

# უცხოური ვალუტით ნარმოებული ოპერაციების აღრიცხვა

სამეურნეო სუბიექტს თავისი საქმიანობიდან გამომდინარე ხშირ შემთხვევაში სამეურნეო ოპერაციების განხორციელება უცხოურ ვალუტაში უნევს. უცხოური ვალუტით განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვა რეგულირდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (ბასს-ი) 21-ით „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამონვეული შედეგები“. აღნიშნული სტანდარტის თანახმად, უცხოური ვალუტით ნარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების დღეს ფიქსირდება უცხოურ სავალუტო ერთეულში, ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით.



**დავით ჯალალონია,**  
სოხუმის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის პროფესორი

ასეთი ტიპის ოპერაციებს ადგილი აქვს, როდესაც საწარმო:

- ყიდულობს ან ყიდის უცხოური ვალუტით შეფასებულ საქონელსა და მომსახურებას;
- იღებს ან გასცემს სესხს, ამასთან, მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში;
- მონაწილეობს საგარეო გაცვლით ხელშეკრულებაში;
- იძენს ან ყიდის აქტივებს უცხოური ვალუტით და, შესაბამისად, იხდის და/ან ფარავს ვალდებულებებს ასევე უცხოური ვალუტით.

მეწარმე სამეურნეო სუბიექტები, ვალდებულნი არიან უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების ფინანსური ანგარიშგება მხოლოდ საანგარიშგებო, ანუ ეროვნული ვალუტით განხორციელონ. **საანგარიშგებო ვალუტად ითვლება ცალკეული ქვეყნის ეროვნული ვალუტა, რომელიც იმავდროულად წარმოადგენს ამა თუ იმ ქვეყნის ფულად ერთეულსაც.** საქართველოსთვის ესაა, ლარი. **უცხოურია ისეთი ვალუტა, რომელიც წარმოადგენს სხვა ქვეყნის საანგარიშსწორებო ვალუტას და, შესაბამისად, მის ფულად ერთეულს.**

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციებით წარმოშობილი მოთხოვნები და/ან ვალდებულებები ფირმის სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე უნდა დაფიქსირდეს საანგარიშგებო ვალუტით. ასეთი ოპერაციის ღირებულებითი შეფასება ხორციელდება ოპერაციის განხორციელების დღეს საანგარიშგებო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დაფიქსირებული გასაცვლელი კურსით. აღნიშნული ოპერაციების ასახვა ანგარიშგაღებულ პირის საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში კი უნდა განხორციელდეს ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებული გასაცვლელი სავალუტო კურსით.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე, უცხოური ვალუტით განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შეფასებისას აუცილებელია უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგის (მოგების და/ან ზარალის) გათვალისწინება ანგარიშგაღებულ პირის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ამის აუცილებლობას ბასს-ის მოთხოვნასთან ერთად განაპირობებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) მოთხოვნა. საანგარიშგებო პერიოდის საერთო შემოსავლებისა და ხარჯების გაანგარიშებაში საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსავლების და/ან ზარალის გათვალისწინებას გულისხმობს შესახებ. შეფასების სიდიდეზე გავლენას ახდენს საანგარიშსწორებო და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული საკურსო სხვაობების სიდიდე. საკურსო სხვაობა უკავშირდება ოპერაციის შესრულების დღეს დაფიქსირებული და უცხოური ვალუტით შეფასებული ნებისმიერი ფულადი საბალანსო მუხლების (საწარმოს განკარგულებაში არსებული ფულადი სახსრები და მისაღები აქტივები, ასევე გასანაღებელი ვალდებულებები, რომლებიც ასახულია ფიქსირებული ფულადი თანხით) განაღდების თარიღისათვის დაფიქსირებულ გასაცვლელ სავალუტო კურსებს შორის სხვაობის მანკვებელი, მით მეტია მისაღები და/ან გასაცემი თანხის მოცულობა და, შესაბამისად, მიღებული შემოსავალი ან გაწეული ხარჯი.

საერთაშორისო სტანდარტებით, საკურსო სხვაობის აღიარება-ასახვისათვის შესაძლებელია გამოყენებული იქნას ორი მეთოდი: საბაზისო და ალტერნატიული.

საბაზისო მეთოდის მიხედვით საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიქმნება ფულადი საბალანსო მუხლების განაღდებისას, ან საწარმოს საანგარიშგებო თარიღისათვის ამ მუხლების საბოლოო სავალუტო კურსით ფინანსურ ანგარიშ-

გებაში ასახვისას, რომელიც სავალუტო კურსის ხშირი ცვლილების გამო, როგორც წესი, განსხვავდება უცხოური ვალუტით შეფასებული ოპერაციის თავდაპირველი ასახვისას გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, ან წინა საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების სავალუტო კურსისაგან, აღიარებული უნდა იქნას შემოსავლების ან ხარჯების სახით იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც იგი წარმოიქმნება. გამონაკლისს წარმოადგენს უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში დაბანდებული წმინდა ინვესტიციების გამოყენებით წარმოქმნილი საკურსო სხვაობები. ინვესტიციების გაყიდვამდე მათი ასახვა უნდა განხორციელდეს საწარმოს საკუთარ კაპიტალში, გაყიდვის შემდეგ კი სხვაობები აღიარებული უნდა იქნას შემოსავლებად და ხარჯებად იმავე საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიც მოხდება უცხოურ ეკონომიკურ სუბიექტში წილის დათმობით მიღებული მოგების ან ხარჯის აღიარება-ასახვა. **უცხოური ეკონომიკური სუბიექტი ისეთი უცხოური ქვეგანაყოფია, რომლის საქმიანობა არ წარმოადგენს ანგარიშგაღებული საწარმოს განუყოფელ ნაწილს.**

ალტერნატიული მეთოდისას საკურსო სხვაობები შეიძლება წარმოიქმნას ვალუტის გაუფასურების ან დევალვაციის შედეგად. მსგავსი შემთხვევებისაგან დაზღვეული პრაქტიკულად არცერთი საწარმო არ არის. ასეთ შემთხვევებში ძალიან ძნელი (ხშირ შემთხვევაში შეუძლებელი) ხდება საწარმოს წინაშე არსებული ვალდებულების დაფარვის შესაძლებლობა. სწორედ, ამიტომ საკურსო სხვაობები უნდა ჩაითვალოს ვალდებულებების წარმოშობი აქტივის საბალანსო ღირებულებაში, იმ პირობით, რომ აქტივის ახალი, კორექტირებული საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს მსგავსი აქტივის ღირებულებასა და აქტივის გაყიდვიდან ან გამოყენებიდან მისაღები ამონაგების თანხებს შორის უმცირეს თანხას.

კურსთა შორის სხვაობით (სხვაობა, რომელიც წარმოიქმნება ერთი და იმავე რაოდენობის უცხოური სავალუტო ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტით ასახვისას განსხვავებული გასაცემელი სავალუტო კურსების გამოყენების შედეგად) მიღებული დადებითი ან უარყოფითი შედეგის საბოლოო აღიარება უნდა მოხდეს იმ საანგარიშგებო პერიოდში, რომელშიაც ფაქტიურად მოხდება ანგარიშსწორება. შეფასება კი ანაზღაურების დღისთვის რეალურად არსებული კურსით იწარმოებს.

**მაგალითად, საქართველოში მოქმედი მეწარმე სუბიექტის მიერ 2009 წლის 20 დეკემბერს ერთ-ერთ უცხოურ კომპანიაზე მიწოდებული იქნა 50000 ევროს ღირებულების საქონელი. გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე თანხის განაღდება მოხდება 2010 წლის 20 იანვარს. ოპერაციის განხორციელების დღეს ევროს გასაცემელი კურსი ლართან მიმართებაში შეადგენდა: 1 ევრო = 2,30 ლარს.**

დარიცხვის მეთოდის საფუძველზე ოპერაციის დღეს არსებული სავალუტო გასაცემელი კურსით უცხოური ვალუტით წარმოქმნილ და ეროვნული ვალუტით დაფიქსირებულ დებიტორულ დავალიანებაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 115000 ლარი;**

**კრედიტი 6110 „შემოსავალი რეალიზაციიდან“ 115000 ლარი.**

საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებული და სსკ-ით დადგენილი წესით, ქართული ფირმა 2009 წლის 31 დეკემბერს, ფინანსურ ანგარიშგებაში, წარმოქმნილ მოთხოვნას ასახავს ამ თარიღისათვის საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დაფიქსირებული სავალუტო კურსით. აქედან გამომდინარე, მოთხოვნის კორექტირება სავალუტო კურსთა შორის სხვაობის გათვალისწინებით მოხდება ან მოგების ან ხარჯის მხარეს:

**ა. 1 ევრო = 2,38 ლარი.** მიღებული დადებითი სხვაობის თანხაზე (2,38 X 50000 - 2,30 X 50000 = 4000 ლარი) გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 4000 ლარი;**

**კრედიტი 8140 „შემოსავალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 4000 ლარი.**

შესაბამისად, მოხდა მოთხოვნის ზრდა 4000 ლარით.

**ბ. 1 ევრო = 2,24 ლარი.** უარყოფითი სხვაობის თანხაზე (2,24 X 50000 - 2,30 X 50000 = 3000 ლარი) გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 8240 – „ზარალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 3000 ლარი;**

**კრედიტი 1410 – „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 3000 ლარი.**

შესაბამისად, მოხდა მოთხოვნის შემცირება 3000 ლარით.

დებიტორული დავალიანების დაფარვის დღეს **1 ევრო = 2,38 ლარს.** მაშასადამე, ეროვნულ ვალუტაში გადაანგარიშებულ თანხის მიღებაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 119000 ლარი;**

**კრედიტი 1410 „მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ 119000 ლარი.**

მეწარმე სუბიექტს განხორციელებული ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე (შემდგომი გადახდის პირობით მოწოდებულ აქტივებთან ან გაწეულ მომსახურებასთან დაკავშირებით) ხშირ შემთხვევაში უნდება სხვადასხვა სახის ვალდებულებები.

**მაგალითი: ქართულმა ფირმამ 2009 წლის 20 სექტემბერს ანაზღაურების განვადების პირობით უცხოური კომპანიისაგან შეიძინა მერსედესის ტიპის ავტობუსი, რომლის ღირებულებაც 67000 ევრო. შეძენის თარიღისათვის ევროს გასაცემელმა კურსმა ლართან მიმართებაში შეადგინა 1 ევრო = 2,30 ლარი. ხელშეკრულების საფუძველზე თანხის დაფარვა მოხდება ეტაპობრივად. მ.შ. 2009 წლის 20 ნოემბერს ქართული ფირმა გადაიხდის 45000 ევროს, ხოლო 2010 წლის 20 იანვარს დარჩენილ 22000 ევროს.**

სამეურნეო ოპერაციის შინაარსიდან გამომდინარე ოპერაციის განხორციელების დღეს საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დაფიქსირებული

სავალუტო კურსით ვალდებულების წარმოშობაზე, აღიარებასა და გადახდაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

1. 2009 წლის 20 ოქტომბერს ვალდებულების წარმოშობაზე იქნება გატარება:

**დებეტი 2180 - „სატრანსპორტო საშუალებები“ 154100 ლარი; კრედიტი 3110 - „მოწ. და მომ. წარმოშობილი ვალდებულებები“ 154100 ლარი.**

2. 2009 წლის 20 ნოემბერს ვალდებულების პირველი ნაწილის დაფარვისას (45000 ევრო) სავალუტო კურსთა შორის სხვაობის თანხით საწარმომ შეიძლება მიიღოს მოგება ან ზარალი

**ა. ვთქვათ, ამ თარიღისათვის 1 ევრო = 2,24 ლარს.**

მიღებული შემოსავლის თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 3110 „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულებები“ 103500 ლარი; (45000 X 2,30)**

**კრედიტი 8140 „შემოსავალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 2700 ლარი; კრედიტი 1210 - „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 100800 ლარი. (45000 X 2,24)**

**ბ. ვთქვათ, ამ თარიღისათვის 1 ევრო = 2,34 ლარს, გვექნება:**

მიღებული ზარალის თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 3110 „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულებები“ 103500 ლარი; (45000 X 2,30)**

**დებეტი 8240 „ზარალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 1800 ლარი;**

**კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 105300 ლარი. (45000 X 2,34)**

3. ვალდებულების დარჩენილი ნაწილის (22000 ევრო) საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვისას, გვექნება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები

**ა. ვთქვათ, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (31 დეკემბრის მდგომარეობით) 1 ევრო = 2,38 ლარს, გვექნება (22000 X 2,30 - 22000 X 2,38 = 1760)**

საკურსო სხვაობით მიღებული შემოსავლის თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 3110 - „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულებები“ 1760 ლარი;**

**კრედიტი 8140 “შემოსავალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 1760 ლარი.**

**ბ. ვთქვათ, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (31 დეკემბრის მდგომარეობით) 1 ევრო -**

**2,24 ლარს, გვექნება (22000 X 2,30 - 22000 X 2,24 = 1320)**

საკურსო სხვაობით მიღებული ზარალის თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 8240 „ზარალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 1320 ლარი;**

**კრედიტი 3110 „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულებები“ 1320 ლარი.**

მაშასადამე, ქართული ფირმა ევროს კურსის გაუფასურების შედეგად 2009 წლის საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავლებად აღიარებს 4460 ლარს (2700 + 1760), ხოლო ევროს კურსის გამყარების შედეგად ხარჯად აღიარებს 3120 ლარს (1800 + 1320).

ქართული ფირმის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში დარჩენილი ვალდებულების სახით „ა“ ვარიანტის შემთხვევაში აღიარებული იქნება 52360 ლარი (22000 X 2,38), „ბ“ ვარიანტის შემთხვევაში კი - 49280 ლარი (22000 X 2,24).

4. 2010 წლის 20 იანვარს დარჩენილი ვალის (22000 ევროს) გადახდისას ევროს კურსის გათვალისწინებით, გვექნება:

**ა. ვთქვათ 1 ევრო = 2,27 ლარს**

მიღებული მოგების თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 3110 „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულება“ 50600 ლარი; (22000 X 2,30)**

**კრედიტი 8140 „შემოსავალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 660 ლარი;**

**კრედიტი 1210 „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 49940 ლარი. (22000 X 2,27)**

**ბ. ვთქვათ, 1 ევრო = 2,34 ლარს**

მიღებული ზარალის თანხაზე იქნება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

**დებეტი 3110 - „მოწ. და მომს. წარმოშობილი ვალდებულება“ 50600 ლარი; (22000 X 2,30)**

**დებეტი 8240 - „ზარალი სავალუტო კურსთა შორის სხვაობიდან“ 880 ლარი;**

**კრედიტი 1210 - „ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში“ 51480 ლარი. (22000 X 2,34)**

მაშასადამე, ქართულ ფირმას 2010 წლის დასაბეგრი მოგების გაანგარიშებისას „ა“ ვარიანტის შემთხვევაში საანგარიშგებო პერიოდის საერთო შემოსავლები გაიზარდება კურსთაშორის მიღებული თანხით, ანუ 660 ლარით, ხოლო „ბ“ ვარიანტის შემთხვევაში, საანგარიშგებო პერიოდის საერთო ხარჯები კურსთაშორის მიღებული ზარალის თანხით, ანუ 240 ლარით.

## ANNOTATION

### REGISTRATION OPERATION BY FOREIGN CURRENCY

David Jalagonia  
Professor of Sokhumi State University

In this article has been considered questions which are connecting with accounting operations. Registration such operations has been adjusted international standards of accounting. Registration economic operations by foreign currency, determination incomes or spend, must be entertained course differences, which is communicated realization of operation and concedment of request or obligation. Exactly such questions are illuminated in the article.