

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



თათია ნუცუბიძე

**სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენა შპს „ტურისტული  
კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე.**

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების  
მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ნაშრომის ხელმძღვანელი: ნადეჟდა კვატაშიძე  
ასოცირებული პროფესორი

თბილისი 2019

## ა ნ ო ტ ა ც ი ა

### სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენა შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე.

მოცემულ ნაშრომში განხილული არის საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტი, სრული შემოსავლის ანგარიშგება. მისი მომზადება საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით, სრული შემოსავლის ანგარიშგების სტრუქტურა და მომზადების პრინციპები. ნაშრომის დანიშნულებაა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაზე ამომწურავი ინფორმაციის მოწოდება დაინტერესებული პირებისთვის, ინფორმაციის როგორც შიდა, ასევე გარე მომხმარებლებისთვის. ყოველივე აღნიშნულის შემდგომ, შესაძლებელია შევაფასოთ აღნიშნული ფინანსური დოკუმენტის შედგენის სტრუქტურა და მისი შემადგენელი ელემენტების აღიარება და შეფასება.

ნაშრომის მთავარი ამოცანაა პასუხი გაეცეს შემდეგ კითხვებს:

- ✓ რა არის სრული შემოსავლის ანგარიშგება?
- ✓ როგორ ხდება მოგებისა და ზარალის შემადგენელი ელემენტების აღიარება და შეფასება, კერძოდ: შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება და შეფასება?
- ✓ რა მნიშვნელობა აქვს კომპანიისათვის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენას?
- ✓ რა არის სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება და რა მუხლებს მოიცავს იგი?
- ✓ როგორ უნდა წარვადგინოთ სრული შემოსავლის ანგარიშგება, როგორია მისი სტრუქტურა და ფორმატი?

ნაშრომის მიზანია წარმოაჩინოს ის დადებითი მხარეები და სარგებლობა, რაც უდავოდ მოაქვს სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადებასა და ანალიზს საწარმოსათვის. ასევე, საწარმოს საქმიანობაზე მოქმედი რა ფაქტორების დანახვის შესაძლებლობას იძლევა იგი, რაც მისი მომზადების გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა.

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების მაგალითზე განხილულია კონკრეტული სიტუაციები. თუ

როგორ აისახება სამეურნეო ოპერაცია საბუღალტრო ჩანაწერებში საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, რომელიც საბოლოო ჯამში თავს იყრის სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. ამ მონაცემებზე დაყრდნობით რა ფინანსურ შედეგს ვიღებთ და მომავალში რა უნდა გავითვალისწინოთ შეცდომების და უზუსტობების თავიდან აცილების მიზნით.

ნაშრომის ბოლოს, დასკვნაში, მოცემულია რეკომენდაციები და წინადადებები საწარმოში არსებული ფინანსური პრობლემების მოგვარების და ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებისათვის.

**თათია ნუცუბიძე**

## **A n n o t a t i o n**

### **The presentation of the Comprehensive Income statement based on Georgian Holidays LTD example.**

In this present work is considered one of the important components of the financial statements of enterprises, **The Comprehensive Income**. It's preparation based on international standards, statement of the Comprehensive Income and the structure of the training principles. The purpose of the work of the Comprehensive Income is to give exhaustive information to all interested parties, internal and external users of financial statements. Following the above, it is possible to evaluate the structure of the financial documents and its constituent elements recognition and measurement.

The main objective of the paper is to answer the following questions:

- ✓ What is the Comprehensive Income?
- ✓ How to recognize and evaluate the Income Statement components. Particularly, recognition and evaluation of revenues and expenses.
- ✓ The value of the company's Profit and Loss Statement reporting?
- ✓ What is the Other Comprehensive Income and what elements contains it?
- ✓ How to present the Comprehensive Income and what is its structure and format?

The paper aims to demonstrate the advantages and benefits, which will undoubtedly bring about the preparation and analysis of the Comprehensive Income for the enterprise. Also, what are the factors affecting the business of an enterprise enables it to see what it would have been impossible without preparation.

By the example of the specific situations of operations LLC "Travel Company Georgian Holidays" the article deals with specific situations. Which operation will be represented in accounting records according to international standards, which is eventually accumulated in the Comprehensive Income. Based on this information what financial results we get and what should be considered in the future in order to avoid errors and inaccuracies.

At the end of the work, in conclusion is given the recommendations and suggestions to improve the financial condition of the enterprise and the resolution of the financial problems.

**Tatia Nutsubidze**

## შ ი ნ ა ა რ ს ი:

შესავალი.....	1
თავი 1 . სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადების პრინციპები.....	4
1.1 ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპები.....	4
1.2 სრული შემოსავლის ანგარიშგების დანიშნულება და სტრუქტურა.....	16
შემოსავლების აღიარება და შეფასება .....	19
ხარჯების აღიარება და შეფასება.....	37
თავი 2. სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადება შპს “ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე.....	58
2.1 შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ და მისი საქმიანობა.....	58
2.2 შპს “ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ - ის სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენის პრინციპები .....	69
დასკვნა.....	85
გამოყენებული ლიტერატურა .....	89

## შესავალი

სამეწარმეო საქმიანობაში წარმატების მიღწევის აუცილებელი პირობა სწორი და დროული გადაწყვეტილების მიღებაა. გადაწყვეტილების მისაღებად წარმოების მენეჯერი უნდა ფლობდეს რეალურ ფაქტებზე და მონაცემებზე დაყრდნობილ ინფორმაციას. ბიზნეს საქმიანობის თანამედროვე ეტაპზე ასეთი ინფორმაცია თავს იყრის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესაბამის დოკუმენტებში. აღნიშნულ დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაცია მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება აღქმადი და სასარგებლო მათი მომხმარებლებისათვის, თუ იგი მომზადებულია და წარდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებული კონცეფციით. მსოფლიო გლობალიზაციამ ხელი შეუწყო იმ ფაქტს, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ძალიან მნიშვნელოვან საკითხად იქცა სხვადასხვა ქვეყნისთვის. არც საქართველო წარმოადგენს გამონაკლისს. ფაქტია, რომ დროთა განმავლობაში უფრო და უფრო ვუახლოვდებით მსოფლიოში არსებულ სტანდარტებსა და პრინციპებს. ნებისმიერი ორგანიზაციისათვის აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადება, რათა არა მხოლოდ გარე მომხმარებელს მიაწოდოს ინფორმაცია, არამედ თავადვე შეაფასოს თავისი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა, ამის საფუძველზე გააკეთოს პროგნოზები და შეიმუშავოს მომავალი გეგმები. სწორედ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საჭიროება განაპირობებს **თემის აქტუალურობას.**

მოცემულ ნაშრომში საუბარი გვექნება ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი კომპონენტის, კერძოდ, სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის საკითხებზე ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა მოთხოვნათა შესაბამისად. სამაგისტო ნაშრომის **კვლევის ობიექტია** ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპები და სრული შემოსავლის ანგარიშგება. მათი არსი, ელემენტების აღიარება და შეფასება, მომზადების პრინციპები, ასევე, მისი საჭიროებისა და გამოყენების სარგებლიანობის ჩვენება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის. სამაგისტრო ნაშრომის **მიზანს** წარმოადგენს, კომპანიის მაგალითზე, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მნიშვნელობას, კომპანიის

ფინანსური სტაბილურობის მიღწევისთვის, ფინანსური მდგომარეობის ანალიზის თეორიული, მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული საკითხების შესაწავლის საფუძველზე.

სამაგისტრო ნაშრომის **თეორიულ და მეთოდოლოგიურ ბაზას** წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ შემუშავებული ბუღალტრული აღრიცხვისა (ბასს) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) კომიტეტის ინტერპრეტაციები. ნაშრომში “სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენა შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე” გამოყენებულია ის საერთაშორისო სტანდარტები და მითითებები, რომლებიც არეგულირებენ ამ საკითხებს. მაგალითად, როგორცაა ბასს 1 - „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, რომლის მიზანია, განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და მომზადების პრინციპები და ა.შ .

თემის დასაწყისში ასევე მოკლედ არის განხილული ისეთი საკითხები, როგორცაა ფინანსური ანგარიშგების არსი, მიზანი, სრული პაკეტი და მისი მომზადების საფუძველები. ამ საკითხების განხილვა მივიჩნიეთ საჭიროდ, რადგან ცალკე სრული შემოსავლის ანგარიშგება არ იძლევა მომხმარებელთა კონკრეტული საინფორმაციო მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების საშუალებას. ის არის ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი კომპონენტი. მათში ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვა ასპექტი აისახება და ამდენად, მჭიდროდ არიან დაკავშირებულები.

გარდა ამისა ნაშრომის მეორე ნაწილში განხილულია ის ძირითადი საკითხები, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეებენ სრული შემოსავლის ანგარიშგების შედგენის პროცესში, კერძოდ:

- ✓ მოგება-ზარალის ანგარიშგება და მისი სტრუქტურა;
- ✓ შემოსავლების აღიარება და შეფასება;
- ✓ ხარჯების აღიარება და შეფასება;
- ✓ სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება და მისი სტრუქტურა.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად სჭირდება საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარის, აგრეთვე მათი საიმედოობისა და დროულობის შეფასება. ამით

განისაზღვრება, მაგალითად, საწარმოს შესაძლებლობა დაფაროს თავისი ვალდებულებები დაქირავებული მუშაკებისა და მომწოდებლების მიმართ, პროცენტები და მიღებული სესხები, აგრეთვე მოახდინოს მესაკუთრეთა შორის მოგების განაწილება. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი შეფასებისათვის სჭირდებათ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებზე ფოკუსირებული ინფორმაცია. ნაშრომის მთავარი მიზანია, რომ წარმოადგენა შეგვექმნას თუ როგორ ხდება კომპანიის მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიშგების შედგენა და მისი შემადგენელი ელემენტების აღიარება და შეფასება. საილუსტრაციოდ მოყვანილია შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითები, რომელიც რეალურად მოღვაწეობს საქართველოში და ყველა სამეურნეო ოპერაცია დაკავშირებულია აღნიშნულ კომპანიასთან. შესაბამისი პრაქტიკული მაგალითები უფრო თვალსაჩინოს ხდის თეორიის პრაქტიკასთან მჭიდრო შერწყმას.



# თავი 1 . სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადების პრინციპები.

## 1.1 ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპები

საწარმოში ფორმირებული საინფორმაციო სისტემის მნიშვნელოვან ნაწილს ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს. ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს რესურსების შეფასებისა და ანალიზის, შემოსავლების, ხარჯების და რისკების პროგნოზირების წყაროა და მისი ფორმირების ძირითადი პრინციპები განისაზღვრება “ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლებით” და ბასს 1-ით (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები) “ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა”.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) არის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB) მიერ მიღებული სტანდარტები და ინტერპრეტაციები, რომლებიც მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს);

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (ბასს);

გ) ინტერპრეტაციებს, რომლებიც მიღებულია ფინანსური აღრიცხვის ინტერპრეტაციების საერთაშორისო საბჭოს (IFRIC) მიერ ან ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის (SIC) მიერ.<sup>1</sup>

ბასს 1-ის თანახმად ფინანსური ანგარიშგება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებულ სურათს წარმოადგენს. მისი მიზანია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ ისეთი ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებელთა ფართო ფენებისათვის, რომელიც მათ სასარგებლო გადაწყვეტილების მიღებაში დაეხმარება.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> [https://matsne.gov.ge/index.php?option=com\\_ldmssearch&view=docView&id=1698895](https://matsne.gov.ge/index.php?option=com_ldmssearch&view=docView&id=1698895)

<sup>2</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1, პუნქტი 7.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად სჭირდება საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარის, აგრეთვე მათი საიმედოობისა და დროულობის შეფასება. ამით განისაზღვრება, მაგალითად, საწარმოს შესაძლებლობა დაფაროს თავისი ვალდებულებები დაქირავებული მუშაკებისა და მომწოდებლების მიმართ, პროცენტები და მიღებული სესხები, აგრეთვე მოახდინოს მესაკუთრეთა შორის მოგების განაწილება. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი შეფასებისათვის სჭირდებათ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე, საქმიანობის შედეგებსა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებებზე ფოკუსირებული ინფორმაცია. საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს საწარმოს განკარგულებაში არსებული ეკონომიკური რესურსები, მისი ფინანსური სტრუქტურა, ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა, აგრეთვე ეკონომიკური გარემოს ცვლილებებთან შეგუების უნარი.

ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები მენეჯმენტის მიერ საწარმოს რესურსების მართვის შედეგების შესახებ ინფორმაციის მოპოვების საშუალებას იძლევა. ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- საწარმოს აქტივები;
- საწარმოს ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- შემოსავლები და ხარჯები, მათ შორის, შემოსულობები და დანაკარგები;
- მესაკუთრეთა შენატანები საკუთარ კაპიტალში და მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, განხორციელებული განაწილებები; და
- საწარმოს ფულადი ნაკადები.<sup>3</sup>

აღნიშნული ინფორმაცია ასახულია ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა კომპონენტებში. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას პერიოდის დასასრულისთვის (ბალანსი);

---

<sup>3</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1, პუნქტი 7.

- პერიოდის სრული შემოსავლების ანგარიშგება (მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებას და საანგარიშგებო პერიოდის სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტებს);
- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
- პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას;
- განმარტებით შენიშვნებს, სადაც მოკლედ განხილულია სააღრიცხვო პოლიტიკის ყველა მნიშვნელოვანი და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია.<sup>4</sup>

### **ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპები**

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პრინციპები უნივერსალური საფუძველია ყველა ტიპის საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის სრულყოფილი და სამართლიანი მომზადებისთვის. ეს პრინციპებია:

1. პროფესიული განსჯის პრინციპი
2. რეალური ღირებულების კონცეფცია
3. გაუფასურების კონცეფცია
4. ფულის დროითი ღირებულების კონცეფცია
5. ეფექტური საპროცენტო განაკვეთის მეთოდი
6. ოპერაციის ეკონომიკური შინაარსის იურიდიულ ფორმაზე უპირატესობა

**პროფესიული განსჯა** გულისხმობს პრეფესიული მსჯელობების გამოყენებას განუსაზღვრელობისა და არასტანდარტულ პირობებში აღრიცხვის და ანგარიშგების საკითხებთან დაკავშირებული მოსაზრებების ჩამოყალიბებისას, ანუ პროფესიული განსჯა არის სპეციალისტის მოსაზრება (შეფასება, დასკვნა). პრაქტიკაში ხშირად ხდება ისეთი ოპერაციები, რომელთა გაწერა და გათვალისწინება ვერ ხერხდება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებსა (ფასს-ი) და მის კომენტარებში, ამიტომ ასეთი სიტუაციებისათვის ფასს-ი მოითხოვს პროფესიული განსჯის პრინციპის გამოყენებას. ბასს 8 "სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები" (პ.10) მოითხოვს, რომ იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს სტანდარტი ან ინტერპრეტაცია, რომელიც სპეციალურად მოცემული ოპერაციის, სხვა მოვლენის ან

<sup>4</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 1, პუნქტი 8.

გარემოებისათვის გამოიყენება, ხელმძღვანელობამ უნდა იმსჯელოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემუშავებისა და გამოყენებისას. სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომლებიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს. განუსაზღვრელობა კი არის ინფორმაციის (ცნობების, მონაცემების) უკმარისობა იმ პირობების შესახებ, რომელშიც განვითარდება სამეურნეო საქმიანობა (ბიზნესი), ამ პირობების წინასწარ განჭვრეტის, წინასწარხედვის დაბალი დონე. განუსაზღვრელობები გვხდება საწარმოთა გაერთიანების დროსაც. ის დაკავშირებულია დაგეგმვის, გადაწყვეტილების მიღების, მართვის ყველა დონეზე ქმედების განხორციელების რისკთან. პროფესიული განსჯის დროს აუცილებელია საწარმოს სამართლებრივი ფორმის საკითხის გათვალისწინება. განსჯის პრინციპი გამოიყენება აქტივებისა და ვალდებულებების თავდაპირველი და შემდგომი შეფასების დროს.

**რეალური ღირებულება** გამოიყენება იმ აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის, რომელთა ასახვა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებით სავალდებულოა ან ნებადართულია ბალანსსა ან განმარტებით შენიშვნებში. ესენია:

- არაფინანსური აქტივები;
- ფინანსური ინსტრუმენტები (ფინანსური აქტივები და ფინანსური ვალდებულებები);
- საკუთარი წილობრივი ინსტრუმენტები.

ფასს 13-ის „რეალური ღირებულების შეფასების“ თანახმად, რეალური ღირებულება არის ის ფასი, რომელიც იქნებოდა მიღებული ან გადახდილი აქტივის გაყიდვიდან ან ვალდებულების გადაცემისას, ბაზრის მონაწილეებს შორის შეფასების თარიღისათვის ნებაყოფლობით განხორციელებული ოპერაციის დროს ძირითად (ან ყველაზე ხელსაყრელ) ბაზარზე, შეფასების თარიღისთვის, მიმდინარე საბაზრო პირობებში (ე.ი. გასვლის ფასი), იმის მიუხედავად, ეს ფასი უშუალოდ დაკვირვებადია (ემპირიულია), თუ გამოითვლება შეფასების სხვა მეთოდის გამოყენებით. ანუ რეალური ღირებულება არის აქტივის გასვლის/ გაყიდვის ფასი. რეალური ღირებულება არის ის თანხა, რომელზეც შეიძლება აქტივი გაიცვალოს ან რომლითაც შეიძლება ვალდებულება დაიფაროს, ურთიერთდამოუკიდებელ, დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს

შორის. ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულების დასადგენად საკმარისია დაკვირვება საბაზრო გარიგებებზე ან საბაზრო ინფორმაციაზე, ანუ მათი ღირებულება არის დაკვირვებადი. ზოგიერთი აქტივისა და ვალდებულების რეალური ღირებულების დასადგენად შეუძლებელია დაკვირვება საბაზრო გარიგებებზე ან საბაზრო ინფორმაციაზე, ანუ არ არის დაკვირვებადი. სტანდარტი რეკომენდაციას იძლევა, რომ რეალური ღირებულების განსაზღვრის მეთოდებად გამოყენებულ იქნეს შეფასების ის მეთოდები და ტექნიკა, რომელიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი კონკრეტული ვითარებისათვის და რომლისთვისაც არსებობს საკმარისი ინფორმაცია. იგი იძლევა საშუალებას მაქსიმალურად იქნეს გამოყენებული დაკვირვებადი მონაცემები და მინიმალურად არადაკვირვებადი ინფორმაცია.

**გაუფასურების კონცეფციის** თანახმად აქტივების ღირებულება დროთა განმავლობაში იკლებს, ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს, როგორც ტექნოლოგიური პროგრესით, ასევე მორალური ცვლილებითა და მატერიალური დაზიანებით. ამის შედეგად მცირდება ამ აქტივების სარგებელი. რადგან საბალანსო ღირებულება მათგან მიღებულ სარგებელს უნდა ასახავდეს, ამიტომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს საწარმომ უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. და თუ არსებობს, მაშინ საწარმო ვალდებულია ჩაატაროს ტესტირება აქტივების გაუფასურებაზე. მიუხედავად იმისა, რომ ასეთი მინიშნება შეიძლება არ არსებობდეს, ბასს 36 მაინც ავალდებულებს საწარმოს ყოველწლიურად შეამოწმოს:

1. განუსაზღვრელი მომსახურების ვადის მქონე და ჯერ გამოუყენებადი არამატერიალური აქტივები და
2. საწარმოთა გაერთიანებასთან დაკავშირებით წარმოშობილი გუდვილი გაუფასურებაზე. გაუფასურების კონცეფციით აქტივები გაუფასურებულია, თუ საწარმო ვერ ამოიღებს აქტივების საბალანსო ღირებულებას მათი გამოყენებით ან გაყიდვით. არ შეიძლება აქტივების გადაჭარბებულად ან შემცირებულად შეფასება. ამისათვის აქტივები უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე.

**ფულის დროითი ღირებულების თეორიის საფუძველია**, ის, რომ ფულის ღირებულება დღეს უფრო მაღალია, ვიდრე მომავალში მისაღები ფულის იგივე რაოდენობა. ფულმა უნდა გამოიმუშავოს შემოსავალი (პროცენტი) და ამიტომ დღევანდელი ფული უფრო

ფასეულია, ვიდრე მომავალი, რადგან ახლანდელი ფული უკვე იწყებს დამატებითი ფულის გამომუშავებას, მომავალი ფული კი ხშირად ინფლაციისკენ მიდის. ფინანსურ გარიგებებში, ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, გაითვალისწინება ფულის დროითი ღირებულების ფაქტორი და სხვადასხვა პერიოდების ფულადი ნაკადები კორექტირებებით გადაიყვანება ერთ რომელიმე პერიოდში: მომავალში ან დღევანდელში. კერძოდ, დისკონტირების კოეფიციენტების გამოყენებით ხდება გადინებული (ინვესტირებული) და შემოდინებული ფულადი ნაკადების(ინვესტიციიდან მიღებული შემოსავლის) გადაყვანა ერთ პერიოდში.

მომავალი ფულადი ნაკადების ღირებულება მნიშვნელოვნად განსხვავდება მათი ნომინალური ღირებულებისგან, ამიტომ ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი მოითხოვს მათ დისკონტირებას, რომელიც უნდა მოხდეს **ეფექტური საპროცენტო განაკვეთით**. დისკონტირება გავლენას ახდენს აღრიცხვის ობიექტის საბალანსო ღირებულებაზე და შესაბამისად ცვლის საწარმოს ფინანსურ შედეგს. კერძოდ, აწონასწორებს აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულებას და მომავალში გადასახდელ (მისაღებ) ფულად ნაკადებს. მისი გამოყენებით გაიანგარიშება აქტივების (ვალდებულებების) საბალანსო ღირებულება მომავალში გადასახდელი (მისაღები) ფულადი ნაკადების მიხედვით. ბანკის მიერ დეკლარირებული (ნომინალური) საპროცენტო განაკვეთი განსხვავდება მსესხებლის მიერ ფაქტობრივად გადასახდელი ძირითადი და საპროცენტო თანხისაგან და ითვალისწინებს დამატებით თანხების გადახდას. ეს არის სესხის დამტკიცებისა და მომსახურების სხვადასხვა საკომისიო თანხები: სესხის მიღების; საანგარიშსწორებო ოპერაციების წარმოების; გირავნობით გადაცემული ქონების შეფასების; სახელმწიფო რეგისტრაციის; დაზღვევის; სესხის გაცემის და სხვა. ამდენად, მსესხებელი რეალურად იხდის ნომინალურ განაკვეთზე მეტს და საჭირო ხდება რეალური საპროცენტო განაკვეთის დადგენა, ანუ წლიური საპროცენტო განაკვეთის ყველა გადასახადების გათვალისწინებით. ასეთი რეალური საპროცენტო განაკვეთია ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი .

მიუხედავად სხვადასხვა ქვეყანაში არსებული ფინანსური ანგარიშგებების მსგავსებისა, მათ შორის მაინც არსებობს გარკვეული განსხვავებები, რაც

განპირობებულია მრავლი ფაქტორით, მათ შორის სოციალური, ეკონომიკური, და საკანონმდებლო ფაქტორით, აგრეთვე იმით, რომ ამ ქვეყნებში ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების შექმნა ხდება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა სხვადასხვა კატეგორიის ინტერესთა გათვალისწინებით. სწორედ, ამ განსხვავებულმა ფაქტორებმა გამოიწვია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების (მაგალითად, აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები) განმარტებათა მრავალფეროვნება, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების მუხლების აღიარებისა და შეფასებისთვის განსხვავებული კრიტერიუმების გამოყენება.

იგივე შეიძლება ითქვას ფინანსური ანგარიშგების მოქმედების სფეროსა და თანდართულ განმარტებით შენიშვნებზე. იმისთვის რომ, ეს განსხვავება დროთა განმავლობაში გახდეს მინიმალური, არსებობს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (ბასსს), რომლის საქმიანობის მიზანია, შეამციროს ეს განსხვავებები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის წესების, პროცედურებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ჰარმონიზაციის მეშვეობით. მას მიაჩნია, რომ ჰარმონიზაციის მიღწევის საუკეთესო გზაა ყურადღების გამახვილება ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელ ფინანსურ ინფორმაციაზე, იმაზე თუ რა წარმოადგენს მომხმარებლების ძირითადი ნაწილის ინტერესს.

ფინანსური ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სანდოობის ამაღლებისთვის არსებობს ორი მიდგომა : პრინციპებზე დაფუძნებული ანუ კონცეპტუალური საფუძვლების მიდგომა, როგორსაც ბასსს-ი იყენებს და წესებზე დაფუძნებული მიდგომა, როგორსაც მაგალითად, აშშ იყენებს.

**კონცეპტუალური საფუძვლები**, ეს არის, ურთიერთდაკავშირებული მიზნებისა და ფუნდამენტური პრინციპების ჯაჭვური სისტემა , ჩარჩოები, რომლებიც ადგენს ფინანსური აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თავისებურებებს, ფუნქციასა და შეზღუდვებს. მისი არსებობის აუცილებლობის მრავალი არგუმენტი შეგვიძლია მოვიყვანოთ მაგალითად. კონცეპტუალური საფუძვლების მიზანია, დაეხმაროს:

- ბასსს-ს სამომავლო ფასს სტანდარტების შემუშავებასა და არსებული ფასს სტანდარტების სრულყოფაში;

- ბასს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენასთან დაკავშირებული პროცედურების, არსებული წესებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების ჰარმონიზაციაში, ფასს სტანდარტებით გათვალისწინებული ალტერნატიული სააღრიცხვო მეთოდების შემცირების გზით;
- სხვადასხვა ქვეყნის შესაბამის ეროვნულ ორგანოებს ეროვნული სტანდარტების დამუშავებაში;
- ფინანსური ანგარიშგების შემდგენლებს ფასს სტანდარტების გამოყენებასა და იმ საკითხების შესწავლაში, რომლებიც განხილულია ფასს სტანდარტებში;
- აუდიტორებს ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბებაში;
- ფასს სტანდარტების მოთხოვნების დაცვით მომზადებულ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაციის აღქმაში;
- ბასს-ის მუშაობით დაინტერესებულ პირებს ინფორმაცია მიაწოდოს ფასს სტანდარტების შემუშავების მეთოდოლოგიის შესახებ.

რაც შეეხება მოქმედების სფეროს, კონცეპტუალურ საფუძვლებში განხილულია შემდეგი საკითხები:

- ფინანსური ანგარიშგების დანიშნულება;
- სასარგებლო ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები;
- ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების განმარტებები, მათი აღიარებისა და შეფასების კრიტერიუმები;

კაპიტალისა და კაპიტალის შენარჩუნების კონცეფციები.

2014 წლიდან ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების(ფასს) კონცეპტუალურ საფუძვლებში შეტანილი ცვლილებების შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები დაჯგუფებულია ორ კატეგორიად:

**ძირითადი მომხმარებლები** – ინვესტორები, გამსესხებლები და სხვა კრედიტორები.

**დანარჩენი მომხმარებლები** - ესენია, საწარმოს მმართველობა და საზოგადოება.



ფინანსური ანგარიშგებების ტრადიციულ მომხმარებლებად გარე მომხმარებლები ითვლებიან, ანალიზური ანგარიშგებები გამოიყენება საწარმოს ადმინისტრაციული ხელმძღვანელობის მიერ. ამ უკანასკნელის შინაარსი შეიძლება იცვლებოდეს მათი მიზნობრივი დანიშნულებისა და ხელმძღვანელის მოთხოვნების შესაბამისად.

იმისთვის, რომ ფინანსური ინფორმაცია სასარგებლო იყოს, უნდა იყოს შესაბამისი და სამართლიანად წარმოაჩენდეს ჩვენთვის, მომხმარებლებისთვის, საინტერესო ინფორმაციას. ასევე უნდა იყოს შესადარისი, შემოწმებადი, დროული და აღქმადი. ამ ყველაფერს, ერთად, ეწოდება ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები და , შეუძლია მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე მოახდინოს გავლენა. ფინანსური ინფორმაციის ხარისხობრივი მახასიათებლები, ეს ის ატრიბუტებია, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას გადააქცევს სხვა მხარისთვის სასარგებლოდ.

ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლები დაყოფილია ორ ჯგუფად:

- ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლები
  - შესაბამისობა (Relevance)
  - სამართლიანი წარდგენა (Faithful Representation)
- ხარისხობრივი მახასიათებლები, რომლებიც ამაღლებენ ფინანსური ანგარიშგების სარგებლიანობას;
  - შესადარისობა (comparability)
  - შემოწმებადობა (verifiability)
  - დროულობა (timeliness)
  - აღქმადობა (understandability)

სტრუქტურულ საფუძვლებში განსაზღვრულია ოთხი ხარისხობრივი მახასიათებელი, ესენია: შესაბამისობა, საიმედოობა, შესადარისობა და აღქმადობა. განვიხილოთ თითოეული მათგანის მნიშვნელობა ცალ-ცალკე:

ფინანსური ანგარიშგება, საწარმოში მომხდარი ეკონომიკური მოვლენების შესახებ, წარმოდგენას გვიქმნის სიტყვებისა და ციფრების მეშვეობით. ამიტომ იმისთვის რომ ეს

ინფორმაცია სასარგებლო იყოს, იგი სამართლიანად უნდა წარმოადგენდეს ამ ინფორმაციას. რაც გულისხმობს, არა სამართლებრივ ფორმებს, არამედ ეკონომიკურ შინაარსს . ამრიგად, სასარგებლო ინფორმაცია უნდა იყოს როგორც შესაბამისი, ასევე სამართლიანად წარმოდგენილი ანუ ობიექტური.

ხარისხობრივი მახასიათებლების მეორე ჯგუფს, რომელიც ამაღლებს ინფორმაციის სარგებლიანობას, როგორც უკვე ვაჩვენეთ, მიეკუთვნება: **შესადარისობა, შემოწმებადობა, დროულობა და აღქმადობა.** გადაწყვეტილებების მიღება, როგორც წესი, რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთებასთანაა დაკავშირებული. ამ მიზნით, უფრო სასარგებლოა, თუ საწარმოს ინფორმაციის შედარება შესაძლებელია სხვა საწარმოს ანალოგიურ ინფორმაციასთან. პოტენციური ინვესტორებისათვის სასარგებლოა სხვადასხვა საწარმოს მაჩვენებლების შედარება, რათა გადაწყვიტოს, რომელ საწარმოში უფრო მომგებიანია ინვესტიციის ჩადება. შესადარისობა ნიშნავს სხვადასხვა საწარმოს მიერ ან ერთი საწარმოს მიერ სხვადასხვა პერიოდში, ერთი და იმავე მუხლების მიმართ ერთი და იმავე მეთოდების გამოყენებას.

სხვა სიტყვებით, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს უნდა შეეძლოს საწარმოს სხვადასხვა წლების ფინანსური ანგარიშგების შედარება, რათა განსაზღვროს მისი ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების ტენდენციები. ასევე უნდა შეეძლოს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შედარება, რათა შეაფასოს მათი შესადარისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა. ამის მისაღწევად კი აუცილებელია თანმიმდევრულობა და სათანადო განმარტებები.

ინფორმაციის **შემოწმებადობა** ეხმარება მომხმარებელს დაადგინოს, რომ ინფორმაცია სამართლიანადაა წარდგენილი. ფინანსური ანგარიშგება მზადდება ისეთი მომხმარებლებისათვის, რომელსაც გააჩნიათ ბიზნესისა და ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ საკმარისი ცოდნა და ამ ინფორმაციის ანალიზის უნარი. მხოლოდ მარტივი ინფორმაციის წარდგენა ანგარიშგებას არასრულყოფილს გახდის, რომელმაც მისი მომხმარებელი შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს.

- **შესაბამისობა**- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია შესაბამისი უნდა იყოს. ინფორმაციას, რომელიც შესაბამისია, აქვს საპროგნოზო ან დამადასტურებელი

ღირებულება. საპროგნოზო ღირებულება მომხმარებელს საშუალებას აძლევს შეაფასონ წარსული, მიმდინარე და მომავალი მოვლენები. დამადასტურებელი ღირებულება კი მომხმარებელს ეხმარება, დაადასტუროს ან შეასწოროს წარსულში გაკეთებული შეფასებები. როდესაც არჩევანი უნდა გაკეთდეს ურთიერთგამომრიცხავ ვარიანტებს შორის, უნდა ავირჩიოთ ვარიანტი, რომელიც განაპირობებს მაქსიმალურ შესაბამის ინფორმაციას - სხვა სიტყვებით ვარიანტს, რომელიც ყველაზე მეტად იქნება გამოყენებული ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში.

- **საიმედოობა**- ინფორმაციის საიმედოობა დამოკიდებულია ინფორმაციის სამართლიან წარდგენასა და მის ნეიტრალობაზე, უშეცდომობაზე, სისრულესა და წინდახედულობაზე. ინფორმაცია საიმედოა, როდესაც მომხმარებელს შეუძლია მასზე დაყრდნობა, ანუ სამართლიანად წარმოადგენს იმას რაც იგულისხმა და არ შეიცავს არსებით შეცდომებს, არის სრული არსებითობის ფარგლებში და გარკვეული დონის სიფრთხილე, წინდახედულობა არის გამოყენებული მსჯელობისას ან საჭირო შეფასებებისა და დასკვნების გამოტანისას.

- **აღქმადობა** - ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ინფორმაცია აღქმადი უნდა იყოს, მომხმარებელს უნდა შეეძლოს მისი მნიშვნელობის შეცნობა. თუმცა დაუშვებელია, ანგარიშგებაში არ აისახოს შესაბამისი და საიმედო ინფორმაცია მარტო იმის გამო, რომ იგი ძნელად აღსაქმელი იქნება ზოგიერთი მომხმარებლისთვის. ინფორმაციის აღქმადობა დამოკიდებულია ინფორმაციის წარმოდგენის საშუალებებსა და მომხმარებელთა შესაძლებლობებზე. მომხმარებელთა შესაძლებლობებში იგულისხმება, აქვთ თუ არა მომხმარებლებს ბიზნესისა და ეკონომიკური საქმიანობის შესაბამისი ცოდნა და ინფორმაციის გულდასმით შესწავლის სურვილი.

ზოგიერთი მეცნიერის აზრით, ყველა ხარისხობრივი მახასიათებელი ერთმანეთის ტოლფასია და მათი გამიჯვნა პირობითია. მაგრამ, ბასს-ის საბჭო არ დაეთანხმა ამ აზრს და თვლის, რომ ორი ძირითადი ხარისხობრივი მახასიათებლის – შესაბამისობისა და სამართლიანი წარდგენის გარეშე ფინანსური ინფორმაცია ვერ იქნება სასარგებლო და ვერც იმით გახდება სასარგებლო, თუ იქნება მხოლოდ უფრო შესადარისი,

შემოწმებადი, დროული ან აღქმადი. კონცეპტუალური საფუძვლების “დასკვნის საფუძვლებში” აგრეთვე აღნიშნულია, რომ განხილვის პროცესში საბჭოს სთავაზობდნენ სხვა მახასიათებლების შემოღებასაც, როგორცაა: გამჭვირვალობა, მაღალი ხარისხი, შინაგანი თავსებადობა, უტყუარობა და სამართლიანობა, სიმარტივე, ოპერატიულობა და სხვა. მაგრამ საბჭომ დაასკვნა, რომ ყველა ეს ღირებულებები სიტყვებია, რომლებიც გაუმჯობესებელია შესაბამისობით, სამართლიანი წარდგენით, შესადარისობით, შემოწმებადობით, დროულობით და აღქმადობით.

და რაც ყველაზე მთავარია, კონცეპტუალური საფუძვლების ფუნდამენტს წარმოადგენს, რა თქმა უნდა, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიზანი. ეს მიზანი გულისხმობს, რომ არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს ანგარიშვალდებული საწარმოს შესახებ მიაწოდოს ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლო იქნება მათთვის, მოცემული საწარმოს რესურსებით უზრუნველყოფის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებები ეხება წილობრივი და სავალო ინსტრუმენტების ყიდვას, გაყიდვას ან დატოვებას და ასევე სესხების გაცემას ან დაფარვას და დაკრედიტების სხვა ფორმებს.

არსებული და პოტენციური ინვესტორების მიერ მიღებული გადაწყვეტილება დამოკიდებულია იმ უკუგებაზე, რომლის მიღებასაც ისინი მომავალში მოელიან ფინანსურ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციებიდან, როგორცაა დივიდენდები, პროცენტის გადახდა ან საბაზრო ფასების ზრდა. მათი მოლოდინი ინვესტიციიდან უკუგების მიღების შესახებ, დამოკიდებულია იმაზე, რა შეფასებას მისცემენ ისინი საწარმოს მომავალი წმინდა ფულადი ნაკადების შემოსულობების ოდენობას, მათი მიღების ვადებსა და მასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობას. მაშასადამე, არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს, გამსესხებლებსა და სხვა კრედიტორებს ესაჭიროებათ ინფორმაცია, რომელიც მათ დაეხმარება კონკრეტული საწარმოს მომავალი წმინდა ფულადი სახსრების შემოსულობების პერსპექტივის შეფასებაში. ამ შეფასებისთვის კი მათ ესაჭიროებათ ინფორმაცია საწარმოს რესურსებისა და მის მიმართ არსებული მოთხოვნების შესახებ, ასევე იმის შესახებ, რამდენად ეფექტიანად და რაციონალურად შეასრულა საწარმოს ხელმძღვანელობამ და მმართველმა ორგანომ საწარმოს რესურსების გამოყენებასთან დაკავშირებით

დაკისრებული ვალდებულებები, როგორცაა, მაგალითად ფასებისა და ტექნოლოგიების ცვლილებები.

## 1.2 სრული შემოსავლის ანგარიშების დანიშნულება და სტრუქტურა.

ფინანსური ანგარიშების ყველა ელემენტი არის მოცულობითი ხასიათის ეკონომიკური მაჩვენებელი. თუმცა, ორგანიზაციის შემოსავლების ანალიზისთვის ინფორმაციის ძირითადი წყაროა მოგება/ზარალის შესახებ ანგარიშგება. იგი გვიჩვენებს ბიზნესის აქტიურობას პერიოდის განმავლობაში. მასში მოცემულია საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგი და შესაძლებელია შესწავლილ იქნეს ფინანსურ-ეკონომიკური ეფექტიანობა.

ფინანსური ანგარიშების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი კომპონენტია სრული შემოსავლის ანგარიშგება. **მთლიანი სრული შემოსავალი** არის მოცემული პერიოდის რეალიზებული მოგება ან ზარალი, პლუს სხვა სრული შემოსავალი. **სხვა სრული შემოსავალი** არის ის შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებაში ან ზარალში. ე.ი ისინი ასახულია რეზერვებში , და არა როგორც, მოცემული პერიოდის რეალიზებული მოგების ან ზარალის ელემენტი.

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშების წარდგენა“ მოითხოვს ფინანსური შედეგების წარდგენას „მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგების სახით“. ეს ანგარიშგება შედგება ორი განყოფილებისაგან: მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება. ბასს-ით ეს ანგარიშგება შეიძლება იყოს წარმოდგენილი ერთად , ან განცალკევებულად. როდესაც მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება წარმოდგენილია ერთ ანგარიშგებად , მას გააჩნია შემდეგი სახე:

### **მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება:**

- ამონაგები;
- ხარჯები;
- საანგარიშგებო წლის მოგება.

### **სხვა სრული შემოსავალი:**

- გრძელვადიანი აქტივების გადაფასების ნამატის ცვლილება;

- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი  
სულ საანგარიშგებო წლის სრული შემოსავალი.

ხოლო როდესაც მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება წარმოდგენილია ორ ანგარიშგებად, ამ შემთხვევაში, მას აქვს შემდეგი სახე:

**მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება:**

- ამონაგები;
- ხარჯები

საანგარიშგებო წლის მოგება.

**სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება საანგარიშგებო წლის მოგება:**

- გრძელვადიანი აქტივების გადაფასების ნამეტის ცვლილება;
- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების გადაფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი.

**სულ საანგარიშგებო წლის სრული შემოსავალი.**

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ ასევე განსაზღვრავს ინფორმაციას, რომელიც უნდა აისახოს მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში. კერძოდ, როდესაც შემოსავლის ან ხარჯის მუხლი არსებითია, საწარმომ მათი შინაარსი და თანხა განცალკევებულად უნდა განმარტოს. გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა გამოიწვიოს შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლების განცალკევებული ასახვა, შემდეგია:

- სასაქონლო მატრეიალური მარაგის ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, ან ძირითადი საშუალებების ჩამოფასება ანაზღაურებად ღირებულებამდე, ასევე ძირითადი საშუალებების ადრე ჩამოფასებული თანხების ანუღირება(კომპენსირება);

- საწარმოს საქმიანობის რესტრუქტურისა და რესტრუქტურის დანახარჯებისთვის შექმნილი ანარიცხების ანულირების შედეგები;
- ძირითადი საშუალებების გასვლა;
- ინვესტიციების გასვლა;
- შეწყვეტილი ოპერაციები;
- სასამართლო დავების შედეგები;
- სხვა ანარიცხების ანულირების შედეგები.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემოსავლებისა და ხარჯების იმ ელემენტებისაგან, რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებაში ან ზარალში. როგორც მოითხოვება ან დაშვებულია სხვა ფას-ებით.

სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემდეგი ელემენტებისაგან:

1. გადაფასების ნამეტის ცვლილებები (ბასს 16- ძირითადი საშუალებები და ბასს 38- არამატერიალური აქტივები);
2. დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამების გადაფასებული თანხები (ბასს 19- დაქირავებულ მომუშავეთა გასამჯელოები);
3. უხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი (ბასს 21 – „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები“);
4. წილობრივ ინსტრუმენტებში განხორციელებული ინვესტიციებიდან წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი (ფასს 19 - ფინანსური ინსტრუმენტები);
5. ჰეჯირების ინსტრუმენტების შემოსულობისა და ზარალის ეფექტური ნაწილი ფულადი ნაკადების ჰეჯირებისას და ჰეჯირების ინსტრუმენტების შემოსულობა და ზარალი ისეთი წილობრივი ჰეჯირებისას, რომლებიც შეფასებულია რეალური ღირებულებით სხვა სრულ შემოსავალში ასახვით. (ფასს 9 - მე-6 თავი);
6. ზოგიერთი ვალდებულებისთვის, რომელიც განკუთვნილია რეალური ღირებულებით შეფასებისთვის, მოგებაში ან ზარალში ასახვით - რეალურ

ღირებულებაში მომხდარი ცვლილების თანხა, რომელიც განეკუთვნება ვალდებულების საკრედიტო რისკის ;2ცვლილებას (ფასს 9);

7. ოფციონების დროით ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებები, როდესაც ოფციონის ხელშეკრულების საკუთარი ღირებულება და დროითი ღირებულება განცალკევდება და ჰეჯირების ინსტრუმენტად კლასიფიცირდება მხოლოდ საკუთარი ღირებულების ცვლილება. ( ფასს 9-ის მე-6 თავი);

8. ფორვარდული ხელშეკრულების ფორვარდულ ელემენტებში მომხდარი ცვლილებები (ფასს 9-ის მე-6 თავი).

ბასს 1-ის თანახმად მთლიანი სრული შემოსავალი არის პერიოდის მანძილზე სამეურნეო ოპერაციებითა და სხვა მოვლენებით განპირობებული საკუთარი კაპიტალის ცვლილება, იმ ცვლილებების გარდა, რომლებიც გამოწვეულია მესაკუთრებთან, როგორც აქციონერებთან შესრულებული ოპერაციებით. სხვაგვარად, სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში აისახება საკუთარი კაპიტალის ის ცვლილებები, რომელიც არ წარმოდგენს მესაკუთრეთა წილების ცვლილებას. სრული შემოსავალი მოიცავს “მოგებისა და ზარალის” და “სხვა სრული შემოსავლის” მუხლების ყველა კომპონენტს. ბასს 1-ში გამოიყენება ტერმინები “სხვა სრული შემოსავალი”, “მოგება ან ზარალი” და “მთლიანი სრული შემოსავალი”.

## შემოსავლების აღიარება და შეფასება

საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად გამოიყენება მოგების მაჩვენებელი, რომელიც შემდეგ საფუძვლად უდევს სხვა მაჩვენებლების \_ ინვესტიციების უკუგების, ერთ აქციაზე მოგების და სხვა გაანგარიშებას. მოგება განისაზღვრება ორი ელემენტით: საერთო შემოსავლებით და საერთო ხარჯებით. სა წარმოს მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების, და შესაბამისად, მოგების აღიარებისა და შეფასების წესი ნაწილობრივ დამოკიდებულია კაპიტალისა და კაპიტალის შე ნარჩუნების კონცეფციების გამოყენებაზე, რაც საფუძვლად უდევს ფინანსური ანგა რიშგების მომზადებას.



როგორც უკვე ცნობილია, კონცეპტუალური საფუძვლების თანახმად **შემოსავლების ცნება** მოიცავს ამონაგებს და შემოსულობას. ამონაგები წარმოიქმნება საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში და ცნობილია სხვადასხვა სახელწოდებით: მაგალითად, ამონაგები საქონლის რეალიზაციიდან; ამონაგები მომსახურების გაწევიდან, პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი და საიჯარო ქირა. შემოსულობა გულისხმობს სხვა მუხლებს, რომლებიც აკმაყოფილებენ შემოსავლის შესახებ არსებულ განმარტებას და შეიძლება წარმოიქმნას ან არ წარმოიქმნას საწარმოს ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

**ამონაგები მომსახურების გაწევიდან** წარმოიქმნება საწარმოს მიერ შესრულებული მომსახურებიდან. ზოგიერთი მომსახურება შეიძლება განხორციელდეს ერთ საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო სხვა კი, მაგალითად, სამშენებლო სამუშაოები, შეიძლება გაგრძელდეს შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებშიც.

სხვა პირთა მიერ საწარმოს კუთვნილი აქტივების გამოყენება იწვევს საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლას პროცენტების, დივიდენდების, როიალტებისა და საიჯარო ქირის სახით.

**საპროცენტო** შემოსავალი მიიღება საწარმოს კუთვნილი ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენებიდან;

**დივიდენდი** მიიღება კაპიტალის მესაკუთრეებზე მოგების განაწილებით საკუთარ კაპიტალში ინვესტირებული წილის პროპორციულად. დივიდენდი დამოკიდებულია როგორც მესაკუთრის წილზე, ასევე კაპიტალის სტრუქტურაზე;

**როიალტი** მიიღება საწარმოს კუთვნილი გრძელვადიანი აქტივების გამოყენების უფლების გადაცემისათვის. მაგალითად, პატენტის, საავტორო უფლების, სავაჭრო ნიშნის, კომპიუტერული უზრუნველყოფის გამოყენებაზე უფლების გადაცემისას;

**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.

შემოსულობა გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის გადიდებას და, ამ თვალსაზრისით, არ განსხვავდება ამონაგებიდან. ამიტომაც

ფასს-ების სტრუქტურულ საფუძვლებში შემოსულობები ცალკე არ განიხილება.

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

ამონაგები არის საწარმოში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა, რომელიც მიიღება საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან და გამოიხატება საკუთარი კაპიტალის ზრდით, მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი ინვესტირების გარეშე.

ამონაგები მოიცავს მხოლოდ საწარმოს მიერ თავის ანგარიშზე მიღებულ ან მისაღებ ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხას. მესამე მხარის სახელით მიღებული თანხები, როგორცაა ბრუნვის გადასახადი, საქონლისა და მომსახურების გადასახადები და დამატებული ღირებულების გადასახადი, არ არის ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც შემოდის საწარმოში და არ ზრდის საწარმოს საკუთარ კაპიტალს. ამიტომ ისინი გამოიქვითება ამონაგების თანხიდან. ანალოგიურად, სააგენტო ურთიერთობებში, ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხა მოიცავს მრწმუნებლის (პრინციპალის) სახელით მოზიდულ თანხასაც, რომელიც არ იწვევს საწარმოს საკუთარი კაპიტალის ზრდას. მრწმუნებლის სახელით მიღებული თანხები არ არის ამონაგები, სამაგიეროდ, ამონაგებად განიხილება მიღებული საკომისიო თანხა.

**შემოსავლების აღიარების ძირითადი კრიტერიუმებია:** აქტივზე საკუთრების რისკებისა და სარგებლის გადაცემა, ამონაგების თანხის საიმედოდ შეფასება, რწმუნება იმისა, რომ სარგებელი იქნება მიღებული და გაწეული და მომავალში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ შეფასება.

საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

ა) საწარმო მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკს და სარგებელს;

ბ) საწარმო არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც, ჩვეულებრივ, საკუთრების უფლებასთან ასოცირდება და არც გაყიდულ საქონელზე ეფექტურ კონტროლს არ ახორციელებს;

გ) შესაძლებელია ამონაგების თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;

დ) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან საწარმო მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და

ე) შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაწეული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

ამონაგების აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან საწარმოში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა. საქონლის რელიზაციიდან შემოსავლების აღიარება და შეფასება ეფუძნება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკებისა და სარგებლის გადაცემასთან.

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 უფლებების 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 რისკებსა და სარგებელს: როდესაც საწარმო იტოვებს არადაამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან და

კავშირებულ 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 ვალდებულებას, რომელიც საწარმოს ჯერ არ შეუსრულებია; როდესაც მყიდველს უფლება აქვს, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული რომელიმე პირობის თანახმად, უარი თქვას საქონლის ან მომსახურების შეძენაზე და, ამდენად, საწარმოსათვის გაურკვეველია უკუგების მიღების შესაძლებლობა.

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 მომხმარებლისათვის საქონლის ღირებულების უკან დაბრუნება, მისი უხარისხობის შემთხვევაში. ამგვარ სიტუაციაში შეიძლება 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, შეიძლება შესაბამისი ამონაგების აღიარება.

თუ ამონაგები უკვე ასახულია და შემდეგ საექვო გახდება გადასახდელი თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით და არა როგორც უკვე ასახული ამონაგები თანხის კორექტირება. 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.

როგორც წესი, სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმები გამოიყენება ცალკე, თითოეული ოპერაციის მიმართ. თუმცა, ზოგჯერ აუცილებელია მათი ცალ-ცალკე გამოყენება ერთი და იმავე ოპერაციის დამოუკიდებელი კომპონენტების მიმართ, რათა დადგინდეს ოპერაციის რეალური ბუნება. მაგალითად, თუ საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა, ეს უკანასკნელი ცალკე გამოიყოფა და მისი შემოსავლების სახით აღიარება მოხდება აღნიშნული მომსახურების შესრულების მთელი პერიოდის განმავლობაში. შესაძლებელია ისეც მოხდეს, რომ აღიარების კრიტერიუმების გამოყენება საჭირო იყოს ერთდროულად ორი ან მეტი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ოპერაციის მიმართ, თუ შეუძლებელია ამ ოპერაციებიდან მიღებული კომერციული შედეგების გამოცალკევება. მაგალითად, შესაძლოა საწარმომ გაყიდოს საქონელი, მაგრამ გარიგება ასევე ითვალისწინებდეს ამავე საქონლის უკან შესყიდვას გარკვეული პერიოდის შემდეგ. ცხადია, ასეთი გარიგებით ანულირდება ოპერაციის რეალური შედეგი და ამიტომ, ეს ორი ოპერაცია ერთად უნდა იქნეს განხილული ამონაგების შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების

რეალური ღირებულების მიხედვით. 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 (ანუ მისაღები თანხა შემცირებულია ფასდაკლებით).

განვიხილოთ შემოსავლების აღიარების კონკრეტული სიტუაციები.

### **გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ**

შესაძლებელია დაიდოს გარიგება საქონლის შემდგომი მიწოდების შესახებ, რომლის მიხედვით საქონლის მიწოდება გადავადებით ხდება მყიდველის მოთხოვნით, მაგრამ მყიდველი იღებს საკუთრების უფლებას და ანგარიშის განაღდებას ვალდებულებას. ასეთ შემთხვევაში ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი მიიღებს საკუთრების უფლებას, იმ პირობით, რომ: შესაძლებელია საქონლის მიწოდება; სახეზე არსებობს მისაწოდებელი საქონელი; მყიდველი სპეციალური შეთანხმების შესაბამისად ადასტურებს საქონლის მიწოდების გადავადებას და გამოიყენება გადახდის ჩვეულებრივი პირობები. ამონაგების აღიარება არ ხდება, თუ არსებობს მხოლოდ საქონლის შექმნის ან წარმოების სურვილი, მისი დროულად მიწოდების მიზნით.

მყიდველს საკუთრებისა და ფლობის უფლება გადაეცემა, როდესაც ის სრულად დაფარავს პროდუქციის ღირებულებას. მანამდე კი, გამყიდველი ინარჩუნებს პროდუქციის ფლობასთან დაკავშირებულ რისკს და მას არანაირი იურიდიული უფლება არ აქვს იძულების წესით მოსთხოვოს მყიდველს პროდუქციის შესყიდვა. ამდენად, ამონაგები აღიარდება მხოლოდ პროდუქციის ღირებულების სრული დაფარვის შემდეგ, მიღებული ავანსი კი ვალდებულდება.

- **საქონლის მიწოდება ფასდათმობის პირობით**

ფასდათმობა არის თანხა, რომლითაც მცირდება საქონლის გასაყიდი ფასი, ყიდვა-გაყიდვის გარკვეული პირობების შესრულების შემთხვევაში. ცნობილია 40-მდე სახის ფასდათმობა. საბითუმო და საცალო ვაჭრობაში ყველაზე მეტად გავრცელებულია სავაჭრო/რაოდენობის ფასდათმობა ან ფასდათმობა ნაღდი ანგარიშსწორებისათვის, აგრეთვე ვადაზე ადრე გადახდისათვის (ე.წ. „სკონტო“), ბონუსური, სეზონური, სადილერო, დახურული, განსაკუთრებული კლიენტებისათვის (VIP), სადღესასწაულო, სარეკლამო, სადისკონტო ბარათებით და სხვა. განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანის აღრიცხვის პრინციპები. სავაჭრო ფასდათმობა (trade discounts) არის თანხა, რომლითაც მცირდება კატალოგების, პრეისკურანტების ფასები. სავაჭრო ფასდათმობა გაიცემა ბითუმად მოვაჭრე გამყიდველების და მწარმოებლების მიერ საცალოდ მოვაჭრეებზე ან ე.წ. „დარგის დამკვეთებზე“. ფასდათმობის სიდიდე დამოკიდებულია ბაზრის მიმდინარე კონიუნქტურაზე – საქონლის ფასსა და მოთხოვნაზე. გარდა ამისა ის გაითვალისწინება ძვირად ღირებულ საქონელზე, რომელიც ნელა ბრუნავს. ასეთ საქონელზე უფრო მაღალია ფასდათმობა, ვიდრე იაფ და სწრაფად რეალიზებად საქონელზე. ასეთი ფასდათმობა, როგორც წესი, გაიცემა საბითუმო შესყიდვებისათვის, დიდი მოცულობისათვის ან ნაღდი ანგარიშსწორებისათვის. სავაჭრო ფასდათმობა გამყიდველს გაყიდვების მოცულობის გაზრდისა და კლიენტისადმი ერთგულების გამოხატვის საშუალებას აძლევს. სავაჭრო ფასდათმობა წყვეტს არსებობას, როგორც კი გამოიწერება ანგარიშ-ფაქტურა. ის არ აისახება ბუღალტრულად, რადგან გასაყიდი ფასი დგინდება დათმობის გათვალისწინებით. მოთხოვნა და შემოსავალი ფასდება და აღიარდება სავაჭრო ფასდათმობის გარეშე ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული თანხის შესაბამისად. ფასდათმობა ვადამდელი გადახდისათვის (cash discounts) არის თანხა, რომელიც აღნიშნული პირობის სანაცვლოდ ამცირებს გადასახდელ თანხას. ვადაზე ადრე გადახდა აუმჯობესებს გამყიდველის ფულად ნაკადებს, ამცირებს უიმედო ვალების რისკს და ზრდის გაყიდვების მოცულობას. ფასდათმობის სიდიდის გაანგარიშების დროს,

როგორც წესი, გაითვალისწინება სესხის წლიური განაკვეთი, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს მას, რის გამოც ასეთ ფასდათმობას ზოგჯერ უწოდებენ კრედიტს. მაგალითად, თუ სესხის წლიური განაკვეთი 23%-ია, ხოლო ფასდათმობა გაიცემა გაყიდვიდან 20 დღეში გადახდის პირობით და თუ ჩვეულებრივი საკრედიტო პერიოდი, მაგალითად 30 დღეა, მაშინ მისი სიდიდე არ უნდა აღემატებოდეს 1,26%-ს ( $23 \cdot 20 / 365$ ).

ყველა სახის ფასდათმობის მიზანია მოკლევადიანი გაყიდვების გაზრდა, ფულადი ნაკადების დროული მოზიდვა, ჩაწოლილი ან ძნელადრეალიზებადი საქონლის გაყიდვა, კლიენტების „დამაგრება“, უიმედო ვალების რისკის შემცირება. ფასდათმობა თავისი არსით არ არის ხარჯი და არც აკმაყოფილებს ხარჯად აღიარების კრიტერიუმებს – არ ხდება აქტივების შემცირება ან ვალდებულებების ზრდა. ფასდათმობა, ანუ;2 გასაყიდი ფასის შემცირება ხდება გამყიდველის მიერ მოგების ნაწილის დათმობის ხარჯზე, რომელიც გათვალისწინებულია გასაყიდ ფასში.

ბასს 18 „ამონაგები“-ს თანახმად რომელიმე სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული 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 გარეშე. ეს იმას ნიშნავს, რომ ამონაგები აღიარდება გაცემული ფასდათმობით შემცირებული თანხით.

ფასდათმობის სიდიდე დგინდება სხვადასხვა დროს და დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების შესრულებაზე ან საქონლის გაყიდვის/მომსახურების გაწევის დროს, ან როდესაც შესაძლებელია სახელშეკრულებო პირობების შესრულების დადგენა. ფასდათმობის სიდიდე გამოიხატება პროცენტებში, ნატურალურ და ფულად ერთეულებში. ფასდათმობა გაიცემა სხვადასხვა დროს და ფორმით: ფასის დაკლებით, უფასოდ საქონლის/მომსახურების მიწოდებით, ფულის უკან დაბრუნებით ან ვალდებულების შემცირებით.

ფასდათმობას, რომლის სიდიდე განისაზღვრება ოპერაციის მოხდენისთანავე



და ის არ არის დამოკიდებული მომავალში შესასრულებელ პირობებზე, არის „მარტივი ფასდათმობა“. ასეთი ფასდათმობა ყოველთვის გამოიხატება ფასის შემცირებით და საზოგადოდ ცნობილია სავაჭრო ფასდათმობის სახელით (trade discounts). ფასდათმობას, რომლის სიდიდე განისაზღვრება ოპერაციის მოხდენიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ და დამოკიდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების შესრულებაზე, უწოდებენ რეტრო-ბონუს (retro bonus). ასეთი ფასდათმობა გაიცემა ვალდებულების შემცირების, საქონლის უფასოდ გადაცემის და ფულის უკან დაბრუნების სახით.

სავაჭრო ფასდათმობა ეკუთვნის ყველას და არ არის დამოკიდებული შემდგომ მოვლენებზე, გარიგების ფასი შემცირებულია ფასდათმობით და ის არ აისახება აღრიცხვაში. რეტრო-ბონუსის არსებობა და ოდენობა დადასტურდება საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის შემდეგ მომავალში მოსახდენი მოვლენების შედეგად და შესაბამისად აღრიცხვაში ის აისახება, როგორც ამონაგების კორექტირება

- **გამყიდველის მიერ საქონელთან დაკავშირებით რისკებისა და სარგებლის შენარჩუნება**

გარიგებებს, რომლის დროსაც გამყიდველი საქონელთან დაკავშირებით მნიშვნელოვნად ინარჩუნებენ რისკებს და სარგებელს და შესაბამისად არ აღიარებენ ამონაგებს, მიეკუთვნება: საწარმოს აქვს გაყიდული საქონლის არადაამაკმაყოფილებელი საექსპლუატაციო მახასიათებლების პასუხისმგებლობა და ეს პასუხისმგებლობა სცილდება სტანდარტულ საგარანტიო ვალდებულებას; მყიდველს აქვს უფლება ხელშეკრულებით განსაზღვრულ გარკვეულ ვითარებაში უარი განაცხადოს საქონლის შეძენაზე (დააბრუნოს) და საწარმოს არ აქვს ასეთი უარის თქმის შეფასების შესაძლებლობა; გაგზავნილი საქონელი ექვემდებარება დაყენება-დამონტაჟებას და ეს უკანასკნელი წარმოადგენს ხელშეკრულების მნიშვნელოვან ნაწილს.

- **საქონლის გაყიდვა დამონტაჟებისა და ტექნიკური შემოწმების პირობით**

როდესაც გაგზავნილი საქონელი ექვემდებარება გარკვეული პირობების შესრულებას, როგორცაა, მაგალითად, დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება, ამონაგების აღიარება ჩვეულებრივ მაშინ ხდება, როდესაც მყიდველი მიიღებს მიწოდებულ საქონელს და მისი დამონტაჟება და ტექნიკური შემოწმება დამთავრდება. მიუხედავად ამისა, ამონაგების აღიარება მყიდველის მიერ შესაძლოა განხორციელდეს მიწოდებული საქონლის მიღებისთანავე იმ შემთხვევაში, როდესაც დამონტაჟების პროცესი მარტივია. მაგალითად, ქარხანაში შემოწმებული ტელემიმლები საჭიროებს მხოლოდ გახსნას და დენის წყაროსთან და ანტენასთან მიერთებას; ან ტექნიკური შემოწმება ხორციელდება მხოლოდ საბოლოო სახელშეკრულებო ფასების დადგენის მიზნით. მაგალითად, რკინის მადნის, შაქრის ან სოიოს გაგზავნა. საწარმომ ამონაგები უნდა აღიაროს მაშინ, როდესაც დაამთავრებს დამონტაჟებას, შეასრულებს ტექნიკურ შემოწმებას და დამკვეთი ჩაიბარებს სამუშაოებს.

- **საქონლის გაყიდვა შემდგომი მომსახურების გაწევით**

როდესაც საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა (მაგალითად, გაყიდვის შემდგომი ტექნიკური უზრუნველყოფა და პროდუქციის ხარისხის ამაღლება პროგრამული უზრუნველყოფის გაყიდვისას), ხდება ამ თანხის ცალკე გამოყოფა და გადატანა და იმ საანგარიშგებო პერიოდის ამონაგების სახით აღიარება, როდესაც შესრულდება მომსახურება.

განვიხილოთ ფასდათმობის გაცემის/მიღების სახეებისა და ფორმების მაგალითები.

რადგან ხელშეკრულება ითვალისწინებს გაყიდული საქონლის შემდგომ მომსახურებას, მომსახურების ღირებულების აღიარება გადავადდება მომსახურების გაწევამდე.

ბასს 18-ის თანახმად მომსახურებიდან გაწეული შემოსავალის აღიარება ხდება მაშინ, თუ შესაძლებელია მომსახურების გაწევის შედეგების საიმედოდ განსაზღვრა,

მასთან დაკავშირებული ამონაგების აღიარება ხდება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მომსახურების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით. მომსახურების მიწოდების შედეგების საიმედოდ შეფასება მაშინ არის შესაძლებელი, თუ დაკმაყოფილებულია შემდეგი პირობები:

- ა) ამონაგების თანხის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;
- ბ) მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში;
- გ) შესაძლებელია მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ შეფასება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს;
- დ) შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება. საწარმოს მიერ დადებული ხელშეკრულება იძლევა ამონაგების აღიარების შესაძლებლობას შესრულებული სამუშაოების მიხედვით - ყოველ შესრულებულ სამუშაოებზე საწარმოს შეუძლია ამონაგების საიმედოდ შეფასება, ვინაიდან მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია:
  - ა) თითოეული მხარის უფლებები მომსახურების მიწოდებასა და მიღებასთან დაკავშირებით;
  - ბ) ანაზღაურების პირობები; და
  - გ) ანგარიშსწორების წესი.

✓ **გაყიდვა კონსიგნაციით**

საქონლის გაყიდვა შესაძლებელია შუამავალ მხარეზე, მაგალითად: დისტრიბუტორებზე, დილერებზე ან სხვა პირებზე, რომლებიც ახორციელებენ საქონლის გადაყიდვას. შუამავალი თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელს გაყიდის ტვირთის მიმწოდებლის სახელით. საქონლის მიწოდება შუამავალზე, რომელიც თავის თავზე იღებს ვალდებულებას, რომ საქონელს გაყიდის ტვირთის მიმწოდებლის სახელით, ნიშნავს საქონლის გაყიდვას კონსიგნაციით. ამგვარი რეალიზაციიდან ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მოხდება საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკისა და სარგებლის გადაცემა. საქონლის

გამყიდველი ამონაგებს აღიარებს მაშინ, როდესაც საქონლის მიმღები მას მესამე პირზე გაყიდის. და არა მაშინ, როცა შუამავალზე მოხდება მისი მიწოდება შემდგომი გაყიდვის მიზნით.

✓ **უძრავი ქონების გაყიდვა.**

ჩვეულებრივ, ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც საკუთრების იურიდიული უფლება გადაეცემა მყიდველს. მიუხედავად ამისა, ზოგიერთი კანონმდებლობის მიხედვით, წილობრივი პროცენტი ქონებაში მყიდველს შესაძლოა ეკუთვნოდეს იურიდიული უფლების გადაცემამდეც და, ამდენად, საკუთრებასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი უკვე გადაცემულია ამ სტადიაზე. ასეთ შემთხვევაში, თუ გამყიდველისათვის აუცილებელი არაა ხელშეკრულების შესასრულებლად განახორციელოს შემდგომი მნიშვნელოვანი ქმედებები, მიზანშეწონილი იქნება ამონაგების აღიარება სხვა შემთხვევაში, თუ გამყიდველს აღებული აქვს ვალდებულება, რომ უნდა შესრულდეს მნიშვნელოვანი ქმედება წილობრივი და/ან იურიდიული უფლების გადაცემის შემდეგ, ამონაგების აღიარება მოხდება ამ ქმედებების შესრულების შემდეგ. მაგალითად, შენობა ან სხვა რომელიმე ნაგებობა, რომლის მშენებლობაც არ დამთავრებულა.

გამყიდველმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს გადახდის საშუალებები და მყიდველის გადახდის ვალდებულებების შესრულების საფუძვლები. მაგალითად, როდესაც მიღებულია ერთობლივი ანაზღაურების თანხა, მათ შორის მყიდველის საწყისი ან შემდგომი გადასახდელი თანხები, ეს საკმარისი არ არის იმის დასადასტურებლად, რომ მყიდველი შეასრულებს თავის ვალდებულებებს, ამონაგების აღიარება უნდა მოხდეს მხოლოდ მიღებული ფულადი სახსრების ფარგლებში.

✓ **გაყიდვა განვადებით, უპროცენტო, ან საბაზროზე დაბალი პროცენტით**

როგორც წესი, ანაზღაურება ხდება ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების სახით და შესაბამისად, შემოსავლის თანხაც მისაღები ან მიღებული ფულისა და ფულადი სახსრების ეკვივალენტების ტოლია. როდესაც ფულის გადახდა გადაიდება,

ანაზღაურების რეალური ღირებულება შეიძლება მიღებული ან მისაღები ფულის ნომინალურ თანხაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. მაგალითად, საქონლის ყიდვის საფასურად საწარმომ შეიძლება მიიღოს უპროცენტო კრედიტი ან დაეთანხმოს საბაზრო საპროცენტო განაკვეთზე დაბალ პროცენტოვანი თამასუქის მიღებას. თუ ხელშეკრულება თავისი არსით, ფაქტობრივად, ფინანსურ ოპერაციას წარმოადგენს ანაზღაურების რეალური ღირებულება განისაზღვრება მომავალი მისაღები თანხების დისკონტირებით, პირობითი საპროცენტო განაკვეთის გამოყენებით. რეალურ ღირებულებასა და ანაზღაურების ნომინალურ თანხას შორის სხვაობა უნდა აღიარდეს საპროცენტო ამონაგებად.

საცალო ვაჭრობის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს საქონლის განვადებით გაყიდვა. მისი არსი მდგომარეობს შემდეგში: მიიღველი თავდაპირველად იხდის პირველად შენატანს, მთლიანი თანხის განსაზღვრულ ნაწილს (უმეტესად ეს თანხა შეადგენს საქონლის სარეალიზაციო ფასის 20-25%-ს), ხოლო დარჩენილ თანხაზე ხდება გადავადება, რომელიც დაფარული უნდა იქნას განსაზღვრულ ვადაში.

ბასს 18 „ამონაგების“ მიხედვით ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მოსალოდნელია ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღება. მაგრამ ზოგჯერ ამონაგების აღიარება არ არის მართებული მანამ, სანამ არ აღმოიფხვრება ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საექვო პირობები.

საცალო ვაჭრობაში საქონლის განვადებით გაყიდვას თან ახლავს ბანკის მიერ დამტკიცებული განვადების ხელშეკრულება, შესაბამისად ბანკი იღებს აღნიშნული თანხის დაფარვის ვალდებულებას.

#### ✓ აქტივების გაცვლა

საქონლისა და მომსახურების გაცვლა ანალოგიური ბუნებისა და ღირებულების მქონე საქონელსა და მომსახურებაზე არ ითვლება ამონაგების წარმომქმნელ სამეურნეო ოპერაციად, ხოლო თუ საქონელი და მომსახურება იცვლება განსხვავებული სახის საქონელსა და მომსახურებაზე, ასეთი გაცვლა ითვლება ამონაგების წარმომქმნელ ოპერაციად. ამონაგების თანხა განისაზღვრება მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების მიხედვით, კორექტირება ხდება გადაცემული ფულის და

ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხით. თუ შეუძლებელია მიღებული საქონლისა და მომსახურების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა, ამონაგების თანხის შეფასება ხდება გაცემული საქონლის ან მომსახურების რეალური ღირებულებით, რომელიც შემდგომ კორექტირდება მიღებული ფულის ან ფულადი სახსრების ეკვივალენტების თანხის მიხედვით.

✓ **ქემ-ბექი (Cash back)**

ქემ ბექი (Cash Back) ნიშნავს ყოველი გახარჯული თანხის ნაწილის უკან დაბრუნებას. ეს მეთოდი ძალიან პოპულარულია მსოფლიოს ნებისმიერ წერტილში. თუ ორგანიზაცია ეწევა საქონლის ან მომსახურების რეალიზაციას ინტერნეტ მაღაზიის მეშვეობით, მაშინ მას შეუძლია მომხმარებელს შესთავაზოს აღნიშნული პროდუქტი. მომხმარებლისთვის ქემ-ბექის გამოყენება მომგებიანია იმ მხრივ, რომ მას საქონელში/მომსახურებაში გადახდილი თანხიდან ნაწილი უკან უბრუნდება, ხოლო კომპანიის გადმოსახედიდან მომგებიანი სიტუაციაა, რადგან იზრდება გაყიდვების მოცულობა და რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი. მოერეს მხრივ, მყიდველზე უკან დაბრუნებული თანხა კომპანიისთვის შემოსავლის შემცირებაა.

ქემ-ბექის(Cash-Back) სხვა ვარიანტი ხელმისაწვდომია საცალოდ მოვაჭრე მომხმარებლისთვის, როდესაც ისინი სადებეტო ბარათით შეიძენენ საქონელს ან მომსახურებას, შეუძლიათ მოითხოვონ დამატებითი თანხა საქონლის გასაყიდ ფასთან მიმართებაში. მომხმარებელს ბარათიდან ჩამოეჭრება საქონლის ფასს დამატებული მის მიერ მოთხოვნილი თანხა და უბრუნდება ნაღდი ფულის სახით. აღნიშნული ოპერაცია მომხმარებლისთვის მოსახერხებელია იმ მხრივ, რომ მათ შეუძლიათ თავი აარიდონ დამატებით ტრანზაქციებს ბანკში, ან ბანკომატებთან. საცალოდ მოვაჭრე ორგანიზაციებისთვის კი, მომგებიანია იმ მხრივ, რომ იზიდავს უფრო მეტ კლიენტს, იზრდება შემოსავალი და მოგება.

✓ **მიწოდება უკან დაბრუნების პირობით**

როდესაც საქონლის მიწოდება ხელშეკრულებით ითვალისწინებს უკან დაბრუნებას, განსაზღვრული უნდა იქნას დაბრუნების პირობები/შეზღუდვები. ამონაგების აღიარება

დამოკიდებულია დაბრუნების ალბათობაზე და მისი აღიარება შეიძლება მიწოდებისას ან როდესაც ამოიწურება დაბრუნების ვადა. თუ საქონლის დაბრუნების შესაძლებლობები განუსაზღვრელია, ამონაგების აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც მყიდველი ოფიციალურად მიიღებს გაგზავნილ საქონელს ან საქონელი მიტანილია ადგილზე და უარის თქმის ვადა ამოწურულია.

✓ **მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი<sup>5</sup>**

ამონაგები მომსახურების გაწევიდან უნდა აღიარდეს ხელშეკრულების სტადიის მიხედვით და იმის გათვალისწინებით, რომ შესაძლებელია თუ არა მომსახურების შედეგების, მომსახურების დანახარჯების საიმედოდ შეფასება, ასევე მოსალოდნელი უნდა იყოს ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში.

არსებობს მომსახურებიდან შემოსავლების აღიარების **პროცენტული, განსაზღვრული სამუშაოს და დასრულებული სამუშაოს** მეთოდი.

**პროცენტული შესრულების** მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც კონტრაქტის პირობები ითვალისწინებს მომსახურების შესრულებას ორი ან მეტი საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე.

ასე, მაგალითად, სამშენებლო კონტრაქტი შეიძლება ითვალისწინებდეს მშენებლობის პროცესს რამდენიმე წლის განმავლობაში და სხვა. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ თითოეულ საანგარიშგებო პერიოდში ამონაგების აღიარება შეიძლება განხორციელდეს შესრულებული სამუშაოს მოცულობის მიხედვით, საანგარიშგებო პერიოდში მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებით გაწეული პირდაპირი ხარჯების პროპორციულად, ან სხვა შესაბამის მაჩვენებელზე დაყრდნობით. ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ თითოეული საანგარიშგებო პერიოდის შესაბამისი ამონაგების აღრიცხვაში ასახვის მიზნით, უნდა დაიგეგმოს შესაბამისად შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობა, მომსახურებაზე გაწეული პირდაპირი დანახარჯები და სხვა ობიექტური მაჩვენებლები. იმ შემთხვევაში, როცა ხელშეკრულების მოქმედების მთელ პერიოდში მომსახურების გაწევას რეგულარული ხასიათი გააჩნია, დასაშვებია, ამონაგები აღიარებულ იქნას თანაბარ ნაწილებად,

მომსახურების მიწოდების პერიოდულად (რომელიც შეიძლება განისაზღვროს სამუშაოების შესრულების შესახებ პერიოდულად შედგენილი ანგარიშგების საფუძველზე).

**დასრულებული სამუშაოს მეთოდი** გამოიყენება ერთდროულად რამდენიმე მიზნით - კერძოდ, მაშინ, როდესაც მომსახურების საბოლოო სახე იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მისი დასრულების გარეშე უკვე გაწეული მომსახურების სახეები შეიძლება არც კი ჩაითვალოს შესრულებულად. ასე, მაგალითად, აუდიტორული მომსახურების პაკეტი, რომელიც გულისხმობს ქონების ინვენტარიზაციას, შეფასებას, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, რომელიც შეიძლება არ ჩაითვალოს შესრულებულად, თუ არ იქნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებული და ა. შ. აღნიშნული მეთოდის თანახმად, მომსახურების თითოეულ სახეზე გაწეული დანახარჯები აისახება როგორც დაუმთავრებელი მომსახურება.

რაც შეეხება ამონაგების აღიარებას, უნდა აღინიშნოს ის, რომ ცალკეული სახის დასრულებული სამუშაოების მიხედვით შემკვეთისგან მიღებული გადახდები შემოსავლად არ აღიარდება მანამ, სანამ ძირითადი მომსახურება არ მიიღებს დასრულებულ სახეს.

**განსაზღვრული სამუშაოს მეთოდი** გამოიყენება კონკრეტული სახის მომსახურების გაწევისას. ასე, მაგალითად, აუდიტორის შემოსავალი ქონების ექსპერტიზიდან, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიდან, ტურიზმის სააგენტოების მომსახურება, რომელიც დაკავშირებულია სასტუმროების, ბილეთების დაჯავშნასთან და სხვა.

#### ✓ **სალიცენზიო გადასახდელი და როიალტები**

საწარმოს აქტივების სხვა პირთა მიერ გამოყენებიდან მიღებული ამონაგები პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების სახით უნდა აისახოს თუ:

- a) მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან მომავალში საწარმოში შემოვა ეკონომიკური სარგებელი; და
- b) შესაძლებელია ამონაგების სიდიდის საიმედოდ შეფასება.

ასეთი შემოსავლების აღიარება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად:



- a) პროცენტების აღიარება ხდება ეფექტური საპროცენტო მეთოდის გამოყენებით;
- b) როიალტების აღიარება ხდება დარიცხვის მეთოდით, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით; და
- გ) დივიდენდების აღიარება ხდება, მაშინ როგორც კი ძალაში შევა აქციონერის უფლება დივიდენდების მიღების შესახებ.

✓ **პირობითი აქტივებისგან წარმოქმნილი შემოსავლის აღიარება<sup>6</sup>**

პირობითი აქტივი შესაძლო აქტივია, რომელიც წარმოიქმნა წარსული მოვლენების შედეგად და მისი არსებობა დადასტურდება მომავალში საწარმოს კონტროლს დაუქვემდებარებელი ერთი, ან მეტი განუსაზღვრელი მოვლენის მოხდენით, ან არ მოხდენით. ასეთია საწარმოს მიერ სასამართლოში შეტანილი სარჩელი, რომლის შედეგი გაურკვეველია.

პირობითი აქტივების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება არ ხდება, რადგან მან შეიძლება გამოიწვიოს იმ შემოსავლის აღიარება, რომელიც შესაძლოა ვერასოდეს იქნას მიღებული. ამავე დროს, თუ შემოსავლის მიღება ფაქტობრივად ეჭვს არ იწვევს, მოცემული აქტივი არ წარმოადგენს პირობით აქტივს და ის უნდა აღიარდეს აქტივად ფინანსურ ანგარიშგებაში. როდესაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, მაშინ, პირობითი აქტივი უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში.

პირობითი აქტივების ასახვა შეიძლება განვაზოგადოთ ქვემოთ მოტანილი ცხრილის სახით:

აღიარების პირობები			ასახვის წესი
ეკონომიკური	სარგებლის	შემოსვლა	ხდება აქტივის აღიარება, იგი არ არის პირობითი და აისახება ბალანსში.
ეკონომიკური	სარგებლის	შემოსვლა	✓ არ ხდება აქტივის აღიარება;
მოსალოდნელია,	მაგრამ	არ არის	✓ მოითხოვება ფინანსური

<sup>6</sup> <http://www.nplg.gov.ge/gsd/cgi-bin/library.exe;2>

ნამდვილად განსაზღვრული.	ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.
ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა არ არის მოსალოდნელი.	არ ხდება აქტივის აღიარება; არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა ფაქტობრივად უეჭველია, მოცემული აქტივი და მასთან დაკავშირებული შემოსავალი აღიარდება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც მოხდა აღნიშნული ცვლილება.

თუ ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა მოსალოდნელია და არა უეჭველი, საწარმო მოცემულ პირობით აქტივს განმარტებებში ასახავს. განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებული პირობითი აქტივის მოკლე აღწერა და როცა პრაქტიკულად შესაძლებელია, უნდა დადგინდეს ფინანსური ეფექტიც.

## ხარჯების აღიარება და შეფასება

ხარჯები, ისევე როგორც შემოსავლები, ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი ძირითადი ელემენტია. ხარჯების ზრდა ხდება პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არ არის მესაკუთრეების კაპიტალის განაწილებასთან. საწარმო დანახარჯებს ეწევა რათა უზრუნველყოს შემოსავლების მიღება საანგარიშგებო პერიოდში და მიიღოს ეკონომიკური სარგებელი.

ხარჯების ამსახველი ანგარიშები საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოს მიერ გაწეული ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება. თავიანთი ბუნებით ისინი აქტიური ანგარიშებია. მათი დამახასიათებელი თავისებურებაა ის, რომ ამ ანგარიშებში ძირითადი ჩანაწერი კეთდება დებეტის მხარეს, ზრდის ამსახველი ოპერაციები ჩაიწერება დებეტში, შემცირების ამსახველი ოპერაციები ჩაიწერება კრედიტში, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მსგავსად შემოსავლების ამსახველი ანგარიშებისა,

ხარჯების ანგარიშებიც უნდა განუღდეს, ე.ი. დაიხუროს, რადგან ისინიც ნომინალური ანუ დროებითი ანგარიშებია.

**დანახარჯები შეიძლება დაიყოს:**

- შემოსავლების ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებული გასავლები (შემოსავლების ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებულია საქონლის, ან მზა პროდუქციის რეალიზაციის დანახარჯები);
- შემოსავლების ოპერაციებისგან დამოუკიდებელი გასავლები (შემოსავლების ოპერაციებისგან დამოუკიდებელი გასავლებია დანახარჯები საწარმოს მართვაზე, ჯარიმები, საურავები, ზარალი კურსთა შორის სხვაობიდან).

ასევე დანახარჯები უნდა დაჯგუფდეს მათი როლისა და დანიშნულების მიხედვით, როგორცაა: საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯები.

**საოპერაციო ხარჯები** გაიწევა ძირითადი საქმიანობის განხორციელების პროცესში და მოიცავს:

- რეალიზებული საქონლის ან მზა პროდუქციის თვითღირებულებას;
- მიწოდების ხარჯებს;
- საერთო და ადმინისტრაციულ ხარჯებს.

**არასაოპერაციო ხარჯები** წარმოიქმნება თანამდევრი საქმიანობის პროცესში და მოიცავს:

- ✓ სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების დანაკლისს;
- ✓ საპროცენტო ხარჯებს;
- ✓ ზარალს საკურსო სხვაობიდან;
- ✓ ზარალს ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან და სხვა არასაოპერაციო ხარჯებს.

თითოეული მათგანი აერთიანებს ანგარიშებს, რომლებიც დანახარჯთა ცალკეული სახის, ელემენტის მიხედვით იწარმოება. მაგალითად, მასალების ხარჯი, ხელფასის ხარჯი, ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯი, რემონტის ხარჯი, რეკლამის ხარჯი და სხვა. ამ ანგარიშების მეშვეობით ხორციელდება დანახარჯების აღრიცხვა, გაიანგარიშება დამზადებული (შეძენილი) და რეალიზებული პროდუქციის (საქონლის) თვითღირებულება.

არასაოპერაციო ხარჯების ამსახველი ანგარიშებია: საპროცენტო ხარჯების ანგარიში, არასაოპერაციო ზარალი და სხვა. ხოლო გაუთვალისწინებელი ანუ არაორდინალური ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება განსაკუთრებული ხარჯების ანგარიშები, კონკრეტული ხარჯის სახელწოდებით.

საყურადღებოა ის, რომ ხარჯების აღრიცხვისას ფიქსირდება და ხარჯად აღიარდება ის ხარჯებიც, რომელთა ღირებულება ჯერ გადახდილი არ არის. საწვავის ხარჯი, ხელფასის ხარჯი, რომელიც გაწეულია მომავალ თვეში მისაღები შემოსავლებისათვის და მომდევნო პერიოდში იქნება გადახდილი, აღიარდება ხარჯად და წარმოადგენს ვალდებულებას. ე.ი. ჩაიწერება შესაბამისი ხარჯის ანგარიშის დებეტში და ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში.

**რეალიზაციის ხარჯები** არის ისეთი ხარჯები, რომლებიც პირდაპირ კავშირში არის საქონლის რეალიზაციასთან. მაგალითად: გაყიდვების საკომისიო, შუამავლების სახელფასო ანაზღაურება, რეკლამის ხარჯები და იმ ძირითადი საშუალებების ცვეთის ხარჯი, რომლებიც რეალიზაციის პროცესში გამოიყენება. **ადმინისტრაციულ ხარჯებში** შედის: ოფისის აღჭურვილობის, ტექნიკის და შენობის ცვეთის ხარჯი, ადმინისტრაციის ხელფასის ხარჯი, კომუნალური ხარჯები და სხვა.

პრინციპი, რომლის მიხედვითაც ხარჯები მიეკუთვნება იმ პერიოდს, როდესაც იგი, შემოსავლის მიღების მიზნით ფაქტიურად გაიწევა, მიუხედავად იმისა, გადახდილია თუ არა, **შესაბამისობის პრინციპად** იწოდება. შესაბამისობის პრინციპი ფინანსური აღრიცხვის ერთ-ერთი ფუნდამენტალური პრინციპია.

საწარმომ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აღიარებული ხარჯების კლასიფიკაცია უნდა მოახდინოს მათი ეკონომიკური შინაარსის, ან საწარმოში მათი ფუნქციების მიხედვით. არჩევანი უნდა გაკეთდეს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო საიმედო და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა. ხარჯები უნდა დაიყოს ქვეჯგუფებად, რათა ნათლად გამოიკვეთოს საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგების ისეთი კომპონენტები, რომლებიც შესაძლოა ერთმანეთისგან განსხვავდებოდეს სტაბილურობის, შემოსულობისა და ზარალის პოტენციალისა და პროგნოზირების შესაძლებლობების თვალსაზრისით. ამ ინფორმაციის მიწოდების ორი გზა არსებობს. პირველი ტიპის

სტრუქტურა მოიხსენება, როგორც ხარჯების „ეკონომიკური შინაარსის“ მიხედვით დაჯგუფების მეთოდი.

ხარჯები მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აგრეგირდება მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად, ცვეთა, მასალების შექმნა, ტრანსპორტირების ხარჯები, მომუშავეთა გასამრჯელოები, რეკლამების ხარჯები) და არ ხდება მათი გადანაწილება ფუნქციების მიხედვით. ამ მეთოდის გამოყენება მოსახერხებელია იმდენად, რამდენადაც საჭირო არ არის მიმდინარე ხარჯების განაწილება ფუნქციონალური საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით. ხარჯების კლასიფიკაციას მათი ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით აქვს შემდეგი სახე:

ამონაგები		X
სხვა შემოსავლები		X
ცვლილებები მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების მარაგში	X	
გამოყენებული ნედლეული და მასალები	X	
პერსონალის შენახვის ხარჯები	X	
ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯები	X	
სხვა ხარჯები	X	
სულ ხარჯები		(X)
მოგება დაბეგვრამდე		X

მეორე ტიპის სტრუქტურა ეხება “ხარჯების ფუნქციებს“ ანუ „მიმოქცევის (საბრუნავი) ხარჯების“ მეთოდს. ამ მეთოდის თანახმად, ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება მათი ფუნქციების მიხედვით, როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ნაწილი, კომერციული და ადმინისტრაციული საქმიანობის ნაწილი. ხარჯების ასეთი კლასიფიკაცია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას გამოყოფს სხვა ხარჯებისგან და მომხმარებლებს უფრო შესაფერისი ინფორმაცია მიეწოდება, ვიდრე ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაციის მეთოდით. ფუნქციების მიხედვით ხარჯების განაწილება შეიძლება სუბიექტურად ხდებოდეს და

დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას მოითხოვდეს. ხარჯების კლასიფიკაციას ფუნქციების მიხედვით აქვს შემდეგი სახე:

ამონაგები	X
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	(X)
საერთო მოგება	X
სხვა შემოსავლები	X
კომერციული ხარჯები	(X)
ადმინისტრაციული ხარჯები	(X)
სხვა ხარჯები	(X)
მოგება დაბეგვრამდე	X

**ხარჯი აღიარდება** სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, როდესაც მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას განაპირობებს აქტივის შემცირება, ან ვალდებულების ზრდა და შესაძლებელია მისი საიმედოდ შეფასება. მტკიცებულებებია საჭირო იმის დასადგენად, შემცირდა თუ არა საკუთარი კაპიტალი/წმინდა აქტივები საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებამდე. საკმარისი მტკიცებულება უნდა არსებობდეს იმისათვის, რომ ზარალი არ აღიარდეს, ანუ ხარჯი გადაიტანება მომდევნო პერიოდში, როგორც აქტივი, შესაბამისობის კონცეფციის მიხედვით.

**სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვასთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარება**

ბასს 2 სტანდარტით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომლებიც:

- გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმოო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება მოიცავს: მათ შექმნასთან და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მისი მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი კურსთა შორის სხვაობა (ზარალი) აღირიცხება ხარჯებად და არ მიეკუთვნება საქონლის თვითღირებულებას.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის (გადამუშავების) დანახარჯები მოიცავს ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდაა დაკავშირებული პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან, მაგალითად, პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე სისტემატურად გასანაწილებელ მუდმივ და ცვლად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან მიმართებაში უცვლელი რჩება. ესენია: ამორტიზაციის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების ექსპლუატაციის ხარჯები, აგრეთვე წარმოების მართვისა და ადმინისტრირების ხარჯები. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი არაპირდაპირი საწარმოო დანახარჯებია, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებების პირდაპირპროპორციულად. ესენია, დანახარჯები დამხმარე მასალებსა და დამხმარე ცოცხალ შრომაზე.

სტანდარტი ამბობს, რომ დანახარჯების, რომლებიც არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში, აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებში, რომელშიც იყო გაწეული:

- ა) ნედლეულისა და მასალების დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები;
- ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გამოკვეთვით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო პროცესის წინა სტადიისათვის;

გ) ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან;

დ) რეალიზაციის დანახარჯები.

ზოგიერთი გამონაკლისის შემთხვევაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებაში ჩაირთვება აგრეთვე ნასესხებ საშუალებებთან დაკავშირებული დანახარჯებიც. ეს შემთხვევები აღწერილია ბასს 23-ში “სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები”.

თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დაზიანდა, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველდა, მათი გასაყიდი ფასი დაეცა, შეუძლებელია მათი ღირებულების კომპენსაცია. ასევე შეუძლებელია იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების კომპენსაცია, რომელთა დაკომპლექტების ან რეალიზაციის მოსალოდნელი დანახარჯები გაიზარდა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ლოგიკურად გამომდინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტ თანხაში, რომელიც შესაძლოა მივიღოთ მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად.

**ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების** განგარიშებისას გაითვალისწინება აგრეთვე ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მაგალითად, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები განკუთვნილია პროდუქციის რეალიზაციის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით. თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფრო მცირე მოცულობის რეალიზაციები, ვიდრე საწარმოში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებია, ჭარბი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასის მიხედვით.

**ხარჯებად აღიარება** როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გაიყიდება, მათი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც მიღებულ იქნა შესაბამისი შემოსავლები. ნებისმიერი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების



ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის თანხა, აგრეთვე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ზენორმატიული დანაკარგის თანხები, შესაბამისად, უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს.

**ბასს 41-ის, „სოფლის მეურნეობა“** მიხედვით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შედგება სოფლის მეურნეობის პროდუქციისაგან, რაც საწარმომ მიიღო ბიოლოგიური აქტივიდან, თავდაპირველი აღიარებისას ფასდება ნაყოფის მიღების მომენტში, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული ხარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. სტანდარტის გამოყენების მიზნებისათვის ეს წარმოადგენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულებას მოცემული თარიღისათვის.

სოფლის მეურნეობისა და სატყეო მეურნეობის პროდუქტების მწარმოებელი, ნაყოფის მიღების შემდგომი სოფლის მეურნეობის პროდუქცია, აგრეთვე სასარგებლო წიაღისეულის და სასარგებლო წიაღისეულის პროდუქტების მწარმოებელი, რამდენადაც ეს პროდუქტები ფასდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით იმ მეთოდების შესაბამისად, რომელიც დამკვიდრებულია მოპოვებითი მრეწველობის ამ დარგში. როცა მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები აღირიცხება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, მოცემულ ღირებულებაში ცვლილებები შეიტანება ამ ცვლილების პერიოდის მოგებაში ან ზარალში;

✓ **იჯარის ხარჯი**

თუ აქტივის გადაცემით მეიჯარეს არ გადაეცემა ამ აქტივთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი, ადგილი აქვს ჩვეულებრივ იჯარას. ეს ნიშნავს, რომ მეიჯარე შემოსავლების მიღების მიზნით დროებით სარგებლობაში გადასცემს აქტივს მოიჯარეს. საიჯარო გადასახადი მეიჯარისათვის არის შემოსავალი, ხოლო მოიჯარისათვის - ხარჯი, რაც აისახება მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჩვეულებრივი იჯარის დროს აქტივი აისახება მეიჯარის ბალანსზე, მას ჩვეულებრივ ერიცხება ცვეთა.

**უკუიჯარის** პირობით გაყიდვის ოპერაცია გულისხმობს აქტივის გაყიდვას და იმავე აქტივის იჯარის გზით უკან დაბრუნებას. როგორც წესი, ასეთ შემთხვევაში საიჯარო ქირა და აქტივის გასაყიდი ფასი ურთიერთდამოკიდებულია, რადგან ისინი

განიხილება როგორც ერთიანი პაკეტი. აქტივის გაყიდვისა და მისი იჯარით უკან დაბრუნების ოპერაციის აღრიცხვის წესი დამოკიდებულია იჯარის ტიპზე.

თუ აქტივის უკუიჯარის პირობით გაყიდვა წარმოადგენს ჩვეულებრივ იჯარას და ამკარაა, რომ ოპერაცია ეყრდნობა რეალურ ღირებულებას, მაშინ მოგებისა და ზარალის ნებისმიერი თანხა უნდა აღიარდეს დაუყოვნებლივ. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი დაბალია მის რეალურ ღირებულებაზე, მაშინ ნებისმიერი მოგებისა და ზარალის თანხა მაშინვე უნდა აღიარდეს, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც ზარალის კომპენსაცია ხდება დაბალი საბაზრო ფასის მქონე მომავალი საიჯარო გადასახდელებით. ამ დროს სხვაობა უნდა გადავადდეს და ამორტიზდებოდეს საიჯარო გადასახდელების პროპორციულად იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება. თუ აქტივის გასაყიდი ფასი აღემატება მის რეალურ ღირებულებას, მათ შორის სხვაობის თანხა ასევე უნდა გადავადდეს და ამორტიზაცია განხორციელდეს იმ ვადაში, რომელშიც მოსალოდნელია აქტივის გამოყენება.

ჩვეულებრივი იჯარის დროს, თუ აქტივის რეალური ღირებულება უკუიჯარის პირობით გაყიდვის ოპერაციის მომენტისათვის ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე, ზარალის თანხა, რომელიც აქტივის საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ტოლია, დაუყოვნებლივ უნდა აღიარდეს.

✓ **ინვესტიციებთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვა**

ინვესტიცია არის აქტივი, რომელსაც ფლობს საწარმო საკუთარი სიმდიდრის გასაზრდელად. ტრადიციულად ინვესტიციის ცნება გულისხმობს სხვა საწარმოს საწესდებო კაპიტალში მონაწილეობას დივიდენდის მიღების მიზნით. მას ასევე უწოდებენ წილობრივ ინსტრუმენტს.

ფინანსური აქტივი საწარმომ უნდა შეაფასოს მისი რეალური ღირებულებისა და ოპერაციის იმ დანახარჯების ჯამით, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება ფინანსური აქტივის შეძენას. ანუ აქტივის თავდაპირველი შეფასება ხდება თვითღირებულებით.

✓ **შრომით დანახარჯებთან დაკავშირებული ხარჯები**

საწარმოში დასაქმებული მუშაკი, რომელიც იღებს გასამრჯელოს შრომითი საქმიანობის პერიოდში, განიხილება, როგორც მოკლევადიანი გასამრჯელო.

მომუშავეთა მოკლევადიანი გასამრჯელოები არის მომუშავეთა გასამრჯელოები (შრომის შეწყვეტის დახმარების გარდა), რომელიც მთლიანად უნდა იქნას გადახდილი მომუშავეს მომსახურების პერიოდის დამთავრებიდან 12 თვის განმავლობაში.

მოკლევადიან გასამრჯელოს მიეკუთვნება:

ა) ხელფასები;

ბ) მოკლევადიანი კომპენსირებული გაცდენები (ბიულეტენი, შვებულება);

გ) პრემიები;

დ) არაფულადი გასამრჯელოები (სამედიცინო მომსახურება, მანქანით მომსახურება და სხვა).

მომუშავე გასამრჯელოს იღებს გარკვეული პერიოდულობით. ხელფასი წარმოადგენს ერთი მხრივ საწარმოს ხარჯების მნიშვნელოვან ნაწილს, მეორე მხრივ ვალდებულებას საწარმოში დასაქმებული პერსონალის მიმართ. საწარმომ უნდა აღიაროს ხარჯი დარიცხვის გზით.

✓ **სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯები**

სტანდარტის საერთო მოთხოვნაა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების დაუყოვნებლივ აღიარება ხარჯების სახით. თუმცა, სტანდარტით ნებადართულია ალტერნატიული მეთოდის გამოყენებაც, ანუ დანახარჯების კაპიტალიზაცია იმ შემთხვევაში, როდესაც სესხი პირდაპირ უკავშირდება აქტივის შექმნის, წარმოების ან მშენებლობის პროცესს.

სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები არის საწარმოს მიერ ნასესხები სახსრებისათვის საკუთარ თავზე აღებული პროცენტი და სხვა დანახარჯები.

**სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარჯებში შედის:**

- ა) ბანკის ოვერდრაფტისა და მოკლე და გრძელვადიანი სესხების საპროცენტო განაკვეთები;

- ბ) სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დათმობებისა და დანამატების ამორტიზაცია;
- გ) სესხის აღებასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული დანახარჯების ამორტიზაცია;
- დ) ბასს 17-ის „იჯარა“ მიხედვით აღიარებულ ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული ფინანსური ხარჯები; და
- ე) უცხოურ ვალუტაში აღებულ სესხებთან დაკავშირებული საკურსო სხვაობის თანხა, თუ იგი განიხილება როგორც საპროცენტო დანახარჯების შესწორება.

✓ **სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვა**

**სამშენებლო კონტრაქტი** არის კონტრაქტი, რომელიც სპეციალურად ითვალისწინებს აქტივის ან აქტივთა ისეთი ერთობლიობის შექმნას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების ან დანიშნულების მიხედვით.

**ფიქსირებულფასიანი კონტრაქტი** ისეთი ტიპის სამშენებლო კონტრაქტია, რომელშიც მენარდე თანხმდება ფიქსირებულ საკონტრაქტო ფასზე, ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულის ფიქსირებულ განაკვეთზე, რომელიც, ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება ექვემდებარებოდეს კონტრაქტის მუხლებით გათვალისწინებულ ღირებულების სკალას.

**კონტრაქტი ხარჯებს დამატებული ანაზღაურებით** ისეთი ტიპის სამშენებლო კონტრაქტია, რომლის მიხედვითაც მენარდეს მთლიანად აუნაზღაურდება დასაშვები ან რაიმე სხვა გზით განსაზღვრადი ხარჯები და მასზე დამატებული ამ ხარჯების პროცენტი ან ფიქსირებული გასამრჯელო.

სამშენებლო კონტრაქტი შესაძლოა გულისხმობდეს ერთი რომელიმე აქტივის შექმნას, როგორცაა: ხიდი, შენობა, გზა, ჯებირი, მილსადენი, გვირაბი, გემი.

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული **დანახარჯები** უნდა მოიცავდეს:

- ა) დანახარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ სამშენებლო კონტრაქტთან;

ბ) დანახარჯებს, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებულ საერთო საქმიანობისათვის და შესაძლებელია განაწილდეს კონკრეტულ კონტრაქტზე; და

გ) ისეთ დანახარჯებს, რომლებიც დამკვეთს სათანადო წესით დაერიცხება კონტრაქტით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად.

**სტანდარტებით დანახარჯები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია კონტრაქტებთან, მოიცავს:**

ა) სამშენებლო ობიექტებზე მომუშავეთა, მათ შორის ზედამხედველების შრომის ანაზღაურებას;

ბ) მშენებლობაში გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების ღირებულებას;

გ) მშენებლობაში გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხას;

დ) ძირითადი საშუალებებისა და მასალების სამშენებლო მოედანზე და მოედნიდან ტრანსპორტირების დანახარჯებს;

ე) ძირითადი საშუალებების საიჯარო ქირის დანახარჯებს;

ვ) დაპროექტებისა და ტექნიკურ-საინჟინრო დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია კონტრაქტთან;

ზ) შეცდომების გამოსწორებისა და საგარანტიო სამუშაოების სავარაუდო ხარჯებს, მათ შორის, მოსალოდნელი საგარანტიო ვალდებულებების დანახარჯებს; და

თ) მესამე მხარის პრეტენზიებს.

ეს დანახარჯები შეიძლება შემცირდეს მოულოდნელი ამონაგების წარმოშობის შედეგად, რომელიც კონტრაქტით არ იყო გათვალისწინებული. მაგალითად, მშენებლობის დამთავრების შემდეგ ზედმეტი მასალების, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები. **სტანდარტის შესაბამისად, უნდა მომხდარიყო ნაშთად დარჩენილი მასალების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების თანხით ხარჯების შემცირება.**

ქვემოთ ჩამოთვლილია ისეთი ტიპის დანახარჯები, რომლებიც დამახასიათებელია სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებული საერთო საქმიანობისათვის და შესაძლებელია მათი განაწილება კონკრეტულ კონტრაქტებზე:

- ა) დაზღვევა;
- ბ) ტექნიკური უზრუნველყოფისა და დაპროექტების დანახარჯები, რომლებიც კონკრეტულ კონტრაქტთან არ არის პირდაპირ დაკავშირებული; და
- გ) სამშენებლო ზედნადები ხარჯები.

ამგვარი დანახარჯების განაწილება სისტემატურად და რაციონალურად ხდება. შერჩეული მეთოდი ერთი და იგივე უნდა იყოს, ყველა ანალოგიური ტიპის დანახარჯისათვის. დანახარჯების განაწილება ითვალისწინებს სამშენებლო საქმიანობის საშუალო დონეს. სამშენებლო ზედნადები ხარჯები მოიცავს ისეთი ტიპის დანახარჯებს, როგორცაა: სამშენებლო პერსონალის საანგარიშსწორებო უწყისების მომზადებისა და დამუშავების დანახარჯები. აღნიშნულ დანახარჯებს მიეკუთვნება აგრეთვე სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები, თუკი მენარდე იყენებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვის დასაშვებ ალტერნატიულ მეთოდს, ბასს 23-ის, “სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები”, მიხედვით.

სტანდარტი ამბობს რომ ისეთი დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არაა სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებულ საქმიანობასთან და არ შეიძლება მისი განაწილება კონტრაქტზე, არ მიეკუთვნება სამშენებლო კონტრაქტთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. ასეთი დანახარჯებია:

- ა) საერთო ადმინისტრაციული დანახარჯები, რომელთა ანაზღაურებას არ ითვალისწინებს კონტრაქტი;
- ბ) რეალიზაციის დანახარჯები;
- გ) სამეცნიერო-კვლევით და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯები, რომელთა ანაზღაურება კონტრაქტით არ არის გათვალისწინებული;

დ) იმ ძირითადი საშუალებების ცვეთის ანარიცხები, რომლებიც არ მონაწილეობენ მოცემული კონკრეტული სამშენებლო კონტრაქტის შესრულებაში.<sup>7</sup>

**შესაბამისად, უნდა მოხდეს ბუღალტრული ჩანაწერების კორექტირება და თვითღირებულებაზე მიკუთვნებული თანხების პერიოდის ხარჯებად აღიარება.**

✓ **საგადასახადო ხარჯი**

**საგადასახადო ხარჯი** (საგადასახადო შემოსავალი) არის საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ან ზარალის განსაზღვრისას გამოყენებული მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების მთლიანი თანხა.

**მიმდინარე გადასახადი** არის საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგებიდან (საგადასახადო ზარალიდან) გადასახდელი (დასაბრუნებელი) მოგებიდან გადასახადის თანხა.

**გადავადებული საგადასახადო ვალდებულება** არის დასაბეგრი დროებითი სხვაობით გამოწვეული, მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებში გადასახდელი მოგებიდან გადასახადის თანხა.

მიმდინარე და გადავადებული გადასახადების აღიარება უნდა მოხდეს შემოსავლის ან ხარჯის სახით და ჩაირთოს საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგებისა და ზარალის თანხაში, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როდესაც გადასახადი წარმოიშობა:

- ა) ისეთი მოვლენის ან სამეურნეო ოპერაციის გამო, რომელიც იმავე, ან სხვა რომელიმე საანგარიშგებო პერიოდში პირდაპირ აღიარებულია საკუთარ კაპიტალში; ან
- ბ) საწარმოთა გაერთიანების გამო.

გადავადებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და გადავადებული საგადასახადო აქტივების უმრავლესობა წარმოიშობა მაშინ, როდესაც შემოსავალი ან ხარჯი ჩაირთვება ერთ საანგარიშგებო საბალანსო მოგებაში, მაგრამ მონაწილეობს სხვა საანგარიშგებო პერიოდის საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) გაანგარიშებაში. წარმოშობილი გადავადებული გადასახადის აღიარება ხდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. მაგალითად:

- ა) პროცენტების, როიალტების ან დივიდენდების ტიპის შემოსავლებში დაგვიანებით მიღება და სააღრიცხვო მოგებაში ჩაირთვება დროის პროპორციულად,

---

<sup>7</sup> ბასს 11 - სამშენებლო კონტრაქტები

ბასს 18-ის „ამონაგები“ შესაბამისად, ხოლო საგადასახადო მოგების (საგადასახადო ზარალის) გაანგარიშებაში მონაწილეობს საკასო მეთოდის მიხედვით; და

ბ) არამატერიალურ აქტივებზე გაწეული დანახარჯების კაპიტალიზაცია ხდება ბასს 38-ის „არამატერიალური აქტივები“ თანახმად და მათი ამორტიზება ხდება მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში, მაგრამ დაბეგვრის მიზნებისათვის მათი გამოქვითვა ხდება აღნიშნული დანახარჯების გაწევისთანავე.

ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებულ მოგებასა და ზარალთან დაკავშირებული საგადასახადო ხარჯი (შემოსავალი) წარდგენილ უნდა იქნას უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში.

ქონების გადასახადის პერიოდად ითვლება კალენდარული წელი, თუ კალენდარული წლის დაწყების შემდეგ, ქონება შეძენილი, რეალიზებული (გასხვისებული ან განადგურებული) ან შეძენილი და რეალიზებული იქნა, ამ წლის საგადასახადო პერიოდი ქონების გადასახადზე განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის საკუთრებაში ქონების ყოფნის დროის პროპორციულად.

#### **სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშების ელემენტების აღიარება და შეფასება**

ფინანსური ანგარიშება მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებას ანუ ბუღალტრულ ბალანსს, სრული შემოსავლების (მოგებისა და ზარალის) ანგარიშებას, ფულადი ნაკადების ანგარიშებას, სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ახსნა-განმარტებით შენიშვნებს. ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ბუღალტრულ ბალანსშია ასახული. სრული შემოსავლების ანგარიშება კი მოიცავს ინფორმაციას საწარმოს საქმიანობის ეფექტურობის შესახებ. ფინანსურ ანგარიშებაში აღწერილია საანგარიშებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის ფინანსური შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ ფართო დაჯგუფებას უწოდებენ ფინანსური ანგარიშების ელემენტებს. ესენია: აქტივები, ვალდებულებები, საკუთარი კაპიტალი, შემოსავლები და ხარჯები.



**აქტივები** არის რესურსები, რომელსაც საწარმო აკონტროლებს, ისინი წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია. მათ საფუძველზე საწარმო მოელის ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.<sup>8</sup>

**ვალდებულებები** საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად წარმოიშვა და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

**საკუთარი კაპიტალი** არის აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

**შემოსავალი** არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში, აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით, რომელიც დაკავშირებული არ არის მესაკუთრთა დამატებით შენატანებთან.

**ხარჯები** წარმოადგენს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოდან აქტივების გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

ამდენად, ფინანსური ანგარიშგების ყველა ელემენტი არის მოცულობითი ხასიათის ეკონომიკური მაჩვენებელი.

ბასს 1-ის თანახმად (პ. 82ა) სხვა სრული შემოსავლის განყოფილებაში წარმოდგენილი უნდა იყოს მუხლები, რომლებიც ასახავს პერიოდის სხვა სრული შემოსავლის თანხებს, რომლებიც კლასიფიცირებულია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მათ შორის, მეკავშირე საწარმოებისა და ერთობლივი საწარმოების სხვა სრული შემოსავლის წილი, რომელიც აისახება კაპიტალ-მეთოდით) და დაჯგუფებულია სხვა სრული შემოსავლის ისეთ მუხლებად, რომლებიც სხვა ფასს-ების შესაბამისად:

- ა) შემდგომში არ შეიძლება, რომ რეკლასიფიცირებული იყოს მოგებაში, ან ზარალში; და
- ბ) შემდგომში რეკლასიფიცირებული იქნება მოგებაში ან ზარალში, როდესაც შესრულდება გარკვეული პირობები.

საწარმომ სხვა სრული შემოსავლის თითოეულ კომპონენტთან დაკავშირებული მოგების გადასახადი, მათ შორის რეკლასიფიკაციის კორექტირებები, უნდა აჩვენოს მოგება-ზარალისა და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში. საწარმოს უფლება აქვს, სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები წარმოადგინოს:

ა) დაბეგვრის შედეგების გამოკლებით; ან

ბ) დაბეგვრამდელი მდგომარეობით და ერთი თანხით, რომელიც გვიჩვენებს ამ კომპონენტებთან დაკავშირებული მოგების გადასახადის აგრეგირებულ სიდიდეს .

საწარმომ უნდა აჩვენოს სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტებთან დაკავშირებული რეკლასიფიკაციის კორექტირებები. სხვა ფასს-ები კონკრეტულად განსაზღვრავს, როდის შეიძლება ადრე სხვა სრულ შემოსავალში აღიარებული თანხების რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში. ამ ტიპის რეკლასიფიკაციას ბასს 1ით რეკლასიფიკაციის კორექტირებები ეწოდება. რეკლასიფიკაციის კორექტირების თანხა ჩაირთვება სხვა სრული შემოსავლის მუხლის შესაბამის კომპონენტში იმ პერიოდში, როდესაც კორექტირების თანხა რეკლასიფიცირდება (გადაიტანება) მოგებაში ან ზარალში. ამ თანხების აღიარება შესაძლებელია სხვა სრულ შემოსავალში არარეალიზებული შემოსულობის სახით, მიმდინარე ან წინა პერიოდებში. ეს არარეალიზებული შემოსულობა უნდა გამოიქვითოს სხვა სრული შემოსავლიდან იმ პერიოდში, როდესაც რეალიზებული შემოსულობა რეკლასიფიცირდება მოგებაში ან ზარალში, რათა თავიდან იქნეს აცილებული სრული შემოსავლის მთლიან თანხაში მათი ორჯერ ასახვა (პ.93).

რეკლასიფიკაციის კორექტირებების წარდგენა შეიძლება მოგება-ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში (ანგარიშგებებში), ან განმარტებით შენიშვნებში. საწარმომ, რომელიც განმარტებით შენიშვნებში წარადგენს რეკლასიფიკაციის კორექტირებებს, ასევე უნდა წარმოადგინოს სხვა სრული შემოსავლის კომპონენტები, მასთან დაკავშირებული რეკლასიფიკაციის კორექტირებების შეტანის შემდეგ. რეკლასიფიკაციის კორექტირებები წარმოიშობა, მაგალითად, უცხოური ქვედანაყოფის (იხ. ბასს 21) გაყიდვის შემდეგ და როდესაც პროგნოზირებული ფულადი ნაკადის ჰეჯირება გავლენას ახდენს მოგებაზე ან ზარალზე.

რეკლასიფიკაციის კორექტირებები არ წარმოიშობა ბასს 16-ის ან ბასს 38-ის შესაბამისად აღიარებულ გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების შედეგად, ან ბასს 19-ის შესაბამისად დადგენილ გადასახდელიან საპენსიო პროგრამასთან დაკავშირებით აღიარებული გადაფასებული თანხებიდან. ეს ელემენტები სხვა სრულ შემოსავალში აღიარდება და შემდგომ პერიოდებში არ ხდება მათი რეკლასიფიკაცია მოგებაში ან ზარალში. გადაფასების ნამეტში მომხდარი ცვლილებების გადატანა შემდგომ პერიოდებში შესაძლებელია გაუნაწილებელ მოგებაში, თუ აქტივი გამოიყენება, ან როდესაც შეწყდება მისი აღიარება (იხ. ბასს 16 და ბასს 38).

როგორც უკვე აღინიშნა, სხვა სრული შემოსავალი შედგება შემოსავლებისა და ხარჯების იმ ელემენტებისაგან (მათ შორის, რეკლასიფიკაციით გამოწვეული კორექტირებებისგან), რომლებიც აღიარებული არ არის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში. ეს არის ცვლილებები, რომელიც დაკავშირებულია განსაზღვრული მუხლების ცვლილებებსა და საწარმოს სხვა არაძირითად საქმიანობასთან, რომელიც სხვადასხვა ფასს-ის მოთხოვნით უნდა აისახოს სხვა სრულ შემოსავალში. ესენია:

- ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ღირებულებების ცვლილებები;
- დადგენილ გადასახდელიანი საპენსიო პროგრამების აქტუარული შემოსულობა და ზარალი;
- უცხოური ქვედანაყოფის ფინანსური ანგარიშგების წარსადგენ ვალუტაში გადაანგარიშებისას წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;
- გასაყიდად არსებული ფინანსური აქტივების ხელახალი შეფასებით წარმოქმნილი შემოსულობა და ზარალი;
- ფულადი ნაკადების ჰეჯირება.
- განვიხილოთ სხვა შემოსავლის მუხლები.

უცხოური ქვედანაყოფი არის ანგარიშვალდებული საწარმოს შვილობილი საწარმო, მეკავშირე საწარმო, ერთობლივი საქმიანობა ან ფილიალი, რომლის საქმიანობა დაფუძნებულია და ხორციელდება სხვა ქვეყნის ტერიტორიაზე, ან ანგარიშვალდებული საწარმოს ვალუტისაგან განსხვავებული ვალუტით.<sup>1</sup> საწარმოს შეიძლება გააჩნდეს

უცხოური ქვედანაყოფიდან მისაღები ან მისთვის გადასახდელი ფულადი მუხლები. მუხლი, რომლის დაფარვა არ იგეგმება და არც არის მოსალოდნელი უახლოეს მომავალში, თავისი არსით, საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციის ნაწილს წარმოადგენს და მოიცავდეს გრძელვადიან მოთხოვნებს ან სესხებს.

როდესაც ფულადი მუხლი ანგარიშვალდებული საწარმოს მიერ უცხოურ ქვედანაყოფში დაბანდებული ნეტო ინვესტიციების ნაწილს წარმოადგენს და შეფასებულია უცხოური ქვედანაყოფის სამუშაო ვალუტაში, საკურსო სხვაობები აისახება ანგარიშვალდებული საწარმოს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამგვარი საკურსო სხვაობები აღიარდება სხვა სრულ შემოსავალში იმ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც მოიცავს უცხოურ ქვედანაყოფსა და ანგარიშვალდებულ საწარმოს (ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელშიც კონსოლიდირებულია უცხოური ქვედანაყოფი პროპორციული კონსოლიდაციის ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით) გასაყიდად არსებულ ფინანსურ აქტივებს მიეკუთვნება ინვესტიციები აქციებში და სხვა წილობრივ ინსტრუმენტებში, რომელთა გაყიდვა არ არის ნავარაუდები უახლოეს მომავალში (12 თვეში). ამ საკლასიფიკაციო ჯგუფს მიკუთვნებული ფინანსური აქტივები აისახება მიმდინარე საბაზრო ღირებულებით, მაგრამ ვაჭრობისათვის კლასიფიცირებულ აქტივებისაგან განსხვავებით, მათი ღირებულების ცვლილება აისახება არა მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში, არამედ სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში გადაფასების რეზერვის გამოყენებით. ამით, საბაზრო ფასების მოკლევადიანი ცვლილება გავლენას არ ახდენს ფინანსურ შედეგებზე. ხოლო ასეთი ფინანსური აქტივების აღიარების შეწყვეტის შემთხვევაში, ადრე სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში ასახული გადაფასების შედეგები, ჩაირთვება ფინანსური შედეგების გაანგარიშებაში და აისახება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

დადგენილგადასახდელიანი საპენსიო პროგრამები ითვალისწინებს თანამშრომლებისათვის საპენსიო უზრუნველყოფას. ამისათვის საწარმო ახდენს ანარიცხებს საპენსიო ფონდში. ანარიცხების სიდიდე, ანუ ვალდებულება საპენსიო ფონდის წინაშე, განისაზღვრება აქტუარული<sup>1</sup> შეფასებით. საპენსიო

ვალდებულებების დასაფარავად განხორციელებული გადახდები ეფუძნება ხარჯებისა და ვალდებულებების აქტუარულ შეფასებას. აქტუარულ შეფასებასა და რეალურ სიტუაციას შორის განსხვავება იწვევს ზედმეტობას ან დანაკლისს საპენსიო ფონდში. საწარმო, ფაქტობრივად, თავის თავზე იღებს პროგრამასთან დაკავშირებულ აქტუარულ რისკებს. აქედან გამომდინარე, დადგენილგადასახდელია ნი პროგრამების აღიარებული ხარჯი ამ პერიოდისათვის როგორც წესი არ არის შენატანების თანხის იდენტური – პროგრამა ზედმეტად ან ნაკლებად დაფინანსდა, რაც წარმოქმნის აქტუარულ შემოსულობას ან ზარალს. აქტუარულ შემოსულობას და ზარალს იწვევს კადრების დენადობის, პენსიაზე ნაადრევად გასვლის, სიკვდილიანობის, ხელფასის, სამედიცინო მომსახურების, დისკონტირების განაკვეთის ცვლილებები.

აქტუარული შემოსულობა და ზარალი მოიცავს: კორექტირებას წინა წლების გამოცდილების საფუძველზე (წინა აქტუარულ დაშვებებსა და ფაქტობრივ სიტუაციას შორის განსხვავების შედეგები) და აქტუარულ დაშვებებში მომხდარი ცვლილებების შედეგებს. როდესაც საწარმო ირჩევს აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის აღიარების პოლიტიკას იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც ისინი წარმოიქმნა, მას შეუძლია აქტუარული შემოსულობისა და ზარალის აღიარება სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში.

ბაზარზე ყოველთვის არსებობს რისკი კონიუნქტურის, ვალუტის კურსის, საპროცენტო განაკვეთისა და კონტრაგენტების ბაზარზე მდგომარეობის ცვლილებების გაუარესების. რისკებისაგან დაცვის ერთ-ერთი საშუალებაა ჰეჯირება – რისკების შემცირება და თავის დაზღვევა დანაკარგებისაგან. ჰეჯირება გულისხმობს სასწრაფო ოპერაციას, გარიგებას, რომელიც იდება გამყიდველსა და მყიდველს შორის მოცემულ საქონელზე საბაზრო ფასის მომავალი შესაძლო ცვლილებებისაგან დაზღვევის მიზნით. ჰეჯირება შესაძლებელია ფიუჭერსული<sup>1</sup> და ფორვარდული კონტრაქტების დადებით. ფულადი ნაკადები გარკვეული პირობების დაკმაყოფილების შემთხვევაში მიეკუთვნება ჰეჯირების მუხლებს. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში ჰეჯირებული ფულადი ნაკადებიდან მიღებული მოგება/ზარალი იყოფა ორ, ეფექტურ და არაეფექტურ, ნაწილად. იმ ჰეჯირების

ინსტრუმენტის შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც განიხილება ეფექტურ ჰეჯირე  
ბად უნდა აღიარდეს სხვა სრულ შემოსავალში, ხოლო ჰეჯირების ინსტრუმენტის  
შემოსულობის ან ზარალის არაეფექტური ნაწილი უნდა აღიარდეს მოგებაში ან  
ზარალში.

## თავი 2. სრული შემოსავლის ანგარიშგების მომზადება შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე

### 2.1 შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ და მისი საქმიანობა.

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ დაარსდა 2006 წელს და მდებარეობს საქართველოში. კომპანია არის შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება დაფუძნებული საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ -ის ეკონომიკური საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება.

კომპანიის საქმიანობის სფეროს შემომყვანი ტურიზმი წამოადგენს, ამიტომ მოკლედ მიმოვიხილავ უახლეს ოფიციალურ სტატისტიკას, რომელსაც აქვეყნებს „საქართველოს ტურიზმის ეროვნული ადმინისტრაცია“. ყველასთვის ცნობილია შიდა ტურიზმის უმნიშვნელოვანესი როლი ეკონომიკურ აქტივობასა და დასაქმებაში, როგორც მსოფლიო ასევე საქართველოს მასშტაბით. მოკლედ მიმოვიხილავ 2018 წლისა და 2019 წლის პირველი კვარტლის მონაცემებს. 2018 წელს შიდა ტურიზმის დანახარჯების წილმა მსოფლიოში ტურიზმის მთლიან გამოშვებაში 71.2% შეადგინა, ხოლო საერთაშორისო ტურიზმის ანალოგიური მაჩვენებელი მხოლოდ 28.8% იყო . შიდა ვიზიტორებმა რამდენჯერმე იმოგზაურეს მოცემული პერიოდისათვის. 2019 წლის პირველი კვარტლის ჯამური ვიზიტების რაოდენობამ 3.3 მილიონი ვიზიტი შეადგინა, რაც 11.9%-ით მეტია წინა წლის ანალოგიურ პერიოდთან შედარებით. ყველაზე მეტი ვიზიტი 26.7% თბილისიდან დაფიქსირდა, ხოლო დანარჩენ რეგიონებში მცირედი სხვაობა შეინიშნებოდა განხორციელებული ვიზიტების სიხშირის მიხედვით.

2019 წლის პირველ კვარტალში შიდა ვიზიტების 27.1% საქართველოს დედაქალაქში განხორციელდა, შემდეგ მოდის იმერეთი (19.4%) და აჭარა (11.8%). დასვენების მიზნით განხორციელებულ ვიზიტებს შორის ყველაზე ხშირად

მონახულებადი რეგიონები იყო: სამცხე-ჯავახეთი (45.7%), მცხეთა-მთიანეთი (16%) და აჭარა (10%).

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის შემოსავალი წარმოიქმნება, საწარმოს მიერ მომსახურების გაწევით, ტურისტულ პაკეტების რეალიზაციით. ტურისტული პაკეტი კი გულისხმობს, რომ ის უნდა მოიცავდეს მინიმუმ ორ მომსახურებას. მომსახურების გაწევა, როგორც წესი, გულისხმობს საწარმოს მიერ მომსახურების შესრულებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებისა და ვადების საფუძველზე. პირველ რიგში განვიხილავთ თუ რა სერვისს სთავაზობს კომპანია თავის მომხმარებლებს და რომელ მეთოდებს იყენებს იგი შემოსავლის მისაღებად.

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ მომხმარებელს სთავაზობს, სხვადასხვა სახის ტურს, რომელიც განსხვავდება თავისი შინაარსისა და დღეების რაოდენობის მიხედვით. მაგალითად, საიტზე განთავსებულია რამდენიმე კატეგორიის ტური :

- „გარანტირებული ტურები საქართველოში“- რომლის მეშვეობით მომხმარებელს შეუძლია რამდენიმე წუთში შეუერთდეს უკვე დაგეგმილ თარიღებში არსებულ ტურს, რომლის თითოეული დეტალი მისთვის მაშინვე ცნობილი ხდება და არ საჭიროებს დაგეგმვას.
- „კულტურული ტურები“ - ეს არის ტურები, სადაც აქვთ შესაძლებლობა გაეცნონ ჩვენს კულტურას რეგიონების მიხედვით, სხვადასხვა სამზარეულოს დაგემოვნებითა და მასტერკლასებით.
- „საფეხმავლო ტურები“- სადაც ყაზბეგის, სვანეთისა და სხვა მაღალმთიანი რეგიონების ნაწილი ტერიტორიების ფეხით დათვალიერებაა შესაძლებელი.
- „სათავგადასახლო ტურები“
- „განსაკუთრებული შეთავაზებები“- რომელსაც თვითონ გეგმავენ სურვილისამებრ და ა.შ.

გაყიდვების ზრდისთვის და შესაბამისად უფრო მეტი შემოსავლის მისაღებად, „Georgian Holidays“ იყენებს ძირითადად ელექტრონულ კომერციას. ელექტრონული კომერცია ცნობილია, როგორც ელ. კომერცია (e-commerce) — ინდუსტრიის ტიპი, სადაც პროდუქტებისა და მომსახურების ყიდვა და გაყიდვა ხორციელდება ელექტრონული



საშუალებების მეშვეობით, როგორებიცაა ინტერნეტი და სხვა კომპიუტერული ქსელები. ელექტრონული კომერცია დაფუძნებულია მობილურ კომერციაზე, საშუალებების ელექტრონულ გადაცემაზე, ჯაჭვური მენეჯმენტის უზრუნველყოფაზე, ინტერნეტ მარკეტინგზე, ტრანზაქციის ონლაინ პროცესებზე, ელექტრონული მონაცემების გაცვლაზე, ინვენტარის მენეჯმენტის სისტემებზე. თანამედროვე ელექტრონული კომერცია ჩვეულებრივ იყენებს მსოფლიო აბლაბუდას (World Wide Web)[1] ყველაზე მცირე შეთანხმების ციკლის ერთ სტადიაზე, თუმცა მან შეიძლება მოიცვას უფრო ფართო ტექნოლოგიების სპექტრი, როგორებიცაა: ელ.ფოსტა, მობილური მოწყობილობები, სოციალური მედია და აგრეთვე ტელეფონები.

„Georgian Holidays “ იყენებს გაყიდვების 4 მეთოდს :

- **B2B – Business – to – Business :**

იგი წარმოადგენს გაყიდვების საკმაოდ ეფექტურ მეთოდს, რაც გულისხმობს „ბიზნესი ბიზნესისთვის“, ანუ მსოფლიოში არსებული სხვადასხვა კომპანია საერთაშორისო გამოფენების საშუალებით, იცნობს და იწყებს ერთმანეთთან თანამშრომლობას, რაც შემდგომში გადაიზრდება ერთმანეთისთვის მომსახურების გაწევით. ბიზნესის ელექტრონული კომპანია მარტივად განიმარტება, რაც კომპანიებს შორის ბიზნესს გულისხმობს. ეს არის ელექტრონული კომერციის ტიპი, რომელიც ბიზნეს კომპანიებს შორის ურთიერთობებითა და საქმიანობებით გამოისახება. ელექტრონული კომერციის დაახლოებით 80 % ამ ტიპისაა და უმრავლესობა ექსპერტებისა თვლის, რომ ეს ტიპი უფრო და უფრო სწრაფად გაიზრდება ვიდრე „ბიზნესი მომხმარებლისათვის“ (B2C) სეგმენტი. B2B – ს გააჩნია ორი ძირითადი კომპონენტი: ელექტრონული ინფრასტრუქტურა (e-infrastructure) და ელექტრონული ბაზარი.

- **B2C – Business – to – Consumer:**

„ბიზნესი მომხმარებლისათვის“ (B2C) ელექტრონული კომერცია ანუ სავაჭრო ურთიერთობები ბიზნესსა და მომხმარებლებს შორის, მოიცავს კლიენტებზე ინფორმაციის შეგროვებას; ფიზიკური საქონლით ვაჭრობას (უფრო ზუსტად, მატერიალური ღირებულებით, როგორიცაა წიგნი და სხვა მოხმარებადი საქონელი) ან საინფორმაციო საქონელი (ელექტრონული ან ციფრული მატერიალების შემცველი საქონელი, როგორიცაა: Software, e-books) და ასევე საინფორმაციო საქონელისთვის

მიღებულ პროდუქტებს ელექტრონული ქსელის მეშვეობით. ეს არის სიდიდით მეორე და უმარტივესი კომერციის ფორმა ელექტრონულ კომერციაში ამ ტიპის გაყიდვებს , უმეტესწილად, ახორციელებს ახლად დაარსებული ტურისტული კომპანიები, რომლებსაც არ აქვთ საკმარისი რესურსი იმისა, რომ განახორციელონ B2B გაყიდვები. ასეთ დროს ბიზნესი უშუალოდ მომხმარებელზეა ორიენტირებული და ცდილობს რეკლამის საშუალებით მის დაინტერესებას.

- **WEB – Selling Online :**

ეს არის ონლაინ გაყიდვები, რომლის დროსაც მომხმარებელს შეუძლია ძალიან მარტივად, საიტის საშუალებით შეიძინოს მისთვის სასურველი ნებისმიერი სახის ტური. ამისთვის კი საჭიროა ვებ-გვერდი, სადაც იქნება ინფორმაცია ტურისტული კომპანიის შესახებ, ტურების შესახებ , აუცილებლად მითითებული იქნება ფასები და რაც მთავარია კლიენტს უნდა შეეძლოს მარტივად და შეუფერხებლად მისთვის სასურველი ტურის შეძენა ონლაინ რეჟიმში.

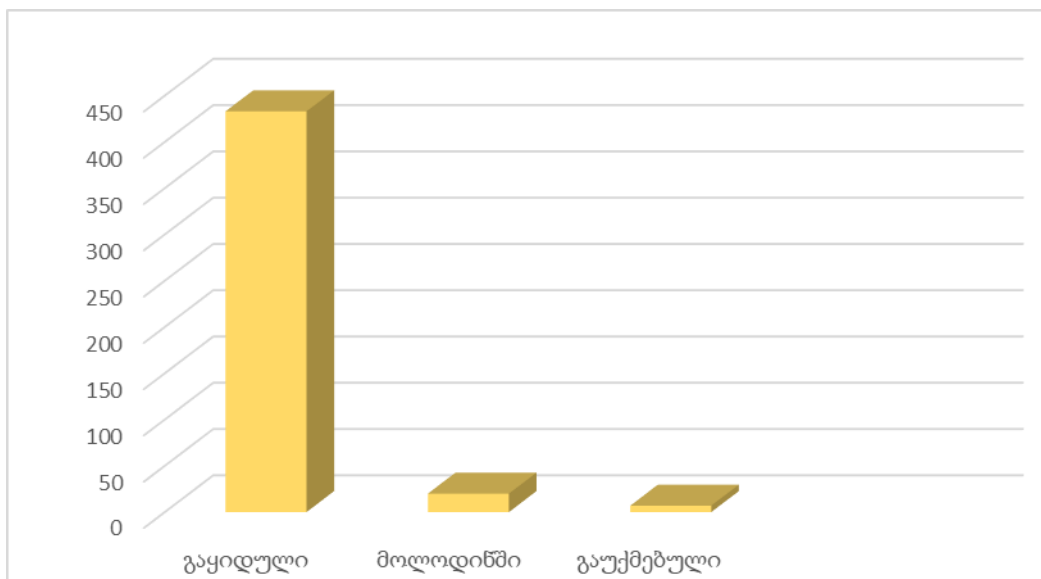
- **OTA – Online Travel Agencies:**

ეს კი არის გაყიდვების ერთ-ერთი საუკეთესო მეთოდი, როდესაც ჩვენზე უფრო გამოცდილი და ცნობილი სააგენტოები ყიდნიან ჩვენს მომსახურებას, მაგალითად როგორცაა Booking.com და სხვა. Georgian Holidays-ს ყავს პარტნიორი კომპანიები, ქვეყნის გარეთ, რომელიც ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობების საფუძველზე, წარმოადგენენ შუამავალს კომპანიასა და მომხმარებლებს შორის.

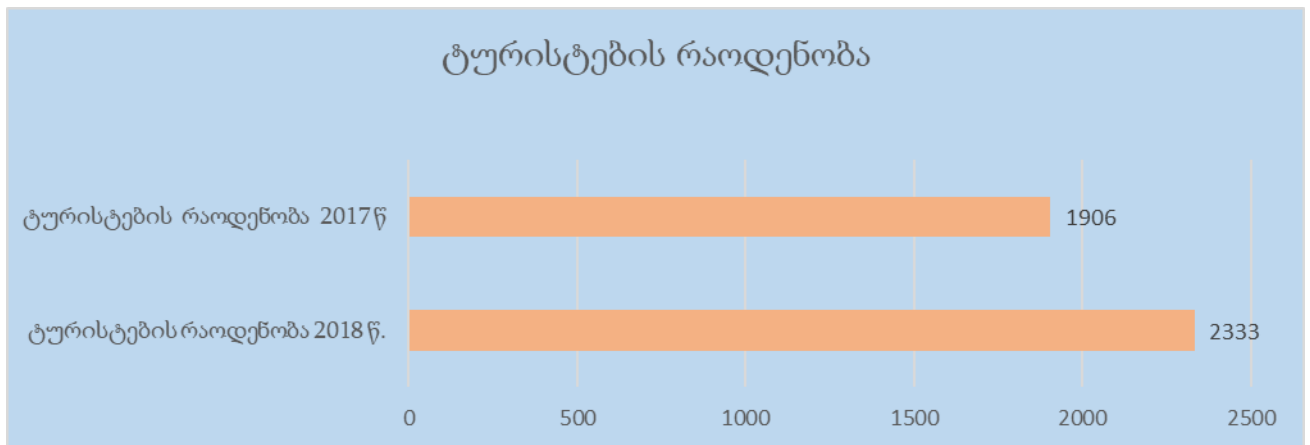
მოცემულია 2017 და 2018 წლების გაყიდვების სტატისტიკა შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის რეალურ მონაცემებზე დაყრდნობით.

2018 წლის შეკვეთების რაოდენობის საერთო რაოდენობა შედგება 460 ტურისგან , აქედან 7 გაუქმდა, ხოლო 33 ლოდინის რეჟიმშია.

ტურების რაოდენობა 2018წ.	რაოდენობა (ცალი)	რაოდენობა %
გაყიდული	433	94,13
მოლოდინში	20	4,35
გაუქმებული	7	1,52
სულ	460	100



გაყიდული ტურების მიხედვით, ტურისტთა რაოდენობა, რომელსაც Georgian Holidays მოემსახურა, 2017 წელს იყო ჯამში 1906 ადამიანი, ხოლო 2018 წელს 2333 ადამიანი.



მაშასადამე, 2018 წელს გვაქვს 22%-იანი ზრდა 2017 წელთან შედარებით.

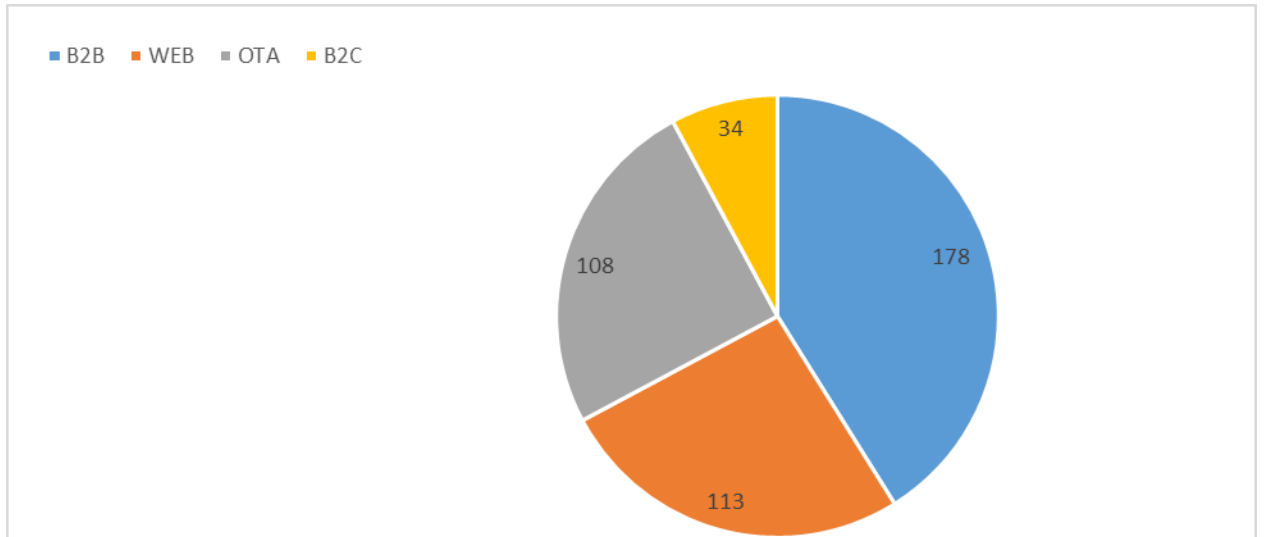
ზემოთ განხილული გაყიდვების ტიპების მიხედვით კი, 2018 წლის მონაცემებით, გვაქვს შემდეგი მდგომარეობა:

გაყიდვების ტიპები	რაოდენობა	%
B2B	178	41,11
WEB	113	26,1
OTA	108	24,94
B2C	34	7,85
<b>სულ</b>	<b>433</b>	<b>100</b>

როგორც აღმოჩნდა, შემოსავლების 41.11% ეკუთვნის ე.წ B2B გაყიდვების გზით მიღებულ შემოსავალს.

შემდეგ მოდის WEB 26.10%-ით, შემდეგ OTA და ბოლოს B2C გაყიდვებით მიღებული შემოსავალი.

წარმოგიდგინო შედეგი სახით:



ასევე უნდა აღინიშნოს , რომ ტურიზმის სპეციფიკიდან გამომდინარე, შეკვეთების მოთხოვნის , ისევე როგორც გაყიდული ტურების რაოდენობა , ცვალებადია თვეების მიხედვით.

განვიხილოთ 2018 წლის მონაცემები :

შეკვეთების რაოდენობა 2018წ. (ცალი)	რაოდენობა %
იანვარი	5 1,15
თებერვალი	8 1,85
მარტი	23 5,31
აპრილი	28 6,47
მაისი	46 10,62
ივნისი	56 12,93
ივლისი	81 18,71
აგვისტო	70 16,17
სექტემბერი	60 13,86
ოქტომბერი	37 8,55
ნოემბერი	11 2,54
დეკემბერი	8 1,84
<b>სულ</b>	<b>433 100</b>

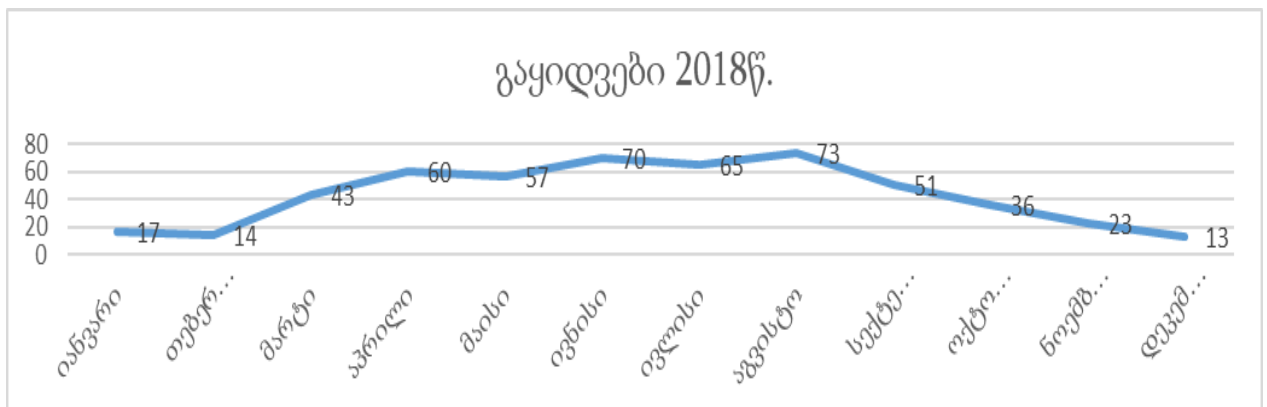
მოცემული ცხრილიდან ჩანს, რომ შეკვეთების მოთხოვნის რაოდენობა იწყებს ზრდას 2018 წლის აპრილიდან და მაქსიმუმს აღწევს ივლისში, შემდეგ კი ისევ იწყებს კლებას. შვედილია, წარმოვიდგინოთ შემდეგნაირად



თითქმის იგივე შემთხვევა გვაქვს, უკვე დადასტურებული და გაყიდული ტურების შემთხვევაშიც

გაყიდვების რაოდენობა 2018წ. (ცალი)	რაოდენობა %
იანვარი	17 3,26
თებერვალი	14 2,68
მარტი	43 8,23
აპრილი	60 11,49
მაისი	57 10,92
ივნისი	70 13,41
ივლისი	65 12,45
აგვისტო	73 13,98
სექტემბერი	51 9,8
ოქტომბერი	36 6,89
ნოემბერი	23 4,4
დეკემბერი	13 2,49
სულ	522 100

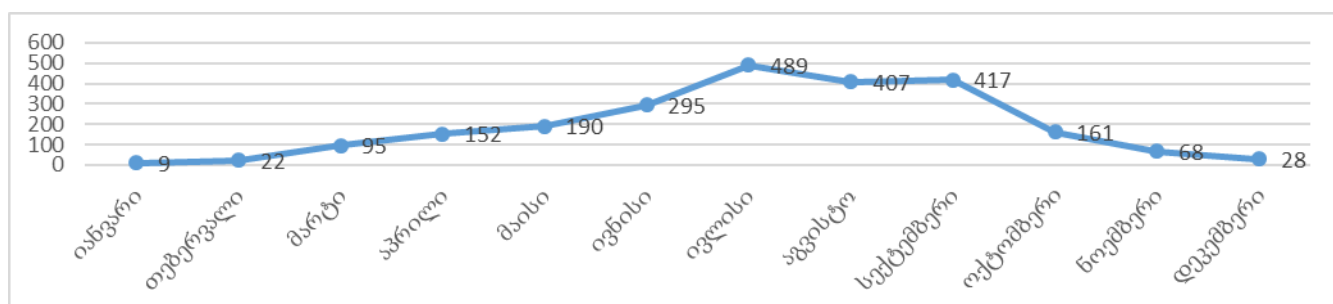
ანალოგიური მდგომარეობა გვაქვს 2018 წელსაც , მარტიდან იწყებს რაოდენობა ზრდას , ივნისში აღწევს მაქსიმუმს და ოქტომბრიდან უკვე იწყებს კლებას.



2018 წლის ტურისტთა რაოდენობა თვეების მიხედვით:

ტურისტების რაოდენობა	ცალი	რაოდენობა %
იანვარი	9	0,39
თებერვალი	22	0,94
მარტი	95	4,07
აპრილი	152	6,52
მაისი	190	8,14
ივნისი	295	12,64
ივლისი	489	20,96
აგვისტო	407	17,46
სექტემბერი	417	17,87
ოქტომბერი	161	6,9
ნოემბერი	68	2,91
დეკემბერი	28	1,2
სულ	2 333	100

აქაც, ტურისტთა რაოდენობა აღწევს მაქსიმუმს ივლისის თვეში, დაახლოებით ორი თვე ინარჩუნებს სტაბილურობას და შემდეგ რაოდენობა იწყებს შემცირებას. დეკემბერის თვეში კი ტურისტთა რაოდენობა უახლოვდება მინიმალურ ზღვარს.



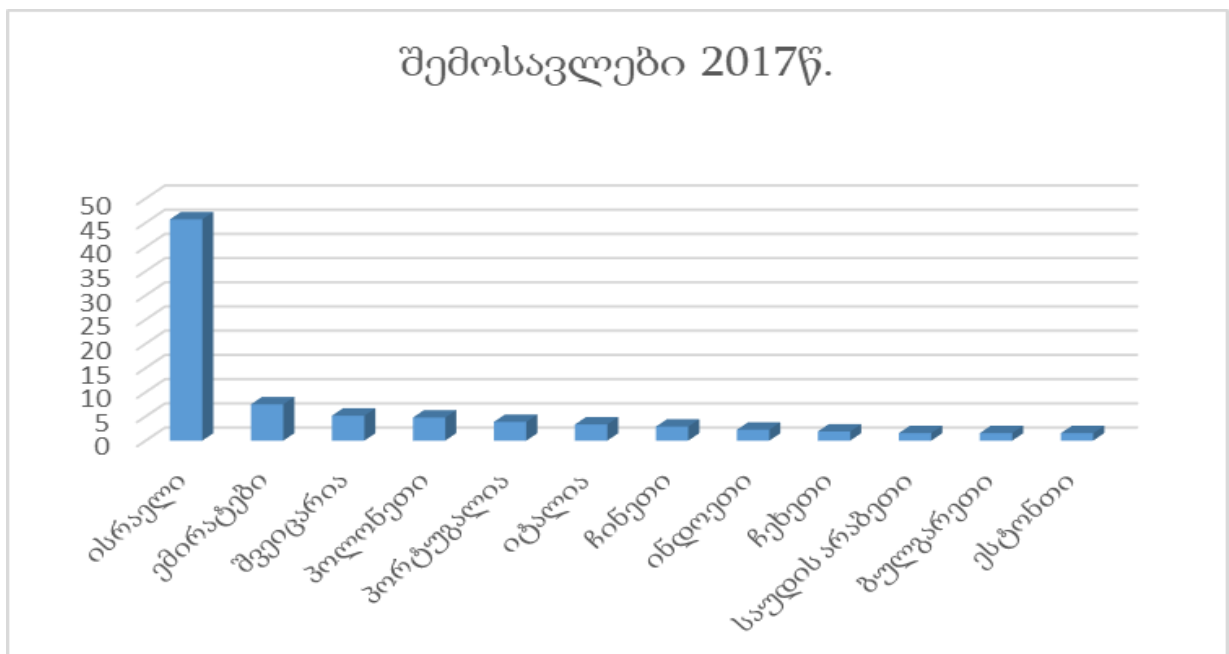


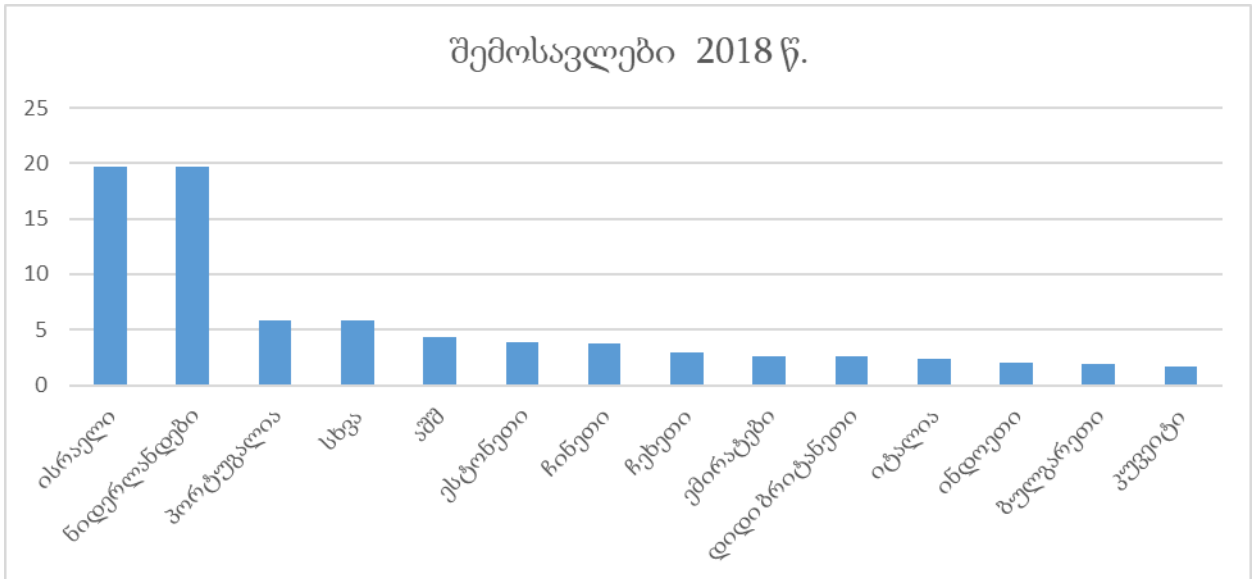
განვიხილოთ, 2017 - 2018 წლის შემოსავლები ქვეყნების მიხედვით:

ქვეყნები 2017წ.	შემოსავლები %
ისრაელი	45,7
ემირატები	7,5
შვეიცარია	5,16
პოლონეთი	4,77
პორტუგალია	3,87
იტალია	3,34
ჩინეთი	2,9
ინდოეთი	2,26
ჩეხეთი	1,89
საუდის არაბეთი	1,56
ბულგარეთი	1,56
ესტონთი	1,55

ქვეყნები 2018წ.	შემოსავლები %
ისრაელი	19,68
ნიდერლანდები	19,68
პორტუგალია	5,84
სხვა	5,83
აშშ	4,29
ესტონეთი	3,87
ჩინეთი	3,76
ჩეხეთი	2,94
ემირატები	2,63
დიდი ბრიტანეთი	2,58
იტალია	2,32
ინდოეთი	1,98
ბულგარეთი	1,93
კუვეიტი	1,7

2017 და 2018 წლის მონაცემებით, უპირობო ლიდერი გახლავთ ისრაელი და ნიდერლანდები. თუმცა, ქვემოთ მოცემული ცხრილების საშუალებით, მინდა ხაზი გავუსვა 2017 წელს არსებულ რისკს, რომელიც შემცირდა 2018 წელს.





2017 წლის სტატისტიკური მონაცემების მიხედვით, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მიერ მიღებული მთლიანი შემოსავლის თითქმის ნახევარი დამოკიდებული იყო მხოლოდ ერთ ქვეყანაზე - ისრაელზე. რაც საკმაოდ დიდ რისკს წარმოადგენს. 2018 წელს კი ნიდერლანდები თითქმის უტოლდება ისრაელს და პროცენტული გადანაწილებაც იცვლება, რაც უკვე ნაკლებად სარისკოა. კომპანიისთვის უმჯობესია იღებდეს შემოსავალს სხვადასხვა ქვეყნიდან და არ იყოს რომელიმე ერთ ქვეყანაზე დამოკიდებული, რადგან ბევრმა ფაქტორმა , მათ შორის ქვეყნებს შორის არსებული პოლიტიკური ფაქტორების ცვლილებამ, შესაძლოა დააზარალოს კომპანია.

## 2.2 შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ - ის სრული შემოსავლის ანგარიშგების წარდგენის პრინციპები

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის შემოსავალი წარმოქმნება, საწარმოს მიერ მომსახურების გაწევით. მომსახურების გაწევა, როგორც წესი, გულისხმობს საწარმოს მიერ მომსახურების შესრულებას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებისა და ვადების საფუძველზე. მომსახურების გაწევა შეიძლება დასრულდეს ერთ საანგარიშგებო პერიოდში ან გაგრძელდეს შემდგომ საანგარიშგებო პერიოდებშიც. შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული

შემოყვანა და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება. ტურისტული პაკეტი კი გულისხმობს არარეზიდენტი პირებისთვის ორზე მეტი მომსახურების გაწევას საქართველოს ტერიტორიაზე. ტურისტული პაკეტი შესაძლოა მოიცავდეს სასტუმროს მომსახურებას, რესტორნისა და საექსკურსიო მომსახურებას, ასევე სხვადასხვა აქტივობასა თუ მასტერკლასს. ეს არის შემოსავლის სახეობა, რომელიც დამატებული ღირებულების გადასახადით არიბეგრება მაგრამ შეგვიძლია მივიღოთ დღგ-ს ჩათვლა, რაც ვფიქრობ რომ ბიზნესის ძალიან დიდ უპირატესობას წარმოადგენს. ამგვარ შემოსავლს ვუწოდებთ ნულოვან შემოსავალს.

ამას გარდა, შპს „ტურისტულ კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ს აქვს შემოსავალი, რომელიც წარმოიქმნება, მის მიერ ადგილობრივი კომპანიებისთვის მომსახურების გაწევით და რომელიც წარმოადგენს დღგ-თი დასაბეგრ შემოსავალს, ანუ შემოსავალი რომელიც იბეგრება 18 %. ეს შესაძლოა იყოს, მაგალითად, სატრანსპორტო მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი, მომსახურებიდან, რომელსაც შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ საკუთარი ტრანსპორტით უწევს ადგილობრივ, თუნდაც, სხვა ტურისტულ კომპანიას.

სტანდარტის მიხედვით, ამონაგები მომსახურების გაწევიდან უნდა აღიარდეს ხელშეკრულების სტადიის მიხედვით და იმის გათვალისწინებით, რომ შესაძლებელია თუ არა მომსახურების შედეგების, მომსახურების დანახარჯების საიმედოდ შეფასება, ასევე მოსალოდნელი უნდა იყოს ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა საწარმოში. მიუხედავად, შემოსავლების მიღების გზების სხვადასხვაობისა, Georgian Holidays იყენებს რამდენიმე ტიპის შემოსავლის ხელშეკრულებას, როგორც ინდივიდუალურ მომხმარებლებთან ასევე შუამავალ კომპანიებთან, რომლებთანაც იყენებს სხვადასხვა პირობას, რისკების გათვალისწინებით და რა თქმა უნდა კანონმდებლობის დაცვით.

შემოსავლების აღიარებისას შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ იყენებს დარიცხვის მეთოდს, რაც ნიშნავს იმას, რომ სამეურნეო ოპერაციების შედეგებსა და სხვა მოვლენებს აღიარებს მათი მოხდენისთანავე და არა ფულისა და მისი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული გატარებები კეთდება ოპერაციის მოხდენის მომენტში და არა ფულადი საშუალებების მიღებისას. ერთის მხრივ ეს მეთოდი დადებითად შეიძლება ჩაითვალოს, რადგან ამ მეთოდის

გამოყენებით, კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება გვაძლევს ინფორმაციას არა მხოლოდ ფულის გადახდისა და მიღების ამსახველი წარსული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ, არამედ მომავალში მისაღები ფულის ან სხვა აქტივების, ასევე მომავალში გასანაღდებელი ვალდებულებების შესახებ. შემოსავლები და ხარჯები ფინანსურ ანგარიშგებაში მაშინ აისახება, როდესაც შემოსავლების მიღებისა და ხარჯების გაწევას ჰქონდა ადგილი.

თუმცა, მეორეს მხრივ სტანდარტი, კერძოდ კი ფასს 15 „ამონაგები მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან“ განმარტავს ხელშეკრულების აღიარებას შემდეგნაირად :

საწარმომ მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულება, რომელიც ამ სტანდარტის მოქმედების სფეროს განეკუთვნება, მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა აღრიცხოს, თუ ყველა

ქვემოთ ჩამოთვლილი კრიტერიუმი დაკმაყოფილებულია:

- 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;

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 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 (იხ. 52-ე პუნქტი).

ზოგადად, შემოსავალს შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ი აღიარებს ტურის დაწყების თარიღით და რა თქმა უნდა გატარება ხდება ანგარიშზე - 6110 შემოსავლად რეალიზაციიდან.

ხოლო იმ შემთხვევაში, როცა რამდენიმე თვით ადრე ხდება ანგარიშსწორება ტურისტის მიერ, მიღებული თანხა აღიარდება ავანსად და გატარება ხდება ანგარიშზე - 3120 მიღებული ავანსები.

ჩემი აზრით, სწორედ ამ შემთხვევაში მოდის შემოსავლების აღიარების მეთოდი ფასს 15 -თან წინააღმდეგობაში, კონკრეტულად კი „ე“ პუნქტთან მიმართებაში, რომელიც მიგვითითებს, რომ საწარმო მიიღებს ანაზღაურებას, რომლის მიღების უფლებასაც მოიპოვებს მომხმარებლისთვის საქონლის ან მომსახურების გადაცემის სანაცვლოდ. ჩვენს შემთხვევაში კი მომსახურება გადაცემულად ითვლება, როდესაც დასრულებულია ხელშეკრულებაში მითითებული ვადები და შესრულებულია ყველა პირობა. ამიტომ უმჯობესია შემოსავლის აღიარება მოხდეს ტურის დასრულების თარიღისთვის, ან თუ სხვა პერიოდში გადადის მომსახურება, ამ შემთხვევაში დღეების პროპორციულად.

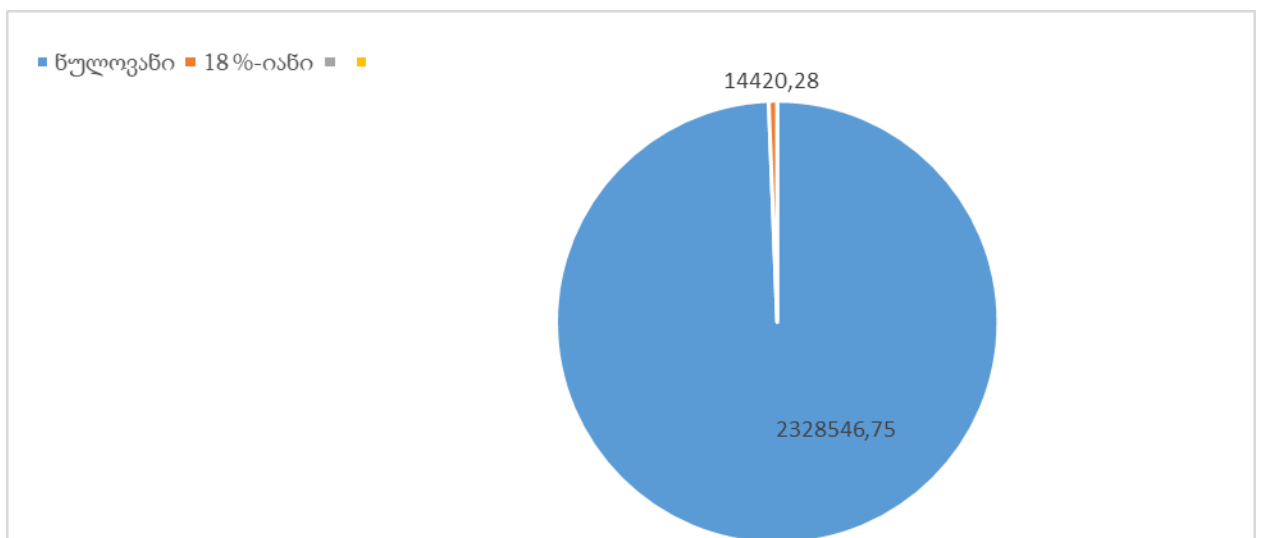
მაშასადამე, კომპანიას აქვს ორი სახის შემოსავალი:

1. ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა, რომელსაც შემდგომ ვუწოდებთ **ნულოვან შემოსავალს -0%**
2. სატრანსპორტო მომსახურება - **18%-იანი შემოსავალი**

წარმოგიდგინო, შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის 2017 და 2018 წლის მონაცემების შედარებას შემოსავლების მიხედვით:

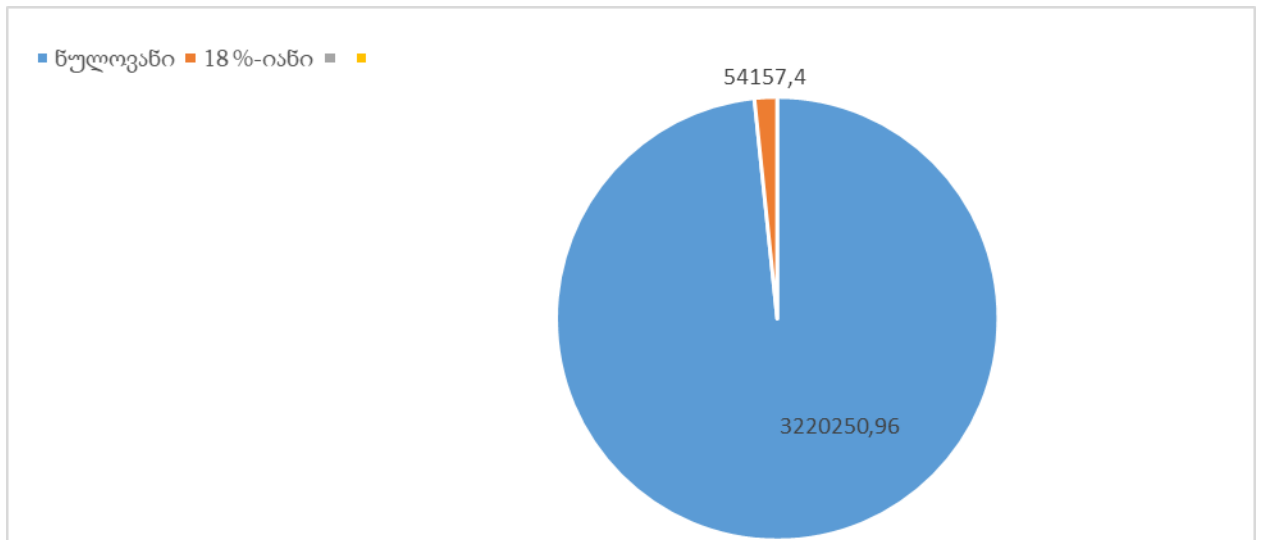
შემოსავლები 2017 წ		პროცენტები %
ნულოვანი	2328546,75	99,38
18 %-იანი	14420,28	0,62
<b>სულ</b>	<b>2342967,03</b>	<b>100</b>

როგორც ვხედავთ, 2017 წელს საერთო შემოსავლის 99 % პროცენტი ეკუთვნის ნულოვან შემოსავალს, შეგვიძლია წარმოვიდგინოთ შემდეგი სახით:



ხოლო 2018 წელს შემდეგი სურათი გვაქვს მოცემული:

შემოსავლები 2018 წ		პროცენტები %
ნულოვანი	3220250,96	98,35
18 %-იანი	54157,4	1,65
სულ	3274408,36	100



2018 წელს კი დაახლოებით 98 % შემოსავლებისა ეკუთვნის ორგანიზებული შემოყვანის მიერ მიღებულ შემოსავალს, ხოლო 2% ეკუთვნის სატრანსპორტო მომსახურების მიერ მიღებულ შემოსავალს.

აქვე მინდა ხაზი გავუსვა საგადასახადო კანონმდებლობის სპეციფიკას ორგანიზებული შემოყვანის შემთხვევაში, რომელიც აღნიშნული ბიზნესის მთავარ შეღავათსა და უპირატესობას წარმოადგენს სახელმწიფოს მხრიდან. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის „ჟ“ პუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულია ტუროპერატორების მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტულ ობიექტებში უცხოელი ტურისტების ორგანიზებული შემოყვანა და მათთვის საქართველოს ტერიტორიაზე ტურისტული მომსახურების პაკეტის მიწოდება. ეს კი ნიშნავს, რომ კომპანიას არ აქვს ვალდებულება

ამგვარი შემოსავლის ნაწილში დღგ-ს გადახდის, თუმცა აქვს უფლება მიიღოს მისი ჩათვლა.

ხოლო, რაც შეეხება მეორე ტიპის შემოსავალს, რომელსაც კომპანია იღებს სატრანსპორტო მომსახურების გაწევით, იგი წარმოდგენს ჩვეულებრივ დღგ-თი დასაბეგრს შემოსავალს და ეს უპირატესობა, რა თქმა უნდა, მასზე არ ვრცელდება.

ხარჯების შეფასებისა და აღიარების თვალსაზრისით, შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ს, გააჩნია ძირითადად **ოპერაციებთან უშუალოდ დაკავშირებული** გასავლები ან იშვიათ შემთხვევებში, **შემოსავლების ოპერაციებისგან დამოუკიდებელი გასავლები**.

თავიანთი დანიშნულების მიხედვით, ისინი ჯგუფდება **საოპერაციო და არასაოპერაციო ხარჯებად**:

კომპანიის **საოპერაციო ხარჯები** გაიწევა ძირითადი საქმიანობის განხორციელების პროცესში და მოიცავს ტურისტული მომსახურების თვითღირებულებას, მაგალითად : ხელფასების ხარჯები, სასტუმროს მომსახურება, რესტორნის მომსახურება, სატრანსპორტო მომსახურება, გიდის მომსახურება, საექსკურსიო მომსახურება და ყველა ის ხარჯი, რომელსაც მოიცავს ტურისტული პაკეტი და რომელიც ითვალისწინებს მომსახურების შესრულებას.

• **არასაოპერაციო ხარჯები** კი ძირითადად წარმოიქმნება თანმდევი საქმიანობის პროცესში და მოიცავს:

- ✓ საპროცენტო ხარჯებს;
- ✓ ზარალს საკურსო სხვაობიდან;



არასაოპერაციო ხარჯების ამსახველი ანგარიშებია: საპროცენტო ხარჯების ანგარიში, არასაოპერაციო ზარალი და სხვა. ხოლო გაუთვალისწინებელი ანუ არაორდინალური ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება განსაკუთრებული ხარჯების ანგარიშები, კონკრეტული ხარჯის სახელწოდებით.

საყურადღებოა ის, რომ ხარჯების აღრიცხვისას ფიქსირდება და ხარჯად აღიარდება ის ხარჯებიც, რომელთა ღირებულება ჯერ გადახდილი არ არის. საწვავის ხარჯი, ხელფასის ხარჯი, რომელიც გაწეულია მომავალ თვეში მისაღები შემოსავლებისათვის და მომდევნო პერიოდში იქნება გადახდილი, აღიარდება ხარჯად და წარმოადგენს ვალდებულებას. ე.ი. ჩაიწერება შესაბამისი ხარჯის ანგარიშის დებეტში და ვალდებულებების ამსახველი ანგარიშების კრედიტში.

იმისთვის, რომ მომსახურება ჩაითვალოს ტურისტულ პაკეტად, აუცილებელია იგი მოიცავდეს მინიმუმ ორ მომსახურებას, რომელიც გაიწევა შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მიერ. ხელშეკრულებასთან ერთად, კომპანია მომხმარებელს წარუდგენს ინვოისსა და ე.წ. „თრეველ ვაუჩერ“-ს. მათ შორის განსხვავება მდგომარეობს შემდეგში:

ინვოისში მითითებულია ორივე მხარის რეკვიზიტები, ტურის დასახელება და ტურის ღირებულება, ხოლო ვაუჩერი უფრო დეტალურ ინფორმაციას აწვდის მომხმარებელს.

მასში აღწერილია დეტალები მომსახურების შესახებ მთლიანი ტურის მსვლელობის პერიოდში, თარიღებისა და მდებარეობების მიხედვით. შესაბამისად, ყველა ტურს აქვს მასთან დაკავშირებული ხარჯი, თუმცა ძირითადი ხარჯები რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულია თთოეული ტურის საოპერაციო საქმიანობასთან შესაძლოა დაიყოს რამდენიმე კატეგორიად, ესენია :

- **სასტუმროს მომსახურების ხარჯები** - სასტუმროებთან, თანამშრომლობა ხდება უმეტეს შემთხვევაში ერთწლიანი ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელშიც მითითებულია დამკვეთისა და შემსრულებლის რეკვიზიტები, განსაზღვრულია უფლებები და ვალდებულებები, გადახდის პირობები და ა.შ. დაჯავშნვა ხდება წინასწარ, ტურის დაწყებამდე რამდენიმე დღით ადრე. ყოველ მომსახურებაზე იწერება ინვოისი , რომლის საფუძველზე ხდება თანხის ჩარიცხვა, ხოლო ხარჯად აღიარება ხდება მომსახურების გაწევის თარიღისთვის.

- **რესტორნის მომსახურების ხარჯები** - კვების შემთხვევაშიც ზუსტად იგივე პრინციპით ხდება, როგორც სასტუმროს მომსახურების დროს : თანამშრომლობა ხდება უმეტეს შემთხვევაში ერთწლიანი ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელშიც მითითებულია დამკვეთისა და შემსრულებლის რეკვიზიტები, განსაზღვრულია უფლებები და ვალდებულებები, გადახდის პირობები და ა.შ. თუმცა, განსხვავება მხოლოდ ისაა, რომ დაჯავშნა შესაძლოა წინასწარ საერთოდ არ მოხდეს. ხარჯად აღიარება ხდება მომსახურების გაწევის თარიღისთვის.

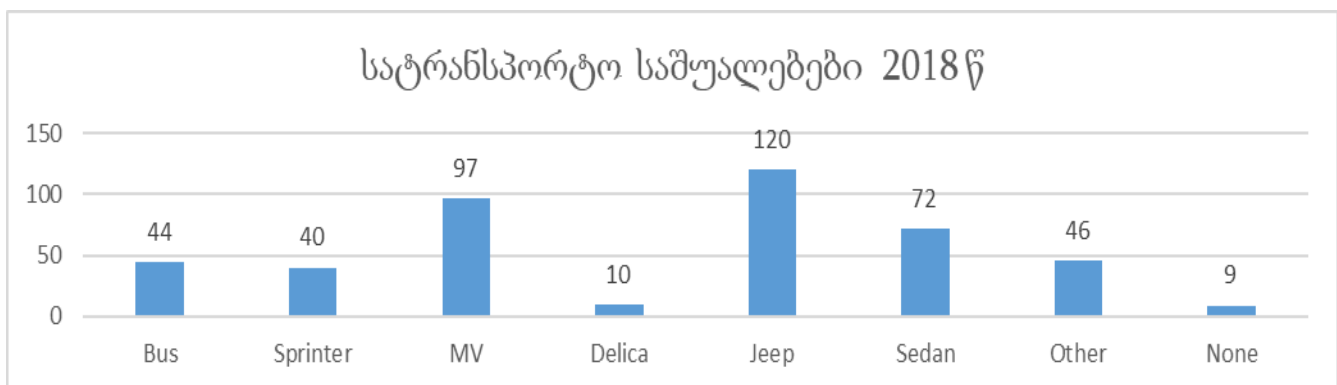
- **გიდის მომსახურების ხარჯი** - გიდებთან გვაქვს, მომსახურების ხელშეკრულება ერთი წლის ვადით, რომელშიც განსაზღვრულია თითოეული მხარის ვალდებულებები. ხარჯად აღიარება ხდება ყოველი მომსახურების გაწევის თარიღისთვის, დანართებისა და მიღება-ჩაბარების საფუძველზე, რომელიც წამოადგენს ხელშეკრულების განუყოფელ ნაწილს და რომელშიც მითითებულია კონრეტული ტურის თარიღები და თანხები, ასევე გადახდის ვადებიც.

- **სატრანსპორტო მომსახურების ხარჯი** - გვაქვს მომსახურების ხელშეკრულება ერთი წლის ვადით, რომელშიც განსაზღვრულია თითოეული მხარის უფლებები და ვალდებულებები. ხარჯად აღიარება ხდება ყოველი მომსახურების გაწევის თარიღისთვის, დანართებისა და მიღება-ჩაბარების საფუძველზე, რომელიც წამოადგენს ხელშეკრულების განუყოფელ ნაწილს და რომელშიც მითითებულია კონრეტული ტურის თარიღები, სატრანსპორტო საშუალების მონაცემები, რომლითაც იგი მოემსახურა ტურისტებს და თანხები, ასევე გადახდის ვადებიც.

აქვე წარმოგიდგენთ 2018 წელს გამოყენებული სატრანსპორტო საშუალებების რაოდენობას, მათი ტიპების მიხედვით

ტრანსპორტის ტიპი	რაოდენობა (ცალი)	რაოდენობა %
Bus	44	10,04
Sprinter	40	9,13
MV	97	22,15
Delica	10	2,28
Jeep	120	27,4
Sedan	72	16,44
Other	46	10,5
None	9	2,06
	438	100

მონაცემების მიხედვით, შეგვიძლია დავასკვნათ რომ, კომპანიამ ჯამში სატრანსპორტო საშუალებები გამოიყენა სულ 438-ჯერ, აქედან ყველაზე დიდი რაოდენობით გამოიყენა JEEP-ის მომსახურება, ხოლო ყველაზე ნაკლები რაოდენობით Delica-ს მომსახურება.



- **საექსკურსიო მომსახურების ხარჯი** - მოიცავს მუზეუმების მიერ გაწეულ მომსახურებებს. მუზეუმებთან თანამშრომლობა ხდება ხელშეკრულების საფუძველზე, რომელიც ფორმდება ყოველი წლის დასაწყისში და რომლითაც განსაზღვრულია თითოეული მუზეუმის ფასი. ხელშეკრულებაში მითითებულია ორივე მხარის უფლებები და ვალდებულებები. ხარჯად აღიარება ხდება მომსახურების გაწევისას.

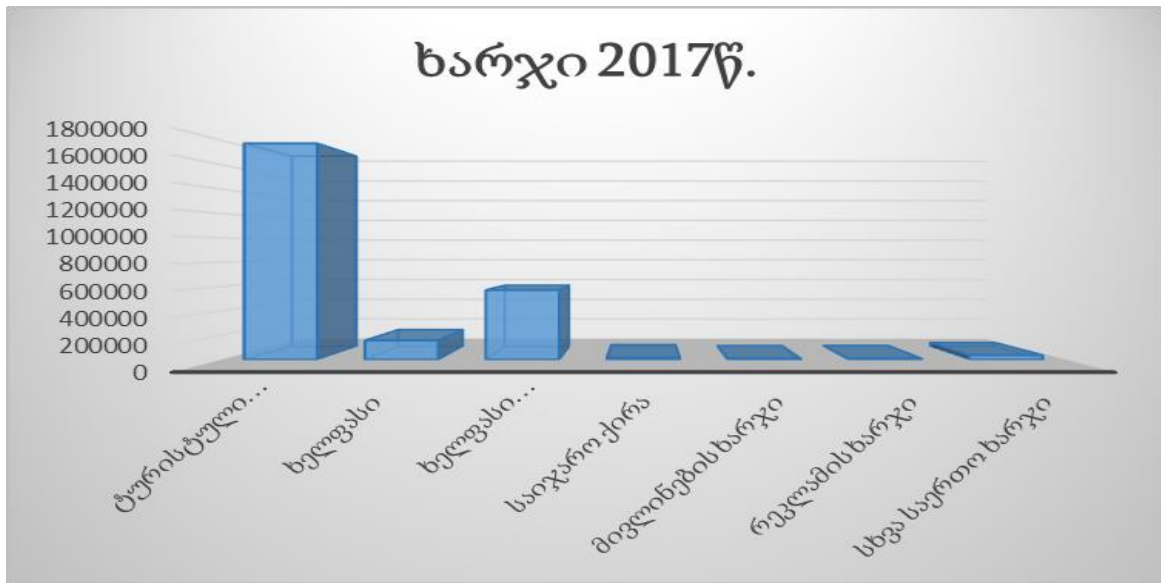
თითოეული ხელშეკრულება არის კომერციული ხასიათის, რაც ნიშნავს რომ მოსალოდნელია, მოცემული ხელშეკრულების შედეგად შეიცვალოს საწარმოს სამომავლო ფულადი ნაკადების წარმოქმნის ვადები, სიდიდე და მასთან დაკავშირებული რისკი. მაგრამ ისინი განსხვავდება შინარსიის მიხედვით , მომსახურების ტიპისა და შემსრულებლის იურიდიული სტატუსის მიხედვით.

კომპანიას ყავს ასევე 16 მუდმივი თანამშრომელი, რომელიც მუშაობს შრომითი ხელშეკრულების საფუძველზე , ტუროპერატორები, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობენ ჯერ ტურისტული პაკეტის საგემვასა და შექმნაში, შემდეგ კი მის გაყიდვასა და მომსახურების სახით მიწოდებაში. შპს „ტურისტული კომპანიას ჯორჯიან ჰოლიდის“-ს მიერ მათთვის გადახდილი ანაზღაურება წარმოადგენს ხელფასს და აღიარდება თვეში ერთხელ შესაბამის ანგარიშზე

კომპანია აქვს კიდევ სხვა ხარჯებიც, მათ შორის გვაქვს ს იჯარის შემთხვევა. საიჯარო ხელშეკრულება წარმოადგენს მხარეთა ურთიერთშეთანხმებას, რომლის მიხედვითაც მოიჯარე, ამ შემთხვევაში შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“, თვეში ერთხელ უხდის საიჯარო ქირას, მეიჯარეს შპს „დიდუბე პლაზა“-ს იმისათვის, რომ გამოიყენოს აქტივი ანუ საოფისე ფართი გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. იქედან გამომდინარე, რომ Georgian Holidays-თვის არ ხდება აქტივების გადაცემით მისთვის ამ აქტივთან დაკავშირებული ყველა რისკისა და სარგებლის გადაცემა , ფასს 16- ის განმარტებით ეს არის საოპერაციო იჯარა, ანუ საიჯარო გადასახადი მეიჯარისათვის არის შემოსავალი, ხოლო მოიჯარისათვის - ხარჯი, რაც აისახება მათ ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჩვეულებრივი იჯარის დროს აქტივი აისახება მეიჯარის ბალანსზე, მას ჩვეულებრივ ერიცხება ცვეთა.

ცხრილში მოცემულია რამდენიმე ტიპის ხარჯი, რომელიც შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-მა გასწია 2017 წელს.

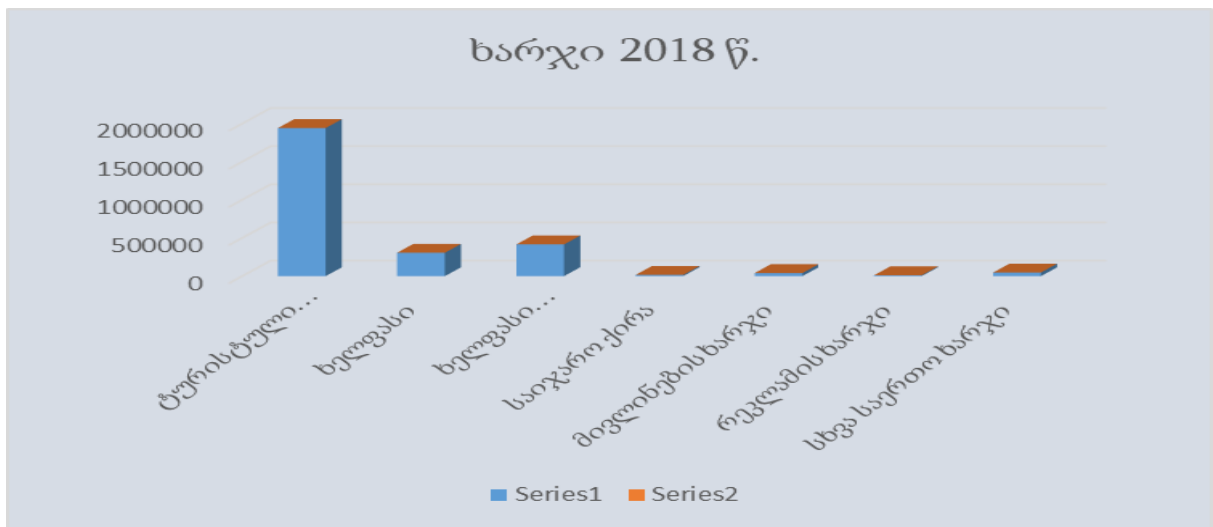
ხარჯები 2017წ.	თანხა (ლარი)	რაოდენობა %
ტურისტული მომსახურება	1773514	68,87
ხელფასი	157563	6,12
ხელფასი ხელშეკვლებით	571299	22,19
საიჯარო ქირა	16909,1	0,66
მივლინების ხარჯი	9214,76	0,36
რეკლამის ხარჯი	9454,25	0,37
სხვა საერთო ხარჯი	37083,3	1,43
	0	
<b>სულ</b>	<b>2575037,41</b>	<b>100</b>



ანუ , გვაქვს შემდეგი მდგომარეობა , რა თქმა უნდა ხარჯების 68 % ნაწილდება ტურისტულ მომსახურებაზე, რაც რეალურად წარმოადგენს, რამდენიმე სახის ხარჯს ერთად, მათ შორის სასტუმროს, რესტორნისა და საექსკურსიო მომსახურებების ხარჯს.

2018 წლის ხარჯები:

ხარჯები 2018წ.	თანხა (ლარი)	რაოდენობა %
ტურისტული მომსახურება	1942458,57	69,85
ხელფასი	307095	11,04
ხელფასი ხელშეკულებით	416217,38	14,97
საიჯარო ქირა	16426,16	0,59
მივლინების ხარჯი	40398,31	1,45
რეკლამის ხარჯი	11642,84	0,42
სხვა საერთო ხარჯი	46753,54	1,68
სულ	2780991,8	100



უნდა აღინიშნოს, რომ ხარჯების საერთო რაოდენობა 2018 წელს ჯამურად გაიზარდა დაახლოებით 7%-ით 2017 წელთან შედარებით. რაც ბუნებრივია უკავშირდება , იგივე პერიოდის შემოსავლების ზრდას.

მოგებისა და ზარალის ანგარიშების შედგენა, შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ -ის შეთხვევაში, იწყება დროებითი ანგარიშგების დახურვით. კერძოდ, დახურვის ოპერაციების დროს ხდება შემოსავლებისა და ხარჯების გადატანა 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“-ს ანგარიშზე და მათი დაპირისპირებით ფინანსური შედეგის გამოვლენა. შემდეგ მოგება-ზარალის ანგარიში იხურება და ფინანსური შედეგი გადადის შესაბამის ანგარიშზე. გვაქვს ორი შემთხვევა:

1. მოგების შემთხვევა, როდესაც შედეგი გადაიტანება 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“-ის ანგარიშზე, და
2. ზარალის შემთხვევაში გადადის 5320 „დაუფარავი ზარალი“-ს ანგარიშზე.

ქვემოთ განვიხილავ , 2018 წლის სრული შემოსავლის ანგარიშგებას შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის მაგალითზე უნდა მოიცავდეს საკითხებს, რომლებიც წარმოადგენს შემდეგ თანხებს:

- შემოსავლები;
- ფინანსური ხარჯები;
- ინვესტიციების წილი მოგებაში ან ზარალში და კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოები.
- საგადასახადო ხარჯი;
- შეწყვეტილი ოპერაციების თანხები დაბეგვრამდე მოგება ზარალში;
- დაბეგვრამდელი მოგება ან ზარალი, შეწყვეტილი ოპერაციებისგან მიღებული შედეგი წმინდა აქტივების რეალიზაციიდან რეალური ღირებულების კონცეფციაზე დამოკიდებულებით;
- პარტნიორების და ერთობლივად კონტროლირებადი საწარმოების წილი აღრიცხება კაპიტალ-მეთოდით სხვა შემოსავლის ანგარიშგებაში;
- თუ საწარმოს არ გააჩნია სრული შემოსავლის ანგარიშგების მუხლები, მაშინ მისთვის გამოიყენება „მოგება-ზარალის ანგარიშგება“.

<i>Georgian Holidays LTD</i>	თანხა, ლარი
ტურისტული მომსახურებიდან	
მიღებული შემოსავალი	3 263 014
ტურისტული მომსახურების ხარჯი	(1 942 459)
<b>საერთო მოგება</b>	<b>1 320 555</b>
ცვეთა და ამორტიზაცია	(26 054)
სახელფასო ხარჯი	(758 270)
სარეკლამო ხარჯი	(11 643)
იჯარის ხარჯი	(16 426)
მივლინების ხარჯი	(40 398)
სხვა ხარჯები	(77 466)
საკურსო სხვაობა	14 083
<b>მოგება დაბეგვრამდე</b>	<b>404 381</b>
მოგების გადასახადის ხარჯი	-
<b>წლიური მოგება</b>	<b>404 381</b>



შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის და პირადად ჩემი ინტერესი მდგომარეობს იმაში, რომ სამომავლოდ სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვა მოხდეს, უფრო მეტად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დაცვით და ყურადღება გამახვილდეს სტანდარტებში არსებულ მიდგომებზე, რაღა თქმა უნდა ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინებით. ფაქტია, რომ ყოველწლიურად კომპანია განიცდის საკმაოდ დიდ ზრდას როგორც გაყიდვების კუთხით ასევე ზოგადად მენეჯმენტისა და აღრიცხვის თვალსაზრისით. მას აქვს შესაძლებლობა დაფაროს ვალდებულებები არსებული აქტივების წყალობით და არ საჭიროებს დაფინანსების წყაროს გარედან მოზიდვას, სესხებს და ა.შ

სრული შემოსავლის ანგარიშგება შესაძლებელია წარდგენილ იქნას, როგორც საგადასახადო დაბეგვრის ეფექტიდან დამოუკიდებლად, ანუ საგადასახადო ხარჯის გაუთვალისწინებლად ასევე, შესაძლებელია წარდგენილ იქნას საგადასახადო დაბეგვრის გათვალისწინებით.

## დასკვნა

ეკონომიკის თანამედროვე პირობებში განსაკუთრებული როლი ენიჭება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, აუცილებელი ხდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადება ფინანსური ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებითა და საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით. წინამდებარე ნაშრომი მოიცავს შესავალს, ორ თავს, დასკვნასა და გამოყენებული ლიტერატურის სიას. ნაშრომის ძირითადი ამოცანაა კომპანიების თუ საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტის, სრული შემოსავლის ანგარიშგების შესახებ ამომწურავი ინფორმაციის მოწოდება. განსაკუთრებულად აღსანიშნავია „სრული შემოსავლის ანგარიშგების“ მუხლების აღიარება და შეფასება. ყოველივე აღნიშნულის შემდგომ, შესაძლებელია შევავსოთ აღნიშნული ფინანსური დოკუმენტის შედგენის სტრუქტურა და მისი შემადგენელი ელემენტების აღიარება და შეფასება.

ნაშრომი გვადლევს საშუალებას პასუხი გაეცეს შემდეგ კითხვებზე:

- ✓ რა არის სრული შემოსავლის ანგარიშგება?
- ✓ როგორ ხდება სრული შემოსავლის ანგარიშგების შემადგენელი ელემენტების აღიარება და შეფასება, კერძოდ: შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება და შეფასება?
- ✓ რა მნიშვნელობა აქვს კომპანიისათვის სრული შემოსავლის ანგარიშგების შედგენას?

სრული შემოსავლის ანგარიშგება გვიჩვენებს საწარმოს საქმიანობას დროის მოცემული პერიოდის მანძილზე. სრული შემოსავლის ანგარიშგება მზადდება დარიცხვის კონცეფციის შესაბამისად. ეს კონცეფცია ნიშნავს იმას, რომ შემოსავალი და ხარჯები აღიარდება ანგარიშგებაში წარმოშობისთანავე, მიუხედავად იმისა, იყო თუ არა ფული მიღებული, ან გადახდილი.

როგორც წესი, კომპანიის მმართველები ღებულობენ რა მოგებას იმედოვნებენ, რომ საწარმოს დამფინანსებლები მთლიანად არ გაინაწილებენ მოგებას და მის გარკვეულ ნაწილს დატოვებენ წარმოების განვითარებისათვის. მოგების დარჩენილი ნაწილი ეს

არის გაუნაწილებელი მოგება და შესაძლებელია მისი რეინვესტირება. სწორედ ამიტომ მოგების მიღება საწარმოს არსებობის აუცილებელ პირობას წამოადგენს.

შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ არის ტიპიური კომპანია, რომელიც საქართველოში არსებულ ტერიტორიაზე უწევს მომსახურებას არარეზიდენტ პირებს, ანუ მისი საქმიანობის სფერო არის მომსახურება. ვალდებულების არ ქონის მიუხედავად, შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“ ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას შიდა მომხმარებლისთვის, შემდგომ სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად. შპს „ტურისტული კომპანია ჯორჯიან ჰოლიდის“-ის სრული შემოსავლის ანგარიშგება მომზადებულია ფასს და ბასს სტანდარტების შესაბამისად. მართალია საქართველომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ კანონი 1999 წლის 5 თებერვალს მიიღო, მაგრამ ჯერჯერობით ძალიან მცირე რაოდენობით ადგილობრივი კომპანია მოიძებნება ქვეყანაში, რომელიც მაქსიმალური სიზუსტით და სტანდარტების შესაბამისად აღრიცხავს თავის სამეურნეო ოპერაციების 100%-ს. ყოველივე ეს განპირობებულია მკაცრი საგადასახადო რეჟიმის და მეწარმეების ჩარჩოებში არსებობის გამო. ვფიქრობ, კიდევ ერთი და ძალიან მნიშვნელოვანი ფაქტორი არის საზოგადოების არასაკმარისი განათლება აღნიშნულ სფეროში, მათთვის ინფორმაციის მიღების შეზღუდული რესურსები. ბუღალტრული ინფორმაცია გადამწყვეტ გავლენას ახდენს მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასურველია, საწარმოს საშუალო და მაღალი რგოლების მენეჯერები სათანადოდ ერკვეოდნენ აღრიცხვისა და ანგარიშგების ძირითად საკითხებში. თუმცა უნდა ვაღიაროთ, რომ 2017 წლის 1 იანვრიდან, ძალიან დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საკითხებსაც.

ძნელია გადაჭარბებით შეაფასო ბუღალტრული ინფორმაციის, სწორი ინტერპრეტაციის მნიშვნელობა იმ პრაქტიკოსი იურისტებისთვის, რომლებიც საქმიანობენ სამეურნეო, საგადასახადო, მთლიანად ბიზნესის სამართლის სფეროში, თუნდაც იმ მოცულობით, რომ შეეძლოს სწორი კითხვების დასმა ექსპერტებისთვის და ექსპერტის დასკვნის სწორი და სრული ინტერპრეტაცია. ყველა ამ პრობლემებთან დაკავშირებით, დროული და დასაბუთებული გადაწყვეტილებების მიღებისთვის, აუცილებელი ფინანსური ინფორმაციის ერთადერთი ძირითადი და ლეგიტიმური წყაროა საწარმოს ფინანსური

ანგარიშგება, მომზადებული ბუღალტრული აღრიცხვის აღიარებული პრინციპების, საერთაშორისო სტანდარტების, წესებისა და ნორმების ბაზაზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის მუშაკები დღეს ორიენტირებულნი არიან საგადასახადო ორგანოსთან კონფლიქტში არ მოვიდნენ, არ დაეკისროთ ჯარიმები და საურავები კანონის შეუსაბამო ქმედებების განხორციელებისას. შესაბამისად, სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის უფრო დიდ ნაწილს აწარმოებენ საგადასახადო კოდექსის მიხედვით. რომელიც ავალდებულებს მათ ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოონ ფას-ით, ხოლო საგადასახადო დეკლარირება მოახდინონ კოდექსის მოთხოვნებით.

კომპანიები იმარტივებენ საქმიანობას და ფინანსურ ანგარიშგებასაც ამზადებენ კოდექსის მოთხოვნებით, რითაც ფაქტობრივად ამახინჯებენ საკუთარ ფინანსურ შედეგებს. უფრო დაზუსტებით რომ ვთქვა, ასე ხდებოდა 2017 წლამდე. დღეს კი საბოლოო ჯამში, ვიღებთ ჰიბრიდული სახის აღრიცხვას, ნაწილობრივ სტანდარტებით და ნაწილობრივ კოდექსის მიხედვით.

1) მთავარი და ყველაზე დიდი რეკომენდაცია გაწეული აღნიშნული საწარმოს და არამარტო ამ საწარმოს მიმართ იქნება ის, რომ ბუღალტრული ოპერაციების გატარების და ასახვის პროცესში მაქსიმალურად დაეყრდნონ სტანდარტის რეკომენდაციებს, გამოიყენონ შეთავაზებული რამდენიმე გზიდან მათთვის ხელსაყრელი, ისე რომ წინააღმდეგობაში არ მოვიდნენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსთან. ეს სავსებით შესაძლებელი და განხორციელებადია.

2) ამასთანავე, უნდა აღინიშნოს საწარმოსთვის მნიშვნელოვანია განსაზღვროს სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი. ამონაგები მომსახურებიდან, რიგ შემთხვევაში, ასახულია არა შესაბამის სააღრიცხვო პერიოდში, არამედ წინმსწრებად, რაც გაუმართლებლად ზრდის საანგარიშო პერიოდის შემოსავალს და არღვევს ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის პრინციპს. აქედან გამომდინარე, მნიშვნელოვანია საწარმომ, სტანდარტის შესაბამისად, ამონაგები აღიაროს შესაბამის საანგარიშგებო პერიოდში.

საბოლოოდ შეიძლება დავასკვნათ: იმისათვის, რომ კომპანიამ სწორად ასახოს კონკრეტულ პერიოდში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციები და დადგენილი წესებით შეადგინოს სრული შემოსავლის ანგარიშგება, საჭიროა ზუსტად დაიცვას

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებისა და საერთაშორისო ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციის კომიტეტის მიერ გამოცემული ინტერპრეტაციის მოთხოვნები.

## გამოყენებული ლიტერატურა

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS) და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (IAS). თბ. 2015

1. ფინანსური ანგარიშგების კონცეფტუალური საფუძვლები. თბ., 2015
2. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა. თბ., 2015
3. ბასს 2 მარაგები. თბ., 2015
4. ფასს 15 ამონაგები მომხმარებელთან გაფორმებული ხელშეკრულებებიდან. თბ., 2018
5. ბასს 12 მოგებიდან გადასახადები. თბ., 2015
6. ბასს 16 ძირითადი საშუალებები. თბ., 2015
7. ფასს 16 იჯარა. თბ., 2019
8. ბასს 19 დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები. თბ., 2015
9. ბასს 21 უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები. თბ., 2015
10. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება. თბ., 2015
11. ბასს 37 ანარცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები. თბ., 2015
12. ბასს 38 არამატერიალური აქტივები. თბ., 2015
13. IFRIC 13 (ფასს-ს კომენტარები) - მომხმარებელთა ლოიალურობის პროგრამები.

## სახელმძღვანელოები

14. ACCA F3 - ფინანსური აღრიცხვა. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. ბაფ, თბილისი 2011
15. ACCA F7 - ფინანსური ანგარიშგება. ინგლისისა და უელსის ნაფიც სერტიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაციის პროფესიული სერტიფიცირების სახელმძღვანელო. ბაფ, თბილისი 2011
16. კვატაშიძე ნ., ხორავა ა., გოგრიჭიანი ზ., ფინანსური ანგარიშგება, თბ. 2017
17. კვატაშიძე ნ., ხორავა ა., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ., ფინანსური აღრიცხვა, თბ. 2018
18. ხარაბაძე ე., ფინანსური აღრიცხვა, თბ. 2009
19. ჭილაძე ი., მმართველობითი აღრიცხვა, 2011

## ინტერნეტ რესურსები

20. <http://auditgroup.ge>
21. [www.accountingtools.com](http://www.accountingtools.com)
22. [www.inc.com](http://www.inc.com)
23. [www.nplg.gov.ge](http://www.nplg.gov.ge)
24. <http://aaf.ge>
25. <http://rs.ge>
26. [www.forms.ge](http://www.forms.ge)
27. <http://edu.aris.ge>
28. <http://blawg.ge>
29. <http://press.tsu.edu.ge>
30. <http://matsne.ge>
31. <http://support.apex.ge>
32. [www.britannica.com](http://www.britannica.com)
33. [www.principlesofaccounting.com](http://www.principlesofaccounting.com)
34. [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
35. [www.en.wikipedia.org](http://www.en.wikipedia.org)
36. [www.suite.io](http://www.suite.io)
37. [www.24saati.ge](http://www.24saati.ge)
38. [www.pragenti.wordpress.com](http://www.pragenti.wordpress.com)
39. [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)
40. <http://accountingexplained.com>