

ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფის საკითხები

სოფლის მეურნეობის სანარმოებო

დალი სოლოლაშვილი, ანსუ-ს პროფესორი
ზეინაბ ახალაძე, ანსუ-ს პროფესორი

რეზიუმე

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას ბასს 41 განმარტავს, როგორც სანარმოს მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და ნაყოფის მიღების მართვას გაყიდვის მიზნით, ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებად გარდაქმნის მიზნით. ბიოლოგიური აქტივის ცნება ახალია ჩვენი სააღრიცხვო სისტემისათვის და მისი ტრანსფორმაციის საკითხებიც სერიოზულ დამუშავებას მოითხოვს, განსაკუთრებით კი მისი შეფასების მიდგომაშია პრობლემა.

ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციის შედეგების განსაზღვრა და აღრიცხვა უმნიშვნელოვანესი საქმეა და წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ეფექტური ორგანიზაციის საფუძველს.

გამოკვლევები გვიჩვენებენ, რომ, ბიოლოგიური აქტივები შეადგენენ სასოფლო-სამეურნეო სანარმოების ძირითად აქტივებს და მათი ბალანსის ვალუტის დაახლოებით 40-50%-ს. ამიტომ მათი აღიარებისა და შეფასების მეთოდოლოგიას ძალზედ დიდი მნიშვნელობა ენიჭება და უფრო დეტალურ განხილვას საჭიროებს. სწორედ ამ საკითხებს ეხება წარმოდგენილი ნაშრომი.

Summary

IAS 41 defines rural - agricultural activities, as management in order to sale of transformation of biological assets and fetal making or in order to transform in agricultural products or in additional biological assets. The notion of a biological asset is new in our accounting system and the transformation process requires serious issues, especially the problem is in its assessment approach.

The most important case is to identify and record the results of transformation of biological assets and they represent basis for an effective organization of accounting.

Studies show that, biological assets comprise the major assets of agricultural industries and they comprise about 40-50% of the balance. That is why it is very important their recognition and evaluation methodology and requires a more detailed consideration. Exactly issues are presented in this paper.

* * * * *

საბაზრო ურთიერთობების განვითარების თანამედროვე ეტაპისათვის დამახასიათებელია სოციალურ-ეკონომიკური კავშირების მრავალფეროვნება და სამეურნეო პროცესების მართვის რთული ხასიათი. ეს კი განაპირობებს ინფორმაციის სულ უფრო მზარდ როლს როგორც ცალკეული სანარმოს, ასევე მთლიანად დარგის განვითარების საქმეში. ინფორმაციული უზრუნველყოფა ხდება მართვის პროცესის მნიშვნელოვანი ნაწილი, რამდენადაც იგი ქმნის მონაცემთა ერთიან სივრცეს სამეურნეო საქმიანობის დაგეგმვისათვის, მიღებული შედეგების ანალიზისა და შესაბამისი გადაწყვეტილებების მიღებისათვის. სხვაგვარად, რომ ვთქვათ მუდმივად მზარდი საინფორმაციო ნაკადების მართვა წარმოადგენს მართვის პროცესის ეფექტურობის

ბის ამაღლების საფუძველს.

ცალკეული სამეურნეო რგოლის-სანარმოს ინფორმაციული უზრუნველყოფის საფუძველს შეადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა. ეს უკანასკნელი სისტემატურად და თანმიმდევრულად ასახავს რა სანარმოში მიმდინარე პროცესებსა და მოვლენებს, აყალიბებს სანარმოს სანარმოო-ფინანსური საქმიანობის ინფორმაციულ მოდელს, რის საფუძველზეც აკმაყოფილებს როგორც შიდა, ისე გარე მომხმარებლების საინფორმაციო მოთხოვნებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ერთგვაროვნებისდა მიუხედავად, არსებობენ სამეურნეო საქმიანობის სახეები, დარგები, რომლებიც თავიანთი სირთულის, მრავალნახნაგოვნებისა და სპეციფიურობის გამო განსაკუთრებული ნიშანთვისებებით ხასიათდებიან და საჭიროებენ დამატებით ნორმატიულ რეგულირებას. სწორედ ასეთ დარგს განეკუთვნება სოფლის მეურნეობა.

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი 41 „სოფლის მეურნეობა“, ფაქტიურად წარმოადგენს პირველ დარგობრივ სტანდარტს, რომლის მიზანია განსაზღვროს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა და მასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები. მიუხედავად სტანდარტის ზემოთ ჩამოთვლილი მიზნებისა, არსებობს თვით სტანდარტში გარკვეული ბუნდოვანი, ურთიერთგამომრიცხავი მიდგომები, რომელიც დარგში მომუშავე აღრიცხვის მუშაკებისათვის ერთობ გაურკვეველია.

სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობას ბასს 41 განმარტავს, როგორც სანარმოს მიერ ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციისა და ნაყოფის მიღების მართვას გაყიდვის მიზნით, ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციად ან დამატებით ბიოლოგიურ აქტივებად გარდაქმნის მიზნით.

ტრანსფორმაცია არის ის უნიკალური თვისება, რაც ბიოლოგიურ აქტივებს განასხვავებს სხვა სახის აქტივებისაგან. ბიოლოგიური ტრანსფორმაცია მოიცავს ზრდას, დეგენერაციას, წარმოებას და გამრავლებას, რაც ინვესტ ბიოლოგიური აქტივის ხარისხობრივ და რაოდენობრივ ცვლილებებს. ბუღალტრული აღრიცხვაც სწორედ ამ ტრანსფორმაციის კვალობაზე უნდა წარიმართოს.

ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციის შედეგების განსაზღვრა და აღრიცხვა უმნიშვნელოვანესი საქმეა და წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ეფექტური ორგანიზაციის საფუძველს სოფლის მეურნეობაში.

სასოფლო-სამეურნეო წარმოების თავისებურება უპირველეს ყოვლისა მდგომარეობს იმაში, რომ წარმოების პროცესი აქ დაკავშირებულია მიწასთან და ცოცხალ ორგანიზმებთან, ასევე მცენარეებთან, რომლებიც შრომის საგნებად წარმოგვიდგებიან.

აღნიშნულ დარგში არის ისეთი საკითხები, რომ-

ლებიც განსაკუთრებულ მიდგომასა და დამუშავებას საჭიროებენ. ერთ-ერთ ასეთ საკითხს მინა წარმოადგენს. მიუხედავად იმისა, რომ მინა, სოფლის მეურნეობაში წარმოების ძირითადი, შეუცვლელი და განსაკუთრებული საშუალებაა, სტანდარტი არ აფუძნებს ახალ პრინციპებს სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული მინისათვის. სასოფლო-სამეურნეო სანარმო ბასს 41 -ის მოთხოვნით მინის აღრიცხვისათვის, მიუთითებს რომ გამოყენებულ იქნას ბასს 16 „ძირითადი საშუალებები“ ან ბასს 40 „საინვესტიციო ქონება“, იმისდა მიხედვით, თუ რომელი სტანდარტი იქნება უფრო შესატყვისი მოცემული შემთხვევისათვის. ბასს 16 მოითხოვს, რომ მინა შეფასდეს გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით ან მისი გადაფასებული თანხით. ბასს 40 კი მოითხოვს, რომ მინა, რომელიც წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას, უნდა შეფასდეს რეალური ღირებულებით ან გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. ხოლო ბიოლოგიური აქტივები, რომლებიც ფიზიკურად მიბმულია მინასთან (მაგალითად, ხეები, კენკროვანი მცენარეები, მარცვლოვანი კულტურები და ა.შ.), უნდა შეფასდეს მინისაგან გამოყოფილად, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. აღნიშნული მიდგომა სასოფლო-სამეურნეო მინისადმი ერთგვარ სიძნელეებს ქმნის აღრიცხვის მუშაკებისათვის და საჭიროებს სრულყოფას. დამატებითი ინფორმაციის დამუშავებასა და მინოდებას მათთვის.

ბასს 41 „სოფლის მეურნეობა“ მხოლოდ სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ისეთი მუხლების აღრიცხვისათვის გამოიყენება, როგორიცაა: ბიოლოგიური აქტივები, სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ნაყოფის მიღების მომენტში და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით შეფასებულ ბიოლოგიურ აქტივებთან დაკავშირებული უპირობო და პირობითი სახელმწიფო გრანტები.

გამოკვლევები გვიჩვენებენ, რომ, ბიოლოგიური აქტივები შეადგენენ სასოფლო-სამეურნეო სანარმოების ძირითად აქტივებს და მათი ბალანსის ვალუტის დაახლოებით 40-50%-ს. ამიტომ მათი აღიარებისა და შეფასების მეთოდოლოგიას ძალზედ დიდი მნიშვნელობა ენიჭება და უფრო დეტალურ განხილვას საჭიროებს.

ბიოლოგიური აქტივის ცნება ახალია ჩვენი სააღრიცხვო სისტემისათვის და განმარტავს მას ძალზედ მარტივად და გასაგებად, როგორც „ცხოველი ან მცენარე“. თუმცა მიზანშეწონილად მიგვაჩნია იკითხვოდეს „ცხოველი ან მცენარე“ -ის ნაცვლად „ცხოველი და მცენარე“. თუ აქნობამდე ბიოლოგიური აქტივები აღირიცხებოდა ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში, მათგან ცალკე ჯგუფად გამოყოფის გარეშე, ბასს 41 მოითხოვს ბიოლოგიური აქტივის ცალკე ჯგუფად გამოყოფას.

აღსანიშნავია, რომ სტანდარტი გამოიყენება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მიმართ, რომელიც წარმოადგენს სანარმოს ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებულ პროდუქციას, მხოლოდ ნაყოფის მიღების მომენტისათვის. შემდგომ, გამოიყენება ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა შესაბამისი სტანდარტი. შესაბამისად,

სტანდარტი არ ეხება სოფლის მეურნეობის პროდუქციის გადამუშავებას მისი ნაყოფად მიღების შემდეგ, მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა ამგვარი გადამუშავება სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ლოგიკური და ბუნებრივი გაგრძელება იყოს.

სანარმომ ბიოლოგიური აქტივი და სოფლის მეურნეობის პროდუქცია ნაყოფის მიღების მომენტში უნდა აღიაროს მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- სანარმო ამ აქტივს აკონტროლებს წარსული მოვლენების შედეგად;
- მოსალოდნელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის
- სანარმოში შემოსვლა ან სანარმოდან გასვლა;
- შესაძლებელია აქტივის რეალური ღირებულების ან თვითღირებულების

საიმედოდ შეფასება.

ბიოლოგიური აქტივებიდან მიღებული სასოფლო-სამეურნეო პროდუქცია უნდა შეფასდეს ნაყოფის მიღების მომენტისათვის არსებული გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. ამგვარი შეფასება არის ღირებულება იმ თარიღამდე, რომლის შემდეგაც გამოიყენება ბასს 2 „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა გამოყენებადი სტანდარტი.

ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის რეალური ღირებულების განსაზღვრის გაადვილების მიზნით უმჯობესია მათი დაჯგუფება გარკვეული მახასიათებლების მიხედვით. ეს იქნება ასაკი, ხარისხი და ა.შ.

გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებულ ხარჯები არ შეიცავს ტრანსპორტირებისა და აქტივის ბაზრამდე მისატანად საჭირო ხარჯებს. ასეთი სატრანსპორტო და სხვა ხარჯები რეალური ღირებულების განსაზღვრისას უკვე გამოკლებულია, რამდენადაც, რეალური ღირებულება არის სხვაობა საბაზრო ფასსა და აქტივების ბაზრამდე მისატან სატრანსპორტო და სხვა ხარჯებს შორის.

ბიოლოგიური აქტივების შეფასების დროს, ყოველთვის გამოდიან იქედან, რომ შესაძლებელია მათი საიმედოდ შეფასება. სტანდარტი მოითხოვს ბიოლოგიური აქტივების შეფასებას რეალური ღირებულებით. იმ შემთხვევაში, თუ არ მოიპოვება ბაზრით განსაზღვრული ფასები და ღირებულებები და რთულია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, რასაც ადგილი შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ აქტივის თავდაპირველი აღიარების დროს, სტანდარტი დასაშვებად მიიჩნევს აქტივის გაზომვას დაგროვილი ცვეთისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალით შემცირებული თვითღირებულებით. მაგრამ, როგორც კი, შესაძლებელი გახდება ამ ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, სანარმომ უნდა დაიწყოს მისი შეფასება გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულებით. თუმცა არსებობს აზრთა სხვადასხვაობა იმ მომენტის დადგენასთან დაკავშირებით, თუ როდის გახდება შესაძლებელი რეალური ღირებულების საიმედოდ შეფასება, რაც შეიძლება სუბიექტური იყოს.

ბიოლოგიური აქტივების რეალური ღირებულებით შეფასებას აქვს როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი

მხარეები. დადებით მხარეებია: რეალური ღირებულება არის უფრო შესაბამისი, საიმედო, შესაძარისი და ალქმადი, იძლევა ბიოლოგიური აქტივების ტრანსფორმაციის შედეგების შეფასების შესაძლებლობას, რეალური ღირებულებით შეფასება ასახავს აქტივებისა და ვალდებულებების სიდიდეს მიმდინარე მომენტისათვის და ა.შ. ხოლო უარყოფით მხარეებია: საბაზრო ფასები არის ცვალებადი და სეზონური და არ წარმოადგენს შეფასების შესაბამის საფუძველს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ფასებს შესაძლოა კავშირი არ ჰქონდეს იმ ფასებთან, რომლითაც აქტივი მომავალში გაიყიდება და ა.შ.

ბიოლოგიური აქტივების და სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის რეალური ღირებულება განისაზღვრება აქტიურ ბაზარზე მათი ფასის საფუძველზე. თუ მოცემულ მდგომარეობაში და მოცემულ ადგილსამყოფელში, ბიოლოგიური აქტივისათვის ან სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციისათვის არსებობს აქტიური ბაზარი, ამ ბაზრის კოტირებული საბაზრო ფასი არის აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრის სათანადო საფუძველი. თუ საწარმოს ხელი მიუწვდება სხვადასხვა აქტიურ ბაზარზე, მაშინ საწარმო მიმართავს ყველაზე შესაფერის ბაზარს და გამოიყენებს იმ ბაზარზე არსებულ ფასს. საქართველოში ბიოლოგიური აქტივების აქტიური ბაზარი სამუშაოზე არ არის განვითარებული. ამიტომ, საწარმომ უნდა გამოიყენოს ინფორმაციის მიღების ალტერნატიული წყაროები. საინფორმაციო წყაროები ბიოლოგიური აქტივის ან სოფლის მეურნეობის პროდუქციის შესახებ, შესაძლოა სხვადასხვა დასკვნას იძლეოდეს. საწარმო იხილავს ამ სხვაობების მიზეზებს, რათა მიიღოს რეალური ღირებულების წინასწარი შეფასების ყველაზე საიმედო თანხა, წინასწარი შეფასებების შედარებით მცირე დიაპაზონის პირობებში.

ისმება კითხვები: როდის არსებობს ბიოლოგიური აქტივებისათვის აქტიური ბაზარი

- ბიოლოგიური აქტივებისათვის აქტიური ბაზარი არსებობს მაშინ, თუ სრულდება აქტიური ბაზრის ფუნქციონირების შემდეგი კრიტერიუმები:

- გარიგებათა ობიექტები ბაზარზე ერთგვაროვანია;
- ნებისმიერ დროს შეიძლება მოიძებნოს გამყიდველები და მყიდველები, რომელთაც სურთ გარიგების დადება;
- ინფორმაცია ფასების შესახებ ხელმისაწვდომია მოსახლეობისათვის.

შესაძლებელია, ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრისათვის, სასოფლო-სამეურნეო საწარმო იყენებდეს აქტივიდან მოსალოდნელი ნეტო ფულადი სახსრების დისკონტირებულ ღირებულებას. ამის მიზანია ბიოლოგიური აქტივის რეალური ღირებულების განსაზღვრა მისი მოცემული ადგილსამყოფელისა და მდგომარეობის გათვალისწინებით. მოსალოდნელი ნეტო ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულების გამოთვლისას საწარმო ითვალისწინებს იმ ნეტო ფულად ნაკადებს, რომლის მიღებასაც ივარაუდებდნენ ბაზრის მომხმარებლები მოცემული აქტივიდან, ამ აქტივისათვის ყველაზე შესაფერის ბაზარზე. გარდა ამისა ითვალისწინებს სავარაუდო ხარჯებსა და დისკონტირების განაკვეთს. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ

ყველა მაჩვენებელი ატარებს სავარაუდო ხასიათს.

ბიოლოგიური აქტივების შეფასებისადმი ამგვარი, სტანდარტისეული ალტერნატიული მიდგომები, ვფიქრობთ მოითხოვს დახვეწასა და სრულყოფას ჩვენი ქვეყნის კონრეტული სიტუაციებიდან გამომდინარე.

სტანდარტი მოითხოვს, რომ მიმდინარე პერიოდში ბიოლოგიური აქტივებისა და სოფლის მეურნეობის პროდუქციის თავდაპირველი აღიარებიდან და გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული, რეალური ღირებულების ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი შემოსულობა ან ზარალი აღიარდეს იმ პერიოდის მოგებასა და ზარალში, როდესაც იგი წარმოიქმნა.

შემოსულობა შესაძლოა წარმოიშვას ბიოლოგიური აქტივის თავდაპირველი აღიარებისას, მაგალითად, სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციის მიღების ან აღების დროს; ან კიდევ მაშინ, როდესაც ადგილი აქვს ცოცხალი ცხოველის ნამატს.

როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, ბიოლოგიური აქტივებისათვის დამახასიათებელია ტრანსფორმაციის უნარი, რაც თავის მხრივ იწვევს სხვადასხვა სახის ფიზიკურ ცვლილებას-ზრდას, გამრავლებას, პროდუქციის წარმოებას და ა.შ. ამ ფიზიკური ცვლილებების თითოეული ტიპი, ისევე, როგორც ბიოლოგიური აქტივების ფასში მომხდარი ცვლილებები, პირდაპირ არის დაკავშირებული მომავალ ეკონომიკურ სარგებელთან. მაშასადამე, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებული რეალური ღირებულება შესაძლოა შეიცვალოს როგორც ფიზიკური ცვლილების, ასევე ბაზარში ფასის ცვლილებების შედეგად. იმისათვის, რომ შევაფასოთ სასოფლო-სამეურნეო საწარმოს მიმდინარე და მომავალი პერიოდების საქმიანობა, სტანდარტი რეკომენდაციას იძლევა, ცალკე გაიხსნას ინფორმაცია, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებაში მომხდარი ცვლილებების შესახებ, რაც გამოწვეულია ფიზიკური მდგომარეობისა და ფასის ცვლილებების შედეგად.

ამრიგად, სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობა, ის სპეციფიური მიმართულებაა, რომელიც ბუღალტრისაგან მოითხოვს დარგის სპეციფიკის მაქსიმალურ ცოდნასა და გამოცდილებას. ეს სპეციფიკა კი, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ ცოცხალი ორგანიზმების, ბიოლოგიური აქტივების, ბიოლოგიური ტრანსფორმაციის მართვის აღრიცხვა-ანგარიშგებაში გამოიხატება.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ბასს 41 -სოფლის მეურნეობა
2. რ. ძაძამია. პრაქტიკული მოსაზრებები სასოფლო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებზე. ჟურ. ბუღალტრული აღრიცხვა №10, 11, 12; 2012
3. ლ. გრიგალაშვილი. საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების სრულყოფის ზოგიერთი ასპექტი სოფლის მეურნეობის საწარმოთა მაგალითზე. ივ. ჯავახიშვილის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტის სამეცნიერო შრომების კრებული „ეროვნული ეკონომიკები და გლობალიზაცია“. ტ. 2. თბ., 2012