

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო
უნივერსიტეტი



თეონა ასპანიძე

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხები სსიპ სსსტც
„დელტა“-ს მაგალითზე

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ასოცირებული პროფესორი

ნადეჟდა კვატაშიძე

თბილისი

2019

სარჩევი

ანოტაცია	3
annotation.....	4
შესავალი.....	5
თავი I. შემოსავლების და ხარჯების აღიარება და შეფასება	
1.1 შემოსავლის ცნება და აღიარება.....	10
1.2 შემოსავლების შეფასება	44
1.3 ხარჯების ცნება, აღიარება და შეფასება.....	48
თავი II. სსიპ “დელტას” შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვა	
2.1 სსიპ „დელტას“ შემოსავლების აღრიცხვა	64
2.2 სსიპ „დელტას“ ხარჯების აღრიცხვა	70
დასკვნა.....	72
გამოყენებული ლიტერატურა.....	76

ანოტაცია

საწარმოს შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის თანაფარდობა არის საწარმოს საქმიანობის შედეგი. მაჩვენებლები - მთლიანი სრული შემოსავალი და მოგება ან ზარალი ხშირად გამოიყენება, როგორც საწარმოს საქმიანობის შედეგების საზომი, ან როგორც სხვა მაჩვენებლების გაანგარიშების საფუძველი, როგორცაა, მაგალითად ინვესტიციის უკუგება, ან შემოსავალი აქციაზე. შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარებისა და შეფასების პროცესის პირდაპირი შედეგია. შეფასება არის ფულადი სიდიდეების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ეს პროცესი გულისხმობს შეფასებისთვის გარკვეული საფუძვლის შერჩევას.

საგადასახადო კანონმდებლობა გადასახადის გადამხდელს აკისრებს ვალდებულებას დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, დროულად და სწორად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები კანონით დადგენილი მეთოდების გამოყენებით და მოახდინოს მათი მიკუთვნება იმ საანგარიშო პერიოდისათვის, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. ასევე, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია. ეს აუცილებელია იმისთვის, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი ამ ოპერაციათა დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

Annotation

The ratio between the income and expenses of the enterprise is the outcome of the enterprise's activity. Indicators - total full income and profit or loss are often used as measurement of results for an enterprise activity, or as a basis for calculation of other indicators, such as return on investment, or income on the stock. Recognition of revenue and expenses is a direct result of the recognition and evaluation of assets and liabilities. Assessment is the process of determining the monetary value, in which the assets, liabilities, revenues and expenses are recognized in the financial statements of the enterprise. This process involves selecting a basis for evaluation.

Tax legislation imposes a taxpayer on the basis of documented data, to properly and correctly record revenues and expenditures using the methods established by law and attribute them to the reporting period in which they were received and rendered. Also, the taxpayer is obliged to fully record all operations related to its activities. This is necessary to ensure that the control of start, progress and completion of these transactions are guaranteed.

შესავალი

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა უტყუარად მაშინ შეიძლება ჩაითვალოს, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში საანგარიშგებო პერიოდის ყველა რეალური შემოსავალი და ხარჯია ასახული. საწარმოს გამართული საქმიანობისთვის აუცილებელია სწორი აღრიცხვა, რომელიც ფინანსური ინფორმაციის სისტემატურ რეგისტრაციასა და ინფორმაციის მომხმარებელამდე დაყვანას ემსახურება.

შემოსავლებისა და ხარჯების და შესაბამისად ფინანსური შედეგების ინფორმაციის შესაბამისი და სამართლიანი ასახვა აუცილებელია, რადგან ინფორმაციის მომხმარებლებს ესაჭიროება ასეთი ინფორმაცია, რათა მიიღონ გადაწყვეტილებები და მხოლოდ ფასს-ით აღრიცხვა უზრუნველყოფს ასეთი ინფორმაციის წარდგენას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გადასახადის ცნება და მნიშვნელობა საუკუნეების განმავლობაში იცვლებოდა, იცვლებოდა მისი მოქმედების სფერო, განაკვეთები, დაბეგვრის ობიექტები. ეს პროცესი დღემდე გრძელდება და ამ ეტაპისთვის გარემო ლიბერალურია. თუმცა უდავო ფაქტია, რომ გადასახადებს თავისი ფუნქციებითა და მნიშვნელობით დიდი როლი უჭირავს ქვეყნის ზრდა-განვითარების თვალსაზრისით. ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა თანდათან უახლოვდება საერთაშორისო სტანდარტებს, რისთვისაც განხორციელდა მრავალი საკანონმდებლო ცვლილება, თუმცა ეს პროცესი ნელ-ნელა, ეტაპობრივად ხორციელდება და რა თქმა უნდა, ასეთი მიდგომა მნიშვნელოვან შედეგებამდე მიგვიყვანს.

თემის აქტუალობა. შემოსავლებისა და ხარჯების დაპირისპირება საშუალებას იძლევა შეფასდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგები. შემოსავლებისა და ხარჯების მნიშვნელოვნებიდან გამომდინარე აუცილებელია სამართლიანად განსაზღვროს ინფორმაცია თითოეული მათგანის შესახებ, რაც მოცემულია ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებში, ფასს 15, ბასს 1 და სხვა სათანადო სტანდარტებში.

შემოსავლები და ხარჯები წარმოდგენილია საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, რაც წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ ელემენტს. ამასთან ერთად აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი (რელევანტური)

და სამართლიანი წარდგენა, რაც გულისხმობს, რომ იგი უნდა შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კონცეპტუალური საფუძვლების და სხვა შესაბამისი სტანდარტების მოთხოვნებს.

ვინაიდან სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი დელტა ერთადერთი სამხედრო სამრეწველო კომპლექსია ჩვენს ქვეყანაში, ამიტომ არსებობს გარკვეული სპეციფიკური საკითხები, რაც მხოლოდ მისთვისაა დამახასიათებელი და ვფიქრობ ფართო საზოგადოებისთვის საინტერესო იქნება იმის გაცნობა, თუ როგორ ახდენს ორგანიზაცია შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვას.

კვლევის მიზნები და ამოცანები. ნაშრომის მთავარი მიზანია, თვალნათლივ დაგვანახოს თუ როგორ ხდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისთვის შემოსავლების და ხარჯების სწორად აღრიცხვა, წარმოაჩინოს მისი როლი და შეგვიქმნას ნათელი წარმოდგენა აღნიშნული საკითხის მნიშვნელობაზე. მოცემული ნაშრომი სწორედ შემოსავლებს და ხარჯებს ეხება, განხილულია მათი ცნება და აღიარება, შემოსავლების და ხარჯების შეფასება და მათი სწორად აღრიცხვის მნიშვნელობა, ხაზგასმულია საკითხის აქტუალობა და დახასიათებულია საერთაშორისო პრაქტიკაში ყველაზე ხშირად გამოყენებადი აღრიცხვის მეთოდები.

მიზნის შესაბამისად განსახორციელებელ ამოცანებს წარმოადგენს:

- შემოსავლებისა და ხარჯების არსის, აღრიცხვის და ანგარიშგებაში ასახვის თეორიული საფუძვლების შესწავლა.
- შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის საკითხების განხილვა სსიპ სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო ტექნიკური ცენტრი დელტას მაგალითზე.

კვლევის მიზანია, გამოვლინდეს ის სპეციფიკური აღრიცხვის თავისებურებები, რაც მხოლოდ ამ ორგანიზაციისთვისაა დამახასიათებელი. მოპოვებული ინფორმაციიდან გამომდინარე გაანალიზდეს აღრიცხვის მიმართულებით არსებული ხარვეზები და გაიცეს გარკვეული რეკომენდაციები მათ აღმოსაფხვრელად.

კვლევის საგანი და ობიექტი. კვლევის საგანია შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის ოპტიმალური ღონისძიებების და მიმართულებების განსაზღვრა. არსებული პრაქტიკის განხილვა და საქართველოს საგადასახადო სისტემაში არსებული რეგულაციები აღნიშნული მიმართულებით. კვლევის ობიექტია სსიპ სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი „დელტა“, რომელიც საქმიანობის სფეროდან და მრავალმხრივი ამოცანებიდან გამომდინარე ერთ-ერთი საუკეთესო ობიექტია აღნიშნული კვლევის ჩასატარებლად. თუმცა იქიდან გამომდინარე, რომ დელტას ფინანსური ანგარიშგება საჯაროდ არ ქვეყნდება და ასევე არ გაიცემა ინფორმაცია მისი შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, ნაშრომში ძირითადად განხილულია მისი შვილობილი კომპანიის - შპს დელტა ინტერნეიშენალის ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები.

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები. ნაშრომზე მუშაობის პროცესში გამოყენებული იქნა უცხოელ და ქართველ მეცნიერთა ნაშრომები და მათი პუბლიკაციები. ასევე საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტები, ცალკეულ მკვლევართა მიერ შემოთავაზებული დებულებები.

შეგვიძლია ვთქვათ რომ ქვეყნები ფინანსური აღრიცხვის კუთხით უამრავი პრობლემისა და გამოწვევის წინაშე დგანან და მათ ამ ყველაფერთან გამკლავებისათვის სჭირდებათ ისეთი „იარაღების“ სრულყოფა, როგორცაა საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც საშუალებას იძლევა სხვადასხვა ქვეყნებში მოქმედი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგებები იყოს შესადარისი. ამის თვალსაჩინოებისათვის, ჩვენ მიმოვიხილეთ წლების განმავლობაში მიმდინარე სხვადასხვა საკანონმდებლო თუ საორგანიზაციო ცვლილებები, რომლებმაც საბოლოოდ იმ სახემდე დაიყვანა ფინანსური აღრიცხვის სივრცე, როგორც დღეს გვაქვს.

მაგალითად, შემოსავლების აღიარება იყო ერთ-ერთი ყველაზე დიდი ხარვეზი ფასს (IFRS)-სა და აშშ-ს საზოგადოდ მიღებულ საბუღალტრო პრინციპებს (GAAP-Generally Accepted Accounting Principles (United States)) შორის. როგორც ცნობილია, ბასს (IAS) 18 - **შემოსავლები** შეიცავდა შემოსავლების აღიარების პრინციპებს, მაგრამ

ისინი საკმაოდ ზოგადი იყო და ბევრი კომპანია ვერ არკვევდა როგორ გამოეყენებინა შექმნილი კონკრეტული სიტუაციისთვის. IFRS-ისგან განსხვავებით, US GAAP-ის სახელმძღვანელო ძალიან დეტალურად განიხილავს საკითხებს შემოსავლების შესახებ, ის შეიცავს დაახლოებით 100 ცალკეულ დოკუმენტსა და პროტოკოლს შემოსავლების აღიარების შესახებ კონკრეტულ შემთხვევებში.

უამრავმა საერთაშორისო დონის ფინანსურმა ექსპერტმა წლების მანძილზე იმუშავა, რომ სტანდარტები დახვეწილიყო და შესაბამისობაში მოსულიყო რეალობასთან. ამიტომაც 2014 წლის 28 მაისისთვის მოხდა ზემოთ განხილული ორი სტანდარტის დაახლოება და მათ შორის არსებული განსხვავებების აღმოფხვრა.

შემოსავლების აღიარების ახალი სტანდარტი გამოიცა ფასს 15 - ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან სახელწოდებით და სწორედ მან მოახერხა სხვაობის აღმოფხვრა ამერიკულ და ევროპულ სტანდარტებს შორის. საწარმოებმა ფასს 15-ის გამოყენება უნდა დაიწყონ 2018 წლის პირველი იანვრიდან დაწყებული საანგარიშო პერიოდისთვის.

აღნიშნულმა სტანდარტმა შეძლო შემდეგი სტანდარტების ჩანაცვლება:

- ბასს 11 - სამშენებლო ხელშეკრულებები;
- ბასს 18 - ამონაგები;
- ფასიკ 13 - მომხმარებელთა წახალისების პროგრამები;
- ფასიკ 15 - შეთანხმებები უძრავი ქონების მშენებლობაზე;
- ფასიკ 18 - აქტივების გადაცემა მომხმარებლების მიერ; და
- იმკ-31 - შემოსავლები - ბარტერული ოპერაციები სარეკლამო მომსახურების ჩათვლით.

მნიშვნელოვან ცვლილებაში მოიაზრება ასევე ის, რომ ფასს 15 შეიცავს მითითებებს და გზამკვლევებს, რომლებიც წინა სტანდარტში არ გვქონდა (მომსახურებიდან მიღებული შემოსავლები, ხელშეკრულებების ცვლილებები). გაუმჯობესებულია მითითებები მრავალმხრივი შეთანხმებებისთვის. მოითხოვს შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის მეტ გამჭვირვალებას და ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებისთვის გამჟღავნებას.

მითითებული სტანდარტის შესასრულებლად საწარმოებმა უნდა გამოიყენონ შემოსავლის აღიარების ხუთ ეტაპიანი მოდელი:

- **მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულების იდენტიფიცირება.** ფასს 15 განსაზღვრავს ხელშეკრულებას, როგორც შეთხმემას ორ ან მეტ მხარეს შორის, რომელიც წარმოქმნის უფლებებსა და ვალდებულებებს და განსაზღვრავს ხელშეკრულების ყველა კრიტერიუმს, რომელიც უნდა დაკმაყოფილდეს.
- **ხელშეკრულების შესასრულებლად საჭირო დანახარჯების (ვალდებულებების) განსაზღვრა.** ვალდებულებას წარმოადგენს ხელშეკრულების პირობა, რომ მომხმარებელს გადაეცემა საქონელი ან გაუწევინ მომსახურებას.
- **გარიგების ფასის განსაზღვრა.** გარიგების ფასი არის განსაზღვრული თანხა, რომლის მიღების უფლებაც აქვს საწარმოს დამკვეთისთვის საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის შემთხვევაში გარდა დაინტერესებული მესამე მხარის ჩართვისა.
- **გარიგების ფასის განაწილება ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებაზე.** ხელშეკრულებაში, რომელიც შეიცავს ერთზე მეტ შესასრულებელ ვალდებულებას, საწარმომ უნდა გაანაწილოს გარიგების ფასი თითოეულ შესასრულებელ ვალდებულებაზე იმ ოდენობით რომელიც ასახავს ანაზღაურებას, რომლის მიღებასაც ელის საწარმო თითოეული ვალდებულების შესრულების შედეგად.
- **შემოსავლის აღიარება როდესაც (ან როგორც კი) საწარმო შეასრულებს მასზე დაკისრებულ გარიგების ვალდებულებას.**

მიუხედავად იმისა, რომ ფასს 15-ის დანერგვა საკმაოდ კომპლექსური და შრომატევადი პროცესია, როგორც ფინანსური სფეროს ექსპერტები ამბობენ, ეს სტანდარტი მნიშვნელოვან ცვლილებებს შეიტანს ყველა სფეროში. აქვე აღსანიშნავია, რომ ეს არის ფინანსური პროცესის სტანდარტიზაციის ყველაზე ეფექტური გზა, რომელიც უზრუნველყოფს გამჭვირვალე, შესადარ, თანმიმდევრულ და ეფექტიან პროცესებს საწარმოში.

თავი I. შემოსავლების და ხარჯების აღიარება და შეფასება

1.1. შემოსავლის ცნება და აღიარება

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად გამოიყენება მოგების მაჩვენებელი, რომელიც განისაზღვრება ორი ელემენტით: საერთო შემოსავლებით და საერთო ხარჯებით.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, **შემოსავალი** არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არაა საკუთარი კაპიტალის მესაკუთრეთა მიერ საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ დამატებით შენატანებთან¹.

სწორედ ფასს 15 - **ამონაგები მოხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან**, ადგენს იმ პრინციპებს, რომლებიც საწარმომ უნდა გამოიყენოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულების შედეგად წარმოქმნილი ამონაგებისა და ფულადი ნაკადების ხასიათის, სიდიდის, მათი წარმოქმნის ვადებისა და განუსაზღვრელობის შესახებ საჭირო ინფორმაციის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენისთვის. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი მხოლოდ ისეთი ხელშეკრულებისთვის უნდა გამოიყენოს, რომლის მეორე მხარე მომხმარებელია. **მომხმარებელი** არის მხარე, რომელსაც საწარმოსთან ხელშეკრულება გაფორმებული აქვს იმ მიზნით, რომ გადახდილი ანაზღაურების სანაცვლოდ მიიღოს ისეთი საქონელი ან მომსახურება, რომელიც საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის შედეგია.

ხელშეკრულება არის ორ ან რამდენიმე მხარეს შორის შეთანხმება, რომელიც წარმოშობს იურიდიული ძალის მქონე უფლებებსა და ვალდებულებებს.

¹ ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები, პუნქტი 4.25

სახელშეკრულებო ვალდებულებებისა და უფლებების იურიდიულ დაცვას კანონმდებლობა უზრუნველყოფს. ხელშეკრულებები შეიძლება იყოს წერილობითი ან სიტყვიერი ფორმის, ან იგულისხმებოდეს საწარმოს მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად. მომხმარებლებთან ხელშეკრულებების გაფორმების პრაქტიკა და პროცესები განსხვავებულია სხვადასხვა იურისდიქციაში, დარგებსა და საწარმოებში. გარდა ამისა, შეიძლება განსხვავებული იყოს საწარმოს ფარგლებშიც (მაგალითად, შეიძლება დამოკიდებული იყოს მომხმარებლების კატეგორიაზე, ან დაპირებული საქონლის ან მომსახურების ხასიათზე). საწარმომ ზემოაღნიშნული პრაქტიკა და პროცესები უნდა გააანალიზოს იმის დასადგენად, მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება წარმოქმნის თუ არა იურიდიული ძალის მქონე უფლებებსა და ვალდებულებებს, ხოლო თუ წარმოქმნის, დროის რომელ მომენტში.

მომხმარებელთან გაფორმებულ ზოგიერთ ხელშეკრულებას შეიძლება არ გააჩნდეს ფიქსირებული მოქმედების ვადა და მისი შეწყვეტა ან შეცვლა შეიძლება ნებისმიერ მხარეს ნებისმიერ დროს შეეძლოს. სხვა ხელშეკრულებების განახლება შეიძლება ავტომატურად იყოს შესაძლებელი, ხელშეკრულებით განსაზღვრული პერიოდულობით. საწარმომ წინამდებარე სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ხელშეკრულების იმ ვადის მიმართ (ანუ, სახელშეკრულებო ვადის მიმართ), რომლის განმავლობაშიც ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებს გააჩნიათ მიმდინარე (ძალაში შესული) იურიდიული ძალის მქონე უფლებები და ვალდებულებები.

ფასს 15-ის მიზნებისთვის, ხელშეკრულება არ არსებობს, თუ ხელშეკრულების თითოეულ მხარეს აქვს ხელშეკრულების ცალმხრივად შეწყვეტის იურიდიული ძალის მქონე უფლება ისე, რომ არ ჰქონდეს შესრულებული მისი არც ერთი ნაწილი და მეორე მხარეს (მხარეებს) არანაირი კომპენსაცია არ გადაუხადოს. ხელშეკრულების არც ერთი ნაწილი შესრულებული არ არის, თუ შემდეგი კრიტერიუმებიდან ორივე დაკმაყოფილებულია²:

ა) საწარმოს მომხმარებლისთვის ჯერ არა აქვს გადაცემული დაპირებული საქონელი ან მომსახურება; და

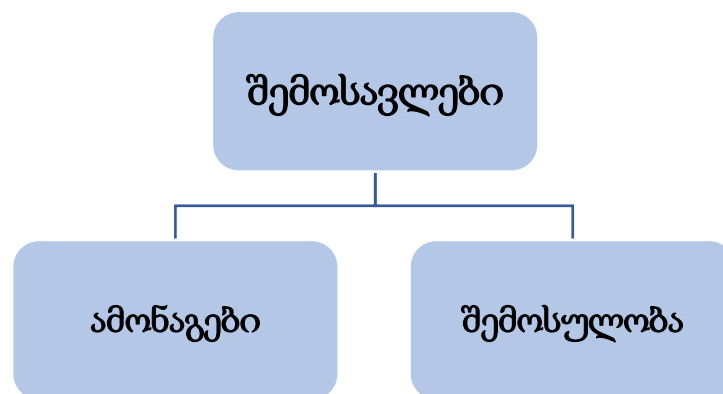
² ფასს 15 – პუნქტი 6-12

ბ) საწარმოს, დაპირებული საქონლის ან მომსახურების სანაცვლოდ, ჯერ არ მიუღია ანაზღაურება და არც ანაზღაურების მიღების უფლება არ მოუპოვებია.

თუ ზემოთ მითითებული აღიარების კრიტერიუმებიდან ერთ-ერთი მაინც დარღვეულია, მაშინ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ასახვა ბალანსში ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში არ ხდება. ასეთ შემთხვევაში ელემენტი უნდა იქნეს ასახული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. თუ ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის აღიარება ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოხდა (ანდა პირიქით-არ მოხდა) შეცდომით, ასეთი შეცდომის „შესწორება“ ამ ფაქტის აღნიშვნით განმარტებით შენიშვნებში დაუშვებელია.

ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით მომხმარებლების უზრუნველყოფისათვის მიზანშეწონილია შემოსავლების დაჯგუფება სხვადასხვა ნიშნით. შემოსავლების კლასიფიკაცია განაპირობებს მისი ეკონომიკური შინაარსის სწორად გაგებასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ წარმოდგენას შესაბამის ჭრილში.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად შემოსავლები მოიცავს ამონაგებსა და შემოსულობას.



ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის შედეგად და იწვევს საკუთარი კაპიტალის ზრდას, მესაკუთრეთა მიერ დამატებითი ინვესტიციებისაგან დამოუკიდებლად.

შემოსულობა გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებს შემოსავლის განმარტებას და შეიძლება წარმოიშვას ან არ წარმოიშვას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას და, ამ თვალსაზრისით, არ განსხვავდება ამონაგებისგან. შემოსულობა შეიძლება მიღებულ იქნეს ძირითადი აქტივების გაყიდვის შედეგად. შემოსავლების ცნება გულისხმობს არარეალიზებულ შემოსულობებს, რომელიც შესაძლოა წარმოიშვას ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით, ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით. თუ საანგარიშგებო პერიოდში შემოსულობები აღიარდა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, საწარმო ვალდებულია ისინი ასახოს ცალკე მუხლად, რათა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა შეძლონ ეფექტიანი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღება. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსულობებს ხშირად ასახავენ მათ მიღებასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით.

ჩვეულებრივი საქმიანობა ეწოდება ნებისმიერ სამიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს როგორც თავისი ძირითადი საქმიანობის ნაწილს, აგრეთვე ისეთ საქმიანობას, რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან ან გამომდინარეობს მისგან.

ფასს 15-ის თანახმად საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს იმ ანაზღაურების ოდენობით, რომლის მიღების უფლებასაც საწარმო მოელის ამ საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ.

არსებობს ამონაგების შემდეგი სახეები:

- ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან;
- ამონაგები მომსახურების გაწევიდან;
- ამონაგები სხვა პირთა მიერ საწარმოს კუთვნილი აქტივების გამოყენებიდან, რასაც მოჰყვება საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა დივიდენდის, პროცენტისა და როიალტის სახით.

ამონაგების აღრიცხვის პრინციპული საკითხია იმის დადგენა, თუ როდის უნდა მოხდეს ამონაგების აღიარება. აღიარება არის საწარმოს ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში იმ მუხლის ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს მოცემული ელემენტის განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს. აღიარება გულისხმობს, მოცემული მუხლის სიტყვიერ და თანხობრივ ასახვას ბუღალტრულ ბალანსში ან მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ამგვარად, აღიარება ფაქტიურად წარმოადგენს იმის გადაწყვეტას, აისახოს თუ არა კონკრეტული აქტივი, ვალდებულება, შემოსავალი თუ ხარჯი ბალანსში ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში და თუ აისახოს, როგორი სახითა და ოდენობით.

ფასს-15-ის თანახმად, საწარმომ მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება, რომელიც ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღრიცხოს, თუ ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია³:

ა) ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებმა დაამტკიცეს ხელშეკრულება (წერილობით, სიტყვიერად ან სხვა მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად) და შესაბამისი სახელშეკრულებო პირობების შესრულების ვალდებულება აიღეს;

ბ) საწარმოს შეუძლია გადასაცემ საქონელთან ან მომსახურებასთან დაკავშირებული თითოეული მხარის უფლებების იდენტიფიკაცია;

გ) საწარმოს შეუძლია გადასაცემი საქონლის ან მომსახურებისთვის გადახდის პირობების იდენტიფიკაცია;

დ) ხელშეკრულებას კომერციული შინაარსი აქვს (ე.ი. მოსალოდნელია, რომ მოცემული ხელშეკრულების შედეგად შეიცვლება საწარმოს სამომავლო ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადები, სიდიდე და მასთან დაკავშირებული რისკი); და

ე) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ანაზღაურებას, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. ანაზღაურების თანხის მიღების ალბათობის შესაფასებლად, საწარმომ

³ ფასს 15 - პუნქტი 9

უნდა განიხილოს მხოლოდ მომხმარებლის უნარი და განზრახვა, გადაიხადოს მოცემული ანაზღაურების თანხა, მისი გადახდის ვადის დადგომისას. ანაზღაურების ოდენობა, რომლის მიღების უფლებაც საწარმოს აქვს, შეიძლება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე ნაკლები იყოს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურების სიდიდე ცვალებადია იმის გამო, რომ საწარმომ შეიძლება ფასდათმობა შესთავაზოს მომხმარებელს.

<h1 style="margin: 0;">ხელშეკრულების აღიარება</h1>				
<p>ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებმა დაამტკიცეს ხელშეკრულება (წერილობით, სიტყვიერად ან სხვა მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად) და შესაბამისი სახელშეკრულებო პირობების შესრულების ვალდებულება აიღეს;</p>	<p>საწარმოს შეუძლია გადასაცემ საქონელთან ან მომსახურებასთან დაკავშირებული თითოეული მხარის უფლებების იდენტიფიკაცია;</p>	<p>საწარმოს შეუძლია გადასაცემი საქონლის ან მომსახურების თვის გადახდის პირობების იდენტიფიკაცია;</p>	<p>ხელშეკრულებას კომერციული შინაარსი აქვს (ე.ი. მოსალოდნელია, რომ მოცემული ხელშეკრულების შედეგად შეიცვლება საწარმოს სამომავლო ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადები, სიდიდე და მასთან დაკავშირებული რისკი);</p>	<p>მოსალოდნელია, რომ საწარმო მიიღებს ანაზღაურებას, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. ანაზღაურების თანხის მიღების ალბათობის შესაფასებლად, საწარმომ უნდა განიხილოს მხოლოდ მომხმარებლის უნარი და განზრახვა, გადაიხადოს მოცემული ანაზღაურების თანხა, მისი გადახდის ვადის დადგომისას. ანაზღაურების ოდენობა, რომლის მიღების უფლებაც საწარმოს აქვს, შეიძლება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე ნაკლები იყოს, კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ ანაზღაურების სიდიდე ცვალებადია იმის გამო, რომ საწარმომ შეიძლება ფასდათმობა შესთავაზოს მომხმარებელს</p>

მომხმარებლის მიერ დაპირებულ ანაზღაურებასთან დაკავშირებული ცვალებადობა შეიძლება პირდაპირ იყოს მითითებული ხელშეკრულებაში. ხელშეკრულების პირობების გარდა, დაპირებული ანაზღაურება ცვალებადად მიიჩნევა ქვემოთ აღწერილ გარემოებებში⁴:

⁴ ფასს 15 – პუნქტი 52

ა) მომხმარებელს, საწარმოს მიღებული საქმიანი პრაქტიკიდან, გამოქვეყნებული პოლიტიკიდან ან კონკრეტული განცხადებებიდან გამომდინარე, გააჩნია დასაბუთებული მოლოდინი იმისა, რომ საწარმოსთვის მისაღები იქნება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე დაბალი ანაზღაურების თანხა. სხვა სიტყვებით, მოსალოდნელია, რომ საწარმო შესთავაზებს ფასდათმობას. სხვადასხვა იურისდიქციის, დარგის ან მომხმარებლის სპეციფიკის მიხედვით ამგვარ შეთავაზებას შეიძლება ეწოდებოდეს ფასდაკლება, ფასდათმობა, ფულადი სახსრების დაბრუნება ან კრედიტი;

ბ) ხელშეკრულების გაფორმებისას სხვა ფაქტები და გარემოებები მიანიშნებს საწარმოს განზრახვაზე, მომხმარებელს შესთავაზოს ფასდათმობა.

პრაქტიკაში აღიარების კრიტერიუმების გამოყენება, ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების სრული შესაბამისობით შესადგენად, შეიძლება გარკვეულწილად განუსაზღვრელ ფაქტორებთან იქნეს დაკავშირებული. საქმე იმაშია, რომ მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლისა თუ საწარმოდან გასვლის ალბათობა დამოკიდებულია არა მხოლოდ საწარმოს საქმიანობაზე, არამედ იმაზეც, თუ რა გავლენას ახდენენ ამ საქმიანობაზე გარეშე გარემოებები. მაგალითად, გაყიდვებიდან წარმოშობილი დებიტორული დავალიანებები (სავაჭრო მოთხოვნები) წარმოადგენენ აქტივებს, რომლებიც აღიარებული უნდა იქნენ, რადგან მოსალოდნელია ამ მოთხოვნების დაფარვა ანუ საწარმოში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, მაგრამ უნდა მოხდეს ამავდროულად იმის ალბათობის გამოთვლა, რომ მოთხოვნების ნაწილი გადაუხდელი დარჩება (ე.წ. სავაჭრო ვალები), ანუ აღიარებული იქნენ ხარჯები, რომლებიც ამცირებენ ეკონომიკურ სარგებელს. განსაზღვრა იმისა, თუ მოთხოვნების რა ნაწილი დარჩება გადაუხდელი, არსებითად არის დამოკიდებული საწარმოს საქმიანობაზე გარეშე ფაქტორების ზემოქმედებაზე.

ხშირ შემთხვევაში მუხლის რიცხოვრივი სიდიდე ცალსახად არის განსაზღვრული (მაგალითად, ფულადი სახსრები ან აღებული სასესხო ვალდებულება), მაგრამ ასევე ხშირად საჭიროა მისი საიმედოდ შეფასება ანუ შეფასება საკმაო სიზუსტით (მაგალითად, ნაჩუქარი მატერიალური ფასეულობები). საიმედოდ შეფასების გამოყენება ძალიან მნიშვნელოვანი პროცესია ფინანსური ანგარიშგების

მომზადებისთვის, სამართლიანი წარდგენის პრინციპის დასაცავად. თუ მოცემული მომენტის საიმედო შეფასება არ ხერხდება, მაშინ ის საწარმოს ბალანსში ან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში არ აისახება. მაგალითად, ვთქვათ საწარმომ წაუყენა პრეტენზია სხვა საწარმოს და ამ პრეტენზიის დაკმაყოფილების მიზნით აღძრა სასამართლო პროცესი. მოსალოდნელია, რომ სასამართლო დააკმაყოფილებს პრეტენზიას მხოლოდ ნაწილობრივ, მაგრამ შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, თუ რა ნაწილით. ასეთ შემთხვევაში წაყენებული პრეტენზია, თუმცა ის წარმოადგენს აქტივს, საწარმოს ბალანსში არ აისახება. კონკრეტულ რეგიონში რაიმე პროდუქციის გავრცელების ექსკლუზიური უფლება ასევე წარმოადგენს საწარმოს (დილერის) აქტივს, მაგრამ თუ ეს უფლება ნყიდი კი არ არის, არამედ მწარმოებელ კომპანიასთან ხანგრძლივი თანამშრომლობის შედეგად არის მოპოვებული, მისი საიმედოდ შეფასება ძალიან ძნელი შეიძლება აღმოჩნდეს. ამიტომ ეს აქტივიც არ იქნება ასახული საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ორივე განხილულ შემთხვევაში წაყენებული პრეტენზიის ან ექსკლუზიური უფლების არსებობის ფაქტი უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

ამრიგად, **შემოსავალი აღიარებული უნდა იქნეს** მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, თუ აღიარებული იქნება აქტივების უფრო მეტი ზრდა, ვიდრე ამ აქტივების ზრდისაგან წარმოქმნილი ვალდებულებაა (მაგალითად, საქონლის შექმნა, ცხადია, იწვევს აქტივის ზრდას, მაგრამ შემოსავალი არ წარმოიშობა, რადგან იმავე სიდიდით-მიმწოდებლის წინაშე დავალიანების ოდენობით ხდება ვალდებულებების ზრდაც), ან ვალდებულებების უფრო მეტად შემცირება, ვიდრე ამ ვალდებულებების შემცირებით გამოწვეული აქტივის კლებაა (მაგალითად, მიმწოდებლის ვალის დაფარვა ამცირებს ვალდებულებებს, მაგრამ იმავე სიდიდით მცირდება აქტივებიც-ამ შემთხვევაში ფულადი სახსრები). შემოსავლის აღიარების მაგალითებია: საქონლის გაყიდვა თვითღირებულებაზე მეტი თანხით, გაცემულ სესხზე პროცენტის დარიცხვა, კრედიტორის მხრიდან ვალის პატიება და სხვა.

ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან წარმოიქმნება საქონლის გაყიდვის შედეგად. საქონელი არის მატერიალური ფორმის მქონე ნივთი, რომელსაც აწარმოებს სამეურნეო სუბიექტი და რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ან ნივთი, რომელიც

შემენილია სამეურნეო სუბიექტის მიერ მისი ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. მაგალითად, სამრეწველო საწარმოების მიერ წარმოებული პროდუქცია განკუთვნილია მომხმარებელზე გასაყიდად, ხოლო საცალო ვაჭრობის საწარმოები სამრეწველო პროდუქციას იძენენ მისი ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით.

ამონაგები საქონლის გაყიდვიდან აღიარდება შემდეგი პირობების არსებობის შემთხვევაში:

- საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;
- საწარმო არ ინარჩუნებს საკუთრების უფლებასთან ასოცირებულ უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას და არ ახორციელებს გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს;
- შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალში გასაწევი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

ამონაგები თუ უკვე განსაზღვრულია და შემდეგ საექვო გახდა მისი ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარდება ხარჯად და უკვე ასახული ამონაგების თანხა კორექტირებას არ დაექვემდებარება

დაუშვებელია ამონაგების აღიარება შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურება აისახება როგორც ვალდებულება.

ამონაგების ასაღიარებლად საჭიროა კლიენტთან დადებული კონტრაქტის არსებობა, უზრუნველყოფილი სამართლებრივი ნორმების დაცვით. იმის დასადგენად, თუ საწარმომ მყიდველს როდის გადასცა საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, საჭიროა გარიგების პირობების შემოწმება. ხშირად, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა ემთხვევა მყიდველზე იურიდიული ან ქონებრივი უფლების

გადაცემას. ასე უმეტესად ხდება საცალო ვაჭრობაში. სხვა შემთხვევებში, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის გადაცემა არ ემთხვევა იურიდიული ან ქონებრივი უფლების გადაცემას.

თუ საწარმო ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია არ ითვლება გაყიდვად და შესაბამისად, არ ხდება ამონაგების აღიარება. საქონლის მფლობელობის რისკის შენარჩუნება შესაძლებელია სხვადასხვა გზით. ქვემოთ განხილული მაგალითები გვიჩვენებს, თუ საწარმო მყიდველს როდის არ გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან რისკებს და სარგებელს:

- როდესაც საწარმო იტოვებს არადაამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფილი არ არის სათანადო გარანტიით;
- როდესაც საწარმოში რომელიმე საქონლის (მომსახურების) გაყიდვიდან ამონაგების მიღება დამოკიდებულია მყიდველის ამონაგების წყაროზე, რომელიც მან უნდა მიიღოს თავისი საქონლის ან მომსახურების გაყიდვის შედეგად.
- როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი საქონლის დამონტაჟება და ეს პირობა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო ვალდებულებაა, რომელიც საწარმოს ჯერ არ შეუსრულებია;
- როდესაც მყიდველს უფლება აქვს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის ან მომსახურების შეძენაზე და, ამდენად, საწარმოსთვის გაურკვეველია უკუგების მიღების შესაძლებლობა.

თუ საწარმო იტოვებს მხოლოდ საკუთრებასთან დაკავშირებულ უმნიშვნელო რისკს, ოპერაცია ითვლება გაყიდვად და, შესაბამისად, ხდება ამონაგების აღიარება. მაგალითად, გამყიდველმა შესაძლოა დაიტოვოს საქონელზე საკუთრების უფლება იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს კუთვნილი თანხის ამოღება. ხოლო თუ საწარმომ მყიდველს გადასცა საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი, ასეთი ოპერაცია ითვლება გაყიდვად და ხდება ამონაგების აღიარება. საკუთრებასთან დაკავშირებული უმნიშვნელო რისკის შენარჩუნებას ადგილი აქვს

საცალო ვაჭრობაშიც, როდესაც დაშვებულია მომხმარებლისთვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება მისი რაიმე დეფექტის ან წუნის გამო. ასეთ შემთხვევაში შესაძლებელია ამონაგების აღიარება რეალიზაციის მომენტისათვის იმ პირობით, რომ გამყიდველს შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს უკან დასაბრუნებელი საქონლის შესაძლო რაოდენობა და მასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ვალდებულების თანხა, გასული პერიოდების გამოცდილებაზე ან სხვა ფაქტორებზე დაყრდნობით.

როდესაც გარიგება შეიცავს მნიშვნელოვან რისკებს, ამონაგების აღიარება მართებული არ არის მანამ, სანამ არ მოხდება საფასურის გადახდა ან არ აღმოიფხვრება ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საექვო პირობები. მაგალითად, შეიძლება ზუსტად არ იყოს ცნობილი, დართავს თუ არა უცხო სახელმწიფოს ხელისუფლება რეალიზაციიდან მიღებული თანხის გაგზავნის ნებას ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. როდესაც ამგვარი ნებართვა გაიცემა, შესაძლებელია შესაბამისი ამონაგების აღიარება. თუ ამონაგები უკვე ასახული და შემდეგ საექვო გახდება გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით და არა როგორც უკვე ასახული ამონაგები თანხის კორექტირება.

შემოსავლების აღიარების ყველაზე გავრცელებულ შემთხვევადაც, როდესაც შემოსავლების ასახვის ყველა მოთხოვნაა დაცული, გვევლინება შემთხვევა, როდესაც საწარმო შემოსავალს მიღებულად თვლის მის მიერ პროდუქციისა და მომსახურების მიწოდებისთანავე, რადგან საქონელთან დაკავშირებული ყველა ძირითადი რისკი მიწოდების მომენტშივე გადასულია მყიდველზე. შემოსავლების აღიარების აღნიშნულ მეთოდს ეწოდება **შემოსავლის აღიარება საქონლის მიწოდების მომენტის მეთოდი**. გაყიდვის მომენტის მეთოდით შემოსავლის აღიარება უკავშირდება აქტივების ზრდას.

საქონლის გაყიდვა შეიძლება განხორციელდეს მათ მიწოდებამდე. ასეთ შემთხვევაში, შემოსავალი არ აღიარდება, რადგან ის გამომუშავებულად არ ითვლება. ფულის მიღებას საწარმო აღიარებს საავანსო გადახდებით წარმოქმნილ ვალდებულებად, რომელიც უნდა შესრულდეს გადამხდელისთვის შესაბამისი საქონლის მიწოდებით. ასეთ ვლდებულებას **არარეალიზებული ანუ გადავადებული**

(გამომუშავებელი) შემოსავალი ეწოდება. შესაბამისად გამომუშავების შემდეგ შემოსავლის აღიარება უკავშირდება ვალდებულებების შემცირებას. მაგალითად, ორგანიზაცია „დელტა“ თუ დადებს ხელშეკრულებას სპეციალური საწარმოო ტექნიკის იმპორტიორ კომპანიასთან მაღალი ტვირთამწეობის მქონე სწრაფი ტელფერის შესყიდვის შესახებ, რომლის ფასიც საკმაოდ მაღალია მისი სპეციფიკური თვისებებიდან გამომდინარე, და თუ ხელშეკრულებით იქნება გათვალისწინებული, რომ „დელტა“ გარკვეულ თანხას, ვთქვათ მთლიანი თანხის 20%-ის ოდენობით ჩაურიცხავს მომწოდებელს, რათა მან ეს დანადგარი საქართველოში ჩამოიტანოს და იმპორტირების შემდეგ გადაიხდის ღირებულების დარჩენილ ნაწილს, რის შემდეგაც მოხდება საქონლის მიწოდება და შესაბამისი დოკუმენტაციის გაფორმება, რათა მოხდეს საკუთრების უფლების გადაცემა. იმ შემთხვევაში, თუ დანადგარის იმპორტირების შემდეგ შემსყიდველი ორგანიზაცია გარკვეული მიზეზების გამო უარს იტყვის დარჩენილი თანხის დაფარვაზე, მაშინ ის კარგავს წინასწარ გადახდილ თანხას (მთლიანი ღირებულების 20%). ამრიგად, რადგან საქონლის ღირებულების სრულად დაფარვამდე საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და შესაბამისად საკუთრების უფლება გამყიდველი ორგანიზაციისაა, მისი მხრიდან ამონაგები აღიარდება მხოლოდ საქონლის სრული ღირებულების დაფარვის შემთხვევაში და მანამდე წინასწარ მიღებული თანხა აღიარდება ვალდებულებად.

საქონლის მიწოდება შემდგომში განაღდების პირობით, კერძოდ **გაყიდვები განვადებით**, წარმოშობს დამატებით შემოსავალს პროცენტის სახით. როგორც წესი, ანაზღაურება ხდება ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების სახით და როდესაც ფულის გადახდა გადაიდება, ანაზღაურების რეალური ღირებულება შეიძლება მიღებული ან მისაღები ფულის ნომინალურ თანხაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. თუ ხელშეკრულება თავისი არსით ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს, მაშინ ანაზღაურების რეალური ღირებულება განისაზღვრება მომავალი მისაღები თანხების დისკონტირებით და რეალურ ღირებულებასა და ანაზღაურების ნომინალურ თანხას შორის სხვაობა აღიარდება საპროცენტო ამონაგებად

საქონლის განვადებით გაყიდვა ითვალისწინებს, რომ ამონაგები, სავაჭრო კრედიტზე მისაღები პროცენტის გარეშე, აღიარებული უნდა იქნეს საქონლის გაყიდვის თარიღით. სრული გასაყიდი ღირებულება კი ტოლია განვადების მთელ

პერიოდში განხორციელებული ყველა გადახდის დისკონტირებული ღირებულების ჯამისა, რომელიც გამოითვლება შეთანხმებული საპროცენტო განაკვეთის მიხედვით.

მაგალითად, სამშენებლო კომპანია უკვე აშენებულ ბინებს ყიდის შიდა 0%-იანი განვადებით. მიმდინარე წლის მაისში გაიყიდა ბინა 100,000 ლარად და გადახდა მოხდება ეტაპობრივად 24 თვის განმავლობაში. ბინის დისკონტირებული ღირებულება შეადგენს 76,000 ლარს. ასეთ შემთხვევაში საწარმოს ამონაგები შეფასდება დისკონტირებული ღირებულებით, რაც შეადგენს 76,000 ლარს, ხოლო სხვაობა ნომინალურ და დისკონტირებულ ღირებულებას შორის - 24,000 ლარი აღიარდება გადავადებულ საპროცენტო შემოსავლად.

ხშირად საქონლის გაყიდვა ხორციელდება **სერვისული მომსახურების** პირობით. როდესაც საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა, მაშინ ხდება ამ თანხის ცალკე გამოყოფა და გადატანა და იმ საანგარიშგებო პერიოდის ამონაგების სახით აღიარება, როდესაც შესრულდა მომსახურება.

მაგალითად კომპიუტერული ტექნიკის მწარმოებელმა კომპანიამ დადო ხელშეკრულება შემსყიდველთან 200,000 ლარის ტექნიკის მიწოდებაზე, რომლის თანახმადაც მიმწოდებელი მყიდველის მიერ შემენილი კომპიუტერული ტექნიკის პროგრამულ უზრუნველყოფას განაახლებდა სამჯერ, ტექნიკის გაყიდვიდან 1 წლის განმავლობაში აუცილებლად ლიცენზირებული პროგრამით. აღნიშნული მომსახურების შესრულება მიმწოდებელს უჯდება 30,000 ლარი, ამიტომ აღნიშნული თანხა გაითვალისწინება ხელშეკრულების დადებისას და შესაბამისად მყიდველი გადაუხდის მიმწოდებელს 230,000 ლარს. რადგან საქონლის გაყიდვის მომენტში მომსახურება ჯერ არაა შესრულებული, ამიტომ ამონაგები შეფასდება 200,000 ლარად კომპიუტერული ტექნიკის ღირებულების ოდენობით, ხოლო მომსახურების ღირებულების აღიარება გადავადდება მომსახურების გაწევამდე და გადავადებული შემოსავალი შეადგენს 30,000 ლარს.

მიწოდების შემდგომი მომსახურების სახე დამოკიდებულია მიწოდებული საქონლის სპეციფიკაზე. მაგალითად საწარმოო მანქანა-დანადგარებისა და ჩარხების შემთხვევაში შესაძლებელია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული იყოს გამყიდველის მხრიდან მიწოდების შემდეგ აღნიშნული დანადგარების

ტრანსპორტირება, დამონტაჟება და პერიოდული ტექნიკური შემოწმების ჩატარება. ასეთ შემთხვევებში გამყიდველის მხრიდან ამონაგების აღიარება ხდება, როდესაც შემყიდველი მიიღებს მიწოდებულ საქონელს და დასრულდება მისი შესაბამისი, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული, მომსახურება. თუ მიწოდების შემდგომი მომსახურების პროცესი მარტივია და მხოლოდ ფორმალურ ხასიათს ატარებს, მაშინ შესაძლებელია, რომ გამყიდველი აღარ დაელოდოს მომსახურების გაწევას და საქონლის რეალიზაციისთანავე მოხდეს ამონაგების აღიარება.

გავრცელებული პრაქტიკაა, როდესაც საწარმო (ხელშეკრულების, საკანონმდებლო აქტების, ან საწარმოს მიღებული საქმიანი პრაქტიკის შესაბამისად) **გარანტიას** გასცემს გაყიდულ პროდუქციასთან დაკავშირებით (საქონელი იქნება ეს თუ მომსახურება). გარანტიის ხასიათი შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს დარგებისა და ხელშეკრულებების სპეციფიკის მიხედვით. ზოგიერთი სახის გარანტია მომხმარებელს უზრუნველყოფს რწმუნებით, რომ მოცემული პროდუქტი ისე იმუშავებს, როგორც მხარეებს ჰქონდათ განსაზღვრული, რადგან შეესაბამება შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს. სხვა გარანტიების შემთხვევაში, საწარმო ზემოაღნიშნული რწმუნების გარდა იმის თაობაზე, რომ პროდუქტი შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება, მომხმარებელს გარკვეულ მომსახურებასაც უწევს. თუ მომხმარებელს გარანტიის ცალკე შეძენის უფლება აქვს (მაგალითად, იმის გამო, რომ გარანტიის ფასი ცალკე დგინდება, ან გარანტიის პირობების შეთანხმება ინდივიდუალურად ხდება), გარანტია განსხვავებულ მომსახურებად მიიჩნევა, რადგან საწარმო მომხმარებელს მომსახურების გაწევასაც ჰპირდება ისეთი პროდუქციის გადაცემასთან ერთად, რომელსაც ხელშეკრულებაში აღწერილი ფუნქციური მახასიათებლები გააჩნია. ასეთ სიტუაციაში, საწარმომ დაპირებული გარანტია ფასს 15-ის 22-30-ე პუნქტების შესაბამისად ცალკე უნდა ასახოს, როგორც შესასრულებელი ვალდებულება და გარიგების ფასის ნაწილი მიაკუთვნოს ამგვარ შესასრულებელ ვალდებულებას ფასს 15-ის 73-86-ე პუნქტების შესაბამისად.

თუ მომხმარებელს არ გააჩნია გარანტიის ცალკე შეძენის უფლება, საწარმომ გარანტია უნდა ასახოს ბასს 37-ის - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“ - შესაბამისად, ისეთი შემთხვევების გარდა, როდესაც დაპირებული გარანტია, ან დაპირებული გარანტიის ნაწილი, მომხმარებელს

გარკვეული მომსახურებითაც უზრუნველყოფს, გარდა იმისა, რომ უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ პროდუქტი შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება.

როდესაც საწარმო აანალიზებს, გარანტია მომხმარებელს გარკვეული მომსახურებითაც უზრუნველყოფს თუ არა, გარდა იმისა, რომ უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ პროდუქტი შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება, მან უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

ა) გარანტიის გაცემა მოითხოვება თუ არა კანონმდებლობით - როდესაც საწარმოს კანონმდებლობა ავალდებულებს გარანტიის გაცემას, ამგვარი კანონმდებლობის არსებობა იმაზე მიუთითებს, რომ დაპირებული გარანტია არ არის შესასრულებელი ვალდებულება, რადგან ამგვარი მოთხოვნები, საზოგადოდ, წუნდებული პროდუქციის შექმნისგან მომხმარებლების დასაცავად გამოიყენება;

ბ) საგარანტიო პერიოდის ხანგრძლივობა - რაც უფრო ხანგრძლივია საგარანტიო პერიოდი, უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ დაპირებული გარანტია შესასრულებელი ვალდებულება იქნება, რადგან უფრო მეტად არის მოსალოდნელი, რომ საწარმო მომხმარებელს მომსახურებასაც უწევს იმასთან ერთად, რომ უზრუნველყოფს მას რწმუნებით იმის შესახებ, რომ პროდუქტია შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება;

გ) სამუშაოს ხასიათი, რომლის განხორციელებასაც საწარმო მომხმარებელს ჰპირდება - როდესაც აუცილებელია, საწარმომ გარკვეული სამუშაო შეასრულოს იმისათვის, რომ მომხმარებელი უზრუნველყოს რწმუნებით იმის თაობაზე, რომ პროდუქტია შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება (მაგალითად, წუნდებული პროდუქციის დაბრუნების ტრანსპორტირების მომსახურება), მაშინ ამგვარი სამუშაო, სავარაუდოდ, არ წარმოქმნის შესასრულებელ ვალდებულებას.

თუ გარანტია, ან გარანტიის ნაწილი ითვალისწინებს მომხმარებლისთვის მომსახურების გაწევასაც, გარდა იმისა, რომ უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ პროდუქტი შეთანხმებულ სპეციფიკაციებს შეესაბამება, დაპირებული მომსახურება მიიჩნევა შესასრულებელ ვალდებულებად. ამგვარად, საწარმომ გარიგების ფასი უნდა გაანაწილოს პროდუქტზეც და მომსახურებაზეც. თუ საწარმო მომხმარებელს ჰპირდება როგორც რწმუნების (შესაბამისობის) ტიპის გარანტიას, ასევე მომსახურების ტიპის გარანტიას, მაგრამ დასაბუთებული საფუძვლით არ შეუძლია

მათი ცალ-ცალკე აღრიცხვა, საწარმომ ორივე გარანტია ერთად უნდა ასახოს, როგორც ერთი შესასრულებელი ვალდებულება.

დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის არსებობა ხელშეკრულებაში

გარიგების ფასის განსაზღვრისას საწარმომ დაპირებული ანაზღაურების ოდენობა უნდა გააკორექტიროს ფულის დროითი ღირებულების გავლენის გათვალისწინებით, თუ ხელშეკრულების მონაწილე მხარეთა მიერ შეთანხმებული გადახდების განხორციელების ვადები (ხელშეკრულებაში აშკარად მითითებული, ან ნაგულისხმევი) მომხმარებელს ან საწარმოს უზრუნველყოფს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის დაფინანსებით განპირობებული მნიშვნელოვანი სარგებლით. ასეთ ვითარებაში მიიჩნევა, რომ ხელშეკრულება შეიცავს დაფინანსების მნიშვნელოვან კომპონენტს. დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტი შეიძლება არსებობდეს იმისდა მიუხედავად, დაფინანსების დაპირება პირდაპირ არის მითითებული ხელშეკრულებაში, თუ იგულისხმება ხელშეკრულების მხარეთა მიერ შეთანხმებული გადახდის პირობებით⁵.

დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის გათვალისწინებით დაპირებული ანაზღაურების ოდენობის კორექტირების მიზანი ისაა, რომ საწარმომ ამონაგები ისეთი ოდენობით აღიაროს, რომელიც ასახავს ფასს, რომელსაც დაპირებულ საქონელში ან მომსახურებაში მომხმარებელი გადაიხდიდა იმ შემთხვევაში, როდესაც (როგორც კი) იგი მომხმარებელს გადაეცემოდა (ანუ მიმდინარე გასაყიდი ფასი). საწარმომ ყველანაირი შესაფერისი ფაქტი და გარემოება უნდა გაითვალისწინოს იმის დასადგენად, ხელშეკრულება შეიცავს თუ არა დაფინანსების კომპონენტს და დაფინანსების კომპონენტი მნიშვნელოვანი არის თუ არა ხელშეკრულებასთან მიმართებით.

გამარტივების მიზნით, საწარმოს არ ევალება დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის გავლენის გათვალისწინება დაპირებული ანაზღაურების თანხის კორექტირებაში, თუ საწარმო ხელშეკრულების დაწყებისას მოელის, რომ მომხმარებლისთვის დაპირებული საქონლის ან მომსახურების გადაცემიდან

⁵ ფასს 15 - პუნქტი 60

მომხმარებლის მიერ ამ საქონლის ან მომსახურებისთვის ანაზღაურებამდე პერიოდის ხანგრძლივობა იქნება არაუმეტეს ერთი წელი .

აღნიშნული მიზნის მისაღწევად, საწარმომ დაპირებული ანაზღაურების თანხის კორექტირებისას დაფინანსების მნიშვნელოვანი კომპონენტის გავლენის გათვალისწინებით, უნდა გამოიყენოს ისეთი დისკონტირების განაკვეთი, რომელსაც ხელშეკრულების დაწყებისას გამოიყენებდნენ საწარმო და მისი მომხმარებელი განცალკევებულ დაფინანსების ოპერაციაში. აღნიშნული განაკვეთი ასახავს იმ მხარის საკრედიტო მახასიათებლებს, რომელიც ხელშეკრულების ფარგლებში იღებს დაფინანსებას, ასევე მომხმარებლის ან საწარმოს მიერ გაცემულ გირაოს, ან უზრუნველყოფას, მათ შორის ხელშეკრულების ფარგლებში გადაცემულ აქტივებს. შეიძლება საწარმომ მოახერხოს ამ განაკვეთის განსაზღვრა ისეთი განაკვეთის იდენტიფიკაციით, რომლის მეშვეობით დაპირებული ანაზღაურების ნომინალური თანხა დისკონტირდება ფასამდე, რომელსაც მომხმარებელი საქონელში ან მომსახურებაში გადაიხდიდა მაშინ, როდესაც (ან როგორც კი) მას გადაეცემოდა. ხელშეკრულების დაწყების შემდეგ საწარმომ დისკონტირების განაკვეთი არ უნდა გააკორექტიროს საპროცენტო განაკვეთების ან სხვა გარემოებების ცვლილების გასათვალისწინებლად (როგორცაა, მაგალითად მომხმარებლის საკრედიტო რისკის შეფასების ცვლილება).

საწარმომ დაფინანსების გავლენა (საპროცენტო ამონაგები ან საპროცენტო ხარჯი) სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში მომხმარებლისგან მიღებული ამონაგებისგან განცალკევებით უნდა ასახოს. საპროცენტო ამონაგები ან საპროცენტო ხარჯი აღიარდება მხოლოდ იმ მოცულობით, რა მოცულობითაც აღიარდება სახელშეკრულებო აქტივი (ან მოთხოვნა), ან სახელშეკრულებო ვალდებულება მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულების აღრიცხვისას⁶.

ამონაგები მომსახურების გაწევიდან წარმოიქმნება საწარმოს მიერ შესრულებული მომსახურებიდან. მომსახურება არის ხელშეკრულებით შეთანხმებული დავალების შესრულება დროის გარკვეულ პერიოდში. ზოგიერთი

⁶ ფასს 15 – პუნქტი 65

მომსახურება შეიძლება განხორციელდეს ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო სხვა კი, მაგალითად, სამშენებლო სამუშაოები, შეიძლება გაგრძელდეს შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებშიც. ასევე სასწავლო დაწესებულებისთვის სწავლის საფასური ამონაგებად აღიარდება სწავლების პერიოდში, სწავლის საფასურის წინასწარ გადახდა აღიარდება მიღებულ ავანსად და შესაბამისად ვალდებულებად.

ვინაიდან, სწავლების პროცესი უწყვეტი მომსახურებაა, სწავლის დასაწყისში საფასურის ავანსად გადახდილი თანხა, შემოსავალში უნდა აღიარდეს სწავლების პერიოდში განხორციელებული მომსახურების პროპორციულად.

საპროცენტო შემოსავალი, დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა წარმოადგენს სხვა პირთა მიერ საწარმოს კუთვნილი აქტივების გამოყენებიდან მიღებულ ამონაგებს, კერძოდ:

საპროცენტო შემოსავალი არის ამონაგები საწარმოს ფულადი სახსრებით ან მისი ეკვივალენტებით სარგებლობისათვის. პროცენტების აღიარება ხდება ეფექტური საპროცენტო მეთოდის შესაბამისად, დროის პროპორციულად აქტივზე რეალური შემოსავლების გათვალისწინებით.

დივიდენდი არის მოგების განაწილება კაპიტალის მესაკუთრეებზე, საკუთარ კაპიტალში წილის პროპორციულად, კაპიტალის კლასის მიხედვით. დივიდენდი დამოკიდებულია როგორც მესაკუთრის წილზე, ასევე კაპიტალის სტრუქტურაზე.

როიალტი არის შემოსავალი საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების სარგებლობის უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტების, სასაქონლო ნიშნების, საავტორო უფლებების, კომპიუტერული პროგრამებისა და საწარმოს სხვა გრძელვადიანი აქტივებით სარგებლობისათვის. როიალტის აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი თანხების შინაარსის მიხედვით. ამონაგების სახით როიალტის აღიარება ხდება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად, რაც ძირითადად გულისხმობს ამონაგების თანაბარზომიერად აღიარებას ლიცენზიის მოქმედების ვადის განმავლობაში, მაგრამ თუ ხელშეკრულება ითვალისწინებს

უფლების გაყიდვის შესაძლებლობას, მაშინ ასეთ შემთხვევაში ამონაგები აღიარდება გაყიდვისთანავე.

როდესაც როიალტი დაკავშირებულია მხოლოდ ინტელექტუალური საკუთრების ლიცენზიასთან, ან ინტელექტუალური საკუთრების ლიცენზია არის ძირითადი ელემენტი, რასთანაც დაკავშირებულია როიალტი ინტელექტუალური საკუთრების ლიცენზიის გადაცემის სანაცვლოდ დაპირებულ როიალტებთან მიმართებით, რომლებიც ეყრდნობა ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტის გაყიდვების მოცულობას, ან გამოყენებას, საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, როდესაც (ან როგორც კი) მოხდება შემდეგი მოვლენებიდან უფრო გვიანი მოვლენა⁷:

ა) შემდგომი გაყიდვა ან გამოყენება; და

ბ) შესრულება (ან ნაწილობრივ შესრულება) სახელშეკრულებო შესასრულებელი ვალდებულება, რომელზეც ინტელექტუალური საკუთრების გაყიდვების მოცულობაზე დაფუძნებული, ან გამოყენებაზე დაფუძნებული როიალტი განაწილებულია მთლიანად ან ნაწილობრივ.

საიჯარო ქირა მეიჯარის პოზიციიდან განიხილება როგორც განხორციელებული ინვესტიციის ძირითადი თანხის დაფარვა და გარკვეული ფინანსური შემოსავლის მიღება გაწეული მომსახურებისათვის. ფინანსური შემოსავალი ნაწილდება სისტემატურად, იჯარის მთელ პერიოდში. ფასს 16-ის თანახმად ხელშეკრულება მთლიანად არის საიჯარო ხელშეკრულება, ან შეიცავს იჯარას, თუ ხელშეკრულების მეშვეობით ხდება იდენტიფიცირებული აქტივის კონტროლის უფლების გადაცემა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, ანაზღაურების მიღების სანაცვლოდ⁸.

შემოსულობა მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს, რომლებიც გულისხმობენ ეკონომიკური სარგებლის შემოდინებას და ამ თვალსაზრისით ამონაგებისგან არ განსხვავდება. შემოსულობები ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ მისაღებად გაწეული

⁷ ფასს 15 - პუნქტი ბ63

⁸ ფასს 16 - პუნქტი 9

დანახარჯების გამოკლებით (ნეტო თანხით) აისახება. შემოსულობა მიიღება ძირითადი აქტივების გაყიდვის შედეგად, ლიკვიდური ფასიანი ქაღალდების გადაფასებით ან გრძელვადიანი აქტივების საბალანსო ღირებულების ზრდით. ის შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

ინფორმაცია შემოსავლების შესახებ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის მიხედვით, რადგან მათი შედეგები განსხვავდება სტაბილურობით, რისკითა და პროგნოზირების შესაძლებლობით. მოგება-ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურაც შემოსავლების, საბოლოო ფინანსური შედეგების დიფერენცირებას სწორედ ამგვარად ახდენს.

არსებობს შემოსავლების აღიარების შემდეგი მეთოდები: **დარიცხვის** (ანუ სამართლებრივი) და **საკასო** (ანუ მატერიალური).

დარიცხვის მეთოდით შემოსავლის აღიარებისთვის საკმარისია, რომ საკუთრების უფლება საქონელსა და მომსახურებაზე გადაეცეს მყიდველს (მომხმარებელს) და მან აღიაროს გარიგების საფუძველზე წარმოქმნილი ვალდებულების დაფარვა კონტრაქტით დადგენილ ვადაში. ასეთი პირობებით წარმოიქმნება დარიცხული შემოსავალი მოთხოვნის (დებიტორული დავალიანების) სახით.

საკასო მეთოდით შემოსავლის აღიარების მომენტად ითვლება შემდეგი ორი მოვლენიდან დროის თვალსაზრისით ბოლოს შესრულებული ფაქტი:

- გადატვირთულია საქონელი, შემოსავალი აღიარდება განაღდებას მომენტით;
- თუ ავანსი მიღებულია საქონლის მთლიანი ღირებულების ოდენობით, შემოსავალი აღიარდება საქონლის გადატვირთვის მომენტით, ხოლო თუ მიღებული ავანსი არ შეადგენს საქონლის მთლიან ღირებულებას, მაშინ შემოსავალი აღიარდება მხოლოდ ავანსის თანხის ოდენობით და დანარჩენი საქონლის ღირებულება შემოსავლად აღიარდება მისი ღირებულების სრულად გადახდის მომენტში.

შემოსავლების განსაზღვრის პრინციპი გულისხმობს, რომ შემოსავლების აღრიცხვაში ასახვის საფუძველია საქონლისა და მომსახურების გაყიდვის მომენტი, იმის მიუხედავად გაყიდვა განხორციელდა ნაღდი ანგარიშსწორებით თუ განვადებით.

აღრიცხვაში შემოსავალი აისახება, თუ მომხდარი ცალკეული სამეურნეო ოპერაცია აკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს:

- შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის (აქტივი, ვალდებულება, ხარჯები, შემოსავალი, მოგება, ზარალი) განსაზღვრებას;
- შეფასებულია საიმედოდ.

აღნიშნული მოთხოვნებიდან ერთ-ერთის დარღვევა იწვევს შემოსავლის აღიარებისა და ასახვის გადავადებას მათი შესრულების მომენტამდე.

მეწარმე შემოსავლებისა და ხარჯების აღსაღრიცხვად იყენებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდს. ეს დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ბუღალტრული აღრიცხვისთვის გამოყენებული მეთოდით უნდა განისაზღვროს დასაბეგრი შემოსავალიც ანუ მოგებაც. მეწარმე აღრიცხვას აწარმოებს საკასო ან დარიცხვის მეთოდით, იმ პირობით, რომ იგი საგადასახადო წლის განმავლობაში ერთ მეთოდს გამოიყენებს. ფიზიკურ პირს შეუძლია შემოსავლები და ხარჯები საკასო მეთოდით აღრიცხოს. ხოლო დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირი ვალდებულია გამოიყენოს მხოლოდ დარიცხვის მეთოდი. პირგასამტეხლო და სხვა ჯარიმები აღრიცხება საკასო მეთოდით.

როგორც უკვე აღნიშნული იყო, აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას, მეწარმემ შემოსავლები უნდა აღრიცხოს მათი მიღების მომენტიდან. რაც შეეხება თვითონ შემოსავლების მიღების მომენტს, იგი განსხვავებულია საკასო და დარიცხვის მეთოდების გამოყენებისას. საკასო მეთოდით აღრიცხვისას, შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება: ნაღდი ფულით ანგარიშსწორების დროს - ნაღდი ფული მიღების მომენტი; ხოლო, უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას - ფულადი სახსრების ჩარიცხვა ბანკში მეწარმის მიმდინარე ანგარიშზე ან სხვა ანგარიშზე, რომლის განკარგვის ან

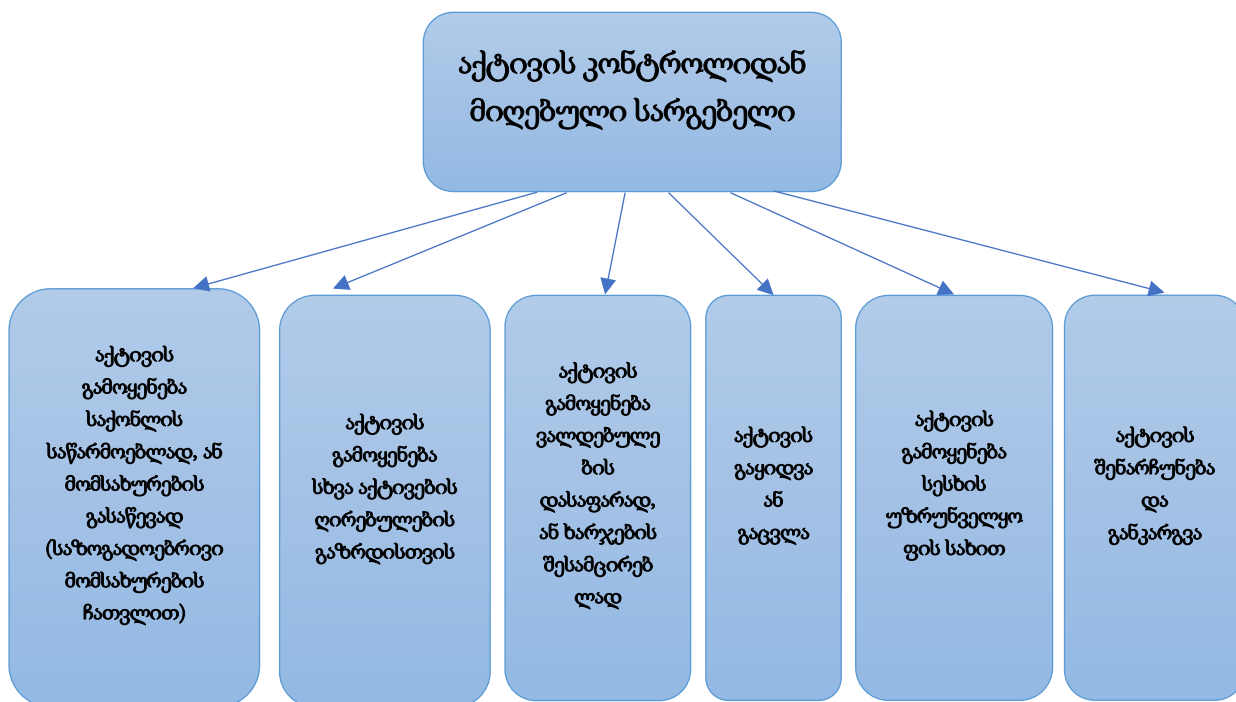
რომლიდანაც ამ სახსრების მიღების უფლება აქვს. გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, კერძოდ, ურთიერთჩათვლის დროს, შემოსავლების მიღების მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი.

აღრიცხვის საკასო მეთოდის გამოყენებისას მეწარმემ ხარჯები უნდა გამოქვითოს განაღდების შემდეგ. ამ შემთხვევაში, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება მეწარმის მიერ ხარჯების ფაქტობრივად გაწევის მომენტი. ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას - ნაღდი ფულის გადახდის მომენტი; ხოლო უნაღდო წესით ანგარიშსწორებისას - ბანკის მიერ გადასახადის გადამხდელის საბანკო ან სხვა ანგარიშიდან თანხების ჩამოწერის მომენტი. თუმცა არსებობს გამონაკლისი შემთხვევებიც, კერძოდ, 1) გადასახადის გადამხდელის წინაშე ფინანსურ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის შემთხვევაში, ურთიერთჩათვლის დროს, ხარჯების გაწევის მომენტად ითვლება ამ ვალდებულებათა გაუქმების ან დაფარვის მომენტი და 2) სავალო ვალდებულების ან ქონების იჯარით გაცემასთან დაკავშირებული გადასახდელის მიმართ, თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, ფაქტობრივად გადახდილი პროცენტის (იჯარის) თანხა, რომელიც გამოიქვითება საგადასახადო წლის განმავლობაში, არის პროცენტის (იჯარის) ის თანხა, რომელიც გამოიანგარიშება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით.

დარიცხვის მეთოდის გამოყენებისას მეწარმემ შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღრიცხოს შესაბამისად შემოსავლების მიღების უფლების მოპოვების მომენტიდან. მეწარმის მიერ შემოსავლების მიღების უფლება კი მოპოვებულად ითვლება, თუ შესაბამისი თანხა ექვემდებარება გადასახადის გადამხდელისათვის გადახდას ან მეწარმემ შეასრულა გარიგებით (ხელშეკრულებით) გათვალისწინებული ყველა ვალდებულება. იმ შემთხვევაში, როცა გადასახადის გადამხდელი იღებს ან მას უფლება აქვს, მიიღოს შემოსავალი პროცენტის სახით ან ქონების იჯარით გადაცემით, შემოსავალი სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადის გასვლის მომენტში მიღებულად ითვლება. ამასთანავე, თუ სავალო ვალდებულების ან იჯარის ხელშეკრულების ვადა რამდენიმე საანგარიშო პერიოდს მოიცავს, შემოსავალი

საანგარიშო პერიოდებს შორის ნაწილდება თითოეულ საანგარიშო პერიოდში დარიცხული ან დასარიცხი თანხის მიხედვით. სესხებზე დარიცხულ პროცენტებსა და ჯარიმებს კი ბანკები შემოსავლად აღიარებენ საქართველოს ბანკის მიერ დადგენილი წესით.

საწარმომ მაშინ უნდა აღიაროს ამონაგები, როდესაც (ან როგორც კი) საწარმო შეასრულებს შესასრულებელ ვალდებულებას დაპირებული საქონლის ან მომსახურების (მაგალითად, აქტივის) მომხმარებლისთვის გადაცემით. აქტივი გადაცემულად მიიჩნევა იმ შემთხვევაში, როდესაც (ან როგორც კი) მომხმარებელი მოიპოვებს მოცემულ აქტივზე კონტროლს⁹.



საწარმომ ფასს 15-ის 22-30-ე პუნქტების შესაბამისად იდენტიფიცირებული თითოეული შესასრულებელი ვალდებულებისთვის ხელშეკრულების დაწყებისას უნდა განსაზღვროს, იგი შესასრულებელ ვალდებულებას დროთა განმავლობაში

⁹ ფასს 15 - პუნქტი 31

ასრულებს, თუ დროის გარკვეულ მომენტში. როდესაც საწარმო შესასრულებელ ვალდებულებას არ ასრულებს დროთა განმავლობაში, უნდა მიიჩნიოს, რომ შესასრულებელ ვალდებულებას ასრულებს დროის გარკვეულ მომენტში.

შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულება დროთა განმავლობაში

საწარმო საქონელზე ან მომსახურებაზე კონტროლს დროთა განმავლობაში გადასცემს და, მაშასადამე, დროთა განმავლობაში ასრულებს შესასრულებელ ვალდებულებას და აღიარებს ამონაგებსაც, როდესაც ქვემოთ განხილული კრიტერიუმებიდან ერთ-ერთი დაკმაყოფილდება¹⁰:

ა) მომხმარებელი იღებს და მყისიერად მოიხმარს მიღებულ სარგებელს, საწარმოს მხრიდან შესასრულებელი ვალდებულების შესრულებისთანავე;

ბ) საწარმოს მიერ თავისი შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების შედეგად იქმნება ან უმჯობესდება აქტივი (მაგალითად, დაუმთავრებელი წარმოება), რომელზეც მომხმარებელი კონტროლს მაშინვე მოიპოვებს, როგორც კი აქტივი შეიქმნება ან გაუმჯობესდება; ან

გ) საწარმოს მიერ შესასრულებელი ვალდებულების შესრულება არ იწვევს ისეთი აქტივის შექმნას, რომლის გამოყენებაც საწარმოს შეუძლია სხვა მიზნებისთვის (იხ. 36-ე პუნქტი) და, ამასთან, საწარმოს გააჩნია ანაზღაურების მიღების იურიდიული ძალის მქონე უფლება ვალდებულების იმ ნაწილისთვის, რომელიც შესრულებულია მოცემული თარიღისთვის.

შესასრულებელი ვალდებულებების შესრულება დროის გარკვეულ მომენტში

თუ საწარმო შესასრულებელ ვალდებულებას არ ასრულებს დროთა განმავლობაში უნდა მიიჩნიოს, რომ შესასრულებელ ვალდებულებას ასრულებს დროის გარკვეულ მომენტში. დროის იმ მომენტის დასადგენად, როდესაც მომხმარებელი მოიპოვებს კონტროლს დაპირებულ აქტივზე და საწარმო დაფარავს

¹⁰ ფასს 15 - პუნქტი 35-38

შესასრულებელ ვალდებულებას, საწარმომ უნდა განიხილოს კონტროლის გადაცემის ინდიკატორებიც, რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს ქვემოთ ჩამოთვლილ ნიშნებს:

ა) საწარმოს გააჩნია მიმდინარე (ძალაში შესული) უფლება აქტივისთვის გადახდილი ანაზღაურების მიღებაზე - რის სანაცვლოდაც მომხმარებელი ამჟამად ვალდებულია, გადაიხადოს აქტივისთვის. ეს შეიძლება იმის მიმანიშნებელი იყოს, რომ მომხმარებელმა მოიპოვა აქტივის გამოყენებისა და მასთან დაკავშირებული პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების შესაძლებლობა;

ბ) მომხმარებელს გააჩნია აქტივის საკუთრების იურიდიული უფლება - იურიდიული საკუთრების უფლების არსებობა შეიძლება მიანიშნებდეს, ხელშეკრულების რომელ მხარეს გააჩნია აქტივის გამოყენებისა და აქტივთან დაკავშირებული პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების შესაძლებლობა, ან სხვა საწარმოებისთვის აქტივის სარგებელზე წვდომის შეზღუდვის შესაძლებლობა. ამგვარად, აქტივის საკუთრების იურიდიული უფლების გადაცემა შეიძლება იმაზე მიუთითებდეს, რომ მომხმარებელმა მოიპოვა აქტივზე კონტროლი. როდესაც საწარმო აქტივის საკუთრების იურიდიულ უფლებას მხოლოდ იმ მიზნით ინარჩუნებს, რომ თავი დაიცვას მომხმარებლის მიერ ანაზღაურების არგადახდისგან, საწარმოს ამგვარი უფლებები მომხმარებელს ხელს ვერ შეუშლის გადაცემულ აქტივზე კონტროლის მოპოვებაში;

გ) საწარმომ აქტივი ფიზიკურად გადასცა - მომხმარებლის მიერ აქტივის ფიზიკურად ფლობა შეიძლება მიანიშნებდეს, რომ მომხმარებელს გააჩნია აქტივის გამოყენების მიზნის განსაზღვრისა და მასთან დაკავშირებული პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების შესაძლებლობა, ან სხვა საწარმოებისთვის აქტივის სარგებელზე წვდომის შეზღუდვის შესაძლებლობა. თუმცა, აქტივის ფიზიკურად ფლობა შეიძლება არ ნიშნავდეს აქტივის კონტროლის უფლებას. მაგალითად, ზოგიერთ უკუშესყიდვისა და კონსიგნაციის შეთანხმებებში შეიძლება მომხმარებელი ან კონსიგნაციის პირობით საქონლის მიმღები ფლობდეს ფიზიკურად აქტივს, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს. პირიქით, ზოგიერთ შეთანხმებაში, როგორცაა შეთანხმება ანგარიშის წარდგენითა და მფლობელობის დროებით შენარჩუნებით,

შეიძლება საწარმო ფლობდეს ფიზიკურად აქტივს, რომელსაც მომხმარებელი აკონტროლებს.

დ) მომხმარებელს გააჩნია აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები და სარგებელი - მომხმარებლისთვის აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისა და სარგებლის გადაცემა შეიძლება იმაზე მიაწინებდეს, რომ მოცემულმა მომხმარებელმა მოიპოვა აქტივის გამოყენების მიზნის განსაზღვრისა და აქტივთან დაკავშირებული პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების შესაძლებლობა. თუმცა, დაპირებული აქტივის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკებისა და სარგებლის შეფასებისას საწარმომ არ უნდა გაითვალისწინოს ისეთი რისკები, რომლებიც, აქტივის გადაცემის ვალდებულების გარდა, განცალკევებულ შესასრულებელ ვალდებულებასაც წარმოქმნის. მაგალითად, საწარმომ შეიძლება აქტივის კონტროლი გადასცა მომხმარებელს, მაგრამ ჯერ არ შეუსრულებია დამატებითი შესასრულებელი ვალდებულება, გასწიოს გადაცემული აქტივის მიმდინარე საექსპლუატაციო მომსახურება;

ე) მომხმარებელმა მიიღო აქტივი - მომხმარებლის მიერ აქტივის მიღება შეიძლება იმაზე მიუთითებდეს, რომ მან მოიპოვა აქტივის გამოყენების მიზნის განსაზღვრისა და აქტივთან დაკავშირებული პრაქტიკულად მთელი დარჩენილი სარგებლის მიღების შესაძლებლობა.

✓ **გაყიდვა კონსიგნაციით, საკომისიო კონტრაქტით და შუამავლების მეშვეობით**

როდესაც საწარმო სხვა მხარეს (მაგალითად, დილერს ან დისტრიბუტორს) აწვდის პროდუქციას საბოლოო მომხმარებელზე მიყიდვის მიზნით, საწარმომ უნდა შეაფასოს, აღნიშნულმა სხვა მხარემ მოიპოვა თუ არა პროდუქციაზე კონტროლი დროის მოცემულ მომენტში. სხვა მხარისთვის მიწოდებულ პროდუქციას შეიძლება კონსიგნაციის შეთანხმებით ფლობდეს ეს მხარე, თუ მას არ მოუპოვებია კონტროლი მოცემულ პროდუქციაზე. შესაბამისად, საწარმომ სხვა მხარისთვის პროდუქციის

მიწოდებისას არ უნდა აღიაროს ამონაგები, თუ აღნიშნული მხარე პროდუქტს კონსიგნაციის შეთანხმების ფარგლებში ფლობს.

კონსიგნაციის შეთანხმების არსებობის ინდიკატორებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება შემდეგი ნიშნები¹¹:

ა) პროდუქტს საწარმო აკონტროლებს მანამ, სანამ არ მოხდება გარკვეული მოვლენა, როგორცაა, მაგალითად პროდუქციის მიყიდვა დილერის მომხმარებლისთვის, ან კონკრეტული პერიოდის გასვლამდე;

ბ) საწარმოს შეუძლია პროდუქტის დაბრუნების ან პროდუქტის მესამე მხარისთვის (როგორცაა, მაგალითად სხვა დილერი) გადაცემის მოთხოვნა; და

გ) დილერს არ გააჩნია პროდუქციისთვის გადახდის უპირობო ვალდებულება (თუმცა, მას შეიძლება მოეთხოვებოდეს გარკვეული ოდენობის დეპოზიტის გადახდა).

საქონლის გადატვირთვის ფაქტი კონსიგნატორებზე, კომისიონერებსა და შუამავლებზე არ წარმოადგენს გაყიდვებიდან ამონაგების აღიარების საფუძველს. საქონლის გამგზავნი ამონაგებს აღიარებს კონსიგნატორის, კომისიონერის ან შუამავლის მიერ საქონლის მესამე პირზე გაყიდვისა და ამ ფაქტის შესახებ დოკუმენტური შეტყობინების საფუძველზე.

კონსიგნაცია საქონლის გაყიდვის საკომისიო ფორმაა, რომლის დროსაც საქონლის გაყიდვა ხდება შუამავალ მხარეზე და შემდეგ უკვე შუამავალი ახორციელებს საქონლის გადაყიდვას. შუამავალი საქონელს ყიდის მიმწოდებლის სახელით და მიმწოდებლის მხრიდან ამგვარი რეალიზაციის აღიარება ხდება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკისა და სარგებლის გადაცემის შემდეგ. საქონლის გამყიდველი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც კონსიგნატორი მას მესამე პირზე გაყიდის. კონსიგნატორის მიერ საქონლის ღირებულების განაღდების და კონსიგნატორისგან მიღებული შეტყობინების საფუძველზე, საწარმო აღიარებს ხარჯებსა და შემოსავლებს.

¹¹ ფასს 15 - პუნქტი 877-878

საქონლის მიწოდებას დილერებსა და სხვა შუამავლებზე ხშირად თან ახლავს რისკისა და მფლობელობის უფლების გადაცემა. დილერი მოქმედებს თავისი სახელით და თავისი ხარჯებით. მისი შემოსავლის წყაროა მწარმოებელი ფირმის მიერ საქონლის ფასდაკლებით წარმოქმნილი საკომისიო. ამით მწარმოებელი ფირმა მას სერვისის საფასურს უხდის. ასეთი გარიგება იძლევა ამონაგების აღიარების შესაძლებლობას დილერის ან სხვა ფორმალური შუამავლისათვის საკუთრების უფლების გადაცემის მომენტში.

ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული საკითხების სამართლებრივი მხარე რეგლამენტირებულია ხელშეკრულებით. შესაბამისად, თუ კონტრაქტში მითითებულია, რომ საკუთრების უფლება და სარგებელი არ გადაეცემა მყიდველს, ასეთი საქონელი უნდა აღირიცხოს როგორც გაგზავნილი.

მაგალითად, რაიმე სახის სამედიცინო ხელსაწყოების მწარმოებელმა ორგანიზაციამ თავის დილერს მიმდინარე წლის აპრილში გადასცა 50,000 ლარის თვითღირებულების მქონე ხელსაწყოები კონსიგნაციით. ხელშეკრულებითაა გათვალისწინებული, რომ დილერი საქონელს მწარმოებლის სახელით გაყიდის და მის ღირებულებას გადაიხდის რეალიზაციის შემდეგ, ხოლო ხელსაწყოები, რომლების გაყიდვაც ვერ მოხერხდება, დაბრუნდება მწარმოებელთან. დილერის საკომისიო შეადგენს გაყიდული საქონლის ღირებულების 5%-ს. ვთქვათ დილერმა აღნიშნული საქონელი სრულად გაყიდა მაისში 70,000 ლარად, მაშინ მისი საკომისიო ანაზღაურება იქნება 3,500 ლარი ($70,000 \times 5\%$), ხოლო გამყიდველს გადაეცემა დანარჩენი 66,500 ლარი. რადგან საქონელზე საკუთრების უფლება და ფლობის რისკი არის გამყიდველზე, ამიტომ საწარმო ამონაგებს აღიარებს მაისში და შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან იქნება 70,00 ლარი, რომელიც მოიცავს დილერის მომსახურების საფასურს 3,500 ლარს.

ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ დილერი სრულად ვერ გაყიდა საქონელს და ხელშეკრულების პირობების მიხედვით მას დაეკისრებოდა არარეალიზებული საქონლის შესყიდვის ვალდებულება 20%-იანი ფასნამატით, მაშინ საწარმო ამონაგებს აღიარებს საქონლის დილერისთვის მიწოდებისთანავე აპრილში 84,000 ლარის ოდენობით ($70,000 + 70,000 \times 20\%$).

✓ შემოსავლების აღიარება საქონლის მიწოდებამდე

გაყიდვები განვადებული მიწოდებით წარმოიქმნება იმ გარიგების საფუძველზე, რომლითაც მყიდველი იღებს ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას, საქონელზე საკუთრების უფლებას და მასთან დაკავშირებულ ყველა ძირითად რისკს, მაგრამ ითხოვს საქონლის მიწოდებას განვადების პირობით. გაყიდვები განვადებული მიწოდებით წარმოიქმნება დიდი ფიზიკური მოცულობის, რთული ტექნიკის, სპეციალური და მასობრივი საქონლის (ნავთობი, ნავთობ პროდუქტები, ქიმიური ნივთიერებები, ხორცი და ხორცის პროდუქტები და ა.შ.) მიწოდებისას, რომელთა შენახვაც სპეციალური ნაგებობებისა და განსაკუთრებული პირობების არსებობასთან არის დაკავშირებული, ხოლო ტრანსპორტირება გამწვანებულია და ითხოვს დიდ ძალისხმევას. გამყიდველი მყიდველის დავალებით, ახდენს რა გადატვირთვის გადავადებას, საქონელს იღებს საპასუხისმგებლო შენახვისათვის, მაგრამ ამონაგებს აღიარებს იმ თარიღით, როდესაც მყიდველისაგან მიიღებს დამადასტურებელ დოკუმენტს - „ინსტრუქციას (მითითებებს) განვადებული გადატვირთვების შესახებ“. ამონაგების აღიარება ხდება იმ პირობითაც, თუ გასაყიდი საქონელი არსებობს ფიზიკურად, იდენტიფიცირებულია, ანალოგიური საქონლისგან განცალკევებულია და ნებისმიერ მომენტში შეიძლება მყიდველის ან მისი დავალებით, ნებისმიერი სხვა მომხმარებლისთვის მიწოდება, აგრეთვე, თუ არ არსებობს განუსაზღვრელობა საქონლის მიწოდების ფაქტობრივ შესაძლებლობებზე და გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები.

ამონაგების აღიარება შესაძლებელია გადატვირთვის განვადების შეტყობინების თარიღით, ასევე გადასატვირთად გადაწყობილი საქონელი ჩამოიწერება მარაგიდან, როგორც გაყიდული და აღიარდება მიმდინარე ხარჯებში.

გადატვირთვამდე მატერიალური პასუხისმგებლობა საქონლის შენახვაზე რჩება მწარმოებელთან (მიმწოდებელთან). საპასუხისმგებლოდ შესანახად დარჩენილი მატერიალური ფასეულობის დაცვის, კონტროლისა და მასზე მწარმოებლისგან ქონებრივი უფლების გადაცემის დადასტურების მიზნით, გადატვირთვისთვის გამზადებული საქონელი უნდა აღირიცხოს მხოლოდ როდენობრივად, ამ მიზნით იხსნება არასაბალანსო ანგარიში „საქონელი საპასუხისმგებლო შესანახად“.

საქონლის ყოველი პარტიის მიწოდების თარიღით, გაგზავნილი საქონლის რაოდენობაზე შეწყდება მწარმოებლის პასუხისმგებლობა.

ამონაგების აღიარება გამყიდველის მიერ დაუშვებელია, თუ გარიგების შესაბამისად შემოსულია თანხები, მაგრამ საქონელი მზად არ არის გადატვირთვისთვის. ასეთ შემთხვევაში, შემოსავალი არ ითვლება გამომუშავებულად და მიღებული ფულადი სახსრები აისახება, როგორც კრედიტორული დავალიანება წინასწარი გადახდით (ავანსი).

შემოსავლის აღიარება დაუშვებელია, თუ საწარმო-გამყიდველი ფიქრობს აწარმოოს საქონელი განსაზღვრულ ვადაში, ხოლო მყიდველი გამოთქვამს საქონლის შეძენის სურვილს. მყიდველის სურვილი შეიძინოს ფიზიკურად არსებული და გადასატვირთად გამზადებული საქონელი, ასევე არ წარმოადგენს ამონაგების აღიარების საფუძველს.

მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლი აღირიცხება შემდეგნაირდ: მომსახურება არის ხელშეკრულებით შეთანხმებული დავალების შესრულება დროის გარკვეულ პერიოდში. მომსახურება შეიძლება ხანგრძლივად გრძელდებოდეს და მოიცავდეს რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდს. მომსახურება როგორც გაცვლის ობიექტი თავისი ეკონომიკური ბუნებით საქონლის იდენტურია, მაგრამ ნივთობრივად (თვისებრივად) განსხვავდება მისგან იმით, რომ მასში მატერიალური სუბსტანციის არსებობა ფუძემდებლური არ არის, ხოლო ძირითადი კონსტრუქციები ან ნივთობრიობის წარმომქმნელი მასალები პრაქტიკულად არ არსებობს.

ამონაგები მომსახურების გაწევიდან აღიარებული უნდა იქნეს საანგარიშგებო პერიოდში ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით და იმის გათვალისწინებით, რომ შესაძლებელია მომსახურების შედეგების საიმედოდ შეფასება. მომსახურების შედეგი საიმედოდ შეფასდება, თუ შესრულებულია ყველა შემდეგი პირობა:

- მომსახურების გაწევიდან ამონაგების თანხის განსაზღვრა შეიძლება საიმედოდ;

- მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში;
- შესაძლებელია ბალანსის შედგენის თარიღისთვის მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა;
- შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისთვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავლების სახეები:

დამონტაჟების საფასური. მისი აღიარება ამონაგების სახით ხდება დამონტაჟების დამთავრების სტადიის მიხედვით.

სარეკლამო მომსახურების საფასური აღიარდება მანამ, სანამ საზოგადოება გაეცნობა შესაბამის რეკლამას, სარეკლამო რგოლს ან ფილმს. სარეკლამო საკომისიო გასამრჯელოს აღიარება ამონაგების სახით ხდება პროექტის დამთავრების სტადიის მითითებით. საკომისიო გასამრჯელო რეკლამის ჩვენების ან პუბლიკაციისათვის ამონაგების სახით აღიარებას ექვემდებარება იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც განხორციელდა რეკლამის პუბლიკაცია ან ჩვენება. თანხის მიღება რეკლამის დემონსტრაციამდე ან პუბლიკაციამდე უნდა აისახოს როგორც მიღებული ავანსი. რეკლამის პუბლიკაციის ან გამოქვეყნების თარიღით მიღებული ავანსი ჩაითვლება გამომუშავებულ შემოსავლად.

მაგალითად, სარეკლამო კომპანიას ავტომობილების მწარმოებელმა კომპანიამ შეუკვეთა ერთ-ერთ პოპულარულ ინტერნეტ გვერდზე თავისი პროდუქციის რეკლამა, პირობით: რეკლამა განთავსდებოდა ორი კვირის განმავლობაში შესაბამისი სტატიის და ვიდეოს 7-ჯერ გაზიარებით. რეკლამის მთლიანი ღირებულება შეადგენს 3,500 ლარს და გადაიხდება ხელშეკრულების დადებისთანავე. ასეთ შემთხვევაში სარეკლამო კომპანიისთვის მიღებული რეკლამის ღირებულება აღიარდება გადავადებულ შემოსავლად და ამონაგები აღიარდება ყოველი სტატიის და ვიდეოს გაზიარების შემდეგ $3500/7=500$ (ხუთასი) ლარის ოდენობით.

სადაზღვევო კომპანიის საკომისიო გასამრჯელო, რომელიც არ მოითხოვს კომპანიისგან შემდეგი მომსახურების გაწევას, კომპანიის მიერ ამონაგებად აღიარებული იქნება სადაზღვევო პოლისის ძალაში შესვლის ან განახლების თარიღისთვის. თუ კომპანიისგან მოთხოვნილი იქნება მომსახურების გაწევა პოლისის მოქმედების ვადის განმავლობაში, საკომისიო გასამრჯელო ან მისი ნაწილი გადაიტანება და დაფიქსირდება როგორც გადავადებული შემოსავალი და აღიარებული იქნება იმ პერიოდის ამონაგების სახით, რომლის განმავლობაშიც მოქმედებს პოლისი.

სწავლის საფასურის ამონაგებად აღიარება სწავლების პერიოდში. სწავლის საფასურის წინასწარ გადახდა, აღიარდება მიღებულ ავანსად და შესაბამის ვალდებულებად.

ვინაიდან, სწავლების პროცესი უწყვეტი მომსახურებაა, სწავლის დასაწყისში საფასურის ავანსად გადახდილი თანხა, შემოსავალში უნდა აღიარდეს სწავლების პერიოდში განხორციელებული მომსახურების პროპორციულად.

სააბონენტო საზღაური - ამონაგები მხატვრული, თეატრალური წარმოდგენებიდან და სხვა განსაკუთრებული შემთხვევებიდან აღიარებული უნდა იქნას ამ მოვლენების განხორციელების თარიღის მიხედვით. თუ აბონემენტი იყიდება რამდენიმე მოვლენისთვის, მაშინ მიღებული საზღაური უნდა გადანაწილდეს თითოეული მოვლენის დროს გაწეული მომსახურების მოცულობის შესაბამისად და შემოსავალი აღიარდეს მათი მოხდენის თარიღის მიხედვით.

სამომხმარებლო პროგრამული უზრუნველყოფის დამუშავების საფასური ამონაგების სახით აღიარებას ექვემდებარება პროგრამის დამუშავების სტადიის დამთავრების მიხედვით, როდესაც გათვალისწინებულია მიწოდების შემდგომი მომსახურების დასრულების პერიოდიც.

✓ პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების აღრიცხვა

საწარმოს აქტივების სხვა კომპანიების მიერ გამოყენების პირობებში წარმოქმნილი შემოსავლები წარმოადგენს ამონაგებს, თუ მისთვის ეს საქმიანობა ძირითადია. მაგალითად, ბანკებისთვის ფულადი სახსრების სესხად გაცემა, სალიზინგო კომპანიისთვის ძირითადი საშუალებების გაქირავება და ა.შ. თუ ამგვარი საქმიანობა საწარმოსთვის არაძირითადია, მაშინ წარმოიქმნება შემოსულობა, რომელიც, როგორც წესი, ნეტო საფუძველზე აისახება ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

საწარმოს კუთვნილი აქტივების სხვა პირების მიერ გამოყენებიდან წარმოიქმნება შემდეგი სახის ამონაგები:

დარიცხული პროცენტი არის ამონაგები საწარმოს ფულადი სახსრებით ან მისი ეკვივალენტებით სარგებლობისთვის. პროცენტის აღიარება ხდება **ეფექტური საპროცენტო მეთოდის** შესაბამისად. ეფექტური საპროცენტო მეთოდი არის ფინანსური აქტივის ან ვალდებულების ამორტიზებული ღირებულების გამოთვლისა და პროცენტის შესაბამის პერიოდზე გადანაწილების მეთოდი. შესაბამისად, პროცენტის აღიარება უნდა მოხდეს იმ დროის პროპორციულად, რომელშიც გათვალისწინებულია შესაბამისი აქტივით სარგებლობა. **ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი** არის განაკვეთი რომელიც აუცილებელია მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირებისათვის აქტივის გამოყენების მთელი პერიოდის განმავლობაში მის საბალანსო ღირებულებამდე დასაყვანად.

როიალტი (სალიცენზიო მოსაკრებელი) არის შემოსავალი საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების სარგებლობის უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტების, სასაქონლო ნიშნების, საავტორო უფლებების, კომპიუტერული პროგრამებისა და საწარმოს სხვა გრძელვადიანი აქტივებით სარგებლობისათვის. **როიალტის აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით**, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით. პრაქტიკული თვალსაზრისით, ამის განხორციელება შესაძლებელია წრფივი მეთოდის გამოყენებით, შეთანხმების ვადის განმავლობაში. მაგალითად, როდესაც ლიცენზია გულისხმობს რომელიმე კონკრეტული ტექნოლოგიის საკუთრების უფლებას დროის გარკვეულ პერიოდში. თანხა მიიღება ხელშეკრულების დადებისთანავე და ამონაგები აღიარდება წრფივი მეთოდით ხელშეკრულების

მთლიანი თანხის გაყოფით ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ლიცენზიით სარგებლობის ვადაზე.

როიალტის აღიარება ამონაგების სახით ხორციელდება ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად. უმეტეს შემთხვევაში ამონაგების აღიარება ხდება თანაბარზომიერად სალიცენზიო უფლებებით სარგებლობის მთელ პერიოდში, მაგრამ თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფლების ყიდვა, მაშინ ამონაგები აღიარებული უნდა იქნეს გაყიდვის მომენტში.

დივიდენდი არის მოგების განაწილება კაპიტალის მესაკუთრეებზე, საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად, კაპიტალის კლასის მიხედვით. **დივიდენდის აღიარება** ხდება დივიდენდის მიღებაზე აქციონერის მიერ უფლების მოპოვების თარიღით.

შესაბამისად, დივიდენდი, როგორც ამონაგები, აღიარდება მხოლოდ აქციონერებისაგან მათზე უფლების მოპოვების, ანუ აქციონერთა კრების გადაწყვეტილებისა და დივიდენდებისათვის კუთვნილი თანხის განსაზღვრის შემდეგ.

1.2. შემოსავლების შეფასება

აღიარებული შემოსავალი უნდა შეფასდეს. **შეფასება** არის ფულადი თანხების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული ელემენტის აღიარება საწარმოს ბალანსსა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ეს პროცესი გულისხმობს შეფასების გარკვეული მეთოდის შერჩევას.

ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული და მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გათვალისწინებით.

როდესაც ხელშეკრულებით დაპირებული ანაზღაურება მოიცავს ცვალებად თანხას, საწარმომ უნდა შეაფასოს ანაზღაურების ის ოდენობა, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს იგი დაპირებული საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ.

ანაზღაურების ოდენობა შეიძლება იცვლებოდეს ფასდაკლების, სხვადასხვა სახის სპეციალური ფასდათმობის, ფულადი სახსრების დაბრუნების, კრედიტის, ფასის კონცესიის, მასტიმულირებელი ფასების, საქმიანობის შედეგებზე დაფუძნებული ბონუსების, ჯარიმების ან სხვა მსგავსი მუხლების შედეგად. დაპირებული ანაზღაურება შეიძლება იმ შემთხვევაშიც იცვლებოდეს, როდესაც საწარმოს უფლება ანაზღაურების მიღებაზე დამოკიდებულია სამომავლო მოვლენის მოხდენაზე ან არმოხდენაზე. მაგალითად, ანაზღაურების ოდენობა ცვალებადი იქნება, თუ პროდუქტი გაიყიდა უკან დაბრუნების უფლებით, ან ხელშეკრულებაში საქმიანობის შედეგის საფუძველზე ბონუსის სახით ფიქსირებული თანხაა გათვალისწინებული კონკრეტული ეტაპის დასრულებისთვის¹².

მომხმარებლის მიერ დაპირებულ ანაზღაურებასთან დაკავშირებული ცვალებადობა შეიძლება პირდაპირ იყოს მითითებული ხელშეკრულებაში. ხელშეკრულების პირობების გარდა, დაპირებული ანაზღაურება ცვალებადად მიიჩნევა ქვემოთ აღწერილ გარემოებებშიც:

¹² ფასს 15 – პუნქტი 50-51

ა) მომხმარებელს, საწარმოს მიღებული საქმიანი პრაქტიკიდან, გამოქვეყნებული პოლიტიკიდან ან კონკრეტული განცხადებებიდან გამომდინარე, გააჩნია დასაბუთებული მოლოდინი იმისა, რომ საწარმოსთვის მისაღები იქნება ხელშეკრულებაში მითითებულ ფასზე დაბალი ანაზღაურების თანხა. სხვა სიტყვებით, მოსალოდნელია, რომ საწარმო შესთავაზებს ფასდათმობას. სხვადასხვა იურისდიქციის, დარგის ან მომხმარებლის სპეციფიკის მიხედვით ამგვარ შეთავაზებას შეიძლება ეწოდებოდეს ფასდაკლება, ფასდათმობა, ფულადი სახსრების დაბრუნება ან კრედიტი;

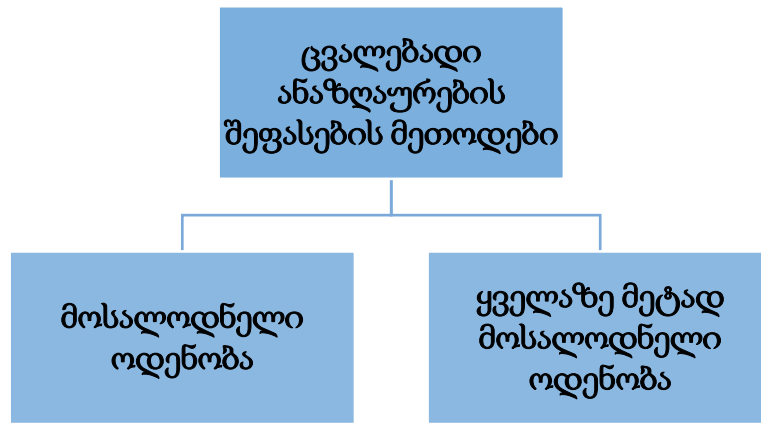
ბ) ხელშეკრულების გაფორმებისას სხვა ფაქტები და გარემოებები მიანიშნებს საწარმოს განზრახვაზე, მომხმარებელს შესთავაზოს ფასდათმობა.

საწარმომ ცვალებადი ანაზღაურება უნდა შეაფასოს ქვემოთ განხილული მეთოდებიდან ერთერთის გამოყენებით, იმისდა მიხედვით, საწარმოს აზრით, რომელი მეთოდის გამოყენებით უკეთ არის შესაძლებელი იმ ანაზღაურების ოდენობის პროგნოზირება, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს საწარმო¹³:

ა) **მოსალოდნელი ოდენობა** - მოსალოდნელი ოდენობა არის ანაზღაურების შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან აღებული ანაზღაურების მნიშვნელობების ალბათობებით შეწონილი სიდიდეების ჯამი. ანაზღაურების მოსალოდნელი ოდენობა შეიძლება იყოს ცვალებადი ანაზღაურების სათანადო შეფასება, როდესაც საწარმოს ანალოგიური მახასიათებლების მქონე მრავალი ხელშეკრულება აქვს გაფორმებული;

ბ) **ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ოდენობა** - ეს არის ანაზღაურების შესაძლო მნიშვნელობების დიაპაზონიდან აღებული ერთადერთი, ყველაზე დიდი ალბათობით მოსალოდნელი სიდიდე (ანუ, ხელშეკრულების ერთადერთი, ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შედეგი). ყველაზე მეტად მოსალოდნელი ოდენობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეიძლება იყოს ცვალებადი ანაზღაურების სათანადო შეფასება, როდესაც ხელშეკრულებას მხოლოდ ორი შესაძლო შედეგი გააჩნია (მაგალითად, საწარმო ან მიიღებს საქმიანობის შედეგზე დამოკიდებულ ბონუსს, ან არა).

¹³ ფასს 15 – პუნქტი 52-53



ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულების მიხედვით.

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიყვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე დამოუკიდებელ მხარეთა შორის. ამონაგების სიდიდე, როგორც წესი, განისაზღვრება საწარმოსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე. მისი შეფასება ხდება საწარმოს მიერ მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების რეალური ღირებულებით, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გათვალისწინებით.

ჩვეულებრივ პირობებში ამონაგები განისაზღვრება მიღებული ან მისაღები ფულისა და მისი ეკვივალენტების ოდენობით, მაგრამ გადახდის გადავადება, უპროცენტო კომერციული კრედიტის მიცემა ან საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალგანაკვეთიანი თამასუქის მიღებისას, ამონაგების ნომინალური სიდიდე, რომლითაც იგი უნდა აისახოს აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში, მეტი იქნება მისაღები თანხების დისკონტირებულ ღირებულებაზე. სხვაობა გარიგების დისკონტირებულ ღირებულებასა და ნომინალურ ღირებულებას შორის აღრიცხვაში აისახება, როგორც ამონაგები საპროცენტო შემოსავლის მიღებიდან.

საქონლის (მომსახურების) გაყიდვა ბარტერით წარმოშობს ამონაგებს, რომელიც გაცვლით მიღებული საქონლის რეალური ღირებულების ტოლია. თუ ხელშეკრულებაში მითითებული არ არის ბარტერულ გაცვლაში მონაწილე საქონლის ღირებულებები, გარიგება შესრულებულად ჩაითვლება გარიგების ობიექტების

1.3 ხარჯების ცნება, აღიარება და შეფასება

ბუღალტრულ აღრიცხვაში დანახარჯების ასახვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში მათი აღიარება შესაბამისობის პრინციპიდან გამომდინარე, უშუალოდაა დაკავშირებული შემოსავლების აღიარებასთან.

ბასს-ის მიხედვით, საწარმოს სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში ხარჯების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და თუ შესაძლებელია მისი საიმედო შეფასება-გაზომვა. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ხარჯების აღიარება-განსაზღვრა ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარებული იქნება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა.

ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად, ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან¹⁴.

ხარჯების ცნება მოიცავს ზარალს (დანაკარგებს) და ასევე ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში. საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში წარმოშობილი ხარჯებია, მაგალითად: გაყიდული საქონლის თვითღირებულება, ხელფასები და ცვეთა. როგორც წესი, საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესთან დაკავშირებული ხარჯები პრაქტიკაში სხვადასხვა სახის აქტივების (ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები, მარაგები, ძირითადი საშუალებები) შემცირებით ან საწარმოდან გასვლით გამოიხატება. ორგანიზაცია ხარჯებს ეწევა მიმდინარე ან მომავალ პერიოდში შემოსავლის ან სარგებლის მისაღებად. ზარალი გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებს ხარჯების განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი

¹⁴ კონცეპტუალური საფუძვლები - პუნქტი 4.25

საქმიანობის პროცესში. ზარალი ასახავს საწარმოდან ეკონომიკური სარგებლის გასვლას და, ამდენად, თავისი ბუნებით არ განსხვავდება სხვა ხარჯებისგან. ზარალი შეიძლება წარმოიშვას საწარმოს არაორდინარული საქმიანობის პირობებში, რაიმე სტიქიური უბედურების ან კატასტროფის გამო (წყალდიდობა, ხანძარი და სხვ.), ასევე გრძელვადიანი აქტივების გასვლის შედეგად. ხარჯების ცნება აგრეთვე მოიცავს ფარულ ზარალს. მაგალითად, იგი შეიძლება წარმოიშვას უცხოური სავალუტო კურსის ზრდის გამო ეროვნულთან შედარებით, თუ საწარმოს ამ ვალუტაში ჰქონდა ნასესხები სახსრები. როდესაც ზარალი აღიარდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, ის, როგორც წესი, ცალკე აისახება, ვინაიდან ამგვარი ინფორმაცია მომხმარებელს სჭირდება ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ზარალი უფრო ხშირად აისახება მასთან დაკავშირებული შემოსავლების გარეშე.

ამგვარად, ხარჯები ჯგუფდება საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად.

საოპერაციო ხარჯებში შედის:

- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (სამრეწველო საწარმოებში);
- რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (სავაჭრო საწარმოებში);
- მიწოდების ანუ კომერციული ხარჯები;
- საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები.

საოპერაციო ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება 7100, 7200, 7300 და 7400 ჯგუფის ანგარიშები.

არასაოპერაციო ხარჯებში შედის:

- ზარალი ვალუტის კურსთა შორის სხვაობიდან;
- სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისები და ზენორმატიული დანაკარგები;
- საპროცენტო ხარჯები და ა.შ.

არასაოპერაციო ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება 7200 და 8200 ჯგუფის ანგარიშები.

სტანდარტი ასევე ითხოვს ხარჯების კლასიფიკაციას ეკონომიკური შინაარსისა და ფუნქციური ნიშნის მიხედვით. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაცია იძლევა პასუხს შეკითხვაზე: „რა დაიხარჯა და რამდენი“? ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაცია იძლევა პასუხს შეკითხვაზე „სად რა დაიხარჯა და რამდენი?“ გარდა ამისა, ხარჯების კლასიფიცირება შეიძლება მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდთან დამოკიდებულების მიხედვით:

- მიმდინარე პერიოდის ხარჯები-პირდაპირი მასალის ხარჯი, პირდაპირი ხელფასის ხარჯი, ზედნადები დანახარჯები და სხვა;
- წინასწარ გაწეული ხარჯები-წინასწარ გადახდილი იჯარა, დაზღვევა და სხვა;
- მოსალოდნელი ხარჯები-ანარიცხები საგარანტიო მომსახურებაზე და სხვა.

კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები კი პერიოდის ხარჯებად იწოდება და მათი ჩამოწერა ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშზე. გარდა ამ ხარჯებისა, მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ფაქტიურ და ნორმატიულ სიდიდეებს შორის სხვაობა. შესაბამისად ეს დანახარჯები რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში არ ჩაირთვება.

განმარტებითი შენიშვნები. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში შემოსავლებისა და ხარჯების ცალკეული სახისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ამონაგების აღიარებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მომსახურების მიწოდების სტადიის განსაზღვრისთვის გამოყენებულ მეთოდთან ერთად;
- საანგარიშგებო პერიოდში აღიარებული ამონაგები ოპერაციების მნიშვნელოვანი ჯგუფების მიხედვით, მათ შორის:
 - საქონლის გაყიდვა;
 - მომსახურების გაწევა;
 - პროცენტები;
 - როიალტები;

- დივიდენდები;
- საქონლის ან მომსახურების გაცვლით მიღებული ამონაგები, რომელიც ჩართულია ამონაგების თითოეულ მნიშვნელოვან კატეგორიაში;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების მიმართ გატარებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- მოცემულ პერიოდში სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზების საერთო თანხა;
- კაპიტალიზებისათვის განკუთვნილი სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებისათვის გამოყენებული კაპიტალიზების ნორმა;
- მოცემული საანგარიშგებო თარიღისთვის გაწეული დანახარჯების მთლიანი თანხა და აღიარებული მოგების თანხა;
- მიღებული ავანსების თანხები;
- დარიცხული გადაუხდელი თანხები.

შემოსავლების ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებულია მზა პროდუქციის რეალიზაციის ის დანახარჯები, რომლებმაც საწარმოს გამოუმუშავეს ეკონომიკური სარგებელი აქტივების ზრდის ან დავალიანების შემცირების გზით. ასეთი ხარჯები მიეკუთვნება იმ კონკრეტულ საანგარიშგებო პერიოდს, როდესაც შემოსავალი იქნა მიღებული.

საანგარიშგებო პერიოდში ხარჯებში ჩამოიწერება აგრეთვე ის დანახარჯები, რომლებიც გაწეულია საწარმოს იმ ქონებაზე, რომელიც მომავალში ვერასდროს გამოიმუშავეს ეკონომიკურ სარგებელს, რადგან დაკარგული აქვს სამომხმარებლო უნარი; საწარმოს მართვაზე გაწეული დანახარჯები; ინვესტიციების მომსახურებზე გაწეული დანახარჯები და სხვა არასარეალიზაციო ხარჯები.

ხარჯების აღიარება. საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯები აღიარდება მაშინ, თუ საწარმოდან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გასვლა დაკავშირებული იქნება აქტივების შემცირებასთან ან ვალდებულებების ზრდასთან და შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ხარჯების აღიარება ხდება მაშინვე, როგორც კი აღიარდება აქტივების შემცირება ან

ვალდებულებების ზრდა (მაგალითად, ცვეთის, ან თანამშრომელთათვის ხელფასის დარიცხვა).

ერთი და იმავე ოპერაციასთან დაკავშირებული ამონაგებისა და ხარჯების აღიარება ერთდროულად ხდება. ამ პროცესს უწოდებენ ამონაგებისა და ხარჯების შესაბამისობის პრინციპს. თუ ხარჯებში გათვალისწინებულია საქონლის გაყიდვის შემდგომი გარანტიები და სხვა მომავალი პერიოდის ხარჯები, მისი დარიცხვა ხდება საქონლის გაგზავნის შემდეგ, როცა უკვე შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება და დაკმაყოფილებული იქნება ამონაგების აღიარების სხვა პირობები. ამგვარად, არ შეიძლება ამონაგების აღიარება შესაბამისი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრის გარეშე. თუ ასე არ არის, საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურების თანხა აისახება როგორც ვალდებულება.

საწარმოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯები აღიარდება მაშინ, თუ დანახარჯების გაწევისა და შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაგებისა და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპი. იგი გულისხმობს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაგების ერთდროულ აღიარებას. მაგალითად, გაყიდული საქონლის თვითღირებულების შემადგენელი სხვადასხვა სახის ხარჯი აღიარდება მაშინვე, როგორც კი საწარმო მიიღებს შემოსავალს მოცემული პროდუქციის გაყიდვიდან. ამ პრინციპის თანახმად, არ შეიძლება ისეთი მუხლების აღიარება ბალანსში, რომლებიც არ აკმაყოფილებს აქტივის, ან ვალდებულების განმარტებებს.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ და მათი კავშირის დადგენა შემოსავლებთან მხოლოდ ზოგადად და არაპირდაპირ არის შესაძლებელი, ხარჯების აღიარება უნდა მოხდეს სისტემატურად, განაწილების რაიმე რაციონალური პროცედურების მიხედვით. ეს, ძირითადად, აუცილებელია ისეთ აქტივებზე გაწეული ხარჯების აღიარებისთვის, როგორცაა: ძირითადი საშუალებები, გუდვილი, პატენტები, სავაჭრო ნიშნები; ასეთ დროს დანახარჯების აღიარება ხდება ცვეთის ან ამორტიზაციის ანარიცხების სახით. ხარჯების განაწილების აღნიშნული

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

საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯი უნდა აღიაროს მისი გაწვევისთანავე, თუ იგი არ წარმოშობს სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს, ან, როდესაც ამ დანახარჯის შედეგად მიღებული ეკონომიკური სარგებელი არ, ან აღარ აკმაყოფილებს ბალანსში აქტივის სახით აღიარების კრიტერიუმებს.

ხარჯების აღიარება ემყარება **შესაბამისობის პრინციპს**, რომელიც მოითხოვს ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციით ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯების და შემოსავლების ერთდროულად აღიარებას. იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში მოსალოდნელია რამდენიმე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ხარჯების აღიარება უნდა ემყარებოდეს სისტემატური და ნორმატიული განაწილების პრინციპს.

გრძელვადიანი აქტივები, - ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები, ხარჯებად აღიარდება სისტემატურად, დადგენილი ნორმების შესაბამისად, მათი სასარგებლო მომსახურების მთელ პერიოდში ცვეთისა და ამორტიზაციის დარიცხვის გზით. დანახარჯები დაზღვევაზე ხარჯებად აღიარდება სადაზღვევო პოლისის მოქმედების პერიოდში სისტემატური, რაციონალური განაწილების საფუძველზე. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხარჯებად აღიარებას ექვემდებარება ის დანახარჯებიც, რომელთა გაწვევითაც საწარმომ ვერ მიიღო ეკონომიკური სარგებელი.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენის პროცესში, როდესაც ადგილი აქვს შემოსავლების და ხარჯების შეპირისპირებას, აუცილებელია, რომ ერთმანეთისაგან ნათლად გაიმიჯნოს ცნებები: **პროდუქციის თვითღირებულება და საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯები.**

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, წარმოების დანახარჯები ჩაირთვება გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებაში. წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება მოიცავს სამ ძირითად კომპონენტს: პირდაპირ მასალებს,

პირდაპირ ხელფასს და საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს. ეს დანახარჯები მონაწილეობს კონვერსიის პროცესში, უშუალოდ უკავშირდება პროდუქციის წარმოებას და წარმოადგენს წარმოებული, ანუ მზა პროდუქციის ერთეულის საწარმოო თვითღირებულების გაანგარიშების საფუძველს.

რეალიზებული პროდუქციის მოცულობის მიხედვით გაანგარიშებული დანახარჯები აყალიბებს რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას. იმ შემთხვევაში, თუ პროდუქციის წარმოების მოცულობა ტოლია რეალიზაციის მოცულობისა, მაშინ წარმოებული და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება ემთხვევა ერთმანეთს და წარმოების დანახარჯები ტოლი იქნება მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების სახით აღიარებული ხარჯებისა. როდესაც წარმოების მოცულობა აჭარბებს რეალიზაციას, მაშინ წარმოების დანახარჯების ის ნაწილი, რომელიც მიეკუთვნება არარეალიზებულ პროდუქციას, აყალიბებს მარაგის (მზა პროდუქციის) საწარმოო თვითღირებულებას და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აისახება აქტივების შემადგენლობაში.

ამგვარად, საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გაწეული საწარმოო დანახარჯების ერთი ნაწილი, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება, აღიარებული იქნება ხარჯებად და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში, მეორე ნაწილი კი, როგორც სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულება, აღიარებული იქნება აქტივად და აისახება ბალანსში როგორც მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღების საფუძველი და ხარჯებად აღიარებას დაექვემდებარება მზა პროდუქციის ნაშთების რეალიზაციის მომენტის შესაბამისად.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებასთან ერთად საოპერაციო ხარჯების შემადგენელ ელემენტს წარმოადგენს კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც ექვემდებარებიან აღიარებას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც ისინი განხორციელდნენ (წარმოიქმნენ) და იწოდებიან პერიოდის ხარჯებად. ისინი პირდაპირ არ მიეკუთვნებიან არც პროდუქციის წარმოების (სამრეწველო საწარმოებში), არც საქონლის შექმნის (სავაჭრო საწარმოებში)

ოპერაციებს და შესაბამისად არ ხდება მათი შეტანა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების თვითღირებულებაში.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში შემოსავლების და ხარჯების აღიარებას საფუძვლად უდევს:

- საწარმოს ფინანსურ ეკონომიკური საქმიანობის თავისებურებები;
- საწარმოს ფინანსურ ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების ხარისხობრივი მაჩვენებლების განსაზღვრის მეთოდი.

ხარჯების კლასიფიკაციის/აღრიცხვის მეთოდები

საწარმომ დანახარჯების აღრიცხვა შეიძლება განახორციელოს:

- საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით, რომელსაც საფუძვლად უდევს ხარჯების კლასიფიკაცია მათი ფუნქციების მიხედვით;
- ერთიან ხარჯთა მეთოდით, რომელიც ხარჯების ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით კლასიფიკაციას ემყარება.

დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდის შერჩევასა საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ისტორიული და სამრეწველო ფაქტორები, აგრეთვე საწარმოო თავისებურებები. სხვადასხვა ტიპის საწარმოების პოზიციებიდან, ამ მეთოდებიდან თითოეულს თავისი ღირსება გააჩნია, ამიტომ ბასს-ით გათვალისწინებულია, რომ თითოეულმა სუბიექტმა აირჩიოს დანახარჯების აღრიცხვისა და ხარჯების კლასიფიკაციის ის მეთოდი, რომლითაც უკეთესი პოზიციიდან წარმოაჩენს თავისი საქმიანობის შედეგებს.

დანახარჯთა აღრიცხვის შედარებითმა ანალიზმა გვიჩვენა, რომ:

დანახარჯების აღრიცხვა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით უფრო მოქნილია თუ საფუძვლად უდევს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის პერიოდული აღრიცხვის სისტემა, რაც გულისხმობს შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის დანახარჯებად აღიარებას მათი შექმნისთანავე, ხოლო **დანახარჯების აღრიცხვას ფუნქციების მიხედვით (საბრუნავ ხარჯთა მეთოდით)** საფუძვლად უდევს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის უწყვეტი (მუდმივი) აღრიცხვის სისტემა. საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას, საჭიროა განმარტებით შენიშვნებში აისახოს დამატებითი ინფორმაცია ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის შესახებ. კერძოდ, უნდა მიეთითოს:

გრძელვადიანი მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ცვეთისა და ამორტიზაციის, პერსონალის შენახვის და ა.შ. ხარჯები.

დანახარჯების აღრიცხვა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით (ერთიან ხარჯთა მეთოდი) იძლევა ინფორმაციას ფულადი სახსრების მოძრაობის პროგნოზირებისთვის.

ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით (ერთიან ხარჯთა მეთოდით) დანახარჯების აღრიცხვა გამოიყენება ძალიან მცირე ზომის საწარმოებში ან უაღრესად შეზღუდული ასორტიმენტის მწარმოებელ ფირმებში, სადაც მიმდინარე ხარჯების ფუნქციების მიხედვით დაჯგუფება საჭირო არ არის.

ფუნქციების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის (საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის) გამოყენება მომხმარებელს უფრო შესაფერისი ინფორმაციით უზრუნველყოფს. თუმცა ხარჯების განაწილება ფუნქციების მიხედვით შეიძლება დაზღვეული არ იყოს სუბიექტივიზმისა და პირობითობისაგან.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების დადგენა და კალკულაციის მეთოდის შერჩევა მმართველობითი აღრიცხვის უშუალო და პირდაპირი ფუნქციაა, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელია დანახარჯებზე კონტროლის დამყარება, რესურსების განაწილებისა და გამოყენების გაუმჯობესება, ფასწარმოქმნის სწორი პოლიტიკის შემუშავება, ინფორმაციის მოპოვება ცალკეული სახის პროდუქციის (როგორც დანახარჯთა ერთეულის) და სამეურნეო ერთეულების (როგორც დანახარჯთა ცენტრის) მაჩვენებლების შესახებ. ფინანსური აღრიცხვის საშუალებით, საწარმოს მთელი ოპერაციები შეჯამებული სახით აისახება, რაც ემსახურება ოპერაციების შედეგების სრულ და ზუსტ ახსნას.

პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირების აღრიცხვა

პროდუქციის თვითღირებულება ყალიბდება შემდეგი სამი ელემენტის საფუძველზე:

- ძირითადი (პირდაპირი) მასალები;

- ძირითადი (პირდაპირი) საწარმოო პერსონალის შრომა;
- საწარმოო ზედნადები დანახარჯები.

საწარმოო პერსონალის შრომის ანაზღაურებისა და საწარმოო ზედნადები ხარჯები არის კონვერსიის, ანუ გადამუშავების ხარჯები.

მასალების ცნებაში იგულისხმება როგორც ძირითადი, ასევე დამხმარე მასალები. **ძირითადი მასალა** უშუალოდ იხარჯება კონკრეტული პროდუქციის წარმოებაზე და წარმოადგენს მის ფიზიკურ სუბსტანციას. იგი პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას მიეკუთვნება პირდაპირ და შესაბამისად, მუდმივია პროდუქციის ერთეულის მიმართ, მაგრამ იცვლება წარმოების მოცულობის პროპორციულად და შესაბამისად ცვლია პროდუქციის წარმოების მოცულობასთან მიმართებაში. **დამხმარე მასალა** პროდუქციის ფიზიკურ შემადგენლობაში უშუალოდ არ შეიტანება, მაგრამ მისი მოხმარება აუცილებელია წარმოების პროცესის ნორმალურად წარმართვისათვის.

პირდაპირი შრომითი დანახარჯები მოიცავს საწარმოს იმ პერსონალის შრომის ღირებულებას, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობენ პროდუქციის გამოშვებაში. ძირითადი საწარმოო პერსონალის შრომის ღირებულება, რომელიც მათ ეძლევათ ხელფასის სახით, წარმოადგენს პირდაპირ შრომით დანახარჯს. პროდუქციის თვითღირებულების გასაანგარიშებლად დგინდება ძირითადი ხელფასის ხარჯვის ნორმა პროდუქციის ერთეულზე, რომლის შესაბამისადაც შრომის დანახარჯები პირდაპირ მიეკუთვნება პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას. აქედან გამომდინარე, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები მუდმივია პროდუქციის ერთეულის მიმართ. მაგრამ პირდაპირი შრომითი დანახარჯები იცვლება (იზრდება ან მცირდება) პროდუქციის წარმოების მოცულობის პროპორციულად და ამდენად წარმოების მოცულობასთან მიმართებაში პირდაპირი შრომითი დანახარჯები ცვლია ხარჯია.

წარმოებაში დასაქმებული პერსონალის ერთი ნაწილი უშუალოდ არ მონაწილეობს პროდუქციის დამზადების პროცესში, მაგრამ ემსახურება წარმოების პროცესის ნორმალურ ფუნქციონირებას. მაგალითად, საწარმოო მოწყობილობების

მოვლასა და შენახვაზე დასაქმებული პერსონალი და ა.შ. ისინი დამხმარე პერსონალად იწოდებიან. დამხმარე პერსონალის შრომის ანაზღაურება უნდა მონაწილეობდეს პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშებაში, რადგან წარმოების პროცესისთვის აუცილებელია როგორც ძირითადი, ასევე დამხმარე პერსონალის შრომა. ამდენად დამხმარე პერსონალის შრომითი დანახარჯები, როგორც წარმოებული პროდუქციის ასორტიმენტის ყველა სახეობისთვის საერთო ხარჯი, დამხმარე მასალების მსგავსად, აღირიცხება საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში.

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები შემადგენლობის მიხედვით რთული ანუ კომპლექსური ხარჯია. მის შემადგენლობაში შეიტანება წარმოების ყველა ის საერთო საწარმოო ხარჯი, რომელიც გაიწევა მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის (კონვერსიის) პროცესში და რომლის კონკრეტული პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე პირდაპირ მიკუთვნება შეუძლებელია. საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც კომპლექსური ხარჯები, მოიცავს განსხვავებული ქცევის ხარჯებს, კერძოდ მისი ერთი ნაწილი (დამხმარე მასალები და ხელფასი) წარმოების მოცულობასთან ერთად იცვლება, ამიტომ ეს ხარჯები ცვლადი ხარჯებია, მეორე ნაწილზე (საწარმოო შენობის ცვეთა, დაზღვევა, განათება, გათბობა და ა.შ.) კი წარმოების მოცულობის ცვლილება გავლენა არ ახდენს. შესაბამისად ისინი მუდმივი ხარჯებია. აქედან გამომდინარე, საწარმოო ზედნადები დანახარჯები მოიცავს ცვლად ხარჯებს და გასანაწილებელ მუდმივ ხარჯებს. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ნაწილდება ანუ ერთეულს მიეკუთვნება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით დადგენილი ნორმით. ამდენად, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები დაბალი მწარმოებლურობის ან მოცდენის პირობებშიც არ გაზრდის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას. თვითღირებულებაზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები შეიძლება ჩამორჩეს მის ფაქტიურ სიდიდეს. შესაბამისად, განაწილების გარეშე დარჩენილი ფაქტობრივი ზედნადები ხარჯები, რომელიც თვითღირებულებას არ მიეკუთვნება (მიკუთვნების დანაკლისი), ან ფაქტობრივზე მეტი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება თვითღირებულებაზე (მიკუთვნების მეტობა), წარმოადგენს პერიოდის ხარჯს ან შემოსავალს და აისახება მოგება-ზარალის უწყისში.

საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოების მეტისმეტად მაღალი დონეა, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გასანაწილებელი განკვეთი პროდუქციის ერთეულზე უნდა შემცირდეს, რათა მზა პროდუქციის, როგორც სასაქონლო-მატერიალური მარაგის, შეფასება არ მოხდეს თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით. ცვლადი ზედნადები ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ნაწილდება ფაქტობრივი სიმძლავრის შესაბამისად.

პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირებისთვის განკუთვნილია ანგარიში 1630-„დაუმთავრებელი წარმოება“, რომლის დებუტში აისახება: დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის დასაწყისისთვის, პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული პირდაპირი (ძირითადი) და საწარმოო ზედნადები ხარჯები, ასევე ინვენტარიზაციით დადგენილი დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი პერიოდის ბოლოსთვის, ხოლო კრედიტში აისახება: წარმოებული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით, გამოუყენებელი მატერიალური მარაგების დაბრუნება, წარმოების გამოსაყენებელი ნარჩენები შესაძლო სარეალიზაციო ფასებით, არასტანდარტული პროდუქციის გამოშვებით გამოწვეული ნორმატიული დანაკარგების თვითღირებულება.

ბასს-ი არეგულირებს საწარმოო ზედნადები ხარჯების თვითღირებულებაში ასახვის წესს. სტანდარტით გათვალისწინებულია ამ ხარჯების სისტემატური განაწილების გზით თვითღირებულებაში შეტანა, დადგენილია განაწილების ბაზის განსაზღვრის მეთოდი, როგორც მუდმივი, ასევე ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯებისთვის.

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი ექვემდებარება პერიოდის ხარჯებად აღიარებას, ხოლო თუ განაწილებული ანუ მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები სჭარბობს ფაქტობრივად გაწეულს, ადგილი აქვს მიკუთვნების მეტობას, რაც შეამცირებს მთლიან ხარჯებს.

პერიოდის საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა.

წარმოების და რეალიზაციის პროცესების მართვასთან უშუალოდ დაკავშირებული ხარჯები, იმის გამო, რომ პროდუქციის წარმოებასთან უშუალო კავშირში არ იმყოფება, სრულად გამოიქვეითება საანგარიშგებო პერიოდის

შემოსავლებიდან და პერიოდის საოპერაციო ხარჯებად იწოდება. პერიოდის საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები და კომერციის (რეალიზაციის) ხარჯები.

საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებში შეიტანება სამმართველო აპარატის ძირითადი და დამატებითი ხელფასი, მივლინების ხარჯები, სატელეკომუნიკაციო მომსახურების, ელექტროენერჯის, კომუნალური და სხვა ხარჯები, ადმინისტრაციული დანიშნულების შენობის და საოფისე ავეჯისა და აღჭურვილობის ცვეთის, რემონტის, დაზღვევისა და დაცვის ხარჯები, საერთო დანიშნულების ტერიტორიის (ეზო) კეთილმოწყობის, კადრების მომზადების ხარჯები და ა.შ.

კომერციული ხარჯები ის ხარჯებია, რომლებიც დაკავშირებულია პროდუქციის მიწოდებასთან.

- კომერციის ხარჯების შემადგენლობაში შეიტანება: რეკლამის ხარჯები; პროდუქციის საგარანტიო მომსახურების ხარჯები; პროდუქციის ტრანსპორტირების ხარჯები; საწვავის, დაზღვევის, სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთის, მიმდინარე რემონტის ხარჯები; დისტრიბუტორების საკომისიო; ნიმუშად გადაცემული პროდუქციის ღირებულება; მზა პროდუქციის საწყობის ცვეთის, რემონტის, გათბობა-განათების ხარჯები; პიარ მენეჯერების და გაყიდვების მენეჯერების შრომის ანაზღაურების ხარჯები და ა.შ.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მიწოდების ხარჯები აისახება იგივე პრინციპით, რაც მიღებულია „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების“ მიმართ.

ჩვეულებრივი საქმიანობა ძირითადი და თანმდევი მოქმედებების ერთობლიობაა. თანმდევი ქმედებების დროს წარმოქმნილ გასავლებს არასაოპერაციო ხარჯებს უწოდებენ. არასაოპერაციო ხარჯების აღრიცხვა წარმოებს ხარჯების სახეების მიხედვით, ანგარიშების ცალკე ჯგუფში, 8200 „არასაოპერაციო ხარჯები“. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, თანმდევი ქმედებების დროს წარმოიქმნება შემოსულობა, რომელიც მოიცავს დანარჩენ შემოსავლებს. შემოსულობები ფინანსურ ანგარიშგებაში მათ მისაღებად გაწეული ხარჯების გამოკლებით აისახება:

არასაოპერაციო შემოსულობების და ხარჯების შემდეგი ტიპური სახეებია:

- საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯი;
- ინვესტიციებთან დაკავშირებული შემოსავალი და ხარჯები;
- ძირითადი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული მოგება ან ზარალი;
- საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობით გადახდილი ჯარიმები, სანქციები და საურავები;
- ხელშეკრულების პირობების დარღვევით მიღებული და გადახდილი ჯარიმები და პირგასამტეხლოები;
- არასაწარმოო სფეროს(სამეცნიერო-კვლევითი და საკონსტრუქტორო განყოფილებები, სპორტული პროგრამები) ობიექტების შენახვაზე გაწეული ხარჯები;
- ვალუტის კურსის ცვლილებით წარმოქმნილი ფინანსური შედეგები;
- დანახარჯები საწარმოს რეკონსტრუქციაზე და ა.შ.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა

სესხი არის ეკონომიკური ურთიერთობების სისტემა, რომელიც ყალიბდება ქონების ფულადი ფორმით ან ნატურით გადცემისას, ფულადი სახსრების უკან დაბრუნების ან ქონების ღირებულების ანაზღაურების პირობით. საწარმომ შეიძლება ისარგებლოს როგორც ბანკის, ასევე კომერციული კრედიტით. ურთიერთობების ასეთი სისტემა ითვალისწინებს მოსარგებლის მიერ პროცენტის გადახდას და შესაბამისად, გარკვეული დანახარჯების გაწევას.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვასა და აღიარებას არეგულირებს ბასს 23 „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“. სტანდარტით, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საწარმოს მიერ ნასესხები სახსრებისთვის საკუთარ თავზე აღებული პროცენტი და სხვა ხარჯები. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯებია:

- ბანკის ოვერდრაფტის, მოკლე და გრძელვადიანი სესხების საპროცენტო განაკვეთები;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია;
- სესხის ათვისებასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული ხარჯების ამორტიზაცია;
- ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები;
- უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება, როგორც საპროცენტო ხარჯის შესწორება.

სესხით სარგებლობის ხარჯები აღიარდება ძირითადი ან ნებადართული ალტერნატიული მეთოდით.

ძირითადი მეთოდით სესხით სარგებლობის ყველა დანახარჯი მათი გაწვევისთანავე ექვემდებარება პერიოდის ხარჯებად აღიარებას, მიუხედავად სესხით სარგებლობის ვადისა და სესხის მიზნობრიობისა.

საკურსო სხვაობა უცხოური ვალუტით აღებულ სესხებზე აღიარებული იქნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ ხარჯებად იმ ზომით, რა ზომითაც საკურსო სხვაობა იწვევს პროცენტის თანხის კორექტირებას.

ნებადართული ალტერნატიული მეთოდის თანახმად, სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯის კაპიტალიზება დაშვებულია, თუ სესხი უშუალოდ უკავშირდება განსაკუთრებული აქტივის შექმნას, წარმოებას ან მშენებლობას. სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზება არის ამ ხარჯების ჩართვა განსაკუთრებული აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებით გამოყენების ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი. ასეთი აქტივებია: საწარმოო შენობები და ნაგებობები, ძალოვანი მანქანები და მოწყობილობები, დანადგარები, საინვესტიციო ქონება, გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები.

სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზაციისათვის საკმარისი არ არის მხოლოდ განსაკუთრებული აქტივის კრიტერიუმების არსებობა და მასთან შესაბამისობა. სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები კაპიტალიზდება იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. ამისთვის აუცილებელია:

- განისაზღვროს საანგარიშგებო პერიოდში სესხით სარგებლობის დანახარჯების კაპიტალიზებადი ნაწილი;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების დაწყების დრო;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების შეჩერების დრო;
- განისაზღვროს კაპიტალიზების დამთავრების დრო.

თავი II. სსიპ „დელტას“ შემოსავლები და ხარჯები

2.1 „დელტას“ შემოსავლების აღრიცხვა

სსიპ სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი „დელტა“ არის საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით შექმნილი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი. დღევანდელი სახით სსსტ „დელტა“, 2010 წელს ჩამოყალიბდა, როდესაც ცენტრს ექვსი სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტი და თბილისის საავიაციო ქარხანა დაექვემდებარა¹⁵.

ორგანიზაციის მუშაობის სფერო ძირითადად ორიენტირებულია თავდაცვითი და სამოქალაქო მრეწველობის მიმართულებით. ცენტრი წარმოადგენს სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებისაგან განცალკევებულ ორგანიზაციას. მის სახელმწიფო კონტროლს ახორციელებს საქართველოს თავდაცვის სამინისტრო.

ცენტრს აქვს დამოუკიდებელი ბალანსი, საბანკო ანგარიშები (მათ შორის, სავალუტო), მრგვალი ბეჭედი საქართველოს სახელმწიფო გერბისა და თავისი სახელწოდების გამოსახულებით, სატიტულო ბლანკი და შტამპები.

ცენტრის განვითარების მიმართულებებს, სამუშაო გეგმებს, წლიური ბიუჯეტის პროექტს და/ან მათში შესატან ცვლილებებსა და ანგარიშებს ამტკიცებს ცენტრის გენერალური დირექტორი მინისტრთან შეთანხმებით. მას ეკისრება პასუხისმგებლობა ცენტრის ქონებისა და ფულადი სახსრების მიზნობრივ და სწორ გამოყენებაზე. იგი ანგარიშვალდებულია მინისტრის წინაშე.

ფინანსებისა და დაგეგმარების დეპარტამენტის ამოცანები და ფუნქციებია: ცენტრის მიერ გასატარებელი საფინანსო პოლიტიკის ძირითადი მიმართულებების შესწავლა და ცენტრის ფინანსური პოლიტიკის შემუშავება; სახაზინო და საბანკო ოპერაციების წარმოება კანონმდებლობის შესაბამისად; დაწესებულ ვადებში ცენტრის და ცენტრთან არსებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირების საფინანსო

¹⁵ სსიპ სსსტ „დელტას“ მიზნები, ამოცანები, ფუნქციები და საქმიანობის სფერო განისაზღვრება საქართველოს თავდაცვის მინისტრის 2018 წლის 25 დეკემბრის №139 ბრძანებულებით საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკურ ცენტრ „დელტას“ დებულების დამტკიცების შესახებ.

ანგარიშგების გამოთხოვა, განხილვა, ნაერთი ბალანსის შედგენა და წარდგენა; საერთაშორისო სტანდარტებით საბუღალტრო აღრიცხვისა და ანგარიშგების უზრუნველყოფა.

თავდაცვის სამინისტრო ზედამხედველობას უწევს ცენტრის საქმიანობის კანონიერებასა და საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას და უფლებამოსილია შეაჩეროს ან გააუქმოს ცენტრის არამართლზომიერი გადაწყვეტილება.

ცენტრმა სამინისტროს თანხმობით და კანონით გათვალისწინებული წესით შეიძლება განახორციელოს შემდეგი საქმიანობა:

ა) უძრავი ქონების შეძენა, გასხვისება და დატვირთვა;

ბ) სესხის აღება¹⁶;

გ) თავდებობა¹⁷;

დ) საშტატო ნუსხისა და სახელფასო ფონდის განსაზღვრა;

ე) თანამშრომელთა მატერიალური წახალისებისათვის გამოსაყოფი სახსრების, აგრეთვე ცენტრის მიერ შესაძენი საწვავისა და გასაწევი საკომუნიკაციო ხარჯების ლიმიტების განსაზღვრა;

ვ) სხვა გადაწყვეტილების მიღება ცენტრის ქონებასთან დაკავშირებით, თუ ისინი სცილდება ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებს.

ცენტრის ქონება არის ძირითადი და საბრუნავი საშუალებები, აგრეთვე კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა ქონება რომელიც შედგება¹⁸:

ა) საკუთარი შემოსულობით შეძენილი ქონებისგან;

ბ) სახელმწიფო საბიუჯეტო სახსრებით შეძენილი ქონებისგან;

გ) სახელმწიფოს მიერ სარგებლობაში გადაცემული ქონებისაგან.

16 აუცილებელია, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობა.

17 აუცილებელია, აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობა.

18 საქართველოს თავდაცვის მინისტრის 2018 წლის 25 დეკემბრის №139 ბრძანება - მუხლი 26.

ცენტრის ქონების განკარგვა ხორციელდება საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

ცენტრის შემოსავლის წყარო შეიძლება იყოს:

- ა) სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი მიზნობრივი სახსრები;
- ბ) სახელმწიფო შეკვეთის შესრულების შედეგად მიღებული შემოსავალი;
- გ) გრანტების საფუძველზე შესრულებული სამუშაოდან მიღებული შემოსავალი;
- დ) ხელშეკრულებების საფუძველზე შესრულებული სამუშაოებიდან მიღებული შემოსავლები;
- ე) საქველმოქმედო შემოწირულობები;
- ვ) საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული სხვა შემოსავალი.

მიღებული შემოსავლები მთლიანად ხმარდება ცენტრის დებულებით განსაზღვრული მიზნებისა და ფუნქციების შესრულებას. სხვა მიზნით მათი გამოყენება აკრძალულია.

ცენტრი ვალდებულია საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით აწარმოოს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის აღრიცხვა-ანგარიშგება, შეადგინოს ბალანსი და დასამტკიცებლად წარუდგინოს სამინისტროს.

ცენტრის წლიურ ბალანსს ამოწმებს სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ დანიშნული დამოუკიდებელი აუდიტორი.

ცენტრის შემოსავლის დიდ ნაწილს წარმოადგენს **სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი მიზნობრივი სახსრები**, რომლებიც შეადგენს მთლიანი სახსრების დაახლოებით 66%- 33,000,000 ლარის ოდენობით.

ასევე დიდი ნაწილი უჭირავს **სახელმწიფო შეკვეთის** შესრულების შედეგად მიღებულ შემოსავლებს, რადგან, როგორც ცნობილია, „დელტა“ ახორციელებს თავდაცვის სამინისტროს სამხედრო მოსამსახურეების სრულად აღჭურვას

ჯავშანყილეტებით და ჟავშანჩაფხუტებით რომლის ღირებულებაც 4,500,000 ლარია, ასევე უწყებრივი მედლებით 100,000 ლარის ღირებულებით, ამას გარდა მზადდება სხვადასხვა დანადგარები და მოწყობილობები როგორც თავდაცვის, ასევე სხვადასხვა სამინისტროებისა და საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისთვის რომლის ღირებულებამაც 1,400,000 ლარი შეადგინა.

ბოლო წლების განმავლობაში გაიზარდა ჩვენი ქვეყნის მხარდაჭერა სხვადასხვა საერთაშორისო და დონორი ორგანიზაციებისგან, რაც გამოიხატება **მიზნობრივი გრანტების** გაცემით თავდაცვის მიმართულებით. მაგალითად აგვისტოს ომის შემდეგ დარჩა მრავალი დანადგარი ტერიტორია, რომელთა განადმევისთვის „ეუთომ“ გამოყო მიზნობრივი გრანტები და უკვე რამდენიმე წელია „დელტა“ ახორციელებს არამხოლოდ განადმევას, არამედ ნაღმების გაუვნებელყოფას და შესაბამის დამუშავებას ცენტრის დაქვემდებარებაში მყოფ სადემილიტარიზაციო და საუტილიზაციო ბაზებზე. აღნიშნული სახით მიღებულმა დაფინანსებამ შეადგინა 1,400,000 ლარი. სხვა სახელმწიფო ერთეულებიდან მიღებულმა გრანტებმა შეადგინა 1,600,000 ლარი¹⁹.

ასევე აღსანიშნავია ცენტრის საკუთარი შემოსავლები, რომელიც შედგება **ხელშეკრულებების საფუძველზე შესრულებული სამუშაოებიდან** მიღებული შემოსავლებისგან. ცენტრი კომერციულ შეკვეთებს იღებს მისი შვილობილი კომპანიის - შპს „დელტა ინტერნეიშენალის“ სახელით და წლის განმავლობაში ასრულებს რამდენიმე ათეულ შეკვეთას როგორც ჩვენი ქვეყნის რეზიდენტებისთვის, ასევე უცხოური ორგანიზაციებისთვის. ყველა შეკვეთაზე ფორმდება ხელშეკრულება კლიენტთან და ფინანსებისა და დაგეგმარების დეპარტამენტის მიერ ხდება შიდა სააღრიცხვო ნომრის მინიჭება, რომელიც რეგულირდება დელტას შიდა სტანდარტით დესტი 1.1-296-2016-ით. სწორედ ამ დესტით მინიჭებულ სააღრიცხვო ნომერზე აღირიცხება წარმოების პროცესის ყველა ნიუანსი დაწყებული წარმოების უბნის მოწყობიდან, დამთავრებული მომხმარებლისთვის მზა პროდუქციის მიწოდებით. როგორც კი მზა პროდუქცია ან მომსახურება მიწოდდება კლიენტს და ხელშეკრულება შესრულებულად ჩაითვლება ფასს 15-ის მიხედვით, ხდება ამონაგების აღიარება იმ ანაზღაურების ოდენობით, რომლის მიღების უფლებასაც საწარმო მოელის ამ

¹⁹ სახელმწიფო ცენტრალური ბიუჯეტიდან

საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ და ამავდროულად ფინანსებისა და დაგეგმარების დეპარტამენტი ამზადებს ბრძანების პროექტს შეკვეთის დასახურად.

განსაკუთრებით აღსანიშნავია სამედიცინო-საევაკუაციო ჯავშანმანქანების ექსპორტი არაბეთში, რომლის ხელშეკრულების ღირებულებამ რამდენიმე ათეულ მილიონ დოლარს მიაღწია. იგივე მანქანების მიწოდება ხდება ინდონეზიისთვისაც და თანდათან იზრდება უცხოური ორგანიზაციების დაინტერესება აღნიშნული პროდუქტით.

შპს „დელტა ინტერნეიშენალი“ წარმოადგენს საქართველოში მოქმედ ერთ-ერთ უმსხვილეს და წარმატებულ კომპანიას სამხედრო დანიშნულების პროდუქციის რეალიზაციაში, 4 წლიანი ოპერირების პერიოდში „დელტა ინტერნეიშენალ“-მა 40 მლნ ლარზე მეტის პროდუქცია გაყიდა, როგორც ქვეყნის შიგნით, ასევე ქვეყნის გარეთ²⁰.

ასევე აღსანიშნავია, რომ „დელტას“ მიმდინარე პროექტების განხორციელებისთვის საჭირო სამშენებლო და სარემონტო სამუშაებს აწარმოებს ცენტრის კიდევ ერთი შვილობილი კომპანია “მშენებელი-2011”, რომელმაც უზრუნველყო „დელტას“ მიერ დამზადებული სეტყვის საწინააღმდეგო დანადგარებისთვის სარაკეტო-საცეცხლე წერტილების მოწყობა. დღეის მდგომარეობით სულ კახეთის მასშტაბით 83 ერთეული ასეთი წერტილი ფუნქციონირებს, რაც კახეთის რეგიონში სეტყვისაგან მიყენებულ ზარალს 85-95 %-ით ამცირებს. აღნიშნული სისტემის მოწყობა სსსტც “დელტამ” საქართველოს მთავრობის დაკვეთით განახორციელა.

ამასთანავე, მიმდინარე წლის აღსანიშნავი პროექტია "დელტასა" და ავსტრიული კომპანია "როზენბაუერის" ერთობლივი პროექტით დამზადებული სახანძრო - სამაშველო მანქანები. აღნიშნული მანქანების რამდენიმე ერთეული უკვე გადაეცა საქართველოს საგანგებო სიტუაციების მართვის სამსახურს და მომავალშიც აქტიურად იგეგმება აღნიშნული მანქანების წარმოება.

²⁰ <http://bfm.ge/ra-shemosavlebs-ighebs-saqartvelo-samkhedro-teqniki-warmoebit/>

ამასთანავე, მიმდინარეობს მოლაპარაკება, ნორვეგიული მხარესთან უახლესი სისტემებით აღჭურვილი სადაზვერვო მოდულების მიწოდებაზე.

რაც შეეხება საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული სხვა შემოსავლებს, სსიპ - სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი "დელტა"ს მიერ გაწეულმა მომსახურების საფასურმა შეადგინა 25,000 ლარი, ხოლო სხვა არაკლასიფიცირებულმა შემოსავლებმა 75,000 ლარი.

სსიპ სახელმწიფო, სამხედრო, სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი „დელტას“ 2018 წლის შემოსავლები გამოიყურება შემდეგნაირად (ლარი):

შემოსავლები მთლიანად	50,100,000	%
1. სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გამოყოფილი მიზნობრივი სახსრები	33,000,000	65.8
2. სახელმწიფო შეკვეთის შესრულების შედეგად მიღებული შემოსავლები	6,000,000	12
3. მიზნობრივი გრანტები	3,000,000	6
4. საკუთარი შემოსავლები	8,000,000	16
5. საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული სხვა შემოსავლები	100,000	0.2

3.2 „დელტას“ ხარჯების აღრიცხვა

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ცენტრს ეკრძალება მის ხელთ არსებული სახსრების განკარგვა საკუთარი სურვილისამებრ და არსებული რესურსების გამოყენების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს თავდაცვის მინისტრის ბრძანებულებით დამტკიცებული დებულებით განსაზღვრული მიზნებისთვის.

ხარჯების ყველაზე დიდი წილი მოდის შრომის ანაზღაურებაზე - 13,125,000, რომელიც შედგება შემდეგი ელემენტებისგან:

- თანამდებობრივი სარგო - 13,000,000
- წოდებრივი სარგო - 80,000
- პრემია - 2,000
- დანამატი - 40,000
- კომპენსაცია - 3,000

შრომის ანაზღაურების შემდეგ ყველაზე დიდი წილი მოდის საქონელის და მომსახურების შეძენაზე - 11,000,000 ლარი.

ბოლო წლებში „დელტა“ აქტიურ მონაწილეობას იღებს სხვადასხვა უმსხვილეს საერთაშორისო სამხედრო გამოფენებში, როგორცაა EUROSATORY 2018 პარიზში და IDEX 2019 არაბთა გაერთიანებული საემიროების დედაქალაქ აბუ-დაბიში. აღნიშნული ღონისძიებები ხელს უწყობს ქართული სამხედრო პროდუქციის პოპულარიზაციას საერთაშორისო მასშტაბით და იზიდავს შემსყიდველებს. საერთაშორისო გამოფენების გარდა აქტიურად ეწყობა წარმოებული პროდუქციის პოპულარიზაციის ღონისძიებები ჩვენი ქვეყნის მასშტაბითაც. აღნიშნულ მარკეტინგულ ღონისძიებებზე და წარმომადგენლობით ხარჯებზე წლის განმავლობაში დაახლოებით 4,000,000 ლარი იხარჯება.

ასევე საკმაოდ დიდი ხარჯები გაიწევა საცდელ-ექსპერიმენტული საქმიანობისთვის. იხსნება სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტის ახალი საწარმოო ბაზა, რომელზეც ოპერირებას დაიწყებს დელტას შვილობილი კომპანია „ფერდინანდ თავაძის სახელობის მეტალურგიისა და მასალათმცოდნეობის ინსტიტუტი“, სადაც

დასაქმებული 140 კვალიფიკაციური პერსონალი და მეცნიერ-მუშაკი მზად არის გაუზიაროს საკუთარი ცოდნა და გამოცდილება დამწყებ პრაქტიკოსებს, მისცეს მეტი დასაქმების შანსი და საშუალება მიიღონ მონაწილეობა სამეცნიერო-კვლევით პროექტებში რომლებსაც უჩნდებათ დასაქმების მეტი შესაძლებლობა²¹. საცდელ-ექსპერიმენტული პროექტებისთვის გაწეული ხარჯი ყოველწლიურად იზრდება და დაახლოებით 5,000,000 ლარს შეადგენს.

დასაქმებული პერსონალის დიდი რაოდენობის გამო, რაც შეადგენს დაახლოებით 1500 თანამშრომელს, საკმაოდ დიდი ადგილი უკავია ოფისის ხარჯებს, რომელიც შეადგენს 3,000,000 ლარს.

იმ გარემოებიდან გამომდინარე, რომ „დელტას“ ავტოპარკი მოიცავს არამხოლოდ მსუბუქ ავტომობილებს, არამედ სპეცტექნიკას და სხვა ძრავიან საშუალებებს, დიდია ტრანსპორტის, ტექნიკისა და იარაღის ექსპლოატაციისა და მოვლა-შენახვის ხარჯები და დაახლოებით 500,000 ლარს შეადგენს.

„დელტას“ 2018 წლის ხარჯები ცხრილის სახით შემდეგნაირად გამოიყურება (ლარი):

ხარჯები მთლიანად		50,100,000	%
შრომის ანაზღაურება	თანამდებობრივი სარგო	13,000,000	26.20
	წოდებრივი სარგო	80,000	
	პრემია	2,000	
	დანამატი	40,000	
	კომპენსაცია	3,000	
საქონელი და მომსახურება		11,000,000	22
მარკეტინგული ღონისძიებები და წარმომადგენლობითი ხარჯები		4,000,000	8
საცდელ-ექსპერიმენტული საქმიანობისთვის გაწეული ხარჯი		5,000,000	10
ოფისის ხარჯები		3,000,000	6
ტრანსპორტის, ტექნიკისა და იარაღის ექსპლოატაციისა და მოვლა-შენახვის ხარჯები		500,000	1
სხვა ხარჯები		13,475,000	26.80

²¹ სსიპ სსსტც „დელტას“ გენერალური დირექტორის 2018 წლის შემაჯამებელი ანგარიში

დასკვნა

ჩვენი განხილვის თემას წარმოადგენდა შემოსავლების და ხარჯების აღრიცხვის საკითხები სსიპ სახელმწიფო სამხედრო სამეცნიერო-ტექნიკური ცენტრი დელტას მაგალითზე. ერთ-ერთი ყველაზე მეტად საკამათო საკითხი სწორედ იმას ეხება, თუ როდის უნდა მოხდეს შემოსავლების აღიარება. აღნიშნული საკითხი მარტივი გადასაწყვეტია, როდესაც საწარმო მხოლოდ საქონლის გაყიდვითაა დაკავებული. თუმცა როდესაც საქმე ეხება რაიმე სახის მომსახურების გაწევას ან გრძელვადიან ხელშეკრულებებს, მრავალი ფაქტორის გათვალისწინებაა საჭირო. შემოსავლების აღიარების წესი ცოტა ხნის წინ შეიცვალა და აღნიშნულ ნაშრომში სწორედ ამ ცვლილების გავლენაა აღწერილი.

კვლევის დროს გაკეთდა ფასს 15-ის და ბასს 18-ის შედარება, აღნიშნული სტანდარტების მსგავსება-განსხვავებების შესახებ საერთაშორისო ექსპერტების გამოქვეყნებული პუბლიკაციების განხილვიდან გამომდინარე, შეგვიძლია დასკვნის სახით ვთქვათ რომ ეს ცვლილება აუცილებელი იყო და ფასს 15 ბევრად უფრო სრულყოფილი აღრიცხვის საშუალებას იძლევა.

მიმდინარე ეკონომიკური პროცესების ფონზე სულ უფრო მეტი ყურადღება ეთმობა ინვესტიციების მოზიდვას ყველა სფეროში, რაც თავის მხრივ აუცილებელს ხდის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებას და სამართლიანი და უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, რაც ინვესტორების დაინტერესების ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა.

ახალი სტანდარტის უმთავრესი შედეგი ისაა, რომ საწარმოები მოგების შესახებ ინფორმაციას წარადგენენ განსხვავებული გზით და მოგების ანგარიშგების მოდელიც შეიცვალა. რადგან გარკვეული ხელშეკრულებები აღემატება ერთ საანგარიშგებო პერიოდს, ამიტომ ისინი გრძელვადიანი არიან და შემოსავლების არასწორად დაანგარიშებამ შესაძლოა გამოიწვიოს გადასახადების შეცდომით გამოთვლა, ასევე შესაძლოა ადგილი ქონდეს შეცდომებს საფონდო ბირჟებზეც და სხვა საკითხებთან დაკავშირებითაც.

აღრიცხვის მიმართულებით **არსებული ხარვეზები** დელტაში ძირითადად უკავშირდება წარმოებული პროდუქციის ან გაწეული მომსახურების თვითღირებულების დაანგარიშებას. მაგალითად, როდესაც ხდება საწარმოო უბნის მოწყობა, იმ უბანზე არსებული რესურსებით - მანქანა-დანადგარებით, ჩარხებით და ინსტრუმენტებით შეიძლება შესრულდეს რამდენიმე პროექტის სამუშაოები, რომელთაგანაც ზოგი სრულდება იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო ნაწილი გრძელვადიანი ხელშეკრულებაა. ასეთ შემთხვევებში საკმაოდ რთულია და დიდ დროით და პერსონალის რესურსს მოითხოვს იმის დადგენა, თუ ამ მანქანა-დანადგარების, ჩარხების და ინსტრუმენტების ცვეთის რა ნაწილი უნდა მიეკუთვნოს თითოეული ნაკეთობის თვითღირებულებას.

ასევე განსხვავებულია თვითღირებულების გამოთვლის წესი კლიენტის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმიდან გამომდინარე. ხელშეკრულების შინაარსიდან გამომდინარე, სხვადასხვაგვარად ხდება თვითღირებულების გამოთვლა. მაგალითად, კომერციული შეკვეთებისას პროდუქციის თვითღირებულებას ემატება გარკვეული მოგების მარჟა, რაც დამატებითი შემოსავლის წყაროა ორგანიზაციისთვის, ხოლო საქართველოს თავდაცვის სამინისტროსთვის წარმოებული პროდუქცია მიეწოდება თვითღირებულებით.

აღნიშნული **ხარვეზის აღმოსაფხვრელად**, ვფიქრობ საწარმოო უბანზე არსებული მანქანა-დანადგარების, ჩარხების და ინსტრუმენტების ცვეთის ხარჯის ნაკეთობაზე მიკუთვნება უნდა მოხდეს არა პირობითად, არამედ ამ პროდუქციის დამზადებაზე დახარჯული დროის პროპორციულად. მაგალითად, თუ დანადგარს სასარგებლო მომსახურების პერიოდის განმავლობაში შეუძლია 1000 საათის განმავლობაში მუშაობა და ერთი ჯავშანჩაფხუტის დასამზადებლად მუშაობს ნახევარი საათის განმავლობაში, მაშინ ამ ჯავშანჩაფხუტის თვითღირებულებაში ჩაირთვება დანადგარის ცვეთის ხარჯი აღნიშნული დანადგარის თავდაპირველი ღირებულების 0.05%-ის ოდენობით.

ასევე მნიშვნელოვანია, რომ რაც შეიძლება მაღალი სიზუსტით იქნას გაანგარიშებული წუნდებული პროდუქციის პროცენტული რაოდენობა თითოეული

სერიული წარმოების ნაკეთობასთან დაკავშირებით და აღნიშნულის გათვალისწინებით მოხდეს პროდუქციის თვითღირებულების ფორმირება.

მთელი ეს ინფორმაცია რომ შევაჯამოთ, საბოლოოდ მივიღებთ გზების ერთობლიობას თუ როგორ უნდა აისახოს შემოსავლები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში სწორად. „დელტას“ შემთხვევაში ერთ-ერთი საუკეთესო მაგალითია 2015 წელს საუდის არაბეთთან გაფორმებული ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც ხდება 70 ერთეული სამედიცინო-საევაკუაციო ჯავშანმანქანის მიწოდება შემსყიდველისთვის. „დელტას“ მიერ დამზადებულ, სამხედრო პროდუქციის რეალიზაციას მსოფლიო და ადგილობრივი მასშტაბით აქტიურად ახორციელებს „დელტას“ შვილობილი კომპანია შპს „დელტა ინტენრეიშენალი“. „დელტა ინტენრეიშენალი“ საქონელზე კონტროლს დროთა განმავლობაში გადასცემს და, მაშასადამე, დროთა განმავლობაში ასრულებს შესასრულებელ ვალდებულებას და აღიარებს ამონაგებსაც, საწარმოს მხრიდან შესასრულებელი ვალდებულების შესრულებისთანავე. საწარმო თითოეული შესასრულებელი ვალდებულებისთვის, ამონაგებს აღიარებს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, ამ შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასებით. აღნიშნულ შემთხვევაში ცენტრს შესასრულებელი ვალდებულების შესრულების ხარისხის შეფასება შეუძლია გონივრულობის ფარგლებში, რადგან ხელშეკრულებაში ზუსტად არის გაწერილი თითოეულ ეტაპზე მისაწოდებელი საქონლის რაოდენობა და ღირებულება და შესაბამისად მარტივია გარიგების ფასის განსაზღვრა. რადგან საუდის არაბეთის მხარეს დაპირებული საქონელი გადაეცემა არსებული ხელშეკრულების შესაბამისად და ხელშეკრულება არ გაუქმდება, არ განახლდება ან არ მოდიფიცირდება, ამიტომ ფიქსირებულია ანაზღაურების ის ოდენობა, რომლის მიღების უფლებას საწარმო მოელის, რომ მოიპოვებს მომხმარებლისთვის დაპირებული საქონლის გადაცემის სანაცვლოდ, გარდა მესამე მხარის სახელით მიღებული თანხებისა. იქიდან გამომდინარე, რომ „დელტა ინტენრეიშენალი“ ხელშეკრულებით ნაკისრ ვალდებულებას უკვე მეოთხე წელია ასრულებს, ხდება გარიგების ფასის განაწილება ისეთი ოდენობით, რომლის მიღების უფლებასაც საწარმო მოელის დაპირებული საქონლის ან მომსახურების მომხმარებლისთვის გადაცემის სანაცვლოდ. კომპანიის

შემოსავალმა საოპერაციო საქმიანობიდან 2016 წელს შეადგენა 39,415,151 ლარი, ხოლო 2017 წელს 636,340 ლარი, რაც გამოწვეულია 2016-2017 წლებში დადებული კონტრაქტების შესრულებით 2018 წელში. კერძოდ, ანგარიშის შედგენის თარიღისათვის (2018 წლის ივლისის თვე) შესრულებულია 50 ერთეული საბრძოლო იარაღისა და 17 ერთეული სამედიცინო-საევაკუაციო ჯავშანმანქანის შეკვეთა და დაიწყო 2015 წელს გაფორმებული კონტრაქტის შესრულება, რომელიც შეეხება 45 ერთეული სამედიცინო-საევაკუაციო ჯავშანმანქანის მიწოდებას, საიდანაც კომპანია სარგებელს ელოდება 2018-2019 საანგარიშგებო წლებში. „დელტა“ მანქანებს აფასებს **შედეგების მეთოდებით** და არა გამოყენებული რესურსების მეთოდებით, რადგან თითოეული მანქანის წარმოებისას გამოიყენება რამდენიმე ათასი დასახელების მასალა, რომელთა ფასებიც ბაზარზე მუდმივად იცვლება და შესაბამისად ღირებულების შეფასება დიდ ხარჯებთანაა დაკავშირებული.

ამრიგად, როგორც დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დასკვნიდანაც ჩანს, სსიპ სსსტც დელტა და შპს დელტა ინტენრეიშენალი ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს ევროგაერთიანების მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების და ინტერპრეტაციების მიხედვით და შესაბამისობაშია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოშვებულ ფასს-თან.

ამ ყველაფრიდან გამომდინარე, თუ გათვალისწინებული იქნება ზემოთ მითითებული ხარვეზების აღმოფხვრის გზები, ორგანიზაციაში არსებული აქტიური კონტრაქტები, სამომავლო გეგმები და მენეჯმენტის ხედვა კომპანიის განვითარებასთან დაკავშირებით მოგვცემს იმის მყარ გარანტიას, რომ კომპანიის ფინანსური აღრიცხვა იქნება უფრო ზუსტი და სამართლიანი.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ, თბ. 2012;
2. ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლები“, თბ. 2015;
3. ფასს 15 ამონაგები მომხმარებლებთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან, თბ. 2018;
4. ფასს 16 იჯარა, თბ. 2018;
5. ბასს 2 მარაგები, თბ. 2015;
6. ბასს 8 სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები, თბ. 2015;
7. ბასს 16 ძირითადი საშუალებები, თბ. 2018;
8. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება, თბ. 2018;
9. ბასს 37 ანარცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, თბ. 2018;
10. ACCA F3. ფინანსური აღრიცხვა. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ. 2009;
11. ACCA F7. ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. თბ. 2009;
12. კვატაშიძე ნ., ხორავა ა., გოგრიჭიანი ზ. – „ფინანსური ანგარიშგება“. გამომცემლობა „მერიდიანი“, თბ. 2017;
13. ხარაბაძე ე. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები. თბილისი 2007;
14. ხორავა ა., კვატაშიძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ. ბუღალტრული აღრიცხვა. თბ. 2017;
15. დოლიაშვილი თ., ლილუაშვილი გ. ბუღალტრული აღრიცხვა, სტუდენტის სახელმძღვანელო., თბ. 2015წ;
16. <https://aafcapital.ge/> - სასწავლო ცენტრი "ააფ კაპიტალი";
17. <http://support.apex.ge> - ბიზნეს პროცესების მართვის ავტომატიზებული სისტემების შექმნა და დანერგვა;
18. <https://matsne.gov.ge/> - „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე“;
19. <http://www.rs.ge/> - სსიპ „შემოსავლების სამსახური“;
20. <https://sao.ge/> - სახელმწიფო აუდიტის სამსახური;
21. სსიპ სსსტ „დელტას“ სტანდარტი - „დესტი“.