

5 . 1 . დარიცხვის მეთოდის არსი

შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვა შიძლება ხდებოდეს დარიცხვის მეთოდითა და საკასო მეთოდით.

საკასო მეთოდის დროს შემოსავლები აღიარდება ფულის მიღების დროს, ხარჯები კი ფულის დახარჯვის დროს. საკასო მეთოდი ნაკლებ ინფორმაციულია და მისი გამოყენება შეიძლება მოახდინოს მცირე საწარმომ ან ფიზიკურმა პირმა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ორ ძირითად დაშვებას:

1) დარიცხვის მეთოდს

2) ფუნქციონირებად საწარმოს.

ფუნქციონირებადი საწარმოს კონცეფციის შესახებ ზემოთ ვისაუბრეთ, ხოლო რაც შეეხება დარიცხვის მეთოდს, მისი მოქმედება ბუღალტრულ აღრიცხვაზე და ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად მრავალმხრივ არის გამოხატული, რომ მნიშვნელოვანია მისი ცალკე განხილვა.

თავდაპირველად შევეხოთ ისეთ ცნებებს როგორიცაა: შემოსავლები (ამონაგები) და კაპიტალის შემოსვლა, ხარჯები, მიმდინარე დანახარჯები და კაპიტალური დანახარჯები.

ამონაგებისა და კაპიტალის შემოსვლა. როგორც წინა თავებში აღვნიშნეთ, ბიზნესი იწყება ინვესტიორის, დამფუძნებლის მიერ კაპიტალის დაბანდებით, რომელიც შეიძლება განხორციელებული იქნას, როგორც ფულადი ფორმით, ასევე არაფულადი ნებისმიერი ქონებით. ამ ქონებას, აქტივებს ვეძახით, მის წყაროს, საკუთარ კაპიტალს. საწარმოს მიერ ნასესხები ფულიც აქტივია, მის წყაროს კი ვალდებულებებს ვეძახით. მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოში ორივე შემთხვევაში შემოდის ფული და ქონება და იზრდება აქტივი, მათი წყარო შემოსავალს მაინც არ განეკუთვნება, ის განიხილება, როგორც კაპიტალის მოზიდვა.

ზემოთ განვმარტავდით, რომ ბიზნესის არსი მოგებაა, რომელიც შემოსავლების მიღების შედეგად გროვდება და რომლითაც იზრდება დაბანდებული კაპიტალი. შემოსავლად ბიზნესში კაპიტალის ისეთი ზრდა განიხილება, რომელსაც საწარმო უშუალოდ თვითონ ან მისი სახელით გამოიმუშავებს. ამ გაგებით აქტივები, შემოსავლების გამოიმუშავებისათვის საჭირო რესურსია. აქტივების არსებობა საწარმოში განპირობებულია ორი ძირითადი მიზნით: ამონაგების (შემოსავლების) მიღებისა და ფუნქციონირების შენარჩუნების მიზნით. რა თქმა უნდა ყველა აქტივი ერთბაშად არ იქცევა შემოსავლად, მაგრამ ზოგადად აქტივების არსებობა ბიზნესში სწორედ იმით არის გამართლებული, რომ ის ადრე თუ გვიან, პირდაპირ თუ ირიბად, ერთბაშად თუ თანდათანობით – უნდა დაიხარჯოს – და შედეგად მოიტანოს შემოსავალი ან ხელი შეუწყოს შემოსავლის მიღებას.

ანალოგიურად შემოსავლებისა, ხარჯების აღიარებაც არ ხდება ერთპიროვნულად, ის განსხვავებულად აღიარდება სხვადასხვა სიტუაციაში.

კაპიტალური დანახარჯები, მიმდინარე დანახარჯები და ხარჯები.

დანახარჯების აღიარებისას განსხვავება განპირობებულია იმით, რომ სააღრიცხვო პერიოდის კონცეფციის შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების შედგენა ხდება

ყოველწლიურად. ერთი წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში გადმოიცემა მხოლოდ საანგარიშო პერიოდის ხარჯი, ე.ი. იმ აქტივების ღირებულების ხარჯი, რომლებმაც ამ წელში ამოწურეს შემოსავლის მოტანის შესაძლებლობა, ან ემსახურებოდნენ ამ შემოსავლის მიღებას.

აქტივების მნიშვნელოვანი ნაწილი ხანგრძლივი დროით ემსახურება ამ პროცესს.

მაგალითად:

დანადგარი, რომელშიც გადახდილია 7.000 ლარი 5 წლით ემსახურება საწარმოო პროცესს. ამ აქტივზე გაწეული დანახარჯი, შეძენის წელს არ აღიარდება ხარჯად. მისგან მისაღები სარგებლის გრძელვადიანი შინაარსის გამო, მისი ხარჯად აღიარება 5 წლის განმავლობაში მოხდება.

ასეთი დანახარჯები (შეძენის დანახარჯები) კაპიტალური დანახარჯის ხასიათს ატარებს.

მიმდინარე დანახარჯი - ძირითადად აქტივებთან მიმართებაში გამოიყენება და გულისხმობს რაიმე მიზნით შეძენილი რესურსების ფულად განზომილებას.

მაგალითად:

საწარმომ შეიძინა იანვარში 1500 ლარის საქონელი სარეალიზაციოდ. შეძენის დროს განხორციელდა - მიმდინარე დანახარჯი.

ხარჯები ამ მაგალითში გაწეული დანახარჯის ხარჯად აღიარება მოხდება მხოლოდ მაშინ, როცა აღიარდება მარაგის გაყიდვიდან შესაბამისი შემოსავალი. თუმცა წინა მაგალითისაგან განსხვავებით მისი ხარჯად აღიარება გაყიდვისთანავე მოხდება და დროში არ განაწილდება.

მაგალითად:

თებერვალში გაიყიდა იანვარში შეძენილი 500 ლარის საქონელი. 500 ლარის დანახარჯი (აქტივი) თებერვალში იქცევა ხარჯად, ხოლო 1.000 ლარი დარჩება დანახარჯის (აქტივის) სახით.

განვიხილოთ **სქემა №1-ზე** არსებული მაგალითი. მაგალითის მიხედვით ფული საწარმოში 3-ჯერ შემოვიდა, მაგრამ შემოსავლად მხოლოდ ერთ შემთხვევაში აღიარდა:

პირველ ოპერაციაში: ფულის შემოსვლით - 30.000 ლარით, გაიზარდა აქტივი და გაიზარდა საკუთარი კაპიტალი;

მეორე ოპერაციაში: ფულის შემოსვლით - 10.000 ლარით, გაიზარდა აქტივი და მოზიდული კაპიტალი - ვალდებულება;

მხოლოდ მეექვსე ოპერაციაში: აღიარდა შემოსავალი საქონლის გაყიდვიდან ფულის შემოსვლით - 8.000 ლარით და გაიზარდა აქტივი და შემოსავალი.

ასევე ორ შემთხვევაში მოხდა ფულის დახარჯვა:

მესამე ოპერაციაში: საწარმომ შეიძინა შენობა – ამ დროს განხორციელდა კაპიტალური დანახარჯი - 2.000 ლარით შემცირდა ერთი სახის აქტივი, ფული, და გაიზარდა მეორე სახის აქტივი, ძირითადი საშუალება.

მეთხე ოპერაციაში: საწარმომ შეიძინა საქონელი ამ შემთხვევაშიც ერთი სახის აქტივით 12.000 ლარით – განხორციელდა დანახარჯი, ოღონდ მიმდინარე დანახარჯი და ცვლილება მოხდა მხოლოდ აქტივებში – შემცირდა ფული და გაიზარდა საქონელი;

მეხუთე ოპერაციაში: როცა მოხდა ამ საქონლის ნაწილის გაყიდვა და მისგან შემოსავლის მიღება, მაშინ აღიარდა საქონელში დახარჯული 5.000 ლარი ხარჯად ე.ი. შემცირდა აქტივი და გაიზარდა ხარჯი 5.000 ლარით. რეალიზაციიდან მიღებული 8.000 ლარით კი გაიზარდა აქტივი და გაიზარდა შემოსავალი.

შემოსავალი და ხარჯი ორივე კაპიტალში აისახება და პირველი ზრდის, მეორე კი ამცირებს მას. შემოსავლების გადამეტება ხარჯებზე შედეგში გვაძლევს მოგებას, ხოლო ხარჯების გადამეტება შემოსავლებზე – ზარალს.

საილუსტრაციო მაგალითი:

სქემა №1

სამეურნეო ოპერაციები	აქტივები	ვალდებულებები	საკუთარი კაპიტალი			
			პარტნიორთა კაპიტალი	მოგება	შემოსავლები	ხარჯები
კაპიტალური შენატანი						
1. ფულის შეტანა კაპიტალში – 30000	ფული + 30.000		+30.000			
მოზიდული კაპიტალი						
2. სესხის აღება ბანკიდან – 10.000	ფული +10.000	+10.000				
კაპიტალური დანახარჯი						
3. შენობის შეძენა ფულით – 20.000 ლარად	ძირითადი საშუალება +20.000 ფული – 20.000					
მიმდინარე დანახარჯი						
4. საქონლის შეძენა ფულით – 12.000 ლარი	საქონელი + 12.000 ფული – 12.000					
ხარჯები და შემოსავლები (ამონავები)						
5. 5.000 ლარის საქონლის გაყიდვა 6. გაყიდვიდან 8.000 ლარის შემოსვლა	საქონელი – 5.000 ფული + 8.000				+8.000	+5.000
მოგების ზრდა						
სულ აქტივები და პასივები	43.000=	10.000+	30.000+	(8000-5000) 3.000	+8.000	+5.000

5 . 2 . დარიცხვის მეთოდით შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება

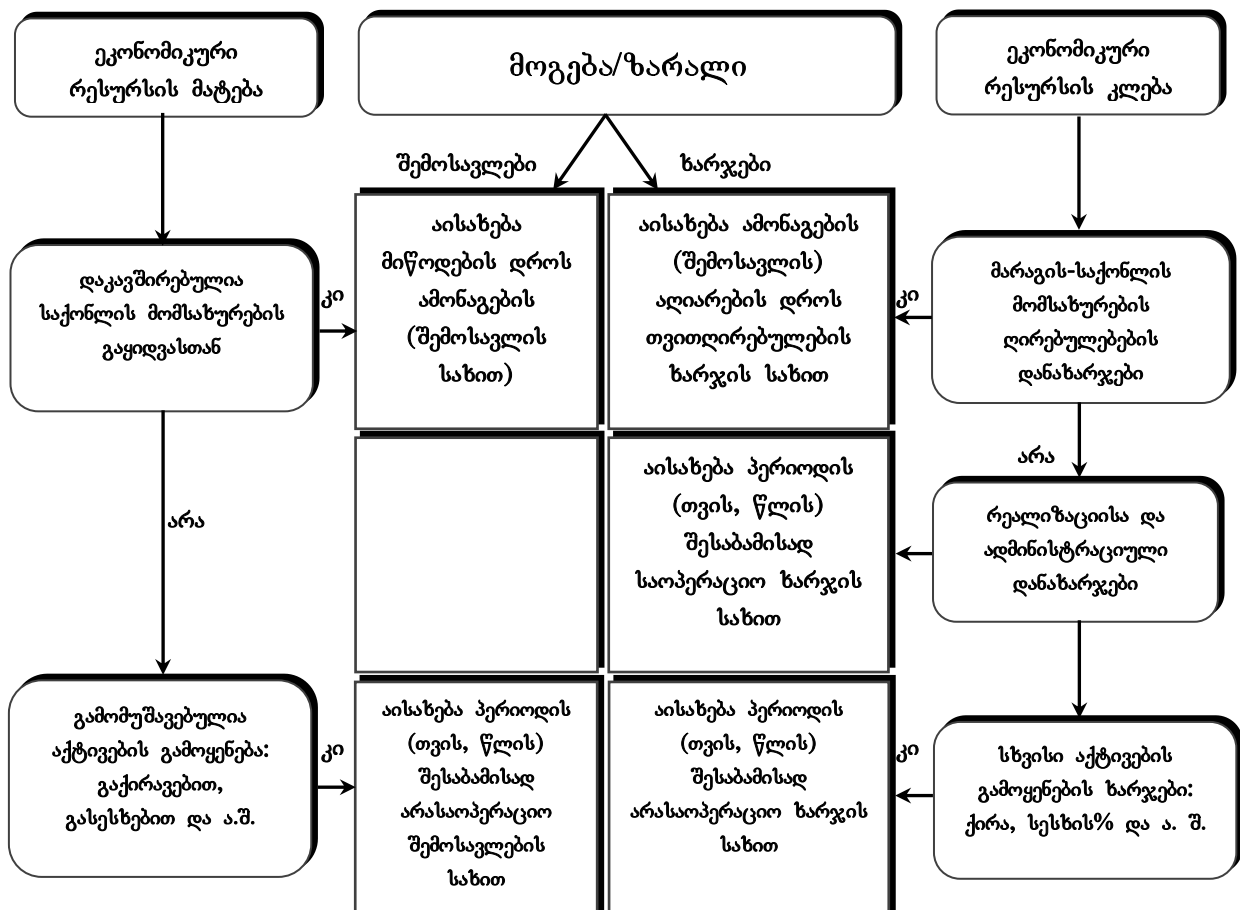
დარიცხვის მეთოდის მიხედვით შემოსავალი და ხარჯები უნდა შეუპირისპირდეს ერთმანეთს და აისახოს იმ პერიოდის მოგებისა და ზარალის ანგარიშებაში, რომელშიც წარმოიშობა, მიუხედავად იმისა, თუ რომელ პერიოდში შემოვიდა ფული ან მოხდა გადახდა.

ხარჯები, რომელიც დაკავშირებული იყო ამ თუ იმ პერიოდის გაყიდვებთან უნდა შეუპირისპირდეს გაყიდვებიდან მიღებულ შემოსავალს და აისახოს იმ პერიოდში როდესაც აისახება თვით ეს გაყიდვები. (როგორც ზემოთ მაგალითში მოხდა: საქონლის ღირებულება ხარჯად აღიარდა, საქონლის გაყიდვიდან შემოსავლის აღიარების დროს) ასეთ ხარჯებს გაყიდვის თვითღირებულების ხარჯებს ვეძახით.

პერიოდის ხარჯები, რომლებიც უშუალოდ არ ეკუთვნოდა გაყიდვის თვითღირებულებას, ხარჯად უნდა აღიარდეს პერიოდის – დროის შესაბამისად. ადმინისტრაციის შესანახი, გაყიდვის ხარჯები და ა. შ. უნდა აღიარდეს იმ დროის (მაგ. თვის, წლის) ხარჯებში რომელშიც იქნა გაწეული.

სქემა №2

დარიცხვის მეთოდით შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების შესაბამისობა



დარიცხვის მეთოდის უმთავრესი თავისებურება იმაში გამოიხატება, რომ შემოსავლისა და ხარჯის აღიარება ხდება შესაბამისობისა და პერიოდიზაციის კონცეფციებზე დაყრდნობით და არა იმის მიხედვით, როდის შემოდის ან როდის იხარჯება ფული.

საილუსტრაციო მაგალითი:

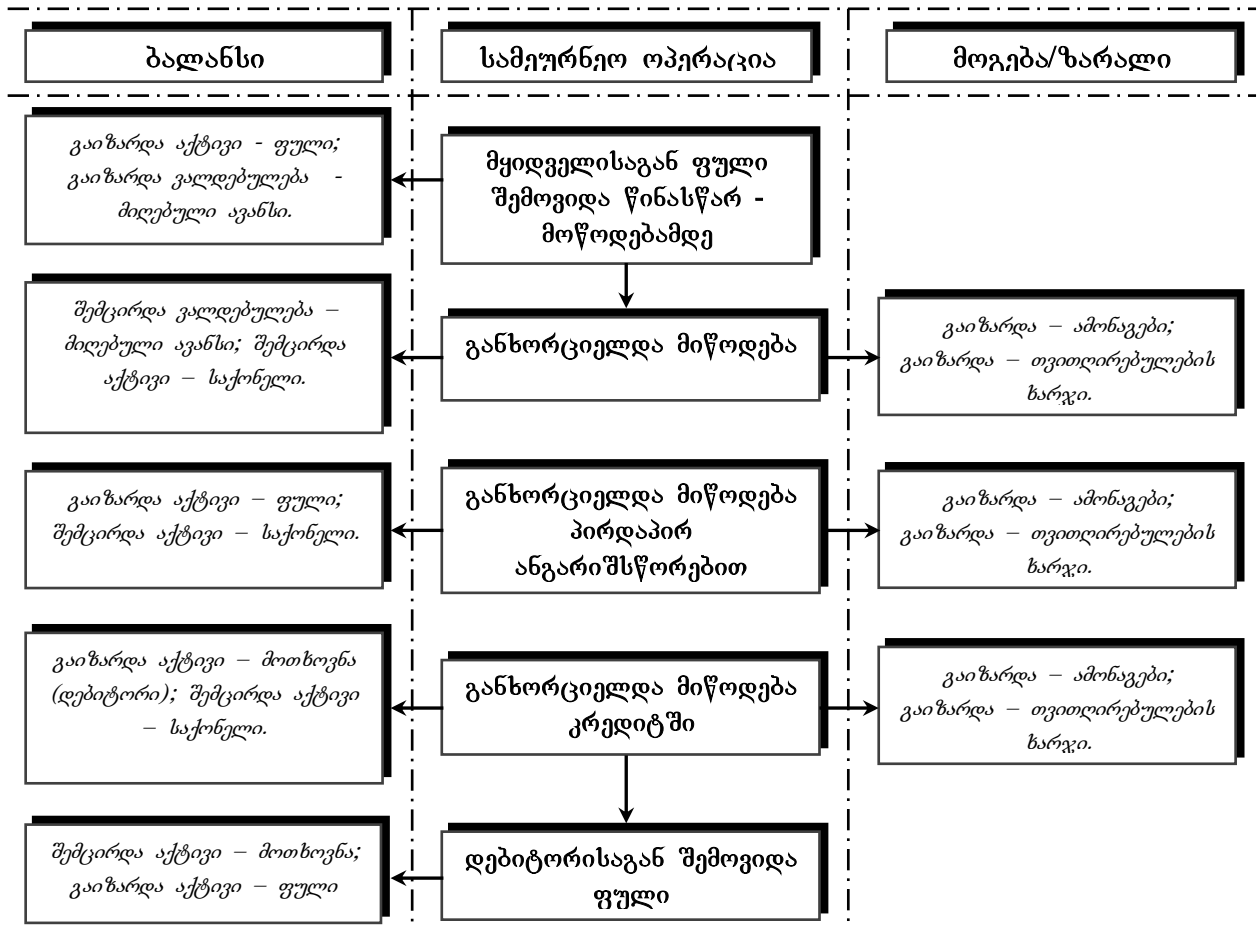
სქემა №3

სამეურნეო ოპერაციები	აქტივები	ვალდებუ- ლებები	შემოსავ- ლები	ხარჯები
1 რიცხვში X მყიდველისაგან წინასწარ შემოვიდა 1000 ლარი	+ ფული 1.000	+ მიღებული ავანსი 1000	X	X
5 რიცხვში X მყიდველს მიეწოდა 1.000 ლარად 800 ლარის პროდუქცია	- პროდუქცია 800	- მიღებული ავანსი 1000	+1000	+800
6 რიცხვში Y მყიდველს მიეწოდა 500 ლარად 400 ლარის პროდუქცია კრედიტში (ჯერ ფული არ გადაუხდია)	+ მოთხოვნა 500 - პროდუქცია 400	X	+500	+400
9 რიცხვში Y მყიდველმა გადაიხადა დებიტორული დავალიანება 500 ლარი	+ ფული 500 - მოთხოვნა 500	X	X	X
10 რიცხვში Z მყიდველს ნაღდი ანგარიშსწორებით მიეცა 1500 ლარად 1200 ლარის პროდუქცია	+ ფული 1.500 - პროდუქცია 1.200	X	+1500	+1200

სქემა №3-ზე მოცემული მაგალითის მიხედვით შემოსავლის აღიარება მოხდა 5, 6 და 10 რიცხვებში და სამივე ემთხვევა პროდუქციის მიყიდვის დროს, აქედან მხოლოდ ერთჯერ 10 რიცხვში დაემთხვა შემოსავლის აღიარება ფულის შემოსვლას. 1 რიცხვში, როცა ფული შემოვიდა წინასწარ, საწარმომ ის აღიარა მიღებულ ავანსად – ვალდებულებად, რომელიც ჩამოწერა პროდუქციის გაცემის დროს 5 რიცხვში. 6 რიცხვში ფული არ შემოსულა მაგრამ, იმის გამო რომ მიწოდება განხორციელდა კრედიტში, აქტივებში აღიარდა ფულის მიღების უფლება – მოთხოვნა (დებიტორი). 9 რიცხვში დებიტორისაგან შემოვიდა ფული და ამით შემცირდა მოთხოვნა. ე.ი. შემოსავალი აღიარდება მაშინ, როცა მიეწოდება საქონელი, პროდუქცია, მომსახურება. წინასწარ მიღებული ფული – ვალდებულებაა (მიღებული ავანსი), პროდუქციის მიწოდების მერე მისაღები ფული – მოთხოვნა.

დარიცხვით მეთოდით შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების დრო

სქემა №4



აქამდე ჩვენ შევეხეთ საქონლის გაყიდვასა და მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ შემოსავლებსა და ხარჯებს, ახლა შევეხეთ ისეთ შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების საკითხებს, რომლებიც უკავშირდება აქტივების არა გაყიდვას არამედ გამოყენებას

საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმოს აღებული აქვს ოფისის შენობა იჯარით - თვეში 300 ლარად ასევე ბანკიდან აღებული აქვს გრძელვადიანი სესხი 1.000 ლარი, წლიური 24%-ით თვეში პროცენტის ზარჯი შეადგენს 200 ლარს. საწარმოს დანადგარი აქვს გაქირავებული-თვეში 150 ლარად.

სქემა №5

სამეურნეო ოპერაციები	აქტივები	ვალდებულებები	შემოსავალი	ხარჯი
10 იანვარს გადახდილ იქნა ოფისის იანვრის ქირა 300 ლარი	- ფული 300 + წინასწარ გაწეული ხარჯი 300			
31 იანვარს დაერიცხა იანვრის იჯარის ხარჯი 300 ლარი	- წინასწარი გაწეული ხარჯი 300			+300
31 იანვარს დაერიცხა იანვრის პროცენტის ხარჯი 200 ლარი		+ დარიცხული ვალდებულება 200		+200
5 თებერვალს გადაიხდა პროცენტი 200 ლარი	- ფული 200	- დარიცხული ვალდებულება 200		
28 თებერვალს აღიარა გაქირავებული დანადგარის ქირა 150 ლარი, რომელიც ჯერ არ მიუღია	+ დარიცხული მოთხოვნა -150		+150	
11 მარტს შემოვიდა დანადგარის ქირა 250 ლარი	+ ფული 250 - დარიცხული მოთხოვნა 150	+ მიღებულია ავანსი 100		
31 მარტს აღიარა იჯარის შემოსავალი 150 ლარი	+ დარიცხული მოთხოვნა 50	- მიღებულია ავანსი 100	+150	

ამ მაგალითის მიხედვით დაქირავებული ოფისის იჯარის ქირა და პროცენტი, ხარჯად აღიარდა 31 იანვარს – ანუ იმ პერიოდის შესაბამისად, რომელ თვესაც ეკუთვნოდა ეს ხარჯები.

10 იანვარს, წინასწარ გადახდილი ფული, აქტივი – წინასწარ გაწეული ხარჯია, მანამდე, ვიდრე მისი ხარჯად აღიარების დრო (31 იანვარი) არ დადგება.

ხარჯის აღიარების დროს (31 იანვრისათვის) გადაუხდელი ფული, ვალდებულება – დარიცხული ვალდებულებაა.

საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში დარიცხვის მეთოდი შემდეგ სურათს იძლევა:

- შემოსავალი, რომელიც მოგება-ზარალში აღიარდა, მაგრამ ფული ჯერ არ შემოსულა აღიარდება ბალანსის აქტივებში მოთხოვნის სახით.
- ხარჯი, რომელიც მოგება-ზარალში აღიარდა და ფული ჯერ არ დახარჯულა, აღიარდება ბალანსში, როგორც ვალდებულება.
- წინასწარ მიღებული ფული აღიარდება ბალანსში, როგორც ვალდებულება (მიღებული ავანსი) და არ მოხვდება მოგება-ზარალში შემოსავლის სახით.
- წინასწარ გადახდილი ფული აღიარდება ბალანსში, როგორც აქტივი (წინასწარ გაწეული ხარჯი) და არ მოხვდება მოგება-ზარალში ხარჯის სახით.