

როგორ სრულყოფით ძირითადი საშუალებების სვეტისა და საამორტიზაციო ანარჩების განსაზღვრის მეთოდოლოგია

საამორტიზაციო ანარჩები ეკლავნარმოებით პროცესში ძირითადი საშუალებების მონაწილეობის შედეგად მათი თავდაპირველი ღირებულების გაცვეთილი ნაწილის თანხობრივი გამოხატულებაა, რომელიც გამოიყოფა საწარმოს შემოსავლებიდან, იგი გამიზნულია ძირითადი საშუალებების ნაწილობრივი, ან სრული აღდგენისათვის.



საამორტიზაციო ანარჩები მნიშვნელოვანწილად განსაზღვრავს სამეურნეო სუბიექტის თვითდაფინანსების უნარს. თავის მხრივ, ამ ანარჩების სიდიდე (და, შესაბამისად, თვითდაფინანსების უნარი) დამოკიდებულია როგორც ძირითადი საწარმოო ფონდების თავდაპირველ ღირებულებაზე და მათ სახეობრივ სტრუქტურაზე (ფონდების აქტიური ნაწილის ხვედრით წილზე), ასევე საამორტიზაციო პოლიტიკაზე და ამორტიზაციის დარიცხვის ამა თუ იმ მეთოდის გამოყენებაზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება ძირითად საშუალებათა ცვეთისა და საამორტიზაციო ანარჩების გაანგარიშების მეთოდის სიზუსტესა და სრულყოფილებას. საქმე იმაშია, რომ იგი უშუალო კავშირში იმყოფება სამეურნეო სუბიექტის საკუთარი საინვესტიციო რესურსებით უზრუნველყოფასთან.

საწარმოს გრძელვადიანი და ეკონომიკური სარგებლის მომტანი აქტივების მომსახურების პერიოდში ცვეთის თანხის განსაზღვრა-განაწილებისა და საინვესტიციო-სარეწარმოო სახსრების ფორმირებისთვის, სააღრიცხვო მეცნიერება, (საერთაშორისო სტანდარტებზე (ბასს-ზე) დაყრდნობით), იყენებს ძირითადი საშუალებების ცვეთის ჩამოწერისა და ამორტიზაციის დარიცხვის ერთმანეთისგან მეტ-ნაკლებად განსხვავებულ რამდენიმე მეთოდს:

- ამორტიზაციის დარიცხვის (ღირებულების ჩამოწერის) წრფივი მეთოდი;
- წარმოებული პროდუქციის მოცულობის და გამომუშავებული დროის (მწარმოებლურობის) პროპორციულად ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი;
- ძირითადი საშუალებების სასარგებლო გამოყენების წლების რიცხვითა ჯამის პროპორციულად ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი;
- შემცირებადი ნაშთისა და გაორმაგებული ნორმის მიხედვით ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი.

ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდი, აგრეთვე, წარმოებული პროდუქციის, ან გამომუშავებული დროის (მწარმოებლურობის) პროპორციულად დარიცხვის მეთოდი, შედარებით „ხანდაზმული“, მარტივი და ადვილად გამოსათვლელი მეთოდებია.

წრფივი მეთოდის გამოყენებისას ცვეთისა და ამორტიზაციის წლიური თანხის გაანგარიშება ხდება თანაბარზომიერად – ძირითადი საშუალებების „ცვეთადი ღირებულების“¹ აქტივის სასარგებლო მომსახურების პერიოდზე (წელთა რაოდენობაზე) გაყოფით:

აწლ = ცლ/მპ

აწლ – ამორტიზაციის წლიური თანხა;

ცლ – ცვეთადი ღირებულება;

მპ – მომსახურების პერიოდი.

წარმოებული პროდუქციის მოცულობის, ან გამომუშავებული დროის (მწარმოებლურობის) პროპორციულად ამორტიზაციის დარიცხვის მეთოდი ითვალისწინებს ძირითად საშუალებებზე ამორტიზაციის დარიცხვას მათი სასარგებლო გამოყენების პერიოდში შექმნილი პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოს მოცულობის, ან გამომუშავებული დროის (მანქანა-საათი, დაზგა-საათი და ა.შ.) მიხედვით. ამ მეთოდის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ თავდაპირველად წარმოებს გამომუშავებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოს, ან ნამუშევარი დროის ერთეულზე ე.წ. ამორტიზაციის კოეფიციენტის გამოთვლა, ხოლო, შემდეგ – ყოველწლიურად დასარიცხი ამორტიზაციის თანხის გამოანგარიშება.

ამორტიზაციის კოეფიციენტი (ნორმა) გამოითვლება ფორმულით:

1 ცვეთადი ღირებულება არის ძირითადი საშუალებების (აქტივის) ღირებულება, რომელიც მიიღება მისი პირვანდელი ღირებულებიდან (თვითღირებულებიდან) სალიკვიდაციო ღირებულების გამოკლებით (ცვეთადი ღირებულება= პირვანდელი ღირებულება – სალიკვიდაციო ღირებულება).

ამორტიზაციის კოეფიციენტი =

$$= \frac{\text{ცვეთადი ღირებულება (ცვ)}}{\text{აქტივების მწარმოებლურობა მთელ პერიოდში}}$$

მაგალითისთვის, დაუშვათ, რომ 4-წლიანი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე დაზღუდვადგარის პირვანდელი ღირებულება (პვ) შეადგენს 33000 ლარს, სალიკვიდაციო ღირებულება (სვ) – 3000 და ცვეთადი ღირებულება (ცვ) 30000 ლარს, ხოლო მის მიერ მომსახურების პირველ წელს გამოშვებული დეტალების რაოდენობა (მ) იქნება 28000, მეორე წელს – 30000, მესამე წელს – 26000, მეოთხე წელს – 16000, სულ მთლიანი რაოდენობა (M) – 100000 დეტალი.

განსახილველი მეთოდის არსიდან გამომდინარე, ამორტიზაციის კოეფიციენტი (კა) ანუ მომსახურების მთელ პერიოდში (მპ) 1 დეტალის დამზადებაზე დახარჯული აქტივის ღირებულება გაიანგარიშება:

$$კა = \text{ცვ} / M = 30000 / 100000 = 0,30 \text{ ლარი}$$

შესაბამისად, დასარიცხი ამორტიზაციის თანხა წლების მიხედვით იქნება: პირველ წელს – 8400ლ (28000*0,30), მეორე წელს – 9000ლ (30000*0,30), მესამე წელს – 7800 (26000*0,30) მეოთხე წელს – 4800 (16000*0,30), სულ – 30000 ლარი. ანალოგიური წესით ხდება შესრულებული სამუშაოს მოცულობისა და გამოშვებული დროის რაოდენობის მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების თანხის გაანგარიშებაც.

შეიძლება ითქვას, რომ ეს მეთოდი გონივრული და საყურადღებოა იმით, რომ იგი ძირითადი საშუალებების ამორტიზაციის თანხას განსაზღვრავს არა უბრალოდ აქტივის ექსპლუატაციის პროცესში ყოფნის პერიოდის, არამედ მისი გამოყენების დონის (ხარისხის) და შედეგიანობის მიხედვით.

ამორტიზაციის დარიცხვის მესამე და მეოთხე მეთოდები დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდებია, რომელთა ძირითადი არსი მდგომარეობს ძირითად საშუალებებზე ექსპლუატაციის პირველ წლებში უფრო მეტი საამორტიზაციო თანხის დარიცხვაში.

რიცხვთა ჯამის მეთოდით დასარიცხი ამორტიზაციის თანხის (ა) გამოანგარიშება წარმოებს ამორტიზებადი ძირითადი აქტივების ცვეთადი ღირებულების გამრავლებით მისი სასარგებლო გამოყენების პერიოდის დარჩენილი წლების რაოდენობაზე და მიღებული ნამრავლის მომსახურების პერიოდის წლების რიცხვთა ჯამზე გაყოფით. იგი გამოისახება ფორმულით:

$$ა = \frac{\text{ცვ} * \text{დარჩენილი წლების რაოდენობა}}{\text{პერიოდის წლების რიცხვთა ჯამზე}}$$

ფორმულირების შესაბამისად, ზემოთ მოცემულ მაგალითში დაზგის სასარგებლო გამოყენების პერიოდის წლების რიცხვთა ჯამი უდრის 10-ს (1+2+3+4), ხოლო მომსახურების პერიოდის დარჩენილი წლების რაოდენობა (დასაწყისიდან შემდგომ) იქნება: პირველ წელს – 4, მეორე წელს – 3, მესამე წელს – 2 და მეოთხე წელს – 1. ძირითად საშუალებაზე დასარიცხი ამორტიზაციის თანხის სიდიდე კი წლების მიხედვით იქნება: პირველ წელს – 12000 ლარი (30000*4/10), მეორე წელს – 9000ლ (30000*3/10) ; მესამე წელს – 6000ლ (30000*2/10), ხოლო მეოთხე წელს – 3000ლ (30000*1/10), სულ დარიცხული ამორტიზაციის თანხა – 30000 ლარი.

საამორტიზაციო ანარიცხების გაანგარიშების რიცხვთა ჯამის მეთოდი საკმაოდ ზუსტი მეთოდია, რომელიც საშუალებას იძლევა, რომ ამორტიზაციის დარიცხვა მოხდეს რეგრესიის წესით (საამორტიზაციო თანხის თანდათანობითი შემცირებით).

ეს მეთოდი ამართლებს დაჩქარებული ამორტიზაციისთვის დამახასიათებელ ერთ-ერთ აუციელებელ პირობას, რომ ყოველ მომდევნო წელს დარიცხული ამორტიზაცია ნაკლები უნდა იყოს წინა წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხაზე, ხოლო, მომსახურების მთელ პერიოდზე (ყველა წელს) დარიცხული საამორტიზაციო ანარიცხების ჯამი სრულად უნდა შეესაბამებოდეს (ეტილებოდეს) ძირითადი საშუალებების ცვეთადი ღირებულების მაჩვენებელს.

შემცირებადი ნაშთისა და გაორმაგებული ნორმის მეთოდის მთავარი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ამორტიზაციის დარიცხვა ამორტიზებად აქტივზე ხდება წრფივი მეთოდით დადგენილი ამორტიზაციის ნორმის გაორმაგებული ოდენობით. ამ მეთოდის დროსაც, წინა წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხა მნიშვნელოვნად უნდა აღემატებოდეს მომდევნო პერიოდში დარიცხული თანხის სიდიდეს. თუმცა, წინა მეთოდისგან განსხვავებით, იგი ვერ უზრუნველყოფს ცვეთადი ღირებულების საექსპლუატაციო წლების მიხედვით სრულად განაწილებას, რაც საამორტიზაციო ანარიცხების შესახებ არასწორ მაჩვენებელთა მიღებისა და მონაცემთა დამახინჯების პირობებს ქმნის.

ამ მეთოდისთვის დამახასიათებელი მთავარი ნაკლოვანი მხარე მდგომარეობს იმაში, რომ იგი ვერ უზრუნველყოფს ძირითადი საშუალებების ცვეთადი ღირებულების სრულად განაწილებას, რის გამო პერიოდის ბოლოსათვის მიიღება „გაუნაწილებელი ამორტიზაცია“, რომ მომსახურების პერიოდის ბოლო წლისთვის დარჩენილი ცვეთადი ღირებულების თანხა მეტია წინა წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხაზე და მომსახურების მთელი პერიოდის მანძილზე დარიცხული საამორტიზაციო ანარიცხების ჯამი არ ედრება ძირითადი საშუალების ცვეთადი ღირებულების მაჩვენებელს (ადგილი აქვს გაცვეთილი ღირებულების გარკვეული ნაწილის აუნახადურებლობას).

უფრო მეტი თვალსაჩინოებისთვის განსახილველი მეთოდის დამახასიათებელი ნაკლოვანებები განვიხილოთ კონკრეტული მაგალითით.

ვთქვათ, 105000 ლარის პირვანდელი ღირებულების (პლ), ანუ, თვითღირებულების მქონე ძირითადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების პერიოდის ხანგრძლივობა (მპ) შეადგენს 5 წელს, ხოლო, მისი სალიკვიდაციო ღირებულება (სლ) განსაზღვრულია 5000 ლარის ოდენობით.

ძირითადი აქტივის ცვეთადი ღირებულება (ცლ) ტოლი იქნება:

$$ცლ = პლ - სლ = 105000 - 5000 = 100000 \text{ ლ.}$$

დაჩქარებული ამორტიზაციის გაორმაგებული ნორმისა და კლებადი ნაშთის მოქმედი მეთოდის მიხედვით დასარიცხი ამორტიზაციის თანხა (ა) წლების მიხედვით იქნება:

$$\begin{aligned} \text{I წელი: } a_1' &= 100000 \times 0,4(40\%) &= 40000 \text{ ლ} \\ \text{II წელი: } a_2' &= (100000 - 40000) \times 0,4 &= 24000 \text{ ლ} \\ \text{III წელი: } a_3' &= (60000 - 24000) \times 0,4 &= 14400 \text{ ლ} \\ \text{IV წელი: } a_4' &= (36000 - 14400) \times 0,4 &= 8640 \text{ ლ} \\ \text{V წელი: } a_5' &= (21600 - 8640) \times 0,4 &= 5184 \text{ ლ} \end{aligned}$$

$$\Sigma a_{80} = 92224 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, გაუნაწილებელი ამორტიზაციის (გა) თანხა შეადგენს 7776 ლარს (100000-92224), ხოლო, მომსახურების ბოლო წლისათვის ცვეთადი ღირებულების ნაშთი (დაურიცხავი ამორტიზაციის თანხა) უდრის 12960 ლარს. ანუ, მე-4 წელს დარიცხული ამორტიზაციის თანხაზე 1,5-ჯერ მეტს. ეს კი ცხადად მიუთითებს განსახილველი მეთოდის ზემოხსენებული ნაკლოვანების რეალურობაზე.

აღსანიშნავია, რომ ამ ნაკლოვანებათა კოსმეტიკის, თუ გარკვეული „რეაბილიტაციის“ მიზნით, თითქმის ყველა სასწავლო და სამეცნიერო ნაშრომებში, სადაც განხილულია ამორტიზაციის დარიცხვის საკითხი, ცვეთადი ღირებულების გაუნაწილებელი ნაშთი (გაუნაწილებელი ამორტიზაცია) მექანიკურად მიკუთვნებულია ბოლო წლის საამორტიზაციო თანხაზე, ამის გამო იგი ბევრად აღემატება წინა წლის ამორტიზაციის თანხას, რაც დაუშვებელია. საქმე იმაშია რომ გაანგარიშების მეთოდი დაფუძნებულია კლებადი საამორტიზაციო ანარიცხების პრინციპზე.

მიგვაჩნია, რომ დაჩქარებული ამორტიზაციის გაორმაგებული ნორმისა და კლებადი ნაშთის მეთოდით საამორტიზაციო თანხის გაანგარიშების მეთოდიკა ატარებს „ნახევარფაბრიკატულ“ ხასიათს, რომლის მიხედვით გაანგარიშებული ამორტიზაციის თანხები წარმოადგენს არა დაზუსტებულ და რეალურ, არამედ, მხოლოდ მიახლოებით სიდიდეებს.

აქედან გამომდინარე, ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევისა და მრავალჯერადი ანალიზის საფუძველზე მივედით იმ დასკვნამდე, რომ მოქმედი მეთოდის მიხედვით გამოანგარიშებული საამორტიზაციო თანხების დაზუსტებისთვის საჭიროა,

პირველ რიგში, დავადგინოთ ე.წ. საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტი (კც), ხოლო შემდეგ, ამ კოეფიციენტის მეშვეობით, გამოვიანგარიშოთ მომსახურების პერიოდის ცალკეული მონაკვეთის (წლების) მიხედვით ე.წ. შემასწორებელი (მაკორექტირებელი) საამორტიზაციო თანხები.

გამოთვლის პროცესი ხორციელდება შემდეგი თანმიმდევრობით:

1. საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტი (კც) განისაზღვრება გაუნაწილებელი ამორტიზაციის თანხის (გა) გაყოფით მომსახურების მთელ პერიოდში მოქმედი მეთოდით დარიცხულ ამორტიზაციის მთლიან თანხაზე (და), ე.ი.

$$კც = \frac{გა}{და}$$

ზემოთ განხილული პრაქტიკული მაგალითის მიხედვით, გაუნაწილებელი ამორტიზაციის თანხა (გა) შეადგენს 7776 ლარს, ხოლო, მთლიანი დარიცხული ამორტიზაცია (და) – 92224 ლარს. მაშასადამე:

$$კც = \frac{7776}{92224} \approx 0,0843 \quad კც = 0,0843$$

2. საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტის განსაზღვრის შემდეგ, ჩვენს მიერ რეკომენდებული მეთოდის თანახმად, შეგვიძლია გავიანგარიშოთ ე.წ. შემასწორებელი (მაკორექტირებელი) საამორტიზაციო თანხა (Δა), რომელიც ფაქტობრივად გულისხმობს გაუნაწილებელი ამორტიზაციის თანხიდან მომსახურების ყოველ წელზე შესაბამისი წილის მიკუთვნებას. ეს ხორციელდება წლების მიხედვით უკვე დარიცხული ამორტიზაციის თანხების (ა₁’, ა₂’ და ა.შ) საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტზე (კც) თანმიმდევრული გადამრავლებით.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, შემასწორებელი საამორტიზაციო თანხები მომსახურების წლების მიხედვით იქნება:

$$\begin{aligned} \text{I წელი: } \Delta a_1 &= a_1' \times კც = 40000 \times 0,0843 = 3373 \text{ ლ.} \\ \text{II წელი: } \Delta a_2 &= a_2' \times კც = 24000 \times 0,0843 = 2024 \text{ ლ.} \\ \text{III წელი: } \Delta a_3 &= a_3' \times კც = 14400 \times 0,0843 = 1214 \text{ ლ.} \\ \text{IV წელი: } \Delta a_4 &= a_4' \times კც = 8640 \times 0,0843 = 728 \text{ ლ.} \\ \text{V წელი: } \Delta a_5 &= a_5' \times კც = 5184 \times 0,0843 = 437 \text{ ლარი} \end{aligned}$$

$$\Sigma \Delta a = 7776 \text{ ლარი}$$

როგორც ვხედავთ, საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტის მეშვეობით გაანგარიშებული შემასწორებელი საამორტიზაციო თანხების ჯამი აბსოლუტური სიზუსტით ემთხვევა ე.წ. გაუნაწილებელი ამორტიზაციის სიდიდეს.

3. ამის შემდეგ შესაძლებლობა გვაქვს კორექტირება გავუკეთოთ მომსახურების წლების მიხედვით ძირითად აქტივზე მისაკუთვნებელი (რეალურად დასარიცხი) საამორტიზაციო თანხების სიდიდეს, რომელიც ტოლი იქნება:

I წელი: $\Delta_1 = \Delta_1' + \Delta \Delta_1 = 40000 + 3373 = 43373$ ლ.
 II წელი: $\Delta_2 = \Delta_2' + \Delta \Delta_2 = 24000 + 2024 + 26024$ ლ.
 III წელი: $\Delta_3 = \Delta_3' + \Delta \Delta_3 = 14400 + 1214 = 15614$ ლ.
 IV წელი: $\Delta_4 = \Delta_4' + \Delta \Delta_4 = 8640 + 728 = 9368$ ლ.
 V წელი: $\Delta_5 = \Delta_5' + \Delta \Delta_5 = 5184 + 437 = 5621$ ლ.

სულ = 100000 ლ.

მაშასადამე, აქედან უკვე ნათლად ჩანს, რომ ახალი მეთოდის მეშვეობით დარიცხული ამორტიზაციის ჯამური სიდიდე ზუსტად ემთხვევა ამორტიზირებადი ძირითადი აქტივების ცვეთადი ღირებულების სიდიდეს, რომელიც განხილულ მაგალითში 100000 ლარს შეადგენდა.

ჩატარებული კვლევიდან და მიღებული შედეგებიდან გამომდინარე შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ გრძელვადიან აქტივებზე გაორმაგებული ნორმისა და შემცირებადი ნაშთის მეთოდით ამორტიზაციის დარიცხვის ჩვენს მიერ რეკომენდებული მეთოდია, რომელიც ითვალისწინებს

ე.წ. საამორტიზაციო ცდომილების კოეფიციენტის მეშვეობით შემასწორებელი (მაკორექტირებელი) საამორტიზაციო თანხის გამომგარიშებასა და მომსახურების შესაბამის პერიოდებზე (წლებზე) მიკუთვნებას, არსებითად ასწორებს ამჟამად მოქმედი მეთოდისათვის დამახასიათებელ ნაკლოვანებებს, რითაც უზრუნველყოფს ძირითადი საშუალებების ცვეთადი ღირებულების მაქსიმალური სიზუსტით განაწილებას და მომსახურების წლების მიხედვით ამორტიზაციის თანხების სწორად განსაზღვრა-მიკუთვნებას.

ჯამალთ შათირიშვილი

ეკონომიკურ მეცნიერებათა
დოქტორი, პროფესორი

ლეონა შათირიშვილი

საქართველოს პარლამენტის სტაჟიორი

АНОТАЦИЯ

К ВОПРОСУ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ИЗНОСА И АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Джамлет Шатиришвили, доктор экономических наук, профессор
 Леона Шатиришвили, Парламент Грузии, стажер

Амортизационные отчисления – это целевые денежные средства, выделенные из доходов предприятия для восстановления изношенной части первоначальной стоимости основных средств (долгосрочных активов), которые носят инвестиционный характер и являются **реновационной** инвестиций.

Определение суммы амортизационных отчислений долгосрочных активов производится с применением разных апробированных практикой методов. Самым относительно простым и точным из них является. Линейный метод списания стоимости, который обеспечивает равномерного распределения т.н. **изношиваемой стоимости** (первоначальная стоимость с вычитанием ликвидационной стоимости) по годам в течение обслуживаемого периода основных средств. А второй метод – Метод начисления амортизации пропорционально по объему выпущенной продукции, выполненных работ или выработанного времени – дает возможность списания изношенной стоимости пропорционально по объему выпущенной продукции, выполненных работ или по количеству выработанного времени. Точность начисления амортизационных отчислений достигается также **по Методу суммы чисел**, суть которого заключается в том, что изношиваемая стоимость умножается на количество

оставшихся годов обслуживаемого периода и полученное произведение делится на сумму чисел годов этого периода.

Серьезными недостатками характеризуется начисление ускоренной амортизации **по Методу уменьшаемого остатка и удвоенной нормой**. Главным недостатком является то, что он не обеспечивает полного списания изношиваемой стоимости и в конце обслуживаемого периода определенная часть стоимости остается в виде остатка, названная нами **«нераспределенной амортизацией»**. Вследствие этого, начисленные по этому методу амортизационные отчисления являются искусственно уменьшенными, а полученные показатели – нереальными и искаженными. Поэтому **нынедействующий метод начисления амортизации по уменьшаемому остатку изношиваемой стоимости и удвоенной нормой считается неполноценным («полуфабрикатным»)**.

С учётом вышеизложенного, разработанная и рекомендованная нами методика обеспечивает отнесения максимальной точностью т.н. «нераспределяемой амортизации» соответствующим годам обслуживаемого периода и избежания от искажения финансово-экономических показателей деятельности предприятия.