



# არაფინანსური აქტივების აღრიცხვა ახალი ანგარიშთა ბეგმის მიხედვით



**ლევან ბერიძე**

ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი

ბუღალტრული აღრიცხვა

№9/2008

უკანასკნელ პერიოდში საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის ორგანიზაციების საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშების საკითხებში მნიშვნელოვანი ცვლილებები განხორციელდა. ამასთან ერთად, მრავალი საკითხი სათანადო გააზრებას საჭიროებს, რამდენადაც ისინი ახალ ინსტრუქციაში სერიოზული ხარვეზებითაა წარმოდგენილი. აქედან გამომდინარე, ჩვენი მიზანია მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში წარმოვაჩინოთ ის მნიშვნელოვანი სიახლეები ობიექტების აღრიცხვის საკითხებზე, როგორცაა: არაფინანსური აქტივები.

ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფ ორგანიზაციებში არაფინანსური აქტივები შეიძლება შეიქმნას წარმოების პროცესში, იყოს ბუნებრივად წარმოქმნილი ან წარმოადგენდეს საზოგადოებრივი მოწყობის საგანს. ისინი კლასიფიცირდება შემდეგ ჯგუფებად: **ძირითადი აქტივები; მატერიალური მარაგები; ფასეულობები; მიწა; წიაღისეული; სხვა ბუნებრივი აქტივები და არამატერიალური აქტივები.**

**არაფინანსურ აქტივებზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს ისეთმა ოპერაციებმა, როგორცაა:**

- ა) სხვა ერთეულისგან შესყიდვა;
- ბ) უსასყიდლოდ მიღება;
- გ) ბარტერი (გაცვლა);
- დ) წარმოება ან მშენებლობა;
- ე) გაყიდვა;
- ვ) უსასყიდლოდ გადაცემა;
- ზ) საკუთარი საჭიროებისათვის გამოყენება;
- თ) გაახლება, რეკონსტრუქცია ან გაფართოება;
- ი) ძირითადი კაპიტალის მოხმარება.

არაფინანსურ აქტივებთან დაკავშირებული ზემოაღნიშნული ოპერაციები საბოლოო ჯამში შეიძლება დაკლასიფიცირდეს, როგორც: **აქტივების მიღება, გასვლა ან ძირითადი კაპიტალის მოხმარება.**

**ახალი წესების მიხედვით, ძირითადი აქტივების გაახლება, რეკონსტრუქცია ან გაფართოება, რაც მნიშვნელოვნად ზრდის მათ სანარმოო სიმძლავრეს, ხარისხს ან ახანგრძლივებს არსებული ძირითადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადას, განიხილება როგორც ძირითადი აქტივების მიღება.** მიწის არსებითი გაუმჯობესება, მაგალითად, სამელიორაციო და საირიგაციო სამუშაოების შედეგად, განიხილება როგორც მიწის მიღება.

**არაფინანსური აქტივები აღრიცხვაში აისახება მაშინ, როდესაც ხდება მათზე საკუთრების უფლების მოპოვება ან დათმობა.**

**ძირითადი აქტივები მოიცავს ყველა იმ მატერიალურ-ნივთობრივ ფასეულობას, რომლებიც ერთ წელზე მეტი ხნის განმავლობაში მრავალჯერადად ან განუწყვეტლივ გამოიყენება წარმოების ან მომსახურების პროცესში და რომელთა ღირებულება 500 ლარი და მეტია.** ამასთან ერთად, ძირითადი აქტივები უნდა აკმაყოფილებდეს აქტივად აღიარებისათვის განსაზღვრულ მოთხოვნებს.

**ძირითადი აქტივები ფასდება ღირებულებით, რომელიც შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:**

- შესყიდვის ფასი;
- დაუბრუნებადი გადასახადები (საბაჟო გადასახადი, საბაჟო მოსაკრებლები);
- დემონტაჟის ხარჯები;
- ადგილმდებარეობის მომზადების ხარჯები;
- ადგილზე მიტანისა და დატვირთვა-გადმოტვირთვის ხარჯები;
- მონტაჟის ხარჯები;
- აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად საჭირო სხვა ხარჯები;
- საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებული ხარჯები;
- გადასახადები, რომლებიც გადაიხდება საკუთრების უფლების გადაცემისას.

**ძირითადი კაპიტალის მოხმარება (ცვეთა) ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება საანგარიშო წლის ბოლო სამუშაო დღეს ან განსაზღვრული მომენტი-სათვის - საჭიროების შემთხვევაში.**

**ძირითადი აქტივების ექსპლოატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები.** ძირითადი აქტივების



თავდაპირველი ღირებულებით აღიარების შემდეგ **ექსპლუატაციასთან დაკავშირებული დანახარჯები**, რაც იწვევს აქტივების არსებით გაუმჯობესებას, აუმჯობესებს მათ საქსპლუატაციო თვისებებს, ზრდის წარმოების მოცულობას ან მნიშვნელოვნად ახანგრძლივებს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადას, წარმოადგენს **კაპიტალურ შეკეთებას (რემონტს)**. წინამორბედი ინსტრუქციისაგან განსხვავებით ძირითადი აქტივების **კაპიტალურ შეკეთებაზე განულები ხარჯები** ემატება აქტივების საბალანსო ღირებულებას და აღირიცხება როგორც ძირითადი აქტივების მიღება.

**ძირითადი აქტივების მოვლა-შენახვაზე და მიმდინარე შეკეთებაზე (რემონტზე)** დახარჯული საქონლისა და მომსახურების ღირებულება, რაც გავლენას არ ახდენს მათ საწარმოო სიმძლავრეზე, ხარისხზე, მომსახურების გაუმჯობესებაზე ან სასიცოცხლო ციკლზე, განიხილება, როგორც საქონლისა და მომსახურების გამოყენება და აღიარდება ხარჯებად.

მოქმედი ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად, ძირითადი აქტივების აღსარიცხავად გამოყენებულია შემდეგი ბუღალტრული ანგარიშები:

**2100 ანგარიშზე - „ძირითადი აქტივები“** - აღირიცხება: შენობა-ნაგებობები, მანქანა-დანადგარები და სხვა ძირითადი აქტივები;

**2110 ანგარიშზე - „შენობა-ნაგებობები“** - აღირიცხება: საცხოვრებელი შენობები, არასაცხოვრებელი შენობები და სხვა ნაგებობები. მოცემულ კატეგორიაში აღირიცხება აგრეთვე ისტორიული

ძეგლები, როგორცაა: განსაკუთრებული არქიტექტურული, ისტორიული და კულტურული მნიშვნელობის ნაგებობი ან მინის ნაკვეთები;

**2111 ანგარიშზე - „საცხოვრებელი შენობები“** - აღირიცხება ის შენობები, რომლებიც მთლიანად ან უმთავრესად საცხოვრებელი მიზნებისთვის გამოიყენება. მათ მიეკუთვნება აგრეთვე საცხოვრებელი ფურგონები და ავტომისამბელები, სამხედრო პირებისათვის შეძენილი საცხოვრებელი შენობები და სხვ.

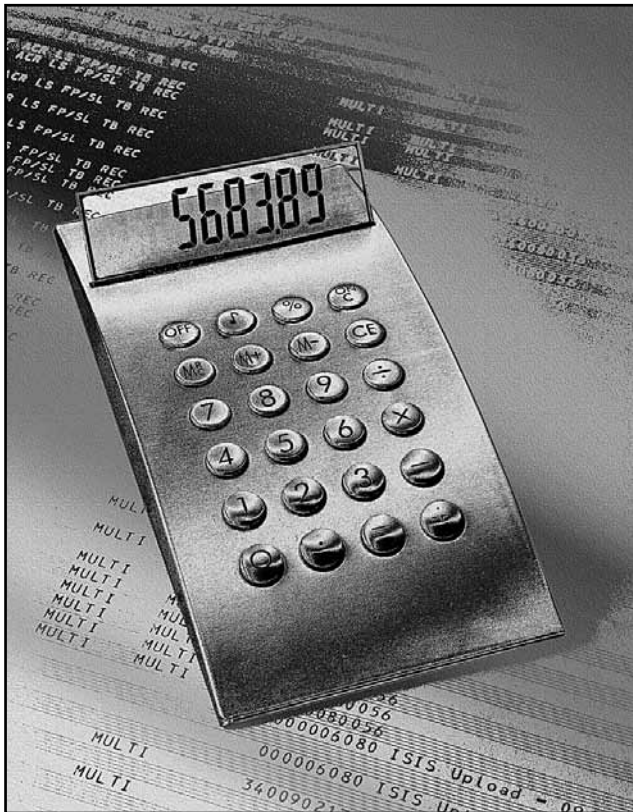
**2112 ანგარიშზე - „არასაცხოვრებელი შენობები“** - აღირიცხება: საცხოვრებელი შენობების გარდა ყველა სხვა შენობა, მათ შორის: საოფისე და ადმინისტრაციული შენობები, სკოლები, საავადმყოფოები, საწყობები, საწარმოო და საავაჭრო დანიშნულების შენობები, სასტუმროები და რესტორნები; სამხედრო მიზნებისათვის შეძენილი სამოქალაქო შენობები და სხვ.

**2113 ანგარიშზე - „სხვა ნაგებობები“** - აღირიცხება: ინფრასტრუქტურული დანიშნულების მქონე აქტივები და ყველა ის ნაგებობა, რომელიც არ განეკუთვნება შენობა-ნაგებობების სხვა ზემოთ ჩამოთვლილ კატეგორიებს, კერძოდ, საგზაო მაგისტრალეები, ქუჩები, გზები, ხიდები, გვირაბები, რკინიგზა, მეტროპოლიტენი, აეროდრომის ასაფრენი ბილიკები; საკანალიზაციო და წყლის მომარაგების სისტემები, ნავსადგურები, დამბა და სხვა ჰიდროტექნიკური ნაგებობები; საკომუნიკაციო საშუალებები, ელექტროგადამცემი ხაზები და მილსადენები; ღია სპორტული დარბაზები და სხვა დასასვენებელი ნაგებობები; სამხედრო მიზნებისათვის შეძენილი ნაგებობები. ამასთან, მინის არსებითი გაუმჯობესებისთვის განკუთვნილი ნაგებობების ღირებულება, როგორცაა: დამბები, არხები, წყალდამცავი ჯებირები, წყლის დაშრობის ხარჯზე ტერიტორიების შემოერთებისათვის აგებული სადრენაჟო ნაგებობების ღირებულება ემატება მინის ღირებულებას და არ აღირიცხება მოცემულ კატეგორიაში.

**2120 ანგარიშზე - „მანქანა-დანადგარები და მონყობილობა“** - აღირიცხება სატრანსპორტო საშუალებები და სხვა მანქანა-დანადგარები და მონყობილობები;

**2121 ანგარიშზე - „სატრანსპორტო საშუალებები“** - აღირიცხება ყველა სახის მიმოსვლის საშუალება, რომელიც განკუთვნილია ხალხის გადასაყვანად და ტვირთის გადასაზიდად: რკინიგზის, წყლის, საჰაერო და საავტომობილო ტრანსპორტის მოძრავი შემადგენლობა, მათ შორის, სპორტული და სპეციალური ტრანსპორტი - ელმავლები, თბომავლები, ორთქლმავლები, სამსახურებრივი დანიშნულების დამხმარე და მაშველი ნაგებობები და გემები, ტივტივა ნავმისადგომები, სატვირთო და მსუბუქი ავტომობილები, სახანძრო მანქანები, მოტოციკლები, ველოსიპედები, ავტობუსები, თვითმფრინავები, შვეულმფრენები და სხვა.

**2122 ანგარიშზე - „სხვა მანქანა-დანადგარები და მონყობილობა“** - აღირიცხება ყველა სახის მან-





ქანა-დანადგარები და მოწყობილობა (გარდა სატრანსპორტო საშუალებებისა): კერძოდ, საერთო და სპეციალური დანიშნულების მანქანები; საოფისე, საბუღალტრო და კომპიუტერული მოწყობილობები; ელექტრომოწყობილობები; რადიო, სატელევიზიო და საკომუნიკაციო აპარატურა; სამედიცინო და ოპტიკური ხელსაწყოები; ავეჯი; სხვადასხვა ტიპის საათები; მუსიკალური ინსტრუმენტები და სპორტული საქონელი, სახელმწიფო მუზეუმებისა და სხვა მსგავსი ტიპის ორგანიზაციების მფლობელობაში არსებული ნახატები, ქანდაკებები, ხელოვნების ნიმუშები, ანტიკვარიატი, სხვა მნიშვნელოვანი ღირებულების მქონე კოლექციები და სხვა. ამასთან, მანქანა-დანადგარები და მოწყობილობები, რომლებიც შენობა-ნაგებობების განუყოფელი ნაწილია, შედის ამ შენობა-ნაგებობების ღირებულებაში და არ მიეკუთვნება მანქანა-დანადგარების და მოწყობილობების კატეგორიას.

**2130 ანგარიშზე - სხვა ძირითადი აქტივები** - აღირიცხება კულტივირებული აქტივები, არამატერიალური ძირითადი აქტივები, დაუმთავრებელი მშენებლობა და სხვა დანარჩენი ძირითადი აქტივები.

**2131 ანგარიშზე - კულტივირებული აქტივები** - აღირიცხება ორგანიზაციების ზედამხედველობის, კონტროლისა და მმართველობის ქვეშ მყოფი კულტივირებული ცხოველები და მცენარეები, რომლებიც გამოიყენება სხვა საქონლისა და მომსახურების სანარმოებლად. მათ შორის, სამსახურებრივი დანიშნულების ცხოველები, თევზი, შინაური ფრინველები; მენველი და საჯიშე პირუტყვი; ცხვრები; აგრეთვე ტრანსპორტირებისათვის და დოღში გამოსაყენებელი პირუტყვი. ამ კატეგორიაში გაერთიანებულ მცენარეებს განეკუთვნება - ხეები, ვენახები და ბუჩქნარები, რომლებიც კულტივირდება ხილის მოსაყვანად, მერქნის მისაღებად და სხვა დანიშნულებით. ამასთან, ერთჯერადი გამოყენების მცენარეები და ცხოველები, როგორცაა შემადგამოსაყენებელი ხეები და დასაკლავი პირუტყვი, კლასიფიცირდება მატერიალურ მარაგებად.

**2132 ანგარიშზე - არამატერიალური ძირითადი აქტივები** აღირიცხება ისეთი ობიექტები, რომელთა მომხმარებელია მხოლოდ მათზე საკუთრების ან ლიცენზიის მქონე სუბიექტი და მოიცავს ლიცენზიებს და სხვა არამატერიალურ ძირითად აქტივებს. მათ შორის, სასარგებლო წიაღისეულის ძიებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, კომპიუტერების პროგრამულ უზრუნველყოფას (პროგრამები, მათ აღწერილობები და დამხმარე მასალები, როგორც სისტემური, ასევე გამოყენებითი პროგრამებისთვის), ფართო მონაცემთა ბაზის შემუშავებას ან შესყიდვას, სხვადასხვა ჟანრის გასართობ ნაწარმოებებს (ფილმებს, ხმის ჩანაწერებს, ხელნაწერებს, რადიო და სატელევიზიო პროგრამებს, მუსიკალურ, ლიტერატურისა თუ ხელოვნების ნაწარმოებებს) და სხვა. არამატერიალური ძირითადი აქტივები მოიცავს, აგრეთვე ახალ ინფორმაციას და სპეციალურ



ცოდნას, რომლებიც არაა კლასიფიცირებული სხვა კატეგორიების მიხედვით და რომელთა გამოყენება შეუძლია მხოლოდ იმ ერთეულებს, რომლებმაც საკუთრების უფლება მოიპოვეს ამ ინფორმაციაზე, ან სხვა ერთეულებს, რომლებსაც გააჩნიათ მფლობელის მიერ გაცემული ლიცენზია. ამასთან, სამეცნიერო კვლევებზე, ბაზრის გამოკვლევებსა და მსგავს ღონისძიებებზე განუხლები ხარჯები, მიუხედავად მათ მიერ მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მოტანის შესაძლებლობისა, **განიხილება, როგორც საქონლისა და მომსახურების გამოყენება.**

**2133 - ანგარიშზე - დაუმთავრებელი მშენებლობა** აღირიცხება ის სამშენებლო ობიექტები, რომელთა მშენებლობა დაწყებულია, ჯერ არ დასრულებულა ან ექსპლუატაციისთვის ჯერ არ არის გადაცემული.

**2134 - ანგარიშზე - სხვა დანარჩენი ძირითადი აქტივები** აღირიცხება ყველა ის მატერიალურ-ნივთობრივი ფასეულობა, რომლებიც აკმაყოფილებს ძირითად აქტივებად აღიარების კრიტერიუმებს და არ არის გათვალისწინებული ძირითადი აქტივების ზემოთ ჩამოთვლილ კატეგორიებში.

**ძირითადი აქტივებთან დაკავშირებულ ოპერაციებს შეიძლება წარმოადგენდეს:**

1. ძირითადი აქტივების შეძენა;
  2. საკუთარი სახსრებით ან ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოება;
  3. უსასყიდლოდ მიღება;
  4. უსასყიდლოდ გადაცემა;
  5. გაყიდვა;
  6. ძირითადი კაპიტალის (აქტივების) მოხმარება.
- ძირითადი აქტივების შეძენა, უსასყიდლოდ მიღება და საკუთარი სახსრებით ან ხელშეკრულების საფუძველზე წარმოება, განიხილება როგორც **მიღების ოპერაციები**, ხოლო გაყიდვა, უსასყიდლოდ გადაცემა და ძირითადი კაპიტალის მოხმარება - როგორც **გასვლის ოპერაციები**.

**ძირითადი აქტივების შეძენა** აისახება 2100 ანგარიშის „ძირითადი აქტივები“ შესაბამისი ანგარიშების დებეტში და 1100 „ნაღდი ფული საღარიბოში“, 1200 „ფულადი ანგარიშები და დეპოზი-



ტები“, 3210 „ვალდებულებები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან“ ან 3240 „სხვა კრედიტორული დავალიანებები“ ანგარიშების კრედიტში.

ზემოაღნიშნულ გატარებებთან ერთად საჭიროა ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსების თანხების ასახვა, რაც გატარდება 1221 ანგარიშის „ანგარიში საბიუჯეტო სახსრებით ორგანიზაციის საკასო ხარჯებისათვის“ დებეტში და 4100 ანგარიშის „ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსება“ კრედიტში. კვარტლის ბოლოს „ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსების“ ანგარიში იხურება „წმინდა ღირებულების“ ანგარიშთან კორესპონდენციით, რაც აისახება 4100 ანგარიშის „ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსება“ დებეტში და 5100 ანგარიშის „წმინდა ღირებულება“ კრედიტში.

ბიუჯეტების დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციები ბიუჯეტის სახსრების ხარჯზე შესაძლებელია ეწეოდნენ ძირითადი აქტივების მშენებლობას, შენობებისა და ნაგებობების რეკონსტრუქციას (კაპიტალურ მშენებლობას) და სხვ. მშენებლობა შეიძლება განხორციელდეს საკუთარი სახსრებით (სამეურნეო წესით) ან სამშენებლო ორგანიზაციასთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე (საიჯარო წესით).

საკუთარი სახსრებით შესრულებული სამუშაოები თავდაპირველად აღირიცხება „დაუმთავრებელი მშენებლობის“ 2133 ანგარიშზე, ხოლო მშენებლობის“ დამთავრების შემდეგ 2133 ანგარიშიდან თანხები ჩამოიწერება 2110 ანგარიშის „შენობა-ნაგებობები“ შესაბამისი სუბანგარიშების დებეტში და 2133 ანგარიშის „დაუმთავრებელი მშენებლობა“ კრედიტში. ამავე ანგარიშზე აღირიცხება იჯარით აღებული შენობა-ნაგებობების კეთილმოსაწყობად განეული კაპიტალური დანახარჯები.

ხელშეკრულების საფუძველზე (საიჯარო წესით) შესრულებული კაპიტალური სამუშაოების მიხედვით, მოიჯარეებისგან წარმოდგენილ გასანაღებელ თანხებზე დებეტდება 2133 ანგარიში „დაუმთავრებელი მშენებლობა“ და კრედიტდება 3210 ანგარიში „ვალდებულებები მიწოდებიდან“. დამთავრებული კაპიტალური სამუშაოების ღირებულება მიღების აქტების საფუძველზე ჩაინერება 2110 ანგარიშის „შენობა-ნაგებობები“ დებეტში და

2133 ანგარიშის „დაუმთავრებელი მშენებლობა“-კრედიტში.

ორგანიზაციაში ძირითადი აქტივების შემოსავალში აღება შეიძლება მოხდეს აგრეთვე ინვენტარიზაციისას აღმოჩენილი ზედმეტობის შემთხვევაში. ამ დროს საჭიროა ძირითადი საშუალებები შეფასდეს, რის საფუძველზეც შედგება გატარება:

**დებიტი ანგარიში 2100 „ძირითადი აქტივები“**  
**კრედიტი ანგარიში 5100 „წმინდა ღირებულება“.**

საბიუჯეტო ორგანიზაციის ბალანსიდან ძირითადი საშუალებების გასვლა სხვადასხვა მიზეზით შეიძლება იყოს გამოწვეული. როგორცაა მაგალითად, სიძველის გამო ჩამოწერა, რეალიზაცია, დანაკლისი, უსასყიდლოდ გადაცემა და ა.შ.

უვარგისი ძირითადი საშუალებების ჩამოსაწერად ხელმძღვანელის ბრძანებით უნდა შეიქმნას კომისია, რომელიც ადგენს ძირითადი საშუალებების ჩამოწერის აქტებს. ამასთან ერთად, ძირითადი საშუალებების ჩამოწერა შეთანხმებული უნდა იყოს ქონების მართვის შესაბამის სამსახურებთან. ძირითადი საშუალებების დაშლა და დემონტაჟი ჩამოწერის აქტების დამტკიცებამდე არ შეიძლება. ჩამოწერილი ძირითადი საშუალებების განადგურების შემთხვევაში საჭიროა შედგეს განადგურების აქტი.

ძირითადი საშუალებების ცალკეული ობიექტების დაშლიდან შესაძლებელია მიღებული იქნეს გარკვეული მასალები, რომელიც შემდეგ გამოყენებული იქნება საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ. ასეთი მასალები აიღება შემოსავალში და მიეკუთვნება „წმინდა ღირებულების“ 5100 ანგარიშს. ძირითადი საშუალებების ჩამოწერისას ცვეთის ჩამოწერა საჭირო აღარ არის, რადგან ახალი მეთოდოლოგიით ცვეთის ფონდის შექმნა არ ხდება. დარიცხული ცვეთა განიხილება, როგორც „ძირითადი კაპიტალის მოხმარება“ და პირდაპირ აისახება ხარჯებში.

ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ მიღება-გადაცემის, გაყიდვის, რემონტისა და გადაფასების საკითხები განხილული იქნება ჟურნალის მომდევნო ნომერში.

## RESUME

### BUSINESS ACCOUNTING OF NON-FINANCIAL ASSETS BASED ON THE NEW ACCOUNTS PLAN

Levan Grigalashvili

This research concerns the business accounting of non-financial assets of budgetary organizations according to the new accounts plan. Particularly, it includes the classification of non-financial assets, characterization of the business accounts covering those assets and such transactions as the purchase of non-financial fixed assets, capital constructions, capital repairs, ongoing repairs, withdrawal from operation, consumption of fixed assets etc. This work will render both theoretical and practical assistance to the staff responsible for economical accounting within the budget system and other persons concerned.