენტის სახელშეკრულებო პირობების მონაწილე. ამავდროულად, წილობრივ ინსტრუმენტებში ინვესტიციების აღიარების პირობაა ის რომ, ეს უნდა იყოს ინვესტიცია არაკონვერტირებად და არადაბრუნებად პრივილეგიურ აქციებში.

• **ფინანსური აქტივების შეფასება**

თავდაპირველად ფინანსური აქტივები ფასდება თვითღირებულებით. ფინანსური აქტივების თვითღირებულება არის ოპერაციის/გარიგების ფასი გარიგების დანახარჯების ჩათვლით. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის **სავალო ინსტრუმენტების შეფასება** შესაძლებელია ორი მეთოდით ერთ-ერთით¹:

- თვითღირებულებით ან ამორტიზებული პირვანდელი ღირებულებით;
- რეალური ღირებულებით მოგებაში ან ზარალში ასახვით.

სავალო ინსტრუმენტები უნდა შეფასდეს ამორტიზებული ღირებულებით ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით. მოკლევადიანი სავალო ინსტრუმენტები უნდა შეფასდეს მისაღები ფულადი სახსრების ან კომპენსაციის არადისკონტირებული ღირებულებით, ანუ თვითღირებულებით, შემცირებული გაუფასურების ზარალით, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც გარიგება ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს. თუ გარიგება ფინანსური ოპერაციაა, მაშინ სავალო ინსტრუმენტი უნდა შეფასდეს მომავალი გადასახდელების მიმდინარე ღირებულებით, რომელიც დისკონტირებულია მსგავსი სავალო ინსტრუმენტებისათვის გამოყენებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთით.

მსს ფასს 9 განყოფილება „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ განმარტავს, თუ როგორ უნდა შეფასდეს წილობრივი ინსტრუმენტები, როგორც კონსოლიდირებულ, ასევე ინდი-

¹ მსს ფასს 11 განყოფილება „ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტები“. პ.11.13. თბ., 2014

ვიდუალურ ანგარიშგებაში. **კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება** არის სათავო საწარმოსა და მისი შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც წარმოდგენილია როგორც ერთი ეკონომიკური (სამეურნეო) ერთეულის ანგარიშგება. ამდენად, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ასახავს ფინანსურ ინფორმაციას **საწარმოთა ჯგუფის**, როგორც ერთი მთლიანი ეკონომიკური ერთეულის შესახებ.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების მეორე კომპლექტს, რომელიც დამატებითაა წარდგენილი¹:

ა) სათავო საწარმოს მიერ წარდგენილ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან;

ბ) კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისაგან განთავისუფლებული სათავო საწარმოს ანგარიშგებასთან;

გ) იმ სუბიექტის მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომელიც არ არის სათავო საწარმო, მაგრამ არის ინვესტორი მეკავშირე საწარმოში ან ფლობს წილს ერთობლივად კონტროლირებად საწარმოში.

მოცემულ თავში წილობრივი ინსტრუმენტები სხვა საწარმოთა კაპიტალში განხილულია მათი ინდივიდუალური და არა კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების პოზიციიდან. კერძოდ, ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ინვესტიციები შვილობილ და მეკავშირე საწარმოებსა და ერთობლივ საქმიანობაში უნდა აღირიცხოს შემდეგი მეთოდებიდან ერთ-ერთით:

ა) თვითღირებულებით, შემცირებული გაუფასურების ზარალით ;

ბ) რეალური ღირებულებით მოგება-ზარალში ასახვით;

გ) კაპიტალ-მეთოდით².

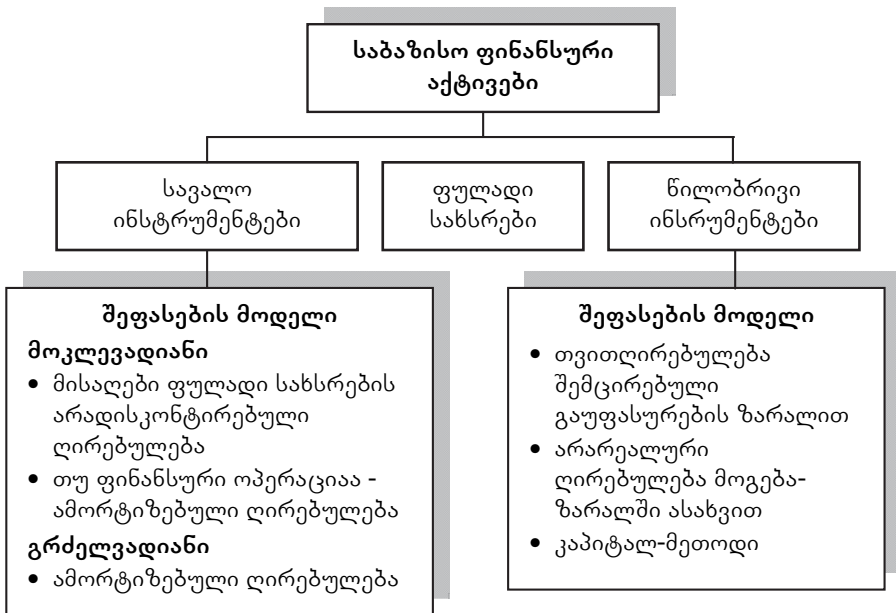
ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში (არაკონვერტირებად პრივილეგირებულ აქციებსა და არადაბრუნებად ჩვეულებრივ ან პრივილეგირებულ აქციებში) მხოლოდ მაშინ უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით, თუ აქციები საჯაროდ იყიდება ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე, ან მისი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება სხვა მხრივ არის შესაძლებელი. რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილება უნდა აისახოს მოგება-ზარალში. ყველა სხვა შემთხვევაში ინვესტიცია უნდა

¹ Amendments to the IFRS® for SMEs.p.9.24-9.25. ცვლილებები მსს ფასს. ძალაში შედის 2017 წლიდან.

² Amendments to the IFRS® for SMEs.p.9.26. ცვლილებები მსს ფასს. ძალაში შედის 2017 წლიდან.

შეფასდეს თვითღირებულებით, რომელიც შემცირებული იქნება გაუფასურების თანხით.

მსს ფასს 14 განყოფილების „ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში“-ს თანახმად, **კაპიტალ-მეთოდი** ნიშნავს თავდაპირველად ინვესტიციის აღიარებას თვითღირებულებით (ოპერაციის/გარიგების ფასით, რომელიც მოიცავს გარიგების დანახარჯებს), ხოლო შემდგომში ინვესტიციის ღირებულება კორექტირდება მეკავშირე საწარმოს წმინდა აქტივებში მისი წილის პროპორციულად.



მაგალითი 1¹ - ხუთწლიანი სესხის ამორტიზებული ღირებულების განსაზღვრა ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით.

2011 წლის 1 იანვარს საწარმომ შეიძინა ობლიგაცია 900 ლარის ღირებულებით, გარიგების დანახარჯები შეადგენს 50 ლარს. საპროცენტო შემოსავლის მიღება, რომელიც 40 ლარს შეადგენს, მოხდება ყოველწლიურად პერიოდის ბოლოს მომდევნო 5 წლის განმავლობაში (2011 წლის 31 დეკემბრიდან 2015 წლის 31 დეკემბრამდე). სავალდებულოა, რომ ობლიგაცია გამოსყიდულ იქნეს 2015 წლის 31 დეკემბერს 1,100 ლარის ოდენობით.

¹ მსს ფასს 2009 წლის მდგომარებით. პუნქტი 11.20.

ობლიგაციების საბალანსო ღირებულების ამორტიზება (ლარი)

წელი	საბალანსო ღირებულება წლის დასაწყისში	საპროცენტო შემოსავალი (6.9583%)	ფულადი სახსრების მიღება	საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
2011	950.00	66.10	(40)	976.11
2012	976.11	67.92	(40)	1,004.03
2013	1,004.03	69.86	(40)	1,033.89
2014	1,033.89	71.94	(40)	1,065.83
2015	1,065.83	74.16	(40)	1,100.00
			(1,100.00)	

მაგალითი 2. ობლიგაციის შექმნა პრემიით (ფასნამატი).

საწარმომ 100,000 ლარის ნომინალური ღირებულების კორპორაციული 12%-იანი ობლიგაციები შეიძინა 107,595 ლარად. პროცენტი მიიღება წლის ბოლოს, ძირითადი თანხა დაიფარება მე-3 წლის ბოლოს. საბაზრო საპროცენტო განაკვეთი 9%-ია.

ობლიგაციის რეალური ღირებულება არის (ლარი):

საპროცენტო შემოსავლების დისკონტირებული ღირებულება: PVA (3,9%) 12,000 * 2.53129	30,375
გასანაღდებელი თანხის დისკონტირებული ღირებულება: PV (3,9%) 100,000 * 0.7722	<u>77,220</u>
ობლიგაციების საბაზრო ღირებულება	107,595
ობლიგაციების ნომინალური ღირებულება	100,000
ობლიგაციების ნომინალის პრემია (ფასნამატი)	7,595

ობლიგაციების საბალანსო ღირებულების ამორტიზება (ლარი)

წელი	ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში	საპროცენტო შემოსავალი			ამორტიზებული ღირებულება ფულად ნაკადებამდე (2+3)	ფულადი ნაკადები	ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს (6-7)
		ესე (2*9%)	მათ შორის				
			მისაღები (12%)	ამორტიზაციის თანხა (3-4)			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	107,595	9,683	12,000	-2,317	105,278	(12,000)	102,753
2	105,278	9,475	12,000	-2,525	102,753	(12,000)	100,000
3	102,753	9,247	12,000	-2,753	100,000	(12,000)	0

ოპერაციების საჟურნალო გატარებები:

ნელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში	2410		107,595
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	107,595
	ინვესტიცია ობლიგაციებში			
	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი	1820		12,000
	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში		2410	2,317
	საპროცენტო შემოსავლები		8110	9,683
	საპროცენტო შემოსავლის აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება (პრემიის თანხით ობლიგაციის ღირებულების და შემოსავლების შემცირება)			
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		12,000
	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი		1820	12,000
	საპროცენტო შემოსავლის მიღება			
2	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი	1820		12,000
	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში		2410	2,525
	საპროცენტო შემოსავლები		8110	9,475
	საპროცენტო შემოსავლების აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება (პრემიის თანხით ობლიგაციის ღირებულების და შემოსავლების შემცირება)			
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		12,000
	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი		1820	12,000
	საპროცენტო შემოსავლის მიღება			
3	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი	1820		12,000
	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში		2410	2,753
	საპროცენტო შემოსავლები		8110	9,247
	საპროცენტო შემოსავლების აღიარება და ობლიგაციების ამორტიზება (პრემიის თანხით ობლიგაციის ღირებულების და შემოსავლების შემცირება)			
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		112,000
	მისაღები საპროცენტო შემოსავალი		1820	12,000
	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში		2410	100,000
	საპროცენტო შემოსავლის მიღება და ობლიგაციების განაღდება			

მაგალითი 3. სასაქონლო თამასუქი

საწარმომ გაყიდა 300,000 ლარის საქონელი. საწარმო ჩვეულებრივ საქონელს ყიდის 45 დღეში გადახდის პირობით. მყიდველმა მოითხოვა საქონლის ღირებულების გადახდის სამწლიანი გადავადება. შეთანხმება გაფორმდა თამასუქით, რომლის მიხედვით სამი წლის შემდეგ საწარმო მიიღებს 456,263 ლარს.

პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს რა საპროცენტო განაკვეთი არის გამოყენებული გარიგებაში. იგი შემდეგნაირად გაიანგარიშება:

$300,000/456,263 = 0.657505$, ეს კოეფიციენტი შეესაბამება PV (3, 15%).

თამასუქის საბალანსო ღირებულების ამორტიზება და საპროცენტო შემოსავლის აღიარება

წელი	ამორტიზებული ღირებულება წლის დასაწყისში	საპროცენტო შემოსავალი (15%)	ამორტიზებული ღირებულება წლის ბოლოს
1	300,000	45,000	345,000
2	345,000	51,750	396,750
3	396,750	59,513	456,263

ოპერაციების საჟურნალო გატარებები:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	თანხა (ლარი)	
1	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		300,000	
	შემოსავალი რეალიზაციიდან		6110	300,000	
	თამასუქის მიღება				
	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		45,000	
	საპროცენტო შემოსავალი		8110	45,000	
	საპროცენტო შემოსავლის აღიარება და თამასუქის საბალანსო ღირებულების ამორტიზება				
2	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		51,750	
	საპროცენტო შემოსავალი		8110	51,750	
	საპროცენტო შემოსავლის აღიარება				
3	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		59,513	
	საპროცენტო შემოსავალი		8110	59,513	
	საპროცენტო შემოსავლის აღიარება და თამასუქის საბალანსო ღირებულების ამორტიზება				
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		456,263	
	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები		2490	456,263	
	თამასუქის განაღდება				

მაგალითი 4. ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში შეფასებული თვითღირებულებით.

კავშირგაბმულობის სანარმომ 1 მილიონ ლარად შეიძინა ერთ-ერთი ინტერნეტ-პროვაიდერის კაპიტალის 15%, გარიგების გაფორმებისა და პროფესიული მომსახურების დანახარჯებმა შეადგინა 2 ათასი ლარი. შეძენილი სანარმოს აქციები არ არის კოტირებადი, ინვესტიცია შეფასდა თვითღირებულებით, რომელიც მოიცავს შეძენის დანახარჯებს.

ოპერაციის საჭურნალო გატარება:

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	თანხა (ლარი)
მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	2430		1,002,000
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	1,002,000
სხვა სანარმოს კაპიტალის წილის შეძენა			

მაგალითი 5. ინვესტიციები წილობრივ ინსტრუმენტებში შეფასებული კაპიტალ-მეთოდით.

მიმდინარე წელს სანარმომ 950 ათას ლარად შეიძინა სხვა სანარმოს კაპიტალის 35%. ინვესტიცია განხორციელდა გრძელვადიანი მიზნებისათვის. შეძენილი სანარმოს აქციები არ არის კოტირებადი, შემდგომ სანარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკით ინვესტიციის შემდგომი შეფასების მეთოდად აირჩია კაპიტალ-მეთოდი.

მიმდინარე წელს შეძენილი სანარმოს მოგებამ შეადგინა 120 ათასი ლარი, ხოლო მიღებულმა დივიდენდებმა - 10 ათასი ლარი.

ინვესტიციის თვითღირებულება წლის ბოლოს (ათასი ლარი):

თვითღირებულება შეძენისას	950
კორექტირება : მოგების წილი (120 * 35%)	42
მიღებული დივიდენდები	(10)
თვითღირებულება წლის ბოლოს	982

ოპერაციების საჭურნალო გატარებები:

#	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		950,000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	950,000
	წილობრივი ინსტრუმენტის შეძენა			
2	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		42,000
	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი		8190	42,000
	ინვესტირებულ სანარმოში მოგების წილის აღიარება			
3	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		10,000
	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები		2490	10,000
	დივიდენდების მიღება			

✓ **სანარმოთა გაერთიანება და გუდვილი**

სხვა სანარმოთა წილობრივი ინსტრუმენტების (კაპიტალის) შექმნა შესაძლებელია იდენტიფიცირდეს სანარმოთა გაერთიანებად. მსს მე-19 განყოფილების - „სანარმოთა გაერთიანება და გუდვილის“ თანახმად, **სანარმოთა გაერთიანება** ნიშნავს სხვადასხვა დამოუკიდებელი სანარმოებისა თუ სამეურნეო ერთეულების გაერთიანებას ერთ ანგარიშვალდებულ სანარმოდ. ნებისმიერ სანარმოთა გაერთიანების შედეგი იმაში გამოიხატება, რომ ერთი სანარმო (მყიდველი) **მოიპოვებს კონტროლს** ერთ ან რამდენიმე სამეურნეო ერთეულზე. სანარმოთა გაერთიანებას არ მიეკუთვნება საერთო კონტროლს დაქვემდებარებული სამეურნეო ერთეულების გაერთიანება, ერთობლივი საქმიანობის ფორმირება, აქტივების ჯგუფის შექმნა, რომელიც არ წარმოადგენს სამეურნეო ერთეულს. ამდენად, სანარმოთა გაერთიანების იდენტიფიცირება ეფუძნება კონტროლის მოპოვების ულებას.

თუ სხვა სანარმოს კაპიტალის (წილობრივი ინსტრუმენტების) შექმნის გარიგება იდენტიფიცირებულია სანარმოთა გაერთიანებად, მყიდველმა სანარმომ სანარმოთა გაერთიანება უნდა ასახოს **შექმნის მეთოდით**. შექმნის მეთოდის გამოყენება საჭიროებს:

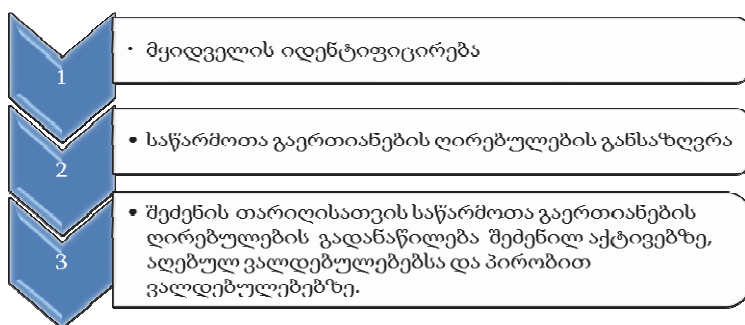
- ა) მყიდველი სანარმოს იდენტიფიცირებას;
- ბ) სანარმოთა გაერთიანების ღირებულების განსაზღვრას;
- გ) შექმნის თარიღისათვის სანარმოთა გაერთიანების ღირებულების გადანაწილებას შექმნილ აქტივებზე, აღებულ ვალდებულებებსა და პირობით ვალდებულებებზე.

შექმნის მეთოდის გამოყენება იწყება შექმნის თარიღიდან. **შექმნის თარიღი** არის თარიღი, როდესაც მყიდველი სანარმო მოიპოვებს კონტროლის უფლებას შექმნილ სანარმოზე.

მყიდველი სანარმო არის ის სანარმო, რომელიც მოიპოვებს კონტროლს სხვა სანარმოზე. იმ შემთხვევაში, როდესაც ძნელია მყიდველი სანარმოს იდენტიფიცირება, მყიდველი სანარმოს დასადგენად გამოიყენება შემდეგი ნიშნები:

- უფრო მაღალი რეალური ღირებულების მქონე სანარმო მიიჩნევა მყიდველად;
- მყიდველი არის ის სანარმო, რომელმაც გაერთიანება განახორციელა ფულადი სახსრების ან სხვა აქტივების გადაცემით;
- ვისაც აქვს გაერთიანებული სანარმოს ხელმძღვანელი გუნდის შერჩევაში დომინანტის უფლება, ის მიიჩნევა მყიდველ სანარმოდ.

შეძენის მეთოდი



საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება განისაზღვრება შემდეგი სიდიდეების ჯამით:

ა) კონტროლის უფლების მოსაპოვებლად გადაცემული აქტივების, მყიდველი საწარმოს მიერ გაერთიანების შედეგად აღებული, ან გაერთიანებისას წარმოშობილი ვალდებულებებისა და მყიდველი საწარმოს მიერ გამოშვებული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას შეძენის თარიღისათვის დამატებული

ბ) მოცემულ საწარმოთა გაერთიანებასთან უშუალოდ დაკავშირებული ყველანაირი დანახარჯი.

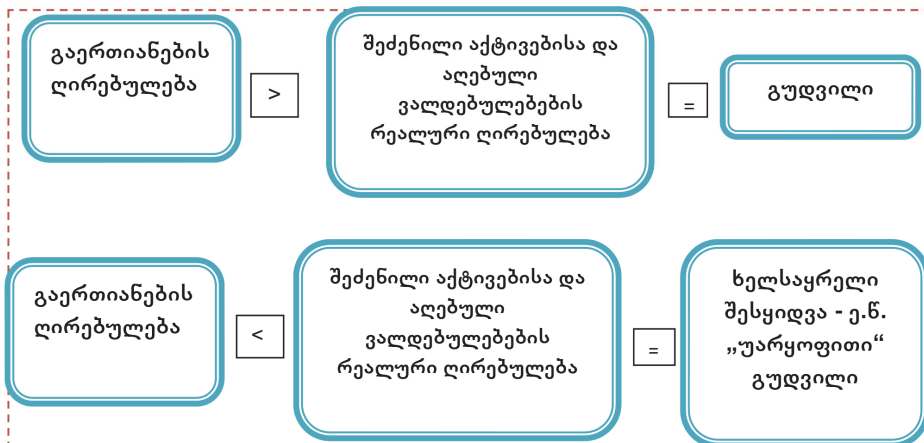
შეძენის მეთოდის თანახმად, შეძენის თარიღისათვის საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება უნდა გადანაწილდეს შეძენილ აქტივებზე, აღებულ ვალდებულებებსა და პირობით ვალდებულებებზე. გაერთიანების შედეგად შეძენილი აქტივები და აღებული ვალდებულებები ფასდება რეალური ღირებულებით. თუ შეძენის ღირებულების გადანაწილების შედეგად აღმოჩნდება, რომ შეძენის ღირებულება აღემატება აქტივების, აღებული ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების რეალურ ღირებულებას, წარმოიქმნება სხვაობა, რომელსაც ეწოდება **გუდვილი**. თავდაპირველად გუდვილი ფასდება თვითღირებულებით, რაც იქნება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულების ზედმეტობა მყიდველი საწარმოს წილზე იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების წმინდა რეალურ ღირებულებაში.

თავდაპირველი აღიარების შემდგომ, გუდვილი აისახება დაგროვილი ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. საწარმომ უნდა შეაფასოს გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადა, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს 10 წელს.

თუ მყიდველი საწარმოს წილი შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების

ნმინდა ღირებულებაში აღემატება საწარმოთა გაერთიანების ღირებულებას, მაშინ მყიდველმა საწარმომ უნდა აღიაროს **ხელსაყრელი შეძენა, ანუ ე.წ. „უარყოფითი გუდვილი“**. ასეთ შემთხვევაში, ხელახლა უნდა შეფასდეს შეძენილი აქტივები, აღებული ვალდებულებები, პირობითი ვალდებულებები და საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება. ხელახალი შეფასების შედეგად დარჩენილი ნებისმიერი ზედმეტობის თანხა უნდა აღიარდეს მოგება-ზარალში.

საწარმოთა გაერთიანების შედეგად შესაძლებელია შეძენილი საწარმო დარჩეს დამოუკიდებელ იურიდიულ პირად ან შეუერთდეს შემძენ საწარმოს. როდესაც შეძენილი საწარმო რჩება დამოუკიდებელ იურიდიულ პირად, ინვესტიცია წილობრივ ინსტრუმენტებში შემძენ საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად აისახება თვითღირებულებით, შემდგომში კი - გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. იმ შემთხვევაში, როდესაც შეძენილი საწარმო წყვეტს საქმიანობას და იურიდიულად უერთდება შემძენ საწარმოს, უკანასკნელის ფინანსურ ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით აისახება შეძენილი აქტივები, აღებული ვალდებულებები და პირობითი ვალდებულებები, ხოლო გაერთიანების ღირებულების (კომპენსაციის) ზედმეტობის არსებობის შემთხვევაში, აღიარდება გუდვილი.



მაგალითი 6. შეძენილი საწარმო უერთდება შემძენ საწარმოს - გუდვილი.

მიმდინარე წელს სამშენებლო საწარმომ 4 მილიონ ლარად შეიძინა ანალოგიური პროფილის საწარმო, რომელმაც შეწყვიტა საქმიანობა და შეუერთდა შემძენ საწარმოს. შეძენილი საწარმოს იდენტიფიცირებული

აქტივების რეალური ღირებულება შეფასდა 5 მილიონ ლარად, ხოლო ვალდებულებების - 2 მილიონ ლარად.

გარიგება იდენტიფიცირებულია საწარმოთა გაერთიანებად, გუდვილის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა 5 წლით.

სათანადო ოპერაციების აღსარიცხავად გაკეთდა შესაბამისი გაანგარიშებები:

(ლარი)

გაერთიანების ღირებულება	4,000,000
შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების წმინდა რეალური ღირებულება (5,000,000-2,000,000)	<u>(3,000,000)</u>
გუდვილი	1,000,000
პირველი წლის გუდვილის ამორტიზაციის ხარჯი (1,000,000/5წ.)	200,000
გუდვილის საბალანსო ღირებულება პირველი წლის ბოლოს (1,000,000 – 200,000)	800,000

ოპერაციების საჟურნალო გატარებები:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	აქტივები	შესაბამისი ანგარიშები		5,000,000
	გუდვილი	2540		1,000,000
	ვალდებულებები		შესაბამისი ანგარიშები	2,000,000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	4,000,000
	საწარმოთა გაერთიანებით შეძენილი აქტივებისა და აღებული ვალდებულებების აღიარება			
1	ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	7170		200,000
	გუდვილის დაგროვილი ამორტიზაცია		2640	200,000
	გუდვილის ამორტიზაცია (1,000,000/5წ.)			

მაგალითი 7. შეძენილი საწარმო რჩება დამოუკიდებელ იურიდიულ პირად.

მიმდინარე წელს სამშენებლო საწარმომ 4 მილიონ ლარად შეიძინა ანალოგიური პროფილის საწარმო. შეძენილი საწარმო არ წყვეტს იური-

დიულად არსებობას და დამოუკიდებლად აგრძელებს თავის საქმიანობას.

გარიგება იდენტიფიცირებულია სანარმოთა გაერთიანებად, ოპერაციების საჟურნალო გატარება:

ნელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490		4,000,000
	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1210	4,000,000
	ინვესტიცია სხვა სანარმოს კაპიტალში			

• ფინანსური აქტივების გაუფასურება

სანარმომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ობიექტური მტკიცებულება იმ ფინანსური აქტივების გაუფასურებისა, რომლებიც შეფასებულია თვითღირებულებით ან ამორტიზებული ღირებულებით. იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს გაუფასურების ობიექტური მტკიცებულება, სანარმომ დაუყოვნებლივ უნდა აღიაროს გაუფასურების ზარალი მოგება-ზარალში.

გაუფასურების გამომწვევი მიზეზებია:

- ემიტენტის მნიშვნელოვანი ფინანსური სიძნელეები;
- ხელშეკრულების პირობების დარღვევა, მაგალითად, პროცენტის ან ძირითადი თანხის გადაუხდელობა;
- სანარმო, დებიტორის ფინანსური სიძნელეების გამო, დებიტორს სთავაზობს ისეთ დათმობებს, რომელსაც სხვა შემთხვევაში არ შესთავაზებდა;
- როდესაც ცხადი გახდება, რომ დებიტორთან დაკავშირებით დაიწყება გაკოტრების, ან სხვა სახის ფინანსური რეორგანიზაციის პროცესი;
- ობიექტური ნიშნების არსებობა, რომლებიც იმაზე მიუთითებს, რომ შემცირდა ფინანსური აქტივების ჯგუფთან დაკავშირებული მომავალი ფულადი ნაკადები. თუმცა შემცირების სიდიდის განსაზღვრა ჯგუფში შემავალი ცალკეული ფინანსური აქტივებისათვის ჯერ-ჯერობით შეუძლებელია. მაგალითად, არახელსაყრელი ეროვნული ან ადგილობრივი ეკონომიკური პირობები, ან დარგში მომხდარი არახელსაყრელი პირობები.

გაუფასურების მაჩვენებელი შესაძლოა იყოს სხვა ფაქტორებიც, რაც გულისხმობს სანარმოსათვის უარყოფითი ეფექტის მქონე მნიშვნელოვან ცვლილებებს ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ემიტენტი ეწევა საქმიანობას.

საწარმომ ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს გაუფასურება შემდეგი ფინანსური აქტივებისთვის:

ა) ყველა წილობრივი ინსტრუმენტი, მათი მნიშვნელობის მიუხედავად; და

ბ) სხვა ფინანსური აქტივები, რომლებიც ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანია.

სხვა ფინანსური აქტივების გაუფასურება საწარმომ უნდა შეაფასოს ინდივიდუალურად ან ჯგუფურად, მსგავს საკრედიტო რისკის მახასიათებლებზე დაყრდნობით.

ამორტიზებული ღირებულებით შფასებული ფინანსური აქტივების გაუფასურების ზარალი წარმოადგენს სხვაობას აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და შეფასებული მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებას შორის, რომელიც დისკონტირებულია აქტივის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით.

მაგალითი 8. სესხის გაუფასურება

ღვინის ქარხანამ ხუთი წლით გასცა სესხი ავეჯის მწარმოებელ საწარმოზე. სამი წლის შემდეგ, როდესაც სესხის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა 350 ათასი ლარი, აშკარა გახდა, რომ ავეჯის საწარმო ფინანსური სიძნელების გამო ვალს სრულად ვერ დაფარავს. გარიგების შედეგად შეთანხმდნენ, რომ ავეჯის საწარმო დაფარავს მხოლოდ 300 ათას ლარს არა ორ, არამედ სამ წელიწადში. მომავალი ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულებამ, რომელიც დისკონტირებულია აქტივის თავდაპირველი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით, შეადგინა 236,250 ლარი. ქარხანას არა აქვს შექმნილი გაუფასურების რეზერვი.

სესხი გაუფასურდა 113,750 ლარით (350,000 -236,250), რაც დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ზარალად.

ოპერაციის საჭურნალო გატარება:

ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	ლარი
არასაოპერაციო ზარალი	8220		113,750
მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე		2310	113,750
ფინანსური აქტივის (გაცემული სესხის) გაუფასურება			

გაუფასურების თანხით შემცირებული თვითღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივების გაუფასურების ზარალი წარმოადგენს სხვაობას აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და იმ თანხის (რომელიც შეიძლება ნულის ტოლო იყოს) საუკეთესო შეფასებას (რომელიც აუცილებლად

იქნება მიახლოებითი სიდიდე) შორის, რომელსაც საწარმო მიიღებდა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში აქტივის გაყიდვის შემთხვევაში.

მაგალითი 9. დებიტორული დავალიანების გაუფასურება.

ყველის მწარმოებელი საწარმოს ერთ-ერთი დებიტორი - ჰიპერმარკეტი, გაკოტრდა, რომლის დავალიანება შეადგენს 400 ათას ლარს. გაკოტრებული საწარმო შეიძინა სუპერმარკეტების სხვა მსხვილმა ქსელმა. ჰიპერმარკეტმა გააგრძელა ფუნქციონირება იგივე საფირმო სახელით და ახალი მენეჯმენტით.

მარკეტის მენეჯმენტმა შესთავაზა ყველის მწარმოებელ საწარმოს დებიტორული დავალიანების დაფარვის ახალი სქემის არჩევანი, რომელიც ითვალისწინებს მოთხოვნის მხოლოდ 90%-ით დაფარვას ერთ წელიწადში, ან 100%-ის დაფარვას - ორ წელიწადში. საწარმომ აირჩია პირველი ვარიანტი.

გარიგების შედეგად 40 ათასით (400 ათასი * 10%) გაუფასურდა საწარმოს აქტივი, რაც დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს ზარალად. საწარმოს პოლიტიკა არ ითვალისწინებდა საექვო და უიმედო მოთხოვნების რეზერვის (ანარიცხების) შექმნას.

ოპერაციის საჟურნალო გატარება:

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
არასაოპერაციო ზარალი	8220		40,000
მინოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები		1410	40,000
დებიტორული დავალიანების გაუფასურება			

უკუგატარება

თუ შემდგომ პერიოდში აქტივის გაუფასურების ზარალის თანხა შემცირდება და ამ შემცირების ობიექტურად დაკავშირება შესაძლებელი იქნება გაუფასურების აღიარების შემდგომ წარმოშობილ მოვლენებთან (როგორცაა, მაგალითად დებიტორის საკრედიტო რეიტინგის გაუმჯობესება), საწარმომ უნდა აღადგინოს (უკუგატარებით) წინა პერიოდებში წარმოშობილი გაუფასურების ზარალი პირდაპირ, ან გაუფასურების ანარიცხის ანგარიშის კორექტირებით. გაუფასურების ზარალის აღდგენის შედეგად

ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულება (გაუფასურების ანარიცხების თანხების გამოკლებით) არ უნდა იყოს იმ თანხაზე მეტი, რაც იქნებოდა აქტივის საბალანსო ღირებულება, თუ წინა პერიოდებში არ მოხდებოდა გაუფასურების აღიარება. გაუფასურების კომპენსირების თანხა დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგება-ზარალში.

მაგალითი 10. სესხის გაუფასურების კომპენსაცია

მაგალითი 8-ის გაგრძელება.

ერთი წლის შემდეგ ავეჯის სანარმოს საქმიანობაში მომხდარი მოვლენების შედეგად მნიშვნელოვნად გამყარდა მისი ფინანსური მდგომარეობა და გაიზარდა კრედიტუნარიანობა. შედეგად ღვინის ქარხანამ მიიღო თანხმობა და რწმუნება იმისა, რომ მიმდინარე წელს ავეჯის სანარმო გაზრდის დასაფარავ სესხს 70,000 ლარით.

ადგილი აქვს გაუფასურების კომპენსაციას, რომელიც არ აღემატება აღიარებულ ზარალს (113,750 ლარი), რაც იასახება უკუგატარებით.

ოპერაციის საჭურნალო გატარება:

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
მოთხოვნები გრძელვადიან სესხებზე	2310		70,000
არასაოპერაციო მოგება		8130	70,000
სესხის გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია			

როგორც უკვე აღინიშნა, ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის სანარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. თუ არსებობს ასეთი ნიშანი, სანარმომ უნდა შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. **ანაზღაურებადი ღირებულება** არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხა. მაგრამ, ისეთი აქტივის ცალკე გაყიდვა, როგორცაა გუდვილი, არ არის შესაძლებელი. გუდვილი სხვა აქტივებისაგან დამოუკიდებლად არ წარმოქმნის სანარმოს ფულად ნაკადებს. ამის გამო, გუდვილის რეალური ღირებულების პირდაპირი შეფასება შეუძლებელია. გუდვილის რეალური ღირებულება განისაზღვრება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულების რეალური ღირებულების მიხედვით, რომლის შემადგენელ ნაწილსაც გუდვილი წარმოადგენს.

გუდვილის ტესტირება გაუფასურებაზე ტარდება ორ ეტაპად. კერძოდ, მსს 27-ე განყოფილების თანახმად - „აქტივების გაუფასურება“, გუდვილის გაუფასურების ტესტირების მიზნით საჭიროა:

ა) პირველ რიგში, გაუფასურების ზარალი უნდა განანვილდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულებზე;

ბ) შემდეგ მოცემული ერთეულის სხვა აქტივებზე, მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

ამავდროულად, საწარმომ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის შემადგენელი არც ერთი აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა შეამციროს შემდეგი სიდიდეებიდან უდიდესზე ნაკლებ სიდიდემდე:

- ა) მისი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
- ბ) გამოყენების ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა);
- გ) ნული.

მაგალითი 11. გუდვილის გაუფასურება

მიმდინარე წელს აქტივების გაუფასურებაზე ტესტირებით დადგინდა მათი გაუფასურება 500 ათასი ლარით. საწარმოს გუდვილის საბალანსო ღირებულება ამ დროისათვის შეადგენდა 300 ათას ლარს. საწარმოს ყველა აქტივი მთლიანად იქნა მიჩნეული ფულადი სახსრების ერთ წარმომქმნელ ერთეულად. შესაბამისად, გუდვილი მთლიანად მიეკუთვნება ამ ერთეულს.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალი აქტივების საბალანსო ღირებულება გაუფასურებაზე ტესტირებამდე და ტესტირების შემდეგ წარმოდგენილია ცხრილში (ათასი ლარი):

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული	საბალანსო ღირებულება ტესტირებამდე	გაუფასურება	საბალანსო ღირებულება ტესტირების შემდეგ
გუდვილი	300,000	(300,000)	0
ძირითადი საშუალებები	1,900,000	(191,919)	1,708,081
სავაჭრო მოთხოვნები	<u>80,000</u>	<u>(8,081)</u>	<u>71,919</u>
სულ	2,280,000	(500,000)	1,780,000

ჯერ აღიარდება გუდვილის გაუფასურება 300 ათასი ლარით, ხოლო შემდეგ გაუფასურების დარჩენილი თანხა - 200 ათასი ლარი, გადანაწილდება ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულში შემავალ აქტივებზე მათი ღირებულების პროპორციულად. ძირითადი საშუალებების გაუფასურება შეადგენს 191,919 ლარს: $1,900,000/1,980,000 * 200 = 191,919$; მოთხოვნების გაუფასურება შეადგენს 8,081 ათას ლარს: $80,000/1,980,000 * 200 = 8,081$.

ოპერაციების საჭურნალო გატარებები:

1	ზარალი აქტივების გაუფასურებიდან	8220		500,000
	გუდვილი		2540	300,000
	ძირითადი საშუალებები		2100	191,919
	მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები		1410	8,081
	აქტივების გაუფასურების აღიარება			

• **ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტა**

ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტა მხოლოდ იმ შემთხვევაში ხდება, როდესაც:

ა) ფინანსური აქტივიდან მისაღები ფულადი სახსრების მიღების სახელშეკრულებო უფლებებს ვადა გასდის, ან ფულადი სახსრები მთლიანად უკვე მიღებულია; ან

ბ) სანარმო ფინანსური აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს გადასცემს სხვა მხარეს (მაგალითად, ფაქტორინგული ოპერაციის დროს - გაყიდული დებიტორული დავალიანება); ან

გ) სანარმო, მიუხედავად იმისა, რომ იტოვებს აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს, სხვა დამოუკიდებელ მხარეს გადასცემს აქტივის კონტროლის უფლებას და სხვა მხარეს გააჩნია ამ აქტივის მთლიანად გაყიდვის პრაქტიკული შესაძლებლობა არადაკავშირებულ მესამე მხარეზე და შეუძლია ამ შესაძლებლობის გამოყენება ცალმხრივად და ყოველგვარი დამატებითი შეზღუდვების გარეშე. ასეთ შემთხვევაში სანარმომ უნდა:

i) შეწყვიტოს აქტივის აღიარება; და

ii) ცალ-ცალკე აღიაროს ყველა უფლება და ვალდებულება, რომელიც მას რჩება ან წარმოიშობა აქტივის გადაცემისას.

მაგალითი 12. დებიტორული დავალიანების გაყიდვა

სანარმომ 320,000 ლარად გაყიდა დებიტორული დავალიანება, რომლის საბალანსო ღირებულება 350,000 ლარია. სანარმო აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს გადასცემს მყიდველს.

სანარმო წყვეტს აქტივის აღიარებას.

ოპერაციის საჭურნალო გატარება:

ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	ლარი
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210		320,000
არასაოპერაციო ზარალი	8220		30,000
მინოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები		1410	350,000
დებიტორული დავალიანების გაყიდვა			

• **განმარტებითი შენიშვნები**

განმარტებით შენიშვნებში, რომელშიც მიმოხილულია აღრიცხვის ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, უნდა აისახოს ფინანსური აქტივების შეფასების საფუძვლები. ასევე უნდა აისახოს ინფორმაცია აქტივების საბალანსო ღირებულების შესახებ, საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით, აგრეგირებულად კატეგორიების მიხედვით:

ა) რეალური ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივები მოგებაში ან ზარალში ასახვით;

ბ) ფინანსური აქტივები, რომელიც წარმოადგენს ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებულ სავალო ინსტრუმენტს;

გ) ფინანსური აქტივები, რომელიც წარმოადგენს გაუფასურების თანხით შემცირებული თვითღირებულებით შეფასებულ წილობრივ ინსტრუმენტს.

განმარტებით შენიშვნებში ასახული ინფორმაცია მომხმარებლებსათვის უნდა იძლეოდეს ფინანსური აქტივების სწორად შეფასების საშუალებას.

იმ საწარმოთა გაერთიანებებისათვის, რომელიც განხორციელდა მიმდინარე წელს, განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) გაერთიანებული საწარმოების სახელწოდება და აღწერა;

ბ) შეძენის თარიღი;

გ) შეძენილი ხმის უფლების მქონე წილობრივი ინსტრუმენტების პროცენტული მაჩვენებელი;

დ) საწარმოთა გაერთიანების ღირებულება და მისი კომპონენტების აღწერა;

ე) შეძენის თარიღით აღიარებული თანხები აქტივების, ვალდებულებებისა და პირობითი ვალდებულებების თოთოეული კლასისათვის, მათ შორის გუდვილისთვის;

ვ) მოგებაში ან ზარალში აღიარებული ნებისმიერი ზედმეტობის თანხა.

1.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

- **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი, კლასიფიკაცია**

საწარმოო მარაგების სწორ და დროულ აღრიცხვას, მათ სათანადო დაცვა-შენახვას და რაციონალურ გამოყენებას დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებით-სათვის. მცირე საწარმოებისათვის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღიარებისა და შეფასების, აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხებს არეგულირებს მსს ფასს განყოფილება 13. კერძოდ, მუხლში 13.1 ჩამოყალიბებულია ის ძირითადი კრიტერიუმები, რომლის დაკმაყოფილების შემთხვევაში აქტივები მიეკუთვნება სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ისეთი აქტივებია რომელიც (13.1):

- ✓ გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;

- ✓ მონაწილეობს ამგვარი გაყიდვისათვის გამიზნული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების წარმოების პროცესში;

- ✓ წარმოგდენილია ნედლეულისა და მასალების სახით, რომელიც განკუთვნილია წარმოების პროცესში მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად. (მაგ. დამხმარე მასალები, საწვავი, მარაგნაწილები და სხვ.).

ძირითადი საშუალებებისგან განსხვავებით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სპეციფიკას წარმოადგენს ის, რომ ისინი სრულად გამოიყენება საწარმოო ციკლში და ღირებულება სრულად გადააქვთ ახლად შექმნილი პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები კლასიფიცირდება საწარმოო და სასაქონლო მარაგებად და ჯგუფდება შემდეგ საკლასიფიკაციო ჯგუფებად:

- ✓ საქონელი;

- ✓ მასალები;

- ✓ დაუმთავრებელი წარმოება;

- ✓ მზა პროდუქცია

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ბუღალტრული **აღრიცხვის ერთეული** შეირჩევა ორგანიზაციის მიერ დამოუკიდებლად ისე, რომ უზრუნველყოფილ იყოს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე სრული და სანდო ინფორმაციის ფორმირება, ასევე მათ არსებობასა და მოძრაობაზე მონიტორინგი. მარაგების ხასიათის, შექმნისა და გამოყენების მიხედვით მარაგების ერთეული შეიძლება იყოს ნომენკლატურული ნომე-

რი, პარტია, ერთგვაროვანი ჯგუფი და ა.შ. მნიშვნელოვანია სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მოძრაობის პირველადი დოკუმენტების ფორმირების საკითხიც, რომელიც მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის, დაცვასა და სწორ გამოყენებაზე წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლის განხორციელების სააფუძველია. დოკუმენტური გაფორმების მოთხოვნები გათვალისწინებულია საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით. ძირითადად შემუშავებულია ტიპური უნიფიცირებული ფორმები (სასაქონლო ზედნადები, საბაჟო დეკლარაცია, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და ა.შ.), ხოლო მათი არქონის შემთხვევაში – თავად ორგანიზაცია სავალდებულო დეტალებისა და რეკვიზიტების დაცვით შეიმუშავებს შესაბამისი დოკუმენტის ფორმას. დოკუმენტბრუნვის გრაფიკი, ორგანიზაციაში გამოყენებული არაუნიფიცირებული და არატიპური ფორმის დოკუმენტების ჩამონათვალი, დოკუმენტების გაფორმებასა და ხელმოწერაზე პასუხისმგებელ პირთა სია – მცირე სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის აუცილებელი შემადგენელი ელემენტებია.

- **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დოკუმენტაცია**

მასალების შექმნის დოკუმენტური გაფორმების პროცედურა დამოკიდებულია მიღების წყაროზე, მიწოდების მეთოდსა და მისი ჩაბარების ადგილზე.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიღება ხდება მისი მწარმოებლებისაგან, სავაჭრო და საშუამავლო ორგანიზაციებიდან, მოქალაქეებიდან, ანგარიშვალდებული პირებიდან (ნაღდ ფულზე შესყიდვისას).

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიტანა შეიძლება განხორციელდეს ცენტრალიზებულად, საკუთარი ტრანსპორტით და სხვა სახით.

შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიღების ადგილი შეიძლება იყოს: მომწოდებლის საწყობი, მიმღების საწყობი, რკინიგზის სადგური (ნავსადგური). მატერიალური ფასეულობების **შექმნის დოკუმენტებია:** სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედნადები; სარკინიგზო და სხვა სახის სატრანსპორტო ზედნადებები, საბაჟო დეკლარაცია. მათ ერთვის დოკუმენტები, რომლებშიც მოცემულია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების რაოდენობისა და ხარისხის მახასიათებლები – შესაფუთი იარაღები, სპეციფიკაცია, სერთიფიკატები, ხარისხის მონმობები.

გადატვირთულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე მომწოდებლები მყიდველებს უგზავნიან საანგარიშსწორებო დოკუმენტებს – ანგარიშ-ფაქტურას, საგადახდო მოთხოვნას, ე.წ. ინვოისს და სხვ. სასაქონლო ზედნადები წარმოადგენს სავალდებულო დოკუმენტს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიღების სწორი აღრიცხვისათვის და მისი წარდგენა ხდება ელექტრონული ფორმით. მატერიალურად პასუხისმგებე-

ლი პირი, რომელიც ახორციელებს მატერიალური ფასეულობების მიღებას, ადასტურებს გადაზიდვის დოკუმენტებს. იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფაქტობრივი შეუსაბამობა ან გადახრა ხელშეკრულებით დადგენილ ან თანმხლებ დოკუმენტებში მითითებულ მონაცემებთან, უნდა შედგეს ფასეულობის მიღების აქტი. იგი წარმოადგენს იურიდიულ საფუძველს მომწოდებლისათვის პრეტენზიის წარსადგენად და ელექტრონულ სასაქონლო ზედნადებში შესწორების შესატანად. საწყობში მიღებული მატერიალური ფასეულობა ფორმდება მატერიალური ფასეულობის შემოსავლის ზედდებულებით, რომლის ერთი ეგზემპლარი მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვისათვის ბუღალტერიას გადაეცემა. საკუთარი წარმოების (მზა) პროდუქციის, საწარმოო ნარჩენების, დაბრუნებული და გამოყენებული მასალების და სხვა ფასეულობის საწყობში შემოტანა ფორმდება ზედნადებებით.

მატერიალური ფასეულობის გასვლის დოკუმენტური გაფორმება. მატერიალური ფასეულობები საწყობიდან გაიცემა სამრეწველო მოხმარებისათვის, ეკონომიკური საჭიროებებისათვის, გასაყიდად. მატერიალური ფასეულობის გაცემის დოკუმენტური გაფორმების პროცედურა დამოკიდებულია წარმოების ორგანიზებაზე, ხარჯვის მიმართულებასა და მათი გაცემის პერიოდულობაზე. კერძოდ, კონვერსიის მიზნებისათვის მასალები გაიცემა „მოთხოვნით“ მცირე საწარმოებში, სადაც პასუხისმგებლობა მასალების შენახვაზე, მოძრაობასა და გამოყენებაზე საწყობში და წარმოების საამქროში ეკისრება ერთ პირს, მასალათა მოძრაობა დოკუმენტურად არ ფორმდება და ფაქტობრივად გახარჯული მასალები სახეების მიხედვით აისახება საწარმოო ანგარიშებში. საწარმოების მიერ გამოყენებული არატიპური დოკუმენტები, რომელიც სახელმწიფოს მიერ არ არის დამტკიცებული ექვემდებარება საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში შეტანას და დამტკიცებას.

მატერიალური ფასეულობის სასაწყობო აღრიცხვის წესი: საწარმოო პროგრამის შესაბამისი მატერიალური რესურსებით უზრუნველყოფისათვის საწარმოში იქმნება სპეციალიზებული საწყობები მასალების, საწვავის, მარაგნაწილებისა და სხვა მატერიალური ფასეულობის შესანახად. საწყობში მატერიალური ფასეულობები უნდა განთავსდეს სექციებად, ხოლო მათ შიგნით - ჯგუფებად, ტიპებისა და ხარისხის მიხედვით, ყუთებში, კონტეინერებში, სტელაჟებზე, თაროებზე, უჯრებში, ქვესადგამებზე სწრაფი მიღების, გაცემისა და მარაგის დადგენილ ნორმასთან შესაბამისობის კონტროლის უზრუნველსაყოფად.

საწყობში მასალების რაოდენობრივ და ხარისხობრივ აღრიცხვას ახორციელებს საწყობის მენეჯერი, რომელიც წარმოადგენს მატერიალურად პასუხისმგებელ პირს. მასალების ყოველ ნომენკლატურულ ნომერ-

ზე ივსება ეტიკეტი და მასალის შენახვის ადგილზე მაგრდება. მასალების მოძრაობისა და ნაშთის რაოდენობრივ-ხარისხობრივი, ანუ ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს მასალების აღრიცხვის ბარათში. ბარათი ეხსნება მასალის ყოველ ნომენკლატურულ ნომერს. ჩანაწერები ბარათებში წარმოებს პირველადი დოკუმენტების (მასალის შემოსავლის ზედდებული, მოთხოვნა, ზედნადებები და სხვ.) საფუძველზე, ოპერაციის განხორციელების თარიღით. ყოველი ჩანაწერის შემდეგ ხდება მასალის ნაშთის განგარიშება. დადგენილი პერიოდულობით საწყობის მენეჯერი ბუღალტერიაში წარადგენს ანგარიშს - მასალების შემოსავლისა და გასავლის პირველადი დოკუმენტების რეესტრის სახით. ბუღალტერიის მიერ შემონმებული და დამუშავებული ანგარიშები წარმოადგენს მატერიალური ფასეულობის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების საფუძველს.

სასაწყობო აღრიცხვის ხელით წარმოების პირობებში, მასალების მცირე ნომენკლატურის დროს, შეიძლება გამოყენებული იქნეს მასალების აღრიცხვის ჟურნალი.

ბუღალტრული აღრიცხვის კომპიუტერული პროგრამები უზრუნველყოფს მასალების ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის ერთდროულად წარმოებას. შემუშავებულია მატერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვის ე.წ. „სასაქონლო“ ბარათების პროგრამული ფორმა, ასევე მასალების მოძრაობის, ბრუნვებისა და ნაშთის უწყისები.

მცირე საწარმომ უნდა განსაზღვროს მარაგების აღრიცხვის რომელ მეთოდს გამოიყენებს უწყვეტს თუ პერიოდულს. შესაბამისად, შეუძლია გამოიყენოს ანგარიშთა გეგმის ძირითადი - „სასაქონლო მატერიალური მარაგების“ ანგარიშები და პერიოდული „რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების“ და „რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების“ ანგარიშები.

• **სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასება და აღიარება**

საწარმომ სასაქონლო-მატერიალური მარაგები უნდა შეაფასოს შემდეგი ორი სიდიდიდან **უმცირესით**:

- **თვითღირებულებას** და
- **გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასს** შორის.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის **თვითღირებულება** მოიცავს (მსს ფასს 13.5):

- ა) შეძენასა და გაცვლასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, აგრეთვე
- ბ) ტრანსპორტირების ანუ მოცემულ ადგილამდე მიტანისა და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად განეულ ხარჯებს.

შესაბამისად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის **შეძენის და-ნახარჯებია**:

- ✓ ნასყიდობის (შეძენის) ფასი;

✓ საიმპორტო საბაჟო გადასახადი და სხვა გადასახადები, გარდა დაბრუნებადი გადასახადებისა;

✓ საშუამავლო ორგანიზაციისათვის გადახდილი თანხები, რომლის მეშვეობითაც იქნა შეძენილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგები;

✓ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შექენასთან დაკავშირებული საინფორმაციო და საკონსულტაციო მომსახურების ხარჯები;

✓ სასაქონლო-მატერიალური მარაგების დაზღვევის ხარჯები;

✓ დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები და სხვა დანახარჯები, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისა და მომსახურების შექენასთან.

✓ სხვა ხარჯები, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მასალების, ნედლეულის, მომსახურების შექენასა და მზა პროდუქციის გამოშვებასთან;

✓ სავაჭრო დათმობა და სხვა ანალოგიური მუხლები შექენის დანახარჯების გაანგარიშებაში არ ჩაირთვება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში არ ჩაირთვება შემდეგი დანახარჯები (13.13):

✓ ნედლეულისა და მასალების დანაკარგები, ასევე შრომითი რესურსებისა და სხვა საწარმოო ხარჯების ზენორმატიული ხარჯები;

✓ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ ხარჯების გარდა, რომელიც გაიწევა საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მეორეზე გადაადგილებისას;

✓ რეალიზაციის ხარჯები;

✓ ადმინისტრაციული ხარჯები.

ამ დანახარჯების აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებში, რომელშიც იყო განეული.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულების განსაზღვრა დამოკიდებულია მათი შექენის ფორმაზე:

1. ნორმალური საკრედიტო პირობებით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის **შექენის თვითღირებულება** მოიცავს ნასყიდობის ღირებულებას და მოხმარების ადგილამდე გადაზიდვის ხარჯებს, დაბრუნებადი გადასახადების გარეშე (იხ.მაგალითები 1,2):

მაგალითი 1:

საწარმომ, შემდგომი განაღების პირობით, შეიძინა სამშენებლო მასალები, რომლის ნასყიდობის ღირებულებამ 15,000 ლარი შეადგინა. ნასყიდობის ღირებულების დაფარვის ვადა მასალების შექენის თარიღიდან 30 დღეა. სატრანსპორტო მომსახურების ღირებულება 2,000 ლრია, ანგარიშსწორება განხორციელდება გადაზიდვის დასრულების თარიღიდან 10 დღეში.

შექენილი მასალების თვითღირებულება შეადგენს 17,000 (15,000+ 2,000) ლარს.

მაგალითი 2:

შემდგომი განაღდების პირობით სანარმომ შეიძინა \$ 10,000 მასალა. ტრანსპორტირების ხარჯები საბაჟო დეკლარაციით \$ 800-ია. საბაჟო გადასახადი და საბაჟო მომსახურების ხარჯებმა შეადგინა 1,000 ლარი. ოპერაციის თარიღისათვის უცხოური ვალუტის კურსმა \$1: 2,0 ლარი შეადგინა. შესაბამისად, მასალების თვითღირებულება 22,600 ($10,000 * 2,0 + 800 * 2,0 + 1,000$) ლარს შეადგენს.

მასალის ნასყიდობის ღირებულების გადახდის თარიღით არსებული ვალუტის საკურსო სხვაობით გამონწვეული ცვლილება მარაგების თვითღირებულებაზე გავლენას არ მოახდენს, რადგან აღიარდება საანგარიშო პერიოდის ფინანსურ შედეგებში.

2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეტანა წილის სახით სანარმოს სანესდებო კაპიტალში ფასდება თვითღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება სანარმოს დამფუძნებელთან შეთანხმებული ფულადი შეფასებიდან გამომდინარე, თუ კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

მაგალითი 3:

დამფუძნებელთა კრების ოქმიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „აისის“ დამფუძნებლები შეთანხმდნენ სანასდებო კაპიტალში მათი წილების თანაფარდობის ცვლილების შესახებ. შეთანხმების თანახმად იზრდება დამფუძნებელ ა. კეთილაძის წილი 25,000 ლარის ღირებულების მასალის სანესდებო კაპიტალში შეტანის გზით. მასალების მიღება-ჩაბარების აქტისა და სამენარმეო რეესტრიდან ამონაწერის საფუძველზე, ბუღალტრულ აღრიცხვაში კაპიტალის ცვლილების ოპერაცია აისახება გატარებით:

1. მასალების მიღების თარიღით, მიღება-ჩაბარების აქტისა და მასალების შემოსავლის ორდერის საფუძველზე 25,000 ლარის მასალის გადაცემაზე შედგება მუხლი:

დ - ნედლეული და მასალები 25,000

კ - ვალდებულება დამფუძნებლების წინაშე კაპიტალის შევსებაზე 25,000

2. სამენარმეო რეესტრიდან ამონაწერის საფუძველზე, სანესდებო კაპიტალის 25,000 ლარით შევსებით დამფუძნებელთა წილების ცვლილების თარიღით, შედგება გატარება:

დ-ვალდებულებები დამფუძნებლების წინაშე კაპიტალის შევსებაზე

25,000

კ-სანესდებო კაპიტალი შპს-ში

25,000

3. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მიღება ჩუქების ხელშეკრულებით, ან უსასყიდლოდ. ამ შემთხვევაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება ფასდება მასალების მიღების თარიღისათვის არსებული რეალური ღირებულებით.

მაგალითი 4:

საწარმომ უსასყიდლოდ მიიღო მასალა, რომლის რეალური ღირებულება მიღების თარიღისათვის 5,000 ლარს შეადგენს.

დ - ნედლეული და მასალები 5,000

კ - არასაოპერაციო შემოსავალი 5,000

4. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მიღება ხელშეკრულებით, რომელიც ითვალისწინებს ვალდებულების შესრულებას (დაფარვას) არაფულადი საშუალებებით.

მიღებული მასალა შეფასდება გასული მასალის საბალანსო ღირებულებით თუ:

- ✓ იცვლება ანალოგიური ბუნებისა და ღირებულების მასალაზე, ან
- ✓ გაცვლაში მონაწილე მასალები თვისობრივად განსხვავებულია, მაგრამ ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი;

თუ მასალის გაცვლას კომერციული შინაარსი აქვს, მაშინ მიღებული მასალები შეფასდება:

- ✓ მისი რეალური ღირებულებით;
- ✓ გაცემული მასალის რეალური ღირებულებით, როდესაც მიღებული მასალის საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია;
- ✓ გაცემული მასალის საბალანსო ღირებულებით, თუ შეუძლებელია გაცემული და მიღებული მასალების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიღება ხელშეკრულებებით, რომლებიც ითვალისწინებს ვალდებულების შესრულებას (გადახდას) ნორმალური საკრედიტო პირობებისგან განსხვავებული გადავადებული გადახდით. ნორმალური საკრედიტო პირობებისგან განსხვავებული გადავადებული გადახდის დროს მომწოდებელი ანგარიშსწორების გადავადებას ახორციელებს დამატებითი სარგებლის მიღების მიზნით. ანგარიშსწორების ასეთი ფორმა წარმოშობს სხვაობას ნორმალური საკრედიტო პირობით შესყიდვის ფასსა და გადავადებული ანგარიშსწორების თანხას შორის. ასეთ შემთხვევაში სხვაობა აღიარდება საპროცენტო ხარჯის სახით, რომელიც გამოიქვითება პერიოდის განმავლობაში და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულებას არ დაემატება (13.7).

მაგალითი 5:

ხელშეკრულების თანახმად სანარმომ 1 მარტს შეიძინა 8,000 ლარის ღირებულების მასალები. ხელშეკრულების თანახმად, მასალების ღირებულების დაფარვის ვადა განისაზღვრა მინოდების თარიღიდან 6 თვე. განვადებისთვის სარგებელი წლიური 12% -ია და ხელშეკრულების თანახმად დაიფარება ყოველი თვის ბოლო თარიღით.

1. სასაქონლო ზედნადებით 8,000 ლარის მასალის შესყიდვა აისახება გატარებით:

დ - ნედლეული და მასალები 8,000

კ - ვალდებულებები სავაჭრო სესხებით 8,000

6 თვის საპროცენტო სარგებელი შეადგენს 480 ($8,000 * 12\% / 2$) ლარს, ხოლო ყოველთვიური სარგებელი კი 80 ($480/6$) ლარს.

2. საპროცენტო სარგებლის 80 ლარის დარიცხვა გატარდება:

დ - საპროცენტო ხარჯი 80

კ - გადასახდელი პროცენტი 80

ხოლო პროცენტის გადარიცხვა გატარდება:

დ - გადასახდელი პროცენტი 80

კ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 80

რიგ შემთხვევაში სანარმომ შეიძლება ერთზე მეტი სახეობის მატერიალური ფასეულობის გადაზიდვა ერთი სატრანსპორტო საშუალებით განახორციელოს. ამ შემთხვევაში გადაზიდვის (ტრანსპორტირების) ხარჯები უნდა განაწილდეს მატერიალური ფასეულობის სახეებზე მათი ფიზიკური ერთეულის (მაგ. ნონის კგ; ტ; და ა.შ.) ან ღირებულების მიხედვით: ამ მიზნით გამოითვლება ხარჯების შეფარდებითი მაჩვენებელი, რომელსაც განაწილების კოეფიციენტი ეწოდება. განაწილების კოეფიციენტი K არის წილადი, რომლის მრიცხველშია გასანაწილებელი ხარჯები, ხოლო მნიშვნელში კი განაწილების ბაზა - შეძენილი მატერიალური ფასეულობის ღირებულება ან ფიზიკური სიდიდე.

მაგალითი 6:

სანარმომ შეიძინა 1,5 ტ „ა“ მასალა ნასყიდობის ღირებულებით 28,000 ლარი და 2,5 ტ „ბ“ მასალა ნასყიდობის ღირებულებით 22,000 ლარი. სარკინიგზო გადაზიდვების ღირებულებამ 8,000 ლარი შეადგინა. შეძენილი მასალების თვითღირებულების გაანგარიშება წარმოდგენილია შემდეგ ცხრილებში:

ა) შეძენილი მასალების ღირებულების მიხედვით სატრანსპორტო ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი ტოლია:

<p>8.000 ლარი</p> <p>$K = \frac{8.000}{50.000} = 0,16$ ლარი</p> <p>50 000 ლარი</p>					
მასა- ლები	წონა (ტონა)	ღირებულე- ბა ლარი	განაწილების კოეფიციენტი K	ტრანსპორტი- რების ხარჯები ლარი	თვითღირებუ- ლება ლარი
ა	1,5	28,000	0,16	(28,000* 0,16) 4,408	(8,000+4,408) 32, 408
ბ	2,5	22,000	0,16	(22,000* 0,16) 3, 592	(22,000+3,520) 25,592
სულ	4	50,000		8,000	58,000
<p>ბ) შექმნილი მასალების წონის მიხედვით სატრანსპორტო ხარჯების გა- ნაწილების კოეფიციენტი ტოლია:</p> <p>8.000 ლარი</p> <p>$K = \frac{8.000}{4} = 2,000$ ლარი</p> <p>4 ტ</p>					
მასა- ლები	წონა (ტონა)	ღირებუ- ლება ლარი	განაწილების კოეფიციენტი K	ტრანსპორტი- რების ხარჯები ლარი	თვითღირებუ- ლება ლარი
ა	1.5	28,000	2,000	(1.5 * 2,000) 3,000	(28,000+3,000) 31,00
ბ	2.5	22,000	2,000	(2.5 * 2,000) 5,000	(22,000+5,000) 27,000
სულ	4	50,000		8,000	58,000
<p>შესაბამისად, უნდა შეირჩეს ის მეთოდი, რომელიც უზრუნველყოფს სა- ტრანსპორტო ხარჯების სამართლიან განაწილებას მასალების სახეებზე. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში მისაღებია ტრანსპორტირების ხარჯების წონის მიხედვით განაწილება, რადგან მეტი წონის („ბ“ მასალა) მქონე ტვირთის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებულმა ტრანსპორტირების ხარჯებმა ნაცვლად 3,592 ლარისა 5,000 ლარი შეადგინა.</p>					

• კონვერსიის დანახარჯები და საწარმოო ზედნაღები ხარჯების განაწილება

საწარმოები ახორციელებენ მატერიალური ფასეულობების გადაამუ-
შავებას ანუ კონვერსიას. კონვერსიის (გადამუშავების) პროცესის დანა-
ხარჯები უშუალოდ არის დაკავშირებული პროდუქციის წარმოებასთან.
წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება მოიცავს პირდაპირი შრო-

მის და პირდაპირი მასალების დანახარჯებს, ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის და გადამუშავების პროცესში წარმოქმნილ არაპირდაპირ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს. საწარმოო ზედნადები ხარჯები არის:

- ✓ კომპლექსური ანუ რთული ხარჯები და დანახარჯების სხვადასხვა მუხლებს მოიცავს;

- ✓ არაპირდაპირი ხარჯები დადგენილი მეთოდისა და წესის მიხედვით სისტემატურად უნდა განანილდეს პროდუქციის სახეებზე;

- ✓ წარმოების მოცულობასთან მიმართებაში განსხვავებულ ქცევას ამჟღავნებს და ჯგუფდება ცვლად და მუდმივ ხარჯებად: ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი ხარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის პირდაპირპროპორციულად (დამხმარე მასალების, დამხმარე მუშების ხელფასის და სხვ. ხარჯები) იცვლება. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები კი ისეთი არაპირდაპირი ხარჯებია, რომელიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში (საწარმოო შენობების განათების, დასუფთავების, გათბობის და სხვა ხარჯები) უცვლელი რჩება.

არაპირდაპირი ხარჯების სისტემატური განანილება უნდა განხორციელდეს ნორმატიული განაკვეთების საფუძველზე, რადგან ზედნადები ხარჯების განაკვეთის გაანგარიშება პერიოდში ფაქტიური სიდიდის საფუძველზე იწვევს შემდეგ სირთულეებს:

- ✓ პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშების პროცედურა უნდა გადაიდოს საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე, რადგან ზედნადები ხარჯების განანილების ფაქტიური განაკვეთი არ შეიძლება დადგინდეს უფრო ადრე, ვიდრე საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების თარიღია;

- ✓ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აუცილებელია ოპერატიული მონაცემები მზა პროდუქციის მარაგისა და მოძრაობის (მიღებისა და გაცემის) ოპერაციების ღირებულებითი შეფასების მიზნით, ასევე რეალიზაციის ფასის დასადგენად და ა.შ;

- ✓ ზედნადები ხარჯების დიდი ნაწილი მუდმივი (ფიქსირებული) ხარჯია, მაგრამ წლის განმავლობაში თანაბარი არ არის (მაგ. გათბობის, ტექნიკური მომსახურების, სარემონტო სამუშაოების და სხვა ხარჯები). ყოველთვის უნდა, საწარმოს საქმიანობაც (განსაკუთრებით სეზონური წარმოების პირობებში) შეიძლება შეიცვალოს.

განხილული ფაქტორების ცვლილება გამოიწვევს ზედნადები ხარჯების განაკვეთების ცვლილებას წლის განმავლობაში და ჩამოაყალიბებს ზედნადები ხარჯების განანილების მცოცავ განაკვეთებს. შესაბამისად, იდენტური შეკვეთების (პროდუქციის) თვითღირებულებაში ყოველ

თვეში არა მარტო განსხვავებული სიდიდის, არამედ განსხვავებული დანიშნულების ზედნადები ხარჯები იქნება შეტანილი.

ზედნადები დანახარჯების განაკვეთის განსაზღვრისას მიზანშეწონილია წარმოების არა ფაქტიური, არამედ, ხანგრძლივი პერიოდის საშუალო მონაცემების გამოყენება. შესაბამისად, გაიანგარიშება გეგმური (ნორმატიული) განაკვეთი, რომელიც ეფუძნება წლიურ ზედნადებ ხარჯებსა და წარმოების საშუალო წლიურ სიმძლავრეს. საშუალო საწარმოო სიმძლავრე არის წარმოების ისეთი დონე, რომლის მიღწევაც მოსალოდნელია რამდენიმე პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში და წარმოების ნორმალურ პირობებში. საშუალო საწარმოო სიმძლავრის გაანგარიშებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს საწარმოო სიმძლავრეების გეგმური ტექნიკური მომსახურებისას წარმოქმნილი დანაკარგებიც (13.9). საშუალო წლიური მაჩვენებლების მიხედვით გამოთვლილი გეგმური განაკვეთით პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები, განსხვავდება ფაქტიურისგან და მათ შორის გადახრა წარმოიქმნება. სხვაობას ფაქტიურ და მიკუთვნებულ ზედნადებ ხარჯებს შორის ეწოდება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი ან ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა. მიკუთვნების სხვაობა აღირიცხება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალში.

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრის ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით (13.9). მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების სისტემატური განაწილება კონვერსიის დანახარჯებზე ხორციელდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით.

მაგალითი 7:

საწარმოს საშუალო წლიური წარმადობა 17,000 მანქანა/ საათია, ხოლო ზედნადები ხარჯები ხარჯთაღრიცხვით (გეგმით) 34,000 ლარი. შესაბამისად, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური განაკვეთი 2 (34,000/17 000) ლარის ტოლია.

საწარმოს ფაქტიური ზედნადები ხარჯები 32,000 ლარს შეადგენს, ხოლო ფაქტიური წარმადობა - 18.000 მანქანა/საათს.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები კონვერსიის დანახარჯებს უნდა მიეკუთვნოს ფაქტიური წარმადობის შესაბამისად (13.9), ე.ი. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება კონვერსიის დანახარჯებზე ფაქტობრივად ნამუშევარი მანქანა/საათების პროპორციულად უნდას მოხდეს. მონაცემებიდან გამომდინარე, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები 36,000 (2*18 000) ლარია და აისახება გატარებით:

დ - დაუმთავრებელი წარმოება	36,000
კ - საწარმოო ზედნადები ხარჯები	36,000

ამრიგად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშის დებეტში აისახება საანგარიშგებო პერიოდში ფაქტიურად განეული არაპირდაპირი ზედნადები ხარჯები (მაგ. საწარმოო შენობის ცვეთის დარიცხვა, დამხმარე მასალების გადაცემა წარმოებაში, დამხმარე მუშების ხელფასის დარიცხვა და ა.შ.). დებეტის ბრუნვა არის საწარმოო ზედნადები ხარჯების ფაქტიური სიდიდე - 32,000 ლარი, ხოლო კრედიტის ბრუნვა-კი კონვერსიის დანახარჯებზე მიკუთვნებულ საწარმოო ზედნადები ხარჯები - 36,000 ლარი. საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშის დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებს შორის სხვაობა წარმოადგენს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობას ან დანაკლისს. მაგალითის მონაცემებით მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები 4,000 (32,000-36,000) ლარით აღემატება ფაქტიურს, ანუ ადგილი აქვს მიკუთვნების მეტობას.

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალში აისახება გატარებით:

დ - საწარმოო ზედნადები ხარჯები 4,000

კ - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 4,000

იმ შემთხვევაში თუ ფაქტიური ზედნადები ხარჯები აღემატება მიკუთვნებულს, ადგილი აქვს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისს და საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალში აისახება გატარებით:

დ - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

კ - საწარმოო ზედნადები ხარჯები

• **ერთობლივი პროდუქტებისა და თანმდევი პროდუქციის**

წარმოება

წარმოების პროცესი შეიძლება გულისხმობდეს ერთიდაიგივე რესურსიდან ერთობლივად რამდენიმე სახის ძირითადი პროდუქტის ან ძირითადი და თანმდევი პროდუქტის წარმოებას. სხვადასხვა პროდუქტებს, რომლებსაც ერთობლივად წარმოებისას თითოეულს გააჩნია დამოუკიდებელი სარეალიზაციო ფასი **ძირითადი**, ანუ **ერთდროულად წარმოებული პროდუქტები** ეწოდება, ხოლო პროდუქტებს, რომლებიც ინარმოება სხვებთან ერთდროულად, მაგრამ ახასიათებთ თავისებურებები სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრაში, **თანმდევი პროდუქტად** იწოდებიან. ერთობლივად წარმოებული პროდუქტები ის ძირითადი პროდუქტებია, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს საქმიანობის განგრძობისა და განვითარებისათვის, ხოლო თანმდევი პროდუქტი შემთხვევითი ხასიათის მატარებელია. იგი გავლენას არ ახდენს საწარმოს გადამწყვეტილებაზე, აწარმოოს თუ არა ძირითადი პროდუქტი, ვინაიდან ძირითადი პროდუქტების წარმოების პროცესში წარმოიქმნება. ძირითადი პროდუქტებისგან განსხვავებით, თანმდევი პროდუქტის იდენტიფიცირება შეიძლება მხოლოდ წარმოების პროცესის განსაზღვრულ მომენტში, რომელსაც **გაყოფის წერტილი** ეწოდება.

ერთდროულად წარმოებული და თანმდევი პროდუქტების მწარმოებელია ქიმიური, სამთო, ნავთობგადამამუშავებელი და ა.შ. დარგების საწარმოები.

ასეთი საწარმოო პროცესის პირობებში, შეუძლებელია თითოეული სახეობის პროდუქციის წარმოებაზე განეული ნედლეულისა და მასალების ან კონვერსიის დანახარჯების ცალ-ცალკე განსაზღვრა. ამიტომ საწარმომ ამგვარი დანახარჯები სხვადასხვა პროდუქტს უნდა მიაკუთვნოს რომელიმე რაციონალური და მუდმივი მეთოდის საფუძველზე. კონვერსიის დანახარჯების განაწილების საფუძველი შეიძლება იყოს **პროდუქტების გასაყიდი ფასი გაყოფის წერტილში ან წარმოების საბოლოო ეტაპზე (13.10);**

კონვერსიის დანახარჯების განაწილება **რეალიზაციის ფასით შეფასებული ღირებულების პროპორციულად** ეყრდნობა პრინციპს, რომ რეალიზაციის მაღალ ფასს შეესაბამება დანახარჯების მაღალი დონე. ასეთ პირობებში ერთობლივი პროდუქტის თითოეულ სახეს აქვს ტოლი მოგების მარჟა.

ნების არსი მდგომარეობს შემდეგში: განისაზღვრება ერთობლივი პროდუქტების რეალიზაციის საერთო მოცულობა და ერთობლივი პროდუქტის თითოეული სახის სარეალიზაციო ღირებულების პროცენტული წილი რეალიზაციის საერთო მოცულობაში. წილი რეალიზაციის საერთო მოცულობაში წარმოადგენს კონვერსიის დანახარჯების განაწილების კოეფიციენტს. შესაბამისად, რეალიზაციის საერთო მოცულობის წილის მიხედვით კონვერსიის დანახარჯები განაწილდება ძირითად პროდუქტებს შორის.

მაგალითი 8:

დაშვება: ყველა პროდუქტი რეალიზდება გაყოფის წერტილის შემდგომი დამუშავების გარეშე.

საწარმო ერთდროულად აწარმოებს ორი სახის „ა“ და „ბ“ პროდუქტს. კონვერსიის დანახარჯები შეადგენს 24,000 ლარს. გამოშვებულია „ა“ პროდუქტი 5,000 ერთეული და „ბ“ პროდუქტი 7 000 ერთეული. „ა“ პროდუქტის სარეალიზაციო ფასია 15,000 ლარი და „ბ“ პროდუქტისა კი - 20,000 ლარი.

ერთობლივი პროდუქტი	წარმოება ერთ.	რეალიზაციის საერთო მოცულობა ლარი	წილი რეალიზაციის მოცულობაში %	კონვერსიის დანახარჯები ლარი
ა	5,000	15,000	43	10,320
ბ	7,000	20,000	57	13,680
სულ		35,000	100	24,000

ერთობლივი პროდუქტების კალკულაციას ექნება შემდეგი სახე (ლარი):

ერთობლივი პროდუქტი	რეალიზაციის საერთო მოცულობა	კონვერსიის დანახარჯები	მოგება ლარი	მოგების მარჟა %
ა	15,000	10,320	4,680	31
ბ	20,000	13,680	6,320	31
სულ	35,000	24,000	11,000	31

მაგრამ, თუ გაყოფის წერტილის შემდეგ, ერთობლივი პროდუქტი საჭიროებს გადამუშავებას და დამატებითი ხარჯების გაწევას, ამ შემთხვევაში ერთობლივ პროდუქტებზე კონვერსიის დანახარჯები ნაწილდება შესაძლო რეალიზაციის წმინდა ღირებულების მეთოდით. ამ მეთოდის არსი მდგომარეობს შემდეგში: არსებობს დიდი ალბათობა იმისა რომ, ერთობლივ პროდუქტს გაყოფის წერტილში სარეალიზაციო ფასი სავარაუდოდ არ გააჩნია. იმისათვის, რომ შევაფასოთ სარეალიზაციო ფასი გაყოფის წერტილში, უნდა დავეყრდნოთ სარეალიზაციო ფასს გაყოფის წერტილში, რომელიც უნდა შემცირდეს გაყოფის წერტილის შემდგომი გადამუშავების ხარჯებით.

მაგალითი 9:

საწარმო ერთდროულად აწარმოებს ორი სახის „ა“ და „ბ“ პროდუქტს. კონვერსიის დანახარჯები - 24,000 ლარია. გამოშვებულია „ა“ პროდუქტი 5,000 ერთეული და „ბ“ პროდუქტი 7,000 ერთეული. „ა“ პროდუქტის სარეალიზაციო ფასია 15,000 ლარი და „ბ“ პროდუქტისა კი - 20,000 ლარია.

გაყოფის წერტილის შემდგომი დამუშავების ხარჯები შეადგენს: „ა“ პროდუქტზე - 1,500 ლარს, „ბ“ პროდუქტზე კი - 4,500 ლარს. კონვერსიის დანახარჯების განაწილება წარმოდგენილია ცხრილში (ლარი):

პროდუქტის სახეები	სარეალიზაციო ფასი	გაყოფის წერტილის შემდგომი ხარჯები	შესაძლო რეალიზაციის წმინდა ღირებულება	წილი რეალიზაციის წმინდა ღირებულებაში (%)	კონვერსიის დანახარჯები	მოგება	მოგების მარჟა (%)
ა	15,000	1,500	13,500	47	11,280	2,220	14.8
ბ	20,000	4,500	15,500	53	12,720	2,780	13.9
სულ	35,000	6,000	29,000	100	24,000	5,000	14.3

ამ მეთოდის გამოყენებისას მოგების მარჟა და შესაბამისად ჯამურ მოგებაში თითოეული პროდუქტის წილი განსხვავებულია: „ა“ პროდუქტისა 14,8%-ია, „ბ“ პროდუქტისა კი -13,9%. მოცემული მეთოდის გამოყენების პირობებში უნდა გაკეთდეს შემდეგი დაშვება: რამდენადაც ერთობლივი პროდუქტები მიღებულია ერთი პროცესიდან, მათ თანაბარი ჯამური მოგება უნდა გამოიმუშაონ. შესაბამისად, მათი მოგების მარჟა უნდა შეესაბამებოდეს საერთო ჯამური მოგების (5,000 ლარი) მარჟას (14,3%), რადგან ეს უკანასკნელი მიიღება ჯამური რეალიზაციიდან - 35,000 ლარი ერთობლივი პროდუქტების ჯამური თვითღირებულების 30,000 (24,000 + 6,000) ლარის გამოკლებით. შესაბამისად, აღნიშნული დაშვების გათვალისწინების პირობებში კონვერსიის დანახარჯების განაწილება ხორციელდება შემდეგი თანმიმდევრული გამოთვლებით: თითოეული პროდუქტის სარეალიზაციო ფასს აკლდება **კორექტირებული მოგება** და გამოითვლება ერთობლივი პროდუქტის თვითღირებულება. თვითღირებულებას აკლდება გაყოფის წერტილის შემდგომი გადამუშავების დანახარჯები და მიიღება განაწილებული კონვერსიის დანახარჯები.

მაგალითი 10:

მე-9 მაგალითის გამოთვლებსა და მონაცემებზე დაყრდნობით, კონვერსიის ხარჯების განაწილება მიიღებს შემდეგ სახეს:

„ა“ პროდუქტის მოგების - 2,220 ლარის კორექტირება მოგების საერთო მარჟით:

$$15,000 * 14,3\% = 2,145 \quad 2,220 - 2,145 = 75 \text{ ლარი (შემცირდა)}$$

„ბ“ პროდუქტის მოგების - 2,780 ლარის კორექტირება მოგების საერთო მარჟით:

$$20,000 * 14,3\% = 2,860 \quad 2,780 - 2,095 = 765 \text{ ლარი (გაიზარდა)}$$

მაჩვენებლები	პროდუქტი „ა“	პროდუქტი „ბ“	ჯამი
რეალიზაცია	15,000	20,000	35,000
ჯამური მოგება (14,3%)	2,145	2,095	5,000
პროდუქტის თვითღირებულება	12,855	17,145	30,000
შემდგომი გადამუშავების ხარჯი	1,500	4,500	6,000
კომპლექსური ხარჯები	11,355	12,645	24,000

სანარმოო პროცესს, რომლისთვისაც დამახასიათებელია ერთი და იმავე რესურსიდან ერთზე მეტი პროდუქტის ერთდროულად წარმოება, ასევე შეიძლება ახასიათებდეს დაბალი ან საერთოდ ღირებულების არმქონე პროდუქციის გამოშვება. ეს პროდუქტები შეიძლება იყოს „ნარჩენები“, „ჯართი“ და „თანმდევი პროდუქტი“.

„ნარჩენები“ არის მასალა, რომელსაც არა აქვს ღირებულება ან აქვს უარყოფითი (უტილიზაციის ხარჯები) ღირებულება. ვინაიდან ნარჩენებს არ გააჩნია სარეალიზაციო ღირებულება **არ მონაწილეობენ მარაგების შეფასებაში.**

„ჯართი“ არის ერთდროულად წარმოებული პროდუქციის წარმოების შედეგი. „ნარჩენებისგან“ განსხვავდება იმით, რომ იგი შეიძლება გაიყიდოს; „თანმდევი პროდუქციისგან“ კი იმით განსხვავდება, რომ თუ „ჯართი“ ნედლეულის ნაშთია, „თანმდევი პროდუქტი“- უკვე გადამუშავებული ნედლეულია და მოიცავს მცირე შრომით დანახარჯებს, რითაც განსხვავდება საწყისი მასალისგან. ამგვარად, თუ მცირე ღირებულების პროდუქტი გაყოფის წერტილის შემდეგ განიცდის გადამუშავებას, არის „თანმდევი პროდუქტი“ და თუ არ გადამუშავდება არის „ჯართი“. ჯართისა და თანმდევი პროდუქტის აღრიცხვა იდენტურია.

თანმდევი პროდუქტის შეფასება ხდება სარეალიზაციო ფასით, რომელიც უნდა შემცირდეს მისი დასრულებისა და რეალიზაციის ხარჯებით, თუ ასეთი იარსებებს. თანმდევი პროდუქტიდან შემოსავალი ან წმინდა შემოსავალი აკლდება იმ ერთდროულად წარმოებული ძირითადი პროდუქტების თვითღირებულებას (კომპლექსურ ხარჯებს გაყოფის წერტილში), რომლების წარმოებასაც ახლავს თანმდევი პროდუქტის გამოშვება.

მაგალითი 11:

ერთობლივი „ა“ და „ბ“ პროდუქტის კონვერსიის დანახარჯები გაყოფის წერტილში - 24,000 ლარია;

გაყოფის წერტილში წარმოიქმნება თანმდევი პროდუქტი „დ“-ს 4,000 ერთეული;

პროდუქტი „დ“-ს ერთეულზე გაყოფის წერტილის შემდგომი დანახარჯები 0,10 ლარია;

პროდუქტი „დ“-ს ერთეულის სარეალიზაციო ფასი შეადგენს 1 ლარს.

აღრიცხვაში ასახვის მიზნით უნდა დადგინდეს დასრულებისა და რეალიზაციის ხარჯებით შემცირებული სარეალიზაციო ფასი, რომელიც „დ“ პროდუქტისთვის შეადგენს 0,90 (1-0,10) ლარს. შესაბამისად, გაყოფის წერტილში იდენტიფიცირებული თანმდევი პროდუქტის შეფასება წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებით 3,600 (4,000 * 0,90) ლარის ტოლი იქნება.

1. თანმდევი პროდუქტის იდენტიფიკაცია და შეფასება გაყოფის წერტილში აისახება გატარებით:

დ - თანმდევი პროდუქტის მარაგი	3,600
კ - დაუმთავრებელი წარმოება	3,600
2. გაყოფის წერტილში ძირითადი პროდუქციის კონვერსიის დანახარჯები შემცირდა 3,600 ლარით. გაყოფის წერტილის შემდგომი დანახარჯების განევა თანხით 400 (4.000 * 0,10) ლარი, აისახება თანმდევი პროდუქტის თვითღირებულებაში და გატარდება:	
დ - თანმდევი პროდუქტის მარაგი	400
კ - ვალდებულებები ხელფასზე და სხვ. ხარჯებზე	400
შესაბამისად, თანმდევი პროდუქტის მარაგი შეფასდება 4,000 (3,600+400) ლარით.	

• სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულების ფორმულები

ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური მარაგები, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელნი, ასევე სპეციალური პროექტებისათვის წარმოებული და გათვალისწინებული საქონელი და მომსახურება, უნდა შეფასდეს განეული ინდივიდუალური დანახარჯების იდენტიფიკაციის გზით, ანუ იდენტიფიცირებული ფასებით. ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომელიც არ შეფასდება ზემოთ აღნიშნული მეთოდით, მათი შეფასება უნდა მოხდეს:

- ✓ საშუალო შენონილი ფასის მეთოდით ან
- ✓ პირველად შესყიდული პარტიის თვითღირებულებით ანუ ფი-ფო (პირველი შემოსავალში - პირველი გასავალში) მეთოდით.

საწარმოში შეფასების ერთნაირი მეთოდი უნდა გამოიყენოს ყველა იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, რომელთა ძირითადი თვისებები და გამოყენების მეთოდები მსგავსია, ხოლო ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომლებსაც აქვთ სხვადასხვა ძირითადი მახასიათებლები და ამასთან ერთად, განსხვავდება მათი გამოყენების მეთოდები, თვითღირებულების გაანგარიშებისათვის გამართლებულია სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება (13.17). მსს ფასს არ ითვალისწინებს ლიფო (ბოლო შემოსავალში - პირველი გასავალში) მეთოდის გამოყენებას.

იმის მიხედვით, თუ მარაგების აღრიცხვის რომელ მეთოდს იყენებს საწარმო, უწყვეტს თუ პერიოდულს, შეიძლება ჩამოყალიბდეს:

- ✓ პერიოდის საშუალო შენონილი ფასი ან
- ✓ მცოცავი (მცურავი) საშუალო შენონილი ფასი

მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის ძირითადი დაშვება მდგომარეობს იმაში, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შესყიდვისთანავე აღრიცხება დროებითი 7000 ჯგუფის ანგარიშებზე, შესა-

ბამისად აღიარდება ხარჯებში და არა მარაგებში. ამგვარად, მატერიალური ფასეულობა **ხარჯებში აისახება შესყიდვის ღირებულებით**. ვინაიდან მატერიალური ფასეულობა შესყიდვის მომენტში აღირიცხება დროებით ანგარიშებზე, მარაგის მიმდინარე ნაშთის განსაზღვრა აღრიცხვის მონაცემებით შეუძლებელია. ამიტომ ნაშთის დასადგენად გარკვეული პერიოდულობით ინვენტარიზაცია ტარდება. ინვენტარიზაციით დგინდება საწყობში არსებული მარაგების რაოდენობა. ინვენტარიზაციის უწყისის მონაცემების მიხედვით აღრიცხვაში კეთდება ჩანაწერი მარაგების საწყისი ნაშთის კორექტირებაზე, რომელიც შეფასდება პერიოდის საშუალო შენონილი ფასით. იგი გამოითვლება ფორმულით.

პერიოდის საშუალო შენონილი ფასი = შექცენილი და ნაშთად არსებული მატერიალური ფასეულობის ღირებულება/შექცენილი და ნაშთად არსებული მატერიალური ფასეულობის რაოდენობასთან.

მაგალითი 12:

საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში მარაგების ანგარიშზე ერიცხება „ა“ მასალის ნაშთი, საწარმო იყენებს მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდს. საანგარიშგებო თვეში განხორციელდა შესყიდვები შემდეგი თარიღით (ლარი):

თარიღი	რაოდენობა	ერთ. ფასი	თანხა
საწყისი ნაშთი	10	25	250
10 რიცხვი	300	23	6,900
18 რიცხვი	470	22	10,340
25 რიცხვი	<u>620</u>	<u>21</u>	<u>13,020</u>
სულ	1,400	21,80	30,510
ნაშთი ინვენტარიზაციით	32		
საწყისი ნაშთის კორექტირება (+)	22	21,80	479,60
კორექტირებული (საბოლოო) ნაშთი	32	22,80	729,60

პერიოდის საშუალო შენონილი ფასი = $30,510/1,400 = 21,80$ ლარი.

ინვენტარიზაციის უწყისით მარაგების ნაშთი 32 ერთეული ექვემდებარება კორექტირებას-ზრდას 22 ერთეულით და თანხით 479,60 ლარი.

1. მარაგების ნაშთის კორექტირების ოპერაცია აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ - მასალების მარაგი 479,60

კ - მარაგების კორექტირება 479,60

კორექტირების შემდეგ აღრიცხვაში მარაგების ნაშთი 32 (10+22) ერთეულია, ღირებულებით 729,60 ლარი, და ერთეულის საშუალო შენონილი ფასი კი - 22,80 (729,60 / 32) ლარია.

მარაგების პერიოდული მეთოდით აღრიცხვისას საბოლოო ნაშთი გამოითვლება შემდეგი ფორმულთ:

საბოლოო ნაშთი = საწყის ნაშთს +/- მარაგების კორექტირება

მარაგების უწყვეტი მეთოდით აღრიცხვის პირობებში მატერიალური ფასეულობის მიღებისა და გაცემის ოპერაციები აღრიცხება მუდმივი - 1600 ჯგუფის ანგარიშებზე. მატერიალური ფასეულობის შეძენის ოპერაციები აღრიცხება, როგორც მარაგების ზრდა და ინვეს არა მართო მარაგების რაოდენობრივ, არამედ ღირებულების ცვლილებას. შესაბამისად, ყოველი შესყიდვის ოპერაციის შემდეგ, მცოცავი რეჟიმით უნდა განისაზღვროს მარაგის საშუალო შენონილი ღირებულება.

მაგალითი 13:

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში საწარმოს მარაგების ანგარიშზე ერიცხება „ა“ მასალის ნაშთი. მარაგები აღრიცხება უწყვეტი მეთოდით. საანგარიშგებო თვეში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები (ლარი):

თარიღი	რაოდენობა	ერთ. ფასი	თანხა
საწყისი ნაშთი	10	25	250
10 რიცხვი შეძენა	300	2	6,900
ნაშთი	310	23.06	7,150
15 რიცხვი ხარჯვა	270	23.06	6,227
ნაშთი	40	23.06	922.40
18 რიცხვი ხარჯვა	32	23.06	737.90
ნაშთი	8	23.06	184.50
24 რიცხვი შეძენა	200	21	4,200
ნაშთი	208	21.08	4,384.50
29 რიცხვი შეძენა	150	22	3,300
საბოლოო ნაშთი	358	21.4	7,684.50

ამრიგად, ყოველი ოპერაციის შემდეგ ფიქსირდება მარაგების ნაშთი.

მარაგების უწყვეტი მეთოდით აღრიცხვისას საბოლოო ნაშთი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

საბოლოო ნაშთი = დაწყებით ნაშთს + დებეტის ბრუნვა - კრედიტის ბრუნვა

პირველად შესყიდული პარტიის თვითღირებულებით ანუ ფიფო (პირველი შემოსავალში - პირველი გასავალში) მეთოდით მარაგების შეფასებისას, გასათვალისწინებელია მეთოდის დაშვება, რომ პირველად

იხარჯება პირველად შექმნილი პარტიის ერთეულები. შესაბამისად, მარაგების ნაშთი უნდა შეფასდეს ბოლოს შესყიდული ან წარმოებული ერთეულების ღირებულებით. ასეთ შემთხვევაში მარაგების ღირებულება მიახლოებულია მის რეალურ ღირებულებასთან.

მაგალითი 14:

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში საწარმოს მარაგების ანგარიშზე ერიცხება „ა“ მასალის ნაშთი. მარაგები აღირიცხება უწყვეტი მეთოდით. საანგარიშგებო თვეში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები (ლარი):

თარიღი	რაოდენობა	ერთ. ფასი	თანხა
ნაშთი საწყისი	10	25	250
10 რიცხვი შექმნა	300	23	6,900
ნაშთი	10	25	250
	300	23	6,900
15 რიცხვი ხარჯვა	(270)	10 *25 260* 23	(250) (5,980)
ნაშთი	40	23	920
18 რიცხვი შექმნა	120	22	2,640
ნაშთი	40	23	920
	120	22	2,640
24 რიცხვი ხარჯვა	(60)	40*23 20*22	(920) (440)
ნაშთი	100	22	2,200

მარაგის ნაშთი შეფასდა ბოლოს შექმნილი პარტიის ერთეულის ფასით და შეადგინა 2,200 (100*22) ლარი.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების დასადგენად საწარმომ შეიძლება გამოიყენოს ნორმატიული დანახარჯები-სა და საცალო ფასების მეთოდები (13.16). საცალო ფასების მეთოდით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრა ხდება გასაყიდი ფასის მიხედვით. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შემადგენელი ერთეულებისათვის დადგენილია მოგების ერთნაირი მარჟა (სხვაობა გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის). სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულება არის სხვაობა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გასაყიდ ფასსა და საერთო მოგებისათვის დადგენილი პროცენტით დათვლილ თანხას შორის.

მაგალითი 15:

საწარმო არის საცალო ვაჭრობის ობიექტი. სააღრიცხვო პოლიტიკით გათვალისწინებულია მოგების მარჟა 12 %. მიმდინარე თვეში საქონლის ღირებულებამ გასაყიდი ფასით 38,000 ლარი შეადგინა.

პროცენტის შესაბამისი თანხა 4,560 (38,000 * 12%) ლარია, ხოლო საქონლის თვითღირებულება 33,440 (38,000 - 4,560) ლარი.

1. ჩამოწერილია რეალიზებული საქონელი თვითღირებულებით 33,440 ლარი, რაც ბუღალტრულად გატარდება მუხლით:

დ - რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 33,440

კ - საქონლის მარაგი 33, 440

ნორმატიული დანახარჯების მეთოდი ითვალისწინებს წარმოების ფაქტორების -ნედლეულისა და მასალების, შრომითი რესურსების და საწარმოო სიმძლავრეების გამოყენების ნორმატიულ დონეებს. ნორმატივები სისტემატურად უნდა გადაისინჯოს და შეიცვალოს თანამედროვე პირობების და მიღწევების გათვალისწინებით. ნორმატივები საწარმოს მიერ უნდა იყოს სამოქმედოდ დამტკიცებული. საწარმო ადგენს მასალების ნორმატიულ ფასს, რომლითაც ხდება დახარჯული და ნაშთად დარჩენილი მარაგების შეფასება. რამდენადაც მატერიალური ფასეულობა შეძენისას აღირიცხება თვითღირებულებით, წარმოქმნილი განსხვავებების აღრიცხვისათვის გამოიყენება გადახრების ანგარიში.

მაგალითი 16:

საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში მარაგების ანგარიშზე ერიცხება „ა“ მასალის ნაშთი, საწარმო იყენებს მარაგების შეფასების ნორმატიულ მეთოდს და მასალის ნორმატიული ღირებულება 20 ლარია.

საანგარიშგებო თვეში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები (ლარი):

თარიღი	რაოდენობა	ერთ. ფასი	თან ა
საწყისი ნაშთი	10	20	200
10 რიცხვი	300	23	6,900
18 რიცხვი	270	22	5,940
25 რიცხვი	320	21	6,720
სულ შეძენა	890		19,560
სულ ხარჯი	700	20	14,000
საბოლოო ნაშთი	200		5,760
კორექტირებული ნაშთი	200	20	4,000

მარაგის ნაშთის ნორმატიული ღირებულება ტოლია $200 \times 20 = 4,000$ ლარის, ხოლო ფაქტიური კი - $5,760 (200 + 19,560 - 14,000)$ ლარის. მარაგის ნაშთი უნდა კორექტირდეს და შემცირდეს $1,760 (5,760 - 4,000)$ ლარით, რაც ბუღალტრულად გატარდება:

დ - გადახრა მარაგების შეფასებაში 1,760

კ - მასალების მარაგი 1,760

მარაგების შეფასებაში არსებული გადახრები ჩამოიწერება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში ან ზარალში გატარებით:

დ - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი 1,760

კ - გადახრა მარაგების შეფასებაში 1,760

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაყიდვისას მისი საბალანსო ღირებულება, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, რომელშიც მიღებული იქნა შესაბამისი ამონაგები (13.20). მაგრამ რიგ შემთხვევაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა შეიძლება აღირიცხოს სხვა აქტივების ანგარიშებზე და გამოყენებული იქნეს ცალკეული აქტივების შემადგენელი კომპონენტის სახით. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, რომელიც გამოიყენება ძირითადი საშუალების შექმნაზე, წარმოადგენს მის კომპონენტს. სხვა აქტივებზე მიკუთვნებული მატერიალური ფასეულობები უნდა აღირიცხოს იმ მსს ფასს-ით, რომელიც ამ აქტივისთვის არის შესაფერისი.

• სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაუფასურება

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღრიცხვაში აისახება თვითღირებულებით ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმომ უნდა შეაფასოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგები და განსაზღვროს რამდენად შესწევს უნარი, სრულად აანაზღაუროს მათი საბალანსო ღირებულება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ღირებულების ცვლილება შეიძლება გამოწვეული იყოს რიგი ობიექტური და სუბიექტური ფაქტორების ზემოქმედებით. კერძოდ, შეიძლება, რომ წლის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის სარეალიზაციო ღირებულება შემცირდეს ან მორალურად მოძველდეს, ნაწილობრივ ან სრულად დაკარგოს თავდაპირველი ხარისხი, ფუნქცია და შესაბამისად, თავისი საბალანსო ღირებულების სრულად ანაზღაურების უნარი. საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განსაზღვროს მოხდა თუ არა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გაუფასურება. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა გაუფასურებულია, თუ მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება მარაგის დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასს.

სანარმომ ამგვარი შეფასება უნდა განახორციელოს თითოეული სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობის მიხედვით;

ამ მიზნით სანარმომ უნდა დაადგინოს:

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეფასებითი სარეალიზაციო ფასი და

- შეფასებითი ხარჯები, რომელიც გაიწევა ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დასრულებისა და მიწოდებისთვის.

ამ მაჩვენებლების დაპირისპირებით განისაზღვრება დასრულებისა და მიწოდების (გაყიდვის) დანახარჯებით შემცირებული სარეალიზაციო ფასი (წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება).

მაგალითი 17:

20X5 საანგარიშგებო წლის ბოლოს, ორგანიზაციამ გადასინჯა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მდგომარეობა და გამოვლინდა, რომ შენახვის პირობების ცვლილების გამო გაუარესდა C პროდუქციის სამომხმარებლო თვისებები. მონაცემები C პროდუქციის ერთეულზე:

სანარმოო თვითღირებულება 10 ლარი

შეფასებული სარეალიზაციო ღირებულება 11 ლარი

რეალიზაციის **შეფასებითი** დანახარჯები 3 ლარი

წმინდა სარეალიზაციო ფასი (**ღირებულება**) 8 (11-3) ლარი

C პროდუქციის საბალანსო ღირებულება 8 ლარი უმცირესია თვითღირებულებასა (10 ლარი) და რეალიზაციის ხარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასს (8 ლარი) შორის.

მაგრამ, თუ სანარმოსთვის შეუძლებელია, გაუფასურების დადგენის მიზნით, ცალკეული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის მისი დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული სარეალიზაციო ფასის (წმინდა სარეალიზაციო ღირებულების) დადგენა, სანარმოს უფლება აქვს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დააჯგუფოს მსგავს ჯგუფებად შემდეგი კრიტერიუმების გათვალისწინებით:

- მიეკუთვნება პროდუქციის ერთსა და იმავე ასორტიმენტს;
- აქვს მსგავსი დანიშნულება და გამოყენება;
- იწარმოება და იყიდება ერთსა და იმავე გეოგრაფიულ ზონაში.

თუ ცალკეული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა (ან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ჯგუფი) გაუფასურებულია, სანარმომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის (ან ჯგუფის) საბალანსო ღირებულება უნდა შეამციროს დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასამდე. სასაქონლო-მატერიალური

ფასეულობის ღირებულების შემცირების თანხა არის გაუფასურების ზარალი, რომელიც უნდა აღიარდეს მოგება/ზარალში.

მაგალითი 18:

20X5 საწარმოს გააჩნია C პროდუქციის მარაგი 1,000 ერთეული. წინა განხილული მაგალითის მონაცემებით C პროდუქციის ერთეულის დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული სარეალიზაციო ფასი შეადგენს 8 ლარს.

შესაბამისად:

C პროდუქციის მარაგის საბალანსო ღირებულება 8,000 (1 000*8) ლარია,

C პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებაა 10,000 (1 000 * 10) ლარი.

შესაბამისად

C პროდუქციის მარაგის გაუფასურების ზარალი 2,000 (10,000-8,000) ლარს შეადგენს.

მზა პროდუქციის გაუფასურება და მასთან ერთად გაუფასურების ზარალის აღიარება ბუღალტრულ აღრიცხვაში გატარდება მუხლით:

დ - გაუფასურების ზარალი 2,000

კ - მზა პროდუქციის მარაგები 2,000

საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებში შესაბამისად აისახება მარაგების გაუფასურების ზარალი 2,000 ლარი.

გაუფასურების კომპენსაცია:

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმო კვლავ გადასინჯავს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მდგომარეობას და ადგენს რამდენად შესწევს მას საბალანსო ღირებულებიან ანაზღაურების უნარი. გადაფასების პოლიტიკით განსაზღვრულია, რომ რიგ შემთხვევაში შეიძლება მოხდეს გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია. კერძოდ, თუ დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებული სარეალიზაციო ფასი გაიზარდა, მაშინ საბალანსო ღირებულებასა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასს შორის (მაგრამ არაუმეტეს თვითღირებულების დონისა) სხვაობით მოხდება ადრე აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია.

მაგალითი 19:

20X5 წლის მონაცემები C პროდუქციის ერთეულზე:

C პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებაა 10 ლარი

C პროდუქციის საბალანსო ღირებულებაა 8 ლარი

20X6 წლის ბოლოს საწარმოს გააჩნია C პროდუქციის მარაგი 1,100 ერთეული. გაუფასურებაზე შემოწმების მონაცემებით C პროდუქციის ერთეუ-

ლის დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულმა სარეალიზაციო ფასმა შეადგენს 12 ლარი. შესაბამისად, C პროდუქციის ერთეულის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება თვითღირებულებასა (10 ლარი) და დასრულებისა და რეალიზაციის დანახარჯებით შემცირებულ სარეალიზაციო ფასს (12 ლარი) შორის უმცირესით და C პროდუქციის ერთეულის საბალანსო ღირებულება 8 ლარიდან აფასდება 10 ლარამდე ანუ 2 (10-8) ლარით. შესაბამისად, წინა წელს აღიარებული ზარალის კომპენსაცია შეადგენს 2, 200 (1,100* 2) ლარს და გატარდება მუხლით:

დ - მზა პროდუქცია 2,200

კ - სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი 2,200

საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგებში აისახება მარაგების გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია 2,200 ლარი.

• განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში საწარმომ უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია:

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შესაფასებლად გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულის (განსაზღვრის წესის) შესახებ;

- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საბალანსო ღირებულება აგრეგირებულად (ჯამურად) და მარაგების საბალანსო ღირებულებები მოცემული საწარმოს შესაფერისი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;

- საანგარიშგები პერიოდში ხარჯებად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების შესახებ;

- აღიარებული გაუფასურების ზარალის ან აღდგენილი (კომპენსირებული) გაუფასურების ზარალის ღირებულება (სიდიდე), რომელიც მოგება-ზარალის უწყისშია ასახული;

- ვალდებულების უზრუნველყოფისთვის გირაოში ჩადებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის აგრეგირებული (ჯამური) ღირებულება.

1.5. აქტივების გაუფასურება

• სტანდარტის მიზანი, ამოცანები და ძირითადი პრინციპები

ფინანსური ანგარიშგების მიზანია მომხმარებლებს მიანოდოს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შესახებ, რათა დაეხმაროს მათ ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში.

იმის გამო, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია მხოლოდ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგები და ამასთან, იგი ყოველთვის არ შეიცავს არაფინანსურ ინფორმაციას, ფინანსური ანგარიშგება არ იძლევა ამომწურავ ინფორმაციას, მაგრამ მიუხედავად აღნიშნულისა, ფინანსური ანგარიშგებიდან ჩანს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მასთზე მიხედვით რესურსების მართვის შედეგები და ანგარიშგებლობა, რომელიც საჭიროა მომხმარებლებისათვის, ისეთი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად, როგორცაა, დაიტოვონ თუ გაყიდონ საწარმოში დაბანდებული კაპიტალი.

მსს ფასს-ის მიხედვით, მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღიარებული და ასახული უნდა იქნეს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ (2.27):

- მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა; და
- მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

აღნიშნული მოთხოვნა, ცხადია, ეხება აქტივებს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების ელემენტს, რომლებიც საწარმოს მიერ გამოიყენება ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ამასთან, შესაძლებელია პერიოდულად აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომელიც წარმოადგენს თანხას, დაგროვილი ცვეთის (ამორტიზაციის) და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, მეტი აღმოჩნდეს მისი გამოყენების ან გაყიდვის შედეგად მისაღებ თანხაზე. ანუ, ბუღალტრულ აღრიცხვაში აქტივები ასახულია ანაზღაურებად ღირებულებაზე* მეტი თანხით, რაც ნიშნავს **აქტივების გაუფასურებას**. ამ შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება **გაუფასურების ზარალის აღიარება**. გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

მსს ფასს განსაზღვრავს გაუფასურების აღიარების ძირითად **პრინციპებს (27.5)**. კერძოდ:

✓ აქტივის ღირებულების შემცირების სიდიდე წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე და აქტივის საბალანსო ღირებულება ანაზღაურებად ღირებულებამდე მცირდება.

✓ გაუფასურების ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგება/ზარალში.

მაშასადამე, ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურე-

ბის შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

• გაუფასურების ინდიკატორები: ინფორმაციის გარე და შიდა წყაროები

ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. აქტივის გაუფასურების ნიშნების არსებობის შემთხვევაში, საწარმო ვალდებულია შეაფასოს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება. მაგრამ თუ ასეთი მინიშნება არ არსებობს, აუცილებელი არ არის აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების მაჩვენებლების არსებობის დადგენისას, საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს სულ მცირე შემდეგი ინდიკატორები: **ინფორმაციის გარე და შიდა წყაროები.**

ინფორმაციის გარე წყაროებია:

• მოცემული პერიოდის განმავლობაში აქტივის საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდა იმასთან შედარებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ნორმალური გამოყენების შედეგად;

• მოცემულ პერიოდში ადგილი ჰქონდა მნიშვნელოვან ცვლილებებს, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინეს საწარმოზე, ან ახლო მომავალში ექნება ადგილი ასეთ ცვლილებებს იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს საწარმო, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;

• საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციებზე უკუგების საბაზრო განაკვეთები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა და მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული ზრდა გავლენას მოახდენს აქტივის გამოყენების ღირებულების გაანგარიშებისას გამოყენებულ დისკონტის განაკვეთზე და მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას;

• საწარმოს წმინდა აქტივების საბალანსო ღირებულება მეტია მთლიანად საწარმოს რეალური ღირებულების შეფასებაზე.

ინფორმაციის შიდა წყაროებია:

• არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;

• მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს საწარმოზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენების ხარისხზე ან მეთოდზე;

- შიდა ანგარიშგებაში მოცემულია ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის მწარმოებლურობა და გამოყენების ეკონომიკური მაჩვენებლები გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება. ეკონომიკურ მაჩვენებლებში იგულისხმება და მოიაზრება მაჩვენებლები, რომელიც მოიცავს საოპერაციო შედეგებსა და ფულად ნაკადებს.

გარდა აღნიშნულისა, საწარმომ შეიძლება მოახდინოს აქტივის შესაძლო გაუფასურების სხვა მაჩვენებლების იდენტიფიცირებაც, რომელთა არსებობის შემთხვევაში საწარმოს მოეთხოვება განსაზღვროს აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

შიდა ანგარიშგებიდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც მიუთითებს აქტივის შესაძლო გაუფასურებაზე, არის:

- აქტივის შესაძენად ან აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად და მისი შენახვისათვის საჭირო ფულადი სახსრების ოდენობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება გეგმურ თანხას;

- ფაქტობრივი, ნეტო ფულადი ნაკადი ან აქტივიდან მიღებული საოპერაციო მოგება ან ზარალი, რომელიც დაგეგმილ მაჩვენებლებზე გაცილებით უარესია;

- აქტივის ნეტო ფულადი ნაკადების ან საოპერაციო მოგების მნიშვნელოვანი შემცირება, ან ზარალის მნიშვნელოვანი გაზრდა დაგეგმილთან შედარებით;

- აქტივის საოპერაციო ზარალი ან ნეტო ფულადი სახსრების გადინება, რომელიც მიიღება მიმდინარე პერიოდის მონაცემებისა და დაგეგმილი მონაცემების აგრეგირების შედეგად.

აქტივის შესაძლო გაუფასურების ინდიკატორის არსებობა შესაძლოა მიუთითებდეს აქტივის დარჩენილი **სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის** (ამორტიზაციის) მეთოდის ან აქტივის **ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვის** საჭიროებასა და კორექტირებაზე, რაც უნდა განხორციელდეს მოცემული აქტივის შესაბამისი სტანდარტის მიხედვით, ეს უნდა განხორციელდეს მაშინაც კი, როცა აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარებული არ არის (27.10).

- **ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება**

ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის **გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას** შორის უდიდესი თანხით (27.11).

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივების უმცირესი იდენტიფიცირებადი ჯგუფი, რომლის უწყვეტად გამოყენების შედეგად ხდება ფულადი სახსრების მიღება, რაც უმეტესწილად დამოკი-

დებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება არის თანხა, რომელიც მიიღება დაინტერესებულ, საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის რეალიზაციის შედეგად, რომელიც შემცირებულია გაყიდვაზე განეული დანახარჯების თანხით;

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

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გაუფასურების ზარალის დასადგენად განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასებას.

ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრება ცალკეული აქტივისათვის, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად არ მიიღება ფულადი სახსრები, რომელთა მიღებაც დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. ამ შემთხვევაში ხდება იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა, რომელსაც განეკუთვნება აქტივი გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:

- აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას; ან
- შესაძლებელია აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება და იგი დაახლოებით გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების ტოლია, ამასთან, შესაძლებელია გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების განსაზღვრა.

თუ არსებობს აქტივის შესაძლო გაუფასურების რაიმე მაჩვენებელი, უნდა მოხდეს ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება. თუ შეუძლებელია ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასება, საწარმომ უნდა განსაზღვროს იმ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის ანაზღაურებადი ღირებულება, რომელსაც განეკუთვნება მოცემული აქტივი (აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული).

ცალკეული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია, თუ:

- აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება მისი გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისაგან დიდად განსხვავდება, მაგალითად, როდესაც აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად მომა-

ვალში მისაღები ფულადი ნაკადი შეუძლებელია უმნიშვნელოდ შეფასდეს; და

- უწყვეტი გამოყენების შედეგად აქტივი არ წარმოქმნის ფულად ნაკადს, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ იქნება სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილ ფულად ნაკადზე.

ასეთ შემთხვევაში, აქტივის გამოყენების ღირებულება და, შესაბამისად, ანაზღაურებადი ღირებულება, შესაძლოა განისაზღვროს მხოლოდ აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისათვის.

მაგალითი 1.

წიალისეულის მომპოვებელი საწარმო, დამხმარე წარმოების სახით, ფლობს რკინიგზას. იგი საწარმოს მიერ უვარგისად არის მიჩნეული და შესაძლოა გაიყიდოს მხოლოდ ჯართად მისი უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების წარმოქმნა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია საწარმოს სხვა აქტივებიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე.

ანალიზი: შეუძლებელია განისაზღვროს რკინიგზის ანაზღაურებადი ღირებულება, რადგან ასევე რთულია რკინიგზის გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა და მოსალოდნელია, რომ იგი განსხვავებული იქნება მისი, როგორც ჯართის ღირებულებისაგან. ამიტომ, საწარმო აფასებს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი იმ ერთეულის ანაზღაურებად ღირებულებას, რომელსაც განეკუთვნება რკინიგზა, ანუ მთლიანად მალაროს ანაზღაურებად ღირებულებას.

აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული წარმოადგენს აქტივების უმცირეს ჯგუფს, რომელიც მოიცავს მოცემულ აქტივს და წარმოქმნის ფულად სახსრებს უწყვეტი გამოყენების შედეგად, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების მიღებაზე. აქტივის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის განსაზღვრა განსჯას მოითხოვს. თუ ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრა შეუძლებელია ცალკეული აქტივისათვის, საწარმო ახდენს აქტივების უმცირესი ჯგუფის იდენტიფიცირებას, რომლის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა, უმეტესწილად, დამოკიდებულია სხვა ფულადი სახსრების შემოსვლაზე.

მაგალითი 2.

სატრანსპორტო კომპანია მუნიციპალიტეტთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ეწევა მომსახურებას. მას მოეთხოვება მინიმალური მომსა-

ხურების განწევა ხუთ სხვადასხვა მარშრუტზე. თითოეული მარშრუტისათვის გამოყოფილი აქტივები და თითოეული მათგანიდან მიღებული ფულადი სახსრები შესაძლოა იდენტიფიცირებული იქნეს ცალ-ცალკე. ერთ-ერთი მარშრუტი მუშაობს მნიშვნელოვანი ზარალით.

ანალიზი:

სატრანსპორტო კომპანიას არა აქვს რომელიმე მარშრუტის შეწყვეტის უფლება. უწყვეტი გამოყენების შედეგად იმ ფულადი სახსრების შემოდინების უმცირესი იდენტიფიცირებადი დონე, რომელთა მიღება, უმეტესწილად, დამოკიდებული არ არის სხვა აქტივების ან აქტივთა ჯგუფიდან ფულადი სახსრების შემოდინებაზე, არის ხუთივე მარშრუტიდან მიღებული ფულადი სახსრები. თითოეული მარშრუტისათვის ფულადი სახსრების წარმომქმნელ ერთეულს წარმოადგენს მთლიანად სატრანსპორტო კომპანია.

უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების შემოსვლა არის ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების შემოსვლა ანგარიშვალდებული საწარმოს გარეთ არსებული მხარეებიდან. იმისათვის, რომ საწარმომ განსაზღვროს აქტივიდან ან აქტივთა ჯგუფიდან მიღებული ფულადი სახსრები დამოუკიდებელია თუ არა სხვა აქტივებიდან ან აქტივთა ჯგუფებიდან ფულადი სახსრების შემოსვლისაგან, საწარმო ითვალისწინებს სხვადასხვა ფაქტორს, მათ შორის:

✓ როგორ ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ საწარმოს საქმიანობის მონიტორინგი ან

✓ როგორ იღებს საწარმოს ხელმძღვანელობა გადაწყვეტილებას, საწარმოს აქტივების შემდგომი გამოყენებისა და ოპერაციების გაგრძელების ან მათი საწარმოდან გასვლის შესახებ.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება

აქტივის **გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულების** საუკეთესო მაჩვენებელია „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპითო შესრულებული გარიგების დროს გაყიდვის ხელშეკრულებაში დაფიქსირებული ფასი, რომელიც კორექტირებულია აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დამატებითი ხარჯების გათვალისწინებით. თუ არ არსებობს აქტივის გაყიდვის ხელშეკრულება და ამ აქტივით ვაჭრობენ აქტიურ ბაზარზე, გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას წარმოადგენს აქტივის საბაზრო ფასი, რომელიც შემცირებულია მის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯების ოდენობით. საბაზრო ფასის მიახლოებით ფასს, როგორც წესი, წარმოადგენს მყიდველის მიერ შეთავაზებული მიმდინარე ფასი ან ბოლო გარიგებაში დაფიქსირებული ფასი.

გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას აკლდება აქტივის გასვლასთან დაკავშირებული დანახარჯები, გარდა იმ დანახარჯებისა, რომლებიც უკვე აღიარდა ვალდებულებად. ასეთი დანახარჯებია: იურიდიული დანახარჯები, მოსაკრებლები იურიდიულ დოკუმენტებზე და გარიგების სხვა დანახარჯები, აგრეთვე, აქტივის დემონტაჟისა და სხვა პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც საჭიროა აქტივის გასაყიდად მოსამზადებლად. აქტივის გასვლასთან დაკავშირებულ პირდაპირ დანახარჯებს არ წარმოადგენს შრომითი საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებული დახმარებები, აქტივის გასვლის შემდეგ საწარმოს წარმადობის შემცირებასა და რეორგანიზაციასთან დაკავშირებულ დანახარჯები.

ზოგჯერ აქტივის საწარმოდან გასვლა მოითხოვს მყიდველის მიერ ვალდებულების აღებას. როგორც აქტივის, ასევე ვალდებულებისათვის არსებობს მხოლოდ ერთი გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება.

• **აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (27.14)**

აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებისა და მისი გამოყენების ღირებულების განსაზღვრა ყოველთვის აუცილებელი არ არის. თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და მაშასადამე, არ არსებობს მეორის შეფასების აუცილებლობა.

იმ შემთხვევაში, თუ აქტივის გამოყენების ღირებულება მნიშვნელოვნად აღემატება გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას, ეს უკანასკნელი შესაძლოა მიჩნეული იქნეს აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებად. ეს ეხება აქტივებს, რომელთა საწარმოდან გასვლაა დაგეგმილი, რადგან მათი გამოყენების ღირებულება აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ნეტო შემოსულობებისაგან შედგება.

ბასს-ის მიხედვით, მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასების ბაზას აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასება წარმოადგენს. აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას ფულადი სახსრების შეფასება უნდა ეფუძნებოდეს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომლებიც მოცემული აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მოსალოდნელი ეკონომიკური ვითარების საუკეთესო შეფასებას წარმოადგენს.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებები უნდა მოიცავდეს შემდეგ კომპონენტებს (27.17):

• აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი სახსრების მიღების პროგნოზს;

- იმ ფულადი სახსრების გასვლის პროგნოზს, რომელიც აუცილებელია მოცემული აქტივის უწყვეტი გამოყენების შედეგად ფულადი ნაკადების შემოსვლისათვის, რომელთა პირდაპირ მიკუთვნება ან დასაბუთებულად და თანმიმდევრულად განაწილება აქტივზე შესაძლებელია;

- ნეტო ფულადი ნაკადების მოძრაობა, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც მიღებული (ან გადახდილი) უნდა იქნეს აქტივის საწარმოდან გასვლისას, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს.

მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასება და დისკონტის განაკვეთი ასახავს თანმიმდევრულ დაშვებებს, ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შესახებ. ამიტომ, თუ დისკონტის განაკვეთი შეიცავს ინფლაციის გამო ფასების ზრდის შედეგს, მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადი ფასდება ნომინალური ღირებულებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადი ფასდება რეალური შეფასებით.

გამოყენების ღირებულების არსი და გაანგარიშება

აქტივის **გამოყენების ღირებულება** არის მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივიდან.

აქტივის **გამოყენების ღირებულების გაანგარიშება** მოიცავს შემდეგ **საფეხურებს**:

- აქტივის უწყვეტი გამოყენებისა და მისი გასვლის შედეგად მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების შეფასება;

- მომავალი ფულადი ნაკადების მიმართ შესაბამისი დისკონტის განაკვეთის გამოყენება.

აქტივის **გამოყენების ღირებულების** გაანგარიშებისას გაითვალისწინება შემდეგი **ელემენტები (27.16)**:

- აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შეფასება, რომლის მიღებასაც ვარაუდობს საწარმო მოცემული აქტივიდან;

- მომავალი ფულადი ნაკადების მოცულობისა და დროში განაწილების შესაძლო ცვლილების სავარაუდო შედეგი;

- ფულის დროითი ღირებულება, პროცენტის ურისკო მიმდინარე საბაზრო განაკვეთზე დაყრდნობით;

- აქტივთან დაკავშირებული თანდაყოლილი განუსაზღვრელობის არსებობის თანხობრივი გამოხატულება (ღირებულება, ფასი);

- სხვა ფაქტორები, მაგალითად, ლიკვიდობა, რომლებსაც ბაზრის მონაწილენი გაითვალისწინებდნენ აქტივიდან მოსალოდნელი მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისას, რომლის მიღებასაც ვარაუდობს საწარმო მოცემული აქტივიდან.

მსს ფასს (27.17) მოთხოვნაა, რომ აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებაში გამოყენებული ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები დაეფუძნოს გონივრულ და დასაბუთებულ დაშვებებს, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ გათვლილი იმ ეკონომიკური პირობების საუკეთესო შეფასებას, რომელიც იარსებებს აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამასთან, სტანდარტი ნათლად განსაზღვრავს, რომ ხელმძღვანელობამ:

- უნდა შეაფასოს იმ დაშვებების დასაბუთებულობა, რომელსაც ეყრდნობა მის მიერ გამოთვლილი მიმდინარე ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები - ფულადი სახსრების ადრინდელ პროგნოზებსა და ფაქტობრივ ფულად ნაკადებს შორის განსხვავებების შემონმების გზით;

- უნდა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ დაშვებები, რომელსაც ეყრდნობა მიმდინარე ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები, შეესაბამება წარსული პერიოდების ფაქტობრივ შედეგებს, თუ ამის საჭიროებას შექმნის შემდგომი მოვლენების ან გარემოებების გავლენა, რომლებიც არ არსებობდა მაშინ, როდესაც აღნიშნული ფულადი ნაკადები გამომუშავდა.

მსს ფასს (27.19) შესაბამისად, აქტივის გამოყენების ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული ფულადი ნაკადების პროგნოზები დაფუძნებული უნდა იყოს ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებულ უახლეს ფინანსურ ბიუჯეტებზე, მოკლევადიან პროგნოზებზე. ამასთან, ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი პროგნოზები გამორიცხავს ისეთ შემოსულ ან გასულ ფულად ნაკადებს, რომელთა წარმოშობა მოსალოდნელია:

- მომავალი რესტრუქტურისაგან, რომლის ვალდებულებაც საწარმოს ჯერ არა აქვს აღებული; ან
- აქტივის ეფექტიანობის გაუმჯობესების ან ამაღლების შედეგად.

მაგალითი 3:

საწარმო იღებს ფეხსაცმლის ლანჩის ჩამოსხმის შეკვეთებს. ამ მიზნით საწარმო ფლობს ლანჩის საწარმოსხმელო მოწყობილობას. ბაზრის კვლევებმა აჩვენა, რომ მოთხოვნა ფეხსაცმლის ლანჩზე ზრდის ტენდენციით ხასიათდება და უახლოეს 5 წლის განმავლობაში, ყოველწლიურად მოსალოდნელია საშუალოდ 5%-იანი ზრდა. მიმდინარე წელს შემოსავალმა შეკვეთებიდან 35,000 ლარი შეადგინა. მოწყობილობას აქვს ფულადი ნაკადების დამოუკიდებლად გამომუშავების უნარი. ტესტირების პერიოდში საბაზრო საპროცენტო განაკვეთმა 12 % შეადგინა. აქტივის გამოყენების ღირებულება არის მომავალში მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება.

ნელი	ფულადი ნაკადი გაყიდვებიდან	დისკონტის განაკვეთი	დისკონტირებული ღირებულება
1	$35,000 * 1.05 = 36,750$	$1/(1.12)^1 = 0.8929$	$35,750 * 0.8929 = 31,921$
2	$36,750 * 1.05 = 38,587$	$1/(1.12)^2 = 0.7972$	$38,587 * 0.7972 = 30,761$
3	$38,587 * 1.05 = 40,517$	$1/(1.12)^3 = 0.7118$	$40,517 * 0.7118 = 28,840$
4	$40,517 * 1.05 = 42,543$	$1/(1.12)^4 = 0.6355$	$42,543 * 0.6355 = 27,036$
5	$42,543 * 1.05 = 44,670$	$1/(1.12)^5 = 0.5674$	$44,670 * 0.5674 = \underline{25,346}$
			143,904

ტესტირების მომენტში აქტივის გამოყენების ღირებულება 143,904 ლარია.

გაუფასურების ზარალის აღიარება და შეფასება

გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები შეიძლება დაჯგუფდეს:

- ✓ ცალკეული აქტივისათვის;
- ✓ ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულისა და გუდვილი-სათვის.

აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარებისა და შეფასებისას

აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს **გაუფასურების ზარალს**. ამასთან, გაუფასურების ზარალი ხარჯის სახით დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში. გამონაკლისია შემთხვევა, როდესაც აქტივი გადაფასებული თანხით აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის, მაგალითად, ბასს 16-ის, „ძირითადი საშუალებები“ შესაბამისად განსაზღვრული გადაფასების მოდელით. გადაფასებული აქტივის ნებისმიერი გაუფასურების ზარალი უნდა აღი-რიცხოს გადაფასების შემცირებად.

მოგებად ან ზარალად აღიარდება იმ აქტივთან დაკავშირებული გაუფასურების ზარალი, რომელიც არ გადაფასებულა. თუმცა, გადაფასებული აქტივის გაუფასურების ზარალი აღიარდება სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში იმ ოდენობით, რა სიდიდითაც გაუფასურების ზარალი არ

აღემატება ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტის თანხას. ამგვარი გაუფასურების ზარალი ამცირებს ამ აქტივთან დაკავშირებულ გადაფასების ნამეტს.

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

მაგალითი 4: გაუფასურების ზარალის დადგენა

ფეხსაცმლის აქსესუარების მწარმოებელმა საწარმომ მოახდინა აქტივების ტესტირება გაუფასურებაზე. აქტივის ცალკეული ერთეულის გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება (ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება) და გამოყენების ღირებულება ტესტირების მომენტისათვის შეადგენს (ლარი):

აქტივების სახეები	გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება	გამოყენების ღირებულება	ანაზღაურებადი ღირებულება
ლანჩის ჩამომსხმელი მონყობილობა	130,000	143,904	143,904
„სუპინატორის“ დასამზადებელი მონყობილობა	90,000	85,000	90,000

აქტივის გაუფასურების ზარალი არის მისი საბალანსო ღირებულების ნამეტი ანაზღაურებად ღირებულებაზე. ფეხსაცმლის აქსესუარების საწარმოს აქტივების ტესტირების შედეგები განზოგადებულია ცხრილში:

აქტივების სახეები	საბალანსო ღირებულება	ანაზღაურებადი ღირებულება	გაუფასურების ზარალი (2>3)
1	2	3	4
ლანჩის ჩამომსხმელი მონყობილობა	120,000	143,904	0
„სუპინატორის“ დასამზადებელი მონყობილობა	100,000	90,000	10,000

ტესტირების შედეგი გაუფასურების ზარალი 10,000 ლარი ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

დ - გაუფასურების ზარალი 10,000

კ - დაგროვილი გაუფასურების ზარალი 10,000

შენიშვნა: გაუფასურების ზარალის აკუმულირება (დაგროვება) უნდა მოხდეს დაგროვილი ცვეთის 2200 ანგარიშების ჯგუფში ცალკე ანგარიშებზე, ვინაიდან ხელსაყრელია ზარალის კომპენსაციის ოპერაციების აღრიცხვისათვის (მაგ. ანგარიშზე # 2251).

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, საწარმომ უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება.

როდესაც საწარმო შეაფასებს არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვითაც წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არის ან შემცირებულია, მან უნდა გაითვალისწინოს, სულ მცირე, შემდეგი მაჩვენებლები, რომლებიც 27.9 მუხლით გათვალისწინებული გაუფასურების ინდიკატორების საპირისპიროა:

ინფორმაციის გარე წყაროები

✓ მნიშვნელოვნად გაიზარდა აღნიშნული აქტივის საბაზრო ღირებულება მოცემულ პერიოდში;

✓ მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედეს საწარმოზე, მოხდა მოცემულ პერიოდში ან მოხდება ახლო მომავალში იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც საწარმო ფუნქციონირებს, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაცაა განკუთვნილი მოცემული აქტივი;

✓ მოცემულ პერიოდში შემცირდა საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები ან ინვესტიციების უკუგების საბაზრო ნორმები, რომლებიც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს დისკონტის იმ განაკვეთზე, რომლითაც სარგებლობენ აქტივის გამოყენების ღირებულების შეფასებისას და მნიშვნელოვნად გაზრდის აქტივის ანაზღაურებად ღირებულებას;

ინფორმაციის შიდა წყაროები

✓ მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც დადებითად იმოქმედეს საწარმოზე, მოხდა მიმდინარე პერიოდში, ან მოსალოდნელია მოხდეს ახლო მომავალში, აქტივის გამოყენების ხარისხსა და წესში ან სავარაუდო გამოყენებაში. აღნიშნული ცვლილებები მოიცავს კაპიტალდანახარჯებს, რომლებიც განეული იქნა მოცემული პერიოდის განმავლობაში

აქტივის გაუმჯობესების, მისი თავდაპირველი სტანდარტული მწარმოებლურობის გაზრდის მიზნით, ან გადანყვეტილებას იმ ოპერაციის შეწყვეტის ან რესტრუქტურისაციის შესახებ, რომელსაც აქტივი განეკუთვნება; და

✓ შიდა ანგარიშგების მიხედვით აქტივის ეკონომიკური მწარმოებლურობა გაიზარდა ან მომავალში გაიზრდება მოსალოდნელთან შედარებით.

თუ არსებობს რაიმე ნიშანი იმისა, რომ აქტივისათვის აღიარებული გაუფასურების ზარალი შესაძლოა უკვე აღარ არსებობს ან შემცირდა, ეს შესაძლებელია მიუთითებდეს დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის, ცვეთის (ამორტიზაციის) მეთოდის ან ნარჩენი ღირებულების გადასინჯვისა და მოცემული აქტივის შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით მათი კორექტირების საჭიროებაზე, თუნდაც მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ მოხდეს.

მოცემული აქტივის, გარდა გუდვილისა, წინა წლებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (უკუგატარება) უნდა მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როცა გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ ადგილი ექნება აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული შეფასებების ცვლილებებს. ამ შემთხვევაში აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა გაიზარდოს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე. აღნიშნული ზრდა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალის კომპენსირებას.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება ასახავს მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის უკანასკნელი აღიარების შემდეგ აქტივის შეფასებული მომსახურების პოტენციალის, მისი გამოყენების ან სანარმოოდან გასვლის შედეგად სავარაუდო ზრდას. სანარმოს მოეთხოვება შეფასებებში მომხდარი იმ ცვლილების წარმოჩენა, რომლებიც იწვევს მომსახურების პოტენციალის შეფასებების ზრდას. აღნიშნულ ცვლილებებს განეკუთვნება:

✓ ანაზღაურებადი ღირებულების შეფასების მეთოდის შეცვლა (ანუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნება გაყიდვის ხარჯებით შემცირებული რეალურ ღირებულებას ან გამოყენების ღირებულებას);

✓ იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გამოყენების ღირებულებას: მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ოდენობის ან პერიოდულობის, ან დისკონტის განაკვეთის ცვლილება; და

✓ იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურებადი ღირებულება ეფუძნებოდა გაყიდვის ხარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებას: ცვლილებები ამ უკანასკნელის შემადგენელი კომპონენტების შეფასებებში.

აქტივის გამოყენების ღირებულება შესაძლოა აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე მეტი გახდეს მხოლოდ იმის გამო, რომ მომავალი ფულადი სახსრების დისკონტირებული ღირებულება იზრდება მისი მიღების თარიღის მოახლოებისას. თუმცა, აქტივის მომსახურების პოტენციალი არ გაზრდილა. შესაბამისად, გაუფასურების ზარალის კომპენსირება არ ხდება მხოლოდ დროის გასვლის გამო, თუნდაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მის ანაზღაურებად ღირებულებაზე მეტი გახდეს.

• **ცალკეული აქტივის აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირება (27.30)**

გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად აქტივის, გარდა გუდვილისა, გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ცვეთისა და ამორტიზაციის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა წინა წლებში გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო.

აქტივის საბალანსო ღირებულების ზრდა იმ საბალანსო ღირებულებასთან (ცვეთის ან ამორტიზაციის გამოკლებით) შედარებით, რომელიც მიღებული იქნებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, წინა წლებში მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება რომ არ მომხდარიყო, წარმოადგენს გადაფასებას.

აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში. აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების ნებისმიერი თანხა სხვა შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, უნდა აღირიცხოს როგორც გადაფასების ზრდა.

აქტივის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში. თუმცა, იმ ოდენობით, რომლითაც იმავე აქტივის გაუფასურების ზარალი ადრე აღიარდა როგორც ხარჯი, გაუფასურების ზარალის კომპენსირებაც ასევე უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირების აღიარების შემდეგ აქტივის ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს მომავალი პერიოდებისათვის, რათა აქტივის გადასინჯული საბალანსო ღირებულება, ნარჩენი ღირებულების (მისი არსებობის შემთხვევაში) გამოკლებით, განაწილდეს სისტემატურ საფუძველზე, აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

მაგალითი 5:

გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია იმ შემთხვევაში, როდესაც ანაზღაურებადი ღირებულება განისაზღვრა ცალკეული გადაფასებული აქტივისათვის.

პერიოდი	პირვანდელი ღირებულება	წლიური ცვცვთა	დაგროვილი ცვცვთა	დაგროვილი გაუფასურების ზარალი	საბალანსო ღირებულება	ანაზღაურებადი ღირებულება
მესამე წელი	124,000	8,000	24,000	0	100,000	
ტესტირებით (27.11)						90,000
ტესტირების შემდეგ (27.21)	124,000		24,000	10,000	90,000	
მეოთხე წელი	124,000	8,000	32,000	10,000	82,000	
ტესტირებთ						95,000
(27.30.ბ)	124,000		32,000		92,000	
ზარალის კომპენსაცია				(10,000)		
ტესტირების შედეგი	124,000		32,000		92,000	

როდესაც ანაზღაურებადი ღირებულება მეტია საბალანსო ღირებულებაზე, მაშინ საბალანსო ღირებულება (82,000 ლარი) უნდა გაიზარდოს ანაზღაურებად ღირებულებამდე (95,000 ლარი) ანუ 13,000 (95,000-82,000) ლარით, მაგრამ არა უმეტეს იმ საბალანსო ღირებულებისა, რომელიც იქნებოდა გაუფასურების ზარალის არარსებობის შემთხვევაში 92,000 (124,000-32,000) ლარი, ანუ უნდა გაიზარდოს მხოლოდ 10,000 (92,000-82,000) ლარით. შესაბამისად, ზარალის კომპენსაცია აღრიცხვაში გატარდება:

- დ - გაუფასურების ზარალის კომპენსაცია 10,000
- კ - დაგროვილი გაუფასურების ზარალი 10,000

- **ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირება**

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა უნდა გადანაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ აქტივებზე, გარდა გუდვილისა, მათი საბალანსო ღირებულებების პროპორციულად. ასეთი ზრდა აქტივების საბალანსო ღირებულებებში ხორციელდება როგორც ცალკეული აქტივების გაუფასურების ზარალის კომპენსირება და აღირიცხება შესაბამისად.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების ზარალის კომპენსირების განაწილებისას, თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს უმცირესს, შემდეგი სიდიდეებიდან:

- ✓ ანაზღაურებადი ღირებულება (თუ შესაძლებელია მისი განსაზღვრა); და
- ✓ საბალანსო ღირებულება (ამორტიზაციისა და ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიიღებოდა საბალანსო ღირებულების შეფასებით, მოცემული აქტივის გაუფასურების ზარალის აღიარება წინა წლებში რომ არ მომხდარიყო.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება, რომელიც სხვა შემთხვევაში განაწილდებოდა მოცემულ აქტივზე, პროპორციულად უნდა განაწილდეს მოცემული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის სხვა აქტივებზე, გარდა გუდვილისა.

განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ აქტივების თითოეული კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ✓ საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების (ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების, მისი წარდგენის შემთხვევაში) ის მუხლი, რომელიც მოიცავს გაუფასურების ზარალის თანხებს;

- ✓ მოცემული პერიოდის განმავლობაში მოგებაში ან ზარალში აღიარებული გაუფასურების ზარალის კომპენსირების თანხა და სრული შემოსავლის ანგარიშგების ის მუხლი, რომელშიც ასახულია გაუფასურების ზარალის კომპენსირება;

საწარმომ ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს აქტივების შემდეგი კლასებისათვის:

- ✓ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- ✓ ძირითადი საშუალებები, მათ შორის თვითღირებულების მეთოდით აღიარებული საინვესტიციო ქონება;

- ✓ გუდვილი;
- ✓ არამატერიალური აქტივები გუდვილის გარდა;
- ✓ ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში;
- ✓ ინვესტიციები ერთობლივ საქმიანობაში.

2. ვალდებულებების აღრიცხვა

2.1. ფინანსური ვალდებულებების აღრიცხვა

ფინანსური ინსტრუმენტები ეწოდება ორ იურიდიულ (ფიზიკურ) პირს შორის ხელშეკრულებით გაფორმებულ ურთიერთობებს, რომლის შედეგადაც ერთ საწარმოს წარმოექმნება ფინანსური აქტივები, ხოლო მეორეს – ფინანსური ვალდებულებები. ხელშეკრულება შეიძლება იყოს როგორც ორმხრივი, ისე მრავალმხრივი. მნიშვნელოვანია, რომ მათ ჰქონდეს მკაფიო სავალდებულო ეკონომიკური შედეგები, რომლისთვისაც თავის არიდება მხარეებს არ შეუძლიათ მოქმედი კანონმდებლობის გამო. ამდენად, ფინანსური ინსტრუმენტის ცნება განისაზღვრება სხვა ცნებებით, ისეთებით, როგორიცაა ფინანსური აქტივები, ფინანსური ვალდებულებები და წილობრივი ინსტრუმენტები. მათი არსის არცოდნის შემთხვევაში შეუძლებელია ფინანსური ინსტრუმენტების მახასიათებლების გაგება.

ფინანსურ ინსტრუმენტებს განეკუთვნება დებიტორული და კრედიტორული დავალიანება ტრადიციული ფორმით და თამასუქების, ობლიგაციების, სხვა სასესხო ფასიანი ქაღალდების სახით, წილობრივი ფასიანი ქაღალდები, ასევე წარმოებული ფორმები, სხვადასხვა ფინანსური ოფციონები, ფიუჩერული და ფორვარდული კონტრაქტები, საპროცენტო და სავალუტო სვოპები¹¹ იმის მიუხედავად, აისახება ის საწარმოს ბალანსში თუ არა. ავალი¹² თამასუქებზე, სხვა პირთა მიერ ვალდებულებების შესრულების სხვა გარანტიები მიეკუთვნება პირობით ფინანსურ ინსტრუმენტებს. წარმოებული და პირობითი ფინანსური ინსტრუმენტები იწვევენ ერთი მხარის მიერ მეორისათვის

¹¹ სვოპი - ეროვნული ვალუტის უცხოურზე გადაცვლის ოპერაცია იმ ვალდებულებით, რომ გარკვეული ვადის გასვლის შემდეგ მოხდება უკუგაცვლა. სვოპი, როგორც წესი, ხორციელდება ეროვნულ (ცენტრალურ) ბანკებს შორის - სამოქალაქო განათლების ლექსიკონი.

¹² ავალი - სათამასუქო თავდებობა, რომელსაც განსაკუთრებული საგარანტიო ბარათის გაცემით კისრულობს მესამე პირი (ავალისტი). ავალისტის ხელმოწერა აუცილებელია თამასუქის წინა პირზე ან დამატებით ფურცელზე (ალონჟი). ავალისტი ფაქტობრივად წარმოადგენს მოვალეს - სამოქალაქო განათლების ლექსიკონი..

საბაზისო ფინანსური ინსტრუმენტებით განსაზღვრული გარკვეული ფინანსური რისკების გადაცემას, თუმცა თავად საბაზისო ფინანსური ინსტრუმენტი არ გადაეცემა მას, ვინც აფორმებს წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს.

ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების განმსაზღვრელ ფაქტორს წარმოადგენს არა იურიდიული ფორმა, არამედ ასეთი ინსტრუმენტის ეკონომიკური შინაარსი.

ფინანსური ვალდებულებები წარმოიქმნება ხელშეკრულების საფუძველზე და მოითხოვს ფულადი სახრების გადახდას ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას სხვა კომპანიებისა და ორგანიზაციებისათვის. ფინანსურ ვალდებულებებს აგრეთვე მიეკუთვნება სხვა კომპანიასთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე მომავალი ფინანსური ინსტრუმენტების გაცვლა პოტენციურად მომგებიანი პირობებით. ფინანსური ვალდებულებების კლასიფიკაციის დროს ყურადღება უნდა მივაქციოთ შეზღუდვებს. ვალდებულებები, რომლებიც არ ითვალისწინებს ფინანსური აქტივების გადაცემას მათი დაფარვის დროს, არ წარმოადგენენ ფინანსურ ინსტრუმენტებს. მეორე მხრივ, ოფციონები აქციებზე ან სხვა ვალდებულებები საკუთარი წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტების სხვა კომპანიისათვის გადაცემის თაობაზე, არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს. ისინი აღირიცხება, როგორც წილობრივი ფინანსური დოკუმენტები.

ფინანსურ ვალდებულებებს განეკუთვნება კრედიტორული დავალიანება მომწოდებლების წინაშე, სესხებისა და კრედიტების ხელშეკრულების მიხედვით გაცემული და აქცეპტირებული თამასუქების, განთავსებული ობლიგაციების, გაცემული გარანტიების, ავალებისა და სხვა პირობითი ვალდებულებების ჩათვლით.

ფინანსური ვალდებულებების აღრიცხვა

- ვალდებულება სხვა საწარმოსათვის ფინანსური აქტივების გადაცემის შესახებ.

- ვალდებულება ფინანსური ინსტრუმენტების არახელსაყრელი გაცვლის შესახებ.

ფინანსური ვალდებულება არის ვალდებულება, რომელიც:¹³

ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულებაა:

i. სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან

¹³ მსს ფასს-ის ტერმინების ლექსიკონი

ii. პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა სანარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს სანარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და:

i. რომლის თანახმად სანარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის სანარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

ii. რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, სანარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს ისეთ ინსტრუმენტებს, რომლებიც სანარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებული ხელშეკრულებებია.

ფინანსურ ვალდებულებებს განეკუთვნება მოიჯარის დავალიანება ფინანსური იჯარის კუთხით, განსხვავებით ოპერაციული იჯარისაგან, რომელიც ითვალისწინებს იჯარით აღებული ქონების ნატურით დაბრუნებას.

სანარმომ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს ინფორმაცია ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების შესახებ საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით, აგრეგირებულად თითოეული შემდეგი კატეგორიის მიხედვით¹⁴:

ა) რეალური ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულებები, მოგებაში ან ზარალში ასახვით;

ბ) ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური ვალდებულებები;

გ) გაუფასურების თანხით შემცირებული თვითღირებულებით შეფასებული სასესხო ვალდებულებები.

მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯზე მიღებული გადავადებული შემოსავლები, საგარანტიო ვალდებულებები შემოსავლებზე, სამუშაოზე, მომსახურებაზე, საანგარიშგებო პერიოდების ხარჯების რეგულირებისათვის შექმნილი რეზერვები არ წარმოადგენს ფინანსურ ვალდებულებებს, ვინაიდან არ იგულისხმება მათი გაცვლა ფულზე ან სხვა ფინანსურ აქტივებზე. ნებისმიერი სახელშეკრულებო ვალდებულება, რომელიც არ გულისხმობს მეორე მხარისათვის ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გადაცემას, ზოგადად არ შეიძლება მიეკუთვნოს ფინანსურ ვალდებულებებს. მაგალითად, ვალდებულებები ფიუ-

¹⁴ მსს ფასს-ის საილუსტრაციო ფინანსური ანგარიშგებები - მუხლი 11.41

ჩერსულ სასაქონლო კონტრაქტებზე უნდა შესრულდეს დათქმული საქონლის მიწოდებით ან მომსახურების განევით, რომელიც არ წარმოადგენს ფინანსურ აქტივებს. არ შეიძლება ფინანსურ ვალდებულებებად ჩაითვალოს ისინი, რომლებიც წარმოიქმნება არა ხელშეკრულებებისა და გარიგებების შესაბამისად, არამედ სხვა გარემოებებით. მაგალითად, კანონმდებლობის შედეგად წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულებები არ მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს.

ფინანსური ვალდებულებები არ უნდა აგვერიოს წილობრივ ფინანსურ ინსტრუმენტებში, რომელიც არ ითვალისწინებს მათ დაფარვას ფულით ან სხვა ფინანსური აქტივებით. მაგალითად, აქციების ოფციების დაკმაყოფილება ხდება მათი მფლობელებისათვის აქციათა გარკვეული რაოდენობის გადაცემის გზით. ასეთი პარამეტრები წარმოადგენს წილობრივ ინსტრუმენტებს და არა ფინანსურ ვალდებულებებს.

წილობრივი ინსტრუმენტი – ეს არის ხელშეკრულება, რომელიც იძლევა უფლებას საწარმოს კაპიტალის გარკვეულ ნაწილზე. ორგანიზაციის კაპიტალის სიდიდე ყოველთვის ტოლია მისი აქტივების ღირებულებისა ამ ორგანიზაციის ყველა ვალდებულების თანხის გამოქვითვით. ფინანსური ვალდებულებები განსხვავდება წილობრივი ინსტრუმენტებისაგან იმით, რომ პროცენტები, დივიდენდები, ზარალი და მოგება ფინანსური ვალდებულებების მიხედვით ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მოგება/ზარალის ანგარიშზე, ხოლო წილობრივი ინსტრუმენტების შემოსავალი, გადანაწილებული მათი მფლობელების სასარგებლოდ, ჩამოიწერება კაპიტალის ანგარიშების შემცირებით. წილობრივ ინსტრუმენტებს მიეკუთვნება ჩვეულებრივი აქციები და ემიტენტის ოფციონები ჩვეულებრივი აქციების გამოშვებაზე. ისინი არ წარმოქნიან ემიტენტის ვალდებულებებს გადაუხადონ ფული ან გადასცენ მათ მფლობელებს სხვა ფინანსური აქტივები. დივიდენდების გადახდა წარმოადგენს იმ აქტივების ნაწილის გადანაწილებას, რომლებიც შეადგენენ ორგანიზაციის კაპიტალს; ეს გადანაწილება და გადახდა არ წარმოადგენს აუცილებელს ემიტენტისათვის. ემიტენტის ფინანსური ვალდებულებები წარმოიქმნება მხოლოდ დივიდენდების გადახდის შესახებ გადანყვეტილების მიღების შემდეგ და მხოლოდ იმ თანხაზე, რომელიც გადასახდელია ფულადი ან სხვა ფინანსური აქტივებით. დივიდენდების თანხა, რომელიც არ ექვემდებარება გადახდას, მაგალითად, ახლადგამოშვებულ აქციებში რეფინანსირებული, არ შეიძლება კლასიფიცირდეს ფინანსურ ვალდებულებად.

აქციონერებისაგან შეძენილი საკუთარი აქციები ამცირებს კომპანიის საკუთარ კაპიტალს. გამოქვითვის თანხა აისახება საანგარიშგე-

ბო პერიოდის ბალანსში ან მის განმარტებით შენიშვნებში. ნებისმიერი ოპერაცია ნილობრივი ინსტრუმენტებით და მათი შედეგები – ემისია, გამოსყიდვა, ახალი გაყიდვა, დაფარვა – არ შეიძლება აისახოს მოგება/ზარალის ანგარიშებში.

ნილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდა დაფუძნებულია გარიგებებზე, რომელთა მეშვეობითაც სანარმო იღებს საქონელს და მომსახურებას შემხვედრი შეთავაზების სახით მისი ნილობრივი ინსტრუმენტების ან იმ ანგარიშების სანაცვლოდ, რომელთა ფულადი ანაზღაურება ხდება ნილობრივი ინსტრუმენტების საფუძველზე. მათი აღრიცხვის წესი მოცემულია მსს ფასს-ის 26-ე განყოფილებაში „ნილობრივი გადახდა“, რომელიც მოცემულ კერძო შემთხვევას განიხილავს მსს ფასს-ის მე-11 და მე-12 განყოფილებების გათვალისწინებით.

ორგანიზაცია ვალდებულია აღიაროს საქონელი და მომსახურება რეალური ღირებულებით მათი მიღების მომენტში ერთდროულად კაპიტალის ზრდის აღიარებით. თუ გარიგება ითვალისწინებს ფულად გადახდებს ნილობრივი ინსტრუმენტების სანაცვლოდ, მაშინ მათ საფუძველზე ორგანიზაცია ვალდებულია აღიაროს შესაბამისი ვალდებულებები. თუ მიღებული საქონლისა და მომსახურების აქტივებად აღიარება არ შეიძლება, მათი ღირებულება აღირიცხება ხარჯების სახით. ასეთი გარიგებებით მიღებული საქონელი და მომსახურება ფასდება არაპირდაპირ გაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულებით.

პრივილეგირებული აქციები განეკუთვნება ნილობრივი ინსტრუმენტებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ემიტენტი არ იღებს თავის თავზე მათი გამოსყიდვის (დაფარვის) ვალდებულებას გარკვეულ ვადაში ან მესაკუთრის სურვილით გარკვეული პერიოდის მანძილზე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, როცა ემიტენტი ვალდებულია დათქმულ ვადაში გადასცეს პრივილეგირებული აქციის მესაკუთრეს ნებისმიერი ფინანსური აქტივები ფულადი სახსრების ჩათვლით და, ამავდროულად, შეწყვიტოს გარიგება მოცემულ პრივილეგირებულ აქციებზე, მათი კლასიფიცირება ხდება ორგანიზაცია-ემიტენტის ფინანსური ვალდებულებების სახით.

უმცირესობის წილი ორგანიზაციის კაპიტალის კონსოლიდირებულ ბალანსში არ წარმოადგენს არც ფინანსურ ვალდებულებას და არც ნილობრივი ინსტრუმენტს. შვილობილი კომპანიები, რომელთა ბალანსიც ჩართულია ორგანიზაციის კონსოლიდირებულ ბალანსში, ასახვენ მათში იმ ნილობრივი ინსტრუმენტებს, რომლებიც იფარება კონსოლიდაციის დროს, თუ სათაო კომპანიას განეკუთვნებიან, ან რჩება კონსოლიდირებულ ბალანსში, თუ სხვა კომპანიის კუთვნილებას წარ-

მოადგენენ. უმცირესობის წილი ახასიათებს შვილობილი კომპანიების იმ წილობრივი ინსტრუმენტების თანხას, რომელიც არ ეკუთვნის სა-
თაო კომპანიას.

ფინანსური ვალდებულებებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების კლასიფიცირება ხდება შემდეგი ნიშან-თვისებების მიხედვით:

- მიეკუთვნება ფინანსურ ვალდებულებებს;
- მიეკუთვნება წილობრივ ინსტრუმენტებს;
- ფინანსური აქტივებით გადასახდელი თამასუქისა და ობლიგაციის კრედიტორული დავალიანება სასაქონლო (სავაჭრო) ოპერაციებზე;
- კრედიტორული დავალიანება;
- კრედიტორული დავალიანება სასესხო და საიჯარო ხელშეკრულებებზე;
- გადავადებული შემოსავლები და საგარანტიო ვალდებულება საქონელსა და მომსახურებაზე;
- კრედიტორული დავალიანება კომპანიის ემიტირებულ და მყიდველებისათვის გადაცემულ აქციებზე;
- კრედიტორული დავალიანება თამასუქებსა და ობლიგაციებზე, რომელიც ექვემდებარება გამოსყიდვას განსაზღვრულ ვადაში ან განსაზღვრული პერიოდის მანძილზე;
- ვალდებულებები გადასახადებსა და სხვა არასახელშეკრულებო ხასიათის გადასახადებზე;
- ვალდებულებები არაფინანსური აქტივებით დასაფარ ფორვარდულ და ფიუჩერულ კონტრაქტებზე;
- რაიმე სახის მომავალ მოვლენებზე დამოკიდებული პირობითი ვალდებულებების გარანტიებს;
- ჩვეულებრივი აქციები, ოფციონები და ორდერები (ვარანტები) აქციათა შესყიდვაზე (გაყიდვაზე);
- პრივილეგირებული აქციები, რომლებიც აუცილებელ გამოსყიდვას ექვემდებარება;
- პრივილეგირებული აქციები, რომლებიც არ ექვემდებარება აუცილებელ გამოსყიდვას;
- მიეკუთვნება სხვა ვალდებულებებს;
- რთული ფინანსური ინსტრუმენტები შეიძლება წარმოიქმნას არასაფინანსო ვალდებულებებზეც.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტი ორი ელემენტისაგან შედგება: ფინანსური ვალდებულება და წილობრივი ინსტრუმენტი. მაგალითად, ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციაში კონვერტირებადი ობლიგაციები არსებითად შედგება ფინანსური ვალდებულებისაგან, დაფაროს ობლიგა-

ცია და ოფციონი (წილობრივი ინსტრუმენტი), რომელიც მის მფლობელს აძლევს უფლებას მითითებულ ვადაში მიიღოს ჩვეულებრივი აქციები, რომლებიც უნდა გამოუშვას ემიტენტმა. ერთ დოკუმენტში თანაარსებობს ორი სახელშეკრულებო შეთანხმება. ეს ურთიერთობები შეიძლება გადაფორმებულიყო ორი ხელშეკრულების სახით, მაგრამ გაერთიანებულია ერთში. ამიტომაც სტანდარტი მოითხოვს საანგარიშგებო ბალანსში ცალკე აისახოს თანხები, რომლებიც ახასიათებს ფინანსურ ვალდებულებას და ცალკე – წილობრივი ინსტრუმენტი, იმის მიუხედავად, რომ ისინი წარმოიქმნენ და არსებობენ ერთიანი ფინანსური ინსტრუმენტის სახით. რთული ფინანსური ინსტრუმენტების პირველადი კლასიფიკაცია ინახება მომავალი გარემოებების შესაძლო ცვლილებებისა და მისი მფლობელებისა და ემიტენტებისგან დამოუკიდებლად.

მაგალითად, შეიძლება გამოშვებულ იქნეს ობლიგაციები, რომლებიც იფარება არასაფინანსო (ნავთობის, პურის, საავტომობილო) აქტივებით, რომლებიც იმავდროულად იძლევა ემიტენტის ჩვეულებრივ აქციებში მათი კონვერტირების უფლებას. ემიტენტების ბალანსში ასეთი რთული ინსტრუმენტების კლასიფიცირება ასევე უნდა მოხდეს ვალდებულებებისა და კაპიტალის მიხედვით.

წარმოებული ინსტრუმენტები განისაზღვრება სამი ძირითადი ნიშნით. ეს ფინანსური ინსტრუმენტებია:

- ✓ რომელთა ღირებულება იცვლება საპროცენტო განაკვეთების, ფასიანი ქაღალდების კურსის, სავალუტო კურსისა და საქონლის ფასების, ასევე ფასების ინდექსის, საკრედიტო რეიტინგის ან სხვა საბაზისო ცვლადების ზეგავლენით;

- ✓ სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან შედარებით უფრო მცირე ფინანსური ინვესტიციების პირობებით შექმნილი, ასევე, რომელიც რეაგირებს საბაზრო პირობების ცვლილებებზე;

- ✓ რომელთა მიხედვითაც გათვლები უნდა განხორციელდეს მომავალში. წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტს გააჩნია პირობითი თანხა, რომელიც წარმოადგენს მოცემული ინსტრუმენტის რაოდენობრივი შემცველობის მახასიათებელს, მაგალითად, ვალუტის თანხა, აქციების რაოდენობა, წონა, მოცულობა ან სხვა სასაქონლო მახასიათებელი და ა.შ. მაგრამ ინვესტორი, ასევე მოცემული ინსტრუმენტის გამომშვები პირი არ არის ვალდებული მოახდინოს აღნიშნული თანხის ინვესტირება (ან მიღება) ხელშეკრულების დადების მომენტში. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი შეიძლება შეიცავდეს პირობით თანხას, რომლის გადახდაც განხორციელდება მომავალში გარკვეული მოვლენის დადგომის დროს, ამასთან, გადასახდელი თანხა არ არის

დამოკიდებული ფინანსურ ინსტრუმენტში მითითებულზე. პირობითი თანხა შეიძლება საერთოდ არ იყოს მითითებული.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ტიპურ მაგალითებს წარმოადგენენ ფიუჩერული, ფორვარდული, საოფციო კონტრაქტები, სვოპები, „ტიპური“ ფორვარდული ხელშეკრულებები და ა.შ.

ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი წარმოადგენს რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ელემენტს, რომელიც შედგება წარმოებული ფინანსური კომპონენტისა და ძირითადი ხელშეკრულებისაგან; თითოეული მათგანით წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები იცვლება ანალოგიურად, შესაბამისი საპროცენტო განაკვეთის, სავალუტო კურსის ან ბაზრის კონიუნქტურით განპირობებული სხვა მაჩვენებლების შესაბამისად.

ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი გათვალისწინებული უნდა იქნეს ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტისაგან (ძირითადი ხელშეკრულებისაგან) ცალკე იმ პირობით, რომ

✓ ჩართული ფინანსური ინსტრუმენტის ეკონომიკური მახასიათებლები და რისკები არ არის დაკავშირებული ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტის იმავე მახასიათებლებთან და რისკებთან;

✓ ცალკე ინსტრუმენტი და მასში ჩართული წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტი იმავე პირობებით შეესაბამება წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების განსაზღვრებას;

✓ ასეთი რთული ფინანსური ინსტრუმენტი არ ექვემდებარება რეალური ღირებულებით შეფასებას, ხოლო ღირებულების ცვლილება არ უნდა შევიდეს წმინდა მოგებაში (ზარალში).

ჩართულ წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებს შორის შეიძლება დასახელდეს:

✓ ოფციონები იმ წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტების გაყიდვასა და შექენაზე, რომლებსაც არა აქვთ მჭიდრო კავშირი მოცემულ წილობრივ ინსტრუმენტთან;

✓ ოფციონები მნიშვნელოვანი დისკონტის ან პრემიის მქონე სავალო ინსტრუმენტების გაყიდვასა და შექენაზე, რომლებსაც არა აქვთ მჭიდრო კავშირი თავად სავალო ინსტრუმენტთან;

✓ ხელშეკრულებები იმ სავალო ინსტრუმენტის მიმოქცევის ვადის პროლონგაციის¹⁵ ან დაფარვის უფლების შესახებ, რომელსაც არა აქვს მჭიდრო კავშირი ძირითად ხელშეკრულებასთან; სავალო ინ-

¹⁵ პროლონგაცია - ხელშეკრულების, შეთანხმების შესრულების, რწმუნების მოქმედების ვადის გაგრძელება; სამოქალაქო განათლების ლექსიკონი

სტრუქტურში ჩართული სახელშეკრულებო უფლება ნილობრივ ფასიან ქალაქებში მისი კონვერტაციის შესახებ და ა.შ.

ფინანსური ვალდებულებების აღიარება, აღიარების შეწყვეტა

ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება აუცილებელია ბუღალტრულ ბალანსში მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ ორგანიზაციას ენიჭება უფლება ან თავის თავზე იღებს სახელშეკრულებო ვალდებულებებს ამა თუ იმ ფინანსურ ინსტრუმენტთან დაკავშირებით. ისინი, შესაბამისად, აისახება ბალანსის აქტივში ან პასივში. სტანდარტის მიხედვით დაუშვებელია ფულად სახსრებზე ან ფულად ვალდებულებებზე კანონიერი სახელშეკრულებო უფლებების ასახვა ბალანსგარეშე მუხლებში. ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ ფინანსური ინსტრუმენტები უნდა შეაფასოს ამორტიზებული ღირებულებით ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით.¹⁶

ფინანსური ვალდებულებების აღიარების შეწყვეტა ხორციელდება ვალდებულების დაფარვის (შესრულების), მისი ბათილად ცნობის ან მოცემული ვალდებულების შესრულების ვადის ამონურვის შემდეგ. ბათილად ცნობაში, ასევე, უნდა გავითვალისწინოთ მისი შეცვლა განსხვავებული პირობების მქონე სხვა ვალდებულებით, რომელთა განსხვავების მნიშვნელობა გვაიძულებს ვაღიაროთ ახალი ვალდებულება და შევწყვიტოთ ძველის აღიარება.¹⁷

ფინანსური ვალდებულებების შეწყვეტის პირობები:

- დაფარვა;
- ბათილად ცნობა (გაუქმება);
- შესრულების ვადის ამონურვა;
- განსხვავებული პირობების მქონე სხვა ვალდებულებით შეცვლა.

სტანდარტი ადგენს, რომ სავალო ინსტრუმენტების გაცვლის დროს მნიშვნელოვნად განსხვავებული პირობების მქონედ შეიძლება ცნობილ იქნეს ისეთები, რომლებიც ინვევენ მოცემულ ვალდებულებებზე დისკონტირებული მიმდინარე ფულადი ნაკადების ცვლილებას არანაკლებ 10%-ით.

სხვაობა ამორტიზაციის გათვალისწინებით დაფარული ვალდებულების საბალანსო ღირებულებასა და დაფარვისათვის გადახდილ თანხას შორის აღირიცხება მოგება/ზარალის ანგარიშზე. ფინანსური ვალდებუ-

¹⁶ მსს ფასს-ის მე-11 განყოფილება, მუხლი 11.14

¹⁷ მსს ფასს-ის გამოყენების გზამკვლევი მიკროსაწარმოებისათვის - გ.118

ლებების აღიარების ნაწილობრივი შეწყვეტა რეგულირდება ისევე, როგორც ფინანსური აქტივების ნაწილის აღიარების შეწყვეტა.

ფინანსური ინსტრუმენტების (ფინანსური აქტივების) გასვლის დროს ფინანსური შედეგების აღრიცხვა და ასახვა სრულდება ინსტრუმენტების სააღრიცხვო კატეგორიის მიხედვით. ყოველ კონკრეტულ ფინანსურ ინსტრუმენტზე აუცილებელია დადგინდეს: მოხდა თუ არა მისი გადაფასება რეალური ღირებულებით, რომელ ანგარიშზე აისახა გადაფასების სხვაობა – მოგება/ზარალის ანგარიშზე, გაუნაწილებელი მოგების თუ სარეზერვო კაპიტალის ანგარიშზე და რა თანხით.

ფინანსური ინსტრუმენტის გასვლის დროს წარმოქმნილი ფინანსური შედეგი აისახება მოგება/ზარალის ანგარიშში. იგი განისაზღვრება შემდეგი საერთო ფორმულით:

$$\text{ფშ} = \text{შ} + \text{აა} - \text{ავ} - \text{სლ} + \text{დმ} - \text{დზ},$$

სადაც ფშ – ფინანსური ინსტრუმენტის გასვლის ოპერაციის ფინანსური შედეგია;

შ – აქტივის გასვლისაგან მიღებული შემოსავალი;

აა – კომპენსაციის სახით მიღებული ახალი აქტივი;

ავ – გასვლის ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილი ახალი ვალდებულება;

სლ – გასული ობიექტის საბალანსო ღირებულება;

დმ – ობიექტის გადაფასების ჩატარების შედეგად კაპიტალის ანგარიშებზე დაგროვილი მოგება;

დზ – მოცემული ობიექტის გადაფასების ჩატარების შედეგად კაპიტალის ანგარიშებზე დაგროვილი ზარალი.

მაგალითი: ფინანსური ინსტრუმენტის გასვლა

გაყიდულია ფასიანი ქაღალდები, რომლებიც გათვალისწინებული იყო გასაყიდად. ისინი აღიარებული იყო ბალანსში თვითღირებულებით 500,000 ლარად. გადაფასების შედეგად ფასიანი ქაღალდების საბალანსო ღირებულება გაიზარდა 560,000 ლარამდე. ფასიანი ქაღალდები გაიყიდა 590,000 ლარად.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში მოცემულ გარიგებასთან დაკავშირებით უნდა გაკეთდეს შემდეგი ჩანაწერები (ლარი):

დებეტი - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 590,000

დებეტი - გასაყიდად ხელმისაწვდომი ფასიანი ქაღალდების გადაფასების რეზერვი 60,000

კრედიტი - გასაყიდად ხელმისაწვდომი ფასიანი ქაღალდები 560,000

კრედიტი- საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ ზარალი 90,000

მიაქციეთ ყურადღება: „მოგებისა და ზარალის“ ანგარიშზე შეტანილია ფასიანი ქაღალდების ყიდვასა და გასაყიდ ღირებულებას შორის არსებული სხვაობის მთელი თანხა.

ფინანსური ვალდებულებების კატეგორიის განსაზღვრა

სტანდარტი განიხილავს აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციას ვაჭრობისათვის განკუთვნილ ფინანსურ აქტივებად; დაფარვამდე დაკავებულ ინვესტიციებად; გაცემულ სესხებად და დებიტორულ დავალიანებად; გასაყიდად ხელმისაწვდომ ფინანსურ აქტივებად.

მოცემული კლასიფიკაცია გამოიყენება ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების გრძელვადიანად და მოკლევადიანად დაყოფის ნაცვლად.

ფინანსური ვალდებულებები აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში კლასიფიცირდება:

- სავაჭრო ფინანსურ ვალდებულებებად;
- სხვა ფინანსურ ვალდებულებებად.

სავაჭრო ფინანსური ვალდებულებები შედგება შემდეგი ფინანსური ინსტრუმენტებისაგან:

- გამყიდველის ვალდებულება ფასიანი ქაღალდების ან სხვა ფინანსური აქტივების მიწოდებაზე;
- წარმოებულ ვალდებულებებად, რომლებიც არ გამოიყენება რისკის დაზღვევის (ჰეჯირების) ინსტრუმენტად;
- ვალდებულებებად, რომლებიც წარმოადგენს ერთი პორტფელით გათვალისწინებული და მართვადი დადგენილი ფინანსური ინსტრუმენტების ნაწილს, თუ არსებობს წინა პერიოდებში (უახლოეს წარსულში) ამ ვალდებულებებით მომგებიანი ვაჭრობის დასაბუთებული შემთხვევები.

ყველა სხვა ფინანსური გარემოება უნდა კლასიფიცირდეს, როგორც სხვა. ფინანსური ვალდებულებების პირველადი აღიარების დროს განხილული მსს ფასს-ის მე-11 და მე-12 განყოფილების დებულებები საშუალებას იძლევა მოხდეს მათი კლასიფიკაცია სავაჭრო ფინანსურ ვალდებულებებად.

სავაჭრო ფინანსური ვალდებულებები უნდა აისახოს აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით, სხვა ფინანსური ვალდებულებები – ცვეთის ვალდებულებების თანხებზე კორექტირებული პირველადი (გადაფასებული) ღირებულებით.

ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების ჩათვლა

ფინანსური ინსტრუმენტები, განსაკუთრებით წარმოებული, ისეთები, როგორცაა ოფციონები, ფორვარდული კონტრაქტები და სხვა მათი ანალოგიური, ხშირად შეიცავს როგორც უფლების, ისე ვალდებულებების მახასიათებლებს გაცვლითი ოპერაციის განხორციელებისათვის, რომლებიც აუცილებლად უნდა აისახოს ბუღალტრულ ბალანსში. მაგალითად, ფორვარდული კონტრაქტი, რომლის მიხედვითაც მყიდველი, როგორც კონტრაქტის ერთ-ერთი მხარე, პირობას დებს 120 დღის შემდეგ გადაიხადოს 500,000 ლარი სახელმწიფო ობლიგაციების სანაცვლოდ, კონტრაქტის შედგენის თარიღისათვის 500,000 ლარზე ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. გამყიდველი, როგორც მოცემული კონტრაქტის მეორე მხარე, ვალდებულებას იღებს 120 დღის შემდეგ გადასცეს მყიდველს სახელმწიფო ობლიგაციები 500,000 ლარზე ფიქსირებული საპროცენტო განაკვეთით. ორივე მხარეს წარმოექმნება როგორც გადაცემის ვალდებულება, ისე შესაბამისი ფინანსური ინსტრუმენტის მიღების უფლება ფიქსირებული პირობებით.

მყიდველს წარმოექმნება ფინანსური აქტივი, როგორც კონტრაქტში ფიქსირებული ფასით სახელმწიფო ობლიგაციების მიღების უფლება. ვინაიდან ფორვარდული კონტრაქტის შესრულებისაგან თავის არიდება არ შეიძლება, იგი ზუსტად ადგენს ფინანსური აქტივების გადაცემის ოპერაციის შესრულების თარიღს მათი ფაქტობრივი გადაცემის დღეს ობლიგაციების ფასის მიუხედავად. თუ კონტრაქტის ვადაში ობლიგაციების საბაზრო ფასი გაიზრდება, ოპერაციას მყიდველისათვის მოაქვს მოგება, ხოლო გამყიდველისათვის – ზარალი. თუ ფასები ეცემა – მოგება რჩება გამყიდველს, მყიდველი კი ზარალდება. ფინანსურ აქტივთან ერთდროულად მყიდველს წარმოექმნება ვალდებულება გადაუხადოს გამყიდველს 500,000 ლარი, რომელსაც იგი ასახავს თავისი ბალანსში.

მოცემული ფორვარდული კონტრაქტით გამყიდველს წარმოექმნება ვალდებულება კონტრაქტის ვადის გასვლის დღისათვის მყიდველს გადასცეს სახელმწიფო ობლიგაციები ფიქსირებული ფასით 500,000 ლარად. იგი ამ ვალდებულებას საკუთარ ბალანსში ასახავს და იმავდროულად აღიარებს მყიდველის დებიტორულ დავალიანებას 500,000 ლარზე, რომელიც მიღებული უნდა იქნეს ფორვარდული გარიგების შესრულებისათვის. რასაკვირველია, მსგავსი სახის უფლებები და ვალდებულებები წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე აისახება ბუღალტრულ ბალანსში გაშლილად. მათი ურთიერთჩათვლა და დახურვა შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც კონტრაქტი დარღვეულია გარიგების შესრულების გარეშე.

სხვა ვალდებულებებზე წარმოქმნილ ფინანსურ აქტივებსა და ფინანსურ ვალდებულებებზე მსს ფასს-ის მე-11 და მე-12 განყოფილებების შესაბამისად, უნდა მოხდეს ურთიერთჩათვლა და აისახოს ბალანსში წმინდა თანხით მხოლოდ მკაცრად განსაზღვრული პირობების დაცვით:

1) როდესაც საწარმოს ხელშეკრულებით ან სხვა იურიდიულად დამტკიცებული დებულებებით იღებს უფლებას განახორციელოს ფინანსური აქტივების ჩათვლა ბალანსში მითითებული ფინანსური ვალდებულებების ხარჯზე;

2) როდესაც საწარმოს აქვს საშუალება და აპირებს გარიგების შესასრულებლად საპირისპირო ფინანსურ ინსტრუმენტებთან ორმხრივად განახორციელოს წმინდა თანხით ანგარიშსწორება;

3) როდესაც ორგანიზაციას გადაწყვეტილი აქვს ერთდროულად მოახდინოს ფინანსური აქტივების რეალიზება, დაფაროს ფინანსური ვალდებულებები და ამ გადაწყვეტილების შესრულება შესაძლებელია გარიგების შესრულების გარემოებებიდან გამომდინარე.

ფინანსური აქტივების ჩათვლა ფინანსური ვალდებულებების ხარჯზე განსხვავდება ანგარიშგებაში ადრე აღიარებული ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტისაგან. ფინანსური აქტივის თანხის ჩათვლის გატარება შესაბამისი ფინანსური ვალდებულების თანაბარი თანხით ინვესს ბალანსიდან ერთ-ერთი ამ ფინანსური ინსტრუმენტის ამოვარდნას, ხოლო მეორე ფინანსური ინსტრუმენტი რჩება ბალანსში ჩათვლის შემდეგ დარჩენილი ნაშთის თანხით. არც მოგების, არც ზარალის თანხა ამ გატარების შედეგად არ წარმოიქმნება. ბალანსში ადრე ასახული ფინანსური ინსტრუმენტის აღიარების შეწყვეტა ინვესს ბალანსიდან შესაბამისი მუხლის ამოღებას, რაც, თავის მხრივ, შეიძლება გახდეს მოგების ან ზარალის გამომწვევი მიზეზი.

ურთიერთჩათვლის უფლება, ან, სხვაგვარად რომ ვთქვათ, ჩათვლის განსაზღვრული უფლება წარმოადგენს საფუძველს მოვალისათვის დაფაროს დავალიანება კრედიტორის წინაშე მთლიანად ან თანხის ნაწილით ამ კრედიტორის დებიტორული დავალიანების ხარჯზე, რომელიც მოვალეს ერგება. კრედიტორთან სახელშეკრულებო შეთანხმებით გათვალისწინებული დებიტორული დავალიანების ანაზღაურების ნაცვლად იგი შეიძლება ჩამოიწეროს ამ კრედიტორის წინაშე მოვალის ვალდებულებების შემცირებით. რეალური დაფარვისათვის წარმოდგენილ იქნება მხოლოდ ჩათვლის შემდეგ წარმოქმნილი სალდო. მოვალის ვალდებულებების ხარჯზე ჩათვლისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მოვალისათვის მესამე მხარის დებიტორული დავალიანება, რომელსაც (მხარეს) გააჩნია ადეკვატური დამოკიდებულება კრედიტორ მხარესთან. ამის საფუძველი შეიძლება იყოს სამმხრივი სახელშეკრულებო შეთანხმება, რომელშიც

გარკვეულად არის მითითებული ასეთი ჩათვლის განხორციელების უფლება. ჩათვლის სპეციფიკურ ფორმად შეიძლება განვიხილოთ ორმხრივი ვალდებულებების შეწყვეტა ორ ფინანსურ ინსტრუმენტზე ორგანიზებული ფინანსური ბაზრის სტრუქტურების – ბირჟების, კლირინგული პალატებისა და ა. შ. მეშვეობით. ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებების ურთიერთჩათვლა აგვაცილებს საკრედიტო რისკს ფინანსური აქტივისათვის და ლიკვიდურობის რისკს – ფინანსური ვალდებულებებისათვის, რაც გასათვალისწინებელია შენიშვნებში ფინანსურ ანგარიშგებაზე ინფორმაციის გასაჯაროების დროს.

ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებების ჩათვლის იურიდიული უფლებები თავისთავად ჯერ კიდევ არ განსაზღვრავს ასეთი ჩათვლის გატარების აუცილებლობას. საჭიროა მომავალ ქმედებებზე შეთანხმებული გადაწყვეტილება. სალდოს მიხედვით ურთიერთჩათვლის გადაწყვეტილებით მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ჩათვლის შემდეგ ბალანსში აისახება მხოლოდ მოსალოდნელი ფულადი ნაკადის თანხა გადახდაზე ან შემოსავალზე. ორივე სანარმოს მიერ ვალდებულებების ერთდროული შესრულების გადაწყვეტილებით ფინანსური აქტივისა და ფინანსური ვალდებულებების თანხები ბალანსში აისახება გაშლილად, ანუ ისე, როგორც მომავალში ნამდვილად მოხდება ფულადი სახსრების შემოდინება და გადინება. იმ ჩათვლის ჩატარების განზრახვის არარსებობა, რომელზედაც კანონიერი უფლება აქვს, იწვევს აუცილებლობას, ეს ფაქტი გამჟღავნდეს შენიშვნებში და აჩვენოს ის საკრედიტო რისკი, რომელიც შეიძლება დაემუქროს სანარმოს.

ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასება

ფინანსური ინსტრუმენტების თავდაპირველი აღიარება წარმოებს ფინანსური აქტივის შეძენის ფაქტობრივი დანახარჯებით ან ფინანსური ვალდებულების შეფასებისათვის შემოსული ანაზღაურების ფაქტობრივი თანხით. გარიგების ხარჯები ჩართულია ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულებაში მისი თავდაპირველი აღიარების დროს¹⁸.

აღრიცხვისათვის განკუთვნილი ფინანსური ინსტრუმენტების თავდაპირველი ღირებულება გაიგივებულია მათ რეალურ ღირებულებასთან. დროთა განმავლობაში ბაზრის კონიუნქტურის და სხვა ფაქტორების გავლენით თავდაპირველი ღირებულება იხრება რეალური ღირებულებიდან ამა თუ იმ მხარეს. რეალური ღირებულების საუკეთესო ანალოგს წარმოადგენს ფინანსური ინსტრუმენტის საბაზრო ფასი კორექტი-

¹⁸ მსს ფასს-ის მე-11 და მე-12 განყოფილებები; მუხლი 11.13; მუხლი 12.7

რებული გარიგების ხარჯების გათვალისწინებით. მაგრამ სტანდარტი არ განიხილავს საბაზრო ფასს, როგორც რეალური ღირებულების ერთადერთ საფუძველს, ხაზს უსვამს რა, რომ ფინანსური ინსტრუმენტის რეალური ღირებულება, იქნება ის ფინანსური აქტივი თუ ფინანსური ვალდებულება, შეიძლება განისაზღვროს ერთი ან რამდენიმე საყოველთაოდ მიღებული მეთოდით.

ფინანსური აქტივების და ფინანსური ვალდებულებების რეალური ღირებულება წარმოადგენს მიახლოებულ სიდიდეს, რომლისკენაც იცვლება ფინანსური ინსტრუმენტის ფასი. ასე, მაგალითად, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების საბალანსო ღირებულება მისი წარმოშობის გათვალისწინებით, განიხილება მისი რეალური ღირებულებით. მომავალში შეიძლება წარმოიქმნას დავალიანების გაყიდვის რეალური ფასი, მისი დისკონტირებული ღირებულების ანალიტიკური სიდიდე და ა.შ.

თავდაპირველი აღიარების შემდეგ ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები ფასდება ან რეალური ღირებულებით, ან ამორტიზებული ღირებულებით. ფინანსური აქტივები, რომელთაც არ გააჩნიათ დაფარვის ფიქსირებული ვადა, ფასდება ფაქტობრივი დანახარჯების მიხედვით გაუფასურებაზე შემდგომი ტესტირებით.

• **ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება რეალური ღირებულებით**

• **ფინანსური აქტივების შემდგომი შეფასება ამორტიზებული ღირებულებით**

- ✓ გასაყიდად ხელმისაწვდომი ფინანსური აქტივები;
- ✓ ვაჭრობისათვის განკუთვნილი ფინანსური აქტივები;
- ✓ წარმოებული ფინანსური აქტივები (ისინი ყოველთვის განიხილება, როგორც ვაჭრობისათვის განკუთვნილი);
- ✓ გაცემული სესხები და დებიტორული დავალიანება, რომელიც არ არის განკუთვნილი ვაჭრობისათვის;
- ✓ დაფარვის ვადის მქონე ფინანსური აქტივები;
- ✓ ნებისმიერი ფინანსური აქტივები, რომელთაც არა აქვთ დადგენილი საბაზრო ფასი და რეალური ღირებულების უტყუარად განსაზღვრა შეუძლებელია.

ფინანსური აქტივების გადაფასების დროს წარმოქმნილი მოგება (ზარალი) მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის შედეგებს ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა, როდესაც იგი აღიარებულია კაპიტალის ანგარიშებზე.

ფინანსური აქტივების რეალური ღირებულებით გადაფასების შედეგები ითვლება საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში (ზარალში) კაპიტალის ანგარიშზე.

- ✓ ვაჭრობისათვის განკუთვნილი ფინანსური აქტივები;
- ✓ გასაყიდად ხელმისაწვდომი ფინანსური აქტივები (შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის დროს).
- ✓ გასაყიდად ხელმისაწვდომი ფინანსური აქტივები (შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის დროს).

კაპიტალის ანგარიშში გათვალისწინებული მოგება (ზარალი) გაყიდვის ან სხვა მიზეზით აღიარების შეწყვეტის შემდეგ ჩაითვლება შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდის მოგებაში (ზარალში). ანგარიშსწორების თარიღისათვის რეალური ღირებულებით გადაფასებული ფინანსური აქტივების აღიარება, თუ რეალური ღირებულების ცვლილება გარიგების დადების დღესა (თარიღსა) და ანგარიშსწორების თარიღს შორის მოხდა, იწვევს მოგება/ზარალის ანგარიშზე მითითებული სხვაობის ასახვის აუცილებლობას. ამორტიზებული ღირებულებით შეფასებული ფინანსური აქტივებისათვის მითითებული სხვაობის ასახვა აუცილებელი არ არის. იგივე ეხება შესაბამის ფინანსურ ვალდებულებებსაც.

ამორტიზებული დანახარჯების მიხედვით შეფასებული ფინანსური აქტივებისა და ფინანსური ვალდებულებების გადაფასების თანხების აღიარება წინასწარ ხდება კაპიტალის ანგარიშზე. მათი ჩამონერა მოგება/ზარალის ანგარიშზე ხდება მხოლოდ ბალანსში მათი აღიარების შეწყვეტის შემდეგ, ან თავდაპირველი ღირებულების გაუფასურების შემდეგ, მათ შორის ამორტიზაციის პროცესშიც.

როგორც ვხედავთ, ამა თუ იმ ფინანსური აქტივის ცალკეულ საკლასიფიკაციო კატეგორიაზე მიკუთვნების სისწორე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგზე (მოგებაზე ან ზარალზე). სწორედ ამიტომ უთმობს სტანდარტი ამდენ ყურადღებას ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციის სისწორეს, განსაკუთრებით დაფარვის ვადის მქონე ინვესტიციებს.

• ფინანსური ინსტრუმენტების ამორტიზაციის მაგალითები

გარიგების ხარჯების მიხედვით კორექტირებული ფასიანი ქაღალდების ნომინალურ და შესყიდვის ღირებულებას შორის სხვაობის ამორტიზება ხდება მათი გამოსყიდვის ან დაფარვის ვადის განმავლობაში. მაგალითად, შეძენილია 500,000 ლარის ნომინალური ღირებულების ობლიგაციები 438,000 ლარად. შუამავლის საკომისიო - 2,000 ლარი. ობლიგაციების დაფარვის ვადა დგება 20 თვის შემდეგ. ობლიგაციებზე შუალედური პროცენტების გადახდა არ ხდება. შესაბამისად, ობლიგაციების ღირებულების ამორტიზაცია ყოველთვიურად შეადგენს (500,000 – 438,000 – 2,000) : 20 = 3,000 ლარი. ბალანსში თავდაპირველად აღიარებული ფინანსური ინსტრუმენტების ღირებულება: 438,000 + 2,000 =

440,000 ლარი. 10 თვის შემდეგ ბალანსში ცვეთის ხარჯების გათვალისწინებით ნაჩვენები იქნება თანხა 470,000 ლარი.

ამორტიზებული ხარჯების გაანგარიშებისათვის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენება შეიძლება მხოლოდ სავალო ან სხვა ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის, რომელთაც აქვთ განსაზღვრული საპროცენტო გადასახადი და დაფარვის ფიქსირებული თარიღი და რომელთა შენარჩუნებასაც სანარმო გეგმავს დაფარვამდე. დისკონტის მქონე მოკლევადიანი სავალო ფინანსური ინსტრუმენტების ამორტიზება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით მიზანშეუწონელია ამორტიზების ხარჯების განსაზღვრის თარიღისათვის ანგარიშსწორების სირთულის გამო.

- **ფინანსური ვალდებულებების შემდგომი შეფასება**

ფინანსურ აღრიცხვაში თავდაპირველი აღირების შემდეგ ფინანსური ვალდებულებები ექვემდებარება ცვეთის ხარჯებით შეფასებას. გამონაკლისს წარმოადგენს ვაჭრობისათვის განკუთვნილი ფინანსური ვალდებულებები და წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებები. ისინი აღირების შემდეგაც უნდა გავითვალისწინოთ რეალური ღირებულებით. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებები, რომელთა დაფარვაც ხდება მათთან დაკავშირებული არაკოტირებული წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტებით, შემდგომი შეფასების დროს ნებადართულია აისახოს ფაქტობრივი დანახარჯებით. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებების შემდგომი შეფასების საერთო წესიდან ეს გამონაკლისი აიხსნება იმით, რომ შეუძლებელია საკმარისად საიმედოდ შეფასდეს არაკოტირებული წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტები.

ფინანსური აქტივების გაუფასურება განიხილება ფინანსური აქტივის უიმედო დავალიანების წარმოქმნასთან ერთად მთლიანად ან ნაწილობრივ. როგორც წესი, გაუფასურება ფიქსირდება იმ შემთხვევაში, როცა საანგარიშგებო თარიღისათვის კვლევის შედეგად ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის შეფასებით ანაზაურებად ღირებულებას (მნიშვნელობას). ფინანსური აქტივის გაუფასურების ნიშნების არსებობისას სტანდარტი ითხოვს მისი ანაზაურებადი ღირებულების გაანგარიშებას და გაუფასურებისაგან მიღებული ზარალის აღირებას.

ფინანსური აქტივის გაუფასურების ნიშნებია:

- ✓ ემიტენტის მნიშვნელოვანი ფინანსური სიძნელეები;
- ✓ კრედიტორებისათვის მსესხებლის ფინანსურ სიძნელეებთან დაკავშირებული შეღავათიანი პირობების შეთავაზება;

- ✓ ემიტენტის მიერ ხელშეკრულების ფაქტობრივი დარღვევა;
- ✓ დავალიანების დაფარვის ვადების რეტროსპექტული ანალიზი, რომელიც ადასტურებს ვალის სრული თანხის მიღების შეუძლებლობას;
- ✓ ემიტენტის გაკოტრების ან რეორგანიზაციის მაღალი ალბათობა;
- ✓ წინა პერიოდის ანგარიშგებაში მოცემული აქტივის გაუფასურებისაგან მიღებული ზარალის აღიარება;
- ✓ აქტიური ბაზრის არარსებობა მოცემული ფინანსური აქტივისათვის.

გამოვლენილი ალბათობა იმისა, რომ შეუძლებელია ძირითადი ვალისა და გაცემულ სესხებსა და სხვა დებიტორულ დავალიანებაზე, ასევე დაფარვამდე ფლობილ ცვეთის ხარჯებით აღრიცხულ ინვესტიციებზე პროცენტების მიღება, ინვესტ გაუფასურების რეზერვის შექმნის აუცილებლობას. რეზერვის თანხა ამცირებს ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულებას მის შეფასებით ანაზღაურებად თანხამდე, ხოლო გამოვლენილი ზარალი ჩამოინერება მოგება/ზარალის ანგარიშის დებეტში. შესაძლებელია ფინანსური აქტივის საბალანსო ღირებულების უშუალო შემცირება შესაფასებელი რეზერვის წარმოქმნის გარეშე.

რეალური ღირებულებით ასახული ფინანსური აქტივის გაუფასურების ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში, ანუ როდესაც ეს უკანასკნელი აქტივის შეძენის თავდაპირველ ხარჯებზე დაბალია, უნდა მოხდეს ადრე კაპიტალის ანგარიშს მიკუთვნებული მოცემულ ობიექტზე დაგროვებული ზარალის მთელი თანხის ჩამოწერა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალის ანგარიშზე.

გაუფასურების ღირებულების შემდგომი შემცირების (უიმედო დავალიანების) გამოვლენის დროს ადრე ჩამოწერილი გაუფასურების თანხა აღდგენილი უნდა იქნეს მოგება/ზარალის ანგარიშზე. აღდგენა უნდა მოხდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დარწმუნებული ვართ, რომ შეფასების ცვლილება შემთხვევითი არ არის. იგი დაკავშირებულია მოვალის ფინანსური მდგომარეობის ობიექტურ გაუმჯობესებასთან.

გაუფასურების შემდეგ აღდგენილი თანხა არ უნდა აღემატებოდეს მოცემული ფინანსური აქტივის გაუფასურების შედეგად ადრე ჩამოწერილ თანხას. მისი საბალანსო ღირებულება არ შეიძლება იმაზე მეტი იყოს, ვიდრე ის, რომელიც შეესაბამებოდა ამორტიზებულ ღირებულებას გაუფასურებამდე.

წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები

ინსტრუმენტის ღირებულება იცვლება საბაზრო კონიუნქტურის ცვლილების მიხედვით. მისი ღირებულება შედარებით დაბალია პირველადი ინვესტიციების შეძენისათვის, ხოლო ინსტრუმენტის გათვლები ხორციელდება მომავალში. ბალანსში თავდაპირველი აღიარებისას ცალკეული ელემენტების საბალანსო ღირებულების თანხა უნდა იყოს მთლი-

ანად რთული ფინანსური ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულების ტოლი, ვინაიდან რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ელემენტების ცალ-ცალკე ასახვამ არ უნდა გამოიწვიოს რაიმე ფინანსური შედეგი – მოგება ან ზარალი.

სტანდარტი ითვალისწინებს ორ მიდგომას ვალდებულებებისა და კაპიტალის ელემენტების ცალ-ცალკე ასახვისადმი: ნარჩენი შეფასების მეთოდი მთელი ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებიდან ერთ-ერთი ელემენტის ღირებულების გამოქვითვის გზით, რომელიც შედარებით იოლად ექვემდებარება გამოქვითვას; ორივე ელემენტის შეფასების პირდაპირი მეთოდი და მათი ღირებულების პროპორციული კორექტირება იმისათვის, რათა ნაწილების შეფასების თანხა მივიყვანოთ მთლიანად რთული ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებასთან.

შეფასების პირველი მიდგომა ითვალისწინებს, რომ აქციებში კონვერტირებადი ობლიგაციების მიხედვით განისაზღვრება ფინანსური ვალდებულების საბალანსო ღირებულება პროცენტებისა და ვალის ძირითადი თანხის მომავალი გადახდების დისკონტირების გზით. დისკონტირება ხდება არსებული საბაზრო საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით. ჩვეულებრივ აქციებში ობლიგაციების კონვერტაციის ოფციონის საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება რთული ინსტრუმენტის საერთო ღირებულებიდან ვალდებულების სავარაუდო დისკონტირებადი ღირებულების გამოქვითვის გზით.

მაგალითი: საკუთარ კაპიტალში კონვერტირებადი ობლიგაციები

2,000 ობლიგაციის გამოშვების პირობები, რომელთაგან თითოეული სამი წლის განმავლობაში ნებისმიერ დროს შეიძლება კონვერტირდეს (გაიცვალოს) 250 ჩვეულებრივ აქციაში:

- 1) ობლიგაციის ერთეულის ნომინალური ღირებულება 1,000;
- 2) საერთო შემოსავალი ობლიგაციების გამოშვებიდან: $2,000 \times 1,000 = 2,000,000$ ლარი;
- 3) ობლიგაციებზე გამოცხადებული პროცენტების წლიური ნორმა - 6%. პროცენტების გადახდა ხდება ყოველი წლის ბოლოს;
- 4) ობლიგაციების გამოშვებისას პროცენტის საბაზრო განაკვეთი ოფციონის გარეშე - 9%;
- 5) აქციის საბაზრო ღირებულება გამოშვების მომენტისათვის - 3 ლარი;
- 6) საპროგნოზო დივიდენდები იმ პერიოდში, რომლითაც გამოშვებულია ობლიგაციები - 0,14 ლარი თითოეულ აქციაზე ყოველი წლის ბოლოს;
- 7) რისკისაგან თავისუფალი წლიური საპროცენტო განაკვეთი სამი წლის ვადით - 5%.

• კაპიტალის ელემენტების ღირებულების გაანგარიშება ნარჩენი შეფასების მეთოდით:

1. ობლიგაციების ძირითადი თანხის დისკონტირებული ღირებულება (2,000,000), გადასახდელი სამწლიანი პერიოდის ბოლოს, მიმდინარე თარიღთან შესაბამისობაში მოყვანილი (1,544,360 ლარი).

$$2,000,000 PV (3,9\%) = 2,000,000 * 0.77218 = 1,544,360 \text{ ლარი.}$$

ვალდებულების ელემენტის წინამდებარე დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა ხდება დისკონტირების ცხრილის მიხედვით დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით, რომელიც 9%-ის ტოლია. ზემოთ მოყვანილი ამოცანის პირობებით – ეს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთია ობლიგაციებისათვის ოფციონის (არჩევანის) გარეშე, ანუ ჩვეულებრივ აქციებში მათი კონვერტაციის უფლების გარეშე.

ერთჯერადად გადახდის ერთი ფულადი ერთეულის მიმდინარე (დღევანდელი) ღირებულების დისკონტირების კოეფიციენტი 3-წლიანი პერიოდის 9%-იანი საპროცენტო განაკვეთის პირობებში 0,77218 ტოლია. დისკონტირების კოეფიციენტის გამრავლებით მთლიან თანხაზე – 2,000,000 ლარს მივიღებთ სამწლიანი ობლიგაციების დისკონტირებულ ღირებულებას: $2,000,000 \times 0,77218 = 1,544,360$ ლარი.

2. ყოველი წლის ბოლოს გადასახდელი პროცენტების დისკონტირებული ღირებულებაა 120,000 ლარი ($2,000,000 \times 6\% = 120,000$), რომელიც მიმდინარე პერიოდის შესაბამისია.

ფულის დროითი ღირებულებების პრინციპებიდან გამომდინარე, 1-ლი წლის დისკონტირების კოეფიციენტი ჩვეულებრივი ანუიტეტის პირობებში 0,91743-ის ტოლია; მეორე წლის – 0,84168; მესამე წლის – 0,77218. ცნობილია, რომ პროცენტის ყოველწლიური თანხა 6%-იანი განაკვეთის პირობებში შეადგენს $2,000,000 \times 6\% = 120,000$ ლარს. შესაბამისად, წლის ბოლოს საპროცენტო გადახდების დისკონტირებული თანხა ტოლი იქნება (ლარი):

წელი	პროცენტის თანხა	დისკონტის განაკვეთი (9%)	დისკონტირებული ღირებულება
1	120,000	0.91743	110,092
2	120,000	0.84168	101,001
3	120,000	0.77218	92,662
სულ			303,755

ერთობლივად სამი წლის განმავლობაში საპროცენტო გადასახადების დისკონტირებული თანხა ფასდება 303,755 ლარად.

3. ვალდებულების სავარაუდო დისკონტირებული ღირებულება $1,544,360 + 303,755 = 1,848,115$.

4. წილობრივი ინსტრუმენტის - აქციებზე ოფციონის სავარაუდო ღირებულება $2,000,000 - 1,848,115 = 151,885$ ლარი. რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ელემენტების სავარაუდო ღირებულება ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი ასახვისათვის ტოლია რთული ინსტრუმენტის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის საერთო თანხისა.

რთული ფინანსური ინსტრუმენტის შეფასების მე-2 მიდგომა ითვალისწინებს ვალდებულებების ელემენტებისა და აქციებზე ოფციონის (წილობრივი ინსტრუმენტის) ცალ-ცალკე შეფასებას, მაგრამ ისე, რომ ორივე ელემენტის შეფასების თანხა უტოლდებოდეს მთლიანი რთული ინსტრუმენტის საბალანსო ღირებულებას. გაანგარიშებაში გათვალისწინებულია აქციებზე ჩართული ოფციონებით 2 ათასი ობლიგაციის გამოშვების პირობა, რომელიც ნარჩენი შეფასების მეთოდით პირველი მიდგომის საფუძველსაც წარმოადგენდა.

გაანგარიშებები წარმოებს ოფციონების ღირებულების განსაზღვრის შეფასების მოდელებისა და ცხრილების მიხედვით. აუცილებელი ცხრილები შეიძლება ვიპოვოთ ფინანსებისა და ფინანსური ანალიზის სახელმძღვანელოებში. ოფციონის შეფასების ცხრილის გამოსაყენებლად აუცილებელია განისაზღვროს პროპორციული ცვლილებების სტანდარტული (საშუალოკვადრატული) გადახრები საბაზისო აქტივისა, მოცემულ შემთხვევაში ჩვეულებრივი აქციებისა, რეალურ ღირებულებაში რომლებშიც ხდება გამოშვებული ობლიგაციების კონვერტირება. შემოსავალი აქციაზე, რომელიც საფუძვლად უდევს ოფციონებს, ფასდება შემოსავლის სტანდარტული გადახრის განსაზღვრის გზით. რაც უფრო დიდია გადახრა, მით უფრო მეტია ოფციონის რეალური ღირებულება. ჩვენს მაგალითში აქციებზე წლიური შემოსავლის სტანდარტული გადახრა უტოლდება 30%. როგორც ამოცანის პირობიდანაა ცნობილი, კონვერტაციის უფლების ვადა იწურება სამი წლის შემდეგ.

აქციების რეალური ღირებულების პროპორციული ცვლილების სტანდარტული გადახრა, გამრავლებული კვადრატულ ფესვზე ოფციონის მოქმედების პერიოდის რაოდენობრივი სიდიდიდან, ტოლია:

$$0,3 \times \sqrt{3} = 0,5196.$$

მეორე რიცხვი, რომლის განსაზღვრაც აუცილებელია – ეს საბაზისო აქტივის (აქციის) რეალური ღირებულების შეფარდება ოფციონის შესრულების ფასის წინამდებარე დისკონტირებულ ღირებულებასთან. მოცემული შედარება ერთმანეთს უფარდებს აქციების ახლანდელ დისკონტირებულ ღირებულებას ფასს, რომელიც ოფციონის მესაკუთრემ უნდა გადაიხადოს აქციების მიღებაში. რაც უფრო მეტია ეს

თანხა, მით უფრო მაღალია შესასყიდად ოფციონის რეალური ღირებულება.

ამოცანის პირობის თანახმად, ობლიგაციების გამოშვების მომენტში თითოეული აქციის საბაზრო ღირებულება 3 ლარის ტოლი იყო. ამ ღირებულებიდან აუცილებლად უნდა გამოიქვითოს დივიდენდების დისკონტირებული სიდიდე აქციებზე, რომელთა გადახდა ხდება მითითებული სამი წლიდან ყოველწლიურად. დისკონტირება წარმოებს რისკისაგან თავისუფალი საპროცენტო განაკვეთით, რომელიც ჩვენს ამოცანაში გათანაბრებულია 5%-თან. ჩვენთვის უკვე ნაცნობი ცხრილის მიხედვით ვპოულობთ დისკონტირების კოეფიციენტს სამწლიანი პერიოდის ყოველი წლის ბოლოსათვის და დივიდენდების დისკონტირებულ თანხას ერთ აქციაზე გათვლით (ლარი):

$$1\text{-ლი წლის ბოლოს} - 0,14 \times 0,95238 = 0,1334;$$

$$\text{მე-2 წლის ბოლოს} - 0,14 \times 0,90703 = 0,1270;$$

$$\text{მე-3 წლის ბოლოს} - 0,14 \times 0,86384 = 0,1209;$$

$$\text{სულ} \qquad \qquad \qquad 0,3813$$

შესაბამისად, ოფციონის საფუძვლად მიჩნეული აქციის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება ტოლია $3 - 0,3813 = 2,6187$ ლარი.

ერთი აქციის მიმდინარე ღირებულება ოფციონის მიხედვით შეადგენს 4 ლარს, გამომდინარე იქიდან, რომ 1 ათასლარიანი ობლიგაციის კონვერტირება შეიძლება 250 ჩვეულებრივ აქციაზე. ამ ღირებულების დისკონტირებით რისკისაგან თავისუფალი 5%-იანი საპროცენტო განაკვეთით ვღებულობთ, რომ სამწლიანი პერიოდის ბოლოსათვის ასეთი აქცია შეიძლება შეფასდეს 3,4554 ლარად, ვინაიდან ცხრილის მიხედვით, დისკონტირების კოეფიციენტი 5%-ია და სამწლიან ვადაზე შეადგენს 0,86384. აქციის დისკონტირებული ღირებულება იქნება: $4 \times 0,86384 = 3,4554$ ლარი.

აქციის რეალური ღირებულების თანაფარდობა ოფციონის შესრულების ფასის მიმდინარე დისკონტირებულ ღირებულებასთან ტოლია: $2,6187 : 3,4554 = 0,7579$.

შესყიდვის ოფციონის და კონვერტაციის ოფციონის ფასის განსაზღვრის ცხრილი – ეს შესყიდვის ოფციონის ერთ-ერთი ფორმაა, გვიჩვენებს, რომ მიღებული ორი სიდიდის 0,5196 და 0,7579 საფუძველზე ოფციონის რეალური ღირებულება უახლოვდება შესაძენი აქციების რეალური ღირებულების 11,05%-ს. იგი ერთ აქციაზე ტოლია $0,1105 \times 2,6187 = 0,2894$ ლარი. ერთი ობლიგაციის კონვერტირება ხდება 250 აქციაზე. ობლიგაციაში ჩართული ოფციონის ღირებულება ტოლია $0,2894 \times 250 = 72,35$ ლარი. ოფციონის, როგორც ნილობრივი ინსტრუმენტის, შე-

ფასებული ღირებულება, გათვლილი მთელ რეალიზებულ ობლიგაციებზე, ტოლია $72,35 \times 2000 = 144\,700$ ლარი.

შეფასებისადმი პირველი მიდგომის განხილვის დროს პირდაპირი გათვლით მიღებული ვალდებულების ელემენტის შეფასებული ღირებულება განისაზღვრება თანხით $1,848,115$ ლარი. თუ შევკრებთ რთული ფინანსური ინსტრუმენტის ორივე ელემენტის შეფასებულ ღირებულებებს, მივიღებთ: $1,848,115 + 144,700 = 1,992,815$ ლარი, ანუ ობლიგაციების რეალიზაციისაგან მიღებულ შემოსავალზე 7185 ლარით ნაკლებს. ეს სხვაობა პროპორციულად კორექტირდება ორივე ელემენტის ღირებულებებს შორის. თუ რთული ინსტრუმენტის ელემენტების საერთო ღირებულებაში გადახრის ხვედრითი წონა შეადგენს: $7,185/1,992,815=0.0036054$, მაშინ ვალდებულების ელემენტის პროპორციული წილი შეადგენს: $1,848,115 \times 0.0036054 = 6663$ ლარი, ხოლო წილობრივი ინსტრუმენტის (ოფციონის) ელემენტისა - $144,700 \times 0.0036054 = 522$ ლარი. ამიტომ საბოლოო ვარიანტში ვალდებულებისა და ოფციონის გაყოფილი შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხული უნდა იქნეს შემდეგი თანხით:

ვალდებულების ელემენტის ღირებულება:

$$1,848,115 + 6,663 = 1,854,778 \text{ ლარი.}$$

წილობრივი ინსტრუმენტის ღირებულება

$$144,700 + 522 = 145,222 \text{ ლარი..}$$

საერთო ღირებულება 2,000,000 ლარი.

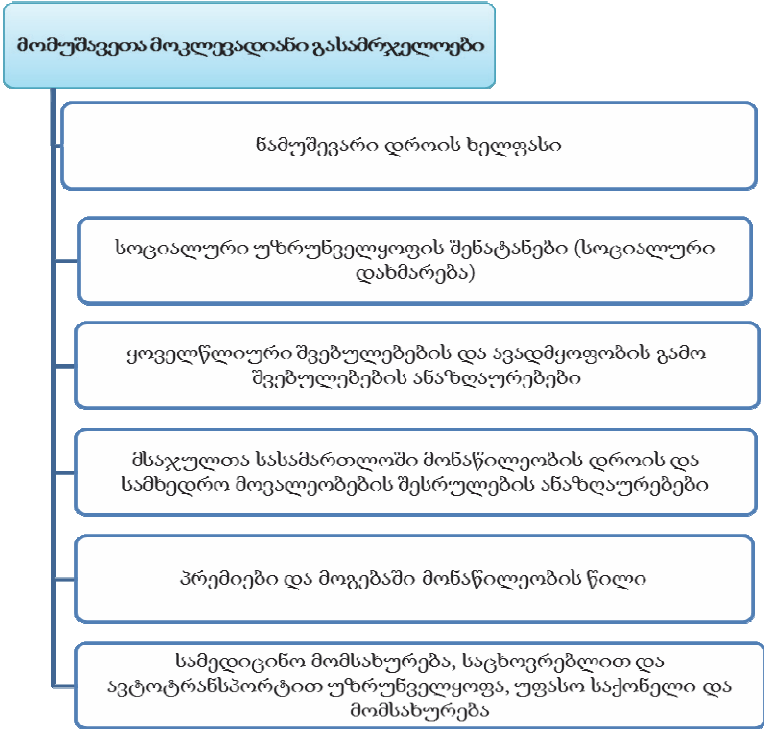
შეფასებისადმი ორ სხვადასხვა მეთოდურ მიდგომაში გათვლების შედეგების შედარება ცხადყოფს, რომ ღირებულების მიღებული სიდიდეები უმნიშვნელოდ განსხვავდება ერთმანეთისაგან, პროცენტის რამდენიმე მეასედით. ამასთან, რთულია იმის თქმა, რომელი მეთოდი იძლევა ნამდვილად საიმედო შედეგს. ამიტომ გათვლებისადმი ამა თუ იმ მიდგომის არჩევის მოტივი შეიძლება იყოს მხოლოდ მათი სიმარტივე და პრაქტიკული გამოყენებისათვის მოხერხებულობა. ამ კუთხით პირველი მეთოდი, რა თქმა უნდა, უფრო მომგებიანია.

2.2. დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოების აღრიცხვა

მოკლევადიანი გასამრჯელოები

მომუშავეთა მოკლევადიან გასამრჯელოებს განეკუთვნება გადახდები 12 თვის განმავლობაში იმ პერიოდის დასრულებიდან, რომლის განმავლობაშიც მუშაკი ემსახურებოდა კომპანიას და გამოიმუშავა შესაბამისი გასამრჯელო. ამ გასამრჯელოებს მიეკუთვნება პერსონალის (მუშების და მოსამსახურეების) ხელფასი და სოციალური დაზღვევის (უზრუნ-

ველყოფის) შენატანები; საშვებულებო გასამრჯელოები ყოველწლიური ანაზღაურებული შვებულებებისათვის; დახმარებები ავადმყოფობის, ბავშვების მოვლისა და ორსულობის გამო; პრემიები და მოგების განაწილება; აგრეთვე ამჟამად დასაქმებული მომუშავეების არაფულადი გასამრჯელოები: სამედიცინო მომსახურება, საცხოვრებლით და ავტოტრანსპორტით უზრუნველყოფა, უფასო ან დოტაციით გაცემული საქონელი და მომსახურება. მუშაკი შეიძლება ემსახუროდეს კომპანიას სრული სამუშაო დღის ან ნაწილობრივი დასაქმების საფუძველზე, მუდმივად, დროებით ან ერთჯერადად. მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილების მიხედვით მუშაკებად ითვლებიან აგრეთვე დირექტორები და სხვა უმაღლესი ხელმძღვანელები.



სტანდარტით გასამრჯელოები გათვალისწინებულია არა მარტო მომუშავეების, არამედ მათი მეუღლეებისათვის, შვილებისათვის ან მესამე პირებისათვის, მაგალითად, სადაზღვევო კომპანიებისათვის. გადახდა ხდება ფულით ან მათი ეკვივალენტებით, აგრეთვე საქონლით და მომსახურებით (ნატურალური ანაზღაურებები). რადგან ეს სტანდარტი საერთაშორისოა, ამიტომ მისი განსაზღვრებები მოიცავს მომუშავეთა გასამ-

რჯელოებთან დაკავშირებულ ყველა საკითხს, რომლებსაც კი შეიძლება წააწყდნენ სხვადასხვა ქვეყნები და სხვადასხვა კომპანიები.

ზოგადად, მომუშავეთა მოკლევადიანი გასამრჯელოები აღიარდება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებში ან ჩაირთვება ცალკეული აქტივების – მარაგების, ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში. გადასახდელი გასამრჯელოები, მათზე ერთდროულად ხარჯების დარიცხვითურთ, ითვლება ვალდებულებად. ვალდებულებებს არ მიეკუთვნება უკვე გადახდილი გასამრჯელოები, და თუ უკვე გადახდილი თანხები აღემატება დარიცხულ ხარჯს, ისინი ჩაითვლება საავანსო გადახდებად ბალანსის აქტივში (დებიტორული დავალიანება). მოკლევადიანი ვალდებულებები არ დისკონტირდება, რადგან მათი დარიცხვა და გადახდა ხდება არაუმეტეს ერთი წლის განმავლობაში.

მომუშავეებისათვის გასამრჯელოების აღიარების ვალდებულებების საფუძველია გასამრჯელოს მიღების უფლება, რომლის იურიდიულად განმტკიცება ხდება შრომითი ხელშეკრულებით, კონტრაქტით ან სხვა ამგვარი დოკუმენტით, მომუშავეების მიერ მომსახურების ან სხვა სამუშაოს შესრულების სანაცვლოდ.

საშვებულებო გადახდები არის იმ მომუშავეთა გასამრჯელოები, რომლებიც არ იმყოფებიან სამუშაოზე სხვადასხვა მიზეზის: შვებულების, ავადმყოფობის, (მოკლევადიანი შრომისუუნარობის), ბავშვების მოვლის, სასამართლოში ნაფიც მსაჯულად მუშაობის ან სამხედრო მოვალეობების შესრულების გამო. სტანდარტი საშვებულებო გადახდებს ყოფს დაგროვებად და არადაგროვებად გადახდებად და შესაბამისად ადგენს მათი აღრიცხვაში ასახვის წესებს.

მომუშავეთა საშვებულებო გასამრჯელოები:

- დაგროვებადი;
- არადაგროვებადი.

დაგროვებადი საშვებულებო გასამრჯელოები ისეთი გასამრჯელოებია, რომელიც შეიძლება გადაიტანონ და გასცენ შემდგომში, თუკი მუშაკებს არ გამოუყენებიათ შვებულებები იმ პერიოდში, როდესაც ის გამოიმუშავეს. ხშირად დაგროვებადი საშვებულებო გასამრჯელოები გაცივმა გამოუყენებელი შვებულებებისა და შეერთებული ორი ან მეტი მორიგი შვებულების დროის ანაზღაურების სახით. საშვებულებო გასამრჯელოები აღრიცხვაში გროვდება ცალკე ანგარიშზე შვებულების უფლების გამოიმუშავებისთანავე და იმავე პერიოდებში აღიარდება კომპანიის მიმდინარე ხარჯებში. ეს იგი, ეს თანხები ყოველთვიურად (კვარტალურად) უნდა დაირიცხოს დაგროვილი ვალდებულებების გასაზრდე-

ლად. დაგროვილი საშვებულებო ვალდებულებები გასამრჯელოების გადახდის დროს იფარება.

არადაგროვებადი საშვებულებო გასამრჯელოები, ისეთი გასამრჯელოებია, რომელიც სამომავლოდ არ გადაიტანება და შესაბამისად, არ ხდება ამ თანხების დაგროვება. მათი დაარიცხვა ხარჯისა და ვალდებულების სახით ხდება იმ პერიოდში, როდესაც ხდება ამ თანხების გაცემა. პრემიები და მოგებაში მონაწილეობა ინვესტ დამატებით გადახდებს მომუშავეთა გასამრჯელოების სახით. თვის ან კვარტლის მიმდინარე პრემიები დაირიცხება და აისახება იმ პერიოდში, როდესაც მუშაკებმა ისინი გამოიმუშავეს. მოგებაში მონაწილეობა და პრემიები მუშაობის წლიური შედეგებისათვის გაიცემა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებისას, რაც ადასტურებს მათი გადახდის ვალდებულებას მთელი პერიოდის განმავლობაში, მომუშავეების მიერ მათი გამომუშავებისთანავე.

პრემიებისა და მოგებაში მონაწილეობის სახით გასაცემი გასამრჯელოების გადასახდელად იქმნება რეზერვი. რეზერვი, როგორც ვალდებულებათა ერთობლიობა, იქმნება იმის მიუხედავად, რომ ცალკეულმა მუშაკებმა შეიძლება ვერ შეასრულონ პრემიების მიღების პირობები, დადგენილ ვადამდე დატოვონ კომპანიაში სამსახური ან სხვა მიზეზით დაკარგონ მოგების შექმნისა და მასში მონაწილეობის უფლება. თუ დაირიცხული თანხები არ გაიცემა შესაბამისი პერიოდის დასრულების შემდეგ 12 თვის განმავლობაში, ისინი გადავა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოების ან საკომპენსაციო გადახდების ვალდებულებებში.

კომპანიის ვალდებულება – გადაიხადოს პრემიების და მოგებაში მონაწილეობის სახით გასაცემი გასამრჯელო – აღრიცხვაში დაირიცხება მოცემული პერიოდის ხარჯებად და არა წმინდა მოგების განაწილებად. ისინი ჩაითვლება მომუშავეების მიერ კომპანიის მომსახურებასთან დაკავშირებულ შრომის ანაზღაურებად, რასაც არავითარი კავშირი არა აქვს კომპანიის კაპიტალთან და, მაშასადამე, მოგების განაწილებასთან.

არაფულადი გასამრჯელოებიც აგრეთვე აღიარდება იმ საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებში, რომლის განმავლობაშიც ეს გასამრჯელოები მიეცათ მუშაკებს ამავე პერიოდში კომპანიაში მუშაობის დროს.

გასამრჯელოები შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ

გასამრჯელოები, შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ გაიცემა მაშინ, როდესაც თანამშრომელს აღარ შეუძლია მუშაობა და წყვეტს კომპანიასთან თანამშრომლობას. ესენია საპენსიო გადახდები, სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება შრომითი საქმიანობის პერიოდის დასრულების შემდეგ. ეს გასამრჯელოები წარმოიქმნება მუშა-

კებთან შეთანხმებით და საჭიროებს წინასწარი ოპერაციების ჩატარებას საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების შესამუშავებლად.

ამ დარგში არსებული გამოცდილების შესაბამისად სტანდარტით განხილულია ორი სახის საპენსიო პროგრამა: დადგენილი შენატანების პროგრამები და დადგენილი გადახდების პროგრამები.

დადგენილი შენატანების საპენსიო პროგრამები გულისხმობს, რომ კომპანიას ევალება საპენსიო ფონდში გარკვეული შენატანების გადახდა მიუხედავად იმისა, გადაიხდის თუ არა ის შემდგომში საპენსიო გასამრჯელოს. კომპანია პასუხს არ აგებს მუშაკის პენსიაზე გასვლის შემდგომი საპენსიო გასამრჯელოს არც ოდენობაზე და არც ხანგრძლივობაზე. ყველა რისკის ანაზღაურება ეკისრება მუშაკს.

აქტუარი არის შემფასებელი, რომელიც ადგენს (აფასებს) თუ რა თანხები უნდა შეიტანოს კომპანიამ საპენსიო ფონდში, ანუ განსაზღვრავს საპენსიო შენატანების სიდიდეს. აქტუარული რისკი იმაში მდგომარეობს, რომ შეიძლება საპენსიო გადახდები სავარაუდოზე ნაკლები აღმოჩნდეს, და საინვესტიციო რისკი, რომ შეიძლება ჩადებული თანხები სავარაუდო საპენსიო გასამრჯელოებისათვის საკმარისი არ აღმოჩნდეს.

დადგენილი შენატანების საპენსიო პროგრამების მიხედვით საპენსიო გასამრჯელოების თანხა მუშაკის შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ განისაზღვრება საპენსიო ფონდში კომპანიის შენატანების თანხით, აგრეთვე თვით მუშაკის შენატანების თანხით, ამ შენატანების არსებობის შემთხვევაში, და იმ შემოსავლების თანხით, რომლებიც ამ ფონდში ჩადებული სახსრებისაგან მიიღო თვით ფონდმა მათი თავისუფალი გამოყენების მთელი დროის განმავლობაში.

ზოგადად კომპანიის ვალდებულებები შემოიფარგლება დადგენილი ოდენობის შენატანებით, და მას არ ევალება დამატებითი გადასახადების გადახდა. მაგრამ დამატებითი გადასახადების გადახდა შეიძლება საჭირო გახდეს, თუ კომპანიამ გასცა შენატანებისაგან მიღებული შემოსავლის ოდენობის გარანტია, ან აიღო ვალდებულება, რომ გაეზარდა პენსიები ინფლაციური ფაქტორების გასანიჭრალეზლად, ან სხვა გარემოებების გამო. მიუხედავად დამატებითი გადასახადებისა, შენატანების ოდენობა დადგენილია და კომპანია მათ იხდის თანაბრად ყოველი პერიოდისათვის.

შენატანების განხორციელების ვალდებულებები კომპანიის ბალანსში აისახება დისკონტირების გარეშე და ისინი აღიარდება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებში ან/და მარაგების ან ძირითადი საშუალებების ღირებულების გაზრდით, როგორც ამას მოითხოვს მსს ფასს-ის მე-13 განყოფილება „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ და მსს ფასს-ის მე-16 განყოფილება „ძირითადი საშუალებები“. თუ დარიცხული შენატანები არ არის გადახდილი საანგარიშგებო პერიოდიდან 12 თვის განმავლობაში, მა-

შინ უნდა მოხდეს მათი დისკონტირება სააქციო კომპანიების საიმედო ობლიგაციების შემოსულობის საბაზრო განაკვეთით. თუ ნორმალურ ბაზარზე ასეთი ობლიგაციები არ არსებობს, დისკონტირების განაკვეთი განისაზღვრება საანგარიშო პერიოდში სახელმწიფო ობლიგაციების შემოსულობის საბაზრო განაკვეთით.

ჯგუფურად განხორციელებული შენატანები და საპენსიო პროგრამები დაირიცხება და გაიცემა დადგენილი შენატანების პენსიების სახით, თუ კომპანია ეწევა დამატებითი გადასახადების რაიმე აქტუარულ რისკს, ან თანაბარ საფუძველზე, თუ ასეთი რისკი არ არსებობს. სახელმწიფო საპენსიო პროგრამები, ჩვეულებრივ, გულისხმობს დადგენილ შენატანებს, როდესაც კომპანია პასუხს არ აგებს გადასახდელი პენსიების ოდენობაზე. ესენია დადგენილი შენატანების პენსიები. ისინი ასეც აისახება ბუღალტრულ აღრიცხვაში – შრომის ანაზღაურების დარიცხული თანხის გარკვეული პროცენტის დარიცხვის გზით – როგორც სპეციალური გადასახადი.

საპენსიო გადახდების დაზღვევა სადაზღვევო კომპანიების საშუალებით არ ცვლის საპენსიო პროგრამის ძირითად თავისებურებებს. ისინი, ჩვეულებრივ, აისახება როგორც დადგენილი შენატანების პროგრამები, რადგან სადაზღვევო კომპანია თავის თავზე იღებს პენსიების გაცემას. დაზღვევის ხელშეკრულების დადება მთლიანად არ ათავისუფლებს სადაზღვევო კომპანიას პენსიების გადახდის პასუხისმგებლობისაგან, ამიტომ მან დაზღვევის ოპერაციების აღრიცხვა უნდა აწარმოოს დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამის მსგავსად. სადაზღვევო პოლისიდან გამომდინარე უფლებები ითვლება აქტივად, ხოლო პენსიების გადახდის სახელშეკრულებო ვალდებულება - სავალო ვალდებულებად.

დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამები გულისხმობს, რომ კომპანია იღებს ვალდებულებას პირდაპირ ან სპეციალიზებული ორგანიზაციის/ფონდის საშუალებით გადაუხადოს თავის ყოფილ მუშაკებს გარკვეული ოდენობის პენსიები. პენსიები შეიძლება მიეცეს მოქმედ მუშაკებს, რომლებსაც შეუსრულდათ გარკვეული ასაკი, თუ ეს გათვალისწინებულია შესაბამისი შეთანხმებებით და საპენსიო პროგრამებით. აქტუარული რისკი – რომ შეიძლება საპენსიო გასამრჯელოებზე მომავალი დანახარჯები სავარაუდოზე მეტი აღმოჩნდეს, და საინვესტიციო რისკი – რომ შეიძლება დაგროვილი შენატანები შესაბამისი შემოსავლებითურთ საჭირო საპენსიო გადახდებისათვის საკმარისი არ აღმოჩნდეს, ეკისრება იმ კომპანიას, რომელმაც შეიმუშავა მოცემული საპენსიო გეგმა.

დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამებით გათვალისწინებული ყოველწლიური საპენსიო დანახარჯების განსაზღვრისათვის საჭიროა მომავალი პენსიების დისკონტირებული ღირებულების რთული გაანგარიშებების ჩატარება, რისთვისაც საჭიროა წინასწარ ვიცოდეთ და შევაფასოთ მრავალი ურთიერთდაკავშირებული მაჩვენებელი, მათ შორის:

1) იმ წელთა რაოდენობა, რამდენიც იმუშავეს მუშაკებმა პენსიაზე გასვლამდე;

2) კადრების დენადობა, ესე იგი მომუშავეების სავარაუდო განთავისუფლება საპენსიო ასაკის მიღწევამდე, და ახალი მომუშავეების მოსვლა, რომლებსაც ჯერ პენსიის მიღების უფლება არ მოუპოვებიათ;

3) საშუალო გამომუშავება, რომლის მიხედვითაც გაიანგარიშება საპენსიო შენატანები;

4) იმ წელთა სავარაუდო რაოდენობა, რამდენსაც იცხოვრებს მუშაკი პენსიაზე გასვლის შემდეგ;

5) პენსიის შესაძლო გაზრდა: ა) ინფლაციური ფაქტორის შედეგად; ბ) პროფკავშირებთან ახალი კოლექტიური შეთანხმებების გავლენით; გ) სხვა მიზეზების გამო;

6) ამ მაჩვენებლებთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაანგარიშებების ჩასატარებლად საჭიროა სპეციალური ცოდნა, რომელიც ბუღალტრის კვალიფიკაციას აღემატება. მსხვილი კომპანიები მათ შესასრულებლად ინვესტენ სპეციალისტებს – აქტუარებს. მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილება „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ ადგენს, რომ პროფესიონალი აქტუარის მონვევა საპენსიო პროგრამის მახასიათებლების და, უპირველეს ყოვლისა, შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ გადახდის არსებითი ვალდებულებების შესაფასებლად სასურველია, მაგრამ სავალდებულო არაა, რადგან შეფასების შედეგები უნდა ახლდებოდეს საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილებისთანავე, ფასებისა და საპროცენტო განაკვეთების ცვლილებების ჩათვლით.

სპეციალისტ აქტუარის გამოყენების შესახებ სტანდარტების მოთხოვნები სხვადასხვაგვარია. მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილებაში „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ (პ. 28.20) ნათქვამია: „წინამდებარე სტანდარტით სანარმოს არ მოეთხოვება დამოუკიდებელი აქტუარის მომსახურების გამოყენება სრული აქტუარული შეფასების განსახორციელებლად, რაც აუცილებელია დადგენილგადასახდელიანი პროგრამის ვალდებულების დასადგენად.“

ნებისმიერ შემთხვევაში ბუღალტერი უნდა იცნობდეს საპენსიო გეგმებთან დაკავშირებული აქტუარული გაანგარიშებების საფუძვლებს, რადგან ეს საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საქართველოს ბუღალტრებისათვის და აუდიტორებისათვის, რომლებსაც ადრე თითქმის არ ჰქონიათ შეხება აქტუარულ ვარაუდებთან და გაანგარიშებებთან.

აქტუარული გაანგარიშებების მეთოდიკის საფუძვლები. დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამები ხორციელდება სპეციალიზებულ საპენსიო ან სადაზღვევო ფონდებში საპენსიო გადახდებისათვის საჭირო

ფულადი თანხების დაგროვების გზით. ფონდში შესაძლო საპენსიო გადახდების და საპენსიო პროგრამის დამწესებლის შესაძლო შენატანების განსაზღვრა ხდება შესაბამისი გაანგარიშებების მარეგულირებელი მათემატიკური და სტატისტიკური წესების გამოყენებით. ამ წესებს ეწოდება აქტუარული გაანგარიშებები.

საპენსიო პროგრამის დამწესებლის შენატანები განისაზღვრება სატარიფო განაკვეთების, ესე იგი შენატანების დონის გაანგარიშებით პენსიის (მომავალი გადახდების) 1,100,1000 ლარზე. აქტუარული გაანგარიშებების საფუძველზე განისაზღვრება წმინდა განაკვეთი, რომლისგანაც ყალიბდება საპენსიო ფონდი. მთლიანი განაკვეთი წმინდა განაკვეთთან შედარებით იზრდება საპენსიო ფონდის საქმეთა წარმოების ხარჯების ასანაზღაურებლად საჭირო თანხით. აქტუარული გაანგარიშებებით უნდა განისაზღვროს პენსიონერის გარკვეულ ასაკამდე მიღწევის ალბათობა. საპენსიო ასაკის მიღწევისას მოცემული პერიოდის განმავლობაში წარმოიქმნება პენსიის დადგენილი ოდენობების გადახდის ვალდებულება.

გარკვეულ ასაკამდე მიღწევის ალბათობის გაანგარიშება ეყრდნობა სტატისტიკური დაკვირვების მონაცემებს, რომლებიც წარმოადგენს სიკვდილიანობის ცხრილებს. ეს ცხრილები მუდმივად უნდა ახლდებოდეს დემოგრაფიულ პროცესებზე სტატისტიკური დაკვირვებების საფუძველზე, რადგან დემოგრაფიული მონაცემები დროთა განმავლობაში იცვლება და განსხვავდება ქვეყნებისა და რეგიონების, აგრეთვე მომავალი პენსიონერების პროფესიული საქმიანობის მიხედვით.

ჩვეულებრივ, პენსიები გაიცემა სიკვდილამდე, ასაკის წინასწარ დადგენილი გეგმით. პენსიები გაიცემა ყოველთვიურად ან ყოველკვარტალურად. გაანგარიშებებისათვის მნიშვნელოვანია პენსიის გადახდის ვადები. პენსიის გაცემას გადახდის პერიოდის დასაწყისში ეწოდება გადახდები პრენუმერანდო, ხოლო პერიოდის ბოლოს – გადახდები პოსტუმერანდო. გადახდის ვადები ძალზე დიდ გავლენას ახდენს შენატანის თანხაზე, განსაკუთრებით მაშინ, თუ წლიური პროცენტის განაკვეთი დიდია.

გადახდების (შენატანების) მიმდინარე ღირებულება, თუ:	ყოველწლიური გადახდების თანხა 1,000 ლარი		ყოველთვიური გადახდების თანხა 1,000:12	
	პერიოდის დასაწყისში	პერიოდის ბოლოს	პერიოდის დასაწყისში	პერიოდის ბოლოს
პროცენტის განაკვეთი 3	1,000	971	987	984
პროცენტის განაკვეთი 20	1,000	833	921	907

შენატანების ოდენობა დამოკიდებულია სავარაუდო თანხის საპენსიო გადახდების განვადებაზე. საპენსიო პროგრამის ადრეული დაწესება

მნიშვნელოვნად ზოგავს ცალკეული მუშაკის პენსიისათვის შესატანი თანხების ოდენობას.

საპენსიო პროგრამის დამწესებელს სისტემატურად და თანმიმდევრობით შეაქვს შენატანები მომავალი პენსიონერის მუშაობის მთელი პერიოდის განმავლობაში. ეს თანხები პირდაპირი გაგებით გამომუშავდება. ამასთან საპენსიო გადახდების ერთი და იგივე თანხისათვის მით უფრო ნაკლები თანხის შენატანია საჭირო, რაც უფრო ხანგრძლივია შენატანების შეტანის ვადა.

თუ პენსიის გადახდა იწყება საპენსიო ასაკის დადგომისთანავე, შენატანი გამოიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$P_x = N + N \cdot$$

$$x(x+t) \cdot x(x+t) \cdot$$

სადაც P_x არის საპენსიო შენატანის თანხა ყოველი წლის დასაწყისში; X – მომავალი პენსიონერის ასაკი მისი საპენსიო გეგმაში შეტანის დროს; t – წლების რაოდენობა პენსიაზე გასვლამდე (ან იმ წლების რაოდენობა, რომელთა განმავლობაშიც ხორციელდება საპენსიო შენატანები).

მაგალითად, მამაკაცებისათვის პენსიაზე გასვლის ასაკად დადგენილია 65 წელი, პენსიის წლიური თანხა 10,000 ლარი ეძლევა სიკვდილამდე, დისკონტირდება 9%-იანი განაკვეთით. გავიანგარიშოთ ყოველწლიური საპენსიო შენატანი, დაწყებული მომავალი პენსიონერის 35 წლის (45 წლის და 55 წლის) ასაკიდან.

$$P_{35} = P_{65} / (P_{35} - P_{65})$$

$$P_{35} = 1,446,946 / (47,451,300 - 1,446,946) = 0,0315 = 315 \text{ ლარი};$$

$$P_{45} = 1,446,946 / (17,194,989 - 1,446,946) = 0,0919 = 919 \text{ ლარი};$$

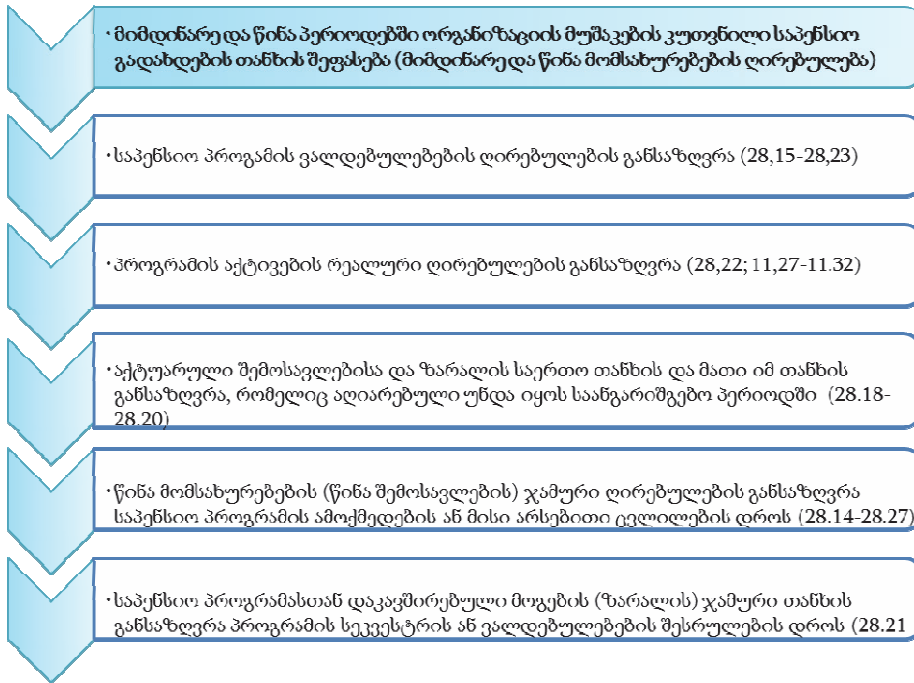
$$P_{55} = 1,446,946 / (5,539,319 - 1,446,946) = 0,3536 = 3,536 \text{ ლარი};$$

ამგვარად, თუ საპენსიო შენატანების შეტანა დაიწყება 35 წლის ასაკიდან, მაშინ ყოველწლიური შენატანი იქნება 315 ლარი ან 9,450 ლარი მთელი ვადის განმავლობაში (315×30).

თუ ყოველწლიური შენატანის შეტანა დაიწყება პენსიაზე გასვლამდე 20 წლით ადრე, მაშინ ყოველწლიურად გადასახდელი იქნება 919 ლარი, ხოლო პენსიის გადახდის დაწყებამდე მთელი ვადის განმავლობაში: $919 \times 20 = 18,380$ ლარი, ხოლო თუ საპენსიო შენატანების შეტანა დაიწყება პენსიის გადახდის დაწყებამდე 10 წლით ადრე, მაშინ ყოველწლიური შენატანები იქნება 3,536 ლარი, ხოლო პენსიაზე გასვლამდე მთელი ვადის განმავლობაში საპენსიო ფონდში შესატანი იქნება 35,360 ლარი.

საპენსიო პროგრამის მაჩვენებლების გაანგარიშება

დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამების აღრიცხვის თანმიმდევრობა განსაზღვრულია მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილების მიერ. ის შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგი სქემით.



სტანდარტი მოითხოვს, რომ საპენსიო პროგრამების ვალდებულებების ღირებულების განსაზღვრისას გათვალისწინებული იყოს არა მარტო ფორმალური იურიდიული ვალდებულებები, არამედ ნებისმიერი სხვა ტრადიციული ვალდებულებებიც, რომლებიც გამომდინარეობს მოცემული კომპანიის წესებიდან და ტრადიციებიდან.

მიმდინარე და წინა პერიოდებში ორგანიზაციის მომუშავეების კუთვნილი საპენსიო გადახდების თანხა განისაზღვრება იმ დემოგრაფიული და ფინანსური ცვლადების აქტუარული ვარაუდებით, რომლებიც გავლენას ახდენს პენსიების გაცემაზე, სამედიცინო მომსახურების ხარჯებზე, თუ ის შედის მომუშავეთა გასამრჯელოში შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ. მომავალი საპენსიო გადახდების ღირებულება ფასდება მიმდინარე და წინა მომსახურებების ღირებულების მიხედვით.

მიმდინარე მომსახურებების ღირებულება არის თანხა, რომელიც წარმოიქმნება მიმდინარე პერიოდში მომუშავეებთან შრომითი ურთიერთობების შედეგად და **ზრდის საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებულ ღირებულებას**. პროგნოზირებადი პირობითი ერთეულის მეთოდის მიხედვით, რომელიც სტანდარტის თანახმად გამოყენებული უნდა იქნეს საპენსიო ვალდებულებების შეფასებისათვის, მოცემულ კომპანიაში შრომის სტაჟის ყოველი წელი ითვლება საპენსიო უზრუნველყოფის დამატებულ ერთეულად. მეთოდის მიხედვით, უკვე შეფასე-

ბულ ვალდებულებებს ემატება ყოველი (მიმდინარე) წლის დამატებითი ვალდებულებების შეფასების თანხა.

წინა (გასული) მომსახურებების ღირებულება არის თანხა, რომელიც წარმოიქმნება მიმდინარე პერიოდში ახალი გადახდების დადგენისა და ადრე დადგენილი გადახდების ცვლილების შედეგად და **ზრდის საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებულ ღირებულებას**. ის შეიძლება იყოს დადებითი – ახალი გადახდების დადგენის ან არსებული გადახდების მატების დროს, ან უარყოფითი – ადრე დადგენილი გადახდების შემცირების დროს.

დემოგრაფიული ცვლადები, რომლებიც საჭიროებს მომუშავეების ან ყოფილი მომუშავეების (დღევანდელი პენსიონერების), აგრეთვე მათ კმაყოფაზე მყოფი პირების საპენსიო პროგრამების აქტუარული ცვლილებების შეფასებას, უნდა შეფასდეს შემდეგი მონაცემების მიხედვით: დასაქმებულ მომუშავეთა და პენსიის მიმღებ პირთა სავარაუდო სიკვდილიანობის დონე, ვადამდე განთავისუფლებით და ინვალიდობით გამოწვეული კადრების დენადობა, იმ მომუშავეთა ხვედრითი წონა, რომლებსაც მოცემული საპენსიო გეგმით აქვთ გასამრჯელოს მიღების უფლება, აგრეთვე სამედიცინო მომსახურების პროგრამების გამოყენების ნორმა, თუ ეს პროგრამები არსებობს. ფინანსურ ცვლადებს განეკუთვნება: დისკონტის განაკვეთი, მომავალი ხელფასების და საპენსიო გადახდების დონე, სამედიცინო მომსახურების მომავალი ხარჯები, საპენსიო პროგრამის აქტივებიდან შემოსავლის სავარაუდო განაკვეთები.

ფინანსური დაშვებები/ვარაუდები უნდა ეფუძნებოდეს ბაზრის პროგნოზებს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც უნდა შესრულდეს ვალდებულებები.

აქტუარული დაშვებები/ვარაუდები უნდა იყოს მიუკერძოებელი და უნდა შეესაბამებოდეს ერთმანეთს. შეფასებების მიუკერძოებლობა გულისხმობს წინდახედულობას შეფასებებში ზედმეტად კონსერვატიული ვარაუდების გარეშე. მიუკერძოებლობა ოქროს შუალედია ზედმეტად ოპტიმისტურ და ზედმეტად პესიმიტურ მიდგომებს შორის.

ერთმანეთის შესაბამისი დაშვებები/ვარაუდები უნდა ასახავდეს არსებულ ურთიერთკავშირს შემდეგ მაჩვენებლებს შორის: ინფლაციის დონე, ხელფასის ზრდის ტემპი, დისკონტის განაკვეთები და საპენსიო პროგრამის აქტივებიდან შემოსავლის დონე. მაგალითად, ინფლაციის დონე ერთი და იგივე იქნება ყველა მაჩვენებლისათვის და ფინანსური დაშვებები/ვარაუდები დაეყრდნობა ნომინალურ გამოხატულებაში მოცემულ მაჩვენებლებს.

დისკონტირების განაკვეთი განისაზღვრება მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილების „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ (28.17) შესაბამისად, საანგარიშგებო თარიღისათვის მაღალი ხარისხის კორპორაციული ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის მიხედვით. თუ ბაზარზე არ

არის საკმარისად საიმედო კორპორაციული ობლიგაციები, სტანდარტით დაშვებულია სახელმწიფო ობლიგაციების საბაზრო შემოსავლიანობის გამოყენება. თუ ბაზარზე არ არის ობლიგაციები ხანგრძლივი მიმოქცევის ვადით, რომელიც შეესაბამება მომავალი საპენსიო გასამრჯელოების საანგარიშო ვადას, გრძელვადიანი ვალდებულებების დისკონტირებისათვის სტანდარტით დაშვებულია შესაბამისი მოკლევადიანი გადახდების მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთების გამოყენება.

დისკონტის განაკვეთების შესახებ აქტუარული დაშვებებისთვის უნდა არსებობდეს ურთიერთშესაბამისი გარემოებები. ეს იმას ნიშნავს, რომ საანგარიშოდ აღებული ვალუტა და კორპორაციული ან სახელმწიფო ობლიგაციების პირობები უნდა შეესაბამებოდეს საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების ვალუტას და საანგარიშო პირობებს. აქტუარული გადანყვეტილებები უნდა ეფუძნებოდეს იმ ქვეყნის საბაზრო პირობებს, სადაც იქმნება პენსიის გეგმა. ვინაიდან დისკონტის განაკვეთი ასახავს საპენსიო გასამრჯელოების სამომავლო გადახდის განაწილებას დროში, ამიტომ შეიძლება გამოვიყენოთ დისკონტის ერთი გასაშუალოებული განაკვეთი, რომელიც ასახავს საპენსიო გასამრჯელოების განაწილებას დროში, მათ ოდენობას და გადახდის ვალუტას.

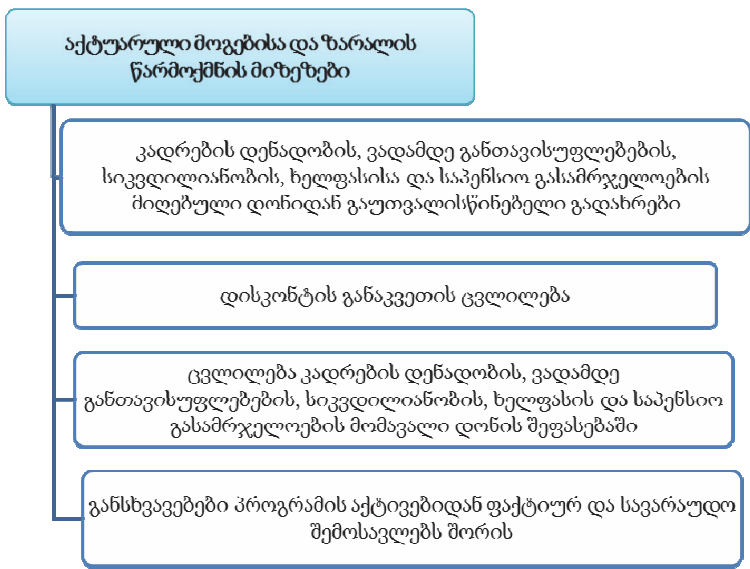
პროცენტების თანხის განსაზღვრისათვის დისკონტის მიღებული განაკვეთი უნდა გავამრავლოთ ვალდებულებათა დისკონტირებულ ღირებულებაზე, ამასთან უნდა გავითვალისწინოთ აღნიშნული გარემოებების არსებითი ცვლილებები.

საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული თანხა არ შეიძლება იყოს ბალანსიდან გამომდინარე საპენსიო ვალდებულებების ტოლი. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება მის ფასს-ის 28-ე განყოფილების „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ (28.16) შესაბამისად, ვალდებულებათა დისკონტირებული თანხის საფუძველზე შემდეგი მაჩვენებლებით:

ბალანსიდან გამომდინარე საპენსიო ვალდებულებები	=	საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული თანხა -1	+	ნებისმიერი აქტუარული მოგება აქტუარული ზარალის გამოკლებით, რომელიც არ არის აღიარებული ბალანსში	+	წინა მომსახურების ღირებულება, რომელიც არ არის აღიარებული ბალანსში	=	საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება
---	---	---	---	---	---	---	---	---

აქტუარული მოგება და ზარალი შეიძლება წარმოიქმნას დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულების ან პროგრამის შესაბამისი აქტივების რეალური ღირებულების გაზრდის ან შემცირების შედეგად.

დისკონტირებული ვალდებულებების სავარაუდო ღირებულებისა და საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გაანგარიშების მაგალითი, გამომდინარე შემდეგი პირობებიდან:



დისკონტირებული ვალდებულებების სავარაუდო ღირებულებისა და საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გაანგარიშების მაგალითი, შემდეგი პირობების გათვალისწინებით:

მაჩვენებლები	20X1 წელი	20X2 წელი	20X3 წელი
ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება 20X1 წლის 1 იანვრისათვის	30,000	-	-
საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 20X1 წლის 1 იანვრისათვის	28,000	-	-
დისკონტის სავარაუდო განაკვეთი წლის დასაწყისში	15%	13%	12%
პროგრამის აქტივებიდან შემოსავლის სავარაუდო განაკვეთი წლის დასაწყისში	16%	14%	12%
გადახდილი საპენსიო გასამრჯელოები	4,600	5,500	5,900
მიმდინარე მომსახურებების ღირებულება	4,100	4,400	4,700
საპენსიო შენატანები	3,700	4,100	4,250
პროგრამის ვალდებულებებიდან მიღებული აქტუარული მოგება (ზარალი)	1,850	(2,700)	1,400
საპენსიო პროგრამის აქტივებიდან აქტუარული მოგება (ზარალი)	(1,000)	850	1,500

საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშება:

	მაჩვენებლები	20X1 წელი	20X2 წელი	20X3 წელი
1	ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება 1 იანვრისათვის	30,000	32,150	37,930
2	პროცენტების სავარაუდო თანხა	4,500	4,180	4,550
3	მიმდინარე მომსახურებების ღირებულება	4,100	4,400	4,700
4	გადახდილი საპენსიო გასამრჯელოები	4,600	5,500	5,900
5	ვალდებულებებთან დაკავშირებული აქტუარული მოგება (ზარალი)	1,850	(2,700)	1,400
6	ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება 31 დეკემბრისათვის (სტრ. 1 + სტრ. 2 + სტრ. 3 + სტრ. 4 - სტრ. 5)	32,150	37,930	39,880

საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების გაანგარიშება:

	მაჩვენებლები	20X1 წელი	20X2 წელი	20X3 წელი
1	საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 1 იანვრისათვის	28,000	30,580	34,310
2.	პროგრამის აქტივებიდან შემოსავლების სავარაუდო თანხა	4,480	4,280	4,120
3.	საპენსიო შენატანები	3,700	4,100	4,250
4.	გადახდილი საპენსიო გასამრჯელოები	4,600	5,500	5,900
5.	პროგრამის აქტივებიდან აქტუარული მოგება (ზარალი)	(1,000)	850	1,500
6.	პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება 31 დეკემბრისათვის (სტრ. 1 + სტრ. 2 + სტრ. 3 - სტრ. 4 + სტრ. 5)	30,580	34,310	38,280

„ათპროცენტიანი დერეფნის“ ზღვარს გადაცდენილი აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარება. სტანდარტი მოითხოვს, რომ საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შეფასებისას აქტუარული მოგებისა და ზარალის შესაბამისი წილი ჩაითვალოს შემოსავლებად (გასავლებად), თუ წმინდა, ჯერ კიდევ აუღიარებელი აქტუარული მოგება და ზარალი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აჭარბებს ამ ორი მნიშვნელობიდან უფრო დიდს:

- საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულების 10%. ამ დროს პროგრამის აქტივები მხედველობაში არ მიიღება და ვალდებულებების ღირებულებიდან არ გამოიქვითება;

- საპენსიო პროგრამის ნებისმიერი აქტივების რეალური ღირებულების 10% საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარებული წილი განისაზღვრება დადგენილი გადახდების თითოეული საპენსიო პროგრამის მიხედვით, რისთვისაც 10%-იანი დერეფნის ზღვარს გადაცდენილი აქტუარული მოგების ან ზარალის თანხა უნდა გაიყოს მოცემულ საპენსიო გეგმაში მონაწილე მომუშავეთა პენსიაზე გასვლამდე მუშაობის სავარაუდო საშუალო ხანგრძლივობაზე. მაგრამ სტანდარტი არ ზღუდავს კომპანიას მხოლოდ ამ მეთოდის გამოყენებით. კომპანიას შეუძლია გამოიყენოს ნებისმიერი სისტემური მეთოდი, რომლის საშუალებითაც უფრო სწრაფად მოხდება აქტუარული მოგების ან ზარალის აღიარება, მიუხედავად იმისა, იყენებს თუ არა ის 10%-იან დერეფანს. ერთადერთი პირობა – მეთოდი გამოიყენება თანმიმდევრულად, პერიოდიდან პერიოდამდე, განაწილების შერჩეული ბაზის გამოყენებით.

მაგალითი 1.

ავილოთ საპენსიო პროგრამის ვალდებულებებისა და აქტივების მაჩვენებლები, რომლებიც გამოყენებული და გაანგარიშებულია ზემოთ მოყვანილ მაგალითში, და დავუშვათ, რომ ჩაუთვლელი აქტუარული მოგების თანხამ 20X1 წლის 1 იანვრისათვის შეადგინა 4,200 ლარი, აქტუარმა დაადგინა, რომ პენსიაზე გასვლამდე მომუშავეთა მუშაობის სავარაუდო საშუალო ხანგრძლივობა 11 წელია, მიიღება შემდეგი შედეგები (ლარი):

#	მაჩვენებლები	20X1 წელი	20X2 წელი	20X3 წელი
1	„დერეფნის“ საზღვრები 1 იანვრისათვის უფრო დიდი მნიშვნელობის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულების მიხედვით	30,000/ 3,000	32,150/ 3,210	37,930/ 3,790
2	წმინდა დაგროვილი აულიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) 1 იანვრის მდგომარეობით	4,200	4,940	2,930
3	„დერეფნის“ საზღვრიდან გადახრა	1,200	1,730	-
4	პენსიაზე გასვლამდე მომუშავეთა მუშაობის სავარაუდო ხანგრძლივობა (წელი)	11	11	11
5	აქტუარული მოგება (ზარალი), რომელიც ექვემდებარება აღიარებას	1,200 : 11 = 11	3,210 : 11 = 16	-
6	აქტუარული მოგება (ზარალი) წელიწადში ვალდებულებების თანხის მიხედვით	1,850	(2,700)	1,400
7	აქტუარული მოგება (ზარალი) წელიწადში პროგრამის აქტივების ღირებულების მიხედვით	(1,000)	850	1,500
8	აულიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი) 31 დეკემბრისათვის (სტრ. 2 - სტრ. 5 + სტრ. 7)	4,940	2,930	5,830

ხელფასებისა და საპენსიო უზრუნველყოფის აქტუარული დაშვებები კეთდება იმისათვის, რომ შეფასდეს ხელფასის მომავალი ზრდა და მისი გავლენა საპენსიო პროგრამის პირობების შესაბამისად გასაცემ საპენსიო გასამრჯელოზე.

იმისთვის, რომ შეფასდეს ხელფასების მომავალი ზრდა, რაც გავლენას მოახდენს საპენსიო გადახდებზე, მხედველობაში უნდა მივიღოთ ინფლაციის ფაქტორები, თანამდებობრივი ხელფასები, მუშაკის შესაძლო დანინაულება სამსახურში, შრომის ბაზრის ფაქტორების გავლენა მომუშავეთა ანაზღაურების დონეზე. აქტუარული პროგნოზები უნდა ითვალისწინებდეს საპენსიო პროგრამის პირობებს და კომპანიის წინა გამოცდილებას საპენსიო უზრუნველყოფის დონის ცვლილებებთან დაკავშირებით.

საპენსიო გასამრჯელოს სიდიდე შეიძლება დაკავშირებული იყოს აგრეთვე სახელმწიფო პენსიების ოდენობის ცვლილებასთან. სახელმწიფო საპენსიო უზრუნველყოფა არის მიბაძვის საგანი და გარკვეული სტანდარტი, რომლებსაც ესწრაფის ან რომელსაც ეფუძნება კერძო კომპანიების საპენსიო პროგრამები. აქტუარული პროგნოზები უნდა ითვალისწინებდეს სახელმწიფო პენსიების დონის ცვლილებებს, რომლებიც შემონმეებულია საანგარიშგებო თარიღამდე, ან გამოცხადებულია აღსასრულებლად, ან მოსალოდნელია მომავალში, რაც ეფუძნება წინა გამოცდილებას ან სხვა სარწმუნო ინფორმაციას.

საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შეფასებისას მთლიანად უნდა იყოს გათვალისწინებული შრომის ანაზღაურების და საპენსიო უზრუნველყოფის აქტუარული პროგნოზები, აგრეთვე მიმდინარე და წინა მომსახურებების ღირებულების სხვა ცვლილებები, რომლებიც პირდაპირ არ არიან დაკავშირებული აქტუარულ ვარაუდებთან.

საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შეფასების დროს წინა მომსახურებების ღირებულება აღიარებულია ხარჯად, რომელიც ნაწილდება თანაბარი წილებით დროის იმ საშუალო პერიოდში, რომლის განმავლობაშიც პენსიის გადახდა გარანტირებული არ არის. თუ პენსიების გადახდა გარანტირებულია საპენსიო პროგრამის დაწესებისთანავე და მუშაობის წინასწარი სტაჟი, რომელიც გარანტირებული პენსიის უფლებას იძლევა, საჭირო არ არის, მაშინ წინა მომსახურებების ღირებულების აღიარება ხდება მოვლენის მოხდენისთანავე.

საპენსიო პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება გამოიანგარიშება საანგარიშგებო დღეს არსებული საბაზრო ფასების მიხედვით. თუ საბაზრო ფასი არ არსებობს, აქტივების რეალური ღირებულება გამოიანგარიშება მომავალი ფულადი ნაკადების დისკონტირებული სიდიდის მიხედვით. დისკონტის განაკვეთი განისაზღვრება პროგრამის აქტივებთან დაკავშირებული რისკის გათვალისწინებით, ხოლო დისკონტირების პერი-

ოდი – აქტივების ჩამონერის ან საპენსიო ვალდებულებების დაფარვის სავარაუდო თარიღამდე.

სადაზღვევო პოლისები, რომლებიც შედის საპენსიო პროგრამის აქტივებში და ვადებითა და თანხებით შეესაბამება საპენსიო გასამრჯელოების გეგმებში მოცემულ ვადებს და თანხებს, შეფასდება იგივე თანხებით, რამდენითაც შეფასდება მომავალი საპენსიო გადახდები.

პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს, განსაკუთრებით დადგენილი გადახდებიდან გამომდინარე საპენსიო ვალდებულებების მიმართ, რომლებიც ხორციელდება კომპანიის ან ჯგუფის მფლობელობაში არსებული სპეციალური ფონდის (საპენსიო პროგრამის ფონდის) საშუალებით. პროგრამის აქტივებში შეიძლება არ შევიდეს იმ შენატანების თანხები, რომლებიც არ არის გადახდილი საპენსიო პროგრამის დამნეხებლის მიერ, აგრეთვე შეიძლება არ შევიდეს კომპანიის გამოშვებული და ფონდის მიერ შექმნილი ნებისმიერი ფინანსური ინსტრუმენტი, რომელიც კომპანიას საპენსიო პროგრამის აქტივებში თავისი შენატანების ხარჯზე არ გადაუცია ფონდისთვის.

პროგრამის აქტივებიდან სავარაუდო მოგება ასახავს საპენსიო ფონდის კუთვნილი ამ აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილებებს, რომლებიც ხორციელდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ფონდის მიერ შენატანების მიღებისა და გადახდების განხორციელების გავლენით. საპენსიო პროგრამის აქტივებიდან სავარაუდო და ფაქტობრივ მოგებას შორის სხვაობა შეადგენს აქტუარულ მოგებას (ზარალს) და სხვა აქტუარულ მოგებასთან (ზარალთან) ერთად შედის საპენსიო პროგრამის ვალდებულებებში.

პროგრამის აქტივებიდან სავარაუდო და ფაქტობრივი მოგების თანხის განსაზღვრის დროს შემოსავლის ნაწილიდან უნდა გამოირიცხოს ის სავარაუდო ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც არ იყო გათვალისწინებული პროგრამის ვალდებულებების შეფასებისათვის გამოყენებულ აქტუარულ პროგნოზებში.

საპენსიო პროგრამის ფონდირებული და არაფონდირებული აქტივები

მომუშავეთა საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამებით გათვალისწინებული გადახდების უზრუნველყოფის მიზნით თანხების დასაგროვებლად იქმნება სხვადასხვა ორგანიზაციები – საპენსიო ფონდები. ისინი შეიძლება იყოს სახელმწიფო, მუნიციპალური, ან ეკუთვნოდეს კორპორაციებს და კერძო პირებს. სახელმწიფო და მუნიციპალური საპენსიო ფონდები, ჩვეულებრივ, უზრუნველყოფენ დადგენილი შენატანების საპენსიო პროგრამებს. ასეთივე პროგრამებს განეკუთვნება სადაზღვევო კომპანი-

ებში საპენსიო გადახდების დაზღვევა შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ.

საპენსიო ფონდები შეიძლება დაარსდეს დამსაქმებელთა ჯგუფის საპენსიო პროგრამების დასაფინანსებლად. ამ ფონდებში თითოეულ დამსაქმებელს ჯგუფური საპენსიო პროგრამიდან აქვს დაფინანსების საერთო წილის ნაწილი. მაგრამ ყველაზე ხშირად საპენსიო ფონდების დაარსება ხდება დადგენილი გადახდების რამდენიმე ცალკეული (ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელი) საპენსიო პროგრამის დასაფინანსებლად. ასეთი საპენსიო ფონდები აგროვებენ რამდენიმე (მრავალი) საპენსიო პროგრამის აქტივებს, მართავენ ამ აქტივებს და უზრუნველყოფენ საპენსიო პროგრამების მონაწილეებისათვის საპენსიო გასამრჯელოების გადახდას. ამ ტიპის საპენსიო ფონდებში გადაცემული საპენსიო პროგრამების აქტივები ჩამოერთმევა საპენსიო პროგრამების დამწესებლებს. საპენსიო ფონდი იურიდიულად გამოყოფილია საპენსიო პროგრამების დამწესებელი ყველა კომპანიისგან, რომლებიც სარგებლობენ ამ ფონდის მომსახურებით. დებულების ან ხელშეკრულების თანახმად საპენსიო ფონდის აქტივები გამოიყენება მხოლოდ საპენსიო პროგრამაში მონაწილე მომუშავეებისთვის პენსიების გადახდის ვალდებულებების შესასრულებლად. ფონდის აქტივები საპენსიო პროგრამის დამწესებელი კომპანიის კრედიტორებისათვის ხელშეუხებელია. კომპანიის კრედიტორები კანონიერი გზით ვერ გაატარებენ ვერანაირ ზომებს. ფონდის აქტივები საპენსიო პროგრამის დამწესებელს არ უბრუნდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ფონდის აქტივები საკმარისზე მეტია საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შესასრულებლად. ზედმეტი თანხა უბრუნდება პროგრამის დამწესებელს ან ჩაეთვლება მომავალ გადახდებში. თუ საპენსიო ფონდის აქტივები საკმარისია პენსიების გასაცემად, საპენსიო პროგრამის დამწესებელს არა აქვს საპენსიო პროგრამის მონაწილეებისათვის პენსიების გადახდის იურიდიული ან სხვა ვალდებულება. ეს ვალდებულება ეკისრება საპენსიო ფონდს.

ასეთ პირობებში საპენსიო პროგრამის დამწესებლის ბალანსში საპენსიო პროგრამის აქტივები არ აისახება. ისინი ჩამოიწერება ბალანსიდან როგორც საპენსიო პროგრამის დაფინანსების მიზნით საპენსიო ფონდის სასარგებლოდ გასხვისებული. კომპანიის ბალანსში აისახება მხოლოდ ვალდებულებები საპენსიო ფონდის წინაშე. თუ ფაქტობრივი შენატანები აღემატება დარიცხულ გადასახადებს საანგარიშგებო თარიღისათვის, მაშინ ბალანსის აქტივში აისახება დებიტორული დავალიანება, როგორც ზედმეტი შენატანი საპენსიო ფონდის აქტივებში.

თუ დამწესებელი კომპანია არ სარგებლობს იურიდიულად დამოუკიდებელი საპენსიო ფონდის მომსახურებით და თვითონ იხდის საპენსიო

გასამრჯელოებს დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამის ან/და სულაც რამდენიმე პროგრამის მიხედვით, მაშინ მისი საპენსიო პროგრამის აქტივები არაფონდირებულია. ისინი სრულად აღირიცხება საპენსიო პროგრამის ბალანსში. ბუნებრივია, რომ საპენსიო პროგრამის ვალდებულებები ბალანსში აისახება მომავალი საპენსიო გადახდების სრული თანხით და შემცირდება მხოლოდ ფაქტობრივად გადახდილი პენსიების თანხით.

საპენსიო პროგრამის არაფონდირებული ვალდებულებები ამჟამად იშვიათად გვხვდება.

**ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში საპენსიო პროგრამის
მაჩვენებლის ასახვის მაგალითი (ლარი):**

მაჩვენებლები	20X1 წელი	20X2 წელი	20X3 წელი
ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება საპენსიო პროგრამის მიხედვით 31 დეკემბრის მდგომარეობით	32,150	37,930	39,880
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(30,580)	(34,310)	(38,280)
აუღიარებელი აქტუარული მოგება(ზარალი)	4,940	2,930	5,830
წინა მომსახურებების აუღიარებელი ღირებულება	-	-	-
ა. ვალდებულებები ბალანსის მიხედვით 31 დეკემბრის მდგომარეობით			
ვალდებულებები ბალანსის მიხედვით	6,510	6,550	7,430
მიმდინარე მომსახურების ღირებულება	4,100	4,400	4,700
პროცენტის თანხები	4,500	4,180	4,550
აქტივზე მოსალოდნელი შემოსავალი	(4,480)	(4,280)	(4,120)
საანგარიშგებო წელს აღიარებული აქტუარული მოგება(ზარალი)	(110)	(160)	-
წინა მომსახურებების ღირებულება	-	-	-
ბ. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯები			
ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში	40,10	4,140	5,130
გ. საპენსიო პროგრამის წმინდა ვალდებულებების ცვლილებების ანალიზური შემოწმება			
წმინდა ვალდებულებები 1 იანვრისთვის	6,200	6,510	6,550
ხარჯები	4,010	4,140	5,130
შენატანები საპენსიო ფონდში	(3,700)	(4,100)	(4,250)
წმინდა ვალდებულებები 31 დეკემბრისათვის	6,510	6,550	7,430

დ. საპენსიო ფონდის აქტივების ფაქტობრივი შემოსავლების ანალიზური შემოწმება			
საპენსიო ფონდის მოსალოდნელი შემოსავალი აქტივებიდან	4,480	4,280	4,120
საპენსიო პროგრამის აქტუალური მოგება-ზარალი აქტივებიდან	(1,000)	850	1,500
საპენსიო ფონდის ფაქტობრივი შემოსავლები აქტივებიდან	3,480	5,130	5,620

საპენსიო პროგრამის სეკვესტრები (შეკვეცა). სეკვესტრი (სიტყვა-სიტყვით – გამოყოფა) წარმოიქმნება საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების და მისი აქტივების გადაფასების შედეგად. მისი გამომწვევი მიზეზებია:

ა) საპენსიო გეგმაში მონაწილე მომუშავეთა რაოდენობის მნიშვნელოვანი შემცირება;

ბ) საპენსიო პროგრამის პირობებში ისეთი ცვლილებების შეტანა, როდესაც საპენსიო გადახდების გაანგარიშებისას ამჟამად დასაქმებულ მომუშავეთა მომავალი მუშაობის დროის დიდი ნაწილი აღარ იქნება გათვალისწინებული ან თვით გადახდები მნიშვნელოვნად შემცირდება.

სეკვესტრის შედეგად მნიშვნელოვნად იზღუდება ისეთი საპენსიო გასამრჯელოების გადახდა, რომელიც მნიშვნელოვან ცვლილებებს გამოიწვევს კომპანიის საქმიანობის ფინანსურ შედეგებში.

დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის მიხედვით საბოლოო ანგარიშსწორება წარმოიქმნება ისეთი გარიგების შედეგად, რომელიც შეწყვეტს შემდგომ იურიდიულ (ან ტრადიციულ) ვალდებულებებს მთელი თანხის საპენსიო გადახდების მიმართ. მაგალითად, ეს შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, თუ საპენსიო პროგრამის მონაწილეებს ურთიერთშეთანხმებით უზღვიან ერთადერთ გასამრჯელოს, და პენსიების გადახდის ვალდებულებები წყდება შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდეგ.

მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილების „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ შესაბამისად, კომპანიამ დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამასთან დაკავშირებული სეკვესტრის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შედეგად წარმოქმნილი მოგება და ზარალი უნდა აღიაროს სეკვესტრის ან საბოლოო ანგარიშსწორების მომენტში. სეკვესტრის ან საბოლოო ანგარიშსწორების შედეგად წარმოქმნილ მოგებაში ან ზარალში უნდა შევიდეს:

ა) გადახდებზე დაფუძნებული საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულების მიმდინარე ცვლილებები;

ბ) პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულების მიმდინარე ცვლილებები;

გ) შესაბამისი აქტუარული მოგება და ზარალი, აგრეთვე წინა მომსახურებების ღირებულება, რომელიც ადრე არ იყო აღიარებული.

მსს ფასს-ის 28.23-28.24 პუნქტების შესაბამისად, მოგებისა და ზარალის განსაზღვრა უნდა ეფუძნებოდეს საპენსიო პროგრამის ვალდებულებებსა და მის აქტივებს, გადაანგარიშებულს ბოლო მიმდინარე აქტუარული პროგნოზების, მიმდინარე საბაზრო საპროცენტო განაკვეთებისა და ფასების გამოყენებით.

მაგალითი: საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების მონაცემებისთვის ვისარგებლოთ წინა მაგალითში მოყვანილ ბალანსში 20X3 წლის 31 დეკემბრისათვის არსებული მონაცემებით. სეკვესტრის შედეგად ეს ვალდებულებები შემცირდა შემდეგნაირად: ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება შემცირდა 399 ლარით ანუ 10%-ით, ბოლო აქტუარული პროგნოზებისა და დისკონტის ნორმატიული განაკვეთის ერთეულების დაზუსტების გათვალისწინებით. პროგრამის სეკვესტრირებულ ნაწილში მითითებული აულიარებელი აქტუარული მოგება აგრეთვე 10%-ს შეადგენს. საბალანსო ვალდებულებებიდან გამოიანგარიშება მხოლოდ 5250 ლარი (5830 X 0.9). სეკვესტრთან დაკავშირებული ოპერაციებიდან მიღებული მოგება გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

მაჩვენებლები	20X3 წელი პროგრამის სეკვესტრამდე	20X3 წელი პროგრამის სეკვესტრის შემდეგ	განსხვავება: მოგება (-), ზარალი (+)
საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება	39,880	35,890	-3,990
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(38,280)	(38,280)	-
აულიარებული აქტუარული მოგება (ზარალი)	5,830	5,250	-580
ვალდებულებები 31 დეკემბრისათვის	7,430	2,860	-4,570

ამგვარად, მოგება საპენსიო პროგრამის სეკვესტრის შედეგად 20X3 წელს აღიარებული უნდა იქნეს 4,570 ლარის ოდენობით.

საპენსიო პროგრამის ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება ხდება იგივე კრიტერიუმებით, რომლებსაც ადგენს ფინანსური ინსტრუმენტებისათვის მსს ფასს-ის მე-11 და მე-12 განყოფილებები.

ცალკეულ კომპანიას შეუძლია ჩათვალოს და უნდა ჩათვალოს ერთი საპენსიო პროგრამის აქტივი სხვა საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შესასრულებლად მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა მას:

- აქვს იურიდიული უფლება გამოიყენოს ერთი საპენსიო პროგრამის ნამეტი სხვა საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების შესასრულებლად;
- განზრახული აქვს შეასრულოს ვალდებულებები სალდირების საფუძველზე ან გამოიყენოს ერთი საპენსიო პროგრამის აქტივების ნამეტიდან მიღებული სარგებელი, და ამავე დროს შეასრულოს სხვა საპენსიო პროგრამის ვალდებულებები. საპენსიო პროგრამის ვალდებულებების და აქტივების კლასიფიკაცია გრძელვადიანად და მოკლევადიანად აუცილებელი არ არის, მაგრამ მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილება „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ არ უკრძალავს კომპანიებს ასეთ კლასიფიკაციას თავის საანგარიშებო ბალანსებში.

ანგარიშგება საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების შესახებ

ანგარიშგება საპენსიო პროგრამების დადგენილი შენატანების შესახებ უნდა შეიცავდეს საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივების მონაცემებს და უნდა აღწერდეს ასეთი საპენსიო პროგრამის დაფინანსების წესებსა და პირობებს. ასეთი პროგრამის დაფინანსების პოლიტიკის გარდა, ანგარიშგებაში უნდა აისახოს მონაცემები საპენსიო ფონდში შენატანების შესვლის შესახებ, აგრეთვე მომუშავეთა და დამსაქმებელთა დავალიანება ფონდის წინაშე.

ანგარიშგება დადგენილი შენატანების საპენსიო პროგრამის შესახებ შედგება ოთხი ნაწილისგან:

- 1) ზოგადი ინფორმაცია საპენსიო პროგრამის მოქმედების იმ პერიოდის შესახებ, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდში საპენსიო გეგმაში შეტანილი წევრობის, ვადებისა და გადახდების პირობების, აგრეთვე ყველა სხვა პირობების ცვლილებები შედეგადად იყო;
- 2) ანგარიშგება ოპერაციებისა და საინვესტიციო საქმიანობის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდში;
- 3) ანგარიშგება საპენსიო პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- 4) ინფორმაცია საპენსიო პროგრამის საინვესტიციო პოლიტიკის შესახებ.

დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამის შესახებ ანგარიშგების შინაარსი:
ანგარიშგება პროგრამის პირობების, ვადებისა და გადახდების მოცულობის ცვლილებების შესახებ;
ანგარიშგება პროგრამის საინვესტიციო მოქმედების შესახებ;
ანგარიშგება პროგრამის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ;
პროგრამის საინფორმაციო პოლიტიკის აღწერა;
საანგარიშგებო პერიოდის ანგარიშგება მონაწილეებისა და დამწესებლების შენატანების შესახებ.

ანგარიშგება საპენსიო პროგრამის შესახებ უნდა შეიცავდეს აგრეთვე ინფორმაციას საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივების ცვლილებების შესახებ, რაც წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი სახით:

პროგრამის აქტივების ზრდა	პროგრამის აქტივების შემცირება
დამსაქმებელის შენატანები	გაცემული პენსიები, რომლებიც კლასიფიცირებულია გადახდების კატეგორიების მიხედვით
მომუშავეთა შენატანები	ადმინისტრაციული ხარჯები
შემოსავალი პროცენტებიდან და დივიდენდებიდან	ზარალი ინვესტიციების რეალიზაციიდან და მათი ღირებულების ცვლილებიდან
სხვა შემოსავლები	სხვა ხარჯები
მოგება ინვესტიციების რეალიზაციიდან და მათი ღირებულების ცვლილებიდან	მოგების გადასახადი
გადარიცხვები სხვა საპენსიო პროგრამებიდან	გადარიცხვები და სხვა საპენსიო პროგრამები
აქტივების ზრდის სხვა მუხლები	აქტივების შემცირების სხვა მუხლები

საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივების შესახებ ანგარიშგების შინაარსი:

1) სახეების მიხედვით კლასიფიცირებული აქტივები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის;

2) აქტივების შეფასების მიღებული მეთოდი;

3) დეტალური ინფორმაცია ინვესტიციების შესახებ:

- ინფორმაცია თითოეული ინვესტიციის შესახებ, რომელიც აღემატება პროგრამის აქტივების ღირებულების 5%-ს;

- ინფორმაცია თითოეული ინვესტიციის შესახებ, რომელიც აღემატება მოცემული ტიპის ფასიანი ქაღალდების ღირებულების 5%-ს;

- ცალ-ცალკე ინფორმაციები დამსაქმებლის კომპანიაში თითოეული ინვესტიციის შესახებ;

4) სხვა ვალდებულებები, გარდა კუთვნილი პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულებისა.

ანგარიშგება, რომელშიც მოცემულია საპენსიო პროგრამის შინაარსი, შეიცავს შემდეგ მონაცემებს:

1) დამსაქმებლების და ამ პროგრამაში მონაწილე ჯგუფების სახელწოდებები;

2) პროგრამის იმ მონაწილეთა რაოდენობა, რომლებიც იღებენ პენსიას, და სხვა მონაწილეთა რაოდენობა კატეგორიების მიხედვით;

3) პროგრამის ტიპი და მონაწილეთა შენატანები;

4) იმ პენსიების აღწერა, რომლებიც გაიცემა მოცემული საპენსიო პროგრამის მიხედვით;

5) პროგრამის შეწყვეტის და პენსიის უფლების დაკარგვის პირობები;

6) საანგარიშგებო პერიოდში პროგრამის პირობების განხორციელებული ცვლილებები.

მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილება მოითხოვს განმარტებებს იმ თანხების შესახებ, რომლებიც კომპანიის მიერ აღიარებულია დადგენილი შენატანების საპენსიო პროგრამების ხარჯებად. ამ ინფორმაციის განმარტების დროს აგრეთვე აუცილებელია ვიხელმძღვანელოთ მსს ფასს-ის 33-ე განყოფილების „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“ მოთხოვნების შესაბამისად, რომელიც ეხება მონაცემებს ძირითადი მმართველი პერსონალის სასარგებლოდ განხორციელებული შენატანების შესახებ.

დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამების შესახებ ანგარიშგების შედგენა შეიძლება სამი ფორმატიდან ერთ-ერთში, რაც დამოკიდებულია აქტუარული დაშვებებისა და პროგნოზების წარმოდგენისა და განმარტების მეთოდზე:

ა) ანგარიშგებაში შედის ნაწილი, რომელშიც ნაჩვენებია საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივები, კუთვნილი პენსიების აქტუარული დისკონტირებული თანხა და ჯამური ზრდა ან კლება. ანგარიშგებაში ცალკე ფორმის სახით შევა აქტუარის ანგარიშგება, რომელიც ადასტურებს კუთვნილი პენსიების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებას;

ბ) ანგარიშგება, რომელშიც შედის ინფორმაცია საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივებისა და მათი ცვლილებების შესახებ. კუთვნილი პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება მოცემულია ანგარიშგების შენიშვნებში. ანგარიშგებაში შეიძლება შევიდეს აგრეთვე აქტუ-

არის ანგარიშგება, რომელიც ადასტურებს კუთვნილი პენსიების აქტუარულ დისკონტირებულ ღირებულებას;

გ) ანგარიშგება, რომელშიც შედის ინფორმაცია საპენსიო პროგრამის წმინდა აქტივებისა და მათ ცვლილებების შესახებ, და აგრეთვე კუთვნილი პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც შედის აქტუარის ცალკე ანგარიშგებაში.

თითოეულ ფორმატში ანგარიშგებას შეიძლება დაერთოს მინდობილი მესაკუთრეების ანგარიშგებები, რომლებიც აგებულია ხელმძღვანელობის ან დირექტორების ანგარიშგების ან საინვესტიციო ანგარიშგების პრინციპით.

ასეთი ვრცელი განმარტება გვაძლევს იმის საშუალებას, რომ დავინახოთ განსხვავებები ანგარიშგებებს შორის, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ერთი ფორმატი უზრუნველყოფს აქტუარული დისკონტირებული ვალდებულებების პირდაპირ შედარებას საპენსიო პროგრამის აქტივებთან. ხოლო სხვა ფორმატები ასეთ შედარებას უზრუნველყოფენ სხვა გზით, როცა ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემულია კუთვნილი პენსიების აქტუარული დისკონტირებული ღირებულება, ან ის მოცემულია აქტუარის ცალკე ანგარიშგებაში, რომელიც დაერთვის საპენსიო პროგრამის შესახებ ანგარიშგების ძირითად ფორმატს. სტანდარტი გულისხმობს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს უნდა ჰქონდეთ საპენსიო ვალდებულებებისა და საპენსიო პროგრამის აქტივების ურთიერთშედარების შესაძლებლობა.

ინფორმაცია დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამების შესახებ, რომელიც მოცემულია ფინანსურ ანგარიშგებაში:

- სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გულისხმობს აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარებას;
- პროგრამის ზოგადი აღწერა;
- ბალანსში აღიარებული აქტივების და ვალდებულებების ურთიერთშედარება;
- პროგრამის აქტივების რეალურ ღირებულებაში შესული თანხები;
- ბალანსში აღიარებული ცვლილებებისა და ვალდებულებების ურთიერთშედარება;
- მოგების და ზარალის შესახებ ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია;
- პროგრამის აქტივებიდან ფაქტობრივი შემოსავალი;
- საანგარიშგებო პერიოდში გამოყენებული აქტუარული დაშვებები.

დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამის შესახებ ანგარიშ-გების მაგალითი (ათასი ლარი).

მაჩვენებლები	საანგარიშგებო წლისთვის	წინა წლისთვის
კომპანიის ბალანსში აღიარებული საპენსიო პროგრამის აქტივები და ვალდებულებები		
ფონდირებული ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულება	1,450	1,230
პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება	(1,268)	(1,039)
დისკონტირებული ღირებულება	182	191
არაფონდირებული ვალდებულებები	862	811
აუღიარებელი აქტუარული მოგება (ზარალი)	(17)	(9)
მიმდინარე მომსახურებების აუღიარებელი ღირებულება	(45)	(65)
წმინდა ვალდებულებები ბალანსში	982	928
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული საპენსიო პროგრამის აქტივების ცვლილებები		
მიმდინარე მომსახურებების ღირებულება	268	235
ვალდებულებების პროცენტი	189	156
პროგრამის მოსალოდნელი შემოსავალი აქტივებიდან	(174)	(148)
აღიარებული წმინდა აქტუარული ზარალი (მოგება) წლის განმავლობაში	(18)	13
წინა მომსახურებების ღირებულება	40	40
ზარალი (მოგება) პროგრამის სეკვესტრიდან და საბოლოო ანგარიშსწორებიდან	-	-
პერსონალის ხარჯები (საპენსიო პროგრამები) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მიხედვით	305	296
პროგრამის აქტივებიდან ფაქტობრივი შემოსავალი	175	136
ბალანსში აღიარებული საპენსიო პროგრამის წმინდა ვალდებულებების ცვლილებები		
წმინდა ვალდებულებები წლის დასაწყისისათვის	928	885
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული წმინდა ხარჯები	305	296
შენატანები	(348)	(253)
საზღვარგარეთ განხორციელებული პროგრამების კურსთაშორის სხვაობები	-	-
კომპანიების გაერთიანებით მიღებული ვალდებულებები	97	-
წმინდა ვალდებულებები წლის ბოლოსათვის	982	928

სტანდარტი მოითხოვს ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ან ცალკე ანგარიშის ფორმაში მიეთითოს საანგარიშგებო თარიღისათვის გამოყენებული ძირითადი აქტუარული დაშვებები, კერძოდ: დისკონტის განაკვეთები; პროგრამის აქტივებიდან შემოსავლის საპროგნოზო ნორმები ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი პერიოდების მიხედვით; იმ ხელფასებისა და სხვა ნებისმიერი მაჩვენებლების ზრდის საპროგნოზო ტემპები, რომლებიც საპენსიო პროგრამის პირობებით გამოიყენება საპენსიო გადახდების ზრდის საფუძვლად. ეს მაჩვენებლებია ინფლაციური ფაქტორები, სახელმწიფო პენსიების მოსალოდნელი ზრდა; სხვა ვარაუდები, რომლებიც ეხება სიცოცხლის ხანგრძლივობას, პენსიაზე ვადამდე გასვლას, გარკვეული ასაკის მიღწევის მაჩვენებლების ცვლილებას, სიკვდილიანობას და ა.შ. სტანდარტი ავალდებულებს ყოველი აქტუარული ვარაუდის შესახებ ინფორმაციის წარდგენას აბსოლუტურ გამოხატულებაში, და არა ორ ცვლადს შორის მიმართების სახით. ეს იმას ნიშნავს, რომ დისკონტის პროცენტის ნორმა, აქტივებიდან შემოსავლის საპროგნოზო განაკვეთი ან ხელფასის სავარაუდო ზრდა აღნიშნულია კონკრეტული სიდიდით. მაგალითად, საპროცენტო განაკვეთი – 9,4%, აქტივებიდან შემოსავალი – 11%, ხელფასის სავარაუდო ზრდა 8%-ით და ა. შ.

თუ აქტუარული შეფასება არ მომზადდა ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის, მაშინ ანგარიშგების მაჩვენებლები უნდა დაეფუძნოს ბოლო აქტუარულ შეფასებას. ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი უნდა იყოს საპენსიო პროგრამების შესახებ ანგარიშგების შედგენისათვის გამოყენებული ბოლო აქტუარული შეფასების შესრულების თარიღი.

• დადგენილი გადახდების საპენსიო პროგრამების გარდამავალი დებულებები

კომპანია, რომელმაც პირველად მიიღო მსს ფასს-ის 28-ე განყოფილება „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“, ვალდებულია განსაზღვროს საპენსიო პროგრამის გარდამავალი ვალდებულებები ახალი სტანდარტის დებულებების მიღების თარიღისათვის შემდეგი სქემით:

თუ გარდამავალი ვალდებულებების მიღებული სიდიდე ნაკლებია, ვიდრე ვალდებულებების თანხა, რომელიც აღიარებულია იმავე თარიღისათვის კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, მაშინ წარმოქმნილი მეტობა შეიძლება:

ა) საპენსიო პროგრამის ვალდებულებად აღიარდეს წარმოშობისთანავე;

ბ) გადანაწილდეს თანაბარ თანხებად ხუთ წელიწადზე და ანგარიშგებაში აღიარებული იყოს თანხის ერთი მეხუთედის ოდენობით ზრდა

ყოველწლიურად. მეთოდის არჩევა საბოლოოა და შემდგომში მისი გადახედვა აღარ შეიძლება.

როდესაც კომპანია ხუთი წლით ირჩევს გადამეტების თანხის გადანაწილების მეთოდს, ის ვალდებულია:

„(i) ბალანსში აღიარებული ნებისმიერი აქტივის შეფასების დროს გამოიყენოს მსს ფასს-ის დს125-ში აღწერილი საზღვრები;

(ii) თითოეული საანგარიშო თარიღისთვის განიმარტოს: (1) აუღიარებლად დარჩენილი ზრდის თანხა; და (2) მიმდინარე პერიოდში აღიარებული თანხა;

(iii) პროგრამის სეკვესტრის ან საბოლოო ანგარიშსწორების დროს ჩართოს აუღიარებელი გარდამავალი ვალდებულებების შესაბამისი ნაწილი ნებისმიერი შემდგომი მოგების ან ზარალის გაანგარიშებისას“.

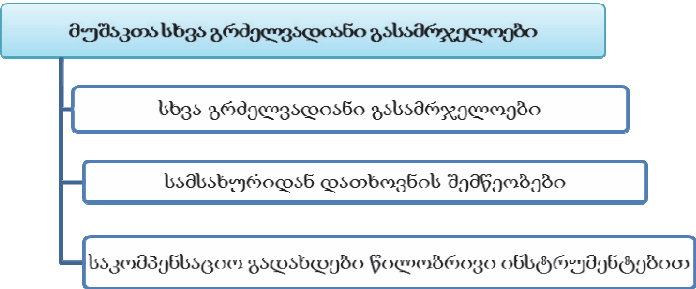
აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მსს ფასს-ის მიხედვით წარსულში განეული მომსახურებების მთლიანი ღირებულების აღიარება უნდა მოხდეს დაუყოვნებლივ, ყოველგვარი გადავადების გარეშე. ამ მიდგომით გამარტივებულია გაანგარიშებების მეთოდისა და არ მოითხოვება მონაცემების აღრიცხვა მრავალი წლის განმავლობაში და არც ყოველწლიური გაანგარიშებები იქნება საჭირო.

მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები

საპენსიო უზრუნველყოფის გარდა, მომუშავეთა გასამრჯელოების კიდევ სამი მიმართულება შეიძლება არსებობდეს:

- ✓ სხვა გრძელვადიანი (არასაპენსიო) გასამრჯელოები;
- ✓ სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობები;
- ✓ საკომპენსაციო გადახდები წილობრივი ინსტრუმენტებით.

საკომპენსაციო გადახდები წილობრივი ინსტრუმენტებით ასევე წარმოადგენს წილობრივი გადახდებით განხორციელებულ ოპერაციას, ამიტომ ეს კლასიფიკაცია პირობითია. წილობრივ გადახდასთან დაკავშირებული საკითხები სრულად განხილულია შემდგომ თავში.



მომუშავეთა გრძელვადიანი (არასაპენსიო) გასამრჯელოები.

სტანდარტით მათ მიეკუთვნება:

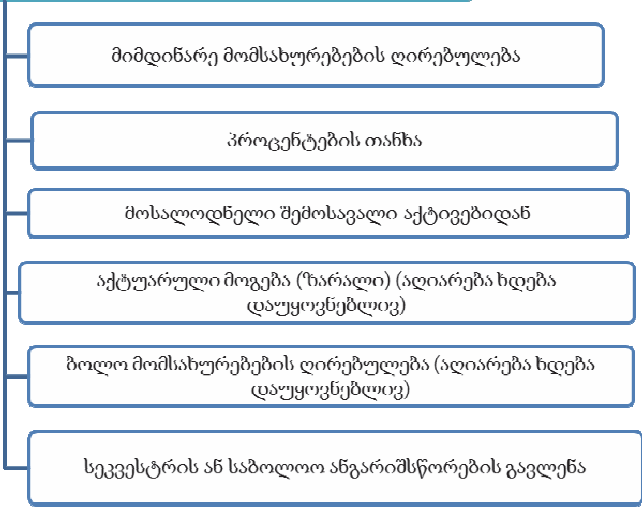
- ✓ გრძელვადიანი ანაზღაურებადი შვებულებები – შემოქმედებითი შვებულებები და ხანგრძლივი სტაჟის მქონე მომუშავეების ანაზღაურებული შვებულებები;
- ✓ გასამრჯელოები იუბილეებზე და სხვა ერთჯერადი გასამრჯელოები წელთა ნამსახურეობისათვის;
- ✓ შრომისუნარობის გრძელვადიანი შემწეობები;
- ✓ მონაწილეობა მოგებასა და პრემიებში, რომლებიც უნდა გაიცეს 12 თვის შემდეგ იმ პერიოდის დასრულებიდან, რომლის განმავლობაშიც მუშაკმა გამოიმუშავა შესაბამისი გასამრჯელო;
- ✓ ნებისმიერი სხვა გადავადებული გასამრჯელოები, რომლებიც უნდა გაიცეს 12 თვის შემდეგ იმ პერიოდის დასრულებიდან, რომლის განმავლობაშიც მუშაკმა გამოიმუშავა შესაბამისი გასამრჯელო;

სტანდარტი გულისხმობს, რომ მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი (არასაპენსიო) გასამრჯელოების შეფასებაში გაურკვეველობა უფრო ნაკლებია, ვიდრე საპენსიო პროგრამებით გასამრჯელოების გადახდაში. ამიტომ გვთავაზობენ შეფასების გამარტივებული მეთოდების გამოყენებას, რომლის დროსაც აქტუარული მოგებისა და ზარალის აღიარება ხდება დაუყოვნებლივ და მთლიანად, 10%-იანი დერეფნის გამოუყენებლად. აგრეთვე სამეურნეო მოვლენის მოხდენისთანავე ხდება წინა მომსახურებების მთელი ღირებულების აღიარება. გავიხსენოთ, რომ წინა მომსახურებების ღირებულება იწვევს სხვა გრძელვადიანი გადახდების ვალდებულებების გაზრდას (ან შემცირებას) იმ მომსახურებებთან დაკავშირებით, რომლებიც გასწიეს მუშაკებმა წინა პერიოდებში, ოღონდ ეს ვალდებულებები წამოიჭრა მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში გადახდების ოდენობის შეცვლის ან ახალი გადახდების შემოღების შედეგად.

ბოლო მომსახურების ღირებულებამ შეიძლება გაზარდოს ვალდებულებები ახალი გადახდების შემოღების და არსებული გადახდების გაზრდის დროს ან შეამციროს ისინი არსებული გადახდების შემცირების ან გამორიცხვის დროს.

კომპანიის ვალდებულებები მომუშავეთა სხვა გრძელვადიან არასაპენსიო გასამრჯელოებთან დაკავშირებით აისახება ასეთი გადახდების პროგრამების ვალდებულებების დისკონტირებული ღირებულებით, რასაც გამოაკლდება პროგრამის აქტივების რეალური ღირებულება საანგარიშგებო თარიღისათვის, თუ არსებობს ისეთი აქტივები, რომლებიც უშუალოდ მოცემული ვალდებულებების შესასრულებლადაა განკუთვნილი. თუ არასაპენსიო გრძელვადიანი გადახდებისთვის განკუთვნილი აქტივების ფონდირება არ ხდება, მაშინ კომპანიის ბალანსზე აისახება გადახდების დისკონტირებული ვალდებულებების მთლიანი ღირებულება.

**შემოსავლებად აღიარებული სხვა გრძელვადიანი
გასამრჯელოების ვალდებულებები**



ჩამოთვლილი მუხლები ხარჯებში აღიარდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ნებისმიერი სხვა მსს ფასს-ის თანახმად ისინი არ არიან აღიარებული რომელიმე აქტივების, მაგალითად, ძირითადი საშუალებების ან მარაგების თვითღირებულებად.

თუ გრძელვადიანი შრომისუუნარობის შემწეობის ოდენობა მუშაობის სტაჟზე არ არის დამოკიდებული, ის არ დაირიცხება ვალდებულებად მომუშავეებისათვის ხელფასის გადახდისას. შემწეობის გადახდის ხარჯები აღიარებულ იქნება იმ პერიოდის ხარჯად, რომელშიც ხორციელდებოდა მათი გადახდა.

სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობა ეძლევა მუშაკს პენსიის უფლების მოპოვებამდე და საპენსიო ასაკის მიღწევამდე კომპანიის ინიციატივით შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტის შედეგად. სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობა მუშაკს მიეცემა მაშინაც, თუ ის დათანხმდა სამსახურიდან საკუთარი სურვილით განთავისუფლებაზე იმ პირობით, რომ სანაცვლოდ მას მიეცემა სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობა. მომუშავეთა სხვა არასაპენსიო გრძელვადიანი გასამრჯელოებისაგან განსხვავებით, რომლებიც მუშაკებს ეძლევათ კომპანიაში მუშაობის დროს, სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობები გაიცემა სამსახურის (შრომითი ხელშეკრულების) შეწყვეტის შემდეგ. თუ განთავისუფლების დროს გასამრჯელო გაიცემა მომუშავეებთან შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტის მიზეზის მიუხედავად, მაშინ ის არ შეიძლება ჩაითვალოს სამსახურიდან

დათხოვნის შემწეობად. ეს არის გასამრჯელოს ერთ-ერთი ფორმა შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტის შემდეგ, მაგრამ ეს არ არის სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობა.

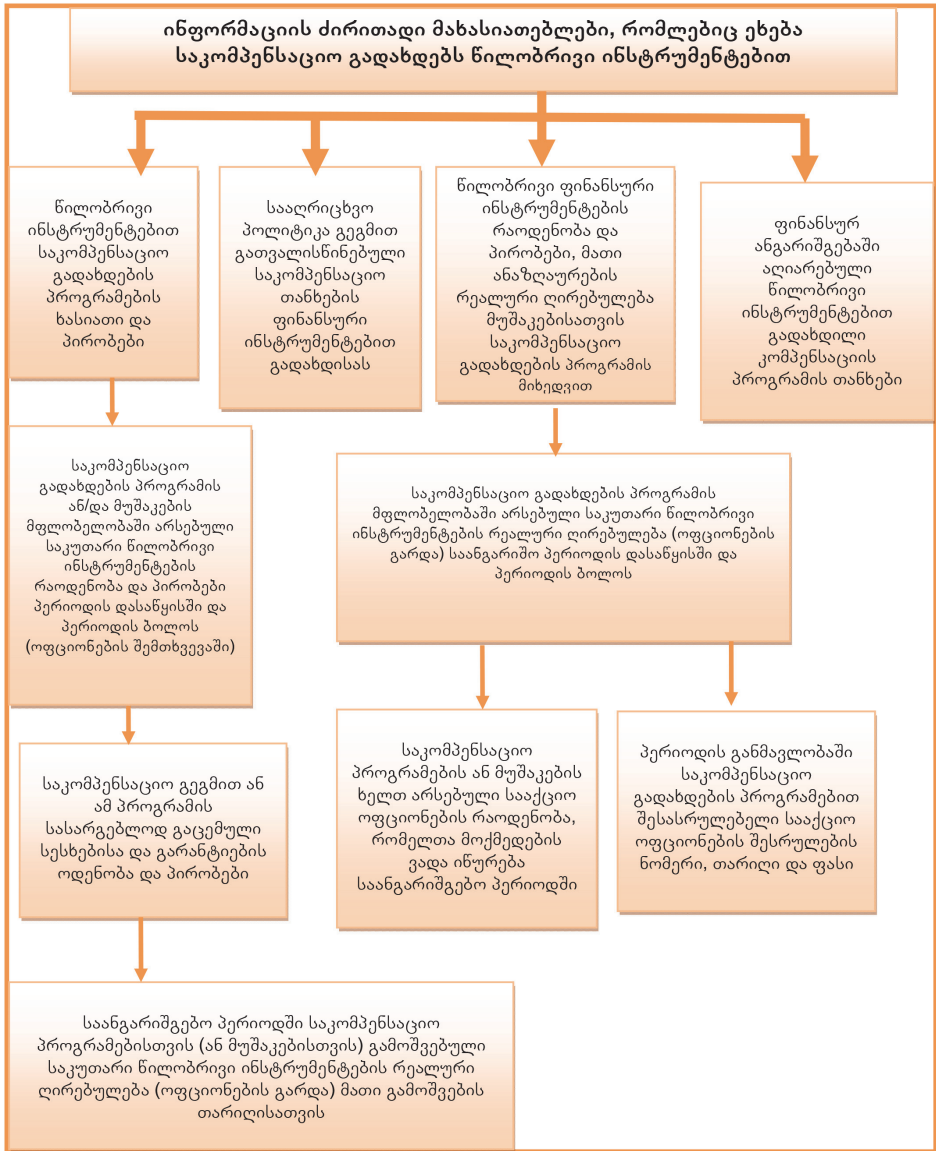
სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობა არის გადასახადი კომპანიის მოთხოვნით იძულებითი განთავისუფლებისათვის. მისი გადახდის ხარჯები არ მოიცავს რაიმე ეკონომიკურ სარგებელს არც ახლა და არც მომავალში. ისინი დაუყოვნებლივ უნდა იყოს აღიარებული მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯად.

თუ სამსახურიდან დათხოვნის შემწეობის გადახდა მოხდება საანგარიშგებო თარიღიდან 12 თვის ან უფრო ხანგრძლივი პერიოდის შემდეგ, ის ბალანსში აღიარდება ვალდებულებების დისკონტირებულ თანხად, იმავე წესით, რომელიც გათვალისწინებულია დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამებისათვის. თუ მუშაკებს შესთავაზეს საკუთარი სურვილით განთავისუფლება, ვალდებულების დისკონტირებული თანხა ფასდება იმ მომუშავეთა რაოდენობის მიხედვით, რომლებიც, სავარაუდოდ, დათანხმდებიან განთავისუფლების შეთავაზებასა და შემწეობების ოდენობაზე, რაც განსხვავდება მომუშავეთა სპეციალობის ან დარგების მიხედვით.

საკომპენსაციო გადახდა წილობრივი ინსტრუმენტებით ხორციელდება მუშაკებთან შეთანხმებით, რომლებსაც უფლება აქვთ მიიღონ თვით კომპანიის ან მისი სათავო კომპანიის გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტები. შესაძლებელია სხვაგვარი შეთანხმებაც, როცა მომუშავეების წინაშე კომპანიის ვალდებულებების სიდიდე დამოკიდებულია კომპანიის გამოშვებული წილობრივი ინსტრუმენტების მომავალ ფასზე.

ჩვეულებრივ, კომპენსაციის გეგმებში შედის: ა) მომუშავეებისთვის აქციების, აქციების ოფციონების, სხვა წილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვება იმ რეალურ ღირებულებაზე დაბალ ფასად, რომლითაც ეს ინსტრუმენტებია გამოშვებული ან შეიძლება გამოშვებული იყოს მესამე პირებისაგან შესაძენად ბ) ფულადი გადახდები, რომელთა ოდენობა დამოკიდებულია მოცემული კომპანიის აქციების მომავალ საბაზრო ღირებულებაზე.

სტანდარტი არ მოითხოვს, რომ აღრიცხვაში შეფასდეს და აღიარდეს მომუშავეებისათვის წილობრივი ინსტრუმენტებით საკომპენსაციო გადახდების პროგრამები. ის მოითხოვს მხოლოდ იმ ინფორმაციის განმარტებითი შენიშვნების სახით წარდგენას, რომელიც დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს იმის შეფასებაში, თუ რა გავლენას ახდენს წილობრივი ინსტრუმენტებით საკომპენსაციო გადახდები ანგარიშგების წარმდგენი კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობაზე და ფულადი სახსრების მოძრაობის მაჩვენებლებზე.



თუ წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების დადგენა შეუძლებელია, მაშინ ეს გარემოება აუცილებლად უნდა განიმარტოს ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

იმ წილობრივ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებით, რომლებიც ეკუთვნის საკომპენსაციო გეგმებს ან კომპანიების მუშაკებს, აგრეთვე გამოშვებულია საანგარიშგებო პერიოდში ამ მიზნებისთვის, უნდა განიმარტოს შემდეგი ინფორმაცია, რომელიც განზოგადებულია ცხრილის სახით.

წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტების დასახელება	მაჩვენებლები	იმყოფება წილობრივი ინსტრუმენტებით საკომპენსაციო გადახდების პროგრამების მფლობელობაში (ცალკე – მომუშავეების მფლობელობაში)		გამოშვებულია საანგარიშგებო პერიოდში
		პერიოდის დასაწყისში	პერიოდის ბოლოს	
1	2	3	4	5
აქციები	რაოდენობა მუდმივი დივიდენდის გადახდით			
	რაოდენობა ხმის მიცემის უფლებით			
აქციების ოფციონები	კონვერტაციის უფლება			
	შესრულების ვადა			
	შესრულების ფასი			
	რეალური ფასი			
სხვა წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტები	მოქმედების დამთავრების ვადა (თარიღი)			
	მიღებულია ასანაზღაურებლად (ფულადი ერთეულები)			

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში წარდგენილი უნდა იყოს ის ინფორმაცია, რასაც მოითხოვს მსს ფასს-ის 33-ე განყოფილება „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“.

გასამრჩელოები და გადახდები წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტებით

მსს ფასს-ის 26-ე განყოფილება „წილობრივი გადახდა“ უნდა გამოიყენოს იმ გარიგებების ასახვისათვის, რომლებითაც ორგანიზაცია იღებს საქონელს ან მომსახურებას თავისი წილობრივი ინსტრუმენტების (აქციების, ოფციონების და ა. შ.) უზრუნველსაყოფად. სტანდარტი გამოიყენება აგრეთვე იმ გარიგებების მიმართ, რომლებშიც წილობრივი ინ-

სტრუმენტების უზრუნველყოფა საქონლისა და მომსახურების ნაცვლად ხორციელდება ფულადი თანხებით, გარდა ბიზნესის გაერთიანების გარიგებებისა.

დაქირავებული მომუშავეების მიერ ორგანიზაციისათვის განეული მომსახურება ხშირად ანაზღაურდება ნილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების შეთანხმების საფუძველზე. ამ სტანდარტის ძირითად ნაწილში ასახულია დაქირავებული მომუშავეების ანაზღაურების გარიგებების რეგულირება და აღრიცხვა. ამიტომ მსს ფასს-ის 26-ე განყოფილების „ნილობრივი გადახდა“ მოთხოვნების გამოყენება და განხილვა ყველაზე უფრო მეტად გასამრჯელოებთან არის დაკავშირებული და შესაბამისად, ამ ნაწილთან ერთად განვიხილავთ.

ნილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების გარიგებების აღიარება ხორციელდება საქონლის მიღების ან მომსახურების გამოყენებისას. მიღებული საქონელი ან მომსახურება აღიარდება აქტივად, და თუ ისინი არ დააკმაყოფილებენ აქტივებად აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა აღიარდეს ხარჯებად საანგარიშგებო პერიოდში (ან მომავალ პერიოდებში, რაც დამოკიდებულია მოცემული ოპერაციის კლასიფიკაციაზე).

ნილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდებისას გარიგებები აისახება პირდაპირ ორგანიზაციის საკუთარი კაპიტალის ანგარიშის კრედიტში. თუ მომსახურება ან საქონელი მიღებული იყო ნილობრივი ინსტრუმენტებით ფულადი გადახდების გარიგების შედეგად, მაშინ ორგანიზაციამ უნდა აღიაროს ანგარიშსწორებების შესაბამისი ანგარიშის მიმართ კრედიტის ვალდებულება.

ნილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების ოპერაციების შეფასება ხორციელდება მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულებით. მოცემული თანხით იზრდება ორგანიზაციის კაპიტალის ანგარიშიც. თუ მიღებული საქონლის (მომსახურების) რეალური ღირებულების უტყუარი განსაზღვრა შეუძლებელია, მათი ღირებულება (და კაპიტალის შესაბამისი ზრდა) განისაზღვრება გადაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების საფუძველზე.

გარდა ფულადი ფორმით გადახდილი ანაზღაურებისა, საწარმოს დაქირავებულმა მუშაკებმა შრომის გასამრჯელო შეიძლება მიიღონ აქციების, აქციების ოფციონების ან სხვა ნილობრივი ინსტრუმენტების სახით. მომუშავეთა მიერ განეული მომსახურების რეალური ღირებულების განსაზღვრა ხშირად შეუძლებელია, მით უმეტეს, რომ გასამრჯელო მიიჩნევა იმის ნახალისებად, რომ მუშაკებმა არ შეწყვიტონ ორგანიზაციასთან შრომითი ურთიერთობები, ან დამატებით ბონუსად მათი მუშაობის შედეგების გაუმჯობესებისთვის. ასეთ შემთხვევებში მომსახურების რეალური ღირე-

ბულება ფასდება იმ ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების მიხედვით, რომლებითაც უნდა მოხდეს გასამრჯელოს გადახდა.

მომუშავეთა მომსახურების ღირებულების აღიარების პირობები დაკავშირებულია ნილობრივ ფინანსურ ინსტრუმენტებზე უფლების მიღების დროსთან. თუ მუშაკის მიერ მომსახურების (შრომის) გასამრჯელოს სახით მიღებულ ნილობრივ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული ყველა უფლება მუშაკზე გადადის გადახდის მომენტში, მაშინ ორგანიზაცია ვალდებულია მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში აღიაროს მიღებული მომსახურების მთლიანი ღირებულება და ასახოს ის, როგორც საკუთარი კაპიტალის ზრდა.

ზოგჯერ ხდება, რომ მუშაკებს გასამრჯელო ეძლევათ საწარმოს აქციების ოფციონების სახით იმ პირობით, რომ ისინი არ განყვეტენ მასთან დადებულ შრომით კონტრაქტს ვთქვათ, მომდევნო სამი წლის განმავლობაში. ამგვარად, ისინი ნილობრივ ინსტრუმენტებზე ყველა უფლებას მიიღებენ მხოლოდ აღნიშნული ვადის გასვლის შემდეგ. საწარმო ვალდებულია დადგენილი ვადის განმავლობაში თანაბარზომიერად აღიაროს თავისი მომუშავეების მომსახურების ღირებულება და გაზარდოს კაპიტალი იმისათვის, რომ აღნიშნული ვადის ბოლოს მოცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების ღირებულება სრულად აღიარდეს. შესაძლოა შეთანხმების პირობები არ შესრულდეს, მაგალითად, დაირღვეს შრომითი ხელშეკრულების პირობები, რაც გამოიწვევს იმას, რომ შესაბამისი ნილობრივი ინსტრუმენტების მიმართ უფლებები ვერ განხორციელდება. მაგრამ ორგანიზაციას არ შეუძლია აღადგინოს მიღებული მომსახურების მანამდე აღიარებული თანხა. სტანდარტი შესაძლებლობას აძლევს საწარმოს მოცემული თანხები კაპიტალის ერთი შემადგენელი ნაწილიდან მეორეში გადაიტანოს, მაგალითად, სანესდებო კაპიტალიდან საემისიო კაპიტალში.

ნილობრივი ინსტრუმენტები შეიძლება მიეცეს მუშაკს იმ პირობით, რომ ის მიაღწევს გარკვეულ ეკონომიკურ მაჩვენებლებს და განაგრძობს შრომითი ხელშეკრულებით მუშაობას მანამ, სანამ ამ მაჩვენებლებს არ მიაღწევს. წინა შემთხვევისგან განსხვავებით, ამ შემთხვევაში არ არსებობს შესრულებისა და ნილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლებების გამოყენების კონკრეტული ვადა.

აქციების ოფციონის წარდგენის თარიღისათვის საწარმო ვალდებულია გამოიანგარიშოს მუშაკისთვის ნილობრივი უფლებების მინიჭების შესაძლო ხელსაყრელი ვადა, მომუშავეების მიერ შეთანხმების შესრულების ყველაზე სავარაუდო ვადის გათვალისწინებით. გარკვეულ პირობებში ეს ვადა შეიძლება გადაიხედოს.

გადაცემული ნილობრივი ინსტრუმენტების რეალურ ღირებულებას ორგანიზაცია განსაზღვრავს საბაზრო ფასებით (ასეთის არსებობის შემ-

თხვევაში), იმ პირობების გათვალისწინებით, რომლებითაც არის გადაცემული ეს ნილობრივი ინსტრუმენტები.

საბაზრო ფასების არარსებობის შემთხვევაში სტანდარტი ავალდებულებს ორგანიზაციას, რომ მან გაანგარიშებები ჩაატაროს ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისათვის გამოსადეგი შერჩეული მეთოდების საფუძველზე, რომლის საშუალებითაც შეიძლება იმის დადგენა, თუ როგორი იქნებოდა ნილობრივი ინსტრუმენტის ფასი, თუ გარიგებას დადებდა ორი დამოუკიდებელი მხარე, რომლებსაც ექნებოდათ შესაბამისი ინფორმაცია და მოისურვებდნენ ასეთი გარიგების დადებას.

ამასთან ერთად, აუცილებელია ყველა იმ ფაქტორის და აღბათობის გათვალისწინება, რომლებსაც ჩვეულებრივ ითვალისწინებენ ასეთი გარიგებების დადების დროს.

მაგალითად, მუშაკისათვის აქციების გადაცემის დროს საჭიროა გავითვალისწინოთ შემდეგი: დივიდენდები დაერიცხება (არ დაერიცხება) ნილობრივი უფლებების მიღების პერიოდის განმავლობაში, ან აქციებზე უფლებების მიღების შემდეგ, მოქმედებას იწყებს შეზღუდვები.

აქციების ოფციონების შემთხვევაში საქმე რთულადაა, რადგან მათი საბაზრო ფასები ხშირად არ არსებობს, თვით ოფციონები კი გაიცემა ხანგრძლივი დროით და, ჩვეულებრივ, სრულდება ვადამდე, რის გამოც ვერ ვიხელმძღვანელებთ მის ფასი-ის გაანგარიშების მიღებული ფორმულებით.

ნებისმიერი მეთოდების და ფორმულების გამოყენების დროს ოფციონების შეფასებისთვის გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- ✓ ოფციონის შესრულების ფასი და მისი მოქმედების ვადა;
- ✓ საბაზო აქციების მიმდინარე ფასი და მათი ფასების მოსალოდნელი ცვლილება (ცვალებადობა);
- ✓ აქციებზე დივიდენდების სავარაუდო ღირებულება;
- ✓ პროცენტის განაკვეთი რისკების გარეშე ოფციონის მოქმედების ბოლომდე.

ასევე გასათვალისწინებელია ოფციონის ვადამდე შესრულება და მისი შესრულების დროსთან დაკავშირებული სხვა ფაქტორები.

ოფციონის ვადამდე შესრულების შეფასებისთვის გათვალისწინებული უნდა იყოს:

- ✓ უფლებების მიღების პერიოდის ხანგრძლივობა;
- ✓ იმ პერიოდის ხანგრძლივობა, რომლის განმავლობაშიც ასეთი ოფციონები შეუსრულებელი რჩებოდა;
- ✓ საბაზო აქციების ფასი და მათი მოსალოდნელი ცვლილება;
- ✓ მუშაკის დონე კომპანიის სტრუქტურაში, რომელიც გავლენას ახდენს ოფციონის ვადამდე გამოყენების სურვილზე.

წილობრივი ინსტრუმენტებით ფულადი გადახდების საფუძველზე გასამრჯელოები წარმოიქმნება, მაგალითად, თუ ორგანიზაცია აძლევს მუშაკებს წილობრივი ინსტრუმენტების საფონდო ღირებულების ნამეტისა და მისი ფულადი თანხებით მიღების უფლებას ან უფლებას აქციების დაფარვაზე.

ორგანიზაცია ვალდებულია აღიაროს მომსახურების ღირებულება და გადახდის ვალდებულება დაქირავებული მომუშავეების მიერ მომსახურების განწვევისთანავე. ვალდებულება შეფასდება გარიგების დასაწყისშივე და შემდეგ უნდა დაზუსტდეს მისი რეალური საანგარიშო ღირებულება დაფარვის თარიღამდე.

ინფორმაცია წილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების შესახებ ანგარიშგებაში მოცემული იქნება მისი მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანი სამი ძირითადი მახასიათებლებიდან გამომდინარე:

- 1) წილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების იმ შეთანხმებების ხასიათი და მასშტაბები, რომლებიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- 2) საანგარიშგებო პერიოდში გამოყენებული მომსახურებისა და წილობრივი ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდები;
- 3) წილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების გარიგებების ზეგავლენა ორგანიზაციის ფინანსურ შედეგებზე და ფინანსურ მდგომარეობაზე.

ინფორმაცია წილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების შეთანხმებების შესახებ უნდა შეიცავდეს წილობრივი ინსტრუმენტებით გადახდების თითოეული იმ შეთანხმების აღწერას, რომლებიც მოქმედებდნენ საანგარიშგებო პერიოდში. მსგავსი შეთანხმებები შეიძლება გაერთიანდეს, თუ კი ეს ხელს არ უშლის ჩატარებული ოპერაციების ხასიათისა და ჩატარებული ოპერაციების მოცულობის გაგებას.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მოცემული უნდა იყოს იმ ოფციონების რაოდენობა და შესრულების გასაშუალოებული ფასები, რომლებიც:

- ✓ მიმოქცევაში იყო საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში;
- ✓ წარმოდგენილი იყო საანგარიშგებო პერიოდში;
- ✓ ამოიწურა საანგარიშგებო პერიოდში;
- ✓ შესრულდა მოცემულ პერიოდში;
- ✓ მიმოქცევაში იყო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;
- ✓ სრულდებოდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს.

აქციებზე ოფციონების რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდების წარდგენით ორგანიზაციამ უნდა აჩვენოს აქციებზე ოფციონების ფასის განსაზღვრის მისაღები მოდელი და საანგარიშგებებისათვის საჭირო საწყისი მონაცემები, მათ შორის აქციის საშუალო ფასი, შესრულების ფასი, სავარაუდო/მოსალოდნელი ცვლილება, ოფციონის მოქმედების ვადა, მოსალოდნელი დივიდენდები და გამოყენებული მოდელისათვის საჭირო სხვა მონაცე-

მები. რაც შეეხება სხვა წილობრივ ინსტრუმენტებს (თუ მათი შეფასებისთვის არ გამოუყენებიათ საბაზრო ფასები), უნდა მიეთითოს რეალური ღირებულების განსაზღვრის ხერხი, გაანგარიშებაში დივიდენდის და სხვა მაჩვენებლების ჩართვა, მათი საანგარიშოდ მიღებული მახასიათებლები.

ინფორმაცია წილობრივი ინსტრუმენტების საფუძველზე დადებული გარიგებების შესახებ უნდა დაეხმაროს ანგარიშგების მომხმარებლებს იმის გაგებაში, თუ რა გავლენა იქონია მოცემულმა შეთანხმებებმა ორგანიზაციის მოგებისა და ზარალის მაჩვენებლებზე, მის ფინანსურ მდგომარეობაზე; უნდა აჩვენოს აღიარებული ერთობლივი ხარჯი როგორც ასეთი შეთანხმებების შედეგი, აგრეთვე იმ ვალდებულებების ერთობლივი საბალანსო ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, რომელიც წარმოიშვა წილობრივი ინსტრუმენტების საფუძველზე დადებული შეთანხმებების შედეგად.

2.3. პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

თანამედროვე ეკონომიკური ცხოვრება ახალ მოთხოვნებს აყენებს იმ ინფორმაციის მიმართ, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვა წარუდგენს სამეურნეო საქმიანობის მონაწილეებს. სულ უფრო ცხადი ხდება, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ტრადიციულ მეთოდებს ობიექტური საზღვრები გააჩნია, რომლებიც ზოგ შემთხვევაში საშუალებას არ აძლევს დაინტერესებულ პირებს შეიმუშაონ რეალობიდან გამომდინარე შეხედულება ანგარიშვალდებული საწარმოს მდგომარეობის შესახებ. ამ პრობლემის გადაჭრის ერთ-ერთ საშუალებად, აღრიცხვის თანამედროვე თეორია პრაქტიკაში საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფაქტების სავარაუდო შეფასებების სულ უფრო ხშირად გამოყენებას მიიჩნევს. **ბუღალტრულ აღრიცხვაში ზუსტი (თეთრამდე) შეფასებიდან სავარაუდო შეფასებაზე გადასვლა** – ეს სააღრიცხვო მეთოდოლოგიის განვითარებაში გადადგმული კიდევ ერთი ნაბიჯია.

ფასს-ით ნებადართულია პირობითი ვალდებულებების შეფასება და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში. პირობითი ვალდებულებები, ანუ *contingent liabilities* – ვალდებულებებია, რომლებიც არ არის აღიარებული ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ მათ შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია განმარტებით შენიშვნებში. ეს საკითხი საწარმოების მხრიდან ხშირად ნაკლებად აქტუალურია, რადგან ვალდებულებათა მოცემული ტიპი პირდაპირ გავლენას არ ახდენს ანგარიშგებაზე, მაგრამ ყურადღების მიღმა მათი დატოვება არ შეიძლება. ასე თუ ისე, პირობითი ვალდებულება პოტენციურად შეიძლება გადაიქცეს რეალურ ვალდებულებად, რომელიც მომავალში დასაფარი გახდება. ამ საკითხის მნიშვნელობიდან გა-

მომდინარე, 1978 წელს პირველმა სტანდარტმა - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ განიხილა ეს თემა, რაც შემდგომში აისახა ბასს 10-ში - „საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები.“

მსს ფასს-ის მოთხოვნების შესაბამისად მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების საბაზისო იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ მაქსიმალურად სრულად უნდა წარუდგინოს მომხმარებლებს საწარმოს რეალურად არსებული ფინანსური მდგომარეობის მახასიათებლები. მოცემული დებულების რეალიზება აუცილებელს ხდის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი იყოს არა მხოლოდ ფირმის ფინანსური მდგომარეობის სურათის ელემენტების შეფასება, რომლებიც უკვე არსებული სამეურნეო ფაქტების შედეგს წარმოადგენს, არამედ იმ სამეურნეო ფაქტებთან დაკავშირებული შეფასებებიც, რომლებსაც ალბათობის ხასიათი აქვს.

ამასთან, ინფორმაცია ასეთი პოტენციური მოვლენის შესახებ იმდენად მნიშვნელოვანია ანგარიშგების მომხმარებლისთვის, რომ მასში სავარაუდო მონაცემების წარმოდგენა მას უფრო საიმედოს ხდის.

პირობითი ვალდებულებები

მსს ფასს-ის 21-ე განყოფილება „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ პირობით ვალდებულებას ასე განსაზღვრავს:

ა) საწარმოს სახელშეკრულებო ვალდებულება:

(i) სხვა საწარმოს გადასცეს ფულადი სახსრები ან სხვა ფინანსური აქტივები; ან

(ii) პოტენციურად არახელსაყრელი პირობებით სხვა საწარმოს გაუცვალოს ფინანსური აქტივები ან ვალდებულებები; ან

ბ) ხელშეკრულება, რომელიც დაიფარება ან შესაძლებელია დაიფაროს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტებით და წარმოადგენს:

(i) არანარმოებულ ინსტრუმენტს, რომლისთვისაც საწარმო გადასცემს ან შესაძლოა იძულებული იყოს გადასცეს ცვლადი რაოდენობის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები; ან

(ii) წარმოებულს, რომელიც დაიფარება ან შეიძლება ნებისმიერი ფორმით დაიფაროს გარდა დადგენილი ოდენობის ნაღდი ფულის ან სხვა ფინანსური აქტივების გაცვლისა, საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების ფიქსირებულ რაოდენობაზე. ამ მიზნებისათვის საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები არ მოიცავს ისეთებს, რომლებიც თავისთავად წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტების მისაღებად ან გადასაცემად გაფორმებულ კონტრაქტებს“.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, პირობით ვალდებულებებში მოიაზრება ისეთი ვალდებულებები, რომელთა აღიარება ვერ მოხდება ბუღალ-

ტრულ ბალანსში იმის გამო, რომ ისინი ვერ აკმაყოფილებენ ან ვალდებულების განსაზღვრებას, ან მისი აღიარების კრიტერიუმებს.

პირობითი ვალდებულების განსაზღვრის (ა) პუნქტი მიუთითებს მოვალეობაზე, რომლის არსებობა შესაძლებელია მხოლოდ წარსულში მომხდარი მოვლენებით. იმისათვის, რომ ასეთი ვალდებულება განვიხილოთ, როგორც მიმდინარე და ვალიაროთ, მომავალში უნდა მოხდეს (ან არ უნდა მოხდეს) ერთი ან რამდენიმე მოვლენა, რომლებსაც კომპანია არ მართავს.

(ბ) პუნქტში განხილულია მიმდინარე ვალდებულება, რომლის აღიარება არ ხდება იმ მიზეზით, რომ: (1) ან რესურსების გადინება მისი შესრულების შემთხვევაში არ არის სავარაუდო, (2) ან ვალდებულების რაოდენობრივ მნიშვნელობას არ გააჩნია საიმედო შეფასება. თუმცა, იმ შემთხვევაში, როდესაც ხდება ბიზნესის გაერთიანების დროს კომპანიათა ჯგუფის კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენა, პირობითი ვალდებულებების, თუ მათი შეფასება შესაძლებელია, აღიარება ხდება ბუღალტრულ ბალანსში. გარდა ამისა, თუ არსებობს ვალდებულება, რომელზედაც კომპანია სოლიდარულად და ინდივიდუალურად პასუხისმგებელია, იგი წარმოადგენს პირობით ვალდებულებას სხვა მხარეების მიერ მოსალოდნელი რეგულირების ნაწილში. ამ შემთხვევაში კომპანიამ უნდა აღიაროს შეფასებითი ვალდებულება მოვალეობის ნაწილში, რომელიც უნდა დაარეგულიროს საკუთარი რესურსების ხარჯვის გზით, თუ მათი საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

როგორც ზემოთ მოყვანილი განმარტებიდან გამომდინარეობს, პირობითი ვალდებულება – ეს ვალდებულებაა, რომელსაც „ცოტა აშორებს“ შეფასებით ვალდებულებამდე. შეფასებითი ვალდებულებების აღიარების პრინციპია:

- იგი წარმოიქმნება წარსული მოვლენის შედეგად;
- არსებობს ვალდებულებების დაფარვისათვის რესურსების გადინების მაღალი ალბათობა;
- შესაძლებელია საიმედოდ შეფასება.

თუ აღიარების ბოლო ორი კრიტერიუმი არ სრულდება, ან რესურსების გადინების ალბათობა 50%-ზე ნაკლებია, ან შეუძლებელია ვალდებულების მნიშვნელობის საიმედო შეფასება, მაშინ შეფასებითი ვალდებულების ნაცვლად მივიღებთ პირობით ვალდებულებას. ასეთი სიტუაცია ჩვეულებრივი მოვლენაა. როდესაც კომპანიის მენეჯმენტი აანალიზებს ვალდებულებებს საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ყველა მათგანი ვერ დააკმაყოფილებს შეფასებითი ვალდებულების აღიარების კრიტერიუმს. თუ მოხდა მოვლენა, რომელიც მიუთითებს ვალდებულების არსებობას, მაგრამ თუ დანარჩენი ორი კრიტერიუმი შესრულდება,

ლებული არ არის, ასეთი მიმდინარე ვალდებულების აღიარება ხდება მხოლოდ განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ სასამართლო დავები. გარკვეულ შემთხვევებში სასამართლოს ნაგების ალბათობა მაღალი იქნება, მაგრამ არა ყოველთვის. არსებობს საპირისპირო სიტუაციაც, როდესაც მონინალმდევე მხარის სარჩელი უშედეგო აღმოჩნდება. ქვემოთ მოყვანილია მოკლე ამონარიდი კომპანია „ბერტას“ 2015 წლის ფინანსური ანგარიშგებიდან.

პირობითი ვალდებულებები

მაგალითი: სასამართლო დავები

ჯგუფს წარედგინა მთელი რიგი საჩივრებისა სამოქალაქო სამართლის ვალდებულებებიდან გამომდინარე. 2015 წლის 31 დეკემბრისათვის მოუგვარებელმა სასამართლო დავებმა შეადგინა დაახლოებით 138 მლნ. აშშ დოლარი (2014 წ. 31 დეკემბერი: 156 მლნ. აშშ დოლარი). ჯგუფის ხელმძღვანელობა მოცემული დავების არასასურველად დასრულების ალბათობას შესაძლებლად მიიჩნევს.

დასკვნა - სანარმო აღიარებს პირობით ვალდებულებებს.

პირობითი აქტივები და ვალდებულებები

მაგალითი: სასამართლო დავები

კომპანია „ბერტამ“ შეიტანა სარჩელი ამსტერდამის სასამართლოში გაზის გამანაწილებელი კომპანიისა და სხვა მოპასუხეების წინააღმდეგ, რომლებიც არ იყვნენ დაკავშირებული გაზის გამანაწილებელ კომპანიასთან და ითხოვდა ზარალის ანაზღაურებას 333 მლნ. აშშ დოლარამდე (797,5 მლნ. ლარი ეროვნული ბანკის ოფიციალური კურსით 2015 წლის 31 დეკემბრისათვის) პლიუს პროცენტები კანონით დადგენილი ოდენობით 2012 წლის 9 თებერვლიდან და ხარჯები.

მოცემულ დავაში კომპანია „ბერტამ“ განაცხადა იმ ზარალის შესახებ, რომელიც, თითქოს, მას მიადგა ამსტერდამის სასამართლოს მიერ 2008 წ. საბანკო ანგარიშის დაყადალების შესახებ გამოცემული ბრძანებით, რამაც კომპანიის განცხადებით, შეუზღუდა მას თავისი შეხედულებისამებრ გარკვეული სახსრების ინვესტირების შესაძლებლობა. 2013 წლის 2 ივნისს შედგა ამ საქმეზე პირველი სასამართლო სხდომა. 2013 წლის 13 ოქტომბერს გაზის გამანაწილებელმა კომპანიამ შეიტანა შესაგებელი სარჩელი. მასში მოყვანილია სხვადასხვა დამცავი მოტივები, მათ შორის ის, რომ სასამართლოს მიერ გამოცემული დაყადალების ბრძანება სწორი იყო და რომ კომპანია „ბერტას“ არავითარი ზარალი არ მისდგომია საკუთარი სახსრების მის მიერ არჩეულ საპროცენტო ანგარიშზე განთავსებისას.

კონკრეტული მაგალითის მიხედვით არ ჩანს, თუ რა შედეგით შეიძლება დასრულდეს სასამართლო დავა, ამიტომ შესაძლებელია არსებობდეს შემდეგი დაშვებები:

ა) ანარიცხის აღიარება არ ხდება გაზის გამანაწილებელი კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში. აღნიშნული საკითხი აისახება პირობით ვალდებულებად და განმარტებით შენიშვნებში მიეთითება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა საწარმოს მხრიდან ეკონომიკური სარგებლის გადინების ალბათობა მიჩნეულია უმნიშვნელოდ.

ბ) ანარიცხი აღიარდება და ვალდებულების დასაფარავად საჭირო თანხების აღიარება მოხდება მოგება-ზარალის ანგარიშზე.

ქვემოთ მოყვანილია ცხრილი, რომელშიც განხილულია ვალდებულებების აღიარების სამი შემთხვევა:

1) შეფასებითი ვალდებულება აღიარებულია;

2) შეფასებითი ვალდებულება აღიარებული არ არის, მაგრამ პირობითი ვალდებულება განმარტებით შენიშვნებში აღიარებულია (თუ რესურსების გადინების ალბათობა საკმაოდ დიდია);

3) შენიშვნებში პირობითი ვალდებულების აღნიშვნაც კი არ არის საჭირო (თუ რესურსების გადინების ალბათობა ძალზე მცირეა).

ამჟამად არსებობს ვალდებულება, რომელიც, სავარაუდოდ (>50%), მოითხოვს რესურსების გადინებას	შესაძლო ან მიმდინარე ვალდებულება, რომელსაც შეუძლია, მაგრამ, სავარაუდოდ (<50%), არ მოითხოვს რესურსების გადინებას	შესაძლო ან მიმდინარე ვალდებულება, მაგრამ რესურსების გადინების დიდი ალბათობით
There is a present obligation that probably requires an outflow of resources.	There is a possible obligation or a present obligation that may, but probably will not, require an outflow of resources.	There is a possible obligation or a present obligation where the likelihood of an outflow of resources is remote.
შეფასებითი ვალდებულება აღიარებულია ანგარიშგებაში	შეფასებითი ვალდებულება აღიარებული არ არის	შეფასებითი ვალდებულება აღიარებული არ არის
შეფასებითი ვალდებულება წარმოდგენილია განმარტებით შენიშვნებში	პირობითი ვალდებულება წარმოდგენილია განმარტებით შენიშვნებში	საჭირო არ არის განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის წარდგენა.

მეორე შემთხვევა, როდესაც ვალდებულება იქნება პირობითი:

მოცემულ შემთხვევაში არსებობს წარსული მოვლენა, მაგრამ იქნება თუ არა დამოკიდებული ეკონომიკური სარგებელი იმაზე, მოხ-

დება თუ არა რაიმე მოვლენა მომავალში. ანუ, ვალდებულების მატერიალიზაცია ხდება იმ პირობით, რომ მომავალში რაღაც მოხდება. ასეთი პირობითი ვალდებულებების წარდგენა ხდება მხოლოდ ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ისიც მაშინ, თუ რესურსების გადინების ალბათობა არ არის მცირე (remote). ასეთი პირობითი ვალდებულებების მაგალითად შეიძლება მოყვანილი იქნეს ფინანსური გარანტიების ვალდებულებები. ქვემოთ მოყვანილია ამონარიდი კომპანია „ABC“ 2013 წლის ფინანსური ანგარიშგებიდან.

ფინანსური თავდებობა

2011 წ. მაისში ჯგუფმა თავდებობა აიღო ბანკ „სოსიეტე ჟენერალთან“ „ნორდ სტრიმ აგ-ათვის“ და მისცა ნავთობსადენ „ნორდ სტრიმის“ მშენებლობის მეორე ფაზის სამუშაოების დასრულების გარანტია. მოცემული გარანტიის პირობების შესაბამისად, ჯგუფმა ვალდებულება აიღო დაეფარა პროექტის მეორე ფაზის კრედიტორების წინაშე მთელი დავალიანება თავისი წილის (51%) ფარგლებში, თუ კომპანია „ნორდ სტრიმ აგ“ არ გადაიხდიდა თანხას. 2013 და 2012 წწ. 31 დეკემბრისათვის თავდებობის თანხამ შესაბამისად შეადგინა 2,466.23 ათასი ლარი (1,130 ათასი ევრო) და 2,405.82 ათასი ლარი (1,007 ათასი ევრო).

მოცემულ შემთხვევაში, თუ კომპანია „ნორდ სტრიმ აგ“ ვერ დაეფარავს ბანკ „სოსიეტე ჟენერალის“ კრედიტს, ამის გაკეთება მოუწევს კომპანია „ABC“-ს, რომელმაც გასცა ზემოაღნიშნული საკრედიტო ხაზის გარანტია. ამ შემთხვევაში ვალდებულების არსებობა დამოკიდებულია მოვლენაზე მომავალში – სხვა კომპანიის დეფოლტი საკუთარ საკრედიტო ვალდებულებებზე.

ყურადღება უნდა მივაქციოთ იმას, რომ ვალდებულების აღიარების საკითხის გადაწყვეტისას ორგანიზაციის მენეჯმენტმა შეაფასოს მისი (ვალდებულების) **სავარაუდო მახასიათებლები**. სტანდარტში საგანგებოდ ხაზგასმულია, რომ ცნება „**სავარაუდოს**“ არსი დაყვანილია იმაზე, რომ მომავალი მოვლენა მოხდება. ეს ნიშნავს, რომ მოვლენის დადგომის ალბათობა 50%-ს აღემატება. თუ „რესურსების გადინება მისი მოხდენის შემთხვევაში არ არის სავარაუდო“, მაშინ რესურსების გადინების ალბათობა 50%-ზე ნაკლებია. სტანდარტი არ იძლევა ტერმინ „შესაძლებელია“ დახასიათებას, თუმცა, თუ ვიხელმძღვანელებთ US GAAP-ის განმარტებით, მაშინ შეიძლება იგი განვიხილოთ, როგორც მოვლენის დადგომის 50%-ზე ნაკლები ალბათობის მაჩვენებელი.

მოვიყვანოთ პირობითი ვალდებულების მაგალითი, რომელიც მოცემულია მსს ფასს-ის მეთოდურ მითითებებში.

მაგალითი 1.

კომპანიის წინააღმდეგ შეტანილ სასამართლო სარჩელში ადამიანთა ჯგუფი ითხოვს ზარალის ანაზღაურებას, რომელიც მიადგა მათ ჯანმრთელობას გარემოს დაბინძურების გამო, რომელიც როგორც ისინი თვლიან, გამოწვეული იყო კომპანიის საქმიანობით. კომპანიის დანაშაული საეჭვოა, ვინაიდან ანალოგიურ საქმიანობას იმავე ტერიტორიაზე აწარმოებდნენ ბევრი სხვა კომპანიაც, და გაურკვეველია, რომელი მათგანი წარმოადგენს მავნე ნივთიერებების გაჟონვის წყაროს. კომპანია უარყოფს თავის დანაშაულს, ვინაიდან იცავს გარემოს დაცვის მოთხოვნებს. მაგრამ ჭეშმარიტი დამნაშავე ცნობილი გახდება მხოლოდ კომპანიების საქმიანობის ანალიზის ჩატარების შემდეგ. კომპანიის იურისტების აზრით, სასამართლო დადგენილება გამოტანილი იქნება დაახლოებით 2 წლის შემდეგ. თუ კომპანია ნააგებს, კომპენსაცია იქნება 1-დან 30 მლნ. ლარის ფარგლებში.

ზემოთ მოყვანილ ფაქტებზე დაყრდნობით შეიძლება გაურკვეველად ჩაითვალოს, აქვს თუ არა კომპანიას მიმდინარე ვალდებულება – ამას სასამართლო გადაწყვეტს. თუ მთელი ინფორმაციის გათვალისწინებით მივიჩნევთ, რომ შესაძლებლად უნდა ჩაითვალოს, რომ კომპანია საქმეს ნააგებს, მაშინ კომპანიას აქვს მიმდინარე ვალდებულება და, შესაბამისად, ვალდებულება განუსაზღვრელი ვადითა და სიდიდით, ანუ შეფასებითი ვალდებულება.

შემდგომში პირობით ვალდებულებასთან დაკავშირებული მოვლენების განვითარება შეიძლება ისე ვერ წარიმართოს, როგორც ეს გათვალისწინებული იყო ანგარიშგების შედგენის მომენტში, როცა მოხდა მათი აღიარება. ამიტომ, მომდევნო პერიოდების ანგარიშგების შედგენის დროს სტანდარტი ითხოვს პირობითი ვალდებულების მახასიათებლების ანალიზსა და გადახედვას იმისათვის, რათა განისაზღვროს ეკონომიკური სარგებლის მქონე რესურსების გადინების ალბათობა.

თუ იმ მუხლთან დაკავშირებით, რომელიც განიხილება, როგორც პირობითი ვალდებულება, მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გადინება თვალსაჩინო ხდება, შეფასებითი ვალდებულება აღიარებული უნდა იქნეს იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც აღმოჩენილი იყო ალბათობის ცვლილება (იმ იშვიათი გამონაკლისის გარდა, როდესაც ვალდებულება არ შეიძლება შეფასდეს საიმედოდ).

განმარტებითი შენიშვნები პირობითი ვალდებულებების შესახებ

მსს ფასს-ის 21-ე განყოფილება შეიცავს სპეციალურ წესებს ანგარიშგებაში პირობითი ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით.

სტანდარტის თანახმად, იმ შემთხვევების გარდა, როცა ვალდებულების რეგულირების მიზნით ეკონომიკური რესურსების გადინების ალბათობა ნაკლებსავარაუდოა, ორგანიზაცია (თუ ამ მოთხოვნების შესრულება არ მოითხოვს არაადეკვატურ ხარჯებს) ვალდებულია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის წარმოადგინოს პირობითი ვალდებულების თითოეული კლასის (ჯგუფის) ხასიათის მოკლე აღწერა, მოიყვანოს:

„(ა) მისი გავლენის ფინანსური შედეგის შეფასება, 21.7-21.11 პუნქტების შესაბამისად;

(ბ) ეკონომიკური სარგებლის გასვლის მოცულობასა და დროსთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ნიშნების აღწერა; და

(გ) ნებისმიერი კომპენსაციის შესაძლებლობა“.

მაგალითად, ფასს საბჭოს მეთოდურ მითითებებში მოყვანილია ორგანიზაციის მიერ საკუთარი პირობითი ვალდებულებების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების მაგალითი:

შენიშვნა 16. პირობითი ვალდებულებები

კლიენტმა აღძრა სასამართლო სარჩელი ორგანიზაციის წინააღმდეგ მტკიცებით, რომ კომპანიის პროდუქციის გამოყენების შედეგად ზიანი მიადგა მის ჯანმრთელობას. იგი ითხოვს კომპენსაციას 2 მლნ. ლარის ოდენობით. საკითხის იურისტებთან გარკვევის შემდეგ ორგანიზაციის მენეჯმენტმა დაასკვნა, რომ მოთხოვნა დაუსაბუთებელია, ამიტომ ნათელია, რომ სასამართლო გადაწყვეტილებას კომპანიის სასარგებლოდ გამოიტანს. მაგრამ თუ მოლოდინის საპირისპიროდ, სასამართლო გამოიტანს გადაწყვეტილებას კლიენტის სასარგებლოდ, მაშინ კომპენსაცია, სავარაუდოდ, 300,000 ლარზე მეტი არ იქნება.

სტანდარტში ხაზგასმულია, რომ იმის განსაზღვრისას, თუ რომელი შეფასებითი ან პირობითი ვალდებულებები შეიძლება გამოიყოს ცალკე კლასებად, აუცილებელია მათი ხასიათის გაანალიზება. ამდენად, შეიძლება მიზანშეწონილად ჩაითვალოს ერთი სახის ვალდებულებებად თანხები, რომლებიც სხვადასხვა საჭიონელზე გარანტიებს მიეკუთვნება, მაგრამ არ ჩაითვალოს ერთი კლასის ფარგლებში ვალდებულებების თანხები, რომლებიც მიეკუთვნება გარანტიებს და სასამართლო დავებს. გარდა ამისა, თუ შეფასებითი და პირობითი ვალდებულებები განპირობებულია ერთი და იმავე მოვლენებით, ორგანიზაციამ საჭირო ინფორმაცია უნდა წარმოადგინოს ისე, რომ ანგარიშგებაში განმარტებული იყოს არსებული კავშირი შეფასებითსა და პირობით ვალდებულებებს შორის.

პირობითი აქტივები

პირობითი აქტივის განსაზღვრება მსგავსია პირობითი ვალდებულების განსაზღვრების – არსებობს წარსული მოვლენა, მაგრამ აქტივის არსებობა დამტკიცებული იქნება მხოლოდ მომავალი მოვლენით.

პირობითი აქტივი – არის „შესაძლო აქტივი, რომელიც წარმოიქმნება ადრე მომხდარი მოვლენის შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მხოლოდ ერთი ან მეტი ისეთი განუსაზღვრელი მოვლენის მომავალში მოხდენით ან არმოხდენით, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება სანარმოს კონტროლს“.

მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ კომპანიის მიერ სასარჩელო მოთხოვნების წარდგენა იმ შემთხვევაში, როდესაც პროცესის შედეგი გაურკვეველია: მიიღებს კომპანია კომპენსაციას თუ არა, ცხადი გახდება მხოლოდ მომავალში.

პირობითი აქტივების აღიარება არ ხდება ფინანსურ ანგარიშგებაში, ვინაიდან ამან შეიძლება გამოიწვიოს იმ შემოსავლის აღიარება, რომელიც, შეიძლება, ვერასდროს მივიღოთ. თუ კი შემოსავლის მიღება პრაქტიკულად უეჭველია, მაშინ შესაბამისი აქტივი არ წარმოადგენს პირობითს და იგი უნდა აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ქვემოთ მოყვანილია ცხრილი, რომლითაც შეიძლება შევაჯამოთ მსს ფასს-ის 21-ე განყოფილების დებულებები პირობით აქტივებთან მიმართებით ეკონომიკური სარგებლის შემოღინების ალბათობის მიხედვით.

ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება პრაქტიკულად უდავოა	ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება სავარაუდოა, მაგრამ არ წარმოადგენს პრაქტიკულად უდავოს	ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება სავარაუდო არ არის
The inflow of economic benefits is virtually certain.	The inflow of economic benefits is probable, but not virtually certain.	The inflow is not probable.
აქტივი პირობითი არ არის, ხდება მისი აღიარება	აქტივის აღიარება არ ხდება	აქტივის აღიარება არ ხდება
	პირობითი აქტივი წარმოდგენილია განმარტებით შენიშვნებში	განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებას არ საჭიროებს

ინფორმაცია პირობითი აქტივის შესახებ მჟღავნდება იმ შემთხვევაში, როდესაც თვალსაჩინო ხდება ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება (მსს ფასს-ის პ. 21.16). თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება თვალსაჩინო არ არის, მაშინ აუცილებლობას არ წარმოადგენს მის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება განმარტებით ბარათში.

პირობითი აქტივების წარმოშობა განპირობებულია დაუგეგმავი ან მოულოდნელი მოვლენებით, რომლებიც ქმნიან ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური სარგებლის მიღების შესაძლებლობას. პირობითი აქტივის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ კომპანიის სარჩელი, რომელზედაც სასამართლო გადანყვეტილება გაურკვეველია.

კონსერვატიზმის პრინციპიდან გამომდინარე, პირობითი აქტივების აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოხდეს, ვინაიდან აქტივის აღიარებას თან ახლავს შემოსავლის აღიარება, რომელიც, შესაძლებელია, არასოდეს იქნეს რეალიზებული. მაგრამ თუ შემოსავლის რეალიზაცია (შესაბამისი დებიტორული დავალიანების დაფარვა) პრაქტიკულად ნათელია, მაშინ მოცემული აქტივი არ წარმოადგენს პირობითს და იგი უნდა ვაღიაროთ.

განმარტებითი შენიშვნები პირობითი აქტივების შესახებ

ინფორმაცია პირობითი აქტივის შესახებ მჟღავნდება იმ შემთხვევაში, როდესაც საკმაოდ თვალსაჩინოა ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება. ამასთან, აუცილებელია მოკლედ აღინეროს პირობითი აქტივების ხასიათი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის, და, თუ ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია, მოყვანილ იქნეს ანგარიშგების მაჩვენებლებზე მათი ფინანსური გავლენის ზუსტი შეფასება. მონაცემები პირობით აქტივებზე, წარმოდგენილი უნდა იყოს რისკებისა და განუსაზღვრელობის წყაროების, ფულის დროებითი ღირებულების ფაქტორის (დისკონტირების განაკვეთის გამოყენებით დაბეგვრის აღრიცხვამდე), ასევე მომავალი მოვლენების გათვალისწინებით, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ შემოსავლებზე.

განვიხილოთ მაგალითები:

მაგალითი 2

კომპანიამ აღძრა სასამართლო სარჩელი თავისი კონკურენტი კომპანიის წინააღმდეგ საპატენტო უფლებების დარღვევასთან დაკავშირებით. სარჩელის განხილვის შედეგი გაურკვეველია. თუმცა, სავარაუდოა, რომ სასამართლო დააკისრებს კონკურენტს კომპანიისადმი მიყენებული ზარალის ანაზღაურებას. სანარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს პირობითი აქტივი, ვინაიდან ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება სავარაუდოა, მაგრამ ფაქტობრივად თვალსაჩინო არ არის.

მაგალითი 3

საწყისი მონაცემები იგივეა, რაც მე-2 მაგალითში. მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში ფაქტობრივად ცხადად ითვლება, რომ სასამართლო მიიღებს

გადაწყვეტილებას კონკურენტის მიერ ზარალის ანაზღაურების თაობაზე. კომპანიამ უნდა აღიაროს აქტივი. ეს არ არის პირობითი აქტივი, ვინაიდან სარგებლის მიღების სიცხადე აუქმებს ფაქტის პირობითობას.

მაგალითი 4

საწყისი მონაცემები იგივეა, რაც მე-2 მაგალითში. მაგრამ მოცემულ შემთხვევაში, სავარაუდოდ, სასამართლო გამოიტანს გადაწყვეტილებას კონკურენტის სასარგებლოდ. აქტივის აღიარება არ ხდება. ვინაიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება სავარაუდოს არ წარმოადგენს, ინფორმაციის გამჟღავნების აუცილებლობა არ არსებობს.

ორგანიზაციას შეუძლია წარმოადგინოს ინფორმაცია პირობითი აქტივების შესახებ შემდეგნაირად:

შენიშვნა 17. პირობითი აქტივი

20X9-ში კომპანია „ა“-მ შეიტანა სარჩელი სანვავის კომპანია „ბ“-ს წინააღმდეგ, რომელმაც ზიანი მიაყენა მის თვითმფრინავს, რაც გამონვეული იყო კომპანია „ბ“-ს მიერ გამოშვებული უხარისხო საავიაციო სანვავით. კომპანია „ა“-ს იურისტებს მიაჩნიათ, რომ სასამართლო გადაწყვეტილებით ზარალი 60,000 ლარის ოდენობით ანაზღაურებული იქნება. კომპანია „ა“-ს ანგარიშგებაში აქტივი აღიარებული არ არის, ვინაიდან ეს შესაძლო აქტივია, რომლის არსებობაც დამოკიდებულია სასამართლო გადაწყვეტილებაზე.

პირობითი აქტივების სააღრიცხვო მონაცემების გადასინჯვა

იმისათვის, რომ კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს პირობითი აქტივების თავდაპირველი აღიარების შემდეგ მომხდარი ცვლილებები, აუცილებელია ხდებოდეს მათი სააღრიცხვო ინფორმაციის შინაარსის მუდმივი გადასინჯვა. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება პრაქტიკულად ნათელი ხდება, ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა მოხდეს აქტივის შესაბამისი მუხლების და იმ საანგარიშო პერიოდის შემოსავლის აღიარება, რომელშიც მოხდა აღნიშნული ცვლილება. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება სავარაუდო ხდება, ორგანიზაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში ამჟღავნებს პირობით აქტივს. ამასთან, პირობითი აქტივების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების დროს მნიშვნელოვანია არ მოხდეს შეცდომაში შეყვანა შემოსავლის მიღების ალბათობასთან დაკავშირებით.

თუ რაიმე ინფორმაცია, რომელსაც ითხოვს სტანდარტი, არ არის წარმოდგენილი ანგარიშგებაში აუცილებელი ინფორმაციის მიღების პრაქტიკულად შეუძლებლობის გამო, ეს ფაქტი აუცილებლად უნდა იქნეს ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სტანდარტში აღნიშნულია, რომ ძალიან იშვიათად არსებობს საფუძველი ვივარაუდოთ, რომ სტანდარტის მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის მთლიანად ან ნაწილობრივ გამჟღავნებამ შეიძლება ზიანი მიაყენოს ორგანიზაციას სხვა მხარეებთან სადავო საკითხების მოგვარებაში. მაშინ ორგანიზაციას უფლება აქვს არ გაამჟღავნოს მოთხოვნილი ინფორმაცია, მაგრამ ამ დროს უნდა აუხსნას ანგარიშგების მომხმარებლებს სადავო საკითხის არსი იმის მითითებით, რომ ინფორმაციის ნაწილი გამჟღავნებული არ იყო და მიზეზები, თუ რატომ არ გაკეთდა ეს.

2.4. მოგების გადასახადის აღრიცხვა

მიმდინარე მოგების გადასახადი

ქვეყანაში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობით, საწარმოებს მიღებული მოგებიდან გადასახდელი აქვთ ბიუჯეტში მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი. **მიმდინარე მოგების გადასახადი** არის გადასახადი, რომელიც გადასახდელია (დასაბრუნებელია) მიმდინარე ან გასული პერიოდების დასაბეგრ მოგებასთან დაკავშირებით. მიმდინარე საგადასახადო ვალდებულება აღიარდება მიმდინარე ან წინა საანგარიშგებო პერიოდების დასაბეგრი მოგებიდან გამომდინარე. დასაბეგრი მოგება გაიანგარიშება საგადასახადო კანონმდებლობით.

საწარმოები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სააღრიცხვო პოლიტიკას წარმართავენ ფასს-ის მოთხოვნებით. ამავდროულად, არსებული საგადასახადო კანონმდებლობა არ ემთხვევა ფასს-ის მოთხოვნებს. ასე მაგალითად, საგადასახადო მიზნებისათვის ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება განსხვავებული ნორმებით, რის გამოც აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღების ფინანსური და საგადასახადო პერიოდი განსხვავებულია; საგადასახადო კოდექსით ნებადართულია ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრული გამოქვითვა შეძენის (ექსპლუატაციაში გადაცემის) წელს, ანუ საგადასახადო ხარჯად აღიარება და შესაბამისად, დასაბეგრი მოგების შემცირება, რაც დაუშვებელია ფასს-ით; ზოგიერთი ხარჯი საგადასახადო მიზნებიდან შეზღუდულად აღიარდება, მაგალითად, წარმომადგენლობითი და საპროცენტო ხარჯი, ხოლო ზოგიერთი – საერთოდ არ აღიარდება საგადასახადო ხარჯად – საექვო ვალების ანარიცხების და არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები, საგადასახადო სანქციები.

მაგალითი 1. მიმდინარე მოგების გადასახადი

საწარმოს მიმდინარე წლის ფინანსურმა მოგებამ დაბეგვრამდე შეადგინა 80,700 ლარი. მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადის

გასაანგარიშებლად გასათვალისწინებელია შემდეგი საგადასახადო მოთხოვნები:

1. კომპიუტერების რეალიზაციით მიღებული 1,700 ლარის მოგება არ იბეგრება;
2. არ გამოიქვითება:
 - არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები - 800 ლარი;
 - საექვო და უიმედო მოთხოვნების რეზერვის ხარჯი - 1,900 ლარი.
3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი შეადგენს 45,350 ლარს, საგადასახადო ცვეთა შეადგენს 15,000 ლარს.

მიმდინარე მოგების გასაანგარიშებლად საჭიროა ფინანსური მოგების კორექტირება:

მიმდინარე მოგების გადასახადი (ლარი)

ფინანსური მოგება	80,700
კომპიუტერების რეალიზაციით მიღებული მოგება	(1,700)
არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები	800
საექვო და უიმედი მოთხოვნების რეზერვის ხარჯი	1,900
ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი	45,350
ძირითადი საშუალებების საგადასახადო და ფინანსური ცვეთის ხარჯების სხვაობა	<u>(30,350)</u>
დასაბეგრი მოგება	112,050
მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი (15%)	16,808

აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა

ამდენად, მიმდინარე მოგების გადასახადის გაანგარიშების საფუძველია მაჩვენებელთა საგადასახადო ბაზა. **საგადასახადო ბაზა** არის აქტივის, ვალდებულების ან წილობრივი ინსტრუმენტის შეფასება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. საგადასახადო ბაზა ადგენს იმ თანხებს, რომლებიც ჩაირთვება დასაბეგრ მოგებაში, აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ამოღებასთან ან დაფარვასთან დაკავშირებით. **აქტივების საგადასახადო ბაზა** არის თანხა, რომელიც საგადასახადო მიზნებისათვის გამოიქვითება დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას იმ შემთხვევაში, თუ აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება მოხდებოდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ამ აქტივის გაყიდვის შედეგად. თუ აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება გაყიდვის შედეგად არ ზრდის დასაბეგრ მოგებას, მისი საგადასახადო ბაზა საბა-

ლანსო ღირებულების ტოლია. ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა უდრის მის საბალანსო ღირებულებას გამოკლებული ნებისმიერი თანხა, რომელიც გამოიქვითებოდა დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას იმ შემთხვევაში, თუ ვალდებულება დაიფარებოდა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული მისი საბალანსო ღირებულების მიხედვით. გადავადებული ამონაგების შემთხვევაში, შესაბამისი ვალდებულების საგადასახადო ბაზა არის მის საბალანსო ღირებულებას გამოკლებული ამონაგების ნებისმიერი თანხა, რომელიც არ დაიბეგრება გადასახადით მომავალ პერიოდებში.

შესაძლებელია, რომ ზოგიერთ ელემენტს გააჩნდეს საგადასახადო ბაზა, მაგრამ მისი აღიარება არ ხდება აქტივად ან ვალდებულებად. მაგალითად, სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე განეული დანახარჯები ხარჯად აღიარდება განევისთანავე, მაგრამ მისი გამოქვითვა დასაბეგრი მოგების განსაზღვრისას შეიძლება დაშვებული იყოს მომავალ პერიოდებში. ამდენად, სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე განეული დანახარჯების საბალანსო ღირებულება ნულის ტოლია, ხოლო მისი საგადასახადო ბაზა არის თანხა, რომელიც გამოიქვითება მომავალ პერიოდებში.

დროებითი სხვაობები და გადავადებული გადასახადების აღიარება

შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისადმი განსხვავებული მიდგომები განაპირობებს საგადასახადო და ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების განსხვავებულ სიდიდეებს, რომელიც წარმოქმნის სხვაობებს. მათ შორის არსებული სხვაობა შესაძლებელია იყოს დროებითი. **დროებითი სხვაობა** არის აქტივების, ვალდებულებებისა ან ფინანსური ანგარიშგების სხვა მუხლს საბალანსო ღირებულებასა და მის საგადასახადო ბაზას შორის განსხვავების თანხა, რომლის შესახებაც სანარმო ვარაუდობს, რომ **გავლენას იქონიებს დასაბეგრი მოგებაზე**, როდესაც მოხდება ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება, ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების დაფარვა. ამდენად, სხვაობა აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის აღიარდება მაშინ, როდესაც მას შეუძლია მომავალში დასაბეგრი მოგებაზე გავლენის მოხდენა.

მსს ფასს 29 განყოფილების „მოგების გადასახადის“ თანახმად, **დროებითი სხვაობები მაშინ წარმოიშვება:**

ა) როდესაც განსხვავება არსებობს საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზებს შორის აქტივებისა და ვალდებულებების თავდაპირველი აღიარებისას, ან საგადასახადო ბაზის წარმოქმნის მომენტში ისეთი მუხლებისათვის, რომლებსაც გააჩნია საგადასახადო ბაზა, მაგრამ არ აღიარდება, როგორც აქტივები ან ვალდებულებები;

ბ) როდესაც განსხვავება საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის წარმოიშობა თავდაპირველი აღიარების შემდეგ იმის გამო, რომ შემოსავალი ან ხარჯი ერთ საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებულია სრულ შემოსავალში ან საკუთარ კაპიტალში და სხვა პერიოდებში - დასაბეგრ მოგებაში;

გ) როდესაც აქტივის ან ვალდებულების საგადასახადო ბაზები იცვლება და ეს ცვლილება არ აღიარდება აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულებაში არცერთ საანგარიშგებო პერიოდში.

თავად ფინანსურ ანგარიშგებაში **აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება** ნიშნავს იმას, რომ საწარმო მოელის მათი საბალანსო ღირებულების ამოღებას ან დაფარვას. თუ არსებობს იმის ალბათობა, რომ ასეთი საბალანსო ღირებულებების ამოღება ან დაფარვა გავლენას იქონიებს მომავალში დასაბეგრ მოგებაზე - მომავალში გამოინვევს მოგების გადასახადის ზრდას ან შემცირებას. ფასს-ი მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგებაში **მიმდინარე და მომავალი საგადასახადო შედეგების** აღიარებას, კერძოდ - მიმდინარე და გადავადებული გადასახადი. **გადავადებული გადასახადი** არის გადასახადი, რომელიც გადასახდელია ან აღდგენას ექვემდებარება მომავალ პერიოდებში, როგორც წესი, აღნიშნული გადასახადი წარმოიშობა იმის შედეგად, რომ საწარმო ამოიღებს ან დაფარავს თავის აქტივებს ან ვალდებულებებს მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით და ასევე მოიცავს მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული საგადასახადო ზარალისა და საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდებში გადატანის საგადასახადო შედეგს.

მაგალითი 2. აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება და საგადასახადო ბაზა

აქტივების საგადასახადო ბაზა

1. მიმდინარე წელს შექმნილი მონეობილობის თვითღირებულებამ შეადგინა 100,000 ლარი. სააღრიცხვო პოლიტიკით გამოყენების ვადა განისაზღვრა 10 წლით. საგადასახადო მიზნებისათვის მონეობილობის თვითღირებულება სრულად იქნა გამოქვითული. ცვეთის დარიცხვის შედეგად საბალანსო ღირებულება შემცირდა 10,000 ლარით (100,000*1/10), ხოლო საგადასახადო მიზნებისათვის - 100,000 ლარით. საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა 90,000 ლარი, საგადასახადო ბაზამ - ნული, წარმოიქმნა დროებითი სხვაობა 90,000 ლარის ოდენობით, რომელიც მომდევნო პერიოდებში გავლენას მოახდენს დასაბეგრ მოგებაზე, როდესაც მოხდება ამ აქტივის საბალანსო ღირებულების ამოღება. სხვაობა არის გადავადებული გადასახადის აღიარების საფუძველი;

2. წლის ბოლოს სავაჭრო მოთხოვნებმა შეადგინა 42,300 ლარი. მას შემდეგ, რაც ჩამონერილ იქნა 17,800 ლარის უიმედო მოთხოვნები. უიმედო მოთხოვნები არ აღიარდება საგადასახადო კანონმდებლობით და არ ახდენს გავლენას დასაბეგრ სიდიდეზე. ამიტომ მოთხოვნების საგადასახადო ბაზა საბალანსო ღირებულების ტოლია. შესაბამისად, სხვაობა და გადავადებული გადასახადი არ აღიარდება.

3. საწარმომ აღიარა შვილობილი საწარმოდან მისაღები დივიდენდები 25,000 ლარის ოდენობით. საგადასახადო კანონმდებლობით ასეთი დივიდენდები არ იბეგრება. ვინაიდან აქტივი წარმოიქმნა დაუბეგრავ შემოსავალთან დაკავშირებით, მისი საგადასახადო ბაზა საბალანსო ღირებულების ტოლია და სხვაობა არ წარმოიქმნება, შესაბამისად, გადავადებული გადასახადი არ აღიარდება.

ვალდებულებების საგადასახადო ბაზა

1. აღიარებულია 12,600 ლარის სახელფასო ვალდებულება. საგადასახადო მიზნებისათვის სახელფასო გადახდები აღიარდება საკასო მეთოდით - გაცემის ფაქტის მიხედვით. ფაქტობრივად გაცემული ხელფასი შეადგენს 9,600 ლარს. ამდენად, საგადასახადო ბაზა უდრის ფაქტობრივად გაცემულ თანხას, ხოლო დარჩენილი თანხა აღიარდება მაშინ, როდესაც გაიცემა. ამ დროისათვის წარმოიქმნა დროებითი სხვაობა 3,000 ლარის ოდენობით, შესაბამისად, უნდა აღიარდეს გადავადებული გადასახადი;

2. აღიარებულია გადასახდელი პროცენტი 7,500 ლარის ოდენობით, საგადასახადო შეზღუდვებით ნებადართულია მხოლოდ 5,500 ლარის აღიარება, დარჩენილი თანხა მომავალ პერიოდებში არ იქნება აღიარებული და ამიტომ ვერ მოახდენს გავლენას დასაბეგრ მოგებაზე. ამდენად, საგადასახადო ბაზა უდრის საბალანსო ღირებულებას და სხვაობა არ წარმოიქმნება.

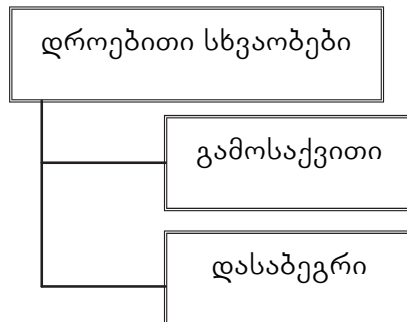
3. აღიარებულია გადასახდელი საბიუჯეტო ჯარიმები 4,200 ლარის ოდენობით, საგადასახადო კანონმდებლობით საბიუჯეტო ჯარიმები არ ექვემდებარება დაბეგვრას, ამდენად ვალდებულების საგადასახადო ბაზა უდრის მის საბალანსო ღირებულებას, სხვაობა არ წარმოიქმნება.

4. მიღებულია ავანსი შესასრულებელ სამუშაოებზე - 33,400 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის სამუშაოები არ იქნა დასრულებული. თუ მაგალითად, დავუშვებთ რომ საგადასახადო კანონმდებლობით, მიღებული ავანსი იბეგრება, ვალდებულების საგადასახადო ბაზა ნულის ტოლია, წარმოიქმნება სხვაობა და გადავადებული გადასახადი.

აქტივებისა და ვალდებულებების ღირებულება წლის ბოლოს (ლარი)

საბალანსო მუხლები	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	დროებითი სხვაობა
მონეციბილობა	90,000	0	90,000
სავაჭრო მოთხოვნები	42,300	42,300	0
მისაღები დივიდენდები	25,000	25,000	0
გადასახდელი ხელფასები	12,600	9,600	3,000
გადასახდელი პროცენტები	7,500	7,500	0
გადასახდელი საბიუჯეტო ჯარიმები	4,200	4,200	0
მიღებული ავანსები	33,400	0	33,400

დროებითი სხვაობა არის დასაბეგრი ან გამოსაქვითი. **დასაბეგრი სხვაობა** წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე, ან როდესაც ვალდებულების საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე. **გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა** წარმოიქმნება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია მის საგადასახადო ბაზაზე, ან როდესაც ვალდებულებების საბალანსო ღირებულება მეტია მის საგადასახადო ბაზაზე.



დროებითი სხვაობები წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს და გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებას. **გადავადებული საგადასახადო აქტივი** არის მოგების გადასახადი, რომელიც უნდა აღდგეს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში: გამოსაქვით დროებით სხვაობებთან დაკავშირებით; გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალის მომავალ პერიოდებში გადატანასთან დაკავშირებით; გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის მომავალ პერიოდში გადატანასთან დაკავშირებით. **გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება** არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხა (ნაწილი). უფრო მარტივად, გა-

დავადებული საგადასახადო აქტივი აღიარდება ყველა დროებითი სხვაობების მიმართ, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მომავალში შეამცირებს დასაბეგრ მოგებას, ხოლო გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება აღიარდება ყველა დროებითი სხვაობების მიმართ, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მომავალში გაზრდის დასაბეგრ მოგებას.

გადავადებული გადასახადები აღიარდება ყველა იმ დროებითი სხვაობების მიმართ, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მომავალში გავლენას იქონიებს დასაბეგრ მოგებაზე – შეამცირებს ან გაზრდის მას

დროებითი სხვაობები და გადავადებული გადასახადები

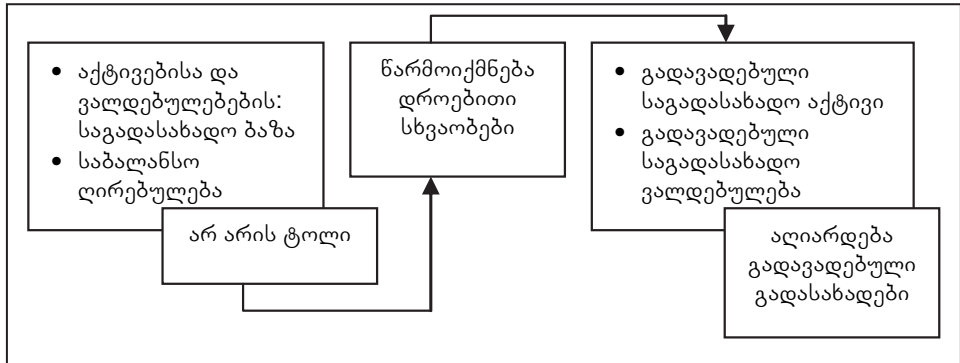
საბალანსო მუხლი	პირობა	დროებითი სხვაობა	გადავადებული გადასახადი
აქტივი	საბალანსო ღირებულება > საგადასახადო ბაზა	დასაბეგრი	ვალდებულება
	საბალანსო ღირებულება < საგადასახადო ბაზა	გამოსაქვითი	აქტივი
ვალდებულება	საბალანსო ღირებულება > საგადასახადო ბაზა	გამოსაქვითი	აქტივი
	საბალანსო ღირებულება < საგადასახადო ბაზა	დასაბეგრი	ვალდებულება

მაგალითი 3. დასაბეგრი და გამოსაქვითი სხვაობები

მეორე მაგალითის მონაცემების მიხედვით წარმოიქმნა როგორც დასაბეგრი, ასევე გამოსაქვითი დროებითი სხვაობები (ლარი):

საბალანსო მუხლები	საბალანსო ღირებულება	საგადასახადო ბაზა	სხვაობა	
			დასაბეგრი	გამოსაქვითი
მონეობილობა	90,000	0	90,000	
გადასახდელი ხელფასები	12,600	9,600		3,000
მიღებული ავანსები	33,400	0		33,400

ამდენად, აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის არსებული დროებითი სხვაობები წარმოქმნის გადავადებულ გადასახადებს.



ფასს-ით განსაზღვრულია მოგების გადასახადის აღრიცხვის შემდეგი ეტაპები:

ა) აღიარდება საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნებით გაანგარიშებული **მიმდინარე მოგების გადასახადი**;

ბ) განისაზღვრება ის აქტივები და ვალდებულებები, რომლებიც მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს დასაბეგრ მოგებაზე იმ შეთხვევაში, თუ მათი ამოღება, ან დაფარვა მოხდება დისკონტირებული საბალანსო ღირებულებით;

გ) განისაზღვრება აქტივებისა და ვალდებულებების **საგადასახადო ბაზა** საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;

დ) გამოითვლება **დროებითი სხვაობა**;

ე) აღიარდება **გადავადებული საგადასახადო აქტივები და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები**;

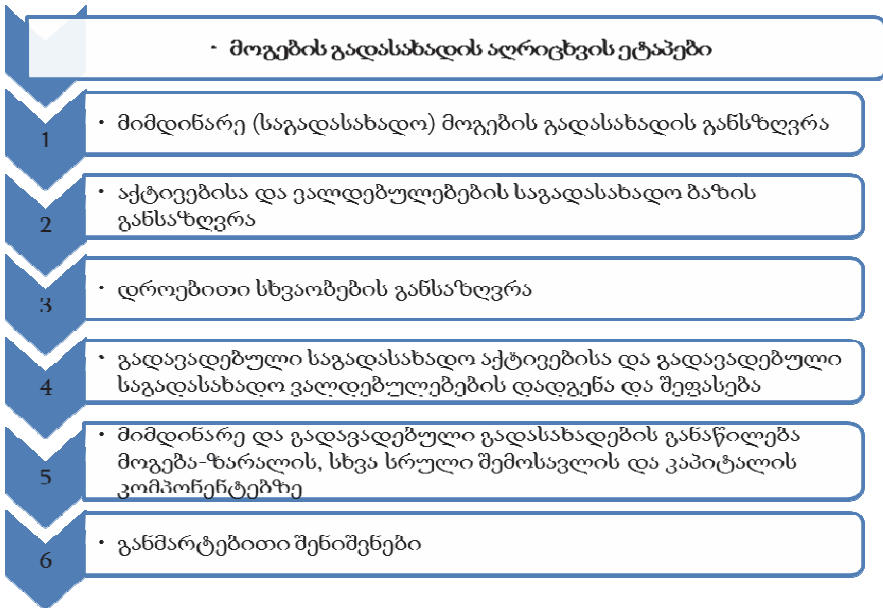
ვ) **გადავადებული აქტივებისა და გადავადებული ვალდებულებების შეფასება** ისეთი თანხით, რომელიც მოიცავს საგადასახადო ორგანოების შემონმების შესაძლო შედეგებით გამოწვეულ ცვლილებას და ისეთი საგადასახადო განაკვეთებით, რომელთა გამოყენებაც მოსალოდნელია გადავადებული საგადასახადო აქტივების რეალიზების (გამოყენების) ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდში;

ზ) **აღიარდება შესაბამისი ანარიცხი გადავადებულ საგადასახადო აქტივებთან მიმართებაში** იმგვარად, რომ მისი წმინდა ღირებულება უდრიდეს მაქსიმალურ შესაძლო თანხას, რომლის რეალიზებაც დიდი ალბათობითაა მოსალოდნელი მიმდინარე ან მომავალი დასაბეგრი (საგადასახადო) მოგების საფუძველზე;

თ) მიმდინარე და გადავადებული გადასახადის **განაწილება** მოგებისა და ზარალის, სხვა სრული შემოსავლისა და საკუთარი კაპიტალის შესაბამის კომპონენტებზე;

ი) ფინანსურ ანგარიშგებაში და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენა.

მარტივად, მოგების გადასახადის აღიარებისა და შეფასების პროცედურები შედგება შემდეგი ეტაპებისაგან:



მოგების გადასახადის შეფასება და აღრიცხვა

გადავადებული გადასახადები ფასდება საანგარიშგებო თარიღისათვის არსებული საგადასახადო განაკვეთისა და კანონმდებლობის საფუძველზე. გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების სიდიდეების შეფასებაში უნდა აისახოს ის საგადასახადო შედეგები, რომლებიც დამოკიდებულია საანგარიშგებო თარიღისათვის შესაბამისი აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებების ამოღების ან დაფარვისათვის საწარმოს მიერ ნავარაუდევ წესებზე.

მიმდინარე მოგების გადასახადის შეფასების შემდეგ, შეფასებული უნდა იქნეს გადავადებული გადასახადები. კერძოდ, აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის გამოსაქვითი დროებითი სხვაობების არსებობის შემთხვევაში აღიარდება გადავადებული საგადასახადო აქტივი, ხოლო დასაბეგრი დროებითი სხვაობის არსებობის შემთხვევაში - გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება. გადავადებული საგადასახადო აქტივი არის თანხა, რომე-

ლიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გავლენას მოახდენს დასაბეგრ მოგებაზე, კერძოდ, შეამცირებს მას და შედეგად შეამცირებს ბიუჯეტში გადასახდელ მოგების გადასახადს: გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება არის თანხა, რომელიც მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გაზრდის ბიუჯეტში გადასახდელ მოგების გადასახადს:

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წარმოიქმნება დასაბეგრი დროებითი სხვაობებით და არის თანხა, რომელიც მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში გაზრდის მოგების გადასახადს = დასაბეგრი დროებითი სხვაობა × მოგების გადასახადის განაკვეთი

მაგალითი 4. გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება

მესამე მაგალითის მონაცემებით გაანგარიშებულია გადავადებული საგადასახადო აქტივი და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (ლარი):

საბალანსო მუხლები	დასაბეგრი სხვაობა	გამოსაქვითი სხვაობა	გადავადებული საგადასახადო	
			აქტივი	ვალდებულება
მონეობილობა	90,000	-	-	90,000*0.15=13,500
გადასახდელი ხელფასები	-	3,000	3,000*0.15=450	-
მიღებული ავანსები	-	33,400	33,400*0.15=5,010	-
სულ	90,000	36,400	5,460	13,500

გადავადებულ საგადასახადო აქტივებთან მიმართებაში აღიარდება ანარიცხები იმგვარად, რომ წმინდა საბალანსო ღირებულება უდრიდეს მაქსიმალურ შესაძლო თანხას, რომლის აღდგენა მიმდინარე პერიოდის ან მომავალი დასაბეგრი მოგების საფუძველზე უფრო მოსალოდნელია, ვიდრე არაგადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების ურთიერთგადაფარვა, მხოლოდ იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, როდესაც საწარმოს აქვს ამ თანხების ჩათვლის იურიდიული უფლება.

საწარმომ საგადასახადო ხარჯი უნდა აღიაროს სრული შემოსავლის იმავე კომპონენტებში, ან საკუთარი კაპიტალის იმავე კომპონენტში, სადაც აღიარებულია ამ საგადასახადო ხარჯის გამომწვევი ოპერაცია, ან სხვა მოვლენა. გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებში და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებში მომხდარი ცვლილებები უნდა აღიარდეს, როგორც საგადასახადო ხარჯი მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული შემოსავლის ან ხარჯის რომელიმე ელემენტთან დაკავშირებული ცვლილებაც ასევე უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში. მაგალითად, სხვაობები საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის შეიძლება წარმოიქმნას აქტივებისა და ვალდებულებების გადაფასების შედეგად. ეს სხვაობებიც წარმოიქმნიან გადავადებულ გადასახადებს. თუ გადაფასების შედეგები აისახება კაპიტალის და არა პერიოდის ფინანსურ შედეგებზე, საგადასახადო შედეგების აღიარება უნდა აისახოს გადაფასების რეზერვის ხარჯზე. ეს ეხება, მაგალითად გადაფასების მეთოდით აღიარებულ ძირითად საშუალებებს, სხვა სრულ შემოსავალში ასახულ რეალური ღირებულებით შეფასებულ ინვესტიციებს.

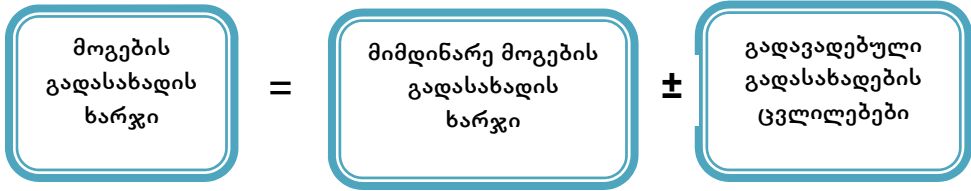
გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებსა და გადავადებულ საგადასახადო აქტივებში მომხდარი ცვლილებები გავლენას ახდენს მოგების გადასახადის ხარჯზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აღიარება ხდება კაპიტალში.

გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების ცვლილებების ასახვა¹

სიტუაცია		ბუღალტრული გატარება
გადავადებული საგადასახადო აქტივი	წლის ბოლოს უფრო მეტია ვიდრე წლის დასაწყისში	დებეტი - გადავადებული აქტივი კრედიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი
	წლის ბოლო უფრო ნაკლებია ვიდრე წლის დასაწყისში	დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი კრედიტი - გადავადებული აქტივი
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	წლის ბოლოს უფრო მეტია ვიდრე წლის დასაწყისში	დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი კრედიტი - გადავადებული გადასახადი
	წლის ბოლოს უფრო ნაკლებია ვიდრე წლის დასაწყისში	დებეტი - გადავადებული გადასახადი კრედიტი - მოგების გადასახადის ხარჯი

¹ МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль. Генералова Н.В. <http://www.ipnou.ru/print/002283/>

ამდენად, მოგების გადასახადის ხარჯი შედგება ორი კომპონენტისაგან - მიმდინარე მოგების გადასახადის ხარჯისა და გადავადებული გადასახადების ცვლილებების:



მაგალითი 5. მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადი.

საწარმოს საანგარიშგებო წლის ფინანსური მოგება დაბეგრამდე შეადგენს 80,500 ლარს, ფინანსური ცვეთის ხარჯი 22,300 ლარით მეტია საგადასახადო ცვეთაზე, ხოლო ხელფასის ხარჯი 2,300 ლარით მეტია საკასო მეთოდით აღიარებულ საგადასახადო ხარჯზე. ასევე მიმდინარე წელს აღიარებულია 2,000 ლარის არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯები.

ცვეთისა და ხელფასის ხარჯის სხვაობა არის დროებითი გამოსაქვითი სხვაობა, რაც წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს, ვინაიდან მომავალ პერიოდებში ეს სხვაობები გავლენას მოახდენს დასაბეგრ მოგებაზე - შეამცირებს მას. არაეკონომიკური დანიშნულების ხარჯების გადავადება არ ხდება, ვინაიდან ის მიეკუთვნება საგადასახადო შეზღუდვებს და არ ახდენს გავლენას დასაბეგრ მოგებაზე.

მიმდინარე მოგების გადასახადი და დროებითი სხვაობები (ლარი)

მაჩვენებლები		დროებითი სხვაობა
ფინანსური მოგება დაბეგრამდე	80,500	
ცვეთის სხვაობა	22,300	22,300
ხელფასის ხარჯის სხვაობა	2,300	2,300
წარმომადგენლობითი ხარჯები	<u>2,000</u>	<u>0</u>
მიმდინარე მოგების გადასახადი	107,100	24,600

მიმდინარე და გადავადებული მოგების გადასახადი (ლარი)

მაჩვენებლები	მოგების გადასახადი
საგადასახადო მოგება (107,100*15%)	16,065
გადავადებული აქტივები (24,600*15%)	3,690

ამდენად, მიმდინარე წელს სანარმო ბიუჯეტში გადაიხდის 16,065 ლარს მოგების გადასახადს, ხოლო მომდევნო პერიოდებში 3,690 ლარით ნაკლები იქნება ბიუჯეტში გადასახდელი გადასახადი.

ოპერაციების საჟურნალო გატარებები:

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		16,065
გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	16,065
მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
გადავადებული საგადასახადო აქტივები	2340		3,690
მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	3,690
გადავადებული გადასახადის აღიარება			

მაგალითი 6. ამორტიზაციით წარმოქმნილი დროებითი სხვობა და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება

სანარმომ სამი წლის წინ 30,000 ლარად შეიძინა მოწყობილობა, რომლის ღირებულება საგადასახადო მიზნებისათვის სრულად იქნა გამოქვითული (აღიარებული ხარჯად) შეძენის წელს. სააღრიცხვო პოლიტიკით აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრა 3 წლით, ნულოვანი ნარჩენი ღირებულებით. ფინანსური დასაბეგრი მოგება ყოველწლიურად უცვლელია და შეადგენს 100,000 ლარს.

მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება ამოღებული იქნება (ხარჯად აღიარებული) სამ წელიწადში, ხოლო საგადასახადო მიზნებისათვის - პირველივე წელს, რაც წარმოქმნის დროებით სხვაობას.

ნაბიჯი 1. მიმდინარე მოგების გადასახადის განსაზღვრა

ბიუჯეტში მოგების გადასახადი გადაიხდება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად - საგადასახადო ცვეთის გათვალისწინებით.

მიმდინარე მოგების გადასახადი

	1 წელი	2 წელი	3 წელი
ფინანსური მოგება	100,000	100,000	100,000
ფინანსური ცვეთის აღდგენა (30,000/3)	10,000	10,000	10,000
საგადასახადო ცვეთა	(30,000)	0	0
დასაბეგრი მოგება	80,000	110,000	110,000
მიმდინარე მოგების გადასახადი (15%)	12,000	16,500	16,500

ბიუჯეტში პირველ წელს გადახდილი იქნება 12,000 ლარი მოგების გადასახადი, მომდევნო ორი წლის განმავლობაში მეტი - წლიურად

16,500 ლარი. გადასახდელი მეტია იმიტომ, რომ სანარმოს აღარ აქვს საგადასახადო კრედიტი - გამოსაქვითი ცვეთის ხარჯი.

ნაბიჯი 2. აქტივის საგადასახადო ბაზისა და საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა

მაჩვენებლები	1 წ.	2 წ.	3 წ.
დანადგარის საბალანსო ღირებულება	20,000	10,000	0
დანადგარის საგადასახადო ბაზა	0	0	0

ნაბიჯი 3. დროებითი სხვაობის განსაზღვრა

	მაჩვენებლები	1 წ.	2 წ.	3 წ.
1	დანადგარის საბალანსო ღირებულება	20,000	10,000	0
2	დანადგარის საგადასახადო ბაზა	0	0	0
3	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა	20,000	10,000	0

ვინაიდან აქტივის საბალანსო ღირებულება მეტია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნა დასაბეგრი დროებითი სხვაობა. კერძოდ, პირველ წელს საგადასახადო მიზნებისათვის მოხდა დანადგარის ღირებულების სრული ამორტიზება, მომდევნო წლებში სანარმოს აღარ ექნება საგადასახადო კრედიტი - გამოსაქვითი საგადასახადო ხარჯი, შედეგად გაიზარდება დასაბეგრი მოგება და საგადასახადო ვალდებულება. ამიტომ, პირველ წელს წარმოიქმნა გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება, რომელიც იქნება დაფარული მომდევნო წლებში.

ნაბიჯი 4. გადავადებული გადასახადების შეფასება.

	მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი
1	დასაბეგრი დროებითი სხვაობა (იხ.ნაბიჯი 3.)	20,000	10,000	0
2	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წლის ბოლოს (სტრ. 1*15%)	3,000	1,500	0

ნაბიჯი 5. გადავადებული გადასახადების ცვლილებები

#	მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი
1	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წლის დასაწყისში	0	3,000	1,500
2	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება წლის ბოლოს (იხ.ნაბიჯი 4)	3,000	1,500	0
3	ცვლილება (სტრ. 2 - 1)	3,000	(1,500)	(1,500)

ნაბიჯი 6. გადავადებული თანხის განაწილება მოგება-ზარალზე

	მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი
1	მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი (იხ.ნაბიჯი 1.)	12,000	16,500	16,500
2	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების ცვლილება (იხ.ნაბიჯი 5.)	3,000	(1,500)	(1,500)
3	მოგების გადასახადის ხარჯი (მიმდინარე მოგების გადასახადი+გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება)	15,000	15,000	15,000

ოპერაციების საჭურნალო გატარებები:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		12,000
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	12,000
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		3,000
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	3,000
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება			
2	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		16,500
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	16,500
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		1,500
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	1,500
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა			
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		16,500
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	16,500
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება	4210		1,500
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	1,500
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა			

მაგალითი 6. ამორტიზაციით წარმოქმნილი დროებითი სხვობა და გადავადებული საგადასახადო აქტივის ამოღება (გამოყენება)

საწარმომ სამი წლის წინ 30,000 ლარად შეიძინა მოწყობილობა, რომლის გამოყენების ვადა საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრულია ხუთი წლით, ხოლო საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით განისაზღვრა 3 წლით, ნულოვანი ნარჩენი ღირებულებით. ფინანსური დასაბეგრი მოგება ყოველწლიურად უცვლელია და შეადგენს 100,000 ლარს.

მოწყობილობის საბალანსო ღირებულება ამოღებული იქნება (ხარჯად აღიარებული) სამ წელიწადში, ხოლო საგადასახადო მიზნებისათვის - ხუთ წელიწადში, რაც წარმოქმნის დროებით სხვაობას.

ნაბიჯი 1. მიმდინარე მოგების გადასახადის განსაზღვრა

ბიუჯეტში მოგების გადასახადი გადაიხდება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად - საგადასახადო ცვეთის გათვალისწინებით.

მიმდინარე მოგების გადასახადი

მაჩვენებლები	1 წელი	2 წელი	3 წელი	4 წელი	5 წელი
ფინანსური მოგება დაბეგვრამდე	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000
ფინანსური ცვეთის აღდგენა (30,000/3)	10,000	10,000	10,000	0	0
საგადასახადო ცვეთა (30,000/5)	(6,000)	(6,000)	(6,000)	(6,000)	(6,000)
დასაბეგრი მოგება	104,000	104,000	104,000	94,000	94,000
მიმდინარე მოგების გადასახადი (15%)	15,600	15,600	15,600	14,100	14,100

ამდენად, ბიუჯეტში პირველი სამი წლის განმავლობაში ყოველწლიურად გადახდილი იქნება 15,600 ლარი მოგების გადასახადი, მომდევნო ორი წლის განმავლობაში ნაკლები - წლიურად 14,100 ლარი. გადასახდელი ნაკლები იმიტომ, რომ საწარმოს აქვს საგადასახადო კრედიტი - გამოსაქვითი ცვეთის ხარჯი.

ნაბიჯი 2. აქტივის საგადასახადო ბაზისა და საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა

მაჩვენებლები	1წ.	2წ.	3წ.	4წ.	5წ.
დანადგარის საბალანსო ღირებულება	20,000	10,000	0	0	0
დანადგარის საგადასახადო ბაზა	24,000	18,000	12,000	6,000	0

ნაბიჯი 3. დროებითი სხვაობის განსაზღვრა

	მაჩვენებლები	1წ.	2წ.	3წ.	4წ.	5წ.
1	დანადგარის საბალანსო ღირებულება (იხ.ნაბიჯი 2.)	20,000	10,000	0	0	0
2	დანადგარის საგადასახადო ბაზა (იხ.ნაბიჯი 2.)	24,000	18,000	12,000	6,000	0
3	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (სტრ.2-1)	4,000	8,000	12,000	6,000	0

ვინაიდან აქტივის საბალანსო ღირებულება ნაკლებია საგადასახადო ბაზაზე, წარმოიქმნება გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა. პირველი სამი წლის განმავლობაში საგადასახადო ცვეთის ხარჯი ნაკლებია ფინანსური ცვეთის ხარჯზე, რაც ზრდის დასაბეგრ მოგებას და წარმოქმნის გადავადებულ საგადასახადო აქტივს. მეოთხე და მეხუთე წელს საწარმოს აღარ ექნება ფინანსური ცვეთის ხარჯი, მაგრამ ექნება გამოსაქვითი ცვეთის საგადასახადო ხარჯი, რომელიც შეამცირებს დასაბეგრ მოგებას და დაიწყება გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება.

ნაბიჯი 4. გადავადებული გადასახადების შეფასება

	მაჩვენებლები	1წ.	2წ.	3წ.	4წ.	5წ.
1	გამოსაქვითი დროებითი სხვაობა (იხ.ნაბიჯი 3.)	4,000	8,000	12,000	6,000	0
2	გადავადებული საგადასახადო აქტივი წლის ბოლოს (სტრ. 1*15%)	600	1,200	1,800	900	0

ნაბიჯი 5. გადავადებული გადასახადების ცვლილებები

მაჩვენებლები	1წ.	2წ.	3წ.	4წ.	5წ.
გადავადებული საგადასახადო აქტივი წლის დასაწყისში	0	600	1,200	1,800	900
გადავადებული საგადასახადო აქტივი წლის ბოლოს (იხ.ნაბიჯი 4)	600	1,200	1,800	900	0
ცვლილება	600	600	600	(900)	(900)

ნაბიჯი 6. გადავადებული თანხის განაწილება მოგება-ზარალზე

	მაჩვენებლები	1წ.	2წ.	3წ.	4წ.	5წ.
1	მიმდინარე (საგადასახადო) მოგების გადასახადი (იხ.ნაბიჯი 1.)	15,600	15,600	15,600	14,100	14,100
2	გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება და გამოყენება (იხ.ნაბიჯი 5.)	600	600	600	(900)	(900)
3	მოგების გადასახადის ხარჯი (მიმდინარე მოგების გადასახადი-გადავადებული საგადასახადო აქტივი)	15,000	15,000	15,000	15,000	15,000

ოპერაციის საფურნალო გატარება:

წელი	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		15,600
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	15,600
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება			
2	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		15,600
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	15,600
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება			
3	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		15,600
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	15,600
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340		600
	მოგების გადასახადის ხარჯი		9210	600
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის აღიარება			
4	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		14,100
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	14,100
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		900

	გადავადებული საგადასახადო აქტივი		2340	900
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება			
5	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		14,100
	გადასახდელი მოგების გადასახადი		3310	14,100
	მიმდინარე მოგების გადასახადის აღიარება			
	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210		900
	გადავადებული საგადასახადო აქტივი		2340	900
	გადავადებული საგადასახადო აქტივის გამოყენება			

როგორც უკვე აღინიშნა, სხვაობა საბალანსო ღირებულებასა და საგადასახადო ბაზას შორის შეიძლება წარმოიქმნას გადაფასების შედეგად, რომელიც წარმოქმნის გადავადებულ აქტივებს ან ვალდებულებებს. თუ გადაფასების შედეგები აისახება არა ფინანსურ შედეგებზე, არამედ კაპიტალის განაყოფში, გადავადებული საგადასახადო შედეგებიც უნდა აისახოს კაპიტალის რეზერვებზე.

მაგალითი 7. გადავადებული გადასახადის ასახვა კაპიტალის განაყოფში

2016 წლის დეკემბრისათვის საწარმომ ააფასა შენობა, რომლის თვითღირებულება 200 ათასი ლარია, ხოლო დაგროვილი ცვეთა შეადგენს 110 ათას ლარს, ანუ საბალანსო ღირებულება იქნება 90 ათასი ლარი. შენობა შეფასდა რეალური ღირებულებით - 220 ათას ლარად. გადაფასების შედეგი აისახა კაპიტალის განაყოფში ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვის ანგარიშზე 130 ათასი ლარის ოდენობით (220 - 90).

გადაფასებამდე შენობის საგადასახადო ბაზა საბალანსო ღირებულების ტოლი იყო. საგადასახადო განაკვეთი 15%-ია.

ვინაიდან საგადასახადო კანონმდებლობით აფასების ნამეტი არ იბეგრება, წარმოიქმნა დროებითი დასაბეგრი სხვაობა 130 ათასი ლარის ოდენობით და გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება 19,5 ათასი ლარის ოდენობით:

ათასი ლარი

შენობის საბალანსო ღირებულება (აფასების შემდეგ)	220
საგადასახადო ბაზა	<u>90</u>
დასაბეგრი სხვაობა	130
გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება (15%)	19,5

ოპერაციების საჟურნალო გატარებები:

#	ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი	ლარი
1	დაგროვილი ცვეთა	2230		110,000
	შენობები		2130	110,000
	შენობის დაგროვილი ცვეთის ელიმინირება			
	შენობები	2130		130,000
	გადაფასების რეზერვი		5420	130,000
	შენობის აფასება			
2	გადაფასების რეზერვი	5420		19,500
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება		4210	19,500
	გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების აღიარება			

განმარტებითი შენიშვნები

განმარტებით შენიშვნებში უნდა გამჟღავნდეს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს დაეხმარება საგადასახადო შედეგების ხასიათისა და ფინანსური გავლენის შეფასებაში. ცალკე უნდა აისახოს საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) მთავარი კომპონენტები, როგორცაა მაგალითად, მიმდინარე საგადასახადო ხარჯი, გადავადებული საგადასახადო ხარჯის (შემოსავლის) თანხა, რომელიც დაკავშირებულია დროებითი სხვაობების წარმოშობასა და ანულირებასთან და სხვა.

ასევე, განმარტებით შენიშვნებში ცალკე უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

ა) მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა იმ მუხლებისათვის, რომლებიც აღიარებულია, როგორც სხვა სრული შემოსავლის ელემენტები;

ბ) საგადასახადო ორგანოებისთვის და სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში წარდგენილ თანხებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებების ახსნა;

გ) მიმდინარე პერიოდში გამოყენებული საგადასახადო განაკვეთის (განაკვეთების) ცვლილების ახსნა, წინა საანგარიშგებო პერიოდთან შედარებით;

დ) თითოეული ტიპის დროებითი სხვაობისა და ასევე თითოეული ტიპის გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტისთვის;

i. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების, გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და შეფასების ანარიცხების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის; და

ii. პერიოდის განმავლობაში გადავადებულ საგადასახადო ვალდებულებებში, გადავადებულ საგადასახადო აქტივებსა და შეფასების ანარიცხებში მომხდარი ცვლილებების ანალიზი.

ე) დროებითი სხვაობის გამოუყენებელი საგადასახადო ზარალისა და გამოუყენებელი საგადასახადო კრედიტის (თუ არსებობს) ამონურვის თარიღი.

3. კაპიტალის აღრიცხვა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის წესი და მისი შემადგენლობა რეგულირდება მსს ფასს 3-ით „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა სავალდებულოა ყოველწლიურად. სტანდარტით, ასევე, შესაბამისი შენიშვნებით ნებადართულია ანგარიშგების წარდგენა ერთ წელიწადზე ნაკლებ ან მეტ დროში (მსს ფასს პ. 3.10).

შუალედური ანგარიშგების წარდგენა წელზე ნაკლებ პერიოდში (ნახევარი წელი, კვარტალი, თვე) საერთაშორისო სტანდარტებით არ მოითხოვება. თუმცა, თუ საწარმოს სამართლებრივი მოთხოვნების (ან საფონდო ბირჟების მოთხოვნების, სადაც განთავსებულია საწარმოს აქციები) შესაბამისად ევალდება შუალედური ანგარიშგების წარდგენა, ეს შესაძლებელია დარეგულირდეს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს (3.17):

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას საანგარიშგებო თარიღისათვის;
- ერთ, სრული შემოსავლის ანგარიშგებას, რომელიც მოიცავს პერიოდის ყველა შემოსავალსა და ხარჯს და სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებულ მუხლებს; ან განცალკევებულად მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას და განცალკევებულად სრული შემოსავლის ანგარიშგებას;
- საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას საანგარიშგებო პერიოდში;
- საანგარიშგებო პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია.

ფინანსური ანგარიშგების კომპლექტში შედის, სულ ცოტა, ერთი წინა სააღრიცხვო პერიოდის ინფორმაცია.

მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება (მსს ფასს მე-3 განყოფილებით ნებადართულია ასევე შემდეგი დასახელების გამოყენება „სრული შემოსავლის ანგარიშგება“). ყველაზე მეტი სირთულე და გაუგებრობა ჩნდება ამ ანგარიშგების მომზადებისას. უფრო გართულებულია ანგარიშის მომზადება, თუ საწარმო პირველად ამზადებს ანგარიშგებას საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშის ელემენტები

მთლიანობაში სრული შემოსავლის ანგარიში (ან მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიში) შედგება ორი ძირითადი ნაწილისაგან:

- „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“ - რომელშიც მოცემულია მოგების სიდიდე დაბეგვრის შემდეგ (წმინდა მოგებით);
- „სხვა სრული შემოსავალი“, რომელიც მოიცავს უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში ასახულ შემოსავლებსა და ხარჯებს, ასევე საკუთარ კაპიტალში ადრე აღიარებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს, რომელთა ჩათვლაც იქ უკვე აღარ შეიძლება.

შემოსავალი - ეს ეკონომიკური სარგებლის ნამეცია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ფულადი ნაკადების შემოდინების ან აქტივების ზრდის, ან ვალდებულებების შემცირებით, რაც გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდაში, რომელიც არ არის დაკავშირებული მესაკუთრეთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან.

განვიხილოთ გამარტივებული მაგალითი, რომელშიც მოცემული იქნება როგორც „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების“, ასევე „სხვა სრული შემოსავლის“ განყოფილებებში ჩართული ოპერაციები.

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის მოცემულია საკუთარი კაპიტალის კომპონენტების შემდეგი მაჩვენებლები:

- სააქციო კაპიტალი (100 ათ. აქცია. 1 აქციის ნომინალური ღირებულება 1 ლარი) - 100 ათ. ლარი;
 - გაუნაწილებელი მოგება - 200 ათ. ლარი;
 - ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი - 50 ათ. ლარი;
 - სულ კომპანიის საკუთარი კაპიტალი - 350 ათ. ლარი;
- საწარმოს საქმიანობის შედეგები საანგარიშგებო პერიოდში შემდეგია:

- მიღებული შემოსავლები - 15,000 ათ. ლარი;
- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება - 11,000 ათ. ლარი;

- საოპერაციო ხარჯები - 3,000 ათ. ლარი;
- მოგების გადასახადი - 200 ათ. ლარი;
- ძირითადი საშუალებების აფასება - 70 ათ. ლარი;
- კომპანიამ მოახდინა აქციების ემისია 100 ათასის რაოდენობით, 1 აქციის გასაყიდი საბაზრო ფასი შეადგენდა 2,5 ლარს;
- დარიცხული დივიდენდები - 300 ათ. ლარი.

საჭიროა მომზადდეს მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება და საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიში.

ვიდრე აუცილებელი ანგარიშების შედგენას შევუდგებოდეთ, ვცადოთ წარმოსახვით დავწეროთ ყოველი ოპერაციის გატარებები. გასაგებია, რომ ოპერაციები ძალზე მარტივია და, მოცემული მაგალითიდან გამომდინარე, ადვილად შეიძლება შევადგინოთ საჭირო ანგარიშები. მიუხედავად ამისა, გატარებების დაწერა დაგვეხმარება განყოფილება „სხვა სრული შემოსავლის“ არსის გარკვევაში.

დარიცხულია შემოსავალი 15,000 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 15,000,000

კრედიტი - შემოსავალი რეალიზაციიდან 15,000,000

აღიარებულია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 11,000 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - გაყიდული/შეძენილი საქონელი თვითღირებულებით 11,000,000

კრედიტი - საქონელი 11,000,000

დარიცხულია საოპერაციო ხარჯები 3,000 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - საოპერაციო ხარჯები 3,000,000

კრედიტი - ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3,000,000

დარიცხულია მოგების გადასახადი 200 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - მოგების გადასახადის ხარჯი 200,000

კრედიტი - გადასახდელი მოგების გადასახადი 200,000

შემოსავლებისა და ხარჯების გადატანა საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

1. დებეტი - შემოსავალი რეალიზაციიდან 15,000,000

კრედიტი - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი 15,000,000

2. დებეტი - საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი 14,000,000

კრედიტი - გაყიდული/შეძენილი საქონელი თვითღირებულებით 11,000,000

კრედიტი - საოპერაციო ხარჯები 3,000,000

წმინდა მოგების თანხების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე 800 ათ. ლარის ოდენობით (15,000,000 – 11,000,000 – 3,000,000 – 200,000):

დებეტი - მოგება/ზარალი 800,000

კრედიტი - გაუნაწილებელი მოგება 800,000

ძირითადი საშუალებების გადაფასება 70 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - ძირითადი საშუალებები 70,000

კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი/გადაფასების რეზერვი 70,000

აქციების ემისია, მათ შორის 100 ათ. ლარი სააქციო კაპიტალში (100 ათ. აქცია X 1 ლარი) და 150 ათ. ლარი შემოსავალი ემისიიდან (100 ათ. აქცია X (2,5 - 1) ლარი):

დებეტი „ჩვეულებრივი აქციები“ – 250,000 ლარი(100 ათ. აქცია X 2,5 ლარი)

კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი/ სააქციო კაპიტალი 100,000

კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი/საემისიო კაპიტალი 150,000

დარიცხულია დივიდენდები 300 ათ. ლარის ოდენობით:

დებეტი - საკუთარი კაპიტალი/გაუნაწილებელი მოგება 300,000

კრედიტი - გადასახდელი დივიდენდები 300,000

განყოფილებაში „საკუთარი კაპიტალი“ ჩვენ ავსახეთ სამი ოპერაცია: ძირითადი საშუალებების გადაფასება, აქციების ემისია და დივიდენდების დარიცხვა. იმის გამო, რომ აქციების ემისია და დივიდენდები მესაკუთრეებთან დაკავშირებული ოპერაციებია, „სხვა სრული შემოსავლები“-ს ანგარიშგებაში ისინი არ აისახება. მოცემულ მაგალითში მხოლოდ ერთი ოპერაციაა - ძირითადი საშუალებების გადაფასება, რომელიც აისახება ზემოაღნიშნულ ანგარიშგებაში (იხ. ცხრ.1 და 2).

ცხრილი 1.

ანგარიში სრული შემოსავლის შესახებ

ანგარიშგების მუხლი	ლარი
მოგება/ზარალი	
შემოსავალი რეალიზაციიდან	15,000,000
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(11,000,000)
საერთო მოგება	4,000,000
საოპერაციო ხარჯები	(3,000,000)
მოგება დაბეგვრამდე	1,000,000
მოგების გადასახადი	(200,000)
წმინდა მოგება	800,000
სხვა სრული შემოსავალი	
ძირითადი საშუალებების გადაფასება	70,000
სულ სხვა სრული შემოსავალი	70,000
საანგარიშო პერიოდის სრული შემოსავალი	870,000

უშუალოდ კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში ნაჩვენები უნდა იყოს წმინდა მოგებისა და სხვა სრული შემოსავლის გავლენა საკუთარი კაპიტალის თითოეულ კომპონენტზე როგორც ცალ-ცალკე, ისე მთლიანი სრული შემოსავლის მიხედვით.

ცხრილი 2.

ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ (ლარი)

მაჩვენებელი	სააქციო კაპიტალი	საემისო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	გადაფასების რეზერვი	სულ კაპიტალი
ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის	100,000		200,000	50,000	350,000
წმინდა მოგება	-	-	800,000	-	800,000
სხვა სრული შემოსავალი	-	-	-	70,000	70,000
სულ სრული შემოსავალი საანგარიშო პერიოდისათვის	-	-	800,000	70,000	870,000
აქციების ემისია	100,000	150,000	-	-	250,000
დარიცხული დივიდენდები	-	-	(300,000)	-	(300,000)
ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის	200,000	150,000	700,000	120,000	1,170,000

დავუბრუნდეთ მაგალითს და კიდევ ერთხელ განვიხილოთ ბუღალტრული გატარებები.

ფაქტობრივად, მოგებისა და ზარალის ანგარიში წარმოადგენს ოპერაციების შინაარსის მიხედვით დაჯგუფებულ ანგარიშს. ისმება კითხვა:

რას წარმოადგენს „სხვა სრული შემოსავალი“?

მაგალითში ჩამოთვლილ ოპერაციებში არ არის გატარება „სხვა სრული შემოსავალი“ ანგარიშთან კორესპონდენციით, ვინაიდან ყველა გატარება ხორციელდება ჩვეულ რეჟიმში ანგარიშზე „საკუთარი კაპიტალი“.

შეიძლება დავასკვნათ, რომ „მოგებისა და ზარალის“ განყოფილები-საგან განსხვავებით, რომელიც წარმოადგენს ანგარიშს, რომელშიც ასახულია რეალურ საბუღალტრო ანგარიშზე „მოგება და ზარალი“ განხორციელებული ოპერაციები, განყოფილება „სხვა სრული შემოსავალი“ - ეს, უბრალოდ, საკუთარ კაპიტალზე განხორციელებული ოპერაციების ანგარიშია.

რასთან არის დაკავშირებული ანგარიშგებაში ამ განყოფილების აუცილებლობა?

შემოსავლისა და გასავლის დიდი ნაწილი აისახება უშუალოდ სანარმოს საკუთარ კაპიტალში მოგებისა და ზარალის გვერდის ავლით. ანგარიშგებაში არასტრუქტურირებული ფორმით კაპიტალის ცვლილებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარმოდგენამ, ასევე მისმა არევამ მესაკუთრებთან დაკავშირებულ ოპერაციებსა და კაპიტალის ერთი განყოფილებიდან მეორეში თანხების ტექნიკური გადატანის ოპერაციებმა მიგვიყვანა ანგარიშის ეკონომიკური არსის დაკარგვასთან (თუმცა, ბუღალტერიის თვალსაზრისით, იგი აბსოლუტურად სწორი იყო).

უშუალოდ კაპიტალში აისახება შემდეგი ოპერაციები:

1. უშუალოდ საკუთარ კაპიტალში ასახული შემოსავალი და გასავალი:

- გადაფასებული ღირებულებით ასახული ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გადაფასება;

- უცხოურ ვალუტაში გამოსახული უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტის მიმართ კონვერტაციასთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობები;

- საკრედიტო რისკის ცვლილებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი ფინანსური ვალდებულების რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული მოგება და/ან ზარალი;

- დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული (სადაზღვევო) მოგება და/ან ზარალი;

- იმ წილობრივი ფინანსური ინსტრუმენტების რეალური ღირებულების ცვლილებასთან დაკავშირებული მოგება და/ან ზარალი, რომლებიც განკუთვნილი არ არის სავაჭროდ;

- მომავალი ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად მიღებული მოგებისა და ზარალის ეფექტური ნაწილი, ასევე ოპერაციის შემდეგ კაპიტალში მათი აღიარების შეწყვეტა.

2. მესაკუთრეთა წილთან ან მათ მიერ წმინდა მოგების განაწილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები:

- აქციების ემისია;

- კომბინირებული ფინანსური ინსტრუმენტების გამოშვება სანარმოს წილობრივ ინსტრუმენტებზე მათი გაცვლის შესაძლებლობით;

- გადახდები წილობრივი ინსტრუმენტების საფუძველზე;

- დივიდენდები და წმინდა მოგების სხვა განაწილება.

3. საკუთარი კაპიტალის ერთი მუხლიდან მეორეში თანხების გადატანასთან დაკავშირებული ტექნიკური ოპერაციები (ხშირად დამოკიდებულია სანარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაზე), კერძოდ:

- გადაფასების რეზერვი (გადაიტანება გაუნანილებელ მოგებაში ძირითადი კაპიტალის გამოყენების მიხედვით ან მისი გასვლის შემთხვევაში);

- დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამების დაგროვებული აქტუარული მოგება და/ან ზარალი (მსს ფასს 28);

- ნილობრივი ინსტრუმენტების საფუძველზე ნილობრივი ინსტრუმენტებით ანგარიშსწორებით გადახდებთან დაკავშირებული კაპიტალის კომპონენტი ნილობრივ ინსტრუმენტებზე უფლების გადაცემის შემდეგ (მსს ფასს 28).

მსგავსი დეტალური ჩამოთვლის ერთადერთი მიზეზია - ვაჩვენოთ, თუ ეკონომიკური შინაარსით განსხვავებული რამდენი მრავალფეროვანი ოპერაცია აისახება საწარმოს საკუთარ კაპიტალში და მათმა არასტრუქტურირებულმა წარდგენამ საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში ადვილად შეიძლება შეიყვანოს შეცდომაში მომხმარებელი.

ფასს საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგებით მოსარგებლებისათვის მნიშვნელოვანია იცოდნენ, რომელი შემოსავალი და გასავალი აისახება უშუალოდ საწარმოს კაპიტალში და როგორი სრული შემოსავალი (წმინდა მოგების ჩათვლით) აქვს მიღებული საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდში. ამიტომაც 2009 წლის წლიური ანგარიშგებიდან მოყოლებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შეცვლილია მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებით, და კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგების პირველ გვერდზე ნაჩვენებია წმინდა მოგების და სხვა სრული შემოსავლის საბოლოო გავლენა კაპიტალის ყველა კომპონენტზე, ასევე, საწარმოს მიერ პერიოდის განმავლობაში მიღებული სრული შემოსავლის ჯამი.

საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგებაში ასახული ყველა სხვა ოპერაცია მიეკუთვნება ან მესაკუთრეთა წილის ოპერაციებს, ან კაპიტალის ერთი განყოფილებიდან მეორეში თანხების ტექნიკური გადატანის ოპერაციებს.

ინფორმაციის ასეთმა წარმოდგენამ არსებითად გაამარტივა საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ ანგარიშგების აღქმა. ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში საწარმო ვალდებულია აჩვენოს სხვა სრული შემოსავლის თითოეული ელემენტის გავლენა საკუთარი კაპიტალის ყოველ კომპონენტზე.

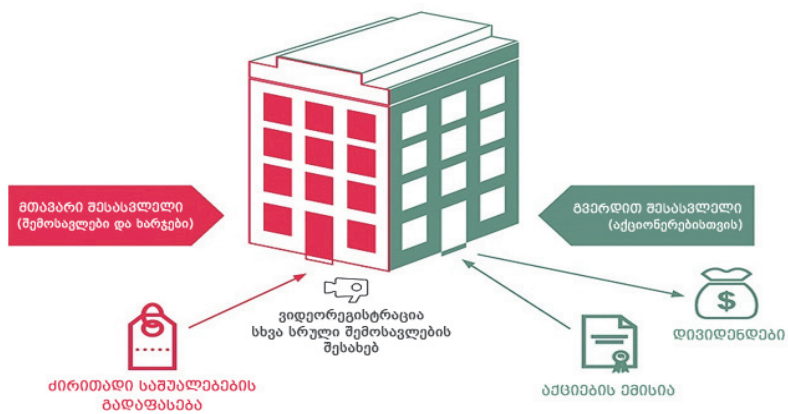
ელემენტების მოძრაობა მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგების შიგნით

არსებობს მარტივი წესი, რომელიც დაგვეხმარება „სხვა სრული შემოსავლის“ ფორმირების დროს შეცდომების თავიდან ასაცილებლად. ამ მეთოდის მეშვეობით იოლად გაარჩევთ, ექვემდებარება თუ არა მოცემული ოპერაცია ამ განყოფილებაში ასახვას.

შეგახსენებთ, რომ განყოფილება „სხვა სრული შემოსავალი“ არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშს (როგორც „მოგება და ზარალი“). ეს, უბრალოდ, საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ოპერაციების ანგარიშია. ამასთან, ასეთი ოპერაციები უნდა აკმაყოფილებდეს შემოსავლისა და გასავლის განსაზღვრებას, ანუ არ უნდა იყოს დაკავშირებული დამფუძნებლის წილთან ან მის მიერ მოგების განაწილებასთან.

ახლა კი კომპანიის საკუთარი კაპიტალი წარმოვიდგინოთ, როგორც ცალკე მდგარი სახლი (იხ. ნახ.). მას აქვს მთავარი შესასვლელი, რომელიც განკუთვნილია შემოსავლების შემოსვლისა და ხარჯების გასვლისათვის. მთავარი შესასვლელის გვერდზე დაყენებულია ვიდეორეგისტრატორი, რომელიც აფიქსირებს სახლში ყველა შემსვლელსა და გამოსვლელს. გამოდის, რომ ვიდეორეგისტრატორის მიერ აღნიშნული ხვდება განყოფილებაში „სხვა სრული შემოსავალი“. მაგრამ ამ სახლს აქვს გვერდითი შესასვლელიც, რომელიც განკუთვნილია აქციონერებისათვის. აქციონერებთან განხორციელებული ყველა ოპერაცია (აქციათა ემისია, დივიდენდების დარიცხვა) გადის ამ კარით.

ნახატი¹. ელემენტების მოძრაობა მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშის შიგნით



მთავარ შესასვლელთან დაყენებული ვიდეორეგისტრატორი „ვერ ხედავს“, ვინ შედის ან გამოდის გვერდითი კარიდან.

გამოსახულება სახლით ძალზე მოსახერხებელია. თუ საკუთარი კაპიტალის წარმოდგენა შეგვიძლია სახლის სახით, მაშინ მისი სხვადასხვა კომპონენტი – ოთახებია.

¹ „Михаил Кузьмин. Введение в МСФО. Отчет о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе. Журнал МСФО на практике №9 сентябрь 2013.

სახლში არის ოთახები:

- სააქციო კაპიტალისათვის;
- აქციების ემისიისათვის;
- ძირითადი და არამატერიალური აქტივების გადაფასების რეზერვისათვის;
- გაუნაწილებელი მოგებისათვის;
- კაპიტალის სხვა კომპონენტებისათვის.

ამ გამოსახულების გამოყენებით ადვილად შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ, რომ მთავარ შესასვლელთან დაყენებული ვიდეორეგისტრატორი „არ ხედავს“ ხალხის გადაადგილებას ერთი ოთახიდან მეორეში. მართლაც, საკუთარი კაპიტალის ერთი განყოფილებიდან მეორეში თანხების გადატანასთან დაკავშირებული ტექნიკური ოპერაციები არ აისახება განყოფილებაში „სხვა სრული შემოსავალი“, ვინაიდან არ წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს. შემოსავლებისა და ხარჯებისათვის განკუთვნილი მთავარი შემოსასვლელიდან შეიძლება გავიდეს კაპიტალში ადრე აღიარებული ოპერაციების რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებული თანხები.

რეკლასიფიკაცია - ეს საკუთარ კაპიტალში ადრე აღიარებული იმ შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების შეწყვეტაა, რომელთა აღიარების პირობები არ სრულდება საანგარიშგებო პერიოდში.

რეკლასიფიკაციის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ ფულადი სახსრების ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების დაგროვილი ცვლილებების აღიარების შეწყვეტა, რომელიც დაკავშირებულია პროდუქციის რეალიზაციასთან. ჰეჯირებული ფულადი ოპერაციის ჩატარების შემდეგ საკუთარ კაპიტალში დაგროვილი თანხა უნდა აისახოს მოგებასა და ზარალში.

ძირითადი საშუალებების გაუფასურება გადაფასების ადრე შექმნილი რეზერვის ხარჯზე არ არის რეკლასიფიკაცია. საწარმოსათვის ძირითადი საშუალებების გაუფასურება - ხარჯია. გაუფასურების ოპერაცია ასევე აისახება სხვა ერთობლივ შემოსავალში, მაგრამ წარმოადგენს ხარჯს და არა რეკლასიფიკაციას.

შევიყვანოთ ახალი მონაცემები ჩვენს მაგალითში, რათა ვნახოთ, როგორ აისახება ანგარიშგებაში საკუთარ კაპიტალში ადრე აღიარებული თანხების რეკლასიფიკაცია, ასევე, ტექნიკური გადატანები საკუთარი კაპიტალის ერთი განყოფილებიდან მეორეში.

ოპერაციებს ვტოვებთ უცვლელად და ვამატებთ კიდევ ორს:

1. კონტრაგენტისაგან მიღებულია ფულადი სახსრები დაკავშირებული საქონლის რეალიზაციასთან უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ფასით. გასულ პერიოდში საწარმო ახდენდა ამ ფულადი ნაკადის ჰეჯირე-

ბას სავალუტო კურსის ცვლილების ნიველირებისათვის (ანუ ჰეჯირების ინსტრუმენტი ასახა რეალური ღირებულებით). ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალურმა ღირებულებამ საანგარიშგებო პერიოდში შეადგინა 40 ათ. ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში საწარმომ მოახდინა ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილების თანხების რეკლასიფიცირება და აღიარა „მოგებასა და ზარალში“.

დებეტი „საკუთარი კაპიტალი/ ჰეჯირების ინსტრუმენტი“ – 40,000 ლარი
 კრედიტი „მოგება და ზარალი“ – 40,000 ლარი

2. თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად საწარმოს გადააქვს ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი მათი გამოყენების მიხედვით გაუნაწილებელ მოგებაში. საწარმოს შეფასებით, გადაფასებას დაქვემდებარებული ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაცია გაგრძელდება კიდევ 12 წელს. მაშინ ყოველწლიური გატარების თანხა ტოლია 10,000 ლარისა $[(50,000 + 70,000)/12]$:

დებეტი - საკუთარი კაპიტალი/ გადაფასების რეზერვი 10,000
 კრედიტი - საკუთარი კაპიტალი/გაუნაწილებელი მოგება 10,000

ყოველივე ამის შემდეგ უნდა მომზადდეს მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება და საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგება (იხ. ცხრ. 3 და 4).

ცხრილი 3.

სრული შემოსავლის ანგარიშგება (ათასი ლარი)

ანგარიშის მუხლი	ათასი ლარი
მოგება-ზარალი	
მიღებული შემოსავალი	15,000
რეალიზებული საქონლის თვითრიცხვებზე	(11,000)
საერთო მოგება	4,000
საოპერაციო ხარჯები	(3,000)
ჰეჯირების ინსტრუმენტებისაგან მიღებული შემოსავალი	40
მოგება დაბეგვრამდე	1,040
მოგების გადასახადი	(200)
პერიოდის წმინდა მოგება	840
სხვა სრული შემოსავალი	
ძირითადი საშუალებების გადაფასება	70
ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების წარსულში აღიარებული ცვლილების რეკლასიფიკაცია	(40)
სულ სრული შემოსავალი	30
სრული შემოსავალი საანგარიშო პერიოდისათვის	870

საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგება (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	სააქციო კაპიტალი	საემისიო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	გადაფასების რეზერვი	ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება	სულ კაპიტალი
ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის	100	—	200	50	40	390
წმინდა მოგება	—	—	840	—	—	840
სხვა სრული შემოსავალი	—	—	—	70	(40)	30
სულ სრული შემოსავალი საანგარიშგებო პერიოდში	—	—	840	70	(40)	870
აქციების ემისია	100	150	—	—	—	250
დარიცხული დივიდენდები	—	—	(300)	—	—	(300)
გადაფასების რეზერვის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე	—	—	10	(10)	—	—
ნაშთი პერიოდის ბოლოს	200	150	750	110	—	1210

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის საკუთარი კაპიტალის მუხლებს შემდეგი მნიშვნელობა ჰქონდათ:

- სააქციო კაპიტალი (100 ათ. აქცია, 1 აქციის ფასი 1 ლარი) - 100,000 ლარი;
- გაუნაწილებელი მოგება - 200,000 ლარი;
- ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი - 50,000 ლარი;
- ფულადი ნაკადების ჰეჯირების ინსტრუმენტის რეალური ღირებულების ცვლილება - 40,000 ლარი;
- სულ კომპანიის საკუთარი კაპიტალი - 390,000 ლარი

ჰეჯირების ინსტრუმენტისაგან მიღებული წარსულში აღიარებული შემოსავლის რეკლასიფიკაციასთან დაკავშირებული ოპერაციები უნდა აისახოს როგორც სხვა სრულ შემოსავალში, ასევე მოგებასა და ზარალში.

გადაფასების ნაწილის გადატანასთან დაკავშირებული ოპერაცია არ აისახება განყოფილებაში „სხვა სრული შემოსავალი“, ვინაიდან ეს შემოსავალი უკვე გამომუშავებული იყო წარსულ პერიოდებში და არ წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავალს.

ჩვენ განვიხილეთ ერთ-ერთი ყველაზე რთული და ძნელად გასაგები ანგარიშგება - მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება. აქ მნიშვნელოვანია გვახსოვდეს, რომ განყოფილებაში „სხვა სრული შემოსავალი“ რეგისტრირდება ყველა შემოსავალი და გასავალი, რომელთა კორექსონდირება ხდება კომპანიის საკუთარი კაპიტალის ანგარიშებზე, ასევე კაპიტალში ადრე აღიარებული შემოსავლები და ხარჯები, რომელთა აღიარების პირობები აღარ სრულდება საანგარიშგებო პერიოდში.

მესაკუთრეთა წილთან (შენატანებთან) და მოგების განაწილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები არ აისახება „სხვა ერთობლივ შემოსავალში“, როგორც საკუთარი კაპიტალის ერთი განყოფილებიდან მეორეში თანხების გადატანის ოპერაციები.

ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ან სპეციალურ განმარტებებში ფინანსური ანგარიშგების შემდგენელი ვალდებულია მიუთითოს ორგანიზაციის მუდმივი ადგილსამყოფელი, თუ იგი არ ემთხვევა იურიდიულ მისამართს, თავისი მშობელი ორგანიზაცია და ორგანიზაციათა მთელი კონსოლიდირებული ჯგუფის მშობელი ორგანიზაცია. აღწერილი უნდა იქნეს ორგანიზაციის ძირითადი საქმიანობა, მის მიერ განხორციელებული ძირითადი ოპერაციები და პერსონალის რაოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ან შესრულებულ ოპერაციათა მოცულობის დამახასიათებელი საშუალოსიობრივი რაოდენობა.

შენიშვნებში აუცილებლად უნდა იყოს ნაჩვენები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ძირითადი მეთოდური მიდგომები და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, ასევე, დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც: ა) მოითხოვება სხვა ფასს-ის მიხედვით; ბ) შემდგენლის აზრით, საინტერესოა მომხმარებლისათვის და ზრდის წარმოდგენილი ანგარიშგების საიმედოობას.

შენიშვნები უნდა იყოს მონესრიგებული, ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში აუცილებლად უნდა იყოს ყურადღება გამახვილებული ანგარიშგების თოთოეული ხაზის მუხლზე. ზოგადად, ყველა შენიშვნას ენიჭება ციფრობრივი კოდი, რომლითაც ხდება მისი მოყვანა შენიშვნების განყოფილებაში. ეს კოდი მიეთითება ანგარიშგების ფორმაში იმ სტრიქონის გასწვრივ, რომელიც მითითებულია მოცემულ შენიშვნაში. თუ ანგარიშგების მოცემული მუხლის განმარტებას უკავშირდება რამდენიმე შენიშვნა, ანგა-

რიშგების ფორმაში უნდა მიეთითოს ყველა ამ შენიშვნის კოდი იმ მუხლის გასწვრივ, რომელსაც განმარტავს.

შენიშვნები შეიძლება დაჯგუფდეს ანგარიშგების ფორმების მიხედვით, რომელთა შესახებაც ხდება განმარტება. ცალკე უნდა იყოს მოყვანილი სა-ანგარიშგებო ბუღალტრული ბალანსის შენიშვნები, ცალკე - ანგარიშებისა: მოგება და ზარალი; ფულადი სახსრების მოძრაობა; კაპიტალის ცვლილებები. მაგრამ შეიძლება ყველა შენიშვნა გავაერთიანოთ ერთი განმარტებითი ჯგუფის ქვეშ. მნიშვნელოვანია, რომ შენიშვნები ადვილად იპოვონ ანგარიშგებით მოსარგებლებმა.

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებს შეიძლება ჰქონდეს თხრობით-აღწერილობითი ფორმა ან ანალიზისათვის იყენებდეს აუცილებელ დამატებით ციფრობრივ მაჩვენებლებს.

ხშირად შენიშვნების შინაარსი მოიცავს აღწერილობით და ციფრობრივ ინფორმაციას, რომელიც საშუალებას გვაძლევს უკეთ გავიგოთ ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტი.

შენიშვნებში უნდა მიეთითოს ინფორმაცია ფასს-ის მოთხოვნებთან შესაბამისობის შესახებ, გაიხსნას მოვლენის შეფასების საფუძველი და სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც გამოიყენება ანგარიშგებაში მისი ასახვისათვის, მოყვანილი იქნეს დამატებითი ანალიტიკური მონაცემები და სხვა ფინანსური და არაფინანსური ხასიათის ინფორმაცია.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნისას ოპერაციების, მოვლენებისა და საგნების შეფასების საშუალებებზე მითითების გარდა, აუცილებელია შემდეგი ინფორმაციის აღწერა: ანგარიშგებაში მიღებული შემოსავლის აღიარების წესი; კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის პრინციპები და სრული საქმიანობისა და კომპანიათა გაერთიანების ასახვის მეთოდები; მატერიალური და არამატერიალური აქტივების აღრიცხვისა და ამორტიზაციის პოლიტიკა; სანარდო საქმიანობის დახასიათება და დადებული ხელშეკრულებების აღრიცხვა; ანგარიშგებაში ფინანსური ინსტრუმენტებისა და საინვესტიციო ქონების, მათი შეფასებისა და გადაფასების ასახვა; იჯარით აღებული ქონების, მატერიალური მარაგების აღრიცხვის წესი; მნიშვნელოვან ინფორმაციას შეიცავს ცნობები სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ სამეცნიერო კვლევებზე და საცდელ-სარეკონსტრუქტორო სამუშაოებზე, შესაფასებელი და კაპიტალური რეზერვების, საპენსიო უზრუნველყოფის, სახელმწიფო გრანტების ჩათვლით განეულ ხარჯებთან დაკავშირებით. უნდა განიმარტოს უცხოური ვალუტის და კურსის სხვაობების გადაანგარიშების წესი, ინფლაციური ფაქტორის გათვალისწინების მეთოდიკა, საქმიანობის სამეურნეო და გეოგრაფიულ სეგმენტებზე ხარჯების გადანაწილების მეთოდიკა, თავად ამ სეგმენტების განსაზღვრის მეთოდიკა.

თავი 4

მცირე და საშუალო საწარმოთა სრული შემოსავლის ანგარიშგება

1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება
2. ამონაგების აღიარება
3. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვა
4. სპეციალიზებული საქმიანობა - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვა

1. სრული შემოსავლის ანგარიშგება

- **სრული შემოსავლის ანგარიშგების არსი**

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით)
2. ა) სრული შემოსავლის ანგარიშგება (ერთი) ან
ბ) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (განცალკევებული) და სრული შემოსავლის ანგარიშგება (განცალკევებული)
3. საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება (საანგარიშგებო პერიოდის)
4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას (საანგარიშგებო პერიოდის)
5. განმარტებითი შენიშვნები.

საწარმოს საქმიანობის შედეგები არის ის თანაფარდობა, რომელიც არსებობს საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. საწარმოს საქმიანობის შედეგები იზომება მთლიანი სრული შემოსავლით და მოგება -ზარალით. ისინი ასევე წარმოადგენენ სხვა მაჩვენებლების (მაგ. ინვესტიციების უკუგება; შემოსავალი ერთ აქციაზე და ა.შ.) გაანგარიშების საფუძველს.

მთლიანი სრული შემოსავალი (მ.2.43.) არის შემოსავალსა და ხარჯებს შორის არითმეტიკული სხვაობა და არ წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ ელემენტს. ამდენად, მისთვის საჭირო არ არის აღიარების განსხვავებული პრინციპის არსებობა.

მოგება ან ზარალი (მ.2.44.) არის სხვაობა შემოსავლებისა და ხარჯების ისეთ მუხლებს შორის, რომელიც მსს ფასს-ით არ კლასიფიცირდება სხვა სრული შემოსავლის შემადგენელ კომპონენტად. მოგება ან ზარალი არ წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ ელემენტს და მისთვის საჭირო არ არის აღიარების განსხვავებული პრინციპის არსებობა.

მსს ფასს-ით საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგების წარდგენა ნებადართულია ორი მეთოდით:

✓ როგორც ერთი ფინანსური ანგარიშგება (სრული შემოსავლის ანგარიშგება),

✓ როგორც ორი ფინანსური ანგარიშგება (მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და სრული შემოსავლის ანგარიშგება).

ერთი ანგარიშგების წარდგენის მეთოდიდან ორი ანგარიშგების წარდგენის მეთოდზე გადასვლას, და პირიქით, მსს ფასს განიხილავს, როგორც სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას.

• მთლიანი სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენის მეთოდები

ერთი ანგარიშგების წარდგენის მეთოდი.

ერთი ანგარიშგების წარდგენის შემთხვევაში (5.4), საწარმომ უნდა წარადგინოს „სრული შემოსავლის ანგარიშგება,“ რომელშიც მოცემული იქნება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აღიარებული ყველა შემოსავალი და ხარჯი. ამასთან სტანდარტს აქვს განსხვავებული მიდგომები შემდეგი მოთხოვნებისათვის. კერძოდ:

✓ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება და წარსული პერიოდის შეცდომების გასწორების შედეგები კორექტირდება რეტროსპექტულად და არა იმ პერიოდის მოგება-ზარალის შემადგენლობაში, როცა ისინი წარმოიშვა;

✓ სხვა სრული შემოსავლის სამი ტიპი, მოგებასა და ზარალში აღიარების გარეშე, წარმოშობისთანავე წარდგება როგორც მთლიანი სრული შემოსავლის ნაწილი:

- გარკვეული შემოსულობა და ზარალი უცხოური ქვეგანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების გადაანგარიშებიდან;

- ჰეჯირების ინსტრუმენტების სამართლიანი ღირებულების ზოგიერთი ცვლილება;

- გარკვეული აქტუარული შემოსულობა და ზარალი.

„სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში“ სავალდებულო წესით წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები:

ამონაგები;

დანახარჯები;

ნილი კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე და ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოების მოგება/ზარალში;

საგადასახადო ხარჯი;

ჯამურად: შეწყვეტილი ოპერაციების მოგება-ზარალი დაბეგვრის შემდეგ ან წმინდა აქტივების გასვლა, რომელიც წარმოადგენს შეწყვეტილ ოპერაციას;

მოგება ან ზარალი; (თუ საწარმოს არ გააჩნია სხვა სრული შემოსავლის მუხლები მათი მითითება სავალდებულო არ არის);

სხვა სრული შემოსავლების ყველა კომპონენტი, რომელიც კლასიფიცირებულია შინაარსის მიხედვით;

ნილი კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე და ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოების სხვა სრულ შემოსავლებში;

მთლიანი სრული შემოსავალი (თუ საწარმოს არა აქვს სხვა სრული შემოსავლის მუხლები, მაშინ შესაძლებელია სხვა ტერმინის მაგ. მოგებისა და ზარალის გამოყენება);

საწარმომ სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში, როგორც პერიოდის განაწილება, ცალ-ცალკე უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი მუხლები:

პერიოდის მოგება და ზარალი მიკუთვნებული:

- ✓ არამაკონტროლებელ ნილზე;
- ✓ სათაო საწარმოს მესაკუთრეებზე.

პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი მიკუთვნებული:

- ✓ არამაკონტროლებელ ნილზე და
- ✓ სათაო საწარმოს მესაკუთრეებზე.

ორი ანგარიშგების წარდგენის მეთოდი.

ორი ანგარიშგების წარდგენის მეთოდის თანახმად, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში სულ მცირე წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები:

ამონაგები;

დანახარჯები;

ნილი კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე და ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოების მოგება/ზარალში;

საგადასახადო გასავლები;

ერთიანი თანხა, რომელიც შესაბამისია ჯამისა:

✓ შეწყვეტილი ოპერაციების მოგება-ზარალი დაბეგვრის შემდეგ, ან

✓ წმინდა აქტივების გასვლა, რომელიც წარმოადგენს შეწყვეტილ ოპერაციას;

მოგება ან ზარალი.

„სხვა სრული შემოსავლების ანგარიშგება“ უნდა წარმოადგენდეს სულ მცირე შემდეგი მუხლებით გათვალისწინებულ თანხებს, მაგრამ საწყის სტრიქონზე მითითებული უნდა იყოს მოგება ან ზარალი:

სხვა სრული შემოსავლების ყველა კომპონენტი, რომელიც კლასიფიცირებულია შინაარსის მიხედვით;

წილი კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული მეკავშირე და ერთობლივად კონტროლირებად საწარმოების სხვა სრულ შემოსავლებში;

პერიოდის მოგება ზარალი;

✓ არამაკონტროლებელ წილზე და

✓ მესაკუთრეებზე.

პერიოდის მთლიანი სრული შემოსავალი:

✓ არამაკონტროლებელ წილზე და

✓ მესაკუთრეებზე.

სხვა სრული შემოსავალი სულ.

ფინანსური შედეგების შესახებ ანგარიშგების წარდგენის ფორმის მიუხედავად, ორივე მეთოდისათვის საერთოა შემდეგი მოთხოვნები:

წინა პერიოდის შეცდომების გასწორება და სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგი უნდა აისახოს როგორც წინა პერიოდების რეტროსპექტიული შესწორება და არა, როგორც იმ პერიოდის მოგების ან ზარალის ნაწილი, როდესაც ისინი წარმოიშვა (5.8).

საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების უკეთ გაგების მიზნით, სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში უნდა წარდგეს დამატებითი მუხლები, ქვესათაურები და ქვეჯგუფების ჯამური თანხები;

სრული შემოსავლების (ან მოგებისა და ზარალის) ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში შემოსავლები და ხარჯები არ უნდა წარდგეს „განსაკუთრებული მუხლის“ სახით (5.10).

ხარჯების წარდგენის მიზნით უნდა მოხდეს ხარჯების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ან საწარმოში მათი ფუნქციების მიხედვით და შეირჩეს ის მიდგომა, რომელიც საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.

საანგარიშგებო პერიოდის სხვა სრული შემოსავლებისა და მოგებისა და ზარალის მუხლები ასახულია საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგებაში. თუ საკუთარი კაპიტალის ცვლილება გამოწვეულია მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალით და დივიდენდების გაცემით, მაშინ სრული შემოსავლების ანგარიშგებისა და საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგების ცალ-ცალკე წარდგენის ნაცვლად, საწარმოს უფლება აქვს წარადგინოს ერთი „სრული შემოსავლებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება“ (ცხრილი 1).

სს „სხივი“
სრული შემოსავლებისა და გაუნაწილებელი მოგების
ანგარიშგება 20X5 წლის 31 დეკემბერი
(ხარჯები კლასიფიცირებულია ფუნქციების მიხედვით)

მუხლები	20X5 ლარი	20X4 ლარი
ამონაგები	X	X
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	X	X
საერთო მოგება	X	X
სხვა შემოსავალი	X	X
კომერციული ხარჯები	X	X
ადმინისტრაციული ხარჯები	X	X
სხვა ხარჯები	X	X
ფინანსური დანახარჯები	X	X
მოგება დაბეგრამდე	X	X
მოგების გადასახადის ხარჯი	(X)	(X)
მიმდინარე წლის მოგება	X	X
გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისში:	X	X
დივიდენდი	X	X
გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოს	X	X

მიკრო საწარმოების უმეტესი ნაწილის საქმიანობისათვის დამახასი-
 ეთებელია ის გარემოება, რომ საკუთარ კაპიტალში ცვლილებები გამოწ-
 ვეულია მხოლოდ მოგებისა და ზარალის მიღებით, დივიდენდის გაცემით,
 წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის
 ცვლილებით. ამიტომ „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა“ და
 „საკუთარი კაპიტალის ცვლილების ანგარიშგების“ ნაცვლად, მიკრო
 საწარმოს შეუძლია წარადგინოს მხოლოდ ერთი - „შემოსავლებისა და
 გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება“ (ცხრილი 2).

შემოსავლებისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება გვიჩ-
 ვენებს პერიოდის მოგება-ზარალსა და გაუნაწილებელ მოგებაში მომხ-
 დარ ცვლილებებს და წარმოადგენს ერთი ანგარიშგების წარდგენის პირ-
 ველ ალტერნატიულ ვარიანტს.

ერთი ანგარიშგების წარდგენის პირველი ალტერნატიული ვარიანტი:

სს „სხივი“
შემოსავლისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშგება
20X5 წლის 31 დეკემბერი
(ხარჯები კლასიფიცირებულია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით)

მუხლები	20X5 ლარი	20X4 ლარი
ამონაგები	X	X
სხვა შემოსავალი	X	X
ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი ნარმოების მარაგებში	X	X
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	X	X
ხელფასი და გასამრჯელოები	X	X
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი	X	X
ძირითადი საშუალებების გაუფასურება	X	X
სხვა ხარჯები	X	X
ფინანსური დანახარჯები	X	X
მოგება დაბეგვრამდე	X	X
მოგების გადასახადის ხარჯი	(X)	(X)
მიმდინარე წლის მოგება (ზარალი)	X	X
გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისში:	X	X
გაუნაწილებელი მოგების გადაანგარიშება წინა პერიოდის შეცდომების შესწორების გათვალისწინებით	X	X
გაუნაწილებელი მოგების გადაანგარიშება სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების გამო	X	X
დივიდენდი	X	X
გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოს	X	X

საშუალო და მცირე საწარმოები მათთვის დამახასიათებელი სპეციფიკისა და გარემოებების გათვალისწინებით შეარჩევენ ფორმატს და შეიმუშავენ რა სახელწოდებით უნდა წარადგინოს მუხლები ფინანსურ ანგარიშგებაში. საწარმოებმა უნდა გაითვალისწინონ, თუ რამდენად შეესაბამება მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება მომქმედ კანონმდებლობას.

2. ამონაგების აღიარება

- **ამონაგების არსი, შეფასებისა და აღიარების კრიტერიუმები**

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია მნიშვნელოვანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად და ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. საქმიანობის შედეგები არის საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების თანაფარდობა საანგარიშგებო პერიოდში.

შემოსავლები და ხარჯები წარმოადგენენ ფინანსური ანგარიშგების ნიშნელოვან ელემენტებს. მსს ფასს იძლევა მათ განმარტებებს. კერძოდ:

შემოსავალი არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირებით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთა მიერ საკუთარ კაპიტალში დამატებით განხორციელებულ შენატანებთან (2.23.ა).

შემოსავალი მოიცავს: ამონაგებსა და შემოსულობას.

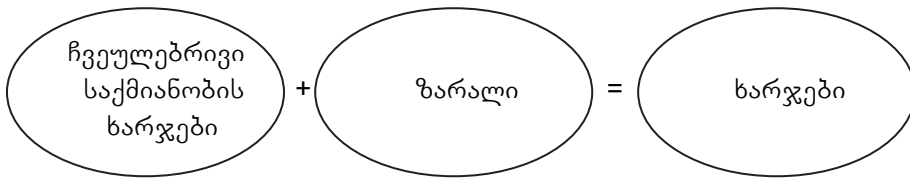


ამონაგები არის შემოსავალი, რომელიც წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია როგორც ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან; ამონაგები მომსახურების განევიდან, პროცენტი, როიალტი, დივიდენდი, იჯარის ქირა.

შემოსულობა არის სხვა მუხლები, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის განმარტებას, მაგრამ ამონაგებს არ წარმოადგენს. შემოსულობებს საწარმო სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში განცალკევებულ მუხლებად აღიარებს. ინფორმაცია შემოსულობების შესახებ, მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად.

ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა კაპიტალის მესაკუთრეებზე განხორციელებულ განაწილებასთან (2.23.ბ).

ხარჯები მოიცავს ზარალს და ისეთ ხარჯებს, რომლების წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.



ხარჯები, რომელიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესშია წარმოქმნილი, უკავშირდება წარმოების ფაქტორების მოხმარებას, მაგალითად ცვეთა, ამორტიზაცია, ხელფასი, პროდუქციის თვითღირებულება და ა.შ. ეს ხარჯები აქტივების შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება. მაგალითად, როგორცაა ფული და ფულის ეკვივალენტები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები და ა.შ.;

ზარალი მოიცავს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ ხარჯების განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნა ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. საწარმო ზარალს სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში განცალკევებულ მუხლებად აღიარებს. ინფორმაცია ზარალის შესახებ მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება არის ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი ასახვის პროცესი, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს მაშინ, როცა მუხლები აკმაყოფილებენ შემოსავლისა და ხარჯების განმარტებებს და შემდეგ კრიტერიუმებს (2.27):

- ✓ მოსალოდნელია ამ მუხლით გამონვეული სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან გასვლა საწარმოდან; და
- ✓ მუხლს გააჩნია თვითღირებულება ან ღირებულება, რომელიც შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისა და შეფასების მოთხოვნები ემყარება ბასს-ის მიერ გამოქვეყნებულ „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ და ფასს-ების სრული ვერსიით გათვალისწინებულ საყოველთაო პრინციპებს. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პირდაპირი შედეგია. დარიცხვის მეთოდის თანახმად, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს იმ მომენტში, როდესაც ისინი დააკმაყოფილებენ განმარტებებს და აღიარების კრიტერიუმებს.

საწარმომ **ამონაგები** უნდა შეაფასოს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით. მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებიდან უნდა გამოიქვითოს საწარმოს მიერ გაცემული ყველანაირი სავაჭრო დათმობა, ფასდათმობა ვადაზე ადრე გადახდისათვის და საბითუმო ფასდათმობა.

ამონაგები არის მხოლოდ სანარმოს **საკუთარი სახელით მიღებული** ან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მთლიანი თანხა და ამონაგებში არ გაითვალისწინება მესამე მხარის სახელით მიღებული ან მისაღები თანხები (როგორცაა დაბრუნებადი გადასახადები მაგ. დამატებული ღირებულების გადასახადი და ა.შ.).

ურთიერთობებში, სადაც სანარმო აგენტად გამოდის, **ამონაგები** არის მხოლოდ სანარმოს მიერ **საკომისიოს სახით** მიღებული ან მისაღები თანხები.

ურთიერთობებში, როდესაც ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების შემოსვლა სანარმოში გადავადებულია და გარეგება წარმოადგენს ფინანსურ ოპერაციას, ანაზღაურების ღირებულება არის **მომავალში მისაღები ყველა თანხის დისკონტირებული ღირებულება**. ასეთ შემთხვევაში დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლა ხდება **პირობითი საპროცენტო განაკვეთის** საფუძველზე.

პირობითი საპროცენტო განაკვეთი ანალოგიური კრედიტუნარიანი ემიტენტის ანალოგიურ ინსტრუმენტზე უმეტესად გავრცელებული განაკვეთია, ან ის საპროცენტო განაკვეთია, რომლითაც ხდება მოცემული ინსტრუმენტის ნომინალური ღირებულების დისკონტირება მოცემული საქონლის თანადროული გადახდისას გადასახდელ მიმდინარე ფასამდე; სხვაობა, მომავალში მისაღები მთლიანი თანხების დისკონტირებულ ღირებულებასა და ანაზღაურების ნომინალურ ღირებულებას შორის, აღიარდება როგორც საპროცენტო ამონაგები.

საქონლის ან მომსახურების **გაცვლის ოპერაციებში** სანარმო ამონაგები უნდა აღიაროს, როდესაც საქონელი და მომსახურება იცვლება განსხვავებული სახის საქონელსა და მომსახურებაზე კომერციული შინაარსის ოპერაციების მეშვეობით. ოპერაცია უნდა შეფასდეს (23.7):

✓ **მიღებული საქონლის** ან მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც **შესწორდება** (კორექტირდება) გაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით;

✓ **გაცემული საქონლის** ან მომსახურების **რეალური ღირებულებით**, თუ შეუძლებელია მიღებული საქონლის ან მომსახურების საიმედოდ შეფასება, რომელიც ასევე უნდა **შესწორდეს** (კორექტირდეს) მიღებული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით;

✓ თუ შეუძლებელია მიღებული და გაცემული აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასება უნდა მოხდეს **გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით**, რაც ასევე **შესწორდება** (კორექტირდება) გაცემული ფულადი სახსრების ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით;

სანარმო არ აღიარებს ამონაგებს ისეთი გაცვლითი ოპერაციების შემთხვევაში, როცა (23.6);

✓ საქონელი და მომსახურება იცვლება ანალოგიური ბუნებისა და ღირებულების საქონელსა და მომსახურებაზე;

✓ საქონელი და მომსახურება იცვლება სხვა სახის ან ღირებულების საქონელსა და მომსახურებაზე, მაგრამ ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი.

ამონაგების წარმომქმნელი ოპერაციის რეალური ბუნების სწორად განსაზღვრა მნიშვნელოვანია ამონაგების აღიარებისთვის (23.8).

გარკვეულ გარემოებებში აუცილებელია რომ **ერთი ოპერაციის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი კომპონენტების** მიმართ გამოყენებულ იქნეს ამონაგების აღიარების კრიტერიუმები. მაგალითად, თუ საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა, მაშინ აღიარების კრიტერიუმები სანარმო უნდა გამოიყენოს ერთი ოპერაციის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი კომპონენტების მიმართ. მაგალითად: **ამონაგების აღიარება ნახალისების პროგრამის ფარგლებში**, გულისხმობს, რომ გაყიდვის ოპერაციების დროს სანარმო კლიენტებს შეიძლება სთავაზობდეს ბონუსებს ლოიალობის ანუ ერთგულებისათვის, რომელიც კლიენტმა შეიძლება გამოიყენოს მომავალში საქონლის უფასოდ ან ფასდაკლებით შეძენისათვის. სანარმო ბონუსის ქულები უნდა გაითვალისწინოს, როგორც თავდაპირველი გაყიდვების ოპერაციის განცალკევებით იდენტიფიცირებადი კომპონენტი და თავდაპირველ რეალიზაციასთან დაკავშირებით მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულება უნდა გაანანილოს სასაჩუქრე ანუ ბონუსურ ქულებსა და რეალიზაციის დანარჩენ კომპონენტებს შორის.

ამონაგების აღიარების კრიტერიუმები, **ერთდროულად გამოიყენება ორი ან მეტი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ოპერაციის** მიმართ, იმ შემთხვევებში, თუ შეუძლებელია მიღებული კომერციული შედეგის განსაზღვრა ისე, თუ ამ რამდენიმე ოპერაციას არ განვიხილავთ ერთობლივად, როგორც ერთ ოპერაციას.

- **საქონლის მიწოდებიდან ამონაგების აღრიცხვა**

ამონაგები წარმოიქმნება საქონელის გაყიდვის ოპერაციებიდან. საქონლის გაყიდვებიდან ამონაგების აღიარება ხდება იმ შემთხვევაში, თუ დაკმაყოფილებული იქნება ყველა შემდეგი პირობა:

✓ სანარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს;

✓ სანარმო არ ინარჩუნებს საკუთრების უფლებასთან ასოცირებულ უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას და ასევე არ ახორციელებს ეფექტურ კონტროლს გაყიდულ საქონელზე;

- ✓ შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- ✓ მოსალოდნელია, რომ სანარმო მიიღებს მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებულ ეკონომიკურ სარგებელს;
- ✓ შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებით უკვე განეული, ან მომავალ პერიოდში გასანევი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

გარიგების პირობების გათვალისწინება მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ დადგინდეს, თუ როდის გადასცემს გამყიდველი მყიდველს საქონელთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებსა და სარგებელს. საქონელთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისა და სარგებლის გადაცემა მყიდველისათვის იურიდიული და ქონებრივი უფლების გადაცემას ემთხვევა საცალო რეალიზაციის ოპერაციების დროს. სხვა შემთხვევაში საქონელთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისა და სარგებლის გადაცემა არ ემთხვევა იურიდიული ან ქონებრივი უფლების გადაცემას.

ოპერაცია არ ჩაითვლება რეალიზაციად, თუ გამყიდველი ინარჩუნებს საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებს. შესაბამისად, ასეთ პირობებში **ამონაგები აღიარებას არ ექვემდებარება. ამონაგები არ აღიარდება:**

- ✓ როცა სანარმოს რჩება პასუხისმგებლობა მიწოდებული საქონლის არადაამაკმაყოფილებელ საექსპლოატაციო თვისებებზე, რადგან ისინი გათვალისწინებული არ არიან გარანტიის სტანდარტულ პირობებში;
- ✓ როდესაც ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის მიერ ამ საქონლის გაყიდვაზე;
- ✓ როდესაც მყიდველს უფლება აქვს გააუქმოს ხელშეკრულება სამართლებრივად ან სურვილის მიხედვით, უმიზეზოდ. ასეთ შემთხვევაში საერთოდ სანარმოსთვის გაურკვეველია შემოსავალის მიღების შესაძლებლობა.

საქონლის მიწოდებისას სანარმომ შეიძლება საქონელზე **საკუთრების უმნიშვნელო რისკი დაიტოვოს**. მაგალითად, როდესაც სანარმო მყიდველს სთავაზობს გადახდილი ფულის უკან დაბრუნებას, თუ ის აღმოაჩენს ნაყიდ საქონელში ნუნს ან უკმაყოფილო იქნება რაიმე მიზეზით და სანარმოს შეუძლია დასაბრუნებელი თანხის საიმედოდ შეფასება, მაშინ **ოპერაცია ჩაითვლება რეალიზაციად** და სანარმო **აღიარებს ამონაგებს**. ასეთ შემთხვევაში სანარმო აღიარებს ანარიცხებს საქონლის (23.13) მოსალოდნელ დაბრუნებასთან დაკავშირებით „*ანარიცხების პირობითი ვალდებულებების და პირობითი აქტივების შესაბამისად*“ (განყოფილება 21).

ამონაგების აღიარების აღნიშნული კრიტერიუმების დაცვა შესაძლებელი ხდება საქონლის მიწოდების შემდეგ. საქონლის მიწოდების ხელშეკრულებაში შეიძლება იყოს შეთანხმება საქონლის უკან დაბრუნების უფლებაზე, საქონლის რეალიზაციაზე შუამავალის საშუალებით და სხვა პირობები. ასეთ პირობებში საქონელთან დაკავშირებული ყველა ძირითადი რისკი რჩება მყიდველს, გარდა საქონლის განზრახ დაზიანების, დაკარგვის, გაფუჭების და სხვა მსგავსი რისკებისა. თუ საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობებთან დაკავშირებით არსებობს განუსაზღვრელობა გამყიდველი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როცა მყიდველი დაადასტურებს საქონლის მიღებას ან საქონელი მიტანილია ადგილზე და უარის თქმის ვადა ამონურულია (23 – 5).

მაგალითი 1:

საწარმომ მ.წ. 1 ივნისს 40,000 ლარის საქონელი მიანოდა შემდგომი გადახდის პირობით, რომლის თვითღირებულებაა 36,000 ლარი. ხელშეკრულება ითვალისწინებს, რომ მყიდველს 1 აგვისტომდე აქვს საქონლის უკან დაბრუნების უფლება. მყიდველმა საქონელი შეიძლება დააბრუნოს მთლიანად ან ნაწილობრივ, ან საერთოდ არ დააბრუნოს. მყიდველმა 25 ივლისს დააბრუნა 3,000 ლარის საქონელი. ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება შემდეგი გატარებებით:

1) 1 ივნისი. უკან დაბრუნების პირობით გადატვირთულია 40,000 ლარის საქონელი:

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 40,000

კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან 40,000

და

დ - რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 36,000

კ - საქონელი 36,000

3) 25 ივლისი. დაბრუნებულია 3,000 ლარის ღირებულების საქონელი, რომლის თვითღირებულებაა 2,700 ლარი. შესაბამისად, უნდა შემცირდეს მოთხოვნა მყიდველის მიმართ 3,000 ლარით და გაიზარდოს მარაგი.

დ - საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა 3,000

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 3,000

და

დ - საქონელი 2,700

კ - მარაგის კორექტირება 2,700

4) 25 ივლისს 37,000 ლარი ჩაირიცხა საბაკო ანგარიშზე.

დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 37,000

კ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 37,000

• **ამონაგების აღიარება საქონლის შუამავალის მეშვეობით (კონსიგნაციით) გაყიდვიდან**

საწარმო საქონლის შუამავალ მხარეზე მიწოდების ოპერაციებიდან ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც მოხდება საქონელთან დაკავშირებული ძირითადი რისკებისა და სარგებლის გადაცემა. საქონლის მიწოდებას დილერებზე, აგენტებსა და სხვა შუამავლებზე თან ახლავს მათზე რისკების გადაცემა. ისინი მოქმედებენ თავისი სახელით და თავისი ხარჯებით. მათი შემოსავალი არის მწარმოებლის მიერ საქონლის ფასდაკლებით წარმოქმნილი საკომისიო.

კონსიგნაცია საქონლის გაყიდვის საკომისიო ფორმაა, როდესაც საქონლის მწარმოებელი (კონსიგნანტი) საქონელს უგზავნის კომისიონერს (კონსიგნატორს), რომელიც მისი სახელით ყიდის საკუთარი საწყობებიდან. საწარმო ამონაგებს აღიარებს შუამავალის მიერ საქონლის მესამე პირზე გაყიდვის და ამ ფაქტის დოკუმენტურად დადასტურების საფუძველზე.

მაგალითი 2:

რეალიზებულია კონსიგნატორ ფირმაზე 12,000 ლარის საქონელი, თვითღირებულებით 8,000 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად ანგარიშსწორება უნდა განხორციელდეს ეტაპობრივად, გაყიდვების მიხედვით.

ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება გატარებებით:

1. საქონლის გადატვირთვა კონსიგნატორთან ჩამოინერება თვითღირებულებით 8,000 ლარი:

- დ - საქონელი კონსიგნაციით 8,000
- კ - საქონლის მარაგი 8,000

1. კონსიგნატორის მიერ საქონლის ღირებულების 6,000 ლარის განაღდებას და მიღებული შეტყობინების საფუძველზე შედგება გატარებები:

ა) ამონაგების აღიარება საქონლის რეალიზაციის ოპერაციიდან 6,000 ლარი.

- დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან დამომსახურებიდან 6,000
- კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან 6,000

ბ) გაგზავნილი საქონლის რეალიზებული ნაწილის თვითღირებულების ხარჯებში ჩამონერა 4,000 ლარი

- დ - საქონლის ხარჯი 4,000
- კ - საქონელი კონსიგნაციით 4,000

გ) ანგარიშზე რეალიზებული საქონლის ღირებულების 6,000 ლარის ჩარიცხვა:

- დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6,000
- კ - მოთხოვნები მიწოდებიდან დამომსახურებიდან 6,000

- **ამონაგების აღიარება საქონლის მიწოდებამდე**

გაყიდვები განვადებული მიწოდებით წარმოიქმნება გარიგებით საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ, როდესაც მიწოდების გადავადება ხდება მყიდველის მოთხოვნით, მაგრამ მყიდველი იღებს საკუთრების უფლებას და ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას (23 დ3). **ამონაგების აღიარება** ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი მიიღებს საკუთრების უფლებას შემდეგი პირობებით:

- ✓ შესაძლებელია საქონლის მიწოდების განხორციელება;
- ✓ რეალიზაციის აღიარების მომენტიდან დასაწყისიდან დასაწყისიდან იდენტიფიცირებული საქონელი და მზად არის მყიდველისათვის გადასატვირთად;
- ✓ მყიდველი, სპეციალური შეთანხმების შესაბამისად, ადასტურებს საქონლის გადავადებით მიწოდების პირობებს;
- ✓ გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები.

გამყიდველი მყიდველისგან იღებს დამადასტურებელ დოკუმენტს - „მითითებას განვადებული გადატვირთვის შესახებ.“ ამ დოკუმენტისა და ზემოთ მითითებული პირობების საფუძველზე **აღიარდება ამონაგები**, ვინაიდან გასაყიდი საქონელი ფიზიკურად არსებობს, იდენტიფიცირებულია, ანალოგიური საქონლისგან განცალკევებულია და ნებისმიერ მომენტში შეიძლება მისი მყიდველისათვის ან მისი დავალებით ნებისმიერი სხვა მომხმარებლისთვის მიწოდება. ამონაგების აღიარება დაუშვებელია, თუ საქონელი მზად არ არის გადატვირთვისათვის.

მწარმოებელი მყიდველისგან გადავადებული გადატვირთვის შესახებ დავალების მიღებისთანავე, საქონელს იღებს საპასუხისმგებლო შესანახად, რადგან გადატვირთვამდე მატერიალური პასუხისმგებლობა მწარმოებელ სანარმოს ეკისრება. შესაბამისად, ანალოგიური საქონლისგან განცალკევებული, იდენტიფიცირებული და გადასატვირთად გამზადებული საქონელი, ერთმაგი ჩანერის (უნიგრაფიული) წესით, მხოლოდ რაოდენობრივად, აღირიცხება ბალანსგარეშე ანგარიშზე - „მატერიალური ფასეულობა საპასუხისმგებლო შესანახად.“

მაგალითი 3:

5 ივნისს სანარმომ მყიდველისგან მიიღო შეტყობინება 1,000 ერთეული „ა“ საქონლის განვადებული გადატვირთვის შესახებ. საქონლის თვითღირებულება შეადგებს 18,000 ლარს, ხოლო სარეალიზაციო ღირებულება - 25,000 ლარს.

1. შეტყობინების მიღების თარიღით, სანარმო აღიარებს ამონაგებს 25,000 ლარი.

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 25,000

კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან 25,000

2. ა) განვადებული გადატვირთვისათვის განცალკევებულ სივრცეში დასაწყობებული საქონელი, თვითღირებულებით 18,000 ლარი, ჩამოიწერება მარაგიდან გატარებით:

დ - საქონლის ხარჯი 18,000

კ - საქონლის მარაგი 18,000

ბ) ერთდროულად, გადასატვირთად გამზადებული საქონელი აისახება, როგორც საპასუხისმგებლო შესანახად არსებული და ანგარიშზე კეთდება ჩანაწერი:

დ - მატერიალური ფასეულობა საპასუხისმგებლო შესანახად 1000 ც

ხოლო, გადატვირთვის თარიღით, საქონლის ყოველ მიწოდებულ პარტიაზე, შეწყდება მწარმოებლის პასუხისმგებლობა, რაც აისახება ანგარიშზე ჩანაწერით:

კ - მატერიალური ფასეულობა საპასუხისმგებლო შესანახად 1000 ც

• რეალიზაცია მომხმარებელთა ლოიალობის პროგრამების ფარგლებში

მაგალითი 4:

საწარმო ყიდის „ა“ პროდუქციას 100 ლარად. „ა“ პროდუქციის მყიდველი იღებს ბონუს ქულებს. მას შეუძლია მომავალში შეიძინოს პროდუქცია უფასოდ, ან შეღავათიანი ფასებით. ბონუს-ქულებზე იყიდება „ბ“ პროდუქცია 10 ლარად, რომლის ჩვეულებრივი გასაყიდი ფასი 18 ლარია. საწარმოს შეფასებით, „ა“ პროდუქციის სასაჩუქრე ქულებით მომხმარებლების 40% ისარგებლებს. „ა“ პროდუქციის გასაყიდი ფასი წამახალისებელი აქციის დროს 95 ლარია. მიღებული ანაზღაურების რეალური ღირებულება უნდა განანილდეს სასაჩუქრე ანუ ბონუსურ ქულებსა და რეალიზაციის დანარჩენ კომპონენტებს შორის.

ამ მიზნით უნდა დადგინდეს:

- სასაჩუქრე ქულების რეალური ღირებულება პროდუქციის ერთეულზე. რისთვისაც ჩვეულებრივ სარეალიზაციო ფასს აკლდება შეთავაზებული ფასი და სხვაობა მრავლდება ბონუსით შექმნის მსურველების მაჩვენებელზე: $(18-10) * 40\% = 3,20$ ლარი

მთლიანი ამონაგები 100 ლარი უნდა განანილდეს „ა“ და „ბ“ პროდუქტებს შორის მათი რეალური ღირებულების (95 ლარი და 3,20 ლარი) მიხედვით. შესაბამისად:

ამონაგები „ა“ პროდუქციისათვის = $100 * 95 / (95+3,20) = 96.74$ ლარი

ამონაგები „ბ“ პროდუქციისათვის = $100 * 3.20 / (95+3,20) = 3.26$ ლარი

ოპერაცია აისახება გატარებით:

დ - ფული 100

კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან 96.74

კ - გადავადებული შემოსავალი 3.26

საქონლის განვადებით მიწოდება წარმოქმნის დამატებით შემოსავალს პროცენტის სახით. სავაჭრო კრედიტით მიწოდებისას, თუ საქონლის ღირებულების განაღდება ხორციელდება ნაწილ-ნაწილ (23 – 13), გამყიდველი ამონაგებს პროცენტით შემცირებული სარეალიზაციო ფასით აღიარებს. სარეალიზაციო ფასი წარმოადგენს ანაზღაურების დისკონტირებულ ღირებულებას, რომელიც განისაზღვრება მისაღები თანხების დისკონტირებით პირობითი საპროცენტო განაკვეთის საფუძველზე. პროცენტის ელემენტი ამონაგებად აღიარებას ექვემდებარება ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით.

მაგალითი 5:

საწარმომ ერთწლიანი განვადების პირობით, გაყიდა 22,000 ლარის საქონელი. ანგარიშსწორება უნდა განხორციელდეს სამ ეტაპად. გარიგების მომენტისათვის პირობითი საპროცენტო განაკვეთი -12%-ია, ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი - 10 %. შესაბამისად:

პერიოდი (n)	ანაზღაურების ღირებულება (22,400/3)	დისკონტირების კოეფიციენტი ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით (r) წლიური 10%/3	ანაზღაურების დისკონტირებული ღირებულება	ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდით გაანგარიშებული პროცენტი
1	7,467	0,8890	6,638	829
2	7,467	0,9246	6,904	563
3	7,466	0,9615	7,179	287
ჯამი	22,400		20,721	1,679

1. ამონაგები აღიარდება დისკონტირებული ღირებულებით 20,721 ლარი და აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

- დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან დამომსახურებიდან 20,721
- კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან 20,721

2. საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა პირველ ეტაპზე 829 ლარი და შემდეგ, ყოველ მომდევნო ეტაპზე შესაბამისი თანხით, აისახება გატარებით:

დ - მისაღები პროცენტები	829
კ - საპროცენტო შემოსავალი	829
3. საპროცენტო შემოსავლის ლარის ჩარიცხვა გატარდება:	1,679 ლარი და ამონაგების 20,721
დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	22,400
კ - მოთხოვნები მიწოდებიდან დამომსახურებიდან	20,721
კ - მისაღები პროცენტები	1,679

• **ამონაგები მომსახურების განწევდან**

მომსახურება არის ხელშეკრულებით შეთანხმებული დავალება, რომელიც უნდა შესრულდეს გარკვეულ პერიოდში. მომსახურება შეიძლება გრძელდებოდეს ერთ ან რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. მომსახურება, როგორც გაცვლის ობიექტი, საქონელია, მაგრამ საქონლისგან თვისებრივად განსხვავებულია, რადგან ფუნდამენტალური არ არის მასში მატერიალური სუბსტანციის არსებობა. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურების განწევსას, თუ მომსახურების შედეგი **საიმედოდ არის განსაზღვრული**, საწარმო **ამონაგები უნდა აღიაროს** საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ხელშეკრულების შესრულების სტადიების მიხედვით. მომსახურებიდან ამონაგები განისაზღვრება პროცენტული შესრულების მეთოდით, რომლის თანახმად, ამონაგები აღიარებული უნდა იქნას იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, რომლებშიც შესრულდა მომსახურების შესაბამისი ნაწილი.

მომსახურების ოპერაციების შედეგების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია, თუ დაკმაყოფილებულია შემდეგი პირობები:

- შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- მოსალოდნელია ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;
- შესაძლებელია მომსახურების ხელშეკრულების შესრულების სტადიების საიმედოდ შეფასება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;
- შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე განეული ან ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო მომავალი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

მაგრამ მომსახურების განწევდან შედეგის საიმედოდ განსაზღვრას საწარმო თუ ვერ შეძლებს, მაშინ ამონაგები უნდა აღიაროს მხოლოდ ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში (23.16.).

თუ საწარმოს მიერ მომსახურების განწევა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში ხდება მრავალჯერადი აქტების შედეგად, მაშინ მომსახურების მთელ პერიოდში ამონაგები უნდა აღიარდეს წრფივი მეთოდით, თანაბარზომიერად.

ამონაგების აღიარებისას უნდა დადგინდეს (23.15.) ხომ არ არსებობს სხვა ისეთი მეთოდი ან მიდგომა, რომელიც უფრო ზუსტად შეძლებდა ხელშეკრულებით განსაზღვრული მომსახურების სტადიის ასახვას; ან ხომ არ არის რომელიმე უფრო მეტად მნიშვნელოვანი აქტი/მოქმედება, ვიდრე სხვა ნებისმიერი, რადგან ასეთ შემთხვევაში ამონაგების აღიარება უნდა გადავადდეს მნიშვნელოვანი აქტის შესრულებამდე. ამდენად, განუული მომსახურებიდან ამონაგების აღიარება დამოკიდებულია მომსახურების შინაარსსა და მისი განვების პერიოდში შესრულების სტადიების განსაზღვრაზე.

ამონაგების აღიარება წრფივი მეთოდით:

მაგალითი ნ:

საწარმო ახორციელებს პროგრამული უზრუნველყოფის მიწოდებას. ხელშეკრულება ითვალისწინებს ტექნიკურ კონტროლს ყოველთვიურად გაყიდვის შემდგომი ერთი წლის განმავლობაში. ხელშეკრულებით პროდუქტის სარეალიზაციო ფასია 4,000 ლარი, მ.შ პროგრამული უზრუნველყოფის ღირებულება 2,800 ლარი, ხოლო სერვისისა - 1,200 (4,000-2,800) ლარი. წლის განმავლობაში ყოველთვიურად განუულ ტექნიკურ კონტროლზე დაერიცხება ამონაგები 100 (1,200/12) ლარი.

ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1. პროგრამული უზრუნველყოფის მიწოდება 2,800 ლარი
 - დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 2,800
 - კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან (პროგრამული პროდუქტი) 2,800
2. ამონაგების დარიცხვა ტექნიკური კონტროლის მიწოდებიდან 100 ლარი
 - დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 100
 - კ - შემოსავალი რეალიზაციიდან (ტექნიკური მომსახურება) 100

რამდენიმე სახის მომსახურების განვებისას ამონაგების აღიარება უნდა მოხდეს **დასრულებული სამუშაოს** მეთოდით. ეს მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც მომსახურების საბოლოო სახე იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მისი დასრულების გარეშე უკვე განუული მომსახურების სახეები შეიძლება არ ჩაითვალოს შესრულებულად. შესაბამისად, მომსახურების თითოეულ სახეზე განუული დანახარჯები აკუმულირდება „დაუმთავრებელი მომსახურების დანახარჯების“ ანგარიშზე მომსახურების მნიშვნელოვანი სახის დასრულებამდე. მყიდველის მიერ მომსახურე-

ბისთვის გადახდილი ყველა ანაზღაურება ასევე აღიარდება ავანსად, როგორც გამოუმუშავებელი შემოსავალი, რომელიც ამონაგებად აღიარდება მთავარი/მნიშვნელოვანი მომსახურების დასრულების თარიღით.

ამონაგების აღიარების გადავადება მნიშვნელოვანი მოქმედების/აქტის შესრულებამდე:

მაგალითი 7:

საწარმო ახორციელებს ფიქსირებული კავშირების ელექტრომონყობილობის მონტაჟს, პროგრამულ უზრუნველყოფას და ტესტირებას მონყობილობისა და პროგრამის გამართულობაზე. მონყობილობის ექსპლუატაციის გამოსაცდელი პერიოდი ერთი თვეა. მომსახურების სახეები შეფასებულია თანაბარი ღირებულებით - 30,000 ლარი, მომსახურების ხარჯები განსაზღვრულია 18,000 ლარით.

ტესტირება ტარდება საცდელი ვადის ამონურვის თარიღით. ანგარიშსწორება ხორციელდება სამ ეტაპად, თანაბარი თანხებით.

1. დანახარჯები სამონტაჟო მომსახურებაზე 2,800 ლარი
 დ - დაუმთავრებელი მომსახურების დანახარჯები 2,800
 კ - გასახდელი ხელფასები და ა.შ. 2,800
2. სამონტაჟო მომსახურების დასრულების თარიღით ჩარიცხულია 10,000 ლარი
 დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 10,000
 კ - მიღებული ავანსები 10,000
 და ა. შ.
3. ა) ტესტირების პროცედურების დასრულებისა და შედეგების დოკუმენტების შედგენის (დასკვნითი მიღება-ჩაბარების აქტი და ტესტირების სერტიფიკატი) თარიღით აღიარდება ამონაგები მომსახურებიდან და შედეგება გატარება:
 დ - მიღებული ავანსები 30,000
 კ - ამონაგები რეალიზაციიდან 30,000
- ბ) ერთდროულად ჩამოიწერება მომსახურების დაგროვილი ხარჯები 18,000 ლარი გატარებით:
 დ - მომსახურების თვითღირებულება 18,000
 კ - დაუმთავრებელი მომსახურების დანახარჯები 18,000

მომსახურების მიწოდებიდან ამონაგების აღიარების პრაქტიკაში გავრცელებული მეთოდებია: თანაბარზომიერი ანუ წრფივი მეთოდით; დასრულებული მომსახურების მეთოდით; პროცენტული შესრულების მეთოდით.

- **სამშენებლო კონტრაქტების აღრიცხვის თავისებურებები**

სამშენებლო კონტრაქტების აღრიცხვის წესები და მიდგომები შემუშავებული უნდა იყოს სამშენებლო საქმიანობისათვის დამახასიათებელი დარგობრივ-ეკონომიკური თავისებურებების გათვალისწინებით. სამშენებლო ბიზნესისათვის დამახასიათებელი ძირითადი თავისებურებებიდან აღსანიშნავია:

- სამშენებლო ობიექტების ტერიტორიული იზოლაცია არა მარტო ინდივიდუალურ, არამედ სერიულ მშენებლობებში;
- სამშენებლო წარმოების ხასიათი, რაც გამოიხატება ობიექტების დაპროექტებისა და მისი მშენებლობის ხანგრძლივობით;
- კონტრაქტის დაწყების თარიღი და კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოების დასრულების თარიღი განეკუთვნება სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებს;
- ცალკეული ობიექტების მშენებლობისას შესრულებული სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების სახეების მრავალფეროვნება;
- მშენებლობის ვადებისა და ხარისხის დამოკიდებულება ობიექტების ადგილმდებარეობაზე, ბუნებრივ და კლიმატურ პირობებზე;
- სამშენებლო წარმოების პროდუქციის ხასიათი და თავისებურებები.

მშენებლობაში ინვესტირების პროცესის სუბიექტებია:

- **ინვესტორი** - პირი (იურიდიული ან ფიზიკური), რომელიც ახორციელებს ინვესტირებას ძირითადი საშუალებების ობიექტების შექმნისა და კვლავწარმოების მიზნით;
- **დამკვეთი - ინვესტორის** ნდობით აღჭურვილი პირი (იურიდიული ან ფიზიკური), რომელიც უზრუნველყოფს საინვესტიციო პროექტების რელიზაციას და განხორციელებას;
- **მენაშენე (დეველოპერი)** - ორგანიზაცია, რომელიც სპეციალიზებულია ობიექტების მშენებლობის ორგანიზებასა და მშენებლობის მიმდინარეობის კონტროლზე (დამკვეთისა და მენაშენის ფუნქციები უპირატესად ანალოგიურია, თუმცა შეიძლება მათი დიფერენცირება ტექნოლოგიური ნიშნით);
- **მენარდე -კონტრაქტორი** - პირი (იურიდიული ან ფიზიკური), რომელიც სამუშაოს ასრულებს ხელშეკრულების საფუძველზე;
- **მომხმარებელი-პირი** (იურიდიული ან ფიზიკური), რომლისთვისაც იქმნება (შენდება) ობიექტი.

სამშენებლო კონტრაქტების შედეგების შეფასების, აღრიცხვისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენის საკითხები რეგლამენტირებულია მსს ფასს 23 განყოფილებით „ამონაგები“ სტანდარტი განსაზღვრავს სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული დანახარჯებისა და ამონაგე-

ბის აღრიცხვის წესსა და მიდგომებს. აღრიცხვის მთავარი საკითხია ამონაგებისა და ხარჯების განაწილება იმ საანგარიშგებო პერიოდებს შორის, რომელთა განმავლობაშიც ხორციელდება მშენებლობის პროცესი.

სამშენებლო კონტრაქტი არის კონტრაქტი, რომელიც სპეციალურად ითვალისწინებს აქტივის ან აქტივთა ისეთი ერთობლიობის შექმნას, რომელიც ერთმანეთთან მჭიდროდაა დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია:

- ✓ კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად, ფუნქციონალურად ან
- ✓ მათი საბოლოო გამოყენების მიზნისა და დანიშნულების მიხედვით.

იურიდიული ხელშეკრულება ყოველთვის არ წარმოადგენს სააღრიცხვო ხელშეკრულებას და ზოგჯერ აღრიცხვის მიზნებთან არათავსებადია. სტანდარტი არეგულირებს იმ შემთხვევებს, როცა სააღრიცხვო მიზნებისათვის აუცილებელი ხდება იურიდიულად ერთი სამშენებლო კონტრაქტის დანაწევრება ანუ როდესაც კონტრაქტი ეხება რამდენიმე აქტივს, თითოეული აქტივის მშენებლობა უნდა განიხილებოდეს, როგორც დამოუკიდებელი, ცალკე აღებული სამშენებლო კონტრაქტი თუ (23.19):

1. შესაძლებელია თითოეული აქტივისთვის პროექტის შედგენა;
2. შესაძლებელია თითოეული აქტივისათვის დანახარჯებისა და ამონაგების ცალკე განსაზღვრა;
3. შესაძლებელია დამკვეთისთვის თითოეული აქტივის ცალკე ჩაბარება და მხარეებს შეუძლიათ უარი განაცხადონ ან შეთანხმდნენ კონტრაქტის იმ ნაწილზე, რომელიც ცალკეულ აქტივს ეხება.

მაგალითი 8:

სამშენებლო კომპანიამ, კონტრაქტით ერთი რეგიონის ფარგლებში, მაგრამ სხვადასხვა სამშენებლო მოედანზე, 2 წლის განმავლობაში 200 ბინა უნდა ააშენოს. მოლაპარაკება ბინების ცალკეული ჯგუფის ხარჯებზე მიმდინარეობს ცალკე.

ობიექტების ცალკეული ჯგუფის აგება განხილული უნდა იყოს, როგორც ცალკე კონტრაქტი. ე.ი. ხდება სამშენებლო კონტრაქტის დანაწევრება.

სამშენებლო კონტრაქტი ან კონტრაქტების ჯგუფი, რომელიც დაკავშირებულია ერთ ან თუნდაც რამდენიმე დამკვეთთან, აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, სანარმომ უნდა მიიჩნიოს ერთ კონტრაქტად თუ (23.19):

1. კონტრაქტები სრულდება ერთდროულად ან უწყვეტი თანმიმდევრობით;
2. კონტრაქტები ისე მჭიდროდ არის დაკავშირებული, რომ ფაქტობრივად ერთი პროექტის ნაწილებს წარმოადგენს საერთო მოგების მარჟით და
3. კონტრაქტების ჯგუფი განიხილება, როგორც მოლაპარაკების ერთიანი პაკეტი და ერთი კომპლექსური კონტრაქტი.

მაგალითი 9:

კონტრაქტი ითვალისწინებს 9 ერთეული სტანდარტული კოტეჯის მშენებლობას. სამშენებლო მოედნის მომზადებას უზრუნველყოფს დამკვეთი, ამიტომ თითოეული კოტეჯის ხარჯები ტოლია.

9 კოტეჯის მშენებლობის ხელშეკრულება განიხილება როგორც ერთი კომპლექსური კონტრაქტი. ანუ მოხდება კონტრაქტების კომბინირება.

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ხარჯებისა და ამონაგების აღიარება

სამშენებლო კონტრაქტის დასრულების სტადიის განსაზღვრისათვის სტანდარტი განიხილავს შემდეგ მეთოდებს:

✓ მიმდინარე თარიღის ხარჯების წილი ხელშეკრულების მთლიან ხარჯებთან

მაგალითი 10:

ობიექტის ხარჯები კონტრაქტით 10 მლნ ლარია. მიმდინარე თარიღისათვის განეულმა მშენებლობის ხარჯებმა შეადგინა 4 მლნ. ლარი. მშენებლობა ჩაითვლება 40 %-ით დასრულებულად.

✓ მიმდინარე თარიღისთვის შესრულებული სამუშაოების გამოკვლევის მეთოდი

მაგალითი 11:

დამკვეთის ექსპერტებმა დაადგინეს, რომ შესრულებული სამუშაოების მოცულობა შეადგენს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულის 37%-ს, და დამკვეთს დაუდასტურეს ენარმოებინა ანგარიშსწორება შესრულებული სამუშაოების მიხედვით.

✓ მიმდინარე თარიღისთვის მომსახურების განვების ოპერაციის ან საკონტრაქტო სამუშაოების დასრულების ფიზიკური პროპორციულობის მეთოდი (ნატურალური ერთეულები)

მაგალითი 12:

სამშენებლო საწარმო ახორციელებს დამკვეთისთვის 100 კოტეჯის მშენებლობას. მიმდინარე თარიღისათვის სრულად დასრულებულია 30 ერთეული, ხოლო დარჩენილი 70 ერთეულიდან არც ერთი არ არის დაწყებული. ხელშეკრულება დასრულებულია $(30/100 * 100\%) 30\%$ -ით.

სამშენებლო კონტრაქტი შეიძლება ითვალისწინებდეს კონტრაქტორისთვის შუალედურ და საავანსო გადახდებს. საავანსო და შუალედური გადახდების სიდიდე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესრულების რეალურ მოცულობას ვერ ასახავს.

მაგალითი 13:

დამკვეთმა საოფისე შენობის მშენებლობის დაწყებამდე კონტრაქტორს ავანსად გადაუხადა 10, 000 ლარი.

კონტრაქტორის მიერ თანხა განიხილება, როგორც მიღებული ავანსი.

მშენებლობის ღირებულება ფორმირდება მშენებლობასთან დაკავშირებული კაპიტალური დანახარჯების ნაზარდი ჯამით და მოიცავს ხარჯებს:

- მშენებლობის ნებართვის დოკუმენტაციის მიღებაზე;
- საპროექტო-საძიებო და სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოებზე;
- ტექნოლოგიურ მონყობილობებზე და სხვა სამუშაოებზე.

უძრავი ქონების ის ობიექტები, რომლებიც იმყოფებიან დაპროექტებისა და სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების წარმოების პროცესში, **დაუმთავრებელ მშენებლობას წარმოადგენს**. დაუმთავრებელი მშენებლობის ობიექტებს მიეკუთვნებიან:

- ახალი შენობები და ნაგებობები;
- რეკონსტრუირებული შენობები და ნაგებობები;
- საწარმოები, რომლებიც ექვემდებარება გაფართოებას, დაშენებას, მოდერნიზაციას და ტექნიკურ გადაიარაღებას.

დაუმთავრებელი მშენებლობის დანახარჯების აღრიცხვას აწარმოებს:

➤ **ინვესტორი - დეველოპერი** (ინვესტორი-მშენებელი), რომელიც ობიექტს იშენებს **საკუთარი სჭიროებისათვის** და /ან

➤ **მშენებელი - დეველოპერი**, რომელიც ინვესტორთან აფორმებს ხელშეკრულებას, რომლის შესაბამისად ახორციელებს ობიექტის მშენებლობის ორგანიზაციას.

ინვესტორები, რომლებიც ძირითად კომერციულ საქმიანობასთან ერთად აფინანსებენ მშენებლობას, ერთდროულად წარმოადგენენ მშენებელ დეველოპერებს და მშენებლობის განხორციელებისთვის აქვთ მიწის ნაკვეთი საკუთრების, ფლობის, განკარგვის ან იჯარის უფლებით. ინვესტორი, როგორც მშენებელი დეველოპერი, ობიექტის მშენებლობას ახორციელებს საკუთარი საჭიროებისათვის და საკუთარი ძალებით (სამეურნეო წესით), ან იყენებს სპეციალიზებულ სამშენებლო კომპანიას.

საკუთარი ძალებით სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების განხორციელების მიზნით, ინვესტორი ქმნის სპეციალიზებულ სტრუქტურულ ერთეულს (საამშენებლო უბანს, სამსახურს, განყოფილებას და ა.შ.) და ქირაობს მშენებლობის სპეციალისტებს, იძენს მასალებს, ტექნოლოგიურ მოწყობილობას, საამშენებლო მანქანებსა და მექანიზმებს ან იყენებს გარეშე სპეციალიზებული ორგანიზაციების მომსახურებას.

✓ **მომგებიანი სამშენებლო კონტრაქტის ხარჯებისა და ამონაგების გაანგარიშება:**

კონტრაქტი ფიქსირებული ფასით ისეთი ტიპის სამშენებლო კონტრაქტია, რომელშიც მენარდე - კონტრაქტორი თანხმდება ფიქსირებულ საკონტრაქტო ფასზე ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულის ფიქსირებულ განაკვეთზე. დანახარჯების ზრდის პირობებში დასაშვებია ფასის ზრდა.

მაგალითი 14:

ხელშეკრულებით საოფისე შენობის აშენებისა და ჩაბარების ვადა 3 წელია, ხოლო ფასი - 10 მლნ ლარი. აღნიშნული **ფიქსირებულფასიანი კონტრაქტია**.

მაგრამ დავუშვათ, რომ ამონაგები, რომელიც კონტრაქტის პირველი და მეორე წლის დასრულებისთვის წარდგენილი არ იყო, წლის ბოლოს გაიზარდა 31 დეკემბერს დაფიქსირებული ინფლაციის გამო.

აღნიშნული სიტუაცია არის **ფიქსირებული ფასის ზრდა დანახარჯების ზრდის საფუძველზე**.

მაგალითი 15:

სამშენებლო საწარმომ გვირაბის მშენებლობაზე გააფორმა „**ფიქსირებულფასიანი**“ კონტრაქტი - **30, 000** ათასი ლარის ღირებულებით. კონტრაქტის ღირებულებამ თავდაპირველი შეფასებით შეადგინა **22,500** ათასი ლარი: კონტრაქტის ვადა **3** წელია.

პირველი წლის ბოლოს კონტრაქტის ღირებულება **25,200** ათას ლარამდე გაიზარდა.

მე-2 წლის სამუშაოების შესრულების ხარჯები მოიცავს წლის ბოლოს შეძენილი სპეციფიკური მასალების ღირებულებას **900** ათასი ლარი, რომელიც მოხმარდება მესამე წლის სამუშაოების შესრულებას.

მე-3 წლის განმავლობაში დამკვეთმა **დამტკიცა ცვლილებები**, რამაც გამოიწვია სამუშაოების მასშტაბების შეცვლა. შესაბამისად, ხელშეკრულებიდან ამონაგები გაიზარდა **1,500** ათასი ლარით, ხოლო სახელშეკრულებო ხარჯები - **750** ათასი ლარით.

სამშენებლო კონტრაქტის დასრულების სტადია (შესრულების დონე) განისაზღვრება მთლიანი საკონტრაქტო სამუშაოების **პროცენტული შესრულების** მეთოდით, რომელიც გულისხმობს საანგარიშგებო თარიღისათვის შესრულებულ სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოებზე განეული ხარჯების შეფარდებას საერთო სახელშეკრულებო ხარჯებთან.

ამოხსნა

1. სამშენებლო კონტრაქტის დასრულების სტადიები:

მაჩვენებლები (ათასი ლარი)	1 წელი	2 წელი	3 წელი
კონტრაქტიდან ამონაგების საწყისი ფასი	30, 000	30, 000	30, 000
გადახრა			1, 500
კონტრაქტიდან ამონაგების მთლიანი ფასი	30, 000	30, 000	31, 500
დანახარჯები დასრულებულ საკონტრაქტო სამუშაოებზე	7, 425	15, 120	25, 950
დანახარჯები კონტრაქტით საანგარიშგებო თარიღისათვის	15, 075	10, 086	
კონტრაქტით საერთო დანახარჯები	22, 500	25, 200	25, 950
შეფასებული მოგება	7, 500	4, 800	5, 550
სახელშეკრულებო სამუშაოების დასრულების სტადია (ხარისხი)	33%	60%	100%

2. ამონაგების, დანახარჯებისა და მოგების აღიარება მოგებასა და ზარალში:

#	მაჩვენებლები (ათასი ლარი)	მიმდინარე თარიღისათვის	აღიარებულია წინა წელს	აღიარებულია მიმდინარე წელს
1-ლი წელი				
1	ამონაგები 30,000 *33%	9, 900	-	9, 900
2	ხარჯები 22, 500*33%	7, 425	-	7,425
3	მოგება	2,475	-	2,475
მე-2 წელი				
1	ამონაგები 30, 000 *60%	18, 000	9, 900	8, 100
2	ხარჯები 25,200*60%	15,120	7, 425	7, 695
3	მოგება	2,880	2,475	405
მე-3 წელი				
1	ამონაგები 31,500 *100%	31,500	18,000	13,500
2	ხარჯები	25,950	15,120	10,830
3	მოგება	5,550	2,880	2,670

ყოველწლიური ამონაგები, ხარჯები და მოგება გაიანგარიშება ნაზარდი ჯამით საკონტრაქტო სამუშაოების დაწყებიდან და მცირდება წინა წელს აღიარებული ამონაგებისა და ხარჯების თანხით.

თუ მოსალოდნელია, რომ მთლიანი საკონტრაქტო **დანახარჯები გადააჭარბებს** მთლიან საკონტრაქტო **ამონაგებს**, მოსალოდნელი **ზარალის** თანხა **დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს** ხარჯების სახით და ამავე დროს უნდა შეიქმნას შესაბამისი ანარიცხები წამგებიან კონტრაქტებთან დაკავშირებით (23.26). სამშენებლო კონტრაქტის შესრულებისას, ნებისმიერი დანახარჯი, რომლის ანაზღაურებაც მოსალოდნელი არ არის, სანარმომ მიმდინარე პერიოდის ხარჯებში უნდა აღიაროს (23.24).

მაგალითი 16:

სათბურის კონსტრუირების პროცესში ცალკეული დეტალები პროექტთან შეუსაბამოდ ააწყვეს. კონსტრუქციის დაშლის შემდეგ აღმოჩნდა, რომ დეტალები ღირებულებით 1,500 ლარი განმეორებითი გამოყენებისათვის უვარგისია. კონსტრუქციების ასეთი დეტალები მთლიანი ღირებულებით

1,500 ლარი ჩამოინერება პერიოდის ხარჯებში და ძირითადი საშუალების ობიექტის - სათბურის თვითღირებულებაში კაპიტალიზაციას არ დაეკვემდებარება.

სამშენებლო სანარმო, მომავალი სამუშაოების ჩასატარებლად, ენევა გარკვეული სახის დანახარჯებს, მაგალითად, მასალების შექენაზე ან ახდენს საავანსო გადახდებს და ა. შ. თუ მოსალოდნელია, რომ აღნიშნული დანახარჯები მლიანად ანაზღაურდება, სანარმომ ისინი უნდა აღიაროს აქტივებად (მარაგების, წინასწარ განეული ხარჯების და ა.შ. სახით) (23.23).

სანარმოს მიერ კონტრაქტიდან ამონაგების აღიარების შემდეგ თუ დადასტურდება, რომ შეუძლებელია ამონაგების თანხის ამოღება, სანარმომ ამონაგების გაუნაღლებელი თანხა უნდა აღიაროს მიმდინარე პერიოდის ხარჯებად და ამოუღებელი თანხით არ უნდა დაუშვას ამონაგების კორექტირება.

- **აქტივების გამოყენებიდან ამონაგების აღრიცხვა**

სანარმოს, მისი აქტივების სხვა პირების (იურიდიული ან ფიზიკური) მიერ გამოყენების შემთხვევაში, წარმოექმნება შემოსავალი. თუ ეს საქმიანობა სანარმოსათვის არის ძირითადი, შემოსავალი ამონაგებს წარმოადგენს. სანარმომ, სხვა სანარმოს მიერ მისი აქტივების გამოყენებიდან მიღებული სარგებელი უნდა აღიაროს **პროცენტის, დივიდენდის და როიალტის** სახით.

შემოსავალი აქტივების სხვა სანარმოს მიერ გამოყენებიდან უნდა აღიარდეს თუ (23.29):

- მოსალოდნელია ოპერაციასთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა სანარმოში და
- შესაძლებელია ამონაგების საიმედოდ შეფასება.

ამონაგების აღიარების პროცესში სანარმომ უნდა გაითვალისწინოს მსს ფასს-ით განსაზღვრული პრინციპები. პროცენტი უნდა აღიარდეს **ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის** მეთოდით. **ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი** არის **ფინანსური აქტივების ან ვალდებულებების ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და პროცენტის შესაბამის პერიოდებზე განაწილების მეთოდი.**

ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის განაკვეთი, რომელიც აუცილებელია მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის აქტივის გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში, მის საბალანსო ღირებულებამდე დასაყვანად. განარჩევენ:

- დეპოზიტის ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთს;
- კრედიტის ეფექტურ საპროცენტო განაკვეთს.

დეპოზიტის ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი არის ის საპროცენტო განაკვეთი, რომლის გამოთვლისას გათვალისწინებულია ყველა აუცილებელი ფინანსური ხარჯი, მიღებული სარგებელი და აღნიშნული ხარჯების განწესა და სარგებლის მიღების პერიოდი.

მაგალითი 17:

საწარმოს განთავსებული აქვს ერთ წლიან ვადიან ანაბარზე 10,000 ლარი. წლიური საპროცენტო განაკვეთით -10%. პროცენტის დარიცხვა ხდება ვადის ბოლოს. საწარმო იხდის დამატებით საკომისიოს ანგარიშის მომსახურებისათვის ერთ ლარს ყოველთვიურად და თანხის გატანის საკომისიოს - 0,5%-ია. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 8,7 %-ია, შესაბამისად ვადის ამონურვისას მისაღები თანხა 10,860.90 ლარია, მ.შ. საპროცენტო შემოსავალი - 860.90 ლარი.

პროცენტიდან ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული ოპერაციები აღრიცხვაში აისახება გატარებით:

1. თანხის გადატანა სადეპოზიტო ანგარიშზე:

- დ - სადეპოზიტო ანგარიში ბანკში 10,000
- კ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 10,000

2. საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა პირველ თვეში 71.75 (860.90/12) ლარი და შემდეგ ყოველ მომდევნო თვეში მთელი წლის განმავლობაში აისახება გატარებით:

- დ - მისაღები პროცენტები 71.75
- კ - საპროცენტო შემოსავალი 71.75

3. საპროცენტო შემოსავლის 860.90 ლარი და ძირითადი თანხის 10,000 ლარი ჩარიცხვა გატარდება:

- დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 10,860.90
- კ - სადეპოზიტო ანგარიში ბანკში 10,000
- კ - მისაღები პროცენტები 860.90

ამრიგად, პროცენტის აღიარება უნდა მოხდეს იმ დროის პროპორციულად, რომელშიც გათვალისწინებულია შესაბამისი აქტივით სარგებლობა.

როიალტი უნდა აღიარდეს დარიცხვის მეთოდით შესაბამისი ხელშეკრულების შინაარსიდან გამომდინარე (23.29 ბ). როიალტის აღიარება ამონაგების სახით უპირატესად ხდება თანაბარზომიერად (წრფივად), სალიცენზიო უფლებებით სარგებლობის მთელ პერიოდში. მაგრამ იმ შემ-

თხვევაში, თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფლების გაყიდვა, მაშინ ამონაგები აღიარდება გაყიდვის მომენტში.

მაგალითი 18:

კომპანიამ გასცა ბაზარზე მხატვრული ფილმების ჩვენების უფლება ღირებულებით 21,000 ლარი. ლიცენზიის გამცემ კომპანიას არა აქვს დისტრიბუტორის კონტროლის უფლება და შემდგომში არ მოელის სარგებელს ბილეთების რეალიზაციიდან. ასეთ შემთხვევაში ამონაგები აღიარდება გაყიდვის მომენტში და გატარდება:

დ - მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	21,000
კ - შემოსავალი როიალტიდან	21,000

ამრიგად, ფიქსირებულ გადასახდელებსა და არაკომპენსირებად გარანტიებზე უფლებების გადაცემა შეუქცევადი ხელშეკრულების მიხედვით, რომელიც ლიცენზიის მიმღებს უფლებას აძლევს თავისუფლად გამოიყენოს აღნიშნული უფლება, ხოლო ლიცენზიის გამცემს არ რჩება არავითარი შესასრულებელი ვალდებულება, ნიშნავს გაყიდვას და ამონაგები უნდა აღიარდეს გაყიდვისთანავე.

დივიდენდი არის მოგების განაწილება კაპიტალის მესაკუთრეებზე, იმ წილის პროპორციულად, რომელიც მათ აქვთ ინვესტირებული საკუთარ კაპიტალში, კაპიტალის კლასის მიხედვით. **დივიდენდი უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ძალაში შევა აქციონერის უფლება დივიდენდის მიღების შესახებ (23.29 გ).**

მაგალითი 19:

საწარმო ფლობს „ა“ საწარმოს საკუთარი კაპიტალის წილის 10%-ს. მიმდინარე წლის 20 ივნისს გამოცხადდა მოგების განაწილება 45,000 ლარი დივიდენდის სახით და დივიდენდის გაცემის თარიღი 20 ივლისი.

1. დივიდენდის გამოცხადების თარიღით - 20 ივნისს, აღიარდება ამონაგები მისაღები დივიდენდის სახით თანხაზე 4,500 ლარი და გატარდება:

დ - მისაღები დივიდენდი	4,500
კ - შემოსავალი დივიდენდებიდან	4,500

2. დივიდენდის ჩარიცხვის თარიღით მიღებულ 4,500 ლარზე მოხდება გატარება:

დ - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	4,500
კ - მისაღები დივიდენდი	4,500

შესაბამისად, დივიდენდის სახით ამონაგები აღიარდება აქციონერთა კრების გადაწყვეტილების საფუძველზე, მოგების დივიდენდებზე განიღების გამოცხადების თარიღით.

• **განმარტებითი შენიშვნები**

განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ ამონაგების შესახებ უნდა ასახოს ზოგადი ხასიათის ინფორმაცია და სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ამონაგების შესახებ უნდა წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია.

განმარტებით შენიშვნებში ამონაგების შესახებ შემდეგი ინფორმაცია უნდა აისახოს:

✓ ინფორმაცია ამონაგების აღიარების სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ;

✓ ინფორმაციას, რომელიც ეხება სააღრიცხვო პოლიტიკაში წარმოდგენილ იმ მეთოდებს, რომლებსაც საწარმო იყენებს შესრულებული მომსახურების სტადიების დასადგენად;

✓ ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ამონაგებზე აღიარებული თანხების კატეგორიების მიხედვით;

✓ ამონაგები წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგ კატეგორიებად:

- საქონლის გაყიდვა;
- მომსახურების განევა;
- პროცენტები;
- როიალტები;
- დივიდენდები;
- საკომისიოები; სახელმწიფო გრანტი;
- სხვა მნიშვნელოვანი ამონაგების ტიპი.

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ამონაგების შესახებ განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

✓ საკონტრაქტო ამონაგების სახით აღიარებული თანხა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში;

✓ საანგარიშგებო პერიოდის საკონტრაქტო ამონაგების განსაზღვრისათვის გამოყენებული მეთოდები;

✓ ინფორმაცია დაუმთავრებელი კონტრაქტების შესრულების სტადიის განსაზღვრისათვის გამოყენებული მეთოდების შესახებ.

საწარმომ ასევე უნდა წარმოადგინოს :

✓ როგორც აქტივი - სამშენებლო კონტრაქტებით გათვალისწინებულ სამუშაოებთან დაკავშირებით დამკვეთებისგან მისაღები ჯამური თანხა;

✓ როგორც ვალდებულება - სამშენებლო კონტრაქტებით გათვალისწინებულ სამუშაოებთან დაკავშირებით დამკვეთისთვის გადასახდელი ჯამური თანხა.

3. სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვა¹⁹

მოცემული სტანდარტი ითვალისწინებს სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვას, ასევე სახელმწიფო გრანტების და სახელმწიფო დახმარების სხვა ფორმების შესახებ ინფორმაციის გამოვლენას. მოცემული განყოფილება არ ეხება სპეციალურ პრობლემებს, რომელიც წარმოიშობა სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვისას კომპანიის მფლობელობაში სახელმწიფოს მონაწილეობით, ასევე იმ გრანტებსა და დახმარებებს, რომლებიც განიხილება მსს ფასს-ის 29-ე და 34-ე განყოფილებებში.

- **ძირითადი ტერმინები**

სახელმწიფო - ეს არის ყველა სახელმწიფო ორგანო და დაწესებულება, მათ შორის ადგილობრივი თვითმმართველობის, რეგიონული და ეროვნული ხელისუფლება.

სახელმწიფოს დახმარება -ეს არის სახელმწიფოს უშუალო ქმედებები, რომლებიც მიმართულია კომპანიებისთვის ან კომპანიათა ჯგუფებისთვის ეკონომიკური სარგებლის უზრუნველყოფისათვის და პასუხობს განსაზღვრულ კრიტერიუმებს. სახელმწიფოს დახმარება არ ითვალისწინებს ირიბ სარგებელს, მაგალითად, ადგილობრივი ინფრასტრუქტურის სრულყოფა ან იმპორტის ტარიფების დადგენა ადგილობრივი კომპანიების ხელშეწყობის მიზნით.

სახელმწიფო გრანტები – ეს არის სახელმწიფო დახმარება განსაზღვრული კომპანიებისთვის რესურსების გადაცემის ფორმით, ამ კომპანიების მიერ მომავალში ან წარსულში გრანტების მიღებასთან დაკავშირებული პირობების დაცვის სანაცვლოდ.

მაგალითად, კომპანიების ცალკეულ რეგიონებში მოზიდვისთვის, მოცემულ რეგიონებში კანონმდებლობის დონეზე მცირდება ქონების და/ან მოგების გადასახადები. ეს წარმოადგენს სტიმულს რეგიონებში ბიზნესის განვითარებისთვის/გადასაცვლებისთვის.

სახელმწიფო გრანტებს არ მიეკუთვნება სახელმწიფო დახმარების ისეთი ფორმები, რომელთა ღირებულების დასაბუთებული შეფასება შეუძლებელია. ასევე ოპერაციები სახელმწიფოს მონაწილეობით, რომლე-

¹⁹ აღნიშნულ თავში მოყვანილი პრაქტიკული მაგალითები შედგენილია PWC-ის კორპორაციული ფინანსური ანგარიშგებების მასალების გამოყენებით.

ბიც არ განსხვავდება კომპანიის ჩვეულებრივი სავაჭრო/კომერციული საქმიანობისგან.

გარკვეული სირთულეები შეიძლება წარმოიშვას უსასყიდლო ტექნიკური დახმარების, მარკეტინგისა და გარანტიების წარმოდგენაზე კონსულტაციების დროს. ამ მაგალითებში ჩამოთვლილი სარგებელი შეიძლება იყოს მნიშვნელოვანი, ამიტომ აუცილებელი იქნება დახმარების ხასიათის, დონისა და ხანგრძლივობის გამოვლენა, რომ ფინანსურმა ანგარიშგებამ არ გამოიწვიოს არასწორი ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებლისთვის.

- **აქტივებთან და შემოსავლებთან დაკავშირებული გრანტები**

- **გრანტები, რომლებიც ეხება აქტივებს**

გრანტები, რომლებიც ეხება აქტივებს - ეს არის სახელმწიფო გრანტები, რომელთა წარმოდგენის ძირითადი პირობა მდგომარეობს იმაში, რომ მოცემულმა კომპანიამ-მიმღებმა უნდა იყიდოს, ააშენოს ან შეიძინოს გრძელვადიანი აქტივები. გრანტების გადაცემა შეიძლება მოხდეს დამატებითი პირობების გათვალისწინებით, რომლებიც შეზღუდავენ აქტივების სახეობას, მათ ადგილმდებარეობას ან მათი შექმნის ან ფლობის ვადას.

მაგალითი 1. გრანტი აქტივების შესაძენად

სახელმწიფოს სურს ხელი შეუწყოს ინვესტიციების მოზიდვას სამრეწველო მანქანათმშენებლობაში. იგი სთავაზობს 10% სუბსიდიას განსაზღვრული მონყობილობის შექმნისათვის.

გრანტების მიღების პირობები:

- ✓ ყველა მონყობილობა გამოყენებული უნდა იყოს ქვეყნის შიგნით (გრანტები არ ვრცელდება ექსპორტზე);

- ✓ ყველა მონყობილობა შექმნილი უნდა იყოს ორი წლის განმავლობაში.

- **გრანტები, რომლებიც ეხება შემოსავალს**

გრანტები, რომლებიც ეხება შემოსავალს – ეს არის სახელმწიფო გრანტები, რომლებიც ხელს უწყობენ შემოსავლის ზრდას ან ხარჯების შემცირებას. მაგალითად, თუ სახელმწიფოს სურს ხელი შეუწყოს კომპანიების თანამშრომლების სწავლას, მას შეუძლია შესთავაზოს სახელმწიფოს მიერ მონონებული კურსების ჩამონათვალიდან ყოველი კურსის ღირებულების გარკვეული ოდენობის, მაგალითად, 25%-ის ანაზღაურება.

პირობითად გამოუხმობი სესხები - ეს არის სესხები, რომლის დაფარვაზეც კრედიტორი უარს აცხადებს განსაზღვრული პირობების შესრულებისას. მაგალითად, კომპანიებს, რომლებიც მუშაობენ ეკონომიუ-

რად არახელსაყრელ რეგიონებში (მაგალითად, უმუშევრობის მაღალი დონის მქონე რეგიონებში), შეიძლება შესთავაზონ იაფი სესხები. ამ შემთხვევებში იაფი სესხები წარმოადგენენ სტიმულს დამსაქმებლებისთვის გააგრძელონ ბიზნესი ამ რეგიონებში.

სახელმწიფო კრედიტის უპირატესობა საბაზრო ფასზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით განიხილება, როგორც სახელმწიფო გრანტი. კრედიტი აღიარებული და შეცვლილი უნდა იყოს მსს ფასს-ის მე-11²⁰ და მე-12²¹ განყოფილებების შესაბამისად. საბაზრო ფასზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთის უპირატესობა უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა კრედიტის გადაყვანის სანყის ღირებულებას, განსაზღვრული მსს ფასს 11-ის შესაბამისად, და მიღებულ შემოსავალს შორის.

კომპანიების ძირითადი თანხის და/ან ასეთ სესხებზე პროცენტების გადახდისგან განთავისუფლების პირობები, შეიძლება ითვალისწინებდეს მოცემულ რეგიონში მუშაობის სავალდებულო ვადას - არანაკლებ 10 წელს.

➤ რეალური ღირებულება

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილს“ პრინციპით განხორციელებულ გარიგებაში²².

მაგალითი 2. შეფასება რეალური ღირებულებით.

ადგილობრივმა ხელისუფლებამ საწარმოს გამოუყო მიწის ნაკვეთი იმ პირობით, რომ ამ ნაკვეთზე ააშენებენ ახალ ქარხანას 500 სამუშაო ადგილით. დამოუკიდებელი ექსპერტი მიწის ნაკვეთს აფასებს 250,000 ლარად. მოცემული თანხა წარმოადგენს ნაკვეთის რეალურ ღირებულებას.

➤ სახელმწიფო დახმარების დანიშვნა

სახელმწიფო პასუხს აგებს სოციალურ-ეკონომიკურ პოლიტიკაზე. სახელმწიფოს ხელთ არსებული საზოგადოებასა ან ეკონომიკაზე ზემოქმედების ერთ-ერთი მეთოდია ფინანსური სტიმულების შექმნა, რომლებიც ხელს უწყობენ საზოგადოების ან ეკონომიკის დარგის საჭირო მიმართულებით განვითარებას.

²⁰ მსს ფასს 11 „ძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტები“.

²¹ მსს ფასს 12 „სხვა ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებული საკითხები“.

²² მსს ფასს-ის ტერმინების ლექსიკონი.

სახელმწიფოს ყველაზე გავრცელებული მიზნებია:

ეკონომიკური მიზანი	ეკონომიკური სტიმულირების მეთოდი
უმუშევრობის დონის შემცირება	გრანტები ახალი სამუშაო ადგილების შექმნისათვის და გარემოს შესწავლა ახალი ქარხნების/საწარმოების მშენებლობისათვის
ტურიზმის განვითარება	ავიაკომპანიებისთვის იმ დროის უზრუნველყოფა, როდესაც არ იბეგრება გადასახდელით თვითმფრინავის დაშვებისას; სასტუმროების მშენებლობის სუბსიდირება.
მოსახლეობის ჯანმრთელობის დაცვა	გრანტები საშიში მასალებისა და სამრეწველო ნარჩენების გატანის ორგანიზაციისთვის, მაგალითად, აზბესტის.
CO2 გამოყოფის შემცირება	ენერჯის მოხმარების საერთო დონის შემცირება ელექტროენერჯის დანაკარგების შემცირებაზე მიმართული გრანტების გამოყოფის ხარჯზე

სახელმწიფო გრანტები არის ფულადი გადახდების სახით, ან საგადასახადო შეღავათების სახით. მაგალითად, მცირე და საშუალო საწარმოების კონკურენტუნარიანობის გაზრდისთვის საერთაშორისო ბაზარზე მის მიერ შეიძლება შეთავაზებული იქნეს დამატებითი საგადასახადო შეღავათები ახალი კომპიუტერების ყიდვისას.

ბიზნესისთვის არახელსაყრელი პირობების მქონე რეგიონებში სახელმწიფო შეიძლება ასევე დაინტერესებული იყოს ეკონომიკურ აქტიურობასა და წინსვლაში (რეგიონული გრანტები). სახელმწიფო დახმარება შეიძლება მიმართული იყოს კომპანიების მოქმედების სტიმულირებაზე განვითარების განსაზღვრული კურსის შესაბამისად, ან შერჩეული კურსის შეცვლაზე. მაგალითად, თუ კომპანიას განზრახული აქვს გადავიდეს რეგიონიდან, რომელშიც არის უმუშევრობის მაღალი დონე, მას შეიძლება შესთავაზონ ფინანსური ბერკეტები, რომელიც გახდება მოცემულ რეგიონში დარჩენის მიზეზი.

იმ შემთხვევაში, თუ კომპანია არ არის დამოკიდებული სახელმწიფოს დახმარებაზე, რომელსაც განზრახული ჰქონდა განეხორციელებინა ქმედებების მოცემული კურსი, მაშინ მისთვის სახელმწიფოს დახმარება შეიძლება იყოს დამატებითი ნახალისება/ჯილდო. იმ შემთხვევაში, თუ შემოთავაზებული კურსი არ შეესაბამება კომპანიის განზრახვებს, სა-

ხელმწიფოს დახმარება იქნება ფინანსური სტიმული და ახდენს კომპანიის დამატებითი ხარჯების სუბსიდირებას, რომელიც დაკავშირებულია მოცემული კურსის მიღებასთან.

- **სახელმწიფო გრანტების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში**

კომპანიის ფინანსურმა ანგარიშგებამ სრული მოცულობით უნდა ასახოს სახელმწიფოს დახმარების მიღება და სათანადო წესით გაანაწილოს იგი სხვადასხვა საანგარიშგებო პერიოდებს შორის.

- **სახელმწიფო გრანტების აღიარება**

სახელმწიფო გრანტები საბოლოო ჯამში ყოველთვის აღიარებულია შემოსავლის სახით, ან დაუყოვნებლივ მიღებისას, ან მომავალ პერიოდებში, მიუხედავად იმისა, მიღებულია თუ არა გრანტები ფულადი ფორმით, კომპანიის სახელმწიფოს მიმართ ვალდებულებების შემცირების ფორმით ან აქტივის ფორმით (გრანტის მიღების ფულადი ფორმა).

სახელმწიფო გრანტები ყველაზე ხშირად გაიცემა ფულადი ფორმით, მაგრამ შეიძლება ასევე წარმოდგენილი იყოს ძირითადი სახსრების ან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების შემცირების ფორმით. იმ შემთხვევაში, თუ გრანტები მიღებულია ფულადი ფორმით, ისინი გათვალისწინებულ იქნება აქტივის რეალური ღირებულების მიხედვით.

სახელმწიფო გრანტები აღიცხვის დროს აღიარებული უნდა იყოს მხოლოდ მაშინ, როდესაც არსებობს იმის რწმუნება, რომ:

1. კომპანია პასუხობს გრანტების მიღების მოთხოვნებს;
2. გრანტები მიღებული იქნება.

მაგალითი 3. სახელმწიფო გრანტის აღიარება

კომპანიას აქვს სახელმწიფო გრანტების მიღების უფლება დასაქმების ზრდაზე და იგი დაუყოვნებლივ იწყებს პერსონალის აყვანას კვალიფიციური შერჩევის მოთხოვნების შესაბამისად. გრანტი შეიძლება აღიარებული იყოს დაუყოვნებლივ.

გრანტის გამოყოფის შესახებ შეტყობინების მიღებისას კომპანია აღრიცხვაში ასახავს დებიტორულ დავალიანებას.

მაგალითი 4. გრანტის მიღებისა და კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვა

ოქტომბერში კომპანიას დაპირდნენ სახელმწიფო გრანტს 25,000 ლარის ოდენობით რესტრუქტურის ხარჯების კომპენსაციის სახით, მაგრამ სახსრები მიღებული იქნება მხოლოდ თებერვალში. თუ კომპანიას უწევს ხარჯები ზუსტად ამ დროს, მაშინ გრანტი შეიძლება აღიარებული იყოს ოქტომბერში.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	25,000	
გადავადებული შემოსავლები (გრანტი)		25,000
<i>ოქტომბერი: მოთხოვნის და გრანტის აღიარება გრანტის გამცემის მიმართ</i>		
გადასვლის ხარჯები	25,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		25,000
<i>ოქტომბერი: გადასვლის ხარჯების განევა საკუთარი სახსრებით</i>		
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25,000	
დებიტორული დავალიანება		25,000
<i>თებერვალი: გრანტის მიღება ფულის სახით</i>		
გადავადებული შემოსავლები (გრანტი)	25,000	
გადასვლის ხარჯები		25,000
<i>თებერვალი: გრანტის ათვისება განეული ხარჯებით</i>		

თუ სახელმწიფო დახმარების გაცემის შესახებ შეტყობინებას თან ახლავს ფულადი სახსრების შემოსვლა, მაშინ აღრიცხვაში აისახება ფულადი სახსრები, და არა დებიტორული დავალიანება.

სახელმწიფოს მიმართ კომპანიის ვალდებულების შემცირება აღრიცხვა იმავე მეთოდით, როგორც ვალის დაფარვა და სესხის დაბრუნებისგან გათავისუფლება.

მაგალითი 5. სესხის გადაფარვა გრანტით

სამი წლის წინ კომპანიამ ადგილობრივი ხელისუფლებისგან მიიღო სესხი საოფისე შენობის რეკონსტრუქციაზე. ამ დროისთვის სესხის გადახდისგან გათავისუფლებისთვის შესრულებულია ყველა აუცილებელი პირობა, რომელიც თანხობრივად 150,000 ლარს შეადგენს.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
დავალიანება სესხის მიხედვით	150,000	
სხვა შემოსავალი (სახელმწიფო გრანტი)		150,000
<i>სესხის გადახდისგან გათავისუფლების აღრიცხვა</i>		
ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
დავალიანება სესხის მიხედვით	150,000	
სხვა შემოსავალი (სახელმწიფო გრანტი)		150,000
<i>სესხის გადახდისგან გათავისუფლების აღრიცხვა</i>		

- **პირობითი აქტივები და ვალდებულებები**

სახელმწიფო გრანტებთან შეიძლება დაკავშირებული იყოს პირობითი ვალდებულების წარმოშობა. მაგალითად, კომპანიას შეიძლება წარმოემყვას ვალდებულება გრანტის ნაწილის დაბრუნებაზე იმ შემთხვევაში, თუ არ მოხდება რომელიმე ოპერაციის შესრულება, ან შეჩერებული იქნება განსაზღვრულ ვადაში. პირობითი აქტივები და ვალდებულებები ჩვეულებისამებრ აღირიცხება, როგორც ბალანსგარეშე მუხლები, მაგრამ ამავე დროს ხდება სიტუაციისთვის თვალის მიდევნება მათი საბალანსო ანგარიშებში ასახვის აუცილებლობაზე. მაგალითად, თუ სახელმწიფო გრანტი 150,000 ლარის ოდენობით გაცემული იყო 100 ახალი სამუშაო ადგილის შექმნის პირობით, მაშინ საბალანსო აღრიცხვაში გაკეთებული იქნება ჩანაწერი:

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
საკონტროლო ანგარიში	150,000	
დასაბრუნებელი გრანტი (პირობითი ვალდებულება)		150,000

ეს ჩანაწერი შენახული იქნება მანამდე, ვიდრე არ იქნება შესრულებული გრანტების გადაცემის პირობები (100 ახალი სამუშაო ადგილის შექმნა) და დაფარული პოტენციური ვალდებულებები.

- **მაგალითი 6. გრანტი - პირობითი ვალდებულება (ლარი)**

გაიცა სახელმწიფო გრანტი 33,000 ლარის ოდენობით შენობის მშენებლობისათვის. კომპანიამ უნდა გამოიყენოს ეს შენობა უწყვეტად 10 წლის განმავლობაში, ან დააბრუნოს გრანტის ნაწილი. ეს ითვლება პირობით ვალდებულებად.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
საკონტროლო ანგარიში	33,000	
ვალდებულება დასაბრუნებელი გრანტით		33,000

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნების ნაწილში უნდა იყოს მითითება იმის შესახებ, რომ კომპანიას აქვს პირობითი ვალდებულება შენობის 10 წლის განმავლობაში უწყვეტად გამოყენების მხრივ.

- **სახელმწიფო გრანტების აღიარების მომენტი**

გრანტები აღიარებული უნდა იყოს შემოსავლის სახით იმ პერიოდში, რომელშიც განუვლია ის ხარჯები, რომელთა კომპენსაციისთვის განკუთვნილია მოცემული გრანტები.

გრანტები, რომლებიც ახდენენ წინა პერიოდების ხარჯების კომპენსირებას, სრულად უნდა იყოს აღიარებული მიმდინარე პერიოდში.

მაგალითი 7. გრანტის აღიარება

სწავლის ხარჯების კომპენსაციისთვის კომპანიას აძლევენ ფულად გრანტს 100,000 ლარის ოდენობით. სწავლის ხარჯის 50% განუღო იქნება გრანტის ხარჯზე. გრანტები აღიარებული უნდა იყოს იმავე პერიოდში, როცა სწავლის ხარჯებია აღიარებული. მიმდინარე პერიოდში დასრულებულია სწავლის 40%, საერთო ღირებულებით 40,000 ლარი.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებუტი	კრედიტი
სწავლის ხარჯი	40,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		40,000
დებიტორული დავალიანება	20,000	
სხვა შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		20,000
სახელმწიფო გრანტის წილის აღიარება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში		

გრანტები, რომლებიც ეხება ამორტიზებად აქტივებს, აღიარდება შემოსავლის სახით იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელშიც აღირიცხება ასეთი აქტივების ამორტიზაცია.

მაგალითი 8. ამორტიზებადი აქტივების მიღება გრანტით

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებუტი	კრედიტი
კომპიუტერები	100,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		100,000
დებიტორული დავალიანება	20,000	
სახელმწიფო გრანტი		20,000
<i>კომპიუტერების შეძენა და მოთხოვნების აღიარება გრანტების გამცემის მიმართ</i>		
ამორტიზაციის ხარჯი	25,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		25,000
სახელმწიფო გრანტი	5,000	
ამორტიზაციის ხარჯი		5,000
დარიცხული ამორტიზაციის პროპორციულად ამორტიზაციის ხარჯების შემცირება მიღებული გრანტებით		

მიღებულია გრანტი კომპიუტერების შესაძენად, რომლის ღირებულება შეადგენს 100,000 ლარს, ხოლო გრანტით გათვალისწინებულია 20,000 ლარი. კომპიუტერების ექსპლუატაციის ვადად განსაზღვრულია 4 წელი. შესაბამისად, გრანტის განაწილება მოხდება იგივე პერიოდზე.

გრანტები, რომლებიც მიეკუთვნება არაამორტიზებად აქტივებს, როგორცაა მინის ნაკვეთები, შეფარდებული უნდა იყოს ვალდებულებების შესრულების ხარჯებთან. მაგალითად, თუ გრანტი მინის ნაკვეთის გამოყოფის სახით შეზღუდულია მასზე შენობის აგების პირობით, გრანტის აღიარება შემოსავლის სახით განაწილდება შენობის ექსპლუატაციის მთელ ვადაზე.

მაგალითი 9. გრანტი არაამორტიზებადი აქტივის სახით

მიღებულია გრანტი მთავრობისგან მინის ნაკვეთის სახით. მოცემული ნაკვეთის რეალური ღირებულება შეადგენს 40,000 ლარს. ამ ნაკვეთზე აშენდება 200,000 ლარის ღირებულების შენობა, რომელიც ამორტიზდება 20 წლის განმავლობაში. ყოველ წელს მოგება-ზარალის ანგარიშში გაითვალისწინება 2,000 ლარი გრანტის შემოსავლის სახით. გრანტი აისახება სხვა შემოსავლის ნაწილში, რადგან იგი არ ეკუთვნის ხარჯების რომელიმე კონკრეტულ მუხლს.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
გრძელვადიანი აქტივები (მინა)	40,000	
მომავლი პერიოდის შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		40,000
მიღებული გრანტის ასახვა მინის სახით		
გრძელვადიანი აქტივები (შენობები)	200,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		200,000
შენობის მშენებლობის ღირებულების ანაზღაურება		
ამორტიზაციის ხარჯები	10,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		10,000
შენობის წლიური ამორტიზაცია		
გადავადებული შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი	2,000	
სხვა შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		2,000
დარიცხული ამორტიზაციის პროპორციულად გრანტების აღიარება შემოსავლის სახით		

იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბსიდია წარმოადგენს სახელმწიფო დახმარების პაკეტის ნაწილს, შეიძლება წარმოიშვას გრანტების ნაწილებად დაყოფის და შემოსავლების ნაწილ-ნაწილ აღიარების აუცილებლობა სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებით.

ეკონომიკურად არახელსაყრელ რეგიონებში გაიცემა გრანტები კომერციულ მშენებლობაზე, კომპიუტერული აღჭურვილობის შეძენაზე, კადრების შერჩევასა და სწავლებაზე. ამ ოთხი სუბსიდიიდან თითოეული აღირიცხება ცალკე, მაშინაც კი, თუ ეს ფულადი სახსრები გადაცემულია ერთდროულად.

• სახელმწიფო გრანტების აღიარება - განსაკუთრებული შემთხვევები

1. გრანტები, რომლებიც არ არის დაკავშირებული მომავალ ხარჯებთან

სახელმწიფო გრანტი აღიარებული უნდა იყოს სრულად, როგორც იმ პერიოდის შემოსავალი, რომელშიც იგი იყო მიღებული, ანგარიშგებაში შესაბამისი განმარტებების მითითებით. მაგალითად, იმ შემთხვევებში, როდესაც გრანტი გადაცემულია უკვე განუღივლები ხარჯების ან ზარალის კომპენსაციის სახით, ან კომპანიისთვის დაუყოვნებლივი ფინანსური დახმარების განევის მიზნით.

მაგალითი 10. გრანტი, რომელიც არ არის დაკავშირებული მომავალ ხარჯებთან (ლარი)

კომპანიას აქვს სერიოზული ფინანსური სირთულეები. მთავრობა იძლევა ფულად დახმარებას 250,000 ლარის ოდენობით კომპანიის ბიზნესის ხელშეწყობისთვის. ამასთან, კომპანია არ განევის რაიმე კონკრეტულ ხარჯებს. სრულად აღიარეთ გრანტი და მიუთითეთ დეტალები ანგარიშგებაში განმარტების სახით.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	250,000	
სხვა შემოსავალი - სახელმწიფო გრანტი		250,000
გრანტის მიღების აღრიცხვა		

2. გრანტები, რომლებიც ახდენს წინა პერიოდების ხარჯების კომპენსირებას

გრანტები აღიარებული უნდა იყოს სრულად მათი შემოსვლის პერიოდში, შესაბამისი განმარტებების ფორმირებით ანგარიშგებაში.

მაგალითი 11. გრანტი წინა პერიოდის ხარჯების კომპენსირება (ლარი)

ხანგრძლივი მოლაპარაკებების შემდეგ მთავრობა იხდის ფულად კომპენსაციას 500,000 ლარის ოდენობით საწარმოს ხარჯებისთვის, რომელიც ეკუთვნის წინა წლის საექსპორტო ხელშეკრულებას.

საწარმო აღიარებს კომპენსაციას იმავე პერიოდში, როდესაც იღებს შეტყობინებას კომპენსაციის გადახის შესახებ.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
დებიტორული დავალიანება	500,000	
სხვა შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		500,000
გრანტის მიღების აღრიცხვა		

• სახელმწიფო გრანტების წარდგენა

ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში გრანტების აღრიცხვაში აღიარებული თანხების ოდენობის განსაზღვრის შემდეგ შეიძლება გამოიყენოთ სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის ქვემოთ მითითებული ორი მეთოდიდან ერთ-ერთი:

1. გრანტი შეიძლება აისახოს პირდაპირ აქტივის ანგარიშზე. ეს გამოიწვევს ამორტიზაციის ბაზის შემცირებას მოგება-ზარალის ანგარიშში.

2. გრანტი შეიძლება აისახოს გადავადებული შემოსავლების სახით და ჩამოიწეროს აქტივის მომსახურეობის მთელი ვადის განმავლობაში მოგება-ზარალის ანგარიშის მუხლში „სხვა შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტები“. თუ გრანტი მიღებულია ხარჯების ანაზღაურებისთვის, მაშინ ანგარიში, რომელშიც იგი აღიარდება, დებეტდება შესაბამისი ხარჯების აღრიცხვის ანგარიშებთან კორესპონდენციაში და არ მიეკუთვნება სხვა შემოსავალს.

ორივე შემთხვევაში სახელმწიფო გრანტიდან შემოსავალი აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშში, მაგრამ მეორე მეთოდი უფრო მკაფიოდ გვიჩვენებს, თუ რა მოხდა საანგარიშგებო პერიოდში. აღრიცხვის გამოყენებული მეთოდის მიუხედავად ფინანსური ანგარიშგების განმარტებაში ასახული უნდა იყოს ინფორმაცია სახელმწიფო გრანტების აღრიცხვის მეთოდის შესახებ.

აქტივების შესყიდვამ და მასთან დაკავშირებული გრანტების მიღებამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი მოძრაობა იურიდიული პირის ფულად ნაკადებში.

მეთოდი 1 - აქტივის ღირებულების შემცირება გრანტის სიდიდით (კაპიტალ-მეთოდი)

ამ მეთოდის გამოყენებისას აქტივის საწყისი ღირებულება ამცირებს მიღებული გრანტის სიდიდეს გრანტის აღრიცხვის ანგარიშის დე-

ბეტსა და აქტივის ანგარიშის კრედიტში ჩანანერით. აღიარდება გრანტის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც ეხება მოცემულ პერიოდს.

მაგალითი 12. აქტივების ღირებულების შემცირება გრანტის სიდიდით

საწარმომ მიიღო გრანტი 10,000 ლარის ოდენობით 60,000 ლარის ღირებულების კომპიუტერებისთვის, რომელთა მომსახურების ვადა განსაზღვრულია 4 წლით.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
კომპიუტერები	60,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		60,000
დებიტორული დავალიანება	10,000	
კომპიუტერები		10,000
კომპიუტერების შეძენა და გრანტის აღიარება		
ამორტიზაციის ხარჯი (50.000*25%)	12,500	
დაგროვილი ამორტიზაცია		12,500
ამორტიზაციის დარიცხვა ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში		

მეთოდი 2 – გრანტის ასახვა გადავადებულ შემოსავლებში (შემოსავალ-მეთოდი).

გრანტი მიეკუთვნება შემოსავალს და აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშში, ან სრულად იქნება აღიარებული ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, ან ეტაპობრივად გადავადებული შემოსავლების ანგარიშიდან ჩამონერით, როცა გრანტი აღიარებულია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ამგვარად, გათვალისწინებული იქნება მხოლოდ გრანტების ის ნაწილი, რომელიც მიეკუთვნება საანგარიშო პერიოდს.

მაგალითი 13. გრანტის ასახვა შემოსავალ-მეთოდით (ლარი)

საწარმომ მიიღო გრანტი 10,000 ლარის ოდენობით 60,000 ღირებულების კომპიუტერებისთვის, რომელთა მომსახურების ვადა განსაზღვრულია 4 წლით.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
კომპიუტერები	60,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		60,000

დებიტორული დავალიანება	10,000	
გადავადებული შემოსავლები (გრანტი კომპიუტერებზე)		10,000
გრანტის მიღება და კომპიუტერების შექენა		
გადავადებული შემოსავლები (გრანტი კომპიუტერებზე)	2,500	
სხვა შემოსავლები (სახელმწიფო გრანტები)		2500
შემოსავლების აღიარება გრანტის მიხედვით ყოველ სანგარიშგებო პერიოდში		

• არაფულადი გრანტები

როდესაც გრანტი გაცემულია მინის ნაკვეთის ან არაფულადი ფორმის სხვა აქტივის სახით, აქტივები ასახული უნდა იყოს ანგარიშგებაში რეალური ღირებულებით. გრანტი აისახება წარმოდგენილი აქტივის რეალური ღირებულებით.

მაგალითი 14. არაფულადი გრანტის მიღება

საწარმომ მიიღო გრანტი მინის ნაკვეთის ფორმით, რომლის რეალური ღირებულება შეადგენს 1,000,000 ლარს. საწარმოს მენეჯმენტმა გადაწყვიტა გრანტის ასახვა 5 წლის განმავლობაში.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
გრძელვადიანი აქტივები (მინის ნაკვეთი)	1,000,000	
გადავადებული შემოსავალი (სახელმწიფო გრანტი)		1,000,000
გრანტის მიღება მინის ნაკვეთის სახით		
გადავადებული შემოსავალი (სახელმწიფო გრანტი)	200,000	
სხვა შემოსავლები (სახელმწიფო გრანტი)		200,000
შემოსავლების აღიარება გრანტის მიხედვით ყოველ სანგარიშგებო პერიოდში		

გრანტების წარდგენა, რომელიც ეხება აქტივებს

გრანტი ბუღალტრულ ბალანსში შეიძლება ასახული იქნეს გადავადებული შემოსავლების სახით. შემდეგ გრანტი თანდათანობით აღირიცხება შემოსავლების შემადგენლობაში აქტივის სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში.

ალტერნატიულ ვარიანტს წარმოადგენს გრანტის გადაცემა საბალანსო ღირებულებიდან აქტივის გამოკლების გზით. ამორტიზებადი აქტივის სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში გრანტი ითვლება, როგორც შემოსავალი (ამცირებს დარიცხული ამორტიზაციის სიდიდეს).

მაგალითი 15. ამორტიზებადი აქტივებისა და სახელმწიფო გრანტის აღრიცხვა

საწარმომ შეიძინა შენობა 500,000 ლარად, რომლის ამორტიზაციის ვადა განისაზღვრა 20 წლით და იღებს გრანტს 100,000 ლარის ოდენობით. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით განსაზღვრულია შემოსავლის მეთოდის გამოყენება (გადავადებული შემოსავალი მიმდინარე პერიოდში აღიარდება ყოველწლიური ამორტიზაციის პროპორციულად).

გრანტები აისახება გადავადებულ შემოსავლებში და 5,000 ლარი ყოველწლიურად აღიარდება მიმდინარე პერიოდის შემოსავლად.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
შენობები	500,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		500,000
დებიტორული დავალიანება	100,000	
გადავადებული შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		100,000 100 000
<i>შენობის ღირებულებისა და სახელმწიფო გრანტის აღრიცხვა</i>		
ამორტიზაციის ხარჯი	25,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		25,000
გადავადებული შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი	5,000	
მიმდინარე შემოსავლები - სახელმწიფო გრანტი		5,000

მაგალითი 16. ამორტიზებადი აქტივებისა და სახელმწიფო გრანტის აღრიცხვა

საწარმომ შეიძინა შენობა 60.000 ლარად, რომლის ამორტიზაციის ვადა შეადგენს 20 წელს, ამასთან საწარმომ მიიღო 10.000 ლარის გრანტი. გადანყვივით აღრიცხვის კაპიტალ-მეთოდის გამოყენება (აქტივის ღირებულების შემცირება გრანტის სიდიდით)

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
შენობები	60,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		60,000
დებიტორული დავალიანება	10,000	
შენობები		10,000 10 000
<i>შენობის აღიარება შემოსავალში და გრანტის ასახვა</i>		
ამორტიზაციის ხარჯი (3,000-500)	2,500	
დაგროვილი ამორტიზაცია		2,500
ამორტიზაციის აღრიცხვა ყოველ პერიოდზე და მისი შემცირება გრანტის თანხით		

იმ შემთხვევაში, თუ გამოიყენება აქტივის ცვეთის ღირებულების შემცირებადი მეთოდი, გრანტი აქტივის ღირებულებას შეამცირებს ნულამდე, ან ნომინალურად შესაძლებელ თანხამდე.

მაგალითი 17. აქტივის შეძენა გრანტით

საწარმომ 70,000 ლარად შეიძინა შენობა, რომლის ექსპლოატაციის ვადა განისაზღვრა 20 წლით, ამასთან, საწარმომ მიიღო გრანტი შენობის სრულ ღირებულებაზე. აღრიცხვისთვის აქტივის ღირებულება შეიძლება ნაჩვენები იყოს, როგორც ნული ან პირობითად ერთი ლარი და გრანტის ხარჯზე ამორტიზაცია შემცირდება 3500 ლარიდან წელიწადში ნულამდე.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
შენობები	70,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		70,000
დებიტორული დავალიანება	70,000	
შენობები		70,000

➤ **გრანტების წარდგენა, რომელიც მიეკუთვნება შემოსავალს**
 ასეთი გრანტები შეტანილი უნდა იქნეს “სხვა შემოსავლებშიო, ან გრანტის თანხით შემცირდეს შესაბამისი ხარჯები.

➤ **სახელმწიფო გრანტების დაბრუნება**

თუ გრანტი ექვემდებარება სახელმწიფოსთვის დაბრუნებას ნაწილობრივ ან სრულად, დაბრუნებული თანხა გამოქვითული უნდა იყოს სახელმწიფო გრანტის დარჩენილი თანხიდან. თუ დაბრუნებას ექვემდებარება თანხა, რომელიც აჭარბებს სახელმწიფო გრანტის ნაწილის ნაშთს, ასეთი სხვაობა დაუყოვნებლივ უნდა აისახოს საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯის სახით.

მაგალითი 18. გრანტის მიღება და მისი ნაწილის ჩამოწერა

საწარმომ მიიღო გრანტი 60,000 ლარის ოდენობით პერსონალის აყვანისთვის, რომლის განაწილებაც უნდა მოხდეს 2 წელზე.

პირველი წლის ბოლოს საწარმოს გადავადებული შემოსავლები იქნება 30,000 ლარი.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	60,000	
გადავადებული შემოსავლები-სახელმწიფო გრანტი		60,000
გადავადებული შემოსავლები-სახელმწიფო გრანტი	30,000	
პერსონალის აყვანის ხარჯები		30,000
<i>გრანტის მიღება და მისი ნაწილის ჩამოწერა მოგება-ზარალის ანგარიშზე</i>		

მაგალითი 19. სახელმწიფო გრანტის უკან დაბრუნება

სახელმწიფო აუდიტმა აღმოაჩინა, რომ გრანტის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ზოგიერთი პირობა დარღვეულია და კომპანიამ უნდა დააბრუნოს გრანტი 40,000 ლარის ოდენობით. დაბრუნება მოახდენს გადავადებული შემოსავლის 30,000 ლარით ანულირებას, ხოლო დარჩენილი 10,000 ლარი აღიარდება ხარჯის სახით.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		40,000
გადავადებული შემოსავლები-სახელმწიფო გრანტი	30,000	
პერსონალის აყვანის ხარჯები	10,000	
სახელმწიფო გრანტის უკან დაბრუნების აღრიცხვა		

თუ დაბრუნება დაკავშირებულია გრანტთან, რომელიც ეხება აქტივებს, ნაშთმა უნდა გაზარდოს აქტივის საბალანსო ღირებულება. აქტივის საბალანსო ღირებულების გაზრდა შეიძლება იყოს საფუძველი აქტივის დაჩქარებული ამორტიზაციის გადანგარიშებისთვის. დამატებითი ამორტიზაცია, რომელიც მიიღება გადანგარიშების შედეგად, უნდა აღიარდეს ხარჯებში.

მაგალითი 20. გრანტის მიღება, აქტივის შესყიდვა და ამორტიზაციის დარიცხვა

საწარმომ შეიძინა 1,200,000 ლარის ღირებულების შენობა და მიიღო 200,000 ლარის გრანტი. საწარმომ გადაწყვიტა გრანტის აღრიცხვისთვის გამოიყენოს აქტივის ღირებულების გრანტის სიდიდით შემცირების მეთოდი. ამორტიზაცია გაანგარიშებულია შენობის ექსპლუატაციის 20 წლიანი ვადიდან გამომდინარე და ერიცხება 50,000 ლარი ნელინადში.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
შენობები	1,200,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		1,200,000
დებიტორული დავალიანება	200,000	
შენობები		200,000
ამორტიზაცია (გრანტების გამოკლებით)	50,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		50,000
შენობის შეძენა, გრანტის მიღება და ამორტიზაციის დარიცხვა პირველი წლისთვის		

გრანტების მიღების პირობების თანახმად, საწარმომ უნდა გამოიყენოს შენობა სამრეწველო მიზნებისთვის. თუმცა მენეჯმენტმა მიიღო გადაწყვეტილება, რომ უფრო ხელსაყრელია ამ შენობის გარდაქმნა საოფისე ცენტრად. მიღებული გადაწყვეტილების გამო უნდა დააბრუნოს გრანტი.

შენობის ღირებულება იზრდება 1,200,000 ლარამდე, ხოლო ამორტიზაცია 50,000 ლარიდან იზრდება 60,000 ლარამდე, შენობის მომსახურების 20 წლიანი ვადის შესაბამისად.

ანგარიშები და ოპერაციის შინაარსი	დებიტი	კრედიტი
შენობები	200,000	
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		200,000
ამორტიზაციის ხარჯები	60,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		60,000
ამორტიზაცია-დამატებითი	10,000	
დაგროვილი ამორტიზაცია		10,000
სახელმწიფო გრანტის, მეორე წლის ამორტიზაციის და პირველი წლის დამატებით ამორტიზაციის უკან დაბრუნების აღრიცხვა		

• ინფორმაციის წარდგენა

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში მითითებული უნდა იყოს შემდეგი ინფორმაცია²³:

➤ სააღრიცხვო პოლიტიკა მიღებული სახელმწიფო გრანტებისთვის, მათ შორის წარდგენის მეთოდები, რომლის მიხედვითაც არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში;

➤ სახელმწიფო გრანტების ხასიათი და ოდენობა, რომელიც აღიარებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში, ასევე სახელმწიფო დახმარების სხვა ფორმების მითითება, რომლიდანაც საწარმომ მიიღო უშუალო სარგებელი; და

➤ შეუსრულებელი პირობები და სხვა პირობითი მოვლენები, რომლებიც დაკავშირებულია სახელმწიფოს მიერ აღიარებულ დახმარებასთან.

სააღრიცხვო პოლიტიკის მაგალითი

სახელმწიფო გრანტები, რომლებიც ეხება ძირითადი საშუალებების შესყიდვას

სახელმწიფო გრანტები აღიარებულია რეალური ღირებულების მიხედვით, იმ პირობით, რომ არსებობს დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ

²³ მსს ფასს-ის საილუსტრაციო ფინანსური ანგარიშგებები, წარდგენისა და განმარტებების მითითებები

გრანტს მიიღებს სანარმო. სანარმო აკმაყოფილებს გრანტის მიღების ყველა პირობას.

სახელმწიფო გრანტები, რომლებიც ეხება ხარჯებს, გათვალისწინებულია მომავალი პერიოდების შემოსავლის სახით და აღიარებულია იმ პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშებში, რომელი პერიოდის ხარჯებსაც ეხება.

სახელმწიფო გრანტები, რომლებიც ეხება ძირითადი აქტივების შესყიდვას, გათვალისწინებული უნდა იყოს სხვა გრძელვადიან ვალდებულებებში და მიეთითება მოგება-ზარალის ანგარიშში. ამორტიზაციის მეთოდით მისი პროპორციული ჩამონერა წარმოებს შესაბამისი აქტივების სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში.

4. სპეციალიზებული საქმიანობა - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვა

2001 წლის დასაწყისში დამტკიცებულ ბასს-41-ში „სოფლის მეურნეობა“ დადგენილია აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნების წესი. ეს პირველია იმ ახალი სტანდარტების სერიიდან, რომლებიც ასახავს სამეურნეო საქმიანობის დარგობრივ თავისებურებებს, მათ შორის, სამთო-მომპოვებელ დარგებში, სადაზღვევო საქმეში და სხვა. დარგის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, ასევე აუცილებელი იყო ცალკე სტანდარტის არსებობა მსს ფასს-ის მიხედვით. მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილება მოიცავს სამი ტიპის სპეციალიზებულ საქმიანობას: სოფლის მეურნეობას, სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებასა და მომსახურებას კონცესიური შეთანხმების საფუძველზე.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა. სტანდარტის მიხედვით, ეს მცენარეებისა და ცხოველების (განზოგადებულად „ბიოლოგიური აქტივები“) ბიოტრანსფორმაციის მართვაა გაყიდვის, სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღების ან დამატებითი ბიოლოგიური აქტივების წარმოების მიზნით. სტანდარტით დადგენილია ბიოლოგიური აქტივების ასახვის წესი მათი ზრდის, დეგენერაციის, კვლავწარმოებისა და პროდუქციის წარმოების პერიოდში, ასევე სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თვალდაპირველი შეფასება მისი აღების მომენტში. თუმცა, 34-ე განყოფილება არ მოიცავს აღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავების პროცესს მაშინაც კი, თუ ეს პროცესები ხორციელდება სოფლის მეურნეობის იმავე სანარმოში, რომელშიც იქნა აღებული (მიღებული) აღნიშნული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, განიხილავს რა გადამუშავებას, როგორც სამრეწველო წარმოებას, რომელსაც არეგულირებს სხვა სტანდარტები (კერძოდ, მსს ფასს-ის მე-13 განოფილება „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“).

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა მოიცავს მეცხოველეობას, სატყეო მეურნეობას, მემცენარეობას (მოსავლის აღება წელიწადში ერთხელ ან მრავალჯერ წლის განმავლობაში, ბაღებისა და ნარგავების გაშენება, მეყვავილეობა), წყლის ბიორესურსების კულტივირებას მეთევზეობის ჩათვლით.

მრავალფეროვანი სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის საერთო მახასიათებლებს წარმოადგენს:

- ა) ბიორესურსების შეცვლის უნარი;
- ბ) ასეთი ცვლილებების აუცილებელი მართვა;
- გ) წარმოქმნილი ცვლილებების შეფასების შესაძლებლობა და აუცილებლობა.

ბიოტრანსფორმაციის მართვა, რომლის შედეგადაც ხდება ბიოლოგიური აქტივების რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ცვლილება, მისთვის ხელსაყრელი სტაბილური პირობების (ნიადაგის დამუშავება, საკვები ნივთიერებების, ტენიანობის, ტემპერატურის, განათებისა და სხვ. საკმარისი დონე) შექმნა - სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის განმასხვავებელი ნიშნებია. პროდუქციის მიღება უმართავი ბიოლოგიური წყაროებიდან (თევზჭერა ზღვებსა და ოკეანეებში, ხე-ტყის დამზადება ბუნებრივ ტყეებში და სხვ.) არ წარმოადგენს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა გულისხმობს ხარისხობრივი (გენეტიკური მახასიათებლები, სიმწიფე, ცილების, ცხიმების შემცველობა და სხვ.) და რაოდენობრივი (ნამატი, მოსავლიანობა, კვერცხისმდებლობა და სხვ.) ბიოტრანსფორმაციის მაჩვენებლების შეფასებასა და მონიტორინგს. **ბიოტრანსფორმაცია იწვევს** ცხოველებისა და მცენარეების რაოდენობის მატებას, მათი ხარისხობრივი მახასიათებლების გაუმჯობესებას ან დეგენერაციას, ანუ ცხოველებისა და მცენარეების დამატებითი რაოდენობის რეპროდუქციას, სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (რძე, კენკრა, მატყლი და სხვ.) მიღებას, ასევე ცხოველებისა და მცენარეების რაოდენობის შემცირებას, მათი ხარისხობრივი მახასიათებლების გაუარესებას.

- **საერთო მიდგომა ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღრიცხვისადმი**

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, **ბიოლოგიური აქტივები** - ეს მცენარეები და ცხოველებია, რომლებიც გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში, ანუ გამოზრდილია გასაყიდად, გასაცვლელად ან მომავალში სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღების მიზნით მათი რაოდენობის გასაზრდელად. ისინი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სოფ-

ლის მეურნეობის პროდუქციის მისაღებად მრავალჯერადად ან მხოლოდ ერთხელ (ამ უკანასკნელ შემთხვევაში ისინი ქრება, სოფლის მეურნეობის პროდუქციად გარდაქმნისთანავე). მცენარეები და ცხოველები, რომლებიც არ გამოიყენება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში (მაგალითად, სამედიცინო ცდებისათვის შექმნილი ცხოველები, მეძებარი ძაღლები, დეკორატიული მცენარეები, რომლებიც არ არის განკუთვნილი გასაყიდად ან სხვა სარგებლის მისაღებად), ბიოლოგიურ აქტივებს არ მიეკუთვნება. ისინი აღირიცხება როგორც ძირითადი საშუალებები ან სხვა მატერიალური აქტივები.

მიწის ნაკვეთები და სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების სხვა არამატერიალური აქტივები აღირიცხება, როგორც ამას ითვალისწინებს მსს ფასს-ის მე-17 განყოფილება „ძირითადი საშუალებები“, მსს ფასს-ის მე-16 განყოფილება „საინვესტიციო საკუთრება“ (იმის მიხედვით, თუ რომელი უფრო მისაღებია კონკრეტულ პირობებში), მსს ფასს-ის მე-18 განყოფილება „არამატერიალური აქტივები გუდვილის გარდა“. მიწაზე გაზრდილი/მოყვანილი და მასთან განუყოფლად დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივები (მაგალითად, მარცვლოვანი კულტურების ნათესები, მსხმოიარე ბუჩქები, საბაღე ხეები) აღირიცხება იმ მიწისაგან განცალკევებით, რომელზედაც იზრდება. თითოეული ეს ობიექტი აღირიცხება შესაბამისი სტანდარტის მიხედვით.

მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილებით დადგენილია, რომ **ბიოლოგიური აქტივების თავდაპირველი აღიარება** სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღების დასაწყისშივე (თუ იგი იწვევს შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივის დაკარგვას) ხორციელდება **რეალური ღირებულებით გაყიდვის სავარაუდო ხარჯების გარეშე**. გამონაკლისი დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არის რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრის შესაძლებლობა. ამასთან, ბიოლოგიური აქტივი ფასდება თვითღირებულებით დაგროვებული ცვეთისა და მისი გაუფასურებისაგან მიღებული ზარალის გამოკლებით. როგორც კი წარმოიქმნება პირობები, რომლებიც საშუალებას იძლევა საიმედოდ განისაზღვროს ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება, დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს მისი შეფასება რეალური ღირებულებით.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში ბიოტრანსფორმაციის შედეგად მცენარეებისა და ცხოველების ფიზიკური თვისებების ცვლილებები მაშინვე იწვევს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გაზრდას ან შემცირებას. ამიტომაც ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების ნებისმიერი ცვლილება სავარაუდო გასაყიდი ხარჯების გამოქვითვით ექვემდებარება აღრიცხვას ორგანიზაციის წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრის დროს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდა აღნიშნული ცვლილებები.

ბიოლოგიურ აქტივთან განუყოფლად დაკავშირებული **მინა აუცილებლად უნდა აისახოს** თვითღირებულებით გაუფასურების დაგროვილი ზარალის გამოკლებით ან გადაფასებული ღირებულებით, როგორც ამას მოითხოვს მსს ფასს-ის მე-17 განყოფილება „ძირითადი საშუალებები“. თუ საწარმო სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთებს ასახავს მსს ფასს-ის მე-16 განყოფილება „საინვესტიციო საკუთრება“ მოთხოვნების თანახმად, ისინი ფასდება რეალური ღირებულებით ან თვითღირებულებით გაუფასურების დაგროვილი ზარალის გამოკლებით.

ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც მინაზე იზრდება, ყოველთვის აისახება მისგან ცალკე რეალური ღირებულებით სავარაუდო გასაყიდი ხარჯების გამოქვითვით.

სოფლის მეურნეობის პროდუქცია წარმოადგენს შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივების - მცენარეების ან ცხოველების გამოყენების შედეგს; იგი მიიღება ბიოლოგიური აქტივისაგან განცალკევებით ან ბიოლოგიური აქტივის შემდგომი ბიოტრანსფორმაციის შეწყვეტის გზით, ანუ მისი, როგორც აღრიცხვის ობიექტის, სიცოცხლისუნარიანობისა და არსებობის შეწყვეტით. ბიოლოგიური აქტივი წყვეტს დამოუკიდებლად არსებობას სოფლის მეურნეობის პროდუქციად გადაქცევისას.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეგროვება ბიოლოგიური აქტივისაგან გამოყოფის გზით (რძის შეგროვება, ცხოველების გაკრეჭვით/პარსვით მიღებული შემოსავალი, კენკრის შეგროვება) არ იწვევს იმ ბიოლოგიური აქტივის განადგურებას, რომელიც განაგრძობს არსებობას და ექვემდებარება ტრანსფორმაციას; ერთნაირი ნარგავების (მარცვლეულის) მოსავლის აღება, ცხოველების ხორცის მიღება იწვევს ბიოლოგიური აქტივის შემდგომი არსებობის შეწყვეტას, რაც განაპირობებს სოფლის მეურნეობის პროდუქციისა და თავად ბიოლოგიური აქტივის აღრიცხვის თავისებურებას. თუმცა, აღრიცხვის თავისებურებები ვერ შეცვლის ძირითად წესს, რომლის მიხედვითაც **ბიოლოგიური აქტივებისაგან შეგროვილი პროდუქცია ფასდება რეალური ღირებულებით**, რომელიც დადგენილია მოსავლის აღების მომენტში სავარაუდო გასაყიდი ხარჯების გამოქვითვით. მოცემული შეფასება იქცევა პროდუქციის თვითღირებულებად, რომლის მიხედვითაც ხდება მისი აღრიცხვაზე აყვანა მსს ფასს-ის მე-13 განყოფილება „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან ფინანსური ანგარიშგების სხვა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. შემდგომში იგი აღრიცხება, როგორც გადასამუშავებელი ნედლეული (მაგალითად, ყურძენი - ღვინის წარმოებისთვის, რძე - ყველის წარმოებისთვის ან როგორც გასაყიდი საქონელი და სხვ.). შესაბამისად, პროდუქციის თვითღირებულება აისახება, როგორც მატე-

რიალური სანარმოო ხარჯები ან როგორც გაყიდული მზა პროდუქციის (საქონლის) თვითღირებულება.

სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარების მომენტში მის მიმართ გამოიყენება შეფასების იგივე მეთოდი, რაც იმ ბიოლოგიური აქტივის მიმართ, საიდანაც იგი გროვდება. უმეტეს შემთხვევაში, ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულება დამოკიდებულია იმ პროდუქციის რაოდენობასა და ხარისხზე, რომელიც მისგან უნდა შეგროვდეს. უფრო მეტიც, პროდუქციის რეალური ღირებულების შეფასება გაცილებით მარტივია, ვინაიდან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აქტიური რეგულარული ბაზრები უფრო გავრცელებულია, ვიდრე შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივის ბაზრები.

• ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარება და შეფასება

ბიოლოგიური აქტივების აღიარების პირობები განისაზღვრება მსს ფასს-ის პრინციპებთან სრული შესაბამისობით და არ განსხვავდება სანარმოს ნებისმიერი სხვა მატერიალური აქტივის აღიარების პირობებისაგან. ბიოლოგიური აქტივები შეიძლება აღიარდეს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობით დაკავებული ორგანიზაციის ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ:

- სანარმო აკონტროლებს მოცემულ აქტივს წარსული მოვლენების შედეგად;
- არსებობს ალბათობა, რომ ორგანიზაცია მომავალში აქტივისაგან მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს სოფლის მეურნეობის პროდუქციისა და სხვა შემოსავლების სახით;
- შესაძლებელია მოცემული აქტივის ფასის საიმედოდ განსაზღვრა რეალური ღირებულებით ან თვითღირებულებით;

კონტროლის არსებობა კონკრეტულ აქტივთან მიმართებით შეიძლება დამტკიცდეს საკუთრების კანონიერი უფლებით მასზე ან მინაზე, რომელთანაც განუყოფლად არის დაკავშირებული მოცემული აქტივი, დადასტურებულია გრძელვადიანი იჯარის ან ლიზინგის ხელშეკრულებებით, ცხოველთა შესაბამისი დადალვით მათი დაბადების მომენტში ან მოშორებით და სხვა ფაქტებით.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ბიოლოგიური აქტივი მსს ფასს-ის 34 განყოფილების თანახმად, თავდაპირველი აღიარების მომენტში და ყოველი საანგარიშგებო თარიღის მდგომარეობით ფასდება რეალური ღირებულებით გაყიდვის სავარაუდო ხარჯების გამოქვითვით (მაგალითად, დაბადებული ხბოს რეალური ღირებულებით აღიარება ხდება დაბადებისთანავე, ხოლო ზრდასთან ერთად გადაფასდება რეალური ღირებუ-

ლებით ყოველ საანგარიშგებო პერიოდზე). აქტივის თავდაპირველი აღიარების მოგება, ყოველ საანგარიშგებო პერიოდში მისი რეალური ღირებულების შემდგომი ცვლილებისაგან მიღებული მოგება და ზარალი გათვალისწინებული უნდა იქნეს მოგების (ზარალის) განსაზღვრის დროს იმ პერიოდში, რომელშიც მოხდა მისი რეალური ღირებულების თავდაპირველი აღიარება ან ცვლილება. ეს მეთოდი სავსებით შეესაბამება პროდუქციის მიღებას ბიოლოგიური აქტივისაგან (რძე, მატყლი) მისი განცალკევების გზით ან მარცვლოვანი და მათი მსგავსი ბიოტრანსფორმაციის მოკლე ციკლის მქონე (ერთ წელიწადში რამდენიმე თვის მანძილზე) კულტურების მოსავლის აღების დროს. გაშენების ხანგრძლივი ციკლის მქონე (მაგალითად, ტყის ჭრა, ცხოველების ჩაბარება სახორცედ) ბიოლოგიური აქტივის განადგურებით პროდუქტის მიღებისას წმინდა მოგებაში (ზარალში) აისახება მხოლოდ რეალური ღირებულების ზრდა (შემცირება) სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღების მომენტისათვის მოცემული ბიოლოგიური აქტივის ადრე ნავარაუდევ რეალურ ღირებულებასთან შედარებით.

საწარმოს ბიოლოგიური აქტივებისაგან შეგროვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის აღიარების პირობები ბიოლოგიური აქტივების აღიარების პირობების ანალოგიურია. მსს ფასს-ის 34 განყოფილება ითხოვს სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეფასებას მოსავლის აღების მომენტისათვის დადგენილი რეალური ღირებულებით გაყიდვის სავარაუდო ხარჯების გამოქვითვით. თანხა, რომელიც ახასიათებს მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალურ ღირებულებას, განისაზღვრება მხოლოდ ერთხელ მისი მიღების მომენტში და მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში აღირიცხება საწარმოს მოგების ან ზარალის განსაზღვრის დროს. მომავალ პერიოდის აღირიცხვაში სოფლის მეურნეობის პროდუქცია აღირიცხება მსს ფასს-ის მე-13 განყოფილების „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების“ ან მსს ფასს-ის სხვა საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად.

ჩვეულებრივ პირობებში გარიგებები ბიოლოგიური აქტივებითა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციით იდება აქტიურ ბაზარზე, რომელშიც იგულისხმება მსგავსი საქონლის ბაზარი, სადაც გამყიდველებისა და მყიდველების პოვნა შესაძლებელია ნებისმიერ დროს, ხოლო ინფორმაცია ფასების შესახებ საჯაროა (კოტირება ცხადდება რეგულარულად გარიგებათა ყველა მონაწილისა და ნებისმიერი სხვა პირის ინფორმირებისათვის).

აქტიური ბაზრის განმსაზღვრელი პირობები, მსგავსი საქონლის მიმოქცევა, გარიგების დადების მსურველი გამყიდველები და მყიდველები შეიძლება მოიძებნოს ნებისმიერ დროს. ინფორმაცია ფასების შესახებ საჯაროა და რეგულარული. რეალური ღირებულების გაანგარიშება გუ-

ლისხმობს საბაზრო ფასის აუცილებელ შემცირებას ტრანსპორტირებისა და სხვა ხარჯებით, რომლებიც აუცილებელია მოცემულ ბაზარზე საქონლის (ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის) შემოტანისათვის. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, **რეალური ღირებულება** - ეს საბაზრო ფასია ბაზარზე საქონლის ტრანსპორტირებისა და სხვა ხარჯების გამოქვითვით.

მსს ფასს-ის 34 განყოფილებაში პირდაპირ არის მითითებული, რომ რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის გამოიყენება აქტიურ ბაზარზე მსგავსი საქონლის კოტირების მონაცემები. თუ საწარმოს წვდომა აქვს რამდენიმე აქტიურ ბაზარზე, იგი თავის გათვლებს აფუძნებს მათგან ყველაზე შესაფერის ფასებზე, რომელსაც საწარმო ირჩევს დამოუკიდებლად. ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის სტანდარტის მიხედვით რეკომენდებულია მათი დაჯგუფება ძირითადი მახასიათებლების მიხედვით, რომლებიც გამოიყენება შერჩეულ ბაზარზე ფასწარმოქმნის საფუძვლად (მაგალითად, ასაკი ან ხარისხი).

სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციები ხშირად დებენ ხელშეკრულებებს, რომლებიც ითვალისწინებს მათი სასაქონლო პროდუქციის ან ბიოლოგიური აქტივების გაყიდვას მომავალში განსაზღვრულ დღეს წინასწარ შეთანხმებული ფასის მიხედვით. მოცემული ხელშეკრულებითი ფასები არ შეიძლება ჩაითვალოს საბაზროდ და არ შეიძლება მათი გამოყენება რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, ვინაიდან უკანასკნელი ასახავს ფასების მიმდინარე კონიუნქტურას, რომლის მიხედვითაც დამოუკიდებელი გამყიდველი და მყიდველი თანახმანი არიან დადონ ყიდვა-გაყიდვის გარიგება დღეს, ანუ რეალური ღირებულების განსაზღვრის მომენტში. მოცემული ხელშეკრულება შეიძლება დამამძიმებელი გახდეს სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციისათვის, როცა მსს ფასს-ის 21-ე განყოფილების „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ თანახმად, იგი ქმნის აუცილებელ ხარჯებს სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, რაც აღემატება მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელს. ასეთ შემთხვევაში იქმნება ხელშეკრულების გაუთვალისწინებელი რეზერვი, რომლითაც ხდება ხელშეკრულების საგანზე მის რეალურ ღირებულებასთან მიმართებით ნებისმიერი წარმოქმნილი გაუფასურების აღიარება.

აქტიური ბაზრის არარსებობა ქმნის სირთულეებს რეალური ღირებულების გაანგარიშების საფუძვლის ძიებაში. სტანდარტი მიუთითებს ყველა არსებული საბაზრო ფასისა და მაჩვენებლის გამოყენების აუცილებლობაზე, ხოლო ასეთი გამოყენების შესაძლებლობის არარსებობის შემთხვევაში საფუძვლად სავარაუდო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოყენებას.

აქტიური ბაზრის არარსებობის შემთხვევაში რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის სანარმო იყენებს ერთ ან რამდენიმე მაჩვენებელს:

- ბაზარზე უკანასკნელი გარიგების ფასს იმ პირობით, რომ მოცემული გარიგების დადების შემდეგ არ მომხდარა სამეურნეო პირობების მნიშვნელოვანი ცვლილებები;

- აქტიურ ბაზარზე არსებული ანალოგიური აქტივების ფასი კორექტირებულია არსებული განსხვავებების გათვალისწინებით;

- ღირებულების დარგობრივი მაჩვენებლები პროდუქციის ერთეულზე ან მინის ფართობის ერთეულზე, რომელზედაც დარგული ან დათესილია შესაბამისი ბიოლოგიური აქტივები, მაგალითად, კენკროვანი კულტურების ფართობის ერთეულზე ან მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვის წონის ერთეულზე (1 კგ ხორცზე) და სხვ.

რეალური ღირებულების გაანგარიშებისათვის რამდენიმე მაჩვენებლის ერთდროული გამოყენება შეიძლება გახდეს ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების განსხვავებული მნიშვნელობების მიღების მიზეზი. ორგანიზაცია ვალდებულია განიხილოს გათვლებში შეუსაბამობის მიზეზები და შეარჩიოს რეალური ღირებულების ყველაზე საიმედო შეფასება.

განსაზღვრულ მდგომარეობაში მისი რეალური ღირებულების გაანგარიშების მომენტში ბიოლოგიური აქტივის შეფასებისათვის რაიმე ფასის ან სხვა ღირებულებითი მაჩვენებლის არარსებობის შემთხვევაში იგი შეიძლება გაანგარიშებული იქნეს მოცემული აქტივისაგან მოსალოდნელი წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების საფუძველზე. გასათვალისწინებელია, რომ:

- მოსალოდნელი წმინდა ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გაანგარიშება ხდება ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, რომელიც იმყოფება მოცემულ კონკრეტულ ადგილზე და მდგომარეობაში. გაანგარიშების პროცესში უნდა გამოირიცხოს მომავალ ბიოტრანსფორმაციასთან, პროდუქციის შეგროვებასთან, აქტივის გაყიდვასთან და სხვა დაკავშირებული ღირებულების ზრდა;

- დისკონტირების კოეფიციენტის განსაზღვრა ხდება ბაზრის არსებული კონიუნქტურიდან გამომდინარე ფულადი ნაკადებისათვის გადასახადების გადახდამდე;

- ყურადღება ექცევა ფულადი ნაკადების სავარაუდო რყევებს ზუსტად ისე, როგორც მყიდველები და გამყიდველები ფასებზე შეთანხმებისას ითვალისწინებენ ფულადი ნაკადების შესაძლო რყევებს;

- გაანგარიშება არ მოიცავს აქტივების ფინანსირებასთან ან პროდუქციის შეგროვების შემდეგ მათ აღდგენასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს.

ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც მინის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენენ, შეიძლება შეფასდეს რეალური ღირებულების მიხედვით გამორიცხვის მეთოდით, როდესაც არსებობს **კომპლექსური მინის ნაკვეთების** აქტიური ბაზარი ყველა ნაგებობითა და ბიოლოგიური აქტივით, მაგრამ არ არსებობს თავად ბიოლოგიური აქტივების ცალკე ბაზარი: მინის ნაკვეთის საერთო კომპლექსური საბაზრო ღირებულებიდან მასთან დაკავშირებული აქტივების ჩათვლით გამოიქვეთება მინის, ნაგებობებისა და ტერიტორიის მოწყობის ობიექტების რეალური ღირებულება.

მსს ფასს-ის 34 განყოფილების მიხედვით გათვალისწინებულია რეალური ღირებულების საკმარისად საიმედო შეფასების შეუძლებლობა: ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარების მომენტში ორგანიზაციას არ გააჩნია ინფორმაცია (და არ შეუძლია მისი მიღება) შესაბამის საბაზრო ფასებსა და მონაცემებზე, ხოლო რეალური ღირებულების ნებისმიერი სხვა ალტერნატიული გაანგარიშება საიმედოობით არ გამოირჩევა. ასეთ შემთხვევაში, როგორც უკვე ვთქვით, ბიოლოგიური აქტივი ფასდება თვითღირებულებით მოცემული აქტივის დაგროვებული ცვეთისა და გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით. **მოცემული წესი ეხება მხოლოდ ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველ აღიარებას.**

სტანდარტი ეფუძნება იმ გარემოებას, რომ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების განსაზღვრა მისი შეგროვების მომენტში ყოველთვის შეიძლება გაანგარიშდეს საკმარისი საიმედოობით. ყველა შემთხვევაში მისი თავდაპირველი შეფასება შეგროვებისა და ანგარიშგებაში აღიარების მომენტში წარმოებს მხოლოდ რეალური ღირებულებით.

ზოგიერთ შემთხვევაში ბიოლოგიური აქტივის თვითღირებულება შეიძლება მიახლოებით უტოლდებოდეს რეალურ ღირებულებას. მაგალითად, თავდაპირველი ხარჯების გალების შემდეგ არ ხდება მნიშვნელოვანი ბიოტრანსფორმაცია აქტივის წარმოშობიდან საანგარიშგებო თარიღამდე მცირე დროის გამო, ან როდესაც მოსალოდნელი არ არის ბიოტრანსფორმაციის გავლენა ფასზე იმის გამო, რომ მოცემული პროცესი ნელა მიმდინარეობს.

გასაღების ხარჯების ასახვა რეალური ღირებულების გაანგარიშებაში. მსს ფასს-ის 34 განყოფილების თანახმად, ბიოლოგიური აქტივები და შეგროვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით გასაღების სავარაუდო ხარჯების გამოქვითვით, რომლებიც მოიცავს ბროკერებისა და დილერების საკომისიოს, მარეგულირებელი ორგანოების ან სასაქონლო ბირჟების მოსაკრებლებს, საკუთრების გადაცემის გადასახადს, ბაჟს და სხვა. გასაღების ხარჯებს არ მიეკუთვნება ბაზარზე აქტივებისა და პროდუქციის ტრანსპორტირებისა და

სხვა ხარჯები, ვინაიდან ისინი, როგორც უკვე აღნიშნული იყო, გამოიქვითება რეალური ღირებულების გაანგარიშების დროს. სწორედ ამასია სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვის ერთ-ერთი თავისებურება.

• **სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისაგან მიღებული მოგების (ზარალის) აღიარება**

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობისაგან მიღებული შემოსავალი შედგება ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულებისაგან, რომელიც გათვალისწინებულია აღრიცხვაში მათი აღიარების მომენტიდან, ასევე ბიოლოგიური აქტივების შეცვლილი რეალური ღირებულებისაგან მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდისათვის. ტრანსპორტირების ხარჯების თანხაზე კორექტირებული რეალური ღირებულების თანხა მუდმივად მცირდება გაყიდვის ხარჯების სავარაუდო ღირებულებით. შემოსავლად ითვლება, აგრეთვე, ბიოლოგიურ აქტივთან დაკავშირებული სახელმწიფო სუბსიდია/გრანტი, რომელიც აისახება რეალური ღირებულებით და არ არის შეზღუდული არავითარი პირობით, იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მისი აღიარება ხდება. განსაზღვრული პირობებით გაცემული სახელმწიფო სუბსიდია/გრანტი ჩაითვლება შემოსავლად ამ პირობების შესრულების შემდეგ.

თვითღირებულების თანხა ცვეთისა და გაუფასურების გამოქვითვით, რომლითაც შეიძლება შეფასდეს ბიოლოგიური აქტივები მათი თავდაპირველი აღიარების მომენტში, ასევე უნდა მიეკუთვნოს შემოსავლებს, თუმცა ამის შესახებ სტანდარტში პირდაპირი მითითებები არ არის (წინააღმდეგ შემთხვევაში, საჭირო იქნება ამ თანხით საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯების შემცირება, რაც გაცილებით რთულია).

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ხარჯები შედგება გახარჯული მატერიალური მარაგების ღირებულებისაგან, შრომის ანაზღაურების ხარჯებისაგან, ამორტიზაციისა და მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის სხვა საოპერაციო ხარჯებისაგან. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ხარჯების კორექტირება არ ხდება დაუმთავრებელი ნარმოებისა და მზა პროდუქციის ნაშთის ხარჯების ცვლილებით.

ბიოლოგიური აქტივები ყოველი საანგარიშგებო თარიღისათვის ფასდება რეალური ღირებულებით, რომლის ცვლილებაც მთლიანად აისახება შემოსავლებში. ზამთრის ნათესები, მრავალწლიანი ბოსტნეული კულტურებიც კი ფასდება მათი რაოდენობიდან და ხარისხიდან გამომდინარე და ხდება მათი შედარება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებთან. დაუსრულებელი ნარმოებისათვის გარდამავალი ხარჯების საკითხის დაყენებას არ გააჩნია არავითარი ეკონომიკური საფუძველი. რეალური ღირებულებით შეფასებული საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული სოფლის მეურნეობის პროდუქცია

აისახება, როგორც სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი და მაშინვე გადადის მზა პროდუქციის მარაგის კატეგორიაში, რომელიც ექვემდებარება მსს ფასს-ის მე-13 განყოფილების „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ მოთხოვნების მიხედვით ასახვას. სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას, რომელსაც არეგულირებს მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილება „სპეციალიზებული საქმიანობა“, ეს მარაგები უკვე აღარ განეკუთვნება. ამიტომაც სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მარაგების ცვლილება არ განეკუთვნება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა მოგება (ზარალი) აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშში სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციის სამრეწველო და სხვა საქმიანობისაგან განცალკევებით.

მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილებაში „სპეციალიზებული საქმიანობა“ ნათქვამია, რომ ბიოლოგიური აქტივის გასაღების სავარაუდო ხარჯების გამოქვითვით რეალური ღირებულებით თავდაპირველი ასახვის დროს, ასევე, ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილებისაგან წარმოქმნილი მოგება და ზარალი გათვალისწინებული უნდა იქნეს მოგების ან ზარალის განსაზღვრის დროს იმ პერიოდში, როდესაც მათ თავი იჩინეს.²⁴

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს შემდეგი სახე (ლარი)

მაჩვენებლები		საანგარიშგებო წელი	წინა წელი
1	სოფლის მეურნეობის გაყიდული პროდუქციის რეალური ღირებულება, მათ შორის სახეების მიხედვით	724,300	598,800
2	ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილება, მათ შორის აქტივის სახეების მიხედვით	193,000	237,880
3	სახელმწიფო სუბსიდიები/გრანტები	-	-
4	პერიოდის ხარჯები:	-671,700	-613,500
4.1	მატერიალური ხარჯები	-231,200	-218,760
4.2	შრომის ანაზღაურების ხარჯები	-184,600	-164,900
4.3	ამორტიზაციის ხარჯები	-82,000	-79,000
4.4	სხვა საოპერაციო ხარჯები	-173,900	-150,840
5	საოპერაციო საქმიანობის მოგება (ზარალი) [სტრ.1+2 - 4]	245,600	223,180
6	მოგების გადასახადის ხარჯი	-59,000	-53,560
7	წმინდა მოგება (ზარალი) [სტრ.5-6]	186,600	169,620

²⁴ მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილება პ.34.7

ანგარიშის გასავლის ნაწილი ოდნავ განსხვავდება ნებისმიერი ორგანიზაციის მოგებისა და ზარალის ჩვეულებრივი ანგარიშისაგან, ხოლო შემოსავლისა - შედგება შეგროვებული სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულებისაგან, ბიოლოგიური აქტივებისა და სახელმწიფო სუბსიდიების/გრანტის რეალური ღირებულების ცვლილებებისაგან სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაში ბიოტრანსფორმაციის შედეგად.

სტანდარტი რეკომენდაციას უწევს (მაგრამ არ მოითხოვს) ბიოლოგიური აქტივების ყოველი ჯგუფის რეალური ღირებულების ცვლილების დაყოფას ორ ნაწილად: 1) აქტივების ჯგუფის ფიზიკური თვისებების ცვლილებით განპირობებული; 2) ბაზარზე ფასების ცვლილებით განპირობებული. მოცემული ინფორმაცია შეიძლება აისახოს უშუალოდ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშში ან მის შენიშვნებში, რომელიც შეიძლება შეიცავდეს რეალური ღირებულების ცვლილების დეტალურ გაანგარიშებას ფიზიკური თვისებებისა და საბაზრო ფასების გათვალისწინებით. ასეთი ინფორმაციის წარდგენაზე უარი სასურველი არ არის, ვინაიდან იგი საშუალებას იძლევა შეფასდეს და გაანალიზდეს სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციის მიმდინარე და პერსპექტიული ფულადი ნაკადები და უფრო მკაფიოდ იქნეს წარმოდგენილი მომავალი ფინანსური შედეგები და ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობა.

როდესაც ინფორმაცია ბიოლოგიური აქტივების ფიზიკური თვისებების ცვლილების შესახებ, საბაზრო ფასების ცვლილების შესახებ ინფორმაციისაგან განცალკევებით არის განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი, შესაძლებელი ხდება შეფასდეს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგები საანგარიშგებო პერიოდში და პერსპექტივაში. ასეთი ინფორმაცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, როცა საწარმოო ციკლი ერთ წელს აღემატება, მაგრამ მოკლე ციკლის მქონე სასოფლო-სამეურნეო წარმოებისათვის (მაგალითად, ერთწლიანი მარცვლოვანი კულტურების მოყვანა), იგი ნაკლებად სასარგებლოა.

ბიოტრანსფორმაციის შედეგად ბიოლოგიური აქტივების ფიზიკური თვისებები (ზრდა, დეგენერაცია, რეპროდუქცია) იცვლება. სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შეგროვებასთან დაკავშირებული ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების ცვლილება, ასევე წარმოადგენს მისი ფიზიკური თვისებების ცვლილებას. ყოველი ასეთი ცვლილება განაპირობებს მოცემული ორგანიზაციის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ცვლილებას, რომელიც უნდა შეფასდეს და გაკონტროლდეს.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე ბიოტრანსფორმაციის გავლენის შეფასება უფრო საიმედოა ბიოლოგიური აქტივების რეა-

ლური ღირებულების ცვლილების აღრიცხვის დროს. ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულების ცვლილება უშუალოდ დაკავშირებულია ორგანიზაციის მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელთან. პირიქით, ბიოტრანსფორმაციის განხორციელებისკენ მიმართული და ორგანიზაციის ხარჯებით შეფასებული (თვითღირებულება) ოპერაციები ძალზე ხშირად ნაკლებად უკავშირდება ბიოტრანსფორმაციას და სუსტ კორელაციაშია მოსალოდნელ ეკონომიკურ სარგებელთან.

რეალური ღირებულება უფრო საიმედოა შეფასებისათვის, ვინაიდან ბევრი ბიოლოგიური აქტივი კოტირებულია აქტიურ ბაზარზე, შესაბამისად, მონაცემები საბაზრო ფასების შესახებ ყველასათვის ხელმისაწვდომია. მეორე მხრივ, ბიოლოგიური აქტივების თვითღირებულებით შეფასება ნაკლებად საიმედოა, ვინაიდან ხარჯები ერთობლივად წარმოებულ პროდუქტებზე, განსაკუთრებით ნამატისა და კვლავწარმოების სხვა ფორმების არსებობისას, ნაწილდება ბიოტრანსფორმაციის შედეგებზე ძალზე პირობითი სქემების მიხედვით.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობაზე სახელმწიფო სუბსიდიებისაგან და/ან გრანტებისაგან მიღებული შემოსავალი უნდა აღიარდეს მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილების მოთხოვნების შესაბამისად, თუ ისინი განეკუთვნება რეალური ღირებულებით ასახულ ბიოლოგიურ აქტივებს. მსს ფასს-ის 24-ე განყოფილების „სახელმწიფო გრანტები“ მოთხოვნები გამოიყენება მხოლოდ სახელმწიფო გრანტების მიმართ, რომლებიც განეკუთვნება თვითღირებულებით ასახულ ბიოლოგიურ აქტივებს.

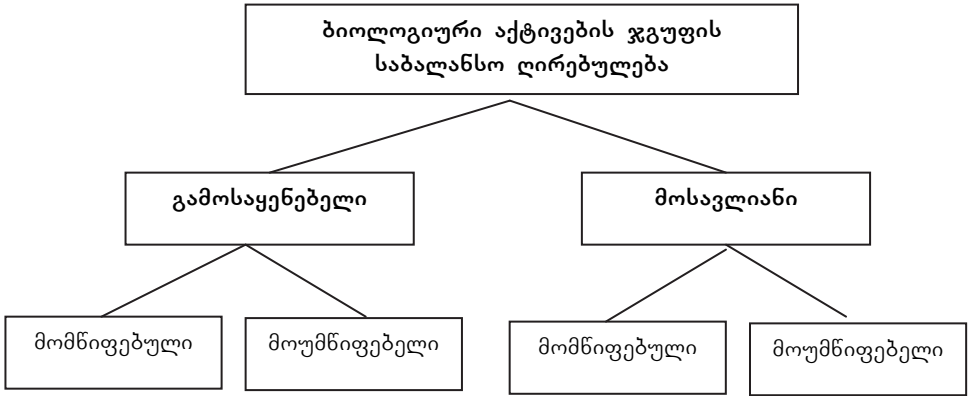
მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილება განიხილავს სახელმწიფო გრანტების ორ სახეს: რაიმე პირობებით შეზღუდულს და შეუზღუდავს. სახელმწიფო გრანტის თანხის სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციის შემოსავლად აღიარება ხდება იმავდროულად და სრულად. როგორც უკვე „სახელმწიფო გრანტების“ განხილვის დროს აღვნიშნეთ, პირობებით შეზღუდული გრანტი განეკუთვნება შემოსავალს მხოლოდ ყველა პირობის შესრულების შემდეგ, რომლებიც მითითებულია მისი გაცემის დროს; პირობებით შეუზღუდავი სახელმწიფო გრანტების აღიარება შემოსავლად ხდება მხოლოდ მას შემდეგ, რაც იგი ერთმნიშვნელოვნად მიიჩნევა მისაღებად, ფაქტობრივი ფულადი შემოსავლისაგან დამოუკიდებლად.

• ანგარიშგებაში სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება

ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება აუცილებლად აისახება სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციის ბუღალტრული ბალანსის ცალკე მუხლში. უფრო მეტიც, აუცილებლად მოითხოვს განმარტებას ბიოლოგიური აქტივების ყოველი ჯგუფი, ასევე სასურველია მათი გამოყო-

ფა ბალანსში ცალკეული ქვემუხლებით ან განმარტება საანგარიშგებო ბალანსის შენიშვნებში. ბიოლოგიური აქტივები აისახება, როგორც სა-
ნარმოს ძირითადი აქტივი, ანუ ბულალტრული ბალანსის არასაბრუნავი
(გრძელვადიანი) აქტივების განყოფილებაში.

პრაქტიკაში მიღებულია სასოფლო-სამეურნეო აქტივების დაყოფა
მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებად, მაგალითად, ცხოველების და-
ყოფა ძირითად ნახირად (სანაშენე), გასამრავლებელ და გასასუქებელ
პირუტყვად მიუღებელია მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილების კონტექსტში.
მასში მითითებულია, რომ სასურველია მოხდეს ბიოლოგიური აქტივების
ყოველ ჯგუფზე რაოდენობრივი ინფორმაციის კლასიფიკაცია გამოსაყენ-
ებელ და მოსავლიან აქტივებად მომნიშვნეულისა და მოუმნიშვნეულის
ქვედანაყოფით (დაჯგუფებით).



გამოსაყენებელი ბიოლოგიური აქტივები სოფლის მეურნეობის
პროდუქციის აღების დროს წყვეტენ არსებობას (მაგალითად, მარცვლო-
ვანი კულტურები, სახორცე ფრინველი და ბოცვრები) ან იყიდება ბიო-
ლოგიური აქტივის სახით (სახორცე მსხვილფეხა რქოსანი პირუტყვი და
ლორები ან ბალჩეული კულტურების ნერგები, ბოსტნეულის ჩითილები
და სხვ.).

მოსავლიანი ბიოლოგიური აქტივები არ ქრება სოფლის მეურნეობის
პროდუქციის აღების დროს და შეიძლება პროდუქტიულად იქნეს გამოყენ-
ებული გარკვეული დროის მანძილზე, ზოგჯერ საკმაოდ ხანგრძლივა-
დაც (მენველი ძროხები, დედა ლორები, ვენახები, ნაყოფის მომცემი ხეე-
ბი და ბუჩქები და სხვ.). თავად ისინი მომავალში გარკვეულ პირობებში
შეიძლება გარდაიქმნან სოფლის მეურნეობის პროდუქციად.

მოსავლიან ბიოლოგიურ აქტივებს, მოუმნიფებელისაგან განსხვავებით, მიეკუთვნება ისინი, რომლებსაც აქვთ უნარი მოისხან და უზრუნველყონ სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიღება რეგულარულად (მენველი ძროხები – დეკულებსაგან განსხვავებით; მსხმოიარობის ასაკს მიღწეული საბალე ხეები; ცხვრები, რომლებისგანაც რეგულარულად შეიძლება მატყლისა და რძის მიღება და სხვ.). გამოსაყენებელი ბიოლოგიური აქტივები მიეკუთვნება მომნიფებულს, როცა ისინი აღწევენ იმ პარამეტრებს, რომლებიც პროდუქციის მისაღებად, მოსავლის ასაღებად მათი გამოყენების საშუალებას იძლევა.

ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულების შემოწმება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის წარმოდგენილია ცხრილის სახით, რომელიც განთავსებულია ბალანსის განმარტებით შენიშვნებში. ბულალტრული განტოლება წარმოდგენილია შემდეგი შინაარსის სახით (ლარი):

მაჩვენებლები	ყველა ბიოლოგიური აქტივი	მათ შორის ჯგუფების მიხედვით		
ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის	177,028			
რეალური ღირებულების ცვლილება	123,407			
შეძენილი აქტივების ღირებულება	8,317			
ბიოლოგიური აქტივების შემცირება მოსავლის აღებასთან დაკავშირებული ხარჯებით	(126,388)			
ბიოლოგიური აქტივების ღირებულების ზრდა კომპანიების გაერთიანების შედეგად	-			
საკურსო სხვაობები	-			
სხვა ცვლილებები	(29)			
ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის	182,335			

ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულების შემოწმების დროს ცალკე უნდა იქნეს ნაჩვენები იმ აქტივების ღირებულება, რომლებიც აღიარებული და გათვალისწინებული იყო თვითღირებულებით ამორტიზაციისა და გაუფასურების ზარალის გამოქვითვით.

ამასთან, საბალანსო ღირებულების შემოწმებისას გაანგარიშებას აუცილებლად უნდა დაემატოს შემდეგი მაჩვენებლები, რომლებიც მიეკუთვნება ასეთ აქტივებს:

- გაუფასურების ზარალი;
- გაუფასურების ზარალის აღდგენა;

- ცვეთა.

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაცია ვალდებულია დამატებით მიუთითოს:

- ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება, რომელთა გამოყენების მიმართ არსებობს რაიმე შეზღუდვები;
- ვალდებულებათა უზრუნველყოფისათვის გირაოს სახით გადაცემული ბიოლოგიური აქტივების საბალანსო ღირებულება;
- ბიოლოგიური აქტივების შექმნასა ან გაუმჯობესებასთან დაკავშირებული ვალდებულებების თანხა;
- ბიოლოგიური აქტივების თითოეული ჯგუფის რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის გამოყენებული მეთოდები და დაშვებები.

აუცილებელია მიეთითოს სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაციის საქმიანობის ხასიათი ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფთან მიმართებით და ფიზიკური მაჩვენებლები პერიოდის ბოლოს, რომლებიც ახასიათებს ბიოლოგიური აქტივების თითოეულ ჯგუფს.

ინფორმაცია თვითღირებულებით აღიარებული ბიოლოგიური აქტივების შესახებ განმარტებას მოითხოვს ასეთი აქტივის აღწერის, თვითღირებულების გამოყენებისა და რეალური ღირებულებით მისი შემდგომი შეფასების მიზეზების სახით.

ინფორმაციის წარდგენა

ბიოლოგიური აქტივების თვითღირებულებით შეფასების დროს	ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით მისი შემდგომი შეფასების დროს
1. მიზეზები, რომელთა გამოც ვერ მოხდება რეალური ღირებულებით საიმედოდ შეფასება	1. მიზეზები, რომლის გათვალისწინებითაც გაჩნდა რეალური ღირებულებით საიმედოდ შეფასების შესაძლებლობა
2. იმ შეფასებათა საზღვრები, რომლებშიც, სავარაუდოდ, მოქცეულია რეალური ღირებულება	2. საანგარიშგებო პერიოდში რეალურ ღირებულებაზე გადასვლის გავლენა აქტივის საბალანსო შეფასებასა და ფინანსურ შედეგზე
3. ცვეთის დარიცხვის გამოყენებული მეთოდები, სასარგებლო გამოყენების ვადები და ცვეთის გამოქვითვის ნორმები	
4. საბალანსო ღირებულება პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის	

სოფლის მეურნეობის პროდუქციასთან დაკავშირებით ანგარიშგებაში მყლავნდება მისი წარმოების მოცულობა საანგარიშგებო პერიოდის

მანძილზე (ნატურალური ფორმის სახეების დეტალიზაციით), გაანგარიშებული რეალური ღირებულებით მიღების მომენტში სავარაუდო გაყიდვის ხარჯების გამოკლებით.

ორგანიზაცია ვალდებულია წარმოადგინოს ინფორმაცია სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თითოეული ჯგუფის რეალური ღირებულების გაანგარიშების მეთოდებსა და მნიშვნელოვან დაშვებებზე, რომლებიც გამოყენებული იყო რეალური ღირებულების განსაზღვრის დროს.

სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებით სასოფლო-სამეურნეო ორგანიზაცია წარმოადგენს შემდეგ ინფორმაციას:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სახელმწიფო გრანტების დახასიათება და თანხა;
- სახელმწიფო გრანტებთან დაკავშირებული პირობები, მათი შესრულების ხარისხი, სხვა პირობითი მოვლენები;
- ორგანიზაციისათვის ცნობილი სახელმწიფო გრანტების მოცულობის სავარაუდო შემცირება.

სასარგებლო წიაღისეული

1. სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების დანახარჯები

2. სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და გასაჯაროება

• **სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების დანახარჯები**

აქტივების აღიარების კრიტერიუმების დაკმაყოფილების შემთხვევაში ორგანიზაციის ბალანსში შეიძლება აღიარებული და ასახული იქნეს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივები. ცნობილია, მსს ფასს-ის მე-4 განყოფილება („ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება“) სასარგებლო წიაღისეულს მიაკუთვნებს აქტივებს, რომლებსაც აკონტროლებს მოცემული ორგანიზაცია მოცემულ ან წინა საანგარიშგებო პერიოდებში ადრე განხორციელებული ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად და ამ რესურსებს შეუძლია მომავალში მისთვის ეკონომიკური სარგებლის მოტანა. სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების შედეგად მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ყოველთვის როდია შესამჩნევი. აქ უნდა დავეყრდნოთ სპეციალისტების პროფესიულ გადაწყვეტილებას.

ორგანიზაციამ, რომელიც გაიღებს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების ხარჯებს, თავის სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა გაითვალისწინოს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შე-

ფასების აღიარების პირობები მსს ფასს-ის მე-10 განყოფილების „სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები“ შესაბამისად. სააღრიცხვო პოლიტიკაში გასათვალისწინებელია იმ დანახარჯების სახეები და შინაარსი, რომლებსაც ორგანიზაცია აღიარებს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივებად კონკრეტული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებასთან მათი დამოკიდებულების ხარისხის გათვალისწინებით. ასეთი დანახარჯების შესაძლო ჩამონათვალს შეიძლება მიეკუთვნებოდეს შემდეგი:

- სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების თავდაპირველ შეფასებაში შესული დანახარჯები;
- საძიებო სამუშაოების ჩატარების უფლების მოპოვება;
- საძიებო ბურღვა;
- ტოპოგრაფიული, გეოლოგიური, გეოფიზიკური კვლევების ჩატარება;
- საძიებო სანგრების (თხრილების) გაყვანა;
- სინჯებისა და ნიმუშების შერჩევა;
- მოცემული სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვების ტექნიკური განხორციელებისა და კომერციული მიზანშეწონილობის შეფასების ლონისძიებათა ჩატარება.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების აღიარება ხდება მათი თვითღირებულებით, ანუ ფაქტობრივი დანახარჯებით. ორგანიზაცია აღიარებს, აგრეთვე, ობიექტების მოშორებასა და ეკოლოგიურ ვითარებასთან, ბუნებრივ რესურსებთან დაკავშირებულ ნებისმიერ ვალდებულებას, რომელიც მას აკისრია გარკვეული პერიოდის მანძილზე სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების სამუშაოთა განხორციელების გამო. სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების აღიარება პრაქტიკაში უნდა განხორციელდეს თანმიმდევრულად.

სასარგებლო წიაღისეულის დამუშავებასთან დაკავშირებული დანახარჯები არ შეიძლება აღიარდეს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივებად. მათი აღრიცხვა უნდა მოხდეს მსს ფასს-ის მე-18 განყოფილების `არამატერიალური აქტივები გუდვილის გარდა` შესაბამისად. დამუშავების ხარჯები შეიძლება აღიარებული იქნეს არამატერიალურ აქტივებად, თუ დადასტურებულია დამუშავების შედეგების მომავალი სასარგებლო გამოყენება საწარმოო და კომერციული მიზნით. შესაბამისად, მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილებას „ძირითადი საქმიანობა“ გააჩნია კონკრეტული დანიშნულება: იგი ეხება მხოლოდ სოფლის მეურნეობას, სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებასა და მომსახურებას კონცესიური შეთანხმების საფუძველზე.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და აქტივების შეფასება მათი აღიარების შემდეგ განისაზღვრება შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევით. მსს ფასს-ის 34-ე განყოფილება ასეთი შეფასებისადმი ორ მიდგომას განიხილავს. **პირველი** – აქტივის თვითღირებულების (საწყისი ღირებულების) მოდელი დაგროვილი ცვეთის და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გათვალისწინებით; **მეორე** – რეალური ღირებულების მოდელი. შერჩეული მოდელი გამოყენებული უნდა იქნეს თანმიმდევრულად სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების ყველა აქტივთან მიმართებით.

აქტივების გადაფასება შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც ისინი შეიძლება საიმედოდ შეფასდეს რეალური ღირებულებით. გადაფასება უნდა ტარდებოდეს რეგულარულად, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს ობიექტის საბალანსო ღირებულების შესაბამისობა იმასთან, რაც განისაზღვრება გადაფასების თარიღისათვის აქტივის რეალური ღირებულებით. სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების გადაფასების მოდელის გამოყენება არ გამორიცხავს ამორტიზაციის სისტემატურ გამოქვითვებსა და გაუფასურებაზე გაანგარიშებებს, მაგრამ გადაფასების ყოველი თარიღისათვის იცვლება აქტივის საწყისი ღირებულება: იგი იზრდება ან მცირდება ჩატარებული გადაფასების შესაბამისად.

ტესტირება სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების გადაფასებაზე უნდა ჩატარდეს მაშინ, როდესაც გარემოება მიუთითებს იმაზე, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება შეიძლება აღემატებოდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებას. ეს ნესი ეხება როგორც ცალკეულ ობიექტებს, ისე გენერირებად ერთეულებს. მსს ფასს-ის 27-ე განყოფილება „აქტივების გაუფასურება“ მიუთითებს იმ ძირითად პრინციპებზე, რომლის დროსაც წარმოიშობა აქტივების გაუფასურების ზარალი.

გაუფასურებაზე ტესტირების ჩატარების აუცილებლობა შესაძლებელია განხორციელდეს ქვემოთ მოცემული პირობების არსებობის შემთხვევაში:

ა) კონკრეტულ ტერიტორიაზე საძიებო სამუშაოების ჩატარების უფლებას ვადა გაუფიდა ან გასდის საანგარიშგებო პერიოდში (უახლოეს დროში) და წარმოიშვა პრობლემები ახალი ვადით ასეთი უფლების მიღებაზე;

ბ) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების სამუშაოთა ჩატარების ხარჯთაღრიცხვა შეზღუდულია ან საერთოდ არ ითვალისწინებს მომდევნო პერიოდში ასეთ დანახარჯებს;

გ) სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების სამუშაოთა შეწყვეტა, ვინაიდან სამუშაოს ჩატარებამ დადებითი შედეგი არ მოგვცა;

დ) გონივრული უნდობლობა იმის თაობაზე, რომ სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივები შეიძლება სრულად ანაზღაურდეს მათი წარმატებული დამუშავების ან სხვა ორგანიზაციისათვის მიყიდვის შედეგად;

ე) სხვა საყურადღებო ფაქტები და გარემოებები. გაუფასურების ზარალის აღიარება ხდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე. გარე ორგანიზაციებისაგან მიღებული გაუფასურების თანხის კომპენსაცია, ასევე, აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე.

• სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და გასაჯაროება

ინფორმაცია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების შესახებ ორგანიზაციის ბალანსში წარმოდგენილია ცალკე მუხლით (მუხლებით); ან შეიძლება წარმოდგენილი იყოს აქტივების ცალკე კლასებით მსს ფასს-ის მე-17 განყოფილების „ძირითადი საშუალებები“ ან მსს ფასს-ის მე-18 განყოფილების „არამატერიალური აქტივები გუდვილის გარდა“ შესაბამისად. აღნიშნული აუცილებელია ყველა ორგანიზაციისათვის, რომელიც ეწევა სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებასა და შეფასებას.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივები კლასიფიცირდება მატერიალურად და არამატერიალურად შესაბამის სტანდარტებში გადმოცემული ნიშნების შესაბამისად. მატერიალური აქტივების კლასს განეკუთვნება ძირითადი საშუალებები და მარაგები, რომლებიც გამოიყენება და მოიხმარება სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების სამუშაოების ჩატარების დროს. არამატერიალურ აქტივებს განეკუთვნება სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების უფლების მიღების, კონკრეტულ რაიონებსა და ტერიტორიებზე სამუშაოთა ჩატარების სხვადასხვა ლიცენზიის შექმნის ხარჯები. არამატერიალურ აქტივებს განეკუთვნება სამუშაოთა ჩატარების დროს მატერიალური აქტივების გამოყენებასთან დაკავშირებული ხარჯები, ასევე შესაბამისი მატერიალური რესურსების გამოყენებასთან დაკავშირებული პერსონალის შრომის ანაზღაურება. ამასთან, გამოყენებული მატერიალური აქტივების წარმოდგენა, როგორც მატერიალურისა, ხდება ორგანიზაციის ბალანსში მათი აღიარების სრულ შეწყვეტამდე.

• სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივები

ორგანიზაციის მიერ დადგენილი სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების კლასიფიკაცია თანმიმდევრულად/უწყვეტად გამოიყენება ყველა მომდევნო პერიოდში.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების ხელახალი კლასიფიკაცია ხორციელდება აუცილებლად გამოკვლეული საბადოდან ნედლეულის მოპოვების ტექნიკური შესაძლებლობისა და კომერცი-

ული მიზანშეწონილობის დასაბუთებული მტკიცებულების მიღების შემდეგ. ასეთ შემთხვევაში მოპოვებისა და შეფასების აქტივები გადადის სასარგებლო წიაღისეულის გამოკვლეული საბადოს დამუშავების სანყისი დანახარჯების კლასში. გარდამავალი დანახარჯების თანხის სწორი შეფასებისათვის სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივებს აუცილებლად უნდა ჩაუტარდეთ ტესტირება გაუფასურებაზე.

ტესტირების დროს გამოვლენილი გაუფასურების ზარალი უნდა მიეკუთვნოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშს ხელახალი კლასიფიკაციის ჩატარებასა და აქტივებიდან სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების მუხლის ამოღებამდე. ზოგიერთმა მატერიალურმა აქტივმა ამ დროს შეიძლება გადაინაცვლოს ძირითადი საშუალებებისა და საერთო საწარმოო დანიშნულების მარაგების კლასში.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების დანახარჯებსა და აქტივებთან დაკავშირებით სააღრიცხვო პოლიტიკის გასაჯაროება უნდა განხორციელდეს სს ფასს-ის მე-10 განყოფილების „სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები“ სრული შესაბამისობით. განსაკუთრებულ განმარტებას მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შემთხვევები, ასეთი ცვლილებების მიქეები და შედეგები.

ორგანიზაციის სააღრიცხვო პოლიტიკა სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების დანახარჯების აღრიცხვასთან დაკავშირებით უნდა უზრუნველყოფდეს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობას მომხმარებლის მოთხოვნებთან, მათ მიერ საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის საფუძველზე ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების შესაძლებლობას. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების დასაბუთების დროს ორგანიზაცია ვალდებულია უჩვენოს, როგორ ამაღლებს ეს ცვლილებები სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების ოპერაციების ნაწილში მისი ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობის ხარისხს მსს ფასს-ის მე-10 განყოფილებით გათვალისწინებულ კრიტერიუმებთან.

სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მაჩვენებლების განმარტების კუთხით. კერძოდ, მჟღავნდება აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების თანხების, სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების ოპერაციის ჩატარებასთან დაკავშირებით წარმოქმნილი საოპერაციო და საინვესტიციო ფულადი ნაკადების აღიარების მიღებული წესი.

ორგანიზაცია ვალდებულია გაამჟღავნოს ინფორმაცია სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და შეფასების აქტივების შესახებ მსს ფასს-ის მე-17 და მე-18 განყოფილებების მოთხოვნების თანახმად ასეთი აქტივების კლასიფიკაციის მიხედვით.

თავი 5

მცირე და საშუალო საწარმოთა ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

1. ძირითადი ტერმინები
2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა
3. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა
4. საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა
5. ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტები
6. სხვა ინფორმაციის გამჟღავნება

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ფასს-ის მიხედვით ანგარიშგების პაკეტში გაცილებით გვიან გაჩნდა, ვიდრე სხვა ანგარიშგება. მისი გაჩენა განპირობებულია ზუსტი მონაცემების და არა გამოყენებითი პოლიტიკის, გავლენის ქვეშ მყოფი სააღრიცხვო შეფასებების აუცილებლობით, როგორცაა წარმოადგენს ფინანსური შედეგი (მოგება ან ზარალი). გაყიდვების საუკეთესო მაჩვენებლებისა და კარგი რენტაბელობის დროს დებიტორული დავალიანების დაფარვისას შექმნილი პრობლემების გამო კომპანიები კოტრდებოდნენ. სწორედ ამიტომ იქნა შემუშავებული ფასს (IAS) 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“, რომლის ანალოგსაც მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტში წარმოადგენს მეშვიდე განყოფილება იგივე სახელწოდებით „ფულადი ნაკადების ანგარიშგება“

სტანდარტის მიხედვით ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, სამ კატეგორიად არის დაყოფილი:

- **საოპერაციო საქმიანობიდან** მიღებული ფულადი სახსრები, რომლის გამოც იქმნებოდა ბიზნესი – ვაჭრობა, მშენებლობა, წარმოება და ა.შ.;

- **საინვესტიციო საქმიანობიდან** მიღებული ფულადი სახსრები, ანუ დროებით თავისუფალი ფულადი ნაკადების გრძელვადიანი აქტივების (მაგალითად, ძირითადი საშუალებები) ან ფინანსური ინსტრუმენტების

ბის (ობლიგაციები, აქციები, სესხების გაცემა) შეძენაში ინვესტირებასთან და ამ ფულადი სახსრების დაბრუნებასთან (მოძველებული დანადგარების, ობლიგაციების, აქციების გაყიდვა, ადრე გაცემული სესხების დაბრუნება) დაკავშირებული ნაკადები;

• **ფინანსური საქმიანობიდან**, ანუ მესამე პირთაგან ფასიანი ქაღალდებისა და სესხების ემისიის ხარჯზე მიღებული და გადახდილი დავალიანების ძირითად თანხაში ჩათვლილი ფულადი სახსრები.

მიჩნეულია, რომ განვითარებულ, წარმატებულ წარმოებას უნდა ჰქონდეს დადებითი ფულადი ნაკადები ძირითადი (საოპერაციო) საქმიანობიდან, ანუ კლიენტებისაგან იღებდეს უფრო მეტ ფულს, ვიდრე უხდის მომწოდებლებს და თავის თანამშრომლებს (ხელფასი).

გარდა ამისა, ითვლება, რომ საინვესტიციო საქმიანობის ნაკადი უნდა იყოს უარყოფითი, ვინაიდან ეს მოწმობს, რომ კომპანია გეგმავს განვითარებას.

ფინანსურ საქმიანობასთან დაკავშირებით ყველაფერი ასე ერთმნიშვნელოვანი როდია, ვინაიდან, ერთი მხრივ, დადებითი ნაკადი მიუთითებს იმაზე, რომ კომპანიას არ ყოფნის საკუთარი ფულადი სახსრები და იგი იძულებულია ისესხოს, მეორე მხრივ იმაზე, რომ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს კაპიტალის რესტრუქტურისაგან – საკუთარი „ძვირადღირებულის“ შეცვლას ნასესხები უფრო „იაფით“.

1. ძირითადი ტერმინები

ფულადი სახსრები – ფული სალაროში და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

ფულადი ნაკადების ეკვივალენტები – ეს მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციებია, წინასწარ ცნობილ თანხაში ადვილად გადასაცემი ფულადი სახსრები, მათი ღირებულების შეცვლის უმნიშვნელო რისკით.

ფასს მიხედვით ფულადი ნაკადების შემადგენლობაში შედის **საბანკო ოვერდრაფტები** და მაღალლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები მინიმალური რისკით, დაფარვის მოკლე ვადითა და გადასახადებისა და არა ინვესტიციებისათვის შეძენილი. გარდა ამისა, საერთაშორისო ანგარიშგებაში არ შევა საგადასახადო ორგანოს მიერ დაყადაღებული ანგარიშები, ასევე ანგარიში-დეპოზიტები ვალდებულებათა უზრუნველყოფის სახით.

2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების წარდგენა

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს მონაცემებს ფულადი ნაკადების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელიც უნ-

და იყოს წარმოდგენილი საოპერაციო, საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებულ ნაკადებად.

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები უპირატესად დაკავშირებულია საწარმოს ძირითად, შემოსავლის მომტან საქმიანობასთან. ამდენად, ისინი, როგორც წესი, წარმოადგენს ოპერაციისა და მოგების ან ზარალის განსაზღვრებაში შემავალი სხვა მოვლენების შედეგს.

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები გვიჩვენებს რესურსების შეძენის მიზნით განეულ, მომავალი შემოსავლებისა და ფულადი ნაკადების გენერირებისათვის განკუთვნილ ხარჯებს. მხოლოდ ის ხარჯები, რომლებიც ინვესტორს ფინანსურ ანგარიშგებაში გრძელვადიანი აქტივის აღიარებას, შეიძლება იქნეს კლასიფიცირებული, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

ინფორმაციის გასაჯაროებას საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ დიდი მნიშვნელობა აქვს, ვინაიდან მოცემული ინფორმაცია სასარგებლოა საწარმოს მომავალი ფულადი ნაკადების პროგნოზირებისათვის იმათი მხრიდან, ვინც მას ამჟამად აფინანსებს.

მიუხედავად ზემოთ აღნიშნული კორელაციისა მოგებისა და ზარალის მაჩვენებლებსა და ფულად ნაკადებს შორის, არსებობს წინააღმდეგობებიც. მაგალითად, ამორტიზებული დანადგარების გაყიდვის ფინანსური შედეგი წარმოადგენს საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებულ მოგებას, ხოლო გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგები აისახება საინვესტიციო საქმიანობაში.

ფულადი ნაკადების მაგალითები

საოპერაციო საქმიანობა	საინვესტიციო საქმიანობა	ფინანსური საქმიანობა
<ol style="list-style-type: none"> 1. საქონლის გაყიდვისა და მომსახურების განწესაგან მიღებული შემოსავლები. 2. როიალტის, ჰონორარების, საკომისიოს სახით მიღებული და სხვა შემოსავლები. 3. მომწოდებლებისათვის საქონლსა და მომსახურებისთვის გადახდილი ფულადი სახსრები. 4. ავანსად გაცემული ფულადი სახსრები 5. სადაზღვევო კომპანიებისათვის 	<ol style="list-style-type: none"> 1. ფულადი გადახდები ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად. მათ მიეკუთვნება, ასევე, განვითარების კაპიტალიზებულ ხარჯებთან და თვითწარმოებულ ძირითად საშუალებებთან დაკავშირებული გადახდები. 2. ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და 	<ol style="list-style-type: none"> 1. აქციების ან სხვა ნილობრივი ინსტრუმენტების ემისიისაგან მიღებული შემოსავლები. 2. ფულადი გადახდები მესაკუთრეებისათვის საწარმოს აქციების შესაძენად ან დასაფარად. 3. სასესხო ვალდებულებების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების გამოშვებით, იპოთეკური და სხვა

<p>სადაზღვევო პრემიების, მოთხოვნების, ანუიტეტისა და სხვა სადაზღვევო პრემიისთვის ფულის გადახდა.</p> <p>6. ფულადი ან მოგების გადასახადების დაბრუნება, თუ ისინი უშუალოდ არ არიან კავშირში საფინანსო ან საინვესტიციო საქმიანობასთან.</p> <p>7. ფულადი შემოსავლები ან გადახდები კომერციული და/ან სავაჭრო მიზნით დადებული ხელშეკრულებების საფუძველზე.</p> <p>8. გადახდილი პროცენტები (სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად)</p> <p>9. მიღებული პროცენტები (სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად).</p> <p>10. მიღებული დივიდენდები (სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად).</p> <p>11. და სხვ.</p>	<p>სხვა გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვით მიღებული შემოსავლები.</p> <p>3. ფულადი გადასახადები სხვა სანარმოთა წილობრივი ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის (გარდა ინსტრუმენტებისათვის გადახდებისა, რომლებიც განიხილება, როგორც ფულადი ნაკადების ეკვივალენტი ან კომერციული და სავაჭრო მიზნებისათვის განკუთვნილი) შესაძენად.</p> <p>4. სხვა სანარმოთა წილობრივი ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობის წილის (მე-3 პ. მითითებული გამონაკლისის გარდა) გაყიდვით მიღებული შემოსავლები.</p> <p>5. სხვა პირებზე გაცემული ფულადი ავანსები და სესხები.</p> <p>6. სხვა პირებზე გაცემული ფულადი ავანსებისა და სესხების დაბრუნებისაგან მიღებული შემოსავლები.</p> <p>7. ფულადი გადახდები და შემოსავლები ფიურჩერული კონტრაქტების, ფორვარდული კონტრაქტების, „გაცვლის“ ვარიანტებისა და ხელშეკრულებების მიხედვით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც კონტრაქტები დადებულია კომერციული ან სავაჭრო მიზნით ან გადახდა</p>	<p>მოკლე და გრძელვადიანი სესხებით მიღებული შემოსულობები.</p> <p>4. ფულადი გადასახადები ალბულ სესხებზე.</p> <p>5. მოიჯარის ფულადი გადასახადები ფინანსური იჯარის დავალიანების შესამცირებლად.</p> <p>6. გადახდილი პროცენტები (სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად).</p> <p>7. გადახდილი დივიდენდები (სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად).</p> <p>8. და სხვ.</p>
--	---	---

	კლასიფიცირდება, როგორც ფინანსური საქმიანობა. 8. მიღებული პროცენტები (საალრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად). 9. მიღებული დივიდენდები (საალრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად) 10. და სხვ.	
--	---	--

3. საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მოცემული ნაწილი შეიძლება წარმოვადგინოთ ორიდან ერთ-ერთი – პირდაპირი ან არაპირდაპირი მეთოდით. **პირდაპირი მეთოდი** გულისხმობს ინფორმაციის გასაჯაროებას მთლიანი ფულადი შემოსავლებისა და გადასახადების ძირითადი სახეების მიხედვით. **არაპირდაპირი** – მოგების ან ზარალის კორექტირებას არაფულადი ოპერაციების, საოპერაციო საქმიანობის დროს წარმოქმნილი ნებისმიერი გადავადებული ან დარიცხული, არსებული ან მომავალში მისაღები ფულადი შემოსავლებისა და გადასახადების, აგრეთვე საინვესტიციო ან ფინანსური საქმიანობის ფარგლებში ფულად შემოსავლებსა და გადასახადებთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების გათვალისწინებით.

უფრო მართებულია საოპერაციო საქმიანობისგან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის წარდგენისას პირდაპირი მეთოდის გამოყენება, ვინაიდან იგი უზრუნველყოფს მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებისათვის სასარგებლო ინფორმაციის გასაჯაროებას, რაც შეუძლებელია არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს.

პირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს ინფორმაცია მთლიანი ფულადი შემოსავლებისა და მთლიანი ფულადი გადასახადების ძირითადი სახეების შესახებ შეიძლება მიღებული იქნეს ან სანარმოს ანგარიშებიდან, ან გაყიდვების, გაყიდვების თვითღირებულების და ერთობლივი შემოსავლის ანგარიშის სხვა მუხლების კორექტირების გზით შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით:

- აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში საოპერაციო საქმიანობისგან მიღებული დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების, მარაგის ცვლილებები;

- სხვა არაფულადი მუხლები;
 - სხვა მუხლები, რომლებიც ხელს უწყობენ ფულადი ნაკადების წარმოშობას საინვესტიციო ან ფინანსური საქმიანობისგან.
- არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადები განისაზღვრება მოგების ან ზარალის კორექტირებით შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით:
- აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში საოპერაციო საქმიანობისგან მიღებული დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების მარაგის ცვლილებები;
 - არაფულადი მუხლები, როგორცაა ცვეთა, შეფასებული რეზერვები, გადავადებული გადასახადები, არარეალიზებული დადებითი და უარყოფითი უცხოური ვალუტის გაცვლითი სხვაობები, ერთობლივი საწარმოების გაუნაწილებელი მოგება;
 - სხვა მუხლები, რომლებიც ხელს უწყობენ ფულადი ნაკადების წარმოშობას საინვესტიციო ან ფინანსური საქმიანობიდან.

4. საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობის ასახვა

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადებისაგან განსხვავებით, საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობის დროს წარმოქმნილი ნაკადები ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ პირდაპირი მეთოდით. გამონაკლისს წარმოადგენს ნაკადები, რომლებიც ანგარიშგებაში აისახება ნეტოს საფუძველზე, სახელდობრ:

ა) კლიენტების სახელით მიღებული ფულადი შემოსავლები და გადასახადები, როდესაც ფულადი ნაკადების მოძრაობა ასახავს კლიენტების საქმიანობას და არა საწარმოს საქმიანობას:

- ბანკის მოთხოვნამდე დეპოზიტების მიღება და გადახდა;
- საინვესტიციო კომპანიის კლიენტების სახსრები;
- უძრავი ქონების მესაკუთრეთა სახელით შეგროვილი და მათთვის გადაცემული იჯარის გადასახადი;

ბ) ფულადი შემოსავლები და გადასახადები მუხლებით, რომელთათვისაც დამახასიათებელია სწრაფი ბრუნვა, დიდი თანხები და დაფარვის მოკლე ვადა _ საავანსო გადასახადები და გადასახადები, რომლებიც მიეკუთვნება:

- საკრედიტო ბარათების მფლობელთა დავალიანების ძირითად თანხებს;

- ინვესტიციების შექმნას და გაყიდვას;
- სხვა მოკლევადიან, მაგალითად, სამ თვეში დაფარვის ვადის მქონე სესხებს.

➤ **ფულადი ნაკადების მოძრაობა უცხოურ ვალუტაში**

უცხოურ ვალუტაში ჩატარებული ოპერაციების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების მოძრაობა აისახება საწარმოს სამუშაო ვალუტაში უცხოური ვალუტის თანხის გადაანგარიშებით ფულადი სახსრების მოძრაობის თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის მიხედვით. ეს ეხება როგორც ანგარიშის ჩამბარებელ საწარმოს, ისე მის შვილობილ, მათ შორის უცხოურ, საწარმოებსაც.

უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ფულადი ნაკადები ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს მსს ფასს-ის 30-ე განყოფილების „ოპერაციები უცხოურ ვალუტაში“ შესაბამისად. ეს საშუალებას იძლევა გამოვიყენოთ საანგარიშგებო პერიოდისათვის საშუალო გაცვლითი კურსი უცხოურ ვალუტაში ოპერაციის ჩასანერად ან უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადების გადაანგარიშებისათვის, მაგრამ კრძალავს მის გამოყენებას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისის ან დასასრულისათვის. საანგარიშო თარიღებისათვის გამოიყენება მხოლოდ ფაქტობრივი გაცვლითი კურსი.

ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილების გამო წარმოქმნილი არარეალიზებული მოგება და ზარალი არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების მოძრაობას. მიუხედავად ამისა, ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილების გავლენა უკვე არსებულ ან მისაღებ ფულად სახსრებზე უცხოურ ვალუტაში, წარმოდგენილია ფულადი სახსრების მოძრაობაში იმისათვის, რათა მოხდეს ფულადი ნაკადებისა და მათი ეკვივალენტის შეთანხმება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის. ეს თანხა წარმოდგენილია საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ფულადი ნაკადების მოძრაობისაგან განცალკევებით და მოიცავს ნებისმიერ სხვაობას, რომელიც შეიძლებოდა წარმოქმნილიყო ვალუტის გაცვლითი კურსების მიხედვით.

თუმცა არ შეიძლება ეს თანხა ჩაითვალოს მხოლოდ დაბალანსებისათვის საჭირო მაჩვენებლად. იგი უნდა უტოლდებოდეს ყველა საკურსო სხვაობის ჯამს, რომელიც წარმოიქმნა ანგარიშებზე უცხოური ვალუტის გადაფასების შედეგად.

მაგალითი 1.

პერიოდის დასაწყისისათვის კომპანიის სავალუტო ანგარიშზე არის 1,000 დოლარი, კურსით 1 დოლარი - 2,5 ლარი, ანუ 2,500 ლარი.

საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე მომწოდებლისათვის გადარიცხულია 400 დოლარი კურსით 1 დოლარი 2,6 ლარი, ანუ ეკვივალენტი ტოლია 1,040 ლარისა.

სხვა ოპერაციები მოცემულ პერიოდში არ განხორციელებულა.

პერიოდის ბოლოს კურსმა შეადგინა 1 დოლარი - 2,7 ლარი, შესაბამისად, ნაშთი ლარში ტოლია 1,620 ლარი $[2,7 * (1,000-400)]$

ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებაში მოცემული პერიოდის ბოლოსათვის ასახული იქნება, ლარი:

საოპერაციო საქმიანობა

მომწოდებლისათვის გადახდილი თანხები (1,040)

ნმინდა ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან (1,040)

სავალუტო კურსის ცვლილების გავლენა

ნმინდა ფულადი ნაკადები (2,500-1,040) 1,460

ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის 2,500

ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის 1,620

➤ პროცენტები და დივიდენდები

პროცენტებისა და დივიდენდების მიღებასა და გადახდასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების შემოსავლები და გადასახადები განხილული უნდა იქნეს ცალ-ცალკე. ყოველი ასეთი შემოსავლის ან გადასახადის კლასიფიცირება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად პერიოდიდან პერიოდში როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობა.

საფინანსო ორგანიზაციები (მაგალითად, ბანკები) გადახდილი და მიღებული პროცენტებისა და დივიდენდების კლასიფიცირებას ახდენენ, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობას.

დანარჩენ სანარმოებს შეუძლიათ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ საკუთარ სააღრიცხვო პოლიტიკაში, თუ რომელ საქმიანობას (საოპერაციოს, საფინანსოს თუ საინვესტიციოს) მიეკუთვნებიან ისინი, ვინაიდან ერთიანი პოზიცია მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით არ არსებობს.

ერთი მხრივ, მოცემული ნაკადების (გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები) კლასიფიცირება შეიძლება განხორციელდეს, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობა, ვინაიდან შედის მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში. იმავე დროულად, გადახდილი პროცენტებისა და დივიდენდების და მიღებული

პროცენტებისა და დივიდენდების კლასიფიკაცია შეიძლება მოხდეს, შესაბამისად, როგორც საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობა, ვინაიდან წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის ხარჯებს ან ინვესტიციებისგან მიღებულ შემოსავლებს და უნდა აისახოს ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

➤ **მოგების გადასახადი**

მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები უნდა განიმარტოს ცალკე და კლასიფიცირდეს, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობა, გარდა იშვიათი გამონაკლისებისა, როდესაც ისინი პირდაპირ მიეკუთვნებიან საფინანსო ან საინვესტიციო საქმიანობას.

იმის გამო, რომ პრაქტიკულად რთულია მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების თანაფარდობის განსაზღვრა საქმიანობის სახეების მიხედვით, თანაც აღნიშნული შეიძლება მოხდეს სხვა ანგარიშგებო პერიოდში, გადახდილი გადასახადების კლასიფიცირება, ჩვეულებრივ, ხდება, როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობა. თუმცა, როდესაც არსებობს პრაქტიკული შესაძლებლობა გადასახადებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების კონკრეტულ ოპერაციაზე მიკუთვნებისა, შესაბამისად, ასეთი ფულადი ნაკადები კლასიფიცირდება, როგორც საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობა.

როდესაც გადასახადებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ერთზე მეტ საქმიანობას მიეკუთვნება, აისახება გადახდილი გადასახადების საერთო თანხა.

➤ **ინვესტიციები შვილობილ და ერთობლივ საწარმოებში**

ასოცირებულ, ერთობლივ ან შვილობილ საწარმოებში ინვესტიციებთან დაკავშირებით, რომელთა აღრიცხვა წარმოებს კაპიტალ-მეთოდით ან თვითღირებულებით, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ინვესტორი იფარგლება ფულადი სახსრების მოძრაობით მხოლოდ მასსა და ინვესტიციის ობიექტს შორის, მაგალითად, ინფორმაციით დივიდენდებსა და ავანსებზე. ასეთი ინვესტიციების ფულადი ნაკადების, ასევე დივიდენდების მიღება აისახება საინვესტიციო საქმიანობის ნაწილის ცალკე კატეგორიაში.

ფულადი ოპერაციები კონსოლიდაციის პერიმეტრში შემავალ შვილობილ კომპანიებთან სრულად ნიველირდება, როგორც შიდაჯგუფური.

➤ **ქონებრივი ინტერესების ცვლილებები შვილობილ საწარმოებსა და სხვა ბიზნეს-ერთეულებში**

შვილობილ საწარმოებსა და სხვა ბიზნეს-ერთეულებზე კონტროლის შექმნის ან დაკარგვის შედეგად წარმოქმნილი აგრეგირებული ფულადი ნაკადები წარმოდგენილია ცალკე და კლასიფიცირდება, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა. ამ დროს აისახება:

- გადახდილი ან მიღებული თანხობრივი კომპენსაცია;
- ფულადი სახსრებით და ფულადი ნაკადების ეკვივალენტით წარმოდგენილი კომპენსაციის წილი;
- ფულადი ნაკადების და ფულადი ნაკადების ეკვივალენტის თანხა შვილობილ საწარმოებსა თუ სხვა ბიზნეს-ერთეულებზე, რომლებზედაც მიღებული ან დაკარგული იყო კონტროლი;
- ძირითადი კატეგორიების მიხედვით დაჯამებული აქტივებისა და ვალდებულებების თანხა, გარდა ფულადი ნაკადებისა და ფულადი ნაკადების ეკვივალენტისა შვილობილ საწარმოებსა თუ სხვა ბიზნეს-ერთეულებში, რომლებზედაც მიღებული ან დაკარგული იყო კონტროლი.

მოცემული განმარტება გვეხმარება გავმიჯნოთ ერთმანეთისაგან კონტროლის შექმნის ან დაკარგვის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები და სხვა საოპერაციო, საფინანსო თუ საინვესტიციო საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები.

კონტროლის დაკარგვისაგან მიღებული ფულადი ნაკადების მოძრაობის შედეგები არ ჩამოიჭრება კონტროლის მიღების ფულადი ნაკადების მოძრაობის შედეგებიდან, ანუ აკრძალულია ნეტოს საფუძველზე წარმოდგენა.

კონტროლის მიღების (ან კონტროლის დაკარგვის) შედეგად კომპენსაციის სახით გადახდილი (ან მიღებული) თანხები აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში იმ ფულადი ნაკადებისა და მათი ეკვივალენტის თანხის გამოქვითვით, რომელიც შექმნილი (ან გატანილი) იყო ასეთი ოპერაციების, მოვლენების ან გარემოებათა ცვლილებების ფარგლებში. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, იმ კომპანიის კონტროლისათვის 100 ათასი ლარის გადახდის დროს, რომლის ანგარიშზე 10 ათასი ლარია, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ნაჩვენები იქნება ნაკადი 90 ათასი ლარის ოდენობით.

შვილობილ კომპანიაში კონტროლის დაკარგვის გარეშე ქონებრივი ინტერესების ცვლილების დროს წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები კლასიფიცირდება, როგორც ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან.

შვილობილ კომპანიაში ქონებრივი ინტერესების ცვლილებები, რომლებიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, ისეთი, როგორიცაა სათავო საწარმოს მიერ შვილობილი კომპანიის წილობრივი ინსტრუმენტების

შემდგომი ყიდვა ან გაყიდვა, აღირიცხება, როგორც კაპიტალის ოპერაციები მსს ფასს-ის მე-9 განყოფილების „კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგებან შესაბამისად, ასეთი ოპერაციიდან მიღებული ფულადი ნაკადების კლასიფიცირება ხდება ისევე, როგორც მესაკუთრეებთან განხორციელებული სხვა ოპერაციები, ანუ როგორც საფინანსო საქმიანობა.

➤ არაფულადი ოპერაციები

საინვესტიციო და ფინანსური ოპერაციები, რომლებიც არ ითხოვენ ფულადი ნაკადების ან მათი ეკვივალენტის გამოყენებას, არ შეიტანება ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშში. მათი ასახვა ხდება ფინანსური ანგარიშგების სხვა ნაწილში, რათა უზრუნველყონ ყველა საჭირო ინფორმაცია ასეთი საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შესახებ.

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მნიშვნელოვანი ნაწილი უშუალოდ არ ზემოქმედებს მიმდინარე ფულად ნაკადებზე, მაგრამ, ამასთან, მოქმედებს სანარმოს კაპიტალისა და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან აკმაყოფილებს ამ ნაკადების ანგარიშგების მიზნებს, ვინაიდან ეს მუხლები დაკავშირებული არ არის მიმდინარე პერიოდის ფულადი ნაკადების მოძრაობასთან. არაფულადი ოპერაციების მაგალითებია:

- აქტივების შექენა შესაბამისი ვალდებულებების უშუალო მიღების გზით ან ფინანსური იჯარის მეშვეობით;
- სანარმოს შექენა ნილობრივი ინსტრუმენტების გამოშვების გზით;
- კაპიტალში სასესხო ვალდებულებების კონვერტაცია.

5. ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტები

სანარმო განმარტებით შენიშვნებში ასახავს ფულადი ნაკადებისა და მათი ეკვივალენტების კომპონენტებს და წარმოადგენს ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებაში არსებული თანხების შეჯერებას ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ ანალოგიურ მუხლებთან.

ფულადი ნაკადებისა და საბანკო მექანიზმების მართვის პრაქტიკის მრავალფეროვნების გათვალისწინებით, სანარმო ვალდებულია გაამყლავნოს მის მიერ ფულადი ნაკადებისა და ფულადი ნაკადების ეკვივალენტების სტრუქტურის განსაზღვრისათვის მიღებული პოლიტიკა. შე-

საბამისად, ფულადი ნაკადებისა და ფულადი ნაკადების ეკვივალენტების სტრუქტურის განსაზღვრის პოლიტიკაში ნებისმიერი ცვლილების ზეგავლენა (მაგალითად, ცვლილება ადრე საინვესტიციო პორტფელში შემავალი ფინანსური ინსტრუმენტების კლასიფიკაციაში) წარმოდგენილია ანგარიშში მსს ფასს-ის მე-10 განყოფილების „სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები“.

6. სხვა ინფორმაციის გამჟღავნება

საწარმო ხელმძღვანელობის კომენტარებთან ერთად ამჟღავნებს ფულადი ნაკადებისა და მათი ეკვივალენტების არსებული, მაგრამ ჯგუფისათვის გამოსაყენებლად მიუწვდომელი მნიშვნელოვანი ნაშთების თანხას. მაგალითად, შეიძლება მოვიყვანოთ იმ შეიღობილი საწარმოების ფულადი ნაკადების ნაშთები, რომლებიც მუშაობენ ქვეყანაში, სადაც ვრცელდება სავალუტო რეგულირების ზომები ან სხვა იურიდიული შეზღუდვები, რომლებიც არ იძლევა ზოგადად დამფუძნებელი საწარმოს ან ჯგუფის სხვა საწარმოთა მიერ ამ სახსრების გამოყენების საშუალებას.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ლიკვიდურობის დონის გასაგებად მომხმარებლისათვის საჭირო და სასარგებლო შეიძლება იქნეს ინფორმაცია, რომლითაც განიმარტება:

- გამოყენებული საკრედიტო საშუალებების თანხები, რომლებიც შეიძლება მიმართული იქნეს მომავალი საოპერაციო საქმიანობისა და საინვესტიციო ვალდებულებების განაღდების დასაფინანსებლად, ამ თანხების გამოყენებაზე არსებული შეზღუდვების მითითებით;
- ფულადი ნაკადების აგრეგირებული თანხები, რომლებითაც იზრდება საოპერაციო შესაძლებლობები საოპერაციო მოცულობის მხარდაჭერისათვის აუცილებელი ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებით;
- საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ყოველი საანგარიშო სეგმენტისგან წარმოქმნილი ფულადი ნაკადების თანხები.

მაგალითი 2. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

შემდეგი მონაცემების საფუძველზე შევადგინოთ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება პირდაპირი და ირიბი მეთოდებით (ლარი):

#	ოპერაცია	თანხა	დებეტი	კრედიტი
1	შეტანილია თანხა საბანკო ანგარიშზე სანესდებო კაპიტალის შესავსებად	20,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	სანესდებო კაპიტალი
2	მიღებულია საქონელი	6,000	მარაგები	ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან

3	გადახდილია კრედიტორული დავალიანება	5,000	ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
4	გაყიდულია საქონელი	17,000	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	შემოსავალი რეალიზაციიდან
5	გაყიდული საქონლის ჩამონერა თვითღირებულებით	4,500	გაყიდული/შექმნილი საქონელი თვითღირებულებით	მარაგები
6	საბანკო ანგარიშზე ჩარიცხულია რეალიზებული საქონლის თანხა	14,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
7	გადახდილია პირველი და ბოლო თვის იჯარა	2,400	წინასწარი გადახდები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
8	აღიარებულია პირველი თვის იჯარა	1,200	იჯარის ხარჯი	წინასწარი გადახდები
9	დაერიცხა ხელფასი და პირველი კვარტლის პრემიის ნაწილი	2,600	შრომის ანაზღაურების ხარჯი	გადასახდელი ხელფასები
10	გადახდილია მხოლოდ ხელფასი	2,200	გადასახდელი ხელფასები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
11	შექმნილია ძირითადი საშუალებები(გამარტივებული)	12,000	ძირითადი საშუალებები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
12	დარიცხულია ცვეთა	1,000	ცვეთის ხარჯი	ძირითადი საშუალებების ცვეთა(აკუმულირებული)
13	გაყიდულია ძირითადი საშუალებების ნაწილი	3,000	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	სხვა შემოსავლები
14	ძირითადი საშუალებების გასვლა სანყისი ღირებულებით	2,400	სხვა შემოსავლები	ძირითადი საშუალებები
15	ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა	200	დაგროვილი ცვეთა	სხვა შემოსავლები
16	ჩარიცხულია გაყიდული ძირითადი საშუალებების თანხა	2,600	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
17	აღებულია 2 წლიანი სესხი, წლიური 10%-ით	15,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	გრძელვადიანი სესხები

18	დარიცხულია სესხის პროცენტი	500	საპროცენტო ხარჯი	გადასახდელი პროცენტები
19	გადახდილია სესხის პროცენტის ნაწილი	250	გადასახდელი პროცენტები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
20	დარიცხულია მოგების გადასახადი	1,200	მოგების გადასახადის ხარჯი	გადასახდელი მოგების გადასახადი
21	გადახდილია მოგების გადასახადის ავანსი	1,150	წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
22	დარიცხული და გადახდილია დივიდენდები	1,400	გადასახდელი დივიდენდები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
მათ შორის ოპერაციები ფულადი სახსრების მოძრაობით				
1	შეტანილია თანხა საბანკო ანგარიშზე საწესდებო კაპიტალის შესავსებად	20,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	საწესდებო კაპიტალი
3	გადახდილია კრედიტორული დავალიანება	5,000	ვალდებულებები მონოდებიდან და მომსახურებიდან	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
6	საბანკო ანგარიშზე ჩარიცხულია რეალიზებული საქონლის თანხა	14,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
7	გადახდილია პირველი და ბოლო თვის იჯარა	2,400	წინასწარი გადახდები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
10	გადახდილია მხოლოდ ხელფასი	2,200	გადასახდელი ხელფასები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
11	შემენილია ძირითადი საშუალებები(გამარტივებული)	12,000	ძირითადი საშუალებები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
16	ჩარიცხულია გაყიდული ძირითადი საშუალებების თანხა	2,600	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
17	აღებულია 2 წლიანი სესხი, წლიური 10%-ით	15,000	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	გრძელვადიანი სესხები
19	გადახდილია სესხის პროცენტის ნაწილი	250	გადასახდელი პროცენტები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

21	გადახდილია მოგების გადასახადის ავანსი	1,150	წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
22	დარიცხული და გადახდილია დივიდენდები	1,400	გადასახდელი დივიდენდები	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

„ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ ანგარიშის ანალიზი წარმოდგენილი იქნება შემდეგი სახით (ლარი):

ოპერაციის #	საკორესპოდენტო ანგარიში	ფულადი სახსრების მოძრაობის მუხლი	საბანკო ანგარიში	
			დებეტი	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი		0	
1	საწესდებო კაპიტალი	საწესდებო კაპიტალის შესავსებად მიღებული შემოსავალი	20,000	
6	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	შემოსავალი რეალიზაციიდან	14,000	
16	დებიტორული დავალიანება ძირითად საშუალებებზე	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გასვლით მიღებული შემოსავალი	2,600	
17	გრძელვადიანი სესხები	შემოსავლები კრედიტებისა და სესხებისგან	15,000	
3	კრედიტორული დავალიანება	გადახდები მომწოდებლებს		5,000
7	წინასწარი გადახდები	გადახდები მომწოდებლებს		2,400
10	გადასახდელი ხელფასები	სახელფასო დავალიანება		2,200
11	ძირითადი საშუალებების საწყისი ღირებულება	ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების შეძენა		12,000
19	გადასახდელი ხელფასები	სესხის პროცენტის გადახდა		250
21	გადასახდელი მოგების გადასახადი	მოგების გადასახადის გადახდა		1,150
22	გადასახდელი დივიდენდები	დივიდენდების გადახდა		1,400
ბრუნვა			51,600	24,400
	ნაშთი პერიოდის ბოლოს		27,200	

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება პირდაპირი მეთოდით (ლარი)

ფულადი სახსრების ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის	0
საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
შემოსავალი რელიზაციიდან	14,000
მომწოდებლებისთვის გადახდილი	(7,400)
შრომის ანაზღაურების გადახდა	(2,200)
მოგების გადასახადის გადახდა	<u>(1,150)</u>
სულ შემოდინება/გადინება საოპერაციო საქმიანობიდან	3,250
საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების შეძენა	(12,000)
ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გასვლა	<u>2,600</u>
სულ შემოდინება/გადინება საინვესტიციო საქმიანობიდან	(9,400)
საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
კაპიტალის შევსება	20,000
დივიდენდების გადახდა	(1,400)
აღებული სესხი	15,000
კრედიტებითა და სესხებით სარგებლობის პროცენტის გადახდა	(250)
სულ შემოდინება/გადინება საფინანსო საქმიანობიდან	33,350
ფულადი სახსრების ნაშთი პერიოდის ბოლოს	27,200

2. შევადგინოთ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით. ამისათვის საჭირო იქნება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება და სრული შემოსავლის ანგარიშგება.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება წლის ბოლოსათვის (ლარი)

აქტივები	
ძირითადი საშუალებები (1,200 – 2400)	9,600
ცვეთა (1,000 – 200)	<u>(800)</u>
სულ ძირითადი აქტივები	8,800
მიმდინარე აქტივები	
მარაგები (6000 - 4500)	1,500
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	27,200
დებიტორული დავალიანება (სავაჭრო) (17,000 – 14,000)	3,000
დებიტორული დავალიანება (ძირითად საშუალებებზე) (3,000 – 2,600)	400
დებიტორული დავალიანება (წინასწარი გადახდები) (2,400 – 1,200)	<u>1,200</u>
სულ მიმდინარე აქტივები	33,300
სულ აქტივები	42,100
სანესდებო კაპიტალი	20,000
გაუნაწილებელი მოგება	4,600
სულ კაპიტალი	24,600
ვალდებულებები	

გრძელვადიანი ვალდებულებები	
გრძელვადიანი სესხები	15,000
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	15,000
მიმდინარე ვალდებულებები	
ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან (6,000 – 5,000)	1,000
გადასახდელი ხელფასები (2,600 – 2,200)	400
გადასახდელი პროცენტები (500 – 250)	250
გადასახდელი მოგების გადასახადი (2,000 – 1,150)	<u>850</u>
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	2,500
სულ ვალდებულებები	17,500
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	42,100

სრული შემოსავლის ანგარიშგება (ლარი):

შემოსავალი რეალიზაციიდან	17,000
რეალიზებული საქონელის თვითღირებულება	<u>(4,500)</u>
საერთო მოგება	12,500
მმართველობითი ხარჯები (1,200 + 2,600)	(3,800)
ცვეთა	<u>(1,000)</u>
საოპერაციო მოგება	7,700
საპროცენტო ხარჯი	(500)
ძირითადი საშუალებების გასვლით მიღებული მოგება [3,000 - (2,400 - 200)]	<u>800</u>
მოგება დაბეგვრამდე	8,000
მოგების გადასახადი	<u>(1,200)</u>
წმინდა მოგება	6,800

არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების დროს საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადი განისაზღვრება წმინდა მოგების ან ზარალის კორექტირებით. გასათვალისწინებელია შემდეგი:

- საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე ცვლილებები მარაგებში, საოპერაციო დებიტორულ და კრედიტორულ დავალიანებაში;
- საიმედო მუხლების, როგორცაა ცვეთა, შეფასების რეზერვები, გადარიცხვები, გადავადებული გადასახადები, არარეალიზებული მოგება ან ზარალი უცხოური ვალუტით ოპერაციებზე, ერთობლივი კომპანიების გაუნაწილებელი მოგება;
- ყველა სხვა მუხლი, რომელთა შედეგს წარმოადგენს სახსრების მოძრაობა საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობიდან.

პირდაპირი მეთოდით შედგენილ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებასთან შედარებით, არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილი ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში იცვლება მხოლოდ საოპერაციო საქმიანობის ნაწილი.

კორექტირებები:

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებიდან ვიღებთ მოგების თანხას დაბეგრამდე (8,000).

ვაკეთებთ წმინდა მოგების თანხის პირველ კორექტირებას ცვეთის ხარჯებზე (+1,000).

შემდეგ ვამცირებთ ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული მოგების გავლენას (-800).

კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკით, პროცენტები აისახება საფინანსო საქმიანობისაგან მიღებული ნაკადების განყოფილებაში, ამიტომაც წმინდა მოგებაც კორექტირდება დარიცხული პროცენტების ღირებულებაზე (+500).

შემდგომში იცვლება ნაშთები ანგარიშებზე. განხილული მაგალითის მიხედვით წარმოდგენილია თითოეული მუხლის ქრილში, თუმცა პრაქტიკაში შეიძლება მოხდეს გაერთიანება, მაგალითად, მუხლებზე „დებიტორული დავალიანება“ და „წინასწარი გადახდები“ და ა.შ.

ნაშთების ცვლილება

დებიტორული დავალიანების ცვლილება	(3,000)
კრედიტორული დავალიანების ცვლილება	1,000
მარაგების ცვლილება	(1,500)
წინასწარი გადახდების ცვლილება	(1,200)
გადასახდელი ხელფასების ცვლილება	400

აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების გავლენა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში თვალსაჩინოებისთვის შესაძლებელია ცხრილის სახით შემდეგნაირად გამოვსახოთ:

ანგარიშის ტიპი	ბალანსის ზრდა (დადებითი ცვლილება)	ბალანსის შემცირება (უარყოფითი ცვლილება)
აქტივი	-	+
ვალდებულება და კაპიტალი	+	-

ანგარიშის ბოლოს აისახება გადახდილი მოგების გადასახადი, რომელიც ცალკე იქნება განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი.

საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის ნაწილი რჩება უცვლელად, როგორც პირდაპირი მეთოდის დროს.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება არაპირდაპირი მეთოდით (ლარი):

საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
მოგება დაბეგვრამდე	8,000
ცვეთა	1,000
ძირითადი საშუალებების გასვლა	(800)
დარიცხული პროცენტები	500
დებიტორული დავალიანების ცვლილება	(3,000)
კრედიტორული დავალიანების ცვლილება	1,000
მარაგების ცვლილება	(1,500)
წინასწარი გადახდების ცვლილება	(1,200)
გადასახდელი ხელფასების ცვლილება	400
გადახდილი მოგების გადასახადი	(1,150)
სულ შემოდინება/გადინება საოპერაციო საქმიანობიდან	3,250
საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების შეძენა	(12,000)
ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების გასვლიდან მიღებული შემოსავალი	2,600
სულ შემოდინება/გადინება საინვესტიციო საქმიანობიდან	(9,400)
საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი სახსრების მოძრაობა	
კაპიტალის შევსება	20,000
დივიდენდების გადახდა	(1,400)
აღებული სესხი	15,000
სესხებიდან და კრედიტებიდან მიღებული შემოსავლები	(250)
სულ შემოდინება/გადინება საფინანსო საქმიანობიდან	33,350
ფულადი სახსრების ნაშთი პერიოდის ბოლოს	27,200

თავი 6

სააღრიცხვო პოლიტიკა. საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგი მოვლენები და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები

1. სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები
2. საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები

1. სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები

- სააღრიცხვო პოლიტიკის არსი და ძირითადი საფუძვლები

სააღრიცხვო პოლიტიკის შესამუშავებლად აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და საგადასახადო კანონმდებლობის დეტალური ანალიზი და სისტემური მიდგომა. სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა მოიცავდეს გარკვეულ პრინციპებს, საფუძვლებს, დაშვებებს, წესებსა და პრაქტიკულ მეთოდებს, რომლებიც ერთობლივად გამოიყენება:

- ✓ ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და წარსადგენად;
- ✓ სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებების საჭირო ღინისძიებების განსახორციელებლად;
- ✓ შეცდომების გასასწორებლად, რომელსაც ადგილი ჰქონდა წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აღნიშნულ საკითხებს არეგულირებს მსს ფასს-ის 10 განყოფილება. აღნიშნული საკითხების სპეციფიკის, მოცულობისა და გამოყენების სირთულიდან გამომდინარე სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავება უნდა მოხდეს კონსულტანტების ჩართულობით. სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა იყოს:

- ✓ ინდივიდუალური - დამუშავებისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ბიზნესის სპეციფიკა და დარგობრივ-ეკონომიკური თავისებურებები; ინვესტორების მოთხოვნები; კომპანიის მენეჯმენტის მიმდინარე და გრძელვადიანი გეგმები და სხვა ფაქტორები;
- ✓ შესაძლებლობის ფარგლებში მოქნილი - უნდა ეყრდნობოდეს კომპანიის კორპორატიულ დებულებებს და წესებს და მონაწილეობდეს მათ შემუშავებაში;

✓ სააღრიცხვო პოლიტიკამ მაქსიმალურად უნდა ისარგებლოს კანონით მინიჭებული უფლებებით - უნდა დაეყრდნოს საკანონმდებლო - ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს: კანონს „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, საქართველოს „საგადასახადო კოდექსს“, და სხვა კანონმდებლობებს, რომელიც გავლენას ახდენს მოცემულ ბიზნესზე, განსაკუთრებით კი მკაცრად რეგლამენტირებულ დარგებზე (მაგ. ფარმაცოლოგია).

✓ უნდა იყოს დასაბუთებული - საჭიროა მიეთითოს ის ნორმატიული აქტები, რომელზე დაყრდნობითაც არის გადაწყვეტილებები მიღებული.

➤ სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძვლები

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ეთობლიობა, რომელსაც სანარმო იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს. სააღრიცხვო პოლიტიკაზე ორიენტირებულია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მეთოდები და ფორმები, რომელიც განსაზღვრულია თავად სანარმოს მიერ მის ფასს მოთხოვნებისა და საქმიანობის თავისებურებების საფუძველზე. მისი აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ ზოგჯერ ნორმატიულ დოკუმენტებში არ არის მოცემული კონკრეტული რეკომენდაციები სამეურნეო საქმიანობის ფაქტების აღრიცხვის თაობაზე ან დაშვებულია მათი აღრიცხვის რამდენიმე ვარიანტი. ამიტომაც სანარმომ დამოუკიდებლად უნდა შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისა და საგადასახადო აღრიცხვის რეგისტრების თავსებადობის გათვალისწინებით. ამდენად, სანარმომ იმ ოპერაციების, მოვლენების ან გარემოებების მიმართ, სპეციალურად უნდა გამოიყენოს ის მსს ფასს, რომელიც ამ კონკრეტულ მოვლენებს ეხება, ხოლო თუ მისი გავლენა არაარსებითია სანარმოს მსს ფასს გამოყენების ვალდებულება არა აქვს.

იმ შემთხვევაში, თუ რომელიმე ოპერაციას, მოვლენას ან პირობას კონკრეტული მსს ფასს ვერ არეგულირებს, მაშინ სანარმომ საკუთარი განსჯის საფუძველზე უნდა შეიმუშაოს ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკა, რაც უზრუნველყოფს ისეთი ინფორმაციის შემუშავებას, რომელიც იქნება:

შესაბამისი იმისათვის, რომ მომხმარებლებმა მიიღონ ადექვატური ეკონომიკური გადაწყვეტილებები; და

საიმედო, რაც გულისხმობს, რომ:

✓ სამართლიანად წარმოადგენს სანარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს და ფულადი სახსრების მოძრაობას;

- ✓ გამოხატავს ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და პირობების ეკონომიკურ შინაარსს და არა მათ სამართლებრივ ფორმას;
- ✓ არის ნეიტრალური და არ ახასიეთებს მიკერძოებულობა;
- ✓ არის კონსერვატიული და წინდახედული;
- ✓ წარმოადგენს სრულს ყველა არსებით ასპექტში.

მსჯელობისა და განსჯის პროცესში, საწარმომ უნდა მიმართოს შე-საბამის წყაროებს და გამოიყენოს ისინი შემდეგი თანმიმდევრობით (დადგენილია გამოყენების იერარქია):

- ✓ მსს ფასს-ის ის მოთხოვნები და მითითებები, რომელიც დაკავში-რებულია მსგავს და მონათესავე მოვლენებთან;
- ✓ მსს ფასს-ის მე-2 განყოფილებაში - „კონცეფციები და ძირითადი პრინციპები“ - განხილული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯების განმარტებები, მათი აღიარების კრიტერიუმები, შეფასების კონცეფციები და სხვა ძირითადი პრინციპები;
- ✓ ასს-ების სრული ვერსიის მოთხოვნებს და მითითებებს ასევე შე-იძლება დაეყრდნოს, თუ ისინი ეხება მსგავს ან მონათესავე საკითხებს.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში გახსნილი უნდა იყოს ბუღალტრული აღ-რიცხვის მეთოდები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ბუღალტრუ-ლი ანგარიშებით მოსარგებლეთა შეფასებასა და გადაწყვეტილების მი-ღებაზე. არსებითად ითვლება ბუღალტრული აღრიცხვის ის მეთოდები, რომელთა გამოყენების არცოდნის შემთხვევაში ბუღალტრული ანგარიშ-გებით მოსარგებლეთა მხრიდან შეუძლებელია ორგანიზაციის ფინანსუ-რი მდგომარეობის, ფულადი სახსრების მოძრაობის ან საქმიანობის ფი-ნანსური შედეგების საიმედო შეფასება.

ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მეთოდებს, რომლებიც მიღე-ბულია ორგანიზაციის სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირების დროს და ექვემდებარება ბუღალტრულ ანგარიშებაში გამჟღავნებას, მიეკუთვნე-ბა ძირითადი საშუალებების აღიარების და მათი ცვეთის, არამატერია-ლური აქტივების და მათი ამორტიზაციის, საწარმოო მარაგების, საქონ-ლის, დაუმთავრებელი წარმოებისა და მზა პროდუქციის შეფასების, სა-ქონლის (პროდუქციის, სამუშაოების, მომსახურების) გაყიდვისგან მიღე-ბული ამონაგების აღიარებისა და სხვა მეთოდები.

სააღრიცხვო პოლიტიკას შეიმუშავენ მთავარი ბუღალტერი, ამტკი-ცებს ორგანიზაციის ხელმძღვანელი და ფორმდება ცალკე ბრძანებით ან განკარგულებით. დამტკიცებას ექვემდებარება აგრეთვე:

- ✓ ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების სამუშაო გეგმა;
- ✓ ის პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტები, რომელთა ტიპური ფორმები დამტკიცებული არ არის და უშუალოდ შემუშავებულია ორგა-

ნიზაციის მიერ, ასევე შიდა ბუღალტრული ანგარიშგების დოკუმენტების ფორმები;

- ✓ ორგანიზაციის აქტივებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციის ჩატარების წესი;
- ✓ აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასების მეთოდები;
- ✓ დოკუმენტბრუნვის წესები და სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგია;
- ✓ სამეურნეო ოპერაციებზე კონტროლის წესები;
- ✓ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისათვის აუცილებელი სხვა საკითხები.

საწარმომ უნდა შეარჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და შერჩევის შემდეგ წლიდან წლამდე უცვლელად და თანმიმდევრულად უნდა გამოიყენოს მსგავსი სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენებისა და გარემოებებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ რომელიმე მუხლის მიმართ შესაძლებელია სხვადასხვა პოლიტიკის გამოყენება და მსს ფასს უშვებს მუხლის ასეთ კატეგორიზაციას, მაშინ საწარმომ უნდა შეარჩიოს შესაბამისი პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს თითოეული კატეგორიისათვის.

• **ცვლილება სააღრიცხვო პოლიტიკაში**

სააღრიცხვო პოლიტიკის გადახედვა და ცვლილებები შესაძლებელია (10.8) მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ იცვლება :

- ✓ მსს ფასს-ის მოთხოვნები;
- ✓ უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების, ფინანსური მდგომარეობის ან ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების შესახებ;

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებას არ წარმოადგენს საწარმოს მიერ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება:

- ✓ იმ სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან გარემოებების მიმართ, რომელიც ეკონომიკური შინაარსით განსხვავდება ადრე მომხდარისაგან;
- ✓ იმ სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან გარემოებების მიმართ, რომელიც ადრე არ მომხდარა ან არაარსებითი იყო;
- ✓ ან თუ მოხდება თვითღირებულების მოდელზე გადასვლა, როცა მსს ფასს ითხოვს აქტივის სამართლიანი ღირებულებით შეფასებას და შეუძლებელი ხდება სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა.

საწარმომ სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები უნდა ასახოს.

მაგრამ თუ მსს ფასს-ით დაშვებული არჩევის შესაძლებლობა და საწარმო ცვლის გარკვეული სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან გარემოებებისათვის წინა პერიოდში არჩეულ მიდგომას, ეს უკვე სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებაა.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება შემდეგნაირად აისახება: სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილება თუ გამონვეულია მსს ფასს-ის ცვლილებით, მაშინ ცვლილება უნდა აისახოს გარდამავალი დებულების შესაბამისად; ხოლო სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი სხვა ცვლილება აისახება რეტროსპექტულად, რაც იმას ნიშნავს, რომ საწარმომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს წინა პერიოდების შესადარისი ინფორმაციის მიმართ, თუ ეს შესაძლებელია. ამასთან, ცვლილება უნდა განხორციელდეს იმგვარად, თითქოს ყოველთვის მოცემული სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოიყენებოდა.

როცა შეუძლებელია განისაზღვროს კონკრეტულ პერიოდზე მისაკუთვნიებული გავლენა, მაშინ საწარმომ ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკა უნდა გამოიყენოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების მიმართ იმ საანგარიშგებო პერიოდიდან, რომლისთვისაც სააღრიცხვო პოლიტიკის რეტროსპექტულად გამოყენება არის შესაძლებელი. ამასთან, შესაბამისი კორექტირებები უნდა განხორციელდეს საკუთარი კაპიტალის ყველა იმ კომპონენტის საწყის ნაშთში, რომელმაც განიცადა ცვლილება.

➤ სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

ფასს-ის ცვლილება როდესაც გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან წინა პერიოდებზე და მოსალოდნელია, რომ გავლენას მოახდენს მომავალ პერიოდზეც, საწარმომ განმარტებით (10.13) შენიშვნებში უნდა ასახოს:

- სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;
- ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლის კორექტირების თანხა, როგორც მიმდინარე პერიოდისათვის, ასევე თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდისათვის, რამდენადაც ეს არის შესაძლებელი;
- თუ მითითებული თანხების განსაზღვრა დაკავშირებულია სირთულეებთან, მაშინ საჭიროა მიზეზის ახსნა;

ეს ინფორმაცია შეიძლება აღარ განმეორდეს შემდგომი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში, მაგრამ თუ საწარმოს ნებაყოფლობით შეცვლილი სააღრიცხვო პოლიტიკა გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდზე ან წინა პერიოდებზე და მოსალოდნელია,

რომ გავრცელდება მომავალ პერიოდზეც, სანარმომ განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს (10.14):

- სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების ხასიათი;

- მიზეზები, რომელთა გამოც ახალი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უფრო საიმედოა;

- ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლის კორექტირების თანხა, რომელზეც გავლენა მოახდინა სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებამ, ცალ-ცალკე, როგორც მიმდინარე პერიოდისათვის, ასევე თითოეული წარდგენილი წინა პერიოდისათვის, და აგრეგირებულად (ჯამურად), რამდენადაც ეს არის შესაძლებელი;

- თუ მითითებული თანხების განსაზღვრა შეუძლებელია, საჭიროა მიზეზის ახსნა.

ინფორმაციის გამეორება შემდგომი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში საჭირო არ არის.

- **სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები**

სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილება არის აქტივის ან ვალდებულების საბალანსო ღირებულების, აქტივის გამოყენების თანხის შესწორება, აქტივთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შეფასება. იმ შემთხვევაში, როცა რთულია ერთმანეთისგან გაიმიჯნოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, ამგვარი ცვლილება მიიჩნევა სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებად.

სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ცვლილების შედეგი აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშში პერსპექტიულად (მომავალთან დაკავშირებული):

- ✓ იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ეს ცვლილება განხორციელდა, თუ ის მოქმედებს მხოლოდ ამ პერიოდზე;

- ✓ იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც განხორციელდა ცვლილება და შემდგომ პერიოდებშიც, თუ ცვლილება მათზეც ახდენს გავლენას.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება აღიარდება შესაბამისი აქტივის, ვალდებულების ან საკუთარი კაპიტალის მუხლის საბალანსო ღირებულებაში, იმ ოდენობით რა სიდიდის ცვლილებასაც იწვევს და იმ პერიოდში, როდესაც ცვლილება მოხდა.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებებს განაპირობებს ახალი ინფორმაცია ან ახალი მოვლენები. ამდენად, ამ მიზეზით განხორციელებული ცვლილებები არ შეიძლება რომ შეცდომის შესწორებად ჩაითვალოს.

სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილება არის :

ა) აქტივების ან ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების შესწორება, რომელიც გამოწვეულია მათი მიმდინარე მდგომარეობის (სტატუსის) შეფასებიდან;

ბ) აქტივების პერიოდული გამოყენების თანხის შესწორება;

გ) აქტივებთან და ვალდებულებებთან დაკავშირებული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შესწორება.

მაგალითი:

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა ითვალისწინებს ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს. ორგანიზაცია თვლის, რომ ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენისათვის მიზანშეწონილია აქტივის ეკონომიკური სარგებლის მოხმარების წესის შესწორება. ამ მიზნით ცვეთის დარიცხვის მოქმედი მეთოდის შეცვლა სხვა რომელიმე (მაგ. შემცირებადი ნაშთის) მეთოდით. აღნიშნული ცვლილების მიზანი იქნება:

ა) ერთ მხრივ (ეკონომიკური სარგებლის) შეფასების წესის შესწორება და მეორე მხრივ,

ბ) ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მიმსახურების ვადის ხელახალი შეფასება.

სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება დასაშვებია მისი დამტკიცების მომდევნო წლის 1 იანვრიდან (ფინანსური წლის დასაწყისიდან). სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება საანგარიშო წლის შემდეგ უნდა გაცხადდეს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებებში.

➤ სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებასთან დაკავშირებული განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა აღწეროს:

- შეფასებაში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილების შინაარსი და
- შეფასებაში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილების გავლენა მიმდინარე პერიოდის აქტივებზე, ვალდებულებებზე, შემოსავლებსა და ხარჯებზე.

თუ საწარმოს შეუძლია გავლენის რაოდენობრივი შეაფასება ერთ ან რამდენიმე პერიოდზე, ასევე უნდა ასახოს განმარტებით შენიშვნებში.

• წინა პერიოდის შეცდომების გასწორება და განმარტებითი შენიშვნები

წინა პერიოდის შეცდომები არის ერთი ან მეტი წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული უზუსტობები ან ინფორმაციის გამო-

ტოვება, რაც გამოწვეულია საიმედო ინფორმაციის გამოუყენებლობით ან არასწორი გამოყენებით. კერძოდ:

✓ ხელმისაწვდომი გახდა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ანგარიშგება უკვე გამოიცა, ან

✓ არსებობდა იმის გონივრული შესაძლებლობა და მოსალოდნელობა, რომ მოძიებული და გათვალისწინებული ყოფილიყო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

ასეთ შეცდომებს მიეკუთვნება: მათემატიკური შეცდომები, შეცდომები სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებისას, ინფორმაციის არასწორი ინტერპრეტაცია, ფაქტების უყურადღებოდ დატოვება, თაღლითობის შემთხვევები და ა.შ.

წინა პერიოდების შეცდომები, საწარმომ შესაძლებლობის ფარგლებში უნდა შეასწოროს გამოსაცემად ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებაში. შეცდომების შესწორება შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი გზით:

✓ იმ პერიოდების შესადარისი თანხების გადაანგარიშებით, რომელშიც შეცდომა იქნა დაშვებული; და

✓ თუ შეცდომა დაშვებული იყო წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდში, უნდა შესწორდეს წარსადგენი საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით.

მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია დადგინდეს, თუ კონკრეტულად რომელი პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეა მისაკუთვნიებული შეცდომის გავლენა, საწარმომ რეტროსპექტულად (რეტრო უკან და სპექტო ვუყურებ-წარსულისაკენ მიმართული, წარსულის განხილვისადმი მიძღვნილი) უნდა გადაიანგარიშოს ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის (შეიძლება ეს იყოს მიმდინარე პერიოდიც) აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის საწყისი ნაშთები.

➤ **წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებასთან დაკავშირებით განმარტებითი შენიშვნები**

წინა პერიოდის შეცდომების გასწორებასთან დაკავშირებით განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა წარადგინოს შემდეგი ინფორმაცია:

- წინა პერიოდის შეცდომის ხასიათი;
- ყოველი წარდგენილი წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლის შესწორების თანხის შესახებ, რამდენადაც ეს შესაძლებელია;

- შესწორების თანხა ყველაზე ადრეული წინა წარდგენილი პერიოდის დასაწყისისთვის თუ ეს შესაძლებელია;
 - ხოლო თუ ზემოთ აღნიშნული თანხების განსაზღვრა შეუძლებელია, მაშინ აუცილებელია მიზეზის ახსნა;
- შემდგომი პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ამ ინფორმაციის განმეორება საჭიროებას არ წარმოადგენს.

2. საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები

შესავალი²⁵

მსს-სთვის განკუთვნილი ფასს-ი გამოიყენება იმ საწარმოთა ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშებისთვის, რომლებსაც არა აქვთ საჯარო ანგარიშვალდებულება.

მცირე და საშუალო ზომის საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ზოგადი მიზანია ინფორმაციის მიწოდება ამ პირის ფინანსური მდგომარეობის, მისი მოქმედებისა და ნაღდი ფულის მოძრაობის შესახებ, რაც სასარგებლოა მომხმარებელთა ფართო სპექტრის მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებისთვის (მაგ. მესაკუთრეები, რომლებიც არ მონაწილეობენ საქმიანობის მართვაში, პოტენციური მესაკუთრეები, არსებული და პოტენციური გამსესხებლები და სხვა კრედიტორები), რომელთა პოზიცია არ აძლევთ მათ საშუალებას მოითხოვონ ანგარიშები გარკვეული საინფორმაციო საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად. 32-ე განყოფილებაში განისაზღვრება, თუ როდის უნდა დაარეგულიროს იურიდიულმა პირმა თავისი ფინანსური ანგარიშები საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენებისთვის, ასევე ინფორმაცია, რომელიც იურიდიულმა პირმა უნდა გასცეს ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების ნებართვის თარიღისა და ანგარიშგების პერიოდის შემდგომი მოვლენების შესახებ.

• საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენების განმარტება

საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდგომი მოვლენები არის ის მოვლენები, ხელსაყრელი თუ არახელსაყრელი, რომელიც გამოჩნდა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებასა და ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების ნებართვას შორის ინტერვალში. არსებობს ორი ტიპის მოვლენები:

(ა) ისინი, რომლებიც ამტკიცებენ იმ მდგომარეობას, რომელიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს (მაკორექტირებელი მოვლენები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ) და

²⁵ თემა მომზადებულია IFRS Foundation-ის მასალების გამოყენებით

(ბ) ის მოვლენები, რომლებიც მიუთითებენ საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ წარმოქმნილ მოვლენებზე (არამაკორექტირებელი მოვლენები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ).²⁶

მაკორექტირებელი მოვლენები – ისეთი მოვლენებია, რომლებიც წარმოადგენენ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების დროს არსებული მდგომარეობის მტკიცებულებას;

არამაკორექტირებელი მოვლენები - მოვლენები, რომლებიც არის იმ პირობების მაჩვენებლები, რომელიც წარმოიშვა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ.

მაკორექტირებელი მოვლენები ასახავენ ახალ ინფორმაციას აქტივებისა და ვალდებულებების შესახებ, რომელიც აღიარდა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, ან შემოსავლის, ხარჯების ან ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ, რომელიც აღიარებული იყო საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. ფინანსური ანგარიშგების რეგულირება ახალი ინფორმაციის ასახვის მიზნით აუმჯობესებს ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელობას, საიმედოობას და სისრულეს და მაშასადამე, მას ხდის უფრო სასარგებლოს.

ვინაიდან არამაკორექტირებელი მოვლენები ეხება იმ პირობებს, რომელიც წარმოიშვა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, ისინი არ უნდა იყოს ასახული იმ თანხებში, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულია, როგორც აქტივები და ვალდებულებები საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, ან როგორც შემოსავალი, ხარჯები ან ნაღდი ფულის მოძრაობა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში. მიუხედავად ამისა, ინფორმაციის გამოქვეყნება იმ არსებითი საკითხების შესახებ, რომელიც წარმოიქმნა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, მნიშვნელოვანია იურიდიული პირის მომავალი ფულადი სახსრების მოძრაობის შეფასებისთვის.

მსს ფასს 32-ე განყოფილებაში განსაზღვრულია მოვლენები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, ასევე ამ მოვლენების აღიარების, შეფასებისა და გამოვლენის პრინციპები (32.1).

- **აღიარება და შეფასება**

მსს ფასს 32-ე განყოფილების მოთხოვნების გარდა, მსს ფასს 3.8 პუნქტი მოითხოვს, რომ საწარმოს მენეჯმენტმა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს შეაფასოს საწარმოს მიერ საქმიანობის გაგრძელების შესაძლებლობა, როგორც მოქმედი (ფუნქციონირებადი) საწარმო. ფუნქციონირებადია საწარმო, თუ მენეჯმენტს არ სურს მისი სხვა მიზეზით

²⁶ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.2

ლიკვიდირება ან მისი საქმიანობის შეწყვეტა, ან არა აქვს რაიმე სხვა რეალური ალტერნატივა ზემოაღნიშნულის გარდა. როდესაც საწარმო არ ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას მოქმედი საწარმოს საფუძველზე, მან უნდა გაამჟღავნოს ის ფაქტი, იმ საფუძველთან ერთად, რომელზეც დაყრდნობით იგი ამზადებდა ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე ის მიზეზი, თუ რატომ არ მიიჩნევა საწარმო ფუნქციონირებად საწარმოდ.

• საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები

საწარმომ უნდა დაარეგულიროს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული სახსრები, მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ჩათვლით, რათა აისახოს მარეგულირებელი მოვლენები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ²⁷.

ქვემოთ მოყვანილია მაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, რომლის მიხედვითაც საწარმოს მოეთხოვება დაარეგულიროს მის ფინანსურ ანგარიშგებში აღიარებული სახსრები, ან აღიაროს ის მუხლები, რომლებიც წინათ აღიარებული არ იყო²⁸.

(ა) საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ იმ სასამართლო დავის მოგვარება, რომელიც ადასტურებს, რომ საწარმოს ჰქონდა მიმდინარე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს. საწარმო აკორექტირებს ნებისმიერ უკვე აღიარებულ ანარიცხებს, დაკავშირებულს ამ სასამართლო საქმესთან, მსს ფასს 21-ე განყოფილების შესაბამისად, ან აღიარებს ახალ ანარიცხებს. საწარმო არ აღიარებს მხოლოდ პირობით ვალდებულებას. უფრო მეტი, საქმის მოგვარებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს დამატებითი მტკიცებულება იმ ანარიცხის განსაზღვრაში, რომელიც აღიარებული უნდა იყოს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, მსს ფასს 21-ე განყოფილების შესაბამისად.

(ბ) ინფორმაციის მიღება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, რომელიც მიუთითებს, რომ აქტივზე უარყოფითი გავლენა ჰქონდა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, ან ამ აქტივის გაუფასურების ზარალის უკვე აღიარებული თანხა საჭიროებს შესწორებას. მაგალითად:

➤ კლიენტის გაკოტრება, რომელიც მოხდა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, ჩვეულებისამებრ ამტკიცებს, რომ ზარალი არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს სავაჭრო მოთხოვნებ-

²⁷ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.4

²⁸ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.5

თან დაკავშირებით, და სანარმოს ესაჭიროება სავაჭრო მოთხოვნების საბალანსო ღირებულების კორექტირება.

➤ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გაყიდვამ შეიძლება მოგვცეს მტკიცებულება მათი სარეალიზაციო ფასის შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს, იმ დროისთვის არსებული გაუფასურების შეფასების მიზნებისთვის.

(გ) საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ შესყიდული აქტივების ღირებულების განსაზღვრა, ან გაყიდული აქტივებიდან შემოსავლის განსაზღვრა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე.

(დ) საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ მოგების განაწილების ან ბონუსის გადახდის თანხის განსაზღვრა, თუ სანარმოს ჰქონდა სამართლებრივი ან **კონსტრუქციული** ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს განეხორციელებინა ასეთი გადახდები უკვე წარმოშობილი მოვლენების შედეგად (იხილეთ 28-ე განყოფილებაში „დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“).

(ე) იმ შეცდომების ან თაღლითობის აღმოჩენა, რომელიც აჩვენებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არასწორია.

მაგალითები - მაკორექტირებელი მოვლენები

მაგალითი 1. 20X7 წლის 1 მარტს სანარმოს 20X6 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის ფინანსური ანგარიშგება ნებადართულია გამოსაშვებად.

20X7 წლის 1 თებერვალს კონკურენტი დათანხმდა არსებული პრეტენზიის რეგულირებაზე, ერთ-ერთი სანარმოს მიერ მისი პატენტის ნებართვაზე დარღვევის გამო. სანარმომ აღძრა საქმე კონკურენტის წინააღმდეგ 20X6 წელს. თუმცა, კონკურენტმა იდავა სანარმოს საქმეზე.

მოვლენა - საქმის რეგულირება – არის **მაკორექტირებელი მოვლენა** საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. იგი უზრუნველყოფს საბოლოო მტკიცებულებას იმისა, რომ სანარმოს ჰქონდა შესაძლებლობა მიეღო თანხები კონკურენტისგან 20X6 წლის 31 დეკემბერსაც, საიდანაც სანარმოს ეკონომიკური სარგებელი ექნებოდა (იხილეთ განყოფილება 32.2(ა)).

მაგალითი 2. 20X1 წლის 1 მარტს სანარმოს 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულია ნებართვა გამოცემაზე.

20X1 წლის 1 თებერვალს კონკურენტმა მოაგვარა სანარმოს მიერ წამოყენებული პრეტენზია მისი ერთ-ერთი პატენტის დარღვევის გამო, ამ სანარმოსთვის 600,000 ლარის გადახდით. სანარმომ კონკურენტის წინააღმდეგ

ნალმდეგ საქმე აღძრა 20X0 წელს. თუმცა, კონკურენტმა იდავა საწარმოს საქმეზე 20X1 წლის 1 თებერვლამდე.

ამ საქმის მოგვარება წარმოადგენს იმ გარემოებების მტკიცებულებას, რომელიც არსებობდა საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულს (იხილეთ განყოფილება 32.2 (ა)). საწარმომ 20X0 წლის 31 დეკემბერს 600,000 ლარი უნდა აღიაროს, როგორც მისაღები, 20X0 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის მოგების შესაბამისი გაზრდით (ასევე იხილეთ განყოფილება 32.2 -ის პირველი მაგალითი).

მაგალითი 3. მყიდველებზე პროდუქციის გაყიდვის დროს საწარმო გასცემს გარანტიებს. 20X5 წლის დეკემბერში საწარმო აფასებს თავის გარანტიას 100,000 ლარის ღირებულებით. როდესაც 20X5 წლის 31 დეკემბრამდე ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგების გამოშვებაზე გაიცა ნებართვა, საწარმომ აღმოაჩინა ერთ-ერთი ფარული დეფექტი მისი პროდუქციის წარმოების ერთ-ერთ ხაზში (ანუ დეფექტი, რომლის აღმოჩენაც არ შეიძლებოდა გონივრული ან სამომხმარებლო ინსპექციით). ამ აღმოჩენის შედეგად საწარმომ ხელახლა შეაფასა თავისი საგარანტიო ვალდებულების ოდენობა 20X5 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით 150,000 ლარის ღირებულებით.

დაფარული დეფექტის აღმოჩენა არის **მაკორექტირებელი** მოვლენა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. მდგომარეობა – **დაფარული დეფექტი** – არსებობდა 20X5 წლის 31 დეკემბრამდე გაყიდულ პროდუქციაში. საგარანტიო ვალდებულება განსაზღვრული უნდა იყოს 150,000 ლარის ოდენობით 20X5 წლის 31 დეკემბერს, 20X5 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის მოგების შესაბამისი შემცირებით.

მაგალითი 4. 20X1 წლის 28 თებერვალს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოცემაზე. 20X0 წლის 31 დეკემბრამდე საწარმო ზოგიერთი პროდუქციის რეალიზაციას ახორციელებდა კრედიტით. 20X0 წლის 31 დეკემბრისათვის საწარმოს მენეჯმენტს არ ჰქონდა არავითარი ეჭვი იმაზე, რომ კლიენტს არ შეუძლია დარჩენილი 200,000 ლარის სავაჭრო მოთხოვნების დაფარვა. თუმცა, 20X0 წლის თებერვალში, ფინანსური ანგარიშგების დასრულების პროცესში, საწარმომ შეიტყო, რომ კლიენტის მიმართ მიმდინარეობს ლიკვიდაციის პროცესი, ვინაიდან მას აქვს მნიშვნელოვანი დავალიანება, და არა აქვს შემოსავალი ნაღდი ფულის სახით. ამის გამო სავაჭრო მოთხოვნები ითვლება უიმედოდ.

ამ სავაჭრო მოთხოვნებთან დაკავშირებით 200,000 ლარი უნდა აღიარდეს, როგორც უიმედო დავალიანება, სათანადოდ, მოგება-ზარალის ანგარიშგება უნდა შემცირდეს 200,000 ლარით. წლის დასრულების შემდეგ კლიენტის გაკოტრება თითქმის ყველა შემთხვევაში იქნება იმ მოვ-

ლენების თანმიმდევრობის კულმინაცია, რომელიც დაიწყო წლის დასრულებამდე. ეს მიუთითებს იმაზე, რომ სავაჭრო მოთხოვნები შემცირდა 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

თუმცა, თუ დებიტორის ფინანსური არასტაბილურობა წარმოიშვა 20X0 წლის 31 დეკემბრის შემდეგ (ანუ თუ დებიტორის ფინანსური მდგომარეობა იყო სტაბილური 20X0 31 დეკემბერს), მაშინ ეს მოვლენა იქნებოდა **არამაკორექტირებელი**, მაგალითად, როდესაც დებიტორის გაკოტრება გამოწვეულია ფორსმაჟორული, კატასტროფული შემთხვევით, რომელიც მოხდა 20X0 წლის 31 დეკემბრის შემდეგ.

მაგალითი 5. 20X5 წლის მარტში სანარმო აღმოაჩენს შეცდომას 20X2 წლის 31 დეკემბრის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ინვენტარიზაციაში, რამაც გამოიწვია იმ წლის შემოსავლის გადაფასება. არავითარი შეცდომა არ იქნა დაშვებული ინვენტარიზაციაში, რომლის შესახებ ანგარიში მომზადებულია 20X3 წლის 31 დეკემბერს. მაშასადამე, ამ ხარვეზის ზემოქმედება 20X2 წლის მოგებაზე „რეზერვირებულია“ 20X3 წლის მოგების განსაზღვრისას.

თუ წარმოდგენილია წინა მონაცემები, რომლებიც მოიცავს 20X2 და 20X3 წლებს, ეს წლები ხელახლა უნდა იყოს წარმოდგენილი იმ შემთხვევაშიც კი, თუ არ არსებობს რაიმე გავლენა 20X4 ან 20X5 წლებზე, არც 20X4 წლის 1 იანვრისთვის გაუნაწილებელ მოგებაზე. ეს არის შეცდომის გამოსწორება (რომელიც მოცემულია მსს ფასს მე-10 განყოფილებაში „სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასებები და შეცდომები“), და არა როგორც მოვლენა მსს ფასს-ის 32-ე განყოფილებით გათვალისწინებული საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ.

• საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები

არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით, სანარმომ არ უნდა შეცვალოს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ.²⁹

32.7. საანგარიშგებო მოვლენების შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითებია:³⁰

(ა) ინვესტიციების საბაზრო ღირებულების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებისა და ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების ნებართვის გაცემის თარიღებს შორის. საბაზრო ღირებულების დაცემა ჩვეულებისამებრ არ უკავშირდება ინვესტიციების მდგომარეობას საან-

²⁹ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.6

³⁰ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.7

გარიშგებო პერიოდის ბოლოს, არამედ ასახავს იმ გარემოებებს, რომლებიც შემდგომში განვითარდა. მაშასადამე, საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებაში არ ცვლის უკვე აღიარებულ ინვესტიციებს. ასევე, საწარმო არ განაახლებს ინვესტიციებისთვის განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილ თანხებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის, თუმცა შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა 32.10 პუნქტის შესაბამისად.

(ბ) თანხა, რომელიც გახდა მისაღები საწარმოს სასარგებლოდ მიღებული გადაწყვეტილების ან სასამართლოში საქმის მოგვარების შედეგად საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოშვებამდე. ეს იქნება პირობითი აქტივი საანგარიშგებო თარიღისთვის (იხილეთ პუნქტი 21.13), და ინფორმაციის გამჟღავნება შეიძლება საჭირო იყოს 21.16 პუნქტის შესაბამისად. თუმცა, შეთანხმება ზარალის თანხის თაობაზე იმ გადაწყვეტილების დროს, რომელიც მიღებული იქნა საანგარიშგებო თარიღამდე, მაგრამ არ იყო მანამდე აღიარებული, რადგან შეუძლებელი იყო თანხის საიმედოდ განსაზღვრა, შეიძლება წარმოადგენდეს **მაკორექტირებელ** მოვლენას.

მაგალითი 6. 20X1 წლის 1 მარტს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოშვებაზე. 20X0 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს ჰქონდა მნიშვნელოვანი არაჰეჯირებული უცხოური ვალუტა. 20X1 წლის 1 მარტისთვის ამ ვალუტასთან დაკავშირებით მოხდა სერიოზული დანაკარგი, საწარმოს ფუნქციური ვალუტის მატერიალური შესუსტების გამო იმ უცხოური ვალუტის მიზეზით, რომლის ზემოქმედების ქვეშაც იგი აღმოჩნდა.

გაცვლითი კურსის შემცირება არის **არამაკორექტირებელი** მოვლენა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. იგი მიუთითებს იმ მდგომარეობებზე, რომელიც წარმოიშვა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ (პუნქტი 32.2(ბ)). გაცვლითი კურსის შემცირება ჩვეულებისამებრ არ არის დაკავშირებული იმ პირობებთან, რომელიც არსებობს საანგარიშგებო წლის დასასრულს, მაგრამ ასახავს გარემოებებს, რომლებიც შემდგომში განვითარდეს (ანუ გაცვლით კურსში საანგარიშგებო წლის პერიოდის დასასრულს გათვალისწინებული იყო იმ თარიღისთვის არსებული პირობები). მაშასადამე, საწარმო არ არეგულირებს წლის განმავლობაში აღიარებულ სახსრებს გაცვლითი კურსის შეცვლის გამო. ასევე, საწარმო არ განაახლებს დადგენილ სახსრებს უცხოურ ვალუტაში არსებული ვალდებულებებისთვის (და აქტივებისთვის) საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისთვის, თუმცა შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი ინფორმაციის მომზადება 32.10 პუნქტის შესაბამისად.

მაგალითი 7. 20X1 წლის 28 თებერვალს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაშვებად. 20X1 წლის 20 თებერვალს ხანძარმა გაანადგურა საწარმოს ერთ-ერთი ქალაქის მწარმოებელი ქარხანა, რომლის მიმდინარე თანხაც, 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, იყო 2,000,000 ლარი. საწარმოს არა აქვს დაზღვევა ხანძრით მოყენებულ ზარალზე. საწარმო რჩება მოქმედ საწარმოდ.

ქარხნის განადგურება ხანძრით წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომ **არამაკორექტირებელ მოვლენას** მსს ფასს 32.2 (ბ)). საწარმო არ არეგულირებს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნულ თანხებს. თუმცა, მან უნდა გასცეს დამატებითი ინფორმაცია მსს ფასს 32.10 პუნქტის შესაბამისად.

მაგალითი 8. 20X1 წლის 28 თებერვალს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაშვებად. 20X0 წლის 31 დეკემბერს ბაზარზე არსებულ ჩვეულებრივ აქციებში საწარმოს ინვესტიციების რეალური ღირებულება, დამოკიდებული მოგება-ზარალის რეალურ ფასზე მე-11 განყოფილების (პძირითადი ფინანსური ინსტრუმენტები) 11.14 (გ) (i) პუნქტის შესაბამისად, შეადგენდა 20,000 ლარს.

20X1 28 თებერვალს აქციების რეალური ღირებულება შეადგენდა 25,000 ლარს.

ბაზარზე არსებული აქციების რეალური ღირებულების ცვლილება არის არამაკორექტირებელი მოვლენა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. რეალური ღირებულების შეცვლა წარმოადგენს იმ გარემოებების გავლენას, რომელიც წარმოქმნილი იყო საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ (იხილეთ განყოფილება 32.2 (ბ)). საწარმო არ არეგულირებს მის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებს. თუმცა, მან უნდა წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია 32.10 განყოფილების შესაბამისად.

მაგალითი 9. ფაქტები იგივეა, რაც პირველ მაგალითში, შემდეგი ცვლილებით. ნაცვლად კონკურენტისა, რომელიც დათანხმდა დავის მოგვარებაზე 20X1 წლის 1 თებერვალს, იმ დღეს სასამართლომ კონკურენტს დააკისრა მოთხოვნილი თანხების გადახდა. თუმცა, კონკურენტს უფლება აქვს გაასაჩივროს სასამართლოს გადაწყვეტილება უფრო მაღალი ინსტანციის სასამართლოში, და მან მიუთითა, რომ აქვს ასეთი განზრახვა.

მოვლენა - **სასამართლოს გადაწყვეტილება** არის **არამაკორექტირებელი** მოვლენა. კონკურენტის გასაჩივრების უფლება, და ამის განზრახვა მიუთითებს იმაზე, რომ 20X0 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს პრეტენზია კონკურენტის წინააღმდეგ არის ის აქტივი, რომლის ფლობის უფლება გამომდინარეობს გარკვეული მდგომარეობებიდან. მსს-სისთვის

განკუთვნილი ფასს-ის 21.13 განყოფილებაში აღნიშნულია, რომ საწარმომ არ უნდა აღიაროს ზემოხსენებული აქტივი საწარმოს რეალურ აქტივად.

მაგალითი 10. ფაქტები იგივეა, რაც პირველ მაგალითში. თუმცა, დაფარული ხარვეზი აღმოჩენილია 20X6 წლის 31 მარტს, იმის შემდეგ, რაც ნებადართულია 20X5 წლის 31 დეკემბრის ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგების გამოშვება. 20X6 წლის აპრილის თვეში საწარმომ გადაიხადა 200,000 ლარი ვალდებულების მესამე პირისათვის გადასაცემად.

დაფარული ნაკლი არ არის მოვლენა, რომელიც მოხდა საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, რადგან იგი აღმოჩენილია 20X5 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების ნებართვის შემდეგ. 150,000 ლარის ვალდებულება გარანტიის უზრუნველყოფისთვის შეფასებულია და კეთილსინდისიერადაა ასახული საწარმოს 20X5 წლის 31 დეკემბრის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. დამატებითი 50,000 ლარი, რომელიც არ იყო უზრუნველყოფილი 20X5 წლის 31 დეკემბრისთვის, არის ცვლილება ბულალტრულ ჩანაწერებში. იგი აღიარებულია, როგორც ხარჯი მოგება-ზარალის განსაზღვრისას სამი თვის პერიოდის განმავლობაში, რომელიც დასრულდა 20X6 წლის 31 მარტს. ამგვარად იგი შესული იქნება 20X6 წლის ფინანსური ანგარიშგების მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

მოვლენები საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ მოიცავს ყველა შემთხვევას იმ დღემდე, როდესაც გაიცა ნებართვა ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების შესახებ, მაშინაც კი, თუ ეს შემთხვევები მოხდება სხვა შერჩეული ფინანსური ინფორმაციის ზარალის ან მოგების საჯაროდ გამოცხადების შემდეგ³¹.

- **დივიდენდები**

„თუ საწარმო თავისი წილობრივი ინსტრუმენტების მფლობელებისთვის დივიდენდებს გამოაცხადებს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, მან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ეს დივიდენდები არ უნდა აღიაროს ვალდებულების სახით. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დივიდენდის თანხა შეიძლება წარმოდგენილი იყოს როგორც გაუნაწილებელი მოგების შემადგენელი კომპონენტი³².“

მაგალითი 11. 20X1 წლის 1 მარტს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაშვებად. 20X1 წლის 28 თებერვალს საწარმომ განაცხადა 20X0 წლის გაუნაწილებელი მოგებიდან დივიდენდების გაცემის შესახებ, რომელიც შეადგენს 200,000 ლარს.

³¹ მსს ფასს 32 პუნქტი 32.3

³² მსს ფასს 32 პუნქტი 32.8

დივიდენდების გამოცხადება არის საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი **არამაკორექტირებელი** მოვლენა. 20X0 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს არ ჰქონდა დივიდენდის გადახდის ვალდებულება და მაშასადამე, მას არ შეუძლია ვალდებულების აღიარება 20X0 წლის 31 დეკემბერის მდგომარეობით.

მაგალითი 12. 20X1 წლის 1 მარტს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაშვებად. 20X1 წლის 28 თებერვალს საწარმომ თავის აქციონერებს გადაუხადა დივიდენდი 200,000 ლარის ოდენობით 20X0 წლის მოგებიდან. საწარმომ გამოაცხადა ამ დივიდენდის შესახებ 20X0 წლის 31 დეკემბერს.

დივიდენდის გადახდა არ არის მნიშვნელოვანი ვალდებულების 20X0 წლის 31 დეკემბერს არსებობისთვის. 20X0 წლის 31 დეკემბერს საწარმოს ჰქონდა ვალდებულება გადაეხადა დივიდენდი, და მაშასადამე, მან უნდა აღაიროს 200,000 ლარის ოდენობის ვალდებულება ამ დივიდენდებისთვის 20X0 წლის 31 დეკემბერს.

- **განმარტებითი შენიშვნები**

არ არსებობს რაიმე განსაკუთრებული მოთხოვნები მსს ფასს 32-ე განყოფილების მიხედვით მაკორექტირებელი მოვლენების გამჟღავნებასთან დაკავშირებით, რადგან აღიარებული თანხები რეგულირებულია მაკორექტირებელი მოვლენების მოქმედებით.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის თარიღი

32.9. საწარმომ უნდა მიუთითოს თარიღი, რომელზეც გაიცა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა და ნებართვის გამცემი ორგანო. თუ საწარმომ მესაკუთრეებს ან სხვებს აქვთ უფლება შეცვალონ ფინანსური ანგარიშგება მათი გამოცემის შემდეგ, საწარმომ უნდა აღნიშნოს ეს ფაქტიც.

შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვისთვის საჭირო პროცესი განსხვავებული იქნება მენეჯმენტის სტრუქტურის, წესდებით გათვალისწინებული მოთხოვნებისა და პროცედურების მიხედვით, რომელსაც ეფუძნებიან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას და დასრულებისას. მაგალითად, როდესაც საწარმოს მოეთხოვება წარუდგინოს ფინანსური ანგარიშგება დასამტკიცებლად აქციონერებს ამ ფინანსური ანგარიშგების გაცემის შემდეგ, მაშინ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემაზე ნებართვა გაიცემა გამოშვების დღეს, და არა იმ დღეს, როდესაც აქციონერები დაამტკიცებენ ფინანსურ ანგარიშგებას.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები

არამაკორექტირებელი მოვლენების ყოველი კატეგორიისთვის საწარმომ შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ³³:

(ა) მოვლენის შინაარსი, და

(ბ) მისი ფინანსური ეფექტის შეფასება, ან განცხადება იმის თაობაზე, რომ ასეთი შეფასების გაკეთება შეუძლებელია.

32.11 ქვემოთ მოყვანილია საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითები, რომლის შესახებაც ჩვეულებისამებრ წარმოდგენილი უნდა იყოს ინფორმაცია, ანუ გამოვლენილი უნდა იყოს ინფორმაცია, რომელიც ცნობილი გახდება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვამდე:

(ა) მნიშვნელოვან საწარმოთა გაერთიანებები ან მსხვილი შვილობილი საწარმოს გაყიდვა;

(ბ) საქმიანობის შეწყვეტის გეგმის შესახებ განცხადების გაკეთება;

(გ) აქტივების ძირითადი შესყიდვები, აქტივების განკარგვა ან განკარგვის გეგმები, ან ძირითადი აქტივების ექსპროპრიაცია მთავრობის მიერ;

(დ) ძირითადი საწარმოო ქარხნის განადგურება ხანძრის შედეგად;

(ე) მსხვილმასშტაბიანი რესტრუქტურის შეხახებ განცხადების გაკეთება ან დაწყება;

(ვ) საწარმოს ნილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების გამოშვება ან გამოსყიდვა;

(ზ) აქტივების ფასების ან ვალუტის გაცვლითი კურსის უჩვეულოდ დიდი ცვლილებები;

(თ) ცვლილებები საგადასახადო განაკვეთებში ან საგადასახადო კანონმდებლობაში, რომელიც ძალაშია შესული ან გამოცხადებული და გააჩნია მნიშვნელოვანი გავლენა მიმდინარე და სხვადასხვა საგადასახადო აქტივებსა და ვალდებულებებზე;

(ი) მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების დაკისრება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების გამოცემისას;

(კ) არსებითი სასამართლო პროცესის დაწყება, რომლის მიზეზიც გახდა მხოლოდ და მხოლოდ საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ წარმოქმნილი მოვლენები.

მაგალითი 13. 20X1 წლის 1 მარტს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად. 20X0 წლის 31 დეკემბერს სპოტგარიგებების გაცვლითი კურსი იყო 1 აშშ დოლარი = 2 ლარი. 20X0 წლის 31 დეკემბერს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში

³³ მს ფასს 32 პუნქტი 32.10

საწარმომ ალიარა 2,000,000 დოლარის არაჰეჯირებული ვალდებულებები 4,000,000 ლარის ვალდებულებებიდან.

20X1 წლის 1 მარტს გაცვლითი კურსი შეადგენდა 1 აშშ დოლარი = 2,5 ლარი.

ფინანსური ანგარიშგება ნებადართული იყო გამოსაშვებად 20X1 წლის 1 მარტს, როდესაც გაცვლითი კურსი იყო 1 აშშ დოლარი = 2,5 ლარი. გაცვლითი კურსის ცვლილებამ 1 აშშ დოლარი = 2 ლარიდან 20X1 წლის 31 დეკემბერს გაზარდა უცხოური ვალუტით შეფასებული ვალდებულების მოსალოდნელი საანგარიშსწორებო თანხა 1,000,000 ლარით.

მაგალითი 14. 20X1 წლის 28 თებერვალს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X0 წლის ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად.

20X1 წლის 20 თებერვალს ხანძარმა გაანადგურა საწარმოს ერთ-ერთი ქალაქის მწარმოებელი ქარხანა, რომლის მიმდინარე თანხაც საწარმოს 20X0 წლის 31 დეკემბრის ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში შეადგენდა 2,000,000 ლარს.

საწარმოს არა აქვს დაზღვევა ხანძრით მიყენებული ზარალისგან. განადგურებულ ქარხანას არა აქვს რაიმე ღირებულება. იგი ჩანაცვლდება 3,000,000 ლარის საორიენტაციო ღირებულებით.

საწარმო რჩება მოქმედ საწარმოდ.

მაგალითი 15. 20X1 წლის 15 მაისს გაიცა ნებართვა საწარმოს 20X1 წლის 31 მარტს დასრულებული ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად. საწარმოს გააჩნია სამი ძირითადი საწარმოო ხაზი: A, B და C.

20X1 წლის 1 მაისს საწარმომ გამოაცხადა, რომ აპირებს A ხაზის საქმიანობის დახურვას. A ხაზის საქმიანობა არ აკმაყოფილებს კრიტერიუმს, რათა კლასიფიცირებული იყოს, როგორც გაყიდვისთვის გამოსადეგი 20X1 წლის 31 მარტის მდგომარეობით.

განცხადება A ხაზის საქმიანობის დახურვის შესახებ არის **არამაკორექტირებელი** მოვლენა. ეს მდგომარეობა არ არსებობდა 20X1 წლის 31 მარტის ბოლოს. ასეთი არამაკორექტირებელი მოვლენის შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილი უნდა იყოს 20X1 წლის 31 მარტის ფინანსურ ანგარიშგებაში.

• სხვა მნიშვნელოვანი დაშვებები

მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის განკუთვნილი IFRS-ის ტრანზაქციების და მოვლენების მიმართ არსებული მოთხოვნების გამოყენებისას ხშირად გვესაჭიროება ანალიზის გაკეთება. ინფორმაცია მნიშვნელოვანი ანალიზებისა და შეფასების გაურკვევლობის ძირითადი წყაროების შესახებ სასარგებლოა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, საქმიანობისა და ნაღდი ფულის მოძრაობის შეფასებისას. შესაბამისად, 8.6³⁴ განყოფილების მიხედვით, საწარმომ უნდა გამოავლინოს ინფორმა-

³⁴ მსს ფასს 8 „ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები“.

ცია იმ ანალიზის გათვალისწინებით, რომელიც მიღებულია მენეჯმენტის მიერ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების პროცესში, და რომლებსაც ჰქონდათ ყველაზე მნიშვნელოვანი ზემოქმედება ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებულ თანხებზე. გარდა ამისა, 8.7 განყოფილების შესაბამისად, საწარმომ უნდა წარადგინოს ინფორმაცია ძირითადი დაშვებების შესახებ, რომელიც ეხება მომავალს, ასევე მოხსენების დღეს განუსაზღვრელობის შესაფასებლად სხვა ძირითადი წყაროების შესახებ, რომლის გამოც არსებობს არსებითი რისკი შემდეგი ფინანსური წლის განმავლობაში აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულების შესწორების შეტანასთან დაკავშირებით.

საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები

საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ მაკორექტირებელი მოვლენების ასახვისათვის, ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული თანხების კორექტირების განსაზღვრისას ვაწყდებით მცირე სირთულეებს. ასევე ხშირ შემთხვევაში გვხვდება მცირე სირთულეები იმ ფინანსური ეფექტის შეფასებისას, რომელიც წარმოდგენილი უნდა იყოს არამაკორექტირებელი მოვლენებისათვის საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ.

თუმცა, ზოგ შემთხვევაში საჭიროა მნიშვნელოვანი ანალიზის გაკეთება მაკორექტირებელი მოვლენებით გამოწვეული კორექტირების განსაზღვრისთვის და არამაკორექტირებელი მოვლენების ფინანსური ეფექტების შეფასებისთვის. შეფასებასთან დაკავშირებული ეს სირთულეები ზოგადად გამომდინარეობს ძირითადი ელემენტების არასაიმედო შეფასებებისაგან, და არა თვითონ მოვლენიდან. ამის მაგალითად შეგვიძლია მოვიყვანოთ საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები, რომლებიც გავლენას ახდენს რეალური ღირებულების მიხედვით განსაზღვრულ აქტივებზე, როდესაც არ არსებობს აქტიური ბაზარი ასეთი აქტივებისთვის.

ჩვეულებისამებრ, რაც უფრო ნაკლები შუალედია გასული მოვლენასა (საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ) და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვას შორის, მით უფრო მეტია შეფასების განუსაზღვრელობა, განსაკუთრებით არამაკორექტირებელი მოვლენებისთვის. ეს ხდება იმიტომ, რომ გვაქვს ნაკლები დრო მოვლენის საერთო გავლენის თაობაზე მტკიცებულების მოპოვებისთვის.

**კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური
ანგარიშგება**

1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები
2. კონსოლიდაციის პროცედურები
3. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება
4. კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგება
5. პროფორმა ფინანსური ანგარიშგება

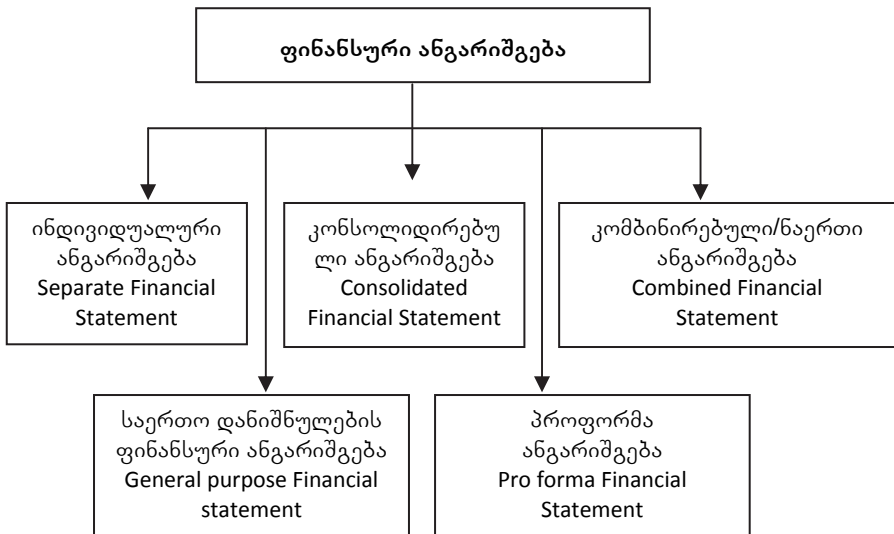
თემაში განხილული კატეგორიები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების კონსოლიდაციის მიზნებისათვის. ეს ცნებებია:

ინდივიდუალური ანგარიშგება - ანგარიშგება, რომელიც წარმოდგენილია სათავო საწარმოს მიერ, მეკავშირე საწარმოს ინვესტორის ან ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ, რომელშიც ინვესტიციები ასახულია კაპიტალში პირდაპირი წილის საფუძველზე და არა ინვესტირებული საწარმოს გამოქვეყნებული შედეგებისა და წმინდა აქტივების საფუძველზე;

კონსოლიდირებული ანგარიშგება - სათავო საწარმოს (დედა-საწარმოს) ანგარიშგება, რომელსაც აქვს კონსოლიდირებული ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულება;

კომბინირებული ანგარიშგება - იმ საწარმოთა ნაერთი ანგარიშგება, რომლებიც არ არიან ერთმანეთთან იურიდიულად დაკავშირებულები და არა აქვთ ერთიანი სათავო საწარმო, მაგრამ ჰყავთ ერთი მესაკუთრე;

პროფორმა ანგარიშგება - ჰიპოთეტური, საწარმოს მიერ მოდელირებული ანგარიშგება, რომლის კონსოლიდაციის პარამეტრებს თვითნებურად ადგენენ.



1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება და სპეციალური დანიშნულების ეკონომიკური სუბიექტები

სათავო საწარმომ, ნებადართული შემთხვევის გარდა, უნდა წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც შვილობილ საწარმოებში განხორციელებული ინვესტიციები იქნება კონსოლიდირებული. კონსოლიდირებული **ფინანსური ანგარიშგება** არის საწარმოთა ჯგუფის ანგარიშგება, წარდგენილი ისე, თითქოს ეს საწარმოები არიან ერთი სამეურნეო (ეკონომიკური) ერთეული. **სათავო საწარმო** არის საწარმო, რომელსაც გააჩნია ერთი ან მეტი შვილობილი საწარმო. **შვილობილი საწარმო** არის საწარმო, რომელსაც აკონტროლებს სათავო საწარმო.

კონტროლი ნიშნავს სხვა საწარმოს ფინანსური და სამეურნეო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, მისი საქმიანობიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით. სტანდარტი განსაზღვრავს კონტროლის არსებობის ნიშნებს.

სათავო საწარმო არ წარადგენს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, თუ:

ა) დაკმაყოფილებულია ორივე შემდეგი პირობა:

i. სათავო საწარმო თვითონ წარმოადგენს სხვა საწარმოს შვილობილ საწარმოს;

ii. საბოლოო სათავო სანარმო (ან რომელიმე შუალედური სათავო სანარმო) ადგენს საერთო დანიშნულების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ფასს-ების სრული ვერსიის, ან ამ ფასს-ის შესაბამისად; ან

ბ) მას არ ჰყავს სხვა შვილობილი სანარმო, გარდა იმისა, რომელიც შეძენილია ერთი წლის განმავლობაში შემდგომი გაყიდვის, ან გასვლის მიზნით. სათავო სანარმომ ასეთი შვილობილი სანარმო უნდა ასახოს:

i. რეალური ღირებულებით, ხოლო რეალური ღირებულების ცვლილება აღიაროს მოგებაში, ან ზარალში, თუ შესაძლებელია აქციების რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება; ან

ii. გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით.

სანარმომ შეიძლება კონკრეტული მიზნების შესასრულებლად შექმნას **სპეციალური დანიშნულების სანარმო**. მაგალითად, სალიზინგო ოპერაციების, სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების შესასრულებლად და ფინანსური აქტივების სეკიურიტიზაციისათვის. ამდგვარი სანარმოები იქმნება კორპორაციის, ტრესტის ან ამხანაგობის ფორმით. ფასს-ი მოითხოვს კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც თავად სანარმოს, ასევე მის მიერ კონტროლირებადი ყველა სპეციალური დანიშნულების სანარმოების ჩართვას.

ეს სანარმოები შესაძლებელია იურიდიულად არ მიეკუთვნებიან ჯგუფს, მაგრამ იმართებიან და არიან ჯგუფის კონტროლის ქვეშ, მოქმედებენ მისი სახელით და მისი ინტერესებით.

2. კონსოლიდაციის პროცედურები

კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადება რეგულირდება მსს ფასს-ის მე-9 განყოფილებით, რომელშიც განსაზღვრულია კონსოლიდაციის პროცედურები. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ითვალისწინებს შემდეგ პროცედურებს:

1. სათავო სანარმოს ბალანსში ასახული „შვილობილ სანარმოში დაბანდებული ინვესტიციების“ მუხლის ჩანაცვლება შვილობილი სანარმოს შესაბამისი წმინდა აქტივებით;

2. შეაფასოს გუდვილი;

3. შეაფასოს არამაკონტროლებელი წილი;

4. განსაზღვროს ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება;

5. მოახდინოს შიდაჯგუფური ნაშთებისა და ოპერაციების ელიმინირება;

6. გამოიყენოს ერთიანი სააღრიცხვო თარიღი;

7. გამოიყენოს ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკა.

✓ **სათავო სანარმოს ბალანსში ასახული „შვილობილ სანარმომში დაბანდებული ინვესტიციების“ მუხლის ჩანაცვლება შვილობილი სანარმოს შესაბამისი წმინდა აქტივებით**

სათავო სანარმოს ბალანსში ასახული „შვილობილ სანარმომში დაბანდებული ინვესტიციების“ მუხლის ჩანაცვლება შვილობილი სანარმოს შესაბამისი წმინდა აქტივებით ითვალისწინებს სათავო და შვილობილი სანარმოს ბალანსის ერთგვაროვანი მუხლების კონსოლიდირება/გაერთიანებას, რისთვისაც სანარმომ:

- გააერთიანოს სათავო და შვილობილი სანარმოების ფინანსური ანგარიშგებები მუხლობრივად, აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების ანალოგიური მუხლების დაჯამებით;
- გამოირიცხოს თითოეულ შვილობილ სანარმომში სათავო სანარმოს მიერ განხორციელებული ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება და სათავო სანარმოს წილი თითოეული შვილობილი სანარმოს საკუთარ კაპიტალში.

მაგალითი 1. შვილობილ სანარმომში ინვესტიციის ელიმინირება შეძენილი შვილობილი სანარმოს წმინდა აქტივებით

A სანარმომ შეიძინა B სანარმო. ქვემოთ ცხრილში მოტანილია A და B სანარმოს მაჩვენებლები შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი).

საბალანსო მუხლები	A სანარმო	B სანარმო
გრძელვადიანი აქტივები	100	40
ინვესტიცია B-ში 100% წილით	30	—
მოკლევადიანი აქტივები	<u>20</u>	<u>10</u>
სულ აქტივები	150	50
სააქციო კაპიტალი	100	30
გაუნაწილებელი მოგება	40	—
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50

კონსოლიდირებული ბალანსის მომზადების პირობა:

- ანგარიშგების თარიღი = შეძენის თარიღს;
- შეძენის წილი = 100%;
- შეძენის ფასი = შეძენილი შვილობილი სანარმოს კაპიტალის რეალურ ღირებულებას.

კონსოლიდაციის მიზნებისათვის გაკეთდება გატარება:

დებეტი - ჩვეულებრივი აქციები 30

კრედიტი - ინვესტიცია B-ში 30

კონსოლიდირებული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი)

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო	კორექტირება		კონსოლი- დაცია
			დებეტი	კრედიტი	
გრძელვადიანი აქტივები	100	40			140
ინვესტიცია B-ში	30	–		30	
მოკლევადიანი აქტივები	<u>20</u>	<u>10</u>			30
სულ აქტივები	150	50			170
სააქციო კაპიტალი	100	30	30		100
გაუნაწილებელი მოგება	40	–			40
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>			30
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50	30	30	170

✓ **გუდვილი**

როდესაც სათავო საწარმო შეძენილ შეიღობილ საწარმოს წმინდა აქტივებში მათ რეალურ ღირებულებაზე მეტს იხდის, წარმოიქმნება გუდვილი. გუდვილი¹ არის საწარმოთა გაერთიანებაში შეძენილი სხვა აქტივებიდან წარმოქმნილი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, რომელთა ცალკე იდენტიფიცირება და აღიარება შეუძლებელია. გუდვილი გაიანგარიშება როგორც სხვაობა შეძენილი საწარმოს ღირებულებასა (გადაცემულ კომპენსაციასა) და ამ საწარმოს იდენტიფიცირებადი აქტივებისა და ვალდებულებების გაერთიანებულ რეალურ ღირებულებას შორის.

მაგალითი 2. გუდვილი და კონსოლიდირებული ბალანსი

A საწარმომ შეიძინა B საწარმო. ცხრილში მოტანილია ბალანსები B საწარმოს შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი).

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო
გრძელვადიანი აქტივები	100	40
ინვესტიცია B-ში	31	–
მოკლევადიანი აქტივები	<u>19</u>	<u>10</u>
სულ აქტივები	150	50
სააქციო კაპიტალი	100	30
გაუნაწილებელი მოგება	40	–
კაპიტალი	<u>140</u>	<u>30</u>
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50

¹ განხილულია თავი 3 „ფინანსური აქტივები“

კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადების პირობა:

- ანგარიშგების თარიღი = შეძენის თარიღს;
- შეძენის წილი = 100%;
- შეძენის ფასი > შეძენილი შვილობილი საწარმოს კაპიტალის რეალურ ღირებულებაზე;
- გუდვილი ამორტიზდება 10 წელიწადში.

გუდვილის გაანგარიშება (ათასი ლარი):

ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში		31
შეძენილი წმინდა აქტივები:		
სააქციო კაპიტალი	30	
გაუნაწილებელი მოგება	0	
სულ	30	
შეძენის წილი (100%)		<u>(30)</u>
გუდვილი		1
გუდვილის ამორტიზაცია (1/10წ.)		<u>(0,1)</u>
გუდვილის საბალანსო ღირებულება		0,9

წარმოქმნილ გუდვილზე კონსოლიდაციის მიზნებისთვის გაკეთდება გატარება (შეძენის თარიღისათვის):

დებეტი - გუდვილი 1,000

დებეტი - სააქციო კაპიტალი 30,000

კრედიტი - ინვესტიციები 31,000

გუდვილის ამორტიზაცია წლის ბოლოსათვის:

დებეტი - გუდვილის ამორტიზაციის ხარჯი 100

კრედიტი - გუდვილი 100

კონსოლიდირებული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი)

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო	კორექტირება		კონსოლიდაცია
			დებეტი	კრედიტი	
გრძელვადიანი აქტივები	100	40			140
ინვესტიცია B-ში	31			31	
გუდვილი			1		1
მოკლევადიანი აქტივები	<u>19</u>	<u>10</u>			29
სულ აქტივები	150	50			170
სააქციო კაპიტალი	100	30	30		100
გაუნაწილებელი მოგება	40				40
სულ კაპიტალი	140	30			139,9
ვალდებულებები	10	<u>20</u>			30
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50	31	31	170

✓ **არამაკონტროლებელი წილი**

შესაძლებელია სათავო სანარმოს სრულად არ ეკუთვნოდეს შვილობილი სანარმოს კაპიტალი, ანუ გარკვეული წილი ეკუთვნოდეს სხვა ინვესტორებს. მის ფასს-ით შვილობილი სანარმოს სააქციო კაპიტალი, რომელიც სათავო სანარმოს არ ეკუთვნის არც პირდაპირ და არც არაპირდაპირ, არის **არამაკონტროლებელი წილი**. არამაკონტროლებელი წილის არსებობა არ აკარგვინებს სათავო სანარმოს კონტროლის უფლებას.

სანარმომ **არამაკონტროლებელი წილი** უნდა ასახოს კონსოლიდირებულ ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში, სათავო სანარმოს მესაკუთრეთა საკუთარი კაპიტალისაგან განცალკევებით. არამაკონტროლებელი წილი წმინდა აქტივებში მოიცავს:

i. არამაკონტროლებელი წილის ოდენობას თავდაპირველი გაერთიანების თარიღისათვის;

ii. გაერთიანების თარიღის შემდეგ სანარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარ ცვლილებებში არამაკონტროლებელი წილის ნაწილს.

სანარმომ მოგებაში ან ზარალში არამაკონტროლებელი წილის კუთვნილი ნაწილი განცალკევებით უნდა წარადგინოს სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. მოგება ან ზარალი და სხვა სრული შემოსავლის თითოეული კომპონენტი განაწილდება სათავო სანარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ წილზე. მთლიანი სრული შემოსავალი სათავო სანარმოს მესაკუთრეებსა და არამაკონტროლებელ წილებს მიეკუთვნება მაშინაც კი, თუ ეს გამოიწვევს არამაკონტროლებელი წილების უარყოფით ნაშთს.

მაგალითი 3. გუდვილი, არამაკონტროლებელი წილი და კონსოლიდირებული ბალანსი

მიმდინარე წლის დასაწყისში A სანარმომ 5,500 ათას ლარად შეიძინა B სანარმოს კაპიტალის 90%. B სანარმოს კაპიტალი ასე გამოიყურება (ათასი ლარი):

კაპიტალი	შეძენის თარიღით 01.01.2016	ანგარიშგების თარიღით 31.12.2016
სააქციო კაპიტალი	2,000	2,000
გაუნაწილებელი მოგება	<u>3,400</u>	<u>4,000</u>
სულ საკუთარი კაპიტალი	5,400	6,000

გუდვილის ამორტიზაციის პერიოდი 5 წელია.

**გუდვილი და არამაკონტროლებელი წილი
31.12. 2016წ. მდგომარეობით (ათასი ლარი)**

ინვესტიციის თვითღირებულება	5,500	
შეძენილი წმინდა აქტივები (5,400 * 90%)	<u>(4,860)</u>	
სათავო სანარმოს გუდვილი		640
გუდვილის ამორტიზაცია: 640/5წ,		<u>(128)</u>
ანგარიშგების თარიღისათვის:		
გუდვილის საბალანსო ღირებულება (640-128)		<u>512</u>
არამაკონტროლებელი წილი (6,000 * 10%)		<u>600</u>

მაგალითი 4. კონსოლიდირებული ანგარიშგება შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი)

ცხრილში წარმოდგენილია სათავო და შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგება შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი):

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო
გრძელვადიანი აქტივები	100	40
ინვესტიცია B-ში	31	—
მოკლევადიანი აქტივები	<u>19</u>	<u>10</u>
სულ აქტივები	150	50
სააქციო კაპიტალი	100	30
გაუნაწილებელი მოგება	40	—
არამაკონტროლებელი წილი	-	-
სულ კაპიტალი	140	30
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50

კონსოლიდირებული ბალანსის მომზადების პირობა:

- ანგარიშგების თარიღი = შეძენის თარიღს;
- შეძენის წილი = 80%;
- არამაკონტროლებელი წილი: $100 - 80 = 20\%$;
- შეძენის ფასი > შეძენილი შვილობილი საწარმოს კაპიტალის რეალურ ღირებულებაზე.

გუდვილისა და არამაკონტროლებელი წილის გაანგარიშება (ათასი ლარი):

ინვესტიცია შვილობილ სანარმოში		31
შეძენილი წმინდა აქტივები:		
სააქციო კაპიტალი	30	
გაუნაწილებელი მოგება	<u>0</u>	
სულ	30	
შეძენის წილი (30*80%)		<u>(24)</u>
გუდვილი		7
არამაკონტროლებელი წილი (30*20%)		6

კონსოლიდაციის მიზნებისათვის გაკეთდება გატარება:

დებეტი - გუდვილი	7
დებეტი - ჩვეულებრივი აქციები	30
კრედიტი - ინვესტიციები	31
კრედიტი - არამაკონტროლებელი წილი	6

არამაკონტროლებელი წილი (ათასი ლარი):

შვილობილი სანარმოს წმინდა აქტივები 30
 არამაკონტროლებელი წილი (30*20%) 6

კონსოლიდირებული ბალანსი შეძენის თარიღისათვის (ათასი ლარი)

ბალანსის მუხლები	A სანარმო	B სანარმო	კორექტირება		კონსოლი- დაცია
			დებეტი	კრედიტი	
გრძელვადიანი აქტივები	100	40			140
ინვესტიცია B-ში	31	–		31	
გუდვილი			7		7
მოკლევადიანი აქტივები	<u>26</u>	<u>10</u>			36
სულ აქტივები	150	50			176
სააქციო კაპიტალი	100	30	30		100
გაუნაწილებელი მოგება	40	–			40
საკუთარი კაპიტალი					140
არამაკონტროლებელი წილი				6	6
სულ კაპიტალი	140	30			146
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>			30
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	50	37	37	176

✓ **ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება და რეზერვები**

კონსოლიდაცია ითვალისწინებს **ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგების გაანგარიშებას**. შვილობილი საწარმოს შექმნის თარიღისათვის არსებულ გაუნაწილებელ მოგებას და რეზერვებს (მაგალითად, გადაფასების) ენოდება „შექენამდელი მოგება“ და „შექენამდელი რეზერვები“. შექმნის თარიღისათვის ხდება მათი კაპიტალიზება, გუდვილის გამოთვლებში მათი გათვალისწინების გზით, ანუ მათი სიდიდე ლეზულობს მონაწილეობას გუდვილის ღირებულების გაანგარიშებაში. სათავო და შვილობილი საწარმოების მიერ ერთად შექმნილ მოგებას და რეზერვებს ენოდება „შექმნის შემდგომი მოგება“ და „შექმნის შემდგომი რეზერვები“, რომელიც ეკუთვნის ჯგუფს მისი წილის პროპორციულად.

კონსოლიდაციის მიზნებისათვის მნიშვნელოვანია „შექენამდელი“ და „შექმნის შემდგომი“ გაუნაწილებელი მოგებისა და რეზერვების ერთმანეთისაგან გამიჯვნა. „შექენამდელი“ ნიშნავს შექმნის თარიღისათვის არსებულს, ხოლო „შექმნის შემდგომი“ ნიშნავს შვილობილი საწარმოს შექმნის შემდეგ ერთობლივად შექმნილს.

ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება არის სათავო საწარმოს გაუნაწილებელი მოგებისა და შვილობილი საწარმოს შექმნის შემდგომი მოგების ჯამი.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოყენებული, სათავო საწარმოსა და მისი შვილობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები მომზადებული უნდა იყოს **ერთი და იმავე საანგარიშგებო თარიღისათვის**.

მაგალითი 5. ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება და კონსოლიდირებული ბალანსი

A საწარმომ 2016 წლის იანვარში შეიძინა B საწარმოს კაპიტალის 80%.

ანგარიშგება 2016 წლის 31 დეკემბრისათვის

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო
გრძელვადიანი აქტივები	88	40
ინვესტიცია B-ში	42	–
მოკლევადიანი აქტივები	20	40
სულ აქტივები	150	80
სააქციო კაპიტალი	100	30
გაუნაწილებელი მოგება: შექმნის დროს	40	20
შექმნის შემდეგ	-	10
სულ კაპიტალი	140	60
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	80

კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადების პირობა:

- ანგარიშგების თარიღი > შეძენის თარიღზე;
- შეძენის წილი = 80%;
- არამაკონტროლებელი წილი = 20%;
- შეძენის ფასი > შეძენილი შვილობილი კომპანიის კაპიტალის რეალურ ღირებულებაზე.

გაანგარიშება 1. გუდვილი (ათასი ლარი):

ინვესტიცია შვილობილ საწარმოში		42
შეძენილი წმინდა აქტივები:		
სააქციო კაპიტალი	30	
გაუნაწილებელი მოგება შეძენამდე	<u>20</u>	
სულ	50	
შეძენის წილი (50%*80)		<u>(40)</u>
გუდვილი		2

გაანგარიშება 2. არამაკონტროლებელი წილი (ათასი ლარი):

შვილობილი საწარმოს წმინდა აქტივები საანგარიშგებო თარიღისათვის: $50 * 20\% = 10$

შვილობილი საწარმოს შეძენის შემდგომი გაუნაწილებელი მოგება: $10 * 20\% = 2$

სულ არამაკონტროლებელი წილი 12

(1) კორექტირება:

ინვესტიციის ელიმინირება (ათასი ლარი):

- დებეტი - გუდვილი 2
- დებეტი - სააქციო კაპიტალი 30
- დებეტი - შვილობილის გაუნაწილებელი მოგება (შეძენის დროს) 20
- კრედიტი - ინვესტიციები 42
- კრედიტი - არამაკონტროლებელი წილი 10

გაანგარიშება 3. ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება

მაჩვენებლები	ათასი ლარი
საწარმო A	40
საწარმო B შეძენის შემდეგი მოგება (10*80%)	<u>8</u>
ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება	48

(2) კორექტირება:

ჯგუფის შექმნის შემდეგი გაუნაწილებელი მოგების განაწილება (ათასი ლარი):

დებეტი - შვილობილის გაუნაწილებელი მოგება (შექმნის შემდეგ) 10	
კრედიტი - გაუნაწილებელი მოგება (ჯგუფის 10 * 80%)	8
კრედიტი - არამაკონტროლებელი წილი (10*20%)	2

კონსოლიდირებული ბალანსი 2016 წლის 31 დეკემბრისათვის

ბალანსის მუხლები	A საწარმო	B საწარმო	კორექტირება		კონსოლი- დაცია
			დებეტი	კრედიტი	
გრძელვადიანი აქტივები	88	40			128
ინვესტიცია B-ში	42	—		42 ⁽¹⁾	0
გუდვილი			2 ⁽¹⁾		2
მოკლევადიანი აქტივები	<u>20</u>	<u>40</u>			60
სულ აქტივები	150	80			190
ჩვეულებრივი აქციები	100	30	30 ⁽¹⁾		100
გაუნაწილებელი მოგება	40			8 ⁽²⁾	48
გაუნაწ. მოგება: შექმნის დროს		20	20 ⁽¹⁾		0
შექმნის შემდეგ		10	10 ⁽²⁾		0
არამაკონტრო- ლებელი წილი				10 ⁽¹⁾	12
				2 ⁽²⁾	
სულ კაპიტალი	140	60			160
ვალდებულებები	<u>10</u>	<u>20</u>			30
კაპიტალი და ვალდებულებები	150	80	62	62	190

✓ შიდაჯგუფური ნაშთებისა და ოპერაციების (არარეალიზებული მოგების) ელიმინირება

შიდაჯგუფური ნაშთები და შიდაჯგუფური ოპერაციები, მათ შორის, შემოსავლები, ხარჯები და დივიდენდები, მთლიანად უნდა გამოირიცხოს. ასევე მთლიანად უნდა გამოირიცხოს შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებული მოგება და ზარალი, რომელიც ასახულია ისეთი აქტივების საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები და ძირითადი საშუალებები.

კონსოლიდირებულ ბალანსში საწარმოთაშორისი ოპერაციებით წარმოქმნილი მუხლები ანულირდება (გამოირიცხება), რათა თავიდან იქ-

ნეს აცილებული ოპერაციების ორმაგად ასახვა. საჭირო ხდება გარკვეული კორექტირება, კერძოდ, უნდა განხორციელდეს შიდაჯგუფური მოგება/ზარალისა და შიდასაანგარიშსწორებო ოპერაციებით წარმოქმნილი მოთხოვნა-ვალდებულებების ანულირება (შიდაჯგუფური ანგარიშსწორებები აისახება, როგორც წესი, დებიტორ-კრედიტორების ანგარიშებზე, ან ე.წ. „მიმდინარე ანგარიშზე“).

• შიდაჯგუფური ვაჭრობა მარაგით და არარეალიზებული მოგება

ჯგუფი განიხილება როგორც ერთი სამეურნეო ერთეული და მის წევრებს შორის ერთმანეთთან სავაჭრო ურთიერთობებით არ შეიძლება წარმოიქმნას მოგება. საკუთარ თავთან ვაჭრობიდან მოგება არ მიიღება, ასეთი მოგება არის არარეალიზებული მოგება. მოგება (ფასნამატი) იქნება რეალიზებული მაშინ, როდესაც ეს ფასნამატი „გავა“ ჯგუფიდან. ამიტომ, როდესაც ჯგუფის ერთი წევრი ჯგუფის მეორე წევრს მიჰყიდის საქონელს და ამ საქონლის ნაწილი წლის ბოლოსათვის ჯერ კიდევ არის მარაგში, ასეთი მარაგი მოიცავს არარეალიზებულ მოგებას. კონსოლიდაციის დროს უნდა მოხდეს მისი ანულირება და მარაგის დაყვანა თვითღირებულებამდე.

ამდენად, შიდაჯგუფური ვაჭრობის შემთხვევაში, კონსოლიდაციის მიზნებისათვის, უნდა განხორციელდეს შემდეგი პროცედურა:

1. განისაზღვროს მარაგის გამყიდველი, ანუ საწარმო რომელთანაც წარმოიქმნა არარეალიზებული მოგება;

2. განისაზღვროს არარეალიზებული მოგების სიდიდე;

3. ჩატარდეს კონსოლიდაციის კორექტირება: არარეალიზებული მოგების სიდიდით შემცირდეს გაუნაწილებელი მოგება და მარაგი, რითაც ანულირდება მოგება და მარაგი დაიყვანება თვითღირებულებამდე.

მაგრამ, კორექტირების წესი დამოკიდებულია იმაზე, ერთი მხრივ – თუ ვინ არის გამყიდველი, და მეორე მხრივ, თუ გამყიდველი შვილობილი საწარმოა – რა წილს ფლობს სათავო საწარმო შვილობილ საწარმოში.

როდესაც გამყიდველი სათავო საწარმოა, მისი მოგება ჩართულია ჯგუფის ანგარიშგებაში და კორექტირებაც (შემცირება) გაუკეთდება მთლიანი ჯგუფის მოგებას და მარაგს გატარებით:

დებეტი – გაუნაწილებელი მოგება (კონსოლიდირებული/ჯგუფის)

კრედიტი – მარაგი (კონსოლიდირებული/ჯგუფის)

როდესაც გამყიდველი შვილობილი საწარმოა და არის მთლიანად ფლობილი, არარეალიზებული მოგება ჩართულია შვილობილი საწარმოს ანგარიშგებაში, რომელიც სრულად უკავშირდება ჯგუფის მოგებას. ამიტომ გაკეთდება იგივე კორექტირება, რაც იმ შემთხვევაში, როდესაც გამყიდველი სათავო საწარმოა, გატარებით:

დებეტი – გაუნაწილებელი მოგება (კონსოლიდირებული/ჯგუფის)
 კრედიტი – მარაგი (კონსოლიდირებული/ჯგუფის)

მაგალითი 6. შიდაჯგუფური ოპერაციები - კონსოლიდირებული მარაგი

სათავო სანარმომ საქონელი მიჰყიდა შვილობილ სანარმოს, რომლის გასაყიდი ფასი 50,000 ლარია და რომელიც მოიცავს 20% ფასნამატს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ამ საქონლის 30% მარაგშია.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საბალანსო მონაცემები ასე გამოიყურება:

(ლარი)		
მაჩვენებლები	სათავო სანარმო	შვილობილი სანარმო
საქონელი	52,200	25,800
გაუნაწილებელი მოგება	245,900	77,300

შვილობილი სანარმოს შექენამდელი მოგება შეადგენს 45,000 ლარს. სათავო სანარმოს წილი შვილობილი სანარმოს კაპიტალში შეადგენს 100%-ს. კონსოლიდირებულ ბალანსში საქონლისა და გაუნაწილებელი მოგების ამსახველი სიდიდე არის:

- არარეალიზებული მოგება: $(50,000 * 30\%) * 20/120 = 2,500$ ლარი.
- შვილობილი სანარმოს შექენის შემდგომი მოგება:
 $77,300 - 45,000 = 32,300$ ლარი.

(ლარი)			
მაჩვენებლები	სათავო სანარმო	შვილობილი სანარმო	კონსოლიდირებული ბალანსი
საქონელი	52,200	25,800	75,500 (52,200 + 25,800 - 2,500)
გაუნაწილებელი მოგება	245,900	77,300	275,700 (245,900 + 32,300 - 2,500)

მაგალითი 7. კონსოლიდირებული მარაგი და გაუნაწილებელი მოგება

შვილობილმა სანარმომ საქონელი მიჰყიდა სათავო სანარმოს, რომლის გასაყიდი ფასია 50,000 ლარი და რომელიც მოიცავს 20% ფასნამატს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ამ საქონლის 30% მარაგშია.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს გაუნაწილებელი მოგება შეადგენს: სათავო სანარმოსი - 245,900 ლარს; შვილობილი სანარმოსი - 77,300 ლარს.

სათავო სანარმო ფლობს შვილობილი სანარმოს 80%. შვილობილი სანარმოს შექენამდელი მოგება შეადგენს 45,000 ლარს.

კონსოლიდირებულ ბალანსში საქონლისა და გაუნაწილებელი მოგების ამსახველი სიდიდე არის:

- არარეალიზებული მოგება: $(50,000 * 30%) * 20/120 = 2,500$ ლარი.
- შვილობილი სანარმოს შექენის შემდგომი მოგება: $(77,300 - 45,000) * 80% = 25,840$ ლარი.

(ლარი)

მაჩვენებლები	სათავო სანარმო	შვილობილი სანარმო	კონსოლიდირებული ბალანსი
საქონელი	52,200	25,800	75,500 (52,200 + 25,800 - 2,500)
გაუნაწილებელი მოგება	245,900	77,300	269,740 245,900 + 25,840 - (2,500 * 80%)

მაგალითი 8. მარაგში არარეალიზებული მოგება, გუდვილის ამორტიზაცია და კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

წარმოდგენილია სათავო და შვილობილი სანარმოების მიმდინარე წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

მიმდინარე წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	სათავო სანარმო	შვილობილი სანარმო
ამონაგები	1,200	800
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(500)	(400)
საერთო მოგება	700	400
კომერციული ხარჯები	(200)	(90)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(100)	(50)
მოგება დაბეგვრამდე	400	260
მოგების გადასახადი	(60)	(40)
წმინდა მოგება	340	220

დამატებითი ინფორმაცია:

1. სათავო სანარმოს წილი შვილობილი სანარმოს კაპიტალში შეადგენს 90%;

2. სათავო სანარმომ შვილობილ სანარმოს მიჰყიდა საქონელი 180 ათას ლარად, წლის ბოლოსათვის ამ საქონლის ნახევარი მარაგშია;

3. სათავო სანარმო ყიდის თავის საქონელს 20%-ნი ფასნამატით; მოვამზადოთ მიმდინარე წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება.

გაანგარიშება 1. მარაგში არარეალიზებული მოგება:

$$(180 * 1/2) * 20/120 = 15 \text{ ათასი ლარი}$$

გაანგარიშება 2. არამაკონტროლებელი წილი:

$$220 * 10\% = 22 \text{ ათასი ლარი.}$$

მიმდინარე წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ათასი ლარი)

ამონაგები (1,200 + 800 - 180)	1,820
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (500 + 400 - 180 + 15)	<u>(735)</u>
საერთო მოგება	1,085
კომერციული ხარჯები (200 + 90)	<u>(290)</u>
ადმინისტრაციული ხარჯები (100 + 50)	<u>(150)</u>
მოგება დაბეგვრამდე	<u>645</u>
მოგების გადასახადი (60 + 40)	<u>(100)</u>
საანგარიშგებო წლის მოგება	545
მოგება მისაკუთვნიებული:	
სათავო სანარმოს მესაკუთრეებზე	491
არამაკონტროლებელ წილზე	54

მაგალითი 9. კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

მიმდინარე წლის დასაწყისში A სანარმომ შეიძინა B სანარმოს კაპიტალის 90%. სანარმოთა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ათასი ლარი):

წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	A	B
ამონაგები	9,200	1,990
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	<u>(7,000)</u>	<u>(800)</u>
საერთო მოგება	2,200	1,190
შეიღობილი სანარმოდან მიღებული დივიდენდები	250	
საოპერაციო ხარჯები	<u>(300)</u>	<u>(220)</u>
მოგება დაბეგვრამდე	2,150	<u>970</u>
მოგების გადასახადი	<u>(300)</u>	<u>(120)</u>
წმინდა მოგება დივიდენდების გადახდამდე	1,850	850
გადახდილი დივიდენდები	0	<u>(250)</u>
წმინდა მოგება დივიდენდების გადახდის შემდეგ	1,850	600

დამატებითი ინფორმაცია:

1. B სანარმოს აქტივების რეალური ღირებულების დადგენისას აღმოჩნდა, რომ დანადგარის რეალური ღირებულება 40 ათასი ლარით აღემატება საბალანსო ღირებულებას. გადანყვიტეს, რომ ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ მოეხდინათ ჩარხების აფასების ასახვა, რომელთა გამოყენების ვადა განისაზღვრა 8 წლით.

2. სათავო სანარმომ შვილობილ სანარმოზე გაყიდა 65,000 ლარის საქონელი 30%-იანი ფასნამაგით. ამ საქონლის მეხუთედი ნაწილი გაუყიდავი დარჩა მარაგში.

კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მოსამზადებლად საჭიროა შემდეგი კორექტირებებისა და გაანგარიშებების გაკეთება:

კორექტირება 1. შიდაჯგუფური ოპერაციის ანუღირება - მიღებული და გადახდილი დივიდენდები (ათასი ლარი):

- დებეტი - გადახდილი დივიდენდები (B სანარმო) 250
- კრედიტი - მიღებული დივიდენდები (A სანარმო) 250

კორექტირება 2. მარაგის შიდაჯგუფური ვაჭრობის ანუღირება (ათასი ლარი):

მარაგის შიდაჯგუფურმა ვაჭრობამ შეადგინა 65 ათასი ლარი, მისი ანუღირება ნიშნავს ამონაგებისა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების შემცირებას და ჯგუფის კონსოლიდირებულ მოგება-ზარალში აისახება გატარებით:

- დებეტი – ამონაგები 65,000
- კრედიტი – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 65,000

გაანგარიშება 1. ამონაგები (ათასი ლარი):

A სანარმო	9,200
B სანარმო	1,990
ამონაგები შიდაჯგუფური რეალიზაციიდან	(65)
	11,125

კორექტირება 3. მარაგში არარეალიზებული მოგების ელიმინირება (ათასი ლარი):

არარეალიზებული მოგება მარაგში შეადგენს 3 ათას ლარს $\{(65 * 1/5) * 30/130\}$, ამ თანხით უნდა შემცირდეს ჯგუფის გაუნაწილებელი მოგება და საბოლოო მარაგი. ეს კორექტირება ჯგუფის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აისახება გატარებით (ლარი):

დებეტი – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 3,000
 კრედიტი – მარაგი 3,000
 თავის მხრივ, მარაგის საბოლოო ნაშთის შემცირება გავლენას ახდენს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე – **ზრდის მას.**

კორექტირება 4. დანადგარის ცვეთის კორექტირება (ათასი ლარი):

დანადგარის აფასებული ღირებულებიდან დამატებითი ცვეთის დარიცხვა შეადგენს 5 ათას ლარს (40/86.), რაც აისახება ჯგუფის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში გატარებით:

დებეტი – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 5,000
 კრედიტი – დაგროვილი ცვეთა 5,000

გაანგარიშება 2. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (ათასი ლარი):

A სანარმოს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	7,000
B სანარმოს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	800
მარაგის შიდაჯგუფური რეალიზაციის ელიმინირება (კორ.2)	(65)
მარაგში არარეალიზებული მოგების ელიმინირება (კორ.3)	3
დანადგარის აფასებული ღირებულებიდან დამატებითი ცვეთის დარიცხვა (კორ.4)	5
კორექტირებული რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	7,743

გაანგარიშება 3. არამაკონტროლებელი წილი (ათასი ლარი):

B სანარმოს პერიოდის წმინდა მოგება	850
არამაკონტროლებელი წილი (850 * 10%)	85

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების კონსოლიდაცია (ათასი ლარი)

მუხლები	A	B	კორექტირება	ჯგუფი
ამონაგები	9,200	1,990	-65 ⁽²⁾	11,125
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	-7,000	-800	65 ⁽²⁾	-7,735
მარაგში არარეალიზებული მოგება			-3 ⁽³⁾	-3
დამატებითი ცვეთა			-5 ⁽⁴⁾	-5
მიღებული დივიდენდები	250		-250 ⁽¹⁾	0
საოპერაციო ხარჯები	-300	-220		-520
მოგება დაბეგვრამდე	1,897	965		2,862
მოგების გადასახადი	-300	-120		(420)
გადახდილი დივიდენდები		-250	250	0
წმინდა მოგება	1,597	845		2,442

წლის კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება (ათასი ლარი)

ამონაგები (გ.1)	11,125
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (გ.2)	<u>(7,743)</u>
საერთო მოგება	3,382
საოპერაციო ხარჯები (300+200)	(520)
მოგება დაბეგვრამდე	<u>2,862</u>
მოგების გადასახადი (300 + 120)	(420)
პერიოდის მოგება	2,442
მოგება მისაკუთვნიებელი:	
არამაკონტროლებელ წილზე (გ.3)	85
სათავო საწარმოს აქციონერებზე (2,442 - 85)	2,357

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით, ანალოგიური ოპერაციებისა და ერთსა და იმავე ვითარებაში მომხდარი სხვა მოვლენების მიმართ.

3. ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება

სათავო საწარმოები, რომლებიც განთავისუფლებულნი არიან კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისაგან, ამზადებენ მხოლოდ ერთ ფინანსურ ანგარიშგებას - ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას. ანგარიშგება მზადდება კონსოლიდაციის პროცედურების გარეშე, სადაც ინვესტიციები შვილობილ საწარმოებში აისახება ბალანსში ანალოგიური სახელწოდების მუხლით ან თვითღირებულებით, ან რეალური ღირებულებით მოგება-ზარალში ასახვით, ხოლო შემოსავლი მიღებული დივიდენდების სახით აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ანალოგიურად აისახება ინვესტიციები მეკავშირე და ერთობლივ საწარმოებში.

ამდენად, მსს ფასს-ით საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება, რომელსაც არა ჰყავს შვილობილი საწარმო, არ მიიჩნევა ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებად. აქედან გამომდინარე, საწარმო, რომელიც არ არის სათავო საწარმო, მაგრამ არის ინვესტორი მეკავშირე საწარმოში, ან ფლობს სრულუფლებიანი მონაწილის წილს ერთობლივ საქმიანობაში, ინვესტიციებს ასახავს ან გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით, ან რეალური ღირებულებით, ან კაპიტალ-მეთოდით. ფასს-ი ასე განმარტავს **ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის:** „ანგარიშგება, რომელიც წარმოდგენილია სათავო საწარმოს მიერ, მეკავშირე საწარმოს ინვესტორის ან ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოს სრულუფლებიანი მონაწილის მიერ, რომელშიც ინვესტიციები

ასახულია კაპიტალში პირდაპირი წილის საფძველზე და არა ინვესტირებული საწარმოს გამოქვეყნებული შედეგებისა და წმინდა აქტივების საფუძველზე“ (ტერმინების ლექსიკონი).

4. კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგება

კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ერთი კონტროლის ქვეშ მყოფი ორი ან მეტი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ერთი კომპლექტი. ეს არის იმ საწარმოთა ნაერთი ანგარიშგება, რომლებიც არ არიან ერთმანეთთან იურიდიულად დაკავშირებულები (ე.წ. „არაფორმალური ჰოლდინგი“), მაგრამ ჰყავთ ერთი მესაკუთრე, ანუ არიან ერთი კონტროლის ქვეშ. სხვაგვარად, ეს არის იმ პირთა ანგარიშგება, რომლებიც არ არსებობენ როგორც „ერთიანი სამეურნეო სუბიექტი“.

კომბინირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია სხვადასხვა შვილობილი საწარმოების ფინანსური შედეგები, როგორც ერთი სათავაო საწარმოს ანგარიშგება, რომელშიც არ არის აგრეგირებული თავად მკონტროლებელი - ინვესტორი.¹ ამ ერთიან ანგარიშგებაში (კომპლექტში) ცალ-ცალკეა წარდგენილი დამოუკიდებელი საწარმოების ანგარიშგება, რაც იძლევა ყოველი მათგანის განცალკევებულად შეფასების საშუალებას, ხოლო კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აგრეგირებულია სათავო საწარმოს საკუთარ ანგარიშგებაში მისი და შვილობილი საწარმოების ფინანსური შედეგები. ეს იძლევა მთლიანად ჯგუფის და არა ცალკეული საწარმოების ფინანსური მდგომარეობის შეფასების საშუალებას.

საწარმოები ამ ანგარიშგებას ადგენენ საჭიროებისამებრ, მაგალითად საწარმოთა შერწყმის გარიგებამდე მათი კონსოლიდირებული ანგარიშგების წინასწარი შეფასებისათვის, ან მთლიანად მესაკუთრის ჯგუფის ეფექტიანობის შესაფასებლად და პროგნოზირებისათვის. უნდა აღინიშნოს, რომ კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგება არ არის ჯგუფის კონსოლიდირებული ანგარიშგება იმ გაგებით, რაც აღწერილია ფასს 10 „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“, რის გამოც ის ვერ დააკმაყოფილებს ბირჟის მოთხოვნებს.

საწარმოს შეუძლია თვითონ გადაწყვიტოს, რომელი საწარმოების კომბინირება (კონსოლიდაცია) მოახდინოს ინვესტორის ერთიანი კონტროლის ქვეშ და რომლებისა - არა, ანუ თავად ადგენს კონსოლიდაციის პერიმეტრებს.

როდესაც კომპანიას აქვს რთული და არც თუ ისეთი გამჭვირვალე სტრუქტურა, მისი შედეგების არსებითად/ობიექტურად ასახვა უფრო უკეთესად არის შესაძლებელი კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგებით, ვიდრე კონსოლიდირებული ანგარიშგებით. ეს დაკავშირებულია იმასთან,

რომ ჯგუფის გარკვეული სანარმოების ჩართვა კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში შეუძლებელია იმის გამო, რომ ზოგიერთი მათგანი ეკუთვნის არა ჯგუფს, არამედ მის მესაკუთრეს, როგორც ფიზიკურ პირს. ასეთი სანარმოები ვერ იქნებიან ჩართულნი კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რაც მნიშვნელოვნად ამცირებს და არ იძლევა სრულ სურათს ჯგუფის ფინანსური შედეგებისა და მდგომარეობის შესახებ.

მსს ფასს-ი არ მოითხოვს კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგების სავალდებულოდ შედგენას, მაგრამ მოიცავს ამ ანგარიშგების კონსოლიდაციის ძირითად პრინციპებს (მსს ფასს-ის მუხლი 9.28-9.29). კომბინირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას კონსოლიდაციის პერიმეტრში შემავალი სანარმოთა აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის მუხლები ჯამდება, ხოლო მათ შორის არსებული ურთიერთანგარიშსწორებები და ოპერაციები ელიმინირდება. კაპიტალისა და ინვესტიციების მუხლები არ ელიმინირდება, როგორც ეს მოითხოვება კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დროს, ვინაიდან კონსოლიდაციაში ჩართულ სანარმოთა შორის არ არსებობს სათავო-შვილობილი ურთიერთობები და მათ აერთიანებს ის, რომ ისინი არიან ერთი ფიზიკური პირის, ან პირთა ჯგუფის საკუთრებაში.

მოთხოვნები:

- შიდაჯგუფური ოპერაციების შედეგებისა (შემოსავლები და ხარჯები) და მათი ნაშთების (დებიტორული და კრედიტორული დავალიანება) ელიმინირება;
- შიდაჯგუფური რეალიზაციით აქტივებში აღიარებული არარეალიზებული მოგების ელიმინირება;
- ერთნაირი საანგარიშგებო თარიღი;
- მსგავსი მოვლენებისა და ოპერაციებისათვის ერთნაირი სააღრიცხვი პოლიტიკის გამოყენება;
- გამნარტებითი შენიშვნები.

ამდენად, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მზადდება მაშინ, როდესაც არსებობს ერთიანი სათავო სანარმო - იურიდიული პირი, რომელიც აკონტროლებს ჯგუფის სხვა სანარმოებს. კომბინირებული ანგარიშგება მზადდება მაშინ, როდესაც არ არსებობს ასეთი ერთიანი სათავო სანარმო და ჯგუფს არა აქვს ტრადიციული ჰოლდინგის სტრუქტურა. მიჩნეულია, რომ **ძირითადი განსხვავება** კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და კომბინირებულ ანგარიშგებას შორის მდგომარეობს იმაში, რომ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ სათავო სანარმოს კაპიტალი, ხოლო კომბინირებულში - კომბინაციაში მონაწილე სანარმოთა კაპიტალთა ჯამი.

მაგალითი. კაპიტალის ასახვა კონსოლიდირებულ და კომბინირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში

კომპანია T, რომლის სანესდებო კაპიტალი 20 მლნ.ლარია, 100%-ით ფლობს N კომპანიას, რომლის სანესდებო კაპიტალი 15 მლნ.ლარია. ინვესტიციის თვითღირებულება 15 მლნ.ლარია.

კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ კომპანია T-ს სანესდებო კაპიტალი - 20 მლნ.ლარი, ხოლო ინვესტიცია N კომპანიაში და მისი კაპიტალი ელიმინირდება.

კომბინირებულ ანგარიშგებაში აისახება სანესდებო კაპიტალი T კომპანიის - 20 მლნ.ლარი და N კომპანიის - 15 მლნ.ლარი, სულ სანესდებო კაპიტალი 35 მლნ.ლარი.

5. პროფორმა ფინანსური ანგარიშგება

ბიზნესის პერსპექტივების შესაფასებლად (მაგალითად, ბიზნესის გაერთიანება ან რესტრუქტურისაცია) და სათანადო პროგნოზებისათვის საჭიროა მომავალში მოსალოდნელი მოვლენების ანალიზი. ამ მიზნით საწარმოები ადგენენ პროფორმა ანგარიშგებას. **პროფორმა ანგარიშგება** (ლათ. pro forma - ფორმალური) არის პირობითი ანგარიშგება¹ - მოდელირებული, საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგება დროის გარკვეული მომენტისათვის. მაგალითად, კორპორაციას სჭირდება დაფინანსების სამი სხვადასხვა ვარიანტის ეფექტის შეფასება, რისთვისაც ახდენს ფინანსური ანგარიშგების პროექტირებას². ეს ანგარიშგება ძირითადად ემსახურება საწარმოს როგორც შიდა მიზნებს - მესაკუთრეებს და მენეჯმენტს დაგეგმვასა და კონტროლისათვის, ასევე გარე მომხმარებლებს - პოტენციურ ინვესტორებს, კრედიტორებს, საინვესტიციო ანალიტიკოსებს.

საპროგნოზო ფინანსური ანგარიშგება ეფუძნება გარკვეულ წინადადეგებს ან ჰიპოტეტურ პირობებს, რომელიც იყო წარსულში ან იქნება მომავალში. მიღებული ინფორმაცია უნდა ასახავდეს ვითარებას იმისა, თუ რა იქნება ფირმის ფინანსური მდგომარეობა, თუ არსებული ტენდენციები იქნება შენარჩუნებული ან ზოგიერთი მოსაზრებები სწორი. ამდენად, პროფორმა ანგარიშგება გამოიყენება სცენარების „რა იქნება, რომ“ შესაფასებლად, ბიზნეს-გეგმებისა, დაფინანსებისა და ფულადი სახსრების მოთხოვნების წინადადეგების შემუშავებისას¹.

პროფორმა ანგარიშგებაში ასახული მაჩვენებლები ეფუძნება ხელმძღვანელობის ბიზნეს-პირობების დაშვებებს და პროგნოზებს, რომელიც შესაძლებელია არსებითად განსხვავდებოდეს ფაქტიური მდგომარეობისაგან.

¹ Pro Forma Statement. <http://www.businessdictionary.com/definition/pro-forma-statement.html>

მარეობებისაგან და რეტროსპექტივაში აღმოჩნდეს საკმაოდ არაზუსტი². აღიარებულია, რომ პროფორმაში ცდილობენ ბიზნესის უფრო წარმატებულად ასახვას, ვიდრე ეს არის სინამდვილეში. ამდენად, პროფორმა ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია შესაძლებელია არ შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების მოთხოვნებს (IFRS, GAAP), მაშინ როდესაც ინფორმაციის მომხმარებლებს ესაჭიროებათ დასაბუთებული, ობიექტური და საიმედო ინფორმაცია. ამის გამო, აშშ საზოგადოებრივი ბუღალტერთა დიპლომირებული ინსტიტუტი (AICPA) და ფასიანი ქაღალდების ბირჟების კომისია (SEC) მოითხოვს პროფორმა ანგარიშგების წარდგენას სტანდარტული ფორ-მატით, რისთვისაც დაწესდა ანგარიშგების კორექტირების ახალი მოთხოვნები/წესები, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ინფორმაციის მომხმარებლის შეცდომაში შეყვანის საშიშროება, ასევე ემიტენტს მოეთხოვება მოახდინოს მაქსიმალურად შესაძარისი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც დაეფუძნება აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს (GAAP)³.

² What are pro forma financial statements? <http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-are-pro-forma-financial-statements.html>

³ Pro Forma Statements. <http://www.inc.com/encyclopedia/pro-forma-statements.html> 1-i,

ლიტერატურა:

ნორმატიული აქტები:

1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები მცირე და საშუალო საწარმოებისათვის (მსს ფასს). 2009.
2. საქართველოს მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების სტრატეგია 2016-2020 წლებისთვის. /www.google.ge/webhp?source=search
3. საქსტატის მასალები. 2016წ.

სამეცნიერო ლიტერატურა:

4. ო.გოგიაშვილი. მცირე და საშუალო ბიზნესის პრობლემები და მათი გადაჭრის გზები საქართველოში. დისერტაცია. ქუთაისი, 2013.
5. ევროკომისია 2010: დიალოგი „მცირე და საშუალო მენარმეობის პოლიტიკაზე“ აღმოსავლეთ პარტნიორობის მრავალმხრივი ფორმატის ფარგლებში (Dialogue on «SME Policy» with regard to the multilateral framework of the Eastern Partnership)
6. ბ. კობერიძე. მცირე და საშუალო მენარმეობის განვითარების ინსტიტუციური მიმართულებები საქართველოში და ევროკავშირთან ინტერნაციონალიზაციის წინააღმდეგობები. 2015.
7. მენარმეობა საქართველოში. საქართველოს სტატისტიკის ეროვნული სამსახური. 2015.
8. მცირე და საშუალო ბიზნესის განვითარების ხელშეწყობი პოლიტიკა საქართველოში. აღმოსავლეთის პარტნიორობის სამოქალაქო საზოგადოების ფორუმის საქართველოს ეროვნული პლატფორმა. დოკუმენტი მომზადებულია ევროკავშირის მიერ დაფინანსებული პროექტის ფარგლებში.
9. საქართველოს სტატისტიკური წელიწდეული 2015.
10. დ.ჯაფარიძე. საქართველოში მცირე ბიზნესის ხელშეწყობის პოლიტიკის ანალიზი. 2012.
11. Applying IFRS for SMEs, Bruce Mackenzie, Allan Lombard, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana, Raymond Chamboko. ISBN-13: 978-0470603376; ISBN-10: 0470603372, 1st Edition. 2011. Canada.
12. 2015 Amendments to the IFRS® for SMEs. May 2015. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS20SMEs>
13. BDO. IFRS FOR SMES AT A GLANCE. As at 1 January 2015. p.25.
14. Ernst &Yang . IFRS for small and medium-sized entities. A comparison with IFRS — the basics. April 2010. p.28 -33. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_for_SMEs_Comparison/\\$FILE/IFRS_for_SMEs](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_for_SMEs_Comparison/$FILE/IFRS_for_SMEs)
15. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs).2009. 2.13. <http://go.iasb.org/IFRSforSMEs>
16. Ernst &Yang . SEC Financial Reporting Series. Pro forma financial information A guide for applying Article 11 of Regulation S-X September 2015.

17. Conceptual Framework for Financial Reporting. International Accounting Standards Board. September 2010 . QC35-39. <http://www.ifrs.org/News/>
18. Madura J., Introduction To Business. Fourth Edition, 2007.
19. Module 1 – Small and Medium-sized Entities. IFRS Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs.p.9. <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents>
20. Module 9 – Consolidated and Separate Financial Statements . IFRS foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs. p.7.
21. Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. Comments to be received by 3 March 2014. October 2013.
22. Pro Forma Statement. <http://www.businessdictionary.com/definition/pro-forma-statement.html>
23. Pro Forma Statement. <http://www.inc.com/encyclopedia/pro-forma-statements.html> 1-
24. PWC. IFRS for small and medium-sized entities. Pocket guide 2009. p.16. <https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/ifrssme09.pdf>
25. What are pro forma financial statements? <http://www.accountingcoach.com/blog/pro-forma-financial-statements>
<http://www.investopedia.com/terms/p/proforma.asp>
26. А. Выручаева. Комбинированная отчетность: составляем отчет по МСФО. <http://aktbuh.ru/msfo/uchet-i-otchetnost/kombinirovannaya-otchetnost-sostavlyаем-otchet-po-msfo>
27. Горбань О.П. Роль малого бизнеса в рыночной экономике. http://www.mstu.-edu.ru/science/conferences/11ntk/materials/section8/section8_24.html
28. Кайгородцев А.. Роль малого и среднего бизнеса в экономике Казахстана. <http://group-global.org/ru/publication/15902-rol-malogo-i-srednego-biznesa-v-ekonomicheskoy-modernizacii-kazahstana>
29. А. Кисилев. Как составить комбинированную финансовую отчетность. Журнал "МСФО на практике". <http://archive.ec/InhcX>
30. Курс предпринимательства. Под ред. проф. В.Я.Горфинкеля, проф. В.А.Швандара. <http://www.bibliotekar.ru/biznes-39/36.htm>
31. Малый и средний бизнес в экономике США. 4 Июнь 2012. <http://ukrbusiness.-com.ua/spravka>
32. Малый и средний бизнес: секрет успешного стартапа. http://forbes.kz/-process/businessmen/malyiy_i_sredniy_biznes_sekret_uspeshnogo_startapa
33. С. Модеров.Новый стандарт МСФО для малых и средних предприятий (МСФО для малого и среднего бизнеса). <http://ifrs-audit.ru/?p=182>
34. Нурмухаметов А. В. Значение малого и среднего бизнеса в экономике страны [Текст] // Актуальные вопросы экономических наук: материалы III междунар. науч. конф. (г. Уфа, июнь 2014 г.).
35. Трифонов Е.В. Развитие малого и среднего бизнеса – основа демократизации собственности. Журнал «Российское предпринимательство» № 1 (199) за 2012 год, <http://www.creativeconomy.ru/articles/16887/>

36. Учёт и отчётность в малом бизнесе, Т. Беликова. Москва. 2016.
37. Электронный журнал МСФО на практике, **Ольга Редько** АССА, МВА, независимый эксперт по аудиту и МСФО-2016

ინტერნეტრესურსები:

38. <http://www.finetchet.ru/standard>
39. <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/ifrs/ifrs-for-smes>
40. <http://www.ifrs.org/ifrs-for-smes/pages/ifrs-for-smes.aspx>
41. http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf
42. <https://store.lexisnexis.com/404-product-not-found>
43. <https://www.acowtancy.com/textbook/acca-p2/c11-smes/ifrs-for-sme-introduction/notes>
44. <https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/ifrssme09.pdf>
45. [http://www.ey.com/publication/vwlusssets/ifrs_for_smes_comparison/\\$file/ifrs_for_smes_comparison.pdf](http://www.ey.com/publication/vwlusssets/ifrs_for_smes_comparison/$file/ifrs_for_smes_comparison.pdf)
46. <http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/ifrssme09.pdf>
47. <http://www.pkf.com/media/1395484/ifrs%20for%20sme%20brochure.pdf>
48. <http://training.pwc.ru/upload/iblock/008/%D0%A3%D1%87%D0%B5%D0%B1%D0%BD%D0%BE%D0%B5%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%BE%D0%B1%D0%B8%D0%B5%20ACCA%20%D0%94%D0%B8%D0%BF%D0%98%D0%A4%D0%A0%202016.pdf>
49. http://gaap.ru/articles/MSFO_dlya_srednego_biznesa
50. http://www.ifrs.com/overview/IFRS_SMES/IFRS_SMES_FAQ.html
51. http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/smb/companion-guide-for-not-for-profits.pdf

წიგნი გამოსცა თსუ გამომცემლობამ

გამოცემაზე მუშაობდა ნათია დვალი

0179 თბილისი, ილია ჭავჭავაძის გამზირი 14

14 Ilia Tchavtchavadze Avenue, Tbilisi 0179

Tel 995 (32) 225 14 32

www.press.tsu.edu.ge