

UDC 339.15

SCOPUS CODE 1401

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2021-2-57-66>

დარიცხვის მეთოდის არსის გაგება 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, ტექნიკის მეცნიერებათა კანდიდატი

E-mail: n.failodze@gtu.ge

დ. ჯალაღონია, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

E-mail: Dato.jalagonia@gmail.com

ანოტაცია. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შემოღება მნიშვნელოვანი მოვლენა იყო საქართველოს საბუღალტრო აღრიცხვის პრაქტიკაში. ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას, ერთ-ერთ სიახლეს შეადგენდა „სააღრიცხვო პოლიტიკის“ და მისი ისეთი ელემენტის დამკვიდრება, როგორცაა „დარიცხვის მეთოდი“. აღნიშნული მეთოდი საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ გამოიყენებოდა. მისმა განმარტებამ, დეფინიციებმა საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებიდან დღემდე გარკვეული სახეცვლილება განიცადა.

განალიზებულია განხორციელებული ცვლილებები, საერთაშორისო სტანდარტებსა და კონცეპ-

ტუალურ საფუძვლებში მოცემული დეფინიციები, სხვადასხვა ავტორის შეხედულებები ამ საკითხთან დაკავშირებით და გამოტანილია შესაბამისი დასკვნები. კვლევის საფუძველზე დასაბუთებულია, რომ „დარიცხვის მეთოდი“ გამოყენებული უნდა იქნეს საწარმოს შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარება/ასახვის დროს და არა აქტივებისა და ვალდებულებების მიმართ. სხვადასხვა განმარტების შეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე შემოთავაზებულია „დარიცხვის მეთოდის“ ავტორისეული განმარტება.

საკვანძო სიტყვები: ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები; დარიცხვის მე-

თოდი; სააღრიცხვო პოლიტიკა; ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები.

შესავალი

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება მთელი სააღრიცხვო ციკლის დამამთავრებელი ეტაპია. ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა, მიუკერძოებლობა და სამართლიანი წარდგენა მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული იმ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, რომელსაც საწარმო შეარჩევს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის. სააღრიცხვო პოლიტიკის დანიშნულებაა, ინფორმაციის მომხმარებელს მიაწოდოს სრულყოფილი და საიმედო ინფორმაცია საწარმოს ქონებრივ მდგომარეობასა და ფინანსურ შედეგებზე. მასში შეიძლება აისახოს ისეთი მნიშვნელოვანი მომენტები, როგორცაა: აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების აღიარების მეთოდები და სხვა. ერთ-ერთ ასეთ მეთოდად მიჩნეულია „დარიცხვის მეთოდი“. „საბჭოთა ბუღალტრულ აღრიცხვაში ეს მეთოდი აღიარებული არ იყო, თუმცა მისი ელემენტები პრაქტიკაში გამოიყენებოდა, მაგალითად: დარიცხული ხელფასი, სოცდაზღვევის ანარიცხები და სხვა ანალოგიური ხარჯები, რომლებიც ხარჯებად აისახებოდა მოცემულ საანგარიშო პერიოდში, მიუხედავად იმისა, რომ მათი გაცემა მომდევნო პერიოდში“¹ ხდებოდა. ამ მეთოდთან ერთად საერთაშორისო სტანდარტები აღიარებს

„ფუნქციონირებადი საწარმოს“ პრინციპს, რომლის მიხედვითაც იგულისხმება, რომ თუ საწარმო ფინანსურ ანგარიშგებას ამზადებს, ის არ აპირებს საქმიანობის შეწყვეტას.

საქართველოს მიერ საბუღალტრო აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარების შემდეგ „დარიცხვის მეთოდის“ გამოყენება სავალდებულო გახდა. მას უპირატესობა მიენიჭა საკასო მეთოდთან შედარებით. ამ უკანასკნელის გამოყენება აკრძალული არ არის, თუმცა, საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, მისი გამოყენება ნაწილობრივ იზღუდება.

„დარიცხვის მეთოდის“ განმარტებამ საერთაშორისო სტანდარტების შემოღებიდან დღემდე გარკვეული მეტამორფოზი განიცადა, ამიტომ უპირიანია მიმოვიხილოთ ცვლილებები და სხვადასხვა ავტორის შეხედულება ამ საკითხთან დაკავშირებით.

ძირითადი ნაწილი

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

ქართულ ენაზე სტანდარტების პირველ გამოცემაში (2000 წ. შემოღებულ იქნა 34 სტანდარტი და სტრუქტურული საფუძვლები) „დარიცხვის მეთოდი“ განმარტებულია „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის სტრუქტურულ სა-

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

² „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“. თბილისი: ბაფ-ის გამომცემლობა, 2000 წ. გვ. 4.

ფუძვლებში“, სადაც ვკითხულობთ, „თავისი მიზნიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას საფუძვლად უდევს დარიცხვის მეთოდი. ამ მეთოდის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციების შედეგები აისახება მოხდენის მომენტში და არა ფულადი სახსრების და მისი ეკვივალენტების მიღებისა და გადახდის დროს. ამასთან, ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში“.¹ როგორც ვხედავთ, ამ განმარტებაში ყურადღება გამახვილებულია სამეურნეო ოპერაციის შედეგზე, როგორცაა მაგალითად, საქონლის გაყიდვა, რომლის საფუძველზე საწარმო, ერთი მხრივ, აღიარებს მოთხოვნას და, მეორე მხრივ, უნდა აღიაროს ჯერ კიდევ მიუღებელი შემოსავალი. ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება ხარჯების მიმართაც ანუ ხდება გადაუხდელი თანხების ხარჯებად აღიარება ბუღალტრული (ფინანსური) თვალსაზრისით.

ბუღალტრული აღრიცხვის მომდევნო საერთაშორისო სტანდარტები 2004 წელს გამოიცა, რომელშიც შეტანილ იქნა შემდეგი ცვლილებები: ბასს-მა შეიმუშავა ფინანსური ანგარიშგების ხუთი ახალი საერთაშორისო სტანდარტი; გადაისინჯა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლის მიზანი მათი გაუმჯობესება და ხარისხის ამაღლება იყო; ახალი სტანდარტებისა და არსებულის გადასინჯვის საფუძველზე მოქმედ სტანდარტებში შევიდა 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 შესახებ აღნიშნულია, რომ „ბასს-ის გაუმჯობესების პროექტის შედეგად გადაისინჯა ბუღალტრული აღრიცხვის თხუთმეტი საერთაშორისო სტანდარტი. ამ პროექტის მიზანი გახლდათ ალტერნატივებს, გამეორებებსა და სტანდარტებს შორის წინააღმდეგობების შემცირება ან აღმოფხვრა, სტანდარტების შეჯერების საკითხის გადაწყვეტა და სხვა გაუმჯობესების გადაწყვეტა“.² აქვე დავძენთ, რომ ეს არის სერიოზული ხარვეზი, რომელსაც სტანდარტები არ უნდა შეიცავდეს.

მომდევნო სტანდარტული დოკუმენტი 2010 წელს გამოიცა, რომელშიც შეტანილ იქნა 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 „დარიცხვის მეთოდს“,

¹ „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბილისი: ბაფ-ის გამომცემლობა, 2000 წ. გვ. 30.

² ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები. გამომცემლობა „თერგი XXI“, 2005 წ. გვ. X.

მის განმარტებაში, 2000 წლის გამოცემასთან შედარებით, 2004 წელს რაიმე სახის ცვლილება არ განხორციელებულა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ 2010 წლის სექტემბერში გამოსცა „კონცეპტუალური საფუძვლები“, რომელმაც ჩანაცვლა მანამდე მოქმედი „სტრუქტურული საფუძვლები“. ამ უკანასკნელ დოკუმენტში ჩანს, რომ, საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებიდან „კონცეპტუალური საფუძვლების“ გამოცემამდე, საწარმოსათვის ყოველთვის სავალდებულო იყო ორი ისეთი ძირითადი დაშვების გამოყენება, როგორცაა „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 სახით¹. ამასთან დავეძენთ, რომ თუ საწარმოს განზრახული აქვს საქმიანობის შეწყვეტა ან მისი მასშტაბის საგრძნობლად შემცირება, მან ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს და წარადგინოს.

ამჟამად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების სრული კომპლექტი მოიცავს ფი-

ნანსური ანგარიშგების 16 საერთაშორისო სტანდარტს, ბუღალტრული აღრიცხვის 25 საერთაშორისო სტანდარტს და „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალურ საფუძვლებს“.²

სანამ „დარიცხვის მეთოდს“ დავუბრუნდებოდეთ, 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) გამოსცა „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 მეტ-ნაკლებად გაითვალისწინება ადგილობრივი წესები. ეს წესები მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს, რომელსაც ავრცელებს მარეგულირებელი ორგანოები“.³ მაშასადამე, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები არის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესები, ხოლო საერთაშორისო სტანდარტები – ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების საერთაშორისო წესები.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში აღნიშნულია, რომ ფინანსური ანგარიშ-

¹ <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/542>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ.4.1.

² <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/542>.

³ „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“, თბილისი: ბაფ-ის გამომცემლობა, 2000 წ. გვ. 21. პ.9.

გება სტრუქტურულად გვიჩვენებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას და საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს¹.

ბუღალტრული აღრიცხვის N_i საერთაშორისო სტანდარტში „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ მოცემულია შემდეგი განმარტება - ფასს-ი შედგება უშუალოდ სტანდარტებისა და ინტერპრეტაციებისაგან, რომლებსაც გამოსცემს ბასს-ის საბჭო.

ფასის მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს;

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს;

გ) ინტერპრეტაციებს.²

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

ახლა დავუბრუნდეთ „აღრიცხვის მეთოდს“. აღრიცხვის მეთოდის არსს სხვადასხვა ავტორი რამდენადმე განსხვავებული ინტერპრეტაციით წარმოგვიდგენს, მაგალითად, პროფ. ლ. გრიგალაშვილი მას შემდეგნაირად განმარტავს: „აღრიცხვის მეთოდის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ მოვლენებისა და შედეგების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე და არა ფულადი თანხების მიღების ან გადახდის დროს. აღრიცხვის მეთოდის შესაბამისად რეალიზებულად ითვლება მიწოდებული პროდუქცია, მიუხედავად იმისა თანხა შემოსულია თუ არა მიმწოდებლის ანგარიშზე; ხარჯები გაწეულად ითვლება მათი აღრიცხვისთანავე“³.

სხვა ავტორები შემდეგ განმარტებას გვთავაზობენ: „აღრიცხვის მეთოდით შემოსავლების აღიარებისათვის საკმარისია, რომ საკუთრების უფლება საქონელსა და მომსახურებაზე გადაეცეს მყიდველს და მან აღიაროს გარიგების საფუძველზე წარმოქმნილი ვალდებულების დაფარვა კონტრაქტით დადგენილ ვადაში“⁴. როგორც ვხედავთ, ამ შემთხვევაში ავტორებს ყურადღება გამახვილებული აქვთ საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემასა 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. ამას-

¹ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები, თბილისი: გამომცემლობა „თერგი XXI“, 2005 წ. გვ. 558.

² <https://saras.gov.ge/ka/Ifrs/Pdf/517>, ბასს-1, პ. 7

³ ლ. გრიგალაშვილი. „ფინანსური აღრიცხვა“. თბილისი: გამომცემლობა „გეორგია“. 2014წ. გვ. 275.

⁴ ა. ხორავა და სხვ. „ბუღალტრული აღრიცხვა“. თბილისი: გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2012წ. გვ. 471.

თან, ისინი გატარდება სათანადო ბუღალტრულ დოკუმენტებში და აისახება იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც განეკუთვნება¹. ამ შემთხვევაში ავტორი სტანდარტულ განმარტებას ეყრდნობა.

ავტორთა ჯგუფი (ზ. ლიპარტია, ნ. ფაილოძე და სხვა) დარიცხვის მეთოდს „დარიცხვის პრინციპად“ მოიხსენიებს და შემდეგ განმარტებას იძლევა: „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“².

დღეისათვის მოქმედი ბასს - 1 დარიცხვის მეთოდის გამოყენების ვალდებულებას და შინაარსს შემდეგნაირად განმარტავს: „საწარმომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას უნდა გამოიყენოს დარიცხვის მეთოდი, რომლის დროსაც აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები და ხარჯები უნდა აღიარდეს მაშინ, თუ ისინი დააკმაყოფილებს კონცეპტუალურ საფუძვლებში მოცემულ განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს“³. თუ მოცემულ განმარტებას შევადარებთ ბუღალტრული აღრიცხ-

ვის საერთაშორისო სტანდარტების 2000 წლის ქართულ გამოცემასთან, ვნახავთ, 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 ვალდებულებაა, რომელიც წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად არის წარმოქმნილი“⁴. აქ საინტერესოა ერთი დეტალი, კერძოდ, „კონცეპტუალური საფუძვლების“ 4.5 პუნქტის შესაბამისად, „აქტივებისა და ვალდებულებების განმარტებებში მხოლოდ არსებითი ნიშნისთვისებებია აღწერილი, მაგრამ განსაზღვრული არ არის მათი ბალანსში ასახვის კრიტერიუმები“⁵. ეს კრიტერიუმები მოცემულია 4.38 პუნქტში – „მუხლი, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების ელემენტს წარმოადგენს ამ ელემენტის განმარტების შესაბამისად, უნდა აღიარდეს და აისახოს ფინანსურ

¹ ე. ხარაბაძე. ფინანსური აღრიცხვა. თბილისი: გამომცემლობა „უნივერსალი“, 2009წ., გვ. 149.

² ნ. ფაილოძე, ჯ. ალანია, ზ. ლიპარტია, ვლ. კეკელიძე, ი. ხუციშვილი. საბუღალტრო საქმე, ტ. I. საგამომცემლო სახლი „ტექნიკური უნივერსიტეტი“, 2008წ., გვ. 28.

³ <https://saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/517>, ბასს-1, პ. 27-28

⁴ <https://saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.4.

⁵ <https://saras.gov.ge/ka/lfrs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.5.

ანგარიშგებაში, თუ: ა) მომავალში ამ მუხლით მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის მიღება ან საწარმოდან გასვლა; ბ) შესაძლებელია ამ მუხლის თვითღირებულების ან ღირებულების საიმედოდ შეფასება¹. ამ პრობლემის გადასაწყვეტად უნდა განვსაზღვროთ რა არის „აქტივებისა“ და „ვალდებულებების“ ბუღალტრულ აღრიცხვაში და შემდეგ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვა არის სამეურნეო ოპერაციაზე, როგორც მომხდარ ფაქტზე, პირველადი დოკუმენტის შედგენა და ამის საფუძველზე ამ ოპერაციის ბუღალტრულ ანგარიშგებაში ასახვა. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების, საქონლის, ნედლეულის ან მასალების შექმნა ან შექმნის დროს ვალდებულების წარმოქმნა. მომდევნო ეტაპი არის 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 ბალანსსა და მოგება/ზარალის ანგარიშში“. აქვე დავმენტ, რომ ასახვა უნდა გულისხმობდეს არა მარტო ბუღალტრულ ბალანსში ანუ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას, არამედ ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვასაც. ეს პროცესი კი არის „სამეურნეო ოპერაციის რეგისტრაცია“ ბუღალტ-

რულ 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 გავავიგოთ აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება/ასახვის საკითხები. აღნიშნული მოსაზრების გასამყარებლად შეიძლება მოვიყვანოთ ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი, სადაც ტერმინი „დარიცხვა“ შემდეგნაირად არის წარმოდგენილი: „დარიცხვა (ინგლ. accruing) – ბუღალტრული გატარება, რომელიც ასახავს შემოსავლების ან ხარჯების აღიარებას“². მაშასადამე, დარიცხვაში უნდა ვიგულისხმოთ შემოსავლების მიღების უფლება ან ხარჯების გაწვევის ვალდებულება, როგორცაა, მაგალითად, მისაღები პროცენტების დარიცხვა, მისაღები ჯარიმების დარიცხვა ან გადასახდელი ხელფასის დარიცხვა, გადასახადების დარიცხვა, გადასახდელი ვალდებულებების დარიცხვა და სხვა.

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 მო-

¹ <https://saras.gov.ge/ka/Ifirs/Pdf/517>, კონცეპტუალური საფუძვლები, პ. 4.38

² „ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი“. აკად. ა. სილაგაძის საერთო რედაქციით. თბილისი: საგამომცემლო სახლი „სიახლე“, 2005 წ. გვ. 161.

პოვნის ან ხარჯების გაწევის ვალდებულების წარმოქმნის მომენტში, ფულადი თანხების მიღებისა და გადახდის მიუხედავად, ამასთან ეჭვგარეშეა ამონაგების მიღების შესაძლებლობა და ხარჯების გაწევის აუცილებლობა“.

დასკვნა

მიგვაჩნია, რომ ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს ეწოდოს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“. ამასთან, „დარიცხვის მეთოდი“ უნდა გამოვიყენოთ მხოლოდ „შემოსავლებისა“ და „ხარჯების“ მიმართ და მასთან არ უნდა

გავაიგივოთ აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება/ასახვის საკითხები. დარიცხვის მეთოდის განმარტება შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ: „დარიცხვის მეთოდი – მეთოდი, რომლის მიხედვითაც შემოსავლების აღიარება/ასახვა ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ხდება შემოსავლებზე უფლების მოპოვების ან ხარჯების გაწევის ვალდებულების წარმოქმნის მომენტში, ფულადი თანხების მიღებისა და გადახდის მიუხედავად, ამასთან ეჭვგარეშეა ამონაგების მიღების შესაძლებლობა და ხარჯების გაწევის აუცილებლობა“.

ლიტერატურა

1. Grigalashvili L. Financial Accounting, Tb., Georgia, 2014, 275 p. (In Georgian).
2. Khorava A. Accounting, Tb., Publishing House “Meridiani”, 2012, 471p. (In Georgian).
3. Kharabadze E. Financial Accounting, Tb., Universali, 2009, 149p. (In Georgian).
4. Failodze N, Alania Dj, Lipartia Z, Kekenadze Vl, Khutsishvili O, Accounting, Tbilisi: Publishing House “Technical University”, 2008, 28p. (In Georgian).
5. Internacional Accounting Standards, GFPAA, Tb., 2000, 21p. (In Georgian).
6. Internacional Reporting Standards, Tergi XXI, 2005, 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 339.15

SCOPUS CODE 1401

<https://doi.org/10.36073/1512-0996-2021-2-57-66>

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, Candidate of Technical Sciences, Professor, Faculty of Business Technology, GTU

E-mail: n.failodze@gtu.ge

D. Jalagonia, Professor, Academic Doctor of Economics, Sokhumi 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.

