

ფინანსური შედეგის გავლენა სანარმოს კაპიტალის ცვლილებაზე

(პრაქტიკული ასპექტები)

ფინანსური შედეგი, ერთი მხრივ, წარმოადგენს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური შედეგის გამოხატულებას ფულად გამოსახულებაში, მეორე მხრივ კი, საანგარიშგებო პერიოდში, ბიზნესის წარმოების პროცესში, მისი საკუთარი კაპიტალის ზრდის ან შემცირების დადასტურებას. ინფორმაცია, რომელიც უკავშირდება საწარმოს კაპიტალის ზრდას ან შემცირებას, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) მოთხოვნათა დაცვით აუცილებლად უნდა აისახოს ფინანსური ანგარიშგების შესაბამის დოკუმენტებში. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, ესაა აღრიცხვასთან დაკავშირებული დოკუმენტების ერთობლიობა, რომლებიც მიღებულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბასსს) მიერ და მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;

გ) ფინანსური ანგარიშგების ინტერპრეტაციების საერთაშორისო კომიტეტის ინტერპრეტაციებს;

დ) ყოფილი ინტერპრეტაციების მუდმივმოქმედი კომიტეტის მიერ გამოცემულ ინტერპრეტაციებს.

რაც შეეხება ფინანსურ ანგარიშგებას, ესაა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის და მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული სურათი. მისი მიზანია საწარმოს რესურსებისა და მათი ფორმირების წყაროების, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი ნაკადების მოძრაობის შესახებ ისეთი ინფორმაციის მიწოდება მომხმარებელთა ფართო წრისათვის, რომელიც მათ დაეხმარებათ სასარგებლო და ეფექტიანი გადაწყვეტილების მიღებაში. ასეთი ინფორმაცია ასახულია ფინანსური ანგარიშგების შემდეგ კომპონენტებში:

ა) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის დასასრულისათვის-(ბუღალტრული ბალანსი);

ბ) პერიოდის სრული შემოსავლის ანგარიშგება-(მოგება-ზარალის ანგარიშგება);

გ) პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;

დ) პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;

ე) განმარტებითი შენიშვნები, სადაც მოკლედ განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;

ვ) ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პირველი შესადარისი პერიოდის დაწყების თარიღის მდგომარეობით, როდესაც ის სააღრიცხვო პოლიტიკას



დავით ჯვალალონი
პროფესორი, სსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის დეკანი

იყენებს რეტროსპექტულად, ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლებს გადაიანგარიშებს რეტროსპექტულად, ან როდესაც საწარმო ცვლის ფინანსური ანგარიშგების მუხლების კლასიფიკაციას.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით (ბასს) შემოსავლებისა და ხარჯების ეკონომიკური შინაარსის სწორად გაგებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაში სხვადასხვა ჭრილში მათი წარმოდგენის მიზანშეწონილობიდან გამომდინარე მნიშვნელოვანია საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების დაჯგუფება. შემოსავლების ქვეშ იგულისხმება:

- ამონაგები;
- შემოსულობები.

ამონაგები, ესაა შემოსავლები, რომლებიც უკავშირდება საწარმოს ჩვეულებრივ სამეურნეო საქმიანობას. მათ მიეკუთვნება:

- საქონლის რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი;
- მომსახურების გაწევიდან მიღებული შემოსავალი;
- საპროცენტო შემოსავალი;
- შემოსავალი მიღებული დივიდენდიდან;
- საროიალტო შემოსავალი;
- საიჯარო შემოსავალი;
- სალიზინგო შემოსავალი.

შემოსულობებში იგულისხმება საანგარიშგებო პერიოდში საბანკო ანგარიშგებზე და სალაროში მიღე-

ბული ფულადი სახსრების ერთობლიობა. მათ შორის:

- ა). შემოსავლები;
- ბ). არაფინანსური აქტივები (არაფინანსური აქტივებით ოპერაციებიდან მიღებული სახსრები);
- გ). ფინანსური აქტივები (ფინანსური აქტივებით ოპერაციებიდან მიღებული სახსრები, ნაშთის გამოყენების გარდა);
- დ). ვალდებულებები (ვალდებულებების აღების შედეგად მიღებული სახსრები).

საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდასთან მიმართებაში შემოსულობა იგივეა რაც ამონაგები. მათ შორის განსხვავება განაპირობებულია შემოსულობის და ამონაგების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის წესით. თუ კი ამონაგები (შემოსავალი) ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტში-მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში, მიღებული შემოსავლის თანხით ექვემდებარება ასახვას, შემოსულობები აისახება ნეტო თანხით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციიდან მიღებული შედეგი, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში აისახება ნეტო თანხით (რეალიზაციიდან მიღებულ შემოსულობას მინუს გაყიდული ძირითადი საშუალების ნარჩენი საბალანსო ღირებულება). მაშასადამე, მოხდება მიღებული შემოსულობის თანხის და გაყიდული ძირითადი საშუალების ნარჩენი საბალანსო ღირებულების ურთიერთგადაფარვა. იგივე შეიძლება ითქვას საკურსო სხვაობებიდან, ინვესტიციების ლიკვიდაციიდან მიღებული შედეგების მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში ასახვასთან დაკავშირებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით, დარიცხვის მეთოდის არსიდან გამომდინარე, საწარმოს მიერ, წინასწარ ავანსად მიღებული თანხა, რომლითაც საწარმოს წარმოექმნება ვალდებულება, წარმოადგენს შემოსულობას. ფასს-ით მოთხოვნათა დაცვით, ავანსად მიღებული თანხიდან შემოსავლად აღიარებული იქნება შემოსულობის მხოლოდ ის ნაწილი, რომელიც საწარმოს მიერ გამომუშავებული იქნება საანგარიშგებო პერიოდში.

ინფორმაცია შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს საწარმოს ჩვეულებრივი და განსაკუთრებული საქმიანობის მიხედვით.

ჩვეულებრივი საქმიანობა ეწოდება ნებისმიერ საქმიანობას, რომელსაც საწარმო ახორციელებს როგორც თავისი ძირითადი საქმიანობის ნაწილს. აგრეთვე ისეთ საქმიანობას რომელიც დაკავშირებულია ძირითად საქმიანობასთან ან გამომდინარეობს მისგან.

განსაკუთრებული საქმიანობა და ამ გზით მიღებული შემოსავლები კი უკავშირდება საწარმოს არაძირითად საქმიანობას, ანუ საქმიანობას რომელსაც იშვიათად აქვს ადგილი, ხშირად არ მეორდება და მათგან მიღებული შემოსავლები და ხარჯები აისახება როგორც განსაკუთრებული მუხლები.

შემოსავალი, ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის ზრდა, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გაზრდაში და, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთა მხრიდან დამატებითი შენატანების ხარჯზე საკუთარი კაპიტალის მატებასთან. **ხარჯი** კი, ესაა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების საწარმოდან გასვლით ან ვალდებულებების ზრდით საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებაში, რომელიც არაა დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

ფინანსური შედეგის ბუღალტრული შესწავლის მიზნით მნიშვნელოვანია ერთმანეთისაგან განვასხვავოთ დანახარჯი და ხარჯი. დანახარჯი, ესაა საწარმოს მიერ სამეურნეო საშუალებების-აქტივების შესაძენად გაწეული დანახარჯების მთლიანი მოცულობა. დანახარჯი გულისხმობს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის თვისობრივ ცვლილებას. მაგალითად, შეძენილია 10,0 ათასი ლარის საქონელი. იგულისხმება, რომ საწარმომ თანხის ეს მოცულობა დახარჯა იგივე ღირებულების, თუმცა სხვა თვისების მატარებელ საქონელში. საქონლის დანახარჯთან მიმართებაში საქონლის ხარჯი წარმოადგენს დანახარჯის იმ მოცულობას, რომელიც საწარმოს მიერ გახარჯულია პროდუქციის წარმოებისას, მომსახურების გაწევისას, სამუშაოს შესრულებისას და, რომელიც საოპერაციო ხარჯებთან ერთად ექვემდებარება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითვას.

შემოსავალი და ხარჯი წარმოადგენს მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემადგენელ ელემენტებს. იმისათვის, რომ განისაზღვროს საწარმოს საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი აუცილებელია შემოსავლების და ხარჯების ურთიერთშედარება. როდესაც საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული შემოსავალი აღემატება ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეულ ხარჯებს საწარმოში ადგილი აქვს საკუთარი კაპიტალის ზრდას. პირიქით შემთხვევაში კი, საკუთარი კაპიტალის შემცირებას. საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული ფინანსური შედეგით საკუთარი კაპიტალის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოწვეული ცვლილება თავის ასახვას აუცილებლად ჰპოვებს პერიოდის დასასრულისათვის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების დოკუმენტში-ბუღალტრულ ბალანსში. აქედან გამომდინარე, იკვეთება პირდაპირი კავშირი ფინანსური ანგარიშგების სამ კომპონენტს: მოგება-ზარალის ანგარიშგებას, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგებას და ბუღალტრულ ბალანსს შორის. ასეთი კავშირის საილუსტრაციოდ მოვიყვანოთ მარტივი მაგალითი, ისეთი საწარმოსათვის, რომელიც არ წარმოადგენს დღგ-ის გადამხდელს.

ვთქვათ, შპს „გიომ“, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის (201X წელი) დასაწყისში, ანგარიშწორების

ანგარიშზე, საწყისი (საწესდებო) კაპიტალის ფორმირებისთვის შეიტანა 100000 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდში შექმნილია: ძირითადი საშუალებები - 45000 ლარის; ნედლეული და მასალა - 41900 ლარის, დამხმარე მასალები - 1400 ლარის; წარმოებას გადაეცა და გახარჯულია, ნედლეული და მასალა, ღირებულებით - 31400 ლარი. დამხმარე მასალა გახარჯული იქნა მთლიანად. საანგარიშგებო პერიოდში წარმოებაში ადგილი ჰქონდა ასევე, შემდეგ ხარჯებს: პირდაპირი ხელფასი - 13600 ლარი; არაპირდაპირი ხელფასი - 2400 ლარი; საწარმოო ძირითადი საშუალებების ცვეთა - 9000 ლარი; ელექტროენერგიის ხარჯი - 320 ლარი; სხვა ხარჯები - 1100 ლარი. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის საწარმოში არ დარჩენილა მზა პროდუქციის ნაშთი. მზა პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 70500 ლარი.

ამ მონაცემების გათვალისწინებით საწარმო შპს „გიოს“ მოგება-ზარალის ანგარიშგების, კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგების და ბუღალტრული ბალანსის შედგენისათვის აუცილებელია შემდეგი ბუღალტრული პროცედურების ჩატარება:

ა). პირველადი ბუღალტრული დოკუმენტების საფუძველზე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ასახვა შესაბამის ანგარიშგებში

შპს „გიოს“, საწყისი (საწესდებო) კაპიტალის ფორმირება:

დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 100000 ლარი;

კრედიტი შენატანი კაპიტალში 100000 ლარი.

2. ძირითადი საშუალებების შექმნა:

დებეტი ძირითადი საშუალებები 45000 ლარი;

კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 45000 ლარი.

ნედლეულისა და მასალების შექმნა:

დებეტი ნედლეული და მასალები 41900 ლარი;

კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 41900 ლარი.

წარმოებას გადაეცა 31400 ლარის ნედლეული და მასალა:

დებეტი დაუმთავრებელი წარმოება 31400 ლარი;

კრედიტი ნედლეული და მასალა 31400 ლარი.

პირდაპირი ხელფასი - 13600 ლარი:

დებეტი პირდაპირი ხელფასი 13600 ლარი;

კრედიტი გადასახდელი ხელფასი 13600 ლარი.

დამხმარე მასალები შექმნა

დებეტი დამხმარე მასალები 1400 ლარი;

კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1400 ლარი.

არაპირდაპირი ხელფასი - 2400 ლარი:

დებეტი არაპირდაპირი ხელფასი 2400 ლარი;

კრედიტი გადასახდელი ხელფასები 2400 ლარი.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა - 900 ლარი:

დებეტი ცვეთა და ამორტიზაცია 9000 ლარი;

კრედიტი ძირითადი საშუალებების ცვეთა 9000 ლარი.

ელექტროენერგიის ხარჯი - 320 ლარი:

დებეტი ელექტროენერგიის ხარჯი 320 ლარი;

კრედიტი მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება 320 ლარი.

საწარმოში გაწეული სხვა ხარჯები - 1100 ლარი:

დებეტი სხვა ხარჯები 1100 ლარი;

კრედიტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში 1100 ლარი.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხარჯების ამსახველი ანგარიშების დახურვის (განულების) მიზნით მოხდება მათი ნაშთების გადატანა დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტში, ხარჯების ამსახველი ანგარიშების კრედიტთან კორესპოდენციით:

წარმოებულ პროდუქციის ფაქტიური საოპერაციო ხარჯები:

დებეტი დაუმთავრებელი წარმოება 27820 ლარი;

კრედიტი პირდაპირი ხელფასი 13600 ლარი;

კრედიტი დამხმარე მასალები 1400 ლარი;

კრედიტი არაპირდაპირი ხელფასი 2400 ლარი;

კრედიტი ცვეთა და ამორტიზაცია 9000 ლარი;

კრედიტი ელექტროენერგიის ხარჯი 320 ლარი;

კრედიტი სხვა ხარჯები 1100 ლარი.

აღნიშნული ბუღალტრული გატარებით დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტში, ნედლეულისა და მასალების ხარჯთან ერთად, თავს მოიყრის საანგარიშგებო პერიოდის საოპერაციო ხარჯებიც. შესაბამისად, დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა გვიჩვენებს, წარმოებული პროდუქციის ფაქტიურ თვითღირებულებას. ჩვენს შემთხვევაში იგი შეადგენს: **59220 ლარს = (31400 + 27820)**.

მზა პროდუქციის აყვანა შემოსავალში ფაქტიური თვითღირებულებით:

დებეტი მზა პროდუქცია **59220 ლარი;**
კრედიტი დაუმთავრებელი წარმოება **59220 ლარი.**

მზა პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულია შემოსავალი - **70500 ლარი:**

დებეტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში **70500 ლარი;**
კრედიტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **70500 ლარი.**

რეალიზებული პროდუქცია ჩამოწერილია ფაქტიური თვითღირებულებით:

დებეტი გაყიდული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით **59220 ლარი;**
კრედიტი მზა პროდუქცია **59220 ლარი.**

ფინანსური შედეგის გამოსაყვანად უნდა მოხდეს დროებითი ანგარიშების (შემოსავლების და ხარჯების) დახურვა (განულება):

შემოსავლების ამსახველი ანგარიშის დახურვა

დებეტი შემოსავალი რეალიზაციიდან **70500 ლარი;**
კრედიტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **70500 ლარი.**

ხარჯების ამსახველი ანგარიშების დახურვა:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **59220 ლარი;**
კრედიტი გაყიდული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით **59220 ლარი.**

მამასადამე, საანგარიშგებო (საგადასახადო) პერიოდის დასაბეგრი მოგების თანხა შეადგენს: **11280 ლარს (70500 - 59220)**. გადასახდელი მოგების გადასახადი (საგადასახადო ხარჯი) კი - **1692 ლარს (11280 X 15%)**.

გადასახდელი მოგების გადასახადი:

დებეტი საგადასახადო ხარჯი **1692 ლარი;**
კრედიტი გადასახდელი მოგების გადასახადი **1692 ლარი.**

საგადასახადო ხარჯის ჩამოწერა:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **1692 ლარი;**
კრედიტი საგადასახადო ხარჯი **1692 ლარი.**

მიღებული წმინდა მოგების გადატანა გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშზე:

დებეტი საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი **9588 ლარი;**
კრედიტი გაუნაწილებელი მოგება **9588 ლარი.**

ბ). „T“ ანგარიშის დახმარებით ცალკეულ ანგარიშებზე ნაშთების გამოყვანა

დ-ტი ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში კ-ტი

საწყისი ნაშთი: 1. 100000 13. 70500	2. 45000 3. 41900 6. 1400 10. 1100
სადებეტო ბრუნვა: 70500	საკრედიტო ბრუნვა: 89400
საბოლოო ნაშთი: 81100	

დ-ტი	საწყესდებო კაპიტალი	კ-ტი
	საწყისი ნაშთი: 1. 1000000	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
	საბოლოო ნაშთი: 100000	

დ-ტი	ძირითადი საშუალებები	კ-ტი
ძირითადი საშუალებები: 45000		
სადებეტო ბრუნვა: 45000	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 45000		

დ-ტი	ნედლეული და მასალა	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 3. 41900	4. 31400	
სადებეტო ბრუნვა: 41900	საკრედიტო ბრუნვა: 31400	
საბოლოო ნაშთი: 10500		

დ-ტი	დაუმთავრებელი წარმოება	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 4. 31400 11. 27820	12. 59220	
სადებეტო ბრუნვა: 59220	საკრედიტო ბრუნვა: 59220	
საბოლოო ნაშთი: 0		

დ-ტი	პირდაპირი ხელფასი	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 5. 13600	საწყისი ნაშთი: 0 11. 13600	
სადებეტო ბრუნვა: 13600	საკრედიტო ბრუნვა: 13600	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დ-ტი	გადასახდელი ხელფასები	კ-ტი
	საწყისი ნაშთი: 0 5. 13600 7. 2400	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 16000	
	საბოლოო ნაშთი: 16000	

დ-ტი	დამხმარე მასალების ხარჯი	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 6. 1400	საწყისი ნაშთი: 0 11. 1400	
სადებეტო ბრუნვა: 1400	საკრედიტო ბრუნვა: 1400	
საბოლოო ნაშთი: 0	საბოლოო ნაშთი: 0	

დ-ტი	არაპირდაპირი ხალფასი	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 7. 2400		საწყისი ნაშთი: 0 11. 2400
სადებეტო ბრუნვა: 2400		საკრედიტო ბრუნვა: 2400
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

დ-ტი	ცვეთა და ამორტიზაცია	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 8. 9000		საწყისი ნაშთი: 0 11. 9000
სადებეტო ბრუნვა: 9000		საკრედიტო ბრუნვა: 9000
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

დ-ტი	ძირითადი საშუალებების ცვეთა	კ-ტი
		საწყისი ნაშთი: 0 8. 9000
სადებეტო ბრუნვა: 0		საკრედიტო ბრუნვა: 9000
		საბოლოო ნაშთი: 9000

დ-ტი	ელექტროენერჯის ხარჯი	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 9. 320		საწყისი ნაშთი: 0 11. 320
სადებეტო ბრუნვა: 320		საკრედიტო ბრუნვა: 320
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

დ-ტი	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულება	კ-ტი
		საწყისი ნაშთი: 0 9. 320
სადებეტო ბრუნვა:		საკრედიტო ბრუნვა: 320
		საბოლოო ნაშთი: 320

დ-ტი	სხვა ხარჯები	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 10. 1100		საწყისი ნაშთი: 0 1100
სადებეტო ბრუნვა: 1100		საკრედიტო ბრუნვა: 1100
საბოლოო ნაშთი: 0		საბოლოო ნაშთი: 0

დ-ტი	მზა პროდუქცია	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 12. 59220	14. 59220	
სადებეტო ბრუნვა: 59220	საკრედიტო ბრუნვა: 59220	
საბოლოო ნაშთი: 0		

დ-ტი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0	საწყისი ნაშთი: 0 70500	
სადებეტო ბრუნვა: 0 15. 70500	საკრედიტო ბრუნვა: 70500	
0	საბოლოო ნაშთი: 70500 0	

დ-ტი	გაყიდული მზა პროდუქცია თვითღირებულებით	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 59220		
სადებეტო ბრუნვა: 59220	საკრედიტო ბრუნვა: 0	
საბოლოო ნაშთი: 59220 0	16. 59220 0	

დ-ტი	საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი	კ-ტი
საწყისი ნაშთი: 0 16. 59220	საწყისი ნაშთი: 0 15. 70500	
სადებეტო ბრუნვა: 59220	საკრედიტო ბრუნვა: 70500	
18. 1692 19. 9588 0	ნაშთი საგადას-დო ხარჯამდე 11280 0	

დ-ტი	საგადასახადო ხარჯი	კ-ტი
17. 1692	18. 1692	
სადებეტო ბრუნვა: 1692 0	საკრედიტო ბრუნვა: 1692 0	

დ-ტი	გადასახდელი მოგების გადასახადი	კ-ტი
	საწყისი ნაშთი: 0 17. 1692	
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 1692	
	საბოლოო ნაშთი: 1692	

დ-ტი

გაუნაწილებელი მოგება

კ-ტი

	საწყისი ნაშთი: 0 19. 9588
სადებეტო ბრუნვა: 0	საკრედიტო ბრუნვა: 9588
	საბოლოო ნაშთი: 9588

გ). საბოლოო ნაშთების გათვალისწინებით შპს „გიოს“ მოგება-ზარალის ანგარიშგების, საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების ანგარიშგების და ბუღალტრული ბალანსის შედგენა.

შპს „გიოს“
მოგება-ზარალის ანგარიშგება
(31. XII. 201X წელი)

(ლარი)

• შემოსავალი (ამონაგები)	70500
• ნედლეული და მასალის ხარჯი	31400
• პირდაპირი ხელფასი	13600
• დამხმარე მასალების ხარჯი	1400
• არაპირდაპირი ხელფასი	2400
• ცვეთა და ამორტიზაცია	9000
• ელექტროენერჯის ხარჯი	320
• სხვა ხარჯები	1100
სულ ხარჯები	59220

დასაბეგრი მოგება:	11280 ლარი = (70500-59220)
საგადასახადო ხარჯი:	1692 ლარი = (11280 X 15%)
წმინდა მოგება:	9588 ლარი = (11280 - 1692)

როგორც ჩანს, წმინდა მოგების თანხის გასაანგარიშებლად, საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის არსებული სხვაობის თანხით წარმოქმნილი დასაბეგრი მოგების თანხა (ჩვენს შემთხვევაში-11280 ლარი) დაიბეგრა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული 15% მოგების გადასახადით. დარჩენილი თანხა (ჩვენს შემთხვევაში - 9588 ლარი) შეადგენს სწორედ, საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის წმინდა მოგებას, რომლითაც იზრდება საწარმოს გაუნაწილებელი მოგება და, შესაბამისად, საკუთარი კაპიტალის ღირებულებაც.

ანგარიშგება საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ.

უნდა აღინიშნოს, რომ ნებისმიერი მეწარმე სუბიექტი, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვას წარმართავს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, ვალდებულია ცალკე წარმოადგინოს ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის ისეთი მნიშვნელოვანი კომპონენტი, როგორცაა ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში განხორციელებული ცვლილების შესახებ. აქედან გამომდინარე, ვიდრე მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგების ასახვა შპს „გიოს“ ბუღალტრულ ბალანსში, უნდა შედგეს ანგარიშგება საკუთარ კაპიტალში განხორციელებულ ცვლილებებთან დაკავშირებით.

ანგარიშგების ეს ფორმა განკუთვნილია ბალანსის წარდგენის ორ (პერიოდის დასაწყისი, პერიოდის ბოლო) თარიღს შორის მომხდარი ყველა იმ ფაქტის (სამეურნეო ოპერაციის შედეგის) აღსარიცხად, რომლებიც გავლენას ახდენენ საკუთარი კაპიტალის ღირებულებაზე და ცვლიან მას. ასეთს განაპირობებენ: სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც მოგება-ზარალის ანგარიშგების მიხედვით ზრდიან ან ამცირებენ წმინდა აქტივების ღირებულებას. ასევე, მოვლენები და ფაქტები, რომლებიც არ აისახებიან მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში, თუმცა ცვლიან კაპიტალის სტრუქტურას. ამ უკანასკნელს მიეკუთვნება სხვადასხვა მოტივაციით განპირობებული აქტივების გადაფასება და ამ პროცესთან დაკავშირებული ფინანსური შედეგები, აგრეთვე პარტნიორთა დამატებითი შენატანები კაპიტალში, აქტივების გამოშვება და რეალიზაცია და სხვა.

სრული სახით, საკუთარი კაპიტალის ცვლილების შესახებ ანგარიშგებაში აისახება: კაპიტალის ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისთვის კაპიტალის შემადგენელი თითოეული მუხლის მიხედვით (ეს

მონაცემები აიღება ბალანსის განაყოფიდან - “საკუთარი კაპიტალი”); საანგარიშგებო პერიოდის მოგება/ზარალი; შემოსავლებისა და ხარჯების ის მუხლები, რომლებიც პირდაპირ მიეკუთვნება საკუთარი კაპიტალის შემადგენლობას; სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებების შედეგები და არსებითი შეცდომების კორექტირება (თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი და შეეხება საკუთარი კაპიტალის რომელიმე მუხლს). აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისთვის დაფიქსირებულ კაპიტალის შემადგენელი თითოეული მუხლის ნაშთს ემატება (აკლდება) პერიოდის განმავლობაში მომხდარი შესაბამისი ცვლილებები, რომლებმაც გავლენა იქონიეს კაპიტალის შემადგენლობაზე და ამ გზით განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსთვის მეწარმე სუბიექტის განკარგულებაში არსებული საკუთარი კაპიტალის მოცულობა (ნაშთი).

ანგარიშგების ეს კომპონენტი, ფაქტობრივად, შიფრავს ბალანსის განაყოფს - „კაპიტალი“ ან „კაპიტალი და რეზერვები“ (ბალანსის ეს განაყოფი, სხვადასხვა მეწარმე სუბიექტებთან, სხვადასხვა სახელდებითაა წარმოდგენილი, რაც არ ცვლის საკითხის არსს).

მეწარმე სუბიექტის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმიდან გამომდინარე, მომხმარებლისათვის საინტერესოა საკუთარ კაპიტალში ცვლილებებით განპირობებული შედეგების გავლენა ერთი აქციიდან, ან წილიდან შემოსავლებზე, რაც უშუალო კავშირშია საკუთარი კაპიტალის ღირებულებასთან. კომპანიის პარტნიორების მიერ კაპიტალში განხორციელებული შენატანები, სააქციო საზოგადოებებში აქციების გამოშვება და რეალიზაცია შესაბამისად აისახება დივიდენდებსა და პარტნიორთა წილიდან, აქციონერთა კუთვნილი აქციებიდან შემოსავლებზე. ფინანსური ანგარიშგების სწორედ ეს კომპონენტი უზრუნველყოფს აღნიშნულის შესახებ ამომწურავი ინფორმაციის თავმოყრას.

ყოველივე თქმულიდან გამომდინარე ზემოთწარმოდგენილი საილუსტრაციო მაგალითის მიხედვით, საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგად შპს „გიოს“ საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგება და ბუღალტრული ბალანსი შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს შემდეგი სახით:

პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება
შპს „გიოს“
საკუთარი კაპიტალის ანგარიშგება
(31. XII. 201X წელი)

საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი:	100000
პლუს: წმინდა მოგება საანგარიშგებო პერიოდში	9588
ჯამი:	<u>109588</u>
მინუს: 0	
საკუთარი კაპიტალი, პერიოდის ბოლოს:	<u>109588</u>

განხილული პრაქტიკული მაგალითიდან ირკვევა, რომ შპს „გიოს“, საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგი დაასრულა მოგებით. შესაბამისად, მისი საკუთარი კაპიტალი გაიზარდა მიღებული მოგების თანხით, ანუ - 9588 ლარით.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის დასასრულისათვის-ბუღალტრული ბალანსი
ბალანსი
შპს „გიოს“
(31. XII. 201X წელი)

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში	81100	ვალდებულება:	
ძირითადი საშუალებები	45000	მოწოდებიდან წარმოქმნილი ვალ-	
ნედლეული და მასალა	10500	დებულება	320
(ცვეთა)	(9000)	ხელფასი	16000
		მოგების გადასახადი	1692
		საკუთარი კაპიტალი:	
		საწყისი (საწესდებო) კაპიტალი	100000
		გაუნაწილებელი მოგება	9588
სულ	127600	სულ	127600

როგორც ბალანსის მონაცემებიდან ჩანს, საწარმოს საკუთარი კაპიტალი საანგარიშგებო პერიოდში გაიზარდა მიღებული გაუნაწილებელი მოგების თანხით. აქვე ერთ მნიშვნელოვან დეტალს უნდა მიექცეს ყურადღება. ცვეთის თანხა ფრჩხილებშია მოქცეული. რაც ნიშნავს იმას, რომ ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ცვეთის თანხით უნდა შემცირდეს ასეთი საშუალებების თავდაპირველი (ისტორიული) საბალანსო ღირებულება და, შესაბამისად, ბალანსის აქტივის საერთო ჯამიც.

არსებული პრაქტიკის თანახმად, მოგება-ზარალის ანგარიშგების სტრუქტურაში შემოსავლები და ხარჯები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს სხვადასხვა ფორმით. შესაბამისად, მოგება-ზარალის ანგარიშგების შედგენაც, და მასში წმინდა მოგების ან წმინდა ზარალის გამოანგარიშების მეთოდიკაც უნდა ექვემდებარებოდეს წარმოდგენილ სტრუქტურას.

ერთ შემთხვევაში, საანგარიშგებო (საგადასახადო) წლის წმინდა მოგების ან წმინდა ზარალის დასადგენად, ჯერ გაიანგარიშება მთლიანი მოგება. შემდეგ, მთლიანი მოგებიდან გამორიცხება საოპერაციო ხარჯები და განისაზღვრება დასაბეგრი მოგება. დასაბეგრი მოგებიდან საგადასახადო ხარჯის (მოგების გადასახადი) გამოკლებით კი მიიღება წმინდა მოგება ან წმინდა ზარალი. მოგება-ზარალის ანგარიშგების ასეთი სტრუქტურა დამახასიათებელია მრავალსაფეხურიანი მოგება-ზარალის ანგარიშგებისთვის.

მეორე შემთხვევაში - საანგარიშო (საგადასახადო) წლის საერთო შემოსავლებს აკლდება ამ შემოსავლების მისაღებად გაწეული ხარჯები. მოგება-ზარალის ანგარიშგების ასეთი სტრუქტურით წარმოდგენა კი დამახასიათებელია ერთსაფეხურიანი მოგება-ზარალის ანგარიშგებისთვის.

ლიტერატურა:

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები;
- ჯალაღონია დ. ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით, ნაწილი I.; თბ. 2011 წ.;
- ტერაშვილი ნ.; ქიტიაშვილი ჯ.; ბიბიჩაძე დ.; აქტივების აღრიცხვა და დაბეგვრა.; გამომცემლობა „უნივერსალი“, თბ. 2013 წ.

Summary

**THE IMPACT OF THE FINANCIAL RESULT
OF THE CHANGE IN VENTURE CAPITAL
(PRACTICAL ASPECTS)**

David Jalagonia

Professor, Dean of the Faculty of
Economics and Business, Sukhumi State University

The paper deals with issues related to the impact of the financial result of the change in venture capital. Studied and analyzed in the theoretical and practical aspects of income and expense accounting. Based on the example provided accounting procedures, which are directly related to the income statement, statement of changes in equity and the accounting balances.