

ციცინო მელიქიძე

ნინო ლომიძე

ბუღალტერია ბიზნესში

საქართველოს უნივერსიტეტის გამომცემლობა

თბილისი

2016

რეცენზია

ნაშრომში განხილულია ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა. წარმოდგენილია სააღრიცხვო ციკლი სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაციიდან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ჩათვლით.

განხილული მაგალითები ადაპტირებული და ადვილად გასაგებია, რაც საშუალებას გვაძლევს მთლიანობაში აღვიქვათ ბუღალტრული აღრიცხვის სრული ციკლი და მისი კავშირი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან.

წიგნი სასარგებლო იქნება არა მხოლოდ ეკონომიკისა და ბიზნესის სპეციალისტების სტუდენტებისთვის, არამედ ყველასთვის, ვისაც გადაწყვეტილი აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების შესწავლა.

რეცენზენტი: თეიმურაზ ვარდოსანიძე

რედაქტორები:

პროფესორი: მაია ამაშუკელი

პროფესორი: თინათინ ჯოღობორდი

ISBN 978-99940-50-69-7

ა ვ ტ ო რ ე ბ ი ს გ ა ნ

ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგებული სისტემა ბიზნესის წარმატებული ფუნქციონირების განმსაზღვრელი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორია. ბუღალტერია ბიზნესის ენაა. ამ ენაზე საუბრობენ, მსჯელობენ და გადაწყვეტილებებს იღებენ საწარმოთა მენეჯერები, ინვესტორები, კრედიტორები და ფინანსური ინფორმაციის სხვა მომხმარებლები.

ჩვენი ნაშრომი (ნაწილი I) შექმნილია ყველასთვის, ვისაც სურს ფუნდამენტურად გაერკვეს ბიზნესში სააღრიცხვო პროცედურების განხორციელების ტექნოლოგიაში და შეძლოს მომსახურების, საეაჭრო და სამრეწველო ტიპის კომპანიებისთვის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა. წარმოდგენილი მასალა გაჯერებულია პრაქტიკული საეარჯიშოებით, ცხრილებით და სქემებით, რაც ვფიქრობთ, უსრუნველყოფს მკითხველთა მიერ ინფორმაციის ადვილად აღქმას და საკითხების სრულყოფილად გააზრებას. ნაშრომში, დანართების სახით წარმოდგენილია ქართულ-ინგლისური ანგარიშთა გეგმა და ბუღალტრული ტერმინების ინგლისურ-ქართული ლექსიკონი.

ვიმედოვნებთ, “ბუღალტერია ბიზნესში” გაამართლებს მოლოდინს. სტუდენტებს შეუქმნის წინაპირობას და აუმაღლებს მოტივაციას გაიღრმავონ ცოდნა ამ მიმართულებით.

შინაარსი

თავი I - ბუღალტრული აღრიცხვა – ბიზნესის ენა	7
1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანი, კელევის საგანი და მეთოდი; სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ეტაპები	7
1.2 ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები	8
1.3 ბუღალტრული აღრიცხვის სახეები	10
1.4 ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნდამენტალური პრინციპები	11
1.5 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები	14
1.6 ფინანსური ანგარიშგების არსი და კომპონენტები;	16
ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები;	20
ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ელემენტები და ხარისხობრივი მახასიათებლები	21
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად	23
თავი II - ბუღალტრული ბალანსი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება	27
2.1 ბუღალტრული ბალანსი – სტრუქტურა და შინაარსი	27
2.2 სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები	33
2.3 მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება – სტრუქტურა და შინაარსი	42
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად	49
თავი III - ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ჩაწერის სისტემა	55
3.1 ბუღალტრული ანგარიშების არსი და სტრუქტურა	55
3.2 ანგარიშების კლასიფიკაცია	56
3.3 სამეურნეო ოპერაციების ორადი ჩაწერის სისტემა	60
3.4 ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა (ანგარიშთა გეგმა)	62
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად	66
თავი IV - ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკა და სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები	69
4.1 პირველადი დოკუმენტები და მათი როლი ბუღალტრულ აღრიცხვაში	69
4.2 პირველად დოკუმენტებზე (სამეურნეო ოპერაციების შინაარსზე) დაყრდნობით ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში	70
4.3 მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში	75
4.4 საცდელი ბალანსის მომზადება	81

კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად	83
თავი V - მაკორექტირებელი გატარებები და სააღრიცხვო ციკლის დასრულება	86
5.1 მაკორექტირებელი გატარებების არსი და სახეები	86
5.2 სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების გაგრძელება წინა თავში განხილულ სადემონსტრაციო ამოცანაზე დაყრდნობით	94
5.2.1 მაკორექტირებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში.....	95
5.2.2 ინფორმაციის გადატანა მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში.....	96
5.2.3 კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება.....	101
5.2.4 ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და ხელმძღვანელ პირთათვის გადაცემა.....	102
5.3 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება. დამასრულებელი გატარებების არსი და სახეები. დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსი	104
5.3.1 დამასრულებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში.....	106
5.3.2 ჟურნალიდან დამასრულებელი გატარებების შესახებ ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში.....	108
5.3.3 შპს “საბა და კომპანიის” დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადება.....	111
5.4 სამუშაო ცხრილი – საწარმოს სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების სწრაფად დამუშავების საუკეთესო ინსტრუმენტი	112
5.4.1 სამუშაო ცხრილის მომზადება შპს “საბა და კომპანიის” მაგალითზე	116
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად.....	119
თავი VI - სავაჭრო ოპერაციები და სავაჭრო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგება	125
6.1 ფინანსური აღრიცხვის თავისებურებები სავაჭრო ბიზნესში.....	125
6.2 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	127
6.2.1 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების (მარაგების) აღრიცხვის სისტემები.....	127
6.2.2 სასაქონლო მარაგების შესყიდვის აღრიცხვა.....	128

6.2.3 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა.....	129
6.2.4 შესყიდვის ფასდაკლება (ე.წ Purchase Discount)	129
6.2.5 სატრანსპორტო ხარჯი და საერთაშორისო გადაზიდვის პირობები.....	130
6.2.6 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გაანგარიშება.....	133
6.3 სასაქონლო მარაგების რეალიზაციის აღრიცხვა	135
6.3.1 საქონლის გასაყიდი ფასი და შემოსავალი რეალიზაციიდან.....	135
6.3.2 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა.....	137
6.3.3 გაყიდვის ფასდაკლება (ე.წ Sales Discount)	137
6.4 სავაჭრო ოპერაციების აღრიცხვა და მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშება	138
6.5 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება	144
6.5.1 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის უწყვეტის სისტემა)	144
6.5.2 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემა)	145
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად.....	146
თავი VII - ბუღალტრული აღრიცხვის თავისებურებები	
სამრეწველო საწარმოებში	153
7.1 სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის თავისებურებები სამრეწველო საწარმოებში	153
7.2 დანახარჯების არსი და კლასიფიკაცია	155
7.3 საწარმოო დანახარჯები და წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება	158
7.4 საწარმოო დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვა და ზედნადები დანახარჯების აქტივებზე მიკუთვნების თავისებურებები	162
7.5 დროებითი ანგარიშების განულება (დახურვა)	167
კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად	169
დანართები	172
დანართი I. ქართულ-ინგლისური ანგარიშთა გეგმა	173
დანართი II ბუღალტრული ტერმინების ინგლისურ-ქართული ლექსიკონი	173
გამოყენებული ლიტერატურა	181

თავი I

ბუღალტრული აღრიცხვა – ბიზნესის ენა

თავის შინაარსი:

- 1.1 ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანი, კელევის საგანი და მეთოდი; სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ეტაპები
 - 1.2 ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები
 - 1.3 ბუღალტრული აღრიცხვის სახეები
 - 1.4 ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნდამენტალური პრინციპები
 - 1.5 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები
 - 1.6 ფინანსური ანგარიშგების არსი და კომპონენტები; ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები; ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ელემენტები და ხარისხობრივი მახასიათებლები
-
- 1.1. ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანი, კელევის საგანი და მეთოდი; სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ეტაპები.

ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ისეთ სააღრიცხვო სისტემას, რომლის მიზანია განისაზღვროს: საწარმოს ქონება, მისი ვალეები, მფლობელების წილი ქონებაში, საწარმოს შემოსავლები, ხარჯები და წლიური ფინანსური შედეგები, როგორც მომგებიანობის, ასევე გადახდისუნარიანობის თვალსაზრისით.

შესაბამისად, ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით მყარდება კაეშირი საწარმოს სამეურნეო საქმიანობასა და მის მენეჯმენტს შორის.

სხვა მეცნიერებების მსგავსად, ბუღალტრულ აღრიცხვასაც აქვს კელევის საგანი და ამ საგნის შესწავლის მეთოდები.

ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლის საგანს წარმოადგენს: საწარმოს განკარგულებაში არსებული სამეურნეო საშუალებები (აქტივები), ამ აქტივების მიღების წყაროები (საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები) და საწარმოში მიმდინარე სამეურნეო პროცესები (საწარმოს საქმიანობა). ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლა უპირველესად ნიშნავს მისი საგნის სიღმისეულ შესწავლას. საგნის შესწავლისთვის კი აუცილებელია იმ წესების, პრინციპების და ხერხების ერთობლიობის ცოდნა, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი ეწოდება და რომლის დახმარებითაც მოიპოვება ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლების და ხარჯების შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვა, აღრიცხვის სხვა სახეებისგან განსხვავებით საწარმოს სამეურნეო საქმიანობას მისი ფუნქციონირების მანძილზე უწყვეტად, ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით ასახავს და აღრიცხვის დროს ეყრდნობა პირველად დოკუმენტებს.

ბუღალტრული აღრიცხვა არ შემოიფარგლება მხოლოდ სამეურნეო ოპერაციების უბრალო რეგისტრაციით, არამედ ახდენს:

- საწარმოს საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას;
- მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზს;
- სამეურნეო ოპერაციების სათანადო წესით ჩაწერას;
- სამეურნეო ოპერაციების დამუშავებას და განსაზღვრულ დრომდე შენახვას;
- მომხმარებელთათვის დამუშავებული ინფორმაციის მიწოდებას;

საბუღალტრო აღრიცხვის ინფორმაციის მოპოვება-დამუშავება გადის რამოდენიმე ეტაპს: პირველ ეტაპზე საწარმოს ბუღალტერი მოიძიებს საჭირო პირველადი დოკუმენტებს. ასეთი დოკუმენტები შეიძლება იყოს: ბანკის ჩეკები, საგადახდო დაეალება, საღაროს შემოსავალ-გასავლის ორდერები, ხელფასის უწყისები, ანგარიშ-ფაქტურები და ა.შ.

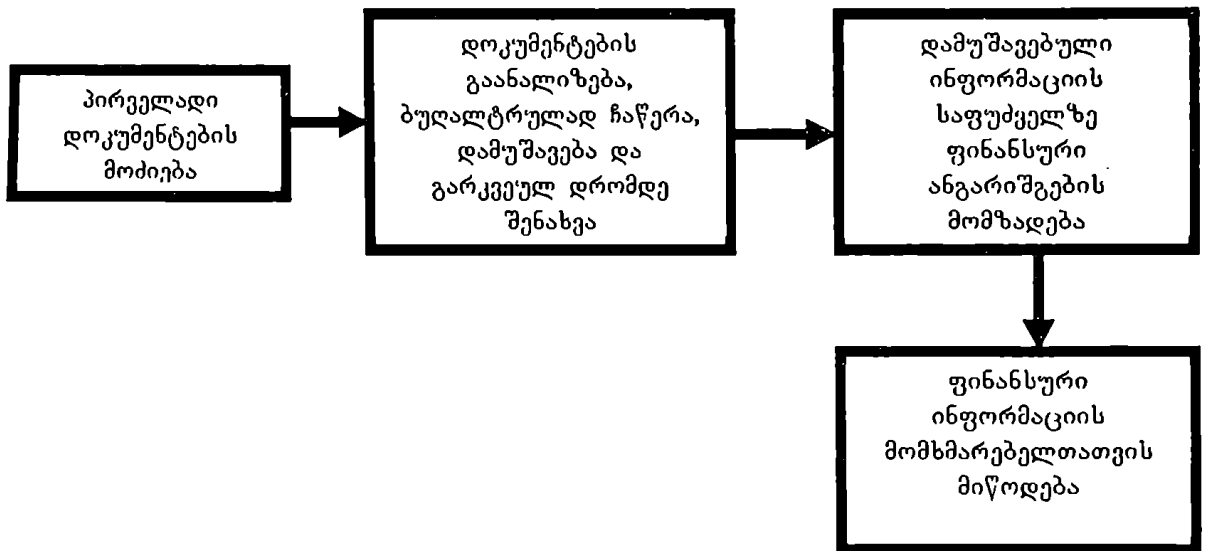
შემდეგ ეტაპზე ბუღალტერი შეამოწმებს, გაანალიზებს და დაამუშავებს პირველად დოკუმენტებს, ანუ განსაზღვრავს დოკუმენტში დაფიქსირებული ოპერაციის შედეგად როგორ შეიცვლება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა და შედეგი.

მომდევნო ეტაპზე გაანალიზებული დოკუმენტები სააღრიცხვო ტექნიკის გამოყენებით აისახება ბუღალტრულად და მომზადდება ფინანსური ანგარიშგება საყოველთაოდ აღიარებული ფორმით.

დამუშავებული მონაცემები საჭიროებისამებრ მიეწოდება ინფორმაციის მომხმარებლებს.

სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ეტაპები სქემატურად ასე შეიძლება წარმოვიდგინოთ. (იხ. სქემა 1)

სქემა 1



12 ბუღალტრული ინფორმაციის მომხმარებლები

ბუღალტრული ინფორმაციის მოძიების და დამუშავების საბოლოო მიზანი არის ფინანსური ანგარიშგების მომზადება მომხმარებელთა გარკვეული ჯგუფისათვის. ბუღალტრული აღრიცხვის მიერ მომზადებული ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად ორ ჯგუფად შეიძლება დაეყოთ:

- ❖ გარე მომხმარებლები
- ❖ შიდა მომხმარებლები

❖ გარე მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან:

- ინვესტორები – მომხმარებელთა ეს ჯგუფი შეიძლება დავყოთ ორ კატეგორიად: -

პირები, რომლებმაც წარსულში განახორციელეს ინვესტირება მოცემულ საწარმოში. (აქციონერები, მეწილეები, პარტნიორები და ა.შ.)

პირები, რომლებიც მომავალში აპირებენ საკუთარი ქონების ინვესტირებას მოცემულ საწარმოში. (პოტენციური ინვესტორები)

ორივე შემთხვევაში ინვესტორების (როგორც “შემდგარი”, ასევე პოტენციური) ინტერესს წარმოადგენს იმის ცოდნა, თუ როგორ იყენებს კომპანიის მენეჯმენტი მათ მიერ ინვესტირებულ ქონებას. არის თუ არა საწარმო მომგებიანი და გადახდისუნარიანი. აღნიშნულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით ისინი იღებენ გადაწყვეტილებას გაყიდონ, დაიტოვონ, თუ დამატებით მოახდინონ ქონების ინვესტირება მოცემულ საწარმოში.

- კრედიტორები – მომხმარებელთა აღნიშნულ ჯგუფებში ერთიანდებიან:

სასესხო კრედიტორები - ფიზიკური თუ იურიდიული პირები, რომლებიც გარკვეული დროის მანძილზე საწარმოს უზრუნველყოფენ იმ ფულადი სახსრებით, რომლებიც დაბრუნებული უნდა იქნას განსაზღვრული დროის გასვლის შემდეგ. ე.ი. ისინი დაინტერესებული არიან საწარმოს გადახდისუნარიანობით, რათა სესხის გაცემის წინ დარწმუნდნენ გაცემული სესხის უსაფრთხოებაში და მის დაბრუნებაში.

საგაბრო კრედიტორები – ფიზიკური თუ იურიდიული პირები, რომლებმაც შესაძლოა მომავალში საწარმოს მიაწოდონ საქონელი ან გაუწიონ მომსახურება თანხის შემდგომში გადახდის პირობით. აღნიშნულიდან გამომდინარე საგაბრო კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს გადახდისუნარიანობით.

საგაბრო კრედიტს სასესხო კრედიტისაგან განსხვავებით პროცენტი არ ახლავს.

- მთავრობები და მათი უწყებები – მომხმარებელთა აღნიშნულ ჯგუფში მოიაზრებიან სხვადასხვა სამთავრობო უწყებები, სამინისტროები და დეპარტამენტები, როგორებიცაა: ფინანსთა სამინისტრო, სტატისტიკის დეპარტამენტი, საგადასახადო სამსახური და ა.შ. მომხმარებელთა ეს ჯგუფი აწარმოებს სტატისტიკურ გამოკვლევას, არკვევს ეკონომიკის განვითარების ტენდენციებს და განსაზღვრავს საგადასახადო პოლიტიკას.

- სპეციალისტები ფინანსურ საკითხებში – მომხმარებელთა ამ ჯგუფში ერთიანდებიან საკონსულტაციო ფირმები, რომლებიც აანალიზებენ სხვადასხვა კომპანიების მიერ გამოქვეყნებულ ფინანსურ ანგარიშგებებს და რჩევებს აძლევენ ფულის დაბანდებით დაინტერესებულ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს. მაგალითად, სადაზღვევო კომპანიები, საინვესტიციო კომპანიები და ა.შ.

- მყიდველები – ამ ჯგუფში ერთიანდებიან საწარმოს პროდუქციით დაინტერესებული პირები, განსაკუთრებით კი ისინი, ვინც დამოკიდებულნი არიან აღნიშნულ პროდუქციაზე და საწარმოსთან აკავშირებთ ხანგრძლივი ურთიერთობა. მყიდველები ფინანსურ ანგარიშგებას იყენებენ იმისათვის, რომ შეაფასონ საწარმოს ფუნქციონირებადობის ხანგრძლივობა და დაადგინონ, ხომ არ არის მოსალოდნელი საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტა.

❖ შიდა მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან:

- მმართველი რგოლი – საწარმოს მენეჯერთა გუნდი, რომელიც ბუღალტრული სამსახურიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე აკეთებს ანალიზს და გეგმავს კომპანიის მომავალ საქმიანობას, რომელიც ორიენტირებული იქნება უფრო მეტ მოგებასა და უკეთეს ფინანსურ მდგომარეობაზე
- დაქირავებული მუშაკები - ისინი დაინტერესებულნი არიან დამქირავებლის ფინანსური სტაბილურობით და მომგებიანობით, რათა გარანტირებული ქონდეთ

სამუშაო ადგილები და შრომის ადეკვატური ანაზღაურება (ხელფასები, პრემიები; პენსიები).

13. ბუღალტრული აღრიცხვის სახეები

ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესებიდან გამომდინარე არსებობს ბუღალტრული აღრიცხვის ორი სახე:

- ❖ ფინანსური აღრიცხვა;
- ❖ მმართველობითი (მენეჯერული) აღრიცხვა.

ბუღალტრული აღრიცხვის ეს ორი სახე მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. მრავალ განსხვავებათა შორის, ჩვენ ყურადღებას შევაჩერებთ ყველაზე მნიშვნელოვან პუნქტებზე:

მიზანი – ფინანსური აღრიცხვის მიზანია ფინანსური ინფორმაცია მოამზადოს ყველა დაინტერესებული პირისთვის, ინფორმაციის როგორც გარე, ასევე შიდა მომხმარებელთათვის. მმართველობითი აღრიცხვის მიზანს კი წარმოადგენს კონკრეტულად მენეჯმენტისათვის დახმარების გაწევა დაგეგმვისა და კონტროლის კონკრეტული ამოცანების გადაწყვეტაში.

მომხმარებლები – ინფორმაცია, რომელსაც ამზადებს ფინანსური აღრიცხვა ძირითადად გამიზნულია საწარმოს გარე მომხმარებლებისთვის, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მას ასევე წარმატებით იყენებს მმართველი რგოლი. რაც შეეხება მმართველობითი აღრიცხვის მიერ მომზადებულ ინფორმაციას – მას ძირითადად იყენებს კომპანიაში მომუშავე მენეჯერთა ჯგუფი. რომელიც თავის მხრივ განეკუთვნება მომხმარებელთა შიდა კატეგორიას.

დროზე ორიენტაცია – ფინანსური აღრიცხვა საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად სააღრიცხვო პერიოდის დამთავრებიდან მაქსიმუმ სამი თვის განმავლობაში ამზადებს ხარისხიან ფინანსურ ანგარიშგებას, ანუ განვილი სააღრიცხვო პერიოდის შესახებ სრულყოფილ ინფორმაციას. მმართველობითი აღრიცხვა კი განიხილავს იმას, თუ რა შეიძლება მოხდეს მომავალში.

აღრიცხვის წარმოების თავისუფლება (სტანდარტულობა) – ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაციის მომზადება დიდ სიზუსტეს მოითხოვს, იგი ეყრდნობა რეალურ მონაცემებს, საქართველოს შესაბამისი კანონმდებლობის მოთხოვნებს. ფინანსური აღრიცხვა იყენებს მსოფლიოში აღიარებულ სააღრიცხვო ნორმებს (სტანდარტებს). ამ ნორმების გამოყენება საწარმოს

ფინანსურ ინფორმაციას საიმედოობას ანიჭებს. მმართველობითი აღრიცხვის მიერ მომზადებული ინფორმაცია კი, გამომდინარე იქედან, რომ ის არ არის გათვლილი კომპანიის გარე მომხმარებლებზე, ნაკლებად სტანდარტიზირებულია. ინფორმაციის წარმოდგენის ფორმატის არჩევისას არ არსებობს მკაცრი წესები და შეზღუდვები.

მოქნილობა – ზემოთ ჩამოთვლილი მიზეზების გამო მმართველობითი აღრიცხვა გაცილებით უფრო მოქნილია, ვიდრე ფინანსური. მმართველობით აღრიცხვაში უფრო მეტია შემოქმედებითი მიდგომის საშუალება. მენეჯერი თვითონ წყვეტს, თუ რა დეტალები ჩართოს ანგარიშში, განსაზღვრავს ინფორმაციის ჩამოყალიბების ფორმატს და მისი მიწოდების დროს. ერთადერთი მოთხოვნა არის ის, რომ ინფორმაცია წარდგენილი უნდა იყოს გადაწყვეტილების მიღებისათვის მოსახერხებელი ფორმით.

კომპანიასთან (ორგანიზაციასთან) კავშირი – ფინანსური აღრიცხვა საწარმოს განიხილავს, როგორც ერთ მთლიან სააღრიცხვო ობიექტს და შეისწავლის მის ეკონომიკურ საქმიანობას კომპლექსურად. მმართველობით აღრიცხვაში კი საწარმო წარმოდგენილია ფინანსური კუთხით ცალკეულ სააღრიცხვო უბნებად და ამ უბნების მიხედვით დიფერენცირებულად მომზადებული ინფორმაცია შესაძლებლობას იძლევა გამოყენებული იქნეს ნებისმიერ დონეზე გადაწყვეტილების მისაღებად. მმართველობითი აღრიცხვის მიერ მომზადებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით მენეჯერებმა შეიძლება მიიღონ შემდეგი სახის გადაწყვეტილებები:

- საფინანსო გადაწყვეტილება – იგულისხმება ფულადი სახსრების განსაზღვრა, რომელიც საჭიროა საწარმოს ფუნქციონირებისათვის;
- გადაწყვეტილება რესურსების გამოყენების შესახებ, ანუ იმის განსაზღვრა, თუ როგორაა უმჯობესი საწარმოს რესურსების გამოყენება მოგების მიღების მიზნით.
- საწარმოო გადაწყვეტილება – რომელი საქონელი უნდა ეაწარმოოთ,

როდის და რა საშუალებებით.

- მარკეტინგული გადაწყვეტილება – გადაწყვეტილება ა) გასაყიდი ფასების; ბ) რეკლამაზე დანახარჯების; გ) გასაღების ბაზრების და მასში შეღწევის გზების შესახებ.

1.4. ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი (ფუნდამენტალური) პრინციპები

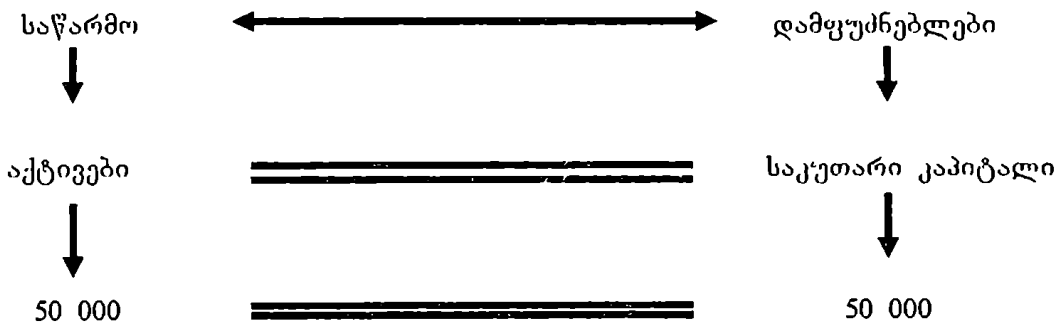
აღრიცხვის კონცეფცია არის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების პრინციპი (ხერხი). იგი მეტნაკლებად განსხვავებულია სხვადასხვა ქვეყნის სააღრიცხვო პრაქტიკაში, მაგრამ ყველა ქვეყანაში ემყარება ისეთ ზოგად პრინციპებს, როგორიცაა:

1. **საწარმოს ავტონომიურობის პრინციპი.** აღნიშნული პრინციპის მიხედვით ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მხოლოდ საწარმოს საქმიანობა და მისი ფინანსური ინფორმაცია. საწარმო განიხილება, როგორც დამოუკიდებელი სააღრიცხვო ობიექტი და შესაბამისად საწარმოს ქონება გამოიჯნულია მფლობელის ქონებისაგან.
2. **ორმხრივობის პრინციპი.** საწარმოს ქონება წარმოგიდგება ტოლობით: საწარმოს სამეურნეო საშუალებები = მათი მიღების წყაროებს. თუ გამოვიყენებთ ბუღალტრულ ცნებებს, ამ ტოლობას ექნება შემდეგი სახე: აქტივები = ვალდებულებები + კაპიტალი. განვიხილოთ მაგალითი:

დავუშვათ, მეგობრებმა დააარსეს შპს “მეგა სერვისი” და ბანკში შპს-ს ანგარიშზე შეიტანეს 50 000 ლარი. ეს თანხა წარმოადგენს შპს “მეგა სერვისი”-ის წესდებით განსაზღვრულ ქონებას, რომლითაც საწარმომ მომავალში უნდა მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი. მას ბუღალტრული აღრიცხვა უწოდებს აქტივს. ავტონომიურობის პრინციპის მიხედვით 50 000 ლარი წარმოადგენს საწარმოს საკუთრებას, რომლითაც იგი ვალდებულია დამფუძნებლების წინაშე. ვალდებულებების ამ სპეციფიურ სახეს კაპიტალი ეწოდება.

საწარმოსა და დამფუძნებელს შორის ურთიერთობა შეიძლება გამოისახოს ბუღალტრული ტოლობით. (იხ. სქემა 2)

სქემა 2



ინვესტირებული ქონების სანაცვლოდ, საწარმო ვალდებულებას იღებს დამფუძნებლების წინაშე, რომ ამ ქონების გამოყენებით მიღებული მოგების გარკვეულ ნაწილს დივიდენდების სახით გაუნაწილებს მათ.

დავუშვათ, საწარმომ შეიძინა საკონფლიტო კრედიტით 10 000 ლარად. ამ ოპერაციის შედეგად საწარმოს აქტივები გაიზარდა და გახდება 60 000 ლარი, ხოლო კაპიტალი უცვლელი დარჩება, რადგან მფლობელებს მონაწილეობა არ მიუღიათ ქონების გაზრდაში. ე.ი საწარმოს ქონება გაიზარდა კრედიტორის მიერ, რომლის წინაშე ვალდებულება ტოლია 10 000 ლარის. აღნიშნული ოპერაციის შედეგად ორმხრივობის პრინციპი შეიძლება საბოლოოდ ჩამოყალიბდეს მთავარი ბუღალტრული ტოლობის სახით:

$$\begin{array}{rclclcl}
 \text{აქტივები} & = & \text{ვალდებულებები} & + & \text{საკუთარი კაპიტალი} \\
 60\ 000 & = & 10\ 000 & + & 50\ 000
 \end{array}$$

აქტივების მიღების ამ ორი წყაროს უკან დგას:

- კრედიტორები; (ისინი სარგებლობენ გადახდის უპირატესობით)
- დამფუძნებლები;

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ კრედიტორებს აინტერესებთ საწარმოს გადახდისუნარიანობა, დამფუძნებლებს კი – მომგებიანობა და გადახდისუნარიანობა. აღნიშნული პრინციპიდან გამომდინარე შეიძლება უმარტივესი დასკვნის გაკეთება:

ცხადია, საწარმოს დაფუძნების დროს დამფუძნებლებმა უპირველეს ყოვლისა უნდა იფიქრონ, რომ მათ მიერ დაფუძნებული საწარმო მომავალში იყოს გადახდისუნარიანი, რომ კრედიტორების ვალების გასტუმრების შემდეგ იგი დარჩეს მომგებიანი და შეძლოს მოგების გარკვეული ნაწილის დივიდენდების სახით მათთვის გადახდა.

3. ფულადი შეფასების პრინციპი. ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი თავისებურება მდგომარეობს მის შეზღუდულობაში, რაც გამოიხატება იმ გარემოებით, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მხოლოდ ის ოპერაციები, რომელიც გამოსახულია ფულში. ასე რომ, საქმიანობის საბოლოო განზოგადება ხდება ფულადი საზომით. თუმცა, არსებობს ზოგიერთი საკმაოდ მნიშვნელოვანი მოვლენა, რომელიც შეუძლებელია გამოიხატოს ფულადი ფორმით. აქედან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ მხოლოდ ფინანსური აღრიცხვა ვერ უზრუნველყოფს საწარმოს საქმიანობის სრულყოფილ შეფასებას.

მაგალითისთვის შეიძლება მოვიყვანოთ თანამშრომელთა მაღალი პროფესიონალიზმი, რომელიც პირდაპირ აისახება კომპანიის ფინანსურ შედეგებსა თუ მდგომარეობაზე. როგორც სიონალიზმი აბსტრაქტული ცნებაა და მისთვის ფულადი განზომილების მინიჭება შეუძლებელია. ყველასთვის ნათელია ის ფაქტი, რომ საწარმოსთვის დიდი ზიანის მიყენება შეუძლია თანამშრომელთა გაფიცვას ან ხელმძღვანელის სიკედილს, მაგრამ ეს მოვლენებიც ვერ აისახება ბუღალტრულად, რადგან ამ პროცესის ფულადი საზომით გამოსახვა შეუძლებელია.

4. საწყისი ღირებულების (თვითღირებულების) პრინციპი - აღნიშნული პრინციპი გულისხმობს, რომ აღრიცხვაში აქტივები აისახება შეძენის ღირებულებით, ან დამზადების დანახარჯების ჯამური ღირებულებით და არა საბაზრო ფასით, რაც გამოწვეულია ორი ძირითადი მიზეზით:

- ა) რთულია მათი შეფასება საბაზრო ფასით და ამავე დროს ეს შეფასება სუბიექტურია;
- ბ) აქტივების უმრავლესობას საწარმო იძენს ხანგრძლივი დროით გამოსაყენებლად. ამიტომ არაა მიზანშეწონილი მათი აღრიცხვა საბაზრო ფასით.

საინტერესოა რა ღირებულებით უნდა აღრიცხოს საწარმომ საზღვარგარეთ, ეთქვას გერმანიაში შეძენილი დანადგარი. დანადგარის თვითღირებულების შესაფასებლად არაა საკმარისი მისი მხოლოდ შესყიდვის ღირებულების ცოდნა, რადგან ვიდრე დანადგარი საწარმოში არ შემოვა და სამუშაო მდგომარეობაში არ შევა, ის ვერ გახდება აღრიცხვის ობიექტი. აქედან გამომდინარე დანადგარის, როგორც აქტივის თვითღირებულების დასადგენად საჭიროა მისი შესყიდვის ფასს დაემატოს ქვეყნამდე ტრანსპორტირების, განბაჟების, ქვეყნის შიგნით, საწარმომდე ტრანსპორტირების და ბოლოს მის სამუშაო მდგომარეობამდე მოყვანის, ანუ დამონტაჟების დანახარჯები. სწორედ ზემოთაღნიშნული დანახარჯების ჯამური ღირებულების საფუძველზე განისაზღვრება თვითღირებულების პრინციპის მიხედვით ჩამოყალიბებული ღირებულება, რომლითაც დანადგარი აისახება აქტივად აღრიცხვაში.

5. კონსერვატიზმის (წინდახედულების) პრინციპი - ამ პრინციპის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა არ უნდა იძლეოდეს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გაუმართლებელ შეფასებას. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება უნდა მოხდეს წინდახედულად, ფრთხილად, რადგან ადგილი არ ჰქონდეს საწარმოს ქონების არარეალურ შეფასებას. ეს პრინციპი ემყარება ორ პირობას:

- საწარმოს აქტივების და მოგების ზრდის აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად განსაზღვრულს;

- საწარმოს აქტივების და მოგების შემცირების აღიარება კი მაშინ, როცა ეს სრულიად შესაძლებელი – მოსალოდნელია;

დაეუშუათ, 31 დეკემბრისათვის საწარმოს საქონლის მარაგმა შეადგინა 5 000 ლარი, რომლის მოსალოდნელი სარეალიზაციო ფასია 4 500 ლარი. კონსერვატიზმის პრინციპის მიხედვით საწარმოს ქონებაში საქონელი უნდა განისაზღვროს 4 500 ლარით და არა გადაჭარბებულად 5 000 ლარით. რაც შეეხება 500 ლარს, რადგან მოსალოდნელია, რომ საწარმო იზარალებს ამ თანხით, კონსერვატიზმის პრინციპის მიხედვით იგი აღიარდება მოცემული პერიოდის ხარჯად.

6. უწყვეტობის (ფუნქციონირებადობის) პრინციპი – მოცემული პრინციპის მიხედვით საწარმო გაგრძელებს საქმიანობას, იფუნქციონირებს მუდმივად, ვიდრე მისი საქმიანობა იქნება მომგებიანი და ბიზნესი გადახდისუნარიანი.
7. არსებითობის (მატერიალურობის) პრინციპი - პრინციპის არსი მდგომარეობს შემდეგში: მაგალითისათვის ავიღოთ საკანცელარიო ნივთებით მოვაჭრე მაღაზია, რომელიც ყიდულობს ეთქვათ ფანქრებს ორი მიზნით. პირველ შემთხვევაში ფანქრები განკუთვნილია გასაყიდად, ანუ იმისათვის, რომ საწარმომ მომავალში მიიღოს მოგება მათი რეალიზაციიდან. მეორე შემთხვევაში ფანქრები განკუთვნილია აღმინისტრაციისათვის ოფისში გამოსაყენებლად. საკანცელარიო მაღაზიის ბუღალტერი საწარმოს მიერ შეძენილი ფანქრებიდან ოფისში გამოსაყენებლად შეძენილ ფანქრებს მიაკუთვნებს ხარჯებს და არ ასახავს მათ როგორც აქტივს. ეს ლოგიკურიცაა, რადგან გამოყენების და არა რეალიზაციის შემთხვევაში საწარმო სხვაგვარად ვერ მოახდენდა ფანქრებში გადახდილი ფულის კონპენსირებას. რაც შეეხება შემდგომი რეალიზაციისთვის განკუთვნილ ფანქრებს, ცხადია, საწარმოს ბუღალტერმა აღნიშნული ფანქრები აქტივად უნდა აღიაროს.
8. რეალიზაციის პრინციპი – განსაზღვრავს მოგების რეალიზაციის დროს. შემოსავლის აღიარება და ბუღალტრულად ასახვა ხდება მაშინ, როდესაც საქონელი ან მომსახურება გაევა საწარმოდან, მის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა რისკი და სარგებელი გადაეცემა მყიდველს და ამ ოპერაციიდან საწარმო მოვლის ეკონომიკურ სარგებელს.
9. შესატყვისობის პრინციპი – არეგულირებს ხარჯების აღრიცხვას. აღნიშნული პრინციპის თანახმად მოცემული საანგარიშო პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება ის დანახარჯები, რომლებმაც ხელი შეუწყო მოცემული პერიოდის შემოსავლების გამომუშავებას. სხვა სიტყვებით რომ ეთქვას: მოცემული პერიოდის შემოსავლების თვითღირებულებაა ამავე პერიოდის ხარჯები.

რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპები ყოველთვის ურთიერთკავშირში განიხილება, რადგან სწორედ შემოსავლების და ხარჯების ურთიერთქმედების შედეგად ვლინდება საწარმოს ფინანსური შედეგი – მოგება ან ზარალი, რომელიც იმავე სააღრიცხვო პერიოდს მიეკუთვნება რომელი პერიოდის ხარჯების გაწევამაც შეუწყო ხელი ამავე პერიოდის შემოსავლების გამომუშავებას. ამრიგად:

შემოსავალი = ხარჯი + მოგება ↔ მოგება = შემოსავალი – ხარჯი

მაგალითი: საწარმომ 10 სექტემბერს შეიძინა საქონელი 1 000 ლარად. 12 ოქტომბერს საქონლის ნახევარი გაყიდა 900 ლარად. მყიდველმა ყიდვის მომენტში გადაიხადა 200 ლარი. დანარჩენს გადაიხდის 12 ნოემბერს.

დაგალება: რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპის მიხედვით, როდის აღრიცხავს საწარმო შემოსავალს, ხარჯს, მოგებას და რამდენს?

პასუხი: რადგან საწარმომ 12 ოქტომბერს გადასცა მყიდველს 500 ლარის თვითღირებულების საქონელი, მიუხედავად იმისა, რომ მყიდველისაგან თანხა სრულად ვერ მიიღო, რეალიზაციის პრინციპის მიხედვით საქონელი ითვლება რეალიზებულად. ე.ი შემოსავალი 900 ლარი აღირიცხება 12 ოქტომბერს. ასევე 12 ოქტომბერს აისახება ხარჯი 500 ლარის ოდენობით, რადგან სწორედ 500 ლარის საქონლის საწარმოიდან გასვლამ (ხარჯის გაწევამ) მოუტანა საწარმოს 900 ლარის შემოსავალი. ამრიგად:

თარიღი	მაჩვენებლები	თანხა
12 ოქტომბერი	შემოსავალი	900
12 ოქტომბერი	ხარჯი	500
12 ოქტომბერი	მოგება	400

ამავე დროს არ უნდა დაგვაიწუდეს რომ საქონლის კრედიტით რეალიზაციისას მოგების აღიარება ხდება მანამდე, ვიდრე მას ფულის სახით მიიღებს საწარმო.

საინტერესოა რა მოხდა 10 სექტემბერს და 12 ნოემბერს?

10 სექტემბერს საწარმომ ერთი აქტივის ფულის (1 000 ლარი) სანაცვლოდ, მიიღო მეორე აქტივი საქონელი (1 000 ლარი). ამ დროს არც შემოსავალი ფიქსირდება და არც ხარჯი.

12 ნოემბერს საწარმოს დებიტორი (საქონლის კრედიტით შემსყიდველი) დაფარავს დავალიანებას 700 ლარს. ე.ი. ერთი აქტივი – დებიტორული დავალიანება შემცირდება 700 ლარით და მეორე აქტივი – ფული გაიზრდება ამავე თანხით.

15 ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები და მარეგულირებელი ორგანოები.

მსოფლიო ეკონომიკაში გლობალიზაციის პროცესების და საგარეო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებამ მოითხოვა ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და მომხმარებელამდე მიწოდების საკითხისადმი ერთნაირი მიდგომის აუცილებლობა. რადგან ცალკეული ქვეყნების განსხვავებული კანონმდებლობის საფუძველზე მომზადებული ფინანსური ინფორმაცია ხელს უშლის კონკრეტული ქვეყნის ჩაბმას საერთაშორისო ეკონომიკურ ურთიერთობებში.

ზემოთ აღნიშნულის გამო 1973 წლის 29 ივნისს, ცხრა ქვეყნის¹ (ავსტრალია, კანადა, საფრანგეთი, გერმანია, იაპონია, მექსიკა, ნიდერლანდები, გაერთიანებული სამეფო და ამერიკის შეერთებული შტატები) პროფესიული ბუღალტრული ორგანიზაციების შეთახმების საფუძველზე შეიქმნა პირველი მარეგულირებელი ორგანო – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ-IASC), რომლის დანიშნულებაა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასსკ-IAS) შემუშავება და გამოქვეყნება გახლდათ. თავისი 25 წლიანი წარმატებული ფუნქციონირების შემდგომ ეტაპზე, მსოფლიოში ბუღალტრული აღრიცხვის უნიფიცირების მიზნით, ბასსკ-მა დღის წესრიგში დააყენა ცალკეულ სახელმწიფოთა ეროვნული ბუღალტრული სტანდარტებისა და საერთაშორისო სტანდარტებისა და პრაქტიკის კონვერგენციის ხელისშეწყობის საკითხი. საჭირო გახდა ბასსკ-ის ორგანიზაციული რეფორმის ჩატარება, რაც თანმიმდევრულად და გონივრულად განხორციელდა. ბასსკ-ის წესდების ფარგლებში 2001 წლის 6 თებერვალს შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის ფონდი (ბასსკ ფონდი-IASCF), ახლა უკვე – ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის ფონდი (ფასსკ ფონდი-IFRSF), რომელიც სტრუქტურული ერთეულების საშუალებით სრულ კოორდინაციას უწევს შემდეგი მიზნების განხორციელებას:

- შეიქმნას ერთიანი, მაღალი ხარისხის, გასაგები ბუღალტრული აღრიცხვის გლობალური სტანდარტები, რომლითაც მომზადდება ხარისხიანი, გამჭვირვალე, შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება მსოფლიოს კაპიტალის ბაზრების მონაწილეთათვის და ყველა

¹ ზოგიერთ ლიტერატურაში შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს 10 ქვეყანა. გაერთიანებული სამეფოს ნაცვლად ჩამონათვალში შეხედებით დიდ ბრიტანეთსა და ირლანდიას.

დაინტერესებული მხარისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში დახმარების მიზნით;

- მოხდეს აღნიშნული სტანდარტების გამოყენების და დაცვის ხელშეწყობა;
- გლობალური სტანდარტების შემუშავებისას გათვალისწინებულ იქნეს მცირე და საშუალო ზომის სამეურნეო ერთეულების და განვითარებადი ქვეყნების სპეციფიკური მოთხოვნები და საჭიროებები;
- განხორციელდეს ეროვნული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისა და ბასს-ების და ფასს-ების მაღალხარისხიანი კონვერგენცია;

2001 წლიდან ფუნქციონირება დაიწყო ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს-IASB), რომელმაც ჩაანაცვლა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი (ბასსკ). ამდენად, ბასს-ების საბჭოს ფუნქცია საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებასა და გამოცემაში მდგომარეობს. 1973 წლიდან 2001 წლამდე გამოცემულ სტანდარტებს (მთლიანობაში 41 სტანდარტი) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს- IAS) ეწოდება. 2001 წლიდან გამოსული სტანდარტები კი (მთლიანობაში 16 სტანდარტი) – ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-IFRS) არის ცნობილი.

“სტანდარტი” ინგლისური სიტყვაა და ქართულად ნიშნავს “ნორმა”-ს, “წესს”-ს. ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემოღებული წესების და ჩვენს მიერ ზემოთ განხილული პრინციპების ფორმულირება გვაძლევს სტანდარტს, რომელიც აღწერილი ბუნებისაა.

ფასს-ების შემუშავება ხორციელდება გარკვეული პროცედურების დაცვით, ბუღალტრებთან, ფინანსურ ანალიტიკოსებთან, ბიზნეს-საზოგადოებასთან, საფინანსო ბირჟებთან, მარეგულირებელ და საკანონმდებლო ორგანოებთან, სწავლულებთან და მსოფლიო მასშტაბით დაინტერესებულ სხვა მხარეებთან ინტენსიური კონსულტაციებით.

საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების მიზნით პირველად, 1999 წლის 5 თებერვალს იქნა მიღებული კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ”. მოცემული კანონით საქართველომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები ეროვნულ სტანდარტებად აღიარა.

მოგვიანებით, 2012 წლის 29 ივნისს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ”. მოცემული კანონის მიღების შემდეგ, გაუქმდა 1999 წლის ზემოთაღნიშნული კანონი და ასევე საქართველოს კანონი “აუდიტური საქმიანობის შესახებ”.

“ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ” კანონის თანახმად, ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომელიც თავის მხრივ შედგება სახელმწიფო სექტორის და კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებისგან. სახელმწიფო სექტორისთვის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს ადგენს და რეგულირებას ახორციელებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ხოლო კერძო სექტორის (ბიზნესის) ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შემუშავება და გამოქვეყნება ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს – IASB) მიერ და ქართულ ენაზე ითარგმნება იმ ადგილობრივი აკრედიტირებული პროფესიული ორგანიზაციის მიერ, რომელიც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრია.

“ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ” საქართველოს კანონის თანახმად, კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები მოიცავს:

- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს, რაც თავის მხრივ შედგება:
 - ა) საკუთრივ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისგან (ფასს-IFRS);
 - ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისგან (ბასს- IAS);
 - გ) სტანდარტების ინტერპრეტაციებისგან;

- მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (მსს ფასს-IFRS for SMEs), რაც არის ბასს-ის მიერ დამტკიცებული და გამოქვეყნებული სტანდარტი მცირე და საშუალო საწარმოებისთვის; საყურადღებოა, რომ მეწარმე სუბიექტი ითვლება მცირე და საშუალო საწარმოდ, თუ იგი არ აკმაყოფილებს ამავე კანონის მიხედვით “მიკროსაწარმოსთვის” დადგენილ კრიტერიუმებს. მიკროსაწარმოდ განიხილება საწარმო, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის თანახმად ის არის მიკრო ბიზნესის, მცირე ბიზნესის ან ფიქსირებული გადასახადის გადამხდელის სტატუსის მქონე პირი.
- არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ფინანსური ანგარიშგების ადგილობრივ (ეროვნული) სტანდარტებს, რომელსაც ადგენს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია საერთაშორისო პრაქტიკისა და გამოცდილების გათვალისწინებით;

კანონის თანახმად, მიკროსაწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება არ ევალება. არაკომერციული იურიდიული პირები ბუღალტერიის საწარმოებლად იყენებენ ადგილობრივ დონეზე შემუშავებულ სტანდარტებს, თუმცა არ ეკრძალებათ ფასს-ის და მსს ფასს-ის გამოყენება. მცირე და საშუალო საწარმოები ვალდებული არიან ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოონ მსს ფასს-ით, ხოლო ეროვნული ბანკის რეგულირების ქვეშ მოქცეული კომპანიები (კომერციული ბანკები, მიკროსაფინანსო ორგანიზაციები, საკრედიტო კავშირები), ასევე მთავრობის გადაწყვეტილების ფარგლებში სპეციალურად შექმნილი საწარმოები, ბუღალტრულ აღრიცხვას აწარმოებენ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს-IFRS) მოთხოვნების შესაბამისად.

1.6 ფინანსური ანგარიშგების არსი და კომპონენტები; ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები; ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ელემენტები და ხარისხობრივი მაჩასიათებლები

❖ ფინანსური ანგარიშგების არსი

“ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების” მიხედვით: ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და საწარმოში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. ფინანსური ანგარიშგება იძლევა ინფორმაციას საწარმოს რესურსების, დაფინანსების წყაროების, საქმიანობის შედეგების, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების და ფულადი ნაკადების გენერირებისა და ხარჯვის მიმართულებების შესახებ. შესაბამისად, წარმოადგენს საწარმოში მიმდინარე პროცესების შედეგების გაანალიზების, რისკების შეფასების, პროგნოზების გაკეთების, რეკომენდაციებისა და სამომავლო გეგმების განსაზღვრის რეალურ საფუძველს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი მისი მომხმარებელთათვის მიწოდებაა, რომლებიც ინფორმაციის გაანალიზების შემდეგ იღებენ გადაწყვეტილებას საწარმოსთან შემდგომი თანამშრომლობის შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს ხუთ კომპონენტს²:

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის ბოლოსათვის; (დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს ბასს 1-ის წინა ვერსიაში დაფიქსირებული სახელწოდება – “ბალანსი”).

² Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Chamboko R., Colyvas B., Hanekom B., Selbst E. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS). 2014. P.45

2. პერიოდის მოგების ან ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება:
(დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს ბასს I-ის წინა ვერსიაში დაფიქსირებული სახელწოდება – “სრული შემოსავლის ანგარიშგება”).
3. პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
4. პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
5. განმარტებითი შენიშვნები (საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა მნიშვნელოვანი განმარტებითი ინფორმაცია);

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება (ბუღალტრული ბალანსი) – არის ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი, რომელიც გვიჩვენებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას სააღრიცხვო პერიოდის კონკრეტული თარიღისათვის. ბალანსი შედგება აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალისაგან. ფინანსური მდგომარეობის შეფასება თავის მხრივ გულისხმობს მთავარი ბუღალტრული ტოლობის გაანალიზებას, ანუ იმის განსაზღვრას თუ რა წილი უკავია ერთის მხრივ ვალდებულებებს და მეორეს მხრივ საკუთარ კაპიტალს მთლიან აქტივებში. მთავარი საბალანსო ტოლობა წარმოგვიდგება შემდეგნაირად :

$$\boxed{\text{აქტივები} = \text{ვალდებულებებს} + \text{საკუთარი კაპიტალი}}$$

მოგება-ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება – არის ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტი, რომელიც მზადდება საანგარიშგებო პერიოდისთვის და გვიჩვენებს საწარმოს ფინანსურ შედეგს. ფინანსური შედეგი არის მოგება ან ზარალი, რომელიც მიიღება მთლიანი შემოსავლებიდან მთლიანი ხარჯების გამოკლებით.

ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება მოგება-ზარალის შესახებ უმთავრესი ფინანსური ანგარიშგებებია, რომელთა შეფასება უზრუნველყოფს საწარმოს ფინანსური სურათის წარმოჩენას. აღნიშნულ ანგარიშგებებს შორის არსებობს ურთიერთკავშირი იმდენად, რამდენადაც მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ფინანსური შედეგი – წმინდა მოგება (ზარალი), არაპირდაპირ, მაგრამ მაინც აისახება ბალანსში, საკუთარი კაპიტალის ნაწილში გაუნაწილებელი მოგების სახით.

❖ **გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი** – გაუნაწილებელი მოგება საკუთარი კაპიტალის შემადგენელი ერთ-ერთ კომპონენტია, რომელიც უნდა გაიმიჯნოს საწყისი (ინვესტირებული) კაპიტალისაგან და შესაბამისად წარმოდგენილი უნდა იყოს ცალკე მუხლად. გაუნაწილებელი მოგება წმინდა მოგების ის ნაწილია, რომელიც რჩება აქციონერებზე (პარტნიორებზე, მეწილეებზე) დივიდენდების გაცემის შემდეგ და რეინვესტირდება ბიზნესში.

უნდა აღინიშნოს, რომ ინდივიდუალურ მეწარმეს ანუ ერთი პირის საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ნაწილში გაუნაწილებელი მოგების მუხლი არ გააჩნია. ამიტომ ინდ-მეწარმეები გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისის ნაცვლად ამზადებენ მფლობელის კაპიტალის მოძრაობის უწყისს. ერთი პირის საწარმოში დივიდენდები არ გაიცემა. თუმცა მფლობელმა პირადი მოხმარებისათვის შესაძლებელია საწარმოდან აიღოს ფული, ან სხვა აქტივი, რასაც ბუღალტრულ ენაზე ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალი ეწოდება; ორივე სახის უწყისი წარმოადგენს დამხმარე ანგარიშგებას. ისინი არ შედიან ფინანსური ანგარიშგებების სრული პაკეტის შემადგენლობაში და მზადდებიან მომხმარებელთა მოთხოვნის შემთხვევაში სააღრიცხვო პერიოდის ერთი კონკრეტული თარიღისათვის.

ბუღალტრულ ბალანსსა და მოგება-ზარალის ანგარიშგებას შორის კავშირი წარმოდგენილია ქვემოთ (იხ. ცხრილი 1).

ცხრილი 1

შპს “შეგა სერვისი” მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი			
შემოსავლები		1 000 000	
ხარჯები		(800 000)	
წმინდა მოგება			200 000
შპს “შეგა სერვისი” გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი 31 დეკემბერი. 2015 წელი			
გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისში		100 000	
პლუს: წმინდა მოგება (მინუს ზარალი)		200 000	
გამოცხადებული დივიდენდები		(50 000)	
გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოს			250 000
შპს “შეგა სერვისი” ბალანსი 31 დეკემბერი. 2015 წელი			
მთლიანი აქტივები			800 000
ვალდებულებები		400 000	
საკუთარი კაპიტალი			
საწესდებო კაპიტალი	150 000		
გაუნაწილებელი მოგება	250 000		
სულ: კაპიტალი		400 000	
სულ: ვალდებულებები და კაპიტალი			800 000

როგორც აღენიშნეთ, ინდ. მეწარმე გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისის ნაცვლად მომხმარებელთა მოთხოვნის შემთხვევაში ამზადებს მფლობელის კაპიტალის მოძრაობის უწყისს (იხ. ცხრილი 2).

ცხრილი 2

ინდ. მეწარმე “გიორგი მაჩაბელი” მფლობელის კაპიტალის მოძრაობის უწყისი 31 დეკემბერი. 2015 წელი			
მფლობელის კაპიტალი წლის დასაწყისში		100 000	
პლუს: წმინდა მოგება (მინუს ზარალი)		200 000	
მინუს: ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალი		(50 000)	
მფლობელის კაპიტალი წლის ბოლოს			250 000

ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ – უზრუნველყოფს ინფორმაციას საწარმოს საკუთარ კაპიტალში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილების შესახებ, რომელიც უკავშირდება აქციების გამოშვებას, დივიდენდების განაწილებას, გაუნაწილებელი მოგებისა და რეზერვების ცვლილებებს.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგება - ერთადერთი ანგარიშგებაა, რომელიც მზადდება ფულადი სახსრების გამოყენებების და გამოყენების თვალაზრისით და ეკელაზე სრულყოფილ ინფორმაციას იძლევა საწარმოს ლიკვიდობის (გადახდისუნარიანობის) შესახებ. ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადების მოძრაობა წარმოდგენილია სამი მიმართულებით:

- ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან;
- ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან
- ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან;

საოპერაციო საქმიანობის განაყოფი გვინვენებს საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების მოძრაობას (შემოსვლა-გასვლა) და შესაბამისად საწარმოს უნარს აღნიშნული საქმიანობიდან წმინდა ფულადი სახსრების გამოყენებების შესახებ. როდესაც სხვაობა შემოსულ და გასულ ფულს შორის დადებითია საწარმოს ეძლევა ძირითადი საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გამოყენების შესაძლებლობა, რაც თავის მხრივ აისახება ანგარიშგების მე-2 განაყოფში, ანუ საინვესტიციო საქმიანობაში. როგორც წესი საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების მანევრებული უარყოფითია, ეინაიდან ინვესტირება პირდაპირ კავშირშია საწარმოდან ფულადი სახსრების გადინებასთან. საინვესტიციო საქმიანობის საპირისპიროდ, საწარმომ შესაძლოა განახორციელოს ფულადი სახსრების მოზიდვა საჭიროებისამებრ. ასეთ შემთხვევაში საწარმოში შემოდის ფული გარეშე პირებიდან და შესაბამისად აისახება მე-3 განაყოფში, ანუ საფინანსო საქმიანობაში. საფინანსო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების მანევრებული შესაძლოა იყოს როგორც დადებითი ასევე უარყოფითი.

შპს “მეგა სერვისი” ფულადი ნაკადების ანგარიშგება 2015 წელი

წმინდა ფულადი სახსრები საოპერაციო საქმიანობიდან 22 000
წმინდა ფულადი სახსრები საინვესტიციო საქმიანობიდან (5 600)
წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან 17 500
ფულადი სახსრების წმინდა ნაზრდი (ცვლილება)

ფულადი სახსრები და მისი ექვივალენტები წლის დასაწყისში
ფულადი სახსრები და მისი ექვივალენტები წლის ბლოს

ბუღალტრულ ბალანსსა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგებას შორის არსებობს კავშირი იმდენად, რამდენადაც ბალანსი უზრუნველყოფს მომხმარებელთა ინფორმირებას ერთი კონკრეტული თარიღისათვის (საბალანსო პერიოდის ბოლოსათვის) ფულის ნაშთის შესახებ, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში კი დეტალურადაა ნაჩვენები ის ოპერაციები, რამაც გამოიწვია ფულადი სახსრების ცვლილება წლიდან წლამდე.

ბალანსის ფრაგმენტი
31 დეკემბერი. 2015 წელი

აქტივები	31 დეკემბერი. 2010 წ.	31 დეკემბერი. 2009 წ.	ცვლილება
ფული	46 000	12 100	33900

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები - ზემოთ ჩამოთვლილ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია ძირითადად ეხება განვლილ სამეურნეო პერიოდს, ამიტომ ხშირად ვერ უზრუნველყოფს მომხმარებელთათვის სრულყოფილი ინფორმაციის მიწოდებას. სწორედ მათი სრულფასოვანი ინფორმირების მიზნით საჭიროა მომზადდეს ახსნა – განმარტებითი შენიშვნები, სადაც ჩართული იქნება ის მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელთა გაცნობაც სხვა ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის გაცნობასთან ერთად დაეხმარება მომხმარებელს სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების

მიღებაში. აღნიშნულ ანგარიშგებაში ახსნა-განმარტების სახით მოცემულია ინფორმაცია მაგალითად, სააღრიცხვო პერიოდში დაუსრულებელი სასამართლო პროცესების, უბედური შემთხვევების და ა.შ. შესახებ, რომელთა ჩართვაც მოცემული სააღრიცხვო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებებში ვერ მოხერხდა, არადა უმნიშვნელოვანესია სწორი გადაწყვეტილების მისაღებად.

ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების ფარგლებში საწარმო ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოოს მასში აღწერილი დებულებების საფუძველზე. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა არის საწარმოს მიერ შემუშავებული პრინციპების, სათანადო წესების და პრაქტიკის ერთობლიობა, რომლის საფუძველზეც წარმოებს ბუღალტრული აღრიცხვა და მზადდება ფინანსური ანგარიშგება.

სააღრიცხვო პოლიტიკას საწარმო ამზადებს (ირჩევს) დამოუკიდებლად, მის შემუშავებაში შეიძლება მონაწილეობა მიიღოს საწარმოს სხვადასხვა სამსახურების მენეჯერებისგან შემდგარმა კომისიამ, ან საკონსულტაციო ფირმის წარმომადგენლებმა. მასზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ხელმძღვანელს. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები აუცილებლად უნდა გამომდინარეობდნენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან (ბასს, ფასს); ასევე, მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან (მსს ფასს).

საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა 2 ნაწილად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

1. ზოგადი დებულებები

მასში მოცემულია საწარმოს რეგისტრაციის ადგილი, საქმიანობის ძირითადი სახე, კანონები, რომელსაც ეყრდნობა საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა და ა. შ.

2. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდები:

ამ ნაწილში მოცემულია დებულებები, რომლებიც ეხება ცალკეული ობიექტების აღრიცხვის იმ წესს, რომელსაც გამოიყენებს საწარმო სულ ცოტა ერთი წლის მანძილზე.

სააღრიცხვო პოლიტიკის დებულებების შემუშავებისას ერთი მხრივ გასათვალისწინებელია ის, რომ აქტივები აღრიცხვაში უნდა აისახოს თვითღირებულების პრინციპის მიხედვით, ხოლო მეორეს მხრივ, მათი ფინანსურ ანგარიშგებაში შეფასება უნდა მოხდეს კონსერვატიზმის პრინციპის დაცვით. ვალდებულებები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს იმ თანხით, რომლის გადახდაც მოუწევს საწარმოს მომავალში. საკუთარი კაპიტალის ნაწილში აისახება მისი შემადგენლობა და საწესდებო კაპიტალის სიდიდე. შემოსავლების და ხარჯების ნაწილში საწარმომ უნდა მიუთითოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი ასახვის მეთოდები.

საწარმოსათვის სააღრიცხვო პოლიტიკას დიდი მნიშვნელობა აქვს, რადგან მასზე (და არა მარტო მასზე) დაყრდნობით ინფორმაციის მომხმარებლები თვლიან, რომ ფინანსური ინფორმაცია სრული და საიმედოა.

❖ ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი დაშვებები

სააღრიცხვო პოლიტიკის და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების საფუძველია ბასს-ების ძირითადი დაშვებები:

- დარიცხვის მეთოდი;
- ფუნქციონირებადი საწარმო;

დარიცხვის მეთოდი – საწარმომ ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა აწარმოოს და ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, გარდა ანგარიშგებისა ფულადი ნაკადების შესახებ, რაც იმას ნიშნავს, რომ ოპერაციები

აღრიცხვაში უნდა აისახოს მოხდენისთანავე და არა ფულადი სახსრების და მისი ექვივალენტების მიღების ან გადახდის დროს.

მაგალითად, საწარმომ შეიძინა კომპიუტერი კრედიტით 15 მაისს 2 000 ლარად. იუხედავად იმისა, რომ კომპიუტერის ღირებულება ჯერ არ არის დაფარული, ეს ოპერაცია უკვე იქცა წარსულ ქმედებად და თვითღირებულების პრინციპის და დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად კომპიუტერი აღირიცხება აქტივად.

ასევე დარიცხვის მეთოდის მოთხოვნაა შემოსავლების და ხარჯების ასახვა რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპის თანახმად.

ფუნქციონირებადი საწარმო – ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს, ჩვეულებრივ იგულისხმება, რომ საწარმო არ აპირებს და არ მოუწევს თავისი საქმიანობის შეწყვეტა ან მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირება სულ მცირე ერთი წლის განმავლობაში მაინც. ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებით ფინანსური ანგარიშგების მომზადების და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები განმარტავს, რომ “ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გათვალისწინებით, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საწარმოს ხელმძღვანელობას გადაწყვეტილი აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა”. საწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა შეაფასოს აქვს თუ არა საწარმოს საქმიანობის გაგრძელების უნარი. თუ საწარმო წარსულში მომგებიანი იყო და ფლობდა საკმარის ფინანსურ რესურსებს, საფუძვლიანი ანალიზის გარეშე შეიძლება გაკეთდეს დასკვნა საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ. სხვა შემთხვევაში საწარმოს შეიძლება დასჭირდეს სხვადასხვა ფაქტორის განხილვა მისი ფუნქციონირებადობის შესაფასებლად.

❖ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები

ფინანსურ ანგარიშგებაში აღწერილია საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციის ფინანსური შედეგი, რომელიც დაჯგუფებულია ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებას ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები გამოიყენება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის და ფინანსური შედეგების დასახასიათებლად.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებლად გამოიყენება შემდეგი ელემენტები:
(მათ საბალანსო ელემენტებს უწოდებენ)

- **აქტივი** – არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რომლის საფუძველზეც საწარმო მოეღოს მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.
- **ვალდებულება** – საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს ეკონომიკური რესურსების გასვლას საწარმოდან.
- **საკუთარი კაპიტალი** – არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

საწარმოს ფინანსური შედეგების დასახასიათებლად გამოიყენება შემდეგი ელემენტები:
(მათ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ)

- **შემოსავალი** არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით და რომელიც არ არის დაკავშირებული მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებით შენატანებთან.
- **ხარჯი** – არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების

ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით და რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან

მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღნიშნული და ასახული უნდა იყოს ანგარიშგებაში თუ:

- აღნიშნულ მუხლს გააჩნია საიმედოდ შეფასებული ღირებულებითი მნიშვნელობა
- შესაძლებელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსელა საწარმოში;

❖ ხარისხობრივი მახასიათებლები

ხარისხობრივი მახასიათებლები ფინანსური ანგარიშგების ის ატრიბუტებია, რომელთა დახმარებით ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მომხმარებელთათვის გამოსადეგი ხდება ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღების პროცესში. ესენია:

1. **აღქმადობა** – ფინანსურ ანგარიშგებაში გადმოცემული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი ღირსებაა მისი ადვილად აღქმა. იგულისხმება, რომ მომხმარებელს აქვს ბიზნესის, ეკონომიკური საქმიანობის, ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციის მიზნობრივად შესწავლის სერეილი.
2. **შესაბამისობა** – ინფორმაციას მაშინ გააჩნია შესაბამისობის თვისება, თუ იგი გავლენას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე იმდენად, რამდენადაც აწევის მას გადაწყვეტილების მისაღებად შესაბამის ინფორმაციას საწარმოს წარსულზე, აწმოსა და მომავალზე. ინფორმაციის შესაბამისობაზე გავლენას ახდენს მისი ხასიათი და არსებითობა. ზოგჯერ, ინფორმაციის მხოლოდ ხასიათიც საკმარისია, რომ განისაზღვროს მისი შესაბამისობა. რაც შეეხება არსებითობას, ინფორმაცია არსებითია თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე.
3. **საიმედოა** – ინფორმაცია საიმედოა, თუ არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და არ არის ტენდენციური. (ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ არა საიმედო.) ინფორმაციის საიმედოობას განსაზღვრავს:
 - **სამართლიანი წარდგენა** – ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად უნდა წარმოადგინოს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობა, ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა. სამართლიანი წარდგენა გულისხმობს სამეურნეო ოპერაციების, მოვლენებისა და პირობების კეთილსინდისიერად ასახვას და მათ შესაბამისობას აქტივებად, ვალდებულებებად, შემოსავლებად და ხარჯებად აღიარების კრიტერიუმებთან, რომლებიც პოზიციონირებულია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძველებში.
 - **ნეიტრალობა** – ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაცია საიმედო იქნება მაშინ, თუ იგი ნეიტრალურია (მიუკერძოებელია). ე.ი. ფინანსური ანგარიშგება სუბიექტურად არ უნდა იხილავდეს რომელიმე კონკრეტული მომხმარებლის ინტერესებს.
 - **შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება** – სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრული აღრიცხვის დროს უპირატესობა უნდა მიენიჭოს ოპერაციის შინაარსს, მის ეკონომიკურ რეალობას და არა მის იურიდიულ მხარეს.

მაგალითად, საწარმო “X” ძირითადი საქმიანობისთვის იყენებს საწარმო “Y”-ის კუთვნილ შენობას. გამომდინარე იქედან, რომ აღნიშნული შენობა მისი სასარგებლო გამოყენების პერიოდიდან უმეტესი დროის განმავლობაში ემსახურება საწარმო “X”-ს, შინაარსის ფორმაზე აღმატებულება მოითხოვს, რომ შენობა მისი იურიდიული დატვირთვის მიუხედავად აისახოს სწორედ საწარმო “X”-ის ბალანსში. საკითხისადმი ამგვარი დამოკიდებულება უზრუნველყოფს მომხმარებელთათვის რეალური ინფორმაციის მიწოდებას ორივე საწარმოს შესახებ.

- **წინდახედულება** – ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს აუცილებელია მეწარმე მოიქცეს წინდახედულად, რათა არ მოხდეს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებული შეფასება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების შემცირება. თუმცა ეს ავტომატურად არ ნიშნავს იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს მაქსიმალურად პესიმისტურ საფუძველზე. ასევე დაუშვებელია აქტივების, შემოსავლებისა და მოგების განზრახ შემცირება, ან ხარჯებისა და ვალდებულებების გადიდება. თუ ეს მოხდება, ფინანსური ანგარიშგება აღარ იქნება ნეიტრალური და დაკარგავს საიმედოობის ხარისხს.
 - **სისრულე** – ინფორმაციის გამოტოვებამ შეიძლება გამოიწვიოს საიმედოობისა და მისი შესაბამისობის ხარისხის დაქვეითება.
4. **შესადარისობა** – საშუალებას აძლევს ინფორმაციის მომხმარებელს შეადაროს ერთმანეთს, როგორც ერთი რომელიმე კონკრეტული საწარმოს სხვადასხვა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, ასევე მსგავსი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით განსაზღვრულია **დროულობა**, როგორც ხარისხობრივი მაჩასიათებლების შემზღუდავი ფაქტორი. საქმე იმაშია, რომ:

- თუ ფინანსური ანგარიშგება რაიმე მიზეზით დროულად არ იქნა მომზადებული და წარდგენილი, იგი კარგავს შესაბამისობის თვისებას;
- ზოგჯერ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა საჭიროა მანამდე, ვიდრე ყველა სამეურნეო ოპერაციის შედეგი ასახული იქნება ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამ შემთხვევაში დროულობა ზღუდავს საიმედოობის ხარისხს.

ასევე უმნიშვნელოვანესია ინფორმაციის სარგებლიანობასა და მისი მომზადებისთვის საჭირო დანახარჯებს შორის თანაფარდობის საკითხი. გასათვალისწინებელია, რომ ინფორმაციის წარდგენიდან მიღებული სარგებელი უნდა აღარბეზდეს მის მომზადებასა და მიწოდებაზე გაწეულ ხარჯებს.

კითხვები და დავალებები ცოდნის შესამოწმებლად

1. რა არის ბუღალტრული აღრიცხვა და რა ირკვევა საწარმოში მისი დახმარებით?
2. ჩამოთვალეთ ეტაპები, რომელსაც გაივლის ბუღალტრული აღრიცხვა სამეურნეო საქმიანობის დაწყებიდან სამეურნეო წლის ბოლომდე. მოკლედ მიმოიხილეთ თითოეული მათგანი.
3. ვისთვის ამზადებს ბუღალტრული აღრიცხვა სააღრიცხვო ინფორმაციას?
4. ჩამოაყალიბეთ ძირითადი განსხვავებები ფინანსურ აღრიცხვასა და მმართველობით აღრიცხვას შორის.
5. ჩამოაყალიბეთ გადაწყვეტილებები, რომელსაც ღებულობს მენეჯმენტი მართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციაზე დაყრდნობით.
6. დააჯგუფეთ სააღრიცხვო ინფორმაციის მომხმარებლები და მოკლედ მიუთითეთ ინფორმაციის შესახებ, რომელიც სჭირდებათ შათ სწორი გადაწყვეტილების მისაღებად.
7. დაასახელეთ აქტივების მიღების წყაროები გადახდის უპირატესობის ჩვენებით.
8. შეეცადეთ აუხსნათ მენეჯმენტის ნებისმიერ წევრს (პროფესიით არა ბუღალტერს), რატომ არ შეიძლება საწარმოში მომხდარი ნებისმიერი ქმედება, რომელიც გავლენას ახდენს მის შედეგებზე, აისახოს ბუღალტრულად. (მაგ. საწარმოს თანამშრომლების გაფიცვა, დამფუძნებლის სიკვდილი და ა.შ.).

9. დაასახელეთ ორი ძირითადი მიზეზი, რომლის გამოც ბუღალტრულ აღრიცხვაში აქტივები აისახება თავდაპირველი ღირებულებით.
 10. პრაქტიკულ მაგალითზე დაყრდნობით ახსენით კონსერვატიზმის (წინდახედულების) პრინციპის მიზანი.
 11. მოკლედ მიმოიხილეთ ავტონომიურობის და არსებითობის პრინციპები.
 12. რა განისაზღვრება რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპებით და რატომ განიხილება ეს ორი პრინციპი ერთმანეთთან კავშირში?
 13. ახსენით ორმხრივობის პრინციპის მნიშვნელობა პრაქტიკულ მაგალითზე დაყრდნობით.
 14. რა არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი? როდის, რა მიზნით შეიქმნა ბასსკ-ში და რა ფუნქციებს ასრულებს იგი?
 15. როდის შეიქმნა ბასს საბჭო და რა ფუნქციების მატარებელია იგი?
 16. რომელი კანონით რეგულირდება საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვა?
 17. ჩამოთვალეთ ძირითადი სამსახურები (ორგანოები), რომლებიც არეგულირებენ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას. (მიუთითეთ რეგულირების სფერო).
 18. ვის ევალება სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავება და ვის ეკისრება პასუხისმგებლობა მისი დებულებების დაცვაზე?
 19. ჩამოაყალიბეთ ბასს-ების ძირითადი დაშვებები და ახსენით თითოეულის მნიშვნელობა.
 20. ჩამოთვალეთ ფინანსური ანგარიშგებები და ჩამოაყალიბეთ რა სახის ინფორმაციის მიღება შეიძლება მათგან.
 21. ახსენით კავშირი მოგება-ზარალის ანგარიშგებასა და ბალანსს შორის.
 22. ჩამოაყალიბეთ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებლად.
 23. ჩამოაყალიბეთ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური შედეგების დასახასიათებლად.
 24. რამდენი სახის საქმიანობას განიხილავს ფულადი ნაკადების ანგარიშგება და თქვენი აზრით, შეიძლება თუ არა საწარმოს არ კქონდეს სამიდან ერთ-ერთი სახის საქმიანობა მაინც (პასუხი დაასაბუთეთ)
 25. როგორ შეიძლება გააკონტროლოთ საკუთარი თავი ფინანსური ანგარიშგებების სწორად მომზადების თვალსაზრისით?
 26. ჩამოთვალეთ ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები და ახსენით მათი მნიშვნელობა.
 27. ყოველი სიტუაციისათვის შეარჩიეთ შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპი ან ხარისხობრივი მახასიათებელი და მიუთითეთ არჩეული პუნქტის შესაბამისი სიმბოლო.
 - ა) შესადარისობა
 - ბ) სრული გახსნა, სისრულე
 - გ) კონსერვატიზმი (წინდახედულება)
1. — კომპანია იყენებდა მარაგების აღრიცხვის ერთსა და იგივე მეთოდს 2014 და 2015 წლებში.
 2. — კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართულია შენიშვნა შესაძლებელი სასამართლო პროცესის შესახებ, მიუხედავად იმისა, რომ ბალანსის მომზადების დღეს არ არსებობს ფორმალური ვალდებულება.

3. — საცალო ვაჭრობის მაღაზია ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხავს მარაგების გადაფასებულ ღირებულებას და არა მარაგების ფიზიკური დათვლით მიღებულ თანხას.
 4. — მარაგების შეფასება ხდება ღირებულებაზე ნაკლებად ან წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებით.
 5. — მსხვილი საწარმო მცირე ხელსაწყოებს შეძენისთანავე აღრიცხავს ხარჯად.
28. რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი იმისათვის, რომ აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში?
 29. რომელი ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები მზადდება სააღრიცხვო პერიოდისთვის
 - ა) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
 - ბ) ბალანსი
 - გ) ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
 - დ) ა და გ
 30. მთავარი ბუღალტრული ტოლობის ფორმულირება შეიძლება შემდეგნაირად:
 - ა) აქტივები + ვალდებულებები = საკუთარ კაპიტალი
 - ბ) აქტივები = ვალდებულებები – საკუთარი კაპიტალი
 - გ) აქტივები – ვალდებულებები = საკუთარი კაპიტალი
 - დ) საკუთარი კაპიტალი – აქტივები = ვალდებულებები
 31. აქტივები ბალანსში შეფასებული უნდა იყოს:
 - ა) საწყისი ღირებულებით (თვითღირებულებით)
 - ბ) საბაზრო ფასით;
 - გ) დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ შეფასებული ღირებულებით;
 - დ) არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილით
 32. კომპანიის მთლიანი აქტივები წლის დასაწყისში შეადგენდა 240 000 ლარს, ხოლო საკუთარი კაპიტალი – 90 000 ლარს. წლის განმავლობაში აქტივები გაიზარდა 65 000 ლარით, ხოლო ვალდებულებები შემცირდა 40 000-ით. რა ცვლილება იქნება საკუთარ კაპიტალში?
 - ა) კაპიტალის სიდიდე არ შეცვლილა
 - ბ) გაიზარდა 90 000 ლარით
 - გ) შემცირდა 45 000 ლარით
 - დ) გაიზარდა 105 000 ლარით
 - ე) გახდა 190 000 ლარი
 33. საწარმომ მაისში ხელშეკრულება გააფორმა მყიდველთან პროდუქციის მიწოდების შესახებ. პროდუქციის წარმოება დასრულდა ივნისის ბოლოს და მყიდველს გადაეცა 15 ივლისს. ახსენით რომელ თვეში ასახავს საწარმო შემოსავალს და რატომ?
 34. 10 მარტს საწარმომ კრედიტით შეიძინა საქონელი 1 800 ლარად, 20 აპრილს საქონლის ნახევარი მიაწოდა მყიდველს 1 300 ლარად. მყიდველმა ყიდვის მომენტში გადაიხადა 1 000 ლარი, დანარჩენს გადაიხდის 20 მაისამდე. როდის და რა თანხით

უნდა ასახოს ბუღალტრულად საწარმომ შემოსავალი და ხარჯი? (პასუხი დაასაბუთეთ);

35. კომპანიის აქტივები 2015 წლის ბოლოს შეადგენდა 250 000 ლარს, ხოლო ვალდებულებები 75 000 ლარს. კომპანია დაფუძნდა 3 წლის წინ და ამ პერიოდში მის მიერ გამოიმუშაებულმა მოგებამ შეადგინა 70 000 ლარი. მფლობელის მიერ პირადი მოხმარებისთვის წლის განმავლობაში ამოღებულ იქნა 11 000 ლარი. განსაზღვრეთ მფლობელის მიერ ინვესტირებული კაპიტალი.

თავი II

ბუღალტრული ბალანსი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

თავის შინაარსი:

- 2.1 ბუღალტრული ბალანსი – სტრუქტურა და შინაარსი
- 2.2 სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები ბალანსში
- 2.3 მოგება-ზარალის ანგარიშგება – სტრუქტურა და შინაარსი

2.1 ბუღალტრული ბალანსი – სტრუქტურა და შინაარსი

საწარმოს სიცოცხლისუნარიანობის შენარჩუნების მიზნით მფლობელები და მმართველები ისე წარმართავენ საქმიანობას, რომ გარანტირებული პქონდეთ საკმარისი მოგება. თუმცა ბიზნესის წარმატებით ფუნქციონირებისათვის მხოლოდ მომგებიანობა არაა საკმარისი, რაც იმაში გამოიხატება, რომ შესაძლებელია მომგებიანი საწარმო გარკვეული დროისათვის აღმოსნდეს გადახდისუნარო, ანუ არ გააჩნდეს საკმარისი ფულადი სახსრები გასანაღდებელი ვალდებულებების დასაფარავად.

გადახდისუნარიანობა მომგებიანობასთან ერთად არის ნებისმიერი საწარმოს ძირითადი ფინანსური მიზანი. მომგებიანი, მაგრამ გადახდისუნარო საწარმო კრედიტორების მოთხოვნით შეიძლება იძულებული გახდეს შეაჩეროს საქმიანობა და დაასრულოს კიდევ თავისი არსებობა. ამ პრობლემის თავიდან აცილებაში საწარმოს მენეჯმენტს ეხმარება ბუღალტრული აღრიცხვა. მისი მეშვეობით შესაძლებელია ფინანსურ ანგარიშგების სრული პაკეტის მომზადება, რომლის გაანალიზება თავის მხრივ უზრუნველყოფს მართებული დასკვნების გაკეთებას და სამომავლო პრობლემების განკურებას.

ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი მთავარი კომპონენტია ბუღალტრული ბალანსი, ანუ ანგარიშგება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რომელიც ასახავს საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის.

ტერმინი “ბალანსი” წონასწორობის სიმბოლოს წარმოადგენს. იგი ლათინური სიტყვებისაგან “bis” – ორი და “lanx” – სასწორის თეფში წარმოდგება და ერთიანობაში ქმნის სიტყვას – “Balance”, რომელიც სიტყვასიტყვით წონასწორობას ნიშნავს.

ბალანსი, როგორც ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი კომპონენტი, ინფორმაციის მომხამარებელს უწყენებს: ერთი კონკრეტული თარიღისათვის რა აქტივებს ფლობს საწარმო და ამ აქტივებით ვის წინაშეა იგი ვალში. ბალანსი ორი ნაწილისაგან შედგება:

1 – აქტივები

2 – საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები (პასივები)

ნებისმიერი ფინანსური ანგარიშგება და მათ შორის ბალანსი უნდა იწყებოდეს საწარმოს დასახელებით. შემდეგ, მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სახელწოდება და სააღრიცხვო პერიოდი (კონკრეტული თარიღი ან გარკვეული პერიოდი), რომლისთვისაც მზადდება ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მნიშვნელოვანია ფულის ერთეულის (ლარი, დოლარი, ევრო და ა.შ) მითითება.

ბუღალტრული ბალანსები ერთმანეთისგან განსხვავდებიან გარეგნული ფორმით. ბალანსი შეიძლება იყოს ორგვერდიანი (ჰორიზონტალური ფორმის) და ერთგვერდიანი (ვერტიკალური ფორმის). ბალანსის გარეგნული ფორმა არ მოქმედებს მის შინაარსზე.

ქვემოთ წარმოდგენილია შპს “მეგა სერვისის”- კლასიფიცირებული ბალანსი, როგორც ჰორიზონტალური (იხ. ცხრილი 1), ასევე ვერტიკალური ფორმით (იხ. ცხრილი 2).

შპს “მეგა სერვისი”

ბალანსი

31 დეკემბერი. 2015 წელი

ცხრილი 1

აქტივები	ლ	ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	ლ
მიმდინარე აქტივები		ვალდებულებები	
ფულადი სახსრები	X	მოკლევადიანი ვალდებულებები	
მოკლევადიანი ფასიანი	X	საეაპრო ვალდებულებები	X
ქალაქები	X	მოკლევადიანი სესხები	X
სავაჭრო მოთხოვნები	X	საგადასახადო ვალდებულებები	X
სათამასუქო მოთხოვნები	X	გრძელვადიანი სესხების	
სასაქონლო მარაგები	X	მიმდინარე ნაწილი	X
წინასწარ გაწეული ხარჯები	X	სულ: მოკლევადიანი	
სულ: მიმდინარე აქტივები	X	ვალდებულებები	X
გრძელვადიანი აქტივები		გრძელვადიანი ვალდებულებები	
ძირითადი საშუალებები		გრძელვადიანი სესხები	X
მიწის ნაკვეთები	X	სათამასუქო ვალდებულებები	X
შენობები	X	საპენსიო ვალდებულებები	X
მანქანა-დანადგარები	X	გასანაღდებელი ობლიგაციები	X
სულ:ძირითადი საშუალებები	X	სულ: გრძელვადიანი	
არამატერიალური აქტივები		ვალდებულებები	X
გუდვილი	X	სულ: ვალდებულებები	X
ლიცენზიები	X	საკუთარი კაპიტალი	
საავტორო უფლება	X	საწესდებო კაპიტალი	X
სულ: არამატერიალური	X	გაუნაწილებელი მოგება	X
აქტივები		რეზერვები	X
ინვესტიციები		სულ: საკუთარი კაპიტალი	X
ინვესტიციები მეკავშირე			
საწარმოში	X		
სხვა ფინანსური აქტივები	X		
სულ: ინვესტიციები	X		
სულ: გრძელვადიანი აქტივები	X		
სულ აქტივები	X	სულ: ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	X

შპს "შეგა სერვისი"
ბალანსი
31 დეკემბერი. 2015 წელი

ცხრილი 2

	ლ	ლ	ლ
აქტივები			
გრძელვადიანი აქტივები:			
ძირითადი საშუალებები			
მიწა	X		
შენობა-ნაგებობები	X		
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	X		
აღჭურვილობები	X		
მანქანა-დანადგარები	X		
სულ: ძირითადი საშუალებები	X		
არამატერიალური აქტივები			
გუდვილი	X		
პატენტი	X		
საავტორო უფლება	X		
სულ: არამატერიალური აქტივები	X		
ფინანსური დაბანდებები (ინვესტიციები)			
გრძელვადიანი ინვესტიციები	X		
გრძელვადიანი მოთხოვნები	X		
სულ: ფინანსური დაბანდებები	X		
სულ: გრძელვადიანი აქტივები		X	
მიმდინარე აქტივები			
წინასწარ გაწეული ხარჯები	X		
მისაღები პროცენტები	X		
სასაქონლო მარაგები	X		
სათამასუქო მოთხოვნები	X		
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	X		
მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	X		
ფულადი სახსრები	X		
სულ: მიმდინარე აქტივები		X	
სულ: აქტივები			X
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			
საკუთარი კაპიტალი			
საწესდებო კაპიტალი	X		
გაუნაწილებელი მოგება	X		
რეზერვები	X		
სულ: საკუთარი კაპიტალი		X	
ვალდებულებები			
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
გრძელვადიანი სათამასუქო ვალდებულებები	X		
გასანადგებელი ობლიგაციები	X		
საპენსიო ვალდებულებები	X		
სულ: გრძელვადიანი ვალდებულებები	X		
მოკლევადიანი ვალდებულებები			
მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	X		

მოკლევადიანი სესხები	X		
საგადასახადო ვალდებულებები	X		
გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი	X		
სულ: მოკლევადიანი ვალდებულებები	X		
სულ: ვალდებულებები		X	
სულ: საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			X

ბასს 1-ის “ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა” თანახმად, ყოველმა საწარმომ ბალანსში განცალკევებით უნდა წარმოადგინოს მიმდინარე და გრძელვადიანი აქტივები და ვალდებულებები.

ბასს 1-ის თანახმად აქტივი ჩაითვლება მიმდინარე აქტივად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე ქვემოთ ჩამოთვლილ პირობას:

- ნაწარაუდებია აქტივის რეალიზაცია. გამიზნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- მოსალოდნელია მისი რეალიზება ბალანსის შედგენის თარიღიდან თორმეტი თვის განმავლობაში
- არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტები გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მისი გაცვლა ან ვალდებულების დასაფარად გამოყენება შეზღუდულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე თორმეტი თვით მაინც.

მნიშვნელოვანია უცოდეთ, რას ნიშნავს საწარმოო ციკლი, რომელსაც ასევე ბასს 1 განმარტავს შემდეგნაირად: საწარმოო ციკლი მოიცავს დროის იმ მონაკვეთს, რომელიც იწყება წარმოებისათვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შეძენით და მთავრდება მზა პროდუქციის გაცვლით ნაღდ ფულზე ან ფულის ეკვივალენტზე. როცა საწარმოს საოპერაციო ციკლი ზუსტად არ არის განსაზღვრული, იგულისხმება, რომ იგი შეადგენს თორმეტ თვეს.

მიმდინარე აქტივებს მიეკუთვნება: (ა) ფულადი საშუალებები, რომლებიც მოთავსებულია საწარმოს საღაროში და ბანკში საწარმოს ანგარიშებზე. (ბ) მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები, რომელთა შეძენა ექვემდებარება ერთი წლის განმავლობაში ფულზე გადაცვლას და მოგების მიღებას. (გ) მოკლევადიანი სავაჭრო მოთხოვნები, რომლებიც უნდება საწარმოს დებიტორებისადმი სამეურნეო საქმიანობიდან გამომდინარე, მაგრამ თუ კლიენტმა თავისი ვალის შესახებ გააფორმა თამასუქი, მაშინ იგი განცალკევებით აისახება (დ) სათამასუქო მოთხოვნების სახით. (ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა (მარაგები), ანუ მატერიალური რესურსები, რომლებიც გამოიყენება გასაყიდად, მომსახურების გასაწევად ან წარმოებაში ჩასაშვებად.

ბასს 1-ის შესაბამისად ყველა დანარჩენ აქტივს ეწოდება გრძელვადიანი აქტივი.

გრძელვადიან აქტივებს მიეკუთვნება: (ა) მატერიალური ძირითადი საშუალებები: მიწის ნაკვეთები, შენობები, ნაგებობები, სატრანსპორტო საშუალებები, ავეჯი, ხელოვნების ნიმუშები. მათი ნაწილი (უმრავლესობა) ცვეთადია, ნაწილი კი – მიწის ნაკვეთები, ხელოვნების ნიმუშები) ცვეთას არ განიცდიან. (ბ) არამატერიალურ აქტივები: გუდვილი, ლიცენზია, საავტორო უფლება და სხვა, რომელთაც ერიცხებათ ამორტიზაცია. (გ) გრძელვადიანი ინვესტიციები ანუ ხანგრძლივი დროით შეძენილი ფასიანი ქაღალდები, ასევე ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები.

ბასს-ების მოთხოვნათა შესაბამისად გრძელვადიანი აქტივები ბალანსში აღირიცხება წმინდა საბალანსო ღირებულებით. აქედან გამომდინარე, ბალანსი არასოდეს უჩვენებს, თუ “როგორ ფასობს ბიზნესი” ან, როგორ შეიძლება გაიყიდოს იგი.

ბასს 1-ის თანახმად ვალდებულება ჩაითვლება მოკლევადიან ვალდებულებად, თუ ის აკმაყოფილებს რომელიმე ქვემოთ ჩამოთვლილ პირობას:

- მისი დაფარვა მოსალოდნელია ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;
- ძირითადად, გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში;

- თუ საწარმოს არ გააჩნია ვალდებულების დაფარვის გადავადების უპირობო უწყლება, ბალანსის შედგენის თარიღიდან სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში.

მოკლევადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: (ა) სავაჭრო ვალდებულებები (კრედიტორული დავალიანება), რომელიც უწინდება საწარმოს საქონლის ან მომსახურების კრედიტით ანუ შემდგომში გადახდის პირობით შექმნისას. (ბ) მოკლევადიანი სასესხო ვალდებულებები – რომელიც უკავშირდება ისეთი სესხის აღებას, რომელიც დაფარული უნდა იქნას მაქსიმუმ 12 თვის განმავლობაში ბალანსის შედგენის თარიღიდან. (გ) საგადასახადო ვალდებულებები – ვალდებულებები სახელმწიფოს (ბიუჯეტის) წინაშე, როგორებიცაა: გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი, გადასახდელი ქონების გადასახადი, გადასახდელი დღგ, გადასახდელი მოგების გადასახადი და ა.შ. (დ) დარიცხული ვალდებულებები – ისეთი ვალდებულებები, რომელიც ხარჯის სახით გაწეულია და დაფარული უნდა იქნას უახლოეს მომავალში. ასეთ ვალდებულებებს მიეკუთვნება: გადასახდელი ხელფასები, გადასახდელი პროცენტები, გადასახდელი ღირებულებები და ა.შ. ყველა სხვა ვალდებულება ითვლება გრძელვადიან ვალდებულებად.

გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: (ა) გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები; (ბ) გრძელვადიანი სათამასუქო ვალდებულებები; (გ) გასანადგებელი ობლიგაციები; (დ) ანარიცხები და ა.შ.

ბალანსის პასივში ასევე ასახულია საკუთარი კაპიტალი, რომლის შემადგენლობა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე. სოგადად იურიდიულ პირთა საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა ასეთია ::

- საწყისი (ინვესტირებული) კაპიტალი, რომელიც შპს-ს შემთხვევაში წარმოადგენს საწყისდებო კაპიტალის, ხოლო სს-ის შემთხვევაში ჩვეულებრივის აქციების სახით;
- გაუნაწილებელი მოგება;
- რეზერვები.

საყურადღებოა, რომ ბუღალტრული ბალანსი, ისევე როგორც ფინანსური ანგარიშგების სხვა კომპონენტები, გარე მომხმარებელთა ინტერესების დასაცავად დასაყრდენად ბასს 1-ის თანახმად უნდა მომზადდეს საერთო დანიშნულების ფორმატით. რაც შეეხება შიდა მომხმარებელს (ხელმძღვანელებს), მათთვის ფინანსური ანგარიშგება მზადდება მათ მიერვე შემუშავებული შიდა დანიშნულების ფორმატით.

ბუღალტრული ბალანსის მომზადების დროს, გარდა იმისა, რომ ბასს 1-ის მოთხოვნა უნდა იყოს დაკმაყოფილებული და აქტივები და ვალდებულებები წარმოდგენილი უნდა იყოს მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან მუხლებად, არანაკლებ მნიშვნელოვანია ლიკვიდობის დაცვა.

ლიკვიდობა არის აქტივის ფულად გადაქცევის უნარი. ბალანსი შეიძლება მომზადდეს ლიკვიდობის ზრდით ან შემცირებით და ამასთანავე აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ აღნიშნული წესი ვრცელდება მხოლოდ მიმდინარე აქტივების განაყოფზე. რაც შეეხება გრძელვადიანი აქტივების განაყოფს – აქ საჭიროა ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ჯგუფები: ძირითადი საშუალებები, არამატერიალური აქტივები და ფინანსური დაბანდლები.

როგორც აღვნიშნეთ მიმდინარე აქტივები ბალანსში შეიძლება დაჯგუფდეს:

ლიკვიდობის შემცირებით:

- ფულადი სახსრები;
- მოკლევადიანი ფასიან ქაღალდები (მოკლევადიანი ინვესტიციები);
- სავაჭრო მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება);
- სათამასუქო მოთხოვნები;
- სასაქონლო მარაგები;
- წინასწარ გაწეული ხარჯები;

ლიკვიდობის ზრდით:

- წინასწარ გაწეული ხარჯები;
- სასაქონლო მარაგები;
- სავაჭრო მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება);

- მოკლევადიანი ფასიან ქაღალდები (მოკლევადიანი ინვესტიციები);
- ფულადი სახსრები;

როდესაც საწარმო ბალანსს ამზადებს ლიკვიდობის შემცირებით, მაშინ აუცილებელია ბალანსის პასივში თავდაპირველად აისახოს ვალდებულებები (მოკლევადიანი და გრძელვადიანი) და შემდეგ საკუთარი კაპიტალი, რადგან გადახდის უპირატესობით, სწორედ რომ ვალდებულებები სარგებლობენ. ლიკვიდობის ზრის შემთხვევაში პირიქით – ჯერ საკუთარი კაპიტალი და შემდეგ ვალდებულებები (გრძელვადიანი და მოკლევადიანი).

მიუხედავად იმისა, ლიკვიდობის შემცირებით მზადდება ბალანსი, თუ ლიკვიდობის ზრდით, ვალდებულებების განაყოფში მოკლევადიანი ვალდებულებების ჯგუფში თანმიმდევრობის დაცვა არაა აუცილებელი, რადგან ლიკვიდობის და სწრაფი ლიკვიდობის კოეფიციენტების გამოთვლისას მისი სიდიდე არ იცვლება.

საილუსტრაციოდ წაროდგენილი ჰორიზონტალური და ვერტიკალური ფორმატის ბალანსები მომზადებულია შესაბამისად ლიკვიდურობის შემცირების და ლიკვიდურობის ზრდის მიხედვით.

ნებისმიერი საწარმოს საქმიანობის უმთავრესს მიზანს მომგებიანობა წარმოადგენს გადახდისუნარიანობასთან ერთად. მომგებიანი საწარმო ყოველთვის რისკის ქვეშ იმყოფება, თუ იგი ვერ ახერხებს გაყიდული საქონლის, თუ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ ფულის მიღებას. მოგების გამომუშავება და ფულის მიღება არ არის ერთი და იგივე. (ამ საკითხს შემდეგ თავებში განვიხილავთ). საწარმოს გადახდისუნარიანობის შესაფასებლად ყველაზე ხშირად იყენებენ ორ უმნიშვნელოვანეს კოეფიციენტს:

ესენია: ლიკვიდობის კოეფიციენტი და სწრაფი ლიკვიდობის კოეფიციენტი. ორივე მაჩვენებლის დადგენა ხორციელდება საბალანო ანგარიშგებაზე დაყრდნობით და სწორედ აქ ვლინდება ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების მიმდინარე (მოკლევადიან) და გრძელვადიან მუსხლბად წარმოდგენის აუცილებლობა.

მიმდინარე აქტივები

ლიკვიდობის კოეფიციენტი =

მოკლევადიანი ვალდებულებები

თუ მოცემული კოეფიციენტის მაჩვენებელია დავუშვათ 2:1, ეს ნიშნავს, რომ საწარმოს მოცემული თარიღისათვის ყოველი ერთი ლარის ვალდებულების დასაფარავად გააჩნია ორი ლარის მიმდინარე აქტივი (საბრუნავი საშუალება).

დარგების თავისებურებიდან გამომდინარე, არ არსებობს კონკრეტული მაჩვენებელი, რომელიც შეიძლება ჩაითვალოს კარგ მაჩვენებლად. ვერც იმას ვიტყვით, რომ მაღალი მაჩვენებელი სახარბიელოა, რადგან თუ ლიკვიდობის კოეფიციენტი 5-ის ან 6-ის ტოლია, აქ შეიძლება ადგილი ჰქონდეს მიმდინარე აქტივების გაუმართლებლად დიდი რაოდენობით შენარჩუნებას და მათ გამოყენებლობას საწარმოს საქმიანობის გასაფართოებლად.

სწრაფი ლიკვიდობის კოეფიციენტის გაანგარიშებაში მონაწილეობას იღებს მხოლოდ ყველაზე ლიკვიდური აქტივები და შესაბამისად მოკლევადიანი ვალდებულებები. აღნიშნული კოეფიციენტის გამოთვლა ექვემდებარება კელავე მომხმარებელთა ინტერესის დაკმაყოფილებას საწარმოს გადახდისუნარიანობის შესახებ და ზოგადად კარგ მაჩვენებლად ითვლება 1:1-თან მაჩვენებელი (რასაკვირველია უნდა გავითვალისწინოთ დარგის თავისებურება).

ფული (ბანკში და სალაროში)

+

მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები

+

წმინდა საფაჯრო მოთხოვნები

სწრაფი ლიკვიდობის კოეფიციენტი =

მოკლევადიანი ვალდებულებები

2.2 სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები ბალანსში

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ნებისმიერი საწარმოს ბალანსში აქტივები ასახავს თუ რა ღირებულების საშუალებებს (ქონებას) ფლობს საწარმო. საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები კი გვიჩვენებს, ვის რა წელიწადი მიუძღვის ამ საშუალებებით საწარმოს უზრუნველყოფაში.

მთავარი საბალანსო ტოლობა, აქტივი = ვალდებულებებს + საკუთარი კაპიტალი, რომელზეც ბალანსია აგებული, მიგვანიშნებს, რომ თუ ამ ტოლობაში (ე.ი. ბალანსშიც) რომელიმე მუხლი შეიცვალა, აუცილებლად შეიცვლება მისი შინაარსის შესაბამისი მეორე მუხლიც. ყოველივე ეს კი თავის მხრივ გამოიწვევს ბალანსის შინაარსის ცვლილებას, ისე რომ ბალანსის ჯამი უცვლელი დარჩება.

არსებობს სხვადასხვა შინაარსის მქონე სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ზემოქმედებენ ბალანსზე, ანუ იწვევენ საბალანსო ტოლობის ცვლილებას. დაკვირვებებმა ცხადყო, რომ მიუხედავად სამეურნეო ოპერაციების შინაარსის მრავალფეროვნებისა, ისინი ბალანსზე მხოლოდ ოთხი ტიპის გავლენას ახდენენ. აქედან გამომდინარე ბუღალტრულ აღრიცხვაში ერთ-ერთ საკვანძო საკითხს წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციების ოთხი ტიპის ცვლილება.

განვიხილოთ თითოეული ცვლილება პრაქტიკულ მაგალითზე დაყრდნობით. მასალის უკეთესად აღქმისათვის დაეუშვათ, რომ ყოველი ოპერაციის მოხდენამდე საწარმოს ბალანსი წარმოგვიდგებოდეს შემდეგნაირად:

$$\begin{array}{lcl} \text{აქტივები} & = & \text{ვალდებულებები} + \text{საკუთარი კაპიტალი} \\ 50\ 000 & = & 50\ 000 \end{array}$$

(1) პირველი ტიპის ცვლილება

სამეურნეო ოპერაცია, რომლის შედეგადაც ცვლილება ხორციელდება მხოლოდ ბალანსის აქტივში. აქტივის ერთი მუხლის გაზრდა იწვევს აქტივის მეორე მუხლის შემცირებას იმავე სიდიდით.

ოპერაცია: საწარმომ ნაღდი ფულით შეიძინა საქონელი 12 000 ლარად.

აქტივები	=	ვალდებულებები	+	საკუთარი კაპიტალი
ფული				
50 000	=			50 000
(1) -12 000		+12 000		

$$50\ 000 = 50\ 000$$

რასაკვირველია პირველი ტიპის ცვლილების შედეგად ბალანსის ორივე მხარე ერთმანეთის ტოლია.

(2) მეორე ტიპის ცვლილება

სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც ცვლილებას იწვევს მხოლოდ ბალანსის პასივში. პასივის ერთი რომელიმე მუხლის შემცირება გარკვეული სიდიდით ამცირებს პასივის მეორე მუხლს. ოპერაციის ზემოქმედების შედეგად რასაკვირველია არ ირღვევა საბალანსო ტოლობა.

ოპერაცია: საწარმოს თანამშრომლებზე გასაცემმა ხელფასმა შეადგინა 5 000 ლარი.

აქტივები	=	ვალდებულებები	+	საკუთარი კაპიტალი
ფული				
50 000	=			50 000
(2)		გადასახდელი ხელფასის +5 000		ხელფასის ხარჯი -5 000
50 000	=	5 000	+	45 000

ხელფასის ხარჯის გაწევამ გამოიწვია საკუთარი კაპიტალის შემცირება. მართალია ხარჯი მოგება-ზარალის ანგარიშგების ელემენტია, მაგრამ ჩვენთვის უკვე ცნობილია, რომ ხარჯი იწვევს მოგების შემცირებას და შესაბამისად ამცირებს კაპიტალს.

(3) მესამე ტიპის ცვლილება

არსებობს სამეურნეო ოპერაციების საკმაოდ დიდი ჯგუფი, რომელიც ცვლილებას იწვევს ბალანსის აქტივშიც და პასივშიც. ერთი და იგივე თანხით იზრდება აქტივის და შესაბამისად პასივის კონკრეტული მუხლები.

ოპერაცია: საწარმომ შეიძინა აღჭურვილობა შემდგომში გადახდის პირობით 12 000 ლარად

აქტივები		=	გაღდებულებები	+	საკუთარი კაპიტალი
ფული	აღჭურვილობა		კრედიტ. დავალიანება		
50 000		=			50 000
(3)	+12 000		+12 000		
62 000		=	12 000	+	50 000

4) მეოთხე ტიპის ცვლილება

აღნიშნული ტიპის ცვლილება მესამე ტიპის ცვლილების ანალოგიურია და ზემოქმედებს ბალანსის, როგორც აქტიურ, ასევე პასიურ მხარეზე. სამეურნეო ოპერაციების განხორციელების შედეგად ერთი და იმავე სიდიდით მცირდება აქტივის და პასივის კონკრეტული მუხლები.

გამოვიყენოთ წინა მაგალითი და მოვახდინოთ საწარმოს მიერ კრედიტორული დავალიანების ნაწილის, 7 500 ლარის დაფარვა.

აქტივები		=	გაღდებულებები	+	საკუთარი კაპიტალი
ფული	აღჭურვილობა		კრედიტორული დავალიანება		
50 000		=			50 000
(3)	+12 000		+12 000		
(4)	-7 500		-7 500		
42 500	12 000	=	4 500	+	50 000
54 500		=	4 500	+	50 000

სამეურნეო ოპერაციების ზემოქმედება ბალანსზე შესაძლოა წარმოვადგინოთ შემდეგნაირად: (იხ. სქემა 1)

ბალანსი
31 დეკემბერი. 2015 წ

აქტივები			ვალდებულებები და საკ. კაპიტალი		
(1)	+	—	(1)	0	0
(2)	0		(2)	+	—
(3)	+		(3)	+	
(4)	—		(4)	—	

სამეურნეო ოპერაციების ბალანსზე ზემოქმედების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ საწარმოს დაფუძნებიდან ერთი კვირის განმავლობაში განხორციელებული ოპერაციები.

- 1 მარტი: ალექსანდრე და ელენე ჩინუებმა დააფუძნეს სარეკლამო კომპანია შპს "მონმარტი" და ბანკში საწარმოს ანგარიშზე შეიტანეს 50 000 ლარი;
- 2 მარტი: დაიქირავეს შენობა ოფისისთვის ერთი წლით, რისთვისაც წინასწარ გადაიხადეს 24 000 ლარი;
- 3 მარტი: მაღაზია სავარძლიდან გამოიტანეს 3 400 ლარის ღირებულების ოფისის ავეჯი კრედიტით, 3 თვეში გადახდის პირობით;
4. მარტი: მომსახურების გაწევის შედეგად კომპანიამ გამოიმუშავა 2 400 ლარის შემოსავალი, თუმცა ჯერ ფულად არ მიუღია;
- 5 მარტი: შპს "მონმარტმა" სარეკლამო მომსახურება გაუწია ერთ-ერთ კომპანიას, რისთვისაც გამოიმუშავა შემოსავალი და მიიღო ფული 14 000 ლარი;
- 6 მარტი: შპს "მონმარტმა" დაფარა მაღაზია სავარძლის ვალდებულების ნაწილი, 2 500 ლარი;
- 7 მარტი: ღირებულების და გაყიდვების მენეჯერზე გაიცა ხელფასი ჯამურად, 1 260 ლარის ოდენობით;

ამოცანის ამოხსნა

- 1 მარტი: ალექსანდრემ და ელენემ დააფუძნეს სარეკლამო კომპანია შპს "მონმარტი" და ბანკში საწარმოს ანგარიშზე შეიტანეს 50 000 ლარი

ავტონომიურობის პრინციპიდან გამომდინარე 50 000 ლარი, რომელიც გიორგის და რუსას პირადი ქონების ნაწილს შეადგენდა, გაემიჯნა მათ დანარჩენ ქონებას და გახდა დამოუკი-

დებული სააღრიცხვო ობიექტის შპს “მონმარტის” საკუთრება. სანაცვლოდ დამფუძნებლებმა მოიპოვეს საწარმოს საქმიანობით მიღებული მოგების გარკვეული ნაწილის მიღების უფლება. მოგების ნაწილს, რომელიც გაიცემა დამფუძნებლებზე დივიდენდი ეწოდება.

აღნიშნული სამეურნეო ოპერაცია მესამე ტიპის ცვლილების მაგალითს წარმოადგენს, როდესაც აქტივის ერთი მუხლის – ფულის 50 000 ლარით გაზრდამ გამოიწვია პასივის, კონკრეტულად კი საწესდებო კაპიტალის იმავე სიდიდით გაზრდა.

თარიღი	აქტივები =		ვალდებულებები + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული			საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება
1 მარტი	+50 000			+50 000	
ბალანსი	50 000			50 000	

2 მარტი: დაიქირავეს შენობა ოფისისთვის ერთი წლით, რისთვისაც წინასწარ გადაიხადეს 24 000 ლარი;

აღნიშნული ოპერაციის შედეგად საწარმოს შეუმცირდა ფული 24 000 ლარით და გაეზარდა მოთხოვნა მეიჯარისადმი გადახდილი ფულის სანაცვლოდ მომსახურების მიღებაზე. მოთხოვნის ამ სპეციფიკურ სახეს წინასწარ გადახდილი იჯარა(ხარჯი) ეწოდება. ამრიგად, სახეუა პირველი ტიპის ცვლილება. აქტივის ერთი მუხლის შემცირებამ გამოიწვია ასევე აქტივის მეორე მუხლის გაზრდა.

თარიღი	აქტივები =			ვალდებულებები + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	წინ.გად. იჯარა			საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება
1 მარტი	+50 000				+50 000	
ბალანსი	50 000				50 000	
2 მარტი	-24 000	+24 000				
ბალანსი	26 000	24 000			50 000	
	50 000				50 000	

3 მარტი: მაღაზია სავარძლიდან გამოიტანეს 3 400 ლარის ღირებულების ოფისის ავეჯი კრედიტით, 3 თვეში გადახდის პირობით;

საწარმოში გაჩნდა ახალი აქტივი – ავეჯი და შესაბამისად 3 400 ლარით გაიზარდა საწარმოს ქონება, რომლის სანაცვლოდ გაიზარდა სავაჭრო ვალდებულება (კრედიტორული დავალიანება). სახეუა კელავ მესამე ტიპის ცვლილება. აღნიშნული ოპერაცია საბალანსო ტოლობაზე შემდეგნაირად აისახება:

თარიღი	აქტივები =				ვალდებულ + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	წინ.გად. იჯარა	ავეჯი		კრედიტ. დავალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
1 მარტი	+50 000					+50 000	
ბალანსი	50 000						
2 მარტი	-24 000	+24 000					
ბალანსი	26 000	24 000				50 000	
3 მარტი			+3 400		+3 400		
ბალანსი	26 000	24 000	3 400		3 400	50 000	
	53 400			=	53 400		

4 მარტი: მომსახურების გაწევის შედეგად კომპანიამ გამოიმუშავა 2 400 ლარის შემოსავალი, თუმცა ჯერ ფული არ მიუღია

აღნიშნული ოპერაციის შედეგად საწარმომ გამოიმუშავა შემოსავალი, რომელიც რეალიზაციის პრინციპის შესაბამისად უნდა აღიარდეს მაშინვე, როგორც კი მომსახურება იქნება გაწეული. შემოსავლის გამოიმუშავება არაპირდაპირ, გაუნაწილებელი მოგების საშუალებით ზრდის პასივის მუხლს – საკუთარ კაპიტალს, ხოლო ბალანსის აქტივში იზრდება სავაჭრო მოთხოვნა დებიტორის მიმართ. სახეზეა მესამე ტიპის ცვლილება, რომელიც საბალანსო ტოლობაზე ასე აისახება:

თარიღი	აქტივები				= ვალდებულ + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	დებ. დაავალი ანება	წინ.გად იჯარა	ავეჯი	კრედიტ. დაავალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
1 მარტი	+50 000					+50 000	
ბალანსი	50 000						
2 მარტი	-24 000		+24 000				
ბალანსი	26 000		24 000			50 000	
3 მარტი				+3 400	+3 400		
ბალანსი	26 000		24 000	3 400	3 400	50 000	
4 მარტი		+2 400					+2 400 (შემოსავალი მომსახურებიდან)
ბალანსი	26 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	2 400
					52 400		
	55 800 =				55 800		

5 მარტი: შპს "მონმარტმა" სარეკლამო მომსახურება გაუწია ერთ-ერთ კომპანიას, რისთვისაც გამოიმუშავა შემოსავალი და მიიღო ფული 14 000 ლარი;

ეს ოპერაცია წინა ოპერაციის მსგავსია. უბრალოდ, ამ შემთხვევაში შპს "მონმარტმა" გამოიმუშავა და მიიღო კიდევ შემოსავალი, რამაც საწარმოს კაპიტალის გაზრდასთან ერთად ფულიც მოუტანა.

თარიღი	აქტივები				= ვალდებულ + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	დებ. დაავალი ანება	წინ.გად იჯარა	ავეჯი	კრედიტ. დაავალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
1 მარტი	+50 000					+50 000	
ბალანსი	50 000						
2 მარტი	-24 000		+24 000				
ბალანსი	26 000		24 000			50 000	
3 მარტი				+3 400	+3 400		
ბალანსი	26 000		24 000	3 400	3 400	50 000	
4 მარტი		+2 400					+2 400 (შემოსავალი მომსახურე

ბუღალტრული ბალანსი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

							ბიდან)
ბალანსი	26 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	2 400
5 მარტი	+14 000						+14 000 (შემოსავალი მომსახურე ბიდან)
ბალანსი	40 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	16 400
						66 400	
	69 800			=		69 800	

6 მარტი: შპს-მ გაისტუმრა მაღაზია სავარძლის ვალდებულების ნაწილი,
2 500 ლარი;

აღნიშნული ოპერაცია შეეხო ბალანსის ორივე მხარეს. ვალდებულების დაფარვამ გამოიწვია ფულადი სახსრების გასვლა საწარმოდან. სახეზე გვაქვს მეოთხე ტიპის ცვლილება, როდესაც მცირდება აქტივიც და პასივიც.

თარიღი	აქტივები				ვალდებულ + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	დებ. დაევალი ანება	წინ.გად იჯარა	ავეჯი	კრედიტ. დაევალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
1 მარტი	+50 000					+50 000	
ბალანსი	50 000						
2 მარტი	-24 000		+24 000				
ბალანსი	26 000		24 000			50 000	
3 მარტი				+3 400	+3 400		
ბალანსი	26 000		24 000	3 400	3 400	50 000	
4 მარტი		+2 400					+2 400 (შემოსავალი მომსახურე ბიდან)
ბალანსი	26 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	2 400
5 მარტი	+14 000						+14 000 (შემოსავალი მომსახურე ბიდან)
ბალანსი	40 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	16 400
6 მარტი	- 2 500				-2 500		
ბალანსი	37 500	2 400	24 000	3 400	900	50 000	16 400
						66 400	
	67 300			=		67 300	

**7 მარტი: დირექტორსა და გაყიდვების მენეჯერზე გაიცა ხელფასი ჯამურად,
1 260 ლარის ოდენობით;**

აღნიშნული ოპერაციის შედეგად საწარმომ გასწია ხარჯი, რომელიც იწვევს ერთის მხრივ საკუთარი კაპიტალის შემცირებას (ხარჯი იწვევს მოგების შემცირებას და შესაბამისად ამცირებს კაპიტალს), მეორეს მხრივ, კი ფულადი სახსრების გახელას საწარმოდან. სახეზე გვაქვს კელავ მეოთხე ტიპის ცვლილება. მცირდება აქტივიც და პასივიც.

თარიღი	აქტივები =				ვალდებულ + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	დებ. დავალი ანება	წინ.გად იჯარა	ავეჯი	კრედიტ. დავალიანე ბა	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
1 მარტი	+50 000					+50 000	
ბალანსი	50 000						
2 მარტი	-24 000		+24 000				
ბალანსი	26 000		24 000			50 000	
3 მარტი				+3 400	+3 400		
ბალანსი	26 000		24 000	3 400	3 400	50 000	
4 მარტი		+2 400					+2 400 (შემოსავალი მომსახურე ბიდან)
ბალანსი	26 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	2 400
5 მარტი	+14 000						+14 000 (შემოსავალი მომსახურე ბიდან)
ბალანსი	40 000	2 400	24 000	3 400	3 400	50 000	16 400
6 მარტი	- 2 500				-2 500		
ბალანსი	37 500	2 400	24 000	3 400	900	50 000	16 400
7 მარტი	- 1 260						-1 260 (ხელფასი ხარჯი)
ბალანსი	36 240	2 400	24 000	3 400	900	50 000	15 140
						65 140	
	66 040				66 040		

ბალანსის “ანალიზის ცხრილმა” ერთხელ კიდევ ნათელი გახადა მთავარი საბუღალტრო ტოლობის და შესაბამისად მასზე აგებული ბალანსის სრულყოფილება. იგი თავის თავში იტევს, ბალანსის გარდა სამი ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას, ანუ მოლიანად ასახავს საწარმოს განვლილ საქმიანობას. შუიდი დღის განმავლობაში უპს “მონმარტის” მიერ განხორციელებული ოპერაციები ყოველდღიურად ცვლიდა კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას და შედეგს, რაც გაშიხატებოდა, როგორც საბალანო ელემენტების (აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი) ასევე მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტების (შემოსავლები და ხაჯები) ცვლილებით. შეგახსენებთ, რომ შემოსავლები და ხარჯები, არაპირდაპირ, გაუნაწილებელი მოგების საშუალებით უკავშირდება საკუთარ კაპიტალს და იწვევს მის გაზრდას ან/და შემცირებას.

ბალანსის "ანალიზის ცხრილზე" დაყრდნობით შესაძლებელია მომზადდეს:

1. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება – გაუნაწილებელი მოგების სვეტში წარმოდგენილი ინფორმაციის საფუძველზე;
2. ბალანსი – ნებისმიერი კონკრეტული თარიღისთვის;
3. ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების შესახ – საკუთარი კაპიტალის სვეტის დახმარებით;
4. ფულადი ნაკადების ანგარიშგება – ცხრილში წარმოდგენილი ფულის სვეტის დახმარებით;

(1) **შპს "მონმარტი"**
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
1-7 მარტი

	ლარი	ლარი
შემოსავლები:		
შემოსავალი მომსახურებიდან	16 400	
ხარჯები:		
ხელფასის ხარჯი	(1 260)	
წმინდა მოგება:		15 140

შპს "მონმარტი"
გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი
7 მარტი

	ლარი	ლარი
--	------	------

გაუნაწილებელი მოგება კეირის დასაწყისში	0	
პლუს: წმინდა მოგება	15 140	
მინუს: გამოცხადებული დივიდენდი	0	
გაუნაწილებელი მოგება კეირის ბოლოს		15 140

შენიშვნა: ჩვენთვის ცნობილია, რომ მოცემული კეირა შპს "მონმარტისთვის" საქმიანობის პირველი კეირაა და შესაბამისად გაუნაწილებელი მოგების და წმინდა მოგების მაჩვენებლები ემთხვევა ერთმანეთს.

(2) **შპს "მონმარტი"**
ბალანსი
7 მარტის მდგომარეობით

	ლარი	ლარი	ლარი
აქტივები:			
მიმდინარე აქტივები:			
ფული	36 240		
საეაჭრო მოთხოვნები	2 400		
წინასწარ გადახდილი იჯარა	24 000		
სულ: მიმდინარე აქტივები		<u>62 640</u>	
	ლარი	ლარი	ლარი
გრძელვადიანი აქტივები:			
პირითადი საშუალებები:			
ოფისის ავეჯი	3 400		
სულ: გრძელვადიანი აქტივები		<u>3 400</u>	

სულ: აქტივები		66 040
გაღებულებები და საკუთარი კაპიტალი:		
გაღებულებები:		
მოკლევადიანი გაღებულებები:		
კრედიტორული დავალიანება	900	
სულ: გაღებულებები		<u>900</u>
საკუთარი კაპიტალი:		
საწესდებო კაპიტალი	50 000	
გაუნაწილებელი მოგება	15 140	
სულ: საკუთარი კაპიტალი		<u>65 140</u>
სულ: გაღებულებები და საკუთარი კაპიტალი:		<u>66 040</u>

(3) შპს “მონმარტი”
ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების შესახებ
1-7 მარტი

	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება	სულ
ნაშთი კეირის დასაწყისში	0	0	0
ფულის ინვესტირება (1 მარტი)	50 000		50 000
წმინდა მოგება		15 140	15 140
	50 000	15 140	65 140

(4) შპს “მონმარტი”
ფულადი ნაკადების ანგარიშგება
1-7 მარტი

	ლარი	ლარი
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან		
მომხმარებლებიდან მიღებული ფული	14 000	
მომწოდებლებისთვის გადახდილი ფული	(0)	
	ლარი	ლარი
საოპერაციო ხარჯებისთვის გადახდილი ფული	(25 260) ¹	
საოპერაციო საქმიანობისთვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(11 260)

¹ განემარტავეთ, რომ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება ერთადერთი ანგარიშგებაა, რომელიც მზადდება საკასო და არა დარიცხვის მეთოდის გათვალისწინებით, რაც ნიშნავს იმას, რომ აღნიშნულ ანგარიშგებაში უნდა დავაფიქსიროთ ფულის გასვლა იმ შემთხვევაშიც, როდესაც ჯერ არ გაწეულა ხარჯი. საოპერაციო ხარჯებისთვის გადახდილი ფული – 25 260 ლარი მოიცავს ერთი მხრივ, ხელფასებზე გაწეულ და გადახდილ ხარჯს 1 260 ლარის ოდენობით, მეორე მხრივ კი ოფისის იჯარისთვის წინასწარ გადახდილ 24 000 ლარს. ეს უკანასკნელი აღნიშნულ ეტაპზე მიმდინარე აქტივს წარმოადგენს, რომელიც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში დაფიქსირდება პერიოდულად ხარჯის გაწევის ადეკვატურად. რაც შეეხება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, მასში აუცილებელია დავაფიქსიროთ ნებისმიერი სახის ფულის მიღება და გადახდა რასაკვირველია საქმიანობების მიხედვით.

ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან		
ძირითადი საშუალების შეძენაზე გადახდილი ფული	(2 500)	
საინვესტიციო საქმიანობისთვის გამოყენებული წმინდა ფულადი სახსრები		(2 500)
ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან		
დამფუძნებლების მიერ ბიზნესში ფულის ინვესტირება	50 000	
წმინდა ფულადი სახსრები საფინანსო საქმიანობიდან		50 000
ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების წმინდა ზრდა		
		36 240
ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის		
		0
ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის		
		36 240

2.3 მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება – სტრუქტურა და შინაარსი

ანგარიშგებაში მოგებისა და ზარალის შესახებ მოცემულია საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, რომელიც როგორც წესი მოიცავს დროის შუალედს 01 იანვრიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტების შემოსავლების და ხარჯების ურთიერთქმედების შედეგად გაიანგარიშება საწარმოს ფინანსური შედეგი – წმინდა მოგება ან ზარალი.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით მიხედვით, შემოსავალი არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც იწვევს საწარმოს კაპიტალის გადიდებას დამფუძნებლების მხრიდან დამატებითი შენატანების გარეშე.

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

საწარმოს შემოსავლები და ხარჯები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აღირიცხება დარიცხვის მეთოდით. ე.ი. რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპების შესაბამისად.

რაც შეეხება წმინდა მოგებას ან ზარალს, იგი მიეკუთვნება იმ სააღრიცხვო პერიოდს, რომელი პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობასაც წარმოადგენს იგი.

საწარმოშ შემოსავლები შეიძლება მიიღოს როგორც ჩვეულებრივი ისე განსაკუთრებული (არაორდინალური) საქმიანობიდან. ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება: საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები (შემოსავალი რეალიზაციიდან) და არასაოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები. ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები იყოფა 2 ნაწილად:

- ამონაგები და
- შემოსულობანი.

ამონაგები თავის მხრივ მოიცავს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებულ საოპერაციო შემოსავლებს (შემოსავალი რეალიზაციიდან) და არასაოპერაციო შემოსავლების ნაწილს,

როგორიცაა: საიჯარო შემოსავალი, საპროცენტო შემოსავალი, დივიდენდი, როიალტი (არამატერიალური აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემით მიღებული ამონაგები).

შემოსულობანი თავის მხრივ მოიცავს ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული არასაოპერაციო საქმიანობის ნაწილს (ძირითადი საშუალების გაყიდვიდან მიღებული მოგება, სავალუტო კურსთაშორის სხვაობიდან მიღებული მოგება) და არაორდინალური (განსაკუთრებული) საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალს, როგორიცაა გრანტები.

მეორე მხრივ, შემოსავლები შეიძლება დაეჯგუფოდ: საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული სახის შემოსავლებად.

შემოსავლების მსგავსად შესაძლებელია ხარჯების დაჯგუფებაც ჩვეულებრივ საქმიანობასთან დაკავშირებულ საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად და განსაკუთრებული სახის ხარჯებად.

საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, როგორიცაა საიჯარო ქირა, რეკლამის, ხელფასის ხარჯები, რსთ და ა.შ.

არასაოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება ისეთი ხარჯები, რომელთა გაწევაც არ უკავშირდება საწარმოს ძირითად საქმიანობას: საპროცენტო ხარჯი, ძირითადი საშუალების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი და სხვა.

განსაკუთრებული ხარჯის მაგალითს წამოადგენს – სტიქიური უბელურებით გამოწვეული ზარალი.

ბასს 1-ი გვთავაზობს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადების ორ მეთოდს: მეთოდებს შორის განსხვავება ეფუძნება აღნიშნულ ანგარიშგებაში საოპერაციო ხარჯების კლასიფიკაციას. საოპერაციო ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შეიძლება წარმოდგენილი იყოს:

1. **ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით** – როდესაც თითოეული ხარჯი წარმოდგენილია დამოუკიდებლად)
2. **ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით** – როდესაც ხარჯები წარმოდგენილია ქვემოთ განხილულ 3 ჯგუფად:
 - რეალიზებული საქონლის (პროდუქციის) თვითღირებულება;
 - მიწოდების (სავაჭრო/კომერციული) ხარჯები;
 - ადმინისტრაციული ხარჯები

ნებისმიერი საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადებისას ირჩევს ორიდან ერთ-ერთ მეთოდს და აღნიშნულთან დაკავშირებით მიუთითებს საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

ქვემოთ განხილულია შიდა დანიშნულების (ხელმძღვანელებისთვის განკუთვნილი) ორივე მეთოდით მომზადებული კლასიფიცირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებები. პირველ შემთხვევაში საოპერაციო ხარჯები წარმოდგენილია ეკონომიკური შინაარსის (იხ. ცხრილი 3), ხოლო მეორე შემთხვევაში – ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით (იხ. ცხრილი 4).

ცხრილი 3

**შპს “მეგა სერვისი”
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი**

შემოსავლები	ლარი	
შემოსავალი რეალიზაციიდან	X	→ საოპერაციო შემოსავალი
საპროცენტო შემოსავალი	X	→
საიჯარო შემოსავალი	X	→ არასაოპერაციო შემოსავალი

დივიდენდი	X	
გრანტი	X	განსაკუთრებული შემოსავალი
სულ: შემოსავლები	X	
ხარჯები		
ხელფასის ხარჯი	X	
დაზღვევის ხარჯი	X	საოპერაციო ხარჯები
საიჯარო ქირა	X	
საპროცენტო ხარჯი	X	არასაოპერაციო ხარჯი
სტიქიური უბედურებულ გამოწვეული ხარჯი	X	განსაკუთრებული ხარჯი
სულ: ხარჯები	X	
წმინდა მოგება (ზარალი)	X(X)	

როდესაც საწარმო მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას ამზადებს ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, იგი საოპერაციო ხარჯებს წარმოადგენს ცალკეული სახეების მიხედვით. აღნიშნული ტიპის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების გაანალიზებისას, მომხმარებლებს ეძლევათ საშუალება გაარკვიონ, თუ რა სიდიდით იქნა საწარმოში გაწეული ცალკეული დასახელების ხარჯი შემოსავლების მისაღებად. ასევე, შესაძლებელი ხდება ცალკეული ხარჯის ხვედრითი წილის დადგენა, როგორც მთლიან ხარჯებში, ასევე იმ შემოსავლებში, რომელთა გამომუშავებასაც შეუწყო ხელი მოცემულმა ხარჯმა.

ცხრილი 4

შპს “მეგა სერვისი”
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან	X	
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(X)	
(1)საერთო (მთლიანი) მოგება		X
საოპერაციო ხარჯები		
მიწოდების (საეაგრო/კომერციული) ხარჯები	(X)	
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	(X)	
სულ: საოპერაციო ხარჯები		(X)
(2)საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგება		X
არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები		
საიჯარო შემოსავალი	X	
საპროცენტო შემოსავალი	X	
დივიდენდი	X	
საპროცენტო ხარჯი	(X)	
ძირითადი საშუალების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი	(X)	
სულ: არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები		X
განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები	X	
გრანტი	(X)	
სტიქიური უბედურობით გამოწვეული ხარჯი		(X)
სულ: განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები		X
(3) წმინდა მოგება(ზარალი)		

აღსანიშნავია, რომ საეაჯრო სფეროს საწარმოთათვის ფუნქციური დანიშნულებით მომზადებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება უბრალოდ აუცილებელია, რადგან საეაჯრო საწარმოები დიდ ყურადღებას აქცევენ საერთო (მთლიანი) მოგების სიდიდეს, რომელიც არ ჩანს ეკონომიკური შინაარსით მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. რაც შეეხება სამრეწველო საწარმოებს, მათთვისაც პრიორიტეტულია აღნიშნული ანგარიშგების ფუნქციური დანიშნულებით მომზადება. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ეკონომიკური შინაარსიც გასათვალისწინებელია მომავალი საქმიანობის დაგეგმვის თვალსაზრისით.

ფუნქციური დანიშნულებით მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაზე დაყრდნობით, მომხმარებელი იღებს შემდეგი სახის ინფორმაციას:

- რა წილი უჭირავს საწარმოს შემოსავალში რეალიზაციიდან რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებას, საეაჯრო (მიწოდების) და ადმინისტრაციულ ხარჯებს;
- როგორია საერთო მოგების ნორმა (საერთო მოგების წილი რეალიზაციაში)

ფუნქციური დანიშნულებით მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში საწარმოს მომგებიანობა წარმოჩენილია სამი სახის საქმიანობიდან:

1. **საწარმოს ძირითადი ანუ საოპერაციო საქმიანობა**, რომელიც თავის მხრივ ორ ნაწილად იყოფა. პირველი ნაწილის შედეგს წარმოადგენს საერთო მოგება, რომელიც ინფორმაციის მომხმარებელს ეხმარება იმის გაანალიზებაში, შეძლებს თუ არა საწარმო ყველაზე მნიშვნელოვანი ხარჯის – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების დაფარვის შემდეგ სხვა საოპერაციო ხარჯების დაფარვას, ისე, რომ შეინარჩუნოს სასურველი მოგება.
ძირითადი საქმიანობის მეორე ნაწილს საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული მოგება წარმოადგენს, რომელიც მიიღება საერთო მოგებიდან საოპერაციო ხარჯების გამოკლებით. სწორედ საოპერაციო ხარჯების (მიწოდების და ადმინისტრაციული) ხვედრითი წილი საერთო მოგებაში განსაზღვრავს იმ მაჩვენებელს, რომელიც უკავშირდება საქონლის მომხმარებელამდე მიწოდების და საწარმოს მართვის ხარჯებს.
2. **არასაოპერაციო საქმიანობა** – საქმიანობა რომელიც როგორც წესი თან ახლავს საწარმოს ძირითად საქმიანობას და გვიწვევს, ჭარბობს თუ არა აღნიშნული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები ხარჯებს, ანუ მიიღო საწარმომ არასაოპერაციო საქმიანობიდან მოგება თუ მიიღო ზარალი.
3. **განსაკუთრებული ანუ არაორდინალური საქმიანობა** – საწარმოს არსებობის მანძილზე შეიძლება ადგილი ქონდეს არაორდინალურ მოვლენებს. როგორიცაა მიწისძვრა, წყალდიდობა და სხვა. იგულისხმება, რომ ეს შემთხვევა ქვეყნის კონკრეტული რეგიონისათვის არის იშვიათი. ამგვარი უბედური შემთხვევები ითვლება სტიქიური უბედურებით გამოწვეულ ხარჯად და სპეციალური სამსახურების მიერ ზარალის ოდენობის დადგენის შემდეგ სახელმწიფოს მიერ გამოიყოფა გრანტი, რომელიც განსაკუთრებული სახის შემოსავალს წარმოადგენს.

ზემოთ წამოდგენილი ანალიზი საქმიანობის სახეების მიხედვით სრულფასოვნად ასახავს საწარმოს მომგებიანობას კონკრეტული სახის საქმიანობიდან, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მომხმარებელთათვის მათ შორის ყველაზე ნიშნელოვანს საოპერაციო საქმიანობის ანალიზი წარმოადგენს.

ფუნქციური დანიშნულებით მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ძირითადი საქმიანობის ნაწილში წარმოდგენილია ორი სახის მოგება: საერთო მოგება და საოპერაციო მოგება. საერთო მოგება გამოითვლება შემოსავლისა და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების მეშვეობით. პირველად დოკუმენტებზე დაყრდნობით კონტროლდება, როგორც შემოსავალი რეალიზაციიდან, (ნაღდზე რეალიზაციის დროს – საკასო აპარატების, ხოლო კრედიტით რეალიზაციისას სასაქონლო ზედნადების და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების დახმარებით), ისე საქონლის შეძენა. თავისთავად ცხადია, რომ საადრიცხო კერიოდის ბოლოს, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადებისას საერთო მოგების ნაწილში დაუშვებელია შესწორების შეტანა. რაც შეეხება მიწოდების და ადმინისტრაციულ ხარჯებს, სასურველი წმინდა მოგების მისაღებად აქ

შეიძლება მენეჯმენტმა შეიტანოს ცვლილებები. მაგალითად, მიმდინარე წლის ბოლოს გასაწევი რეკლამა გადაიტანოს მომავალ წელს, ან თავი შეიკავოს თანამშრომლებზე პრემიების გაცემისგან და პირიქით.

საერთო მოგების მნიშვნელობიდან გამომდინარე ინფორმაციის მომხმარებლები ხშირად ითვლიან საერთო მოგების ნორმას:

$$\text{საერთო მოგების ნორმა} = \frac{\text{საერთო მოგება} \times 100}{\text{შემოსავალი რეალიზაციიდან}}$$

აღნიშნული კოეფიციენტის ანალიზი საშუალებას გვაძლევს ვიმსჯელოთ იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორ ნაწილდება მთლიანი შემოსავლების 100% რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებასა და საერთო მოგებაზე. საერთო მოგების სიდიდე უმნიშვნელოვანესია და რასაკვირველია უმჯობესია, როდესაც მისი პროცენტული წილი შემოსავალში აღემატება რსო-ს პროცენტულ წილს, თუმცა აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ აუცილებელია დარგის თავისებურების და სპეციფიკურობის გათვალისწინება.

მაგალითად, თუ შემოსავალი რეალიზაციიდან 2 185 ლარია, ხოლო საერთო მოგება – 855 ლარი, მაშინ:

$$\text{საერთო მოგების ნორმა} = \frac{855}{2\,185} \times 100 = 39\%.$$

მოცემული მაჩვენებლით ირკვევა, რომ ყოველი 1 ლარის ტოლი შემოსავლიდან 39 თეთრი მოდის საერთო მოგებაზე, ხოლო დარჩენილი 61 თეთრი ხმარდება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების დაფარვას.

სადემონსტრაციო ამოცანა:

საილუსტრაციოდ განვიხილოთ საკონსულტაციო კომპანია, შპს "გიო და კონსალტინგი"-ს ფინანსური მონაცემები 2015 წლის ბოლოსათვის.

შენიშვნები	30 000
ფული ბანკში	20 500
საპროცენტო შემოსავალი	1 000
საეჭრო მოთხოვნები (დებიტორული დავალიანება)	8 000
ელექტრო ენერგიის ხარჯი	200
შემოსავალი რეალიზაციიდან	35 600
რეკლამის ხარჯი	7 000
ავეჯი და სხვა ინვეტარი	5 000
საწესდებო კაპიტალი	30 000
დაზღვევის ხარჯი	4 000
კომუნიკაციის ხარჯი	500
მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	3 000
საპროცენტო ხარჯი	300
გუდვილი	9 000
ადკურეილობა	2 800
ხელფასის ხარჯი	3 900
საეჭრო ვალდებულებები (კრედიტორული დავალიანება)	10 000
გაუნაწილებელი მოგება 01.01.2010	15 400

საიჯარო ქირა	8 600
გრძელვადიანი სესხი	16 400
გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი	800
გადასახდელი ელექტრო-ენერგია	200
გრძელვადიანი ინვესტიციები	12 600
საიჯარო შემოსავალი	12 000
წინასწარ გადახდილი იჯარა	6 000

აღნიშნულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, მოვამზადოთ:

- შიდა დანიშნულების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ეკონომიკური შინაარსით
- გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი
- შიდა დანიშნულების ბალანსი ლიკვიდობის ზრდის მიხედვით

**შპს “გიო და კონსალტინგი”
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი**

		ლარი
ლარი		
შემოსავლები:		
შემოსავალი რეალიზაციიდან	35 600	
საპროცენტო შემოსავალი	1 000	
საიჯარო შემოსავალი	12 000	
სულ: შემოსავლები		48 600
ხარჯები:		
საიჯარო ქირა	8 600	
ელექტრო ენერგიის ხარჯი	200	
რეკლამის ხარჯი	7 000	
დაზღვევის ხარჯი	4 000	
კომუნიკაციის ხარჯი	500	
ხელფასის ხარჯი	3 900	
საპროცენტო ხარჯი	300	
სულ: ხარჯები		24 500
წმინდა მოგება		24 100

**შპს “გიო და კონსალტინგი”
გაუნაწილებელი მოგების უწყისი
31 დეკემბერი 2015 წელი**

	ლარი	ლარი
გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისში	15 400	
+ წმინდა მოგება	24 100	
- დივიდენდი	(0)	
გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოს		39 500

შპს "გიო და კონსალტინგი"

ბალანსი

31 დეკემბერი 2015 წელი

აქტივები	ლარი	ლარი	ლარი
აქტივები			
გრძელვადიანი აქტივები			
ძირითადი საშუალებები			
შენობები	30 000		
ავტო და სხვა ინვენტარი	5 000		
აღჭურვილობა	2 800		
სულ: ძირითადი საშუალებები	37 800		
არამატერიალური აქტივები			
გუდვილი	9 000		
გრძელვადიანი ინვესტიციები	12 600		
სულ: გრძელვადიანი აქტივები		59 400	
მიმდინარე აქტივები			
წინასწარ გადახდილი იჯარა	6 000		
დებიტორული დავალიანება	8 000		
მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	3 000		
ფული ბანკში	20 500		
სულ: მიმდინარე აქტივები		37 500	
სულ: აქტივები			96 900
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			
საკუთარი კაპიტალი			
საწესდებო კაპიტალი	30 000		
გაუნაწილებელი მოგება	39 500		
სულ: საკუთარი კაპიტალი		69 500	
	ლარი	ლარი	ლარი
ვალდებულებები			
გრძელვადიანი ვალდებულებები			
გრძელვადიანი სესხი	16 400		
მოკლევადიანი ვალდებულებები			
კრედიტორული დავალიანება	10 000		
გადასახდელი ელექტრო ენერგია	200		
გრძელ. სესხის მიმდინარე ნაწილი	800		
სულ: მოკლევადიანი ვალდებულებები	11 000		
სულ: ვალდებულებები		27 400	
სულ: საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები			96 900

კითხვები და საფარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად

1. ჩამოაყალიბეთ მოგებაზე ორიენტირებული საწარმოს ფინანსური მიზნები.
2. რა ინფორმაციას გვაძლევს ბალანსი და მოქმედებს თუ არა მის შინაარსზე გარეგნული ფორმა (რამდენი სახით შეიძლება მომზადდეს ბალანსი?)
3. გამოთვალეთ თქვენთვის უცნობი პუნქტები:

აქტივი	ვალდებულება	საკუთარი კაპიტალი
2 000	?	1 500
?	7 000	4 600
10 000	3 000	?

4. დააღაგეთ საბალანსო მუხლები სწორად:

აქტივი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები
შენიშვნები	საწესდებო კაპიტალი
მოკლევადიანი სესხი	მიწის ნაკვეთები
დანადგარი	საქონელი
გაუნაწილებელი მოგება	გადასახდელი ხელფასი
კრედიტორული დავალიანება	დებიტორული დავალიანება

5. რა შემთხვევაში იზრდება (მცირდება) საკუთარი კაპიტალი?
6. მოიფიქრეთ სამეურნეო ოპერაცია, რომლის დროსაც ბალანსში იცვლება მხოლოდ ერთი მუხლი. (პასუხი დაასაბუთეთ).
7. საწარმოს კაპიტალი ტოლია 50 000 ლარის, რაც აქტივების მესამედს შეადგენს. რისი ტოლია ვალდებულებები? (პასუხი დაასაბუთეთ).
8. საწარმოს აქტივები 2009 წლის 31 დეკემბერს შეადგენდა 30 000 ლარს, ხოლო ვალდებულებები 10 000 ლარს. 2010 წლის 31 დეკემბერს აქტივები გახდა 80 000 ლარი. ამავე პერიოდისათვის კაპიტალი გაიზარდა 20 000 ლარით, რისი ტოლია ვალდებულებები 2010 წლის ბოლოსათვის?
9. ქვემოთ მოცემულია ტურისტული კომპანია შპს "თრეველ-ტურის" სამეურნეო ოპერაციები შეიდი დღის განმავლობაში.

დაგაღება:

- შეავსეთ ცხრილი და ცხრილის ბოლოს ჩაწერეთ სიტყვიერად ყოველი დღის სამეურნეო ოპერაცია.
- მოამზადეთ ბალანსი მეშვიდე დღის ბოლოსათვის.

დღეები	აქტივები					გაღებულგადასახდები და საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	მოთხოვნები	მიწა	შენობა	ოფისის აღჭურვილობა	გაღებულგადასახდები	საკუთარი კაპიტალი	
						კრედიტორული დავალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწილებელი მოგება
ბალანსი	3 000	2 000	15 000	10 000	8 000	8 000	30 000	
1 დღე	+1000	-1 000						
ბალანსი								
2 დღე					+ 1 700	+ 1 700		
ბალანსი								
3 დღე	-500			+ 2 000		+1 500		
ბალანსი								
4 დღე		+3 000						+3 000
ბალანსი								
5 დღე	-800					- 800		
ბალანსი								
6 დღე	-300							-300
ბალანსი								
7 დღე	+4000	+2 000						+6 000
ბალანსი								

10. ცხრილში მოცემულია სამეურნეო ოპერაციების ზემოქმედება

ბუღალტრული ბალანსის ელემენტებზე. ნიშანი “+” აღნიშნავს ზრდას; ნიშანი “-” კი შემცირებას; თითოეული შემთხვევისათვის ცხრილის ბოლოს ჩაწერეთ შესაბამისი სამეურნეო ოპერაცია.

	აქტივები	გაღებულგადასახდები	კაპიტალი
1	+	+	+
2	+	0	+
3	0	+	-
4	+ ; -	+	0
5	+	+	0
6	-	0	-
7	0	0	0
8	-	-	-
9	0	-	+
10	+; -	-	+
11	+	+	+

11. განმარტეთ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი – შემოსავალი. ახსენით საწარმოს მიერ ფულის მიღება ნიშნავს თუ არა, რომ მან გამოიმუშავა შემოსავალი? (პასუხი დაასაბუთეთ).

12. განმარტეთ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი – ხარჯი. ახსენით, ნიშნავს თუ არა თანხის გადახდა ყოველთვის საწარმოს მიერ ხარჯის გაწევას? (პასუხი დაასაბუთეთ).
13. ქვემოთ ჩამოთვლილი სამეურნეო ოპერაციებიდან რომელი ასახავს შემოსავლებს და ხარჯებს?
- საწარმომ ბანკიდან ისესხა 4 000 ლარი;
 - საწარმომ გადაიხადა ბანკის სესხის პროცენტი 200 ლარი;
 - მფლობელმა ბიზნესიდან ამოიღო 500 ლარი;
 - საწარმომ ნაღდზე გაყიდა 1500 ლარის თვითღირებულების საქონელი 2 000 ლარად;
 - საწარმომ თელასიდან მიიღო ქვითარი 300 ლარზე;
 - საწარმომ გადაიხადა გასული თვის იჯარის თანხა 600 ლარი;
 - საწარმომ მომსახურება გაუწია კლიენტს, რომელსაც წინასწარ გადახდილი ქონდა 2 000 ლარი
14. კომპანია “სოკრამ” 2015 წელი დაამთავრა შემდეგი მაჩვენებლებით:

	მაჩვენებლები	ლარი
1	შენიშვნები	10 000
2	საქონელი	5 000
3	კრედიტორული დავალიანება	4 000
4	გადასახდელი ხელფასი	3 000
5	რეკლამის ხარჯი	500
6	ხელფასის ხარჯი	6 000
7	ლიცენზია	2 000
8	ოფისის აღჭურვილობა	5 000
9	დებიტორული დავალიანება	2 000
10	ნაღდი ფული საღარიშში	300
11	ფული ბანკში	10 000
12	მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	2 000
13	საწესდებო კაპიტალი	7 000
14	გაუნაწილებელი მოგება 01.01.2010	10 000
15	შემოსავალი რეალიზაციიდან	14 100
16	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	6 000
17	გრძელვადიანი სესხი (იპოთეკა)	11 000
18	გრძელვადიანი სესხის მიმდინარე ნაწილი	1 800
19	გადახდილი დივიდენდები	2 100

დავალება: მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით მოამზადეთ

- კომპანია “სოკრას” მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ფუნქციური დანიშნულებით
- გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი და ბალანსი ლიკვიდობის შემცირებით
- შეაფასეთ საწარმოს ლიკვიდობა და გამოთვალეთ საერთო მოგების კოეფიციენტი

15. კომპანიის აქტივები 2014 წლის 31 დეკემბრის ბოლოს შეადგენს 80 000 ლარს. ვალდებულებები კი 40 000 ლარს. კომპანია დაარსდა 3 წლის წინ. აღნიშნული პერიოდის განმავლობაში მის მიერ მიღებულია 30 000 ლარის მოგება. ამ სამი წლის მანძილზე პარტნიორებზე გაცემულია დივიდენდის სახით 6 000 ლარი. პარტნიორების მიერ ინვესტირებული თანხა შეადგენს ლარს.

16. გაეცით პასუხი კითხვებს ქვემოთ მოცემული 2 კომპანიის შესახებ:

- საწარმო “ალფას” მთლიანი ვალდებულებები წლის დასაწყისში შეადგენდა 96 000 ლარს, ხოლო საკუთარი კაპიტალი 295 000 ლარს. წლის განმავლობაში აქტივები გაიზარდა 22.6%-ით. რას უდრის მთლიანი აქტივები წლის ბოლოსათვის
- საწარმო “ბეტას” მთლიანი აქტივები წლის დასაწყისში შეადგენდა 2.2 მილიონ ლარს, ხოლო ვალდებულებები – 0.7 მილიონს. წლიურმა წმინდა მოგებამ შეადგინა 0.4 მილიონი, ხოლო გადახდილმა დივიდენდებმა 120 000 ლარი. რას უდრის კომპანიის საკუთარი კაპიტალი წლის ბოლოს.

17. ქვემოთ მოცემულია შპს “ყვითელი სახლის” ანგარიშები 2014 წლის 31 დეკემბრისათვის. თანხები მოცემულია მილიონებში და თქვენ გევალებათ კომპანიის საბალანსო ანგარიშგების მომზადება:

მთლიანი შემოსავლები	32	საწესდებო კაპიტალი	12
საეკსპო მითხოვნები	253	საპროცენტო ხარჯი	3
მოკლევადიანი ვალდებულებები	290	სხვა აქტივები	43
ხელფასის ხარჯი	9	შენობა-ნაგებობები	4
გრძელვადიანი ვალდებულებები	64	გრძელვადიანი ინვესტიციები	72
სხვა ხარჯები	14	ფული	16
		გაუნაწილებელი მოგება 01.01	19
		გაუნაწილებელი მოგება 31.12	?

18. ოფისისთვის მოწყობილობების შეძენა კრედიტით იწვევს:

- ა) მთლიანი აქტივების გაზრდას
- ბ) მთლიანი ვალდებულებების გაზრდას
- გ) საკუთარი კაპიტალის უცვლელად დატოვებას
- დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილს

19. მომსახურების გაწევა კრედიტით იწვევს:

- ა) მთლიანი აქტივების გაზრდას
- ბ) საკუთარი კაპიტალის გაზრდას
- გ) ვალდებულებების შემცირებას
- დ) ა-ს და ბ-ს

20. ავეჯის შეძენა ნაღდი ფულით გამოიწვევს

- ა) მთლიანი აქტივების და მთლიანი ვალდებულებების გაზრდას
- ბ) მთლიანი აქტივების და საკუთარი კაპიტალის შემცირებას
- გ) უცვლელს დატოვებს აქტივებს, ვალდებულებებს და კაპიტალს
- დ) მთლიანი აქტივების და საკუთარი კაპიტალის შემცირებას

21. სარემონტო-დიზაინერულმა კომპანია შპს “სტილი+” 2015 წლის აგვისტოს თვე დაასრულა მოცემული მაჩვენებლებით:

თარიღი	აქტივები				ვალდებულება + საკუთარი კაპიტალი		
	ფული	დებ. დავალიანება	მარაგები	მიწა	კრედიტ. დავალიანება	საწესდებო კაპიტალი	გაუნაწ. მოგება
ბალანსი	2 530	3 400	500	23 570	4 700	15 000	10 300

სექტემბრის თვეში კომპანიამ განახორციელა შემდეგი ოპერაციები:

- 2 სექტემბერი: ბიზნესში დამატებით ჩადო 40 000 ლარი;
- 3 სექტემბერი: დაფარა კრედიტორული დავალიანების ნაწილი 1 300 ლარი;
- 6 სექტემბერი: მომსახურება გაუწია კლიენტს, გამოიმუშავა და მიიღო 6 500 ლარი;
- 10 სექტემბერი: დებიტორმა დაფარა დავალიანების ნაწილი 1 200 ლარი;
- 11 სექტემბერი: კრედიტით შეძენილი იქნა საოფისე მარაგები 750 ლარის;
- 17 სექტემბერი: მომსახურება გაუწია კლიენტს, რისთვისაც გამოიმუშავა 5 000 ლარი;
- 18 სექტემბერი: ტელევიზიაში შეუკვეთა რეკლამა და გადაიხდა 2 800 ლარი;
- 22 სექტემბერი: გადაიხდა სექტემბრის თვის იჯარა 2 300 ლარი;
- 24 სექტემბერი: მოემსახურა კლიენტს და მიიღო 2 100 ლარი;
- 27 სექტემბერი: თანამშრომლებზე გასცა სექტემბრის ხელფასი 2 700 ლარი;
- 29 სექტემბერი: დივიდენდებად გასცა 1 500 ლარი;

დავალები:

- მოცემული ცხრილის მიხედვით აჩვენეთ სამეურნეო ოპერაციების ზემოქმედება ბალანსზე;
 - მოამზადეთ სექტემბრის თვის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი და ბალანსი;
 - ფულის სვეტის დახმარებით მოამზადეთ ანგარიშგება ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ;
 - გამოთვალეთ კომპანიის ლიკვიდობის კოეფიციენტი და გააკეთეთ კომენტარი;
22. რას უდრის კომპანიის ფულადი საშუალებები, თუ ვალდებულებები 80 000 ლარის, ხოლო კაპიტალი 65 000 ლარის ტოლია. გრძელვადიანი აქტივები 88 000 ლარს შეადგენს, ხოლო ხოლო მიმდინარე აქტივები ფულადი საშუალებების გარდა 37 000 ლარს?
23. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, სამეურნეო ოპერაციების რომელი ტიპის ცვლილებასთან გაქვს საქმე?
- დამფუძნებლის მიერ ბიზნესში ინვესტირებულია 5 000 ლარი;
 - თელასიდან საწარმოში მოსულია ქვითარი 300 ლარზე;
 - შემდგომში გასაწევი მომსახურებისთვის წინასწარ მიღებულია 3 400 ლარი;
 - გაწეულია მომსახურება 6 200 ლარის შემდგომში გადახდის პირობით;
 - ნაღდ ფულზე შეძენილია 250 ლარის საოფისე მარაგები;
 - შეძენილია 7 200 ლარის საქონელი. თანხა გადახდილი იქნება 2 კვირაში;
 - გამოცხადებულია დივიდენდები 800 ლარის ოდენობით;
 - გადახდილია მოკლევადიანი სესხის ნაწილი 2 100 ლარი;
 - ბანკიდან სალაროში შემოტანილია 200 ლარი;
24. ქვემოთ მოცემულია კომპანია “ლევიტას” სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებით მიღებული ბალანსები 10 დღის განმავლობაში.

აღნიშნულ ბალანსებზე დაყრდნობით თქვენ გევალებათ:

- ა) დაახასიათოთ და ჩაწეროთ ოპერაცია, რომელიც მოხდა თითოეულ დღეს
- ბ) მოამზადოთ ბალანსი მე-10 დღის ბოლოს

დღეები	აქტივები					გააღებულებები			საკუთარი კაპიტალი
	ფული	ოფისის აღჭურვილობა	მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	დებიტორული დავალიანება	შენობა	კრედიტორული დავალიანება	მოკლევადიანი სესხი	გადასახდელი ელ-ენერგია	
დღე 1	30 000								30 000
დღე 2	20 000	5 000	5 000						
დღე 3				7 000					37 000
დღე 4	15 000				20 000	15 000			
დღე 5								500	36 500
დღე 6	19 000						4 000		
დღე 7	18 500							0	
დღე 8	22 300			3 200					
დღე 9	16 300					11 000	2 000		
დღე 10	15 300								35 500

თავი III

ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ჩაწერის სისტემა

თავის შინაარსი:

- 3.1 ბუღალტრული ანგარიშების არსი და სტრუქტურა
- 3.2 ანგარიშების კლასიფიკაცია
- 3.3 სამეურნეო ოპერაციების ორმაგი ჩაწერის სისტემა
- 3.4 ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა (ანგარიშთა გეგმა)

3.1 ბუღალტრული ანგარიშების არსი და სტრუქტურა

ბუღალტრული ბალანსის შესწავლამ და მასზე სამეურნეო ოპერაციების ზემოქმედების ანალიზმა ნათელი გახადა, რომ საწარმოში მიმდინარე ოპერაციები გაყვლენას ახდენს ბალანსზე და შესაბამისად იწვევს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებას. ბალანსი მზადდება ერთი კონკრეტული თარიღისათვის, ამიტომ საწარმოს საქმიანობის მასშტაბებიდან გამომდინარე ადვილი წარმოსადგენია, რა სირთულის წინაშე აღმოჩნდებოდა ბუღალტერი, თუ მას მოუწევდა ყოველი ოპერაციის შემდეგ ბალანსის მომზადება. ამავე დროს არარსებითი იქნებოდა მისი შრომა, რადგან გარკვეული პერიოდისთვის მომზადებული უამრავი ბალანსიდან საწარმოს მომხმარებლებს გაუჭირდებოდათ ინფორმაციის მიღება.

აღნიშნული პრობლემის თავიდან აცილების მიზნით ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემოღებულია ქრონოლოგიური ჩაწერის სისტემა, რომელიც ყოველდღიურ ოპერაციებს ასახავს სპეციალური ინსტრუმენტის – ბუღალტრული ანგარიშის დახმარებით.

ბუღალტრული ანგარიში ლათინური ანბანის T-ს ფორმისაა და წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციის ჩაწერის, დამუშავების და შენახვის საშუალებას.

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ანალიზმა (ბალანსის ოთხი ტიპის ცვლილება) ნათლად აჩვენა, რომ ფინანსური ანგარიშების ყველა ელემენტი (აქტივი, ვალდებულება, კაპიტალი, შემოსავალი და ხარჯი) ორადი ბუნების მატარებელია. სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში თითოეულ მათგანს ახასიათებს მხოლოდ ზრდა და შემცირება. აღნიშნული ცვლილებების ჩაწერას ბუღალტრები ბუღალტრული ანგარიშების დახმარებით ახდენენ.

სქემატურად ბუღალტრული ანგარიში გამოიხატება შემდეგნაირად:

დებიტი	ანგარიშის დასახელება	კრედიტი
მარცხენა მხარე		მარჯვენა მხარე

როგორც ვხედავთ ანგარიშს ორი მხარე აქვს. ანგარიშის მარცხენა მხარეს დებიტი ეწოდება. მარჯვენას კი – კრედიტი. დებიტი და კრედიტი ლათინური წარმოშობის სიტყვებია. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით თითოეული მათგანის ქართული მნიშვნელობა დამოკიდებულია იმაზე, საბალანსო ანგარიშებთან გვაქვს საქმე თუ მოგებისა და ზარალის ანგარიშებთან. ანგარიშების სტრუქტურას, დებიტის და კრედიტის ბუღალტრულ მნიშვნელობას ოდნავ მოგვიანებით განვიხილავთ.

ბუღალტრული ბალანსისგან განსხვავებით, რომელიც საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციას იძლევა ერთი კონკრეტული თარიღისათვის, ბუღალტრული ანგარიში საწარმოს სამეურნეო საქმიანობაში მიმდინარე ცვლილებებს ასახავს დროის გარკვეული პერიოდისათვის.

3.2 ანგარიშების კლასიფიკაცია

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზება საჭიროებს სხვადასხვა სახის ანგარიშების გამოყენებას. ბუღალტრული ანგარიშების თავისებურებების შესწავლის მიზნით მიზანშეწონილია მათი კლასიფიკაცია (დაჯგუფება) სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით.

განვიხილოთ ანგარიშთა კლასიფიკაცია რამდენიმე ნიშნის მიხედვით:

1. ფინანსურ ანგარიშებასთან დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს ანგარიშების ორი ჯგუფი:

საბალანსო ანგარიშები – ანგარიშები, რომელთა განზოგადება ხდება ბალანსში. მათ ხშირად მუდმივ ანგარიშებს უწოდებენ. მუდმივია ანგარიშები, რომლებიც საწარმოს შესახებ ინფორმაციას იძლევიან დროის ნებისმიერი მომენტისთვის. საბალანსო ანგარიშებს მიეკუთვნება:

- აქტივების ამსახველი ანგარიშები —————> აქტიური ანგარიშები
- ვალდებულებების ამსახველი
- კაპიტალის ანგარიშები —————> პასიური ანგარიშები

მოგებისა და ზარალის ანგარიშები – ანგარიშები, რომლებიც წარმოდგენილია მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში. მათ ასევე უწოდებენ დროებით ანგარიშებს, რადგან ისინი უზრუნველყოფენ ერთი სააღრიცხვო პერიოდის შემოსავლების და ხარჯე-

ბის აღრიცხვას და წლიური ფინანსური შედეგის – მოგების ან ზარალის გამოთვლას. მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ანგარიშებს მიეკუთვნება:

- შემოსავლების ანგარიშები
- ხარჯების ანგარიშები

2. ანგარიშების კლასიფიკაცია ასევე შეიძლება მოვახდინოთ მათი დაყოფით:

- **სინთეზურ და**
- **ანალიზურ ანგარიშებად**

ბალანსთან დაკავშირებულ ანგარიშებს მეორენაირად სინთეზურ ანგარიშებსაც უწოდებენ. მათში საწარმოს სამეურნეო საშუალებები (აქტივები) და ამ საშუალებების მიღების წყაროები (ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი) აისახება მხოლოდ ფულად საზომში. აღნიშნული ანგარიშები საწარმოს შესახებ ინფორმაციას იძლევა განზოგადებული ფორმით და ვერ უზრუნველყოფს დეტალურ ანალიზს. დეტალური ანალიზისთვის ცალკეულ სინთეზურ ანგარიშს შეიძლება გაეხსნას შესაბამისი ანალიზური ანგარიშები, რომლებშიც ოპერაციები აისახება, როგორც ფულად, ასევე ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულში.

მაგალითად, ტანსაცმლით მოვაჭრე კომპანიის მარაგების სინთეზური ანგარიში ასახავს საწარმოში არსებულ სასაქონლო მარაგს მთლიანად ფულში გამოხატულს, ხოლო მისი ანალიზური ანგარიშები, როგორიცაა: კაბები, ბლუზები, შარვლები, პიჯაკები და ა.შ. ასახავს მთლიანი მარაგების შემადგენლობას როგორც რაოდენობრივ, ისე თანხობრივ საზომში, რაც თავის მხრივ კონტროლის კარგი საშუალებაცაა, რადგან სინთეზური ანგარიშის საწყისი ნაშთი ტოლია ანალიზური ანგარიშების საწყისი ნაშთების ჯამის. სინთეზური ანგარიშის დებეტის და შესაბამისად კრედიტის თანხების ჯამი კი უდრის ანალიზური ანგარიშების დებეტების და კრედიტების თანხების ჯამს. ასევე ერთმანეთის ტოლია სინთეზური ანგარიშის საბოლოო ნაშთი და მისი ანალიზური ანგარიშების საბოლოო ნაშთების ჯამი.

ოპერაციების სირთულიდან გამომდინარე, ზოგჯერ ძნელია მომენტალურად განვსაზღვროთ, თუ რომელ ანგარიშს უნდა მივაკუთვნოთ ესა თუ ის ჩანაწერი. აღნიშნული პრობლემა უკავშირდება ინფორმაციის ნაკლებობას. ამიტომ, დამატებითი ინფორმაციის მოპოვებამდე, რომელიც შესაძლებლობას მისცემს ბუღალტრს ზუსტად განსაზღვროს ჩანაწერისთვის მისაკუთვნებელი ბუღალტრული ანგარიში, გამოიყენება ე.წ. **დამხმარე ანგარიში**. აღნიშნულ ანგარიშზე მონაცემები (დებეტის და კრედიტის ჩანაწერები) ინახება საჭირო დამატებითი ინფორმაციის მოძიებამდე.

3. ანგარიშების კლასიფიკაცია შესაძლებელია ასეთი სახითაც წარმოვიდგინოთ:

- **ძირითადი ანგარიშები** - ერთი მხრივ, საწარმოს საშუალებების და მათი მიღების წყაროების ამსახველი ანგარიშები. მეორე მხრივ კი – შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშები
- **მარეგულირებელი ანგარიშები**, რომლებიც თავის მხრივ განიხილება საბალანსო და მოგება-ზარალის ანგარიშებთან კავშირში. მათ მიეკუთვნება:

საბალანსო ანგარიშებთან კავშირში:

- **კონტრ-აქტიური ანგარიშები**, როგორიცაა ძირითადი საშუალებების ცვეთის ანგარიში, სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირების ანგარიში, საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიში და ა.შ. ისინი არეგულირებენ შესაბამისი აქტიური ანგარიშის სწორად შეფასებას.
- **კონტრ-პასიური ანგარიშები**, როგორიცაა ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის ანგარიში, გამოსყიდული აქციების ანგარიში.

მოგება-ზარალის ანგარიშებთან კავშირში

- შემოსავლების კონტრალური ანგარიშები, როგორიცაა გაყიდული საქონლის უკანდაბრუნება, ფასდათმობა სწრაფი გადახდისათვის (გაყიდვის შეღავათი)
- ხარჯების კონტრალური ანგარიშები, როგორიცაა შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება, ფასდათმობა სწრაფი გადახდისათვის (შესყიდვის შეღავათი).

ჩვენ უკვე გავეცანით ანგარიშების კლასიფიკაციას სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით. ახლა ცალ-ცალკე წარმოადგინოთ საბალანსო და მოგებისა და ზარალის ანგარიშების სტრუქტურა.

საბალანსო ანგარიშების სტრუქტურა

უპირველეს ყოვლისა პასუხი უნდა გავცეთ კითხვას: როგორ ჩაწეროთ ანგარიშების დახმარებით ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები – ზრდა და შემცირება. ამის ასახსნელად გავიხსენოთ ავტონომიურობის პრინციპი, რომლის შესაბამისად საწარმოს დაფუძნებისას, დამფუძნებლების მიერ საწარმოს ანგარიშზე შეტანილი ფული წარმოადგენს საწარმოს საკუთრებას, ანუ ადგილი აქვს საწარმოში აქტივის ზრდას. თუ დავხედავთ ბუღალტრული ანგარიშის სტრუქტურას. მის საწყის მხარეს წარმოადგენს დებეტი. შესაბამისად აქტივის ზრდა ჩაიწერება დებეტის მხარეს. შემცირება კი პირიქით – კრედიტის მხარეს.

უნდა გვახსოვდეს, რომ თუ ანგარიშებში დებეტის ჩანაწერი ზრდის აქტივებს, შესაბამისად უნდა გაკეთდეს ისეთი ჩანაწერი, რომელიც გაზრდის პასივებს (ვალდებულებებს და საკუთარ კაპიტალს). ეს ლოგიკა დაკავშირებულია მთავარ ბუღალტრულ ტოლობასთან:

აქტივები = ვალდებულებები + საკუთარი კაპიტალი

აქტივი		ვალდებულება	
დ	კ	დ	კ
გაზრდა	შემცირება	შემცირება	გაზრდა
+	-	-	+
		საკუთარი კაპიტალი	
		დ	კ
		შემცირება	გაზრდა
		-	+

აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ანგარიშების სტრუქტურიდან გამომდინარე ნათელია, რომ პერიოდის განმავლობაში აქტიურ ანგარიშებში დებეტის მხარეს ჩაწერილი თანხების ჯამი მეტი იქნება კრედიტში ჩაწერილი თანხების ჯამზე. ხოლო პასიურ ანგარიშებში პირიქით, კრედიტის თანხების ჯამი მეტი იქნება დებეტის ჩანაწერების ჯამზე. მოცემულ პერიოდში დებეტის მხარეს ჩაწერილი თანხების ჯამს ეწოდება **დებეტის ბრუნვა**, კრედიტის მხარეს ჩაწერილი თანხების ჯამს კი – **კრედიტის ბრუნვა**. დებეტსა და კრედიტს შორის სხვაობას **ნაშთი ეწოდება**.

არსებობს ორი სახის ნაშთი:

- **საწყისი ნაშთი** – იგი აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის საწყისი მდგომარეობის მანვენებელია
- **საბოლოო ნაშთი** – იგი აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის მდგომარეობას გვიჩვენებს სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, აქტიური ანგარიშების ზრდა დებეტის მხარეს იწერება. ლოგიკურია, მათი საწყისი და საბოლოო ნაშთები დებეტის მხარეს ჩაიწეროს, რადგან როგორც წესი აქტიურ ანგარიშებზე დებეტის მხარეს ჩაწერილი თანხების ჯამი აღემატება კრედიტის ჩანაწერების თანხების ჯამს. რაც შეეხება პასიურ ანგარიშებს – საწყისი და საბოლოო ნაშთები კრედიტის მხარეს ექნება, რადგან მათი ზრდა სწორედ კრედიტული ჩანაწერებით გამოიხატება.

ქვემოთ წარმოდგენილია ბალანსის აქტიური და პასიური ანგარიშების სტრუქტურა:

აქტიური ანგარიშის დასახელება	
დ	კ
საწყისი ნაშთი	
+	-
დებეტის ჩანაწერები (ბრუნვა)	კრედიტის ჩანაწერები (ბრუნვა)
საბოლოო ნაშთი	

პასიური ანგარიშის დასახელება	
დ	კ
	საწყისი ნაშთი
-	+
დებეტის ჩანაწერები (ბრუნვა)	კრედიტის ჩანაწერები (ბრუნვა)
	საბოლოო ნაშთი

ანგარიშის მნიშვნელოვანი ნაწილია საწყისი ნაშთი, რომელიც გაანგარიშებად სიდიდეს არ წარმოადგენს. იგი გასული საანგარიშგებო პერიოდის საბოლოო ნაშთია და პირდაპირ გადმოიტანება გასული წლის ჩანაწერებიდან.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ აქტიურ ანგარიშებს საწყისი ნაშთი დებეტის მხარეს აქვთ, პასიურ ანგარიშებს კი კრედიტის მხარეს. იმ შემთხვევაში, თუ საწარმომ ფუნქციონირება დაიწყო მიმდინარე საანგარიშო პერიოდში, ახლად გახსნილ ანგარიშებს საწყისი ნაშთი არ ექნებათ. საწყისი ნაშთი მეტყველებს იმაზე, რომ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდი გასული პერიოდის გაგრძელებაა.

რაც შეეხება საბოლოო ნაშთს, იგი გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

აქტიური ანგარიშებისთვის:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + დებეტი (დებეტის ბრუნვა) – კრედიტი (კრედიტის ბრუნვა)

პასიური ანგარიშებისთვის:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + კრედიტი (კრედიტის ბრუნვა) – დებეტი (დებეტის ბრუნვა)

როგორც ვხედავთ მოცემული ანგარიშები სტრუქტურულად ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან. სამეურნეო ოპერაციების საბალანსო ანგარიშებში ასახვის მიზნით აუცილებელია დავიმახსოვროთ შემდეგი:

დ	ბუღალტრული ანგარიში	კ
(ა) აქტივების ზრდა		(ა) აქტივების შემცირება
(ბ) ვალდებულებების შემცირება		(ბ) ვალდებულებების ზრდა
(გ) საკუთარი კაპიტალის შემცირება		(გ) საკუთარი კაპიტალის ზრდა

მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ანგარიშების სტრუქტურა

ჩვენთვის უკვე ცნობილია, რომ სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში ხორციელდება საკუთარი კაპიტალის ცვლილება შემოსავლების და ხარჯების ურთიერთქმედების შედეგად მიღებული წმინდა მოგება (ზარალი) საფუძველზე.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ელმენტების, შემოსავლების და ხარჯების განმარტებიდან გამომდინარე, შემოსავლები იწვევს საკუთარი კაპიტალის გაზრდას, ხოლო ხარჯები – მის შემცირებას. სწორედ ამ ლოგიკას ემყარება შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშების სტრუქტურა. რადგან შემოსავლები ზრდის პასიურ ანგარიშს – საკუთარ კაპიტალს და ამ უკანსკნელის ზრდა იწვევს კრედიტში, შემოსავლების გაზრდაც დაფიქსირდება კრედიტული ჩანაწერით. რაც შეეხება ხარჯებს, ისინი ამცირებენ საკუთარ კაპიტალს. საკუთარი კაპიტალი მცირდება დებეტში და სწორედ ამიტომ, რომ ხარჯების გაწევა საწარმოს მიერ აღირიცხება დებეტური ჩანაწერით. T ანგარიშებზე შემოსავლების ხარჯების მოძრაობა ასე აისახება:

დ	შემოსავალი	კ	დ	ხარჯი	კ
შემცირება	გაზრდა		გაზრდა	შემცირება	
-	+		+	-	

3.3 სამეურნეო ოპერაციების ორადი ჩაწერის სისტემა

სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილების ასახვა ბუღალტრულ ანგარიშებში საკმაოდ რთული და სერიოზული პროცესია.

აღნიშნული ცვლილების ასახვამდე დაკვირვებით უნდა შემოწმდეს პირველადი დოკუმენტები: (ბანკის ამონაწერი; ანგარიშ-ფაქტურები; სასაქონლო-ზედნადებები; საღაროს დოკუმენტები; და ა.შ.).

სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილებები ანგარიშებში აისახება ორადი ჩაწერის პრინციპის შესაბამისად, რადგან ყოველ ეკონომიკურ მოვლენას გააჩნია ორი ასპექტი: მიღება და გასვლა, გაზრდა და შემცირება; შექმნა და გუქმება და ა.შ. აქედან გამომდინარე, სამეურნეო მოვლენა ორ სააღრიცხვო ელემენტს (ანგარიშს) აკავშირებს. აღნიშნული კავშირი გამოისახება ერთი ანგარიშის დებეტში და მეორე ანგარიშის კრედიტში ჩაწერით, რასაც ბუღალტრული გატარება ანუ ბუღალტრული მუხლი ეწოდება.

განვიხილოთ რამდენიმე ოპერაცია. ავსახოთ ისინი ბუღალტრულად და ჩვენ მიერ განხილული ბუღალტრული ანგარიშების გამოყენებით.

ოპერაცია 1: 2010 წლის 1 აპრილს შპს “როილ თრეიდის” დამფუძნებელმა ბანკში კომპანიის ანგარიშზე შეიტანა ფული 10 000 ლარის ოდენობით.

აღნიშნული ოპერაცია იმოქმედებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, კერძოდ, გამოიწვევს საბალანსო ანგარიშების, ფულის და საკუთარი კაპიტალის ცვლილებას. ორმაგი ჩაწერის სისტემის თანახმად, ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დ – ფული 10 000
 კ – საკუთარი კაპიტალი 10 000

ფული აქტიური ანგარიშია, რის გამოც მისი ზრდა იწერება დებეტში, ხოლო საკუთარი კაპიტალი – პასიურ ანგარიშს წარმოადგენს და შესაბამისად მისი ზრდა დაიწერება კრედიტში. ბუღალტრულ ჩანაწერს, სადაც ერთი ანგარიშის დებეტი უკავშირდება (ეკორესპოდირება) მეორე ანგარიშის კრედიტს, ეწოდება მარტივი ბუღალტრული ჩანაწერი. ადვილი მისახვედრია, რომ კომპანიის მასშტაბიდან გამომდინარეობს ოპერაციების სიმრავლე. ცხადია, ძალიან მცირე ზომის საწარმოებშიც კი მოუხერხებელი იქნებოდა წლის ბოლოსათვის რომელიმე ანგარიშის საბოლოო ნაშთის განსაზღვრა ბუღალტრული ანგარიშების დახმარების გარეშე. მოცემული ინფორმაცია T-ის ფორმის ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება.

დ			ფული			კ		
თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა
01.04.10	საკ. კაპიტალი	10 000						

დ			საკუთარი კაპიტალი			კ		
თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა
			01.04.10	ფული	10 000			

სამეურნეო ოპერაციით გამოწვეული ცვლილება შეიძლება შეეხოს ორზე მეტ ანგარიშს. ამ შემთხვევაში საჭმე გვაქვს რთულ ბუღალტრულ ჩანაწერთან, სადაც ერთი ანგარიშის დებეტი უდრის რამდენიმე ანგარიშის კრედიტების ჯამს, ან პირიქით.

ოპერაცია 2: 2010 წლის 15 აპრილს შპს “როილ თრეიდმა” შეიძინა 2 000 ლარად საქონელი შემდგომი რეალიზაციის მიზნით. ასევე 2 500 ლარად კომპიუტერი ოფისში გამოსაყენებლად. გადაიხადა 4 500 ლარი.

აღნიშნული ოპერაცია რასაკვირველია იმოქმედებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და გამოიწვევს ამ შემთხვევაში ორზე მეტი ანგარიშის ცვლილებას. სახეზე გვაქვს რთული ბუღალტრული მუხლი, რომელიც შემდეგნაირად ჩაიწერება:

დ – სასაქონლო მარაგი 2 000
 დ – კომპიუტერი 2 500
 კ – ფული 4 500

როგორც ვხედავთ, აღნიშნულ ოპერაციაში ადვილი აქვს ორი აქტიური ანგარიშის (სასაქონლო მარაგი; კომპიუტერი) ზრდას, რომელთა ჯამური სიდიდე უდრის მათი მოკორესპოდენტო ფულის ანგარიშის მანევრებელს. რასაკვირველია ბუღალტრული

ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ჩაწერის სისტემა

გატარების შესრულების შემდეგ საჭიროა ინფორმაცია გადაეიტანოს შესაბამის T ანგარიშებზე, სადაც მოხდება აღნშნული ინფორმაციის შენახვა დროის გარკვეულ პერიოდამდე. (დაეუშეათ, მოცემული თვის ბოლომდე)

დ			სასაქონლო მარაგი			კ		
თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა
15.04.10	ფული	2 000						
ბრუნვა			2 000	ბრუნვა			0	
30.04.10	საბ. ნაშთი	2 000						

დ			კომპიუტერი			კ		
თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა
15.04.10	ფული	2 500						
ბრუნვა			2 500	ბრუნვა			0	
30.04.10	საბ. ნაშთი	2 500						

დ			ფული			კ		
თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა	თარიღი	შინაარსი	თანხა
01.04.10	საკ.კაპიტალი	10 000	15.04.10	საქონელი	2 000			
			15.04.10	კომპიუტერი	2 500			
ბრუნვა			10 000	ბრუნვა			4 500	
30.04.10	საბ. ნაშთი	5 500						

როგორც ვხედავთ, ბუღალტრული ანგარიშები საუკეთესო საშუალებაა იმისათვის, რომ დროის ნებისმიერ მომენტში შესაძლებელი იყოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის დადგენა ბევრად ოპერატიულად, ვიდრე ეს შესაძლებელი იქნებოდა მხოლოდ ბუღალტრულ გატარებებზე დაყრდნობით.

3.4 ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა (ანგარიშთა გეგმა)

ბუღალტრული აღრიცხვის უმთავრეს მიზანს ინფორმაციის მომხმარებლების (შიდა და გარე) ხარისხიანი ინფორმაციით უზრუნველყოფა წარმოადგენს. შიდა მომხმარებელთათვის საჭიროა დეტალური ინფორმაციის მომზადება, ხოლო გარე მომხმარებლებს, ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად ესაჭიროებათ საწარმოს, როგორც ერთი მთლიანი სააღრიცხვო სუბიექტის შესახებ აღქმადი, მათი მოთხოვნების შესაბამისი, საიმედო და შესაღარიპი ინფორმაცია.

აღნიშნული მიზნის სრულყოფისათვის, ასევე იმისათვის, რომ სხვადასხვა ქვეყნის ინფორმაციის მომხმარებლებს შეძლებოდათ ერთმანეთის ბუღალტრულ ჩანაწერებში გარკვევა, საჭირო გახდა შექმნილიყო ერთიანი საინფორმაციო სისტემა, სადაც ყველა

ანგარიშს ექნებოდა საკუთარი ადგილი და შესაბამისი ნომერი, რაც თავის მხრივ გააადვილებდა მომხმარებელთა მხრიდან ფინანსური ინფორმაციის წაკითხვას.

ბუღალტრული აღრიცხვის ასეთი ანგარიშთა გეგმა საქართველოში პირველად 1959 წელს შემუშავდა, მაშინ როდესაც საქართველოს სააღრიცხვო სისტემა საბჭოური ერთიანი სააღრიცხვო სისტემის შემადგენელი ნაწილი იყო. მოგვიანებით, 1968, 1979, 1985, 1992 წლებში, ანგარიშთა გეგმაში შეტანილი იქნა მთელი რიგი ცვლილებები.¹ თუმცა, საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლამ, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარებამ დღის წესრიგში დააყენა ანგარიშთა გეგმაში ძირეული ცვლილებების განხორციელება.

1999 წლის 12 აგვისტოს საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომისიამ დაამტკიცა ქვეყნის ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი ანგარიშთა სისტემა, რომელსაც მისაღებია ყველა მეწარმე (ფიზიკური/იურიდიული) პირისათვის.

ანგარიშთა გეგმა არის ფუნქციონირებად საწარმოში გამოყენებული ანგარიშების ჩამონათვალი, სადაც ყოველ კონკრეტულ ანგარიშს თავისი საკუთარი ნომერი აქვს. საქართველოში მოქმედი ანგარიშთა გეგმა შედგება ცხრა განაყოფისაგან. აქედან ხუთი განაყოფი დათმობილი აქვს საბალანსო ანგარიშებს, ხოლო ოთხი – მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ანგარიშებს. თითოეული განაყოფი შედგება ჯგუფებისაგან, ჯგუფები კი ცალკეული ანგარიშებისაგან.

ანგარიშთა გეგმაში ანგარიშების ინდექსი 4 ციფრია. მათ შორის, პირველი ციფრი განაყოფის აღმნიშვნელია, მეორე – ჯგუფის, მესამე და მეოთხე კი – კონკრეტული ანგარიშის ნომერს გვიჩვენებს. აქვე აღსანიშნავია, რომ ნებისმიერი საწარმოს ბუღალტერს ანგარიშთა გეგმის ნიმუშზე დაყრდნობით, საწარმოს სფეროფიკიდან გამომდინარე შეუძლია განაყოფის და ჯგუფის ნომრის შეუცვლელად გახსნას მისთვის საჭირო იმდენი ანგარიში, რამდენიც საჭიროა ინფორმაციის დეტალური წარმოჩენისათვის.

ანგარიშთა ერთიანი სისტემა მოიცავს, როგორც საბალანსო, ისე მოგებისა და ზარალის ანგარიშებს. აქტივები დალაგებულია ლიკვიდობის შემცირების მიხედვით და შესაბამისად პასიური ანგარიშები იწყება ვალდებულებებით. მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ანგარიშებთან დაკავშირებით საყურადღებოა შემდეგი:

- ნათლადაა წარმოჩენილი და ერთმანეთისგან გამიჯნული საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული საქმიანობა. ასევე, ცალკეული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები და ხარჯები.
- ვინაიდან ნებისმიერი ინფორმაციის მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანია საწარმოს ძირითადი საქმიანობა, საოპერაციო ხარჯები დაჯგუფებულია ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, ხოლო ცალკეულ ჯგუფებში შემავალი ხარჯები ასახულია მათი ეკონომიკური შინაარსით.

ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა

აქტივები

1000 – მიმდინარე აქტივები

2000 – გრძელვადიანი აქტივები

ვალდებულებები

3000 – მიმდინარე ვალდებულებები

4000 – გრძელვადიანი ვალდებულებები

საკუთარი კაპიტალი

5000 – საკუთარი კაპიტალი

საოპერაციო შემოსავლები

¹ ა. ხორაეა, ნ. კვატაშიძე, ნ. სრესელი, ზ. გოგრიჭიანი – ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ, 2006, გვ. 81.

6000 – საოპერაციო შემოსავლები

საოპერაციო ხარჯები

7000 – საოპერაციო ხარჯები

არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები

8100 – არასაოპერაციო შემოსავლები

8200 – არასაოპერაციო ხარჯები

განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები და ხარჯები

9100 – განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები

9200 – სხვა ხარჯები

ქვემოთ მოყვანილია შპს "როიალ თრეიდი" ² ბალანსის და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ზოგადი ფორმატი. სასწავლო მიზნიდან გამომდინარე ცხრილის მეორე სვეტში თანხების ნაცვლად მოცემულია ანგარიშების ინდექსი, რომელსაც ითვალისწინებს ბუღალტრული ანგარიშების ერთიანი სისტემა.

შპს " როიალ თრეიდი"
ბალანსი
31 დეკემბერი 2015 წელი

აქტივები	ანგარიშის ნომერი
მიმდინარე აქტივები	
ფულადი სახსრები	1100/1200
მოკლევადიანი ინვესტიციები	1300
მოთხოვნები	1400/1500
მარაგები	1600
წინასწარ გაწეული ხარჯი	1700
დარიცხული მოთხოვნები	1800
სხვა მიმდინარე აქტივები	1900
სულ მიმდინარე აქტივები	1000
გრძელვადიანი აქტივები	
ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი ღირებულება	2100
ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა	(2200)
ძირითადი საშუალებების წმინდა საბალანსო ღირებულება	2100 – 2200
გრძელვადიანი მოთხოვნები	2300
გრძელვადიანი ინვესტიციები	2400
არამატერიალური აქტივები	2500
არამატერიალური აქტივების დაგროვილი ამორტიზაცია	(2600)
არამატერიალური აქტივების წმინდა ღირებულება	2500 – 2600
სულ გრძელვადიანი აქტივები	2000
მთლიანი აქტივები	1000 + 2000
ვალდებულებები	
მოკლევადიანი ვალდებულებები	3100
მოკლევადიანი სესხები	3200
საგადასახადო ვალდებულებები	3300

² შპს "როიალ თრეიდი" წარმოადგენს ვირტუალურ საწარმოს, რომელსაც ვიყენებთ სასწავლო მიზნისთვის.

დარიცხული ვალდებულებები	3400
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	3000
გრძელვადიანი ვალდებულებები	
გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები	4100
გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	4200
ანარიცხები	4300
გადავადებული შემოსავალი	4400
სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	4000
მთლიანი ვალდებულებები	3000 + 4000
საკუთარი კაპიტალი	
საწესდებო კაპიტალი	5100
პარტნიორთა კაპიტალი	5200
მოგება-ზარალი	5300
საემისიო კაპიტალი	5140
გაუნაწილებელი მოგება	5310
რეზერვები და დაფინანსება	5400
მთლიანი საკუთარი კაპიტალი	5000
მთლიანი ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	3000 + 4000 + 5000

შპს "როიალ თრეიდი"
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი

	საოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები	ანგარიშის ნომერი
1	საოპერაციო შემოსავლები	6000
2	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	7100/7200
3	საერთო მოგება რეალიზაციიდან	6000 – 7100/7200
	საოპერაციო ხარჯები	
4	მიწოდების ხარჯები	7300
5	საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	7400
6	მთლიანი საოპერაციო ხარჯები	7300 + 7400
7	მთლიანი საოპერაციო მოგება /ზარალი	მე-3 სტრიქონი – მე-6 სტრიქონი
	არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები	
8	არასაოპერაციო შემოსავლები	8100
9	არასაოპერაციო ხარჯები	8200
10	მთლიანი არასაოპერაციო მოგება-ზარალი	8100 – 8200
11	მოგება მოგების გადასახადის გადახდამდე (მოგება დაბეგვრამდე)	მე-7 სტრიქონი +/- მე-10 სტრიქონი
12	მოგების გადასახადი	9210
13	წმინდა მოგება	მე-11 სტრიქონი – მე-12 სტრიქონი

კითხვები და საგარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად

1. ჩამოაყალიბეთ აქტიური და პასიური ანგარიშების სტრუქტურა;
 2. აღნიშნავს თუ არა ტერმინი – "კრედიტი" შემცირებას? (პასუხი დაასაბუთეთ)
 3. ახსენით რას ნიშნავს მარტივი და რთული ბუღალტრული მუხლი (გატარება). მოიყვანეთ მაგალითები
 4. ახსენით, რა იგულისხმება ქვემოთ ჩამოთვლილ წინადადებებში:
 - ა) საქონლის ანგარიშის კრედიტირება 2 000 ლარით;
 - ბ) მოკლევადიანი სესხის ანგარიშის დებეტირება 1 000 ლარით;
 - გ) შემოსავალი რეალიზაციიდან ანგარიშის კრედიტირება 20 000 ლარით;
 - დ) რეკლამის ხარჯის ანგარიშის დებეტირება 300 ლარით;
 - ე) ოფისის აღჭურვილობის დებეტირება 5 000 ლარით;
 5. ქვემოთ ჩამოთვლილი ოპერაციები გაატარეთ დებეტში და კრედიტში
 - ა) საწარმომ ბანკიდან ისესხა 3 000 ლარი 1 წლის ვადით;
 - ბ) გაყიდულია საქონელი 5 000 ლარად 3 თვეში გადახდის პირობით;
 - გ) დაფარულია მომწოდებლის დავალიანება, 1 000 ლარი სალაროდან;
 - დ) შეძენილია შენობა ნაღდი ფულით 30 000 ლარად;
 - ე) თანამშრომლებზე გაცემულია ხელფასი 15 000 ლარის ოდენობით;
 - ვ) გაწეულია საკონსულტაციო მომსახურება 2 500 ლარად.

მომსახურების გაწევის მომენტში მიღებული თანხის ნახევარი;

 - ზ) დაფარულია მოთხოვნების ნაწილი, 500 ლარის ოდენობით
6. 2014 წლის თებერვალში მეგობრებმა დააფუძნეს ბიზნეს კონსულტაციებით მომსახურების კომპანია, შპს "ბე-ლიტა" და თებერვლის თვეში განახორციელეს შემდეგი ოპერაციები:

თარიღი	ოპერაციის შინაარსი
02.02.14	დამფუძნებლებმა ბანკში კომპანიის ანგარიშზე შეიტანეს 20 000 ლარი;
05.02.14	დაიქირავეს შენობა და წინასწარ, უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმით გადაიხადეს 1 წლის იჯარა 7 200 ლარი;
06.02.14	კომპანიამ "office 1"-ში შეიძინა 900 ლარის თვითღირებულების საოფისე მარაგები. იმ დღესვე გადარიცხა 500 ლარი. დანარჩენს გადაიხდის 2 დღეში ნაღდი ფულის სახით;
09.02.14	კომპანიამ მომსახურება გაუწია ერთ-ერთ კლიენტს, რისთვისაც გამოიმუშავა და მიიღო 11 000 ლარი ნაღდი ფული;
11.02.14	დაფარულია ვალდებულებების დარჩენილი ნაწილი (იხ. 06.02.10 ოპერაცია);
13.02.14	საქმიანობის სფეროს გამრავალფეროვნების მიზნით კომპანიას დამატებით დასჭირდა ფულადი სახსრები, რისთვისაც აიღო გრძელვადიანი (2 წლიანი) სესხი ბანკიდან 45 000 ლარის ოდენობით;
15.02.14	ფულის დაბანდებით დაინტერესებულ ერთ-ერთ ფიზიკურ პირს გაუწია კონსულტაცია ინვესტირების საკითხებში, რისთვისაც გამოიმუშავა 7 500 ლარი. კლიენტს ფული ჯერ არ გადაუხდია კომპანიისთვის;

18.02.14	ნაღდი ფულით შეძენილია ავეჯი ოფისისთვის 2 100 ლარად და კომპიუტერი 1 200 ლარად;
23.02.14	ფიზიკური პირისგან დაფარულია დავალიანების ნაწილი 6 000 ლარი (იხ. 15.02.10 ოპერაცია)
25.02.14	სალაროდან გაცემულია 10 000 ლარი ხარჯების დასაფარად: მათ შორის ხელფასის ხარჯი შეადგენს 6 820 ლარს; რეკლამა – 2 800 ლარს; კომუნალური ხარჯები (ელ-ენერგია, ტელეფონი, ინტერნეტი) კი – შესაბამისად, 120, 170 და 90 ლარს;

დაფალება:

- აწვეწეთ სამეურწეო ოპერაციების ზემოქმედება ბალანსზე; (წიმუშად შეგიძლიათ გამოიყენოთ II თემაში განხილული სადემონსტრაციო ამოცანა შპს “მეგასერვისი”)
- ორადი ჩაწერის პრინციპზე დაყრდნობით გაატარეთ ოპერაციები ბუღალტრულად. მიუთითეთ რომელია მათ შორის მარტივი და რთული ბუღალტრული მუხილი;
- ასახეთ ოპერაციები ე.წ T აწგარიშებში. გამოიყვანეთ ნაშთები;
- მოამზადეთ საცდელი ბალანსი 2014 წლის 28 თებერვლის მდგომარეობით;

7. ქვემოთ მოცემულია შპს “დოდო და მეგობრების” სამეურწეო ოპერაციების განხორციელებით მიღებული ნაშთები 10 დღის განმავლობაში. აღწიწულ ნაშთებზე დაყრდნობით

თქვენ გევალებათ:

დაახასიაოთ და ბუღალტრულად (დებეტ-კრედიტში) ჩაწეროთ თითოეულ დღეს განხორციელებული ოპერაცია.

ნაშთები დღის ბოლოს	აქტივები					ვაღდებულებები			საკუთარი კაპიტალი
	ფული	ავეჯი	ავეტო-მანქანა	დებ. დაეაღიანება	წინასწარ გადახდიჯარა	კრედ დაეაღიანება	მოკლ სესხი	ტელეფონის გადასახადი	
ნაშთი 1 დღე	30 000	20 000							50 000
ნაშთი 2 დღე	26 000				4 000				
ნაშთი 3 დღე			7 000			7 000			
ნაშთი 4 დღე	29 000						3 000		
ნაშთი 5 დღე								2 000	48 000
ნაშთი 6 დღე	31 000			2 000					52 000
ნაშთი 7 დღე	24 000					2 000	1 000		
ნაშთი 8 დღე	22 000								50 000

ნაშთი 9 დღე	23 500			500					
ნაშთი 10 დღე	21 500							0	

8. მონახეთ შეცდომა და შეასწორეთ:

	აქტივები	ვალდებულებები	საკუთარი კაპიტალი	შემოსავლები	ხარჯები
1	მისაღები დივიდენდები	პატენტები	გრძელვადიანი სესხი	გამოცხადებული დივიდენდები	დაუფარავი ზარალი
2	წმინდა მოგება	მიღებული ავანსები	გაუნაწილებე ლი მოგება	კრედიტორული დავალიანება	გადასახდელი პროცენტი
3	ავეჯი და ინვენტარი	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	ინვესტიციები	შემოსავალი მომსახურებიდან	საწესდებო კაპიტალი
4	მოკლევადიანი სესხი	შენიშვნები და ნაგებობები	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულ ება (რსო)	საპროცენტო ხარჯი	რეკლამა
5	სათამაშეკო ვალდებულებები	სათამაშეკო მოთხოვნები	გრძელვადიანი სესხის ნაწილი	მოკლევადიანი ფასიანი ქაღალდები	საქონელი

თავი IV

ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკა და სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები

თავის შინაარსი:

- 4.1 პირველადი დოკუმენტები და მათი როლი ბუღალტრულ აღრიცხვაში
- 4.2 პირველად დოკუმენტებზე (სამეურნეო ოპერაციების შინაარსზე) დაყრდნობით ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში
- 4.3 მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში
- 4.4 საცდელი ბალანსის მომზადება

4.1 პირველადი დოკუმენტები და მათი როლი ბუღალტრულ აღრიცხვაში;

საწარმოს მასშტაბებიდან გამომდინარე ნებისმიერ კომპანიაში სისტემატურად ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ბუღალტრის მხრიდან გაანალიზებას, გარკვეული წესით ჩაწერას, დამუშავებას და შენახვას საჭიროებს. სამეურნეო ოპერაციების განხორციელების წინაპირობას ბიზნეს პარტნიორებს შორის თავდაპირველად ზეპირი, არაფორმალური შეთანხმება წარმოადგენს, რომელსაც მოგვიანებით იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტის – ხელშეკრულების სახე ეძლევა. აღნიშნული დოკუმენტის ორივე მხარის მიერ ხელმოწერა ნიშნავს, რომ მოცემულ ორ კომპანიას შორის შედგა შეთანხმება ხელშეკრულებაში მითითებულ ხელშეკრულების კონკრეტულ საგანზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის შესავალ ნაწილში ჩვენ ვისაუბრეთ გარკვეულ შეზღუდვებზე, რომელიც ფინანსურ აღრიცხვას ახასიათებს მმართველობით აღრიცხვასთან შედარებით. მათ შორის ერთ-ერთ შეზღუდვას წარმოადგენს ის გარემოება, რომ ფინანსური აღრიცხვა განიხილავს მხოლოდ წარსულში მომხდარ ქმედებებს. ამდენად, საწარმოთა შორის გაფორმებული ხელშეკრულება ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებისათვის უმნიშვნელოვანეს დოკუმენტს წარმოადგენს, თუმცა ის არ შეიძლება მივიჩნიოთ ფინანსური აღრიცხვის პირველად დოკუმენტად, რადგან ხელშეკრულებაში ჩანს ის, რაც უნდა განხორციელდეს მომავალში და არა ის რაც უკვე მოხდა.

ხელშეკრულებაში მითითებული ხელშეკრულების საგნის (მაგ: სარეკლამო რგოლის დამზადება, ტექნიკური აღჭურვილობის გაქირავება, 1000 ცალი სპეციალური სამუშაო ფორმის შეკერვა და ა.შ) სისრულეში მოყვანის შემდეგ, აუცილებელია შეიქმნას შესაბამისი დოკუმენტი, რომელიც პარტნიორი მხარეების ბუღალტრებს საშუალებას მისცემს აღნიშნული ოპერაცია ასახონ ბუღალტრულად.

ხშირად საწარმოს შიგნით ხორციელდება ისეთი სამეურნეო მოვლენები, რომლებიც ასევე საჭიროებენ ადეკვატურ დოკუმენტალურ დამოწმებას. მაგალითად, ანგარიშგაღებულ პირზე (თანამშრომელზე) თანხის ავანსად გაცემა ბუღალტრის მხრიდან საწარმოს გასაღების ორდერის გამოწერას საჭიროებს. აღნიშნული პირის მიერ გამოუყენებელი თანხის უკან, საღარიპო შემოტანისას კი აუცილებელია საღარიპო შემოსავლის ორდერის გამოწერა.

დოკუმენტებს, რომლებიც წარმოადგენენ ბიზნესში სისტემატურად განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრულად ასახვის საფუძველს პირველადი დოკუმენტები ეწოდება. პირველად დოკუმენტებს მიეკუთვნება: ჩეკი, საგადახდო დავალება, საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები, საღარიპო შემოსავლის და გასაღების ორდერები, ხელფასის უწყისი, მიღება-ჩაბარების აქტი და სხვა ყველა დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება ოპერაციის განხორციელება.

საწარმოში პირველადი დოკუმენტების სწორად მომზადებას დიდი მნიშვნელობა აქვს რადგან:

- ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაცია სწორად მომზადებული დოკუმენტით უნდა აისახოს;
- დოკუმენტის მეშვეობით სააღრიცხვო ჩანაწერები საწარმოში ხანგრძლივი დროით ინახება;
- დოკუმენტზე დაყრდნობით ხდება შესაძლებელი საწარმოში რესურსების მოძრაობაზე კონტროლის განხორციელება;
- დოკუმენტი წარმოადგენს საწარმოს წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების დაფარვის და შესაბამისად დებიტორების მიმართ წარმოშობილი მოთხოვნების განაღდებაზე კონტროლის განხორციელების საფუძველს;

დოკუმენტის შედგენის სისწორეზე, მისი მონაცემების სისწორესა და ობიექტურობაზე პასუხისმგებელი არიან პირები, ვინც ხელს აწერენ აღნიშნულ დოკუმენტს.

4.2 პირველად დოკუმენტებზე (სამეურნეო ოპერაციების შინაარსზე) დაყრდნობით ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საწარმოში პირველადი დოკუმენტები სააღრიცხვო ჩანაწერების შესრულების საფუძველს წარმოადგენს. სხვადასხვა საწარმოში სამეურნეო ოპერაციები პირველადი ასახვიდან ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე გზას განსხვავებული ტექნიკის მეშვეობით გაივლიან, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ყველა ტექნიკა სამეურნეო ოპერაციის ჩაწერას, დამუშავებას და შენახვას ბუღალტრული ანგარიშების დახმარებით ანხორციელებს.

სააღრიცხვო პროცედურებს (საწარმოს სააღრიცხვო ციკლს) ჩვენ ერთ-ერთი, საკმაოდ გაერცელებული ტექნიკის (ჟურნალური ტექნიკა) გამოყენებით განვიხილავთ გამჭოლად, ქვემოთ მოცემულ სადემონსტრაციო ამოცანაზე დაყრდნობით. ცხადია, რეალურ ბიზნესში ბუღალტრის ინფორმაცია არ მიეწოდებათ ქვემოთ მოცემული სახით. იგი ეყრდნობა პირველად დოკუმენტებს, აანალიზებს მათ და სწორედ ამის შემდეგ აღრიცხავს ბუღალტრულად.

სასწავლო მიზნიდან გამომდინარე ჩავთვალოთ, რომ წინ გვიდევს შპს "საბა და კომპანიაში" 2 თვის მანძილზე განხორციელებული და უკვე გაანალიზებული სამეურნეო ოპერაციები. შევედგეთ მათ გატარებას მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში.

სადემონსტრაციო ამოცანა

2015 წლის ნოემბრის დასაწყისში საბამ და მარიამმა დააფუძნეს საბროკერო კომპანია, შპს "საბა და კომპანია". კომპანია მიზნად ისახავს დახმარება გაუწიოს კლიენტებს ბინების ყიდვა-გაყიდვასა და გაქირავებაში. დეკემბერში აიყვანეს 2 თანამშრომელი, რომლებსაც შეუთანხმდნენ ყოველთვიურ ანაზღაურებაზე 500 ლარის ოდენობით.

ქვემოთ მოცემულია შპს “საბა და კომპანიის” მიერ ნოემბერ-დეკემბერში განხორციელებული ოპერაციები:

- 01.11.15 დამფუძნებლებმა შპს-ს ანგარიშზე ბანკში შეიტანეს 50 000 ლარი;
- 03.11.15 შპს-მ “საბა და კომპანიამ”, კომპანია “არსისგან” ნაწილობრივი კრედიტით შეიძინა საოფისე შენობა 40 000 ლარად. ყიდვის მომენტში ანგარიშიდან გადაირიცხა თანხის ნახევარი. დანარჩენის დაფარვა უნდა მოხდეს ნაწილ-ნაწილ 2011 წლის ბოლომდე;
- 05.11.15 შპს “ვალენტინისგან” კრედიტით, 3 500 ლარად შეძენილია ავეჯი ოფისისთვის;
- 09.11.15 შპს “ალტასგან” შეძენილია კომპიუტერული აღჭურვილობა 2 000 ლარად; თანხა გადაირიცხა ყიდვის დღეს;
- 12.11.15 შპს “საბა და კომპანიამ” საკუთარი შენობის ნაწილი (1 ოთახი) მიაქირავეა შპს “როკოს”, რომელიც დაკავებულია დოკუმენტების ქსერო-ასლების გაკეთებით, ბეჭდვით და სხვა მსგავსი მომსახურებით. ხელშეკრულების თანახმად დამქირავეებელმა წინასწარ გადაუხადა გამქირავეებელს 2 თვის იჯარა 500 ლარი, ხოლო 2 თვის შემდეგ, ყოველი თვის 15 რიცხვში უნდა გადაიხადოს ყოველთვიური იჯარა 250 ლარი;
- 15.11.15 შპს-მ თი-ბი-სი ბანკიდან 1 წლის ვადით ისესხა 20 000 ლარი წლიური 24%-ით; ხელშეკრულების თანახმად პირველი შენატანის (ძირი თანხის ნაწილი და პროცენტი) განხორციელება უნდა მოხდეს 2011 წლის 15 იანვარს.
- 17.11.15 ოფისისთვის შეძენილ იქნა 150 ლარის საოფისე ინვენტარი (საკანცელარიო მასალები); თანხა გადარიცხულია მომწოდებლის ანგარიშზე ოპერაციის განხორციელების დღეს;
- 29.11.15 თელასიდან მიღებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის საფუძველზე შპს-მ “საბა და კომპანიამ” გადარიცხა ნოემბრის თვის ელ-ენერგიის ღირებულება 70 ლარი;
- 30.11.15 შპს “საბა და კომპანიამ” გადაიხადა კომპანია “არსის” დავალიანების ნაწილი 4 000 ლარი;
- 01.12.15 შპს “საბა და კომპანიამ” სადაზღვევო კომპანია “ალდავისაგან” შეიძინა ერთ წლიანი სადაზღვევო პოლისი 12 000 ლარად;
- 03.12.15 ტელევიზიაში შეუკვეთა რეკლამა, რისთვისაც გადარიცხა 2 500 ლარი და შეუდგა კლიენტების მომსახურებას;
- 09.12.15 კლიენტს დაეხმარა ბინის გაყიდვაში 60 000 ლარად, რისთვისაც გამოიმუშავა და მიიღო 5 200 ლარი;
- 13.12.15 კლიენტის ბინის გაქირავებასთან დაკავშირებით გამოიმუშავა 3 000 ლარი. თანხის 50% მიიღო ოპერაციის განხორციელების დღეს. დარჩენილ ნაწილს მიიღებს მომავალი წლის იანვრის დასაწყისში;
- 15.12.15 შპს-მ “საბა და კომპანიამ” 2 თვის ვადით, წლიური 30%-ით გაასესხა 1 200 ლარი. სესხის ნომინალის და მასზე დარიცხული პროცენტის მიღება მოხდება 2011 წლის 15 თებერვალს;

- 17.12.15 მოემსახურა კლიენტს ბინის შეძენასთან დაკავშირებით და გამოიმუშავა 5 000 ლარი, რომელსაც მიიღებს 12 იანვრამდე;
- 25.12.15 შპს-მ “საბა და კომპანია” დაფარა შპს “ვალენტინის” დავალიანება სრულად;
- 30.12.15 თელასიდან მიღებულია საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომელიც იტყობინება, რომ შპს “საბა და კომპანია”-ს გადასახდელი აქვს 80 ლარი. ამავე დღეს ახალი ქსელებიდან მიღებულია შეტყობინება 100 ლარის ოდენობით სატელეფონო გადასახადის შესახებ. აღნიშნული გადასახადების დაფარვა უნდა მოხდეს 2011 წლის 10 იანვრამდე.
- 31.12.15 თანამშრომელთა ანგარიშებზე გადარიცხულია დეკემბრის თვის ხელფასი, ჯამურად 1000 ლარის ოდენობით;

მთავარი ბუღალტრული ჟურნალი

ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, რომ პირველადი დოკუმენტების მოძიების შემდეგ, საწარმოს ბუღალტერი ინფორმაციას შეიტანს მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში, სადაც საწარმოს ყოველდღიური საქმიანობის ჩაწერა ხდება ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით. მთავარი ბუღალტრული ჟურნალი შედგება შემდეგი რეკვიზიტებისგან:

- ოპერაციის განხორციელების თარიღი
- ანგარიშების დასახელება და გარიგების მოკლე შინაარსი
- ანგარიშის ნომერი (ანგარიშთა გეგმით განსაზღვრული)
- დებეტი
- კრედიტი

მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალს ასევე გააჩნია გვერდის ნომერი, რომელიც მიეთითება ანგარიშთა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში.

დავუბრუნდეთ სადემონსტრაციო ამოცანას და აესახოთ შპს “საბა და კომპანიის” სამეურნეო ოპერაციები მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში.

შპს “საბა და კომპანია” მთავარი ბუღალტრული ჟურნალი

თარიღი		ანგარიშის დასახელება და მოკლე შინაარსი	ანგ №	დებეტი	კრედიტი
2015 წელი. ნ ო ვ ემ ბ	01	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	1210 5150	50 000	50 000
		მფლობელების მიერ ბიზნესში ფულის ინვესტირება			

	03	შენობები ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულ. შენობის შეძენა ნაწილობრივი კრედიტით	2130 1210 3110	40 000	20 000 20 000
	05	ავეჯი და სხვა ინვენტარი მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულ. ავეჯის შეძენა კრედიტით შპს “ვალენტინისაგან”	2170 3110	3 500	3 500
	09	ოფისის აღჭურვილობა ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში კომპიუტერული აღჭურვილობის შეძენა შპს “ალტასგან”	2160 1210	2 000	2 000
	12	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში მიღებული ავანსები შპს “როკოსგან” შემდგომი საიჯარო მომსახურებისთვის თანხის ავანსად მიღება	1210 3120	500	500
	15	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში მოკლევადიანი სესხები 1 წლიანი სესხის აღება თი-ბი-სი ბანკიდან წლიური 24%-ით	1210 3210	20 000	20 000
	17	საოფისე მარაგები ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში საკანცელარიო (და სხვა) საოფისე მარაგის შეძენა	1691 1210	150	150
	29	ელექტრო-ენერგიის ხარჯი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ელ-ენერგიის ხარჯის დაფარვა	7433 1210	70	70
	30	მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულ. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში კომპანია “არსის” დავალიანების ნაწილის დაფარვა	3110 1210	4 000	4 000

2015 წელი	01	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 წლიანი სადაზღვევო პოლისის შეძენა	1735 1210	12 000	12 000
	03	რეკლამის ხარჯი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში რეკლამის განთავსება ტელევიზიაში	7310 1210	2 500	2 500
	09	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში შემოსავალი რეალიზაციიდან შემოსავლის გამომუშავება და მიღება	1210 6110	5 200	5 200
	13	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში მოთხოვნები მიწოდებ. და მომსახურებიდან შემოსავალი რეალიზაციიდან შემოსავლის გამომუშავება და თანხის ნაწილის მიღება	1210 1410 6110	1 500 1 500	3 000
	15	მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ფულის გასესხება 2 თვის ვადით, წლიური 30%-ით	1451 1210	1 200	1 200
	17	მოთხოვნები მიწოდებ. და მომსახურები- დან შემოსავალი რეალიზაციიდან მომსახურების გაწევა კრედიტით	1410 6110	5 000	5 000
	25	მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულ. ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში შპს "ვალენტინის" დავალიანების დაფარვა სრულად	3110 1210	3 500	3 500
	30	ელ-ენერგიის ხარჯი ტელეფონის ხარჯი გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი გადასახდელი ტელეფ. გადასახადი ელ-ენერგიის და ტელეფონის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	7433 7431 3133 3131	80 100	80 100

	31	შრომის ანაზღაურება ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში თანამშრომლებზე ხელფასის გადარიცხვა	7410 1210	1 000	1 000
--	----	--	--------------	-------	-------

43 მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში

სააღრიცხვო ციკლის მეორე პროცედურას წარმოადგენს მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში. ყველა ანგარიშისთვის, რომელიც საჟურნალო გატარებებში შეგვხვდა, იხსნება ბუღალტრული წიგნი, სადაც გროვდება ინფორმაცია კონკრეტულად მოცემული ანგარიშის შესახებ. ლოგიკურია დავსვათ კითხვა? თუ მთავარ ბუღალტრულ წიგნში ზუსტად ის ინფორმაცია შედის, რაც მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში წერია, რატომაა აუცილებელი ორივეს წარმოება?! რატომ არ შეიძლება სამეურნეო ოპერაციები პირდაპირ მთავარ ბუღალტრულ წიგნში გავატაროთ?!. საქმე ისაა, რომ მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალსა და წიგნს შორის განსხვავება ერთი და იმავე ინფორმაციის სხვადასხვაგვარად ჩაწერის შესაძლებლობაა. სამეურნეო ოპერაციების ასეთი დამუშავება ჟურნალურ ტექნიკას კიდევ უფრო სრლყოფილს ხდის. არსებობს რიგი უპირატესობებისა, რომლებიც ახასიათებს, როგორც მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალს, ასევე მთავარ ბუღალტრულ წიგნს. განვიხილოთ რამდენიმე.

- (1) დაეუშვათ, გვინდა რომელიმე საჟურნალო გატარების გადამოწმება და დაახლოებით ვიცით რომელ პერიოდშია ოპერაცია განხორციელებული. ასეთ შემთხვევაში გამოგვადგება ბუღალტრული ჟურნალი, რადგან იგი ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით ასახავს სამეურნეო ოპერაციებს.
- (2) დაეუშვათ, გვინტერესებს რომელიმე კონკრეტული თარიღისთვის რა მდგომარეობაა კრედიტორულ დავალიანების (მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება) ანგარიშზე. ამ შემთხვევაში რასაკვირველია უმჯობესია გამოვიყენოთ კრედიტორული დავალიანების მთავარი ბუღალტრული წიგნი, რადგან ინფორმაცია მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში გაბნეულადაა და გაძნელება მისი თავმოყრა. წარმოიდგინეთ რამდენ დროს და ძალისხმევას დაკარგავდა საწარმოს ბუღალტერი კონკრეტული ანგარიშის მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციის ამოღება მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან რომ დაეწყო.
- (3) გარდა ამისა მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში შეცდომის დაშვების შანსი ნაკლებია მთავარ ბუღალტრულ წიგნთან შედარებით. მაგალითისათვის შეგვიძლია გამოვიყენოთ შპს "საბა და კომპანიის" პირველი ოპერაცია, რომელიც ითვალისწინებს დამუშუბლების მიერ შპს-ს ანგარიშზე 50 000 ლარის განთავსებას. საჟურნალო გატარება საშუალებას გვაძლევს ერთდროულად დავინახოთ ოპერაციის დებეტური და კრედიტული ჩანაწერები. თუ ჩვენ აღნიშნულ ოპერაციას პირდაპირ წიგნში ჩაეწერდით, ადვილი შესაძლებელია, ინსტიქტურად თანხა ორივე ანგარიშის (ფულის და საწესდებო კაპიტალის) დებეტში, ან კრედიტში, ან არასწორად, ფულის კრედიტში და კაპიტალის დებეტში გაგვეტარებინა.

მთავარი ბუღალტრული ჟურნალის მსგავსად მთავარ ბუღალტრულ წიგნსაც გააჩნია რეკვიზიტები:

- ოპერაციის განხორციელების თარიღი
- ოპერაციის მოკლე შინაარსი

- გვერდის № (იგულისხმება ბუღალტრული ჟურნალის გვერდის №)
- დებეტი
- კრედიტი
- ნაშთი

დაეუბრუნდეთ სადემონსტრაციო ამოცანას და მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაცია გადაეიტანოთ მთავარ ბუღალტრულ წიგნში.

ეროვნული გალუბა რეზიდენტ ბანკში 1210

თარიღი		მოკლე შინაარსი		გვ №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 წელი	ნოემბერი	01	მფლობელის მიერ ბიზნესში ფულის ინვესტირება	1	50 000		50 000
		03	შენიშნის შექმნა ნაწილობრივი კრედიტით	1		20 000	30 000
		09	კომპიუტერულ აღჭურვილობის შექმნა	1		2 000	28 000
		12	საიჯარო მომსახურების თანხის ავანსად მიღება	1	500		28 500
		15	1 წლიანი სესხის აღება თი-ბი-სი ბანკიდან წლიური 24%-ით	2	20 000		48 500
		17	საოფისე მარაგის შექმნა (საკანცელარიო და სხვა)	2		150	48 350
		29	ელ-ენერგიის ხარჯის დაფარვა	2		70	48 280
		30	კომპანია არსისდავალიანების ნაწილის დაფარვა	2		4 000	44 280
	დეკემბერი	01	ერთ წლიანი სადაზღვევო პოლისის შექმნა	2		12 000	32 280
		03	რეკლამის განთავსება ტელევიზიაში	2		2 500	29 780
		09	შემოსავლის გამომეშაეება და მიღება	2	5 200		34 980
		13	შემოსავლის გამომეშაეება და თანხის ნაწილის მიღება	3	1 500		36 480

	15	ფულის გასესხება 2 თვის ვადით წლიური 30%-ით	3		1 200	35 280
	25	შპს "ვალენტინის" დავალიანება დაფარვა სრულად	3		3 500	31 780
	31	თანამშრომელთათვის ხელფასის გადარიცხვა	3		1 000	30 780

საწესდებო კაპიტალი შპს-ში 5150

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	01	მფლობელების მიერ ბიზნესში ფულის ინვესტირება	1		50 000	50 000

შენობები 2130

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	03	შენობის შეძენა ნაწილობრივი კრედიტით	1	40 000		40 000

მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები 3110

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	ნოემბ.	03 შენობის შეძენა ნაწილობრივი კრედიტით	1		20 000	20 000
		05 შეძენილია ავეჯი კრედიტით შპს ვალენტინისაგან	1		3 500	23 500
		30 კომპანია არსის დავალიანების ნაწილის დაფარვა	2	4 000		19 500
	დეკემბ.	25 შპს "ვალენტინის" დავალიანების დაფარვა სრულად	3	3 500		16 000

ავეჯი და სხვა ინვენტარი 2170

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	05	ოფისის ავეჯის შეძენა კრედიტით	1	3 500		3 500

ოფისის აღჭურვილობა 2160

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	09	კომპიუტერული აღჭურვილობის შეძენა	1	2 000		2 000

მიღებული აგანსები 3120

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	12	შემდგომში გასაწევი საიჯარო მომსახურებისთვის თანხის აგანსად მიღება	2		500	500

მოკლევადიანი სესხები 3210

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	15	თიბისი-დან 1 წლიანი სესხის აღება, წლიური 24%-ით	2		20 000	20 000

საოფისე მარაგები 1691

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 ნოემბ.	17	საკანცელარიო და სხვა სასაქონლო მარაგის შეძენა	2	150		150

ელექტრო-ენერგიის ხარჯი 7433

თარიღი			მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	ნოემბ	29	ელ-ენერგიის ხარჯის დაფარვა	2	70		70
	დეკემ	30	ელ-ენერგიის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3	80		150

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა 1735

თარიღი			მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	დეკემ.	01	1 წლიანი სადაზღვევო პოლისის შექენა	2	12 000		12 000

რეკლამის ხარჯი 7310

თარიღი			მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	დეკ	03	რეკლამის განთავსება	2	2 500		2 500

შემოსავალი რეალიზაციიდან 6110

თარიღი			მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	დეკემბერი	09	შემოსავლის გამომუშავება და მიღება	2		5 200	5 200
		13	შემოსავლის გამომუშავება და თანხის ნაწილის მიღება	3		3 000	8 200
		17	მომსახურების გაწევა კრედიტით	3		5 000	13 200

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან 1410

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დეკემბერი	13 შემოსავლის გამომუშავება და თანხის ნაწილის მიღება	3	1 500		1 500
	17 მომსახურების გაწევა კრედიტით	3	5 000		6 500

მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან 1451

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დეკემბ	15 ფულის გასესხება 2 თვის ვადით, წლიური 30%-ით	3	1 200		1 200

ტელეფონის ხარჯი 7431

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დეკ	30 ტელეფონის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3	100		100

გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი 3133

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დეკემ	30 ელ-ენერგიის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3		80	80

გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი 3131

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დეკ	30 ტელეფონის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3		100	100

შრომის ანაზღაურება 7410

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015 დსკ	31	თანამშრომელთათვის ხელფასის გადახდა	3	1 000		1 000

4.4 საცდელი ბალანსის მომზადება

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ბუღალტრული საქმის სირთულემ და სამეურნეო ოპერაციების სიმრავლემ შეიძლება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში და წიგნში შეცდომები გამოიწვიოს. აღნიშნულის თავიდან აცილების მიზნით ბუღალტრები პერიოდულად მთავარი წიგნის ანგარიშების საბოლოო ნაშთებისაგან ამზადებენ საცდელ ბალანსს.

საცდელი ბალანსი – ეს არის მთავარი წიგნის ანგარიშების და მათი თანხების ჩამონათვალი, რომელიც მიზნად ისახავს სამეურნეო ოპერაციების მთავარი ჟურნალიდან მთავარ წიგნში ინფორმაციის დამუშავების სისწორის შემოწმებას. საცდელი ბალანსის სვეტების ჯამების ტოლობა ადასტურებს:

- მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში დებეტის ჩანაწერების თანხების ჯამის ტოლობას კრედიტის ჩანაწერების თანხების ჯამთან;
- მთავარ ბუღალტრულ წიგნში ჩანაწერების წარმოების და ნაშთების გამოთვლის სისწორეს;
- საცდელ ბალანსში ჩანაწერების შეტანის და ჯამების სისწორეს;

ზოგჯერ, მიუხედავად იმისა, რომ საცდელი ბალანსი დაბალანსებულია, მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალსა და წიგნებში შეცდომები მაინც არის დაშვებული. აღნიშნული სიტუაცია შეიძლება გამოწვეული იყოს შემდეგი მიზეზებით:

- სამეურნეო ოპერაციის საერთოდ გამოტოვებით, ანუ როდესაც არ ხდება ოპერაციის ასახვა მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
- რომელიმე ანგარიშის თანხის სხვა ანგარიშის წიგნში იგივე მხარეს გატარებით. მაგალითად, როდესაც მოკლევადიანი სესხის ანგარიშის დაკრედიტების ნაცვლად, კრედიტდება სხვა რომელიმე პასიური ანგარიში;
- მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში სამეურნეო ოპერაციის თანხის არასწორი გატარებით. მაგალითად, როცა 1 000 ლარის ნაცვლად ჩაწერილია 100 ლარი;
- თანხის გადარიცხვის ან ჩარიცხვის დროს მოცემული თანხის შეცდომით სხვა დებიტორზე ან კრედიტორზე მიწერით. მაგალითად, როდესაც ერთი დებიტორის მიერ ბანკში ანგარიშზე ჩარიცხული თანხა შეცდომით გატარდა მეორე დებიტორის წიგნში;

საცდელი ბალანსის დაუბალანსებლობის მიზეზი შეიძლება იყოს ერთი ან რამდენიმე შეცდომა ერთად. არ არსებობს მისი შესწორების (კორექტირების) ზოგადი ფორმულა, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ქვემოთ ჩამოთვლილი პროცედურების თანმიმდევრობით შესრულება ხშირად დიდ დროსა და ენერგიას ზოგავს.

1. გადაამოწმეთ საცდელი ბალანსის სვეტების სისწორე კიდევ ერთხელ, ოდონდ ამჯერად დაითვალეთ (შეკრიბეთ) საწინააღმდეგო მიმართულებით შეჯამების საშუალებით;

2. თუ შემოწმების მიუხედავად საცდელი ბალანსის სვეტების ჯამები მაინც განსხვავდება ერთმანეთისგან, უნდა განისაზღვროს ცდომილების სიდიდე;
3. შეამოწმეთ ემთხვევა თუ არა საცდელ ბალანსში ჩაწერილი მონაცემები მთავარი ბუღალტრული წიგნის ნაშთებს. დარწმუნდით, რომ ყოველი ანგარიშის ნაშთი ჩაწერილია საცდელი ბალანსის შესაბამის სვეტში;
4. შეამოწმეთ, სწორია თუ არა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში დაფიქსირებული ნაშთები;
5. შეამოწმეთ რამდენად სწორადაა შესრულებული მთავარი ბუღალტრული ურნალიდან ინფორმაციის გადატანის პროცედურა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში. დარწმუნდით, რომ დებეტის და კრედიტის სვეტები არცერთ ანგარიშზე არ არის არეული;

დაეუბრუნდეთ სადემონსტრაციო ამოცანას და მოვამზადოთ შპს “საბა და კომპანია” საცდელი ბალანსი 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით.

**შპს “საბა და კომპანია”
საცდელი ბალანსი
31 დეკემბერი. 2015 წელი**

ანგ №	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30 780	
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		50 000
2130	შენობები	40 000	
3110	მოწოდ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები		16 000
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	3 500	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	2 000	
3120	მიღებული ავანსები		500
3210	მოკლევადიანი სესხები		20 000
1691	საოფისე მარაგები	150	
7433	ელექტრო-ენერგიის ხარჯი	150	
1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	12 000	
7310	რეკლამის ხარჯი	2 500	
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		13 200
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6 500	
1451	მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან	1 200	
7431	ტელეფონის ხარჯი	100	
3133	გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი		80
3131	გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი		100
7410	შრომის ანაზღაურება	1 000	
		99 880	99 880

სამეურნეო წლის ბოლოს მომზადებული საცდელი ბალანსი მოიცავს ყველა ანგარიშს, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მასზე დაყრდნობით არ მზადდება საბოლოო ფინანსური ანგარიშგება. დარიცხვის მეთოდიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინ აუცილებელია შესრულდეს მაკორექტირებელი გატარებები, რომლებიც უზრუნველყოფს შემოსავლების და ხარჯების სააღრიცხვო პერიოდებზე სწორად გადანაწილებას.

კითხვები და დავალებები ცოდნის შესამოწმებლად:

1. დაალაგეთ ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები:
 - ა) სააღრიცხვო ინფორმაციის გადატანა მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნში;
 - ბ) საცდელი ბალანსის მომზადება;
 - გ) ოპერაციის მოხდენა და ანალიზი;
 - დ) ოპერაციის გატარება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
2. ნატალი ბაბლიძემ 2016 წლის 1 მაისს დაარსა ბიზნეს კონსულტაციების სააგენტო. დაიქირაა ოფისი თვეში 400 ლარად და დაიწყო კერძო მეწარმეობა. მაისის თვეში განახორციელა შემდეგი ოპერაციები:
 - 1 მაისი – ბიზნესში დააბანდა 10 000 ლარი; (აღნიშნული თანხა შეიტანა კომპანიის საღაროში)
 - 3 მაისი – იყიდა კომპიუტერი 800 ლარად ნაღდი ანგარიშსწორებით;
 - 5 მაისი – შემდგომში გადახდის პირობით შეიძინა საკანცელარიო მასალები 150 ლარად;
 - 9 მაისი – შეუკვეთა რეკლამა გაზეთში, რისთვისაც გადაიხადა 50 ლარი;
 - 11 მაისი – გასწია საკონსულტაციო მომსახურება, რისთვისაც გამოიმუშავა 600 ლარი;
 - 15 მაისი – რეკლამა განათავსა ერთ-ერთ ჟურნალში, რისთვისაც უნდა გადაიხადოს 250 ლარი;
 - 17 მაისი – საგადასახადო და ბუღალტრულ საკითხებთან დაკავშირებით გასწია კონსულტაცია, რისთვისაც გამოიმუშავა და მიიღო 1 000 ლარი;
 - 22 მაისი – დებიტორი კომპანიისგან მიიღო 11 მაისს გამოიმუშავებული შემოსავლის ნაწილი – 350 ლარი;
 - 26 მაისი – გადაიხადა მაისის თვის ოფისის იჯარა 400 ლარი;
 - 30 მაისი – ნატალიმ, თავის თანაშემწეს გადაუხადა ხელფასი 250 ლარი, პირადი მოხმარებისთვის კი საღაროდან ამოიღო 300 ლარი;

დავალება:

1. გაატარეთ ოპერაციები მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
 2. გახსენით T ანგარიშები გადაიტანეთ ოპერაციები და გამოიყვანეთ ნაშთები;
 3. მოამზადეთ საცდელი ბალანსი 2010 წლის 31 მაისის მდგომარეობით;
3. ქვემოთ მოცემულ ბუღალტრულ გატარებებზე დაყრდნობით ჩამოაყალიბეთ მათი შინაარსი
 - ა) დ – 2130 შენობები 25 000
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 25 000
 - ბ) დ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში 5 000
კ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 5 000
 - გ) დ – 3110 მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები . . 800
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 800
 - დ) დ – 7310 რეკლამის ხარჯი 300
კ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში. 300

- ე) დ – 1610 საქონელი 1 800
კ – 3110 მოწ. და მომსახ. წარმოქმ. ვალდებულებები . . . 1 800
- ვ) დ – 2160 ოფისის აღჭურვილობა 4 800
დ – 1610 საქონელი 1 700
დ – 2180 სატანსპორტო საშუალებები 8 000
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 14 500
4. საცდელი ბალანსის მომზადებისას ბუღალტერმა მიღებული ავანსების ანგარიშის ნაშთი 3 200 ლარი, შეცდომით შეიტანა დებეტის სვეტში. განსაზღვრეთ საცდელი ბალანსის ცდომილება.
5. პერი მოსმა 2015 წლის დეკემბრის დასაწყისში გახსნა ახალი საადვოკატო ფირმა და დეკემბრის თვეში განახორციელა შემდეგი ოპერაციები:
- ა) პირადი ანგარიშიდან მოხსნა და ბიზნესში დააბანდა (სალაროში შეიტანა) 10 000 ლარი;
 - ბ) დაიქირავა ოფისი და ნაღდი ანგარიშსწორებით გადაიხადა დეკემბრის იჯარა 2 000 ლარი;
 - გ) შეიძინა ოფისის ავეჯი 5 000 ლარად. ყიდვის მომენტში გადაიხადა 3 000 ლარი, დანარჩენს გადაიხდის 6 თვის განმავლობაში;
 - დ) შეიძინა ოფისის მარაგები 300 ლარად, შემდგომში გადახდის პირობით;
 - ე) კლიენტს გაუწია მომსახურება. გამოიმუშავა და მიიღო 2 500 ლარი;
 - ვ) გაწეული მომსახურებით გამოიმუშავა 4 200 ლარი, თუმცა მოცემულ მომენტში მიიღო თანხის ნახევარი;
 - ზ) დაფარა დეკემბრის თვის კომუნალური ხარჯები თელასის და ყაზტრანსგაზის მიერ გამოგზავნილი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე. შესაბამისად 100 და 150 ლარი;
 - თ) ერთდერტ დაქირავებულ თანამშრომელს გადაუხადა ხელფასი 500 ლარი;
 - ი) დაფარა ოფისის ავეჯის ყიდვით წარმოშობილი დავალიანების ნაწილი 500 ლარი;
 - კ) მოსმა პირადი მოხმარებისათვის ბიზნესიდან ამოიღო 800 ლარი;

დავალება:

1. გაატარეთ ოპერაციები მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
 2. გახსენით T ანგარიშები, გადაიტანეთ ინფორმაცია ჟურნალიდან და გამოიყვანეთ ნაშთები;
 3. მოამზადეთ საცდელი ბალანსი 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით;
6. კომპანიამ განახორციელა შემდეგი სახის საჟურნალო გატარებები შეცდომით:
- ა) მომხმარებლის მიერ დაფარული დავალიანება გატარებული იქნა შემდგენიარად:

დ – 1110 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 700
 კ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 700

ბ) დანადგარს ჩაუტარდა პერიოდული სარემონტო სამუშაო, რომელიც კომპანიის ბუღალტერმა დასვა დანადგარის თვითღირებულების ანგარიშზე და გაატარა შემდეგნაირად:

დ – 2150 მანქანა-დანადგარები. 200
 კ – 1210 ევრბ 200

გ) საოფისე მარაგი შეძენილი იქნა კრედიტით, რაზეც კომპანიის ბუღალტერმა შეასრულა შემდეგი საჟურნალო გატარება:

დ – 1691 ოფისის მარაგები 2500
 კ – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან. . . . 2500

დ) ერთ-ერთი კონკურენტი კომპანია გააკოტრდა. დასაშვებია, რომ ამ ფაქტმა გამოიწვიოს ჩვენი კომპანიის რეალიზაციის მოცულობის ზრდა წლიურად 60 000 ლარით. კომპანიის ბუღალტერმა ეს ფაქტი ჟურნალურად ასე გაატარა:

დ – 3120 მიღებული ავანსები 60000
 კ – 5330 გაუნაწილებელი მოგება. 60000

ე) მომწოდებლის დავალიანების, 400 ლარის დაფარვა ჟურნალში გატარებულია შემდეგნაირად:

დ – 3110 მოწ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები 400
 კ – 3210 მოკლევადიანი სესხები 400

დავალება:

შეასრულეთ შემასწორებელი საჟურნალო გატარებები და მიუთითეთ რომელი საჟურნალო გატარება გამოიწვევდა საცდელი ბალანსის დაუბალანსებლობას.

7. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, რომელი განცხადებაა სწორი?

1. საცდელი ბალანსით შესაძლებელია გაკონტროლდეს, თუ რამდენად სწორად შეასრულა ბუღალტერმა საჟურნალო გატარებები;
2. საცდელი ბალანსი ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პირველი ნაბიჯია;

- | | |
|-------------------|-------------|
| ა) მხოლოდ პირველი | გ) ორივე |
| ბ) მხოლოდ მეორე | დ) არც ერთი |

თავი V

მაკორექტირებელი გატარებები და სააღრიცხვო ციკლის დასრულება

თავის შინაარსი:

- 5.1 მაკორექტირებელი გატარებების არსი და სახეები
- 5.2 სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების გაგრძელება წინა თავში განხილულ სადემონსტრაციო ამოცანაზე დაყრდნობით
 - 5.2.1 მაკორექტირებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში
 - 5.2.2 ინფორმაციის გადატანა მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში
 - 5.2.3 კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება
 - 5.2.4 ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და ხელმძღვანელ პირთათვის გადაცემა
- 5.3 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება. დამასრულებელი გატარებების არსი და სახეები. დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსი
 - 5.3.1 დამასრულებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში
 - 5.3.2 ჟურნალიდან დამასრულებელი გატარებების შესახებ ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში
 - 5.3.3 შპს “საბა და კომპანიის” დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადება
- 5.4 სამუშაო ცხრილი – საწარმოს სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების სწრაფად დამუშავების საუკეთესო ინსტრუმენტი
 - 5.4.1 სამუშაო ცხრილის მომზადება შპს “საბა და კომპანიის” მაგალითზე

5.1 მაკორექტირებელი გატარებების არსი და სახეები;

ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ერთ-ერთ აუცილებელ პირობას მისი საიმედოობა წარმოადგენს. ინფორმაციის საიმედოობას სხვადასხვა ფაქტორებთან ერთად განსაზღვრავს ინფორმაციის უტყუარობა. მაკორექტირებელი

(შემასწორებელი) გატარებები სწორედ იმისთვის არსებობს, რათა საწარმოს ფინანსურ მონაცემებში ინფორმაცია მთელი სიზუსტით იყოს წარმოდგენილი.

საწარმოები, რომლებიც ხელმძღვანელობენ საქართველოს შესაბამისი კანონმდებლობით და ეყრდნობიან ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს, ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებენ დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე, რომელიც თავის მხრივ ითვალისწინებს შემოსავლების და მათ მისაღებად გაწეული ხარჯების ერთ სააღრიცხვო პერიოდში აღრიცხვას. აქვე გავიხსენოთ, რომ შემოსავლების და ხარჯების აღიარება ხორციელდება რეალიზაციის და შესატყვისობის პრინციპების დაცვით და არ უკავშირდება საწარმოში ფულის შემოსვლას ან გასვლას.

სააღრიცხვო ციკლის თავისებურებიდან გამომდინარე, შეიძლება ადგილი ქონდეს ისეთ სამეურნეო ოპერაციებს, როდესაც გამომუშავებული შემოსავლის სანაცვლოდ ფულის მიღება ან გაწეული ხარჯის სანაცვლოდ ფულის გადახდა ვერ ხორციელდება ერთ სააღრიცხვო პერიოდში. გარდა ამისა, შესაძლებელია მიღებული ფულის სანაცვლოდ მომსახურების გაწევა მოხდეს მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში, ან კიდევ მომავალში გასაწევ ხარჯს წინ უსწრებდეს საწარმოს მიერ მისთვის ფულის გადახდა. აქედან გამომდინარე საწარმოში განხორციელებული ოპერაციები შეიძლება ორ კატეგორიად დაეყოთ:

1. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ერთი სააღრიცხვო პერიოდის ფინანსურ შედეგებზე;
2. სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც გავლენას ახდენენ რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის ფინანსურ შედეგებზე;

მართალია აღნიშნული კლასიფიკაცია პირობითია, მაგრამ ის სრულებით მიზანშეწონილია მაკორექტირებელი გატარებების განსაზოგადებლად.

მაკორექტირებელი გატარებები, რომლებიც საწარმოში სრულდება, ძირითადად განპირობებულია მეორე კატეგორიის ოპერაციების არსებობით და უკავშირდება შემოსავლების და ხარჯების სააღრიცხვო პერიოდებზე სწორად გადანაწილებას. აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ მსგავსი გატარებები ხშირ შემთხვევაში არ ეყრდნობა საწარმოში შემოსულ პირველად დოკუმენტებს ან რაიმე შეტყობინებას შემოსავლების და ხარჯების განაწილების შესახებ.

კორექტირებების შესრულება ბულალტრის მხრიდან დიდ სიზუსტეს და მაღალ პროფესიონალიზმს მოითხოვს, რადგან სწორედ მათი გათვალისწინებით მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც განსახილველად და გადაწყვეტილების მისაღებად მიეწოდება საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს.

საწარმოს მასშტაბებისა და საკორექტირებელი (შესასწორებელი) სამეურნეო ოპერაციების სიმრავლის მიუხედავად, განასხვავებენ მაკორექტირებელი გატარებების ოთხ ძირითად ტიპს.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მაკორექტირებელი გატარებები უკავშირდება შემოსავლებისა და ხარჯების დროში სწორად გადანაწილებას. ბიზნესი ცოცხალი მექანიზმია და წარმოუდგენელია სამეურნეო ოპერაციები ისე დაიგეგმოს, რომ ერთ სააღრიცხვო პერიოდში იყოს შესაძლებელი საწარმოს მიერ შემოსავლების გამომუშავება და ამავდროულად ფულის მიღება, ხარჯების გაწევა და ამავდროულად ფულის გადახდა. არსებობს შემთხვევები, როდესაც ხარჯების გაწევა და ფულის გადახდა, ასევე შემოსავლების გამომუშავება და ფულის მიღება არ ემთხვევა ერთმანეთს. ფრო მეთიცი, ეს პროცესი ვრცელდება რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდზე. საკითხის უკეთესად გაგების მიზნით წარმოვიდგინოთ სიტუაცია როდესაც:

ხარჯებთან მიმართებით:

1. ფულის გადახდა წინ უსწრებს ხარჯის გაწევას (წინასწარ გაწეული ხარჯი)
2. ხარჯის გაწევა წინ უსწრებს ფულის გადახდას (დარიცხული ხარჯი)

შემოსავლებთან მიმართებით:

1. ფულის მიღება წინ უსწრებს შემოსავლის გამომუშავებას (წინასწარ მიღებული შემოსავალი)
2. შემოსავლის გამომუშავება წინ უსწრებს ფულის მიღებას (დარიცხული შემოსავალი)

დარიცხვის მეთოდის მოთხოვნიდან გამომდინარე, საწარმოს ბუღალტრმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს მოცემულ სააღრიცხვო პერიოდში გაწეულ ხარჯსა და გამომუშავებულ შემოსავალზე. იქიდან გამომდინარე, რომ წლის განმავლობაში შესაძლოა ადგილი ქონდეს იმაზე მეტი ფულის გადახდას, ვიდრე ხარჯია გაწეული, ან პირიქით გაწეული ხარჯის სანაცვლოდ საკმარისი ფული არაა გადახდილი და აღნიშნული სიტუაციები ვრცელდება შემოსავლებთან მიმართებითაც – მაკორექტირებელი გატარებები შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგნაირად:

1. გატარებები, რომლებიც სრულდება წინასწარ გაწეული ხარჯების სააღრიცხვო პერიოდებზე განაწილების მიზნით;
2. გატარებები, რომლებიც სრულდება დარიცხული (დაგროვილი) ხარჯების აღრიცხვის მიზნით;
3. გატარებები, რომლებიც უკავშირდება წინასწარ მიღებული შემოსავლების სააღრიცხვო პერიოდებზე გადანაწილებას;
4. გატარებები, რომლებიც უკავშირდება დარიცხული (დაგროვილი) შემოსავლების აღრიცხვას;

მაკორექტირებელი გატარებების სხვადასხვაგვარად დაჯგუფების მიუხედავად, საწარმოში ყოველი სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინ სრულდება შემდეგი სახის მაკორექტირებელი გატარებები:

1. წინასწარ გაწეული ხარჯის კორექტირება;
2. წინასწარ მიღებული შემოსავლის კორექტირება;
3. დარიცხული (დაგროვილი) ხარჯის კორექტირება;
4. დარიცხული (დაგროვილი) შემოსავლის კორექტირება;

განვიხილოთ მაკორექტირებელი გატარებების სახეები პრაქტიკულ მაგალითებზე გაყრდნობით

წინასწარ გაწეული ხარჯის კორექტირება - ხშირად საწარმოს მიერ ადგილი აქვს ისეთ ფულად გადახდებს (წინასწარ ხარჯების გაწევას), რომელიც უზრუნველყოფს შემოსავლების გამომუშავებას რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში. ასეთი შემთხვევის მაგალითს წარმოადგენს საწარმოს მიერ ოფისის იჯარის ერთიანად გადახდა (დაეუშვათ 6 თვისთვის, ან ერთი/ორი წლისთვის). ასევე, სადაზღვევო პოლისის შეძენა, რომელიც საწარმოს შემდგომი რამდენიმე თვის/წლის განმავლობაში მოემსახურება. წინასწარ გაწეული ხარჯის მაგალითად შეგვიძლია მივიჩნიოთ ასევე, ოფისის მარაგის (საკანცელარიო საქონელი) წინასწარი შეძენა და ა.შ. წინასწარ გაწეული ხარჯი საწარმოს მიმდინარე აქტივს წარმოადგენს და აღირიცხება 1700 ჯგუფის შესაბამის ანგარიშებზე, რადგან იგი თავისი ბუნებით მოთხოვნაა. აღნიშნული აქტივი თანდათანობით ხარჯად იქცევა, რადგან ხდება გადახდილი თანხის სანაცვლოდ მომსახურების მიღება.

მაგალითი: საწარმომ 2015 წლის 1 დეკემბერს წინასწარ გადაიხადა ერთი წლის იჯარის თანხა 12 000 ლარი; თანხის გადახდის დროს სრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება

1 დეკემბერი

- დ – 1720 წინასწარ გადახდილი იჯარა 12 000
 კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 12 000

ადგილი მისახედრია, რომ ერთი თვის იჯარას 1 000 ლარი წარმოადგენს. როგორც ეხედავთ 1 დეკემბერს შესრულებული საჭურნალო გატარება ნიშნავს მხოლოდ იმას, რომ მოიჯარეს (დამქირავებელი) მეიჯარის (გამქირავებელი) მიმართ აქვს მოთხოვნა 1 წლის განმავლობაში მომსახურების მიღებასთან დაკავშირებით. 1 თვის შემდეგ, 31 დეკემბერს, მხარეებს შორის შედგება მიღება-ჩაბარების აქტი მომსახურების მიღება-გაწევასთან დაკავშირებით. მოიჯარის მიერ აღიარდება დეკემბრის თვის საიჯარო ქირა, და ამავდროულად 1 000 ლარით (12 000 X1/12) შემცირდება მოთხოვნა (წინასწარ გადახდილი იჯარა) მეიჯარისადმი. მოიჯარის ბუღალტრულ ჟურნალში გატარებას ექნება შემდეგი სახე:

31 დეკემბერი

- დ – 7420 საიჯარო ქირა 1 000
 კ – 1720 წინასწარ გადახდილი იჯარა 1 000

მოცემული მაკორექტირებელი გატარებით შემცირდა საწარმოს მოთხოვნა მეიჯარისადმი 1 000 ლარით და იგივე თანხით გაიზარდა საიჯარო ქირა.

დ საიჯარო ქირა 7420 კ		დ წინასწარ გადახდილი იჯარა 1720 კ			
31.12.2015	1 000	01.12.2015	12 000	31.12.2015	1 000
		საბ. ნაშთი	11 000		

მოცემულ მაგალითზე დაყრდნობით 2015 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში საწარმოს ბუღალტერი შეიტანს საიჯარო ქირას 1 000 ლარის ოდენობით, ხოლო ბალანსში, მიმდინარე აქტივებში, წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირის სახით დააფიქსირებს 11 000 ლარს.

წინასწარ გადახდილი ხარჯის მაგალითს წარმოადგენს ასევე საწარმოს მიერ ხანგრძლივი გამოყენების აქტივის შეძენა, რომელიც უზრუნველყოფს შემოსაწდების გამოიწვევებას რამდენიმე სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში. შემოსაწდების “შექმნის” პროცესში ასეთი ხანგრძლივი გამოყენების აქტივის თვითღირებულების ნაწილი, ე.წ ცვეთადი ღირებულება (საწყის ღირებულებას – ნარჩენი ღირებულება) ნაწილ-ნაწილ გადადის ახლად შექმნილ პროდუქციასა და მომსახურებაზე. ერთი საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში აქტივიდან ახლად შექმნილ პროდუქტზე (საქონელი და მომსახურება) გადასული მისი საწყისი ღირებულების ნაწილს ცვეთის ხარჯი ეწოდება. სხვა ხარჯებისგან განსხვავებით ცვეთა არ არის ფულადი ხარჯი, ანუ არ ხდება მისი გადახდა ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. უფრო მარტივად რომ ეთქვას, “ცვეთა” ნიშნავს გრძელვადიანი აქტივის (ძირითადი საშუალების) ღირებულების შემცირებას მისი მომსახურების ვადაში ფიზიკური ცვეთის ან მოძველების (მორალური ცვეთა) გამო.

ცვეთის ხარჯის გასაანგარიშებლად საჭიროა აქტივის საწყისი და ნარჩენი ღირებულებების, ასევე მისი სასარგებლო გამოყენების ვადის განსაზღვრა. აქტივის საწყისი ღირებულება მის თვითღირებულებას, ხოლო ნარჩენი ღირებულება, აქტივის სრულად გაცვეთის შემდგომ დარჩენილ ღირებულებას წარმოადგენს. რაც შეეხება

სასარგებლო გამოყენების ვადას – ეს ის პერიოდია, რომლის განმავლობაშიც საწარმო აქტივის გამოყენებით ღებულობს შემოსავალს.

არსებობს ცვეთის გაანგარიშების სხვადასხვა მეთოდები, თუმცა ამ ეტაპზე ჩვენ შევეხებით მათ შორის ყველაზე გავრცელებულ, ცვეთის გაანგარიშების (დარიცხვის) წრფივ მეთოდს.

ერთი სააღრიცხვო პერიოდის ცვეთის ხარჯი გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{ცვეთის ხარჯი} = \frac{\text{საწყისი ღირებულება} - \text{ნარჩენი ღირებულება}}{\text{სასარგებლო გამოყენების ვადა}}$$

მაგალითი: 2015 წლის 1 დეკემბერს საწარმომ შეიძინა ოფისის აღჭურვილობა 24 000 ლარად. მისი ნარჩენი ღირებულება განისაზღვრა 0 ლარით, სასარგებლო გამოყენების პერიოდი კი შეფასდა 8 წლად.

1 დეკემბერს საწარმოს ბუღალტერი გააკეთებს აქტივის შეძენის შესაბამის ბუღალტრულ გატარებას.

1 დეკემბერი

დ – 2260 ოფისის აღჭურვილობა 24 000
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 24 000

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს კი განსაზღვრავს აქტივის საწყისი ღირებულების რა ნაწილი გადაიტანოს ხარჯებში, რათა შესაბამისობაში მოიყვანოს დარიცხვის კონცეფცია და აქტივის გამოყენებით მიღებულ 1 თვის შემოსავალს შეუსაბამოს აქტივის ასევე 1 თვის ცვეთის ხარჯი.

$$\text{ერთი თვის ცვეთის ხარჯი} = \frac{24\,000 - 0}{8} \times \frac{1}{12} = 250$$

მაკორექტირებელ გატარებას, რომელსაც ბუღალტერი შეასრულებს ცვეთის დარიცხვისთან დაკავშირებით აქვს შემდეგი სახე:

31 დეკემბერი

დ – 7455 ცვეთა და ამორტიზაცია 250
კ – 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 250

სააღრიცხვო პერიოდისათვის მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში ცვეთის ხარჯი დაფიქსირდება 250 ლარის ოდენობით, ხოლო 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ბალანსში ოფისის აღჭურვილობის წმინდა საბალანსო ღირებულება განისაზღვრება 23 750 ლარით.

ბალანსი (ფრაგმენტი)
31 დეკემბერი

ოფისის აღჭურვილობა - - - - - 24 000
მინუს: დაგროვილი ცვეთა - - - - - (250)
წმინდა საბალანსო ღირებულება - - - - - 23 750

წინასწარ მიღებული შემოსავლის კორექტირება – წინასწარ მიღებული შემოსავალი, რომელსაც მეორენაირად გამოუმუშავებელ შემოსავალსაც უწოდებენ

წარმოადგენს საწარმოს მოკლევადიან ვალდებულებას, რადგან იგი წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმოს წინასწარ უხდინა ფულს შემდგომში გასაწევი მომსახურებისთვის ან მისაწოდებელი საქონლისთვის. სიტუაციაში ადვილად გავერკევებით, თუ დაუბრუნდებით მოიჯარისა და მეიჯარის ზემოთ განხილულ მაგალითს და ამჯერად თავს მეიჯარედ, ანუ გამქირაველად წარმოვიდგენთ. მაგალითის მიხედვით ჩვენმა საწარმომ, 2015 წლის 1 დეკემბერს მიიღო 12 000 ლარი, შემდგომი 12 თვის განმავლობაში მომსახურების გაწევის საფასურად. ცხადია, 1 დეკემბერს მეიჯარის მიერ დაფიქსირდება მხოლოდ და მხოლოდ ფულის მიღება და ვალდებულების წარმოშობა. ვალდებულების ამ სპეციფიკურ სახეს მიღებული ავანსი ეწოდება და ანგარიშთა გეგმაში წარმოდგენილია 3100 ჯგუფის შესაბამის ანგარიშზე. აღნიშნული ოპერაცია მეიჯარის ბუღალტრულ ჟურნალში შემდეგნაირად გატარდება:

1 დეკემბერი

დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 12 000
 კ – 3120 მიღებული ავანსები 12 000

დეკემბრის ბოლოს, 1 თვის მომსახურების გაწევის შემდეგ, აუცილებელია მეიჯარემაც შეასრულოს მაკორექტირებელი გატარება, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდში გამომუშავებული შემოსავლის სიდიდე და ამავდროულად შემცირდება მოიჯარის მიმართ ვალდებულება მთლიანი თანხის 1/12-ი ნაწილით. წინასწარ მიღებული შემოსავლის კორექტირებისთვის, 31 დეკემბერს მეიჯარის ბუღალტრულ ჟურნალში შესრულდება გატარება:

31 დეკემბერი

დ – 3120 მიღებული ავანსები 1 000
 კ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან (მომსახურებიდან) 1 000

6110			3120		
შემოსავალი რეალიზაციიდან			მიღებული ავანსები		
დ	კ		დ	კ	
	31.12.2015	1 000	31.12.2015	1 000	01.12.2015 12 000
					საბ. ნაშთი 11

მაკორექტირებელი გატარების შედეგად განისაზღვრა გამომუშავებული შემოსავლის სიდიდე, რომელიც ჩაიწერება 2015 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ასევე შესწორდა მიღებული ავანსების ანგარიში 1 000 ლარით და გაირკვა ჩვენი საწარმოს მოიჯარისადმი დარჩენილი ვალდებულების სიდიდე – 11 000 ლარი, რომელიც მოხდება 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ბალანსში.

დარიცხული (დაგროვილი) ხარჯის კორექტირება – სიტყვა "დარიცხული" (დაგროვილი), ხარჯებთან მიმართებით გულისხმობს შემდეგს: ხარჯი გაწეულია, თუმცა მისი ღირებულება ფულით ანაზღაურებულ არაა. მაგალითად, თუ ვიტყვით, დარიცხულია დეკემბრის თვის ხელფასი, ეს ნიშნავს, რომ ადგილი აქვს მოცემულ პერიოდში ხელფასის ხარჯის აღიარებას, რომელმაც ხელი შეუწყო დეკემბრის თვის შემოსავლის გამომუშავებას, თუმცა აღნიშნული ხარჯის ფულით დაფარვა მოხდება მომავალ სააღრიცხვო პერიოდში. დარიცხული ხარჯების კორექტირება

აუცილებელია, რათა სწორად განისაზღვროს მოცემულ სააღრიცხვო პერიოდში მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში დასაფიქსირებელი ხარჯის სიდიდე და ასევე ბალანსში, ვალდებულების სახით (რადგან ხარჯი ფულით ჯერ არ არის დაფარული) შესატანი სიდიდე.

მაგალითი: საწარმომ 2015 წლის 1 აგვისტოს ბანკიდან ერთი წლის ვადით ისესხა 10 000 ლარი წლიური 24%-ით. ხელშეკრულების თანახმად, სესხის თანხა პროცენტთან ერთად უნდა განაღდდეს 2016 წელს. სესხის აღება ჩვეულებრივ სამეურნეო ოპერაციას წარმოადგენს, რომელიც არ საჭიროებს კორექტირებას. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად ასე გატარდება:

1 აგვისტო

დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბაკში 10 000
კ – 3210 მოკლევადიანი სესხები 10 000

საინტერესოა, რა კავშირი აქვს ბანკიდან ფულის სესხად აღებას მაკორექტირებელ გატარებებთან. საქმე იმაშია, რომ მოცემული ფულის გამოყენებით საწარმო იღებს შემოსავალს, რომელსაც შესატყვისობის პრინციპის თანახმად აუცილებლად უნდა შევუსატყვისოთ საპროცენტო ხარჯის ადეკვატური სიდიდე. ჩვენთვის ცნობილია, რომ საქართველოს კანონმდებლობით სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოდ მიჩნეულია 31 დეკემბერი. მაკორექტირებელი გატარებები კი სწორედ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლო თარიღით კეთდება. ამიტომ უპრიანი იქნება საპროცენტო ხარჯთან დაკავშირებული კორექტირება სწორედ 31 დეკემბერს შევასრულოთ.

31 დეკემბერი

დ – 8210 საპროცენტო ხარჯი 1 000 ¹
კ – 3410 გადასახდელი პროცენტი 1 000

8210			3410		
დ	საპროცენტო ხარჯი	კ	დ	გადასახდელი პროცენტი	კ
31.12.2015	1 000		31.12.2015	1 000	
				საბ. ნაშთი	1 000

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს მაკორექტირებელი გატარების შესრულების შედეგად განისაზღვრება დარიცხული ხარჯის სიდიდე, რომელიც ასახავს ჰპოვებს 2015 წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. იგივე თანხა გადასახდელი პროცენტის სახით ჩაიწერება 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულ ბალანსის პასივში. გადასახდელი პროცენტი დარიცხულ ვალდებულებას წარმოადგენს და აღირიცხება 3400 ჯგუფის შესაბამის ანგარიშზე.

დარიცხული (დაგროვილი) შემოსავლის კორექტირება – სიტყვა “დარიცხული” (დაგროვილი) შემოსავლებთან მიმართებით ნიშნავს გამომუშავებულ შემოსავალს, რომელიც ფულის სახით არ არის მიღებული. თუ ვიტყვით მაგალითად, რომ დარიცხულია საპროცენტო შემოსავალი, უნდა ვიცოდეთ, რომ შემოსავალი

¹ ერთი წლის საპროცენტო ხარჯი: $10\,000 \cdot 24 / 100 = 2\,400$
ხუთი თვის (აგვისტო – დეკემბერი) საპროცენტო ხარჯი: $2\,400 \cdot 5 / 12 = 1\,000$
¹ ერთი წლის საპროცენტო შემოსავალი: $48\,000 \cdot 32 / 100 = 15\,360$

გამომუშავებულია მოცემულ სააღრიცხვო პერიოდში, ფულის მიღება კი მოხდება მომავალ სააღრიცხვო პერიოდში.

მაგალითი: საწარმომ 2015 წლის 2 ნოემბერს პარტნიორ საწარმოზე გასცა სესხი 48 000 ლარი ერთი წლით, წლიური 32%-ით. სესხის ნომინალის დაფარვა პროცენტთან ერთად მოხდება ზუსტად ერთი წლის შემდეგ. ფულის გასესხება პარტნიორ საწარმოზე გატარდება შემდეგნაირად:

2 ნოემბერი

დ – 1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან 48 000
 კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 48 000

მიუხედავად იმისა, რომ მთლიანი თანხის მიღება უნდა მოხდეს ერთი წლის შემდეგ, სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს საწარმოს უკვე აქვს გამომუშავებული ორი თვის საპროცენტო შემოსავალი, რომელიც უნდა აღიაროს შემოსავლად და დააფიქსიროს მოცემული პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამავე სიდიდით უნდა დაფიქირდეს ბალანსში მისაღები პროცენტი, რომელიც მიმდინარე აქტივს წარმოადგენს და აღირიცხება 1800 ჯგუფის შესაბამის ანგარიშზე.

31 დეკემბერი

დ – 1820 მისაღები პროცენტები 2 560 ¹
 კ – 8110 საპროცენტო შემოსავალი 2 560

8110		1820	
დ	საპროცენტო შემოსავალი	დ	მისაღები პროცენტი
	31.12.2015 2 560		31.12.2015 2 560
			საბ. ნაშთი 2 560

მაშ ასე, ჩვენ განვიხილეთ მაკორექტირებელი გატარებების სახეები, რომელთა ზემოქმედება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებზე შეიძლება შემდეგი სახით წარმოვადგინოთ.

სახეები	მაკორექტირებელი გატარებები	შემოსავალი	ხარჯი	აქტივი	ვალდებულება	კაპიტალი
1	წინასწარ გაწეული ხარჯი		+	-		-
2	წინასწარ მიღებული შემოსავალი	+			-	+
3	დარიცხული ხარჯი		+		+	-
4	დარიცხული შემოსავალი	+		+		+

¹ ერთი წლის საპროცენტო შემოსავალი: $48\,000 \times 32/100 = 15\,360$
 ორი თვის (ნოემბერი-დეკემბერი) საპროცენტო შემოსავალი: $15\,360 \times 2/12 = 2\,560$

მაკორექტირებელი გატარებების ადვილად დამახსოვრების მიზნით შეგიძლიათ ისარგებლოთ ქვემოთ მოცემული ცხრილით.

ტიპები	ოპერაციები	კორექტირებამდე	კორექტირების შემდეგ
1	წინასწარ გადახდილი ხარჯი	დ – წინ. გადახდ. ხარჯი კ – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	დ – ხარჯის ანგარიში კ – წინ. გადახ. ხარჯი
2	დარიცხული ხარჯი		დ – ხარჯი კ – გადასახდელი ვალდ.
3	წინასწარ მიღებული შემოსავალი	დ – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში კ – მიღებული ავანსი	დ – მიღებული ავანსი კ – შემოსავალი
4	დარიცხული შემოსავალი		დ – მისაღები შემოსავალი კ – შემოსავალი

5.2 სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების გაგრძელება წინა თავში განხილულ სადემონსტრაციო ამოცანაზე დაყრდნობით

მოდით დავუბრუნდეთ ჩვენ სადემონსტრაციო ამოცანას. გავიხსენოთ, რომ 2015 წლის ნოემბრის დასაწყისში საბამ და მარიამმა დააფუძნეს საბროკერო კომპანია, შპს “საბა და კომპანია”. ნოემბერსა და დეკემბერში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციები ჩვენ მიერ გატარებულია მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში. ინფორმაცია ჟურნალიდან გადატანილია მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში და 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებულია საცდელი ბალანსი. სააღრიცხვო ციკლის შემდეგ პროცედურას მაკორექტირებელი გატარებების შესრულება, კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება და ფინანსური ანგარიშგებების მომხმარებელთათვის წარდგენა წარმოადგენს. შემდეგ კი დაწყნარებული ბუღალტერი მშვიდად შეძლებს დამასრულებელი გატარებების შესრულებას და დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადებას. აღნიშნულ საკითხს ჩვენ მოგვიანებით დავუბრუნდებით. ახლა კი ყურადღებით გადაეყვანეთ თვალი შპს “საბა და კომპანიის” სამეურნეო ოპერაციებს და გამოვეყთ ის ოპერაციები, რომლებიც საჭიროებენ კორექტირებას (შესწორებას).

- (ა) 12.11.15 საკუთარი შენობის ნაწილი (1 ოთახი) მიაქირავე შპს “რიკოს”, რომელიც დაკავებულია დოკუმენტების ქსერო-ასლების გაკეთებით, ბეჭდვით და სხვა მსგავსი მომსახურებით. ხელშეკრულების თანახმად დამქირავეებელმა წინასწარ გადაუხადა გამქირავეებელს 2 თვის იჯარა 500 ლარი, ხოლო 2 თვის შემდეგ, ყოველი თვის 15 რიცხვში უნდა გადაიხადოს ყოველთვიური იჯარა 250 ლარი;
- (ბ) კომპანიამ 15.11.15 თი-ბი-სი ბანკიდან 1 წლის ვადით ისესხა 20 000 ლარი წლიური 24%-ით; ხელშეკრულების თანახმად პირველი შენატანის (ძირი თანხის ნაწილი და პროცენტი) განხორციელება უნდა მოხდეს 2016 წლის 15 იანვარს;
- (გ) 01.12.15 შპს “საბა და კომპანია” სადაზღვევო კომპანია “ალდაგისაგან” შეიძინა ერთ წლიანი სადაზღვევო პოლისი 12 000 ლარად;

(დ) 15.12.15 შპს “საბა და კომპანია” 2 თვის ვადით, წლიური 30%-ით გაასესხა 1 200 ლარი. ძირი თანხის და მასზე დარიცხული პროცენტის მიღება მოხდება 2016 წლის 15 თებერვალს;

(ე) ძირითადი საშუალებების ცვეთა: კომპანია იყენებს ცვეთის გაანგარიშების წრფივ, ანუ თანაბარზომიერ მეთოდს.

- 03.11.15 – შპს “საბა და კომპანია”, კომპანია “არსისგან” ნაწილობრივი კრედიტით შეიძინა საოფისე შენობა 40 000 ლარად. შენობის ნარჩენი ღირებულება განისაზღვრა 4000 ლარით, ხოლო მისი სასარგებლო გამოყენების პერიოდი 30 წლით;
- 05.11.15 – შპს “ვალენტინისგან” კრედიტით, 3 500 ლარად შეიძინა ავეჯი ოფისისთვის. ოფისის ავეჯის ნარჩენი ღირებულება განისაზღვრა 500 ლარით, ხოლო მისი გამოყენების პერიოდი შეფასდა 4 წლით;
- 09.11.15 – შპს “ალტასგან” შეიძინა კომპიუტერული აღჭურვილობა 2 000 ლარად, რომლის ნარჩენი ღირებულება შეფასდა 200 ლარად. კომპიუტერი კომპანიას მოემსახურება 6 წლის განმავლობაში;

(ვ) 17.11.15 ოფისისთვის შეძენილი იქნა 150 ლარის საოფისე მარაგი (საკანცელარიო საქონელი); წლის ბოლოს ჩატარებული ინვენტარიზაციით გაირკვა, რომ დარჩენილია მხოლოდ 80 ლარის საოფისე მარაგი;

5.2.1 მაკორექტირებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში

მაკორექტირებელი გატარებების მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში შესრულებამდე ყურადღებით გამოვთვალოთ თითოეული გატარების სიდიდე.

- (ა) შპს “საბა და კომპანიას” 12 ნოემბერს ავანსის სახით მიღებული ქონდა 2 თვის საჯარო ქირა. 31 დეკემბრის მდგომარეობით კომპანიის გამოიმუშავებულ შემოსავალს შეადგენს თენახეურის საიჯარო შემოსავალი 375¹ ლარის ოდენობით.
- (ბ) 31 დეკემბრისთვის შპს-მ უნდა დაარიცხოს თენახეურის საპროცენტო ხარჯი. მეტი სიზუსტისთვის უმჯობესია დარიცხული საპროცენტო ხარჯის გაანგარიშება 365 დღიანი წლის მიხედვით. ნოემბრის 15 რიცხვიდან 31 დეკემბრის ჩათვლით არის 46 დღე. სწორედ ამიტომ საპროცენტო ხარჯი და შესაბამისად გადასახდელი პროცენტი ტოლია 605 (დამრგვალებულია) ლარის (20 000*24%*46/365).
- (გ) 1 დეკემბერს შეძენილი 1 წლიანი სადაზღვევო პოლისიდან გამოყენებული იქნა ერთი თვის მომსახურება, რის გამოც შპს-ს უშუქია აღიაროს დაზღვევის ხარჯი 1 000 ლარის ოდენობით.

¹ ერთი თვის საიჯარო ქირა შეადგენს 250 ლარს. შესაბამისად ნახევარი თვის საიჯარო ქირა – 125 ლარს. ერთიანობაში თენახეურის საიჯარო ქირა, რომელიც გამოიმუშავდა უდრის 250+125=375 ლარს.

(დ) 31 დეკემბერს კომპანიამ უნდა აღიაროს ნეხავარი თვის, უფრო კონკრეტულად კი 16 დღის საპროცენტო შემოსავალი 15 ლარის ოდენობით ($1200 \cdot 30\% \cdot 1/12 \cdot 1/2$). დღეებით გაანგარიშების შემთხვევაში საპროცენტო შემოსავალი ტოლია 15.78 ლარის ($1200 \cdot 30\% \cdot 16/365$).

(ე) ძირითადი საშუალებების ცვეთა:

- შენობის ცვეთის გაანგარიშება:

$$2 \text{ თვის ცვეთის ხარჯი} = \frac{40\,000 - 4\,000}{30} \times \frac{2}{12} = 200$$

- ოფისის ავეჯის ცვეთის გაანგარიშება

$$2 \text{ თვის ცვეთის ხარჯი} = \frac{3\,500 - 500}{4} \times \frac{2}{12} = 125$$

- კომპიუტერული აღჭურვილობის ცვეთის გაანგარიშება

$$2 \text{ თვის ცვეთის ხარჯი} = \frac{2\,000 - 200}{6} \times \frac{2}{12} = 50$$

ყოველი ძირითადი საშუალების ცვეთის ხარჯის მაკორექტირებელი გატარების ინდივიდუალურად შესრულების ნაცვლად, შესაძლებელია ერთი რთული ბუღალტრული მუხლით დაფიქსირდეს სამივე ძირითადი საშუალების ცვეთის ხარჯის კორექტირება. ეს ხელს არ შეუშლის თითოეული აქტივის წმინდა საბალანსო ღირებულების გამოთვლას, რადგან ყველა ძირითად საშუალებას (მიწის გარდა, რადგან მიწა არაა ცვეთადი აქტივია) ანგარიშთა გეგმით განსაზღვრული აქვს დაგროვილი ცვეთის შესაბამისი ანგარიში.

(ვ) როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ საანგარიშო წლის ბოლოს ჩატარდა კომპანიაში ინვენტარიზაცია და გაირკვა, რომ 150 ლარის საოფისე მარაგიდან, რომელსაც ძირითადად საკანცელარიო საქონელი წარმოადგენდა დახარჯულია (მოხმარებულია) 70 ლარის საოფისე მარაგი. შესაბამისად საჭიროა მაკორექტირებელი გატარების შესრულება, რომელიც ერთი მხრივ, განსაზღვრავს საოფისე ინვენტარის (ხარჯის) სიდიდეს და მეორე მხრივ, შეასწორებს საოფისე მარაგის (მიმდინარე აქტივის) საბოლოო ნაშთს

5.2.2 ინფორმაციის გადატანა მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში

მაკორექტირებელი გატარებების მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში შესრულების შემდეგ, საჭიროა ინფორმაცია გადავიტანოთ მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში და შევასწოროთ ნაშთები, რათა მოვამზადოთ შესწორებული, ანუ კორექტირებული საცდელი ბალანსი.

**შპს “საბა და კომპანია”
მთავარი ბუღალტრული ჟურნალი**

თარიღი	ანგარიშის დასახელება და მოკლე შინაარსი	ანგ №	დებეტი	კრედიტი
2015 დეკემბერი	31 მიღებული ავანსები საიჯარო შემოსავალი თვენახევრის საიჯარო შემოსავლის გამომუშავება (კორექტირება) $(500/2)*1.5 = 375$	3120 8191	375	375
	31 საპროცენტო ხარჯი გადასახდელი პროცენტი 46 დღის საპროცენტო ხარჯის დარიცხვა (კორექტირება) $((20000*24%)*(46/365)) = 605$	8210 3410	605	605
	31 დაზღვევის ხარჯი წინასწარ გადახდილი დაზღვევა წინასწარ გადახდილი დაზღვევიდან 1 თვის ხარჯად აღიარება $12000*1/12=1000$	7435 1735	1 000	1 000
	31 მისაღები პროცენტი საპროცენტო შემოსავალი ნახევარი თვის საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა $(1200*30%)*1/2=15$	1820 8110	15	15
	31 ცვეთა და ამორტიზაცია შენობის ცვეთა ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა შენობის, ოფისის ავეჯის და ოფისის აღჭურვილობის (კომპიუტერის) 2 თვის ცვეთის კორექტირება	7455 2230 2270 2260	375	200 125 50
	31 საოფისე ინვენტარი საოფისე მარაგები საოფისე მარაგების ნაწილის ხარჯად აღიარება (კორექტირება)	7425 1691	70	70

(ა) მიღებული აგანსები 3120

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	12.11	შემდგომში გასაწევი საიჯარო მომსახურებისთვის თანხის აგანსად მიღება	2		500	500
	31.12	თვენახევრის საიჯარო შემოსავლის გამომუშავება (კორექტირება)	4	375		125

საიჯარო შემოსავალი 8191

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	თვენახევრის საიჯარო შემოსავლის გამომუშავება	4		375	375

(ბ) საპროცენტო ხარჯი 8210

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	46 დღის საპროცენტო ხარჯის დარიცხვა	4	605		605

გადასახდელი პროცენტი 3410

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	46 დღის საპროცენტო ხარჯის დარიცხვა	4		605	605

(გ) დაზღვევის ხარჯი 7435

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	წინასწარ გადახდილი დაზღვევიდან 1 თვის ხარჯად აღიარება	4	1 000		1 000

წინასწარ გადახდილი დაზღვევა 1735

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	01.12	1 წლიანი სადაზღვევო პოლისის შეძენა	2	12 000		12 000
	31.12	წინასწარ გადახდილი დაზღვევიდან 1 თვის ხარჯად აღიარება	4		1 000	11 000

(დ) მისაღები პროცენტი 1820

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	ნახევარი თვის საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა	4	15		15

საპროცენტო შემოსავალი 8110

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	ნახევარი თვის საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა	4		15	15

(ე) ცვეთა და ამორტიზაცია 7455

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	შენობის, ოფისის ავეჯის და ოფისის აღჭურვილობის (კომპიუტერის) 2 თვის ცვეთის კორექტირება	4	375		375

შენობის ცვეთა 2230

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	შენობის 2 თვის ცვეთის კორექტირება	4		200	200

ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა 2270

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	ოფისის ავეჯის 2 თვის ცვეთის კორექტირება	4		125	125

ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა 2260

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	ოფისის აღჭურვილობის (კომპიუტერის) 2 თვის ცვეთის კორექტირება	4		50	50

(გ) საოფისე მარაგები 1691

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	17	საკანცელარიო და სხვა სასაქონლო მარაგის შეძენა	2	150		150
	31	საოფისე მარაგების ნაწილის ხარჯად აღიარება	4		70	80

საოფისე ინვენტარი 7425

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	საოფისე მარაგების ნაწილის ხარჯად აღიარება	3	70		70

5.2.3 კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება

კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება წარმოადგენს საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და შესაბამისად ბალანსის მომზადების საფუძველს. კორექტირებული საცდელი ბალანსი, როგორც უკვე აღვნიშნეთ მზადდება საცდელ ბალანსზე მაკორექტირებელი გატარებების ზემოქმედების შედეგად.

მთავარ ბუღალტრულ წიგნებზე დაყრდნობით, სადაც უკვე შესწორებული ნაშთებია წარმოდგენილი, ჩვენ შეგვძლია მოვაშადაოთ შპს “საბა და კომპანიის” კორექტირებული საცდელი ბალანსი.

**შპს “საბა და კომპანია”
კორექტირებული საცდელი ბალანსი
31 დეკემბერი. 2015 წელი**

ანგ №	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30 780	
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		50 000
2130	შენობები	40 000	
3110	ვალდებულებები მოწოდ. და მომსახურებიდან		16 000
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	3 500	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	2 000	
3120	მიღებული ავანსები		125
3210	მოკლევადიანი სესხები		20 000
1691	საოფისე მარაგები	80	
7433	ელექტრო-ენერგიის ხარჯი	150	
1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	11 000	
7310	რეკლამის ხარჯი	2 500	
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		13 200
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6 500	
1451	მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან	1 200	
7431	ტელეფონის ხარჯი	100	
3133	გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი		80
3131	გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი		100
7410	შრომის ანაზღაურება	1 000	
8191	საიჯარო შემოსავალი		375
8210	საპროცენტო ხარჯი	605	
3410	გადასახდელი პროცენტი		605

7435	დაზღვევის ხარჯი	1 000	
1820	მისაღები პროცენტი	15	
8110	საპროცენტო შემოსავალი		15
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია	375	
2230	შენობის ცვეთა		200
2270	ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა		125
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		50
7425	საოფისე ინვენტარი	70	
		100 875	100 875

5.2.4 ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და ხელმძღვანელ პირთათვის გადაცემა

კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადების შემდეგ საწარმოს ბუღალტერი აღჭურვილია სრულად იმისათვის, რომ ხელმძღვანელ პირებს მიაწოდოს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ.

ამდენად, ჩვენ მზად ვართ შპს “საბა და კომპანიის” კორექტირებულ საცდელ ბალანსზე დაყრდნობით მოვაშადოთ კომპანიის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება ეკონომიკური შინაარსით და ბალანსი. გარდა ამისა, შესაძლებელია დამხმარე ფინანსური ინსტრუმენტის, გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისის მომზადებაც.

შპს “საბა და კომპანია” მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი

შემოსავლები	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან	13 200	
საიჯარო შემოსავალი	375	
საპროცენტო შემოსავალი	15	
სულ: შემოსავლები		
ხარჯები		13 590
ელ-ენერგიის ხარჯი	150	
რეკლამის ხარჯი	2 500	
ტელეფონის ხარჯი	100	
შრომის ანაზღაურება	1 000	
საპროცენტო ხარჯი	605	
დაზღვევის ხარჯი	1 000	
ცვეთა და ამორტიზაცია	375	
საოფისე ინვენტარი	70	
სულ ხარჯები		5 800
წმინდა მოგება		7 790

შპს “საბა და კომპანია”
გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელი უწყისი
31 დეკემბერი. 2015 წელი

	ლარი	ლარი
გაუნაწილებელი მოგება წლის დასაწყისში	0	
წმინდა მოგება	7 790	
გადახდილი დივიდენდები	(0)	
გაუნაწილებელი მოგება წლის ბოლოს		7 790

შპს “საბა და კომპანია”
ბალანსი
31 დეკემბერი. 2015 წელი

აქტივები	ლარი	ლარი	ლარი	ლარი
მიმდინარე აქტივები				
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში		30 780		
მოთხოვნები მიწოდ. და მომსახურებიდან		6 500		
მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან		1 200		
საოფისე მარაგები		80		
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა		11 000		
მისაღები პროცენტი		15		
სულ: მიმდინარე აქტივები			49 575	
გრძელვადიანი აქტივები				
ძირითადი საშუალებები				
შენობა	40 000			
მინუს: შენობის ცვეთა	(200)			
შენობის წმინდა ღირებულება		39 800		
ავეჯი და სხვა ინვენტარი	3 500			
მინუს: ავეჯი და სხვა ინვენტარის ცვეთა	(125)			
ავეჯი და სხვა ინვენტარის წმინდა ღირებულება		3 375		
ოფისის აღჭურვილობა	2 000			
მინუს: ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	(50)			
ოფისის აღჭურვილობის წმინდა ღირებულება		1 950		
სულ: ძირითადი საშუალებების წმინდა ღირებულება			45 125	
სულ: აქტივები				94 700
ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი				
მოკლევადიანი ვალდებულებები				
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		16 000		
მიღებული ავანსები		125		
მოკლევადიანი სესხები		20 000		
გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი		80		
გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი		100		
გადასახდელი პროცენტი		605		

სულ: მოკლევადიანი ვალდებულებები		36 910		
სულ: ვალდებულებები			36 910	
საკუთარი კაპიტალი				
საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		50 000		
გაუნაწილებელი მოგება 31.12.		7 790		
სულ: საკუთარი კაპიტალი			57 790	
სულ: ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი				94 700

5.3 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება. დამასრულებელი გატარებების არსი და სახეები. დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსი

როგორც ჩვენთვის უკვე ცნობილია, მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ანგარიშები, შემოსავლები და ხარჯები, დროებით ანგარიშებს წარმოადგენენ საბალანსო (მუდმივი) ანგარიშებისგან განსხვავებით. ისინი მონაწილეობენ საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგის მოგება-ზარალის განსაზღვრაში და იხურებიან (ნულდებიან) ყოველი სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს. ამდენად, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში დროებითი ანგარიშები აბსოლუტურად ცარიელია და მზადაა მიმდინარე პერიოდის ინფორმაციის შესატანად.

დამასრულებელი გატარებები, რომელიც ხორციელდება საწარმოში ყოველი სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს შემდეგი თანმიმდევრობით სრულდება:

1. შემოსავლების ანგარიშების დახურვა (განულება);
2. ხარჯების ანგარიშების დახურვა (განულება);
3. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვა (განულება);

შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშები იხურება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალის ანგარიშზე (ანგ.№ 5330). აღნიშნულ ანგარიშზე ხდება შემოსავლების კრედიტული და ხარჯების დებეტური ბრუნვების გადატანა და მათი შეპირისპირება. მოგება/ზარალის ანგარიშის კრედიტული ნაშთი მიუთითებს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებაზე, ხოლო დებეტური ნაშთი – საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა ზარალზე.

ჩვენთვის ცნობილია, რომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი ერთმანეთს უკავშირდება გაუნაწილებელი მოგების საშუალებით, რომელიც თავის მხრივ წარმოადგენს წლების განმავლობაში დაგროვებული წმინდა მოგებების ჯამს აქციონერებზე გაცემული დივიდენდების გამოკლებით. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშიც, შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშების მსგავსად დროებით ანგარიშს წარმოადგენს. ამიტომ საჭიროა მისი ნაშთის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე (ანგ.№ 5310). ეს კი თავისთავად მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვას (განულებას) ნიშნავს. გაუნაწილებელი მოგების გამოსათვლელ უწყისში ჩვენ გვხვდება დივიდენდი, რომლითაც მცირდება გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი. დივიდენდთან დაკავშირებულ ოპერაციებს ჩვენ დეტალურად ფინანსური აღრიცხვის შედარებით რთულ კურსში განვიხილავთ. ამ ეტაპზე საჭიროა დავიმახსოვროთ, რომ დივიდენდების გაცემა ამცირებს კომპანიის გაუნაწილებელ მოგებას.

საყურადღებოა, რომ ერთი პირის საწარმოს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიში არ გააჩნია. ამ შემთხვევაში მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვა (მისი ნაშთის გადატანა) ხდება მფლობელის კაპიტალის ანგარიშზე. მფლობელის კაპიტალის

ანგარიშზე იხურება ასევე მფლობელის მიერ, პირადი მოხმარებისთვის ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის ანგარიში.

1. შემოსავლების ანგარიშების დახურვა

შემოსავლების ანგარიშების დახურვის (განულების) დროს მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში სრულდება ბუღალტრული გატარება, რომლის მიხედვითაც შემოსავლების ანგარიშების კრედიტის თანხა ჩაიწერება იმავე ანგარიშების დებეტში და საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის კრედიტში. ზოგად საჟურნალო გატარებას, რომელიც ასახავს შემოსავლებს ანგარიშების დახურვას აქვს შემდეგ სახე:

- დ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
- დ – 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
- დ – 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები
- კ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

შემოსავლების ანგარიშების განულება

2. ხარჯების ანგარიშების დახურვა

ხარჯების ანგარიშების დახურვის დროს მოცემული ანგარიშების დებეტის თანხა ჩაიწერება იგივე ანგარიშების კრედიტში და საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დებეტში. შესაბამისად მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში სრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

- დ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი
- კ – 7000 საოპერაციო ხარჯები
- კ – 8200 არასაოპერაციო ხარჯები
- კ – 9200 განსაკუთრებული ხარჯები

ხარჯების ანგარიშების განულება

3. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვა (განულება)

შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშების დახურვის (განულების) შემდეგ საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე გამოვლინდება ფინანსური შედეგი:

- ა) წმინდა მოგება (შემოსავლები მეტია ხარჯებზე)
- ბ) წმინდა ზარალი (ხარჯები მეტია შემოსავლებზე)

- ა) წმინდა მოგების შემთხვევაში – საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულებისას სრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

- დ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი
- კ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა მოგების შემთხვევაში

ბ) წმინდა ზარალის შემთხვევაში – საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვის (განულების) დროს ჟურნალში სრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

- დ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
- კ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა ზარალის შემთხვევაში

ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის ანგარიშის დახურვა

ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის ანგარიში (ანგ.№ 5520) მფლობელის კაპიტალის ანგარიშის (ანგ.№ 5510) კონტრალური ანგარიშია. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მოცემული ანგარიშის დებეტში აღირიცხება მფლობელის მიერ ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის სიდიდე და გვეძლევა საშუალება განვსაზღვროთ რამდენით შეუმცირდა საწარმოს ვალი მფლობელის წინაშე.

შესაბამისად საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში შესრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

- დ – 5520 ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალი
- კ – 1110/1210 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში/ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში

მფლობელის მიერ ბიზნესიდან ფულის ამოღება.

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს, მოცემული ანგარიში იხურება მფლობელის კაპიტალის ანგარიშზე შემდეგი გატარებით:

- დ – 5510 მფლობელის კაპიტალი
- კ – 5520 ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალი

ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალის ანგარიშის განულება

დროებითი ანგარიშგების განულების შემდეგ მზადდება დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსი, რომელშიც წარმოდგენილია მხოლოდ საბალანსო (მუდმივი) ანგარიშები. დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადების მიზანს წარმოადგენს დახურვის პროცესის (დამასრულებელი გატარებების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში და ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში) გაკონტროლება. გავითვალისწინოთ, რომ დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსი ერთადერთია საცდელ ბალანსებს შორის (იგულისხმება საცდელი ბალანსი და კორექტირებული საცდელი ბალანსი) სადაც წარმოდგენილია გაუნაწილებელი მოგების საბოლოო ნაშთი.

5.3.1 დამასრულებელი გატარებების შესრულება შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში

მოდით დავებრუნდეთ სადემონსტრაციო ამოცანას და შევასრულოთ დამასრულებელი გატარებები შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში.

**შპს “საბა და კომპანია”
მთავარი ბუღალტრული ჟურნალი**

თარიღი		ანგარიშის დასახელება და მოკლე შინაარსი	ანგ №	დებეტი	კრედიტი
2015 დეკემბერი	31	შემოსავალი რეალიზაციიდან საიჯარო შემოსავალი საპროცენტო შემოსავალი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალი 'შემოსავლების ანგარიშების დახურვა (განულება)	6110 8191 8110 5330	13 200 375 15	13 590
	31	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალი ელ-ენერგიის ხარჯი რეკლამის ხარჯი ტელეფონის ხარჯი შრომის ანაზღაურება საპროცენტო ხარჯი დაზღვევის ხარჯი ცვეთა და ამორტიზაცია საოფისე ინვენტარი ხარჯების ანგარიშების დახურვა (განულება)	5330 7433 7310 7431 7410 8210 7435 7455 7425	5 800	150 2 500 100 1 000 605 1 000 375 70
	31	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალი გაუნაწილებელი მოგება საანგარიშგებო პერიოდის მოგება- ზარალის ანგარიშის დახურვა (განულება)	5330 5310	7 790	7 790

532 ჟურნალიდან დამასრულებელი გატარებების შესახებ ინფორმაციის გადატანა შპს “საბა და კომპანიის” მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში

1. შემოსავლების მთავარი ბუღალტრული წიგნების განულება

შემოსავალი რეალიზაციიდან 6110

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	09.12	შემოსავლის გამომუშავება და მიღება	2		5 200	5 200
	13.12	გამომუშავებული მომსახურების ნაწილობრივი მიღება	3		3 000	8 200
	17.12	მომსახურების გაწევა კრედიტით	3		5 000	13 200
	31.12	ანგარიშის განულება	4	13 200		0

საიჯარო შემოსავალი 8191

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	თვენახევრის საიჯარო შემოსავლის გამომუშავება (კორექტირება)	4		375	375
	31.12	ანგარიშის განულება	4	375		0

საპროცენტო შემოსავალი 8110

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	ნახევარი თვის საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა (კორექტირება)	4		15	15
	31.12	ანგარიშის განულება	4	15		0

2. ხარჯების მთავარი ბუღალტრული წიგნების განულება

ელექტრო-ენერგიის ხარჯი 7433

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	29.11	ელ-ენერგიის ხარჯის დაფარვა	2	70		70
	30.12	ელ-ენერგიის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3	80		150
	31.12	ანგარიშის განულება	4		150	0

რეკლამის ხარჯი 7310

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	03.12	რეკლამის განთავსება	2	2 500		2 500
	31.12	ანგარიშის განულება	4		2 500	0

ტელეფონის ხარჯი 7431

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	30.12	ტელეფონის ხარჯის აღიარება (გაწევა)	3	100		100
	31.12	ანგარიშის განულება	4		100	0

შრომის ანაზღაურება 7410

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	თანამშრომელთათვის ხელფასის გადახდა	3	1 000		1 000
	31.12	ანგარიშის განულება	4		1 000	0

საპროცენტო ხარჯი 8210

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	46 დღის საპროცენტო ხარჯის დარიცხვა (კორექტირება)	4	605		605
	31.12	ანგარიშის განულება	4		605	0

დაზღვევის ხარჯი 7435

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	წინასწარ გადახდილი დაზღვევიდან 1 თვის ხარჯად აღიარება (კორექტირება)	4	1 000		1 000
	31.12	ანგარიშის განულება	4		1 000	0

ცვეთა და ამორტიზაცია 7455

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	შენიშვნის, ოფისის ავეჯის და ოფისის აღჭურვილობის (კომპიუტერის) 2 თვის ცვეთის კორექტირება	3	375		375
	31.12	ანგარიშის განულება	4		375	0

საოფისე ინვენტარი 7425

თარიღი		მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12	საოფისე მარაგების ნაწილის ხარჯად აღიარება (კორექტირება)	3	70		70
	31.12	ანგარიშის განულება	4		70	0

3. საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება

საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი 5330

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2010	31.12 შემოსავლების ანგარიშის განულება	4		13 590	13 590
	31.12 ხარჯების ანგარიშის განულება	4	5 800		7 790
	31.12 ანგარიშის განულება	4	7 790		0

გაუნაწილებელი მოგება 5310

თარიღი	მოკლე შინაარსი	გვ. №	დებეტი	კრედიტი	ნაშთი
2015	31.12 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება	4		7 790	7 790

533 შპს “საბა და კომპანიის” დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადება

**შპს “საბა და კომპანია”
დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსი
01 იანვარი. 2016 წელი**

ანგ №	ანგარიშის დასახელება	დებეტი	კრედიტი
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30 780	
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		50 000
2130	შენობები	40 000	
3110	მოწოდ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები		16 000
2170	აქეჯი და სხვა ინვენტარი	3 500	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	2 000	
3120	მიღებული ავანსები		125
3210	მოკლევადიანი სესხები		20 000
1691	საოფისე მარაგები	80	
1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	11 000	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	6 500	
1451	მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან	1 200	
3133	გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი		80
3131	გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი		100
3410	გადასახდელი პროცენტი		605
1820	მისაღები პროცენტი	15	
2230	შენობის ცვეთა		200

2270	ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა		125
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		50
5310	გაუნაწილებელი მოგება 31.12		7 790
		95 075	95 075

5.4 სამუშაო ცხრილი – საწარმოს სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების სწრაფად დამუშავების საუკეთესო ინსტრუმენტი

სააღრიცხვო ციკლის პროცედურების ზედმიწევნით შესრულებამ კიდევ ერთხელ დაგვანახა ის, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საბოლოო მიზანს ხარისხიანი ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მომხმარებელთათვის მიწოდება წარმოადგენს. სამუშაო პროცესის დამასრულებელ ეტაპზე (ეს ეხება საწარმოს სააღრიცხვო პერიოდს მაკორექტირებელი გატარებების შესრულებიდან, დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადების ჩათვლით), ინფორმაციის სწრაფად დამუშავების მიზნით რეკომენდებულია ე.წ. – სამუშაო ცხრილის გამოყენება.

სამუშაო ცხრილი არის სვეტებისგან შემდგარი ფურცელი (გნებათ, excel –ის ფაილი). იგი აგროვებს და აანალიზებს ინფორმაციას, რომელზე დაყრდნობითაც უნდა შესრულდეს მაკორექტირებელი გატარებები, მომზადდეს კორექტირებული საცდელი ბალანსი და ფინანსური ანგარიშგებები. ასევე შესრულდეს დამასრულებელი გატარებები, რის საფუძველზეც მომზადდება დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსი.

სამუშაო ცხრილი მხოლოდ და მხოლოდ დამხმარე ბუღალტრული ინსტრუმენტია, რომლის მეშვეობით, ნაკლები დროის და შრომითი დანახარჯების გაწევით შესაძლებელია მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგება და გადაეცეს მომხმარებელს განსახილველად.

საკითხის ისე დასმა, თუ რა საჭიროა კორექტირებების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში და მათ შესახებ ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნში არამართებულია, რადგან სამუშაო ცხრილი ბუღალტრისთვის დამხმარე ინსტრუმენტს წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების სწრაფად მოსამზადებლად. იგი არ არის ოფიციალური ბუღალტრული დოკუმენტების ნაწილი და მისი გამოყენება მხოლოდ სურვილის მიხედვით ხდება. არსებობს გარკვეული უპირატესობები, რომელიც გააჩნია სამუშაო ცხრილის გამოყენებას:

- სამუშაო ცხრილში (ერთ გვერდზე) თვალსაჩინოდ არის წარმოდგენილი საღრიცხვო ციკლის პროცედურები, დაწყებული საცდელი ბალანსიდან ფინანსური ანგარიშგებების მომზადების ჩათვლით;
- სამუშაო ცხრილის გამოყენებას მინიმუმამდე დაყავს ის შეცდომები, რომელიც შესაძლოა დაუშვას ბუღალტერმა უამრავი ანგარიშების არსებობის შემთხვევაში მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში გადატანის დროს;
- თვალსაჩინოდ ასახავს მაკორექტირებელი გატარებების ეფექტს ფინანსურ ანგარიშგებებზე;
- სამუშაო ცხრილში ადვილია “გაპარული” შეცდომების ნახვა და გასწორება;
- მისი გამოყენება ნებისმიერ დროს შესაძლებელია. ფინანსური ანგარიშგებების თვიურად ან კვარტალურად მომზადების საჭიროების შემთხვევაში;

სამუშაო ცხრილი, რომელიც საკმაოდ მოქნილ ბუღალტრულ ინსტრუმენტს წარმოადგენს, შედგება მთავარი წიგნის ანგარიშებისა და 5 სვეტისგან, რომელთაგან თითოეულს გააჩნიათ დებეტისა და კრედიტის სვეტები. ასე რომ, ანგარიშების ჩამონათვალის გარდა ერთიანობაში სამუშაო ცხრილი შედგება 10 სვეტისგან/

სამუშაო ცხრილის მომზადებისთვის საჭიროა ხუთი ეტაპის გაგება:

1. **საცდელი ბალანსის მომზადება** – ამ ეტაპზე მთავარი წიგნების ნაშთები (არაკორექტირებული) გადმოდის სამუშაო ცხრილის პირველ სვეტში, რომელსაც საცდელი ბალანსი წარმოადგენს. ბუღალტრული ჩანაწერების სისწორეში რასაკვირველია ვრწმუნდებით საცდელი ბალანსის დებეტის და კრედიტის სვეტების ჯამების ტოლობით;
2. **მაკორექტირებელი გატარებების მომზადება** – სამუშაო ცხრილის მეორე ეტაპს კორექტირებების შესრულება წარმოადგენს. ამისათვის სამუშაო ცხრილის ანგარიშთა დასახელების სვეტში საჭიროა დაემატოთ ის ანგარიშები, რომლებიც საჭიროა მაკორექტირებელი გატარების შესასრულებლად. გარდა ამისა, საჭიროა დაინიშნოს მაკორექტირებელი გატარებები, ანუ მაკორექტირებელი გატარებების სვეტში დებეტური და კრედიტული ანგარიშების წინ დაიწეროს მოცემული მაკორექტირებელი გატარების ნომერი (მაგ: (1), (2), (3); ან ა), ბ), გ) და ა.შ)
3. **კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება** – სამუშაო ცხრილის აღნიშნული ეტაპის შესასრულებლად საჭიროა შევაჯამოთ საცდელ ბალანსში წარმოდგენილი თითოეული ანგარიშის და მაკორექტირებელი გატარებების სვეტში წარმოდგენილი ანალოგიური ანგარიშების სიდიდეები. უბრალოდ არ უნდა დაგვაიწიფდეს, რომ აქტიური ანგარიშის კორექტირებული სიდიდის დასადგენად მის დებეტურ ბრუნვას აკლდება კრედიტული ბრუნვა, ხოლო პასიური ანგარიშისთვის პირიქით, კრედიტის ბრუნვას აკლდება დებეტის ბრუნვა;
4. **კორექტირებული საცდელი ბალანსიდან ანგარიშების გადანაწილება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ბალანსში** – ამ ეტაპზე ხდება კორექტირებული საცდელ ბალანსიდან აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის გადატანა ბალანსში, ხოლო შემოსავლებისა და ხარჯების გადატანა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში;
5. **წმინდა მოგება/ზარალის გამოთვლა და ფინანსური ანგარიშგებების (მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი) სვეტების ჯამების დაბალანსება** – სამუშაო ცხრილის დამასრულებელ ეტაპზე საჭიროა პირველ რიგში მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ანგარიშების, შემოსავლების და ხარჯების დაბალანსება, რაც გულისხმობს წმინდა მოგების ან ზარალის თანხით შემოსავლების და ხარჯების სვეტების გათანაბრებას. ჩვენთვის ცნობილია, რომ წმინდა მოგება/ზარალის გამოსაანგარიშებლად საჭიროა შემოსავლებს გამოვაკლოთ ხარჯები. შემოსავლები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების კრედიტის სვეტში იწერება. ხარჯები კი დებეტის სვეტში. აქედან გამომდინარე, წმინდა მოგების შემთხვევაში შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობის თანხა ჩასაწერი იქნება დებეტის სვეტში, რათა დებეტის და კრედიტის სვეტები გაუთანაბრდნენ ერთმანეთს. წმინდა ზარალის შემთხვევაში გვექნება აბსოლიტურად საწინააღმდეგო სიტუაცია. ამგვარი მოქმედებით სამუშაო ცხრილში საუზრნალო გატარებების გვერდის ავლით სრულდება დამასრულებელი გატარებები. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მსგავსად არც საბალანსო ანგარიშგების დებეტისა და კრედიტის სვეტებია ერთმანეთის ტოლი. ჩვენთვის ცნობილია, რომ აღნიშნული ორი ფინანსური ანგარიშგება ერთმანეთს გაუნაწილებელი მოგების (ინდ. მეწარმის შემთხვევაში – წმინდა მოგების) საშუალებით უკავშირდება. გაუნაწილებელი მოგების ნაშთის შესწორება კი მხოლოდ წმინდა მოგება-ზარალის გამოთვლის შემდეგაა შესაძლებელი. ჩვენ უკვე შევნიშნეთ, რომ თუ კომპანიის ფინანსური შედეგი

მოგებას წარმოადგენს, მაშინ ეს თანხა ჩაიწერება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების დებეტის სვეტში და შესაბამისად ბალანის კრედიტის სვეტში რათა გაზარდოს გაუნაწილებელი მოგება და შესაბამისად საწარმოს კაპიტალი. ანალოგიური მოსაზრებით, წმინდა ზარალი ჩაიწერება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების კრედიტის და საბალანსო ანგარიშგების დებეტის სვეტებში. სამუშაო ცრხრილში აღწერილი მოქმედების შესრულება გულისხმობს, პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის (5330) დახურვას, გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე (5310), რომელიც წმინდა მოგების შემთხვევაში გამოიწვევს პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის (5330) დადებულებას და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშის (5310) დაკრედიტებას. ზარალის შემთხვევაში – კი პირიქით.

შპს "საბა და კომპანია"
სამუშაო ცხრილი
31 დეკემბერი, 2015 წელი

A		B		C		D		E		F		G		H		I		J		K		L	
Print Format Printer		Font		Align		Color		Style		Conditional Format		Cell		Input Data Format		Cell		Sort & Filter		Filter		Filter	
K28																							
ა		ბ		გ		დ		ე		ვ		ზ		თ		ი		კ		ლ		მ	
ნა		აგარიშის დახატვები		საბუღალტრო ბალანსი		კორექტირება		კორექტირება		საბუღალტრო ბალანსი		მოგება და ზარალი		ანგარიშები		ბალანსი							
1																							
2																							
3	1210	ერთეული გაყიდვები რეზიდენტი ბანკში		30 780																			
4	5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში			50 000																		
5	2130	შენიშვნები		40 000																			
6	3110	მოწოდ. და მომსახ. წარმოქმნილი გაყიდვები			16 000																		
7	2170	აგარიშ. და სხვა ინვესტირება		3 500																			
8	2160	ოქსის აღჭურვილობა		2 000																			
9	3170	მოდერნიზაციის ხარჯები			300																		
10	3210	მოქმედებადანი სესხები			20 000																		
11	1691	საოფისო ხარჯები		150																			
12	7433	მომსახურების ხარჯები		150																			
13	1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა		12 000																			
14	7310	რეკლამის ხარჯები		2 500																			
15	6110	გეგმარებადი რეზერვაციები			13 200																		
16	1410	მოთხოვნები მოწოდებები და მომსახურებები		6 500																			
17	1451	მოთხოვნები გაყიდვები სესხები		1 200																			
18	7431	გადახდილი ხარჯები		100																			
19	3133	გადახდილი მომსახურების გადახდა			50																		
20	3131	გადახდილი მომსახურების გადახდა			100																		
21	7410	გადახდილი ანაზღაურება		1 000																			
22				49 820																			
23																							

5.4.1 სამუშაო ფურცლის მომზადება შპს “საბა და კომპანიის” მაგალითზე

ჩვენ ზედმიწევნით შევასრულეთ შპს “საბა და კომპანიაში” ორი თვის მანძილზე განხორციელებული ოპერაციების ბუღალტრულად დამუშავების ყველა ეტაპი. საბოლოო განზოგადოებითვის კიდევ ერთხელ ჩამოვაყალიბოთ სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები. შემდეგ კი მოვამზადოთ სამუშაო ცხრილი სადემონსტრაციო ამოცანაზე დაყრდნობით.

საწარმოს სააღრიცხვო ციკლი მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

1. საწარმოს პირველადი დოკუმენტების გაანალიზება და მათზე დაყრდნობით სათანადო ბუღალტრული ჩანაწერების შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
2. მთავარი ბუღალტრული ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში;
3. საცდელი ბალანსის მომზადება;
4. მაკორექტირებელი გატარებები. მათი შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში და ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში;
5. კორექტირებული საცდელი ბალანსის მომზადება;
6. ფინანსური ანგარიშგებების მომზადება და ხელმძღვანელ პირობათვის გადაცემა;
7. დამასრულებელი გატარებები. მათი შესრულება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში და ჟურნალიდან ინფორმაციის გადატანა მთავარ ბუღალტრულ წიგნებში;
8. დროებითი ანგარიშების განულების შემდგომი საცდელი ბალანსის მომზადება;

ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკა და სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები

შპს "საბა და კომპანია"
სამუშაო ცხრილი
31 დეკემბერი, 2015 წელი

№	ანგარიშის დასახელება	საცდელი ბალანსი		კორექტირებები		კორექტირებული სადელი ბალანსი		მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება		ბალანსი	
		დ	ქ	დ	ქ	დ	ქ	დ	ქ	დ	ქ
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	30780				30780				30780	
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		50000				50000				50000
2130	შენობები	40000				40000				40000	
3110	მოწოდ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებ.		16000				16000				16000
2170	აქვჯი და სხვა ინვესტიარი	3500				3500				3500	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	2000				2000				2000	
3120	მიღებული ავანსები		500	(ა) 375			125				125
3210	მოკლევადიანი სესხები		20000				20000				20000
1691	საოფისე მარაგები	150				80					80
7433	ელექტრო-ენერგიის ხარჯი	150			(ზ) 70	150					
1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	12000			(ბ) 1000	11000				11000	
7310	რეკლამის ხარჯი	2500				2500		2500			
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		13200				13200			13200	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახ.	6500				6500				6500	
1451	მოთხოვნები გაცემული სესხებიდან	1200				1200				1200	
7431	ტელეფონის ხარჯი	100				100		100			
3133	გადასახდელი ელ-ენერგიის გადასახადი		80				80				80
3131	გადასახდელი ტელეფონის გადასახადი		100				100				100
7410	წრომის ანაზღაურება	1000				1000		1000			
		99880	99880								
	ზაკორექტირებული გატარებები										
8191	საიჯარო შენობისაგალი				(ა) 375		375		375		
8210	საპროცენტო ხარჯი			(ბ) 605		605		605			

ბუნაღალტრული აღრიცხვის ტექნიკა და სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები

3410	გადასახდელი პროცენტები				(ბ) 605		605					605
7435	დაზღვევის ხარჯი			(გ) 1000		1000		1000				
1820	მისაღები პროცენტები			(დ) 15		15				15		
8110	საპროცენტო შემოსავალი				(დ) 15		15					
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია			(ე) 375		375		375				
2230	შენიშნული ცვეთა				(ე) 200		200					200
2270	ავიჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა				(ე) 125		125					125
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა				(ე) 50		50					50
7425	საოფისე ინვენტარი			(ზ) 70		70		70				
				2440	2440	100875	100875	5800	13590	95075	87285	
5330	წმინდა მოგება							7790			7790	
								13590	13590	95075	95075	

კითხვები და სავარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად:

1. 2003 წლის 1 ივნისს კომპანიამ წინასწარ მიიღო 3600 ლარი შემდეგი 12 თვის მომსახურებისთვის. 2003 წლის 31 დეკემბერს შესრულებული მაკორექტირებელი გატარება უნდა შეიცავდეს:
 - ა) დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 3600
 - ბ) კრედიტი – შემოსავალი რეალიზაციიდან 1500
 - გ) დებეტი – მიღებული აგანსები 1500
 - დ) დებეტი – მიღებული აგანსები 2100
2. რა შედეგს მოიტანდა ცვეთის ხარჯის მაკორექტირებელი გატარების შეუსრულებლობა?
 - ა) მოცემული პერიოდის წმინდა მოგება იქნებოდა შემცირებულად წარმოდგენილი
 - ბ) მოცემული პერიოდის წმინდა მოგება იქნებოდა გადაჭარბებულად წარმოდგენილი
 - გ) წმინდა მოგება არ შეიცვლებოდა
 - დ) აქტივები პერიოდის ბოლოს იქნებოდა შემცირებულად წარმოდგენილი
3. მიღებული აგანსები წარმოადგენს
 - ა) შემოსავლის ანგარიშს
 - ბ) ხარჯის ანგარიშს
 - გ) აქტიურ ანგარიშს
 - დ) პასიურ ანგარიშს
4. თანამშრომლებზე ხელფასის გაცემა ხდება ყოველი კვირის პარასკევს. 2005 წლის 31 დეკემბერი ოთხშაბათი დღეა. თუ დღიური ხელფასის ხარჯი შეადგენს 2000 ლარს, მაკორექტირებელი გატარება 31 დეკემბრისთვის უნდა შეიცავდეს
 - ა) დებეტი – ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 6000
 - ბ) დებეტი – შრომის ანაზღაურება 6000
 - გ) კრედიტი – გადასახდელი ხელფასი 2000
 - დ) კრედიტი – გადასახდელი ხელფასი 4000
5. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან მაკორექტირებელ გატარებას არ საჭიროებს:
 - ა) კრედიტორული დავალიანება
 - ბ) მიღებული აგანსები
 - გ) დარიცხული პროცენტის ხარჯი
 - დ) წინასწარ გადახდილი დაზღევა
6. დაგროვილი (აკუმულირებული) ცვეთა წარმოადგენს:
 - ა) შემოსავლის ანგარიშს
 - ბ) კონტრაქტიურ ანგარიშს
 - გ) კონტრპასიურ ანგარიშს
 - დ) პასიურ ანგარიშს
7. შეასრულეთ მაკორექტირებელი გატარებები:
 - ა) სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს სხვაობამ წინასწარ გადახდილი იჯარის საწყის და საბოლოო ნაშთებს შორის შეადგინა 900 ლარი;
 - ბ) სათამაშუკო მოთხოვნაზე დარიცხულმა პროცენტმა შეადგინა 100 ლარი;
 - გ) შესრულებულ იქნა 2 000 ლარის მომსახურება, რომლის საფასური

- საწარმოს წინასწარ პქონდა მიღებული;
- დ) დანადგარის წლიურმა ცვეთის ხარჯმა შეადგინა 4 000 ლარი;
- ე) 5 000 ლარის ოფისის მარაგებიდან წლის ბოლოს გაუხარჯავეი დარჩა 2 500 ლარის მარაგი;
- ვ) თანამშრომლებისათვის გადასახდელმა ხელფასმა წლის ბოლოს შეადგინა 7 000 ლარი;

8. შეავსეთ ქვემოთ მოცემული ცხრილი:

9. ქვემოთ მოცემულია შპს “ლოლა”-ს საცდელი ბალანსი და დამატებითი ინფორმაცია 2016 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი	მაკორექტირებე ლი გატარება	ზემოქმედება წმინდა მოგებაზე	ზემოქმედება ბალანსზე		
			აქტივი	ვალდ	კაპიტ
წინასწარ გადახდილი დაზღვევის კორექტირება					
საპროცენტო შემოსავლის დარიცხვა					
მიღებული ავანსის გამომუშავება					
ხელფასის დარიცხვა					
ძირითადი საშუალების ცვეთის დარიცხვა					
საპროცენტო ხარჯის დარიცხვა					

შპს “ლოლა”
საცდელი ბალანსი
31 დეკემბერი. 2016 წელი

ანგ№	ანგარიშების დასახელება	დებიტი	კრედიტი
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	104 100	
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	110 900	
1691	ოფისის მარაგები	4 200	
2160	ოფისის აღჭურვილობა	525 000	
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა		100 000
1720	წინასწარ გადახდილი იჯარა	10 000	
3110	მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება		10 600

3120	მიღებული ავანსები		11 000
3210	მოკლევადიანი სესხი		25 000
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში		167 600
5310	გაუნაწილებელი მოგება 01/01		35 000
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან		600 000
7410	შრომის ანაზღაურება	110 000	
7420	საიჯარო ქირა	80 000	
8210	საპროცენტო ხარჯი	5 000	
	ჯამი	949 200	949 200

დამატებითი ინფორმაცია:

- ა) ოფისის მარაგებიდან დარჩენილია 1 200 ლარი;
- ბ) წინასწარ გადახდილი იჯარა წლის ბოლოსათვის შეადგენს 4 000 ლარს;
- გ) აღჭურვილობის საექსპლუატაციო ვადაა 6 წელი, სალიკვიდაციო ღირებულებაა 25 000 ლარი;
- დ) მიღებული ავანსები უნდა შემცირდეს 8 000 ლარამდე;
- ე) დარიცხულია თანამშრომლების ხელფასი 8 000 ლარი;
- ვ) წლის ბოლოს სესხს დაერიცხა წლიური 32

დავალება:

- მოამზადეთ სამუშაო ცხრილი;
- მოამზადეთ შპს "ლოლას" მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი;
- მიუთითეთ რა ტიპის მაკორექტირებელი გატარებები შეასრულა ბუღალტერმა;

10. ქვემოთ მოცემულია ინფორმაცია სარეკლამო კომპანიის ზოგიერთი ანგარიშის შესახებ კორექტირებამდე და კორექტირების შემდეგ.

ანგარიშების დასახელება	კორექტირებამდე	კორექტირების შემდეგ
წინასწარ გადახდილი იჯარა	22 000	3 000
შენობის ცვეთა	50 000	(1)
მიღებული ავანსები	5 000	(2)
გადასახდელი ხელფასი	0	7 000
შემოსავალი რეალიზაციიდან	58 000	62 000
იჯარის ხარჯი	12 000	(3)
ცვეთა და ამორტიზაცია	0	10 000
ხელფასის ხარჯი	35 000	(4)

საპროცენტო შემოსავალი	4 000	(5)
მისაღები პროცენტი	0	1 000

დაგაღება: შეასრულეთ მაკორექტირებელი გატარებები და შეავსეთ გამოტოვებული ადგილები.

11. შეავსეთ გამოტოვებული ადგილები:

- ა) ყოველი წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით სრულდება — და — ანგარიშების დახურვა მათი ნაშთების საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე გადატანით;
- ბ) საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის — ნაშთი ნიშნავს, რომ საწარმომ მიიღო —, ხოლო — ნაშთი კი — ზარალი;
- გ) წმინდა მოგების შემთხვევაში საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის დამასრულებელი გატარება შედგება ამ ანგარიშის — და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშის — ჩაწერით;

12. ლევან ლესელიძემ დაარსა აუდიტორული მომსახურების ფირმა, ინდ. მეწარმე “ლევან ლესელიძე” 2016 წლის 30 ნოემბერს. დეკემბერში მან განახორციელა შემდეგი ოპერაციები:

- 01.12 მოახდინა 4 000 ლარის ისნვესტირება ბიზნესში;
- 02.12 დაიქირავა ოფისი და წინასწარ გადაიხადა ორი თვის იჯარა 1 000 ლარი;
- 05.12. კრედიტით შეიძინა 1200 ლარის ღირებულების ოფისის აღჭურვილობა და 50 ლარის ოფისის მარაგები;
- 08.12. ბანკიდან ისესხა 5 000 ლარი 6 თვის ვადით, წლიური 30%-ით;
- 18.12. დაასრულა სააღრიცხვო სამუშაო კლიენტთან და მიიღო 1 500 ლარი;
- 19.12. ნაღდზე შეიძინა ოფისის მარაგები 40 ლარად;
- 22.12. დაასრულა სამუშაო ერთ-ერთ რესტორანთან, რისთვისაც მიიღეს 3 000 ლარს მომდევნო წლის იანვრის დასაწყისში;
- 24.12 გადახდილ იქნა 1 000 ლარი 5 დეკემბერს შეძენილი ოფისის აღჭურვილობისათვის;
- 26.12 ლევანმა პირადი მოხმარებისათვის ფირმიდან ამოიღო 300 ლარი;
- 30.12 თანმშრომლებს გადაუხადა ხელფასი 1 300 ლარი;
- 31.12 დაფარა მიმდინარე თვის კომუნალური გადასახადები 200 ლარი;

დაგაღება:

- გაანალიზეთ სამეურნეო ოპერაციები და გაატარეთ მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
- ჟურნალიდან გადაიტანეთ ინფორმაცია მთავარ წიგნში;
- მოამზადეთ სამუშაო ცხრილი;
- მოამზადეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ბალანსი; ასევე მფლობელის კაპიტალის მოძრაობის უწყისი 2016 წლის ბოლოსთვის;
- შეასრულეთ დამასრულებელი გატარებები;

13. ქვემოთ მოცემულია კომპანია “ენცოს” მთავარი წიგნის ანგარიშები 2015 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით:

მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	176 000
მიღებული ავანსები	24 000
წინასწარ გადახდილი იჯარა	69 000
წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	36 000
მანქანა-დანადგარები	280 000
მანქანა-დანადგარების ცვეთა	30 000

დამატებითი ინფორმაცია:

- წინასწარ მიღებული შემოსავლის 1/3 ნაწილი გამოიყენება;
- წინასწარ გადახდილი დაზღვევა წარმოადგენს 1 წლის წინასწარ გადახდას 2015 წლის სექტემბრიდან; (ჩათვალეთ რომ კორექტირება ყოველთვიურად არ გაკეთებულა)
- თანამშრომლებზე დარიცხულმა ხელფასმა შეადგინა 2 500 ლარი;
- მანქანა-დანადგარების სასარგებლო გამოყენების პერიოდი განისაზღვრება 10 წლის ვადით;
- მომსახურება გაწეულია, თუმცა ჯერ არაა მიღებული 6 500 ლარის;
- წინასწარ გადახდილი იჯარა წარმოადგენს ნახევარი წლის წინასწარ გადახდას და გადახდილია 2010 წლის 1 ოქტომბერს;

დავალება: შეასრულეთ მაკორექტირებელი გატარებები

14. ქვემოთ წარმოდგენილია შპს “ბერტოს” მთავარი წიგნის ანგარიშები 2016 წლის 31 ივლისის მდგომარეობით

ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	5 600
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	11 600
წინასწარ გადახდილი იჯარა	3 600
ოფისის მარაგები	800
ოფისის ავეჯი	36 000
ოფისის ავეჯის ცვეთა	3 500
მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	10 450
საწესდებო კაპიტალი	26 200
გაუნაწილებელი მოგება	13 650
დივიდენდები	4 000
შემოსავალი რეალიზაციიდან	10 750
ხელფასის ხარჯი	2 400
კომუნალური ხარჯი	550

დამატებითი ინფორმაცია:

- დარიცხულმა შემოსავალმა შეადგინა 400 ლარი;
- წინასწარ გადახდილი იჯარა წარმოადგენს ივლისიდან ოქტომბრის ჩათვლით გადახდას;
- საოფისე მარაგების ხარჯმა შეადგინა 600 ლარი;
- დარიცხულია ოფისის ავეჯის ცვეთა 1 020 ლარი;
- 31 ივლისისთვის დარიცხულია ორშაბათის და სამშაბათის ხელფასი. 5 დღიანი სამუშაო კვირის ხელფასი 1 750 ლარი გადახდილი იქნება პარასკევს, 3 აგვისტოს;

დავალება: მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით 2016 წლის 31 ივლისისთვის მოამზადეთ:

- მაკორექტირებელი გატარებები
- კორექტირებული საცდელი ბალანსი

- დამასრულებელი გატარებები

15. ქვემოთ ჩამოთვლილი ანგარიშებიდან რომელი არ მიიღებს მონაწილეობას დამასრულებელ გატარებებში:

- | | |
|-----------------------------|--------------------------|
| ა) ცვეთა და ამორტიზაცია; | გ) საიჯარო ქირა; |
| ბ) შემოსავალი დივიდენდიდან; | დ) გაუნაწილებელი მოგება; |

16. დახურვის შემდგომი საცდელი ბალანსი მოიცავს შემდეგ ანგარიშებს:

- ა) შემოსავალი მომსახურებიდან
- ბ) გაუნაწილებელი მოგება
- გ) რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება
- დ) ცვეთა და ამორტიზაცია

თავი VI

საგაჭრო ოპერაციები და საგაჭრო საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგება

თავის შინაარსი:

- 6.1 ფინანსური აღრიცხვის თავისებურებები საგაჭრო ბიზნესში
- 6.2 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება
 - 6.2.1 სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების (მარაგების) აღრიცხვის სისტემები
 - 6.2.2 სასაქონლო მარაგების შესყიდვის აღრიცხვა
 - 6.2.3 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 - 6.2.4 შესყიდვის ფასდაკლება (ე.წ. Purchase Discount)
 - 6.2.5 სატრანსპორტო ხარჯი და საერთაშორისო გადაზიდვის პირობები
 - 6.2.6 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გაანგარიშება
- 6.3 სასაქონლო მარაგების რეალიზაციის აღრიცხვა
 - 6.3.1 საქონლის გასაყიდი ფასი და შემოსავალი რეალიზაციიდან
 - 6.3.2 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 - 6.3.3 გაყიდვის ფასდაკლება (ე.წ. Sales Discount)
- 6.4 საგაჭრო ოპერაციების აღრიცხვა და მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
- 6.5 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება
 - 6.5.1 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემა)
 - 6.5.2 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემა)

6.1 ფინანსური აღრიცხვის თავისებურებები საგაჭრო ბიზნესში

წინა თავებში ჩვენი ყურადღება მთლიანად ეთმობოდა მომსახურების ბიზნესის განხილვას და მომსახურების საწარმოთა სააღრიცხვო პროცედურების ანალიზს. საგაჭრო ბიზნესის აქტუალობისა და მისი საქმიანობის შინაარსობრივი თავისებურებების გამო მიზანშეწონილია ვერცხვოდეთ საგაჭრო სფეროს ოპერაციების ბუღალტრულად დამუშავებასა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სპეციფიკაში.

საგაჭრო საწარმოები ანხორციელებენ საქონლის შეძენას მათი შემდგომი გაყიდვის მიზნით. ასეთი საწარმოების ძირითად შემოსავალს წარმოადგენს – საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი. ხარჯებში – მარტივი ტიპის მომსახურების

ბიზნესისგან განსხვავებით გეხვდება ისეთი ხარჯი, როგორიცაა – რეალიზებული საქონლის თეთლირებულება (რსთ). მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში იგი დანარჩენი ხარჯებისგან განცალკევებითაა წარმოდგენილი, რაც საშუალებას იძლევა გამოვიანგარიშოთ კომპანიის საერთო (მთლიანი) მოგება რეალიზაციიდან.

საერთო მოგების გამოანგარიშება მომხმარებელს საშუალებას აძლევს განსაზღვროს საკმარისია თუ არა მოგება რეალიზაციიდან იმისათვის, რომ საწარმომ დაფაროს დანარჩენი ხარჯები და მიიღოს სასურველი წმინდა მოგება. თუ საერთო მოგება არ არის საკმარისი, მაშინ აუცილებელია სხვადასხვაგვარი ღონისძიებების ჩატარება, რომელიც უკავშირდება საქონლის შესყიდვის ფასის შესაძლო შემცირებას, სარეალიზაციო ფასის ზრდას, კომპანიის ხარჯების გადასინჯვას, სარეალიზაციო საქონლის შეცვლას და ა.შ.

მომსახურების ბიზნესისგან განსხვავებით, სავაჭრო კომპანიათა ბალანსში, აქტივების განაყოფში გეხვდება მიმდინარე აქტივი – საქონელი, რომელიც წარმოადგენს სააღრიცხვო პერიოდში გაუყიდავი მარაგების ნაშთს და ანგარიშთა გეგმაში წარმოდგენილია 1600 ჯგუფში შესაბამის ანგარიშზე (საქონელი – 1610).

ქვემოთ წარმოდგენილია მომსახურებისა და სავაჭრო კომპანიათა ფინანსური ანგარიშგებების ნიმუშები. თვალსაჩინოებისათვის აქცენტი გაკეთებულია მოთვარ განსხვავებაზე. (იხ. ცხრილი 1 და ცხრილი 2) ¹

(ცხრილი 1

მომსახურების ბიზნესი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი		სავაჭრო ბიზნესი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი	
შემოსავალი მომსახურებიდან	X	შემოსავალი რეალიზაციიდან	X
ხარჯები:		რსთ	X
		საერთო (მთლიანი) მოგება	X
		საოპერაციო ხარჯები:	
ხელფასის ხარჯი	X	ხელფასის ხარჯი	X
ცვეთა და ამორტიზაცია	X	ცვეთა და ამორტიზაცია	X
რეკლამის ხარჯი	X	რეკლამის ხარჯი	X
წმინდა მოგება	X	წმინდა მოგება	X

(ცხრილი 2

მომსახურების ბიზნესი ბალანსი 31 დეკემბერი. 2015 წელი		სავაჭრო ბიზნესი ბალანსი 31 დეკემბერი. 2015 წელი	
მიმდინარე აქტივები:		მიმდინარე აქტივები:	
ეროვნული ვალუტა		ეროვნული ვალუტა	
რეზიდენტ ბანკში	X	რეზიდენტ ბანკში	X
მოკლევადიანი ინვესტიციები	X	მოკლევადიანი ინვესტიციები	X
სავაჭრო მოთხოვნები	X	სავაჭრო მოთხოვნები	X
		→ საქონელი 31.12	X
წინასწარ გადახდილი იჯარა	X	წინასწარ გადახდილი იჯარა	X
სულ: მიმდინარე აქტივები	X	სულ: მიმდინარე აქტივები	X

¹ მომსახურებისა და სავაჭრო კომპანიების ფინანსური ანგარიშგებების შედარების ცხრილები აღებულია სახელმძღვანელოდან: Financial Accounting (Harison, Hornrgren; 6-th edition)

საგაჭრო საწარმოთა საქმიანობის შინაარსიდან გამომდინარე პრინციპულად მნიშვნელოვანია ერთმანეთში არ აგვერიოს საქონლის სარეალიზაციო და შესყიდვის ფასები.

გახსოვდეთ!

შემოსავალი რეალიზაციიდან



გაყიდული საქონლის რაოდენობა
X
ერთეულის გასაყიდ ფასზე

რეალიზებული საქონლის
თვითღირებულება (რსთ)



გაყიდული საქონლის რაოდენობა
X
ერთეულის თვითღირებულებაზე

საქონლის საბოლოო მარაგი



ნაშთად დარჩენილი (გაუყიდავი)
საქონლის რაოდენობა
X
ერთეულის თვითღირებულებაზე

6.2 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება

როგორც უკვე აღვნიშნეთ საგაჭრო საწარმოთა საოპერაციო ხარჯების უდიდეს ნაწილს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება წარმოადგენს. ცხადია, რაც უფრო ნაკლები უჯდება კომპანიას საქონლის შეძენა, მით მეტია მაღალი საერთო მოგების და შესაბამისად წმინდა მოგების გამომუშავების შანსი. რსთ – ეს არის გაყიდული საქონლის თვითღირებულება, რომლის გამოანგარიშება დამოკიდებულია საწარმოს მიერ არჩეულ და სააღრიცხვო პოლიტიკაში მითითებულ, მარაგების აღრიცხვის სისტემაზე. სწორედ ამიტომ უპრიანი იქნება რსთ-ზე საუბარი მოგვიანებით გავაგრძელოთ. ახლა კი განვიხილოთ მარაგების აღრიცხვის სისტემები (მეთოდები).

6.2.1 სასაქონლო მარაგების აღრიცხვის სისტემები

ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას მნიშვნელოვანი საკითხია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მარაგის სწორი გამოთვლა. თუმცა, მარაგის სწორი სიდიდის ცოდნა საჭიროა არა მხოლოდ პერიოდის ბოლოს, არამედ ნებისმიერი თარიღისათვის, რაც თავის მხრივ უზრუნველყოფს მარაგების ოპერატიულ მართვას და კონტროლს.

განასხვავებენ სასაქონლო მარაგების აღრიცხვის ორ სისტემას:

1. მარაგების უწყვეტი (მუდმივი) აღრიცხვის სისტემა
2. მარაგების პერიოდული აღრიცხვის სისტემა

მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემა – გულისხმობს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებისა და მარაგების მიმდინარე მნიშვნელობის აღრიცხვას უწყვეტად, ყოველი

საფაქრო გარიგების დროს. ეს მეთოდი მეტად შრომატევადია და მისი გამოყენება მიზანშეწონილია ძვირადღირებული ნივთებით (აქტომობილები, ავეჯი, ძვირფასი ნივთები, ანტიკვარიები და ა.შ.) მოვაჭრე კომპანიებისთვის, რომელთა მიერ დღის განმავლობაში გაყიდული საქონლის ფიზიკური რაოდენობა შედარებით მცირეა. მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემის გამოყენების შემთხვევაში, საქონლის მოძრაობა აღრიცხება აქტივის – საქონელი (1610) ანგარიშზე.

მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემა – როგორც ამას სახელწოდება მიგვანიშნებს, გულისხმობს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების და მარაგების სიდიდის განსაზღვრას პერიოდულად, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს დარჩენილი მარაგების აღწერა-შეფასების გზით. ეს მეთოდი წინა მეთოდთან შედარებით ნაკლებად შრომატევადია და ამიტომ მას იყენებენ მცირეფასიანი საქონლით მოვაჭრე საწარმოები, რომელთა მიერ დღის განმავლობაში რეალიზებული საქონლის ფიზიკური რაოდენობა მნიშვნელოვნად დიდია. მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემის გამოყენებისას საქონლის შეძენა აღრიცხება არა აქტივის (საქონელი), არამედ ხარჯის – შეძენილი საქონელი (7210) ანგარიშზე, იმ ლოგიკით, რომ კომპანია საქონელს მაინც შემდგომი გაყიდვის მიზნით ყიდულობს. რაც შეეხება გაუყიდავი მარაგის შეფასებას, ამ სიდიდის გამოთვლა შესაძლებელია სხვადასხვა ალტერნატიული მეთოდების გამოყენებით, თუმცა დაცული უნდა იყოს მუდმივობის პრინციპი, რომლის თანახმად, საწარმო წლიდან წლამდე უნდა იყენებდეს მარაგების შეფასების ერთსა და იმავე მეთოდს.

6.2.2 სასაქონლო მარაგების შესყიდვის აღრიცხვა

ნებისმიერი სამეურნეო ოპერაციის, მათ შორის საფაქრო ბიზნესში განხორციელებული ოპერაციების საფუძველს მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულება წარმოადგენს, რომლითაც განისაზღვრება ხელშეკრულების საგანი, მხარეთა უფლებები, მოვალეობები, პასუხისმგებლობები, ანგარიშვორების ფორმები და სხვა ყველა დეტალი, რაც საჭიროა მხარეთა ურთიერთობის დასარეგულირებლად. თუ კომპანიებს შორის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები წისქვილურად ხორციელდება, მაშინ შესაძლებელია მხარეებს შორის გაფორმდეს გენერალური (დაეუშვათ ერთ წლიანი) ხელშეკრულება. შეკვეთის შესახებ კი მომწოდებელს ეცნობოს ელექტრონული ფოსტის ან სხვა საშუალებებით.

რაც შეეხება დოკუმენტს, რომელიც ფაქტობრივად სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრულად ასახვის საფუძველს წარმოადგენს, განსხვავებულია საქონლის მიწოდების, ტრანსპორტირების თუ მომსახურების სხვა პირობების შესაბამისად.

საქონლის შესყიდვის და ბუღალტრულად გატარების აუცილებელ პირველად დოკუმენტს წარმოადგენს სასაქონლო ზედნადები, რომლის გარეშეც ქვეყნის კანონმდებლობის მოთხოვნით აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და შემდგომი რეალიზაცია.

სასაქონლო მარაგის შესყიდვის განხორციელების დამადასტურებელ დოკუმენტს წარმოადგენს ასევე საგადასახადო ანგარიშფაქტურა, რომელსაც გამოწერს გამყიდველი საწარმო მყიდველის მოთხოვნის საფუძველზე.

იმპორტირებული სასაქონლო მარაგის ამსახველ პირველად დოკუმენტებს წარმოადგენს: (1) ადგილზე შესყიდვის ფასის დამადასტურებელი დოკუმენტი – ე.წ. Invoice, ასევე (2) სასაქონლო დეკლარაცია, რომელშიც იმპორტირებული საქონლის ღირებულებასთან ერთად მითითებულია საქონლის განბაჟებისთვის აუცილებელი გადასახადების ოდენობა. პრაქტიკაში იშვიათად, მაგრამ მაინც აქვს ადგილი საქონლის შეძენას ფიზიკური პირისგან. ამ შემთხვევაში შეძენის დამადასტურებელ დოკუმენტად მოიაზრება სასაქონლო ზედნადები, ან მიღება ჩაბარების აქტი გამყიდველი ფიზიკური პირის პირადობის მოწმობის ასლთან ერთად.

წინა თავებში ჩვენ განვიხილეთ საწარმოს სააღრიცხვო ციკლის პროცედურები, რომელიც მომსახურების ბიზნესის მსგავსად ვრცელდება საფაქრო კომპანებზეც. სასაქონლო მარაგის შეძენის ბუღალტრული გატარება დამოკიდებულია იმაზე, მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას იყენებს კომპანია, თუ პერიოდული აღრიცხვის სისტემას. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში, შეძენილი საქონელი აღრიცხება მიმდინარე აქტივის – საქონლის ანგარიშზე, ხოლო პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში, შეძენილი

საქონელი პირდაპირ აისახება ხარჯის, შეძენილი საქონლის ანგარიშზე. მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში სასაქონლო მარაგის შეძენა გატარდება შემდეგნაირად:

უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 1610 საქონელი

კ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან/და)

კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ან/და)

კ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება

პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი

კ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში (ან/და)

კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში (ან/და)

კ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

6.2.3 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციის განხორციელების შემდეგ, შემსყიდველი კომპანია შესაძლებელია უკმაყოფილო აღმოჩნდეს შეძენილი საქონლის ხარისხით, დეფექტების არსებობით, საქონლის დიზაინით და ა.შ. უკმაყოფილების გამოხატვის და ადეკვატური ქმედების განხორციელების საფუძველს წარმოადგენს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შეთანხმება საქონელი დიზაინზე, ხარისხზე, ფერზე და ა.შ. აღნიშნულის არსებობის შემთხვევაში შემსყიდველ საწარმოს უფლება აქვს უკან დააბრუნოს საქონლის ნაწილი, ან მისი დეფექტების გამოსწორების საკუთარ თავზე აღების შემთხვევაში მოითხოვოს გამყიდველი საწარმოსგან გარკვეული შედავათი. შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნების და ფასდათმობის შემთხვევაში საქონლის მყიდველს უმცირდება ვალდებულება (თუ შესყიდვა განხორციელებულია კრედიტით) ან უბრუნდება გადახდილი ფული (თუ შესყიდვა განხორციელებულია ნაღდ ფულზე). ამგვარადაც, საწარმოს უმცირდება აქტივი - საქონელი (თუ საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას) ან ხარჯი - შეძენილი საქონელი (თუ საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას). შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება ბუღალტრულად გატარდება შემდეგნაირად:

უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და

დ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

კ – 1610 საქონელი

პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და

დ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

კ – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

6.2.4 შესყიდვის ფასდაკლება (Purchase Discount)

საქონლის კრედიტით მოვაჭრე კომპანიები, ხშირად სთავაზობენ კლიენტებს (შემსყიდველ კომპანიებს) გარკვეულ ფასდათმობას სწრაფი გადახდისთვის. შეთავაზებული შედავათი ორივე მხარისთვის მომგებიანია. მყიდველი ზოგადად ფულს, ხოლო გამყიდველი ამოკლებს საოპერაციო ციკლს მყიდველისგან თანხის ვადაზე ადრე მიღებით.

საქონლის კრედიტით ვაჭრობის შემთხვევაში ადგილი აქვს მხარეებს შორის შეთანხმებას, სადაც კრედიტის პირობები ასე შეიძლება იყოს წარმოდგენილი: **2/10 1/30** ²

აღნიშნული ჩანაწერი შემსყიდველი კომპანიისთვის ნიშნავს, რომ თუ იგი საქონლის ღირებულებას დაფარავს საქონლის შეძენიდან 10 დღის ვადაში, მას მოუწევს 2%-ით ნაკლების გადახდა. 10 დღის შემდეგ კი საქონლის ღირებულება ექვემდებარება 100%-იან განაღდებას.

საესებით შესაძლებელია, მყიდველმა 10 დღის ვადაში ვერ შეძლოს ნაღდი ფულის უზრუნველყოფა. პასუხი კითხვაზე: რამდენად სწორია ასეთ შემთხვევაში მყიდველი საწარმოს მიერ ბანკიდან კრედიტის აღება საქონლის 98%-ი ღირებულების დასაფარად – ექვემდებარება ანალიზს, სადაც რასაკვირველია გასათვალისწინებელია ბანკის საპროცენტო განაკვეთი, სესხით სარგებლობის ვადა და ა.შ.

შესყიდვის ფასდაკლება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში გატარდება შემდეგნაირად:

უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები	100%
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	98%
კ – 1610 საქონელი	2%

პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები	100%
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	98%
კ – 7221 ფასდაკლება სწრაფი გადახდითვის	2%

მიღებული ფასდაკლების გამოუყენებლობის შემთხვევაში (უწყვეტი/პერიოდული)

დ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები	100%
კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100%

6.2.5 ტრანსპორტირების ხარჯი და საერთაშორისო გადაზიდვის პირობები

მხარეთა შორის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები შეიძლება განხორციელდეს როგორც ადგილობრივ (ქვეყნის შიგნით), ასევე საერთაშორისო (ქვეყნის გარეთ) დონეზე. ნებისმიერ შემთხვევაში საფაქრო გარიგების ერთ-ერთ პრინციპულ საკითხს წარმოადგენს მხარეთა შორის შეთანხმება შემდეგზე:

- გარეგნობის რომელი მხარე მოახდენს საქონლის ტრანსპორტირებას და რა პირობით
- გარიგების რომელი მხარე აიღებს პასუხისმგებლობას საქონლის შესაძლო დაზიანების ან/და დაკარგვის შემთხვევაში მისი ტრანსპორტირების დროს
- როდის და რა პირობით მოხდება საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკის და სარგებლის გადაცემა გამყიდველიდან მყიდველზე

² 2/10 1/30 – საკმაოდ გავრცელებული კრედიტით ვაჭრობის პირობაა. რასაკვირველია, მისი შეცვლა დამოკიდებულია მხარეთა შორის შეთანხმებაზე. მაგ: მხარეები შეიძლება შეთანხმდნენ 2/15 1/60 – ასეთ პირობაზე და ა.შ. გარდა ამისა, პრაქტიკაში გვხვდება კრედიტით ვაჭრობის პირობის სხვა ჩანაწერებიც. მათ შორის: 1/10 თვის დასრულებიდან (n/10 EOM – ne/10 End Of Month – იხ: Financial Accounting Fundamentals 2009 Edition by John J. Wild – p.153), რაც ნიშნავს საქონლის ღირებულების სრულად ანაზღაურებას რეალიზაციის მოხდენის თვის დასრულებიდან 10 დღის ვადაში. ფაქტობრივად, ეს პირობა პირდაპირ არ მიუთითებს ფასდაკლებაზე, თუმცა მყიდველის სარგებელს ამ შემთხვევაში გადახდისთვის შეთავაზებული დროის პერიოდი წარმოადგენს. მყიდველები ამ შემთხვევაში უნდა ეცადონ საქონელი შეიძინონ თვის დასაწყისში.

ცხადია, აღნიშნული საკითხების დარეგულირება ქვეყნის შიგნით შესაძლებელია მხარეთა შორის დადებული ხელშეკრულებით. საერთაშორისო ვაჭრობაში კი დამკვიდრებულია გარკვეული ტერმინები, რომლებიც ფაქტობრივად სავაჭრო ტრადიციების და პრაქტიკის საფუძველზე შეიქმნა. რადგან ჩვენ განვიხილავთ სავაჭრო ოპერაციების აღრიცხვის საკითხებს, მიზანშეწონილია ვერკეოდეთ საერთაშორისო სავაჭრო ტერმინებში, ანუ, როგორც მას სახელშეკრულებო პრაქტიკაში შემოკლებით უწოდებენ, "ინკოტერმს"-ში (ინგლ: Incoterms: International Commercial Terms).³

"ინკოტერმს - 2000"-ის დანერგვა უკავშირდება საერთაშორისო დონეზე სავაჭრო გარიგებათა პარმონიზაციას და სრულყოფას. "ინკოტერმს"-ში გაერთიანებული ტერმინები დიფერენცირებულია 4 ძირითად კატეგორიად, რაც თავის მხრივ აადვილებს ამ ტერმინების წაკითხვას და გააზრებას. კატეგორიების დაყოფის კრიტერიუმად გამოყენებულია ტერმინების შინაარსი. ასევე აღნიშნული ტერმინების საწყისი ასოები.

პირველ კატეგორიაში (ე.წ. "E" ჯგუფი) - მოცემულია ერთადერთი ტერმინი "EXW-Ex Works", რომელსაც მინიმუმამდე დაყავს გამყიდველი კომპანიის ვალდებულება, მაშინ როცა შეძენილი საქონლის დანიშნულების ადგილამდე მიტანის მთელი პასუხისმგებლობა ერცელდება მყიდველ კომპანიაზე. გამყიდველი მხოლოდ და მხოლოდ ვალდებულია მყიდველს საქონელი დაუტვირთოს ადგილზე, ანუ გამყიდველი კომპანიის მზა საქონლის საწყობში.

მეორე კატეგორიის (ე.წ. "F" ჯგუფი) ტერმინები, ავალდებულებს გამყიდველს მიიტანოს საქონელი მყიდველის მიერ მითითებულ გადამზიდველთან, შესაბამის მისამართზე. აღნიშნულ კატეგორიაში ერთანდება შემდეგი ტერმინები:

- FCA – Free carrier (ფრანკო გადამზიდავი)
- FAC – Free Alongside Ship (თავისუფალი გემბანთან)
- FOB – Free On Board (თავისუფალი გემბანზე)

აღსანიშნავია, რომ მოცემული ტერმინებიდან "FCA" ტერმინი ერცელდება ნებისმიერი სახის გადამზიდველზე, იქნება ეს საზღვაო, სარკინიგზო თუ საჰაერო გადამზიდავი სატრანსპორტო საშუალებები. რაც შეეხება დანარჩენ ორ ტერმინს, ისინი გამოიყენება მხოლოდ ტვირთის საზღვაო ტრანსპორტით გადაზიდვის შემთხვევაში. მაგ: "FOB – ფოთი" – ნიშნავს, რომ ქართული გამყიდველი კომპანია თავის მოვალეობას შესრულებულად ჩათვლის, თუ საქონელს დატვირთავს ფოთის ნავსადგურში მითითებულ გემზე. "FAS – ფოთის ნავსადგური" – ნიშნავს ექსპორტიორი ქართული კომპანიის მიერ ტვირთის მიტანას და განლაგებას ნაპირზე მითითებული გემის გემბანის გასწვრივ.

"FOB" – ტერმინთან მიმართებაში მეთხევლი ყურადღებით უნდა იყოს, რადგან ეს ტერმინი შესაძლოა ზოგიერთ ლიტერატურაში (ძირითადად ამერიკულში) განიხილებოდეს განსხვავებული ინტერპრეტაციით.⁴

³ საერთაშორისო სავაჭრო ტერმინების განხილვისას ეხელმძღვანელებ შემდეგი რესურსით: ბიზნესის სახელმძღვანელო, ტომი I (ESM – თბილისი – 2005წ);

⁴ საქმე ისაა, რომ ჩვენ მიერ ზემოთ განხილული FOB (Free On Board) ტერმინი წარმოადგენს საერთაშორისო სავაჭრო ტერმინს, რომელიც გამოიყენება მხარეთა შორის მხოლოდ საერთაშორისო დონეზე ურთიერთობისას. აღნიშნული აბრევიატურა – FOB (Freight On Board), თუმცა განსხვავებული შინაარსით წარმოადგენს აშშ-ში გავრცელებულ ტერმინს, რომელიც უკავშირდება გამყიდველ და მყიდველ კომპანიებს შორის საქონლის ტრანსპორტირების და მასზე საკუთრების უფლების და შესაბამისად რისკის გადაცემის განსაზღვრის საკითხებს ადგილობრივ (ქვეყნის შიგნით) დონეზე. FOB shipping point - (FOB factory; FOB origin) – გულისხმობს, რომ საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი, ასევე საქონლის ტრანსპორტირების ღირებულება ერცელდება მყიდველ კომპანიაზე მას შემდეგ, რაც საქონელი დატოვებს გამყიდველი კომპანიის ადგილსამყოფელს. FOB destination – მოცემული პირობის თანახმად საქონლის ტრანსპორტირების ხარჯს, ასევე, მისი საკუთრების უფლებას ტვირთის ტრანზიტის დროს თავის თავზე იღებს გამყიდველი კომპანია. საქონელი მყიდველის საკუთრება ხდება მხოლოდ მისი, მყიდველი კომპანიის ადგილსამყოფელში მიტანის შემდეგ.

მესამე კატეგორიაში (ე.წ. "C" ჯგუფი) ერთიანდება 4 ტერმინი, რომელთა თანახმად, გამყიდველი ძირითადად ვალდებულია გადაიხადოს საქონლის პორტამდე მიტანის ღირებულება და ფრახტი (გემით ტვირთის გადაზიდვის საფასური), თუმცა იგი საკუთარ თავზე არ იღებს პასუხისმგებლობას საქონლის დაკარგვის ან დაზიანების შემთხვევაში დამატებით ხარჯების გაწევასთან დაკავშირებით. "C" ჯგუფში ერთიანდება შემდეგი ტერმინები:

- CFR (Cost & Freight) – (ღირებულება და ფრახტი)
- CIF (Cost, Insurance & Freight) – (ღირებულება, დაზღვევა, ფრახტი)
- CPT (Carrage Paid To) – (ფრახტი გადახდილია მდე)
- CPT (Carrage & Insurance Paid To) – (ფრახტი და დაზღვევა გადახდილია . . . მდე)

მაგალითად, "CIF – ფოთი" ნიშნავს, რომ გამყიდველი იხდის ტვირთის ფოთამდე მიტანის, გემზე დატვირთვის, დაზღვევის (საუბარია მინიმალური, აუცილებელ დაზღვევაზე) და ფრახტის ღირებულებას საქონლის უცხოეთის პორტში მიწოდებამდე.

მეოთხე კატეგორიაში (ე.წ. "D" ჯგუფი) გაერთიანებული ტერმინების მიხედვით გამყიდველი თავის თავზე იღებს ყველა იმ ხარჯს და რისკს, რომელიც უკავშირდება საქონლის იმ ადგილამდე მიტანას, რომელიც მითითებულია კონტრაქტის პირობებში. მოცემული კატეგორიის ტერმინებია:

- DAF (Delivered At Frontier) – მიწოდება საზღვრამდე
- DES (Delivered Ex Ship) – მიწოდება გემიდან
- DEQ (Delivered Ex Quay) – მიწოდება ნაპირზე
- DDU (Delivered Duty Unpaid) – მიწოდება საბაჟო გადასახდელების გარეშე
- DDP (Delivered Duty Paid) – მიწოდება საბაჟო გადასახდელების ჩათვლით

საქონლის იმპორტით დაკავებული კომპანიებისთვის ალბათ განსაკუთრებით კომფორტულია (არ გულისხმობთ ფინანსურ კომფორტს), როდესაც საზღვარგარეთ შეძენილი საქონლის მოწოდებას ბოლო დანიშნულების ადგილამდე, ანუ მყიდველი საწარმოს საწყობამდე ახორციელებს გამყიდველი საწარმო. მაგალითად, ინკო-ტერმი "DDP"- თბილისი გულისხმობს, რომ გამყიდველი თავის თავზე იღებს ყველა ხარჯს, რომელიც უკავშირდება საქონლის მყიდველის ადგილსამყოფელამდე მიტანას, რომელიც რაღათქმაუნდა გულისხმობს საბაჟო გადასახდელების გადახდასაც.

როგორც ვხედავთ მხარეთა შორის სავაჭრო ოპერაციების განხორციელების პროცესში (ადგილობრივ თუ საერთაშორისო დონეზე) უამრავი დეტალი იჩენს თავს. ამის მიუხედავად, ჩვენ შეიძლება ჩამოვყალიბდეთ შემდეგ მოსაზრებაზე: საქონლის ტრანსპორტირების და მასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯების გაწევის ვალდებულებას თავის თავზე იღებს ორიდან ერთი: გამყიდველი ან მყიდველი კომპანია.

მყიდველი საწარმოს მიერ საქონლის ტრანსპორტირების (შემოზიდვის) ხარჯები ბუნებრივია ასახვას ჰპოვებს საქონლის თვითღირებულებაზე და შესაბამისად ზრდის მას. რაც ძეგება ოპერაციის ბუღალტრულად აღრიცხვას, დამოკიდებულია იმაზე, სასაქონლო მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას იყენებს საწარმო თუ პერიოდულს. უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში შემოზიდვის ხარჯი აისახება აქტივის (საქონელი 1610) ანგარიშზე. ერიოდლი აღრიცხვის შემთხვევაში კი – შესაბამისი ხარჯის (შემოზიდვის ხარჯი - 7211) ანგარიშზე და მონაწილეობს წმინდა შესყიდვების გაანგარიშებაში.

შემოზიდვის ხარჯი მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში გატარდება შემდეგნაირად:

უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 1610 საქონელი

კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და

კ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში

დ – 7211 შემოზიდვის ხარჯი

კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და

კ – 3110 მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები

62.6 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების (რსთ) გაანგარიშება

მოდით დაეუბრუნდეთ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების საკითხს და გავარკვიოთ როგორ ხდება რსთ-ს გაანგარიშება მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვის სისტემების გამოყენებისას.

უწყვეტი აღრიცხვის დროს – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გაანგარიშება ხდება საქონლის ყოველი რეალიზაციის შემდეგ და სრულდება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დ – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონლი

კ – 1610 საქონელი

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება განისაზღვრება წლის განმავლობაში გაყიდული საქონლის ანგარიშის (7210) დებეტური ჩანაწერების ჯამით. ხოლო საბოლოო მარაგის სიღღეს წარმოადგენს საქონლის ანგარიშის (1610) საბოლოო ნაშთი.

პერიოდული აღრიცხვის შემთხვევაში – რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გაანგარიშება ხდება პერიოდულად ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წინ, რისთვისაც გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

(იხ: სქემა 1)

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა, ასევე შესყიდვის ფასდაკლება – წარმოადგენენ შეძენილი საქონლის (ხარჯის) კონტრალურ ანგარიშებს და მონაწილეობენ წმინდა შესყიდვების გაანგარიშებაში.

სქემა 1

$$\begin{array}{r}
 \text{საქონლი საწყისი ნაშთი} \\
 + \\
 \text{წმინდა შეძენილი საქონლის თვითღირებულება} \\
 = \\
 \text{სარეალიზაციო საქონლის თვითღირებულება} \\
 - \\
 \text{საქონლის საბოლოო მარაგი} \\
 = \\
 \text{რსთ}
 \end{array}$$

შეძენილი საქონელი

მინუს: შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

მინუს: შესყიდვების ფასდაკლება

უდრის: წმინდა შეძენილი საქონელი

პლუს: შემოზიდვის ხარჯი

უდრის: წმინდა შეძენილი საქონლის თვითღირებულება

განვიხილოთ რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ელემენტები

საქონლის საწყისი მარაგი – ეს არის გასულ წელს დარჩენილი გაუყიდავი საქონლის ნაშთი, ანუ გასული წლის საბოლოო მარაგი.

წმინდა შეძენილი საქონლის თვითღირებულება – ესაა საწარმოს მიერ განხორციელებული წმინდა შეძენილი საქონლისა და შემოზიდვის ხარჯის ჯამური სიდიდე.

სარეალიზაციო საქონელი – ეს არის საქონლის მაქსიმუმი, რომლის გაყიდვაც შეუძლია საწარმოს მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდში. თუმცა უნდა აღვნიშნოთ, რომ საგაჭრო საწარმოთა ნორმალური მუშაობისათვის აუცილებელია საქონლის გარკვეული მარაგი ყოველთვის იყოს საგაჭრო ქსელში.

საქონლის საბოლოო მარაგი (ნაშთი) – არის სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს გაუყიდავი საქონლის თვითღირებულება. პერიოდული სისტემის გამოყენებისას, საბოლოო მარაგის თვითღირებულის შესაფასებლად პირველ რიგში საჭიროა ინვენტარიზაციის ჩატარება, რომელიც გულისხმობს დარჩენილი მარაგის რაოდენობის დადგენას. ამის შემდეგ, ბას 2-ით "სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები" განსაზღვრული შეფასების მეთოდებიდან (FIFO, სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდი, საშუალო შეწონილი ფასის მეთოდი) ერთ-ერთის გამოყენებით ხდება საბოლოო მარაგის თვითღირებულების დადგენა. ძნელი მისახვედი არ არის, რომ მოცემული წლის საბოლოო მარაგი წარმოადგენს მომდევნო წლის საწყის მარაგს და შესაბამისად მონაწილეობს მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდის რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გაანგარიშებაში. ამიტომ, აუცილებელია საწარმოს ბუღალტრები განსაკუთრებული ყურადღებით ახდენდნენ საბოლოო მარაგის შეფასებას.

პერიოდული აღრიცხვის სისტემის გამოყენების დროს საქონლის ანგარიშის საწყისი ნაშთი მთელი სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში უცვლელია და გეიწვენებს საქონლის სიდიდეს პერიოდის დასაწყისში. ასევე ცნობილია, რომ მთელი პერიოდის განმავლობაში შეძენილი საქონელი აღრიცხება ხარჯის (7210) ანგარიშზე. ბუნებრივია, პერიოდის განმავლობაში საქონლის რეალიზაციისას არ ხდება რსო-ს ჩაბოწერა და შესაბამისად არ სრულდება ბუღალტრული გატარება. სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს საბოლოო მარაგის შეფასების შემდეგ ხდება საქონლის საწყისი ნაშთის კორექტირება საბოლოო მარაგის სიდიდემდე, რისთვისაც გამოიყენება 7200 ჯგუფის შესაბამისი ანგარიში – სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება (7290).

იმ შემთხვევაში, როდესაც ინვენტარიზაციით დადგენილი საბოლოო მარაგის სიდიდე აჭარბებს საწყისი მარაგის სიდიდეს, ლოგიკურია ითქვას, რომ მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდში შეძენილი საქონლიდან ნაკლები გაიყიდა და გადავიდა რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაში. ამიტომ საჭიროა პერიოდის ბოლოს შესრულდეს კორექტირება, რომელიც მოახდენს როგორც აქტივის (საქონელი) ანგარიშის, ასევე, ხარჯის (გაყიდული/შეძენილი საქონელი) ანგარიშის შესწორებას. ამ შემთხვევაში ბუღალტრულ გატარებას ექნება შემდეგი სახე:

დ – 1610 საქონელი

კ – 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

აღნიშნულის საპირისპირო სიტუაცია გვაქვს მაშინ, როდესაც საბოლოო მარაგის სიდიდე ნაკლებია საწყის მარაგზე.

შესაბამისად, მაკორექტირებელი გატარება იღებს შემდეგ სახეს:

დ – 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

კ – 1610 საქონელი

63 სასაქონლო მარაგების რეალიზაციის აღრიცხვა

63.1 საქონლის გასაყიდი ფასი და შემოსავალი რეალიზაციიდან

საგაჭრო კომპანიების ძირითადი საქმიანობა საქონლის შეძენაა მისი შემდგომი გაყიდვის მიზნით. საქონლის შეძენასთან დაკავშირებული ოპერაციები ჩვენ უკვე განვიხილეთ და ვიდრე საქონლის რეალიზაციასთან დაკავშირებულ საკითხებზე ვიმსჯელებთ, მნიშვნელოვანია ყურადღება გავამახვილოთ გასაყიდი ფასის ცნებაზე.

ნებისმიერი საგაჭრო საწარმოს მიზანს წარმოდგენს საქონლის გაყიდვა ისეთ ფასად, რომ შემოსავალმა შეძლოს ყველა ხარჯის დაფარვა და კომპანიამ მიიღოს სასურველი წმინდა მოგება.

საქონლის შეძენის შემდეგ საგაჭრო საწარმოები პროდუქციაზე აწესებენ ფასნამატს (mark up) და შესაბამისად ადგენენ გასაყიდი ფასს. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ფასნამატის გაანგარიშება მხოლოდ სასურველი მოგების სიდედესა და კომპანიის მთლიანი ხარჯების მაჩვენებელზე არაა დამოკიდებული (ფასნამატი = სასურველი მოგება/მთლიანი ხარჯები). არსებობს გარკვეული შეზღუდვები, რომელიც გასათვალისწინებელია ფასწარმოქმნის პროცესში. კონკურენცია ის უმნიშვნელოვანესი ფაქტორია, რომელიც საქონლის რეალიზაციის "აიძულებს" მისი პროდუქცია არ გაყიდოს განსაზღვრულ ფასზე მეტად. წინააღმდეგ შემთხვევაში ადგილი ექნება საქონლის რეალიზაციის შეჩერებას, რასაც მოყვება საქონლის გაფუჭება და კომპანიის დაზარალება.

საგაჭრო საწარმოები მაქსიმალურად უნდა ეცადონ საქონლის შეძენასა და მის შემდგომ რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების შემცირებას, რათა შეძლონ კონკურენტული ფასის დაწესება საქონელზე. ასევე, მნიშვნელოვანია სწორი დაგეგმვის განხორციელება გასაყიდი საქონლის საყარაუდო რაოდენობასთან დაკავშირებით, რისთვისაც აუცილებელია მარკეტინგული კვლევის ჩატარება.

გასაყიდი ფასი – პირდაპირ კავშირშია საქონლის რეალიზაციის აღრიცხვასთან. ჩვენ არ ვაპირებთ ფართოდ ვიმსჯელოთ ფასწარმოქმნის სხვადასხვა მეთოდებზე, თუმცა მაინც გვინდა შევეხოთ საქონლის გასაყიდი ფასის დაწესების ერთ-ერთ მოდელს, რადგან ვთვლით, რომ საგაჭრო კომპანიებისთვის ეს საკითხი პრინციპულად მნიშვნელოვანია.

ფასწარმოქმნის პროცესის ეტაპებია: ⁵

1. განესაზღვროთ პერიოდის (წელი/თვე) განმავლობაში გასაწევი მთლიანი ხარჯები
მთლიანი ხარჯები = შეძენილი საქონლი თვითღირებულება + საგაჭრო (მიწოდების ხარჯები) + ადმინისტრაციული ხარჯები
2. განესაზღვროთ მთლიანი ხარჯები საქონლის 1 ერთეულზე

მთლიანი ხარჯები საქონლის 1 ერთეულზე

=

მთლიანი ხარჯები

გასაყიდი საქონლის დაგეგმილი რაოდენობა

⁵ ფასნამატის გაანგარიშების ასეთი მიდგომა უკავშირდება საქონლის გასაყიდი ფასის გაანგარიშებას და აღნიშნული მოდელისთვის ჩვენ ვიხელმძღვანელოთ შემდეგი რესურსით: Managerial Accounting (2010 edition) - John J. Wild; Ken W. Show ;

3. განვსაზღვროთ ფასსამატი საქონლის 1 ერთეულზე

ფასსამატი საქონლის 1 ერთეულზე

=

მთლიანი ხარჯები საქონლის 1 ერთეულზე X ფასსამატი

$$\text{სადაც: ფასსამატი} = \frac{\text{სასურველი მოგება}}{\text{მთლიანი ხარჯები}}$$

4. განვსაზღვროთ გასაყიდი ფასი საქონლის 1 ერთეულზე

გასაყიდი ფასი საქონლის 1 ერთეულზე

=

მთლიანი ხარჯები საქონლის 1 ერთეულზე + ფასსამატი საქონლის 1 ერთეულზე

მაგალითისთვის განვიხილოთ შპს "ტელე-მარკეტი", რომელიც სხვა უამრავ პროდუქციასთან ერთად ყიდულობს და ყიდის სხეულის რელაქსაციის ხელსაწყოს. კომპანია მიზნად ისახავს მიმდინარე წელს მოგების სახით მიიღოს მისი აქტივების 16% (აქტივების ღირებულებაა 1 000 000 ლარი), რისთვისაც გეგმავს 10 000 ცალი ხელსაწყოს რეალიზაციას.

დამატებითი ინფორმაცია შპს "ტელე-მარკეტის" გეგმებთან დაკავშირებით მოცემულია ქვემოთ:

- საქონლის 1 ერთეულის თვითღირებულება – 60 ლარი;
- საგაჭრო (მიწოდების ხარჯები) მოცემულ პროდუქტთან მიმართებით – 140 000 ლარი;
- აღმინისტრაციული ხარჯები მოცემულ პროდუქტთან მიმართებით 60 000

განვსაზღვროთ გასაყიდი ფასი საქონლის 1 ერთეულზე:

1. მთლიანი ხარჯები = $(10\,000 \times 60) + 140\,000 + 60\,000 = 800\,000$ ლარი
2. მთლიანი ხარჯები საქონლის 1 ერთეულზე: $800\,000 / 10\,000 = 80$ ლარი
3. ფასსამატი საქონლის 1 ერთეულზე:

$$80 \times \frac{160000}{800000} = 80 \times 0.2 = 16$$

4. საქონლის გასაყიდი ფასი = $80 + 16 = 96$

გაყიდული საქონლის რაოდენობის ნამრავლი საქონლის გასაყიდ ფასზე წარმოადგენს საწარმოს შემოსავალს რეალიზაციიდან. გავიხსენოთ, რომ დარიცხვის მეთოდის და რეალიზაციის პრინციპის გათვალისწინებით შემოსავლის აღიარება ხდება საქონლის მიწოდებისთანავე, როდესაც საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი გამყიდველიდან გადაცემულია მყიდველზე, მიუხედავად იმისა გადახდის რა პირობაა ჩადებული მხარეთა შორის გაფორმებულ კონტრაქტში.

საქონლის რეალიზაციის აღრიცხვა მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში დაფიქსირდება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით, იმის მიუხედავად, მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას იყენებს კომპანია თუ პერიოდულს. თუმცა გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის გამოყენებისას, საქონლის რეალიზაციის აღრიცხვასთან ერთად საჭიროა რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ჩამოწერა და შესაბამისი ბუღალტრული გატარების შესრულება.

შემოსავლის ბუღალტრული გატარება – (უწყვეტი/პერიოდული აღრიცხვის სისტემა)

- დ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში ან/და
- დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და
- დ – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
- კ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში მომუშავე საწარმოების საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი შეიძლება შემცირებულ იქნეს შემოსავლის კონტრალური შემდეგი ანგარიშებით.

1. გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა;
2. გაყიდვების ფადასკლება

632 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა

ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, რომ სავაჭრო გარიგებების დროს მხარეთა შორის დადებული კონტრაქტი შეიძლება ითვალისწინებდეს უხარისხო ან სხვა მხრივ დაწუნებული საქონლის გამყიდველი კომპანიისათვის უკან დაბრუნებას. ასევე შესაძლებელია, საქონლის დეფექტის საკუთარი სახსრებით აღმოფხვრის შემთხვევაში მყიდველმა მოითხოვოს გარკვეული შეღავათი, რომელიც გულისხმობს გასაყიდი ფასის დაკლებას ან საქონლის დაბრუნების შემთხვევაში გადახდილი ფულის ანაზღაურებას. თუ საქონელი გაყიდულია კრედიტით, გამყიდველი საწარმო ვალდებულია გააუქმოს ან შეამციროს მოთხოვნა მყიდველი კომპანიის მიმართ.

ნებისმიერ შემთხვევაში გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა იწვევს კომპანიის რეალიზაციის შემცირებას, თუმცა ბუღალტრულ ჩანაწერებში აღნიშნული ოპერაცია არ ფიქსირდება შემოსავლის ანგარიშის (6110) დებეტირებით. მის ნაცვლად საპურნალო გატარების დებეტში იწერება – გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა (6120), რომლის გამოყენებაც საშუალებას იძლევა განისაზღვროს მყიდველისაგან დაბრუნებული საქონლის ხვედრითი წილი რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსავალში.

გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა მარაგების აღრიცხვის სისტემების (უწყვეტი/პერიოდული) მიუხედავად გამყიდველი საწარმოს მთავარ ბუღალტრულ ურუნალში გატარდება შემდეგნაირად:

- დ – 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
- კ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში ან/და
- კ – 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში ან/და
- კ – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

უწყვეტი აღრიცხვის შემთხვევაში უკან დაბრუნებული საქონლის თვითღირებულება როგორც წესი ცნობილია. ამიტომ, საჭიროა გამყიდველი საწარმოს მთავარ ბუღალტრულ ურუნალში დამატებით შესრულდეს საპურნალო გატარება, რომლითაც დაფიქსირდება საქონლის მარაგის ხელახალი ზრდა და შემცირდება რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება.

- დ – 1610 საქონელი
- კ – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი

633 გაყიდვის ფასდაკლება (ე.წ. Sales Discount)

მხარეთა შორის შეთანხმების საფუძველზე საქონლით მოვაჭრე კომპანიები მყიდველებს სთავაზობენ ე.წ. ფასდაკლებას სწრაფი გადახდისთვის. გაყიდვის ფასდაკლება ბუნებრივად ამცირებს კომპანიის შემოსავალს რეალიზაციიდან, თუმცა “აიძულებს” კლიენტებს ჩვეულებრივ სავაჭრო კრედიტით სარგებლობის ვადაზე ადრე დაფარონ საქონლის ღირებულება.

საქონლის კრედიტით გაყიდვის პირობები ჩვენ განვიხილეთ მყიდველის პოზიციიდან. ამყიდველის შემთხვევაში კრედიტით გაყიდვის ჩანაწერი არ იცვლება. მაგ: 3/10 ს/30 ნიშნავს, რომ მყიდველი ისარგებლებს 3%-იანი ფასდაკლებით, თუ საქონლის ღირებულებას დაფარავს საქონლის მიღებიდან 10 დღის ვადაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში მას მოუწევს შეძენილი საქონლის ღირებულების მთლიანად დაფარვა. გამყიდველის ბუღალტრულ ჟურნალში გაყიდვის ფასდაკლების გასატარებლად გამოიყენება 6100 ჯგუფის შესაბამისი ანგარიში – გაყიდვების ფასდაკლება (6121).

საჟურნალო გატარებებს აქვს შემდეგი სახე:

დ – 6121 გაყიდვების ფასდაკლება	3%
დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	97%
კ – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	100%

თუ კლიენტმა ისარგებლა შეთავაზებული ფასდაკლებით

დ – 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	100 %
კ – 1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	100 %

თუ კლიენტმა არ ისარგებლა შეთავაზებული ფასდაკლებით

გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა, ასევე გაყიდვების ფასდაკლება შემოსავლის კონტრაქტურ ანგარიშებს წარმოადგენენ და მონაწილეობენ წმინდა შემოსავლის გაანგარიშებაში.

შემოსავალი რეალიზაციიდან
 მინუს: გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 მინუს: გაყიდვის ფასდაკლება
 უდრის: წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან

6.4 საგაჭრო ოპერაციების აღრიცხვა და მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება

ჩვენ განვიხილეთ საგაჭრო ოპერაციები როგორც მყიდველი საწარმოს, ასევე გამყიდველი საწარმოს პოზიციიდან. საკითხის უკეთესად გაგების მიზნით შევაჯეროთ ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციები პრაქტიკულ მაგალითებზე დაყრდნობით.

უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა	პერიოდული აღრიცხვის სისტემა
(ა) 10 აპრილი 2016 წელი: კომპანიამ შეიძინა საქონელი 1 600 ლარად, კრედიტით, პირობით 2/10 ს/10	
დ – 1610 საქონელი 1 600 კ – 3110 საგაჭრო ვალდებულება 1 600	დ – 7210 გაყიდული/ შეძენილი საქონელი. 1 600 კ – 3110 საგაჭრო ვალდებულება 1 600
(ბ) 10 აპრილი 2016 წელი: კომპანიამ საქონლის ტრანსპორტირებისათვის სატრანსპორტო კომპანიას გადაურიცხა 200 ლარი	

დ - 1610 საქონელი 200 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში. 200	დ - 7211 შემოზიდვის ხარჯი 200 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 200
(გ) 15 აპრილი 2016 წელი: კომპანიამ უკან დააბრუნა 600 ლარის თვითღირებულების საქონელი	
დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება . . 600 კ - 1610 საქონელი 600	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება . . 600 კ - 7220 შეძენელი საქონლის უკან დაბრუნება და და ფასდათმობა 600
(დ) 19 აპრილი 2016 წელი: კომპანიამ დაფარა 10 აპრილს შეძენილი საქონლის ღირებულება (კომპანიამ ისარგებლა მიღებული ფასდაკლებით, რომელიც შეადგენს 20 ლარს (1000*2%))	
დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება . 1 000 კ - 1610 საქონელი 20 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 980	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება . 1 000 კ - 7221 შესყიდვის ფასდაკლება . . 20 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში. 980
(ე) 25 აპრილი 2016 წელი:	
კომპანიამ 500 ლარის თვითღირებულების საქონელი გაყიდა კრედიტით, პირობით, 2/15 ს/30, 950 ლარად	კომპანიამ გაყიდა საქონელი კრედიტით, პირობით, 2/15 ს/30, 950 ლარად
შემოსავლის დაფიქსირება დ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნა 950 კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 950 თვითღირებულების ჩამოწერა: დ - 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 500 კ - 1610 საქონელი 500	დ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნა 950 კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 950
(გ) 28 აპრილი 2016 წელი:	
კომპანიას უკან დაუბრუნდა 25 აპრილს 475 ლარად გაყიდული საქონელი, რომლის თვითღირებულება იყო 245 ლარი	კომპანიას უკან დაუბრუნდა 25 აპრილს 475 ლარად გაყიდული საქონელი

დ - 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა. 475 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები . . . 475 დ - 1610 საქონელი 245 კ - 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 245	დ - 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა. 475 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები . . . 475
(ზ) 05 მაისი 2016 წელი: კომპანიას დებიტორებმა დაუფარეს დაგაღიანება სრულად (დებიტორებმა ისარგებლეს შეთავაზებული ფასდაკლებით, რომელიც შეადგენს 9.5 ლარს (475*2%))	
დ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 465.5 დ - 6121 გაყიდვის ფასდაკლება. . . . 9.5 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნა 475	დ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 465.5 დ - 6121 გაყიდვის ფასდაკლება 9.5 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნა 475

საგაჭრო ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, საქონლის ყიდვა-გაყიდვით დაკავებული საწარმო ერთდროულად არის როგორც მყიდველი, ასევე გამყიდველი. ქვემოთ მოცემულ მაგალითზე დაყრდნობით განვიხილოთ საგაჭრო ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა გამყიდველი და მყიდველი საწარმოებისთვის მარაგების აღრიცხვის, როგორც უწყვეტი, ასევე პერიოდული სისტემების გამოყენების შემთხვევაში.

მაგალითი:

შპს “ნათიამ” შპს “ნინოსგან” 10 ივნისს შეიძინა 1 000 ლარის თვითღირებულების საქონელი 2 100 ლარად კრედიტით, პირობით 2/10 ს/30. 18 ივნისს შპს “ნათიამ” შპს “ნინოს” დაუბრუნა 500 ლარად ნაყიდი 200 ლარის თვითღირებულების საქონელი, ხოლო 20 ივნისს გაუნაღდა მოთხოვნა.

უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა

გამყიდველი – შპს “ნინო”	მყიდველი შპს “ნათია”
10 ივნისი: დ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 2 100 კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 2 100 დ - 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 1 000 კ - 1610 საქონელი 1 000 <i>საქონლის გაყიდვა კრედიტით</i>	დ - 1610 საქონელი 2 100 კ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 2 100 <i>საქონლის შეძენა კრედიტით</i>
18 ივნისი: დ - 6120 გაყიდული საქონლის უკან	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 500

დაბრუნება და ფასდათმობა 500 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 500 დ - 1610 საქონელი 200 კ - 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 200 <i>გაყიდული საქონლის უკან მიღება</i>	კ - 1610 საქონელი 500 <i>შესყიდული საქონლის უკან დაბრუნება</i>
20 ივნისი: დ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 568 დ - 6121 გაყიდვის ფასდაკლება 32 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 1600 <i>მოთხოვნების განაღდება შეთავაზებული ფასდაკლების გათვალისწინებით</i>	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 1 600 კ - 1610 საქონელი 32 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 568 <i>ვალდებულების დაფარვა მიღებული ფასდაკლების გათვალისწინებით</i>

პერიოდული აღრიცხვა

გამყიდველი - შპს "ნინო"	მყიდველი შპს "ნათია"
10 ივნისი: დ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 2 100 კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან 2 100 <i>საქონლის გაყიდვა კრედიტით</i>	დ - 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი 2 100 კ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 2 100 <i>საქონლის შეძენა კრედიტით</i>
18 ივნისი: დ - 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა 500 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 500 <i>გაყიდული საქონლის უკან მიღება</i>	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 500 კ - 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა 500 <i>შესყიდული საქონლის უკან დაბრუნება</i>
20 ივნისი: დ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 568 დ - 6121 გაყიდვის ფასდაკლება 32 კ - 1410 საგაჭრო მოთხოვნები 1600 <i>მოთხოვნების განაღდება შეთავაზებული ფასდაკლების გათვალისწინებით</i>	დ - 3110 საგაჭრო ვალდებულება 1 600 კ - 7221 შესყიდვის ფასდაკლება 32 კ - 1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1 568 <i>ვალდებულების დაფარვა მიღებული ფასდაკლების გათვალისწინებით</i>

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების განხილვისას (თავი II) ჩვენ ვიმსჯელებთ მისი მომზადების ორ მეთოდზე: მათ შორის ერთი ითვალისწინებს – საოპერაციო ხარჯების დაჯგუფებას ეკონომიკური შინაარსით, ხოლო მეორე – ფუნქციური დანიშნულებით. უნდა აღინიშნოს, რომ საფაქრო კომპანიებისთვის პრიორიტეტულია (ფაქტობრივად აუცილებელია) მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადება ფუნქციური დანიშნულებით, სადაც რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება წარმოდგენილი იქნება სხვა საოპერაციო ხარჯებისგან იდენტიფიცირებულად. ეს კი საშუალებას მისცემს საწარმოს ხელმძღვანელს შეაფასოს კომპანიის საერთო მოგება და განსაზღვროს მისი პროცენტული წილი რეალიზაციაში.

ეკონომიკური შინაარსით მომზადებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას ასევე შეიძლება ეუწოდოთ ერთსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, სადაც წმინდა მოგების ან ზარალის გამოთვლა ხდება მთლიანი შემოსავლებიდან მთლიანი ხარჯების გამოკლებით.

მთლიანი შემოსავლები მოიცავს: საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებულ შემოსავლებს.

მთლიანი ხარჯები შედგება: თვითღირებულებისაგან, საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული ხარჯებისაგან.

ერთსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების უპირატესობა მისი მომზადების სიმარტივესა და ადვილად აღქმადობაში გამოიხატება.

ფუნქციური დანიშნულების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება მზადდება მრავალსაფეხურიანი ფორმატით. მართალია, მისი მომზადება გაცილებით შრომატევადია, თუმცა პრივილეგირებულია საწარმოს შემოსავლების და ხარჯების დეტალური ანალიზის შესაძლებლობით.

მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება შედგება 4 მნიშვნელოვანი ნაწილისაგან.

1. საერთო მოგება, რომელიც ტოლია შემოსავალს რეალიზაციიდან მინუს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება;
2. საოპერაციო მოგება = საერთო მოგება – საოპერაციო ხარჯები;
3. მოგება დაბეგვრამდე = საოპერაციო მოგება + არასაოპერაციო შემოსავლები – არასაოპერაციო ხარჯები;
4. წმინდა მოგების განსაზღვრისათვის მოგებას დაბეგვრამდე აკლდება მოგების გადასახადი;

ერთსაფეხურიანი და მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ნიმუშები მოცემულია ქვემოთ (იხ. ცხრილი 3 და ცხრილი 4)

(ცხრილი 3

**შპს “გლობალ თრეიდი”
ერთსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი**

შემოსავლები	ლარი	ლარი
საოპერაციო შემოსავალი	X	
არასაოპერაციო შემოსავალი	X	
განსაკუთრებული შემოსავალი	X	
სულ: შემოსავლები		X
ხარჯები		
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	X	
საოპერაციო ხარჯები (მიწოდების და ადმინისტრაციული)	X	
არასაოპერაციო ხარჯები	X	
განსაკუთრებული ხარჯები	X	
სულ: ხარჯები		X
მოგება დაბეგვრამდე		X

მოგების გადასახადის ხარჯი		(X)
წმინდა მოგება (ზარალი)		X

ცხრილი 4

შპს "გლობალ თრეიდი"
მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება
2015 წელი

	ლარი	ლარი	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან		X		
მინუს: უკან მიღებული საქონელი და ფასდათმობა	X			
გაყიდვის ფასდაკლება	X			
წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან				X
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება				
საქონლის საწყისი მარაგი			X	
შეძენილი საქონელი		X		
მინუს: შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	X			
შესყიდვის ფასდაკლება	X			
წმინდა შეძენილი საქონელი		X		
პლუს: შემოზიდვის ხარჯი		X		
წმინდა შეძენილი საქონლის თვითღირებულება			X	
სულ: სარეალიზაციო საქონლის თვითღირებულება			X	
მინუს: საქონლის საბოლოო მარაგი			X	
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება				(X)
საერთო (მთლიანი) მოგება				X
საოპერაციო ხარჯები				
საგაჭრო (მიწოდების) ხარჯები				
რეკლამის ხარჯი		X		
ტრანსპორტირების (მიტანის) ხარჯი		X		
გამყიდველთა შრომის ანაზღაურება		X		
ცვეთა და ამორტიზაცია (საგაჭრო ობიექტი, აღჭურვილობა)		X		
სულ: მიწოდების ხარჯები			X	
ადმინისტრაციული ხარჯები				
ადმინისტრაციული პერსონალის შრომის ანაზღაურება		X		
ადმინისტრაციული შენობის იჯარა		X		
ცვეთა და ამორტიზაცია (ადმინისტრაცი. ობიექტი, აღჭურვილობა)		X		
დაზღვევის ხარჯი		X		
საოფისე ინვენტარი		X		
კომუნიკაციის ხარჯი		X		
სულ: საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები			X	
სულ: საოპერაციო ხარჯები				(X)
საოპერაციო მოგება				X
არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები				
შემოსავალი დივიდენდებიდან		X		
საპროცენტო შემოსავალი		X		
ზარალი კურსთაშორის სხვაობიდან		(X)		
სულ: არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები				X (X)
მოგება დაბეგვრამდე				X
მოგების გადასახადის ხარჯი				(X)
წმინდა მოგება				X

საწარმოს მომგებიანობის შეფასება

მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება საშუალებას გვაძლევს დეტალურად და მრავალმხივ გავეანალიზოთ მიმდინარე სააღრიცხვო პერიოდის მაჩვენებლები. ჯამური სიდიდეების (რსო, საერთო მოგება, საოპერაციო ხარჯები) გარდა შესაძლებელია ცალკეული ხარჯის გაანალიზება და მათი გაწვევის მიზანშეწონილობის დადგენა. ცხადია, მონაცემების ანალიზის დროს ეყრდნობით პროცენტულ მაჩვენებლებს და არა თანხობრივ სიდიდეებს. მაგალითად, 500 000 ლარიანი საერთო მოგება საკმაოდ სოლიდურად უდერს. თუმცა, თუ გამოვარკვეთ, რომ ის 500 მილიონიანი შემოსავლის 1%-ია, არც თუ სახარბიელო სიტუაციაში აღმოვჩნდებით.

საერთო მოგების კოეფიციენტების დინამიკაში დანახვა საშუალებას გვაძლევს გავაკეთოთ დასკვნები იმის შესახებ, ადგილი აქვს საფაქრო კომპანიის შედეგების გაუმჯობესებას, თუ პირიქით – გაუარესებას. აღნიშნული მაჩვენებლის ზრდა მნიშვნელოვნად შემაჯობებს:

ან, გაზრდილია მოთხოვნა საქონელზე, რამაც საშუალება მისცა საწარმოს გაეზარდა საქონლის გასაყიდი ფასი

ან, კომპანიამ შეძლო საქონლის შეძენა შედარებით იაფად, რის ფონზეც შემცირდა რეალიზებული საქონლის თეთლირებულება და გაიზარდა საერთო მოგება.

საერთო მოგების ნორმის შემცირების შემთხვევაში შიგვიძლია განვიხილოთ ზემოთქმულის საპირისპირო ვერსიები.

საერთო მოგების კოეფიციენტი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{საერთო მოგების კოეფიციენტი} = \frac{\text{საერთო მოგება}}{\text{წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან}} \times 100$$

6.5 სააღრიცხვო ციკლის დასრულება

საფაქრო საწარმოების სრული სააღრიცხვო ციკლი იმავე ეტაპებს მოიცავს, რასაც მომსახურების კომპანიების სააღრიცხვო ციკლი. განსხვავება მხოლოდ დამასრულებელი გატარებების სპეციფიკურობაში მდგომარეობს. საქმე ისაა, რომ საფაქრო საწარმოთა ბუღალტრებს დამატებით უწევთ ისეთი დროებითი ანგარიშების განულება, რომელიც ჩვენ არ შეგვხვედრია მომსახურების ბიზნესში. ესენია: შეძენილი და გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნებასა და ფასდათმობა, შესყიდვების და გაყიდვების ფასდაკლება და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება.

იმ შემთხვევაში, თუ საფაქრო საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას, დროებითი ანგარიშების განულების გარდა, აუცილებელია შესრულდეს გატარებები, რომლებიც მოახდენს საწარმოს საწყისი ნაშთის ხარჯად, ხოლო სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად გამოელენილი საქონლის საბოლოო მარაგის აქტივად აღიარებას.

6.5.1 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემა)

- (ა) დ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
- დ – 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
- დ – 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები
- კ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი

შემოსავლის ანგარიშების განულება (დახურვა)

- (ბ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდი მოგება/ზარალი
 კ – 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 კ – 6121 გაყიდვების ფასდაკლება
 კ – 7210 გაყიდული/შეძენილი საქონელი
 კ – 7000 სხვა საოპერაციო ხარჯები
 კ – 8200 არასაოპერაციო ხარჯები
 კ – 9200 განსაკუთრებული ხარჯები

ხარჯების და შემოსავლის კონტრალური ანგარიშების განულება (დახურვა)

- (გ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი
 კ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა მოგების შემთხვევაში

- (დ) დ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
 კ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა ზარალის შემთხვევაში

6.5.2 დამასრულებელი გატარებები (მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემა)

საფაქრო საწარმოთა მიერ მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემის გამოყენებისას დამასრულებელ გატარებებთან მიმართებით გვაქვს განსხვავებული სიტუაცია. საქმე ისაა, რომ დროებითი ანგარიშების განულების გარდა, აუცილებელია შესრულდეს გატარებები. რომლებიც მოახდენს საწარმოს საქონლის საწყისი ნაშთის ხარჯად, ხოლო სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი საქონლის საბოლოო მარაგის აქტივად აღიარებას. აქვე გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ პერიოდული აღრიცხვის დროს რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (რსთ) გამოითვლება ფორმულით. ამიტომ საჭიროა ცალ-ცალკე დაიხუროს ყველა დროებითი ანგარიში, რომელიც მონაწილეობს რსთ-ს გაანგარიშებაში.

- (ა) დ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
 დ – 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
 დ – 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები
 დ – 7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 დ – 7221 შესყიდვის ფასდაკლება
 დ – 1610 საქონელი 31.12

*კ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი
 შემოსავლის ანგარიშების და ხარჯის კონტრალური ანგარიშების განულება. საქონლის საბოლოო მარაგის აქტივად აღიარება*

- (ბ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდი მოგება/ზარალი
 კ – 6120 გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა
 კ – 6121 გაყიდვების ფასდაკლება
 კ – 7210 შეძენილი საქონელი
 კ – 7211 შემოზიდვის ხარჯი
 კ – 1610 საქონელი 01.01
 კ – 7000 სხვა საოპერაციო ხარჯები
 კ – 8200 არასაოპერაციო ხარჯები

კ – 9200 განსაკუთრებული ხარჯები
საქონლის საწყისი ნაშთის, ხარჯების და შემოსავლის კონტრალური ანგარიშების განულება (დახურვა)

(გ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი
კ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა მოგების შემთხვევაში

(დ) დ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
კ – 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა ზარალის შემთხვევაში

როგორც ვნახეთ, პირველ დამასრულებელ გატარებაში მოხდა საქონლის საბოლოო მარაგის აქტივად აღიარება, ხოლო მეორე დამასრულებელი გატარებით განუღდა საქონლის საწყისი მარაგი. ასეთ მიდგომას შეიძლება ვუწოდოთ დამასრულებელი გატარებების მეთოდი. არსებობს სხვა – ე.წ. მაკორექტირებელი გატარებების მეთოდი, რომლის მიხედვით საქონლის საწყისი და საბოლოო ნაშთები არ მონაწილეობს დამასრულებელ გატარებებში. შესაბამისად საქონლის საბოლოო ნაშთის კორექტირება ხდება დამხმარე ანგარიშის (სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება – 7290) მეშვეობით.

გვაქვს ორი შემთხვევა:

1) როდესაც საქონლის საწყისი ნაშთი მეტია საქონლის საბოლოო ნაშთზე

დ – 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება
კ – 1610 საქონელი

2) როდესაც საქონლის საბოლოო ნაშთი მეტია საქონლის საწყის ნაშთზე

დ – 1610 საქონელი
კ – 7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება

რაც შეეხება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირების ანგარიშს, იგი შესაძლებელია პირდაპირ დაიხსროს მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე, ან მოხდეს მისი განულება შეძენილი საქონლის (ხარჯი) ანგარიშის მეშვეობით.

კითხვები და საფარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად:

1. ახსენით, როგორ შეიძლება კომპანია იღებდეს საერთო მოგების დადებით სიდიდეს, საწარმოს საბოლოო ფინანსურ შედეგი კი იყოს ზარალი?!
2. რა განსხვავებას ხედავთ საფაქრო და მომსახურების საწარმოთა შორის?
3. რას უდრის კომპანიის წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან, თუ ფულზე გაყიდვებმა შეადგინა 84 000 ლარი, კრედიტით გაყიდვებმა 320 000 ლარი, გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობამ 13 700 ლარი, ხოლო გაყიდვის ფასდაკლებამ 6 000 ლარი;

4. საწარმოს წმინდა გაყიდვები შეადგენს 982 000 ლარს, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება – 562 000-ს, ხოლო წმინდა მოგება 120 000 ლარს. გამოთვალეთ საერთო მოგების კოეფიციენტი.
5. ხედავთ თუ არა უპირატესობას საეკონომიკური კომპანიებისთვის მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალი ანგარიშგების მომზადებაში, ერთსაფეხურიან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასთან შედარებით?
6. 13 ივნისს საწარმომ 8 000 ლარად გაყიდა საქონელი პირობით – 2/10; ს/30. 18 ივნისს კლიენტმა დაუბრუნა 1 000 ლარის საქონელი. განსაზღვრეთ რა სიდიდის თანხას გადაიხდის კლიენტი 23 ივნისს და ოპერაციები გაატარეთ ბუღალრულად;
7. რას გულისხმობს ტერმინი “FOB”. გაშიფრეთ და იმსჯელეთ;
8. თუ თქვენ ახდენთ საქონლის იმპორტს, საქონლის მოწოდების რომელი პირობა იქნება თქვენთვის ყველაზე ხელსაყრელი? (დაასაბუთეთ თქვენი მსჯელობა)
9. რა განსხვავებებს ეაწყდებით საწარმოთა საკუთრებაში გატარებებში მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი და პერიოდული სისტემების გამოყენებისას?
10. საწარმომ 10 მაისს კრედიტით გაყიდა 1 500 ლარის საქონელი პირობით 2/10, ს/30; მიღებულმა 100 ლარის საქონელი უკან დაუბრუნა საწარმოს. რა თანხა უნდა დაუბრუნოს მიღებულმა საწარმოს, თუ იგი ისარგებლებს შეთავაზებული ფასდაკლებით?
11. მაღაზიის დირექტორი ფიქრობს, რომ კრედიტით მიღებული შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს მანამ, ვიდრე იგი ფულად დაიფარება. ეთანხმებით თუ არა?
12. საწარმომ 10 მარტს კრედიტით შეიძინა 3 000 ლარის საქონელი, პირობით 2/10 ს/30. 15 მარტს მომწოდებლიდან მიიღო კრედიტირების მემორანდუმი 200 ლარის დაწუნებული საქონლის უკან მიღების დასტურად. შეასრულეთ სათანადო გატარება 28 მარტისთვის და აღრიცხეთ თანხა, რომელიც საწარმოს მომწოდებლისათვის მართებს;
13. საწარმოს წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან ტოლია 400 000 ლარის, საერთო მოგება 250 000 ლარის, წმინდა მოგება კი 100 000 ლარის. რას უდრის საოპერაციო ხარჯები?
14. საერთო მოგება მიიღება თუ:
 - საოპერაციო ხარჯები ნაკლებია წმინდა მოგებაზე;
 - შემოსავალი რეალიზაციიდან მეტია საოპერაციო ხარჯებზე;
 - შემოსავალი რეალიზაციიდან აღემატება რსო-ს;
 - საოპერაციო ხარჯები მეტია რსო-ზე;
15. ქვემოთ მოცემულიდან რომელი არ მოახდენს გაყიდვას საოპერაციო ხარჯების წილზე წმინდა შემოსავალში
 - სარეკლამო ხარჯის ზრდა;
 - ცვეთის ხარჯის შემცირება;
 - რსო-ს ზრდა;
 - დაზღვევის ხარჯის შემცირება;
16. ქვემოთ მოცემულია საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ელემენტები. განსაზღვრეთ გამოტოვებული თანხები

შემოსავალი რეალიზაციიდან	რსთ	საერთო მოგება	საოპერაციო ხარჯები	წმინდა მოგება
80 000	?	48 000	?	20 000
100 000	70 000	?	?	30 000
?	60 000	90 000	10 000	?

17. საწარმოს 2003 წლის 31 დეკემბრისათვის გააჩნია შემდეგი მონაცემები:

წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან	300 000
რსთ	150 000
საოპერაციო ხარჯები	50 000
წმინდა მოგება	100 000

გამოთვალეთ საერთო მოგების კოეფიციენტი და საოპერაციო ხარჯების წილი წმინდა შემოსავალში;

18. მაღაზია საბითუმო საწყობიდან კრედიტით ყიდულობს საქონელს, რომლის გასაყიდი ფასია 1 000 ლარი, ხოლო თვითღირებულება 700 ლარი. ორივე, როგორც მაღაზია, ასევე საბითუმო საწყობი იყენებს საქონლის აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას. შეასრულეთ საქონლის ყიდვა-გაყიდვასთან დაკავშირებული ოპერაციები როგორც მყიდველისთვის, ასევე გამყიდველისთვის;

19. 12 მარტს საწარმომ კრედიტით შეიძინა საქონელი 6 000 ლარად. 14 მარტს კლიენტმა უკან დააბრუნა 500 ლარის თვითღირებულების საქონელი, გამოვიყენოთ აღრიცხვის ორივე სიტემა (უწყვეტი და პერიოდული) და ავსახოთ ბუღალტრულად საქონლის შეძენა და უკან დაბრუნება;

20. მაღაზია “ზიზი” ეატრობს პარფიუმერიით. საწარმო იყენებს პერიოდული აღრიცხვის სისტემას. ქვემოთ წარმოდგენილია მაღაზიაში 2016 წლის იანვარში განხორციელებული ოპერაციები:

- 03.01. ნაღდზე შეძენილ იქნა 2 000 ლარის საქონელი;
- 05.01. საწარმო “მუმუ“-დან კრედიტით შეძენილია 15 000 ლარის საქონელი. კრედიტის პირობებია: 1/10 ს/30;
- 07.01. მაღაზიამ გადაიხადა შეძენილი საქონლის მაღაზიის საწყობში შემოზიდვის ხარჯი 200 ლარი;
- 09.01. კომპანია “ორიფლეიმისგან” კრედიტით შეძენილია 9 000 ლარის საქონელი, პირობით 2/12 ს/30;
- 10.01. “მუმუ“-ს დაუბრუნდა 1 000 ლარის უხარისხო საქონელი;
- 14.01. საწარმო “სხივიდან” შეძენილია ავეჯი 1 700 ლარად;
- 15.01. “ჯორდანის” ფირმიდან კრედიტით შეძენილია 5 000 ლარის კრედიტის პირობებია 3/5 ს/25;
- 15.01. “ზიზიმ” გაანაღდა საწარმო “მუმუს” დაეალიანება სრულად;
- 16.01. “ზიზიმ” სალონ “ერას” კრედიტით მიყიდა საქონელი 3 000 ლარად. კრედიტის პირობებია 2/6 ს/20;
- 18.01. “ზიზიმ” კრედიტით მიყიდა საქონელი მაღაზია “ოცნებას” 8 000 ლარად. კრედიტის პირობებია 2/10 ს/30;
- 19.01. “ერამ” დააბრუნა 500 ლარის უხარისხო საქონელი;
- 20.01. გადახდილ იქნა “ორიფლეიმის” დაეალიანება სრულად;
- 20.01. გადახდილ იქნა “ჯორდანის” ფირმის დაეალიანება;
- 25.01. სალონმა “ერამ” გაუნაღდა დაეალიანება მაღაზიას;
- 27.01. მაღაზია “ოცნებამ” საქონლის დეფექტის გამოსასწორებლად მიიღო ფასდაკლება საქონელზე 200 ლარი;
- 30.01. “ზიზის” მაღაზია “ოცნებამ” გაუნაღდა დაეალიანება სრულად.

დავალება:

- გაატარეთ მაღაზია “ზიზის” სამეურნეო ოპერაციები ბუღალტრულ ჟურნალში;
- მოამზადეთ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ფრაგმენტი;
- შეასრულეთ დამასრულებელი გატარებები

შენიშვნა: მაღაზიამ საქმიანობა დაიწყო 2010 წლის იანვარში; თვის ბოლოს ჩატარებული ინვენტარიზაციით საქონლის საბოლოო ნაშთმა შეადგინა 22 000 ლარი.

21. ქვემოთ მოცემული თითოეული სიტუაციისთვის გამოთვალეთ:

- წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან;
- საერთო მოგება;
- საერთო მოგების ნორმა;

	“ა”	“ბ”	“გ”	“დ”
შემოსავალი რეალიზაციიდან	160 000	380 000	54 600	565 000
გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	8 000	18 500	4 100	14 000
გაყიდვების ფასდაკლება	1 800	7 100	760	2 500
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	90 120	191 376	24 879	356 525

22. კითხვის ნიშნების ნაცვლად ჩასვით სათანადო სიდიდეები

შემოსავალი რეალიზაციიდან	საწესი მარგი	წმინდა შესყიდვები	საბოლოო მარაგი	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	საერთო მოგება რეალური/ზაციიდან	საოპერაციო ხარჯები	წმინდა მოგება/ზარალი
400 000	60 000	229 000	?	190 000	210 000	70 000	?
500 000	60 000	340 000	?	320 000	?	?	30 000
700 000	100 000	?	85 000	290 000	410 000	165 000	?
600 000	?	500 000	150 000	?	160 000	205 000	?

23. ქვემოთ მოცემულია მაღაზია “ვეაკოს” ზოგიერთი ანგარიშის ნაშთი სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს:

№	ანგარიშების ნაშთები	თანხები
1	წმინდა შემოსავალი რეალიზაციიდან	400 000
2	საქონლის საწესი მარაგი	30 000
3	შეძენილი საქონელი	250 000
4	საერთო მოგება რეალიზაციიდან	160 000
5	შესყიდვის ფასდაკლება (purchase discount)	1 000
6	შემოსიდვის ხარჯი	6 000
7	საოპერაციო ხარჯები	80 000
8	შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	4 000

დავალება: გამოთვალეთ

- სარეალიზაციო საქონლის თვითღირებულება;
- რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება;
- საქონლის საბოლოო მარაგი;

- საოპერაციო მოგება;

24. ქვემოთ მოცემულია შპს “მონროს” სააღრიცხვო მონაცემები 2016 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

	მონაცემები	თანხა
1	შემოსავალი რეალიზაციიდან	500 000
2	გაყიდული საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	60 000
3	გაყიდვის ფასდაკლება (sales discount)	10 000
4	შეძენილი საქონელი	400 000
5	შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	50 000
6	შესყიდვის ფასდაკლება (purchase discount)	8 000
7	შემოზიდვის ხარჯი	1 000
8	საქონელი 01.01.	90 000
9	საქონელი 31.12.	130 000
10	საოპერაციო ხარჯები	50 000
11	საპროცენტო ხარჯი	5 000
12	საიჯარო შემოსავალი	7 000

დავალება: მოამზადეთ საწარმო შპს “მონრო” მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და შეასრულეთ სათანადო დამასრულებელი გატარებები

25. გამოთვალეთ უცნობი სიდიდეები

- საქონელი 01.01. + შეძენილი საქონელი - შესყიდვის ფასდაკლება - უკან გაგზავნილი საქონელი =
- რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება + საბოლოო მარაგი =
- წმინდა მოგებას + მოგების გადასახადის ხარჯი + საოპერაციო ხარჯი =
- წმინდა შესყიდვების თვითღირებულება + საწყისი მარაგები =

26. ქვემოთ მოცემულია კომპანია “მედიუმის” მიერ მაისის თვეში განხორციელებული ოპერაციები:

- მაისი: გაყიდულია საქონელი 32 880 ლარად ნაღდზე;
- მაისი: 14 820 ლარად კრედიტ საქონელი მიეყიდა სმიტის კომპანიას პირობით 2/10, ს/30;
- მაისი: პილტონის კომპანიიდან კრედიტით შეძენილი იქნა 18 900 ლარად საქონელი. კრედიტის პირობებია 2/10 ს/30;
- მაისი: გადახდილი იქნა ფილტონის კომპანიიდან შეძენილი საქონლის ტრანსპორტირების ხარჯი 726 ლარი;
- მაისი: სმიტის კომპანიიდან უკან იქნა მიღებული დაწუნებული საქონელი ღირებულებით 420 ლარი;
- მაისი: ბილჯერის კომპანიიდან კრედიტში შესყიდული იქნა 17 100-ის საქონელი პირობით 1/10 ს/30;
- მაისი: ბილჯერის კომპანიას უკან გაეგზავნა 900 ლარის დეფექტიანი საქონელი;
- მაისი: სმიტის კომპანიამ სრულად გაანაღდა დავალიანება და ასევე განაღდებული იქნა მედიუმის დავალიანება პილტონის კომპანიის მიმართ;

დავალება:

შეასრულეთ საჟურნალო გატარებები და მოამზადეთ მრავალსაფეხურიანი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება;
(კომპანია იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას)

27. შპს “ეოლმარტი” იყენებს მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას. ქვემოთ მოცემულია ოპერაციები რომელიც კომპანიამ განახორციელა 2016 წლის აგვისტოში. თქვენ გევალებათ საფაქრო ოპერაციების გატარება მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;

01 აგვისტო: შპს “ეოლმარტმა” შპს “სანსეტისგან” შეიძინა 6 400 ლარად საქონელი პირობით, 1/15 ს/30;

02 აგვისტო: შპს-მ სატრანსპორტო კომპანიას გადაუხადა 130 ლარი, 1 აგვისტოსშეძენილი საქონლის საკუთარ საწვობში ტრანსპორტირებისათვის;

03 აგვისტო: შპს “ოდონეს” მიყიდა 533 ლარის თვითღირებულების საქონელი 900 ლარად, კრედიტით, პირობით 1/10 ს/30;

08 აგვისტო: მალაზია “ბრავოს” მიყიდა 1 700 ლარის თვითღირებულების საქონელი 2100 ლარად;

09 აგვისტო: კომპანია “ელე“-სგან კრედიტით, პირობით 1/15 ს/30 შეიძინა 2 200 ლარის საქონელი;

11 აგვისტო: კომპანია “ელე“-სგან მოყიდა შეტყობინება 200 ლარის თვითღირებულების საქონელის უკან მიღებაზე თანხმობის შესახებ;

12 აგვისტო: შპს“ოდონემ” შპს “ეოლმარტს” გაუწია კუთვნილი დავალიანება;

16 აგვისტო: შპს “ეოლმარტმა” შპს “სანსეტს” დაუფარა 1 აგვისტოს შეძენილი საქონლის ღირებულება;

19 აგვისტო: კომპანია “ბრენდოს” მიყიდა 800 ლარის თვითღირებულების საქონელი 1 200 ლარად, კრედიტით, პირობით 1/15 ს/60;

21 აგვისტო: შპს “ეოლმარტმა” შპს “ბრენდოს” გაუკეთა 200 ლარიანი შეღავათი, 19 აგვისტოს მიყიდული საქონლის ნაწილის დეფექტის საკუთარი სახსრებით აღმოუხვრის სანაცვლოდ;

24 აგვისტო: შპს “ეოლმარტმა” გაისტუმრა შპს “ელეს” დავალიანება;

30 აგვისტო: შპს “ ბრენდომ” შპს “ეოლმარტს” გაუწია მოთხოვნა;

ზემოთ მოცემული დავალების შესრულების შემდეგ, ოპერაციები გაატარეთ მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში. ამჯერად ჩათვალოთ, რომ შპს “ეოლმარტი” იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას;

28. ქვემოთ მოცემულია გარკვეული ინფორმაცია, რომელიც ამოღებულია კომპანია “ნიკიტას” 3 წლის ფინანსური ანგარიშგებებიდან. ახლა 2016 წელია და ირკვევა, რომ კომპანიის ბუღალტერმა დაუშვა შეცდომები საბოლოო მარაგის ინვენტარიზაციის დროს და შეცდომით დაითვალა გაუყიდავი საქონლის რაოდენობა. შესაბამისად, საბოლოო მარაგების სიდიდე შეცდომით იქნა შეფასებული 2013 და 2014 წლებში. 2013 წლის ბოლოს წარმოდგენილი საბოლოო მარაგი შემცირებულია 56 000 ლარით, ხოლო 2014 წლის საბოლოო მარაგი პირიქით, გადაჭარბებულია 25 000 ლარით;

	მონაცემები	2013	2014	2015
1	რსთ	623 000	955 000	780 000
2	წმინდა მოგება	230 000	275 000	250 000
3	სულ: მიმდინარე აქტივები	1 247 000	1 360 000	1 230 000
4	საკუთარი კაპიტალი	1 387 000	1 580 000	1 245 000

დავალება: თითოეული დამოუკიდებელი შემთხვევისთვის ჩამოაყალიბეთ რას გამოიწვევდა ზემოთ აღნიშნული შეცდომა? (მაგ: გამოიწვევდა: რსო-ს შემცირებას/ზრდას . . . ლარით; წმინდა მოგების შემცირებას/ზრდას . . . ლარით და ა.შ)

29. 2016 წლის მაისში, კომპანია “ელიტ-ელმა”, რომელმაც ელექტრო საქონლით ვაჭრობა წინა თვეს დაიწყო, განახორციელა შემდეგი ოპერაციები: (კომპანია იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას)

- 04. 05 შეიძინა საქონელი 65 000 ლარად, კრედიტით, პირობით, 2/10, ს/30;
- 04. 05 სატრანსპორტო კომპანიას, რომელმაც უზრუნველყო შეძენილი საქონლის მაღაზიამდე მოტანა, გადაუხადა 2 500 ლარი;
- 06. 05 კომპანიამ კრედიტით, პირობით 2/10, ს/30 გაყიდა საქონელი 93 600 ლარად;
- 07. 05 კომპანია “ელიტ-ელმა”, მომწოდებელს უკან დაუბრუნა 4 მაისს შეძენილი საქონლის ნაწილი, რომელშიც გადახდილი ჰქონდა 12 500 ლარი;
- 12. 05 კომპანიამ ნაღდ ფულზე – 45 400 ლარად შეიძინა საქონელი;
- 13. 05 კომპანია “ელიტელმა”, დაფარა 4 მაისს შეძენილი საქონლის ღირებულება;
- 15. 05 6 მაისს გაყიდული საქონლიდან კომპანიას უკან დაუბრუნდა 11 600 ლარის დეფექტური საქონელი;
- 16. 05 დაფარული იქნა 6 მაისს გაყიდული საქონლის შედეგად წარმოშობილი დებ/დავალიანება.
- 18. 05 კომპანიამ შეიძინა საქონელი 35 700 ლარად, კრედიტით, პირობით 2/5, ს/30.
- 20. 05 კომპანიამ ნაღდ ფულზე, 78 000 ლარად გაყიდა საქონელი, რომლის ტრანსპორტირებაზე გადაიხადა 3 100 ლარი.
- 22. 05 20 მაისს გაყიდული საქონლისგან დაბრუნებული იქნა 9 400 ლარის საქონელი.
- 24. 05 კომპანია “ელიტელმა”, დაფარა 18 მაისს შეძენილი საქონლის დავალიანება.
- 26. 05 კომპანიამ დაფარა საკომუნიკაციო, ელ-ენერგიისა და ავეჯის ცვეთის ხარჯები, რომლებიც შესაბამისად შეადგენდა: 2 600, 2 100, 1 500 ლარს.
- 29. 05 გამყიდველებს გადაუხადა ხელფასი – 6 000 ლარი.

დამატებითი ინფორმაცია:

2010 წლის მაისის თვეში საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეადგენდა: საწყისი – 39 000 ლარს; საბოლოო – 82 000 ლარს;

დავალება:

1. კომპანია “ელიტელის” მიერ მაისის თვეში განხორციელებული ოპერაციები გაატარეთ მთავარ ბუღალტრულ ჟურნალში;
2. მოამზადეთ კლასიფიცირებული მოგება-ზარალის ანგარიშგება და შეასრულეთ დამასრულებელი გატარებები

თავი VII

ბუღალტრული აღრიცხვის თავისებურებები სამრეწველო საწარმოებში

თავის შინაარსი

- 7.1 სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის თავისებურებები სამრეწველო საწარმოებში
- 7.2 დანახარჯების არსი და კლასიფიკაცია
- 7.3 საწარმოო დანახარჯები და წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება
- 7.4 საწარმოო დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვა და ზედნადები დანახარჯების აქტივებზე მიკუთვნების თავისებურებები
- 7.5 დროებითი ანგარიშების განულება (დახურვა)

7.1 სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვის თავისებურებები სამრეწველო საწარმოებში

სამრეწველო ბიზნესს მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია ქვეყნის ეკონომიკაში. სამრეწველო საწარმოები მომხმარებელს აწვდიან მზა პროდუქციას და გამოიმუშავენ შემოსავალს რეალიზაციიდან. მათი საქმიანობის თავისებურება ისაა, რომ სამრეწველო საწარმოები საეაჭრო საწარმოებისგან განსხვავებით თავად აწარმოებენ მზა პროდუქტს, რომლის შესაქმნელად იყენებენ ნედლეულს და მასალებს, შრომით და სხვა საწარმოო დანახარჯებს.

შესაბამისად, სამრეწველო საწარმოების მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების (რსთ) ნაცვლად გეხვდება ცნება - რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (რპთ). ქვემოთ წარმოდგენილია საეაჭრო და სამრეწველო კომპანიების ფუნქციური დანიშნულებით მომზადებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებების ფრაგმენტები (იხ. ცხრილი I)

საგაჭრო ბიზნესი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი	სამრეწველო ბიზნესი მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება 2015 წელი
შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან X	შემოსავალი მზა პროდუქციის რეალიზაციიდან X
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (რსთ)	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (რპთ)
საქონელი 01.01 პლუს: X	მზა პროდუქცია 01.01 X
წმინდა შესყიდვები X	წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება (წმპთ) ² X
უდრის:	უდრის:
სარეალიზაციო საქონლის თვითღირებულება X	სარეალიზაციო მზა პროდუქციის თვითღირებულება X
მინუს: საქონელი 31. 12 X	მინუს: მზა პროდუქცია 31.12 X
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება X	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება X
საერთო (მთლიანი) მოგება X	საერთო (მთლიანი) მოგება X

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილი განსხვავების გარდა, სამრეწველო საწარმოები გამოირჩევიან მარაგების აღრიცხვის თავისებურებითაც. საქმე ისაა, რომ მზა სახის მიღებამდე პროდუქტი წარმოების პროცესში გადის რამდენიმე ეტაპს. მაგალითად მოვიყვანოთ ტანსაცმლის სამკერვალო საწარმო და მარტივად დავახასიათოთ ის ეტაპები, რომელიც საჭიროა ტანსაცმლის (კაბა, შარვალი, ქურთუკი და ა.შ) გასაყიდ ანუ მზა კონდიციამდე მისაყვანად.

ტანსაცმლის შეკერვის პირველი ეტაპი იწყება ქსოვილის დამუშავებით. ქსოვილი ნედლეულს წარმოადგენს და ის სამრეწველო საწარმოს მარაგის ერთ-ერთი სახეა. მეორე ეტაპზე, ქსოვილის თარგის მიხედვით გამოჭრის და სხვა საჭირო სამუშაოების ჩატარების შემდეგ ტანსაცმელი იღებს ნახევრად დასრულებულ სახეს, რომელიც ასევე სამრეწველო საწარმოს მარაგს წარმოადგენს და ბუღალტრული ანგარიშების სისტემაში ცნობილია დაუმთავრებელი წარმოების (დაუმთავრებელი პროდუქციის) სახელით. წარმოების ბოლო

¹ ცხრილის მომზადების წყარო: Managerial Accounting – John J. Wild, 2009.

² როგორც აღენიშნეთ, სამრეწველო საწარმოები თავად ქმნიან მზა პროდუქციას. ამიტომ სამრეწველო საწარმოებში რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების დასაოველად შეძენილი საქონლის თვითღირებულების ნაცვლად გამოიყენება წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება. აღნიშნულ საკითხს დეტალურად განვიხილავთ შემდეგ ქვეთავებში

ეტაპზე ნახევრად დასრულებული ტანსაცმელი ღებულობს მზა სახეს და განკუთვნილია სარეალიზაციოდ. გასაყიდად გამზადებული ტანსაცმლის მარაგს მზა პროდუქცია ეწოდება.

მაშასადამე, სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს სამკერვალო საწარმოს საწყობში და შესაბამისად ბალანსში, წარმოდგენილი იქნება სამი სახის მარაგი:

- ნედლეული და მასალები – 1620
- დაუმთავრებელი წარმოება (პროდუქცია) – 1630
- მზა პროდუქცია – 1640

ქვემოთ წარმოდგენილია საეაჭრო და სამრეწველო კომპანიების ბალანსის ფრაგმენტები (იხ. ცხრილი 2).

(ცხრილი 2¹)

საეაჭრო ბიზნესი ბალანსი 2015 წელი. 31 დეკემბერი		სამრეწველო ბიზნესი ბალანსი 2015 წელი. 31 დეკემბერი	
მიმდინარე აქტივები		მიმდინარე აქტივები	
ნაღდი ფული საღარიშოში	X	ნაღდი ფული საღარიშოში	X
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	X	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	X
მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	X	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	X
სასაქონლო მარაგი (საქონელი)	X	საწარმოო მარაგი	
		მზა პროდუქცია	X
		დაუმთავრებელი წარმოება	X
		ნედლეული	X
სულ: მიმდინარე აქტივები	X	სულ: მიმდინარე აქტივები	X

7.2 დანახარჯების არსი და კლასიფიკაცია

ხშირია შემთხვევა, როდესაც დანახარჯებს აიგივებენ ხარჯებთან და პირიქით. ეს ორი ცნება ყოველთვის უნდა გავმიჯნოთ და ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად განვიხილოთ. საქმე ისაა, რომ ცნება „დანახარჯი“ გამოიყენება სამრეწველო საწარმოთა საქმიანობაში და უკავშირდება საქონლის შექმნის (წარმოების) პროცესს. დანახარჯი მონაწილეობს წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოყალიბებაში. იგი „ხარჯის“ კატეგორიაში მხოლოდ მზა პროდუქციის რეალიზაციის შემდეგ გადადის. რაც შეეხება ხარჯებს, ისინი ჩვენ არაერთხელ განგვიმარტავს და კიდევ ერთხელ შეგახსენებთ, რომ ხარჯები უკავშირდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არ არის მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

¹ ცხრილის მომზადების წყარო: Managerial Accounting – John J. Wild, 2009.

გამორიცხული არაა, რომ დანახარჯები და ხარჯები იყოს ერთმანეთის ტოლი. ეს ხდება მაშინ, როდესაც მოცემულ პერიოდში წარმოებული პროდუქცია მთლიანად გაიყიდება. როგორც წესი ასეთი შემთხვევა იშვიათია, რაც ძირითადად გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ ერთ სააღრიცხვო პერიოდში წარმოებული და რეალიზებული მზა პროდუქციის რაოდენობა როგორც წესი ერთმანეთს არ ემთხვევა.

შემთხვევითი არ არის, რომ ჩვენ მიერ აქამდე განხილულ მომსახურებისა და სავაჭრო ბიზნესში არ ფიგურირებდა ცნება “დანახარჯი”, რადგან არ ხდებოდა მზა პროდუქციის (აქტივის) შექმნა. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ ყველა უცხოურ ლიტერატურაში დანახარჯი მოიხსენება ტერმინით – “Cost”, ხოლო ხარჯი ტერმინით – “Expense”.

დანახარჯების კლასიფიკაცია შესაძლებელია სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით. მათ შორის ჩვენ განვიხილავთ შემდეგს:

1. **ქცევის მიხედვით** – იგულისხმება დანახარჯების რეაგირება წარმოებული პროდუქციის მოცულობის ცვლილებაზე;
2. **მიკუთვნების მიხედვით** – ანუ რამდენად არის შესაძლებელი დანახარჯებზე თვალყურის მიდევნება, მათი მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქციასა თუ მომსახურებაზე;
3. **გადაწყვეტილების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით** – რამდენად გასათვალისწინებელია კონკრეტული დანახარჯი გადაწყვეტილების მიღების პროცესში;
4. **ფუნქციების მიხედვით** – ანუ რა ფუნქციას ასრულებს დანახარჯი მზა პროდუქციის შექმნის პროცესში;

1. **ქცევის მიხედვით** დანახარჯების კლასიფიკაციისას გამოყოფენ ორი სახის დანახარჯს. ესენია: **ცვლადი დანახარჯები** და **მუდმივი (ფიქსირებული) დანახარჯები**. ცვლადია დანახარჯი, თუ იგი ინარჩუნებს მუდმივობას პროდუქციის ერთეულზე, მაგრამ მთლიანობაში იცვლება პროდუქციის მოცულობის ცვლილებასთან ერთად. მუდმივი დანახარჯები კი პირიქით, ინარჩუნებენ მუდმივობას პროდუქციის მოცულობის ცვლილების მიუხედავად (მოცულობის გარკვეულ დიაპაზონში), თუმცა იცვლებიან ერთეულ პროდუქციაზე. უფრო კონკრეტულად, მუდმივი დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე მცირდება წარმოების მოცულობის ზრდასთან ერთად. ცვლადი დანახარჯის მაგალითს წარმოადგენს ცალკეული პროდუქციის შექმნისთვის საჭირო ნედლეული, ასევე კონკრეტული პროდუქციის შექმნაზე დასაქმებული მუშების ხელფასი (პირდაპირი ხელფასი). მუდმივი დანახარჯებს მიეკუთვნება საწარმოო შენობის იჯარის, დახვეწვის, ცვეთის ხარჯები. ასევე, საამქროს უფროსის ან დარაჯის ხელფასები (არაპირდაპირი ხელფასი), და ა.შ.

2. **მიკუთვნების მიხედვით** დანახარჯები შეიძლება დავყოთ პირდაპირ დანახარჯებად და არაპირდაპირ (ირიბ) დანახარჯებად. პირდაპირია დანახარჯი, რომლის მიკუთვნება კონკრეტულ პროდუქციაზე ყოველგვარი პრობლემის გარეშეა შესაძლებელი. პირდაპირ დანახარჯებზე თვალყურის დევნება და გაკონტროლება შესაძლებელია მარტივად, რასაც ვერ ვიტყვით ირიბ დანახარჯებზე. ირიბი (არაპირდაპირი) დანახარჯები ერთდროულად რამდენიმე სახის პროდუქციაზე იხარჯება და შესაბამისად რამდენიმე სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში შეიტანება. ირიბი დანახარჯების პროდუქციაზე მიკუთვნება მხოლოდ არაპირდაპირი განაწილების გზით ხორციელდება. ირიბი დანახარჯის მაგალითს წარმოადგენს კონკრეტული პროდუქციის შექმნაზე დახარჯული ნედლეულის თვითღირებულება. არაპირდაპირ დანახარჯად კი შეგვიძლია განვიხილოთ მაგალითად, საწარმოო შენობის იჯარის ღირებულება, რომელიც უნდა გადანაწილდეს ყველა იმ პროდუქციაზე, რომელიც იწარმოება მოცემულ შენობაში.

3. გადაწყვეტილების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით დანახარჯების გაანალიზებისას უნდა გავითვალისწინოთ შემდეგი გარემოება. არსებობს დანახარჯები, რომლებიც საწარმოს მიერ საქმიანობის დაგეგმვის და შესაბამისად გადაწყვეტილების პროცესში გასათვალისწინებელი არ არის. მათ ირელევანტურ დანახარჯებს უწოდებენ და პირიქით, დანახარჯები, რომელთა გათვალისწინება გავლენას ახდენს გადაწყვეტილების მიღებისას. ასეთ დანახარჯებს რელევანტური დანახარჯები ეწოდება. ირელევანტურ დანახარჯებში მოიაზრება წარსულში გაწეული დანახარჯები, რომელთა გათვალისწინება ვერანაირ შემდეგს ვერ მოიტანს იმ მარტივი მიზეზის გამო, რომ მათი აღმოფხვრა პრაქტიკულად შეუძლებელია. რაც შეეხება რელევანტურ დანახარჯებს – ესაა მომავალში გასაწევი დანახარჯები, რომელიც დაკავშირებულია საწარმოდან ფულადი სახსრების გასვლასთან და შესაბამისად გასათვალისწინებელია გადაწყვეტილების მიღების პროცესში.
4. ფუნქციების მიხედვით დანახარჯების კლასიფიკაცია ხორციელდება იმის მიხედვით, თუ რას უკავშირდება დანახარჯების გაწევა, უშუალოდ პროდუქციის შექმნას თუ მოგების გამოშვებას. აქედან გამომდინარე გვაქვს საწარმოო დანახარჯები და პერიოდის ხარჯები. სახელწოდებიდანაც ირკვევა, რომ საწარმოო დანახარჯები პროდუქციის წარმოებას (შექმნას) უკავშირდება და შესაბამისად შეიტანება წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში.

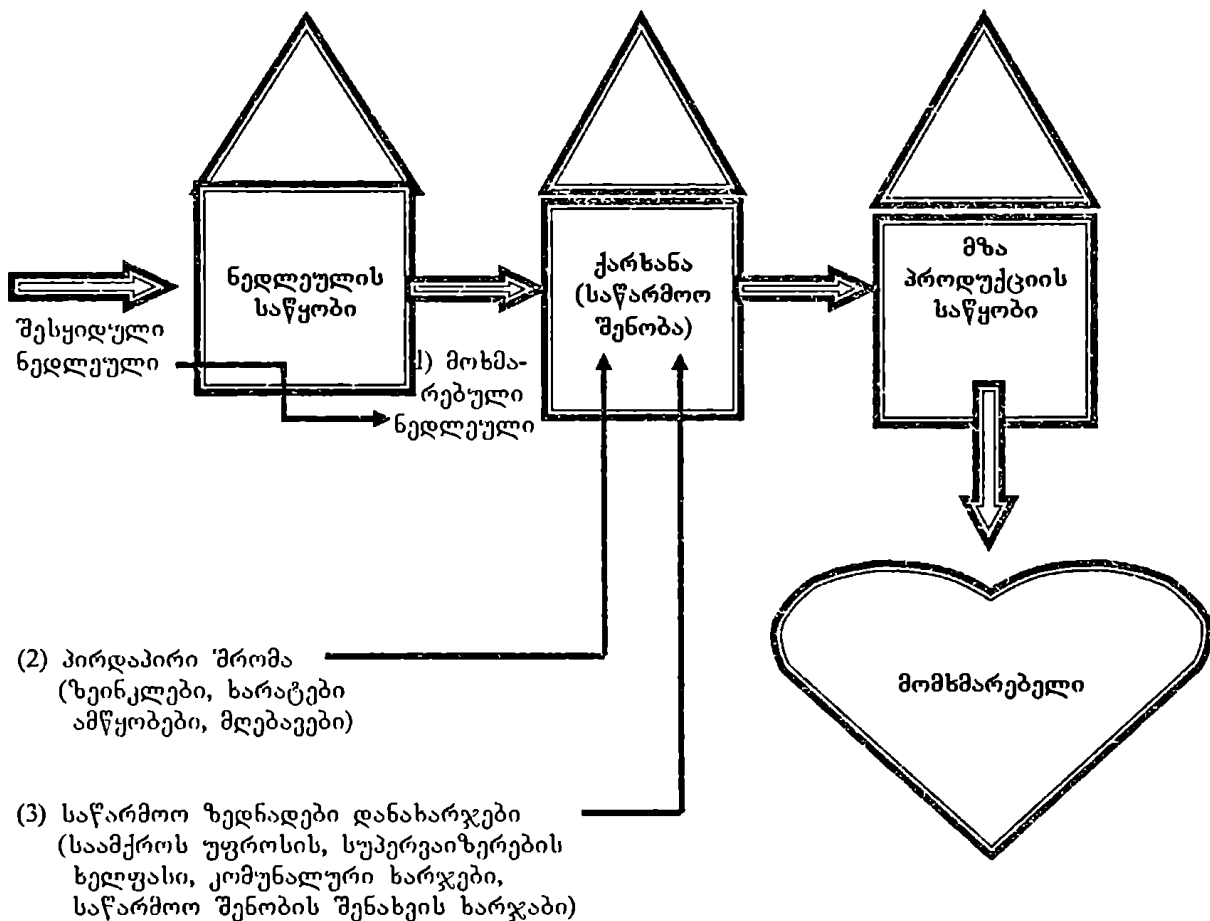
საწარმოო დანახარჯებს მიეკუთვნება:

- მოხმარებული (გამოყენებული) ნედლეული – დროის განსაზღვრულ პერიოდში მზა პროდუქციის შესაქმნელად გაწეული პირდაპირი და ამავე დროს ცვლადი დანახარჯი; განსაკუთრებით საყურადღებოა ის გარემოება, რომ დანახარჯს წარმოადგენს მოხმარებული ნედლეული, ხოლო საწყობში დარჩენილი გამოუყენებელი ნედლეული აისახება საწარმოს ბალანსში როგორც ნედლეულის მარაგი.
- პირდაპირი შრომა – უშუალოდ პროდუქციის შექმნაზე დასაქმებული მუშების ხელფასი, რომელიც ასევე ცვლად და პირდაპირ დანახარჯს წარმოადგენს.
- საწარმოო ზედნადები დანახარჯები – მთლიანად წარმოების მომსახურებას უზრუნველყოფს. ასეთი დანახარჯები პირდაპირ არ უკავშირდება კონკრეტულად რომელიმე პროდუქციის შექმნას, თუმცა მონაწილეობს ნებისმიერი პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოყალიბებაში. საწარმოო ზედნადებ დანახარჯებს მიეკუთვნება: არაპირდაპირი ნედლეული და დამხმარე მასალები, იმ ადამიანების ხელფასი, რომლებიც წარმოების პროცესში იღებენ მონაწილეობას, თუმცა უშუალოდ პროდუქტს არ ქმნიან. ასევე, საწარმოო შენობის, მანქანა-დანადგარების ცვეთის, დაზღვევის, იჯარის და ა.შ. დანახარჯები. არსებობს როგორც ცვლადი, ასევე მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯები, თუმცა ყველა მათგანი მიეკუთვნების თვალსაზრისით არაპირდაპირი.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საწარმოო დანახარჯების გარდა, არსებობს პერიოდის ხარჯები, რომელშიც ერთიანდება მიწოდების (სავაჭრო/მარკეტინგული) და ადმინისტრაციული ხარჯები. პერიოდის ხარჯები რასაკვირველია არ უკავშირდება წარმოების პროცესს. მათი გაწევის აუცილებლობა გამოწვეულია საწარმოს მიერ წარმოებული მზა პროდუქციის რეალიზაციასა და ადმინისტრაციული მომსახურების ანაზღაურებასთან, რომლებიც საბოლოოდ მოხმარდება კომპანიის მიერ მოგების გამოშვებას. პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება: გამყიდველების ხელფასი, სავაჭრო ობიექტების იჯარის, დაზღვევის, ცვეთის ხარჯები. ასევე, ადმინისტრაციულ თანამდებობაზე დასაქმებული თანამშრომლების ხელფასები და ა.შ.

73 საწარმოო დანახარჯები და წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება

სქემა 1¹ საწარმოო დანახარჯების აღიარება



აღნიშნულ სქემაზე ნათლად ჩანს, რომ მზა პროდუქციის შექმნის პროცესში მონაწილეობს საწარმოო დანახარჯები, რომელშიც ერთიანდება:

1. მოხმარებული (გამოყენებული) ნედლეული
2. პირდაპირი შრომა
3. საწარმოო ზედნადები დანახარჯები

მოხმარებული (გამოყენებული) ნედლეული

ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, რომ მოხმარებული ნედლეული საწარმოო დანახარჯების ცვლად და პირდაპირ ელემენტს წარმოადგენს. ასევე აღვნიშნეთ, რომ ნედლეული დანახარჯის

¹ მოცემული სქემის ასაგებად ვიხელმძღვანელოთ ESM-თბილისის მიერ გამოცემული კონსპექტით – “მენეჯერული აღრიცხვა”

კატეგორიაში მხოლოდ მისი მოხმარების შემდეგ გადადის (იხ. სქემა 1). საწყობში დარჩენილი გამოუყენებელი ნედლეული საწარმოს აქტივია და აისახება ბალანსში საწარმოო მარაგის სახით.

მოხმარებული ნედლეულის თვითღირებულება განისაზღვრება შემდეგნაირად:

ნედლეულის საწყისი მარაგი X
 პლუს: შეძენილი ნედლეული X
 შემოზიდვის ხარჯი. X
 უდრის: მოსახმარი ნედლეულის თვითღირებულება . . . X
 მინუს: ნედლეულის საბოლოო მარაგი X

მოხმარებული ნედლეულის თვითღირებულება X

მოხმარებული ნედლეულის გამოთვლის მოცემული წესი რასაკვირველია გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც საწარმო იყენებს მარაგების აღრიცხვის პერიოდულ სისტემას. (გაეიხსენოთ სავაჭრო ბიზნესში რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გამოთვლის წესი). მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემის შემთხვევაში ბუნებრივია, რომ მოხმარებული ნედლეულის თვითღირებულება გაიანგარიშება ნედლეულის ანგარიშზე მოცემულ პერიოდში შესრულებული საკრედიტო ჩანაწერების ჯამით.

პირდაპირი შრომა (ხელფასი)

საწარმოო დანახარჯების ასევე პირდაპირსა და ცვლად ელემენტს წარმოადგენს უშუალოდ პროდუქციის შექმნაზე დასაქმებული მუშების ხელფასი, რომლებიც ხელით ან მანქანა-დანადგარების გამოყენებით გარდაქმნიან ნედლეულს მზა პროდუქციად. პირდაპირ ხელფასს განეკუთვნება ქარხანაში (საწარმოო შენობაში) მომუშავე ზეინკლების, ხარატების, ამწყობების, მღებავების და ქარხნის სხვა მომუშავეების ხელფასები.

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები

საწარმოო დანახარჯების ყველაზე ვრცელ და ამავე დროს მიკუთვნების თვალსაზრისით საკმაოდ რთულ ელემენტს წარმოადგენს ზედნადები დანახარჯები, რომელიც თავისი ბუნებით არაპირდაპირია და ამავე დროს მოიცავს, როგორც ცვლად, ასევე პირდაპირ დანახარჯებს. საწარმოო ზედნადები დანახარჯების გაანალიზებისას უნდა გვახსოვდეს ის გარემოება, რომ ყველა მათგანი უკავშირდება მზა პროდუქციის შექმნას. საწარმოო ზედნადები დანახარჯებში ერთიანდება შემდეგი ჯგუფები:

- **არაპირდაპირი (დამხმარე) ნედლეული** – ესაა ნედლეული და დამხმარე მასალები, რომელიც საჭიროა სხვადასხვა პროდუქციის დასამზადებლად. მათში მოიზრება მოხმარებული სათადარიგო ნაწილები და საცხებ-საპოხი მასალები (წებო, ჭანჭიკები, საღებავები და ა.შ).
- **არაპირდაპირი შრომა (ხელფასი)** – იმ მუშების ხელფასები, რომლებიც ჩართულნი არიან წარმოების პროცესში, თუმცა მათი საქმიანობა პირდაპირ არ უკავშირდება კონკრეტული პროდუქციის შექმნას. ასეთ მუშებს განეკუთვნებიან: სუპერვაიზერები, საამქროსა და ცვლის უფროსები, ქარხნის დამლაგებლები, ქარხნის მედ-პერსონალი, ქარხნის დარაჯები და ა.შ
- **საწარმოო შენობის დანახარჯები** – იგულისხმება საწარმოო შენობის შენახვასთან, მოვლასთან და სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, ისეთი როგორიცაა: საწარმოო შენობის ცვეთა, დაზღვევა, იჯარა, ელექტრო და წყლით მომარაგება, გათბობა, რემონტი, და სხვა დანახარჯები.

- საწარმოო მანქანა დანადგარებისა და მოწყობილობების დანახარჯები – ამ ჯგუფში ერთიანდება საწარმოო მანქანა დანადგარების და მოწყობილობების ცვეთის, დაზღვევის, იჯარის დანახარჯები. ასევე დანახარჯები, რომელიც უკავშირდება უძრავი ქონების გადასახადსა და დანადგარების სამუშაო მდგომარეობის შენარჩუნებას.

მოდით, ახლა ვიმსჯელოთ წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულებაზე, რომელიც წარმოადგენს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში გასაყიდად გამზადებული პროდუქციის მოცულობას. მართალია საწარმოო დანახარჯები უკავშირდება მზა პროდუქციის შექმნას, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ მოცემული პერიოდის განმავლობაში გაწეული საწარმოო დანახარჯების ჯამური სიდიდე ემთხვევა წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების მაჩვენებელს. საქმე ისაა, რომ საწარმოო დანახარჯები, რომლებიც მოცემულ პერიოდში იქნა გაწეული მოხმარდა იმ პროდუქციასაც, რომლის დასრულებაც ვერ მოხერხდა მიმდინარე წელს და დარჩა საწარმოში დაუსრულებელი პროდუქციის მარაგის სახით. გარდა ამისა, უნდა გვახსოვდეს, რომ სააღრიცხვო პერიოდის დასაწყისში საწარმოში გვხვდება დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი მარაგი, რომელიც ასევე უნდა გავითვალისწინოთ საანგარიშგებო პერიოდის მზა პროდუქციის თვითღირებულების დათვლისას.

ამდენად, წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება განისაზღვრება შემდეგი ფორმულით:

დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი მარაგი	X
პლუს: საერთო საწარმოო დანახარჯები წლის განმავლობაში	X
უდრის: დაუმთავრებელი წარმოების საერთო ღირებულება	X
მინუს: დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო მარაგი	X

წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება. X

სამრეწველო საწარმოები სავაჭრო კომპანიებისგან განსხვავებით, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების მომზადებამდე, ამზადებენ წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისს, სადაც დეტალურადაა წარმოდგენილი წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების გამოსათვლელი ფორმულის შემადგენელი ცალკეული მუხლები. ჭარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი არ წარმოადგენს ოფიციალურ დოკუმენტს და შესაბამისად არ არის განკუთვნილი ფინანსური ინფორმაციის გარე მომხმარებელთათვის. მისი არსი ისაა, რომ საწარმოს მმართველ რგოლს მიაწოდოს სრული ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მზა პროდუქციის შექმნაზე გაწეული დანახარჯების შესახებ.

საკითხის უკეთესად გააზრების მიზნით განვიხილოთ ოპერაციები შპს “ზინგერის” მაგალითზე. ქვემოთ მოცემულია ინფორმაცია სამკერვალო საწარმო – შპს “ზინგერის” შესახებ.

შპს “ზინგერი”

2016 წლის დასაწყისში არსებული საწარმოო მარაგის ნაშთი:

ნედლეული და მასალები	15 100
დაუმთავრებელი წარმოება	45 500
მზა პროდუქცია	22 000

2016 წლის განმავლობაში განხორციელებული ოპერაციები:

- შეძენილია 32 000 ლარის თვითღირებულების ძირითადი მასალა – ქსოვილები. ასევე შეძენილია მანქანის ძაფები, ქინძისთავეები და სხვა დამხმარე მასალა, რომელშიც გადახდილია 100 ლარი. მასალის საწარმომდე ტრანსპორტირება დაჯდა 50 ლარი;
- საწარმოს მუშებზე დარიცხულმა ხელფასმა შეადგინა 57 000 ლარი, მათ შორის 9 000 ლარი არაპირდაპირი ხელფასია.
- შენობის იჯარა და ცვეთა შესაბამისად შეადგენს 3 000 და 2 000 ლარს.
- მანქანა-დანადგარების ცვეთა – 2 500 ლარი.
- კომუნალური გადასახადები – ჯამში 8 000 ლარი.

2016 წლის ბოლოს არსებული საწარმოო მარაგის ნაშთი:

- ნედლეული და მასალები 10 000
- დაუმთავრებელი წარმოება 54 250
- მზა პროდუქცია 15 000

მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით განვსაზღვროთ შპს “ზინგერი” წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება 2016 წლისთვის. მოვამზადოთ წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი და მოგებისა და ზარალის ანგარიშების ფრაგმენტი საერთო მოგების ჩათვლით. გავითვალისწინოთ, რომ დამხმარე მასალები და არაპირდაპირი ხელფასი ეკუთვნის საწარმოო ზედნადებ დანახარჯებს. დაეუშვათ, რომ 2016 წლის განმავლობაში შემოსავალმა რეალიზაციიდან შეადგინა 240 000 ლარი.

**შპს “ზინგერი”
წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი
2016 წელი**

	ლარი	ლარი	ლარი
დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი ნაშთი			45 500
საერთო საწარმოო დანახარჯები			
ნედლეულის საწყისი მარაგი	15 100		
პლუს: შეძენილი ნედლეული თვითღირებულება	32 000		
ტრანსპორტირება ¹	50		
სულ: მოსახმარი ნედლეული	47 150		
მინუს: ნედლეულის საბოლოო მარაგი	(10 000)		
მოხმარებული ნედლეულის თვითღირებულება		37 150	
პირდაპირი შრომა ²		48 000	
საწარმოო ზედნადები დანახარჯები			
დამხმარე ნედლეული	100		
არაპირდაპირი შრომა	9 000		
საწარმოო შენობის იჯარა	3 000		
საწარმოო შენობის ცვეთა	2 000		
მანქანა-დანადგარების ცვეთა	2 500		

¹ მიუხედავად იმისა, რომ 50 ლარის საფასურად ჩვენ საწარმომდე მოვიტანეთ, როგორც ძირითადი ნედლეული, ასევე დამხმარე მასალა, შემოზიდვის ღირებულება მთლიანად ჩაერთო მოხმარებული ნედლეულის თვითღირებულებაში, რადგან ამ კონკრეტულ მაგალითში ჩვენ არ ვახდენთ ცალკეული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრას.

² მთლიანად დარიცხული ხელფასი შეადგენს 57 000 ლარს. აქედან 9 000 ლარი ეკუთვნის მუშებს, რომლებიც უშუალოდ არ ქმნიან პროდუქციას. შესაბამისად პირდაპირი ხელფასი წარმოადგენს 48 000 ლარს. (57 000 – 9 000)

კომუნალური გადასახადები სულ: საწარმოო ზედნადები დანახარჯები	8 000	24 600	
საერთო საწარმოო დანახარჯები			109 750
დაუმთავრებელი წარმოების მთლიანი ღირებულება პერიოდის განმავლობაში			155 250
მინუს: დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთი			(54 250)
წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება			101 000

**შპს “ზინგერი”
მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ფრაგმენტი
2016 წელი**

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან ¹		240 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება მზა პროდუქციის საწყისი მარაგი	22 000	
პლუს: წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება	101 000	
სარეალიზაციო საქონლის თვითღირებულება	123 000	
მინუს: მზა პროდუქციის საბოლოო მარაგი	(15 000)	
რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება		108 000
საერთო (მთლიანი) მოგება რეალიზაციიდან		132 000

**7.4 საწარმოო დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვა და ზედნადები
დანახარჯების აქტივებზე მიკუთვნების თავისებურებები**

სამრეწველო საწარმოების მარაგების სტრუქტურიდან გამომდინარე განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს საწარმოო დანახარჯების სწორად აღრიცხვის საკითხი, რათა ობიექტურად განისაზღვროს როგორც მზა, ასევე დაუმთავრებელი პროდუქციის მარაგების თვითღირებულება. საეჭარო კომპანიების მსგავსად, სამრეწველო კომპანიებიც იყენებენ მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ ან პერიოდულ სისტემას. მიუხედავად უწყვეტი აღრიცხვის სისტემის შრომატევადობისა პერიოდული აღრიცხვის სისტემასთან შედარებით, უნდა აღვნიშნოთ, რომ საწარმოო საქმიანობის ანალიზის კუთხით სწორედ მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას ენიჭება უპირატესობა. სამრეწველო საწარმოების უმრავლესობა რამდენიმე სახის პროდუქციას ამზადებს. კონკურენტული ბაზრის პირობებში საწარმოს მმართველი რგოლისთვის მნიშვნელოვანია განისაზღვროს თითოეულ პროდუქციასთან დაკავშირებული დანახარჯების სიდიდე დროის ნებისმიერ მომენტში, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს თვითღირებულების ცვლილება პროდუქციის გასაყიდ ფასთან მიმართებით. პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დადებით მხარეს წარმოადგენს ის, რომ პერიოდული აღრიცხვა ნაკლებად შრომატევადია, რადგან საწარმოო მარაგების თვითღირებულება ამ შემთხვევაში მხოლოდ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს განსაზღვრება.

სამრეწველო საწარმოებში, იმის მიხედვით, მარაგების აღრიცხვის რომელ სისტემას იყენებს კომპანია, საწარმოო დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვა ხორციელდება შემდეგი სახის ბუღალტრული გატარებებით.

¹ შემოსავლის ოდენობა – 240 000 ლარი, აღებულია პირობითად.

უწყვეტი აღრიცხვის სისტემა	პერიოდული აღრიცხვის სისტემა
ნედლეულის შეძენა (როგორც პირდაპირი, ასევე დამხმარე)	
დ - 1620 ნედლეული და მასალები კ - 1210 ევრბ ან კ - 1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში ან კ - 3110 მოწ. და მომსახ. წარმოქმნ. ვალდებულებები ნედლეულის (ძირიდათი და დამხმარე) შეძენა	დ - 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები დ - 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები კ - 1210 ევრნ ან კ - 1110 ნაღდი ფული ან კ - 3110 მოწ. დამომსახ. წარმოქნილი ვალდებულებები ნედლეულის (ძირიდათი და დამხმარე) შეძენა
პირდაპირი ნედლეულის ჩაშვება წარმოებაში და დამხმარე ნედლეულის გადატანა საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ანგარიშზე	
დ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება კ - 1620 ნედლეული და მასალები (პირდაპირი) პირდაპირი ნედლეულის ჩაშვება წარმოებაში დ - 1635 საწარმოო ზედნადები დანახარჯები კ - 1620 ნედლეული და მასალები (დამხმარე) დამხმარე ნედლეულის გადატანა საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ანგარიშზე	
საწარმოო მუშების შრომის გამოყენება	
დ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება კ - 3130 გადასახდელი ხელფასები პირდაპირი შრომის (ხელფასის) დარიცხვა დ - 1635 საწარმოო ზედნადები დანახარჯები კ - 3130 გადასახდელი ხელფასები არაპირდაპირი ხელფასის გადატანა საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ანგარიშზე	დ - 7120 პირდაპირი ხელფასი კ - 3130 გადასახდელი ხელფასი პირდაპირი ხელფასის დარიცხვა დ - 7150 არაპირდაპირი ხელფასი კ - 3130 გადასახდელი ხელფასი არაპირდაპირი ხელფასის დარიცხვა
სხვა საწარმოო ზედნადები დანახარჯების დარიცხვა	

დ - 1635 საწარმოო ზედნადები დანახარჯები კ - 3100 მოკლ. ვალდებულებები კ - 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა	დ - 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია დ - 7180 რემონტის დანახარჯები დ - 7190 სხვა ზედნადები დანახარჯები კ - 3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები კ - 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა <i>საწარმოო ზედნადები დანახარჯების დარიცხვა</i>
საწარმოო შენობასა და მანქანა-დანადგარებთან, ასევე, საწარმოო კომუნალურ გადასახადებთან დაკავშირებული გადახდები ან დარიცხვები • საწარმოო ზედნადები დანახარჯების გადატანა დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე¹	
დ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება კ - 1635 საწარმოო ზედნადები დანახარჯები <i>საწარმოო ზედნადები დანახარჯების მიკუთვნება დაუმთავრებელ წარმოებაზე</i>	
• დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშიდან დასრულებული ნაწილის გადატანა მზა პროდუქციის ანგარიშზე	
დ - 1640 მზა პროდუქცია კ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება <i>დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დახურვა მზა პროდუქციის ანგარიშზე</i>	
• მზა პროდუქციის ანგარიშიდან გაყიდული ნაწილის გადატანა რეალიზებული პროდუქციის ანგარიშზე	
დ - 7115 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება კ - 1640 მზა პროდუქცია <i>რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოწერა</i>	

ჩვენთვის ცნობილია, რომ სავაჭრო ოპერაციების მსგავსად, სამრეწველო საწარმოებშიც მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემის გამოყენებისას, საბოლოო მარაგის (ნედლეულის მარაგი, დაუმთავრებელი წარმოების მარაგი, მზა პროდუქციის მარაგი) თვითღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია მხოლოდ ინვენტარიზაციის ჩატარების საფუძველზე. მთელი წლის განმავლობაში ნედლეულის და მასალების (1620), დაუმთავრებელი წარმოების (1630) და მზა პროდუქციის (1640) საწყისი ნაშთები ხელშეუხებელია. მხოლოდ სააღრი-

¹ საწარმოო ზედნადები დანახარჯების დაუსრულებელი წარმოების ანგარიშზე გადატანა საკვანძო საკითხს წარმოადგენს და ჩვენ მას განვიხილავთ საწარმოო დანახარჯების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვის შემდეგ

ცხოვრების პერიოდის ბოლოს, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი ახალი ნაშთების შეტანის დროს ხდება მათი კორექტირება. მარაგების საბოლოო ნაშთების კორექტირებისთვის გამოიყენება დამხმარე ანგარიში – სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება, რომელიც სამრეწველო ბიზნესისთვის განკუთვნილ ანგარიშებს შორის წარმოგვიდგება 7185 ანგარიშზე.

სამრეწველო საწარმოები მარაგების კორექტირებისთვის იყენებენ შემდეგ ფორმულას:

საწარმოო მარაგის საწყისი ნაშთი +(-) სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

დ ნედლეული და მასალები 1620/ დაუმთავრებელი წარმოება 1630/ მზა პროდუქცია 1640		კ	
საწყისი ნაშთი	X		
+		-	
სასაქონლო მატერიალური მარაგის X მარაგის კორექტირება	X		სასაქონლო მატერიალური კორექტირება
საბოლოო მარაგი	X		

ქვემოთ წარმოდგენილი სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირების საფურნალო გატარებები:

• **ნედლეულის მარაგის კორექტირება**

(ა) ნედლეულის საწყისი მარაგი ნაკლებია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგის სიდიდეზე

დ – 1620 ნედლეული და მასალები

კ – 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

(ბ) ნედლეულის საწყისი მარაგი მეტია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგის სიდიდეზე

დ – 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

კ – 1620 ნედლეული და მასალები

• **დაუმთავრებელი წარმოების კორექტირება**

(ა) დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი მარაგი ნაკლებია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგის სიდიდეზე

დ – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება

კ – 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

(ბ) დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი მარაგი მეტია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგის სიდიდეზე

დ – 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

კ – 1630 დაუმთავრებელი წარმოება

• მზა პროდუქციის კორექტირება

(ა) მზა პროდუქციის საწყისი მარაგი ნაკლებია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგის სიდიდეზე

დ - 1640 მზა პროდუქცია

კ - 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

(ბ) მზა პროდუქციის საწყისი მარაგი მეტია ინვენტარიზაციით დადგენილ საბოლოო მარაგზე

დ - 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება

კ - 1640 მზა პროდუქცია

სამრეწველო საწარმოთა საქმიანობის პროცესში უმნიშვნელოვანეს და შეიძლება ითქვას, საკმაოდ რთულ საკითხს წარმოადგენს საწარმოო ზედნადები დანახარჯების აქტივებზე (დაუმთავრებელი წარმოება და მზა პროდუქცია) მიკუთვნების სპეციფიკა. საქმე ისაა, რომ პერიოდის განმავლობაში რეალურად (ფაქტობრივად) გაწეული ზედნადები დანახარჯები და ამავე პერიოდის განმავლობაში პროდუქციაზე გადანაწილებული (მიკუთვნებული) ზედნადები დანახარჯები როგორც წესი არ არის ერთმანეთის ტოლი. საინტერესოა რატომ ხდება ასე?! ჩვენ უკვე აღვნიშნეთ, რომ საწარმოო ზედნადები დანახარჯები არაპირდაპირ დანახარჯებს წარმოადგენს და მოხმარდება რამდენიმე სახეობის პროდუქციის შექმნას. მაგალითად მოვიყვანოთ ჩვენ მიერ განხილული შპს “ზინგერის” საწარმოო შენობის კომუნალური გადასახადები. ელექტრო ენერგია, გათბობა, წყალმომარაგება და სხვა, რომელთა ჯამური ღირებულება პერიოდის განმავლობაში (იხ. შპს “ზინგერის” მაგალითი) შეადგენს 8 000 ლარს. ეს დანახარჯები მოხმარდება სამკერვალო საწარმოში სხვადასხვა სახეობის პროდუქციის (კაბები, შარავლები, მაისურები, ქურთუკები და ა.შ.) შეკერვას. ჩალკეული პროდუქციის თვითღირებულების დასადგენად აუცილებელია კომუნალური დანახარჯების გადანაწილება თითოეულ პროდუქციაზე, რისთვისაც საჭიროა საწარმოო ზედნადები დანახარჯების განაწილების ნორმის (ზდგნ) დადგენა.

გასანაწილებელი ბაზის შერჩევა საწარმოს მმართველთა კომპეტენციის ფარგლებში ხორციელდება, თუმცა განსაკუთრებულ წინდახედულობას საჭიროებს, რადგან ცალკეულ პროდუქციაზე მიკუთვნებული (გადანაწილებული) ზედნადები დანახარჯები პირდაპირ გავლენას ახდენს აღნიშნული პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირებაზე. განაწილების ბაზად როგორც წესი მიიჩნევა პირდაპირი საწარმოო დანახარჯებიდან ერთ-ერთი: მოხმარებული ნედლეული ან პირდაპირი შრომა, იმის გათვალისწინებით, თუ რომელი მათგანის ადეკვატურად იცელება საწარმოო ზედნადები დანახარჯები. ხშირ შემთხვევაში ასეთ დანახარჯს პირდაპირი შრომა წარმოადგენს, რადგან მის ცვლილებაზეა დამოკიდებული ისეთი არაპირდაპირი დანახარჯების ცვლილება როგორიცაა: მოხმარებული დამხმარე ნედლეული, არაპირდაპირი შრომა (სუპერვაიზერების, დამხმარე მუშების ხელფასები), მანქანა-დანადგარებისა და მოწყობილობების ცვეთა, ელექტრო ენერგიის, გათბობის და სხვა კომუნალური დანახარჯები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საწარმოო ზედნადები დანახარჯების განაწილების ნორმას ხშირად სწორედ პირდაპირი შრომის რაოდენობის (კაც-საათები; მანქანა-საათები) მიხედვით განსაზღვრავენ. საყურადღებოა ის, რომ ზედნადები დანახარჯების განაწილების ნორმის დადგენა აბსოლუტურად დაგვიკმיל (შეფასებულ) სიდიდეებზე დაყრდნობით ხორციელდება სააღრიცხვო პერიოდის დასაწყისში. მას კავშირი არ აქვს ფაქტობრივად გაწეულ ზედნადებ დანახარჯებთან.

ზედნადები დანახარჯების განაწილების გეგმური ნორმის (ზდგნ) დასადგენად გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

(ბ) გადახარჯული საწარმოო ზედნადები დანახარჯების კორქტირება

დ – 1635 საწარმოო ზედნადები დანახარჯები	50
კ – 7100/5330 რპთ/საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალი.	50

7.5 დროებითი ანგარიშების განულება (დახურვა)

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს სამრეწველო საწარმოებში სრულდება დროებითი ანგარიშების განულებისთვის საჭირო დამასრულებელი გატარებები. მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემის გამოყენების შემთხვევაში სამრეწველო საწარმო ახდენს რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დახურვას სხვა საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებულ ხარჯებთან ერთად საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშზე. იმავე ანგარიშზე იხურება შემოსავლებიც და საბოლოოდ საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის ნაშთი გადაიტანება გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე. ამ დროს, არანაირი სპეციფიკა დამასრულებელ გატარებებთან მიმართებით არ ელინდება სამრეწველო საწარმოში.

მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემის დროს საჭიროა დაეხუროთ ყველა საწარმოო დანახარჯი (7100), ასევე მოვახდინოთ საწარმოო მარაგების საწყისი ნაშთების დახურვა და საბოლოო ნაშთების აქტივად აღიარება.

დამასრულებელი გატარებები სამრეწველო საწარმოებში ხორციელდება შემდეგნაირად:

მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი სისტემის გამოყენების შემთხვევაში:

- (ა) დ – 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
- დ – 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
- დ – 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები
- კ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი

შემოსავლის ანგარიშების განულება (დახურვა)

- (ბ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდი მოგება/ზარალი
- კ – 7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
- კ – 7300 მიწოდების ხარჯები
- კ – 7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები
- კ – 8200 არასაოპერაციო ხარჯები
- კ – 9200 განსაკუთრებული ხარჯები

ხარჯების ანგარიშების განულება (დახურვა)

- (გ) დ – 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი
- კ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა მოგების შემთხვევაში

- (დ) დ – 5310 გაუნაწილებელი მოგება
- კ – 5330 საანგარიშებო პერიოდის მოგება-ზარალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა ზარალის შემთხვევაში

მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემის გამოყენების შემთხვევაში:

- (ა) დ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან
 დ - 8100 არასაოპერაციო შემოსავლები
 დ - 9100 განსაკუთრებული შემოსავლები
 დ - 1620 ნედლეული და მასალები 31.12
 დ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 31.12
 დ - 1640 მზა პროდუქცია 31.12
 კ - 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი

შემოსავლის ანგარიშების განულება. საბოლოო საწარმოო მარაგის აქტივად აღიარება

- (ბ) დ - 5330 საანგარიშო პერიოდი მოგება/ზარალი
 კ - 1620 ნედლეული და მასალები 01.01
 კ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება 01.01
 კ - 1640 მზა პროდუქცია 01.01
 კ - 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები
 კ - 7120 პირდაპირი ხელფასი
 კ - 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები
 კ - 7150 არაპირდაპირი ხელფასი
 კ - 7170 ცვეთა და ამორტიზაცია
 კ - 7180 რემონტის დანახარჯები
 კ - 7185 სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირება ¹
 კ - 7000 სხვა საოპერაციო ხარჯები
 კ - 8200 არასაოპერაციო ხარჯები
 კ - 9200 განსაკუთრებული ხარჯები

საწარმოო მარაგის საწყისი ნაშთების და ხარჯების ანგარიშების განულება (დახურვა)

- (გ) დ - 5330 საანგარიშო პერიოდის მოგება/ზარალი
 კ - 5310 გაუნაწილებელი მოგება

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა მოგების შემთხვევაში

- (დ) დ - 5310 გაუნაწილებელი მოგება
 კ - 5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი

საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშის განულება წმინდა ზარალის შემთხვევაში

კითხვები და საგარჯიშოები ცოდნის შესამოწმებლად:

1. ჩამოაყალიბეთ სავაჭრო და სამრეწველო საწარმოების სასაქონლო მატერიალური მარაგების სტრუქტურა და ახსენით მათ შორის განსხვავების მიზეზი;

¹ როგორც ვნახეთ, პირველ დამასრულებელ გატარებაში მოხდა საბოლოო საწარმოო მარაგების აქტივად აღიარება, ხოლო მეორე დამასრულებელი გატარებით განუღდა საწარმოო მარაგების საწყისი ნაშთები. სავაჭრო ბიზნესის მსგავსად, წარმოებაშიც დასაშვებია ალტერნატიული მიდგომა, რომელიც უკავშირდება საწარმოო მარაგების საწყისი და საბოლოო ნაშთების იგნორირებას დამასრულებელ გატარებებში და ამის ნაცვლად სასაქონლო მატერიალური მარაგის კორექტირების ანგარიშის (7185) გამოყენებას.

2. ახსენით რა განსხვავებაა ტერმინებს: “დანახარჯი” და “ხარჯი” შორის და მოიყვანეთ შესაბამისი მაგალითები;
3. მოახდინეთ დანახარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით და დაახასიათეთ ისინი;
4. ჩამოაყალიბეთ საწარმოო პროცესის ის ეტაპები, რომელთა გავლაც საჭიროა მზა პროდუქციის მისაღებად;
5. როგორ შეიძლება განესაზღვროთ ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება;
6. რომელი დანახარჯები მონაწილეობს პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშებაში;
7. პროდუქციის თვითღირებულებაში უნდა შევიტანოთ: ფაქტობრივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯები თუ მიკუთვნებული (გადანაწილებული) საწარმოო ზედნადები დანახარჯები;
8. ახსენით გაუხარჯავი და გადახარჯული საწარმოო ზედნადები დანახარჯების არსი;
9. დაახასიათეთ ის განსხვავებები, რომელიც თავს იჩენს წარმოების პროცესში მარაგების აღრიცხვის უწყვეტი და პერიოდული სისტემების გამოყენებისას;
10. რას წარმოადგენს წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი;
11. რისგან შედგება საერთო საწარმოო დანახარჯები;
12. რატომ არ შედის პერიოდის ხარჯები წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში;
13. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელი მიეკუთვნება პირდაპირ და არაპირდაპირ საწარმოო დანახარჯებს და რომელი პერიოდის ხარჯებს:
 - ა) მოხმარებული ნედლეული;
 - ბ) მოგების გადასახადის ხარჯი;
 - გ) საწარმო შენობის კომუნიკაციის ხარჯი;
 - დ) ბუღალტრის ხელფასი;
 - ე) მაღაზიის მოწყობილობის ცვეთა და ამორტიზაცია;
 - ვ) ცვლის უფროსის ხელფასი;
 - ზ) ქარხნის ფეკალური წყლების გაწმენდის ხარჯი;
 - თ) მზა პროდუქციის საწყობის გამგის ხელფასი;
 - ი) არაპირდაპირი ხელფასი;
 - კ) მანქანა-დანადგარების ცვეთა და ამორტიზაცია;
 - ლ) მზა პროდუქციის რეკლამა;
14. ქვემოთ მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე გამოიანგარიშეთ წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება:

	წლის დასაწყისი	წლის ბოლო
ნედლეული	30 000	26 000
მზა პროდუქცია	86 000	96 000
დაუმთავრებელი წარმოება	14 000	18 000
პირდაპირი შრომა		126 000
საწარმო ზედნადები		186 000
საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯი		146 000
მიწოდების ხარჯი		176 000

შექმნილი ნედლეული	216 000
-------------------	---------

15. ქვემოთ მოცემული ანგარიშების დახმარებით შეასრულეთ დამასრულებელი გატარებები:

ანგარიშები	წლის დასაწყისი	წლის ბოლო
ნედლეული	62 500	55 000
დაუმთავრებელი წარმოება	67 600	80 500
შექმნილი ნედლეული		250 000
პირდაპირი შრომა		126 000
საწარმო ზედნადები		359 400

16. შეასრულეთ საჟურნალო გატარებები ქვემოთ მოცემულ ოპერაციებზე დაყრდნობით. ჩათვალეთ, რომ კომპანია აწარმოებს მხოლოდ ერთი სახის პროდუქციას და იყენებს მარაგების აღრიცხვის უწყვეტ სისტემას;

1. შექმნილია ნედლეული ნაღდ ფულზე 10 000 ლარად;
2. 7 500 ლარის ნედლეული ჩაშვებული წარმოებაში;
3. დარიცხულია არაპირდაპირი ხელფასი 800 ლარის ოდენობით;
4. დარიცხულია საწარმოო შენობის მიმდინარე თვის იჯარა 1 100 ლარი;
5. დარიცხულია პირდაპირი ხელფასი 1 500 ლარის ოდენობით;
6. შექმნილი ნედლეულიდან 2 000 ლარის ღირებულების ნედლეული წარმოადგენს დამხმარე მასალას და შესაბამისად გადატანილია საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ანგარიშზე;
7. საწარმოო ზედნადები დანახარჯები სრულად მიკუთვნებულია პროდუქტზე;
8. დასრულებულია პროდუქციის წარმოება;
9. რეალიზებულია პროდუქცია 20 000 ლარად;

17. პროდუქციის წარმოებაზე გაწეულია შემდეგი დანახარჯები:

ნედლეული და მასალები	18 000
პირდაპირი ხელფასი	17 600
დანადგარის ცვეთა	2 900
გამყიდველების ხელფასი	1 100
იჯარის ხარჯი (მათ შორის საწარმოო შენობის – 1 200)	1 700
ბუღალტრის ხელფასი	800
სხვა ადმინისტრაციული ხარჯები	840
სხვა საწარმოო ხარჯები	300

თვის ბოლოს დაუმთავრებელი წარმოება შეფასდა 16 500 ლარად. წარმოებულია 1 400 ერთეული, ხოლო რეალიზებულია – 900 ერთეული.

დავალება: განსაზღვრეთ რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება.

დანართები და გამოყენებული ლიტერატურა

ანგარიშთა გეგმა

Chart of accounts

აქტივები		Assets	
1000 მიმდინარე აქტივები		1000 CURRENT ASSETS	
1100	ნაღდი ფული სალაროში	1100	Cash on hand
1110	ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში	1110	Cash on hand in national currency
1111	მცირე სალარო	1111	petty cash
1120	ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში	1120	Cash on hand in foreign currency
1200	ფული საბანკო ანგარიშებზე	1200	Cash in bank
1210	ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1210	National currency in resident bank
1220	უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	1220	Foreign currency in resident bank
1230	უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში	1230	Foreign currency in non-resident bank
1290	ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე	1290	Cash on other bank accounts
1291	აკრედიტივი	1291	Accreditive
1300	მოკლევადიანი ინვესტიციები	1300	Short-term investments
1310	მოკლევადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	1310	Short-term investments in corporation securities
1320	მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში	1320	Short-term investments in government securities
1330	გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი	1330	Current portion of long-term investments securities
1390	სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები	1390	Other short-term investments
1400	მოკლევადიანი მოთხოვნები	1400	Short-term receivables
1410	მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან	1410	Accounts receivable (trade and services)
1415	საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება	1415	Allowance for doubtful debts
1420	მოთხოვნები მეკავშირე საწარმოს მიმართ	1420	Accounts receivable - inter company
1430	მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ	1430	Accounts receivable – employees
1440	მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ	1440	Accounts receivable – authorities and members of supervisory board
1450	მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან	1450	Accounts receivable – loans made to partners

1460	კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	1460	Current portion of long-term receivables from partners for capital contribution
1470	გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი	1470	Current portion of long-term receivables
1480	მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები	1480	Prepayments to suppliers
1490	სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები	1490	Other short-term receivables
	1500 მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები		1500 Short-term notes receivable
1510	მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები	1510	Short-term notes receivable
1520	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი	1520	Current portion of long-term notes receivable
	1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი		1600 Inventory
1610	საქონელი	1610	Inventory
1620	ნედლეული და მასალები	1620	Raw materials
1630	დაუმთავრებელი წარმოება	1630	Work-in-process; Goods in process
1635	საწარმოო ზედნადები დანახარჯები	1635	Factory overhead
1640	მზა პროდუქცია	1640	Finished goods
1690	სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი	1690	Other inventory
1691	ოფისის მარაგი	1691	Office supplies
	1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები		1700 Prepaid expenses
1710	წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება	1710	Prepaid services
1720	წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა	1720	Prepaid rent
1735	წინასწარ გადახდილი დაზღვევა	1735	Prepaid insurance
1790	სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯი	1790	Other prepaid expenses
	1800 დარიცხული მოთხოვნები		1800 Accrued receivables
1810	მისაღები დივიდენდები	1810	Dividends receivable
1820	მისაღები პროცენტები	1820	Interest receivable
1890	სხვა დარიცხული მოთხოვნები	1890	Other accrued receivables
	1900 სხვა მიმდინარე აქტივები		1900 Other current assets
1910	სხვა მიმდინარე აქტივები	1910	Other current assets
	<u>2000 გრძელვადიანი აქტივები</u>		<u>2000 LONG-TERM ASSETS</u>
	2100 ძირითადი საშუალებები		2100 Fixed assets
2110	მიწის ნაკვეთები	2110	Land
2120	დაუმთავრებელი მშენებლობა	2120	Construction in progress

2130	შენობები	2130	Buildings
2140	ნაგებობები	2140	Structures
2150	მანქანა-დანადგარები	2150	Machinery
2160	ოფისის აღჭურვილობა	2160	Office equipment
2170	ავეჯი და სხვა ინვენტარი	2170	Furniture and inventory
2180	სატრანსპორტო საშუალებები	2180	Vehicles
2190	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა	2190	Leasehold improvement
	2200 ZiriTadi saSualebebis cveTa		2200 Depreciation of fixed assets
2230	შენობის ცვეთა	2230	Depreciation of buildings
2240	ნაგებობების ცვეთა	2240	Depreciation of structures
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა	2250	Depreciation of machinery
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა	2260	Depreciation of office equipment
2270	ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა	2270	Depreciation of furniture and inventory
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა	2280	Depreciation of vehicles
2290	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა	2290	Depreciation of leasehold improvement
	2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები		2300 Long-term receivable
2310	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები	2310	Long – term notes receivable
2320	ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები	2320	Finance lease receivable
2330	მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე	2330	Receivables – capital contribution
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი	2340	Deferred tax assets
2390	სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები	2390	Other long-term receivable
	2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები		2400 long-term investments
2410	გრძელვადიანი ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან ქაღალდებში	2410	Long-term investments in corporation securities
2420	გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში	2420	Long-term investments in government securities
2430	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში	2430	Interest in other businesses
2490	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები	2490	Other long-term investments
	2500 არამატერიალური აქტივები		2500 Intangible assets
2510	ლიცენზიები	2510	Licenses
2520	კონცესიები	2520	Concessions
2530	პატენტები	2530	Patents
2540	გუდვილი	2540	Goodwill

2590	სხვა არამატერიალური აქტივები	2590	Other intangible assets
2591	კომპიუტერული პროგრამა	2591	Computer software
2592	სავაჭრო ნიშნები	2592	Trade marks
2593	რეცეფტი	2593	recipe
2594	ტექნოლოგიები	2594	Technologies
2595	საავტორო უფლება	2595	Copyright
	2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია		2600 Amortization of intangible assets
2610	ლიცენზიების ამორტიზაცია	2610	Amortization of licenses
2620	კონცესიების ამორტიზაცია	2620	Amortization of concession
2630	პატენტების ამორტიზაცია	2630	Amortization of patents
2690	სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	2690	Amortization of other intangible assets
2691	კომპიუტერული პროგრამის ამორტიზაცია	2691	Amortization of computer software
2692	სავაჭრო ნიშნების ამორტიზაცია	2692	Amortization of trade marks
2693	რეცეფტის ამორტიზაცია	2693	Amortization of recipe
2694	ტექნოლოგიების ამორტიზაცია	2694	Amortization of technologies
2695	საავტორო უფლების ამორტიზაცია	2695	Amortization of copyright
	გაღებულებები		LIABILITIES
	<u>3000 მიმდინარე გაღებულებები</u>		<u>3000 CURRENT LIABILITIES</u>
	3100 მოკლევადიანი გაღებულებები		3100 Short-term liabilities
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები	3110	Accounts payable (trade and services)
3120	მიღებული ავანსები	3120	unearned revenue
3130	გადასახდელი ხელფასები	3130	Wages and salaries payable
3140	გადასახდელი როიალტი	3140	Royalties payable
3150	საკომისიო გადასახდელები	3150	Accounts payable - commissions
3160	ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე	3160	Accounts payable - employees
3170	ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოების წინაშე	3170	Accounts payable - inter company
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები	3190	Other short – term liabilities
	3200 მოკლევადიანი სესხები		3200 Short-term loans
3210	მოკლევადიანი სესხები	3210	Short-term loans
3220	სესხები პარტნიორებისაგან	3220	Loans received from partners

3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი	3230	Current portion of long-term loan
	3300 საგადასახადო ვალდებულებები		3300 Taxation liabilities
3310	გადასახდელი მოგების გადასახადი	3310	Income tax payable
3320	გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი	3320	Employee income tax payable
3330	გადასახდელი დღგ	3330	VAT payable
3340	გადახდილი დღგ	3340	VAT paid
3350	გადასახდელი აქციზი	3350	Excise payable
3360	გადახდილი აქციზი	3360	Excise paid
3370	გადასახდელი ქონების გადასახადი	3370	Property tax payable
3390	სხვა საგადასახადო ვალდებულებები	3390	Other taxation liabilities
	3400 დარიცხული ვალდებულებები		3400 Accrued liabilities
3410	გადასახდელი პროცენტები	3410	Interests payable
3420	გადასახდელი დივიდენდები	3420	Dividends payable
3430	ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე	3430	Warranty service liabilities
3490	სხვა დარიცხული ვალდებულებები	3490	Other accrued liabilities
	4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები		4000 LONG-TERM LIABILITIES
	4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები		4100 Long – term loan liabilities
4110	გასანაღდებელი ობლიგაციები	4110	Bonds payable
4120	გასანაღდებელი თამასუქები	4120	Notes payable
4130	ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე	4130	Obligations under finance leases
4140	გრძელვადიანი სესხები	4140	Long-term loans
4190	სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები	4190	Other long-term debt
	4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები		4200 Deferred taxes and other long – term liabilities
4210	გადავადებული მოგების გადასახადი	4210	Deferred income - tax
4220	სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები	4220	Other long-term liabilities
	4300 ანარიცხები		4300 Allowances
4310	საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები	4310	Pension allowances
4320	სხვა ანარიცხები	4320	Other allowances
	4400 გადავადებული შემოსავალი		4400 Deferred revenue
4410	გადავადებული შემოსავალი	4410	Deferred revenue

	<u>5000 საკუთარი კაპიტალი</u>		<u>5000 EQUITY</u>
	5100 საწესდებო კაპიტალი		5100 Capital stock
5110	ჩვეულებრივი აქციები	5110	Common stocks
5120	პრივილეგირებული აქციები	5120	Preferred stocks
5130	გამოსყიდული საკუთარი აქციები	5130	Treasury stock
5140	საემისიო კაპიტალი	5140	share premium, paid-in capital in excess of par
5150	საწესდებო კაპიტალი შპს-ში	5150	Authorized capital stocks in LTD contributed capital in LTD
	5200 პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არამქონე საზოგადოებებში)		5200 Partnership capital (for non – limited liabilities companies)
5210	პარტნიორთა კაპიტალი	5210	Partnership capital
	5300 მოგება/ზარალი		5300 Profit and loss
5310	გაუნაწილებელი მოგება	5310	Retained earnings
5320	დაუფარავი ზარალი	5320	Uncovered loss
5330	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	5330	Income summary
	5400 რეზერვები და დაფინანსება		5400 Reserves and financing
5410	სარეზერვო კაპიტალი	5410	Capital reserves
5420	ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	5420	Plant assets revaluation reserve
5430	ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი	5430	Investments revaluation reserve
5440	მარაგების ჩანაცვლების რეზერვი	5440	Inventory replacement reserve
5490	სხვა რეზერვები და დაფინანსება	5490	Other reserves and financing
	5500 ინდივიდუალური საწარმოს კაპიტალი		5500 Sole proprietorship - equity
5510	მფლობელის კაპიტალი	5510	Owner's equity
5520	მფლობელის მიერ ბიზნესიდან ამოღებული კაპიტალი	5520	Withdrawals; Drawings;
	<u>6000 საომერაციო შემოსავლები</u>		<u>6000 OPERATING REVENUES</u>
	6100 საომერაციო შემოსავლები		6100 OPERATING REVENUES
6110	შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110	Sales revenue
6120	გაყიდული საქონლის დაბრუნება და შელაგავი	6120	Sales returns and allowance

6121	გაყიდვების (გაცემული) ფასდათმობა	6121	Sales discount
6190	სხვა საოპერაციო შემოსავლები	6190	Other operating income
	7000 საოპერაციო ხარჯები		7000 OPERATING EXPENSES
	7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს საწარმოებისათვის)		7100 Cost of goods sold (manufacturing and service companies)
7110	პირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა	7110	purchases of direct row materials
7115	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	7115	Cost of goods sold
7120	პირდაპირი ხელფასი	7120	Direct salaries and wages
7140	დამხმარე მასალების დანახარჯები/შეძენა	7140	purchase of indirect row materials
7150	არაპირდაპირი ხელფასი	7150	Indirect salaries and wages
7170	ცვეთა და ამორტიზაცია	7170	Depreciation and amortization
7180	რემონტის დანახარჯები	7180	Repair expenses
7185	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7185	Inventory adjustments
7190	სხვა საოპერაციო ხარჯები	7190	Other operating expenses
	7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (საგაჭრო საწარმოებისათვის)		7200 Cost of goods sold (merchandising companies)
7210	გაყიდული/შეძენილი საქონელი	7210	Cost of goods sold/purchased
7220	შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება დაშელავათი	7220	Purchase returns and discounts
7221	შესყიდვების (მიღებული) ფასდათმობა	7221	Purchase discount
7290	სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	7290	Inventory adjustments
	7300 მიწოდების ხარჯები		7300 Selling expenses
7310	რეკლამის ხარჯები	7310	Advertisement expenses
7320	შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	7320	Salaries, wages and commissions expenses
7340	საქონლის შენახვის ხარჯები	7340	storage expenses
7350	გატანის ხარჯი	7350	transportation out
7390	მიწოდების სხვა ხარჯები	7390	Other selling expenses
	7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები		7400 General and administrative expenses
7410	შრომის ანაზღაურება	7410	Salaries and wages expense

7420	საიჯარო ქირა	7420	Rent expense
7425	საოფისე ინვენტარი	7425	Office supplies expense
7430	კომუნიკაციის ხარჯები	7430	Communication expenses
7435	დაზღვევა	7435	Insurance expense
7440	რემონტი	7440	Repair expense
7445	კომპიუტერის ხარჯები	7445	Computer expenses
7450	საკონსულტაციო ხარჯები	7450	Consultation expenses
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია	7455	Depreciation expense
7460	საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები	7460	Bad debts expense; Doubtful debts expenses; Uncollectible accounts expense
7470	ქონების გადასახადის ხარჯი	7470	Property tax expense
7490	სხვა საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	7490	Other general and administrative expenses
	8000 არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები		8000 NON-OPERATING REVENUES AND EXPENSES
	8100 არასაოპერაციო შემოსავლები		8100 Non-operating revenues
8110	საპროცენტო შემოსავლები	8110	Interest revenue
8120	დივიდენდიდან შემოსავალი	8120	Dividends revenue
8130	არასაოპერაციო მოგება	8130	Non-operating profit
8140	მოგება ვალუტის კურსთაშორის სხვაობიდან	8140	Profit from currency exchange rates
8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი	8190	Other non-operating income
	8200 არასაოპერაციო ხარჯები		8200 Non-operating expenses
8210	საპროცენტო ხარჯი	8210	Interest expense
8220	არასაოპერაციო ზარალი	8220	Non-operating loss
8225	გუდვილის გაუფასურების ზარალი	8225	Goodwill impairment loss
8230	ძირითადი საშუალების ჩამოწერით მიღებული ზარალი	8230	Loss on disposal of plant asset
8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები	8290	Other non-operating expenses
	9000 განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები და ხარჯები		9000 SPECIAL AND OTHER INCOME AND EXPENSES
	9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები		9100 Special income and expenses
9110	განსაკუთრებული შემოსავლები	9110	Special income
9120	განსაკუთრებული ხარჯები	9120	Special expenses
	9200 სხვა ხარჯები		9200 Other expenses
9210	მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	Income tax expense

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ACCA – F3, ფინანსური აღრიცხვა. ინგლისისა და უელსის ნაფიცი სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო, თბ, 2010.
2. ბასს 1 – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, თბ, 2009.
3. ბიზნესი, ტომი I, მართვის ევროპული უმაღლესი სკოლა, თბ, 2006.
4. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები, თბ, 2009.
5. ფინანსური აღრიცხვის საფუძვლები, ნაწილი I, მართვის ევროპული უმაღლესი სკოლა, თბ, 2008.
6. საქართველოს კანონი "ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ". თბ. 2012
7. ჭილაძე ი. მმართველობითი აღრიცხვა, თეორია და პრაქტიკა, თბ, 2010.
8. ხარაბაძე ე. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები, თბ. 2014.
9. ხორავეა ა., კვატაშიძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჯიანი ზ. – ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ, 2015.
10. ქაძამია რ. ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება მცირე საწარმოებში, თბ, 2006.
11. John J. Wild, Financial Accounting Fundamentals, 2009.
12. John J. Wild; Ken W. Show, Managerial Accounting, 2010.
13. Mackenzie B., Coetsee D., Njikizana T., Chamboko R., Colyvas B., Hanekom B., Selbst E. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS).
14. Walter T., Harrison Jr. Horngren Charles. T. Financial Accounting. Seventh Edition. 2008
15. Williams J., Haka S., Bettner M., Carcello J. Financial & Managerial Accounting. 16th Edition. 2011.