

რევამ ძაძამია, ლავრენტი ჭუმბურიძე

ბულაღტრული აღრიცხვა
და
ანგარიშგება

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს
კანონის მეცამეტე მუხლის
კომენტარები

გამომცემლობა „თერგი“
თბილისი 1997

კომენტარები განმარტავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების კანონით დადგენილ ნორმებს. გასაგებს ხდის შათი არსს, შოთხოვნებს და მნიშვნელობას. იგი მოწოდებულია დაესმაროს მეწარმეებსა და აღრიცხვის დარგის სპეციალისტებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მოწესრიგებაში. მას არანაკლები მნიშვნელობა ექნება მენეჯერების, ბიზნესით დაინტერესებული საქმიანის აღამიანებისა და სტუდენტი ახალგაზრდობისათვის.

რედაქტორი თეიმურაზ კოპალეიშვილი

- © რევაზ ძაძაშია
- © ლაერენტი ჭუმბურიძე
- © გამომცემლობა „თერგი“

მეწარმეთა ფართო წრისათვის ცნობილია, რომ 1994 წლის 28 ოქტომბერს საქართველოს რესპუბლიკის პარლამენტის მიერ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის მიღებით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მოწესრიგება სამეურნეო სამართალს დაუკავშირდა. პარლამენტის ეს გადაწყვეტილება ემყარებოდა ევროპის ქვეყნების გამოცდილებას. მართალია, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი 1995 წლის მარტიდან ამოქმედდა, მაგრამ მრავალ მიზეზთა გამო შეუძლებელი გახდა აღრიცხვა-ანგარიშგების კანონით გათვალისწინებული პრინციპების დანერგვა. ცხოვრებამ დღის წესრიგში დააყენა კანონში ცვლილებების შეტანის აუცილებლობა. პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის ინიციატივით, გერმანელი და ქართველი სპეციალისტების მონაწილეობით გადამუშავდა და დაიხვეწა კანონის მე-13 მუხლი და მისი დანართი. 1996 წლის 13 დეკემბერს საქართველოს პარლამენტის № 536 -I ს დადგენილებით მიღებული იქნა გადაწყვეტილება 1997 წლის მეორე კვარტლიდან მისი ამოქმედებისა და ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების დროებითი დებულების გაუქმების შესახებ.

„მეწარმეთა შესახებ“ კანონით განისაზღვრა აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისადმი დამოკიდებულება და აღიარებული იქნა აღრიცხვა-ანგარიშგების ის ძირითადი პრინციპები, რომლებიც შეესაბამება საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებს და აუცილებელია მეწარმეთა ინტერესებიდან გამომდინარე.

სამწუხაროდ, გარდა კანონისა, დღემდე ვერ შეიქმნა ნორმატიული ბაზა, რომელიც ხელს შეუწყობდა ბუღალტრული აღრიცხვის ახლებურად წარმოებას. შექმნილი ვითარების ფონზე დადებით მოვლენად უნდა ჩაითვალოს ბუღალტრული აღრიცხ-

ვისა და ანგარიშგების კანონისმიერი წესების თაობაზე კომენტარების მომზადება და გამოცემა. კომენტარების გაცნობით უფრო ნათელი და გასაგები გახდება კანონის ცალკეული მუხლის არსი და მოთხოვნა.

კომენტარებს ღირსებას მატებს ის გარემოება, რომ იგი მომზადდა იმ სპეციალისტების მიერ, რომლებიც აქტიურად მონაწილეობდნენ კანონის მე-13 მუხლისა და მისი დანართის გადამუშავებაში. ვფიქრობთ, კომენტარები სასარგებლო იქნება როგორც აღრიცხვის დარგის სპეციალისტებისათვის, ისე ბიზნესის სფეროს წარმომადგენლებისა და სხვა საქმიანი ადამიანებისათვის.

თეიმურაზ კოპალეიშვილი

საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო

კომიტეტის თავმჯდომარის მოადგილე,

ე. წიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი,

„მუხლი 13. ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება

13.1. ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების წესები თანაბრად ერეკლდება ყველა საწარმოზე, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა მცირე საწარმოთა მიმართ სხვა წესებია დადგენილი. ბუღალტრული ანგარიშგების გამარტივებული წესები გამოიყენება იმ მცირე საწარმოთა მიმართ (გარდა სააქციო საზოგადოებებისა), რომელთაც სრულ შტაგში ჰყავთ არა უმეტეს ათი ო. აამშრომლისა და სამეურნეო წლის ამონაგები არ აღემატება ორმოცი ათას ლარს.

13.1.1. ხელმძღვანელები პასუხისმგებელი არიან იმაზე, რომ საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სტანდარტებს. ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს სწორი, სრულყოფილი, გასაგები, ორმაგი აღრიცხვის სისტემაზე აგებული, უწყვეტად დაკავშირებული ანგარიშების ნომენკლატურასა და წინა წლის შესაბამის მაჩვენებლებთან. შეუასება უნდა შეესაბამებოდეს წინდახედული მეწარმის, აგრეთვე მინიმალური შეუასების და მოგება-მარალის მუხლის იმპარიტეტის პრინციპებს.

13.1.2. მცირე საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს სწორი, სრულყოფილი, გასაგები, უწყვეტად დაკავშირებული ანგარიშების ნომენკლატურასთან. ასეთი საწარმო საინვენტარიზაციო აღწერილობის საფუძველზე შეადგენს ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალს და სამეურნეო წლის შემოსავალ-გასავლის ანგარიშს.

13.2. ხელმძღვანელები ვალდებული არიან საწარმოს საქმიანობის დაწყებისა და ყოველი სამეურნეო წლის

დამთავრებისას საინვენტარიზაციო აღწერილობაში შეი-
განონ მონაცემები მიწის ნაკვეთების, მოთხოვნებისა და
ვალდებულებების, ნაღდი ფულის ოდენობის, ძირითადი
საშუალებებისა და ყველა სხვა მაგერიალურ ფასეულო-
ბათა შესახებ. ამასთან, ცალკეული მაგერიალური ფასე-
ულობები ასახული უნდა იყოს მისიმალური შეფასების
პრინციპის შესაბამისად და გაკეთდეს ქონებისა და ვალ-
დებულებების თანაფარლობათა გამომხატველი ჯამი
(ბალანსი), ხოლო მცირე საწარმოებში – ქონებისა და
ვალდებულებების ჩამონათვალი.

სამეურნეო წლის დამთავრებისას საინვენტარიზაციო
აღწერილობის შესადგენად აუცილებელი არ არის სრუ-
ლი ინვენტარიზაციის ჩატარება, თუ ბუღალტრული აღ-
რიცხვა სრული ინვენტარიზაციის გარეშეც უზრუნველყოფს
ქონებრივი შემადგენლობის დადგენას მათი სახეობების,
რაოდენობისა და ღირებულების მიხედვით.

საინვენტარიზაციო აღწერილობის შედგენისას მაგერი-
ალურ ფასეულობათა შემადგენლობა მათი სახეობის, რა-
ოდენობისა და ღირებულების მიხედვით შეიძლება განი-
საზღვროს მათემატიკურ-სტატისტიკური მეთოდების გა-
მოყენებით შერჩევითი შემოწმების საფუძველზე. ეს პრო-
ცესი უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სა-
ერთაშორისო პრინციპებს. ამ გზით შედგენილი საინვენ-
ტარიზაციო აღწერილობის საინფორმაციო ღირებულება
უნდა უთანაბრდებოდეს სრული ინვენტარიზაციის საინ-
ფორმაციო ღირებულებას.

სამეურნეო წლის ბოლოს ინვენტარიზაციის ჩატარება
არ არის აუცილებელი, თუ საწარმომ თავისი ქონებისა
და ვალდებულებების სრული ან შერჩევითი შემოწმება
ჩაატარა სამეურნეო წლის დასასრულამდე სამი თვის გან-

მავლობაში და ამასთან საბუღალტრო აღრიცხვით უზრუნველყოფილი იქნება სამეურნეო წლის ბოლოსათვის ქონებისა და ვალდებულებების რეალური მდგომარეობის დადგენა.

სამეურნეო წლის ხანგრძლივობა არ უნდა აღემატებოდეს თორმეტ თვეს.

13.3. ხელმძღვანელები ვალდებული არიან ათი წლის განმავლობაში შეინახონ შემდეგი დოკუმენტები:

ა) საბუღალტრო წიგნები, საინვენტარიზაციო აღწერილობა, ბალანსი, ასევე მათი გაგებისათვის აუცილებელი ინსტრუქციები და სხვა ორგანიზაციული დოკუმენტები;

ბ) მიღებული და გაგზავნილი საქმიანი კორესპონდენცია;

გ) საბუღალტრო წიგნში ჩანაწერების დამადასტურებელი ბუღალტრული დოკუმენტები.

13.4. საზოგადოების ხელმძღვანელებმა სამეურნეო წლის დამთავრებიდან პირველი სამი თვის განმავლობაში უნდა შეადგინონ წლიური ანგარიშგება (ბალანსი და მოგება-მარალის ანგარიში), აგრეთვე საქმიანობის ანგარიში; მცირე საწარმოების ხელმძღვანელებმა უნდა შეადგინონ ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავლის ანგარიში. წლიურ ანგარიშგებას ხელს აწერენ ხელმძღვანელები თარიღის მითითებით.

13.5. დაეის შემთხვევაში სასამართლოს შეუძლია საკუთარი ინიციატივით ან რომელიმე მხარის განცხადების საფუძველზე მოითხოვოს ერთ-ერთი მოდავე მხარის საბუღალტრო წიგნები. თუ დაეის დროს წარმოდგენილი იქნება საბუღალტრო წიგნები, მაშინ მხარეთა თანდასწრებით შეიძლება მათი შინაარსის გაცნობა, თუ ისინი

დავის საგანს შეეხება. აუცილებლობის შემთხვევაში უნდა გაკეთდეს მათი ამონაწერი. წიგნების სხვა მონაცემები სასამართლოს შეიძლება წარედგინოს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორის შესამოწმებლად. ქონებრივი დავის დროს, კერძოდ მემკვიდრეობის, საზოგადოების გაყოფის საქმეებზე სასამართლოს შეუძლია მოითხოვოს ყველა წიგნის წარდგენა მათი სრული შინაარსის გაცნობის მიზნით. ის, ვისაც შეუძლია საჭირო დოკუმენტების წარდგენა ვიდეო, აუდიო ან სხვაგვარი ტექნიკური საშუალებების მეშვეობით, ვალდებულია საკუთარი ხარჯებით წარმოადგინოს ის ტექნიკური საშუალებები, რომლებიც აუცილებელია დოკუმენტების წასაკითხად; აუცილებლობის შემთხვევაში უნდა დაბეჭდოს ეს დოკუმენტები ან ამ ტექნიკური საშუალებების გარეშე წარადგინოს მათი ისეთი რეპროდუქცია, რომლის წაკითხვაც შესაძლებელი იქნება.

13.6. წლიური ბალანსისა და მოუება – ზარალის ანგარიშის სტრუქტურისა და მონაცემთა შინაარსის წესები მოცემულია კანონის დანართში და ამ კანონის განუყოფელი შემადგენელი ნაწილია“.



„მეწარმეთა შესახებ“ კანონში მე-13 მუხლის – „ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“ – გამოჩენა შეიძლება მოულოდნელიც კი იყოს ჩვენი ბიზნესის სფეროს წარმომადგენლებისათვის. შინაგანად ყველა გრძნობდა, რომ საბაზრო ურთიერთობების დამკვიდრებასთან ერთად აუცილებელი გახდებოდა აღრიცხვა-ანგარიშგების არსებული პრინციპების შეცვლა. მაგრამ, ალბათ, ბევრი ვერ წარმოიდგენდა, აღრიცხვა-

სა და ანგარიშგებას სამეწარმეო კანონმდებლობა თუ დაბრეგულირებდა. ფაქტია, რომ საქართველომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ევროკონტინენტალური სისტემა აირჩია და აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამართლებრივი საფუძვლები მოაქცია „მეწარმეთა შესახებ“ კანონში. უნდა აღინიშნოს, რომ კანონის მე-13 მუხლით განსაზღვრულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მხოლოდ სამეწარმეო-სამართლებრივი საფუძვლები. ეს იმას ნიშნავს, რომ მოცემული მუხლით წარმოდგენილია აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამეწარმეო თვალსაზრისი. ე.ი. მე-13 მუხლით დადგენილი ნორმები, პირველ რიგში, გამოიყენება სამეწარმეო ანგარიშგების შესაღვენად.

გამორიყხული არ არის, რომ კანონის მე-13 მუხლით მეწარმისათვის მინიჭებული არჩევანის უფლება და თავისუფლება გარკვეულწილად შეიზღუდოს საგადასახადო სამართლით. ე.ი. დასაშვებია, აღრიცხვისა და ანგარიშგების საგადასახადო სამართლებრივი წესების შესაბამისად, საგადასახადო ანგარიშგების არსებობა. აღრიცხვისა და ანგარიშგების ასეთი პრაქტიკა გავრცელებულია მთელ რიგ ქვეყნებში. რამდენადაც პარადოქსულად არ უნდა გვეჩვენებოდეს, არიან ქვეყნები, სადაც აღგენენ ცალკე სამეწარმეო ბალანსს და ცალკე საგადასახადო ბალანსს. არავის ეგონოს, ორი ანგარიშგების (ბალანსის) შედგენის აუცილებლობა, აღრიცხვისა და ანგარიშგების ცალკე სამეწარმეო და ცალკე საგადასახადო კანონმდებლობებით იყოს განპირობებული. ორი ანგარიშგება გამოიყენებულია იმ ქვეყნებშიც, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება ცალკე კანონით რეგულირდება.

ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას სამეწარმეო და საგადასახადო სამართალთან ერთად არეგულირებს სამოქალაქო სამართალიც. მაოგან განმსაზღვრელია სამეწარმეო-სამართლებრივი ნორმები. ამიგომ სამეწარმეო კანონმ-

დებლობით აღრიცხვისა და ანგარიშგების განხორციელების პროცესში, საგადასახადო სამართლებრივი შეზღუდვების გათვალისწინებით, პრაქტიკულად, საწარმოშ შეიძლება წლიური ანგარიშგება ერთნაირი ფორმითა და შინაარსით წარუდგინოს, როგორც მის პარტნიორებს, ისე საგადასახადო სამსახურს.

კანონის მე-13 მუხლის ძალით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები საერთოა ყველა საწარმოსათვის. გამორიცხულია განსხვავებული წესის არსებობა ცალკეული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოებისათვის. იგი თანაბრად ეხება როგორც იურიდიულ პირს, ისე ინდივიდუალურ მეწარმეს. როგორც ცნობილია, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით ინდივიდუალური მეწარმის გარდა სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოები იურიდიულ პირს წარმოადგენენ. ის აზრი, რომ ინდივიდუალური მეწარმეც აღრიცხვასა და ანგარიშგებას უნდა აწარმოებდეს, დასტურდება კანონის მე-2 (2) მუხლით, რომელიც ინდივიდუალურ მეწარმეს ავალდებულებს იქონიოს „... მოწესრიგებული საკასო და საბუღალტრო საქმე“. საბუღალტრო საქმე მოწესრიგებულად ითვლება თუ იგი ითვალისწინებს მე-13 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესში კანონის 13.1 პუნქტი უშვებს გამონაკლისს იმ მცირე საწარმოებისათვის, რომელთაც ჰყავთ ათამდე თანამშრომელი და რომელთა ამონაგები არ აღემატება 40 ათას ლარს წელიწადში. ასეთ საწარმოებს უფლება ენიჭებათ გამოიყენონ აღრიცხვისა და ანგარიშგების გამარტივებული წესი, რომლის არსი ნათლად ჩანს 13.1.1. და 13.1.2 პუნქტების მოთხოვნათა შედარებიდან. მცირე საწარმოთა შესახებ მსჯელობისას აღსანიშნავია, რომ კანონს პრეგენზია არა აქვს განმარტოს მცირე საწარმოს მცნება. იგი სხვადასხვა სიტუაციაში განსხვავებული კონტექსტით შეიძლება იყოს გამოყენებული. აქ საუბარ-

რია შეღავათის მინიჭებაზე იმ საწარმოებისათვის, რომლებიც 13.1 პუნქტით გათვალისწინებულ პირობებს აკმაყოფილებენ.

13.1.1 პუნქტი მე-13 მუხლის ხერხემალს წარმოადგენს. მასში მე-13 მუხლის მე-2, მე-3 და მე-4 პუნქტებთან ერთად განსაზღვრულია აღრიცხვა-ანგარიშგებაში საწარმოს ხელმძღვანელთა ვალდებულებანი. მაგრამ აქ მთავარია ის, რომ იგი ხელმძღვანელებს ავალებულებს დაიცვან აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები. რას გულისხმობს ეს?

ბალალტრული აღრიცხვის სტანდარტიზაციის საერთაშორისო კომიტეტის (შტაბ-ბინა მდებარეობს დიდ ბრიტანეთში) მიერ 1974 წლიდან დღემდე მიღებულია 27 სტანდარტი (პრინციპი), რომლებიც საერთოა მსოფლიოს ძირითადი სამრეწველო ქვეყნებისათვის. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-13 მუხლიც ამ სტანდარტების გათვალისწინებითაა შედგენილი. მაგრამ კანონი სიგუაციასთან დაკავშირებულ ნიუანსებს, ცხადია, ვერ გაითვალისწინებს. ამიტომ პრაქტიკა მოითხოვს, რომ კანონთან ერთად არსებობდეს გარკვეული პრინციპები აღრიცხვის ცალკეული ობიექტებისათვის.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება არ გამოორიცხავს აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების არსებობას. მაგალითად, მიუხედავად იმისა, რომ დიდი ბრიტანეთი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტიზაციის საერთაშორისო კომიტეტის წევრია, იქ 22 ეროვნული სტანდარტი მოქმედებს, რომელთა ნახევარზე მეტი 80-იან წლებშია მიღებული. ანალოგიური მდგომარეობაა მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში. აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტები უფრო სჭირდება საქართველოს დღეს, ვინაიდან ახლა იწყება აღრიცხვის ახალი პრინციპების დამკვიდრება. მისი არ არსებობის პირობებში კანონი საწარმოს ხელმძღვანელს ავალებს გაითვალისწინოს საერთაშორისო სტანდარტები. ეს არ ნიშნავს, რომ მომავალში, როცა საქართველოს ბუღალტრული

აღრიცხვის სტანდარტები იმოქმედებენ, ხელმძღვანელები ამ ვალდებულებისაგან განთავისუფლებიან. პირიქით, იგი არა-პირდაპირ მიუთითებს, რომ თუ ეროვნული სტანდარტები საერთაშორისო სტანდარტებთან მიმართებაში წინააღმდეგობრივი იქნება, სამეწარმეო-სამართლებრივი ბალანსის შედგენისას (თუ მისი ცალკე შედგენა იქნება აუცილებელი, მაგალითად, უცხოელი ინვესტორისათვის) უპირატესობა საერთაშორისო სტანდარტებს უნდა მიენიჭოს.

კანონი განსაკუთრებულ მოთხოვნებს უყენებს ბუღალტრულ აღრიცხვას. იგი უნდა იყოს სრულყოფილი, რაც ნიშნავს, რომ აღრიცხვა მომხმარებელს ინფორმაციას უნდა აწვდიდეს დროულად. ინფორმაცია უნდა იყოს არსებითი, შედარებადი და სარწმუნო. მომხმარებლისათვის უფრო ძვირფასია ის ინფორმაცია, რომელიც მას საჭიროებისთანავე მიეწოდება. ინფორმაციის მიწოდებას მისი საჭიროებიდან დიდი ხნის გასულის შემდეგ, აზრი ეკარგება. ამასთან მიწოდებული ინფორმაცია არსებითია მაშინ, როცა იგი შეიცავს ყველა იმ მონაცემს, რომელიც მნიშვნელოვანია გადაწყვეტილების მისაღებად. სრულყოფილმა აღრიცხვამ უნდა უზრუნველყოს სხვადასხვა სამეურნეო წლების მონაცემთა შედარების შესაძლებლობა. ე.ე. აღრიცხვაში უნდა მოქმედებდეს მუდმივობის პრინციპი. მაგალითად, შეუასების მეთოდი უცვლელად უნდა გამოიყენებოდეს წლიდან წლამდე. მაგრამ თუ ობიექტური მიზეზებით შეიცვალა რომელიმე მეთოდი, ამის შესახებ უნდა იყოს სათანადო განმარტება. ცხადია, აღრიცხვის მონაცემები უნდა იყოს სარწმუნო, რადგან მასზეა დამოკიდებული მთელი რიგი დასკვნები და გადაწყვეტილებები. მაგალითად, მოგების განაწილების ქეჟანიზმი, საწარმოს დაბეგვრა, საკრედიტო გარიგება, აქციის ფასი და სხვ.

სარწმუნო ინფორმაციის მიღება შეუძლებელია სწორი, მუს-ტი აღრიცხვის გარეშე. ამიტომ ნიშანდობლივია 13.1.1 პუნქტში აღრიცხვისადმი ასეთი მოთხოვნის წაყენება. აღრიცხვა

იყოს სწორი, ნიშნავს, რომ იგი უნდა იცავდეს იმ მოთხოვნებს, რომელიც კანონის ძალითაა დადგენილი.

ბუღალტრული აღრიცხვა იყოს გასაგები – იგულისხმება: ჯერ ერთი, შემოწმების შესაძლებლობა ე.ი. აღრიცხვა გიქნიკური თვალსაზრისით ისე უნდა ხორციელდებოდეს, რომ სპეციალისტს შეეძლოს მისი ადვილად გაგება. მეორე – ბუღალტრულ ინფორმაციასთან მიმართებაში იგულისხმება, რომ რაც არ უნდა რთული კომერციული ოპერაციები იყოს განხორციელებული, მომხმარებლისათვის ინფორმაცია ისე უნდა იქნას მიწოდებული, რომ მან სპეციალისტის დახმარების ან სპეციალური განათლების გარეშე შეძლოს ინფორმაციის არსისა და ხასიათის გაგება. იყოს გასაგები და ნათელი, ეს მოთხოვნა განსაკუთრებით აუცილებელია ბუღალტრული ანგარიშგებისათვის, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის კრებისითი ინფორმაციის მატარებელია.

კანონის ძალით სავალდებულოა აღრიცხვის ორმაგი სისტემის გამოყენება. ორმაგი აღრიცხვის სისტემა, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხი, ახალი არაა ჩვენი ბუღალტერიისათვის. ასევე სიახლეს არ წარმოადგენს აღრიცხვაში ანგარიშთა ნომენკლატურის (გეგმა) გამოყენებისა და წინა პერიოდის მონაცემებთან კავშირის აუცილებლობა. რაც შეეხება 13.1.1 პუნქტის ბოლო წინადადებას, იგი მოიცავს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ერთ-ერთი რთული უბნის – შეფასების ძირითადი პრინციპების კომპლექსს, რომლის გამოყენების გარეშე ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემები არ შეიძლება იყოს სწორი და სარწმუნო.

ცხადია, ბუღალტრული ანგარიშგება ემყარება უკვე მომხდარ მოვლენებს. ამ მოვლენათა უმეტესობის არსი მაშინ შედგენდება, როცა ისინი განიხილება მომავალზე მათი შემოქმედების თვალსაზრისით. წლიური ანგარიშგების შედგენის მომენტში შეუძლებელია ამ შედეგის ზუსტად განსაზღვრა. ამიტომ წლიური ანგარიშგების შემდგენმა წინადადუ-

ლობა (სიფრთხილე) უნდა გამოიჩინოს ამ მოვლენების შედეგების შეფასებისას. გრადიციულად წინდახედულებაში იგულისხმება მზადყოფნა პოტენციური ზარალის აღსარიცხავად, ხოლო პოტენციური მოგების აღრიცხვაზე თავშეკავება. ინფორმაციის შეფასებისას ზედმიერი სიფრთხილე, ისევე როგორც ზედმიერი ოპტიმიზმი, შეიძლება მონაცემთა არარეალურობის მიზეზი გახდეს, რადგანაც გარკვეულ ვითარებაში იგი შეიძლება ეწინააღმდეგებოდეს მართალ და ობიექტურ სურათს და იწვევდეს ფარული რეზერვების წარმოქმნას.

მეწარმის წინდახედულობა მის სიფრთხილეში ვლინდება. წინდახედულობის ანუ სიფრთხილის პრინციპი, თავის მხრივ, შემოსაღლების და გასაღლების პერიოდიზაციას უკავშირდება და გამოხატულებას პოულობს რეალიზაციისა და იმპარიტეტის პრინციპებში.

რეალიზაციის პრინციპის თანახმად, მოგება მხოლოდ მაშინ მიიღება მხედველობაში, თუ იგი რეალიზებულია სამეურნეო წლის განმავლობაში. მოგება რეალიზებულად ითვლება მოგების მომკანი მიწოდების განხორციელების მომენტიდან. ხოლო მიწოდება განხორციელებულად ითვლება იმ მომენტიდან, როცა მიმწოდებლიდან რისკი გადადის მომხმარებელზე. მოგების მხედველობაში მისაღებად, მოცემულ შემთხვევაში, არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება მომხმარებლის ვალდებულების შესრულებას. ე.ი. მიწოდებული საქონლის ღირებულება ანაზღაურებული არის თუ არა. მაგალითად, მიმწოდებელი მოგებას ასახავს მომხმარებლისათვის საქონლის გადაცემის მომენტიდან. მიუხედავად იმისა, რომ მომხმარებელს ფული ჯერ არ გადაუხდია. მაგრამ თუ მიმწოდებელი მომხმარებლისაგან მისაწოდებელ საქონელზე ფულს ავანსად ღებულობს, მაშინ იგი არ შეიძლება მოგების სახით იქნეს ასახული, რადგან მიმწოდებელს მომგებიანი მიწოდება არ განუხორციელებია.

ანალოგიური სურათი იქმნება პერიოდიზაციის პრინციპის

ძალით გასაყლების ხარჯებად აღიარების პროცესში. სამეურნეო წლის გასავალი იმავე წლის ხარჯებს მიეკუთვნება მხოლოდ მაშინ, თუ იგი დაკავშირებულია სამეურნეო წლის შემოსავლებთან (ბრუნევასთან). იმპარიტეტის ანუ უთანაბრობის პრინციპი გულისხმობს ქონების და ვალდებულებების ღირებულების საპირისპირო მეთოდებით შეფასებას. კერძოდ, ქონება აქტივში აისახება მინიმალური შეფასების (უმცირესი ღირებულების) პრინციპით, ხოლო ვალდებულებები პასივში მაქსიმალური შეფასების (უმაღლესი ღირებულების) პრინციპით (ეს მეთოდები ცალკე იქნება განხილული დანართის 3-5 პუნქტებთან მიმართებაში).

ბუღალტრულ აღრიცხვაში შეფასების აღნიშნული მეთოდების გამოყენება საეალღებულოა, თუ იგი ხორციელდება „აღრიცხვის“ მეთოდით. რაც შეეხება ბუღალტრულ აღრიცხვას მცირე საწარმოებში 13.2.1 პუნქტის მოთხოვნათა გათვალისწინებით იგულისხმება, რომ დასაშვებია ბუღალტრული აღრიცხვის „საკასო“ მეთოდის გამოყენება. ამავე დროს მოცემული პუნქტი აკანონებს, რომ მცირე საწარმოებს არ ევალებათ ბალანსის შედგენა. ისინი საინვენტარიზაციო აღწერილობის საფუძველზე წარმოადგენენ ქონებისა და ვალდებულებების ჩაბონათვალს და მოგება-ზარალის ანგარიშის ნაცვლად შეადგენენ შემოსავალ-გასავლის ანგარიშს.

13.2 პუნქტი ხელმძღვანელებს ავალებს თავიანთი საქმიანობის დაწყებისა და ყოველი სამეურნეო წლის ბოლოს საინვენტარიზაციო აღწერილობის შედგენას, სადაც ასახული იქნება საწარმოს ქონება და ვალდებულება რაოდენობრივ და თანხობრივ გამოსახულებაში. ამავე პუნქტით განსაზღვრულია საინვენტარიზაციო აღწერილობის შედგენის მეთოდები. პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს მითითება, რომ საწარმოს ქონება შეფასებული იქნას ინდივიდუალურად ცალ-ცალკე შეფასების პრინციპით. ამ პრინციპის თანახმად საწარმოს მატე-

რიალური ფასეულობა და ვალდებულება უნდა შეფასდეს თავიდან. კანონი მოითხოვს მაკერიალური ფასეულობის შეფასებას მინიმალური შეფასების პრინციპით და მხოლოდ ამის შემდეგ იძლევა ბალანსში მათი ასახვის საშუალებას.

ტექნიკის თვალსაზრისით საინვენტარიზაციო ნუსხის შედგენა დაშვებულია როგორც ფაქტიური (ფიზიკური) აღწერის საფუძველზე ისე მის გარეშე. კანონით გათვალისწინებული ეს მეთოდები ემყარება საერთაშორისო პრაქტიკას, რომელიც ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდის თვალსაზრისით განასხეავებს დათქმულ, პერმანენტულ და ვადიან ინვენტარიზაციას.

დათქმული ინვენტარიზაცია გარდება სამეურნეო წლის ბოლოს და იგი ყველაზე უფრო რეალურად ასახავს საწარმოს ქონებრივ მდგომარეობას.

პერმანენტული ინვენტარიზაცია მიმდინარეობს მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში. იგი ხორციელდება ფაქტიური აღწერის გარეშე სათანადო დოკუმენტების საფუძველზე, ქონების ნიუთობრივი შემადგენლობის მისედვით რაოდენობრივ-თანხობრივი ცვლილებების აღრიცხვის გზით. ასე მიღებული მონაცემები ნაკლებ სარწმუნოა ბალანსის შედგენის მომენტისათვის, რადგან ქონების ფაქტიურად აღწერის დღიდან შეიძლება დიდი დრო იყოს გასული და აღრიცხვის მონაცემები ქონების რეალურ რაოდენობას არ ემთხვეოდეს. ამიტომ საჭიროა ასეთი მონაცემების საიმედოობის დასაბუთება. ამის საშუალებას იძლევა 13.2 პუნქტით ნებადართული შერჩევითი ინვენტარიზაცია. იგი, როგორც წესი, უნდა ემყარებოდეს საყოველთაოდ მიღებულ მათემატიკურ-სტატისტიკურ მეთოდებს და ამ გზით მიღებული ინფორმაცია, სარწმუნოების თვალსაზრისით, უნდა უთანაბრდებოდეს სრული ინვენტარიზაციით მიღებულ ინფორმაციას.

13.2 პუნქტის პაღით გარკვეული პირობების გათვალისწინებით საწარმოებს შეუძლიათ ინვენტარიზაცია არ ჩაატარონ

უშუალოდ სამეურნეო წლის ბოლო დღეს. ე.ი. უფლებამოსილნი არიან გამოიყენონ ვალიანი ინვეტარიზაცია. იგი გულისხმობს, რომ საწარმოს შეუძლია საინვენტარიზაციო აღწერილობის შესავსებად გამოიყენოს იმ ინვენტარიზაციის მონაცემები, რომელიც ჩაატარდა სამეურნეო წლის ბოლო სამი თვის განმავლობაში, ერთი რომელიმე დღის მდგომარეობით. იმ პირობის გათვალისწინებით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის გამოყენებით შესაძლებელი იქნება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული საშუალებების სათანადოდ შეფასება.

13.2 პუნქტი ადგენს, რომ სამეურნეო წელი არ უნდა აღემატებოდეს 12 თვეს. ეს არ ნიშნავს, რომ სამეურნეო წელი ზუსტად 12 თვეს შეაღგენდეს ან ემთხვეოდეს კალენდარულ წელს. სამეურნეო წელი სხვადასხვა მიზეზით შეიძლება 12 თვეზე ნაკლები აღმოჩნდეს. მაგალითად, თუ საწარმოს რეგისტრაციიდან, წესდებით განსაზღვრულ სამეურნეო წლის ბოლომდე, 12 თვეზე ნაკლებია დარჩენილი ან სამეურნეო წლის განმავლობაში მოხდა საწარმოს ლიკვიდაცია, შერწყმა ან გარდაქმნა და სხვ. (არასრული სამეურნეო წელი).

13.3 პუნქტი განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების დოკუმენტაციის მოწესრიგების (სწორად შენახვის) პრინციპს. იგი ადგენს, რომ ათი წლის განმავლობაში უნდა ინახებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტები (გ), ბუღალტრული რეგისტრები (ეურნალები, დავთრები, ბარათები და სხვ.), საინვენტარიზაციო აღწერილობები, ბალანსები, მათი კავებისათვის აუცილებელი სამუშაო ინსტრუქციები და სხვა ორგანიზაციული დოკუმენტები, როგორცაა, ანგარიში სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, აუდიტორული დასკვნა და სხვ. (ა) და საქმიანი წერილები (ბ)

13.4. პუნქტი განსაზღვრავს წლიური ანგარიშგების სტრუქტურას და მისი შედგენის ვადებს. ამ პუნქტის თანახმად წლიური ანგარიშგების შემადგენლობაში შედის წლიური ბალან-

სი და მოგება და ზარალის ანგარიში. მათი შედგენისათვის კანონით განსაზღვრულია სამეურნეო წლის დამთავრებიდან საში თვე. ამ პერიოდში აუცილებელია, ასევე, შედგეს ანგარიში სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, რომელიც საჭიროა წლიური ანგარიშგების უკეთ გაგებისათვის. ხელმძღვანელებს ევალებათ წლიური ანგარიშგების შედგენისათვის გამოყოფილ ვადაში საანგარიშგებო საქმიანობა ისე წარმართონ, რომ შემდგომ შედგენილი ანგარიშგების სისწორის დამადასტურებელი დასკვნის მოპოვება. ე.ი. გარკვეული დრო გამოუყონ აღრიცხვისა და ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტორის. მიერ შემოწმებას.

საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები კონფიდენციალური ხასიათისაა. მათი სრული მოცულობით გამოქვეყნება, ცხადია, შეზღუდულია. კანონით განსაკუთრებულ შემთხვევაში (მაგალითად, კანონის 46.10 პუნქტი) შეზღუდვა საზოგადოების პარგნიორებზეც კი ვრცელდება. ამიგომ 13.5 პუნქტი აკანონებს სასამართლოს უფლებას დავის შემთხვევაში მოითხოვოს და გაეცნოს ბუღალტრული რეგისტრების შინაარსს. სასამართლოს და მოდავე მხარეს, მოქასუხე მხარის თანდასწრებით, შეუძლია გაეცნოს ბუღალტრული დავთრების შინაარსს დავის საგნის ნაწილში. დავთრების სხვა მონაცემები სასამართლოს წარედგინება მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორის შემოწმების შემთხვევაში. შემკვიდრების, საზოგადოების გაყოფის ან სხვა შემთხვევაში, პარგნიორებს შორის წარმოშობილი ქონებრივი დავის გადასაჭრელად, სასამართლო უფლებამოსილია გაეცნოს ყველა ბუღალტრული დავთრის შინაარსს. დავის განხილვის დროს კანონით დაშვებულია საჭირო დოკუმენტების წარდგენა ვიდეო, აუდიო ან სხვაგვარი ტექნიკური საშუალებებით, იმ პირობით, რომ ასეთი დოკუმენტის წარმომდგენი ვალდებულია აანაზღაუროს დოკუმენტის წასაკითხად აუცილებელი ტექნიკური საშუალებების წარმოდგენის ხარჯები. ასევე აუცილებ-

ლობის შემთხვევაში დაბეჭდოს ან ისეთი ფორმით წარმოადგინოს დოკუმენტის რეპროდუქცია, რომელიც ტექნიკის გარეშე წაიკითხება.

13.6 პუნქტი განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს, რათა „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართი (რომლითაც დაცანონებულია წლიური ბალანსის და მოგება და ზარალის ანგარიშის სტრუქტურა და შედგენის წესები) კანონის მეორეხარისხოვან დანამატად არ იქნეს მიჩნეული. როგორც მოცემული პუნქტი განმარტავს, დანართი კანონის განუყოფელი შემადგენელი ნაწილია. ე.ი. კანონი მხოლოდ დანართთან ერთად უნდა იქნეს გაგებული, როგორც ერთი მთლიანი.

დანართი I

1. წლიური ბალანსის სტრუქტურა

1.1. წლიურ ბალანსში გაზოგოფენ შემდეგ მუხლებს (მეურნეობის ცალკეული დარგისათვის შეიძლება დადგინდეს სხვაგვარი სტრუქტურა, რომელიც ამ დანართში მოცემული სტრუქტურის გოლფასი იქნება), ამასთან შესაძლებელია წლიური ბალანსის შემდგომი სტრუქტურული სრულყოფა:

აქტივში:

ა) საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეუგანელი შესაგანები, მათ შორის შესაგანები, რომელთა შეგანის ვადა დამდგარია.

ბ) ძირითადი კაპიტალი

1. ძირითადი საშუალებები
 - 1.1. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობებით.
 - 1.2. მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობების გარეშე.
 - 1.3. შენობა-ნაგებობები სხვისი მიწის ნაკვეთზე.
 - 1.4. მანქანები, დანადგარები, მოწყობილობა და საგრანსპორტო საშუალებები.
 - 1.5. საწარმოო და სასამსახურო ინვენტარი.
 - 1.6. სხვა ძირითადი საშუალებები.
 - 1.7. დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი.

2. არამატერიალური აქტივები

- 2.1. კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება და ლიცენზიები.
- 2.2. ფირმის ღირებულება (გუდვილი).
- 2.3. სხვა არამატერიალური აქტივები.

3. ფინანსური დაბანდებანი

- 3.1. მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში.
- 3.2. ობლიგაციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები.
- 3.3. ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული სესხები, მათ შორის მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი.

გ) საბრუნავი საშუალებები

1. საწარმოო მარაგები
 - 1.1. ნედლეული და მასალები.
 - 1.2. დაუმთავრებელი წარმოება.
 - 1.3. მზა პროდუქცია, საქონელი.
2. სხვა საბრუნავი საშუალებები
 - 2.1. მომწოდებლებსა და მოიჯარეებზე გაცემული ავანსები.

- 2.2. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი მოთხოვნები.
- 2.3. მიღებული თამასუქები.
- 2.4. ჩეკები.
- 2.5. ნალდი ფული სალაროში.
- 2.6. ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე.
- 2.7. მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებანი.
- 2.8. მოთხოვნები მეკავშირე (შეილობილი და სხვა) სა-
წარმოების მიმართ.
- 2.9. საწარმოს ხელმძღვანელობასა და სამეთვალყურეო
ორგანოების წევრებზე გაცემული კრედიტებიდან
წარმოქმნილი მოთხოვნები.
- 2.10. საწარმოს პარტნიორებზე გაცემული კრედიტები-
დან წარმოქმნილი მოთხოვნები.
- 2.11. სხვა საბრუნავი აქტივები.

დ) მომავალი პერიოდის ხარჯები

პასივუმი:

- ა) საკუთარი კაპიტალი
 1. კაპიტალი
 2. რეზერვები.
 3. მიზნობრივი დაფინანსება.
 4. გასული წლების გაუნაწილებელი მოგება.
 5. გასული წლების დაუფარავი ზარალი.
 6. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფა-
რავი ზარალი).

ბ) ანარიცხები

1. საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები.
2. სხვა ანარიცხები.

გ) მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები

1. ვალდებულებები ბანკების წინაშე
 - 1.1. გრძელვადიანი ვალდებულებები.
 - 1.2. მოკლევადიანი ვალდებულებები, მათ შორის მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი.
2. სესხები
 - 2.1. გრძელვადიანი სესხები.
 - 2.2. მოკლევადიანი სესხები.
3. მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები.
4. ვალდებულებები თამასუქების მიხედვით.
5. მიღებული ავანსები.
6. ვალდებულებები მეკავშირე (შეიღობილი და სხვა) საწარმოების წინაშე.
7. ვალდებულებები პარგნიორების წინაშე.
8. ვალდებულებები მუშა-მოსამსახურეების წინაშე.
9. ვალდებულებები ბიუჯეტთან.
10. სხვა ვალდებულებები.

დ) მომავალი პერიოდის შემოსავლები

- 1.2. თუ მეწარმეს არა აქვს რომელიმე მუხლში გათვალისწინებული მონაცემები, მაშინ ეს მუხლი ბალანსში არ აისახება.
- 1.3. თუ რომელიმე მუხლში გაერთიანებულია რამდენიმე მუხლის მონაცემები, მაშინ გასაგები და ნათელი წლიური ბალანსის შესადგენად საჭიროა ამის აღნიშვნა საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

მოთხოვნები და ვალდებულებები შეკავშირე საწარმოების მიმართ, როგორც წესი, ცალკე უნდა იქნას წარმოდგენილი; თუ ისინი სხვა მუხლებშია გაერთიანებული, მაშინ ამის შესახებ უნდა მიეთითოს საქმიანობის ანგარიშში.

1.4. ჩამოწერები, ანარიცხები და რეზერვები წლიური ბალანსის შედგენის დროს უკვე გათვალისწინებული უნდა იყოს. ასეთივე წესი მოქმედებს კანონის ან საზოგადოების წესდების შესაბამისად, ან დირექტორების ან სამეთვალყურეო საბჭოს მიერ რეზერვების შექმნისა და გახარჯვის შემთხვევაში. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება ან ღაუფარავე მარალი ბალანსში აისახება ცალკე.

1.5. რადგანაც ბალანსის პასივში არ აისახება, ამიტომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში სრულყოფილად უნდა იყოს წარმოდგენილი:

ა) თამასუქების გაყემისა და გადაყენის (გადაპირების) პასუხისმგებლობიდან გამომდინარე ვალდებულებები;

ბ) საგარანგიო ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ვალდებულებები;

გ) სხვისი ვალდებულებებისათვის გარანტიების მიცემიდან გამომდინარე პასუხისმგებლობა;

ეს ვალდებულებები მაშინაც უნდა აღინიშნოს, როცა მათ უპირისპირდება ექვივალენტური უკუმოთხოვნები. თუ არსებობს ვალდებულება ან პასუხისმგებლობა შეკავშირე საწარმოების მიმართ, მაშინ იგი ცალკე გამოიყოფა.



დანართის პირველი პუნქტი აკანონებს რა ბალანსის გარკვეულ სტრუქტურას, არ გამორიცხავს ბუღალტრული ბალან-

სისაღმი შემოქმედებით მიდგომას. 1.1 პუნქტი დასაშვებად თელის ბალანსის სხვაგვარი სტრუქტურის არსებობას, მაგრამ ამავე დროს მოითხოვს, რომ თუ მეურნეობის რომელიმე დარგისათვის დადგენილი იქნება სხვაგვარი სტრუქტურა, იგი კანონისპიური ბალანსის სტრუქტურის გოლფასი უნდა იყოს. კანონი ითვალისწინებს ჰორიზონტალური ბალანსის შედგენას, რომელიც აქტივისა და პასივისაგან შედგება. თითოეული მხარე ოთხი განაყოფითაა წარმოდგენილი. თითოეული განაყოფი ბალანსის გარკვეულ მუხლებს მოიცავს, მაგრამ იგი დოგმატურ ხასიათს არ ატარებს. კანონის ძალით შესაძლებელია წლიური ბალანსის სტრუქტურული სრულყოფა ე.ი. ინფორმაციის უფრო სრულად და ნათლად წარმოსადგენად დასაშვებია ბალანსში დამატებითი მუხლების შეგანა. ან მოთხოვნებისა და ვალდებულებების წარმოდგენა მათი ხანგრძლივობის მიხედვით, ან სხვაგვარი სრულყოფა.

კანონით დადგენილი ბალანსის სტრუქტურა ზოგადია ე.ი. იგი დადგენილი არ არის ერთი რომელიმე დარგისათვის ან რომელიმე-ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საწარმოსათვის. ორგანიზაციულ-სამართლებრივი თავისებურებების გათვალისწინებით ზოგიერთ საწარმოს შეიძლება საერთოდ არ სჭირდებოდეს კანონით დადგენილი შინაარსის ბალანსი. მაგალითად, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის სრულიად ზედმეტია აქტივის „ა“ განაყოფი ან კიდევ მუხლი „რეზერვები“ პასივის მხარეს, რადგანაც სპს არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი და კანონი არ ითვალისწინებს ასეთ საზოგადოებაში რეზერვების შექმნას. ასევე კანონისპიური ბალანსის ზოგიერთი მუხლი შეიძლება ზედმეტი აღმოჩნდეს იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული მუხლის მონაცემი საწარმოს არ გააჩნია. ასეთი შემთხვევისათვის 1.2 პუნქტით გათვალისწინებულია, რომ მონაცემების არმქონე მუხლები ბალანსში არ ჩაიწეროს. აქ ხაზი უნდა გაესვას ერთ გარემოებას. ანგარიშგების საყოველთაო პრაქტიკით დადგენილია,

რომ ბალანსში მონაცემები ასახული უნდა იყოს გასული და სამეურნეო წლის ბოლოსათვის. ამიტომ 1.2 პუნქტის მოთხოვნა ვრცელდება ბალანსის იმ მუხლების მიმართ, რომელთაც მონაცემები არ გააჩნდათ არც წინა წლის და არც სამეურნეო წლის ბოლოს. 1.2 პუნქტით გათვალისწინებული პირობები ახალია ჩვენი საანგარიშგებო პრაქტიკისათვის. იგი ავალდებულებს თითოეულ საწარმოს თვითონ დაბეჭდოს მისთვის აუცილებელი წლიური ბალანსი. ე.ი. დაუშვებელია ჩვენში დამკვიდრებული პრაქტიკის შემდგომი გამოყენება, რომელიც, როგორც ცნობილია, წინასწარ გირაჟირებულ ტიპური ბალანსის ბლანკების გამოყენებას გულისხმობს.¹

კანონისმიერი წლიური ბალანსი ერთი შეხედვით, თითქოს არ განსხვავდება დღემდე გამოყენებული ბალანსისაგან. მაგრამ არის მკვეთრი განსხვავება, რაც არსებითად იმაში გამოიხატება, რომ კანონით გათვალისწინებული წლიური ბალანსი არის ნეტო ბალანსი. ე.ი. ეს არის ბალანსი, სადაც ძირითადი კაპიტალი ასახულია ნარჩენი ღირებულებით, სამეურნეო საშუალებათა შეფასებისას გათვალისწინებულია საბაზრო ღირებულება, გარაღით შემცირებულია საკუთარი კაპიტალი და სხვ. ამას გარდა წლიურ ბალანსში გამორჩნდა მიწის ნაკვეთები. ძირითადი საშუალებები მოცემულია მათი კატეგორიების მიხედვით. ასევე პირველად გვხვდება მუხლები „მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში“, „მოთხოვნები შეკავშირე საწარმოების მიმართ“, „ჩეკები“, „ანარიცხები“ და სხვ. რომლებიც ქვემოთ უფრო დაწვრილებით იქნება განხილული.

1. უინანსთა სამინისტრომ აღრიცხვა-ანგარიშგების რეფორმის საწყის ეტაპზე მიზანშეწონილად ჩათვალა და 1997 წ. 1 აპრილის №84 ბრძანებათა დაამტკიცა და მიმდინარე წლის მეორე კვარტლიდან საბოლოოდ შემოიღო „ბალანსის“ და „მოგება და გარაღის ანგარიშის“ უნაუსცარებელი ფორმები.

წლიური ბალანსის სტრუქტურა ისეა აგებული, რომ ითვალისწინებს ყველა არსებითი ინფორმაციის დეტალურად ასახვას. ამასთან კანონი არ გამოორიცხავს ერთგვაროვანი ინფორმაციის კომპლექსურ მუხლში გაერთიანებას (მაგ. „სხვა ძირითადი საშუალებები“, „სხვა არამატერიალური აქტივები“, „სხვა საბრუნავი აქტივები“, „სხვა ანარიცხები“ და სხვ.). აგრეთვე 1.3 პუნქტი არაპირდაპირ მიუთითებს, რომ ბალანსის ზოგიერთი მუხლი შეიძლება გაერთიანდეს და ერთ მუხლად აისახოს ბალანსში. ამიტომ თუ გარკვეული ვითარება მოითხოვს ასეთ მუხლებში გაერთიანებული მონაცემების დაწვრილებით გადმოცემას, იგი გაშიფრული უნდა იქნას სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

1.4 პუნქტის უმთავრესი მოთხოვნაა რეალიზაციის (კერძოდ პერიოდიზაციის) პრინციპის დაცვა. იგი ბალანსის შემდგენს ავალდებულებს სამეურნეო წლის ბალანსის შედგენამდე განახორციელოს ჩამოწერები (დაარიცხოს ცვეთა ძირითად საშუალებებს, გადააფასოს ქონება და ვალდებულებები), შექმნას ანარიცხები (ანგიციპაციის გზით სამეურნეო წლის ფინანსურ შედეგს მიაკუთვნოს ამ წლის განმავლობაში განხორციელებული ოპერაციების შედეგად მომავალში მოსალოდნელი ხარჯები და ზარალი) და რეზერვები (იმ საზოგადოებებში, რომელთაც კანონით ევალებათ რეზერვის შექმნა). ასევე ბალანსის შედგენამდე უნდა მოხდეს რეზერვის შემცირება, თუ სამეურნეო წლის შედეგებიდან გამომდინარე საჭირო გახდა მისი გახარჯვა კანონის ან საზოგადოების წესდების შესაბამისად, ღირებულებების ან სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით. როგორც წესი, შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებებში სამეურნეო წელს მიღებული მოგება წლის ბოლოს ნაწილდება და თითოეული პარტნიორის წილ კაპიტალს (საწყისი კაპიტალი) ემატება (კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ მუხლი 25). ასეთ საწარმოებში არ იქმნება რეზერვი და არც მოგება რჩება გაუნაწილე-

ბელს. რაც შეეხება საზოგადოებებს, რომლებიც შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობით ხასიათდებიან, უფლებამოსილი არიან მოგების ნაწილი დაგოვის გაენაწილებლად (კანონი „მეწარმეთა შესახებ“ მუხლი 50, 57). ასეთი რამ შეიძლება განხორციელდეს წლების განმავლობაში. ასევე შეიძლება საზოგადოებას წლების მანძილზე ერიცხებოდეს დაუფარავი ზარალიც. ამიტომ 1.4 პუნქტის ძალით კანონი მოითხოვს, რომ წლიურ ბალანსში სამეურნეო წელს გაუნაწილებელი მოგება და დაუფარავი ზარალი გაიმიჯნოს წინა წლების შესაბამისი მახევენებლებისაგან.

1.5 პუნქტი ბალანსის შემდგენს ავალდებულებს გაზარდოს ბალანსის ინფორმაციულობა და ამ მიზნით საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოიგანოს ინფორმაცია ყველა იმ ეალდებულებათა შესახებ, რომელიც მართალია ბალანსის პასივში არ აისახება, მაგრამ გვირთად აწვეს საზოგადოების აქტივებს. მათი სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშში წარმოდგენის აუქცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ მომავალში ისინი ბალანსის პასივში ასახავენ ვალდებულებად შეიძლება იქცეს. ამიტომ წლიური ანგარიშგებით დაინტერესებული პირი ამის შესახებ დროულად უნდა იყოს ინფორმირებული. მაგალითად, სააქციო საზოგადოების აქციების პოტენციურ მფლობელს აინტერესებს რა ვალდებულებები აკისრია საზოგადოებას თამასუქების გადაემასთან ან გადაპირებასთან დაკავშირებით, ან აქვს თუ არა საზოგადოებას ხელშეკრულებით საკისრი ვალდებულება გარანტიებთან დაკავშირებით (გარანტიით გაყიდული საქონელი, გაწეული მომსახურება), ან ხომ არ გამოდის საზოგადოება სხვისი ვალდებულების გარანტად (თავდებობასთან ან შეამავლობასთან დაკავშირებული ვალდებულებები). კანონის ძალით ასეთი ვალდებულებები არ შეიძლება გადაიფაროს უკუმოთხოვნებით.

2. ნორმები წლიური ბალანსის ცალკეული მუხლების შესახებ

2.1. ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში უნდა აისახოს მხოლოდ ის საშუალებები, რომლებიც საწარმოს საქმიანობისათვის ხანგრძლივად გამოიყენება. მათი სამეურნეო წლის განმავლობაში შემოსულა, გასულა, ჩამოწერები, სხვა ანგარიშებზე გადაგანა უნდა აისახოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

2.2. მონაწილეობად ითვლება წილი საზოგადოებაში, რომლის ნომინალური ღირებულება აღემატება ამ საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის მეოთხედ ნაწილს.

2.3. საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ცალკე უნდა იყოს ასახული მონაწილეობის ან ყველა სახეობის აქციის მთელი ნომინალური ღირებულება.

2.4. რეზერვების ასახვისას საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი თანხა, რომელიც რეზერვებში იქნა მიმართული წინა წლის და სამეურნეო წლის მოგებიდან; ასევე თანხა, რომელიც დაიხარჯა სამეურნეო წელს.

2.5. ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას მოსალოდნელი ხარჯებისათვის და დაუმთავრებელი გარიგებებიდან მოსალოდნელი ზარალისათვის. გარდა ამისა, ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას:

ა) სამეურნეო წელს განუხორციელებელი რემონტის, დასუფთავების, კეთილმოწყობის სამუშაოებისათვის, რომელიც მომდევნო წელს უნდა შესრულდეს;

ბ) გარანტიებისათვის, რომლებიც სამართლებრივი ეალდებულებების გარეშე წარმოიშეება. მუხლში „საპენსიო ანარიცხები“ აისახება ანარიცხები მიმდინარე პენ-

სიებისათვის და პენსიების მოთხოვნის უფლებისათვის.

ანარიცხები მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით ცალკე უნდა იყოს წარმოდგენილი. ანარიცხები არ შეიძლება შეიქმნას სხვა მიზნებისათვის.

2.6. მოთხოვნები არ შეიძლება გადაიფაროს ვალდებულებებით, გადაუხდელი მომსახურება – აენასით, ხოლო უფლებები მიწის ნაკვეთზე – მიწის ნაკვეთის ვალდებულებითი დაგვირგით.

არ შეიძლება რეზერვები, ფასშესწორებები და ანარიცხები აისახოს ვალდებულებებად.

2.7. ხარჯებისა და შემოსავლების გამმიჯნავე მუხლები აისახება:

ა) აქტივში – „მომავალი პერიოდის ხარჯების“ სახით – ბალანსის შედგენის თარიღის წინა პერიოდის გასავლები, რომლებიც მომდევნო პერიოდის დანახარჯებს წარმოადგენენ;

ბ) პასივში – „მომავალი პერიოდის შემოსავლების“ სახით – ბალანსის შედგენის თარიღამდე მიღებული თანხები, რომლებიც მომდევნო პერიოდის შემოსავლებს წარმოადგენენ.



დანართის მე-2 პუნქტი ზოგად მითითებებს იძლევა ბალანსის ზოგიერთი მუხლის შესახებ.

2.1 პუნქტი გვამცნობს, რომ ძირითად კაპიტალად უნდა ჩაითვალოს ის სამეურნეო საშუალებები, რომლებიც ხანგრძლივად იქნება გამოყენებული. იგი თანაბრად ეხება როგორც ძირითად საშუალებებს, ისე არამატერიალურ აქტივებსა და ფინანსურ დაბანდებებს. ე.ი. კაპიტალი ძირითადია თუ საბრუნავე, განასხვავებს მხოლოდ გამოყენების ვადა, კაპიტალის ღირებულებას კი არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს; მაგრამ

ყოველივე ის, რაც საწარმოებში ხანგრძლივადაა გამოყენებული ძირითადი კაპიტალის სახით რომ აღირიცხოს, ბევრ სიძნელეს შექმნის; ამიტომ გამოცდილებიდან გამომდინარე, აღრიცხვის გაპარტიკივების მიზნით დაწესდება ძირითადი კაპიტალის ღირებულების ზღვრული ოდენობა და მასზე ნაკლები ღირებულების მქონე საგნები შეძენისთანავე ხარჯებს მიეკუთვნება.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოში ძირითადი კაპიტალი ხანგრძლივად გამოიყენება, იგი წლის განმავლობაში ცვლილებას განიცდის. შეიძლება მათ შემადგენლობას შეემატოს (ყიდვა, ესასყიდლოდ მიღება, ადგილზე წარმოება და სხვა), გამოაკლდეს (გაყიდვა, უსასყიდლოდ გადაცემა, ჩამოწერა უვარგისობის გამო და სხვ.) ან შემცირდეს (ცვეთა, ჩამოფასება) და გაიზარდოს (აუფასება) არსებული ძირითადი კაპიტალის ღირებულება. ეს ცვლილებები თავისთავად შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებში ჰპოვებს ასახვას. მაგრამ კანონი მოითხოვს, რომ იგი მოცემული იქნას საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

2.2 პუნქტი განმარტავს, თუ რა უნდა იქნას ასახული ბალანსის აქტივში „ძირითადი კაპიტალის“ 3.1. მუხლში – „მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში“.

დაღვენილია, რომ მონაწილეობად ჩაითვალოს პარტნიორის წილი საზოგადოებაში, თუ იგი საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის მეოთხედს აღემატება. წილის უფლობა სხვა შემთხვევაში „მონაწილეობად“ არ ითვლება. საწესდებო კაპიტალის 25 %-იანი ზღვარი აქ დაკავშირებულია კონცერნის წარმოშობასთან ე.ი. 2.2 პუნქტის მოთხოვნათა დაცვით შედგენილ ბალანსში თუ საზოგადოებას „ძირითადი კაპიტალის“ 3.1 მუხლში ჩაწერილი აქვს გარკვეული თანხა, მაშინ შეიძლება დავასკვნათ, რომ იგი არის კონცერნი, რომელსაც ჰყავს შეკავშირე საწარმო. საზოგადოება, რომელიც სხვა საზოგადოების საწესდებო კაპიტალს 25 %-მდე უფლობს, ეს წი-

ლი ასახული ექნას ბაღდანსის აქტივში „ძირითადი კაპიტალის“ 3.2 მუხლში „ობლიგაციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები“.

2.3 პუნქტი ეხება შეზღუდული ქონებრივი პასეხისმგებლობის მქონე საზოგადოებებს, რომელთაც გააჩნიათ საწესდებო კაპიტალი. საწესდებო კაპიტალი მოცემული უნდა იყოს ნომინალური ღირებულებით. მაგალითად, შპს-ში მიეთითება პარცნიორთა მთლიანი მონაწილეობა (რაც წესდებით იქნება დადგენილი და რეგისტრირებული სასაქონლოში) ნომინალური ოდენობით, მიუხედავად იმისა არის თუ არა იგი შევსებული. სააქციო საზოგადოებას კი მოცემული პუნქტი ავალდებულებს საწესდებო კაპიტალში ასახოს აქციები სახეების მიხედვით (ჩვეულებრივი, პრივილეგირებული და სხვა) ნომინალური ღირებულებით. კანონის 52.5 მუხლის შესაბამისად ს. ს. არ შეუძლია აქციის ნომინალზე დაბალი ღირებულებით გაყიდვა, ხოლო ნომინალზე მაღალ ფასში გაყიდვისას მიღებული თანხით არ შეიძლება ს.ს. საწესდებო კაპიტალის („სააქციო კაპიტალი“) ნომინალურ ღირებულებაზე მეტი ოდენობით წარმოდგენა. ამიტომ სხვაობის თანხა ასახული უნდა იქნას როგორც კანონისმიერი რეზერვი (პასივი „საკუთარი კაპიტალი“ ა.2).

2.4 პუნქტი აფართოებს 1.4. პუნქტის მოთხოვნებს რეზერვებთან მიმართებაში. იგი მოითხოვს, რომ რეზერვების მოძრაობა დეტალურად იქნას მოცემული საქმიანობის შესახებ ანგარიშში. მათი შევსების წყაროებისა და გამოყენების არხების მიხედვით.

2.5 პუნქტი საწარმოს უფლებას ანიჭებს თავი დაიმდვიოს გაუთვალისწინებელი ვალდებულებებისა და მოსალოდნელი ზარალისაგან, რომელთა წარმოქმნის მიზეზი (საფუძველი) სამეურნეო წელს იღებდა სათავეს. მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგების თავიდან ასაცილებლად საწარმოს უფლება აქვს წინასწარ განსაზღვროს ამ თანხის ოდენობა და შიდაკუთხის

იგი სამეურნეო წლის ხარჯებს. თანხები, რომლებიც სამეურნეო წლის ფინანსურ შედეგს მიეკუთვნება, მაგრამ გასაელეზად მომავალ წელს იქცევა, ბალანსში აისახება როგორც ანარიცხი. კანონის ძალით ანარიცხები შეიძლება შეიქმნას მხოლოდ განსაკუთრებული მიზნებისათვის.

ანარიცხები, ერთი შეხედვით, ვალდებულების შინაარსის მაგარებელია. მაგრამ ანარიცხი ვალდებულებისაგან განსხვავებული ეკონომიკური კატეგორიაა. მათ შორის განმასხვავებელი ძირითადი ნიშანია ის, რომ თუ ვალდებულებებისათვის აუცილებელია ცნობილი იყოს ვალის ოდენობა და გადახდის ვადა, ანარიცხის შემთხვევაში ისინი განუსაზღვრელი რჩება. ამიტომ ანარიცხებს სხვაგვარად განუსაზღვრელი ვალდებულება შეიძლება ეწოდოს. სწორედ ამ თვალსაზრისიდან გამომდინარე ანარიცხები არ განეკუთვნება არც საკუთარ და არც მოზიდულ კაპიტალს და იგი ბალანსში ცალკე განაყოფად გვევლინება. ანარიცხების ბალანსში ცალკე გამოყოფას მოითხოვს 2.6 პუნქტის მეორე აბზაცი.

კანონის მიხედვით ანარიცხები იქმნება მოსალოდნელი ხარჯებისა და დაუმთავრებელი გარიგებიდან მოსალოდნელი ზარალისათვის. დაუმთავრებელი გარიგებიდან ზარალი მოსალოდნელია როგორც შესყიდვის ისე მიწოდების შემთხვევაში. შესყიდვის დაუმთავრებელი გარიგებიდან ზარალის მუქარა ჩნდება მაშინ თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ხელშეკრულებით მოსაწოდებელი ფასეულობის საბაზრო ფასი დაცემულია. მაგალითად, მომწოდებელთან 15 დეკემბერს გაფორმდა ხელშეკრულება ნელლეულის მიწოდებაზე. ნელლეული მიღებული იქნება 10 იანვარს. ნელლეულის სახელშეკრულებო ღირებულება 500 ლარია. 31 დეკემბრის მდგომარეობით ნელლეულის ფასი შემცირდა და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოცულობის ნელლეულის ღირებულება 450 ლარს შეადგენს. ცხადია, 50 ლარი ზარალის მუქარა არსებობს. ასეთ შემთხვევაში საწარმო უფლებამოსილია შექმნას

ანარიცხი შესყიდვის დაუმთავრებელი გარიგებიდან მოსალოდნელი ბარალისათვის 50 ლარის ოდენობით, რომელიც სამეურნეო წლის ხარჯებზე იქნება მიკუთვნებული. მომდევნო წელს ნედლეულის მიღებისას იგი შემოსავალში გაგარდება 450 ლარად, ხოლო 50 ლარით შემცირდება ადრე შექმნილი ანარიცხი.

საქონლის მიწოდების ან სამუშაოს (მომსახურების) შესრულების დამთავრებამდე ბარალის მუქარა ჩნდება მაშინ, როცა ხელშეკრულების შესაბამისად მიღებული თანხა ფასების შემცირების გამო თვითღირებულებაზე ნაკლები აღმოჩნდება. მაგალითად, სამშენებლო საწარმომ დაპკეოთთან დადო ხელშეკრულება შენობის აშენებასთან დაკავშირებით. სამშენებლო სამუშაოთა შესრულებისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია 30 000 ლარის ანაზღაურება. ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მშენებლობა ჯერ კიდევ დაუმთავრებელია, მაგრამ სამშენებლო მასალების გაძვირების გამო უკვე ნათელია, რომ შენობის ღირებულება დასრულების მომენტში, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული ფასებიდან გამომდინარე, 35 000 ლარამდე გაიზრდება. ე.ი. სამშენებლო საწარმო 5 000 ლარს იზარალებს. იმის გამო, რომ გარიგება შედგა სამეურნეო წელს, სამშენებლო საწარმოს უფლება აქვს სამეურნეო წლის ხარჯებს მიაკუთვნოს 5 000 ლარი და ასახოს იგი ბალანსის პასივში ანარიცხების სახით.

ანარიცხები მოსალოდნელი გასაყვლებისათვის იქმნება სამეურნეო წელს განუხორციელებელი და მომდევნო წელს შესასრულებელი რემონტის, დასუფთავების (საწარმოო ნარჩენებისაგან), რესტავრაციისა და კეთილმოწყობის სამუშაოებისათვის.

ანარიცხები იქმნება ასევე სამართლებრივი ვალდებულებების გარეშე წარმოშობილი გარანტიებისათვის. ასეთ ანარიცხებს მიეკუთვნება ის ანარიცხები, რომლებიც განხორციელდა იმ მომავალი გასაყვლებისათვის, რომელთა შესრულე-

ბა სამართლებრივად სავალდებულო არაა, მაგრამ აუცილებელია კარგი სპეციალისტების დამაგრებისათვის, კლიენტის შენარჩუნებისათვის, რენომეს ამაღლების ან სხვა მიზნით. მაგალითად, გაყიდული საქონლის საგარანგიო ვალდებულების ანარიცხები, სააქენსიო ანარიცხები, საიუბილეო ანარიცხები და სხვ. სხვა მიზნით ანარიცხების შექმნა იკრძალება. ანარიცხები მისწობრივი დანიშნულების მისეღვით ცალ-ცალკე აღირიცხება და აისახება ბალანსში ან სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

2.6 პუნქტი ემყარება ცალ-ცალკე შეფასების პრინციპს და კრძალავს გადაფარვას. ამ მოთხოვნათა შესაბამისად ბალანსის ყოველი მხელი უნდა შეფასდეს ინდივიდუალურად. ასევე დაუშვებელია მესამე კონკრეტულ პირთან ურთიერთობაში წარმოშობილი მოთხოვნები გადაიფაროს ამავე პირთან სხვა გარიგებიდან გამომდინარე ვალდებულებებით. მაგალითი: A ფირმამ B ფირმას მიაწოდა 1000 ლარის საქონელი, რომლის ღირებულება უნდა ანაზღაურდეს სამეურნეო წლის დამთავრებიდან 2 თვის შემდეგ. ამავედროულად B ფირმამ A ფირმას გაუწია მომსახურება 1200 ლარად ღირებული, რომელიც სამეურნეო წლის ბოლოს ჯერ კიდევ აუნაზღაურებელია. ასეთ შემთხვევაში ორივე ფირმაში მოთხოვნა და ვალდებულება ბალანსში ცალ-ცალკე უნდა იყოს ასახული.

ანალოგიური წესი ვრცელდება მიწის ნაკვეთზე უფლებებსა და მიწის ნაკვეთების ვალდებულებებით დაკვირვებაზე.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ანარიცხები არ შეიძლება ვალდებულებებს მიეკუთვნოს. 2.6 პუნქტი ასევე კრძალავს ფასშესწორებათა ვალდებულებების სახით წარმოდგენას. უმცირესი ღირებულებით შეფასების პრინციპის განხორციელების დროს თუ საჭიროა ფასშესწორების მიზნით ძირითადი ან საბრუნავი კაპიტალის ჩამოფასება, მაშინ ამ თანხით უნდა შემცირდეს შესაბამისი აქტივის ღირებულება და ფასშესწო-

რების თანხა ვალდებულების სახით არ უნდა აისახოს ბალანსის პასივში. ლოგიკურია ასევე რეზერვის ვალდებულებებისაგან გამოცალკეება, რადგანაც რეზერვი იქმნება საკუთარი კაპიტალის ხარჯზე (კანონის ძალით აქციების ნომინალზე მაღალ ფასებში გაყიდვით ან მიღებული მოგების ხარჯზე).

ბალანსის შედგენის დროს წინდახედული მეწარმის პრინციპის გამოყენების აუცილებლობა მოითხოვს საწარმოს შემოსაღლებისა და გასაღლების პერიოდიზაციას. პერიოდიზაცია, როგორც რეალიზაციის პრინციპის გამოვლენა, მოითხოვს საწარმოს უსინანსური შედეგის გაანგარიშების დროს განისაზღვროს ის მოგება (ან ზარალი), რომელიც საანგარიშგებო პერიოდის (წლის) ბრუნვასთან არის დაკავშირებული. ამიერიდან გასაღლები და შემოსაღლები, რომლებიც სამეურნეო წლის მომდევნო პერიოდს განეკუთვნება, ბალანსში ცალკე უნდა იქნას ასახული. მათ ჩასაწერად ბალანსში გამოყოფილია აქტივის მხარეს „მომავალი პერიოდის ხარჯები“-ს და პასივში – „მომავალი პერიოდის შემოსაღლები“-ს მუხლი. 2.7 პუნქტის ძალით „მომავალი პერიოდის ხარჯებში“ აისახება გასაღლები, რომლებიც საანგარიშგებო წლის შემოსაღლების მიღებასთან არ არიან დაკავშირებული და ამდენად ხარჯებად მომავალ პერიოდში გადაიქცევიან. მაგალითად, საანგარიშგებო წელს წინასწარ გადახდილი მომდევნო წლის საიჯარო ქირა, სააბონენტო გადასახადი, ჟურნალ-გაზეთებზე ხელმოწერის ღირებულება და სხვ. მომავალი პერიოდის შემოსაღლებს მიეკუთვნება ის თანხები, რომელთა მისაღებად საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდში კლიენტისათვის საქონელი (სამუშაო, მომსახურება) არ მიუწოდებია.

3. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ასახვა

3.1. ძირითადი კაპიტალის ობიექტები შემოსავალში აი-
ლება შეძენის ან წარმოებაზე გაწეული ხარჯების თან-
ხით.

ძირითადი საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს მათ
შეძენაზე ან წარმოებაზე გაწეული ხარჯების თანხით, და-
რისცხელი ცვეთის და ფასშესწორების გათვალისწინებით.

3.2. წარმოების ხარჯებში, სხვა ხარჯებთან ერთად,
შეიძლება შეგანილ იქნას მოხმარებული ძირითადი სა-
შუალებების ცვეთა და ღირებულების სხვაგვარი შემცე-
რება, აგრეთვე წარმოებისა და მმართველობის ხარჯე-
ბის ის ნაწილი, რომელიც წარმოების პერიოდს ეკუთვ-
ნის. გასაღების ხარჯები არ ითვლება წარმოებისა და
მმართველობის ხარჯებად.

3.3. არამაგერიალური აქტივების ობიექტები ბალანსში
შეიძლება აისახოს მხოლოდ მაშინ, როცა ისინი შეძენი-
ლია სასყიდლით.

3.4. საზოგადოების დაარსებისა და კაპიტალის პირვე-
ლად დაგროვების ხარჯები არ შეიძლება აქტივის მუხ-
ლად იქნეს ასახული. საწარმოს ამოქმედების ხარჯები
შეიძლება აისახოს ნაგებობებისა და მოწყობილობების
მშენებლობაზე გაწეული ხარჯების სახით. ეს თანხა უნ-
და გამოიყოს ცალკე და ყოველ მომდევნო სამეურნეო
წელს დაიფაროს სულ ცოცა ერთი მეხუთედით ჩამოწე-
რის გზით.

3.5. საწარმოს ან ფირმის ღირებულების გამოსახვი-
სათვის, როგორც წესი, აქტივის ცალკე მუხლი გათვა-
ლისწინებული არ არის. თუ საწარმოს შეძენისათვის გა-

წეული საზღაური აღემატება შეძენის მომენტისათვის ამ საწარმოს ცალკეული ქონებრივი ობიექტების ღირებულებას, მაშინ ეს განსხვავება უნდა აისახოს საწარმოს ძირითადი კაპიტალის განაყოფში, როგორც „ფირმის ღირებულება“. თანხა აისახება ცალკე და ყოველ მომდევნო სამეურნეო წელს სულ ცოცა ერთი მეხუთედით უნდა დაიფაროს ჩამოწერის (ცვეთის) გზით.



დანართის მე-3 პუნქტი აღგენს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ასახვის წესს. 3.1 პუნქტის თანახმად ძირითადი კაპიტალის ობიექტები შემოსავალში უნდა გაგარდეს შეძენის ღირებულებით (თუ იგი შეძენილია) ან წარმოებაზე გაწეული ხარჯების თანხით (თუ იგი საწარმოშია შექმნილი), რაც შეეხება მათ ბალანსში ასახვას, ნეკო ბალანსის პრინციპიდან გამომდინარე, აუცილებელია გათვალისწინებული იქნას წლის განმავლობაში დარიცხული ცვეთა და ფასშესწორება და ძირითადი კაპიტალის ობიექტები ბალანსში ჩამოწეროს ნარჩენი ღირებულებით. ისინი 2.1 პუნქტის მოთხოვნით გამოფრული იქნება საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

შეძენის ღირებულებაში იგულისხმება ძირითადი კაპიტალის ობიექტების შესაძენად მომწოდებლისათვის გადახდილი ან გადასახდელი თანხა, ამ ობიექტების საწარმოში შემოსავლად აუცილებელი ხარჯების (გრანსპორტირება, დაგვირგვა, ჩამოტვირთვა, საბაჟო გადასახადი, აქციზი და სხვ.) ჩათვლით. თუ შეძენილი ძირითადი კაპიტალის ობიექტები ექსპლოატაციაში ჩასაყენებლად დამატებით სამუშაოებს მოითხოვს, მაშინ ასეთი ხარჯები „დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდების“ ანგარიშზე აღირიცხება და თუ კაპიტალური დაბანდება დაუმთავრებული არ იქნება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31.12), მაშინ იგი ბალანსში ძირითადი კაპიტალ-

ლის შემადგენლობაში აისახება ამავე დასახელების მუხლით (იხ. ბალანსი ბ. 1.7.)

ძირითადი კაპიტალის ობიექტების წარმოების ხარჯებში იგულისხმება ამ ობიექტების შესაქმნელად დახარჯული ძირითადი და ღამხმარე მასალების ღირებულება, დამზადების ხარჯები (შრომის ანაზღაურება, სოციალური ანაზღაურებები), დამზადების სპეციფიკური ხარჯები (დაპროექტების, ნებართვის და სხვ.) ე.ი. წარმოების კერძო ხარჯები, რომლებიც პირდაპირ შეიძლება მიეკუთვნოს ცალკეულ ობიექტს. რაც შეეხება საერთო ხარჯებს, მმართველობის ხარჯებს და წარმოების პროცესში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთას და ღირებულების სხვაგვარ შემცირებას (ჩამოფასება), სამეწარმეო თვალსაზრისით დანართის 3.2 პუნქტის თანახმად არსებობს არჩევანის უფლება. ისინი შეიძლება მიეკუთვნოს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების წარმოების ხარჯებს ან შეიძლება ჩაითვალოს შედეგზე – გავლენის მქონე ხარჯებად და აისახოს „მოგება და ზარალის ანგარიშში“ (ბალანსის შედგენის დროს გათვალისწინებული უნდა იქნას საგადასახადო სამართლებრივი ნორმა მოცემულ საკითხთან მიმართებაში)

აკრძალულია გასაღების ხარჯების წარმოების ხარჯებზე მიეკუთვნება, რადგანაც „გასაღების ხარჯები არ ითვლება წარმოებისა და მმართველობის ხარჯებად“ პუნქტი 3.2.)

ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში შემავალი ისეთი აქტივები, რომელთა ფიზიკურად იდენტიფიცირება არ შეიძლება, არამატერიალურ აქტივებს წარმოადგენენ. მათი ბალანსში ასახვა 3.3 პუნქტის მიხედვით კანონიერია მაშინ, როცა ისინი სასყიდლითაა შეძენილი. არამატერიალურ-აქტივებს ბალანსში ცალკე განაყოფი აქვს დამოუკიდებელი, სადაც ერთ მუხლადაა გაერთიანებული კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება და ლიცენზიები. აქ აისახება მაგალითად, ბუნებრივი რესურსების ექსპლოატაციისათვის სახელმწიფოს მიერ გაფორმებული გრძელვადიანი საიჯარო ხელშეკრულების

(კონცესია) ღირებულება, შეძენილი საავტორო უფლების ღირებულება, სამეურნეო საქმიანობის განხორციელების უფლების (ლიცენზია) ღირებულება. თითოეული მათგანისათვის განსაზღვრულია გამოყენების ვადა და ცხადია მათი ღირებულება ამ ვადაში თანაბრად უნდა ჩამოიწეროს. ამიგომ კანონში ამ მომენტზე შეგნებულად არ არის ყურადღება გაძახილბული.

არამატერიალური აქტივების განსაკუთრებული სახეა ფირმის ღირებულება (გუდვილი). გუდვილი არის საწარმოს მარკების, რენომეს (სახელი), რეპუტაციის ან სხვა შეხებით შეუგრძნობადი აქტივების ღირებულება. გუდვილის აღრიცხვის და ბალანსში ასახვის წესს არეგულირებს 3.5 პუნქტი. მისი პირველი წინადადება მიგვანიშნებს, რომ თვითმიღწეული გუდვილი აღრიცხვის თბიექტი არ არის. გუდვილის ბალანსში ასახვა აუცილებელია მსოლოდ მაშინ, როდესაც საწარმოს შესაძენად გაწეული საბლაური შეძენის მომენტში აღემაგება ამ საწარმოს ცალკეული ქონებრივი თბიექტის ღირებულებას. სწორედ სხეობის ეს თანსა აისახება ბალანსში. გუდვილი სხვა არამატერიალური აქტივის მსგავსად ყოველწლიურ ჩამოწერას ექვემდებარება. ჩამოწერა უნდა დაიწყოს აქტივის წარმოშობის მომდევნო სამეურნეო წელს და განსორციელდეს ხუთი წლის განსაველობაში თანაბარი თდენობით. სხვა არამატერიალური აქტივებისათვის (პატენტი, სავაჭრო ნიშანი, სავაჭრო სახელი და სხვა) ბალანსში გათვალისწინებულია ერთი მუხლი. საჭიროების შემთხვევაში 1.3 პუნქტის თანახმად იგი შეიძლება ცალ-ცალკე აისახოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

3.4 პუნქტი კრძალავს საზოგადოების დაარსების და კაპიტალის პირველადი დაგროვების ხარჯების აქტივებას (აქტივში ასახვას). ე.ი. საზოგადოების სარეგისტრაციო ღოკუმენტების მომზადების (დაწერა, დაბეჭდვა, გამრავლება), ნოტარიალური დამოწმების, სარეგისტრაციო მოსაკრებლის, აქციების გა-

მოშვების და რეალიზაციის ხარჯები იმავე წელს უნდა აისახოს „მოგება და ზარალის ანგარიშში“. რაც შეეხება საწარმოს ამოქმედების ხარჯებს, აქ კანონი იძლევა არჩევანის უფლებას. ეს ხარჯები შეიძლება აისახოს ბალანსის აქტივში „ნაგებობებისა და მოწყობილობების მშენებლობის ხარჯების“ სახით.¹ ისინი ცალკე უნდა აღირიცხოს და ჩამოიწეროს მომდევნო ხუთი წლის განმავლობაში თანაბარი წილით.

4. ჩამოწერები და უასშესწორებები

4.1. ძირითადი კაპიტალის იმ ობიექტებისათვის, რომელთა გამოყენების ვადა შეზღუდულია, შეძენის ან წარმოების ხარჯები უნდა შემცირდეს გეგმაზომიერი ჩამოწერებით (ცვეთა) ან ფასშესწორებებით. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების შესაბამისი ჩამოწერის მეთოდების გამოყენებით, ცვეთის გეგმამ შეძენის და წარმოების ხარჯები უნდა გაანაწილოს იმ სავარაუდო სამეურნეო წლებზე, რომელთა განმავლობაში შეიძლება ობიექტის გამოყენება.

4.2. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების მიმართ, მიუხედავად იმისა, შეზღუდულია თუ არა მათი გამოყენების ვადა, შეიძლება განხორციელდეს არაგეგმური ჩამოწერები და ფასშესწორებები, რათა ობიექტები აისახოს:

ა) უფრო დაბალი ღირებულებით, რომელიც მათ აქვთ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, ან

ბ) უფრო დაბალი ღირებულებით, რომელიც დასაშვებ-

1. მართალია ბალანსის სტრუქტურა ასეთი მუხლს არ ითვალისწინებს, მაგრამ ამის უფლებას იძლევა დანართის 1.1. პუნქტი.

ბია მოგებიდან გადასახადით დაბეგერის საფუძელებიდან გამომდინარე.

ისინი უნდა განხორციელდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც სავარაუდოა ამ ობიექტებზე დაბალი ფასების ხანგრძლივად შენარჩუნება. ეს დაბალი ღირებულება შეიძლება შენარჩუნდეს მაშინაც, როცა არაგეგმური ჩამოწერებისა და ფასშესწორებების საფუძველი უკვე აღარ არსებობს.



მე-4 პუნქტი აკანონებს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულებითი ცვლილების ასახვის წესს. ჩამოწერები გამოიყენება იმ ობიექტების მიმართ, რომლებიც გამოყენების პროცესში ცვლიბიან და გარკვეული პერიოდის შემდგომ გამოსაყენებლად უვარგისი ხდებიან. ე.ი. ჩამოწერები არ შეეხება მიწის ნაკვეთს, ძირითადი კაპიტალის ფასიან ქაღალდებს, წილობრივ მონაწილეობას და სხვა საშუალებებს, რომლებიც გამოყენების შედეგად არ კარგავენ თავიანთ ღირებულებას. ჩამოწერა გულისხმობს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების შეძენის და წარმოების ხარჯების გარკვეული წესით შემცირებას. იგი ხორციელდება გეგმური საეალდებულო და არაგეგმური ჩამოწერების გზით.

გეგმური საეალდებულო ჩამოწერის მიზანია შეძენისა და წარმოების ხარჯების ეფექტიანი განაწილება საწარმოო საშუალებებით სარგებლობის სავარაუდო დროზე. როგორც გეგმური ისე არაგეგმური ჩამოწერა ემყარება წარმოების საშუალებებით სარგებლობის სავარაუდო ხანგრძლივობას. ფასშესწორება დაკავშირებულია საწარმოო საშუალებათა საბაზრო ღირებულებასთან და გულისხმობს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულებათა ცვლას მათი საბაზრო ფასების გათვალისწინებით გარკვეული წესების გამოყენებით. იგი ეხე-

ბა როგორც ცვეთად ისე უცვეთ საშუალებებს.

4.1 პუნქტის მისხლვით გეგმამომიერი ჩამოწერებით და ფას-შესწორებებით აუცილებელია ძირითადი კაპიტალის იმ ობიექტების შეძენის ან წარმოების ხარჯების შემცირება, რომელთა გამოყენების ვადა შეზღუდულია. გეგმური ჩამოწერის ან ცვეთის გეგმა უნდა შედგეს ძირითადი კაპიტალის შეძენის წელს, ცვეთის გეგმის შედგენის დროს გათვალისწინებული უნდა იყოს ობიექტის გამოყენების სავარაუდო ხანგრძლივობა და ცვეთის მეთოდი. ცვეთის მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებს. ე.ი. იგი აღიარებული უნდა იყოს როგორც ცვეთის მეთოდი და აღრიცხვის მუდმივობის პრინციპიდან გამომდინარე ჩამოწერის მეთოდი არ უნდა შეიცვალოს წლების მანძილზე (აუცილებელია საგადასახადო-სამართლებრივი თვალსაზრისის გათვალისწინება).

4.2 პუნქტი იძლევა არაგეგმური ჩამოწერებისა და ფას-შესწორებების გამოყენების არჩევანის უფლებას. არაგეგმური ჩამოწერის აუცილებლობა იწვევს ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გამოყენების სავარაუდო ვადის შემცირებას. მაგალითად, თუ რომელიმე ძირითადი საშუალება შეძენილი იქნა 10 000 ლარად, გეგმური ჩამოწერის განსახორციელებლად გამოყენების ვადა დადგენილი იყო 10 წელი. 5 წლის ექსპლოატაციის შემდეგ დადგენილი იქნა, რომ შესაძლებელია მოცემული საშუალების გამოყენება მხოლოდ 3 წლის განსაკვლობაში. სწორხაზოვანი (წრფივი) ამორტიზაციის მეთოდის გამოყენებით ძირითადი საშუალების ცვეთის თანხა შეადგენს 5000 ლარს, ნარჩენი ღირებულებაც 5000, რადგანაც ძირითადი საშუალება კიდევ სამი წელი იქნება ექსპლოატაციაში გეგმური ჩამოწერის გზით შესაძლებელი იქნება მხოლოდ 3000 ლარის ჩამოწერა. ამიგომ 4.2 პუნქტის ძალით მეხუთე წელს ჩნდება 2000 (5000-3000) ლარის ნაწილის არაგეგმურად ჩამოწერის არჩევანის შესაძლებლობა. კერძოდ,

თუ მოცემული ძირითადი საშუალების ცვეთის გეგმა შედგენილი იქნებოდა 8 წელზე გაანგარიშებით, მაშინ ძირითადი საშუალების ცვეთის ნორმა იქნებოდა 12,5 %. აქედან გამომდინარე ცვეთა 5 წლის განმავლობაში შეადგენდა არა 5000, არამედ 6250 ლარს. სწორედ მათ შორის სხვაობის (1250 ლარი) ჩამოწერის არჩევანის უფლება ენიჭება ბალანსის შემდგენს 4.2 პუნქტის ძალით. როგორც მაგალითიდან ჩანს, ნარჩენი ღირებულების შესწორებას მოცემულ შემთხვევაში საფუძვლად უდევს ნარჩენი შესაძლო საექსპლოატაციო ვადა. ცვეთადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულების და ასევე უცვეთი საშუალებების შეძენის ან წარმოების ხარჯების ფასშესწორების არჩევანის შესაძლებლობის საფუძველი კი საბაზრო შეფასებაშია. 4.2 პუნქტის თანახმად ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულება ბალანსში შეიძლება ჩაიწეროს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის ამ ობიექტების შეძენის ან წარმოების ხარჯებსა და მათ საბაზრო ღირებულებას შორის უფრო ნაკლები ღირებულებით, ან იმ უფრო დაბალი ღირებულებით, რომელიც დასაშვებია მოგებიდან გადასახადით დაბეგერის საფუძვლებიდან გამომდინარე. ფასშესწორებების განხორციელება ნებადართულია იმ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელია დაბალი ფასების ხანგრძლივად შენარჩუნება, ე.ი. თუ მოსალოდნელია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული საბაზრო ფასების ზრდა, იგი არ შეიძლება. ფასშესწორების საფუძველი იყოს.

ფასშესწორება ქონების ღირებულების მხოლოდ შემცირებას, ქონების ჩამოფასებას არ გულისხმობს. მასში გარკვეულწილად აფასების, ღირებულების გაზრდის ელემენტებიცაა ჩადებული. ღირებულების გაზრდა ეხება მხოლოდ ადრე ჩამოფასებულ ობიექტებს. ამიგომ ასეთი ობიექტების აფასების დროს მათი ღირებულება 3.1 პუნქტის მეორე აბზაცის მოთხოვნის გათვალისწინებით არ შეიძლება შეძენის ან წარმოების ხარჯებზე მეტად გაიზარდოს ე.ი. ხდება ობიექტის ღი-

რეზულების აღდგენა ანუ მიწერა. მაგალითად, 19X1* წელს გაჩნდა უცეითი ძირითადი კაპიტალის ობიექტის ჩამოწერის საფუძველი. მისი შეძენის ღირებულება იყო 5 000 ლარი, ხოლო საბაზრო ღირებულებამ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეადგინა 4 000 ლარი. ბალანსის შემდგენმა აირჩია უმცირესი ღირებულება. ორი წლის შემდეგ შეიცვალა ვითარება და იმავე ობიექტის საბაზრო ღირებულება 5 700 ლარამდე გაიზარდა. 4.2 პუნქტის ა) ნაწილის მიხედვით ობიექტის ღირებულებებს შორის (5000 და 5700) უფრო დაბალი აღმოჩნდება შეძენის ღირებულება, რომელიც ადრე ჩამოფასებული იყო 4000 ლარამდე. ამდენად 19X3 წელს გაჩნდა ობიექტის ღირებულების აღდგენის (მიწერის) შანსი. იმის გამო, რომ საბაზრო და შეძენის ღირებულებას შორის უფრო დაბალია შეძენის ღირებულება – 5000 ლარი, ბალანსის შემდგენი არჩევანის წიშანე ღვას და როგორ მოიქცევა, მის წინდახედულებაზეა დამოკიდებული. ასეთ შემთხვევაში არჩევანის არეალი უფრო ფართოა 4.2 პუნქტის ბოლო წინადადება ბალანსის შემდგენელს უფლებას აძლევს შეინარჩუნოს ობიექტის ღირებულება 4000 ლარის ოდენობით. ანალოგიურად ეხება ეს იმ ცვეთადი ძირითადი კაპიტალის ობიექტებს, რომელთა მიმართაც 4.2 პუნქტის მიხედვით გამოიყენება არაგეგმური ჩამოწერა. ოღონდ ამ შემთხვევაში გათვალისწინებული უნდა იქნას გეგმური ჩამოწერით შემცირებული ღირებულება (ცვეთის თანხა). ამდენად, ფასშესწორება მისი საფუძვლებიდან გამოძლინარე გულისხმობს ობიექტის ღირებულების ჩამოფასებას და ღირებულების აღდგენას (მიწერას) საწყის (შეძენის ან წარმოების ღირებულება) დონემდე.

* 19X1 – იგულისხმება ნებისმიერი წელი

5. საბრუნავე საშუალებათა ღირებულების ასახვა

5.1. საბრუნავე საშუალებები უნდა აისახოს შეძენის ან წარმოების ხარჯებით. ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების გათვალისწინებით ერთგეაროვანი მარაგის ღირებულების დადგენისას შეიძლება დაშვებულ იქნას, რომ პირველად ან ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული საგნები გამოყენებული ან გასხვისებული იქნება პირველ რიგში ან სხვა თანამიმდევრობით.

5.2. თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეძენის ან წარმოების ხარჯები უფრო მეტია, ვიდრე საბირეო ან საბაზრო ფასი, მაშინ საბრუნავე საშუალებები ბალანსში უნდა აისახოს მათ შორის უფრო დაბალი ფასით. თუ საბირეო ან საბაზრო ფასი არ არის განსაზღვრული, ხოლო შეძენის ან წარმოების ხარჯები აღემატება იმ ღირებულებას, რომელიც საგნებს აქვთ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, მაშინ ბალანსში უნდა აისახოს ეს ღირებულება.

საბრუნავე საშუალებები შეიძლება აისახოს უფრო დაბალი ღირებულებით, თუ ასეთი ასახვა:

ა) გონივრული კომერციული შეფასების თვალსაზრისით, აუცილებელია უახლოეს მომავალში ფასების მოსალოდნელი მერყეობის გამო, ამ საგნებზე ფასების შეცვლის თავიდან ასაცილებლად, ან

ბ) დასაშვებია მოგებიდან გადასახადით დაბეგერის საფუძვლებიდან გამომდინარე. უფრო დაბალი ღირებულების შენარჩუნება შეიძლება მაშინაც, როცა საამისო საფუძველი უკვე აღარ არსებობს.



მე-5 პუნქტის მოთხოვნები ვრცელდება საბრუნავი საშუალებების ობიექტებზე და განსაზღვრავს მათი ღირებულების ასახვის წესს ბალანსსა და ბუღალტრულ ანგარიშგებაში.

5.1 პუნქტის თანახმად საბრუნავი საშუალებები შეძენის ან წარმოების ხარჯებით უნდა აისახოს. შეძენის და წარმოების ხარჯები აქ იგივე შინაარსს აგარებს, რასაც ძირითადი კაპიტალის ობიექტების შემთხვევაში.

5.1 პუნქტის მეორე წინადადება ბალანსის შემდგენელს სრულ თავისუფლებას ანიჭებს შეფასების მეთოდების არჩევაში. კერძოდ, თუ პირველად შეძენილი ან წარმოებული საგანი პირველ რიგში მოხმარებულად ან გასხვისებულად ჩაითვლება, მაშინ საქმე გვაქვს Fifo მეთოდთან; თუ ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული საგანი პირველ რიგში მოხმარებულად ან გასხვისებულად ჩაითვლება, მაშინ გამოიყენება Lifo მეთოდი. კანონი არ კრძალავს საბრუნავი საშუალებების სხვა თანმიმდევრობით გასვლის ფიქციას. ე.ი. სამეწარმეო თვალსაზრისით დასაშვებია Hifo, Lofო საშუალო ღირებულების მეთოდის გამოყენება. Hifo მეთოდი ემყარება იმ ვარაუდს, რომ საბრუნავი საშუალებების ერთგვაროვანი საგნებიდან საწარმოს ფარგლებს პირველი გოვებს უფრო ძვირად შეძენილი საგნები. მის საპირისპირო ვარაუდს ემყარება LOfo მეთოდი. საშუალო ღირებულება კი შეიძლება გათვლილი იქნას სხვადასხვა ხერხით.

5.2 პუნქტი მკაცრად მოითხოვს უმცირესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებას. ეს ნიშნავს, რომ ბალანსში აისახოს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სახეზე არსებული საბრუნავი საშუალებების ღირებულებებიდან შეძენის ან წარმოების ხარჯებსა და საბირეო ფასებს შორის უმცირესი. თუ საბირეო ან საბაზრო ფასი დადგენილი არ არის, მაშინ წარმოების ან შეძენის ხარჯებს უდარდება ის ღირებულება, რო-

მელიც საგანს გააჩნია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

5.2 პუნქტის პირველი აბზაცის მოთხოვნა ცალსახაა და თუ ძირითადი კაპიტალის შემთხვევაში ჩამოწერის განსახორციელებლად აუცილებელი მოთხოვნა იყო დაბალი ფასის სავარაუდოდ ხანგრძლივად შენარჩუნება, მოცემულ სიტუაციაში არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება საბრუნავ საშუალებებზე მომავალში ფასების მერყეობას. უფრო დაბალი ღირებულებით ასახვის მოთხოვნას მიეყვართ სავალდებულო ჩამოწერის აუცილებლობამდე.

საბრუნავ საშუალებებში გარდა სავალდებულო ჩამოწერისა 5.2 პუნქტის მეორე აბზაცი იძლევა ჩამოწერაში ორი არჩევანის უფლებას: პირველი, თუ უახლოეს მომავალში მოსალოდნელია ფასების შემცირება, მაშინ ამ საგნებზე მომავალშიც ფასების შეცვლის თავიდან ასაცილებლად ბალანსის შემდგენს შეუძლია საბრუნავი საშუალებები ასახოს იმაზე უფრო დაბალი ფასებით, ვიდრე მას გააჩნია ბალანსის შედგენის თარიღისათვის. მაგალითად, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის საწყობში არსებული მარაგის ღირებულება შესყიდვის ხარჯებით 7000 ლარია, ხოლო საბაზრო ფასებით 5000 ლარი. ამ საგნებზე ფასების დაქვითვის გამო ვარაუდობენ, რომ იგი 4000 ლარამდე შემცირდება. ასეთ სიტუაციაში არსებობს 2000 ლარის (7000-5000) ჩამოწერის ვალდებულება. მაგრამ ამავე დროს არის კიდევ 1000 (5000-4000) ლარის ჩამოწერის არჩევანის უფლება; მეორე, უფრო დაბალი ღირებულებით ჩაწერის არჩევანის უფლება წარმოიშობა აგრეთვე მაშინ, როცა იგი დასაშვებია მოგებიდან გადასახადით დაბეგერის საფუძვლებიდან გამომდინარე.

ძირითადი კაპიტალის მსგავსად, საბრუნავი საშუალებების შემთხვევაშიც არსებობს მიწერის არჩევანის უფლება. ე.ი. ბალანსის შემდგენს შეუძლია არ განახორციელოს მიწერა და შეინარჩუნოს უფრო დაბალი ღირებულება მაშინაც, როცა საამისო საფუძვლები უკვე არ არსებობენ.

მე-5 პუნქტი თანაბრად ვრცელდება მოთხოვნებზე და მოკლევადიან ფინანსურ დაბანდებებზეც.

6. პასივის მუხლების ასახვა

6.1. საზოგადოების კაპიტალი უნდა აისახოს ნომინალური ღირებულებით.

6.2. ვალდებულებები უნდა აისახოს მათი უკან დასაბრუნებელი თანხით, ხოლო საპენსიო ვალდებულებები – მათი ფაქტობრივი ღირებულებით.

6.3. თუ ვალდებულებების ან სესხების უკან დასაბრუნებელი თანხა უფრო მეგია, ვიდრე მიღებული თანხა, მაშინ სხვაობა შეიძლება აისახოს აქტივში მომავალი პერიოდის ხარჯებში. იგი ცალკე აღინიშნება. თანხა შეიძლება დაიფაროს გეგმაზომიერი ჩამოწერების მეშვეობით, რომელიც გადანაწილდება მთელ პერიოდზე.

6.4. ანარსტები უნდა შეიქმნას მხოლოდ გონიერული კომერციული შეფასებით აუცილებელი ოდენობით.



დანართის 1 და მე-2 პუნქტებში მოცემულია ბალანსის პასივის მუხლების ასახვის ზოგადი-პრინციპები. მათი დაკონკრეტება და ღირებულებითი თვალსაზრისით შეფასების წესები მოტანილია მე-6 პუნქტში. 6.1 პუნქტი ეხება საზოგადოების პარტნიორთა კაპიტალს, რომელიც ბალანსის პასივში საკუთარი კაპიტალის პირველ მუხლში – „კაპიტალი“ – აისახება. იგი განსხვავებული შინაარსის მაგარებელია სხვადასხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის საზოგადოებებში. მაგალითად, პარტნიორთა საწყისი კაპიტალი სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, საწესდებო კაპიტალი შპს-

ში, სააქციო კაპიტალი სს-ში. „კაპიტალი“ კანონის მიხედვით ბალანსში ნომინალური ღირებულებით უნდა აისახოს, რაც იმას ნიშნავს, რომ მოცემულ მუხლში აისახება კაპიტალი იმ ოდენობით, რომელიც რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში (კომპანდიტური საზოგადოების კომპანდიტებისათვის, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის, სააქციო საზოგადოებისათვის, კოოპერატივისათვის და სახაზინო საწარმოსათვის) ან იმ ოდენობით, რომელიც მიმდინარე წლისათვის დადგენილია სოლიდარულ საზოგადოებაში პარტნიორების და კომპანდიტურ საზოგადოებაში კომპლემენტარების წილ კაპიტალად. სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებული კაპიტალი კანონის 3.5 მუხლის მიხედვით შეიძლება სრული ოდენობით არ იყოს შეგანილი. მიუხედავად ამისა, იგი სრულად აისახება ბალანსის პასივში. ხოლო შეუტანელი ნაწილი მოთხოვნის სახით ჩაიწერება აქტივის მხარეს. საზოგადოების კაპიტალის არაუფლადი შესაგანით შევსებისას პარტნიორის მიერ შეგანილი ქონება თუ აღემატება დათქმულ თანხას (მუხლი 3.3.) ან თუ აქციები იყიდება ნომინალზე მაღალ ფასებში, დაუშვებელია მათი საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ასახვა. (მუხლი 52.5).

6.2 პუნქტი ბალანსის შემდგენისაგან მოითხოვს ვალდებულებები ასახოს უკან დასაბრუნებელი თანხის ოდენობით. გარკვეულ ვითარებაში საწარმოს ვალდებულება ბალანსის შედგენის თარიღისათვის შეიძლება უფრო მეტი აღმოჩნდეს, ვიდრე იგი იყო ვალდებულებათა წარმოშობის მომენტში. ასეთ შემთხვევაში ვალდებულებათა უკანდასაბრუნებელი თანხის ოდენობით ასახვა, განაპირობებს უმაღლესი ღირებულების პრინციპის გამოყენებას. მაგალითად, 19X1 წლის ბოლომდე უცხოელი პარტნიორის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულება შეადგენდა 12 500 ლარს (10 000 აშშ დოლარის ექვივალენტს)

ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31.12.19X1 წ.) ეს ვალდებულება 12 800 ლარს შეადგენს (ვალუტის კურსის ცვალე-

ბადობის გამო). 6.2 პუნქტის მიხედვით არსებობს ვალდებულების 12 800 ლარად იძულებით ასახვის მოთხოვნა.

6.2 პუნქტის ბოლო ნაწილი ეხება საპენსიო ანარიცხებს, რომლის ასახვისათვის საპირისპირო პრინციპია დადგენილი. კერძოდ, თუ ვალდებულება ბალანსში აისახება უკან დასაბრუნებელი თანხის ოდენობით, საპენსიო ვალდებულება, რომელიც იკისრა საწარმომ მისი მუშაის წინაშე, ანარიცხის სახით აისახება მისი ფაქტიური ოდენობით, დისკონტის გარეშე. მაგალითად, საწარმომ იკისრა ვალდებულება თავის მუშაის გადაუხადოს პენსია 20 წლის შემდეგ წელიწადში 1000 ლარის ოდენობით. პენსიის გადამხდელი ვარაუდობს, რომ პენსიის გადახდა მოუწევს 20 წლის მანძილზე. დისკონტის (კრედიტის საშუალო საბაზრო პროცენტი) განაკვეთი, დაუშვათ 5 %-ია. მოცემულ შემთხვევაში პირველ წელს გასაკეთებული ანარიცხი იქნება $1000:(1+0,05)^{20}=377,36$ ლარს. სწორედ ეს თანხა იქნება ბალანსში ასახული და არა 1000 ლარი, რომელიც საპენსიო ვალდებულებას წარმოადგენს.

6.3 პუნქტით დგინდება წინასწარ გადახდილი პროცენტის (დიზაქიო) ბალანსში ასახვის წესი. ეს ის შემთხვევაა, როცა მსესხებელი სესხის გამცემლისაგან ღებულობს სესხს არა სრული ოდენობით, არამედ სესხზე გადასახდელი პროცენტით შემცირებული თანხით. მაგალითად, მოხდა გარიგება საწარმოსა და ბანკს შორის დიზაქიოს 5% განაკვეთით. სესხად გაიცემა 50 000 ლარი 5 წლის ვადით. დიზაქიოს გათვალისწინებით საწარმო ბანკიდან მიიღებს არა 50 000 ლარს, არამედ (50000-50000-ის 5 %) 47 500 ლარს. საწარმოს შეუძლია სხვაობა 2500 ლარი ასახოს, როგორც მომავალი პერიოდის ხარჯები ბალანსის აქტივში, რომელიც გეგმაზომიერად ჩამოიწერება ხარჯებში. გეგმაზომიერი ჩამოწერის მეთოდი დამოკიდებულია სესხის დაფარვის ხასიათზე. მაგალითად, თუ სესხი მთლიანად იფარება მეხუთე წელს, მაშინ დიზაქიოს თანხა დაიფარება წრფივი ჩამოწერის გზით, ე.ი. თანაბრად ყოველ-

წლიურად 1/5-ის ოდენობით მაგრამ, თუ სესხი ყოველწლიურად უნდა დაიფაროს 10 000 ლარის ოდენობით, მაშინ ღიბაჟიო ჩამოიწერება დეგრესიულად. პირველ წელს 5/15-ის ოდენობით ($15=5+4+3+2+1$); მეორე წელს 4/15-ის ოდენობით და ა.შ.

6.4 პუნქტი მოითხოვს, რომ გონიერულად იქნას შეფასებული და დადგენილი ანარიცხების ოდენობა კანონით დაშვებული მიზნების შესაბამისად. წინდახედული მეწარმის პრინციპებიდან გამომდინარე, არასასურველია ანარიცხების როგორც ჭარბად, ისე მცირე ოდენობით შექმნა.

7. მოგებისა და გარალის ანგარიშის სტრუქტურა

7.1. მოგებისა და გარალის ანგარიშში, თუ მეურნეობის მოცემული დარგისათვის დადგენილი არ არის სხვაგვარი სტრუქტურა, რიგითობის მიხედვით წარმოდგენილი უნდა იყოს შემდეგი მუხლები (ამასთან შესაძლებელია წარმოდგენილი სტრუქტურის სრულყოფა):

ა) ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას:

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალური ზაციიდან ამონაგები;
2. მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ბრლა ან შემცირება;
3. სხვა კაპიტალიზირებული საკუთარი სამუშაო;
4. წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მთლიანი მოცულობა;
5. ნელლეულისა და მასალების ხარჯი;

6. დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსაულები;
7. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსაულები;
8. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსაულები;
9. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსაულები;
10. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აუქსებიდან მიღებული მოგება;
11. საექვო მოთხოვნების ანარიცხების შემცირებიდან მიღებული შემოსაულები;
12. შემოსაულები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან;
13. საკუთარ თავზე აღებული სხვისი ბარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსაულები;
14. სხვა შემოსაულები;
15. ხელფასები და გასამრჯელოები;
16. სოციალური გადასახდელები;
17. მოხუცებულთა უზრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯები;
18. მაგერიალური და არამაგერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები;
19. ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები;
20. სხვა საბრუნავი საშუალებების გასელით ან ჩამოწერებით მიღებული ბარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება;

21. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გახელის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული ზარალი;
22. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები;
23. საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის აღებით გამოწვეული ხარჯები;
24. სხვა ხარჯები;
25. მოგება (ზარალი) ჩეკულებრივ სამეურნეო საქმიანობიდან;
26. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები;
27. გაუთვალისწინებელი ხარჯები;
28. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი);
29. კონცერნში გადასარიცხი მოგება;
30. მოგებიდან გადასახადი;
31. წლიური წმინდა მოგება;
32. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით;
33. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი);

ბ) რეალიზებულ პროდუქციაზე გაწეულ ხარჯთა (საბრუნავ ხარჯთა) მეთოდის გამოყენებისას:

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები;
2. რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოებზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარჯები;
3. შედეგი რეალიზაციიდან;
4. კომერციული ხარჯები;
5. მმართველობის ხარჯები;
6. სხვა საწარმოო შემოსავლები;

7. სხვა საწარმოო ხარჯები;
8. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები;
9. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები;
10. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები;
11. ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები;
12. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები;
13. მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან;
14. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები;
15. გაუთვალისწინებელი ხარჯები;
16. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი);
17. კონცერნში გადასარიცხი მოგება;
18. მოგებიდან გადასახადი;
19. წლიური წმინდა მოგება;
20. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით;
21. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი).

7.2. თუ საწარმოს არ წარმოექმნება რომელიმე მუხლში გათვალისწინებული შემოსავლები ან ხარჯები, მაშინ ამ მუხლების ასახვა აუცილებელი არ არის.

7.3. თუ შემოსავლები და ხარჯები სხვა მუხლებშია მოცემული, ეიდრე ანალოგიური შემოსავლები და ხარჯები გასული სამეურნეო წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშში, მაშინ ამის თაობაზე უნდა აღინიშნოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში თანხების მითითებით.

7.4. საზოგადოების პარტნიორებზე გასანაწილებელი თანხები (დივიდენდები, წილი მოგებიდან) შესაბამისი წყაროების მითითებით სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა აისახოს ცალკე.



მე-7 პუნქტი აკანონებს ორი განსხვავებული ფორმისა და შინაარსის მოგებისა და ბარალის ანგარიშს. 7.1 პუნქტი განსაზღვრავს მოგებისა და ბარალის ანგარიშის სტრუქტურას და განმარტავს, რომ შესაძლებელია მათი სტრუქტურული სრულყოფა. ერთობლივ ხარჯთა და საბრუნავ ხარჯთა განსხვავებული მეთოდებით შედგენილი მოგებისა და ბარალის ანგარიში თანაბარძალოვანია და კანონით რომელიმე მათგანის უპირატესობა განსაზღვრული არ არის. ამით მეწარმეს აბსოლუტური თავისუფლება ენიჭება არჩევის გასაკეთებლად. ბალანსის შემდგენელს უფლება აქვს მოგებისა და ბარალის ანგარიში წარმოადგინოს ერთობლივი ხარჯის ან საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებით. როგორც ერთი ისე მეორე არსებითად განსხვავდება ამჟამად გამოყენებული ანგარიშისაგან. ერთობლივ ხარჯთა მეთოდით შედგენილ მოგებისა და ბარალის ანგარიშში ინფორმაცია დეტალურად აისახება მოგების წყაროებისა და ხარჯების ელემენტების მიხედვით. საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით შედგენილ ანგარიშში კი შემოსავლები და ხარჯები კომპლექსურ მუხლებადაა წარმოდგენილი. ორივე მათგანში ერთნაირად აისახება საწარმოსათვის უჩვეულო ხარჯები და შემოსავლები, ასევე მოგების გამოყენება. მოგებისა და ბარალის ანგარიშის მუხლების შინაარსი შედარებით დეტალურად განხილული იქნება მე-8 პუნქტის კომენტარისას.

7.2 პუნქტის მიხედვით, ბალანსის მსგავსად, მოგებისა და ბარალის ანგარიშში აუცილებელი არ არის იმ მუხლების ჩა-

წერა, რომლებსაც თანხობრივი მანქანებლები არ გააჩნიათ.

7.3 პუნქტი ახალ პრაქტიკას ამკვიდრებს წლიურ ანგარიშგებაში. კერძოდ, მოგებისა და გარალის ანგარიშში აისახება როგორც სამეურნეო ისე წინა წლის მონაცემები. ამასთან შესაძლებელი უნდა იყოს მონაცემთა შედარება. სწორედ ამიტომ მოითხოვს მოცემული პუნქტი, რომ თუ შექმოსაველები და ხარჯები სხვა მუხლებშია მოცემული, ეიდრე წინა წლის მოგებისა და გარალის ანგარიშში, მაშინ იგი საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა იყოს გაშიჲრული.

7.4 პუნქტი წლიური ანგარიშგების ინფორმაციულობის გაზრდას ემსახურება. რადგანაც მოგებისა და გარალის ანგარიშში არ არის მკაფიოდ გამოკვეთილი პარტნიორებისათვის გასანაწილებლად გამოყოფილი თანხები, რომლის წყარო შეიძლება იყოს როგორც სამეურნეო წლის მოგება ისე ადრე შექმნილი რეზერვები, მოცემული პუნქტი მოითხოვს მათ ცალკე ასახვას სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

8. ნორმები მოგებისა და გარალის ანგარიშის ცალკეული მუხლების შესახებ

8.1. მოგებისა და გარალის ანგარიშის 7.1 მუხლის „ა“ და „ბ“ პუნქტების პირველ ქვეპუნქტებში აისახება შემოსავლები, რომლებიც მიიღება საწარმოს ჩეულებრივი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი გიპიური პროდუქციისა და საქონლის გაყიდვიდან ან სარგებლობაში გადაცემიდან, მომსახურების გაწევიდან, გადასახადებისა და ამონაგების შესწორებათა გამოკლებით.

8.2. 7.1 მუხლის „ა“ პუნქტის მეორე ქვეპუნქტში მითითებულ ქონებრივ ცვლილებად ითვლება, როგორც რა-

ოღენობრივი, ასევე ღირებულებითი ცელილება. ამასთან, ღირებულებათა განსაზღვრის დროს მხედველობაში მიიღება მხოლოდ ის ჩამოწერები, რომლებიც არ აღემატება საწარმოსათვის დადგენილ გეგმურ ჩამოწერებს.

არაგეგმური ჩამოწერები, აგრეთვე ჩამოწერები, რომლებიც გონივრული კომერციული შეფასებით აუცილებელია უახლოეს მომავალში ფასების მერყეობით გამოწვეული ფასცელილებების თავიდან ასაცილებლად, ცალკე უნდა იქნას ასახული ან მითითებული საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

საწარმოთა შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე მოგების ან მისი ნაწილის მიღებასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები უნდა აისახოს ცალკე დასახელებით.

„გაუთვალისწინებელი შემოსავლების“ და „გაუთვალისწინებელი ხარჯების“ მუხლებში უნდა აისახოს ის შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული საწარმოს ჩვეულებრივ საქმიანობასთან. ისინი სახეობებისა და ოღენობის მიხედვით უნდა გაიშიფროს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში, თუ კი მათ საწარმოს საქმიანობის შეფასებასათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვთ. ეს წესი ვრცელდება აგრეთვე იმ შემოსავლებსა და ხარჯებზე, რომლებიც მიეკუთვნება გასულ სამეურნეო წლებს.

8.3. შემოსავალს, რომელიც მიღებულია მოგების მოღიწივად ან ნაწილობრივი გადაცემის შესახებ საწარმოებს შორის დადებული ხელშეკრულებიდან, აკლდება თანხა, რომელიც ეკუთვნის გადამცემს საწარმოს დანარჩენ პარტნიორებს. თუ ეს თანხა მოგების ოღენობას აღემატება, მაშინ ეს ნაშეგს აისახება სხვისი მარალის საკუთარ თავზე აღებით გამოწვეულ ხარჯებში. ამ შემოსავლებიდან

სხვა თანხების გამოქვითვა დაუშვებელია.

8.4. გადასახადების სახით უნდა აისახოს ის თანხები, რომლებიც უნდა გადაიხადოს საწარმო, როგორც ბეგარავალდებულმა პირმა.



მე-8 პუნქტი განმარტავს მოგებისა და ზარალის მხოლოდ ბოგიერთ მუხლს და იძლევა მათთან დაკავშირებულ კანონისმიერ ნორმებს. ამიტომ მოცემული პუნქტის კომპენგარისას არ შემოვიფარგლებით მხოლოდ მე-8 პუნქტით განმარტებული ნორმებით, არამედ შევხებით მოგებისა და ზარალის თითოეულ მუხლს. 8.1 პუნქტი თანაბრად ეხება ორივე მეთოდით შედგენილ მოგებისა და ზარალის ანგარიშის პირველ მუხლს. პირველ მუხლში უნდა აისახოს მხოლოდ ის შემოსავლები, რომლებიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგების სახით იქნება მიღებული. ამასთან, ჩვენში კანონის მიღებაამდე დაშვებული პრაქტიკიდან განსხვავებით, ამონაგები უნდა იყოს ნეტო. ე.ი. ამონაგები არ მოიცავს დღგ-ს და აქციზს, ასევე იგი შესწორებული უნდა იყოს გარიგების პირობისა და ფაქტიური შესრულების გათვალისწინებით. მაგალითად, საწარმომ დეკემბერში მყიდველს მიაწოდა საქონელი, რომლის ღირებულებაც 1000 ლარი. დღგ შეადგენს 200 ლარს. საქონლის ღირებულების გადახდის ბოლო ვადაა 60 დღე. ხელშეკრულების თანახმად მყიდველის მიერ მიწოდებული საქონლის ღირებულების 30 დღეში ანაზღაურების შემთხვევაში დათქმულია 5 % ფასდაკლება. საქონლის გადაგვითვის მომენტში რეალიზაციიდან ამონაგებად უნდა ჩაითვალოს 1000 ლარი და არა 1200. თუ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის (31 დეკემბერი) მყიდველი არ აანაზღაურებს საქონლის ღირებულებას, მაშინ მო-

გებისა და გარალის ანგარიშის პირველ მუხლში ამონაგების სახით ჩაიწერება 1000 ლარი. ხოლო თუ ანაზღაურება მოხდება 31 დეკემბრამდე, მაშინ მყიდველი გადაიხდის 1140 ლარს (950+190). შესაბამისად შემცირდება საწარმოს შემოსავალი. მოგებისა და გარალის ანგარიშის პირველ მუხლში აისახება 950 ლარი.

8.2 პუნქტი ეხება მხოლოდ ერთობლივ ხარჯთა მეთოდით შედგენილ მოგებისა და გარალის ანგარიშს, კერძოდ მის მეორე მუხლს, რომელშიც აისახება მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება. იგი შემოსავლების ამსახველი მუხლია და ნაშთების ზრდა იწერება ჩვეულებრივ (-ნიშანით), ხოლო შემცირება უარყოფითი ნიშნით. მეორე მუხლში მითითებულ ქონებრივ ცვლილებად ითვლება როგორც რაოდენობრივი ისე ღირებულებითი ცვლილება. ღირებულებითი ცვლილება გულისხმობს მე-5 პუნქტით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა საფუძველზე მომხდარ ღირებულებით ცვლილებებს.

„მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირების“ მუხლი ხარჯების პერიოდიზაციის მექანიზმია. როგორც წესი, ერთობლივ ხარჯთა მეთოდი არ მოითხოვს მზა პროდუქციის მოძრაობის უწყვეტად აღრიცხვას. ამიტომ წლის ბოლოს უნდა დადგინდეს სამეურნეო წლის ხარჯებით მიღებული შედეგი. სხვა სიგყვებით რომ ეთქვას უნდა განისაზღვროს სამეურნეო წელს მოგების მისაღებად რამდენი ხარჯი იქნა გაწეული. იგი უფრო ნათელი წარმოსადგენია აბსტრაქტული მაგალითის განხილვით. დავუშვათ, საწარმოს სამეურნეო წლის ხარჯები ერთობლიობაში შეადგენს 50 000 ლარს. ამავე პერიოდში რეალიზაციიდან ამოგებულია 70 000 ლარი. მათ შორის სხვაობა 20 000 ლარი არ შეიძლება ჩაითვალოს მოგებად, რადგანაც ჯერ კიდევ დაუდგენელია რა როლი ითამაშა სამეურნეო წლის ხარჯებმა ამონაგების მიღებაში. აქ შეიძლება განხილულ იქნას სამი

შემთხვევა. პირველი, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის დასაწყისში და ბოლოსათვის გოლია; მეორე, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის ბოლოს მეგია ვიდრე დასაწყისში და მესამე, როდესაც მზა პროდუქციის ნაშთი წლის ბოლოს ნაკლებია, ვიდრე წლის დასაწყისში. განვიხილოთ თითოეული შემთხვევა ცალ-ცალკე. (იგულისხმება, რომ საწარმო მხოლოდ ჩვეულებრივი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი პროდუქციის წარმოებით იყო დაკავებული და უახსრებიც მყარი იყო).

პირველ შემთხვევაში ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მიღებული მოგება შეადგენს 20 000 (70 000 - 50 000) ლარს.

მეორე შემთხვევისათვის დაეუშვათ, რომ პროდუქციის ნაშთი წლის დასაწყისში იყო 30 000 ლარი. წლის ბოლოს კი 40 000 ე.ი. 10 000 ლარით მეგი. ცხადია საწარმოში დახარჯული 50 000 ლარი მოხმარდა როგორც 70 000 ლარად რეალიზებულ ისე ნაშთად დარჩენილი (10 000 ლარი) პროდუქციის წარმოებას. ამიტომ ფინანსური შედეგის განსაზღვრის დროს აუცილებელია ერთობლივ ხარჯებს დაუპირისპირდეს როგორც რეალიზებული ისე არარეალიზებული შემოსავალი. ამგვარად მეორე შემთხვევაში მოგება იქნება:

რეალიზაციიდან ამონაგები	70 000
მზა პროდუქციის ნაშთის ზრდა	10 000
შემოსავლების მთლიანი მოცულობა	80 000
სამეურნეო წლის ხარჯები	50 000
მოგება	30 000

მესამე შემთხვევისათვის დაეუშვათ, რომ მზა პროდუქციის ნაშთი სამეურნეო წლის დასასრულს იყო 20 000 ლარი ანუ 10 000 ლარით ნაკლები ვიდრე წლის დასაწყისში. ასეთ პირობებში საწარმოში მიღებულ წლიურ ამონაგებში ხარჯებთან ერთად გარკვეული წვლილი წინა პერიოდში წარმოებულ მზა პროდუქციასაც ეკუთვნის, რადგანაც საწარმო 70 000 ლარს ვერ მიიღებდა, სამეურნეო წელს წარმოებულ

პროდუქციასთან ერთად წლის დასაწყისისათვის ნაშთად არსებული პროდუქციის ნაწილიც რომ არ გაყიდულიყო. ამგვარად, მესამე შემთხვევაში მოგება იქნება:

რეალიზაციიდან ამონაგები	70 000
მზა პროდუქციის ნაშთის შემცირება	10 000
შემოსავლების მთლიანი მოცულობა	60 000
სამეურნეო წლის ხარჯები	50 000
მოგება	10 000

8.2 პუნქტის პირველი აბზაცის მეორე წინადადებით დაღვნილი ნორმები გასიოყენება მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის ღირებულების დასაღგენად. უფრო კონკრეტულად იგი გვთავაზობს, რომ დაუმთავრებული წარმოების და მზა პროდუქციის წარმოების ხარჯების დაღგენის მიზნით ძირითადი კაპიტალის ჩამოწერებიდან გათვალისწინებულ იქნას მხოლოდ ცვეთის (გეგმური ჩამოწერის) თანხა.

მოგებისა და გარალის ანგარიშის მეორე მუხლის ანალიზი გიურია, „სხვა კაპიტალიზებული საკუთარი სამუშაო“-ს ასახვის აუცილებლობა. მოცემულ მუხლში აისახება წარმოების საშუალებების (ძირითადი საშუალებები, მასალები და სხვ.) შექმნაზე გაწეული ხარჯები.

მოგებისა და გარალის ანგარიშის მეოთხე მუხლი პირველი სამი მუხლის მოსაცემების ალგებრული ჯამია. მომდევნო, მეხუთე მუხლში – „ნელლეულისა და მასალების ხარჯი“ აისახება ფაქტიურად დახარჯული ნელლეულის და მასალების ღირებულება. იგი ეკონომიკური ანალიზის თვალსაზრისითაა შემოსავლის მუხლებს შორისაა მოთავსებული. მეოთხე მუხლთან მისი შეპირისპირება საშუალებას იძლევა განისაზღვროს ახლადშექმნილი პროდუქტის ღირებულება საბაზრო შეფასებით.

საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები მისი სახეების მიხედვით აისახება მოგე-

ბისა და ზარალის ანგარიშის 6-14 მუხლებში.

„დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლების“ მუხლი უმთავრესად დამახასიათებელია კონცერნის ხასიათის მაგარებელი საწარმოებისათვის. კერძოდ, მათთვის, რომლებსაც კანონის მე-17 მუხლის პირობების დაცვით შეიღწეულ საწარმოსთან აკავშირებს ხელშეკრულებითი ურთიერთობა მისი მოგების ნაწილის ან სრულად ამოღებასთან დაკავშირებით. ასეთი ხელშეკრულების კანონიერი უფლება წარმოიშობა შეიღწეული საწარმოს წილთა 50 %-ზე მეტის ფლობის დროს. ხელშეკრულებით შეიძლება გათვალისწინებული იყოს შეიღწეული საწარმოდან მისი მოგების მთლიანად გადაგანა კონცერნში. მაშინ შეიღწეული საწარმოს დანარჩენი პარტნიორების წილი მოგება დივიდენდის სახით გაიცემა ძირითადი საწარმოდან (კონცერნიდან). ასეთ შემთხვევაში დაქვემდებარებული საწარმოებიდან ამოღებულ მოგებას დანართის 8.3 პუნქტის თანახმად აკლდება დაქვემდებარებული საწარმოს. დანარჩენი პარტნიორების კუთვნილი მოგება და დადებითი ნაშთი აისახება დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლების სახით, სხვა შემთხვევაში მეკავშირე საწარმოებიდან მიღებული შემოსავალი აისახება „სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლების“ მუხლში.

„სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები“-ის მუხლში აისახება დივიდენდები, რომლებიც მიიღება იმ საწარმოებიდან, რომლებშიც საწარმო მონაწილეობს 25 %-მდე წილით. ასევე ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული სესხის პროცენტები. ე.ი. მოცემულ მუხლში აისახება ის შემოსავლები, რომლებსაც საწარმო ღებულობს მის ბალანსში ძირითადი კაპიტალის 3.2 და 3.3 მუხლების სახით არსებული აქტივებიდან.

„სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები“-ის მუხლში უნდა აისახოს მოკლევადიანი ფინანსური დაბან-

დებებიდან, გაცემული სესხებიდან და დემოზიციდან პროცენტის სახით, ასევე პირსაგამტეხლოების, ჯარიმების და სხვა სახით მიღებული შემოსავლები.

„ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აფასებიდან მიღებული მოგების“ – მუხლში აისახება ძირითადი კაპიტალის გაყიდვიდან ამონაგებსა და მათ ნარჩენ ღირებულებას შორის დადებითი სხვაობა. ამავე დროს – ძირითადი საშუალებების უასშესწორების მიზნით ღირებულების მე-4 პუნქტის შესაბამისად განსაზღვრული მიწერის თანხა.

დანართის 5.2 პუნქტით გათვალისწინებული უმცირესი ღირებულების პრინციპი, რომელიც თანაბრად ეხება მოთხოვნებსაც, ბალანსის შემდგენელს აიძულებს მოახდინოს მოთხოვნათა ერთიანი შესწორება. ამისათვის საწარმოში გარკვეული გამოცდილება უნდა არსებობდეს. მაგალითად, საწარმოს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის სხვა პირებისაგან მიწოდებული საქონლისათვის ეკუთვნის 100 000 ლარი. წინა წლების მონაცემებით მოთხოვნების 2,5 % უიძლეო ხდება და ჩამოწერას ექვემდებარება. საწარმო უფლებამოსილია მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების მიზნით 2 500 ლარი მიაკუთვნოს ხარჯებს (აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მე-20 მუხლში) და მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების მუხლი ასახოს ბალანსის პასივში. თუ კი მომდევნო სამეურნეო წელს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მოთხოვნების ნაშთი მცირდება 60 000 ლარამდე, მაშინ იგივე პროცენტული განაკვეთის (მუდმივობის პრინციპის შესაბამისად) გამოყენებით საეჭვო მოთხოვნებიდან მოსალოდნელი ზარალისაგან თავის დასაზღვევად საჭირო იქნება მხოლოდ 1500 ლარი. ამიტომ მოთხოვნათა ერთიანი შესწორება, რომელიც აღრე 2500 ლარს შეადგენდა, მომდევნო წლის ბალანსის შედგენისას უნდა შემცირდეს 1000 ლარით. ეს 1000 ლარი აღიქმება როგორც საეჭვო მოთხოვნათა ერთიანი შესწორების შემცირების გამო მიღებული შემოსავალი და აისახება მოგებისა და ზარალის

ლის ანგარიშის მე-11 მუხლში და ერთდროულად მცირდება ნაშთი მოთხოვნათა შესწორების ანგარიშზე.

დანართის 2.5 პუნქტის მოთხოვნათა დაცვით შექმნილი ანარიცხები მართალია მიზნობრივი დანიშნულებით იქმნება, მაგრამ, როგორც წესი, მათ ხარჯზე შესრულებული სამუშაოების ღირებულება უშუალოდ ანარიცხების ანგარიშიდან არ ჩაპოიწერება. ტექნიკური თვალსაზრისით ეს პროცესი ხორციელდება ანარიცხების შეფასებისა და შესწორების გზით. დავუშვათ საწარმომ გასულ სამეურნეო წელს საწარმოო ნარჩენების გაგანის მიზნით შექმნა 50 000 ლარის ანარიცხები. იგი ასახული იქნებოდა ბალანსის პასივში ანარიცხების სახით და გასული წლის მოგებისა და გარალის ანგარიშის 24-ე მუხლში „სხვა ხარჯები“. სამეურნეო წელს ეს სამუშაოები შესრულდა (ერთობლივ ხარჯთა მეთოდით აღრიცხვის პრინციპებიდან გამომდინარე აუცილებელი არ არის იმის დადგენა, თუ რამდენი დაიხარჯა კონკრეტულად მის შესრულებაზე. ეს ხარჯები აღირიცხება შემადგენელი ელემენტების მიხედვით სხვა ხარჯებთან ერთად) და ამავე დროს სამეურნეო წლის ბოლოსათვის ისევ დაგროვდა საწარმოო ნარჩენები, რომელთა გადაშიღვას 30 000 ლარი დასჭირდება. ასეთ შემთხვევაში სხვაობა სამეურნეო წლის დასაწყისში არსებულ ანარიცხებსა (50 000) და ბალანსის შედგენისას გასათვალისწინებელ ანარიცხებს (30 000) შორის (20 000) აღიქმება რეალური ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან მიღებული შემოსავალი და აისახება მოგებისა და გარალის ანგარიშის მე-12 მუხლში „შემოსავლები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან“ და ერთდროულად მცირდება ანარიცხები.

ანალოგიური პრინციპით აისახება „საკუთარ თავზე აღებული სხვისი გარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსავლების“ მუხლში იმ გარალის შემცირება, რომელსაც კანონის მე-17 მუხლით ან საწარმოებს შორის დადებული ხელშეკრულების

საფუძველზე საკუთარ თავზე იღებს ძირითადი საწარმო.

მუხლში „სხვა შემოსავლები“ აისახება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები, რომლებიც ზემოთ განხილულ მუხლებში არ იქნება ასახული.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მომდევნო 15-24 მუხლებში აისახება საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები.

მუხლში – „ხელფასები და გასამრჯელოები“ აისახება სამეურნეო წლის განმავლობაში ყველა კატეგორიის მომუშავესათვის დარიცხული შრომის ანაზღაურება.

„სოციალური გადასახდელების“ მუხლში თავს იყრის სახელმწიფო კანონმდებლობით დადგენილი სოციალური გადასახადები, როგორცაა გადასახადები საქართველოს სოციალური უზრუნველყოფისა და სამედიცინო დაზღვევის ერთიან სახელმწიფო ფონდში; დასაქმების ერთიან სახელმწიფო ფონდში და ჯანმრთელობის დაცვის სახელმწიფო ფონდში.

„მოხუცებულთა უზრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯების“ მუხლში აისახება საპენსიო უზრუნველყოფის მიზნით განხორციელებული ანარიცხების თანხა. ზემოთ ხსენებული სამივე მუხლი სამუშაო ძალის დაქირავებასთან დაკავშირებული ხარჯების ამსახველია.

მუხლში „მაგერიალური და არამაგერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები“, ასახული უნდა იყოს ძირითადი საშუალებებისა და არამაგერიალური აქტივების ცვეთა, არაგვეგმური ჩამოწერა და მათი ფასშესწორებების მიზნით განხორციელებული ჩამოფასებები. ისინი 8.2 პუნქტის მეორე აბზაცის მოთხოვნით ცალკე უნდა იყოს ასახული ან დეგალურად აღწერილი სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში. ჩამოწერები და ფასშესწორებები, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითადი კაპიტალის ფინანსურ დაბანდლებთან, აისახება მუხ-

ლში – „ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები“. აქვე აისახება საბრუნავი საშუალებების მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებების ჩამოწერები და ფასშესწორებები.

„სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლით ან ჩამოწერებით მიღებული გარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება“ კომპლექსური მუხლია, რადგანაც მასში თავმოყრილია საწარმოო მარაგის გარდა სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლის შედეგად მიღებული უარყოფითი შედეგი (გარალი); ბალანსის შედგენის თარიღისათვის მათი ღირებულების შემცირებით, ასევე მოთხოვნათა უიმედობის გამო ჩამოწერით გამოწვეული გარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება. არსებითობის პრინციპების გათვალისწინებით, თუ მოცემულ მუხლში ასახულ მონაცემებს არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება ნათელი ანგარიშგების წარმოდგენის მიზნით, მაშინ სასურველია მათი გაშიფერა სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

გარალი, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნას ძირითადი კაპიტალის გაყიდვის, შემდგომი ექსპლოატაციისათვის უეარვისობის გამო ჩამოწერის, ასევე სხვა მიზეზით გასვლის შედეგად, აისახება მუხლში – „ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გასვლის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული გარალი.“

მუხლში – „სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები“ აისახება სესხზე გადახდილი პროცენტი, ჯარიმები და საურავები მიწოდების ხელშეკრულების პირობების დარღვევის გამო, სანქცია-საურავები ბიუჯეტურ გადასახადებზე და სხვ.

8.2 პუნქტის მესამე აბზაცი მოითხოვს, რომ საწარმოთა შორის დადებული ხელშეკრულებების საფუძველზე მოგების ან მისი ნაწილის მიღებასთან დაკავშირებული შემოსავლები და ხარჯები ცალკე დასახელებით უნდა აისახოს. აქედან გა-

მომდინარე დაუშვებელია მათი სხვა მუხლებთან შეერთება. ამიგომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშში 23-ე მუხლად გამოყოფილია საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის ალებით გამოწვეული ხარჯები. აქ აისახება ზარალი, რომელიც ხელშეკრულების საფუძველზე დაქვემდებარებული საწარმოიდან გადადის ძირითად საწარმოზე. ზარალი შეიძლება წარმოიშვას იმ შემთხვევაში, როდესაც ძირითადი საწარმო ივალდებულებს დაქვემდებარებული საწარმოს დანარჩენი პარგნიორებისათვის დივიდენდის გაცემას, მიუხედავად იმისა, დაქვემდებარებულ საწარმოს საამისო შემოსავალი ექნება თუ არა. ეს პროცესი კანონის დანართის 8.3 პუნქტის მეშვეობით რეგულირდება. იგი განმარტავს, რომ თუ დანარჩენი პარგნიორების კუთვნილი თანხა აღემატება მოგების ოდენობას, მაშინ ეს ნაშატი სხვისი ზარალის საკუთარ თავზე ალებით გამოწვეულ ხარჯებში აისახება. ნაწილობრივ ან მთლიანად გადაცემული მოგებიდან სხვა თანხების გამოკლება დაუშვებელია.

„სხვა ხარჯებს მიეკუთვნება საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები, რომლებიც ზემოთ განხილულ მუხლებში არ იქნება მოცემული. ასეთია მაგალითად: გადახდილი საიჯარო ქირა; ანარიცხების შექმნა, გარდა საპენსიო ანარიცხებისა; გელეფონის, გათბობის, განათების და სხვ.

„მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან“ წარმოადგენს სხვაობას ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის. სხვაგვარად რომ თქვათ, ეს არის მოგებისა და ზარალის ანგარიშის პირველი – ოცდაოთხი მუხლიდან შემოსავლებისა და ხარჯების ჯამებს შორის სხვაობა.

8.2 პუნქტის ბოლო აბზაცით გაუთვალისწინებული შემოსავლების და ხარჯების მოგებისა და ზარალის ანგარიშში ასახვის წესია განსაზღვრული. გაუთვალისწინებული შემო-

სავლები და ხარჯები ისეთი ოპერაციების შედეგია, რომლებიც დაკავშირებული არ არიან საწარმოს ძირითად საქმიანობასთან, შესაბამისად არ მეორდებიან ხშირად ან რეგულარულად.

„გაუთვალისწინებელი ხარჯებია“, მაგალითად: საწარმოს საქმიანობის შეწყვეტასთან დაკავშირებით მომუშავეებზე გაცემული დახმარება; დანახარჯები წამყვანი სპეციალისტების შენარჩუნებაზე, საპენსიო ხარჯები. უიძელო და საექვო მოთხოვნები, რომლის მიზეზია გადაწყვეტილება დამკვეთი საწარმოს დახურვის შესახებ და სხვ.

ჩვეულებრივ „გაუთვალისწინებელი ხარჯები“ და „გაუთვალისწინებელი შემოსავლები“ კომპლექსურ (ჯამობრივი) მუხლადაა წარმოდგენილი, მაგრამ თუ მათ არსებითი მნიშვნელობა აქვთ, მაშინ ისინი სახეების მიხედვით ოდენობის მითითებით უნდა გაიშიუროს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული მოგება (ბარალი) იზრდება (მცირდება) გაუთვალისწინებელი შემოსავლით და მცირდება (იზრდება) გაუთვალისწინებელი ხარჯებით. საბოლოოდ მიიღება სამეურნეო წლის შედეგი – მოგება ან ბარალი, რომელიც მოგებისა და ბარალის ანგარიშის მე-16 მუხლში აისახება.

მოგებისა და ბარალის ანგარიშის მუხლი – „კონცერნში გადასარიცხი მოგება“ გამოიყენება დაქვემდებარებულ (ასოცირებულ) საწარმოებში, რომლებსაც ხელშეკრულების თანახმად ევალებათ სამეურნეო წლის მოგება მთლიანად ან ნაწილობრივ გადასცენ ძირითად საწარმოს. მოგების ეს ნაწილი მოგების გადასახადით დაბეგვრას ექვემდებარება არა დაქვემდებარებულ საწარმოში, არამედ კონცერნში.

მუხლში „მოგებიდან გადასახადი“ აისახება წლიური სამეურნეო შედეგების მიხედვით ბიუჯეტის სასარგებლოდ დარიცხული გადასახადი.

„წლიური წმინდა მოგება“ ეს არის სამეურნეო წლის

მოგების ნაწილი, რომელიც რჩება კონცერნში მოგების ნაწილის გადარიცხვის და მოგებიდან გადასახადის ღარიცხვის შემდეგ.

მუხლში – „მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით“, მოგების გამოყენება აისახება. რეზერვებში გადატანილი ან სხვა „მიზნით გამოყენებული მოგების დეტალური მონაცემები „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის დანართის 7.3 და 7.4 პუნქტების შესაბამისად საქმიანობის შესახებ ანგარიშში გაიშიფრება.

წლიურ წმინდა მოგებასა და მის გამოყენებას შორის სხვაობით გამოითვლება ბოლო მუხლი – „სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)“. იგი ამავე სახელწოდებით აისახება ბალანსის პასივში.

მიუხედავად ერთობლივ ხარჯთა და საბრუნავ ხარჯთა მეთოდებით წარმოდგენილი მოგებისა და ზარალის ანგარიშების განსხვავებული სტრუქტურისა, მათში ბევრი იდენტური შინაარსის მუხლი გვხვდება. ამიგომ საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებით შედგენილ მოგებისა და ზარალის ანგარიშის მუხლების განხილვისას მის 1 და 8-21 მუხლებზე ყურადღებას არ შევაჩერებთ. რაც შეეხება დანარჩენ მუხლებს, მათი უმეტესობა კომპლექსური მუხლია და წინასწარ ცალკე გაანგარიშებებს მოითხოვს.

მუხლში „რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარჯები“ უნდა აისახოს გასულ და სამეურნეო წელს პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული ხარჯების ის ნაწილი, რომელიც რეალიზებულ პროდუქციას მიეკუთვნება. მისი გამოანგარიშების მიზნით სამეურნეო წლის დასაწყისში ნაშთად არსებული მზა პროდუქციის წარმოების ძირითად ხარჯებს (საამქრული თვითღირებულება) ემატება სამეურნეო წლის პროდუქციის წარმოების ძირითადი ხარჯები და აკლდება წლის ბოლოს ნაშთად დარჩენილი პროდუქციის წარმოების ძირითადი ხარჯები.

პროდუქციის წარმოების ძირითად ხარჯებს მიეკუთვნება

ძირითადი ნედლეულის, მასალების და ხელფასის ხარჯი და საერთო საამქრული ხარჯები, რომელიც განაწილების გზით შედის ძირითადი ხარჯების შემადგენლობაში. ფინანსური აღრიცხვის გამოყენებისას სამეურნეო წელს წარმოებული პროდუქციის ძირითადი ხარჯების დასადგენად წლის განმავლობაში მოხმარებული ძირითადი მასალების (ნედლეულის) ღირებულებას ემატება უშუალოდ პროდუქციის წარმოებაზე დასაქმებულ მომუშავეთა ხელფასი, საერთო-საამქრული ბედნადები ხარჯები, დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი სამეურნეო წლის დასაწყისისათვის და მათ ჯამს აკლდება სამეურნეო წლის ბოლოსათვის დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი.

მუხლში „შედეგი რეალიზაციიდან“ აისახება მოგება ან ზარალი, რომელიც პირველ და მეორე მუხლებს შორის სხვაობით განისაზღვრება.

საბრუნავ ხარჯთა მეთოდი მოითხოვს კომერციული და მმართველობის ხარჯების ცალკე გამოყოფას.

მუხლში „კომერციული ხარჯები“ აისახება წლის განმავლობაში საქონელბრუნეასთან დაკავშირებული ხარჯები, როგორცაა მაგალითად, რეალიზაციის საგრანსპორტო ხარჯები, რეკლამის, შენახვის, დაზღვევის და სხვა ხარჯები, რომლებიც რეალიზაციის პროცესს უკავშირდება.

მუხლში „მმართველობის ხარჯები“ აისახება საერთო-სამეურნეო ხარჯები. კერძოდ, ადმინისტრაციის ხელფასი, დაზღვევის საერთო ხარჯები, ადმინისტრაციული შენობისა და ოფისის მოწყობილობის ამორტიზაციის ხარჯები და სხვ.

მუხლში „სხვა საწარმოო შემოსავლები“ აისახება ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშის 6,10,11,12,13 და 14 მუხლებში მოცემული შემოსავლები.

მუხლში „სხვა საწარმოო ხარჯები“ აისახება ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშის 17,20,21,23 და 24 მუხლებში მოცემული ხარჯები.

საწარმოს საქმიანობაზე ნათელი წარმოდგენის შექმნის

მიზნით 10.2 პუნქტის მოთხოვნით სხვა საწარმოო შემოსავლები და ხარჯები გაშიფრული უნდა იყოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

9. საპენსიო გადასახდელების ასახვა

წლიურ ანგარიშგებაში უნდა გაიშიფროს სამეურნეო წელს გადახდილი თანხა, მათ შორის იურიდიულად დამოუკიდებელი სოციალური უზრუნველყოფის ორგანიზებში გადარიცხული საპენსიო გადასახდელების თანხა და მომდევნო ხუთი სამეურნეო წლის განმავლობაში ყოველწლიურად სავარაუდო გადასახდელი თანხები მათი პროცენტული გამოსახულებით.



მე-9 პუნქტი განსაზღვრავს საპენსიო გადასახდელების ასახვის წესს. იგი ეხება წლიურ ანგარიშგებაში იმ საპენსიო ვალდებულებების შესრულების გაშიფრვას, რომელიც საწარმომ მომუშავესთან გაფორმებული ხელშეკრულებით ივალდებულა. კანონი მოითხოვს, რომ წლიურ ანგარიშგებაში ასახული იყოს როგორც სამეურნეო წელს გადახდილი საპენსიო გადასახდელების თანხა, ისე მომდევნო 5 წლის განმავლობაში ყოველწლიურად გადასახდელი თანხები დინამიკაში. პრაქტიკაში დასაშვებია პენსიების გადახდა უშუალოდ საწარმოს მიერ ან დამოუკიდებელი სოციალური უზრუნველყოფის ორგანიზების მონაწილეობით. ამიგომ კანონი მოითხოვს, რომ სამეურნეო წელს გადახდილი თანხიდან ცალკე გამოიყოს დამოუკიდებელი სოციალური უზრუნველყოფის ორგანიზებში გადარიცხული თანხები. მე-9 პუნქტი არ აკონკრეტებს წლიური ანგარიშგების რომელ ლოკუმენტში უნდა აისახოს ზემოთ აღნიშნული ინფორმაცია, რადგანაც იგი არ მიეკუთვნება წლიურ

ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშში შესაგან ინფორმაციას, ამიგომ იგულისხმება, რომ მათი გაშიფვრა უნდა მოხდეს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში.

10. ანგარიში სამეურნეო საქმიანობის შესახებ

10.1. სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიში უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას საზოგადოების სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობისა და მდგომარეობის შესახებ. ანგარიშში უნდა აღინიშნოს აგრეთვე განსაკუთრებული მნიშვნელობის მოვლენები, რომლებიც მოხდა სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ.

10.2. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს ასევე განმარტებები წლიური ანგარიშგების შესახებ. ამასთან, შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდები იმდენად სრულყოფილად უნდა იქნას აღწერილი, რომ შესაძლებელი იყოს საზოგადოების ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე სრული წარმოდგენის შექმნა. ამ მეთოდების დეტალური აღწერა აუცილებელი არ არის, თუ ისინი ბოლო სამი წლის განმავლობაში არ შეცვლილა და აღწერილი იყო წინა წლების ანგარიშში. ამასთან, საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს ის განსხვავებები, რომლებიც ხელს უშლიან წინა წლის წლიური ანგარიშგების შედარებას ბოლო წლიურ ანგარიშგებასთან. კერძოდ, შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწერისა და ფასშესწორების მეთოდების მნიშვნელოვანი ცვლილებები. დაწერილებითი მონაცემების მოგანა აუცილებელი არ არის, თუ შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწე-

რის ან უასშესწორების, მეთოდების შეცვლის შედეგად წარმოშობილი დამატებითი წლიური მოგება ან წლიური გარალი არ აღემატება იმ თანხის ათ პროცენტს, რომელიც აღნიშნული ცვლილებების გარეშე უნდა ყოფილიყო მიღებული.

10.3. საქმიანობის შესახებ ყოველი ანგარიში უნდა შეიცავდეს:

ა) მონაცემებს ძირითადი და დამატებითი შენატანების შესახებ, რომლებიც რომელიმე პარგნიორმა იეალდებულა დამუშენების ან აქციონერის უფლებით, ანდა საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად აქციების გაცვლისას თავისი საზოგადოებისათვის ან დამოუკიდებელი საწარმოსათვის, ან იმ საწარმოსათვის, უპირველესი უფლების გამოყენებით, რომლის წილთა უმრავლესობას საზოგადოება ფლობს.

თუ სამეურნეო წელს მოხდა ამგვარი წილის გასხვისება, მაშინ იგი უნდა აღინიშნოს და მიეთითოს მიღებული შემოსავლის ოდენობა და მისი გამოყენების გზები;

ბ) სამეურნეო წელს საწესდებო კაპიტალის გამრდისას მიღებულ წილებს;

გ) ნებადართულ კაპიტალს;

დ) საზოგადოების არაწევრთა უფლებას მოგების ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე, სამეურნეო წელს წარმოშობილი უფლებების მითითებით;

ე) პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს, რომლებიც წლიურ ბალანსში არ ასახულა, მათ შორის საკუთარი ვალდებულებებისათვის გაცემულ გარანგიებს;

ვ) ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოს ან მსგავსი ორგანოების წევრთა მთელ შემოსავლებს

(ხელუასებს, მოგების წილებს, ხარჯების კომპენსაციებს, საღაბლეო თანხებს, პროვიზიას და ნებისმიერი სხვა სახის შემოსავლებს) ცალ-ცალკე თითოეული ორგანოს მიხედვით. მთელ შემოსავლებს მიეკუთვნება აგრეთვე შემოსავლები, რომლებიც კი არ გაიცემა, არამედ გარდაიქმნება სხვა სახის მოთხოვნებად ან გამოიყენება სხვა მოთხოვნების გასაღიდეblად. მოცემული სამეურნეო წლის შემოსავლების გარდა, აისახება აგრეთვე ის შემოსავლები, რომლებიც მიიღეს მოცემულ სამეურნეო წელს, მაგრამ აქამდე არც ერთ ანგარიშში არ ყოფილა აღნიშნული. თუ საზოგადოების ღირექტორები დამატებით შემოსავალს იღებენ საზოგადოების მეკავშირე საწარმოებიდან მათი კანონიერი წარმომადგენლის ან მომსახურის როლში საქმიანობისათვის, მაშინ ეს შემოსავლები უნდა აისახოს ცალკე;

ბ) ყოფილი ღირექტორების და მათი ოჯახის წევრების მთელ შემოსავალს (საბოლოო ანგარიშსწორებას, პენსიებს, დახმარებას მარჩენალის დაკარგვის გამო და სხვა ანალოგიურ შემოსავალს). თუ ღირექტორები და მათი ოჯახის წევრები კომპენსაციებს ან პენსიებს იღებენ აგრეთვე მეკავშირე საწარმოებიდან, მაშინ ეს შემოსავლები ცალკე უნდა აისახოს;

თ) სამართლებრივ და კომერციულ ურთიერთობებს ქვეყნის შიგნით განლაგებულ მეკავშირე საწარმოებთან, აგრეთვე ამ საწარმოების სამეურნეო საქმიანობას, რომელთაც შეუძლიათ მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინონ საზოგადოების მდგომარეობაზე.

ი) სხვის მონაწილეობას საზოგადოებაში, რომლის შესახებაც მას ეცნობა, ამასთან უნდა მიეთითოს, თუ ვის ეკთვნის ეს წილი და აღემატება თუ არა იგი საზოგადო-

ების ყველა წილის მეოთხედ ნაწილს, ან არის თუ არა ის აქციების უმრავლესობის მფლობელი.

10.4. ანგარიში უნდა შეესაბამებოდეს კეთილსინდისიერი და სარწმუნო ანგარიშგების პრინციპებს. ანგარიში მზადდება იმ ზომით, რამდენადაც იგი შეესაბამება საზოგადოებრივ ინტერესებს. ანგარიშში არ არის საჭირო დაწერილობითი დეტალების აღწერა, თუ გონიერული კომერციული შეფასების თანახმად, ამ ცნობების აღნიშვნას შეუძლია სერიოზული ზიანი მიაყენოს საზოგადოებას ან მის მეკავშირე საწარმოს. თუ რომელიმე მონაცემი არ არის შეგანილი კომერციული საიდუმლოების დაცვის მიზნით, მაშინ საქმიანობის ანგარიშში, სადაც ეს მონაცემები უნდა იყოს ასახული, შესაბამისი ნორმების მინიშნებით უნდა მიეთითოს, რომ ამ მონაცემების მიმართ გამოყენებულია საიდუმლოების დაცვის წესები.

10.5. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა ყოს საზოგადოების ღირეჭტორებისა და სამეთვალყურეო ორგანოთა ყველა წევრის, აგრეთვე სამეურნეო წელს და მის შემდეგ გასული წევრების გვარი და სახელი სრულად. საჭიროა აგრეთვე მიეთითოს სამეთვალყურეო ორგანოს თავმჯდომარის, მისი მოადგილეებისა და საზოგადოების გამგეობის, თუ ასეთი არსებობს, თავმჯდომარის ვინაობა.



მე-10 პუნქტით დადგენილია სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშის შინაარსი, მოცულობა და შედგენის პრინციპი. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშის შედგენის დროს მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული აგრეთვე ზემოთ განხილული ზოგიერთი პუნქტის მოთ-

ხოვნა მონაცემთა გაშიფერის თაობაზე.

10.1 პუნქტი მოითხოვს, რომ სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახული იყოს ინფორმაცია საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობის და მდგომარეობის შესახებ. როგორც წესი, წლიური ანგარიშგების შედგენა სამეურნეო წლის დამთავრების შემდგომ 3 თვეში ხდება. ამ პერიოდში შეიძლება სხვადასხვა გარემოების გამო საწარმოს მდგომარეობა მნიშვნელოვნად შეიცვალოს. ამიტომ კანონი ავალდებულებს წლიური ანგარიშგების შემდგენს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახოს არა მარგო სამეურნეო წლის მოვლენები, არამედ ის განსაკუთრებული მოვლენები, რომელთაც ადგილი ჰქონდა სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ წლიური ანგარიშგების წარდგენამდე. იგი აუცილებელია იმ მოტივით, რომ დაკმაყოფილებული იყოს ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესი, სწორი წარმოდგენა შეექმნას საწარმოზე მისი წლიური ანგარიშგების გაცნობის გზით. განსაკუთრებული მნიშვნელობის მოვლენების საქმიანობის შესახებ ანგარიშში აღნიშვნის მიზანი არ უნდა იყოს საწარმოს მდგომარეობის ოპტიმისტურად წარმოდგენა, პირიქით, აქ კონსერვატიული პრინციპიდან გამომდინარე აუცილებელია თავის შეკავება მოსალოდნელი შემოსავლების თუ მოგების შესახებ ინფორმაციის პოტანაზე, ხოლო მოსალოდნელი გარალის მუქარა აუცილებლად უნდა იყოს აღნიშნული.

სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოსაგანი სამეურნეო წლის დამთავრების შემდეგ მომხდარი მოვლენების მაგალითს წარმოადგენს: საწარმოს შეერთება ან შერწყმა; განხორციელებული ან შემოთავაზებული რეკონსტრუქცია, ძირითადი კაპიტალის საშუალებების და ინვესტიციების შეძენა ან გაყიდვა, აქციებისა და ობლიგაციების გამოშვება; სტიქიური მოვლენების (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვ.) შედეგად ძირითადი კაპიტალის ან მარაგების დანაკარგები; ახალი სა-

ხის საქმიანობის დაწყება ან არსებული მასშტაბების გაზრდა; მთავრობის მოქმედება, მაგ. ნაციონალიზაცია; გაფიცვა ან სხვა შრომითი დავა და სხვა მოვლენები, რაც ღარიცხის პეტოლის გამოყენებით არ ასახულა ბალანსში ან მოვებისა და ზარალის ანგარიშში.

საწარმოს ფინანსურ და ქონებრივ მდგომარეობაზე სრული და ნათელი სურათის შექმნის თვალსაზრისით 10.2 პუნქტი მოითხოვს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში წლიური ანგარიშგების განმარტებას. იგი განსაკუთრებულ ყურადღებას ანიჭებს შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდების სრულყოფილად აღწერის აუცილებლობას, რადგანაც სხვაგვარად შეუძლებელია საწარმოს მდგომარეობაზე ნათელი წარმოდგენის შექმნა.

მუდმივობის პრინციპის მოთხოვნათა გათვალისწინებით შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდები უცვლელი უნდა იყოს წლების განმავლობაში, თუმცა არ არის გამორიცხული მათი შეცვლა განსაკუთრებულ შემთხვევაში (მაგ. სტანდარტების, ნორმების, კანონის შეცვლის და სხვ. გარემოებათა გამო). ამიტომ თუ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში გამოყენებული მეთოდები ბოლო 3 წლის მანძილზე არ შეცვლილა და იგი აღწერილი იყო წინა წლების ანგარიშში, მაშინ საეაღლებულო არ არის ამ მეთოდების დეტალური აღწერა. ხოლო თუ მოხდა ისეთი ცვლილებები, რომლებიც ხელს უშლიან წინა წლის წლიური ანგარიშგების შედარებას ბოლო წლის წლიურ ანგარიშგებასთან, მაშინ ეს ცვლილებები აღწერილი უნდა იყოს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში, თუმცა მათი დაწერილობითი მოგანა ყოველთვის არ არის აუცილებელი. კერძოდ, თუ არ მომხდარა შეფასებისა და ჩამოწერის, მათ შორის არაგეგმური ჩამოწერისა და ფასშესწორების მეთოდების მნიშვნელოვანი ცვლილებები. ცვლილების არსებობას კანონის ძალით ერთი კრიტერიუმი განსაზღვრავს. ეს კრიტე-

რიუმი ა წლიური მოგების ან ზარალის ცვლილების ათპროცენტუანი ზღვარი. მაგალითად, საწარმო შეფასების ან ჩამოწერის მეთოდების შეუცვლელად მიიღებდა მოგებას 10 000 ლარის ოდენობით. მაგრამ შეცვალა რა გამოყენებული მეთოდები, მისი მოგების 1000 ლარამდე ოდენობით (10 000-ის 10 %) გაზრდის ან შემცირების შემთხვევაში იგი ვალდებული არ იქნება დეტალურად აღწეროს შეფასებისა და ჩამოწერის მეთოდებში მომხდარი ცვლილებები.

10.2 პუნქტისაგან განსხვავებით, სადაც დასაშვებია იყო გარკვეული შეღავათები ცვლილებების აღწერაში, 10.3 პუნქტი მკაცრად მოითხოვს, რომ საქმიანობის შესახებ ყოველ ანგარიშში აისახოს შემდეგი მონაცემები:

ა) საწარმოს რომელიმე პარტნიორის მიერ ძირითადი და ზმავებითი შენატანების განსახორციელებლად აღებული ვალდებულება. ვალდებულება პარტნიორმა შეიძლება იკისროს დამფუძნებლის ან აქციონერის უფლებით თავისი საწარმოს საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად. ვალდებულების აღება შეიძლება აგრეთვე უპირატესი უფლების გამოყენების გზით დამოკიდებული საწარმოს ან იმ საწარმოს საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად, რომლის წილთა უმრავლესობას საზოგადოება ფლობს.

აღნიშნული ინფორმაციის მოგანა აუცილებელია საწესდებო კაპიტალის მქონე საზოგადოებების წლიურ ანგარიშგებაში იმ თვალსაზრისით, რომ დანარჩენი პარტნიორი წინასწარ იყოს ინფორმირებული იმის თაობაზე, თუ როგორ შეიძლება შეიცვალოს პარტნიორთა წილი საზოგადოებაში. ეს მოთხოვნა ძირითადად სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერაციეს ეხება, რადგანაც მათში შესაძლებელია პარტნიორის წილის გაზრდა სხვა პარტნიორთა ნებართვის გარეშე, ან აქციების უპირატესი შეძენის უფლების განხორციელებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის კი ამის აუ-

ცილებლობა არ არსებობს იმ გარემოებათა გამო, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 46.7 პუნქტის ძალით საზოგადოებაში პარგნიორების მიერ განხორციელებული დამატებითი შესატანები პათი წილის პროპორციული უნდა იყოს. ხოლო თუ რომელიმე პარგნიორი კისრულობს განსხვავებული ოდენობის შეტანას, ამას პარგნიორთა თანხმობა სჭირდება. აქედან გამომდინარე უკვე წლიური ანგარიშგების შედგენაზე პარგნიორებისათვის თავისთავად ცნობილია ეს ფაქტი და მის დაუიქსირებას საქმიანობის შესახებ ანგარიშში არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს;

ბ) სამეურნეო წელს საწესდებო კაპიტალის გაზრდისას მიღებული წილები. ეს მოთხოვნა ეხება მხოლოდ საწესდებო კაპიტალის მეორე საწარმოებს. „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 46-ე, 59-ე და 61-ე მუხლების მოთხოვნათა დაცვით საზოგადოების საწესდებო კაპიტალის გაზრდის დროს აღვილი მოსალოდნელია პათი წილების შეცვლა, რაც კანონის მე-18 მუხლის მოთხოვნით გამოიქვეყნებას ექვემდებარება. სწორედ ამიტომ ეს ცვლილებები მოგანილი უნდა იყოს საქმიანობის შესახებ (როგორც წლიური ანგარიშგების ერთ-ერთი გამოსაქვეყნებული დოკუმენტი) ანგარიშში;

გ) ნებადართული კაპიტალი. იგი ეხება მხოლოდ სააქციო საზოგადოებას და მოითხოვს საქმიანობის შესახებ ანგარიშში აისახოს მონაცემები კანონის 59.2 პუნქტის ძალით საწესდებო კაპიტალის გასაზრდელად ნებადართული კაპიტალის ფორმით გამოშვებულ დროებით აქციებზე და 52.4 პუნქტით გათვალისწინებულ სხვა ფასიან ქაღალდებზე. ნებადართული კაპიტალის შესახებ მოცემული უნდა იყოს რომელი ფასიანი ქაღალდის სახით არსებობს იგი, მისი მთლიანი ნომინალური ღირებულება, ვადა და სხვ.;

დ) საზოგადოების არაწევროთა უფლება მოგებაზე ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე. მოცემული მოთხოვნა ერცელდება დამოკიდებულ საწარმოებზე, კერძოდ იმ

დამოკიდებულ საწარმოებზე, რომლებიც სხვა საწარმოს დაექვემდებარა არა საკონცერნო და სამეკავშირეო ურთიერთობიდან გამომდინარე, არამედ ურთიერთშეთანხმებით ხელშეკრულების საფუძველზე. ე.ი. საუბარია ისეთ საწარმოებზე, რომელთაც კაპიტალში წილობრივი მონაწილეობა არ აკავშირებთ. მოგებაზე ან ლიკვიდაციიდან მიღებული შემოსავლის ნაწილზე ვალდებულება შეიძლება არსებობდეს მაგალითად, დაქვემდებარებული საწარმოს მიერ საზოგადოებიდან საწესდებო კაპიტალში შეგანის გარეშე მიღებულ ინვესტიციებთან დაკავშირებით. თუ ასეთი რამ არსებობს, მაშინ საქმიანობის ანგარიშში უნდა ჩაიწეროს ვის აქვს ასეთი უფლება, რა მოცულობის ვალდებულებას წარმოადგენს იგი. მათ შორის ცალკე უნდა გამოიყოს სამეურნეო წელს წარმოშობილი უფლებები;

ე) პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული ურთიერთობები. იგი ეხება საწარმოს იმ პასუხისმგებლობით ურთიერთობებს, რომლებიც კანონის დანართის 1.5 პუნქტითაა განსაზღვრული. ასევე იმ ვალდებულებებს, რომელიც საწარმომ იკისრა გარანტიის პირობით. მაგალითად, საკუთარი წარმოების ნაკეთობაზე მუშაობის საგარანტიო ვადის მიცემა. თუ ამ ვადაში ნაკეთობა გამოვა მწყობრიდან საწარმო ვალდებული იქნება შეცვალოს იგი ახლით ან გაარემონტოს მყიდველისათვის მიწოდებული და წუნდებული საქონელი. მათი საქმიანობის შესახებ ანგარიშში ასახვა განპირობებულია იმ მუქარის გამო, რომელიც საწარმოს პირობის შეუსრულებლობის გამო შეიძლება საბალანსო ვალდებულებად გადაექცეს;

ვ) ხელმძღვანელობისა და სამეთვალყურეო ორგანოს ან მსგავსი ორგანოების მთელი წლიური შემოსავალი;

ზ) ყოფილი დირექტორების და მათი ოჯახის წევრების მთელი შემოსავალი. „ვ“ და „ზ“ პუნქტებით განსაზღვრული ინფორმაციის ასახვა განპირობებულია საზოგადოების ხელმძღვანელობასთან დაკავშირებული ხარჯების გაანალიზების

აუცილებლობით;

თ) სამართლებრივი და კომერციული ურთიერთობები ქვეყნის შიგნით გახსნაგებულ მეკავშირე საწარმოებთან. მოცემული მოთხოვნის შესასრულებლად საქმიანობის ანგარიშში მონაწილე უნდა იყოს სრულყოფილი ინფორმაცია ყველა რეკავშირე საწარმოს შესახებ და სამართლებრივი რაზმ, რომელთაც რეგულირდება მათთან ურთიერთობა. კერძოდ, განსაზღვრულია იგი ხელშეკრულებაში დამატებით გათვალისწინებული პირობებით, თუ ეყრდნობა „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით მე-17 მუხლს. მეკავშირე საწარმოსთან კომერციული ურთიერთობის არსებობისას აღწერილი უნდა იყოს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოწოდება, ანაზღაურების პირობები. რადგანაც მეკავშირე საწარმოთა მდგომარეობა გარკვეულწილად განაპირობებს საზოგადოების ფინანსურ შედეგს. მოცემული პუნქტის ძალით აუცილებელია საქმიანობის შესახებ ანგარიშში დახასიათებული იყოს მეკავშირე საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა;

ი) ინფორმაცია საზოგადოებაში სხვისი მონაწილეობის შესახებ, რომლის თაობაზე ცნობა მიღებული აქვს სამეურნეო წლის განმავლობაში. ეს მოთხოვნა მხოლოდ სააქციო საზოგადოებაზე ვრცელდება და ითვალისწინებს კანონის 17.2 მუხლის მოთხოვნის საფუძველზე აქციონერისაგან მიღებული ცნობის პარგნიორებისათვის (საქმიანობის შესახებ ანგარიშით) მიწოდებას. საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მითითებული უნდა იყოს თუ ვინმე არის ახალი მეწილე და რამდენი პროცენტით შემოიფარგლება მისი მონაწილეობა.

10.4 პუნქტი ადგენს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიში შედგენილი უნდა იყოს კეთილსინდისიერად, მონაცემთა დაუმახინჯებლად და სარწმუნო წყაროებზე დაყრდნობით. მართალია საქმიანობის შესახებ ანგარიშის შედგენის ერთ-ერთი მიზანია საწარმოს სახის ნათლად წარმოდგენა, მაგრამ იგი აუცილებელია შეესაბამებოდეს საზოგადოების ინტერესებს. აქედან გამომდინარე გონიერული კომერციული შეფასების გათვალის-

წინებით ნებადართულია ანგარიშში არ აისახოს ისეთი მონაცემი, რომელმაც კომერციული საიდუმლოების გამოქვეყნების გზით შეიძლება ზიანი მიაყენოს საზოგადოებას. კომერციული საიდუმლოების დაცვის მიზნით მონაცემების გამოუქვეყნებლობის შემთხვევაში საქმიანობის შესახებ ანგარიშში უნდა მიეთითოს, რომ მათ მიმართ გამოყენებულია საიდუმლოების დაცვის წესი.

10.5 პუნქტი მოითხოვს, რომ საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოცემული იყოს ღირექტორებისა და სამეთვალყურეო ორგანოთა ყველა წევრის ვინაობა თანამდებობათა მინიშნებით, მათ შემადგენლობაში მომხდარი ცვლილება სამეურნეო წლის დასაწყისიდან წლიური ანგარიშგების წარმოდგენამდე.

11. შემოწმების საბანი და მოცულობა

11.1. წლიური ანგარიშგება, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და საქმიანობის შესახებ ანგარიში უნდა შემოწმდეს საზოგადოებისაგან დამოუკიდებელი ერთი ან რამდენიმე აუდიტორის მიერ (დასკვნითი შემოწმება). ასეთი შემოწმების გარეშე წლიური ანგარიშგების მიღება დაუშვებელია.

11.2. წლიური ანგარიშგების შემოწმებით უნდა დადგინდეს, დაცულია თუ არა წლიური ანგარიშგებისადმი კანონისა და წესდების მოთხოვნები და საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოგანილი მონაცემები ხომ არ შექმნის მცდარ წარმოდგენას საზოგადოებაში არსებულ საქმის ვითარებაზე.

11.3. თუ საზოგადოების ღირექტორები შემოწმების შედეგებზე დასკვნის შედგენის შემდეგ შეცვლიან წლიურ ანგარიშგებას, მაშინ აუდიტორებმა ხელახლა უნდა შემოწმონ წლიური ანგარიშგება.

11.4. აუდიტორებს ირჩევენ პარგნიორები ხმების უბრალო უმრავლესობით.



მე-11 პუნქტით განსაზღვრულია საზოგადოების წლიური ანგარიშგების შემოწმების მიზანი და აუცილებლობა.

11.1 პუნქტში განმარტებულია, რომ წლიური ანგარიშგების წარდგენამდე აუცილებელია შემოწმდეს ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები, წლიური ანგარიშგება და საქმიანობის შესახებ ანგარიში. შემოწმება უნდა ჩაატაროს ერთმა ან რამოდენიმე აუდიტორმა. მოცემული პუნქტისა და „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 58.1 მუხლის შესაბამისად აუდიტორი სამართლებრივად და ეკონომიკურად დამოუკიდებელი უნდა იყოს საზოგადოებისაგან, მისი ღირეუტორებისაგან და მათი აქციონერებისაგან. დაუშვებელია შემოწმებელი წლიური ანგარიშგების მიღება.

11.2 პუნქტის შესაბამისად წლიური ანგარიშგების შემოწმების მიზანია დადგინდეს დაცულია თუ არა წლიური ანგარიშგებისადმი კანონის და წესდების მოთხოვნები და რამდენად სარწმუნოა საქმიანობის შესახებ ანგარიშში მოტანილი მონაცემები. კანონის 58.2 მუხლის თანახმად აუდიტორმა თავის დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ საეაღდებულო შემოწმება ჩატარებულია საზოგადოების დავთრებისა და ჩანაწერების საფუძველზე, ღირეუტორების მიერ გაცემული განმარტებებისა და მტკიცებების გამოყენებით. წლიური ანგარიშგების და სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ანგარიშთან დაკავშირებით დასკვნაში უნდა აღინიშნოს მათი შესაბამისობა კანონით გათვალისწინებული წესებისადმი.

გამორიცხული არ არის უკვე შემოწმებულ წლიურ ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანა. ასეთ შემთხვევაში იგი ხელახლა შემოწმებას უნდა დაექვემდებაროს 11.3 პუნქტის ძალით.

აუდიტორს (აუდიტორებს) ირჩევენ პარტნიორთა საერთო კრებაზე ხმების უბრალო უმრავლესობით. აუდიტორების არჩევა ხდება ყოველწლიურად. მათი კანდიდატურა სააქციო საზოგადოებაში საერთო კრებას წარედგინება სამეთვალყურეო საბჭოს წინადადებით.

12. შემოქმედი ანგარიშგება მცირე საწარმო სახის

მცირე საწარმოებს შეუძლიათ ბალანსისა და მოგება-ზარალის ანგარიშის ნაცელად ინვენტარიზაციის საფუძველზე შეადგინონ ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავლის ანგარიში საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად“.



ცნობილია, რომ კანონის 13.1 მუხლით მცირე საწარმოებისათვის დადგენილია ანგარიშგების გამარტივებული წესების გამოყენება. მათ, როგორც წესი, არ ევალებათ წლიური ბალანსისა და მოგება და ზარალის ანგარიშის შედგენა. მაგრამ იგი არ უნდა იქნას გაგებული ისე, რომ თითქმის მცირე საწარმოებს ეკრძალებოდეთ წლიური ანგარიშგების შედგენა. მე-12 პუნქტი არჩევანის უფლებას აძლევს მცირე საწარმოს შეადგინოს ჩვეულებრივი სახით წლიური ანგარიშგება ან მის ნაცელად შეადგინოს ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავლის ანგარიში საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად.

ბუღალტრული აღრიცხვა
და
ანგარიშგება

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს
კანონის მეცამეტე მუხლის
კომენტარები

ავტორები: რევაზ ძაძაძია
ლავრენტი ჭუმბურიძე

რედაქტორი თეიმურაზ კოპალეიშვილი

ლელანს გამოსაცემად მომწოდდა შპს-ში „გით“

რედაქტორი მანანა გველესიანი

მხატვარი ზაალ სულაკაური

ფასი სახელშეკრულებო

გირაჟი 1000

სააღრიცხვო საგამომცემლო თიბაბასი 53
გამომცემლობა „თიურგი“ თბილისი 1997 წ.