UDC 657.1

SCOPUS CODE 1402

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2021-3-30-39>

დარიცხვის მეთოდის არსის გაგებისათვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

ბიძინა

გრიგალაშვილი

ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი, საქართველოს ტექნიკური
უნივერსიტეტი, საქართველო, 0160, თბილისი, მ. კოსტავას 77
E-mail: grigalashvilibidzina@gmail.com

რეცენზენტები:

ნ. ფაილოძე, სტუ-ის ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის პროფესორი

E-mail: n.failodze@gtu.ge

დ. ჯალაღონია, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

E-mail: Dato.jalagonia@gmail.com

ანოტაცია. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემოღება მნიშვნელოვანი მოვლენა იყო საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვის პრაქტიკაში. ერთ-ერთი სიახლეა „სააღრიცხვო პოლიტიკის“ და მისი ისეთი ელემენტის დამკვიდრება ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, როგორიცაა „დარიცხვის მეთოდი“. აღნიშნული მეთოდი საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ გამოიყენებოდა. დეფინიციებმა საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებიდან ვიდრე დღემდე გარკვეული სახეცვლილებები განიცადა.

ნაშრომში გაანალიზებულია განხორციელებული ცვლილებები, საერთაშორისო სტანდარტებში და კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემული დეფინიციები, სხვადასხვა ავტორთა შეხედულებები ამ საკითხთან დაკავშირებით და გამოტანილია შესაბამისი დასკვნები. კვლევის საფუძველზე დასა-

ბუთებულია, რომ „დარიცხვის მეთოდი“ გამოყენებულ იქნეს საწარმოს მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება/ასახვის დროს და არა აქტივებისა და ვალდებულებების მიმართ. სხვადასხვა განმარტების შეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე შემოთავაზებულია „დარიცხვის მეთოდის“ ავტორი-სეული განმარტება.

საკვანძო სიტყვები: ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები; სააღრიცხვო პოლიტიკა; დარიცხვის მეთოდი.

შესავალი

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება მთელი სააღრიცხვო ციკლის დამამთავრებელი ეტაპია. ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა, მიუკერძოებლობა

და სამართლიანი წარდგენა დიდად არის დამოკიდებული იმ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, რომელსაც საწარმო შეარჩევს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის. სააღრიცხვო პოლიტიკის დანიშნულებაა ინფორმაციის მომხმარებელს მიეწოდოს სრულყოფილი და საიმედო ინფორმაცია საწარმოს ქონებრივ მდგომარეობაზე და ფინანსურ შედეგებზე. მასში შეიძლება აისახოს ისეთი მნიშვნელოვანი მომენტები, როგორიცაა: აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების მეთოდები და სხვ. ერთ-ერთ ასეთ მეთოდად მიჩნეულია „დარიცხვის მეთოდი“. „საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში ეს მეთოდი აღიარებული არ იყო, თუმცა მისი ელემენტები პრაქტიკაში გამოიყენებოდა, მაგალითად, დარიცხული ხელფასი, სოცდაზღვევის ანაღრიცხვები და სხვა ანალოგიური ხარჯები ხარჯებად აისახებოდა მოცემულ საანგარიშო პერიოდში, მიუხედავად იმისა, რომ მათი გაცემა ხდებოდა მომდევნო პერიოდში“¹ ამ მეთოდთან ერთად საერთაშორისო სტანდარტები აღიარებს „ფუნქციონირებადი საწარმოს“ პრინციპს, რომლის მიხედვითაც იგულისხმება, რომ საწარმო თუ ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, ის არ აპირებს საქმიანობის შეწყვეტას.

საქართველოს მიერ საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარების შემდეგ „დარიცხვის მეთოდის“ გამოყენება სავალდებულო გახდა. მას მიენიჭა უპირატესობა საკასო მეთოდთან

შედარებით. ამ უკანასკნელის გამოყენება აკრძალული არ არის, თუმცა საგადასახადო კოდექსის მიხედვით მისი გამოყენება ნაწილობრივ იზღუდება.

„დარიცხვის მეთოდის“ განმარტებამ საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებიდან ვიდრე დღემდე გარკვეული მეტამორფოზა განიცადა. ამიტომ უპირანია მიმოვიხილოთ ის ცვლილებები და სხვადასხვა ავტორთა შეხედულებები ამ საკითხთან დაკავშირებით.

ძირითადი ნაწილი

საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება საქართველოში სავალდებულო გახდა 2000 წლიდან. თუმცა აღსანიშნავია, რომ „ბასს-ების ოფიციალურ დამტკიცებულ ტექსტად ითვლება ბასსკ-ის მიერ გამოცემული ტექსტი ინგლისურ ენაზე“².

ქართულ ენაზე სტანდარტების პირველ გამოცემაში (2000წ. შემოღებული იქნა 34 სტანდარტი და სტრუქტურული საფუძვლები) „დარიცხვის მეთოდი“ განმარტებულია „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ საფუძვლებში“, სადაც ვკითხულობთ - „თავისი მიზნებიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საფუძვლად უდევს დარიცხვის მეთოდი. ამ მეთოდის თანახმად სამეურნეო ოპერაციების შედეგები აისახება მოხდენის მომენტში და არა ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს. ამასთან ისინი გა-

¹ ლ. გრიგალაშვილი. ფინანსური აღრიცხვა. გამომცემლობა „გეორგია“, თბ., 2014წ. გვ. 275.

² ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები ბაფ-ის გამომცემლობა, თბ., 2000 წ. გვ. 4.

ტარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში³ როგორც ვხედავთ ამ განმარტებაში ყურადღება გამახვილებულია სამეურნეო ოპერაციის შედეგზე, როგორიცაა მაგალითად, საქონლის გაყიდვა, რომლის საფუძველზეც საწარმო ერთი მხრივ აღიარებს მოთხოვნას, ხოლო მეორე მხრივ მან უნდა აღიაროს ჯერ კიდევ მიუღებელი შემოსავალი. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება ხარჯების მიმართაც, ანუ გადაუხდელი თანხები ხარჯებად აღიარდება ბუღალტრული (ფინანსური) თვალსაზრისით.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მომდევნო გამოცემა 2004 წელს განხორციელდა, რომელშიც შეტანილ იქნა შემდეგი ცვლილებები: ბასს-ის მიერ შემუშავებული ფინანსური ანგარიშგების ხუთი ახალი საერთაშორისო სტანდარტი; გადაისინჯა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლის მიზანიც იყო მათი გაუმჯობესება და ხარისხის ამაღლება; ახალი სტანდარტებისა და არსებულის გადასინჯვის საფუძველზე მოქმედ სტანდარტებში შეიტანეს შესაბამისი ცვლილებები; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს ეწოდა „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“

ყოველივე აღნიშნულის საფუძველზე მივიღეთ სტანდარტების სამი ჯგუფი:

- ფინანსური ანგარიშგების 5 საერთაშორისო სტანდარტი (ფასს);
- ბუღალტრული აღრიცხვის 32 საერთაშორისო სტანდარტი და
- 11 ინტერპრეტაცია.

ამ გამოცემის ერთ-ერთი მიზანი სტანდარტების გაუმჯობესებაც იყო, რომლის შესახებაც აღნიშნულია, რომ – „ბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის შედეგად გადაისინჯა ბუღალტრული აღრიცხვის თხუთმეტი საერთაშორისო სტანდარტი. ამ პროექტის მიზანი გახლდათ ალტერნატივების, გამეორებებისა და სტანდარტებს შორის წინააღმდეგობების შემცირება ან აღმოფხვრა, სტანდარტების შეჯერების საკითხის გადაწყვეტა და სხვა გაუმჯობესების გადაწყვეტა“.⁴ აქვე აღვნიშნავთ, რომ ეს არის სერიოზული ხარვეზები, რომელსაც სტანდარტები არ უნდა შეიცავდეს.

მომდევნო გამოცემა 2010 წელს განხორციელდა, რომელშიც შეიტანეს შემდეგი ცვლილებები: დაემატა ერთი ახალი სტანდარტი ფასს - 9 „ფინანსური ინსტრუმენტები“; გადაისინჯა ბასს - 4 „დაკავშირებულ მხარეთა განმარტებითი შენიშვნები“; სხვადასხვა ფასს - ებში განხორციელდა ცვლილებები და გამოიცა ორი ახალი ინტერპრეტაცია ფაისკ - 18 „აქტივების გადაცემა მომხმარებლების მიერ“ და ფაისკ - 19 „ფინანსური ვალდებულებების დაფარვა წილობრივი ინსტრუმენტებით“. რაც შეეხება „აღრიცხვის მეთოდს“, მის განმარტებაში 2000 წლის გამოცემასთან მიმართებით, 2004 წელს რაიმე სახის ცვლილებები არ განხორციელებულა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ 2010 წლის სექტემბერში გამოსცა „კონცეპტუალური საფუძვლები“, რომელმაც ჩაანაცვლა მანამდე მოქმედი „სტრუქტურული

³ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, ბაფ-ის გამომცემლობა, თბ., 2000 წ. გვ. 30

⁴ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები. გამომცემლობა „თერგი XXI“, 2005 წ. გვ. X

საფუძვლები“. ამ უკანასკნელ დოკუმენტში, საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებიდან ვიდრე „კონცეპტუალური საფუძვლების“ გამოცემამდე, საწარმოსათვის ყოველთვის სავალდებულო იყო ორი ისეთი ძირითადი დაშვების გამოყენება, როგორიცაა „დარიცხვის მეთოდი“ და „ფუნქციონირებადი საწარმო“. დღეისათვის დატოვებულია მხოლოდ ერთი - „ფუნქციონირებადი საწარმო“, რომელშიც აღნიშნულია, რომ თუ საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას შეადგენს, ე.ი. ის თავის საქმიანობას აგრძელებს მომავალშიც და არ აპირებს მისი მასშტაბების შემცირებას ან საერთოდ ლიკვიდაციას. მაგრამ თუ ამის საჭიროება არსებობს, მაშინ საწარმომ ანგარიშის შედგენას სხვა საფუძველი უნდა დაუდოს და ეს ყველაფერი განმარტოს შენიშვნების სახით⁵. ამასთან აღვნიშნავთ, რომ თუ საწარმოს განზრახული აქვს საქმიანობის შეწყვეტა ან მისი მასშტაბების საგრძნობლად შემცირება, მან ფინანსური ანგარიშგება მაინც უნდა მოამზადოს და წარადგინოს.

ამჟამად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების სრული კომპლექტი მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების 16 საერთაშორისო სტანდარტს, ბუღალტრული აღრიცხვის 25 საერთაშორისო სტანდარტს და „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებს“⁶

სანამ „დარიცხვის მეთოდს“ დავუბრუნდებით მიზანშეწონილად მიგვაჩნია გამოვთქვათ ჩვენი მოსაზრება ამ სტანდარტების საერთო

დასახელების ანუ სახელწოდების შესახებ. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ჯერ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტმა (ბასსკ), მოგვიანებით კი საბჭომ (ბასსს) გამოსცეს – „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (ბასს)“, ხოლო შემდეგ – „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს)“.

სტანდარტების 2000 წლის ქართულ გამოცემაში ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები განმარტებულია შემდეგნაირად, „ყოველ ქვეყანაში ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისას მეტნაკლებად გაითვალისწინება ადგილობრივი წესები. ეს წესები მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს, რომელსაც ავრცელებენ მარეგულირებელი ორგანოები“⁷. მაშასადამე, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები არის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესები, ხოლო საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების საერთაშორისო წესები.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში აღნიშნულია, რომ ფინანსური ანგარიშგება სტრუქტურულად გვიჩვენებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს⁸.

ბუღალტრული აღრიცხვის N1 საერთაშორისო სტანდარტში „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, მოცემულია შემდეგი სახის განმარტება - ფასს სტანდარტები შედგება უშუალოდ სტანდარტებისა და

⁵ <https://saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/542>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ.4.1.

⁶ <https://saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/542>.

⁷ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. ბაფ-ის გამომცემლობა, თბ., 2000 წ. გვ. 21. პ.9.

⁸ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, გამომცემლობა „თერგი XXI“, 2005 წ. გვ. 558

ინტერპრეტაციებისაგან, რომლებსაც გამოსცემს ბასს საბჭო.

ფასს მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს და

გ) ინტერპრეტაციებს⁹

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ცხადია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და ფინანსური ანგარიშგების შედგენა არის ორი განსხვავებული რამ. შესაბამისად, საერთაშორისო სტანდარტებიც ორი მიმართულებით მუშავდება. აქედან გამომდინარე მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ამ დოკუმენტს ეწოდოს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ და არა ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“, რომელიც თავის თავში მოიცავს ისევ ფასებს-ს და ბასს-ს. წინააღმდეგ შემთხვევაში გამოდის, რომ მთელი, თავის თავში მოიცავს ისევ მთელს და კიდევ სხვა ნაწილს, რაც, რა თქმა უნდა მართებული არ არის.

ახლა დავუბრუნდეთ „დარიცხვის მეთოდს“. დარიცხვის მეთოდის არსს ავტორები რამდენადმე განსხვავებული ინტერპრეტაციით წარმოგვიდგენენ, მაგალითად პროფ. ლ. გრიგალაშვილი მას შემდეგნაირად განმარტავს: „დარიცხვის მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოვლენებისა და შედეგების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე

და არა ფულადი თანხების მიღების ან გადახდის დროს. დარიცხვის მეთოდის შესაბამისად რეალიზებულად ითვლება მიწოდებული პროდუქცია მიუხედავად იმისა, თანხა შემოსულია თუ არა მიმწოდებლის ანგარიშზე; ხარჯები გაწეულად ითვლება მათი დარიცხვისთანავე“¹⁰.

სხვა ავტორები შემდეგ განმარტებას გვთავაზობენ: „დარიცხვის მეთოდით შემოსავლების აღიარებისათვის საკმარისია, რომ საკუთრების უფლება საქონელზე და მომსახურებაზე გადაეცეს მყიდველს და მან აღიაროს გარიგების საფუძველზე წარმოქმნილი ვალდებულების დაფარვა კონტაქტით დადგენილ ვადაში“¹¹. როგორც ვხედავთ, ამ შემთხვევაში ავტორებს ყურადღება გამახვილებული აქვთ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემაზე და მყიდველის მიერ ვალის აღიარებაზე.

პროფ. ე. ხარაბაძის განმარტებით “ამ მეთოდის თანახმად სამეურნეო ოპერაციების შედეგებისა და სხვა მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე და არა ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს. ამასთან ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება“¹². ამ შემთხვევაში ავტორი სტანდარტისეულ განმარტებას ეყრდნობა.

ავტორთა ჯგუფი, ზ. ლიპარტია, ნ. ფაილოძე და სხვ. დარიცხვის მეთოდს „დარიცხვის პრინციპად“ მოიხსენიებენ და შემდეგ განმარტებას იძლევიან:

⁹ <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/517>, ბასს-1, პ. 7

¹⁰ ლ. გრიგალაშვილი. ფინანსური აღრიცხვა, გამომცემლობა „გეორგიკა“, თბ., 2014წ, გვ. 275.

¹¹ ა. ხორავა და სხვ. ბუღალტრული აღრიცხვა. გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2012წ. გვ. 471.

¹² ე. ხარაბაძე. ფინანსური აღრიცხვა. გამომცემლობა „უნივერსალი“, თბ., 2009წ., გვ. 149

„დარიცხვის პრინციპი გულისხმობს, რომ საწარმოს შემოსავლების აღიარება-ასახვა ხდება აქტივის მყიდველზე გადაცემის ან მომხმარებლისათვის მომსახურების გაწევისას, ე. ი. საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგები შემოსავლად აღიარდება და ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება მაშინ, როდესაც საქონლის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი მყიდველს გადაეცემა“¹³

დღეისათვის მოქმედი ბასს - 1 დარიცხვის მეთოდის გამოყენების ვალდებულებას და მის შინაარსს შემდეგნაირად განმარტავს: „საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას უნდა გამოიყენოს დარიცხვის მეთოდი, რომლის დროსაც აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღიარდეს მაშინ, თუ ისინი დააკმაყოფილებენ კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემულ განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს“¹⁴. თუ მოცემულ განმარტებას შევადარებთ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების 2000 წლის ქართულ გამოცემასთან, იკვეთება, რომ შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების გარდა, დარიცხვის მეთოდში იგულისხმება აგრეთვე აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარების საკითხიც. ამასთან აღიარების კრიტერიუმები უკვე ბუღალტრული აღრიცხვის N1 საერთაშორისო სტანდარტში კი არ არის მოცემული, არამედ „კონცეპტუალურ საფუძვლებში“.

„კონცეპტუალური საფუძვლების“ მიხედვით

„აქტივი ის რესურსია, რომლისგანაც საწარმომ მომავალში ეკონომიკური სარგებელი უნდა მიიღოს, ხოლო ვალდებულების დაფარვა საწარმოდან რესურსების გასვლას გამოიწვევს. ამასთან, იგი მიმდინარე პერიოდის ვალდებულებას, რომელიც წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად არის წარმოქმნილი“¹⁵. აქ საინტერესოა ერთი დეტალიც, კერძოდ, „კონცეპტუალური საფუძვლების“ 4.5 პუნქტის შესაბამისად, „აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებში მხოლოდ არსებითი ნიშანთვისებებია აღწერილი, მაგრამ განსაზღვრული არ არის მათი ბალანსში ასახვის კრიტერიუმები“¹⁶ ეს კრიტერიუმები მოცემულია 4.38 პუნქტში – „მუხლი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ელემენტია ამ ელემენტის განმარტების შესაბამისად, მაშინ უნდა აღიარდეს და აისახოს ფინანსურ ანგარიშგებაში, თუ: ა) მომავალში ამ მუხლით მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის მიღება ან საწარმოდან გასვლა; და ბ) შესაძლებელია ამ მუხლის თვითღირებულების ან ღირებულების საიმედოდ შეფასება“¹⁷. ამ პრობლემის გადასაწყვეტად პირველ რიგში უნდა განვსაზღვროთ რა არის „აქტივებისა“ და „ვალდებულებების“ ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვა და შემდეგ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვა არის სამეურ-

¹³ ნ. ფაილოძე, ჯ. ალანია, ზ. ლიპარტია, ვლ. კეკელიძე, ო. ხუციშვილი. საბუღალტრო საქმე, ტ. I, საგამომცემლო სახლი „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2008წ., გვ. 28.

¹⁴ <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, ბასს-1, პ. 27-28

¹⁵ <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.4.

¹⁶ <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.5.

¹⁷ <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.38

ნეო ოპერაციაზე, როგორც მომხდარ ფაქტზე პირველადი დოკუმენტის შედგენა და ამის საფუძველზე ამ ოპერაციის ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასახვა. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების, საქონლის, ნედლეულის ან მასალების შეძენა ან შეძენის დროს ვალდებულების წარმოქმნა. მომდევნო ეტაპია ამ აქტივების ან ვალდებულებების ფინანსურ ანგარიშგებაში (ბუღალტრულ ბალანსში) აღიარება/ასახვა. აქ შეიძლება გამოვიყენოთ სტანდარტის მოთხოვნა, რომ „აღიარება არის საწარმოს ბალანსში ან მოგება/ ზარალის ანგარიშში იმ მუხლის ასახვის პროცესი, რომელიც აკმაყოფილებს შესაბამისი ელემენტის განმარტებას და გულისხმობს მოცემული მუხლის სიტყვიერ და თანხობრივ ასახვას ბუღალტრულ ბალანსში და მოგება/ ზარალის ანგარიშში“. აქვე აღვნიშნავთ, რომ ასახვა უნდა გულისხმობდეს არა მარტო ბუღალტრულ ბალანსში ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას, არამედ ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვასაც. ეს პროცესი კი არის „სამეურნეო ოპერაციის რეგისტრაცია“ ბუღალტრულ აღრიცხვაში და შემდეგ ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში და არა „დარიცხვის მეთოდი“. აქედან გამომდინარე მიგვაჩნია, რომ „აქტივებისა“ და „ვალდებულებების“ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარება/ასახვის საკითხში „დარიცხვის მეთოდის“ გამოყენება არ არის მართებული მოთხოვნა. „დარიცხვის მეთოდი“ უნდა გამოვიყენოთ მხოლოდ „შემოსავლებისა“ და „ხარჯების“ აღიარება/ასახვისას და მასთან არ უნდა გავაიგივოთ აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება/ასახვის

საკითხები. აღნიშნული მოსაზრების გასამყარებლად შეიძლება მოვიყვანოთ ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი, სადაც ტერმინი „დარიცხვა“ შემდეგნაირად არის წარმოდგენილი: „დარიცხვა (ინგლ. accrueing) - ბუღალტრული გატარება, რომელიც ასახავს შემოსავლების ან ხარჯების აღიარებას“¹⁸. მამასადამე დარიცხვაში უნდა ვიგულისხმოთ შემოსავლების მიღების უფლება ან ხარჯების გაწევის ვალდებულება, როგორცაა მაგალითად, მისაღები პროცენტების დარიცხვა, მისაღები ჯარიმების დარიცხვა ან გადასახდელი ხელფასის დარიცხვა, გადასახადების დარიცხვა, გადასახდელი ვალდებულებების დარიცხვა და სხვ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ „დარიცხვის მეთოდის“ შემდეგი დეფინიცია: „დარიცხვის მეთოდი – მეთოდი, რომლის მიხედვითაც შემოსავლების აღიარება/ასახვა ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება შემოსავლებზე უფლების მოპოვების მომენტში ან ხარჯების გაწევის ვალდებულების წარმოქმნის მომენტში, ფულადი თანხების მიღებისა და გადახდის მიუხედავად, ამასთან ექვემდებარება ამონაგების მიღების შესაძლებლობა და ხარჯების გაწევის აუცილებლობა“.

დასკვნა

მიგვაჩნია, რომ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს ეწოდოს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების

¹⁸ ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონიბ აკად. ა. სილაგადის საერთო რედაქციით, საგამომცემლო სახლი „სიახლე“, თბ., 2005წ, გვ.161

საერთაშორისო სტანდარტები“. ამასთან ერთად ლების აღიარება/ასახვა ბუღალტრულ აღრიცხ-
„დარიცხვის მეთოდი“ უნდა გამოვიყენოთ მხო-
ვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება შემოსავ-
ლოდ „შემოსავლებისა“ და „ხარჯების“ მიმართ ლებზე უფლების მოპოვების მომენტში ან ხარ-
და მასთან არ უნდა გავავიგოთ აქტივებისა და ჯების გაწევის ვალდებულების წარმოქმნის მო-
ვალდებულებების აღიარება/ასახვის საკითხები. მენტში, ფულადი თანხების მიღებისა და გადახ-
დარიცხვის მეთოდის განმარტება შეიძლება შემ-
დის მიუხედავად, ამასთან ექვგარეშეა ამონაგების
დეგნაირად ჩამოვყალიბოთ: „დარიცხვის მეთო-
მიღების შესაძლებლობა და ხარჯების გაწევის
დი – მეთოდი, რომლის მიხედვითაც შემოსავ-
აუცილებლობა“.

ლიტერატურა

1. Grigalashvili, L. (2014). Georgia, Tbilisi: *Financial Accounting*, 275 p. (In Georgian);
2. Khorava, A. (2012). Accounting. Georgia, Tbilisi: *Meridiani*, 471p. (In Georgian);
3. Kharabadze, E. (2009). Financial Accounting. Georgia, Tbilisi: *Universal*, 149p. (In Georgian);
4. Failodze, N, Alania Dj, Lipartia Z, Kekenadze Vl, Khutsishvili, O, (2008). Accounting, Tbilisi: *Technical University*, 28p. (in Georgian).
5. Internacional Accounting Standards. (2000). Georgia, Tbilisi: *GFPAA*, 21p. (in Georgian).
6. Internacional Reporting Standards (2005). Georgia, Tbilisi: Tergi XXI, 558p. (in Georgian).
7. <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/542>, Conceptual Framework for financial reporting, (in Georgian).
8. <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, IASs -1, (in Georgian).
9. <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, Conceptual Framework for financial reporting, (in Georgian).
10. Accounting Terminology Guide, Publishing House “Siagle” Tb., 2005, 161p. (in Georgian).

UDC 657.1

SCOPUS CODE 1402

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2021-3-30-39>

Understanding the Essence of the Accrual Method According to the International Standards

Bidzina Grigalashvili

Department of Business Administration, Georgian Technical University, Georgia, 0160,
Tbilisi, 77 M. Kostava str.

E-mail: grigalashvilibidzina@gmail.com

Reviewers:

N. Failodze, Professor, Faculty of Business Technology, GTU

E-mail: n.failodze@gtu.ge;

D. Jalagonia, Professor, Sukhumi State University

E-mail: Dato.jalagonia@gmail.com

Abstract. Assumption of international accounting standards was considerable event in the accounting practice of Georgia. One of the innovation was the introduction of "accounting policy" and establishment such an element in the compilation of financial statements as "accrual method". Mentioned method was not used in Soviet accounting. Based on his explanation, after the introduction of international standards, the definitions have undergone some changes.

The article analyzes the implemented changes, definitions, given in international standards and conceptual frameworks, outlook of various authors concerning subject matter and relevant conclusions drawn. Based on researches have been proven that, the "accrual method" should be used by the enterprise in recognizing / reflecting income and expenses and not in relation to assets and liabilities. Based on the reconciliation and analysis of different definitions, the author's designation of the "accrual method" is proposed.

Key words: accounting policy; accrual method; International financial reporting standards; International accounting standards.

UDC 657.1

SCOPUS CODE 1402

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2021-3-30-39>

К пониманию сущности метода начисления соответственно международным стандартам

Бидзина Департамент бизнес-администрирования, Грузинский технический университет,
Григалашвили Грузия, 0160, Тбилиси, ул. М. Костава, 77
E-mail: grigalashvilibidzina gmail.com

Рецензенты:

Н. Фаилодзе, профессор факультета бизнес-технологий ГТУ

E-mail: n.failodze@gtu.ge

Д. Джалагониа, профессор Сухумского государственного университета

E-mail: Dato.jalagonia@gmail.com

Аннотация. Введение международных стандартов бухгалтерского учета стало важным событием в бухгалтерской практике Грузии. Одним из новшеств стало введение "учетной политики" и её элемента - "метода начисления" при составлении финансовой отчётности. Данный метод не использовался в советском бухгалтерском учете. С момента введения международных стандартов бухгалтерского учета определения "Метода начисления" претерпели некоторые изменения.

В статье проанализированы внесённые изменения в международных стандартах и концептуальных основах, взгляды различных авторов по данному вопросу и сделаны соответствующие выводы. На основании исследования, утверждается, что предприятие должно использовать "метод начисления" - для признания/отражения доходов и расходов, а не активов и пассивов. На основе сравнения и анализа различных определений и взглядов предлагается авторское определение "метода начисления".

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности; международные стандарты бухгалтерского учета; метод начисления; учетная политика.

განხილვის თარიღი 24.02.2021

შემოსვლის თარიღი 12.03.2021

ხელმოწერილია დასაბეჭდად 29.09.2021