

ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღრიცხვის წოვიეროი ასაქტაბი

დეზდემონა მალლაკელიძე

ე.დ. ქუთაისის უნივერსიტეტისა და აკაკი წერეთლის სახელმწიფო
უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

ძირითადი საშუალებების თვისება, ემსახუროს წარმოების პროცესს ხანგრძლივად, ინვესტის მის გაუფასურებას. ძირითადი საშუალებების მიერ სახმარი ღირებულების თანდათანობით დაკარგვას ცვეთა ეწოდება. ძირითადი საშუალებები განიცდის ფიზიკურ და მორალურ ცვეთას. ძირითადი საშუალებების ფიზიკურ ცვეთას ინვესტს როგორც წარმოების პროცესი, ისე ფიზიკური ძალების ზემოქმედება. თუ საწარმოში მოქმედის ნაცვლად ახალი, ტექნიკურად უფრო სრულყოფილი და მეტი წარმადობის მანქანა დაიდგა, ასეთ შემთხვევაში არსებული საშუალებები მორალურადაა გაცვეთილი, მიუხედავად იმისა, მოხდა ეს ექსპლუატაციის ვადაზე ადრე თუ გვიან, რაც გამოინვესტის მისი ახლით შეცვლის აუცილებლობას.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა, ფიზიკური იქნება ეს თუ მორალური, ნიშნავს ძირითადი საშუალებების ხარჯვას. მსგავსად სხვა ხარჯებისა, ეს ხარჯებიც უნდა ანაზღაურდეს. ცვეთა ნიშნავს აქტივის ცვეთის თანხის განაწილებას აქტივის სასარგებლო მომსახურების სავარაუდო ვადაზე. პერიოდს, რომელშიც ძირითად საშუალებას შეუძლია მოიტანოს ეკონომიკური სარგებელი, ეწოდება სასარგებლო მომსახურების ვადა. საანგარიშგებო პერიოდის ცვეთა პირდაპირ ან არაპირდაპირ ჩაითვლება მოცემული პერიოდის წმინდა მოგებაში ან ზარალში. ძირითადი საშუალებების გაცვეთილი ნაწილის ღირებულების შეტანას პროდუქციის თვითღირებულებაში და წარმოების ხარჯებში ცვეთის დარიცხვა ეწოდება. დარიცხვა წარმოებს ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულების (თვითღირებულების) მიხედვით ამორტიზაციის ნორმის საფუძველზე ცვეთის დარიცხვის უწყისში.

ცვეთა გაიანგარიშება ყველა ძირითადი საშუალებების მიხედვით, გამონაკლისს წარმოადგენს მინა, საბიბლიოთეკო ფონდი, სამუზეუმო ფასეულობანი, პროდუქტიული პირუტყვი, ხარები, კამეჩები და სხვა. ცვეთის თანხა გვირგვინებს, თუ რა სიდიდით შემცირდა ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულება და რა ნაწილი დარჩა კიდევ გადასატანი პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ძირითადი საშუალებებს ცვეთა ერიცხება, მხოლოდ სრული აღდგენისათვის, ხოლო მთლიანად ამორტიზირებულს, მაგრამ ვარგისს ცვეთის თანხა არ ერიცხება. ეს წესი ვრცელდება ყველა ძირითად საშუალებაზე. ცვეთის დარიცხვა იწყება ძირითადი საშუალებების შემოსავალში აღების მომდევნო თვიდან, ხოლო წყდება, როცა ობიექტი მთლიანად ამორტიზირდება, ან მისი გასვლის შემთხვევაში მომდევნო თვიდან.

ძირითადი საშუალებების ცვეთის აღსარიცხავად ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებულია სინთეზური მარეგულირებელი 2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთის ჯგუფის ანგარიშები:

- 2230 შენობის ცვეთა;
- 2240 ნაგებობების ცვეთა;
- 2250 მანქანა-ნაგებობების ცვეთა;
- 2260 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა;
- 2270 ავეჯის და სხვა ინვენტარის ცვეთა;
- 2280 ტრანსპორტის ცვეთა;
- 2290 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა.

აღნიშნული ანგარიშები პასიურია, კრედიტში ჩაიწერება ცვეთის თანხა და ხდება დარიცხული ცვეთის აკუმულირება, ხოლო დებეტში ცვეთის ჩამოწერა.

აქტივის ცვეთის თანხა არის აქტივის პირვანდელი ღირებულება, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივის შესაფასებლად გამოყენებული სხვა თანხა, ნარჩენი ღირებულების გამოკლებით.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება არის შეფასებითი ღირებულება, რომელსაც საწარმო ამჟამად მიიღებდა აქტივის გაყიდ-

ვიდან, გაყიდვისათვის საჭირო შეფასებული დანახარჯების გამოკლებით, თუ აქტივს უკვე ექნებოდა მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს მოსალოდნელი ასაკი და მდგომარეობა.

ძირითადი საშუალებების პირვანდელ ღირებულებასა და ნარჩენ ღირებულებას შორის სხვაობა წარმოადგენს ამორტიზირებად ღირებულებას, იგი ნორმალურ პირებში სრული ოდენობით გარდაიქმნება საწარმოო ხარჯად. ცვეთის თანხა ისეთი ხარჯია, რომელიც ფულის მოძრაობასთან არ არის დაკავშირებული. ფული იხარჯება ძირითადი საშუალებების შეძენისას და არა მისი ცვეთის დარიცხვის დროს, რადგან ამ დროს ვალდებულება (ვალი) არ წარმოიშობა.

ცვეთის დარიცხვის მეთოდის ამოსარჩევად საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს:

- საწარმოს მიერ აქტივის მოსალოდნელი გამოყენების პერიოდი. ეს პერიოდი განისაზღვრება აქტივის მოსალოდნელი მწარმოებლურობით ან პროდუქციის გამომუშავებით.
- მოსალოდნელი ფიზიკური ცვეთა, რომელიც დამოკიდებულია ისეთ საწარმოო ფაქტორებზე, როგორებიცაა: ცვლების რაოდენობა, საწარმოს სარემონტო სამუშაოების პროგრამა და გამოუყენებელი აქტივების შენახვისა და დაცვის წესი.
- მორალური ცვეთა, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს საწარმოო პროცესის ცვლილებამ ან გაუმჯობესებამ, აგრეთვე მოცემული აქტივის მეშვეობით წარმოებულ საქონელზე ან მომსახურებაზე ბაზარზე მოთხოვნის ცვლილებამ.
- აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის საკანონმდებლო ან სხვა შეზღუდვები.

ამჟამად, ჩვენს ქვეყანაში ძირითადი საშუალებებს ცვეთა დაერიცხება საგადასახადო კოდექსის მიხედვით განსაზღვრული ნორმებითა და მეთოდებით, რომელიც არ შეესაბამება ბასს, რადგან ამ უკანასკნელით შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება.

ცვეთის გაანგარიშებისათვის გამოყენებულმა მეთოდმა უნ

და ასახოს საწარმოს მიერ ამ აქტივიდან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის მიღების ხასიათი. ბასს-ით გათვალისწინებულია ცვეთის დარიცხვის შემდეგი მეთოდები:

1. წრფივი ცვეთის მეთოდი;
2. შემცირებადი ნაშთის მეთოდი;
3. წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდი.

საწარმო ირჩევს მეთოდს, რომელიც უფრო მეტად ასახავს აქტივში განივებული მოსალოდნელი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის გამოყენებას. ეს მეთოდი მუდმივად უნდა გამოიყენებოდეს პერიოდიდან პერიოდამდე, მანამ სანამ არ შეიცვლება მოცემული აქტივიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების მოსალოდნელი მოდელი. განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე.

წრფივი ცვეთის მეთოდი გულისხმობს აქტივის ღირებულების თანაბარზომიერ ჩამოწერას მისი მომსახურების პერიოდში. ეს არის ყველაზე მარტივი და გავრცელებული მეთოდი. დარიცხული ცვეთის თანხა ყოველ პერიოდში ერთმანეთის ტოლია და გამოიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = \frac{\text{თვითღირებულება} - \text{ნარჩენი ღირებულება}}{\text{მომსახურების ვადა}}$$

მაგალითი. დავუშვათ ძირითადი საშუალების ღირებულებაა 15000 და ნარჩენი ღირებულება 3000 ლარი. მომსახურების ვადა 4 წელია. საწარმო იყენებს ცვეთის დარიცხვის წრფივ მეთოდს.

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = (15000 - 3000)/4 = 3000 \text{ ლარი.}$$

პირველ წელს სრულად უნდა იქნეს დარიცხული ცვეთა, ანალოგიურად შემდეგ წლებში (იხ. ცხრილი 7.1.)

ცხრილი 7.1
ცვეთის თანხის გაანგარიშება წრფივი მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				15000
1	$12000 / 4 =$	3000	3000	12000 (15000 - 3000)
2	$12000 / 4 =$	3000	6000 (3000 + 3000)	9000 (15000 - 6000)
3	$12000 / 4 =$	3000	9000 (6000 + 3000)	6000 (15000 - 9000)
4	$12000 / 4 =$	3000	12000 (9000 + 3000)	3000 (15000 - 12000)

ცვეთა ხშირად პროცენტის სახით გამოისახება. წლიური ცვეთის თანხას, შეფარდებულს თვითღირებულებასთან, გამოხატულს პროცენტებში, ეწოდება წლიური ცვეთის ნორმა. ის გვიჩვენებს აქტივის თვითღირებულების რა პროცენტი აღიარდება წლიურ ხარჯად. მოცემულ შემთხვევაში წლიური ცვეთის ნორმა 25% - ია ($3000 / 15000 * 100$).

შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდი ითვალისწინებს ცვეთის კლებადი თანხების დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში. ცვეთის თანხის გაანგარიშებას საპროცენტო განაკვეთით - პირველ წელს აქტივების თვითღირებულების მიხედვით, ხოლო შემდგომ საბალანსო ღირებულებით. ამ მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია იმ აქტივების მიმართ, რომლებიც მომსახურების პირველ წლებში იძლევიან მეტ ეკონომიკურ სარგებელს, მორალურად და ფიზიკურად მეტად ცვდებიან.

ამ მეთოდის გამოყენების დროს ცვეთის ნორმა გაიანგარი-

შემა წრფივი მეთოდით გაანგარიშებული ცვეთის ნორმის გამ-
რავლებით ე.წ. დაჩქარების კოეფიციენტზე. ჩვენი მაგალითის
მონაცემებით წრფივი მეთოდით დადგენილია ცვეთის ნორმა
25%, შემცირებადი ნაშთის მეთოდის დროს ეს ნორმა გაორმაგ-
დება და იქნება 50%. 7.2 ცხრილში გაანგარიშებულია ცვეთის
თანხა დაჩქარებული ცვეთის მეთოდით.

ცხრილი 7.2

ცვეთის თანხის გაანგარიშება შემცირებადი ნაშთის მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის განგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				15000
1	$15000 * 40\% =$	6000	6000	9000 (15000 - 6000)
2	$9000 * 40\% =$	3600	9600 (6000 + 3600)	5400 (15000 - 9600)
3	$5400 * 40\% =$	2160	11760 (9600 + 2160)	3240 (15000 - 11760)
4	$12000 - 11760 =$	240	12000 (9000 + 3000)	3000 (15000 - 12000)

წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდი წარმოადგენს შემცი-
რებადი ნაშთის მეთოდის ნაირსახეობას, რადგან ამ მეთოდის
მიზანია აქტივების მომსახურების პირველ წლებში ცვეთის
მეტი თანხის დარიცხვა, ვიდრე შემდგომ წლებში. „ერთეული,
შეიძლება იყოს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის, ან
წარმადობის მაჩვენებელი. როდესაც ცვეთის დარიცხვას სა-
ფუძვლად უდევს აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა,
ცვეთის დარიცხვის მეთოდს უწოდებენ „წლების ერთეულთა
ჯამის“, მეთოდს. ცვეთის თანხის გაანგარიშებისას გამოიყენ-

ება ძირითადი საშუალების მთელი ექსპლოატაციის პერიოდში ყველა წლის რიცხვითი მნიშვნელობის ჯამი. წინა მაგალითის მონაცემების მიხედვით სასარგებლო მომსახურების ვადა 4 წელია და რიცხვთა ჯამი ტოლი იქნება: $1 + 2 + 3 + 4 = 10$. ცვეთის თანხა გაანგარიშება: დარჩენილი წლების რაოდენობა გაიყოფა რიცხვთა ჯამზე და გამრავლდება ძირითადი საშუალების თვითღირებულებასა და სალიკვიდაციო ღირებულება ანუ ამორტიზირებად ღირებულებაზე. 7.3 ცხრილში გაანგარიშებულია ცვეთის თანხა წლების ერთეულთა ჯამის ცვეთის მეთოდით.

ცხრილი 7.3

ცვეთის თანხის გაანგარიშება წლების ერთეულთა ჯამის მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				15000
1	$12000 * 4/10 =$	4800	4800	10500 (15000 - 4800)
2	$12000 * 3/10 =$	3600	8400 (4800 + 3600)	6600 (15000 - 8400)
3	$12000 * 2/10 =$	2400	10800 (8400 + 2400)	4200 (15000 - 10800)
4	$12000 * 1/10 =$	1200	12000 (10800 + 1200)	3000 (15000 - 12000)

მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდი ეყრდნობა პრინციპს - რაც უფრო მეტია აქტივის მწარმოებლურობა, მით უფრო მეტია ეკონომიკური სარგებელი მისგან და შესაბამისად, მეტი ცვეთა უნდა იქნეს დარიცხული.

თვითღირებულება - ნარჩენი ღირებულება

$$\text{წლიური ცვეთის თანხა} = \frac{\text{აქტივის მწარმოებლურობა მომსახურების მთელი ვადის განმავლობაში}}{\text{მთელი ვადის განმავლობაში}}$$

მაგალითი. დავუშვათ ძირითადი საშუალების ღირებულება 15000 და ნარჩენი ღირებულება 3000 ლარი. ძირითადი საშუალება მოემსახურება 220 000 ერთეული ნაწარმის შექმნას. მ. შ. პირველ წელს გათვალისწინებულია - 50 000, მეორე წელს - 60 000, მესამე წელს - 50 000, მეოთხე წელს - 60 000.

გავიანგარიშოთ ძირითადი საშუალების რამდენი ღირებულება იხარჯება (ცვდება) ერთი ნაწარმის წარმოებაზე. ეს ტოლია $(15000 - 3000)/220\,000 = 0,055$

ამ მეთოდით ნათლად ჩანს პირდაპირი კავშირი პროდუქციის წარმოებასა და ცვეთის წლიურ თანხას შორის.

ცვეთის თანხის გაანგარიშება მოცემულია მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით მოცემულია 7.4. ცხრილში.

ცხრილი 7.4

ცვეთის თანხის გაანგარიშება მწარმოებლურობის პროპორციული მეთოდით

წლები	წლიური ცვეთის თანხის გაანგარიშების ბაზა	წლიური ცვეთის თანხა	დაგროვილი ცვეთა	აქტივის საბალანსო ღირებულება წლის ბოლოს
				15000
1	$12000 * 0,055 =$	2700	2700	12300 (15000 - 2700)
2	$12000 * 0,055 =$	3300	6000 (2700 + 3300)	6000 (15000 - 6000)
3	$12000 * 0,055 =$	2700	8700 (6000 + 2700)	6300 (15000 - 8700)
4	$12000 * 0,055 =$	3300	12000 (8700 + 3300)	3000 (15000 - 12000)

ცვეთის თანხა აღიარდება ხარჯად და მისი დარიცხვა აისახება გატარებით:

- დ - 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება“,
- დ - 2120 „დაუმთავრებელი მშენებლობა“,
- დ - 7170 „ცვეთა ამორტიზაცია“,
- დ - 7455 „ცვეთა ამორტიზაცია“,
- კ - 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“,

ძირითად საშუალებებს ცვეთა უნდა დაერიცხოს მაშინ, როდესაც შესაძლებელია მისი გამოყენება. როგორც აღინიშნა, მისი ცვეთადი ღირებულება უნდა განანილდეს სისტემატურ საფუძველზე, მათი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში. არ წყდება ცვეთის დარიცხვა მაშინაც, კი როდესაც ძირითადი საშუალება ხდება გამოუყენებელი ან აქტიური მოხმარებიდან გამოსულია, სანამ მას სრულად არ დაერიცხება ცვეთა. ანუ ძირითად საშუალებას ცვეთა დაერიცხება მაშინაც, როცა ის არ ფუნქციონირებს.

როგორც ცნობილია, მიწას ცვეთა არ დაერიცხება, მაგრამ უნდა აღინიშნოს, რომ ბასს-ით, თუ მიწის ღირებულება მოიცავს მასზედ კონსტრუქციების დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და აღდგენის დანახარჯებს, მიწის ღირებულების ამ ნაწილს ცვეთა დაერიცხება დანახარჯების განვიდან ეკონომიკური სარგებლის მიღების პერიოდში. ზოგ შემთხვევაში, მიწას თვითონ შეიძლება გააჩნდეს შეზღუდული მომსახურების ვადა. ამ შემთხვევაში მას დაერიცხება ცვეთა მისგან მისაღები სარგებლიანობის გათვალისწინებით.

ძირითადი საშუალების ცვეთის დარიცხვა წყდება იმ დღიდან, როცა იგი კლასიფიცირდება გასაყიდად გამიზნულად და მას შემდეგ, რაც წყდება ამ აქტივის აღიარება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსითა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ძირითადი საშუალებების აღრიცხვა პრინციპულად განსხვავებულია, განსაკუთრებით ცვეთის დარიცხვის მეთოდში. საგადასახადო კოდექსის 111-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ძირითადი საშუალებები დაყოფი-

ლია 5 ჯგუფად. თითოეულ ჯგუფს მიკუთვნებული აქვს ცვეთის გარკვეული პროცენტი. ცვეთა კი იანგარიშება ჯგუფის ღირებულებითი ბალანსის მიხედვით, რომელიც თითოეულ ჯგუფში შემავალ ნარჩენ ღირებულებას გულისხმობს. გარდა ამისა, ძირითადი საშუალებების რემონტზე დანასებულია ზღვრული ნორმა, ხოლო ნორმის ზევით დანახარჯები ემატება ჯგუფში შემავალი ძირითადი საშუალებების ღირებულებას.

საგადასახადო და საბუღალტრო ცვეთის თანხა ხშირ შემთხვევაში განსხვავებულია, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს ბალანსზე რიცხული აქტივის ნარჩენ ღირებულებასა და ჯგუფის ღირებულებით ბალანსს შორის სხვაობა, რაც ნორმალური პროცესია. ასევე აუცილებელია საგადასახადო ცვეთით განისაზღვროს ცვეთის ხარჯი მოგების გადასახადის დეკლარაციაში, რის შედეგად განისაზღვრება საგადასახადო მოგების გადასახადი, რომელიც ასევე ხშირად განსხვავებულია ფინანსური (ბუღალტრული) მოგების გადასახადისაგან.

ამრიგად, ძირითადი საშუალებები ბალანსზე აისახება ნარჩენი ღირებულებით, რომელიც ტოლია პირვანდელ ღირებულებას გამოკლებული ბუღალტრული ცვეთის თანხა, ხოლო საგადასახადო ცვეთის თანხა არის გამოსაქვითი დანახარჯი საგადასახადო მოგების დეკლარაციაში.

SOME ASPECTS OF DEPRECIATION ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

Dezdemona Maghlakelidze

Doctor of Economics,
The Associate Professor of Kutaisi University and
Akaki Tsereteli State University

RESUME

The Depreciation value of fixed assets, whether it will be physical or moral, means the waste of fixed assets. Like other expenses, these

expenses should be reimbursed. Taking the cost of the Fixed assets of the depreciation part in the cost price of product and in the expenses of production is called accrued Depreciation. All fixed assets are calculated in accordance with the exception of land, library fund, Treasures of the museum, live stock, bulls, buffalos and etc.

To calculate the depreciation value of fixed assets, by the plan of account the synthetic regulator with the 2200 fixed assets of Depreciation group accounts are foreseen in which credit will insert the amount of depreciation and get accrued depreciation, as for in debit write - off depreciation.

The difference between the initial value and the residual value of fixed assets are Amortized cost and it's completely converted into the production cost.

Currently, in Georgia depreciation on fixed assets will be accrued according to the IFAS and the Georgian Tax Code with the specific standards and methods, which is irrelevant to each other. The used method for the calculation of depreciation should reflect the company's economical benefit getting from the asset.

By IFAS there is foreseen the following accrued depreciation methods: Straight-line depreciation method; Reducing Balance method and Units of production depreciation method. The company selects the method that more reflects the feasible future of using economical benefit of assets..

In many cases, the amount of depreciation by the Tax Code and by the IFAS are different, which may cause the difference between the Residual value and the value of the assets group on the balance sheet which is a normal process. It is also necessary to determine the depreciation tax and depreciation expense in the declaration of the profit tax, which is defined as a profit tax, which is also often different from the profit tax by financial accounting.