

არასამეწარმეო იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის თავისებურებები



ლევან ბერიძე,
ეკონომიკის მეცნიერებათა
დოქტორი, პროფესორი

ცალკეული სამეურნეო სუბიექტები, მათ შორის საბიუჯეტო ორგანიზაციები, საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირები, თავიანთი საქმიანობის სპეციფიკით გამოირჩევიან.

არასამეწარმეო იურიდიული პირების საქმიანობის თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ მათი ძირითადი მიზანი არ არის მოგების მიღება. ისინი არიან განსაზღვრული მიზნის მისაღწევად შექმნილი ორგანიზაციული წარმონაქმნები. თუმცა, მათ სამეწარმეო საქმიანობისა და შესაბამისად მოგების მიღების უფლებაც აქვთ. სწორედ ამ თავისებურებათა გამო, შემუშავებულია ცალკე სტანდარტი, ისეთი არასამეწარმეო იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც არ ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას.

აღნიშნული სტანდარტებიდან გამომდინარე, არასამეწარმეო და სამეწარმეო საქმიანობის აღრიცხვის უნიფიცირების მიზნით, ჩვენ შევიმუშავეთ ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა (თან ერთვის).

წარმატებული ანგარიშთა გეგმა შედგება შემდეგი განაყოფებისაგან:

- მიმდინარე აქტივები;
- გრძელვადიანი აქტივები,
- მიმდინარე ვალდებულებები,
- გრძელვადიანი ვალდებულებები,
- ფონდები,
- შემოსავლები,
- ხარჯები,
- განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები.

როგორც ვხედავთ, აქ აქტივებისა და ვალდებულებების პერიოდიზაცია (მოკლევადიანად და გრძელვადიანად) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ანალოგიურადაა წარმოდგენილი.

ანგარიშთა გეგმაში არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობა „ძირითად საქმიანობად“ და „სამეწარმეო საქმიანობად“. მასში გათვალისწინებულია აგრეთვე, ისეთი განაყოფი და შესაბამისად, ბუღალტრული ანგარიშები როგორიცაა „ფონდები“. მაგალითად, ანგარიში 5110 „დაგროვილი ფონდი“ – განკუთვნილია ისეთი სახსრების აღსარიცხავად, რომელიც არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა მიიღო გრანტის სახით თავისი ძირითადი ფუნქციის განსახორციელებლად.

ანგარიში 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ განკუთვნილია არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობის შედეგების აღსარიცხავად. ეს შედეგი შეიძლება იყოს შემოსა-

ვების გადამგება ხარჯებზე ან ხარჯების გადამგება შემოსავლებზე. ძირითადი საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში, ეს არ იქნება მოგება ან ზარალი, რადგან არასამეწარმეო იურიდიული პირის საქმიანობა მოგების მიღებაზე არ არის ორიენტირებული.

სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების შემთხვევაში მოგება-ზარალის აღსარიცხავად გამოყენებული უნდა იქნეს ანგარიში 5150 „მოგება-ზარალი სამეწარმეო საქმიანობიდან“. იგი საქმიანობიდან მიღებულ ფინანსურ შედეგებს განსაზღვრავს.

არასამეწარმეო იურიდიული პირის შემოსავლების ამსახველი ანგარიშები დაყოფილია „საოპერაციო შემოსავლებად“ და „სხვა შემოსავლებად“. საოპერაციო შემოსავლებს მიეკუთვნება ისეთი ანგარიშები, როგორიცაა 6110 „საწევრო შენაგანები“, 6120 „შემოწირულობები“, ხილი 6130 ანგარიშზე „ათვისებული გრანტები“, აღირიცხება უკვე გამოყენებული გრანტები.

ხარჯების ანგარიშები წარმოდგენილია ისეთი განაყოფებით, როგორიცაა: „საოპერაციო ხარჯები“, „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები“ და „არასაოპერაციო ხარჯები“. ცალკე განაყოფის სახით არის წარმოდგენილი „განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები“.

არასამეწარმეო იურიდიულ პირებს თავიანთი ფუნქციების შესასრულებლად შეიძლება გამოეყოს გარკვეული სახსრები, როგორც სახელმწიფო, ასევე ადგილობრივი ბიუჯეტიდან. ასეთი სახსრები თავისი ეკონომიკური შინაარსით გრანტებს წარმოადგენენ. გრანტები პრაქტიკაში სხვა სახელითაც შეიძლება იყოს მოხსენებული. მაგალითად: სუბსიდია, ღოგაცია, სახელმწიფო პრემია, დახმარება და სხვ.

გრანტის ფორმა გავლენას არ ახდენს აღრიცხვის მეთოდოლოგიაზე. ფულადი ფორმით ან სახელმწიფო ვალდებულების შემცირების სახით მიღებული გრანტი ერთნაირად აღირიცხება.

გრანტი შეიძლება მიღებული იქნეს არაფულადი აქტივის სახით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებები ან სხვა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები.

არასამეწარმეო იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტი მოითხოვს, რომ მიღებული გრანტი უნდა აღიარდეს ორგანიზაციის ფონდის სახით. ხარჯების გაწევის პროპორციულად (ანუ დახარჯული გრანტის თანხით) ფონდის სახით მიღებული გრანტი უნდა აღიარდეს შემოსავლებად, ისე, რომ დაცული იქნეს თანაფარდობა გაწეულ ხარჯებსა და მიღებულ გრანტებს შორის, ანუ ხარჯი იმდენი უნდა იქნეს გაწეული, რა თანხის გრანტიცაა მიღებული.

მაგალითი:

არასამეწარმეო იურიდიულ პირს ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტიდან გამოეყო 50000 ლარი. საიდანაც წლის განმავლობაში ათვისებული იქნა 40000 ლარი. მათ შორის: დახარჯული ხელფასი – 24000 ლარი, ძირითადი საშუალებების ცვეთა – 2000 ლარი, რემონტის ხარჯები – 14000 ლარი.

გემოაღნიშნულზე შედგება შემდეგი გატარებები:

1. გრანტის მიღება

დებეტი 1210 „ეროვნული ვალუტა ბანკში“

50000 ლარი;

კრედიტი 5110 „დაგროვილი საერთო ფონდი“

50000 ლარი.

2. ხარჯების გაწევა

ა) დებეტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 24000 ლარი;

კრედიტი 3120 „გადასახდელი ხელფასები“ – 24000 ლარი;

ბ) დებეტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 2000 ლარი;

კრედიტი 2200 „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ – 2000 ლარი;

გ) დებეტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 14000 ლარი;

კრედიტი 3120 „ვალდებულებები მიწოდებიდან“ – 14000 ლარი;

2. გრანტის ათვისება

დებეტი 5110 „დაგროვილი საერთო ფონდი“ – 40000 ლარი;

კრედიტი 6130 „ათვისებული გრანტები“ – 40000 ლარი;

3. ათვისებული გრანტების შემოსავლებში ასახვა

დებეტი 6130 „ათვისებული გრანტები“ – 40000 ლარი;

კრედიტი 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ – 40000 ლარი;

მიანობის შედეგი“

– 40000 ლარი;

3. ხარჯების ჩამოწერა საქმიანობის შედეგებზე
დებეტი 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ – 40000 ლარი;

კრედიტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 40000 ლარი.

წლის ბოლოს, გემოაღნიშნული გატარებების შემდეგ „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგის“ 5120 ანგარიშზე დებეცა და კრედიტში ერთი და იგივე თანხა 40000 ლარი ჩაიწერება და ეს ანგარიში დაიხურება, რაც იმას ნიშნავს, რომ გაწეული ხარჯები და ათვისებული გრანტები პროპორციულია.

როგორც მაგალითიდან ჩანს, ბიუჯეტიდან გამოყოფილი გრანტებიდან ათვისებული დარჩა 10000 ლარი, რომელიც 5110 ანგარიშის „დაგროვილი საერთო ფონდი“ კრედიტში იქნება ნაშთის სახით და შესაბამისად, წლიურ ბალანსშიც ამ თანხით გადავა.

გრანტი შეიძლება მიღებული იქნეს ამორტიზებადი აქტივების სახით. მაგალითად, ძირითადი საშუალებების ფორმით. ამ შემთხვევაში გრანტი თავდაპირველად აისახება, როგორც ფონდი, ხოლო, შემდგომ პერიოდში ამ ძირითად საშუალებებზე დარიცხული ამორტიზაციის თანხით მოხდება გრანტის შემოსავლად აღიარება.

მაგალითი:

არასამეწარმეო იურიდიულ პირს გრანტის სახით გადაეცა 15000 ლარად ღირებული ავტომობილი. ავტომობილის საექსპლუატაციო ვადა განისაზღვრა 10 წლით. ე.ი. წლიური ამორტიზაცია 10% (1500 ლარი). გემოაღნიშნულ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები.

1. ამორტიზებადი აქტივის სახით მიღებული გრანტი

დებეტი 2140 „საგრანსპორტო საშუალებები“ – 15000 ლარი;

კრედიტი 5220 „გრძელვადიანი აქტივების ფონდი“ – 15000 ლარი;

2. ცვეთის (ამორტიზაციის) დარიცხვა

დებეტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 1500 ლარი;

კრედიტი 2240 „საგრანსპორტო საშუალებების ცვეთა“ – 1500 ლარი;

3. გრანტის აღიარება შემოსავლად (დარიცხული ამორტიზაციის თანხით; გრანტის ათვისება).

დებეტი 5220 „გრძელვადიანი აქტივების ფონდი“ – 1500 ლარი;

კრედიტი 6130 „ათვისებული გრანტები“ – 1500 ლარი.

4. წლის ბოლოს დარიცხული ამორტიზაციის თანხა, როგორც ხარჯი, ჩამოიწერება საქმიანობის შედეგებზე.

დებეტი 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ – 1500

კრედიტი 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“ – 1500 ლარი;

5. წლის ბოლოს ათვისებული გრანტების შემოსავალში აღება.

დებიტი 6130 „ათვისებული გრანტები“ – 1500 ლარი;

კრედიტი 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ – 1500 ლარი.

არასამეწარმეო იურიდიულმა პირმა თავისი საქმიანობის პროცესში სხვადასხვა სახის ხარჯი შეიძლება გაწიოს. საანგარიშო პერიოდში გაწეული ყველა ხარჯი თავს იყრის ერთ ანგარიშზე. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის მიხედვით ასეთი ფუნქცია შეიძლება დაეკისროს დანიშნულებიდან გამომდინარე: 7110 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“, 7120 „სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები“, 7210 „ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები“, 7220 „სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები“, 7300 „არასაოპერაციო ხარჯები“, 8100 „განსაკუთრებული ხარჯები“ **ანგარიშებს**. ამგვარად, დანახარჯები (ხელფასი, ნელლეულისა და მასალის ხარჯი, მცირეფასიანი საგნების ხარჯი, ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია, საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები, გაუთვალისწინებელი ხარჯები და სხვ.) ჩაიწერება შემოთხამოთვლილი ანგარიშების დებეტში, და სხვა შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ხარჯების ან-

გარიშები დაიხურება, რაც აისახება 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ ანგარიშის დებეტში და ხარჯების ამსახველი შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში.

არასამეწარმეო იურიდიული პირების საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, წლის ბოლოს საჭიროა ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული შედეგების განსაზღვრა. ამისათვის განკუთვნილია ისეთი ანგარიშები, როგორიცაა: 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“, 5130 „დაგროვილი შემოსავლების ნამეგი“, 5140 „დაგროვილი დეფიციტი“.

იმ შემთხვევაში, როდესაც 5120 „საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“ ანგარიშის კრედიტის ბრუნვა აჭარბებს დებეტის ბრუნვას, ადგილი აქვს დაგროვილი შემოსავლების ნამეგს, (თუმცა, როგორც შემოთხამოთვლილ ეს არ განიხილება, როგორც მოგება და მოგების გადასახადით არ იბეგრება) რაც შესაბამისად აისახება გატარებით:

დებიტი 5120

„საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“

კრედიტი 5130

„დაგროვილი შემოსავლების ნამეგი“

თუ დებეტის ბრუნვა აჭარბებს კრედიტის ბრუნვას, მაშინ ადგილი აქვს დეფიციტს, რაც აისახება გატარებით:

დებიტი 5140

„დაგროვილი დეფიციტი“.

კრედიტი 5120

„საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი“

არასამეწარმეო (არაოპერატიული) იურიდიული პირების ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა

აქტივები

1000 მიმდინარე აქტივები

1100 ფული საღაროში

1110 ეროვნული ვალუტა საღაროში

1120 უცხოური ვალუტა საღაროში

1200 ფული საბანკო ანგარიშებზე

1210 ეროვნული ვალუტა ბანკში

1220 უცხოური ვალუტა ბანკში

1300 მოკლევადიანი ინვესტიციები

1310 მოკლევადიანი ინვესტიციები

1400 მოკლევადიანი მოთხოვნები

1410 მოთხოვნები მიწოდებიდან და მომსახურებიდან

1420 მოთხოვნები პერსონალის მიმართ

1430 გადახდილი ავანსები

1440 მოთხოვნები ორგანიზაციის წევრების მიმართ

1450 მოთხოვნები დონორების მიმართ

1460 გადახდილი დღგ

1490 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები

1600 მაგერიალური მარაგი

1610 ნელლეული და მასალები

1620 მცირეფასიანი და სწრაფცვლადი საგნები

1630 საქონელი

1640 მზა პროდუქცია

1650 სხვა მაგერიალური მარაგები

1700 წინასწარ გაწეული ხარჯები

1710 წინასწარ გადახდილი საიჯარო ქირა

1720 სხვა წინასწარ გაწეული ხარჯი

1800 დარიცხული მოთხოვნები

1810 მისაღები დივიდენდები

1820 მისაღები პროცენტები

1890 სხვა დარიცხული მოთხოვნები

1900 სხვა მიმდინარე აქტივები

1910 სხვა დარიცხული მოთხოვნები

2000 გრძელვადიანი აქტივები

2100 ძირითადი საშუალებები

2110 მიწის ნაკვეთები

2120 შენობა-ნაგებობები

2130 ოფისის აღჭურვილობა
 2140 საგრანსპორტო საშუალებები
 2150 დაუმთავრებელი მშენებლობა
 2160 სხვა ძირითადი საშუალებები
 2190 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობა
2200 ძირითადი საშუალებების ცვეთა
 2210 შენობა-ნაგებობების ცვეთა
 2220 ოფისის აღჭურვილობის ცვეთა
 2230 ავეჯისა და სხვა ინვენტარის ცვეთა
 2240 საგრანსპორტო საშუალებების ცვეთა
 2290 იჯარით აღებული ქონების კეთილმოწყობის ცვეთა
2300 გრძელვადიანი მოთხოვნები
 2310 ფინანსურ იჯარასთან დაკავშირებული მოთხოვნები
 2390 სხვა გრძელვადიანი მოთხოვნები
2400 გრძელვადიანი ინვესტიციები
 2410 მონაწილეობა სხვა სამოგადოებაში
 2490 სხვა გრძელვადიანი ინვესტიციები
2500 არამატერიალური აქტივები
 2510 არამატერიალური აქტივები
 2520 არამატერიალური აქტივების ცვეთა

ვალდებულებები

3000 მიმდინარე ვალდებულებები

3100 მოკლევადიანი ვალდებულებები
 3110 მიწოდებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებები
 3120 გადასახდელი ხელფასები
 3130 საიჯარო გადასახდელები
 3140 ვალდებულებები პერსონალის წინაშე
 3150 ვალდებულებები დონორების წინაშე
 3190 სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები
3200 მოკლევადიანი სესხები
 3210 მოკლევადიანი სესხები
 3220 გრძელვადიანი სესხების მიმდინარე ნაწილი
3300. საგადასახადო ვალდებულებები
 3310 გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი
 3330 გადასახდელი დღგ
 3340 გადასახდელი მოგების გადასახადი
 3350 გადასახდელი ქონების გადასახადი
 3390 სხვა საგადასახადო ვალდებულებები
3400 დარიცხული ვალდებულებები
 3410 გადასახდელი პროცენტები
 3490 სხვა დარიცხული ვალდებულებები

4000 გრძელვადიანი ვალდებულებები

4100 გრძელვადიანი ვალდებულებები
 4110 გრძელვადიანი სესხები
 4120 ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე
4200 ანარიცხები
 4210 საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
 4220 სხვა ანარიცხები
4300 სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები

4310 განსაკუთრებული საწვერო შენატანები
 4320 სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები
5000 ფონდები

5100 შეზღუდვა ფონდი

5110 დაგროვილი საერთო ფონდი
 5120 საანგარიშო პერიოდის საქმიანობის შედეგი
 5130 დაგროვილი შემოსავლების ნამეგი
 5140 დაგროვილი დეფიციტი
 5150 მოგება-ზარალი სამეწარმეო საქმიანობიდან
 5160 გაუნაწილებელი მოგება
 5170 დაუფარავი ზარალი

5200 დროებით შეზღუდული ფონდი

5210 ფულადი ფონდი
 5220 გრძელვადიანი აქტივების ფონდი
 5230 მოკლევადიანი აქტივების ფონდი
 5240 პროექტების მხარდაჭერის ფონდი

5300. მუდმივად შეზღუდული ფონდი

5310 ფულადი ფონდი
 5320 გრძელვადიანი აქტივების ფონდი

შემოსავლები და ხარჯები

6000 შემოსავლები

6100 საოპერაციო შემოსავლები

6110 საწვერო შენატანები
 6120 შემოწირულობები
 6130 ათვისებული გრანტები
 6140 შემოსავალი რეალიზაციიდან
 6150 მომავალი პერიოდის შემოსავლები
 6190 სხვა საოპერაციო შემოსავლები

7000 ხარჯები

7100 საოპერაციო ხარჯები

7110 ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები
 7120 სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯები
 7190 სხვა საოპერაციო ხარჯები
7200 საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები
 7210 ძირითად საქმიანობასთან დაკავშირებული საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები
 7220 სამეწარმეო საქმიანობასთან დაკავშირებული საერთო და აღმინისტრაციული ხარჯები
 7290 სხვა საერთო ხარჯები
7300 არასაოპერაციო ხარჯები
 7310 საპროცენტო ხარჯები
 7320 არასაოპერაციო ზარალი
 7390 სხვა არასაოპერაციო ხარჯები

8000 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები

8100 განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები
 8110 განსაკუთრებული შემოსავლები
 8120 განსაკუთრებული ხარჯები