

თავი - 12

ძირითადი საშუალებები

შინაარსი

- ❖ გრძელვადიანი აქტივების არსი და კლასიფიკაცია;
- ❖ ძირითადი საშუალებების აღიარება და კლასიფიკაცია;
- ❖ ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი შეფასება:
 - ◆ შეძენის თავისებურებები;
 - ◆ ნაღდი ფულით შეძენა;
 - ◆ შეძენა საკრედიტო პირობით;
 - ◆ ერთდროულად შეძენილი აქტივების ღირებულების დადგენა;
 - ◆ შემოსვლა ბარტერული გაცვლით;
 - ◆ შემოსვლა ჩუქებით, გრანტით;
 - ◆ შექმნა საკუთარი ძალებით;
 - ◆ მიღების ღოკუმენტაცია;
 - ◆ მიღების ბუღალტრული აღრიცხვა.
- ❖ ძირითადი საშუალებების ცვეთა:
 - ◆ ცვეთის დარიცხვის მეთოდები:
 - △ წრფივი ცვეთის მეთოდი;
 - △ ცვეთის შემცირებადი ნაშთის მეთოდი;
 - △ რიცხვთა ჯამის მეთოდი.
 - ◆ ცვეთის დარიცხვა არასრულ პერიოდზე;
 - ◆ ცვეთის დარიცხვის გადასინჯვა;
 - ◆ ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა.
- ❖ ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის პერიოდში გაწეული ხარჯები:
 - ◆ მიმდინარე დანახარჯი;
 - ◆ კაპიტალური დანახარჯი.
- ❖ ძირითადი საშუალებების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა:
 - ◆ თვითღირებულების მეთოდი;
 - ◆ გადაფასების მეთოდი:
 - △ ინდექსაციის მეთოდი;
 - △ ელიმინირების მეთოდი.
- ❖ ძირითადი საშუალების გასვლა;
- ❖ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები.

12 . 1 . გრძელვადიანი აქტივების არსი და კლასიფიკაცია

წინა თემებში ჩვენ განვიხილეთ მოკლევადიანი აქტივების სხვადასხვა ჯგუფი. ძირითადი საშუალებების ჯგუფის განხილვით, ვიწყებთ გრძელვადიანი აქტივების განხილვას.

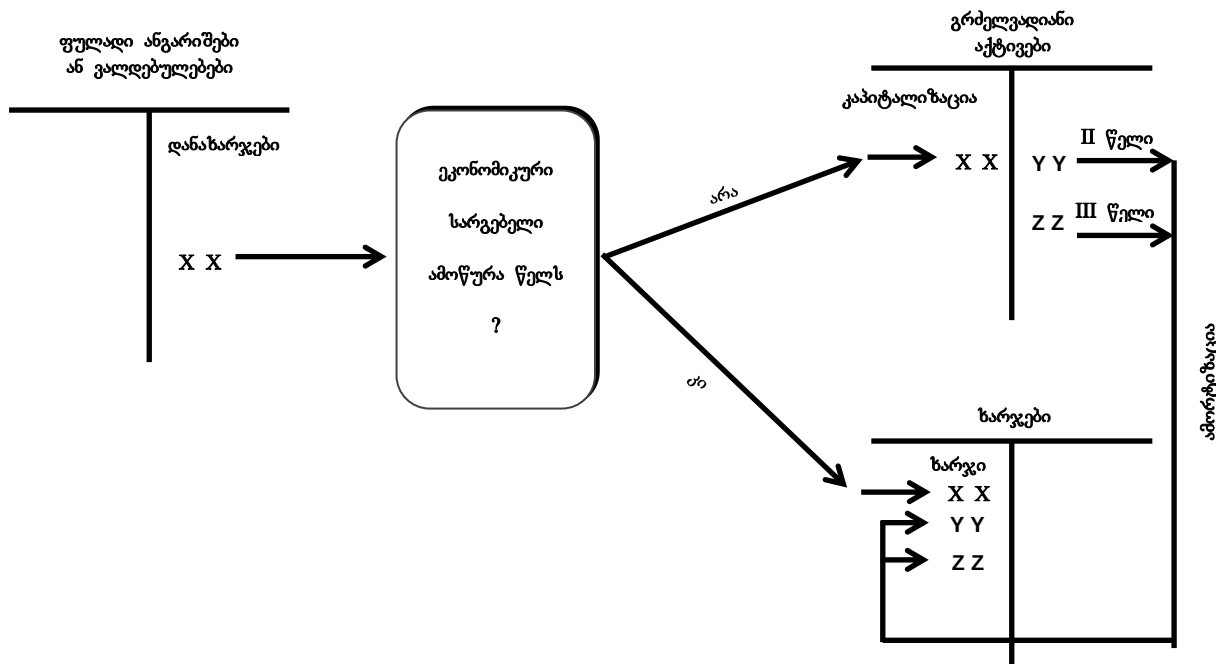
გრძელვადიან აქტივების არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მათ ახასიათებთ ხანგრძლივი მომსახურების პერიოდი და ისინი უზრუნველყოფენ ორგანიზაციის მოგებას მომავალი რამდენიმე წლის განმავლობაში.

როდესაც ორგანიზაცია აქტივის შესაძენად ხარჯავს ფულს, ის ელოდება მათი გამოყენებით მიიღოს ეკონომიკური ეფექტი, ან 1) მიმდინარე, ან 2) მომავალ პერიოდში. პირველ შემთხვევაში, როდესაც იგი მიმდინარე პერიოდში ელოდება ეკონომიკურ სარგებელს, გაწეული დანახარჯი იქნება ხარჯი, ხოლო მეორე შემთხვევაში კი, როდესაც სარგებლის მიღებას მომავალ პერიოდში ელოდება – დანახარჯი კაპიტალიზირებული იქნება აქტივის სახით.

ჩვენს მიერ უკვე განხილული, სასაქონლო მატერიალური მარაგი და წინასწარ გაწეული ხარჯებიც აქტივებია (რამდენადაც მომავალში მოაქვთ მოგება), მაგრამ მათგან განსხვავებული შინაარსის მატარებელია ტერმინი „კაპიტალური აქტივი“, რომელიც აღნიშნავს აქტივს – ხანგრძლივი მომსახურების ვადით.

„კაპიტალური აქტივი“ შეგვიძლია განვიხილოთ, როგორც მომსახურების კომპლექტი. მაგალითად, როდესაც კომპანია ყიდულობს სატვირთო ავტომანქანას, ის ფაქტიურად ყიდულობს ტრანსპორტირების ანუ გადაზიდვის მრავალწლიან მომსახურებას, რომელიც მომავალი რამდენიმე წლის განმავლობაში მოუტანს კომპანიას მოგებას. ამ კომპლექსური მომსახურების ღირებულების დანახარჯი ანუ სატვირთო ავტომანქანის ღირებულება უნდა შეესაბამებოდეს (უკავშირდებოდეს, ებმებოდეს) იმ შემოსავლებს, რომლებიც ავტომანქანის გამოყენების დროს იქნება მიღებული. ამ შესაბამისობის პროცედურას ამორტიზაცია ქვია. აქტივის ღირებულების ის ნაწილი, რომელიც მიეკუთვნება შემოსავლების მიღების მიმდინარე პერიოდს, ამავე პერიოდის ხარჯად ითვლება. ამიტომაც „კაპიტალური აქტივი“ ძირითადად გავს წინასწარ გაწეულ ხარჯს. თავდაპირველად ის ორგანიზაციაში რეგისტრირდება როგორც აქტივი, ხოლო ერთი ან რამდენიმე მომავალი პერიოდის შემდეგ გარდაიქმნება ხარჯად. განსხვავება მხოლოდ იმაშია, რომ „კაპიტალური აქტივები“-ს გამოყენების ვადა უფრო ხანგრძლივია (1 წელზე მეტი) ვიდრე წინასწარ გაწეული ხარჯებისა.

სქემა №1.



Т ანგარიშების დახმარებით სქემა №1-ში ნაჩვენებია თუ როგორ ხდება დანახარჯის აღრიცხვა: ერთ შემთხვევაში მიმდინარე პერიოდის ხარჯად, ხოლო მეორე შემთხვევაში კი კაპიტალიზირდება გრძელვადიანი აქტივის ანგარიშზე, რომელიც შემდგომ პერიოდში აისახება ხარჯების ანგარიშზე.

გრძელვადიან აქტივებს ყოფენ:

- 1) მატერიალური (ხელშესახები, საგრძნობი) აქტივები – რომლებსაც აქვთ ფიზიკური სახე. მაგ: შენობა-ნაგებობა; დანადგარი; ავტომანქანა და ა.შ;
- 2) არამატერიალური (არახელშესახები) აქტივი – რომელსაც არ აქვს ფიზიკური სახე. მაგ: პატენტი, საავტორო უფლება და ა.შ.

ბასს №16-ის მიხედვით:

ძირითადი საშუალებები - არის მატერიალური აქტივები, რომლებიც:

- ა) იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და გამოიყენება: წარმოებაში, ან საქონლის ან მომსახურების მისაწოდებლად, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და
- ბ) გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

არამატერიალური აქტივი - არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე:

- ა) რომელსაც საწარმო აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად; და
- ბ) რომლისგანაც მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის შემოღინება საწარმოში.

12 . 2 . ძირითადი საშუალებების აღიარება და კლასიფიკაცია

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის რეგულირება ხდება ბასს №16-ით, რომლის მიხედვით ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა აღიარდეს აქტივად, თუ:

- ა) მოსალოდნელია, რომ საწარმო მომავალში ამ აქტივის გამოყენებით მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს; და
- ბ) საწარმოსათვის შესაძლებელია აქტივის ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

პირველი კრიტერიუმიდან გამომდინარე, საწარმომ წინასწარ უნდა განსაჯოს, ქონების გამოყენებიდან მომავალში მიიღებს თუ არა ეკონომიკურ სარგებელს. ზოგჯერ რთულია დადგინდეს ეკონომიკური ეფექტის მიღების საკითხი. ეს ეხება ისეთ ძირითად საშუალებებს, რომლებიც ეკონომიკური ეფექტის შექმნაში უშუალოდ, პირდაპირ არ მონაწილეობენ, მაგრამ აუცილებელია სხვა აქტივებიდან ეკონომიკური სარგებლის მისაღებად. ასეთ აქტივს წარმოადგენს ძირითადი საშუალება, რომელიც შეიძლება შეძენილი იქნეს უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად ან გარემოს დაცვის მიზნით. მაგალითად, თბოელექტროსადგურს სჭირდება გამონახოლქვის გამწმენდი დანადგარის შეძენა, რათა დააკმაყოფილოს გარემოს დაცვის მოთხოვნა და ატმოსფეროში არ გააფრქვიოს დაშვებულ ნორმაზე მეტი მავნე ნივთიერებები. თუ შეძენილი დანადგარი ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხანი იქნება გამოყენებული, იგი აღიარებული იქნება ძირითად საშუალებად, რადგან მის გარეშე გარემოს დაცვის მოთხოვნათა შეუსრულებლობისათვის ელექტროსადგურს საწარმოო პროცესის შეწყვეტა მოუწევდა.

ძირითადი საშუალებების აღიარების მეორე მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია ღირებულების საიმედოდ შეფასება. ამ კრიტერიუმის დაკმაყოფილება რთული არ არის, რადგან თითქმის ყოველთვის შესაძლებელია მიღებული აქტივის ღირებულების დადგენა. მაგალითად: ძირითადი საშუალებების ყოველი შეძენისას ჩანს (შეძენის დოკუმენტებიდან) შეძენის ღირებულება; თუ საწარმო თვითონ ქმნის აქტივს, მისი ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია შექმნის პროცესში გაწეული მატერიალური, შრომითი და სხვა დანახარჯებიდან გამომდინარე.

ბასს №16-ის მიხედვით:

სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები ხშირ შემთხვევაში აღირიცხება როგორც სასაქონლო-მარეტილური ფასეულობები და მოხმარებისას მისი აღიარება ხდება საწარმოს მოვებაში ან ზარალში. თუმცა, სათადარიგო და დამხმარე ნაწილები კვალიფიცირდება ძირითად საშუალებებად, თუ საწარმო მათ გამოყენებას აპირებს ერთზე მეტ სააღრიცხვო პერიოდის განმავლობაში.

თუ სათადარიგო ნაწილები და დამხმარე მოწყობილობა შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი საშუალებების რომელიმე კონკრეტულ ობიექტთან ერთად, ისინი უნდა აღირიცხოს ძირითადი საშუალების სახით.

მოცემული სტანდარტი არ ადგენს აღიარების საზომ ერთეულს, თუ რას მოიცავს ძირითადი საშუალება. ამგვარად, საჭიროა განსჯა, აღიარების კრიტერიუმის გამოსაყენებლად ამა თუ იმ საწარმოს კონკრეტული ვითარების მიმართ. ზოგიერთ

შემთხვევაში, მიზანშეწონილია, ინდივიდუალურად უმნიშვნელო ობიექტების გაერთიანება და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის.

ძირითადი საშუალებების თითოეულ ჯგუფში გაერთიანებულია მსგავსი ბუნების და ეკონომიკური დანიშნულების აქტივები. ამ ჯგუფების მაგალითებია:

- ა) მიწები;
- ბ) მიწა და შენობა-ნაგებობები;
- გ) მანქანა-დანადგარები;
- დ) გემები;
- ე) თვითმფრინავები;
- ვ) სატრანსპორტო საშუალებები;
- ზ) ავეჯი და მოწყობილობა;
- თ) საოფისე აღჭურვილობა.

ძირითადი საშუალებების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის ანგარიშთა გეგმის მიხედვით გამოიყენება ანგარიში 2100 „ძირითადი საშუალებები“, რომელშიც შედის:

- 2100 „ძირითადი საშუალებები“
- 2110 – “მიწის ნაკვეთები”;
 - 2120 – “დაუმთავრებელი მშენებლობა”;
 - 2130 – “შენობები”;
 - 2140 – “ნაგებობები”;
 - 2150 – “მანქანა-დანადგარები”;
 - 2160 – “ოფისის აღჭურვილობა”;
 - 2170 – “ავეჯი და სხვა ინვენტარი”;
 - 2180 – “სატრანსპორტო საშუალებები”;
 - 2190 – “იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა”.

აღნიშნული ანგარიშები ყველა აქტიური ანგარიშებია. მათ დებეტში იწერება ზრდა ე.ი. ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციები, ხოლო კრედიტში კი, შემცირება. ე.ი. ძირითადი საშუალებების გასვლის ოპერაციები. ნაშთი ყოველთვის იქნება დებეტში.

12 . 3 . ძირითადი საშუალებების თავდაპირველი შეფასება

ბასს №16-ის მიხედვით:

ძირითადი საშუალების ობიექტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს, უნდა შეფასდეს მისი თვითღირებულებით.

ძირითადი საშუალების თვითღირებულება მოიცავს:

- ა) მისი შესყიდვის ფასს, საიმპორტო ბაჟისა და დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი საეაჭრო ფასდათმობისა და შეღავათის გარეშე;

- ბ) ნებისმიერ დანახარჯს, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილამდე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ამოცანების მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად;
- გ) აქტივის დემონტაჟისა და ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველ შეფასებას, რის ვალდებულებასაც საწარმო იღებს შეძენის მომენტში ან, შემდგომში, როდესაც გარკვეული დროის განმავლობაში საწარმო იყენებს აქტივს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის წარმოებისაგან განსხვავებული საქმიანობისათვის.

აქტივის შეძენასთან დაკავშირებული პირდაპირი დანახარჯების მაგალითებია:

- ა) დანახარჯები დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოებზე, რომელიც წარმოიშობა პირდაპირ ძირითადი საშუალებების შეძენასთან ან დაშვებასთან დაკავშირებით;
- ბ) აქტივებისათვის ადგილმდებარეობის მომზადების დანახარჯები;
- გ) აქტივის ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯები;
- დ) მონტაჟის დანახარჯები;
- ე) ტესტირების დანახარჯები, მუშაობს თუ არა აქტივი გამართულად, წმინდა ამონაგების გამოკლებით, რაც წარმოიშობა სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანის პროცესში წარმოქმნილი პროდუქციის გაყიდვიდან (მაგ., დანადგარის გამოცდისას გამოშვებული პროდუქცია); და
- ვ) პროფესიული მომსახურების დანახარჯები.

დანახარჯების აღიარება ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში სრულდება, როდესაც იგი მიტანილია დანიშნულების ადგილზე და ისეთ სამუშაო მდგომარეობაშია მოყვანილი, რაც აუცილებელია ხელმძღვანელობის მიერ დასახული მიზნებისათვის აქტივის გამოსაყენებლად. ამიტომ დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია აქტივის გამოყენებასთან ან ხელახალ გადაადგილებასთან, არ შეიტანება საბალანსო ღირებულებაში.

მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღირიცხება ცალ-ცალკე, მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი.

12 . 3 . 1 . ძირითადი საშუალებების შეძენის თავისებურებები

ზოგადად ძირითადი საშუალებების შეძენის დროს მისი განმარტებიდან გამომდინარე უპირველესი მნიშვნელობა აქვს შეძენის მიზანს. მიწას და შენობებს ეკონომიკური დანიშნულებით უპირველესად ძირითად საშუალებად წარმოვიდგენთ, მაგრამ შეძენის მიზნობრიობიდან გამომდინარე ის შეიძლება სხვაგვარად აისახოს.

ანგარიშზე „მიწის ნაკვეთები“ კაპიტალიზირდება მხოლოდ იმ მიწის ნაკვეთის ღირებულება, რომელიც უშუალოდ საწარმოო მიზნებისათვის გამოიყენება, მიწის ნაკვეთის გამოყენება საწარმოო პროცესში არ ხდება, მაშინ მისი შეძენა განიხილება როგორც ინვესტიცია და კაპიტალიზირდება ინვესტიციების ანგარიშზე.

გამონაკლისია ის კომპანიები, რომელთა უშუალო საქმიანობასაც წამოადგენს უძრავი ქონების ყიდვა-გაყიდვა. მათ ბალანსზე „მიწის ნაკვეთები“ აისახება როგორც “სასაქონლო-მატერიალური მარაგი”.

ანგარიშზე „მიწის ნაკვეთები“ შეძენის დანახარჯებთან ერთად ასევე კაპიტალიზირდება ის დანახარჯები, რომელიც საჭიროა მიწადმოწყობის სამუშაოებისათვის, როგორიცაა: დაგეგმვა, დაშრობა, გზის მიყვანა და ა.შ. რაც საჭიროა მის გამოსაყენებლად შესაბამისობაში მოყვანისათვის.

„მიწის ნაკვეთები“-ს შეძენის შემდგომი სრულყოფის დანახარჯები შეიძლება განვიხილოთ როგორც „კაპიტალური დანახარჯი“ მიწის ნაკვეთის გაუმჯობესებისათვის. ყველა ასეთი დანახარჯი აისახება ცალკე დამოუკიდებელ ანგარიშზე მაგალითად, „მიწის ნაკვეთის კეთილმოწყობა“.

შენობა კაპიტალიზირდება ძირითადი საშუალებების ანგარიშზე „შენობები“. მის ღირებულებაში შედის დანახარჯების ის კატეგორიები, როგორცაა პროექტირება, აშენება-აგება, ასევე მიწის სამუშაოები, რომელიც საჭიროა შენობის აგებისთვის (მაგ., საძირკველის ჩადგმა).

საილუსტრაციო მაგალითი:

მიწაზე, მის კეთილმოწყობასა და შენობაზე გაწეული დანახარჯები

კომპანიის მიერ ძირითადი საშუალებების შეძენა-შექმნაზე გაწეული დანახარჯები მიეკუთვნოთ შესაბამისი ძირითადი საშუალების თავდაპირველ ღირებულებას.

მიწა შეძენილია მასზე შენობის აშენების მიზნით.

სქემა №2.

დანახარჯის სახე	დანახარჯი	მიწის ნაკვეთი	მიწის ნაკვეთის კეთილმოწყობა	შენობა
	(ლარი)	(ლარი)	(ლარი)	(ლარი)
მიწის შეძენა	45.000	→ 45.000		
მიწის დაგეგმარება	1.500	→ 1.500		
ძველი შენობის დანგრევა	4.000	→ 4.000		
შემოღობვა	12.000		→ 12.000	
მიწის მოსწორება	2.500	→ 2.500		
შენობის პროექტი	7.200			→ 7.200
საძირკველის ამოჭრა	6.800			→ 6.800
შენობის აშენება	95.000			→ 95.000
ეზოს მოასფალტება	22.000		→ 22.000	
სულ დანახარჯი:	196.000	53.000	34.000	109.000

სხვა ძირითადი საშუალებები (მანქანა დანადგარები; ოფისის აღჭურვილობა; ავეჯი და სხვა ინვენტარი და სატრანპორტო საშუალებები) აისახება იმ ღირებულებით, რომელიც არსებული ძირითადი საშუალებების შეძენისთვის და მისი ექსპლუატაციაში შესვლისათვის დაიხარჯა. ღირებულებაში შეიძლება ჩართული იქნას ძირითადი საშუალების დამონტაჟებისას კონსტრუქციის ნაწილობრივ შეცვლის დანახარჯი და არა მთლიანი რეკონსტრუქცია. მაგალითად, ახალი კედლის ან ტიხარის აშენება, ან/და არსებულის გადაადგილება.

გადახდის პირობებიდან და ხასიათიდან გამომდინარე ძირითადი საშუალებების შეძენა შეიძლება სხვადასხვა ფორმით მოხდეს:

- ა) ნაღდი ფულით შეძენით;
- ბ) კრედიტით შეძენით;
- გ) ერთიანი ღირებულებით რამდენიმე აქტივის შეძენით;
- დ) ბარტერული გაცვლით შემოსვლა;
- ე) ჩუქებით შემოსვლა;
- ვ) საკუთარი ძალებით აშენება.

12 . 3 . 2 . ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შეძენა

ძირითადი საშუალებების ნაღდი ფულით შეძენისას, მისი საწყისი შეფასებისათვის, ნასყიდობის ღირებულება გადახდილი თანხის ტოლია, შეძენის თვითღირებულების დასადგენად მომწოდებლისათვის გადახდილ თანხას ემატება ბასს №16-ით ნებადართული სხვა ხარჯები.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია შეიძინა ჩარხი. ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით უნდა განისაზღვროს შეძენის თვითღირებულება.

	ლარი
მომწოდებლისათვის გადახდილი თანხა	11.800
მათ შორის, დღგ	1.800
ტრანპორტირების ხარჯი	700
მონტაჟის ხარჯი	1.300

ჩარხის შეძენის თვითღირებულება შეადგენს $11.800 - 1.800 + 700 + 1.300 = 12.000$ ლარს. დღგ (1.800 ლარი) წარმოადგენს ამოღებას დაქვემდებარებულ გადასახადს.

12 . 3 . 3 . ძირითადი საშუალებების შეძენა საკრედიტო პირობით

როცა ძირითადი საშუალება შეძენილია საკრედიტო პირობით, რომელიც გულისხმობს %-ის ღარიცხვას, პროცენტის აღიარება ხდება პერიოდის ხარჯად, თუკი არ მოხდა მისი

კაპიტალიზაცია **ბასს №23-ის, „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების“**, შესაბამისად.

ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობით შეძენილი ძირითადი საშუალება აისახება გადასახდელი ფასის ექვივალენტით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა შენობა და ვალდებულება აღიარა თამასუქით, რომლის მიხედვით საწარმო ვალდებულია გადაიხადოს აქტივის ღირებულება - 60.000 ლარი და სარგებელი წლიური 14%-ის ოდენობით 1 წელში. საწარმო შეძენილ ძირითად საშუალებას აღიარების მომენტში შეაფასებს - 60.000 ლარად, ხოლო პროცენტის სახით გადახდილი თანხა აღიარდება პერიოდის ხარჯად.

ბასს №23 „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ განმარტავს განსაკუთრებულ აქტივს:

განსაკუთრებული აქტივი არის ისეთი აქტივი, რომლის დანიშნულებით გამოყენების ან გასაყიდად მომზადებისათვის საჭიროა დროის მნიშვნელოვანი პერიოდი.

განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან ან მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებული სესხით სარგებლობის დანახარჯები უნდა აღირიცხოს აღნიშნული აქტივის საბალანსო ღირებულებაში ანუ მოხდეს მისი კაპიტალიზაცია. სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კაპიტალიზებული თანხის განსაზღვრა ზორციელდება წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნის შესაბამისად.

განსაკუთრებულ აქტივად რომ იქნეს მიჩნეული ძირითადი საშუალება, ის უნდა იყოს შეძენილია კრედიტით. შეძენის გარიგება გულისხმობს მომწოდებლისათვის თანხის გადახდას შეძენიდან გარკვეული პერიოდის შემდეგ ერთბაშად ან თანდათანობით. განსაკუთრებული ძირითადი საშუალების მიმართ შეიძლება გამოყენებული იქნეს სესხის სარგებლობასთან დაკავშირებული ხარჯის კაპიტალიზაციის წესი, რომლის მიხედვითაც საპროცენტო ხარჯი ემატება აქტივის თვითღირებულებას. ეს ხდება მაშინ, როდესაც მომავალში მოსალოდნელია ამ აქტივებისაგან ეკონომიკური სარგებლის მიღება და ამასთან, შესაძლებელია დანახარჯების საიმედო შეფასება.

განსაკუთრებული აქტივის შეძენასთან, წარმოებასთან და მშენებლობასთან უშუალოდ დაკავშირებულ დანახარჯებს მიეკუთვნება სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული ის დანახარჯები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელი იქნებოდა, აუცილებელი რომ არ ყოფილიყო განსაკუთრებულ აქტივებთან დაკავშირებული დანახარჯების გაწევა. თუ საწარმო სესხს იღებს მხოლოდ განსაკუთრებული აქტივების შეძენის, წარმოების და მშენებლობის მიზნით, მაშინ შესაძლებელია სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების იმ ნაწილის საიმედოდ განსაზღვრა, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება მოცემულ აქტივს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმო 20X2 წელს ქარხნის შენობის ასაშენებლად სამი წლით ისესხა - 200.000 ლარი. პროცენტის წლიური განაკვეთი - 10%-ია, სამი წლის ბოლოს გადახდით. მშენებლობაზე დაიხარჯა - 210.000 ლარი. საწარმოს მიერ გამოყენებული პოლიტიკის მიხედვით, სესხის პროცენტი კაპიტალიზაციას ექვემდებარება. **შენობა შეფასდება 210.000 + 60.000 (200.000-ის 10% X 3 წელზე) = 270.000 ლარად.**

12 . 3 . 4 . ერთდროულად შეძენილი აქტივების ღირებულების დადგენა

პრაქტიკაში ხშირად გვხვდება ისეთი შემთხვევა, როდესაც ერთდროულად ხდება რამდენიმე ძირითადი საშუალების შეძენა. მაგალითად, მიწის ნაკვეთის შეძენა მასზე დამაგრებული შენობით. ასეთ შემთხვევაში წარმოიშობა შეძენისას გადახდილი მთლიანი ღირებულების, ცალ-ცალკე სახეობის ძირითად საშუალებებზე განაწილების პრობლემა. ღირებულების განაწილებისას გამოიყენება შეფასების სხვადასხვა მეთოდი და კომპანია ირჩევს იმ მეთოდს, რომელიც უფრო ობიექტურ და უტყუარ მონაცემებ იძლევა არსებული კონკრეტული სიტუაციისათვის. ასეთ მეთოდს შეიძლება წარმოადგენდეს ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასი. იმ შემთხვევაში თუ შეფასებისას გამოყენებული იქნება ანალოგიური აქტივების საბაზრო ფასი, ეს საბაზრო ფასები იკრიბება და ჯამიდან გამოიყვანება თითოეულის ხვედრითი წილი. ამის შემდეგ ერთდროულად შეძენილი აქტივების ფაქტიური ჯამური ღირებულებიდან თითოეული აქტივის ღირებულება დგინდება, უკვე განსაზღვრული ხვედრითი წილის შესაბამისად.

საილუსტრაციო მაგალითი:

ერთდროულად შეძენილი ძირითადი საშუალებების ღირებულების დადგენა

კომპანიამ შეიძინა მიწა შენობით. შემოსავალში ალებისას შეძენის თვითღირებულების გამოყოფისას გამოიყვანოთ ანალოგიური აქტივის საბაზრო ფასი.

სქემა №3.

	შეძენის ღირებულება	საბაზრო ფასი	ხვედრითი წილი %	შეძენის თვითღირებულება
	(ლარი)	(ლარი)		(ლარი)
მიწა	—	150.000	23.81 (150.000:630.000X100)	540.000-ის 23.81% = 128.574
შენობა	—	480.000	76.19	540.000-ის 76.19% = 411.426
მიწა-შენობა:	540.000	630.000	100	540.000

12 . 3 . 5 . ძირითადი საშუალებების შემოსვლა გაცვლით

ძირითადი საშუალება შეიძლება მიღებულ იქნეს რომელიმე სხვა არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე გაცვლის გზით. შესაძლოა ასეთ გაცვლაში, არაფულად აქტივთან ერთად

კომბინაციაში, მონაწილეობდეს ფულადი აქტივით. ასეთი გაცვლის შედეგად მიღებული აქტივები, გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, ფასდება მათი რეალური ღირებულებით.

ბასს 16-ის მიხედვით:

რეალური ღირებულება არის თანხა, რომლითაც შეიძლება აქტივი გაიყვას საქმის მცოდნე და გარიგების მსურველ მხარეებს შორის „გაშლილი ხელის მანძილის პრინციპით“.

რეალური ღირებულება არ გამოიყენება მაშინ, როდესაც აქტივების გაცვლას არა აქვს კომერციული შინაარსი, ან შეუძლებელია როგორც მიღებული ისე სანაცვლოდ გაცემული არაფულადი აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება. გაცვლის კომერციული შინაარსი დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებებზე. ერთ-ერთი ასეთი გარემოებაა, მაგალითად, მიღებული აქტივის ფულადი ნაკადების შემადგენლობის (რისკი, დრო და თანხა) განსხვავება გაცემული აქტივის ფულადი ნაკადების შემადგენლობისაგან.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმო საკუთარი სატვირთო ავტომობილი, რომლის საბალანსო ღირებულება შეადგენს - 60.000 ლარს, გაცვალა სპეც ავტომობილზე, რომლის რეალური ღირებულება - 62.000 ლარია. გაცვლის შედეგების გათვალისწინებით, სახეზეა გაცვლის კომერციული შინაარსი. სტანდარტის შესაბამისად, საწარმომ მიღებული ავტომობილი უნდა შეაფასოს მისი რეალური ღირებულებით, ანუ - 62.000 ლარად და კომერციული შედეგი იქნება - 2.000 ლარი მოგება.

თუ შეუძლებელია მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების გამოყენება, მაშინ გაცვლა უნდა შეფასდეს გასული აქტივის რეალური ღირებულებით.

როდესაც არ არის შესაძლებელი არც ერთი აქტივის არც მიღებულის და არც გაცემულის რეალური ღირებულებით შეფასების გამოყენება, მაშინ მიღებული აქტივი ფასდება გასული აქტივის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებით. საბალანსო ღირებულება გამოიყენება მაშინაც, როცა გაცვლას არ აქვს კომერციული ხასიათი.

12 . 3 . 6 . ძირითადი საშუალების შემოსვლა ჩუქებით, გრანტით

უსასყიდლოდ მაგალითად, გრანტით მიღებული ძირითადი საშუალება შეფასდება მისი რეალური ღირებულებით. შედეგი შესაბამისობის კონცეფციიდან გამომდინარე აისახება გადავადებული შემოსავლის სახით და მისი აღიარება მოხდება ამ აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების შესაბამისად.

ეკონომიკური საგებლის მიღება განისაზღვრება ამ ძირითადი საშუალების ცვეთის მიხედვით და ყოველწლიურად (ან წლის სხვა პერიოდის მიხედვით) აღიარდება არასაოპერაციო შემოსავლად.

12 . 3 . 7 . ძირითადი საშუალების შემენა საკუთარი კაპიტლით

ბასს 16-ის მიხედვით:

საწარმოს მიერ შექმნილი აქტივის ღირებულების განსაზღვრა შეძენილი აქტივის ანალოგიურად ხდება. თუ საწარმო ანალოგიურ აქტივებს სარეალიზაციოდ აწარმოებს, ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, მაშინ აქტივის საბალანსო ღირებულება სარეალიზაციოდ წარმოებული ანალოგიური აქტივის თვითღირებულების ტოლია (იხ. ბასს №2, „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“). ამგვარად, საწარმომ მის მიერ შექმნილი აქტივის გამოყენების შემთხვევაში, ამ აქტივის ღირებულებაში არ უნდა აღრიცხოს მოსალოდნელი შიდა მოგების თანხა. ანალოგიურად, საწარმოს მიერ აქტივის წარმოების შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების, შრომითი და სხვა რესურსების ზენორმატიული დანახარჯები არ უნდა ჩაირთოს აქტივის საბალანსო ღირებულებაში. ბასს №23 „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“, განსაზღვრავს იმ შემთხვევებს, როდესაც პროცენტი შეიძლება აღიარდეს ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულების ელემენტის სახით.

ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში, რომელიც აშენებულია საკუთარი ძალებით, შედის ყველა პირდაპირი დანახარჯი როგორცაა: დანახარჯი მასალებზე, შრომითი დანახარჯი და ა.შ. ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება ხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი უშუალო მონაწილეობას იღებენ მშენებლობაში.

მშენებლობის, შექმნის დასრულებამდე ყველა დანახარჯი აისახება დებეტიტ „დაუმთავრებელ მშენებლობის“ ანგარიშზე, ხოლო მშენებლობის დამთავრების შემდგომ, როცა ძირითადი საშუალება მიიღებს საბოლოო, სრულყოფილ სახეს არსებული ანგარიში დაკრედიტდება, ხოლო შესაბამისი ძირითადი საშუალების ანგარიში დადებეტდება მთლიანი თანხით.

12 . 3 . 8 . ძირითადი საშუალების აღრიცხვის დოკუმენტაცია

ძირითადი საშუალებების ორგანიზაციაში მიღება ფორმდება შესაბამისი დოკუმენტაციის (სასაქონლო ზედნადები, შესყიდვის აქტი და სხვა) საფუძველზე და შესაბამის პირს ბარდება “ძირითადი საშუალებების მიღება-ჩაბარების აქტით”, რომელშიც მითითებულია მათი ღირებულება და ძირითადი ტექნიკური მახასიათებლები.

მიღებული თითოეული ძირითადი საშუალება წარმოადგენს დამოუკიდებელ სააღრიცხვო ერთეულს, რომელსაც ენიჭება საინვენტარიზაციო ნომერი. ამ ნომრით ეს ობიექტი ირიცხება საწარმოში მისი გამოყენების ვადის განმავლობაში.

თითოეულ ობიექტზე იხსნება ანალიზური საინვენტარო ბარათი (ფაილი), რომელშიც მითითებულია ობიექტის დასახელება ტექნიკური მახასიათებლების ჩვენებით, მწარმოებლის დასახელება, წარმოების წელი, საქარხნო ნომერი, ამორტიზაციის ნორმა, ადგილმდებარეობა, შენახვაზე პასუხისმგებელი პირი და სხვა სპეციფიკური მაჩვენებლები.

ყველა ბარათი რეგისტრირდება საინვენტარო სიაში და დალაგებულია ძირითადი საშუალებების საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით. საინვენტარო ბარათით ზორციელდება ძირითადი საშუალებების ყოველი ერთეულის აღრიცხვა და კონტროლი.

თითოეულ ძირითად საშუალებაზე განხორციელებული ოპერაცია, მაგალითად: კაპიტალური რემონტი, ცვეთის მეთოდის ცვლილება, გადაფასება და ბოლოს გასვლა, უპირველესად აისახება ანალიზური აღრიცხვის ბარათზე. ბარათზე ინფორმაციები აისახება რაოდენობრივად და ფულად გამოსახულებაში.

12 . 3 . 9 . ძირითადი საშუალებების მიღების ბუღალტრული ასახვა

ძირითადი საშუალებების სხვადასხვა ფორმით მიღების ბუღალტრული ასახვა განვიხილოთ რამოდენიმე საილუსტრაციო მაგალითით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ (რომელიც დღგ-ის გადამხდელია) შეიძინა ოფისის აღჭურვილობა. მომწოდებლისათვის გადასახდელია - 2.500 ლარი (მ.შ. დღგ 380 ლარი). ტრანსპორტირების ხარჯმა შეადგინა - 120 ლარი, მონტაჟისათვის გადახდილია - 100 ლარი. ხელშეკრულების თანახმად, მომწოდებელზე თანხის გადახდა უნდა მოხდეს მეორე საბანკო დღეს. დავვიანების შემთხვევაში უნდა გადაიხადოს პირგასამტეხლო, ღირებულების - 0,2%. ფულის გადახდა მოხდა მოწოდებიდან მე-5 დღეს. ტრანსპორტირებისა და მონტაჟის ხარჯი გადახდილია საღაროდან. გავიანგარიშოთ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება და ავსახოთ ბუღალტრულად შეძენის ოპერაცია:

$(2.120 + 120 + 100 = 2.340 - \text{თვითღირებულება})$

$(2.500\text{-ის } 0,2\% = 5 \times 4 \text{ (დღე)} = 20 \text{ ლარი} - \text{პირგასამტეხლო})$

დ. 2160 “ოფისის აღჭურვილობა” - 2.340

დ. 3340 “გადახდილი დღგ” - 380

დ 8290 “სხვა არასაოპერაციო ხარჯები” - 20

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 2.520

კ. 1110 “ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” - 220

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ საკრედიტო პირობით შეიძინა 100.000 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალება შენობა, ვალდებულების 6 თვეში გადახდის პირობით. აღნიშნული ვალდებულების დასაფარად საწარმომ ბანკიდან სესხი აიღო 6 თვის ვადით და 20%-იანი განაკვეთით. საწარმოსათვის

შეძენილი ძირითადი საშუალება წარმოადგენს განსაკუთრებულ აქტივს (საწარმო ახდენს სესხის ხარჯის კაპიტალიზაციას).

გაიანგარიშეთ ძირითადი საშუალების თვითღირებულება და ასახეთ ბუღალტრულად:

$$100.000 + (100.000\text{-ის } 20\% : 2) = 110.000$$

დ. 2130 “შენიშვნები” – 110.000

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 110.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ საქონლის მიწოდების სანაცვლოდ მიიღო ჩარხი. მარაგის თვითღირებულება - 18.000 ლარია, სარეალიზაციო ღირებულება - 21.000 ლარი. სანაცვლოდ მიღებული აქტივის რეალური ღირებულება - 23.000 ლარია. გაცვლას აქვს კომერციული შინაარსი.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 23.000

კ. 6110 “შემოსავალი რეალიზაციიდან” – 21.000

კ. 8190 “სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი” – 2.000

დ. 7200 “რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება” – 18.000

კ. 1610 “საქონელი” – 18.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ არამატერიალური აქტივი, რომლის თავდაპირველი ღირებულება იყო - 36.000 ლარი და დარიცხული ამორტიზაცია შეადგენდა - 6.000 ლარს, გაცვალა ძირითად საშუალებაში (სატრანსპორტო საშუალებაში). მიღებული აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია. არამატერიალური აქტივის რეალური ღირებულება არის - 33.000, საწარმო დამატებით იღებს თანხას - 2.700 ლარს.

ასახეთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

დ. 2690 “სხვა არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია” – 6.000

კ. 2590 “სხვა არამატერიალური აქტივები” - 36.000

დ. 2180 “სატრანსპორტო საშუალებები” - 30.300

დ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 2.700

კ. 8190 “სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი” - 3.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ საკუთარი ძალით ააშენა შენობა ადმინისტრაციული მიზნებისათვის. შენობის შექმნაზე გაწეულია შემდეგი დანახარჯები: 1) ძირითადი მასალები – 150.000 ლარი; 2) ხელფასი – 23.500 ლარი; 3) დაპროექტების ხარჯი – 2.200 ლარი; 4) მშენებლობაზე გამოყენებული სარტანსპორტო საშუალების ცვეთა 5.000 ლარი. მშენებლობის პერიოდში სავაჭრო წესების დარღვევისათვის გადახდილია ჯარიმა – 3.000 ლარი.

გამოთვალეთ აშენებული შენობის თვითღირებულება და ბუღალტრულად ასახეთ აშენებისა და ექსპლუატაციაში შესვლის ოპერაციები:

შენობის აშენება

დ. 2120 “დაუმთავრებელი მშენებლობა” – 180.700

კ. 1620 “ნედლეული და მასალები” – 150.000

კ. 3130 “გადასახდელი ხელფასები” – 23.500

კ. 3110 “მოწ. და მომსახ. წარმოქ. ვალდებ.” - 2.200

კ. 2280 “სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა” - 5.000

დ. 8290 “სხვა არასაოპერაციო ხარჯები” – 3.000

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 3.000

ექსპლუატაციაში მიღება

დ. 2140 “ნაგებობები” – 180.700

კ. 2120 “დაუმთავრებელი მშენებლობა” - 180.700

12 . 4 . ძირითადი საშუალებების ცვეთა

წინა თავებში გავარკვეეთ, რომ ძირითადი საშუალებების კაპიტალიზება ხდება იმიტომ, რომ საწარმო მისგან მომავალში ელოდება ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

თუმცა ძირითადი საშუალებების უმეტესობას, მიწის გარდა, აქვთ სასარგებლო მომსახურების ანუ ექსპლუატაციის შეზღუდული ვადა. ამიტომ საწარმომ ძირითადი საშუალების ღირებულების ხარჯად განაწილება უნდა მოახდინოს იმ პერიოდის მიხედვით, რომელშიც მოაქვს ეკონომიკური სარგებელი ძირითად საშუალებას. ბუღალტრულ აღრიცხვაში პროცედურას, რომლის მიხედვითაც ძირითადი საშუალებების კაპიტალიზირებული ღირებულების პერიოდულად გადატანა ხდება ხარჯებში, ეწოდება ცვეთა.

ბუღალტრულ ბალანსში ნაჩვენებია თანხა, როგორც დარიცხული ცვეთა, არ ასახავს “დაგროვებას” რომელიმე ძირითადი საშუალების მიმართ. ეს მხოლოდ გასაცემი აქტივის

თავდაპირველი ღირებულების ის ნაწილია, რომელიც ხარჯის სახით არის მიბმული შემოსავლებთან.

ზოგჯერ საწარმო გადადებს ფულად სახრებს კონკრეტულ მიზნებისათვის (მაგ., ახალი აქტივების შესაძენად), რომელსაც ძირითადი საშუალებების სარეზერვო ფონდი ეწოდება. ეს დაფინანსების ოპერაციაა და პირდაპირ არ უკავშირდება ცვეთის დარიცხვის პროცედურას. პირველი საკითხით განისაზღვრება მომავალში შესაძენი ძირითადი საშუალების რეზერვის ჩამოყალიბების პოლიტიკა, ხოლო მეორე კი გულისხმობს უკვე გაწეული კაპიტალური დანახარჯების, შემოსავლების შესაბამისად ხარჯებად აღიარების პროცედურას.

ცვეთის დარიცხვა - ეს არის ძირითად საშუალებაზე გაწეული დანახარჯების მომავალ დროში განაწილების პროცედურა და არა მისი შეფასება. მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში ცვეთის დარიცხვა არ ნიშნავს ძირითადი საშუალების საბაზრო ღირებულების შემცირებას. კერძოდ, თუ გავითვალისწინებთ პერიოდის განმავლობაში ინფლაციას, უკვე გაცვეთილ ძირითადი საშუალების საბაზრო ფასი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს პერიოდის ბოლოს, ვიდრე პერიოდის დასაწყისში. წმინდა საბალანსო ღირებულება ასევე არ წარმოადგენს გაცვეთილი ძირითადი საშუალების საბაზრო ღირებულებას.

ბასს №16-ის მიხედვით:

ცვეთა არის აქტივის ღირებულების მოხმარებული ნაწილის სისტემატური განაწილება მისი მომსახურების ვადის განმავლობაში. აქედან გამომდინარე, წმინდა საბალანსო ღირებულება გვიჩვენებს აქტივების თავდაპირველი ღირებულების მხოლოდ იმ ნაწილს, რომელიც ასეთი სისტემატური განაწილებით ჯერ არ მიკუთვნებულა ხარჯებს.

მატერიალური გრძელვადიანი აქტივების სასარგებლო მომსახურეობის ვადა შეზღუდულია მათი მდგომარეობის **გაუარესების ან დაძველების** გამო.

გაუარესება - ნიშნავს პროცესს, როდესაც ფიზიკურად ცვლება ძირითადი საშუალება, ხოლო **დაძველება** - ნიშნავს სარგებლიანობის დაკარგვას, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს ახალი ტექნოლოგიების, მეთოდების, სტილის და ა.შ. დანერგვის ან გამოყენების შედეგად – **მას მორალურ ცვეთას უწოდებენ**.

დროს, სანამ აქტივი მთლიანად გაიცვითება, უწოდებთ ფიზიკური მომსახურეობის ვადას, ხოლო დროს მის მთლიან დაძველებამდე - მთლიან მომსახურეობის პერიოდს. ბევრ შემთხვევაში მთლიანი მომსახურეობის პერიოდი ზოგიერთი მოწყობილობების შემადგენელი ნაწილებისთვის უფრო მოკლეა ვიდრე ფიზიკური მომსახურეობის ვადა, მაგ., კომპიუტერის შემადგენელი ნაწილები.

საანგარიშგებო პერიოდში ცვეთის ხარჯის განსაზღვრისათვის საჭიროა ცალ-ცალკე ყველა ძირითადი საშუალებისათვის გაკეთდეს ოთხი ძირითადი შეფასება:

1. **აქტივის მთლიანი მომსახურების ვადის განსაზღვრა;**
2. **აქტივის ნარჩენი ღირებულების განსაზღვრა – ბასს №16-ით ეს არის შეფასებითი თანხა, რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდვიდან, გაყიდვისათვის**

საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა;

3. ცვეთადი ღირებულების განსაზღვრა – ბასს №16-ით ეს არის აქტივის ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის ღირებულების შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით;
4. ცვეთის მეთოდის განსაზღვრა, ანუ - რომელი მეთოდი იქნება გამოყენებული აქტივის წმინდა ღირებულების გასანაწილებლად ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისათვის, მის საბოლოო გამოყენებამდე.

ბუღალტერმა ან სხვა სპეციალისტმა თუ ის ნათელმხილველი არ არის, წინასწარ არ შეიძლება იცოდეს თუ რამდენად დიდხანს შეიძლება იყოს ექსპლუატაციაში ძირითადი საშუალება და რამდენი ექნება პერიოდის ბოლოს ნარჩენი ღირებულება. ამიტომ ცვეთის წინასწარი შეფასება მსჯელობის შედეგია.

ბასს №16-ის მიხედვით:

აქტივის ცვეთის თანხა განისაზღვრება აქტივის ნარჩენი ღირებულების გამოკლების შემდეგ. პრაქტიკაში, აქტივის ნარჩენი ღირებულება ხშირად უმნიშვნელოა და ამდენად არაარსებითია ცვეთის თანხის გაანგარიშებაში.

აქტივის ცვეთა იწყება, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება, ანუ, როდესაც აქტივი არის იმ ადგილას ან ისეთ სამუშაო მდგომარეობაში, რაც აუცილებელია აქტივის გამოსაყენებლად, ხელმძღვანელობის მიერ დასახული ამოცანების მიზნებისათვის, აქტივის ცვეთის დარიცხვა წყდება იმ დღიდან, რაც იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად (ან ჩართულია გასაყიდად კლასიფიცირებული სალიკვიდაციო ჯგუფის შემადგენლობაში) ფასს №5-ის შესაბამისად და მის შემდეგ რაც წყდება ამ აქტივის აღიარება. თუმცა არ წყდება ცვეთის დარიცხვა, როდესაც აქტივი ხდება გამოყენებული ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ აქტივს სრულად არ დაერიცხება ცვეთა. ამასთან ცვეთის გამოყენების მეთოდების შესაბამისად, ცვეთის ხარჯი შეიძლება ნული იყოს, სანამ პროდუქცია არ იქნება გამოშვებული.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორი:

- ა) საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენება. გამოყენებას განსაზღვრავს აქტივის სავარაუდო სიმძლავრე ან ფიზიკურად გამოშვებული პროდუქცია;
- ბ) სავარაუდო ფიზიკური ცვეთა, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო პროცესის ცვლილებით ან გაუმჯობესებით, ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებებით;
- გ) ტექნიკური ან კომერციული მოძველება, რომელიც გამოწვეულია საწარმოო პროცესის ცვლილებებით ან გაუმჯობესებით, ან მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზრის მოთხოვნის ცვლილებით
- დ) აქტივის გამოყენების საკანონმდებლო ან მსგავსი შეზღუდვები, მაგალითად, შესაბამისი იჯარის ვადის გასვლა.

აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა განისაზღვრება ამ აქტივის მოსალოდნელი სარგებლიანობით საწარმოსათვის. საწარმოს აქტივების მართვის პოლიტიკა შეიძლება გულისხმობდეს აქტივების გაყიდვას, გარკვეული დროის ან აქტივში განთავსებული მომაგალი ეკონომიკური სარგებლის გარკვეული ნაწილის მოხმარების შემდეგ. აქედან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა შეიძლება მისი ეკონომიკურ ვარგისიანობაზე ვადაზე ნაკლები აღმოჩნდეს. ძირითადი საშუალებების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია საწარმოს ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე საწარმოს გამოცდილებას.

12 . 4 . 1 . ცვეთის ღარიცხვის მეთოდი

ბასს №16-ის მიხედვით:

ცვეთის გაანგარიშების გამოყენებულმა მეთოდმა უნდა ასახოს საწარმოს მიერ ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი.

აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მათი ცვეთის თანხის სისტემატურ საფუძველზე დადგენისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნეს სხვადასხვა მეთოდი. ეს მეთოდები მოიცავს:

- წრფივი ცვეთის მეთოდს;
- შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდს; და
- წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდს.

წრფივი მეთოდი გულისხმობს - ცვეთის ერთი და იმავე თანხის ღარიცხვას აქტივის მთელი მომსახურების ვადის მანძილზე, თუ არ შეიცვალა აქტივის ნარჩენი ღირებულება.

შემცირებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება იწვევს - ცვეთის კლებადი თანხების ღარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში.

წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს - ცვეთის ღარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი გამოყენების ან წარმოებული პროდუქციის საფუძველზე.

საწარმო ირჩევს მეთოდს, რომელიც მეტად ასახავს აქტივში განთავსებული მოსალოდნელი მომაგალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოდელს. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდად მანამ, სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის გამოყენების მოსალოდნელი მოდელი.

წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს ობიექტის ღირებულების თანაბარზომიერად ჩამოწერას მისი სასარგებლო მომსახურების ვადაში. მეთოდი ეფუძნება იმ მოსაზრებას, რომ აქტივის ცვეთა დამოკიდებულია მხოლოდ სასარგებლო მომსახურების ვადის ხანგრძლივობაზე. თითოეული პერიოდისათვის ცვეთა გაიანგარიშება აქტივის ცვეთადი ღირებულების გაყოფით მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე. მათემატიკურად იგი შემდეგნაირად გამოისახება:

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

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ 40.000 ლარად შეიძინა ძირითადი საშუალების ერთეული და განსაზღვრა მისი გამოყენება 5 წლით. ამ ვადის ამოწურვის შემდეგ, საწარმო ვარაუდობს აქტივის გაყიდვას 5.000 ლარად. 5 წლის განმავლობაში დასარიცხი ცვეთის გრაფიკი იქნება:

$$\text{წლიური ცვეთა} = \frac{40.000 - 5.000}{5} = 7.000$$

ცვეთის ღარიცხვა წრფივი მეთოდით (ლარი)

სქემა №4

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	აკუმულირებული ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	40.000	-	-	40.000
I წელი	40.000	7.000	7.000	33.000
II წელი	40.000	7.000	14.000	26.000
III წელი	40.000	7.000	21.000	19.000
IV წელი	40.000	7.000	28.000	12.000
V წელი	40.000	7.000	35.000	5.000
				5.000 სალიკვიდაციო ღირ-ბაა

ცხრილიდან ჩანს, რომ ხუთი წლის განმავლობაში ცვეთის თანხა ერთნაირია, ჯამური (აკუმულირებული) ცვეთა იზრდება თანაბარზომიერად და ასევე თანაბარზომიერად მცირდება აქტივის ღირებულება. მოცემულ შემთხვევაში, აქტივის ყოველწლიური ცვეთის ნორმა შეადგენს 20%-ს ($7.000 : 35.000 \times 100$).

ცვეთის შემცირებადი ნაშთის მეთოდის გამოყენება იწვევს ცვეთის კლებადი თანხის ღარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. ამ მეთოდს, სხვაგვარად, დაჩქარებული ცვეთის მეთოდსაც უწოდებენ. შემცირებული ნაშთის მეთოდით ცვეთის დასარიცხავად პრაქტიკაში უფრო ხშირად მიმართავენ რიცხვითა ჯამისა და გაორმაგებული ნორმის მეთოდის გამოყენებას.

რიცხვითა ჯამის მეთოდის სახელწოდება წარმოდგება იქიდან, რომ ამ მეთოდით ცვეთის გამოსაანგარიშებელ ფორმულაში წილადის მნიშვნელად გამოიყენება ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადის ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის

ჯამი. მაგალითად, თუ აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 3 წელია, მაშინ რიცხვთა ჯამი იქნება $1+2+3=6$. სხვაგვარად იგი გამოითვლება ფორმულით:

$$\text{რიცხვთა ჯამი} = \frac{N \times (N+1)}{2}$$

სადაც N არის ძირითადი საშუალების სასარგებლო მომსახურების ვადა.

რიცხვთა ჯამის მეთოდით ყოველწლიური ცვეთის თანხა იანგარიშება ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთა} = \frac{\text{დარჩენილი წლების რაოდენობა}}{\text{რიცხვთა ჯამი}} \times \text{ცვეთადი ღირებულება}$$

საილუსტრაციო მაგალითი:

სქემა №4-ში მოტანილი მაგალითის პირობის გამოყენებით, რიცხვთა ჯამის მეთოდით ცვეთის დარიცხვის 5 წლიანი გრაფიკი შემდეგი სახის იქნება (გრაფიკი შეიძლება შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცვეთის დარიცხვა რიცხვთა ჯამის მეთოდით (ლარი)

სქემა №5

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	აკუმულირებული ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	40.000	-	-	40.000
I წელი	40.000	$5/15 \times 35.000 = 11.667$	11.667	28.333
II წელი	40.000	$4/15 \times 35.000 = 9.333$	21.000	19.000
III წელი	40.000	$3/15 \times 35.000 = 7.000$	28.000	12.000
IV წელი	40.000	$2/15 \times 35.000 = 4.667$	32.667	7.333
V წელი	40.000	$1/15 \times 35.000 = 2.333$	35.000	5.000
				5.000 სალიკვიდაციო ღირ-ბაა

თუ დავაკვირდებით მე-3-ე სვეტს შევამჩნევთ, რომ პირველ წლებში ცვეთის თანხა უფრო მაღალია და შემდგომში იკლებს, ე.ი. ამ მეთოდის გამოყენებისას საწარმო აქტივისაგან საწყის პერიოდში უფრო მეტ ეკონომიკურ სარგებელს ელოდება.

გაორმაგებული ნორმის მეთოდი იყენებს წრფივი მეთოდის ცვეთის ნორმას. ცვეთის დარიცხვა ხდება გაორმაგებული ნორმით არა აქტივის პირვანდელი ღირებულებიდან, არამედ შემცირებული ნაშთიდან.

საილუსტრაციო მაგალითი:

სქემა №4-ში გამოყენებული პირობიდან გამოდინარე, ცვეთის წლიური ნორმა შეადგენს 20%-ს. იმავე მაგალითის პირობის გამოყენებით, გაორმაგებული ნორმის მეთოდით გაანგარიშებული ცვეთის გრაფიკი შემდეგ სახეს მიიღებს (გრაფიკი შეიძლება შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

ცვეთის ღარიცხვა გაორმაგებული ნორმის მეთოდით (ლარი)

სქემა №6

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ცვეთის წლიური თანხა	აკუმულირებული ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	40.000	-	-	40.000
I წელი	40.000	40.000-ის 40% = 16.000	16.000	24.000
II წელი	40.000	24.000-ის 40% = 9.600	25.600	14.400
III წელი	40.000	14.400-ის 40% = 5.760	31.360	8.640
IV წელი	40.000	8.640-ის 40% = 3.456	34.816	5.184
V წელი	40.000	184*	35.000	5.000
				5.000 სალიკვიდაციო ღირ-ბაა

შენიშვნა: ცვეთის წლიური თანხა, სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, შეზღუდულია ძირითადი საშუალების სალიკვიდაციო ღირებულებით. წინა წლის ნარჩენ ღირებულებას $5.184 - 5.000 = 184$. მე-V წელს, გაანგარიშების მიხედვით ცვეთა უდრის $5.184 - 40\% = 2.073$ ლარს ე.ი. თვეში $2.073 : 12 = 172$ თუმცა ცვეთა უნდა შეწყდეს 184 ლარზე. ე.ი. მე-V წლის პირველ თვეში დაერიცხება - 172 ლარი, ხოლო მეორე თვეში მხოლოდ - 12 ლარი.

ამ მეთოდშიც ცვეთა დაჩქარებულად ერიცხება, როგორც თანხობრივად, ისე ღრის მიხედვით და ის სრულდება 4 წელსა და 2 თვეში.

წარმოების მართვულთა ჯამის მეთოდის გამოყენება ნიშნავს - ცვეთის ღარიცხვას აქტივების მოსალოდნელი გამოყენების ან წარმოებული პროდუქციის საფუძველზე. ეს მეთოდი ითვალისწინებს მხოლოდ აქტივის ექსპლუატაციის გავლენას ცვეთაზე. იგი მათემატიკურად გამოისახება ფორმულით:

$$\text{ცვეთა პროდუქციის ერთეულზე} = \frac{\text{პირვანდელი ღირ-ბა} - \text{ნარჩენი ღირ-ბა}}{\text{პროდუქციის წარმოების სავარაუდო მოცულობა}}$$

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმოს მიერ - 40.000 ლარად შეძენილია ძირითადი საშუალება. საწარმო ვარაუდობს მის გამოყენებას - 5 წლის ვადით. ივარაუდა, რომ ამ ვადის ამოწურვის შემდეგ აქტივის ნარჩენი ღირებულება - 5.000 ლარს გაუტოლდება. საწარმოში ამ ძირითადი საშუალებით წარმოებული იქნება - 150.000 ერთეული ნაწარმი. დავუშვათ, ნაწარმის გამოშვება წლების მიხედვით შემდეგნაირად განაწილდება: I წელი - 30.000 ერთეული; II წელი - 35.000 ერთეული; III წელი - 29.000 ერთეული; IV წელი - 30.000 ერთეული და V წელი - 26.000 ერთეული. მაშინ, წარმოებულ ერთეულთა ჯამის მეთოდის გამოყენებით, ცვეთის დარიცხვა შემდეგნაირად მოხდება (გრაფიკი შეიძლება შეიცვალოს სასარგებლო მომსახურების ვადის ან ნარჩენ ღირებულებაში მოსალოდნელი ცვლილების შედეგად):

**ცვეთის დარიცხვა წარმოების ერთეულთა ჯამის (მწარმოებულობის პროპორციული)
მეთოდით (ლარი)**

სქემა №7

მაჩვენებლები	პირვანდელი ღირებულება	ნაწარმის რაოდენობა	ცვეთის წლიური თანხა	აკუმულირებული ცვეთა	ნარჩენი ღირებულება
შეძენის თარიღი	40.000	-	-	-	40.000
I წელი	40.000	30.000	7.000	7.000	33.000
II წელი	40.000	35.000	8.167	15.167	24.833
III წელი	40.000	29.000	6.767	21.934	18.066
IV წელი	40.000	30.000	7.000	28.934	11.066
V წელი	40.000	26.000	6.066	35.000	5.000
					5.000 სალიკვიდაციო ღირ-ბაა

12 . 4 . 2 . ცვეთის დარიცხვა არასრულ პერიოდზე

ბასს არ განსაზღვრავს, კონკრეტულად როგორ მოხდეს არასრული თვის ან წლის მიხედვით ცვეთის თანხის გამოთვლა. იგი უფრო პრაქტიკას ეყრდნობა. მაგალითად, როდესაც აქტივის მიღება არ ემთხვევა თვის პირველ რიცხვს, გადასაწყვეტია, როდიდან დაერიცხოს აქტივის ცვეთა – მიმდინარე თუ მომდევნო თვიდან. აღიარებული პრაქტიკით, ძირითად საშუალებებს ცვეთა ერიცხება მიმდინარე თვიდან, თუ ის მიღებულია თვის 15 რიცხვის ჩათვლით, ან მომდევნო თვიდან, თუ მიღებულია თვის 16 რიცხვის შემდეგ, სასურველია საწარმომ არჩეული მეთოდი განმარტოს თავის სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

არასრული წლისათვის ცვეთის გამოთვლა ყველაზე მარტივია მწარმოებლობის მიხედვით ცვეთის დარიცხვის მეთოდის გამოყენების დროს, ვინაიდან ამ შემთხვევაში არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს აქტივის მიღების მომენტს.

არასრული წლისათვის, წრფივი მეთოდით დასარიცხი ცვეთის თანხის დასადგენად, ცვეთის წლიური თანხა იყოფა 12-ზე და მრავლდება მიღებიდან წლის ბოლომდე

დარჩენილი თვეების რაოდენობაზე. თუ დავუბრუნდებით წრფივი მეთოდით ცვეთის დარიცხვის მაგალითს და დავუშვებთ, რომ აქტივი შეძენილი იყო 20 მარტს, მაშინ პირველი არასრული წლის ცვეთის თანხა იქნება $(7.000 \times 9/12) = 5.250$ ლარი, ანუ 583 ლარი ყოველთვიურად. მომდევნო სრული წლების ყველა თვეს, ცვეთის თანხის მუდმივობის გამო, ცვეთის დარიცხვა სირთულეს არ წარმოადგენს.

ანალოგიურად იანგარიშება პირველი არასრული წლის ცვეთა, ცვეთის დაჩქარებული მეთოდის გამოყენების დროს. ე.ი. დგინდება ცვეთის წლიური თანხა, რომელიც მრავლდება დარჩენილი თვეების მიხედვით დადგენილ კოეფიციენტზე. მომდევნო წლებში კი ხდება ცვეთის თანხების გადაანგარიშება წლიური ცვეთის თანხიდან გამომდინარე. თუ ვისარგებლებთ რიცხვთა ჯამის მეთოდის ზემოთ მოტანილი პირობით და დავუშვებთ, რომ აქტივი შეძენილი იყო 10 აპრილს, მაშინ პირველი არასრული წლისათვის ცვეთის თანხა იქნება $(11.667 \times 9/12) = 8.750$ ლარი. მომდევნო წლების ცვეთა კი შეადგენს:

$$[11.667 - 8.750 + (9.333 \times 9/12)] = 9917 \text{ ლარს}$$

ანალოგიურად გაგრძელდება მომდევნო წლების ცვეთის თანხის გამოთვლა.

12 . 4 . 3 . ცვლილის ღარიცხვა გადამხატვა

ბასს 16-ით დადგენილია, რომ აქტივის ნარჩენი ღირებულება და სასარგებლო მომსახურების ვადა, ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს მაინც, უნდა გადაისინჯოს და თუ მოსალოდნელი მნიშვნელოვნად განსხვავდება წინა შეფასებებისაგან, ცვლილებები უნდა აისახოს, როგორც ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში, ბასს 8-ის - „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - შესაბამისად.

ბასს 8-ის შესაბამისად, აქტივის ნარჩენი ღირებულებისა და სასარგებლო მომსახურების ვადის ცვლილების ბუღალტრული აღრიცხვისათვის გამოიყენება პერსპექტიული აღიარება. იგი ნიშნავს, რომ ცვლილება ეხება შეფასების ცვლილების შემდგომი პერიოდის სამეურნეო ოპერაციებს, სხვა მოვლენებსა და პირობებს. სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებამ შესაძლოა ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება-ზარალზე, ან როგორც მიმდინარე, ისე მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალზე. ყველა შემთხვევაში, მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდთან დაკავშირებული ცვლილებების შედეგი აღიარდება როგორც მიმდინარე პერიოდის შემოსავლები და ხარჯები. თუ აღნიშნული ცვლილებების შედეგები გავლენას ახდენს მომავალ საანგარიშგებო პერიოდებზე, შესაბამისად, აღიარდება მომავალი საანგარიშგებო პერიოდებში შემოსავლების და ხარჯების სახით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმო იყენებს ძირითად საშუალებას, რომელიც ანგარიშგების შედგენამდე 3 წლით ადრე იყო შეძენილი. შეძენის ღირებულება შეადგენს - 11.000 ლარს. ნარჩენი ღირებულება გათვალისწინებულია - 1.000 ლარი. ცვეთის დარიცხვა ხდება წრფივი მეთოდით 8 წლიანი

სასარგებლო მომსახურების ვადიდან გამომდინარე, 2 წლის განმავლობაში დარიცხულია ცვეთა - 2.500 ლარი. საანგარიშებო წლის ბოლოს გადაისინჯა მოცემული აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა და გაირკვა, რომ მომავალში მისი გამოყენების ვადა 5-დან 3 წალმდე უნდა შემცირდეს. ასევე გადაისინჯა აქტივის ნარჩენი ღირებულება და იგი მიმდინარე წინასწარი შეფასებით - 800 ლარს შეადგენს. გასაანგარიშებელია საანგარიშებო (მე-3) და მომდევნო წლების ცვეთა. ამოცანის პირობიდან გამომდინარე, აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა 2 წლით მცირდება. შესაბამისად, ამ წლებისათვის გათვალისწინებული ცვეთა უნდა გადანაწილდეს იმ პერიოდზე, რომელზეც ცვეთა ჯერ არ დარიცხულა (მიმდინარე და მომავალი საგარეულო სასარგებლო მომსახურების პერიოდი). ამდენად ცვეთადი ღირებულების დარჩენილი ნაწილი $(11.000 - 2.500 - 800)$ უნდა განაწილდეს 4 წელზე (მიმდინარე და მომდევნო 3 წელი). ე.ი. ძირითად საშუალებას მიმდინარე და მომდევნო პერიოდში ყოველწლიურად დაერიცხება $(7.700 / 4) = 1.925$ ლარის ცვეთა.

12 . 4 . 4 . ცვეთის ბუღალტრული აღრიცხვა

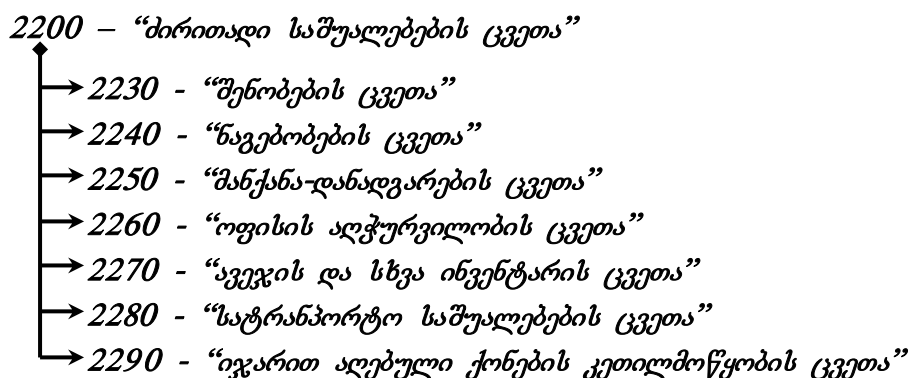
ძირითადი საშუალება, განმარტებიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოყენებული იქნას წარმოებაში, მომსახურების გასაცემად, ადმინისტრაციული მიზნებისათვის, იჯარის გასაცემად.

აქედან გამომდინე ძირითადი საშუალების ცვეთის ხარჯიც უნდა აისახოს ხარჯში, იმ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, სადაც ხდება ძირითადი საშუალების გამოყენება.

ცვეთის ხარჯი ყოველი პერიოდის მიხედვით უნდა აისახოს მოგებაში ან ზარალში, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ეს თანხა შედის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

ცვეთის თანხა სხვა აქტივების საბალანსო ღირებულებაში ჩაირთვება მაშინ, როდესაც ძირითადი საშუალება გამოიყენება სხვა აქტივის საწარმოებლად. მაგალითად, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთის თანხა ჩაირთვება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებში. ანალოგიურად, საკუთარი ძალით საწარმოო შენობის ასაგებად გამოყენებული ძირითადი საშუალების ცვეთა ჩაირთვება შენობის თვითღირებულებაში.

ძირითადი საშუალების ცვეთა აღირიცხება 2200 ჯგუფის ანგარიშებში.



ისინი წარმოადგენს ძირითადი საშუალების ანგარიშების კონტრალურ ანგარიშებს და დარიცხული ცვეთის აკუმულირება ხდება ამ ანგარიშების კრედიტში.

ძირითადი საშუალებების ცვეთასთან დაკავშირებული ტიპიური ბუღალტრული გატარებები:

1. წარმოების პროცესში გამოყენებულ ჩარხს დაერიცხა ცვეთა - 200 ლარი (მარაგის მუდმივი აღრიცხვის სისტემა):

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 200

(ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის დროს)

კ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” - 200

2. სატვირთო ავტომობილი, რომელიც გამოიყენება ქარხნის შენობის მშენებლობაზე, დაერიცხა ცვეთა - 320 ლარი:

დ. 2120 “დაუმთავრებელი მშენებლობა” - 320

(მშენებლობაზე გამოყენებული აქტივების ცვეთა)

კ - 2280 “სატრანპორტო საშუალებების ცვეთა” - 320

3. მანქანა-დანადგარს დაერიცხა ცვეთა - 130 ლარი (მარაგის პერიოდული აღრიცხვის სისტემა):

დ. 7170 “ცვეთა და ამორტიზაცია” - 130

(საწარმოო დანიშნულების აქტივების ცვეთა)

კ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” - 130

4. დახლ-მაცივარს სავაჭრო ობიექტში დაერიცხა ცვეთა - 180 ლარი:

დ. 7390 “მიწოდების სხვა ხარჯები” - 180

(ხარჯების ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღრიცხვის დროს)

კ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” - 180

5. საოფისე ტექნიკას დაერიცხა ცვეთა - 440 ლარი:

დ. 7455 “ცვეთა და ამორტიზაცია” - 440

(საერთო და ადმინისტრაციული დანიშნულების აქტივების ცვეთა)

კ. 2260 “ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა” - 440

ანგარიში 2290 - “იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა” გამოიყენება იმ შემთხვევაში თუ საწარმოს აღებული აქვს ქონება იჯარით და მასზე გაწია დანახარჯი, რომლის კაპიტალიზირება მოახდინა იმ გათვლით, რომ შემდგომ პერიოდებში მიიღებს ამ დანახარჯის შესაბამის ეკონომიკურ სარგებელს. ამ დანახარჯის კაპიტალიზირება მოხდება ანგარიშზე 2190 - “იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა”.

საწარმო განსაზღვრავს პერიოდს, რომელზეც უნდა გაანაწილოს ეს დანახარჯი და შესაბამისად ცვეთის მეთოდს. ცვეთის გატარება მოხდება:

დ. - შესაბამისი ხარჯის ანგარიში

კ. 2290 “იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა”

12 . 5 . ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციის პერიოდში გაწეული დანახარჯები

ძირითადი საშუალების შეძენის და ექსპლუატაციაში შესვლის შემდეგ, წარმოიშობა მთელი რიგი დანახარჯები, მაგალითად, რემონტის დანახარჯი, ტექნიკური მომსახურების დანახარჯი, განახლების და ა.შ.

მათი აღრიცხვის ზოგადი მეთოდოლოგია მგომარეობს შემდგომში. დანახარჯი, რომელიც მიმართულია ძირითადი საშუალების საექსპლუატაციო პერიოდის ან მწარმოებლობის გაზრდისაკენ - კაპიტალიზირდება არსებული აქტივის ანგარიშზე და ამორტიზირდება იმ პერიოდით, რომელშიც გრძელდება აქტივის სამუშაო ეფექტი. დანახარჯი (რემონტი, ტექნიკური მომსახურება), რომელიც არ ზრდის ძირითადი საშუალების საექსპლუატაციო ვადას ან პროდუქციის მწარმოებლურობას - მიმდინარე პერიოდის ხარჯად ითვლება.

12 . 5 . 1 . მიმდინარე დანახარჯი

ბასს №16-ის მიხედვით: საწარმო არ აღიარებს ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში მისი ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. იგი ხარჯად აღიარდება მოგებაში ან ზარალში. ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯები, ძირითადად, მოიცავს შრომითი და სხვა რესურსების დანახარჯებს, ასევე მასში შეიძლება შედიოდეს მცირეფასიანი ნაწილების ღირებულება. ეს დანახარჯები ხშირად აისახება როგორც ძირითადი საშუალებების “რემონტი და მომსახურება”.

საილუსტრაციო მაგალითი:

ჩარხის მიმდინარე შეკეთებაზე დაიხარჯა - 120 ლარი. მ/შ 80 - ლარი მასალები და 40 - ლარი ხელფასი.

ბუღალტრული ასახვა მოხდება შემდეგნაირად:

- დ. 1630; 7180 “რემონტის დანახარჯი” – 120
- კ. 1690 “სხვა მატერიალური მარაგი” – 80
- კ. 3130 “გადასახდელი ხელფასები” – 40

12 . 5 . 2 . კაპიტალური დანახარჯი

ძირითადი საშუალებების ზოგიერთი ობიექტის მთავარი დეტალები შესაძლოა მოითხოვდეს რეგულარულ შეცვლას. ძირითადი საშუალებების აღიარების პრინციპის შესაბამისად, საწარმო ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში აღიარებს შემცვლელი ნაწილების ღირებულებას, თუ იგი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს.

ძირითადი საშუალებების აღიარების მოთხოვნების შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალებების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში ერთეულის ნაწილის შემცვლელის ღირებულებას, როდესაც იგი წყვეტს შეცვლილი ნაწილის საბალანსო

ღირებულების აღიარებას, იმის მიუხედავად, ხდება თუ არა შეცვლილი ნაწილის ცვეთის დარიცხვა ცალკე. თუ საწარმოსთვის შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მაშინ მან შეიძლება გამოიყენოს შეცვლილი აქტივის ღირებულება იმის მაჩვენებლად, თუ რა ღირდა შეცვლილი ნაწილი შეძენის ან შექმნის მომენტში.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ სპეც ავტომობილის დაზიანებული ძრავი გამოცვალა. შეძენილი შემცვლელი ძრავის ღირებულება - 2.000 ლარს შეადგენს. საწარმო ძრავას ცვეთას ცალკე არ არიცხავდა. ავტომობილს ცვეთა ერიცხებოდა - 5 წელი წრფივი მეთოდით - 10%-იანი განაკვეთით.

რადგანაც უცნობია შესაცვლელი ძრავის საბალანსო ღირებულება და ცვეთა, საწარმო აქტივის საბალანსო ღირებულებაში აღიარებისათვის იყენებს შემცვლელი ძრავის ღირებულებას. ბუღალტრული ოპერაცია აისახება:

- დ. 2180 “სატრანპორტო საშუალებები” (შემცვლელი ნაწილი) – 2.000
- კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 2.000
- დ. 2280 “სატრანპორტო საშუალებების ცვეთა” – 1.000
(შეცვლილი ნაწილის) (2.000 X 5წ X 10%)
- კ. 2180 “სატრანპორტო საშუალებები” (შემცვლელი ნაწილი) – 2.000
- დ. 8290 “ზხვა არასაოპერაციო ხარჯი” – 1.000
(შეცვლილი ნაწილის არაამორტიზირებული თანხა)

მოდერნიზაციის, ტექნოლოგიური გადაიარაღების მიზნით გაწეული დანახარჯი აღიარდება ძირითადი საშუალებების თვითღირებულებაში.

ყველა კომპანია დამოუკიდებლად აყალიბებს იმ კრიტერიუმებს, რომლის მიხედვითაც განსაზღვრავს კაპიტალიზირებულ აქტივს.

საწარმომ შეიძლება მოახდინოს ისეთი მოწყობილობების კაპიტალიზირება, რომელიც ცალ-ცალკე არ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს, ანუ ცალ-ცალკე არ კაპიტალიზირდება. მაგალითად, წიგნები ბიბლიოთეკაში, სამზარეულოს ნაკრები რესტორანში და. ა.შ. როდესაც მოხდება მათი რაღაც ნაწილის შეცვლა, მაშინ შეცვლის ღირებულება ჩამოიწერება ხარჯებში.

12 . 6 . ძირითადი საშუალებების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

ძირითადი საშუალების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას საწარმო ახდენს მის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო პოლიტიკიდან გამომდინარე და ირჩევს ან თვითღირებულების მეთოდს ან გადაფასების მეთოდს.

12 . 6 . 1 . თვითღირებულების მეთოდი.

ბასს №16-ის მიხედვით თვითღირებულების მეთოდი გულისხმობს:

აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი უნდა აღირიცხებოდეს მისი თვითღირებულებიდან დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლების შედეგად მიღებული თანხით – ეს წარმოადგენს აქტივის საბალანსო ღირებულებას.

გაუფასურების ზარალი არის თანხა, რომლითაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის ანაზღაურებად ღირებულებას.

ანაზღაურებადი ღირებულება არის უდიდესი აქტივის წმინდა გასაყიდ ფასსა და გამოყენების ღირებულებას შორის.

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან მომავალში მისაღები ფულადი სახსრების ნაკადების მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულება.

იმის დასადგენად, გაუფასურდა თუ არა ძირითადი საშუალებების ერთეული, საწარმო იყენებს ბასს №36-ს „აქტივების გაუფასურება“.

ძირითადი საშუალების ღირებულების გაუფასურება გამოწვეულია მისგან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის ან გამოყენების ვადის საგრძნობი შემცირებით. ის შეიძლება წარმოიშვას მორალურად დაძველების, ტექნოლოგიის შეცვლის, პროდუქციაზე მოთხოვნის შემცირების, ავარიის შედეგად და ა.შ.

შეიძლება ღირებულების შემცირება ისეთ არაამორტიზირებად ძირითად საშუალებაზეც მოხდეს, როგორც არის მიწა: ნიადაგის ეროზია, ბუნებრივი ან ხელოვნური დაბინძურება, კონკურენტების გამოჩენა, დემოგრაფიული და საბაზრო სიტუაციების არახელსაყრელი შეცვლა.

ძირითადი საშუალება გაუფასურებულად ითვლება მაშინ, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება ანაზღაურებად ღირებულებას.

აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის ანაზღაურებად ღირებულებამდე მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის ანაზღაურებადი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

უნდა ავლნიშნოთ ისიც, რომ უკუ პროცედურა, ანუ ძირითადი საშუალებების ღირებულების მომატება გადაფასების შედეგად ზემოთ აღნიშნული მიზეზების გათვალისწინებით, დაუშვებელია.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმოს გააჩნია ავტომობილი, რომლის საწყისი ღირებულება, შეძენის თვითღირებულებით, შეადგენს - 20.000 ლარს. მოცემული აქტივის აკუმულირებული ცვეთა ბალანსის შედგენის თარიღამდე - 4.000 ლარია. სხვა გარემოებათა არარსებობისას მისი საბალანსო ღირებულება უნდა იყოს 16.000 (20.000 - 4.000) ლარი, მაგრამ ბალანსის შედგენის მომენტში დადგინდა, რომ მოცემული ძირითადი საშუალება გაუფასურებულია (ავტომობილი დაიმტვრა ავტოკავარიის შედეგად) ამ დროს თვითღირებულება უნდა შემცირდეს გაუფასურების თანხით, რომელიც შეადგენს - 1.200 ლარს.

ძირითადი საშუალება ბალანსში აისახება 14.800 (16.000 - 1.200) ლარად.

გაუფასურების თანხა - 1.200 ლარი ბუღალტრულად გატარდება:

დ. 8290 “გაუფასურების ხარჯი” – 1.200

კ. 2280 “სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა” – 1.200

12 . 6 . 2 . გადაფასების მეთოდი.

ბასს №16-ის მიხედვით:

აქტივად აღიარების შემდეგ, ძირითადი საშუალებების ესა თუ ის ობიექტი, რომლის რეალური ღირებულების განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ, უნდა აისახოს გადაფასებული თანხით, რომელიც გადაფასების მომენტისათვის არსებული აქტივის რეალური ღირებულების ტოლია, დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის თანხების გამოკლებით. გადაფასება რეგულარულად უნდა ტარდებოდეს იმისათვის, რომ აქტივის საბალანსო ღირებულება არსებითად არ განსხვავდებოდეს მისი რეალური ღირებულებისაგან, ბალანსის შედგენის თარიღისათვის.

შენობა-ნაგებობებისა და მიწის რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება ბაზარზე დაფუძნებულ შეფასებით მოსაზრებაზე, რომელსაც, ჩვეულებრივ, პროფესიონალი კვალიფიციური შემფასებელი ასრულებს. მანქანა-დანადგარების რეალური ღირებულება, ჩვეულებრივ, შეფასების გზით მიღებულ, მათ საბაზრო ღირებულებას წარმოადგენს.

როდესაც გაურკვეველია საბაზრო ფასი (ვინაიდან აქტივი სპეციფიკური ხასიათისაა ან/და იშვიათად იყიდება, მხოლოდ როგორც უწყვეტი ბიზნესის ნაწილი), აქტივის რეალური ღირებულება განისაზღვრება შემოსავლის მეთოდით ან ჩანაცვლების ღირებულებით, ცვეთის გათვალისწინებით.

გადაფასების სიხშირე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულების ცვლილებებზე. როდესაც გადაფასებული აქტივის რეალური ღირებულება არსებითად განსხვავდება მისი საბალანსო ღირებულებისაგან, აუცილებელია მისი შემდგომი გადაფასება. ზოგიერთი აქტივისათვის, რომელთა რეალური ღირებულება სწრაფ და მნიშვნელოვან ცვლილებებს განიცდის, აუცილებელია ყოველწლიური გადაფასება. ხოლო

შედარებით სტაბილური საბაზრო ფასების მქონე აქტივებისათვის, საკმარისია გადაფასების ჩატარება 3-5 წელიწადში ერთხელ.

როდესაც ძირითადი საშუალებების რომელიმე ობიექტის გადაფასება ხდება, მთლიანად უნდა მოხდეს იმ ჯგუფის გადაფასება, რომელსაც მოცემული ობიექტი მიეკუთვნება.

ერთი და იმავე ჯგუფის აქტივების გადაფასება ერთდროულად უნდა მოხდეს, რათა თავიდან იქნეს აცილებული აქტივების შერჩევითი გადაფასება და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში განსხვავებული თარიღებისათვის შეფასებული დანახარჯებისა და ღირებულებების ერთმანეთში არევა. თუმცა, ზოგიერთ შემთხვევაში, დაშვებულია ზოგიერთი აქტივის წინმსწრები გადაფასება, თუ გადაფასება ხდება მოკლე პერიოდის განმავლობაში და მუდმივად განახლებადია.

როდესაც გადაფასების შედეგად აქტივის საბალანსო ღირებულება იზრდება, ნამეტი უნდა დაკრედიტდეს საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში „გადაფასების ნამეტის“ სახელწოდებით. მაგრამ გადაფასების ნამეტი მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს იმ ზომით, რამდენიც საჭიროა იმავე აქტივის ჩამოფასების იმ თანხის საკომპენსაციოდ, რომელიც ადრე მოგებაში ან ზარალში აღიარდა.

თუ აქტივის გადაფასების შედეგად მისი საბალანსო ღირებულების შემცირება ხდება, ეს შემცირება მოგებაში ან ზარალში უნდა აღიარდეს, მაგრამ ჩამოფასების თანხა გამოაკლდება გადაფასების ნამეტის თანხას, სანამ ჩამოფასების თანხა გადააჭარბებს ამავე აქტივის მიმართ არსებულ გადაფასების ნამეტს.

ძირითადი საშუალების გადაფასების დროს საწარმო, გადაფასებული აქტივის ღირებულების შეცვლის მიზნით, იყენებს ორ მიდგომას.

ერთი მიდგომა გულისხმობს აქტივის თავდაპირველი თვითღირებულების და შესაბამისად, მისი ცვეთის შეცვლას ინდექსაციის საფუძველზე ისე, რომ გადაფასების შემდეგ აქტივის საბალანსო ღირებულება უდრიდეს მის გადაფასებულ ღირებულებას.

გადაფასების მეორე მიდგომა გულისხმობს აკუმულირებული ცვეთის თანხის გლიშინირებას. კერძოდ ცვეთა აკლდება აქტივის მთლიან საბალანსო ღირებულებას, ხოლო სხვაობის თანხა გადაიანგარიშება აქტივის გადაფასებულ ღირებულებამდე.

ეს მეთოდი გამოიყენება მაშინ როცა აქტივების (უძრავი ქონება) გადაფასება ხდება საბაზრო ღირებულებით.

გადაფასების შედეგები აისახება შემდეგნაირად:

- ✓ ჩამოფასების შემთხვევაში (როცა მანამდე ეს აქტივი აფასებული იყო) ჯერ მცირდება გადაფასების რეზერვი, ხოლო თუ ის არ არის საკმარისი, სხვაობა აღიარდება ზარალად.
- ✓ აფასების შემთხვევაში, თუ მანამდე აღიარებული იყო ზარალი, მოხდება მისი გადაფარვა შემოსავლის აღიარებით, ხოლო სხვაობის თანხა მიემატება გადაფასების რეზერვს.

გადაფასება ინდექსაციის მეთოდით**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დანადგარის თვითღირებულება შეადგენს - 180.000 ლარს. დაგროვილი ცვეთა - 40.000 ლარს. ცვეთის წლიური ნორმა - 11.11 %-ია. გამოყენების ვადა - 9 წელი. გადაფასების შედეგად დანადგარის ღირებულება დადგინდა - 175.000 ლარი.

დავადგინოთ გადაფასების ინდექსი, ანუ გადაფასებული და საბალანსო ღირებულებების თანაფარდობა:

$$175.000 : 140.000 = 1.25$$

სქემა №8

მაჩვენებლები	ღირ-ბა გადაფასებამდე	აქტივის რეალური ღირ-ბა	გადაფასების კოეფიციენტი	ღირ-ბა გადაფასების შემდეგ	გადაფასების სწრაფობა
თვითღირებულება	180.000	-	1.25	225.000	45.000
დაგროვილი ცვეთა	40.000	-	1.25	50.000	10.000
საბალანსო ღირ-ბა	140.000	175.000	-	175.000	35.000

გადაფასების შედეგის ბუღალტრული ასახვა:

დ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 45.000

კ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” – 10.000

კ. 5420 “ძირ. საშ. გადაფასების რეზერვი” – 35.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანია გადაფასებას ახდენს ყოველი წლის ბოლოს. მეორე წლის ბოლოს:

დანადგარის პირვანდელი ღირებულება იქნება – 225.000 ლარი;

დაგროვილი ცვეთა - 50.000 + (225.000 : 9) = 75.000 ლარი;

საბალანსო ღირებულება – 150.000 ლარი;

დანადგარის რეალური ღირებულება – 135.000 ლარი.

დავადგინოთ გადაფასების ინდექსი:

$$135.000 : 150.000 = 0.9$$

სქემა №9

მაჩვენებლები	ღირ-ბა გადაფასებამდე	აქტივის რეალური ღირ-ბა	გადაფასების კოეფიციენტი	ღირ-ბა გადაფასების შემდეგ	გადაფასების სწრაფობა
თვითღირებულება	225.000	-	0.9	202.500	- 22.500

დაგროვილი ცვეთა	75.000	-	0.9	67.500	- 7.500
საბალანსო ღირ-ბა	150.000	135.000	-	135.000	- 15.000

გადაფასების შედეგის ბუღალტრული ასახვა:

- დ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” – 7.500
 დ. 5420 “ძირ. საშ. გადაფასების რეზერვი” – 15.000
 კ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 22.500

აკუმულირებული ცვეთის ელიმინირების მეთოდი

ამ მეთოდის გამოყენებისას პირველ რიგში ხდება ცვეთის ელიმინირება – ანულირება ძირითადი საშუალების ანგარიშზე და ამის შემდეგ მოხდება მისი გადაფასება.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ შეიძინა შენობა, რომლის თვითღირებულება - 30.000 ლარია. პირველ წელს დარიცხულმა ცვეთამ შეადგინა – 3.000 ლარი. წლის ბოლოსათვის ამ ძირითადი საშუალების რეალური ღირებულება წარმოადგენდა – 25.000 ლარს. საწარმო იყენებს გადაფასების მეთოდს და შენობას აფასებს ყოველწლიურად.

გავიანგარიშოთ თანხა და ბუღალტრულად ავსახოთ, თუ საწარმო იყენებს ცვეთის ელიმინირების მეთოდს:

ცვეთის ელიმინირება:

- დ. 2230 “შენობების ცვეთა” – 3.000
 კ. 2130 “შენობები” – 3.000

ჩამოფასება:

- დ. 8290 “ზნეა არასაოპერაციო ხარჯი” – 2.000
 კ. 2130 “შენობები” – 2.000 (30.000 – 3.000) – 25.000

მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, შენობის რეალურმა ღირებულებამ შეადგინა 30.000 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში დარიცხული ცვეთა იყო 2.500 ლარი.

მოახდინეთ ბუღალტრული ასახვა:

ცვეთის ელიმინირება:

- დ. 2230 “შენობების ცვეთა” – 2.500
 კ. 2130 “შენობები” – 2.500

აფასება:

- დ. 2130 “შენობები” – 7.500 30.000 – (25.000 – 2.500)
 კ. 8190 “ზნეა არასაოპერაციო შემოსავალი” – 2.000
 კ. 5420 “ძირ. საშ. გადაფასების რეზერვი” – 5.500

მესამე საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, შენობის რეალური ღირებულება შეადგენდა - 24.000 ლარს. დარიცხული ცვეთა - 3.000 ლარს.

მოვასდინოთ ბუღალტრული ასახვა:

ცვეთის ელიმინირება:

დ. 2230 “შენობების ცვეთა” – 3.000

კ. 2130 “შენობები” – 3.000

ჩამოფასება:

დ. 5420 “ძირ. საშ. გადაფასების რეზერვი” – 3.000

კ. 2130 “შენობები” – 3.000 (30.000 – 3.000) – 24.000

საკუთარი კაპიტალის განყოფილებაში ჩართული გადაფასების ნამეტი შეიძლება გადატანილ იქნეს გაუნაწილებელ მოგების ანგარიშზე, როდესაც წყდება აქტივის აღიარება. მან შეიძლება მოიცვას ნამეტის მთლიანი მოცულობა, მოცემული აქტივის გასვლის ან გაყიდვის შემთხვევაში, მაგრამ ზოგჯერ ეს გადატანა ხდება საწარმოს მიერ აქტივის გამოყენების პროცესში. ასეთ შემთხვევაში გადატანილი ნამეტის თანხა იქნება სხვაობა აქტივის გადაფასებული ღირებულებიდან გაანგარიშებულ ცვეთის თანხისა და მისი პირვანდელი ღირებულების მიხედვით გაანგარიშებულ ცვეთის თანხას შორის. გადაფასების ნამეტი თანხის გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე არ აისახება მოგებაში ან ზარალში.

12 . 7 . ძირითადი საშუალების გასვლა

ბასს №16-ის მიხედვით:

ძირითადი საშუალების ობიექტის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:

ა) გაყიდვის შემთხვევაში; ან

ბ) როდესაც მისი გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკურ სარგებლის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ძირითადი საშუალების ერთეულის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული შემოსულობა ან ზარალი უნდა შევიდეს იმ პერიოდის მოგებაში ან ზარალში, როდესაც აღიარების შეწყვეტა მოხდა შემოსულობა არ უნდა კლასიფიცირდეს როგორც ამონაგები.

ძირითადი საშუალების ერთეულის გასვლა შეიძლება მოხდეს მრავალი გზით მაგ., გაყიდვით, ფინანსური ლიზინგით დატვირთვით, ჩუქებით და ა.შ. გასვლის დღის განსაზღვრისას საწარმო იყენებს ბასს №18-ის, „ამონაგები“ - მოთხოვნებს საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარებისათვის.

აღიარების მოთხოვნის შესაბამისად, საწარმო აღიარებს ძირითადი საშუალების ერთეულის საბალანსო ღირებულებაში ერთეულის ნაწილის შემცველის ღირებულებას, როდესაც იგი წყვეტს შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების აღიარებას, იმის მიუხედავად, ხდებოდა თუ არა შეცვლილი ნაწილის ცვეთის დარიცხვა ცალკე. თუ საწარმოსათვის შეუძლებელია შეცვლილი ნაწილის საბალანსო ღირებულების განსაზღვრა, მაშინ მან

შეიძლება გამოიყენოს შემცვლელი აქტივის ღირებულება იმის მაჩვენებლად, თუ რა იყო შეცვლილი ნაწილის ღირებულება შეძენის ან შექმნის მომენტში.

შემოსულობა ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი საშუალებების ერთეულის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა გასავლის ამონაგებსა (თუ ასეთი არსებობს) და მათ საბალანსო ღირებულებას შორის.

ძირითადი საშუალების გასვლაში იგულისხმება მისი სააღრიცხვო რეგისტრებიდან და ბალანსიდან ამოღება.

რა მიზნითაც არ უნდა გავიდეს ძირითადი საშუალება საწარმოდან, იგი ყოველთვის უნდა ჩამოიწეროს **2100 “ძირითადი საშუალებები”** ანგარიშის კრედიტით და ამავე დროს უნდა მოხდეს დაგროვილი ცვეთის თანხის ჩამოწერაც **2200 “ძირითადი საშუალებების ცვეთა”** ანგარიშის დებეტით.

ძირითადი საშუალების გასვლამ შეიძლება გამოიწვიოს მოგების ან ზარალის მიღება. მოგება ან ზარალი აისახება არასაოპერაციო მოგების ან ზარალის სახით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ ლიკვისაციის გამო აღრიცხვიდან ჩამოწერა საოფისე მავიდა, რომელსაც თავდაპირველი ღირებულება ჰქონდა – 1.200 ლარი. დარიცხული ცვეთაც – 1.200 ლარი.

ძირითადი საშუალების ექსპლოატაციიდან გასვლა გატარდება შემდეგნაირად:

დ. 2260 “ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა” – 1.200

კ. 2160 “ოფისის აღჭურვილობა” – 1.200

ამ დროს ძირითადი საშუალების გასვლას არ მოჰყოლია არანაირი შედეგი.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ, რომელიც დღგ-ს გადამხდელია, გაყიდა ავტომანქანა, რომლის თავდაპირველი ღირებულება – 32.000 ლარია. გაყიდვის მომენტისათვის მასზე დარიცხული იყო ცვეთა – 11.000 ლარის ოდენობით. საწარმომ ავტომანქანა გაყიდა - 30.000 ლარად, დღგ-ს თანხამ შეადგინა – 5.400 ლარი. ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

ასახეთ გაყიდვის ოპერაცია ბუღალტრულად:

დ. 2280 “სატრანსპორტო საშუალებების ცვეთა” – 11.000

კ. 2180 “სატრანსპორტო საშუალებები” – 32.000

დ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 35.400

კ. 3330 “გადასახდელი დღგ” – 5.400

კ. 8130 “არასაოპერაციო მოგება” – 9.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ გაყიდა დანადგარი, რომლის პირვანდელი ღირებულება არის – 22.000 ლარი. დარიცხული ცვეთა – 10.000 ლარია. გაყიდვის ხარჯმა შეადგინა – 1.500 ლარი. საწარმოს შექმნილი ჰქონდა გადაფასების რეზერვი, რომელიც შეადგენდა – 1.300 ლარს. აქტივი გაყიდულია 12.500 ლარად. ფული მიღებულია საბანკო ანგარიშზე.

მოვაზდინოთ ძირითადი საშუალების გაყიდვის ბუღალტრული გატარება:

- დ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” – 10.000
- კ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 22.000
- დ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 12.500
- დ. 5420 “ძირ. საშ. გადაფასების რეზერვი” – 1.300
- კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 1.500
- კ. 8130 “არასაოპერაციო მოგება” – 300

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ დანადგარი გაცვალა ქსეროქსის აპარატში.

ა) გაცვლას არ ჰქონდა კომერციული ხასითი.

დანადგარის თავდაპირველი ღირებულება – 2.000 ლარია. დარიცხული ცვეთა – 800 ლარი.

ავსახოთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

- დ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” – 800
- დ. 2160 “ოფისის აღჭურვილობა” – 1.200
- კ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 2.000

ბ) გაცვლას კომერციული ხასითი აქვს.

ქსეროქსის რეალური ღირებულება შეადგენს – 1.400 ლარს. საწარმომ გაცვლისას დამატებით გადაიხადა – 100 ლარი.

ავსახოთ ოპერაცია ბუღალტრულად:

- დ. 2250 “მანქანა-დანადგარების ცვეთა” – 800
- დ. 2160 “ოფისის აღჭურვილობა” – 1.400
- კ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” – 2.000
- კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 100
- კ. 8130 “არასაოპერაციო მოგება” – 100

ზოგჯერ ძირითადი საშუალების გასვლასთან დაკავშირებულია რამდენიმე სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც ერთი შედეგით მოგებით ან ზარალით სრულდება. ეს ოპერაცია სრულად აღსაქმელი რომ იყოს, შეიძლება გამოყენებული იქნას “ძირითადი საშუალების გასვლის” დამატებითი ანგარიში, რომელზეც მოხდება ყველა ოპერაციის მიტანა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმომ მოახდინა შენობის დემონტაჟი, რომლის პირვანდელი ღირებულება – 35.000 ლარია და დარიცხული ცვეთა 34.000 ლარი. დემონტაჟზე დაიხარჯა: მასალა – 500 ლარის, ხელფასი – 300 ლარის. მიღებულია მეორადი გამოყენების მასალა შესაძლო სარეალიზაციო ფასით – 1.600 ლარის.

ავსახოთ ბუღალტრულად ოპერაცია:

- დ. 2131 “შენობის გასვლა” – 35.000
 კ. 2130 “შენობები” – 35.000
 დ. 2230 “შენობის ცვეთა” – 34.000
 კ. 2131 “შენობის გასვლა” – 34.000
 დ. 2131 “შენობის გასვლა” – 500
 კ. 1690 “სხვა მატერიალური მარაგი” – 500
 დ. 2131 “შენობის გასვლა” – 300

 კ. 3130 “გადასახდელი ხელფასი” – 300
 დ. 1690 “სხვა მატერიალური მარაგი” – 1.600
 კ. 2131 “შენობის გასვლა” – 1.600
 დ. 8220 “არასაოპერაციო ზარალი” – 200
 კ. 2131 “შენობის გასვლა” – 200

დ	2131	კ
35.000		34.000
500		
300		1.600
ბრ. – 35.800		ბრ. – 35.600
6 – 200		200
–		–

12 . 8 . ფინანსური ანგარიშგების მოქალე განმარტებითი შენიშვნები

ბასს №16-ის მიხედვით:

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ძირითადი საშუალებების ყოველი ჯგუფისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მთლიანი საბალანსო ღირებულების განსაზღვრისას გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- გამოყენებული ცვეთის დარიცხვის მეთოდები;
- აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- მთლიანი საბალანსო ღირებულება და დაგროვილი ცვეთა (დაგროვილ გაუფასურების ზარალთან ერთად) პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს;

ე) პერიოდის საწყისი და საბოლოო საბალანსო ღირებულებების შეჯერება.

საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასევე უნდა გაიხსნას შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) საკუთრების უფლებაზე არსებული შეზღუდვები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი საშუალებების ღირებულება;
- ბ) შექმნის პროცესში მყოფი ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულებაში აღიარებული დანახარჯების ოდენობა.

როდესაც ძირითადი საშუალებები ასახულია გადაფასებული ღირებულებით, საჭიროა შემდეგი ინფორმაციის გახსნა:

- ა) გადაფასების თარიღი;
- ბ) მოწვეული იყო თუ არა დამოუკიდებელი შემფასებელი;
- გ) რეალური ღირებულების განსაზღვრაში გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვება და ა.შ.