

დავით ჯალაღონია

ბუნალტრული
ღრიცხვა
სამართაუმორისო
სტანდარტებით

ნაწილი I

დავით ჯალაღონია

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ბიზნესის ადმინისტრირების სკოლა

ბუღალტრული აღრიცხვა სამართაშორისო სტანდარტებით

ნაწილი I

რეკომენდებულია სახელმძღვანელოდ სოხუმის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის საბჭოს
2010 წლის 25 ნოემბრის № 3 საოქმო და SBA
(ბიზნესის ადმინისტრირების სკოლა) სასწავლო-მეთოდური საბჭოს
2010 წლის 3 დეკემბრის № 1 საოქმო გადაწყვეტილებებით



თბილისი
2011

SBA

დავით ჯალაღონია – ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით, ნაწილი I, საგამომცემლო სახლი „ინოვაცია“, თბილისი, 2011 წელი, 335 გვ.

წარმოდგენილი სახელმძღვანელო დამუშავებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ქვეყნის შიგნით მისი მარეგულიერებელი ნორმატიული აქტების გათვალისწინებით. დასაწყისშივე, ავტორის მიერ გამოკვეთილია ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანი და ობიექტი. შემდეგ, ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით გადმოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი საკვანძო საკითხები, როგორცაა: ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კონცეპტუალური საფუძვლები, პირველადი აღრიცხვის ორგანიზების აუცილებლობა, ბუღალტრული ბალანსის სტრუქტურა, ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია და მნიშვნელობა, ორმაგი ჩაწერის წესი და ა.შ. განსაკუთრებით ყურადსაღებია წიგნის ფინალური ნაწილი, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიაზე დაყრდნობით, პრაქტიკულ მაგალითზე დამუშავებულია და შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების ყველა დოკუმენტი.

ვფიქრობთ, რომ აღნიშნული სახელმძღვანელო ერთნაირად მნიშვნელოვანი იქნება, როგორც სტუდენტებისთვის, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებით დაინტერესებულ მკითხველთა ფართო წრისათვის.

სამეცნიერო რედაქტორი: **იაშა მესხია**, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, თსუ სრული პროფესორი

რეცენზენტები: **ზურაბ ლიპარტია**, ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის სრული პროფესორი
ნანული დიმციეშვილი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი
იური პაპასქუა, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, პროფესორი

ISBN -978-9941-9177-4-5

სარჩევი

თემა 1. შესავალი ბუღალტრულ აღრიცხვაში

1.1.	რატომასა საჭირო ბუღალტრული აღრიცხვა?.....	9
1.2.	სამეურნეო აღრიცხვის არსი.....	11
1.3.	სამეურნეო აღრიცხვაში გამოყენებული საზომი ერთეულები.....	13
1.4.	სამეურნეო აღრიცხვის სახეები.....	14
1.5.	სამეურნეო ურთიერთობებში მონაწილე სუბიექტები და მათი სამართლებრივი სტატუსი.....	23
1.6.	ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები და ამოცანები.....	30
1.7.	ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოშობა და განვითარება.....	31

თემა 2. ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი და ობიექტი

2.1.	ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანი.....	36
2.2.	ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის ობიექტი.....	37
2.2.1.	სამეურნეო საშუალებები.....	38
2.2.2.	სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები.....	44
2.2.3.	სამეურნეო პროცესი.....	49
2.2.4.	ფინანსური შედეგი.....	53
2.3.	ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები.....	54

თემა 3. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი და მისი ელემენტები

3.1.	ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი.....	56
3.2.	ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები.....	57
3.2.1.	დოკუმენტაცია.....	57
3.2.2.	ინვენტარიზაცია.....	59
3.2.3.	შეფასება.....	60
3.2.4.	კალკულაცია.....	64
3.2.5.	ბუღალტრული ანგარიშები.....	66
3.2.6.	ორმაგი ჩაწერის წესი.....	68

3.2.7. ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება.....71

თემა 4. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

4.1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების არსი.....74

4.2. ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების პრინციპები.....79

4.3. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები და მათი შეფასება...85

4.4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა.....87

4.5. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ძირითადი დაშვებები.....88

4.6. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები.....90

4.7. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.....93

თემა 5. პირველადი აღრიცხვა

5.1. პირველადი აღრიცხვის არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები.....95

5.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია.....97

5.3. პირველადი დოკუმენტების წინაშე წაყენებული მოთხოვნები.....100

5.4. დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია.....102

5.5. ინვენტარიზაციის არსი, სახეები და ჩატარების წესი.....104

თემა 6. ბუღალტრული ბალანსი

6.1. ბუღალტრული ბალანსის არსი და სტრუქტურა.....109

6.2. ტიპიური ცვლილებები ბალანსში.....126

თავი 7. ბუღალტრული ანგარიშები

7.1. ბუღალტრული ანგარიშების არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები.....131

7.2. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია.....135

7.2.1. ბუღალტრული ანგარიშგების კლასიფიკაცია ინფორმაციის განზოგადების ხარისხის მიხედვით.....135

7.2.2.	ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით.....	137
7.2.3.	ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ფინანსური ანგარიშებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით.....	138
7.2.4.	ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით.....	141
7.2.4.1.	ძირითადი ანგარიშები.....	141
7.2.4.2.	მარეგულირებელი ანგარიშები.....	145
7.2.4.3.	გამანაწილებელი ანგარიშები.....	149
7.2.4.4.	საკალკულაციო ანგარიშები.....	154
7.2.5.5.	საფინანსო-სამედეგო ანგარიშები.....	155
7.3.	ბალანსგარეშე ანგარიშები.....	156
7.4.	ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა.....	158

თემა 8. ორმაგი ჩაწერის წესი

8.1.	ორმაგი ჩაწერა.....	161
8.2.	სამეურნეო პროცესის სააღრიცხვო ციკლი.....	166
8.2.1.	სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარი ჟურნალი.....	167
8.2.2.	მთავარი წიგნი (რეგისტრი).....	168
8.3.	საბალანსო ანგარიშგება.....	169
8.3.1.	საცდელი ბალანსი.....	170
8.3.2.	ბრუნვათა უწყისი.....	170
8.4.	კავშირი ბუღალტრულ ანგარიშებსა და ბალანსს შორის.....	171

თემა 9. ფინანსური შედეგი და მისი გავლენა საწარმოს კაპიტალის ცვლილებაზე

9.1.	მოგება-ზარალის ანგარიშების არსი და სტრუქტურა.....	183
------	---	-----

9.2.	ანგარიშგება საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ.....	207
9.3.	კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ასახვა ბალანსში.....	209

თემა 10. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა

10.1.	საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა.....	211
10.2.	ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და წარდგენასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პროცედურები.....	215
10.2.1.	სამეურნეო ოპერაციების ასახვა პირველად დოკუმენტებში.....	215
10.2.2.	სამეურნეო ოპერაციების ასახვა მთავარ ჟურნალში.....	218
10.2.3.	სამეურნეო ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში.....	221
10.2.4.	პირველი საცდელი ბალანსის შედგენა.....	226
10.2.5.	მაკორექტირებელი გატარებების განხორციელება.....	227
10.2.6.	კორექტირებული საცდელი ბალანსის შედგენა.....	240
10.2.7.	სამუშაო ფურცლის არსი.....	241
10.2.8.	სამუშაო ფურცლის შედგენა.....	244
10.2.9.	ფინანსური ანგარიშგების შედგენა.....	257
10.2.10.	ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დამამთავრებელი ეტაპი.....	276
10.3.	ალტერნატიული კორექტირებადი გატარებები.....	285
10.4.	კავშირი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ დოკუმენტებს შორის.....	292

ავტორისგან

ნებისმიერ საქმიანობას, მათ შორის, სამეწარმეო-ეკონომიკურ-საც, წარმატების მისაღწევად აუცილებლად დროული და ჭეშმარიტი ინფორმაცია სჭირდება. მიღწეული წარმატების ხარისხი მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული ასეთი ინფორმაციის აღქმადობაზე, მიუკერძოებლობაზე, ნეიტრალურობაზე და რაც მთავარია, სიზუსტეზე. ბუღალტრულ აღრიცხვას, სწორედ, ასეთი ინფორმაციის მატარებლის როლი აკისრია. იგი, თავისი წესებისა და ხერხების გამოყენებით: აკვირდება, სწავლობს, აფიქსირებს და საბოლოოდ, ერთიან სისტემაში მოჰყავს ინფორმაცია, რომელიც დაკავშირებულია საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციებთან.

მსოფლიო ეკონომიკური პროცესების განვითარების თანამედროვე ეტაპზე განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი გახდა საერთაშორისო სტანდარტების ენაზე მომზადებული ინფორმაცია. ინვესტორები, კაპიტალის დაბანდების მიზნით, სხვადასხვა ქვეყნებში ეძებენ ახალ ბიზნესებს. ამისთვის მათ სჭირდებათ ინფორმაცია. ინფორმაციას კი მხოლოდ მაშინ აქვს აზრი, თუ ის მომზადებულია მათთვის გასაგებ ენაზე. ასეთ „ენად“ მიჩნეულია ბუღალტრული აღრიცხვის ენა. მას, მთელი ბიზნესის სამყარო სამართლიანად უწოდებს „**ბიზნესის ენას**“. თუმცა, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახული ინფორმაცია თანაბრად მნიშვნელოვანია სხვა ნებისმიერ საწარმოში, ორგანიზაციაში, თუ დაწესებულებაში გადაწყვეტილების მიღებისას.

სწორედ, ამ ამოცანების პრაქტიკულ რეალიზაციას ემსახურება ჩვენს მიერ მომზადებული და ფართო მკითხველისთვის წარმოდგენილი წიგნი ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ამ ეტაპზე მკითხველს მიეწოდება ბუღალტრული აღრიცხვის პირველი ნაწილი, რომელიც მომზადებულია და დამუშავებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოში, ამ საკითხის მარეგულირებელი ნორმატიული აქტების საფუძველზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის პირველი ნაწილი ეთმობა ზოგად თეორიულ და პრაქტიკულ საკითხებს, რომლის გარეშეც წარმოუდგენელია მსჯელობა ზოგადად ბუღალტრულ აღრიცხვაზე. საკითხები ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით ისეა წარმოდგენილი და მოწოდებული, რომ მკითხველს არ შეეკმნას

ცალკეული საკითხის არსის აღქმის პრობლემა. წიგნის შესავალ ნაწილში გადმოცემულია ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის არსი. დეტალურადაა შესწავლილი და გაანალიზებული მისი შესწავლის ობიექტები. გაშუქებულია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი და მისი ელემენტები. გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო მნიშვნელობიდან, მთელი თავი ეთმობა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ძირითადი კონცეფციების შესწავლას. პირველადი აღრიცხვის ორგანიზაციის საკითხების გაშუქებისას აქცენტი კეთდება პირველადი დოკუმენტების მნიშვნელობაზე. დეტალურადაა შესწავლილი და ახსნილი ბუღალტრული ბალანსი, ბუღალტრული ანგარიშები და ორმაგი ჩაწერის წესი.

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია წიგნის ფინალური ნაწილი, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიაზე დაყრდნობით, პრაქტიკულ მაგალითზე დამუშავებული და შედგენილია ფინანსური ანგარიშგების ისეთი დოკუმენტები, როგორცაა: **მოგება-ზარალის ანგარიშგება, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება, ბუღალტრული ბალანსი, ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.** სწორედ, აღნიშნულ დოკუმენტებში ასახული და სისტემატიზირებული ინფორმაციის საფუძველზე მიიღება არსებული სიტუაციის ადეკვატური სამმართველო გადაწყვეტილება.

წიგნზე მუშაობისას ჩვენ ვხელმძღვანელობდით ამ დარგში არსებული გამოცდილებით. შესაბამისად, საკითხები განხილული და შესწავლილია დღევანდელი მოთხოვნების გათვალისწინებით.

მადლობას მოვახსენებ ჩემს კოლეგებს, რომლებმაც გულწრფელად გამიწიეს ჯანსაღი ოპონირება წიგნში განხილულ ცალკეულ საკითხებთან დაკავშირებით. ასევე, მადლობას ვუხდით ჩემს სტუდენტებს, რომლებთანაც ჩატარებულმა ლექციებმა, თუ გამართულმა დისკუსიებმა მომცეს საშუალება განსხვავებული კუთხით წარმოგვეჩინა ესა თუ ის საკითხი. ასევე, მინდა მადლობა გადავუხადო ყველა იმ ადამიანს, რომელიც კეთილი განზრახვით მომაწოდებს თავის მოსაზრებებს და სურვილებს წიგნში გადმოცემულ ცალკეულ საკითხზე. ყველა კონკრეტული წინადადება აუცილებლად გათვალისწინებული იქნება შემდგომ გამოცემებში.

თემა 1. შესავალი ბულალტრულ აღრიცხვაში

- 1.1. რატომაა საჭირო ბულალტრული აღრიცხვა?
- 1.2. სამეურნეო აღრიცხვის არსი
- 1.3. სამეურნეო აღრიცხვაში გამოყენებული საზომი ერთეულები
- 1.4. სამეურნეო აღრიცხვის სახეები
- 1.5. სამეურნეო ურთიერთობებში მონაწილე სუბიექტები და მათი სამართლებრივი სტატუსი
- 1.6. ბულალტრული აღრიცხვის ფუნქციები და ამოცანები
- 1.7. ბულალტრული აღრიცხვის წარმოშობა და განვითარება

1.1. რატომაა საჭირო ბულალტრული აღრიცხვა?

კაცობრიობის ისტორიას, ამა თუ იმ მოვლენასთან თუ პროცესთან დაკავშირებით ყოველთვის აინტერესებდა პასუხი კითხვაზე: **რატომ?**

ბულალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებითაც შეიძლება დაისვას იგივე შეკითხვა: **რატომაა საჭირო სამეწარმეო სუბიექტში, ორგანიზაციასა თუ დაწესებულებაში მიმდინარე პროცესებისა და მოვლენების შესასწავლად ბულალტრული აღრიცხვა?**

მარტივი პასუხი შემდეგია: ბულალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს სამეწარმეო სუბიექტის, ორგანიზაციისა თუ დაწესებულების მართვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, რომელიც ხელმძღვანელობას უზრუნველყოფს გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით. უფრო სიღრმისეული პასუხის გასაცემად კი, საჭიროა გავერკვეთ ბულალტრული აღრიცხვის არსში.

ტერმინი „ბულალტერია“ წარმოსდგება გერმანული სიტყვებიდან **„Buch- წიგნი და halter - წაყვანა“** და ნიშნავს: წიგნის წაყვანას, წიგნის წარმართვას, დავთრის წარმოებას. ბულალტრული აღრიცხვა იგივეა, რაც „ბულალტერია“, ანუ „ანგარიშსწარმოება“.

ნებისმიერ სამეწარმეო სუბიექტში, ორგანიზაციასა თუ დაწესებულებაში მიმდინარე მოვლენებისა და პროცესების სამართავად

აუცილებელია ამ პროცესებთან და მოვლენებთან დაკავშირებული ინფორმაციის ასახვა შესაბამის წიგნებში, ანუ საჭიროა ასეთი ინფორმაციის გადატანა ქალაქში, ან კიდევ ინფორმაციის მატარებელ თანამედროვე კომპიუტერულ ტექნოლოგიაზე.

მაშასადამე, მართვის პროცესისთვის საჭიროა ინფორმაცია, რომელიც უკავშირდება საწარმოში მიმდინარე ეკონომიკურ საქმიანობას და ამ საქმიანობით მიღებულ ფინანსურ შედეგს, მოგებას ან ზარალს. ასეთი ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით. სწორედ, ბუღალტრული აღრიცხვა, თავისი წესებისა და ხერხების ერთობლიობით, იძლევა საშუალებას შესწავლილი და განზოგადოებული იქნას სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლიან საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და ფინანსურ შედეგს.

აქვე იზადება კითხვა: რამდენადაა შესაძლებელი ბუღალტრული აღრიცხვის გარეშე, სამეწარმეო-ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება და წარმატების მიღწევა? პასუხი დადებითია. რამდენადაც წარმატების მიღწევას განაპირობებს, თავისთავად არა ბუღალტრული აღრიცხვა, როგორც ასეთი, არამედ წარმოებაში მაღალი ტექნოლოგიების დანერგვა, საწარმოო პროცესების სწორი ორგანიზაცია და მართვა, მენეჯმენტის მაღალი დონე და ა.შ. თუმცა ბუღალტრული აღრიცხვის გარეშე ვერ მივიღებდით პასუხს კითხვებზე: რამდენია ეს წარმატება ფულად გამოსახულებაში? რამდენია საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები? რამდენია მოგება ან ზარალი? აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების გარეშე ვერ მივიღებდით ინფორმაციას ეკონომიკური საქმიანობის მთავარი მიზნის, საწარმოს საბოლოო ფინანსური შედეგის - მოგების შესახებ; ვერ ჩავატარებდით ეკონომიკურ ანალიზს ფინანსური შედეგის განმსაზღვრელ ფაქტორებზე და შესაბამისად, ვერ შევძლებდით საწარმოს განვითარების ოპტიმალური პერსპექტივების დასახვას. ამასთან ერთად, ვერ განხორციელდებოდა კონტროლი საწარმოს განკარგულებაში არსებული ქონების დაცულობაზე; ვერ დამყარდებოდა კავშირი საწარმოში მიმდინარე ეკონომიკურ საქმიანობასა და გადაწყვეტილების მიმღებ პირთა შორის. ერთი სიტყვით, შეუძლებელი იქნებოდა საწარმოს ეფექტური მართვა.

1.2. სამეურნეო აღრიცხვის არსი

საზოგადოების არსებობისა და განვითარების აუცილებელი პირობა მატერიალური დოვლათის შექმნაა. **მატერიალური დოვლათის შექმნის ქვეშ** იგულისხმება სასაქონლო-მატერიალური საგნებისა და ფასეულობების წარმოება, სამშენებლო, სამონტაჟო და სამიწათმოქმედო საქმიანობის განხორციელება. ასევე, სხვადასხვა სახის მომსახურების გაწევა. მამასადაამე, **მატერიალური დოვლათის წარმოება, ესაა ადამიანის არსებობისათვის აუცილებელი საკვები პროდუქტებისა და ტანსაცმლის დამზადება, საცხოვრებელი ბინების, კულტურულ-საყოფაცხოვრებო და საგანმანათლებლო ობიექტების მშენებლობა და ა.შ. აქედან გამომდინარე, მატერიალური დოვლათის წარმოება წარმოადგენს ადამიანის მიზანმიმართულ სამეურნეო საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება არა მარტო პირადი მოხმარებისთვის, არამედ საზოგადოებრივი მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად.**

სამეურნეო საქმიანობა შესდგება სხვადასხვა სახის სამეურნეო ოპერაციებისაგან. **სამეურნეო ოპერაცია, ესაა ქმედება, რომელსაც რაოდენობრივი და თვისობრივი ცვლილება შეაქვს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობაში, და შესაბამისად, საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაში და ფინანსურ შედეგში.** მაგალითად, თუ გადამამუშავებელმა საწარმომ შეიძინა **23000 ლარის ხორბალი**, ეს ნიშნავს იმას, რომ საწარმოს მიერ ამ ოპერაციის შედეგად **23000 ლარის** ფულადი საშუალება შეიცვალა იგივე ღირებულების, მაგრამ სხვა თვისების მატარებელ საშუალებად. როგორც ჩანს ამ ოპერაციის შედეგად შეიცვალა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა. თუ კი საწარმო განახორციელებს ხორბლის გადამამუშავებით მიღებული პროდუქტის, ფქვილის გაყიდვას, შეიცვლება საწარმოს ფინანსური შედეგიც. ცხადია, სამეურნეო ოპერაციების ასეთ ზემოქმედებას საწარმოო საშუალებებზე თან ახლავს შრომითი და ფინანსური დანახარჯებიც. სწორედ ამიტომ საწარმოს ხელმძღვანელობას სჭირდება ინფორმაცია, რომელიც მისცემს შესაძლებლობას შეისწავლოს და გაანალიზოს ცალკეული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად გამოწვეული ცვლილებები საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაში და ამ ცვლილებების გავლენით მიღებული ფინანსური შედეგი - მოგება ან ზარალი. სწორედ, ასეთი ინფორმაციის მისაღებადაა

საჭირო საწარმოში სამეურნეო აღრიცხვის ორგანიზება. **სამეურნეო აღრიცხვა, ესაა მატერიალური წარმოების პროცესებზე დაკვირვების, მათი გაზომვისა და რეგისტრაციის ისეთი მოწესრიგებული სისტემა, რომლის მიზანია საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მიღება, დამუშავება და განზოგადება იმისათვის, რომ განხორციელდეს ამ პროცესების მართვა და მათზე კონტროლი.** როგორც ჩანს, სამეურნეო აღრიცხვის შესწავლის ობიექტია მთლიანად მატერიალური კვლავწარმოების პროცესი, რომელიც მოიცავს, საკუთრივ წარმოებას, მიმოქცევას და მოხმარებას. სამეურნეო აღრიცხვა იძლევა საშუალებას, შესწავლილი და გაანალიზებული იქნას მატერიალური კვლავწარმოების პროცესში მიმდინარე სამეურნეო ქმედებები, რომლებიც ცვლიან საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და ფინანსურ შედეგს. **ზოგადად, ინფორმაცია, ესაა დამუშავებულ მონაცემთა ერთობლიობა, რომელიც თავისი მნიშვნელობიდან გამომდინარე ეხმარება ამ ინფორმაციის მიმღებს, სამმართველო გადაწყვეტილების მიღებაში. მონაცემში იგულისხმება ცალკეულ მოვლენებთან და პროცესებთან დაკავშირებული ფაქტების ერთობლიობა რიცხვით გამოსახულებაში.** მაგალითად, ინფორმაცია, რომლითაც შეისწავლება საწარმოში დაქირავებულ პირთა რაოდენობა, მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს მოცულობა, საწყობში სასაქონლო-მატერიალური მარაგების მოძრაობა, დროის გარკვეულ მონაკვეთში მიღებული შემოსავლები, ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები, პერიოდის ბოლოს მიღებული ფინანსური შედეგი - მოგება ან ზარალი და ა.შ. ესაა, მრავალჯერგანმეორებადი განუწყვეტელი პროცესი, რომელსაც აუცილებლად სჭირდება მართვა. სწორედ, სამეურნეო აღრიცხვა იძლევა საშუალებას დროულად და ოპერატიულად იქნას მიღებული ინფორმაცია, რომელიც ასახავს მატერიალური კვლავწარმოების პროცესში მიმდინარე ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების შინაარსს და შესაძლებელს ხდის მართვის პროცესის ეფექტურად განხორციელებას.

1.3. სამეურნეო აღრიცხვაში გამოყენებული საზომი ერთეულები

სამეწარმეო სუბიექტში, ორგანიზაციასა თუ დაწესებულებაში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად მათ ფინანსურ მდგომარეობაში და ფინანსურ შედეგებში გამოწვეული ცვლილებების შესასწავლად სამეურნეო აღრიცხვა იყენებს ნატურალურ, შრომით და ფულად საზომ ერთეულებს.

ნატურალური საზომი ერთეულით განისაზღვრება ცალკეული სამეურნეო ობიექტის მოცულობა ნატურალურ გამოსახულებაში. ამისათვის გამოიყენება ისეთი ნატურალური საზომი ერთეულები, როგორცაა: ცალი, ლიტრი, კილოგრამი, კილოვატ-საათი, ტონა-კილომეტრი და ა.შ. ნატურალური საზომი ერთეული ახასიათებს საწარმოს საკუთრებაში არსებული ქონების მდგომარეობას მათ მიღებასთან, მოხმარებასთან და გასვლასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებიდან გამომდინარე. მაგალითად, მიღებულია 100 ცალი ავტომანქანა, გაყიდულია 100 ლიტრი ბენზინი, შეძენილია 100 კილოგრამი შაქარი, გახარჯულია 100 კილოვატ-საათი ელექტროენერგია, გადატანილია 100 ტონა ტვირთი 100 კილომეტრზე და ა.შ.

შრომითი საზომი ერთეული ახასიათებს ცალკეული სახის ნაკეთობაზე ან შესრულებულ სამუშაოზე გაწეული შრომითი დანახარჯების რაოდენობას. მათ მიეკუთვნება ისეთი საზომი ერთეულები, როგორცაა: კაც-საათი, კაც-დღე, შრომა დღე და ა.შ. შრომითი საზომი ერთეულებით გაიანგარიშება საწარმოს პერსონალის მიერ გამომუშავებული ხელფასის მოცულობა, შესრულებული ნორმა-დღეების რაოდენობა. ასევე შრომისნაყოფიერება და ა.შ. შრომისნაყოფიერებით იზომება დროის ერთეულში წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) მოცულობა, ან დრო, რომელიც საჭიროა ერთი ერთეული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოებლად.

ნატურალური და შრომითი საზომი ერთეულების მნიშვნელობა სამეურნეო აღრიცხვაში, მიუხედავად მათი აუცილებლობისა, მაინც შეზღუდულია. ასეთი შეზღუდვა უკავშირდება იმას, რომ ცალკეული სახის სამეურნეო საშუალებები და ვალდებულებები,

როგორცაა: ფულადი საშუალებები, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები, აღებული ან გაცემული სესხები, საკუთარი კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები გამოისახებიან მხოლოდ ფულად საზომ ერთეულებში. შესაბამისად, ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი წარმოდგენა ხორციელდება მხოლოდ ფულად ფორმაში და არა ნატურალურ ან შრომით საზომ ერთეულებში. სწორედ ამიტომ, სამეურნეო აღრიცხვაში განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ფულად საზომ ერთეულს, ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულებთან შედარებით, უნივერსალურს. ამასთან ერთად, ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის სფეროს არ განეკუთვნება ისეთი საგანი, მოვლენა თუ პროცესი, რომელთა შესწავლა და გამოსახვა ფულად ფორმაში შეუძლებელია.

1.4. სამეურნეო აღრიცხვის სახეები

სამეურნეო აღრიცხვა მოიცავს აღრიცხვის სამ სახეს: ოპერატიულ-ტექნიკურს, სტატისტიკურს და ბუღალტრულს.

ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვა წარმოადგენს საწარმოში მიმდინარე ცალკეული სამეურნეო ფაქტების რეგისტრაციისა და შესწავლის სისტემას, რომელიც უზრუნველყოფს ასეთი ფაქტების შედეგად საწარმოს საფინანსო-ეკონომიკურ მდგომარეობაში მიმდინარე ცვლილებების ოპერატიულად შესწავლას და კონტროლს. ასე მაგალითად, საწარმოს მიერ გაყიდული მზა პროდუქციის, მუშებზე გაცემული ხელფასის, მომწოდებლებზე განხორციელებული ანგარიშსწორებების შესახებ მიღებული ოპერატიული ინფორმაციის საფუძველზე საწარმოს ხელმძღვანელობას ეძლევა საშუალება, დროულად გააკეთოს სწორი დასკვნები და გაატაროს შესაბამისი ქმედითი ღონისძიებები საუკეთესო ფინანსური შედეგის მისაღებად.

ოპერატიულ-ტექნიკურ აღრიცხვას სამეურნეო აღრიცხვის

სხვა სახეებისაგან განსხვავებით არ გააჩნია წინასწარ დამუშავებული და ჩამოყალიბებული მეთოდური საფუძვლები. ინფორმაციის მიღების თვალსაზრისით იგი მარტივია. ამავე დროს სწრაფი. სამეურნეო ოპერაციებს და მოვლენებს ასახავს მათი მოხდენისთანავე, სამეურნეო საქმიანობის განხორციელების პროცესშივე და გამოყენებადია ყოველდღიური, ოპერატიული ხელმძღვანელობისათვის. ოპერატიული აღრიცხვა არ მოითხოვს აბსოლუტურ სიზუსტეს, მიღებული ინფორმაციის დოკუმენტურ დადასტურებას. ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვა არ არის საყოველთაო. არ ეყრდნობა ერთიან მეთოდოლოგიას და წესრიგს. იგი ასახავს მხოლოდ ლოკალურ, ადგილზე მომხდარ ცალკეულ ცვლილებებს. ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვის მონაცემების მიწოდება მომხმარებლისადმი შეიძლება ნებისმიერი ფორმით: ზეპირად, ტელეფონით, ელექტრონული ფოსტით და ა. შ.

ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვა იყენებს სამეურნეო აღრიცხვაში გამოყენებულ ყველა სახის საზომ ერთეულს: ნატურალურს, შრომითს და ფულადს, იმისდამიხედვით, თუ კონკრეტულ შემთხვევაში, რომელი საზომის გამოყენებაა ხელმისაწვდომი და შესაძლებელი.

აღრიცხვის ამ სახეს ტექნიკური ეწოდება იმიტომ რომ, ოპერატიულად ინფორმაცია შესაძლებელია მიღებული იქნას ტექნიკური მოწყობილობების დახმარებით. მაგალითად, მოხმარებული ელექტროენერჯის, წყლის, გაზის შესახებ ინფორმაცია შეიძლება აღებული იქნას შესაბამისი მრიცხველებისაგან და ა.შ.

ოპერატიულად მიღებული ინფორმაციით შესაძლებელი ხდება, თავიდან იქნას აცილებული ნებისმიერი მოსალოდნელი ნეგატიური მოვლენა, რომელსაც კი შეეძლო ზიანი მიეყენებინა საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობაზე, და რაც მთავარია, მის ფინანსურ შედეგზე.

სტატისტიკური აღრიცხვა შეისწავლის საზოგადოებაში მიმდინარე მასობრივი მოვლენებისა და პროცესების რაოდენობრივ მხარეს თვისობრივ მხარესთან მჭიდრო კავშირში, კონკრეტული დროისა და ადგილის მიხედვით. საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის სტატისტიკური აღრიცხვის შესწავლის ობიექტია სა-

წარმოში მიმდინარე ისეთი მოვლენებისა და პროცესების რაოდენობრივი მხარის შესწავლა და გაანგარიშება, როგორცაა: საშუალო მაჩვენებლები, ინდექსები, კორელიაციის კოეფიციენტები და ა.შ. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულების განსაზღვრა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების საშუალო შეწონილი სიდიდის მიხედვით და ა.შ.

სტატისტიკური აღრიცხვა, ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვისაგან განსხვავებით, იყენებს სპეციალურ ფორმებს და მეთოდებს. მათ შორის, მნიშვნელოვანია მასობრივი დაკვირვების (როგორც მთლიანი, ასევე ნაწილობრივი), თავმოყრის, დაჯგუფების, საშუალო და შეფარდებითი სიდიდეების, ინდექსების, დინამიკური მწკრივების, გრაფიკული გამოსახვის მეთოდები და ა.შ. სწორედ, აღნიშნული მეთოდების დახმარებით და მათი შემდგომი განზოგადებით ხორციელდება საზოგადოებრივ-ეკონომიკური მოვლენებისა და პროცესების რაოდენობრივი დახასიათება და თვისებრივი შესწავლა.

სტატისტიკურ აღრიცხვას არ გააჩნია მკვეთრად შემოსაზღვრული სფერო. მისი გამოყენების არეალი ვრცელი და მრავალფეროვანია. სტატისტიკური კვლევის ობიექტი შეიძლება იყოს: მოსახლეობა, მისი დინამიკა, შემადგენლობა; საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოება და მოხმარება; პროდუქციის თვითღირებულება, პროდუქციის გამოშვება, მისი რეალიზაცია; მოსავლიანობა, საშუალო მოსავალი ერთ ჰექტარზე და ა.შ. სტატისტიკური აღრიცხვის მეშვეობით შესაძლებელია მთელი ეროვნული მეურნეობის, ან მისი ცალკეული დარგების განზოგადებული დახასიათება და მიღებული ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე არსებული ეკონომიკური რეზერვების გამოვლენა.

ოპერატიულ-ტექნიკური აღრიცხვის ანალოგიურად, სტატისტიკური აღრიცხვაც იყენებს სამეურნეო აღრიცხვაში გამოყენებულ სამივე სახის საზომ ერთეულს: ნატურალურს, შრომითს, ფულადს. უპირატესად კი, ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულებს.

სამეურნეო აღრიცხვის სახეებს შორის განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება **ბუღალტრულ აღრიცხვას**. ბუღალტრული აღრიცხვის განსაკუთრებულობას განპირობებს საბაზრო ურთიერ-

თობებში ჩართული სხვადასხვა სუბიექტის ინტერესი ფინანსურ ინფორმაციაზე. შეზღუდული რესურსების პირობებში სააღრიცხვო ინფორმაციაზე მოთხოვნა კიდევ უფრო იზრდება. ასეთ პირობებში, სწორედ ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს ფინანსური ინფორმაციის შეგროვების, გაზომვის, დამუშავების, რესურსების გამოყენების ანალიზის და გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციის მიღების მოწესრიგებულ სისტემას. ამ მხრივ, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების გამოყენების არეალი სცილდება ნაციონალური სახელმწიფოს საზღვრებს და საქმიან წრეთა შორის საერთაშორისო მისიაც აკისრია.

ბუღალტრული აღრიცხვა ესაა სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, მრავალგზის განმეორებადი სამეურნეო პროცესების და მათი შედეგების ურთიერთდაკავშირებული, განზოგადოებული, უწყვეტი, დოკუმენტური შესწავლა და ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში, ფულად გამოსახულებაში.

ბუღალტრული აღრიცხვა ფულად საზომ ერთეულთან ერთად აუცილებლად იყენებს ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულებსაც. პირველ ეტაპზე სამეურნეო საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებები აისახება ნატურალურ ან შრომით საზომ ერთეულებში, შემდგომ ეტაპზე კი ხდება მათ განზოგადება ფულად საზომ ერთეულში.

ბუღალტრული აღრიცხვის განსაკუთრებულობას განაპირობებს ის ფაქტიც, რომ სამეურნეო საქმიანობაში მომხდარი ნებისმიერი ოპერაცია, რომელიც ცვლის საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და ფინანსურ შედეგს აუცილებლად უნდა დასტურდებოდეს შესაბამისი წესით გაფორმებული ბუღალტრული დოკუმენტით. ამ თვალსაზრისით **ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს დოკუმენტალურ აღრიცხვას.**

სტატისტიკური აღრიცხვისაგან განსხვავებით, ბუღალტრული აღრიცხვა მოვლენებსა და პროცესებზე ახდენს არა ნაწილობრივ, არამედ მთლიან დაკვირვებას. ამ თვალსაზრისით, შეიძლება ითქვას, რომ **ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს მთლიან აღრიცხვას.**

ბუღალტრული აღრიცხვა უწყვეტია დროში. რომელიმე ეტაპის ან პერიოდის გამოტოვება აუცილებლად გამოიწვევს გადაწ-

ყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციის დამახინჯებას. ამ თვალსაზრისით, **ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს ქრონოლოგიურ აღრიცხვას.**

ბუღალტრული აღრიცხვა სამეურნეო საქმიანობაში მომხდარ ცვლილებებს სწავლობს წინასწარ განსაზღვრული პრინციპებით და განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შესასწავლად იყენებს საკუთარ, **ორმაგი ასახვის** მეთოდს და **ანგარიშთა გეგმას**. ანგარიშების მეშვეობით, ორმაგი ჩაწერის მეთოდის საფუძველზე ყოველი სამეურნეო ოპერაციის თანხა აისახება ერთი ანგარიშის დებეტში და ერთი ან ერთზე მეტი ანგარიშის კრედიტში, ან პირიქით - ერთი ანგარიშის კრედიტში და ერთი ან ერთზე მეტი ანგარიშის დებეტში;

ბუღალტრული აღრიცხვა რეგულირდება და წარიმართება საერთაშორისო შეთანხმებების, ნაციონალური სახელმწიფოს კანონების და სხვა ნორმატიული აქტების საფუძველზე.

საქართველოში სააღრიცხვო საქმიანობას არეგულირებს: საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“; საქართველოს საგადასახადო კოდექსი; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები; დებულება ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ (დამტკიცებულია საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის №70 ბრძანებულებით); ინსტრუქცია საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ (დამტკიცებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ 2005 წლის 27 დეკემბრის №1278 ბრძანებით); სხვა მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები,

უცხოურ ქვეყნებში ბუღალტრულ აღრიცხვას საფუძვლად უდევს სხვა მეთოდოლოგია. ასე მაგალითად, აშშ-ში ფინანსური აღრიცხვა რეგულირდება პროფესიონალური ორგანიზაციების მიერ შემუშავებული აღრიცხვის ნაციონალური სტანდარტებით. გერმანიაში, ბასს-თან ერთად აღრიცხვის რეგულირებაში მნიშვნელოვანია ქვეყნის კანონმდებლობის გავლენა და ა.შ.

ბუღალტრული აღრიცხვის უნიფიცირება, საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა და გამოყენება, დღეს უკვე აუცილებელი,

დროის მოთხოვნაა.

ბულალტრული აღრიცხვის მონაცემები უნდა იყოს სწორი, უტყუარი. ამასთან ერთად, დოკუმენტურად დადასტურებული. დროულად უნდა ასახავდეს სამეწარმეო სუბიექტის საქმიანობაში მომხდარ სამეურნეო ცვლილებებს. ამ თვისებებით ის მკვეთრად გამოირჩევა აღრიცხვის სხვა სახეებისგან.

სააღრიცხვო საქმიანობას, როგორც წესი, წარმართავს ბულალტერი. სიტყვა „ბულალტერს“ დასაბამი მიეცა გერმანიაში და გამოიყენება 1498 წლის 13 თებერვლიდან. ვენის სახელმწიფო არქივში დღემდე შემონახულია წმინდა რომის იმპერატორის, მაქსიმილიანე პირველის ხელმოწერილი ბრძანება საანგარიშო პალატისადმი, რომელშიც წერია: „ვბრძანებ, ჩვენი პალატის საქმის მწარმოებელს, ნდობით აღჭურვილსა და ბეჯით მწერავს, რომელიც აწარმოებს დავთრებს, დღეიდან ეწოდოს ბულალტერი და ეს უნდა იყოს ქრისტოფორე შტეხერი“.

მეცნიერულ კვლევებსა და ლიტერატურაში აღიარებულია, რომ ბულალტრული აღრიცხვა მოიცავს **თეორიულ, ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვას**. თუმცა, არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით, აღრიცხვის ცალკე ნაწილად შეიძლება განვიხილოთ **საგადასახადო აღრიცხვაც**.

ბულალტრული აღრიცხვის თეორია - ესაა ბულალტრული აღრიცხვის მთელი სისტემის თეორიული, მეთოდოლოგიური, მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული საფუძვლების ერთობლიობა.

ფინანსური აღრიცხვა, როგორც ბულალტრული აღრიცხვის მთლიანი სისტემის სტრუქტურული საფუძველი, წარმოადგენს აღრიცხვის ისეთ საინფორმაციო სისტემას, რომელიც მოწოდებულია უზრუნველყოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა, როგორც შიდა, ასევე უპირატესად ისეთი გარე მომხმარებლები-სათვის, როგორებიც არიან: აქციონერები, კრედიტორები, ინვესტორები, პოტენციური ინვესტორები, ფასიანი ქაღალდის ბირჟები და ა.შ.;

ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების მეშვეობით მისი უშუალო მომხმარებლები იღებენ ინფორმაციას სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო პროცესების და საწარმოს ფინანსური შედეგების ცვლილებების შესახებ.

მმართველობითი აღრიცხვა წარმოადგენს აღრიცხვის ისეთ სა-
ინფორმაციო სისტემას, რომელიც უზრუნველყოფს საწარმოს შიგ-
ნით გაწეული დანახარჯების მართვას, ანგარიშების მომზადებას
და წარდგენას შიდა მოხმარებისათვის. ასეთი ანგარიშების მომ-
ხმარებლები, უპირველეს ყოვლისა, არიან სამეწარმეო სუბიექტის
სტრუქტურული ერთეულის მენეჯერები.

ფართო გაგებით, მმართველობითი აღრიცხვა არის ინფორმა-
ციის შეგროვების და ანალიზის ოპერატიული სისტემა, რომე-
ლიც საბუღალტრო-ეკონომიკურ გათვლებთან ერთად ეყრდნობა
მათემატიკური ანალიზის ელემენტებსაც და ფინანსურ-მატერი-
ალური მაჩვენებლების შესახებ მოპოვებული ინფორმაციის ბაზა-
ზე, უზრუნველყოფს ბიზნესის ფუნქციონირება-განვითარებასთან
დაკავშირებული მიმდინარე და სტრატეგიული გადაწყვეტილებების
მიღებას. ამასთან ერთად, ახორციელებს მიმდინარე საქმიანობის
კონტროლს და ოპერატიულად რეაგირებს ხარჯების ზრდის და
მოგების შემცირების გამომწვევ მიზეზებზე.

მმართველობითი აღრიცხვა, ბუღალტრული აღრიცხვისგან
განსხვავებით, არ ექვემდებარება სახელმწიფო რეგულირებას და არ
იყენებს წინასწარ განსაზღვრულ რომელიმე პრინციპს. ინფორმაცი-
ის მოპოვება და ანალიზი ხორციელდება საჭიროებისამებრ. არაა
აუცილებელი გარკვეული პერიოდულობა. მმართველობითი აღ-
რიცხვის შესწავლის ობიექტი შეიძლება იყოს არა მთლიანად სა-
მეურნეო ერთეული, არამედ მისი ცალკეული სეგმენტი, ოპერაცია
ან მაჩვენებელი (მათ შორის - ხარჯები, მოგება და ა.შ). მისი მთავარი
დანიშნულებაა მხოლოდ ერთი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი
ფორმის ფარგლებში პროდუქციის თვითღირებულებასთან, სამე-
ურნეო საქმიანობის დაგეგმვასთან, კონტროლთან დაკავშირებული
ინფორმაციის დამუშავება და სისტემატიზაცია.

მმართველობითი აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია სუბი-
ექტივიზმის უფრო მაღალი ხარისხი, რაც გამოიხატება სააღრიცხვო
საქმიანობაში გამოყენებული შეფასებების მრავალფეროვნებაში.

როგორც ჩანს, ბუღალტრულ (ფინანსურ) და მმართველობით
აღრიცხვას შორის განსხვავებები არსებითია. იგი მდგომარეობს
შემდეგში:

**ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი
მახასიათებლები**

№	მახასიათებლები	ფინანსური აღრიცხვა	მმართველობითი აღრიცხვა
1	ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლები	გარე მომხმარებლები	შიდა მომხმარებლები
2	სააღრიცხვო სისტემის ტიპები	ორადი ჩაწერის სისტემა	არაა შეზღუდული ორადი ჩაწერის სისტემით. გამოიყენება ნებისმიერი სასარგებლო სისტემა
3	რეგულირება	აღრიცხვის სტანდარტები	არ არსებობს რეგულირება. მთავარია სარგებლიანობა
4	ზომის ერთეულები	ფულადი	ნებისმიერი, ფულადი და ნატურალური
5	ანალიზის ობიექტი	მთლიანად საწარმო	საწარმოს საქმიანობის ცალკეული სეგმენტი
6	ანგარიშგების სიხშირე	პერიოდულობა, რეგულირების საფუძველზე	აუცილებლობის შემთხვევაში, მათ შორის, რეგულირების გარეშე
7	საიმედობის ხარისხი	ობიექტურობის აუცილებლობა	სუბიექტივიზმის მაღალი ხარისხი, თუმცა ეყრდნობა ობიექტურ მონაცემებსაც

სამეურნეო აღრიცხვის ზემოთაღნიშნულ სახეებთან ერთად, პრაქტიკაში მკვიდრდება კიდევ ერთი, ფაქტობრივად ყველა საჯარო და სამეწარმეო სუბიექტისთვის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი - **საგადასახადო აღრიცხვა**. თუმცა ის ეკონომიკურ ლიტერატურაში დამოუკიდებელ სახედ ჯერაც არ განიხილება.

საგადასახადო აღრიცხვის ჩამოყალიბება უკავშირდება ცალკეული ქვეყნების საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს. საგადასახადო კანონმდებლობამ საქართველოში, ისევე, როგორც სხვა არაერთ ქვეყანაში, დააწესა გარკვეული შეზღუდვები, რომლის მიხედვითაც ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვისაგან განსხვავებით საგადასახადო მიზნებისთვის ხარჯად აღიარების განსხვავებული წესები მოქმედებს. სწორედ ამ შეზღუდვების გათვალისწინებით, დასაბეგრი მოგების გასაანგარიშებლად გამოცალკავებულად აღირიცხება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლები და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები. ამასთან, აღსანიშნავია ის გარემოება, რომ საგადასახადო აღრიცხვა გადასახადების ადმინისტრირების აუცილებელი წინაპირობა და ინსტრუმენტია. შემოსავლები და ხარჯები, აგრეთვე, ეკონომიკური საქმიანობიდან გამომდინარე გადასახადები, ამავდროულად, ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის შესწავლის საგანიცაა. თუმცა, საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესებისგან განსხვავებული ფორმითა და მოცულობით მათი წარმოდგენა, საგადასახადო კანონმდებლობის, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსისა და სისხლის სამართლის კოდექსის შესაბამისი ნორმების მიხედვით, დასჯადი ქმედებაა, მიუხედავად იმისა, რომ შემოსავლები და ხარჯები, აგრეთვე, გადასახადები საგადასახადო მიზნებისთვისაც იგივე მეთოდით და პრინციპით (ორმაგი ასახვა, ანგარიშთა გეგმა) აღირიცხება, როგორც ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის დროს. ფაქტობრივად, საგადასახადო აღრიცხვას გააჩნია ყველა ნიშან-თვისება, რაც მას დამოუკიდებელ სახედ წარმოადგენს: აქვს განსხვავებული მიზნები და ამოცანები, მკვეთრად გამოხატული სფერო, შესრულების წესები და პასუხისმგებლობის საზღვრები.

მიუხედავად განსხვავებული ინტერესებისა და ამოცანებისა, ფინანსურ, მმართველობით და საგადასახადო აღრიცხვას შორის არსებობს მჭიდრო კავშირი. ასეთი კავშირის საფუძველია საწარმოში განხორციელებული ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციები, რომელთა შესწავლაც უნდა მოხდეს, როგორც საფინანსო და მმართველობითი, ასევე საგადასახადო აღრიცხვის კუთხით. თუმცა დასახული ამოცანებიდან და მიზნებიდან გამომდინარე აუცილებელია ფინანსური, მმართველობითი და საგადასახადო აღრიცხვის გამიჯვნა ერთმანეთისაგან.

1.5. სამეურნეო ურთიერთობებში მონაწილე სუბიექტები და მათი სამართლებრივი სტატუსი

გასული საუკუნის 90-იანი წლების დასაწყისიდან განვითარებულმა სოციალისტური ინდუსტრიის (საერთო-სახალხო საკუთრების) ტრანსფორმაციულმა პროცესებმა განაპირობეს პოსტ-საბჭოთა სივრცეში, მათ შორის საქართველოშიც, კერძო საკუთრებითი ფორმების უპირატესი განვითარება. თავის მხრივ, კერძო საკუთრებით ფორმებზე დაფუძნებულმა საბაზრო ურთიერთობებმა ხელი შეუწყო სამეწარმეო საქმიანობის აღორძინებას, და შესაბამისად, **სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტთა სამართლებრივი ფორმების** მრავალფეროვნების დამკვიდრებას.

სამეურნეო სფეროში ახალი წესრიგის სამართლებრივი რეგულირების საფუძვლები შექმნა საქართველოს კონსტიტუციამ, სამოქალაქო კოდექსმა, „**მეწარმეთა შესახებ**“ საქართველოს კანონმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსმა, სხვა ნორმატიულმა და კანონქვემდებარე აქტებმა.

ხანგრძლივი სახეცვლილებების შემდეგ, საბოლოოდ, „**მეწარმეთა შესახებ**“ საქართველოს კანონმა განსაზღვრა სამეწარმეო საქმიანობის დეფინიცია და ნებადართული მეწარმე სუბიექტების ჩამონათვალი. ეს კანონი აწესრიგებს სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტთა სამართლებრივ ფორმებს. რაც შეეხება მათ საგადასახადო ურთიერთობებს, იგი რეგულირდება საგადასახადო კოდექსით. სამოქალაქო კოდექსი კი არეგულირებს პირთა თანასწორობაზე დამყარებულ კერძო ხასიათის ქონებრივ, საოჯახო და პირად ურთიერთობებს.

სამეურნეო პროცესებთან და ურთიერთობებთან დაკავშირებული საკითხების განხილვისას, ეს სამი აქტი წარმოადგენს ძირითად დასაყრდენ დოკუმენტს. არგუმენტირებისა და თვალსაჩინოების მიზნითაც, საჭიროა უმთავრესად ამ სამი აქტით დადგენილი ნორმის ან დებულების დამოწმება. ამდენად, მიზანშეწონილია, რომ ეკონომიკურ ლიტერატურასა და სახელმძღვანელოებში გამოყენებული იქნას აღნიშნული აქტებით დამკვიდრებული ტერმინები და მათი შესატყვისი მნიშვნელობები.

მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, სამეურნეო ურთიერთობებში შეიძლება მონაწილეობდეს კერძო და საჯარო სამართლის სუბიექტები.

კერძოსამართლებრივი ურთიერთობის სუბიექტი შეიძლება იყოს ნებისმიერი **ფიზიკური** ან **იურიდიული** პირი.

სამოქალაქო კოდექსის თანახმად, **ფიზიკური პირი** არის ქმედუნარიანი მოქალაქე, კერძო პირი, რომელსაც სამოქალაქო უფლებები და მოვალეობები წარმოეშობა დაბადების მომენტიდან. რაც შეეხება ფიზიკური პირის ქმედუნარიანობას, თავისი ნებითა და მოქმედებით სრული მოცულობით შეიძინოს და განახორციელოს სამოქალაქო უფლებები და მოვალეობები, წარმოეშობა სრულწლოვანების (18 წლის) მიღწევისთანავე.

კერძო სამართლის იურიდიული პირი არის განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი, საკუთარი ქონების მქონე, ორგანიზებული წარმონაქმნი, რომელიც თავისი ქონებით დამოუკიდებლად აგებს პასუხს, საკუთარი სახელით იძენს უფლებებსა და მოვალეობებს, დებს გარიგებებს, შეუძლია სასამართლოში გამოვიდეს მოსარჩელედ და მოპასუხედ.

ნებისმიერი კერძო სამართლის იურიდიული პირი მოქმედებს საკუთარი წესდების (დამფუძნებელ პირებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების) საფუძველზე, კანონით განსაზღვრულ და ნორმატიული აქტებით ნებადართულ სამართლებრივ ჩარჩოებში.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირი არის შესაბამისი კანონით, საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით ან კანონის საფუძველზე სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს ადმინისტრაციული აქტით შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს პოლიტიკურ, სახელმწიფოებრივ, სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას.

საჯარო სამართლის იურიდიული პირები სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებში მონაწილეობენ ისევე, როგორც კერძო სამართლის იურიდიული პირები. მათი შექმნის, ორგანიზებისა და საქმიანობის წესი განისაზღვრება „**საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ**“ საქართველოს კანონით.

კერძო სამართლის იურიდიული პირი შეიძლება იყოს კორპორაციულად ორგანიზებული, წევრობაზე დაფუძნებული, წევრთა მდგომარეობაზე დამოკიდებული ან მისგან დამოუკიდებელი და მისდევდეს ან არ მისდევდეს მეწარმეობას. აქედან გამომდინარე,

იქმნებიან (არსებობენ) სამეწარმეო (კომერციული) და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები.

იურიდიული პირი, რომლის მიზანია სამეწარმეო (კომერციული) საქმიანობა, აგრეთვე მისი ფილიალი უნდა შეიქმნას „**მეწარმეთა შესახებ**“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, ხოლო იურიდიული პირი, რომლის მიზანია არასამეწარმეო საქმიანობა, იქმნება (რეგისტრირდება, ფუნქციონირებს) სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი წესით.

კერძო სამართლის იურიდიულ პირს ((სამეწარმეოს (კომერციულს) თუ არასამეწარმეოს (არაკომერციულს)) უფლება აქვს განახორციელოს კანონით აუკრძალავი ნებისმიერი საქმიანობა, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა ეს საქმიანობა მისი სადამფუძნებლო დოკუმენტებით გათვალისწინებული.

ზოგიერთი საქმიანობა, რომელთა ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს კანონი, იურიდიულ პირს შეუძლია განახორციელოს მხოლოდ სპეციალური ლიცენზიის/ნებართვის საფუძველზე. აღნიშნული საქმიანობის განხორციელების უფლება იურიდიულ პირს წარმოეშობა ლიცენზიის/ნებართვის მიღების მომენტიდან.

ზოგადად, იურიდიული პირის უფლებაუნარიანობა წარმოიშობა მისი რეგისტრაციის მომენტიდან და გრძელდება ლიკვიდაციის პროცესის დასრულების ფაქტის რეგისტრაციამდე.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი.

მეწარმე სუბიექტის შექმნა (დაფუძნება) ნიშნავს მასში მონაწილე ფიზიკური თუ იურიდიული პირების (პარტნიორების, აქციონერების, წევრების) ნების გამოვლენას (გადაწყვეტილების მიღებას) საერთო მიზნის უზრუნველსაყოფად ეკონომიკურ საქმიანობაში რესურსების (პოტენციალის) გაერთიანების შესახებ; სამოქმედოდ, კანონით განსაზღვრული ერთ-ერთი ორგანიზაციულ სამართლებრივი ფორმის შერჩევას; შეთანხმებას წილების განაწილებასა და კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობის შესახებ (შენატანი შეიძლება იყოს მატერიალური და არამატერიალური ქონება, სამუშაოს შესრულება ან/და მომსახურების გაწევა) და საქმიანობის

ერთობლივად წარმართვას (მართვას) დადგენილი (წესდებით განსაზღვრული) სტრუქტურების მეშვეობით.

მეწარმე სუბიექტი წარმოშობილად ითვლება მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან. ეს პროცესი ერთდროულად მოიცავს როგორც სახელმწიფო, ისე საგადასახადო რეგისტრაციას. მარეგისტრირებელი ორგანოს გადაწყვეტილება რეგისტრაციის შესახებ ძალაში შედის მხარისათვის ოფიციალურად გაცნობისთანავე ან გამოქვეყნებისთანავე.

მეწარმე სუბიექტები განსხვავდებიან ერთმანეთისგან დამფუძნებელთა შორის ურთიერთდამოკიდებულების ფორმებითა და კრედიტორების წინაშე პასუხისმგებლობის მოცულობით:

ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს, როგორც ფიზიკური პირი. თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისთვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე – ფიზიკური პირი, შეიძლება იყოს მიკრო, მცირე ან საშუალო და მსხვილი ბიზნესის წარმომადგენელი. მიკრო ბიზნესის სტატუსი ინდივიდუალურ მეწარმეს ენიჭება მაშინ, თუ მის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მისაღები ჯამური ერთობლივი შემოსავალი არ აღემატება **30 000 ლარს**, ხოლო მცირე ბიზნესის სტატუსი - თუ ჯამური ბრუნვა კალენდარული წლის განმავლობაში არ აღემატება **100 000 ლარს**. ასეთი დაყოფა შემოღებულია მათი განვითარების ხელშეწყობისა და დაბეგვრის სპეციალური რეჟიმში მოქცევის მიზნით. მიკრო ბიზნესის სტატუსის მქონე ინდივიდუალური მეწარმე არ იხდის საშემოსავლო გადასახადს. მცირე ბიზნესის სტატუსის მქონე ინდივიდუალური მეწარმე კი იბეგრება მხოლოდ 5%. (სსკ-ის მუხლი 90/2 შემთხვევებში კი – 3%-ით)

ინდივიდუალური მეწარმის გარდა, სხვა მეწარმე სუბიექტები: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი არიან იურიდიული პირის სტატუსის მქონე საწარმოები (კომპანიები). მათი შექმნა-

დაფუძვნების და რეგისტრაციის პირობები და აგრეთვე მათი ფუნქციონირების მარეგულირებელი ცალკეული ზოგადი დებულებები იდენტურია, თუმცა გააჩნიათ განსხვავებული ნიშან-თვისებებიც:

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს) არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი (პარტნიორი) ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას და საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს, როგორც სოლიდარული მოვალეები – მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ.

სოლიდური პასუხისმგებლობის საზოგადოების შექმნისათვის აუცილებელია, როგორც მინიმუმ, ორი პარტნიორი, პარტნიორები შეიძლება იყვნენ მხოლოდ ფიზიკური პირები;

კომანდიტური საზოგადოება (კს) არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას, თუ საზოგადოების კრედიტორების წინაშე ერთი ან რამდენიმე პარტნიორის პასუხისმგებლობა განსაზღვრული საგარანტიო თანხის გადახდით შემოიფარგლება – შეზღუდული პარტნიორები (კომანდიტები), ხოლო სხვა პარტნიორების პასუხისმგებლობა შეზღუდული არ არის – სრული პარტნიორები (კომპლემენტარები).

სრული პარტნიორები (კომპლემენტარები) საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები – მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ;

კომანდიტური საზოგადოების პარტნიორი, განსაზღვრული საგარანტიო თანხის გადახდის საფუძველზე, შეიძლება გახდეს როგორც ფიზიკური, ისე იურიდიული პირი. ასეთ პარტნიორებს **კომანდიტები**, ხოლო პერსონალურად პასუხისმგებელ პარტნიორებს, ფიზიკური პირების სახით, **კომპლემენტარები** ეწოდებათ;

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნებლები შეიძლება იყოს როგორც ფიზიკური, ისე, იურიდიული პირი (პირები). ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც;

სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) არის ისეთი საზოგადოება, რომლის კაპიტალი დაყოფილია წესდებით განსაზღ-

ღვრული კლასისა და რაოდენობის აქციებად. აქცია არის არამატერიალიზებული სახელობითი ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის) მიმართ და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში. სააქციო საზოგადოების პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. სააქციო საზოგადოების აქციონერი პასუხს არ აგებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებისათვის.

კოოპერატივი არის წევრთა შრომით საქმიანობაზე დაფუძნებული ან წევრთა მეურნეობის განვითარებისა და შემოსავლის გადიდების მიზნით შექმნილი საზოგადოება, რომლის ამოცანაა წევრთა ინტერესების დაკმაყოფილება და იგი მიმართული არ არის უპირატესად მოგების მიღებაზე.

კოოპერატივი, თავისი ვალდებულებების გამო, კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ თავისი ქონებით.

განსხვავებულად ხორციელდება ხელმძღვანელობის უფლება აღნიშნულ მეწარმე სუბიექტებში: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში ხელმძღვანელობაზე უფლებამოსილია ყველა პარტნიორი, კომანდიტურ საზოგადოებაში – სრული პარტნიორები (კომპლემენტარები), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნული ფიზიკური პირი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში – დირექტორები, თუ წესდებით (პარტნიორთა შეთანხმებით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ხელმძღვანელობით საქმიანობად მიიჩნევა მოქმედება, რომელიც პირდაპირ ან არაპირდაპირ ემსახურება მეწარმე სუბიექტის მიზანს.

ადრე არსებულთან შედარებით მნიშვნელოვნად გამარტივდა რეგისტრაციის პირობები: საწესდებო კაპიტალის ფორმირება უკვე საჭირო აღარაა - რეგისტრაციის მიზნებისათვის კაპიტალის არსებობის დამადასტურებელი დოკუმენტის წარდგენა არ მოითხოვება. აქედან გამომდინარე, **საწესდებო კაპიტალმა**, როგორც ასეთმა, დაკარგა პირვანდელი დანიშნულებაც და მნიშვნელობაც. ტერმინი „საწესდებო კაპიტალი“ შეიძლება გამოყენებული იყოს ადრე შექმნილი საზოგადოების დაფუძნებისას მისი კაპიტალის (შენატანების ჯამი), საზოგადოების საკუთარი კაპიტალის, საზო-

გადოების აქციების ნომინალური ღირებულების აქციების რაოდენობაზე ნამრავლის, საწარმოს პარტნიორთა ხმების სრული რაოდენობის მნიშვნელობით. საწესდებო კაპიტალის ნაცვლად ხმარებაშია მისი იდენტური ცნება **მეწარმე სუბიექტის კაპიტალი** (საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი, შენატანი კაპიტალში, დამფუძნებლის კაპიტალი). მაგრამ ეს არ ნიშნავს იმას, რომ საწყისი კაპიტალის არსებობა საერთოდ არაა საჭირო. არც იმას, რომ პარტნიორებს არ მოეთხოვებათ შენატანების განხორციელება. მეწარმე სუბიექტის რეგისტრაცია და ფუნქციონირება არაიდენტური განზომილებებია. წარმატების მისაღწევად, თანამედროვე კონკურენტულ გარემოში, ნებისმიერი სამართლებრივი ფორმით ბიზნესის წამოწყება ყოველთვის დაკავშირებულია მნიშვნელოვან კაპიტალდაბანდებასთან, რომლის პერსპექტივები წინასწარვე უნდა იყოს გათვლილი. ამ მოსაზრებით, აკრძალული არაა და აუცილებლობა განაპირობებს, რომ საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები შეთანხმდნენ წილების განაწილებაზე ნებისმიერი თანაფარდობით. დასაწყისიდანვე გაითვალისწინონ და დათქვან კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობა. შენატანი შეიძლება იყოს მატერიალური და არამატერიალური ქონება, სამუშაოს შესრულება ან/დამომსახურების გაწევა. ყველა მეწარმე სუბიექტში პარტნიორები თვითონ ირჩევენ შენატანის მინიმალურ ოდენობას, ფორმას, ვადებს. სხვებისგან განსხვავებით, კოოპერატივში ერთ წევრს რამდენიმე პაიკ შეიძლება ჰქონდეს. პაის პროპორციულად დაეკისრება მას ვალდებულებებიც. საწყისი კაპიტალის ფორმირება დასაშვებია განხორციელდეს როგორც საკუთარი, ისე მოზიდული საშუალებებით.

მეწარმე სუბიექტის კაპიტალში შენატანი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერ ვალუტაში, თუმცა საზოგადოების საბუღალტრო წიგნებში თანხა აღირიცხება მის ექვივალენტ ეროვნულ ვალუტაში.

მაშასადამე, როგორც ჩანს, სამეურნეო ურთიერთობებში მონაწილე სუბიექტები მრავალგვარია. განსხვავებულია მათი შექმნის მოტივაცია, ფორმები და ამოცანები. მაგრამ ამასთან, საფინანსო საქმიანობის და შედეგების წარმოჩენის მიზნებისათვის, მათში თანაბრად აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება. ამ მხრივ, საჯარო სუბიექტებში თუ კერძო სამართლის სამეწარმეო (კომერციული) და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირებში ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები ფაქტობრივად იდენტურია.

1.6. ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები და ამოცანები

ბუღალტრულ აღრიცხვას გააჩნია: კონტროლის ფუნქცია; ფასეულობათა დაცვის ფუნქცია; საინფორმაციო ფუნქცია; უკუკავშირის ფუნქცია; ანალიტიკური ფუნქცია.

კონტროლის ფუნქცია მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების წინასწარ, მიმდინარე და შემდგომ შემოწმებას. **წინასწარი შემოწმება** ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციის დაწყებამდე. **მიმდინარე** - სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების მომენტში. **შემდგომი** კი - სამეურნეო ოპერაციის დასრულების შემდეგ. წინასწარი შემოწმების მიზანია, სამეურნეო ოპერაციით მისაღები შედეგის დაგეგმვა. მიმდინარე შემოწმების მიზანი - სამეურნეო ოპერაციის ეფექტურად განხორციელების უზრუნველყოფა. შემდგომი შემოწმების მიზანი კი - მიღებული შედეგის შესაძლო კორექტირება.

ფასეულობათა დაცვის ფუნქცია გულისხმობს ინვენტარიზაციის მეშვეობით, ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტებში მომხდარი ცვლილებების შესწავლას.

საინფორმაციო ფუნქცია უზრუნველყოფს საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო პროცესების დოკუმენტალურ შესწავლას მთლიანად და უწყვეტად.

უკუკავშირის ფუნქცია არეგულირებს ნორმების, ნორმატივების შესრულების ხარისხს. მისი მეშვეობით შესაძლებელი ხდება საწარმოში არსებული რეზერვების გამოვლენა.

ანალიტიკური ფუნქცია ხელს უწყობს საწარმოს რესურსების რაციონალურად გამოყენებას და შესაბამისად, საწარმოს ეკონომიკური პოლიტიკის გატარებას.

ბუღალტრული აღრიცხვას აკისრია გადაწყვეტოს შემდეგი ამოცანები:

- საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ყოველისმომცველი ინფორმაციის მოპოვება და მისი გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად;
- ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა უზრუნველყოფა სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაციით;
- სამეურნეო საქმიანობაზე მომქმედი უარყოფითი ფაქტორების აღმოფხვრა და არსებული რეზერვების გამოვლენა.

1.7. ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოშობა და განვითარება

სააღრიცხვო საქმიანობის წარმოშობას და განვითარებას ღრმა ისტორიული ფესვები აქვს. როგორც ამას მეცნიერ-მკვლევარები ვარაუდობენ, აღრიცხვის მოტივაციის პირველი ნიშნები უკავშირდება პალეოლითის (ძველი ქვის) ხანას, ანუ პერიოდს, როდესაც მეურნეობა მიმთვისებლური იყო, ადამიანები მისდევდნენ შემგროვებლობას, ნადირობასა და თევზჭერას.

ისტორიულ ასპექტში სააღრიცხვო საქმიანობამ განვითარების რამდენიმე ეტაპი განვლო:

საწყის ეტაპად შეიძლება ჩაითვალოს ადამიანის მიერ აღრიცხვის სრულიად გაუთვითცნობიერებელი მცდელობები, რაც ხორციელდებოდა ზეპირსიტყვიერად, ყოველგვარი ჩანაწერების გარეშე და **მეხსიერებაში** აფიქსირებდა დროის ცვალებადობასთან დაკავშირებულ დაკვირვებებს, პლანეტების მოძრაობას, ცხოველების, ფრინველების გადაადგილებას და ა.შ.

შემდგომი ეტაპი მიეკუთვნება ნეოლითის პერიოდს, როცა მიმთვისებლური ყოფა გადაეწყო მწარმოებლურ მეურნეობაზე.

ადამიანის მიერ შრომის იარაღის დამზადებასთან ერთად, რომლის საშუალებითაც იგი მოიპოვებდა მისთვის საჭირო საკვებ პროდუქტს, განვითარდა მეცხოველეობა, მიწათმოქმედება, დღის წესრიგში დადგა პროდუქტის შენახვის და შესაბამისად, „სასაწყობო მეურნეობის“ წარმართვის აუცილებლობა. მწარმოებლური მეურნეობის პირობებში, მარტივი დაკვირვებები და შედეგების დაფიქსირება მხოლოდ მეხსიერებაში უკვე ვერ აკმაყოფილებდა ახლად წარმოქმნილ მოთხოვნებს. გაჩნდა მოვლენებს შორის განსხვავებების, მოპოვებული თუ შექმნილი პროდუქტების მოცულობებისა და მათი ცვლილებების მატერიალურად აღქმადი ფორმით (პირობითი ნიშნებით) ასახვის აუცილებლობა. სწორედ აქედან მოყოლებული აღრიცხვა იღებს ჯერ კიდევ პრიმიტიულ, მაგრამ მაინც დოკუმენტალურ ხასიათს.

ნეოლითიდან ენეოლითამდე და შემდგომ, ბრინჯაოს ხანაში საზოგადოების განვითარებამ, თვისობრივად ახალი, მრავალფეროვანი, უფრო მაღალწარმადი იარაღების შექმნამ, ხელოსნობის განვითარებამ საჭირო გახადა მეურნეს (მწარმოებელ პირს, ჯგუფს)

სცოდნოდა რამდენ და რა სახის იარაღს ფლობდა, ვისგან რა უნდა მიეღო, ვისთვის რამდენი მიეცა, რა დახარჯა და ა.შ., რაც მხოლოდ პირობითი ნიშნებით, დამწერლობის, ელემენტალური მათემატიკის ცოდნის გარეშე უკვე ვერ ხერხდებოდა. ევოლუციურმა პროცესმა პირობითი აღნიშვნები ჩაანაცვლა დამწერლობით. ადამიანებმა ისწავლეს მათემატიკური მოქმედებებიც (შეკრება, გამოკლება, გამრავლება, გაყოფა). ამ ეტაპზე მწარმოებელი უფრო იყო მოტივირებული და ის გამოდიოდა აღმრიცხველის როლში.

კლასობრივი საზოგადოების ჩამოყალიბების (მონათმფლობელურიდან შემდგომ) პერიოდში აღრიცხვას უფრო მეტი კვალიფიკაცია და ცოდნა დასჭირდა. გაჩნდნენ ისეთი ადამიანებიც, რომლებსაც უკეთ ემარჯვებოდათ და სხვადასხვა მოტივაციის საფუძველზე დაინტერესებულ პირებს უსრულებდნენ სააღრიცხვო ოპერაციებს.

ჩვენამდე მოღწეულია აღმოსავლეთის ქვეყნებში ჯერ კიდევ ოთხი-ხუთი ათასი წლის წინათ ხეზე უხეში ამონაჭერი პირველყოფილი აღრიცხვის ელემენტები; გამომწვარ თიხის ფირფიტებზე ბაბილონში ლურსმული დამწერლობით შესრულებული აღნიშვნები; ეგვიპტეში პაპირუსზე გამოსახული ჩანაწერები და სხვა. ძველი ეპოქის აღრიცხვის სფეროში გარკვეულ მიღწევებსა და მნიშვნელობაზე მეტყველებს ის ფაქტი, რომ ეგვიპტეში ფარაონებთან შესაბამისი მწერლის განსაკუთრებული თანამდებობაც კი არსებობდა.

აღრიცხვა, პირველყოფლისა, სახელმწიფო ინტერესებს, მის სტრუქტურებსა და ორგანოებს ემსახურებოდა. ასე იყო ეგვიპტეში, ბაბილონში, ინდოეთში. სახელმწიფოებრივ ინტერესებს გამოხატავს და აღრიცხვის აუცილებლობას ასახავს ძველი წელთაღრიცხვის XII საუკუნიდან ჩვენამდე მიღწეული კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი ძეგლი - მანუს წმინდათაწმინდა კანონი, რომელიც ამ დარგის სადირექტივო დადგენილებების კრებულს წარმოადგენდა.

მოგვიანებით, როდესაც ალექსანდრე მაკედონელმა ჩვ.წ. აღრიცხვამდე III საუკუნეში დაიპყრო ეგვიპტე, ამ ტერიტორიაზე ათასობით ბერძენი დასახლდა, მოხდა აღმოსავლეთისა და საბერძნეთის ეკონომიკის, კულტურის **შერწყმა**, რომელიც ცნობილია **ელინიზმის** სახელწოდებით. ამან ახალი იმპულსი მისცა სააღრიცხვო საქმიანობის შემდგომ განვითარებას. ამაზე მეტყველებს ფაქტი

იმის შესახებ, რომ ამ დროისათვის სწორედ აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე ხორციელდებოდა სახელმწიფო ბიუჯეტში მოზიდულ სახსრებზე კონტროლის განხორციელება.

განსხვავებული ფორმა და შინაარსი ჰქონდა აღრიცხვას ამერიკის კონტინენტზე. მაგალითად, გარდასული ეპოქის სამხრეთ ამერიკის ერთ-ერთ განვითარებულ ქვეყანაში - პერუში, საჭირო ინფორმაციას ასახავდნენ განსაკუთრებულად გამოსკვნილი თოკები, რომლებიც ცნობილია „პერუს საანგარიშო ზონების“ სახელწოდებით.

შედარებით გვიან, აღრიცხვა უფრო დაიხვეწა, განვითარდა და უფრო მასშტაბური გახდა. ბერძნული სახელმწიფოებისა და რომის იმპერიის არსებობის დროიდან შემონახულია წერილობითი ძეგლები, რომლებიც მოწმობენ, რომ აღრიცხვა სახელმწიფოებრივი საჭიროების გარდა, ტაძრების, სამონასტრო კომპლექსების მშენებლობის, სესხების აღებ-მიცემის, პროცენტების გამიანგარიშების დროსაც გამოიყენებოდა. რომში აღრიცხვა სამოქალაქო ცხოვრების საკითხებსაც ეხებოდა. ჩანაწერები კეთდებოდა ინფორმაციის სხვადასხვა მატარებლებზე: თავდაპირველად წერდნენ ხის გასანთლულ ფირფიტებზე, მოგვიანებით - პერგამენტის გრაფილებზე, ქაღალდის ხვეულებზე. იმ ეპოქაში შექმნილია და მეცნიერების მიერ შესწავლილია შემოსავლებისა და გასავლების არაერთი ე.წ. „საანგარიშო დავთარი“.

სავსებით ბუნებრივია, რომ ძველი ეპოქის აღრიცხვა მკვეთრად განსხვავდება ყოველი შემდგომი ეტაპის აღრიცხვის ფორმებისგან, მოთხოვნებისა და ამოცანებისგან. მაგრამ ის წარმოადგენდა იმ პერიოდის ცივილიზაციის ნაწილს.

ვაჭრობის განვითარებამ, ფულადი ერთეულის გაჩენამ, ქვეყნებს შორის დაპირისპირებულმა თუ სამოკავშირეო ურთიერთობებმა კიდევ უფრო აამაღლეს აღრიცხვის მნიშვნელობა და როლი საზოგადოების განვითარების ყველა სფეროში.

აღრიცხვის სრულყოფის ხანგრძლივ და რთულ გზაზე, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი გარდატეხა შუა საუკუნეებში განხორციელდა.

XIII საუკუნის ბოლოს, საზოგადოებრივი ცხოვრების სხვა დარგებთან (მხატვრობა, მწერლობა, აღმშენებლობა) ერთად, ევროპის ქვეყნებში საქონელგაცვლის პროცესი ძლიერ განვითარდა.

იქმნებოდა სავაჭრო ამხანაგებობები. ამხანაგობის წევრებს ერთობლივ საქმიანობაში შეჰქონდათ პაი საქონლის ან ფულის სახით. პაის მოცულობა თავიდანვე ზუსტად იყო განსაზღვრული. ამხანაგობის წევრები იძენდნენ საქონელს (სხვადასხვა ნაწარმს, ნედლეულს) იმისათვის, რომ გაეყიდათ ის სხვა ქვეყანაში. ამგვარ ოპერაციებს მუდმივად ახლდა საბოლოო შედეგის განსაზღვრა თავდაპირველ შენატანსა და რეალიზაციით მიღებულ შემოსავლებს შორის, ნამეტი ნაწილის, ან მთლიანი ანაბრებისა (შენატანის) და ნამეტი შემოსავლების განაწილება (ანგარიშსწორება). შეიძლება ვიფიქროთ, რომ აღორძინების ეპოქის სავაჭრო ამხანაგობები იქცნენ თანამედროვე კაპიტალისტური საზოგადოების (სამეწარმეო სუბიექტების) სამართლებრივი ფორმების ერთგვარ მოდელად. დროის მოთხოვნის შესაბამისად, აღრიცხვას უნდა განესაზღვრა კაპიტალდაბანდების მოცულობა, შემოსავლები და ხარჯები, ბეგარის წილი, მოგება, რაც ამხანაგობის წევრებს რჩებოდათ, ანუ აღრიცხვას გაუჩნდა ახალი მიზნები და ამოცანები, რომელთა გადაწყვეტა შესაძლებელი გახდა მხოლოდ წინასწარგააზრებული პრინციპების, ერთიანი მეთოდოლოგიის, ფორმების, ხერხების გამოყენებით და აღრიცხვის უწყვეტობის პირობებში.

ასე, ნაბიჯ-ნაბიჯ მივიდა კაცობრიობა შემოსავლებისა და ხარჯების მუდმივი აღრიცხვის ფორმირებამდე, რომლის პირდაპირი შედეგი იყო ორმაგი ჩაწერა. ამ სიდიდეთა ბუნებრივი ურთიერთკავშირის გახსნამ შემდგომში მიიღობალანსის სახელწოდება. Balance (ინგ. ფრანგ.) წარმოიშვა ლათინური შესატყვისისგან და ნიშნავს წონასწორობაში მოყვანილ ორ თეფშიან სასწორს.

შემდგარი პრაქტიკის არსი მარტივი და ადვილად გასაგები იყო: ორგვერდა ცხრილებში, ერთის მხრივ, აღინიშნებოდა ერთი სახის ფასეულობის გადასვლა მეორეში – საქონლისა – ფულში და პირიქით. მეორეს მხრივ, ამავედროულად აისახებოდა შემოსავლები და გაწეული ხარჯები, აგრეთვე შენატანები საერთო საქმიანობაში და შექმნილი კაპიტალი. ანალოგიურად აღირიცხებოდა მოზიდული საშუალებებიც (ნასესხი თანხები). ცხრილის მარცხენა მხარეს ეწოდა „დებეტი“, რაც ნიშნავს „მართებს“, მარჯვენა მხარეს კი – „კრედიტი“, რაც ნიშნავს „ენდობა“. თითოეული სამეურნეო ოპერაცია ცხრილის დებეტის და კრედიტის მხარეს ერთდროულად აღირიცხებოდა. ეს

წესი ჩვენს დრომდე შემორჩა: სამეურნეო საშუალებათა ანგარიშის დებეტის ჩანაწერი აღნიშნავს მიღებას, ზრდას. კრედიტის ჩანაწერი – გასავალს, შემცირებას; ვალდებულებათა ანგარიშებში პირიქითაა: დებეტის ჩანაწერი აღნიშნავს შემცირებას, გასავალს, კრედიტისა კი – წარმოქმნას, ზრდას.

ორმაგი ჩაწერის ფუძემდებლად ითვლება იტალიელი მათემატიკოსი, ბერთა ახალი ორდენის - **ფრანცისკელების** წარმომადგენელი მღვდელი, მათემატიკოსი ლუკა ფაჩიოლი (დაიბადა 1445 წელს, იტალიის პატარა ქალაქ ბორგო სან-სეპოლკროში), რომელმაც შემოთავაზებული აღრიცხვის მეთოდის არსი აღწერა და დაასაბუთა 1494 წელს გამოქვეყნებულ ნაშრომში **„ერთობლიობა არითმეტიკისა, გეომეტრიისა და მოძღვრებისა პროპორციასზე და მიმართებათა შესახებ“**. ამ ნაშრომის ერთ-ერთ ნაწილს, რომელსაც თავად ლ. ფაჩიოლიმ უწოდა **„ტრაქტატი ანგარიშებზე და ჩაწერებზე“**, ჰქონდა დამოუკიდებელი მნიშვნელობა.

„ტრაქტატი ანგარიშებსა და ჩაწერებზე“ გამოქვეყნდა ვენეციაში. მალე ის ითარგმნა და გამოიცა გერმანიაში, საფრანგეთში, ინგლისში, რუსეთში.

ორმაგი ჩაწერის სისტემამ, რომელსაც ლ. ფაჩიოლიმ უწოდა ვენეციური მეთოდი, გაუძლო დროის გამოცდას და დღემდე გამოიყენება სამეურნეო აღრიცხვაში.

ორმაგ ჩაწერასთან უშუალო კავშირშია ბალანსი. მისი ფორმისა და შინაარსის შესახებ ჯერ კიდევ ლ. ფაჩიოლის ნაშრომის გამოქვეყნებამდე იყო ცნობილი. იტალიის სახელმწიფო წიგნსაცავებსა და მონასტრებში შემონახულია რამდენიმე ასეთი ბალანსი. ერთ-ერთი მათგანი, მედიჩის ბანკის ბალანსი, დათარიღებულია 1433 წლის 30 მაისით - ნახევარი საუკუნით ადრე ნაშრომის, **„ტრაქტატი ანგარიშებზე და ჩანაწერებზე“** გამოცემამდე. თუმცა ეს სრულებითაც არ აკნინებს ამ უკანასკნელის მნიშვნელობას - ლ. ფაჩიოლის ვენეციური მეთოდი შედეგია ხანგრძლივი ძიებისა და მიღწევებისა, რომელიც ამ, მართლაც, გენიალურ მიგნებას უძღოდა წინ.

ბალანსი და ორმაგი ჩაწერა - კაცობრიობის მიღწევის ეს ის უიშვიათესი ნიმუშებია, რომელთა პრინციპებმაც საუკუნებს გამოაღწია და დღესაც თანამედროვე ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის მყარ საფუძველს წარმოადგენს.

თემა 2. ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი და ობიექტი

- 2.1. ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანი
- 2.2. ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის ობიექტი
 - 2.2.1. სამეურნეო საშუალებები
 - 2.2.2. სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები
 - 2.2.3. სამეურნეო პროცესი
 - 2.2.4. ფინანსური შედეგი
- 2.3. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები

2.1. ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანი

ბუღალტრულ აღრიცხვას, როგორც დამოუკიდებელი მეცნიერების დარგს გააჩნია თავისი კვლევის საგანი. კვლევის საგანში ზოგადად იგულისხმება, მოვლენისადმი ან პროცესისადმი მიმართული აზრი ან საქმიანობა. კონკრეტულად, **ბუღალტრული აღრიცხვის კვლევის საგანი**, ესაა საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების შესწავლა მთლიანად, უწყვეტად და დოკუმენტალურად, ფულად გამოსახულებაში.

ეკონომიკურ საქმიანობაში, პირველყოვლისა, იგულისხმება სამეწარმეო საქმიანობა. შეიძლება ითქვას, რომ ეკონომიკური საქმიანობა უფრო ფართე მცნებაა და მოიცავს როგორც სამეწარმეო, ისე არასამეწარმეო (არაკომერციულ) საქმიანობებს.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობად მიიჩნევა მართლზომიერი და არაერთჯერადი საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება მოგების მიზნით, დამოუკიდებლად და ორგანიზებულად.

სამეწარმეო საქმიანობად არ ითვლება ფიზიკური პირების სახელოვნებო, სამეცნიერო, სამედიცინო, არქიტექტურული, საადვოკატო ან სანოტარო, სააუდიტო, საკონსულტაციო (მათ შორის, საგადასახადო კონსულტანტთა), სასოფლო-სამეურნეო ან სატყეო-სამეურნეო საქმიანობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, ეკონომიკურ საქმიანობად ითვლება ნებისმიერი საქმიანობა, რომელიც

ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა.

ეკონომიკურ საქმიანობას არ განეკუთვნება: სახელმწიფო ხელისუფლების, დამოუკიდებელი ეროვნული მარეგულირებელი და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების საქმიანობა, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მათთვის საქართველოს კანონმდებლობით მინიჭებული ფუნქციების შესრულებასთან, გარდა ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიანი მომსახურების გაწევისა; საქველმოქმედო საქმიანობა; რელიგიური საქმიანობა; დაქირავებით მუშაობა; ფიზიკური პირის მიერ ფულადი სახსრების განთავსება ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში დეპოზიტებსა და ანაბრებზე; აგრეთვე, საქმიანობის ან/და ოპერაციების ცალკეული სახეები ან/და ოპერაციების ერთობლიობა, რომლებიც განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან შეთანხმებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის კვლევის საგნის წარმოსადგენად, თანაბრად მნიშვნელოვანია სამეწარმეო და ეკონომიკური საქმიანობის ზემოთაღნიშნული განმარტებების გათვალისწინება.

2.2. ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის ობიექტი

ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი თავის შინაარსობრივ ასახვას პოულობს ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტებში. მაშასადამე, ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის არსში გარკვევის მიზნით აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების დეტალიზირება და შესწავლა. ზოგადად, ობიექტი ესაა საგანი, მოვლენა, პროცესი, რაზეც მიმართულია გარკვეული სახის ზემოქმედება. რაც შეეხება **ბუღალტრულ აღრიცხვას, მისი შესწავლის ობიექტია სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო პროცესების და მათი შედეგების დოკუმენტური, უწყვეტი და განზოგადოებული შესწავლა ფულად გამოსახულებაში.**

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაძლებელია უფრო დავაკონკრეტოთ ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის ობიექტები. მათ მიეკუთვნება:

- სამეურნეო საშუალებები;
- სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები;
- სამეურნეო პროცესი;
- საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური შედეგი.

2.2.1. სამეურნეო საშუალებები

სამეურნეო საშუალებები მეწარმე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსების ერთობლიობაა, რომელთა დახმარებითაც იქმნება ეკონომიკური სარგებელი, ანუ მოგება. თავისი არსიდან გამომდინარე, სამეურნეო საშუალებები წარმოადგენენ სამეურნეო რესურსებს, ანუ ფონდებს. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ისინი ცნობილია აქტივების სახელწოდებით. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად: აქტივი - ესაა წარსულში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად საწარმოს საკუთრებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსების ერთობლიობა, რომელთა საშუალებითაც იგი მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის, ანუ მოგების მიღებას.

აქტივებს მიეკუთვნება: ფულადი საშუალებები ეროვნულ და უცხო ვალუტაში; სასაქონლო-მატერიალური მარაგები: ნედლეული, მასალა, სათბობი, საწვავი, მზა პროდუქცია; ძირითადი საშუალებები: შენობები, ნაგებობები, გადამცემი მოწყობილობები, დაზგა-დანადგარები, ავტოსატრანსპორტო საშუალებები, საოფისე ტექნიკა და ინვენტარი; არამატერიალური აქტივები: ლიცენზია, კონცესია, გუდვილი, პატენტი, სამარკო ნიშანი, ნოუ-ჰაუ და ა.შ. აქტივებს მიეკუთვნება აგრეთვე მოთხოვნები, რომლის უფლებაც საჯარო თუ სამეწარმეო სუბიექტს მოპოვებული აქვს გარკვეული პირობების (პროდუქციის მიწოდების, მომსახურების გაწევის ან სამუშაოს) შესრულების გამო.

სამეურნეო საშუალებები შეიძლება დაჯგუფდეს სხვადასხვა ნიშნის, მათ შორის: სამეურნეო ბრუნვაში მონაწილეობის ხასიათის, ეკონომიკური შინაარსის, ფუნქციური დანიშნულების, შემადგენლობისა და გამოყენების ხასიათის მიხედვით და ა.შ.

სამეურნეო ბრუნვაში მონაწილეობის ხასიათის მიხედვით სა-

მეურნეო საშუალებები იყოფა:

- **წარმოების სფეროს სამეურნეო საშუალებებად;**
- **არასაწარმოო სფეროს სამეურნეო საშუალებებად.**

წარმოების სფეროს სამეურნეო საშუალებებით იქმნება პროდუქცია, ხორციელდება მომსახურების გაწევა, ან ხდება სამუშაოს შესრულება.

თავის მხრივ, წარმოების საშუალებები იყოფა შრომის საშუალებებად და შრომის საგნებად. **შრომის საშუალებები** (შენობები, ნაგებობები, დაზგები, დანადგარები და ა.შ.) ქმნიან შრომის პროცესის განხორციელების აუცილებელ პირობებს, ადამიანების მეშვეობით ან ავტომატურად ზემოქმედებენ შრომის საგნებზე, უცვლიან მათ სახეს იმისთვის, რომ მივიღოთ ახალი სახმარი ღირებულება - პროდუქცია (მზა ნაწარმი). მაგალითად, შენობაში თავსდება საწარმოო და საოფისე ფართი, დაზგები, დანადგარები, ინსტრუმენტები, ინვენტარი. თავის მხრივ, აღნიშნული საშუალებები წარმოადგენენ შრომის იარაღებს და ქმნიან ხელსაყრელ სამუშაო გარემოს. მათი მეშვეობით ხორციელდება შრომის საგნებზე ზემოქმედება, და შესაბამისად, იქმნება პროდუქცია.

შრომის საშუალებები მრავალჯერადად, ხანგრძლივად გამოიყენებიან წარმოებაში და განიცდიან ცვლას. აქედან გამომდინარე, თავიანთი ღირებულებაც ნაწილ-ნაწილ გადადის ახლადშექმნილ პროდუქციაში. რამდენადაც შრომის საშუალებების გარეშე ვერ განხორციელდება შრომის პროცესი, ამდენად მათ ძირითად საშუალებებსაც უწოდებენ.

შრომის საგნები, განიცდიან რა სახეცვლილებას, ქმნიან პროდუქციის ნივთიერ საფუძველს. მიეკუთვნება: ნედლეული, მასალები, სათბობი და ა.შ.

არასაწარმოო სფეროს სამეურნეო საშუალებები (ფონდები) უშუალოდ, პირდაპირ არ მონაწილეობენ წარმოების პროცესში, მაგრამ აქტიურ ზემოქმედებას ახდენენ პროდუქციის წარმოებაზე. მათ მიეკუთვნება ისეთი ძირითადი ფონდები, როგორცაა: კულტურულ-საყოფაცხოვრებო დაწესებულებები, საზოგადოებრივი კვების ობიექტები და ა.შ.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აქტივების დაჯგუფება ახასიათებს მათ გამოყენებას ერთგვაროვანი ნიშნის მიხედვით. მაგალითად, შენობა, ნაგებობა, დაზგა, დანადგარი და ა.შ. **ფუნქციუ-**

რი დანიშნულებით აქტივების დაჯგუფება კი, აქტივების გამოყენებას წარმოების პროცესში მათი გამოყენების როლის მიხედვით. მაგალითად, შენობის ფუნქციაა მასში განთავსდეს წარმოებისათვის აუცილებელი შრომის იარაღები (მაგალითად, დაზგა-დანადგარები) და, შესაბამისად, შეუქმნას მუშას ხელსაყრელი სამუშაო გარემო. შრომის იარაღების (დაზგა-დანადგარები) ფუნქცია კი, უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაა და ა.შ.

მეწარმე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) შემადგენლობისა და გამოყენების ხასიათის მიხედვით იყოფა:

- **საბრუნავ საშუალებებად, ანუ მიმდინარე აქტივებად;**
- **ძირითად (არასაბრუნავ) საშუალებებად, ანუ გრძელვადიან აქტივებად.**

საბრუნავი საშუალებები ისეთი მიმდინარე აქტივებია, რომლებიც მოიხმარებიან ერთი საანგარიშგებო პერიოდის, ან ერთი საწარმოო ციკლის განმავლობაში და თავიანთი ღირებულებაც ახლად შექმნილი პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებაში, ამავე პერიოდში, გადააქვთ ერთბაშად, მთლიანად. **საბრუნავ საშუალებებში** იგულისხმება ფულადი საშუალებები და მათი ეკვივალენტები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგები (ფასეულობები), მოკლევადიანი დებიტორული დავალიანება, მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდება, მომავალი პერიოდის ხარჯები და ა.შ.

ფულად საშუალებებს და მათ ეკვივალენტებს მიეკუთვნება ნაღდი ფული სალაროში, ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე, მაღალლიკვიდური ფასიანი ქაღალდები (ჩეკი, ობლიგაცია, თამასუქი).

სასაქონლო-მატერიალური მარაგები განკუთვნილია მიმდინარე მოხმარებისთვის (პროდუქციის დასამზადებლად, მომსახურების გასაწევად ან სამუშაოს შესასრულებლად). აქედან გამომდინარე, მათ მიმდინარე აქტივებსაც უწოდებენ. ამ ჯგუფს მიეკუთვნება, აგრეთვე ისეთი აქტივები, რომლებიც მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და გათვალისწინებულია გასაყიდად.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შემადგენლობაში შედის: საქონელი, ნედლეული და მასალა, ნახევარფაბრიკატები, მზა პროდუქცია, საწვავი, სათადარიგო ნაწილები, ტარა და ტარა

მასალები და ა.შ., ანუ ის, რაც სამეწარმეო სუბიექტის საკუთრებაა და მის განკარგულებაშია კონკრეტული თარიღისათვის, მიუხედავად ადგილმდებარეობისა. საწარმოს ტერიტორიაზე შეიძლება იყოს სხვა იურიდიული თუ ფიზიკური პირის კუთვნილი მატერიალური ფასეულობა, მაგრამ ისინი საწარმოს მარაგს არ უნდა მიეკუთვნოს.

საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების კლასიფიკაცია შეიძლება მოხდეს შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

- **საწარმოო მარაგი;**
- **მასალები;**
- **სასაქონლო მარაგი.**

საწარმოო მარაგი, ესაა შესყიდული ან ადგილზე დამზადებული „მატერიალური ფასეულობა, საბრუნავი საშუალებები, ნედლეულის, მასალების, სათბობის, ნახევარფაბრიკატების, დაუმთავრებელი წარმოების, მზა პროდუქციის სახით, რაც მოცემულ მომენტში არ გამოიყენება წარმოებაში, ინახება საწყობებსა და სხვა ადგილებში შემდგომში მათი გამოყენების თვალსაზრისით. იგი არის რესურსების რეზერვად შენახვის ხერხი წარმოებისა და მიმოქცევის შეუფერხებელი მუშაობის უზრუნველსაყოფად. მოცდენების საფრთხის შესამცირებლად“ (8).

ნედლეული, ესაა შესყიდული ან „მოპოვებული წიაღისეული და სხვა ბუნებრივი რესურსები, რომელთაგან წარმოებული მასალები შემდგომ გადამუშავებას საჭიროებს“ (8).

მაგალითად, ნედლეულია სოფლის მეურნეობის და მომპოვებელი მრეწველობის ისეთი რესურსი, როგორცაა: ხორბალი, შაქრის ჭარხალი, ბამბა, მადანი და ა.შ.

მასალა, ესაა „მატერიალური სუბსტანცია, რომელიც ბუნებრივი ნედლეულიდან დამუშავებისა და გადამუშავების საშუალებით მიიღება და წარმოებისათვის, ნივთის დამზადებისათვის ან სხვა მატერიალურ სუბსტანციებად, ობიექტებად, საგნად გარდაქმნისათვის გამოიყენება“ (8).

მასალები იყოფა **ძირითად** და **დამხმარე** მასალებად. **ძირითადი მასალები** შეადგენენ გამოშვებული პროდუქციის ნივთიერ საფუძველს. მაგალითად, პურის წარმოებაში - ფქვილი, კოსტიუმის წარმოებაში - ქსოვილი და ა.შ. **დამხმარე მასალები** დანიშნულება წარმოების პროცესის მომსახურებაა. მათ მიეკუთვნება ისეთი

სწრაფხარჯვადი მასალები, როგორცაა: საკანცელარიო ინვენტარი, მოსაპირკეთებელი მასალები, შესაფუთი მასალები და ა.შ. მაგალითად, ლაქი - პარკეტის მოსაპირკეთებლად და ა. შ.

ნახევარფაბრიკატები, ესაა „მზა ნაკეთობა, საწარმოს პროდუქცია, რომელიც უპირატესად სხვა, უფრო რთული სახეობის პროდუქციის შემადგენელ ნაწილად გამოიყენება“ (8).

ნახევარფაბრიკატად ითვლება გამოჭრილი ნაწარმი ტანსაცმლის შესაკერად; გამოჩარხული დეტალები დაზვის დასამზადებლად; მაჭარი დადუღებამდე ღვინის წარმოებაში და ა. შ.

დაუმთავრებელი წარმოება, ესაა „ნაწილობრივი მზა პროდუქცია, რომელსაც არ გაუვლია ტექნოლოგიური პროცესით გათვალისწინებული წარმოების სრული ციკლი, რაც აუცილებელია იმისათვის, რომ პროდუქცია დამკვეთს გადაეგზავნოს, მიეწოდოს ბაზარს გასაყიდად, გადაიტვირთოს მზა პროდუქციის საწყობში“ (8).

სასაქონლო მარაგი, ესაა შემდგომი გაყიდვის მიზნით, საწარმოს მიერ შექმნილი საქონელი. ამასთან, მყიდველი საწარმო არ ახორციელებს შესყიდული საქონლის ფიზიკური ფორმის მკვეთრ ცვლილებას, რამდენადაც შესყიდვის მომენტში მას უკვე გააჩნია მზა პროდუქციის სახე.

მზა პროდუქცია, ესაა ნაკეთობა (შრომის პროდუქტი, ნივთი), რომელმაც მოცემული მომენტისათვის გაიარა წარმოების ყველა ტექნოლოგიური პროცესი და გამიზნულია გასაყიდად. გასაყიდად გამზადებული პროდუქციისათვის საბოლოო სასაქონლო ფორმის მისაცემად, მათ მიეკვრება (მიეკვრება) იარლიყი. ისინი შეიძლება შეიფუთოს, მოთავსდეს პარკებში, ან სპეციალურ ყუთებში, რომელსაც ტარა ეწოდება. ტარა და ტარა მასალა შეიძლება იყოს, როგორც ქალაღის, მუყაოს, ასევე პოლიეთილენის, ან თუნუქის, პლასტმასის და ა. შ.

დებიტორული დავალიანება, ესაა „იმ ვალების ჯამი, რომელიც ერგება საწარმოს (ფირმას), კომპანიას სხვა საწარმოებისაგან, ფირმებისაგან, აგრეთვე მოქალაქეებისაგან, რომლებიც მათი მოვალეები (დებიტორები) არიან“ (8).

დებიტორული დავალიანების წარმოქმნას განაპირობებს მოთხოვნა, რომელიც უკავშირდება ანაზღაურების გადავადებით პროდუქციის მიწოდებას, სამუშაოს შესრულებას, ან კიდევ მომ-

სახურების გაწევას. დებიტორულ დავალიანებებს მიეკუთვნება ასევე მოთხოვნები, რომლებიც უკავშირდება ბიუჯეტში ზედმეტობით გადახდილ თანხებს; საქვეანგარიშოდ გაცემულ თანხებს; თანამშრომლებზე გაცემულ სესხებს და ა.შ.;

მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდება ეს არის ფასიანი ქაღალდების შექმნა შემოსავლების მიღებისა და **ფინანსური აქტივების გაზრდის მიზნით**. ასევე, მოკლევადიანი (როგორც წესი 12 თვემდე) პერიოდით გაცემული სესხები;

მომავალი პერიოდის ხარჯები ფაქტიურად გაიწევა მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ მიეკუთვნება მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებს. მაგალითად, წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, წინასწარ გადახდილი დაზღვევის თანხა, საწარმოს სიგნალიზაციის მომსახურებაზე წინასწარ გადახდილი თანხა და ა.შ.

ძირითადი (არასაბრუნავი) საშუალებები, ესაა გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ერთობლიობა.

მატერიალურს მიეკუთვნება ისეთი აქტივები, რომლებიც წარმოების პროცესში გამოიყენებიან ხანგრძლივი პერიოდის (ერთ წელზე მეტი ხნის) განმავლობაში, გამოყენების შედეგად იხარჯებიან ნაწილ-ნაწილ და თავისი ღირებულებაც ახლად შექმნილ პროდუქციაში, შესრულებულ სამუშაოში, ან გაწეულ მომსახურებაში გადააქვთ, ნაწილ-ნაწილ ცვეთის მიხედვით.

ძირითადი საშუალებების გამოყენება შეიძლება მოხდეს საქონლის წარმოების და მიწოდების, მომსახურების გაწევის, იჯარით გაცემის, ასევე ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. ძირითადი საშუალებების, აქტივებად აღიარებისას, როგორც წესი, იგულისხმება, რომ მათი შექმნა ხდება არა გასაყიდად, არამედ, საკუთარი მოხმარებისათვის.

არამატერიალურია ისეთი აქტივები, რომლებიც წარმოებას ემსახურებიან ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში, არ გააჩნიათ მატერიალურ-ნივთიერი, ხელშესახები ფორმა (მატერიალური სუბსტანცია), მაგრამ გააჩნიათ ღირებულება და მათი გამოყენება დაკავშირებულია პროდუქციის წარმოებასთან, სამუშაოს შესრულებასთან, მომსახურების გაწევასთან, ან ადმინისტრაციულ მიზნებთან (ლიცენზია, კონცესია, გუდვილი, პატენტი, ნოუ-ჰაუ, სამარკო ნიშანი და ა.შ.).

არამატერიალური აქტივების სასარგებლო გამოყენების პერი-

ოდი, რომლის განმავლობაშიაც მათ შეუძლიათ ეკონომიკური სარგებლის მოტანა, ძირითადი საშუალებების მსგავსად, ერთ წელზე, ან ერთ საწარმოო ციკლზე (თუ ის არანაკლებ ერთი წელია) მეტია.

გრძელვადიან საშუალებებს მიეკუთვნება გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებებიც. გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდება, ესაა ფინანსური აქტივების გაზრდის მიზნით ფასიან ქალაქებში განხორციელებული ინვესტიციები, რომლისაგანაც მეწარმე სუბიექტები ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში მოელიან სარგებელის მიღებას. მათ მიეკუთვნება აგრეთვე გრძელვადიანი პერიოდით გაცემული სესხები და ა.შ.

2.2.2. სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები

სამეწარმეო სუბიექტის განკარგულებაში არსებული სამეურნეო საშუალებების ფორმირება შესაძლებელია განხორციელდეს ორი გზით: საკუთარი და გარედან მოზიდული სახსრებით.

სამეურნეო საშუალებების ფორმირების **საკუთარ წყაროებს** მიეკუთვნება: დამფუძნებლების მიერ კაპიტალში არაფულადი შენატანები ან აქტივების პოვნა, ჩუქება, უსასყიდლოდ მიღება; შექმნა - ფულადი შენატანების, გაუნაწილებელი მოგების, რეზერვების, ამორტიზაციის ფონდში აკუმულირებული თანხის (ცვეთის), დროებით თავისუფალი სახსრების ხარჯზე; ან შექმნა (აშენება, დამზადება, ჩამოსხმა, მოპოვება) საკუთარი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის, საბრუნავი საშუალებების, შრომითი რესურსების და ინტელექტური პოტენციალის გამოყენებით.

მეწარმე სუბიექტის დამფუძნებელთა (პარტნიორთა, აქციონერთა, წევრების) შენატანები, გაუნაწილებელი მოგება, რეზერვები, ფონდები ერთობლიობაში წარმოადგენენ საწარმოს საკუთარ კაპიტალს (საკუთარ წყაროს). უფრო ზუსტად, საკუთარი კაპიტალი ესაა სხვაობა, საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების (გარედან დროებით მოზიდული სახსრების) ღირებულებებს შორის.

მაშასადამე, საკუთარი კაპიტალი საწარმოს აქტივების ის ნაწილია, რომელიც რჩება მას ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

როგორც ზემოაღნიშნულიდანაც ჩანს, საკუთარი კაპიტალის

ფორმირების ძირითადი წყაროა: მეწარმე სუბიექტების დამფუძნებლების (პარტნიორების, აქციონერების, წევრების) შენატანები; გაუნაწილებელი მოგება; გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები;

სამეურნეო საშუალებების ფორმირების თითოეულ წყაროს განსხვავებული შინაარსი, ფორმა და დანიშნულება გააჩნია. ამდენად, საჭიროა მათ არსში გარკვევა.

შენატანები კაპიტალში, პირველყოვლისა განსაზღვრავს დამფუძნებლის (პარტნიორის, აქციონერის, წევრის) წილს მეწარმე სუბიექტში. მათი მოცულობის განსაზღვრა ხდება შეთანხმების საფუძველზე. დამოკიდებულია არჩეული მიმართულებით გადასაწყვეტ ამოცანებსა და მასშტაბებზე. ასეთი შენატანების აუცილებლობა განპირობებულია საწარმოს ფუნქციონირებისა და შემოსავლების მიღების მოტივაციით. შენატანები შეიძლება განხორციელდეს ფულადი, ან არაფულადი ფორმით. შეთანხმების შესაბამისად, შეიძლება განხორციელდეს დამატებითი შენატანებიც. ნებისმიერ შემთხვევაში, შენატანები კაპიტალში სამეურნეო საშუალებების ფორმირების ერთ-ერთი ყველაზე მარტივი, ამასთან, მნიშვნელოვანი წყაროა.

გაუნაწილებელი მოგება, ესაა „საზოგადოების, კომპანიის მოგება, რომელიც გადასახადების გადახდისა და დივიდენდების გასტუმრების შემდეგ რჩება და რეინვესტირების სახით განვითარების საჭიროებისთვის გამოიყენება“ (8), ანუ ესაა საანგარიშგებო და წინა პერიოდებში მიღებული მოგების ის ნაწილი, რომელიც რჩება საწარმოში ყველა გადასახადებისა და დივიდენდების გადახდის შემდეგ;

რეზერვების ფორმირება ხდება საწარმოს გაუნაწილებელი მოგების ხარჯზე და გამოიყენება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული გაუთვალისწინებელი დანაკარგებისა და ზარალის საკომპენსაციოდ.

ზოგადად, **რეზერვი** ეს არის „რაიმეს (საქონლის, ფულადი სახსრების, უცხოური ვალუტის და ა.შ.) მარაგი საჭიროების შემთხვევისათვის; წყარო, საიდანაც ამოიღება სპეციალურად შენახული რესურსი მისი გამოყენების აუცილებელი საჭიროების შემთხვევაში“ (8).

რეზერვების შექმნის საფუძველია საწარმოს წესდება ან ქვეყ-

ნის კანონმდებლობა. მისი შექმნის მიზანი კი მესაკუთრეების ან კრედიტორების ზარალისაგან დაცვაა;

ფონდების ფორმირება ხდება საწარმოს წმინდა მოგების ხარჯზე. მოცემული შემთხვევისთვის, **ფონდი** ეს არის „მარაგი, ფულადი სახსრების დაგროვება, ფულადი კაპიტალი. ფულადი და მატერიალური საშიალებები, რომელიც თავმოყრილია ერთად მათი გარკვეული მიზნით გამოყენებისათვის“ (8). ასეთი ფონდების შექმნის აუცილებლობა მოტივირებულია საწარმოს ტექნიკური გადაიარაღების, რეკონსტრუქციის, მანქანა-დანადგარების შექმნის, სოციალურ სფეროში კაპიტალური დაბანდებების (ბინათმშენებლობა, კულტურულ-გამაჯანსაღებელი ობიექტების მშენებლობა და ა.შ.) განსახორციელებლად საჭირო თანხების მობილიზაციის მიზნებით;

დამატებითი კაპიტალი, ესაა „საკუთარი საშუალებების წყარო, რომელიც წარმოიქმნება ძირითადი კაპიტალის ღირებულების გაზრდილი გადაფასებით ან იურიდიული და ფიზიკური პირების სხვადასხვა აქტივების აუნაზღაურებელი შემოსავლებით, ასევე საკუთარი აქციების გაყიდვით (გასაყიდი ფასის გადამეტებით აქციის ნომინალურ ღირებულებაზე)“ (8). **დამატებითი კაპიტალი იქმნება** საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის შედეგად და უკავშირდება მისი ქონების ღირებულების ზრდას. დამატებითი კაპიტალის ფორმირების წყაროა ძირითადი (არასაბრუნავი) საშუალებების გადაფასებით მიღებული ღირებულება, კურსთაშირის სხვაობით მიღებული შემოსავალი, საემისიო (**მიმოქცევაში გამოშვებული ფულადი ნიშნები და ფასიანი ქაღალდები**) შემოსავლები და ა.შ.;

ცვეთა ესაა ძირითადი (არასაბრუნავი) საშუალებების თავდაპირველი (ისტორიული) ღირებულების თანდათანობითი შემცირება (გაცვეთილი, გახარჯული ნაწილი) და მისი შეტანა წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებაში. ცვეთის გამო, ძირითადი (არასაბრუნავი) საშუალებები კარგავენ თავიანთ თავდაპირველ ღირებულებას. ცვეთის გზით მიღებული თანხების აკუმულირება ხდება ამორტიზაციის ფონდში. ამორტიზაციის ფონდში დაგროვილი თანხა ძირითადად ხმარდება ძირითად საშუალებებში კაპიტალურ დაბანდებებს. თუმცა, ამ თანხის გამოყენება შესაძლებელია სხვა დანიშნულებითაც;

განასხვავებენ ცვეთის ორ სახეს: ფიზიკურს და მორალურს.

ფიზიკური ცვეთა ესაა „წარმოების ძირითადი კაპიტალის მატერიალური გაცვეთა, ფიზიკური თვისებების, ხარისხის, ზომის, მუშაობის უნარის დაკარგვა“ (8). მორალური ცვეთა კი - „ძირითადი კაპიტალის დამველება, გაუფასურება იმასთან დაკავშირებით, რომ მათი ტექნიკურ-ტექნოლოგიური მაჩვენებლები სულ უფრო ჩამორჩება მსოფლიო დონეს. მორალურ ცვეთას უწოდებენ აგრეთვე მორალურ დამველებას“ (8).

ჩუქება (უსასყიდლოდ გადაცემა) ეს არის „ქონებრივი ფასეულობების უსასყიდლოდ გადაცემა იმ პირის მიერ, ვისაც იგი ეკუთვნის, სხვა პირის საკუთრებაში“ (8). სამეურნეო საშუალებები საწარმომ შეიძლება მიიღოს სხვადასხვა იურიდიული თუ ფიზიკური პირებისაგან.

სამეურნეო საშუალებების ფორმირება **გარედან მოზიდული, ნასესხები სახსრებით**, ხორციელდება დროებით, წინასწარ განსაზღვრული პირობით მიღებული (მოპოვებული) თანხებისაგან. მიეკუთვნება: მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხები, ბანკის კრედიტები, გრანტები, დროებითი ფინანსური დახმარებები, ობლიგაციების გამოშვებისა და გაყიდვისაგან მიღებული თანხები. ანუ, ეს ისეთი წყაროებია, რომლებიც სამეწარმეო სუბიექტს არ ეკუთვნის. დროებით მიღებულია გარედან, და შესაბამისად, მისი მფლობელისთვის დაბრუნებამდე, მონაწილეობს მოცემული საწარმოს სამეურნეო ბრუნვაში. მოზიდულ, ნასესხებ სახსრებს უთანაბრდება შემდგომი გადახდის პირობით შეძენილი აქტივები, კრედიტორული დავალიანებები მომწოდებლებისა და ბიუჯეტის მიმართ, აგრეთვე სხვა სახის ფულადი ვალდებულებები.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, გარედან მოზიდულ-ნასესხებ საშუალებებს უთანაბრდება სხვადასხვა სახის ვალდებულებების არსებობა.

ვართო გაგებით ვალდებულება ეს არის „ხელშეკრულებით გაფორმებული ურთიერთობები იმის შესახებ, რომ ხელშეკრულების ერთ-ერთი მხარე მოვალეა, შეასრულოს გარკვეული ქმედება მეორე მხარის სასარგებლოდ ან თავი შეიკავოს არასასურველი ქმედებებისგან. ვალდებულებაში შედის ვალის დაბრუნება, მომსახურება, ქონებრივი ფასეულობების გადაცემა, საკუთრების დაცვა, ფულადი სახსრების გადაცემა, საქონლის მიწოდება“ (8). ამასთან, საყურადღებოა და საკითხის არსის გახსნისთვის თანაბრად მნიშვნე-

ლოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი განმარტებაც, რომლის თანახმადაც, **ვალდებულება** - ესაა წარსულში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად წარმოშობილი მიმდინარე პერიოდის მოვალეობა, რომლის შესრულებაც მომავალში გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსის გასვლას საწარმოდან (აქტივების ღირებულების შემცირებას).

ვალდებულების წარმოშობის მიზეზი შეიძლება იყოს წინათ განხორციელებული ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომელებიც უკავშირდება პროდუქციის შექმნას, სამუშაოს შესრულებას, მომსახურების გაწევას.

ვალდებულებები საწარმოს შეიძლება წარმოექმნას:

დამფუძნებლებთან - საწარმოს საწესდებო კაპიტალის ფორმირებისათვის შეტანილი აქტივების, **პარტნიორებთან (აქციონერებთან, წევრებთან)** - მათ მიერ შესყიდული აქციების სანაცვლოდ ჩადებული რესურსების, **ინვესტორებთან** - მათ მიერ ინვესტირებული კაპიტალის, **კრედიტორებთან** - მათ მიერ საწარმოსათვის სესხად გაცემული საშუალებების, **მუშა-მოსამსახურეებთან** - მათზე დარიცხული და ჯერ კიდევ გაუცემელი ხელფასების, **სახელმწიფო-საგადასახადო ორგანოებთან** - ბიუჯეტში გადასახდელი თანხების გადაუხდელობის გამო და ა.შ.

როგორც ჩანს, ვალდებულებების ერთი ნაწილი უკავშირდება დამფუძნებლებს და განაპირობებს საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ფორმირებას, მეორე კი, მოზიდულ საშუალებებს და წარმოშობს ვალდებულებებს მესამე პირებთან.

წარმოშობილი ვალდებულების იურიდიული საფუძველი შეიძლება იყოს მხარეებს შორის დადებული ხელშეკრულება, ან კიდევ ასეთი ვალდებულებების მარეგულირებელი სხვა ნორმატიული აქტები.

დაფარვის ვადის მიხედვით ვალდებულება შეიძლება იყოს: **მოკლევადიანი (მიმდინარე) და გრძელვადიანი.**

მოკლევადიანია ყველა ისეთი ვალდებულება, რომელთა დაფარვის ვადა ერთ საწარმოო ციკლს, ან ბალანსის შედგენიდან 12 თვეს არ აღემატება. მათ მიეკუთვნება: მოკლევადიანი სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები, დარიცხული ვალდებულებები, კრედიტორული დავალიანებები.

მოკლევადიან სესხებს მიეკუთვნება მოკლევადიანი პერიოდით აღებული ფულადი საშუალებები; საგადასახადო ვალდებულებებს – საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული და შემოღებული გადასახადები: საშემოსავლო გადასახადი, მოგების გადასახადი და ა.შ. დარიცხულ ვალდებულებებს მიეკუთვნება: გადასახდელი პროცენტები, გადასახდელი დივიდენდები და ა.შ.

კრედიტორული დავალიანება, ესაა „დროებით საწარმოს (ფირმის) მიერ მოზიდული ფულადი სახსრები, რომლებიც უკან უნდა დაუბრუნდეს იმ იურიდიულ ან ფიზიკურ პირებს, ვისგანაც ეს სახსრები იქნება ნასესხები. კრედიტორული დავალიანება ძირითადად წარმოადგენს: განუხორციელებელ გადასახდელებს საქონლის მიმწოდებლებისთვის; გადაუხდელ გადასახადებს; გაუსტუმრებელ ხელფასებს; შეუტანელ დაზღვევის შენატანებს; გადაუხდელ ვალებს.“ (8). მოკლედ, კრედიტორული დავალიანება ვალია, რომელიც მართებს მეწარმე სუბიექტს, თუ ფიზიკურ პირს.

გრძელვადიანია ყველა ისეთი ვალდებულება, რომელთა დაფარვის ვადა ერთ საწარმო ციკლს (თუ საწარმო ციკლი ერთ წელზე მეტია), ან ბალანსის შედგენიდან 12 თვეს აღემატება. მათ მიეკუთვნება: გრძელვადიანი სასესხო, გადავადებული საგადასახადო და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები, აგრეთვე ანარიცხები და გადავადებული შემოსავალი.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების წარმოქმნა უკავშირდება ფინანსურ აღრიცხვასა და საგადასახადო კანონმდებლობას შორის არსებულ დროებით განსხვავებებს. გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება ეს არის „დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა“ (8).

2.2.3. სამეურნეო პროცესი

სამეურნეო საქმიანობის პროცესში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად საწარმოში ადგილი აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების მუდმივ მოძრაობას. ამასთან ერთად, იცვლება მათი სიდიდეც და სტრუქტურაც. მაგალითად, პროდუქციის დასამზადებლად საჭირო ნედლეულისა და მასალე-

ბის შექმნა, საწარმოში იმავდროულად იწვევს მათ შესაძენად საჭირო ფულადი საშუალებების, ან სხვა აქტივების ხარჯვას. ამასთან, წარმოების პროცესში მოხმარებული ნედლეულისა და მასალების ღირებულებით იზრდება საწარმოო დანახარჯები. თუმცა, პროდუქციის წარმოების შემდეგ, ამ პროდუქციის შემოსავალში აყვანით, მცირდება იგივე საწარმოო დანახარჯები. მაშასადამე, ადგილი აქვს ერთი სახის ქონების გარდაქმნას სხვა სახის ქონებად (ფული გარდაქმნება ნედლეულად და მასალად, ხოლო შემდეგ მზა პროდუქციად). ეს ნიშნავს იმას, რომ საწარმოში ადგილი აქვს სამეურნეო პროცესს.

სამეურნეო პროცესი, ესაა საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ერთობლიობა, რომელიც იწვევს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის და შედეგის ცვლილებას. თავისი არსიდან გამომდინარე, სამეურნეო პროცესი წარმოადგენს მატერიალური წარმოების მუდმივად განახლებად პროცესს და შედეგადად **მომარაგების, წარმოების და რეალიზაციის სტადიებისაგან**.

სქემატურად სამეურნეო პროცესი შეიძლება გამოისახოს შემდეგნაირად:



მომარაგება, ესაა საწარმოში განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციათა ერთობლიობა, რომელთა შედეგადაც საწარმო უზრუნველყოფილი იქნება წარმოებისათვის საჭირო შრომის საგნებით. მათ მიეკუთვნება: ნედლეული, მასალა, სათბობი, სათადარიგო ნაწილი, ტარა, ტარა-მასალა და ა.შ.

შრომის საგანია ყველა ის ნივთი, რომელზეც მიმართულია ადამიანის შრომა. შრომის საგნები იყოფა ორ ჯგუფად:

ა) შრომის საგნები, რომლებიც მოიპოვება ბუნებაში და ყოველგვარი ზემოქმედების გარეშე, პირდაპირ გარდაიქმნებიან სახმარი ღირებულების მატარებელ პროდუქტებად;

ბ) შრომის საგნები, რომლებიც მხოლოდ გადამუშავების შედეგად გარდაიქმნებიან სახმარი ღირებულების მატარებელ პროდუქტებად. მაგალითად, ნედლეულის გადამუშავებით მიღებული მასალა. (ხორბლის გადამუშავებით მიღებული ფქვილი).

აღნიშნულიდან ჩანს, რომ შრომის საგანების მონაწილეობა წარმოების პროცესში წარმოადგენს ერთჯერად აქტს, და შესაბამისად, ადგილი აქვს მისი ღირებულების მთლიანად (ერთბაშად) გადატანას წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში.

მომარაგების სტადიაზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად ხდება საწარმოს უზრუნველყოფა წარმოებისათვის აუცილებელი ნედლეულითა და მასალებით. საწარმოო პროცესის უწყვეტი ფუნქციონირებისათვის კი, საჭიროა საწარმოს ჰქონდეს გარკვეული რაოდენობისა და ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების სასაწყობო მარაგი.

მომარაგების სფეროს წინაშე დგას შემდეგი ამოცანები:

- საწარმოო მარაგების მოწოდებასთან დაკავშირებით, მომწოდებლებთან დადებული ხელშეკრულების შესრულებაზე კონტროლი;

- მოწოდებული საწარმოო მარაგების ფაქტიური თვითღირებულების განსაზღვრა. მარაგების შექმნაზე ფაქტიურად გადახდილი თანხის გარდა საწარმოო მარაგების თვითღირებულებაში შედის ყველა ის დანახარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის ტრანსპორტირებასთან, დატვირთვა-ჩამოტვირთვასთან და ა.შ.

წარმოება, ესაა „სხვადასხვა სახის ეკონომიკური პროდუქტის შექმნის პროცესი“ (8). წარმოების პროცესში სამუშაო ძალისა და შრომის საშუალებების დახმარებით, შრომის საგნები გარდაიქმნება მზა პროდუქციად. მაშასადამე, წარმოების სტადიაზე იქმნება ახალი ღირებულება, და შესაბამისად, მომავალში მისაღები ეკონომიკური სარგებელი - მოგება.

მზა პროდუქცია, ესაა ნაკეთობა ან პროდუქტი, რომელმაც მოცემულ საწარმოში გაიარა ყველა ტექნოლოგიური პროცესი, შეესაბამება დადგენილ სტანდარტებს, ტექნიკურ ნორმებს და გამზადებულია გასაყიდად.

წარმოების სტადიაზე, გარდა შრომის საგნებისა, გამოიყენება შრომითი რესურსები და შრომის საშუალებები.

შრომითი რესურსები ესაა „ქვეყნის ეკონომიკურად აქტიური, შრომისუნარიანი მოსახლეობა, მოსახლეობის ნაწილი, რომელსაც აქვს ფიზიკური და სულიერი უნარი შრომით საქმიანობაში მონაწილეობისთვის“ (8). მოცემულ შემთხვევისთვის, შრომითი რესურსებში იგულისხმება შრომისუნარიანი მოსახლეობის ის ნა-

წილი, რომელიც მონაწილეს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობაში და დახარჯული შრომის შესაბამისად დებულობს ანაზღაურებას.

შრომის საშუალებები, ესაა შრომის იარაღები (აქტიური: მანქანა-დანადგარები და ა.შ. პასიური: შენობა-ნაგებობები და ა.შ.) რომელთა დახმარებითაც ადამიანი ზემოქმედებას ახდენს შრომის საგნებზე, სახეს უცვლის მათ და ქმნის ახალი სახმარი ღირებულების პროდუქტს.

შრომის საგნები, შრომის საშუალებები და შრომითი რესურსი (სამუშაო ძალა) სამუშაო ძალა ერთად უზრუნველყოფენ საწარმოო პროცესის განხორციელებას.

წარმოების სფეროს წინაშე დგას შემდეგი ამოცანები:

- განსაზღვროს გამოშვებული პროდუქციის მთლიანი მოცულობა და მისი ცალკეული სახეობები, ფულად და ნატურალურ გამოსახულებაში;

- განსაზღვროს ცალკეული სახეობის პროდუქციის თვითღირებულება; (პროდუქციის თვითღირებულებაში გარდა მომარაგების ხარჯებისა შედის ასევე, სამუშაო ძალის და სამეურნეო საშუალებების გამოყენებასთან დაკავშირებული ისეთი ხარჯები, როგორცაა: ხელფასი, ცვეთა და სხვა);

- კონტროლი გაუწიოს მატერიალური, შრომითი და ფინანსური რესურსების ეფექტურ გამოყენებას.

რეალიზაცია ესაა „წარმოებული ან გადასაყიდი საქონლისა და მომსახურების გაყიდვა, რომელსაც თან ახლავს ფულადი ამონაგების მიღება“ (8). რეალიზაციის სტადიაზე წარმოებული პროდუქციის მომხმარებელზე მიწოდების შედეგად მიიღება შემოსავლი, ფულადი საშუალებების ან მათი ექვივალენტების სახით. მიღებულმა შემოსავალმა, გაწეული დანახარჯების კომპენსაციასთან ერთად, უნდა უზრუნველყოს მოგების მიღება. ეს კი, თავის მხრივ, ხელს შეუწყობს მატერიალური კვლავწარმოების პროცესის განუხრელ განხორციელებას, და შესაბამისად, მის შემდგომ გაგრძელებას. სწორედ, რეალიზაციის შედეგად ვლინდება საწარმოს ფინანსური შედეგი, მოგება ან ზარალი.

აღნიშნული სტადიები განიხილება, როგორც საწარმოს სამეურნეო საშუალებების წრებრუნვის, ანუ მატერიალური კვლავწარმოების ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთგანამაპირობებელი სტადიები.

2.2.4. ფინანსური შედეგი

ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის მნიშვნელოვანი ობიექტია საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის საბოლოო შედეგი - მოგება ან ზარალი. მოგება/ზარალის განსაზღვრა ხდება საანგარიშგებო პერიოდების მიხედვით. მოგება-ზარალის შესახებ ინფორმაცია მეწარმე სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი ძირითადი შემადგენელი ნაწილია. ამდენად, მოგება-ზარალის გაანგარიშება ფინანსურ ანგარიშგების სხვა ფორმებთან ერთად წარედგინება მომხმარებელს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, განსაზღვრავს: „**ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა უნდა მოხდეს წელიწადში ერთხელ მაინც**“.

როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგება მზადდება სისტემატიურად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღის თარიღით. საანგარიშგებო პერიოდად განიხილება 12 თვიანი პერიოდი, თუმცა საანგარიშგებო წელი შეიძლება არ ემთხვეოდეს კალენდარულ წელს.

საქართველოში, საანგარიშგებო წელი მოიცავს: პირველ წელს - სამეწარმეო სუბიექტის რეგისტრაციიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდს, ხოლო შემდგომ წლებში - სრულ კალენდარულ წელს, რაც გამომდინარეობს საგადასახადო კოდექსით დამკვიდრებული პრაქტიკიდან.

საგადასახადო მიზნებისთვის, საანგარიშგებო პერიოდად ითვლება კალენდარული წელი - 1 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. ამასთან, თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, მაგრამ არაუგვიანეს ამ წლის 1 დეკემბრამდე, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი მისი დაფუძნების დღიდან ამ წლის ბოლომდე. თუ საწარმო/ორგანიზაცია დაფუძნდა 1 დეკემბრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით, მისთვის პირველ საგადასახადო პერიოდს წარმოადგენს დროის მონაკვეთი დაფუძნების დღიდან მომდევნო წლის ბოლომდე.

ფინანსური შედეგის განსაზღვრის მიზნით, აუცილებელია დადგინდეს საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული ყველა შემოსავალი და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ყველა ხარჯი. მათი

ურთიერთშეპირისპირებით კი, ვლინდება საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი - მოგება ან ზარალი. როდესაც შემოსავალი აღემატება ხარჯებს, საწარმო ღებულობს მოგებას. როდესაც ხარჯი აღემატება შემოსავალს, პირიქით, საწარმო ღებულობს ზარალს.

შემოსავალი - ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით და რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებით შენატანების ხარჯზე საკუთარი კაპიტალის მატებასთან.

ხარჯი - ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების საწარმოდან გასვლით ან ვალდებულებების ზრდით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით და რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

2.3. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები

სააღრიცხვო საქმიანობის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე შეიძლება გამოიყოს ბუღალტრული აღრიცხვის სამი ძირითადი მოდელი (სისტემა):

- ანგლო-ამერიკული;
- კონტინენტური;
- სამხრეთამერიკული, ანუ ლათინოამერიკული.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგლო-ამერიკული მოდელის ქვეყნებში (აშშ, დიდი ბრიტანეთი, ნიდერლანდები, ავსტრალია, კანადა, ინდოეთი, ისრაელი, ირლანდია, მექსიკა, ახალი ზელანდია, ვენესუელა, პაკისტანი, ზიმბაბვე, პანამა, ტანზანია, განა, ზამბია და ა.შ.) მეწარმე სუბიექტის დაფინანსების ძირითად წყაროს წარმოადგენს დამფუძნებლების მიერ ინვესტირებული კაპიტალი. შესაბამისად, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახული

ინფორმაცია, უპირველეს ყოვლისა, ორიენტირებულია მათ მო-
თხოვნილებათა დაკმაყოფილებაზე. ამ მოდელის ქვეყნებში ბუ-
ღალტრული აღრიცხვის რეგულირება უმეტესწილად ხორციელ-
დება პროფესიონალური ბუღალტრული ორგანიზაციების მიერ
შემუშავებული აღრიცხვის სტანდარტებით.

კონტინენტური მოდელის ქვეყნებში (გერმანია, საფრანგეთი,
ავსტრია, ბელგია, იტალია, იაპონია, საბერძნეთი, დანია, ეგვიპ-
ტე, შვეიცარია, შვეცია, ლუქსემბურგი, სენეგალი და ა.შ.) მე-
წარმე სუბიექტების კაპიტალის დაფინანსება ძირითად ხდება სა-
ხელმწიფოსა და ბანკების მეშვეობით. აქედან გამომდინარე, ბუ-
ღალტრული აღრიცხვის რეგულირება ამ მოდელის ქვეყნებში,
საერთაშორისო სტანდარტებთან ერთად, ხორციელდება შესაბამისი
კანონმდებლობით და ხასიათდება კონსერვატიულობის მაღალი
დონით. სახელმწიფოს მხრიდან აღრიცხვის ამ სისტემისადმი მო-
თხოვნის ძირითადი ორიენტირი მიმართულია გადასახადების
აღრიცხვისაკენ.

ბუღალტრული აღრიცხვის ლათინოამერიკული მოდელის
ქვეყნებისათვის (არგენტინა, ბოლივია, ბრაზილია, ჩილე, პერუ,
ურუგვაი, ეკვადორი და ა.შ.) დამახასიათებელია სააღრიცხვო მაჩ-
ვენებლების ხშირი კორექტირება ინფლაციასთან (ფასების სა-
ერთო დონის მატება) დაკავშირებით. როგორც კონტინენტალურ
მოდელში, აქაც აღრიცხვის მეთოდოლოგიის უნიფიცირების პი-
რობებში, აღრიცხვის რეგულირება უპირატესად ხორციელდება
სახელმწიფოს მიერ.

მეთოდოლოგიური და მეთოდური სხვადასხვაობის მიუხე-
დავად ბუღალტრული აღრიცხვის სამივე მოდელი ეფუძნება სამე-
ურნეო ფაქტების აღრიცხვას და შესწავლას ორადი ჩაწერის წესის
საფუძველზე.

საქართველოში მეწარმე სუბიექტების დაფინანსება ძირითა-
დად დამფუძნებელთა რისკზეა ორიენტირებული. თუმცა სამეურ-
ნეო საშუალებების ფორმირების წყაროდ გამოიყენება ფაქტობრი-
ვად ყველა ნებადართული მეთოდი, ფორმა თუ ხერხი. აქ, სააღ-
რიცხვო სისტემა კონტინენტური მოდელის პრინციპებს იზიარებს,
ამასთან, მას ახასიათებს თავისებურებებიც.

თემა 3. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი და მისი ელემენტები

- 3.1. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი**
- 3.2. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები:**
 - 3.2.1. დოკუმენტაცია**
 - 3.2.2. ინვენტარიზაცია**
 - 3.2.3. შეფასება**
 - 3.2.4. კალკულაცია**
 - 3.2.5. ბუღალტრული ანგარიშები**
 - 3.2.6. ორმაგი ჩაწერის წესი**
 - 3.2.7. ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება**

3.1 ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი

ნებისმიერი, ცალკე აღებული მეცნიერების, მათ შორის, ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანი, ესაა შეისწავლოს საკითხები და გადაწყვიტოს ის ამოცანები, რომლებმაც განაპირობეს მისი, როგორც დამოუკიდებელი მეცნიერების დარგად ჩამოყალიბება. ეს ამოცანები უკავშირდება მატერიალური კვლავწარმოებითი პროცესის ცალკეულ სტადიაზე (მომარაგება, წარმოება, რეალიზაცია), მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციების, მატერიალური, შრომითი და ფინანსური რესურსების გამოყენების შესახებ ამომწურავი ინფორმაციის მოპოვებას, შესწავლას, განზოგადობას, სისტემატიზაციას და შესაბამისი წესით საბუღალტრო წიგნებში ასახვას. ასე მაგალითად, მომარაგების სტადიაზე საჭიროა წარმოების პროცესისათვის აუცილებელი სასაქონლო-მატერიალური მარაგების უწყვეტად მოწოდებასთან, წარმოების სტადიაზე - საწარმოო პროცესის სწორად ორგანიზაციასთან და დანახარჯების მართვასთან, რეალიზაციის სტადიაზე კი - მარკეტინგულ გათვლებზე დაყრდნობით შემოსავლების გაზრდასთან დაკავშირებული უტყუარი და საფუძვლიანი ინფორმაციულის მოპოვება.

გამართული მენეჯმენტის პირობებში, სწორედ ასეთი, ყოვლისმომცველი ინფორმაცია იძლევა საშუალებას მიღებული იქნას გადაწყვეტილება, რომელიც საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო

პროცესების ადეკვატური და საუკეთესო საბოლოო შედეგის - მაქსიმალური მოგების მიღებაზე იქნება ორიენტირებული. როგორც წესი, სწორედ ამ მიზნით იქმნება სხვადასხვა სახის ორგანიზაციულსამართლებრივი ფორმის სამეწარმეო სუბიექტები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საჭიროა დეტალურად აღიწეროს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც უკავშირდება სამეურნეო საშუალებების ფორმირებას, ამ საშუალებების ფორმირების წყაროებს, სამეურნეო პროცესებს და ფინანსურ შედეგებს. სწორედ, ამ საკითხების შესწავლას ემსახურება **ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი**.

ზოგადად, მეთოდის ქვეშ იგულისხმება მოქმედების წესების, ხერხების, გზების, საშუალებების ერთობლიობა, რომელთა დახმარებითაც შესაძლებელი ხდება ყოველი, ცალკე აღებული კონკრეტული ამოცანის გადაწყვეტა.

საკუთრივ, **ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი ყველა იმ ხერხების, წესების და მიდგომების ერთობლიობაა, რომლებიც უზრუნველყოფენ ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების (სამეურნეო საშუალებების, სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების, საწარმოო პროცესის, ფინანსური შედეგების) ცვლილებებთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების შესწავლას უწყვეტად, დოკუმენტურად, დასაბუთებულად და ურთიერთდაკავშირებულად, ფულად გამოსახულებაში**.

3.2. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები

ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკული მიზნის მისაღწევად გამოიყენება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ისეთი ელემენტები, როგორცაა: დოკუმენტაცია, ინვენტარიზაცია, შეფასება, კალკულაცია, ბუღალტრული ანგარიშები, ორმაგი ჩაწერის წესი, ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება.

3.2.1. დოკუმენტაცია

ზოგადად, დოკუმენტაცია ეს არის „ოფიციალურად აღიარებული დოკუმენტების ერთობლიობა, შედგენილი გარკვეული ფორ-

მით, რომელიც მოიცავს გათვალისწინებულ ინფორმაციას“ (8).

საჯარო და მეწარმე სუბიექტებში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები აისახება ამ ოპერაციების შინაარსის შესაბამის სააღრიცხვო დოკუმენტში.

სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ქვეშ იგულისხმება წერილობითი ფორმით შედგენილი დოკუმენტები (მათ შორის, საგადასახადო დოკუმენტები, ნიმუში, მოწმობა, მტკიცებულება), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა საბუთები, რომლებიც ასახავენ სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის ფაქტს, აქტივების ან მათი წყაროების ცვლილებებს, მოთხოვნის უფლების ან ვალდებულების არსებობას, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგებს.

მამასადამე, დოკუმენტაცია განხორციელებული ან განსახორციელებელი სამეურნეო ოპერაციის წერილობითი, დოკუმენტალური დადასტურებაა.

ფორმისა და შინაარსის მიხედვით, ანსხვავებენ: პირველადი (ანალიზური) აღრიცხვის დოკუმენტებსა და ნაერთი (სინთეზური) აღრიცხვის რეგისტრებს.

პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები სინთეზური აღრიცხვის რეგისტრებში ჩანაწერის შეტანის საფუძველია.

პირველადი დოკუმენტი წარმოადგენს ტიპიური ფორმის, ან სპეციფიკური პირობის, ან/და ზოგადი წესების შესაბამისად შემუშავებულ ბლანკს, თავისუფალი ინტერპრეტაციით შედგენილ აქტს, ოქმს, რომელიც ივსება (დგება) სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის მომენტში, ხოლო თუ ეს შეუძლებელია, – უშუალოდ ოპერაციის დამთავრებისთანავე. დოკუმენტში ფიქსირდება სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის მახასიათებელი ისეთი რეკვიზიტები („რეკვიზიტი“ - ლათინური სიტყვაა და ნიშნავს „აუცილებელს“), როგორცაა: დოკუმენტის (ფორმის) დასახელება, მისი შედგენის თარიღი, ოპერაციის შინაარსი, განზომილება (რაოდენობრივ და ღირებულებით გამოსახულებაში), სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეთა დასახელება, ოპერაციის ჩატარებისა და სწორად გაფორმებისათვის პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერები, აგრეთვე სხვა მონაცემები, რომლებიც გამომდინარეობს სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან და მონაცემების ტექნოლოგიური დამუშავების თავისებურებიდან.

დოკუმენტის რეკვიზიტებს ყოფენ სავალდებულო და დამატებით რეკვიზიტებად. დოკუმენტის სავალდებულო რეკვიზიტე-

ბია: დოკუმენტის დასახელება, დოკუმენტის შევსების თარიღი, დოკუმენტზე ხელმოწერა და ა.შ. დოკუმენტის დამატებით რეკვიზიტებს კი მიეკუთვნება: პირადობის მოწმობის მონაცემები, საწარმოს მრგვალი ბეჭედი და ა.შ.

პირველად დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაცია გროვდება და აქედან, მხოლოდ შედეგობრივი მონაცემები გადადის სააღრიცხვო რეგისტრებში (ან ინფორმაციის მანქანურ მატარებლებში).

გარდა ფორმალური მხარისა, სააღრიცხვო დოკუმენტებს გააჩნიათ იურიდიული, მტკიცებულებითი ძალა. დოკუმენტზე დაყრდნობით ხდება მასში ასახული სამეურნეო ოპერაციის სამართლებრივი სტატუსის, მისი უტყუარობის, ნამდვილობის, უქვეყნლობის, სისწორის დადასტურება ან უარყოფა. დოკუმენტაციის მეშვეობით ხორციელდება საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების წინასწარი და შემდგომი კონტროლიც.

3.2.2. ინვენტარიზაცია

საჯარო თუ მეწარმე სუბიექტების რეალური ფინანსური მდგომარეობის დადგენის მიზნით, პერიოდულად საჭირო ხდება უტყუარი ინფორმაცია მათ განკარგულებაში არსებული ქონებისა და ვალდებულებების შესახებ, რაც გულისხმობს სამეურნეო საშუალებების (აქტივების) რაოდენობისა და მდგომარეობის, მოთხოვნისა და ვალდებულებების განსაზღვრას კონკრეტული თარიღისათვის. სწორედ ამ მიზნით, დადგენილი წესითა და რიგით, ხორციელდება ინვენტარიზაცია.

ინვენტარიზაცია ეს არის „საწარმოში (ფირმაში) არსებული ქონების, საქონლის პერიოდული აღრიცხვა იმ მიზნით, რომ მათი არსებობა და დაცულობა შემოწმდეს, აგრეთვე მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის უწყისებთან მათი შესაბამისობა დადგინდეს“ (8). სხვანაირად რომ ვთქვათ, ინვენტარიზაცია (აღწერა), ესაა გადათვლის, გაზომვისა და შეფასების შედეგად მიღებული ფაქტიური მონაცემების შედარება, საწარმოს ბალანსში ასახული სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების შესახებ არსებულ საბუღალტრო აღრიცხვის მაჩვენებლებთან.

ინვენტარიზაცია წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის საკონტროლო ფუნქციას, რამდენადაც იგი იძლევა საშუალებას

გამოავლინოს შემთხვევები, როდესაც ადგილი აქვს ქონებაში (აქტივებში) ჩადებული (განივთებული) კაპიტალის დაუსაბუთებელ შემცირებას, ან ზრდას.

ინვენტარიზაციას ატარებენ საგადასახადო ორგანოებიც გადამხდელთან მიმდინარე კონტროლის პროცედურების განხორციელების დროს.

ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად, უფლებამოსილი პირის (დირექტორის, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის) ბრძანებით იქმნება საინვენტარიზაციო კომისია (ჯგუფი), არანაკლებ სამი კაცის შემადგენლობით. ბრძანებითვე განისაზღვრება ინვენტარიზაციის ობიექტი (საწყობში არსებული მატერიალური ფასეულობა, აქტივების ცალკეული სახე თუ სხვა), ინვენტარიზაციის სახე (სრული ან შერჩევითი), ინვენტარიზაციის დაწყება-დამთავრების თარიღი.

ინვენტარიზაციის მონაცემები (აღწერის ჩამონათვალი) შეაქვთ აქტში, რომელსაც ხელს აწერს კომისია (ჯგუფი). ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენა ხდება უწყისში, რომელშიც აღწერის მონაცემები უპირისპირდება საალრიცხვო დოკუმენტებში დაფიქსირებულ მონაცემებს და გამოითვლება მეტობა ან დანაკლისი.

3.2.3. შეფასება

ზოგადად, შეფასება წარმოადგენს ამა თუ იმ ობიექტზე ფასის დადგენის, ფასის განსაზღვრის პროცესს. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის, შეფასების ქვეშ იგულისხმება საწარმოს განკარგულებაში არსებული ქონების და საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო პროცესების შეფასება ფულად გამოსახულებაში.

შეფასება განიხილება აგრეთვე, როგორც „საწარმოს აქტივების საბაზრო ღირებულების სამართლიანი შეფასების მეთოდი, დამყარებული აქტივების აღდგენით ღირებულებაზე, რომელიც კორექტირებულია ფიზიკური, ფუნქციური, ეკონომიკური ცვთვის გათვალისწინებით“ (8).

საწარმოს აქტივებს, ისე როგორც ნებისმიერ საქონელს, გააჩნია ფასი, ღირებულება. გამოვლენის ღირებულებითი ფორმა განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის.

აქტივის ფასს განსაზღვრავს რამდენიმე ფაქტორი. მათ შორის, დანიშნულება, წარმადობა, სიახლე, მოთხოვნა-მიწოდება და ა.შ. განსაკუთრებით კი - ფულადი ფორმით გამოხატული დანახარჯები, რომელიც სჭირდება ზუსტი ასლის ან ასეთი ობიექტის შექმნას.

ფასი, როგორც ასეთი, არის აქტივის ღირებულების ფულადი გამოხატულება გაყიდვის კონკრეტული თარიღისათვის, რომელიც გამომდინარეობს მისი საუკეთესოდ გამოყენების ვარიანტიდან.

ნებისმიერი აქტივი შეიძლება იყოს წარმოდგენილი მისი საბაზრო, სალიკვიდაციო, გირავნობის, საარენდო, ან ნარჩენი ღირებულებით.

შეფასების თეორიის უმთავრესი პარამეტრი არის საბაზრო ღირებულება.

საბაზრო ღირებულება - განისაზღვრება აქტივის ყველაზე ოპტიმისტური გამოყენების პერსპექტივიდან გამომდინარე. პრაქტიკაში გამოიყენება საბაზრო ღირებულების არაერთმნიშვნელოვანი განსაზღვრებები, რაც განპირობებულია იმით, რომ სხვადასხვა იურიდიულ ინსტანციებში: საკრედიტო ორგანიზაციებს, საგადასახადო ორგანოებს, ფინანსურ და სადაზღვევო კომპანიებს მის მიმართ გააჩნიათ განსხვავებული მოთხოვნები (კრიტერიუმები).

იმის მიხედვით, თუ რა დანიშნულებითაა გამოსაყენებელი, ღირებულებით ფორმებს უმთავრესად გამოხატავენ **საინვესტიციო; საბალანსო; საგადასახადო მიზნებისათვის.**

ზემოთჩამოთვლილ ყველა ფორმას (სახეს) გააჩნია გამოყენებისა და შეზღუდვების საკუთარი სფეროები.

საინვესტიციო ღირებულება წარმოადგენს აქტივის ღირებულებას კონკრეტული ინვესტორისათვის (ინვესტორთა ჯგუფისათვის), რომელიც დამყარებულია ინვესტორის საინვესტიციო მოთხოვნილებასა და შეხედულებებზე. ღირებულების გათვლები ემყარება ინვესტორის ხარჯებსა და შემოსავლების მიღების პერსპექტივებს. ასეთ შეფასებას აქვს სუბიექტური ხასიათი.

საბალანსო ღირებულება ეს აქტივის ის ღირებულებაა, რომლითაც იგი ასახულია საჯარო თუ მეწარმე სუბიექტის ბალანსზე. საბალანსო ღირებულება შეადგენს აქტივის პირვანდელ ღირებულებას მისი ექსპლუატაციაში შესვლის დროისთვის, ძირითადი ფონდების გადაფასებების გათვალისწინებით (თუ ასეთს ადგილი ქონდა) და აკლდება ამორტიზაცია. პირვანდელ (კორექტირებულ) ღირებულებებს ასევე აკლდება ექსპლუატაციის პერიოდში განხორ-

ციელებული გაუმჯობესებების ღირებულება.

საგადასახადო მიზნებისათვის ღირებულება (დასაბეგრი ღირებულება) – განისაზღვრება იმ ნორმატიული დოკუმენტების მიხედვით, რომლებიც უკავშირდებიან ქონების გადასახადის გაანგარიშებას.

ეკონომიკის რეალური სექტორის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, შეფასებას ყოველთვის გააჩნია წმინდა პრაქტიკული ხასიათი: აქტივების ყიდვა-გაყიდვის, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების განსაზღვრის, საიჯარო ხელშეკრულებების დადების, ქონების დაზღვევის და პრივატიზაციის, გადასახადების გამოანგარიშების დროს მუდმივად წარმოიშობა მათი შეფასების აუცილებლობა. ამასთან ერთად, გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ბალანსში აღნიშნული ოპერაციები აისახება მხოლოდ ფულადი შეფასებით.

„საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ არსებული დებულების თანახმად, „ქონება და სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვისას ექვემდებარება შეფასებას. შეფასება ხორციელდება ფაქტობრივი დანახარჯების შეჯამების გზით ფულად გამოსახულებაში; ქონებისა და სამეურნეო ოპერაციების შეფასება ხორციელდება ეროვნულ ვალუტაში; ჩანაწერები ბუღალტრულ აღრიცხვაში საწარმოს სავალუტო ანგარიშებისა და უცხოურ ვალუტაში ოპერაციების მიხედვით წარმოებს ეროვნულ ვალუტაში. თანხებში, რომლებიც განსაზღვრულია უცხოური ვალუტის გადაანგარიშების გზით ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის, მოქმედი საქართველოს ეროვნული ბანკის კურსის შესაბამისად“.

ბუღალტრული აღრიცხვის თანამედროვე პრაქტიკაში გამოიყენება შეფასების სამი მეთოდი: **შემოსავლებითი, შედარებითი და დანახარჯებითი.**

შემოსავლებითი მიდგომით აისახება ქონების ღირებულება აწმყოში, როგორც სამომავლო ფულადი ნაკადების მიმდინარე ღირებულება და ასახავს: შემოსავლის ოდენობას, რომელსაც შეფასების ობიექტი მოიტანს თავისი სამსახურის ვადის განმავლობაში.

შემოსავლებითი მიდგომა გამოიყენება აქტივის საინვესტიციო ღირებულების ან საბაზრო ღირებულების განსაზღვრისას, რამდენადაც მყიდველი, პოტენციური ინვესტორი, როგორც წესი, არ გადაიხდის იმაზე მეტ თანხას, ვიდრე მისი მიმდინარე, ან სამომავლო

ღირებულებაა.

ამ მეთოდს უპირატესობა ენიჭება იმ შემთხვევაში, როდესაც შემოსავლის ნაკადები სტაბილურია ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში და მნიშვნელოვანი სიდიდით გამოიხატება.

შემოსავლებითი მიდგომის ფარგლებში ძირითადად გამოიყენება **შემოსავლების პირდაპირი კაპიტალიზაციის მეთოდი**, რაც გულისხმობს აქტივის ექსპლოატაციის შედეგად შემოსავლების განსაზღვრას დროის ერთი კონკრეტული მონაკვეთისთვის (როგორც წესი, აღნიშნული პერიოდი მოიცავს ერთ კალენდარულ ან საგადასახდო წელს).

შედარების მეთოდი გულისხმობს მიდგომების ერთობლიობას, რომელიც დაფუძნებულია შესაფასებელი აქტივის შედარებაზე ანალოგიურ ობიექტებთან, რომელთა შესახებაც მოიპოვება ინფორმაცია გარიგებებზე ან შეთავაზებებზე. კონკრეტული ობიექტის შეფასება ხდება თავისუფალ, კონკურენტუნარიან ბაზარზე გაყიდული მსგავსი ობიექტის ფასის მიხედვით.

შედარებითი მიდგომა განსაკუთრებით ეფექტურია იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს შესადარებელი ობიექტების რეგულარული ბაზარი. ინფორმაციის არარსებობის ან არასაიმედოობის, ბაზრის მონოპოლიზების შემთხვევაში აღნიშნული მიდგომა არასაიმედოა და ხშირ შემთხვევაში მისი გამოყენება შეუძლებელიც კია. ამასთანავე, შედარებითი მიდგომა იძლევა ყველაზე რეალურ წარმოდგენას ობიექტის ნამდვილ საბაზრო ღირებულებაზე;

დანახარჯებითი მეთოდი მოიცავს შეფასების მეთოდების ერთობლიობას, რომელიც ეფუძნება განსაზღვრულ დანახარჯებს, რომელიც აუცილებელია აქტივის შექმნის (დამზადების) ან აღდგენისთვის, მისი ცვეთის გათვალისწინებით.

დანახარჯების ერთობლიობა ზუსტად განსაზღვრავს თუ რა შეიძლება დაჯდეს ანალოგიური აქტივის დამზადება და მისი შემდგომი რეალიზაცია. ამდენად, დანახარჯები ძალზედ მნიშვნელოვანი ფაქტორია მისი ღირებულების განსაზღვრისათვის.

ფორმის და მიდგომების მრავალფეროვნობის მიუხედავად, შეფასებას აქტივები, საჯარო და მეწარმე სუბიექტის მთლიანი ქონება, ან მისი ნაწილი დაჰყავს ერთ განმარტოვებელ ნიშნულამდე - ღირებულებით განზომილებამდე. ეს კი აუცილებელია ფინანსური მდგომარების ცვლილების და ამ ცვლილებებით მიღებული ფინანსური შედეგის შესასწავლად.

3.2.4. კალკულაცია

„კალკულაცია“ – ლათინური სიტყვაა და ნიშნავს ანგარიშს, გამოანგარიშებას. უფრო ფართო გაგებით, კალკულაცია ესაა „ცხრილის ფორმით წარმოდგენილი დანახარჯების ბუღალტრული გაანგარიშება ერთეული ნაკეთობის ან ნაკეთობათა პარტიის წარმოებასა და გასაღებაზე, აგრეთვე, სამუშაოებისა და მომსახურების განხორციელებაზე. კალკულაცია წარმოების საშუალო დანახარჯების განსაზღვრისა და პროდუქციის თვითღირებულების დადგენის საფუძველია. კალკულაცია შეიძლება იყოს საპროგნოზო, საგეგმო, საანგარიშო, რომელთა შედგენაც ანგარიშების მონაცემების მიხედვით ხდება“ (8).

საპროგნოზო, საგეგმო, საანგარიშო და საერთოდ, კალკულაცია, როგორც პროდუქციის წინასწარი და ფაქტობრივი თვითღირებულების გაანგარიშების სახე (ფორმა, მეთოდი), ძირითადად მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება, თუმცა მას ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც აქვს პრაქტიკული დანიშნულება: პროდუქციის წარმოებაზე (მომსახურებაზე, სამუშაოს შესრულებაზე) გაწეული დანახარჯების ჯამი, შემოსავლებთან ერთად, მოგების შემადგენელი კომპონენტია. კალკულაციის მეშვეობით განისაზღვრება ერთი ერთეული პროდუქციის ან პროდუქციის ჯგუფის წარმოებაზე (მომსახურების, სამუშაოს შესრულებაზე) გაწეული ხარჯები ღირებულებით (ფულად) გამოსახულებაში. ერთეული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულების კალკულაცია მოიცავს ერთეულ პროდუქციაზე გაწეული პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების გამოანგარიშებას. არაპირდაპირი ხარჯის განაწილება ერთეული პროდუქციის თვითღირებულებაზე ხდება მოცემულ კონკრეტულ პროდუქციაზე მისაკუთვნიბელი არაპირდაპირი ხარჯის ხვედრითი წილის პროპორციულად.

თანამედროვე პრაქტიკაში გამოიყენება დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის შემდეგი მეთოდები: მარტივი, ნორმატიული, შეკვეთური, გადაკეთებითი.

დანახარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის მეთოდების ასეთ მრავალფეროვნებას განსაზღვრავს წარმოების პროცესის სპეციფიურობა.

მარტივი მეთოდის გამოყენების დროს წარმოებაზე გაწეული დანახარჯები აღრიცხება ერთად, გამოცალკავების გარეშე. ერ-

თელი პროდუქციის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული საერთო დანახარჯები იყოფა ამავე პერიოდში წარმოებული პროდუქციის მოცულობაზე. ამდენად, სერიულ ან მრავალი სახის პროდუქციის მწარმოებელი მეწარმე სუბიექტისთვის მარტივი მეთოდით განსაზღვრული ერთეული პროდუქციის ფაქტობრივი თვითღირებულება მიახლოებითაა - არ გამოირჩევა სიზუსტით;

დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის ნორმატიულ მეთოდს საფუძვლად უდევს წარმოების საშუალებებისა და სამუშაო დროის გამოყენების არსებული ტექნოლოგიური ნორმები. ყოველი სახის პროდუქციის ერთეულის ან საკალკულაციო ჯგუფის მიხედვით, მატერიალურ კომპონენტებზე ნორმის ფარგლებში იხსნება ლიმიტები. ამასთან, გამოცალკევებულად ეწყობა ამ ნორმებიდან გადახრებისა და ნორმის ცვლილებების აღრიცხვა. ნებისმიერი ასეთი გადახრა ფორმდება მოთხოვნის ბარათებით. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საკალკულაციო ობიექტის ნორმატიული თვითღირებულება კორექტირდება ნორმიდან გადახრებით, ან ნორმის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგებით (საბაზო კალკულაციას ემატება ან აკლდება ნორმებიდან გადახრები, თუ ასეთს ქონდა ადგილი). დანახარჯების აღრიცხვის ასეთი ორგანიზება საშუალებას იძლევა წარმოების პროცესშივე დადგინდეს ნორმიდან გადახრების მიზეზები და განხორციელდეს შესაბამისი რეაგირება.

ნორმატიული მეთოდი უპირატესად გამოიყენება საწარმოებში, რომლებიც დაკავებულნი არიან მასიური, სერიული და მცირე-სერიული წარმოებით;

შეკვეთური მეთოდის შემთხვევაში, წარმოებაზე დანახარჯების აღრიცხვა ხორციელდება ნაკეთობათა ცალკეული შეკვეთების ან ცალკეული სამუშაოების მიხედვით. შეკვეთური მეთოდი გამოიყენება საწარმოებში, რომლებიც დაკავებულნი არიან ინდივიდუალური და მცირესერიული წარმოებით;

გადაკეთებითი მეთოდი გამოიყენება ისეთ საწარმოებში, სადაც საწყისი მასალა მზა პროდუქციის მიღებამდე განიცდის რამდენიმე გადაკეთებას. ან კიდევ საწარმოებში, რომლებიც ერთი საწყისი მასალიდან ერთი და იგივე ტექნოლოგიურ პროცესში ღებულობენ რამდენიმე სახის სხვადასხვა პროდუქციას.

კალკულაციის მეთოდები საშუალებას იძლევა გავიანგარიშოთ

პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულება, ანუ შევისწავლოთ და შეეფასოს ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი, ასევე, განისაზღვროს პროდუქციის სარეალიზაციო ფასი, და საბოლოო ჯამში, დადგინდეს ფინანსური შედეგი აღნიშნული საქმიანობიდან.

3.2.5. ბუღალტრული ანგარიშები

ერთი საანგარიშგებო პერიოდიდან მეორე საანგარიშგებო პერიოდად საწარმოში ადგილი აქვს სხვადასხვა სახის სამეურნეო ოპერაციებს. როგორც წესი, სამეურნეო ოპერაციები ცვლიან საწარმოს სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო პროცესების და მათი შედეგების ღირებულებას პერიოდის განმავლობაში. სწორედ ამ ცვლილებების მიმდინარე აღრიცხვისათვის და მათი ყოველდღიური შესწავლისათვის ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოიყენება ბუღალტრული ანგარიშები - ანგარიშთა სისტემა.

ბუღალტრული ანგარიშების საშუალებით, შესაძლებელი ხდება, საწარმოში განხორციელებული ნებისმიერი ცვლილების შესწავლა კონკრეტულ დროსა და სივრცეში. ამ მიზნით საქართველოში გამოიყენება ერთიანი წესით შემუშავებული და უნიფიცირებული ანგარიშთა გეგმა, რომელიც საბოლოო ჯამში შეადგენს ერთიანი ანგარიშთა სისტემის განუყოფელ ნაწილს. ბუღალტრული ანგარიშების სტრუქტურა იძლევა საშუალებას, საანგარიშგებო პერიოდში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ნებისმიერი ცვლილება, ერთგვაროვანი ნიშნების მიხედვით, აისახოს დაჯგუფებულად. მაგალითად, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის მიუხედავად, სალაროში ნაღდი ფულის მოძრაობა აისახება, ანგარიშით - 1110 **„ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“**. ფულის მოძრაობა საბანკო ანგარიშზე, ანგარიშით - 1210 **„ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“**. დარიცხული პირდაპირი ხელფასი, ანგარიშით - 7120 **„პირდაპირი ხელფასი“**. შემოსავალი რეალიზაციიდან, ანგარიშით - 6110 **„შემოსავალი რეალიზაციიდან“** და ა.შ. ეს ოპერაციები ერთმანეთთან დაკავშირებულია და ფაქტობრივად ერთმანეთისგან გამომდინარეობენ. მაგალითად, თუ ვინმემ, რაიმე გასცა, ნიშნავს, რომ ის ვიღაცამ მიიღო. თუ ვინმეს რამე აქვს, ე.ი. ვიღაცისგან

მიიღო. დავუშვათ, შპს „ივერიამ“, მომსახურე ბანკში გახსნილი ანგარიშწორების ანგარიშიდან ჩეკის საფუძველზე თავის სალაროში მიიღო 7000 ლარი. ამ ოპერაციის შედეგად შპს „ივერიას“, სალაროში გაუჩნდება 7000 ლარით მეტი, და შესაბამისად, ამ თანხით გაეზრდება სალაროს საერთო ნაშთი, რაც ერთის მხრივ, აისახება ანგარიშში - 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ (ფული სალაროში). იმავდროულად, იგივე თანხით - 7000 ლარით, შეუმცირდება ნაშთი საბანკო ანგარიშზე, რაც მეორეს მხრივ, აისახება ანგარიშში - 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ (ფული ბანკში). მამასადამე, შპს „ივერიას“, ამ ოპერაციის შედეგად, ანგარიშზე - 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ „აქვს“ 7000 ლარი, რომელიც „მან მიიღო“ ანგარიშიდან - 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად შეიძლება ჩაიწეროს შემდეგი სახით:

დებეტი 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში **7000 ლარი;**
კრედიტი 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **7000 ლარი.**

თუ კი აღნიშნულ ოპერაციას გამოვსახავთ მსოფლიო პრაქტიკაში აპრობირებული „T“ ფორმის პრინციპით, გვექნება:

დ-ტი	1110 – ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	კ-ტი
	7000 ლარი	

დ-ტი	1210 – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	კ-ტი
	7000 ლარი	

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის, ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვავოთ დებეტი და დებიტორული დავალიანება; კრედიტი და კრედიტორული დავალიანება. დებეტისა და კრედიტის ბუღალტრული მნიშვნელობები გამოიხატება მხოლოდ იმაში, რომ „**დებეტი**“ ნიშნავს ანგარიშის მარცხენა მხარეს, „**კრედიტი**“ კი, ანგარიშის მარჯვენა მხარეს. დებეტს და კრედიტს შეესაბამება ზმნები: „დადებეტება“ და „დაკრედიტება“. მაგალითად, როდესაც იზრდება საწარმოში საქონლის ნაშთი, ვამბობთ, რომ მოხდა საქონლის ამსახველი ანგარიშის დადებეტება, და არა იმას რომ გაიზარდა საქონლის ანგარიშის მარცხენა მხარე, ან კიდევ სესხის

აღების შემთხვევაში, ვამბობთ, რომ აღებული სესხის თანხით დაკრედიტდა სესხის ანგარიში, და არა იმას, რომ აღებული სესხის თანხით გაიზარდა სესხის ანგარიშის მარჯვენა მხარე.

დებეტისაგან და კრედიტისაგან განსხვავებული შინაარსის მატარებელია დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები. როგორც უკვე აღინიშნა, დებიტორულია დავალიანება, როდესაც საწარმოსი მართებს სხვა საწარმოს, ხოლო კრედიტორულია დავალიანება, როდესაც საწარმოს მართებს სხვა საწარმოსი. მაგალითად, **შპს. „ივერიამ“, ანაზღაურების განვადებით გაყიდა 17000 ლარის საქონელი.** ასეთ შემთხვევაში შპს „ივერიას“ წარმოექმნება მოთხოვნა, ანუ დებიტორული დავალიანება - 17000 ლარის ოდენობით. აღნიშნული სამეურნეო ფაქტი ანაგრიშებში აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი 1410 დებიტორული დავალიანება (მოთხოვნები) **17000 ლარი;**
კრედიტი 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან **17000 ლარი.**

თუ კი **შპს „ივერიამ“, ანაზღაურების განვადებით, შეიძინა - 17000 ლარის საქონელი,** ასეთ შემთხვევაში, თვითონ მას გაუჩნდება ვალდებულება, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვის ენაზე, კრედიტორული დავალიანება ეწოდება. აღნიშნული სამეურნეო ფაქტი ჩაიწერება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი 1610 საქონელი **17000 ლარი;**
კრედიტი 3110 კრედიტორული დავალიანება **17000 ლარი.**

როგორც განხილული მაგალითები ცხადყოფენ, ბუღალტრული ანგარიშები ნათლად გვიჩვენებს თუ სად, რა სამეურნეო საშუალებებში და რა ღირებულებით ხდება მეწარმე სუბიექტის სახსრების განთავსება.

3.2.6. ორმაგი ჩაწერის წესი

ნებისმიერ ბუნებრივ მოვლენას თუ პროცესს, მათ შორის, საწარმოში განხორციელებულ სამეურნეო ფაქტებსაც, თავისი არსიდან გამომდინარე, ახასიათებს ორადობის პრინციპი. ეს ნიშნავს იმას, რომ ყოველი მოვლენა თუ ცალკეული სამეურნეო ოპერაცია, ერთდროულად, მინიმუმ ორ ურთიერთდაკავშირებულ

ფაქტს აღნიშნავს. მაგალითად, თუ ხიდან მოწყვიტეს ან ჩამოვარდა ვაშლი, ხეზე იმდენით ნაკლები ვაშლის ნაყოფი დარჩება, რამდენიც მოწყვიტეს ან ჩამოვარდა. ერთ მხარეს (ამ შემთხვევაში ვაშლის ხეს) იმდენით ნაკლები ნაყოფი შერჩება, რამდენითაც მეტი ექნება მეორე მხარეს (ამ შემთხვევაში, მას, ვინამაც ვაშლის ნაყოფი მოწყვიტა).

ზუსტად ანალოგიურად შეიძლება წარმოვიდგინოთ საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებიც.

მაგალითად, საწარმომ აიღო სესხი - 22000 ლარი. ამ ფაქტით დასტურდება, რომ საწარმოს, აღებული სესხის თანხით, ერთის მხრივ, გაეზრდება ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშის ნაშთი, მეორეს მხრივ კი, იმავდროულად, იგივე თანხით, გაეზრდება სასესხო ვალდებულების ანგარიშის ნაშთი. როგორც ჩანს განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია შეეხო ორ მხარეს: საწარმოს სამეურნეო საშუალებებს (აქტივებს) - იგი გაიზარდა ფულადი საშუალებების ნაწილში და იმავდროულად, საწარმოს ვალდებულებებს, რომელიც ასევე გაიზარდა, სასესხო ვალდებულებების ანგარიშის ნაწილში. ამიტომ აღრიცხვის მიზნებისთვის, ეს მოძრაობა ერთდროულად ორივე ადგილას, ორ ბუღალტრულ ანგარიშზე უნდა აისახოს. ეს ხერხი (პრინციპი), ანგარიშთა სისტემასთან ერთად, ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის მთავარი ელემენტია და პრაქტიკაში დამკვიდრდა ორმაგი ჩაწერის სახელით - „ხერხს, რომლის საფუძველზეც სამეურნეო ფაქტის გავლენა ერთდროულად აისახება ეკონომიკურ რესურსებზე (აქტივებზე), მისი ფორმირების წყაროებზე (საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები), ან შემოსავლებსა და ხარჯებზე, ფულადი სახით, დიგრაციული ანუ ორადი ჩაწერის ხერხი ეწოდება“ (8).

ასეთი ხერხით, საწარმოს მიერ ფულის სესხების ზემოთ-აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად ჩაიწერება შემდეგი სახით:

დებეტი ფულადი საშუალებები	22000 ლარი;
კრედიტი სასესხო ვალდებულება	22000 ლარი.

განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციას თუ ავსახავთ ჩვენთვის უკვე ცნობულ „T“ ფორმაში. გვექნება:

დ-ტი	ფულადი საშუალებები	კ-ტი
22000 ლარი		

დ-ტი	სასესხო ვალდებულებები	კ-ტი
	22000 ლარი	

ორმაგი ჩაწერის წესის არსში გარკვევის მიზნით, განვიხილოთ კიდევ ერთი შემდეგი სიტუაციური მაგალითი:

შპს „ივერია“, 8000 ლარად შეიძინა სამეურნეო საშუალება - მსუბუქი ავტომობილი.

ზემოთაღნიშნული პრინციპის თანახმად, განხორციელებული ოპერაციის შედეგად შპს „ივერია“, 8000 ლარით შეუმცირდება სამეურნეო საშუალება - ფულადი საშუალებები და იმავედროულად, იგივე 8000 ლარით გაეზრდება, სამეურნეო საშუალებები - მსუბუქი ავტომობილის სახით. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრული ანგარიშების დახმარებით ჩაიწერება შემდეგი სახით:

დებეტი მსუბუქი ავტომობილი	8000 ლარი;
კრედიტი ფულადი საშუალებები	8000 ლარი.

აღნიშნული ოპერაციები „T“ ფორმაში ასახვისას მიიღებს შემდეგ სახეს:

დ-ტი	მსუბუქი ავტომობილი	კ-ტი
8000 ლარი		

დ-ტი	ფულადი საშუალებები	კ-ტი
	8000 ლარი	

განხილული მაგალითებიდან ნათლად ჩანს, თუ რა მოხდა საწარმოში და რა ზეგავლენა იქონია მან სამეურნეო საშუალებებზე, მათი ფორმირების წყაროებზე, სამეურნეო პროცესზე და ფინანსურ შედეგებზე. ორმაგი ჩაწერის პრინციპით სამეურნეო ოპერაციების ასახვა ანგარიშებში საშუალებას გვაძლევს მარტივად დავინახოთ, თუ სად, რაში და რა ღირებულებით იქნა განთავსებული საწარმოს სამეურნეო საშუალებები და მათი ფორმირების წყაროები, სამეურნეო პროცესები და მათი შედეგები.

სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, ორმაგი ჩაწერის წესის საფუძველზე, მათ ურთიერთდაკავშირებულ ასახვას შესაბამის ანგარიშებში, ანგარიშთა კორესპონდენცია ეწოდება.

3.2.7. ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება

საწარმოს ხელმძღვანელობას გადაწყვეტილების მისაღებად სჭირდება ყოვლისმომცველი და ამომწურავი ინფორმაცია სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო პროცესების და ფინანსური შედეგების მდგომარეობის შესახებ. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ასეთი ინფორმაცია შესაძლებელია მიღებული იქნას ყოველდღიური ბუღალტრული ჩანაწერებით, ბუღალტრული აღრიცხვის ისეთი მეთოდების გამოყენებით, როგორცაა: ანგარიშები და ორმაგი ჩაწერის წესი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი, სამმართველო გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაცია თავს იყრის, ბუღალტრულ ბალანსში და ფინანსური ანგარიშგების ისეთ დოკუმენტებში, როგორცაა: მოგება-ზარალის, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების, ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგებები და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები.

ბუღალტრული ბალანსი, ესაა „ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტი, რომელიც წარმოადგენს ფირმის ფინანსური და სამეურნეო მდგომარეობის ამსახველი სურათის მაჩვენებელთა ერთობლიობას განსაზღვრული თარიღისათვის“ (8). როგორც წესი, ბუღალტრულ ბალანსში ასახულია ინფორმაცია სამეურნეო საშუალებებისა (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროების (პასივები) შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

ბალანსი შესაძლებელია აიგოს ჰორიზონტალურ ან ვერტიკალურ ჭრილში.

ჰორიზონტალური ბალანსის შემთხვევაში სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) ასახება ბალანსის მარცხენა მხარეს, ხოლო მათი ფორმირების წყაროები (პასივები), ბალანსის მარჯვენა მხარეს.

ვერტიკალური ბალანსის შემთხვევაში სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) განლაგებულია ბალანსის ზედა ნაწილში, ხოლო მათი ფორმირების წყაროები (პასივები), ბალანსის ქვედა ნაწილში.

მიუხედავად ბალანსის ფორმატისა, მასში ასახული სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროები (პასივები), სამეურნეო ოპერაციების ორადი ხასიათიდან გამომდინარე ყოველთვის ერთმანეთის ტოლია და გამოსახება ძირითადი საბალანსო ტოლობით:

აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი

ამასთან, ერთად აუცილებელია, რომ ბალანსში სამეურნეო

საშუალებები (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროები (პასივები) აისახოს ლიკვიდურობის მიხედვით. **ლიკვიდურობა ნიშნავს ადვილად რეალიზებადობას.** ამ პრინციპით სამეურნეო საშუალებებიდან (აქტივებიდან), ყველაზე ლიკვიდურია ფულადი საშუალებები. ხოლო, ყველაზე არალიკვიდური - გრძელვადიანი (ძირითადი) საშუალებები. სამეურნეო საშუალებების ფორმირების წყაროებიდან (პასივები), ყველაზე ლიკვიდურია მოკლევადიანი ვალდებულებები, ხოლო ყველაზე არალიკვიდური - კაპიტალი. მაშასადამე, ლიკვიდურობის მიხედვით ბალანსის აგებისას დაცული უნდა იქნას პრინციპი: სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროები (პასივები) ბალანსში უნდა აისახოს ლიკვიდურობის შემცირების ან ზრდის მიხედვით. ლიკვიდურობის შემცირების მიხედვით ბალანსის შედგენისას, ბალანსის აქტივებში და პასივებში, ჯერ უნდა აისახოს ფულადი საშუალებები და მოკლევადიანი ვალდებულებები, ხოლო შემდეგ, ძირითადი საშუალებები და კაპიტალი. ლიკვიდურობის ზრდის მიმართულებით ბალანსის აგებისას კი პირიქით, აქტივში და პასივში ჯერ უნდა აისახოს ძირითადი საშუალებები და კაპიტალი, ბოლოს კი, შესაბამისად, ფულადი საშუალებები და მოკლევადიანი ვალდებულებები.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, სამეურნეო საშუალებებზე (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროებზე (პასივები), ბალანსში შესაძლებელია ასახული იყოს შემდეგი ინფორმაცია:

**ბალანსი
31 დეკემბერი, 2009 წელი**

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ფული სალაროში	20700	მოკლევადიანი სესხი	15000
ფული ბანკში	78000	საგადასახადო ვალდებულება	1200
მარაგები	24800	კრედიტორული დავალიანება	2700
დებიტორული დავალიანება	4800	გრძელვადიანი სესხი	48000
მოკლევადიანი ინვესტიციები	54000	საკუთარი კაპიტალი	165000
ძირითადი საშუალებები	53000	გაუნაწილებელი მოგება	3400
სულ	235300	სულ	235300

მოცემული ბალანსი ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას. თანაც დაცულია ძირითადი საბალანსო ტოლობა:

$$\begin{array}{rcccl} \text{აქტივები:} & = & \text{ვალდებულებას:} & + & \text{კაპიტალი:} \\ 253300 & & 66900 & & 168400 \end{array}$$

საწარმოს აქტივებში წარმოდგენილია: ფული სალაროში – 20700 ლარი; ფული ბანკში – 78000 ლარი; მარაგები – 24800 ლარი; დებიტორული დავალიანება – 4800 ლარი; მოკლევადიანი ინვესტიციები – 54000 ლარი. ძირითადი საშუალებების ღირებულება – 53000 ლარი. პასივებში კი – მოკლევადიან სასესხო ანგარიშზე მოდის – 15000 ლარი; საგადასახადო ვალდებულების ანგარიშზე – 1200 ლარი; კრედიტორული დავალიანების ანგარიშზე – 2700 ლარი. გრძელვადიან სასესხო ანგარიშზე – 48000 ლარი. კაპიტალის საერთო ღირებულებიდან, საკუთარ კაპიტალზე მოდის – 165000 ლარი, გაუნაწილებელ მოგებაზე, კი – 3400 ლარი.

ეფექტური სამმართველო გადაწყვეტილების მისაღებად აუცილებელია ინფორმაცია, რომელიც ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ შედეგს. ასეთი ინფორმაცია თავს იყრის ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტში, რომელსაც ეწოდება მოგება-ზარალის ანგარიშგება. იგი მოიცავს შემოსავლების და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯების ამსახველ მუხლებს.

მაგალითად, თუ კი შპს „ივერიას“ შემოსავლმა საანგარიშგებო პერიოდში შეადგინა 168000 ლარი და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულმა ხარჯმა – 164600 ლარი, ეს იმას ნიშნავს, რომ საანგარიშგებო პერიოდის მოგებამ შეადგინა - 3400 ლარი (168000 – 164600). ბუღალტრულ ბალანსში აისახება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, ანუ სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროები (პასივები). ხოლო მოგება/ზარალის უწყისში – საწარმოს მომგებიანობის (სხვაობა შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის) დონე, ანუ რა ღირებულებით გაიზარდა ან შემცირდა საწარმოს საკუთარი კაპიტალის მოცულობა. საანგარიშგებო პერიოდში კაპიტალის ზრდა ან შემცირება, თავის მხრივ, აუცილებლად აისახება ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ დოკუმენტში, რომელსაც საანგარიშგებო პერიოდში საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება ეწოდება.

თემა 4. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები

- 4.1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების არსი**
- 4.2. ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების პრინციპები**
- 4.3. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები და მათი შეფასება**
- 4.4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა**
- 4.5. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ძირითადი დაშვებები**
- 4.6. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები**
- 4.7. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები**

4.1. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების არსი

ეკონომიკის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე, მოგების მიღების მიზნით ადგილი აქვს კაპიტალის ინტენსიურ გადაადგილებას. ეკონომიკურ სარგებელს გამოდევნებული კაპიტალი გადაადგილდება არა მარტო ქვეყნის შიგნით, არამედ უპირატესად, მის ფარგლებს გარეთ. ინვესტორები, თავიანთი კაპიტალის ინვესტირებისათვის, გამუდმებით ეძებენ ხელსაყრელ საინვესტიციო პირობებს. საინვესტიციო გადაწყვეტილების მისაღებად კი მათ სჭირდებათ ინფორმაცია, რომელიც იქნება გასაგები და ადვილად აღსაქმელი. სავსებით ლოგიკურია, ინფორმაცია რომ იყოს გასაგები და ადვილად აღსაქმელი, იგი უნდა მომზადდეს ერთიანი სტანდარტების საფუძველზე.

„სტანდარტი“ ინგლისურენოვანი სიტყვაა და „ნორმას“, „ნიმუშს“ ნიშნავს. სტანდარტი ბუნებრივად აღრიცხვაში გულისხმობს დოკუმენტაციის გაფორმების წესების კომპლექსს, ამა თუ იმ მოვლენის არსს, ტერმინოლოგიას, მეთოდებს, ხერხებს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცედურებს.

საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარების გარკვეულ ეტაპზე, დღის წესრიგში დადგა სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავებისა და სისტემატიზაციის ერთიანი სისტემის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომელიც დაფუძნებული იქნებოდა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმართვისა და მომზადების საერთო კონცეფციასზე.

სწორედ ამ მიზნით, 1973 წლის 29 ივნისს, 10 ქვეყნის (ავსტრალიის, კანადის, საფრანგეთის, გერმანიის, იაპონიის, მექსიკის, ნიდერლანდების, გაერთიანებული სამეფოს, ირლანდიისა და ამერიკის შეერთებული შტატების) ბუღალტერთა პროფესიულ კავშირებს შორის შეთანხმების შედეგად შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ), რომელიც ხანგრძლივი ორგანიზაციული და სტრუქტურული ცვლილებების შემდეგ ერთ-ერთ მძლავრ, გავლენიან საერთაშორისო ორგანიზაციად ჩამოყალიბდა. მისი უმთავრესი ფუნქციაა სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრული აღრიცხვისა და სააღრიცხვო პოლიტიკის ჰარმონიზაცია, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების, მასთან დაკავშირებული დოკუმენტების პროექტების განხილვა და დამტკიცება.

ბასსკ-ის მიერ გამოიცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს), მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის კონცეპტუალური საფუძვლები, რომელშიც აღწერილია აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის ძირითადი პრინციპები, აგრეთვე ინტერპრეტაციები - ბასს-ის დებულებებისა და ტერმინების გაგების მიზნით შემუშავებული ახსნა-განმარტებები.

ბასს-ი მთლიანად იზიარებს ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგად პრინციპებს და უმთავრესად ემყარება პრეცედენტებს, სტანდარტების დაწესების წესრიგის მარეგულირებელი სახელმწიფო პროცედურებსა და ინსტრუქციებს, აგრეთვე არასახელმწიფოებრივი ორგანიზაციების ზემოქმედებებს.

ბასსკ-ის გამოცემული დოკუმენტები შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც საერთიერთობო საშუალება, რომელიც ესმის ამ ურთიერთობაში მონაწილე სუბიექტებს. როგორც წესი, ბასს-ი არ განიხილება, როგორც სავალდებულო და ატარებს სარეკომენდაციო ხასიათს. თუმცა, მსოფლიოში მიმდინარე გლობალიზაციისა და ინტეგრაციის გარდაუვალმა პროცესებმა განაპირობეს ამ საერთი-

ერთობო, საერთაშორისო ენის (ნორმების, წესების, მეთოდების, ხერხების) ათვისებისა და პრაქტიკაში გამოყენების აუცილებლობა.

გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან ბასსკ-ის სტატუსი და მის მიერ გამოცემული დოკუმენტების მნიშვნელობა კიდევ უფრო ამაღლდა. მიუხედავად რეკომენდაციული ხასიათისა, მრავალმა ქვეყანამ, მათ შორის სინგაპური, კვიპროსი და ა.შ. საერთაშორისო სტანდარტები აღიარეს ეროვნულ სტანდარტებად. ზოგიერთმა ევროპის ქვეყნებმა კი, იმისათვის, რომ მათი კაპიტალი გასულიყო საერთაშორისო ბაზარზე, ნებაყოფლობით საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნის საფუძველზე განახორციელეს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენა.

ანალოგიურ მიზანს ემსახურებოდა საქართველოს ბუღალტერთა კლუბისა და ბუღალტერთა ასოციაციის მესვეურთა მიერ 1998 წლის აპრილში ჩამოყალიბებული საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაფ), რომელმაც დიდი მუშაობა გასწია საქართველოში, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვისათვის.

1999 წლის 5 თებერვალს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ**“, რომლის თანახმად, საქართველომ აღიარა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და უკვე 2001 წლის 1 იანვრიდან ყველა „კერძო სამართლის იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა), ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად.

ინდივიდუალურ მეწარმეს, მცირე საწარმოსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირს უფლება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად“ (4).

2001 წლის სტრუქტურული ცვლილებების შედეგად ბასს-ს ეწოდა „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, ხოლო ბასსკ-ს „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისი სტანდარტების კომიტეტი“ (ფასსკ).

ფასსკ-ის მიზნებს, მისი წესდების მიხედვით, წარმოადგენს „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება და გამოცემა, რომელიც ხელს შეუწყობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას და წარდგენას ერთიანი კონცეფციის საფუძველზე“.

2004 წლიდან მოქმედებს ფინანსური ანგარიშგების შემდეგი საერთაშორისო სტანდარტები: **(იხ. დანართი №1)**.

უნდა აღინიშნოს, რომ მოცემული სტანდარტები ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციისადმი მოთხოვნილებების შეცვლასთან დაკავშირებით იცვლებიან. ასეთ ცვლილებებზე მუშაობას ახორციელებს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მუდმივმოქმედი საბჭო, რომელიც შედგება 9 სახელმწიფოს მიერ წარმოდგენილი 14 წევრისაგან. საბჭოს წევრები ინიშნებიან ე.წ. „ზედამხედველთა“ ან ნდობით აღჭურვილ პირთა მიერ, რომლებიც წარმოადგენენ ცალკეულ რეგიონებს, მათ შორის - 6 წევრს ჩრდილოეთ ამერიკიდან, 6 წევრს - ევროპიდან, 4 წევრს - აზიისა და წყნარი ოკეანის რეგიონიდან და 3 წევრს - სხვა რეგიონებიდან.

თანამედროვე ეტაპზე ხორციელდება აქტიური ღონისძიებები იმისათვის, რომ ყველა არაკომერციულმა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირმა, ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს **ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) მოთხოვნათა დაცვით**.

ფასს-ის ძირითადი პრინციპები მეტ-ნაკლებად საფუძვლად უდევს სხვადასხვა ქვეყნების ეროვნული ეკონომიკების სააღრიცხვო სისტემებს. სავაჭრო-ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარების კვალობაზე, მომავალში უფრო მეტად უნდა მოხდეს, აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების თანდათანობითი ჰარმონიზაცია ფასს-ის ძირითად მოთხოვნებთან და აღრიცხვის ერთიანი კონცეფციის ჩამოყალიბება.

ფინანსური აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების მომზადების საერთო კონცეფცია, ესაა შეხედულებათა სისტემა, რომელიც ხასიათდება საერთო მიზნებითა და ამოცანებით. ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების მიზანია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამუშავებისათვის და სრულყოფისათვის ჰარმონიული წინაპი-

რობების შექმნა. იგი მოიცავს: ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნების განზოგადებას; საბაზისო ვარაუდს, იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვისა და ფუნქციონირებადი საწარმოს მეთოდზე დაყრდნობით; ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას გათვალისწინებული უნდა იქნას ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები; ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, შესწავლილი და განზოგადებული უნდა იქნას, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების მახასიათებლები; უნდა განისაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარების კრიტერიუმები; უნდა განისაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასების მეთოდები.

ფინანსური აღრიცხვა ბუღალტრული აღრიცხვის სტრუქტურული საფუძველია. თანამედროვე გაგებით ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს „ბიზნესის ენას“. როგორც ნებისმიერი ენის, მისი უპირველესი დანიშნულებაა მომხმარებელთა ფართო წრის ინფორმაციული უზრუნველყოფა. ინფორმაცია, რომელიც ახასიათებს საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო ოპერაციებს და აუცილებელია სამმართველო გადაწყვეტილებების მისაღებად, საბოლოო ჯამში თავს იყრის საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგება, მაჩვენებელთა ისეთი სისტემაა, რომელიც ახასიათებს საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებულ სამეურნეო ფაქტებს, მათ გავლენას საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და ფინანსურ შედეგზე, დროის კონკრეტული თარიღისათვის.

სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავებისა და მიღების თანამედროვე პირობებში, ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს და შედგეს ფასს-ის მოთხოვნათა დაცვით. თუმცა, ფასს-ი არ უარყოფს ცალკეულ ქვეყნებში არსებულ განსხვავებებს ადგილობრივ სტანდარტებში და ცდილობს ასეთი განსხვავებების გათვალისწინებას ახალი სტანდარტების შემუშავებისას.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ესაა აღრიცხვასთან დაკავშირებული დოკუმენტების ერთობლიობა, რომლებიც მუშავდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ზასსკ) მიერ და რომელშიც ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების მიხედვით მოცემულია ის ძირითადი პრინციპები და მიმართულებები, რომლებიც გასაგებს ხდის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციის არსს.

4.2. ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების პრინციპები

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ერთიანი სისტემა ეფუძნება აღრიცხვის ზოგად პრინციპებს. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპი წარმოადგენს ამოსავალ, საკვანძო, საწყის, საბაზო დებულებათა ერთობლიობას, რომლისგანაც გამომდინარეობს სააღრიცხვო საქმიანობაში მიღებული ყველა შემდგომი მტკიცებულება. მაშასადამე, ნებისმიერი ბუღალტრული მტკიცებულების მართებულობას საფუძვლად უდევს ესა თუ ის პრინციპი. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების არსიდან და მიზნებიდან გამომდინარე, ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ანგარიშგებაში გამოყენებულ პრინციპებს მიეკუთვნება: ორმხრივობის, ფულადი შეფასების, საწარმოს ავტონომიურობის, უწყვეტობის, თვითღირებულების, კონსერვატიზმის, მატერიალურობის, რეალიზაციის, შესაბამისობის პრინციპები.

• **ორმხრივობის პრინციპის არსი** გამომდინარეობს სამეურნეო ოპერაციების ორადი ხასიათიდან. რაც ნიშნავს იმას, რომ ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია ერთდროულად, ერთი და იგავე თანხით, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, იწვევს ცვლილებებს საწარმოს აქტივებში, ან საწარმოს პასივებში, ან კიდევ, ერთდროულად, საწარმოს აქტივებში და პასივებში. ორმხრივობის პრინციპი საფუძვლად უდევს ძირითად ბუღალტრულ, საბალანსო ტოლობას:

აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი

მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციის შინაარსისა, რაოდენობისა, მოცულობისა და ა.შ. ეხება თუ არა სამეურნეო ოპერაცია, მხოლოდ აქტივებს, ან მხოლოდ პასივებს, ან ერთდროულად აქტივებს და პასივებს, აღნიშნული საბალანსო ტოლობა არ ირღვევა. ეს ხდება იმიტომ, რომ ნებისმიერ სამეურნეო ოპერაციას ყოველთვის გააჩნია ორადი ხასიათი. თუ სამეურნეო ოპერაცია ეხება მხოლოდ აქტივებს, ამ შემთხვევაში, ოპერაციის შედეგად იზრდება ერთი აქტივი, და იმავედროულად, იმავე თანხით, მცირდება მეორე აქტივი. ზუსტად ანალოგიურად, თუ კი იზრდება პასივის ერთი ანგარიში, იმავედროულად, იმავე თანხით, მცირდება პასივის მეორე ანგარიში. თუ კი ოპერაცია ერთდროულად ეხება აქტივებსაც და პასივებსაც, მაშინ იზრდება აქტივი და იმავე თანხით იზრდება პასივიც, ან

პირიქით - მცირდება აქტივი და ზუსტად იგივე თანხით მცირდება პასივიც.

მაგალითად, ვთქვათ, შემდგომი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებამდე, საწარმოს ჰქონდა: აქტივები (ფულადი საშუალებები) - 17000 ლარი; ვალდებულებები - 7000 ლარი; კაპიტალი - 10000 ლარი. ორმხრივობის პრინციპის არსიდან გამომდინარე, იქნება შემდეგი ბუღალტრული ტოლობა:

$$\text{აქტივები: } 17000 = \text{ვალდებულება: } 7000 + \text{კაპიტალი: } 10000$$

საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად აღნიშნულ ტოლობაში მომხდარი ცვლილების შესასწავლად განვიხილოთ სხვადასხვა შესაძლო ვარიანტები:

1. შპს „ივერიამ“, 8000 ლარად შეიძინა მსუბუქი ავტომობილი.

ამ ოპერაციის შედეგად, შპს „ივერიას“, შეუმცირდება ფულადი საშუალებები (აქტივები) 8000 ლარით. იმავედროულად, იმავე - 8000 ლარით, გაეზრდება ძირითადი საშუალებები (აქტივები) შეძენილი მსუბუქი ავტომობილით. ამასთან, ბალანსის აქტივის და პასივის ჯამი (ვალუტა) და ტოლობა მათ შორის უცვლელი დარჩება. გვექნება:

$$\left. \begin{array}{l} \text{ფულადი საშუალებები: } 9000 \text{ ლარი} \\ \text{მსუბუქი ავტომობილი: } 8000 \text{ ლარი} \end{array} \right\} = \begin{array}{l} \text{ვალდებულება:} \\ 7000 \end{array} + \begin{array}{l} \text{კაპიტალი:} \\ 10000 \end{array}$$

$$\text{აქტივი: } 17000 = \text{ვალდებულება: } 7000 + \text{კაპიტალი: } 10000$$

2. შპს „ივერიამ“, 8000 ლარად შეძენილი მსუბუქი ავტომობილი, გაყიდა 9000 ლარად.

შპს „ივერიამ“, ამ ოპერაციის შედეგად მიიღო 1000 ლარის (9000 – 8000) მოგება, რაც იმას ნიშნავს, რომ შპს „ივერიას“, ერთდროულად 1000 ლარით გაეზრდება აქტივის და კაპიტალის ღირებულებები. შესაბამისად, 1000 ლარით გაიზრდება ბალანსის ჯამიც (ვალუტა). თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც დაცული იქნება:

$$\text{ფულადი საშუალებები: } 9000 + 9000 = \text{ვალდებულება: } 7000 + \left\{ \begin{array}{l} \text{კაპიტალი: } 10000 \text{ ლარი} \\ \text{მოგება: } 1000 \text{ ლარი} \end{array} \right.$$

$$\text{ფულადი საშუალებები: } 9000 + 9000 = \text{ვალდებულება: } 7000 + \text{კაპიტალი: } 10000 + 1000$$

აქტივი: 18000 = ვალდებულება: 7000 + კაპიტალი: 11000

3. შპს „ივერიამ“, 8000 ლარად შექმნილი მსუბუქი ავტომობილი, გაყიდა 6500 ლარად.

ე.ი. შპს „ივერიამ“, ამ ოპერაციის შედეგად განიცადა 1500 ლარის (8000 - 6500) ზარალი, რაც იმას ნიშნავს, რომ შპს „ივერიას“, ერთდროულად 1500 ლარით შეუმცირდება აქტივის და კაპიტალის ღირებულებები. შესაბამისად, 1500 ლარით შემცირდება ბალანსის ჯამიც (ვალუტა). თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც დაცული იქნება:

ფულადი საშუალებები:
 $9000 + 6500 = \text{ვალდებულება: } 7000 + \left\{ \begin{array}{l} \text{კაპიტალი: } 10000 \text{ ლარი} \\ \text{(ზარალი: } 1500 \text{ ლარი)} \end{array} \right.$

ფულადი საშუალებები: **ვალდებულება:** **კაპიტალი:**
 $9000 + 6500 = 7000 + 10000 - 1500$

აქტივი: 15500 = ვალდებულება: 7000 + კაპიტალი: 8500

როგორც წესი, საწარმოს განკარგულებაში არსებული აქტივების ფორმირება შესაძლებელია ორი გზით, ანუ ორი წყაროთი: დამფუძნებლების მიერ საწარმოში ჩადებული საკუთარი კაპიტალით და გარედან მოზიდული, ნასესხები საშუალებებით. ყველა შემთხვევაში, ორივე წყაროთი მიღებული საშუალებების (აქტივების) ღირებულება, ყოველთვის მისი ფორმირების წყაროს ღირებულების ტოლი იქნება. სწორედ ამიტომ, საწარმოს განკარგულებაში არსებული სამეურნეო საშუალებების (აქტივების) მიმართ მოთხოვნა, რომელიც შეიძლება ჰქონდეს დამფუძნებელს, მის მიერ ჩადებული ღირებულების ნაწილში და გარეშე პირს, მის მიერ საწარმოსათვის დროებით მიცემული აქტივების ნაწილში, ყოველთვის ტოლი იქნება ამ სამეურნეო საშუალებების (აქტივების) ღირებულებისა. შესაბამისად, მათი ერთობლივი მოთხოვნაც, არ შეიძლება მეტი ან ნაკლები იყოს ამ წყაროებით ფორმირებული აქტივების ღირებულებაზე. სწორედ, ამიტომ საწარმოს განკარგულებაში არსებული აქტივების ღირებულება მუდმივად ტოლი იქნება მოთხოვნებისა, რომელიც კი შეიძლება ჰქონდეთ დამფუძნებლებს და გარეშე პირებს. ამდენად, ძირითადი ბუღალტრული ტოლობა:

აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი, შესაძლებელია ჩაიწეროს შემდეგი სახით: **აქტივები = მოთხოვნებს.**

- **საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპი** გულისხმობს იმას, რომ საწარმოს საკუთრებაში არსებული ქონება მკაცრად უნდა იყოს გამიცხული მისი მფლობელის ან მფლობელთა ჯგუფის პირადი ქონებისაგან, რამდენადაც საწარმოს სააღრიცხვო დოკუმენტებში და ანგარიშგებაში აისახება მხოლოდ ის ქონება, რომლის მესაკუთრეების მიერ დოკუმენტურად გამოცხადებულია საწარმოს საკუთრებად.

- **უწყვეტობის, ანუ მოქმედი საწარმოს** პრინციპის არსიდან გამომდინარე, თავისთავად ივარაუდება, რომ მოცემული საწარმო ფუნქციონირებს და არც არანაირი წინაპირობა არსებობს საიმისოდ, რომ იგი თავის ფუნქციონირებას შეწყვეტს უახლოეს საპროგნოზო მომავალში, თუნდაც მომდევნო ერთი წლის მანძილზე მაინც.

- **თვითღირებულების პრინციპის** არსი მდგომარეობს იმაში, რომ საწარმო საკუთარი საშუალებების ბუღალტრულ შეფასებას ახორციელებს თვითღირებულებით და არა მათი საბაზრო ღირებულებით. სამეურნეო საშუალებების შეფასებისადმი ასეთ მიდგომას განაპირობებს ორი ფაქტორი: ჯერ ერთი, ბალანსის შედგენის მომენტისათვის, მრავალ მიზეზთა გამო, ძნელია მოხდეს სამეურნეო საშუალებების შეფასება საბაზრო ღირებულებით. თანაც, ასეთ შეფასებას ყოველთვის ექნება სუბიექტური ხასიათი. მეორეც, უწყვეტობის პრინციპის არსიდან გამომდინარე, იგულისხმება, რომ საწარმო კონკრეტული თარიღისათვის არ აპირებს და არც მოუწევს მის საკუთრებაში არსებული საშუალებების გაყიდვა. ამდენად, არაა აუცილებელი ასეთი საშუალებების საბაზრო ღირებულების ცოდნა.

- **კონსერვატიზმის პრინციპის** არსში გარკვევის მიზნით, აუცილებელია განისაზღვროს კონკრეტული დრო, როდესაც შესაძლებელია საწარმოს კაპიტალის ზრდის აღიარება, მიღებული შემოსავლებით და საწარმოს კაპიტალის შემცირების აღიარება, რეალურად გაწეული ხარჯებით. ამასთან, სამეურნეო ოპერაციის შედეგად საწარმოს კაპიტალის ზრდის დაფიქსირება საწარმოს სააღრიცხვო დოკუმენტებში შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც მისაღები შემოსავალი წარმოადგენს მთლიანად განსაზღვრულ სიდიდეს. მაგალითად, „ა“ საწარმომ, 27000 ლარის ღირებულების ნედლეულის ადგილზე მიწოდებასთან დაკავშირებით, 2010 წლის 17 მაისს გააფორმა კონტრაქტი „ბ“ საწარმოსთან. ნედლეულის მიწოდება ფაქტიურად დაიწყება 2010 წლის 25 აგვისტოდან. მიუ-

ხედავად იმისა, რომ „ა“ საწარმო ფაქტიურად დარწმუნებულია იმაში, რომ „ბ“ საწარმო აუცილებლად შეიძენს მიწოდებულ ნედლეულს, კონსერვატიზმის პრინციპის თანახმად, შემოსავლების აღიარებას არ მოახდენს 2010 წლის 25 აგვისტომდე - მანამ, სანამ ასეთი შემოსავლების მიღება არ გახდება მთლიანად განსაზღვრული სიდიდე.

სამეურნეო ოპერაციის შედეგად საწარმოს კაპიტალის შემცირების აღიარება შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, როდესაც გაწეული ხარჯის შეფასება წარმოადგენს სრულიად შესაძლებელ სიდიდეს. მაგალითად, 2010 წლის 10 სექტემბერს საწარმო „ა“-ს საწყობიდან მოიპარეს 11000 ლარის საქონელი. სამართალდამცავი ორგანოების მიერ განხორციელებული ღონისძიებების შედეგად, გარკვეული პერიოდის შემდეგ შესაძლებელია მოხდეს მოპარული საქონლის უკან დაბრუნება. იბადება კითხვა?. საწარმო „ა“-მ, როდის უნდა აღიაროს კაპიტალის შემცირების ფაქტი. რა თქმა უნდა, 2010 წლის 10 სექტემბერს, რამდენადაც კონსერვატიზმის პრინციპის მიხედვით, ამ პერიოდისთვის ხარჯის შეფასება წარმოადგენს სრულიად შესაძლებელ სიდიდეს.

საწარმო, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში იყენებს ბევრ ისეთ სამეურნეო საშუალებას, რომლის ღირებულებაც იმდენად უმნიშვნელოა, რომ მათ ხარჯვას არ შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ შედეგზე. მათ მიეკუთვნება ზოგიერთი სახის საკანცელარიო საქონელი, შესაფუთი მასალა და ა.შ. ასეთი საშუალებების ხარჯვის ყოველდღიური აღრიცხვა, ერთის მხრივ, დაკავშირებულია გაუმართლებელ შრომით დანახარჯებთან, მეორეს მხრივ კი, ტექნიკურად მეტად რთულია. სწორედ ამიტომ ეყრდნობიან რა მატერიალურობის პრინციპს, გულისხმობენ, რომ ასეთი საშუალებები თავიანთი მატერიალური ხასიათიდან გამომდინარე, მაინც დაიხარჯებიან, ახორციელებენ მათ ხარჯებად აღიარებას შემენისთანავე. მაგალითად, საწერკალამი ყოველდღიური მოხმარების შედეგად თანდათან კარგავს თავის თავდაპირველ ღირებულებას, ანუ იხარჯება. ყოველდღიური ხარჯის ბუღალტრული ჩაწერა იქნებოდა მეტად რთული პროცესი. რაც მთავარია, გაუმართლებელიც. ამდენად, მატერიალურობის პრინციპის არსიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილია საწერკალამის შემენის დანახარჯების აღიარება, მისი შემენის მომენტშივე.

- **რეალიზაციის პრინციპით** რეგულირდება შემოსავლები. საწარმოს მიერ აქტივები რეალიზებულად ითვლება არა მათი წარმოების, არამედ მყიდველისთვის საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტში. მაშასადამე, საწარმოს ასეთი აქტივების რეალიზაციით მიღებული შემოსავლის აღიარება შეუძლია მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივებთან დაკავშირებული საკუთრების უფლება და რისკი მთლიანად გადადის მყიდველზე. მომსახურე სფეროს საწარმოები შემოსავალს აღიარებენ მომსახურების დასრულების მომენტში. **მაგალითად, საწარმომ ანაზღაურების სამთვიანი განვადებით გაყიდა 14000 ლარის საქონელი.** (გაყიდვის ფაქტი დასტურდება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით) მაშასადამე, წარმოიქმნა დებიტორული დავალიანება. რამდენადაც, გაყიდვის მომენტში საკუთრების უფლება და საკუთრებასთან არსებული ყველა რისკი გადავიდა გამყიდველიდან მყიდველზე, მიუხედავად ფულის არ გადახდისა იგულისხმება, რომ შემოსავალი აღიარებულია და მიეკუთვნება იმ საანგარიშგებო პერიოდს, როდესაც მოხდა რეალიზაციის ფაქტი.

- **შესაბამისობის პრინციპის** საშუალებით რეგულირდება საწარმოს მიერ საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები. როგორც წესი, ხარჯების გაწევით მიიღება შემოსავლები. მაშასადამე, გაწეული ხარჯი ყოველთვის შესაბამისობაში უნდა იყოს მიღებულ შემოსავლებთან. რაც ნიშნავს იმას, რომ ხარჯები და ამ ხარჯების მეშვეობით მიღებული შემოსავლები, შეტანილი და მიკუთვნებული უნდა იქნას ერთსა და იმავე საანგარიშგებო პერიოდზე.

4.3. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები და მათი შეფასება

საერთაშორისო სტანდარტების კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებლად, როგორც წესი, გამოიყენება აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი, ხოლო სამეურნეო საქმიანობის შედეგების დასახასიათებლად, შემოსავლები და ხარჯები.

ჩამოთვლილი ხუთი ელემენტიდან - აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი - წარმოადგენს ბუღალტრული ბალანსის, ხოლო შემოსავლები და ხარჯები მოგება - ზარალის ანგარიშგების

მახასიათებელ ელემენტებს.

ბულალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასება.

შეფასება ესაა პროცესი, რომელიც ახასიათებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ელემენტებს ფულად გამოსახულებაში.

საერთაშორისო სტანდარტების კონცეპტუალური საფუძვლების მიხედვით, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ელემენტები შეიძლება შეფასდეს:

- **პირვანდელი ღირებულებით**, რომლის დროსაც აქტივების შეფასება ხდება მათი შეძენის დროს გადახდილი ფულადი სახსრების, ან მათი ეკვივალენტების, ან იმ რეალური ღირებულების ოდენობით, რომელსაც გადაიხდიდნენ მათი შეძენის მომენტში, ხოლო ვალდებულებებისა - იმ აქტივის თანხის სიდიდით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულებების სანაცვლოდ. ცალკეულ შემთხვევაში (მაგალითად, საგადასახადო ვალდებულებები) კი - თანხით, რომლის გასვლაც მოსალოდნელია მოცემული ვალდებულების დასაფარავად საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

- **მიმდინარე ღირებულებით**, რომლის დროსაც აქტივების შეფასება ხდება ფულადი სახსრების, ან მათი ეკვივალენტების იმ თანხით, რომელსაც გადაიხდიდნენ მისი, ან ანალოგიური აქტივის შეძენისას. ვალდებულებები კი იმ არადისკონტირებული ფულადი თანხით, რომელიც საჭიროა მის დასაფარავად მიმდინარე პერიოდში;

- **სარეალიზაციო ღირებულებით**, რომლის დროსაც აქტივების შეფასება ხდება ფულადი სახსრების ან მათი ეკვივალენტების იმ თანხით, რომლის მიღებაც მიმდინარე პერიოდში შესაძლებელია ამ აქტივის გაყიდვით, ხოლო ვალდებულებები - იმ თანხით, რომელიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში საჭიროა მის დასაფარავად.

- **დისკონტირებული ღირებულებით**, რომლის დროსაც აქტივების შეფასება ხდება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მომავალში შემოსასვლელი წმინდა ფულადი სახსრების ღირებულებით. ვალდებულებები კი - საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მომავალში დასაფარავი ვალდებულების დღევანდელი ღირებულებით.

4.4. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვა. აღიარება, ესაა ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის იდენტიფიცირების პროცესი. ასახვა კი, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის დაფიქსირება შესაბამის დოკუმენტში.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება-ასახვისათვის აუცილებელი წინაპირობაა:

- ამ ელემენტის გამოყენებით საწარმოში შემოვიდეს, ან საწარმოდან გავიდეს ეკონომიკური სარგებელი;
- მოხდეს მოცემული ელემენტის საიმედოდ შეფასება.

აქტივის აღიარება და საწარმოს ბალანსზე ასახვა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ კი ამ აქტივის მონაწილეობით შესაძლებელია მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღება და მისი საიმედოდ შეფასება. თუ კი ეს პირობა ვერ სრულდება, ის უნდა აღირიცხოს არა საწარმოს ბალანსზე, არამედ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯების სახით;

ვალდებულებები ექვემდებარება აღიარებას და მხოლოდ მაშინ უნდა აისახოს საწარმოს ბალანსზე, თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება და დაფარვა მომავალში გამოიწვევს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან;

შემოსავლები უნდა ვაღიაროთ და ავსახოთ საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების ზრდასთან და ვალდებულებების შემცირებასთან, საიმედოდ იქნება შეფასებული. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ შემოსავლების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების ფაქტი. მაგალითად, აქტივების ზრდა მზა პროდუქციის რეალიზაციისას, ან ვალდებულების შემცირება კრედიტორის მიერ ვალზე უარის თქმის შემთხვევაში.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, ანაზღაურების განვადებით გაყიდა 6800 ლარის ღირებულების საქონელი. ამ ოპერაციის შედეგად 6800 ლარით გაიზრდება შემოსავლები, და შესაბამისად, აქტივები;

ვთქვათ, **შპს „ივერიას“, უარი უთხრეს 3500 ლარის ვალდებულების გადახდაზე.** ამ ოპერაციის შედეგად, ვალდებულების

მოთხოვნაზე უარის შედეგად რეალურად მოხდება შემოსავლის ზრდა.

ხარჯები უნდა აღიარდეს და აისახოს საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რომელიც დაკავშირებულია აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან, საიმედოდ იქნება შეფასებული. ეს კი ნიშნავს იმას, რომ ხარჯების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა.

მაგალითი 1. შპს „ივერიამ“, 22000 ლარის ღირებულების ძირითად საშუალებას დაარიცხა 4400 ლარი ცვეთა. ამ ოპერაციის შედეგად პერიოდის ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება 4400 ლარი. შესაბამისად, 4400 ლარით შემცირდება 22000 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალება და აღნიშნული პერიოდის ბოლოს მისი ღირებულება იქნება **17600 ლარი (22000 – 4400)**.

მაგალითი 2. შპს „ივერიამ“, დაარიცხა მუშების ხელფასი 12300 ლარის ოდენობით. ამ ოპერაციის შედეგად პერიოდის ხარჯად უნდა აღიარდეს 12400 ლარი. შესაბამისად, **შპს „ივერიას“** წარმოექმნება ვალდებულება ამავე თანხით.

4.5. ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული ძირითადი დაშვებები

საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა დაცვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ეფუძნება ორ ძირითად დაშვებას, ანუ საბაზისო ვარაუდს იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს დარიცხვის მეთოდის და ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის გათვალისწინებით.

დარიცხვის მეთოდის თანახმად, საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების, ან სხვა მოვლენების აღიარება უნდა მოხდეს არა ფულადი საშუალებების მიღების ან გადახდის დროს, არამედ მათი მოხდენისთანავე. მაშასადამე, დარიცხვის მეთოდის მიხედვით, შემოსავლების და ხარჯების აღიარება ხდება, მათი წარმოქმნის მომენტში. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, ასეთი დაშვების აუცილებლობას განაპირობებს ის ფაქტი, რომ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა წარმოადგენს უწყვეტ პროცესს,

მაშინ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება დგება განსაზღვრულ დროში და ხელოვნურად ხდება ამ უწყვეტი სამეურნეო პროცესის დროებითი შეწყვეტა. შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მომენტისათვის უკვე არსებობს გაწეული, მაგრამ ჯერ კიდევ აუნაზღაურებელი ხარჯები, ვალდებულებების სახით და გამომუშავებული, მაგრამ ჯერ კიდევ მიუღებელი შემოსავალი, აქტივების სახით. სწორედ, დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე, გაწეული ხარჯების და მიღებული შემოსავლების, შესაბამისად ვალდებულებებისა და აქტივების აღიარება ხდება, არა ხარჯების ანაზღაურების ან შემოსავლების მიღების მომენტში, არამედ მათი მოხდენისთანავე. ანუ, როდესაც შესრულდება შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების კრიტერიუმები. ეს იძლევა საშუალებას შეფასდეს არა მარტო წარსული სამეურნეო ოპერაციები, არამედ განისაზღვროს მომავალში გასანაღდებელი ვალდებულებები და მისაღები მოთხოვნები.

მაგალითად: შპს „ივერიამ“ ანაზღაურების განვადების პირობით გაყიდა 21900 ლარის საქონელი, რაც დადასტურებული იქნა შესაბამისი დოკუმენტით. დოკუმენტის გაფორმების მომენტიდან, ანუ როდესაც საკუთრების უფლება და პროდუქციის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკი გადავიდა გამყიდველიდან მყიდველზე, გამყიდველმა უნდა აღიაროს დებიტორული დავალიანების წარმოქმნა, და შესაბამისად, შემოსავალი. აღნიშნული ფაქტი ბუღალტრულად გაფორმდება შემდეგი გატარებით:

დებეტი დებიტორული დავალიანება (მოთხოვნა)	21900 ლარი;
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან	21900 ლარი.

ფულის რეალურად მიღების შემდეგ, გაკეთდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი ფული ბანკში	21900 ლარი;
კრედიტი დებიტორული დავალიანება (მოთხოვნა)	21900 ლარი.

ვთქვათ, შპს „ივერიამ“, მიიღო ქვითარი, მათის თვეში მოხმარებული 460 ლარის ღირებულების ელექტროენერჯის გადასახადთან დაკავშირებით.

მიღებული ქვითარის საფუძველზე შპს „ივერიამ“ 460 ლარი ჯერ უნდა აღიაროს მათის თვის ხარჯად, რაც ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი ელექტროენერჯის ხარჯი **460 ლარი;**
კრედიტი მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება **460 ლარი.**

თანხის გადახდაზე კი შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება **460 ლარი;**
კრედიტი ფული ბანკში **460 ლარი.**

ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი გულისხმობს იმას, რომ საწარმო ფუნქციონირებს და თავის საქმიანობას აგრძელებს, არ აპირებს და არც მოუწევს შეწყვიტოს თავისი საქმიანობა, ან საგრძნობლად შეამციროს წარმოების მასშტაბები უახლოეს საპროგნოზო მომავალში. **საპროგნოზო მომავალი ის პერიოდია**, რომელიც საკმარისია თუნდაც იმისათვის, რომ საწარმომ შეძლოს აღებული ვალდებულებების შესრულება.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას და შედგენისას აუცილებელია შეფასდეს, თუ რამდენად შესწევს საწარმოს უნარი, გააგრძელოს ფუნქციონირება მომავალში. შეფასება უნდა მოხდეს ფუნქციონირებადი საწარმოს ბაზაზე. უნდა შეფასდეს მოვლენები და გარემოებები, რომლებიც ეჭვს ქვეშ აყენებენ საწარმოს უნარს, გააგრძელოს საქმიანობა, როგორც ფუნქციონირებადმა საწარმომ.

4.6. ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად მომზადებული და შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს სასარგებლო და ეფექტური მისი უშუალო მომხმარებლებისათვის, თუ კი ის აკმაყოფილებს ისეთ ხარისხობრივ მახასიათებლებს, როგორცაა: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს ადვილად აღსაქმელი იმ მომხმარებლებისათვის, რომელთაც აქვთ ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა. თუმცა დაუშვებელია ინფორმაციის გამოტოვება მხოლოდ იმის გამო, რომ იგი ძნელად აღსაქმელი იქნება, ასეთი ცოდნის არმქონე მომხმარებლისათვის.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მხოლოდ იმ

შემთხვევაში შეიძლება ჩაითვალოს სასარგებლოდ, **თუ იგი შეესაბამება მომხმარებელთა** მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს. ამასთან, ინფორმაციას მხოლოდ მაშინ გააჩნია შესაბამისობის თვისება, თუ იგი გავლენას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მათ შეაფასონ საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა. აქედან გამომდინარე, ინფორმაციის შესაბამისობა მოიცავს წინათ განხორციელებული საქმიანობის დადასტურებას (წარსული), მის კორექტირებას (აწმყო) და პროგნოზირებას (მომავალი).

შესაბამისობის შემადგენელი კომპონენტებია: პროგნოზირება, შედეგების შეფასების ხარისხი და არსებითობა.

პროგნოზირებისათვის აუცილებელია, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შეფასების ხარისხი შეესაბამებოდეს, მასში ასახული წარსული ინფორმაციის რეალურ სიტუაციას. მაშასადამე, წარსული საქმიანობის დადასტურება და შესაძლო კორექტირება იძლევა საშუალებას გააანალიზდეს, თუ რამდენად სწორადაა მიღებული გადაწყვეტილებები საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებით განვლილ პერიოდში. პროგნოზის საფუძველზე კი განისაზღვრება საწარმოს შემდგომი საქმიანობის მიმართულებები.

ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს ინფორმაციის არსებითობა. **ინფორმაცია არსებითია** მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს სასარგებლო თუკი ის **საიმედოა**. მხოლოდ ისეთი ინფორმაციაა **საიმედო**, რომელიც არ შეიცავს არსებით შეცდომებს, არ არის ტენდენციური და სრულიად მიუკერძოებლად ასახავს საქმის რეალურ ვითარებას.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის ინფორმაციის საიმედოობა ნიშნავს, ინფორმაციის: **უტყუარ, სამართლიან და თავისდროულ წარდგენას, ნეიტრალობას, წინდახედულობას, სისრულეს.**

ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენა გულისხმობს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის არა უბრალო კონსტატაციას და მის სამართლებრივ ასახვას, არამედ, უპირველეს ყოვლისა, საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ეკონომიკური

არსის გადმოცემას. ამ უკანასკნელში კი იგულისხმება თითოეული ციფრის მართებულად, ყოველგვარი შელამაზების გარეშე, დროულად ასახვა. დაგვიანებულ ინფორმაციას, მიუხედავად მისი საიმედოობისა, მომხმარებლისათვის პრაქტიკული მნიშვნელობა არ გააჩნია.

ნეიტრალობა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის საიმედოობის უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია არ შეიძლება ჩაითვალოს ნეიტრალურად, თუ მასში ასახულია წინასწარ შერჩეული ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას მოახდენს მომხმარებლის გადაწყვეტილებებზე. ფაქტიურად, ფინანსური ანგარიშგების ნეიტრალობა ნიშნავს, ბუღალტრული ინფორმაციის ობიექტურობას.

წინდახედულება თავისთავად გულისხმობს პროფესიულ მიდგომას ყველა იმ მოვლენის შეფასებისადმი, რომელსაც რეალურად ჰქონდა ადგილი საწარმოს სამეურნეო საქმიანობაში და ასახულია მის ფინანსურ ანგარიშგებაში. წინასწარ შეფასებული მოვლენის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვამდე, მისმა შემდგენელმა უნდა გაითვალისწინოს ის გარემოებები, რომლებიც თან სდევს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციებს და მოვლენებს. მაგალითად, მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანებების) მიღების საიმედოობა, მანქანა-დანადგარების სასარგებლო მომსახურების ვადები და ა.შ.

ასეთი განუსაზღვრელი გარემოებების არაკომპეტენტურად შეფასებით, ან გაუთვალისწინებლობით, არ უნდა მოხდეს, აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებული შეფასება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების შემცირება. აქედან გამომდინარე, საწარმოს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებულად შეფასებამ ან ვალდებულებებისა და ხარჯების იგნორირებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს საწარმოს ეკონომიკური ჩავარდნა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული **ინფორმაციის სისრულე** ასევე უზრუნველყოფს ინფორმაციის საიმედოობას. ცალკეული ინფორმაციის გამოტოვებამ შეიძლება გამოიწვიოს საიმედოობისა და მისი შესაბამისობის ხარისხის დაქვეითება.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულმა ინფორმაციამ, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების ტენდენციების განსაზღვრის მიზნით, უნდა უზრუნველყოს, საწარმოს ეკონომიკური მაჩვენებლების **შედარება** და შეფასება წლების მი-

ხედვით. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის შედარება უნდა მოხდეს, როგორც მოცემული საწარმოს წინა წლების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან ასევე, სხვა მსგავსი საწარმოების შესაბამისი საფინანსო მაჩვენებლებთანაც. მსგავსი შედარება იძლევა საშუალებას, გააანალიზდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებები დროში. ასეთი შედარება მიიღწევა მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ საწარმოები საფინანსო აღრიცხვას აწარმოებენ აღრიცხვის ერთიანი წესით. თუ საწარმოები იყენებენ აღრიცხვისა და შეფასების განსხვავებულ მეთოდებს, ასეთი შედარება პრაქტიკულად შედეგს არ იძლევა. ასეთ შემთხვევებში, საწარმოები ვალდებული არიან ამის შესახებ მიუთითონ ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში და ამით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია ხელმისაწვდომი გახადონ მისი მომხმარებლებისათვის.

4.7. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები

ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის მომხმარებლები არიან:

- **ინვესტორები**, ანუ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც გარკვეული რისკის ხარჯად, ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით, სხვა საწარმოში აბანდებენ თავიანთ კაპიტალს და რომლებსაც არ გააჩნიათ საწარმოს საქმიანობაზე კონტროლის უფლება.

ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ინვესტორი იღებს გადაწყვეტილებას, შეამციროს, გაიტანოს ან პირიქით, დატოვოს ან გააფართოოს თავისი კაპიტალის წილი მოცემულ საწარმოში.

- **კრედიტორები**, ანუ ფიზიკური ან იურიდიული პირები, რომლებიც ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით სესხის სახით გასცემენ ფულად საშუალებებს. მათ აინტერესებთ ინფორმაცია იმის შესახებ, შეძლებს თუ არა მსესხებელი დროულად აანაზღაუროს სესხზე გადასახდელი პროცენტი და დააბრუნოს სესხად გაცემული ძირითადი თანხა.

- **დაქირავებული მუშაკები**, ანუ ფიზიკური პირები, რომლებზეც კანონით განსაზღვრული წესით, საწარმოს ან ორგანიზაცი-

ის მიერ, დაკისრებულია გარკვეული ვალდებულებები. მათ უპირველეს ყოვლისა, აინტერესებთ დამქირავებლის ფინანსური სტაბილურობა, რამდენადაც სწორედ საწარმოს ფინანსურ სტაბილურობაზეა დამოკიდებული მათი შრომის დროული ანაზღაურება და სამუშაო ადგილით უზრუნველყოფა.

- **მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები**, ანუ პირები, რომლებიც სასყიდლით ან უსასყიდლოდ მეორე პირს გადასცემენ საქონელზე საკუთრების უფლებას. მათ აინტერესებთ ინფორმაცია კუთვნილი თანხების მიღების შესახებ. სავაჭრო კრედიტორებს საწარმოს შესახებ ინფორმაცია აინტერესებთ უფრო ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე სხვა კრედიტორებს.

- **მომხმარებლები**, ანუ პირები, რომლებსაც წინასწარ შეთანხმებული პირობით მიეწოდებათ საქონელი ან გაეწევათ მომსახურება. მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან მომწოდებელი ან მომსახურე საწარმოს საქმიანობის უწყვეტობაში, რამდენადაც სწორედ მათ უწყვეტ საქმიანობაზეა დამოკიდებული მომხმარებელი ფიზიკური თუ იურიდიული პირის შემდგომი სამეურნეო საქმიანობის ეფექტურად განხორციელება.

- **მთავრობები და მათი უწყებები**, პირველ რიგში კი საგადასახადო ორგანოები, დაინტერესებულნი არიან თუ რამდენად დროულად შეძლებენ საწარმოები და ორგანიზაციები შეასრულონ მათზე კანონით განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები, თუ რამდენად რაციონალურად ნაწილდება მათი რესურსები. მთავრობის შესაბამის სტრუქტურებს სჭირდებათ ინფორმაცია, რათა არეგულირონ საწარმოს საქმიანობა, განსაზღვრონ საგადასახადო პოლიტიკა და განახორციელონ ეროვნული შემოსავლის სტატისტიკური აღრიცხვა.

- **საზოგადოებას** აინტერესებს ინფორმაცია იმდენად, რამდენადაც საწარმოთა ეკონომიკური საქმიანობის ხარისხი განაპირობებს სამუშაო ადგილებით უზრუნველყოფას. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლები კი აძლევს საშუალებას მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების მიმართულებების შესახებ, რაც თავის მხრივ, განაპირობებს საზოგადოების დასაქმების შესაძლებლობას პროფესიული ნიშნით.

- **საწარმოს ხელმძღვანელობას** სჭირდება ინფორმაცია იმისათვის, რათა შეიმუშაოს საწარმოს განვითარების სტრატეგიული მიმართულებები და განსაზღვროს ტაქტიკური ამოცანები.

თემა 5. პირველადი აღრიცხვა

- 5.1. პირველადი აღრიცხვის არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები
- 5.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია
- 5.3. პირველადი დოკუმენტების წინაშე წაყენებული მოთხოვნები
- 5.4. დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია
- 5.5. ინვენტარიზაციის არსი, სახეები და ჩატარების წესი

5.1. პირველადი აღრიცხვის არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები

საწარმოში მინდინარე სამეურნეო ოპერაციების შესწავლის მიზნით აუცილებელია პირველადი აღრიცხვის ორგანიზაცია. ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია წერილობითი ფორმით, დოკუმენტურად უნდა დასტურდებოდეს. ეს საჭიროა ფაქტის იურიდიული ძალისა და კანონიერების წარმოსადგენად. ბუღალტრული აღრიცხვის წიგნებში ვერც ერთი ჩანაწერის განხორციელება ვერ მოხდება, თუ არ არსებობს მათი გამამართლებელი პირველადი დოკუმენტი.

პირველადი აღრიცხვა ესაა „სამეურნეო ოპერაციებისათვის დამახასიათებელი მონაცემების ასახვა და გაფორმება სპეციალური მოხაზულობის ბლანკზე“⁽⁹⁾. უფრო გავრცობლივად, **პირველადი აღრიცხვის ქვეშ** იგულისხმება, საწარმოში განხორციელებულ სამეურნეო ფაქტებთან დაკავშირებული პროცესებისა და მოვლენების პირველადი რეგისტრაცია სტატისტიკურ, ოპერატიულ-ტექნიკურ და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის დოკუმენტებში. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისთვის, პირველადი აღრიცხვა, ესაა ერთიანი, დროში განმეორებადი, ორგანიზებული პროცესი, რომელიც უკავშირდება, სააღრიცხვო ინფორმაციის მოპოვებას, გაზომვას, რეგისტრაციას, დაგროვებას და შენახვას.

მომხდარი სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის გამოსახატავად დოკუმენტს გააჩნია შემდეგი სავალდებულო და დამატებითი რეკვიზიტები:

- დოკუმენტის დასახელება;
- დოკუმენტის შედგენის თარიღი;
- დოკუმენტის შემდგენი პირის დასახელება და სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარე;
- სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი;
- სამეურნეო ოპერაციის შეფასება ნატურალურ და ფულად გამოსახულებაში;
- სამეურნეო ოპერაციის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი თანამდებობის პირების დასახელება;
- აღნიშნული თანამდებობის პირების ხელმოწერები.

საჭიროების შემთხვევაში, პირველად დოკუმენტს შეიძლება დაემატოს დოკუმენტის ნომერი, საწარმოს მისამართი, სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების საფუძველი, დრო (საათი, წუთი, წამი). შესყიდვის დამადასტურებელ დოკუმენტზე უნდა იყოს მიმღები, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერა მასზედ, რომ მან ნამდვილად მიიღო ფასეულობა. სამუშაოს შესრულების დოკუმენტში - დამკვეთი მხარის ხელმოწერა სამუშაოს ან მომსახურების მიღებაზე. დამატებითი რეკვიზიტების ჩართვის აუცილებლობას განსაზღვრავს ფაქტობრივი გარემოება, ან სამეურნეო ოპერაციის სპეციფიურობა.

პირველად დოკუმენტს ხელმოწერით ადასტურებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელი. ფულადი საშუალებების მოძრაობის აღრიცხვის დოკუმენტს ხელმძღვანელთან ერთად ხელს აწერს, ასევე მთავარი ბუღალტერიც. ცალკეულ შემთხვევებში, ასეთი ხელის მოწერის უფლებით შესაძლებელია სარგებლობდეს, მხოლოდ ხელმძღვანელი. თუმცა ხელმძღვანელის ხელმოწერამდე, დოკუმენტებს, რომლებიც წარმოშობენ ვალდებულებას, ან მოთხოვნის უფლებას, ან კიდევ აღრიცხავენ მატერიალურ ფასეულობათა გადაადგილებას, გასხვისებას, ხარჯვას, გამონაკლისის გარეშე, მიზანშეწონილია, ხელს აწერდეს მთავარი ბუღალტერიც.

პირველად დოკუმენტზე მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერის მოთხოვნა განპირობებულია პრაქტიკული მოსაზრებებითაც. ამის ნათელი დასტურია ის, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა სპეციალურ ცოდნასა და გამოცდილებას მოითხოვს. კრედიტორებთან, მესამე პირებთან პასუხისმგებლობასთანაა დაკავშირებული. ამდენად,

მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერა აღიქმება, როგორც დოკუმენტის გამართულობა, სამეურნეო ოპერაციის კანონიერება და მასზე კონტროლის საფუძველი. ასევე, ინფორმაციის მიღების ოპერატიულობა და რაც არანაკლებ მნიშვნელოვანია, ნეგატიურ მოვლენაზე თავიდანვე შესაბამისი რეაგირების განხორციელების საშუალება.

პირველად დოკუმენტებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭებათ ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

სწორედ, პირველად დოკუმენტებზე დაყრდნობით ხორციელდება საწარმოს ოპერატიულ-ტექნიკური ხელმძღვანელობა, დასაბუთებული ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღება, საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობაზე კონტროლი და მონიტორინგი საწარმოს განკარგულებაში არსებული ქონების დაცულობაზე.

სწორად ორგანიზებული პირველადი აღრიცხვის პირობებში, შესაძლებელი ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის გამართული საქმიანობა და სააღრიცხვო ეკონომიკური საქმიანობის ეფექტური მართვა. ცნობილი ფაქტია: თუ სააღრიცხვო დოკუმენტაციის შევსება და გაფორმება ხდება თავისდროულად და ხარისხიანად, მიღწეული შედეგიც მაღალია.

5.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია

დოკუმენტების სწორად გამოყენების მიზნით აუცილებელია მათი დაჯგუფება (კლასიფიკაცია), რაც შეიძლება განხორციელდეს მახასიათებელი ერთნაირი ნიშნების, მათ შორის: სამეურნეო ოპერაციების შინაარსის, შედგენის ადგილის, დანიშნულების, შედგენის წესის, ოპერაციის ასახვის ხერხის, შევსების წესის მიხედვით.

• **სამეურნეო ოპერაციების შინაარსის მიხედვით დოკუმენტები იყოფა:** მატერიალურ, ფულად და საანგარიშსწორებო დოკუმენტებად.

მატერიალური დოკუმენტები ადასტურებენ შრომის საშუალებებისა და შრომის საგნების არსებობას და მოძრაობას. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებების მიღება-ჩაბარების აქტი, ანგარიშ-ფაქტურა, ზედნადები, მატერი-

ალური ფასეულობების შემოსავალში აყვანისა და ჩამოწერის დოკუმენტები და ა.შ.

ფულადი დოკუმენტები ასახავენ ფულადი საშუალებების მოძრაობას. ასეთი დოკუმენტების მეშვეობით აღირიცხება სალარო და საბანკო ოპერაციები. ფულადი დოკუმენტების რიცხვს მიეკუთვნება: ჩეკი, ბანკის ამონაწერი, სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, საშემნახველო სერთიფიკატი, ობლიგაციები, საფოსტო და სათამაშუქო მარკები და ა.შ.

საანგარიშსწორებო დოკუმენტების მეშვეობით საწარმოები ახორციელებენ სხვადასხვასახის ანგარიშსწორებებს იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: საგადახდო დავალება, საანგარიშსწორებო ჩეკები, საანგარიშსწორებო-საგადახდო უწყისები, და ა.შ.

• **შედგენის ადგილის მიხედვით, დოკუმენტები იყოფა:**

შიდა დოკუმენტებად და გარე დოკუმენტებად.

შიდა დოკუმენტები დგება კომპანიის შიგნით, შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირის მიერ. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ზედნადები, რომლითაც დასტურდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და მზა პროდუქციის მოძრაობა, სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, აქტები, მოთხოვნის დოკუმენტები და სხვა.

გარე დოკუმენტები დგება კომპანიის გარეთ, და შესაბამისად, უკვე გაფორმებული სახით შემოდის სხვა სუბიექტიდან. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ანგარიშ-ფაქტურა, ბანკიდან ამონაწერი, მომწოდებლის ანგარიშები, საბაჟო დეკლარაციები და ა.შ.

• **დანიშნულების მიხედვით დოკუმენტები იყოფა:** განკარგულებით, აღსრულებით (გამამართლებელი), ბუღალტრული გაფორმების და კომბინირებულ დოკუმენტებად.

განკარგულებითი დოკუმენტი წარმოადგენს წერილობითი ფორმის განკარგულებას (მითითებას) განსახორციელებელი სამეურნეო ოპერაციის შესახებ. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ბრძანება, ჩეკი, მინდობილობა, სალაროს გასავლის ორდერი და ა.შ.

აღსრულებითი (გამამართლებელი) დოკუმენტები ისეთი დოკუმენტებია, რომლებიც ადასტურებენ ფაქტს უკვე მომხდარი სამეურნეო ოპერაციის შესახებ. ასეთი დოკუმენტები ფორმდება სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების, ან უშუალოდ, ოპერაციის

დასრულების მომენტში. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებების ან სამუშაოების მიღება-ჩაბარების აქტი, ქვითარი, სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, ხელფასის უწყისი, და ა.შ.

ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტები დგება საწარმოს საბუღალტრო განყოფილების თანამშრომლების მიერ და წარმოადგენენ სააღრიცხვო ჩანაწერების მომზადების საფუძველს. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ბუღალტრული ცნობები, გაანგარიშებები, საკონტროლო უწყისები, ხელფასის უწყისი, ამორტიზაციის დარიცხვის ბარათი და ა.შ.

კომბინირებულ დოკუმენტებს ერთდროულად გააჩნიათ, რამდენიმე, სხვადასხვა სახის, მაგალითად, განკარგულებითი და აღსრულებითი (გამამართლებელი), გამანაწილებელი და ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტების დამახასიათებელი ნიშნები. ასეთ დოკუმენტებს კომბინირებული ეწოდებათ იმის გამო, რომ ისინი ერთდროულად წარმოადგენენ სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების და ასეთი ოპერაციის სამართლებრივად აღსრულების საფუძველს. მათ რიცხვს მიეკუთვნება: სალაროს გასავლის ორდერი, ზედნადებები, საგადასახადო-ანგარიშსწორების უწყისი, და ა.შ.

• **შედგენის წესის მიხედვით დოკუმენტები იყოფა:** პირველად დოკუმენტებად და ნაერთ, ანუ კრებსით დოკუმენტებად.

სამეურნეო ოპერაციების პირველადი ასახვა ხდება, შესაბამის პირველად დოკუმენტებში. პირველადი დოკუმენტები წარმოადგენენ სამეურნეო ოპერაციების შესრულებაზე თანხმობის ფორმალურ მტკიცებულებას. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: ზედნადებები, მიღება-ჩაბარების აქტები, ხელწერილები და ა.შ.

ნაერთი, ანუ კრებსითი დოკუმენტები წარმოადგენენ რამდენიმე პირველადი დოკუმენტის ნაერთს. მათი შედგენის საფუძველია პირველადი დოკუმენტები და მოიცავენ ინფორმაციას, რომელიც სწორედ, პირველად დოკუმენტებშია ასახული. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: საავანსო ანგარიშები, ბანკის ამონაწერი, მოლარის ანგარიშგება, სახელფასო უწყისები, რეესტრები და ა.შ.

• **ოპერაციების ასახვის ხერხის მიხედვით დოკუმენტები იყოფა:** ერთჯერად და მაგროვებელ დოკუმენტებად.

ერთჯერადი დოკუმენტები აღრიცხვაში გამოიყენება ერთ-

ჯერადად და დოკუმენტში ასახული სამეურნეო ოპერაციის შესრულების შემდეგ გადაეცემა საწარმოს ბუღალტერიას. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: საგადახდო დავალება, საგადახდო მოთხოვნა-დავალება, სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი და ა.შ.

მაგროვებელი დოკუმენტების გამოყენება უკავშირდება მოკლემდელი პერიოდში განხორციელებული ერთგვაროვანი (ერთგვარი) და პერიოდულად განმეორებადი სამეურნეო ოპერაციების ასახვას. მაგროვებელი დოკუმენტების შედგენის მიზანია ერთჯერადი დოკუმენტების გამოწერის რაოდენობის შემცირება. ასეთ დოკუმენტთა რიცხვს მიეკუთვნება: სამუშაო დროის აღრიცხვის ტაბელი, სამუშაოს შესრულების უწყისი და ა.შ.

• **შევსების წესის მიხედვით დოკუმენტები იყოფა:** ხელით და ელექტრონული ტექნოლოგიებით შედგენილ დოკუმენტებად.

ხელით შედგენილი დოკუმენტები, თავისთავად გულისხმობს, რომ ისინი ივსება ხელით. **ელექტრონული ტექნოლოგიებით დოკუმენტების** შედგენისას სამეურნეო ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია გამომთვლელ მანქანებში რეგისტრირდება ავტომატურად.

5.3. პირველადი დოკუმენტების წინაშე წაყენებული მოთხოვნები

პირველადი დოკუმენტების დროულად და სწორად გაფორმებაზე ბევრადაა დამოკიდებული საწარმოს სააღრიცხვო საქმიანობის ხარისხი, და საბოლოო ჯამში, წარმოების ეფექტური მართვა. ამასთან ერთად, პირველადი დოკუმენტები იძლევა საშუალებას, საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ, გაწეული იქნას მკაცრი მონიტორინგი საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო პროცესებზე, და იმავდროულად, განხორციელდეს კონტროლი საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ფასეულობების დაცვასა და მის ეფექტიანად გამოყენებაზე.

პირველადი დოკუმენტების გაფორმება ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების მომენტში, ან კიდევ, ასეთის შეუძლებლობის შემთხვევაში, სამეურნეო ოპერაციის დასრულებისთანავე. აუცილებელია, რომ პირველადი დოკუმენტი

შეიცავდეს ყველა რეკვიზიტს, რომელიც კი ახასიათებს განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსს. ამასთან ერთად, აუცილებელია, რომ დოკუმენტის ყველა მაჩვენებელი იყოს შევსებული. ცალკეულ შემთხვევებში, როდესაც არაა აუცილებელი ყველა მაჩვენებლის შევსება, თავისუფალი ხაზები და გრაფები აუცილებლად უნდა გადაიხაზოს.

პირველადი დოკუმენტები ივსება გარკვევით და გასაგებად, ყოველგვარი წანაშლების, ამოფხეკის და ამოშლების გარეშე. შესწორებები, რომელებიც შეტანილი იქნება პირველად დოკუმენტებში, აუცილებლად უნდა იქნას ახსნილი, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეთა შეთანხმებით. ამასთან ერთად, აუცილებელია, რომ გასასწორებელი ჩანაწერი გადაიხაზოს ერთი ხაზით ისე, რომ შესაძლებელი იყოს მისი წაკითხვა. შესაბამისად, მას ზევით უნდა დაეწეროს მართებული (სწორი) ჩანაწერი. იქვე უნდა გაკეთდეს წარწერა: **„გასწორებულია“**. მომხდარი ფაქტი, შესწორების შემტანი პირების მიერ დასტურდება ხელმოწერებით და თარიღდება გასწორების განხორციელების რიცხვით.

პირველად დოკუმენტებში ჩანაწერები უნდა მოხდეს ბურთულეებიანი კალმისტარით, მელნით, ქიმიური ფანქრით, საბეჭდი მანქანით, კომპიუტერული ტექნიკით. დაუშვებელია დოკუმენტების გაფორმება უბრალო ფანქრით, რაც შესაძლო წაშლის, ან დაინტერესებული პირის მიერ შეგნებულად ინფორმაციის დამახინჯებისგან დაზღვევის მიზნებითაა მოტივირებული. ცალკეულ პირველად დოკუმენტებს, როგორცაა სალარო და საბანკო დოკუმენტები, განმეორებადი გამოყენებისაგან თავის აცილების მიზნით უნდა დაესვას სპეციალური შტამპი. მაგალითად, სალაროს შემოსავლის ორდერს, დაესმება შტამპი, **„მიღებულია“**, ხოლო სალაროს გასავლის ორდერს, შტამპი, **„გადახდილია“**. იქვე დაეწერება თარიღი და პასუხისმგებელი პირის მიერ მოეწერება ხელი. საბანკო დოკუმენტებზე აუცილებელია, მომსახურე ბანკის მიერ გაკეთდეს აღნიშვნა და დაეწეროს ოპერაციის განხორციელების თარიღი.

პირველად დოკუმენტებზე ხელმოწერის უფლების მქონე პირთა ვინაობას, შესაბამისი ორგანიზაციის მთავარ ბუღალტერთან შეთანხმებით ამტკიცებს ხელმძღვანელი. პირველადი და ნაერთი დოკუმენტები შესაძლებელია შედგეს, როგორც ქალაქზე, ასევე, ინფორმაციის მანქანურ მატარებელზე. ინფორმაციის

მანქანური მატარებლებით დოკუმენტების შედგენისას, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მეორე მხარისთვის, აუცილებელია მათი ასლების გაკეთება ქალაქში. ამასთან, საჭიროების შემთხვევაში, იგივე პროცესი უნდა განხორციელდეს მაკონტროლებელი ორგანოსათვისაც.

კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში, პირველადი დოკუმენტების ამოღება ორგანიზაციიდან შეუძლია მაკონტროლებელ ორგანოს სათანადო საფუძვლებისა და შესაბამისი უფლებამოსილების (ნებართვის) შემთხვევაში. პირველადი დოკუმენტების ამოღების პროცესს, ამომღები ორგანოს წარმომადგენელთან ერთად, აუცილებლად უნდა ესწრებოდეს მეწარმე სუბიექტის წარმომადგენელი პირიც (მიზანშეწონილია - მთავარი ბუღალტერი). დოკუმენტის ამოღებისას, პასუხისმგებლობათა დაზღვევისა და გაუგებრობებისგან თავის არიდების მიზნით, საჭიროა შესდგეს დოკუმენტების ამოღების ოქმი (აქტი), რომელშიც აღინიშნება საფუძველი, თარიღი, მხარეთა წარმომადგენელი და დამსწრე პირების შესახებ საიდენტიფიკაციო მონაცემები, ამოღებული დოკუმენტების ჩამონათვალი, ფურცლების (გვერდების, წიგნების) რაოდენობა. აღინიშნება აგრეთვე, რომ მათ ნაცვლად ყველა ამოღებული დოკუმენტის ასლი რჩება ადგილზე. დოკუმენტის ამოღების ოქმი (აქტი) დასტურდება მხარეთა წარმომადგენელი და დამსწრე პირების ხელმოწერით.

5.4. დოკუმენტრუნვა და მისი ორგანიზაცია

დოკუმენტრუნვა ესაა „დოკუმენტის მოძრაობა, მისი შედგენიდან, ან საწარმოში მიღებიდან არქივში შესანახად გადაცემამდე. დოკუმენტრუნვის სწორი ორგანიზაცია უზრუნველყოფს სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის დროულობასა და სისრულეს, გამორიცხავს აღრიცხვის მონაცემების დუბლირებას“ (9). სწორი ორგანიზაციისთვის აუცილებელია დოკუმენტრუნვის გრაფიკის შემუშავება და შედგენა, რაც გულისხმობს, სამეურნეო ოპერაციის ამსახველი პირველადი დოკუმენტების და მათი ასლების მოძრაობის მარშრუტის წინასწარ განსაზღვრას. ამასთან, აუცილებელია გან-

ხორციელდეს მონიტორინგი, შესაბამისად, მკაცრი კონტროლი დოკუმენტბრუნვის მარშრუტის და გადაადგილების ვადების ზუსტ დაცვაზე.

პირველად დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსის მართებულად ასახვისა და ასეთი ოპერაციის კანონიერების დაზუსტების მიზნით, აუცილებელია მათი შემოწმება შევსების ფორმის და არსებობის გათვალისწინებით. **ფორმის მიხედვით** პირველადი დოკუმენტის შემოწმება გულისხმობს, მისი ყველა რეკვიზიტის შევსების გადამოწმებას და ხელმოწერების არსებობის დადასტურებას. ამასთან ერთად, უნდა შემოწმდეს, თუ რამდენად გარკვევით (მკაფიოდ) და გასაგებად განხორციელდა ჩანაწერები აღნიშნულ დოკუმენტებში.

არსებობის მიხედვით პირველადი დოკუმენტის შესწავლის მიზანია, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის კანონიერების დადგენა.

სამეურნეო საქმიანობაში მიმდინარე ეკონომიკური პროცესების შესასწავლად და ფინანსური შედეგის დასადგენად, სამეწარმეო სუბიექტში არსებული ყველა დოკუმენტი ექვემდებარება შემდგომ დამუშავებას. დოკუმენტების დამუშავება მოიცავს: დოკუმენტების შეფასებას, დაჯგუფებას, დოკუმენტების კონტირებას (კორესპოდენციას).

დოკუმენტის შეფასება გულისხმობს ამ დოკუმენტში ასახული რიცხვითი მაჩვენებლების ხელახალ გადათვლას და საერთო ჯამის კიდევ ერთხელ დაზუსტებას.

დოკუმენტების დაჯგუფება ნიშნავს ერთგვაროვანი დოკუმენტების შერჩევას და მოგროვებას. დოკუმენტების დაჯგუფების ასეთი წესი იძლევა საშუალებას, უფრო მარტივად მოხდეს მათი დამუშავება, და შესაბამისად, სწორად გაკეთდეს ჩანაწერი სამეურნეო ოპერაციის შედეგად მიღებულ საერთო თანხის მოცულობასთან დაკავშირებით.

დოკუმენტების კონტირება (კორესპოდენცია), დოკუმენტში ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, გულისხმობს, ამ ოპერაციის ამსახველი შესაბამისი მოკორესპოდენტო ანგარიშების დადგენას და მათ ჩაწერას შესაბამისი ანგარიშების „დებეტში“ და „კრედიტში“.

5.5. ინვენტარიზაციის არსი, სახეები და ჩატარების წესი

როგორც უკვე აღინიშნა, ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია დასტურდება შესაბამისი პირველადი დოკუმენტით. სწორედ, პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე განისაზღვრება საწარმოს აქტივები და ვალდებულებები ნატურალურ თუ ფულად გამოსახულებაში. თუმცა, სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკაში, ხშირად ადგილი აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებსა და ფაქტობრივს შორის სხვაობას. ასეთი სხვაობის მიზეზი შეიძლება იყოს:

- სააღრიცხვო ჩანაწერებში დაშვებული არითმეტიკული უზუსტობები;
- მატერიალური ფასეულობების მიღება-გაცემის დროს დაშვებული შეცდომები;
- ბუნებრივი დანაკლისები და დანაკარგები;
- მატერიალური ფასეულობების დატაცება-განიავებით გამოწვეული დანაკლისები და ა.შ.

ამდენად, საჯარო და მეწარმე სუბიექტებში ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშების მონაცემების უტყუარობა, სასაქონლო მატერიალური ქონების არსებობა და დაცულობა, აგრეთვე მოთხოვნებისა და ვალდებულებების რეალობა გარკვეული პერიოდულობით ან აუცილებლობიდან გამომდინარე, უნდა შემოწმდეს, რაც უმთავრესად **ნებაყოფლობითი** ან **ადმინისტრაციული ინიციატივით** ჩატარებული ინვენტარიზაციის (აღწერის) გზით ხორციელდება.

ინვენტარიზაციის უმთავრესი დანიშნულებაა აღწერის ფაქტობრივი მონაცემების შედარება მათ სააღრიცხვო მაჩვენებლებთან.

ინვენტარიზაციას ექვემდებარება ის ქონებაც, რომელიც მიღებულია საპასუხისმგებლო შესანახად, იჯარით სარგებლობისთვის, გადასამუშავებლად და სხვა.

სამეურნეო წელს ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდულობა, თარიღი, ინვენტარიზაციას დაქვემდებარებული ქონების, მატერიალური ფასეულობების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ნუსხა დგინდება **ნებაყოფლობით** საჯარო და მეწარმე სუბიექტის ხელმძღვანელის მიერ.

ადმინისტრაციული წესით, ინვენტარიზაციას ატარებენ საგადასახადო ორგანოები გადამხდელთან მიმდინარე კონტროლის

პროცედურების განხორციელების დროს.

გარდა ნებაყოფლობითი და ადმინისტრაციული ინიციატივისა, ცალკეულ შემთხვევაში, ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოცაა. „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“ დებულების თანახმად, „ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა:

- საწარმოს, ორგანიზაციის ქონების იჯარით გადაცემის, გამოსყიდვის, გაყიდვის და აგრეთვე პრივატიზაციისას;

- სამეურნეო წლის ბოლოს, გარდა იმ ქონებისა და ვალდებულებებისა, რომელთა სრული ან ნაწილობრივი ინვენტარიზაციაც ჩატარებულია სამეურნეო წლის დასასრულამდე სამი თვის განმავლობაში;

- მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას;
- ფასეულობების დატაცების, ბოროტად გამოყენებისა და დაზიანების ფაქტების დადგენისას;

- ხანძრის ან სტიქიური უბედურების შემთხვევაში“.

ინვენტარიზაციის ჩატარების საერთო (ზოგადი) წესები განსაზღვრულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ შემუშავებული „ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა, ფულადი საშუალებებისა და ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ“ დებულების მიხედვით. საგადასახადო ორგანოები, ოპერატიული კონტროლის განხორციელების დროს ხელმძღვანელობენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს (2009 წლის 23 ივლისის №472 ბრძანებით დამტკიცებული) „გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ჩატარების წესების შესახებ“ ინსტრუქციის შესაბამისად. ამ ორ დოკუმენტს შორის არსობრივი განსხვავებაა ინვენტარიზაციის შედეგებზე რეაგირების ფორმებში. საგადასახადო მიზნებისთვის გათვალისწინებულია მკაცრი ნორმა: **ზედმეტობა** - გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხავი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე საქონლის გამოვლენა, იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების ხუთმაგი ოდენობით, ხოლო საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელთან **დანაკლისის გამოვლენა** იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის

მომენტში ამ საქონლის საბაზრო ღირებულების 50 %-ის ოდენობით (მასზე გაწეული ხარჯისა და დღგ-ის ჩათვლის გაუქმების გარეშე).

ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად, უფლებამოსილი პირის (დირექტორის, საგადასახადო ორგანოს უფროსის/მოადგილის) ბრძანებით იქმნება საინვენტარიზაციო კომისია, რომელშიც შედიან ინვენტარიზაციის დამნიშნელი ხელმძღვანელის წარმომადგენელი (კომისიის თავმჯდომარე) და წევრებად – სპეციალისტები: საბუღალტრო სამსახურის მუშაკები, ინჟინერი, ტექნოლოგი, მექანიკოსი, სამუშაოს მწარმოებელი, ეკონომისტი და სხვა. ბრძანებითვე განისაზღვრება ინვენტარიზაციის ობიექტი (საწყობში არსებული მატერიალური ფასეულობა, აქტივების ცალკეული სახე თუ სხვა), ინვენტარიზაციის სახე (სრული ან შერჩევითი), ინვენტარიზაციის დაწყება-დამთავრების თარიღი.

კომისიის შემადგენლობა (კომისიის წევრების რაოდენობა) და მასში შესაყვანი სპეციალისტების პროფილი დამოკიდებულია (უნდა გამომდინარეობდეს) ინვენტარიზაციის ობიექტის თავისებურებებზე, იმ კონკრეტულ ამოცანებზე, რაც დგას ინვენტარიზაციის წინაშე.

ინვენტარიზაციის ჩატარებას წინ უნდა უძღოდეს გარკვეული სამუშაოები, რომელიც ხელს შეუწყობს ინვენტარიზაციის შედეგების ობიექტურობას და სარგებლიანობას. კერძოდ: მატერიალურად პასუხისმგებელმა პირებმა, მატერიალური ფასეულობების შენახვის ადგილების მიხედვით, ინვენტარიზაციის დაწყებამდე უნდა დაასრულონ ყველა შემოსავალ-გასავლის დამადასტურებელი დოკუმენტების დამუშავება; სააღრიცხვო განყოფილების მუშაკებმა გააკეთონ სააღრიცხვო ჩანაწერები და გამოიყვანონ შესაბამისი საბოლოო ნაშთები;

ურთიერთანგარიშსწორებათა თანხების დადგენის მიზნით, პირადი ანგარიშების მონაცემების მიხედვით, ორგანიზაციის დებიტორებს და კრედიტორებს უნდა დაეგზავნოთ ამონაწერები, არსებული მოთხოვნების და არსებული ვალების გადახდასთან დაკავშირებით.

ინვენტარიზაციის პროცესში კი საინვენტარიზაციო კომისია ახორციელებს ფასეულობათა და ფულადი საშუალებების აღწერას წარმოებისა და შენახვის ადგილის მიხედვით; ბუღალტერიასთან ერთად მონაწილეობს ინვენტარიზაციის შედეგების განსაზღვრაში

და შეიმუშავებს წინადადებებს ერთგვაროვანი საქონლის დანაკლისისა და ზედმეტობის ურთიერთჩათვლის, ასევე, ბუნებრივი დანაკლისის ნორმის ფარგლებში ჩამოწერის უზრუნველსაყოფად. კომისია ამზადებს წინადადებებს აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიღების, შენახვისა და გაცემის მოსაწესრიგებლად, მათ დაცულობაზე აღრიცხვისა და კონტროლის გასაუმჯობესებლად, ზენორმატიული და გამოუყენებელი მატერიალური ფასეულობების რეალიზაციისათვის.

კომისია პასუხს აგებს ინვენტარიზაციის ჩატარების თავისდროულობასა და წესების დაცვაზე, სისრულესა და სიზუსტეზე, შედეგების სწორად გაფორმებაზე.

ინვენტარიზაციის ჩატარება ბუღალტრული აღრიცხვის მეტოდის ელემენტებს შორის ერთ-ერთი რთული და ამავე დროს საპასუხისმგებლო პროცესია, რამდენადაც მის შედეგებზეა დამოკიდებული მართვისთვის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების მიღება, აგრეთვე ინვენტარიზაციის ობიექტთან დაკავშირებული პირების მატერიალური, ხშირ შემთხვევაში, სისხლის სამართლებრივი პასუხისმგებლობაც. ამიტომ ინვენტარიზაციის ჩატარებისას საჭიროა ამ პროცესის მიმართ განსაკუთრებულად ფრთხილი დამოკიდებულება, წესების ზუსტი და საფუძვლიანი ცოდნა.

ანსხვაგვარ ინვენტარიზაციის ორ სახეს: **საშუალებების მოცულობის (მოცვის) და დანიშნულების მიხედვით.**

საშუალებების მოცულობის მიხედვით ინვენტარიზაცია შეიძლება იყოს:

მთლიანი, ანუ სრული და ნაწილობრივი.

მთლიანი, ანუ სრული ინვენტარიზაცია მოიცავს მთლიან ქონებას, და როგორც წესი, ტარდება წელიწადში ერთხელ, ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე.

ნაწილობრივი ინვენტარიზაციის დროს შემოწმებას ექვემდებარება საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების ცალკეული სახეობები, როგორცაა: ფულადი საშუალებები სალაროში, ან სასაქონლო-მატერიალური მარაგები, ან მზა პროდუქცია, ან დებიტორები, ან კრედიტორები, ან ძირითადი საშუალებები, ან ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან და ა.შ.

დანიშნულების მიხედვით ინვენტარიზაცია შეიძლება იყოს:
გეგმიური (პერიოდული) და მოულოდნელი.

გეგმიური (პერიოდული) ინვენტარიზაცია ტარდება წინასწარ შედგენილი გრაფიკის მიხედვით.

მოულოდნელი ინვენტარიზაცია კი ისეთ წინასწარ დაუგეგმავ შემთხვევებში, როდესაც ადგილი აქვს (შესაძლოა ქონდეს) დატაცების ფაქტებს, ცალკეული პირების მიერ თანამდებობის ბოროტად გამოყენებას, თაღლითურ ოპერაციებს და ა.შ.

ნებისმიერი სახის ინვენტარიზაციის მონაცემები (აღწერის ჩამონათვალი) შეაქვთ აქტში, რომელსაც ხელს აწერს კომისია და მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი. ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენა ხდება შედარების უწყისში, რომელშიც აღწერის მონაცემები უპირისპირდება სააღრიცხვო დოკუმენტებში დაფიქსირებულ მონაცემებს და გამოითვლება მეტობა ან დანაკლისი.

ყოველ ასეთ გადახრაზე, პასუხისმგებელ პირებს, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა ჩამოერთვას წერილობითი განმარტებები. ინვენტარიზაციის შესადარებელი (შესაჯერებელი) უწყისით გამოვლენილი საბოლოო მეტობა ან ნაკლებობა უნდა აისახოს შემდეგი ბუღალტრული ჩანაწერებით:

ა) მეტობის შემთხვევაში:

დებეტი მატერიალური ფასეულობები;

კრედიტი სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები.

მაშასადამე, ინვენტარიზაციით მიღებული ფასეულობათა მეტობის თანხით გაიზრდება საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლები.

ბ) ნაკლებობის შემთხვევაში:

დებეტი სხვა არასაოპერაციო ხარჯი;

კრედიტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი.

მაშასადამე, დამნაშავე პირის არარსებობის შემთხვევაში, არსებული ნორმების ფარგლებში, ზარალის თანხა დაეწერება საწარმოს ფინანსურ შედეგს.

თემა 6. ბუღალტრული ბალანსი

6.1. ბუღალტრული ბალანსის არსი და სტრუქტურა

6.2. ტიპიური ცვლილებები ბალანსში.

6.1. ბუღალტრული ბალანსის არსი და სტრუქტურა

ზოგადად, ბალანსი წონასწორობას, ტოლობას აღნიშნავს. ბალანსში იგულისხმება ასევე სხვადასხვა ჯგუფის მაჩვენებლებს შორის თანაფარდობაც. რაც შეეხება ბუღალტრულ ბალანსს, ესაა ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტი, რომელიც ახასიათებს სამეურნეო საშუალებების (აქტივები) და მათი ფორმირების წყაროების (ვალდებულებისა და კაპიტალის ჯამი, ანუ პასივები) მდგომარეობას განზოგადოებულად, დაჯგუფებულად, ფულად განზომილებაში, დროის კონკრეტული თარიღისათვის.

ფაქტობრივად, ბალანსი ორმხარიანი ცხრილია, რომლის მარცხენა მხარე (აქტივი) ასახავს სამეურნეო საშუალებების (ქონების, რესურსების) შემადგენლობას და განთავსებას, მარჯვენა მხარე (პასივი) კი - სამეურნეო საშუალებების შექმნის წყაროებს და მათ მიზნობრივ დანიშნულებას.

აქტივი ეს არის მუხლობრივად (ჯგუფების მიხედვით) დალაგებული მეწარმე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსების ერთობლიობა, რომელთა გამოყენებითაც იგი მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. მაგალითად, ფულადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, შენობა-ნაგებობები, მიწა, პატენტი, სხვა საწარმოების აქციები და ა.შ. ამასთან ერთად, საწარმოს აქტივებს მიეკუთვნება ის ღირებულებაც, რაზეც შეიძლება არსებობდეს მოთხოვნა, ანუ ის, რაც ეკუთვნის აღნიშნულ საწარმოს, თუმცა მოცემული კონკრეტული მომენტისათვის დროებით იმყოფება სხვა საწარმოს განკარგულებაში. მაგალითად, სესხად გაცემული ფულადი საშუალებები, ანაზღაურების განვადებით რეალიზებული პროდუქცია, იჯარით გაცემული ქონება და ა.შ.

პასივი ასევე მუხლობრივად ასახავს მეწარმე სუბიექტის ვალდებულებებს და საკუთარ კაპიტალს. ანუ ეს ის რესურსებია, რომლებმაც ფაქტიურად შექმნეს ბალანსის მარცხენა მხარეს წარ-

მოდგენილი აქტივები. პასივში აღირიცხება ყველაფერი ის, რაც დროებით იმყოფება მოცემული საწარმოს განკარგულებაში, თუმცა წარმოადგენს სხვა პირის საკუთრებას. ეს შეიძლება იყოს აღებული მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხი, საბიუჯეტო დავალიანება, ოვერდრაფტი და ა.შ. ამასთან ერთად, პასივების შემადგენლობაში შედის საწარმოს კაპიტალი, რომელიც წარმოადგენს აღნიშნული საწარმოს მესაკუთრეთა ქონებას. ბალანსი ეყრდნობა ძირითად ბუღალტრულ (საბალანსო) ტოლობას:

$$\text{აქტივი} = \text{ვალდებულებას} + \text{კაპიტალი.}$$

იმისათვის, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას ბალანსის არსსზე და მის სტრუქტურაზე, დასაწყისისთვის, განვიხილოთ ფიზიკური პირის პირადი ბალანსი, რომელიც საწარმოს ბალანსის ანალოგიურია.

**ფიზიკური პირის პირადი ბალანსი
31 მაისი, 2010 წელი (ლარებში)**

აქტივი:

• ფულადი საშუალებები	5500
• ახლობელზე გაცემული სესხი	6000
• ინვესტიცია ერთ-ერთ საწარმოში	25000
• ძვირადღირებული ნაკეთობები (ოქრო, ბრილიანტი)	24000
• საცხოვრებელი ბინა	60000
• ავეჯი	16000
• ავტომანქანა	22500
სულ აქტივები: (ბრუტო აქტივები)	<u>159000</u>

პასივი:

ვალდებულება:

• დავალიანება საკრედიტო ბარათით	(8500)
• ოვერდრაფტი	(1100)
• გადაუხდელი სატელეფონო ანგარიში	(600)
• გადაუხდელი ელექტროენერჯის ანგარიში	(1300)

- გირაო (4500)
- გადაუხდელი სწავლის ქირა (1500)

სულ ვალდებულებები: 17500

წმინდა აქტივები: (ნეტო აქტივები) 141500 ლარი (159000 – 17500)

წმინდა ღირებულება:

- მემკვიდრეობით მიღებული ქონება 30000
- დანაზოგი 11500

სულ: წმინდა ღირებულება: 141500

წმინდა ღირებულება = აქტივი (ბრუტო) - ვალდებულება

როგორც ჩანს, ფიზიკური პირის ბალანსის ზედა ნაწილი წარმოადგენს აქტივებს, რომლის მთლიანი (ბრუტო) ღირებულება 159000 ლარია. რა თქმა უნდა, ფიზიკური პირისათვის საინტერესოა მისი ნეტო (წმინდა) აქტივების ღირებულება. ბრუტო-აქტივების ღირებულებაში, ფიზიკური პირის საკუთარი ქონების გარდა, შედის აგრეთვე აქტივების ღირებულების ის ნაწილიც, რომელიც ვალდებულების სახით, დროებით იმყოფება აღნიშნული ფიზიკური პირის განკარგულებაში და რომელიც ადრე თუ გვიან აუცილებლად უნდა დაუბრუნდეს მის ნამდვილ მესაკუთრეს. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, ესაა პასივების იმ ნაწილის ღირებულება, რომელიც ფრჩხილებშია მოქცეული (როგორც წესი, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ფრჩხილები აღნიშნავს რიცხვის უარყოფით მნიშვნელობას, და შესაბამისად, ის უნდა გამოირიცხოს საერთო ჯამიდან). მაშასადამე, ნეტო (წმინდა) აქტივების ღირებულების დასადგენად, ბრუტო (მთლიანი) აქტივების ღირებულებიდან უნდა გამოირიცხოს პასივის ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც სხვისი საკუთრებაა. ანუ, წარმოადგენს ფიზიკური პირის მიერ აღებულ ვალდებულებას. ამ შემთხვევაში ფიზიკური პირის ვალდებულება შეადგენს - **17500 ლარს**. მაშასადამე, ფიზიკური პირის ნეტო (წმინდა) აქტივების ღირებულება იქნება: **141500 ლარი (159000 – 17500)**.

ფიზიკური პირის წმინდა აქტივების ღირებულება შესდგება მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულებისაგან (**130000 ლარი**) და დანაზოგისაგან (**11500 ლარი**). მემკვიდრეობით მიღებული ქონების ღირებულება შეიძლება წარმოვიდგინოთ ფიზიკური პირის წმინდა (სუფთა) ღირებულების ათვლის წერტილად. დანა-

ზოგი კი - ესაა გაუხარჯავი და დაგროვილი თანხა, რომელიც დაურჩა ფიზიკურ პირს მიღებული შემოსავლებიდან.

აქ, ერთ ასეთ მნიშვნელოვან გარემოებას უნდა მიექცეს ყურადღება: ფიზიკური პირის დანაზოგი - **11500 ლარი**, ასეთი სახით (ფულადი ფორმით) არ შეესაბამება ფულადი საშუალებების საბალანსო მუხლში წარმოდგენილ მოცულობას - **5500 ლარს**. ეს იმას ნიშნავს, რომ ფულადი დანაზოგი აღნიშნული ღირებულებით განთავსებულია ფიზიკური პირის საკუთრებაში არსებულ სხვადასხვა აქტივში.

მეწარმე სუბიექტის ბუღალტრული ბალანსი, შინაარსობრივად, იგივეა რაც ფიზიკური პირის ბალანსი. მეწარმე სუბიექტის ბუღალტრული ბალანსის სტრუქტურა - **შინაგანი აგებულება, წყობა, მისი შემადგენელი ნაწილების ურთიერთგანლაგება და კავშირი**, შედგება სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროებისაგან. იგი მოიცავს ისეთ ელემენტებს, როგორცაა: აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი.

ბუღალტრულ ბალანსში ასახული აქტივები და ვალდებულებები იყოფა მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად და მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად. **მოკლევადიან აქტივებს** მიეკუთვნება: ფულადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგები, დებიტორული დავალიანებები და ა.შ.; **გრძელვადიან აქტივებს** - მიწა, შენობა-ნაგებობები, დაზგა-დანადგარები, სატრანსპორტო საშუალებები, გუდვილი, პატენტი და ა.შ.; **მოკლევადიან ვალდებულებებს** - მოკლევადიანი სესხები, სახელფასო ვალდებულებები, საგადასახადო ვალდებულებები, კრედიტორული დავალიანებები და ა.შ.; **გრძელვადიან ვალდებულებებს** - გრძელვადიანი სესხები, გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებები და ა.შ.

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია მეწარმე სუბიექტის სამართლებრივ სტატუსსა და დამფუძნებელთა მიერ განხორციელებულ ინვესტირებულ კაპიტალზე (საწარმოო პროცესის დასაწყებად და საწარმოს ფუნქციონირებისთვის საჭირო საწყის კაპიტალზე). **ინვესტირებული კაპიტალი**, ესაა აქტივების ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც დამფუძნებლების მიერ თავიდანვე იქნა ჩადებული საწარმოში (თუმცა, ინვესტიციები შესაძლებელია გაგრძელდეს შემდგომ პერიოდებშიც), ანუ ეს ის თანხაა, რომელიც აუცილებელია საწარმოო პროცესის დასაწყებად.

ზოგადად, საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა მოიცავს: დამფუძნებელთა შენატანებს კაპიტალში, სარეზერვო კაპიტალს, გაუნაწილებელ მოგებას.

ფორმატის მიხედვით (გარეგნულად) ბალანსი შეიძლება იყოს ჰორიზონტალური და ვერტიკალური. **ჰორიზონტალურ ბალანსს** აქვს ორი მხარე: მარცხენა, სადაც ასახულია აქტივები, შესაბამისი საბალანსო მუხლებით და მარჯვენა, სადაც ასახულია ჯერ ვალდებულებები და შემდეგ საკუთარი კაპიტალი, ასევე, შესაბამისი საბალანსო მუხლებით. **საბალანსო მუხლი**, ესაა ბუღალტრულ ბალანსში ასახული აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის მახასიათებელი მაჩვენებლები, რომლებიც ამ ელემენტების მიხედვით ბალანსში განლაგებულია ცალკეულ სტრიქონებად, პწკარებად. მაგალითად, აქტივის საბალანსო მუხლებია: - „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“, „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“, „საქონელი“, „ნედლეული და მასალა“ და ა.შ. ვალდებულებების საბალანსო მუხლებია: „მოკლევადიანი სესხი“, „სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება“, „გრძელვადიანი სესხი“ და ა.შ. საკუთარი კაპიტალის საბალანსო მუხლებია: „საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი“, „გაუნაწილებელი მოგება“ და ა.შ.

ვერტიკალური ფორმატის ბალანსში აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი განლაგებულია ვერტიკალურად, ასეთივე თანმიმდევრობით. ანუ, ბუღალტრული ბალანსის ზედა ნაწილში ასახულია აქტივები, ქვედა ნაწილში კი, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი. ბუღალტრული ბალანსის ფორმის მიუხედავად, **ტოლობა აქტივებსა და პასივებს (ვალდებულებას + კაპიტალი) შორის** ყოველთვის დაცულია. ეს ხდება იმიტომ, რომ ნებისმიერ სამეურნეო ოპერაციას, თავისი ბუნებიდან გამომდინარე გააჩნია ორადი ხასიათი. შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაცია ერთი და იგივე თანხით ეხება აქტივების, პასივების, ან ერთდროულად, აქტივების და პასივების, მინიმუმ ორ საბალანსო მუხლს მაინც. რა თქმა უნდა, საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები ცვლიან საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსის მნიშვნელობას, და შესაბამისად, მის ფინანსურ მდგომარეობას. განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად იზრდება, მცირდება ან კიდევ, უცვლელი რჩება ბუღალტრული ბალანსის საერთო ჯამი. **ბალანსის საერთო ჯამს ბალანსის ვალუტა ეწოდება.** თუმცა, ასეთი სამეურნეო ოპერაციის შედეგად (მიუხედავად

სამეურნეო ოპერაციების სიმრავლისა), ორმხრივობის პრინციპის არსიდან გამომდინარე, ბუღალტრულ ბალანსში, აქტივებსა და პასივებს შორის ტოლობა მაინც დაცულია.

აღნიშნულის საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები:

მაგალითი 1. შპს „ივერიას“ დაფუძნებისას, დამფუძნებლების მიერ, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, შეტანილი იქნა 37000 ლარი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (გაიზარდა)** და **2. დამფუძნებლის კაპიტალი (გაიზარდა)**. ამ ორი საბალანსო მუხლიდან პირველი მიეკუთვნება აქტივებს, მეორე კი – პასივებს (კერძოდ, კაპიტალს). აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

შპს „ივერია“

ბალანსი

1 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	37000	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	37000	ჯამი (ვალუტა)	37000

როგორც ჩანს, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 2. შპს „ივერიას“ მიერ, 8500 ლარად შეძენილი იქნა მსუბუქი ავტომობილი.

ამ შემთხვევაშიც, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (შემცირდა)** და **2. სატრანსპორტო საშუალებები (გაიზარდა)**. ორივე საბალანსო მუხლი მიეკუთვნება აქტივებს. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
2 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	28500		
მსუბუქი ავტომობილი	8500	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	37000	ჯამი (ვალუტა)	37000

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) უცვლელობის პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 3. შპს „ივერია“ მიერ, 1500 ლარად შეძენილი იქნა კომპიუტერი.

აქაც, შემცირდა აქტივის საბალანსო მუხლი - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში და გაჩნდა ამავე ღირებულების აქტივის ახალი საბალანსო მუხლი – კომპიუტერი. ორივე საბალანსო მუხლი მიეკუთვნება აქტივებს. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
3 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	27000		
მსუბუქი ავტომობილი	8500		
კომპიუტერი	1500	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	37000	ჯამი (ვალუტა)	37000

როგორც ჩანს, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის კვლავაც დაცულია.

მაგალითი 4. შპს „ივერია“ მიერ, შეძენილი იქნა 14800 ლარის ღირებულების ავეჯი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, შემცირდა აქტივის საბალანსო მუხლი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში და იმავე ღირებულებით, იმავდროულად აქტივების ჯგუფს

დაემატა ახალი საბალანსო მუხლი-ავეჯი. ორივე საბალანსო მუხლი მიეკუთვნება აქტივებს. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ იქნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
4 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	12200		
მსუბუქი ავტომობილი	8500		
კომპიუტერი	1500		
ავეჯი	14800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	37000	ჯამი (ვალუტა)	37000

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) უცვლელობის პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 5. შპს „ივერია“ მიერ, წინასწარ გადახდილი იქნა შენობის საიჯარო ქირა 800 ლარის ოდენობით.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1.** ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (**შემცირდა**) და **2.** წინასწარ გაწეული ხარჯი (**გაიზარდა**). ორივე საბალანსო მუხლი მიეკუთვნება აქტივებს. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
5 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	11400		
მსუბუქი ავტომობილი	8500		
კომპიუტერი	1500		
ავეჯი	14800		
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	37000	ჯამი (ვალუტა)	37000

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) უცვლელობის პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 6. შპს „ივერიას“ მიერ აღებული იქნა მოკლევადიანი სესხი - 14800 ლარის ოდენობით.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1.** ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (**გაიზარდა**) და **2.** მოკლევადიანი სესხი (გაიზარდა). ამ ორი საბალანსო მუხლიდან პირველი მიეკუთვნება აქტივებს, მეორე კი პასივებს (**ვალდებულებას**). აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
6 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	26200	მოკლევადიანი სესხი	14800
მსუბუქი ავტომობილი	8500		
კომპიუტერი	1500		
ავეჯი	14800		
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	51800	ჯამი (ვალუტა)	51800

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) ზრდის (14800 ლარით) პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 7. შპს „ივერიას“ მიერ, აღებული იქნა გრძელვადიანი სესხი - 44300 ლარის ოდენობით.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1.** ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (**გაიზარდა**) და **2.** გრძელვადიანი სესხი (**გაი-**

ზარდა). ამ ორი საბალანსო მუხლი-დან პირველი მიეკუთვნება აქტივებს, მეორე კი პასივებს (ვალდებულებას). აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

შპს „ივერია“

ბალანსი

7 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	70500	მოკლევადიანი სესხი	14800
მსუბუქი ავტომობილი	8500	გრძელვადიანი სესხი	44300
კომპიუტერი	1500		
ავეჯი	14800		
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ჯამი (ვალუტა)	96100	ჯამი (ვალუტა)	96100

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) ზრდის (44300 ლარით) პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 8. შპს „ივერია“ მიერ, 8500 ლარის თვითღირებულების მსუბუქი ავტომობილი გაყიდული იქნა 10500 ლარად.

სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო შემდეგ საბალანსო მუხლებს: **1.** ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (**გაიზარდა**) **2.** მსუბუქი ავტომობილი (**შემცირდა**). ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაცია შეეხო საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემადგენელ მუხლებს: შემოსავლებს და ხარჯებს. მათი ურთიერთშეპირისპირებით ვლინდება მოგება: 2000 ლარი (10500 – 8500). მიღებული მოგება უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადის 15 პროცენტის განაკვეთით. მამასადაამე, მოგების გადასახადი იქნება - **300 ლარი (2000 X 15 %)**, გაუნაწილებელი მოგება, კი **1700 ლარი (2000 – 300)**. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება:

**შპს „ივერია“
ბალანსი,
8 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	81000	მოკლევადიანი სესხი	14800
კომპიუტერი	1500	საგადასახადო დავალიანება	300
ავეჯი	14800	გრძელვადიანი სესხი	44300
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
		გაუნაწილებელი მოგება	1700
ჯამი (ვალუტა)	98100	ჯამი (ვალუტა)	98100

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) ზრდის (2000 ლარით) პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის აქაც დაცულია.

მაგალითი 9. შპს „ივერიამ“, შემდგომი გადახდის პირობით შეიძინა 8800 ლარის ღირებულების საქონელი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო ორ საბალანსო მუხლს: **1. საქონელი (გაიზარდა)** და **2. მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება (სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება, გაიზარდა)**. ამ ორი საბალანსო მუხლიდან პირველი მიეკუთვნება აქტივებს, მეორე კი პასივებს (ვალდებულებას). აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
9 მაისი, 2010 წელი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	81000	მოკლევადიანი სესხი	14800
საქონელი	8800	კრედიტორული დავალიანება	8800
კომპიუტერი	1500	საგადასახადო დავალიანება	300
ავეჯი	14800	გრძელვადიანი სესხი	44300
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
		გაუნაწილებელი მოგება	1700
ჯამი (ვალუტა)	106900	ჯამი (ვალუტა)	106900

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) ზრდის (8800 ლარით) პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

მაგალითი 10. შპს „ივერია“, ანაზღაურების განვადებით, 6400 ლარად გაყიდა 4000 ლარის თვითღირებულების საქონელი .

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაცია თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შეეხო შემდეგ საბალანსო მუხლებს: **1. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან - დებიტორული დავალიანება (გაიზარდა - 6400 ლარით), 2. საქონელი (შემცირდა - 4000 ლარით, ანუ თვითღირებულებით).** ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაცია შეეხო საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემადგენელ მუხლებს: შემოსავლებს და ხარჯებს. მათი ურთიერთშეპირისპირებით ვლინდება მოგება **2400 ლარი (6400 - 4000).** მიღებული მოგება უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადის 15 პროცენტის განაკვეთით. მოგების გადასახადი იქნება - **360 ლარი (2400 X 15 %),** გაუნაწილებელი მოგება, კი **2040 ლარი (2400 - 360).** აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების ბალანსში ასახვის შემდეგ გვექნება შემდეგი ბუღალტრული სურათი:

შპს ივერია

ბალანსი

10 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	81000	მოკლევადიანი სესხი	14800
დებიტორული დავალიანება	6400	კრედიტორული დავალიანება	8800
საქონელი	4800	საგადასახადო დავალიანება	660
კომპიუტერი	1500	გრძელვადიანი სესხი	44300
ავეჯი	14800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	გაუნაწილებელი მოგება	3740
ჯამი (ვალუტა)	109300	ჯამი (ვალუტა)	109300

როგორც ჩანს, აქტივებისა და პასივების ჯამების (ვალუტა) ზრდის (2400 ლარით) პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია.

როგორც აღვნიშნეთ, ბუღალტრულ ბალანსს შეიძლება ქონდეს ჰორიზონტალური ან ვერტიკალური ფორმა. შესაბამისად, შპს „ივერიას“ ბალანსი, შემდეგი პირობითი მაჩვენებლებით, შესაძლებელია წარმოვადგინოთ ჰორიზონტალურ და ვერტიკალურ ფორმატში (რიცხვითი მაჩვენებლები პირობითია).

ჰორიზონტალური ფორმატის ბალანსი:

შპს „ივერია“

ბალანსი

31 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
საბრუნავი საშუალებები		მოკლევადიანი ვალდებულებები	
• ფულადი საშუალებები	44800	• მოკლევადიანი სესხები	102800
• მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებები	30600	• სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებები	72900
• დებიტორული დავალიანებები	87500	• საგადასახადო ვალდებულებები	18200
• მარაგები	70900	• დარიცხული ხარჯები	8700
• სხვა მოკლევადიანი საშუალებები	14800	სულ: მოკლევადიანი ვალდებულებები	<u>202600</u>
სულ: საბრუნავი საშუალებები	<u>248600</u>		
არასაბრუნავი საშუალებები		გრძელვადიანი ვალდებულებები	
• ძირითადი საშუალებები	268400	• გრძელვადიანი სესხები	235600
• არამატერიალური აქტივები	100700	• გადავადებული გადასახადები	4800
• გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები	88300	• სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	20200
• გადავადებული საგადასახადო აქტივი	3600	სულ: გრძელვადიანი ვალდებულებები	<u>260600</u>
სულ: არასაბრუნავი საშუალებები	<u>461000</u>		
		კაპიტალი	
		• საკუთარი კაპიტალი	10800
		• დამატებითი კაპიტალი	14600
		• სარეზერვო კაპიტალი	33800
		• გაუნაწილებელი მოგება	187200
		სულ: კაპიტალი	<u>246400</u>
ჯამი (ვალუტა)	<u>709600</u>	ჯამი (ვალუტა)	<u>709600</u>

ვერტიკალური ფორმატის ბალანსი:

შპს „ივერია“

ბალანსი

31 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა
<i>საბრუნავი საშუალებები</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • ფულადი საშუალებები • მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებები • დებიტორული დავალიანებები • მარაგები • სხვა მოკლევადიანი საშუალებები 	<p>44800 30600 87500 70900 14800</p>
სულ: საბრუნავი საშუალებები	<u>248600</u>
<i>არასაბრუნავი საშუალებები</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • ძირითადი საშუალებები • არამატერიალური აქტივები • გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები • გადავადებული საგადასახადო აქტივი 	<p>268400 100700 88300 3600</p>
სულ: არასაბრუნავი საშუალებები	<u>461000</u>
ჯამი (ვალუტა)	<u>709600</u>
პასივები	
<i>ვალდებულებები</i>	
<i>მოკლევადიანი ვალდებულებები</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • მოკლევადიანი სესხები • სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებები • საგადასახადო ვალდებულებები • დარიცხული ხარჯები 	<p>102800 72900 18200 8700</p>
სულ: მოკლევადიანი ვალდებულებები	<u>202600</u>
<ul style="list-style-type: none"> • გრძელვადიანი ვალდებულებები • გრძელვადიანი სესხები • გადავადებული გადასახადები 	<p>235600 4800</p>
სულ: გრძელვადიანი ვალდებულებები	<u>260600</u>
სულ: ვალდებულებები	<u>463200</u>
<i>კაპიტალი</i>	
<ul style="list-style-type: none"> • საკუთარი კაპიტალი • დამატებითი კაპიტალი • სარეზერვო კაპიტალი • გაუნაწილებელი მოგება 	<p>10800 14600 33800 187200</p>
სულ: კაპიტალი	<u>246400</u>
ჯამი (ვალუტა)	<u>709600</u>

ბალანსის შედგენის მომენტისათვის მასში ასახულია შემდეგი ინფორმაცია:

ფულადი საშუალებების ამსახველ საბალანსო მუხლზე - საწარმოს კუთვნილი ფულადი საშუალებების ნაშთები: სალაროში, ანგარიშსწორების ანგარიშზე ბანკში, სპეციალურ და სავალუტო ანგარიშებზე. ასევე, სხვა ფულადი საშუალებები;

მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებების ამსახველ საბალანსო მუხლზე - საწარმოს მიერ განხორციელებული მოკლევადიანი ინვესტიციები (ერთ წლამდე ვადით) ხელშეკრულებით განსახორციელებელ ერთობლივ საქმიანობებში, სხვა საწარმოების ფასიან ქაღალდებში. ასევე, გაცემული მოკლევადიანი სესხები;

დებიტორული დავალიანებების ამსახველ საბალანსო მუხლზე - საწარმოს დებიტორული დავალიანებების საერთო თანხა;

მარაგების ამსახველ საბალანსო მუხლზე - საწარმოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგების საერთო ღირებულება. მასში შედის: საქონელი, ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია, სხვა საწარმოო მარაგი;

სხვა მოკლევადიანი საშუალებების ამსახველი საბალანსო მუხლი უჩვენებს საწარმოს მოკლევადიანი საშუალებების იმ თანხებს, რომლებიც არაა ასახული საბრუნავი საშუალებების ჩამოთვლილ მუხლებში;

ძირითადი საშუალებების ამსახველი საბალანსო მუხლი მოიცავს საწარმოს საკუთრებაში არსებული ძირითადი საშუალებების ღირებულებას. მასში შედის, როგორც მოქმედი, ასევე რეკონსტრუქციის მოდერნიზაციის, კონსერვაციის და აღდგენის რეჟიმში მყოფი ძირითადი საშუალებები;

არამატერიალური აქტივების ამსახველ საბალანსო მუხლში აღრიცხულია შეძენილი ან ადგილზე შექმნილი არამატერიალური აქტივების ღირებულება. მასში შედის: ლიცენზია, პატენტი, გუდვილი და ა.შ;

გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებების ამსახველი საბალანსო მუხლი წარმოადგენს საწარმოს მიერ განხორციელებული გრძელვადიანი ინვესტიციების ღირებულებას სხვა საწარმოს ფასიან ქაღალდებში;

გადავადებული საგადასახადო აქტივის ამსახველი საბალანსო მუხლი უჩვენებს სხვაობის თანხას, რომელიც წარმოიშობა საგადასახადო მოგების მეტობისას სააღრიცხვო მოგებაზე. ასეთ შემ-

თხვევაში ადგილი აქვს გადავადებული საგადასახადო აქტივის წარმოშობას. სწორედ, ამ სხვაობის თანხით უნდა შემცირდეს გადასახდელი მოგების თანხა შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში;

მოკლევადიანი სესხების ამსახველ საბალანსო მუხლში მოცემულია საწარმოს მიერ აღებული მოკლევადიანი (ერთ წლამდე პერიოდით) სესხებით წარმოშობილი ვალდებულების ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის;

სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებების ამსახველ საბალანსო მუხლში თავმოყრილია საწარმოს მიერ, ანაზღაურების განვადებით განხორციელებული სავაჭრო გარიგებები, აღებული ვალდებულებების ღირებულება, რომელიც აუცილებლად უნდა დაიფაროს ერთი წლის განმავლობაში;

საგადასახადო ვალდებულებების ამსახველი საბალანსო მუხლი მოიცავს საბიუჯეტო ვალდებულების ღირებულებას. მისი დაფარვა უნდა მოხდეს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ვადაში;

დარიცხული ხარჯების საბალანსო მუხლი ასახავს გადასახდელი პროცენტებით, გადასახდელი დივიდენდებით და ა.შ. საანგარიშგებო პერიოდში დარიცხული ვალდებულებებით წარმოშობილი ხარჯების ღირებულებას;

გრძელვადიანი სესხების ამსახველი საბალანსო მუხლი ახასიათებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის საწარმოს მიერ აღებული გრძელვადიანი (ერთ წელზე მეტი ხნით) სესხების ღირებულებას;

გადავადებული გადასახადების ამსახველი საბალანსო მუხლი უჩვენებს სხვაობის თანხას, რომელიც წარმოიშობა სააღრიცხვო მოგების მეტობისას საგადასახადო მოგებაზე. ასეთ შემთხვევაში ადგილი აქვს გადავადებული საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობას. სწორედ, ამ სხვაობის თანხით უნდა გაიზარდოს გადასახდელი მოგების თანხა შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებში.

სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებების ამსახველი საბალანსო მუხლი ახასიათებს გრძელვადიან კრედიტორულ დავალიანებებს, რომელთა დაფარვა უნდა მოხდეს ერთ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში. მაგალითად, საიჯარო გადასახადი და ა.შ;

საკუთარი კაპიტალის ამსახველი საბალანსო მუხლი ახასიათებს საწესდებო კაპიტალის იმ ღირებულებას, რომელიც დამფუძნებლების მიერ აქტივების სახით, ჩადებული იქნა საწარმოში

ფულად გამოსახულებაში.

• **დამატებითი კაპიტალის ამსახველი საბალანსო მუხლი** ახასიათებს საწარმოს კაპიტალის ზრდას საანგარიშგებო პერიოდში. კაპიტალის ზრდა შეიძლება განხორციელდეს: **საემისიო შემოსავლებით; არასაბრუნავი საშუალებების აფასებით მიღებული თანხით; მიზნობრივი დაფინანსების თანხებით; უცხოური ვალუტით;**

სარეზერვო კაპიტალის ამსახველ საბალანსო მუხლში თავს იყრის მოქმედი კანონმდებლობით, ან საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტებით შექმნილი სარეზერვო ფონდებში აკუმულირებული თანხები;

გაუნაწილებელი მოგების საბალანსო მუხლი ასახავს საანგარიშგებო და წინა პერიოდებში მიღებული წმინდა მოგების საერთო თანხას ნაზარდი ჯამით.

საწარმოს ფინანსურ შედეგზე მოქმედი სამეურნეო ოპერაციების დეტალური შესწავლისათვის და ანალიზისათვის, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის გათვალისწინებით, ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაერთოს ცალკეული საბალანსო მუხლების ახსნა-განმარტებითი ბარათები. **მაგალითად, საბალანსო მუხლი - „მარაგების“, შემთხვევაში, რომლის საბალანსო ღირებულებაც -70900 ლარი, ახსნა-განმარტებით ბარათში ჩაიწერება შემდეგი ინფორმაცია:**

• საქონელი	20650 ლარი
• ნედლეული და მასალა	21950 ლარი
• დაუმთავრებელი წარმოება	11650 ლარი
• მზა პროდუქცია	16650 ლარი
სულ:	<u>70900 ლარი</u>

აქ, ერთ მნიშვნელოვან გარემოებასაც უნდა გაეცვას ხაზი. დიდი რიცხვების წაკითხვა ხშირ შემთხვევაში უკავშირდება გარკვეულ სირთულეებს. ამდენად, საჭირო ხდება მათი შემოკლებული აღნიშვნა. სწორედ ამ მიზნით გამოიყენება აღნიშვნები: **„ათასი“, „მილიონი“**. ჩვენს შემთხვევაში ბალანსის ჯამი შეადგენს **709600 ლარს**. შემოკლებით ეს რიცხვი შეიძლება ჩაიწეროს შემდეგნაირად: **709,6 ათასი ლარი**. თუ გვექნებოდა - **7096000 ლარი**, ჩანაწერს ექნებოდა შემდეგი სახე - **7090,6 მილიონი ლარი** და ა.შ.

6.2. ტიპური ცვლილებები ბალანსში

საწარმოს საქმიანობა დაკავშირებულია ყოველდღიურ სამეწარმეო-ეკონომიკურ საქმიანობასთან. შესაბამისად, საწარმოში ადგილი აქვს სხვადასხვა სახის და ღირებულების სამეურნეო ოპერაციებს. თითოეული, ცალკე აღებული სამეურნეო ოპერაცია ზემოქმედებას ახდენს სამეურნეო საშუალებებზე და მათი ფორმირების წყაროებზე. ასეთი ზემოქმედების შედეგად იცვლება საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობა და მისი საბოლოო ფინანსური შედეგი: მოგება ან ზარალი.

ბუღალტრულ ბალანსში შეტანილი ცვლილებების გათვალისწინებით, საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, შეიძლება დაიყოს ოთხ ტიპად (ოთხ ჯგუფად):

- I. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ერთდროულად ეხება ბალანსის მხოლოდ აქტიურ ნაწილს;
- II. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ერთდროულად ეხება ბალანსის მხოლოდ პასიურ ნაწილს;
- III. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ერთდროულად ეხება ბალანსის აქტიურ და პასიურ ნაწილს, ზრდის მიმართულებით;
- IV. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ერთდროულად ეხება ბალანსის აქტიურ და პასიურ ნაწილს, კლების მიმართულებით.

თვალსაჩინოებისათვის, ბალანსში განხორციელებული ტიპური ცვლილებების შესასწავლად ვისარგებლოთ შპს „ივერია“, 2010 წლის 10 მაისის შემდეგი საბალანსო მაჩვენებლებით.

შპს „ივერია“

ბალანსი

10 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	81000	მოკლევადიანი სესხი	14800
დებიტორული დავალიანება	6400	კრედიტორული დავალიანება	8800
საქონელი	4800	საგადასახადო დავალიანება	660
კომპიუტერი	1500	გრძელვადიანი სესხი	44300
ავეჯი	14800	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	გაუნაწილებელი მოგება	3740
ჯამი (ვალუტა)	109300	ჯამი (ვალუტა)	109300

პირველი ტიპის სამეურნეო ოპერაციის შედეგად იზრდება აქტივის ერთი საბალანსო მუხლი, და იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება, აქტივის შესაბამისი მეორე საბალანსო მუხლი. ამასთან ერთად, ბალანსის საერთო ჯამის (ვალუტა) უცვლელია პირობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის არ ირღვევა.

მაგალითად, შპს „ივერია“, ჩვეის საფუძველზე, ბანკში გახსნილი აგარიშწორების ანგარიშიდან, აიღო და სალაროში გამოიტანა 4200 ლარი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად - 4200 ლარით იზრდება საბალანსო მუხლი - „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“. იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება, საბალანსო მუხლი - „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. ოპერაციის შედეგად ბალანსის საერთო ჯამი არ იცვლება. ამასთან ერთად, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის არ ირღვევა. გვექნება:

შპს „ივერია“

ბალანსი

10 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	4200	მოკლევადიანი სესხი	14800
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	76800	კრედიტორული დავალიანება	8800
დებიტორული დავალიანება	6400	საგადასახადო დავალიანება	660
საქონელი	4800	გრძელვადიანი სესხი	44300
კომპიუტერი	1500	დამფუძნებლის კაპიტალი	37000
ავეჯი	14800	გაუნაწილებელი მოგება	3740
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800		
ჯამი (ვალუტა)	109300	ჯამი (ვალუტა)	109300

მეორე ტიპის სამეურნეო ოპერაციის შედეგად იზრდება პასივის ერთი საბალანსო მუხლი და იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება პასივის შესაბამისი მეორე საბალანსო მუხლი. ამასთან ერთად, ბალანსის საერთო ჯამის (ვალუტა) უცვლელია პი-

რობებში, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის არ ირღვევა.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, საწარმოს გაფართოების მიზნით განახორციელა 2700 ლარის გაუნაწილებელი მოგების თანხის რეინვესტიცია საკუთარ კაპიტალში. განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად - 2700 ლარით იზრდება საბალანსო მუხლი - „დამფუძნებლის კაპიტალი“. იმავედროულად, იგივე თანხით მცირდება, საბალანსო მუხლი - „გაუნაწილებელი მოგება“. ოპერაციის შედეგად ბალანსის საერთო ჯამი (ვალუტა) არ იცვლება. ამასთან ერთად, ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის დაცულია. გვეჩვენება:

შპს „ივერია“

ბალანსი

10 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	4200	მოკლევადიანი სესხი	14800
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	76800	კრედიტორული დავალიანება	8800
დებიტორული დავალიანება	6400	საგადასახადო დავალიანება	660
საქონელი	4800	გრძელვადიანი სესხი	44300
კომპიუტერი	1500	დამფუძნებლის კაპიტალი	39700
ავეჯი	14800	გაუნაწილებელი მოგება	1040
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800		
ჯამი (ვალუტა)	109300	ჯამი (ვალუტა)	109300

მესამე ტიპის სამეურნეო ოპერაციის შედეგად იზრდება აქტივის საბალანსო მუხლი და იმავედროულად, იგივე თანხით იზრდება პასივის შესაბამისი საბალანსო მუხლი. ამასთან ერთად, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის ღირებულებით იზრდება ბალანსის საერთო ჯამი (ვალუტა), თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც არ ირღვევა.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული დაკვეთის შესასრულებლად, დამკვეთისაგან წინასწარ

ავანსის სახით, ანგარიშსწორების ანგარიშზე ბანკში, მიიღო 24800 ლარი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად - 24800 ლარით იზრდება აქტივის საბალანსო მუხლი - „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. იმავედროულად, იგივე თანხით იზრდება, პასივის საბალანსო მუხლი - „მიღებული ავანსები“. ოპერაციის შედეგად შესაბამისი თანხით იზრდება ბალანსის საერთო ჯამი (ვალუტა), თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც არ ირღვევა. გვექნება:

შპს „ივერია“

ბალანსი

10 მაისი, 2010 წელი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	4200	მოკლევადიანი სესხი	14800
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	101600	კრედიტორული დავალიანება	8800
დებიტორული დავალიანება	6400	მიღებული ავანსები	24800
საქონელი	4800	საგადასახადო დავალიანება	660
კომპიუტერი	1500	გრძელვადიანი სესხი	44300
ავეჯი	14800	დამფუძნებლის კაპიტალი	39700
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	გაუნაწილებელი მოგება	1040
ჯამი (ვალუტა)	134100	ჯამი (ვალუტა)	134100

მეოთხე ტიპის სამეურნეო ოპერაციის შედეგად მცირდება აქტივის საბალანსო მუხლი და იმავედროულად, იგივე თანხით მცირდება პასივის შესაბამისი საბალანსო მუხლი. ამასთან ერთად, იგივე თანხით მცირდება ბალანსის საერთო ჯამი (ვალუტა). თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც არ ირღვევა.

მაგალითად, შპს „ივერიაში“, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვადის დაცვით, თავისი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან,

დაფარა კრედიტორული დავალიანების ნაწილი თანხა 2400 ლარის ოდენობით.

ამ ოპერაციით - 2400 ლარით მცირდება აქტივის საბალანსო მუხლი - „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. იმავედროულად, იგივე თანხით მცირდება, პასივის შესაბამისი საბალანსო მუხლი - „კრედიტორული დავალიანება“. ოპერაციის შედეგად იგივე თანხით მცირდება ბალანსის საერთო ჯამი (ვალუტა), თუმცა ტოლობა აქტივებსა და პასივებს შორის მაინც არ ირღვევა. გვექნება:

შპს „ივერია“

ბალანსი

2010 წლის 10 მაისი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	4200	მოკლევადიანი სესხი	14800
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	99200	კრედიტორული დავალიანება	6400
დებიტორული დავალიანება	6400	მიღებული ავანსები	24800
საქონელი	4800	საგადასახადო დავალიანება	660
კომპიუტერი	1500	გრძელვადიანი სესხი	44300
ავეჯი	14800	დამფუძნებლის კაპიტალი	39700
წინასწარ გაწეული ხარჯი	800	გაუნაწილებელი მოგება	1040
ჯამი (ვალუტა)	131700	ჯამი (ვალუტა)	131700

როგორც ვხედავთ, განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები ჯგუფდება მხოლოდ ოთხი ნიშნის მიხედვით. თითოეულ ჯგუფში შემავალი სამეურნეო ოპერაციები ცვლიან საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, თუმცა, ბალანსის ძირითადი ტოლობა: აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი ყოველთვის დაცულია.

თავი 7. ბუღალტრული ანგარიშები

- 7.1. ბუღალტრული ანგარიშების არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები**
- 7.2. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია**
 - 7.2.1. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ინფორმაციის განზოგადების ხარისხის მიხედვით**
 - 7.2.2. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით**
 - 7.2.3. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ფინანსურ ანგარიშებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით**
 - 7.2.4. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით**
 - 7.2.4.1. ძირითადი ანგარიშები**
 - 7.2.4.2. მარეგულირებელი ანგარიშები**
 - 7.2.4.3. გამანაწილებელი ანგარიშები**
 - 7.2.4.4. საკალკულაციო ანგარიშები**
 - 7.2.4.5. საფინანსო-საშედეგო ანგარიშები**
- 7.3. ბალანსგარეშე ანგარიშები**
- 7.4. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა**

7.1. ბუღალტრული ანგარიშების არსი, მნიშვნელობა და ამოცანები

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, დადგენილი წესით და ფორმით, სისტემატიზირებულად და განზოგადებულად, თავის საბოლოო ასახვას პოულობს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის დოკუმენტში. ფინანსური ანგარიშგების ამ დოკუმენტში თავს იყრის სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ინფორმაცია, რომელიც ახასიათებს მეწარმე სუბიექტის სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების, სამეურნეო პროცესების და სამეურნეო საქმიანობის საბოლოო ფინანსური შედეგების მდგომარეობას საანგარიშგებო

პერიოდის ბოლოსათვის. თუმცა, საწარმოს ეფექტური მართვა წარმოდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების მოძრაობასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების ყოველდღიური (მიმდინარე) შესწავლისა და კონტროლის გარეშე. სამეურნეო ოპერაციების ყოველდღიური შესწავლა და კონტროლი კი მიიღწევა ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული ანგარიშების მეშვეობით.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიში, ესაა საანგარიშგებო პერიოდში, ეკონომიკური შინაარსით ერთგვაროვანი სამეურნეო საშუალებების (აქტივების), მათი ფორმირების წყაროების (პასივების), სამეურნეო პროცესების და მათ შედეგებში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების განუწყვეტლად, სისტემურად, დაჯგუფებულად, ურთიერთდაკავშირებულად მიმდინარე ასახვის წესი და კონტროლის განხორციელების საშუალება.

ბუღალტრულ ანგარიშს, თავისი არსიდან გამომდინარე, აქვს ორმხრივი ცხრილის ფორმა. ბუღალტრული ანგარიში შეიძლება იყოს ორგვერდიანი და ცალგვერდიანი. სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრული ასახვის თვალსაჩინო წარმოდგენისთვის, აგრეთვე სასწავლო მიზნებისთვის იყენებენ, ჩვენთვის უკვე ცნობილ, ე.წ. „T“ ფორმის ანგარიშებს. ნებისმიერ შემთხვევაში, ამ ანგარიშების მუდმივი, საერთო რეკვიზიტებია: ანგარიშის დასახელება, ჩანაწერის თარიღი, დოკუმენტის ნომერი, ოპერაციის მოკლე შინაარსი, გრაფები (მხარე) დებეტის და კრედიტის ჩანაწერებისთვის. ანგარიშები იხსნება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისთვის ცალცალკე, როგორც სამეურნეო საშუალებების, ისე მათი ფორმირების წყაროების და იმ სამეურნეო პროცესების მიხედვით, რომელსაც ადგილი აქვს მეწარმე სუბიექტში. როგორც წესი, ანგარიშები იხსნება ბუღალტრული ბალანსის აქტივისა და პასივის მხარეს განლაგებული თითოეული მუხლის მიხედვით. ანგარიშის გახსნა ნიშნავს, რომ შესაბამის რეგისტრში (ცხრილში, „T“ ფორმაში) ჩაიწეროს ანგარიშის სახელწოდება და მისი ნაშთი ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის. თავდაპირველად, ბალანსის მუხლებისა და გახსნილი ანგარიშების რაოდენობა ერთნაირია. შემდგომში მათი რაოდენობა შეიძლება შეიცვალოს. ანგარიშის გახსნისას, შესაბამის სტრიქონზე გადმოიტანება ბალანსში, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის, სამეურნეო საშუალებების, ან მათი წყაროების მუხლების გასწვრივ აღნიშნული თანხა, რომელსაც ძირითადი ჩანაწერი, ანუ ანგარიშის

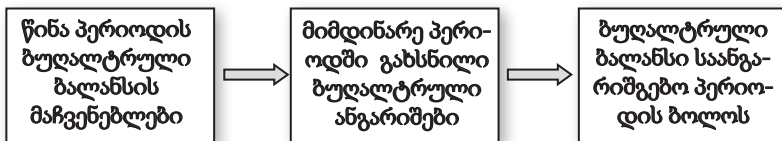
საწყისი ნაშთი (საღლო) ეწოდება.

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, აქტიურ და პასიურ ანგარიშებში, წინა პერიოდის საბალანსო მუხლების მონაცემების მიხედვით, შეიტანება საწყისი ნაშთები.

ბალანსის აქტივის მხარეს განთავსებულ მუხლებს, რომლებიც ასახავენ სამეურნეო საშუალებებს, ეხსენებათ **აქტიური ანგარიშები**, ხოლო პასივის მხარეს განლაგებულ მუხლებს, როლებიც ასახავენ სამეურნეო საშუალებათა წყაროებს - **პასიური ანგარიშები**. აქტიურ ანგარიშებზე დაწყებითი ნაშთი (თუ ის არსებობს) ყოველთვის სადებეტოა. პასიურ ანგარიშებზე კი - ნაშთები (თუ ის არსებობს) ყოველთვის საკრედიტოა.

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, ბალანსი და ბუღალტრული ანგარიშები ურთიერთდაკავშირებული, ერთიანი სისტემის ცალკეული რგოლებია. ეს კავშირი მაშინაც არ ირღვევა, თუ დაწყებითი ნაშთები ბალანსის შესაბამისი ნაშთებიდან არ იღებს სათავეს. როცა მეწარმე სუბიექტი ფუძნდება და ფუნქციონირებას იწყებს, ცხადია, მას ბალანსი არ გააჩნია. ამიტომ სამეურნეო ოპერაციების ასახვა ხდება ახლადგახსნილ ანგარიშებზე, რომლებსაც საწყისი ნაშთი, უბრალოდ, არ ექნება. მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის, ამ ანგარიშების საბოლოო ნაშთების მიხედვით ადგენენ მეწარმე სუბიექტის ბალანსს. შემდგომ პერიოდებში კი - დაწყებითი ნაშთები ამ ბალანსის შესაბამისი მუხლებიდან აიღება.

კავშირი ბუღალტრულ ბალანსსა და ანგარიშებს შორის სქემატურად გამოისახება შემდეგნაირად:



განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, ბუღალტრული აღრიცხვის ცალკეული ობიექტი იზრდება ან მცირდება. შესაბამისად, ისინი იწერება ბუღალტრული ანგარიშის (ცხრილის, „T“ ფორმის) დებეტსა და კრედიტში. მარცხენა მხარეს ხორციელდება **სადებეტო ჩანაწერები**, მარჯვენა მხარეს კი - **საკრედიტო ჩანაწერები**. აქტიური ანგარიშებზე სამეურნეო საშუალებების ზრდა ჩაიწერება დებეტის მხარეს, ხოლო შემცირება - კრედიტის მხარეს.

პასიურ ანგარიშებზე კი პირიქით. კაპიტალისა და ვალდებულებების ზრდა აისახება კრედიტის მხარეს, შემცირება კი დებეტის მხარეს. ამ ჩანაწერების ჯამს, საწყისი ნაშთების გარეშე, ეწოდება **სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები**. ანუ, საწყისი ნაშთის გარეშე, ბუღალტრულ ანგარიშებში სადებეტო ჩანაწერების საერთო ჯამი წარმოადგენს **სადებეტო ბრუნვას**, საკრედიტო ჩანაწერების ჯამი კი - **საკრედიტო ბრუნვას**.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თითოეული ანგარიშის მიხედვით უნდა განისაზღვროს ახალი - საბოლოო ნაშთი. სხვაობა სადებეტო ბრუნვასა და საკრედიტო ბრუნვას შორის, საწყისი ნაშთების გათვალისწინებით, წარმოადგენს ანგარიშის **ნაშთს, ანუ სალდოს**.

თუ სადებეტო მხარის ჯამი მეტია საკრედიტო მხარის ჯამზე, სხვაობა იქნება **სადებეტო ნაშთი** და ჩაიწერება დებეტის მხარეს, ხოლო თუ საკრედიტო მხარის ჯამი მეტია სადებეტო მხარის ჯამზე, სხვაობა იქნება **საკრედიტო ნაშთი** და ჩაიწერება ანგარიშის კრედიტის მხარეს.

შესაძლებელია, რომ ბუღალტრულ ანგარიშებზე ნაშთი არ დარჩეს. ეს ხდება მაშინ, როცა სადებეტო ბრუნვა, დაწყებითი ნაშთის გათვალისწინებით, გაუტოლდება საკრედიტო ბრუნვას დაწყებით ნაშთან ერთად. ასეთ შემთხვევაში ანგარიში იხურება და მისი ხელახლა გახსნა დასაშვებია ნებისმიერ დროს, თუ კი ამის საჭიროება წარმოიშვა. ასე იხურება აქტიური, პასიური, შემკრებ-გამანაწილებელი, აგრეთვე, საკალკულაციო ანგარიშები.

ანგარიშებზე სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერის პრაქტიკა (ტექნიკა) სხვადასხვანაირია, თუმცა ძირითადი არსი თავსდება იმაში, რომ საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები სწორად დაფიქსირდეს ურთიერთდაკავშირებული ანგარიშების შესაბამის მხარეს.

სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერისას ანგარიშების ურთიერთდაკავშირებას ანგარიშთა კორესპოდენცია ეწოდება, ხოლო ურთიერთდაკავშირებულ ანგარიშებს - მოკორესპოდენტო ანგარიშები.

ანგარიშებზე სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერის პრაქტიკის წარმოდგენის მიზნით, მაგალითისთვის ავიღოთ აქტიური საბალანსო ბუღალტრული ანგარიში - „**ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში**“. გვექნება:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	კრედიტი
საწყისი ნაშთი:		
სადებეტო ბრუნვა:		საკრედიტო ბრუნვა:
საბოლოო ნაშთი:		

პასიური საბალანსო ანგარიშის, მაგალითად, - „საგადასახადო დავალიანება“. ამ შემთხვევაში, გვექნება:

დებეტი	საგადასახადო დავალიანება	კრედიტი
სადებეტო ბრუნვა:		საწყისი ნაშთი:
		საკრედიტო ბრუნვა:
		საბოლოო ნაშთი:

7.2. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია

ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაციის ქვეშ იგულისხმება ბუღალტრული ანგარიშების დაჯგუფება ერთნაირი ნიშნების მიხედვით. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული ანგარიშები შეიძლება დაჯგუფდეს:

- ინფორმაციის განზოგადების ხარისხის;
- ეკონომიკური შინაარსის;
- ფინანსურ ანგარიშებასთან დამოკიდებულების;
- სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით.

7.2.1. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ინფორმაციის განზოგადების ხარისხის მიხედვით

ინფორმაციის განზოგადების ხარისხის ნიშნის მიხედვით ბუღალტრული ანგარიშები იყოფა **სინთეზურ** და **ანალიზურ** ანგარიშებად.

სინთეზური ანგარიშები ესაა ეკონომიკურად ერთნაირი შინაარსის მატარებელი ჯგუფები, რომლებშიც ფულად გამოსახულებაში განზოგადოებულია ერთგვაროვან სამეურნეო საშუალებებთან, მათი ფორმირების წყაროებთან და სამეურნეო პროცესებთან დაკავშირებული მაჩვენებლები. მათ მიეკუთვნება: ფულადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, დებიტო-

რული და კრედიტორული დავალიანებების და ა.შ. ამსახველი ანგარიშები. **ანალიზური ანგარიშების** მეშვეობით ხორციელდება მეურნე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული ქონებისა და რესურსების დეტალიზირებული შესწავლა ნატურალურ, ფულად და შრომით გამოსახულებაში. მაგალითად, სინთეზურ ანგარიშზე - 3110 „მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულება“. როგორც წესი, აისახება მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების საერთო თანხა ნაზარდი ჯამით. თუმცა, ცალკეულ შემთხვევებში, საჭიროა არა მხოლოდ სავაჭრო ურთიერთობებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების საერთო თანხის მოცულობის ცოდნა, არამედ ინფორმაცია იმ ვალდებულებების შესახებაც, რომელიც დაკავშირებულია ცალკეულ მოწოდებასთან და მომსახურებასთან. სწორედ ამიტომ წარმოდგენილი სინთეზური ანგარიში უნდა დაიშალოს, მომწოდებლების მიხედვით, ამავე ჯგუფში გახსნილ ანალიზურ ანგარიშებად.

სინთეზური და ანალიზური ანგარიშები ურთიერთდაკავშირებულია. ეს განპირობებულია იმით, რომ აღრიცხვის საგანი სინთეზური ანგარიშებისათვის იგივეა, რაც ანალიზურისათვის. შეიძლება ითქვას, რომ სინთეზური ანგარიშები მოიცავს ანალიზური ანგარიშებსაც. ერთ სინთეზურ ანგარიშს შეიძლება გაეხსნას რამდენიმე ანალიზური ანგარიში. როგორც აღვნიშნეთ, ეს კეთდება აღრიცხვის საგნის დეტალიზაციის, განცალკავებულად წარმოდგენის მიზნით. მაგალითად, მრავალდარგოვან, მრავალპროფილიან საწარმოს მზა პროდუქციის ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს ქვეანგარიშები (სუბანგარიშები), სადაც ცალკეული სახის (დარგის, პროფილის) პროდუქცია (საკედლე ბლოკი, სამირკვლის ბლოკი, ან არაჟანი, ხაჭო, იოგურტი და ა.შ) ცალ-ცალკე იქნება აღრიცხული რაოდენობის, ზომა-წონის, ფასის, ხარისხის მიხედვით. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის შემაჯამებელი მონაცემები (დაწყებითი ნაშთები, ბრუნვების ჯამი და საბოლოო ნაშთები) ერთნაირი უნდა იყოს. ამ პირობის დარღვევა ნიშნავს, რომ დაშვებულია შეცდომა და მისი სათავე განსხვავებული პოზიციის შემადგენლობაში უნდა მოიძებნოს. ფაქტობრივად, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა აკონტროლებს ერთმანეთს.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში, სინთეზური და ანალიზური ანგარიშები მათი შესატყვისი - **მაკონტროლებელი**, ანუ მთავარი საბუღალტრო წიგნის ანგარიშების და **ინდივიდუალური** ანგარიშების სახელწოდებითაც გამოიყენება, რაც რა თქმა უნდა, სა-

კითხის არსს არ ცვლის.

ამასთან ერთად, უნდა აღინიშნოს რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოიყენება ე.წ. **დამხმარე ანგარიშებიც**. პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როცა სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, გაურკვეველია, ორჭოფულია, ან მოსალოდნელია შეიცვალოს და ამდენად, დაზუსტებამდე (საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე), ასეთი ინფორმაცია შეიძლება დროებით დაბინავდეს „საგანგებოდ (საამისოდ) გახსნილ დამხმარე ანგარიშზე“. მერე ის დაიხურება და ხელახლა გახსნის საჭიროება შეიძლება არც დადგეს.

7.2.2. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ითვალისწინებს მეწარმე სუბიექტის საწარმო-სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობის აღრიცხვას ამ ნიშნით დაჯგუფებულ ანგარიშებზე. მათ შორის, გამოიყოფა: აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლების და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები. ამ ანგარიშებზე აისახება ინფორმაცია ქონების შედგენილობაზე და განთავსებაზე; ქონების ფორმირების წყაროებსა და სამეურნეო პროცესებზე.

ასეთი სახით ინფორმაციის თავმოყრისა, და შესაბამისად, მათი ანგარიშებად დაჯგუფების გარეშე, ფაქტობრივად, შეუძლებელია ბუღალტრული ბალანსის შედგენა.

ანგარიშები, რომლებზეც აისახება ინფორმაცია სამეურნეო საშუალებების შემადგენლობისა და მათი განთავსების შესახებ, მიეკუთვნება შემდეგი აქტიური ანგარიშები:

- ფულადი საშუალებების და ფინანსური აქტივების ამსახველი ანგარიშები;
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ამსახველი ანგარიშები;
- ძირითადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშები;
- არამატერიალური აქტივების ამსახველი ანგარიშები;
- საანგარიშსწორებო ანგარიშები;

ანგარიშები, რომლებზეც თავს იყრის ინფორმაცია ქონების ფორმირების წყაროების შესახებ, იყოფა: საწარმოს ქონების ფორმირების საკუთარი წყაროს ამსახველ და საწარმოს ქონების ფორმირების გარე წყაროს ამსახველ ანგარიშებად.

საწარმოს ქონების ფორმირების საკუთარი წყაროს ამსახველი ანგარიშებს მიეკუთვნება:

- კაპიტალის, ფონდების და რეზერვების ამსახველი ანგარიშები;
- საბიუჯეტო დაფინანსებით და ჩუქებით მიღებული საშუალებების ამსახველი ანგარიშები;
- გაუნაწილებელი მოგების ანგარიში.

საწარმოს ქონების ფორმირების გარე წყაროს ამსახველ ანგარიშებს მიეკუთვნება:

- კრედიტებისა და სესხების ამსახველი ანგარიშები;
- საბიუჯეტო დავალიანებების ამსახველი ანგარიშები;
- საკუთარ პერსონალთან დავალიანებების ამსახველი ანგარიშები.

ანგარიშებს, რომელთა საშუალებით მიიღება ინფორმაცია საწარმოს სამეურნეო პროცესების შესახებ (მომარაგება, წარმოება, რეალიზაცია) მიეკუთვნება:

- მარაგების ამსახველი ანგარიშები;
- წარმოების ამსახველი ანგარიშები;
- რეალიზაციის ამსახველი ანგარიშები;
- ფინანსური შედეგის ამსახველი ანგარიშები.

7.2.3. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ფინანსური ანგარიშგებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია, მომხმარებლისათვის მხოლოდ მაშინაა გასაგები და სასარგებლო, როდესაც მისი ელემენტები ბუღალტრულ ბალანსში და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში დაჯგუფებულადაა წარმოდგენილი. სწორედ აქედან იღებს სათავეს ანგარიშების დაჯგუფება ფინანსური ანგარიშგებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით. ამ ნიშნით, ბუღალტრულ ანგარიშგებაში გამოიყოფა: ძირითადი (რეალური), ანუ **მუდმივი** საბალანსო ანგარიშები და არაძირითადი (ნომინალური), ანუ **დროებითი** არასაბალანსო ანგარიშები.

ძირითადი (რეალური), ანუ **მუდმივი** ანგარიშები ბალანსის ელემენტების ამსახველი ანგარიშებია. ანგარიშთა ეს ჯგუფი ახასიათებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას. ისინი, პერიოდი-

დან პერიოდამდე, უწყვეტად მონაწილეობენ საწარმოს სამეურნეო პროცესში. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, თითოეულ ასეთ ანგარიშზე გამოიყვანება საბოლოო ნაშთი. ამ ნაშთების საფუძველზე დგება ბუღალტრული ბალანსი. როგორც წესი, ეს ანგარიშები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არ იხურებიან. შესაბამისად, მათი საბოლოო ნაშთები წარმოადგენენ ამავე ანგარიშების საწყის ნაშთებს ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის. მათ მიეკუთვნება აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ამსახველი ანგარიშები. ამიტომაც ეწოდებათ მათ მუდმივი, ძირითადი, ანუ რეალური საბალანსო ანგარიშები. მუდმივი საბალანსო ანგარიშები ერთმანეთთან დაკავშირებულია ძირითადი ბუღალტრული ტოლობით:

აქტივი = ვალდებულებას + საკუთარი კაპიტალი

მაშასადამე, მუდმივი საბალანსო ანგარიშები ასახავენ საწარმოს აქტივებისა და ამ აქტივების ფორმირების წყაროების ღირებულებას დროის კონკრეტული თარიღისათვის.

არაძირითადი (ნომინალური), ანუ **დროებითი** ანგარიშები წარმოადგენენ მოგება-ზარალის ანგარიშგების ელემენტებს. ამ ჯგუფს, მიეკუთვნება ანგარიშები, რომლებიც ასევე გამოიყენებიან საანგარიშგებო პერიოდების განმავლობაში, მაგრამ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმოს ფინანსური შედეგის განსაზღვრის მიზნით, საჭიროებენ ხელოვნურად, დახურვას (განულებას). ანუ, ანგარიშების დახურვის (განულების) მომენტისათვის ხდება მათი ფუნქციების დროებითი შეწყვეტა. რა თქმა უნდა, ასეთ ანგარიშებს, ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, როგორც წესი, საწყისი ნაშთები არ ექნებათ. მათ მიეკუთვნება შემოსავლების და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები. ამიტომაცაა ისინი დროებითი, არაძირითადი, ანუ, მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემადგენელი, ნომინალური ანგარიშები. დახურვის (განულების) პროცესში დროებით (ნომინალურ) ანგარიშებზე არსებული ნაშთები ფულად გამოსახულებაში, გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების (ზარალის) ძირითად საბალანსო ანგარიშებში.

დროებითი, ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი ანგარიშები, თავის მხრივ, იყოფა: საოპერაციო შემოსავლების, საოპერაციო ხარჯების, არასაოპერაციო შემოსავლების, არასაოპერაციო ხარჯების, აგრეთვე, განსაკუთრებული შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველ ანგარიშებად.

საოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები დაკავშირებულია მეწარმე სუბიექტის ძირითად, ანუ მაპროფილებელ საქმიანობასთან. ამდენად, შესაბამის საოპერაციო ანგარიშებზე აისახება: პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოს) რეალიზაცია, მათზე გაწეული მატერიალური, შრომითი, კომერციული (მარკეტინგის) და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები;

არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები დამხმარე ხასიათის საქმიანობას უკავშირდება. შესაბამისად, არასაოპერაციო ანგარიშებზე აისახება, დამხმარე ხასიათის საქმიანობიდან (იჯარა, სესხები, სასამართლო პროცესები) მიღებული შემოსავლები და გასავლები.

საოპერაციოდ და არასაოპერაციოდ ანგარიშების ასეთი დაჯგუფების დროს, აუცილებლად გასათვალისწინებელია მეწარმე სუბიექტის მოქმედების სფერო, მაგალითად, ბანკებისთვის სესხების გაცემა ძირითადი - საოპერაციო საქმიანობაა, სალიზინგო კომპანიებში - იჯარას საოპერაციო საქმიანობას აკუთვნებენ, მაგრამ ჩარხმშენებელი ქარხნისთვის - სესხის გაცემა, ან თავისუფალი ფართის იჯარით გაცემა არასაოპერაციო საქმიანობად ითვლება;

განსაკუთრებული შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშები განკუთვნილია ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან განსხვავებული, გაუთვალისწინებელი, არაორდინალური, არარეგულარული, შემთხვევითი ხასიათის სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციების (მაგალითად, აქტივების ექსპროპრიაცია, სტიქიური უბედურები - მიწისძვრა, ხანძარი, წყალდიდობა, ქარიშხალი, გადახდილი და მიღებული ჯარიმები და სხვა) აღსარიცხავად.

დროებით ანგარიშებს მიეკუთვნება, ასევე „კაპიტალის ამოღების“ ანგარიშიც. კაპიტალის ამოღების ანგარიში ახასიათებს დამფუძნებლის მიერ პირადი საჭიროებისათვის, საანგარიშგებო პერიოდში საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული თანხის მოძრაობას. სხვა, დროებითი ანგარიშების მსგავსად, „კაპიტალის ამოღების“ ანგარიშიც, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა დაიხუროს, და შესაბამისად, საბოლოო ნაშთი უნდა გადავიდეს, „საკუთარი კაპიტალის“ ამსახველ ძირითად ანგარიშზე. ხარჯების ანგარიშებისაგან განსხვავებით, „კაპიტალის ამოღების“ ანგარიში არ ზრდის საანგარიშგებო პერიოდის საერთო ხარჯების ღირებულებას. ისევე, როგორც მფლობელთა მიერ დამატებით შემოტანილი თანხა (ინვესტიცია), არ ზრდის საანგარიშგებო პერიოდის საერთო შემოსავლებს. კაპიტალის ამოღებით მცირდება საკუთარი

კაპიტალის საერთო ღირებულება. დამატებითი ინვესტიციებით, კი პირიქით, იზრდება, საერთო კაპიტალის ღირებულება. კაპიტალის ამოღების და დამატებითი ინვესტიციების ამსახველი ანგარიშები, ხარჯებისა და შემოსავლების ანგარიშების მსგავსად არ აისახებიან საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, და შესაბამისად, არ ცვლიან მოგების ან ზარალის სიდიდეს. კაპიტალის ამოღების და დამატებითი ინვესტიციების ანგარიშები ახასიათებენ საწარმოს საკუთარი კაპიტალის საერთო ღირებულების ცვლილებას და კორექტივები შეაქვთ, მხოლოდ საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ მდგომარეობაში. შესაბამისად, ეს ანგარიშები ერთი და იგივე თანხით იწვევენ ბალანსის აქტივებისა და საკუთარი კაპიტალის ერთდროულად შემცირებას ან ზრდას.

ამრიგად, შეიძლება ითქვას, რომ დროებითი (ნომინალური) არასაბალანსო ანგარიშები, ახასიათებენ სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეულ ცვლილებებს მუდმივ საბალანსო ანგარიშებში.

7.2.4. ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით

ამ ნიშნით ანგარიშთა დაჯგუფება გვიჩვენებს, რისთვის და რა სახის ინფორმაციის მისაღებადაა განკუთვნილი ესა თუ ის ანგარიში. მათ შორის, გამოიყოფა:

- ძირითადი ანგარიშები;
- მარეგულირებელი ანგარიშები;
- გამანაწილებელი ანგარიშები;
- საკალკულაციო ანგარიშები;
- შემაპირისპირებელი ანგარიშები;
- საფინანსო-საშედეგო ანგარიშები;
- ბალანსგარეშე ანგარიშები.

7.2.4.1. ძირითადი ანგარიშები

ძირითად ანგარიშებს მიეკუთვნება: **ინვენტარული**, ანუ მატერიალურ ფასეულობათა ამსახველი ანგარიშები; **საფონდო**, ანუ

საშუალებათა წყაროების ამსახველი ანგარიშები და **საანგარიშ-სწორებო**, ანუ მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშები.

ძირითადი ანგარიშები, თავის მხრივ, იყოფა: **ძირითად აქტიურ** და **ძირითად პასიურ** ანგარიშებად.

ძირითადი აქტიური ანგარიშები წარმოადგენენ ინვენტარულ (მატერიალურ ფასეულობათა ამსახველი ანგარიშები) ანგარიშებს და გამოიყენებიან ფულადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების, ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების და ა.შ. ანგარიშების აღრიცხვისა და კონტროლის მიზნით. მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემულ სესხებზე და ა.შ. წარმოადგენენ აქტიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, ანაზღაურების განვადებით გაყიდა 2700 ლარის ღირებულების საქონელი.

აღნიშნული თანხით **შპს „ივერიას“**, მყიდველის მიმართ წარმოექმნება მოთხოვნა, ანუ დებიტორული დავალიანება. მყიდველს კი - ვალდებულება, ანუ სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება. ოპერაცია ბუღალტრულად გაფორმდება შემდეგი ჩანაწერით:

- დებიტორული დავალიანების წარმოქმნა:

დებიტი დებიტორული დავალიანება	2700 ლარი;
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან	2700 ლარი.

- დებიტორული დავალიანების დაფარვა (ანგარიშსწორება):

დებიტი ფულადი საშუალებები	2700 ლარი;
კრედიტი დებიტორული დავალიანება	2700 ლარი.

ძირითად აქტიურ ანგარიშებს გააჩნიათ ერთნაირი სტრუქტურა - საწყისი ნაშთი ყველა ამ ანგარიშზე სადებეტოა. ამასთან, ამ ანგარიშების სადებეტო ჩანაწერი ნიშნავს აქტივების ზრდას (მატებას), საკრედიტო კი - შემცირებას (კლებას). აქტიური ანგარიშების საბოლოო ნაშთი ყოველთვის სადებეტოა, ან ნულის ტოლი. ეს ხდება იმიტომ, რომ მეწარმე სუბიექტს არ მოუწევს და ვერც გასცემს იმაზე მეტ აქტივს, ვიდრე ის მის განკარგულებაშია.

თვალსაჩინოების მიზნით, ეს ასე შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

დებეტი	აქტიური ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: ბრუნვა-სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც იწვევენ სააღრიცხვო ობიექტის ზრდას (აქტივების მიღება ან დებიტორული დავალიანების ზრდა)		ბრუნვა-სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც იწვევენ სააღრიცხვო ობიექტის შემცირებას (აქტივების გასვლა ან დებიტორული დავალიანების შემცირება)
საბოლოო ნაშთი:		

აქტიურ ანგარიშებზე საბოლოო ნაშთის გამოსაყვანად საწყის სადებეტო ნაშთს ემატება სადებეტო ბრუნვა და აკლდება საკრედიტო ბრუნვა.

მაგალითად, შპს „ივერიას“, 2010 წლის 1 მაისის მდგომარეობით, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, საწყისი ნაშთი ჰქონდა 79300 ლარი. მაისის თვეში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებიდან (საქონლის რეალიზაცია) საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩაერიცხა 38600 ლარი. მათ შორის პირველი ოპერაციით - 12600 ლარი, მეორე ოპერაციით - 14900 ლარი, მესამე ოპერაციით - 11100 ლარი. მეოთხე და მეხუთე ოპერაციებით საწარმოს მოუწია წინათ აღებული ვალდებულების დაფარვა, შესაბამისად - 21700 ლარი და 36900 ლარი.

ამ მონაცემების საფუძველზე, მაისის ბოლოს, შპს „ივერიას“, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, ექნება შემდეგი ნაშთი:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 79300 ლარი		
1. 12600		4. 21700
2. 14900		5. 36900
3. 11100		
სადებეტო ბრუნვა: 38600		საკრედიტო ბრუნვა: 58600
საბოლოო ნაშთი: 59300		

$$59300 \text{ ლარი} = 79300 + 38600 - 58600$$

ძირითადი პასიური ანგარიშები მოიცავს ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ამსახველ ანგარიშებს და გამოიყენება სესხების, კრედიტების, სახელფასო და საგადასახადო ვალდებულებების, სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებების, საკუთარი კაპიტა-

ლის, გაუნაწილებელი მოგების და ა.შ. ანგარიშების აღრიცხვისა და კონტროლის მიზნით. თავის მხრივ, სავაჭრო კრედიტორული დავალიანებების, სესხებისა და კრედიტების, სახელფასო და საგადასახადო ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშები წარმოადგენენ პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, შემდგომი გადახდის პირობით შეიძინა 4600 ლარის ღირებულების საქონელი.

აღნიშნული თანხით შპს „ივერისა“, წარმოემოზა ვალდებულება, ანუ სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება. გამყიდველს კი - მოთხოვნა, ანუ დებიტორული დავალიანება. გვექნება:

- სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების წარმოშობა:

დებეტი საქონელი **4600 ლარი;**
კრედიტი სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება **4600 ლარი.**

- სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების დაფარვა (ანგარიშსწორება):

დებეტი სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება **4600 ლარი;**
კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **4600 ლარი.**

ძირითად პასიურ ანგარიშებს გააჩნიათ ერთნაირი სტრუქტურა - საწყისი ნაშთი ყველა ამ ანგარიშზე საკრედიტოა. ამასთან, პასიური ანგარიშების საკრედიტო ჩანაწერი ნიშნავს ზრდას. სადებეტო, კი - შემცირებას. პასიური ანგარიშების საბოლოო ნაშთი ყოველთვის საკრედიტოა, ან ნულის ტოლი. ეს ხდება იმიტომ, რომ მეწარმე სუბიექტს არ მოუწევს და ვერ დაფარავს იმაზე მეტ ვალდებულებას, რაც აკისრია მას ვალდებულების დაფარვის მომენტისათვის.

თვალსაჩინოების მიზნით, ეს ასე შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

დებეტი	პასიური ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
		საწყისი ნაშთი:
ბრუნვა-სამეურნეო რომლებიც იწვევენ ობიექტის შემცირებას (ვალდებულებების, კაპიტალის, კრედიტორული დავალიანებების შემცირება)	ობერაციები, სააღრიცხვო ობიექტის ზრდას (ვალდებულებების, კაპიტალის, კრედიტორული დავალიანების ზრდა)	ბრუნვა-სამეურნეო რომლებიც იწვევენ სააღრიცხვო ობიექტის ზრდას (ვალდებულებების წარმოქმნა - ზრდა, კაპიტალის, კრედიტორული დავალიანების ზრდა)
		საბოლოო ნაშთი:

პასიურ ანგარიშებზე საბოლოო ნაშთის გამოსაყვანად საწყის

საკრედიტო ნაშთს ემატება საკრედიტო ბრუნვა და აკლდება სადებეტო ბრუნვა.

მაგალითად, შპს „ივერიას“, 2010 წლის 1 მაისის მდგომარეობით, სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების ანგარიშზე, საწყისი ნაშთი ჰქონდა 109700 ლარი. მაისის თვეში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებიდან (კრედიტად საქონლის შეძენა) მომწოდებლების წინაშე ვალდებულება გაეზარდა 76800 ლარით. მათ შორის, პირველი ოპერაციით - 22600 ლარი, მეორე ოპერაციით - 34600 ლარი, მესამე ოპერაციით - 19600 ლარი. მეოთხე და მეხუთე ოპერაციებით საწარმოს მოუწია წინათ აღებული სავაჭრო კრედიტორული დავალიანების შემცირება, შესაბამისად - 44700 ლარი და 16800 ლარი.

ამ მონაცემების საფუძველზე, მაისის ბოლოს, შპს „ივერიას“, სავაჭრო კრედიტორულ ანგარიშზე, დარჩება შემდეგი ნაშთი:

დებეტი	სავაჭრო კრედიტორული დავალიანება	კრედიტი
		საწყისი ნაშთი: 109700 ლარი
4. 44700		1. 22600
5. 16800		2. 34600
		3. 19600
სადებეტო ბრუნვა: 61500		საკრედიტო ბრუნვა: 76800
		საბოლოო ნაშთი: 125000

$$125000 \text{ ლარი} = 109700 + 76800 - 61500$$

7.2.4.2. მარეგულირებელი ანგარიშები

მარეგულირებელი, ანუ მომწესრიგებელი ანგარიშები, ისეთი ბუღალტრული ანგარიშებია, რომლებიც თავიანთი ღირებულებით ამცირებენ ან ზრდიან ძირითადი საბალანსო ანგარიშების თავდაპირველ ისტორიულ ღირებულებას. შესაბამისად, მარეგულირებელ ანგარიშებს არ გააჩნიათ დამოუკიდებელი მნიშვნელობა და მათი შემოდება ბუღალტრულ აღრიცხვაში უკავშირდება სხვა ანგარიშების ღირებულების დაზუსტებას, დროის კონკრეტული მომენტისათვის. მარეგულირებელი ანგარიშები იყოფა:

- კონტრალურ ანგარიშებად;

- დამატებით მარეგულირებელ ანგარიშებად.

კონტრალური ანგარიშები იყოფა: კონტრაქტიურ და კონტრ-პასიურ ანგარიშებად.

კონტრაქტიურია ისეთი მარეგულირებელი პასიური ბუღალტრული ანგარიში, რომელიც თავისი ნაშთით ამცირებს ძირითადი აქტიური (სარეგულირებელი) საბალანსო ანგარიშის თავდაპირველ, ისტორიულ ღირებულებას. სარეგულირებელ აქტიურ ანგარიშებს მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების ამსახველი ანგარიშები. მათ მარეგულირებელ ანგარიშებს კი - შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ცვეთის ამსახველი ანგარიშები, არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ამსახველი ანგარიშები. ბუღალტრულ აღრიცხვაში მარეგულირებელი ანგარიშების გამოყენების აუცილებლობას განაპირობებს ის ფაქტი, რომ გრძელვადიანი აქტივები, გამოყენების შედეგად იხარჯებიან, და შესაბამისად, თანდათან კარგავენ თავიანთ თავდაპირველ ისტორიულ ღირებულებას, ამიტომ აუცილებელია მათი ღირებულების განსაზღვრა დროის კონკრეტული თარიღისათვის.

საწარმოს ფინანსური შედეგის დადგენის მიზნით, აუცილებელია განისაზღვროს, გრძელვადიანი აქტივების ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც ცვეთის სახით გახარჯული იქნა საანგარიშგებო პერიოდში და ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც დარჩენილია ამ აქტივის საწყისი თვითღირებულებიდან. სწორედ, ამ მიზნით მარეგულირებელ ანგარიშს უპირისპირებენ სარეგულირებელ ანგარიშს და განსაზღვრავენ გახარჯული ნაწილის რა ღირებულებაა აკუმულირებული მარეგულირებელ ანგარიშში და რა ღირებულებაა დარჩენილი სარეგულირებელი ანგარიშის თავდაპირველი, ისტორიული თვითღირებულებიდან. **მაგალითად, შპს „ივერიას“ კუთვნილი შენობის თვითღირებულებაა 120000 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში ცვეთის სახით გახარჯული ნაწილის ღირებულებაა 6000 ლარი. მოცემული შემთხვევისთვის, გვექნება**

დებეტი	შენობა	კრედიტი
--------	--------	---------

ნაშთი: 120000 ლარი		
--------------------	--	--

დებეტი	შენობის ცვეთა	კრედიტი
--------	---------------	---------

	ნაშთი: 6000 ლარი	
--	------------------	--

მაშასადამე, შპს „ივერიას“ კუთვნილი შენობის ნარჩენი ღირებულება იქნება: **114000 ლარი (120000 – 6000)**.

კონტრპასიურია ისეთი მარეგულირებელი აქტიური ბუღალტრული ანგარიში, რომელიც თავისი ნაშთით ამცირებს ძირითადი პასიური (სარეგულირებელი) საბალანსო ანგარიშის თავდაპირველ ღირებულებას. სარეგულირებელ პასიურ ანგარიშებს მიეკუთვნება: საკუთარი კაპიტალის ანგარიში, ხოლო მის მარეგულირებელ ანგარიშს - კაპიტალის ამოღების ანგარიში.

მაგალითად, შპს „ივერიას“ საკუთარი კაპიტალის ნაშთმა პერიოდის დასაწყისისათვის შეადგინა - **39800 ლარი**. პერიოდის განმავლობაში საკუთარი კაპიტალის ანგარიშიდან ამოღებულმა თანხამ კი - **12400 ლარი**.

მოცემული შემთხვევისთვის, გვექნება:

დებეტი	საკუთარი კაპიტალი	კრედიტი
	ნაშთი: 39800 ლარი	

დებეტი	კაპიტალის ამოღება	კრედიტი
ნაშთი: 12400 ლარი		

მაშასადამე, შპს „ივერიას“, დაზუსტებული საკუთარი კაპიტალის თანხა იქნება: **27400 ლარი (39800 – 12400)**.

დამატებითი მარეგულირებელი ანგარიშები იყოფა: დამატებით აქტიურ მარეგულირებელ და დამატებით პასიურ მარეგულირებელ ანგარიშებად.

დამატებითი აქტიური მარეგულირებელი ანგარიშების შემთხვევაში სარეგულირებელი და თავად მარეგულირებელი ანგარიშები აქტიურია.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, შეძენილ საქონელში გადაიხადა **24700 ლარი**. მისი ტრანსპორტირება დაუჯდა **200 ლარი**.

ასეთ შემთხვევისთვის (ხარჯის ანგარიშის დახურვის შემდეგ), გვექნება:

დებეტი	საქონელი	კრედიტი
ნაშთი: 24700 ლარი		

დებეტი	ტრანსპორტირების ხარჯი	კრედიტი
	ნაშთი: 200 ლარი	

მაშასადამე, შპს „ივერიას“ მიერ შეძენილი საქონლის თვითღირებულება იქნება: **24900 ლარი (24700 + 200)** ანუ, საქონლის მთლიანი თვითღირებულების გასაანგარიშებლად, საქონლის შეძენის ფასს ემატება მის ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული ხარჯები. შესაბამისად, ტრანსპორტირების ხარჯის ნაშთი, რომელიც ხარჯების გაწვევის მომენტში ასახული იყო ამავე დასახელების ანგარიშის დებეტში, ამ ანგარიშის დახურვის შედეგად აისახება ამავე ანგარიშის კრედიტში.

დამატებითი პასიური მარეგულირებელი ანგარიშების შემთხვევაში სარეგულირებელი და თავად მარეგულირებელი ანგარიშები პასიურია.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, ანაზღაურების განვადების პირობით გაყიდა 17500 ლარის ღირებულების საქონელი. ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადაში თანხის გადახდისას მყიდველი მიიღებდა 10 % ფასდათმობას.

ამ პირობის გათვალისწინებით, შპს „ივერიას“, რეალური შემოსავალი იქნებოდა: **15750 ლარი (17500 – 17500 × 10%)**.

მყიდველმა არ ისარგებლა აღნიშნული ფასდათმობით. მაშასადამე, შპს „ივერიას“, ფაქტიური შემოსავალი, შესაბამისად გაიზრდება გამოუყენებელი ფასდათმობის თანხით, **ანუ 1750 ლარით**. მოცემულ შემთხვევაში გვექნება:

დებეტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	კრედიტი
	ნაშთი: 15750 ლარი	

დებეტი	გამოუყენებელი ფასდათმობა	კრედიტი
ნაშთი: 1750 ლარი		

მაშასადამე, შპს „ივერიას“ ფაქტიური შემოსავალი იქნება:

17500 ლარი (15750 + 1750)

გამოუყენებელი ფასდათმობის ანგარიშზე სადებეტო ნაშთი განაპირობა ამავე დასახელების ანგარიშის დახურვამ, რაც ბუღალტრულად ასე აისახება:

დებეტი გამოუყენებელი ფასდათმობა	1750 ლარი;
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან	1750 ლარი.

7.2.4.3. გამანაწილებელი ანგარიშები

გამანაწილებელი ანგარიშების გახსნა საჭიროა ისეთი ხარჯების აღსარცხად, რომლებიც საერთოა რამდენიმე კონკრეტული ობიექტისთვის.

გამანაწილებელი ანგარიშები იყოფა: შემკრებ-გამანაწილებელ და საბიუჯეტო-გამანაწილებელ ანგარიშებად.

შემკრებ-გამანაწილებელი ანგარიშების საშუალებით, სააღრიცხვო ობიექტების მიხედვით, ხორციელდება საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯებისა და მიღებული შემოსავლების შეკრება და განაწილება. შემკრებ-გამანაწილებელ ანგარიშებს მიეკუთვნება, საოპერაციო ხარჯებისა და შემოსავლების ამსახველი ანგარიშები. საოპერაციო ხარჯების ნაწილი პირდაპირ შეიტანება წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებაში, ყოველგვარი განაწილების გარეშე. მათ მიეკუთვნება საოპერაციო ხარჯების ამსახველი შემდეგი ანგარიშები: ნედლეული და მასალა, პირდაპირი ხელფასი და ა.შ. საოპერაციო ხარჯების მეორე ნაწილი კი, სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველზე, წინასწარ შერჩეული მეთოდით, ნაწილდება სააღრიცხვო ობიექტებს შორის. მათ მიეკუთვნება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ამსახველი შემდეგი ანგარიშები: არაპირდაპირი ხელფასი, დამხმარე მასალები. ასევე, საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები: საიჯარო ქირა, კომუნიკაციის ხარჯები, სხვა ადმინისტრაციული მომსახურების ხარჯები და ა.შ.

საოპერაციო შემოსავლების ამსახველი ანგარიშებია: შემოსავალი რეალიზაციიდან, შემოსავალი საექვო მოთხოვნებიდან და ა.შ.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, შემოსავლების და ხარჯების ამსა-

ხველი ანგარიშები წარმოადგენენ, დროებით არასაბალანსო, ანუ ნომინალურ ანგარიშებს. ეს ანგარიშები, როგორც წესი, იხურებიან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, და შესაბამისად, ამ ანგარიშებზე ნაშთი არ რჩება. აქედან გამომდინარე, აღნიშნულ ანგარიშებს არ ექნებათ საწყისი ნაშთებიც.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ხარჯების გაწევა, ზრდა, მატება აღირიცხება ხარჯების ამსახველი ანგარიშების დებეტში, ხოლო მათი ჩამოწერა და ძირითად ანგარიშზე მიკუთვნება - კრედიტში. ხარჯების ამსახველი ანგარიშების სრულქტურას აქვს შემდეგი სახე:

დებეტი	ხარჯების ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ზრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები		ზრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯების ჩამოწერა
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შემოსავლების მიღება, ზრდა, მატება აღირიცხება შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში, ხოლო მათი ჩამოწერა და ძირითად ანგარიშზე მიკუთვნება - დებეტში. შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების სრულქტურა შემდეგია:

დებეტი	შემოსავლების ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ზრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლების ჩამოწერა		ზრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

მაგალითად, შპს „ივერიას“, შემოსავალმა საანგარიშგებო პერიოდში შეადგინა 107400 ლარი. ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულმა ხარჯმა - 84600 ლარი. ფინანსური შედეგის (მოგება/ზარალი) განსაზღვრის მიზნით, საჭიროა საანგარიშგებო პერიოდს მიკუთვნებული ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთ-შეპირისპირება. ამისათვის კი აუცილებელია საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ამსახველი ანგარიშის საშუალებით მათი დახურვა. ეს ასე შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯების ასახვა ანგარიშებში და მათი დახურვა საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშით:

დებეტი	ხარჯების ანგარიშები	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - 84600		ბრუნვა - 0
საბოლოო ნაშთი: 84600		საბოლოო ნაშთის (84600) ჩამოწერა
გადატანის შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0		ჩამოწერის (დახურვის) შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0

საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლების ასახვა ანგარიშებში და მათი დახურვა საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშით:

დებეტი	შემოსავლების ანგარიშები	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - 0		ბრუნვა - 107400
საბოლოო ნაშთის (107400) ჩამოწერა		საბოლოო ნაშთი: 107400
ჩამოწერის (დახურვის) შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0		გადატანის შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0

პროცედურულად, ხარჯებისა და შემოსავლების ანგარიშებზე არსებული საბოლოო ნაშთების ჩამოწერაზე და მათ გადატანაზე საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშებში, შესაბამისად, ხარჯებისა და შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების დახურვაზე (განულება), გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

- ხარჯების ანგარიშების დახურვა (განულება)
- | | | |
|----------------|--------------------------------------|--------------------|
| დებეტი | საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი | 84600 ლარი; |
| კრედიტი | ხარჯების ანგარიში | 84600 ლარი. |
- შემოსავლების ანგარიშების დახურვა (განულება)
- | | | |
|----------------|--------------------------------------|---------------------|
| დებეტი | შემოსავლების ანგარიშები | 107400 ლარი; |
| კრედიტი | საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი | 107400 ლარი. |

დებეტი	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - 84600		ბრუნვა - 107400
		საბოლოო ნაშთი: 22800

მაშასადამე, საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები **22800 ლარით** მეტია ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯებზე, რაც ნიშნავს, იმას, რომ **შპს „ივერიამ“**, საანგარიშგებო პერიოდი დაასრულა **22800 ლარის მოგებით**.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე ნაშთის გადატანით, იხურება მოგება-ზარალის ანგარიშიც, რაც ასე გატარდება (ამ შემთხვევაში გათვალისწინებული არაა მოგების გადასახადი):

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **22800 ლარი;**
კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება **22800 ლარი.**

დებეტი	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - 84600		ბრუნვა - 107400
საბოლოო ნაშთის (22800) ჩამოწერა		საბოლოო ნაშთი: 22800
ჩამოწერის (დახურვის) შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0		გადატანის შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0

დებეტი	გაუნაწილებელი მოგება	კრედიტი
ბრუნვა - 0		საწყისი ნაშთი: წინა პერიოდების მოგება 0
		ბრუნვა - 22800
		საბოლოო ნაშთი: 22800

როგორც უკვე აღინიშნა, კაპიტალის ამოღების ანგარიშიც, წარმოადგენს დროებით არასაბალანსო ანგარიშს, და შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ექვემდებარება დახურვას. კაპიტალის ამოღების ანგარიშის დახურვა უნდა მოხდეს, ამ ანგარიშზე არსებული ნაშთის გადატანით, არა გაუნაწილებელი მოგების (თუმცა, რეალურად ასე ხდება), არამედ საკუთარი კაპიტალის ამსახველ ანგარიშზე.

მაგალითად, შპს „ივერიას“, საკუთარი კაპიტალის ღირებულებაა 138600 ლარი. ერთ-ერთი დამფუძნებლის მიერ, პირადი საჭიროებისათვის, საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული იქნა 28400 ლარი.

აღნიშნული ოპერაცია ანგარიშებში ჩაიწერება შემდეგნაირად:

ა) დებეტი კაპიტალის ამოღება **28400 ლარი;**
 კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **28400 ლარი.**

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მოხდება „კაპიტალის ამოღების“ ანგარიშის დახურვა „საკუთარი კაპიტალის“ ამსახველ ანგარიშთან კორესპონდენციით.

ბ) დებეტი საკუთარი კაპიტალი **28400 ლარი;**
 კრედიტი კაპიტალის ამოღება **28400 ლარი.**

აღნიშნული ოპერაციის „T“ ფორმაში გადატანის შემდეგ გვექნება:

დებეტი	კაპიტალის ამოღება	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - ა) 28400		ბრუნვა - ბ) 28400
საბოლოო ნაშთი 28400		
გადატანის შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0		დახურვის შემდეგ საბოლოო ნაშთი: 0

დებეტი	საკუთარი კაპიტალი	კრედიტი
		საწყისი ნაშთი: 138600
ბრუნვა - ბ) 28400		ბრუნვა - 0
		საბოლოო ნაშთი: 110200

გაწეული ხარჯებისა და მიღებული შემოსავლების სწორად ასახვისათვის, აუცილებელია მათი განაწილება და მიკუთვნება იმ საანგარიშგებო პერიოდებზე, რომლებსაც ფაქტიურად განეკუთვნებიან. ამ მიზნით, ბუღალტრული ანგარიშები იყოფა აქტიურ საბიუჯეტო-გამანაწილებელ და პასიურ საბიუჯეტო-გამანაწილებელ (ანგარიშები, რომლებშიც აისახება შემოსავლები, რომელიც მიღებულია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ განე-

კუთვნიება მომავალ საანგარიშებო პერიოდებს) ანგარიშებად.

აქტიურ საბიუჯეტო-გამანაწილებელ ანგარიშებს მიეკუთვნება: წინასწარ გაწეული ხარჯების ამსახველი ასეთი ანგარიშები, როგორცაა: წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, წინასწარ გადახდილი დაზღვევა და ა.შ. **პასიურ საბიუჯეტო-გამანაწილებელი ანგარიშებს** კი - წინასწარ მიღებული შემოსავლების ამსახველი ისეთი ანგარიშები, როგორცაა: წინასწარ მიღებული საიჯარო ქირა, წინასწარ მიღებული ტელეფონის სააბონენტო გადასახადი, წინასწარ მიღებული კომუნალური მომსახურების ღირებულება და ა.შ.

მაგალითად, შპს „ივერია“, 2010 წლის 31 ოქტომბერს, შპს „კოლხეთს“, წინასწარ გადაუხადა ოთხი თვის შენობის საიჯარო გადასახადი 1600 ლარის ოდენობით. ხელშეკრულებით ყოველთვიური საიჯარო ქირა შეადგენს 400 ლარს.

ამ მონაცემების საფუძველზე შპს „ივერია“ 2010 წლის საანგარიშებო პერიოდში იჯარის ხარჯად აღიარებს **800 ლარს (1600 X 2/4)**. დარჩენილი 800 ლარი კი აისახება შპს „ივერიას“, ბუღალტრული ბალანსის აქტივში, საბალანსო მუხლით - „წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა“. შპს „კოლხეთი“ კი საიჯარო ქირის სახით, წინასწარ მიღებული 1600 ლარიდან, 2010 წლის საანგარიშებო პერიოდში, შემოსავლად აღიარებს 800 ლარს, ხოლო დარჩენილი თანხის მეორე ნაწილი - 800 ლარი, აისახება ბუღალტრული ბალანსის პასივში (ვალდებულებაში), საბალანსო მუხლით - „მიღებული ავანსები“.

7.2.4.4. საკალკულაციო ანგარიშები

საკალკულაციო ანგარიშები ეწოდება ისეთ ბუღალტრულ ანგარიშებს, რომელთა საშუალებითაც განისაზღვრება წარმოებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოს ან გაწეული მომსახურების ფაქტიური თვითღირებულება. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას საკალკულაციო ანგარიშებს მიეკუთვნება რეალიზებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვით-

ღირებულების ამსახველი ანგარიშები. ფუნქციური შინაარსით ხარჯების აღრიცხვისას კი საკალკულაციო ანგარიშად გამოიყენება დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიში. ყველა საკალკულაციო ანგარიში თავისი ბუნებით აქტიურია. ამ ანგარიშების დებეტში აისახება, საკალკულაციო მუხლების მიხედვით საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ფაქტიური დანახარჯები, ხოლო კრედიტში - რეალიზებული პროდუქციის ჩამოწერა ფაქტიური თვითღირებულებით. საკალკულაციო ანგარიშის საწყისი ნაშთი გვიჩვენებს დაუმთავრებელი წარმოების ღირებულებას პერიოდის დასაწყისისათვის. საბოლოო ნაშთი კი - დაუმთავრებელი წარმოების ღირებულებას პერიოდის ბოლოსათვის. საკალკულაციო ანგარიშს აქვს შემდეგი სტრუქტურა:

დებეტი	საკალკულაციო ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
<p>საწყისი ნაშთი: დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის</p> <p>ბრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდის ფაქტიური დანახარჯები</p> <p>საბოლოო ნაშთი: დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის ბოლოსათვის</p>	<p>ბრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდში რეალიზებული პროდუქცია</p>	

7.2.4.5. საფინანსო-სამედეგო ანგარიშები

საფინანსო-სამედეგო ანგარიში ეწოდება ისეთ ანგარიშს, რომელიც ასახავს საანგარიშგებო პერიოდში მეწარმე სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობის საბოლოო ფინანსურ შედეგს - მოგებას ან ზარალს.

საფინანსო-სამედეგო ანგარიშს მიეკუთვნება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიში. ამ ანგარიშის კრედიტში აისახება შემოსავლების ანგარიშების დახურვით, დებეტში კი - ხარჯების ანგარიშების დახურვით მიღებული შედეგები. კრედიტისა და დებეტის ურთიერთშეპირისპირებით ვლინდება დადებითი

ან უარყოფითი სიდიდე. შედეგი დადებითია იმ შემთხვევაში, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები მეტია ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულ ხარჯზე. ხოლო უარყოფითია იმ შემთხვევაში, როდესაც საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები მეტია, ვიდრე ამ ხარჯებით მიღებული შემოსავალი. პირველ შემთხვევაში ადგილი აქვს მოგებას, მეორე შემთხვევაში კი - ზარალს. შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშების მსგავსად, საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშიც განეკუთვნება დროებით ანგარიშთა რიცხვს. შესაბამისად, იხურება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ამ ანგარიშზე არსებული საკრედიტო ნაშთი უჩვენებს მოგებას და დახურვის შედეგად გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. სადებეტო ნაშთი კი - ახსიათებს ზარალს და შესაბამისად, გადაიტანება დაუფარავი ზარალის ანგარიშზე. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშს აქვს შემდეგი სტრუქტურა:

დებეტი	მოგება/ზარალის ანგარიშის სტრუქტურა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0
ბრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯები		ბრუნვა - საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლები
სადებეტო ნაშთი: ზარალი		საკრედიტო ნაშთი: მოგება

7.3. ბალანსგარეშე ანგარიშები

ბალანსისადმი დამოკიდებულების მიხედვით, ანგარიშები იყოფა: საბალანსო და არასაბალანსო ანგარიშებად. საბალანსოა ყველა ისეთი ბუღალტრული ანგარიში, რომლებიც სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, დაკავშირებულია ერთმანეთთან და უზრუნველყოფენ საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვას.

ყველა სხვა ანგარიში, რომელთა დახმარებითაც აღირიცხება

საწარმოს განკარგულებაში დროებით არსებული სხვა საწარმოს კუთვნილი მატერიალური ფასეულობები, მიეკუთვნება ბალანს-გარეშე ანგარიშებს. ამ ანგარიშებს, სხვანაირად, საცნობარო ანგარიშებსაც უწოდებენ. ეს ტერმინი შედარებით უფრო ზუსტად გამოხატავს ამ ანგარიშების დანიშნულებას და შინაარსს.

ამ ანგარიშებზე დროებით აისახება: საოპერაციო იჯარით აღებული აქტივები და მათთან დაკავშირებული დანახარჯები; მარაგები, რომლებიც საწარმოს მიერ მიღებულია დროებით შესანახად; გადასამუშავებლად მიღებული ნედლეული და მასალები; პასუხსაგებ შენახვაზე მიღებული მატერიალური ფასეულობები; ამორტიზირებული (სრულად გაცვეთილი) ძირითადი აქტივები მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ჩამოწერამდე; საანგარიშგებო წლის წინა პერიოდებში წარმოქმნილი და დაუფარავი ყველა სახის კრედიტორული დავალიანებები; საკომისიოდ მიღებული საქონელი; დასამონტაჟებლად მიღებული მოწყობილობები; მკაცრი აღრიცხვის ბლანკები; ექსპონატად გამოსატანი, ძვირად ღირებული ხელოვნების ნიმუშები და ა.შ. შესაბამისად, ზემოთაღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების ამსახველი ანგარიშების საბოლოო ნაშთები, არ აღირიცხება მეწარმე სუბიექტის ბალანსში. ისინი საცნობარო ფუნქციას ასრულებენ - აღნიშნავენ, რომ სხვისი საქონელი თუ მატერიალური ფასეულობა დროებით არის აქ. მათი ანალიზური აღრიცხვა რაოდენობრივ-თანხობრივად წარმოებს მესაკუთრესთან, ფასეულობათა სახეების, ხარისხის და შენახვის ადგილების მიხედვით, როგორც სახელშეკრულებო, ისე შეძენის ფასებით, ბუღალტრული აღრიცხვის დავთრებში.

საბალანსო ანგარიშებისაგან განსხვავებით, ბალანსგარეშე (საცნობარო) ანგარიშებით მატერიალური ფასეულობების მოძრაობის აღრიცხვისას არ გამოიყენება ორმაგი ჩაწერის წესი. როგორც წესი, მიღებული ან გაცემული მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა ხორციელდება სპეციალური ფორმის უწყისების მიხედვით. შესაბამისად, მატერიალური ფასეულობების მიღებისას, ხდება მათი აყვანა შემოსავალში, ჩანაწერით: „მიღებულია“, ხოლო გაცემისას, ჩანაწერით: „გაცემულია“. ბალანსგარეშე ანგარიშებს აქვს შემდეგი სტრუქტურა:

დებეტი	ბალანსგარეშე ანგარიშების სტრუქტურა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფასეულობების ღირებულება პერიოდის დასაწყისში	ბრუნვა - საწარმოს განკარგულებაში ასეებული ფასეულობების გასვლა პერიოდის განმავლობაში	
ბრუნვა - საწარმოში მიღებული ფასეულობების ღირებულება		
საბოლოო ნაშთი: საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფასეულობების ღირებულება პერიოდის ბოლოს		

7.4. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა

სააღრიცხვო ინფორმაციის უნიფიცირების, სააღრიცხვო ინფორმაციის აღსაქმელად, ამ ინფორმაციის მატარებელი ანგარიშების ერთიან სისტემაში, ერთნაირ ფორმაში მოყვანის მიზნით, საქართველოში ჯერ კიდევ 1959 წლიდან მოქმედებდა ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა ერთიანი გეგმა. ერთიანი საერთო-სახალხო საკუთრების, სოციალისტური სისტემის ტრანსფორმაციული პროცესებისა და შემდგომ წლებში, ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფის ტენდენციების შესაბამისად, ანგარიშთა გეგმაშიც არაერთხელ (1968 წ., 1970 წ., 1979 წ., 1992 წ.) შევიდა ცვლილებები. საბოლოოდ, საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიამ 1999 წლის 12 აგვისტოს №1 დადგენილებით დაამტკიცა საქართველოს პროფესიულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურული ჩარჩო. აღნიშნული დადგენილებისა და „**ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ**“ **დებულების თანახმად**, კერძო სამართლის ყველა იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსი და არაკომერციული იურიდიული პირების გარდა), ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება აწარმოოს ამ ანგარიშთა გეგმის მიხედვით (**იხ. დანართი 2**).

მარტივად, ანგარიშთა გეგმა ეს არის ბუღალტრული ანგარიშების სისტემატიზებული ნუსხა. ფაქტობრივად, ეს ნუსხა მოიცავს

ნებისმიერი მეწარმე სუბიექტისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის მთელ სისტემას, საშუალებას იძლევა სამეურნეო ოპერაციები აღრიცხოს უფრო მარტივად და გასაგებად, მართვის ფუნქციათა უზრუნველსაყოფად, განხორციელდეს წარმოების პროცესის კონტროლი, ანალიზი და შედეგების რეგულირება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში ანგარიშები დაჯგუფებულია და დალაგებულია ეკონომიკური შინაარსის, სტრუქტურის, დანიშნულების, ფინანსურ ანგარიშგებასთან დამოკიდებულების, მათში ასახული ოპერაციების განზოგადების ხარისხის მიხედვით. მასში წარმოადგენილია სინთეზური და კონკრეტული ანგარიშების ჩამონათვალი. აქედან, სინთეზური ანგარიშები სავალდებულოა ყველა მეწარმე სუბიექტისთვის, ხოლო კონკრეტული ანგარიშების დეტალიზება, დაზუსტება, შევსება დასაშვებია იმგვარად, რომ მეწარმე სუბიექტმა შეძლოს ანგარიშგების შედგენა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად. აქვე შეიძლება აღვნიშნოთ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები არ ითვალისწინებს ანგარიშთა ერთიანი გეგმის აუცილებლობას - ბასს-ით რეგლამენტირებულია მხოლოდ ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა, რომლის დაცვა სავალდებულოა. ნებისმიერ მეწარმე სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეუძლია დამოუკიდებლად შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და მასში ანგარიშთა გეგმა განსაზღვროს უპირატესად ფინანსური აღრიცხვის ინტერესებიდან გამომდინარე, თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებაც აუცილებელია.

ჩაწერის კომპაქტურობის, დროის და შრომის ეკონომიის მიზნით, სრულ დასახელებასთან ერთად, ბუღალტრული აღრიცხვის მოქმედი ანგარიშთა გეგმა ითვალისწინებს მათ სიმბოლურ გამოსახვას - დაშიფვრასაც. ყველა ანგარიშს მიკუთვნებული აქვს ოთხნიშნა კოდი, რომელიც ცვლის (აღნიშნავს) ანგარიშის ტექსტობრივად ჩამოყალიბებულ სახელწოდებას. კოდის პირველი ციფრი აღნიშნავს განაყოფს. მაგალითად, ანგარიში №1110 **„ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“**. ანგარიშის აღმნიშვნელი, **პირველი** ციფრი მიუთითებს იმაზე, რომ ეს ანგარიში მიეკუთვნება მიმდინარე აქტივების განაყოფს; **მეორე** ციფრი აღნიშნავს ანგარიშთა ჯგუფს. **მესამე და მეოთხე** კი - საკუთრივ ანგარიშის ნომერს. ჩვენს შემთხვევაში: პირველი ციფრი, **ერთიანი (1)** ნიშნავს - განყოფილე-

ბას; მეორე ციფრი, **ერთიანი (1)** ნიშნავს - ჯგუფს. **მესამე და მეოთხე ციფრები, ერთი და ნული (10)** ნიშნავს - ანგარიშის დასახელებას. ასეთი დაშიფვრა პირობითია.

ბუღალტრული აღრიცხვის მოქმედ ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში წარმოდგენილია სულ 9 განყოფი. აქედან 1-2 განყოფილებაში თავმოყრილია აქტივების ამსახველი ანგარიშები; 3-4 განყოფილებებში - ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშები; 5 განყოფილებაში - კაპიტალი; 6 - საოპერაციო შემოსავლები; 7 - საოპერაციო ხარჯები; 8 - განყოფილებაში - არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები; 9 - განყოფილებაში - განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები.

ანგარიშთა გეგმა აგებულია ლიკვიდურობის პრინციპზე - იწყება ყველაზე ლიკვიდური - ფულადი საშუალებებით, შემდგომ მოსდევს ნაკლებად ლიკვიდური და ა.შ.

მეწარმე სუბიექტის სამეურნეო ოპერაციის მრავალფეროვნებიდან და აუცილებლობიდან გამომდინარე, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურაში, შესაძლებელია ახალი ანგარიშების შეტანაც. ამასთან, დაცული უნდა იყოს პირობა: ახალი ანგარიში უნდა შეესაბამებოდეს განყოფილების და ჯგუფის ნომერს. მაგალითად, **შპს „ივერია“** სამეურნეო ოპერაციებს ახორციელებს სხვადასხვა ვალუტაში. მათ შორის: დოლარში, ევროში. ამ შემთხვევაში, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის პირველი განყოფილების მეორე ჯგუფში ასახულ ანგარიშს, **„უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ (1220)**, შეიძლება დამატებით გაეხსნას ანგარიშები:

1221 – „უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (დოლარი)“,

1222 - „უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ევრო)“ და ა.შ.

სახელმწიფო ბიუჯეტის, ავტონომიური რესპუბლიკების ბიუჯეტებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების და ამავე ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი საჯარო სამართლის იურიდიული პირების, აგრეთვე ბანკებისა და საფინანსო ორგანიზაციებისთვის, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთო მეთოდოლოგიურ პრინციპებზე დაყრდნობით, შემუშავებულია და დამტკიცებულია მათთვის მოქმედი ანგარიშთა გეგმა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის მსგავსია. მათში გათვალისწინებულია შესაბამისი სფეროს თავისებურებები.

თემა 8. ორმაგი ჩაწერის წესი

8.1. ორმაგი ჩაწერა

8.2. სამეურნეო პროცესის სააღრიცხვო ციკლი

8.2.1. სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარი ჟურნალი

8.2.2. მთავარი წიგნი (რეგისტრი)

8.3 საბალანსო ანგარიშგება

8.3.1. საცდელი ბალანსი

8.3.2. ბრუნვათა უწყისი

8.4. კავშირი ბუღალტრულ ანგარიშგებასა და ბალანსს შორის.

8.1. ორმაგი ჩაწერა

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ორმაგი ჩაწერა, ესაა საწარმოში მომხდარი სამეურნეო ფაქტების ასახვა ურთიერთდაკავშირებული მოკორესპოდენტო ანგარიშების დებეტში და კრედიტში, ერთი და იგივე თანხით.

ანგარიშების ურთიერთდაკავშირების (კორესპოდენციის) შედეგად სამეურნეო ოპერაციის ჩაწერას ერთი ანგარიშის დებეტში და მეორე, შესაბამისი ანგარიშის კრედიტში, ბუღალტრული გატარება ეწოდება.

სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე ბუღალტრული გატარება (კორესპოდენცია) შეიძლება იყოს მარტივი და რთული.

მარტივი ბუღალტრული გატარების შედეგად, სამეურნეო ოპერაცია აისახება ერთი ანგარიშის დებეტში და ერთი ანგარიშის კრედიტში. მაშასადამე, ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, დებეტდება ერთი ანგარიში და კრედიტდება, შესაბამისი ერთი ანგარიში.

რთული ბუღალტრული გატარების შემთხვევაში, სამეურნეო ოპერაცია აისახება ერთი ანგარიშის დებეტში და ერთზე მეტი ანგარიშის კრედიტში. ან პირიქით, ერთი ანგარიშის კრედიტში და ერთზე მეტი ანგარიშის დებეტში. ამასთან ერთად, მიუხედავად

დებეტებისა და კრედიტების განსხვავებული რაოდენობისა, დებეტში ასახული თანხა ყოველთვის ტოლია, მასთან კორესპოდენციაში მყოფი, კრედიტების საერთო თანხის ჯამისა. და პირიქით, კრედიტში ასახული თანხა, ყოველთვის ტოლია დებეტებში ასახული თანხის საერთო ჯამისა.

სამეურნეო ოპერაციების შინაარსიდან გამომდინარე, ანგარიშების დებეტში და კრედიტში ჩაწერა ხორციელდება შემდეგი სტრუქტურის მიხედვით:

- **აქტიური ანგარიშები:** დებეტში - აქტივების მიღება, ზრდა, მატება
კრედიტში - აქტივების გასვლა, შემცირება, კლება;
- **ვალდებულებების ანგარიშები:** დებეტში - ვალდებულებების შემცირება, დაფარვა;
კრედიტში - ვალდებულებების წარმოშობა, ზრდა;
- **კაპიტალის ანგარიშები:** დებეტში - საკუთარი კაპიტალის შემცირება, კლება;
კრედიტში - საკუთარი კაპიტალის ზრდა, მატება;
- **შემოსავლების ანგარიშები:** დებეტში - შემოსავლების შემცირება, კლება, ჩამოწერა;
კრედიტში - შემოსავლების ზრდა, მატება;
- **ხარჯების ანგარიშები:** დებეტში - ხარჯების გაწევა, ზრდა,
კრედიტში - ხარჯების შემცირება, ჩამოწერა;
- **მოგების ანგარიშები:** დებეტში - მოგების შემცირება,
კრედიტში - მოგების ზრდა;
- **ზარალის ანგარიშები:** დებეტში - ზარალის ზრდა,
კრედიტში - ზარალის შემცირება.

მაგალითი 1. შპს „ივერიამ“, მიმდინარე ხარჯების დასაფარად, ბანკში გახსნილი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან, ჩეკის საფუძველზე, სალაროში მიიღო 17400 ლარი.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ აქტიურ ანგარიშს: „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ და „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“. ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, **17400 ლარით** იზრდება ანგარიში - ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში. იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება ანგარიში - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში **17400 ლარი;**
კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **17400 ლარი.**

მაგალითი 2. შპს „ივერიამ“, წინასწარი შეთანხმების საფუძველზე, მოკლევადიანი სესხი 12400 ლარის ოდენობით, გადაიტანა გრძელვადიანში.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ ვალდებულების ამსახველ ანგარიშს: „მოკლევადიანი სესხი“ და „გრძელვადიანი სესხი“. ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, 12400 ლარით იზრდება ანგარიში - გრძელვადიანი სესხი. იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება ანგარიში - მოკლევადიანი სესხი. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი მოკლევადიანი სესხი **12400 ლარი;**
კრედიტი გრძელვადიანი სესხი **12400 ლარი.**

მაგალითი 3. შპს „ივერიას“, ერთ-ერთი დამფუძნებლის მიერ, საკუთარი საჭიროებისათვის, საანგარიშგებო პერიოდში, საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული იქნა 33800 ლარი.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ანგარიშებს: „საკუთარი კაპიტალი“, „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ და „კაპიტალის ამოღება“. სამეურნეო ოპერაციის შედეგად ამოღებული კაპიტალის თანხით, ანუ **33800 ლარით** მცირდება ანგარიში - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში. ამასთან ერთად, იგივე თანხით მცირდება „საკუთარი კაპიტალის“ ღირებულებაც. გვექნება:

ა. კაპიტალის ამოღება

დებეტი კაპიტალის ამოღება **33800 ლარი;**
კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **33800 ლარი.**

ბ. დებეტი საკუთარი კაპიტალი **33800 ლარი;**
კრედიტი კაპიტალის ამოღება **33800 ლარი.**

მაგალითი 4. შპს „ივერიას“, მიერ სასაქონლო ზედნადების საფუძველზე, გაყიდული იქნა 77400 ლარის საქონელი. ფული ჩაირიცხა ბანკში.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ ანგარიშს: „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ და „შემოსავალი რეალიზაციიდან“. ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, **77400 ლარით** იზრდება ანგარიში - ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში. იმავდროულად, იგივე თანხით იზრდება ანგარიში - შემოსავალი რეალიზაციიდან. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **77400 ლარი;**
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **77400 ლარი.**

მაგალითი 5. შპს „ივერიაბ“, თავის მუშებს დაურიცხა მათისთვის ხელფასი - 15800 ლარი.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ ანგარიშს: „პირდაპირი ხელფასები“ და „გადასახდელი ხელფასი“. ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, **15800 ლარის** სახელფასო ხარჯით იზრდება ანგარიში - პირდაპირი ხელფასები. იმავდროულად, იგივე თანხით იზრდება სახელფასო ვალდებულების ამსახველი ანგარიში - გადასახდელი ხელფასები. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი პირდაპირი ხელფასი **15800 ლარი;**
კრედიტი გადასახდელი ხელფასები **15800 ლარი.**

მაგალითი 6. შპს „ივერიას“, დამფუძნებლებმა გადაწყვიტეს, გაუნაწილებელი მოგების თანხის ნაწილის - 34800 ლარის ოდენობით, რეინვესტიცია, საწესდებო კაპიტალში.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ ანგარიშს: „დამფუძნებლის კაპიტალს“ და „გაუნაწილებელ მოგებას“. ამასთან ერთად, სამეურნეო ოპერაციის

შედეგად, **34800 ლარით** იზრდება ანგარიში - საწესდებო კაპიტალი. იმავდროულად, იგივე თანხით მცირდება ანგარიში - გაუნაწილებელი მოგება. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი გაუნაწილებელი მოგება	34800 ლარი;
კრედიტი დამფუძნებლის კაპიტალი	34800 ლარი.

მაგალითი 7. შპს „ივერიამ“, დაზღვის გაყიდვით მიიღო 14700 ლარის არასაოპერაციო ზარალი.

მოცემული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, ეხება ორ ანგარიშს: „სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები“ და „არასაოპერაციო ზარალი“. სამეურნეო ოპერაციის შედეგად, იზრდება ანგარიში - სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი. თუმცა, იმასთან დაკავშირებით, რომ დაზღვის ღირებულება გაყიდვის მომენტისათვის, ცვეთის თანხის გათვალისწინებით, მეტია მიღებულ შემოსავალზე, სხვაობის თანხით, საწარმოს ეზრდება არასაოპერაციო ზარალის ანგარიში. შესაბამისად, გვექნება:

დებეტი არასაოპერაციო ზარალი	14700 ლარი;
კრედიტი სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები	14700 ლარი.

განხილული შვიდივე სამეურნეო ოპერაცია მიეკუთვნება მარტივი ტიპის ბუღალტრულ გატარებებს.

რთული ბუღალტრული გატარების საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ შემდეგი მაგალითი:

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, წლიური 20 პროცენტის სავაჭროცენტო განაკვეთის პირობით, აიღო 33000 ლარი, გრძელვადიანი სესხი.

მამასადაამე, შპს „ივერიას“, მოუწევს სავაჭროცენტო თანხასთან ერთად, მთლიანად გადაიხადოს **39600 ლარი (33000 + 6600)**. თანხის გადახდაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი გრძელვადიანი სესხი (ძირითადი თანხა)	33000 ლარი;
დებეტი სავაჭროცენტო ვალდებულება (10 %)	6600 ლარი;
კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	39600 ლარი.

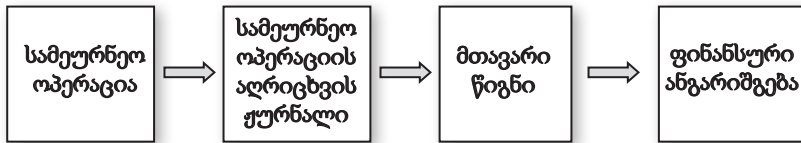
ორმაგი ჩაწერის წესს აქვს საკონტროლო ფუნქცია. რაც ნიშნავს იმას, რომ ყველა სადებეტო ჩანაწერი (სადებეტო ბრუნვები) ყოველთვის ტოლია ყველა საკრედიტო ჩანაწერების (საკრედიტო ბრუნვების).

8.2. სამეურნეო პროცესის სააღრიცხვო ციკლი

წინა პარაგრაფებში აღინიშნა, რომ საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო პროცესი მოიცავს: მომარაგებას, წარმოებას და რეალიზაციას; სამეურნეო პროცესის მთავარი მიზანია მოგების მიღება; ფინანსური შედეგის გასაანგარიშებლად კი, აუცილებელია საწარმოს მიერ სააღრიცხვო ციკლთან დაკავშირებული ინფორმაციის ეტაპობრივი დამუშავება.

საწარმოო პროცესთან დაკავშირებული, ინფორმაციის მოძრაობა, სამეურნეო ფაქტის (სამეურნეო ოპერაცია) მოხდენის მომენტიდან, ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე, სქემატურად შემოღება გამოისახოს შემდეგნაირად:

სააღრიცხვო ციკლი



სააღრიცხვო ციკლის პირველ ეტაპზე, შესაბამისი პირველადი დოკუმენტის საფუძველზე, ორმაგი წესის მიხედვით, ხორციელდება მომხდარი სამეურნეო ფაქტის (სამეურნეო ოპერაცია) რეგისტრაცია სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში. მთავარი ჟურნალიდან სააღრიცხვო ინფორმაციის გადატანა ხდება მთავარ წიგნში (რეგისტრში). მთავარი წიგნის (რეგისტრის) საშუალებით შესაძლებელია დამუშავდეს სააღრიცხვო ინფორმაცია და შესაბამისად, შედგეს ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტები:

- ბუღალტრული ბალანსი;
- მოგება-ზარალის ანგარიშგება;
- საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება;
- ფულადი ნაკადების მოძრაობის ანგარიშგება.

8.2.1. სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარი ჟურნალი

დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციები, ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით, შემდგომ ასახვას პოულობენ სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის ჟურნალში. სამეურნეო ოპერაციების ამსახველ მთავარ ჟურნალს აქვს შემდეგი სახე:

მთავარი ჟურნალი № 1.

თარიღი წელი		ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ. №	დ-ტი	კ-ტი
თვე	რიცხვი	ოპერაციის შინაარსი ▪ სადებეტო ანგარიში ▪ საკრედიტო ანგარიში	კოდი კოდი	თანხა -	- თანხა

როგორც ვხედავთ, სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის ჟურნალი შედგება შემდეგი გრაფებისაგან: საანგარიშგებო პერიოდი (წელი), თვე და რიცხვი; ანგარიშის დასახელება და შინაარსი, რომელშიც იწერება სამეურნეო ოპერაციების მოკლე შინაარსი, სადებეტო და საკრედიტო ანგარიშების მითითებით; ანგარიშის კოდები, შესაბამისი სადებეტო და საკრედიტო თანხების ჩვენებით.

მაგალითად, შპს „ივერიამ“, განვადებით (შემდგომი გადახდის პირობით), 2010 წლის 28 მარტს, შეიძინა 11400 ლარის საქონელი.

ამ ოპერაციაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი საქონელი **11400 ლარი;**
კრედიტი მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება **11400 ლარი.**

აღნიშნული ოპერაციის მთავარ ჟურნალში გადატანას ექნება შემდეგი სახე:

**შპს „ივერია“
მთავარი ჟურნალი № 1.**

თარიღი: 2010 წელი		ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ. №	დ-ტი	კ-ტი
მარტი	28	საქონლის შეძენა განვადებით ▪ საქონელი ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	1610 3110	11400 -	- 11400
	და ა.შ.				

8.2.2. მთავარი წიგნი (რეგისტრი)

სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარი ჟურნალიდან, ინფორმაციის გადატანა ხდება მთავარ წიგნში (რეგისტრში). ინფორმაციის მთავარ წიგნში შესატანად, მთავარი წიგნის ცალკეული ფურცელი (გვერდი) ეთმოება მთავარ ჟურნალში ასახულ ცალკეულ ანგარიშებს, კოდების ჩვენებით. მთავარ წიგნს (რეგისტრს) აქვს შემდეგი სახე:

მთავარი წიგნი (რეგისტრი)

ანგარიშის დასახელება

ანგარიშის №

თარიღი წელი	შინარსი	მინიშნება	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი	
თვე	რიცხვი	მოკორესპოდენტო ნაგარიში	ინფორმაციის მიღების წყა- რო	თანხა	თანხა	თანხა

მთავარ წიგნში (რეგისტრში) სამეურნეო ოპერაციები აღრიცხება ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. მასში გამოკვეთილია: საანგარიშგებო პერიოდი (წელი), თვე და რიცხვი. სვეტში „შინაარსი“, აღინიშნება მთავარი წიგნის ამ ანგარიშის მოკორესპოდენტო ანგარიშის დასახელება. სვეტში „მინიშნება“ - მთავარი ჟურნალის ნომერი, საიდანაც გადმოტანილია ეს ინფორმაცია. სვეტებში: „დებეტი“ და „კრედიტი“ - მიღებული ან გაცემული თანხა. სვეტში „ნაშთი“ - მთავარი წიგნის ამ ანგარიშზე აესებული თანხა ნაზარდი ჯამით.

პრაქტიკული მაგალითის საილუსტრაციოდ, შპს „ივერია“-ს, მთავარი ჟურნალი № 1 - დან, მოვახდინოთ ინფორმაციის გადმოტანა, მთავარი წიგნის შესაბამის ანგარიშებზე. გვექნება:

საქონელი

მთავარი წიგნი (რეგისტრი)

ანგარიშის № 1610

თარიღი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი	
მარტი	28	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	11400	-	11400

მთავარი წიგნი (რეგისტრი)

მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება

ანგარიშის № 3110

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
მარტი	28	საქონელი	ქ. 1	-	11400	11400

8.3. საბალანსო ანგარიშგება

მთავარი წიგნის (რეგისტრის) ცალკეული ანგარიშების ნაშთების საფუძველზე დგება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი დოკუმენტები. (ამ ეტაპზე განვიხილოთ საბალანსო ანგარიშგების შედგენა, ბუღალტრულ ანგარიშგებასა და ბალანსს შორის კავშირის ჩვენებით) თუმცა, ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე, მისი მომზადების გამარტივების მიზნით, მთავარი წიგნის მონაცემების საფუძველზე, ჯერ დგება საცდელი ბალანსი. საცდელი ბალანსის მეშვეობით ზუსტდება დებეტებისა და კრედიტების ნაშთების ტოლობა. შემდგომ ეტაპზე, საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად, ხორციელდება კორექტირებადი გატარებები. კორექტირებადი გატარებების გათვალისწინებით დგება ახალი კორექტირებული საცდელი ბალანსი. კორექტირებადი გატარებების ამსახველი სამეურნეო ოპერაციები თავის მხრივ, გაივლიან სააღრიცხვო დამუშავების ციკლს: ისინი ჯერ აისახება მთავარ ჟურნალში. მთავარი ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მოხდება მთავარ წიგნში (რეგისტრში). მთავარ წიგნში (რეგისტრში) გამოიყვანება საბოლოო ნაშთები. ამ ნაშთების საფუძველზე კი შესდგება კორექტირებული საცდელი ბალანსი. კორექტირებული საცდელი ბალანსის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი დოკუმენტები. დაიხურება ყველა დროებითი (ნომინალური) ანგარიშები და შესდგება საბოლოო საცდელი ბალანსი.

სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ხანგრძლივი პროცესი, დაწყებული სამეურნეო ფაქტის რეგისტრაციიდან და დამთავრებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენით, ემსახურება ერთ მთავარ მიზანს: ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის

გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო დეტალური ინფორმაციის მიწოდებას.

აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტების და რეგისტრების დანიშნულებაა, სამეურნეო ფაქტთან დაკავშირებული ინფორმაციის რეგისტრაცია, განზოგადება და სისტემატიზაცია, იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს ასეთი ინფორმაციის აღქმა და შესაბამისი სამმართველო გადაწყვეტილების მიღება.

8.3.1. საცდელი ბალანსი

საცდელი ბალანსი წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების შედგენის საფუძველს. საცდელ ბალანსში მონაცემების გადმოტანა ხდება მთავარი წიგნიდან (რეგისტრიდან). შესაბამისად, გადმოიტანება მხოლოდ ის ანგარიშები, რომლებსაც გააჩნიათ ნაშთები. საცდელ ბალანსს აქვს შემდეგი სახე:

საცდელი ბალანსი

ანგარიშის კოდები	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
	ანგარიშების ჩამონათვალი	თანხა	თანხა
	სულ	თანხა	თანხა

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისთვის, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საცდელი ბალანსისა და სამუშაო ფურცლის გამოყენება (ამ საკითხებზე დაწვრილებით საუბარი გვექნება შემდგომ თავებში).

8.3.2. ბრუნვათა უწყისი

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისათვის, ჯერ ბრუნვათა უწყისი უნდა დამუშავდეს. ბრუნვათა უწყისს აქვს შემდეგი სახე:

ბრუნვათა უწყისი

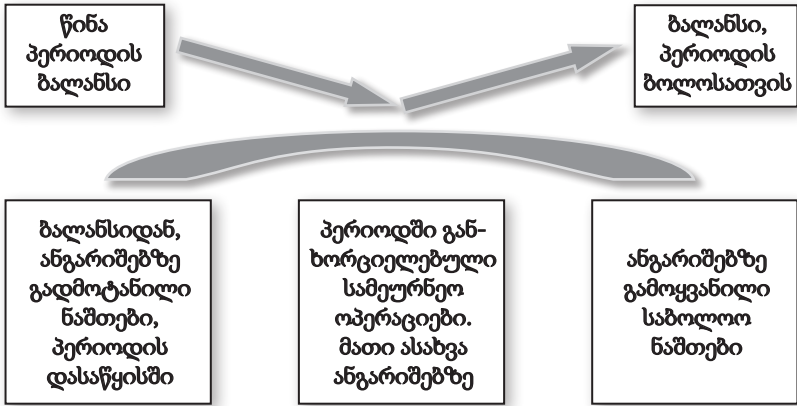
ანგარიშის დასახელება	საწყისი ნაშთი		ბრუნვა პერიოდში		საბოლოო ნაშთი	
	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი
1	2	3	4	5	6	7

ბრუნვათა უწყისის 1-ლ, მე-2 და მე-3 გრაფაში, წინა პერიოდის ბალანსიდან, გადმოიტანება ანგარიშები, შესაბამისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთების ჩვენებით. მე-4 და მე-5 გრაფებში ამ ანგარიშების სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვების მონაცემები მთავარი წიგნის (რეგისტრი) მიხედვით. მე-6 და მე-7 გრაფებში, კი გამოიყვანება საბოლოო ნაშთები. ბრუნვათა უწყისში საბოლოო ნაშთების გამოყვანის წესი ზუსტად ისეთია, როგორც ცალკეულ ანგარიშებზე ნაშთების გამოყვანისა. ანუ, აქტიურ ანგარიშებზე საბოლოო ნაშთის გამოსაყვანად, საწყის სადებეტო ნაშთს ემატება სადებეტო ბრუნვა და აკლდება საკრედიტო ბრუნვა. პასიურ ანგარიშებზე საბოლოო ნაშთის გამოსაყვანად, საწყის საკრედიტო ნაშთს ემატება საკრედიტო ბრუნვა და აკლდება სადებეტო ბრუნვა. მონაცემების დაჯამების შედეგად ტოლობა დებეტებსა და კრედიტებს შორის აქაც დაცული უნდა იყოს. ბრუნვათა უწყისის არსებულ ფორმას თუ დაემატება ორი გრაფა: საცდელი ბალანსისა და კორექტირებული საცდელი ბალანსის მაჩვენებლების შესატანად, საწარმოს მენეჯერს ექნება სრულიად ახალი ფორმის სამუშაო ცხრილი, რომელიც მისცემს მას საშუალებას ეფექტური სამმართველო გადაწყვეტილების მისაღებად.

8.4. კავშირი ბუღალტრულ ანგარიშებსა და ბალანსს შორის

მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების და მათ შორის ბალანსის შედგენის საფუძველია, საანგარიშგებო პერიოდში ანგარიშებზე ასახული ინფორმაცია. შესაბამისად, არსებობს პირდაპირი კავშირი ბალანსსა და ანგარიშებს შორის. სქემატურად, კავშირი ბუღალტრულ ბალანსსა და ბუღალტრულ ანგარიშებს შორის, შეიძლება გამოვსახოთ შემდეგი ფორმით:

კავშირი ბალანსსა და ანგარიშებს შორის



როგორც სქემიდან ჩანს, წინა პერიოდის ბალანსსა და ახალი პერიოდის ბალანსს შორის კავშირი მყარდება ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების მეშვეობით. ამისათვის, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში გახსნილ სინთეზურ საბალანსო ანგარიშებზე, საწყის ნაშთებად გადმოიტანება, წინა პერიოდის ბალანსის შესაბამისი ანგარიშების საბოლოო ნაშთები. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ამ ანგარიშებზე ფიქსირდება პერიოდის განმავლობაში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის, თითოეულ ასეთ ანგარიშზე გამოიყვანება საბოლოო ნაშთები. ანგარიშებზე გამოყვანილი ნაშთების საფუძველზე, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის დგება ახალი ბუღალტრული ბალანსი. მამასადამე, ბუღალტრული ბალანსი ახასიათებს აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ცვლილებებს, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ხოლო ბუღალტრული ანგარიშები, მათ ცვლილებებს, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

ბუღალტრულ ბალანსსა და ბუღალტრულ ანგარიშებს შორის ურთიერთკავშირის შესწავლის მიზნით, მოვიყვანოთ შემდეგი პირობითი მაგალითი.

მაგალითად, ორმა ფიზიკურმა პირმა გადაწყვიტა ბიზნეს-საქმიანობის დაწყება. ბაზრის შესწავლის შედეგად, საქმიანობის სფეროდ არჩეული იქნა საქონლის ბითუმად ვაჭრობის ორგანიზე-

ბა. სამართლებრივ-ორგანიზაციულ ფორმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სახელწოდებით - „ივერია“. საწარმომ სახელმწიფო რეგისტრაცია გაიარა 2010 წლის 1 ოქტომბერს. შპს „ივერიას“, დაფუძნებასთან დაკავშირებული საჭირო პროცედურის გავლის შემდეგ, საწარმოს ფუნქციონირების მიზნით, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, დამფუძნებლებმა განახორციელეს შენატანი კაპიტალში 88000 ლარის ოდენობით. მათ შორის, ერთ-ერთი დამფუძნებლის წილმა შეადგინა - 52800 ლარი, ანუ საწყისი კაპიტალის საერთო ღირებულების - 60 პროცენტი. მეორის წილმა კი - 35200 ლარი, ანუ საწყისი კაპიტალის საერთო ღირებულების - 40 პროცენტი.

მაგალითის შინაარსიდან ჩანს, რომ შპს „ივერიას“ მიერ განხორციელებული იქნა შემდეგი სახის პირველი სამეურნეო ოპერაცია:

შპს „ივერიას“ მიერ, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, განხორციელდა შენატანი კაპიტალში - 88000 ლარი.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, აისახება ორ ანგარიშზე: „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ და შენატანი კაპიტალში. რაზეც იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **88000 ლარი;**
კრედიტი შენატანი კაპიტალში **88000 ლარი.**

სამეურნეო ოპერაცია ავსახოთ მთავარ ჟურნალში. გვექნება:

შპს ივერია
მთავარი ჟურნალი № 1

თარიღი: 2010 წელი		ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ. №	დ-ტი	კ-ტი
ოქტომბერი	1	საწესდებო კაპიტალის ფორმირება <ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ შენატანი კაპიტალში 	1210	88000	-
			5150	-	88000
და	ა.შ.				

მთავარი ჟურნალიდან ინფორმაცია, მოკორესპოდენტო ანგარიშების მიხედვით გადაიტანება მთავარ წიგნში (რეგისტრი). (მთა-

ვარ წიგნში ფურცლები გვრდების მიხედვით ეთმობა ცალკეულ ანგარიშებს). გვექნება:

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ფული ბანკში) ანგ. № 1210

თარიღი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი 1	შენატანი კაპიტალში	ქ. 1	88000	-	88000

შენატანი კაპიტალში ანგარიშის № 5150

თარიღი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი 1	ფული ბანკში	ქ. 1	-	88000	88000

შევადგინოთ საცდელი ბალანსი. გვექნება:

**შპს „ივერია“
საცდელი ბალანსი
1 ოქტომბერი, 2010 წელი**

#	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1.	ფული ბანკში	88000	-
2.	შენატანი კაპიტალში	-	88000
	სულ	88000	88000

საცდელი ბალანსის მეშვეობით დგება შპს „ივერია“-ს, საწყისი ბალანსი.

**შპს „ივერია“
ბალანსი
1 ოქტომბერი, 2010 წელი**

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ფული ბანკში	88000	შენატანი კაპიტალში	88000
სულ (ვალუტა)	88000	სულ (ვალუტა)	88000

2010 წლის 2 ოქტომბრიდან 2010 წლის 31 ოქტომბრამდე ჩათვლით, შპს „ივერიამ“ განახორციელა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები (ეკონომიკური საქმიანობისთვის შეიძინა):

1. მსუბუქი ავტომობილი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 12600 ლარი. ფული გადახდილი იქნა ბანკიდან.

2. ავეჯი და სხვა ინვენტარი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 24700 ლარი. ფული გადახდილი იქნა ბანკიდან.

3. განვადებით (შემდგომი გადახდის პირობით) კომპიუტერი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 1200 ლარი;

4. სატვირთო ავტომობილი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 44700 ლარი. ფული გადახდილი იქნა ბანკიდან.

5. განვადებით (შემდგომი გადახდის პირობით), საქონელი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 31700 ლარი.

აღნიშნულ ოპერაციებზე გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. დებეტი 2181 მსუბუქი ავტომობილი	12600 ლარი;
კრედიტი 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	12600 ლარი.
2. დებეტი 2170 ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700 ლარი;
კრედიტი 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	24700 ლარი.
3. დებეტი 2161 კომპიუტერი	1200 ლარი;
კრედიტი 3110 მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	1200 ლარი.
4. დებეტი 2182 სატვირთო ავტომობილი	44700 ლარი;
კრედიტი 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	44700 ლარი.
5. დებეტი 1610 საქონელი	31700 ლარი;
კრედიტი 3110 მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	31700 ლარი.

შპს „ივერიას“ ბუღალტრული ბალანსის შედგენა შესაძლებელია განხორციელდეს შემდეგი პროცედურების დაცვით:

ა) აღნიშნულ სამეურნეო ოპერაციებს ანგარიშების მიხედვით, გავუხსნათ „T“ ფორმის ანგარიშები და გამოვიყვანოთ ნაშთები.

ბ) ნაშთები ავსახოთ ბრუნვათა უწყისში.

გ) ბრუნვათა უწყისის საფუძველზე შევადგინოთ ბუღალტრული ბალანსი. გვექნება:

ა) ანგარიშების გახსნა და ნაშთების გამოყვანა:

დ-ტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (1210)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 88000	1. 12600 2. 24700 4. 44700	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 82000	
საბოლოო ნაშთი: 6000		

დ-ტი	შენატანი კაპიტალში (5150)	კ-ტი
	საწყისი ნაშთი: 88000	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
	საბოლოო ნაშთი: 88000	

დ-ტი	მსუბუქი ავტომობილი (2181)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 1. 12600		
სადებეტო ბრუნვა: 12600	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 12600		

დ-ტი	ავეჯი და სხვა ინვენტარი (2170)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 2. 24700		
სადებეტო ბრუნვა: 24700	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 24700		

დ-ტი	კომპიუტერი (2161)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 3. 1200		
სადებეტო ბრუნვა: 1200	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 1200		

დ-ტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება (3110)	კ-ტი
	საწყისი ნაშთი: 0 3. 1200 5. 31700	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 32900	
	საბოლოო ნაშთი: 32900	

დ-ტი	სატვირთო ავტომობილი (2182)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 4. 44700		
სადებეტო ბრუნვა: 44700	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 44700		

დ-ტი	საქონელი (1610)	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 5. 31700		
სადებეტო ბრუნვა: 31700	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 31700		

ბ) ანგარიშებზე გამოყვანილი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთების საფუძველზე ბრუნვათა უწყისის შედგენა:

შპს „ივერია“
ბრუნვათა უწყისი

ანგარიშის დასახელება	საწყისი ნაშთი		ბრუნვა პერიოდში		საბოლოო ნაშთი	
	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი
1210	88000	-	-	82000	6000	-
5150	-	88000	-	-	-	88000
2181	-	-	12600	-	12600	-
2170	-	-	24700	-	24700	-
2161	-	-	1200	-	1200	-
3110	-	-	-	32900	-	32900
2182	-	-	44700	-	44700	-
1610	-	-	31700	-	31700	-
	88000	88000	114900	114900	120900	120900

გ) ბრუნვათა უწყისის სადებეტო და საკრედიტო საბოლოო ნაშთების საფუძველზე ბუღალტრული ბალანსის შედგენა:

შპს „ივერია“

ბალანსი

31 ოქტომბერი, 2010 წლის

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ფული ბანკში	6000	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	32900
საქონელი	31700		
კომპიუტერი	1200		
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700		
სატვირთო ავტომობილი	44700	შენატანი კაპიტალში	88000
მსუბუქი ავტომობილი	12600		
სულ (ვალუტა)	120900	სულ (ვალუტა)	120900

იმ შემთხვევაში, თუ არ მოხდება ბრუნვათა უწყისის გამოყენება, ბუღალტრული ბალანსი უნდა შესდგეს შემდეგი პროცედურების დაცვით:

- ა) სამეურნეო ოპერაციები გადაიტანება სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში;
- ბ) მთავარი ჟურნალიდან ნაშთები გადაიტანება მთავარ წიგნში (რეგისტრში);
- გ) მთავარი წიგნის (რეგისტრის) ნაშთების საფუძველზე დგება საცდელი ბალანსი;
- დ) საცდელი ბალანსის საფუძველზე დგება ბუღალტრული ბალანსი.

გვექნება:

- ა) სამეურნეო ოპერაციების გადატანა სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში;

**შ.პ.ს. „ივერია“
მთავარი ჟურნალი**

№ 1.

თარიღი 2010 წელი	ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ.№	დ-ტი	კ-ტი
ოქტომბერი	1 მსუბუქი ავტომობილის შეძენა: ▪ მსუბუქი ავტომობილი ▪ ფული ბანკში	2181 1210	12600 -	- 12600
	2 ავეჯის და სხვა ინვენტარის შეძენა: ▪ ავეჯი და სხვა ინვენტარი ▪ ფული ბანკში	2170 1210	24700 -	- 24700
	3 კომპიუტერის შეძენა განვადებით: ▪ კომპიუტერი ▪ მოწოდებიდან წარმოქ- მნილი ვალდებულება	2161 3110	1200 -	- 1200
	4 სატვირთო ავტომობილის შეძენა: ▪ სატვირთო ავტომობილი ▪ ფული ბანკში	2182 1210	44700 -	- 44700
	5 საქონლის შეძენა განვადებით: ▪ საქონელი ▪ მოწოდებიდან წარმოქ- მნილი ვალდებულება	1610 3110	31700 -	- 31700

ბ) მთავარი ჟურნალიდან ნაშთების გადატანა მთავარ წიგნში
(რეგისტრში):

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ფული ბანკში) ანგ. № 1210

თარიღი 2010 წელი	შინაარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	1. შენატანი კაპიტალში	ქ. 1	88000	-	88000
	1. მსუბუქი ავტომობილი	ქ. 1	-	12600	75400
	2. ავეჯი და სხვა ინვენტარი	ქ. 1	-	24700	50700
	4. სატვირთო ავტომობილი	ქ. 1	-	44700	6000

შენატანი კაპიტალში

ანგარიშის № 5150

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	ფული ბანკში	ქ. 1	-	88000	88000

მსუბუქი ავტომობილი

ანგარიშის № 2181

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	ფული ბანკში	ქ. 1	12600	-	12600

ავეჯი და სხვა ინვენტარი

ანგარიშის № 2170

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	ფული ბანკში	ქ. 1	24700	-	24700

კომპიუტერი

ანგარიშის № 2161

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	1200	-	1200

მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება

ანგარიში № 3110

თ-ღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	3 კომპიუტერი	ქ. 1	-	1200	1200
	5 საქონელი	ქ. 1	-	31700	32900

სატვირთო ავტომობილი

ანგარიშის № 2182

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	ფული ბანკში	ქ. 1	44700	-	44700

საქონელი

ანგარიშის № 1610

თარიღი: 2010 წ.	შინარსი	მინ.	დ-ტი	კ-ტი	ნაშთი
ოქტომბერი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	31700	-	31700

გ) მთავარი წიგნის (რეგისტრის) ნაშთების საფუძველზე საცდელი ბალანსის შედგენა:

**შპს „ივერია“
საცდელი ბალანსი
31 ოქტომბერი, 2010 წელი**

№	ანგარიშის დასახელება	დ-ტი	კ-ტი
1.	ფული ბანკში	6000	-
2.	შენატანი კაპიტალში	-	88000
3.	მსუბუქი ავტომობილი	12600	-
4.	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-
5.	კომპიუტერი	1200	-
6.	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	32900
8.	სატვირთო ავტომობილი	44700	-
9.	საქონელი	31700	-
	სულ	120900	120900

დ) საცდელი ბალანსის საფუძველზე ბუღალტრული ბალანსის შედგენა:

**შპს „ივერია“
ბალანსი
31 ოქტომბერი, 2010 წელი**

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ფული ბანკში	6000	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	32900
საქონელი	31700		
კომპიუტერი	1200		
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700		
მსუბუქი ავტომობილი	12600		
სატვირთო ავტომობილი	44700	შენატანი კაპიტალში	88000
სულ (ვალუტა)	120900	სულ (ვალუტა)	120900

როგორც ჩანს, 2010 წლის 2 ოქტომბრიდან, 31 ოქტომბრის ჩათვლით, ანუ საწყისი ბალანსის შედგენიდან, შპს. „ივერიამ“ განხორციელა ხუთი სამეურნეო ოპერაცია. თითოეულმა სამეურნეო ოპერაციამ, ცვლილება შეიტანა საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაში და არა საწარმოს ფინანსურ შედეგში. ეს მოხდა იმიტომ, რომ აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციები შეეხო მხოლოდ საწარმოს აქტივებს და ვალდებულებებს და არავითარი პირდაპირი შეხება არ ჰქონია ხარჯებთან და შემოსავლებთან. თუმცა, სამეურნეო საქმიანობა წარმოადგენს მატერიალური კვლავწარმოების უწყვეტ ციკლს, და შესაბამისად, აქტივებთან და ვალდებულებებთან ერთად, წარმოების პროცესში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, აუცილებლად ეხება შემოსავლებს და ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულ ხარჯებს. (ამ საკითხებზე საუბარი გვექნება შემდგომ თავში).

თემა 9. ფინანსური შედეგი და მისი გავლენა საწარმოს კაპიტალის ცვლილებაზე

- 9.1. მოგება-ზარალის ანგარიშგების არსი და სტრუქტურა**
- 9.2. ანგარიშგება საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ.**
- 9.3. კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების ასახვა ბალანსში**

9.1. მოგება-ზარალის ანგარიშგების არსი და სტრუქტურა

მოგება-ზარალის ანგარიშგება ახასიათებს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფინანსურ შედეგს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის. საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის ფინანსური შედეგის გასაანგარიშებლად კი, აუცილებელია განისაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდის საერთო ასაღიარებელი შემოსავლები და ასეთი შემოსავლების მისაღებად გაწეული ასაღიარებელი ხარჯები.

შემოსავალი - ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით და რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი შენატანების ხარჯზე საკუთარი კაპიტალის მატებასთან.

ხარჯი - ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების საწარმოდან გასვლით ან ვალდებულებების ზრდით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით აუცილებელია ერთმანეთისაგან განვსხვავოთ დანახარჯები და ხარჯი. დანახარჯი, ესაა საწარმოს მიერ სამეურნეო საშუალებების (აქტივების) შესაძენად გაწეული დანახარჯების საერთო ღირებულება. ხარჯი კი დანახარჯის ის ნაწილი, რომელიც პერიოდის განმავლობაში, უშუალოდ იქნა მოხმარებული პროდუქციის წარმოებისას, სამუშაოს

შესრულებისას ან მომსახურების გაწევისას.

მაგალითი 1. შპს „ივერიას“ მიერ შეძენილი იქნა 14600 ლარის ღირებულების მარაგი-ფქვილი. შეძენილი ფქვილის საერთო ღირებულებიდან, საანგარიშგებო პერიოდში პურის გამოცხოზაზე მთლიანად გახარჯული იქნა 9400 ლარის ფქვილი. ამ მონაცემების საფუძველზე 14600 ლარი წარმოადგენს საწარმოს დანახარჯს, ხოლო 9400 ლარი – პერიოდის ხარჯს. მაგალითი 2. შპს. „ივერიას“ მიერ შეძენილი იქნა 22000 ლარად ღირებული დაზგა. საანგარიშგებო პერიოდში დაზგაზე დარიცხულმა ცვეთის თანხამ შეადგინა 4400 ლარი. მაშასადამე, 4400 ლარი იქნება პერიოდის ხარჯი.

შემოსავლებისა და ხარჯების ურთიერთშეპირისპირებით ვლინდება საანგარიშო (საგადასახადო) წლის ფინანსური შედეგი: წმინდა მოგება ან წმინდა ზარალი. მაშასადამე, საანგარიშო (საგადასახადო) წლის ფინანსური შედეგის შესასწავლად და გასაანალიზებლად, აუცილებელია მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემადგენელი ელემენტების - შემოსავლებისა და ხარჯების სტრუქტურის შესწავლა და განზოგადოება.

ზოგადად, მოგება-ზარალის ანგარიშგება შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგი სტრუქტურის სახით:

მოგება-ზარალის ანგარიშგება

❖ შემოსავალი (ამონაგები)	X
❖ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	X
➤ მთლიანი მოგება	X
❖ საოპერაციო (ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული)	
ხარჯები:	X X
▪ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო პირდაპირი ხარჯები	X
▪ საწარმოო ზედნადები ხარჯები	X
❖ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო თვითღირებულება	X
▪ საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	X
▪ მიწოდების ხარჯები	X
▪ სხვა ხარჯები	X
❖ რეალიზებული პროდუქციის სრული თვითღირებულება	X

- ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული მოგება დაბეგრამდე X
- ❖ არასაოპერაციო ხარჯები X
- ❖ სხვა არასაოპერაციო ხარჯები X
 - მთლიანი დასაბეგრი მოგება X
 - მოგების გადასახადი (საგადასახადო ხარჯი) X
 - წმინდა მოგება X

შემოსავალი (ამონაგები), ესაა საანგარიშო (საგადასახადო) წლის განმავლობაში საწარმოში, საწარმოს ძირითადი (საოპერაციო) და არაძირითადი (არასაოპერაციო) საქმიანობიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი.

საწარმოს ძირითადი (საოპერაციო) საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება შემოსავლები პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან, ყოველგვარი ფასდათმობებისა და უკან დაბრუნებული პროდუქციის ღირებულებების გამოკლებით.

არაძირითადი (არასაოპერაციო) საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს კი მიეკუთვნება სხვა საწარმოს კაპიტალში მონაწილეობით მიღებული შემოსავალი, საპროცენტო შემოსავლები, ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი, როიალტით მიღებული შემოსავალი, საანგარიშგებო წელს გამოვლენილი წინა წლების მოგება, ინვენტარიზაციით გამოვლენილი პროდუქციის მეტობა, ხელშეკრულების დარღვევასთან დაკავშირებით ჯარიმების, საურავების სახით მიღებული შემოსავალი, დადებითი საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსავალი და ა.შ.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად საქონლის საწყის ნაშთს, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, ემატება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შეძენილი საქონლის ღირებულება და აკლდება, ინვენტარიზაციით დადგენილი საქონლის ნაშთი, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

მაგალითად, შპს „ივერიას“, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, საწყობში ჰქონდა 21900 ლარის საქონელი. საანგარიშგებო პერიოდში შეძენილი იქნა 15600 ლარის ღირებულების საქონელი. საანგარიშგებო პერიოდში საქონლის რეალიზაციით მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 48600 ლარი.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ინვენტარიზაციის შედეგად, საქონლის საბოლოო ნაშთმა შეადგინა **4700 ლარი**. ამ მონაცემების საფუძველზე რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება იქნება: **32800 = 21900 + 15600 – 4700**.

მთლიანი მოგება, წარმოადგენს სხვაობას საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის შემოსავალსა (ამონაგები) და რეალიზებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულებას შორის.

მაშასადამე, შპს „ივერია“, მთლიანი მოგება იქნება: **15800 ლარი = (48600 – 32800)**.

პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო პირდაპირი და საწარმოო ზედნადები ხარჯები, ერთად შეადგენენ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო თვითღირებულებას.

პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო პირდაპირი ხარჯები მოიცავს სასაქონლო-მატერიალური მარაგებთან და პირდაპირ შრომასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. აღნიშნული ხარჯები პირდაპირ შეიტანება პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებაში.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომელთა პირდაპირი შეტანა წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში არ ხდება. მათი განაწილება და მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქციაზე ხორციელდება სააღრიცხვო პოლიტიკით განსაზღვრული მეთოდით. განაწილების ბაზად შეიძლება გამოყენებულ იქნას პირდაპირი მასალების ხარჯი, ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება და ა.შ. თუმცა, უფრო ხშირად გამოიყენება საწარმოო მუშების პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. არაპირდაპირი ხარჯის განაწილების კოეფიციენტის დასადგენად, ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურების საერთო (ყველა პროდუქციაში) ხარჯებში, განისაზღვრება მათი შრომითი ანაზღაურების ხარჯების ხვედრითი წილი ცალკეული პროდუქციის მიხედვით. დადგენილი ხვედრითი წილების გადამრავლებით საერთო საწარმოო ხარჯზე, განისაზღვრება ცალკეულ პროდუქციაში შესატანი საერთო საწარმოო ხარჯის წილი.

მაგალითად, შპს „ივერია“ აწარმოებს ორი სახის პროდუქციას: პროდუქცია - „ა“-ში, საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურების ხარჯმა შეადგინა - 2300 ლარი, პროდუქცია - „ბ“-ში, კი 1900 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში, საერთო საწარმოო ხარჯმა შეადგინა 2200 ლარი. ამ შემთხვევაში გვექნება:

საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება

პროდუქციის დასახელება	საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება	ხვედრითი წილი	საერთო საწარმოო ხარჯების განაწილება
პროდუქცია „ა“	2300	54,76	1204,7
პროდუქცია „ბ“	1900	45,24	995,3
სულ	4200	100	2200

საწარმოო ზედნადები ხარჯები მოიცავს მუდმივ და ცვალებად ხარჯებს. **მუდმივი ისეთი ზედნადები ხარჯებია**, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილების მიუხედავად, უცვლელნი რჩებიან. მათ მიეკუთვნება: საიჯარო გადასახადი, საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთა და ა.შ. **ცვალებადი ისეთი ზედნადები ხარჯებია**, რომელთა მოცულობა პირდაპირ კავშირშია წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან. მაგალითად: ზეთსაცხები მასალების ხარჯვა და ა.შ.

რეალიზებული პროდუქციის სრული თვითღირებულება, საწარმოო თვითღირებულებასთან ერთად მოიცავს საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებს, მიწოდების და სხვა ხარჯებს.

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები დაკავშირებულია საწარმოს საერთო მენეჯმენტთან და არა ცალკეული პროდუქციის წარმოებასთან. შესაბამისად, ეს დანახარჯები უზრუნველყოფს საწარმოს გამართულ მუშაობას საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. ასეთი ხარჯებიც მიეკუთვნება გასანაწილებელ ზედნადებ ხარჯების ნუსხას და ისინიც შეიტანება წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში წინასწარ განსაზღვრული მეთოდის შესაბამისად. განაწილების ბაზად, აქაც შესაძლებელია გამოყენებული იქნას საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება, პირდაპირი მასალების ხარჯი და ა.შ.

მიწოდების ხარჯები უკავშირდება პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციას. მასში შედის: მარკეტინგისა და რეკლამის ხარჯები, პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული მუშების ხელფასი და ა.შ.

დაუშვათ, რომ საერთო ადმინისტრაციულმა ხარჯმა შეადგინა - **4100 ლარი**, მიწოდების ხარჯმა კი - **1400 ლარი**.

ძირითადი საქმიანობიდან დაბეგვრამდე მიღებული მოგების გასაანგარიშებლად, საანგარიშო (საგადასახადო) წლის საერთო

შემოსავლებს (ამონაგები) უნდა გამოაკლდეს რეალიზებული სა-საქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულების, პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო თვითღირებულების და საერთო ადმინისტრაციული და მიწოდების ხარჯების საერთო ჯამი. ჩვენს შემთხვევაში გვექნება:

$$3900 \text{ ლარი} = 48600 - (32800 + 4200 + 2200 + 4100 + 1400).$$

მთლიანი დასაბეგრი მოგების გასაანგარიშებლად, ძირითადი საქმიანობით დაბეგვრამდე მიღებული მოგებიდან უნდა გამოირიცხოს ისეთი არასაოპერაციო ხარჯები, როგორცაა: საპროცენტო ხარჯები, ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების რეალიზაციით მიღებული ზარალი, ინვენტარიზაციით გამოვლენილი პროდუქციის დანაკლისი, ხელშეკრულების დარღვევასთან დაკავშირებით ჯარიმების, საურავების სახით მიღებული ზარალი, უარყოფითი საკურსო სხვაობით მიღებული ზარალი და ა.შ.

ვთქვათ, ჩამოთვლილი არასაოპერაციო ხარჯებიდან, ჩვენს შემთხვევაში, ადგილი ჰქონდა აღებულ სესხზე პროცენტის გადახდას, რომელმაც შეადგინა **850 ლარი**. გვექნება:

დასაბეგრი მოგება: 3050,0 ლარი (3900 – 850)

საგადასახადო ხარჯი (მოგების გადასახადი): 457,5 ლარი (3050 X 15 %)

წმინდა მოგება: 2592,5 ლარი (3050 – 457,5)

მაშასადამე, მიღებული წმინდა მოგების თანხით - **2592,5 ლარით**, (თუ არ მოხდა წმინდა მოგების შემცირება გასაცემი დივიდენდის თანხით) გაიზრდება საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება და შესაბამისად - მისი საერთო კაპიტალის ღირებულება.

თვალსაჩინოებისათვის, ჩვენს მიერ შემოთავაზებული მოგება-ზარალის ანგარიშგება, აღნიშნული ოპერაციების გათვალისწინებით, მიიღებს შემდეგ სახეს:

მოგება-ზარალის ანგარიშგება

❖ შემოსავალი (ამონაგები)		48600
❖ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	32800	
➢ მთლიანი მოგება		15800
❖ საოპერაციო ხარჯები:		
▪ საწარმოო პირდაპირი ხარჯები	(2300 + 1900) = 4200	
▪ საწარმოო ზედნადები ხარჯები	(1205 + 995) = 2200	
▪ საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	4100	

▪ მიწოდების ხარჯები	1400	
▪ სულ საოპერაციო ხარჯები:		<u>11400</u>
➤ მოგება დაბეგვრამდე:	00 ლარი (15800 – 11400)	
❖ არასაოპერაციო ხარჯები		<u>850</u>
➤ მთლიანი დასაბეგრი მოგება:	3050,0 ლარი (3900 – 850)	
➤ საგადასახადო ხარჯი:	457,5 ლარი (3050 X 15 %)	
➤ წმინდა მოგება:	592,5 ლარი (3050 – 457,5)	

როგორც ჩანს, მოგება-ზარალის ანგარიშგების შესადგენად, დასამუშავებელია საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის განმავლობაში საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ახასიათებენ შემოსავლებთან და ხარჯებთან დაკავშირებულ სამეურნეო ფაქტებს. სამეურნეო ოპერაციების დამუშავების პროცედურა იწყება პირველადი ბუღალტრული დოკუმენტების შესწავლით და ორმაგი წესის საფუძველზე, მათი რეგისტრაციით სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში. მთავარი ჟურნალიდან ოპერაციების გადატანა ხდება მთავარ წიგნში (რეგისტრში). მთავარი წიგნიდან (რეგისტრიდან) - საცდელ ბალანსში. საცდელი ბალანსიდან შესაბამისი მაკორექტირებელი გატარებების, შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველი დროებითი ანგარიშების დახურვის შემდეგ, დგება მოგება-ზარალის ანგარიშგება. მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში გამოყვანილი წმინდა მოგება ან წმინდა ზარალი, შესაბამისად, ზრდის ან ამცირებს, წინა პერიოდის ბალანსში ასახული კაპიტალის ღირებულებას. მამასადამე, მოგება-ზარალის ანგარიშგების საბოლოო შედეგი გამომდინარეობს სამეურნეო საქმიანობიდან და თავის მხრივ, ცვლის საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, რომელიც ასახულია მის ბუღალტრულ ბალანსში. **(ეს საკითხები უფრო დეტალურად განხილულია ამ წიგნის ბოლო თავში).** ამ ეტაპზე კი, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი შედეგის შესწავლისა და ანალიზის მიზნით, კონკრეტულ მაგალითზე განვიხილოთ მოგება-ზარალის ანგარიშგებისა და ბუღალტრული ბალანსის შედგენის თანმიმდევრობა „T“ ანგარიშების გამოყენებით (თუმცა შედეგი ორივე შემთხვევაში იქნება ერთი და იგივე):

ვთქვათ, 2010 წლის მაისის თვეში, დაფუძნდა შპს „გოი“. დამფუძნებლებმა კაპიტალის შესავსებად, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე შეიტანეს 25000 ლარი. ამ თანხიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით შეიძინეს 85 ცალი ნაკეთობა, ერთეულის ფასი

- 200 ლარი. ანაზღაურების განვადებით კი - 15 ცალი ნაკეთობა, ერთეულის ფასი - 380 ლარი. ამავე პერიოდში საწარმოს მიერ სულ გაყიდული იქნა 38000 ლარის საქონელი (ნაკეთობა). პირდაპირმა ხელფასმა შეადგინა - 3400 ლარი, სხვა საოპერაციო ხარჯებმა - 2800 ლარი. ინვენტარიზაციის შედეგად, საქონლის (ნაკეთობის) საბოლოო ნაშთმა შეადგინა 3480 ლარი.

განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

1. დამფუძნებლების მიერ საწყისი კაპიტალის ფორმირება 25000 ლარით:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	25000 ლარი;
კრედიტი	შენატანი კაპიტალში	25000 ლარი.

2. 17000 ლარის ღირებულების (85 X 200) საქონლის (ნაკეთობა) შეძენა ნაღდი ანგარიშსწორებით:

დებეტი	საქონელი (ნაკეთობა)	17000 ლარი;
კრედიტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	17000 ლარი.

3. 5700 ლარის ღირებულების (15 X 380) საქონლის (ნაკეთობა) შეძენა ანაზღაურების განვადებით:

დებეტი	საქონელი (ნაკეთობა)	5700 ლარი;
კრედიტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	5700 ლარი.

4. საქონლის (ნაკეთობის) რეალიზაციიდან მიღებული 38000 ლარის შემოსავალი:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	38000 ლარი;
კრედიტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	38000 ლარი.

5. პირდაპირი ხელფასის ხარჯი 3400 ლარი:

დებეტი	პირდაპირი ხელფასი	3400 ლარი;
კრედიტი	გადასახადელი ხელფასი	3400 ლარი.

6. პერიოდის სხვა საოპერაციო ხარჯები 2800 ლარი:

დებეტი	საოპერაციო ხარჯები	2800 ლარი;
კრედიტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	2800 ლარი.

ავსახოთ სამეურნეო ოპერაციები „T“ ანგარიშებზე და გამოვიყვანოთ ნაშთები:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	კრედიტი
1. საწყისი კაპიტალი: 25000 4. 38000		2. 17000
სადებეტო ბრუნვა: 38000		საკრედიტო ბრუნვა: 17000
საბოლოო ნაშთი: 46000		

დებეტი	შენატანი კაპიტალში	კრედიტი
		1. საწყისი კაპიტალი: 25000
სადებეტო ბრუნვა: 0		საკრედიტო ბრუნვა: 0
		საბოლოო ნაშთი: 25000

დებეტი	საქონელი (ნაკეთობა)	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 2. 17000 3. 5700		
სადებეტო ბრუნვა: 22700		საკრედიტო ბრუნვა: 0
საბოლოო ნაშთი: 22700		

დებეტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	კრედიტი
		საწყისი ნაშთი: 0 3. 5700 6. 2800
სადებეტო ბრუნვა: 0		საკრედიტო ბრუნვა: 8500
		საბოლოო ნაშთი: 8500

დებეტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0		საწყისი ნაშთი: 0 4. 38000
სადებეტო ბრუნვა: 0		საკრედიტო ბრუნვა: 38000
		საბოლოო ნაშთი: 38000

დებეტი	პირდაპირი ხელფასი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 5. 3400		საწყისი ნაშთი: 0
სადებეტო ბრუნვა: 3400		საკრედიტო ბრუნვა: 0
საბოლოო ნაშთი: 3400		

დებეტი	სხვა საოპერაციო ხარჯები	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 6. 2800		საწყისი ნაშთი: 0
სადებეტო ბრუნვა: 2800		საკრედიტო ბრუნვა: 0
საბოლოო ნაშთი: 2800		

დებეტი	გადასახდელი ხელფასები	კრედიტი
		საწყისი ნაშთი: 0 5. 3400
სადებეტო ბრუნვა: 0		საკრედიტო ბრუნვა: 3400
		საბოლოო ნაშთი: 3400

შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშები პირობითად დავხუროთ მოგება-ზარალის ანგარიშებით.^{1*} გვექნება:

- შემოსავლების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში:
დებეტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **38000 ლარი;**
კრედიტი მ/ზ ანგარიშგება **38000 ლარი.**
- რეალიზებული საქონლის (ნაკეთობის) თვითღირებულების (საწყისი ნაშთს + შეძენა - საბოლოო ნაშთი: 0 + 22700 - 3480 = 19220) გადატანა მ/ზ ანგარიშგებაში:
დებეტი მ/ზ ანგარიშგება **19220 ლარი;**
კრედიტი საქონელი (ნაკეთობა) **19220 ლარი.**
- პირდაპირი ხელფასის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში:

1 * დროებითი ანგარიშების დახურვა, როგორც წესი, ხორციელდება „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშით. ამ ეტაპზე, მეტი ინფორმაციულობისათვის, ეს პროცესი შევასრულოთ მოგება-ზარალის ანგარიშებით.

დებეტი მ/ზ ანგარიშგება **3400 ლარი;**
კრედიტი პირდაპირი ხელფასი **3400 ლარი.**

10. სხვა საოპერაციო ხარჯების გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში:

დებეტი მ/ზ ანგარიშგება **2800 ლარი;**
კრედიტი სხვა საოპერაციო ხარჯები **2800 ლარი.**

ბუღალტრული გატარებები გადავიტანოთ შესაბამის „I“ ანგარიშებზე და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში. გვექნება:

დებეტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	კრედიტი
7. 38000	საწყისი ნაშთი: 0 4. 38000	
სადებეტო ბრუნვა: 38000	საკრედიტო ბრუნვა: 38000	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	საქონელი (ნაკეთობა)	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 2. 17000 3. 5700	8. 19220	
სადებეტო ბრუნვა: 22700	საკრედიტო ბრუნვა: 19220	
საბოლოო ნაშთი: 3480		

დებეტი	პირდაპირი ხელფასი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 5. 3400	საწყისი ნაშთი: 0 9. 3400	
სადებეტო ბრუნვა: 3400	საკრედიტო ბრუნვა: 3400	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	სხვა საოპერაციო ხარჯები	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 6. 2800	საწყისი ნაშთი: 0 10. 2800	
სადებეტო ბრუნვა: 2800	საკრედიტო ბრუნვა: 2800	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	მოგება-ზარალის ანგარიშგება	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 8. 19220 9. 3400 10. 2800		საწყისი ნაშთი: 0 7. 38000
სადებეტო ბრუნვა: 25420		საკრედიტო ბრუნვა: 38000
		საბოლოო ნაშთი: 12580

ანგარიშებზე მიღებული ნაშთების გათვალისწინებით, შპს „გიოს“, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში და ბუღალტრულ ბალანსში, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის ბოლოს მივიღებთ შემდეგ სურათს: (ლარებში)

შპს „გიოს“

მოგება-ზარალის ანგარიშგება საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

▪ შემოსავალი (ამონაგები) რეალიზაციიდან		38000
▪ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	19220 (0 + 22700 – 3480)	
➤ მთლიანი მოგება	(38000 – 19220)	18780
▪ პირდაპირი ხელფასი		3400
▪ სხვა საოპერაციო ხარჯები		2800
▪ სულ საოპერაციო ხარჯები		6200
➤ დასაბეგრი მოგება :	12580 ლარი (18780 – 6200)	
➤ საგადასახადო ხარჯი (მოგების გადასახადი):	1887 ლარი (12580 X 15%)	
➤ წმინდა მოგება:	10693 ლარი (12580 – 1887)	

ანგარიშებზე გამოყვანილი საბოლოო ნაშთების მიხედვით დგება ბუღალტრული ბალანსი. ჩვენს შემთხვევაში, მოგება-ზარალის ანგარიშებში მიღებული საბოლოო ნაშთი (12580 ლარი), ბალანსში აისახება ორ მუხლად: მოგების გადასახადი – 1887 ლარი და გაუნაწილებელი მოგება – 10693 ლარი.

**შპს „გეო“
ბალანსი
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი**

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	46000	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	8500
საქონელი (ნაკეთობა)	3480	გადასახდელი ხელფასი	3400
		მოგების გადასახადი	1887
		შენატანი კაპიტალში	25000
		გაუნაწილებელი მოგება	10693
სულ	49480	სულ	49480

საანგარიშგებო (საგადასახადო) წელს განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად, საწარმოს ფინანსური შედეგი შეიძლება იყოს, როგორც დადებითი, ასევე, უარყოფითი სიდიდე. ანუ, საწარმომ ფინანსური წელი შეიძლება დაასრულოს როგორც მოგებით, ასევე ზარალით. მოგების შემთხვევაში, მიღებული წმინდა მოგების თანხით, იზრდება კაპიტალის ღირებულება. ხოლო ზარალის შემთხვევაში, წმინდა ზარალის თანხით მცირდება კაპიტალის ღირებულება. ნათქვამის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი პირობითი მაგალითები, სადაც წინასწარ მოცემული იქნება საცდელი ბალანსი შემდეგი მაჩვენებლებით:

მაგალითი 1. ვთქვათ, საანგარიშგებო წელი დასრულდა მოგებით. საცდელი ბალანსის მიხედვით, საწარმოს მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგია:

საცდელი ბალანსი	(ლარებში)	
ანგარიშების დასახელება	დებიტი	კრედიტი
შემოსავალი (ამონაგები)	-	36250
საქონლის საწყისი ნაშთი	12400	-
შესყიდვები საანგარიშგებო პერიოდში	20800	-
ფულადი საშუალებები	6850	-
დებიტორული დავალიანება	14700	-
ძირითადი საშუალებები	11850	-
მოკლევადიანი სესხი	-	4500

საგადასახადო ვალდებულებები	-	2800
ოვერდრაფტი	-	2100
გრძელვადიანი სესხი	-	14000
კრედიტორული დავალიანება	-	4700
საიჯარო გადასახადი	600	-
საკომუნიკაციო ხარჯი	400	-
ხელფასი	4800	-
სატრანსპორტო ხარჯი	700	-
ელექტროენერჯის ხარჯი	250	-
შენატანი კაპიტალში	-	9000
სულ	73350	73350

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საწარმოში მარაგის ნაშთმა შეადგინა 6700 ლარი.

ამ მონაცემების საფუძველზე შევადგინოთ საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგება და ბუღალტრული ბალანსი.

პირველ რიგში, აუცილებელია ერთმანეთისაგან განვასხვავოთ მოგება-ზარალის ანგარიშგებისა და ბუღალტრული ბალანსის მუხლები:

მოგება-ზარალის ანგარიშგება

❖ შემოსავალი (ამონაგები)	<u>36250</u>
▪ თვითღირებულება:	
▪ საქონლის საწყისი ნაშთი	12400
▪ შესყიდვები	20800
▪ მინუს: საქონლის ნაშთი	6700
➤ მთლიანი მოგება	<u>9750 = (36250 - (12400 + 20800 - 6700))</u>
❖ საოპერაციო ხარჯი:	
▪ საიჯარო გადასახადი	600
▪ საკომუნიკაციო ხარჯი	400
▪ ხელფასი	4800
▪ სატრანსპორტო ხარჯი	700
▪ ელექტროენერჯის ხარჯი	250
▪ სულ საოპერაციო ხარჯი	<u>6750</u>
➤ დასაბეგრი მოგება	3000 ლარი = (9750 – 6750)
➤ მოგების გადასახადი	450 ლარი = (3000 X 15%)
➤ წმინდა მოგება	2550 ლარი = (3000 – 450)

ბალანსი

საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ფულადი საშუალებები	6850	მოკლევადიანი სესხი	4500
საქონელი	6700	საგადასახადო	
დებიტორული დავალიანება	14700	ვალდებულებები	2800
ძირითადი საშუალებები	11850	მოგების გადასახადი	450
		ოვერდრაფტი	2100
		კრედიტორული დავალიანება	4700
		გრძელვადიანი სესხი	14000
		შენატანი კაპიტალში	9000
		გაუნაწილებელი მოგება	2550
სულ	40100	სულ	40100

მაგალითი 2. ვთქვათ, საანგარიშგებო (საგადასახადო) წელი დასრულდა ზარალით. საცდელი ბალანსის მიხედვით, საწარმოს მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს შემდეგია:

საცდელი ბალანსი

(ლარებში)

ანგარიშების დასახელება	დებიტი	კრედიტი
შემოსავალი (ამონაგები)	-	35760
საქოლის საწყისი ნაშთი	13100	-
შესყიდვები საანგარიშგებო პერიოდში	21100	-
ფულადი საშუალებები	9200	-
დებიტორული დავალიანება	11520	-
ძირითადი საშუალებები	13400	-
მოკლევადიანი სესხი	-	3800
საგადასახადო ვალდებულებები	-	1900
ოვერდრაფტი	-	1100
გრძელვადიანი სესხი	-	16500
კრედიტორული დავალიანება	-	4800
საიჯარო გადასახადი	700	-
საკომუნიკაციო ხარჯი	300	-
ხელფასი	4600	-
სატრანსპორტო ხარჯი	720	-
ელექტროენერჯის ხარჯი	220	-
შენატანი კაპიტალში	-	11000
სულ	74860	74860

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მარაგის ნაშთმა შეადგინა 4400 ლარი.

ამ მონაცემების საფუძველზე შევადგინოთ საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგება და ბუღალტრული ბალანსი.

პირველ რიგში, აუცილებელია ერთმანეთისაგან განვასხვავოთ მოგება-ზარალის ანგარიშგებისა და ბუღალტრული ბალანსის მუხლები:

მოგება-ზარალის ანგარიშგება

❖ შემოსავალი (ამონაგები)		35760	
▪ თვითღირებულება:			
▪ საქონლის საწყისი ნაშთი	13100		
▪ შესყიდვები	21100		
▪ მინუს: საქონლის ნაშთი	4400		
➤ მთლიანი მოგება	5960 = (35760 - (13100 + 21100 - 4400))		
❖ საოპერაციო ხარჯი:			
▪ საიჯარო გადასახადი	700		
▪ საკომუნიკაციო ხარჯი	300		
▪ ხელფასი	4600		
▪ სატრანსპორტო ხარჯი	720		
▪ ელექტროენერგიის ხარჯი	220		
▪ სულ საოპერაციო ხარჯი	6540		
➤ ზარალი	(580) = 6540 - 5960		

ბალანსი

საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

აქტივები	თანხა	პასივები	თანხა
ფულადი საშუალებები	9200	მოკლევადიანი სესხი	3800
საქონელი	4400	საგადასახადო ვალდებულებები	1900
დებიტორული დავალიანება	11520	ოვერდრაფტი	1100
ძირითადი საშუალებები	13400	კრედიტორული დავალიანება	4800
		გრძელვადიანი სესხი	16500
		შენატანი კაპიტალში	11000
		წმინდა ზარალი	(580)
სულ	38520	სულ	38520

უნდა აღინიშნოს, რომ ბალანსის პასივში, ფრჩხილებით აღნიშნული რიცხვი წარმოადგენს უარყოფით მაჩვენებელს. ანუ, ესაა წმინდა ზარალის ის მოცულობა, რომლითაც მცირდება საწარმოს კაპიტალის ღირებულება საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის ბოლოს და შესაბამისად, ბალანსის პასივის საერთო ჯამი.

ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას შედარებით უფრო რთულ შემთხვევასთან გვაქვს საქმე, როდესაც ადგილი აქვს წარმოების პროცესს. ანუ, როდესაც ხდება შექმნილი ნედლეულისა და მასალების საწარმოო გადამუშავება და ასეთი გადამუშავების შედეგად მიღებული მზა პროდუქციის რეალიზაცია. ასეთ შემთხვევაში, გარდა ნედლეულისა და მასალების ხარჯებისა, ადგილი აქვს სხვა ისეთ საწარმოო ხასიათის ხარჯებსაც, რომლებიც ზრდიან წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებას. საბოლოო ფინანსური შედეგის განსაზღვრის მიზნით, აუცილებელია ნედლეულისა და მასალების, დაუმთავრებელი წარმოების და მზა პროდუქციის ანგარიშებზე არსებული ნაშთების გათვალისწინება. აღნიშნულის საილუსტრაციოდ, განვიხილოთ შემდეგი პირობითი მაგალითი:

ვთქვათ, შპს „გიომ“, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის დასაწყისში, ანგარიშსწორების ანგარიშზე, საწყისი კაპიტალის ფორმირებისთვის შეიტანა 55000 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში შექმნილია 41900 ლარის ნედლეული და მასალა. წარმოებას გადაეცა 31400 ლარის ნედლეული და მასალა, რომელიც გაიხარჯა მთლიანად. გარდა ნედლეულისა და მასალებისა, საანგარიშგებო პერიოდში, წარმოებაში ადგილი ჰქონდა შემდეგ ხარჯებს: პირდაპირი ხელფასი - 13600 ლარი; დამხმარე მასალების ხარჯი - 1400 ლარი; არაპირდაპირი ხელფასი - 2400 ლარი; საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთა - 900 ლარი; ელექტროენერგიის ხარჯი - 320 ლარი; სხვა ხარჯები - 1100 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის საწარმოში არ დარჩენილა მზა პროდუქციის ნაშთი. მზა პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულმა შემოსავალმა კი შეადგინა 62400 ლარი.

აღნიშნულ სამეურნეო ოპერაციებს მივცეთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები. „T“ ანგარიშების დახმარებით, გამოვიყვანოთ ნაშთები და შევადგინოთ შპს „გიოს“ ფინანსური ანგარიშგება.

1. შპს „გიოს“, საწყისი კაპიტალის ფორმირება:

- | | | |
|-----|--|--------------------|
| | დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | 55000 ლარი; |
| | კრედიტი შენატანი კაპიტალში | 55000 ლარი. |
| 2. | ნედლეულისა და მასალების შეძენა: | |
| | დებეტი ნედლეული და მასალები | 41900 ლარი; |
| | კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | 41900 ლარი. |
| 3. | წარმოებას გადაეცა 31400 ლარის ნედლეული და მასალა: | |
| | დებეტი დაუმთავრებელი წარმოება | 31400 ლარი; |
| | კრედიტი ნედლეული და მასალა | 31400 ლარი. |
| 4. | პირდაპირი ხელფასი - 13600 ლარი: | |
| | დებეტი პირდაპირი ხელფასი | 13600 ლარი; |
| | კრედიტი გადასახდელი ხელფასი | 13600 ლარი. |
| 5. | დამხმარე მასალების ხარჯი 1400 ლარი: | |
| | დებეტი დამხმარე მასალების ხარჯი | 1400 ლარი; |
| | კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | 1400 ლარი. |
| 6. | არაპირდაპირი ხელფასი - 2400 ლარი: | |
| | დებეტი არაპირდაპირი ხელფასი | 2400 ლარი; |
| | კრედიტი გადასახდელი ხელფასები | 2400 ლარი. |
| 7. | ძირითადი საშუალებების ცვეთა - 900 ლარი: | |
| | დებეტი ცვეთა და ამორტიზაცია | 900 ლარი; |
| | კრედიტი ძირითადი საშუალებების ცვეთა | 900 ლარი. |
| 8. | ელექტროენერგიის ხარჯი - 320 ლარი: | |
| | დებეტი ელექტროენერგიის ხარჯი | 320 ლარი; |
| | კრედიტი მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება | 320 ლარი. |
| 9. | საწარმოში გაწეული სხვა ხარჯები - 1100 ლარი: | |
| | დებეტი სხვა ხარჯები | 1100 ლარი; |
| | კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში | 1100 ლარი. |
| 10. | წარმოებული პროდუქციის ფაქტიური საოპერაციო ხარჯები: | |
| | დებეტი დაუმთავრებელი წარმოება | 19720 ლარი; |
| | კრედიტი პირდაპირი ხელფასი | 13600 ლარი; |

კრედიტი დამხმარე მასალების ხარჯი	1400 ლარი;
კრედიტი არაპირდაპირი ხელფასი	2400 ლარი;
კრედიტი ცვეთა და ამორტიზაცია	900 ლარი;
კრედიტი ელექტროენერჯის ხარჯი	320 ლარი;
კრედიტი სხვა ხარჯები	1100 ლარი.

წარმოებული პროდუქციის ფაქტიური საწარმოო თვითღირებულების გასაანგარიშებლად, დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე, ნედლეულისა და მასალების ხარჯთან ერთად, უნდა აისახოს საანგარიშგებო პერიოდში პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული სხვა ხარჯებიც. სწორედ, **მეათე (10)** ბუღალტრული გატარებით, ყველა საოპერაციო ხარჯი, ნედლეულისა და მასალების ხარჯთან ერთად, თავს მოიყრის დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტში. საოპერაციო ხარჯების ამსახველი ანგარიშები კი - შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში. ამით ხარჯების ამსახველი ანგარიშები დაიხურება (განუღლებს). მაშასადამე, დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა გვიჩვენებს, წარმოებული პროდუქციის ფაქტიურ თვითღირებულებას. ჩვენს შემთხვევაში იგი შეადგენს:

$$51120 \text{ ლარს} = (31400 + 19720).$$

11. მზა პროდუქციის აყვანა შემოსავალში ფაქტიური თვითღირებულებით:

დებეტი მზა პროდუქცია	51120 ლარი;
კრედიტი დაუმთავრებელი წარმოება	51120 ლარი.

12. მზა პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულია შემოსავალი - **62400 ლარი:**

დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	62400 ლარი;
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან	62400 ლარი.

13. რეალიზებული პროდუქცია ჩამოწერილია ფაქტიური თვითღირებულებით:

დებეტი გაყიდული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით	51120 ლარი;
კრედიტი მზა პროდუქცია	51120 ლარი.

ფინანსური შედეგის გამოსაყვანად უნდა მოხდეს დროებითი ანგარიშების (შემოსავლების და ხარჯების) დახურვა (განუღლება):

14. შემოსავლების ამსახველი ანგარიშის დახურვა
დებეტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **62400 ლარი;**
კრედიტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-
 ზარალი **62400 ლარი.**

15. ყველა ხარჯების ამსახველი ანგარიშების ჯამის დახურვა:
დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **51120 ლარი;**
კრედიტი გაყიდული მზა პროდუქცია თვით-
 ღირებულებით **51120 ლარი.**

მაშასადამე, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის დასა-
 ბეგრი მოგების თანხა შეადგენს: **11280 ლარს (62400 (შემოსავალი) –**
51120 (ხარჯი)). გადასახდელი მოგების გადასახადი (საგადასახადო
ხარჯი) კი - 1692 ლარს (11280 X 15%).

16. გადასახდელი მოგების გადასახადი:
დებეტი საგადასახადო ხარჯი **1692 ლარი;**
კრედიტი გადასახდელი მოგების გადასახადი **1692 ლარი.**

17. საგადასახადო ხარჯით საწარმოს დასაბეგრი მოგების
 შემცირება:
დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **1692 ლარი;**
კრედიტი საგადასახადო ხარჯი **1692 ლარი.**

18. მიღებული წმინდა მოგების გადატანა გაუნაწილებელი
 მოგების ანგარიშზე:
დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **9588 ლარი;**
კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება **9588 ლარი.**

ოპერაციები ავსახოთ „T“ ანგარიშებზე და გამოვიყვანოთ
 საბოლოო ნაშთები:

დებეტი	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 1. 55000	2. 41900	
12. 62400	5. 1400	
	9. 1100	
სადებეტო ბრუნვა: 62400	საკრედიტო ბრუნვა: 44400	
საბოლოო ნაშთი: 73000		

დებეტი	შენატანი კაპიტალში	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 1. 55000	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
	საბოლოო ნაშთი: 55000	

დებეტი	ნედლეული და მასალა	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 2. 41900	3. 31400	
სადებეტო ბრუნვა: 41900	საკრედიტო ბრუნვა: 31400	
საბოლოო ნაშთი: 10500		

დებეტი	დაუმთავრებელი წარმოება	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 3. 31400 10. 19720	11. 51120	
სადებეტო ბრუნვა: 51120	საკრედიტო ბრუნვა: 51120	
საბოლოო ნაშთი: 0		

დებეტი	პირდაპირი ხელფასი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 4. 13600	საწყისი ნაშთი: 0 10. 13600	
სადებეტო ბრუნვა: 13600	საკრედიტო ბრუნვა: 13600	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	გადასახდელი ხელფასები	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 0 4. 13600 6. 2400	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 16000	
	საბოლოო ნაშთი: 16000	

დებეტი	დამხმარე მასალების ხარჯი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 5. 1400	საწყისი ნაშთი: 0 10. 1400	
სადებეტო ბრუნვა: 1400	საკრედიტო ბრუნვა: 1400	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	არაპირდაპირი ხალფასი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 6. 2400	საწყისი ნაშთი: 0 10. 2400	
სადებეტო ბრუნვა: 2400	საკრედიტო ბრუნვა: 2400	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	ცვეთა და ამორტიზაცია	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 7. 900	საწყისი ნაშთი: 0 10. 900	
სადებეტო ბრუნვა: 900	საკრედიტო ბრუნვა: 900	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	ძირითადი საშუალებების ცვეთა	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 0 7. 900	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 900	
	საბოლოო ნაშთი: 900	

დებეტი	ელექტროენერჯის ხარჯი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 8. 320	საწყისი ნაშთი: 0 10. 320	
სადებეტო ბრუნვა: 320	საკრედიტო ბრუნვა: 320	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 0 8. 320	
სადებეტო ბრუნვა:	საკრედიტო ბრუნვა: 320	
	საბოლოო ნაშთი: 320	

დებეტი	სხვა ხარჯები	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 9. 1100	საწყისი ნაშთი: 0 9. 1100	
სადებეტო ბრუნვა: 1100	საკრედიტო ბრუნვა: 1100	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დებეტი	მზა პროდუქცია	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 10. 51120	13. 51120	
სადებეტო ბრუნვა: 51120	საკრედიტო ბრუნვა: 51120	
საბოლოო ნაშთი: 0		

დებეტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0	საწყისი ნაშთი: 0 1. 62400	
სადებეტო ბრუნვა: 0 14. 62400	საკრედიტო ბრუნვა: 62400	
0	საბოლოო ნაშთი: 62400 0	

დებეტი	გაყიდული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 2. 51120		
სადებეტო ბრუნვა: 51120	საკრედიტო ბრუნვა:	
საბოლოო ნაშთი: 51120 0	15. 51120 0	

დებეტი	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	კრედიტი
საწყისი ნაშთი: 0 15. 51120	საწყისი ნაშთი: 0 14. 62400	
სადებეტო ბრუნვა: 51120	საკრედიტო ბრუნვა: 62400	
17. 1692 18. 9588 0	ნაშთი საგადას-დო ხარჯამდე 11280 0	

დებეტი	საგადასახადო ხარჯი	კ-ტი
16. 1692	17. 1692	
სადებეტო ბრუნვა: 1692	საკრედიტო ბრუნვა: 1692	
0	0	

დებეტი	გადასახდელი მოგების გადასახადი	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 0 16. 1692	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 1692	
	საბოლოო ნაშთი: 1692	

დებეტი	გაუნაწილებელი მოგება	კრედიტი
	საწყისი ნაშთი: 0 18. 9588	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 9588	
	საბოლოო ნაშთი: 9588	

ამ მონაცემების საფუძველზე შევადგინეთ შპს „გიოს“-ზარალის ანგარიშგება; საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება და ბუღალტრული ბალანსი.

**შპს „გიოს“
მოგება-ზარალის ანგარიშგება
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი**

	(ლარი)
❖ შემოსავალი (ამონაგები)	<u>62400</u>
❖ ნედლეული და მასალის ხარჯი	31400
❖ პირდაპირი ხელფასი	13600
❖ დამხმარე მასალების ხარჯი	1400
❖ არაპირდაპირი ხელფასი	2400
❖ ცვეთა და ამორტიზაცია	900
❖ ელექტროენერგიის ხარჯი	320
❖ სხვა ხარჯები	1100

➤ სულ ხარჯები	51120
➤ დასაბეგრი მოგება:	11280 ლარი = (62400 – 51120)
➤ საგადასახადო ხარჯი:	1692 ლარი = (11280 X 15%)
➤ წმინდა მოგება:	9588 ლარი = (11280 – 1692)

წმინდა მოგების თანხის გასაანგარიშებლად, საანგარიშებო პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის არსებული სხვაობის თანხით წარმოშობილი დასაბეგრი მოგების თანხა (ჩვენს შემთხვევაში - 11280 ლარი) უნდა დაიბეგროს მოგების გადასახადით. დარჩენილი თანხა (ჩვენს შემთხვევაში 9588 ლარი) შეადგენს სწორედ, საანგარიშებო (საგადასახადო) წლის წმინდა მოგებას, რომლითაც იზრდება საწარმოს გაუნაწილებელი მოგების თანხა, და შესაბამისად, საკუთარი კაპიტალის ღირებულებაც.

9.2. ანგარიშგება საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ

უნდა აღინიშნოს, რომ ნებისმიერი მეწარმე სუბიექტი, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვას წარმართავს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ვალდებულია ცალკე წარმოადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის ისეთი მნიშვნელოვანი კომპონენტი, როგორცაა **ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ**. აქედან გამომდინარე, ვიდრე მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების (ზარალის) ასახვა შპს „გოს“ ბუღალტრულ ბალანსში, უნდა შედგეს ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების შესახებ. ანგარიშგების ეს ფორმა განკუთვნილია ბალანსის წარდგენის ორ (პერიოდის დასაწყისი, პერიოდის ბოლო) თარიღს შორის მომხდარი ყველა იმ ფაქტის (სამეურნეო ოპერაციის შედეგის) აღსაღრიცხად, რომლებიც გავლენას ახდენენ საკუთარი კაპიტალის ღირებულებაზე და ცვლიან მას. ასეთს განაპირობებენ: სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც მოგება-ზარალის ანგარიშგების მიხედვით ზრდიან ან ამცირებენ წმინდა აქტივებს. ასევე, მოვლენები და ფაქტები, რომლებიც არ ხვდებიან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, თუმცა ცვლიან კაპიტალის სტრუქტურას. ამ უკანასკნელს მიეკუთვნება

სხვადასხვა მოტივაციით განპირობებული აქტივების გადაფასება და ამ პროცესთან დაკავშირებული ფინანსური შედეგები, აგრეთვე პარტნიორთა დამატებითი შენატანები კაპიტალში, აქციების გამოშვება და რეალიზაცია და სხვა.

სრული სახით, საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ ანგარიშგებაში აისახება: კაპიტალის ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის კაპიტალის შემადგენელი თითოეული მუხლის მიხედვით (ეს მონაცემები აიღება ბალანსის განაყოფიდან - საკუთარი კაპიტალი); საანგარიშგებო პერიოდის მოგება ზარალი; შემოსავლებისა და ხარჯების ის მუხლები, რომლებიც პირდაპირ მიეკუთვნება საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობას; სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და არსებითი შეცდომების კორექტირება (თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი და შეეხება საკუთარი კაპიტალის რომელიმე მუხლს). აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის დაფიქსირებულ კაპიტალის შემადგენელი თითოეული მუხლის ნაშთს ემატება (აკლდება) პერიოდის განმავლობაში მომხდარი შესაბამისი ცვლილებები, რომლებმაც გავლენა იქონიეს კაპიტალის შემადგენლობაზე და ამ გზით განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის მეწარმე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული საკუთარი კაპიტალის მოცულობა (ნაშთი).

ანგარიშგების ეს კომპონენტი, ფაქტობრივად, შიფრავს ბალანსის განაყოფს - „კაპიტალი“ ან „კაპიტალი და რეზერვები“ (ბალანსის ეს განაყოფი, სხვადასხვა მეწარმე სუბიექტებთან, სხვადასხვა სახელდებითაა წარმოდგენილი, რაც არ ცვლის საკითხის არსს).

მეწარმე სუბიექტის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმიდან გამომდინარე, მომხმარებლისათვის საინტერესოა საკუთარ კაპიტალში ცვლილებებით განპირობებული შედეგების გავლენა ერთი აქციიდან, ან წილიდან შემოსავლებზე, რაც უშუალო კავშირშია საკუთარი კაპიტალის ღირებულებასთან. კომპანიის პარტნიორების მიერ კაპიტალში განხორციელებული შენატანები, სააქციო საზოგადოებებში აქციების გამოშვება და რეალიზაცია შესაბამისად აისახება დივიდენდებსა და პარტნიორთა წილიდან, აქციონერთა კუთვნილი აქციებიდან შემოსავლებზე. ფინანსური ანგარიშგების სწორედ ეს კომპონენტი უზრუნველყოფს აღნიშნულის შესახებ ამომწურავი ინფორმაციის თავმოყრას.

ყოველივე თქმულის შემდეგ, ზემოთწარმოდგენილ საილუს-

ტრაციო მაგალითზე, ვნახოთ, როგორ ჩამოყალიბდა საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად შპს „გიოს“ საკუთარი კაპიტალი და ბალანსი:

შპს „გიო“
საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგება
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

დამფუძნებლის კაპიტალი:	55000
პლუს: წმინდა მოგება საანგარიშგებო პერიოდში	9588
ჯამი:	<u>64588</u>
მინუს: 0	
საკუთარი კაპიტალი, პერიოდის ბოლოს:	<u>64588</u>

9.3. კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების ასახვა ბალანსში

შპს „გიოს“ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების გათვალისწინებით ბალანსს ექნება სახე:

ბალანსი
შპს „გიო“
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ნედლეული და მასალა (ცვეთა)	73000 10500 (900)	ვალდებულება:	<u>18012</u>
		მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	320
		ხელფასი	16000
		მოგების გადასახადი	1692
		საკუთარი კაპიტალი:	<u>64588</u>
		შენატანი კაპიტალში	55000
		გაუნაწილებელი მოგება	9588
სულ	82600	სულ	82600

როგორც ბალანსის მონაცემებიდან ჩანს, ცვეთის თანხა ფრჩხილებშია მოქცეული. ეს იმას ნიშნავს, რომ სწორედ, ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ცვეთის თანხით მცირდება ასეთი საშუალებების თავდაპირველი (ისტორიული) საბალანსო ღირებულება, და შესაბამისად, ბალანსის აქტივების საერთო ჯამიც.

არსებული პრაქტიკის თანახმად, მოგება-ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურაში შემოსავლები და ხარჯები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სხვადასხვა ფორმით. შესაბამისად, მოგება-ზარალის ანგარიშგების შედგენაც, და მასში წმინდა მოგების ან წმინდა ზარალის გამოანგარიშების მეთოდოლოგიაც, უნდა ექვემდებარებოდეს წარმოდგენილ სტრუქტურას.

ერთ შემთხვევაში, საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის წმინდა მოგების, ან წმინდა ზარალის დასადგენად, ჯერ გაიანგარიშება მთლიანი მოგება. შემდეგ, მთლიანი მოგებიდან გამოირიცხება საოპერაციო ხარჯები და განისაზღვრება დასაბეგრი მოგება. დასაბეგრი მოგებიდან საგადასახადო ხარჯის (მოგების გადასახადი) გამოკლებით კი მიიღება წმინდა მოგება, ან წმინდა ზარალი. მოგება-ზარალის ანგარიშგების ასეთი სტრუქტურა დამახასიათებელია მრავალსაფეხურიანი მოგება-ზარალის ანგარიშგებისთვის.

მეორე შემთხვევაში - საანგარიშგო (საგადასახადო) წლის საერთო შემოსავლებს თანდათან აკლდება ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები. მოგება-ზარალის ანგარიშგების ასეთი სტრუქტურით წარმოდგენა კი დამახასიათებელია ერთსაფეხურიანი მოგება-ზარალის ანგარიშგებისთვის.

თემა 10. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა

- 10.1. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა
- 10.2. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და წარდგენასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პროცედურები
 - 10.2.1. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა პირველად დოკუმენტებში
 - 10.2.2. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა მთავარ ჟურნალში
 - 10.2.3. სამეურნეო ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში
 - 10.2.4. პირველი საცდელი ბალანსის შედგენა
 - 10.2.5. მაკორექტირებელი გატარებების განხორციელება
 - 10.2.6. კორექტირებული საცდელი ბალანსის შედგენა
 - 10.2.7. სამუშაო ფურცელის არსი
 - 10.2.8. სამუშაო ფურცლის შედგენა
 - 10.2.9. ფინანსური ანგარიშგების შედგენა
 - 10.2.10. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დამამთავრებელი ეტაპი
- 10.3. ალტერნატიული კორექტირებადი გატარებები
- 10.4. კავშირი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ დოკუმენტებს შორის.

10.1. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა

წინა პარაგრაფებში, არაერთხელ ავნიშნეთ **სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ**. ახლა, როცა წარმოდგენა გვაქვს რა არის სამეურნეო აღრიცხვა, რომელ ელემენტებს იყენებს ის და რა პრინციპებზეა აგებული, გარკვეული ვართ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიაში და მისი წარმართვის პროცედურებში, შესაძლებელია დაწვრილებით ვისაუბროთ სააღრიცხვო პოლიტიკის არსის შესახებ.

როგორც უკვე აღინიშნა, ყველა მეწარმე სუბიექტი და საჯარო სამართლის იურიდიული პირი ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს საერთაშორისო

სტანდარტების შესაბამისად. ფინანსურმა ანგარიშგებამ სამართლიანად უნდა წარმოადგინოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, საქმიანობის ფინანსური შედეგები და საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობა. აღნიშნული მიიღწევა მხოლოდ შესაბამისი სტანდარტების სრული დაცვით. თავის მხრივ, ეს ნიშნავს იმას, რომ ხელმძღვანელობა ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების შედეგის დროს იხელმძღვანელოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში აღწერილი დებულებებით. მეწარმე სუბიექტი თუ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი სააღრიცხვო პოლიტიკას ირჩევს დამოუკიდებლად და მასზე პასუხისმგებლობა ხელმძღვანელობას ეკისრება.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 8 (მუხლი 5) განმარტავს: „**სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს**“, ანუ ეს ის პრინციპები, დაშვებები, წესები და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობაა, რომელთა თეორიული წანამძღვრები უკვე განვიხილეთ წინა პარაგრაფებში და ვნახეთ საილუსტრაციო მაგალითებიც.

ამავე სტანდარტში (მუხლი 7) აღნიშნულია, რომ „როცა სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია გამოიყენება ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან გარემოებებისათვის, სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც ამ შემთხვევაში გამოიყენება, უნდა განისაზღვროს სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის გამოყენებით და სტანდარტის ან ინტერპრეტაციისთვის ბასს-ს მიერ გამოცემული შესაბამისი დანერგვის მითითებების გათვალისწინებით“.

აქედან ჩანს, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევაში დამოუკიდებლობა არ გულისხმობს სრულ თავისუფლებას. მარტივად, ეს ნიშნავს იმას, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები სრულად უნდა შეესაბამებოდეს ბასს-ის მოთხოვნებს. მენეჯმენტმა უნდა უზრუნველყოს (საფინანსო-ეკონომიკური სამსახურის, იურისტის მონაწილეობით) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი პრინციპების, საფუძვლების, შეთანხმებების, წესების, აღრიცხვის მეთოდების არჩევა, თავიდანვე გაცხადება (ხელმისაწვდომობა ნებისმიერი მომ-

ხმარებლისთვის), შერწყმა პრაქტიკულ გამოცდილებასთან, მისი გამოყენება საგადასახადო და ფინანსური ანგარიშების მომზადება-წარდგენის პროცესში.

სააღრიცხვო პოლიტიკის საფუძველია ბასს-ის ძირითადი დაშვებები - **დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი საწარმო**, თუმცა ამასთან, სააღრიცხვო პოლიტიკის ფორმირება ეს არის კონკრეტული მეწარმე სუბიექტის თუ საჯარო იურიდიული პირის სპეციფიურობის გათვალისწინება, სტანდარტებით დაშვებული ალტერნატიული ვარიანტებიდან ერთ-ერთის არჩევა: აქტივების აღიარების, შეფასების მეთოდების, კაპიტალის, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესების და მეთოდების განსაზღვრა ისე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია აკმაყოფილებდეს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს; ზუსტად ასახავდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგებს და ფინანსურ მდგომარეობას; გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს; იყოს ნეიტრალური, მიუკერძოებელი, წინდახედული (გააზრებული) და სრულყოფილი ყველა არსებით ასპექტში. ამასთან, უპირობოდ უნდა იყოს დაცული ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები: **აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესაძარისობა**.

ამრიგად, შეიძლება ითქვას, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკა არა მარტო აღრიცხვის წარმოების წესების ერთობლიობაა, არამედ ის წარმოადგენს ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს სამეურნეო ოპერაციების სწორად ასახვის, ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ამაღლების, ხარისხის უზრუნველყოფის, აღქმის, შემოწმებისა და შეფასებებისათვის.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისას გასათვალისწინებელია, რომ არჩეული ალტერნატივა (აღიარების, შეფასების, ასახვის წესების და მეთოდების ერთობლიობა), ხანგრძლივ პერსპექტივაზე უნდა იყოს გათვლილი.

როგორც ბასს 8-ის მე-13 მუხლშია აღნიშნული, „**საწარმომ უნდა აირჩიოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად გამოიყენოს მსგავსი სამეურნეო ოპერაციებისათვის, სხვა მოვლენის ან პირობებისთვის, თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად არ მოითხოვს ან ეხმარება არ თავს, მოხდეს ელემენტების კატეგორიზაცია, რომლებსთვისაც სხვადასხვა პოლიტიკა შეიძლება მისაღები იყოს.**

თუ სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია სპეციალურად მოითხოვს ან ნებას რთავს, მოხდეს ელემენტების ამგვარი კატეგორიზაცია, უნდა შეირჩეს შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა და უცვლელად იყოს გამოყენებული თითოეული კატეგორიისათვის“. თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებების შეტანა დაუშვებელია ან შეუძლებელია. სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა, რა თქმა უნდა, შეიძლება, მაგრამ „**მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ცვლილება მოითხოვება სტანდარტის ან ინტერპრეტაციის მიერ, ან უზრუნველყოფს ფინანსურ ანგარიშგებაში უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას საწარმოს მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების, სხვა მოვლენების ან პირობების გავლენის შესახებ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, სამეურნეო საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობაზე**“. ამასთან, ცვლილებების აუცილებლობა უნდა იყოს დასაბუთებული და განხორციელდეს მხოლოდ ახალი საანგარიშგებო პერიოდიდან.

სააღრიცხვო პოლიტიკა ცალკე დოკუმენტის (სახელმძღვანელო აქტის) სახით გამოიცემა. მას ამტკიცებს დირექტორი (სამეურნეო ხელმძღვანელი). ჩვეულებრივ, ის ორი განაყოფისგან (ნაწილისგან) შესდგება. **პირველ ნაწილში** აღწერილია ინფორმაცია ობიექტის შესახებ: ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა; მისი იურიდიული მისამართი; საქმიანობის მიმართულებები; ნორმატიული აქტები, რომლებზე დაყრდნობითაცაა შემუშავებული; თარიღი, რომლიდანაც შედის მოქმედებაში და აგრეთვე მითითება იმის შესახებ, რომ ეს სააღრიცხვო პოლიტიკა გათვალისწინებულია მეწარმე სუბიექტის თუ საჯარო იურიდიული პირის ფუნქციონირების მთელი პერიოდის განმავლობაში. **მეორე ნაწილი** კი ეძღვნება ბუღალტრული აღრიცხვის შერჩეულ ვარიანტს და დეტალურად აღიწერება აღიარების, შეფასების, ასახვის წესების და მეთოდების ერთობლიობა ცალკეული სააღრიცხვო უბნების მიხედვით, მაგალითად, როგორ აღირიცხება (აპირებენ აღრიცხონ) ძირითადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები; მოთხოვნები და ვალდებულებები; საკუთარი კაპიტალი; შემოსავლები და ხარჯები, ფინანსური შედეგები და გადასახადები.

საგადასახადო პოლიტიკის შესახებ ინფორმაცია, როგორც წესი, აისახება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში და ამ გზით, ყველა დაინ-

ტერესებულ პირს (მომხმარებელს) საშუალება ეძლევა ადეკვატურად აღიქვას (გაერკვეს, გაიგოს) მასში წარმოდგენილი მაჩვენებლები და მიიღოს საკუთარი ეკონომიკური გადაწყვეტილებები.

10.2. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და წარდგენასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პროცედურები

ფინანსური ანგარიშგება, პირველყოვლისა, განკუთვნილია მომხმარებლისთვის, რომ მან მიიღოს მეწარმე სუბიექტის თუ საჯარო სამართლის იურიდიული პირის მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების შესახებ სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. ეს ინფორმაცია სამართლიანად უნდა იყოს წარმოდგენილი და შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს. ასეთი შესაბამისობა საჭიროა არა მხოლოდ ფორმალურ ასპექტებში, არამედ შინაარსობრივად და უნდა ეფუძნებოდეს რეალურ ფაქტებს, სათანადოდ შედგენილ დოკუმენტებს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა მოიცავს ერთმანეთთან დაკავშირებულ სააღრიცხვო პროცედურებს, რომელთა გულდასმით შესრულება, საბოლოო შედეგის გამოსავლენად, თანაბრად მნიშვნელოვანია ყველა სტადიაზე.

10.2.1. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა პირველად დოკუმენტებში

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და წარდგენასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პროცედურები, განვიხილოთ **შპს „გიოს“** მაგალითზე.

ვთქვათ, 2010 წლის 2 ნოემბერს დაფუძნებულმა, **შპს „გიომ“**, 2010 წლის 31 დეკემბრამდე განახორციელა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები (ყველა სამეურნეო ოპერაცია დასტურდება შესაბამისი ბუღალტრული დოკუმენტით):

1. 2.XI. დაფუძნებისას, საწყისი კაპიტალის შესავსებად, ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე, შეიტანა 138000 ლარი; საწარმოს ფუნქციონირებისა და ეკონომიკური საქმიანობის

განხორციელების მიზნით შეიძინა:

2. 3.XI. მსუბუქი ავტომობილი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 12600 ლარი. ფული გადაიხადა საბანკო ანგარიშიდან;
3. 4.XI. ავეჯი და სხვა ინვენტარი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 24700 ლარი. ფული გადაიხადა საბანკო ანგარიშიდან;
4. 4.XI. განვადებით (შემდგომი გადახდის პირობით), კომპიუტერი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 1200 ლარი;
5. 5.XI. სატვირთო ავტომობილი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 44700 ლარი. ფული გადაიხადა საბანკო ანგარიშიდან;
6. 6.XI. საქონელი, რომლის საბალანსო ღირებულებამ შეადგინა - 31700 ლარი. ფული გადაიხადა საბანკო ანგარიშიდან;
7. 14.XI. გაყიდა 37830 ლარის საქონელი. ფული ჩაირიცხა ბანკში;
8. შეიძინა 22900 ლარის საქონელი. ფული გადაიხადა საბანკო ანგარიშიდან;
9. 27.XI. ანაზღაურების განვადებით შეიძინა 34800 ლარის საქონელი;
10. 31.XI. ანაზღაურების სამთვიანი განვადების პირობით, გაყიდა 15380 ლარის საქონელი, რაზეც ყოველთვიურად უნდა გადაიხადოს, განვადებული თანხის 10%;
11. 31.XI. ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლოს უნდა გადაიხადოს 300 ლარი საიჯარო გადასახადი. ფაქტობრივად, წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის საიჯარო გადასახადი - 3600 ლარი;
12. 31.XI. ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლოს უნდა გადაიხადოს 120 ლარი სიგნალიზაციის გადასახადი. ამ შემთხვევაშიც, წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის გადასახადი - 1440 ლარი;
13. 1.XII. წლიური 14%-იანი განაკვეთის პირობით, ერთი წლის ვადით აიღო 47000 ლარი მოკლევადიანი სესხი;
14. 1.XII. წინასწარ გადაიხადა შემენილი ერთწლიანი სახანძრო დაზღვევის პოლისის თანხა - 960 ლარი. ხელშეკრულებით,

- ყოველთვიური გადასახადი შეადგენს - 80 ლარს;
15. 7.XII. დაფარა 27. XI-ში ანაზღაურების განვადებით შექმნილი საქონლის ღირებულების ნაწილი - 28300 ლარი;
 16. 12.XII. ერთ-ერთმა დამფუძნებელმა, პირადი საჭიროებისათვის, საკუთარი კაპიტალიდან ამოიღო 3500 ლარი;
 17. 14.XII. ერთ-ერთი კლიენტისაგან, წინასწარ ავანსის სახით მიიღო 31500 ლარი. დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, შპს „გიო“ ვალდებულია: 14 დეკემბრიდან, 45 დღის განმავლობაში, კლიენტს ყოველდღიურად გაუგზავნოს 700 ლარის საქონელი;
 18. 24. XII. გაყიდა საქონელი – 54700 ლარი. თანხა ჩაირიცხა საბანკო ანგარიშზე;
 19. 25.XII. ენერგო კომპანიამ წარმოადგინა მოხმარებული ელექტროენერჯის ღირებულების გადახდის მოთხოვნის ანგარიში - 480 ლარზე;
 20. 27.XII. კავშირგაბმულობის ოპერატორმა წარმოადგინა სატელეფონო მომსახურების ღირებულების გადახდის მოთხოვნის ანგარიში - 70 ლარზე;
 21. 31.XII. საწყობში, ინვენტარიზაციით აღმოჩნდა 18140 ლარის საქონლის ნაშთი.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება მარტივად ასე შეიძლება დაითვალოს: **საწყის ნაშთს + საანგარიშგებო პერიოდში შექმნილი მატერიალური ფასეულობების ღირებულება - საბოლოო ნაშთი. ჩვენს შემთხვევაში გვექნება: 71260 ლარი (0 + 89400 – 18140). მაშასადამე, რეალიზებული საქონელი ჩამოიწერება 71260 ლარის თვითღირებულებით;**

22. 31.XII. მუშებს დაერიცხა დეკემბრის თვის ხელფასი - 8400 ლარი;
23. 31.XII. მუშების ხელფასიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა დაცვით, დააკავეს საშემოსავლო გადასახადი (20 %) - 1680 ლარი;
24. 31.XII. ბიუჯეტის შესაბამის ანგარიშზე გადაირიცხა დაკავებული საშემოსავლო გადასახადი - 1680 ლარი.
25. 31.XII. მუშებზე გაიცა ხელფასი - 6720 ლარი. ფული ბანკის მეშვეობით, იმავე დღეს ჩაირიცხა მუშების პირად ანგარიშებზე (პლასტიკურ ბარათებზე).

10.2.2. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა მთავარ ჟურნალში

საანგარიშო (საგადასახადო) პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები ავსახოთ სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში:

მთავარი ჟურნალი შპს „გეო“

№ 1.

თარიღი 2010 წლი	ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ.№	დებიტი	კრედი- ტი
1	2	3	4	5
XI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ საწყისი (საწყესდებო) კაპიტალი 	1210	138000	-
2	საწყისი კაპიტალის ფორმირება	5150	-	138000
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ მსუბუქი ავტომობილი ▪ ფული ბანკში 	2181	12600	-
3	მსუბუქი ავტომობილის შეძენა	1210	-	12600
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ავეჯი და სხვა ინვენტარი ▪ ფული ბანკში 	2170	24700	-
4	ავეჯის და სხვა ინვენტარის შეძენა	1210	-	24700
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ კომპიუტერი ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი 	2161	1200	-
4	ვალდებულება კომპიუტერის შეძენა განვადებით	3110	-	1200
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ სატვირთო ავტომობილი ▪ ფული ბანკში 	2182	44700	-
5	სატვირთო ავტომობილის შეძენა	1210	-	44700
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საქონელი ▪ ფული ბანკში 	1610	31700	-
6	საქონლის შეძენა	1210	-	31700
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან 	1210	37830	-
14	საქონლის რეალიზაცია	6110	-	37830

	25	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საქონელი ▪ ფული ბანკში საქონლის შეძენა	1610 1210	22900 -	- 22900
	27	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საქონელი ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება საქონლის შეძენა განვადებით	1610 3110	34800 -	- 34800
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ დებიტორული დავალიანება ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან საქონლის გაყიდვა განვადებით	1410 6110	15380 -	- 15380
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ წინასწარ გადახდილი იჯარა ▪ ფული ბანკში საიჯარო ქირის გადახდა	1720 1210	3600 -	- 3600
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაციის თანხა ▪ ფული ბანკში სიგნალიზაციის თანხის გადახდა	1730 1210	1440 -	- 1440
XII	1	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ მოკლევადიანი სესხი მოკლევადიანი სესხის აღება	1210 3210	47000 -	- 47000
	1	<ul style="list-style-type: none"> ▪ წინასწარ გადახდილი დაზღვევა ▪ ფული ბანკში სადაზღვევო პოლისის შეძენა	1740 1210	960 -	- 960
	7	<ul style="list-style-type: none"> ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება ▪ ფული ბანკში საქონლის ღირებულების გადახდა	3110 1210	28300 -	- 28300
	12	<ul style="list-style-type: none"> ▪ კაპიტალის ამოღება ▪ ფული ბანკში მფლობელის მიერ ფულის ამოღება	5230 1210	3500 -	- 3500
	14	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ მიღებული ავანსი შემკვეთისაგან მიღებული ავანსი	1210 3120	31500 -	- 31500

	24	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან <p>საქონლის რეალიზაცია</p>	1210 6110	54700 -	- 54700
	25	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ელექტროენერჯის ხარჯი ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება <p>მოხმარებული ელექტროენერგია</p>	7492 3110	480 -	- 480
	27	<ul style="list-style-type: none"> ▪ სატელეფონო მომსახურების ხარჯი ▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება <p>სატელეფონო მომსახურების გადასახადი</p>	7430 3110	70 -	- 70
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ გაყიდული საქონლი ▪ საქონელი <p>რეალიზებული საქონელის ჩამოწერა თვითღირებულებით</p>	7210 1610	71260 -	- 71260
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ პირდაპირი ხელფასი ▪ გადასახდელი ხელფასი <p>მუშებზე დარიცხული ხელფასი</p>	7120 3130	8400 -	- 8400
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ გადასახდელი ხელფასი ▪ გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი <p>საშემოსავლო გადასახადი ხელფასიდან</p>	3130 3320	1680 -	- 1680
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი ▪ ფული ბანკში <p>საშემოსავლო გადასახადის გადახდა</p>	3320 1210	1680 -	- 1680
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ გადასახდელი ხელფასი ▪ ფული ბანკში <p>ხელფასების გადახდა</p>	3130 1210	6720 -	- 6720
				641740	641740

10.2.3. სამეურნეო ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში (რეგისტრში)

მთავარი ჟურნალიდან სამეურნეო ოპერაციები ანგარიშების დასახელების მიხედვით გადავიტანოთ მთავარ წიგნში (რეგისტრში):

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ფული ბანკში) ანგარიშის № 1210

თარი- ლი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედი- ტი	ნაშთი
XI	2 საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი	შ. 1	138000	-	138000
	3 მსუბუქი ავტომობილი	შ. 1	-	12600	125400
	4 ავეჯი და სხვა ინვენტარი	შ. 1	-	24700	100700
	5 სატვირთო ავტომობილი	შ. 1	-	44700	56000
	6 საქონელი	შ. 1	-	31700	24300
	14 შემოსავალი რეალიზაციიდან	შ. 1	37830	-	62130
XII	25 საქონელი	შ. 1	-	22900	39230
	31 წინასწარ გადახდილი იჯარა	შ. 1	-	3600	35630
	31 წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	შ. 1	-	1440	34190
	1 მოკლევადიანი სესხი	შ. 1	47000	-	81190
	1 წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	შ. 1	-	960	80230
	7 მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	შ. 1	-	28300	51930
	12 კაპიტალის ამოღება	შ. 1	-	3500	48430
	14 მიღებული ავანსები	შ. 1	31500	-	79930
	24 შემოსავალი რეალიზაციიდან	შ. 1	54700	-	134630
	31 საშემოსავლო გადასახადი	შ. 1	-	1680	132950
	31 გადასახდელი ხელფასი	შ. 1	-	6720	126230

საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი

ანგარიშის № 5150

თარი- ლი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	2 ფული ბანკში	შ. 1	-	138000	138000

მსუბუქი ავტომობილი

ანგარიშის № 2181

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	3	ფული ბანკში	ჟ. 1	12600	-	12600

ავეჯი და სხვა ინვენტარი

ანგარიშის № 2170

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	4	ფული ბანკში	ჟ. 1	24700	-	24700

კომპიუტერი

ანგარიშის № 2161

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	4	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ჟ. 1	1200	-	1200

მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება

ანგარიშის № 3110

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	4	კომპიუტერი	ჟ. 1	-	1200	1200
	27	საქონელი	ჟ. 1	-	34800	36000
XII	7	ფული ბანკში	ჟ. 1	28300	-	7700
	25	ელექტროენერჯის ხარჯი	ჟ. 1	-	480	8180
	27	სატელეფონო მომსახურების ხარჯი	ჟ. 1	-	70	8250

სატვირთო ავტომობილი

ანგარიშის № 2182

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	5	ფული ბანკში	ქ. 1	44700	-	44700

საქონელი

ანგარიშის № 1610

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	6	ფული ბანკში	ქ. 1	31700	-	31700
	25	ფული ბანკში	ქ. 1	22900	-	54600
	27	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	34800	-	89400
XII	31	გაყიდული საქონელი	ქ. 1	-	71260	18140

შემოსავალი რეალიზაციიდან

ანგარიშის № 6110

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	14	ფული ბანკში	ქ. 1	-	37830	37830
	31	დებიტორული დავალიანება	ქ. 1	-	15380	53210
XII	24	ფული ბანკში	ქ. 1	-	54700	107910

მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)

ანგარიშის № 1410

თარიღი: 2010 წელი		შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	31	შემოსავალი რეალიზაციიდან	ქ. 1	15380	-	15380

წინასწარ გადახდილი იჯარა

ანგარიშის № 1720

თარიღი: 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 31	ფული ბანკში	ჟ. 1	3600	-	3600

წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია

ანგარიშის № 1730

თარიღი: 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 31	ფული ბანკში	ჟ. 1	1440	-	1440

მოკლევადიანი სესხები

ანგარიშის № 3210

თარიღი: 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 1	ფული ბანკში	ჟ. 1	-	47000	47000

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა

№ 1740

თარიღი: 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 1	ფული ბანკში	ჟ. 1	960	-	960

კაპიტალის ამოღება

ანგარიშის № 5220

თარიღი: 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 12	ფული ბანკში	ჟ. 1	3500	-	3500

მიღებული ავანსები

ანგარიშის № 3120

თარიღი: 2010 წელი		შინაரசი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	14	ფული ბანკში	ქ. 1	-	31500	31500

ელექტროენერჯის ხარჯი

ანგარიშის № 7492

თარიღი: 2010 წელი		შინაரசი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	25	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	480	-	480

სატელეფონო მომსახურების ხარჯი

ანგარიშის № 7430

თარიღი: 2010 წელი		შინაரசი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	27	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	70	-	70

გაყიდული საქონელი

ანგარიშის № 7210

თარიღი: 2010 წელი		შინაரசი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	საქონელი	ქ. 1	71260	-	71260

პირდაპირი ხელფასი

ანგარიშის № 7120

თარიღი: 2010 წელი		შინაரசი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	გადასახდელი ხელფასი	ქ. 1	8400	-	8400

გადასახდელი ხელფასი

ანგარიშის № 3130

თარიღი: 2010 წელი		შინა რსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	პირდაპირი ხელფასის ხარჯი	ქ. 1	-	8400	8400
	31	გადასახდელილი საშემოსავლო გადასახადი	ქ. 1	1680	-	6720
	31	ფული ბანკში	ქ. 1	6720	-	-

გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი

ანგარიშის № 3320

თარიღი: 2010 წელი		შინა რსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	გადასახდელი ხელფასი	ქ. 1	-	1680	1680
	31	ფული ბანკში	ქ. 1	1680	-	-

10.2.4. პირველი საცდელი ბალანსის შედგენა

მთავარი წიგნის (რეესტრის) ნაშთების მიხედვით შევადგინოთ პირველი საცდელი ბალანსი. მას შემდეგი სახე ექნება:

საცდელი ბალანსი
შპს „გიო“
31 დეკემბერი, 2010 წელი

№	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ფული ბანკში	126230	-
5150	საწყისი (საწყესდებო) კაპიტალი	-	138000
2181	მსუბუქი ავტომობილი	12600	-
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-
2161	კომპიუტერი	1200	-
3110	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	8250
2182	სატვირთო ავტომობილი	44700	-

1610	საქონელი	18140	-
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან	-	107910
1410	მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)	15380	-
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარა	3600	-
1730	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440	-
3210	მოკლევადიანი სესხი	-	47000
1740	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960	-
5220	კაპიტალის ამოღება	3500	-
3120	მიღებული ავანსები	-	31500
7492	ელექტროენერგიის ხარჯი	480	-
7430	სატელეფონო მომსახურების ხარჯი	70	-
7210	გაყიდული საქონლი	71260	-
7120	პირდაპირი ხელფასი	8400	-
	სულ	332660	332660

10.2.5. მაკორექტირებელი გატარებების განხორციელება

საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის ბოლოს შემოსავლები-სა და ხარჯების სხვადასხვა პერიოდებზე სწორად მიკუთვნების მიზნით, განვახორციელოთ მაკორექტირებელი გატარებები და მოვახდინოთ მათი გადატანა სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში, მთავარი ჟურნალიდან კი - მთავარ წიგნში (რეგისტრში) და შევადგინოთ **კორექტირებელი საცდელი ბალანსი**:

მაკორექტირებელი გატარებების განხორციელება განპირობებულია შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებისას საკასო და დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით. საკასო მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება დაკავშირებულია ფულის ფაქტიურ მიღებასთან და/ან ფულის ფაქტიურ გადახდასთან. დარიცხვის მეთოდის შემთხვევაში კი - შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება უკავშირდება შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების კრიტერიუმების შესრულებას (როდესაც შესაბამისი ბუღალტრული დოკუმენტით, საკუთრების უფლება გადასულია გამყიდველიდან მყიდველზე) და არა ფულის ფაქტიურად მი-

დებას, ან ფულის ფაქტიურად გადახდას (შესაბამისობის და რეალიზაციის პრინციპები). მაშასადამე, დარიცხვის მეთოდით, მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული და/ან გადახდილი თანხებიდან, **შემოსავლებად** და **ხარჯებად** უნდა ვაღიაროთ მხოლოდ ფაქტობრივად **გამომუშავებული** და/ან ამ შემოსავლის მისაღებად გადახდილი თანხები. დანარჩენი ნაწილი კი წარმოშობს მოთხოვნას ან ვალდებულებას. ისინი შემოსავლებად და/ან ხარჯებად აღიარებას ექვემდებარება იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც მოხდება მათი ფაქტობრივი გამომუშავება, ან მიწოდება. მაშასადამე, მაკორექტირებელი გატარებები საშუალებას იძლევა, სწორად იქნას მიკუთვნებული შემოსავლები და ხარჯები შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებზე და შესაბამისად, სწორად განისაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი: მიღებული წმინდა მოგება, ან წმინდა ზარალი.

მაგალითად, საწარმომ 2010 წლის 20 ნოემბერს, შემკვეთისაგან წინასწარ ავანსად მიიღო 22400 ლარი. შეკვეთის შესრულების ბოლო ვადაა 2011 წლის 20 თებერვალი. 2010 წლის განმავლობაში საწარმოს მიერ დამკვეთზე გაიგზავნა 8800 ლარის პროდუქცია, რომელზეც გაიხარჯა 6200 ლარი.

ამ შემთხვევაში, საწარმომ 2010 საანგარიშგებო წელს შემოსავლად უნდა აღიაროს, ავანსად მიღებული თანხიდან, მხოლოდ ამ პერიოდში **გამომუშავებული 8800 ლარი**. ხარჯად კი - ამ შემოსავლების მისაღებად გადახდილი **6200 ლარი** (გაწეული ხარჯი). დანარჩენი თანხა - **13600 ლარი (22400 – 8800)**, არის **გამოუმუშავებელი** და მისი შემოსავლად აღიარება უნდა მოხდეს 2011 წელს, როდესაც საწარმო სრულად შეასრულებს დაკვეთას და ამ თანხას ფაქტობრივად გამოიმუშავებს.

ზოგადად, მაკორექტირებელი გატარებები შეიძლება დაიყოს ოთხ ჯგუფად:

ა) ავანსად გადახდილი თანხებიდან (წინასწარ გაწეული ხარჯები) საანგარიშგებო პერიოდში ასაღიარებელი ხარჯების მაკორექტირებელი გატარებები;

ბ) ავანსად მიღებული თანხებიდან, (წინასწარ მიღებული შემოსავლები) გამომუშავებული შემოსავლების მაკორექტირებელი გატარებები;

გ) დაგროვილი ხარჯებიდან მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდზე მისაკუთვნებელი ხარჯების მაკორექტირებელი გატარებები;

დ) დაგროვილი შემოსავლებიდან მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდზე მისაკუთვებელი შემოსავლების მაკორექტირებელი გატარებები.

მაკორექტირებელ გატარებებთან დაკავშირებული ბუღალტრული პროცედურები განვიხილოთ, **შპს „გიოს“** მიერ, საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების მაგალითებზე:

ა) ავანსად გაცემული თანხებიდან (წინასწარ გაწეული ხარჯები) საანგარიშგებო პერიოდში ასალიარებელი ხარჯების მაკორექტირებელი გატარებების მაგალითებს მიეკუთვნება სამეურნეო ოპერაციები, რომლის მიხედვითაც **შპს „გიომ“**:

11. 31.XI. ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლოს უნდა გადაიხადოს **300 ლარი** საიჯარო გადასახადი. ფაქტობრივად, წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის საიჯარო გადასახადი - **3600 ლარი**;

12. 31.XI. ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლო უნდა გადაიხადოს **120 ლარი** სიგნალიზაციის გადასახადი. ამ შემთხვევაშიც, წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის გადასახადი - **1440 ლარი**;

14. 1.XII. წინასწარ გადაიხადა შეძენილი ერთწლიანი სახანძრო დაზღვევის პოლისის თანხა - **960 ლარი**. ხელშეკრულებით, ყოველთვიური გადასახადი შეადგენს - **80 ლარს**;

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციების შინაარსიდან გამომდინარე, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება:

11.31.XI. წინასწარ, ავანსის სახით გადახდილი **3600 ლარი** საიჯარო ქირიდან - **300 ლარი (3600 X 1/12 X 1)**. მაშასადამე, წინასწარ ავანსად გადახდილი საიჯარო ქირის გადასახადის კორექტირება მოხდება მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში იჯარის ხარჯად ასალიარებელი თანხით, ანუ 300 ლარით. აღნიშნულ სამეურნეო ოპერაციაზე გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი იჯარის ხარჯი **300 ლარი**;
კრედიტი წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა **300 ლარი**.

12.31.XI. წინასწარ, ავანსის სახით გადახდილი **1440 ლარი** სიგნალიზაციის თანხიდან - **120 ლარი (1440 X 1/12 X 1)**. მაშასადამე, წინასწარ ავანსად გადახდილი სიგნალიზაციის გადასახადის კორექტირება მოხდება მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში სიგ-

ნალიზაციის ხარჯად ასაღიარებელი თანხით ანუ, 120 ლარით. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი სიგნალიზაციის ხარჯი **120 ლარი;**
კრედიტი წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია **120 ლარი.**

14.1.XII. წინასწარ, ავანსის სახით გადახდილი 960 ლარი დაზღვევის თანხიდან - **80 ლარი (960 X 1/12 X 1)**. მაშასადამე, წინასწარ ავანსად გადახდილი დაზღვევის თანხის კორექტირება მოხდება მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდში დაზღვევის ხარჯად ასაღიარებელი თანხით, ანუ 80 ლარით. აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი დაზღვევის ხარჯი **80 ლარი;**
კრედიტი წინასწარ გადახდილი დაზღვევა **80 ლარი.**

ბ) ავანსად მიღებული თანხებიდან, გამომუშავებული შემოსავლების მაკორექტირებელი გატარებების მაგალითს მიეკუთვნება, სამეურნეო ოპერაციები, რომლის მიხედვითაც **შპს „გიომ“**:

17. 14. XII. ერთ-ერთი კლიენტისაგან, წინასწარ ავანსის სახით მიიღო **31500 ლარი**. დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე, **შპს „გიომ“** ვალდებული იყო 14 დეკემბრიდან, 45 დღის განმავლობაში, კლიენტისთვის ყოველდღიურად გაეგზავნა 700 ლარის საქონელი.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, წინასწარ, ავანსის სახით, მიღებული თანხებიდან (31500 ლარი), მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გამომუშავებულია 12600 ლარი (18 დღე X 700). სწორედ, ეს თანხა ჩაითვლება მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლად.

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლების მაკორექტირებელი თანხა (მიმდინარე პერიოდის ასაღიარებელი შემოსავალი), ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი მიღებული ავანსები **12600 ლარი;**
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **12600 ლარი.**

გ) დაგროვილი ხარჯებიდან (დარიცხული ვალდებულებები) მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდისთვის მისაკუთვნებელი ხარჯების მაკორექტირებელ გატარებას მიეკუთვნება, **შპს „გიოს“**, შემდეგი სამეურნეო ოპერაცია:

13. 1. XII. წლიური 14 %-იანი განაკვეთის პირობით, ერთი წლის

ვადით 47000 ლარი მოკლევადიანი სესხის აღება.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს „გიოს“, აღებულ სესხზე, პროცენტის სახით მოუწევს გადაიხადოს **6580 ლარი (47000 X 14%)**. გადასახდელი მთლიანი საპროცენტო თანხიდან, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში დაგროვილი საპროცენტო ხარჯი იქნება **548 ლარი (6580 X 1/12 X 1)**.

მაშასადამე, მაკორექტირებელი ბუღალტრული გატარებით, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, საპროცენტო ხარჯად აღიარებას ექვემდებარება **548 ლარი**. რაზეც შესდგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი საპროცენტო ხარჯები	548 ლარი;
კრედიტი გადასახდელი პროცენტები	548 ლარი.

გარდა გადასახდელი პროცენტებისა, დარიცხულ ვალდებულებებს მიეკუთვნება, ასევე დარიცხული, მაგრამ ჯერ კიდევ გაუცემელი ხელფასები და ა.შ.

დ) მისაღები შემოსავლებიდან (დარიცხული მოთხოვნები) მოცემულ საანგარიშგებო პერიოდისთვის მისაკუთვნილებელი შემოსავლების მაკორექტირებელ გატარებას მიეკუთვნება, შპს „გიოს“, შემდეგი სამეურნეო ოპერაცია:

10. 31. XI. ანაზღაურების სამთვიანი განვადების პირობით, **15380 ლარის** საქონელის გაყიდვა. საქონელის განვადებით შექმნილი კლიენტმა ყოველთვიურად უნდა გადაიხადოს, განვადებული თანხის 10 %;

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე, შპს „გიოს“ ანაზღაურების განვადებით გაყიდული საქონლიდან, საპროცენტო შემოსავლის სახით, მთლიანად მიიღებს **4614 ლარს (15380 X 10% X 3)**. მისაღები მთლიანი საპროცენტო შემოსავლიდან, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში დაგროვილი საპროცენტო შემოსავალი იქნება **1538 ლარი (4614:3)**. მაშასადამე, მაკორექტირებელი გატარებით, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, საპროცენტო შემოსავლად აღიარებას ექვემდებარება **1538 ლარი**. რაზეც შესდგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი მისაღები პროცენტი	1538 ლარი;
კრედიტი საპროცენტო შემოსავლები	1538 ლარი.

გარდა მისაღები პროცენტებისა, დარიცხულ მოთხოვნებს მი-

ეკუთვნება, ასევე მისაღები დივიდენდები, გაწეული მომსახურებიდან მისაღები შემოსავლები და ა.შ.

მაკორექტირებელი გატარებების ბუღალტრული შესწავლისთვის, მნიშვნელოვანია აგრეთვე ძირითადი საშუალებების ცვეთასთან და არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციასთან დაკავშირებული საკითხების განხილვაც.

როგორც ზევით აღინიშნა, ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები წარმოებას ემსახურებიან ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. გამოყენების შედეგად იცვითებიან ნაწილ-ნაწილ და თავიანთი ღირებულებაც ახლად შექმნილ პროდუქციაში (სამუშაო, მომსახურება), გადააქვთ ნაწილ-ნაწილ, ცვეთის კვალობაზე. მაშასადამე, შესაბამისობის პრინციპის არსიდან გამომდინარე, ცვეთის მთლიანი ხარჯი უნდა გადანაწილდეს ასეთი საშუალებების მომსახურების (გამოყენების) მთელ პერიოდზე. ამასთან ერთად, საგულისხმოა ისიც, რომ ცვეთის ხარჯი, სხვა ხარჯებისაგან განსხვავებით არ უკავშირდება ფულად გადახდებს. შეიძლება ითქვას, რომ ცვეთის მთლიანი ხარჯის გადახდა მოხდა ძირითადი საშუალებების შეძენის მომენტში. ცვეთის დარიცხვის მეთოდიკა კი საშუალებას იძლევა ძირითადი საშუალებების შეძენისას გადახდილი თანხა, ასეთი საშუალებების მომსახურების მთელი პერიოდის განმავლობაში, ნაწილ-ნაწილ დარიცხული ცვეთის ხარჯის პროპორციულად დაიბრუნოს მყიდველმა (მეწარმე სუბიექტმა). ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები აღიარებს ცვეთის დარიცხვის შემდეგ მეთოდებს:

- ღირებულების წრფივი ჩამოწერის მეთოდი;
- შესრულებული სამუშაოს მოცულობის პროპორციულად ღირებულების ჩამოწერის მეთოდი;
- რიცხვთა ჯამის მიხედვით ღირებულების ჩამოწერის მეთოდი;
- შემცირებული ნაშთის, ანუ ამორტიზაციის გაორმაგებული ნორმის მეთოდი. (ამ მეთოდს დაწვრილებით განვიხილავთ ბუღალტრული აღრიცხვის შემდგომ ნაწილებში).

ცვეთის დარიცხვისას, პრაქტიკაში უფრო ხშირად გამოიყენება ღირებულების წრფივი (პროპორციული) ჩამოწერის მეთოდი. ამ შემთხვევაში, საანგარიშგებო პერიოდის ცვეთის ხარჯის გასაანგარიშებლად, ძირითადი აქტივის თავდაპირველ (ისტორიულ) ღირებულებას აკლდება სალიკვიდაციო ღირებულება და იყოფა

მომსახურების დროზე.

ვთქვათ, სატვირთო ავტომობილი, რომლის თავდაპირველი ღირებულებაა - **44700 ლარი**, სალიკვიდაციო ღირებულებაა - **4700 ლარი**, მომსახურების ვადა - ხუთი წელი, ყოველწლიური ცვეთის ხარჯი იქნება: **8000 ლარი (44700 – 4700 /5)**.

მაგრამ ამასთან, უნდა შევნიშნოთ, რომ საქართველოში, საგადასახადო მიზნებისთვის, გამოიყენება განსხვავებული მიდგომა. კერძოდ, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის (გამოსაქვითი ხარჯის) გაანგარიშებას არეგულირებს 2011 წლის 1 იანვრიდან მოქმედებაში შესული საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლი, რომლის თანახმადაც ცვეთადი აქტივები განთავსებულია ხუთ ჯგუფში და თითოეული ჯგუფისთვის დადგენილია ამორტიზაციის შემდეგი ნორმები:

ჯგუფის ნომერი	ძირითადი საშუალებები	ამორტიზაციის ნორმა (%)
1	მსუბუქი ავტომობილები; ავტოსატრანსპორტო ტექნიკა გზებზე გამოსაყენებლად; ავეჯი ოფისისათვის; საავტომობილო ტრანსპორტის მოძრავი შემადგენლობა; სატვირთო ავტომობილები, ავტობუსები, სპეციალური ავტომობილები და ავტომისაბმელები; მანქანები და მოწყობილობა მრეწველობის ყველა დარგისათვის, სამსხმელო წარმოებისათვის; სამჭედლო-საწნები მოწყობილობა; სამშენებლო მოწყობილობა; სასოფლო-სამეურნეო მანქანები და მოწყობილობა.	20
2	სპეციალური ინსტრუმენტები, ინვენტარი და მოწყობილობა; კომპიუტერები, მონაცემთა დამუშავების პერიფერიული მოწყობილობები და აღჭურვილობა; ელექტრონული მოწყობილობა.	20
3	სარკინიგზო, საზღვაო და სამდინარო სატრანსპორტო საშუალებები; ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობა; თბოტექნიკური მოწყობილობა, ტურბინული მოწყობილობა, ელექტროძრავები და დიზელგენერატორები, ელექტროგადამცემისა და კავშირგაბმულობის მოწყობილობები; მილსადენები.	8
4	შენობები, ნაგებობები.	5
5	ამორტიზებადი აქტივები, რომლებიც შეტანილი არ არის სხვა ჯგუფებში.	15

ზოგადი წარმოდგენისთვის, საჭიროა აქვე, მოკლედ, შევეხოთ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ ცვეთის (გამოსაქვითი ხარჯის) გაანგარიშების წესს, რომლის თანახმადაც თითოეული ჯგუფის სამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა გამოიანგარიშება საგადასახადო წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან, მათი შესატყვისი ამორტიზაციის ნორმების შესაბამისად. გასათვალისწინებელია, რომ შენობებსა და ნაგებობებს ცვეთა ერიცხებათ თითოეულ ობიექტზე ცალ-ცალკე. შესაბამისად, თითოეული შენობა-ნაგებობა ცალკე ჯგუფად განიხილება, ხოლო ცვეთა საერთოდ არ ერიცხება მიწას, ხელოვნების ნიმუშებს, სამუზეუმო ექსპონატებს, ისტორიული მნიშვნელობის მქონე ობიექტებს (გარდა შენობა-ნაგებობებისა) და სხვა არამორტიზებად (ლიზინგით გაცემულ) აქტივებს. ამასთანავე, ცვეთა არ ერიცხება 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებას და ბიოლოგიურ აქტივს. 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითადი საშუალება მთლიანად გამოიქვითება ერთობლივი შემოსავლიდან იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ექსპლუატაციაში გადაეცა, ხოლო ბიოლოგიურ აქტივზე გაწეული ხარჯი გამოიქვითება იმ საანგარიშო წელს, როდესაც იგი ფაქტობრივად იქნა გაწეული.

საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს შეადგენს შემდეგი წესით განსაზღვრული თანხა – საანგარიშოს წინა საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი **მცირდება:** საანგარიშგებო წინა საგადასახადო წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით; ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსში წლის ბოლოსთვის დარჩენილი 1000 ლარზე ნაკლები თანხით; ყველა ძირითადი საშუალების რეალიზაციის ან მათი ლიკვიდაციის შემდგომ, ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში ნატურის გარეშე დარჩენილი თანხით; საანგარიშო საგადასახადო წლის განმავლობაში ჯგუფის ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხით, ხოლო ძირითად საშუალებათა უსასყიდლოდ მიწოდებისას – საბაზრო ღირებულებით და **იზრდება:** აქტივების (გარდა ძირითადი საშუალებებისა, რომლებიც ამორტიზაციას არ ექვემდებარება) შესყიდვის, წარმოების, მშენებლობის, მონტაჟისა და დადგმის დანახარჯებით; ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯებით, რომელიც აღემატება საგადასახადო წლის ბოლოსთვის ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5 პროცენტამდე ოდენობით.

მეწარმე სუბიექტს უფლება აქვს, მე-2 და მე-3 ჯგუფებზე გამოიყენოს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა, მაგრამ არა უმეტეს ამ ჯგუფებისთვის გათვალისწინებული შესაბამისი ნორმის ორმაგი ოდენობისა.

დასაშვებია აგრეთვე, რომ სრულად გამოიქვითოს ყველა შესყიდული (წარმოებული) ძირითადი საშუალებების ღირებულება იმავე საგადასახადო წელს, როდესაც ისინი შევიდა ექსპლუატაციაში (გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა), მაგრამ ასეთი წესი უნდა იყოს სააღრიცხვო პოლიტიკით გათვალისწინებული და ეს არჩეული ნორმა არ უნდა შეცვალოს 5 წლის განმავლობაში.

ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შემთხვევაში, ისინი არ შეიტანება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსში. შემდგომში ასეთი აქტივების მიწოდებისას მიღებული ან/და მისაღები თანხები, ხოლო ასეთის არარსებობისას – საბაზრო ღირებულება, დამატებული ღირებულების გადასახადის გარეშე, ექვემდებარება ერთობლივ შემოსავალში ჩართვას.

ძირითადი საშუალებების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლება არ ვრცელდება ლიზინგით გაცემულ ძირითად საშუალებებზე ან/და ისეთ ძირითად საშუალებებზე, რომლებიც არ ექვემდებარება ამორტიზაციას.

თუ საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განვიხილავთ, ცვეთის დარიცხვას საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდში, შპს „გიოს“ მაგალითზე გვექნება შემდეგი სურათი: შპს „გიოს“ ცვეთად აქტივებს მიეკუთვნება: მსუბუქი ავტომობილი - **12600 ლარი**; ავეჯი და სხვა ინვენტარი - **24700 ლარი**; კომპიუტერი - **1200 ლარი**; სატვირთო ავტომობილი - **44700 ლარი**. მაშასადამე, შპს „გიოს“ ცვეთადი აქტივების ღირებულება იქნება - **83200 ლარი**. ცვეთადი აქტივები მიეკუთვნება პირველ და მეორე ჯგუფებს, რომელთა ამორტიზაციის ნორმა 20 %-ია. მაშასადამე, 2010 საანგარიშგებო პერიოდში ცვეთის ხარჯი იქნება **16640 ლარი (83200 X 20 %)**. აღნიშნულ ოპერაციას ექნება შემდეგი მაკორექტირებელი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი ცვეთა და ამორტიზაცია	16640 ლარი;
კრედიტი ძირითადი საშუალებების ცვეთა	16640 ლარი.

მაკორექტირებელი გატარებები გადავიტანოთ სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარ ჟურნალში:

**შპს „გიო“
მთავარი ჟურნალი**

№ 2

თარიღი 2010 წელი	ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ.№	დებეტი	კრედიტი
XII	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ იჯარის ხარჯი ▪ წინასწარ გადახდილი იჯარა	7420 1720	300 -	- 300
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ სიგნალიზაციის ხარჯი ▪ წინასწარ გადახდილი სიგიგნალიზაცია	7436 1730	120 -	- 120
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ დაზღვევის ხარჯი ▪ წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	7435 1740	80 -	- 80
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ მიღებული ავანსები ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან	3120 6110	12600 -	- 12600
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ საპროცენტო ხარჯი ▪ გადასახდელი პროცენტი	8210 3410	548 -	- 548
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ მისაღები პროცენტები ▪ საპროცენტო შემოსავალი	1820 8110	1538 -	- 1538
	31 მაკორექტირებელი გატარება: ▪ ცვეთა და ამორტიზაცია ▪ ძირითადი საშუალებების ცვეთა	7455 2200	16640 -	- 16640

მთავარი ჟურნალიდან სამეურნეო ოპერაციები გადავიტანოთ მთავარ წიგნში, (რეგისტრი) მასში გახსნილი ანგარიშების გვერდების მიხედვით:

იჯარის ხარჯი

ანგარიშის № 7420

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	წინასწარ გადახდილი იჯარა	ქ. 2	300	-	300

წინასწარ გადახდილი იჯარა

ანგარიშის № 1720

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	31	ფული ბანკში	ქ. 1	3600	-	3600
XII	31	იჯარის ხარჯი	ქ. 2	-	300	3300

სიგნალიზაციის ხარჯი

ანგარიშის № 7436

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	ქ. 2	120	-	120

სიგნალიზაციაზე წინასწარ გადახდილი თანხა

ანგარიშის № 1730

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	31	ფული ბანკში	ქ. 1	1440	-	1440
XII	31	სიგნალიზაციის ხარჯი	ქ. 2	-	120	1320

დაზღვევის ხარჯი

ანგარიშის № 7435

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	ქ. 2	80	-	80

დაზღვევაზე წინასწარ გადახდილი თანხა

№ 1740

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	1	ფული ბანკში	ქ. 1	960	-	960
XII	31	დაზღვევის ხარჯი	ქ. 2	-	80	880

მიღებული ავანსები

ანგარიშის № 3120

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	14	ფული ბანკში	ქ. 1	-	31500	31500
XII	31	შემოსავალი რეალიზაციიდან	ქ. 2	12600	-	18900

შემოსავალი რეალიზაციიდან

ანგარიშის № 6110

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI	14	ფული ბანკში	ქ. 1	-	37830	37830
	31	დებიტორული დავალიანება	ქ. 1	-	15380	53210
XII	24	ფული ბანკში	ქ. 1	-	54700	107910
XII	31	მიღებული ავანსები	ქ. 2	-	12600	120510

საპროცენტო ხარჯი

ანგარიშის № 8210

თარიღი: 2010 წელი		შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII	31	გადასახდელი პროცენტები	ქ. 2	548		548

გადასახდელი პროცენტები

ანგარიშის № 3410

თარიღი: 2010 წელი	შინაწილი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	საპროცენტო ხარჯი	ქ. 2	-	548	548

მისაღები პროცენტები

ანგარიშის № 1820

თარიღი: 2010 წელი	შინაწილი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	საპროცენტო შემოსავლები	ქ. 2	1538	-	1538

საპროცენტო შემოსავლები

ანგარიშის № 8110

თარიღი: 2010 წელი	შინაწილი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	მისაღები პროცენტები	ქ. 2	-	1538	1538

ცვეთა და ამორტიზაცია

ანგარიშის № 7455

თარიღი: 2010 წელი	შინაწილი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	ძირითადი საშუალების ცვეთა	ქ. 2	16640	-	16640

ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ანგარიშის № 2200

თარიღი: 2010 წელი	შინაწილი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	ცვეთა და ამორტიზაცია	ქ. 2	-	16640	16640

10.2.6. კორექტირებელი სადელი ბალანსის შედგენა

მაკორექტირებელი გატარებების გათვალისწინებით, შესაბამისი ცვლილებები უნდა აისახოს საცდელ ბალანსში. მეორე საცდელ ბალანსს უკვე შემდეგი სახე ექნება:

კორექტირებელი საცდელი ბალანსი
შპს „გიო“

31 დეკემბერი, 2010 წელი

№	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ფული ბანკში	126230	-
5150	საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი	-	138000
2181	მსუბუქი ავტომობილი	12600	-
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-
2161	კომპიუტერი	1200	-
3110	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	8250
2182	სატვირთო ავტომობილი	44700	-
1610	საქონელი	18140	-
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან	-	120510
1410	მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)	15380	-
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარა	3300	-
1730	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1320	-
3210	მოკლევადიანი სესხი	-	47000
1740	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	880	-
5220	კაპიტალის ამოღება	3500	-
3120	მიღებული ავანსები	-	18900
7492	ელექტროენერჯის ხარჯი	480	-
7430	სატელეფონო მომსახურების ხარჯი	70	-
7210	გაციდული საქონლი	71260	-
7120	პირდაპირი ხელფასი	8400	-
7420	იჯარის ხარჯი	300	-
7436	სიგნალიზაციის ხარჯი	120	-
7435	დაზღვევის ხარჯი	80	-
8210	საპროცენტო ხარჯი	548	-
3410	გადასახდელი პროცენტი	-	548
1820	მისაღები პროცენტები	1538	-
8110	საპროცენტო შემოსავლები	-	1538
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია	16640	-
2200	პირითადი საშუალებების ცვეთა	-	16640
	სულ	351386	351386

მაშასადამე, მეორე საცდელი ბალანსი ასახავს ინფორმაციას, რომელშიაც კორექტირებულია (შესწორებულია, დაზუსტებულია) საანგარიშგებო პერიოდში ასაღიარებელი და ამ პერიოდზე მისაკუთვნილი შემოსავლები და ხარჯები. ამასთან ერთად, მასში ასახულია ინფორმაცია იმ შესწორებების შესახებ, რომელიც შეტანილია საწარმოს აქტივებში და პასივებში (ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი ღირებულების შემცირება, პერიოდში დარიცხული ცვეთის თანხით; მიღებული ავანსის შემცირება გამომუშავებული თანხით; მისაღები პროცენტებისა და გადასახდელი პროცენტების აღიარება საბალანსო მუხლებად და ა.შ).

სააღრიცხვო ციკლის აღნიშნული საფეხურების გავლის შემდეგ, შესაძლებელი ხდება ფინანსური ანგარიშგების ისეთი დოკუმენტების შედგენა, როგორიცაა: მოგება-ზარალის ანგარიშგება; საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება; ბუღალტრული ბალანსი (აღნიშნული საკითხები ჩვენს მიერ განხილულია წინა თავში), თუმცა ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და შედგენა, შესაძლებელი განხორციელდეს სამუშაო ფურცლის მეშვეობითაც. სწორედ ამ საკითხზე გვექნება ქვემოთ საუბარი.

10.2.7. სამუშაო ფურცლის არსი

უნდა აღინიშნოს, რომ სამუშაო ფურცელი არ წარმოადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას. თუმცა, იგი იძლევა საშუალებას, დროის მოკლე პერიოდში, და რაც მთავარია, ნაკლები შრომითი დანახარჯებით, მომზადდეს და შედგეს ფინანსური ანგარიშგების ისეთი დოკუმენტები, როგორიცაა: მოგება-ზარალის ანგარიშგება; ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ და ბუღალტრული ბალანსი. ამასთან ერთად, სამუშაო ფურცლის გამოყენების შემთხვევაში მცირდება შეცდომების დაშვების ალბათობა და იზრდება სააღრიცხვო ინფორმაციის მოპოვების და გადაწყვეტილების მიღების ოპერატიულობა.

სამუშაო ფურცელს აქვს შემდეგი ფორმა:

სამუშაო ფურცელი

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტი- რებები		კორექ-ლი საცდელი ბალანსი		მოგება- ზარალის ანგარ - ბა		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი

როგორც აქედან ჩანს, სამუშაო ფურცელი შედგება, შემდეგი გრაფებისაგან (სვეტებისაგან):

❖ ანგარიშის დასახელება

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტში ჩაიწერება ყველა ის ანგარიში, რომელმაც მიიღო მონაწილეობა სამეურნეო პროცესში, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

❖ საცდელი ბალანსი

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტში, დებეტისა და კრედიტის შესაბამისად, ინფორმაცია გადმოიტანება მთავარი წიგნიდან. ესაა ინფორმაცია, რომელიც ახასიათებს საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შინაარსს. აღნიშნული ოპერაციები ორმაგი ჩაწერის წესის საფუძველზე, ჯერ შეიტანება მთავარ ჟურნალში, აქედან კი, ანგარიშების დასახელების შესაბამისად - მთავარ წიგნში (რეგისტრში). ამ უკანასკნელში გამოიყვანება საბოლოო ნაშთები, რომელთა საფუძველზეც შემდგომ ადგენენ პირველ საცდელ ბალანსს.

❖ კორექტირებები

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტში, დებეტისა და კრედიტის შესაბამის გრაფებში შეიტანება საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ ინფორმაცია, რომლებსაც კორექტივები (შესწორებები) შეაქვთ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ შედეგში და მის ფინანსურ მდგომარეობაში. ინფორმაციის გადმოტანა ხდება, მთავარი წიგნიდან (რეგისტრიდან). ამ წიგნში, თავის მხრივ, ინფორმაცია გადმოტანილია სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის მთავარი ჟურნალიდან, რომელშიაც უკვე გათვალისწინებულია საანგარიშგებო პერიოდის მაკორექტირებელი

გატარებები. ესაა ოპერაციები, რომლებიც აზუსტებენ საანგარიშგებო პერიოდზე მისაკუთვნიებელ შემოსავლებს და ხარჯებს. შესაბამისად, აზუსტებენ აქტივებისა და პასივების რიცხვით მნიშვნელობებს. კორექტივების განხორციელების აუცილებლობას განაპირობებს რეალიზაციის და შესაბამისობის პრინციპების განუხრელი დაცვა.

❖ კორექტირებული საცდელი ბალანსი

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტში, დებეტისა და კრედიტის შესაბამის გრაფებში, შეიტანება ინფორმაცია, რომლებსაც შესწორებები შეაქვთ ამავე ფურცლის საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის შესაბამის მარჯვენებლებში. კორექტირებულის საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის მნიშვნელობების გაანგარიშების მეთოდიკა აქტივების, პასივების, შემოსავლებისა და ხარჯების ამსახველ ანგარიშებზე ნაშთების გაანგარიშების იდენტურია. ანუ:

ანგარიშები	საწყისი ნაშთები		ცვლილებები პერიოდში		საბოლოო ნაშთები	
	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი	დ-ტი	კ-ტი
აქტივი	+	0	+	-	+	0
ვალდებულება	0	+	-	+	0	+
კაპიტალი	0	+	-	+	0	+
შემოსავალი	0	0	-	+	-	+
						(გ -0 -ე)
ხარჯი	0	0	+	-	+	-
					(გ -0 -ე)	

შენიშვნა: (გ - 0 - ე), ნიშნავს: განულებამდე.

❖ მოგება - ზარალის ანგარიშგება

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტის დებეტისა და კრედიტის გრაფებში, სამუშაო ფურცლის კორექტირებული საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის სვეტიდან, გადმოიტანება შემოსავლების და ხარჯების შესაბამისი მარჯვენებლები. სამუშაო ფურცელში მოგება-ზარალის ანგარიშგების სვეტის დებეტისა და კრედიტის მნიშვნელობების გაანგარიშების მეთოდიკა, შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშებზე

ნაშთების გამოყვანის იდენტურია.

❖ ბალანსი

სამუშაო ფურცლის ამ სვეტის დებეტისა და კრედიტის შესაბამის გრაფებში, სამუშაო ფურცლის კორექტირებული საცდელი ბალანსის სვეტიდან, გადმოიტანება საბალანსო ანგარიშგების მუხლების (აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი) დებეტისა და კრედიტის შესაბამისი მაჩვენებლები. სამუშაო ფურცელში საბალანსო ანგარიშგების სვეტის დებეტისა და კრედიტის მნიშვნელობების გაანგარიშების მეთოდისა აქტივების, ვალდებულებების და კაპიტალის ანგარიშებზე ნაშთების გაგანგარიშების იდენტურია.

10.2.8. სამუშაო ფურცლის შედგენა

სამუშაო ფურცლის დახმარებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან და შედგენასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პროცედურები განვიხილოთ შპს „გიოს“ მაგალითზე.

სამუშაო ფურცლის დახმარებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენის სააღრიცხვო ციკლი, პირობითად შეიძლება დავყოთ ოთხ ეტაპად:

პირველ ეტაპზე სრულდება საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ოპერაციების დამუშავება და ინფორმაციის მომზადება სამუშაო ფურცელში გადასატანად;

მეორე ეტაპი უშუალოდ უკავშირდება მომზადებული ინფორმაციის გადატანას სამუშაო ფურცელში;

მესამე ეტაპზე სრულდება ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი დოკუმენტების შედგენა;

მეოთხე ეტაპზე ხორციელდება დროებითი ანგარიშგების დახურვა და დამასრულებელი გატარებები;

პირველი ეტაპის სააღრიცხვო ციკლის საფეხურებია:

I. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა პირველად დოკუმენტებში;

II. სამეურნეო ოპერაციების ასახვა მთავარ ჟურნალში;

III. მთავარი ჟურნალიდან სამეურნეო ოპერაციების გადატანა მთავარ წიგნში;

IV. პირველი საცდელი ბალანსის შედგენა;

V. მაკორექტირებელი გატარებები;

VI. კორექტირებული საცდელი ბალანსის (მეორე საცდელი ბალანსი) შედგენა.

სააღრიცხვო ციკლის პირველი ეტაპის I-VI საფეხურებთან დაკავშირებული ინფორმაცია ჩვენს მიერ უკვე დამუშავებულია და თავმოყრილია ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის დოკუმენტებში და რეგისტრებში. ეს ინფორმაცია იძლევა საშუალებას, გადავიდეთ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენის შემდგომ ეტაპებზე. ანუ, განვახორციელოთ დამუშავებული ინფორმაციის გადატანა სამუშაო ფურცელში, შევადგინოთ ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი დოკუმენტები, მოვახდინოთ დროებითი (ნომინალური) ანგარიშების დახურვა, დამასრულებელი გატარებები და შევადგინოთ საბოლოო საცდელი ბალანსი.

სააღრიცხვო ციკლის მეორე ეტაპი მოიცავს პირველ ეტაპზე დამუშავებული ინფორმაციის სამუშაო ფურცელში გადატანასთან დაკავშირებულ შემდეგ პროცედურებს:

ა) პირველი საცდელი ბალანსის მაჩვენებლების ასახვა სამუშაო ფურცლის სვეტში - „საცდელი ბალანსი“. მონაცემები აქ, როგორც წესი, გადმოიტანება მთავარი წიგნიდან (რეგისტრიდან). თუმცა ჩვენს შემთხვევაში, ეს მონაცემები შესაძლებელია გადმოვიტანოთ, უკვე შედგენილი პირველი საცდელი ბალანსიდანაც (გვ. 226).

მამასადამე, სამუშაო ფურცლის პირველ სვეტში აისახება ინფორმაცია, რომელიც გამოსახავს ძირითადი (რეალური) და დროებითი (ნომინალური) ანგარიშების დებეტებისა და კრედიტების მნიშვნელობებს, რაც საჭიროა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენისათვის.

თუ სამუშაო ფურცლის პირველ სვეტში გადმოვიტანთ შესაბამის ინფორმაციას, მას ვიზუალურად შემდეგი სახე ექნება:

შპს „გიო“

სამუშაო ფურცელი
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტი- რებები		კორექტი- რებული საცდელი ბალანსი		მოგება- ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი
ფული ბანკში	126230	-								
საწყისი (საწყსდებო) კაპიტალი	-	138000								
მსუბუქი ავტომობილი	12600	-								
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-								
კომპიუტერი	1200	-								
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	8250								
სატვირთო ავტომობილი	44700	-								
საქონელი	18140	-								
შემოსავალი რეალიზაციიდან	-	107910								
მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები)	15380	-								
წინასწარ გადახდილი იჯარა	3600	-								
წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440	-								
მოკლევადიანი სესხი	-	47000								

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960	-							
კაპიტალის ამოღება	3500	-							
მიღებული ავანსები	-	31500							
ელ.ენერჯის ხარჯი	480	-							
სატელეფონო ხარჯი	70	-							
გაყიდული საქონლი	71260	-							
პირდაპირი ხელფასი	8400	-							
	332660	332660							

ბ) მაკორექტირებელი გატარებების ასახვა სამუშაო ფურცელში;
 თვალსაჩინოებისათვის, კიდევ ერთხელ ჩამოვწერთ, შპს „გიოს“, მიერ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ექვემდებარებიან მაკორექტირებელ გატარებებს. ინფორმაცია შეიძლება ავიღოთ, პირველი ეტაპის სააღრიცხვო ციკლის მე-V (10.2.5. მაკონტროლებელი გატარებების განხორციელება) საფეხურიდან. მაკორექტირებელი ოპერაციები პირობითად დავნომროთ, სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის ჟურნალში (მთავარი ჟურნალი #2) ასახული მათი თანმიმდევრობის მიხედვით და ამ თანმიმდევრობითვე ავსახოთ ისინი სამუშაო ფურცლის დებეტისა და კრედიტის სვეტებში:

1. საანგარიშგებო პერიოდს კუთვნილი იჯარის ხარჯი;
2. საანგარიშგებო პერიოდს კუთვნილი სიგნალიზაციის ხარჯი;
3. საანგარიშგებო პერიოდს კუთვნილი დაზღვევის ხარჯი;
4. მიღებული ავანსის გამომუშავებული ნაწილის შემოსავლად აღიარება;
5. გადასახდელი პროცენტის საანგარიშგებო პერიოდზე მისაკუთვნილებელი ხარჯი;
6. მისაღები პროცენტის საანგარიშგებო პერიოდზე მისაკუთვნილებელი შემოსავალი;
7. საანგარიშგებო პერიოდს კუთვნილი ცვეთი ხარჯი;

**შპს „გიო“
სამუშაო ფურცელი**

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მ/ზ ანგარიშგება		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი
ფული ბანკში	126230	-								
საწყისი (საწყესდებო) კაპიტალი	-	138000								
მსუბუქი ავტომობილი	12600	-								
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-								
კომპიუტერი	1200	-								
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	8250								
სატვირთო ავტომობილი	44700	-								
საქონელი	18140	-								
შემოსავალი რეალიზაციიდან	-	107910		4)	12600					
მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები)	15380	-								
წინასწარ გადახდილი იჯარა	3600	-		1)	300					
წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440	-		2)	120					
მოკლევადიანი სესხი	-	47000								
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960	-		3)	80					

კაპიტალის ამოღება	3500	-							
მიღებული ავანსები	-	31500	4) 12600						
ელექტროენერჯის ხარჯი	480	-							
სატელეფონო ხარჯი	70	-							
გაყიდული საქონელი	71260	-							
პირდაპირი ხელფასი	8400	-							
	332660	332660							
იჯარის ხარჯი			1) 300						
სიგნალიზაციის ხარჯი			2) 120						
დაზღვევის ხარჯი			3) 80						
საპროცენტო ხარჯი			5) 548						
გადასახდელი პროცენტი				5) 548					
მისაღები პროცენტი			6) 1538						
საპროცენტო შემოსავალი				6) 1538					
ცვეთა და ამორტიზაცია			7) 16640						
ძირითადი საშუალებების ცვეთა				7) 16640					
			31826	31826					

გ) კორექტირებული საცდელი ბალანსის ასახვა სამუშაო ფურცელში;

გულისხმობს მაკორექტირებელი გატარებების დებეტებისა და კრედიტების მაჩვენებლების გათვალისწინებით, კორექტირებული საცდელი ბალანსის დებეტებისა და კრედიტების სვეტების შევსებას სამუშაო ფურცელში:

შპს „გიო“

სამუშაო ფურცელი
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მ/ზ ანგარიშგება		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი
ფული ბანკში	126230				126230					
საწყისი საწესდებო კაპიტალი		138000				138000				
მსუბუქი ავტომობილი	12600				12600					
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700				24700					
კომპიუტერი	1200				1200					
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		8250				8250				
სატვირთო ავტომობილი	44700				44700					
საქონელი	18140				18140					
შემოსავალი რეალიზაციიდან		107910		4) 12600		120510				
მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები)	15380				15380					
წინასწარ გადახდილი იჯარა	3600			1) 300	3300					

წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440		2) 120	1320					
მოკლევადიანი სესხი		47000			47000				
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960		3) 80	880					
კაპიტალის ამოღება	3500			3500					
მიღებული ავანსები		31500	4) 12600		18900				
ელექტრო- ნერვის ხარჯი	480			480					
სატელეფონო ხარჯი	70			70					
გაყიდული საქონელი	71260			71260					
პირდაპირი ხელფასი	8400			8400					
	332660	332660							
იჯარის ხარჯი			1) 300	300					
სიგნალიზაციის ხარჯი			2) 120	120					
დაზღვევის ხარჯი			3) 80	80					
საპროცენტო ხარჯი			5) 548	548					
გადასახდელი პროცენტი			5) 548	548					
მისაღები პროცენტი			6) 1538	1538					
საპროცენტო შემოსავალი			6) 1538	1538					
ცვეთა და ამორტიზაცია			7) 16640	16640					
ძირითადი საშუალებების ცვეთა			7) 16640	16640					
			31826	31826	351386	351386			

დ) მოგება-ზარალისა და ბალანსის ანგარიშგებების შესადგენად საჭირო ინფორმაციის ასახვა სამუშაო ფურცელში:

კორექტირებული საცდელი ბალანსის დებეტებისა და კრედიტების მაჩვენებლების გათვალისწინებით, მოგება-ზარალისა და ბალანსის ანგარიშგებების შესადგენად საჭირო ინფორმაციის ასახვა სამუშაო ფურცლის მოგება-ზარალისა და ბალანსის დებეტებისა და კრედიტების სვეტებში:

შპს „გიო“

სამუშაო ფურცელი

საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგება-ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი
ფული ბანკში	126230				126230				126230	
საწყისი (საწყესდებო) კაპიტალი		138000				138000				138000
მსუბუქი ავტომობილი	12600				12600				12600	
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700				24700				24700	
კომპიუტერი	1200				1200				1200	
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		8250				8250				8250
სატვირთო ავტომობილი	44700				44700				44700	
საქონელი	18140				18140				18140	
შემოსავალი რეალიზაციიდან		107910		4) 12600		120510		120510		
მოთხოვნები (დებდებიტორული დავალიანებები)	15380				15380				15380	
წინასწარ გადახდილი იჯარა	3600			1) 300	3300				3300	

წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440		2) 120	1320			1320
მოკლევადიანი სესხი		47000			47000		47000
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960		3) 80	880			880
კაპიტალის ამოღება	3500			3500			3500
მიღებული ავანსები		31500	4) 12600		18900		18900
ელექტრო-ენერჯის ხარჯი	480			480	480		
სატელეფონო ხარჯი	70			70	70		
გაყიდული საქონელი	71260			71260	71260		
პირდაპირი ხელფასი	8400			8400	8400		
	332660	332660					
ოჯარის ხარჯი			1) 300	300	300		
სიგნალიზაციის ხარჯი			2) 120	120	120		
დაზღვევის ხარჯი			3) 80	80	80		
საპროცენტო ხარჯი			5) 548	548	548		
გადასახდელი პროცენტი			5) 548	548	548		548
მისაღები პროცენტი			6) 1538	1538			1538
საპროცენტო შემოსავალი			6) 1538		1538	1538	
ცვეთა და ამორტიზაცია			7) 16640	16640	16640		
ძირითადი საშუალებების ცვეთა			7) 16640		16640		(16640)
			31826	31826	351386	351386	

ე) საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგისა და ფინანსური მდგომარეობის განსაზღვრა სამუშაო ფურცელში:

შპს „გიო“
სამუშაო ფურცელი
საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდი

ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული საცდელი ბალანსი		მოგება-ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი	დ-ი	კ-ი
ფული ბანკში	126230				126230				126230	
საწესის (საწესდებო) კაპიტალი		138000				138000				138000
მსუბუქი ავტომობილი	12600				12600				12600	
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700				24700				24700	
კომპიუტერი	1200				1200				1200	
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		8250				8250				8250
სატვირთო ავტომობილი	44700				44700				44700	
საქონელი	18140				18140				18140	
შემოსავალი რეალიზაციიდან		107910		4) 12600		120510	120510			
მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანებები)	15380				15380				15380	
წინასწარ გაწეული იჯარა	3600			1) 300	3300				3300	
წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1440			2) 120	1320				1320	
მოკლევადიანი სესხი		47000				47000				47000

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	960		3) 80	880				880	
კაპიტალის ამოღება	3500			3500				3500	
მიღებული ავანსები		31500	4) 12600		18900				18900
ელექტრო- ენერჯის ხარჯი	480			480		480			
სატელეფო- ნო ხარჯი	70			70		70			
გაყიდული საქონელი	71260			71260		71260			
პირდაპირი ხელფასი	8400			8400		8400			
	332660	332660							
ოჯარის ხარჯი			1) 300	300		300			
სიგნალი- ზაციის ხარჯი			2) 120	120		120			
დაზღვევის ხარჯი			3) 80	80		80			
საპროცენტო ხარჯი			5) 548	548		548			
გადასახ- დელი პროცენტი მისაღები პროცენტი			5) 548		548				548
საპროცენტო შემოსავალი			6) 1538	1538		1538		1538	
ცვეთა და ამორტიზა- ცია			7) 16640	16640		16640			
მირითადი საშუალებე- ბის ცვეთა			7) 16640		16640			(16640)	
			31826	31826	351386	351386	97898	122048	236848
დასაბეგრი მოგება							24150		
მოგების გადასახადი							(3623)		3623
წმინდა მოგება							20527		20527
							122048	122048	236848

მოგება-ზარალის ანგარიშგების დებეტისა და კრედიტის სვეტების დაჯამებით ირკვევა, რომ საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავლები (საკრედიტო ბრუნვა), **24150 ლარით** აღემატება, ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულ ხარჯებს (სადებეტო ბრუნვა), რაც ნიშნავს, იმას რომ **შპს „გიომ“** საანგარიშგებო პერიოდი დაასრულა მოგებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, მიღებული დასაბეგრი მოგება უნდა დაიბეგროს **მოგების 15 %-იანი** განაკვეთით. მოგების გადასახადი წარმოადგენს საგადასახადო ხარჯს. **შპს „გიოსთვის“**, ეს ნიშნავს იმას, რომ სწორედ, ამ თანხით შემცირდება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული დასაბეგრი მოგება და როგორც წესი, დარჩენილი წმინდა მოგების თანხით, გაეზრდება გაუნაწილებელი მოგების საბალანსო მუხლი, და შესაბამისად, საკუთარი კაპიტალის საერთო ღირებულებაც.

სამუშაო ფურცლის ბალანსის დებეტისა და კრედიტის სვეტების ჯამებს შორის სხვაობა შეადგენს საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული დასაბეგრი მოგების ტოლფას სიდიდეს, **ანუ-24150 ლარს**. თითქოსდა გამოდის რომ დარღვეულია ორმაგი აღრიცხვის სისტემის ძირითადი ტოლობის: **დებეტი = კრედიტს** და მასთან ერთად, ძირითადი საბალანსო ტოლობის: **აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი** არსი. ლოგიკურად იბადება კითხვა, ნიშნავს თუ არა ყოველივე ეს იმას, რომ ცალკეულ შემთხვევებში შესაძლებელია ძირითადი ბუღალტრული ტოლობების დარღვევა? **რა თქმა უნდა - არა.**

საქმე იმაშია, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ამ ეტაპზე, საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული საბოლოო ცვლილებები, საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაში და მის ფინანსურ შედეგში, ჯერ კიდევ არაა ასახული ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის ანგარიშებში. კერძოდ, ამ ეტაპზე ჯერ კიდევ არაა დასრულებული დროებითი (ნომინალური) ანგარიშების (შემოსავლები, ხარჯები, ამოღებული კაპიტალი, საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი) დახურვის (განულების) დამასრულებელი გატარებები, შესაბამისად, ასეთი სხვაობა ფორმალურად გარდევადია. როგორც კი, განხორციელებული იქნება საბოლოო დამასრულებელი გატარებები, დახურული (განულებული) იქნება დროებითი (ნომინალური) ანგარიშები, და შესაბამისად, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება გადატანილი იქნება საკუთარი კაპიტალის შემადგენელ –

„გაუნაწილებელი მოგების“ საბალანსო მუხლში, ტოლობა ბალანსის აქტივებსა და პასივებს (ვალდებულებას + კაპიტალი) შორის, ბუღალტრული აღრიცხვის ბალანსში, ფაქტიურად აღდგენილი იქნება (ამ საკითხზე საუბარი გვექნება ქვემოთ).

10.2.9. ფინანსური ანგარიშგების შედგენა

სააღრიცხვო ციკლის მესამე ეტაპი მოიცავს:

- ა) მოგება-ზარალის ანგარიშგების შედგენას;
- ბ) საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგების შედგენას;
- გ) ბუღალტრული ბალანსის შედგენას;
- დ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შედგენას;
- ე) ახსნა-განმარტებების, შენიშვნების მომზადებას;

ფაქტობრივად, ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად საჭირო ყველა ინფორმაცია უკვე თავმოყრილია სამუშაო ფურცელში და შესაძლებელია შემადგენელი ელემენტების მიხედვით შევავსოთ ანგარიშგების ფორმები, მათ შორის:

ა) მოგება-ზარალის ანგარიშგება. ზემოთწარმოდგენილი მონაცემების მიხედვით, მას ექნება შემდეგი სახე (სამუშაო ფურცლის მოგება-ზარალის მაჩვენებლები):

შპს „გიო“

**მოგება-ზარალის ანგარიშგება
31 დეკემბერი, 2010 წელი**

❖ შემოსავალი:		
➤ შემოსავალი რეალიზაციიდან		120510
➤ საპროცენტო შემოსავალი		1538
➤ სულ შემოსავლები		<u>122048</u>
❖ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება:		<u>71260</u>
❖ მთლიანი მოგება:	50788 ლარი	(122048 – 71260)
❖ ხარჯები:		
➤ პირდაპირი ხელფასი		8400
➤ ელექტროენერჯის ხარჯი		480
➤ სატელეფონო მომსახურების ხარჯი		70

➤ იჯარის ხარჯი	300
➤ სიგნალიზაციის ხარჯი	120
➤ დაზღვევის ხარჯი	80
➤ ცვეთა და ამორტიზაცია	16640
➤ საპროცენტო ხარჯი	548
➤ სულ ხარჯები:	<u>26638</u>

❖ დასაბეგრი მოგება:	24150 ლარი (50788 – 26638)
❖ მოგების გადასახადი:	3623 ლარი (24150 X 15 %)
❖ წმინდა მოგება:	20527 ლარი (24150 – 3623)

როგორც მოგება-ზარალის ანგარიშგებიდან ჩანს, შპს „გიოს“, საკუთარი კაპიტალის საერთო ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე, გაიზარდა - **20527 ლარით**.

საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის მოგება-ზარალის ანგარიშგების შედგენის შემდეგ, შესაძლებელია შედგენილ იქნას ბუღალტრული ბალანსი. თუმცა, ამისათვის პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგებით (წმინდა ზარალით) და საანგარიშგებო პერიოდში საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული (ჩადებული) აქტივებით გამოწვეული ცვლილებები საკუთარ კაპიტალში. ჩვენს შემთხვევაში, შპს „გიოს“, საკუთარი კაპიტალის ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგების გარდა, აუცილებლად უნდა გავითვალისწინოთ, მისი ერთ-ერთი დამფუძნებლის მიერ, საანგარიშგებო პერიოდში, პირადი საჭიროებისათვის საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული - **3500 ლარი (სამეურნეო ოპერაცია №16. 12.XII.)**, ამ ოპერაციით გამოწვეული ცვლილებები საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებაში და საბოლოო ჯამში - ბალანსში.

საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული ფული ამცირებს საკუთარი კაპიტალის საერთო ღირებულებას, და არა საანგარიშგებო პერიოდის საერთო შემოსავლებს. შესაბამისად, არა მხოლოდ გაუნაწილებელ მოგებას. ისევე, როგორც დამფუძნებლების მიერ დამატებით ჩადებული ფული, ზრდის საწარმოს საკუთარ კაპიტალის საერთო ღირებულებას და არა საანგარიშგებო პერიოდის საერთო

შემოსავლებს, შესაბამისად, არა მხოლოდ გაუნაწილებელ მოგებას. ეს ხდება იმიტომ, რომ ფულის ამოღებით ან ფულის ჩადებით, საკუთარი კაპიტალის შემცირება ან ზრდა, არ წარმოადგენს შემოსავლების შემცირებას ან ზრდას, რაც დაკავშირებულია ჩვეულებრივი სამეურნეო ოპერაციებიდან გაწეული ხარჯების შედეგად შემოსავლების შემცირებასთან, ან კიდევ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან შემოსავლების მიღებასთან.

ბ) საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგება

საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგებისა და ამოღებული კაპიტალის გათვალისწინებით, შპს „გიოს“, საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგებას ექნება შემდეგი სახე:

**შპს „გიო“
საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგება
31 დეკემბერი, 2010 წელი (ლარი)**

საწყისი (საკუთარი) კაპიტალი, 2. XI. 2010 წელი:	138000
პლუს: წმინდა მოგება საანგარიშგებო პერიოდში	20527
ჯამი:	158527
მინუს: ამოღებული კაპიტალი	3500
საკუთარი კაპიტალი, 31.XII. 2010 წელი:	155027

როგორც ჩანს, შპს „გიოს“ საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი, საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული წმინდა მოგების ხარჯზე გაიზარდა - **20527 ლარით**. მაშასადამე, როგორც წესი, იგივე თანხით უნდა გაზრდილიყო, შპს „გიოს“, საკუთარი კაპიტალიც, რაც ასახული იქნებოდა გაუნაწილებელი მოგების საბალანსო მუხლში. მაგრამ იმასთან დაკავშირებით, რომ ერთ-ერთი დამფუძნებლის მიერ, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული იქნა - **3500 ლარი**, საკუთარი კაპიტალის საერთო ღირებულება პერიოდის ბოლოსათვის, აუცილებლად შემცირდება ამოღებული კაპიტალის თანხის მოცულობით, ანუ - **3500 ლარით**. როგორც ჩანს, დამფუძნებლის მიერ საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული ფული გავლენას ახდენს მთლიანად საკუთარ კაპიტალზე და არა მხოლოდ გაუნაწილებელ მოგებაზე, თუმცა ასეთი შემცირების ბუღალტრული აღრიცხვა მიზანშეწონილია გან-

ხორციელდეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშის მეშვეობით.

ამდენად, გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ნაშთი ტოლი იქნება: **17027 ლარის (20527 – 3500).**

გ). ბუღალტრული ბალანსის შედგენა

წმინდა მოგებისა და დამფუძნებლის მიერ საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული ფულადი საშუალებების შედეგად, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების გათვალისწინებით, **შპს „გიოს“** საბალანსო ანგარიშებას, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის ბოლოს, ექნება შემდეგი სახე:

**შპს „გიოს“
ბალანსი
31 დეკემბერი, 2010 წელი**

აქტივები

▪ ფული ბანკში	126230
▪ დებიტორული დავალიანება	15380
▪ საქონელი	18140
▪ წინასწარ გადახდილი იჯარა	3300
▪ წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1320
▪ წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	880
▪ მისაღები პროცენტები	1538
▪ კომპიუტერი	1200
▪ ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700
▪ მსუბუქი ავტომობილი	12600
▪ სატვირთო ავტომობილი	44700
▪ მინუს: ცვეთა და ამორტიზაცია	(16640)

სულ აქტივები:

233348

ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი

ვალდებულებები

▪ მოკლევადიანი სესხი	47000
▪ მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	8250
▪ მოგების გადასახადი	3623
▪ მიღებული ავანსები	18900
▪ გადასახდელი პროცენტები	548

სულ ვალდებულებები:

78321

საკუთარი კაპიტალი	
საწყისი (საწყესდებო) კაპიტალი	138000
გაუნაწილებელი მოგება	17027
სულ საკუთარი კაპიტალი:	<u>155027</u>
სულ ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი:	<u>233348</u>

დ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

საქმიანობის სფეროს და სამართლებრივ-ორგანიზაციული სტატუსის მიუხედავად, მეურნე სუბიექტებს, სამეურნეო ოპერაციების განსახორციელებლად, საკუთარ ვალდებულებათა უზრუნველსაყოფად და ინვესტორებთან ანგარიშსწორებისთვის აუცილებლად სჭირდება ფულადი სახსრები.

ფაქტობრივად, ნებისმიერი ეკონომიკური გადაწყვეტილება მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული იმაზე, თუ რა შესაძლებლობა გააჩნია მეურნე სუბიექტს ფულადი სახსრების და მათი ექვივალენტების გამოიმუშავებისთვის. რამდენად საიმედოა და დროულია ეს შესაძლებლობა. ამდენად, მეწარმე სუბიექტის ფინანსურ მაჩვენებელთა ერთობლიობიდან მიზანშეწონილია, და ამასთან ერთად აუცილებელიც, რომ დამუშავებული იქნას ინფორმაცია, რომელიც მოიცავს საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მოძრაობას. ასეთი ინფორმაცია აისახება ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტში - „**ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში**“. მას ამზადებს საწარმოს აღმასრულებელი (სამეურნეო) ხელმძღვანელობა ბასს-ი 7 მოთხოვნათა გათვალისწინებით და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის წარადგენს, როგორც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს.

ზოგადად, **ფულადი ნაკადები** ნიშნავს ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების შემოსვლას და გასვლას.

ფულადსახსრებში იგულისხმება ნაღდი ფული და დეპოზიტები მოთხოვნამდე.

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

ფულადი ნაკადების შესახებ ინფორმაციის განსაკუთრებულ მნიშვნელობას განაპირობებს მისი განუყრელი კავშირი ფინანსური

შედეგის გამომხატველ ძირითად მაჩვენებელთან-მოგებასთან, რამდენადაც, სწორედ მოგება წარმოადგენს საანგარიშგებო პერიოდში საწარმოს ნეტო აქტივების ზრდის მთავარ მაჩვენებელს. ეს ზრდა ვლინდება ფულად სახსრებში ან სხვა აქტივებში. კერძოდ, შეიძლება მოხდეს გრძელვადიანი აქტივების ან მარაგის შემენა; გაიზარდა დებიტორული დავალიანება; შემცირდა საწარმოს ვალდებულებები, ანუ უფრო მეტი ოდენობით გავიდა ფულადი სახსრები.

აღნიშნული და სხვა ფაქტორების გავლენით ფულად სახსრებსა და მოგებას შორის მყარდება ურთიერთშესაბამისობა, მიუხედავად იმისა, რომ საანგარიშგებო პერიოდის მოგება და ამავე პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ფულადი სახსრების ნაშთი ხშირად ერთმანეთს არ ემთხვევა.

სწორედ, პერიოდის ბოლოს, მოგებასა და ფულადი სახსრების ნაშთებს შორის არსებული განსხვავების გამო, მომხმარებელს უზრუნველდება მოთხოვნა მოიპოვოს დამატებითი ინფორმაცია ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების სხვა სახეებთან ერთად, საშუალებას იძლევა შეფასდეს საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხმარებელი ცვლილებები და ფინანსური სტრუქტურა ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით. ასევე საწარმოს შესაძლებლობა – დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე შეცვლილი ვითარებისა და პირობების შესაბამისად.

ინფორმაციის დამუშავების ეფექტურობის უზრუნველსაყოფად, ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადები ჯგუფდება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის მიხედვით. ამგვარი დაჯგუფება მომხმარებელს აძლევს საშუალებას შეაფასოს თანაფარდობა ფულადი ნაკადების მოძრაობის მიმართულებებს შორის და განსაზღვროს მოცემული საქმიანობის გავლენა საწარმოს მთლიან ფინანსურ მდგომარეობაზე.

ამასთან, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები შეიძლება მიეკუთვნოს და დაჯგუფდეს საქმიანობის სხვადასხვა სეგმენტში. მაგალითად, სესხის დაფარვა, თუ ის მოიცავს რთულ პროცენტებსა და ძირითად თანხას, პროცენტების გადახდა შეიძლება საოპერაციო საქმიანობას მიეკუთვნოს, ხოლო ძირითადი თანხის გადახდა - საფინანსო საქმიანობას.

საოპერაციო საქმიანობა არის საწარმოს ძირითადი შემოსავლების მომტანი. საოპერაციო საქმიანობის ფულადი ნაკადები დაკავშირებულია ისეთ სამეურნეო ოპერაციებთან და მოვლენებთან, რომლებიც მონაწილეობენ წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრაში.

ბასს-ის მიხედვით, საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების მიღება ხდება:

- ა) საქონლის გაყიდვიდან და მომსახურების გაწევიდან;
- ბ) როიალტებიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო გადასახდელებიდან და სხვა შემოსავლებიდან;
- გ) სადაზღვევო საწარმოსათვის - სადაზღვევო პრემიებითა და პრეტენზიებით, ანუიტეტებითა და სხვა სადაზღვევო დახმარებებით;
- დ) მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების დაბრუნებით, თუ იგი დაკავშირებული არაა საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან;
- ე) კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტებით.

საოპერაციო საქმიანობიდან ფულადი ნაკადების გასვლას მიეკუთვნება:

- ა) მომწოდებელთათვის საქონლისა და მომსახურების ღირებულების გადახდა;
 - ბ) თანამშრომლებისათვის შრომის ანაზღაურებისა და სხვა სარგოების გაცემა;
 - გ) სადაზღვევო საწარმოსათვის - სადაზღვევო პრემიებისა და პრეტენზიების, ანუიტეტებისა და სხვა სადაზღვევო დახმარებების ანაზღაურება;
 - დ) მოგების გადასახადის გადახდა, თუ იგი დაკავშირებული არ არის საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობასთან;
 - ე) კომერციული გარიგებებისა და სავაჭრო მიზნით დადებული კონტრაქტების საფუძველზე თანხების გაცემა (გადახდა).
- ბასს-ი 7 მიხედვით, ზოგიერთმა სამეურნეო ოპერაციამ, როგორცაა მოწყობილობის ერთეულის გაყიდვა, შეიძლება მოგება ან ზარალი გამოიწვიოს, რაც ჩართულია წმინდა მოგების ან ზარალის გაანგარიშებაში, მაგრამ ამგვარ ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ითვლება საინვესტიციო საქმიანობიდან შემოსულ

ფულად ნაკადებად;

საწარმოს შეიძლება ფასიანი ქაღალდები და სესხები ჰქონდეს კომერციული გარიგების ან სავაჭრო საქმიანობისათვის. ასეთ შემთხვევაში, ისინი განიხილება იმ სასაქონლო მარაგის მსგავსად, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად. ამიტომ, ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვასთან და სავაჭრო-საშუამავლო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრები კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობა, რადგან ეხება ამ საწარმოს ძირითადი შემოსავლის მომტან საქმიანობას.

საოპერაციო (ძირითადი) საქმიანობის შედეგად, ფულადი სახსრების მიღებასა და გაცემას შორის სხვაობა არის ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადი.

საინვესტიციო საქმიანობად მიიჩნევენ გრძელვადიანი აქტივებისა და იმ სხვა ინვესტიციების შექმნა-რეალიზაციას, რომლებსაც არ მოიცავს ფულადი სახსრების ეკვივალენტები. საინვესტიციო საქმიანობა გვიჩვენებს, თუ რა დანახარჯები იქნა გაწეული რესურსებისთვის, რომლებმაც მომავალში უნდა შექმნას შემოსავალი და ფულადი სახსრები.

ბასს-ის მიხედვით, საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:

ა) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი სახსრები (იმ მიღებების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შექმნილი იყო კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით);

დ) სხვა პირებზე გაცემული ავანსებისა და სესხების დასაფარად მიღებული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც მიიღეს საფინანსო დაწესებულებებმა);

ე) ფიუჩერული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპკონტრაქტებით მიღებული ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შექმნილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა.

ვ) ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. ამაში ასევე შედის სამეცნიერო-კვლევით სამუშაოებზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარჯები და საკუთარი წარმოების ძირითადი საშუალებები;

ზ) სხვა საწარმოების საკუთარი კაპიტალის ან სასესხო ინსტრუმენტებისა და ერთობლივი საქმიანობის წილის შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები (იმ გადახდების გარდა, როდესაც ამგვარი ინსტრუმენტები ითვლება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებად ან შექმნილია კომერციული და სავაჭრო მიზნით);

თ) სხვა პირებზე ავანსებად და სესხებად გაცემული ფულადი სახსრები (იმ სესხებისა და ავანსების გარდა, რომლებიც გაცემულია საფინანსო დაწესებულებების მიერ);

ი) ფიზიკურული, ფორვარდული, საოფციო და სვოპკონტრაქტებით გადახდილი ფულადი სახსრები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც კონტრაქტები შექმნილია კომერციული გარიგებისა და სავაჭრო მიზნით ან ანგარიშსწორება კლასიფიცირებულია როგორც საფინანსო საქმიანობა;

საინვესტიციო საქმიანობით მიღებულ და გაცემულ ფულად სახსრებს შორის სხვაობა წარმოადგენს ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადს.

საფინანსო საქმიანობა ისეთი საქმიანობაა, რომლის შედეგად რაოდენობრივად და სტრუქტურულად იცვლება საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ნასესხები საშუალებები. ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში საფინანსო საქმიანობის ცალკე გამოყოფა მნიშვნელოვანია იმიტომ, რომ იგი სჭირდება (გამოადგება) საწარმოს კაპიტალის მომწოდებლის მხრიდან სამომავლო ფულადი ნაკადების მიმართ შესაძლო პრეტენზიების პროგნოზირებისათვის.

ბასს-ის მიხედვით, საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადებს მიეკუთვნება:

ა) აქციებისა და საკუთარი კაპიტალის სხვა ინსტრუმენტების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

ბ) სავალო ფასიანი ქაღალდების, სესხების, თამასუქების, ობლიგაციების, გირაოებისა და სხვა მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი სესხების გამოშვების შედეგად მიღებული ფულადი სახსრები;

გ) მესაკუთრეთათვის აქციების შექმნის ან გამოსყიდვის მიზნით გადახდილი ფულადი სახსრები;

დ) სესხების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრები;
ე) მოიჯარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.

საფინანსო საქმიანობით მიღებულ და გაცემულ ფულად სახსრებს შორის სხვაობა წარმოადგენს ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების წმინდა ნაკადს.

საწარმოებს, რომლებიც ეწევიან საგარეო სამეურნეო ოპერაციებს, წარმოექმნებათ ფულადი ნაკადები უცხოურ ვალუტაში.

უცხოური ვალუტით შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები წარდგენილი უნდა იქნას საწარმოს საანგარიშგებო ვალუტით.

უცხოური შვილობილი საწარმოს ფულადი ნაკადებიც კი გადაყვანილ უნდა იქნეს საანგარიშგებო ვალუტაში. უცხოური ვალუტის გადაანგარიშება საანგარიშგებო ვალუტაზე ხორციელდება ფულადი სახსრების მოძრაობის დღისთვის მათ შორის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსით.

უცხოური ვალუტით გამოხატული ფულადი ნაკადების ასახვა ანგარიშგებაში უნდა განხორციელდეს ბასს 21-ის, „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“, შესაბამისად. აღნიშნული სტანდარტის მიხედვით ნებადართულია მოცემული პერიოდის საშუალო შეწონილი გასაცვლელი სავალუტო კურსის გამოყენება. **გასაცვლელი სავალუტო კურსი არის თანაფარდობა, რომლის მიხედვითაც ორი სხვადასხვა ვალუტა იცვლება ერთმანეთზე.**

ამრიგად, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება საწარმოს ნებისმიერი საქმიანობით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრები, ამასთან, ანგარიშგებაში პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული, აგრეთვე მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები გამოცალკევებულად უნდა აღინიშნოს. ასევე, გამოცალკევებულად აღინიშნება ფულადი საშუალებების საწყისი ნაშთი, ცვლილება და საბოლოო ნაშთი.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას რაიმე სახის სტანდარტული ფორმა არ გააჩნია. მის სამივე ნაწილში (საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა) მაჩვენებლები ნებისმიერი თანმიმდევრობით შეიძლება განთავსდეს. ფულადი ნაკადების ანგარიშგების სამაგალითო (უფრო გავრცელებული) ვარიანტი ასე შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

შპს „ნ-ჯგუფი“

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 2009 წლის 31 დეკემბრისათვის
(ლარებში)

მაჩვენებლები	2008 წ.	2009 წ.
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
კლიენტებისაგან მიღებული ფულადი სახსრები	227650	219530
მომწოდებლებზე გადახდილი ფული	(178757)	(182870)
მომუშავეებზე გაცემული ფული	(30693)	(27700)
გადახდილი პროცენტები	(1270)	(1180)
გადახდილი გადასახადები	(6300)	(5670)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	10630	2110
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალებების შეძენა	(5600)	2300)
მანქანა-დანადგარების გაყიდვიდან სარგებელი	1020	0
საინვესტიციო საქმიანობის წმინდა ფულადი ნაკადები	(4580)	(2300)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
გრძელვადიანი სესხების შემცირება	(5890)	-
წმინდა ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	(5890)	0
ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების წმინდა ზრდა/შემცირება	160	(190)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის	730	920
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის	890	730

ბასს 7 მე-18 მუხლი პირდაპირ მიუთითებს, რომ საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები საწარმომ უნდა წარადგინოს:

ა) პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც ნაჩვენებია ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის მთლიანი ნაკადები, ძირითადი კატეგორიების მიხედვით; ან

ბ) არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვითაც წმინდა მოგება ან ზარალი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, წარსული ან მომავალი პერიოდის საოპერაციო შემოსავლებისა და გადახდების გადავადების ან დარიცხვის გათვალისწინებით, აგრეთვე იმ შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულად ნაკადებთან.

აღნიშნული სტანდარტის თანახმად, საწარმოებს რეკომენდაცია ეძლევათ, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება შეადგინონ პირდაპირი მეთოდით. ამ მეთოდით შედგენილი ანგარიშგება თავს უყრის ისეთ ინფორმაციას, რომელიც სასარგებლოა მომავალი ფულადი ნაკადების შესაფასებლად, არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილი ანგარიშგების მიხედვით კი ეს ვერ ხერხდება.

პირდაპირი მეთოდის დროს, სამივე სახის (ძირითადი, საინვესტიციო, საფინანსო) საქმიანობიდან გამომდინარე, ფულადი საშუალებების მოძრაობის ბალანსის დასადგენად საჭიროა მიღებული ფულადი საშუალებების საერთო ჯამიდან გამოვრიცხოთ გასული ფულადი საშუალებების საერთო ჯამი. ამასთან ერთად, საჭიროების შემთხვევაში, გასათვალისწინებელია: დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ზრდა ან შემცირება; ავანსად გაწეული ხარჯების ზრდა ან შემცირება; დარიცხული მიმდინარე ვალდებულებების ზრდა ან შემცირება; მოგების გადასახადის დავალიანების ზრდა ან შემცირება. ასევე გასათვალისწინებელია საკუთარი კაპიტალის სიდიდის ცვლილება ფულის დამატებით ინვენტირებასთან ან ფულის ამოღებასთან დაკავშირებით.

პირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას მთლიანად მიღებული და გადახდილი ფულადი სახსრების შესახებ მონაცემები აიღება საბუღალტრო წიგნიდან, ბალანსიდან და მოგება-ზარალის ანგარიშგების შესაბამისი მუხლებიდან.

როგორც ცნობილია, არაპირდაპირი მეთოდით ძირითად (საოპერაციო) საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მოძრაობის დასადგენად, საბალანსო ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახული წმინდა მოგების მაჩვენებელს უნდა დაემატოს:

- ხარჯები, რომელიც დაკავშირებულია ცვეთასთან და ამორტიზაციასთან;
- ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია საინვესტიციო საქმიანობასთან;
- ზარალი, რომელიც დაკავშირებულია საფინანსო საქმიანობასთან;
- დებიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;
- წინასწარ გაწეული ხარჯების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;
- კრედიტორული დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- დარიცხული ვალდებულებების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- საპროცენტო დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- საგადასახადო დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;

წმინდა მოგების თანხას უნდა გამოაკლდეს:

- მოგება, რომელიც დაკავშირებულია საინვესტიციო საქმიანობასთან;
- მოგება, რომელიც დაკავშირებულია საფინანსო საქმიანობასთან;
- დებიტორული დავალიანების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- წინასწარ გაწეული ხარჯების ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში;
- კრედიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;

- დარიცხული ვალდებულებების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;
- საპროცენტო დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;
- საგადასახადო დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში;

ამასთან ერთად, არაპირდაპირი მეთოდით წმინდა ფულადი ნაკადების განსაზღვრისას გათვალისწინებულია საანგარიშგებო პერიოდში საკუთარ კაპიტალში დამატებით ინვესტირებული (ემატება) ან საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული (აკლდება) ფულადი ნაკადები.

მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში გამოიყენება ფულადი სახსრების მართვისა და საბანკო ოპერაციების წარმოების განსხვავებული პრაქტიკა. აქედან გამომდინარე, ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ თანახმად, საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების ნაკადების განსაზღვრისას აუცილებელია აღინიშნოს გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, რომლის მიხედვითაც მომზადდა შესაბამისი ანგარიშგება.

ზემოაღნიშნული წანამძღვრების შემდეგ, უკვე შეიძლება ჩვენს მიერ ზემოთ წარმოდგენილი მაგალითის საფუძველზე შევადგინოთ შპს „გიოს“ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, საანგარიშგებო პერიოდში პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით.

პირდაპირი მეთოდით შედგენილ შპს „გიოს“ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას ექნება შემდეგი სახე:

შპს „გიოს“

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (შედგენილია პირდაპირი მეთოდით)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
ფულადი ნაკადების ზრდა საოპერაციო საქმიანობიდან:		172568
კლიენტებისგან მიღებული ფულადი საშუალებები	(მოგება/ზარალი)	120510
საპროცენტო შემოსავალი	(მოგება/ზარალი)	1538
დებიტორული დავალიანება	(ბალანსი)	(15380)

მოკლევადიანი სესხი	(ბალანსი)	47000
მიღებული ავანსები	(ბალანსი)	18900
ფულადი ნაკადების შემცირება საოპერაციო საქმიანობიდან:		<u>(97638)</u>
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(მოგება/ზარალი)	71260
საქონლის ზრდა	(ბალანსი)	18140
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	(ბალანსი)	(8250)
საოპერაციო ხარჯები	(მოგება/ზარალი)	26638
წინასწარ გადახდილი იჯარა	(ბალანსი)	3300
წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	(ბალანსი)	1320
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	(ბალანსი)	880
გადასახდელი პროცენტი	(ბალანსი)	(548)
მისაღები პროცენტი	(ბალანსი)	1538
ცვეთა	(ბალანსი)	(16640)
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან		<u>74930</u>
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
კომპიუტერის შეძენა	(ბალანსი)	1200
ავეჯი და სხვა ინვენტარის შეძენა	(ბალანსი)	24700
მსუბუქი ავტომობილის შეძენა	(ბალანსი)	12600
სატვირთო ავტომობილის შეძენა	(ბალანსი)	44700
წმინდა ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		<u>(83200)</u>
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		0
დამფუძნებლის მიერ კაპიტალის შემცირება (კაპიტალის ამოღება)		<u>(3500)</u>
ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება		<u>(11770)</u>
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში		<u>138000</u>
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს		<u>126230</u>

არაპირდაპირი მეთოდით შედგენილ შპს „გიოს“ ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას კი ექნება შემდეგი სახე:

შპს „გიო“

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (შედგენილია არაპირდაპირი მეთოდით)

ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან წმინდა მოგება	20527
შესწორებები შემდეგი მუხლებისათვის:	
ძირითადი საშუალებების ცვეთა (მოგება/ზარალი)	16640
საპროცენტო ხარჯი (მოგება/ზარალი)	548
მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან საბრუნავ კაპიტალში ცვლილებამდე	37715
დებიტორული დავალიანება (ბალანსი)	(15380)
საქონლის ზრდა (ბალანსი)	(18140)
წინასწარ გადახდილი იჯარა (ბალანსი)	(3300)
წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია (ბალანსი)	(1320)
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა (ბალანსი)	(880)
გადასახდელი მოგების გადასახადი (ბალანსი)	3623
მისაღები პროცენტები (ბალანსი)	(1538)
მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება (ბალანსი)	8250
მოკლევადიანი სესხი (ბალანსი)	47000
მიღებული ავანსი (ბალანსი)	18900
წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან	74930
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	
კომპიუტერის შეძენა (ბალანსი)	1200
ავეჯი და სხვა ინვენტარის შეძენა (ბალანსი)	24700
მსუბუქი ავტომობილის შეძენა (ბალანსი)	12600
სატვირთო ავტომობილის შეძენა (ბალანსი)	44700
წმინდა ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	(83200)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან	0
დამფუძნებლის მიერ კაპიტალის შემცირება (კაპიტალის ამოღება)	(3500)
ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების წმინდა შემცირება	(11770)
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში	138000
ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს	126230

ე) ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსური ანგარიშგების მთლიან კომპლექტში ერთ-ერთი აუცილებელი კომპონენტია განმარტებითი შენიშვნები. მისი აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ ანგარიშგების ცალკეულ კომპონენტებში ასახული ინფორმაცია ზოგჯერ სრულად ვერ უზრუნველყოფს სამართლიანი წარდგენის პრინციპების მოთხოვნებს და საკმარისი არ არის მეწარმე სუბიექტის შესახებ სრული ინფორმაციის მისაღებად. ამიტომ სამეურნეო ხელმძღვანელობა ვალდებულია ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტებთან ერთად მოამზადოს და წარადგინოს განმარტებითი შენიშვნები.

ამდენად, განმარტებით შენიშვნებს უფრო საინფორმაციო-საცნობარო დანიშნულება გააჩნია და განკუთვნილია იმისთვის, რომ მომხმარებელმა უკეთ (სრულად) აღიქვას (გაიგოს, შეძლოს შეადაროს, გაანალიზოს) ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტებში ასახული მაჩვენებლები.

განმარტებითი შენიშვნები, ისევე, როგორც ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტები, უნდა მომზადდეს და წარედგინოს მომხმარებელს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“) დადგენილი ნორმების საფუძველზე. ამ სტანდარტის მიხედვით, გარკვეული განმარტებები უნდა გაკეთდეს უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, ხოლო მათი ზოგიერთი ელემენტი განიმარტოს ცალკე (განმარტებითი შენიშვნებში). განმარტებითი შენიშვნების შედგენისას საჭიროა როგორც ფასს-ის, ასევე ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტის მომზადებისა და წარდგენისთვის შესაბამისი სტანდარტით განსაზღვრული მოთხოვნების დაცვა.

როგორც წესი, ფაქტობრივად ყველა სტანდარტს ახლავს სპეციფიკური მოთხოვნები, რომლებიც ეხება ბალანსისა და ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტების ფორმებში ასახული ინფორმაციის გახსნას და ემსახურება მათ უკეთ აღქმას. მათი რაოდენობა ბევრია და მოცულობაც დიდია. ამიტომ პრაქტიკული გამოყენების მიზნებისთვის, უშუალოდ ამ სტანდარტებიდან უნდა ვიხელმძღვანელოთ. თეორიული წარმოდგენისთვის კი შეიძლება ავლნიშნოთ, რომ განმარტებით შენიშვნებში ხდება მეწარმე სუბიექტის საიდენტიფიკაციო რეკვიზიტების (დასახელება, სამართლებრივი ფორმა, ადგილმდებარეობა, სტრუქტურა, პროფილი, სემენტი და ა. შ.), აღწერა, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების

არჩეული მეთოდის, ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების, მოთხოვნების, საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ამსახველი მუხლების დეტალიზაცია. თუ ბალანსში არაა ასახული, განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაიშიფროს საბალანსო მუხლების ქვეჯგუფები. ქვეჯგუფებად დაყოფას განსაზღვრავს სხვადასხვა ფაქტორი, მათ შორის, აქტივებისა და ვალდებულებების შეფასებისას გამოყენებული მიდგომიდან გამომდინარე განსხვავებები. ბალანსში ზოგი აქტივი პირვანდელი ღირებულებით, ზოგი კი გადაფასებული ღირებულებით აისახება. ამიტომ მათ შესახებ ინფორმაცია ცალ-ცალკე უნდა გაიხსნას და მისაღები ფორმით აღინიშნოს განმარტებით შენიშვნებში. ასევე საჭიროა მომხმარებელს მიეწოდოს დამატებითი ინფორმაცია აქტივების მომსახურების ვადის, ცვეთის დარიცხვის მეთოდის, მოცემულ პერიოდში დარიცხული და პერიოდის ბოლოს დაგროვილი ცვეთის თანხების შესახებ. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საკუთრებით უფლებებზე არსებული შეზღუდვებისა და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულების გამოყოფა (თუ ასეთს ადგილი აქვს), მათი განმაპირობებელი ფაქტორების, მიზნობრიობის და პერსპექტივის ახსნა.

გარდა ბალანსში, მოგება-ზარალის, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებებში ზოგადი სტრუქტურის სახით წარმოდგენილი მონაცემებისა, განმარტებითი შენიშვნებში აისახება აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასებების სისტემისა და თითოეული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ყველა მნიშვნელოვანი დეტალი თუ საჭირო ინფორმაცია, რომელიც პასუხობს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრულ პირობებს და დააკმაყოფილებს მომხმარებლის საინფორმაციო მოთხოვნილებებს.

სააღრიცხვო პოლიტიკის არსისა და მნიშვნელობის შესახებ ჩვენ უკვე ავლნიშნეთ ამ თავის 10.1 პარაგრაფში. ამდენად, აქ უპრიანია უპირატესად განმარტებით შენიშვნებს შევუბოთ.

„ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ სტანდარტის თანახმად, განმარტებით შენიშვნებს აქვს შემდეგი სტრუქტურა და მასში უნდა აისახოს:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის არსებული სა-

ბაზისო ინფორმაცია და მნიშვნელოვანი სამეურნეო ოპერაციები-
სა და მოვლენების ასახვისთვის შერჩეული და გამოყენებული შე-
საბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკა;

ბ) ფასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი
ინფორმაცია, რომელიც უშუალოდ არის წარმოდგენილი ფინანსურ
ანგარიშგებაში;

გ) დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის უშუ-
ალოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ აუცილებელია საწარმოს
შესახებ ინფორმაციის სამართლიანი წარდგენისთვის.

განმარტებითი შენიშვნები უნდა ავსებდეს (ამოწმებდეს) ფი-
ნანსური ანგარიშგების ყველა კომპონენტის თითოეულ მუხლს,
მომზადდეს სისტემატიურად და იმისთვის, რომ მომხმარებელმა
შეძლოს შედარება სხვა საწარმოსთან, მასში შემდეგი თანმიმდევ-
რობით უნდა იყოს მოცემული:

ა) იმის აღნიშვნა, რომ ანგარიშგება მომზადებულია ბუღალ-
ტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;

ბ) გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;

გ) დამატებითი ინფორმაცია უშუალოდ ფინანსურ ანგარიშ-
გებაში წარმოდგენილი მუხლების განმარტებისათვის ისეთივე თან-
მიმდევრობით, როგორც წარმოდგენილია თითოეული ფინანსური
ანგარიშგება და ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლი;

დ) სხვა განმარტებები, რომლებიც მოიცავს:

- პირდაპირ ვალდებულებებსა და აუდიარებელ სახელშეკ-
რულებო ვალდებულებებს;

- არაფინანსური შინაარსის შინაარსის განმარტებებს (მაგა-
ლითად, საწარმოს ფინანსური რისკის მართვის მიზნები და
პოლიტიკა).

ამასთან, შეიძლება ითქვას, რომ სტანდარტის (მუხლი 106)
მიხედვით, აუცილებელი არ არის ამ თანმიმდევრობის მკაცრი
დაცვა.

„ზოგჯერ შესაძლოა მიზანშეწონილი ან აუცილებელი იყოს
განმარტებით შენიშვნებში გარკვეული საბალანსო მუხლების თან-
მიმდევრობის შეცვლა. მაგალითად, ინფორმაცია რეალური ღი-
რებულების კორექტირების შესახებ შესაძლოა გაერთიანდეს ფი-
ნანსური ინსტრუმენტების ვალდებულებათა დაფარვის ვადის
შესახებ ინფორმაციასთან, თუმცა პირველი მოგებისა და ზარალის
ანგარიშგებას ეხება, მეორე კი - ბალანსს. ამდენად, ფინანსური ან-

გარიშგების განმარტებითი შენიშვნების სისტემური სტრუქტურა, შეძლებისდაგვარად შენარჩუნებულია.

ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლებისა და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ, შესაძლოა წარდგენილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების განცალკავებული ნაწილის სახით“.

საყურადღებოა, რომ განმარტებითი შენიშვნების შედგენისას მეწარმე სუბიექტებს აქვთ თავისუფალი არჩევანის უფლება და შეუძლიათ ისინი წარმოადგინონ ნებისმიერი (ტექსტის, დანართების, ცხრილების, სქემების) სახით. არაა განსაზღვრული განმარტებითი შენიშვნების მოცულობაც. ფორმა, მოცულობა და შინაარსიც დამოკიდებულია კონკრეტული მეწარმე სუბიექტის სპეციფიურობაზე, განხორციელებულ სამეურნეო ოპერაციებზე და იმაზეც, თუ როგორი დოზითაა ძირითადი მონაცემები წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ კომპონენტებში.

10.2.10. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დამამთავრებელი ეტაპი

სააღრიცხვო ციკლის მეოთხე ეტაპი მოიცავს:

- ა) დროებითი ანგარიშგების დახურვას და დამასრულებელი გატარებების შესრულებას;**
- ბ) საბოლოო საცდელი ბალანსის შედგენას.**

დროებითი (ნომინალური) ანგარიშგების დახურვას და დამასრულებელი გატარებების შესრულებას, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და შედგენის დამასრულებელ ეტაპზე განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. აღნიშნულს განაპირობებს ის ფაქტი, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის დროებით (ნომინალურ) ანგარიშგებზე არსებული ნაშთების დატოვება და მათი გადატანა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდზე (როგორც ეს ხდება ძირითად (რეალურ) საბალანსო ანგარიშგებზე), აუცილებლად გამოიწვევს მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების (წმინდა ზარალის) ხელოვნურ ზრდას ან შემცირებას. მაშასადამე, ადგილი ექნება ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი პრინციპების, რეალიზაციისა და შესაბამისობის პრინციპების, არსის

უგულველყოფას. რაც აუცილებლად გამოიწვევს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის დოკუმენტებში ინფორმაციის არასწორად შეტანას (შემოსავლები და ხარჯები არ იქნება სწორად განაწილებული და მიკუთვნებული შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებზე), და საბოლოო ანგარიშით, საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება იქნება არარეალური. პრაქტიკულად ეს დაუშვებელია.

აღნიშნულის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ შპს „გიოს“ დროებითი (ნომინალური) ანგარიშების დახურვასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების დამასრულებელი გატარებები:

1. შემოსავლების ანგარიშების დახურვა:

დებეტი შემოსავალი რეალიზაციიდან	120510 ლარი;
დებეტი საპროცენტო შემოსავალი	1538 ლარი;
კრედიტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	122048 ლარი.

2. ხარჯების ანგარიშების დახურვა:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	97898 ლარი;
კრედიტი გაყიდული საქონელი	71260 ლარი.
კრედიტი პირდაპირი ხელფასი	8400 ლარი.
კრედიტი ელექტროენერჯის ხარჯი	480 ლარი.
კრედიტი სატელეფონო მომსახურების ხარჯი	70 ლარი.
კრედიტი იჯარის ხარჯი	300 ლარი.
კრედიტი სიგნალიზაციის ხარჯი	120 ლარი.
კრედიტი დაზღვევის ხარჯი	80 ლარი.
კრედიტი ცვეთა და ამორტიზაცია	16640 ლარი.
კრედიტი საპროცენტო ხარჯი	548 ლარი.

3. გადასახდელი მოგების გადასახადი (პერიოდის საგადასახადო ხარჯი):

დებეტი საგადასახადო ხარჯი	3623 ლარი;
კრედიტი გადასახდელი მოგების გადასახადი	3623 ლარი.

4. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშში ასახული დასახევრი მოგების თანხის შემცირება საგადასახადო ხარჯით:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი	3623 ლარი;
კრედიტი საგადასახადო ხარჯი	3623 ლარი.

5. წმინდა მოგების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-
ზარალი **20527 ლარი;**
კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება **20527 ლარი.**

6. გაუნაწილებელი მოგების შემცირება ამოღებული კაპიტალის თანხით:

დებეტი გაუნაწილებელი მოგება **3500 ლარი;**
კრედიტი ამოღებული კაპიტალი **3500 ლარი.**

დახურვის და დამასრულებელი გატარებების ამსახველი სამეურნეო ოპერაციები გადავიტანოთ მთავარ ჟურნალში:

**შპს „გიო“
მთავარი ჟურნალი № 3.**

თარიღი 2010 წელი	ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ. №	დებეტი	კრედიტი
XII	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან 6110 ▪ საპროცენტო შემოსავალი 8110 ▪ საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ 5330 შემოსავლების ანგარიშების დახურვა	120510	-
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ 5330 ▪ გაყიდული საქონელი 7210 ▪ პირდაპირი ხელფასი 7120 ▪ ელექტროენერგიის ხარჯი 7492 ▪ სატელეფონო მომსახურების ხარჯი 7430 ▪ იჯარის ხარჯი 7420 ▪ სიგნალიზაციის ხარჯი 7436 ▪ დაზღვევის ხარჯი 7435 ▪ ცვეთა და ამორტიზაცია 7455 ▪ საპროცენტო ხარჯი 8210 ხარჯების ანგარიშების დახურვა	97898	-
			1538	-
			-	122048
			-	71260
			-	8400
			-	480
			-	70
			-	300
			-	120
			-	80
			-	16640
			-	548

	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საგადასახადო ხარჯი ▪ გადასახდელი მოგების გადასახადი 	9210	3623	-
		გადასახდელი მოგების აღიარება	3310	-	3623
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ ▪ საგადასახადო ხარჯი 	5330	3623	-
		დასახეური მოგების შემცირება საგადასახადო ხარჯით	9210	-	3623
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ ▪ გაუნაწილებელი მოგება 	5330	20527	-
		წმინდა მოგების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე	5310	-	20527
	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ გაუნაწილებელი მოგება ▪ ამოღებული კაპიტალი 	5310	3500	-
		საკუთარი კაპიტალის შემცირება ამოღებული კაპიტალით	5220	-	3500

მთავარი ჟურნალიდან სამეურნეო ოპერაციები გადავიტანოთ მთავარ წიგნში, (რეგისტრი) მასში გახსნილი ანგარიშების გვერდების მიხედვით:

შემოსავალი რეალიზაციიდან

ანგარიშის № 6110

თარიღი 2010 წელი	შინაზსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 14	ფული ბანკში	ქ. 1	-	37830	37830
31	დებიტორული დავალიანება	ქ. 1	-	15380	53210
XII 24	ფული ბანკში	ქ. 1	-	54700	107910
XII 31	მიღებული ავანსები	ქ. 2	-	12600	120510
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	120510	-	0

საპროცენტო შემოსავლები

ანგარიშის № 8110

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	მისაღები პროცენტები	ქ. 2	-	1538	1538
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	1535	-	0

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

ანგარიშის № 5330

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	შემოსავალი რეალიზაციიდან	ქ. 3	-	120510	120510
31	საპროცენტო შემოსავლები	ქ. 3	-	1538	122048
31	გაყიდული საქონელი	ქ. 3	71260	-	50788
31	პირდაპირი ხელფასი	ქ. 3	8400	-	42388
31	ელექტროენერჯის ხარჯი	ქ. 3	480	-	41908
31	სატელეფონო მომსახურების ხარჯი	ქ. 3	70	-	41838
31	იჯარის ხარჯი	ქ. 3	300	-	41538
31	სიგნალიზაციის ხარჯი	ქ. 3	120	-	41418
31	დაზღვევის ხარჯი	ქ. 3	80	-	41338
31	ცვეთა და ამორტიზაცია	ქ. 3	16640	-	24698
31	საპროცენტო ხარჯი	ქ. 3	548	-	24150
31	საგადასახადო ხარჯი	ქ. 3	3623	-	20527
31	გაუნაწილებელი მოგება	ქ. 3	20527	-	0

გაყიდული საქონელი

ანგარიშის № 7210

თარიღი: 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	საქონელი	ქ. 1	71260	-	71260
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	71260	0

პირდაპირი ხელფასი

ანგარიშის № 7120

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	გადასახდელი ხელფასი	ქ. 1	8400	-	8400
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	8400	0

ელექტროენერჯის ხარჯი

ანგარიშის № 7492

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 25	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	480	-	480
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	480	0

სატელეფონო მომსახურების ხარჯი

ანგარიშის № 7430

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 27	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	ქ. 1	70	-	70
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	70	0

იჯარის ხარჯი

ანგარიშის № 7420

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	წინასწარ გადახდილი იჯარა	ქ. 2	300	-	300
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	300	0

სიგნალიზაციის ხარჯი

ანგარიშის № 7436

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	ქ. 2	120	-	120
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	120	0

დაზღვევის ხარჯი

ანგარიშის № 7435

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	ქ. 2	80	-	80
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	80	0

ცვეთა და ამორტიზაცია

ანგარიშის № 7455

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	ძირითადი საშუალების ცვეთა	ქ. 2	16640	-	16640
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	16640	0

საპროცენტო ხარჯი

ანგარიშის № 8210

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	გადასახდელი პროცენტები	ქ. 2	548	-	548
31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	548	0

საგადასახადო ხარჯი

ანგარიშის № 9210

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	31	გადასახდელი მოგების გადასახადი	ქ. 3	3623	-	3623
	31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	3623	0

გადასახდელი მოგების გადასახადი

ანგარიშის №3310

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	31	საგადასახადო ხარჯი	ქ. 3	-	3623	3623

გაუნაწილებელი მოგება

ანგარიშის №5310

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	31	საანგარიშგებო პერიოდის მ/ზ	ქ. 3	-	20527	20527
	31	კაპიტალის ამოღება	ქ. 3	3500	-	17027

კაპიტალის ამოღება

ანგარიშის № 5220

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	12	ფული ბანკში	ქ. 1	3500	-	3500
	31	გაუნაწილებელი მოგება	ქ. 3	-	3500	0

ბ) საბოლოო საცდელი ბალანსის შედგენა:

როგორც უკვე აღინიშნა, საცდელი ბალანსის შევსების წყაროა მთავარ წიგნებში (რეგისტრებში) გამოყვანილი საბოლოო ნაშთები. რამდენადაც შპს „გიოს“ ყველა დროებითი (ნომინალური) ანგარიში ამ დროისათვის დახურულია (განულებულია), ბოლო საცდელ ბალანსში ასახული იქნება მხოლოდ ძირითადი (რეალური) საბალანსო ანგარიშები. ბოლო საცდელი ბალანსის შედგენა წარმოადგენს ერთგვარ საკონტროლო ფუნქციის მატარებელ პროცედურას. თუ კი საცდელ ბალანსში ანგარიშების მიხედვით დებეტი და კრედიტი ერთმანეთის ტოლი აღმოჩნდება, და მასთან ერთად, ნაშთები დარჩენილი იქნება მხოლოდ ძირითად (რეალურ) საბალანსო ანგარიშებზე, ეს ნიშნავს იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგება სწორადაა მომზადებული და შედგენილი. ბოლო საცდელი ბალანსის შედგენა ბუღალტრისაგან მოითხოვს დიდ ყურადღებას და ძალისხმევას. საქმე იმაშია, რომ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის, ბევრ ბუღალტრულ ანგარიშზე არსებული ნაშთები, მაკორექტირებელი, დახურვის და დამასრულებელი გატარებების გათვალისწინებით, განიცდიან ცვლილებებს. მაშასადამე, ბოლო საცდელ ბალანსში, მთავარი წიგნების (რეგისტრების) მიხედვით ანგარიშებზე არსებული ნაშთების გადმოტანისას, აუცილებლად გასათვალისწინებელია ცალკეულ ანგარიშებზე, ასეთი გატარებების შედეგად საბოლოო ნაშთების ცვლილებები.

საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ამსახველი მთავარი ჟურნალების და მთავარი წიგნების (რეგისტრი) საბოლოო ნაშთების საფუძველზე შედგენილ საბოლოო საცდელ ბალანსს, ექნება შემდეგი სახე:

შპს „გიოს“

საბოლოო საცდელი ბალანსი 31 დეკემბერი, 2010 წელი

№	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ფული ბანკში	126230	-
1410	მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)	15380	-
1610	საქონელი	18140	-
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარა	3300	-

1730	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	1320	-
1740	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	880	-
2161	კომპიუტერი	1200	-
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	24700	-
2181	მსუბუქი ავტომობილი	12600	-
2182	სატვირთო ავტომობილი	44700	-
1820	მისაღები პროცენტები	1538	-
2200	ძირითადი საშუალებების ცვეთა	(16640)	-
3210	მოკლევადიანი სესხი	-	47000
3120	მიღებული ავანსები	-	18900
3110	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	-	8250
3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი	-	3623
3410	გადასახდელი პროცენტები	-	548
5150	საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი	-	138000
5310	გაუნაწილებელი მოგება	-	17027
	სულ	233348	233348

10.3. ალტერნატიული კორექტირებადი გატარებები

როგორც ვნახეთ, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯებისა და მიღებული შემოსავლების შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდებზე განაწილების მიზნით და საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების შესადგენად, აუცილებელია კორექტირებადი გატარებების განხორციელება. აღნიშნული საკითხი ჩვენს მიერ უკვე განხილულია ამ თავის **10.2.5 პარაგრაფში**.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები უშვებს მაკორექტირებელი გატარებების ალტერნატიულ ვარიანტსაც. კერძოდ, ალტერნატიული ვარიანტის მიხედვით, წინასწარ გაწეული ხარჯების და ავანსად მიღებული შემოსავლების აღიარება საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად და შემოსავლებად, პერიოდის ხარჯებისა და შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების მეშვეობით, თავდაპირველად ხდება მთლიანი მოცულობით. ანუ, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები და მიღებული შემოსავლები ოპერაციის განხორციელებისთანავე შეიძლება ვაღი-

ართო მთლიანი მოცულობით. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი განისაზღვრება პერიოდზე მისაკუთვნიებული ხარჯები და შემოსავლები. შესაბამისად, წინასწარ გაწეული ხარჯების ანგარიშების დებეტში და მიღებული ავანსების (შემოსავლები) ამსახველი ანგარიშის კრედიტში გადაიტანება მომავალ პერიოდებზე მისაკუთვნიებული ხარჯები და გამოუმუშავებელი შემოსავლები.

აღნიშნულის არსის პრაქტიკული ასპექტის გარკვევის მიზნით, განვიხილოთ შპს „გიოს“ მიერ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ოპერაციები, რომლებიც საჭიროებენ კორექტირებას:

1. 31.XI. შპს „გიოს“, ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლოს უნდა გადაეხადა 300 ლარი საიჯარო გადასახადი. ფაქტობრივად კი, წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის საიჯარო გადასახადი - 3600 ლარი;

2. 31.XI. შპს „გიოს“, ხელშეკრულებით, ყოველი თვის ბოლო უნდა გადაეხადა 120 ლარი სიგნალიზაციის გადასახადი. ამ შემთხვევაშიც, წინასწარ გადაიხადეს ერთი წლის გადასახადი - 1440 ლარი;

3. 1.XII. შპს „გიომ“ წინასწარ გადაიხადა ერთწლიანი სახანძრო დაზღვევის პოლისის თანხა - 960 ლარი. ხელშეკრულებით, ყოველთვიური გადასახადი შეადგენდა - 80 ლარს;

4. 14.XII. შპს „გიომ“ ერთ-ერთი კლიენტისაგან, წინასწარ ავანსის სახით მიიღო 31500 ლარი. ხელშეკრულების საფუძველზე კი ვალდებული იყო 14 დეკემბრიდან, 45 დღის განმავლობაში, კლიენტს ყოველდღიურად გაუგზავნოს 700 ლარის საქონელი;

საანგარიშგებო პერიოდში მთლიანად გადახდილ და მიღებულ თანხებს მივცეთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები და შედეგი ავსახოთ სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის ჟურნალში:

1. წინასწარ გადახდილი იჯარის ქირა:

დებეტი იჯარის ხარჯი	3600 ლარი;
კრედიტი ფული ბანკში	3600 ლარი.

2. წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაციის ღირებულება:

დებეტი სიგნალიზაციის ხარჯი	1440 ლარი;
კრედიტი ფული ბანკში	1440 ლარი.

3. წინასწარ გადახდილი სადაზღვევო მომსახურების ღირებულება:

დებეტი დაზღვევის ხარჯი **960 ლარი;**
კრედიტი ფული ბანკში **960 ლარი.**

4. ავანსად მიღებული თანხის აღიარება მთლიანი მოცულობით:

დებეტი ფული ბანკში **31500 ლარი;**
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **31500 ლარი.**

**შპს „გიო“
 მთავარი ჟურნალი**

№ 1-ა

თარიღი 2010 წელი		ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ.№	დებეტი	კრედიტი
XI	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ იჯარის ხარჯი ▪ ფული ბანკში საიჯარო ქირის გადახდა	7420 1210	3600 -	- 3600
XI	31	<ul style="list-style-type: none"> ▪ სიგნალიზაციის ხარჯი ▪ ფული ბანკში სიგნალიზაციის თანხის გადახდა	7436 1210	1440 -	- 1440
XII	1	<ul style="list-style-type: none"> ▪ დაზღვევის ხარჯი ▪ ფული ბანკში დაზღვევის თანხის გადახდა	7435 1210	960 -	- 960
XII	14	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ფული ბანკში ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან მიღებული ავანსის აღიარება შემოსავლად	1210 6110	31500 -	- 31500

მთავარი ჟურნალიდან სამეურნეო ოპერაციები გადავიტანოთ მთავარ წიგნში, (რეგისტრი) მასში გახსნილი ანგარიშების გვერდების მიხედვით:

იჯარის ხარჯი

ანგარიშის № 7420

თარიღი 2010 წელი	შინაღარი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 31	ფული ბანკში	ქ. 2	3600	-	3600

ფული ბანკში

ანგარიშის №1210

თარიღი 2010 წელი	შინაღარი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 2	საწყისი კაპიტალი	ქ. 1	138000	-	138000
XI 31	იჯარის ხარჯი	ქ. 1ა	-	3600	134400
XI 31	სიგნალიზაციის ხარჯი	ქ. 1ა	-	1440	132960
XII 1	დაზღვევის ხარჯი	ქ. 1ა	-	960	132000
XII 14	შემოსავალი რეალიზაციიდან	ქ. 1ა	31500	-	163500

(მინიშნება: ალტერნატიული გატარებების შემთხვევაში, „ფული ბანკში“ ანგარიშზე გადმოვიტანეთ მხოლოდ საწყისი კაპიტალის თანხა. ყველა სხვა ოპერაცია არაა მხედველობაში მიღებული).

სიგნალიზაციის ხარჯი

ანგარიშის № 7436

თარიღი 2010 წელი	შინაღარი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 31	ფული ბანკში	ქ. 1ა	1440	-	1440

დაზღვევის ხარჯი

ანგარიშის № 7435

თარიღი 2010 წელი	შინაღარი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 1	ფული ბანკში	ქ. 1ა	960	-	960

თარიღი 2010 წელი	შინაარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 14	ფული ბანკში	ფ. 1ა	31500	-	31500

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს განვახორციელოთ მაკორექტირებელი გატარებები:

1-ა. გადახდილი საიჯარო ქირის კორექტირება პერიოდის ბოლოს:

დებეტი წინასწარ გადახდილი იჯარა **3300 ლარი;**
კრედიტი იჯარის ხარჯი **3300 ლარი.**

2-ა. გადახდილი სიგნალიზაციის ქირის კორექტირება პერიოდის ბოლოს:

დებეტი წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია **1320 ლარი;**
კრედიტი სიგნალიზაციის ხარჯი **1320 ლარი.**

3-ა. გადახდილი დაზღვევის ქირის კორექტირება პერიოდის ბოლოს:

დებეტი წინასწარ გადახდილი დაზღვევა **880 ლარი;**
კრედიტი დაზღვევის ხარჯი **880 ლარი.**

4-ა. ავანსად მიღებული თანხის კორექტირება პერიოდში გამო-
მუშავებული თანხით:

დებეტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **18900 ლარი;**
კრედიტი მიღებული ავანსები **18900 ლარი**

მაკორექტირებელი გატარებები გადავიტანოთ მთავარ ჟურნალში:

შპს „გიო“

მთავარი ჟურნალი

№ 2-ა

თარიღი 2010 წელი	ანგარიშის დასახელება და შინაარსი	ანგ. №	დებეტი	კრედიტი
XII 31	მაკორექტირებელი გატარება ▪ წინასწარ გადილი იჯარა ▪ იჯარის ხარჯი	1720 7420	3300 -	- 3300

XII	31	მაკორექტირებელი გატარება ▪ წინასწარ გად-ი სიგნალიზაცია ▪ სიგნალიზაციის ხარჯი	1730 7436	1320 -	- 1320
XII	31	მაკორექტირებელი გატარება ▪ წინასწარ გად-ი დაზღვევა ▪ დაზღვევის ხარჯი	1740 7435	880 -	- 880
XII	31	მაკორექტირებელი გატარება ▪ შემოსავალი რეალიზაციიდან ▪ მიღებული ავანსები	6110 3120	18900 -	- 18900

მთავარი ჟურნალიდან მაკორექტირებელი გატარებები გადა-ვიტანოთ მთავარ წიგნში, (რეგისტრი) მასში გახსნილი ანგარიშების გვერდების მიხედვით:

წინასწარ გადახდილი იჯარა

ანგარიშის №1720

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	31	იჯარის ხარჯი	ქ. 2ა	3300	-	3300

იჯარის ხარჯი

ანგარიშის № 7420

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XI	31	ფული ბანკში	ქ. 1ა	3600	-	3600
XII	31	წინასწარ გადახდილი იჯარა	ქ. 2ა	-	3300	300

წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია

ანგარიშის №1730

თარიღი 2010 წელი	შინარსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი	
XII	31	სიგნალიზაციის ხარჯი	ქ. 2ა	1320	-	1320

სიგნალიაციის ხარჯი

ანგარიშის № 7436

თარიღი 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XI 31	ფული ბანკში	ქ. 1ა	1440	-	1440
XII 31	წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია	ქ. 2ა	-	1320	120

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა

№ 1740

თარიღი 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	დაზღვევის ხარჯი	ქ. 2ა	880	-	880

დაზღვევის ხარჯი

ანგარიშის № 7435

თარიღი 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 1	ფული ბანკში	ქ. 1ა	960	-	960
XII 31	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	ქ. 2ა	-	880	80

შემოსავალი რეალიზაციიდან

ანგარიშის №6110

თარიღი 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 14	ფული ბანკში	ქ. 1ა	31500	-	31500
XII 31	მიღებული ავანსები	ქ. 2ა	-	18900	12600

მიღებული ავანსები

ანგარიშის #3120

თარიღი 2010 წელი	შინაღრსი	მინ.	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
XII 31	შემოსავალი რეალიზაციიდან	ქ. 2ა	-	18900	18900

უნდა აღინიშნოს, რომ კორექტირებადი გატარებების გათვალისწინებით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება და ალტერნატიული კორექტირებადი გატარებებით შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება, შედეგის თვალსაზრისით ერთმანეთის იდენტურია. მიმდინარე და მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე შემოსავლებისა და ხარჯების მიკუთვნების აღნიშნული ორი წესიდან (ჩვეულებრივი და ალტერნატიული) მეწარმე სუბიექტი ირჩევს იმ მეთოდს, რომელიც მისთვის უფრო მოხერხებულია.

აღნიშნულის დასაზუსტებლად, თუ კი ერთმანეთს შეეკუდარებთ ჩვეულებრივი კორექტირებადი გატარებებით და ალტერნატიული კორექტირებადი გატარებებით ჩვენს მიერ უკვე მომზადებულ და შედგენილ ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის დოკუმენტებს, ვნახავთ, რომ ორივე მეთოდის გამოყენებით, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში და საბალანსო ანგარიშგებაში ასახული მაჩვენებლები ერთი და იგივეა.

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯები და შემოსავლები:

- **7420 იჯარის ხარჯი** **300 ლარი;**
- **7436 სიგნალიზაციის ხარჯი** **120 ლარი;**
- **7435 დაზღვევის ხარჯი** **80 ლარი;**
- **6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან** **12600 ლარი.**

მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის საბალანსო ანგარიშგებაში ასახული მომავალი პერიოდის ხარჯები და შემოსავლები:

- **1720 წინასწარ გადახდილი იჯარა** **3300 ლარი**
- **1730 წინასწარ გადახდილი სიგნალიზაცია** **1320 ლარი;**
- **1740 წინასწარ გადახდილი დაზღვევა** **880 ლარი;**
- **3120 მიღებული ავანსები** **18900 ლარი.**

10.4. კავშირი ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ დოკუმენტებს შორის

ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ დოკუმენტს შორის არსებობს პირდაპირი და უშუალო კავშირი. უპირველეს ყოვლისა, ასეთი კავშირი განპირობებულია იმ მარტივი მიზეზით, რომ ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტები ერთდროულად ასახავენ ერთი და იგივე მეურნე სუბიექტის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმი-

ანობასთან დაკავშირებულ სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეულ ცვლილებებს მის ფინანსურ მდგომარეობაში და ფინანსურ შედეგში, დროის კონკრეტული თარიღისათვის.

მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული ანგარიშგება შეიცავს სხვა ანგარიშგებისგან განსხვავებულ ინფორმაციას, ისინი ცალ-ცალკე სრულად ვერ აკმაყოფილებენ ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესებს, ასეთი ინფორმაციის ერთმანეთთან შეპირისპირების, განსხვავებებისა და უკუჩვენებების გამოვლენის გარეშე. მაგალითად, მხოლოდ მოგება-ზარალის ანგარიშგება სრულად ვერ გამოსახავს საწარმოს საქმიანობის შედეგებს, თუ ის განხილული არ იქნება ბუღალტრული ბალანსისა და ფინანსური ანგარიშგების ცვლილებებისა და ანგარიშგების ამსახველ სხვა დოკუმენტებთან ერთად. ამას ადასტურებს ფაქტი იმის შესახებ, რომ ერთი და იგივე ბუღალტრული მაჩვენებელი თავის ასახვას პოულობს ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა დოკუმენტებში. ასე მაგალითად, საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება ან წმინდა ზარალი მოგება-ზარალის ანგარიშგებასთან ერთად თავის ასახვას პოულობს საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში და ბუღალტრული ბალანსის კაპიტალის ნაწილში.

აღნიშნულის საილუსტრაციოდ ჩავიხედოთ **შპს „გიოს“**, ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში, რომელიც შედგენილია 2010 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. მოგება-ზარალის ანგარიშგებით, **შპს „გიოს“** ფინანსურმა შედეგმა, დამფუძნებლის მიერ კაპიტალიდან ამოღებული თანხის გათვალისწინებით, შეადგინა **17027 ლარი გაუნაწილებელი მოგება**. სწორედ ამ თანხით გაიზარდა საანგარიშგებო პერიოდში, **შპს „გიოს“** საკუთარი კაპიტალი.

კავშირი მოგება-ზარალის ანგარიშგებასა და ბალანსს შორის თვალნათლივ გამოჩნდა სამუშაო ფურცლის ბოლო ცხრილში, სადაც სხვაობა მოგება-ზარალის ანგარიშგების დებეტისა და კრედიტის სვეტებსა და ბალანსის დებეტისა და კრედიტის სვეტებს შორის აღმოჩნდა ერთი და იგივე თანხა და **შეადგინა – 24150 ლარი**:

მოგება-ზარალის სვეტი: 24150 ლარი = 122048 – 97898

ბალანსის სვეტი: 24150 ლარი = 236848 – 212698

კავშირი ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებს შორის უფრო მთამბეჭდავად გამოიყურება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული

დასაბეგრი მოგების (24150 ლარი) საგადასახადო მოგებით და დამფუძნებლის მიერ საკუთარი კაპიტალიდან ამოღებული ფულადი საშუალებით შემცირებასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების ანალიზისას. როგორც ირკვევა, მიღებული გაუნაწილებელი მოგების თანხით, ანუ 17027 ლარით (24150 – 3623 – 3500), ერთდროულად გაიზარდა შპს „გიოს“ საკუთარი კაპიტალის და ბალანსის ჯამები. ამასთან ერთად, სწორედ გაუნაწილებელი მოგების თანხით მოხდა ბალანსის აქტივებსა და პასივებს (ვალდებულებას + კაპიტალი) შორის ტოლობის აღდგენა:

$$\text{აქტივი (233348)} = \text{ვალდებულებას (78321)} + \text{საკუთარი კაპიტალი (138000 + 17027)}$$

ამასთან ერთად, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, მოგება-ზარალის ანგარიშგებასა და ბუღალტრულ ბალანსს შორის არსებულ კავშირზე მიუთითებს ის გარემოებაც, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგების შედგენისას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების შესახებ ინფორმაცია აღებული იქნა სწორედ, მოგება-ზარალის ანგარიშგებიდან და ბუღალტრული ბალანსიდან.

2004 წლის მდგომარეობით მოქმედებს ფინანსური ანგარიშგების შემდეგი საერთაშორისო სტანდარტები:

- ბასს - ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები;
- ბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა;
- ბასს 2 - სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები;
- ბასს 7 - ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
- ბასს 8 - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები;
- ბასს 10 - ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები;
- ბასს 11 - სამშენებლო კონტრაქტები;
- ბასს 12 - მოგებიდან გადასახადები;
- ბასს 16 - ძირითადი საშუალებები;
- ბასს 17 - იჯარის ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ბასს 18 - ამონაგები;
- ბასს 19 - დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები;
- ბასს 20 - სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა და სახელმწიფო დახმარების განმარტებითი შენიშვნები;
- ბასს 21 - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები;
- ბასს 23 - სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები;
- ბასს 24 - დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები;
- ბასს 26 - საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება;
- ბასს 27 - კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება;
- ბასს 28 - ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში;

- ბასს 29 - ფინანსური ანგარიშგება ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის პირობებში;
- ბასს 30 - ბანკებისა და ანალოგიური საფინანსო დაწესებულების ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები;
- ბასს 31 - ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა;
- ბასს 32 - ფინანსური ინსტრუმენტები: განმარტებითი შენიშვნები და წარდგენა;
- ბასს 33 - შემოსავალი აქციაზე;
- ბასს 34 - შუალედური ფინანსური ანგარიშგება;
- ბასს 36 - აქტივების გაუფასურება;
- ბასს 37 - ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები;
- ბასს 38 - არამატერიალური აქტივები;
- ბასს 39 - ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება;
- ბასს 40 - საინვესტიციო ქონება;

**ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა
აქტივები
1000 მიმდინარე აქტივები**

1100 ნაღდი ფული სალაროში	
1110	ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
1120	ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში
1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე	
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1220	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1230	უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში
1290	ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე
1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები	
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში
1320	მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში
1330	გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი
1390	სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები
1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
1415	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება
1420	მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ
1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ
1440	მოთხოვნები ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ
1450	მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხებით
1460	კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1480	მომწოდებლებზე გადახდილი ავანსები
1490	სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
1500 მოკლევადიანი სათამაშულო მოთხოვნები	
1510	მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები
1520	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი

1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	
1610	საქონელი
1620	ნედლეული და მასალები
1630	დაუმთავრებელი წარმოება
1640	მზა პროდუქცია
1690	სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები	
1710	წინასწარ ანაზრაურებული მომსახურება
1720	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა
1790	სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯი
1800 დარიცხული მოთხოვნები	
1810	მისაღები დივიდენდები
1820	მისაღები პროცენტი
1890	სხვა დარიცხული მოთხოვნები
1900 სხვა მიმდინარე აქტივები	
1910	სხვა მიმდინარე აქტივები
2000 გრძელვადიანი აქტივები	
2100 ძირითადი საშუალებები	
2110	მიწის ნაკვეთები
2120	დაუმთავრებელი მშენებლობა
2130	შენობები
2140	ნაგებობები
2150	მანქანა-დანადგარები
2160	ოფისის აღჭურვილობა
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი
2180	სატრანსპორტო საშუალებები
2190	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა
2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა	
2230	შენობების ცვეთა

2240	ნაგებობების ცვეთა
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა
2270	ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა
2290	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა
2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები	
2310	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები
2320	ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები
2330	მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი
2390	სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები	
2410	გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქალაქებში
2420	გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში
2430	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში
2490	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები
2500 არამატერიალური აქტივები	
2510	ლიცენზიები
2520	კონცესიები
2530	პატენტები
2540	გუდვილი
2590	სხვა არამატერიალური აქტივები
2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	
2610	ლიცენზიების ამორტიზაცია
2620	კონცესიების ამორტიზაცია
2630	პატენტების ამორტიზაცია
2640	გუდვილის ამორტიზაცია
2690	სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია

ვალდებულებები	
3000 მიმდინარე ვალდებულებები	
3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები	
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები
3120	მიღებული ავანსები
3130	გადასახდელი ხელფასები
3140	როიალტები
3150	საკომისიო გადასახდელები
3160	ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე
3170	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები
3200 მოკლევადიანი სესხები	
3210	მოკლევადიანი სესხები
3220	სესხები პარტნიორებისგან
3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი
3300 საგადასახადო ვალდებულებები	
3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი
3320	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
3330	გადასახდელი დღგ
3340	გადახდილი დღგ
3350	გადასახდელი აქციზი
3360	გადახდილი აქციზი
3370	სოციალური გადასახადი
3390	სხვა საგადასახადო ვალდებულება
3400 დარიცხული ვალდებულებები	
3410	გადასახდელი პროცენტები
3420	გადასახდელი დივიდენდები
3430	ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე
3490	სხვა დარიცხული ვალდებულებები

4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები	
4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები	
4110	გასანაღდებელი ობლიგაციები
4120	გასანაღდებელი თამასუქები
4130	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე
4140	გრძელვადიანი სესხები
4190	სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	
4210	გადავადებული მოგების გადასახადი
4220	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები
4300 ანარიცხები	
4310	საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
4320	სხვა ანარიცხები
4400 გადავადებული შემოსავალი	
4410	გადავადებული შემოსავალი
5000 საკუთარი კაპიტალი	
5100 საწესდებო კაპიტალი	
5110	ჩვეულებრივი აქციები
5120	პრივილეგირებული აქციები
5130	გამოსყიდული საკუთარი აქციები
5140	საემისიო კაპიტალი
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში
5200 პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებაში)	
5210	პარტნიორთა კაპიტალი
5300 მოგება-ზარალი	
5310	გაუნაწილებელი მოგება
5320	დაუფარავი ზარალი
5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

5400 რეზერვები და დაფინანსება	
5410	სარეზერვო კაპიტალი
5420	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი
5430	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი
5490	რეზერვები და დაფინანსება
6000 საოპერაციო შემოსავლები	
6100 საოპერაციო შემოსავლები	
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან
6120	გაყიდული საქონელის დაბრუნება და ფასდათმობა
6190	სხვა საოპერაციო შემოსავლები
7000 საოპერაციო ხარჯები	
7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს საწარმოებისათვის)	
7110	ძირითადი მასალების დანახარჯები / შეძენა
7120	პირდაპირი ხელფასი
7130	სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე
7140	დამხმარე მასალების დანახარჯი / შეძენა
7150	არაპირდაპირი ხელფასი
7160	სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე
7170	ცვეთა და ამორტიზაცია
7180	რემონტის დანახარჯები
7185	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7190	სხვა საოპერაციო ხარჯები
7200 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება/ სავაჭრო საწარმოებისათვის	
7210	გაყიდული / შეძენილი საქონელი
7280	შეძენილი საქონელის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
7290	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
7300 მიწოდების ხარჯები	
7310	რეკლამის ხარჯები
7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო
7330	შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები

7340	ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები
7390	მიწოდების სხვა ხარჯები
7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	
7410	შრომის ანაზღაურება
7420	საიჯარო ქირა
7425	საოფისე ინვენტარი
7430	კომუნიკაციის ხარჯები
7435	დაზღვევა
7440	რემონტი
7445	კომპიუტერის ხარჯები
7450	საკონსულტაციო ხარჯები
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია
7460	საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
7465	სხვა საგადასახადო ხარჯი
7490	სხვა საერთო ხარჯი
8000 არასაოპერაციო ხარჯები და შემოსავლები	
8100 არასაოპერაციო შემოსავლები	
8110	საპროცენტო შემოსავლები
8120	დივიდენდები
8130	არასაოპერაციო მოგება
8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი
8200 არასაოპერაციო ხარჯები	
8210	საპროცენტო ხარჯები
8220	არასაოპერაციო ზარალი
8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
9000 განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები და ხარჯები	
9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები	
9110	განსაკუთრებული შემოსავლები
9120	განსაკუთრებული ხარჯები
9200 სხვა ხარჯები	
9210	მოგების გადასახადი

(გამოქვეყნებულია
საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე
1999 წელი – N 4(11))

საქართველოს კანონი
ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების
რეგულირების შესახებ

მუხლი 1. კანონის მიზანი

ამ კანონის მიზანია:

ა) საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის განხორციელების ხელშეწყობა;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირებისა და თვითრეგულირების სფეროების განსაზღვრა;

გ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრება;

დ) ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის შექმნა.

მუხლი 2. ტერმინთა განმარტება

კანონში გამოყენებულ ტერმინებს აქვთ შემდეგი მნიშვნელობა:

ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ დამტკიცებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო რეგულირება - სახელმწიფო ორგანოების მიერ საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიღებით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესებისა და ნორმების დადგენა;

გ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება - ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ კერძო სამართლის სუბიექტების ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული სტანდარტების

ინტერპრეტაციების, დროებითი სტანდარტებისა და მეთოდური მითითებების პრაქტიკაში დამკვიდრების გზით;

დ) სტანდარტების ინტერპრეტაცია - ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დებულებებისა და ტერმინების გაგების მიზნით შემუშავებული ახსნა-განმარტებები;

ე) ბულალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტები - საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ დამტკიცებული ბულალტრული აღრიცხვის დროებითი წესები, დადგენილი იმ სააღრიცხვო ობიექტებისათვის, რომელთა ბულალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება არ რეგულირდება საქართველოს კანონმდებლობითა და ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით.

მუხლი 3. ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები

საქართველო აღიარებს ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს.

მუხლი 4. ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები

ბულალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება რეგულირდება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, ამ კანონითა და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით.

(მუხლი 4. ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მარეგულირებელი ნორმატიული აქტები

1. ბულალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის ნორმატიული აქტია კომისიის დადგენილება, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს მხოლოდ ამ კანონით და სხვა საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებსა და ფარგლებში.

2. ბულალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება რეგულირდება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, ამ კანონით და სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით. **(22.10.2009. N1878 ამოქმედდეს 2010 წლის 1 იანვრიდან.)**

მუხლი 5. ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო

1. ბულალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სფეროში სა-

ხელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომლის კომპეტენციაა საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმებისა და წესების დამტკიცება, შესაბამისი ინსტრუქციების, მითითებების გამოცემა და მათი პრაქტიკაში დამკვიდრება.

2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებით თანამშრომლობს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიასთან და ბუღალტერთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან.

მუხლი 6. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება

კერძო სამართლის სუბიექტებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირებას ახორციელებენ ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციები და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია.

მუხლი 7. ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების კომპეტენცია

ბუღალტერთა დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაციების კომპეტენციას განეკუთვნება:

- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტაციების შემუშავება;
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შემუშავება;
- გ) ბუღალტერთა კვალიფიკაციის ამაღლება და პროფესიული სერტიფიცირება.

მუხლი 8. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია

1. საქართველოს პარლამენტთან იქმნება ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია, რომელიც აერთიანებს ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსების, ბიზნესის, ეკონომიკისა და სამართლის სფეროს წარმომადგენლებს. კომისიის შემადგენლობა, რომელშიც შედის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა

და საქართველოს ფასიანი ქაღალდების კომისიის თითო წარმომადგენელი, განისაზღვრება 9 წევრით.

2. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის წევრებს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის წარდგინებით, 3 წლის ვადით ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტის ბიურო.

3. ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დებულებას ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტი.

მუხლი 9. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის ფუნქციები

1. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის ფუნქციებია:

ა) ქართულ ენაზე თარგმნილი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ინტერპრეტა-ციების სამოქმედოდ შემოღება;

გ) ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების დამტკიცება;

დ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურის დამტკიცება.

2. საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია თავისი ფუნქციების განხორციელებისას თანამშრომლობს საქართველოს სახელმწიფო ორგანოებთან და ბუღალტერთა დამოუკიდებელ პროფესიულ ორგანიზაციებთან.

მუხლი 10. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოება

1. კერძო სამართლის იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსა და არაკომერციული იურიდიული პირის გარდა) ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად.

2. ინდივიდუალურ მეწარმეს, მცირე საწარმოსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირს უფლება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვა

და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად.

მუხლი 11. გარდამავალი დებულებანი

1. საქართველოს სასწავლო დაწესებულებებმა ბუღალტრული აღრიცხვის სასწავლო პროგრამები გადაამუშაონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებითა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის მიერ მიღებული ნორმატიული აქტებით დადგენილი წესებისა და ნორმების შესაბამისად.

2. ამ კანონის მე-10 მუხლის პირველი პუნქტი ამოქმედდეს:

ა) სააქციო საზოგადოებების მიმართ 2000 წლის 1 იანვრიდან;

ბ) შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების, კომანდიტური საზოგადოებების, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებისა და კოოპერატივების მიმართ 2001 წლის 1 იანვრიდან.

გ) საბანკო დაწესებულებების მიმართ - 2001 წლის 1 იანვრიდან;

დ) სადაზღვევო კომპანიებისა და დაზღვევის სფეროში საშუამავლო ორგანიზაციების მიმართ-2001 წლის 1 იანვრიდან. (11.02.2000 N141 საკანონმდებლო მაცნე N)

3. ამ კანონთან შესაბამისობაში მოყვანილ იქნეს საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის N70 ბრძანებულება "საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე".

მუხლი 12. დასკვნითი დებულებანი

1. ეს კანონი ამოქმედდეს გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს.

2. კანონის ამოქმედებასთან დაკავშირებით ძალადაკარგულად ჩაითვალოს:

ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 1997 წლის 24 აპრილის N120 ბრძანება "საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან და სხვა საკუთარი სახსრებიდან დასაფარავი ხარჯების შემადგენლობის შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე" ამ კანონის ამოქმედებისთანავე;

ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს სოციალურ-ეკონომიკური ინფორმაციის სახელმწიფო დეპარტა-

მენტის 1996 წლის 11 ივლისის ერთობლივი "მეთოდური მითითებანი მცირე საწარმოებში საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების გამარტივებული ფორმების შესახებ" 2000 წლის 1 იანვრიდან;

გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს 1992 წლის 21 დეკემბრის N130 ბრძანება "საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის დამტკიცების თაობაზე" 2001 წლის 1 იანვრიდან.

საქართველოს პრეზიდენტი

ედუარდ შევარდნაძე

თბილისი,
1999 წლის 5 თებერვალი.
N 1796 - II ს

შეტანილია ცვლილებები
საქართველოს
02/05/99 N 1796
კანონით და
საქართველოს პრეზიდენტის
04/15/2009 N 189
ბრძანებულებით

**საქართველოს პრეზიდენტის
ბრძანებულება N70**

**1998 წლის 6 თებერვალი ქ.თბილისი
საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და
ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე**

ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შემდგომი სრულყოფის, მისი სამართლებრივი რეგულირებისა და ერთიანი მეთოდოლოგიური საფუძვლების დაწესების მიზნით:

1. დამტკიცდეს თანდართული დებულება “საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ”.
2. დებულება ძალაში შევიდეს 1998 წლის მარტიდან.

ე. შვეარდნაძე

დამტკიცებულია
საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის
N 70 ბრძანებულებით

დ ე ბ უ ლ ე ბ ა
საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და
ანგარიშგების შესახებ

თავი I
ზოგადი დებულებანი

მუხლი 1

1. ეს დებულება განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და

ანგარიშგების ერთიან მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს საქართველოს ტერიტორიაზე ყველა საწარმოსა და ორგანიზაციისათვის*,¹ რომლებიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ითვლებიან იურიდიულ პირებად, აგრეთვე ინდივიდუალური საწარმოებისათვის.

2. ბანკებში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოების წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ეროვნული ბანკი.

მუხლი 2

1. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთო მეთოდოლოგიურ ხელმძღვანელობას ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. იგი შეიმუშავებს და ამტკიცებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ ნორმატიულ აქტებს და მეთოდურ მითითებებს, რომლებიც სავალდებულოა შესასრულებლად ყველა საწარმოსა და ორგანიზაციისათვის.

2. ეროვნული მეურნეობის ცალკეულ დარგებში ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ მეთოდურ მითითებებს, დარგის თავისებურებებიდან გამომდინარე, მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში შეიმუშავენ და ამტკიცებენ დარგობრივი სამინისტროები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით.

მუხლი 3

საწარმო, ორგანიზაცია თავისი ქონებისა და სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებს ნატურალურ საზომ ერთეულებზე დაყრდნობით, განზოგადებულად ფულად გამოსახულებაში, მათი განუწყვეტელი, დოკუმენტური და ურთიერთდაკავშირებული ასახვის გზით.

მუხლი 4

ბუღალტრული აღრიცხვის მთავარი ამოცანებია:

1. საწარმოს, ორგანიზაციის სამეურნეო პროცესებისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ სრული და უტყუარი ინფორმაციის ჩამოყალიბება, რომელიც აუცილებელია ოპერატიული ხელმძღვა-

¹ იგულისხმება საბიუჯეტო, საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები, ფონდები, ასოციაციები და ორგანიზაციები, რომლებიც არასამეწარმეო იურიდიული პირები არიან.

ნელობისა და მმართველობისათვის, აგრეთვე ამ ინფორმაციის გამოსაყენებლად ინვესტორების, მიმწოდებლების, მყიდველების, კრედიტორების, საფინანსო, საგადასახადო და სტატისტიკური ორგანოების, ბანკებისა და სხვა დაინტერესებული საწარმოებისა და პირების მიერ.

2. საწარმოს, დაწესებულების ქონებისა და მისი მოძრაობის, მატერიალური, შრომითი და ფინანსური რესურსების გამოყენების შიდა კონტროლის უზრუნველყოფა.

3. საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობაში ნეგატიური მოვლენების დროული აღკვეთა, საბუღალტრო ინფორმაციის საფუძველზე რეზერვების გამოვლენა და მობილიზება.

მუხლი 5

საწარმო, ორგანიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვისას დამოუკიდებლად განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკას, ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციულ ფორმას, აგრეთვე ანგარიშწარმოების ფორმასა და სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგიას, საწარმოს (დაწესებულების) სახისა და მეურნეობრიობის პირობებიდან გამომდინარე საერთო მეთოდოლოგიური პრინციპების დაცვით. შეიმუშავებს შიდა საწარმოო აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და კონტროლის სისტემას.

მუხლი 6

საწარმო, ორგანიზაცია სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებს ორმაგი ჩაწერის ხერხით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად, უზრუნველყოფს ბუღალტრული ანგარიშების ბრუნვებისა და ნაშთების ყოველთვიურად გამოყვანას და სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემების შესაბამისობას ყოველი თვის პირველი რიცხვისათვის, შემოსავლებისა და ხარჯების საანგარიშო პერიოდისათვის მიკუთვნების სისწორეს, კაპიტალური დაბანდებებისა და წარმოების მიმდინარე ხარჯების აღრიცხვის გამიჯვნას.

თავი II

სამეურნეო ოპერაციების დოკუმენტური გაფორმება და მათი ასახვა საბუღალტრო რეგისტრებში

მუხლი 7

1. საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრებში ჩანაწერის შეტანის საფუძველია პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები, რომლებიც აღნუსხავენ სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის ფაქტს.

2. პირველადსაბუთებში უნდა აღინიშნოს შემდეგი რეკვიზიტები: დოკუმენტის (ფორმის) დასახელება, მისი შედგენის თარიღი, სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი, განზომილება (რაოდენობრივ და ღირებულებით გამოსახულებაში), სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეთა დასახელება, ოპერაციის ჩატარებისა და სწორად გაფორმებისათვის პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერები, აგრეთვე სხვა მონაცემები, რომლებიც გამომდინარეობს ოპერაციის შინაარსიდან და მონაცემების ტექნოლოგიური დამუშავების თავისებურებიდან.

3. პირველადი დოკუმენტები შედგენილ უნდა იქნეს სამეურნეო ოპერაციის მოხდენის მომენტში, ხოლო თუ ეს შეუძლებელია, - უშუალოდ ოპერაციის დამთავრებისთანავე. პირველადი დოკუმენტების დროული შედგენა და მათი ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვისათვის გადაცემა უნდა განხორციელდეს საწარმოს მიერ განსაზღვრულ ვადებში

მუხლი 8

პირველად დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაცია გროვდება და სისტემაში მოდის სააღრიცხვო რეგისტრებში (ან ინფორმაციის მანქანურ მატარებლებში), რომლებიც შედგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთო მეთოლოგიური პრინციპების დაცვით და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის საფუძველია.

მუხლი 9

საწარმოს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელები ვალდებული არიან ბუღალტრული დოკუმენტები ათი წლის განმავლობაში შეინახონ.

თავი III

ქონებისა და სამეურნეო ოპერაციების შეფასება

მუხლი 10

ქონება და სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ასახვისას ექვემდებარება შეფასებას. შეფასება ხორციელდება ფაქტობრივი დანახარჯების შეჯამების გზით ფულად გამოსახულებაში.

მუხლი 11

ქონებისა და სამეურნეო ოპერაციების შეფასება ხორციელდება ეროვნულ ვალუტაში.

მუხლი 12

ჩანაწერები ბუღალტრულ აღრიცხვაში საწარმოს სავალუტო ანგარიშებისა და უცხოურ ვალუტაში ოპერაციების მიხედვით წარმოებს ეროვნულ ვალუტაში. თანხებში, რომლებიც განსაზღვრულია უცხოური ვალუტის გადაანგარიშების გზით ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის, მოქმედი საქართველოს ეროვნული ბანკის კურსის შესაბამისად.

თავი IV

ინვენტარიზაცია

მუხლი 13

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების უტყუარობის უზრუნველყოფის მიზნის საწარმო, ორგანიზაცია ახდენს ქონების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციას.

მუხლი 14

სამეურნეო წელს ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდულობა, თარიღი, ქონებისა და ვალდებულებების ნუსხა თითოეული ინვენტარიზაციის დროს დგინდება საწარმოს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა.

მუხლი 15

ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა:

1. საწარმოს, ორგანიზაციის ქონების იჯარით გადაცემის, გამოსყიდვის, გაყიდვის და აგრეთვე პრივატიზაციისას.

2. სამეურნეო წლის ბოლოს, გარდა იმ ქონებისა და ვალდებულებებისა, რომელთა სრული ან ნაწილობრივი ინვენტარიზაციაც ჩატარებულია სამეურნეო წლის დასასრულამდე სამი თვის განმავლობაში.

3. მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას;

4. ფასეულობების დატაცების, ბოროტად გამოყენებისა და დაზიანების ფაქტების დადგენისას;

5. ხანძრის ან სტიქიური უბედურების შემთხვევაში.

მუხლი 16

ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი სხვაობა მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტობრივ ნაშთებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებს შორის რეგულირდება შემდეგნაირად:

1. მატერიალურ ფასეულობათა, ფულადი საშუალებებისა და სხვა ქონების დანაკლისი, ასევე ფასეულობათა დაზიანება დაეწერებათ დამნაშავე პირებს.

2. მატერიალურ ფასეულობათა დანაკლისი და დანაკარგები, როდესაც კონკრეტული დამნაშავეს დადგენა არ ხერხდება ან დამნაშავე პირებისაგან მათ ამოღებაზე სასამართლომ უარი განაცხადა, ჩამოიწერება საწარმოში ფინანსურ შედეგებზე, ხოლო ორგანიზაციაში - ფონდების შემცირებაზე.

3. ძირითადი საშუალებების, სხვა მატერიალური ფასეულობის, ფულადი საშუალებების ზედმეტობა აიღება შემოსავალში და მიმართება საწარმოში ფინანსურ შედეგებზე, ხოლო ორგანიზაციაში ფონდების გაზრდაზე.

თავი V

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია

მუხლი 17

1. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს, დაწესებულების ხელმძღვანელს.

2. ხელმძღვანელი ვალდებულია შექმნას სათანადო პირობები ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისათვის, უზრუნველყოს სა-

წარმოს, დაწესებულების მუშაკთა ქვეგანყოფილებებისა და სამსახურების მიერ მთავარი ბუღალტრის (ბუღალტრის) მოთხოვნების შესრულება დოკუმენტებისა და მონაცემების გაფორმებისა და სააღრიცხვო სამსახურებისათვის წარდგენის ნაწილში.

3. ბუღალტრულ აღრიცხვას საწარმოში, დაწესებულებაში ახორციელებს ბუღალტერია (ცენტრალიზებული ბუღალტერია), რომელიც დამოუკიდებელი სტრუქტურული ქვედანაყოფია (სამსახური) და არ შედის სხვა რომელიმე ქვედანაყოფის შემადგენლობაში.

4. ბუღალტერიას ხელმძღვანელობს მთავარი ბუღალტერი (ან ბუღალტერი თუ საწარმოს, ორგანიზაციას საკუთარი საბუღალტრო ქვედანაყოფი, სამსახური არ გააჩნია).

მუხლი 18

საწარმოს, ორგანიზაციის მთავარ ბუღალტერს(ბუღალტერს) თანამდებობაზე ნიშნავს და თანამდებობიდან ათავისუფლებს ხელმძღვანელი, თუ სხვა რამ არ არის წესდებით გათვალისწინებული.

მუხლი 19

1. მთავარი ბუღალტერი (ბუღალტერი) უშუალოდ ემორჩილება ხელმძღვანელს. იგი თავის საქმიანობას წარმართავს არსებული კანონმდებლობით, ამ დებულებით, აგრეთვე სხვა ნორმატიული დოკუმენტებით, რომლებიც დამტკიცებულია დადგენილი წესით, და პასუხისმგებელია საბუღალტრო აღრიცხვის საერთო მეთოდოლოგიური პრინციპების დაცვისათვის.

2. მთავარი ბუღალტერი (ბუღალტერი) უზრუნველყოფს საწარმოს, ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული ყველა სამეურნეო ოპერაციის საბუღალტრო ანგარიშებზე ასახვის სისრულეს და კონტროლს, ოპერატიული ინფორმაციისა და ბუღალტრული ანგარიშების დროულ შედგენასა და წარდგენას.

მუხლი 20

საწარმოს, ორგანიზაციის მთავარ ბუღალტერს (ბუღალტერს) ეკრძალება მიიღოს შესასრულებლად და გასაფორმებლად დოკუმენტები ისეთ ოპერაციებზე, რომლებიც ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას და არღვევს სახელშეკრულებო და საფინანსო დისციპლინას. ასეთი დოკუმენტების შესახებ მთავარი ბუღალტერი წერილობით აცნობებს ხელმძღვანელს. ხელმძღვანელისაგან აღნიშნული დოკუმენტების შესრულების შესახებ წერილობითი გან-

კარგულების მიღების შემდეგ მთავარი ბუღალტერი (ბუღალტერი) ასრულებს მას, ამავე დროს მთელი პასუხისმგებლობა უკანონო ოპერაციების შესრულებისათვის ეკისრება ხელმძღვანელს.

მუხლი 21

მთავარ ბუღალტერთან (ბუღალტერთან) მიზანშეწონილია შეთანხმდეს მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების (მოლარეების, საწყობის გამგეების და სხვ.) დანიშვნა, გათავისუფლება და გადაადგილება.

მუხლი 22

საწარმოში, ორგანიზაციაში, სადაც მუშაკთა მცირე რიცხოვნობაა და შტატში მოლარე არ ჰყავთ, მისი მოვალეობა ხელმძღვანელის განკარგულებით შეიძლება დაეკისროს მთავარ ბუღალტერს (ბუღალტერს) ან სხვა მუშაკს.

მუხლი 23

მთავარი ბუღალტრის არყოფნისას (მივლინება, შვებულება, ავადმყოფობა და ა.შ.) მთავარი ბუღალტრის უფლება - მოვალეობანი გადაეცემა მის მოადგილეს, ხოლო ამ უკანასკნელის არყოფნისას - სხვა თანამდებობის პირს, რაც ფორმდება საწარმოს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელის ბრძანებით.

მუხლი 24

მთავარი ბუღალტრის (ბუღალტრის) გათავისუფლებისას საქმეები გადაბარდება ახლადდანიშნულ მთავარ ბუღალტერს (ბუღალტერს); უკანასკნელის არყოფნისას - მუშაკს, რომელიც ხელმძღვანელის ბრძანებით არის დანიშნული.

თავი VI

ბუღალტრული ანგარიშგება

მუხლი 25

საწარმოს, ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგება არის სააღრიცხვო პროცესის დამამთავრებელი ეტაპი. მასში მზარდი ჯამით აისახება საწარმოს, ორგანიზაციის ქონებრივი და ფინანსური მდგომარეობა და სამეურნეო წლის საქმიანობის შედეგები. საან-

გარიშგებო პერიოდი განისაზღვრება მოქმედი ნორმატიული აქტებით.

მუხლი 26

ბულალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები არიან არსებული და პოტენციური ინვესტორები, კრედიტორები, მიმწოდებლები, მყიდველები, სამინისტროები, უწყებები და სხვა დაინტერესებული იურიდიული და ფიზიკური პირები.

მუხლი 27

საწარმოს ბულალტრული ანგარიშგების მოცულობა, სტრუქტურა და შედგენის პერიოდულობა განსაზღვრულია “მეწარმეთა შესახებ” საქართველოს კანონით.

მუხლი 28

საწარმოს, ორგანიზაციის ბულალტრული ანგარიშგების ტიპურ ფორმებს და მათი შევსების ინსტრუქციებს შეიმუშავებს და ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

მუხლი 29

საწარმო, ორგანიზაცია თავისი ქონების შემადგენლობას და წარმოქმნის წყაროებს ასახავს ბულალტრულ ანგარიშგებაში, რომლის შედგენისას დაცული უნდა იქნეს შემდეგი პრინციპები:

1. უტყუარობა (სისწორე) - ანგარიშგება უნდა გამომდინარეობდეს ქვეყანაში დადგენილი აღრიცხვა-ანგარიშგების წესებიდან და ასახავდეს ჭეშმარიტ ინფორმაციას.

2. სისრულე - იგი უნდა გამომდინარეობდეს საანგარიშო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ფაქტიდან.

3. უწყვეტობა - საწარმო, დაწესებულება მოქმედებს და გააგრძელებს თავის საქმიანობას მომავალში. იგულისხმება, რომ სამეურნეო სუბიექტს განზრახული არა აქვს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის მასშტაბების მნიშვნელოვნად შემცირება.

4. არსებითობა - ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია არსებითია და მისმა არასახვამ ან არასწორად წარმოდგენამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ინფორმაციის მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.

5. საიმედოობა - ინფორმაცია საიმედოა და მომხმარებელს შეუძლია მასზე დაყრდნობა, ანუ ანგარიშგება რეალურ სიტუაციას

ასახავს.

6. ნეიტრალურობა - ბუღალტრულ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა იყოს ნეიტრალური და სუბიექტურობისაგან თავისუფალი.

7. შესადარისობა - ერთი საანგარიშო პერიოდის ინფორმაცია შესადარისი უნდა იყოს მეორე პერიოდთან. მომხმარებლები ინფორმირებული უნდა იყვნენ საწარმოს მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შეფასების მეთოდების შესახებ. ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ის განსხვავებები, რომლებიც ხელს უშლის წინა წლის ანგარიშგების შედარებას ბოლო წლიურ ანგარიშგებასთან.

8. სიფრთხილის (წინდახედული მეწარმის) პრინციპი - საწარმოს ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენისას სიფრთხილე უნდა იქნეს გამოჩენილი მატერიალური ფასეულობებისა და ვალდებულებების შეფასების საკითხებში;

9. იმპარიტეტის (უთანაბრობის) პრინციპი - საწარმოს წლიურ ანგარიშგებაში განსხვავებულად უნდა იქნეს შეფასებული მოსალოდნელი (განუხორციელებელი) მოგება და ზარალი.

მუხლი 30

საწარმო სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვისას იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს. ორგანიზაციები იყენებენ საკასო მეთოდს.

თავი VII

კაპიტალური და ფინანსური დაბანდებანი

მუხლი 31

კაპიტალური დაბანდების შემადგენლობაში შეიტანება დანახარჯები სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების, მოწყობილობების, ინსტრუმენტების, ინვენტარის შექმნისა და სხვა კაპიტალური (საპროექტო-სადიებო, გეოლოგიურ-სადაზვერვო, ბურღვითი და სხვ.) სამუშაოებისათვის. კაპიტალური დაბანდებანი აისახება ბალანსში მენაშენის (ინვესტორის) ფაქტობრივი დანახარჯების მიხედვით.

მუხლი 32

კაპიტალური მშენებლობის ობიექტები, რომლებიც იმყოფება

დროებით ექსპლუატაციაში, მათი ექსპლუატაციაში საბოლოო შეყვანამდე არ აღირიცხება ძირითადი ფონდების შემადგენლობაში. ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში ამ ობიექტებზე გაწეული ხარჯები აისახება როგორც დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი.

მუხლი 33

1. ფინანსურ დაბანდებებს მიეკუთვნება საწარმოს, ორგანიზაციის ინვესტიციები სხვა საწარმოთა და ორგანიზაციათა ფასიან ქაღალდებში (აქციები, ობლიგაციები და სხვ.), საწესდებო კაპიტალში, გაცემული სესხები საქართველოს ტერიტორიაზე, მის ფარგლებს გარეთ და სხვ.

2. ფინანსური დაბანდებანი აღრიცხვაში აისახება ინვესტორის ფაქტობრივი დანახარჯების თანხით. დაბანდებანი სხვა საწარმოთა და დაწესებულებათა აქციებსა და სხვა ფასიან ქაღალდებში, რომლებიც კოტირებას განიცდიან ორგანიზებულ საბირჟო და არა საბირჟო ბაზარზე და რომელთა კოტირებაც რეგულარულად ქვეყნდება, წლის ბოლოს ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენისას აისახება საბაზრო ფასით, თუ ეს უკანასკნელი ნაკლებია მათ საბალანსო ღირებულებაზე. აღნიშნული კორექტირება მიიმართება საწარმოში ფინანსური შედეგებზე, საბიუჯეტო ორგანიზაციაში - დაფინანსების (ფონდების) შემცირებაზე.

თავი VIII

ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები

მუხლი 34

საწარმოს, ორგანიზაციის ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება მატერიალურ - ნივთობრივი ფასეულობანი, რომლებიც მოქმედებენ ერთწელზე მეტი ხნის მანძილზე როგორც მატერიალური წარმოების, ისე არასაწარმოო სფეროში.

მუხლი 35

1. ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება მიწის ნაკვეთები, ბუნებათსარგებლობის ობიექტები, ნაგებობანი, გადამცემი მოწყობილობანი, მუშა და ძალური მანქანები და მოწყობილობა, საზომი,

მარეგულირებელი ხელსაწყოები და მოწყობილობანი, გამოთვლითი ტექნიკა, სატრანსპორტო საშუალებანი, ინსტრუმენტები, საწარმოო - სამეურნეო ინვენტარი და მოწყობილობა, მუშა და პროდუქტიული პირუტყვი, მრავალწლიანი ნარგავები, შიდასამეურნეო გზები და სხვ.

2. ძირითად საშუალებებს მიეკუთვნება, აგრეთვე კაპიტალური დაბანდებანი მიწების გაუმჯობესებაზე (მელიორაციული და საირიგაციო სამუშაოები და სხვ.) და იჯარით აღებულ ძირითად საშუალებებზე (შენობები, ნაგებობანი, მოწყობილობა და ა.შ.).

3. კაპიტალური დაბანდებანი მრავალწლიანი ნარგავების გაშენებისა და მიწების გაუმჯობესებაზე ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში ჩაირთვება ყოველწლიურად იმ დანახარჯების თანხით, რომლებიც გაწეულ იქნა ექსპლუატაციაში მიღებულ ფართობზე, მიუხედავად სამუშაოების მთელი კომპლექსის დამთავრებისა.

მუხლი 36

იჯარით აღებული შენობებზე, ნაგებობებზე, მოწყობილობებზე და სხვა ძირითად საშუალებებზე გაწეული დამთავრებული კაპიტალური დაბანდებანი მოიჯარის მიერ შეიტანება საკუთარი ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში, თუ საიჯარო ხელშეკრულებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

მუხლი 37

საწარმოს, ორგანიზაციის ძირითადი საშუალებები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება პირვანდელი ღირებულებით, ე.ი. მათი შეძენის, აგების, დამზადებისათვის გაწეული ფაქტობრივი ხარჯების თანხით. პირვანდელი ღირებულების შეცვლა შესაძლებელია გადაფასების ან შესაბამის ობიექტებზე მიშენების, დაშენების, რეკონსტრუქციის და ნაწილობრივი ჩამოწერის შემთხვევაში.

მუხლი 38

საწარმოს ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება იფარება ამორტიზაციის (ცვეთის) დარიცხვის გზით და მიეკუთვნება წარმოების ან მიმოქცევის ხარჯებს, მათი სასარგებლო გამოყენების ვადის განმავლობაში. ძირითადი საშუალებების ცვეთა აღირიცხება ცალკე.

მუხლი 39

ორგანიზაციები ძირითად საშუალებებს დაარიცხავენ ცვეთას და ასახავენ მას ანგარიშგებაში.

მუხლი 40

ამორტიზაცია (ცვეთა) არ ერიცხება შემდეგ ძირითად საშუალებებს:

1. მიწის ნაკვეთებსა და ბუნებათსარგებლობის ობიექტებს.
2. ხელოვნების ნიმუშებს.
3. მუშა და პროდუქტიულ პირუტყვს (ხარები, კამეჩები, ფურები).
4. საბიბლიოთეკო ფონდებს.
5. დადგენილი წესის შესაბამისად კონსერვაციაზე გადაყვანილ ძირითად საშუალებებს.
6. სრულად ამორტიზებულ ძირითად საშუალებებს.
7. სხვა ძირითად საშუალებებს, რომლებიც განსაზღვრულია საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით.

მუხლი 41

საწარმოს მიერ არასრულად ამორტიზებული ძირითადი საშუალებების ჩამოწერისას გამოვლენილი ზარალი, აგრეთვე ლიკვიდაციისათვის გაწეული ხარჯები მიეკუთვნება ფინანსურ შედეგებს.

მუხლი 42

საწარმოს ძირითად საშუალებებს არ მიეკუთვნება და აღირიცხება საბრუნავ საშუალებებში, ხოლო ორგანიზაციებში - მცირეფასიან საგნებში:

1. ერთ წელზე ნაკლებ ხანს გამოსადეგი შრომის საშუალებები, მიუხედავად მათი ღირებულებისა.
2. შრომის საშუალებები, რომელთა ღირებულება ერთეულზე შეძენის თარიღისათვის 150 ლარამდეა, მიუხედავად მათი მომსახურების ვადისა.
3. თევზსაჭერი იარაღები (ქსელები, ბადეები და სხვ.), მიუხედავად მათი ღირებულებისა და მომსახურების ვადისა.
4. ბენზინისძრავიანი ხერხები, საჭრელები, სეზონური გზები, ტყესაზიდარი გზების განშტოებანი, დროებითი ნაგებობანი ტყეში (პატარა მოძრავი სახლები, საქვაბე პუნქტები, ხერხის სალესი სა-

ხელოსნოები, ბენზინგასამართი და სხვ.).

5. სპეციალური ინსტრუმენტები და სპეციალური სამარჯვები (მიზნობრივი დანიშნულების ინსტრუმენტები და სამარჯვები, რომლებიც განკუთვნილია ცალკეული ნაკეთობების მასიური და სერიული წარმოებისათვის ან ინდივიდუალური შეკვეთების დასამზადებლად), მიუხედავად ღირებულებისა; ცვლადი მოწყობილობა (წარმოებაში მრავალჯერადი გამოყენების სამარჯვები და სხვა მოწყობილობანი, რომელთა გამოყენებაც განპირობებულია პროდუქციის დამზადების სპეციფიკით), მიუხედავად მათი ღირებულებისა.

6. სპეციალური ტანსაცმელი, სპეციალური ფეხსაცმელი, ქვეშაგები, მიუხედავად მათი ღირებულებისა და მომსახურების ვადისა.

7. ტანსაცმელი, რომელიც განკუთვნილია საწარმოს მუშაკებისათვის გასაცემად, ტანსაცმელი და ფეხსაცმელი ჯანმრთელობის დაცვის, განათლების, სოციალური უზრუნველყოფისა და ბიუჯეტზე მყოფი სხვა დაწესებულებებისათვის.

8. დროებითი (არასატიტულო) ნაგებობები, სამარჯვები და მოწყობილობები, რომელთა აგების ხარჯები მიეკუთვნება სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების თვითღირებულებას ზედნადები ხარჯების შემადგენლობაში.

9. ტარა, რომელიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის საწყობებში შესანახად ან ტექნოლოგიური პროცესების განსახორციელებლად ერთეულზე შემდგომ ან დამზადების ხარჯების მიხედვით, მე-2 პუნქტში დადგენილი ლიმიტის ფარგლებში.

10. მოზარდი ან გასასუქებელი პირუტყვი, ფრინველი, ბოცვერი, ბეწვიანი ნადირი, ფუტკრის ოჯახები, აგრეთვე საცდელი ცხოველები.

11. მრავალწლიანი ნარგავები, რომლებიც გამოყვანილია საწარმებში სარგავი მასალების სახით.

12. საგნები, რომლებიც გათვალისწინებულია გასაქირავებლად, ღირებულების მიუხედავად.

მუხლი 43

1. ექსპლუატაციაში მყოფი შრომის საშუალებებისა და საგნების ღირებულება, რომლებიც მოცემულია 42-ე მუხლში (გარდა მე-5, მე-9, მე-10 და მე-11 პუნქტებისა, რომელთაც ცვეთა არ ერიცხებათ)

იფარება ცვეთის დარიცხვის გზით. ზემოთ ჩამოთვლილ საგნებს შეიძლება დაერიცხოთ ცვეთა 100 პროცენტამდე ოდენობით მათი საექსპლუატაციოდ გადაცემისას.

2. ერთეულზე 15 ლარამდე ღირებულების საგნები მთლიანად შეიძლება ჩამოიწეროს ხარჯებში მათი საექსპლუატაციოდ გადაცემისას. ამ საგნების დაცვის უზუნველყოფის მიზნით საწარმოებში, დაწესებულებებში საჭიროა სათანადო კონტროლის ორგანიზაცია.

3. სპეციალური ინსტრუმენტებისა და სპეციალური სამარჯვების ღირებულება დაიფარება დაწესებული ნორმების ან სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთების შესაბამისად, რომლებიც გაანგარიშებულია მათი დამზადების (შემენის) ხარჯთაღრიცხვის და პროდუქციის გამოშვების გათვალისწინებით. ინდივიდუალური შეკვეთებისათვის განკუთვნილი სპეციალური ინსტრუმენტებისა და სპეციალური სამარჯვების ღირებულება მთლიანად დაიფარება მათი წარმოებაში გადაცემისას.

4. გასაქირავებელი საგნების ღირებულება იფარება ცვეთის დარიცხვის გზით, მათი მომსახურების ვადიდან გამომდინარე.

5. საბრუნავი საშუალებები და საგნები, რომლებიც მოცემულია 42-ე მუხლში, შემოსავალში აიღება მათი პირვანდელი ღირებულებით ანუ მათი შემენისა ან დამზადებისათვის გაწეული ხარჯების თანხით. ამ საშუალებებისა და საგნების ცვეთის თანხა აღრიცხვაში აისახება ცალკე.

მუხლი 44

საწარმოს, ორგანიზაციის არამატერიალური აქტივების შემადგენლობაში აისახება ობიექტები, რომლებიც სამეურნეო საქმიანობაში გამოიყენება ხანგრძლივად და მოაქვთ შემოსავლები: კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება, ლიცენზიები, ფირმის ღირებულება, მიწით, წყლით და სხვა ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის უფლება, საავტორო უფლებები, უფლებები ელექტრონულ-გამომთვლელი მანქანების პროგრამების, სასაქონლო ნიშნების, მეცნიერების, ლიტერატურის, ხელოვნების ნაწარმოებთა გამოყენებისათვის და სხვ.

მუხლი 45

არამატერიალური აქტივები ბალანსში აისახება შემენის დანახარჯების თანხით, მათი იმ მდგომარეობამდე დაყვანის ხარჯების

ჩათვლით, რომელშიც ისინი ვარგისია გათვალისწინებული მიზნებისათვის გამოსაყენებლად. ისინი თავიანთ პირვანდელ ღირებულებას გადაიტანენ წარმოების და მიმოქცევის ხარჯებში იმ ნორმებით, რომლებიც განსაზღვრულია მათი გამოყენების ვადებიდან გამომდინარე. არამატერიალური აქტების ცვეთა აღრიცხვაში აისახება ცალკე.

თავი IX

ნედლეული, მასალა, მზა პროდუქცია, საქონელი

მუხლი 46

ნედლეული, ძირითადი და დამხმარე მასალები, სათბობი, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები და მაკომპლექტებელი ნაკეთობანი, სათადარიგო ნაწილები, ტარა, რომელიც გამოიყენება პროდუქციის (საქონლის) შესაფუთად და ტრანსპორტირებისათვის, და სხვა მატერიალური რესურსები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მათი ფაქტობრივი თვითღირებულებით.

მუხლი 47

1. მატერიალური რესურსების ფაქტობრივი თვითღირებულება განისაზღვრება მათი შეძენის ფასებიდან გამომდინარე, მიმწოდებელთა მიერ კრედიტით მიწოდებულ საქონელზე პროცენტების, მომმარაგებელი და საგარეო - ეკონომიკური ორგანიზაციებისათვის გადახდილი საკომისიო გასამრჯელოების, საბაჟო გადასახდელების, გარეშე ორგანიზაციების ძალებით განხორციელებული ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯების ჩათვლით.

2. წარმოებაში (გაყიდვაში) გადაცემული მატერიალური რესურსების ფაქტობრივ თვითღირებულების განსაზღვრისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შემდეგი მეთოდები:

- ა) ინდივიდუალური ღირებულების მეთოდი;
- ბ) საშუალო თვითღირებულების მეთოდი - იგულისხმება, რომ წარმოებაში გადაცემული რესურსები, ასევე მათი მარაგი შეფასდება საშუალო ფასებით;
- გ) მეთოდი “FIFO” - იგულისხმება, რომ მატერიალური რესურსები საანგარიშო პერიოდში გამოიყენება მათი შეძენის თანმიმდევრობით, ე.ი. წარმოებაში, ანუ (გაყიდვაში) პირველად გა-

დაცემული რესურსები შეფასდება მათი შექმნის თანმიმდევრობიდან გამომდინარე ფასებით, თვის დასაწყისში არსებული რესურსების ღირებულების გათვალისწინებით. ამ მეთოდის გამოყენებისას საანგარიშო პერიოდის ბოლოს მარაგში არსებული რესურსები შეფასდება ბოლოს შექმნილი რესურსების ფასებით;

დ) მეთოდი “LIFO”- იგულისხმება, რომ წარმოებაში (გაყიდვაში) პირველად გადაცემული რესურსები შეფასდება ბოლოს შექმნილი რესურსების ფასების თანმიმდევრობით. ამ მეთოდის გამოყენებისას მატერიალური რესურსების მარაგი შეფასდება უფრო ადრე შექმნილი რესურსების ფასებით.

მუხლი 48

მზა პროდუქცია აღრიცხვაში აისახება ფაქტობრივი თვითღირებულებით (წარმოების ხარჯებით).

მუხლი 49

საქონელი სავაჭრო და მომარაგება-გასაღების ორგანიზაციებში აღრიცხება ნაყიდობის (შექმნის) ან გასაყიდი ფასებით.

მუხლი 50

საწარმოებში ნედლეული და მასალები, მზა პროდუქცია, საქონელი, სათბობი, სათადარიგო ნაწილები, ტარა და სხვა საბრუნავი საშუალებები ბუღალტრულ ანგარიშგებაში აისახება მათი შექმნის ან წარმოების ხარჯებით, ასევე სხვა შეფასებით, რომელიც განსაზღვრულია “მეწარმეთა შესახებ” საქართველოს კანონის შესაბამისად.

მუხლი 51

გადატვირთული საქონელი, შესრულებული სამუშაოები და გაწეული მომსახურება ბუღალტრულ ანგარიშგებაში აისახება ფაქტობრივი თვითღირებულებით ან გასაყიდი ფასებით, ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებული საკასო ან დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად.

თავი X

დაუმთავრებელი წარმოება და მომავალი პერიოდის ხარჯები

მუხლი 52

პროდუქცია (სამუშაოები), რომელსაც არ გაუვლია ტექნოლოგიური პროცესებით გათვალისწინებული ყველა სტადია (ფაზები, გადაკეთება), აგრეთვე დაუკომპლექტებელი ნაკეთობანი, რომელთაც არ გაუვლიათ გამოცდა და ტექნიკური მიღება, მიეკუთვნებიან დაუმთავრებელ წარმოებას.

მუხლი 53

1. დაუმთავრებელი წარმოება მასიურ და სერიულ წარმოებაში შეიძლება ბალანსში აისახოს საწარმოო თვითღირებულებით, ან პირდაპირი დანახარჯების მუხლებით, აგრეთვე ნედლეულის, მასალებისა და ნახევარფაბრიკატების ღირებულებით.

2. პროდუქციის ერთჯერადი წარმოებისას დაუმთავრებელი წარმოება ბალანსში აისახება ფაქტობრივი საწარმოო დანახარჯებით.

მუხლი 54

დანახარჯები, რომლებიც გაწეულ იქნა საანგარიშო პერიოდში, მაგრამ მიეკუთვნება შემდგომ საანგარიშო პერიოდს, ანგარიშებაში აისახება ცალკე მუხლით, როგორც მომავალი პერიოდის ხარჯები. ეს ხარჯები ექვემდებარება წარმოების ან მიმოქცევის ხარჯებში შეტანას იმ პერიოდში, რომლისთვისაც ის არის განკუთვნილი.

თავი XI

კაპიტალი და რეზერვები

მუხლი 55

საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობაში აღირიცხება საწესდებო კაპიტალი, რეზერვები, გაუნაწილებელი მოგება და სხვა საკუთარი სახსრები.

მუხლი 56

1. ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება საწარმოს საწესდებო კაპიტალის სიდიდე, რომელიც ჩამოყალიბებულია მისი დამფუძ-

ნებლების (მონაწილეების) შენატანების ხარჯზე სადამფუძნებლო დოკუმენტების შესაბამისად.

2. კაპიტალის გაზრდა ან შემცირება ხორციელდება კანონმდებლობის, სადამფუძნებლო დოკუმენტების, ან პარტნიორთა გადაწყვეტილების საფუძველზე.

მუხლი 57

კანონმდებლობის, სადამფუძნებლო დოკუმენტების, სამეთვალყურეო საბჭოსა და საერთო კრების გადაწყვეტილების საფუძველზე საწარმომ შეიძლება შექმნას რეზერვები ზარალისა და დანაკარგების დასაფარავად, კაპიტალის გასაზრდელად, მონაწილეებისათვის დივიდენდების გასაცემად, როდესაც ამისათვის მოგება არ არის ან არასაკმარისია და სხვ.

მუხლი 58

1. საწარმოს ძირითადი საშუალებების გადაფასების შედეგად ფასმატების თანხები ასევე იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ უსასყიდლოდ გადაცემული მატერიალური ფასეულობანი აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აისახება რეზერვებში.

2. რეზერვები წარმოიქმნება მოგებიდან ან სხვა საკუთარი სახსრებიდან. ისინი წარმოადგენს საწარმოს საკუთარ სახსრებს და გამოიყენება საწარმოს მიერ განსაზღვრული დანიშნულებით.

მუხლი 59

1. საწარმოს შეუძლია შექმნას ანარიცხები საეჭვო მოთხოვნებისათვის (დებიტორული დავალიანებისათვის), აგრეთვე მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელებისათვის.

2. ანარიცხები საეჭვო მოთხოვნებისათვის იქმნება წლის ბოლოს მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) ინვენტარიზაციის საფუძველზე სხვა საწარმოებთან, დაწესებულებებთან, ასევე ცალკეულ ფიზიკურ პირებთან ანგარიშსწორებათა მიხედვით. ანარიცხები იქმნება მევალის ფინანსური მდგომარეობიდან (გადახდისუნარიანობიდან), მთლიანად ან ნაწილობრივ ვალის დაფარვის შესაძლებლობიდან გამომდინარე.

3. მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელებისათვის ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას ისეთი ხარჯებისათვის, როგორცაა მუშაკთა მომავალი შვებულების ანაზღაურება, რემონტის, დასუფ-

თავებისა და კეთილმოწყობის, წარმოების სეზონური ხასიათის გამო მოსამზადებელი სამუშაოებისათვის და სხვ.

თავი XII

ანგარიშსწორებანი მოთხოვნებისა და ვალდებულებების მიხედვით და სხვა მუხლები

მუხლი 60

ანგარიშსწორებანი მოთხოვნებისა და ვალდებულებების მიხედვით (დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებანი) თითოეული მხარის მიერ აისახება თავის ანგარიშგებაში იმ თანხების მიხედვით, რომელიც გამომდინარეობს ბუღალტრული ჩანაწერებიდან.

მუხლი 61

საწარმოს სალაროში არსებული ფულადი ნიშნები, ბანკსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში ანგარიშსწორების ანგარიშგებზე სახსრები, ფულადი და საგადამხდელო დოკუმენტები, ფასიანი ქაღალდები, იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან ანგარიშსწორებათა მიხედვით არსებული სახსრები, მიზნობრივი დაფინანსების სახსრები, რომლებიც გამოხატულია უცხოურ ვალუტაში, გადანგარიშებულ უნდა იქნეს ეროვნულ ვალუტაში ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის, აგრეთვე ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის თარიღისათვის, საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსის შესაბამისად.

მუხლი 62

უცხოურ ვალუტაში გამოხატული ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, მცირეფასიანი და სწრაფგვეთადი საგნების, საწარმოო მარაგების, საქონლის, კაპიტალის და სხვა აქტივებისა და პასივების ღირებულება, რომლებიც ჩამოთვლილი არ არის 63-ე მუხლში, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აისახება ეროვნულ ვალუტაში ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის მოქმედი საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი კურსის შესაბამისად.

მუხლი 63

კაპიტალის (საწესდებო კაპიტალის) ფორმირებასთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობა მიეკუთვნება რეზერვებს. საწესდებო კაპიტალის ფორმირებასთან დაკავშირებულ საკურსო სხვაობად მიიჩნევა სხვაობა, რომელიც წარმოიქმნება დამფუძნებლის (მონაწილის) სადამფუძნებლო დოკუმენტების ხელმოწერის თარიღისათვის უცხოურ ვალუტაში შეფასებული შესატანის სიდიდესა (ეროვნული ვალუტის ეკვივალენტით) და ფაქტობრივი შენატანის თარიღისათვის მოქმედი კურსის შესაბამისად გადაანგარიშებულ თანხას შორის.

მუხლი 64

გადახდილი ჯარიმები, საურავები პირგასამტეხლო და სხვა სანქციები ხელშეკრულების პირობების დარღვევისათვის, მიყენებული ზარალისათვის გადახდილი თანხებირითადა და საბრუნავი საშუალებების ჩამოწერით (ჩამოფასების, გაფუჭების, ნორმის ზევით დანაკარგის, დანაკლისის, დატაცების შედეგად, რომლებიც გაფორმებულია სათანადო დოკუმენტებით) და მოთხოვნათა ფასშესწორებით (მათ შორის უიმედო დებიტორული დავალიანების ჩამოწერით) გამოწვეული ზარალი, ზარალი ადრე მისჯილი ვალების ჩამოწერით დანაკლისებისა და დატაცებების მიხედვით, რომლებზედაც დაბრუნებულია აღმასრულებელი დოკუმენტები სასამართლოს მიერ დამტკიცებული აქტით მოპასუხის გადახდისუუნარობისა და მისი ქონების ამოღების შეუძლებლობის გამო, სასამართლო და საარბიტრაჟო ხარჯები, ზარალი გასული წლების ოპერაციების მიხედვით, რომელიც გამოვლენილია მიმდინარე წელს და რომელთა მიკუთვნებაც გასულ წლებთან დადასტურებულია დოკუმენტურად, ზარალი სტიქიური უბედურების, ხანძრის, ავარიის და სხვა საგანგებო შემთხვევების შედეგად (საწარმოო მარაგების, მზა ნაწარმის, საქონლის, ძირითადი საშუალებების და სხვა მატერიალური ფასეულობების განადგურება, გაფუჭება), კურსებს შორის უარყოფითი სხვაობა უცხოურ ვალუტაში ოპერაციების მიხედვით, ანარიცხები საექვო მოთხოვნებისათვის და სხვა, - მიეკუთვნება საწარმოს ფინანსურ შედეგებს.

მუხლი 65

მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება), რომელთა სასარ-

ჩელო ხანდაზმულობის ვადა გასულია და სხვა ვალები, რომელთა ამოღება არარეალურია, შეიძლება ჩამოწერილ იქნეს ბალანსიდან ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით, რომელიც მიეკუთვნება საწარმოში რეზერვებს ან ფინანსურ შედეგებს, ხოლო ორგანიზაციაში - დაფინანსების (ფონდების) შემცირებას.

მუხლი 66

ვალდებულებების (კრედიტორული და დეპონენტური დავალიანება), ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები მიიძარტება საწარმოში ფინანსურ შედეგებზე, ხოლო ორგანიზაციებში - დაფინანსების (ფონდების) გაზრდაზე.

მუხლი 67

1. საწარმოს ქონების (ძირითადი საშუალებები, მარაგი, ფასიანი ქაღალდები) რეალიზაციის ან სხვა მიზეზით გასვლისას წარმოქმნილი ზარალი ან მოგება მიეკუთვნება ფინანსურ შედეგებს.

2. ძირითადი საშუალებების ან სხვა ქონების უსასყიდლოდ გადაცემისას გამოვლენილი ზარალი იფარება საწარმოს საკუთარი სახსრებიდან.

თავი XIII

საწარმოს მოგება (ზარალი)

მუხლი 68

სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი) წარმოადგენს საწარმოს საბოლოო ფინანსურ შედეგს, რომელიც გამოვლინდება საანგარიშო პერიოდში ყველა სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის გზით და ბალანსის მუხლების შეფასებით.

მუხლი 69

მოგება ან ზარალი, რომელიც გამოვლინდა სამეურნეო წელს, მაგრამ მიეკუთვნება გასული წლის ოპერაციებს, ჩაითვლება სამეურნეო წლის ფინანსურ შედეგებში.

მუხლი 70

შემოსავლები, რომლებიც მიღებულია მოცემულ სამეურნეო წელს, მაგრამ მიეკუთვნება მომავალ საანგარიშო პერიოდებს,

აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აისახება ცალკე მუხლში, როგორც მომავალი პერიოდის შემოსავლები. ეს შემოსავლები ექვემდებარება სამეურნეო საქმიანობის შედეგებში ჩართვას იმ საანგარიშო პერიოდში, რომლებსაც ისინი მიეკუთვნება.

თავი XIV

ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის წესი

მუხლი 71

1. საწარმოები, რომლებიც “მეწარმეთა შესახებ” საქართველოს კანონის შესაბამისად ითვლებიან იურიდიულ პირებად, წარუდგენენ წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას:

ა) დამფუძნებლებს (მონაწილეებს) კანონით განსაზღვრული წესის შესაბამისად;

ბ) სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის ორგანოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად.

2. სხვა მისამართებით და ვადებში ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენა ხორციელდება საქართველოს კანონმდებლობით, სადამფუძნებლო დოკუმენტებით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

მუხლი 72

საწარმო წარადგენს ბუღალტრულ ანგარიშგებას სამეურნეო წლის მომდევნო წლის პირველი სამი თვის განმავლობაში. აღნიშნულ ვადაში ანგარიშგების წარდგენის კონკრეტულ თარიღს განსაზღვრავს საწარმო.

მუხლი 73

1. ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები და ორგანიზაციები წარუდგენენ კვარტალურ და წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას ხარჯთა ნუსხის შესრულების შესახებ ზემდგომ ორგანიზაციას მათ მიერ დაწესებულ ვადებში. სახელმწიფო ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები თვიურ ანგარიშგებას ხარჯთა ნუსხის შესრულების შესახებ წარუდგენენ, აგრეთვე საქართველოს შესაბამის სახაზინო სამსახურებს.

2. ადგილობრივ ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები და ორ-

განიზაციები ხარჯთა ნუსხის შესრულების შესახებ თვიურ ანგარიშს წარუდგენენ ადგილობრივ საფინანსო ორგანოებს მათ მიერ დაწესებულ ვადებში.

მუხლი 74

სამინისტროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების დაწესებულებები, სამთავრობო დაწესებულებების ორგანოები და აღმასრულებელი ხელისუფლების სხვა ორგანოები წარუდგენენ ნაერთ კვარტალურ და წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას ხარჯთა ნუსხის(შემოსავლებისა და ხარჯების) შესრულების შესახებ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო დეპარტამენტს 1 აპრილის, 1 ივლისის, 1 ოქტომბრის და 1 იანვრის მდგომარეობით, ფინანსთა სამინისტროს მიერ დაწესებულ ვადებში.

მუხლი 75

ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის თარიღად ითვლება მისი დანიშნულების მიხედვით გადაცემის დღე ან გაგზავნის თარიღი.

მუხლი 76

ბუღალტრულ ანგარიშგებას საწარმოში ხელს აწერს ხელმძღვანელი, ხოლო ორგანიზაციაში - ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი.

მუხლი 77

1. საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში წლიური ბუღალტრული ანგარიშგება ექვემდებარება გამოქვეყნებას არა უგვიანეს სამეურნეო წლის მომდევნო წლის 1 ივლისისა.

2. გამოქვეყნებული ბუღალტრული ანგარიშგების შემადგენლობაში შეტანილ უნდა იქნეს აუდიტორული დასკვნა, რომლითაც დასტურდება ანგარიშგების უტყუარობა.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 2010;
2. საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, 2010 ;
3. დებულება „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ“, თბ. 1998;
4. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, თბ. 1999;
5. ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ“, თბ. 2005;
6. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა; ზაფ-ი, 1999;
7. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) 2004, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ზასს) და ინტერპრეტაციების ჩათვლით 2004 წ. 31 მარტის მდგომარეობით, ნაწილი 1, თბილისი, გამომცემლობა „თერგი“, 2005. - 987 გვ.;
8. ეკონომიკის ენციკლოპედიური ლექსიკონი, ა. სილაგაძის საერთო რედაქციით, თბილისი, თბილისის უნივერსიტეტის გამომცემლობა, საგამომცემლო სახლი „ინოვაცია“, 2005.– 822 გვ.;
9. ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი, ა. სილაგაძის საერთო რედაქციით, თბილისი, საგამომცემლო ფორმა „სიახლე“, 2005. – 462 გვ.;
10. ე. ხარაზაძე. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები, თბ. 2007;
11. ა. ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ნ. სრესელი, ზ. გოგრიჭიანი. ბუღალტრული აღრიცხვა: თეორია, ფინანსური აღრიცხვა; თბ. 2009;
12. ნ. შიმციანი, მ. ნაჭყებია, დ. სვანიძე, გ. ზაქარაძე. მმართველობითი აღრიცხვა; თბ. 2009;
13. ი. მესხია, დ. ჯალაღონია, ბუღალტრული აღრიცხვა; თბ. 2006;

14. ნ. ფაილოძე, ჯ. ალანია, ზ. ლიპარტია და სხვა. საბუღალტრო საქმე (სახელმძღვანელო). „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, თბ. 2008;
15. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Москва „ЮНИТИ“ 1999;
16. Роберт Н. Энтони Основы бухгалтерского учета; г. Москва;
17. Энтони Райс. бухгалтерский учет и отчетность; ИНФРА-М, 1997;
18. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность; Москва 1998.

საბამომცემლო უზრუნველყოფა:
საგამომცემლო სახლი „ინოვაცია“

დირექტორი:	ზაურ ნაჭყვებია
ტექნიკური დირექტორი:	შორენა ღათაშვილი
ოპერატორი:	სოფო ქილიფთარი
კორექტორები:	ბვანცა შანავა ნინო ღვინეგია

მისამართი: თბილისი, ძმები კაკაბაძეების ქ. #22
ტელ: 10-26-28

E-mail: inovacia@caucasus.net