

## მარაგების გაუფასურების აღრიცხვის საკითხები

### ზენაბ გოგიჩიანი

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის უფროსი მასწავლებელი

საწახმოებს შეუფერხებელი მუშაობისათვის სათანადო ხაოდელობის და სახეობის მაჩაგი ესაჭიროება. შედენიღმა მაჩაგმა მის მოხმაჩება-ჩეადიზაციამდე შეიძლება და-კაჩგოს თავისი ლიჩებუღების ნაწიღი - გაუფასუჩეღს და შედეგად, მაჩაგის სააღიციზვო ლიჩებუღება ხღება მის ნეღო საჩეადიზაციო ლიჩებუღებაზე ნაკღები. საწახმომ უნდა მოახღინოს მაჩაგის გაუფასუჩების პიგონოზიჩება და მისი წინასწახ აღიაჩება გაუფასუჩების ჩეზეჩვის სახით. საწახმოებმა გაუფასუჩების ჩეზეჩვის შექმნის წესები უნდა შეიღუშაონ და ასახონ სააღიციზვო პოღიღიკაში.

ასეთ შემთხვევაში წინდახეღუღობის და სიფთხიღის პიინციპის შესაბამისად გაუფასუჩების ჩეზეჩვის შექმნა უზუნვეღყოფს მაჩაგების ასახვას მათი ჩეადუჩი ეკონო-მიკუჩი საჩგებღის მოგანის პოგენციადით და ჩეადუჩ ფინანსუჩ შედეგებს, ჩაც განაპი-ჩობებს ფინანსუჩი ანგაჩიშგების უგყუაჩობას.

**საკვანძო სიტყვები:** მარაგი, თვიღღირებუღება, ნეტო სარეაღიზაციო ღირებუ-ღება, მარაგის გაუფასუღება, მარაგის გაუფასუღების რეზერვი.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სამართღიან წარღგენას უზრუნვეღყოფს ფინანსური ანგარიშგების კონციპტუაღური საფუძვღებით განსაზღვრული პრინციპების გამოყენება და საერთაშოღისო პრაქტიკით მიღებული წესების დაცვა, საიდანაც ერთ-ერთი მნიშვნეღოვანია წინდახეღუღების/სიფრთხიღის პრინციპი [1]. სიფრთხიღის პრინციპის თანახმად ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოხღდეს აქტივების გადაჭარბებუღად ასახვა, რათა ინფორმაციის მომხმარებღები არ იყვნენ შეყვანიღი შეცდომაში. ასეთ აქტივებს მიეკუთვნება მარაგები.

ნებისმიერ საწარმოს შეუფერხებელი მუშაობისათვის ესაჭიროება გარკვეული და-სახეღებისა და რაოღენობის სასაქონლო - მატერიაღური ფასეუღობები (მარაგები). მათი შეფასება, აღიარება, თვიღღირებუღების გაანგარიშების მეთოღები, მოღრაობის აღრი-ციზა და სხვა მნიშვნეღოვანი საკითხები რეგულირღება ბასს 2 „მარაგებით“.

მარაგები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით ფასღება თვიღღირებუღებასა და ნეტო სარეაღიზაციო ღირებუღებას შოღის უმცირესი თანხით, რადგან არ უნდა მოხ-ღდეს აქტივების შეფასება იმაზე მეტი თანხით, რომღის მიღება შესაძღლებელია მათი გა-ყიდვის ან გამოყენების შედეგად [ 2].

შეღენიღი მარაგი ხშირ შემთხვევაში მაშიწვე არც იყიდება და არც იხარჭება, არამედ გარკვეული დროით ინახება, რის გამოც შეიძლება დაკარგოს თავისი ღირებუღების ნა-წიღი. შედეგად, მარაგის თვიღღირებუღება მეტი აღმოჩნღდეს მის ნეტო სარეაღიზაციო ღირებუღებაზე, ე.ი. აღღიღი ექნება მარაგების გაუფასუღებას.

მარაგის გაუფასუღების ნიშნებია:

- ფიზიკური დაზიანება;
- მორაღური მოღვეღება ( სრული ან ნაწიღობრივი);
- საბაზრო ფასის დაციღმა;

- გასაღების ბაზრის შემცირება; გასაღების ხარჯების ზრდა ( მაგალითად, მარაგის რეალიზაცია სპეციალური ძვირადღირებული სერტიფიკატით, რის შედეგადაც მისი გაყიდვა ხდება ზარალიანი; შენახვის ადგილებიდან სატრანსპორტო ხარჯების ზრდა და სხვა.);
- შეცდომები შესყიდვის ან წარმოების დროს.

ამ მიზეზთა გამო მარაგის გასაყიდი ფასი შეიძლება აღმოჩნდეს მის ღირებულებაზე (თვითღირებულებაზე) დაბალი. ამიტომ ბასს-ის შესაბამისად, თვითღირებულება უნდა შემცირდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე (შესაძლო გასაყიდ ფასამდე), ხოლო ზარალი აღიარდეს ხარჯად და აისახოს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში.

საერთაშორისო პრაქტიკაში გაუფასურებიდან ზარალის თავიდან აცილების მიზნით მიღებულია გაუფასურების რეზერვის შექმნა. როგორც წესი, რეზერვი იქმნება აქტივების ცალკეული მუხლების შეფასების დაზუსტებისა და მოსალოდნელი გაუფასურებიდან ზარალის დასაფარავად. რეზერვის შექმნა უნდა მოხდეს მაშინ, როცა მარაგების გაუფასურება მოსალოდნელია, მაგრამ ჯერ კიდევ არ მომხდარა. გაუფასურების რეზერვის შექმნის მიზანია ზარალი აღიარდეს მანამ, ვიდრე ფაქტობრივად წარმოიქმნება. ეს ამავე დროს შეესაბამება სიფრთხილის პრინციპს - მარაგი ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს ფაქტობრივი ღირებულებიდან გაუფასურების რეზერვის გამოკლებით.

საჭიროა დადგინდეს რა სიდიდით, რომელი მარაგისათვის უნდა შეიქმნას გაუფასურების რეზერვი? სანარმოები ზოგჯერ გაუფასურებელ მარაგს ყიდვიან, მაგრამ არ ახდენენ რეზერვის შექმნას, რადგან რთულია მისი სიდიდის განსაზღვრა, არ არსებობს ერთიანი მეთოდოლოგია, გაანგარიშების მეთოდოლოგია. თუმცა მეორეს მხრივ, მათი არ არსებობა სანარმოებს საშუალებას აძლევს დამოუკიდებლად, პროფესიული განსჯის საფუძველზე შეიმუშაონ გაუფასურების რეზერვის გაანგარიშების მეთოდოლოგია და მოარგონ სანარმოს სპეციფიკას. გაუფასურებელი მარაგის აღრიცხვის მიმართ პრაქტიკაში შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ორი მიდგომა: ზარალის ჩამოწერა პირველი, პირდაპირ ხარჯებში და მეორე, გაუფასურების რეზერვის ანგარიშზე.

პირველი, თუ მარაგი გამოუსადეგარია წარმოებაში გამოყენებისათვის, ან შუძლებელია მისი რეალიზაცია, გაუვიდათ ვარგისიანობის ვადა, სრულად დაკარგეს პირვანდელი ხარისხი (მაგალითად, კვების პროდუქტები, ფარმაცევტული პროდუქცია, კოსმეტიკური პრეპარატები, საყოფაცხოვრებო ქიმიის საქონელი, აკუმულატორები და სხვა) და საეჭვოა მათი საბაზრო ღირებულება ისე გაიზარდოს, რომ მომავალში მოიტანოს სარგებელი, მაშინ ისინი უნდა ჩამოიწეროს იმ პერიოდის ხარჯებში, რომელშიც მოხდა მარაგის ჩამოფასება, რადგან ასეთ მარაგზე რეზერვის შექმნას აზრი არ ექნება.

მეორე, სანარმომ გაუფასურების რეზერვი დროულობის პრინციპიდან გამომდინარე უნდა შექმნას მაშინ, როცა მოსალოდნელია გაუფასურების ფაქტი. ამის საუკეთესო საშუალებას წარმოადგენს ინვენტარიზაციის ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის წინ. ამისათვის მიზანშეწონილად ვთვლით, სანარმომ შექმნას უფლებამოსილი პირების სია, რომლებიც მოახდენენ მარაგების ექსპერტულ შეფასებას გაუფასურებაზე. შემდეგ სანარმო მიიღებს გადაწყვეტილებას რეზერვის სიდიდის შექმნის შესახებ. სწორედ ამ რეზერვის ანგარიშზე ჩამოიწერება ყველა დანაკარგი, რაც გამოწვეული იქნება მარაგის გაუფასურებით. შემდეგ პერიოდებში რეალური სიტუაციიდან გამომდინარე, უნდა მოვახდინოთ შექმნილი რეზერვის კორექტირება ანუ გადაისინჯოს

მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, რომლის მიხედვითაც აღიარებულია გაუფასურება. თუ ისევ გრძელდება მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შემცირება, მაშინ კორექტირებით რეზერვის თანხა გაიზრდება, ხოლო თუ იზრდება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება, მაშინ რეზერვის ნაწილი იქნება აღდგენილი, რომ მარაგის საბალანსო ღირებულება არ აღმოჩნდეს მათ ფაქტობრივ თვითღირებულებაზე მაღალი. შესაბამისად, შემცირდება მიმდინარე პერიოდში აღიარებული ხარჯები.

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შემოწმდეს შენარჩუნებულია თუ არა მარაგის გაუფასურებაზე მოქმედი ფაქტორები; ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება უნდა განისაზღვროს მარაგის თითოეული ერთეულის ან ერთგვაროვანი ჯგუფების მიხედვით [2]. თუ მარაგი მორალურად და ფიზიკურად მოძველდა, დაეცა მისი ვარგისიანობის ხარისხი ან უძრავად ინახება ერთი წლის განმავლობაში, მაშინ ასეთი მარაგი ხვდება გაუფასურების რისკის ჯგუფში. რეზერვის სიდიდის განსაზღვრისათვის რაც უფრო დიდი რაოდენობის მარაგი იქნება გამოკვლეული, მით უფრო ზუსტი იქნება მიღებული შედეგი. მაგრამ ასეთი მონაცემების მოპოვება და დამუშავება თავის მხრივ იწვევს დანახარჯების გაზრდას. ამიტომ საჭიროა ისეთი წონასწორობის დაცვა, რომ ამ ინფორმაციისაგან მიღებული სარგებელი მეტი აღმოჩნდეს დანახარჯებზე.

პრაქტიკაში რეზერვის თანხის გასაანგარიშებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა მიდგომები. ყველაზე საიმედოა თვითღირებულებისა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შედარება მარაგის თითოეული ერთეულის მიხედვით. მაგრამ დიდი ნომენკლატურის დროს ეს მეთოდი წარმოადგენს შრომატევადს და რთულია მისი გამოყენება, განსაკუთრებით ნედლეულისა და მასალებისათვის. თუ აღმოჩნდება, რომ რომელიმე მარაგი მთელი წლის განმავლობაში უძრავია, მაშინ მათ მიმართ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს ყველაზე მარტივი მიდგომა: რეზერვი შეიქმნას თვითღირებულების 100%-ის ოდენობით. ცნობილია სხვა მოსაზრებაც. ყველა მსხვილი პოზიცია ინდივიდუალურად გაანალიზდეს, დანარჩენისათვის გამოყენებულ იქნეს ჯგუფური ანალიზის გამარტივებული მეთოდები. თითოეული გამოყოფილი ჯგუფისათვის ხდება რეზერვის განსაზღვრა, რისთვისაც წარმოებს თვითღირებულების შედარება რეალიზაციის შესაძლო ფასთან. თუ ეს ფასი დაბალია თვითღირებულებაზე, სხვაობით იქმნება გაუფასურების რეზერვი. მაგალითად, თუ მარაგების გაუფასურების ფაქტორების გამოვლენის მომენტიდან გასულია 6-9 თვემდე და რეალიზაციის შესაძლო ფასი შემცირებულია 20%-ით, მაშინ ასეთ საქონელზე რეზერვი არ იქმნება; შესაბამისად, თუ გასულია 9-12 თვემდე და ფასი დაცემულია 70%-ით, მაშინ უდიდესი რაოდენობის საქონელზე აუცილებელია რეზერვის შექმნა, ხოლო თუ გასულია 12 თვეზე მეტი და ფასი ეცემა 90-100%-ით, მაშინ რეზერვი იქმნება ასევე 90 -100%-ით სააღრიცხვო ფასიდან.

ვფიქრობ, ზოგიერთი საქონლის ჯგუფის (მაგალითად, ავეჯი, მუსიკალური ინსტრუმენტები, ელექტრო საქონელი და სხვა ) მარაგის გაუფასურების რეზერვის შექმნისათვის უფრო მისაღებია მიდგომა: თუ მარაგი საწყობში 12 თვეზე მეტი ინახება, მაშინ რეზერვი შეიძლება შეიქმნას თვითღირებულების 50%-ის ოდენობით, ხოლო თუ ორ წელზე მეტი ინახება - 100%-ით.

როგორც ცნობილია, მარაგები არ უნდა აღირიცხოს იმაზე მეტი თანხით, რომლის მიღებას მოელის საწარმო მისი გაყიდვის ან გამოყენებისაგან. ამდენად, გაუფასურებაზე უნდა შემოწმდეს ისეთი მნიშვნელოვანი მარაგი, როგორცაა ნედლეული და მასალები. თუ აღმოჩნდება, რომ მათგან წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება მეტი

იქნება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებაზე, მაშინ ადგილი აქვს გაუფასურებას, რისთვისაც ასევე უნდა შეიქმნას გაუფასურების რეზერვი. შემდეგ ამ რეზერვის ანგარიშზე ჩამოინერება ზარალი მარაგის გაუფასურებიდან. მაგრამ ნედლეული და მასალები არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში [2], ანუ ამ შემთხვევაში გაუფასურება არ ხდება.

როგორც აღინიშნა, ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში უნდა გადაისინჯოს მარაგის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება. თუ ის იზრდება, მაშინ ჩამოფასებიდან ადრე აღიარებული ზარალი აღდგენილ უნდა იქნეს ჩამოწერილი თანხის ფარგლებში, რადგან თვითღირებულებაზე მაღლა მარაგის შეფასება არ შეიძლება.

შემდეგ საჭიროა დაკონკრეტდეს რომელ ხარჯებში უნდა აისახოს გაუფასურების ზარალის რეზერვის შექმნა ან მარაგის ჩამოფასება. ბასს-ის თანახმად, მარაგების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ჩამოწერის ნებისმიერი თანხა, აგრეთვე მარაგის დანაკარგების თანხები, შესაბამისად უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როცა მოხდა ჩამოწერა ან ადგილი ჰქონდა დანაკარგებს [2]. მაშასადამე, ბასს 2 არ აზუსტებს ასეთი ხარჯები რომელი სახის ხარჯად უნდა აღიარდეს - შეტანილ იქნეს პროდუქციის თვითღირებულებაში თუ აღიარდეს მიწოდების ხარჯად.

საწარმომ უნდა გადაწყვიტოს რას მიაკუთვნოს გაუფასურების ზარალი - პროდუქციის წარმოების თუ მისი რეალიზაციის ხარჯებს, ანუ ჩართოს პროდუქციის თვითღირებულებაში თუ აღიაროს პერიოდის ხარჯად. ამ საკითხის გამიჯვნა მნიშვნელოვანია ფინანსური შედეგების დაზუსტებისათვის. გაუფასურების ზარალის მიკუთვნება ამა თუ იმ სახის ხარჯებზე საწარმომ უნდა ასახოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში. საკითხის ასეთი გადაწყვეტა ამაღლებს ანგარიშგების ინფორმაციის საიმედოობას და შეესაბამება სიფრთხილისა და შესაბამისობის პრინციპებს.

## **რეზიუმე**

როდესაც მოსალოდნელია მარაგების გაუფასურება, მაშინ საწარმომ:

- სააღრიცხვო პოლიტიკით უნდა განსაზღვროს გაუფასურების რეზერვის შექმნის წესები;
- გაუფასურების რეზერვი შეიძლება შექმნას ინდივიდუალურად მსხვილი სასაქონლო პოზიციების მიხედვით, ხოლო დანარჩენი მარაგისათვის გამოყენებულ იქნეს დაჯგუფების მეთოდი;
- უნდა დაასაბუთოს გაუფასურების ზარალის მიკუთვნების პოლიტიკა;
- გაითვალისწინოს პრაქტიკული გამოცდილება გაუფასურების ზარალის აღრიცხვის სრულყოფისათვის.

## **Summary**

When the provisions are expected to depreciate, then the enterprise:

- Should determine the rules of creation of the impairment provisions by the accounting policy;
- May create the impairment provisions individually for any major commodity item, while for

- the rest of the stock the grouping method can be used;
- Must justify the policy of attributing impairment losses;
  - Must consider practical experience in improving the impairment loss accounting.

## **ლიტერატურა**

1. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების კონცეპტუალური საფუძვლები, 2021 წ. მდგომარეობით
2. ბასს 1 ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, 2021 წ. მდგომარეობით
3. ბასს 2 მარაგები, 2021 წ. მდგომარეობით
4. ბასს 37 ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, 2021 წ. მდგომარეობით
5. ბასს 36 აქტივების გაუფასურება, 2021 წ. მდგომარეობით.