

4 . 1 . ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების არსი

ფინანსურ აღრიცხვაში მნიშვნელოვანი ადგილი ეთმობა იმ ფუნდამენტური ზოგადი წესების შემუშავებას, რომლის გარეშეც, ყოველი ახალი ორგანიზაციისათვის ახალი წესების შესწავლა მოგვიწევდა და შეუძლებელი იქნებოდა ორი სხვადასხვა ორგანიზაციის ინფორმაციის ერთმანეთთან შედარება. ამ წესებით არის განსაზღვრული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის თანმიმდევრობა.

ბუღალტრულ აღრიცხვას უპრიანია ვუწოდოთ “ბიზნესის ენა”. მისი შესწავლის პროცესი ბევრი რამით გავს სხვა ნებისმიერი ენის შესწავლას, მაგრამ მას აართულებს ის ფაქტი რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებულ სიტყვებს ყოველდღიურ ცხოვრებაში გავრცელებული მნიშვნელობისაგან განსხვავებული მნიშვნელობა გააჩნია.

ბუღალტრული აღრიცხვა ვითარდება და იცვლება საზოგადოების მოთხოვნების ცვლილების საპასუხოდ. ქვემოთ აღწერილი წესები გამოიყენება აწმყო დროში, მაგრამ შესაძლებელია რომელიმე მათგანი შეიცვალოს ორგანიზაციის ცვალებადი საჭიროებების შესაბამისად.

პრინციპების არსი. ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესებსა და შეთანხმებებს როგორც წესი უწოდებენ პრინციპებს. აქ სიტყვა “პრინციპი” გამოიყენება როგორც მნიშვნელობა “საერთო კანონისა ან წესისა, რომელიც მიღებულია ან გამოცხადებულია როგორც სამოქმედო წესი, შეთანხმებული პოზიცია ან პრაქტიკაში მოქმედების საფუძველი”.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები დამუშავებულია ადამიანების მიერ და ფიზიკის, ქიმიის და სხვა ბუნებრივი მეცნიერებების კანონებისაგან განსხვავებით არ წარმოადგენენ “მუდმივ ჭეშმარიტებას”. სააღრიცხვო პრინციპების ფართო აღიარება დამოკიდებულია იმაზე თუ რამდენად ზუსტად პასუხობენ ისინი შემდეგ კრიტერიუმებს: ფასეულობა მომხმარებლისათვის, ობიექტურობა და განხორციელებადობა. პრინციპი ფასეულობა მომხმარებლისათვის - თუკი ინფორმაცია ფასეულია და სარგებლობას მოუტანს მას, ვისთვისაც აუცილებელია რაიმე იცოდეს კონკრეტული ორგანიზაციის შესახებ. პრინციპი ობიექტურობა - თუკი ინფორმაციაზე გავლენას არ ახდენს მისი მომხმარებლის პირადი აზრები და შეფასებები. ობიექტურობა გულისხმობს საიმედოობას, შემოწმებადობას და არსებულთან შესაბამისობას. პრინციპი განხორციელებადობა - თუკი ის შეიძლება შესრულდეს გადამეტებული სირთულეებისა და დანახარჯების გარეშე.

ახალი პრინციპების დამუშავებისათვის მნიშვნელოვანი ამოცანაა სწორი ბალანსის მიღწევა ერთი მხრივ ინფორმაციის ფასეულობასა და მეორის მხრივ ობიექტურობასა და განხორციელებადობას შორის.

როგორც წინა თავებში იყო აღნიშნული, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს ხშირად აინტერესებთ არა ერთი, არამედ სხვადასხვა საწარმოთა ფინანსური ინფორმაცია. ამდენად მიწოდებული ინფორმაციით მათ უნდა შეძლონ შეაფასონ სხვადასხვა საწარმოთა პარამეტრები: მომგებიანობა, გადახდისუნარიანობა, კომერციული რისკები და ა.შ. მიუხედავად იმისა, ეს საწარმო

რომელ დარგს ან რომელ სამართლებრივ ფორმას მიეკუთვნება. ამიტომ ლოგიკურია, რომ მათზე მიწოდებული ინფორმაცია რაღაც ზოგად პრინციპებს უნდა ეყრდნობოდეს.

ჩვენი ქვეყნის კანონმდებლობით, როგორც წინა თავებში ავღნიშნეთ ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება იწარმოება საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით.

ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებზე წარდგენის წესებს განიხილავს „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურული საფუძვლები“ და ბასს №1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“.

ამ სტანდარტების საფუძველში დევს ის ძირითადი კონცეფციები, რომელსაც აღიარებდა და იყენებდა იმ ქვეყნების სპეციალისტები, რომლებმაც საფუძველი ჩაუყარეს საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებას.

ამ თავში გაგაცნობთ ბუღალტრული აღრიცხვის იმ ზოგად ფუძემდებლურ კონცეფციებს, რომელსაც ეყრდნობა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების წესები, პრინციპები, სტანდარტები. ეს კონცეფციებია:

1. ფულადი განზომილების (შეფასების) კონცეფცია;
2. საწარმოს ავტონომიურობის (განცალკევებულობის) კონცეფცია;
3. მოქმედი (ფუნქციონირებადი) საწარმოს კონცეფცია;
4. ღირებულებითი (თავდაპირველი ღირებულებით) აღრიცხვის კონცეფცია;
5. აღრიცხვის ორადობის (ორადი აღრიცხვის) კონცეფცია;
6. სააღრიცხვო პერიოდის კონცეფცია;
7. კონსერვატიზმის (შეფასებაში სიფრთხილის, წინდახედულობის) კონცეფცია;
8. რეალიზაციის კონცეფცია;
9. შესაბამისობის (მიბმულობის) კონცეფცია;
10. თანმიმდევრულობის კონცეფცია;
11. არსებითობის კონცეფცია.

ეხლა ჩვენი მიზანია არა მარტო გაგაცნოთ ეს კონცეფციები, არამედ შევეცადოთ მათი გამოყენებით, მარტივად ავიხსნათ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების არსი.

4 . 2 . ფულადი განზომილების (შეფასების) კონცეფცია

ბუღალტრულ აღრიცხვაში, აისახება - ჩაიწერება მხოლოდ ისეთი ოპერაცია, რომლის ასახვაც შესაძლებელია ფულად გამოსახულებაში.

ასეთი აღრიცხვის უპირატესობა გამოიხატება იმაში, რომ ფული წარმოადგენს ზოგადად მიღებულ საზომ ერთეულს, რომლის საშუალებითაც შესაძლებელია საწარმოში მომხდარი არაერთგვაროვანი ფაქტების ერთ განზომილებაში – რიცხვებში გამოსახვა, რითაც მიიღწევა მათი შეჯამება, გამოთვლა და ა.შ.

მაგ. საწარმო ფლობს 20.000 ლარს–ფულს; 100მ²–შენობას; 1–ავტომანქანას და ა.შ. ჩვენ რომ განვსაზღვროთ თუ რა ქონება აქვს საწარმოს, ამ ფაქტებს ვერ შევკრებთ,

მაგრამ თუ მათ გავზომავთ ფულად ერთეულში: 20.000 ლარი - ფული; 40.000 ლარი - შენობის ღირებულება; 10.000 ლარი - ავტომანქანის ღირებულება; მათი შეკრება შესაძლებელი გახდება და საწარმოს ქონების ღირებულება იქნება – 70.000 ლარი.

4 . 3 . საწარმოს ავტონომიურობის (განცალკევებულობის) კონცეფცია

ავტონომიურობის კონცეფციის თანახმად სამეწარმეო სუბიექტის სააღრიცხვო ინფორმაცია განცალკევებული უნდა იყოს მისი მფლობელების შესაბამისი ინფორმაციებისაგან.

თუ სამეწარმეო საქმიანობა ხორციელდება ერთი ან რამდენიმე პირის მიერ დაფუძნებული იურიდიული პირის ჩამოყალიბებით (მაგალითად შ.პ.ს.), ამ კონცეფციის თანახმად, შექმნილი პირი - შ.პ.ს., თავისი ქონებით, უფლებებითა და ვალდებულებებით დამოუკიდებელია, განცალკევებულია მისი მესაკუთრეებისაგან, ანუ წარმოადგენს სხვა პირს, რაც იმას გულისხმობს, რომ შექმნილი პირის - როგორც საწარმოს - ყველა ინფორმაცია ცალკე უნდა აღირიცხებოდეს. მაგრამ არა მარტო იურიდიული პირის დროს არამედ იმ შემთხვევაშიც კი, როცა პირი ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას, როგორც ფიზიკური პირი, სააღრიცხვო მიზნებისათვის საწარმო განიხილება ცალკე ერთეულად და დაცული უნდა იქნას ქონებრივი განცალკევებულობის პრინციპი. მაგ. ინდმეწარმეს აქვს მაღაზია და ვთქვათ მაღაზიის საღაროდან აიღო 100 ლარი პირადი საჭიროებისათვის, მიუხედავად იმისა, რომ ფული ამოღებული იქნა მაღაზიის „ჯიბიდან“ და ჩადებული იქნა მისივე მეპატრონის „ჯიბეში“, განცალკევებულობის კონცეფციის თანახმად, ეს ოპერაცია არის ორ პირს: ინდმეწარმესა და ფიზიკურ პირ-მეპატრონეს შორის ურთიერთობა და ის უნდა აისახოს მაღაზიის ბუღალტრულ რეგისტრებში, როგორც ფულადი გასავალი მეპატრონეზე.

მეპატრონესა და საწარმოს შორის ურთიერთობა განსაზღვრულია და ის მნიშვნელოვნად შეზღუდულია. კერძოდ:

- ✓ მეპატრონეს შეუძლია საწარმოში შეიტანოს კაპიტალის სახით (ფულადი ან არაფულადი ფორმით) ქონება, ან მიასესხოს თავისივე საწარმოს ფული.
- ✓ მეპატრონეს შეუძლია საწარმოს კაპიტალიდან გაიტანოს წილის ღირებულება, მოგებიდან წილი (დივიდენდი) ან აიღოს სესხი თავისივე საწარმოდან.

4 . 4 . მოქმედი (ფუნქციონირებადი) საწარმოს კონცეფცია

ბუღალტრული აღრიცხვა გულისხმობს, რომ საწარმო არის მოქმედი დღეს და ფუნქციონირებას აგრძელებს განუსაზღვრელად მომავალში. ანუ დღეს არ ჩანს, რომ საწარმოს სურს ან ებუქრება ფუნქციონირების შეწყვეტა. ამ კონცეფციის აღსაქმელად, შეიძლება გამოვიყენოთ საწინააღმდეგო სიტუაცია, როცა საწარმოს ელოდება ფუნქციონირების შეწყვეტა - ლიკვიდაცია: ასეთ შემთხვევაში ბუღალტერმა მაგალითად ყველა აქტივი სისტემატურად უნდა შეაფასოს მიმდინარე ღირებულებით - ანუ იმ ფასად

რასაც რეალურად ბაზარზე გაყიდვით მიიღება დღეს, მაგრამ ფუნქციონირებადი საწარმოს შემთხვევაში ასეთი საჭიროება არ არის. აქტივები შეფასებულია თავდაპირველი - შეძენის, შექმნის ღირებულებით და ბუღალტერი სარეალიზაციო ღირებულებას ასახავს მათი გაყიდვის დროს, ხოლო ძირითადი საშუალებები ინარჩუნებენ თავდაპირველ შეფასებას, რადგან ისინი მონაწილეობენ საწარმოო პროცესებში და მათი გაყიდვა საერთოდ არ ხდება. საწარმოს ლიკვიდაციის დროს კი ანგარიშგების ყველა ელემენტი სალიკვიდაციო ღირებულებით ფასდება. ე. ი. საწარმო როცა ფუნქციონირებადია მასზე მოქმედებს აღრიცხვის ყველა ზოგადი კონცეფცია, არაფუნქციონირების დროს კი განსაკუთრებული წესები მოქმედებს. ამდენად ზემოთ აღნიშნულ პრინციპებს როცა ვიყენებთ, იგულისხმება რომ საწარმო არის ფუნქციონირებადი.

4 . 5 . ღირებულების აღრიცხვის კონცეფცია

ეს კონცეფცია მჭიდროდ არის დაკავშირებული ფუნქციონირებადობის (მუდმივობის) კონცეფციასთან და გულისხმობს იმას, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში სამეურნეო საშუალებები (ქონება) ანუ აქტივები, როგორც წესი აისახება (რეგისტრირდება) მასში შეძენის დროს გაწეული დანახარჯით და ეს ღირებულება წარმოადგენს აქტივების შემდგომი აღრიცხვის საფუძველს.

რადგანაც აქტივები თავიდანვე რეგისტრირდება ღირებულებით, ამიტომ მას ხშირად მოიხსენიებენ თავდაპირველ ღირებულებად. ამდენად საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული აქტივების ღირებულება ყოველთვის არ გულისხმობს ამ დღისათვის მის საბაზრო ფასს. ღირებულებითი კონცეფცია არ ნიშნავს, რომ სანამ აქტივი ეკუთვნის საწარმოს, იგი ინარჩუნებს სააღრიცხვო რეგისტრებში თავის პირვანდელ შესყიდვის ღირებულებას. მაგალითად: ისეთი აქტივები, როგორიც არის ძირითადი საშუალებები, შენობები, მანქანა-დანადგარები და ა. შ. რომლებიც ხანგრძლივად ემსახურებიან საწარმოს, დროთა განმავლობაში განიცდიან ღირებულების კლებას და შესაბამისად ანგარიშგებაში აისახებიან თანდათანობით შემცირებული ღირებულებით - ანუ ცვეთის გამოკლებით. (ეს საკითხი განხილული იქნება შემდეგ თავებში)

ღირებულებითი კონცეფციის არსებობა გვაძლევს შედარებით ობიექტურ და სტაბილურ საფუძველს საბუღალტრო აღრიცხვისათვის. საბუღალტრო ანგარიშგების მომხმარებლებმა უნდა იცოდნენ, რომ იგი დაფუძნებულია თავდაპირველი ღირებულების პრინციპებზე (თუ სტანდარტის შესაბამისად, რომელიმე აქტივის შეფასებისათვის სხვა წესი არ არის გამოყენებული) და თვითონ უნდა შეძლონ შეაფასონ მიმდინარე ღირებულება. ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის ანალიზისა და სხვა არასააღრიცხვო ინფორმაციის საფუძველზე.

ამასთანავე, ბუღალტრებისათვის რთულია გამოიყენოს საბაზრო ფასის ან მიმდინარე ღირებულების კონცეფცია, რადგან ამ შემთხვევაში მუდმივად უნდა ადევნონ თვალყური ყოველი აქტივის საბაზრო ფასის ცვლილებას.

ღირებულებითი აღრიცხვის კონცეფცია წარმოადგენს მეტნაკლებად პრაქტიკულ სისტემას. ამასთანავე ის ყველაზე „ობიექტურია“, რადგანაც გამორიცხავს აქტივების მიმდინარე ღირებულების თვითნებურ შეფასებას.

4 . 6 . აღრიცხვის ორადობის (ორადი აღრიცხვის) კონცეფცია

ქონება, რომელიც გააჩნია საწარმოს აქტივებად იწოდება, მაგრამ ამ ქონებას აქვს წარმომავლობა - წყარო საიდანაც შემოვიდა საწარმოში. ეს წყარო იწოდება - პასივებად.

ქონების წარმოშობის თავდაპირველი და უმნიშვნელოვანესი წყაროა - მფლობელთა კაპიტალი (რომელიც ბიზნესის მეპატრონემ - კაპიტალის მფლობელმა ჩადო - დააბანდა საწარმოში). გარდა ამისა, საწარმომ შეიძლება ისესხოს ფულადი სახსრები, კრედიტში - ანუ შემდგომი გადახდის პირობით, შემოიტანოს აქტივები. ასეთი აქტივების წარმოშობის წყაროა საწარმოს მიერ მოზიდული კაპიტალი ანუ ვალდებულებები.

ქონება, რომელიც გააჩნია საწარმოს, მიუხედავად იმისა, რომელი გზით მოიზიდა ის: საკუთარი კაპიტალით თუ ვალდებულებით, ამ ქონების მესაკუთრე თვითონ საწარმოა (ავტონომიურობის პრინციპიდან გამომდინარე) და უშუალოდ ამ ქონებაზე არ შეიძლება პრეტენზია ჰქონდეს მევალეს ან საწარმოს პარტნიორს (ინვესტორს), მაგრამ მათ ექნებათ პრეტენზია ამ ქონების ღირებულების შესაბამის ფინანსებზე.

საილუსტრაციო მაგალითი: საწარმომ შეიძინა 2.000 ლარიანი დანადგარი კრედიტში, ამ დროს საწარმოს აქტივებში (ქონებაში) აისახება დანადგარი 2.000 ლარის და პასივებში - მომწოდებლის ვალდებულების სახით - 2.000 ლარი. აღნიშნული ჩანაწერი ასე უნდა გავიგოთ: 2.000 ლარის ღირებულების დანადგარის მფლობელი არის თვითონ საწარმო და მევალეს ამ საწარმოს მიმართ გააჩნია პრეტენზია, მოთხოვნის უფლება - 2.000 ლარზე და არა დანადგარზე.

რამდენადაც საწარმოს აქტივების მიმართ გარკვეული პრეტენზია მოთხოვნის უფლება ეკუთვნით კაპიტალის მფლობელებს და კრედიტორებს და რამდენადაც ამ პრეტენზიის საერთო თანხა არ შეიძლება არსებული აქტივების საერთო თანხაზე მეტი იყოს, შესაბამისად ეს გულისხმობს, რომ აქტივები და პასივები ტოლია. ეს არის - ძირითადი ბუღალტრული ტოლობა, რომელიც ფორმალურად გამოხატავს აღრიცხვის ორადობის კონცეფციას. როგორც შემდგომში დავინახავთ აღრიცხვის ყველა პროცედურები გამომდინარეობს ამ ტოლობიდან, რომელიც ყველაზე ხშირად ასე გამოიხატება:

$$\text{აქტივები} = \text{ვალდებულებებს} + \text{მფლობელთა კაპიტალი}$$

საწარმოში არსებულ აქტივებს - სამეურნეო საშუალებებს ეძახიან, როგორც აღვნიშნეთ ეს ისეთი საშუალებებია, რომელებიც აუცილებელია იმ საქმიანობისათვის, რომლითაც არის დაკავებული აღნიშნული ბიზნესი.

სამეურნეო საშუალებების სახე და ოდენობა დამოკიდებულია ბიზნესის სახეზე და მოცულობაზე, ბუღალტრული აღრიცხვა სისტემატურად ახდენს ამ საშუალებების ასახვას მისი წარმოშობის წყაროების მიხედვით.

ნებისმიერი ცვლილება, რომელიც იმოქმედებს სამეურნეო საშუალებებსა და მათი წარმოშობის წყაროებზე და შეცვლის მას თანხობრივად ან თვისობრივად იწოდება – სამეურნეო ოპერაცია.

იმდენად, რამდენადაც ყველა სამეურნეო ოპერაცია ბუღალტრულ რეგისტრებში უნდა აისახოს მისი ორივე ასპექტის რეგისტრაციით (სისტემატურად უნდა ხდებოდეს ყველა ცვლილების ორ ადგილზე ჩაწერა). ამდენად **ბუღალტრულ აღრიცხვას უწოდებენ - ორადი ჩაწერის აღრიცხვის სისტემას.**

საილუსტრაციო მაგალითი:

მეწარმემ ჩამოაყალიბა საწარმო და გადასცა მას საწარმოო დანადგარი – 20.000 ლარის. ამ სამეურნეო ოპერაციის ორადი ასპექტი აისახება იმაში, რომ საწარმოს გაუჩნდა აქტივი – 20.000 ლარის და პასივი (მისი მფლობელის მიერ გადმოცემული ანუ საკუთარი კაპიტალი) – 20.000 ლარის ე. ი.

<u>აქტივები</u>	=	<u>პასივები</u>
მანქანა-დანადგარი – 20.000ლ.		მფლობელთა კაპიტალი – 20.000ლ.

შემდეგი სამეურნეო ოპერაცია:

საწარმოს სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად დასჭირდა ფული და მოიზიდა, ანუ ისესხა ბანკიდან – 10.000 ლარი. ამ სამეურნეო ოპერაციით ბუღალტრული რეგისტრები იცვლება ორი მიმართულებით, კერძოდ, აისახება ერთი მხრივ, ფულადი სახსრების შემოსვლა – 10.000 ლარის და მეორეს მხრივ ჩნდება მევალის მოთხოვნის უფლება ამ სახსრებზე – ბანკთან ვალდებულება – 10.000 ლარის. ამ ეტაპზე საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობა ასე გამოიხატება:

<u>აქტივები</u>	=	<u>პასივები</u>
მანქანა-დანადგარი – 20.000ლ.		სახესხო ვალდებულება – 10.000ლ.
ფულადი სახსრები – 10.000ლ.		მფლობელთა კაპიტალი – 20.000ლ.
სულ – 30.000ლ.		სულ – 30.000ლ.

თუ ამ მაგალითით ვიმსჯელებთ, ბუღალტრულ მონაცემებში, ორ ადგილზე (აქტივებში და პასივებში) გვიჩანს 30.000 ლარი, მაგრამ ეს ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს საწარმოს ორჯერ 30.000 ლარის ანუ 60.000 ლარის რაიმე მონაცემები გააჩნია. რა თქმა უნდა საწარმოს მხოლოდ ერთი – 30.000 ლარის ქონება გააჩნია და ის აქტივებშია ასახული. საწარმოს რეალური ქონება მხოლოდ აქტივია, რომელსაც გააჩნია - აქტივობის, მოძრაობის (გასვლა, შემოსვლა) უნარი, პასივი კი მისი წყარო, წარმოსახვითი მხარეა და მას დამოუკიდებლად მოძრაობის უნარი არ გააჩნია, ის მხოლოდ პასიურად მიყვება შესაბამის მოძრავე ელემენტს:

მაგალითად: როცა საწარმომ ფული ისესხა ბანკიდან 10.000 ლარი, რეალურად შემოვიდა ფული 10.000 ლარი, რომელიც აქტივებში ჩაიწერება, იგივე თანხა ჩაიწერება პასივებში

ვალდებულების სახით, მაგრამ ის მხოლოდ აქტივის – ფულის, წარმოშობის წყაროა და წარმოსახვითია, მისი რეალური სახე აქტივებში არსებული ფულია. ეს ფული საწარმოს შეუძლია ნებისმიერი დანიშნულებით გამოიყენოს: დახარჯოს სხვა ქონების შესაძენად, ხელფასის გადასახდელად და ა.შ. ფულის სახე შეიცვლება, მაგრამ ვალდებულებაში უცვლელად იქნება 10.000 ლარი და მუდმივად შეგვახსენებს, რომ საწარმოს მართებს მევალის 10.000 ლარი, სანამ საწარმო ამ ფულს არ გადაიხდის. შემდგომში, თუ საწარმო ამ ვალს გადაიხდის, ამით შემცირდება რეალური ფულადი აქტივი 10.000 ლარით და შემცირდება მისი წარმოსახვითი წყარო პასივში, ვალდებულება 10.000 ლარით.

ბუღალტრული აღრიცხვა სისტემატურად, გამოუტოვებლად ახდენს საწარმოში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციის ჩაწერას – დარეგისტრირებას, ორადი ჩაწერის სისტემის საშუალებით და სწორედ ეს გახლავთ ბუღალტრული ინფორმაციის მოპოვების ერთ – ერთი მეთოდი.

ბუღალტრული აღრიცხვა დროდადრო, გარკვეული პერიოდულობით ახდენს ამ ინფორმაციის გამსხვილებას, განზოგადებას და ისეთი ფორმის მიცემას, რომელიც საშუალებას აძლევს საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს, გამოიყენონ ის და მიიღონ თავიანთი ინტერესებისა და კომპენტენციის შესაბამისი ეკონომიკური გადაწყვეტილებები. განზოგადება ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის მოპოვების მეორე მნიშვნელოვანი მეთოდია.

სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერით მიღებული ინფორმაციის განზოგადების შედეგად გარკვეული პერიოდულობით მზადდება ფინანსური ანგარიშგება, რომლის ორ მთავარ განზოგადებულ ანგარიშს წარმოადგენს: საბალანსო ანგარიში (ბალანსი) და მოგებისა და ზარალის ანგარიში

4 . 6 . 1 . ბუღალტრული ბალანსი

საბალანსო ანგარიში – წარმოადგენს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ამსახველ სურათს კონკრეტული პერიოდისათვის (მაგ: კვარტლის ბოლოს, წლის ბოლოს), რომელშიც ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელი კითხულობს თუ რა ქონება - ანუ რა აქტივები გააჩნია საწარმოს ამ პერიოდისათვის და საიდან, რა წყაროებით წარმოიშვა ეს ქონება - ანუ პასივები. ეს ინფორმაცია ყოველთვის უდა ეფუძნებოდეს ცნობილ საბალანსო ტოლობას.

აქტივები = პასივებს (ვალდებულებებს + მფლობელთა კაპიტალი)

ე. ი. აქტივების მთელი ღირებულება ეკუთვნის კაპიტალის მფლობელებს ან მევალეებს და პირიქით – მფლობელთა და კრედიტორთა მიერ საწარმოში ჩადებული მთელი კაპიტალი წარმოდგენილია აქტივებით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

ბალანსის მარტივ მოდელს წარმოადგენდა ზემოთ განხილული პატარა მაგალითი.

ჩავთვალოთ, რომ ეს იყო საწარმოს ბალანსი თვის დასაწყისში. მიმდინარე თვეში საწარმომ შეიძინა 5 000ლარის სასაქონლო მარაგი გასაყიდად. ამ სამეურნეო ოპერაციით 5 000ლარით შემცირდება ფულადი სახსრები და გაიზრდება სასაქონლო მარაგი, ე. ი. თვის ბოლოს, საწარმოს ქონებისა და მისი წყაროების შესახებ ასეთი სურათი გვექნება:

აქტივები

მანქანა-დანადგარები - 20.000 ლ.

სასაქონლო მარაგი - 5.000 ლ.

ფულადი საშუალებები - 5.000 ლ.

აქტივები - 30.000 ლ.

პასივები

სასესხო ვალდებულებები - 10.000 ლ.

სულ ვალდებულება - 10.000 ლ.

მფლობელთა კაპიტალი - 20.000 ლ.

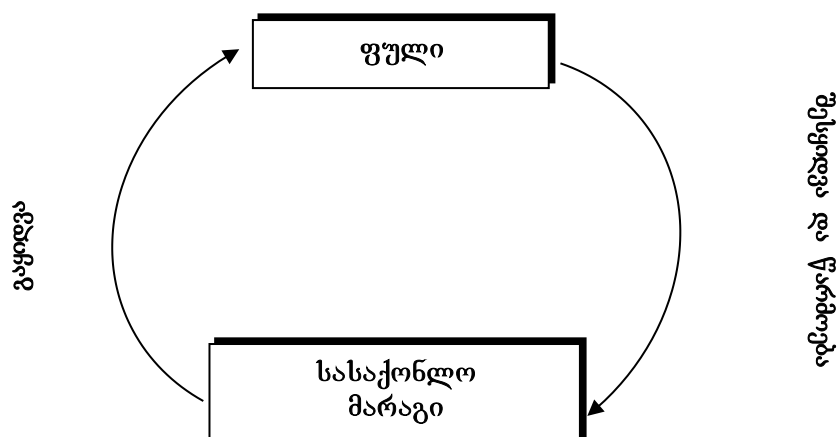
სულ კაპიტალი - 20.000 ლ.

პასივები - 30 000 ლ.

წინა ბალანსთან შედარებით ამ ბალანსში შეიცვალა მხოლოდ აქტივების შიგა სახეობები. აქტივების, ვალდებულებებისა და მფლობელთა კაპიტალის საერთო სურათი არ შეცვლილა. ეს იმას, ნიშნავს, რომ ამ ბიზნესში დაბანდებული კაპიტალი არც გაზრდილა და არც შემცირებულა. მაგრამ ნებისმიერი დაბანდება ბიზნესში მოგების მიღების მიზნით ხდება, რაც ნიშნავს დაბანდებული კაპიტალის ზრდას. ამდენად საწარმო მოწოდებულია განახორციელოს ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომელიც მას შედეგს - მოგებას მოუტანს. მოგების გამომუშავების მარტივი წრებრუნვა ასეთ სურათს იძლევა:

სქემა 1

მოგების გამომუშავების მარტივი მოდელი



ამ წრებრუნვის დროს ერთ მხარეზე იხარჯება ფული მარაგის შეძენის ან წარმოებისათვის და მეორე მხარეს მისი გაყიდვის (დახარჯვის) შედეგად გამომუშავდება შემოსავალი და

საბოლოოდ მიიღება ისევ ფული. ამ წრებრუნვისას შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა გვაძლევს შედეგს და თუ ეს შედეგი დადებითია ვღებულობთ **მოგებას**, თუ უარყოფითი – **ზარალს**. შედეგი მფლობელთა კაპიტალზე აისახება და შესაბამისად ზრდის ან ამცირებს მას.

საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუბრუნდეთ წინა ბალანსს და გავაგრძელოთ სამეურნეო ოპერაციები. ვთქვათ საწარმომ გაყიდა 2.000 ლარის სასაქონლო მარაგი და რეალიზაციიდან მიიღო 2.500 ლარი. თუ მარტივად მიუდგებით ამ საკითხს, ამ ოპერაციით მცირდება ერთი აქტივი – სასაქონლო მარაგი – 2.000 ლარით და იზრდება მეორე აქტივი – ფული 2.500 ლარით. ე. ი. საბოლოო ჯამში აქტივები იმატებს – 500 ლარით. ამავე ოდენობით იმატებს პასივებში – მფლობელთა კაპიტალი. თუ ასევე მარტივად დავინახავთ ბალანსში მომხდარ ცვლილებას, ამ სამეურნეო ოპერაციის შემდეგ, ბალანს ასეთი სახე ექნება :

<u>აქტივები</u>	<u>პასივები</u>
მანქანა – დანადგარი – 20.000ლ.	სასესხო ვალდებულება - 10.000ლ.
სასაქონლო მარაგი - 3.000ლ.	სულ ვალდებულება - 10.000ლ
ფულადი საშუალებები - 7.500ლ.	მფლობელთა კაპიტალი - 20.000ლ.
სულ აქტივები - 30.500ლ.	მოგება - 500ლ.
	სულ კაპიტალი - 20.500ლ.
	სულ პასივები - 30.500ლ.

თუ ამ ბალანსს შევადარებთ წინა ბალანსს აღმოვაჩენთ, რომ წინა შემთხვევაში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციების ასახვით იცვლებოდა აქტივებისა და პასივების სტრუქტურა, მაგრამ საწარმოს საკუთარი კაპიტალი, ანუ ბიზნესში დაბანდებული კაპიტალი უცვლელი რჩებოდა. ბოლო სამეურნეო ოპერაციის შედეგად კი ბალანსი შეიცვალა, როგორც სტრუქტურულად ასევე შედეგობრივად-კერძოდ, კაპიტალში გაჩნდა ახალი მუხლი საწარმოს მიერ მიღებული **მოგება** – 500 ლარის, რამაც გაზარდა მფლობელთა კაპიტალი - 20.500 ლარამდე.

რამდენადაც სამეწარმეო საქმიანობის ძირითადი მიზანი - მოგების მიღებაა, ბუნებრივია, რომ საწარმო ასეთ შედეგობრივ ოპერაციებს არაერთჯერადად, სისტემატურად ახორციელებს, ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საწარმო სისტემატურად ცვლის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის სურათს, როგორც სტრუქტურულად ასევე შედეგობრივად.

4 . 6 . 2 . მოგება – ზარალის ანგარიში

წინა თავში ჩვენ განვიხილეთ ბუღალტრული ბალანსი და აღვნიშნეთ, რომ ის ასახავს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის სურათს დროის განსაზღვრული მომენტისათვის,

ესლა კი შევეცდებით განვიხილოთ მეორე განზოგადებული ანგარიში მოგება – ზარალის ანგარიში.

მოგება-ზარალის ანგარიში წარმოადგენს ერთი საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში: ბალანსიდან – ბალანსამდე, საწარმოს საქმიანობის შედეგების ამსახველ სურათს. სადაც მომხმარებელი კითხულობს ინფორმაციას იმის შესახებ, თუ რა შემოსავლები მიიღო, ხარჯები გაწია, საწარმომ ამ პერიოდში და რა შედეგი დარჩა მას: მოგება თუ ზარალი, რომელიც აისახება ამ პერიოდის ბოლოს მომზადებული ბალანსის მფლობელთა კაპიტალში და გაზრდის ან შემცირებს მას.

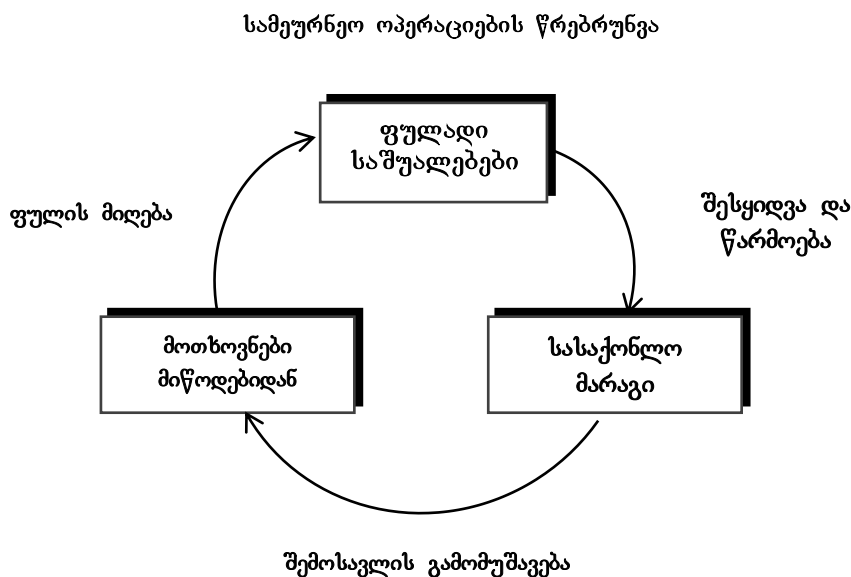
ეს ორი ფინანსური ანგარიში გახლავთ იმის დემონსტრირება, რომ ნებისმიერი ობიექტის რეალურად წარმოსახვისათვის (იქნება ეს საწარმო, ადამიანის სხეული თუ თვით მთელი სამყარო) არსებობს ორი უცვლელი ხერხი:

- 1) დროის გარკვეული მომენტისათვის არსებული მდგომარეობით წარმოსახვა (ობიექტის არსებული მდგომარეობის ასახვა – როგორია, რას წარმოადგენს დღეს);
- 2) დროში მოძრაობის ფორმით წარმოსახვა (დროის გარკვეულ მონაკვეთში ობიექტში მომხდარი ცვლილებების ასახვა – როგორი იყო, რას წარმოადგენდა და როგორ შეიცვალა დღეს).

ე.ი. თუ გვინდა საწარმოს ფინანსური სურათის სრულყოფილად შეფასება უნდა განვიხილოთ ფინანსური მდგომარეობა გარკვეული პერიოდისთვის, მაგალითად წლის ბოლოს, (ბალანსი) და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილება პერიოდიდან პერიოდად – წინა წლის ბოლოდან მიმდინარე წლის ბოლომდე. (მოგება-ზარალი).

საწარმოში სამეურნეო საშუალებების ბრუნვა უსასრულოა, რის საილუსტრაციოდ შეიძლება მოვიყვანოთ შემდეგი სქემა:

სქემა 2



უმრავლეს შემთხვევაში მოგება-ზარალის ანგარიშგება განეკუთვნება დიაგრამის იმ ნაწილს, რომელსაც ეწოდება **შემოსავლის გამოთქმა** ანუ რასაც ჩვენ „საწარმოო ოპერაცია“-ს ვეძახით.

ეს ანგარიშგება თავისი არსით შედგება ორი ელემენტისაგან. ერთი ასახავს აქტივების შემოდინებას (შექმნას), როგორცაა ფულადი საშუალებები ან მოთხოვნები – საქონლის რეალიზაციის ან დამკვეთებისათვის გაწეული მომსახურების შედეგად - მათ ეწოდებათ შემოსავლები. მეორე ასახავს რესურსების გადინებას (მოხმარებას), რომლებიც აუცილებელი იყო ამ შემოსავლების მისაღებად – მათ ეწოდებათ ხარჯები.

მოგება – ეს არის სხვაობა, რითაც შემოსავლები აჭარბებს ხარჯებს. ტერმინი წმინდა მოგება გამოიყენება შემოსავლების ხარჯებზე სუფთა ნამეტის გამოსახატად. ზოგიერთი კომპანია იყენებს ტერმინს წმინდა შემოსავალი. იმ შემთხვევაში თუ მთლიანი ხარჯები აჭარბებენ მთლიან შემოსავლებს, მაშინ სხვაობა იქნება წმინდა ზარალი.

4 . 7 . სააღრიცხვო პერიოდის კონცეფცია

ზემოთ განხილულ ბოლო ბალანსში, საწარმოს მფლობელთა კაპიტალი 500 ლარით გაიზარდა წინა ბალანსთან შედარებით, ე.ი. მარტივად რომ ვთქვათ საწარმო გაძლიერდა 500 ლარით, ანუ შეიცვალა მისი ქონებრივი მდგომარეობა. ამ ცვლილებების ასახვას პერიოდიდან პერიოდამდე ახდენს მოგება – ზარალის ანგარიშგება.

საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუბრუნდეთ იმ სამეურნეო ოპერაციას, რომელმაც მოიტანა 500 ლარის მოგება და განვიხილოთ ის ცნობილი საბალანსო ტოლობიდან: აქტივები = პასივებს (ე.ი. ყველა აქტივს თავისი წყარო აქვს და ყველა პასივი თავისი აქტივით არის წარმოდგენილი) ამ ოპერაციის დროს 2.000 ლარის სასაქონლო მარაგი გაიყიდა 2.500 ლარად, საწარმოსათვის 2500 ლარის ფულადი სახსრების შემოსვლა - აქტივების ზრდა - შემოსავალია, ხოლო 2.000 ლარის სასაქონლო მარაგის გასვლა - აქტივების შემცირება - ხარჯია. 500 ლარი - რომლითაც შემოსავალმა გადააჭარბა ხარჯს - მოგებაა.

საბალანსო ტოლობიდან გამომდინარე აქტივები ყოველთვის უდრის პასივებს, ამდენად აქტივების ზრდა $(+2.500 - 2.000) = 500$ ლარი უნდა აისახოს პასივების ზრდაზეც. ჩვენს მაგალითში ვაღიარებულებების ნაწილი არ შეცვლილა და ეს ზრდა აისახება საწარმოს კაპიტალზე, მაგრამ რამდენადაც მფლობელს დამატებითი შემოტანა არ განუხორციელებია, ის აისახება საწარმოს მიერ „გამომუშავებულ“ მოგებაზე.

მოგებაც გახლავთ აქტივების ერთ-ერთი წყარო და თუ ამ კუთხით დავინახავთ ზედა სამეურნეო ოპერაციას, სუფთა აქტივების ზრდა წარმოადგენს შემოსავალს, რომელიც ზრდის მოგებას, ხოლო სუფთა აქტივების კლება წარმოადგენს ხარჯს, რომელიც ამცირებს მოგებას. აქედან გამომდინარე სამეურნო ოპერაციიდან წარმოშობილი შემოსავალი ეს - მოგების ზრდაა, ხარჯი – მოგების შემცირება ე.ი.

შემოსავლებს – ხარჯები = წმინდა მოგებას.

ავსახოთ ეს ოპერაცია მარტივ ცხრილში:

ოპერაციის შინაარსი	აქტივი		ვალდებულება		კაპიტალი		შემოსავალი	ზარალი
	იზრდება	მცირდება	იზრდება	მცირდება	იზრდება	მცირდება	იზრდება	იზრდება
ნაშთი 01.05-თვის	30000		10000			20000		
საქონლის გაყიდვა ფულის შემოსვლა	2500	2000					2500	2000
სულ	2500	2000					2500	2000
	30500 =		10000		20000		მოგება 500	

ბიზნესის მიზანი მოგების მიღებაა, ძირითადი სამეურნეო ოპერაციებიც სწორედ ამას ემსახურება, მაგრამ ბიზნესში მოგების დათვლა ყველა ოპერაციის შედეგად არ ხდება, ის გამოიანგარიშება გარკვეული პერიოდულობით ანუ ბალანსიდან ბალანსამდე. მანამდე კი ეს ინფორმაცია გროვდება შემოსავლებისა და ხარჯების სახით. შემოსავლები და ხარჯები პერიოდის ბოლოს აისახება მოგება – ზარალის ანგარიშგებაში. სადაც დაწვრილებით გადმოიცემა ინფორმაცია წლის განმავლობაში მიღებულ შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების კატეგორიების მიხედვით და გამოითვლება საბოლოო შედეგი - ერთი საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში მიღებული საერთო მოგების ან ზარალის შესახებ. მოგება ან ზარალი კი აისახება ბალანსის კაპიტალის ნაწილში - გაუნაწილებელი მოგების ან დაუფარავი ზარალის სახით და შესაბამისად ზრდის ან ამცირებს მფლობელთა კაპიტალს.

როგორც აღვნიშნეთ, ბიზნესის არსი მოგების მიღებაში გამოიხატება, რომელიც წარმოგვიდგება, როგორც შემოსავლების ნამეტი ხარჯებზე. ის კაპიტალის ნაწილში აისახება, მაგრამ მოგება არ უნდა იქნას გაიგივებული ფულთან, ის ისეთივე წყაროა აქტივებისა, როგორც მეპატრონის კაპიტალი და კრედიტორთა ვალდებულება. ჩვენი მაგალითიდან მოგების – 500 ლარის რეალური სახე აქტივებშია – ფულის სახით გამოხატული. თითონ მოგება კი მხოლოდ ამ ფულის წარმოშობის წყაროა, თუმცა ეს წყარო განსხვავდება კაპიტალისა და ვალდებულებისაგან იმით, რომ ისინი გარედან შემოსულია, ხოლო მოგება საწარმოს მიერ აქტივების გამოყენებით არის გამოძუშავებული. მიუხედავად იმისა, რომ ადამიანებისათვის დამახასიათებელია გაზომონ საკუთარი მოგება, მიღებული ფულის ოდენობით, საწარმოებისათვის მოგების განსაზღვრის ეს კონცეფცია არ გამოიყენება.

თუ ჩვენ გადავწყვეტთ გავზომოთ საწარმოს მოგება მთლიანად მისი არსებობის მანძილზე - ეს ადვილი საქმეა - ის შემოსული და გასული ფულის სხვაობით გაიზომება. მოქმედი (ფუნქციონირებადი) საწარმოს კონცეფციიდან გამომდინარე საწარმოს საქმიანობა დროში შეუზღუდავია, მაგრამ ხელმძღვანელები, ინვესტორები და სხვა დაინტერესებული პირები რატომ უნდა არ ელოდებიან ბიზნესის დასრულებას, რომ შეაფასონ ის. ბიზნესის ფინანსური მდგომარეობის შეფასება გარკვეული პერიოდულობით ხდება, რათა მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით მიიღონ გადაწყვეტილება საქმიანობის სამომავლო მიმართულებების შესახებ.

ეს გახლავთ საფუძველი სააღრიცხვო პერიოდის კონცეფციის, რაც გამოიხატება იმაში, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა საქმიანობას აფასებს დროის გარკვეულ შუალედში,

რომელსაც სააღრიცხვო პერიოდს უწოდებენ. ამ პერიოდის დადგომისას ბუღალტრული აღრიცხვა აჯამებს, ამსხვილებს, განაზოგადებს მის მიერ ასახულ ინფორმაციებს და ამის საფუძველზე ამზადებს ფინანსურ ანგარიშგებას.

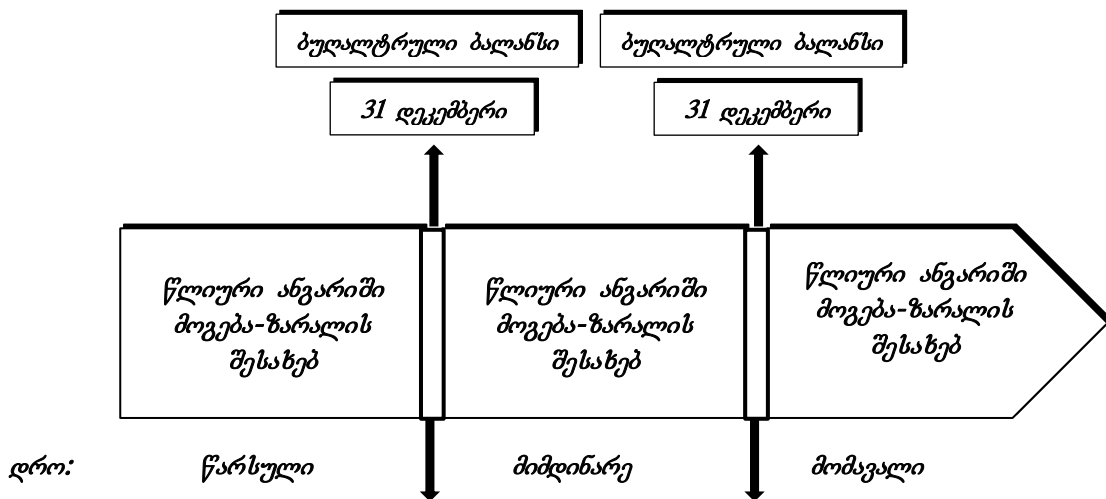
ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და ამ ინფორმაციის მომხმარებლებზე მიწოდების პერიოდად, როგორც წესი ითვლება წელი.

უმეტეს საწარმოებში საანგარიშო ანუ ფინანსური წელი ემთხვევა კალენდარულ წელს (თუმცა შეიძლება ის მისგან განსხვავებულიც იყოს).

ფინანსური ანგარიშგების ორი უმნიშვნელოვანესი კომპონენტია: ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიშგება. ბუღალტრულ ბალანსში გადმოიცემა ინფორმაცია იმის შესახებ თუ რა ფინანსური მდგომარეობა აქვს საწარმოს საანგარიშო პერიოდის ბოლოს - 31 დეკემბერს, ე.ი. რა ქონება აქვს და რა წყაროებით არის დაფინანსებული ეს ქონება. აქვე ეჩვენება წინა საანგარიშო პერიოდის შესაბამისი სურათი, ამდენად:

ბალანსში კეითხულობთ წინა საანგარიშო პერიოდის ბოლოდან მიმდინარე საანგარიშო პერიოდის ბოლომდე რამდენად შეიცვალა ქონება და მათი წარმოშობის წყაროები. ხოლო იმას თუ რამ გამოიწვია ფინანსური მდგომარეობის სურათის ასეთი ცვლილება ვარკვევთ მოგება-ზარალის ანგარიშის საშუალებით, რომელიც გამოხატავს ერთი საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ანუ ბალანსიდან ბალანსამდე ქონებრივი მდგომარეობის ცვლილების მიზეზს - წლის განმავლობაში მიღებულ შემოსავლებსა და გაწეულ ხარჯებს და საბოლოოდ ამ პერიოდის საქმიანობის ფინანსურ შედეგს: მოგებას ან ზარალს.

სააღრიცხვო პერიოდის კონცეფცია



ბალანსი – ქონებრივი სურათის ცვლილება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისიდან ბოლომდე

მოგება ზარალი – ბალანსიდან ბალანსამდე ქონებრივი სურათის ცვლილების მიზეზი

ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისას რა თქმა უნდა ხელმძღვანელობის უმეტესობა თავიანთი საქმიანობის წარმატებულობის დასამტკიცებლად ისურვებდა წარმოედგინა ფინანსურად მოგებიანი და არა ზარალიანი საწარმოს ანგარიშგება, მაგრამ

კონსერვატიზმის კონცეფციის თანახმად საწარმოს მოგების (შემოსავლების) ზრდის აღიარებისათვის გაცილებით მნიშვნელოვანი მტკიცებულებებია საჭირო ვიდრე მოგების შემცირების (ხარჯების) აღიარებისათვის.

კონსერვატიზმის კონცეფციის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა არ უნდა იძლეოდეს ფინანსური მდგომარეობის გაუმართლებელ, ოპტიმისტურ შეფასებას. ამ კონცეფციას აქვს ორი მხარე:

- 1) შემოსავლების (ქონების ზრდის) აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად განსაზღვრულ მოვლენას.
- 2) ხარჯების (ქონების შემცირების) აღიარება ხდება მაშინ, როცა იგი წარმოადგენს სრულიად შესაძლებელ მოვლენას.

ვთქვათ, საწარმოს, რომელიც უშვებს ავტომობილს, მიმდინარე წლის დეკემბრის თვეში დამკვეთმა გაუფორმა ხელშეკრულება ავტომობილის შეძენაზე, რომლის გაგზავნა მოხდება მომდევნო წლის იანვარში. მიუხედავად იმისა რომ არ არსებობს მყიდველის მხრიდან შეძენაზე უარის თქმის საშიშროება, ამ წელს გამყიდველ კომპანიაში ეს მოვლენა არ აისახება შემოსავლის სახით.

ვთქვათ ამ საწარმოს დეკემბრის თვეში დაეკარგა ავტომობილი, მიუხედავად იმისა, რომ წლის ბოლომდე არ გარკვეულა საბოლოოდ დაიკარგა, თუ ჯერ კიდევ შესაძლებელია მისი პოვნა, ეს მოვლენა ბუღალტრულად უნდა აღირიცხოს დეკემბერშივე, როგორც აქტივის შემცირება.

კონსერვატიზმის კონცეფციის თანახმად, უკვე აღიარებული აქტივების მიმართაც ვიჩნთ წინდახედულებას: მაგალითად წლის განმავლობაში შეძენილი საქონლის, ვთქვათ ტელევიზორის ღირებულება (რომელიც თავდაპირველი ღირებულების კონცეფციიდან გამომდინარე ასახული გვაქვს შეძენის თვითღირებულებით), შეადგენს 500 ლარს. ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დროს, აღმოჩნდა რომ ეს ღირებულება მის მოსალოდნელ გასაყიდ ღირებულებაზე მეტია. (ვთქვათ, ბაზარზე ახალი მოდელის გამოსვლასთან დაკავშირებით გასაყიდმა ფასმა დაიწია 400 ლარამდე). მიუხედავად იმისა, რომ გაყიდვის ფაქტი ჯერ არ მომხდარა, მოსალოდნელ ხარჯს (ზარალს) – 100 ლარს ავსახავთ საანგარიშო წლის მოგება-ზარალში და ბალანსში საქონლის ღირებულებას შევიტანთ შემცირებული თვითღირებულებით 400 ლარით. ეს კონცეფცია უზრუნველყოფს, რომ საწარმოს მდგომარეობა ფინანსურ ანგარიშგებაში არ იქნას ოპტიმისტურად წარმოდგენილი.

შემოსავლების აღიარების პერიოდი. შემოსავლის აღიარების პერიოდის განსაზღვრა ბუღალტრულ აღრიცხვაში ეყრდნობა კონსერვატიზმის კონცეფციას.

ზემოთ მოტანილ მაგალითში, მიუხედავად იმისა, რომ არსებობდა მყიდველის რეალური დაკვეთა, ავტომობილის გაყიდვა არ იქნება აღიარებული დეკემბრის თვეში - და ის არ აღიარდება მიწოდებამდე. შეიძლება იფიქროთ, რომ გაყიდვის აღიარებას ხელი შეუშალა იმან, რომ ჯერ ფული არ იყო მიღებული, მაგრამ შემოსავლის აღიარებისათვის მნიშვნელოვანია არა ფულის მიღება, არამედ აქტივის გადაცემის ფაქტი და შემოსავლის მიღების რეალური რწმენა, რომელიც დასტურდება მყიდველის დოკუმენტით. ამდენად შემოსავლის აღიარების პერიოდი მხოლოდ იანვარში დადგება.

შემოსავლების აღიარება ძირითადად ხდება იმ დროს როცა პროდუქცია, საქონელი გადაეცემა, მომსახურება გაეწევა დამკვეთს და არა მაშინ, როცა ფული იქნება მიღებული. ხშირ შემთხვევაში საცალო ვაჭრობასა და მომსახურების ფორმებში ეს ორი მომენტი ერთმანეთს ემთხვევა – ფულის გადახდა ხდება საქონლის გადაცემისას, მომსახურების გაწევის დროს და ეს თვალსაჩინოდ ადასტურებს „შემოსავლის გამოუმჯავების“ ფაქტს. მაგრამ ყოველთვის ასე არ ხდება, ფული შეიძლება მიღებულ იქნას წინასწარ საქონლის გადაცემამდე, მომსახურების გაწევამდე ან მის შემდგომ.

მაგალითად, საგამომცემლო საწარმომ ჟურნალზე ხელმომწერისგან ფული მიიღო მიმდინარე წელს, ჟურნალი კი მიეწოდება მომდევნო წელს. მიუხედავად იმისა, რომ ფული მიღებულია მიმდინარე წელს, შემოსავალი აღიარდება მომდევნო წელს, როცა საწარმო ხელმომწერს გადასცემს ჟურნალს, ხოლო მიმდინარე წელს მიღებული ფული საწარმოს ბალანსში აისახება, როგორც ვალდებულება – მომავალი პერიოდის შემოსავალი, რაც გამოხატავს ამ საწარმოს ვალდებულებას ხელმომწერის წინაშე.

ასევე შეიძლება საწარმომ მიაწოდოს მყიდველს საქონელი ან მომსახურება გადახდის გარეშე ანუ კრედიტში. ამ დროს მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოს ფული არ მიუღია, რადგანაც მოხდა შეთანხმებით კრედიტში მიწოდება, (რაც თავის თავში გულისხმობს თანხის შემდგომ პერიოდში გადახდას) საწარმო აღიარებს შემოსავალს, რომელიც გამოხატული იქნება ბალანსში არა ფულით, არამედ მოთხოვნით ანუ იმ უფლებით, რომელიც საწარმომ მიიღო ამ ოპერაციიდან (ფულის მოთხოვნის უფლება). იმის შემდგომ კი, როცა ფული შემოვა საწარმოში ეს აღარ იქნება შემოსავალი, არამედ ამ თანხით შემცირდება მოთხოვნა. ე.ი. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისას მნიშვნელოვანია მიწოდების განხორციელების მომენტი და არა ფულის მიღების დრო.

4 . 9 . რეალიზაციის კონცეფცია

კონსერვატიზმის კონცეფცია ადგენს პერიოდს, რომელშიც უნდა აღიარდეს გაყიდვიდან შემოსავალი, ხოლო რეალიზაციის კონცეფცია განსაზღვრავს შემოსავლის იმ თანხას, რომელიც უნდა იქნას აღიარებული ამ მოცემული გაყიდვიდან.

ტერმინი “რეალიზაცია” უნდა გავიგოთ, როგორც მყიდველისათვის საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკისა და სარგებლის გადაცემა და მიმწოდებლის უფლება მიიღოს შემოსავალი რეალიზაციიდან, რომელიც შეიძლება ემთხვეოდეს, უსწრებდეს ან მოსდევდეს საქონლის მიწოდებას. ე.ი. რეალიზაციიდან შემოსავლის აღიარებისათვის არსებითი არ არის როდის იქნება სარგებელი რეალურად მიღებული – მყიდველისათვის საქონლის გადაცემამდე, გადაცემის დროს თუ მის შემდეგ. ამ კონცეფციის თანახმად შემოსავლად აღიარდება ის თანხა, რომელსაც ელოდება ან მიიღო გამყიდველმა მყიდველისაგან. თუ გაყიდვის პირობებით გათვალისწინებულია ფასდათმობა, შემოსავალი აღიარდება ფასდათმობის გარეშე. თუ გაყიდვის შემდეგ გაირკვა რომ დებიტორისაგან ფულის ამოღების საკითხი ეჭვქვეშ დგება, ამ შემთხვევაშიც ხდება სუფთა შემოსავლის (მოგების) შემცირება საეჭვო დებიტორის თანხით.

რეალიზაციის კონცეფცია პერიოდიზაციის თვალსაზრისით შერწყმულია შესაბამისობის კონცეფციასთან.

4 . 10 . შესაბამისობის კონცეფცია

როგორც უკვე აღვნიშნეთ საქონლის რეალიზაციას აქვს ორი ასპექტი:

1. შემოსავლის ასპექტი, რომელიც გამოხატავს გაუნაწილებელი მოგების ზრდას (ტოლია რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის);
2. გასავლის ასპექტი, რომელიც გამოხატავს გაუნაწილებელი მოგების კლებას (ტოლია იმ საქონლის, აქტივის ღირებულების რომელიც გავიდა საწარმოდან ამ რეალიზაციისას).

იმისთვის, რომ სწორად შეფასდეს საანგარიშო პერიოდის საწარმოს მოგება, საჭიროა ეს ორივე ასპექტი აღიარებული იქნას ერთი და იგივე დროს, რასაც მოითხოვს შესაბამისობის კონცეფცია: როცა სამეურნეო ოპერაცია მოქმედებს, როგორც შემოსავალზე ასევე გასავალზე, ორივე ზემოქმედება უნდა აისახოს შესაბამისად ერთი და იგივე პერიოდში.

შესაბამისობის კონცეფციის ძირითადი პრინციპია: გასავალი, რომელიც დაკავშირებულია შემოსავლის მიღებასთან, უნდა აღიარდეს ხარჯად, შემოსავლის აღიარების დროს.

მაგალითი:

საწარმომ 7 მაისს შეიძინა ტელევიზორები გასაყიდად. ივნისის 15 რიცხვში მოახდინა მათი რეალიზაცია. მიუხედავად იმისა, რომ ფული დახარჯა მაისში, ტელევიზორების შეძენის ღირებულება ხარჯად უნდა აღიარდეს 15 ივნისს, შემოსავლების აღიარებასთან ერთად.

ისეთი დანახარჯები კი, რომელიც უშუალოდ არ უკავშირდება შემოსავლის მიღებას, ხარჯად უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის შესაბამისად რომელსაც უკავშირდება ეს ხარჯი.

მაგალითი:

მაისის თვის ოფისის იჯარის ხარჯი 2.000 ლარი საწარმომ გადაიხდა 25 აპრილს. ამ დროს გადახდილი ფული საწარმოსათვის წინასწარ გადახდილი ფული, აქტივია და არა ხარჯი. ხარჯად ის აღიარდება მაისის თვეში. ვთქვათ საწარმო ფულის გადახდას აგვიანებს და გადაიხდა 5 ივნისს. 2.000 ლარის ხარჯი მაინც მაისში აღიარდება და მაისის ბოლოს დარჩება ვალდებულება. 5 ივნისს გადახდილი ფულით კი ეს ვალდებულება დაიფარება.

ზემოთ განხილული საკითხები: შემოსავლის აღიარების პერიოდი; რეალიზაციის აღიარების კონცეფცია და შესაბამისობის კონცეფცია - უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების უმთავრეს პრინციპს – “დარიცხვის მეთოდს”, რომელიც ქვემოთ ცალკე იქნება განხილული, სადაც შევძლებთ ამ საკითხების უფრო ღრმად ერთიან კონტექსტში წარმოადგენას.

4 . 11 . თანმიმდევრულობის კონცეფცია

საწარმომ აღრიცხვის სტანდარტების, ადგილობრივი კანონმდებლობის, ქვეყანაში მიღებული ნორმებისა და წესების გათვალისწინებით, დამოუკიდებლად უნდა შეიმუშაოს აღრიცხვის კონკრეტული პოლიტიკა, რომელშიც ჩამოაყალიბებს, საწარმოს მიერ შერჩეულ პრინციპებსა და მეთოდებს.

თანმიმდევრობის კონცეფციის თანახმად საწარმო აირჩევს რა ერთხელ აღრიცხვის ერთ მეთოდს, რაც შეიძლება ხანგრძლივად უნდა შეინარჩუნოს ის. ზოგადი კონცეფციიდან და პრინციპებიდან გამომდინარე ის ვალდებულია ეს მეთოდები გამოიყენოს მომავალშიც ანალოგიური მოვლენების ასახვისას და არ ცვალოს ის, სანამ არ წარმოიშობა მეთოდის შეცვლის სერიოზული მიზეზები.

თუ საწარმო ხშირად ცვლის აღრიცხვის პოლიტიკას მაშინ მისი სხვადასხვა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შედარება მნიშვნელოვნად გაძნელდება, რადგან ისინი არ იქნება ერთმანეთთან შესადარისი.

4 . 12 . არსებითობის კონცეფცია

არსებითობის კონცეფციის თანახმად, ბუღ. აღრიცხვაში სამეურნეო მოვლენების ასახვისას მხედველობაში არ მიიღება არაარსებითი ფაქტები. ვთქვათ საწარმომ შეიძინა საკანცელარიო საქონელი: საწერი ქაღალდი და ავტოკალმები და შეძენისთანავე აღიარა ხარჯი. ამ დროს საწარმო სარგებლობს არსებითობის კონცეფციით და არარსებითად მიიჩნევს იმ ფაქტს, რომ ეს ნივთები მაშინვე, ერთბაშად არ იხარჯება. თუ ამ ფაქტს არსებითად მიიჩნევდა, მაშინ მათ ასახავდა აქტივად და მისი გამოყენების შესაბამისად – თანდათან ჩამოწერდა ხარჯად. ასეთ შემთხვევაში აღრიცხვაში არარსებითი ფაქტის ამსახველი მრავალი ჩანაწერი შესრულდებოდა, რაც დროის არაეფექტური ხარჯვა იქნებოდა.

ამ კონცეფციის თანახმად საწარმომ შეიძლება მთელი მარაგი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოადგინოს ერთ ჯგუფად. ვთქვათ საქონელზე, რომლის შემადგენლობაში ასობით დასახელების სხვადასხვა ასორტიმენტია, მომხმარებელს ინფორმაცია აგრეირებული (შეერთებული) მუხლით მიაწოდეს. აქ არსებითობის პრინციპი იმ კუთხით გამოიხატება, რომ ინფორმაციის მომხმარებლისათვის, გადაწყვეტილების მიღებისას, საქონლის ღირებულების ინფორმაცია მნიშვნელოვანი – არსებითია, ხოლო დაწვრილებითი ინფორმაცია საქონლის ასორტიმენტის მიხედვით, არაარსებითია და მის მიერ გადაწყვეტილებების მიღებაზე არ იმოქმედებს.

არსებითად ითვლება ოპერაცია, რომელიც იმოქმედებდა ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელზე გადაწყვეტილების მიღებისას. ოპერაციების არსებითად და არაარსებითად დაყოფა სუბიექტურია. ფორმალური წესები ამ მიმართულებით არ არსებობს. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ყველა არსებითი ინფორმაცია ანგარიშგებაში უნდა გაიხსნას და აისახოს სრულად.