

როგორ მოვაშალოთ და ნაკადბინოთ ფულადი ნაკადების ანგარიშგება

ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საწარმოს მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამოყენების შესაძლებლობების, აგრეთვე, მათი გამოყენების საიმედოობისა და დროულობის შეფასება სჭირდებათ.

ინფორმაცია, რომელიც ეხება გარკვეულ პერიოდში საწარმოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების ცვლილებებს, ფულადი ნაკადების კლასიფიცირებას საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების მიხედვით, აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში. ეს უკანასკნელი უნდა მომზადდეს ბას 7 „ფულადი ნაკადების ანგარიშგების“ მოთხოვნათა შესაბამისად და ყოველი საანგარიშგებო პერიოდისთვის წარედგინოს იქნეს, როგორც, ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი.

(გაგრძელება. დასაწყისი იხ. „ბჟ“, მისი, 2010 წ.)



ნანა კორვა,
ივანე ჯავახიშვილის
სახელობის თბილისის
სახელმწიფო უნივერსიტეტის
აღრიცხვა- ანგარიშგების
კათედრის მასწავლებელი

აღრიცხვა-ანგარიშგება

გადახდილი პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც საოპერაციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობენ წმინდა მოგებისა და ზარალის განსაზღვრაში. ამავე დროს, მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება განხილულ იქნეს, როგორც საინვესტიციო ფულადი ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენენ ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარჯებს ან ინვესტიციების უკუგებას. ბას 7-ის თანახმად, გადახდილი დივიდენდების ასახვა ასევე შესაძლებელია საფინანსო საქმიანობიდან გადინებული ფულადი ნაკადების სახით.

გადახდილი პროცენტების გასაანგარიშებლად ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში მოცემული პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული გადასახდელი პროცენტების ნაშთს უნდა დაემატოს მიმდინარე წლის სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში აღიარებული საპროცენტო ხარჯი და გამოაკლდეს პერიოდის ბოლოსათვის არსებული გადასახდელი პროცენტების ნაშთი.

რაც შეეხება გადასახდელი დივიდენდების თანხას, მისი გაანგარიშებისათვის საჭიროა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების, სრული შემოსავლების ანგარიშგების, გაუნაწილებელი მოგებისა და გადასახდელი დივიდენდების ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემთა გამოყენება. კერძოდ, გამოცხადებული დივიდენდების გასაანგარიშებლად გაუნაწილებელი მოგების ნაშთს პერიოდის დასაწყისში უნდა დაემატოს წლიური წმინდა მოგება და გამოაკლდეს გაუნაწილებელი მოგების ნაშთი პერიოდის ბოლოს. გადახდილი დივიდენდების დასადგენად კი გადასახდელი დივიდენდების ნაშთს პერიოდის დასაწყისში უნდა დაემატოს გამოცხადებული დივიდენდების თანხა და გამოაკლდეს გადასახდელი დივიდენდების პერიოდის ბოლოსათვის არსებული ნაშთი.

საანგარიშგებო პერიოდში გადახდილი პროცენტების მთლიანი თანხა ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება იმისდა მიუხედავად, აღიარებულია ისინი ხარჯებად სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში, თუ კაპიტალიზებულია აღტერნატიული მეთოდის შესაბამისად, ბას 23-ის – „სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯები“ – მიხედვით.

მოგების გადასახადთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადები ცალკე აისახება და კლასიფიცირდება როგორც საოპერაციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადები, იმ შემთხვევების გარდა, როდესაც ისინი კონკრეტულად განიხილება საფინანსო და საინვესტიციო საქმიანობად. თუ ამ უკანასკნელს აქვს ადგილი, მაშინ, საგადასახადო ფულადი ნაკადები შესაბამისად საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობას წარმოადგენს. მაშინ კი, როდესაც საგადასახადო ფულადი ნაკადები განაწილებულია ერთზე მეტი სახეობის საქმიანობაზე, ნაწევნები უნდა იყოს გადახდილი გადასახადების მთლიანი თანხა.

გადახდილი მოგების გადასახადის გასაანგარიშებლად ვისარგებლოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით.

მაგალითი 4. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგების მონაცემებით, 2010 წლის 31 დეკემბრისათვის გადასახდელი მოგების გადასახადის თანხამ 15 ათასი ლარი, 2011 წლის 31 დეკემბრისათვის კი – 11 ათასი ლარი შეადგინა. სრული შემოსავლების ანგარიშგების თანახმად, მიმდინარე წელს დარიცხული მოგების გადასახადი შეადგენს 19 ათას ლარს. მოგების გადასახადის ვალის დასაფარავად გადახდილი ფულის გასაანგარიშებლად გადასახდელი მოგების გადასახადის ბუღალტრულ ანგარიშზე შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი ჩანაწერები:

ივნისი
|
2010

3310

დებეტი	გადასახდელი მოგების გადასახადი	კრედიტი
ფული (დამაბალანსებელი თანხა)	23.000	ნაშთი პ/დ 15.000
ნაშთი პ/ბ	11.000	დარიცხული მოგების გადასახადი 19.000
	34.000	34.000

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებულ ფულად ნაკადებში ყველაზე ხშირად გვხვდება გრძელვადიანი აქტივების გაყიდვიდან მიღებული და მათ შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრები. გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად გადახდილი ფულადი სახსრების დასადგენად აუცილებელია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში გასული და გადაფასებული აქტივების შესახებ ინფორმაციის გათვალისწინება. გრძელვადიანი აქტივების თვითღირებულებიდან უნდა გამოირიცხოს გასული აქტივების თვითღირებულება და მათი გადაფასებით მიღებული ნამეტი.

ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული გავიანგარიშოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემებით.

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები 31 დეკემბრის მდგომარეობით

ცხრილი 3

მაჩვენებლები	2010 წ.	2011წ.
ძირითადი საშუალებების თვითღირებულება	250	278
ძირითადი საშუალებების დაგროვილი ცვეთა	29	34
ძირითადი საშუალებების გადაფასების რეზერვი	11	41

შენიშვნა: 2011 წლის განმავლობაში 35 ათას ლარად გაიყიდა ძირითადი საშუალებები, რომელთა თვითღირებულება შეადგენდა 51 ათას ლარს, ხოლო დაგროვილი ცვეთა 9 ათას ლარს. საწარმოს არ გააჩნია ძირითადი საშუალებების მომწოდებელთა მიმართ დავალიანება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგების საინვესტიციო ნაწილში შესატანი ფულადი ნაკადების გასაანგარიშებლად, საჭიროა გამოყენებულ იქნეს ძირითადი საშუალებების თვითღირებულების ანგარიში.

2100

დებეტი	კრედიტი
ნაშთი პ/დ	250.000
შესაძენად გადახდილი ფული (დამაბალანსებელი თანხა)	49.000
ძირითად საშუალებათა გადაფასების რეზერვი (41.000 -11.000)	30.000
	329.000
ნაშთი პ/ბ	278.000
გასვლა	51.000
	329.000

ამრიგად, ძირითადი საშუალებების შესაძენად გადახდილი ფული შეადგენს 49 ათას ლარს და იგი უნდა აისახოს საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული ფულადი ნაკადების სახით.

საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი სახსრების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება მიღებული პროცენტები და მიღებული დივიდენდები. აღნიშნულის გასაანგარიშებლად გამოიყენება მისაღები პროცენტებისა და მისაღები დივიდენდების ბუღალტრული ანგარიშები, სადაც აისახება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშებისა და სრული შემოსავლების ანგარიშების მონაცემები.

მაგალითი 5. მიღებული პროცენტებისა და მიღებული დივიდენდების თანხის გაანგარიშების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ ქვემოთ მოტანილი ცხრილის მონაცემები:

ცხრილი 4

საწარმოს ფინანსური აღრიცხვის მაჩვენებლები

(ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010 წ	2011 წ
მოთხოვნა მისაღებ პროცენტებზე 31 დეკემბრისათვის	8	5
მოთხოვნა მისაღებ დივიდენდებზე 31 დეკემბრისათვის	11	9
საპროცენტო შემოსავალი	25	29
შემოსავალი დივიდენდებიდან	47	59

ამ მონაცემების საფუძველზე მიღებული პროცენტებისა და მიღებული დივიდენდების თანხების გაანგარიშება შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე ასეთ სახეს მიიღებს:

1820

დებეტი	მოთხოვნა მისაღებ პროცენტებზე	კრედიტი
ნაშთი პ/დ 8.000	მიღებული პროცენტები 32.000 (დამაბალანსებელი თანხა)	
საპროცენტო შემოსავალი 29.000	ნაშთი პ/ბ 5.000	
37.000	37.000	

1810

დებეტი	მოთხოვნა მისაღებ დივიდენდებზე	კრედიტი
ნაშთი პ/დ 11.000	მიღებული დივიდენდები 61.000 (დამაბალანსებელი თანხა)	
შემოსავალი დივიდენდებიდან 59.000	ნაშთი პ/ბ 9.000	
70.000	70.000,	

ფინანსური საქმიანობიდან მიღებული წმინდა ფულადი ნაკადების გაანგარიშებისთვის, უნდა დავადგინოთ აქციების ემისიიდან მიღებული ფული, რისთვისაც სააქციო კაპიტალის ცვლილებას საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში უნდა დავმატოვოთ საემისიო კაპიტალის ცვლილება ამავე პერიოდში.

მაგალითი 6. საწარმოს სააქციო კაპიტალისა და მასში მიმდინარე ცვლილებების შესახებ მონაცემები ავსახოთ შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებზე და განვსაზღვროთ აქციების ემისიიდან მიღებული ფულის ოდენობა. (იხ. ცხრილი 5).

ცხრილი 5

საწარმოს სააქციო კაპიტალი 31 დეკემბრისათვის (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010წ	2011წ
ჩვეულებრივი აქციები	200	500
საემისიო კაპიტალი	300	430
გაუნაწილებელი მოგება	260	460

წლის განმავლობაში განხორციელდა აქციების ბონუსური ემისია:
 საემისიო კაპიტალის ხარჯზე – 20.000 ლარის
 გაუნაწილებელი მოგების ხარჯზე – 100.000 ლარის
 ამ მონაცემების საფუძველზე ჩვეულებრივი აქციებისა და საემისიო კაპიტალის ანგარიშებზე წარმოებული ჩანაწერები ასეთი სახის იქნება:

5110

დებეტი	ჩვეულებრივი აქციები	კრედიტი
	ნაშთი პ/დ	200.000
	საემისიო კაპიტალი	20.000
	გაუნაწილებელი მოგება	100.000
ნაშთი პ/ბ	500.000	აქციების ემისიით მიღებული ფული
		180.000
		(დამაბალანსებელი თანხა)
	500.000	500.000

5140

საემისიო კაპიტალი

დებეტი		კრედიტი
ჩვეულებრივი აქციები	20.000	ნაშთი პ/დ 300.000
		აქციების ემისიით მიღებული ფული 150.000
		(დამაბალანსებელი თანხა)
ნაშთი პ/ბ	430.000	
	450.000	450.000

დებეტი	გაუნაწილებელი	მოგება	კრედიტი
		ნაშთი პ/დ	260.000
ჩვეულებრივი აქციები	100.000	მიმდინარე წლის მოგება	300.000
ნაშთი პ/ბ	160.000	(დამაბალანსებელი თანხა)	
	560.000		560.000

ამრიგად, აქციების ემისიიდან მიღებული ფული შეადგენს 330.000 (180.000+150.000) ლარს.

სესხების, თამასუქებისა და სხვა სავალო ვალდებულებების დაფარვის ან პირიქით, მათი წარმოქმნის დასადგენად საჭიროა განისაზღვროს მათი ცვლილება წლის დასაწყისიდან წლის ბოლომდე და წარდგენილ იქნეს ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ფულადი ნაკადების გადინების ან შემოდინების სახით. ამ ნაწილში ერთ-ერთ მუხლს წარმოადგენს ძირითადი საშუალებების ფინანსური იჯარით აღებიდან წარმოქმნილი გრძელვადიანი ვალდებულება. ასეთი ვალდებულების მიმდინარე ნაწილის დასაფარავად ფულის გადახდა ფინანსურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადების გადინების სახით კლასიფიცირდება.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება უკვე შემოსული ან შემოსასვლელი უცხოური ვალუტის საკურსო სხვაობის გავლენა ფულად სახსრებსა და მათ ეკვივალენტებზე. ეს თანხები აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი ნაკადებისაგან განცალკევებულად და შეიცავს საკურსო სხვაობას, თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი. ამით პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს არსებული ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შესაბამისობის უზრუნველყოფა ხდება. რაც შეეხება შემოსულობას ან ზარალს, რომელიც წარმოიქმნება გასაცვლელი სავალუტო კურსების ცვლილების შედეგად, ისინი არ ითვლება ფულად ნაკადებად.

ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში ასახული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები მოიცავს შემდეგ საბალანსო მუხლებს: ნაღდი ფული, ფული საბანკო ანგარიშებზე, მოკლევადიანი ინვესტიციები.

ვალუტის კურსის ცვლილების გავლენის გაანგარიშების ილუსტრირება მოვახდინოთ ქვემოთ მოტანილი მონაცემების საფუძველზე.

მაგალითი 7. საწარმოს ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები შედგება შემდეგი მონაცემებისაგან (იხ. ცხრილი 6).

ცხრილი 6.

ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები (ათასი ლარი)

მაჩვენებლები	2010წ	2011 წ
1. ნაღდი ფული	50	71
2. ფულადი სახსრები საბანკო ანგარიშებზე	210	188
3. მოკლევადიანი ინვესტიციები	135	117
4. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები კორექტირებამდე (სტრ.1+2+3)	395	376
5. სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგი(ზარალი)	(53)	—
6. კორექტირებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები (სტრ.4-სტრ.5)	342	376



სავალუტო კურსის ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ზარალით კორექტირებული, პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები შეადგენს 342 (395-53) ათას ლარს. მისი შედარებით პერიოდის ბოლოსათვის არსებულ შესაბამის მაჩვენებელთან დავადგინეთ, რომ ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები წლის განმავლობაში გაიზარდა 34 (376-342) ათასი ლარით.

ფულადი სახსრების მთლიანი ნაკადები, რომელიც წარმოიქმნება შვილობილ საწარმოებსა და სხვა სამეურნეო ერთეულებზე კონტროლის აღებასა და დაკარგვასთან დაკავშირებით, განიხილება, როგორც საინვესტიციო საქმიანობა.

შვილობილ საწარმოზე ან სხვა სამეურნეო ერთეულზე კონტროლის აღების ან დაკარგვის სახით გადახდილი ან მიღებული ფულადი სახსრები ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში აისახება ნეტო თანხით. შვილობილი საწარმოს მფლობელობის წილის ისეთი ცვლილების შედეგად წარმოქმნილი ფულადი ნაკადები, რომელიც არ იწვევს კონტროლის დაკარგვას, კლასიფიცირებული უნდა იყოს საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ფულად ნაკადად.

ისეთი საინვესტიციო და საფინანსო ოპერაციები, რომლებიც არ საჭიროებენ ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტებს, არ აისახება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებაში.

ბასს 7-ის თანახმად, „ზოგჯერ საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა პირდაპირ გავლენას არ ახდენს მიმდინარე ფულად ნაკადებზე, თუმცა მოქმედებს საწარმოს კაპიტალისა და აქტივების სტრუქტურაზე. არაფულადი ოპერაციების ამოღება ფულადი ნაკადების ანგარიშგებიდან შეესაბამება ფულადი ნაკადების ანგარიშგების მიზანს, რადგან ამგვარი მუხლები არ გულისხმობს მიმდინარე პერიოდის ფულად ნაკადებს.“

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემადგენლობის განსაზღვრისათვის გამოყენებული პოლიტიკა, ხოლო სააღრიცხვო პოლიტიკაში მომხდარი ნებისმიერი ცვლილება ანგარიშგებაში აისახება ბასს 8-ის „სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები“ - მიხედვით.

საწარმოს განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს საწარმოს არსებითი ოპერაციები, რომელთა შედეგად ფულადი სახსრების მოძრაობა არ ხდება, მაგრამ ასეთი ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის არსებობა საჭიროა საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების სრული სურათის მისაღებად. ასეთი ოპერაციებია:

- აქტივების შეძენა შესაბამის ვალდებულებათა უშუალო აღებით ან ფინანსური იჯარით;
- საწარმოს შეძენა აქციათა ემისიით; და
- სასესხო ვალდებულებების საკუთარ კაპიტალად კონვერტირება.

ფინანსური იჯარა მოიჯარის ბუღალტრულ ჩანაწერებში აისახება მინიმალური საიჯარო გადასახდელების ახლანდელი ღირებულების კაპიტალიზების გზით. ამ დროს ადგილი აქვს აქტივის და შესაბამისად, ვალდებულების წარმოქმნას, მაგრამ სააღრიცხვო პერიოდში ფულადი სახსრების მოძრაობა ამ ოდენობით არ ხდება.

(გაგრძელება იხ. შემდეგ ნომერში).