

ლევან გრიგალაშვილი

აღრიცხვა და ბალანსები



**თბილისი
2006**

ლ. გრიგალაშვილი: „აღრიცხვა და გადასახადები“. 252 გვ., თბილისი, 2006.

წიგნში განხილულია საბუღალტრო აღრიცხვისა და გადასახადების თეორიული და პრაქტიკული საკითხები საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად. იგი წარმოადგენს პრაქტიკულ სახელმძღვანელოს და განკუთვნილია როგორც კერძო საწარმოებისა და საბიუჯეტო დაწესებულებების, ისე საგადასახადო-მაკონტროლებელი ორგანოების მუშაკების, სტუდენტებისა და ამ საკითხების შესწავლით დაინტერესებული სხვა პირებისათვის.

რედაქტორი:

იაკობ მესხია – ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი

რეცენზენტები:

გურამ ბურდული – ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი, დოცენტი

ზაზა ქობულაშვილი – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის თავმჯდომარის მოადგილე

სარჩევი

თავი I. საქართველოს აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემა

1.1. ბუღალტრული აღრიცხვის არსი და როლი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში	5
12. ბალანსირების პრინციპები	9
13. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა	17
14. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები და მარეგულირებელი ორგანოები	28
15. ფინანსური ანგარიშგება	36

თავი II. ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

2.1. ძირითადი საშუალებების შეძენის აღრიცხვა	53
2.2. ძირითადი საშუალებების გასელის აღრიცხვა	59
2.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის (ამორტიზაციის) აღრიცხვა	60
2.4. ძირითადი საშუალებების რემონტის აღრიცხვა	70
2.5. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა	73

თავი III. სალაროსა და ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა

3.1. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა	78
3.2. ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა	83
3.3. ფულის ღირებულება დროში	88

თავი IV. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

4.1. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი, მათი კლასიფიკაცია და შეფასება	91
4.2. სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვის საგადასახადო თავისებურებები	100
4.3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები	102

თავი V. მოთხოვნებისა და ვალდებულებების აღრიცხვა

5.1. მოთხოვნების აღრიცხვა	108
5.2. ვალდებულებების აღრიცხვა	122

თავი VI. საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

6.1. საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა	126
6.2. აქციების გამოშვების აღრიცხვა	127

63.	აქციების კონვერტაციის აღრიცხვა	132
64.	აქციების გამოსყიდვის აღრიცხვა	133
65.	რეზერვების აღრიცხვა	136
66.	გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა	137

თავი VII. საქართველოს საგადასახადო სისტემა

7.1.	საქართველოს საგადასახადო სისტემის ზოგადი დახასიათება	141
7.2.	გადასახადის გადამხდელები და მათი უფლება-მოვალეობანი	146
7.3.	საწარმოები, ორგანიზაციები და ფიზიკური პირები საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად	148
7.4.	საქონელი, მომსახურება, საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული შემოსავალი	150
7.5.	საგადასახადო კონგროლი და მათი სახეები	152
7.6.	საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა	160
7.7.	საგადასახადო დაეა და მისი განხილვის წესი	162

თავი VIII. მოგების გადასახადის აღრიცხვა

8.1.	მოგების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი	164
8.2.	საგადასახადო აღრიცხვის წესები	169
8.3.	შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა	175
8.4.	გადავადებული გადასახადების აღრიცხვა და სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო მოგებაზე კორექტირება	193

თავი IX. საშემოსავლო და სოციალური გადასახადის აღრიცხვა

9.1.	საშემოსავლო გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი	199
9.2.	საშემოსავლო გადასახადის აღრიცხვა	208
9.3.	სოციალური გადასახადის აღრიცხვა	209

თავი X. დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვა

10.1.	დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი	214
10.2.	დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვა	222

თავი XI. აქციების აღრიცხვა

11.1.	აქციების გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი	227
11.2.	აქციების აღრიცხვა	232

თავი XII. ადგილობრივი გადასახადები

12.1	ქონების გადასახადი	237
12.2	ქონების გადასახადის აღრიცხვა	242

თავი I

საქართველოს აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემა

1.1. ბუღალტრული აღრიცხვის არსი და როლი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში

სამოგადოების განვითარების მრავალსაუკუნოვანი ისტორიის მანძილზე, თანდათან ყალიბდებოდა საბაზრო ურთიერთობანი, აღებ-მიცემობა, რომელსაც ახლდა ქონებისა თუ ფულის დათვლა, ანუ იმის აღრიცხვა, თუ რა გააჩნდა მესაკუთრეს ამა თუ იმ პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს. აღრიცხვის მთავარ ამოცანას მესაკუთრის ქონების დაცვა წარმოადგენდა

მამასაღამე, თუკი წარმოიშობა მეურნეობა, მას აუცილებლად ექნება სამეურნეო საშუალებები, რომელთა მეშვეობით განხორციელდება სამეურნეო პროცესები. სამეურნეო საშუალებების არსებობა, აგრეთვე მეურნეობრივ პროცესებში მათი გამოყენება წარმოშობს აღრიცხვის აუცილებლობას. გერმინი ბუღალტრული აღრიცხვა გერმანული სიგყვის "Buchhalter"-ისგან წარმოდგება, რაც აღმრიცხველს, დავთრისმწარმოებელს ნიშნავს. სამეურნეო აღრიცხვა სამ სახეს მოიცავს, ესენია: ოპერატიულ-გექნიკური, სტატისტიკური და ბუღალტრული.

ოპერატიულ-გექნიკურ აღრიცხვას იყენებენ სამეურნეო საქმიანობის ამა თუ იმ უბანზე მომხდარი ოპერაციის იმავდროული აღრიცხვისათვის. ოპერატიულ აღრიცხვაში ფართოდ გამოიყენება გექნიკური საშუალებები.

სტატისტიკური აღრიცხვა მოიცავს მასობრივ სამოგადოებრივ-ეკონომიკურ მოვლენებსა და პროცესებს, მათ შორის ბუნებრივ მოვლენებსაც.

საბუღალტრო აღრიცხვა არის მეცნიერება სამეურნეო სუბიექტების საფინანსო-ეკონომიური საქმიანობის მიმდინარე და ჯამობრივ მაჩვენებელთა მისაღებად სამეურნეო პროცესებზე დაკვირვებისა და მათი ურთიერთკავშირში შესწავლის შესახებ. ბუღალტრული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია ისეთი სპეციფიკური მეთოდები, როგორიცაა პირველადი დაკვირვება ანუ დოკუმენტაცია, სამეურნეო საშუალებებისა და პროცესების ფულში ასახვა, ორმაგი ჩაწერა, კალკულაცია, მონაცემთა განზოგადება ბალანსში და სხვა ფორმებში. ბუღალტრული აღრიცხვა უწყვეტია დროში.

აღიარებულია, რომ საბუღალტრო აღრიცხვას, როგორც სისტემას, სათავე დაუდო გამოჩენილმა იტალიელმა მეცნიერმა ლუკა პაჩოლიმ. ჯერ კიდევ 1494 წელს გამოქვეყნდა მისი ნაშრომი „ტრაქტიტი ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“, რითაც საფუძველი ჩაეყარა ორმაგ ჩაწერას. იოჰან გოეთემ ამ მოვლენას ადამიანის გონების უდიდესი აღმოჩენა უწოდა, რომელმაც თავის მხრივ საფუძველი ჩაუყარა ეკონომიკური ანალიზის მეცნიერების განვითარებას. ევროპიდან ორმაგი ჩაწერა გადმოიღეს რუსეთში, რაც გარკვეული ხიდი გახდა საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვის განვითარებისათვის.

საბუღალტრო აღრიცხვა და ანგარიშგება წარმოადგენს იმ უმნიშვნელოვანეს ბერკეტს, რომელიც საჭიროა სამმართველო გადაწყვეტილებების მისაღებად როგორც საწარმოს, ასევე სახელმწიფო მმართველობის დონეზე. გარდა ამისა, მოწესრიგებული ბუღალტერია სახელმწიფო შემოსავლების ფორმირების ერთ-ერთი მთავარი ინსტრუმენტი.

გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების ძირითად ფუნქციად სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისათვის ინფორმაციის შეგროვება და მიწოდება ითვლებოდა. საწარმოს საფინ-

ანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი, როგორცაა დაგეგმვა, ფასწარმოქმნა, შესყიდვა, რეალიზაცია, სახელფასო სისტემა და სხვა, გემდგომი სახელმწიფო ორგანოების მიერ წყდებოდა. საწარმო განიხილებოდა როგორც სახელმწიფო საკუთრების ცალკე რგოლი, ხოლო საბუღალტრო აღრიცხვა უმრუნველყოფდა ინფორმაციას ამ საკუთრების დაცულობაზე. სახელმწიფო ითვლებოდა საწარმოს ერთადერთ ინვესტორად და მესაკუთრედ. ასეთ პირობებში საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგებისადმი წაყენებულ მთავარ მოთხოვნად ითვლებოდა: მკაცრი უნიფიკაცია; საგეგმო დავალებათა შესრულების მიმდინარეობაზე კონტროლი; დასაბეგრი ბაზისა და ბიუჯეტში სხვა ანარიცხების გამოანგარიშება ანუ საგადასახადო ორიენტაცია.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში წარმოიქმნება მრავალი სახის რისკი და მოულოდნელობა. მაგალითად, მყიდველმა შეიძლება არ გაანადღოს მიწოდებული პროდუქციის ღირებულება, პროდუქციამ ვერ იპოვოს მყიდველი, ფასები შეიძლება მკვეთრად შეიცვალოს და ა.შ. გარდა ამისა, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში წარმოიქმნება მთელი რიგი ახალი გიჟის ოპერაციები, როგორცაა: ინვესტიციები ფასიან ქაღალდებში, აქციების გამოშვება და გაყიდვა, სავალუტო და უძრავი ქონების ოპერაციები, მონაწილეობა სხვადასხვა საწარმოებში, დივიდენდების გაცემა და სხვ. იმისათვის, რომ საწარმომ შეძლოს აღრიცხოს და ინტერპრეტაცია გაუკეთოს ამ ფაქტებს და ამის საფუძველზე სტაბილურად განვითარდეს, ის უნდა ფლობდეს მონაცემების შეგროვებისა და დამუშავების ეფექტიან სისტემას.

საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემამ ხელი უნდა შეუწყოს საერთაშორისო ეკონომიკური ურთიერთობების განვითარებას და ფინანსური ბაზრების სახსრების გამოყენებას. საერთაშორისო სტანდარტებთან მისი

შესაბამისობა მნიშვნელოვანი პირობაა რეგიონული და საერთაშორისო ეკონომიკური კავშირების ეფექტური განვითარებისათვის. საბუღალტრო აღრიცხვას ბიზნესის საერთაშორისო ენას უწოდებენ. შესაბამისად საბუღალტრო აღრიცხვა და ანგარიშგება საბაზრო ეკონომიკის პირობებში პრინციპულად სხვა ფუნქციებს ასრულებს:

ჯერ ერთი, ეს გამოწვეულია იმით, რომ იცვლება საკუთრების სტრუქტურა და სახელმწიფო საკუთრება ხდება საკუთრების ერთ-ერთი და არა ერთადერთი ფორმა; ჩნდება მრავალი ახალი მესაკუთრე, რომლებიც დაინტერესებული არიან თავიანთი საწარმოს საქმიანობის შედეგებით, რამდენადაც მათ ამ საწარმოში სახსრები დააბანდეს.

მეორე, საწარმო ვალდებულია ეძებოს ისეთი სამართველო გადაწყვეტილებები, რაც უზრუნველყოფს მის გამარჯვებას კონკურენტულ გარემოში და სასურველი ფინანსური შედეგების მიღებას. ამ მიზნით ის სწავლობს ბაზრის კონიუნქტურას, გეგმავს თავის საქმიანობას, პოულობს მიმწოდებლებსა და მყიდველებს, თვითონვე განსაზღვრავს ფასებს და ა.შ.

მესამე, ბიუჯეტური დაფინანსება და სახელმწიფო დაკრედიტება უმეტეს შემთხვევაში არ ითვლება საწარმოს ფინანსური რესურსების ძირითად წყაროდ, ამიგომ საწარმო ებმება კონკურენტულ ბრძოლაში არა მარტო გასაღების ბაზრისათვის, არამედ კომერციული ბანკების საკრედიტო რესურსებისა და სხვა პოტენციური ინვესტორების სახსრებისათვის.

ბეზოაღნიშნულიდან გამომდინარე საწარმოს, ერთი მხრივ წარმოექმნება მოთხოვნილება თავისდროულ და სრულ ინფორმაციაზე, რათა მიიღოს სწორი გადაწყვეტილება. მეორე მხრივ მან ინფორმაცია უნდა წარუდგინოს მათ, ვინც დააბანდა ან აპირებს საწარმოში თავისი სახსრების დაბანდებას. ამასთან, ბაზრის პირობებშიც აუცილებლობას იწარჩუნებს ანგარიშგება სახელმწიფოს წინაშე გადა-

სახადების სწორად გამოანგარიშებისა და თავისდროულ გადახდამე.

მაშასადამე საბამრო ეკონომიკაზე გადასელასთან ერთად საბულალგრო აღრიცხვა კარგავს უბრალო ანგარიშწარმოებისა და სტაგისტიკის ფუნქციებს და გარდაიქმნება ინფორმაციის შეგროვების, დამუშაებისა და გადაცემის ინსტრუმენტად, რათა დაინგერესებულ მხარეებს შეეძლოთ მიიღონ დასაბუთებული გადაწყვეტილება სახსრების უკეთ დაბანლების მიზნით.

12. ბალანსირების პრინციპები

სიგყვა „ბალანსი“ ლათინური წარმოშობისაა, საიდანაც გამომდინარეობს ბალანსირება, რაც თავის მხრივ თანასწორობას ნიშნავს. ასეთი თანასწორობა ბულალგროულ აღრიცხვაში გამოიხატება გოლობით: აქტივები = ვალდებულებები + საკუთარი კაპიტალი. აღნიშნულ გოლობას საბალანსო გოლობას ანუ ბალანსის ფორმულას უწოდებენ.

აქტივები საწარმოს ეკონომიკურ რესურსებს წარმოადგენენ, რომლებიც მისი საკუთრებაა ან მის განკარგულებაშია, გააჩნია გარკვეული ღირებულება და გამოიყენება სამეურნეო საქმიანობის განსახორციელებლად. აქტივებს მიეკუთვნება: მიწა, შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, მასალები, მზა პროდუქცია, საქონელი, ფულადი საშუალებები, მოთხოვნები, არამატერიალური აქტივები, ფასიანი ქაღალდები და სხვ.

გოლობის მეორე მხარე, „კაპიტალი“ და „ვალდებულებები“ შედგება საკუთარი და მოზიდული კაპიტალისაგან.

ბალანსი ბულალგროული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი ელემენტია, რომელიც დროის განსაზღვრული

მომენგისათვის ფულად საზომ ერთეულებში ასახავს საწარმოს აქტივებს, ვალდებულებებსა და კაპიტალს. ბუღალტრული ბალანსი, როგორც წესი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მზადდება. ჩვეულებრივ, საანგარიშგებო პერიოდად ერთი წელი იგულისხმება. ბუღალტრული ბალანსი ეროვნულ ვალუტაში უნდა იქნეს შედგენილი.

ბალანსში საწარმოს აქტივები და მათი ფორმირების წყაროები ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი ძირითადი პრინციპის – ორმხრივობის პრინციპის საფუძველზე აისახება. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრულ ბალანსს ორი მხარე აქვს. ერთ მხარეს აქტივები აისახება, ხოლო მეორე მხარეს – ვალდებულებები და კაპიტალი. ბალანსში აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის თითოეულ დასახელებას ბალანსის მუხლი ეწოდება.

აქტივები ბუღალტრულ ბალანსში მოკლევადიან (მიმდინარე) და გრძელვადიან აქტივებად ჯგუფდება. მოკლევადიან (მიმდინარე) აქტივებს მიეკუთვნება: ფულადი საშუალებები, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები, მოთხოვნები, მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებები და სხვა ანალოგიური აქტივები. გრძელვადიან აქტივებს მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებები (მიწა, შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები, საგრანსპორტო საშუალებები და სხვ.), არამატერიალური აქტივები (ლიცენზიები, კონცესიები, პატენტები, გუდვილი და სხვ.). გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები, გრძელვადიანი მოთხოვნები და სხვ.

ვალდებულებები აქტივების მსგავსად ბუღალტრულ ბალანსში, მოკლევადიან (მიმდინარე) და გრძელვადიან ვალდებულებებად ჯგუფდება. მოკლევადიანი ვალდებულებებია: მოკლევადიანი სესხები, სავაჭრო და სხვა კრედიტორული დავალიანებები, საგადასახადო ვალდებულებები

და ა.შ. გრძელვადიანი ვალდებულებებია: გრძელვადიანი სესხები და სხვა სახის კრედიტები.

ბალანსში მუხლები ლიკვიდურობის პრინციპით ჯგუფდება. ლიკვიდურობა ფულად გადაქცევის უნარს ნიშნავს. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ბალანსში მუხლები შეიძლება განთავსდეს ლიკვიდურობის ზრდადობის ან კლებადობის მიხედვით. ორივე მიდგომა დასაშვებია და არ იზღუდება. ეეროპული ქვეყნებისა და საბჭოთა კავშირისათვის დამახასიათებელი იყო ბალანსის აგებულება დაბალლიკვიდურობიდან მაღალლიკვიდურობისაკენ. ინგლისურენოვანი ქვეყნებისათვის კი პირიქით, მაღალლიკვიდურობიდან დაბალლიკვიდურობისაკენ. ბალანსის თითოეული მხარის ჯამს ბალანსის ვალუტა ეწოდება.

ნებისმიერი ანგარიშგება და მათ შორის ბუღალტრული ბალანსი, მოიცავს სათაურს და ძირითადი განაყოფებისა და ქვეგანაყოფების დასახელებას. სათაურში მოცემული უნდა იყოს: საწარმოს დასახელება; ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა; შედგენის თარიღი ან დროის პერიოდი, რომელსაც ანგარიშგება მიეკუთვნება; გამოყენებული ვალუტა, მისამართი და სხვა რეკვიზიტები.

ფორმის მიხედვით, ბალანსი შეიძლება მომზადდეს: პორიზონტალური (ორმხრივი) ფორმაგით და ეერტიკალური (ცალმხრივი) ფორმაგით. სადღეისოდ, პრაქტიკულად ჩვენთან პორიზონტალური ფორმაგი გამოიყენება, უცხოეთში კი ეერტიკალური. პორიზონტალურ ფორმაგში მარცხნივ აქტივებია წარმოდგენილი, მარჯვნივ ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი. ეერტიკალური ფორმაგის დროს, ბალანსში ჯერ ჩამოითვლება აქტივები, შემდეგ კი ვალდებულებები და კაპიტალი. ქვემოთ მოცემულია ბალანსის პორიზონტალური ფორმაგის ნიმუში.

ბ ა ლ ა ნ ს ი

200-X წლის 1 იანვრისათვის (პორტიფოლიო ფორმატი)

აქტივები		ვალდებულებები და კაპიტალი	
მიმდინარე აქტივები		მიმდინარე ვალდებულებები	
ფულადი საშუალებები	10000	ვალდებ. მიმწოდებლებთან	15000
მოკლევადიანი ინვესტიციები	12000		
მოთხოვნები	40000	ბანკის სესხები	25000
		საგადასახადო	
სასაქონლო მარაგები	20000	ვალდებულებები	22000
სულ მიმდინარე აქტივები	82000	დარიცხული ხარჯები	10000
		სულ მიმდინარე	
		ვალდებულებები	72000
გრძელვადიანი აქტივები		გრძელვადიანი ვალდებულებები	50000
მიწის ნაკვეთები	40000		
შენობა-ნაგებობები	50000	სულ ვალდებულებები	122000
მოწყობილობები	15000	კაპიტალი	100000
სატრანსპორტო საშუალებები	35000		
		საწესდებო კაპიტალი	80000
სულ გრძელვადიანი		რეზერვები	20000
აქტივები	140000	სულ კაპიტალი	100000
სულ აქტივები	222000	სულ ვალდებულებები და	
		კაპიტალი	222000

განვიხილოთ რამდენიმე მაგალითი, სადაც ბალანსირების პრინციპები იქნება გამოყენებული.

მაგალითი: სამმა ფიზიკურმა პირმა 200-X წლის 1 აპრილს დააარსა შპს „საუნჯე“. აპრილის თვეში ადგილი ჰქონდა შემდეგ სამეურნეო ოპერაციებს.

1. საწარმოს დაარსებისთანავე ბანკში გაიხსნა ანგარიშსწორების ანგარიში და შეტანილი იქნა 100000 ლარი.

2. შეძენილია ავტომანქანა, რომლისთვისაც ბანკის ანგარიშსწორების ანგარიშიდან გადარიცხულია 10000 ლარი.

3. შეძენილია შპს „ავეჯისაგან“ 15000 ლარის ოფისის აღჭურვილობა.

4. ბანკიდან სალაროში გამოტანილია 800 ლარი კომპიუტერის შესაძენად.

5. შეძენილია კომპიუტერი, რისთვისაც გადასახდელია მაღაზია „ტექნიკოსზე“ 800 ლარი.

6. მაღაზია „ტექნიკოსი“ სალაროდან გადაუხადეს 500 ლარი, დანარჩენი 300 ლარი გადახდილი იქნება მომდევნო პერიოდში.

7. შპს „საუნჯემ“ ბანკიდან აიღო 20000 ლარის სესხი.

8. შპს „საუნჯემ“ ავტომანქანა მიჰყიდა შპს „იმერეთს“ 10000 ლარად.

გემოთ ჩამოთვლილი თითოეული ოპერაციის შედეგად იცვლება ბალანსის ესა თუ ის მუხლი და შეიძლება ბალანსის ჯამიც კი შეიცვალოს. თუმცა საბალანსო გოლობა, აქტივები = კაპიტალს + ვალდებულებები არ შეიცვლება.

განვიხილოთ თითოეული ოპერაციის გემოქმედება საბალანსო გოლობაზე.

1. ანგარიშსწორების ანგარიშზე შეტანილია 100000 ლარი.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 100000		საკუთარი კაპიტალი 100000
სულ აქტივები 100000	სულ ვალდებულებები	სულ საკ. კაპიტალი 100000

შედეგი: აქტივში გაჩნდა ფულადი საშუალებები 100000 ლარის, იმავედროულად გაიზარდა საკუთარი კაპიტალი 100000 ლარით... ეს არის საწყისი ბალანსი.

2. შეძენილია ავტომანქანა 10000 ლარად.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 90000		საკუთარი კაპიტალი 100000
ავტომანქანა 10000		
სულ აქტივები 100000	სულ ვალდებულებები	სულ საკ. კაპიტალი 100000

შედეგი: აქტივებში შემცირდა ფულადი საშუალებები 10000 ლარით. იმავედროულად გაჩნდა ახალი გიპის აქტივი ავტომანქანის სახით (10000 ლარით). აქტივების საერთო თანხა არ შეცვლილა. საკუთარი კაპიტალის სიდიდეც უცვლელია. ბალანსის გოლობა – აქტივები უდრის ვალდებულებებს პლუს საკუთარი კაპიტალი, არ დარღვეულა.

3. შეძენილია ოფისის აღჭურვილობა 15000 ლარად.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 75000		საკუთარი კაპიტალი 100000
ავტომანქანა 10000		
ოფისის აღჭურვილობა 15000		
სულ აქტივები 100000	სულ ვალდებულებები	სულ საკაპიტალი 100000

შედეგი: ფული შემცირდა 15000 ლარით. იგივე თანხით გაიზარდა ახალი აქტივის ღირებულება ოფისის აღჭურვილობის სახით. ბალანსის გოლობა არ დარღვეულა.

4. ბანკიდან სალაროში გამოტანილია 800 ლარი კომპიუტერის შესაძენად.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 74200		საკუთარი კაპიტალი 100000
ავტომანქანა 10000		
ოფისის აღჭურვილობა 15000		
ფული სალაროში 800		
სულ აქტივები 100000	სულ ვალდებულებები	სულ საკაპიტალი 100000

შედეგი: ბანკში ფულის რაოდენობა შემცირდა 800 ლარით. იგივე თანხით გაიზარდა სალაროში ფულის რაოდენობა. სხვა აქტივების თანხა არ გაზრდილა. საკუთარი კაპიტალის სიდიდე უცვლელია. ბალანსის გოლობა: არ დარღვეულა.

5. შეძენილია კომპიუტერი, შემდგომი გადახდის პირობით, რისთვისაც მაღაზია „ტექნიკოსზე“ გადასახდელია 800 ლარი.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 74200		საკუთარი კაპიტალი 100000
ავტომანქანა 10000		
ოფისის აღჭურვილობა 15000		
ფული სალაროში 800		
კომპიუტერი 800	ვალდებულებები 800	
სულ აქტივები 100800	სულ ვალდებულებები 800	სულ საკაპიტალი 100000

შედეგი: აქტივების საერთო თანხა გაიზარდა 800 ლარით (კომპიუტერის ღირებულება). ამასთანავე წარმოიქმნა 800 ლარის ვალდებულება ფირმა „ტექნიკოსთან“. სულ აქტივების თანხა შეადგენს 100800 ლარს. აქტივები (100800 ლარი) = ვალდებულებებს (800 ლარი) + საკუთარი კაპიტალი (100000 ლარი). საბალანსო გოლობა არ დარღვეულა.

6. მაღაზია „ტექნიკოსს“ სალაროდან გადაუხადეს 500 ლარი.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 74200	ვალდებულებები 300	საკუთარი კაპიტალი 100000
აგრომანქანა 10000		
ოფისის აღჭურვილობა 15000		
ფული სალაროში 300		
კომპიუტერი 800		
სულ აქტივები 100300	სულ ვალდებულებები 300	სულ საკაპიტალი 100000

შედეგი: არსებული ვალიდან 500 ლარის დაფარვის შედეგად სალაროში დარჩა 300 ლარი. ვალდებულება დარჩა აგრეთვე 300 ლარი. ბალანსის აქტივები უდრის 100300 ლარს, ვალდებულებები 300 ლარს, საკუთარი კაპიტალი 100000 ლარს. საბალანსო გოლობა არ დარღვეულა.

7. აღებულია ბანკის სესხი 20000 ლარი.

აქტივები	ვალდებულებები	კაპიტალი
ფული ბანკში 94200	ვალდებულებები 20300	საკუთარი კაპიტალი 100000
აგრომანქანა 10000		
ოფისის აღჭურვილობა 15000		
ფული სალაროში 300		
კომპიუტერი 800		
სულ აქტივები 120300	სულ ვალდებულებები 20300	სულ საკაპიტალი 100000

შედეგი: აღნიშნული ოპერაციით აქტივები გაიზარდა აღებული სესხის თანხით (20000 ლარი), ამავე დროს გაიზარდა ვალდებულებები იმავე თანხით. სულ აქტივები (120300 ლარი) = ვალდებულებებს (20300 ლარი) + საკუთარი კაპიტალი (100000 ლარი). ბალანსის გოლობა დაცულია.

8. შპს „საუნჯემ“ გაყიდა ავტომანქანა 10000 ლარად.

აქტივები		ვალდებულებები	კაპიტალი		
ფული ბანკში	94200	ვალდებულებები	20300	საკუთარი კაპიტალი	100000
ავტომანქანა	10000				
ოფისის აღჭურვილობა	15000				
ფული სალაროში	300				
კომპიუტერი	800				
სულ აქტივები	120300	სულ ვალდებულებები	20300	სულ საკაპიტალი	100000

შედგენი: აქტივის ერთი სახე (ავტომანქანა) შეიცვალა ფულით. აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის სიდიდე უცვლელია. ბალანსის გოლობა შენარჩუნებულია.

გემოაღნიშნული ოპერაციების შემდეგ შპს „საუნჯეს“ ბალანსი საანგარიშო პერიოდის ბოლოს შემდეგ სახეს მიიღებს:

აქტივები

მიმდინარე აქტივები

ფული ბანკში	104200
ფული სალაროში	300
სულ მიმდინარე აქტივები	104500
გრძელვადიანი აქტივები	
ოფისის აღჭურვილობა	15000
კომპიუტერული ტექნიკა	800
სულ გრძელვადიანი აქტივები	15800
სულ აქტივები	120300

ვალდებულებები და კაპიტალი

მიმდინარე ვალდებულებები

ბანკის სესხი	20000
ვალდებულებები მიმწოდებლებთან	300
სულ მიმდინარე ვალდებულებები	20300
კაპიტალი	
საკუთარი კაპიტალი	100000
სულ ვალდებულებები და კაპიტალი	120300

13. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა სისტემა

როგორც აღენიშნეთ, ბუღალტრული ბალანსი ასახავს საწარმოს აქტივებსა და პასივებს ერთი გარკვეული თარიღისათვის. იმისათვის, რომ საწარმოს სამეურნეო ოპერაციები და მათ მიერ გამოწვეული ცვლილებები დინამიკაში იყოს წარმოდგენილი, შემოღებულია ბუღალტრული ანგარიშები. ბუღალტრული ანგარიშში ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი ელემენტია, რომელიც იძლევა სამეურნეო საშუალებების, მათი წყაროების და ამ საშუალებებსა და წყაროებში მომხდარი ცვლილებების ასახვის საშუალებას.

ანგარიშები შეიძლება დაეჯგუფოთ მსგავსი ნიშნების მიხედვით. ასეთ დაჯგუფებას ანგარიშთა კლასიფიკაცია ეწოდება. განსაკუთრებით გამოყოფენ ანგარიშთა კლასიფიკაციას „ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით“ და „სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით“

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ანგარიშთა კლასიფიკაციას საფუძვლად უდევს აღრიცხვის ობიექტების ეკონომიკური შინაარსი. ე.ი. ის, თუ რა აღირიცხება ამ ანგარიშებზე – სამეურნეო საშუალებები, მათი წარმოქმნის წყაროები, თუ მეურნეობრივი პროცესები და შედეგები.

სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია ემყარება ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერის პრინციპს. ამ თვალსაზრისით ანგარიშები იყოფა სამ ძირითად ჯგუფად: აქტიურ ანგარიშებად, პასიურ ანგარიშებად და აქტიურ-პასიურ ანგარიშებად.

აქტიური ისეთ ანგარიშებს ეწოდება, რომლებიც ასახავენ საწარმოს აქტივებს, ანუ მაგერიალურ-ნივთობრივი სახე აქვთ. შესაძლებელია ნივთობრივი სახეც არ ჰქონდეთ, მაგრამ მაინც აქტიურია. აქტიურ ანგარიშებს

მიეკუთვნება: ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშები, როგორცაა სალარო, ბანკი. ძირითადი საშუალებების ანგარიში, მასალების ანგარიში, საქონელი, მოთხოვნები, ინვესტიციები, ხარჯების ანგარიშები და სხვა.

პასიური ანგარიშები ეწოდება ისეთ ანგარიშებს, რომლებიც ასახავენ ბალანსის პასივებს. ასეთია მაგალითად საწესდებო კაპიტალი, რეზერვები, გაუნაწილებელი მოგება, ვალდებულებები მიმწოდებლებთან, ბანკის სესხები, დავალიანება მუშა-მოსამსახურებთან, გადასახდელი გადასახადები, ანარიცხები, გადავადებული შემოსავალი და სხვ.

აქტიურ-პასიურ ანგარიშებს ორადი ბუნება გააჩნიათ. იმის მიხედვით, თუ ნაშთი რომელ მხარეს იქნება, ისინი ხან აქტიურია, ხან პასიური. აქტიურ-პასიურ ანგარიშებს მიეკუთვნება „მოგება-მარალის“ ანგარიში, რამდენადაც აქ ნაშთი შეიძლება იყოს კრედიტის მხარეს, რაც მოგებას ნიშნავს და დებეგის მხარეს, რაც მარალს ნიშნავს.

ნებისმიერ ანგარიშს ორი მხარე აქვს: მარცხენა და მარჯვენა, რომელსაც შესაბამისად ეწოდებათ დებეგი და კრედიტი. გრაფიკულად ანგარიში შეიძლება წარმოვადგინოთ რუსული T-ს ფორმით.

ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებას ანგარიშთა კორესპონდენცია ანუ მუხლი ეწოდება. ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაცია ერთდროულად აისახება ორ ან რამდენიმე ანგარიშზე. ორ ანგარიშზე ასახვას მარტივი მუხლი ეწოდება, რამდენიმე ანგარიშზე ასახვას რთული მუხლი.

ანგარიშზე საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეიძლება იყოს ან არ იყოს. თუ მაგალითად საანგარიშო პერიოდის ბოლოს სალაროში თანხა არ არის, მაშინ სალაროს ანგარიშზე ნაშთი არ იქნება.

აქტიურ ანგარიშზე საწყისი ნაშთი, პირველი ოპერაცია და საბოლოო ნაშთი იწერება დებეგში. პასიურ ანგარიშზე პირიქით - საწყისი ნაშთი, პირვე-

ლი ოპერაცია და საბოლოო ნაშთი იწერება კრედიტში.

საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში დებეტში და კრედიტში გაკეთებული ჩანაწერების ჯამს ბრუნვა ეწოდება. შესაბამისად გვაქვს დებეტის ბრუნვა და კრედიტის ბრუნვა.

აქტიურ ანგარიშზე საბოლოო ნაშთი, რომ გამოვიყვანოთ ვიქცევით შემდეგნაირად: დებეტის საწყის ნაშთს ვუმატებთ დებეტის ბრუნვას, ვაკლებთ კრედიტის ბრუნვას და ვწერთ დებეტში.

პასიურ ანგარიშზე ნაშთის გამოსაყვანად ვიქცევით პირიქით. კრედიტის საწყის ნაშთს ვუმატებთ კრედიტის ბრუნვას, ვაკლებთ დებეტის ბრუნვას და ვწერთ კრედიტში.

აქტიურ ანგარიშებზე საშუალებათა ზრდა, მაგალითად მასალების შეძენა, ხარჯის გაწევა და სხვა ამგვარი ოპერაციები იწერება დებეტში, ხოლო საშუალებათა შემცირება, მათი ჩამოწერა, გასვლა — კრედიტში. პასიურ ანგარიშზე პირიქით, ზრდა და მატება იწერება კრედიტში, შემცირება და გასავალი დებეტში.

სამეურნეო პროცესებთან დამოკიდებულების მიხედვით ანგარიშები შეიძლება დაიყოს:

1. მომარაგების პროცესის ამსახველ ანგარიშებად (მასალების, საქონლის, საგრანსპორტო ხარჯების, მცირეფასიანი საგნების ანგარიშები და ა.შ.)

2. წარმოების პროცესის ამსახველ ანგარიშებად (დაუმთავრებელი წარმოების, საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების, მზა პროდუქციის და ა.შ.)

3. რეალიზაციის პროცესის ამსახველ ანგარიშებად (მოთხოვნების, რეალიზაციის, ფულადი საშუალებების ანგარიშები და ა. შ.)

ბულალგრული ანგარიშების გარკვეული სისტემით დაჯგუფებას, ანგარიშთა გეგმა ეწოდება. ანგარიშთა გეგმის გარეშე აღრიცხვა პრაქტიკულად შეუძლებელია. ანგარიშთა გეგმა ქვეყნის ეკონომიკაში მომხდარ ცვლილებებთან ერთად გარკვეულ ცვლილებებს განიცდიდა. ასე მაგალითად, გასული საუკუნის 20-იანი წლების შემდეგ იგი ახალი რედაქციით გამოიცა 1940, 1955, 1985, 1993 წლებში. 1999 წლიდან შემოღებულ იქნა ახალ ანგარიშთა გეგმა, რომელიც თავისი სტრუქტურით და სამეურნეო ოპერაციების ასახვის მეთოდოლოგიით რამდენადმე განსხვავებულია მისი წინამორბედისაგან.

ანგარიშთა გეგმა შედგება განაყოფების, ჯგუფებისა და ცალკეული ანგარიშებისაგან. განაყოფი თავის მხრივ მოიცავს ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშების ელემენტების ამსახველ ანგარიშებს.

ბალანსის ელემენტების ამსახველი ანგარიშებია:

მიმდინარე აქტივები (1000)

გრძელვადიანი აქტივები (2000)

მიმდინარე ვალდებულებები (3000)

გრძელვადიანი ვალდებულებები (4000)

საკუთარი კაპიტალი (5000)

მოგება-ზარალის ელემენტების ამსახველი ანგარიშებია:

საოპერაციო შემოსავლები (6000)

საოპერაციო ხარჯები (7000)

არასაოპერაციო შემოსავლები და ხარჯები (8000)

განსაკუთრებული და სხვა შემოსავლები და ხარჯები (9000)

ბალანსის ელემენტების ამსახველი ანგარიშებიდან მონაცემები გადაიტანება ბალანსში, ხოლო მოგება-ზარალის ელემენტების ანგარიშებიდან - მოგება-ზარალის უწყისში. ყველა ამ ანგარიშის გამოყენებით ადგენენ ფულადი საშუალებების მოძრაობის უწყისს.

ანგარიშთა გეგმის დამახასიათებელი თავისებურებებია:

- ოთხნიშნა კოდები;
- აქტივებისა და პასივების პერიოდიზაცია (მიმდინარე, მოკლევადიანი, გრძელვადიანი);
- ანგარიშთა განლაგება მაღალლიკვიდურობიდან დაბალლიკვიდურობისაკენ;
- მარაგების აღრიცხვაში გამოყენებულია მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდები;
- ხარჯების აღრიცხვაში გამოყენებულია ფუნქციური და ეკონომიკური შინაარსით აღრიცხვის მეთოდები;
- გაუქმებულია აქტიურ-პასიური ანგარიშები და ქვეანგარიშები;
- შემოდებულია ახალი ანგარიშები, როგორიცაა: წინასწარ გაწეული ხარჯები, წინასწარ გადახდილი გადასახადები, სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება, კონგრალური ანგარიშები და სხვ.

აღსანიშნავია, რომ მოცემული ანგარიშთა გეგმა არის მოგადი ნიმუში, რომელიც საწარმომ შეიძლება გამოიყენოს უცელელი ფორმით, ამოირჩიოს მისთვის საჭირო ანგარიშები ან დაამატოს ახალი ანგარიშები თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე და სხვ.

განვიხილოთ რამდენიმე სამეურნეო ოპერაცია და გემოაღნიშნული წესების მიხედვით მოეახდინოთ მათი ასახვა ბუღალტრულ ანგარიშებზე.

1. ანგარიშსწორების ანგარიშიდან სალაროში გამოტანილია ფული:

ღებები 1110 „სალარო“

კრედიტი 1210 „ფული ბანკში“

2. დარიცხულია ხელფასი

ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

3. დარიცხულია ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია:

დებეტი 1632 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“

4. მიმწოდებლებისაგან მიღებულია მასალები, თანხა გადახდილი არ არის:

დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

5. დაუკავდათ მუშა-მოსამსახურეებს საშემოსავლო გადასახადი:

დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3320 „გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი“

6. აღებული იქნა ბანკის სესხი:

დებეტი 1210 „ფული ბანკში“

კრედიტი 3210 „მოკლევადიანი სესხები“

7. ჩარიცხულია თანხა ავანსად:

დებეტი 1210 „ფული ბანკში“

კრედიტი 3120 „მიღებული ავანსები“

ახლა განვიხილოთ გამჭოლი მაგალითი. საწარმოს საბალანსო მონაცემები 200-X წლის 1 იანვრისათვის შემდეგ სურათს იძლევა:

აქტივები	ვალდებულებები და კაპიტალი
საღარი (1110) ————— 1000	მოკლევადიანი სესხები (3210) ————— 10000
ფული ბანკში (1210) ————— 43000	გადასახდელი ხელფასები (3130) ————— 19700
მოთხოვნები მიწოდებიდან (1410) — 14500	ვალდებულებები მიმწოდებელთან (3110) — 11300
ნედლეული და მასალები (1620) — 24000	საწესდებო კაპიტალი (5150) ————— 172400
დაუმთავრებელი წარმოება (1630) 22000	რეზერვები (5490) ————— 4000
მზა პროდუქცია (1640) ————— 15000	გაუნაწილებელი მოგება (5310) ————— 16500
მეორეფასიანი სავნები (1690) ————— 13000	ძირითადი საშუალებების ცვეთა (2200) — 53600
ძირითადი საშუალებები (2100) ————— 155000	
სულ აქტივები 287500	სულ ვალდებულებები და კაპიტალი 287500

საანგარიშო პერიოდში საწარმოს მიერ განხორციელებული შემდეგი ოპერაციები:

1. გადაეცა წარმოებას ნელეული და მასალები ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	6000
კრედიტი 1620 „ნელეული და მასალები“	6000
2. გამოტანილია ბანკიდან საღაროში ღებები 1110 „საღარო“	20000
კრედიტი 1210 „ფული ბანკში“	20000
3. საამქროდნ მიღებულია საწყობში მზა პროდუქცია ღებები 1640 „მზა პროდუქცია“	9000
კრედიტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	9000
4. გაეგზავნა მყიდველებს მზა პროდუქცია გასაყიდი ფასებით (ამ პროდუქციის ფაქტიური თვითღირებულება შეადგენდა 12500 ლარს.) ღებები 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	20000
კრედიტი 6110 „რემოსაქლები რეალიზაციიდან“	20000
5. შეძენილია მიმწოდებლებისაგან მასალები ღებები 1620 „ნელეული და მასალები“	18000
კრედიტი 3110 „ეაღდებულებები მიწოდებიდან“	18000
6 ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე ბანკის სესხი ღებები 1210 „ფული ბანკში“	15000
კრედიტი 3210 „მოკლევადიანი სესხები“	15000
7. დაუკავდათ მუშა-მოსამსახურეებს სამემოსავლო გადასახადი ღებები 3130 „გადასახდელი ხელფასები“	2360
კრედიტი 3320 „გადასახდელი სამემოსავლო გადასახადი“	2360
8. გაეცემა მუშა-მოსამსახურეებზე ხელფასი ღებები 3130 „გადასახდელი ხელფასები“	17340
კრედიტი 1110 „საღარო“	17340
9. გადარიცხულია მიმწოდებლებზე მასალების ღირებულება ღებები 3110 „ეაღდებულებები მიწოდებიდან“	25000
კრედიტი 1210 „ფული ბანკში“	25000
10. ჩამოიწერა ხარჯებში მცირეფასიანი საგნები ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	1000
კრედიტი 1690 „მცირეფასიანი საგნები“	1000
11. მიღებულია უსასყიდლო ავტომანქანა ღებები 2100 „ძირითადი საშუალებები“	2000
კრედიტი 5490 „რეზერვები“	2000
12. ინვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩენილია 3000 ლარის მასალების დანაკლისი ღებები 1430 „მოთხოვნები პერსონალის მიმართ“	3000
კრედიტი 1620 „ნელეული და მასალები“	3000
13. მიმწოდებელმა საწარმოს გადაახდევინა ჯარიმა ღებები 8220 „არასაოპერაციო ხარჯები“	500
კრედიტი 1210 „ფული ბანკში“	500
14. დაიხურა არასაოპერაციო მარალის ანგარიში ღებები 5330 „მოგება-მარალი“	500

კრედიტი 8220 „არასაოპერაციო ზარალი“	500
15. დარიცხულია მოხმარებული ელექტროენერგიის ღირებულება	1500
ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	1500
კრედიტი 3110 „უაღდებულებები მიწოდებიდან“	1500
16. დარიცხულია ძირითადი საშუალებების ცვეთა	10000
ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	10000
კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა	10000
17. ჩამოწერილია გაგზავნილი პროდუქცია ფაქტიური თვითღირებულებით	12500
ღებები 5330 „მოგება-ზარალი“	12500
კრედიტი 1640 „მზა პროდუქცია“	12500
18. დაიხურა შემოსავლების ანგარიში	20000
ღებები 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	20000
კრედიტი 5330 „მოგება-ზარალი“	20000
19. დარიცხულია მოგების გადასახადი (7000-ის 20%)	1400
ღებები 5330 „მოგება-ზარალი“	1400
კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“	1400
20. სალაროდან გაცემულია სამიწვინებო თანხა	800
ღებები 1430 „მოთხოვნები პერსონალის მიმართ“	800
კრედიტი 1110 „სალარო“	800
21. საანგარიშო პერიოდის წმინდა მოგება 5600 ლარი, რომელიც დარჩა საწარმოს განკარგულებაში, გადაგანილი იქნა „გაუნაწილებელი მოგების“ ანგარიშზე	
ღებები 5330 „მოგება-ზარალი“	5600
კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	5600

გავხსნათ ანგარიშები, გადავიგანოთ საწყისი ნაშთები, ავსახოთ ოპერაციები, განვსაზღვროთ ბრუნვები, გამოვიყვანოთ საბოლოო ნაშთები, შევადგინოთ ბრუნვათა უწყისი და ბალანსი.

1110 „სალარო“

6. 1000	8) 17340
2) 20000	20) 800
ბრ. 20000	ბრ. 18140
6. 2860	

1210 „ფული ბანკში“

6. 43000	2) 20000
6) 15000	9) 25000
	13) 500
ბრ. 15000	ბრ. 45500
6. 12500	

1620 „ნელეული და მასალები“

6. 24000	1) 6000
5) 18000	12) 3000
ბრ. 18000	ბრ. 9000
6. 33000	

1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

6. 22000	3) 9000
1) 6000	
10) 1000	
15) 1500	
16) 10000	
ბრ. 18500	ბრ. 9000
6. 31500	

1640 „მზა პროდუქცია“

6. 15000	17) 12500
3) 9000	
ბრ. 9000	ბრ. 12500
6. 11500	

1690 „მცირეფასიანი საგნები“

6. 13000	10) 1000
ბრ. -	ბრ. 1000
6. 12000	

1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

6. 14500	
4) 20000	
ბრ. 20000	ბრ. -
6. 34500	

2100 „ძირითადი საშუალებები“

6. 155000	
11) 2000	
ბრ. 2000	ბრ. -
6. 157000	

3210 „მოკლევადიანი სესხები“

	6. 10000
	6) 15000
ბრ. -	ბრ. 15000
	6. 25000

3130 გადასახდელი ხელფასები“

7) 2360	6. 19700
8) 17340	
ბრ. 19700	ბრ. -
	6. -

3110 „ვალდებულებები მოწოდებიდან“

9) 25000	6. 11300
	5) 18000
	15) 1500
ბრ. 25000	ბრ. 19500
	6. 5800

5150 „საწესდებო კაპიტალი“

	6. 172400
ბრ. -	ბრ. -
	6. 172400

5490 „რეზერვები“

	გ. 4000 11) 2000
ბრ. -	ბრ. 2000 გ. 6000

5310 „გაუნაწილებელი მოგება“

	გ. 16500 21) 5600
ბრ. -	ბრ. 5600 გ. 22100

2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“

	გ. 53600 16) 10000
ბრ. -	ბრ. 10000 გ. 63600

5330 „მოგება-ზარალი“

გ. - 14) 500 17) 12500 19) 1400 21) 5600	გ. - 18) 20000
ბრ. 20000 გ. -	ბრ. 20000 გ. -

6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“

გ. - 18) 20000	გ. - 4) 20000
ბრ. 20000 გ. -	ბრ. 20000 გ. -

3320 „გადასახდელი
საშემოსავლო გადასახადი“

	გ. - 7) 2360
ბრ. -	ბრ. 2360 გ. 2360

1430 „მოტოცენები პერსონალის მიმართ“

გ. - 12) 3000 20) 800	
ბრ. 3800	ბრ. -

8220 „არასაოპერაციო ზარალი“

გ. - 13) 500	14) 500
ბრ. 500 გ. -	ბრ. 500 გ. -

3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“

	გ. - 19) 1400
ბრ. -	ბრ. 1400 გ. 1400

ბრუნებათა უმჯისი

ანგარიშების დასახელება	ნაშთი I/I		ბრუნება		ნაშთი 3I/XII	
	დებუბი	კრედიტი	დებუბი	კრედიტი	დებუბი	კრედიტი
1	2	3	4	5	6	7
სალარი (1110)	1000	-	20000	18140	2860	-
ფული ბანკი (1210)	43000	-	15000	45500	12500	-
მოთხოვნები მიწოდებიდან (1410)	14500	-	20000	-	34500	-
ნედლეული და მასალები (1620)	24000	-	18000	9000	33000	-
დაგმთავრებული წარმოება (1630)	22000	-	18500	9000	31500	-
88ა პროდუქცია (1640)	15000	-	9000	12500	11500	-
მეორეფასიანი საგნები (1690)	13000	-	-	1000	12000	-
ძირითადი საშუალებები (2100)	155000	-	2000	-	157000	-
მოკლევადიანი სესხები (3210)	-	10000	-	15000	-	25000
გადასახდელი ხელფასები (3130)	-	19700	19700	-	-	-
ვალდებულება მიმწოდებლებთან (3110)	-	11300	25000	19500	-	5800
საწესდებო კაპიტალი (5150)	-	172400	-	-	-	172400
რეგრები (5490)	-	4000	-	2000	-	6000
გაუნაწილებელი მოგება (5310)	-	16500	-	5600	-	22100
ძირითადი სამ. სუეთა (2200)	-	53600	-	10000	-	63600
მოგება-მარალი (5330)	-	-	20000	20000	-	-
მემოსავალი რეალიზაციიდან (6110)	-	-	20000	20000	-	-
საშემოსავლო გადასახადი (3320)	-	-	-	2360	-	2360
მოთხოვნები პერსონალის მიმართ (1430)	-	-	3800	-	3800	-
არასაოპერაციო მარალი (8220)	-	-	500	500	-	-
მოგების გადასახადი (3310)	-	-	-	1400	-	1400
ჯამი	287500	287500	191500	191500	298660	298660

1.4. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები და მარეგულირებელი ორგანოები

თანამედროვე მსოფლიოში ჩამოყალიბდა სააღრიცხვო სისტემის ორი მოდელი:

ანგლო-საქსური - ინგლისის, აშშ, კანადის, პოლანდიის სააღრიცხვო სისტემების უპირატესი გავლენით, რომელიც ხასიათდება აქციონერებზე, კრედიტორებსა და გრანსნაციონალური კორპორაციების საჭიროებებზე ორიენტაციით, გააჩნია ფასიანი ქაღალდების განვითარების მაღალი დონე, შედარებით მოქნილი სააღრიცხვო სისტემა;

კონტინენტური - ძირითადად გამოიყენება დასავლეთ ევროპის ისეთ ქვეყნებში, როგორიცაა: გერმანია, საფრანგეთი, იტალია, ავსტრია და სხვ. მისთვის დამახასიათებელია მჭიდრო კავშირი ბანკებთან, აღრიცხვა-ანგარიშგების დაწერილებითი იურიდიული რეგლამენტაცია, სახელმწიფო რეგულირებასა და გადასახადებზე ორიენტაცია.

მიიჩნია რა სერიოზულ პრობლემად აღრიცხვის სისტემებს შორის არსებული განსხვავებანი, აშშ მთავრობამ დააფინანსა პროექტი, სადაც აღწერილი უნდა ყოფილიყო განსხვავებანი აშშ სააღრიცხვო სისტემასა და საერთაშორისო სტანდარტებს შორის. 1996 წელს გამოიცა ნაშრომი, რომელშიც ძირეულ საკითხებში 255 განსხვავება იყო აღწერილი. აღრიცხვის სისტემების ღრმა ანალიზი გააკეთეს და საველეუთელმა მეცნიერებმა. ისინი მივიდნენ დასკვნამდე, რომ სააღრიცხვო სისტემებს შორის განსხვავებანი გარკვეულწილად აფერხებენ თავისუფალი კაპიტალის მოძრაობას.

საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემების საერთაშორისო კოორდინაცია ჯერ კიდევ გასული საუკუნის დასაწყისიდან მომდინარეობს. ეს პროცესი განსაკუთრებით გაძლიერდა 70-იან წლებში და დღესაც აქტუალურია. მისი მთავარი მიზანია მსოფლიო სააღრიცხვო სისტემების „ჰარმონიზაცია“ და „სტანდარტიზაცია“. ბუღალტრული აღრიცხვის

საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებისა და დანერგვისათვის 1973 წლის 29 ივნისს ინგლისის, საფრანგეთის, გერმანიის, აშშ, კანადის, ავსტრალიის, მექსიკის, პოლანდიის, ირლანდიისა და იაპონიის ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციების ინიციატივით შეიქმნა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტი. კომიტეტს ხელმძღვანელობს საბჭო, რომელშიც გაერთიანებულნი არიან 13 ქვეყნის წარმომადგენლები და ოთხი ორგანიზაცია.

კომიტეტის ძირითადი ფუნქციაა შეიმუშაოს და გამოსცეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს ფინანსური ანგარიშგების შედგენისა და წარდგენისას და ხელი შეუწყოს მის დანერგვას მსოფლიო მასშტაბით. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებისას ჩამოყალიბდა ორი მიდგომა:

პირველი, ამა თუ იმ ქვეყანაში მისი აღიარება ეროვნულ სტანდარტებად უცვლელი სახით;

მეორე, ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების შემუშავება საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე.

საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებისადმი დამოუკიდებელი სახელმწიფოებრივი რეგულირება გასული საუკუნის 90-იან წლებში დაიწყო. მემკვიდრეობით მივიღეთ აღრიცხვა-ანგარიშგების ძველი სისტემა და მისი მართვის მცირე გამოცდილება. ქვეყანა აღმოჩნდა ორი სერიოზული პრობლემების წინაშე: პირველი, უნდა შეგვექმნა საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ქართული საკანონმდებლო ნორმატიული ბაზა და მეორე, მოგვეხდინა სისტემის გრანსფორმაცია საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნათა შესაბამისად. ამ მართულებით საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდის პირველ ათწლეულში (1991-2000წ.) გარკვეული სამუშაოები შესრულდა: მიღებული იქნა “დებულება საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ” (1992წ.), რო-

მელიც პრინციპულად განსხვავდებოდა მისი წინამორბედისაგან. მასში ასახვა ჰპოვა ახალმა ეკონომიკურმა ურთიერთობებმა. საწარმოებს უფლება მიეცათ დამოუკიდებლად აერჩიათ ანგარიშწარმოების ფორმები და მეთოდები, შეემუშაებინათ შიგასამეურნეო აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და კონტროლის სისტემა და სხვ.

საბაზრო ურთიერთობებზე თანდათანობით გადასვლას მოჰყვა უცხოური ვალუტის ინგენიური მიმოქცევა. ამასთან დაკავშირებით შეემუშაებული იქნა უცხოურ ვალუტაში განსორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის წესები, გაიზარდა საწარმოთა უფლებები სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობათა და ნაკლისებისა და უიმედო ვალების ჩამოწერის საკითხში. არამატერიალური აქტივები აღრიცხვის ობიექტი გახდა.

საყოველთაო სახელმწიფო საკუთრების არსებობის პირობებში საწარმოთა ბალანსზე რიცხული ხანდაზმული კრედიტორული და დეპონენტური დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტში ამოიღებოდა. კერძო საკუთრების პირობებში ამ პრინციპის შენარჩუნება გაუმართლებელი იყო, რასაც მოჰყვა შესაბამისი ცვლილებები სათანადო ნორმატიულ აქტებში. გარდამავალი პერიოდის საწყის ეტაპზე მეტად მნიშვნელოვანი იყო 1993 წლიდან ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის მიღება: ახალ ანგარიშთა გეგმაში აისახა ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, როგორიცაა: ანგარიშსწორებანი დამფუძნებლებთან, ფინანსური დაბანდებანი, არამატერიალური აქტივები, სავალუტო ოპერაციები. შემოღებულ იქნა საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებული “დარიცხვის მეთოდი” და სხვ.

შეიძლება ითქვას, რომ საბჭოთა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის რეფორმირების პროცესი საქართველოში 1994-1995 წლებში დაიწყო, რაც დაკავშირებული იყო “მეწარმეთა შესახებ” კანონის მიღებასთან. კანონით განისაზღვრა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის ძირითადი წესები, ბალანსისა და მოგება-მარალის

ანგარიშის სტრუქტურა, ბალანსის მუხლების შეფასების პრინციპები. შემოღებულ იქნა ანგარიშგება მცირე საწარმოებისათვის. შემუშავდა დებულებები სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესების შესახებ, პროდუქციის თვითღირებულებაში შესაგანი დანახარჯების შემადგენლობის შესახებ და ა. შ. არაერთი ნორმატიული აქტი გამოიცა საბიუჯეტო სფეროს აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირების საკითხებზე.

გასული საუკუნის 90-იანი წლებში დღის წესრიგში დადგა დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა თანამეგობრობის ქვეყნებში და მათ შორის საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლის საკითხი. ეს დაკავშირებული იყო დიდ ძალისხმევასა და ფინანსურ სახსრებთან, რომელშიც დიდი წვლილი მიუძღვით საერთაშორისო ორგანიზაციებსა და განვითარებულ ქვეყნებს. ძირითად მიმართულებად არჩეული იქნა საერთაშორისო სტანდარტების მიღება საქართველოს ეროვნულ სტანდარტებად. 1998 წლიდან აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს ხელშეწყობით საქართველოში დაიწყო საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემის რეფორმა. რეფორმა უნდა განხორციელებულიყო სამი მიმართულებით: 1) ფინანსური აღრიცხვა; 2) საგადასახადო აღრიცხვა და 3) მენეჯერული აღრიცხვა. კერძოდ რეფორმა ითვალისწინებდა:

- ტექნიკური ბაზისის მომზადებას სამივე შემოჩამოთვლილ სფეროში;

- საკანონმდებლო და ინსტიტუციონალური სტრუქტურების შექმნას;

- კერძო პროფესიონალური შესაძლებლობების განვითარებას გრენინგების, ტესტირებისა და სერთიფიცირების პროგრამის მეშვეობით;

- უმაღლეს სასწავლებლებში რეფორმისტული საბუღალტრო განათლების სისტემის დანერგვას.

შემოაღნიშნული პროგრამის შესაბამისად 1999 წელს მი-

ღებულ იქნა კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების შესახებ“, რომლის თანახმადაც 2000-2001 წლებში კერძო სამართლის იურიდიული პირები უნდა გადასულიყვნენ საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებზე. ამასთან დაკავშირებით გამოიყა ქართულ ენაზე თარგმნილი საერთაშორისო სტანდარტები და შემუშავებული იქნა ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი ანგარიშთა გეგმა, მომზადდა და გადამზადდა მრავალი სპეციალისტი, უმაღლეს სასწავლებლებში სასწავლო პროგრამები შესაბამისობაში მოვიდა საერთაშორისო სტანდარტებთან, გამოიყა ცალკეულ ეკონომისტთა სახელმძღვანელოები და სამეცნიერო შრომები.

ზოგიერთმა ქვეყანამ საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე შეიმუშავა ეროვნული სტანდარტები, მაგალითად, აღმოსავლეთ ევროპის პოსტკომუნისტურმა ქვეყნებმა და პოსტსაბჭოთა ქვეყნებმა. ზოგიერთმა კი როგორიცაა: დომინიკის რესპუბლიკა, მალაიზია, მალავი, მაკედონია, საქართველო – საერთაშორისო სტანდარტები აღიარეს ეროვნულ სტანდარტებად.

საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები არის საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ზოგადი ნორმები და წესები. ისინი შეიძლება პირობითად ორ ნაწილად დაიყოს. პირველი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები და მეორე, ყველა სხვა დანარჩენი სტანდარტების ერთობლიობა. პირველი მათგანი წარმოადგენს იმ ძირითადი დამუშავების, პრინციპების, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარების, შეფასების და ცალკეული კონცეფციების ერთობლიობას, რომლის მიხედვითაც უნდა მომზადდეს ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგება. მეორე ჯგუფში გაერთიანებულია სტანდარტები, რომლებიც არეგულირებენ აღრიცხვა-ანგარიშგების ცალკეულ საკითხებს.

ქვემოთ მოცემულია საქართველოში სამოქმედოდ შემოღებული სტანდარტების ჩამონათვალი 2004 წლის რედაქციით.

- ბასს 1 – ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა
- ბასს 2 – სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები
- ბასს 7 – ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება
- ბასს 8 – სააღრიცხვო პოლიტიკა
- ბასს 10 – ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენები
- ბასს 11 – სამშენებლო კონგრაქტები
- ბასს 12 – მოგებიდან გადასახადები
- ბასს 14 – ანგარიშგების წარდგენა სეგმენტების მიხედვით
- ბასს 16 – ძირითადი საშუალებები
- ბასს 17 – იჯარა
- ბასს 18 – ამონაგები
- ბასს 19 – დაქირავებულ მომუშავეთა გასამჯელოები
- ბასს 20 – სახელმწიფო გრანტების ბუღალტრული აღრიცხვა
- ბასს 21 – უცხო ვალუტის კურსის ცვლილებებით
გამოწვეული შედეგები
- ბასს 23 – სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები
- ბასს 24 – დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები
- ბასს 26 – საპენსიო უზრუნველყოფის პროგრამების
აღრიცხვა და ანგარიშგება
- ბასს 27 – კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური
ფინანსური ანგარიშგება
- ბასს 28 – ინვესტიციები მეკავშირე საწარმოებში
- ბასს 29 – ფინანსური ანგარიშგება პიკერინფლაციური
ეკონომიკის პირობებში
- ბასს 30 – ბანკების ფინანსური ანგარიშგების
განმარტებითი შენიშვნები
- ბასს 31 – ერთობლივ საქმიანობაში მონაწილეობა
- ბასს 32 – ფინანსური ინსტრუმენტები:
ახსნა-განმარტებები და წარდგენა
- ბასს 33 – შემოსავალი აქციაზე
- ბასს 34 – შუალედური ფინანსური ანგარიშგება
- ბასს 36 – აქტივების გაუფასურება
- ბასს 37 – ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები
და პირობითი აქტივები
- ბასს 38 – არამაგერიალური აქტივები
- ბასს 39 – ფინანსური ინსტრუმენტები: აღიარება და შეფასება
- ბასს 40 – საინვესტიციო ქონება
- ბასს 41 – სოფლის მეურნეობა

საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემაზე მრავალი ფაქტორი მოქმედებს. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი:

მარეგულირებელი ორგანოს როლის გავლენა. აღრიცხვის სისტემა მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია იმაზე, თუ ვინ არის სააღრიცხვო ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებელი. გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში აღრიცხვის სისტემა აგებული იყო სახელმწიფოს ინტერესებზე. ეს განაპირობებდა იმას, რომ მარეგულირებლის ფუნქციას ასრულებდა სახელმწიფო, ფინანსთა სამინისტროს მეშვეობით. ეს გამოწვეული იყო საწარმოებიდან მაქსიმალური ინფორმაციის მიღების მიზნით. მაშინ განსაკუთრებული სიმკაცრით მოითხოვებოდა ბალანსებისა და ანგარიშების თავისდროული წარდგენა, ზუსტი ინფორმაციის მიწოდება, რადგან სამინისტროები ახდენდნენ საწარმოებზე საბრუნავი საშუალებების გადაცემას, საამორტიზაციო ანაღრიცხვების ამოღებას და გადანაწილებას და ა. შ.

საგადასახადო პოლიტიკის გავლენა. ქვეყნის საგადასახადო პოლიტიკა ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ფაქტორია, რომელიც გავლენას ახდენს საბუღალტრო აღრიცხვის სისტემაზე, მის მეთოდოლოგიასა და პრაქტიკაზე. გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში საბუღალტრო აღრიცხვის მეთოდოლოგია მთლიანად ეფუძნებოდა საგადასახადო კანონმდებლობას და პირიქით, ხშირად საბუღალტრო აღრიცხვის წესები გადასახადებით დაბეგერის საფუძველს წარმოადგენდა. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კი საგადასახადო და საბუღალტრო აღრიცხვა გამიჯნულია, თუმცა მათი სრული იზოლაცია პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამის ნათელი დადასტურებაა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, რომლის ცვლილებებსაც საბუღალტრო აღრიცხვის არაერთი ცვლილება მოჰყვა. მაგალითად, საგადასახადო საამორტიზაციო ნორმების გამოყენება და სხვ.

დაფინანსების წყაროს გავლენა. ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემას მნიშვნელოვანწილად განსაზღვრავს დაფინანსების წყარო. მაგალითად, ცნობილი ფაქტია, რომ მსხვილი კომპანიების ფინანსური ანგარიშები, რომელთა აქციებიც საფონდო ბირჟებზე მიმოიქცევა, ინფორმაციულობის მაღალი ხარისხით გამოირჩევა. ქვეყნებში, სადაც სახელმწიფო საკუთრება მაღალი ხვედრითი წილით ხასიათდება (ეგვიპტე, პერუ, ისრაელი) ბუღალტრული აღრიცხვისადმი მოთხოვნები გაცილებით მკაცრია და საერთო პრინციპებთან მიმართებაში გარკვეულ განსხვავებებს იწვევს.

სხვა სახელმწიფოთა სააღრიცხვო სისტემის გავლენა. ასე მაგალითად, დიდი ბრიტანეთის თანამეგობრობაში შემავალი ქვეყნები განიცდიან მისი სააღრიცხვო სისტემის გავლენას. საფრანგეთმა განიცადა გერმანიის გავლენა. ამჟამად პოსტსაბჭოთა ქვეყნები განიცდიან აშშ, გერმანიის, საფრანგეთის, რუსეთის სააღრიცხვო სისტემების გავლენას და სხვ.

სააღრიცხვო სისტემაზე ზემოქმედების სერიოზული ფაქტორები შეიძლება გახდეს ქვეყნის ენა, კულტურა, იურიდიული გარემო, ინფორმაციის მომხმარებელთა მიზნები, საერთაშორისო სტანდარტები და სხვ.

საქართველოს აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირების სისტემა დღეისათვის შემდეგ სურათს იძლევა: „ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად კერძო სამართლის იურიდიული პირების აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირებას ახორციელებენ ბუღალტერთა პროფესიული ორგანიზაციები და საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისია, ხოლო საჯარო სამართლის იურიდიული პირების აღრიცხვა-ანგარიშგების რეგულირებას, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

1.5. ფინანსური ანგარიშგება

ფინანსური ანგარიშგება არის საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და ფინანსური შედეგების შესახებ სრული სურათი. მისი მიზანია მომხმარებლებს მიაწოდოს ინფორმაცია საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, რათა მათ შეძლონ სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღება. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, მის სისწორეზე და მომხმარებლებისათვის წარდგენაზე პასუხისმგებელია საწარმოს ხელმძღვანელობა. საწარმოს საქმიანობის შესახებ ინფორმაციით შეიძლება დაინტერესებული იყოს შიგა და გარე მომხმარებელთა ჯგუფი.

შიგა მომხმარებლებს მიეკუთვნება საწარმოს სამართველო პერსონალი, რომელიც ღებულობს საწარმოო და ფინანსური ხასიათის გადაწყვეტილებებს, მათ შორის საბუღალტრო ანგარიშგების საფუძველზე. მაგალითად, ანგარიშგების მონაცემებზე დაყრდნობით ღება საწარმოს მომავალი წლის საფინანსო გეგმა, მიიღება გადაწყვეტილება პროდუქციის რეალიზაციის გაზრდის თუ შემცირების, საქონლის გასაყიდი ფასების, რესურსების ინვესტირების მიმართულებების, კრედიტების მოზიდვის შესახებ და სხვ.

ინფორმაციის გარე მომხმარებლები შეიძლება იყვნენ:

საწარმოს არსებული და პოტენციური მესაკუთრენი, რომელთაც ესაჭიროებათ განსაზღვრონ საკუთარი სახსრების ხვედრითი წილის გაზრდა ან შემცირება, რათა შეაფასონ საწარმოს მიერ რესურსების გამოყენების ეფექტურობა;

არსებული და პოტენციური კრედიტორები, რომლებიც ანგარიშგებას იყენებენ კრედიტების გაცემის, ან

მათი ვადის გაგრძელების მიზანშეწონილობის შეფასებისათვის;

მიმწოდებლები და მყიდველები, რომლებიც საზღვრავენ საქმიანი კავშირების საიმედოობას მოცემულ საწარმოსთან;

სახელმწიფო საკანონმდებლო და საგადასახადო ორგანოები, რომლებიც ამოწმებენ საანგარიშგებო დოკუმენტების შედგენის და გადასახადების გამოანგარიშების სისწორეს და განსაზღვრავენ საგადასახადო პოლიტიკას;

საწარმოს მუშა-მოსამსახურეები, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან ანგარიშგების მონაცემებით;

აუდიტორული სამსახურები, რომლებიც ინვესტორთა ინტერესების დაცვის მიზნით ამოწმებენ ანგარიშგების მონაცემების შესაბამისობას არსებულ წესებთან;

ფასიანი ქაღალდების ბირჟები, რომლებიც აფასებენ ინფორმაციას შესაბამისი ფირმების ბირჟაზე რეგისტრაციისა და იღებენ გადაწყვეტილებას ამა თუ იმ კომპანიის საქმიანობის შეჩერების შესახებ;

იურისტები, რომელთაც ინფორმაცია ესაჭიროებათ კონტრაქტების პირობების შესრულების, მოგების განაწილებისა და ღირებულების გაცემისას საკანონმდებლო ნორმების დაცვის, აგრეთვე საპენსიო ვალდებულებების შესახებ;

პრესა, საინფორმაციო სააგენტოები და მასმედიის სხვა საშუალებები.

ბასს-ის შესაბამისად ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა გააჩნდეს თავისი ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომელიც მას გადააქცევს მომხმარებლისათვის სასარგებლო ინფორმაციად. ეს მახასიათებლებია: აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადარისობა.

აღქმადობა ნიშნავს, რომ ინფორმაცია უნდა იყოს ადვილად აღქმადი ანუ ადვილად გასაგები იმ პირთათვის,

ვისაც გააჩნია ეკონომიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისი ცოდნა. ინფორმაცია შეიძლება ძნელად აღსაქმელი იყოს, მაგრამ თუ იგი აუცილებელია, მაინც უნდა აისახოს ანგარიშგებაში.

შესაბამისობა ნიშნავს, რომ მიწოდებული ინფორმაცია, რომელიც ანგარიშგებაშია მოცემული, მომხმარებლებისათვის უნდა იყოს სასარგებლო ანუ საჭირო სათანადო გადაწყვეტილების მისაღებად. ამ ინფორმაციის მიღებით მომხმარებელი უნდა იყოს დაინტერესებული. ასე რომ მოხდეს, საჭიროა ანგარიშგებაში არსებითი ინფორმაციის ასახვა. ეს თავისთავად გულისხმობს, რომ უმნიშვნელო ინფორმაცია ანგარიშგებაში შეიძლება არ აისახოს.

საიმედოება. ინფორმაცია შეიძლება იყოს საიმედო, თუ იგი არის ობიექტური, შინაარსით ფორმაზე აღმატებული, ნეიგრალური, სრული და წინდახედულობით შედგენილი. ობიექტური ანუ სამართლიანია ინფორმაცია, თუ იგი ასახავს ყველა სამეურნეო ოპერაციას და მოვლენას.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა ნიშნავს, რომ ინფორმაცია აისახოს არა მარგო სამართლებრივი ფორმის შესაბამისად, არამედ ეკონომიკური რეალობიდან გამომდინარე.

ნეიგრალურია ინფორმაცია, თუ იგი შედგენილია მიკერძოების გარეშე.

სისრულე ნიშნავს, რომ არ იყოს გამოტოვებული არც ერთი არსებითი ინფორმაცია.

წინდახედულება ნიშნავს ანგარიშგების შედგენისას სიფრთხილის კონსერვატიზმის დაცვას იმ სამეურნეო პროცესების ასახვისას, რომლებიც გავლენას ახდენენ საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე.

შესადარისობა ნიშნავს, რომ ანგარიშგების მომხმარებელს უნდა შეეძლოს საწარმოს სხვადასხვა წლების საქმიანობის შედეგების შედარება. ეს ძირითადად მიიღწევა წლების მანძილზე ერთი და იგივე სააღრიცხვო პოლი-

ტიკის გამოყენებით. თუმცა, ეს არ ნიშნავს, რომ საჭიროების შემთხვევაში საწარმომ არ შეცვალოს სააღრიცხვო პოლიტიკა.

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ფინანსური ანგარიშგება შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:

- ბალანსი;
- ანგარიშგება მოგება-ზარალის შესახებ;
- ანგარიშგება ფულადი საშუალებების მოძრაობის შესახებ;
- ანგარიშგება საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის შესახებ;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები;

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების ანუ შინაარსის მიხედვით. ამგვარ დაჯგუფებას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია:

- აქტივები;
- ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- შემოსავლები;
- ხარჯები;

აქედან აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი ბუღალტრული ბალანსის ელემენტებია და შესაბამისად ისინი ბუღალტრულ ბალანსში აისახებიან, ხოლო შემოსავლები და ხარჯები, მოგება-ზარალის ანგარიშგების ელემენტებს წარმოადგენენ და მოგება-ზარალის ანგარიშში აისახებიან.

ბალანსი იძლევა ინფორმაციას საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ერთი გარკვეული თარიღისათვის, ხოლო მოგება-ზარალის ანგარიში -

ინფორმაციას საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები იძლევა აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების შემდეგ განმარტებებს:

აქტივები.

აქტივი არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. აქტივებში განივთვებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი, ხელი შეუწყოს საწარმოში ფულადი სახსრებისა და მათი ექვივალენტების შემოსვლას. უნარი შეიძლება იყოს პროდუქტიული, იყოს ფულად სახსრებად და მათ ექვივალენტებად გარდაქმნის უნარი ან იმის უნარი, შეამციროს საწარმოდან ფულადი სახსრების გასვლა, როგორც მაგალითად ალტერნატიული საწარმოო პროცესის შემოღება ამცირებს საწარმოო დანახარჯებს.

საწარმო, როგორც წესი, მოიხმარს აქტივებს იმ საქონლის საწარმოებლად და მომსახურების გასაწევად, რომლებიც დააკმაყოფილებს მომხმარებელთა მოთხოვნილებებს. თუ საქონელი ან მომსახურება აკმაყოფილებს მათ მოთხოვნილებებს, მომხმარებლები, მზად არიან გადაიხადონ ამ საქონლისა და მომსახურების საფასური და ამით ხელი შეუწყონ საწარმოში ფულადი სახსრების შემოსვლას. ფულადი სახსრები კი, როგორც უნივერსალური საწარმოო რესურსი, ყოველთვის შეიძლება გარდაიქმნას მატერიალურ ან არამატერიალურ ქონებად, მოიგანოს დამატებითი ფული და ა.შ. აქტივებში განივთვებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი საწარმოში შემოდის სხვადასხვა გზით, მაგალითად: აქტივის გამოყენება საქონლის საწარ-

მოებლად; აქტივის გაცვლა სხვა აქტივზე; აქტივის გამოყენება ვალდებულების დასაფარად; აქტივის განაწილება საწარმოს მესაკუთრეთა შორის და სხვ.

მრავალ აქტივს, მაგალითად, ძირითად საშუალებებს, ნედლეულს, მასალებს საქონელს ფიზიკური ფორმა გააჩნია, მაგრამ აქტივების ერთადერთი განმსაზღვრელი თვისება ფიზიკური ფორმა არ არის. ასე მაგალითად, პატენტს და საავტორო უფლებას არ გააჩნია ფიზიკური ფორმა, მაგრამ ისინი ჩაითვლება აქტივებად, თუ ივარაუდება, რომ მათი გამოყენება გამოიწვევს ფულადი სახსრების შემოსვლას.

ზოგიერთი აქტივი, მაგალითად, მისაღები თანხები და ქონება დაკავშირებულია სამართლებრივ, და მათ შორის საკუთრების უფლებებთან, მაგრამ აქტივებად აღიარებისათვის საკუთრების უფლება არ არის მთავარი. მაგალითად, იჯარით აღებული ქონება ჩაითვლება აქტივად, თუ საწარმო აკონტროლებს ეკონომიკურ სარგებელს, რომლის მიღებაც ივარაუდება ამ ქონების გამოყენებით.

როგორც აღვნიშნეთ, აქტივები წარსულში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგია. საწარმო, როგორც წესი, შეიძენს ან თვითონ აწარმოებს აქტივებს. თუმცა შესაძლებელია, რომ აქტივები სხვა გზითაც წარმოიშვას. მაგალითად, საწარმომ მთავრობისაგან მიიღოს ქონება რეგიონის ეკონომიკური განვითარების ხელშეწყობის ან დარგის რეაბილიტაციის პროგრამის თანახმად და სხვ.

აღსანიშნავია, რომ მომავალში მოსახდენი სამეურნეო ოპერაციები და მოვლენები თავისთავად არ იწვევენ აქტივების ზრდას. მაგალითად, მომავალში სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების შეძენის სურვილი არ აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას.

დანახარჯების გაწევისა და აქტივების წარმოშობას შორის მჭიდრო კავშირია, მაგალითად, საწარმოს მიერ გაწეული დანახარჯები შეიძლება იყოს იმის დასტური, რომ

მომავალში ივარაუდება ეკონომიკური სარგებლის მიღება, მაგრამ ეს არ ნიშნავს იმას, რომ შესაძლებელია ბალანსში მათი აქტივებად აღიარება, მაგალითად, რეკლამაზე გაწეული ხარჯები აქტივებად ვერ იქნება აღიარებული. მსგავსად ამისა, დანახარჯების არარსებობა არ უშლის ხელს ობიექტის აქტივად აღიარებას. მაგალითად, საწარმოს მიერ უსასყიდლოდ მიღებული ობიექტები აკმაყოფილებენ აქტივის განმარტებას.

ვალდებულებები.

ვალდებულებების უპირველესი დამახასიათებელი ნიშანია ის, რომ საწარმოს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც ეკონომიკური რესურსების გასვლას გამოიწვევს. ნორმალურად ითვლება, მაგალითად, ვალდებულების წარმოშობა ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის პირობებში, აგრეთვე თუ საწარმოს სურს კარგი საქმიანი ურთიერთობები შეინარჩუნოს დამკვეთთან ან სხვა მომხმარებელთან. მაგალითად, თუ საწარმო გადაწყვეტს გამოასწოროს საგარანგიო ვადის შემდეგ აღმოჩენილი წუნიც კი, მაშინ თანხები, რომელთა დახარჯვა მოსალოდნელია უკვე გაყიდულ საქონელთან დაკავშირებით, არის ვალდებულებები.

აუცილებელია გაიმიჯნოს მიმდინარე მოვალეობა და მომავალი ვალდებულება. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მომავალში აქტივების შეძენის შესახებ, თავისთავად არ წარმოშობს ვალდებულებას. როგორც წესი, ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, როდესაც აქტივი მიღებულია ან თუ საწარმო დადებს შეუქცევად ხელშეკრულებას აქტივების შეძენის შესახებ. შეთანხმების შეუქცევადობა ნიშნავს, რომ ვალდებულების შეუსრულებლობამ შესაძლებელია ისეთი ჯარიმები გამოიწვიოს, რომ საწარმო იძულებული გახდეს აუცილებლად შეასრულოს ვალდებულება ფულის

გადახდით, აქტივების გადაცემით, მომსახურების გაწევით, ვალდებულებათა ურთიერთგადაფარვით და სხვ.

ვალდებულება წარმოიშეება გასული პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების შედეგად. ასე მაგალითად, საქონლის შეძენა წარმოშობს შესაბამის სავაჭრო ვალდებულებას, ხოლო ბანკიდან სესხის მიღება წარმოშობს სასესხო ვალდებულებას.

ზოგიერთი ვალდებულების შეფასება მხოლოდ მიახლოებითი მნიშვნელობით შეიძლება. ამის გამო საწარმო ამგვარ ვალდებულებებს ასახავს, როგორც ანარიცხებს. ზოგიერთ ქვეყანაში ასეთი ანარიცხები ვალდებულებად არ ითვლება, ვინაიდან ვალდებულების ცნება ვიწრო მნიშვნელობითაა გამოყენებული და მოიცავს მხოლოდ იმ თანხებს, რომელთა გამოთვლა შესაძლებელია კონკრეტულად. მაგალითად, გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის სამეწარმეო სამართალი კრძალავს ასეთი ანარიცხების ვალდებულებებად წარმოჩენას. ასეთივე მიდგომებია გადმოტანილი მეწარმეთა შესახებ კანონში. საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით კი ასეთი ანარიცხები ვალდებულებებად ითვლება მაშინაც კი, როცა მისი ოდენობა მხოლოდ მიახლოებით ფასდება. მაგალითად, გარანტიებთან დაკავშირებული ანარიცხები და ანარიცხები საქონლის ვალდებულებათა დასაფარავად.

საკუთარი კაპიტალი.

ბასს-ის მიხედვით საკუთარი კაპიტალი განიხილება როგორც ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი აქტივების ნაწილი. ბალანსში იგი შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად. მაგალითად, სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება და რეზერვები. ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად. ამგვარი სტრუქტურა შეიძლება ასევე ასახავდეს მესაკუთრე-

თა განსხვავებულ უფლებებს დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

მესაკუთრეებისა და კრედიტორების ზარალისგან დაყვის მიზნით ზოგჯერ რეზერვების შექმნა მოითხოვება წესდებით ან კანონმდებლობით, შეიძლება შეიქმნას სხვა რეზერვიც, თუ ქვეყნის საგადასახადო კანონმდებლობა ათავისუფლებს საწარმოს გადასახადისაგან, როდესაც ასეთი რეზერვი იქმნება. რეზერვების შექმნა უურო მეტად შემოსაყლების შენარჩუნებაა, ვიდრე დანახარჯების გაწევა.

შემოსავლები.

შემოსავლების ცნება მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას. ამონაგები წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით: მაგალითად, ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან, მომსახურების გაწევიდან, პროცენტები, დივიდენდები, საიჯარო ქირა და სხვ. შემოსავალი შეიძლება წარმოიშვას ვალდებულების დაფარვითაც, მაგალითად, საწარმოს შეუძლია კრედიტორული დავალიანების დასაფარავად კრედიტორს მიაწოდოს საქონელი ან მომსახურება.

შემოსულობა გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიშვას ან არ წარმოიშვას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას და ამ თვალსაზრისით, არ განსხვავდება ამონაგებიდან. ამიგომაც ბასს-ების სტრუქტურულ საფუძვლებში შემოსულობები ცალკე არ განიხილება. შემოსულობა შეიძლება მიღებულ იქნას ძირითადი აქტივების გაყიდვის შედეგად. შემოსავლების ცნება გულისხმობს აგრეთვე არარეალიზებულ შემოსავლებს, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით.

ხარჯები.

ხარჯების ცნება მოიცავს ხარჯებს და მარალს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში, მაგალითად: რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასი, ძირითადი საშუალებების ცვეთა და სხვ. როგორც წესი, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები სხვადასხვა სახის აქტივების (ფულადი სახსრები და მათი ექვივალენტები, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება.

მარალი გულისხმობს სხვა ისეთ მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ ხარჯების შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში. მარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას და ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება ხარჯებისაგან. ამიგომ, ისინი ცალკე არ განიხილება. მარალი შეიძლება წარმოიშვას არაორდინარულ პირობებშიც, რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვა). ხარჯები აგრეთვე მოიცავს ფარულ მარალს. მაგალითად, იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო. მარალი, მოგება-მარალის ანგარიშგებაში უნდა აისახოს ცალკეული მუხლების მიხედვით.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება. აღიარება არის საწარმოს ბალანსში ან მოგება-მარალის ანგარიშგებაში იმ მუხლის ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს მოცემული ელემენტის განმარტებას და მისი აღიარების კრიტერიუმს. აღიარება გულისხმობს მოცემული მუხლის სიგყვიერ და თანხობრივ ასახვას ბუღალტრულ ბალანსში ან მოგება-მარალის ანგარიშგებაში.

მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღიარებული და ასახული უნდა იქნას ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ:

ა) მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსულა ან საწარმოდან გასელა; და

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

ფინანსური ელემენტის აღიარების საკითხის გადაწყვეტისას ხშირად იყენებენ ალბათობის ცნებას. ეს ცნება დაკავშირებულია იმ განუსაზღვრელ გარემოსთან, რომელშიც საწარმოს უწევს საქმიანობა. ალბათობის ხარისხის შეფასება ეყრდნობა ანგარიშგების მომზადების პროცესში არსებულ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას. მაგალითად, თუ მოსალოდნელია, რომ საწარმოს მოთხოვნები დაიფარება, მართებულია ამოსაღები თანხების აქტივებად აღიარება, მაგრამ თუ აშკარაა, რომ მათი გარკვეული ნაწილი ვერ იქნება ამოღებული, შესაბამისად მოთხოვნები აღიარდება ხარჯად.

აღიარების მეორე კრიტერიუმია ღირებულების ან თვითღირებულების საიმედო განსაზღვრის შესაძლებლობა. თუ შეუძლებელია მოცემული ელემენტის საიმედო შეფასება, იგი არ აისახება საწარმოს ბალანსში ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში. მაგალითად, საწარმოს სასამართლოს პროცესში მონაწილეობის დროს, შესაძლებელია მოსალოდნელი იყოს ფულადი მოგების მიღება, რომელიც თავისთავად აკმაყოფილებს აქტივისა და შემოსავლის ცნებას და მისი აღიარების ალბათობის კრიტერიუმს. მაგრამ თუ ამოსაღები მოგების საიმედო შეფასება-განსაზღვრა შეუძლებელია, იგი არ აისახება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში როგორც აქტივი ან შემოსავალი. მაგრამ პრეტენზიების არსებობის ფაქტი უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

აქტივების აღიარება.

აქტივი აღიარებული იქნება ბალანსში, თუ ამ აქტივის მონაწილეობით შესაძლებელია მომავალში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში და ამავე დროს მისი საიმედო თანხობრივი შეფასება. თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა არ მოხდება, იგი აისახება მოგებისა და გარალის ანგარიშგებაში ხარჯების სახით. მაგალითად, თუ ძირითადი საშუალებების რემონტის შედეგად მათი მწარმოებლურობა არ მოიმატებს, შემოსვლები არ გაიზრდება, ასეთი ხარჯები აქტივებად არ აღიარდება, არამედ აისახება ხარჯების სახით და მოხდება მოგება-გარალის ანგარიშგებაში.

ვალდებულებების აღიარება.

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

შემოსავლების აღიარება.

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

ხარჯების აღიარება.

საწარმოს მოგება-მარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო შეფასება-გამოშვება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ხარჯების აღიარება ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა (მაგალითად, ცვეთის დარიცხვა, საქონლის დანაკლისი ან გაფუჭება და სხვ).

საწარმოს მოგებისა და მარალის ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ დანახარჯების გაწევისა და შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგების და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულ აღიარებას. მაგალითად, პროდუქციის რეალიზაციაზე გაწეული სხვადასხვა სახის ხარჯი აღიარებული და ასახული იქნება მაშინვე, როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის რეალიზაციიდან.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და მათი კავშირის დადგენა შემოსავლებთან მხოლოდ ზოგადად და არაპირდაპირ არის შესაძლებელი, ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს შესაბამისი ნორმატიული განაწილების პრინციპის მიხედვით. ეს ძირითადად გამოიყენება ისეთ აქტივებზე გაწეული ხარჯების აღიარებასთან დაკავშირებით, როგორიცაა: ძირითადი საშუალებები, გუდელი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები; ასეთ დროს დანახარჯების აღიარება ხდება ცვეთის ან ამორტიზაციის ხარჯების სახით. ხარჯების განაწილების აღნიშნული

პროცედურები ითვალისწინებს დანახარჯების აღიარებას იმ საანგარიშგებო პერიოდებში, როდესაც აღნიშნულ მუხლებთან დაკავშირებული ეკონომიკური სარგებელი მოიხმარება ან ამოიწურება.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასება. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები არ ახდენენ ანგარიშგების ფორმაგის რეგლამენტირებას და მხოლოდ მისი ელემენტების შინაარსის მოკლე განმარტებებით შემოიფარგლება. ასეთი კრიტერიუმად ითვლება მაგერიალურობა, ე. ი. თითოეული მუხლი უნდა შეიცავდეს მონაცემებს, რომლებიც უგეუარად შეიძლება გაიზომოს ანუ შეფასდეს.

შეფასება არის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების ფულად განზომილებაში განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება ბალანსსა და მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასების დროს იყენებენ შემდეგ მეთოდებს:

- **პირვანდელი ღირებულებით (ფაქტიური თვითღირებულებით) შეფასება.** ამ შემთხვევაში აქტივები შეფასდება მათ შეძენაზე ან წარმოებაზე გაწეული დანახარჯების თანხით; ვალდებულებები აისახება იმ აქტივის თანხით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულების სანაცვლოდ;

- **მიმდინარე ღირებულებებით შეფასება.** აქტივები შეფასდება და ანგარიშგებაში აისახება იმ თანხით, რომელიც საჭირო იქნებოდა საწარმოსათვის შეფასების მომენტისათვის ამ აქტივის შესაძენად. ვალდებულებები აისახება არაღისკონტირებული თანხებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე პერიოდში მის დასაფარავად;

- **სარეალიზაციო ღირებულებით შეფასება.** აქტივები აღრიცხება იმ თანხით, რომელიც შეიძლება მიღებულ

იქნას ამ აქტივების მიმდინარე პერიოდში გაყიდვიდან. ვალდებულებები აღირიცხება არადისკონტირებული თანხებით, რომელიც მის დასაფარავად უნდა იქნას გადახდილი ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

● დისკონტირებული ღირებულებით შეფასება. აქტივები აღირიცხება არსებული დისკონტირებული ღირებულების თანხით, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში შემოსასელელი წმინდა ფულადი საშუალებების გოლია; ვალდებულებები აღირიცხება არსებული დისკონტირებული თანხით, რომელიც მათ დასაფარავადაა საჭირო ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძველად აღიარებს ფაქტიურ თვითღირებულებას ანუ პირვანდელ ღირებულებას, რომელიც უფრო სწორად ასახავს აქტივებისა და პასივების მდგომარეობას.

ბასს-ი აღიარებს აგრეთვე შეფასებაში კომბინირებული მეთოდების გამოყენებას. მაგალითად, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები შეფასდება პირვანდელ ღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით; ფასიანი ქაღალდები – მათი საბაზრო ღირებულებით; ზოგიერთმა საწარმომ შესაძლებელია გამოიყენოს მიმდინარე ღირებულებით შეფასების მეთოდი, რადგან პირვანდელი ღირებულებით შეფასება ვერ გვიჩვენებს არა ფულადი აქტივების ფასების ცვლილების შედეგებს. აღნიშნული მეთოდების გამოყენება ხელს შეუწყობს ანგარიშგების მომხმარებლებს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სწორი და ობიექტური სურათის მიღებაში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გამომდინარე, საწარმო ვალდებულია შეიმუშაოს სააღრიცხვო პოლიტიკა.

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის იმ პრინციპების, საფუძვლების, შეთანხმებების, წესებისა და მეთოდების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების შედგენის პროცესში. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დანიშნულებაა ინფორმაციის მომხმარებელს მიეწოდოს სრულყოფილი და საიმედო ინფორმაცია საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე. მასში შეიძლება აისახოს მაგალითად ისეთი მნიშვნელოვანი მომენტები, როგორიცაა: მატერიალური ფასეულობების შეფასების მეთოდები, ძირითად საშუალებებზე ამორტიზაციის დარიცხვის წესი, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების მეთოდი, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ასახვის წესი და სხვ.

სააღრიცხვო პოლიტიკას საფუძვლად უდევს ბასსით განსაზღვრული ორი ძირითადი დაშვება – დარიცხვის მეთოდი და ფუნქციონირებადი საწარმო.

დარიცხვის მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოვლენებისა და შედეგების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე და არა ფულადი თანხების მიღების ან გადახდის დროს. დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად:

- რეალიზებულად ითვლება მიწოდებული პროდუქცია მიუხედავად იმისა, თანხა შემოსულია თუ არა მიმწოდებლის ანგარიშზე;

- ხარჯები გაწეულად ითვლება მათი დარიცხვისთანავე;

- მოცემული პერიოდის შემოსავლებს უნდა შეუპირისპირდეს მოცემული პერიოდის ხარჯები;

- აღიარებულ შემოსავლებს უნდა შეუპირისპირდეს მხოლოდ ის ხარჯები, რაც გაწეულია ამ შემოსავლების მისაღებად.

დარიცხვის მეთოდი, საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში, როგორც ასეთი, აღიარებული არ იყო, თუმცა მისი ელემენტები პრაქტიკაში მრავლად გამოიყენებოდა. მა-

გალითად, დარიცხული ხელფასი, სოცდამღვევის ანარიცხები და სხვა ანალოგიური ხარჯები ხარჯებად აისახებოდა მოცემულ საანგარიშო პერიოდში, მიუხედავად იმისა, რომ მათი გაცემა (გადარიცხვა) ხდებოდა მომდევნო პერიოდში. არსებობდა აგრეთვე სახალხო მეურნეობის ცალკეული დარგები, სადაც შესრულებული სამუშაოები ან გაწეული მომსახურება ითვლებოდა რეალიზებულად, მიუხედავად იმისა, რომ თანხა მიღებული არ იყო. მაგალითად, მშენებლობა, სატვირთო ავტოგრანსპორტი და სხვ.

ფუნქციონირებადი საწარმო ნიშნავს, რომ საწარმოს ხელმძღვანელობას განმრახვლი არა აქვს საწარმოს ლიკვიდაცია ან საქმიანობის შეწყვეტა. ასეთი პრინციპით ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა გულისხმობს, რომ საწარმო გააგრძელებს თავის საქმიანობას უახლოესი ერთი წლის განმავლობაში მაინც. საქმიანობის გაგრძელების უნარი უნდა შეაფასოს საწარმოს ხელმძღვანელობამ, რასაც საფუძვლად უნდა დაედოს გასულ პერიოდებში საწარმოს მომგებიანობა, ბაზრის მოსალოდნელი კონიუქტურა და სხვ.

თავი II

პირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

2.1. პირითადი საშუალებების შეძენის აღრიცხვა

პირითადი საშუალებების აღრიცხვისა და ამორტიზაციის განსაზღვრის ზოგადი წესები მოცემულია საბუღალტრო აღრიცხვის მე-16 საერთაშორისო სტანდარტში, რომლის მიხედვითაც პირითადი საშუალებები არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება საქონლის საწარმოებლად, მომსახურების გასაწევად, იჯარით გასაცემად, აღმინისტრაციული მიზნებისათვის და სხვ;

ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

როგორც ვხედავთ, ესა თუ ის აქტივი პირითადი საშუალებების შემადგენლობაში რომ აისახოს, საჭიროა ისინი იმყოფებოდეს საწარმოს განკარგულებაში და აკმაყოფილებდეს ზემოთ ჩამოთვლილ დანარჩენ პირობებს. აქედან გამომდინარე, პირითადი საშუალებები აღრიცხვაში და ანგარიშგებაში აისახება იმ შემთხვევაში, თუ ისინი შეძენილია, ამენებულია, მიღებულია სხვა აქტივზე გაცვლით ან უსასყიდლოდ, შეგანილია საწარმოს საწესდებო კაპიტალში ან მიღებულია ფინანსური იჯარით.

პირითად საშუალებებს აჯგუფებენ მათი ერთგვაროვანი ბუნებისა და ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით. მაგალითად: მიწის ნაკვეთები; შენობა-ნაგებობანი; მანქანა-დანადგარები; საგრანსპორტო საშუალებები; ოფისის აღჭურვილობა და ა.შ. პირითადი საშუალებების მიღება როგორც წესი შეძენით ხორციელდება. აქ მეტად

მნიშვნელოვანია იმ კომპონენტების ერთობლიობა, რომლებისგანაც შედგება შეძენის თვითღირებულება. ბასს-16-ის შესაბამისად იგი შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:

- შესყიდვის ფასი;
- დაუბრუნებადი გადასახადები (საბაჟო გადასახადი, საბაჟო მოსაკრებელი);
- დემონტაჟისა და აღვილმდებარეობის აღდგენის ხარჯები;
- აღვილმდებარეობის მომზადების ხარჯები;
- აღვილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის ხარჯები;
- მონტაჟის ხარჯები;
- სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სხვა ხარჯები.

საწარმოს ძირითად საშუალებებზე რომ სრულყოფილი წარმოდგენა შეგვექმნას, საჭიროა განვიხილოთ მათი აქტივებად აღიარების კრიტერიუმები, რომელიც მოცემულია ბასს 16-ში. კერძოდ „ძირითადი საშუალებები აღიარებული უნდა იქნეს აქტივებად იმ შემთხვევაში“ თუ:

- აქტივების გამოყენებით მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის მიღება;
- შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედო შეფასება.

გემოაღნიშნულთან დაკავშირებით საჭიროა განვმარტოთ, რომ აქტივებად აღიარება ნიშნავს ამა თუ იმ ძირითადი საშუალების აქტივების შემადგენლობაში დატოვებას ან არ დატოვებას. ე.ი. თუ ძირითადი საშუალებებისგან მოსალოდნელი არ არის ეკონომიკური სარგებლის მიღება ის ან უნდა ჩამოიწეროს ან გასხვისდეს.

პირველი კრიტერიუმიდან გამომდინარეობს, რომ საწარმომ თვითონვე უნდა განსაზღვროს მიიღებს თუ არა ეკონომიკურ სარგებელს. რაც შეეხება ძირითადი საშუ-

აღებების ღირებულებების საიმედო შეფასებას, აქ საკითხი უფრო გამარტივებულია, რადგან მათ შეძენასთან დაკავშირებული დოკუმენტებიდან ადვილია შეძენის თვითღირებულების განსაზღვრა. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ თვითღირებულების კომპონენტები ძირითადი საშუალებების მიღების პირობებიდან გამომდინარე სხვადასხვაგვარი შეიძლება იყოს. მაგალითად ეს კომპონენტები განსხვავებული იქნება ძირითადი საშუალებების შეძენისას, სხვა აქტივზე გაცელის შემთხვევაში, საკუთარი ძალებით შექმნის შემთხვევაში და სხვა. .

მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა ძირითადი საშუალება, რისთვისაც მიმწოდებლისთვის გადახდილია 2450 ლარი, მათ შორის ღღ 400 ლარი, საურავი დაგვიანებით გადახდაზე 50 ლარი. გრანსპორტირების ხარჯებმა შეადგინა 150 ლარი, მონტაჟის ხარჯებმა 200 ლარი. ამ შემთხვევაში ძირითადი საშუალების თვითღირებულება შეადგენს 2350 ლარს ($2450 - 400 - 50 + 150 + 200$)

გემოაღნიშნულზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გაგარებები:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“	2350 ($2000 + 150 + 200$)
დებეტი 3340 „გადახდილი ღღ“	400
დებეტი 8220 „არასაოპერაციო ზარალი“	50
კრედიტი 1210 „ფული ბანკში“	2800

საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ანგარიშგების შედგენისას ძირითადი საშუალება უნდა შეფასდეს იმ თანხით, რა სარგებლის მოგანაც შეუძლია მას საექსპლუატაციო პერიოდში. მაგალითად, თუ საწარმოს გააჩნია ძირითადი საშუალება, რომლის საწყისი ღირებულება 20000 ლარია, დარიცხული

ცვეთა 4000 ლარი და დადგენილია, რომ აღნიშნული ძირითადი საშუალება ექსპლუატაციის პერიოდში შეძლებს მხოლოდ 15000 ლარის სარგებლის მოგანას, მაშინ ძირითადი საშუალება ბასს-ის საბაზისო მეთოდის შესაბამისად უნდა შეფასდეს 15000 ლარად, მიუხედავად იმისა, რომ ნარჩენი ღირებულება 16000 ლარის ტოლია.

ძირითადი საშუალებების შეძენა ბარგერით. როდესაც ძირითადი საშუალებების შეძენა ხორციელდება სხვა აქტივებზე გაცვლით ანუ ბარგერით, მაშინ შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება იქნება გადაცემული აქტივების ღირებულების ტოლი. ამასთან თუ გადაცემული აქტივების ღირებულებას გარკვეული თანხაც დაემატა გადასახდელად, მაშინ შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება იქნება გადაცემული აქტივებისა და გადახდილი თანხის ჯამის ტოლი. მაგალითად, მასალების ძირითად საშუალებებზე გაცვლის შემთხვევაში შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი 2100

„ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 1620 „ნელეული და მასალები“ (საბალანსო ღირებულებით).

ძირითადი საშუალებების შეძენა თამასუქით. ძირითადი საშუალებების შეძენა შესაძლებელია თამასუქით განხორციელდეს, რაც ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდგენიერად აისახება:

დებეტი 2100

„ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 3115 „გასანადღებელი თამასუქები“

ძირითადი საშუალებების შეძენა სესხით. ძირითადი საშუალებების შესაძენად საწარმომ შეიძლება აიღოს ბანკის სესხი, რომელსაც თავისთავად მოჰყვება პროცენტების გადახდა. პრაქტიკაში არც თუ იშვიათია შემთხვევა, როდესაც სესხით სარგებლობისათვის გადახდილ პროცენტებს სხვადასხვაგვარ-

აღ აღრიცხავენ. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯები, ანუ სესხის პროცენტი აღიარებული უნდა იქნეს მოცემული პერიოდის ხარჯებად. მაგრამ, როცა საქმე ეხება განსაკუთრებულ აქტივებს (მათ განეკუთვნება ისეთი აქტივები, რომელთა წარმოება ან მშენებლობა მოითხოვს დიდ დროს, მაგალითად საწარმოო შენობა-ნაგებობები, ძაღოვანი მანქანები და მოწყობილობა და სხვ.) ბასს-ები უშვებს ალტერნატიულ მიდგომას. კერძოდ, ბასს-23-ის შესაბამისად „განსაკუთრებული აქტივის შეძენისათვის, წარმოების ან მშენებლობისათვის სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის საბალანსო ღირებულებაში ანუ მოხდეს მათი კაპიტალიზაცია.“ მაგალითად, თუ სესხით შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება შეადგენს 100000 ლარს, ხოლო გადასახდელი სესხის პროცენტი 5000 ლარს, მაშინ ძირითადი საშუალებების შეძენის თვითღირებულება იქნება 105000 ლარი, რომელიც ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“	105 000
კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“	100000
კრედიტი 3410 „გადასახდელი პროცენტები“	5000

ძირითადი საშუალებების შეძენა ფინანსური იჯარით. ფინანსური იჯარის საკითხები რეგულირდება ბასს-17-ით. კერძოდ, ფინანსური იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებები ასახული უნდა იქნეს მოიჯარის ბალანსში აქტივებისა და ვალდებულებების სახით. ამ შემთხვევაში აქტივისა და ვალდებულებების შეფასება ხდება საიჯარო ქონების რეალური ღირებულებით.

ფინანსური იჯარით შეძენილი ძირითადი საშუალებები ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“ (მთლიანი ღირებულებით)

კრედიტი 4130 „ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე“ (მომდევნო წლების საიჯარო ვალდებულებების თანხით)

კრედიტი 3230 „გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი“ (საანგარიშო პერიოდში გადასახდელი საიჯარო თანხით).

ფინანსური იჯარით შეძენილი ძირითადი საშუალებები აღირიცხება სხვა საკუთარ საშუალებებთან ერთად. მათ ისეთივე წესით დაერიცხება ამორტიზაცია, როგორც სხვა ძირითად საშუალებებს.

კაპიტალური დაბანდებების აღრიცხვა. ძირითადი საშუალებების შექმნა ანუ კაპიტალური დაბანდებების განხორციელება ნიშნავს მათ აშენებასთან ან დამზადებასთან დაკავშირებული ხარჯების გაწევას. ასეთი შეიძლება იყოს მასალების, ხელფასის, სოციალური გადასახადების, ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის, დასაკომპლექტებელი მოწყობილობებისა და სხვა სახის ხარჯები.

ძირითადი საშუალებების აშენებასა და დამზადებაზე გაწეული ხარჯები ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

ა) სამეურნეო წესით განხორციელებული სამუშაოები:

1. დებეტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

კრედიტი 1620 „ნედლეული და მასალები“

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

2. დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

ბ) საიჯარო წესით განხორციელებული სამუშაოები:

1. დებეტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

2. დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

2.2. ძირითადი საშუალებების გასვლის აღრიცხვა

საწარმოდან ძირითადი საშუალებები სხვადასხვა მიზეზით შეიძლება გაეიდეს, როგორცაა მაგალითად, ფიზიკურად და მორალურად მოძველებული ძირითადი საშუალებების ჩამოწერა, ძირითადი საშუალებების გაცემა, რეალიზაცია, დანაკლისი და ა.შ.

ბასს-16-ის მიხედვით „ძირითადი საშუალებები უნდა ჩამოიწეროს ბალანსიდან, თუ ის გაიყიდება ან გამოვა მწყობრიდან და მოსალოდნელი აღარ არის საწარმოში მისგან ეკონომიკური სარგებლის მიღება“. უნდა აღინიშნოს, რომ კერძო საწარმოებში ძირითადი საშუალებების ჩამოწერის, ან გასხვისების რაიმე სამართლებრივი შემლუღეები არ არსებობს, რაც შეეხება სახელმწიფო საკუთრებაზე დაფუძნებულ საწარმოებს, მათი ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციიდან გასვლა რეგულირდება შესაბამისი ნორმატიული აქტებით, რომელიც ხორციელდება სახელმწიფო ქონების მართვის ორგანოს გადაწყვეტილებით.

ყველა შემთხვევაში, კერძო სამართლის იურიდიული პირების (მათ შორის სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულისა) ბალანსიდან ძირითადი საშუალებების ჩამოწერისას საჭიროა ჩამოწერილ იქნეს დარიცხული ცვეთა და განისაზღვროს ჩამოწერით მიღებული ფინანსური შედეგი. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ძირითადი საშუალებების გასვლისას (ჩამოწერა, რეალიზაცია) მიღებული ფინანსური შედეგის დაბეგვრაში მოქცევა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესებით ხორციელდება.

არასრულად ამორტიზებული ძირითადი საშუალებების ჩამოწერაზე შედგება შემდეგი გაგარება:

დებეტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ – (დარიცხული ცვეთის თანხით).

დებეტი 8290 „არასაოპერაციო ზარალი“ – (პირვანდელ ღირებულებასა და დაგროვილ ცვეთას შორის სხვაობის თანხით).

კრედიტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“ – (პირვანდელი ღირებულებით).

საწარმოშ შესაძლებელია ძირითადი საშუალებები უსასყიდლოდ გადასცეს სხვა იურიდიულ ან ფიზიკურ პირს. ამ შემთხვევაშიც ძირითადი საშუალება ბალანსიდან ჩამოიწერება. თუ გადაცემული ძირითადი საშუალებები მთლად ახალია, მაშინ მათი საბალანსო ღირებულება მთლიანად დაეწერება მარალს. ნაწილობრივ გასვეთილი ძირითადი საშუალებების გადაცემისას ჩამოიწერება დაგროვილი ცვეთის თანხა, ხოლო ნარჩენი ღირებულება დაეწერება მარალს.

ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემაზე შედგება იგივე ბუღალტრული გაგარებები, როგორც მათი ჩვეულებრივი ჩამოწერის შემთხვევაში. ძირითადი საშუალებების გასვლა შესაძლებელია დაკავშირებული იყოს გარკვეულ ხარჯებთან, რომელიც პერიოდის ხარჯებად უნდა იქნეს აღიარებული.

2.3. ძირითადი საშუალებების ცვეთის (ამორტიზაციის) აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციის პროცესში ცვდებიან, რის გამოც საჭირო ხდება მათი ახლით შეცვლა ან რემონტი. ყოველივე ამის განხორციელებას გარკვეული ფინანსური სახსრები სჭირდება. ასეთ წყაროს საწარმოებში წარმოადგენს საამორტიზაციო (ცვეთის) ანარიცხები, აგრეთვე სხვა წყაროები. ძირითადი საშუალებების ცვეთა შეიძლება დაკავშირებული იყოს პროდუქციის წარმოების პროცესთან, მიმოქცევის პროცესთან, ან ძირითადი საშუალებების შექმნის პროცესთან. ყველა შემთხვევაში ძირითადი საშუალებების ცვეთა (ამორტიზაცია) საწარმოსათვის ხარჯებს წარმოადგენს და საბუღალტრო აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აისახება, როგორც მოცემული პერიოდის ხარჯი. თუმცა საგადასახადო მიზნებიდან გამომ-

დინარე ამ ხარჯების გადავადება ხდება მომდევნო საანგარიშო პერიოდებში, რომელსაც ქვემოთ განვიხილავთ.

საქართველოში მოქმედი ნორმატიული აქტების შესაბამისად ცვეთა არ ერიცხება შემდეგ ძირითად საშუალებებს: მიწის ნაკვეთებს; პროდუქტიულ პირუტყვს; საბიბლიოთეკო ფონდებს; კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანილ ძირითად საშუალებებს. სრულად ამორტიზებულ ძირითად საშუალებებს; სხვა ძირითად საშუალებებს, რომლებიც განსაზღვრულია ცალკეული ნორმატიული აქტებით; ძირითადი საშუალებები მათი ექსპლუატაციიდან გასვლის შემდეგ შეიძლება გაიყიდოს ან მათი ლიკვიდაციის შემდეგ ღარჩეს სასარგებლო ნარჩენები (სამშენებლო მასალა, დეტალები, სათადარიგო ნაწილები და ა.შ) ამ სასარგებლო ნარჩენების ღირებულებას სალიკვიდაციო ღირებულება ეწოდება. ძირითადი საშუალებების პირვანდელ ღირებულებასა და სალიკვიდაციო ღირებულებას შორის სხვაობა არის ამორტიზირებადი ანუ ცვეთადი ღირებულება.

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის დაწყებისთანავე საწარმომ უნდა შეადგინოს მათი ცვეთის გეგმა და განსაზღვროს ცვეთის მეთოდი. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ამ პროცესში რაიმე შეზღუდვა არ არსებობს. მიუხედავად ამისა ცვეთის გეგმის შედგენა რთულია და იგი გონივრულ მიდგომებს საჭიროებს.

საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ძირითადი საშუალებების ცვეთის გამოანგარიშების უმთავრეს ბაზას მათი პირვანდელი ღირებულება წარმოადგენს. ამიგომ პირვანდელი ღირებულების სწორად განსაზღვრას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება.

პირვანდელ ღირებულებასთან ერთად საჭიროა საწარმოს გააჩნდეს მუდმივი ინფორმაცია თავისი ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულების შესახებ. ნარჩენი ღირებულება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა მათ პირვანდელ ღირებულებასა და ცვეთის თანხას შორის.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ცნობილია ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვის შემდეგი მეთოდები:

- ა) წრფივი ცვეთის მეთოდი;
- ბ) წარმადობის პროპორციული ცვეთის მეთოდი;
- გ) რიცხვთა ჯამის მეთოდი;
- დ) ცვეთის გაორმაგებული ნორმის მეთოდი.

წრფივი ცვეთის მეთოდი ნიშნავს ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ღირებულების თანაბარგომიერად ჩამოწერას მათი ექსპლუატაციის პერიოდში. ამ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ ცვეთა დამოკიდებულია ექსპლუატაციის ვადაზე. რაც უფრო ნაკლებია ექსპლუატაციის ვადა მით მეტი იქნება ყოველწლიურად დასარიცხი ცვეთა და პირიქით. ამ მეთოდის ფორმულა შემდეგი სახისაა:

პირვანდელი ღირებულება –
სალიკვიდაციო ღირებულება

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

თუ საწარმო გადაწყვეტს, რომ ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციიდან გასვლისას სალიკვიდაციო ღირებულება არ დარჩება, მაშინ წლიური ცვეთა განისაზღვრება პირვანდელი ღირებულებისა და მომსახურების ვადის თანაფარდობით.

მაგალითი: ძირითადი საშუალებების პირვანდელი (საბალანსო) ღირებულება შეადგენს 30000 ლარს, სალიკვიდაციო ღირებულება 6000 ლარს, ხოლო ექსპლუატაციის ვადა 6 წელს. წრფივი მეთოდით დარიცხული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს;

ამორტიზაციის ღირებულება წარმოადგენს მეთოდით

შეძენის წელი	პირვანდელი ღირებულება	ამორტიზაც. წლიური თანხა	ამორტიზაც. ნაშარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
I	30000	4000	4000	26000
II	30000	4000	8000	22000
III	30000	4000	12000	18000
IV	30000	4000	16000	14000
V	30000	4000	20000	10000
VI	30000	4000	24000	6000

როგორც ვხედავთ წლების განმავლობაში ამორტიზაცია თანაბრად ერიცხება და თანაბრად მცირდება პირვანდელი ღირებულება. ამ შემთხვევაში ამორტიზაციის წლიური ნორმა შეადგენს 16,6% ($4000:24000 \times 100$).

წარმადობის პროპორციული ცვეთის მეთოდი გულისხმობს, რომ ძირითადი საშუალება ცედება გამოშვებული პროდუქციის ერთეულის პროპორციულად. მისი ფორმულა ასეთია:

$$\text{ცვეთის თანხა პროდუქციის ერთეულზე} = \frac{\text{პირვანდელი ღირებულება - სალიკვიდაციო ღირებულება}}{\text{პროდუქციის წარმოების საერთო რაოდენობა}}$$

მაგალითი:

ძირითადი საშუალების პირვანდელი ღირებულება შეადგენს 40000 ლარს, სალიკვიდაციო ღირებულება 4000 ლარს, საექსპლუატაციო ვადა 10 წელიწადს.

ამ პერიოდის მანძილზე შეიქმნება 120000 ერთეული პროდუქცია, რომელიც წლების მიხედვით პირობითად ნაწილდება. გემოადინიშნული ფორმულის გამოყენებით ერთეულ პროდუქციაზე მოდის 0,3 ლარის ამორტიზაცია ($36000:120000$), მაშინ წლების მიხედვით წარმადობის პროპორციული მეთოდით დარიცხული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს:

ამორტიზაციის ღირებულება წარმადობის პროპორციული მეთოდით

წლები	საამორტიზაციო ღირებულება	პროდუქცია წლების მიხედვით	ამორტიზაციის თანხა	ამორტიზაციის ნაშარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
I	36000	10000	3000	3000	37000
II	36000	12000	3600	6600	33400
III	36000	13000	3900	10500	29500
IV	36000	14000	4200	14700	25300
V	36000	15000	4500	19200	20800
VI	36000	12000	3600	22800	17200
VII	36000	12000	3600	26400	13600
VIII	36000	11000	3300	29700	10300
IX	36000	11000	3300	33000	7000
X	36000	10000	3000	36000	4000 (სალიკ.)

როგორც ვხედავთ წარმადობის პროპორციული მეთოდით დარიცხული ამორტიზაციის სიდიდე უშუალოდ უკავშირდება გამოშვებული პროდუქციის მოცულობას. რაც უფრო მეტია გამოშვებული პროდუქცია, მით მეტია ცვეთა.

რიცხვითა ჯამის მეთოდის გამოყენებისას განისაზღვრება ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი.

მაგალითად, თუ ძირითადი საშუალების საექსპლუატაციო ვადა 5 წელია, რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი იქნება $15(1+2+3+4+5)$. წლების რიცხვითა ჯამი გამოითვლება ფორმულით:

$$Q = \frac{N \times (N+1)}{2} = \frac{5 \times (5+1)}{2} = 15$$

სადაც, Q არის რიცხვითა ჯამი,
N - ექსპლუატაციის ვადა.

ყოველწლიური ამორტიზაციის თანხა გამოითვლება ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთა} = \frac{\text{დარიჩენილი წლების რაოდენობა}}{\text{რიცხვითა ჯამი}} \times \text{ცვეთად ღირ.}$$

მაგალითი:

ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება შეადგენს 40000 ლარს, სალიკვიდაციო ღირებულება 4000 ლარს, ხოლო საექსპლუატაციო ვადა 10 წელიწადს, მაშინ ამორტიზაციის დარიცხვის ცხრილი შემდეგ სახეს მიიღებს:

ამორტიზაციის დარიცხვა რიცხვითა და წლით

მეფენის წელი	პირვანდელი ღირებულება	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ამორტიზაცია ნაშარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
I	40000	$10:55 \times 36000 = 6516$	6516	33484
II	40000	$9:55 \times 36000 = 5868$	12384	27616
III	40000	$8:55 \times 36000 = 5220$	17604	22396
IV	40000	$7:55 \times 36000 = 4572$	22176	17824
V	40000	$6:55 \times 36000 = 3924$	26100	13900
VI	40000	$5:55 \times 36000 = 3240$	29340	10660
VII	40000	$4:55 \times 36000 = 2592$	31932	8068
VIII	40000	$3:55 \times 36000 = 1944$	33876	6124
IX	40000	$2:55 \times 36000 = 1296$	35172	4828
X	40000	$1:55 \times 36000 = 648$	36000	4000

რიცხვითა და წლის მეთოდის გამოყენება იმ პირობას ეყრდნობა, რომ ძირითად საშუალებას ექსპლუატაციის დასაწყისში მეტი ამორტიზაცია ერიცხება ვიდრე მომდევნო წლებში.

გაორმაგებული ნორმის მეთოდი იგივე წრფივი მეთოდია. მას სხვაგვარად შემცირებადი ნაშთის მეთოდსაც უწოდებენ. ამ დროს გამოიყენება ცუცის გაორმაგებული ნორმა. ამასთან გაორმაგებული ნორმა აიღება ძირითადი საშუალებების არა პირვანდელი, არამედ ნარჩენი ღირებულებიდან. ამის გამო საამორტიზაციო თანხა, ყოველწლიურად მცირდება, ხოლო საექსპლუატაციო ვადა იზრდება.

მაგალითი:

ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება 25000 ლარის ტოლია, ხოლო ექსპლუატაციის ვადა 5 წელი. ამ შემთხვევაში თუ ამორტიზაციის (20%) ნორმას ორ-

ჯერ გავადიდებთ (40%), მაშინ გაორმაგებული ნორმის მეთოდით დარიცხული ამორტიზაცია შემდეგ სახეს მიიღებს:

ამორტიზაციის ღირებულება გაორმაგებული ნორმის მიხედვით

შეძენის წელი	პირვანდელი ღირებულება	ამორტიზაციის წლიური თანხა	ამორტიზაცია ნაშარდი ჯამით	ნარჩენი ღირებულება
I	25000	25000-ის 40%-10000	10000	15000
II	25000	15000-ის 40%-6000	16000	9000
III	25000	9000-ის 40%-3600	19600	5400
IV	25000	5400-ის 40%-2160	21760	3240
V	25000	3240-ის 40%-1296	23056	1944

როგორც ცხრილიდან ჩანს, პირველ წელს დარიცხული ამორტიზაცია უდრის 10000 ლარს, ხოლო მეხუთე წელს 1296 ლარს, რომელიც გაცილებით მცირეა. ძირითადი საშუალების საამორტიზაციო ვადა გაზრდილია, რადგან მეხუთე წლის ბოლოს ნარჩენი ღირებულება შეადგენს 1944 ლარს, რომელიც მომდევნო წლებში უნდა დაიფაროს.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის გამოანგარიშებასა და საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგებაში ასახვისას, საჭიროა გათვალისწინებულ იქნას საგადასახადო თავისებურებანი. საქმე იმაშია, რომ საბუღალტრო აღრიცხვის წესებით გამოანგარიშებული ცვეთის თანხა არ შეესაბამება კოდექსით დადგენილ წესებსა და ნორმებს, რაზედაც რეალურ წარმოდგენას გვაძლევს ქვემოთ მოყვანილი ცხრილი.

საამორტიზაციო ანარიცხების საბუღალტრო
და საგადასახადო აღრიცხვის შედარებითი ანალიზი

წელი	I ჯგუფის ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია							
	ამორტიზაცია საბუღალტრო აღრიცხვით					ამორტიზაცია საგადასახადო აღრიცხვით		
	ძირითადი საშუალებების ღირებულება				ჯამი	ჯგუფის ღირებულებით ბალანსი	ამორტიზაციის ნორმა და თანხა	შენიშვნა
	6000	3000	5000	600	14600		20	
	4	5	6	8	X	X		
25	20	16.66	12.5	X	X			
I	1500	600	833	75	3008	14600	2920	-88
II	1500	600	833	75	3008	11680	2336	-472
III	1500	600	833	75	3008	9344	1869	-1139
IV	1500	600	833	75	3008	7475	1495	-5980
V		600	833	75	1508	5980	1196	-312
VI			833	75	910	4784	957	+47
VII				75	75	3828	766	+691
VIII					75	3062	612	+537
IX						2450	490	+490
X						1960	392	+392
XI						1568	314	+314
XII						1234	250	+250
XIII						1004	200	+200
XIV						804	160	+160
XV						644	128	+128
XVI						413	83	+83
XVII						330	66	+66
XVIII						264	53	+53
XIX						211	42	+42
XX						169	34	+34
XXI						135	27	+27
XXII						108	22	+22
XXIII						86	18	+18
XXIV						68	14	+14
XXV						54	11	+11

როგორც ცხრილიდან ჩანს, ძირითად საშუალებებს საბუღალტრო აღრიცხვის წესებით სრული ცვეთა დაერიცხათ 8 წლის განმავლობაში მაშინ, როცა იგივე ძირითად საშუალებებს (რომლებიც შესაძლებელია ბალანსიდან უკვე ჩამოწ-

ერილიც იყოს) საგადასახადო კოდექსით ცვეთის ღარიცხვა გაუგრძელდებათ მომდევნო 22 წლის განმავლობაში, ე. ი. ხდება ცვეთის ხარჯის გადაელება მომდევნო პერიოდებზე.

ცნობილია, რომ საგადასახადო კოდექსისა და საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებამდე საქართველოში ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის აღსარიცხავად გამოიყენებოდა ყოფილი სსრკ მინისტრთა საბჭოს მიერ დამტკიცებული საამორტიზაციო ანარიცხების ერთიანი ნორმები სახალხო მეურნეობის ძირითადი ფონდების სრულ აღდგენაზე, რომელიც მოიცავდა 2000-ზე მეტი დასახელების ძირითად საშუალებას. იგივე ნორმები გამოიყენებოდა საგადასახადო მიზნებისათვის. ეს ნორმები საკმაო სიზუსტით ასახავდნენ ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარისხს მათი საექსპლუატაციო ვადებიდან გამომდინარე.

დღეისათვის საქართველოში ძირითადი საშუალებების ცვეთის განსაზღვრისათვის პრაქტიკულად სახელმძღვანელო ნორმატიული დოკუმენტი არ არსებობს. საწარმო (მეწარმე) ვალდებულია თვითონ განსაზღვროს ამა თუ იმ ძირითადი საშუალების საექსპლუატაციო ვადა და, აქედან გამომდინარე, წლიური ცვეთის ნორმა. ეს კი სერიოზულ სირთულეებთანაა დაკავშირებული. ამის გამო პრაქტიკაში საწარმოებმა დაიწყეს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმების გამოყენება, რაც სერიოზულ დამახინჯებებს იწვევს ცვეთის ხარჯის განსაზღვრაში და შესაბამისად ფინანსური შედეგების გამოანგარიშებაში. ამასთან, გემოაღნიშნულ ცვეთის ნორმებს იყენებენ არა ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულების მიმართ (როგორც ამას საგადასახადო კოდექსი მოითხოვს), არამედ პირვანდელი ღირებულების მიმართ, რაც კიდევ უფრო ამძიმებს მდგომარეობას. ხდება ისე, რომ თუ ადრე ძირითადი საშუალებების ამა თუ იმ ობიექტს ერიცხებოდა მაგალითად წლიური 3%, დღეს შეიძლება დაარიცხონ 10-20% და ა. შ. უფრო მეტიც, საგადასახადო კოდექსის ნორმების გამოყ-

ენება დაიწყეს საბიუჯეტო ორგანიზაციებმაც, რაც ყოვლად დაუშვებელია.

საბიუჯეტო ორგანიზაციებში მდგომარეობის გამოსწორების მიზნით საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშავა და 2002 წლის 31 დეკემბრის №439 ბრძანებით დაამტკიცა „ინსტრუქცია ბიუჯეტზე მყოფი ორგანიზაციებისა და დაწესებულებების ძირითადი საშუალებების ცვეთის ნორმებისა და მათი ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის შესახებ“. რაც შეეხება საწარმოებს, პრობლემა აქ კვლავ რჩება. ამასთან დაკავშირებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია სახელმწიფოს მიერ, ისევე, როგორც ეს განხორციელდა საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის, შემუშავებული იქნეს საწარმოთა ძირითადი საშუალებების ცვეთის ნორმები, თუნდაც გამსხვილებული ჯგუფების მიხედვით, მით უმეტეს, რომ ასეთი პრაქტიკა არსებობს სხვა ქვეყნებში. მაგალითად, გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში „მოწყობილობათა საექსპლუატაციო ვადებს განსაზღვრავენ შეფასებითი ცხრილებით, რომლებიც მოიცავენ სხვადასხვა სახის მოწყობილობათა ექსპლუატაციის საშუალო ვადებს მრეწველობის დარგების მიხედვით.“

ბემოაღნიშნული ნორმების შემუშავებამდე, რეკომენდირებულად მიგვაჩნია ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის ვადისა და შესაბამისად ცვეთის (ამორტიზაციის) განსაზღვრის მიზნით, საწარმოებმა გამოიყენონ საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის დამტკიცებული ცვეთის ნორმები, რამეთუ საერთაშორისო სტანდარტებით ცვეთის ამა თუ იმ ნორმების გამოყენება შეზღუდული არ არის.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გაგარებები:
 დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“,
 კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“.

ცვეთის ჩამოწერაზე შედგება გაგარება:
 დებეტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“,
 კრედიტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“.

2.4. ძირითადი საშუალებების რემონტის აღრიცხვა

ძირითადი საშუალებების სამუშაო მდგომარეობაში შესანარჩუნებლად საჭირო ხდება მათი ღროდარო რემონტი. რემონტი შეიძლება ითვალისწინებდეს შედარებით წვრილი დანახარჯების გაწევას, რომელიც დაკავშირებული არ არის ძირითადი ნაწილების გამოცვლასთან, არამედ მცირეოდენ შეკეთება-მოწესრიგებასთან. იგი არ მოითხოვს დიდ ღროსა და სახსრების ხარჯვას და შეიძლება გაწეული იქნეს წარმოების პროცესის შეუჩერებლად. ასეთი სახის რემონტი მიმდინარე რემონტის სახელწოდებითაა ცნობილი.

ობიექტის მნიშვნელოვანი ნაწილებისა და დეტალების გამოცვლას, რომელიც შედარებით დიდ ხარჯებთანაა დაკავშირებული და მოითხოვს დიდ ღროს – კაპიტალური რემონტი ეწოდება.

აღსანიშნავია, რომ გასული სამი ათეული წლის წინათ სააღრიცხვო პრაქტიკაში, მიმდინარე და კაპიტალური რემონტის ხარჯების გაწევისათვის სხვადასხვა წყარო არსებობდა. კერძოდ, მიმდინარე რემონტზე გაწეული ხარჯები გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებას ეწერებოდა, კაპიტალური რემონტისათვის კი გამოიყენებოდა საამორტიზაციო ანარიცხების ფონდი. ყოველივე ეს იმით იყო გამოწვეული, რომ სახელმწიფო ახდენდა საამორტიზაციო ანარიცხების გეგმურ აკუმულაციას და შემდეგ ამ სახსრებს დანიშნულების მიხედვით მიმართავდა სხვადასხვა საწარმოებში კაპიტალური რემონტის დასაფინანსებლად. ამასთან, საამორტიზაციო ანარიცხების ფონდი იქმნებოდა ძირითადი საშუალებების სრულ აღდგენამდე, რომელიც ძირითადი საშუალებების განახლებას (შეძენა, მშენებლობა) ხმარდებოდა.

ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხების ფონდი სრულ აღდგენასა და კაპიტალურ

რემონტზე ჯერ კიდევ გასული საუკუნის 80-იანი წლების მეორე ნახევარში გააერთიანეს და მას ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ფონდი ეწოდა. მისი ხარჯვა შესაძლებელი იყო როგორც ძირითადი საშუალებების სრული აღდგენისათვის, ასევე კაპიტალური რემონტის ჩასატარებლად.

მიმდინარე და კაპიტალური რემონტის ეკონომიკური შინაარსი პრაქტიკულად ერთი და იგივეა. ორივე ემსახურება ძირითადი საშუალებების სამუშაო მდგომარეობაში შენარჩუნებას და გაუმჯობესებას. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად რემონტის კლასიფიკაცია (დაყოფა) არ ხდება. როგორც მიმდინარე, ასევე კაპიტალურ რემონტზე გაწეული ხარჯები განიხილება პერიოდის ხარჯებად.

ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციაში შესვლის შემდეგ შეიძლება გაწეული იქნას ისეთი ხარჯები, რომელიც გამოიწვევს მათი მწარმოებლურობის ამაღლებას. ბასს-16-ის შესაბამისად დანახარჯები, რომლებიც გაწეული იქნება ძირითადი საშუალებების უკვე აქტივებად აღიარების შემდეგ, მხოლოდ მაშინ დაემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას, თუ ამ დანახარჯების შედეგად საწარმო მიიღებს მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, ვიდრე არსებულ პირობებში. ასეთი დანახარჯების მაგალითი შეიძლება იყოს:

- შენობა-ნაგებობების ელემენტების მოდიფიკაცია მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის გახანგრძლივებისა და მწარმოებლურობის ამაღლების მიზნით;

- მანქანა-დანადგარების ნაწილების გაუმჯობესება გამოშვებული პროდუქციის ხარისხის ასამაღლებლად;

- ახალი საწარმოო პროცესების დანერგვა მიმდინარე ხარჯების შემცირების მიზნით;

- შენობა-ნაგებობების ძირეული რეკონსტრუქცია და სხვ.

ხარჯების შემოაღნიშნული კატეგორია პროდუქციის თვითღირებულებას არ დაეწერება, არამედ უნდა განხორციელდეს მათი კაპიტალიზაცია, რის შედეგადაც გაწეული ხარჯების თანხით გაიზრდება ძირითადი საშუალებების ღირებულება.

საწარმოში ძირითადი საშუალებების რემონტზე გაწეული ხარჯები დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდების მიხედვით ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდეგნაირად აისახება:

ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მეთოდით აღრიცხვისას:

ღებები 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 1620 „ნედლეული და მასალები“

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“ და ა.შ.

ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვისას:

ღებები 7110 „ძირითადი მასალების დანახარჯი/შეძენა“

ღებები 7120 „პირდაპირი ხელფასი“

ღებები 7130 „სოციალური დანარიცხები ხელფასზე“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ და ა.შ.

ისეთი სახის სამუშაოებზე გაწეული ხარჯები, როგორცაა ძირითადი საშუალებების რეკონსტრუქცია, დაშენება, მოდერნიზაცია და სხვა წინასწარ შეიძლება აღირიცხოს 2120 ანგარიშზე „დაუმთავრებელი მშენებლობა“, ხოლო შემდეგ აღებული იქნეს შემოსავალში როგორც ძირითადი საშუალებები ანუ განხორციელდეს მათი კაპიტალიზაცია. აღნიშნულ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

ხარჯების გაწევა:

დებეტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“

კრედიტი 1620 „ნედლეული და მასალები“

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

კრედიტი 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ და ა.შ.

ხარჯების კაპიტალიზაცია:

დებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“.

2.5. არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა

არამატერიალური აქტივები არის საშუალებათა ისეთი ფორმა, რომელთაც მატერიალურ-ნიეთობრივი ფორმა არ გააჩნიათ. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად არამატერიალური აქტივი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ სამ პირობას: იგი უნდა იყოს საწარმოს მიერ კონტროლირებადი, უნდა იძლეოდეს ეკონომიკურ სარგებელს და იყოს იდენტიფიცირებადი.

კონტროლირებადობა ნიშნავს, რომ საწარმომ აკონტროლოს არამატერიალური აქტივი, რათა მისგან მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი; ამავე დროს მას უნდა შეეძლოს თავისი ნებართვის გარეშე სხვას აუკრძალოს არამატერიალური აქტივით სარგებლობის უფლება. იდენტიფიცირებადობა ნიშნავს მის მკვეთრად გამოიყენას სხვა არამატერიალური აქტივებისაგან.

არამატერიალურ აქტივებს მიეკუთვნება: პატენტი, ლიცენზია, კონცესია, საავტორო უფლება, ფრანჩიზი, სავაჭრო ნიშანი, გუდვილი და სხვ.

პატენტი - არის გამოგონების დამადასტურებელი დოკუმენტი, რომელიც მის მფლობელს ანიჭებს ექსკლუზიურ უფლებას გამოიყენოს ეს გამოგონება, გარკვეული დროის

განმავლობაში. მეორე მხრივ პატენგის მფლობელის უფლება აქვს სხვა პირს გადასცეს გამოგონების გამოყენების უფლება.

ლიცენზია – არის სახელმწიფოს მიერ იურიდიულ და ფიზიკურ პირზე გაცემული ნებართვა, განახორციელოს ესა თუ ის ლიცენზირებადი საქმიანობა. დღეისათვის ლიცენზიები გაიცემა ისეთ საქმიანობებზე, როგორცაა: საგანმანათლებლო დაწესებულებების საქმიანობა, სამოქალაქო სააღიაციო საქმიანობა, სამედიცინო და ფარმაცევტული საქმიანობა, საპროექტო-სამშენებლო საქმიანობა.

კონცესია ეკონომიკურ სუბიექტებს შორის განხორციელებული სამართლებრივი ურთიერთობაა, როდესაც ერთი მხარე მეორე მხარეს გადასცემს უფლებამოსილებას, სამეწარმეო საქმიანობაში გამოყენების მიზნით, ვადით ან უვადოა. კონცესიის ხელშეკრულება ითვალისწინებს განსაკუთრებული უფლებების, საქმიანი რეპუტაციის ა და კომერციული გამოცდილების გამოყენებას მკაცრად განსაზღვრულ ფარგლებში და მოცულობით. სააეგორო უფლება ლიგერატურისა და ხელოვნების დარგში აეგოროს მიერ შესრულებული ნაშრომის გავრცელებისა და გირაჲების კანონით მინიჭებული მონოპოლიური უფლებაა. ლიგერატურისა და ხელოვნების ნიმუშების, კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფის და სხვა ანალოგიური აქტივების გირაჲირების უფლება კოპირაიგად იწოდება.

ფრანჩიზი თავისი ეკონომიკური შინაარსით ლიცენზიის იდენტურია. იგი გულისხმობს ერთი საწარმოს მიერ მეორეზე მის საკუთრებაში არსებული მაგერიალური და არამაგერიალური აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემას გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. ფრანჩიზული ურთიერთობები უფრო ხშირად მსხვილ და მცირე საწარმოებს შორის ყალიბდება. მცირე ბიზნესში ფრანჩიზული ურთიერთობები აფართოებს მსხვილ ბიზნესის გეოგრაფიულ გარემოს, მცირე ბიზნესს კი აძლევს შედარ-

ებით მცირე დანახარჯებით განავითაროს თავისი საქმიანობა.

საეაჭრო ნიშანი – არის განსაზღვრული საქონლის მწარმოებლის საეაჭრო სახელწოდება. მის წარმომოხმან ხელი შეუწყო მეწარმეთა მისწრაფებამ კონკურენტუნარიანი გარემოდან გამოეყოთ თავისი ბიზნესი, ექვემდებარათ თავიანთი საქონლის ხარისხი, შეექმნათ სანდო რეპუტაცია და სხვა. საეაჭრო ნიშანი თავისთავად ერთგვარი რეკლამაც არის. საეაჭრო ნიშნის შეძენა მეწარმეთათვის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის მიღებას გულისხმობს და შეძენის თვითღირებულებით არამატერიალური აქტივის სახით აღირიცხება. არამატერიალური აქტივების შეძენა კაპიტალური დაბანდებების ერთ-ერთი სახეა და კულტურულ აღრიცხვაში ისეთივე მეთოდოლოგიით აღირიცხება, როგორც ძირითადი საშუალებები. მთავარია, რომ მათი აღრიცხვა უნდა მოხდეს კონკრეტული არამატერიალური აქტივისათვის განკუთვნილ ანგარიშზე.

არამატერიალური აქტივები მიმდინარე აღრიცხვაში და ბალანსში აისახება შეძენის თვითღირებულებით. მათი შეძენისას გაითვალისწინება შემდეგი ძირითადი მომენტები: პირვანდელი ღირებულების განსაზღვრა, სასარგებლო გამოყენების ვადის დადგენა, ამორტიზაციის ღარიცხვა.

არამატერიალური აქტივების შეძენაზე შედგება გატარება:

დებეტი 2500 „არამატერიალური აქტივები“

კრედიტი 1200 „ფული საბანკო ანგარიშებზე“

არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის ღარიცხვისას ძირითადად გამოიყენება წრფივი მეთოდი ისეთი არამატერიალური აქტივების ღირებულება, რომელთა სამსახურის ვადა განსაზღვრულია (პატენტების, საავტორო უფლებები, ლიცენზიები და ა.შ), ამ ვადის განმავლობაში ჩამოიწერება ამორტიზაციის ღარიცხვის გზით. სხვა სახის არამატერიალურ აქტივებს, რომელთაც სამსახურის ვადის

წინანსწარ განსაზღვრული ლიმიტი არ გააჩნია (საეაჭრო მარკები, გუდვილი), ამორტიზაცია დაერიცხება მათი გამოყენების გონივრული დროის განმავლობაში, მაგრამ არაუმეტეს 20 წლისა. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ პრაქტიკულად, ეს დრო 5 წელიწადს არ აღემატება.

ამორტიზაციის (ცვეთის) დარიცხვაზე შედგება გატარება: დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 2600 „არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია“ ჩამოწერილი არამატერიალური აქტივების ღირებულება დარიცხული ცვეთის თანხით დაეწერება „არამატერიალური აქტივების ცვეთის“ ანგარიშს, ხოლო არაამორტიზებული ნაწილი – ფინანსურ შედეგებს, ანუ „მოგება-ზარალის“ ანგარიშს.

გუდვილი – საერთაშორისო სააღრიცხვო პრაქტიკაში ფართოდ გავრცელებული გერმინია. თავისი ეკონომიკური შინაარსით იგი საწარმოს რეპუტაციას ნიშნავს. გუდვილი შეიძლება იყოს თვით საწარმოში წარმოქმნილი ან შეძენილი. მასზე შეიძლება იმოქმედოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორებიცაა: მოცემულ საწარმოში არსებული შრომის მაღალი ანაზღაურება, კარგი ადგილმდებარეობა, სანდო მიმწოდებლის რეპუტაცია, პროდუქციის გასაღების მოქნილი სისტემა, მაღალი რენგაბელობა და სხვა.

როგორც ვხედავთ, გუდვილი საწარმოში თავისთავად შეიძლება არსებობდეს, მაგრამ იგი განცალკევებული აღრიცხვის ობიექტი ვერ იქნება მანამ, სანამ მთლიანად საწარმო ან მისი დამოუკიდებელი ნაწილი არ გაიყიდება. მაშასადამე, გუდვილი საწარმოს გაყიდვისას ხდება აღრიცხვის ობიექტი მყიდველი საწარმოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ამასთანავე, გუდვილის კონკრეტული ღირებულება განისაზღვრება როგორც სხვაობა, შეძენილი წმინდა (ვალდებულებების გამოკლებით) აქტივების რეალურ საბაზრო ღირებულებასა და გადახდილ თანხას შორის. ცხადია ეს სხვაობა შეიძლება იყოს როგორც

დადებითი, ასევე უარყოფითი. პირველ შემთხვევაში საქმე გვაქვს დადებით გუდვილთან, მეორეში – უარყოფით გუდვილთან.

მაგალითი:

A საწარმომ B საწარმო შეიძინა 3000.000 ლარად. შეძენილი საწარმოს საბალანსო მონაცემები შემდეგ სურათს იძლევა:

აქტივები	ვალდებულებები და კაპიტალი
ფულადი საშუალებები - 600000	მიმდინარე ვალდებულებები - 2000000
სხვა მიმდინარე აქტივები - 1200000	გრძელვადიანი ვალდებულებები - 1800000
გრძელვადიანი აქტივები - 4000000	კაპიტალი - 2000000
სულ აქტივები - 5800000	სულ ვალდებულებ. და კაპიტალი - 5800000

საწარმოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბაზრო ღირებულება შეადგენს:

ფულადი საშუალებები - 600000	მიმდინარე ვალდებულებები - 2000000
მიმდინარე აქტივები - 1000000	გრძელვადიანი ვალდებულებები - 1800000
გრძელვადიანი აქტივები - 4700000	
სულ აქტივები - 6300000	სულ ვალდებულებები - 3800000

საწარმოს წმინდა აქტივები შეადგენს	- 2500000 (6300000-3800000).
გუდვილი შეადგენს	- 500000 ლარს (3000000 - 2500000)

საწარმოს შეძენა და გუდვილის ასახვა ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი „ფულადი საშუალებები“	600000
დებეტი „მიმდინარე აქტივები“	1000000
დებეტი „გრძელვადიანი აქტივები“	4700000
დებეტი „გუდვილი“	500000
კრედიტი „მიმდინარე ვალდებულებები“	2000000
კრედიტი „გრძელვადიანი ვალდებულებები“	1800000
კრედიტი „ფულადი საშუალებები“	3000000

თავი III

სალაროსა და ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა

3.1. სალაროს ოპერაციების აღრიცხვა

საწარმოს თავისი ფულადი საშუალებები შეიძლება განთავსებული ჰქონდეს სალაროში ან ბანკში გახსნილ ანგარიშსწორების ანგარიშზე.

სალაროს ოპერაციების წარმოება რეგულირდება „სალაროს მეურნეობის შესახებ“ დებულებით. იგი ვრცელდება ყველა იურიდიულ პირზე და იმ ორგანიზაციულ წარმონაქმნებზე, რომლებიც არ არიან იურიდიული პირები, აგრეთვე ინდივიდუალურ მეწარმეებზე, რომელთა წლიური შემოსავალი აღემატება 40 ათას ლარს. აღნიშნული მოთხოვნები არ ვრცელდება საკრედიტო დაწესებულებებზე, კავშირგაბმულობის სისტემის ორგანიზაციებზე, აგრეთვე ლომბარდებსა და ვალუტის გადამცელელ პუნქტებზე. მათთვის დადგენილია განსხვავებული წესები.

სალაროს მეურნეობის ორგანიზაცია ევალება საწარმოს ხელმძღვანელს, ხოლო უშუალო ოპერაციებს ანხორციელებს მოლარე. იგი მაგერიალურად პასუხისმგებელ პირია და ვალდებულია დაიცვას სალაროს მეურნეობის შესახებ მოქმედი დებულების მოთხოვნები.

მოლარის ძირითადი ფუნქცია სალაროდან ნაღდი ფულის მიღებისა და გაცემის ოპერაციების შესრულებაა. მოლარე ვალდებულია, იცოდეს ბანკოტებისა და მონეტების ვარგისიანობის განსაზღვრის წესები, მათი დამცავი ნიშნები, ყალბი ფულის გამოვლენის შემთხვევაში უნდა მოახდინოს რეაგირება დადგენილი წესების შესაბამისად.

პირები, რომლებიც ახდენენ მოსახლეობასთან ანგარიშ-სწორებას საკონგროლო-საკასო აპარატებით, ეალღებულნი არიან მთავარ სალაროსთან ერთად ჰქონდეთ საოპერაციო სალაროც. საკონგროლო-საკასო აპარატების გამოყენების, რეგისტრაციის და გექნიკური მომსახურების პირობები განისაზღვრება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი წესით. კერძოდ, ყოველ საკონგროლო-საკასო აპარატზე იხსნება ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერით დამოწმებული ზონარ-გაყრილი, გვერდებდანომრილი, ლუქიანი მოლარის წიგნი, რომელიც რეგისტრაციაში უნდა გაგარდეს შესაბამის საგადასახადო ინსპექციაში.

ყოველი სამუშაო დღის დასაწყისსა და ბოლოს, საკონგროლო-საკასო აპარატის მაჩვენებლები შეიგანება მოლარის წიგნში. სამუშაო დღის ბოლოს, საოპერაციო სალაროს მოლარე ნაღდ ფულს აბარებს მთავარ სალაროს, სადაც გამოიწერება სალაროს შემოსავლის ორდერი. ამ ორდერის მონაცემები შეიგანება მოლარის წიგნში. სალაროს ოპერაციების დასრულების შემდეგ, ყველა მონაცემი ერთმანეთს უნდა დაემთხვეს.

დებულება „სალაროს მეურნეობის შესახებ“ განსაზღვრავს სალაროში ნაღდი ფულის ყოველდღიურ ლიმიტს, რომლის დაცვა სავალდებულოა. ლიმიტს ზემოთ არსებული ნაღდი ფული დღის ბოლოს შეგანილ უნდა იქნას მომსახურე ბანკში. ფულის ჩაბარების პირობები განისაზღვრება ბანკთან დადებული ხელშეკრულებით.

იურიდიულ პირებს უფლება აქვთ სალაროში, მისი ყოველდღიური ნაშთის ლიმიტის ზევით არსებული ნაღდი ფული შეინახონ მხოლოდ ხელფასების, პრემიების, პენსიების, დახმარებების, სტიპენდიების გასაცემად, სამი სამუშაო დღის განმავლობაში ბანკიდან ფულის გამოგანის დღის ჩათვლელად.

საღაროში ნაღდი ფულის მიღება ფორმდება შემოსავლის ორდერით. რაც დადასტურებული უნდა იყოს მთავარი ბუღალტრის და მოლარის ხელმოწერით. მოლარეს საღაროს შემოსავლის ორდერის გამოწერის უფლება არ აქვს.

საღაროს შემოსავლის ორდერის რეკვიზიტებია: საწარმოს დასახელება, ლოკუმენტის დასახელება (შემოსავლის ორდერი), საიდან ან ვისგან იქნა მიღებული ფული საღაროში, ფულის მიღების საფუძველი, თანხა სიტყვიერად და ციფრებით, აღნიშვნა მოკორესპოდენტო ანგარიშების შესახებ, მთავარი ბუღალტრის და მოლარის ხელისმოწერები.

საღაროს შემოსავლის ორდერს ორი მხარე აქვს, ერთი თვით ორდერი და მეორე – ქვითარი. ქვითარში იგივე რეკვიზიტებია მოცემული, რაც ორდერში. ორდერის შუაში ჩამოსახეხ ხაზზე ისმება ორგანიზაციის ბეჭედი. ფულის შემომგანზე გაიცემა ქვითარი, რომელზეც ასახული იქნება მრგვალი ბეჭედის ნახევარი.

ბანკიდან ნაღდი ფულის მიღება და მისი ბანკში შეგანა რეგულირდება საკასო ოპერაციების წარმოების წესების შესახებ ეროვნული ბანკის დებულებით.

საბანკო დაწესებულება ნაღდ ფულს გასცემს ჩეკის საფუძველზე, ხოლო საწარმო ამ თანხას შემოსავალში აიღებს საღაროს შემოსავლის ორდერით, რომლის ნაწილი (ქვითარი) მიეკვრება ბანკის იმ დღის ამონაწერს (ავიზოს), როცა მოხდა ამ თანხის გამოგანა.

საღაროდან ნაღდი ფულის გაცემა საღაროს გასავლის ორდერით ფორმდება, რომელიც შემდეგი რეკვიზიტებისაგან შედგება: საწარმოს დასახელება, ლოკუმენტის დასახელება (გასავლის ორდერი), ვისზე გაიცა თანხა ან რა ღანძნულებით, გაცემის საფუძველი, თანხა სიტყვიერად და ციფრებით, საწარმოს ხელმძღვანელის, მთავარი ბუღალტრის, თანხის მიმღებისა და მოლარის ხელისმოწერები.

სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერებს მოლარებზე გადაცემამდე, რეგისტრაცია უკეთდება ჟურნალში და მიეკუთვნება რიგითი ნომერი. სალაროს გასავლის ორდერის გარეშე სალაროდან თანხის გაცემა შესაძლებელია ხელფასების, პრემიების, დახმარებების, სტიპენდიებისა და სხვათა სახით, რომლებიც შესაბამისი საგადასახადო უწყისებით ხორციელდება. ამგვარი თანხების გაცემის სამდლიანი ვადის გასვლის შემდეგ საგადასახადო უწყისები დაიხურება, ხოლო გაუცემელი თანხები ექვემდებარება დეპონირებას. უწყისში იმ პიროვნებათა მიმართ, რომლებსაც არ მიუღიათ კუთვნილი თანხა, კეთდება დეპონირების აღნიშვნა და დგება დეპონირებული თანხების რეესტრი. საგადასახადო უწყისით ფაქტიურად გაცემულ თანხაზე გამოიწერება სალაროს გასავლის ორდერი, ხოლო დეპონირებული თანხები შეაქვს მომსახურე ბანკის დაწესებულებაში, რაზეც აგრეთვე გამოიწერება გასავლის ორდერი.

სალაროდან ნაღდი ფულის გაცემა შესაძლებელია აგრეთვე მინდობილობით. სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერებს თან ერთვის შესაბამისი დოკუმენტები, როგორც ოპერაციის მოხდენის საფუძველი.

სალაროში შემოსული და გაცემული ნაღდი ფული, შესაბამისი ორდერების საფუძველზე აღირიცხება სალაროს წიგნში, რომელსაც ყოველდღიურად აწარმოებს მოლარე. საწარმოს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ ერთი ზონარგაყრილი, გვერდებდანომრილი და დალუქული სალაროს წიგნი, რომელიც დამოწმებულ უნდა იქნეს საწარმოს ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალგრის ხელმოწერებით.

სალაროს წიგნის თითოეული გვერდი ორი ნაწილისაგან შედგება, რაც სალაროს წიგნში ჩანაწერის ორ ცალად გაკეთების საშუალებას იძლევა გადასაღები ქაღალდის მეშვეობით. ორივე პირი ერთი და იმავე ნომრით აღირიცხება. ამათგან პირველი რჩება სალაროს წიგნში, ხოლო

მეორე მოიხევა და თანდართულ დოკუმენტებთან ერთად გადაეცემა ბუღალტერიას.

სალაროს წიგნში ჩანაწერების წაშლა, ამოფხეკა, გადასწორება დაუშვებელია. ნებისმიერი შეცდომის გასწორება უნდა მოხდეს შეცდომით ჩანაწერის გადახაზვით, ისე რომ გადახაზული ჩანაწერი იკითხებოდეს და მის ნაცულად გაკეთდეს სწორი ჩანაწერი, რაც დადასტურებული უნდა იქნეს მოლარის და მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერით.

პერიოდულად, საწარმოს ხელმძღვანელის გადაწყვეტილებით ხორციელდება სალაროს მოულოდნელი შემოწმება, ხოლო შემოწმების შედეგები შესაბამისად აისახება ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ფულადი საშუალებების დანაკლისის აღმოჩენის შემთხვევაში, იგი დაეწერება დამნაშავე პირებს.

სალაროს მეშვეობით განხორციელებული ოპერაციების აღსარიცხავად გამოიყენება 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ და 1120 „ნაღდი ფული უცხო ვალუტაში“ ანგარიშები. მათ დებეტში აისახება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ნაღდი ფულადი საშუალებების მიღება, ხოლო კრედიტში – ნაღდი ფულადი საშუალებების გაცემა.

ანგარიში „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ თავისი დებეტით შეიძლება უკავშირდებოდეს: ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს, (საბანკო ანგარიშიდან ფულის გამოგანისას), შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (შემოსავლების მიღებისას), დებიტორული დავალიანებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (დავალიანების ნაღდი ანგარიშსწორებით დაფარვისას, როგორცაა, მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ, მოთხოვნები კაპიტალის შევსებაზე, მოთხოვნები გაცემული ავანსებით, მისაღები დივიდენდები, მისაღები პროცენტები და ა.შ.), სესხების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (სხვადასხვა სახის სესხების მიღებისას), ინვეს-

ტიციების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (ინვესტირებული თანხების ნაღდი ანგარიშსწორებით დაფარვისას) და სხვ.

ანგარიში „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ თავისი კრედიტით შეიძლება უკავშირდებოდეს: ფულადი საშუალებების ამსახველი სხვა ანგარიშების დებეტს, (საბანკო ანგარიშზე ნაღდი ფულის შეგანისას), სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების ამსახველი ანგარიშების დებეტს (მასალების ანგარიში, საქონლის ანგარიში), წინასწარ გაწეული ხარჯების ანგარიშების დებეტს (წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება, წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, დაზღვევის ხარჯი, მოგების გადასახადი, ქონების გადასახადი და ა.შ), გრძელვადიანი აქტივების ამსახველი ანგარიშების დებეტს (შენობების, მანქანა-დანადგარების, არამაგერიალური აქტივების ანგარიშები და სხვ.), ინვესტიციების ამსახველი ანგარიშების დებეტს (თანხების ინვესტირებისას), ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშების დებეტს (ვალდებულებების ნაღდი ანგარიშსწორების წესით დაფარვისას), დანახარჯების ამსახველი ანგარიშების დებეტს (მიწოდების ხარჯების ამსახველი ანგარიშები, საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები) და სხვ.

3.2. ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციების აღრიცხვა

ყველა საწარმოს, რომელიც დამოუკიდებელ იურიდიულ ერთეულს წარმოადგენს, ბანკში გაეხსნება ანგარიშსწორების ანგარიში. ანგარიშსწორების ანგარიშის გასახსნელად საჭიროა ბანკში წარდგენილი იქნეს შემდეგი დოკუმენტები:

- განცხადება ანგარიშსწორების ანგარიშის გასსნაზე;
- ნოგარიალური წესით დამოწმებული ხელმოწერების და ბეჭდის ნიმუში;
- საწარმოს წესდებისა და სადამფუძნებლო დოკუმენტების ნოგარიალურად დამოწმებული ასლები;
- სახელმწიფო რეგისტრაციის მოწმობის ასლი;
- ცნობა საგადასახადო ინსპექციაში გადამხდელად აღრიცხვამე აყვანის შესახებ.

საწარმოს გეხსნება რა ანგარიშსწორების ანგარიში. მას უკვე შეუძლია ამ ანგარიშის მეშვეობით განახორციელოს ფულადი საშუალებების მოძრაობასთან დაკავშირებული ოპერაციები, გადარიცხოს ან მიიღოს შესაბამისი თანხები. მომსახურების შესრულებისათვის საწარმოსთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ბანკი ღებულობს შესაბამის ანაზღაურებას.

ანგარიშსწორების ანგარიშის მეშვეობით ხორციელდება როგორც ნაღდი, ისე უნაღდო ოპერაციები. ნაღდი ოპერაციები დაკავშირებულია უშუალოდ ნაღდი ფულის მოძრაობასთან, ასეთებია: ნაღდი ფულის შეტანა ანგარიშსწორების ანგარიშზე ან ნაღდი ფულის გამოტანა ანგარიშსწორების ანგარიშიდან. უნაღდო ოპერაციები ხორციელდება ანგარიშსწორების ანგარიშზე თანხის ჩარიცხვით, ან ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანხის გადარიცხვით.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაღდი ფულის შეტანა ფორმდება „განცხადებით ნაღდი ფულის შეტანაზე“. განცხადების ბლანკი შედგება სამი ერთგვაროვანი შინაარსის განაყოფისაგან, რომელთაგან ორი რჩება ბანკში, ხოლო ერთი უბრუნდება ფულის შემგანს. განცხადებას ავსებს ფულის შემგანი ერთ ეგზემპლარად და თვითონვე აწერს ხელს.

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ნაღდი ფულის გამოტანა ხდება სპეციალური ფორმის ჩეკით, რომელიც შედგება ძირითადი ნაწილისა და ჩეკის ყუისაგან. აქედან ყუა რჩება

საჩეკო წიგნაკში, ხოლო ძირითადი ნაწილი გადაეცემა ბანკს. ბანკის ჩეკი წარმოადგენს მკაცრი ანგარიშგების ბლანკს. ჩეკი გამოიწერება ხელით, რომელშიც შეტელომების დაშვება არ შეიძლება. არასწორად შევსებული ჩეკი უნდა გაუქმდეს.

ჩეკი გამოიწერება მთავარი ბუღალგრის მიერ, ერთ ცალად. მისი რეკვიზიტებია: ჩეკის მფლობელის დასახელება და ანგარიშსწორების ანგარიშის ნომერი, ჩეკის გამოწერის თარიღი, ბანკიდან ფულის გამომგანის გვარი, სახელი, მამის სახელი. ჩეკს ხელს აწერს საწარმოს ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალგერი, რომელთა ფაქსიმილე წინასწარ წარდგენილია ბანკში და დაესმება საწარმოს ბეჭედი. ჩეკის მეორე გვერდზე მიეთითება ბანკიდან გამოგანილი თანხის გამოყენების დანიშნულება და ბანკიდან ფულის გამომგანის პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტების მონაცემები. ჩეკთან ერთად ივსება ჩეკის ყუა, რომელშიც იგივე რეკვიზიტებია, რაც ჩეკში. ჩეკის გამოყენების ვადა ათი დღეა, რომლის გასვლის შემდეგ, გამოუყენებული ჩეკი უნდა გაუქმდეს.

ბანკის მეშვეობით განხორციელებული უნაღლო ოპერაციები ფორმდება საგადახდო დავალებით, რომელიც წარმოადგენს საწარმოს დავალებას ბანკისადმი, რომ მისი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ჩამოწეროს თანხა და გადარიცხოს იგი მიმღების ანგარიშზე. საგადასახადო დავალებები, როგორც წესი, გამოიწერება დადგენილი ფორმის ბლანკზე 3 ან 4 ეგზემპლარად და მოიცავს შემდეგ რეკვიზიტებს:

- საბუთის დასახელება;
- საბუთის ნომერი, გამოწერის თარიღი, თვე, წელი.
- გადამხდელი ბანკის დასახელება და კოდი;
- გადამხდელის დასახელება, მისი ანგარიშის ნომერი;
- თანხების მიმღების დასახელება და მისი ანგარიშის ნომერი ბანკში;

- საიდენტიფიკაციო კოდი;
- გადახდის დანიშნულება;
- გადასახდელი თანხა ციფრებით და სიგეყიერად;
- საბუთის პირველ ეგზემპლარზე ბეჭდით დადასტურებული ხელმოწერები.

ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანხების ჩამოწერა ხდება მხოლოდ საგადასახადო დავალების პირველი პირის საფუძველზე. მისი ერთი ეგზემპლარი უბრუნდება თანხის გადამხდელს, რომელსაც დაესმება ბანკის შტამპი.

საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მისი თანხმობის გარეშე, უდავო წესით სახსრების გადახდევინება შეიძლება მოხდეს სასამართლო და სხვა ორგანოების გადაწყვეტილების საფუძველზე, რომელთაც კანონმდებლობის შესაბამისად გააჩნიათ გადასახდელის დაკისრების უფლებამოსილება. ამ შემთხვევაში გამოიყენება სასამართლოს მიერ გაცემული სააღსრულებო ფურცლები, რომელსაც დაერთვის ოთხ ეგზემპლარად შედგენილი საინკასო დავალება. საინკასო დავალებებს ბანკი მიიღებს ანგარიშსწორების ანგარიშზე სახსრების არსებობის მიუხედავად. განაღდება მოხდება პირველ რიგში სახსრების შემოსულის კვალობაზე.

ანგარიშსწორების ანგარიშის მეშვეობით განხორციელებული უნაღდო ანგარიშსწორების ცალკე სახეს წარმოადგენს აკრედიტივით და ჩეკებით ანგარიშსწორება.

საწარმო, თავისი მომსახურე ბანკიდან პერიოდულად ღებულობს ამონაწერს ანგარიშსწორების ანგარიშიდან, რომელსაც ავიზო ეწოდება. მასში ასახულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე განხორციელებული ოპერაციები და ფულადი საშუალებების ნაშთი. ამონაწერს თან ერთვის ყველა დოკუმენტი, რომელთა საფუძველზეც განხორციელდა ოპერაციები ანგარიშსწორების ანგარიშზე.

ამონაწერი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანდართულ დოკუმენტებთან ერთად, დამუშავდება ბუღალტერიის

მიერ. დამუშავებაში უპირველეს ყოვლისა, იგულისხმება აეიზოს სისწორის შემოწმება, მისი შესაბამისობა თანდართულ დოკუმენტებთან. საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშისაგან განსხვავებით ბანკისათვის კლიენტის ანგარიში პასიური ანგარიშია და იგი ვალდებულებებს ასახავს. ამის გამო ბანკიდან მიღებულ ამონაწერში ფულადი საშუალებების ნაშთი პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის, აგრეთვე პერიოდის განმავლობაში თანხის ზრდა, მათი მიღება ასახულია კრედიტის სვეტში, ხოლო თანხის შემცირება (გადარიცხვა, ჩამოწერა), დებეტის სვეტში, რაც გასათვალისწინებელია ამონაწერის დამუშავებისას. კერძოდ, ამონაწერის დებეტის სვეტში ასახული თანხები უნდა აისახოს ანგარიშსწორების ანგარიშის კრედიტში და პირიქით, ამონაწერის კრედიტის სვეტში ასახული თანხები ანგარიშსწორების ანგარიშის დებეტში.

ანგარიშსწორების ანგარიშზე განხორციელებული ოპერაციები აღირიცხება 1210 ანგარიშზე „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“. მის დებეტში აისახება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ფულადი საშუალებების მიღება, ჩარიცხვა, ხოლო კრედიტში, ფულადი საშუალებების გაცემა, გადარიცხვა.

ანგარიში „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ თავისი დებეტით შეიძლება უკავშირდებოდეს: ფულადი საშუალებების ამსახველი სხვა ანგარიშების კრედიტს, (როგორცაა: ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში, უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში), შემოსავლების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (მაგალითად, შემოსავალი რეალიზაციიდან, სხვა საოპერაციო შემოსავლები, საპროცენტო შემოსავლები, მიღებული ავანსები და ა.შ.), მოთხოვნების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (სხვადასხვა სახის დებიტორული დაეალიანებით წარმოქმნილი მოთხოვნების დაფარვისას, როგორცაა, მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის

მიმართ, მოთხოვნები კაპიტალის შეესებაზე, მისაღები პროცენტები და სხვ.), სესხების ამსახველი ანგარიშების კრედიტს (სხვადასხვა სახის სესხის მიღებისას), ინვესტიციების ანგარიშების კრედიტს (ინვესტირებული თანხების დაფარვისას) და სხვ.

ანგარიში „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ თავისი კრედიტით შეიძლება უკავშირდებოდეს: ფულადი საშუალებების ამსახველი სხვა ანგარიშების დებეგს, (როგორიცაა: ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში, საბანკო ანგარიშიდან ნაღდი ფულის გამოტანისას; უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში, ეროვნული ვალუტის კონვერტაციისა და უცხოურ ვალუტაში გადაყვანისას); ვალდებულებების ამსახველი შესაბამისი ანგარიშების დებეგს (ვალდებულებების დაფარვისას, როგორიცაა, მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები, სესხები, საგადასახადო ვალდებულებები); სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების ამსახველი ანგარიშების დებეგს; წინასწარ გაწეული ხარჯების ანგარიშების დებეგს (მაგალითად, წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება, წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა, წინასწარ გაწეული დამღვევის ხარჯი, წინასწარ გადახდილი მოგების გადასახადი და სხვ.); დანახარჯების ამსახველი ანგარიშების დებეგს (როგორიცაა, მიწოდების ხარჯების ამსახველი ანგარიშები, საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები) და სხვ.

33. ფულის ღირებულება ღროში

ფულს აქვს ფასი, რომელიც დამოკიდებულია მის მიერ მოგანილი შემოსავლების სიდიდებზე. შემოსავალს, რომელიც მოაქვს ფულს, ეწოდება საპროცენტო განაკვეთი. რაც უფრო რისკიანად ინვესტირდება ფული, მით უფრო მაღალ საპროცენტო განაკვეთს (მოგების ნორმას) ითხოვს ინვესტორი. გარდა ამისა, ფულის ღირებულებაზე მოქმედებს

ინფლაციის დონე, რის გამოც ფული დღეს უფრო მეტი ღირს, ვიდრე ფულის იგივე რაოდენობა მომავალში.

აქედან გამომდინარე, საუინანსო ინსტიტუტები იყენებენ ფულის დროში შეფასების კონცეფციას, რომელიც ორ დროს ეფუძნება - ახლანდელს და მომავალს, ასევე, საპროცენტო განაკვეთს. ეს ორივე ფაქტორი ახდენს გავლენას ფულის ღირებულებაზე.

საინტერესოა ფულის მომავალი ღირებულება (FV - future value), ე.ი. დღეს ფულის ერთი ერთეულის ინვესტირებით მომავალში მისაღები თანხა, გარკვეული საპროცენტო განაკვეთის და პერიოდის პირობებში.

მაგალითი:

ინვესტირებულია 100 ლარი 5 წლის ვადით, მოგების 10%-იანი განაკვეთით. ფულის მომავალი ღირებულება შემდეგნაირად გაიანგარიშება:

მომავალი ღირებულების გასაანგარიშებლად გამოყენებულია რთული პროცენტი, რაც იმას ნიშნავს, რომ ყოველი წლის

წლის ბოლო	ძირითადი თანხა	საპროცენტო შემოსავალი	მომავალი ღირებულება
1.	100	$100 \times 10\% = 10$	$100 + 10 = 110$
2.	110	$110 \times 10\% = 11$	$110 + 11 = 121$
3.	121	$121 \times 10\% = 12,1$	$121 + 12,1 = 133,1$
4.	133,1	$133,1 \times 10\% = 13,3$	$133,1 + 13,3 = 146,4$
5.	146,4	$146,4 \times 10\% = 14,6$	$146,4 + 14,6 = 161,0$

საპროცენტო სიდიდე ემატება ძირითად თანხას და ამ თანხიდან მომდენო წელს კელავ გაიანგარიშება პროცენტი.

განხილული მაგალითის ახსნა უფრო მარტივად შეიძლება, თუ რთულ პროცენტებს, როგორც ზრდის კოეფიციენტს (K) შემდეგი ფორმულით წარმოვიდგენთ:

$$K = (1+i)^n,$$

სადაც: i - საპროცენტო განაკვეთია;

n - პერიოდი.

მომავალი ღირებულების (FV) გასაანგარიშებლად, საკმარისია ახლანდელი ღირებულება (PV) ანუ დღეს ინვესტირებული თანხა გაავამრავლოთ ზრდის კოეფიციენტზე:

$$FV = PV \times (1+i)^n$$

გემოთ მოყვანილი მაგალითის მიხედვით შემდეგ გაანგარიშებას მივიღებთ:

$$FV = 100 \times (1+0,10)^5 = 100 \times (1,61) = 161,0.$$

თუ ცნობილია ფულის მომავალი ღირებულება (FV), მაშინ $FV = PV \times (1+i)^n$ ფორმულის გამოყენებით შესაძლებელია განისაზღვროს ახლანდელი ღირებულება, რომელსაც დისკონტირებულ ღირებულებას უწოდებენ. შესაბამისად $PV = FV : (1+i)^n$

თავე IV

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვა

4.1. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების არსი, მათი კლასიფიკაცია და შეფასება

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობები ისეთი აქტივებია, რომელსაც საწარმო იყენებს თავისი საქმიანობის პროცესში. ხშირად მათ მაგერიალურ ანუ საწარმოო მარაგებს უწოდებენ. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობებისათვის დამახასიათებელია გამოყენების ხანმოკლე პერიოდი, ამიგომ ისინი ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში კლასიფიცირებულია როგორც მიმდინარე აქტივები. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს-2) მიხედვით სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობებს მიეკუთვნება ისეთი აქტივები, რომლებიც:

ა) გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;

ბ) მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;

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

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობებს მიეკუთვნება: საქონელი, ძირითადი მასალები, დამხმარე მასალები, სათბობი, გარა და შესაფუთი მასალები, ინსტრუმენტები, საკუთარი წარმოებისა და ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები, სპეციალური განსაცმელი და ფეხსაცმელი, მზა პროდუქცია და სხვ.

ბასს-ის მიხედვით სასაქონლო-მაგერიალურ მარაგებს მიეკუთვნება ის ფასეულობებიც, რომლებიც თავიანთი დანიშ-

ნულებისა და გამოყენების ხასიათიდან გამომდინარე წარმოადგენენ ძირითად საშუალებებს ანუ გრძელვადიან აქტივებს (მაგალითად, შენობა-ნაგებობები, მანქანა იარაღები, საგრანსპორტო საშუალებები, მიწის ნაკვეთები და სხვ.), მაგრამ შეძენილნი არიან ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით.

მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვისას, მეტად მნიშვნელოვანია მათი შეფასება. ბასს-ის მიხედვით შეფასება ხდება თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით.

მაგალითი.

წლის ბოლოს საწარმოში მზა პროდუქციის ნაშთი შეადგენს 2000 ერთეულს. ერთეულის თვითღირებულება 25 ლარია, ხოლო გასაყიდი ფასი - 30 ლარი. მოსალოდნელია, რომ ერთეული პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები შეადგენს 0,5 ლარს. ამ შემთხვევაში პროდუქციის ერთეულის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება იქნება 29,5 ლარი ($30 - 0,5$). მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება 50000 ლარად (2000×25), რადგან იგი ნაკლებია ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე ($2000 \times 29,5 = 59000$). თუ დაუშვებთ, რომ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ნაკლები იქნება თვითღირებულებაზე (ვთქვათ, ერთეულზე შეადგენს 23 ლარს), მაშინ მზა პროდუქცია ბალანსში აისახება 46000 ლარად (2000×23).

ბასს-2-ის შესაბამისად მაგერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: შეძენისა და გადამუშავების ხარჯებს, აგრეთვე სხვა ხარჯებს.

შეძენის ხარჯები მოიცავს: საქონლის ნაყიდობის (შესყიდვის) ღირებულებას; საბაჟო გადასახადს და სხვა ისეთ გადასახადებს, რომელიც გადამხდელს უკან არ უბრუნდე-

ბა; საგრანსპორტო-დამზადების ხარჯებს; ფასწანამაგს; საბაჟო მოსაკრებლებს; სასაქონლო ბირჟების მომსახურების ხარჯებს და სხვა დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული საქონლის, ნედლეულისა და მასალების შეძენასთან.

შეძენის დანახარჯებში არ ჩაითვლება უკან დასაბრუნებელი გადასახადები (აქციზი, დღგ), საეაჭრო დათმობა, მაგერიალური ფასეულობის შეძენასთან დაკავშირებული სესხის პროცენტები (ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა, რომელიც ალგერნაგიული მეთოდის სახით ნებადართულია 23-ე ბასსით „სესხით სარგებლობის დანახარჯები“). სესხის პროცენტები შეძენის ხარჯებში ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ სესხი აღებულია ისეთი განსაკუთრებული აქცივების შესაძენად, როგორიცაა: საწარმოო შენობები, ძალოვანი მანქანები, მოწყობილობა და სხვ.

მაგალითი.

საეაჭრო საწარმომ განახორციელა 20000 ლარის საქონლის იმპორტი. მიმწოდებელთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად ფასდათმობა იმისათვის, რომ შეძენილი საქონლის ღირებულება დაიფარება 1 თვის განმავლობაში, შეადგენს 2% ანუ 400 ლარს ($20000 \times 2:100$). გვირთის გრანსპორტირებაზე, დაგვირთვა-გადმოგვირთვასა და დაზღვევაზე გადახდილია 1500 ლარი, მათ შორის დღგ 250 ლარი. საბაჟო გადასახადი 2500 ლარი. საბაჟო დოკუმენტების გაფორმების პროცედურებთან დაკავშირებულმა ხარჯებმა შეადგინა 300 ლარი, მათ შორის დღგ 60 ლარი. საქონლის შეძენის ხარჯი (თვითღირებულება) შეადგენს:

შეძენის ღირებულება	20000
ფასდათმობა	(400)
გრანსპორტირების ხარჯები	1500
მ.შ. ღღ	(250)
საბაჟო გადასახადი	2500
საბაჟო პროცედურებთან დაკავშირებული ხარჯები	300
მ.შ. ღღ	(60)
სულ	23590

გემოაღნიშნულზე შედგება გატარება:

ღებეტი 1610 „საქონელი“	23590
ღებეტი 3340 „გადახდილი ღღ“	310
კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა ბანკში“	23900

გარდა გემოაღნიშნულისა, როგორც ალტერნატიული მეთოდი ბულალტრული აღრიცხვის 21-ე საერთაშორისო სტანდარტით მაგერიალური ფასეულობების შეძენის ხარჯებში შესაძლებელია საკურსო სხვაობის შეგანა. იგი შეიძლება გამოყენებული იქნეს ეროვნული ვალუტის ინფლაციისა და დევალვაციის პირობებში. სტანდარტის მიხედვით: „ასეთი საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს შესაბამისი აქტივების საბალანსო ღირებულებაში, იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებასა და აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას“.

მაგალითი.

საბითუმო ბაზამ უცხოური ფირმისაგან შეიძინა 250 ცალი მაცივარი. ერთეულის ფასი 200 აშშ დოლარია. საბაჟო დეკლარაციის შევსების დღეს 1 აშშ დოლარის კურსი შეადგენდა 2 ლარს. საქონლის

რეალიზაცია დროულად ვერ მოხერხდა, ამასთანავე ლარის კურსი მკვეთრად გაუარესდა და შეადგინა 2,5 ლარი. ვალის გადახდის მომენტში მსგავსი საქონლის ერთეულის შეძენა შეიძლებოდა 480 ლარად, სოლო რეალიზაცია 496 ლარად.

საქონლის ღირებულება

შეძენის მომენტში - 100000(200X2X250)

ვალდებულება

გადახდის მომენტში - 125000 (200X2,5X250)

მსგავსი საქონლის

ღირებულება - 120000 (250X480)

საქონლის გაყიდვიდან

მისაღები ამონაგები - 124000 (250X496)

მოგანილ მაგალითში მსგავსი საქონლის ღირებულება შეადგენს 120000 ლარს, რომელიც ნაკლებია საქონლის გაყიდვიდან მისაღებ ამონაგებზე (124000), ამიტომ საქონელი შეფასდება 120000 ლარად, ე.ი. შეძენის თავდაპირველ ღირებულებას დაემატება საკურსო სხვაობა ანუ 20000 ლარი (120000-100000).

თუ ფასები ისე შეიცვალა, რომ მსგავსი საქონლის ღირებულება მეტი აღმოჩნდა გადახდის მომენტში ვალდებულების თანხაზე (მაგალითად, შეადგინა 150000 ლარი), შესაძლებელია საქონლის რეალიზაციიდან მეტი ამონაგების მიღება (მაგალითად, 160000 ლარი), მაშინ საქონელი შეფასდება გადახდის მომენტში ვალდებულების თანხით, ანუ, 125000 ლარად.

საწარმოს საკურსო სხვაობის ასახვის გემოაღნიშნული ალგერნატიული მეთოდი, რომ არ გამოეყენებინა, ე.ი. არ გაეზარდა სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ღირებულება, მაშინ მისი ფინანსური შედეგი 20 000 ლარით ან შესაბამისად 25 000 ლარით შემცირდებოდა, რადგან უცხოურ ეალუგაში გამოხატული დავალიანების დაფარვის ან ბალანსის მუხლების შეფასებისას წარმოქმნილი საკურ-

სო სხვაობა (ეროვნული ვალუტის გაუფასურების გამო) ეწერება მარალს. ცხადია, ამ შემთხვევაში სხვანაირ საგადასახადო შედეგთან გვექნებოდა საქმე.

ამასთან, სამრეწველო პროდუქციის თვითღირებულებაში შეიგანება მოხმარებული ნედლეულისა და მასალების ღირებულება, პირდაპირი დანახარჯები შრომის ანაზღაურებაზე, მუდმივი და ცვალებადი ზედნაღები ხარჯები, რომელიც უშუალოდ არის დაკავშირებული პროდუქციის წარმოებასთან. გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულების კომპონენტები შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ:

პირდაპირი ხარჯები:

ნედლეული და მასალები;

პირდაპირი ხელფასი;

დანარიცხები ხელფასზე;

მანქანა-დანადგარების ამორტიზაცია.

მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები:

საამქროს (წარმოების პროცესის) მართვის ხარჯები;

საწარმოო შენობა-ნაგებობების ცეცხლა;

მოწყობილობათა ექსპლუატაციის ხარჯები;

საწარმოო ობიექტების საიჯარო ქირა.

ცვალებადი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები:

დამხმარე მასალები;

დამხმარე მუშების ხელფასი;

დანარიცხები ხელფასზე.

სასაქონლო მაგერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში არ ჩაითვლება ისეთი დანახარჯები, როგორიცაა:

ა) მაგერიალური ფასეულობების რეალიზაციის ხარჯები;

ბ) ნედლეულის, მასალის, საქონლისა და სხვა მაგერიალური ფასეულობების დანაკარგები;

გ) გენორმატიული ხარჯები (ცოცხალი შრომის, სხვა მასალების);

დ) მაგერიალური ფასეულობების შენახვის ხარჯები;

ე) ზედნადები და აღმინისტრაციული ხარჯები.

ზემოჩამოთვლილი დანახარჯები აღიარებული უნდა იქნეს იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელიც შეამცირებს მოცემული პერიოდის ფინანსურ შედეგებს. საგადასახადო თვალსაზრისით ზოგიერთი მათგანი შეიძლება არ გამოიქვეითოს ერთობლივი შემოსავლიდან.

სასაქონლო მაგერიალური ფასეულობების შეძენის ხარჯების (თვითღირებულების) სწორად გამოანგარიშებას დიდი მნიშვნელობა აქვს, რადგან მასზე უშუალოდ დამოკიდებულია ისეთი გადასახადები, როგორიცაა: ღღ, აქციზი, საბაჟო გადასახადი, მოგების გადასახადი და სხვ.

საერთაშორისო სააღრიცხვო პრაქტიკაში მარაგების შეფასების რამდენიმე მეთოდია ცნობილი. მათ შორის აღსანიშნავია: ინდივიდუალური თვითღირებულების მეთოდი, საშუალო თვითღირებულების მეთოდი და FIFO მეთოდი.

ინდივიდუალური თვითღირებულების მეთოდი გულისხმობს მარაგის თითოეული ერთეულისათვის შეძენის ხარჯებიდან გამომდინარე ინდივიდუალური თვითღირებულების მინიჭებას. ამ მეთოდით შეფასება მიზანშეწონილია ძვირადღირებული მარაგების აღსაღრიცხავად. ამასთანავე, შესაძლებელი უნდა იყოს მათი სისტემატური აღრიცხვა.

მეთოდი FIFO გულისხმობს, რომ მაგერიალური რესურსები საანგარიშო პერიოდში გამოიყენება მათი შეძენის თანმიმდევრობით, ე.ი. წარმოებაში ან გაყიდვაში გადაცემული მარაგები შეფასდება მათი შეძენის თანმიმდევრობიდან გამომდინარე, ფასებით, თვის დასაწყისში არსებული რესურსების ღირებულების გათვალისწინებით. რესურსების ნაშთები საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, შე-

ფასდება ბოლოს შეძენილი ფასებით. მარაგების შეფასებაში იგულისხმება, როგორც წარმოებაში გადაცემული, ასევე რეალიზებული მარაგებისა და ნაშთად დარჩენილი მარაგების შეფასება.

ჩვენს სააღრიცხვო პრაქტიკაში ინდივიდუალური თვითღირებულებისა და საშუალო თვითღირებულების მეთოდები გრადიციული გამოყენების მეთოდებია. ამ შემთხვევაში თვის განმავლობაში მაგერიალური რესურსები წარმოებაში ჩამოიწერება სააღრიცხვო ფასებით, ხოლო თვის ბოლოს დანახარჯებს ეწერება სააღრიცხვო ფასებიდან ფაქტიური თვითღირებულების გადახრა. გავაანალიზოთ შემოაღნიშნული მეთოდების გამოყენების თავისებურებანი.

მაგალითი.

საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში საწარმოს გააჩნდა 200 ცალი ნაკეთობა. ერთეულის ღირებულება 10 ლარია. პერიოდის განმავლობაში შეძენილია 900 ერთეული ნაკეთობა, ხოლო რეალიზებულია 1000 ერთეული. შეძენის თანმიმდევრობა და ფასები მოცემულია ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში.

მაჩვენებლები	რაოდენობა (ცალი)	თვითღირებულება (ლარი)	
		ერთეულის	მთელი მარაგის
ნაშთი პერიოდის დასაწყისში	200	10	2000
შეძენილია:			
პირველი პარტია	300	10	3000
მეორე პარტია	200	12	2400
მესამე პარტია	400	16	6000
სულ შეძენილია	900	X	11400

მარაგების, ხარჯისა და ნაშთების შეფასება FIFO მეთოდით:

მაჩვენებლები	რაოდენობა (ყალი)	თვითღირებულება (ლარი)	
		ერთეულის	მთელი მარაგის
დახარჯულია			
პირველი პარტია	500	10	5000
მეორე პარტია	200	12	2400
მესამე პარტია	300	15	4500
სულ დახარჯულია	1000	X	11900
ნაშთი პერიოდის ბოლოს	100	15	1500

მარაგების, ხარჯისა და ნაშთების შეფასება საშუალო თვითღირებულების მეთოდით:

მარაგების თვითღირებულება საწყისი ნაშთის გათვალისწინებით – 13400 ლარი (2000 + 11400). ერთეულის საშუალო შეწონილი თვითღირებულება – 12,2 ლარი (13400 : 1100). დახარჯული (რეალიზებული) მარაგების თვითღირებულება – 12200 ლარი (1000X12,2). მარაგების ნაშთის თვითღირებულება – 1200 ლარი (13400 - 12200). მარაგის ერთეულის თვითღირებულება – 12 ლარი (1200 : 100).

როგორია გემოაღნიშნული მეთოდების გამოყენების საგადასახადო შედეგები? თუ დავეშვებით, რომ დახარჯული (რეალიზებული) მარაგების სარეალიზაციო ფასი შეადგენს 15000 ლარს, მაშინ თითოეული ამ მეთოდის გამოყენების გაელენა შემდეგ სურათს მოგვცემს:

შეფასების მეთოდი	დანახარჯის თვითღ.	ნაშთის თვითღ.	ფინანსური შედეგი (მოგება)
FIFO	11900	1500	3100
საშ. თვითღ.	12200	1200	2800

ცხადია, რომ დახარჯული მარაგების თვითღირებულების გაზრდით შემცირდება დასაბეგრი მოგება და პირიქით. რა დასკვნების გამოტანა შეიძლება აქედან? მეთოდების შერჩევისას გასათვალისწინებელია ფასების ფაქტორი. თუ მოსალოდნელია ფასების დაცემა, მაშინ საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, ოპტიმალური იქნება FIFO მეთოდის გამოყენება. თუ ფასების პროგნოზის გაკეთება შეუძლებელია, ან საწარმო შეიძენს ისეთ ფასეულობებს, რომელიც ფასების მერყეობით ხასიათდება, უმჯობესია საშუალო თვითღირებულების მეთოდის გამოყენება.

4.2. სასაქონლო-მაგერიალურ ფასეულობათა აღრიცხვის საგადასახადო თავისებურებები

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვა-ანგარიშგებაში ასახვისას ბასს-ით განსაზღვრული ნორმები ისეთ საკითხებში, როგორიცაა მაგალითად, მაგერიალური ფასეულობების შეძენის ხარჯების განსაზღვრა, თვითღირებულების განსაზღვრის მეთოდები და სხვა, ძირითადად ემთხვევა საგადასახადო კოდექსის ნორმებს. მიუხედავად ამისა, ხარჯის ან შემოსავლის საბუღალტრო აღრიცხვაში აღიარება-ასახვა განსხვავდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმებისაგან. ყოველივე ეს სახელმწიფოს ფისკალური ინტერესებიდან გამომდინარეობს. განვიხილოთ რამდენიმე მათგანი.

წარმოებული პროდუქცია ან შეძენილი საქონელი საწარმოს შეუძლია გაყიდოს ნებისმიერ ფასად, რომელიც ჩამოყალიბებულია ბაზარზე. ეს ფასები შეიძლება იყოს თვითღირებულებაზე დაბალი, მისი გოლი ან მაღალი. შესაძლებელია ფასეულობათა უსასყიდლოდ გაცემაც. მიუხედავად იმისა, რომ ეს პროცედურები საბუღალტრო აღრიცხვაში ასახვას ჰპოვებენ შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე (კერძოდ, საქონლის თვითღირებულებაზე დაბალ ფასებში რე-

ალიზაცია გამოიწვევს მარალს), საგადასახადო კანონმდებლობა ასეთ მარალს არ აღიარებს. საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, აქტივების უსასყიდლოდ ან შემცირებული ფასით მიწოდებისას, მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული ქონების საბაზრო ფასსა და ამ ქონების თვითღირებულებას შორის.

მაგალითი.

აფთიაქის მიერ შეძენილი იქნა 3000 ლარის წამლები, რომლის რეალიზაციაც უნდა განეხორციელებინა 10%-იანი დანარიცხით, ანუ 3300 ლარად. კონკურენციის გამო წამლების რეალიზაცია გაძნელდა, რის გამოც მეწარმე იძულებული გახდა გაეყიდა ისინი თვითღირებულებაზე დაბალ ფასში, დაეუშვათ 2800 ლარად. ამ შემთხვევაში საბუღალტრო აღრიცხვის წესებით ფინანსურ შედეგში უნდა აისახოს 200 ლარის მარალი, დაბეგვრის მიზნით კი - 300 ლარის მოგება.

ბასს-ის შესაბამისად საწარმომ მაგერიალური ფასეულობები უნდა შეაფასოს თვითღირებულებასა და სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, ე.ი. მას უფლება აქვს ფასეულობები ჩამოაფასოს. ამავე დროს საგადასახადო კანონმდებლობა მხოლოდ მოძველებული და მოდიდან გამოსული საქონლის ჩამოფასებას ითვალისწინებს. აქედან გამომდინარეობს, რომ მართალია ჩამოფასების თანხა, გარდა შემოაღნიშნული შემთხვევისა, შეამცირებს სააღრიცხვო მოგებას, მაგრამ დასაბეგრი მოგების გამოანგარიშებისას ამ თანხით გაიზრდება დასაბეგრი შემოსავალი

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვა სააღრიცხვო პროცესის ერთ-ერთი რთული უბანია. ფასეულობათა მოძრაობის პროცესში შეიძლება ადგილი ექნეს ნორმირებულ და ნორმის გევიტ დანაკარგებს და დანაკლისებს. ნორმის გევიტ დანაკარგები, როგორც წესი, მაგერიალურად პასუხისმგებელ პირებს გადახდებათ,

მაგრამ თუ მათი დადგენა ვერ მოხერხდა, დანაკარგები გამოიწვევს ზარალს. საგადასახადო კანონმდებლობა დანაკლისად განიხილავს, სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად ბუღალტრულ ჩანაწერებთან შედარებისას გამოვლენილ ნაკლებობას. ამასთან თუ უფლებამოსილი ორგანოს მიერ დადგენილია დანაკარგის მაქსიმალური ზღვრული ოდენობა, დანაკლისად ჩაითელება ამ ოდენობაზე მეტი ოდენობა.

4.3. სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვის მეთოდები

სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების მოძრაობის (მიღებისა და ხარჯვის) აღრიცხვა მთელი სააღრიცხვო ციკლის ერთ-ერთი შრომატევადი პროცესია. ფასეულობათა სწორ და თავისდროულ აღრიცხვაზე მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია საწარმოს საბოლოო ფინანსური შედეგები.

მაგერიალური ფასეულობების აღრიცხვის პრაქტიკაში ჩამოყალიბდა ორი მეთოდი: მაგერიალური ფასეულობების უწყვეტი და პერიოდული აღრიცხვა. აღსანიშნავია, რომ საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში მხოლოდ უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი გამოიყენებოდა. იგი განპირობებული იყო სახელმწიფო საკუთრებაში არსებულ მაგერიალურ ფასეულობებზე მუდმივი კონტროლის განსახორციელებლად. დღეს კი ასევე გამოიყენება პერიოდული აღრიცხვა. რა თავისებურებებით ხასიათდებიან ისინი?

უწყვეტი აღრიცხვა გულისხმობს მათი შემოსვლისა და ხარჯვის მუდმივ აღრიცხვას მოძრაობის ყველა სტადიაზე. აქ მოქმედებს პრინციპი - ხარჯად ჩაითელება ის, რაც გადაეცა წარმოებას, გადაეცა საექსპლუატაციოდ ან გაიყიდა. ამ მეთოდით მაგერიალური ფასეულობის საბოლოო ნაშთის დასადგენად გამოიყენება ფორმულა:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + მიღება - გასვლა

პერიოდული აღრიცხვა ხორციელდება პრინციპით - ხარჯებად აღიარებულია არა უშუალოდ დახარჯული ნედლეული, მასალები, საქონელი და ა.შ., არამედ, მათ შესაძენად გაწეული ხარჯები (ე.ი. მიღებული მაგერიალური ფასეულობა აისახება, როგორც ხარჯი). პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის საფუძველზე ხდება ნაშთის დადგენა და მამასადამე, ფაქტიურად დახარჯული და რეალიზებული ფასეულობების სიდიდის განსაზღვრა. საბოლოო ნაშთის დასადგენად გამოიყენება ფორმულა:

საბოლოო ნაშთი = საწყისი ნაშთი + / - კორექტირება

მარაგების აღრიცხვის შემოაღნიშნულ მეთოდებთან უშუალოდაა დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვის მეთოდები. პირველ შემთხვევაში გამოიყენება დანახარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი, ხოლო მეორეში - ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღრიცხვის მეთოდი.

ორივე მეთოდს თავისი დადებითი და უარყოფითი მხარეები გააჩნია. კერძოდ, მაგერიალური ფასეულობების მუდმივი მეთოდით აღრიცხვის დროს დაინგერესებულ მხარეს შეუძლია ნებისმიერ მომენტში განსაზღვროს ფასეულობათა ნაშთები. პერიოდული აღრიცხვის დროს კი მარაგების ოპერატიული მართვა ძნელდება და საჭიროა დამატებითი მექანიზმების გამოყენება. სამაგიეროდ, იგი ტექნიკური თვალსაზრისით მარტივია, შედარებით მცირეა სააღრიცხვო ჩანაწერები, არ მოითხოვს დამატებით პერსონალს და სხვ.

მუდმივი აღრიცხვის დროს სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების აღრიცხვისათვის ანგარიშთა გევით გათვალისწინებულია 1600 ჯგუფის ანგარიშები: 1610 „საქონელი“, 1620 „ნედლეული და მასალები“, 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“, 1640 „მზა პროდუქცია“, 1690 „სხვა სასაქონლო-მაგერიალური მარაგი“.

პერიოდული აღრიცხვის დროს სასაქონლო-მაგერი-
ალური მარაგების აღმრიცხველი ანგარიშები წარმოდგე-
ნილია ორ ჯგუფად. საეაჭრო საწარმოებისათვის გამოიყ-
ენება 7200 ჯგუფის ანგარიშები, როგორიცაა: 7210 „გაყიდ-
ული/შეძენილი საქონელი“, 7220 „შეძენილი საქონლის უკან
დაბრუნება და ფასდათმობა“, 7290 „სასაქონლო-მაგერი-
ალური მარაგის კორექტირება“. პროდუქციის მწარმოე-
ბელი და მომსახურების სფეროს საწარმოებისათვის გამ-
ოიყენება 7100 ჯგუფის ანგარიშები: 7110 „ძირითადი
მასალების დანახარჯი/შეძენა“, 7120 „პირდაპირი ხელფა-
სი“, 7130 „სოციალური დანახარჯები ხელფასზე“, 7170 „ცვე-
თა და ამორტიზაცია“, 7180 „რემონტის ხარჯები“, 7185
„სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება“ და
სხვ.

7100 ჯგუფის ანგარიშები, როგორიცაა: „პირდაპირი ხე-
ლფასი“, „სოციალური დანახარჯები ხელფასზე“, „ცვეთა და
ამორტიზაცია“, „რემონტის ხარჯები“ გამოიყენება საეაჭრო
საწარმოებშიც.

განვიხილოთ პირობითი მაგალითი მარაგების
მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყ-
ენებით.

საეაჭრო საწარმოში საანგარიშო პერიოდის
დასაწყისში სასაქონლო-მაგერიალური მარაგების
ნაშთი შეადგენდა 10000 ლარს. ამავე პერიოდში
შეძენილ იქნა 20000 ლარის საქონელი. მოგების
დანარიცხი შეადგენს 20%. პერიოდის განმავლობა-
ში რეალიზებული საქონლის ღირებულება გასაყი-
დი ფასებით შეადგენს 18000 ლარს (15000 + 3000).
მათ შორის 12000 ლარის საქონელი რეალიზებულია
ნაღდ ანგარიშზე, ხოლო 6000 ლარისა მიწოდებუ-
ლია უნაღდო ანგარიშსწორების წესით. პერიოდის
ბოლოს ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირე-
ბულება (ნაყიდობის ფასი) შეადგენს 15000 ლარს.

**მარაგების მუდმივი აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით
ოპერაციები ანგარიშებზე შემდგენიერად აისახება:**

1. საქონლის შეძენა	
ღებები 1610 „საქონელი“	20000
კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“	20000
2. საქონლის რეალიზაცია ნაღდ ანგარიშზე	
ღებები 1110 „ნაღდი ფული სალაროში“	12000
კრედიტი 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“	12000
3. საქონლის რეალიზაცია უნაღდო ანგარიშსწორებით	
ღებები 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	6000
კრედიტი 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“	6000
4. რეალიზაციის ანგარიშის დახურვა (ამონაგების ასახვა ფინანსურ შედეგებზე)	
ღებები 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“	18000
კრედიტი 5330 „მოგება/ზარალი“	18000
5. რეალიზებული საქონლის ჩამოწერა თვითღირებულებით	
ღებები 7210 „გაყიდული საქონელი“	15000
კრედიტი 1610 „საქონელი“	15000
6. რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების (ხარჯის) ასახვა მოგება-ზარალის ანგარიშზე	
ღებები 5330 „მოგება/ზარალი“	15000
კრედიტი 7210 „გაყიდული საქონელი“	15000
7. ფინანსური შედეგის განსაზღვრა და მოგება/ზარალის ანგარიშის დახურვა	
ღებები 5330 „მოგება/ზარალი“	3000
კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	3000

გემოაღნიშნული ოპერაციები ანგარიშებზე აისახება შემდეგი სქემით:

1610 „საქონელი“	
6. 10000	5) 15000
1) 20000	
6. 15000	

3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“	
	1) 20000
	6. 20000

1110 „ნაღდი ფული სალაროში“	
2) 12000	
6. 12000	

6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“	
4) 18000	2) 12000
	3) 6000
6. -	6 -

ლევან ბრიტაშვილი

1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“		5330 „მოგება/ზარალი“	
3) 6000		6) 15000	4) 18000
6. 6000		7) 3000	
		6. —	6. —
7210 „გაყიდული საქონელი“		5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	
5) 15000	6) 15000		7) 3000
6. —	6. —		6. 3000

მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენებით ოპერატიული ანგარიშებზე შემოღებულად აისახა:

- საქონლის შეძენა (შეძენილი საქონელი იმავდროულად ით-
ვლება გაყიდულად)
 დებეტი 7210 „შეძენილი/დახარჯული საქონელი“ 20000
 კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 20000
- საქონლის რეალიზაცია ნაღდ ანგარიშზე
 დებეტი 1110 „ნაღდი ფული სალაროში“ 12000
 კრედიტი 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“ 12000
- საქონლის რეალიზაცია უნაღდო ანგარიშსწორებით
 დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ 6000
 კრედიტი 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“ 6000
- რეალიზაციის ანგარიშის დახურვა (ამონაგების ასახვა ფი-
ნანსურ შედეგებზე)
 დებეტი 6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“ 18000
 კრედიტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 18000
- საქონლის ნაშთის კორექტირება პერიოდის ბოლოს (განი-
საზღვრება ინვენტარიზაციით)
 დებეტი 1610 „საქონელი“ 5000 (15000-10000)
 კრედიტი 7290 „მარაგის კორექტირება“ 5000
- რეალიზებული საქონლის ჩამოწერა
 დებეტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 20000
 კრედიტი 7210 „შეძენილი საქონელი“ 20000
- სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირების ანგა-
რიშის დახურვა
 დებეტი 7290 „მარაგის კორექტირება“ 5000
 კრედიტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 5000
- ფინანსური შედეგის განსაზღვრა და მოგება/ზარალის ანგა-
რიშის დახურვა
 დებეტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 3000
 კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ 3000

გემოაღნიშნული ოპერაციები ანგარიშებზე აისახება შემდეგი სქემით:

7210 „შეძენილი საქონელი“

3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

1) 20000	6) 20000
გ. –	გ. –

	1) 20000
	გ. 20000

1110 „ნაღდი უფლი სალაროში“

6110 „შემოსაულები რეალიზაციიდან“

2) 12000	
გ. 12000	

4) 18000	2) 12000
	3) 6000
გ. –	გ. –

1610 „საქონელი“

5330 „მოგება/ზარალი“

გ. 10000	
5) 5000	
გ. 15000	

6) 20000	4) 18000
8) 3000	7) 5000
გ. –	გ. –

1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

7290 „მარაგის კორექტირება“

3) 6000	
გ. 6000	

7) 5000	5) 5000
გ. –	გ. –

5310 „გაუნაწილებელი მოგება“

	8) 3000
	გ. 3000

როგორც ვხედავთ, ფინანსური შედეგი (ჩვენს მაგალითში 3000 ლარი მოგება) ორივე მეთოდის გამოყენებით ერთი და იგივეა.

თავი V

მოთხოვნებისა და ვალდებულებების აღრიცხვა

5.1. მოთხოვნების აღრიცხვა

მოთხოვნები ანუ დებიტორული დავალიანებები წარმოიშობა ერთი საწარმოს მიერ მეორისადმი საქონლის მიწოდების, სამუშაოების შესრულების ან მომსახურების გაწევის შედეგად. გარდა ამისა, მოთხოვნა შეიძლება წარმოიშვას პარგნიორების, სამუშაო პერსონალის, მეკავშირე საწარმოების, ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ და სხვ.

დაფარვის ვადიდან გამომდინარე, მოთხოვნები შეიძლება იყოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი. მოკლევადიანია მოთხოვნა, თუ მისი დაფარვა გათვალისწინებულია ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთი წლის განმავლობაში. აღნიშნულზე მეტ ვადაში დასაფარავი მოთხოვნა ითვლება გრძელვადიანად.

მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების აღრიცხვა. მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნა შეიძლება იყოს: ჩვეულებრივი (მიწოდება-გადახდა); უასაღათმობის გათვალისწინებით; განვალებით ან თამასუქით.

საქონლის მიწოდება ხორციელდება დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ან თავისუფალი გაყიდვის წესით, ისე როგორც საცალო ვაჭრობაში. ხელშეკრულების გაფორმებას დიდი მნიშვნელობა აქვს მიწოდება-გადახდის სწორი რეგულირებისათვის.

საერთაშორისო პრაქტიკაში მიღებულია, რომ მიწოდების ხელშეკრულება მოიცავდეს ისეთ რეკვიზიტებს, როგორ-

იცაა: ხელშეკრულების დასახელება, ხელშეკრულების დამდები მხარეები, ხელშეკრულების საგანი, გადახდის პირობები, ხელშეკრულების შესრულების ვადები, ფასები, შეფუთვის, გრანსპორტირებისა და დამღვევის პირობები, საკუთრების გადაცემის პრინციპები, ფორსმაჟორული სიგუაციები, ხელშეკრულების შესრულების გარანტიები, მარალის ანაზღაურების წესი, შეთანხმება ხარჯებსა და ბაჟზე, ვალუტის კურსის ცვლილების რისკი და ა.შ. ამ უკანასკნელს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს, რადგან ვალუტის გაუფასურების შემთხვევაში ერთ-ერთი მხარე შეიძლება საგრძნობლად დამარადეს, რაც ხშირად სასამართლო დავის საგანი ხდება.

მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების აღსარიცხავად ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმაში გათვალისწინებულია ანგარიშთა სამი ჯგუფი. ესენია: 1400 „მოკლევადიანი მოთხოვნები“, 1500 „მოკლევადიანი სათამასუქო მოთხოვნები“ და 1800 „დარიცხული მოთხოვნები.“

თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებს, რომ ანაზღაურება განხორციელდეს საქონლის მიწოდებიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ, ასეთ მიწოდებას კრედიტით გაყიდვას უწოდებენ. დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით მიწოდებული საქონელი იმავდროულად აისახება რეალიზაციაში, რაზედაც შედგება შემდეგი ბუღალტრული გაგარება:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“.

საქონლის მიმწოდებელი ყოველთვის დაინტერესებულია განაღდება, რაც შეიძლება მალე განხორციელდეს. ამისათვის, საქონლის მყიდველს გარკვეულ შეღავათს აძლევენ ფასდათმობის სახით. ფასდათმობის პირობა აღინიშნება ანგარიშ-ფაქტურაში. მაგალითად ასე, 2/10 n60, რაც იმას ნიშნავს, რომ თუ განაღდება მოხდება 10 დღეში, მაშინ მყიდველი მიიღებს 2%-იან ფასდათმობას. ამ პირო-

ბის გამოყენების გარეშე განაღდება უნდა განხორციელდეს 60 ღლეში. ეს პროცესი ბულალტრულ აღრიცხვაში თავისებურ ასახვას საჭიროებს. კერძოდ, ფასდათმობის თანხა უნდა აისახოს ამისათვის განკუთვნილ 6120 ანგარიშზე - „გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა“.

მაგალითი.

მყიდველს მიეწოდა 2000 ლარის საქონელი. ღღგ 20% - 400 ლარი. სულ ასანაზღაურებელი თანხა 2400 ლარი. თუ განაღდება განხორციელდება 10 ღლეში, მყიდველი მიიღებს 2% ფასდათმობას. ამ პირობის გარეშე განაღდება უნდა განხორციელდეს 60 ღლეში.

I შემთხვევა - თანხა გადახდილი იქნა 35 ღლეში.

1. ღებუტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	2400
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	2000
კრედიტი 3330 „გადასახდელი ღღგ“	400
2. ღებუტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	2400
კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	2400

II შემთხვევა - თანხა გადახდილი იქნა 10 ღლეში, ფასდათმობის შეღავათი გამოყენებულია. ამასთან რეალიზაციის მოცულობა (2000 ლარი) საჭიროა შემცირდეს ფასდათმობის თანხით (40 ლარი), ხოლო ღღგ - 8 ლარით. ზემოაღნიშნულზე შედგება გატარება:

ღებუტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	2352
ღებუტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	40
ღებუტი 3330 „გადასახდელი ღღგ“	8
კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	2400

საქონლის განვაღებით რეალიზაცია სხეადასხვანაირად შეიძლება განხორციელდეს. მაგალითად, საქონლის ღირებულების ნაწილის წინასწარი გადახდით, დათქმულ ვადებში გადახდით, მყიდველის მიერ საქონლის რეალიზაციის შემდეგ გადახდით და სხვ.

საქონლის განვაღებით რეალიზაციის დროს გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს რეალიზაციის მომენტის სწორად

განსაზღვრას. საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ბასს 18, პ. 14-16) საქონლის რეალიზებულად აღიარების ერთ-ერთი პირობაა მყიდველისათვის საქონელზე საკუთრებისა და ფლობის უფლების გადაცემა. საკუთრებისა და ფლობის უფლება გადაცემულად არ ჩაითვლება, თუ მიმწოდებელ საწარმოში საქონლის რეალიზაციიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის რეალიზაციის შედეგად.

მაგალითი.

საწარმომ განვადებით გაყიდა ავტომობილი 5000 ლარად. განვადების პირობა ითვალისწინებს ღირებულების 30%-ის (1500 ლარი) წინასწარ გადახდას. დარჩენილი თანხა 70% (3500 ლარი) გადახდილი იქნება 6 თვის შემდეგ. განვადებულ საქონელზე საკუთრების უფლება მყიდველზე გადაცემული არ არის.

საწარმოში აღვილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გაგარებებს:

1. წინასწარ გადახდილ თანხაზე:

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	1500
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	1500
2. განვადებული დავალიანების მთლიან თანხაზე:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	3500
კრედიტი 4410 „გადავადებული შემოსავლები“	3500
3. ექვსი თვის შემდეგ ჩარიცხულ თანხაზე:

ა) დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	3500
კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	3500
ბ) დებეტი 4410 „გადავადებული შემოსავლები“	3500
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	3500

აღნიშნული გაგარებით დაიხურება მოთხოვნების ანგარიში და საქონელიც რეალიზაციაში სრულად აისახება.

სხვადასხვა მოთხოვნების აღრიცხვა. საწარმოს საქმიანობის პროცესში შეიძლება წარმოიქმნას სხვადასხვა სახის მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მოთხოვნები. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი.

საწარმოს დაფუძნებისას დამფუძნებლების მიმართ წარმოიქმნება მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე. ეს მოთხოვნები გრძელვადიანია, რაც აისახება შემდეგი გაგარებით:

დებუტი 2330 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე“
კრედიტი 5150 „საწესდებო კაპიტალი“

თუ ბალანსის შედგენის თარიღიდან საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე არსებული მოთხოვნების დაფარვის ვადა ერთ წელზე ნაკლებია, ან თუ პარგნიორები შეთანხმდნენ, რომ ეს მოთხოვნები მოკლე პერიოდში დაიფარება, საჭიროა გრძელვადიანი მოთხოვნებიდან იგი გადატანილი იქნეს მოკლევადიან მოთხოვნებში, რაზედაც შედგება შემდეგი ბუღალტრული გაგარება:

დებუტი 1460 „გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“
კრედიტი 2330 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე“.

საწარმოს შეიძლება მოთხოვნა წარმოექმნას თავისივე პერსონალის მიმართ, რაც ხშირად დაკავშირებულია მაგერიალურ ფასეულობათა შეძენასთან ან მუშაკის მივლინებაში წასვლასთან. ასეთი მოთხოვნები აისახება გაგარებით:

დებუტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“
კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“.

მოთხოვნა შეიძლება წარმოიქმნას დივიდენდებზე და პროცენტებზე, რაზედაც შედგება გაგარება:

დებუტი 1810 „მისაღები დივიდენდები“

დებუტი 1820 „მისაღები პროცენტები“

კრედიტი 8120 „შემოსაულები დივიდენდებიდან“

კრედიტი 8110 „საპროცენტო შემოსაულები“

სხვა საწარმოებზე წინასწარ გადახდილი თანხები მაგერიალურ ფასეულობათა შესაძენად, ჟურნალ-გაზეთების გამოსაწერად, ელექტროენერგიის, გელეფონის, საიჯარო ქირისა და კომუნალური ხარჯების დასაფარავად, აისახება მოთხოვნების ანგარიშებზე, როგორც ავანსად გაცემული თანხები შემდეგი გატარებით:

ღებები 1480 „გადახდილი ანგარიშები“

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“.

მიწოდების ერთ-ერთი პირობა შეიძლება იყოს მიწოდება თამასუქის გამოყენებით. ამ შემთხვევაში წარმოიქმნება სათამასუქო მოთხოვნები. მოთხოვნის ვადიდან გამომდინარე, იგი შეიძლება იყოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი.

თამასუქი ორი სახისაა: ჩვეულებრივი და გადასაპირებული. ჩვეულებრივი თამასუქის სუბიექტია ორი მხარე – მიმწოდებელი (რეზიდენტი) და მყიდველი. გადასაპირებული თამასუქის შემთხვევაში თამასუქის გამცემი ვალდებულია გასანაღდებელი თანხა აუნაზღაუროს თამასუქის წარმომდგენს. როგორც წესი, თამასუქის გადაპირებას ახდენენ საბანკო დაწესებულებებზე.

სათამასუქო ურთიერთობებში გარკვევის მიზნით საჭიროა განიმარტოს შემდეგი გერმინები:

თამასუქის გაცემის თარიღი – თამასუქზე მითითებული თარიღი (როდესაც გაიცა თამასუქი).

თამასუქის ვადა – თამასუქის მოქმედების ვადა. (იანგარიშება კალენდარულ დღეთა რაოდენობით). მაგალითად, 15 იანვრიდან 20 მაისამდე. ამასთანავე, თამასუქის გაცემისა და დაფარვის თარიღი ითვლება ერთ დღედ.

თამასუქის დაფარვის დრო – დღეთა რაოდენობა, რომელიც მითითებულია თამასუქში და რომლის მიხედვითაც თამასუქის გამცემი კისრულობს ვალდებულებას დაფაროს თანხა. მაგალითად, 90 დღის განმავლობაში.

ნომინალური ღირებულება – თამასუქის ძირითადი თანხა, საპროცენტო განაკვეთის გარეშე.

საპროცენტო თანხა – თამასუქის გამცემის მიერ თამასუქის მიმღებისათვის (რემიტენტისათვის) ნომინალის ბეჭით მისაცემი თანხა. იგი იანგარიშება ფორმულით:

$$S = Q \times N \times C,$$

სადაც

S – საპროცენტო თანხაა;

Q – თამასუქის ნომინალი;

N – საპროცენტო განაკვეთი;

C – თამასუქის ვადის წილი წელიწადში.

თამასუქის ვადის წილი შეიძლება გამოვიანგარიშოთ თვეების ან დღეების მიხედვით. თუ თამასუქში მითითებულია, რომ იგი უნდა დაიფაროს მაგალითად, ორ თვეში, მაშინ ვადის წილი იქნება 2/12. თუ დაფარვის ვადად აღებულია დღეთა რაოდენობა (მაგალითად, 90 დღე), მაშინ ვადის წილი იქნება დღეთა რაოდენობისა და წელიწადში კალენდარულ დღეთა (365 დღე) რაოდენობის თანაფარდობა (90/365).

მაგალითი.

მიწოდებულ საქონელზე მიღებული თამასუქის ნომინალური ღირებულება შეადგენს 12000 ლარს. წლიური საპროცენტო განაკვეთია 15%. თამასუქის დაფარვის ვადა 60 დღე.

საპროცენტო თანხა შეადგენს:

$$S = 12000 \times 15/100 \times 60/365 = 295 \text{ ლარს.}$$

გასანაღდებელი თანხა – თამასუქის ნომინალური ღირებულებისა და პროცენტის თანხის ჯამია (ზემოთ მოყვანილ მაგალითში 12295 ლარი).

სათამასუქო მოთხოვნების ბუღალტრული აღრიცხვა ხორციელდება 1510 „მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები“, 1520 „მიღებული გრძელევადიანი თამასუქების მიმდინარე

ნაწილი“ და 2310 „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები“ ანგარიშებზე.

განეაგრძოთ გემოთ მოყვანილი მაგალითის განხილვა. აქ საქმე გვაქვს ერთი მხრივ, საქონლის რეალიზაციასთან და მეორეს მხრივ, მისაღებ პროცენტებთან. პირველი მათგანი წარმოადგენს საწარმოს ძირითად (საოპერაციო), ხოლო მეორე – ფინანსურ საქმიანობას. აქედან გამომდინარე, განცალკევებულად უნდა აღირიცხოს ძირითადი საქმიანობიდან მისაღები შემოსავალი და ფინანსური საქმიანობიდან მისაღები შემოსავალი (საპროცენტო შემოსავალი). აღნიშნულ ოპერაციებზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. თამასუქის მიღება:

დებეტი 1510 „მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები“ 12000
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 12000

2. მისაღები პროცენტის თანხის დარიცხვა:

დებეტი 1820 „მისაღები პროცენტები“ 295
კრედიტი 8110 „საპროცენტო შემოსავალი“ 295

გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნების აღრიცხვა წარმოებს 2310 ანგარიშზე „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები“ იგივე მეთოდოლოგიით. ამასთანავე, თუ გრძელვადიანი თამასუქის დაფარვის ვადა იწურება ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში, მაშინ გრძელვადიანი სათამასუქო მოთხოვნების დარჩენილი ნაწილი 2310 ანგარიშიდან გადმოტანილი უნდა იქნეს მოკლევადიან მოთხოვნებში, რაზედაც შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი 1520 „გრძელვადიანი თამასუქების მიმდინარე ნაწილი“
კრედიტი 2310 „მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები“.

გარკვეულ თავისებურებებთან გვაქვს საქმე გადასაპირებული თამასუქების გამოყენების შემთხვევაში. როგორც გემოთა ალენიშნით, ასეთი თამასუქების განაღდება შეიძლება მოახდინოს ბანკმა. იგი ამისათვის გარკვეულ პრო-

ცენტს ღებულობს, რასაც დისკონტი ეწოდება. დისკონტის თანხის განსაზღვრისათვის გამოიყენება სადისკონტო განაკვეთი, რომელიც ჩვეულებრივ, სესხზე პროცენტის გოლია. დისკონტის თანხა გამოითვლება ფორმულით:

$$Q = N \times I \times T,$$

სადაც

Q არის დისკონტის თანხა;

N – თამასუქის განაღდების თანხა (ნომინალს + პროცენტი);

I – სადისკონტო განაკვეთი (%);

T – თამასუქის ბანკში წარდგენიდან განაღდებამდე დარჩენილი დროის წილი.

მაგალითი.

თამასუქის მფლობელმა ბანკში გასანაღდებლად წარადგინა თამასუქი, რომლის ნომინალური ღირებულებაა 15000 ლარი. თამასუქის დაფარვის ვადა შეადგენს 60 დღეს წლიური 8%-ით. თამასუქის გაცემიდან გასულია 45 დღე. მომსახურებისათვის ბანკს ეკუთვნის 10% (სადისკონტო განაკვეთი).

თამასუქის გასანაღდებელი თანხა (ნომინალს + პროცენტი) უდრის 15197 ლარს. $[15000 + (15000 \times 8 / 100 \times 60 / 365)]$;

სადისკონტო განაკვეთი – 10%;

თამასუქის ბანკში წარდგენიდან განაღდებამდე დარჩენილი დროის წილი – $15 / 365$;

თამასუქის მფლობელისათვის გადასახდელი თანხა უდრის $[15197 - (15197 \times 10 / 100 \times 15 / 365)] = 15197 - 62 = 15135$ ლარს.

გემოთ მოყვანილი ოპერაციები თამასუქის მიმღებთან ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

1. სათამასუქო მოთხოვნის წარმოქმნა:

დებეტი 1510 „მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები“ 15000
კრედიტი 6110 „შემოსავლები რეალიზაციიდან“ 15000

2. რეალიზაციიდან მიღებული თანხისა და პროცენტის ასახვა:

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 15135
კრედიტი 1510 „მიღებული მოკლევადიანი თამასუქები“ 15000
კრედიტი 8110 „საპროცენტო შემოსავლები“ 135

სხვადასხვა მოთხოვნების აღრიცხვა. საწარმოს საქმიანობის პროცესში შეიძლება წარმოიქმნას სხვადასხვა სახის მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მოთხოვნები. განვიხილოთ მოგიერთი მათგანი.

საწარმოს დაფუძნებისას წარმოიქმნება საწესდებო კაპიტალის შევსების მოთხოვნები მონაწილეთა მიმართ. ეს მოთხოვნები გრძელვადიანია, რაც აისახება შემდეგი გაგარებით:

დებეტი 2330 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე“
კრედიტი 5150 „საწესდებო კაპიტალი“

თუ ბალანსის შედგენის თარიღიდან საწესდებო კაპიტალის შევსების არსებული მოთხოვნების დაფარვის ვადა 1 წელზე ნაკლებია, ან თუ პარგნიორები შეთანხმდნენ, რომ ეს მოთხოვნები მოკლე პერიოდში დაიფაროს, საჭიროა გრძელვადიანი მოთხოვნებიდან იგი გადატანილი იქნეს მოკლევადიან მოთხოვნებში შემდეგი ბუღალტრული გაგარებით:

დებეტი 1460 „გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“
კრედიტი 2310 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შევსებაზე“.

საწარმოს შეიძლება მოთხოვნა წარმოექმნას თავისივე პერსონალის მიმართ, რაც, როგორც წესი, გამოწვეულია მაგერიალურ ფასეულობათა შესაძენად თანხის გაცემასთან ან მუშაკის მივლინებაში წასვლასთან. ეს თანხები აისახება გაგარებით:

დებეტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“
კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“.

ასევე, მოთხოვნა შეიძლება წარმოიქმნას მისაღები დივიდენდების დარიცხვის ან მისაღები პროცენტების დარიცხვის შედეგად, რაზედაც შედგება გაგარება:

ღებუტი 1810 „მისაღები დივიდენდები“

ღებუტი 1820 „მისაღები პროცენტები“

კრედიტი 8120 „დივიდენდები“

კრედიტი 8110 „საპროცენტო შემოსავლები“

წინასწარ გადახდილი თანხები მაგერიალურ ფასეულობათა შესაძენად, ჟურნალ-გამეთების გამოსაწერად, ელექტროენერგიის, ტელეფონის, საიჯარო ქირისა და კომუნალური ხარჯების დასაფარავად აისახება მოთხოვნების ანგარიშებზე, როგორც ავანსად გაწეული ხარჯები შემდეგი გაგარებით:

ღებუტი 1480 „გადახდილი ავანსები“

ღებუტი 1490 „სხვა მოთხოვნები“

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“.

უიმედო და საეჭვო მოთხოვნების აღრიცხვა. როგორც სამეურნეო პრაქტიკა გვიჩვენებს, მოთხოვნების ნაწილი შეიძლება საერთოდ არ იქნეს განაღდებული, ნაწილის განაღდება კი საეჭვო გახდეს. ისეთი მოთხოვნები, რომელთა ამოღება შეუძლებელია, მიიჩნევა უიმედო ვალებად. ამგვარი ვალები ბალანსიდან უნდა ჩამოიწეროს. მათი ჩამოწერის აუცილებლობა განპირობებულია ბალანსის რეალურობიდან და საიმედოობიდან გამომდინარე.

გარემოებები, რომელიც საწარმოს უკარნახებს უიმედო ვალების ჩამოწერის აუცილებლობას, შეიძლება იყოს: სასამართლოს გადაწყვეტილება, მოვალის გაკოტრებულად გამოცხადება, სასარჩელო ხანდაზმულობის ვადის გასვლა, სტიქიური უბედურების ან ხანძრის შედეგად მოვალის ქონების განადგურება, სხვადასხვა ფორსმაჟორული სიტუაციები და ა. შ.

უიშედო მოთხოვნების ჩამოწერა იწვევს მარალს, რაც დაეწერება საანგარიშგებო წლის ფინანსურ შედეგებს გაგარებით:

დებეტი 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-მარალი“
 კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“
 კრედიტი 1430 „მოთხოვნები საწარმოს პერსონალის მიმართ“
 კრედიტი 1480 „მიმწოდებლებზე გადახდილი აენსები“ და სხვ.

საეჭვო ვალი ისეთი ვალია, რომელიც დაფარული არ არის დადგენილ ვადაში (თუ ეს ვადა დაუდგენელია, ოპტიმალურად აუცილებელი დროის განმავლობაში) და არ არის უზრუნველყოფილი შესაბამისი გარანტიებით. ასეთი ვალების სიდიდის განსაზღვრისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნეს: საეჭვო მოთხოვნების ანალიზის ან რეალიზაციის მეთოდი. პირველ შემთხვევაში კეთდება მოთხოვნების ინვენტარიზაცია. გაანალიზდება თითოეული მათგანის დაფარვის რა შესაძლებლობები არსებობს და რა თანხის ვალები შეიძლება იქნეს მიჩნეული საეჭვოდ. რეალიზაციის მეთოდი ეყრდნობა დამკვიდრებულ პრაქტიკას, რომლის მეშვეობითაც მიახლოებით განისაზღვრება რეალიზაციის მთლიან მოცულობაში საეჭვო მოთხოვნების პროცენტული შემადგენლობა. როგორი მეთოდიც არ უნდა იქნეს გამოყენებული, საქმის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მეწარმემ გამოიჩინოს სიფრთხილე ფინანსური შედეგების ფორმირებისას. აქედან გამომდინარე, შექმნას რეზერვები, შეაკავოს დაუსაბუთებელი დივიდენდების გაცემა და სხვ.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ბასს-18), „თუ ამონაგები უკვე ასახულია და შემდეგ გახდება საეჭვო თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული უნდა იქნეს ხარჯის სახით“.

საეჭვო მოთხოვნების აღსარიცხავად გამოიყენება 1415 ანგარიში „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“, რომელიც 1410 ანგარიშის „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ კონტრალური ანგარიშია. საეჭვო მოთხოვნების თანხა შემდეგნაირად გატარდება:

დებუტი 7460 „საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები“
კრედიტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“.

საეჭვო მოთხოვნების ნაწილი შესაძლებელია უიმედოდ გადაიქცეს და ჩამოსაწერი გახდეს ან პირიქით, უკვე ჩამოწერილი მოთხოვნის აღდგენა გახდეს საჭირო. ამასთან დაკავშირებით შედგება ბუღალტრული გატარებები:

1. საეჭვო მოთხოვნის ჩამოწერაზე:

დებუტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“

კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“.

2. მოთხოვნის აღდგენაზე:

დებუტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“

კრედიტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“.

როგორც წესი, „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების“ ანგარიშის კრედიტის ნაშთი წლის ბოლოს უნდა უდრიდეს საეჭვო მოთხოვნების საერთო თანხას. ეს შემდეგნაირად მიიღწევა:

მაგალითი.

2006 წლის ბოლოს მიწოდებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნების ნაშთი შეადგენდა 50000 ლარს. საეჭვოდ მიჩნეული იქნა 10000 ლარი. მომდევნო წლის განმავლობაში ჩამოიწერა 1500 და აღდგენილი იქნა 4000 ლარის საეჭვო ვალი. 2007 წლის ბოლოს საეჭვოდ მიჩნეული იქნა 13000 ლარი.

აღნიშნული ოპერაციებიდან გამომდინარე 2007 წლის ბოლოს „მოთხოვნების კორექტირების“ ანგარიშზე ნაშთი შეადგენს 12500 ლარს ($10000 - 1500 + 4000$). საეჭვო ვალებად კი მიჩნეულია 13000 ლარი. მაშასა-

დამე, ხარჯებში დამატებით უნდა აისახოს 500 ლარი (13000-12500), რაზედაც შედგება გატარება:

დებეტი 7460 „საეჭვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები“ 500
კრედიტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“ 500

თუ გავაგრძელებთ მაგალითის განხილვას და დავუშვებთ, რომ 2007 წლის ბოლოს საეჭვო მოთხოვნებად მიჩნეული იქნება არა 13000, არამედ 8000 ლარი, ე.ი. „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირების ანგარიშზე“ არსებულ ნაშთზე ნაკლები, მაშინ საჭიროა ხარჯებში შეტანილი 4500 ლარი (12500-8000) აღვადგინოთ შემოსავლებში, რაზედაც შედგება გატარება:

დებეტი 1415 „საეჭვო მოთხოვნების კორექტირება“ 4500
კრედიტი 6190 „სხვა საოპერაციო შემოსავლები“ 4500

უიმედო და საეჭვო ვალების აღრიცხვისას გასათვალისწინებელია საგადასახადო თავისებურებანი. კერძოდ, საგადასახადო კოდების შესაბამისად გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს დასაბეგრი ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოიქვითოს მხოლოდ ისეთი საეჭვო ვალები, რომელთა მიხედვითაც შემოსავლები აღრე შეტანილი იყო ერთობლივ შემოსავლებში, ასევე ჩამოწერილი ვალები. გემოთ მოყვანილი მაგალითის მიხედვით გამოიქვითვას დაექვემდებარება საეჭვოდ მიჩნეული არა 10000 ლარი, არამედ 1500 ლარი, რომელიც უკვე ჩამოიწერა.

პრაქტიკაში შეიძლება ადგილი ჰქონდეს შემთხვევებს, როდესაც ვალი საეჭვო ვალებში აღრიცხული არ არის, მაგრამ რეალურად უიმედოა და ჩამოწერას საჭიროებს. ასეთი ჩამოწერები განხილული უნდა იქნეს როგორც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ზარალი, რომელიც უნდა გამოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლებიდან.

სამსახურებრივ მივლინებებთან დაკავშირებული მოთხოვნების აღრიცხვა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი

საკითხია. ამჟამად იგი რეგულირდება საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 20 აპრილის №231 ბრძანებულების შესაბამისად, რომლითაც განსაზღვრულია ქვეყნის შიგნით და ქვეყნის ფარგლებს გარეთ სამსახურებრივი მივლინების ხარჯების ანაზღაურების წესი და ნორმები.

52. ვალდებულებების აღრიცხვა

ვალდებულება საწარმოს მოვალეობა ან პასუხისმგებლობაა, რომლის შესრულების აუცილებლობა გამომდინარეობს გარკვეული ნორმებიდან და წესებიდან. ვალდებულება წარმოიშობა საწარმოს ყოველდღიური საქმიანობის პროცესში. გარდა ამისა, რეპუტაციის შენარჩუნებისა და ამაღლების მიზნით საწარმომ შეიძლება იკისროს საგარანგიო ვალდებულებები, საგარანგიო ვადის გასვლის შემდეგაც კი. როგორც წესი, ვალდებულება წარმოიშობა მხოლოდ მაშინ, თუ აქტივი მიღებულია ან თუ არსებობს შეუქცევადი სახის ხელშეკრულება აქტივების შეძენის შესახებ. ასეთი ხელშეკრულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში საწარმოს შეიძლება წარმოექმნას ვალდებულებები საჯარიმო სანქციების სახით.

ვალდებულების დაფარვა გულისხმობს საწარმოდან რესურსების გასვლას. იგი შეიძლება განხორციელდეს ფულადი სახსრების გადახდით, მაგერიალური და არამატერიალური აქტივების გადაცემით, მომსახურების გაწევით, მევალის უფლების კონფისკაციით, მის მიერ მისაღებ თანხებზე უარის თქმით და სხვ.

ვალდებულებები, ისევე როგორც მოთხოვნები, შეიძლება იყოს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი. მოკლევადიანი ვალდებულებების დიდი ნაწილი წარმოიქმნება საქონლისა და მომსახურების შეძენიდან. მათ მიეკუთვნება აგრეთვე ხარჯებთან დაკავშირებული ვალდებულებები,

აევანსად მიღებული თანხები, სახელფასო დავალიანებები, საგადასახადო დავალიანებები, საგარანგიო ვალდებულებები და სხვ.

საქონლისა და მომსახურების შეძენიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები აისახება გატარებით:

დებეტი 1610, 1620, 1690 ანგარიშები

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“.

თუ საქონლისა და მომსახურების შეძენა ხდება თამასუქით, მაშინ ძირითად თანხებთან ერთად საჭიროა აღირიცხოს სათამასუქო პროცენტები, კერძოდ, საპროცენტო ხარჯების წარმოქმნისა და დაფარვის ოპერაციები. მაგალითად, თუ თამასუქით შეძენილი მაგერიალური ფასეულობების ღირებულება შეადგენს 15000 ლარს 10%-იანი წლიური განაკვეთით და თამასუქის დაფარვის ვადა განსაზღვრულია 1 წლით, მაშინ აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

1. მაგერიალური ფასეულობის მიღება:

დებეტი 1610, 1620, 1690 15000

კრედიტი 4120 „გასანაღდებელი თამასუქები“ 15000

2. პროცენტის დარიცხვა:

დებეტი 8210 „საპროცენტო ხარჯები“ 1200

კრედიტი 3410 „გადასახდელი პროცენტები“ 1200

ხარჯებთან დაკავშირებული ვალდებულებები შეიძლება იყოს მაგალითად, ბანკის კრედიტის პროცენტი, საქონლის განვადებით შეძენის დროს გადასახდელი პროცენტი, დავალიანება დარიცხული სოციალური გადასახადის მიხედვით და სხვ. ზემოაღნიშნული ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

1. კრედიტზე პროცენტის დარიცხვა:

დებეტი 8210 „საპროცენტო ხარჯები“

კრედიტი 3410 „გადასახდელი პროცენტები“

2. საქონლის განვადებით შეძენისას დარიცხული პროცენტები:

ღებუტი 8210 „საპროცენტო ხარჯები“

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

3. ხელფასის დარიცხვა:

ღებუტი ანგ. (1630, 7120, 7150, 7320, 7410)

კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“

4. სოციალური გადასახადის დარიცხვა:

ღებუტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

ვალდებულებები შეიძლება წარმოიშვას ავანსად მიღებული თანხების შედეგადაც. ასეთი ვალდებულება აისახება გატარებით:

ღებუტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

კრედიტი 3120 „მიღებული ავანსები“

გადასახადებთან დაკავშირებული ვალდებულებები ძირითადად მოკლევადიანია. ვალდებულებათა წარმოქმნა გატარდება საგადასახადო ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში და გადასახადის შესაბამისი წყაროს ამსახველი ანგარიშების დებეტში. დარიცხულ საგადასახადო ვალდებულებებზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

ღებუტი 5330 „მოგება-ზარალი“

ღებუტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“

კრედიტი 3391 „საწარმოთა ქონების გადასახადი“

კრედიტი 3397 „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი“

კრედიტი 3398 „არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი“

კრედიტი 3399 „ავტოსატრანსპორტო საშუალებების მფლობელთა გადასახადი“

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“

დამატებული ღირებულების გადასახადის დარიცხვასთან დაკავშირებულ ვალდებულებაზე შედგება გატარება:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

ან 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“

კრედიტი 3330 „გადასახდელი ღღ“

საგარანგიო ხარჯების დასაფარავად საწარმოები ხშირად ქმნიან რეზერვებს. საგარანგიო მომსახურების რეზერვის შექმნა აისახება 7470 ანგარიშის „საგარანგიო მომსახურების ხარჯები“ დებეტში და 3430 ანგარიშის „ვალდებულება საგარანგიო მომსახურებაზე“ კრედიტში. რეზერვის გამოყენება ანუ საგარანგიო ვალდებულების დაფარვა აისახება 3430 ანგარიშის დებეტში და შესაბამისად 1210, 1110 და სხვა ანგარიშების კრედიტში.

თავი VI

საკუთარი კაპიტალის აღრიცხვა

საკუთარი კაპიტალი აქტივების ის ნაწილია, რომელიც რჩება საწარმოს ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ. საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე. ყველაზე სრული სახით საკუთარი კაპიტალი სააქციო საზოგადოების ბალანსშია წარმოდგენილი. მისი შემადგენლობა შეიძლება შემდეგი ჯგუფების სახით წარმოვადგინოთ: საწესდებო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება და რეზერვები. საკუთარი კაპიტალის ასეთივე სტრუქტურა შეიძლება პქონდეს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასაც. სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოებში საკუთარი კაპიტალის ასეთი დაყოფა კანონმდებლობით არ იზღუდება, თუმცა პრაქტიკაში იგი იშვიათად გვხვდება.

6.1. საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვა

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად სააქციო კაპიტალი საწესდებო კაპიტალის სახელწოდებით არის წარმოდგენილი. იგი არის სააქციო საზოგადოების ან შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნებისას დამფუძნებლების მიერ შეტანილი თანხა ან მაგერიალურ-ნივთობრივი შენატანის ღირებულებითი გამოსახულება. სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი არ შეიძლება იყოს 15000 ლარზე ნაკლები, ხოლო შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა 200 ლარზე ნაკლები.

სააქციო საზოგადოების დაფუძნებისას საწესდებო კაპიტალის ნახევარი მაინც უნდა იყოს შეტანილი. ამასთან,

“მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად აქციების ნომინალურ ღირებულებაზე ნაკლებ ფასად გაყიდვა დაუშვებელია, ხოლო ნომინალს ზევით გაყიდვიდან მიღებული შემოსავალი რეზერვებში უნდა იქნეს მიმართული. იგივე წესი მოქმედებს მაგერიალურ-ნივთობრივი შენაგანების დროს, როდესაც მისი ღირებულება აღემატება ნომინალურ ღირებულებას. რეზერვებში გადაგანილი თანხაც საწარმოს საკუთარი კაპიტალია.

6.2. აქციების გამოშვების პარიცხვა

სააქციო საზოგადოებები ძირითადად ორი სახის აქციებს უშვებენ. ესენია ჩვეულებრივი და პრივილეგირებული აქციები. ჩვეულებრივი აქციის მფლობელების შემოსავალი მთლიანად არის დამოკიდებული საწარმოს ფინანსურ შედეგებზე, ამდენად, ისინი აქციების შეძენისას გარკვეულ რისკსაც ეწევიან, თუმცა პრივილეგირებული აქციების მფლობელებთან შედარებით ის უპირატესობა გააჩნიათ, რომ მათ აქვთ ხმის უფლება აქციონერთა კრებაზე.

პრივილეგირებული აქციების მფლობელები სარგებლობენ დივიდენდების მიღების უპირატესი უფლებით, წინასწარ დადგენილი მოცულობით, მიუხედავად საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა. გარდა ამისა, საწარმოს ლიკვიდაციის ან გაკოტრების შემთხვევაში პრივილეგირებულ აქციონერებს აქვთ თავიანთი მოთხოვნების (პრეტენზიების) უპირატესი დაკმაყოფილების უფლება. ჩვეულებრივ და პრივილეგირებულ აქციებს შორის საერთო ის არის, რომ ორივე ისინი ფინანსურ ინსტრუმენტებს წარმოადგენენ და დივიდენდების მიღების საშუალებას იძლევიან.

როგორც ზემოთ აღენიშნეთ, მოქმედი კანონმდებლობით აქციის ნომინალზე დაბალ ფასად რეალიზაცია დაუშვებელია. თუ აქცია ნომინალში მითითებულ ფასად იყიდება, ეს

იმას ნიშნავს, რომ აქციას მოაქვს ზუსტად იმდენი კაპიტალი, რამდენიც თავიდან იყო განსაზღვრული. ნომინალზე მევით აქციის გაყიდვისას სააქციო საზოგადოებას წარმოექმნება დამატებითი კაპიტალი, რომელსაც საემისიო კაპიტალი ეწოდება.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოების საწესდებო კაპიტალი შეადგენს 50000 ლარს. ერთი ჩვეულებრივი აქციის ნომინალური ღირებულება 1 ლარის ტოლია. აქციონერების მიერ შეძენილი იქნა 20000 ცალი აქცია, რამაც 20000 ლარი შეადგინა. ე.ი. აქციები გაიყიდა ნომინალური ღირებულებით. პირობის მიხედვით დარჩენილ 30000 ცალ აქციაზე დამფუძნებელი პარტნიორები შეიძენენ. ამ შემთხვევაში საზოგადოების სააქციო კაპიტალი შეესებულად უნდა იქნეს აღიარებული. ყოველივე ზემოაღნიშნულზე შედგება გატარება:

დებიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	20000
დებიტი 2330 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე“	30000
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“	50000

აქციონერების მიერ ვალდებულების დაფარვა აისახება გატარებით:

დებიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	30000
კრედიტი 2330 „მოთხოვნები საწესდებო კაპიტალის შეესებაზე“	30000

გამოშვებული აქციები შესაძლებელია გაიყიდოს. ნომინალზე მაღალ ფასად. ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება საემისიო კაპიტალის ასახვა, რაზედაც შედგება გატარება:

დებიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ (მთლიანი თანხით)	
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“ (ნომინალური ღირებულებით)	
კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“ (აქციაზე ფასნამატის თანხით).	

პრივილეგირებული აქციების გამოშვება შესაძლებელია გარკვეული პერიოდის შემდეგ სავალდებულო გამოსყიდვას ითვალისწინებდეს. ამ შემთხვევაში საჭირო იქნება ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახოს აქციონერის წინაშე გამოსყიდვის ვალდებულება გამოსასყიდი აქციების თანხით, აგრეთვე მიმდინარე წლის საპროცენტო შემოსავალი და გადავადებული შემოსავალი.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოების მიერ გამოშვებული იქნა 2000 ცალი აქცია 10 ლარის ნომინალური ღირებულებით. აქციები გაიყიდა 11 ლარად. პირობის მიხედვით 4 წლის შემდეგ აქციები გამოსყიდული იქნება ემიტენტის მიერ 10 ლარად. გემოაღნიშნულზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გაგარება:

დებიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	22000
კრედიტი 4220 „სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები“	20000
კრედიტი 8110 „საპროცენტო შემოსავალი“ (საემისიო შემოსავლის 1/4)	500
კრედიტი 4410 „გადავადებული შემოსავალი“ (საემისიო შემოსავლის 3/4)	1500

თუ პრივილეგირებული აქციების გამოშვება სავალდებულო გამოსყიდვას არ ითვალისწინებს, მაშინ მათი აღრიცხვა განხორციელდება ჩვეულებრივი აქციების ანალოგიურად.

აქციების გამოშვება შესაძლებელია ხელმოწერის სახით განხორციელდეს. ამ შემთხვევაში მომავალი აქციონერები ხელს აწერენ კონტრაქტს, რომელშიც მითითებულია მათი ვალდებულება, რომ შეიძენენ აქციების განსაზღვრულ რაოდენობას და გაანაღდებენ მის ღირებულებას ერთდროულად ან გარკვეული პერიოდულობით. ასეთი სახის შეთანხმება სააქციო საზოგადოებასა და აქციონერებს შორის იწოდება აქციებზე ხელმოწერად, ხოლო მათი მეშვეობით მობი-

ლიბებული კაპიტალი – ხელმოწერილად. ასეთი შეთანხმება ბუღალტრულ აღრიცხვაში უნდა აისახოს ერთი მხრივ, როგორც მოთხოვნა აქციებზე ხელისმომწერთა მიმართ და იმავედროულად როგორც ხელმოწერილი აქციები და საემისიო კაპიტალი (თუ შემოსაგანი თანხა აქციების ნომინალურ ღირებულებაზე მეტია). ყოველივე გემოაღნიშნული ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად გატარდება:

ღებუტი 1491 „მოთხოვნები აქციებზე ხელმომწერთა მიმართ“

კრედიტი 5121 „აქციები ხელმოწერით“

კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“.

ხელმოწერილი აქციების მიხედვით შემოტანილ თანხებზე შედგება გატარება:

ღებუტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“

კრედიტი 1491 „მოთხოვნები აქციებზე ხელმომწერთა მიმართ“.

სააქციო საზოგადოების ხელმძღვანელობა შესაძლებელია შეუთანხმდეს თანამშრომლებს აქციების საბაზრო ფასთან შედარებით შეღავათიან ან ფიქსირებულ ფასად მიყიდვის შესახებ. ასეთ შეთანხმებას ოფციონი ეწოდება. ასეთი პირობით გამოშვებული აქციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში იმავე გატარებებით აისახება, როგორც სხვა სახის აქციები. ოფციონით დაფიქსირებულ ფასსა და საბაზრო ფასს შორის სხვაობა, ფაქტიურად მუშაკისათვის პრემიას წარმოადგენს. ასეთი სახით მიღებული პრემია ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ აისახება. თუმცა იგი საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას დაექვემდებარება, როგორც მიღებული სარგებელი.

სააქციო საზოგადოების მიერ გამოშვებული აქციები შესაძლებელია სხვა აქტივებზე გაიცემალოს, მაგალითად, ძირითად საშუალებებზე. ასეთი აქტივი შემოსავალში უნდა იქნეს აღებული შეძენის თვითღირებულებებით. ამ შემთხ-

ვევაში მოზიდული კაპიტალის ღირებულება შეძენილი აქტივის თვითღირებულების გოლფასი იქნება. მოგჯერ შესაძლებელია აქტივის ფასი კონკრეტულად ვერ განისაზღვროს, ამ დროს კი მიღებული აქტივის ღირებულება აქციების საბაზრო ფასის გოლი იქნება.

მაგალითი 1.

სააქციო საზოგადოებამ შენობის შესაძენად გამოუშვა 15000 ცალი აქცია. ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება 2 ლარია. შენობის ღირებულება კი 35000 ლარი. მოცემული ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 2130 „შენობები“	35000
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“	30000
კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	5000

მაგალითი 2.

სააქციო საზოგადოებამ მიწის ნაკვეთის შესაძენად 5000 ცალი აქცია გამოუშვა. აქციის ნომინალური ღირებულება 10 ლარია, საბაზრო ფასი კი - 12 ლარი. მიწის ნაკვეთის შეფასება საკმაო სიზუსტით ვერ ხერხდება აქტიური ბაზრის არარსებობის გამო. მოცემულ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი 2110 „მიწის ნაკვეთები“	60000
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“	50000
კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	10000

6.3. აქციების კონვერტაციის აღრიცხვა

მოგიერთ შემთხვევაში წინასწარ დადებული შეთანხმების თანახმად პრივილეგირებული აქციები შეიძლება კონვერტირებული იქნეს ჩვეულებრივ აქციებში. კონვერტაცია მიზნად ისახავს აქციების დაბრუნებას და ამოღებას. კონვერტაციის ოპერაცია ორ ანგარიშს ეხება, კერძოდ, დებეგდება პრივილეგირებული აქციების ანგარიში და კრედიტდება ჩვეულებრივი აქციების ანგარიში. თუ პრივილეგირებული აქციების ნომინალური ღირებულების საერთო თანხა ნაკლებია გასაცემელი ჩვეულებრივი აქციების ნომინალური ღირებულების საერთო თანხაზე, მაშინ წარმოიქმნება სადებეტო სხვაობა (ანუ ზარალი), რაც დაეწერება მოგება-ზარალის ანგარიშს ან რეზერვებს. თუ პირიქითაა მაშინ წარმოიქმნება საკრედიტო სხვაობა, რაც მიიმართება საემისიო კაპიტალის გაზრდაზე.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებამ 2000 ცალი პრივილეგირებული აქცია, რომლის ნომინალური ღირებულება 1 ლარია, გაცვალა (კონვერტაცია გაუკეთა) 3 ლარი ნომინალური ღირებულების მქონე 2000 ცალ ჩვეულებრივ აქციაზე. ე.ი. წარმოიქმნა 4000 ლარის ზარალი $\{(2000 \times 1) - (2000 \times 3)\}$. აღნიშნული ოპერაცია შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი 5120 „პრივილეგირებული აქციები“	2000 (2000X1)
დებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	4000 (6000-2000)
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“	6000 (2000X3)

კონვერტირებადი პრივილეგირებული აქციების ნომინალური ღირებულება რომ ყოფილიყო 5 ლარი, ხოლო ჩვეულებრივი აქციებისა 2 ლარი, მაშინ, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ ადგილი აქვს საემისიო კაპიტალის გაზრდას, რაც ბუღალტრულად შემდეგნაირად გატარდება:

დებეტი 5120 „პრივილეგირებული აქციები“	10000 (2000X5)
კრედიტი 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“	4000 (2000X2)
კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	6000 (10000-4000)

6.4. აქციების გამოსყიდვის აღრიცხვა

სააქციო საზოგადოებამ შესაძლებელია გამოშვებული აქციები უკან გამოისყიდოს. ამ შემთხვევაში მათი საერთო რიცხვი არ მცირდება. აქციების გამოსყიდვას შეიძლება საფუძელად ედოს სხვადასხვა მიზანი, როგორცაა მაგალითად:

- დივიდენდების გაცემის შემცირება აქციების გარემოებებზე;
- გამოსყიდული აქციების ხელახალი გაყიდვა თანამშრომლებზე შეღავათიან ფასებში (ოფციონი);
- გამოსყიდული აქციების გამოყენება სხვა ფასიანი ქაღალდების შესაძენად;
- ბრუნვაში მყოფ აქციებზე შემოსავლების გაზრდა;
- სხვა საწარმოს მიერ აქციების საკონტროლო პაკეტის ხელში ჩაგდების გამორიცხვა.
- სააქციო საზოგადოების აქციების კურსის ამაღლება და სხე.

გამოსყიდული აქციები შესყიდვის ფასით აღირიცხება გამოსყიდული საკუთარი კაპიტალის ანგარიშზე. გამოსყიდვის ფასი შეიძლება იყოს ნომინალურზე დაბალი. აქციების გამოსყიდვის შემდეგ ბრუნვაში მათი უფრო ნაკლები რაოდენობა რჩება, ამიტომ ბუღალტრული ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში მითითებული უნდა იქნეს ნებადართული, გამოშვებული და ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოების მიერ გამოსყიდული იქნა 1000 ცალი საკუთარი აქცია 2000 ლარად. აღნიშნულზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი 5130 „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“ 2000
კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ 2000

ზოგჯერ აქციების გამოსყიდვა ხორციელდება აქციონერის მოთხოვნით. ამ შემთხვევაში ადგილი აქვს საწესდებო კაპიტალის შემცირებას (ნომინალური ღირებულებით). ამავე დროს გამოსყიდვის ოპერაციის შედეგად წარმოქმნილი ფინანსური შედეგი, შესაბამისად უნდა აისახოს საემისიო კაპიტალისა და გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშებზე.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებამ აქციონერის კანონიერი მოთხოვნის საფუძველზე გამოისყიდა 4000 ცალი აქცია 12000 ლარად, ე.ი. 1 აქცია 3 ლარად. აქციის ნომინალური ღირებულება 2 ლარია. თავდაპირველად აქციები გაყიდული იყო 2,5 ლარად. საემისიო კაპიტალის ნაშთი შეადგენს 1000 ლარს. მოცემულ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი გატარება:

დებეტი 5110 „საწესდებო კაპიტალი“ 8000(4000X2)
დებეტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“ 1000
დებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ 3000
კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ 12000

პრაქტიკაში შესაძლებელია ადგილი ექნეს შემთხვევას, როცა სააქციო საზოგადოებას გაუნაწილებელი მოგება არ გააჩნია. ამ დროს გემოაღნიშნული მაგალითის მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, სხვაობა 3000 ლარი განხილული უნდა იქნეს როგორც ზარალი (ხარჯი) და დაეწეროს „საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალის“ 5330 ანგარიშს.

გამოსყიდული აქციები შესაძლებელია ხელახლა გაიყიდოს. თუ აქცია იყიდება შესყიდვის ფასზე უფრო მაღალ ფასად, მაშინ სხვაობის თანხით უნდა გაიზარდოს საემისიო კაპიტალი. ხოლო თუ აქცია შესყიდვის ფასზე

დაბალ ფასში იყიდება, სხვაობა შეამცირებს საემისიო კაპიტალს მის სრულ ამოწურვამდე. თუ საემისიო კაპიტალი საკმარისი არ არის, დარჩენილი ნაწილი დაეწერება გაუნაწილებელ მოგებას.

მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებამ გაყიდა ადრე გამოსყიდული 400 ცალი აქცია 1200 ლარად. აქციები ადრე გამოსყიდული იყო 1000 ლარად. ამ შემთხვევაში შედგება შემდეგი გატარება:

დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	1200
კრედიტი 5130 „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“	1000
კრედიტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	200

თუ გემთაღნიშნული მაგალითის მიხედვით დავეშვებით, რომ ადრე 1000 ლარად გამოსყიდული აქციები გაყიდული იქნა 800 ლარად, ხოლო საემისიო კაპიტალის ნაშთი 100 ლარს შეადგენს, მაშინ განხორციელებული ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	800
დებეტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	100
დებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	100
კრედიტი 5130 „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“	1000

სააქციო საზოგადოების გადაწყვეტილებით შესაძლებელია გამოსყიდული საკუთარი აქციები, საერთოდ გაუქმდეს. ამ შემთხვევაში მათი ნომინალური ღირებულებით უნდა შემცირდეს საწესდებო კაპიტალი, ხოლო გამოსყიდვის თანხასა და ნომინალურ ღირებულებას შორის სხვაობა დაეწერება „საემისიო კაპიტალისა“ და „გაუნაწილებელი მოგების“ ანგარიშებს.

მაგალითი: სააქციო საზოგადოებამ გააუქმა 1000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია, რომელიც ადრე გამოსყიდული იყო 2500 ლარად. აქციის ნომინალური ღირე-

ბულება 2 ლარია. საემისიო კაპიტალის ნაშთი 200 ლარს შეადგენს. აღნიშნული ოპერაცია ბუღალტრულად შემდეგნაირად აისახება.

დებეტი 5110 „საწესდებო კაპიტალი“	2000(1000X2)
დებეტი 5140 „საემისიო კაპიტალი“	200
დებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“	300
კრედიტი 5130 „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“	2500(1000X2,5).

6.5. რეზერვების აღრიცხვა

რეზერვები თავისი ეკონომიკური შინაარსით საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ნაწილია. ისინი გარკვეული მიზნით იქმნება, თუმცა საჭიროების შემთხვევაში მათი გამოყენების მიმართულება შესაძლებელია შეიცვალოს. რეზერვების შექმნის წყაროდ შეიძლება გამოყენებული იქნეს დაბეგვრამდე არსებული მოგება, თუ ამის უფლებას საგადასახადო კანონმდებლობა იძლევა, აგრეთვე გაუნაწილებელი მოგება მთლიანად ან მისი ნაწილი. რეზერვების შექმნის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგენს აგრეთვე საწარმოს აქტივების (ძირითად საშუალებების, ინვესტიციების) გადაფასება. ასეთი სახის რეზერვები არარეალიზებული შემოსავლის სახით კლასიფიცირდება, რადგან ისინი საწარმოს მიერ გამოშვებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოებისა და გაწეული მომსახურების რეალიზაციის შედეგად არ არიან მიღებული. აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ გადაფასების რეზერვის გამოყენება, მაგალითად, დივიდენდების გასაცემად, ეკონომიკურად გაუმართლებელია, ამასთან ერთად „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი კრძალავს აქციონერების მიერ სხვა შემოსავლების მიღებას გარდა დივიდენდებისა. თუ

აქციონერმა ასეთი შემოსავალი მიიღო იგი ვალდებულია უკან დააბრუნოს ასეთი თანხა. ღირექტორები და სამეთეა-
ლყურეო საბჭო ამ პრინციპის დარღვევისათვის სამოგა-
დოების წინაშე პასუხს აგებენ სოლიდარულად. ამასთან
ერთად აქციონერს შეუძლია სამოგადოებაში (საწარმოში)
შეასრულოს რაიმე ანამზაურებადი სამუშაო და მიიღოს
გარკეული სამზაური, რომელიც ცხადია ღივიდენდად არ
ჩაითვლება.

საწარმოს მიერ რეზერვების შექმნა მისი წყაროე-
ბის შესაბამისად ბულალგრულ ანგარიშებზე შემდე-
გნაირად აისახება:

დაბეგვრამდე მოგებიდან რეზერვის შექმნა
ღებეტი 5330 „საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალი“

კრედიტი 5410 „სარეზერვო კაპიტალი“

გაუნაწილებელი მოგებიდან რეზერვის შექმნა

ღებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“

კრედიტი 5410 „სარეზერვო კაპიტალი“

ძირითადი საშუალებების ღირებულების გამრდა გადა-
ფასების შედეგად

ღებეტი 2100 „ძირითადი საშუალებები“

კრედიტი 5420 „ძირითადი საშუალებების გადაფასების
რეზერვი“

ინვესტიციების გადაფასება

ღებეტი 1310 ან 2410 „ინვესტიციები საწარმოთა ფასიან
ქალალდებში“

კრედიტი 5430 „ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი“.

6.6. გაუნაწილებელი მოგების პლრისხა

წლიური მოგების მიღების შემდეგ საწარმოს ფინანსური
პოლიტიკის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მომენგია მისი
განაწილება. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართელოს კანო-
ნის შესაბამისად წლის ბოლოს ღირექტორები შეიმუშავე-

ბენ და სამეთვალყურეო საბჭოს წარუდგენენ მოგების განაწილების წინადადებებს. თუ ეს წინადადებები მიღებული იქნა, შემდგომ ეტაპზე საერთო კრება ამას დაამტკიცებს. თუ ღირექტორთა წინადადებები სამეთვალყურეო საბჭომ არ მიიღო, მაშინ ღირექტორებისა და სამეთვალყურეო საბჭოს წინადადებებს განიხილავს საერთო კრება.

ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემდეგ დარჩენილი მოგება, მის განაწილებამდე ბუღალტრულ ბალანსში აისახება, როგორც გაუნაწილებელი მოგება. მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად მთელი წმინდა მოგება შეიძლება დარჩეს საწარმოში რეინვესტირებისა და სხვა მიზნებისათვის. მოგების განაწილების შესახებ საბოლოო გადაწყვეტილებას ღებულობს საერთო კრება. გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება მოგების განაწილება სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებში. აქ წმინდა მოგება ნაწილდება სახელმწიფოსა და საწარმოს შორის, რომელიც ცალკე ნორმატიული აქტებით რეგულირდება.

სანამ მოგების განაწილების საკითხი დადგებოდეს ჯერ საჭიროა წლიური ფინანსური შედეგის, ანუ მოგება-მარალის აღრიცხვა და განსაზღვრა. ამასთან, გასათვალისწინებელია საწარმოს მიერ წლის განმავლობაში გადახდილი მოგების საავეანსო გადასახადები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მიმდინარე (საავეანსო) გადასახადები გადაიხდება წინა საგადასახადო წლის ფაქტიური გადასახადის მიხედვით არაუგვიანეს 15 მაისის, 15 ივლისის, 15 სექტემბრისა და 15 დეკემბრისა. მიმდინარე გადასახადების აღრიცხვა ბუღალტრულ ანგარიშზე შემდეგნაირად აისახება:

ღებუტი 7465 „საგასახადო ხარჯები“

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

წლის ბოლოს „საგადასახადო ხარჯების“ ანგარიში იხურება, რაზედაც შედგება გაგარება:

ღებეტი 5330 „საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალი“
კრედიტი 7465 „საგადასახადო ხარჯები“

წლის ბოლოს საჭიროა დამუსტდეს მთელი წლიური მოგებიდან რამდენს შეადგენს მოგების გადასახადის თანხა. თუ წლის განმავლობაში გადახდილი მიმდინარე გადასახადები ნაკლებია გაანგარიშების შედეგად მიღებული მოგების გადასახადის თანხაზე, მაშინ საჭირო გახდება დამატებით გადასახადის დარიცხვა, რაც შესაბამისად აისახება 7465 „საგადასახადო ხარჯები“ ანგარიშის ღებეტში და 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადის“ ანგარიშის კრედიტში. გელმეტად გადახდილი მიმდინარე (სააენსო) გადასახდელების თანხები ჩაითელება მომავალ გადასახადებში ან მისივე მოთხოვნით უბრუნდება გადამხდელს.

მოგების გადასახადის გამოკლების შემდეგ წლიური მოგების დარჩენილი ნაწილი გადაიგანება „გაუნაწილებელი მოგების“ ანგარიშზე, რაზედაც შედგება გაგარება:

ღებეტი 5330 „საანგარიშო პერიოდის მოგება-ზარალი“
კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“

საერთო კრების მიერ დივიდენდების მოცულობის გამოცხადების შემდეგ ხდება მათი ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვა ვალდებულებების სახით, რაზედაც შედგება გაგარება:

ღებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“
კრედიტი 3420 „გადასახდელი დივიდენდები“

გაუნაწილებელი მოგება სხვადასხვა მიზნით შეიძლება იქნეს გამოყენებული, მაგალითად, რეზერვების შესაქმნელად, რაზედაც შედგება გაგარება:

ღებეტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“
კრედიტი 5490 „სხვა რეზერვები და დაფინანსება“

შესაძლებელია ადგილი ექნეს შემთხვევებს, როცა სხვადასხვა სახის რეზერვებიდან თანხის გადაგანა მოხდეს გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე, მაგალითად, ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვიდან, ინვესტიციების გადაფასების რეზერვიდან და სხვა. ყოველივე ზემოაღნიშნული ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 5420 „ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი“;

დებეტი 5430 „ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი“;

კრედიტი 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“.

თავი VII

საქართველოს საგადასახადო სისტემა

7.1. საქართველოს საგადასახადო სისტემის ზოგადი ღახასიათება

საქართველოს საგადასახადო სისტემას საფუძველი ჩაეყარა მისი სახელმწიფოებრივი ჩამოყალიბების პროცესში და იმ ეკონომიკურ წყობილებას ემსახურებოდა, რომელშიც მოცემულ ეტაპზე ცხოვრობდა ქვეყანა. ქედან გამომდინარე, სახელმწიფოს განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე საგადასახადო სისტემის წინაშე კონკრეტული ამოცანები იდგა.

საბჭოთა კავშირის დამლის შემდეგ წარმოიქმნა საკუთარი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომლის წინაშეც დაისახა ახალი ამოცანები. კერძოდ, მან უნდა დააკმაყოფილოს როგორც სახელმწიფო ინტერესები, ისე თავისუფალი ბაზრის მოთხოვნები. გეგმიანი ეკონომიკის მსხვერველს მოჰყვა წარმოების არნახული შემცირება, ექსპორტისა და იმპორტის დაცემა და ეკონომიკის პარალიზება. იმ პერიოდში საქართველოს მთავრობა მიმდინარე პრობლემების მოგვარებით იყო დაკავებული, ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების რაიმე სტრატეგიული მიმართულებები არ არსებობდა. საზრიანი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების ნაცელად უპირატესობა პოლიტიკურ გადაწყვეტილებებს ენიჭებოდა. მთავრობა ვერ აკონტროლებდა თავის ფინანსებს, არაეფექტური საგადასახადო შეღავათების პირობებში გადასახადების მნიშვნელოვანი მასა იკარგებოდა.

საქართველოში დამოუკიდებელი საგადასახადო სისტემის ჩამოყალიბება გასული საუკუნის 90-იან წლებში დაიწყო. იმ პერიოდში საგადასახადო სისტემის ძირითადი

მარეგულირებელი ნორმატიული აქტი იყო საქართველოს რესპუბლიკის კანონი „საგადასახადო სისტემის მოგადი საფუძვლების შესახებ“, რომლითაც განისაზღვრა საგადასახადო სისტემის მოწყობის მოგადი პრინციპები.

1998 წლიდან სამოქმედოდ იქნა შემოღებული საგადასახადო კოდექსი, რომელშიც გამოიკვეთა შემდეგი ძირითადი მომენტები:

– შემცირდა საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადების რიცხვი;

– გამოიკვეთა გადასახადების დაწესებისა და გადახდევინების სამართლებრივი საფუძვლები;

– აიკრძალა კოდექსით გაუთვალისწინებელი გადასახადების ვინმესთვის დაკისრება;

– აიკრძალა არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირება, რომელიც დაკავშირებულია გადასახადებთან, გარდა ადმინისტრაციული სამართალდარღვევებისა, გადასახადებთან დაკავშირებული დანაშაულისა, საგადასახადო დავალიანებათა პრიორიტეტისა, საბაჟო კანონმდებლობისა და მოსაკრებლების დაწესებისა;

– განიმარტა გადასახადის ცნება, რომელშიც გამოიკვეთა მისი გადახდის აუცილებლობა, არაექვივალენტურობა და უსასყიდლო ხასიათი;

– ჩამოყალიბდა საქმიანობათა სახეები: სამეწარმეო და არასამეწარმეო ეკონომიკური საქმიანობა, საქველმოქმედო და რელიგიური საქმიანობა, დაქირავებით მუშაობა;

– გადასახადების საკითხში საგადასახადო კოდექსი დადგა ყველა ნორმატიულ აქტზე მაღლა, კოლიზიის წარმოშობის შემთხვევაში გამოყენებული უნდა იქნეს კოდექსის დებულებები;

– განიმარტა საწარმოს, ინდივიდუალური საწარმოს, ორგანიზაციის, საბიუჯეტო, საქველმოქმედო და რელიგიური ორგანიზაციების გერმინები; ფიზიკურ და იურიდიულ პირთა კატეგორიები;

– შემოღებული იქნა ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვის მექანიზმი და საგადასახადო აღრიცხვის წესები;

– პირველად, საკანონმდებლო დონეზე დაფიქსირდა შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა დარიცხვის მეთოდით;

– უცხოური ბიზნესის დაბეგვრა ისეთივე პრინციპებს დაექვემდებარა, როგორც ადგილობრივი.

საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდის საგადასახადო სისტემამ ძირითადად სამი გიპის ცვლილება განიცადა:

პირველი, შეიცვალა სახელისუფლებო ორგანოების დამოკიდებულება გადასახადებისადმი. ჩამოყალიბდა რწმენა, რომ საბაზრო ეკონომიკას გვემურთან შედარებით უპირატესობა გააჩნია. რეფორმა წარიმართა იქითკენ, რომ საგადასახადო სისტემა არ განასხვავებს დარგებს, ანუ იგი ნეიტრალურია რესურსების გადანაწილებისადმი.

მეორე გიპის ცვლილება გამოიხატება თვითონ საგადასახადო კანონმდებლობის შეცვლაში. საბჭოთა საგადასახადო სისტემა ძირითადად ოთხი სახის გადასახადს ემყარებოდა. ესენი იყო ბრუნვის გადასახადი, მოგების გადასახადი, საშემოსავლო და სოციალური გადასახადები.

ბრუნვის გადასახადს ძირითადად მსხვილი საწარმოები იხდიდნენ. საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასისთებელი მრავალრიცხოვანი წერილი საწარმოების ფუნქციონირების პირობებში ის შეუფერებელი აღმოჩნდა და დამატებული ღირებულების გადასახადითა და აქციბით

შეიცვალა. მოგების გადასახადის მიმართაც განხორციელდა ცვლილებები. თუ ადრე თითქმის მთლიანი მოგება სახელმწიფოს ეკუთვნოდა და ღიუერენცირებული იყო, საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლასთან დაკავშირებით ყველა დარგისათვის დაწესდა ერთიანი განაკვეთი. შეიცვალა სამემოსაველო და სოციალური გადასახადია განაკვეთები.

მესამე, განხორციელდა ცვლილებები საგადასახადო აღმინისგრირების წესებში, რაც გამოისაგა საგადასახადო სამსახურის მუშაკთა შრომის ანაზღაურებისა და სტიმულირების მექანიზმების შეცვლაში, ასევე საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის ჯარიმებისა და სანქციების დონის ცვლილებაში.

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგადი პრინციპები განსაზღვრულია ასალი საგადასახადო კოდექსით, რომელიც მოქმედებაში შევიდა 2005 წლის 1 იანვრიდან.

საგადასახადო კოდექსით განიხილება გადასახადის გადამხდელთა უფლება-მოვალეობები, საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები, დავის გადაწყვეტის წესი და სხვა. საბაჟო გადასახადისა და საბაჟო მოსაკრებლის გადახდა რეგულირდება საქართველოს საბაჟო კანონმდებლობით.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა შედგება საქართველოს კონსტიტუციის, საერთაშორისო ხელშეკრულებების, საგადასახადო კოდექსისა და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისაგან.

გადასახადით დაბეგრისათვის გამოიყენება ოფიციალურად გამოქვეყნებული და ძალაში შესული ნორმატიული აქტები. კოდექსის დებულებებსა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებებს შორის კოლიზიის წარმოშობის შემთხვევაში გამოიყენება კოდექსის დებულებები.

აკრძალულია არასაგადასახადო კანონმდებლობით ისეთი საკითხების დარეგულირება, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადებით დაბეგვრასთან, გარდა:

ა) აღმინისგრაციულ სამართალდარღვევათა შესახებ დებულებებისა;

ბ) გადასახადებთან დაკავშირებულ დანაშაულთა შესახებ დებულებებისა;

გ) საბაჟო კანონმდებლობისა;

დ) მოსაკრებლის შესახებ კანონმდებლობისა.

თუ საერთაშორისო ხელშეკრულებით დადგენილია საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობისაგან განსხვავებული ნორმები, მაშინ გამოიყენება საერთაშორისო ხელშეკრულების ნორმები.

გადასახადი არის საქართველოს სახელმწიფო და ადგილობრივ ბიუჯეტებში სავალდებულო ფულადი შენატონი, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. დაუშვებელია კოდექსის დარღვევით დაწესებული ან კოდექსით გაუთვალისწინებული გადასახადის ვინმესთვის დაკისრება ან გადახდევინება დადგენილ ვადაზე ადრე.

საქართველოში მოქმედებს საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს მიეკუთვნება ის გადასახადები, რომელთა გადახდა სავალდებულოა საქართველოს მთელ ტერიტორიაზე.

ადგილობრივ გადასახადებს მიეკუთვნება კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მიერ შემოღებული გადასახადები მღერული განაკვეთის ფარგლებში, რომელთა გადახდა სავალდებულოა შესაბამისი სუბიექტების ტერიტორიაზე.

საერთო-სახელმწიფოებრივ გადასახადებს განეკუთვნება:

- ა) საშემოსავლო გადასახადი;
 - ბ) მოგების გადასახადი;
 - გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ);
 - დ) აქციზი;
 - ე) სოციალური გადასახადი;
- ადგილობრივ გადასახადებს განეკუთვნება:
- ა) ქონების გადასახადი.
 - ბ) სათამაშო ბიზნესის გადასახადი.

72. გადასახადის გადამხდელი და მათი უფლება-მოვალეობანი

გადასახადის გადამხდელი არის ფიზიკური ან იურიდიული პირი, რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს კოდექსით დადგენილი გადასახადები. თავისი უფლება-მოვალეობების თვალსაზრისით გადასახადის გადამხდელთან გათანაბრებულია საგადასახადო აგენტი. მისი მოვალეობაა დადგენილი წესის მიხედვით შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, მაგალითად, დაუკავოს ფიზიკურ პირს დივიდენდიდან ან პროცენტიდან საშემოსავლო გადასახადი და გადარიცხოს იგი ბიუჯეტში. შეასრულოს აგრეთვე კანონმდებლობით დადგენილი სხვა ვალდებულებები. ვალდებულებათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში საგადასახადო აგენტს ეკისრება კოდექსით და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს:

- ა) საგადასახადო ორგანოებისაგან მიიღოს ინფორმაცია საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების თაობაზე;
- ბ) პირადად ან თავისი წარმომადგენლის მეშვეობით წარმოადგინოს საკუთარი ინტერესები საგადასახადო ორგანოებში;

გ) ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათებით ან გათავისუფლდეს გადასახადებისაგან;

დ) დროულად დაიბრუნოს ან ჩაითელოს მედმეგად გადახდილი გადასახადისა და სანქციის თანხები;

ე) გაეცნოს მის შესახებ საგადასახადო ორგანოებში არსებულ ინფორმაციას;

ვ) დაესწროს მის მიმართ ჩატარებულ გასვლით საგადასახადო შემოწმებას;

ზ) მიიღოს საგადასახადო შემოწმების აქტი;

თ) გაასაჩივროს მისთვის წარდგენილი „საგადასახადო მოთხოვნა“, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა სხვა გადაწყვეტილებები და ქმედებები;

ი) არ შეასრულოს საგადასახადო ორგანოთა და მათი თანამდებობის პირთა არაკანონიერი მოთხოვნები;

კ) საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს მოსთხოვოს საგადასახადო საიდუმლოების დაცვა;

ლ) მოითხოვოს საგადასახადო ორგანოთა უკანონო ქმედებების შედეგად მიყენებული ზიანის ანაზღაურება;

მ) სამართალდამცავ და სხვა მაკონტროლებელ ორგანოებს, გარდა საგადასახადო ორგანოებისა, არ წარუდგინოს დოკუმენტები, რომლებიც დაკავშირებულია გადასახადების გამოანგარიშებასთან და გადახდასთან და სხვა.

გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია:

ა) აღრიცხვაზე დადგეს შესაბამის საგადასახადო ორგანოში;

ბ) შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები;

გ) აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და სხვა დასაბეგრი ობიექტები;

დ) საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება.

ე) შემოწმების ჩატარებისას საგადასახადო ორგანოებსა და მათ თანამდებობის პირებს წარუდგინოს საჭირო დოკუმენტები და ცნობები;

ვ) შეასრულოს საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნები გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით;

ზ) უზრუნველყოს იმ დოკუმენტების შენახვა 6 წლის განმავლობაში, რომლის საფუძველზედაც სდება გადასახადებით დაბეგვრა;

ი) აცნობოს საგადასახადო ორგანოებს ბანკებში ანგარიშების გახსნის, აგრეთვე საწარმოს რეორგანიზაციის, ლიკვიდაციის ან გაკოტრებულად გამოცხადების შესახებ.

7.3. საწარმოები, ორგანიზაციები და ფიზიკური პირები საბაღასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საწარმოებად ითვლება ისეთი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას.

ორგანიზაციებად ითვლება საზოგადოებრივი ორგანიზაციები, ფონდები, კავშირები, ასოციაციები, საერთაშორისო ორგანიზაციები, საბიუჯეტო, საქველმოქმედო და რელიგიური ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები.

თუ ორგანიზაცია ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას ამ ნაწილში მისი საქმიანობა განიხილება, როგორც საწარმოს საქმიანობა. თუ ეკონომიკური და სხვა სახის საქმიანობის გამიჯვნა შეუძლებელია, ეკონომიკური საქმიანობის გამოანგარიშების მიზნით გამოიყენება მთლიან შემოსავალში ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლის ხვედრითი წილი.

საბიუჯეტო ორგანიზაციად ითვლება ისეთი ორგანიზაცია, რომელიც ფინანსდება ბიუჯეტიდან და ახორციელებს საკუთარი ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, შესრულებასა და შესრულების ანგარიშგებას.

საქველმოქმედო ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია საქველმოქმედო საქმიანობის განხორციელების მიზნით, რეგისტრირებულია როგორც საქველმოქმედო და რომელსაც მინიჭებული აქვს ასეთი სტატუსი. საქველმოქმედო ორგანიზაციის სტატუსს ანიჭებს საგადასახადო ორგანო და გასცემს შესაბამის მოწმობას. სტატუსის მისანიჭებლად საჭიროა საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი იქნეს ისეთი მონაცემები, როგორიცაა: ორგანიზაციის სახელწოდება, სამართლებრივი ფორმა, საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები, ბუღალტრული ანგარიშგება და სხვა.

რელიგიური ორგანიზაცია არის ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად და ახორციელებს ასეთ საქმიანობას.

ფიზიკურ პირებად ითვლებიან საქართველოს მოქალაქეები, აგრეთვე უცხო ქვეყნის მოქალაქეები და მოქალაქეობის არმქონე პირები.

საქართველოს რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც ფაქტობრივად იმყოფებოდა საქართველოს ტერიტორიაზე 183 დღე ან მეტ ხანს, აგრეთვე ის ფიზიკური პირი, რომელიც იმყოფებოდა უცხო ქვეყანაში საქართველოს სახელმწიფო სამსახურში.

მეწარმე ფიზიკურ პირად ითვლება ინდივიდუალური საწარმო (იგივე ფიზიკური პირი), თუ ის „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით არის ინდივიდუალური მეწარმე ან ფიზიკური პირი, თუ ის ახორციელებს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრულ საქმიანობას.

თუ ფიზიკური პირი ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას რეგისტრაციის, ლიცენზიის ან ნებართვის გარეშე, დაბეგვრის მიზნით, იგი მაინც ითვლება მეწარმედ.

7.4. საქონელი, მომსახურება, საქართველოში არსებული წყაროებთან მიღებული შემოსავალი

საგადასახადო მიზნებისათვის საქონელი არის მატერიალური ან არამატერიალური ქონება, მათ შორის ელექტროენერგია, გაზი და წყალი.

მომსახურებად ითვლება შემდეგი სახის საქმიანობა:

1. სამშენებლო-სამონტაჟო;
2. სარემონტო-სარესტავრაციო;
3. საცდელ-საკონსტრუქტორო;
4. გეოლოგიურ-საძიებო სამუშაოები;
5. საგრანსპორტო მომსახურება;
6. ქონების იჯარით გაცემა;
7. კავშირგაბმულობის მომსახურება;
8. სარეკლამო, ფინანსური და საღაზღვეო მომსახურება;
9. საკონსულტაციო, იურიდიული, საბუღალტრო, აუდიტორული მომსახურება და სხვ.

საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საგადასახადო ვალდებულებები წარმოიქმნება საქონლის ან მომსახურების მიწოდების შემდეგ. საქონლის მიწოდებად კი ითვლება საწარმოს მიერ სხვა იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით ან უსასყიდლოდ.

მომსახურების გაწევად ითვლება სხვა პირისათვის მისივე ნებით ისეთი ქმედებების შესრულება, რომელიც არ არის საქონლის მიწოდება.

საქონლის ან მომსახურების მიწოდებას უთანაბრდება საწარმოს მიერ საკუთარი საქონლის ან მომსახურების გამოყენება საკუთარი მოხმარებისათვის. მაგალითად, თუ აეჯის ფაბრიკის მიერ დამზადებული აეჯი გამოყენებული იქნება ფაბრიკის ოფისისათვის, ეს ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად და დაიბეგრება გადასახადით.

დაბეგრის მიზნებისათვის საქონლისა და მომსახურების ფასად გამოიყენება გარიგებაში მითითებული ფაქტობრივი ფასი. საქონლის საბაზრო ფასად კი მიიჩნევა იდენტური საქონლის მოთხოვნისა და მიწოდების საფუძველზე წარმოქმნილი ფასი.

საქონლისა და მომსახურების საბაზრო ფასის განსაზღვრისათვის გამოიყენება ინფორმაციის ოფიციალური წყაროები, ხელისუფლების ორგანოების საინფორმაციო ბაზა, საგადასახადო ორგანოებისათვის მიწოდებული ინფორმაცია და სხვა სარწმუნო ინფორმაცია.

საბაზრო ფასი შეიძლება იყოს საბითუმო და საცალო. საქონლის გაცულა ანუ ბარგერული ოპერაციები განიხილება, როგორც მიწოდება საბაზრო ფასით.

საქონლის მიწოდების შედეგად საწარმო ღებულობს შემოსავლებს, რომელიც შეიძლება პირობითად დაფყოთ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავლებად და მის ფარგლებს გარეთ მიღებულ შემოსავლებად.

საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- ა) დაქირაევებით მუშაობის შედეგად მიღებული შემოსავალი;
- ბ) საქონლის მიწოდებით ან მომსახურების გაწევით მიღებული შემოსავალი;
- გ) ვალდებულებების გაუქმებით მიღებული შემოსავალი;

დ) ძირითადი საშუალებებისა და სხვა მაგერიალური ფასეულობების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი;

ე) დივიდენდებისა და პროცენტების სახით მიღებული შემოსავალი;

ვ) უძრავ-მოძრავი ქონების იჯარით გადაცემიდან მიღებული შემოსავალი და სხვა.

7.5. საგადასახადო კონტროლი და მისი სახეები

საგადასახადო კონტროლის მიზანია გადასახადების ამოღების უზრუნველყოფა, აგრეთვე წინასწარი პროფილაქტიკა, რათა არ მოხდეს გადასახადების დამალვა. საგადასახადო კონტროლი სხვადასხვა ფორმით შეიძლება განხორციელდეს. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ინსპექციის გარდა სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ საგადასახადო შემოწმების ჩატარება. აუცილებლობის შემთხვევაში შემოწმება შეიძლება ჩაატარონ საგადასახადო ორგანოებმა სხვა გამკონტროლებელი და სამართალდამცავი ორგანოების შუამდგომლობის საფუძველზე მოსამართლის ბრძანებით.

საგადასახადო კონტროლის ფორმებია:

1. გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვაზე აყვანა;
2. საგადასახადო შემოწმებები;
3. ბანკებზე გარკვეული ვალდებულებების დაკისრება;
4. შემოსავლების დადგენა ქრონომეტრაჟისა და საკონტროლო შესყიდვების გამოყენებით;
5. კანონდარღვევით მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა;
6. ინვენტარიზაცია;
7. დათვალიერება;
8. დოკუმენტებისა და სხვა მასალების ამოღება;
9. ექსპერტიზა

გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვა საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი მთავარი ფორმაა. საწარმოები, ორგანიზაციები და ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან მათი რევისტრაციის ან საქმიანობის დაწყების შემდეგ მიმართონ საგადასახადო ორგანოს აღრიცხვაზე აყენის თაობაზე. საგადასახადო ორგანო თავის მხრივ გადამხდელს ანიჭებს საიდენტიფიკაციო კოდს. საიდენტიფიკაციო კოდი მითითებული უნდა იყოს საგადასახადო დეკლარაციებზე, აგრეთვე საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებთან მიმოწერებზე. სააღრიცხვო მონაცემების საფუძველზე საგადასახადო დეპარტამენტი აწარმოებს გადასახადის გადამხდელთა ერთიან სახელმწიფო რეესტრს.

საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთ მთავარ ფორმას წარმოადგენს კამერალური და გასვლითი საგადასახადო შემოწმებები. თუ კამერალური, ან გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას საჭირო გახდა საწარმოს საქმიანობის შესახებ სხვა პირებისაგან ინფორმაციის მიღების აუცილებლობა, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გამოითხოვოს დოკუმენტები, რასაც შემხვედრი შემოწმება ეწოდება. შემხვედრი შემოწმებისას გადამხდელის პირველადი საბუთები და სააღრიცხვო მონაცემები შეუდარდება იმ პირის შესაბამის მონაცემებს, საიდანაც მიღებულია ეს დოკუმენტები.

კამერალური საგადასახადო შემოწმება გარდება საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ბალანსების, დეკლარაციების, ანგარიშგების, ცნობების, განმარტებებისა და სხვა მონაცემების საფუძველზე.

კამერალური შემოწმება წარმოებს საგადასახადო ორგანოს უფროსის სპეციალური გადაწყვეტილების გარეშე. თუ შემოწმებით გამოვლინდა შეცდომები, ამის შესახებ უნდა ეცნობოს გადასახადის გადამხდელს და მოეთხოვოს შესაბამისი შესწორებების შეტანა.

კამერალური შემოწმებისას საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს გამოითხოვოს დამატებითი ცნობები, მიიღოს ახსნა-განმარტებები და ღოკუმენტები, რომლებიც ადასტურებენ გადასახადის გამომწვევების სისწორესა და ღრულ გადახდას.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს გეგმური ან საკონტროლო.

გეგმური გასვლითი საგადასახადო შემოწმება გარდება წელიწადში ერთხელ. ამასთან, საჭიროა ამის თაობაზე საწარმოს შეაგყობინონ წინასწარ. შეგყობინებაში მითითებული უნდა იყოს შემოწმების საგანი და ჩატარების სავარაუდო ღრ.

საკონტროლო გასვლითი საგადასახადო შემოწმება წერილობითი შეგყობინების გარეშე შეიძლება ჩატარდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც:

ა) უკანასკნელმა საგადასახადო შემოწმებამ გამოავლინა მნიშვნელოვანი დარღვევების ფაქტები, ან არსებობს ისეთი ფაქტები, რომლებიც დანამდვილებით მეტყველებენ ასეთ დარღვევებზე;

ბ) არსებობს ინფორმაცია, რომელიც ეჭვქვეშ აყენებს გადასახადის გადამხდელის შემოსაულების წარმოშობას;

გ) არსებობს ინფორმაცია ქონების ან სხვა დასაბეგრი ობიექტების ღოკუმენტურად დაუსაბუთებელი მატების შესახებ;

დ) საგადასახადო ორგანოებში წარდგენილი მონაცემებით არ დასტურდება გამომწვევებული გადასახადების რეალობა;

ე) არ არის წარდგენილი საგადასახადო დეკლარაცია ან სხვა საჭირო ღოკუმენტაცია;

ვ) საწარმო ახდენს თავისი ადგილსამყოფელის, ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის შეცვლას ან რეორგანიზაციას.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება გაგრძელდეს არა უმეტეს ორი თვისა. საქართველოს საგადასახადო დეპარტამენტს აუცილებლობის შემთხვევაში უფლება აქვს გააგრძელოს ეს ვადა არა უმეტეს 1 თვით.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ჩააგაროს გადასახადის გადამხდელის საწარმოო, სასაწყობო, საეაგრო და სხვა სათავსოების, აგრეთვე გერიტორიების, ლოკუმენტებისა და საგნების დათვალიერება.

აუცილებლობის შემთხვევაში შესაძლებელია ფოტოგადაღება, ვიდეოჩაწერა, ლოკუმენტებიდან ასლების გადაღება და სხვა მოქმედებები. დათვალიერების შედეგების შესახებ ღება ოქმი.

საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს საგადასახადო კონტროლის მიზნით განახორციელოს გადასახადის გადამხდელიდან ლოკუმენტებისა და სხვა მასალების ამოღება, რომელიც უნდა გაფორმდეს ოქმით. ამასთანავე, გადაღებული უნდა იქნეს ამ ლოკუმენტების ასლები, ხოლო ორიგინალი დაუბრუნდეს საწარმოს (ორგანიზაციას).

საჭიროების შემთხვევაში გასვლით საგადასახადო შემოწმებაში მონაწილეობის მისაღებად შეიძლება მოწვეული იქნეს ექსპერტი. ექსპერტიზა ინიშნება იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილი საკითხები მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას მეცნიერებაში, ხელოვნებაში, ტექნიკაში ან სხვა სფეროებში.

ექსპერტს უფლება აქვს გაეცნოს ექსპერტიზის საგანთან დაკავშირებულ შემოწმების მასალებს, გამოითქვას შეამდგომლობა დამატებითი მასალების წარმოსადგენად. მას უფლება აქვს უარი თქვას დასკვნის მიცემაზე, თუ წარდგენილი მასალები საკმარისი არ არის დასკვნის მისაღებად ან თუ დასმული საკითხები სცილდება მისი სპეციალ-

ური ცოდნის ფარგლებს. ექსპერტი თავისი სახელით იძლევა დასკვნას წერილობითი ფორმით და პასუხისმგებელია მის მიერ გაცემული დასკვნის სისწორეზე.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას დახმარების აღმოჩენის მიზნით, შეიძლება მოწვეული იყვნენ სპეციალისტები, რომელთა შრომის ანაზღაურებაც ფინანსირდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან.

საგადასახადო კონტროლის განხორციელებისას დგება შესაბამისი ოქმი, ხოლო გასვლითი შემოწმებისას – შემოწმების აქტი.

ოქმში მითითებული უნდა იყოს შემდეგი მონაცემები:

- ა) მისი დასახელება;
- ბ) კონკრეტული მოქმედების ჩატარების ადგილი და თარიღი;
- გ) მოქმედების დაწყებისა და დამთავრების დრო;
- დ) ოქმის შემდგენი პირის თანამდებობა და ვინაობა;
- ე) შემოწმების მონაწილეთა სახელი და გვარი, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მათი მისამართიც;
- ვ) მოქმედების შინაარსი და მისი ჩატარების თანმიმდევრობა;
- ზ) მოქმედებათა განხორციელებისას გამოვლენილი საქმისათვის არსებითი ფაქტები და გარემოებები.

ოქმი გასაცნობად წარედგინება ყველა მონაწილეს. ოქმს ხელს აწერს მისი შემდგენელი საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი და კონტროლში მონაწილე სხვა პირები.

გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი ადგენს შემოწმების აქტს, რომელსაც ხელს აწერენ შემოწმებლები და საგადასახადოს გადამხდელი. საგადასახადოს გადამხდელთა მიერ აქტზე ხელის მოწერაზე უარის თქმის შემთხვევაში, აქტში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი. საგადასახადო შემოწმებ-

ის აქტში უნდა აისახოს შემოწმებისას გამოვლენილი დარღვევის დოკუმენტურად დადასტურებული ფაქტები, აგრეთვე შემმოწმებელთა დასკვნები და წინადადებები გამოვლენილ დარღვევათა აღმოფხვრის და საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის სანქციების გამოყენების შესახებ.

შემოწმების აქტი გადასახადის გადამხდელს ბარდება ხელმოწერით ან იგზავნება დაზღვეული ფოსტით. თუ გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება შემოწმების აქტში ასახულ ფაქტებს, მას უფლება აქვს აგრეთვე წარადგინოს დამატებითი მტკიცებულებები.

საგადასახადო კონტროლში ფართოდ გამოიყენება საბანკო დაწესებულებებზე გარკვეული ვალდებულებების დაკისრება, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ბანკს ანგარიშის გახსნის უფლება აქვს მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც მას საწარმო წარუდგენს ცნობას საგადასახადო ორგანოს მიერ საიდენტიფიკაციო ნომრის მინიჭების შესახებ. ამის შემდეგ ბანკი აცნობებს საგადასახადო ორგანოს ანგარიშის გახსნის შესახებ. ბანკი საგადასახადო ორგანოს ცნობას აწედა, აგრეთვე, ფიზიკური პირის მიერ ანგარიშის გახსნის თაობაზე.

ბანკებს ევალებათ, პირველ რიგში, შეასრულონ საგადასახადო დავალებები და საგადასახადო ორგანოს მიერ წარდგენილი საინკასო დავალებები. გადასახადები ბიუჯეტში უნდა ჩაირიცხოს ბანკში საბუთების მიგანიდან მეორე დღეს.

ცალკეულ შემთხვევებში (მაგალითად, როდესაც ჩამოლილია საბუღალტრო აღრიცხვა, დაკარგული ან განადგურებულია დოკუმენტები და დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა შეუძლებელია) საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ დაარიცხოთ გადასახადი მოკვლეული მასალები.

ის საფუძველზე შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით.

ალურიცხავი და სასაქონლო მედნადების გარეშე არსებული საქონლის აღმოჩენის შემთხვევაში საწარმოს გადახდება ჯარიმა ამ საქონლის საბაზრო ფასით. საქონლის დანაკლისი განიხილება მისი აღმოჩენის მომენტში ნაღდი ანგარიშსწორებით განხორციელებულ მიწოდებად საბაზრო ფასებით და დაიბეგრება შესაბამისი გადასახადით. აკრძალულია, აგრეთვე მატერიალური ფასეულობების გრანსპორტირება სასაქონლო მედნადების გარეშე. ამ შემთხვევაში გადაიხდებიან საქონლის ღირებულება საბაზრო ფასებით. ბარტერული ოპერაციები განიხილება, აგრეთვე საქონლის მიწოდებად საბაზრო ფასებით.

საწარმოებისა და ორგანიზაციების შემოსავლების, რეალობის დადგენის მიზნით საგადასახადო ორგანოები ახდენენ მათ საქმიანობაზე დაკვირვებას და გამოკვლევას ქრონომეტრაჟის, საკონგროლო შესყიდვების ჩატარებისა და სხვა მეთოდების გამოყენებით.

ქრონომეტრაჟი გარდება საგადასახადო ორგანოს მუშაკების მიერ, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანების საფუძველზე, გადასახადის გადამხდელისათვის წინასწარი შეტყობინების გარეშე. საჭიროების შემთხვევაში ქრონომეტრაჟის ჩატარებისას შეიძლება მოწვეულ იქნას სპეციალისტი.

ქრონომეტრაჟი გარდება სამუშაო დღის განმავლობაში გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოებული ან მიწოდებული საქონლის (მომსახურების) მოცულობაზე უწყვეტი დაკვირვების განხორციელების გზით. საჭიროების შემთხვევაში შესაძლებელია მრიცხველებისა და სხვა სა-

ზომი ხელსაწყოების დაყენება და მათი მაჩვენებლების რეგისტრაცია.

ქრონომეტრაჟი, როგორც წესი, გარდება კალენდარული თვის მანძილზე არანაკლებ 7 დღის განმავლობაში. ამასთან, საგადასახადო ორგანომ შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება მისი მომდევნო თვეში გაგრძელებისა და გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ობიექტზე დაკვირვებისათვის საგადასახადო საგუშაგოს შემოღების თაობაზე.

ქრონომეტრაჟის ჩატარების შედეგებზე ფორმდება აქტი, რომელსაც ხელს აწერენ საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი და გადასახადის გადამხდელი, აგრეთვე სპეციალისტები. გადასახადის გადამხდელის მიერ აქტზე ხელის მოწერაზე უარის თქმის შემთხვევაში საჭიროა აქტში გაკეთდეს შესაბამისი ჩანაწერი.

საკონტროლო შესყიდვა, ისევე როგორც ქრონომეტრაჟი გარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის მიერ, საგადასახადო ორგანოს ხელმძღვანელის ბრძანების საფუძველზე. მისი მიზანია დადგინდეს რეალური გაყიდვის ფასი. საკონტროლო შესყიდვის ჩატარების შედეგებზე დგება აქტი, რომელსაც ხელს აწერს საგადასახადო ორგანოს წარმომადგენელი და გადასახადის გადამხდელი. აქტზე ხელის მოწერაზე უარის თქმის შემთხვევაში მასში კეთდება შესაბამისი ჩანაწერი.

კანონდარღვევით მიღებული შემოსავალი ექვემდებარება დაბეგვრას. ამასთან, თუ სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე შემოსავალი მთლიანად ექვემდებარება ბიუჯეტში ამოღებას, მაშინ ის ამოიღება ამ შემოსავლებიდან გადახდილი გადასახადების გამოკლებით.

საგადასახადო ორგანოები, აგრეთვე მოწვეული სპეციალისტები და ექსპერტები ვალდებული არიან

დაიცვან საგადასახადო საიდუმლოება. საგადასახადო საიდუმლოებას განეკუთვნება ყველა ინფორმაცია გარდა შემდეგი ინფორმაციისა:

- ა) დღგ გადამხდელის დასახელება და მისამართი;
- ბ) საწარმოს საიდენტიფიკაციო ნომერი;
- გ) ინფორმაცია საწარმოს საწესდებო კაპიტალის შესახებ. ინფორმაცია შეიძლება გადაეცეთ:
- ა) ფინანსთა სამინისტროს სისტემის თანამშრომლებს;
- ბ) სამართალდამცავ ორგანოებს – მოსამართლის ბრძანების საფუძველზე;
- გ) სასამართლოებს – საწარმოს საგადასახადო ეალდებულებების განსაზღვრის მიზნით;
- დ) სასამართლო აღმასრულებლებს – სასამართლო გადაწყვეტილების აღსრულების პროცესში;
- ე) სხვა ქვეყნების საგადასახადო ორგანოებს – საერთაშორისო ხელშეკრულებების მიხედვით.

საგადასახადო საიდუმლოების გახმაურებად ითვლება საგადასახადო ორგანოს თანამდებობის პირის, მოწვეული სპეციალისტის ან ექსპერტის მიერ თავისი მოვალეობის შესრულებისას მიღებული ინფორმაციის პირადი მიზნებისთვის გამოყენება ან სხვა პირზე გადაცემა. ამასთან ერთად, ინფორმაციის სხვა პირზე გადაცემა დასაშვებია თუ ამის შესახებ არსებობს გადამხდელის წერილობითი ნებართვა.

7.6. საგადასახადო სამართალდარღვევები და პასუხისმგებლობა

საგადასახადო სამართალდარღვევები და მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა საგადასახადო ადმინისტრირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი უბანია. საგადასახა-

დო სამართალდარღვევად ითვლება გადასახადის გადამხდელის მიერ მართლსაწინააღმდეგო ქმედება ან უმოქმედება და რომლისთვისაც საგადასახადო კოდექსის მიხედვით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხისმგებლობის ზოგად სახეს წარმოადგენს სანქცია. სანქცია შედგება საურავისა და ფულადი ჯარიმისაგან. საგადასახადო სანქცია გამოიყენება თითოეული სამართალდარღვევისათვის ცალ-ცალკე. ამასთან უფრო მკაცრი სანქცია არ ფარავს ნაკლებად მკაცრ სანქციას.

საურავი გამოიყენება იმ შემთხვევაში თუ გადასახადი გადახდილი არ არის დადგენილ ვადაში. საურავის დარიცხვა ხორციელდება საგადასახადო დაეალიანების წარმოქმნის მომდევნო დღიდან თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის და შეადგენს დაეალიანების 0,07 პროცენტს.

ჯარიმები გათვალისწინებულია ისეთი ქმედებებისათვის, როგორიცაა:

- ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება საგადასახადო ორგანოში აღრიცხვის გარეშე;

- საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენა;

- გადასახადების შემცირება;

- შემოსაულებისა და ხარჯების, აგრეთვე გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების აღრიცხვის წესის დარღვევა; აღრიცხვის წესის დარღვევად ითვლება პირველადი დოკუმენტების, სასაქონლო ბეღნალებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების უქონლობა, ან დადგენილი წესის დარღვევით მათი წარმოება. აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე და ანგარიშგებაში სამეურნეო ოპერაციუ-

ბის, ფულადი სახსრებისა და მაგერიალური ფასეულობების სისტემურად არადროულად ან არასწორად ასახვა;

- გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაუკავებლობა;

- საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლისათვის წინააღმდეგობის გაწევა ტერიტორიის და შენობა-ნაგებობების დათვალიერებისას;

- საგადასახადო ორგანოსათვის სააღრიცხვო დოკუმენტაციისა და დაბეგვრასთან დაკავშირებული სხვა ინფორმაციის წარუდგენლობა.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ჯარიმის სხვადასხვა ზომები გათვალისწინებული გადასახადის არასწორად ჩათვლაზე, საკონგროლო-საღარო აპარატების გამოყენების წესების დარღვევაზე, დოკუმენტების გარეშე მაგერიალური ფასეულობების გრანსპორტირებაზე და სხვ.

7.7. საგადასახადო დავა და მისი განხილვის წესი

საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს შორის შესაძლებელია წარმოიშეას საგადასახადო დავა. დავის დაწყების საფუძველი შეიძლება იყოს რომელიმე მხარის მიერ კოდექსით გათვალისწინებული ვალდებულების დარღვევა. მაგალითად, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნის შესრულებაზე უარი, რომელიც ეხება, ვთქვათ, ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებას, შეიძლება გახდეს დავის დაწყების საფუძველი. აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელისათვის “საგადასახადო მოთხოვნის” წარდგენა და სხვა.

საგადასახადო დავა სხვადასხვა ფორმით შეიძლება გადაწყდეს. ეს ფორმებია:

ა) ღირებულების გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში;

ბ) ღირებულების გადაწყვეტა სასამართლოს მიერ.

ღირებულების გადაწყვეტა ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სამი ეტაპისაგან შედგება:

1. ღირებულების გადაწყვეტა უშუალოდ საგადასახადო ორგანოში;

2. ღირებულების გადაწყვეტა საგადასახადო დეპარტამენტში;

3. ღირებულების გადაწყვეტა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

გადასახადის გადამხდელის ან სხვა უფლებამოსილი პირის მიერ სასამართლოში წარდგენილი საჩივარი განიხილება საქართველოს ადმინისტრაციულ-საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით.

თავი VIII

მოგების გადასახადის აღრიცხვა

8.1. მოგების გადასახადის გამონაბარიშებისა და გადახდის წესი

მოგების გადასახადის გადამხდელებად ითვლებიან როგორც საქართველოს საწარმოები, ისე უცხოური საწარმოები.

საქართველოს საწარმოდ ითვლება ის საწარმო, რომელიც რეგისტრირებულია საქართველოში.

უცხოურ საწარმოდ ითვლება საწარმო, რომლის საქმიანობის ადგილი არ არის საქართველოში, ან რომელიც არ იმართება საქართველოდან.

საწარმოს დაბეგურის ობიექტია მოგება, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა ერთობლივ შემოსავალსა და ამ შემოსავლის მიღებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს შორის.

ერთობლივ შემოსავალში ითვლება ყველა შემოსავალი, აგრეთვე უსასყიდლოდ მიღებული ქონება და ფულადი სახსრები, რომელიც გავლენას ახდენს მოგებაზე. ხარჯებში არ შეიგანება კაპიტალური ხარჯები, აგრეთვე ის ხარჯები, რომელიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსის მიხედვით.

საწარმოს მოგება იბეგრება 20 %-იანი განაკვეთით.

საქართველოს საწარმოებთან ერთად გადასახადის გადამხდელად ითვლებიან უცხოური საწარმოები, რომლებიც საქმიანობას ეწევიან მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით და შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროებიდან. თუ უცხოურ საწარმოს საქართველოში მუდმივი დაწესებულება არ გააჩნია, მაშინ ის დაიბეგრება შემოსავლის მიღების წყაროსთან შემდეგი განაკვეთებით: ღივიდენდები

და პროცენტები – 10%-ით, სადაზღვევო შენატანები, აგრეთვე საერთაშორისო გადაზიდვებისას და მგზავრთა გადაყვანისას გელესაკომუნიკაციო და საგრანსპორტო მომსახურებისათვის გადახდილი თანხები – 4%-ით.

საწარმოებთან ერთად მოგების გადასახადის გადახდელეები შეიძლება გახდნენ სამოგადოებრივი, რელიგიური, საბიუჯეტო და საქველმოქმედო ორგანიზაციები, ფონდები, ასოციაციები, კავშირები და სხვა ანალოგიური დაწესებულებები, თუ ისინი ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

ეკონომიკური საქმიანობა მოიცავს სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობას.

სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები, აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეგი შემოსავალი, სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის ან საწარმოს დახურვის შედეგად მიღებული შემოსავლები, ადრე გამოქვითული ხარჯების, გარალისა და საეჭვო ვალების ანაზღაურებით მიღებული შემოსავლები.

არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავლებია პროცენტებისა და ღივიდენდების სახით მიღებული შემოსავლები, ქონების იჯარიდან მიღებული შემოსავლები, ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები, აგრეთვე სხვა შემოსავლები, რაც მრდის მეწარმის მოგებას.

მოგების გადასახადით დაბეგვრისას საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გარკვეულ შეღავათებს. მაგალითად, მოგების გადასახადისაგან თავისუფლება საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება, საქველმოქმედო ორგანიზაციების მოგება, ორგანიზაციების მიერ მიღებული გრანტები, საწვერო შესატანები, შემოწირულობები, სამედიცინო დაწესებულებების მოგება, რომელიც ხმარდება რეინვესტირებას, საქართველოს ეროვნული ბანკის მოგება და სხვ.

მოგების გადასახადის განსაზღვრისას ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც კოდექსის მიხედვით არ ექვემდებარება გამოქვითვას. მაგალითად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება ჯარიმისა და საურავის თანხები, გართობაზე გაწეული ხარჯები, დადგენილ ნორმებს მევიტ გაწეული ხარჯები და სხვ.

იმ შემთხვევაში, თუ მოგების გადასახადის გადამხდელმა შემოსავლები მიიღო საზღვარგარეთ და იქ დაიბეგრა მოგების გადასახადით, მას აღნიშნული თანხები ჩაეთვლება საქართველოში გადასახადის გადახდისას, ამასთანავე, ჩათვლა მოხდება იმ ფარგლებში, რასაც ითვალისწინებს საქართველოს კანონმდებლობა. მაგალითად, თუ საწარმომ საზღვარგარეთ მიიღო 100000 ლარის შემოსავალი და დაიბეგრა 30 %-იანი განაკვეთით, ანუ 30000 ლარით, საქართველოში მას გადახდილად ჩაეთვლება 20000 ლარი, გამომდინარე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული 20 %-იანი განაკვეთიდან.

თუ საქართველოს საწარმოს ეკუთვნის უცხოური საწარმოს წილის 10 %-ზე მეტი, რომელიც თავის მხრივ შემოსავალს იღებს შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანაში, მაშინ ეს შემოსავალი შეიგანება გადასახადის გადამხდელის ერთობლივ შემოსავალში. ამასთან, შეღავათიანი დაბეგვრის მქონედ ითვლება ქვეყანა, სადაც მოგების გადასახადის განაკვეთი 1/3-ით დაბალია საქართველოში მოქმედ საგადასახადო განაკვეთზე, ან ამ ქვეყანაში მოქმედებს კანონი ფინანსური ინფორმაციის კონფიდენციალობის შესახებ, რაც იძლევა შემოსავლების საიდუმლოების დაცვის გარანტიებს. განვიხილოთ ეს სიტუაცია მაგალითებით.

მაგალითი 1.

საქართველოს საწარმო ფლობს უცხო ქვეყნის კომპანიაში საწესდებო კაპიტალის 33%-ს. კომპანიის წლიური მოგება შეადგენს 150000 ლარს. უცხო სახელმწიფოში მოგება იბეგრება 10%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში უცხო სახელმწიფო განიხილება, როგორც შეღავათიანი დაბეგვრის მქონე ქვეყანა, რადგან იქ მოქმედი საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 10%, რომელიც ნაკლებია $1/3$ -ით შემცირებულ საქართველოში მოქმედ საგადასახადო განაკვეთზე (20%-6,67%, რაც 13,3%-ის გოლია).

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საწარმოს 50000 ლარის მოგება ($150000 \times 33\%$) დაიბეგრება 10000 ლარით (50000-ის 20%), რომელსაც გამოაკლდება უცხო ქვეყანაში გადახდილი 5000 ლარი ($50000 \times 10\%$).

მაგალითი 2.

საქართველოს საწარმო ფლობს უცხო ქვეყნის კომპანიაში საწესდებო კაპიტალის 40%-ს. ქვეყანაში მოქმედებს ფინანსური ინფორმაციის კონფიდენციალობის კანონი. კომპანიის წლიური მოგება შეადგენს 100000 ლარს. უცხო ქვეყნის მოგების გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 25%-ს.

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საწარმოს მოგება შეადგენს 40000 ლარს (100000-ის 40%), რომელიც უცხოეთში დაიბეგრებოდა 10000 ლარით (40000-ის 25%). საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით მას დაერიცხება 8000 ლარი ($40000 \times 20\%$), რომელიც საწარმოს ჩაეთვლება გადახდილად და აღარ დაიბეგრება.

თუ მაგალითის პირობას გავაგრძელებთ და დავუშვებთ, რომ უცხო ქვეყანაში საგადასახადო განაკვეთი შეადგენს 15%-ს, მაშინ იქ საწარმოს მოგე-

ბა დაიბეგრებოდა 6000 ლარით (40000-ის 15%), ხოლო საქართველოს კანონმდებლობით - 8000 ლარით (40000-ის 20%), ე.ი. საწარმო დამატებით გადაიხდის 2000 ლარს.

საქართველოს საწარმოები, აგრეთვე უცხოური საწარმოები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროებიდან, ვალდებული არიან მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაცია და კანონმდებლობით გათვალისწინებული ანგარიშგების ფორმები წარუდგინონ საგადასახადო ორგანოებს საანგარიშგებო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელი წყვეტს სამეწარმეო საქმიანობას, მან ამის შესახებ 30 დღის განმავლობაში უნდა აცნობოს შესაბამის საგადასახადო ორგანოს.

მოგების გადასახადის თანხა განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიერ დამოუკიდებლად, საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემთა საფუძველზე. ამასთან, გადახდის წესი ითვალისწინებს, რომ ბიუჯეტში შეტანილი იქნეს მიმდინარე გადასახდელები წინა საგადასახადო წლის ფაქტიური გადასახადის მიხედვით შემდეგი ოდენობით:

- | | |
|-----------------|---------|
| 15 მაისამდე | - 25 %; |
| 15 ივლისამდე | - 25 %; |
| 15 სექტემბრამდე | - 25 % |
| 15 დეკემბრამდე | - 25 % |

მაგალითი.

შპს „იმერეთის“ გასული წლის წლიური მოგების გადასახადი შეადგენდა 10000 ლარს. მიმდინარე წელს მას მიმდინარე გადასახდელების სახით გადასახდელი ექნება:

- | | |
|-----------------|--------------|
| 15 მაისამდე | - 2500 ლარი; |
| 15 ივლისამდე | - 2500 ლარი; |
| 15 სექტემბრამდე | - 2500 ლარი. |

15 დეკემბრამდე - 2500 ლარი.

იმ შემთხვევაში, თუ გადასახადის გადამხდელს წინა საანგარიშგებო წელს არ ჰქონდა დასაბეგრი შემოსავალი ან მიმდინარე წლის მოსალოდნელი შემოსავლები გასულ წელთან შედარებით 50%-ით მცირდება, მაშინ მას შეუძლია არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელები.

თუ წლიური შედეგების მიხედვით არ დადასტურდება გადამხდელის მიერ გაცხადებული შემოსავლების შემცირება და ამავე დროს, მას გადახდილი არა აქვს საანგარიშო პერიოდის შემცირებული მიმდინარე გადასახდელები, მაშინ მას გადახდება საურავი, ყოველ ვადაგადაცილებულ დღეზე, მიმდინარე გადასახდელის გადახდის ვადის დადგენილი თარიღიდან საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის დადგენილ ვადამდე დროის მონაკვეთში.

თუ წლის განმავლობაში გადახდილმა მიმდინარე გადასახდელების თანხებმა გადააჭარბა წლიური შედეგების მიხედვით მოგების გადასახადის თანხას, მდგომარეობა გადახდილი თანხები ჩაითვლება სხვა გადასახადების ანგარიშში, ან გადამხდელის თანხმობის შემთხვევაში, დარჩენილი ნაწილი ჩაითვლება მომავალი გადასახადების ანგარიშში, ან დაუბრუნდება გადასახადის გადამხდელს.

მოგების გადასახადის თანხა ცენტრალურ ბიუჯეტსა და ადგილობრივ ბიუჯეტებს შორის ნაწილდება საანგარიშო წლის ბიუჯეტის კანონის შესაბამისად, დამტკიცებული ნორმატივების მიხედვით.

8.2. საბაღასახადო პლრიცხვის წესები

გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში საბჭოური ბუღალტრული პლრიცხვის სისტემა მთლიანად შერწყმული იყო საგადასახადო კანონმდებლობასთან, რაც იმას ნიშნავდა, რომ საბუღალტრო პლრიცხვის მეთოდოლოგია გა-

მომდინარეობდა საგადასახადო კანონმდებლობიდან და პირიქით, საბუღალტრო აღრიცხვის წესებით იანგარიშებოდა გადასახადები. ამდენად, საბუღალტრო აღრიცხვა ასრულებდა როგორც საანგარიშო, ასევე საგადასახადო ფუნქციებს. ასეთი სისტემა შენარჩუნებული იქნა საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდის საწყის ეტაპზე.

საგადასახადო კოდექსის შემოღების შემდეგ (1998 წ.) საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვა პრაქტიკულად გაიმიჯნა. მიუხედავად ამისა, მათ შორის ურთიერთკავშირი კვლავაც საკმაოდ მჭიდროა და იგი შეიძლება შემდეგნაირად დავახასიათოთ: გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო მაჩვენებლები ფორმირდება მხოლოდ საბუღალტრო აღრიცხვის საფუძველზე (მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმაში გათვალისწინებულია სპეციალური ანგარიშები, სადაც თავს იყრის საგადასახადო ვალდებულებები, ასევე, ამის მაგალითია საწარმოთა ქონების გადასახადი, რომელიც გამოიანგარიშება საბალანსო მონაცემების მიხედვით და ა.შ. გარდა ამისა, გადასახადების გამოანგარიშება და გადახდა საბუღალტრო აღრიცხვაში განიხილება, როგორც ერთ-ერთი სამეურნეო ოპერაცია.

საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის ურთიერთ კავშირზე მიუთითებს ის გარემოებაც, რომ თავდაპირველად ნებისმიერი გადასახადის ფორმირება ხდება საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე, შემდეგ კი გადასახადის კონკრეტული სიდიდე განისაზღვრება საგადასახადო აღრიცხვის წესებით, ანუ საბუღალტრო სააღრიცხვო მაჩვენებელი დაიყვანება საგადასახადო სააღრიცხვო მაჩვენებელზე.

მსოფლიო პრაქტიკაში საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის ურთიერთთანაარსებობაში გამოიკვეთა ორი მოდელი – „კონგინენტური“ და „ანგ-

ლო-ამერიკული“. პირველი მოდელის მიხედვით საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის წესებით განსაზღვრული გადასახადის სიდიდე თითქმის ერთი და იგივეა. ეს სისტემა გამოიყენება გერმანიის, შვედეთის, ბელგიის, ესპანეთის და ევროპის ზოგიერთ სხვა ქვეყნებში.

„ანგლო-ამერიკული“ მოდელი კი ძირითადად გავრცელებულია ინგლისში, აშშ-ში, კანადაში. მისთვის დამახასიათებელია საბუღალტრო და საგადასახადო აღრიცხვის მკვეთრი გამოიჯენა.

საქართველოში საბჭოთა პერიოდის, აგრეთვე გარდამავალი პერიოდის პირველი წლების საბუღალტრო და საგადასახადო სისტემების ურთიერთკავშირი „კონტინენტურ“ მოდელზე იყო დაფუძნებული. 1998 წლიდან კი მკვიდრდება „ანგლოსაქსური“ მოდელი.

როგორც აღვნიშნეთ, „საგადასახადო აღრიცხვა“ საქართველოს საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტებში ახალი ცნებაა. იგი თავისი შინაარსით სპეციფიკური წესებისა და მეთოდების ერთობლიობაა, რომელიც გამოიყენება გადასახადის გამოანგარიშებისას და რომელიც განსხვავდება საბუღალტრო აღრიცხვის წესებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად საგადასახადო აღრიცხვის წესები მოიცავს:

1. შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის პრინციპებს;
2. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებას საკასო მეთოდის გამოყენებით;
3. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარებას დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით.

უპირველეს ყოვლისა, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო აღრიცხვა გულისხმობს მხოლოდ დაბეგურის მიზნით აღრიცხვას და არა საბუღალტრო აღრიცხვას.

საგადასახადო აღრიცხვის პრინციპები მოითხოვს, რომ გადასახადის გადამხდელმა სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, როცა ისინი მიღებული ან გაწეული იქნა. შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი. იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, საგადასახადო წლის განმავლობაში უნდა გამოიყენებოდეს ერთი და იგივე მეთოდი.

როგორც ცნობილია, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა ეაწარმოთ დარიცხვის მეთოდით, საგადასახადო კოდექსი კი იძლევა საკასო და დარიცხვის მეთოდების გამოყენების საშუალებას. ამასთანავე, დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. თუ გადასახადის გადამხდელი აღრიცხვას (იგულისხმება მხოლოდ საგადასახადო აღრიცხვა) აწარმოებს დარიცხვის მეთოდის გამოყენებით, შემოსავლების მიღების მომენტად ჩაითვლება საქონლის მიწოდების მომენტი.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა საკასო მეთოდით ნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელმა შემოსავალი უნდა აღიაროს და აღრიცხოს მისი მიღების მომენტში, ხოლო ხარჯების გამოქვითვა მოახდინოს მათი განაღდების შემდეგ.

ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ნაღდი ფულადი სახსრების მიღების მომენტი, ხოლო უნაღდო ანგარიშსწორებისას, მათი ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩარიცხვის მომენტი.

ხარჯების გაწევის მომენტი ითვლება ხარჯების ფაქტობრივი გაწევის მომენტი, კერძოდ, ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას ფულის გადახდა, ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას - ანგარიშსწორების ანგარიშიდან თანხის გადარიცხვა.

შემოსაღნიშნული წესები გამოიყენება აგრეთვე არაფულადი ფორმით შემოსავლების მიღების ან ხარჯების გაწევის დროს.

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა ღარიცხვის მეტოღით.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო აღრიცხვაში ღარიცხვის მეტოღის გამოყენებისას შემოსავლები და ხარჯები აისახება ამ შემოსავლებზე უფლების მოპოვების, ან ასეთი ხარჯების აღიარების მომენტის მიხედვით, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების გაწევის მიუხედავად.

შემოსავლების მიღების უფლება მოპოვებულად ითვლება, თუ შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისათვის გადახდას. შესრულებული სამუშაოებისა და მომსახურების მიხედვით შემოსავლებზე უფლება მოპოვებულად ითვლება სამუშაოების დამთავრების ან მომსახურების გაწევის მომენტში, ხოლო საპროცენტო შემოსავლებზე - საფალო ვალდებულებების ვადის გასვლის მომენტში.

ხარჯების გაწევის მომენტი ითვლება მომენტი, როცა:

- ა) შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის მიერ ფინანსური ვალდებულების აღების ცალსახად მიჩნევა;
- ბ) ფინანსური ვალდებულების ოდენობა შეიძლება შეფასდეს საკმარისი სიზუსტით;

ვ) ხელშეკრულებაში (გარიგებაში) მონაწილე ყველა მხარემ ფაქტობრივად შეასრულა ხელშეკრულების პირობები და თანხა ექვემდებარება აუცილებელ გადახდას.

მაგალითი 1.

A საწარმომ B საწარმოსთან 200-X წლის 1 სექტემბერს გააფორმა ხელშეკრულება, რომელიც ითვალისწინებს A -ს მიერ B -სათვის 10000 ლარის საქონლის მიწოდებას იმ პირობით, რომ საქონელი მიგანილი იქნება X ნავსადგურში 10 სექტემბრისათვის და ეს პირობა უკვე შესრულდა. A საწარმოსათვის შემოსავლის მიღების უფლება მოპოვებულად ჩაითვლება 10 სექტემბრიდან, რომელსაც იგი ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასახავს შემოსავლების სახით.

მაგალითი 2.

A საწარმომ B საწარმოს 200-X წლის 1 თებერვალს ასესხა 5000 ლარი 12% წლიური სასესხო განაკვეთით. ძირითადი თანხა და პროცენტი უნდა დაბრუნდეს 200 -X წლის 1 ოქტომბერს. ყოველთვიური საპროცენტო გადასახადი იქნება გადაუხდელი ძირითადი თანხის (5000-ის) 1%, ანუ 50 ლარი. სულ 8 თვეში 400 ლარი. მაგალითის მიხედვით საპროცენტო შემოსავლის მიღების უფლება A საწარმოს მოპოვებული ექნება 200-X წლის 1 ოქტომბერს, რომელსაც ასახავს შემოსავლებში. შემოსავლის მიღების მომენტად შესაბამისად ჩაითვლება 1 ოქტომბერი.

გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება გრძელვადიანი კონტრაქტების მიხედვით შესრულებული სამუშაოების შემოსავლებად და ხარჯებად აღიარება დარიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს.

გრძელვადიან კონტრაქტში იგულისხმება კონტრაქტი წარმოებაზე, სამონტაჟო სამუშაოებზე, მშენებლობაზე, რომელიც არ მთავრდება იმ საგადასახადო წელს, როცა

დაიწყო კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოები, ვარდა იმ კონტრაქტებისა, რომელთა დასრულებაც მოსალოდნელია კონტრაქტით გათვალისწინებული სამუშაოების დაწყებიდან ექვსი თვის განმავლობაში.

კონტრაქტის მიხედვით შესრულებული სამუშაოების მოცულობა განისაზღვრება საგადასახადო წლის ბოლომდე გაწეული ხარჯების შეპირისპირებით კონტრაქტით გათვალისწინებულ ერთობლივ ხარჯებთან. ასეთივე პროპორციით უნდა განისაზღვროს კონტრაქტის მიხედვით საგადასახადო წლის შემოსავალიც.

მაგალითი.

A საწარმო B საწარმოს უნდა აუშენოს ობიექტი, რომლის მთლიანი ღირებულება 180000 ლარია. მშენებლობას დასჭირდება 7 თვე. ხარჯთა ნუსხის მიხედვით მთლიანი მშენებლობის დამთავრებას დასჭირდა 160000 ლარი. აღნიშნული პროექტიდან მისაღები მოგება შეადგენს 20000 ლარს.

მშენებლობა დაიწყო 200 -X წლის 1 სექტემბერს და 31 დეკემბრის მდგომარეობით გაწეული იქნა 9600 ლარის ხარჯი, რომელიც შეადგენს კონტრაქტით გათვალისწინებული საპროგნოზო ხარჯების 60% ($96000 : 160000 \times 100$). შესაბამისად, მიმდინარე საგადასახადო წელს შემოსავლებად აღიარებული უნდა იქნეს 108000 ლარი (180000 -ის 60%).

ამ შემთხვევაში საგადასახადო წლის დასაბეგრი შემოსავალი უდრის 1200 ლარს ($108000 - 96000$).

8.3. შემოსავლებისა და ხარჯების ალრიცხვა

ბუღალტრული ალრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ბასს-18) შემოსავალი ნიშნავს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლიანობის მრდას, რაც მიიღწევა საანგარიშგებო პერიოდში აქ-

ტივების შემოსვლის ან ვალდებულებების შემცირების გზით და ხდება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ზრდა მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე.

შემოსავალი მოიცავს ამონაგებს და სხვა შემოსულობებს. ამონაგები ისეთი შემოსავალია, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. იგი შეიძლება იყოს პროდუქციის, სამუშაოებისა და მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი, პროცენტების, დივიდენდების და როიალტის სახით მიღებული შემოსავლები, საიჯარო ქირა და სხვ.

შემოსულობა მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას როგორც ჩვეულებრივი, ისე არაორდინალური საქმიანობის პირობებში. შემოსულობა თავისი ეკონომიკური შინაარსით პრაქტიკულად არ განსხვავდება ამონაგებისაგან.

ამონაგების აღრიცხვაში ყველაზე მნიშვნელოვანია იმის დადგენა, თუ როდის უნდა მოხდეს ამონაგების აღიარება.

ამონაგების აღიარება-ასახვა ხდება მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა და შესაძლებელია მისი ოდენობის საიმედოდ შეფასება.

საქონლის რეალიზაციის დროს ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც შესრულებულია შემდეგი პირობები: საწარმო მყიდველს საქონელს გადასცემს საკუთრებაში; საწარმოს აღარა აქვს გაყიდულ საქონელზე ფლობის უფლება და კონტროლის განხორციელების საშუალება.

პროცენტებისა და დივიდენდების სახით შემოსავლები მიიღება მაშინ, როდესაც საწარმოს კუთვნილი აქტივი გამოსაყენებლად გადაცემული აქვს სხვა საწარმოსა და ორგანიზაციას.

საქონლის რეალიზაციის შედეგად მიღებული შემოსავლების აღიარება-ასახვა დამოკიდებულია

პროდუქციისა და საქონლის მიწოდების პირობებზე. განვიხილოთ რამდენიმე მომენტი:

1. თანხის მიღება პროდუქციისა და საქონლის გადაცემისთანავე. ამ შემთხვევას ადგილი აქვს სამრეწველო საწარმოდან პროდუქციის გაცემისას, აგრეთვე საცალო ვაჭრობის საწარმოებში საქონლის გაყიდვისას, როდესაც პარალელურად ხდება გადახდა. ეს ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“.

2. საქონლის მიწოდება გადაგვირთვით, თანხის შემდგომი გადახდით. ამ შემთხვევაში ფიქსირდება კონკრეტული მყიდველი და ამასთანავე, მას გადაეცემა საქონელზე საკუთრების უფლება. ხდება მოთხოვნის წარმოშობა ერთი მხრივ და შემოსავლების აღიარება მეორე მხრივ, რამედაც შედგება გაგარება:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“.

3. შემოსავლების აღიარება-ასახვა საკონტრაქტო ხელშეკრულების შესაბამისად. ასეთი კონტრაქტები ძირითადად ფორმდება სამშენებლო სამუშაოების ჩასატარებლად, თუ ისინი ერთი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში არ მთავრდება.

თუ კონტრაქტის პირობები შესრულებულად ითვლება მთელი სამუშაოების დასრულების შემდეგ, შემოსავლის აღიარებაც მაშინ უნდა მოხდეს, რაც აისახება გაგარებით:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“.

თუ კონტრაქტის პირობების მიხედვით სამუშაოები დასრულებულად ითვლება გარკვეული ეტაპების შემდეგ, შემოსავლების აღიარებაც მოხდება ეტაპის დამთავრებისას.

4. ავანსად მიღებული თანხების შემოსავლებად აღიარება.

ავანსად მიღებული თანხები შემოსაველბად აღიარებული იქნება მას შემდეგ, რაც საწარმო მყიდველს საქონელს მიაწვდის, რადგან მიწოდებამდე მყიდველზე არ არის გადაცემული საქონლის ფლობასა და განკარგეასთან დაკავშირებული ყველა რისკი და სარგებელი.

საქონლის მიწოდებამდე ან მომსახურების გაწევამდე ავანსად მიღებული თანხები ერთი მხრივ აისახება, როგორც ფულადი თანხების მიღება, ხოლო მეორე მხრივ - როგორც საავანსო დავალიანება, რამელაც შედგება გატარება:

ღებეტი 1110 „ნადლი ფული ეროვნულ ვალუტაში“

ან 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“

კრედიტი 3120 „მიღებული ავანსები“.

საქონლის გადაგვირთვის შემდეგ მოხდება შემოსაველების აღიარება, რომელიც წინასწარ აისახება 1410 ანგარიშის „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ ღებეტში და 6110 ანგარიშის „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ კრედიტში.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფართო ხასიათი მიიღო ქონების იჯარით გაცემამ. საიჯარო ქირა წარმოადგენს მეწარმის შემოსაველის ერთ-ერთ სახეს, რომელიც განიხილება, როგორც ჩვეულებრივი საქმიანობა. საიჯარო ურთიერთობებში მთავარ მომენტებს წარმოადგენს საიჯარო ვადა და საიჯარო გადასახდელი, ანუ ქირა.

მაგალითი.

საწარმომ ხუთი წლის ვადით იჯარით გასცა საწარმოო დანიშნულების შენობა, რისთვისაც წინასწარ გადაუხადეს 180000 ლარი. ყოველთვიური მისაღები საიჯარო ქირა შეადგენს 3000 ლარს (180000 : 60).

აღნიშნულ ოპერაციებზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. თანხის წინასწარი ჩარიცხვა:

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტი ბანკში“	180 000
კრედიტი 3120 „მიღებული ავანსები“	180 000.

2. მიღებული შემოსავლის აღიარება-ასახვა ყოველთვიურად:

დებეტი 3120 „მიღებული ავანსები“	3000
კრედიტი 8190 „სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი“	3000.

თუ საიჯარო თანხა წინასწარ არ იქნება ჩარიცხული, მაინც საჭიროა მისაღები შემოსავლების ყოველთვიურად დარიცხვა, რომელიც აისახება 1890 „სხვა დარიცხული მოთხოვნები“ ან 1490 „სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები“ ანგარიშების დებეტში და 8190 ანგარიშის „სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი“ კრედიტში.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, საწარმომ შეიძლება სახსრები გაასესხოს და მიიღოს საპროცენტო შემოსავლები. საპროცენტო შემოსავლების დარიცხვა აისახება 1820 ანგარიშის „მისაღები პროცენტები“ დებეტში და 8110 ანგარიშის „საპროცენტო შემოსავლები“ კრედიტში.

სხვა საწარმოებში დაბანდებული სახსრებიდან საწარმო ღებულობს დივიდენდებს. დივიდენდების დარიცხვა, როგორც წესი, სორცელდება მაშინ, როდესაც გაირკვევა მისაღები თანხების ოდენობა კუთვნილი წილის შესაბამისად.

მისაღები დივიდენდების დარიცხვა აისახება 1810 ანგარიშის „მისაღები დივიდენდები“ დებეტში და 8120 ანგარიშის „დივიდენდები“ კრედიტში.

ხარჯების აღრიცხვა მთელი სააღრიცხვო ციკლის ერთ-ერთი პასუხსაგები უბანია, რამდენადაც ხარჯები უშუალო გავლენას ახდენენ ფინანსური შედეგების ფორმირებაზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ხარჯების ცნებაში იგულისხმება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის

პროცესში წარმოშობილი გასაველები. კერძოდ, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასი, დანარიცხები ხელფასზე, ძირითადი საშუალებების ცვეთა, წარმოების პროცესის მართვის ხარჯები და სხვ.

ხარჯებთან გათანაბრებულია სხვა გასაველები (მარალი), რომელიც შეიძლება წარმოიშვას როგორც ჩვეულებრივ, ასევე არაორდინალურ პირობებში, როგორცაა, მაგალითად, სტიქიური უბედურების, ხანძრის, ან ავარიის შედეგად მიღებული მარალი და სხვ.

ბასს-1 იძლევა ხარჯების შემდეგ კლასიფიკაციას: საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, არასაოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები და განსაკუთრებული ხარჯები.

საოპერაციო საქმიანობა განიხილება როგორც ძირითადი საქმიანობა. მასთან დაკავშირებული ხარჯები შეიძლება იყოს: პროდუქციისა და საქონლის თვითღირებულება, კომერციული ხარჯები, ადმინისტრაციულ-სამეურნეო ხარჯები.

არასაოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები შეიძლება იყოს: სესხის პროცენტები, საიჯარო ხარჯები, სავალუტო კურსის ცვლილებით გამოწვეული ხარჯები, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას წარმოქმნილი სხვადასხვა სახის მარალი, გასაველები და სხვ.

განსაკუთრებულია ისეთი ხარჯები, რომლებიც წარმოიქმნება არაორდინალურ პირობებში და რომელთა წინასწარი განსაზღვრა შეუძლებელია. ასეთ ხარჯებს არა აქვთ მასობრივი ხასიათი. ასეთია, მაგალითად, სტიქიური უბედურება, ხანძარი, სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული ამკრძალავი ღონისძიებები და სხვ.

სანამ ხარჯების ბუღალტრულ აღრიცხვას განვიხილავდეთ, მიზანშეწონილია განვიხილოთ საგადასახადო აღრიცხ-

ვის საკითხები. ხარჯების საგადასახადო აღრიცხვის ძირითადი პრინციპია ამა თუ იმ ხარჯის აღიარება ან არ აღიარება საგადასახადო მიზნებისათვის.

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დასაბეგრი მოგების გამოანგარიშებისას ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რაც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა კაპიტალური ხარჯებისა და იმ ხარჯებისა, რომელიც არ ექვემდებარება გამოქვითვას. მაგალითად, გამოქვითვას არ ექვემდებარება ხარჯები, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან. ასევე არ გამოიქვითება ბიუჯეტში შესატანი ან შეტანილი ჯარიმებისა და საურავის თანხები, აგრეთვე გართობაზე გაწეული ხარჯები და ფიზიკური პირის მიერ პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯები. წარმომადგენლობითი ხარჯები, როგორიცაა, მაგალითად, სხვა საწარმოთა წარმომადგენლების ოფიციალური მიღების, კულტურულ-სანახაობით ღონისძიებებზე დასწრებისა და სხვა, გამოიქვითება წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავლის 1%-ის ფარგლებში.

მოგიერთი სახის ხარჯების გამოქვითვის შეზღუდვის მიზნით საგადასახადო კოდექსით დაწესებულია გარკვეული ნორმები. განვიხილოთ მოგიერთი მათგანი.

პროცენტების გამოქვითვა. საწარმოს მიერ კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტები გამოიქვითება წლიური 24 %-ის ფარგლებში.

მაგალითი.

საწარმომ აიღო 50000 ლარის კრედიტი წლიური 30% განაკვეთით. ამ შემთხვევაში საწარმო ბუღალტრულ აღრიცხვაში ხარჯებში ასახავს 15000 ლარს ($50000 \times 30 : 100$), მაგრამ საგადასახადო მიზნით ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითავს 12000 ლარს ($50000 \times 24 : 100$).

პროცენტების გამოქვითვისას განსაკუთრებული შეზღუდვებია დაწესებული იმ საწარმოთა მიმართ, რომელთა კაპიტალის 20% -ზე მეტი ეკუთვნის მოგების გადასახადისაგან განთავისუფლებულ იურიდიულ პირებს. ასეთი საწარმოებისათვის გამოსაქვითი საპროცენტო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს პროცენტის სახით მიღებული შემოსავლისა და ნებადართული გამოქვითვებით შემცირებული ერთობლივი შემოსავლების თანხების ჯამის 50%-ს.

მაგალითი.

A საწარმოში B საწარმოს წილი შეადგენს 30%. B საწარმო განთავისუფლებულია მოგების გადასახადისაგან. A საწარმოს ერთობლივი წლიური შემოსავალი 60000 ლარია. პროცენტის სახით წლის განმავლობაში მიღებული აქვს 10000 ლარი, ხოლო ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯები (პროცენტის ხარჯის გარდა) შეადგენს 40000 ლარს.

ამ შემთხვევაში A საწარმოს უფლება აქვს მის მიერ აღებული კრედიტის პროცენტები გამოქვითოს 15000 ლარის ფარგლებში $[(60000 - 40000 + 10000) : 2]$.

საეჭვო ვალების გამოქვითვა. საწარმოს უფლება აქვს გამოქვითოს საეჭვო ვალები იმ შემთხვევაში, თუ მათ მიხედვით მიღებული შემოსავლები ადრე შეგანილი იყო სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებში. საეჭვო ვალის გამოქვითვის შესაძლებლობა წარმოიქმნება იმ შემთხვევაში, თუ მეწარმე შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვაში იყენებს დარიცხვის მეთოდს და ამავე დროს დავალიანება უკვე ჩამოწერილია.

მაგალითი.

საწარმომ მყიდველს წლის დასაწყისში მიაწოდა 3000 ლარის პროლუქცია, რომელიც ასახულია შემოსავლებში. გაირკვა, რომ ვალის გადახდა საეჭვოა, რის გამოც საწარმომ შექმნა ვალების კორექტირების ფონდი. წლის დასაბეგრი მოგების გაანგარიშე-

ბისას, ასეთი საეჭვო ვალი არ გამოიქვეითება, რადგან იგი ჩამოწერილი არ არის. გამოქვეითვა მოხდება ვალის ჩამოწერის შემდეგ.

ბანკები და სადაზღვევო ორგანიზაციები მოსალოდნელი მარალის ასანამდარებლად ქმნიან სპეციალურ რეზერვებს. ასეთი სარეზერვო თანხების გამოქვეითვა ერთობლივი შემოსავლებიდან ხორციელდება საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესებისა და სადაზღვევო კანონმდებლობის შესაბამისად.

სამეცნიერო-კვლევითი, საპროექტო და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოთა ხარჯები მთლიანად ექვემდებარება ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვეითვას, გარდა ამ სამუშაოებთან დაკავშირებული ძირითადი საშუალებების შეძენისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა.

საამორტიზაციო ანარიცხების გამოქვეითვა. ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხების ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვეითვის დროს გასათვალისწინებელია სხვადასხვა გარემოებანი. კერძოდ, ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის დარიცხვა საბუღალტრო აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, შეიძლება განხორციელდეს მეწარმის მიერ შერჩეული მეთოდის მიხედვით, რომელიც ძირითადად დაფუძნებულია ძირითადი საშუალების საექსპლოატაციო ვადაზე. აქედან გამომდინარე, სააღრიცხვო ნორმები განსხვავებული იქნება საგადასახადო ნორმებისაგან.

ძირითადი საშუალებების საამორტიზაციო ანარიცხების საგადასახადო მიზნით გამოქვეითვისათვის საჭიროა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ნორმების მიხედვით თანხის განსაზღვრა.

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ბუღალტრულ ანგარიშებზე აისახება მეწარმის მიერ დამოუკიდებლად განსაზღვრული ამორტიზაციის (ცვეთის) თანხები, რომელ-

იც განსხვავებული იქნება საგადასახადო ამორტიზაციის თანხებისაგან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილია ამორტიზაციის განსაზღვრის შემდეგი წესები:

1. ამორტიზაცია ერიცხება ძირითადი საშუალებების არა ცალკე აღებულ ობიექტებს (შენობა-ნაგებობების გარდა), არამედ ძირითადი საშუალებების ჯგუფს;

2. საამორტიზაციო ანარიცხების ოდენობა განისაზღვრება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსიდან (ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ნარჩენი ღირებულება) დადგენილი ნორმების მიხედვით;

3. ძირითადი საშუალებების რემონტზე გაწეული დანახარჯების დადგენილ ნორმაზე გადამეჭებული თანხით იზრდება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი, რაც იძლევა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში ამ გადანამეჭის ხარჯებში შეგანის შესაძლებლობას, ამორტიზაციის დარიცხვის გზით;

4. თუ ძირითად საშუალებათა რეალიზაციის თანხა აღემატება ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს წლის ბოლოსათვის, მაშინ ნამეჭი თანხა ჩაითვლება ერთობლივ შემოსავალში და ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი ნულს გაუტოლდება, რის გამოც იგი მომდევნო პერიოდებში საამორტიზაციო თანხების გაანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება;

5. შენობა-ნაგებობებს ამორტიზაცია დაერიცხება თითოეულ ნაგებობაზე ცალ-ცალკე;

6. თუ ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა წლის ბოლოსათვის 1000 ლარზე ნაკლებია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის თანხა ექვემდებარება გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან;

7. თუ ჯგუფის ყველა ძირითადი საშუალება რეალიზებული ან ლიკვიდირებულია, ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი წლის ბოლოსათვის ექვემდებარება გამოქვითვას ერთობლივი შემოსავლიდან;

8. მეწარმეს უფლება აქვს გამოიყენოს დაჩქარებული ამორტიზაციის ნორმა ძირითადი საშუალებების გარკვეულ ჯგუფებზე, მაგრამ არაუმეტეს ორმაგი ნორმისა;

9. ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი განისაზღვრება შემდეგი წესით: ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი გასული წლის ბოლოსათვის მცირდება გასულ წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხით და დადგენილი გამოქვითვებით, რომელსაც ემატება წლის განმავლობაში შემოსული და აკლდება გასული ძირითადი საშუალებების ღირებულება.

არამატერიალურ აქტივებს ამორტიზაცია დაერიცხება 15%-ის ოდენობით.

ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა. ძირითად საშუალებათა რემონტის ხარჯების გამოქვითვა დასაშვებია წლის ბოლოს ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის 5%-ის ფარგლებში. აღნიშნული ზღვრული ნორმის ზევით გაწეული ხარჯებით იზრდება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი.

მაგალითი.

საწარმოს ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსი შეადგენს 100000 ლარს. წლის განმავლობაში ჩატარებულია 15000 ლარის სარემონტო სამუშაოები. საგადასახადო თვალსაზრისით საწარმოს შეუძლია ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითოს 5000 ლარი (100000-ის 5%), ხოლო დარჩენილი 10000 ლარი (15000 - 5000) მიმართული იქნება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის გასაზრდელად, რაც შეადგენს 110 000 ლარს (100000 + 10000). ამ შემთხვევაში ნორმის ზევით გაწეული ხარჯი 10000 ლარი ბუღალტრულ ანგარიშებზე არ აისახება და ძირითადი საშუალებების ღირებულებას არ გაზრდის.

სადაზღვევო შენაგანების ხარჯების გამოქვითვა ხორციელდება ხელშეკრულების საფუძველზე გადახდილი

თანხების მიხედვით, გარდა მაგროვებადი და დაბრუნებადი ხასიათის შენაგანებისა.

გეოლოგიური კვლევებისა და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელ სამუშაოთა ხარჯები გამოიქვითება საამორტიზაციო ანარიცხების სახით, ყოველწლიურად 20%-ის ოდენობით. ანალოგიური წესით გამოიქვითება იმ არამაგერიალური აქტივების შეძენის ხარჯები, რაც დაკავშირებულია ბუნებრივი რესურსების გეოლოგიური კვლევის, დამუშავების ან ექსპლოატაციის უფლების შეძენასთან.

მიწის ნაკვეთის ხარჯები გამოიქვითება დადგენილი ნორმების ფარგლებში, ნორმის გვეით გაწეული ხარჯები ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მოცემული საანგარიშო პერიოდის ხარჯებად.

დანახარჯების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგია მთლიანად დამოკიდებულია იმაზე, თუ ხარჯების აღრიცხვის რომელ მეთოდს გამოიყენებს საწარმო. როგორც აღნიშნული იყო, ამ მიზნით შეიძლება გამოყენებული იქნეს ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის ან ფუნქციური დანიშნულებით აღრიცხვის მეთოდები.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმაში გათვალისწინებულია 7100 ჯგუფის ანგარიშები, როგორიცაა:

7110 „ძირითადი მასალების დანახარჯი/შეძენა“

7120 „პირდაპირი ხელფასი“

7130 „სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე“

7140 „დამხმარე მასალების დანახარჯი/შეძენა“

7150 „არაპირდაპირი ხელფასი“

7160 „სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე“

7170 „ცვეთა და ამორტიზაცია“

7180 „რემონტის დანახარჯები“

7185 „სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირება“

7190 „სხვა საოპერაციო ხარჯები“.

საეაჭრო საწარმოებისათვის განკუთვნილია 7200 ჯგუფის ანგარიშები. მიწოდების ხარჯების, საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯების, არასაოპერაციო ხარჯებისა და განსაკუთრებული ხარჯებისათვის ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგში გამოიყენება შესაბამისად 7300, 7400, 8200 და 9100 ჯგუფების ანგარიშები.

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვის მეთოდოლოგია საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად შემუშავებული ანგარიშთა გეგმის გამოყენების პირობებშიც ძირითადად უცვლელი რჩება. აქ შეცვლილია მხოლოდ ანგარიშთა ნომრები.

ახალი ანგარიშთა გეგმის გამოყენებისას წარმოების დანახარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით, აღსარიცხავად გამოყენებული უნდა იქნეს 1630 ანგარიში „დაუმთავრებელი წარმოება“. ამ შემთხვევაში საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატების, დამხმარე წარმოების, საერთო-საწარმოო ხარჯების, წუნდებული პროდუქციის, მომსახურე წარმოებების დანახარჯების აღსარიცხავად შეიძლება გამოყენებული იქნეს ანგარიშები 1631-დან 1635 ჩათვლით. კომერციული ხარჯების აღსარიცხავად შეიძლება გამოიყენონ 7300 ანგარიში და ეწოდოს მას „კომერციული ხარჯები“. არაკაპიტალური სამუშაოები შეიძლება აღირიცხოს 2121 ანგარიშზე და ეწოდოს მას „არაკაპიტალური სამუშაოები“.

მმართველობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა უნდა მოხდეს 7400 ანგარიშზე და ეწოდოს მას „საერთო და აღმინისგრაიული ხარჯები“.

მომავალი პერიოდის ხარჯები შეიძლება აღირიცხოს 1700 ანგარიშზე და ეწოდოს მას „წინასწარ გაწეული ხარჯები“.

არასაოპერაციო ხარჯები, განსაკუთრებული ხარჯები და სხვა ანალოგიური ხარჯები აღირიცხება 8200, 9100, 9200 ანგარიშებზე ისევე, როგორც დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მეთოდით აღირიცხვისას.

ხარჯების ეკონომიკური და ფუნქციური დანიშნულების მეთოდით აღირიცხვაზე სრული წარმოდგენის მიზნით განვიხილოთ პრაქტიკული მაგალითი:

სამკერვალო ფაბრიკა კერავს ბავშვის კოსტუმებს. საანგარიშო პერიოდში ერთი კოსტუმის შეკერვაზე დახარჯულია:

ქსოვილი 1 მ	- 10 ლარი
ხელფასი	- 2 ლარი
სოციალური დანარიცხები ხელფასზე	- 0,6 ლარი
ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია	- 0,4 ლარი
კომერციული ხარჯები	- 0,1 ლარი
მმართველობის ხარჯები	- 0,9 ლარი
სხვა ხარჯები	- 6 ლარი
სულ ერთი კოსტუმის თვითღირებულება	- 20 ლარი
კოსტუმის გასაყიდი ფასია	- 30 ლარი.

საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში ფაბრიკას მზა პროდუქციის ნაშთის სახით გააჩნდა 100 ცალი კოსტუმი, რომლის თვითღირებულება შეადგენს 2000 ლარს. საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში შეძენილია 1000 მ. ქსოვილი, საიდანაც წარმოებას გადაეცა 800 მ. შეკერილია 800 ცალი კოსტუმი, რეალიზებულია 500 ცალი. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, მზა პროდუქციის ნაშთმა შეადგინა 8000 ლარი, ქსოვილის ნაშთმა - 2000 ლარი.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების აღირიცხვისას შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. ქსოვილის შეძენა:	(1მ. - ფასი 10 ლარი)
დებეტი 7110 „ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა“	10000 (1000X10)
კრედიტი 3110 „მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“	10000
2. პირდაპირი ხელუფასის დარიცხვა:	
დებეტი 7120 „პირდაპირი ხელუფასი“	1600
კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელუფასები“	1600
3. სოციალური დანარიცხების დარიცხვა:	
დებეტი 7130 „სოციალური დანარიცხები ხელუფასზე“	480
კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“	480
4. ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის დარიცხვა:	
დებეტი 7170 „უცეთა და ამორტიზაცია“	320
კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების უცეთა“	320
5. კომერციული ხარჯების დარიცხვა:	
დებეტი 7300 „მიწოდების ხარჯები“	80
კრედიტი 3110, 7120, 1210 და სხე.	80
6. მმართველობის ხარჯების დარიცხვა:	
დებეტი 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“	720
კრედიტი 3130, 2200, 3370, 3110 და სხე.	720
7. სხვა ხარჯების დარიცხვა:	
დებეტი 7190 „სხვა საოპერაციო ხარჯები“	4800
კრედიტი 3110, 7180, 7190 და სხე.	4800
8. მზა პროდუქციის გადატვირთვა მყიდველებზე:	
დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“	15000
კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	15000
9. მზა პროდუქციის ნაშთის კორექტირება პერიოდის ბოლოს:	
დებეტი 1640 „მზა პროდუქცია“	6000 (8000 - 2000)
კრედიტი 7185 „მაგერიალური მარაგის კორექტირება“	6000
10. მასალების (ქსოვილის) ნაშთის კორექტირება პერიოდის ბოლოს:	
დებეტი 1620 „ნედლეული და მასალები“	2000
კრედიტი 7185 „მაგერიალური მარაგის კორექტირება“	2000
11. რეალიზაციის ანგარიშის დახურვა:	
დებეტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	15000
კრედიტი 5330 „მოგება/მარალი“	15000
12. სასაქონლო-მაგერიალური მარაგის კორექტირების ანგარიშის დახურვა:	
დებეტი 7185 „მარაგის კორექტირება“	8000
კრედიტი 5330 „მოგება/მარალი“	8000
13. ხარჯების ანგარიშების დახურვა:	
დებეტი 5330 „მოგება/მარალი“	18000
კრედიტი 7110 „მასალების ხარჯი/შეძენა“	10000
კრედიტი 7120 „პირდაპირი ხელუფასი“	1600
კრედიტი 7130 „სოციალური დანარიცხები ხელუფასზე“	480
კრედიტი 7170 „უცეთა და ამორტიზაცია“	320
კრედიტი 7300 „მიწოდების ხარჯები“	80
კრედიტი 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“	720
კრედიტი 7190 „სხვა საოპერაციო ხარჯები“	4800

გეგმადნიშნული ოპერაციები ავსახოთ სქემატურად:

7110 „ძირითადი მასალების
დანახარჯები/შეძენა“

1) 10000	13) 10000
6. —	6. —

7120 „პირდაპირი ხელფასი“

2) 1600	13) 1600
6. —	

3110 მიწოდებიდან წარმოქმნილი
ვალდებულებები

	1) 10000
	6. 10000

3130 „გადასახდელი ხელფასები“

	2) 1600
	6. 1600

7130 სოციალური დანარიცხები ხელფასზე

3) 480	13) 480
6. —	

3370 „სოციალური გადასახადი“

	3) 480
	6. 480

7170 „ცეკვა და ამორტიზაცია“

4) 320	3) 320
6. —	

2200 „ძირითადი საშუალებების ცეკვა“

	4) 320
	6. 320

7300 „მიწოდების ხარჯები“

5) 80	13) 80
6. —	

ანგ. 3110, 7120, 1210 და სხვ.

	5) 80
	6. 80

7400 „საერთო და აღმინისტრაციული
ხარჯები“

6) 720	13) 720
6. —	

ანგ. 3130, 2200, 3370, 3110 და სხვ.

	6) 720
	6. 720

7190 „სხვა საოპერაციო ხარჯები“

7) 4800	13) 4800
6. —	

ანგ. 3110, 7180, 7190 და სხვ.

	7) 4800
	6. 4800

1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“

8) 15000	
6. 15000	

6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“

11) 15000	8) 15000
6. —	6. —

1640 „მზა პროდუქცია“

6. 2000	
9) 6000	
6. 8000	

7185 „მაგერიალური მარაგის კორექტირება“

12) 8000	9) 6000
	10) 2000
6. —	6. —

1620 „ნელეული და მასალები“

10) 2000	
6. 2000	

5330 „მოცება/მარალი“

13) 18000	11) 15000
	12) 8000
	6. 5000

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისას შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. მასალების შეძენა:

დებეტი 1620 „ნელეული და მასალები“ 10000 (1000X10)
კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“ 10000

2. გადაეცა წარმოებას 800 მ. ქსოვილი:
დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 8000 (800X10)
კრედიტი 1620 „ნელეული და მასალები“ 8000

3. დარიცხულია ძირითადი მუშების ხელფასი:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 1600 (800X2)
კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“ 1600

4. დარიცხულია სოციალური დანარიცხები ხელფასზე:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 480 (800X0,6)
კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ 480

5. დარიცხულია ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 320 (800X0,4)
კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ 320

6. დარიცხულია კომერციული ხარჯები:

დებეტი 7300 „მიწოდების ხარჯები“ 80 (800X0,1)
კრედიტი 3110, 7120, 1210 და სხვ. 80

7. დარიცხულია მმართველობის ხარჯები:

დებეტი 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“ 720 (800X0,9)
კრედიტი 7120, 2200, 3370, 3110 და სხვ. 720

8. დარიცხულია სხვა ხარჯები

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 4800 (800X6)
კრედიტი 3110, 7180, 7190 და სხვ. 4800

9. დაეწერა ძირითად წარმოებას საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 720

კრედიტი 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“ 720

10. დაეწერა ძირითად წარმოებას კომერციული ხარჯები:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 80

კრედიტი 7300 „მიწოდების ხარჯები“ 80

11. მზა პროდუქცია აღებულია შემოსავალში:

დებეტი 1640 „მზა პროდუქცია“ 16000 (800X20)

კრედიტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 16000

12. მზა პროდუქცია გადაეცემა მყიდველებს:

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ 15000 (500X30)

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 15000

13. რეალიზაციის ანგარიშის დახურვა:

დებეტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 15000

კრედიტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 15000

14. ჩამოწერილია რეალიზებული პროდუქცია ფაქტური თვითღირებულებით

დებეტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 10000

კრედიტი 1640 „მზა პროდუქცია“ 10000

გემოაღნიშნული ოპერაციები ავსახოთ სქემატურად:

1620 „ნელეული და მასალები“

3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“

1) 10000

2) 8000

6. 2000

1) 10000

6. 10000

1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“

2) 8000

3) 1600

4) 480

5) 320

8) 4800

9) 720

10) 80

6. -

11) 16000

3130 „გადასახდელი ხელუასები“

3370 „სოციალური გადასახადი“

3) 1600

6. 1600

4) 480

6. 480

2200 „ძირითადი საშუალებების ეკეთა“

7300 „მიწოდების ხარჯები“

5) 320

6. 320

6) 80

6. -

10) 80

3110, 7120, 1210 და სხვ.

7400 „მმართველობის ხარჯები“

	6) 80
	6. –

7) 720	9) 720
6. –	

7120, 2200, 3370, 3110 და სხვ.

3110, 7180, 7190 და სხვ.

	7) 720
	6. 720

	8) 4800
	6. 4800

1640 „მზა პროდუქცია“

1410 „მოტოცენები მიწოლებიდან“

6. 2000	14) 10000
11) 16000	
6. 8000	

12) 15000	
6. 15000	

6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“

5330 „მოგება/ზარალი“

13) 15000	12) 15000
6. –	6. –

14) 10000	13) 15000
	6. 5000

როგორც გაგარებებიდან ჩანს, ფინანსური შედეგი დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსისა და ფუნქციური დანიშნულების მეთოდების გამოყენების შემთხვევაში ერთი და იგივე სიდიდეა და შეადგენს 5000 ლარს.

აღსანიშნავია, რომ ეკონომიკური შინაარსის მეთოდით დანახარჯების აღრიცხვა ხარჯების კონტროლის ნაკლებ შესაძლებლობებს იძლევა. აქედან გამომდინარე, უფრო მიზანშეწონილად შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციური დანიშნულების მეთოდით აღრიცხვა, რომელიც საქართველოს სააღრიცხვო პრაქტიკაში დიდი ხნის წინათ დამკვიდრებული და აპრობირებული მეთოდია.

8.4. გადავადებული გადასახადების აღრიცხვა და სააღრიცხვო მოგების საგადასახადო მოგებაზე კორექტირება

როგორც წინა პარაგრაფში აღვნიშნეთ, სააღრიცხვო ფინანსური შედეგი (სააღრიცხვო მოგება/ზარალი) შეი-

ძლება განსხვავებული იყოს საგადასახადო ფინანსური შედეგისაგან. ამის მიზეზი ის არის, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ხარჯებად აღიარებული უნდა იყოს ყველა ხარჯი სრული მოცულობით, ყოველგვარი შემლუღების გარეშე. საგადასახადო კოდექსით კი ხარჯებზე დაწესებულია გარკვეული შემლუღები.

მაგალითი.

საწარმოს შემოსავლებმა საანგარიშგებო პერიოდში შეადგინა 250000 ლარი. ხარჯებმა – 175000. სააღრიცხვო მოგება შეადგენს 75000 ლარს. იმავე პერიოდში საგადასახადო კოდექსის მიხედვით შემოსავლებად აღიარებულია 180000 ლარი, ხოლო ხარჯებად – 100000 ლარი. საგადასახადო მოგება შეადგენს 80000 ლარს, ე.ი. განსხვავება სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებას შორის შეადგენს 5000 ლარს (80000 – 75000).

სააღრიცხვო და საგადასახადო მოგებებს შორის განსხვავებები ორი სახისაა: დროებითი და მუდმივი.

დროებითი სხვაობის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში ხდება მისი კომპენსაცია, ე.ი. აღიარდება შემოსავლებად ან გამოიქვითება ხარჯის სახით. მაგალითად, დროებითი სხვაობა, რომელიც აღიარდება შემოსავლებად, შეიძლება იყოს ის შემოსავლები, რომლებიც კოდექსის მიხედვით საანგარიშო პერიოდში არ ჩაითვალა შემოსავლებად, მაგრამ ჩაითვლება შემდეგ. მომავალ პერიოდში გამოსაქვითი დროებითი სხვაობის სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ სხვაობის თანხა, რომელიც მაგალითად საგადასახადო კოდექსის მიხედვით ითვლება ძირითადი საშუალებების რემონტზე გაწეულ გენორმაგიულ ხარჯებად. ეს გენორმაგიული თანხა, გაზრდის რა ძირითადი

სამუშაოების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის სიდიდეს, გამოიქვეყნება მომდევნო პერიოდებში.

მუდმივი სხვაობების კომპენსაცია მომავალ საანგარიშო პერიოდებში არ ხდება. მაგალითად, არ გამოიქვეყნება ნორმის ზევით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯები, სხვადასხვა სანქციების სახით გადახდილი თანხები და ა.შ.

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დროებითი სხვაობა შეიძლება წარმოიჩინდეს გადავადებული საგადასახადო აქტივის ან გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებების სახით.

გადავადებული საგადასახადო აქტივები შემოსავლებიდან გადასახადების ის ნაწილია, რომლის დაბრუნებაც უნდა მოხდეს მომავალ საანგარიშო პერიოდში, ხოლო გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება მომავალ საანგარიშო პერიოდებში გადასახდელი თანხებია.

თუ საანგარიშო პერიოდის საგადასახადო მოგება აღემატება სააღრიცხვო მოგებას, წარმოიშობა გადავადებული საგადასახადო აქტივი, ხოლო თუ სააღრიცხვო მოგება აღემატება საგადასახადო მოგებას, წარმოიშობა საგადასახადო ვალდებულება.

გადავადებული საგადასახადო აქტივებისა და ვალდებულებების აღსარიცხავად, აგრეთვე მოგების გადასახადის აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიშები:

2340 „გადავადებული საგადასახადო აქტივი“

4210 „გადავადებული მოგების გადასახადი“

9210 „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“

3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“

გემოთ მოყვანილ მაგალითში საგადასახადო მოგება (80 000 ლარი) მეტია სააღრიცხვო მოგებაზე (75 000 ლარი), რის გამოც წარმოიქმნება გადავადებული საგადასახადო აქტივი. ყოველივე ეს ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება.

1. სააღრიცხვო მოგების გადასახადის განსაზღვრა და ასახვა
დებუტი 5330 „მოგება/ზარალი“ 15 000 (75 000X20%)
კრედიტი 9210 „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“ 15 000
2. გადაუადებული მოგების გადასახადისა და გადასახდელი
მოგების გადასახადის განსაზღვრა და ასახვა
დებუტი 2340 „გადაუადებული საგადასახადო აქტივი“ 1000 (16000 – 15000)
დებუტი 9210 „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“ 15000 (75000 X20%)
კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“ 16000 (80000 X 20%)

გადაუადებული საგადასახადო ვალდებულებების (ანუ გადაუადებული მოგების გადასახადის) აღსარიცხავად შედგება შემდეგი გატარებები:

- დებუტი 9210 „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“
კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“
კრედიტი 4210 „გადაუადებული მოგების გადასახადი“

საგადასახადო მოგების განსაზღვრისათვის საჭიროა სააღრიცხვო მოგების დაყვანა საგადასახადო მოგებაზე, რაც საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად ხორციელდება.

ამ პროცედურის ჩასატარებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს „ფინანსური მოგების საგადასახადო მოგებაზე კორექტირების ფორმა“.

ფორმის **A** სვეტში შეიტანება შემოსავლები და ხარჯები საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, **B** სვეტში შემოსავლები და ხარჯები ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების მიხედვით, **C** სვეტში მათი მაკორექტირებელი თანხა, რომელიც წარმოადგენს **A** და **B** სვეტების ალგებრულ ჯამს.

მაგალითი:

საანგარიშო პერიოდში საწარმოს ფინანსურმა (სააღრიცხვო) მოგებამ შეადგინა 75000 ლარი. საგადასახადო მოგების გამოსაანგარიშებლად საჭირო გახდა შემდეგი სახის კორექტირება:

ფინანსური მოგების საგადასახლო მოგებაზე კორექტირების შორმა

ბუღალტრული პარიკაზის სტანდარტების შესაბამისად განსაზღვრული მოგება/მარალი		+75000		
საგადასახლო მოგების დასაანგარიშებლად საერთო კორექტირებები		A შეზღუდული (+) ხარჯი (-)	B შეზღუდული (-) ხარჯი (+)	C (A + B)
1	შეზღუდული რეალიზაციიდან	+180 000	- 195 000	- 15 000
2	სასაქონლო-მომსახურებო მარაგის გადაფასებით მიღებული მოგება (მარალი)	- 100	+ 350	+ 250
3	ძირითადი საშუალებების ეკუთხა	- 600	+ 1800	+ 1200
4	ძირითადი საშუალებების გასვლისას მიღებული მარალი	- 100	+ 450	+ 350
5	ძირითადი საშუალებების გასვლისას მიღებული მოგება	+ 1650	- 1000	+ 650
6	საქონლო ეკუთხა	- 2000	+ 9000	+ 7000
7	რემონტის ხარჯები	- 400	+ 2500	+ 2100
8	გეოლოგიური კვლევების და ბუნებრივი რესურსების მოპოვების მოსამზადებელი სამუშაოების ხარჯები	- 1500	+ 3600	+ 2100
9	საურთიერებო და ჯარიმები	- 250	+ 1500	+ 1250
10	წარმოშობადგენლობითი ხარჯები	- 200	+ 1600	+ 1400
11	აქტივების უსასყიდლოდ ან შეზღუდული უფასო მიწოდება	-	-	-
12	საპროექტო ხარჯები	- 2600	+ 2800	+ 200
13	არაეკონომიკური საქმიანობაზე გაწეული ხარჯები	-	+ 900	+ 900
14	ნებაყოფლობითი და მაგროეკონომიკური დახმარება	-	+ 1500	+ 1500
15	სხვა მუხლები, რომლებიც განაპირობებენ ფინანსურ მოგებასა და საგადასახლო მოგებას შორის სხვაობას	-	-	-
16	მაკორექტირებელი თანხების აღებები ჯამი	+ 173 900	- 170 000	+ 3900
17	დასაკორექტირებელი მოგება/მარალი წინა წლების მარალის გამოქვითაზე სტრ. 4 ± სტრ. 16			78900 (75000+3900)
18	წინა წლების მარალის გამოქვითვა			- 400
19	დასაბეგრო საგადასახლო მოგება/მარალი (სტრ. 17 ± სტრ. 18)			78500 (78900-400)

როგორც მაგალითიდან ჩანს, საანგარიშო პერიოდში წარმოიქმნა გადავადებული საგადასახლო აქტივი (3900 ლარი), რომელიც ემაგება სააღრიცხვო მოგებას (75000 ლარი) მიღებულ სიდიდეს აკლდება გასული წლების მარა-

ლი (400 ლარი), რითაც მიიღება დასაბეგრი მოგების თანხა (78500 ლარი). აქედან გამომდინარე, გადასახდელი იქნება:

სააღრიცხვო მოგების გადასახადი - 15000 ლარი ($75000 \times 20\%$)

საგადასახადო მოგების გადასახადი - 15700 ლარი ($78500 \times 20\%$)

გადავადებული საგადასახადო აქტივი - 700 ლარი ($15700 - 15000$)

შემოადინიშნული ოპერაციები ბუღალტრულ ანგარიშებზე შემდეგნაირად აისახება:

დებეტი 2340 „გადავადებული საგადასახადო აქტივი“	700
დებეტი 9210 „სააღრიცხვო მოგების გადასახადი“	15000
კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“	15700

თუ საწარმო თავისი სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე გადაწყვეტს, რომ გადავადებული გადასახადები აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში არ ასახოს, მაშინ იგი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით განსაზღვრავს სააღრიცხვო მოგებას (ანგ. 5330 „მოგება/ზარალი“. ჩვენი მაგალითის მიხედვით ის შეადგენს 75000 ლარს). კორექტირების ფორმის გამოყენებით გამოიანგარიშებს საგადასახადო მოგებას (მაგალითის მიხედვით ის შეადგენს 78500 ლარს) და განსაზღვრავს მოგების გადასახადს (მაგალითის მიხედვით ის შეადგენს 15700 ლარს $78500 \times 20:100$), რაზედაც შედგება გატარება:

დებეტი 5330 „მოგება/ზარალი“	15700
კრედიტი 3310 „გადასახდელი მოგების გადასახადი“	

15700

მოცემული გატარების შემდეგ მოგება/ზარალის ანგარიშზე დარჩება წმინდა მოგების ნაშთი – 59300 ლარი ($75000 - 15700$), რომელიც ექვემდებარება განაწილებას საწარმოს წესდებისა და ხელმძღვანელი ორგანოების გადაწყვეტილებათა შესაბამისად. გაუნაწილებელი მოგების თანხა გადაიტანება ამავე დასახელების 5310 ანგარიშზე და ასახვას ჰპოვებს საანგარიშო პერიოდის ბალანსში.

თავი IX

საშემოსავლო და სოციალური გადასახადის აღრიცხვა

9.1. საშემოსავლო გადასახადის გამონათბარიშებისა და გადახდის წესი

ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადი ბიუჯეტის შემოსავლების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წყაროა. საშემოსავლო გადასახადის გადამხდელები არიან რეზიდენტი და არარეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომლებსაც საგადასახადო წლის განმავლობაში გააჩნიათ დასაბეგრი შემოსავლები.

რეზიდენტად ითვლება ფიზიკური პირი, რომელიც საქართველოს ტერიტორიაზე იმყოფება 183 დღეზე მეტ ხანს. დაბეგვრის მიზნით რეზიდენტად არ ჩაითვლება ფიზიკური პირი, რომელსაც გააჩნია დიპლომატიური სტატუსი ან, თუ იგი საერთაშორისო ორგანიზაციის წევრია ან იმყოფება უცხო ქვეყნის სახელმწიფო სამსახურში.

საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს რეზიდენტი ფიზიკური პირისათვის წარმოადგენს მის მიერ საქართველოში და საქართველოს ფარგლებს გარეთ მიღებული ერთობლივი შემოსავალი, არარეზიდენტისათვის - მხოლოდ საქართველოში არსებული წყაროებიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი.

ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის: ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი და შემოსავალი ეკონომიკური საქმიანობიდან. ამასთანავე, შემოსავლებად ითვლება როგორც ფულადი, ისე ნატურალური ფორმით მიღებული ანაზღაურება.

ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად

მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი. სარგებლის სახით მიღებულ შემოსავლებში შეიგანება:

- **საბაზრო განაკვეთზე დაბალი საპროცენტო განაკვეთით სესხის მიღებისას** - საბაზრო განაკვეთით გადახდილი პროცენტის შესაბამისი თანხა. მაგალითად, ფიზიკურმა პირმა თავისი დაქირავებელი საწარმოსაგან მიიღო 10000 ლარის სესხი ერთი წლით წლიური 15%-იანი განაკვეთით. სესხის მიღების მომენტში საბაზრო განაკვეთი შეადგენდა 20%-ს, ე.ი. სხვაობა 5% ანუ 500 ლარი ($10000 \times 5 : 100$) შეგანილი უნდა იქნეს ფიზიკური პირის დასაბეგრ ერთობლივ შემოსავალში.

- **დაქირავებელის მიერ დაქირავებულისათვის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიყიდვისას ან უსასყიდლოდ გადაცემისას** - ამ საქონლის საბაზრო ფასი. მაგალითად, საწარმომ თავის მუშაკს მიჰყიდა 500 პარკი ცემენტი. ცალი 5 ლარად, სულ 2500 ლარად. ამავე დროს, ცემენტის საბაზრო ღირებულება შეადგენდა 7 ლარს ანუ მთლიანი ღირებულება 3500 ლარია. ამ შემთხვევაში ითვლება, რომ ფიზიკურმა პირმა სარგებლის სახით მიიღო 1000 ლარი (500×2), რომელიც მას ჩაეთვლება შემოსავალში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

იმ შემთხვევაში თუ საწარმო თავის მუშაკს ცემენტს უსასყიდლოდ მისცემდა, მაშინ გაცემული საქონლის საბაზრო ფასი (2500 ლარი) ჩაითვლებოდა ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრებოდა გადახდის წყაროსთან.

- **იმ დახმარების ღირებულება, რასაც დაქირავებელი გაუწევს დაქირავებულ ან მის კმაყოფაზე მყოფ პირს განათლების მისაღებად.** მაგალითად, საწარმომ თავის მუშაკს აუნაზღაურა სწავლის ხარჯები 1000 ლარის ოდენობით, რომელიც არ არის დაკავშირებული მოცემული საწარმოს საქმიანობასთან.

ამ შემთხვევაში 1000 ლარი ჩაითვლება მიღებულ შემოსავლად და დაიბეგრება გადახდის წყაროსთან.

● **დამქირავეების მიერ დაქირავებულისათვის ხარჯების ანაზღაურებისას - ანაზღაურების თანხა.** ეს შეიძლება იყოს დამქირავეების მიერ დაქირავებულ ფიზიკურ პირებზე გაწეული ხარჯების ანაზღაურება მათი მატერიალური და სოციალური კეთილდღეობისათვის, რომელიც ჩაირთვება ამ მომსახურების მიმღები პირების ერთობლივ შემოსავალში და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. კერძოდ, აქ აისახება ისეთი ხარჯების ანაზღაურება, როგორიცაა: საგრანსპორტო საშუალებებით სარგებლობის ხარჯები, კომუნალურ-საყოფაცხოვრებო მომსახურების ხარჯები, კვებისა და მკურნალობის ხარჯები და სხვ.

● **დამქირავეების მიერ დაქირავებულისათვის ვალის ან ვალდებულების პაგიებისას - ვალის ან ვალდებულების თანხა.**

ასეთი სახის შემოსავლებს შეიძლება მიეკუთვნოს მუშაკის მიერ გადაუხდელი კრედიტის თანხის ან კრედიტის პროცენტის პაგიება.

● **დამქირავეების მიერ დაქირავებულისათვის სიცოცხლისა და ჯანმრთელობის დამღვევის შესატანის და სხვა მსგავსი თანხის გადახდისას - დამქირავეების მიერ გადახდილი თანხა.** მაგალითად, თუ დამქირავეებელმა დაქირავებულს გადაუხადა სადამღვევო თანხა 1000 ლარი, იგი ჩაითვლება შემოსავლად და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

● **ნებისმიერი სახეობის ავტომობილის პირადი სარგებლობისათვის გამოსაყენებლად მიღებისას - საგადასახადო წლის დამდეგს ასეთი სახეობის ახალი ავტომობილის ღირებულების 0,1 პროცენტი, ავტომობილის გამოყენების ყოველი დღისათვის.**

მაგალითი.

დამქირავეებელმა თავის მუშაკს გამოსაყენებლად გადასცა სატვირთო ავტომობილი 5 დღის განმავ-

ლობაში და გადაახდევინა მას 30 ლარი. ასეთი სახეობის ავტომობილის ღირებულება წლის დამდეგისათვის შეადგენდა 16000 ლარს. ამ შემთხვევაში მუშაკის ყოველდღიური სარგებლის ღირებულება შეადგენს 16 ლარს ($16000 \times 0,1 : 100$), ხოლო 5 დღის განმავლობაში - 80 ლარს (5×16), რომელიც 50 ლარით მეტია მუშაკის მიერ გადახდილ თანხაზე (80-30). აღნიშნული თანხა ჩაითვლება მუშაკის ერთობლივ შემოსავალში და დაექვემდებარება დაბეგვრას.

ნებისმიერ სხვა შემთხვევებში სარგებლის თანხად ჩაითვლება მისი საბაზრო ფასი და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

თუ დაქირავებული მუშაკი შრომის ანაზღაურებას ნატურით იღებს, ასეთი შემოსავლები წლიური ერთობლივი შემოსავლების შემადგენლობაში უნდა აღირიცხოს შემოსავლის მიღების თარიღისათვის არსებული საბაზრო ფასებით. მაგალითად, საწარმომ მუშაკის ერთი თვის ანაზღაურების ანგარიშში ნატურით გასცა 100 კგ პურის ფქვილი, რომლის 1 კილოგრამი საბაზრო ფასი გაცემის მომენტში შეადგენდა 0,75 ლარს. ამ შემთხვევაში მუშაკის ერთობლივ წლიურ შემოსავალში ჩაითვლება 75 ლარი ($100 \text{ კგ.} \times 0,75$) და დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით.

ფიზიკურმა პირმა შემოსავლები შეიძლება მიიღოს ეკონომიკური საქმიანობიდან, რომელიც შეიძლება იყოს სამეწარმეო ან არასამეწარმეო ხასიათისა.

სამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება: საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების რეალიზაციისაგან, აგრეთვე აქციებისა და ძირითადი საშუალებების რეალიზაციისაგან მიღებული შემოსავლები, კომპენსირებული გამოქვითვები (აღრე გამოქვითული მარალის, ხარჯებისა და საეჭვო ვალების ანაზღაურება),

სამეწარმეო საქმიანობის შეზღუდვის შედეგად მიღებული შემოსავლები და სხვა.

არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს მიეკუთვნება:

- პროცენტების, დივიდენდების, ქონების იჯარით გაცემით მიღებული შემოსავლები.

- როიალტი, რომელიც წარმოადგენს საფასურს სასარგებლო წიაღისეულის მოპოვებისა და წიაღით სარგებლობის უფლებისათვის, აგრეთვე საავტორო უფლებების, პატენტის, სავაჭრო ნიშნების, ნახაზის ან მოდელის გამოყენების უფლებისათვის და სხვ.

- ვალების ჩამოწერით მიღებული შემოსავლები. მაგალითად, თუ მეწარმე ფიზიკურ პირს გააჩნდა სხვა ფიზიკური ან იურიდიული პირის ვალი და ეს ვალი ჩამოიწერა ობიექტურ გარემოებათა გამო, მაშინ იგი შეიგანება ფიზიკური პირის ერთობლივ შემოსავალში და დაექვემდებარება საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

- აქტივების რეალიზაციით მიღებული ნამეტი შემოსავალი. მაგალითად, მეწარმე ფიზიკურ პირს გააჩნია ბინა, რომელიც არ წარმოადგენს მის მუდმივ საცხოვრებელ ადგილს. ბინა გაიყიდა 25000 ლარად. ამავე დროს, ბინის შეძენისას ფიზიკურ პირს გადახდილი ჰქონდა 18000 ლარი. სხვაობა 7000 ლარი ჩაითვლება ფიზიკური პირის შემოსავალში და დაიბეგრება. ან მაგალითად, მეწარმე ფიზიკურმა პირმა, რომელსაც შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში გააჩნდა წილი 20000 ლარის ოდენობით, გაიყიდა იგი 23000 ლარად. ამ შემთხვევაში ფიზიკური პირის შემოსავალში ჩაითვლება 3000 ლარი (23000 - 20000).

- სხვა სამეწარმეო და არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავალი. ამასთან, ერთობლივ შემოსავალში შესატანი სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც მიღებულია მის მიერ გადახდილი თანხის გამოკლებით.

რემიდენტი ფიზიკური პირის მიერ მიღებული დივიდენდები და პროცენტები, რომლებიც დაიბეგრა გადახდის წყაროსთან, არ ჩაითვლება ერთობლივ შემოსავალში და შემდგომ დაბეგვრას არ დაექვემდებარება. დივიდენდები და პროცენტები იბეგრება გადახდის წყაროსთან 10%-ით. ფიზიკური პირის დასაბეგრი შემოსავალი იბეგრება 12%-ით.

განვიხილოთ საშვებულებო თანხების გამოანგარიშების მოქმედი წესი. დღეისათვის იგი დადგენილია მხოლოდ სახელმწიფო მოსამსახურეებისათვის. კერძოდ, სახელმწიფო მოსამსახურის ყოველწლიური (მორიგი) შვებულება განისაზღვრება 30 კალენდარული დღით. შვებულების თანხა გაიანგარიშება შვებულებაში გასვლის თვეში არსებული ხელფასიდან.

იმის გათვალისწინებით, რომ შვებულების ხანგრძლივობა დადგენილია კალენდარულ დღეებში, იგი გაიანგარიშება შემდეგნაირად: თვის განმავლობაში ფაქტიურად დარიცხული ხელფასი გაიყოფა 29,5-ზე (თვეში საშუალო კალენდარული დღეების რაოდენობა) და მიღებული თანხა გამრავლდება შვებულების დღეთა რაოდენობაზე.

რაც შეეხება კერძო სექტორს, სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებსა და ორგანიზაციებს, სახელმწიფო საწარმოებს, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას - მათთვის შვებულების თანხების გამოანგარიშების რაიმე სახელმწიფოებრივი რეგლამენტაცია არ ხდება. საშვებულებო თანხები მუშაკზე გაიცემა ხელშეკრულების ან საწარმოს მიერ უშუალოდ დადგენილი წესის შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, საშვებულებო თანხების გაანგარიშებაში შეიძლება შეგანილი იქნეს არა მარტო ხელფასი, არამედ წლის განმავლობაში მიღებული პრემია, დახმარება, ჯილდო და ა.შ.

გემოაღნიშნულთან ერთად გასათვალისწინებელია, რომ საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსის 67-ე მუხლის შესაბამისად:

- ყველა მუშაკს ეძლევა ყოველწლიური შვებულება სამუშაო ადგილის (თანამდებობის) და ხელფასის შენარჩუნებით.

- თვრამეტ წელზე უფრო ახალგაზრდა პირებს შვებულება ეძლევათ ერთი კალენდარული თვის ხანგრძლივობით.

- დაუშვებელია ყოველწლიური შვებულების შეცვლა ფულადი კომპენსაციით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც სამუშაოდან დათხოვნილ პირს შვებულებით არ უსარგებლია.

- დროებითი შრომისუნარობის, ორსულობისა და მშობიარობის დროს აღებული შვებულება ყოველწლიურ შვებულებაში არ ჩაითვლება.

მუშაკის შვებულებაში წასვლისას გადასახადის გამოანგარიშება წარმოებს დარიცხული საშვებულებო თანხიდან.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გარკვეულ შეღავათებს საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრავში.

- საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება არარეზიდენტის მიერ უცხოეთის დიპლომატიურ და მასთან გათანაბრებულ დაწესებულებებში დაქირავებით მომუშავე პირების მიერ მიღებული შემოსავლები, ფიზიკური პირისაგან ჩუქებით ან მემკვიდრეობით მიღებული ქონება; ფიზიკური პირის მიერ მიღებული გრანტი, სახელმწიფო პენსია, სახელმწიფო სტიპენდია და სახელმწიფო დახმარება, ალიმენტი და სხვა.

- საშემოსავლო გადასახადით არ იბეგრება შემოსავალი, რომელიც მიღებულია ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი წარმოების სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის რეალიზაციით, მის სამრეწველო გადამუშავებამდე.

● საშემოსავლო გადასახადისაგან განთავისუფლებულია, აგრეთვე ბაჟშეზღუდული ინვალიდების, მხედველობის გამო პირველი და მეორე ჯგუფის ინვალიდების, მეორე მსოფლიო ომისა და საქართველოს ტერიტორიული მთლიანობისათვის ბრძოლების მონაწილე საქართველოს მოქალაქეების, „ქართულის დედის“ საპატიო წოდების მქონე პირების, მარტოხელა დედების მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული დასაბეგრი შემოსავალი 3000 ლარამდე.

მაგალითი.

მხედველობის გამო პირველი ჯგუფის ინვალიდი წლის განმავლობაში იღებს ყოველთვიურ ანაზღაურებას 300 ლარის ოდენობით; წლიური ერთობლივი შემოსავალი 3000 ლარიან მღვარს მიაღწევს 10 თვის შემდეგ, ანუ ოქტომბერში (300×10). ამ შემთხვევაში ინვალიდის მიერ მიღებული შემოსავალი ნოემბერში და დეკემბერში დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით. კერძოდ, ნოემბერში მიღებული 300 ლარი დაიბეგრება 36 ლარის ოდენობით ($300 \times 12:100$). ანალოგიურად მოხდება გადასახადის დაკავება დეკემბერში.

თუ ფიზიკური პირი დაკარგავს შეღავათის უფლებას (მაგალითად, ინვალიდს მოეხსნა ინვალიდობის ჯგუფი) იგი ვალდებულია ამის შესახებ აცნობოს დამქირავებელს ან საგადასახადო ორგანოს, რის შედეგადაც იგი შეღავათის დაკარგვის მომდევნო პერიოდიდან გაუთანაბრდება ჩვეულებრივ გადამხდელს.

მაგალითი.

ინვალიდი სარგებლობს შეღავათით საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრისას და მისი ყოველთვიური შემოსავალი შეადგენს 400 ლარს. სამედიცინო კომისიის დასკვნით მას ივლისიდან მოეხსნა ინვალიდობის ჯგუფი და გაუთანაბრდა ჩვეულებრივ გადამხდელს. ამ შემთხვევაში ივლისში მიღებული

შემოსავალი 400 ლარი დაიბეგრება საშემოსავლო გადასახადით 48 ლარის ოდენობით (400X12:100). ანალოგიური წესით მოხდება დაკაებება წლის მომდევნო პერიოდებში.

საშემოსავლო გადასახადისაგან განთავისუფლებულია აგრეთვე იმ მეწარმე ფიზიკურ პირთა შემოსავალი, რომლებიც „საქმიანობის სახეების ეროვნული კლასიფიკატორის“ მიხედვით არ იყენებენ დაქირაებულ პირთა შრომას. ასეთ საქმიანობას მიეკუთვნება მაგალითად ტანსაცმლის კერვა, ავტოგექმომსახურება, ხალიჩების ქსოვა და სხვ.

ფიზიკური პირის ერთობლივი წლიური შემოსავლიდან გამოიქვეითება ყველა ხარჯი, რაც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა ძირითადი საშუალებების შეძენის, დადგმისა და სხვა კაპიტალური ხარჯებისა, აგრეთვე იმ ხარჯებისა, რომლებიც მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად არ ექვემდებარება გამოქვეითვას.

საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრისათვის საგადასახადო წლად ითვლება კალენდარული წელი. ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას, ვალდებული არიან ბიუჯეტში შეიტანონ საავანსო გადასახდელები წინა წლის წლიური გადასახადის მიხედვით, არაუგვიანეს 15 მაისის, 15 ივლისის, 15 სექტემბრის და 15 დეკემბრისა, რაც ჩაეთვლება მათ გადახდილად მთელი წლის დარიცხულ გადასახადში. თუ ფიზიკურ პირს წინა წელს არ გააჩნდა დასაბეგრი შემოსავალი, ის მიმდინარე საავანსო გადასახადებს არ გადაიხდის.

როგორც აღვნიშნეთ, ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი. ის შეიძლება იყოს ხელფასის სახით მიღებული შემოსავალი და ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული

შემოსავალი. პირველი მათგანი გულისხმობს დაქირავე-
ბული შრომის შედეგად მიღებულ შემოსავლებს, ხოლო
მეორე – ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემო-
სავლებს.

92. სამემოსაველო გადასახადის აღრიცხვა

ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლების დაბე-
გურისათვის, პირველ რიგში, საჭიროა ხელფასის გა-
მომანგარიშება და აღრიცხვა, ხოლო შემდეგ სამემო-
საველო გადასახადის აღრიცხვა.

მუშა-მოსამსახურეებსა და სამმართველო პერსონალზე
გასაცემი ხელფასი წარმოადგენს ხარჯებს, რომელიც ხარ-
ჯების აღრიცხვის მეთოდიდან გამომდინარე ანგარიშთა
გეგმის მიხედვით შეიძლება დაეწეროს 1630 ანგარიშს
„დაუმთავრებელი წარმოება“ (ფუნქციური-დანიშნულების
მეთოდით აღრიცხვისას), ან 7110 „პირდაპირი ხელფასი“,
7150 „არაპირდაპირი ხელფასი“, 7410 „შრომის ანაზღაურე-
ბა“ ანგარიშებს (ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აღ-
რიცხვისას). მეორე მხრივ დარიცხული ხელფასი აისახება
3130 ანგარიშზე „გადასახდელი ხელფასები“. ამ ანგარიშის
კრედიტში იწერება ხელფასის დარიცხვა, ხოლო დებეტში
ხელფასის გაცემა.

მაგალითი.

საწარმოს მუშაკს დაერიცხა ხელფასი 500 ლარი.
აღნიშნული თანხიდან დაუკავდა სამემოსაველო გა-
დასახადი 60 ლარი ($500 \times 12 : 100$), ხოლო დანარჩენი
440 ლარი გაცემული იქნა საწარმოს სალაროდან.

მოცემული მაგალითის მიხედვით შედგება შემდეგი
ბუღალტრული გატარებები:

1. ხელფასის დარიცხვა	
დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“	500
ან 7110 „პირდაპირი ხელფასი“	
კრედიტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“	500
2. გადასახადის დაკავება	
დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“	60
კრედიტი 3320 „გადასახდელი სამემოსაულო გადასახადი“	60
3. ხელფასის გაცემა	
დებეტი 3130 „გადასახდელი ხელფასები“	440
კრედიტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	440

9.3. სოციალური გადასახადის აღრიცხვა

სოციალური გადასახადი წარმოადგენს სოციალური დამღვევის ერთიანი სახელმწიფო ფონდის ფორმირებისათვის აუცილებელ შენატანს.

სოციალური გადასახადის გადამხდელები არიან:

ა) დამქირაველები;

ბ) საწარმოები და ფიზიკური პირები, რომლებიც გაწეული მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებენ საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებს;

გ) მეწარმე ფიზიკური პირები, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას.

დაქირავეებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომელთა რეგულირებას ხდება შრომის ან საჯარო სამსახურის შესახებ კანონმდებლობით, აგრეთვე ფიზიკური პირის იმ ვალდებულებების შესრულება, რომელიც დაკავშირებულია შეიარაღებულ ძალებში ან სამართალდამცავ და მასთან გათანაბრებულ ორგანოებში სამსახურთან და ა.შ. დაქირავებულ მუშაობად ითვლება

აგრეთვე ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ღირებულების მოვალეობის შესრულება.

დაქირავეებით მომუშავე ფიზიკური პირი იწოდება დაქირავებულად. საწარმო ან ფიზიკური პირი – მეწარმე, რომელიც შრომას უნაზღაურებს დაქირავებულს, იწოდება დამქირავებულად, ხოლო შრომის ანაზღაურება – ხელფასად.

დამქირავებლისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია გაცემული ხელფასი, აგრეთვე სხვა სარგებელი, რომელიც დამქირავებლისაგან მიიღო ფიზიკურმა პირმა. ამასთან, სარგებლის ღირებულებად ითვლება თანხა, რომელიც განისაზღვრება საბაზრო ფასებიდან გამომდინარე, გადახდილი თანხის გამოკლებით. მაგალითად, თუ მუშაკმა დამქირავებლისაგან ერთი წლით სესხის სახით მიიღო 5000 ლარი, თვეში 1%-იანი განაკვეთით და ამ დროს სესხის საბაზრო ღირებულება შეადგენს 3%-ს, ითვლება, რომ სესხის ამღებმა სარგებლის სახით მიიღო თვეში 100 ლარი (5000-ის 2%), რომელიც დაექვემდებარება სოციალური გადასახადით დაბეგვრას, რადგან აღნიშნული სარგებელი, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე, გაცემულ ხელფასს უთანაბრდება.

იმ იურიდიული და ფიზიკური პირებისათვის, რომლებიც მომსახურების ღირებულებას უნაზღაურებენ საგადასახადო ორგანოში გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებს, სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია ანაზღაურებული მომსახურების თანხა.

მეწარმედ რეგისტრირებული ფიზიკური პირებისათვის სოციალური გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი. იგი განისაზღვრება როგორც სხვაობა კალენდარული წლის ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვის თანხებს შორის. გამოქვითვის თანხებს მიეკუთვნება: ყვე-

ლა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია შემოსავლის მიღებასთან, ე.ი. მაგერიალური დანახარჯები, დაქირავებულ მუშაკებზე გაცემული ხელფასი, საამორტიზაციო ანარიცხები, რემონტის ხარჯები, პროცენტის ხარჯები და სხვ.

სოციალური გადასახადით დაბეგერისას კანონმდებლობით გათვალისწინებულია გარკვეული შეღავათები. კერძოდ, გადასახადისაგან თავისუფლება სასამართლოს გადაწყვეტილებით სასჯელალსრულებით დაწესებულებაში მომუშავე პირთათვის გადახდილი თანხები, დროებითი შრომისუუნარობის შემთხვევაში სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული ანაზღაურება, გრანგით მიღებული სახსრებიდან გაცემული ანაზღაურება, დიპლომატიურ დაწესებულებებში მომუშავე უცხოეთის მოქალაქეთა შემოსავალი და სხვ. სოციალური გადასახადის განაკვეთი შეადგენს 20%-ს.

საწარმოები და ორგანიზაციები სოციალურ გადასახადს იხდიან შრომის ანაზღაურების გაცემისთანავე. თუ შრომის ანაზღაურება ბანკის მეშვეობით ხორციელდება, დამქირავებელი ვალდებულია შრომის ანაზღაურების თანხების გადარიცხვასთან ერთად საბანკო დაწესებულებაში წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია გადასახადის გადარიცხვის თაობაზე. საგადასახადო დეკლარაციის წარდგენის გარეშე შრომის ანაზღაურების თანხები არ გაიყემა.

მეწარმე ფიზიკური პირები სოციალურ გადასახადს იხდიან საშემოსავლო გადასახადთან ერთად, საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 აპრილამდე და ამავე ვადაში საგადასახადო ორგანოში წარადგენენ დეკლარაციას. ამასთან, ისინი წლის განმავლობაში იხდიან სოციალური გადასახადის მიმდინარე გადასახდელებს წინა წლის წლიური გადასახადის მიხედვით შემდეგი ოდენობით:

- ა) არა უგვიანეს 15 მაისისა – 25 %;
- ბ) არა უგვიანეს 15 ივლისისა – 25 %;
- გ) არა უგვიანეს 15 სექტემბრისა – 25 %;

დ) არა უგვიანეს 15 დეკემბრისა – 25 %.

აღსანიშნავია, რომ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გასული წლის განმავლობაში არ გააჩნდა დასაბეგრი შემოსავალი, მიმდინარე გადასახადებს არ იხდის. თუ გადასახადის გადამხდელის მიმდინარე წლის მოსალოდნელი დასაბეგრი შემოსავალი არანაკლებ 50%-ით მცირდება გასულ წელთან შედარებით, მას უფლება აქვს შეამციროს ან საერთოდ არ გადაიხადოს მიმდინარე გადასახდელების თანხები.

წლის ბოლოს გადაიანგარიშება სოციალური გადასახადის ფაქტიური თანხა. ამასთან, მიმდინარე გადასახდელების ბიუჯეტში ჩარიცხული თანხები ჩაითვლება საანგარიშგებო წლის მიხედვით ღარიცხულ გადასახადში.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად სოციალური გადასახადი პროდუქციის თვითღირებულების შემადგენელი კომპონენტია. ეს, თავის მხრივ, განაპირობებს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიას.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის მიხედვით სოციალური გადასახადის, როგორც გაწეული ხარჯის აღსარიცხავად გამოიყენება:

ა) დანახარჯების ფუნქციური დანიშნულების მეთოდით აღრიცხვისას – ანგარიში 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“;

ბ) დანახარჯების ეკონომიკური შინაარსის მეთოდით აღრიცხვისას – ანგარიში 7130 „სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე“; ანგარიში 7160 „სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე“.

საქონლის მიწოდებასთან და მმართველობასთან დაკავშირებული სოციალური გადასახადის აღსარიცხავად ორივე გემოაღნიშნულ შემთხვევაში გამოიყენება ანგარიშები 7330 „შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები“ და 7415 „სოციალური დანარიცხები“.

სოციალური გადასახადის დარიცხვა აისახება 3370 ანგარიშის „სოციალური გადასახადი“ კრედიტში, ხოლო გადარიცხვა დებეტში.

მაგალითი:

საწარმოს მიერ თვის განმავლობაში დარიცხულია ძირითადი მუშების ხელფასი 20000 ლარი, კომერციულ საქმიანობაზე დასაქმებული პირების ხელფასი 1500 ლარი, აღმინისტრაციულ-სამმართველო პერსონალის ხელფასი 3000 ლარი. ზემოაღნიშნულზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. სოციალური გადასახადის დარიცხვა ძირითადი მუშების ხელფასზე:

დებეტი 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“ 4000 ($20000 \times 20\%$)

დებეტი 7330 „შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები“ 300 ($1500 \times 20\%$)

დებეტი 7415 „სოციალური დანარიცხები“ 600 ($3000 \times 20\%$)

კრედიტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ 4900

2. ბიუჯეტში თანხების გადარიცხვა:

დებეტი 3370 „სოციალური გადასახადი“ 4900

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 4900

თავი X

ღამატებული ღირებულების გადასახადის აღრისხვა

10.1. ღამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი

ღამატებული ღირებულების გადასახადს ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავლებში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს. იგი საქართველოში შემოღებულ იქნა 1992 წელს.

ღამატებული ღირებულების გადასახადმა შეცვალა ბრუნვის გადასახადი, რომელიც დადგენილი იყო სახალხო მეურნეობის ცალკეული დარგებისათვის და შეადგენდა საბითუმო ფასის ნაწილს.

ღამატებული ღირებულების გადასახადის თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ იგი არაპირდაპირი გადასახადია და გადაიხდევენება საქონლის მოძრაობის (მიწოდების) ყველა სტადიაზე. მისი გადამხდელია საბოლოო მომხმარებელი, რის გამოც მას მომხმარებლის გადასახადს უწოდებენ.

ღამატებული ღირებულების გადასახადის შემოღების პირველ სტადიაზე მრეწველობასა და მიმოქცევის სფეროში მისი გამოანგარიშების მექანიზმი სხვადასხვაგვარი იყო. კერძოდ, მრეწველობაში იგი იანგარიშებოდა როგორც სხვაობა პროდუქციის მყიდველისაგან მიღებულ და ამ პროდუქციის საწარმოებლად შეძენილ ნედლეულზე გადახდილ გადასახადს შორის, ხოლო ვაჭრობაში დღგ გამოიანგარიშებოდა საქონლის შეძენისა და რეალიზაციის ფასებს შორის სხვაობიდან.

პირველ შემთხვევაში მიმწოდებლებზე გადახდილი დღგ ცალკე გამოიყოფოდა და ცალკე ანგარიშზე აისახებოდა, ხოლო მეორე შემთხვევაში საქონელი

შემოსავალში აიღებოდა ღღვ-ს თანხით. 1998 წლიდან საქართველოში მოქმედებს ღღვ-ს გამოანგარიშების ერთიანი მექანიზმი მეურნეობის დარგებისა და საქმიანობის სახეების მიუხედავად, კერძოდ, ბიუჯეტში გადაირიცხება მიღებულ და გადახდილ ღღვ-ს თანხებს შორის სხვაობა.

დამატებული ღირებულების გადასახადი არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შესატანი.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელებად ითვლებიან ფიზიკური ან იურიდიული პირები, რომლებიც რეგისტრირებული არიან ან ვალდებული არიან გაგარდნენ რეგისტრაციაში ღღვ-ს გადამხდელად, კერძოდ:

- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ეწევიან ეკონომიკურ საქმიანობას და ნებისმიერი უწყვეტი 12 კალენდარული თვის განმავლობაში ახორციელებენ ღღვ-ით დასაბეგრ ოპერაციებს, რომელთა საერთო თანხა აღემატება 100000 ლარს.

- ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის დასაბეგრ იმპორტს საქართველოში;

- არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც არ არიან რეგისტრირებული ღღვ-ს გადამხდელებად საქართველოში, მაგრამ ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას.

თუ გადასახადის გადამხდელის დასაბეგრმა ოპერაციებმა გადააჭარბა 100000 ლარიან ზღვარს, იგი ვალდებულია გაგარდეს რეგისტრაციაში ღღვ-ს გადამხდელად. ამისათვის იგი შესაბამისი განცხადებით მიმართავს საგადასახადო ორგანოს ამ მომენტის დადგომიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა.

ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს თავისი სურვილის შემთხვევაში შეუძლია გაგარდეს დღგ-ს გადამხდელად შემოაღნიშნული ზღვრის მიღწევამდე.

იმ შემთხვევაში, თუ პირი ვალდებულია გაგარდეს რეგისტრაციაში დღგ გადამხდელად, მაგრამ არა აქვს შეგანილი განცხადება რეგისტრაციისათვის, საგადასახადო ორგანო დამოუკიდებლად ახდენს ამ პირის რეგისტრაციას დღგ-ს გადამხდელად და გადასცემს მას შესაბამის სერთიფიკატს.

თუ დღგ გადამხდელის დასაბეგრი ოპერაციების საერთო თანხა ბოლო 12 კალენდარული თვის განმავლობაში (დღგ გარეშე) არ აღემატება 100000 ლარს, მას შეუძლია მიმართოს საგადასახადო ორგანოს რეგისტრაციის გაუქმების მოთხოვნით რეგისტრაციის თარიღიდან 2 წლის გასვლის შემდეგ.

დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია დასაბეგრი ოპერაცია და დასაბეგრი იმპორტი.

დასაბეგრ ოპერაციებს მიეკუთვნება პირის მიერ საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების მიწოდება, მათ შორის უსასყიდლო მიწოდება, ხოლო დასაბეგრ იმპორტად ითვლება საქონლის იმპორტი, გარდა იმ საქონლისა, რომელიც განთავისუფლებულია გადასახადისგან.

დღგ-ით დაბეგვრის ერთ-ერთი დამახასიათებელი ნიშანია დაბეგვრა საქონლის მოხმარების ადგილის მიხედვით, ანუ ტერიტორიულობის პრინციპი. აქედან გამომდინარე, საქონლის, სამუშაოს ან მომსახურების ექსპორტი არ იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით. ექსპორტზე გატანილი საქონელი დაიბეგრება იმ სახელმწიფოში, სადაც ის გავიდა.

საანგარიშო პერიოდში განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციების ჯამი შეადგენს დასაბეგრ ბრუნვას. დღგ-ს განაკვეთი განისაზღვრება დასაბეგრი ბრუნვისა და დასაბეგრი იმპორტის მიმართ და შეადგენს 18%. იმ შემთხვევაში, თუ დასაბეგრი ოპერაციების აღრიცხვა ცალ-ცალკე

არ სორციელდება, მაგალითად, საცალო ვაჭრობაში, ან საქონლის საბითუმო საწყობებში, მაშინ ღღ-ს გამოსაანგარიშებლად მთლიანი ნაეჭრიდან (საქონელბრუნვიდან) განსაზღვრავენ 15,25%-ს (18:118X100), რაც შეადგენს ღღ თანხას. დასაბეგრი ბრუნვიდან ბიუჯეტში შესატანი თანხა განისაზღვრება როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე ღარიცხულ გადასახადის თანხასა და ჩასათვლელ თანხას შორის.

ღღ ჩასათვლელი თანხა სხვადასხვა ეტაპზე სხვადასხვანაირად განისაზღვრებოდა. მან ბევრჯერ განიცადა ცვლილება. მაგალითად, ღღ-ს შემოღების პირველ ეტაპზე ჩასათვლელ თანხად ითვლებოდა თანხა, რომელიც აღნიშნული იყო მიმწოდებლის საბუთებში, მიუხედავად იმისა, იგი გადახდილი იყო თუ არა მიმწოდებლისათვის. შემდგომ ეტაპზე ჩაითვლებოდა თანხა იმ მასალებსა და ნედლეულზე, რომელიც უკვე გამოყენებული იყო წარმოებაში, ე.ი. მოქმედებდა პროპორციული ჩათვლის მეთოდი.

ამჟამად მოქმედი წესის მიხედვით, ჩათვლას ექვემდებარება მიმწოდებლისათვის ფაქტიურად გადახდილი ან გადასახდელი ღღ-ს თანხა, წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების ან საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით.

ღღ-ს ჩათვლა არ წარმოებს ზოგიერთ საქონელსა და მომსახურებაზე. მაგალითად, მსუბუქ ავტომობილებზე (გარდა იმ პირებისა, რომელთა ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს მსუბუქი ავტომობილების ყიდვა-გაყიდვა), საქველმოქმედო ან სოციალური მიზნებით გაწეულ ხარჯებზე, გასართობ და წარმომადგენლობით ხარჯებზე.

თუ ღღ-ს გადამხდელი ასრულებს დასაბეგრ და დაბეგრისაგან განთავისუფლებულ ოპერაციებს, მაშინ ღღ-ს ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრება მხოლოდ დასაბეგრ ოპერაციებში გამოყენებული საქონლის ღირებულების შესაბამისად. იმ შემთხვევაში, თუ ასეთი გამიჯვნა შეუძლებელია, ჩასათვლელი თანხა განისაზღვრება საერთო

ბრუნვის თანხაში დასაბევრი ბრუნვის ხედრითი წილის მიხედვით.

დამატებული ღირებულების გადასახადის გამოანგარიშებისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო ბაზის ანუ დასაბევრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრას. როგორც წესი, დასაბევრი ბრუნვა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის ღირებულების საფუძველზე. მიწოდებული საქონლის ღირებულება კი თავის მხრივ მოიცავს მის თვითღირებულებას, მოგებას, აქციზს (აქციზურ საქონელზე) და სხვადასხვა მოსაკრებლებს (თუ ასეთი არსებობს). ეს არის საერთო წესი, მაგრამ ამასთან, არსებობს მოგიერთი თავისებურებაც, რაც აუცილებელად გასათვალისწინებელია დღგ-ით დაბეგვრისას.

პირველი, როდესაც დღგ გადამხდელი მიწოდებული საქონლის, შესრულებული სამუშაოების ან გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ იღებს ან უფლება აქვს მიიღოს საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება, ე.ი. აწარმოებს ბარგერულ ოპერაციებს. ამ დროს დასაბევრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების საბაზრო ფასებიდან გამომდინარე, დღგ-ს გარეშე.

მეორე, როდესაც დღგ-ს გადამხდელი მის მიერ მიწოდებული საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების სანაცვლოდ არ იღებს ანაზღაურებას არც ნატურით, არც კომპენსაციის სახით. მაგალითად, ასეთ სიტუაციას აღვილი აქვს, როდესაც საწარმო ან ფიზიკური პირი აღარ ითვლება გადამხდელად, ე.ი. გაუქმებულია რეგისტრაცია. ამ დროს საწარმოში არსებული საქონლის ნაშთები, რომელზეც დღგ გადახდილი იყო მათი შეძენისას და აღრე ჩაითვალა - განიხილება როგორც საქონლის მიწოდება და ექვემდებარება დაბეგვრას მათი საბაზრო ფასების მიხედვით.

მესამე, როდესაც დღგ-ს გადამხდელი შეიძენს საქონელს დღგ-ს გადახდით, მოახდენს მის ჩათვლას და აღნიშნულ საქონელს გამოიყენებს არაეკონომიკური დანიშნულებით. მაგალითად, რესტორნის მიერ შეძენილი პროდუქტები,

რომელიც დახარჯული იქნა სტუმრების მომსახურებაზე (წარმომადგენლობით ხარჯებზე), დაექვემდებარება დღგ-ით დაბეგვრას, მიუხედავად იმისა, რომ ისინი არ იქნა რეალიზებული და რესტორანს ანაზღაურება არ მიუღია. ანალოგიური წესი მოქმედებს პროდუქციის და საქონლის საქველმოქმედო მიზნით გაყიდვის ან საწარმოს თანამშრომლებზე უსასყიდლოდ გაყიდვის შემთხვევებში და სხვ.

დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი, რომელიც აწარმოებს დასაბეგრ ოპერაციებს, ვალდებულია მყიდველის მოთხოვნით გამოწეროს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა და წარუდგენს მას გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულ პირს. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა არის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ს გადახდებიანების ფაქტი. იგი მოიცავს შემდეგ რეკვიზიტებს: დღგ-ს გადამხდელისა და მყიდველის გვარს, სახელს ან იურიდიულ სახელს; საიდენტიფიკაციო ნომრებს; დღგ-ს გადამხდელის სარეგისტრაციო სერთიფიკატის ნომრებს და თარიღს; მიწოდებული საქონლის, გაწეული მომსახურების ან შესრულებული სამუშაოს დასახელებას; დასაბეგრი ოპერაციის კომპენსაციის თანხას და დასაბეგრი ბრუნვის თანხას; აქციზის თანხას აქციზურ საქონელზე; მოცემული დასაბეგრი ოპერაციის მიხედვით კუთვნილი დღგ-ს თანხას; საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ნომერს და გაყიდვის თარიღს.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერება ოთხ ეგზემპლარად, რომლის პირველი და მესამე პირები გადაეცემა მყიდველს, ხოლო მეორე და მეოთხე პირები რჩება გამყიდველს. ამასთან, ანგარიშ-ფაქტურის მეოთხე პირს გამყიდველი წარუდგენს საგადასახადო ორგანოებს საგადასახადო კონტროლისათვის, ხოლო მესამე პირს, მყიდველი წარუდგენს საგადასახადო ორგანოებს თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად. იმ ფიზიკურ თუ იურიდიულ პირს, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, არა აქვს ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერის უფლება.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერება საქონლის მიწოდებისთანავე. ამასთან ერთად, გამოწერილი უნდა იქნეს მკაცრი აღრიცხვის სასაქონლო ბეღნაღები.

დაუშვებელია არასწორად შეესებული საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მყიდველისათვის გაცემა. ასეთი ანგარიშ-ფაქტურა უნდა ჩაბარდეს საგადასახადო ორგანოს მისი გაუქმების მიზნით.

პრაქტიკულ საქმიანობაში ზოგჯერ საჭირო ხდება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება. ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს ისეთ შემთხვევებში, როდესაც გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე, ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ადრე შეთანხმებული თანხა და სხვ. ამ დროს საქონლის მიმწოდებელი გამოწერს კორექტირების საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურას, რომელიც აგრეთვე წარმოადგენს მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს.

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურაზე კონგროლის განხორციელების მიზნით გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია აწარმოოს ანგარიშ-ფაქტურების რეესტრი.

დამატებული ღირებულების გადასახადის არასწორად გამოანგარიშების, ანგარიშ-ფაქტურის შევსების წესების დარღვევის და სხვა უმუსგობებისათვის საგადასახადო კანონმდებლობით საკმაოდ მკაცრი სანქციებია დაწესებული.

დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრისას დაწესებულია გარკვეული შეღავათები. კერძოდ, დღგ-საგან განთავისუფლებულია ფინანსური მომსახურების გაწევა; სახელმწიფო ქონების მიწოდება პრივატიზაციის პროგრამის მიხედვით; სამედიცინო მომსახურება; სახელმწიფო რეგულირებადი ფასებით საქალაქო და შიგარაიონულ მარშრუტებზე სამგზავრო ტრანსპორტით მომსახურება; საექსპორტო პროდუქციის დასამზადებლად განკუთვნილი ნელლეულისა და ნახევარფაბ-

რიკატების იმპორტი და სხვ. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ დღგ-საგან განთავისუფლებულ საქონელსა და მომსახურებაზე მიმწოდებლისათვის გადახდილი დღგ-ს თანხა ჩათვლას არ ექვემდებარება.

გარდა დღგ-ით განთავისუფლებული ოპერაციებისა, საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს დღგ-ს ნულოვანი განაკვეთით დასაბეგრ ოპერაციებს. ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრა არ ნიშნავს გადასახადისაგან განთავისუფლებას. ნულოვანი განაკვეთით დაბეგვრის შემთხვევაში, განთავისუფლებული ოპერაციებისაგან განსხვავებით, გადამხდელს უფლება აქვს ამ ოპერაციის განხორციელების პროცესში გამოყენებულ საქონელზე გადახდილი გადასახადი ჩაითვალოს ან აინაზღაუროს ბიუჯეტიდან. მაგალითად, საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, ხოლო ადრე გადახდილი დღგ-ს თანხა ექსპორტიორს უნაზღაურდება ბიუჯეტიდან.

თუ საწარმო ან ფიზიკური პირი ახორციელებს საქონლის იმპორტს, დღგ-ით დასაბეგრი იმპორტის თანხა განისაზღვრება საქონლის საბაჟო ღირებულებისა და საქონლის იმპორტისას გადახდილი გადასახადებისა და მოსაკრებლების თანხების ჯამისაგან, საქართველოში გადახდილი დღგ-ს გარეშე.

თავისებურებით ხასიათდება იმ არარეზიდენტი პირის დაბეგვრა, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად საქართველოში და ეწევა მომსახურებას საგადასახადო აგენტისათვის. საგადასახადო აგენტად ითვლება ნებისმიერი პირი, რომელიც რეგისტრირებულია დღგ-ს გადამხდელად. ამ შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი, ანუ ვინც შეიძინა მომსახურება, ექვემდებარება უკუდაბეგვრას. არარეზიდენტისათვის მისაცემი თანხიდან იგი გამოიანგარიშებს დღგ-ს და გადარიცხავს ბიუჯეტში. ამასთან, დღგ-ს თანხა განისაზღვრება არარეზიდენტისათვის მისაცემი თანხიდან, დღგ-ს გარეშე.

დღგ-ს გადამხდელები რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოში წარადგენენ დეკლარაციას ყოველ საანგარიშო პერიოდზე არა უგვიანეს ამ პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა და ამავე ვადაში იხდიან დამატებული ღირებულების გადასახადს. ამასთანავე, ის პირი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელად ითვლება მხოლოდ საქონლის იმპორტისას, ვალდებული არ არის საგადასახადო ორგანოებში წარადგინოს დეკლარაცია. დღგ-ს საანგარიშო პერიოდად ითვლება კალენდარული თვე.

10.2. დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვა

დამატებული ღირებულების გადასახადის აღრიცხვის მეთოდოლოგია მნიშვნელოვანწილადაა დამოკიდებული დღგ-ს აღმინისტრირების წესებზე. კერძოდ, მასზე გავლენას ახდენს ჩასათვლელი თანხის განსაზღვრის მექანიზმი, მიწოდებული საქონლის, სამუშაოებისა და მომსახურების ღირებულების ანაზღაურების წესი (ფულადი ანაზღაურება, სანაცვლო მაგერიალური ფასეულობების მიღება, მიწოდება კომპენსაციის გარეშე, საქონლის გამოყენება არაეკონომიკური საქმიანობისათვის და სხვ.), გადასახადის გადახდის ვადები და სხვ.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად დამატებული ღირებულების გადასახადის აღსარიცხავად გამოიყენება ანგარიში 3340 „გადახდილი დღგ“ და ანგარიში 3330 „გადასახდელი დღგ“. პირველ მათგანზე, როგორც დასახელება გვიჩვენებს, აღირიცხება დღგ-ს თანხა, რომელიც საქონლის მყიდველმა უნდა გადაუხადოს მიმწოდებელს, ხოლო მეორეზე აღირიცხება თანხა, რომელიც საწარმოს მიერ განხორციელებული დასაბეგრი ოპერაციებიდან ერგება ბიუჯეტს. რაც შეეხება ბი-

უჯრეტში ფაქტიურად გადასარიცხ თანხას, იგი გამოიანგარიშება როგორც სხვაობა მიღებულ და გადახდილ ღღ-ს თანხებს შორის, რომელიც შესაბამისად ასახულია 3330 და 3340 ანგარიშებზე.

მაგალითი.

საეაჭრო საწარმომ შეიძინა 150000 ლარის საქონელი. მიმწოდებლისათვის გადახდილი ღღ შეადგენს 27000 ლარს (150000-ის 18%). სულ გადახდილია 177000 ლარი (150000 + 27000). საქონლის რეალიზაციის შედეგად მიღებული ამონაგები 225000 ლარია, მათ შორის ღღ - 34313 ლარი ($225000 \times 15,25 : 100$). ბიუჯეტში გადასარიცხი ღღ შეადგენს 7313 (34313-27000) ლარს.

მოცემულ ოპერაციებზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. საქონლის შეძენა;

ღებეტი 1610 „საქონელი“	150000
------------------------	--------

ღებეტი 3340 „გადახდილი ღღ“	27000
----------------------------	-------

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“	177000
--	--------

2. მიმწოდებლის დავალიანების დაფარვა:

ღებეტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“	177000
---	--------

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	177000
--	--------

3. რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგებისა და ღღ ასახვა:

ღებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“	225000
---	--------

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“	190687
---	--------

კრედიტი 3330 „გადასახდელი ღღ“	34313
-------------------------------	-------

4. ბიუჯეტისათვის კუთვნილი ღღ-ის გადარიცხვა:

ღებეტი 3330 „გადასახდელი ღღ“	34313
------------------------------	-------

კრედიტი 3340 „გადახდილი ღღ“	27000
-----------------------------	-------

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“	7313
--	------

ახლა განვიხილოთ ბარტერული ოპერაციების ღღ-ით დაბეგვრისა და აღრიცხვის საკითხები, ე.ი. როდესაც საწარმო მის მიერ მიწოდებული პროდუქციის ან სხვა

მაგერიალური ფასეულობების სანაცვლოდ ღებულობს შესაბამის საქონელს, მომსახურებას ან სამუშაოებს. როგორც აღვნიშნეთ, ასეთი ოპერაციები ექვემდებარება დამატებული ღირებულების გადასახადით დაბეგვრას.

როგორ განიხილება ბარგერული ოპერაციები საბუღალტრო აღრიცხვისა და ფინანსური შედეგების ფორმირების თვალსაზრისით? საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად საქონელგაცვლითი ოპერაციების შედეგად მოგება ან ზარალი არ მიიღება. „საწარმომ არ უნდა აღიაროს ამ ოპერაციასთან დაკავშირებული მოგება ან ზარალი, რადგან არ ხდება შემოსავლის მიღების პროცესის დასრულება. ამიტომ ახალი აქტივის საბალანსო ღირებულება იქნება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულების გოლი“ (ბასს-16, პ.23).

გემოაღნიშნულიდან ცხადია, რომ ბარგერული ოპერაციების განხორციელებისას გადახდილი დამატებული ღირებულების გადასახადის წყაროს წარმოადგენს საწარმოს საკუთარი სახსრები. ეს კი თავის მხრივ იწვევს განსხვავებული ბუღალტრული გატარებების შედგენის აუცილებლობას.

მაგალითი.

A საწარმომ B საწარმოს გაუყვალა თავისი პროდუქცია. A საწარმოს მიერ მიწოდებული პროდუქციის თვითღირებულება შეადგენს 5000 ლარს. აქედან გამომდინარე, B საწარმოდან სანაცვლოდ მიღებული პროდუქციის თვითღირებულება A საწარმოსათვის იქნება 5000 ლარის გოლი.

საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად დღგ დასაბეგრი ბრუნვა იქნება 5000 ლარი, ანუ ბიუჯეტში

გადახდას დაეჭვებდებარება 1000 ლარი (5000-ის 20%).

აღნიშნულ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. პროდუქციის გადატვირთვა:

დებეტი 1410	„მოთხოვნები მიწოდებიდან“	5000
კრედიტი 1640	„მზა პროდუქცია“	5000
2. სანაცვლო პროდუქციის (საქონლის) მიღება:

დებეტი 1640	„მზა პროდუქცია“	5000
კრედიტი 1410	„მოთხოვნები მიწოდებიდან“	5000
3. ბიუჯეტში გადასარიცხი ღღ-ის ღარიცხვა:

დებეტი 5330	„მოგება/ზარალი“	1000
კრედიტი 3330	„გადასახდელი ღღ“	1000

იმ შემთხვევაში, როდესაც ფიზიკური ან იურიდიული პირი აღარ ითვლება ღღ-ს გადამხდელად და მას ამ დროს გააჩნია სასაქონლო ნაშთები, რომელზედაც გადახდილი ღღ ჩაეთვალა, იგი ვალდებულია ამ ნაშთებზე გადაიხადოს ღღ საქონლის საბაზრო ფასებიდან გამომდინარე, რომელიც ბუღალტრულად აისახება 5330 „მოგება/ზარალის“ ანგარიშის დებეტში და 3330 „გადასახდელი ღღ“ ანგარიშის კრედიტში.

არაეკონომიკური დანიშნულებით გამოყენებულ ნედლეულზე, პროდუქციასა და საქონელზე (მაგალითად, საკუთარი მოხმარება, ქველმოქმედება, საწარმოს მუშაკებზე გაცემა და სხვ.) გადასახდელი ღღ-ს თანხა შეიძლება გატარდეს წარმოების დანახარჯების ამსახველ ანგარიშებზე (1620, 7110, 7120 და სხვ.) ან 5330 „მოგება/ზარალის“ ანგარიშზე.

არარეზიდენტი პირის უკუდაბეგვრის შემთხვევაში საგადასახადო აგენტი ღღ-ის თანხას განსაზღვრავს არარეზიდენტისათვის კუთვნილი თანხიდან. მაგალითად, თუ არარეზიდენტმა A საწარმომ B საქართველოს საწარმოს გაუწია 10000 ლარის მომსახ-

ურება. B საწარმო ღღ-ს სახით დაარიცხავს და გადაიხდის ბიუჯეტში 1800 ლარს (10000-ის 18%), რაზედაც შედეგება გატარებები:

1. დავალიანების წარმოქმნა არარეზიდენტის წინაშე:
 დებეტი 7100, 7300, 7400 ჯგუფის შესაბამისი ანგარიშები 10000
 კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ 10000
2. ბიუჯეტის კუთვნილი ღღ დაარიცხვა:
 დებეტი 5300 „მოგება-მარალი“ 1800
 კრედიტი 3330 „გადასახდელი ღღ“ 1800
3. ღღ გადარიცხვა ბიუჯეტში:
 დებეტი 3330 „გადასახდელი ღღ“ 1800
 კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 1800

თავი XI

აქციზის აღრიცხვა

11.1. აქციზის ბამონბარიშებისა და ბაღახლის წესი

აქციზი, გადასახადის უბეღესი ფორმაა, რომელსაც მნიშვნელოვანი როლი აკისრია სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების მობილიშების საქმეში. დამაგებული ღირებულების გადასახადის მსგავსად, იგი არაპირდაპირი გადასახადია, რომელიც შეღის სარეალიზაციო საქონლის ფასში. მისი საბოლოო გადამხდელია მომხმარებელი.

გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში აქციზის გადასახადი არ არსებობდა. მის ნაირსახეობას წარმოადგენდა ბრუნვის გადასახადი. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პერიოდში აქციზი გადასახადის ერთ-ერთი ძირითადი სახე გახდა.

აქციზისათვის დამახასიათებელია გარკვეული თავისებურებანი. უპირეღეს ყოვლისა, აღსანიშნავია, რომ იგი დაწესებულია გარკვეული სპეციფიკის მქონე საქონელთა ჯგუშებზე. აქციზურ საქონელს ნაკლებად მოეძებნება შემცველი, ზოგიერთი მათგანის მოხმარება სახელმწიფოს მიერ არ სტიმულირდება, ასეთი საქონელი არ წარმოადგენს პირეღადი მოთხოვნილების საგნებს და ა.შ.

მეორე თავისებურება იმით გამოიხატება, რომ აქციზით დასაბეგრი საქონლის ნუსხა შეზღუდულია, დაბეგვრას უმეტესწილად ადგილი აქვს საქონლის წარმოების სფეროში, არ იბეგრება გაწეული მომსახურება, შესრულებული სამუშაოები, საცალო საქონელბრუნება და ა.შ.

აქციზით დაბეგვრას ძირითადად ექვემდებარება ალკოჰოლური სასმელები; თამბაქოს ნაწარმი, ნავთობპროდუქტები, ბუნებრივი გამის კონდენსაგი, მსუბუქი ავტომანქანები და სხვ.

აქციზის გადამხდელები არიან ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც აწარმოებენ აქციზურ საქონელს ან ეწევიან მის იმპორტს საქართველოში, ან ეწევიან შავი და ფერადი ლითონების ექსპორტს.

დამკვეთის მიერ მიწოდებული ნედლეულისაგან (მათ შორის, საქართველოში გადასამუშავებლად შემოტანილი დამკვეთის ნედლეულისაგან) **დამზადებულ საქონელზე** აქციზის გადამხდელად ითვლება საქონლის მწარმოებელი. იმ აქციზურ საქონელზე, რომელიც დამზადებულია საქართველოს ფარგლებს გარეთ საქართველოდან გატანილი დამკვეთის ნედლეულით შემდგომში მისი საქართველოში შემოტანის მიზნით, აქციზის გადამხდელად ითვლება ის პირი, რომელიც ახორციელებს აქციზური საქონლის იმპორტს საქართველოში.

აქციზით დასაბეგრი ოპერაციებია:

1. საქართველოში წარმოებული აქციზური საქონლის მიწოდება;

2. საწარმოს საწყობიდან აქციზური საქონლის გატანა;

3. დამკვეთის ნედლეულით საქართველოში დამზადებული აქციზური საქონლის გადაცემა დამკვეთისათვის;

4. საქართველოში აქციზური საქონლის იმპორტი.

საქართველოში წარმოებულ აქციზურ საქონელზე დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება იმ თანხის მიხედვით, რომელიც უნდა მიეღო ან მიიღო გადასახადის გადამხდელმა, მაგრამ არანაკლებ საქონლის საბაზრო საბითუმო ფასისა აქციზისა და ღღვ-ს გარეშე. ამასთან, ალკოჰოლური სასმელების მიხედვით დასაბეგრი ოპერაციას წარმოადგენს იმპორტირებული ან მიწოდებული ალკოჰოლური სასმელების მოცულობა.

დამკვეთის ნედლეულისაგან წარმოებულ აქციზურ საქონელზე დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება

დამზადებული საქონლის დამკვეთზე გადაცემის მომენტი-სათვის საქონელზე არსებული საბაზრო ფასებიდან გამოვლინარე, ხოლო თუ ეს ფასი არ არსებობს, იდენტურ საქონელზე არსებული ფასებიდან გამოვლინარე, აქციზისა და ღვ-ს გარეშე.

აქციზით იბეგრება აგრეთვე აქციზური საქონლის გაცემა (ბარგერი), უსასყიდლოდ გადაცემა, ხელფასის სახით გაცემა და სხვა ანალოგიური ოპერაციები. ამ შემთხვევაში აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონელზე საწარმოს საბითუმო ფასებიდან გამოვლინარე აქციზისა და ღვ-ს გარეშე.

საქონლის იმპორტისას აქციზით დასაბეგრი ოპერაციის თანხად ითვლება საქონლის საბაზო ღირებულება და საქონლის იმპორტისას დაწესებული მოსაკრებლებისა და გადასახადების ჯამი. ამასთან, აქციზის გადახდევინება ხორციელდება საბაზო გადასახადისათვის მიღებული პროცენტურების შესაბამისად. პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როდესაც საწარმოს გააჩნია აქციზის ვადაგადაცილებული დავალიანება. ამ შემთხვევაში დავალიანების წარმოქმნიდან მისი დაფარვის მომენტამდე საწარმოს უფლება არა აქვს განახორციელოს აქციზური საქონლის მიწოდება, თუ მიწოდების მომენტში არ გადაიხდის აქციზს.

1999 წლიდან საქართველოში წარმოებული და იმპორტირებული ალკოჰოლური სასმელები, ლედი და თამბაქოს ნაწარმი დაექვემდებარა აქციზური მარკებით მარკირებას. ასეთი ნაწარმის მწარმოებლები და იმპორტიორები აქციზს სრული ოდენობით იხდიან აქციზური მარკების შეძენისას. გემოაღნიშნული საქონელი იბეგრება აქციზის ფიქსირებული განაკვეთით. მარკირებას დაექვემდებარებული საქონლის მარკირებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრებათ ასეთი საქონლის მწარმოებლებს და იმპორტიორებს. ამასთან, აქციზური მარკების გამოყენების წესების დარღვევისათვის (ყალბი მარკების დამზადება, გასაღება,

გამოყენება, საქონლის აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, რეალიზაცია, შენახვა და გრანსპორტირება) გათვალისწინებულია სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო კანონმდებლობა ითვალისწინებს გარკვეულ შეღავათებს აქციზით დაბეგვრაში. კერძოდ, აქციზით დაბეგვრისაგან გათავისუფლებულია ფიზიკური პირის მიერ საკუთარი მოხმარებისათვის წარმოებული ალკოჰოლური სასმელები; აქციზური საქონლის გრანზიტი და მისი დროებითი შემოგანა საქართველოში; საერთაშორისო საავიაციო რეისების განსახორციელებლად ბორგზე მისაწოდებელი საავიაციო საწვავის იმპორტი (საბანკო გარანტიის შემთხვევაში) და სხვ.

აქციზური საქონლის რეექსპორტის შემთხვევაში აქციზურ საქონელზე გადაიხდევინება აქციზი, დაიგოვება საბანკო გარანტია ან შესაბამისი ღირებულების შემოგანილი საქონელი გარანტიის სახით, ხოლო საქართველოდან აღნიშნული საქონლის გაგანისას უქმდება საბანკო გარანტია, გადამხდელს უბრუნდება აქციზის გადახდილი თანხა ან გარანტიის სახით დაგოვებული საქონელი ფაქტობრივად გაგანილი საქონლის ღირებულების მიხედვით.

აქციზური საქონლის ექსპორტი იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით. ამისათვის საჭიროა არსებობდეს საქონლის გაგანის დამადასტურებელი დოკუმენტი. ასეთ დოკუმენტს წარმოადგენს საგვირთო საბაჟო დეკლარაცია, რომელშიც მოცემული უნდა იყოს საბაჟო ორგანოების აღნიშვნა საქართველოს ტერიტორიიდან საქონლის ფაქტობრივად გაგანის შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად პირს, რომელიც ყიდულობს აქციზით დაბეგრულ ნედლეულს და იყენებს მას აქციზური საქონლის საწარმოებლად, უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა მის საწარმოებლად შეძენილ საქონელზე გადახდილი აქციზის თანხით, ან დაიბრუნოს აქციზი. მაგალითად, თუ საწარმომ შეიძინა

1500 ლიგრი სპირტი, აქედან 1000 ლიგრი გამოიყენა არყის ჩამოსასხმელად, ხოლო 500 ლიგრის რეალიზაცია მოახდინა გადამუშავების გარეშე, მას უფლება აქვს მიიღოს ჩათვლა აქციზის იმ თანხაზე, რომელიც გადახდილია 1000 ლიგრი სპირტის შეძენისას.

თუ აქციზური საქონელი იწარმოება დამკვეთის ნედლეულისაგან და დამკვეთს გადახდილი აქვს აქციზი, საქონლის მწარმოებელს უფლება აქვს მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა აქციზური საქონლის საწარმოებლად მიღებული ნედლეულის პროპორციულად, აქციზის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტის საფუძველზე, რომლის ასლიც დამკვეთის მიერ გადაეცემა საქონლის მწარმოებელს.

გარდა გემოაღნიშნული შემთხვევებისა, აქციზის ჩათვლა ან დაბრუნება ხდება იმ აქციზურ საქონელზეც, რომელიც გამოიყენება ნიმუშების სახით ანალიზის ჩატარებისას ან წარმოების პროცესში აუცილებელი შემოწმებისათვის, სამეცნიერო კვლევებისათვის, საავადმყოფოებსა და აუთიაქებში სამედიცინო მიზნებისათვის. ამასთან, ჩათვლისათვის საჭიროა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან ნედლეულის იმპორტის შესაბამისი დოკუმენტის წარდგენა, რომელიც ადასტურებს აქციზის გადახდის ფაქტს. მაგალითად, აუთიაქმა შეიძინა სპირტი, რომელსაც იყენებს წამლების დასამზადებლად. ამ შემთხვევაში მას უფლება აქვს სპირტის მიღებიდან ერთი წლის განმავლობაში განცხადებით მიმართოს საგადასახადო ინსპექციას გადახდილი აქციზის თანხის დაბრუნებაზე. თანხა უნდა დაბრუნდეს საგადასახადო ორგანოში დოკუმენტის წარდგენიდან 15 დღის განმავლობაში.

აქციზის გადამხდელი იურიდიული და ფიზიკური პირები ვალდებული არიან საქონლის მიმღებს გამოუწერონ და გადასცენ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა საქონლის მიწოდებიდან არაუგვიანეს მეორე დღისა.

აქციზის გადახდის ვადად დაწესებულია დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებიდან მომდევნო თვის 15 რიცხვი. გადასახადის გადამხდელმა ამავე ვადაში საგადასახადო ორგანოში უნდა წარადგინოს საგადასახადო დეკლარაცია ჩატარებული დასაბეგრი ოპერაციების მითითებით.

11.2. აქციზის აღრიცხვა

ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად აქციზის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გათვალისწინებულია ანგარიში 3350 „გადასახდელი აქციზი“ და ანგარიში 3360 „გადახდილი აქციზი“.

3350 ანგარიშის „გადასახდელი აქციზი“ კრედიტში იწერება ბიუჯეტისათვის კუთვნილი აქციზის გადასახადის თანხა, ხოლო მის დებეტში - ბიუჯეტში გადარიცხული თანხა.

3360 ანგარიში ორმაგი დანიშნულებით შეიძლება გამოვიყენოთ. პირველ შემთხვევაში ამ ანგარიშის დებეტში ჩაიწერება მიმწოდებლისათვის გადახდილი აქციზის თანხა იმ საქონელზე, რომელიც გათვალისწინებულია აქციზური საქონლის საწარმოებლად. მეორე შემთხვევაში კი ამ ანგარიშის დებეტში შეიძლება თავი მოიყაროს ბიუჯეტში გადარიცხულმა აქციზის თანხებმა, რომელიც შემდეგ დაიხურება 3350 ანგარიშთან კორესპონდენციით. თუ მეორე შემთხვევას არ გამოვიყენებთ, ბიუჯეტში გადარიცხული აქციზის თანხები აღრიცხვის გამარტივების მიზნით შეიძლება პირდაპირ მივაკუთვნოთ 3350 ანგარიშის დებეტს, ფულადი საშუალებების ანგარიშების კრედიტთან კორესპონდენციით.

აქციზის გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდის წესებიდან გამომდინარე განვიხილოთ რამდენიმე მაგალითი.

მაგალითი 1.

აქციზური საქონლის მიწოდება, რომლის საწარმოებლადაც გამოყენებულ ნედლეულსა და მასალეობზე აქციზი გადახდილი არ იყო.

1. საქონლის მიწოდება
დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ (საქონლის საბითუმო ფასს + აქციები + ღღ)

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ (საქონლის საბითუმო ფასი აქციების და ღღ-ს გარეშე)

კრედიტი 3330 „გადასახდელი ღღ“ (ღღ თანხით)

კრედიტი 3350 „გადასახდელი აქციები“ (აქციების თანხით)

2. აქციების გადარიცხვა ბიუჯეტში

დებეტი 3350 „გადასახდელი აქციები“

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“.

მაგალითი 2.

საწარმოს მიერ შეძენილი აქციური საქონელი მთლიანად გამოყენებულია აქციური პროდუქციის საწარმოებლად:

1. საქონლის შეძენა

დებეტი 1610 „საქონელი“ ან 1620 „ნედლეული და მასალები“ (საქონლის ღირებულება საბითუმო ფასებით აქციების გარეშე)

დებეტი 3360 „გადახდილი აქციები“ (აქციების თანხით)

კრედიტი 3110 „მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები“ (მთლიანი თანხით)

2. საქონლის მიწოდება

დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ (მთლიანი ასანაზღაურებელი თანხით)

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ (თანხა აქციების გარეშე)

კრედიტი 3350 „გადასახდელი აქციები“ (აქციების მთლიანი თანხით)

3. ბიუჯეტისათვის კუთვნილი აქციების თანხის გადახდა

დებეტი 3350 „გადასახდელი აქციები“ (აქციების მთლიანი თანხით)

კრედიტი 3360 „გადახდილი აქციები“ (მიწოდებლებზე გადახდილი აქციების თანხით)

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ (ბიუჯეტში გადასარიცხი აქციების თანხით).

მაგალითი 3.

საწარმოს მიერ შეძენილია აქციზური საქონელი, რისთვისაც გადახდილია 70000 ლარი საბითუმო ფასებით და 50000 ლარი აქციზი, სულ 120000 ლარი. აქედან საქონლის 60% გამოყენებული იყო აქციზური საქონლის საწარმოებლად, რომელზედაც გადახდილმა აქციზმა შეადგინა 30000 ლარი ($50000 \times 60\%$). დარჩენილი 40% გაიყიდა სამრეწველო გადამუშავების გარეშე. საწარმოს მიერ მიწოდებულმა აქციზური საქონლის ღირებულებამ (როგორც გადამუშავებული, ასევე გადამუშავების გარეშე რეალიზებული საქონელი) შეადგინა 145000 ლარი, მათ შორის აქციზის თანხამ - 65000 ლარი.

ამ შემთხვევაში ჩასათვლელი აქციზის თანხა შეადგენს 30000 ლარს, ხოლო ბიუჯეტში გადასარიცხი იქნება 35000 ლარი ($65000 - 30000$).

აქციზური საქონლის დასამზადებლად გამოყენებულ აქციზურ ნედლეულზე გადახდილი აქციზის თანხა წარმოების ხარჯებს არ მიეკუთვნება. გემოაღნიშნულ შემთხვევაში შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. აქციზური საქონლის (ნედლეულის) შეძენა

ღებუტი 1420 „ნედლეული და მასალები“ 90000

ღებუტი 3360 „გადახდილი აქციზი“ 30000

კრედიტი 3110 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“ 120000

2. აქციზური საქონლის მიწოდება (რეალიზაცია)

ღებუტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ 145000

კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 80000

კრედიტი 3350 „გადასახდელი აქციზი“ 65000

3. ბიუჯეტისათვის კუთვნილი აქციზის გადარიცხვა

ღებუტი 3350 „გადასახდელი აქციზი“ 65000

კრედიტი 3360 „გადახდილი აქციზი“ 30000

კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 35000

მაგალითი 4.

საწარმომ საწყობიდან გაიტანა თავისივე საცალო სავაჭრო ქსელში 5000 ლარის აქციზური საქონელი. აქციზის თანხა შეადგენს 1500 ლარს. საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად საწარმოს საწყობიდან აქციზური საქონლის გატანა ექვემდებარება აქციზით დაბეგვრას. ცხადია, ამ შემთხვევაში აქციზის თანხის გადახდის წყაროა საწარმოს საკუთარი სახსრები, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვაში თავისებურ ასახვას მოითხოვს.

მოცემულ შემთხვევაში შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. აქციზური საქონლის გატანა სავაჭრო ქსელში
დებეტი 1641 „პროდუქცია სავაჭრო ქსელში“
კრედიტი 1640 „მზა პროდუქცია“
2. აქციზის გადასახადის ღარიცხვა საწყობიდან საქონლის გატანისას
დებეტი 5330 „მოგება/ზარალი“
კრედიტი 3350 „გადასახდელი აქციზი“
3. აქციზის თანხის გადარიცხვა ბიუჯეტში
დებეტი 3350 „გადასახდელი აქციზი“
კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“
4. საქონლის რეალიზაციის შემდეგ კუთვნილი აქციზის შემოსულა საწარმოს სალაროში
დებეტი 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“
კრედიტი 5330 „მოგება/ზარალი“

გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება აქციზის აღრიცხვა, როდესაც საქონელი ექვემდებარება აქციზური მარკით მარკირებას. როგორც წესი, ასეთი საქონლის დამზადებამდე და რეალიზაციამდე საწარმო იძენს აქციზურ მარკებს, რაც თავისთავად ნიშნავს აქციზის წინასწარ გადახდას.

ამ შემთხვევაში, შეძენილი აქციური მარკების ღირებულება უნდა აისახოს 3360 ანგარიშის „გადახდილი აქციზი“ დებეგში და 1110 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ ან 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ ანგარიშების კრედიტში.

აქციური საქონლის მიწოდების შემდეგ, ბიუჯეტისათვის კუთვნილი აქციზის თანხის დარიცხვა აისახება 1410 ანგარიშის „მოთხოვნები მიწოდებიდან“ დებეგში და 3350 ანგარიშის „გადასახდელი აქციზი“ კრედიტში. იმავედროულად მოხდება უკვე გადახდილი აქციზის გაქვითვა, რაც აისახება 3350 ანგარიშის დებეგში და 3360 ანგარიშის კრედიტში ფაქტიურად მიწოდებული საქონლის შესაბამისი აქციზის თანხით.

თავი XII ალგილობრივი გადასახადები

12.1 ქონების გადასახადი

ქონების გადასახადი მოიცავს შემდეგ სახეებს: უძრავ ქონებაზე გადასახადს, მიწის გადასახადს, აგრეთვე გადასახადს ისეთ ქონებაზე, როგორიცაა: მსუბუქი ავტომობილები, იახტები, თვითმფრინავები და შეუღუმურენები.

საწარმოებისათვის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მათ ბალანსზე რიცხული ძირითადი საშუალებები, დაუმონტაჟებელი მოწყობილობა, დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და არამაგერიალური აქტივები, საკუთრებაში არსებული მიწა ან სარგებლობაში არსებული სახელმწიფოს კუთვნილი მიწა.

ფიზიკური პირებისათვის ქონების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია მათ საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონება, მსუბუქი ავტომობილები, იახტები, თვითმფრინავები, შეუღუმურენები, საკუთრებაში არსებული მიწა ან სარგებლობაში არსებული სახელმწიფოს კუთვნილი მიწა. ქონების გადასახადის განაკვეთი საწარმოებისათვის განისაზღვრება ქონების საშუალო წლიური საბალანსო ნარჩენი ღირებულების არაუმეტეს 1 პროცენტის ოდენობით. საჭიროა აღინიშნოს, რომ ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულება გამოიანგარიშება არა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საამორტიზაციო ნორმებით, არამედ გადასახადის გადამხდელის შეხედულების მიხედვით. აქედან ცხადია, რომ გადასახადის გადამხდელს ქონების გადასახადის რეგულირების დიდი შესაძლოებლობები გააჩნია.

საწარმოს ქონების საშუალო წლიური ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშო წლის 1 იანვრისათვის და მომდევნო წლის 1 იანვრისათვის ქონების ღირებულების ჯა-

მის 2-ზე გაყოფით. მაგალითად, საანგარიშო წლის დასაწყისში საწარმოს ბალანსზე (ნარჩენი ღირებულებით) ირიცხებოდა: 50000 ლარის ძირითადი საშუალებები, 5000 ლარის დაუმონტაჟებელი მოწყობილობა, 10000 ლარის დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და 9000 ლარის არამაგერიალური აქტივები, ხოლო საანგარიშო წლის ბოლოს შესაბამისად: 55000 ლარის, 4000 ლარის, 3000 ლარის და 9000 ლარის ოდენობით. მოცემულ შემთხვევაში წლის დასაწყისისათვის ქონების ღირებულება შეადგენს 74000 ლარს (50 ათ. + 5 ათ. + 10 ათ. + 9 ათ.), წლის ბოლოს 71000 ლარს (55 ათ. + 4 ათ. + 3 ათ. + 9 თ.), ხოლო საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს – 72500 ლარს $\{(74 \text{ ათ.} + 71 \text{ ათ.}) : 2\}$.

ფიზიკური პირები უძრავი ქონების გადასახადს იხდიან იმ შემთხვევაში, თუ მათი ოჯახის წლიური შემოსავალი შეადგენს 40000 ლარზე მეტს.

ფიზიკური პირებისათვის მსუბუქ ავტომობილებზე გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულია მსუბუქი ავტომობილის ძრავის მოცულობისა და ხნოვანების მიხედვით. მაგალითად, 2000 სმ³ – მდე მოცულობის ძრავის მქონე მსუბუქ ავტომობილებზე, რომლის ხნოვანება 1 წლამდეა, იგი შეადგენს 50 ლარს. 6 წელზე ზევით ხნოვანების ავტომობილებზე – 5 ლარს.

იახტებზე, თვითმფრინავებსა და შეუქმფრენებზე გადასახადის განაკვეთი დიფერენცირებულია მათი ძრავის სიმძლავრის მიხედვით, რომელიც განსაზღვრულია 1 ცხენის ძალაზე ლარებში. მაგალითად, თვითმფრინავებზე იგი შეადგენს 2-5 ლარამდე.

იურიდიული და ფიზიკური პირებისათვის სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი დიფერენცირებულია ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულებისა და მიწის ხარისხის მიხედვით და ღვინდება წელი-

წადში 1 პექტარზე გაანგარიშებით ლარებში. მაგალითად, თბილისში კარგი მიწებისათვის ის შეადგენს პექტარზე 57 ლარს, მწირი მიწებისათვის 31 ლარს.

არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწაზე გადასახადის საბაზისო განაკვეთი დადგენილია მიწის 1 კვადრატულ მეტრზე და წელიწადში შეადგენს არაუმეტეს 0,24 ლარს.

ქონების გადასახადით დაბეგერისას გამოიყენება შემდეგი სახის შეღავათები:

საწარმოთა ქონების გადასახადით არ იბეგრება ორგანიზაციების ქონება, თუ ის არ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის. ორგანიზაციებად ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები: საზოგადოებრივი და რელიგიური ორგანიზაციები, ფონდები, დაწესებულებები, ასოციაციები, კავშირები და სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც წარმოადგენენ არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს საქართველოს ან უცხო სახელმწიფოთაშორისო და სამთავრობათაშორისო ორგანიზაციები.

იმ შემთხვევაში, თუ ორგანიზაციების ქონების შემადგენლობიდან შეუძლებელია სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონების ცალკე გამოყოფა, დასაბეგრი ქონების ღირებულება განისაზღვრება საერთო ქონებაში სამეწარმეო საქმიანობის მიზნით გამოყენებული ფართის ან ფასიანი და უფასო კონგინგენცის (განათლების, მედიცინის, კულტურის და სპორტის ორგანიზაციებში) პროპორციულად. ამასთან, გადასახადის გაანგარიშებაში პროპორციულად მონაწილეობს მხოლოდ ის ქონება, რომელიც ნაწილობრივ გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის. ქონების ის ნაწილი, რომელიც სრულად გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობისათვის, გაანგარიშებაში ჩაირთვება მთლიანად.

მაგალითი 1.

ორგანიზაციის შენობიდან, რომლის საერთო ფართობი 2000 მ² და საბალანსო ღირებულება 10000 ლარი, სამეწარმეო საქმიანობისათვის გამოყენებულია მისი ნაწილი, 450 მ². მოცემულ შემთხვევაში დასაბეგრი ქონების ღირებულება შეადგენს 2300 ლარს ($450 : 2000 \times 10000$).

მაგალითი 2.

სამედიცინო დაწესებულება, რომელიც განეკუთვნება საბიუჯეტო ორგანიზაციას, ახორციელებს პაციენტთა როგორც უფასო, ასევე ფასიან სამედიცინო მომსახურებას. დაწესებულება მომსახურებას ეწევა 3 კორპუსში. პირველი კორპუსის საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 300 ათ. ლარს, მეორესი – 250 ათ. ლარს, ხოლო მესამესი – 200 ათ. ლარს. პირველ კორპუსში სამედიცინო მომსახურებას ეწევიან მხოლოდ საბიუჯეტო სახსრებით, მეორეში – ღირებულების გადახდით, ხოლო მესამეში – როგორც საბიუჯეტო სახსრებით, ასევე ღირებულების გადახდით. საანგარიშო პერიოდში მესამე კორპუსში სამედიცინო მომსახურება გაეწია 1500 პაციენტს, მათ შორის ფასიანი – 500 პაციენტს. მოცემულ შემთხვევაში გადასახადის გაანგარიშებაში პირველი კორპუსის ღირებულება მონაწილეობას არ მიიღებს, მეორე კორპუსის ღირებულება სრულად ჩაირთვება, ხოლო მესამე კორპუსის ღირებულებიდან ჩაირთვება მხოლოდ მისი ნაწილი – 66.7 ათ. ლარი ($500 : 1500 \times 200,0$). სულ გადასახადით დასაბეგრი ქონების საშუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 316,7 ათ. ლარს ($250,0 + 66,7$).

საწარმოთა და ორგანიზაციათა ქონების ღირებულება იბეგრება 1% -იანი განაკვეთით. ამასთან, თუ საწარმო არ-

სებობს მხოლოდ არასრული კალენდარული წლის განმავლობაში, იგი გადასახადს იხდის იმ პერიოდის პროპორციულად. აღნიშნულ შემთხვევაში ქონების სამუალო წლიური ღირებულების განსაზღვრის მიზნით აიღება წლის დასაწყისისათვის (ან რეგისტრაციის თვის 1 რიცხვისათვის, თუ საწარმომ რეგისტრაცია გაიარა საანგარიშო წლის შიგნით) და საწარმოს რეგისტრაციიდან მოხსნის თვის 1 რიცხვისათვის (ან საანგარიშო წლის მომდევნო წლის 1 იანვრისათვის) ქონების ნარჩენი ღირებულებები, ხოლო გადასახადი იანგარიშება სამეურნეო წლის განმავლობაში მისი არსებობის თვეების პროპორციულად. თუ საწარმო რეგისტრირებულია თვის პირველ ნახევარში ან მოხსნილია რეგისტრაციიდან თვის მეორე ნახევარში, მაშინ გადასახადის გაანგარიშებისას სარეგისტრაციო და რეგისტრაციიდან მოხსნის თვე ჩაითვლება სრულ თვედ. წინააღმდეგ შემთხვევაში აღნიშნული თვე მხედველობაში არ მიიღება.

მაგალითი.

საწარმომ რეგისტრაცია გაიარა საანგარიშო წლის 13 თებერვალს. აღნიშნული პერიოდისათვის დაახლოებული ქონების ღირებულება შეადგენდა 50 ათ ლარს, ხოლო საანგარიშო წლის ბოლოსათვის - 55 ათ ლარს. ამ შემთხვევაში საანგარიშო წლის ქონებას სამუალო წლიური ღირებულება შეადგენს 52,2 ათ ლარს, ხოლო გადასახადის თანხა - 0,48 ათ ლარს $\{(52,5 \times 1 \times 11) : 100 \times 12\}$, სადაც 11 არის ხაზგაშტოპ ფუნქციონირების თვეთა რაოდენობა, ხოლო 12 კალენდარული თვეების რაოდენობა.

საანგარიშო წლის განმავლობაში ქონების გადასახადი გადაიხდევენება მიმდინარე გადასახადების სახით რუმელიც გამოიანგარიშება გასული კალენდარული წლის ბოლოსათვის საწარმოთა ბალანსზე რიცხული ქონების ბა

შუალო წლიური ღირებულების მიხედვით და ბიუჯეტში ჩაირიცხება ყოველკვარგალურად თანაბარწილად კვარგალის მეორე თვის 15 რიცხვისათვის.

ზედმეტად გადახდილი თანხა ჩაითვლება ან უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს მისი წერილობითი განცხადების შესაბამისად.

ქონების გადასახადით დაბეგვრაში გათვალისწინებულია გარკვეული შეღავათები. კერძოდ, ქონების გადასახადისაგან განთავისუფლებულია იმ ფიზიკურ პირთა ქონება, რომელთა ოჯახის მიერ კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებული შემოსავალი არ აღემატება 40000 ლარს; მიწის ის ფართობები, რომლებიც უშუალოდ არის განკუთვნილი სარკინიგზო გრანსპორტის ძირითადი საქმიანობისათვის; მიმოსვლის გზები, საკომუნიკაციო და ელექტროგადამცემი ხაზები, საბიუჯეტო და რელიგიური ორგანიზაციების, აგრეთვე სამედიცინო დაწესებულებების ქონება და მიწის ფართობები; კულტურისა და დასვენების პარკებით, ბოტანიკური ბაღებითა და სატყეო ორგანიზაციების მიერ დაკავებული მიწის ფართობები; მაღალმთიან რეგიონებში მცხოვრები მოსახლეობის მიწის ნაკვეთები და სხვ.

12.2. ქონების გადასახადის აღრიცხვა

ქონების გადასახადების ბუღალტრული აღრიცხვის წესები გამომდინარეობს მათი ეკონომიკური შინაარსიდან. ეს გადასახადები, როგორც იურიდიული პირებისათვის, ისე მეწარმე ფიზიკური პირებისათვის წარმოადგენს ხარჯებს. აქ გასათვალისწინებელია ერთი მეტად მნიშვნელოვანი გარემოება. კერძოდ, შემოაღნიშნული გადასახადები დაეწეროს პროდუქციის თვითღირებულებას თუ ფინანსურ შედეგებს (მოგება-ზარალის ანგარიშს)? ამ შემთხვევაში საჭიროა ვიხელმძღვანელოთ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო

სტანდარტებით. კერძოდ, ბასს-2-ის მე-10 პუნქტის შესაბამისად “სასაქონლო-მაგერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშავების) დანახარჯები მოიცავს ისეთ ხარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან”.

გემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ ქონების გადასახადები არ არის უშუალოდ დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, რის გამოც ისინი პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიგანება, არამედ დაეწერება საწარმოს ფინანსურ შედეგებს და გამოიქვეთება ერთობლივი შემოსავლიდან.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმაში გემოთ ჩამოთვლილი გადასახადების აღსარიცხავად ცალკე ანგარიშები გამოყოფილი არ არის. მიუხედავად ამისა, ამ გადასახადების აღსარიცხავად გამოყენებული უნდა იქნეს 3300 ჯგუფის ანგარიშები, სადაც შესაძლებელია გავხსნათ შემდეგი ანგარიშები:

3391 „საწარმოთა ქონების გადასახადი“

3392 „სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი“

3393 „არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გადასახადი“

ამ ანგარიშებზე თანხების მოძრაობა შემდეგნაირად აისახება:

1. ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადის ღარიცხვა:

ღებები 5330 “მოგება-მარალი”

კრედიტი 3391, 3392, 3393

2. გადასახადის გადარიცხვა:

ღებები 3391, 3392, 3393

კრედიტი 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში”.

ბუღალტრული აღრისხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა აქტივები

1000 მიმდინარე აქტივები
1100 ნაღდი ფული საღაროში
1110 ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში
1120 ნაღდი ფული უცხოურ ვალუტაში
1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე
1210 ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1220 უცხოური ვალუტა რეზიდენტ ბანკში
1230 უცხოური ვალუტა არარეზიდენტ ბანკში
1290 ფული სხვა საბანკო ანგარიშებზე
1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები
1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქაღალდებში
1320 მოკლევადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებში
1330 გრძელვადიანი ინვესტიციების მიმდინარე ნაწილი
1390 სხვა მოკლევადიანი ინვესტიციები
1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები
1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან
1415 საექვო მოთხოვნების კორექტირება
1420 მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოს მიმართ
1430 მოთხოვნები სანარმოს პერსონალის მიმართ
1440 მოთხოვნები ხელმძღვანელებისა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრების მიმართ
1450 მოთხოვნები პარტნიორებზე გაცემული სესხიდან
1460 კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრველვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი

1470 გრველვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი
1480 მომწოდებელზე გადახდილი ავანსები
1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები
1500 მოკლევადიანი სათამაშო მოთხოვნები
1510 მიღებული მოკლევადიანი თამაშები
1520 მიღებული გრძელვადიანი თამაშების მიმდინარე ნაწილი
1600 სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
1610 საქონელი
1620 ნედლეული და მასალები
1630 დაუმთავრებელი წარმოება
1640 მზა პროდუქცია
1690 სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი
1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები
1710 წინასწარ ანაზღაურებული მომსახურება
1720 წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა
1790 სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯები
1800 დარიცხული მოთხოვნები
1810 მისაღები დივიდენდები
1820 მისაღები პროცენტები
1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები
1900 სხვა მიმდინარე აქტივები
1910 სხვა მიმდინარე აქტივები
2000 გრძელვადიანი აქტივები
2100 ძირითადი საშუალებები
2110 მიწის ნაკვეთები
2120 დაუმთავრებელი მშენებლობა
2130 შენობები

2140	ნაგებობები
2150	მანქანა-დანადგარები
2160	ოფისის აღჭურვილობა
2170	ავიჯი და სხვა ინვენტარი
2180	სატრანსპორტო საშუალებები
2190	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა
2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა	
2230	შენობის ცვეთა
2240	ნაგებობების ცვეთა
2250	მანქანა-დანადგარების ცვეთა
2260	ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა
2270	ავიჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა
2280	სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა
2290	იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა
2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები	
2310	მიღებული გრძელვადიანი თამასუქები
2320	ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები
2330	მოთხოვნები სანესდებო კაპიტალის შევსებაზე
2340	გადავადებული საგადასახადო აქტივი
2390	სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები	
2410	გრძელვადიანი ინვესტიციები სანარმოთა ფასიან ქალაქებში
2420	გრძელვადიანი ინვესტიციები სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში
2430	მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში
2490	სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები

2500 არამატერიალური აქტივები	
2510	ლიცენზიები
2520	კონცესიები
2530	პატენტები
2540	გუდვილი
2590	სხვა არამატერიალური აქტივები
2600 არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	
2610	ლიცენზიების ამორტიზაცია
2620	კონცესიების ამორტიზაცია
2630	პატენტების ამორტიზაცია
2640	გუდვილის ამორტიზაცია
2690	სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია
ვალდებულებები	
3000 მიმდინარე ვალდებულებები	
3100	მოკლევადიანი ვალდებულებები
3110	მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები
3120	მიღებული ავანსები
3130	გადასახდელი ხელფასები
3140	როიალტი
3150	საკომისიო გადასახდელები
3160	ვალდებულებები სანარმოის პერსონალის წინაშე
3170	ვალდებულებები მეკავშირე სანარმოების წინაშე
3190	სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები
3200 მოკლევადიანი სესხები	
3210	მოკლევადიანი სესხები
3220	სესხები პარტნიორებისაგან
3230	გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი

3300 საგადასახადო ვალდებულებები
3310 გადასახდელი მოგების გადასახადი
3320 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
3330 გადასახდელი დღგ
3340 გადახდილი დღგ
3350 გადასახდელი აქციზი
3360 გადახდილი აქციზი
3370 სოციალური გადასახადი
3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები
3400 დარიცხული ვალდებულებები
3410 გადასახდელი პროცენტები
3420 გადასახდელი დივიდენდები
3430 ვალდებულება საგარანტიო მომსახურებაზე
3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები
4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები
4100 გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
4110 გასანაღდეგელი ობლიგაციები
4120 გასანაღდეგელი თამასუქები
4130 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე
4140 გრძელვადიანი სესხები
4190 სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები
4200 გადავადებული გადასახადები და სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები
4210 გადავადებული მოგების გადასახადი
4220 სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები
4300 ანარიცხები
4310 საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
4320 სხვა ანარიცხები

4400 გადავადებული შემოსავალი		
4410 გადავადებული შემოსავალი		
5000 საკუთარი კაპიტალი		
5100 სანესდებო კაპიტალი		
5110 ჩვეულებრივი აქციები		
5120 პრივილეგიური აქციები		
5130 გამოსყიდული საკუთარი აქციები		
5140 საემისიო კაპიტალი		
5150 სანესდებო კაპიტალი შპს-ში		
5200 პარტნიორთა კაპიტალი		
(შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებებში)		
5210 პარტნიორთა კაპიტალი		
5300 მოგება-ზარალი		
5310 გაუნაწილებელი მოგება		
5320 დაუფარავი ზარალი		
5330 საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი		
5400 რეზერვები და დაფინანსება		
5410 სარეზერვო კაპიტალი		
5420 ძირითადი საშეუალებების გადაფასების რეზერვი		
5430 ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი		
5490 სხვა რეზერვები და დაფინანსება		
6000 საოპერაციო შემოსავლები		
6100 საოპერაციო შემოსავლები		
6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან		
6120 გაყიდული საქონლის დაბრუნება და ფასდათმობა		
6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები		

7000 საოპერაციო ხარჯები	
7100 რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (პროდუქციის მწარმოებელ და მომსახურების სფეროს სანარმოებისათვის)	
7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები-შეძენა	
7120 პირდაპირი ხელფასი	
7130 სოციალური დანარიცხები პირდაპირ ხელფასზე	
7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები-შეძენა	
7150 არაპირდაპირი ხელფასი	
7160 სოციალური დანარიცხები არაპირდაპირ ხელფასზე	
7170 ცვეთა და ამორტიზაცია	
7180 რემონტის დანახარჯები	
7185 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	
7190 სხვა საოპერაციო ხარჯები	
7200 რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (სავაჭრო სანარმოებისათვის)	
7210 გაყიდული-შეძენილი საქონელი	
7220 შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა	
7290 სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება	
7300 მიწოდების ხარჯები	
7310 რეკლამის ხარჯები	
7320 შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო	
7330 შრომის ანაზღაურებაზე დანარიცხები	
7340 ტრანსპორტირებისა და შენახვის ხარჯები	
7390 მიწოდების სხვა ხარჯები	
7400 საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები	
7410 შრომის ანაზღაურება	
7415 სოციალური დანარიცხები	
7420 საიჯარო ქირა	

7425	საოფისე ინვენტარი
7430	კომუნიკაციის ხარჯები
7435	დაზღვევა
7440	რემონტი
7445	კომპიუტერის ხარჯები
7450	საკონსულტაციო ხარჯები
7455	ცვეთა და ამორტიზაცია
7460	საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
7465	სხვა საგადასახადო ხარჯი
7490	სხვა საერთო ხარჯი
8000 არასაოპერაციო შემოსავლები და	
ხარჯები	
8100 არასაოპერაციო შემოსავლები	
8110	საპროცენტო შემოსავლები
8120	დივიდენდები
8130	არასაოპერაციო მოგება
8190	სხვა არასაოპერაციო შემოსავლები
8200 არასაოპერაციო ხარჯები	
8210	საპროცენტო ხარჯები
8220	არასაოპერაციო ზარალი
8290	სხვა არასაოპერაციო ხარჯები
9000 განსაკუთრებული და სხვა	
შემოსავლები და ხარჯები	
9100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები	
9110	განსაკუთრებული შემოსავლები
9120	განსაკუთრებული ხარჯები
9200 სხვა ხარჯები	
9210	მოგების გადასახადი

**საგამომცემლო-პოლიგრაფიული უზრუნველყოფა:
საგამომცემლო სახლი „ინოვაცია“**

დირექტორი:	ზაურ ნაყუბია
ტექნიკური რედაქტორი:	ლევან ბოჭორიშვილი
კორექტორები:	ნონა ჯლარკავა, ქეთევან წახნაძია

მისამართი: თბილისი, ძმები კაკაბაძეების ქ. №22

ტელ.: (899) 56-14-57; 98-39-30; 98-71-25; 92-25-23.

Email: inovacia@caucasusnet, inovacia@hotmail.com

შპსი სახელმეპრულებო