
თავი - 17

კაპიტალის აღრიცხვა

შინაარსი

- ❖ კაპიტალის არსი;
- ❖ კაპიტალის კლასიფიკაცია:
 - ◆ ამზანავობის ტიპისა და ერთპიროვნული მესაკუთრის კაპიტალის კლასიფიკაცია:
 - △ ინდივიდუალური მეწარმე;
 - △ სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება;
 - △ კომანდიტური საზოგადოება;
 - △ კოოპერატივი;
 - △ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება;
 - △ სააქციო საზოგადოება.
- ❖ რეზერვების და გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა;
- ❖ მოკლე განმარტებითი შენიშვნები.

17 . 1 . კაპიტალის არსი

კაპიტალი წარმოადგენს ინვესტორთა დაბანდების ერთობლიობას: კრედიტორთა დაბანდები წარმოქმნის-კრედიტორულ დავალიანებებს, აქციონერთა (წილის მფლობელთა) დაბანდები - საკუთარ კაპიტალს.

თუმცა პრაქტიკაში ტერმინი “კაპიტალი” ასოცირდება საკუთარ (აქციონერულ) კაპიტალთან.

ცნება ”კაპიტალი” წარმოადგენს მრავალმხრივი დავის საგანს. განსაკუთრებით თანამედროვე პერიოდში, როდესაც არსებობს ფასიანი ქაღალდების ბევრი ისეთი სახეობა, რომელთაც გააჩნია როგორც სავალო ისე საფონდო ინსტრუმენტის თვისებები. ასეთი სახის ფასიანი ქაღალდების წარმოქმნამ მნიშვნელოვნად დაანგრია ჩვეული წარმოდგენა საკუთარ კაპიტალსა და კრედიტორულ დავალიანებაზე. ამან თავის მხრივ ერთგვარად შეავიწროვა საკუთრების კონცეფცია და დასაბამი მისცა საწარმოს კაპიტალის კონცეფციას.

საწარმოს მესაკუთრეთა ინტერესები სხვადასხვაგვარია, თუმცა ბუღალტრული აღრიცხვისათვის ყველაზე მეტ ინტერესს იწვევს ორი მთავარი საკითხი:

- 1) ვისზე ნაწილდება წმინდა მოგება; და
- 2) როგორ უნდა იქნას წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში კაპიტალის სტრუქტურა.

ბალანსის აქტივებისა და ვალდებულებების ცალკეული ჯგუფები შეიძლება განსაზღვრული და შეფასებული იქნან ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად, თუმცა ეს არ ეხება საკუთარ კაპიტალს. რამდენადაც საკუთარი კაპიტალი წარმოადგენს კომპანიის აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის სხვაობას, მისი ამ ელემენტებისაგან დამოუკიდებლად განსაზღვრა შეუძლებელია. ჩვეულებრივ, საკუთარ კაპიტალს ყოფენ ორ კატეგორიად:

- 1) ინვესტირებული (დაბანდებული, განადგებული) კაპიტალი; და
- 2) გაუნაწილებელი მოგება.

როგორც წესი ბალანსში წარმოდგენილი საკუთარი კაპიტალი არ გამოხატავს მისი მესაკუთრეებისათვის ამ საწარმოს შეფასებას მიმდინარე, საბაზრო, ან სხვა ღირებულებით. ის წარმოადგენს მხოლოდ სხვაობას, ბუღალტრულად შეფასებულ აქტივებსა და კრედიტორულ დავალიანებას შორის.

საკუთარი კაპიტალის შესწავლის და წარმოდგენის საკითხი უკავშირდება კაპიტალის სხვადასხვა თეორიებს: (მაგ.: საკუთრების თეორიას, სამეურნეო ერთეულის თეორიას, საწარმოს თეორიას და ა.შ.).

ამ ეტაპზე კაპიტალის თემას განვიხილავთ დღეისათვის ჩვენს ქვეყანაში არსებულ სამეწარმეო საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირებისა და პრაქტიკაში განვითარებული კაპიტალის ინვესტირების ფორმების გათვალისწინებით.

17 . 2 . კაპიტალის კლასიფიკაცია

ბასს-ის „სტრუქტურული საფუძვლების“ მიხედვით:

ბალანსში კაპიტალი შეიძლება დაიყოს ქვეჯგუფებად. მაგალითად, სააქციო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რეზერვები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას, შეიძლება აისახოს ცალ-ცალკე. ასეთი კლასიფიკაცია შეიძლება სასარგებლო იყოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად, როდესაც კლასიფიკაცია ასახავს საწარმოს მიერ საკუთარი კაპიტალის განაწილების ან სხვაგვარი გამოყენების სამართლებრივ ან სხვა სახის შეზღუდვებს. ამგვარი სტრუქტურა შეიძლება ასევე ასახავდეს მესაკუთრეთა განსხვავებულ უფლებებს ღირებულების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

საქართველოში მოქმედი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით კაპიტალის კლასიფიკაცია გამონათულია ანგარიშზე **5000 „საკუთარი კაპიტალი“**, რომელიც შედგება შემდეგი ქვეანგარიშებისაგან

5100 „საწესდებო კაპიტალი“

- 5110 “ჩვეულებრივი აქციები”
- 5120 “პრივილეგირებული აქციები”
- 5130 “გამოსყიდული საკუთარი აქციები”
- 5140 “საემისიო კაპიტალი”
- 5150 “საწესდებო კაპიტალი შპს-ში”

5200 „პარტნიორთა კაპიტალი (შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებაში)“

- 5210 „პარტნიორთა კაპიტალი“

5300 „მოგება-ზარალი“

- 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“
- 5320 „დაუფარავი ზარალი“
- 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“

5400 „რეზერვები და დაფინანსება“

- 5410 „სარეზერვო კაპიტალი“
- 5420 „ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი“
- 5430 „ინვესტიციების გადაფასების რეზერვი“
- 5490 „სხვა რეზერვები და დაფინანსება“

17 . 2 . 1 . ამხანაგობის ტიპისა და ერთპიროვნული მესაკუთრის კაპიტალის კლასიფიკაცია

ერთპიროვნული მფლობელის საკუთარი კაპიტალი ჩვეულებრივ აისახება ერთი თანხით როგორც ერთპიროვნული მფლობელის კაპიტალი და არანაირად არ იყოფა, რამდენადაც მას არ ეზღუდება თავისი გადაწყვეტილებით დააბანდოს ან ამოიღოს სახსრები კაპიტალიდან, ამასთანავე არ არსებობს კაპიტალზე სხვა არანაირი პრიორიტეტული უფლება, გარდა კრედიტორის უფლებისა.

ერთპიროვნული ფლობისას, ბიზნესის გადახდისუნარობის ან ლიკვიდაციისას კრედიტორები თავიანთი მოთხოვნების დაკმაყოფილების მიზნით პრეტენზიებს შეუზღუდავად მიმართავენ ერთპიროვნულ მფლობელზე. ამდენად კაპიტალის დაყოფას ინვესტირებულ კაპიტალად და გაუნაწილებელ მოგებად პრაქტიკულად მნიშვნელობა არ აქვს. თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ კაპიტალისა და მოგების გაყოფა საერთოდ არ ხდება, ის პერიოდულად გამოითვლება (თუნდაც დაბეგვრის მიზნით) და პერიოდის ბოლოს ემატება კაპიტალს. ასევე უშუალოდ კაპიტალის ანგარიშსზე აისახება კაპიტალში დამატებითი ინვესტირება ან ამოღება კაპიტალიდან.

ანალოგიურია კაპიტალის ასახვა ამხანაგობის ტიპის საზოგადოებაში, იმ განსხვავებით, რომ მისი აღრიცხვა იწარმოება მონაწილეთა წილების სტრუქტურის შესაბამისად. კაპიტალის მონაწილეების მიხედვით ცალცალკე ანგარიშებზე აღრიცხვა შეიძლება იწარმოებოდეს კონტროლის უზრუნველყოფისა და კაპიტალიდან სახსრების ამოღების შეთანხმების მიზნით.

ამხანაგობის ტიპის საზოგადოების მიერ მიღებული მოგება ან ზარალი ნაწილდება კაპიტალის მონაწილეებს შორის მათი წილის შესაბამისად, რომელთა საერთო ჯამით არის წარმოდგენილი საზოგადოების კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში. კრედიტორებს კაპიტალის სტრუქტურა არ აინტერესებთ, რამდენადაც მათი ინტერესები და მოთხოვნები მიმართულია საზოგადოებისადმი მთლიანდ, ხოლო საზოგადოების ყველა მონაწილე პასუხს აგებს საზოგადოების ყველა ვალდებულებისათვის.

საქართველოში მომქმედი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით იმ საზოგადოების პარტნიორთა კაპიტალის აღსარიცხავად, რომელთაც შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობა არ გააჩნიათ გამოიყენება ანგარიში 5200 „პარტნიორთა კაპიტალი“.

საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად განსაზღვრულია კანონით დადგენილი ორგანიზაციულ - სამართლებრივი ფორმები. კაპიტალის სტრუქტურა განსხვავებულია ყველა მათგანში, ამიტომ თითოეულს ცალ-ცალკე განვიხილავთ.

“საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ” თანახმად სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად არსებობს 6 სამართლებრივი ფორმა, ესენია:

- 1) ინდივიდუალური მეწარმე;
- 2) სოლიდალური პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს);
- 3) კომანდიტური საზოგადოება (კს);
- 4) შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს);
- 5) სააქციო საზოგადოება (ს/ს, კორპორაცია);
- 6) კოოპერატივი.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (ს/ს), და კოოპერატივი არიან იურიდიული სტატუსის მქონე საწარმოები (კომპანიები). ინდივიდუალური მეწარმე არ არის იურიდიული პირი, ის თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს როგორც ფიზიკური პირი.

ინდივიდუალური მეწარმე - არის მეწარმე სუბიექტი, რომელიც თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისთვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით. ეს არის დამოუკიდებელი ფიზიკური პირის სამეწარმეო საქმიანობის მოწყობის ფორმა. ინდივიდუალური მეწარმე წარმოიშობა მხოლოდ მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან.

ინდივიდუალური მეწარმე ჩვეულებრივად ახდენს თავისი საქმიანობის ბუღალტრულ აღრიცხვას. შესაბამისად მას გააჩნია აქტივები, ვალდებულებები და კაპიტალი. კაპიტალს ის აღრიცხავს **5200-ის** **ჯგუფში**, მაგალითად, **5201 „ინდემწარმის კაპიტალი“**. ინდ/მეწარმე თავისი გადაწყვეტილებით ზრდის ან ამცირებს კაპიტალს. კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად მთელი თავისი ქონებით, შეუზღუდავად.

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება - არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი (პარტნიორი) ერთობლივად, ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას და საზოგადოების ვალდებულებებისთვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს, როგორც სოლიდარული მოვალეები, - მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ.

საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები უნდა შეთანხმდნენ წილების განაწილებაზე და დათქვან კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობა. შენატანი შეიძლება იყოს მატერიალური და არამატერიალური ქონება, სამუშაოს შესრულება ანდა მომსახურების გაწევა. კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს ნომინალური შენატანის ოდენობას.

შენატანის შეტანისას საბუღალტრო წიგნში ყველა პარტნიორს ეხსნება ცალკე ანგარიში **5200 ანგარიშის** **ჯგუფში**.

საილუსტრაციო მაგალითი:

სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება “ანი” დაფუძნდა 20X1 წლის იანვარში. დაფუძნება მოხდა 3 პარტნიორის მიერ ბოლოკია, მხეიძე და ავალიანი. პარტნიორთა კაპიტალი განისაზღვრა 30.000 ლარის ოდენობით. წილები განაწილდა თანაბრად. I პარტნიორმა ბოლოკიამ თავისი წილი შესატანი შეიტანა ფულადი სახით – 10.000 ლარი. II პარტნიორმა მხეიძემ შეტანა განახორციელა ძირითადი საშუალების – შენობის სახით. III პარტნიორმა – ავალიანმა ასევე შეიტანა ძირითადი საშუალება – მიწის ნაკვეთის სახით, რომლის ღირებულება 5.000 ლარი იყო. ეს ოპერაციები ბუღალტრულად ასე აისახება:

დ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ – 10.000
კ. 5211 „პარტნიორ ბოლოკიას-კაპიტალი“ – 10.000

დ. 2130 „შენიშვნები“ – 10.000

კ. 5212 „პარტნიორ მხედის-კაპიტალი“ – 10.000

დ. 2110 „მიწა“ – 5.000

დ. 1461 „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორ ავალიანთან მოთხოვნა“ – 5.000

კ. 5213 „პარტნიორ ავალიანის კაპიტალი“ - 10.000

თუ წესდებით სხვა რამ არ არის დადგენილი ყოველი სამეურნეო წლის ბოლოს ბალანსის საფუძველზე დგინდება წლიური მოგება ან ზარალი და გამოითვლება მასში ყოველი პარტნიორის წილი.

თითოეული პარტნიორის წილი მოგება მიემატება მისსავე შენატანს თუ ის არ იყო სრულად შეტანილი. პარტნიორის ზიარი ზარალი და სამეურნეო წლის განმავლობაში შენატანიდან გახარჯული ფული ჩამოიწერება მოგებიდან.

განვადრდით წინა საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, რომ სპს-მ პირველ საანგარიშებო წელს მიიღო წმინდა მოგება 15.000 ლარის ოდენობით. ასეთ შემთხვევაში „შეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნის მიხედვით ეს მოგება გადანაწილდება პარტნიორებზე შესრულებული შენატანის პროპორციულად და მიემატება მათსავე წილ კაპიტალს. ბუღალტრულად ეს ოპერაცია ასე აისახება:

დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ - 15.000

კ. 5211 „პარტნიორ ბოლოკიას კაპიტალი“ - 6.000 $(15.000 : 25.000) \times 10.000$

კ. 5212 „პარტნიორ მხედის კაპიტალი“ - 6.000 $(15.000 : 25.000) \times 10.000$

კ. 1461 „მოთხოვნა პარტნიორ ავალიანთან“ - 3.000 $(15.000 : 25.000) \times 5.000$

ავალიანის შეუვსებელი შენატანი შეივსება მისი წილი მოგებით და მოთხოვნა კაპიტალის შევსებაზე ჩამოიწერება კრედიტით.

პარტნიორებს შეუძლიათ შეთანხმების საფუძველზე მოახდინონ თავისი წილი კაპიტალიდან თანხის გახარჯვა.

განვადრდით საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ ბოლოკიამ და მხედიმ 20X2 წელში მოახდინეს კაპიტალიდან თავიანთი წილი თანხის გახარჯვა 6000 - 6000 ლარის ოდენობით. ავალიანმა კი დაფარა შესატანი 2.000 ლარი. ამ შემთხვევაში გატარებას ექნება შემდეგი სახე:

დ. 5211 „პარტნიორ ბოლოკიას კაპიტალი“ – 6.000

დ. 5212 „პარტნიორ მხედის კაპიტალი“ - 6.000

კ. 1110 „ნაღდი ფული სალაროში“ - 12.000

დ. 1110 „ნაღდი ფული სალაროში“ - 2.000

კ. 1460 „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების

გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე ნაწილი“ - 2.000

თუ საზოგადოებიდან ხდება პარტნიორის გასვლა მისი წილი საზოგადოების ქონებაში ნაწილდება სხვა დანარჩენ პარტნიორებზე, ან საზოგადოებაში შემოდის ახალი პარტნიორი.

თუ წილი ნაწილდება დანარჩენ პარტნიორებზე, პარტნიორები ვალდებული არიან, საზოგადოებიდან გამსვლელი პარტნიორი გაათავისუფლონ საზოგადოების ვალდებულებებისგან და გადაუხადონ ის, რასაც იგი საზოგადოების ლიკვიდაციის შემთხვევაში მიიღებდა.

განვადროთ საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, რომ 20X3 წლის დასაწყისში საზოგადოებიდან გასვლა მოისურვა ბოლოკიამ. საზოგადოების ფინანსური სურათი სალიკვიდაციო ბალანსის საფუძველზე ასეთია:

აქტივები – 100.000, ვალდებულებები – 40.000, კაპიტალი – 60.000.

ამ სურათის მიხედვით, გამოდის, რომ 20X2 წელს საზოგადოების კაპიტალი კიდევ 30.000 ლარით გაიზარდა, ვინაიდან წინა 20X1 წლის ბოლოს კაპიტალი 30.000 ლარს შეადგენდა.

ბოლოკიას გასვლა საზოგადოებიდან ბუღალტრულად ასე აისახება:

დ. 5211 „პარტნიორ ბოლოკიას კაპიტალი“ - 20.000

კ. 5212 „პარტნიორ მხედის კაპიტალი“ - 10.000

კ. 5213 „პარტნიორ ავალიანის კაპიტალი“ - 10.000

სპს „ანი“-ს კაპიტალის ცვლილებების გაანგარიშება

	კაპიტალის შევსება 20X1 წლის ანგარიშში	მოგების მიღება 20X1 წლის ბოლოს	კაპიტალი 20X2 წლის დასაწყისში	კაპიტალის გაზარდა პარტნიორთა მიერ და კაპიტალის შევსება	მიღებული მოგება 20X2 წლის ბოლოს	კაპიტალის ოდენობა 20X2 წლის ბოლოს	პარტნიორის გასვლა 20X3 წელი	წილის განაწილება	კაპიტალის ოდენობა გადანაწილების შემდეგ
ბოლოკია	10.000	6.000	16.000	(6.000)	10.000	20.000	(20.000)	-	-
მხედი	10.000	6.000	16.000	(6.000)	10.000	20.000	-	10.000	30.000
ავალიანი	5.000	3.000	8.000	2.000	10.000	20.000	-	10.000	30.000
	25.000	15.000	40.000	(10.000)	30.000	60.000	(20.000)	20.000	60.000

კომანდიტური საზოგადოება - არის საზოგადოება, რომელშიც რამდენიმე პირი ერთიანი საფირმო სახელწოდებით ეწევა სამეწარმეო საქმიანობას. კომანდიტურ საზოგადოებაში არიან 2 სახის პარტნიორები. ესენია კომანდიტები და კომპლემენტარები. კომანდიტები საზოგადოების ვალდებულებებისათვის პასუხს აგებენ მხოლოდ განსაზღვრული საგარანტიო თანხით, კომპლემენტარები კი არიან სრული პარტნიორები და კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ, როგორც სოლიდარული მოვალეები. კომანდიტური საზოგადოების პარტნიორი შეიძლება იყოს, როგორც ფიზიკური ასევე იურიდიული პირი.

საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები თანხმდებიან წილების განაწილებაზე და დათქვამენ კაპიტალში თავიანთი შენატანის ოდენობას. შენატანი შეიძლება იყოს

მატერიალური და არამატერიალური ქონება, სამუშაოს შესრულება ან/და მომსახურების გაწევა. კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს მინიმალურ შენატანს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომანდიტური საზოგადოება “იმედი” დაარსდა 2 პარტნიორის მიერ 20X1 წელს. პირველი პარტნიორი არის კომანდიტი იურიდიული პირი “იმერეთი”, მეორე პარტნიორი კი კომპლემენტარი ფიზიკური პირი მჭედლიძე. პარტნიორთა კაპიტალი განისაზღვრა 20 000 ლარის ოდენობით. ფიზიკურმა პირმა მჭედლიძემ თავისი წილი შეიტანა გასარემონტებელი შენობის სახით, რომლის ღირებულება 10.000 ლარი იყო. კომანდიტი იურიდიული პირი სპს “იმერეთი” ეწევა სარემონტო მომსახურებას და მან თავისი შესატანი განახორციელა ოფისის რემონტის სახით, რომლის ღირებულებაც 10.000 ლარით განისაზღვრა. ეს ოპერაცია ბუღალტრულად ასე აისახება:

- დ. 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“ - 10.000
- კ. 5210 „კომპლემენტარ მჭედლიძის კაპიტალი“ - 10.000
- დ. 2121 „შენობის რემონტი“ - 10.000
- კ. 5220 „კომანდიტ სპს „იმერეთი“-ის საგარანტიო თანხა“ - 10.000

ყოველი სამეურნეო წლის ბოლოს ბალანსის საფუძველზე დგინდება კომანდიტური საზოგადოების წლიური მოგება ან ზარალი და გამოითვლება მასში ყოველი პარტნიორის წილი.

განვადგომთ საილუსტრაციო მაგალითი:

კომანდიტურმა საზოგადოება “იმედმა” საანგარიშგებო 20X1 წლის ბოლოს მიიღო წმინდა მოგება 8.000 ლარი.

- დ. 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება“ – 8.000
- კ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ - 8.000

მიღებული მოგება – 8.000 ლარიდან გამოვთვლით თითოეული პარტნიორის წილს.
 $8.000 : 2 = 4.000$ ლარი

თუ წესდებით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ეს თანხა მიემატება ორივე პარტნიორის კაპიტალს. გატარება ასეთი იქნება:

- დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ - 8.000
- კ. 5210 „კომპლემენტარ მჭედლიძის კაპიტალი“ - 4.000
- კ. 5221 „სპს „იმერეთი“-ს მოგების წილი“ - 4.000

20X2 წელს კომპლემენტარმა ფიზიკურმა პირმა მჭედლიძემ მისი წილი კაპიტალიდან 3.000 ლარის გახარჯვა მოახდინა, ხოლო სპს „იმერეთმა“ გაიტანა მოგების წილი 4.000 ლარი.

- დ. 5210 „კომპლემენტარ მჭედლიძის კაპიტალი“ - 3.000
- დ. 5221 „სპს „იმერეთი“-ს მოგების წილი“ - 4.000
- კ. 1110 „ნაღდი ფული საღაროში“ - 7.000

20X2 წელს საზოგადოებამ მიიღო ზარალი 5.000 ლარის ოდენობით. ზარალის ანაზღაურებაში კომანდიტი მონაწილეობს მხოლოდ თავისი შენატანით, ამასთან ის ვალდებული არ არის დააბრუნოს მიღებული მოგება, შემდგომი ზარალის გამო.

გავითვალთვალოთ საერთო კაპიტალში კომანდიტის წილი და შესაბამისად ზარალში მისი მონაწილეობის ოდენობა. ამისათვის გამოვიყენოთ ქვემოთ ცხრილის ინფორმაცია. სულ კაპიტალი 20X2 წლის ბოლოს 21.000 ლარს შეადგენს, საიდანაც კომანდიტის წილი ზარალი არის $(10.000 : 21.000) \times 5.000 = 2.381$ ლარს, ხოლო კომპლემენტარის წილი $5.000 - 2.381 = 2.619$ ლარს. რომელსაც კომპლემენტარი მჭედლიძე დაფარავს. ბუღალტრულად ეს ოპერაცია ასე გატარდება:

ა) მჭედლიძის მიერ ფულის შემოტანა:

დ. 1110 „ნაღდი ფული საღაროში“ - 2.619

კ. 5211 „მჭედლიძის კაპიტალი“ - 2.619

ბ) ზარალის განაწილება:

დ. 5210 „მჭედლიძის კაპიტალი“ - 2.619

დ. 5222 „სპს „იმერეთის“ დაუფარავი ზარალი“ - 2.381

კ. 5320 „დაუფარავი ზარალი“ - 5.000

კომანდიტური საზოგადოება “იმედი“-ს კაპიტალის მოძრაობის გაანგარიშება

პარტნიორები	20X1 წლის კაპიტალის შევსება	20X1 წლის მოგების განაწილება	მოგების გატანა	კაპიტალი 20X2 წლის ბოლოს	20X2 წელს მიღებული ზარალის განაწილება	ზარალის დაფარვა	კაპიტალი 20X3 წლის დასაწყისში		
							შესრულებული შენატანი	ზარალის დაფარვა	სულ
კომანდიტი სპს „იმერეთი“	10.000 (საკარანტ. თანხა)	4.000	(4.000)	10.000	(2.381)	-	10.000	(2.381)	7.619
კომპლემენტარი „მჭედლიძე“	10.000	4.000	(3.000)	11.000	(2.619)	2.619	11.000	-	11.000
სულ:	20.000	8.000	(7.000)	21.000	(5.000)	2.619	21.000	(2.381)	18.619

20X3 წლის დასაწყისში წამგებიანი მსხვილი ოპერაციის გამო კრედიტორისადმი ვადადამდგარი დავალიანების 30.000 ლარის ვადაში გადაუხდელობისათვის დადგა საზოგადოების ლიკვიდაციის საკითხი.

„კანონი მეწარმეთა შესახებ“ - მიხედვით შეზღუდული პარტნიორის (კომანდიტის) საგარანტიო თანხა საზოგადოების კრედიტორების მიმართ განისაზღვრება წესდებაში მითითებული თანხის ოდენობით. ე.ი. ლიკვიდაციის დროს კრედიტორის წინაშე კომანდიტის – სპს „იმერეთი“-ს პასუხისმგებლობა განისაზღვრება – 10.000 ლარით, ხოლო კომპლემენტარ „მჭედლიძის“ პასუხისმგებლობა – 20.000 ლარით, აქედან

საწარმოს კაპიტალში (შესაბამისად აქტივებში) არსებული 11.000 ლარით და პირადი ქონებით 9.000 ლარით.

„საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“ განმარტავს:

კოოპერატივი - არის წევრთა შრომით საქმიანობაზე დაფუძნებული ან წევრთა მეურნეობის განვითარებისა და შემოსავლის გადიდების მიზნით შექმნილი საზოგადოება, რომლის ამოცანაა წევრთა ინტერესების დაკმაყოფილება და იგი მიმართული არ არის უპირატესად მოგების მიღებაზე. კოოპერატივებს მიეკუთვნებიან:

- სასოფლო-სამეურნეო ან სარეწაო პროდუქციის ერთობლივი გასაღების კოოპერატივები;
- სასოფლო-საკრედიტო კოოპერატივები და ა.შ

კოოპერატივი თავისი ვალდებულებების გამო კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ თავისი ქონებით.

კანონში ზემოთაღნიშნული ჩანაწერი ცალსახად მიუთითებს, რომ კოოპერატივის, როგორც საწარმოს პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე შეზღუდულია მხოლოდ საწარმოს ქონებით. ამ ნიშნით ის არ მიეკუთვნება **„შეზღუდული ქონებრივი პასუხისმგებლობის არმქონე საზოგადოებას“**, რომელთა კაპიტალი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით გამოყოფილია 5200 ანგარიშსზე, თუმცა საწარმოს არსით, ორგანიზაციული მოწყობის ფორმითა და წევრთა ურთიერთობის სამართლებრივი რეგულირებით ის არსობრივად წარმოადგენს ამხანაგობის ტიპის საზოგადოებას.

კოოპერატივის წევრის შენატანს „პაი“ ჰქვია. „პაი“ ლათინური სიტყვაა და წილს, ხვედრს ნიშნავს. კოოპერატივის წევრის მინიმალური „პაი“-ს ოდენობას განსაზღვრავენ დამფუძნებლები. კოოპერატივის ერთ წევრს შეიძლება ჰქონდეს რამდენიმე „პაი“.

„საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“ განმარტავს:

კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს არ აგებენ. თუმცა აქვე აღნიშნავს რომ პარტნიორები პასუხს აგებენ კრედიტორების წინაშე, მათ მიერ შეუტანელი შენატანითაც თუ პასუხისმგებლობა დადგა პარტნიორთა მიერ შეთანხმებული შესატანის სრულად შეტანამდე.

ამავე კანონის მიხედვით – კოოპერატივში წევრთა შემსვლელის განცხადება არაორაზროვნად უნდა ასახავდეს კოოპერატივის წევრის ვალდებულებას, რომ იგი წესდების შესაბამისად შეიტანს დადგენილ შენატანს (პაის). თუ წესდებით განსაზღვრულია, რომ კოოპერატივის წევრმა შეუზღუდავად, ან შეზღუდულად საგარანტიო თანხის ოდენობით დამატებითი შესატანები უნდა შეიტანონ, მაშინ განცხადებაში უნდა აღინიშნოს, რომ კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად წევრად შემსვლელები გადაიხდიან დამატებით შესატანს შეუზღუდავად ან წესდებაში დათქმულ საგარანტიო თანხამდე ოდენობით.

წევრთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით ღვინდება: პაის გაზრდის; რამოდენიმე საგალდებულო პაით მონაწილეობის შემოღების ან გაფართოების; დამატებითი შესატანის შეტანის მოვალეობის შემოღების ან გაფართოების საკითხები. აქვე გასათვალისწინებელია

ისიც, რომ კოოპერატივის ყოველ წევრს აქვს თითო ხმა და ის არ არის დამოკიდებული პაის ოდენობაზე.

ამდენად კოოპერატივი ამხანაგობის ტიპის საზოგადოებად უნდა იქნას განხილული და აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ მისი მონაწილეების პასუხისმგებლობის შეზღუდვაც დამოკიდებულია კოოპერატივის წევრთა შიგა შეთანხმებაზე. მოქმედი ანგარიშთა გეგმა ანგ. 5100-ის ჯგუფში „საწესდებო კაპიტალი“ არ მოიცავს კოოპერატივის კაპიტალის პაის საერთო თანხის ანგარიშს და ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე უფრო მიზანშეწონილად მიგვაჩნია მისი 5200 „პარტნიორთა კაპიტალი“-ს ჯგუფში ასახვა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კოოპერატივი „ფერმერი“ დაფუძნდა 3 წევრის მიერ. პაი განისაზღვრა 20.000 ლარის ოდენობით. ერთი ფლობს ერთ პაის. პირველმა წევრმა არეშიძემ შენატანი განახორციელა ფულის სახით 15.000 ლარით. მეორე წევრმა - გავნიძემ შენატანი განახორციელა მანქანა-დანადგარის სახით, რომლის ღირებულება 16.000 ლარია. მესამე წევრმა ვაშაძემაც მანქანა-დანადგარები შეიტანა – 15.500 ლარის.

გატარებას ექნება შემდეგი სახე:

დ. 1210 „ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში“ - 15.000

კ. 5211 „არეშიძის პაი“ - 15.000

დ. 2150 „მანქანა-დანადგარი“ - 31.500

კ. 5212 „გავნიძის პაი“ - 16.000

კ. 5213 „ვაშაძის პაი“ - 15.500

წლიური ანგარიშის დამტკიცებისას კოოპერატივის წევრებისათვის გათვალისწინებული სამეურნეო წლის მოგება ან ზარალი უნაწილდება კოოპერატივის წევრებს.

მოგება-ზარალის განაწილება კოოპერატივში პირველ წელს ხდება მათ მიერ შეტანილი შენატანების პროპორციულად. ყოველი მომდევნო წლისათვის კი მოგების მიმატებით და ზარალის ჩამოწერის გზით წინა სამეურნეო წლის ბოლოსთვის არსებული პაის საერთო თანხის პროპორციულად. მოგების მიმატება გრძელდება მანამ სანამ არ იქნება მიღწეული პაის ოდენობა. წესდება შეიძლება ითვალისწინებდეს მოგებისა და ზარალის განაწილების სხვა წესებს. სანამ არ მიიღწევა ზარალის გამო შემცირებული პაის ოდენობა, მოგება არ განაწილდება. წესდება ან საერთო კრების დადგენილება შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ მოგება მთლიანად ან ნაწილობრივ დაერიცხოს რეზერვს.

განვავრდით საილუსტრაციო მაგალითი:

კოოპერატივმა „ფერმერმა“ საანგარიშგებო წლის ბოლოს მიიღო წმინდა მოგება 10.000 ლარის ოდენობით. სერთო კრების მიერ დადგინდა, რომ მიღებული მოგება განაწილდეს წევრებზე. ამ დროისათვის ფაქტობრივად შეტანილი პაის საერთო რაოდენობა შედგენს – 46.500 ლარს. მოგების ბუღალტრულად ასახვა:

დ. 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება“ - 10.000

კ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ - 10.000

მოგების განაწილება და მისი რეზერვად გარდაქმნა მოხდება შემდეგი გატარებით:

დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ - 10.000

კ. 5211 „არეშიძის პაი“ - $3.226 (15.000 : 46.500) \times 10.000$

კ. 5212 „გაგნიძის პაი“ - $3.440 (16.000 : 46.500) \times 10.000$

კ. 5213 „ვაშაძის პაი“ - $3.334 (15.500 : 46.500) \times 10.000$

ამ გატარებით მიღებული მოგება გაინაწილეს პარტნიორებმა შენატანების პროპორციულად.

“კანონი მეწარმეთა შესახებ” განსაზღვრავს:

კოოპერატივიდან გამსვლელი წევრის საბოლოო ანგარიშსწორება ხდება გასვლის დღისათვის ბალანსის საფუძველზე. თუ კოოპერატივიდან გასვლა ხდება სამეურნეო წლის განმავლობაში, მაშინ აიღება ბოლო ბალანსი. კოოპერატივის წევრის აქტივები უნდა ანაზღაურდეს გასვლიდან ექვსი თვის განმავლობაში. კოოპერატივის რეზერვებისა და სხვა ქონების მიმართ მას არა აქვს მოთხოვნის უფლება. თუ ვალების დასაფარავად საკმარისი არ არის მთელი ქონება, რეზერვებისა და აქტივების ჩათვლით, მაშინ კოოპერატივიდან გასულმა წევრმა კოოპერატივს უნდა გადაუხადოს თავისი წილი ფულადი თანხიდან. ეს წილი დაიანგარიშება კოოპერატივის წევრთა რაოდენობის მიხედვით, თუ წესდება სხვა რამეს არ ითვალისწინებს. საერთო კრება იღებს გადაწყვეტილებას, კოოპერატივიდან გამსვლელ წევრთა რეზერვში მონაწილეობის შემოღების ან გაფართოების შესახებ.

კოოპერატივის წესდება შეიძლება ითვალისწინებდეს, რომ კოოპერატივის წევრებს, რომლებმაც პაი სრულად გადაიხადეს, გასვლის შემთხვევაში მიეცეთ პაის უკუმოთხოვნის უფლება ამ მიზნით შექმნილი რეზერვის წლიური ნაშთის საფუძველზე. ეს მოთხოვნა შეიძლება დამოკიდებული იყოს კოოპერატივის წევრად ყოფნის სტაჟზე ან შესაძლოა წესდება სხვა პირობებსა და მოთხოვნის შეზღუდვებს ითვალისწინებდეს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კოოპერატივ “ფერმერის” წევრი არეშიძე იღებს გადაწყვეტილებას კოოპერატივიდან გასვლის შესახებ. ამ პერიოდისთვის კოოპერატივის ფინანსური მდგომარეობის სურათი შემდეგია:

აქტივები – 150.000

ვალდებულებები – 20.000

კაპიტალი – 130.000

კაპიტალის სტრუქტურა კი შემდეგია:

- პაის საერთო თანხა – 100.000 (5 პაი)
- (მ/შ “არეშიძის პაი” – 40.000) (2 პაი)
- კოოპერატივიდან გასულ წევრთა ანაზღაურების რეზერვი – 10.000
- წარმოების განვითარების რეზერვი – 20.000

კოოპერატივის წესდებით დადგენილია, რომ გამსვლელ წევრს აუნაზღაურდება თავისი წილი პაი და წილი “გამსვლელ წევრთა ანაზღაურების რეზერვიდან”. ამ მომენტისათვის არეშიძე ფლობდა 2 პაის.

არეშიძის გასვლა კოოპერატივიდან ბუღალტრულად აისახება:

დ. 5211 „არეშიძის პაი“ - 40.000 (ორი პაი)

დ. 5411 „კოოპერატივიდან გასულ წევრთა ანაზღაურ. რეზერვი“ - 4.000 (10.000 : 5) x 2

კ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ - 44.000

„საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“ განმარტავს:

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება - არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე განისაზღვრება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი დაყოფილია წილებად. წილი არის მიმოქცევადი უფლება. ეს იმას ნიშნავს, რომ შპს-ს პარტნიორებს უფლება აქვთ გაასხვისონ ან დატვირთონ (დააგირავონ) წილი საზოგადოების კაპიტალში, თუ წესდება არ ითვალისწინებს შეზღუდვას.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი განისაზღვრება ნებისმიერი ოდენობით. საწარმოს რეგისტრაციის მიზნებისთვის კაპიტალის არსებობის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ მოითხოვება. კანონის ეს ნაწილი პრაქტიკაში ზოგჯერ ისეა გაგებული, რომ არ არის საჭირო კაპიტალის არსებობა. რა თქმა უნდა ეს მოსაზრება მცდარია, ვინაიდან კაპიტალი ესაჭიროება ნებისმიერ სამართლებრივ ორგანიზაციულ ფორმას. ამასვე მიუთითებს ეს კანონიც, როცა აღნიშნავს: პარტნიორები დებენ შეთანხმებას (წესდებას), რომლის საფუძველზედაც წესრიგდება საწარმოს საქმიანობასთან ან/და პარტნიორების ურთიერთობებთან დაკავშირებული საკითხები. პარტნიორთა შეთანხმების ნაწილი (რომელიც წარმოადგენს სარეგისტრაციო განაცხადს) რეგისტრირდება საჯარო რეესტრში. საზოგადოების დაფუძნებისას პარტნიორები უნდა შეთანხმდნენ წილების განაწილებაზე და დათქვან კაპიტალში მათი შენატანის ოდენობა. პარტნიორთა შეთანხმება, რომლის რეგისტრაციაც არ არის სავალდებულო, იდება წერილობითი ფორმით.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნებისას აუცილებელია წესდებით განისაზღვროს საწესდებო კაპიტალი და შესატანის განხორციელების საკითხი, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს, როგორც არამატერიალური ასევე მატერიალური ქონების სახით. კანონი არ განსაზღვრავს საწესდებო კაპიტალის მინიმალურ ან მაქსიმალურ ოდენობას. ის განსაზღვრულია წესდებით თანხობრივად და სწორედ ამ კაპიტალში წილობრივი მონაწილეობის პროცენტული მაჩვენებლები თითოეული პარტნიორის მიხედვით წარმოადგენს სარეგისტრაციო მონაცემს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

შპს „ალფა“ 20X1 წლის ბოლოს დაფუძნდა 2 პარტნიორის მიერ. საწესდებო კაპიტალი განისაზღვრა 40.000 ლარით. პარტნიორები წილებს ფლობენ თანაბრად. ერთმა პარტნიორმა - შონიამ თავისი წილის შეტანა განახორციელა ფულადი სახით - 20.000 ლარი. მეორე პარტნიორმა ნინუამ შემოიტანა 12.000 ლარის ღირებულების მანქანა-დანადგარი და აიღო ვალდებულება შენატანის შევსებაზე 2 თვის შემდეგ.

ბუღალტრულად ამ ოპერაციას ასე ავსახავთ:

დ. 1110 „ნაღდი ფული საღაროში“ - 20.000

კ. 5151 „საწესდებო კაპიტალი შპს-ში“ შონია - 20.000

დ. 2150 „მანქანა-დანადგარები“ - 12.000

დ. 1460 „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე წილი“ - 8.000

კ. 5152 „საწესდებო კაპიტალი შპს-ში“ ნინუა - 20.000

2 თვის შემდეგ პარტნიორმა ნინუამ განახორციელა დარჩენილი შესატანის შეტანა ფულადი სახით.

დ. 1110 „ნაღდი ფული საღაროში“ - 8.000

კ. 1460 „კაპიტალის შევსებაზე პარტნიორების გრძელვადიანი მოთხოვნების მიმდინარე წილი“ - 8.000

პარტნიორებს შეუძლიათ წესდებით გათვალისწინებულ შემთხვევაში განსაზღვრონ თითოეული პარტნიორის შენატანის შეტანის წესი და ვადა. ვადის უშედეგოდ გასვლის შემთხვევაში პარტნიორი, რომელმაც არ განახორციელა გადახდა, კარგავს წილს და ნაწილობრივ შესრულებულ ვალდებულებათა შედეგებსაც, თუ წესდებით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

ჩვენს მაგალითში მოცემულ მეორე პარტნიორ ნინუას, რომ არ განეხორციელებინა თავისი წილის სრულად შეტანა, ის დაკარგავდა წილზე უფლებას და ასევე დაკარგავდა შეტანილ 12.000 ლარის წილი დივიდენდების მიღების უფლებასაც.

როდესაც არაფულადი შენატანებით ხდება კაპიტალის შევსება, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ისეთ შემთხვევას, როცა შეტანილი ქონების ღირებულება აღემატება დათქმულ ოდენობას. ასეთ შემთხვევაში ნამეტო თანხა არ უბრუნდება პარტნიორს. საგადასახადო კანონმდებლობა ამ ღირებულებას საემისიო კაპიტალს უწოდებს.

საემისიო კაპიტალი - არის სხვაობა საწარმოს მიერ აქციების პირველადი განთავსებიდან მიღებულ ან მისაღებ თანხასა და ამ აქციების ჯამურ ნომინალურ ღირებულებას შორის, აგრეთვე სამეწარმეო საზოგადოების დაფუძნებისას არაფულადი შენატანის ღირებულების მეტობა დათქმულ თანხაზე.

საილუსტრაციო მაგალითი:

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „დონა“ დაფუძნდა ერთი პირის მიერ. საწესდებო კაპიტალის ოდენობა წესდებით განისაზღვრა 55.000 ლარით. პირმა შენატანი განაზოგადოება შენობის სახით, რომლის ღირებულება აუდიტის დასკვნის საფუძველზე განისაზღვრა 57.000 ლარით.

ბუღალტრულად ამ ოპერაციას ასე ავსახავთ:

დ 2130 „შენობები“ - 57.000

კ. 5150 „საწესდებო კაპიტალი შპს-ში“ - 55 000

კ. 5140 „საემისიო კაპიტალი“ - 2.000

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორების პასუხისმგებლობაა, დათქმული შესატანის განზოგადოება. თუ პარტნიორს შესატანი სრულად აქვს განზოგადოებული ის საზოგადოების ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს არ აგებს. რა თქმა უნდა ასეთ ვითარებაში აუცილებელია კრედიტორთა სამართლებრივი დაცვა საზოგადოების პარტნიორთა და ადმინისტრაციის მხრიდან არაკეთილსინდისიერი ქმედებებისაგან.

კრედიტორები თავიანთ მოთხოვნებებს იკმაყოფილებენ საზოგადოების მთელი ქონებიდან შეუზღუდავად, თუმცა ამ ქონებას შპს-ს პარტნიორები და ადმინისტრაცია განკარგავს. სწორედ საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს კრედიტორთა უფლებების დაცვის მინიმალურ ბუფერს.

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორებს შეუძლიათ გაინაწილონ მხოლოდ საწარმოს მოგება დივიდენდის სახით, მათ უფლება არ აქვთ გახარჯონ ინვესტირებული კაპიტალი. ამ მიზნით კანონმდებლობა აწესებს შეზღუდვებს აქტივების განაწილებაზე, საზოგადოების ლიკვიდაციამდე.

“კანონით მეწარმეთა შესახებ” განსაზღვრულია, რომ საზოგადოების ხელმძღვანელები (დირექტორები და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები) საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნონ კეთილსინდისიერად, თუ ისინი ამ მოვალეობას არ შეასრულებენ, საზოგადოების წინაშე წარმომობილი ზიანისათვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების ხელმძღვანელობის ვალდებულება არ წყდება იმის გამო, რომ ისინი მოქმედებენ პარტნიორთა გადაწყვეტილებების შესასრულებლად.

თუ საწარმო გადახდის უუნაროა ან გადახდისუუნარობის საშიშროების წინაშე დგას, ხელმძღვანელებმა ბრალეული გაჭიანურების გარეშე, მაგრამ საწარმოს გადახდისუუნარობის დადგომის მომენტიდან არა უგვიანეს 3 კვირისა, უნდა განაცხადონ ამის თაობაზე “გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ” საქართველოს კანონით დადგენილი წესით.

ამდენად შპს-ში ინვესტირებული კაპიტალის, კერძოდ საწესდებო კაპიტალის სწორად განსაზღვრა და მისი გამოყოფა გაუნაწილებელი მოგებისაგან აუცილებლად უნდა მოხდეს,

რამდენადაც პარტნიორებს საზოგადოების ლიკვიდაციამდე არ შეუძლიათ ინვესტირებული კაპიტალის განაწილება.

ტერმინს – დივიდენდი “საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ” იყენებს მხოლოდ შეზღუდულ პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში. თუმცა საგადასახადო კანონმდებლობა დაბეგვრის თვალსაზრისით დივიდენდად მოიაზრებს ნებისმიერ განაცემს, რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მონაწილეებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე, ხოლო იურიდიული პირის ლიკვიდაციის ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას დივიდენდად განიხილება ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მონაწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს.

მიხედვად ზემოდსენებულისა თითქმის იშვიათად ხდება, რომ საზოგადოება მიღებულ მოგებას მუდმივად და სრულად ანაწილებდეს პარტნიორებს შორის დივიდენდის სახით. მოგების მნიშვნელოვანი ნაწილი, მზარდ და განვითარებად კომპანიებში. გაუნაწილებელი მოგებისა და მიზნობრივი რეზერვების სახით ისევ რეინვესტირებაში მიემართება და შესაბამისად იზრდება საწარმოს ქონება და კაპიტალი.

საილუსტრაციო მაგალითი:

შპს “ალფა” დაფუძნდა 2 პარტნორს (შონიას და ნინუას) მიერ. წილები განისაზღვრა თანაბრად. წლიური შედეგების მიხედვით იღებს 60.000 ლარის წმინდა მოგებას, რომელსაც პარტნიორთა საერთო გადაწყვეტილებით ანაწილებს: 25.000 ლარის დივიდენდის სახით, ხოლო 10.000 ლარით ქმნის წარმოების განვითარების მიზნობრივ ფონდს.

ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

ა) წმინდა მოგების მიღება:

დ. 5330 “საანგარიშგებო პერიოდის მოგება” - 60.000

კ. 5310 “გაუნაწილებელი მოგება” - 60.000

ბ) მოგების განაწილება:

დ. 5310 “გაუნაწილებელი მოგება” - 35.000

კ. 3421 “პარტნიორ შონიაზე გადასახდელი დივიდენდი” - 12.500

კ. 3422 “პარტნიორ ნინუაზე გადასახდელი დივიდენდი” - 12.500

კ. 5411 “წარმოების განვითარების რეზერვი” - 10.000

გ) დივიდენდის საშემოსავლოს დაკავება (5%):

დ. 3421 “პარტნიორ შონიაზე გადასახდელი დივიდენდი” - 625

დ. 3422 “პარტნიორ ნინუაზე გადასახდელი დივიდენდი” - 625

კ. 3321 “გადასახდელი დივიდენდის საშემოსავლო გადასახადი” - 1.250

შპს “ალფას” კაპიტალის ცვლილების შესახებ ინფორმაცია შემდეგი სახით იქნება

	საწესდებო კაპიტალი	აკუმულირებული მოგება	მიზნობრივი რეზერვი	სულ კაპიტალი
ნაშთი 20X1 წლის დასაწყისში	40.000	-	-	40.000
წმინდა მოგების ცვლილება	-	50.000	10.000	60.000
დივიდენდის გაცემა	-	(25.000)	-	(25.000)
სულ	40.000	25.000	10.000	75.000

ცნობილია, რომ საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ-სამართლებრივ ფორმაზე. კაპიტალის სტრუქტურა ყველაზე სრულად სააქციო საზოგადოებაშია გამოხატული და ახლა სწორედ ეს ფორმა განვიხილოთ.

“საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ” სააქციო საზოგადოებას განიხილავს – კორპორაციულად.

კორპორაციის ფინანსურმა ანგარიშებამ უნდა წარმოადგინოს ორგანიზაციის ურთიერთდამოკიდებულება თავის აქციონერებთან, რომელიც გაცილებით უფრო რთულია ვიდრე ამხანაგობის ტიპის საზოგადოებაში.

სააქციო კაპიტალის კლასიფიკაციის მთავარი მიზანია აქციონერების, კრედიტორებისა და სხვა დაინტერესებული პირების, საწარმოს მართვის ეფექტურობის შესახებ ინფორმაციით უზრუნველყოფა, მათი ინფორმირება ეკონომიკური უფლებების დინამიკისა და პერსპექტივის შესახებ.

ჩვენს მიერ აქამდე განხილული სამართლებრივი ფორმის საწარმოები ძირითადად ფუნქციონირებენ კაპიტალის მეპატრონეთა ინტერესების შესაბამისად, რაც მნიშვნელოვნად განასხვავებს მათ კორპორაციისაგან.

დიდი კორპორაციული საწარმოები არსობრივად სოციალური წარმონაქმნია, რომელთა საქმიანობა მიმართულია მრავალი სოციალური ჯგუფის ინტერესების დაკმაყოფილებაზე, რომელსაც გარდა აქციონერებისა, კრედიტორებისა, თანამშრომლებისა და კლიენტი საწარმოებისა მიეკუთვნება სახელმწიფო ორგანოები და მთლიანად საზოგადოება. ასეთი ტიპის კორპორაციების საქმიანობა მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ ბაზარზე პროდუქციის ფასწარმოქმნის პოლიტიკაზე, შრომითი რესურსების შეფასების პოლიტიკაზე და ზოგადად ეკონომიკის განვითარებაზე. ამიტომ დიდი კორპორაციები არ შეიძლება ფუნქციონირებდეს მხოლოდ აქციონერთა ინტერესების შესაბამისად, იმ მოტივით, რომ დანარჩენი სოციალური ჯგუფების ინტერესები კონკურენციის წყალობით იქნება დაცული. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ეს გულისხმობს, რომ კორპორაცია პასუხისმგებელია მის მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სისწორეზე, არა მარტო აქციონერებისა და კრედიტორების, არამედ მთელი საზოგადოების წინაშე.

„საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“ თანხმად:

სააქციო საზოგადოება - არის საზოგადოება, რომლის კაპიტალი დაყოფილია წესდებით განსაზღვრული კლასის და რაოდენობის აქციებად.

აქცია - არის არამატერიალიზებული სახელობითი ფასიანი ქაღალდი, რომელიც ადასტურებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებს პარტნიორის (აქციონერის მიმართ) და აქციონერის უფლებებს სააქციო საზოგადოებაში.

სააქციო საზოგადოების პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. აქციონერი პასუხს არ აგებს სააქციო საზოგადოების ვალდებულებებისათვის. სააქციო საზოგადოების დაფუძნებისას კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით.

თუ კანონით სხვა რამ არ არის დადგენილი აქციონერის ერთადერთი მოვალეობაა, შეიტანოს შესატანი კუთვნილი რაოდენობის აქციების მისაღებად. არ შეიძლება აქციონერს წესდებით დაეკისროს ისეთი მოვალეობები, რაც კანონით არ არის განსაზღვრული.

კაპიტალის გაზრდა ახალი აქციების გამოშვების გზით. სააქციო საზოგადოებაში კაპიტალის ჩამოყალიბება ან გაზრდა ხდება აქციების გამოშვებით.

აქცია განთავსებულად ითვლება, თუ ის გაცემულ იქნა საზოგადოების მიერ სხვა პირისათვის გარკვეული თანხის ან სხვა საზღაურის სანაცვლოდ (მიუხედავად იმისა, ეს საზღაური მიღებული აქვს საზოგადოებას თუ არა).

იმ აქციების მიმართ, რომლებიც განთავსებულია ან/და რომლებზედაც საერთო კრების მიერ უფლებამოსილმა ორგანომ მიიღო გადაწყვეტილება განთავსების შესახებ, შეიძლება გამოყენებულ იქნას ტერმინი “გამოშვებული აქციები”.

აქცია ნებადართულად (განცხადებულად) ითვლება, თუ საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება მისი მომავალში შესაძლო განთავსების შესახებ. ნებადართული აქციების მაქსიმალური რაოდენობა და კლასი უნდა აისახოს საზოგადოების წესდებაში.

ნებადართული აქციების ფარგლებში ახალი აქციების განთავსების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს კრების მიერ უფლებამოსილი ორგანო. გადაწყვეტილება უნდა შეიცავდეს აქციების რაოდენობას და კლასს. ასეთი გადაწყვეტილება შეიძლება შეიცავდეს აქციების განთავსების ვადებს, მინიმალურ ფასს ან/და სხვა დამატებით პირობებს.

საერთო კრების გადაწყვეტილება შესაძლოა ასევე განსაზღვრავდეს, რომ მის მიერ დადგენილი პირობებით აქციების განთავსებლობის შემთხვევაში განუთავსებელი აქციები გაუქმებულ იქნეს, რაც ნიშნავს ნებადართული აქციების რაოდენობის შემცირებას გაუქმებული აქციების რაოდენობით.

თუ წესდებით სხვა რამ არ არის დადგენილი, აქციები შეიძლება იყოს **ჩვეულებრივი და პრივილეგირებული**. ერთი ჩვეულებრივი აქცია უზრუნველყოფს ერთი ხმის უფლებას აქციონერთა საერთო კრებაზე, ხოლო პრივილეგირებული აქცია არ იძლევა ხმის უფლებას. პრივილეგირებული აქცია უზრუნველყოფს დივიდენდის მიღებას დადგენილი განაკვეთით, ასევე საწარმოს ლიკვიდაციის შემთხვევაში ქონების განაწილებისას ჩვეულებრივი აქციების მფლობელისგან შედარებით უპირატესობას. დივიდენდის ოდენობა

და მიღების წესი განისაზღვრება საწარმოს წესდებით. წესდებით შეიძლება დადგინდეს განსხვავებული წესი, რომელიც უზრუნველყოფს ჩვეულებრივი და პრივილეგირებული აქციების უფლებათა სხვაგვარად განსაზღვრას. ერთი კლასის აქციები თანაბარი უფლებებით უზრუნველყოფენ მათ მფლობელებს. დივიდენდების უცილობლად გაცემის შეპირება ბათილია.

პრივილეგიური აქციები იყოფა შემდეგ სახეებად: კონვერტირებადი და არაკონვერტირებადი, დაბრუნებადი და არადაბრუნებადი აქციები.

კონვერტირებადი აქცია - ისეთი აქციაა, რომელიც განსაზღვრულ ვადაში შეიძლება გაიცვალოს ჩვეულებრივ აქციაზე ან სხვა ფასიან ქაღალდზე.

არაკონვერტირებადი აქცია - არ ითვალისწინებს ფასიან ქაღალდზე გაცვლას.

დაბრუნებადი აქცია - გულისხმობს აქციის ბრუნვიდან ამოღებას გამოსყიდვის წინასწარ დადგენილ ვადაში გარკვეული პირობებით.

არადაბრუნებადი აქცია - არ ითვალისწინებს აქციის დაბრუნებას.

გარდა ზემოთ აღნიშნული აქციათა კლასებისა, აქციონერთა გადაწყვეტილებით, საზოგადოებამ შესაძლოა გაითვალისწინოს სხვა კლასის აქციების არსებობაც. აქციებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ცვლილება უნდა აისახოს საზოგადოების წესდებაში ან ემისიის პროსპექტი.

აქციების შეფასება. აქციების შეფასება ხდება ნომინალური, გამოცხადებული, საბალანსო ან საბაზრო ფასით.

ნომინალური ფასი - არის აქციის ისტორიული ღირებულება. ეს ფასი ასახავს საწესდებო კაპიტალის სიდიდეს ერთ აქციაზე, ვინაიდან საწესდებო კაპიტალი ფასდება გამოსაშვებად ნებადართულ აქციათა ნომინალური ღირებულებით. „კანონი მეწარმეთა შესახებ“ თანახმად: სააქციო საზოგადოების წესდებით შეიძლება განისაზღვროს ის ღირებულება, რომელზე ნაკლები ღირებულებითაც დაუშვებელია ამ კლასის აქციების პირველადი განთავსება (აქციის ნომინალური ღირებულება). ნომინალზე მაღალი ფასით გაყიდვის შემთხვევაში ნამეტი თანხა აისახება საემისიო კაპიტალის ანგარიშსზე.

გამოცხადებული ფასი - არის ღირებულოთა საბჭოს მიერ დადგენილი ფასი ერთ აქციაზე. შესაბამისად საწესდებო კაპიტალი გამოცხადებული ღირებულებით ფასდება, დამატებით შემოსული თანხებით კი საემისიო კაპიტალი წარმოიქმნება.

საბალანსო ფასი - განისაზღვრება ბალანსის მონაცემების საფუძველზე საზოგადოების სააქციო კაპიტალის თანაფარდობით გამოშვებულ აქციებთან, ე.ი ერთი აქციის საბალანსო ღირებულება გვიჩვენებს ერთი აქციის მფლობელის წილის საბალანსო ღირებულებას კორპორაციის საკუთარ კაპიტალში.

საბაზრო ფასი - დგინდება ბაზარზე და დამოკიდებულია აქციის კურსზე. ეს ის ფასია, რომელსაც ღია ბაზარზე იხდის ინვესტორი შემოსავლების მიღების მიზნით.

აქციების გაყიდვა ფულზე. აქციების გამოშვების ერთ-ერთი მიზანი კაპიტალის ზრდაა, ხშირ შემთხვევაში ეს ფულის საშუალებით ხდება. კორპორაციის მიერ აქციის გამოშვება აისახება ფულადი საშუალებების დებეტში და აქციების ანგარიშის კრედიტში ნომინალური

ღირებულების ფარგლებში. ნომინალური ღირებულების ზემოთ მიღებული თანხები აისახება საემისიო კაპიტალის ანგარიშის კრედიტში.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კორპორაციამ გამოუშვა 5 ლარის ნომინალური ღირებულების მქონე 30.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. ფაქტობრივად აქციები გაიყიდა 7 ლარად. ფული ჩამოირიცხა საბანკო ანგარიშსზე.

ავსახოთ ეს ოპერაცია ბუღალტრულად:

დ. 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ -	210.000	(30.000 X 7)
კ. 5110 „ჩვეულებრივი აქციები“ -	150.000	(30.000 X 5)
კ. 5140 „საემისიო კაპიტალი“ -	60.000	(210.000 – 150.000)

აქციათა გაცვლა. რიგ შემთხვევებში კომპანიამ შეიძლება აქციები გაცვალოს არაფულად აქტივებზე. ეს ოპერაცია ხშირად წარმოქმნის აქციების შეფასების პრობლემას. ასეთი სახით გამოშვებული აქციები ფასდება აქციის მიმდინარე საბაზრო ფასით ან აქციის სანაცვლოდ მიღებული აქტივის საბაზრო ფასით. არჩევანი იმაზეა დამოკიდებული, თუ რომელი მათგანი უფრო საიმედოა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საზოგადოებამ 2 ლარის ნომინალური ღირებულების მქონე 15.000 ჩვეულებრივ აქციაში მიიღო 35.000 ლარის საბაზრო ღირებულების მქონე აქტივი. ეს ოპერაცია ბუღალტრულად ასე აისახება:

დ. 2150 “მანქანა-დანადგარები” -	35.000	(მიღებული აქტივის საბაზრო ღირებულება)
კ. 5110 “ჩვეულებრივი აქციები” -	30.000	
კ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” -	5.000	

როდესაც მიღებული და გაცვლილი აქტივი ერთი და იმავე ღირებულებისაა, საემისიო კაპიტალი არ წარმოიქმნება.

აქციათა გაყიდვა ხელმოწერით. აქციათა გამოშვების ერთ-ერთი ფორმაა მათი ხელმოწერით გაყიდვა. ეს იგივეა, რაც აქციათა გაყიდვა კრედიტში. ამ დროს საზოგადოებასა და მფლობელს შორის ფორმდება კონტრაქტი, რომელსაც აქციაზე ხელმოწერა ეწოდება.

ეს კონტრაქტი წარმოადგენს დოკუმენტს, რომლის თანახმად საზოგადოებას წარმოექმნება დებიტორული დაგალიანება კონტრაქტში ნაჩვენებ თანხაზე. სახელშეკრულებო და ნომინალურ ღირებულებას შორის სხვაობა საემისიო კაპიტალს წარმოადგენს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საზოგადოებამ ხელმოწერით გამოუშვა 3 ლარის ნომინალური ღირებულების მქონე 10.000 პრივილეგიური აქცია. სახელშეკრულებო ფასი განისაზღვრა 40.000 ლარის ოდენობით და დაფარვის ვადა 1 თვე. ოპერაციას გამოშვების თარიღისთვის ასე ავსახავთ:

დ. 1491 “მოთხოვნები აქციათა ხელმოწერაზე” - 40.000

კ. 5121 “პრივილეგიური აქციები ხელმოწერით” - 30.000

კ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” - 10.000

მფლობელმა 1 თვის შემდეგ განახორციელა გადახდა საბანკო ანგარიშსზე ჩარიცხვით.

დ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” - 40.000

კ. 1491 “მოთხოვნები აქციათა ხელმოწერაზე” - 40.000

თანხის სრულად მიღების შემდეგ ხდება ხელმოწერით გამოშვებული აქციების გარდაქმნა სააქციო კაპიტალად, რაც ასე აისახება:

დ. 5121 “აქციები ხელმოწერით” - 30.000

კ. 5120 “პრივილეგიებული აქციები” - 30.000

აქციების დანაწევრება. ბირჟებზე აქციათა საბაზრო ფასის ზრდა იწვევს მათი ლიკვიდობის შემცირებას. ამიტომ კორპორაციები ცდილობენ აქციების საბაზრო ღირებულების დაწევას აქციების ნომინალური ღირებულების შეცვლით. ამის მიღწევას ისინი ახერხებენ აქციათა დანაწევრებით. მიმოქცევაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდას მათი ნომინალური ან გამოცხადებული ღირებულების პროპორციული შემცირებით **აქციათა დანაწევრება ეწოდება.** გასათვალისწინებელია, რომ აქციათა დანაწევრება არ ნიშნავს გამოსაშვებად ნებადართული აქციების რიცხვის ზრდას. აქციათა დანაწევრება გულისხმობს ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდას. ამ შემთხვევაში სააქციო კაპიტალი უცვლელი რჩება.

ბრუნვაში არსებული აქციების რიცხვის ზრდა იწვევს მათი საბაზრო ფასის შემცირებას, რაც ხელს უწყობს აქციათა ბრუნვალობის ზრდას.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კორპორაციის ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა 500.000 ცალი, რომელთა ნომინალური ღირებულება 5 ლარია. სამეთვალყურეო საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება აქციათა დანაწევრების შესახებ 2 ნაწილად. ეს იმას ნიშნავს, რომ ორჯერ გაიზარდა ბრუნვაში მყოფი აქციების რიცხვი და ორჯერ შემცირდება მათი ნომინალური ღირებულება.

მივიღებთ შემდეგ მონაცემებს:

$500.000 \times 2 = 1.000.000$ – ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა

$5 : 2 = 2,5$ - ბრუნვაში მყოფი აქციების ნომინალური ღირებულება

ე.ი დანაწევრების პოლიტიკის მიხედვით ორჯერ გაიზარდა ბრუნვაში მყოფი აქციების რაოდენობა და გახდა 1.000.000. ამავე დროს ორჯერ შემცირდა მათი ნომინალური ღირებულება და გახდა 2,5 ლარი.

აქციათა დანაწევრებით სააქციო კაპიტალის სიდიდე არ იცვლება.

სააქციო საზოგადოებამ თავისი განვითარების სტრატეგიიდან, ბაზარზე შექმნილი მდგომარეობიდან ან კანონმდებლობის მოთხოვნებიდან გამომდინარე შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება საკუთარი აქციების უკან გამოსყიდვის შესახებ. „საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ“, ამ საკითხს ეხება მუხლით: „საზოგადოების მიერ აქციების გამოსყიდვა“.

საზოგადოების მიერ აქციათა გამოსყიდვა. აქციონერს უფლება აქვს, საზოგადოებას მოთხოვოს თავისი აქციების შეფასება და გამოსყიდვა, თუ მან საერთო კრებაზე მხარი არ დაუჭირა ისეთ გადაწყვეტილებას, რომელიც არსებითად ლახავს აქციონერის უფლებებს, ან ეხება საწარმოს რეორგანიზაციას. საზოგადოების წესდება შეიძლება დეტალურად აწესრიგებდეს აქციების შეფასებასა და გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ საკითხებს.

აქცია გამოსყიდული უნდა იქნეს მისი საბაზრო ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როცა აქციათა დაბალი ლიკვიდურობის გამო ან სხვა მიზეზებით კანონით დადგენილია აქციათა სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრის სხვა წესი.

აქციონერს, რომელიც არ ეთანხმება სამეთვალყურეო საბჭოს გადაწყვეტილებით განსაზღვრულ გამოსყიდვის პირობებს, უფლება აქვს, მიმართოს სასამართლოს.

აქციების გამოსყიდვა არ დაიშვება თუ:

- ა) აქციების გამოსყიდვისთვის გადასახდელი თანხა აღემატება საკუთარი კაპიტალის 25%-ს;
- ბ) გამოსყიდვის მომენტში საწარმო აკმაყოფილებს “გადახდისუუნარობის საქმის წარმოების შესახებ” საქართველოს კანონით დადგენილ პირობებს, ან ასეთი პირობები შეიძლება წარმოიშვას აქციათა გამოსყიდვის შედეგად.

გამოსყიდული აქციები აისახება **5130 „გამოსყიდული საკუთარი აქციები“** ანგარიშის დებეტში, რომელიც კონტრპასიურია, და დებეტით იზრდება. ეს ანგარიში ამცირებს სააქციო კაპიტალს.

აქციების გამოსყიდვის ოპერაციები აისახება გამოსყიდული აქციების დებეტში და ფულის ანგარიშის კრედიტში. უკან გამოსყიდული აქციები აისახება გამოსყიდვის ფაქტიური ღირებულებით.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კორპორაციამ გადაწყვიტა უკან გამოისყიდოს მის მიერ გამოშვებული 4.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. მათი ნომინალური ღირებულება შეადგენს 2 ლარს. კორპორაციას აქციების გამოსყიდვა ყველა დანახარჯის გათვალისწინებით 16.000 ლარი დაუჯდა. ფული გადარიცხა საბანკო ანგარიშიდან.

ბუღალტრულად ეს ოპერაცია ასე აისახება:

დ. 5130 “გამოსყიდული აქციები” – 16.000

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 16.000

აქციების ამოღება. როგორც ზემოთ ავლნიშნეთ კომპანიამ შეიძლება აქციები სხვადასხვა მიზნით გამოისყიდოს უკან. სააქციო საზოგადოებამ აქციონერებთან შეთანხმებით

გამოსყიდული აქციები შეიძლება ამოიღოს ბრუნვიდან (გააუქმოს). ასეთი ოპერაცია იწვევს კაპიტალის შემცირებას, ამიტომ ცვლილებები კაპიტალში უნდა აისახოს საზოგადოების წესდებაში. აქციების ამოღების ოპერაციები აისახება „უკან გამოსყიდული აქციების“ ანგარიშის კრედიტში და შესაბამისად კაპიტალის ანგარიშების დებეტში. გამოსყიდული აქციების სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს, რომ გამოსყიდვაზე დაიხარჯა უფრო მეტი, ვიდრე აქციათა ნომინალური ღირებულებაა და ეს სხვაობა გადაიფარება საემისიო კაპიტალით, ხოლო თუ ეს საკმარისი არ არის გამოიყენება გაუნაწილებელი მოგება.

საკრედიტო ნაშთი მიგვითითებს იმაზე, რომ გამოსყიდვაზე დაიხარჯა უფრო ნაკლები, ვიდრე მათი ნომინალური ღირებულებაა და ეს სხვაობა აღიარდება საემისიო კაპიტალში.

საილუსტრაციო მაგალითი:

სააქციო საზოგადოებამ გადაწყვიტა გააუქმოს უკან გამოსყიდული 2.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია. აქციების ნომინალური ღირებულებაა 7 ლარი, ხოლო გამოსყიდვის ღირებულებამ შეადგინა 9 ლარი. კორპორაციას გააჩნია რეზერვები საემისიო კაპიტალის სახით – 1.500 ლარი, გაუნაწილებელი მოგების სახით – 20.000 ლარი.

ბუღალტრულად ეს ოპერაცია ასე აისახება:

- დ. 5110 “ჩვეულებრივი აქციები” - 14.000 (2000 x 7)
- დ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” - 1.500
- დ. 5310 “გაუნაწილებელი მოგება” - 2.500
- კ. 5130 “გამოსყიდული აქციები” - 18.000 (2000 x 9)

მეორადი ბაზარი. კომპანიას შეუძლია ბრუნვიდან ამოღებული აქციების შენახვა, გაუქმება და მეორად ბაზარზე გაყიდვა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

საზოგადოებამ მეორად ბაზარზე აქციები გაყიდა გამოსყიდვის ღირებულებით 200.000 ლარით. ფული მიიღო სალაროში. გატარება ასეთი იქნება:

- დ. 1110 “ნაღდი ფული სალაროში” - 200.000
- კ. 5130 “გამოსყიდული საკუთარი აქციები” - 200.000

ამ შემთხვევაში არ გახდა საჭირო საემისიო კაპიტალის ანგარიშის გამოყენება, ვინაიდან არ წარმოქმნილა სხვაობა გამოსყიდვის და გაყიდვის ღირებულებას შორის.

თუ მაგალითად გამოსყიდვის ღირებულება 200.000 ლარი იქნებოდა, ხოლო მეორად ბაზარზე აქციათა გაყიდვა მოხდებოდა 250.000 ლარად, ეს ოპერაცია ასე აისახებოდა:

- დ. 1110 “ნაღდი ფული სალაროში” - 250.000
- კ. 5130 “გამოსყიდული აქციები” - 200.000
- კ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” - 50.000

როგორც ვნახეთ აქციების გაყიდვამ ამ შემთხვევაში საემისიო კაპიტალი გაზარდა, ვინაიდან მათი გაყიდვა გამოსყიდულ ღირებულებაზე მეტი ღირებულებით მოხდა.

თუ გაყიდვის ღირებულება 180.000 ლარი იქნებოდა, ხოლო გამოსყიდვის 200.000 ლარი, ოპერაციას ასეთი სახე ექნებოდა:

დ. 1110 “ნაღდი ფული საწარმოში” - 180.000

დ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” - 20.000

კ. 5130 “გამოსყიდული აქციები” - 200.000

17 . 3 . რეზერვების და გაუნაწილებელი მოგების აღრიცხვა

რეზერვი, როგორც საკუთარი კაპიტალის ნაწილი, იქმნება და ცალკე აღრიცხება მიზნობრივი დანიშნულებიდან გამომდინარე. რეზერვის შექმნის აუცილებლობა შეიძლება გამომდინარეობდეს კანონიდან ან წესდებიდან, როდესაც რეზერვს საწარმოს დამფუძნებელთა და კრედიტორთა ზარალისგან დაცვის ფუნქცია ეკისრება. ასეთი რეზერვები შეიძლება შეიქმნას მოგების დაბეგვრამდე, როგორც ეს ხდება, მაგალითად ბანკებსა და სადაზღვევო კომპანიებში. ზოგჯერ, რეზერვის შექმნას საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა განაპირობებს. კერძოდ, იგი უკავშირდება საწარმოს აქტივების გადაფასებას. ასეთი რეზერვი არარეალიზებული შემოსავლის შინაარსის მატარებელია.

რეზერვს მიზნობრივი დანიშნულება აქვს და შესაბამისად მისი ხარჯვა მიზნობრივი დანიშნულებისამებრ ხდება.

გადაფასების პოლიტიკის მიხედვით ძირითად საშუალებათა ღირებულების ზრდა რეზერვად იქნება აღიარებული. ეს რეზერვი საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს საკუთარი კაპიტალის გასაზრდელად. ამდენად მათი ცალკე აღრიცხვა აუცილებელი მოთხოვნაა. გადაფასების შედეგად მიღებული რეზერვი, რომელიც საწარმოს სარეზერვო ანგარიშზე ირიცხება, არ შეიძლება დივიდენდის სახით განაწილდეს აქციონერებს შორის.

წმინდა მოგებიდან რეზერვის შექმნით საწარმო აქტივების გაზრდას უწყობს ხელს. მაგალითად საერთო კრებამ მიიღო გადაწყვეტილება, ტექნიკური გადაიარაღების მიზნით მოგებიდან შექმნას 30.000 ლარის რეზერვი. იგი ცალკე იქნება აღნიშნული რეზერვის ანგარიშზე და შესაბამისად იგივე თანხით შემცირდება გაუნაწილებელი მოგება და არ დაექვემდებარება დივიდენდს სახით გაცემას. თუმცა ეს არ გულისხმობს საწარმოს მიერ რეზერვად გამოყოფილი მოგების შესაბამისი თანხის ცალკე ანგარიშზე შენახვას. ის მხოლოდ წყარო გახლავთ ბალანსზე არსებული შესაბამისი აქტივისა.

არსებობს შემდეგი სახის რეზერვები: საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება, მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვები და აქტივების გადაფასების რეზერვი.

საემისიო კაპიტალი – ნომინალზე მაღალ ფასად აქციათა გაყიდვიდან მიღებული ნამეტი, რომელიც აისახება ინვესტირებული კაპიტალის განაყოფში.

გაუნაწილებელი მოგება – ბალანსის შედგენის თარიღისთვის დაგროვილი მოგება.

მიზნობრივი დანიშნულების რეზერვები – იქმნება გაუნაწილებელი მოგებიდან კრების გადაწყვეტილებით. მათი დანიშნულება შეიძლება იყოს ძირითადი საშუალებების განახლება, შეძენა და სხვა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანიამ საანგარიშო წლის ბოლოს მიიღო 150.000 ლარის მოგება. საერთო კრების გადაწყვეტილებით დივიდენდის სახით გაიცა მხოლოდ მოგების 30%, დანარჩენით კი შეიქმნა შემდეგი სახის რეზერვები:

ძირითადი საშუალებების გადაიარაღებისათვის – მოგების 40%

თანამშრომელთა მატერიალური სტიმულირებისთვის – მოგების 30%

მოგების მიღებას ბუღალტრულად ასე ავსახავთ:

დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება” - 150.000

კ. 5330 „საანგარიშო პერიოდის მოგება” - 150.000

მოგების განაწილება ასე გატარდება:

დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება” – 150.000

კ. 3420 გადასახდელი დივიდენდები” - 45.000 (150.000 X 30%)

კ. 5491 „ძირ. საშ. გადაიარაღების რეზერვი” – 60.000 (150.000 X 40%)

კ. 5492 „მატერიალური სტიმულირების რეზერვი” – 45.000 (150.000 X 30%)

მოგების გამოყენება სააქციო საზოგადოებაში. საერთო კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება მთელი წმინდა მოგება დარჩეს საწარმოში და გათვალისწინებულ იქნეს ახალი ანგარიშის დროს.

არ შეიძლება აქციონერებს მიეცეთ სხვა საზღაური, გარდა საზოგადოების დივიდენდებისა. ამ წესის დარღვევის შემთხვევაში აქციონერი, რომელმაც ეს საზღაური მიიღო, ვალდებულია უკან დააბრუნოს იგი ან ფულადი სახით აანაზღაუროს წარმოშობილი ქონებრივი ზარალი.

აქციონერს შეუძლია სახელშეკრულებო ურთიერთობა ჰქონდეს საზოგადოებასთან (მათ შორის, იყოს დირექტორი ან/და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრი) და მიიღოს მისგან ამ ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საზღაური, რომელიც არ წარმოადგენს დივიდენდს.

დივიდენდი - წარმოადგენს წმინდა მოგებას, რომელიც ნაწილდება პარტნიორებს შორის ფულის ან სხვა აქტივების სახით მათი წილის პროპორციულად. შესაძლებელია დამფუძნებელთა მიერ მიღებულ იქნას გადაწყვეტილება მომგებიან წელს დივიდენდების გაუცემლობის შესახებ, ეს კი იმას ნიშნავს რომ მიღებული მოგება სრულად ინვესტირდება საწარმოში. თუ კრება გადაწყვეტს დივიდენდის განაწილებას, ხდება დივიდენდების გამოცხადება, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით აქციონერების წინაშე ვალდებულების წარმოშობას გულისხმობს. დივიდენდების გამოცხადება ბუღალტრულად ასე გატარდება:

დ. 5310 „გაუნაწილებელი მოგება”

კ. 3420 „გადასახდელი დივიდენდები”

დივიდენდების გადახდა ხდება ფულადი სახსრებით, მაგრამ შესაძლოა მათი გადახდა აქციებითაც – აქცია დივიდენდი. ეს არ იწვევს ცვლილებებს აქტივებში და ვალდებულებებში, ცვლილებები ხდება მხოლოდ კაპიტალის სტრუქტურაში, მაგრამ მფლობელთა კაპიტალის საერთო სიდიდე არ იცვლება, იზრდება ბრუნვაში არსებულ აქციათა რიცხვი. ცვლილება ხდება ორ მუხლში, კერძოდ, მცირდება “გაუნაწილებელი მოგება” და იზრდება “აქციები” ანუ ავანსირებული კაპიტალი. ეს ოპერაცია განიხილება

როგორც აქციების დამატებითი გამოშვება დივიდენდების გამოცხადების დღეს მოქმედი საბაზრო ან ნომინალური ფასებით. დივიდენდების აქციებით გაცემის ძირითადი მიზეზია კაპიტალის შენარჩუნების და აქციების საბაზრო ფასის დაწვევის სურვილი. ასეთი სახით გაცემული დივიდენდებს „აქცია-დივიდენდებს“ უწოდებენ.

საილუსტრაციო მაგალითი:

გამოცხადდა დივიდენდების გაცემა აქციებით, ბრუნვაში არსებული აქციების 5%-ის ოდენობით. აქციის ნომინალური ფასია 1 ლარი, გამოცხადების დღეს აქციის საბაზრო ფასი შეადგენდა 3 ლარს.

საკუთარი კაპიტალის სტრუქტურა დივიდენდების გაცემამდე ასეთია:

1.000.000 ცალი ჩვეულებრივი აქცია (1 ლარის ნომინალური ღირებულების)

საემისიო კაპიტალი - 20.000

გაუნაწილებელი მოგება - 200.000

სულ საკუთარი კაპიტალი - 1.220.000

შესაბამის გატარებამდე უნდა დავადგინოთ:

აქციათა 5% - $1.000.000 \times 5\% = 50.000$ ცალი

აქციათა საბაზრო ღირებულება - $50.000 \times 3 \text{ ლარი} = 150.000$

აქციათა ნომინალური ღირებულება - $50.000 \times 1 \text{ ლარი} = 50.000$

გამოცხადების დღეს გატარებას ექნება ასეთი სახე:

დ. 5310 “გაუნაწილებელი მოგება” - 150.000

კ. 5111 “გასანაწილებელი ჩვეულებრივი აქციები” - 50.000

კ. 5140 “საემისიო კაპიტალი” - 100.000

აქციების გაცემის დღეს გაკეთდება შემდეგი გატარება:

დ. 5111 “გასანაწილებელი ჩვეულებრივი აქციები” - 50.000

კ. 5110 “ჩვეულებრივი აქციები” - 50.000

ამ ოპერაციებით მოხდა 150.000 ლარი გაუნაწილებელი მოგების გადატანა ავანსირებულ კაპიტალში. ამით საკუთარი კაპიტალის სიდიდე არ შეცვლილა, დარჩა იგივე – 1.220.000 ლარი, გაიზარდა ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა 50.000 აქციით.

საკუთარი კაპიტალი	აქცია დივიდენდების განაწილებამდე	აქცია დივიდენდების განაწილების შემდეგ
1. ჩვეულებრივი აქციები	1.000.000	1.050.000
2. საემისიო კაპიტალი	20.000	120.000
3. გაუნაწილებელი მოგება	200.000	50.000
4. სულ საკუთარი კაპიტალი	1.120.000	1.120.000
5. ბრუნვაში არსებული აქციების რაოდენობა	1.000.000	1.050.000

საილუსტრაციო მაგალითი:

ს/ს „ABC“-ს საკუთარ კაპიტალში 20X2 წლის განმავლობაში მოხდა შემდეგი ცვლილებები:

1. საწარმომ გამოუშვა 2000 აქცია და მათი რეალიზებიდან მიიღო 27.000 ლარი (1 აქციის ნომინალური ღირებულება 10 ლარი)
2. უკან გამოისყიდა 1000 აქცია 12000 ლარად.
3. მოახდინა ძირითადი საშუალებების აფასება 3000 ლარით.
4. მოახდინა ინვესტიციების ჩამოფასება 1500 ლარით.
5. წლის განმავლობაში მიიღო წმინდა მოგება 22000 ლარი.
6. გაანაწილა დივიდენდი 16000 ლარი.

დავალება: აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე შეადგინეთ 20X2 წლის საწარმოს საკუთარი კაპიტალის მოძრაობის ანგარიშგება.

**საკუთარ კაპიტალში ცვლილებების
წლიური ანგარიშგება**

	სააქციო კაპიტალი	საემისიო შემოსავალი	გადაფასების რეზერვი	აკუმულირებული მოგება ზარალი	უკან გამოსყიდული აქციები	სულ
ნაშთი 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის	50.000	25.000	18.000	107.000	-	200.000
ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში	-	-	-	-	-	-
ნაშთი - ცვლილებების შემდეგ 20X1 წლის 31 დეკემბრისათვის	50.000	25.000	18.000	107.000	-	200.000
ქონების გადაფასებით მიღებული ცვლილება	-	-	3.000	-	-	3.000
ინვესტიციების გადაფასებით მიღებული ცვლილება	-	-	(1.500)	-	-	(1.500)
წმინდა მოგების ცვლილება	-	-	-	22.000	-	22.000
სააქციო კაპიტალის ცვლილება	20.000	-	-	-	-	20.000
საემისიო კაპიტალის ცვლილება	-	7.000	-	-	-	7.000
დივიდენდი	-	-	-	(16.000)	-	(16.000)
უკან გამოსყიდული აქცია	-	-	-	-	(12.000)	(12.000)
ნაშთი 20X2 წლის 31 დეკემბრისათვის	70.000	32.000	19.500	113.000	(12.000)	222.500

17 . 4 . მოკლე ახსნა განმარტებები

შემდეგი ინფორმაცია უნდა განიმარტოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, ან საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში, ან განმარტებით შენიშვნებში:

ა) ყველა ტიპის სააქციო კაპიტალისათვის:

- ნებედართული აქციების რაოდენობა;
- გამოშვებული და მთლიანდ ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა და გამოშვებული, მაგრამ ნაწილობრივ ანაზღაურებული აქციების რაოდენობა;
- ერთი აქციის ნომინალური ღირებულება, ან ის ფაქტი, რომ აქციებს არ გააჩნია ნომინალური ღირებულება;
- მიმოქცევაში გაშვებული აქციების რაოდენობის შეჯერება პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოსათვის;
- უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები, რომლებიც ეხება მოცემული ტიპის სააქციო კაპიტალს, მათ შორის, დივიდენდების განაწილებასა და კაპიტალის დაფარვასთან დაკავშირებული შეზღუდვები;
- საწარმოს აქციები, რომლებიც თვით საწარმოს, მისი შვილობილი ან მეკავშირე საწარმოების საკუთრებაშია;
- აქციები, რომლებიც რეზერვირებულია ოფციონებისა და აქციების გაყიდვის ხელშეკრულებებისათვის, პირობებისა და თანხების ჩვენებით; და

ბ) საკუთარ კაპიტალში ასახული თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა.

საწარმომ, რომელსაც არა აქვს სააქციო კაპიტალი, როგორცაა, მაგალითად, ამხანაგობა, ან ტრასტი, უნდა წარადგინოს 79 (ა) პუნქტში მოცემული მოთხოვნების ეკვივალენტური ინფორმაცია, სადაც ნაჩვენებია იქნება პერიოდის განმავლობაში თითოეული კატეგორიის სააქციო წილში მომხდარი ცვლილება, ასევე თითოეული კატეგორიის სააქციო წილთან დაკავშირებული უფლებები, პრივილეგიები და შეზღუდვები.