

საჯარო
აუდიტის
ინსტიტუტი

საჯარო სექტორის აუდიტორთა
სერტიფიცირების
სახელმძღვანელო

I-II კარი

საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლების მოპოვების მსურველ პირთა სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო შემუშავდა საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მიერ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან თანამშრომლობითა და საქართველოს გენერალური აუდიტორის ერეკლე მექვაბიშვილის მხარდაჭერით.

პროექტის ხელმძღვანელები: გელა წიკლაური, გიორგი ალასანია, თინათინ სიყმაშვილი
პროექტის კოორდინატორები: ირაკლი პეტრიაშვილი, არჩილ კიკვაძე

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა

სამუშაო ჯგუფი: ცოტნე ქარქაშაძე (ხელმძღვანელი), ლაშა კელიხაშვილი

საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება

სამუშაო ჯგუფის ხელმძღვანელი: ლიანა ნადიბაიძე

სამუშაო ჯგუფი: ბესიკ ქოჩიაშვილი, ეკა ჯალალანია, ლევან შუბითიძე, ჰენრი სანიკიძე, მიხეილ ჩიქოვანი, შორენა თირქია, მარიამ ქოლოკაგა, გიორგი ქოლოკაგა, გიორგი მურვანიძე

რედაქტორი მანონი ღუდუშაური
ნანა სუხიტაშვილი
სოფიო ნარიმანიძე

დამკაბადონებელი თორნიკე ლორთქიფანიძე

© ყველა უფლება დაცულია.

ISBN 978-9941-8-3979-5

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი
თბილისი, 2021



საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების უფლების მოპოვების მსურველ პირთა სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო მომზადებულია საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მიერ აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივის (GGI) პროექტის მხარდაჭერით.

სახელმძღვანელოში გამოთქმული შეხედულებები არ გამოხატავს ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID), დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივის (GGI) ან ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობის შეხედულებებს.

საჩივრი

სერტიფიცირების პროგრამის შესახებ	XII
სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანი	XII
სერტიფიცირების პროგრამის თემატიკა, სტრუქტურა და შეფასების მეთოდოლოგია	XIII
როგორ დაგეხმარებათ სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო	XIV
თქვენი აზრი მნიშვნელოვანია	XV
შემოკლებანი	XVI

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა კარი	1
პროგრამა	2
მოდულის სტრუქტურა	3

1. ბიუჯეტის არსი, საბიუჯეტო სისტემა და მოწყობა, საბიუჯეტო პროცესი	6
ბიუჯეტის არსი და ფუნქციები	7
საბიუჯეტო სისტემა	7
საბიუჯეტო სისტემის ძირითადი პრინციპები	8
საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობა	9
საბიუჯეტო პროცესი	9
სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადება	10
ბიუჯეტის პროექტის შინაარსი	13
პარლამენტში ბიუჯეტის პროექტის განხილვა და დამტკიცება	17
სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ცვლილება	19
სახელმწიფო ბიუჯეტის დაზუსტება	20
ბიუჯეტის შესრულება, ანგარიშგება და კონტროლი	20
საბიუჯეტო პროცესი ადგილობრივ თვითმმართველობებში	24
ავტონომიური რესპუბლიკების საბიუჯეტო პროცესი	25
პრაქტიკული სავარჯიშოები	27
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	28

2. ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები და ტრანსფერები	29
ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები	29
საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები	31
ტრანსფერები	32
პრაქტიკული სავარჯიშოები	34
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	35

3. საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და ბიუჯეტის შემოსულობები	36
საბიუჯეტო კლასიფიკაცია	36
ბიუჯეტის შემოსულობები	37
შემოსავლები	38
არაფინანსური აქტივების კლება.....	41
ფინანსური აქტივების კლება.....	42
ვალდებულებების ზრდა	43
პრაქტიკული სავარტიშოები	45
პრაქტიკული სავარტიშოების პასუხები	46
 4. ბიუჯეტის გადასახდელები, ბიუჯეტის ბალანსი და ბიუჯეტის დეფიციტი	47
ბიუჯეტის გადასახდელები.....	47
ხარჯები.....	48
არაფინანსური აქტივების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილება.....	49
ბიუჯეტის ბალანსი.....	49
პრაქტიკული სავარტიშოები	51
პრაქტიკული სავარტიშოების პასუხები	52
 5. სახელმწიფო ვალი და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი	53
სახელმწიფო ვალი	53
„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის ძირითადი პრინციპები.....	56
პრაქტიკული სავარტიშოები	57
პრაქტიკული სავარტიშოების პასუხები	59
 6. პროგრამული ბიუჯეტი	60
პროგრამული ბიუჯეტი.....	59
პრაქტიკული სავარტიშოები	65
პრაქტიკული სავარტიშოების პასუხები	66

საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება II კარი	67
პროგრამა.....	68
მოდულის სტრუქტურა	69
 1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	72
ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა (სსბასს 1)	73
ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები	75
ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება.....	77
ფინანსური შედეგების ანგარიშგება.....	78
წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება.....	80
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება	80
ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (სსბასს 2).....	82
ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენტები	82
ანგარიშგების წარდგენა	82
ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან	83
პირდაპირი და არაპირდაპირი წარდგენა	83
ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან	84
ფულადი ნაკადები საფინასო საქმიანობიდან	84
ფულადი სახსრების ნაკადები უცხოურ ვალუტაში	85
პროცენტები და დივიდენდები.....	85
გადასახადები.....	85
სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (სსბასს 3)	86
ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში	86
სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილება	87
შეცდომები	88
ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები (სსბასს 14).....	89
ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა	90
ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები	90
ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები	90
პრაქტიკული სავარჯიშოები	92
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	94
 2. მიმდინარე აქტივების აღრიცხვა	95
მატერიალური მარაგი (სსბასს 12)	96
მატერიალური მარაგის აღიარება და საწყისი შეფასება	97
მატერიალური მარაგის თვითღირებულება	97
თვითღირებულების გაანგარიშების ნორმატიული დანახარჯებისა და საცალო ფასების მეთოდები	99
თვითღირებულების ფორმულები.....	99

ხარტად აღიარება	99
მარაგის გაუფასურება	100
უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები (სსბასს 4).....	101
უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების წარდგენა სამუშაო ვალუტაში.....	102
ანგარიშგება შემდგომი საანგარიშგებო თარიღებისათვის.....	102
საკურსო სხვაობის აღიარება	103
რეზიუმე	104
პრაქტიკული სავარჯიშოები	105
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	106
 3. გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვა	107
ძირითადი აქტივები (სსბასს 17).....	108
თავდაპირველი აღიარება და შეფასება	110
შეძენის შემდგომი დანახარტები.....	112
აღიარების შემდგომი შეფასება.....	113
ცვეთა	113
გაუფასურება.....	114
აღიარების შეწყვეტა.....	115
საინვესტიციო ქონება (სსბასს 16).....	117
აღიარება.....	119
შეფასება.....	119
გადატანა სხვა კატეგორიაში.....	119
გასვლა.....	120
არამატერიალური აქტივები (სსბასს 31)	122
აღიარება.....	122
თავდაპირველი შეფასება	123
საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასება	125
აქტივის მოძველება და გასვლა.....	126
ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (სსბასს 21), ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (სსბასს 26).....	128
აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმების პროცედურა	129
აღდგენითი ღირებულების შეფასება	130
გაუფასურების ზარალის კომპენსირება	130
ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება	130
ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტები (სსბასს 5)	131
პრაქტიკული სავარჯიშოები	133
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	136

4. შემოსავლების აღრიცხვა	137
შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან (სსბასს 9)	138
შემოსავალის შეფასება	139
ოპერაციის განსაზღვრა.....	139
საქონლის გაყიდვა.....	140
მომსახურების გაწევა.....	141
პროცენტები, როიალტი და დივიდენდები.....	143
შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) (სსბასს 23).....	144
არაგაცვლითი ოპერაციები.....	144
გადასახადები.....	145
ტრანსფერები	145
აქტივების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას	147
არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარება	147
გადასახადების მიღების აღრიცხვა.....	147
ჭარბები	147
მემკვიდრეობითი აქტები.....	148
ვალის პატიება ან ვალდებულების აღება.....	148
მომსახურება ნატურალური ფორმით	148
შელავათიანი სესხები	148
დაპირებები	149
ავანსად მიღებული ტრანსფერები.....	149
პრაქტიკული სავარჯიშოები	150
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	151
 5. იჯარა.....	152
იჯარა (სსბასს 13)	153
იჯარის კლასიფიკაცია.....	153
აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი	154
აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული სარგებელი	154
ფინანსური იჯარა.....	154
მოიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური იჯარა	155
მოიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – საოპერაციო იჯარა	158
მეიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური იჯარა	158
პრაქტიკული სავარჯიშოები	158
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	160
 6. ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები.....	161
ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები (სსბასს 19)	162
ანარიცხები	163
ანარიცხის შეფასება	164
პირობითი ვალდებულებები.....	165

პირობითი აქტივი.....	166
წამგებიანი ხელშეკრულება	166
რესტრუქტურისაცია.....	166
პრაქტიკული სავარჯიშოები	168
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	169
7. ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება	170
ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 34)	171
კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 35).....	172
კონტროლი.....	173
ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები.....	174
კონსოლიდაციის პროცედურები.....	174
არამაკოტროლებელი წილი	175
ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში (სსბასს 36).....	176
აღრიცხვის მეთოდიკა.....	177
ერთობლივი შეთანხმებები (სსბასს 37).....	177
ერთობლივი შეთანხმების მონაწილეთა ფინანსური ანგარიშგებები.....	178
პრაქტიკული სავარჯიშოები	179
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	180
8. სხვა სტანდარტები.....	181
დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 20).....	182
შელავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი (სსბასს 32).....	185
შელავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარება და შეფასება	186
ვალდებულების აღიარება და შეფასება.....	186
დაქირავებულთა სარგებელი	187
დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი	189
მოკლევადიანი ანაზღაურებადი შვებულება	189
მოგების განაწილება და პრემიები	190
შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი	190
დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი.....	191
ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში (სსბასს 24).....	192
ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენა.....	192
პრაქტიკული სავარჯიშოები	194
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები	196
გარდამავალი დებულებები	196

საერთაშორისო პროგრამის შესახებ

საჯარო სექტორის აუდიტორთა სასერტიფიკაციო პროგრამა შესაძლებლობას აძლევს დაინტერესებულ პირს სასწავლო კურსის გავლისა და გამოცდის წარმატებით ჩაბარების შემთხვევაში მოიპოვოს საჯარო სექტორის ორგანიზაციებში აუდიტორული მომსახურების განახორციელების სამართლებრივი უფლება.

შესაბამისად, პროგრამა შემუშავებულია დაინტერესებულ პირთათვის, შემდეგი კომპეტენციების გასაგვითარებლად:

- სპეციალური წესების, ხერხებისა და იმ მეთოდების გამოყენების უნარი, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორულ საქმიანობაში, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად;
- აუდიტის საკანონმდებლო ბაზის, ასს-ის შინაარსის, მოქმედების სფეროებისა და სტრუქტურის შესახებ ცოდნა;
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში ორიენტაციის უნარის ჩამოყალიბება;
- აუდიტორებისათვის საჭირო პრაქტიკული უნარ-ჩვევების გამომუშავება.

საერთაშორისო პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანი

სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანია, დაინტერესებულ პირს დაეხმაროს, საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლების მოპოვებაში.

სახელმძღვანელო აერთიანებს სერტიფიცირების პროგრამის ყველა მოდულის სასწავლო მასალას, შესაბამის პროფესიულ და საკანონმდებლო მოთხოვნებს. ამასთან, სახელმძღვანელო არ შეიცავს თითოეული მოდულის სალექციო მასალას, რომელიც დამატებით მიეწოდება პრეზენტაციებისა და სავარჯიშო დავალებების სახით, რომლებიც სწავლების ინტერაქციული პროცესის ნაწილია.

აღნიშნული სახელმძღვანელო მსმენელს შესაძლებლობას აძლევს:

- შეიძინოს პროფესიული ანალიზის, მოქმედებებისა და სხვა ამოცანების შესასრულებლად პრაქტიკული მითითებების მიწოდებით სათანადო ცოდნა და უნარ-ჩვევები;
- მოემზადოს სასერტიფიკაციო გამოცდისთვის;
- სერტიფიკატის მოპოვების შემდგომ, პროფესიულ საქმიანობაში, მაღალკვალიფიციურად განახორციელოს სახელმძღვანელო მითითებები.

საერთაშორისო პროგრამის თემატიკა, სტრუქტურა და შეფასების მეთოდოლოგია

სერტიფიცირების პროგრამა მოიცავს ხუთ დისციპლინას - მოდულს:

- საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა;
- საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება;
- ფინანსური აუდიტი;
- შესაბამისობის აუდიტი;
- ეფექტიანობის აუდიტი.

სახელმძღვანელო გამოიცემა ორ წიგნად – საჯარო ფინანსები და აუდიტორული მართულებები.

პირველი ორი მოდული მოიცავს საჯარო ფინანსებს – საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობას და საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, ხოლო დანარჩენი სამი ნაწილი აუდიტორულ დისციპლინებს აერთიანებს – ფინანსურ, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტს.

სერტიფიცირების პროგრამა შედგება ორი კომპონენტისგან: სწავლებისა და გამოცდისაგან.

სწავლება მოიცავს როგორც სალექციო, ასევე პრაქტიკულ სამუშაოებს და თითოეული მოდული სრულდება შუალედური გამოცდით.

მიღებული პროფესიული ცოდნა მოწმდება პროგრამის მეორე კომპონენტით - სასერტიფიკაციო გამოცდით.

გამოცდაზე დაიშვებიან მსმენელები, რომლებმაც ხუთივე შუალედურ გამოცდაში დააგროვეს ქულათა 30%.

გამოცდაზე მოწმდება საჯარო სექტორში ფინანსური, შესაბამისობის და ეფექტიანობის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი პროფესიული უნარ-ჩვევები.

სასერტიფიკაციო გამოცდის ჩასატარებლად სარეკომენდაციოდ გამოყოფილია სახელმძღვანელოზე დამოუკიდებლად მუშაობის დრო – 180 საათი.

როგორ დაგეგმავართ სერტიფიკაციის პროგრამის სახელმძღვანელო

სერტიფიცირების პროგრამა გამოირჩევა მაღალი ეთიკური სტანდარტებითა და იმ კომპეტენციის, უნარ-ჩვევები და ცოდნის სიღრმითა და მასშტაბით, რომლის განვითარებასაც აღნიშნული კურსი ისახავს მიზნად. ცალკე აღებული თითოეული მოდულის თაობაზე მიღებული ცოდნა პროფესიული ზრდის საფუძველია.

საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაცია მოითხოვს ამ სასწავლო კურსის ფარგლებში შესწავლილი საერთაშორისოდ აღიარებული პროფესიული სტანდარტების დაცვასა და განგრძობად პროფესიულ განვითარებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს აქტიური გამოყენება როგორც სწავლების, ისე შემდგომი პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში პროფესიული წარმატების საწინდარია.

სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო ეფუძნება კერძო და საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიულ პრაქტიკას, საერთაშორისო სტანდარტებსა და საუკეთესო გამოცდილებას.

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საერთაშორისო რეპუტაციის მქონე პროფესიონალთა ჩართულობით განსაზღვრავს იმ უნარ-ჩვევებს, კომპეტენციასა და ცოდნას, რომელთა ფლობა და სწორი გამოყენება აუცილებელია საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების განსახორციელებლად. ზემოაღნიშნულ კრიტერიუმებზე დაყრდნობით, ცალკეული მოდულის შემუშავებასა და მუდმივ განახლებას უზრუნველყოფენ გამოცდილ პროფესიონალთა თემატური ჯგუფები, რომლებიც ფლობენ მაღალ აკადემიურ განათლებას, ხანგრძლივ პროფესიულ და აკადემიური სწავლების გამოცდილებას. აღნიშნულთან ერთად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსისა და ფორმატის შემუშავებისას, გათვალისწინებულია მსმენელთა მოსაზრებები და შენიშვნები, აღნიშნულთან ერთად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსისა და ფორმატის შემუშავებისას, მისი შემდგომი სრულყოფის მიზნით, გათვალისწინებულია მსმენელთა მოსაზრებები და შენიშვნები.

სასერტიფიკაციო კურსის სახელმძღვანელო ეფუძნება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის მეთოდოლოგიას, რომელიც თავის მხრივ, სრულ თანხვედრაშია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI)¹ პროფესიული განაცხადების საერთაშორისო ჩარჩოსთან (IFPP).² პროგრამა, აგრეთვე ეფუძნება საქართველოში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვისა და საბიუჯეტო სისტემის მარეგულირებელ მოქმედ კანონმდებლობასა და ნორმატიულ აქტებს.

სახელმძღვანელო მოიცავს ცალკეული მოდულის სავალდებულო სასწავლო მასალას და, საჭიროების შემთხვევაში, მითითებას – დამატებით არასავალდებულო საკითხავ ლიტერატურაზე, რაც მსმენელს დაეხმარება აუცილებელი ცოდნის ათვისებასა და მის შემდგომ გაღრმავებაში.

სერტიფიცირების პროგრამის მიზანია, დაინტერესებულ პირს განუვითაროს უნარ-ჩვევები და კომპეტენციები ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის დამოუკიდებლად განსახორციელებლად. ამ შედეგის მისაღწევად, თითოეული მოდუ-

¹ <https://www.intosai.org/>

² <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>

ლისა და მოდულის ნაწილისთვის სახელმძღვანელო ითვალისწინებს მასალის შესწავლით მისაღებ ძირითად შედეგებს, რაც მსმენელს აძლევს შესაძლებლობას, სწორად განსაზღვროს მოლოდინი იმ უნარ-ჩვევებთან, კომპეტენციასა და ცოდნასთან დაკავშირებით, რომელიც მან კურსის გავლის შედეგად უნდა შეიძინოს და გაზომოს მიღებული პროფესიული ცოდნა.

ამასთან, განვლილი მასალით მიღებული ცოდნის შესამოწმებლად, თითოეული კარის ბოლოს წარმოდგენილია პრაქტიკული პრობლემის გადაწყვეტის სავარჯიშოები ან მრავალფარიანტული ტესტები.

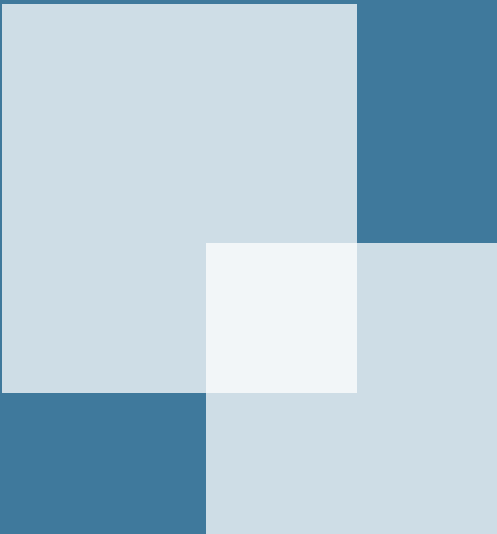
სასერტიფიკაციო გამოცდის ტესტები ეფუძნება კომპეტენციისა და უნარ-ჩვევების განვითარების აღნიშნულ მოსალოდნელ შედეგებს. სწავლის მოსალოდნელი შედეგები ფორმულირებულია კონკრეტული ამოცანისა და მოქმედების სახით, რომლის შესრულება მსმენელმა უნდა შეძლოს დამოუკიდებლად, რაც მისი საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის დადასტურების საფუძველია.

თქვენი აზრი მნიშვნელოვანია

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი სრულად იღებს პასუხისმგებლობას, დაინტერესებულ პირებს მიაწოდოს ყოვლისმომცველი და საფუძვლიანი ცოდნა, რაც აუცილებელია კომპეტენტური და მაღალეთიკური საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიული განვითარებისთვის. ამდენად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსის, დიზაინისა და ფორმატის შემდგომი სრულყოფისთვის, მნიშვნელოვანია მსმენელთა და კურსდამთავრებულთა მოსაზრებები, რომელთა წარდგენა შესაძლებელია ელექტრონულ ფოსტაზე sai@sao.ge. სასერტიფიკაციო კურსის განგრძობადი განახლება და გაუმჯობესება საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის მუდმივი სრულყოფის საფუძველია.

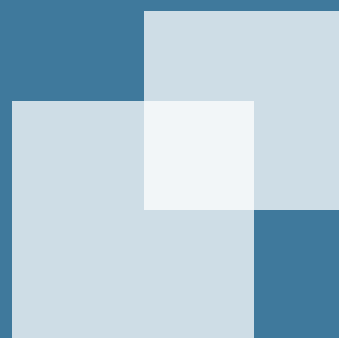
შემოკლება

მშპ	მთლიანი შიდა პროდუქტი
BDD	Basic Data and Directions (ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტი)
IMF	საერთაშორისო სავალუტო ფონდი
GFSM	Government Finance Statistics Manual (მთავრობის ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელო)
SDR	Special Drawing Right (ნასესხობის სპეციალური უფლება)



I პერი

საქართველოს
საბიუჯეტო
პროგნოზი 2024



პროგნოზი

მოდული	კარი	თემატიკა	ნაწილები
საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა	I	ბიუჯეტის არსი, საბიუჯეტო სისტემა და მოწყობა, საბიუჯეტო პროცესი	1
		ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები, საერთო- სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები და ტრანსფერები	2
		საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და ბიუჯეტის შემოსულობები	3
		ბიუჯეტის გადასახდელები, ბიუჯეტის ბალანსი და ბიუჯეტის დეფიციტი	4
		სახელმწიფო ვალი და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი	5
		პროგრამული ბიუჯეტი	6



პარი I

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა

მოღულის სტრუქტურა

ნაწილი 1

ბიუჯეტის არსი, საბიუჯეტო სისტემა
და მოწყობა, საბიუჯეტო პროცესი

ნაწილი 2

ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების
გადანაწილების ზოგადი ნორმები, საერთო-
სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის
გადასახდელები და ტრანსფერები

ნაწილი 3

საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და
ბიუჯეტის შემოსულობები

ნაწილი 4

ბიუჯეტის გადასახდელები, ბიუჯეტის
ბალანსი და ბიუჯეტის დეფიციტი

ნაწილი 5

სახელმწიფო ვალი და
საქართველოს ორგანული კანონი
„ეკონომიკური თავისუფლების
შესახებ“

ნაწილი 6

პროგრამული ბიუჯეტი



საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის მოდული საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის მოდულის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის მოდულის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს ქვემოთ მითითებული დავალებებისა და კონკრეტული ფუნქციების შესრულება:		
☐	1	ბიუჯეტის არსისა და ფუნქციების აღწერა;
☐	2	საბიუჯეტო სისტემის პრინციპების აღწერა;
☐	3	საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობის აღწერა;
☐	4	ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის (BDD) შემადგენელი ნაწილების აღწერა;
☐	5	სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადების ეტაპების განსაზღვრა;
☐	6	სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შინაარსის აღწერა;
☐	7	სახელმწიფო ბიუჯეტის საპარლამენტო განხილვების ძირითადი ეტაპების აღწერა;
☐	8	სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის მექანიზმების დახასიათება;
☐	9	ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობების საბიუჯეტო პროცესების აღწერა;
☐	10	ბიუჯეტის შესრულების ზოგადი ნორმების აღწერა;
☐	11	ასიგნებების გადანაწილების წესებისა და ზღვრული ოდენობების აღწერა;
☐	12	ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის შინაარსისა და შემადგენელი ელემენტების აღწერა;
☐	13	საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახდელებისა და მათი სახეობების, დანიშნულებისა და ზღვრული მოცულობების აღწერა;
☐	14	ტრანსფერების სახეობებისა და მათი მოძრაობის სქემის აღწერა;
☐	15	განაწილებული დამატებითი ღირებულების გადასახადის სისტემის აღწერა;
☐	16	საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და მისი ქვეკატეგორიების აღწერა;



☐	17	ბიუჯეტის შემოსულობების კატეგორიებისა და გადასახადების სახელმწიფო, ავტონომიურ და ადგილობრივ ბიუჯეტებში განაწილების აღწერა;
☐	18	შემოსავლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	19	არაფინანსური აქტივების კლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	20	ფინანსური აქტივების კლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	21	ვალდებულებების ზრდის ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	22	ბიუჯეტის გადასახდელების კატეგორიებისა და მათი ფუნქციონალური და ეკონომიკური კლასიფიკაციების აღწერა;
☐	23	ხარჯების ეკონომიკურ კლასიფიკაციაში შემავალი ჯგუფების დანიშნულების აღწერა;
☐	24	არაფინანსური აქტივების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების აღწერა;
☐	25	ბიუჯეტის მთლიანი საოპერაციო სალდოსა და ბიუჯეტის ბალანსის გაანგარიშება;
☐	26	სახელმწიფო ვალის სტრუქტურისა და მისი მიზნობრიობის აღწერა;
☐	27	სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების შემთხვევაში სახელმწიფო ვალის აღებისა და გაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების აღწერა;
☐	28	შემოსავლის წესების აღწერა;
☐	29	ბიუჯეტის ბალანსისა და ვალის წესის აღწერა;
☐	30	ეკონომიკური თავისუფლების გარანტიების შესახებ ანგარიშვალდებულების მოთხოვნების აღწერა;
☐	31	პროგრამული ბიუჯეტის არსის აღწერა და ტრადიციული ბიუჯეტისაგან მისი განმასხვავებელი ელემენტების გამოყოფა;
☐	32	პროგრამული ბიუჯეტის კომპონენტების აღწერა;
☐	33	შინაარსის მიხედვით პროგრამის სახეობების გამიჯვნა;
☐	34	პროგრამის შედეგების შეფასების ინდიკატორების კრიტერიუმების აღწერა და გამოყენება;
☐	35	პროგრამის შედეგების შეფასების ინდიკატორების ტიპების გარჩევა.

1. ბიუჯეტის არსი, საბიუჯეტო სისტემა და მოწყობა, საბიუჯეტო პროცესი

მოდულის პირველ ნაწილში განხილულია ბიუჯეტის არსი და საბიუჯეტო სისტემის პრინციპები, საქართველოში არსებული საბიუჯეტო მოწყობა და საბიუჯეტო პროცესი სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების დონეზე.

კერძოდ, აღწერილია შესაბამისი დონის ბიუჯეტის ფორმირების, ანგარიშგებისა და კონტროლის მექანიზმები. ასევე მოცემულია სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შემადგენელი ელემენტები და მათი შინაარსი.

სასწავლო მასალა

ბიუჯეტის არსის, საბიუჯეტო სისტემისა და მოწყობის, საბიუჯეტო პროცესის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია ქვემოთ ჩამოთვლილი სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	მუხლი	—
საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი	1, 2, 4-7, 9, 12, 33-39, 46, 47, 53-58, 75-78, 81-88	

ბიუჯეტის არსის, საბიუჯეტო სისტემისა და მოწყობის, საბიუჯეტო პროცესის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		ბიუჯეტის არსის, საბიუჯეტო სისტემისა და მოწყობის, საბიუჯეტო პროცესის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	ბიუჯეტის არსისა და ფუნქციების აღწერა;
☐	2	საბიუჯეტო სისტემის პრინციპების აღწერა;
☐	3	საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობის აღწერა;
☐	4	ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის (BDD) შემადგენელი ნაწილების აღწერა;
☐	5	სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადების ეტაპების განსაზღვრა;
☐	6	სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შინაარსის აღწერა;
☐	7	სახელმწიფო ბიუჯეტის საპარლამენტო განხილვების ძირითადი ეტაპების აღწერა;
☐	8	სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის მექანიზმების დახასიათება;
☐	9	ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობათა საბიუჯეტო პროცესების აღწერა.



ბიუჯეტის არსი და ფუნქციები

ბიუჯეტი არის საკანონმდებლო ორგანოს დამტკიცებული კანონი (ან ნორმატიული აქტი). მასში განსაზღვრულია ის სახსრები, რომელთაც აღმასრულებელი ხელისუფლება მიიღებს და დახარჯავს წლის განმავლობაში თავისი ფუნქციებისა და ვალდებულებების შესასრულებლად. შესაბამისად, ბიუჯეტი არის მისაღები შემოსულობების, გასაწევი გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების ერთობლიობა, რომელიც დამტკიცებულია საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების შესაბამისი ორგანოების მიერ, შესაბამისი ნორმატიული აქტებით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ბიუჯეტი არის:

- ბიუჯეტი არის გეგმა:
 - როგორ მოიძიოს მთავრობამ სახსრები აღებული ვალდებულებების შესასრულებლად;
 - როგორ გაანაწილოს და რა ღონისძიებებში დახარჯოს მთავრობამ მის მიერ მობილიზებული თანხები.
- განსაზღვრავს სახელმწიფოს მიერ ასაღები ვალის მოცულობას;
- გავლენას ახდენს ეკონომიკურ განვითარებაზე;
- არის სტრატეგიული დოკუმენტი.

საბიუჯეტო სისტემა

საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებათა ფუნქციების შესასრულებლად ფულადი სახსრების მობილიზებისა და გამოყენების მიზნით სამართლებრივი აქტებით რეგულირებული საბიუჯეტო ურთიერთობათა ერთობლიობაა. საბიუჯეტო ურთიერთობებს არეგულირებს ქვემოთ ჩამოთვლილი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები:

- საქართველოს კონსტიტუცია;
- ორგანული კანონი „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“;
- აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების კონსტიტუციები;
- ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსი;
- საბიუჯეტო კოდექსი;
- სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები.

ზემოაღნიშნულთაგან, საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის ფორმირების პრინციპებს, სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის პროექტების მომზადების, განხილვის, დამტკიცების, ბიუჯეტების შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის წესებს, აგრეთვე საბიუჯეტო პროცესის სუბიექტების უფლება-მოვალეობებს, ურთიერთობებსა და პასუხისმგებლობას განსაზღვრავს საბიუჯეტო კოდექსი.

საბიუჯეტო კოდექსის მოქმედება ვრცელდება საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებების ორგანოებზე, აგრეთვე მათ მიერ შექმნილ/დაფუძნებულ იურიდიულ პირებსა და ორგანიზაციებზე, გარდა, საქართველოს ეროვნული ბანკის, ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოებისა და სამეწარმეო იურიდიული პირებისა, ასევე – წევრობაზე დაფუძნებულ იურიდიული პირებისა, თუ ისინი არ განკარგავენ საბიუჯეტო სახსრებს.

საბიუჯეტო სისტემის ძირითადი პრინციპები

საბიუჯეტო კოდექსი განსაზღვრავს საბიუჯეტო სისტემის ძირითად პრინციპებს, რომელიც უნდა დაიცვას საბიუჯეტო სისტემის თითოეულმა მონაწილემ საბიუჯეტო პროცესის ყველა ეტაპზე. აღნიშნული პრინციპებია:

- **ყოვლისმომცველობა:** აღნიშნული პრინციპი გულისხმობს ბიუჯეტის ყველა შემოსულობის, გადასახდელისა და ნაშთის ცვლილების სრულყოფილად ასახვას შესაბამის ბიუჯეტებში;
- **გამჭვირვალობა:** გამჭვირვალობა მოიცავს სამ ძირითად კომპონენტს:
 - ბიუჯეტების პროექტების წარმომადგენლობით ორგანოებში განხილვის პროცედურების საჭაროობას საზოგადოებისა და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებისათვის;
 - დამტკიცებული ბიუჯეტებისა და მათი შესრულების შესახებ ანგარიშების გამოქვეყნებას;
 - ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის (გარდა საიდუმლო ინფორმაციისა) ხელმისაწვდომობას ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირისათვის.
- **ანგარიშვალდებულება:** ანგარიშვალდებულება ადგენს საბიუჯეტო პროცესის ყველა მონაწილის პასუხისმგებლობას მის მიერ განხორციელებულ საქმიანობაზე და ბიუჯეტის შესახებ წარდგენილ ინფორმაციაზე;
- **დამოუკიდებლობა:** გულისხმობს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის, ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების დამოუკიდებლობას, რასაც უზრუნველყოფს საკუთარი შემოსულობები და ნაშთი, აგრეთვე საკუთარი გადასახდელების დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლება საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად;
- **ერთიანობა:** საქართველოს ცენტრალურ, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი, ხელისუფლებათა მიერ საერთო საფუძვლით, ერთიანი საბიუჯეტო კლასიფიკაციით, აღრიცხვის ერთიანი სისტემით, სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ერთიანი პრინციპებით ხელმძღვანელობა;
- **უნივერსალობა:** უნივერსალობის პრინციპი აერთიანებს რამდენიმე საკითხს, ამ პრინციპის თანახმად, ბიუჯეტის ყველა შემოსულობა უნდა მიიმართოს საერთო გადასახდელების დასაფინანსებლად, გარდა კოდექსით განსაზღვრული შემთხვევებისა. არც ერთი შემოსულობა, გარდა დონორების მიერ დაფინანსებული შემოსულობებისა, არ უნდა იქნეს მიმართული მიზნობრივად, კონკრეტული გადასახდელის დასაფინანსებლად. ამასთან, საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ მიღებული შემოსულობების თავისი მიზნებისათვის შენარჩუნება დაუშვებელია, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა საბიუჯეტო ორგანიზაცია არის საჭარო სამართლის იურიდიული პირი ან/და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირი;
- **კონსოლიდირება:** კონსოლიდირების პრინციპის თანახმად, ყველა დონის ბიუჯეტის შემოსულობები და გადასახდელები სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშის სისტემაში ექცევა და გადასახდელების გადახდა ხდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამ პრინციპის მიხედვით, სახელმწიფო ხაზინის ერთიანი ანგარიშის სისტემის ანგარიშებს მართავს სახელმწიფო ხაზინა, რომელიც განთავსებულია საქართველოს ეროვნულ ბანკში ან/და სხვა საბანკო დაწესებულებებში.



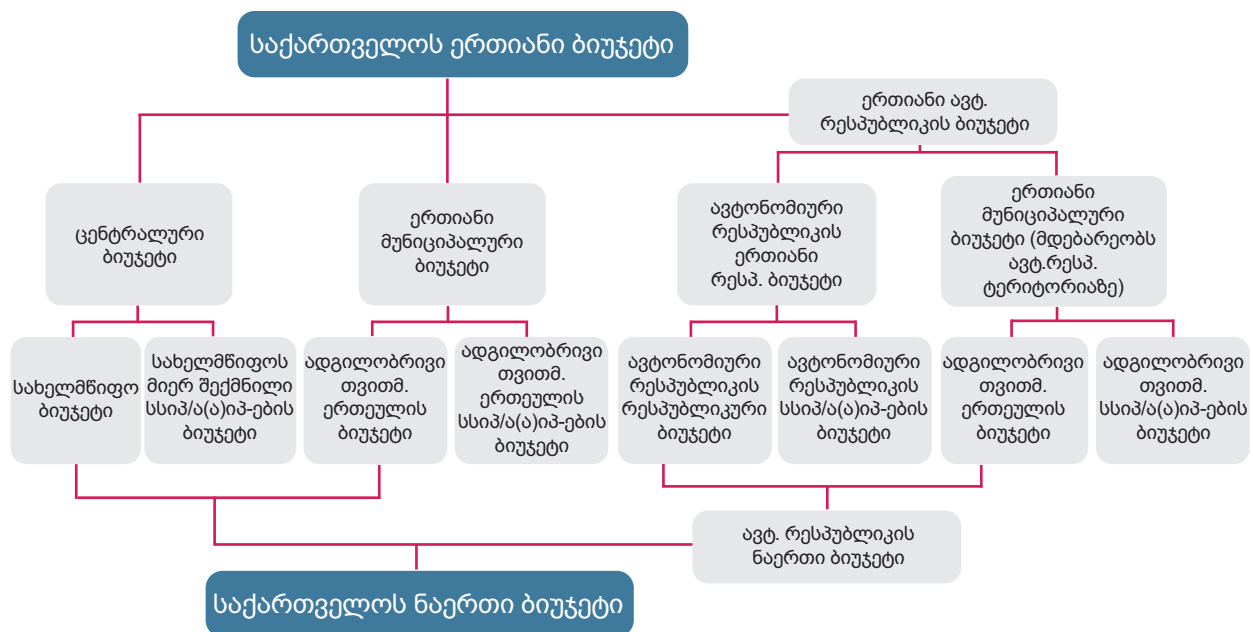
საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობა

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი განასხვავებს შემდეგი ათი ტიპის ბიუჯეტს:

- საქართველოს ერთიან ბიუჯეტს;
- საქართველოს ნაერთ ბიუჯეტს;
- სახელმწიფო ბიუჯეტს;
- ცენტრალურ ბიუჯეტს;
- ავტონომიური რესპუბლიკის ნაერთ ბიუჯეტს;
- ერთიანი ავტონომიური რესპუბლიკის ბიუჯეტს;
- ავტონომიური რესპუბლიკების (აჭარისა და აფხაზეთის) რესპუბლიკურ ბიუჯეტს;
- ავტონომიური რესპუბლიკების ერთიან რესპუბლიკურ ბიუჯეტს;
- ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტს;
- ერთიან მუნიციპალურ ბიუჯეტს.

საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობა შეჯამებულია ქვემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაზე.

დიაგრამა 1. საქართველოს საბიუჯეტო მოწყობა

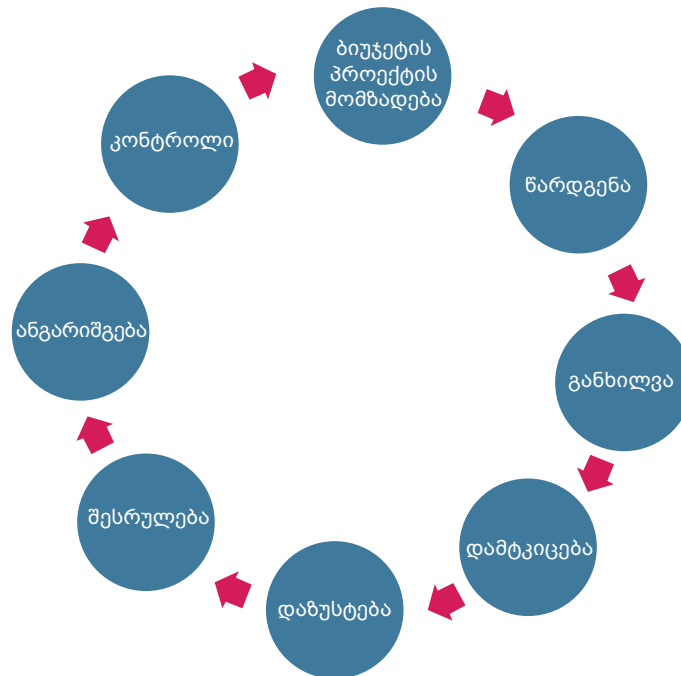


საბიუჯეტო პროცესი

საბიუჯეტო პროცესი მოიცავს საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის მონაწილეთა საქმიანობას, რომელიც აერთიანებს ბიუჯეტის პროექტის მომზადებას, წარდგენას, განხილვას, დამტკიცებას, დაზუსტებას, ბიუჯეტის შესრულებას, ანგარიშგებასა და კონტროლს.

საბიუჯეტო პროცესი თანმიმდევრული და ციკლური პროცესია.

დიაგრამა 2. საბიუჯეტო პროცესის ციკლი



საბიუჯეტო პროცესის თითოეული ეტაპი განხილულია ცალ-ცალკე.

სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადება

სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადება შედგება რამდენიმე ძირითადი ეტაპისაგან. სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის მომზადებისა და წარდგენის პროცესს კოორდინაციას უწევს და მასზე პასუხისმგებელია საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

ბიუჯეტის პროექტის მომზადების ექვსეტაპიანი პროცესი შეჯამებულია მე-3 დიაგრამაზე.

დიაგრამა 3. ბიუჯეტის პროექტის მომზადება



ბიუჯეტის პროექტის შედგენა იწყება ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის (BDD) მომზადებით.



1. ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის (BDD) მომზადება

ბიუჯეტის პროექტის მომზადება იწყება ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტით (BDD). ამ დოკუმენტის მომზადების მიზნით ყოველი წლის პირველ მარტამდე საქართველოს მთავრობა დადგენილებით განსაზღვრავს მხარჯავი დაწესებულებების, ავტონომიური რესპუბლიკების ხელისუფლების ორგანოებისა და ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების (გარდა ავტონომიური რესპუბლიკების შემადგენლობაში შემავალი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისა) მიერ წარსადგენი ინფორმაციის ნუსხას და წარდგენის ვადებს.

ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტი ქვეყნის განვითარების ძირითადი გეგმაა, რომელიც შეიცავს ინფორმაციას საშუალოვადიანი მაკროეკონომიკური და ფისკალური პროგნოზების შესახებ, ასევე ინფორმაციას საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებათა განვითარების ძირითადი მიმართულებების შესახებ.

ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტი მოიცავს შემდეგ ინფორმაციას:

- ძირითადი მაკროეკონომიკური ინდიკატორების პროგნოზისა და მათ აღწერას;
- ნაერთი და სახელმწიფო ბიუჯეტების შემოსავლებისა და ხარჯების, ფინანსურ და არაფინანსურ აქტივებზე ოპერაციებისა და ვალდებულებების აგრეგირებულ მაჩვენებლებს;
- გასული წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების საბოლოო შედეგების ანალიზისა და მიმდინარე წლის გადამუშავებულ პროგნოზებს;
- დასაგეგმი საბიუჯეტო წლისა და დასაგეგმი შემდგომი სამი წლისთვის:
 - მთავრობის მიერ განსაზღვრულ სახელმწიფო პრიორიტეტებს;
 - მთავრობის დადგენილებით განსაზღვრული სახელმწიფო ბიუჯეტის მხარჯავი დაწესებულებების პროგრამებს, მათ მიზნებსა და დაფინანსების ოდენობებს;
 - ავტონომიური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საშუალოვადიან პრიორიტეტებსა და მათ მისაღწევად განსახორციელებელ ძირითად პროგრამებს, მათი დაფინანსების ოდენობას, პროგრამების მიზნებსა და შედეგებს;
 - თითოეული მხარჯავი დაწესებულებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებებისა და დასაქმებულთა რიცხოვნობის საორიენტაციო ზღვრულ ოდენობას;
 - დასაგეგმი საბიუჯეტო წლებისათვის „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით განსაზღვრული ფისკალური წესების ზღვრული მოცულობების ფარგლებში პროგნოზირებულ ძირითად ფისკალურ მაჩვენებლებს.
- გასული, მიმდინარე და დასაგეგმი საბიუჯეტო წლებისათვის:
 - მხარჯავი დაწესებულებებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების გაანგარიშებას საბიუჯეტო კლასიფიკაციის (გარდა პროგრამული კლასიფიკაციისა) ყველაზე დაბალი თანრიგის მიხედვით;
 - მხარჯავი დაწესებულებებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების გაანგარიშებას პროგრამული კლასიფიკაციის მიხედვით;
 - მხარჯავი დაწესებულებისათვის დამტკიცებულ და საპროგნოზო დასაქმებულთა რიცხოვნობას;
 - ინფორმაციას დონორების მიერ დაფინანსებული პროექტებისა და ამ პროექტების თანადაფინანსებისა და თანამონაწილეობისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების შესახებ;

- ინფორმაციას საჯარო სამართლის იურიდიული პირის/არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული ნებისმიერი წყაროდან მისაღები შემოსულობების, გასაწევი გადასახდელების და ნაშთის ცვლილების შესახებ, საბიუჯეტო კლასიფიკაციის (გარდა პროგრამული კლასიფიკაციისა) ყველაზე დაბალი თანრიგის მიხედვით, აგრეთვე ინფორმაციას მომუშავეთა დამტკიცებულ და საპროგნოზო რიცხოვნობათა შესახებ;
 - დასაგეგმი საბიუჯეტო წლისა და შემდგომი სამი საბიუჯეტო წლისათვის მხარჯავი დაწესებულებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებებით განსახორციელებელ პროგრამებსა და ქვეპროგრამებს, მათ დაფინანსებას, აღწერას, მიზნებს, მოსალოდნელ შედეგებსა და მათი შესრულების შეფასების ინდიკატორებს;
 - ინფორმაციას კაპიტალური პროექტების შესახებ.
2. ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის შეთანხმება პარლამენტის კომიტეტებთან
- საქართველოს პარლამენტის კომიტეტებთან ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების შეთანხმების მიზნით საქართველოს მთავრობა ყოველი წლის პირველ ივნისამდე საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს ინფორმაციას ძირითადი მაკროეკონომიკური პროგნოზებისა და საქართველოს სამინისტროების ძირითადი მიმართულებების შესახებ.
3. სამინისტროების მიერ საშუალოვადიანი გეგმების დამტკიცება
- საქართველოს სამინისტროები ყოველი წლის 30 ივნისამდე ამტკიცებენ თავიანთ საშუალოვადიან სამოქმედო გეგმებს, რომლებიც მოიცავს პრიორიტეტებს, მათ მისაღწევად განსახორციელებელ პროგრამებსა და ღონისძიებებს.
- სამოქმედო გეგმაში შედის:**
- ღონისძიების აღწერა და მიზანი;
 - განმახორციელებელი;
 - მოსალოდნელი შუალედური და საბოლოო შედეგები;
 - შესრულების შეფასების ინდიკატორები – საბაზისო და სამიზნე მაჩვენებლები, ცდომილების ალბათობა და შესაძლო რისკები;
 - დაფინანსების წყარო;
 - ღონისძიების განხორციელებისათვის საჭირო ხარჯთაღრიცხვა არსებული დაფინანსების პირობებსა და მთლიანობაში;
 - დამატებით წყაროს არსებობის შემთხვევაში – სამიზნე მაჩვენებლებში ცვლილება;
 - ინფორმაცია იმის შესახებ, ღონისძიება რამდენად არის პროგრამის არსებული გზით გაგრძელების ნაწილი, უკაშირდება თუ არა რეფორმას, ახალ პოლიტიკას ან ახალ პროგრამას.
4. საქართველოს მთავრობის მიერ ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის მოწონება
- საქართველოს მთავრობა არა უგვიანეს 10 ივლისისა, იწონებს ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის პირველად ვარიანტს.



5. საბიუჯეტო განაცხადების წარდგენა და განხილვა

მხარტავი დაწესებულებები საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საბიუჯეტო განაცხადებს წარუდგენენ არა უგვიანეს პირველი სექტემბრისა. საბიუჯეტო განაცხადი უნდა მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

- გასული, მიმდინარე და დასაგეგმი საბიუჯეტო წლებისათვის:
 - მხარტავი დაწესებულებებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების გაანგარიშებას საბიუჯეტო კლასიფიკაციის (გარდა პროგრამული კლასიფიკაციისა) ყველაზე დაბალი თანრიგის მიხედვით;
 - მხარტავი დაწესებულებებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების გაანგარიშებას პროგრამული კლასიფიკაციის მიხედვით;
 - მხარტავი დაწესებულებისათვის დასაქმებულთა დამტკიცებულ და საპროგნოზო რიცხოვნობას;
 - ინფორმაციას დონორების დაფინანსებული პროექტებისა და ამ პროექტების თანადაფინანსებისა და თანამონაწილეობისათვის გათვალისწინებული ასიგნებების შესახებ;
 - ინფორმაციას სატარო სამართლის იურიდიული პირის/არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირის მიერ საქართველოს კანონმდებლობით ნებადართული ნებისმიერი წყაროდან მისაღები შემოსულობების, გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების შესახებ, საბიუჯეტო კლასიფიკაციის (გარდა პროგრამული კლასიფიკაციისა) ყველაზე დაბალი თანრიგის მიხედვით, აგრეთვე ინფორმაციას მომუშავეთა დამტკიცებული და საპროგნოზო რიცხოვნობის შესახებ.
- დასაგეგმი საბიუჯეტო წლისა და შემდგომი სამი საბიუჯეტო წლისათვის მხარტავი დაწესებულებისათვის გათვალისწინებული ასიგნებებიდან განსახორციელებელ პროგრამებსა და ქვეპროგრამებს, მათ დაფინანსებას, აღწერას, მიზნებს, მოსალოდნელ შედეგებსა და მათი შესრულების შეფასების ინდიკატორებს;
- ინფორმაციას კაპიტალური პროექტების შესახებ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო იხილავს საბიუჯეტო განაცხადებს და სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ძირითად პარამეტრებს განსახილველად წარუდგენს საქართველოს მთავრობას არა უგვიანეს 15 სექტემბრისა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საქართველოს მთავრობას სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტსა და ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების განახლებულ დოკუმენტს წარუდგენს არა უგვიანეს 25 სექტემბრისა.

6. სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის წარდგენა პარლამენტში

საქართველოს მთავრობა საქართველოს პარლამენტს არაუგვიანეს პირველი ოქტომბრისა, წარუდგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტს თანდართულ მასალებთან ერთად.

ბიუჯეტის პროექტის შინაარსი

საბიუჯეტო კოდექსი დეტალურად განსაზღვრავს მინიმალურ მოთხოვნებს იმ ინფორმაციასთან დაკავშირებით, რომელსაც უნდა შეიცავდეს ბიუჯეტის კანონის პროექტი. კოდექსით მოთხოვნილი ინფორმაციის საფუძველზე, წლიური ბიუჯეტის კანონს აქვს განსაზღვრული სტრუქტურა და შინაარსი. ბიუჯეტის კანონი შედგება 9 თავისაგან. მას ასევე აქვს დანართები, რომელიც ბიუჯეტის კანონპროექტის შესახებ დამატებით ინ-

ფორმაციას აწვდის საზოგადოებას.³ ქვემოთ წარმოდგენილია ბიუჯეტის კანონის თითოეული თავისა და დანართის აღწერა:

1. თავი I - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მაჩვენებლები

აღნიშნულ თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტის ბალანსის, შემოსულობების, გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების შესახებ.

2. თავი II - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლები

II თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების, კერძოდ, გადასახადების, გრანტებისა და სხვა შემოსავლების შესახებ.

3. თავი III - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯები, არაფინანსური აქტივები და მათი ფუნქციონალური კლასიფიკაცია

როგორც თავის სათაურიდან იკვეთება, III თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია ბიუჯეტით განსაზღვრული ხარჯების, არაფინანსური აქტივების ცვლილების შესახებ, ასევე მათი ფუნქციონალური კლასიფიკაცია.

4. თავი IV - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მთლიანი სალდო, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილება

IV თავი, სათაურში მოცემული ინფორმაციის გარდა შეიცავს ინფორმაციას სახელმწიფო ვალის საპროგნოზო ზღვრული მოცულობის შესახებ, ასევე „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით დადგენილი ზღვრული პარამეტრების პროგნოზს.

5. თავი V - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პრიორიტეტები და პროგრამები

ბიუჯეტის კანონის V თავში მოცემულია ყველა განსახორციელებელი პროგრამის აღწერა. უშუალოდ ამ პროგრამების მოსალოდნელი შედეგები და ინდიკატორები მოცემულია ბიუჯეტის პროგრამულ დანართში.

6. თავი VI - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის ასიგნებები

VI თავში წარმოდგენილია საბიუჯეტო ორგანიზაციებსა და მათ პროგრამებზე/ქვეპროგრამებზე გამოყოფილი ასიგნებების მოცულობები საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიხედვით (საბიუჯეტო კლასიფიკაციის შესახებ იხილეთ სახელმძღვანელოს მე-3 თავი).

7. თავი VIII - ავტონომიური რესპუბლიკებისა და მუნიციპალიტეტებისათვის გადასაცემი ტრანსფერები

VII თავში განსაზღვრულია ავტონომიური რესპუბლიკებისა და მუნიციპალიტეტებისათვის გადასაცემი ტრანსფერები, ასევე მუნიციპალიტეტებისათვის დამატებითი ღირებულების გადასახადის განაწილების წესი.

8. თავი VIII - მარეგულირებელი ნორმები

აღნიშნული თავი განსაზღვრავს საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელების განკარგვის წესებს. ამ თავის შესაბამისად განისაზღვრება სახელმწიფო ბიუჯეტის ფონდების შექმნა და მათი მოცულობა, საგარეო სახელმწიფო ვალდებულებების მომსახურებისა და დაფარვისთვის ბიუჯეტით გათვალისწინებული სახსრების

³ დეტალური ინფორმაციის მოძიება შესაძლებელია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე: https://mof.ge/saxelmwifo_biujeti_wlebis_mixedvit



ოდენობა, ასევე საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მაკროეკონომიკური პარამეტრების დაცვის მიზნით განსახორციელებელი ღონისძიებები და შეზღუდვები.

ზემოაღნიშნულის გარდა, საჯარო სექტორში დასაქმებულთა შრომის ანაზღაურების დადგენის მიზნით, მე-8 თავში განსაზღვრებულია საბაზო თანამდებობრივი სარგო, ასევე განისაზღვრება საჯარო დაწესებულებაში ადმინისტრაციული და შრომითი ხელშეკრულებით დასაქმებულ პირთა რიცხოვნობის შეზღუდვები.

მარეგულირებელი ნორმების თავში განსაზღვრულია ზოგი სპეციალური ღონისძიებების დაფინანსების წესები, მაგალითად, როგორიცაა ყაზბეგისა და დუშეთის მუნიციპალიტეტების მაღალმთიანი სოფლების მოსახლეობისთვის მიწოდებული ბუნებრივი აირის ღირებულების ანაზღაურება.

9. თავი IX - დასკვნითი დებულებანი

ბიუჯეტის კანონის ბოლო, IX თავი განსაზღვრავს კანონის ამოქმედების მომწესრიგებელ ნორმებს.

წლიური ბიუჯეტის კანონს თან ერთვის ზოგი დოკუმენტი და დაინტერესებული სუბიექტებისათვის საჭირო ინფორმაცია.

ქვემოთ წარმოდგენილია ბიუჯეტის კანონზე თანდართული დოკუმენტაციის ჩამონათვალი და მათი მოკლე შინაარსი.

1. განმარტებითი ბარათი

განმარტებით ბარათში მოცემულია სახელმწიფო ბიუჯეტით დაფინანსებული ძირითადი ღონისძიებებისა და პროგრამების შესახებ მაკროეკონომიკური ინდიკატორების პროგნოზი (მშპ, ეკონომიკური ზრდა, ინფლაცია, ინვესტიციები, ექსპორტი, იმპორტი და ა.შ.) და მათი აღწერა, ფისკალური მაჩვენებლების პროგნოზი და მათი აღწერა.

2. ინფორმაცია „სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“ საქართველოს კანონის პროექტზე საქართველოს პარლამენტის რეკომენდაციების გათვალისწინების თაობაზე

აღნიშნულ დანართში შეჯამებულია ინფორმაცია პარლამენტში ბიუჯეტის კანონის პროექტის განხილვის დროს გამოთქმული შენიშვნებისა და რეკომენდაციების პროექტში გათვალისწინების შესახებ.

3. ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტი

ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის შესახებ დეტალური ინფორმაცია წარმოდგენილია სახელმძღვანელოს 1.5.1 ქვეთავში.

4. ძირითადი ეკონომიკური და ფინანსური ინდიკატორები

აღნიშნულ დოკუმენტში წარმოდგენილია ძირითადი მაკროეკონომიკური, ფინანსური და ფისკალური ინდიკატორების პროგნოზი მიმდინარე და მომდევნო ოთხწლიანი პერიოდისთვის. დოკუმენტი მოიცავს ისეთი ინდიკატორების პროგნოზს, როგორიცაა ნომინალური და რეალური მთლიანი შიდა პროდუქტი, ეკონომიკური ზრდა, ინფლაცია, ინვესტიციები, ექსპორტი-იმპორტი, ბიუჯეტის შემოსულობები, გადასახდელები, დეფიციტი მთავრობის ვალი, საპროცენტო განაკვეთები, საგადასახდელო ბალანსი, ეროვნული ბანკის მიმოხილვა და სხვა. დოკუმენტის წარდგენა ხდება ზემოხსენებული ინდიკატორების ოპტიმისტური, პესიმიისტური და საბაზო სცენარებისთვის. მომდევნო წლის ბიუჯეტის პარამეტრების დაგეგმვა უმთავრესად ხორციელდება საბაზო სცენარში მოცემულ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით.

5. ბიუჯეტით განსაზღვრული პროგრამების მოსალოდნელი შედეგები და ინდიკატორები პროგრამული დანართი სახელმწიფო ბიუჯეტის მნიშვნელოვანი დანართია, რომელშიც განმარტებულია, როგორ აპირებს მთავრობა მიზნების მიღწევას და რა შედეგები მიუთითებს ამ მიზნების მიღწევაზე, როგორაა შესაძლებელი მიღწეული შედეგების განსაზღვრა და შეფასება.

საშუალოვადიანი საბიუჯეტო ციკლი საქართველოში მოიცავს ოთხ წელს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პროგრამულ დანართში ინფორმაცია წარმოდგენილია დასაგეგმი წლისა და შემდგომი სამი წლისთვის, რაც განვლილ და მომავალ წლებთან შედარებისა და ანალიზის შესაძლებლობას ქმნის.

6. ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული კაპიტალური პროექტების შესახებ

კაპიტალური პროექტების ბიუჯეტის დანართი პროგრამული ბიუჯეტის შემადგენელი ნაწილია, თუმცა სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის ცალკე დანართად არის წარმოდგენილი. აქ თავს იყრის სახელმწიფო ბიუჯეტიდან დაფინანსებული ყველა კაპიტალური პროექტი და მის ფარგლებში განსახორციელებელი ღონისძიებები. დანართში წარმოდგენილი პროექტები დაჯგუფებულია მათი შინაარსის და არა მხარჯავი დაწესებულებების მიხედვით. კაპიტალური ბიუჯეტის დანართში მოცემული ყველა პროექტი არის წლიური საბიუჯეტო კანონის რომელიმე პროგრამა, ან მისი შემადგენელი ნაწილი.

7. ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამების და ღონისძიებების ფარგლებში ეკონომიკური კლასიფიკაციის „სხვა ხარჯების“ მუხლიდან განსახორციელებელი ღონისძიებების შესახებ

დანართში მოცემულია „ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამებისა და ღონისძიებების ფარგლებში ეკონომიკური კლასიფიკაციის „სხვა ხარჯების“ მუხლიდან განსახორციელებელი ღონისძიებების შესახებ საბიუჯეტო ორგანიზაციების ქრილში.

8. ინფორმაცია ცენტრალური ბიუჯეტის შესახებ

აღნიშნულ დოკუმენტში მოცემულია ინფორმაცია საჯარო სამართლის იურიდიულ და არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიული პირების შესახებ, როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული, ასევე კანონმდებლობით ნებადართული საკუთარი შემოსავლებისა და მის ფარგლებში დაგეგმილი გადასახდელების შესახებ.

9. მომდევნო 4 წლის ფისკალური რისკების ანალიზი

აღნიშნული დოკუმენტი გამოავლენს მაკროეკონომიკურ რისკებს და აფასებს მათ ფისკალურ შედეგებს, რათა წინასწარ იყოს განსაზღვრული, როგორც ნეგატიური, ისე პოზიტიური გადახრის შემთხვევაში, ფისკალური პოლიტიკის პასუხი.

გამოვლენილი რისკების ანალიზის საფუძველზე დოკუმენტში განხილულია მაკროეკონომიკური განვითარების სამი სცენარი: საბაზისო, ოპტიმისტური და პესიმისტური. საბაზისო სცენარი, ეკონომიკური განვითარების ის მოსალოდნელი ვარიანტია, რომლის მოხდენის ალბათობაც საშუალოვადიან პერიოდში ყველაზე მაღალია. შესაბამისად, აღნიშნული სცენარის საფუძველზე ხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შედგენა. პესიმისტური სცენარი შექმნილია ეკონომიკური განვითარების შეფერხების, ხოლო ოპტიმისტური - ეკონომიკური განვითარების დაჩქარების შემთხვევისათვის. მაკროეკონომიკური რისკების ეფექტიანი მართვისათვის მნიშვნელოვანია წინასწარ



განისაზღვროს, თუ როგორი ფისკალური პასუხი ექნება მთავრობას საბაზისო სცენარიდან გადახრის შემთხვევაში. აღნიშნული დოკუმენტი შეიცავს ოპტიმისტურ და პესიმისტურ სცენარებზე მთავრობის პოლიტიკის პასუხებს.

10. ინფორმაცია მთავრობის ვალის შესახებ

ამ დანართში წარმოდგენილია ინფორმაცია მთავრობის საგარეო და საშინაო ვალის სტრუქტურის შესახებ.

11. მთავრობის ვალის მდგრადობის ანალიზი

მთავრობის ვალის მდგრადობის ანალიზი აფასებს მთავრობის შესაძლებლობას, მოემსახუროს ვალდებულებებს საშუალო და გრძელვადიან პერიოდში. ვალის მდგრადობის ანალიზი მნიშვნელოვანია საბიუჯეტო გამჭვირვალობის და ეფექტური საჯარო ფინანსების მართვის თვალსაზრისით. ანალიზი ეფუძნება საერთაშორისო სავალუტო ფონდის (IMF) მეთოდოლოგიას და მოდიფიცირებულია ქვეყნის სპეციფიკის შესაბამისად.

პარლამენტში ბიუჯეტის პროექტის განხილვა და დამტკიცება

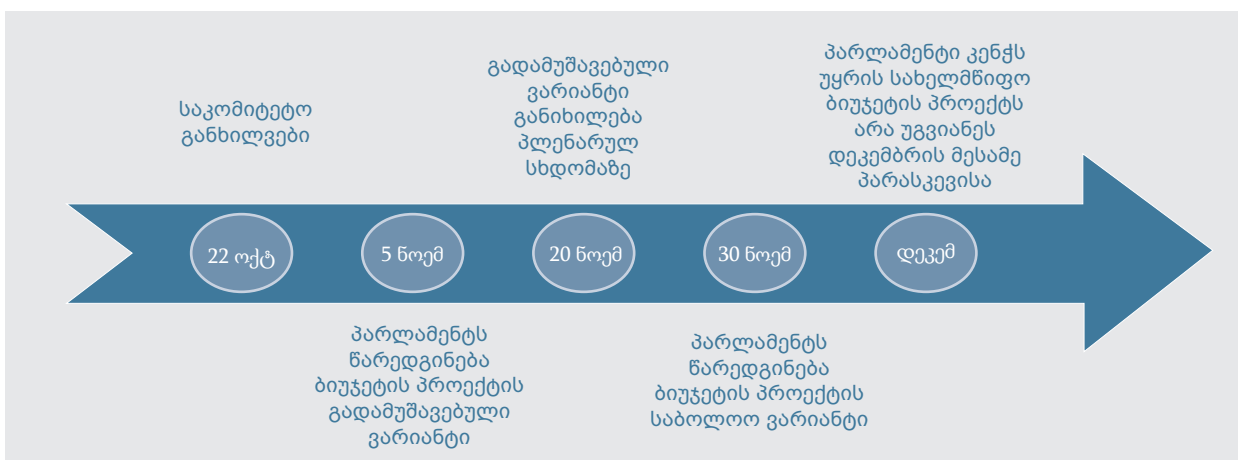
ბიუჯეტის პროექტის პარლამენტისათვის გადაცემის შემდგომ იწყება საბიუჯეტო პროცესის მეორე მნიშვნელოვანი ეტაპი - საპარლამენტო განხილვები და დამტკიცება.

პარლამენტში წარდგენილ სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტს, თანდართული მასალებთან და ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტთან ერთად განიხილავენ კომიტეტები, ფრაქციები, უმრავლესობა, უმცირესობა, პარლამენტის დამოუკიდებელი წევრები.

კომიტეტის სხდომაზე განხილვის დროს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ძირითად პარამეტრებს წარადგენს ფინანსთა მინისტრი, მისი მოადგილე ან მომხსენებლად დანიშნული სხვა პირი, ხოლო სამინისტროების მიერ განსახორციელებელი პროგრამებისა და ქვეპროგრამების და მათი დაფინანსების თაობაზე ინფორმაციას შესაბამისი მინისტრი, მისი მოადგილე ან სხვა პასუხისმგებელი პირი.

სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის საპარლამენტო განხილვის პროცესის სქემა წარმოდგენილია მე-4 დიაგრამაში.

დიაგრამა 4. ბიუჯეტის პროექტის პარლამენტში განხილვების პროცესი



პარლამენტში ბიუჯეტის პროექტის განხილვა ძირითადად მოიცავს შემდეგ საკვანძო ეტაპებს:

1. პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს მათთვის სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტისა და მიმდინარე წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მიმდინარეობის შესახებ მთავრობის მოხსენების გადაცემიდან 2 კვირის ვადაში წარედგინება:
 - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დასკვნა სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის პროექტისა და ამ პროექტით გათვალისწინებული შემოსულობებისა და გადასახდელების საფუძვლიანობისა და კანონიერების შესახებ;⁴
 - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მოხსენება მიმდინარე წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მიმდინარეობის შესახებ;
 - ეროვნული ბანკის დასკვნა სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ კანონის პროექტის ძირითადი პარამეტრების თაობაზე.
2. პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი ატარებს შემატამებელ სხდომას და საკუთარ დასკვნასა და სხვა კომიტეტების, ნდობის ჯგუფის, ფრაქციების, უმრავლესობის, უმცირესობის, პარლამენტის დამოუკიდებელ წევრთა, პარლამენტის აპარატის იურიდიული დეპარტამენტის, ეროვნული ბანკისა და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დასკვნებს წარუდგენს პარლამენტის თავმჯდომარეს.
3. არაუგვიანეს 22 ოქტომბრისა, პარლამენტის თავმჯდომარე სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონპროექტის შესახებ დასკვნებს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტიდან გადაცემის შემდეგ 2 დღის ვადაში უგზავნის მთავრობას.
4. აღნიშნული დოკუმენტაციის მიღების შემდეგ, არაუგვიანეს 5 ნოემბრისა, მთავრობა სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტისა და ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის გადამუშავებულ ვარიანტებს, გამოთქმული შენიშვნებისა და წინადადებების გათვალისწინების შესახებ ინფორმაციასთან ერთად, ხელმეორედ წარუდგენს პარლამენტს.
5. მომდევნო 10 დღის განმავლობაში, პარლამენტის პლენარულ სხდომამდე 1 დღით ადრე, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური პარლამენტს წარუდგენს დასკვნას სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონპროექტის გადამუშავებული ვარიანტისა და ამ პროექტით გათვალისწინებული შემოსულობებისა და გადასახდელების საფუძვლიანობისა და კანონიერების თაობაზე, ხოლო ეროვნული ბანკი – დასკვნას სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონპროექტის გადამუშავებული ვარიანტის ძირითადი პარამეტრების შესახებ.

კომიტეტები, ფრაქციები, უმრავლესობა და უმცირესობა, პარლამენტის დამოუკიდებელი წევრები თავიანთ დასკვნებსა და წინადადებებს (შენიშვნებს) წარუდგენენ პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს, რომელიც აღნიშნულ ინფორმაციას თავის დასკვნასთან და წინადადებებთან (შენიშვნებთან) ერთად იმავე დღეს უგზავნის პარლამენტის თავმჯდომარეს.

პარლამენტის თავმჯდომარე დასკვნებსა და წინადადებებს (შენიშვნებს) უგზავნის საქართველოს მთავრობას. პლენარულ სხდომაზე წლიური საბიუჯეტო კანონის პროექტსა და მიმდინარე წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმოხილვის შესახებ მოხსენებას წარადგენს პრემიერ-მინისტრი ან მთავრობის რომელიმე წევრი. პარ-

⁴ დეტალური ინფორმაციის მოძიება შესაძლებელია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ვებ-გვერდზე: https://sao.ge/Uploads/2020/1/daskvna_2020_wlis_biujetis_kanonis_proeqtis_saboloo_variantze.pdf

ლამენტი ასევე ისმენს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის, ეროვნული ბანკისა და პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის მოხსენებებს.

6. 30 ნოემბრამდე მთავრობა სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის და ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტის საბოლოო ვარიანტებს პარლამენტის პლენარულ სხდომაზე გამოთქმული შენიშვნებისა და წინადადებების გათვალისწინების მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციასთან ერთად წარუდგენს პარლამენტს.
7. სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტს პარლამენტი კენჭს უყრის არაუგვიანეს დეკემბრის მესამე პარასკევისა. ბიუჯეტი მიიღება ერთი მოსმენით, სიითი შემადგენლობის უმრავლესობით.

პარლამენტში სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტში ცვლილებების შეტანა შესაძლებელია მთავრობის თანხმობით. ასეთ შემთხვევაში მთავრობა პარლამენტს წარუდგენს კანონის შესაბამისად შესწორებულ პროექტს. სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტში ცვლილებების შეტანა ასევე შესაძლებელია პარლამენტის პლენარულ სხდომაზე მისი განხილვისას იმ შემთხვევაში, თუ გამოთქმულ შენიშვნას დაეთანხმება მომხსენებელი.

თუ პარლამენტი დეკემბრის მესამე პარასკევამდე ვერ მიიღებს სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის პროექტს, შესაძლებელია სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის იმავე ვარიანტს ან მთავრობისა და პარლამენტის წევრთა შემთანხმებული კომისიის მიერ გადამუშავებულ პროექტს ხელახლა ეყაროს კენჭი 10 დღის ვადაში, მაგრამ არაუგვიანეს 31 დეკემბრისა.

8. საბიუჯეტო წლის დაწყებამდე სახელმწიფო ბიუჯეტის დაუმტკიცებლობის შემთხვევაში, ყოველთვიურად მხარტავ დაწესებულებებზე გაიცემა არაუმეტეს გასული საბიუჯეტო წლის დამტკიცებული ასიგნებების 1/12-ისა.

საქართველოს ტერიტორიაზე, ან მის რომელიმე ნაწილში საგანგებო ან საომარი მდგომარეობის შემოღების შემთხვევაში საქართველოს პარლამენტს შეუძლია დაამტკიცოს საქართველოს მთავრობის მიერ წარდგენილი საგანგებო ბიუჯეტი საგანგებო ან საომარ მდგომარეობასთან დაკავშირებულ ღონისძიებათა მიზნობრივი დაფინანსებისთვის.

სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ცვლილება

სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის დამტკიცების შემდეგ ხშირია ბიუჯეტის ცვლილებების განხორციელება, რამდენადაც სხვადასხვა შიგა და გარე ფაქტორები გავლენას ახდენს პრიორიტეტების ცვლილებაზე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ცვლილებებისთვის დადგენილია შესაბამისი პროცედურა.

სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონით განსაზღვრული შემოსულობებისა და გადასახდელების გეგმური მაჩვენებლების ცვლილების შემთხვევაში, ასევე ასიგნებების გადანაწილებისას ერთი მხარტავი დაწესებულებიდან მეორე მხარტავ დაწესებულებაზე, საჭიროა ბიუჯეტის კანონში ცვლილებების შეტანა.

წლიური ბიუჯეტის კანონში ცვლილებების კანონპროექტი უნდა მოიცავდეს განახლებულ საშუალოვადიან მაკროეკონომიკურ და ფისკალურ პროგნოზებსა და ცვლილებების წინაარსის ამსახველ ინფორმაციას.

სახელმწიფო ბიუჯეტში ცვლილებების შესატანად საჭიროა პარლამენტში კანონპროექტის 2-ჯერ წარდგენა. პირველი წარდგენისას პარლამენტი განიხილავს ცვლილებების კანონის პროექტს და 10 დღის ვადაში მთავრობას უგზავნის შესაბამის დასკვნას.

მეორე წარდგენისას, რომელიც უნდა განხორციელდეს დასკვნის მიღებიდან 5 დღის ვადაში, მომდევნო 7 დღეში პარლამენტი პლენარულ სხდომაზე კენჭს უყრის ცვლილებების პროექტს.

სახელმწიფო ბიუჯეტის დაზუსტება

წლიური ბიუჯეტის კანონში ცვლილების გარდა, შესაძლებელია განხორციელდეს ბიუჯეტის დაზუსტება. აღნიშნული არის ცალკეული მხარჯავი დაწესებულებების ასიგნებების ცვლილება საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებიდან თანხების გამოყოფით, ასევე საბიუჯეტო კოდექსით დადგენილი ლიმიტებისა და შეზღუდვების გათვალისწინებით ასიგნებების გადანაწილება პროგრამებს, ქვეპროგრამებსა და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის. აღნიშნული დეტალურად არის განხილული მოდულის სახელმძღვანელოს მე-2 ნაწილში (ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები და ტრანსფერები).

ბიუჯეტის შესრულება, ანგარიშგება და კონტროლი

საბიუჯეტო პროცესი არ მთავრდება წლიური ბიუჯეტის კანონის მიღებით. პარლამენტის მიერ მიღებული ბიუჯეტის შესახებ კანონი აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ უნდა შეასრულოს. ანგარიშვალდებულების პრინციპიდან გამომდინარე, მინდობილი სახსრების მართვასა და განკარგვაზე ხორციელდება სათანადო ზედამხედველობა და კონტროლი.

აღნიშნული პროცესი შეიძლება დაიყოს სამ ქვეპროცესად, რომელიც მოიცავს ბიუჯეტის შესრულებას, ანგარიშგებასა და ზემოაღნიშნულ ორ პროცესზე კონტროლის განხორციელებას. ამასთან, პროცესი არის კომპლექსური და მოიცავს რამდენიმე უწყების კოორდინირებულ მოქმედებას.

მინდობილი სახსრების მართვასა და განკარგვაზე ზედამხედველობისა და კონტროლის განხორციელება ძირითადად მოიცავს ძირითადად მოიცავს საქართველოს მთავრობის, აუდიტის სამსახურისა და საქართველოს პარლამენტის, როგორც ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანოს კოორდინირებულ ქმედებას.

ბიუჯეტის შესრულება

იმისათვის, რომ დამტკიცებული ბიუჯეტი შესრულდეს, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის გამოქვეყნებიდან არა უგვიანეს 15 დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას სახელმწიფო და ნაერთი ბიუჯეტების (გადასახადების ნაწილში) კვარტალური ან/და ყოველთვიური განწერის შესახებ. ამ გადაწყვეტილებას საფუძვლად უდევს მხარჯავი დაწესებულებების მიერ ფინანსთა სამინისტროსთვის წარდგენილი ინფორმაცია მათთვის ბიუჯეტით გამოყოფილი ასიგნებების კვარტალური ან/და ყოველთვიური საორიენტაციო განწერის შესახებ.

თავის მხრივ, ბიუჯეტის შესრულება მოიცავს მხარჯავი დაწესებულებებისათვის გამოყოფილი საბიუჯეტო ასიგნებების გამოყენებას დასახული მიზნებისა და ამოცანების შესაბამისად.



საბიუჯეტო ანგარიშგება

ბიუჯეტის ანგარიშგება შედგება სამი პერიოდისგან: ყოველთვიური, ყოველკვარტალური და ყოველწლიური ანგარიშგებისაგან.

ყოველთვიური ანგარიშგების დროს, სახელმწიფო ხაზინა ყოველი თვის დასრულებიდან 20 დღის ვადაში საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს ანგარიშს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების, გადასახდელების, ნაშთის ცვლილებისა და მთლიანი სალდოს ჩვენებით.

ყოველი კვარტლის დასრულებიდან 1 თვის ვადაში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების კვარტალურ მიმოხილვას ნაზარდი ჯამით, ხოლო 31 მარტამდე ამზადებს და საქართველოს მთავრობას წარუდგენს ბიუჯეტის წლიური შესრულების შესახებ ანგარიშს.

თავის მხრივ, საქართველოს მთავრობა საბიუჯეტო წლის დასრულებიდან 3 თვეში სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების თაობაზე წლიურ ანგარიშს გადასცემს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ ამ ანგარიშის შესახებ მოხსენების დასრულების თაობაზე ინფორმაციის მოწოდებისთანავე, მაგრამ საბიუჯეტო წლის დასრულებიდან არაუგვიანეს 5 თვისა, საქართველოს მთავრობა სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშს წარუდგენს პარლამენტს.

სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის სტრუქტურა და შინაარსი მოცემულია ქვემოთ:⁵

1. თავი I – სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მაჩვენებლები

აღნიშნულ თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია მთავრობის მიერ მიღებული შემოსავლების, ხარჯების, საოპერაციო სალდოს, არაფინანსური აქტივების ცვლილების, ვალდებულებების ცვლილებისა, და ბიუჯეტის ბალანსის შესახებ ფაქტობრივი მონაცემების მიხედვით, როგორ შესრულდა საბიუჯეტო პარამეტრები.

2. თავი II - საანგარიშგებო წლის მაკროეკონომიკური მიმოხილვა

მე-2 თავში მოცემულია საანგარიშგებო წლის მაკროეკონომიკური მიმოხილვა, რაც მოიცავს ინფორმაციას ეკონომიკური ზრდის, ინფლაციის, გაცვლითი კურსის, მონეტარული აგრეგატებისა და სხვა კომპონენტების შესახებ.

3. თავი III - სახელმწიფო ბიუჯეტის ასიგნებები

აღნიშნულ თავში წარმოდგენილია ინფორმაცია საბიუჯეტო ასიგნებების ათვისების ფაქტობრივი მონაცემების თაობაზე ხარჯების, არაფინანსური და ფინანსური აქტივების ზრდისა და ვალდებულებების კლების კლასიფიკატორების მიხედვით. ასევე, თავში მოცემულია დეტალური ინფორმაცია საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებიდან გაწეული ფაქტობრივი ხარჯების შესახებ.

4. თავი IV - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მთლიანი სალდო, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილება

ამ თავში წარმოდგენილია საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის მთლიანი სალდო, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების ფაქტობრივი შესრულების მაჩვენებლები.

⁵ დეტალური ინფორმაციის მოძიება შესაძლებელია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე: https://mof.ge/shesrulebis_angarishi

5. თავი V - საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პრიორიტეტები და პროგრამები

თავში აღწერილია სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამების შესრულება, კერძოდ, განხორციელებული აქტივობების შესახებ ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ინფორმაცია.

6. თავი VI - სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელები პროგრამული კლასიფიკაციის მიხედვით

როგორც დასახელებიდან ჩანს, ამ თავში წარმოდგენილია საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და მათი პროგრამების/ქვეპროგრამების მიერ ფაქტობრივად დახარჯულ ასიგნებების მოცულობები საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიხედვით.

7. თავი VII - საქართველოს ცენტრალური ბიუჯეტის შესრულების მაჩვენებლები და სსიპ/ა(ა)იპ-ის კანონმდებლობით ნებადართული სხვა (საკუთარი) შემოსავლები/გადასახდელები

ეს თავი გვაწვდის ინფორმაციას საჯარო სამართლის იურიდიული და არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიული პირების მიერ როგორც სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული, ასევე კანონმდებლობით ნებადართული საკუთარი შემოსავლებისა და მათ ფარგლებში გაწეული გადასახდელების შესახებ.

ზემოაღნიშნული ნაწილების გარდა, ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიში შეიცავს დანართებს, რომლებიც დამატებით ინფორმაციას აწვდის მომხმარებლებს ზოგ საკითხზე, რომლებიც წარმოდგენილია ქვემოთ:

1. ზოგადი ინფორმაცია საქართველოს ეკონომიკური მდგომარეობისა და ბიუჯეტის შესრულების შესახებ.

ამ თავში ვრცელდება აღწერილი ქვეყნის ეკონომიკური მაჩვენებლები და საბიუჯეტო პარამეტრების შესრულება.

2. „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ წინა საანგარიშგებო პერიოდის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის შესახებ მომზადებულ მოხსენებაში წარმოდგენილი შენიშვნებისა და რეკომენდაციების საბიუჯეტო პროცესში გათვალისწინების შესაძლებლობის თაობაზე საქართველოს მთავრობის განკარგულებით განსაზღვრული საქართველოს მთავრობის სამოქმედო გეგმის შესრულების შესახებ“

დანართში მოცემულია ინფორმაცია, როგორ შესრულდა ის ღონისძიებები, რომლებიც დაიგეგმა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ გასული წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშზე მომზადებულ მოხსენებაში გაცემული რეკომენდაციების საპასუხოდ.

3. ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამების შესრულების შესახებ

დანართში წარმოდგენილია ინფორმაცია სახელმწიფო პროგრამების შედეგების მიღწევისა და შედეგების შეფასების ინდიკატორების შესრულების თაობაზე.

4. ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტით გათვალისწინებული კაპიტალური პროექტების შესრულების შესახებ

სახელმწიფო პროგრამების შესრულების შესახებ ინფორმაციის მსგავსად, აღნიშნულ დანართში წარმოდგენილია ხარისხობრივი ინფორმაცია კაპიტალური პროექტების განხორციელების, მათ შორის გაწეული ხარჯებისა და მიღწეული შედეგების თაობაზე.



5. ინფორმაცია მთავრობის ვალის შესახებ

ფაქტობრივი მონაცემების საფუძველზე დანართში წარმოდგენილია ინფორმაცია მთავრობის საგარეო და საშინაო ვალის სტრუქტურის შესახებ.

6. ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტიდან წინა პერიოდის დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულებასთან დაკავშირებული ხარჯების შესახებ

ამ ნაწილში ეკონომიკური კლასიფიკაციის მიხედვითაა მოცემული ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტიდან წინა პერიოდის დავალიანების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულებასთან დაკავშირებული ხარჯების შესახებ.

7. სახელმწიფო ბიუჯეტის გადასახდელების შესრულება ფუნქციონალურ ქრილში

აღნიშნული დანართი ფუნქციონალურ ქრილში აჩვენებს ბიუჯეტის გადასახდელების ფაქტობრივ შესრულებას.

8. საინვესტიციო პროექტების შესრულება

დანართში მოცემულია ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტის დონორების დაფინანსებით განსახორციელებელი იმ საინვესტიციო პროექტების შესრულების შესახებ, რომელიც მოიცავს მხოლოდ პირდაპირ ჩარიცხვებს.

9. მიზნობრივი გრანტები

აღნიშნულ დანართში ასახულია ინფორმაცია სახელმწიფო ბიუჯეტის იმ გადასახდელების შესრულების თაობაზე, რომელიც ეხება მხოლოდ მიზნობრივ გრანტებს.

10. სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდი

დანართში წარმოდგენილია ინფორმაცია სასამართლოს გადაწყვეტილებების აღსრულების ფინანსური უზრუნველყოფის თაობაზე, რომელიც მოიცავს იმ სუბიექტთა ჩამონათვალსა და თანხის ოდენობას, რომელიც გაიცა სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების მიზნით.

სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებაზე კონტროლს ახორციელებს საქართველოს პარლამენტი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მეშვეობით. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზანია, საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებისა და ხარჯვის კანონიერების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის ხელშეწყობა.

აღნიშნულ ფუნქციას სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს აუდიტის მანდატის საშუალებით, რომლითაც იგი უფლებამოსილია, მხარტავ დაწესებულებებში ჩაატაროს ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტი.

სახელმწიფო ბიუჯეტის საპარლამენტო კონტროლთან დაკავშირებით საბიუჯეტო კოდექსში განსაზღვრულია შესაბამისი მექანიზმი. მთავრობის მიერ პარლამენტისათვის წარდგენილ ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშთან დაკავშირებით სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მისთვის ამ ანგარიშის გადაცემიდან 50 დღის ვადაში საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს მოხსენებას სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის შესახებ.⁶

სათანადო განხილვების საფუძველზე საქართველოს პარლამენტი იღებს დადგენილებას სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის დამტკიცების ან დაუმტკიცებლობის შესახებ.

⁶ დეტალური ინფორმაციის მოძიება შესაძლებელია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ვებ-გვერდზე: sao.ge/ka/ანგარიშები?isAudit=false.

საბიუჯეტო პროცესი ადგილობრივ თვითმმართველობებში

საბიუჯეტო პროცესი არსებობს მმართველობის ყველა შესაბამის დონეზე. ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტის ფორმირება და ანგარიშვალდებულება გარკვეულწილად იმეორებს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროცესის ელემენტებს ზოგი განსხვავებული კომპონენტებით.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტის პროექტის მომზადება, წარდგენა და დამტკიცება

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულები შეიმუშავენ საკუთარი პრიორიტეტების დოკუმენტს, რომელიც ადმინისტრაციული ერთეულების განვითარების ძირითადი გეგმაა და ასახავს ინფორმაციას საშუალოვადიანი სამოქმედო გეგმების შესახებ. ამ დოკუმენტს ადგენს ადგილობრივი თვითმმართველობის აღმასრულებელი ორგანო შესაბამისი სახელმწიფო რწმუნებულის ადმინისტრაციასთან კონსულტაციით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებს მიმდინარე წლის 15 ივლისამდე აცნობებს დასაგეგმი საბიუჯეტო წლის ძირითად საბიუჯეტო პარამეტრებს. ასევე, არა უგვიანეს 5 ოქტომბრისა, აცნობებს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტით ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტისათვის გადასაცემი ფინანსური დახმარებისა და გადასახადებიდან მისაღები შემოსავლების საპროგნოზო მაჩვენებლებს.

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის პროექტს თანდართულ მასალებთან ერთად არაუგვიანეს 15 ნოემბრისა, შესაბამისი ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მერი განსახილველად წარუდგენს ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის წარმომადგენლობით ორგანოს – საკრებულოს.

შენიშვნების არსებობის შემთხვევაში მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლობითი ორგანო – საკრებულო, არაუგვიანეს 25 ნოემბრისა, ბიუჯეტის პროექტს შენიშვნებით უბრუნებს მუნიციპალიტეტის მერს.

ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო სატაროდ იხილავს ბიუჯეტის პროექტს და ახალი საბიუჯეტო წლის დაწყებამდე ამტკიცებს ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის პროექტს.

დასაგეგმი წლის დაწყებამდე ბიუჯეტის დაუმტკიცებლობის შემთხვევაში შესაბამისი საკრებულო უფლებამოსილია, სიითი შემადგენლობის 3/5-ით დაამტკიცოს საკრებულოს ფრაქციის ან საკრებულოს სიითი შემადგენლობის არანაკლებ 1/3-ის მიერ ინიცირებული ბიუჯეტის პროექტი.

საბიუჯეტო წლის დაწყებიდან 3 თვის განმავლობაში ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის დაუმტკიცებლობის შემთხვევაში საქართველოს მთავრობა უფლებამოსილია, წარმომადგენლობით ორგანოსა და მერს შეუწყვიტოს უფლებამოსილება.

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეული დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შესაბამისობაში არსებული პრიორიტეტების შესახებ დოკუმენტს უგზავნის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბიუჯეტის პროექტის დამტკიცებიდან არა უგვიანეს 20 დღისა.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტის შესრულება, ანგარიშგება და კონტროლი

როგორც ცენტრალურ, ისე ადგილობრივ დონეზე, კანონმდებლობით განსაზღვრულია თვითმმართველობის ბიუჯეტის შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის



მექანიზმები. ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის შესრულებას თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს ადგილობრივი თვითმმართველობის აღმასრულებელი ორგანო. ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის გამოქვეყნებიდან არაუგვიანეს 15 დღისა, შესაბამისი საფინანსო ორგანო ამზადებს ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის კვარტალურ ან/და ყოველთვიურ გაწერას.

ადგილობრივი ბიუჯეტის ანგარიშგება ასევე ხორციელდება სამი პერიოდისათვის: ყოველთვიური, ყოველკვარტალური და ყოველწლიური ანგარიში.

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საფინანსო ორგანო ყოველი თვის დასრულებიდან 10 დღის ვადაში ამზადებს ანგარიშს, რომელშიც აისახება ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის შემოსულობები, გადასახდელები, ნაშთის ცვლილება და მთლიანი სალდო. ყოველი კვარტალის დასრულებიდან 1 თვის ვადაში ადგილობრივი თვითმმართველობის აღმასრულებელი ორგანო შესაბამის წარმომადგენლობით ორგანოს წარუდგენს ბიუჯეტის შესრულების კვარტალურ მიმოხილვას.

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის საფინანსო ორგანო ამზადებს ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშს და საბიუჯეტო წლის დასრულებიდან არა უგვიანეს 2 თვისა, წარუდგენს წარმომადგენლობით ორგანოს. ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო სატაროდ იხილავს ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშს და არა უგვიანეს 1 მაისისა, იღებს გადაწყვეტილებას წლიური ანგარიშის დამტკიცების ან დაუმტკიცებლობის შესახებ.

ავტონომიური რესპუბლიკების საბიუჯეტო პროცესი

ავტონომიური რესპუბლიკების საბიუჯეტო პროცესიც ასევე ბიუჯეტის ფორმირების, შესრულების, ანგარიშგებისა და კონტროლის ეტაპებისაგან შედგება.

ავტონომიური რესპუბლიკის ბიუჯეტის პროექტის მომზადება, წარდგენა და დამტკიცება

ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების მსგავსად, ავტონომიური რესპუბლიკები შეიმუშავენ პრიორიტეტების საკუთარ დოკუმენტს, რომელიც ავტონომიური რესპუბლიკების განვითარების ძირითადი გეგმაა და ასახავს ინფორმაციას საშუალოვადიანი სამოქმედო გეგმების შესახებ. დოკუმენტის შედგენის კოორდინაციას ახორციელებს ავტონომიური რესპუბლიკის საფინანსო ორგანო.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ავტონომიური რესპუბლიკის აღმასრულებელ ორგანოს დასაგეგმი საბიუჯეტო წლის ძირითად საბიუჯეტო პარამეტრებს აწვდის მიმდინარე წლის 15 ივლისამდე, ხოლო ინფორმაციას სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ავტონომიური რესპუბლიკისთვის რესპუბლიკური ბიუჯეტიდან ფინანსური დახმარების გამოყოფის შესახებ – არა უგვიანეს 5 ოქტომბრისა.

ავტონომიური რესპუბლიკის საფინანსო ორგანო მხარტავ დაწესებულებებს უგზავნის საბიუჯეტო განაცხადის ფორმებს. მხარტავი დაწესებულებების ხელმძღვანელები საფინანსო ორგანოს საბიუჯეტო განაცხადებს წარუდგენენ არა უგვიანეს 25 აგვისტოსა. საფინანსო ორგანო ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის პროექტსა და პრიორიტეტების დოკუმენტს ავტონომიური რესპუბლიკის აღმასრულებელ ორგანოს წარუდგენს არა უგვიანეს 25 ოქტომბრისა.

ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობის თავმჯდომარე არა უგვიანეს 1 ნოემბრისა უმაღლეს საბჭოს წარუდგენს ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის კანონის პროექტს თანდართულ მასალებთან ერთად. ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი საბჭო ახალი საბიუჯეტო წლის დაწყებამდე ამტკიცებს ახალი საბიუჯეტო წლის რესპუბლიკურ ბიუჯეტს.

დასაგეგმი წლის დაწყებამდე ბიუჯეტის დაუმტკიცებლობის შემთხვევაში, შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო უფლებამოსილია მხარტავ დაწესებულებებზე ყოველთვიურად გასცეს თანხა არა უმეტეს გასული საბიუჯეტო წლის ასიგნებების 1/12-ისა.

ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შესრულება, ანგარიშგება და კონტროლი

ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შესრულებას თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს ავტონომიური რესპუბლიკის აღმასრულებელი ორგანო.

მხარტავი დაწესებულებები ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის კანონის გამოქვეყნებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში საფინანსო ორგანოს წარუდგენენ ინფორმაციას მათთვის ბიუჯეტით გამოყოფილ ასიგნებების კვარტალური ან/და ყოველთვიური საორიენტაციო განწერის შესახებ.

საფინანსო ორგანო მხარტავ დაწესებულებებთან ერთად იხილავს წარმოდგენილ ინფორმაციას და არსებული რესურსების გათვალისწინებით, ბიუჯეტის კანონის გამოქვეყნებიდან არა უგვიანეს 15 დღისა, იღებს გადაწყვეტილებას ბიუჯეტის კვარტალური ან/და ყოველთვიური განწერის შესახებ.

ავტონომიური რესპუბლიკის საფინანსო ორგანო ყოველი თვის დასრულებიდან 10 დღის ვადაში ამზადებს ანგარიშს ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შემოსულობების, გადასახდელების, ნაშთის ცვლილებისა და მთლიანი სალდოს ჩვენებით.

ყოველი კვარტალის დასრულებიდან 1 თვის განმავლობაში ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოს წარუდგენს ბიუჯეტის შესრულების კვარტალურ მიმოხილვას ნაზარდი ტამით.

ავტონომიური რესპუბლიკის საფინანსო ორგანო ამზადებს ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშს და განსახილველად წარუდგენს ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობას.

ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლეს საბჭოს საბიუჯეტო წლის დასრულებიდან არაუგვიანეს 3 თვისა, წარუდგენს ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშს. ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი საბჭო საგაზაფხულო სესიის დასრულებამდე იღებს გადაწყვეტილებას ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის დამტკიცების ან დაუმტკიცებლობის შესახებ.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში შეტამებულია ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების საბიუჯეტო პროცესის სტადიები და სუბიექტები.

ცხრილი 1. სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების საბიუჯეტო პროცესი

პროცესი	სახელმწიფო ბიუჯეტი	ავტონომიური რესპუბლიკის ბიუჯეტი	ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულის ბიუჯეტი
მომზადება	საქართველოს მთავრობა	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა)	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (მერია)
განხილვა და დამტკიცება	საქართველოს პარლამენტი	შესაბამისი წარმომადგენლობითი ორგანო (უმაღლესი საბჭო)	შესაბამისი წარმომადგენლობითი ორგანო (საკრებულო)
შესრულება	საქართველოს მთავრობა	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა)	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (მერია)
ანგარიშგება	საქართველოს მთავრობა	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა)	შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანო (მერია)
კონტროლი	საქართველოს პარლამენტი	შესაბამისი წარმომადგენლობითი ორგანო (უმაღლესი საბჭო)	შესაბამისი წარმომადგენლობითი ორგანო (საკრებულო)

პრაქტიკული სავარჯიშოები ბიუჯეტის არსის, საბიუჯეტო სისტემისა და მოწყობისა და საბიუჯეტო პროცესისთვის

1. ბიუჯეტის დაზუსტება არის:

- განსაზღვრული ლიმიტებისა და შეზღუდვების გათვალისწინებით, ასიგნებების გადანაწილება პროგრამებს/ქვეპროგრამებს და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის წლიური ბიუჯეტის კანონის ცვლილების გარეშე;
- წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებულ ასიგნებებში ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანა წლიური ბიუჯეტის კანონის ცვლილებით ან მის გარეშე;
- წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებულ ასიგნებებში ცვლილებების ან/და დამატებების შეტანა წლიური ბიუჯეტის კანონის ცვლილების განხორციელების გზით;
- არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

2. პარლამენტში სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტში ცვლილებების შეტანა შესაძლებელია:

- მთავრობის თანხმობით;
- პლენარულ სხდომაზე მისი განხილვისას იმ შემთხვევაში, თუ გამოთქმულ შენიშვნას დაეთანხმება პარლამენტის თავმჯდომარე;

- გ) პარლამენტის სიითი შემადგენლობის უმრავლესობით, ერთი მოსმენით;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

3. სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებაზე კონტროლს ახორციელებს:

- ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
- ბ) საქართველოს პარლამენტი;
- გ) სახელმწიფო აუდიტის სამსახური;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

4. ქვემოთ წარმოდგენილ მსჯელობათაგან სწორია:

- ა) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ამზადებს და საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს ანგარიშს ბიუჯეტის წლიური შესრულების შესახებ;
- ბ) საქართველოს მთავრობა ამზადებს და საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს ბიუჯეტის შესრულების შესახებ წლიურ ანგარიშს;
- გ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო ამზადებს და საქართველოს მთავრობას წარუდგენს ბიუჯეტის შესრულების შესახებ წლიურ ანგარიშს;
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

5. საპარლამენტო განხილვების დროს რამდენჯერ წარედგინება წლიური ბიუჯეტის კანონი საქართველოს პარლამენტს?

- ა) ორჯერ;
- ბ) სამჯერ;
- გ) ერთხელ, რადგან ბიუჯეტის კანონი მიიღება ერთი მოსმენით;
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ბიუჯეტის არსის, საბიუჯეტო სისტემისა და მოწყობის და საბიუჯეტო პროცესისთვის

1. სწორი პასუხია „ა“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 31-ე მუხლი.

2. სწორი პასუხია „ა“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 39-ე მუხლის მე-10 ნაწილი.

3. სწორი პასუხია „ბ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 46-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

4. სწორი პასუხია სწორი პასუხია „გ“.

საბიუჯეტო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

5. სწორი პასუხია „ბ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 39-ე მუხლი.



2. ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები და ტრანსფერები

მოდულის მეორე ნაწილში განხილულია ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების საბიუჯეტო კოდექსში მოცემული ზოგადი ნორმები როგორც სახელმწიფო, ისე ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტებისთვის, აღწერილია საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებისა და ტრანსფერების სახეები და დანიშნულება, ასევე ტრანსფერების განსაზღვრის მოძრაობის სქემა.

სასწავლო მასალა

მოდულის მე-2 ნაწილის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის დამატებითი სავალდებულო სასწავლო მასალა არ არის განსაზღვრული.

ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმების, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებისა და ტრანსფერების შესწავლის მისაღები შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	ბიუჯეტის შესრულების ზოგადი ნორმების აღწერა;
☐	2	ასიგნებების გადანაწილების წესებისა და ზღვრული ოდენობების აღწერა;
☐	3	ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშის შინაარსისა და შემადგენელი ელემენტების აღწერა;
☐	4	საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახდელებისა და მათი სახეობების, დანიშნულებისა და ზღვრული მოცულობების აღწერა;
☐	5	ტრანსფერების სახეობებისა და მათი მოძრაობის სქემის აღწერა;
☐	6	განაწილებული დამატებითი ღირებულების გადასახადის სისტემის აღწერა.

ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმები

ბიუჯეტის შესრულება განისაზღვრება საბიუჯეტო კოდექსით დადგენილი ზოგადი ნორმებით, რომლებიც ეხება სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების, აგრეთვე კოდექსით გათვალისწინებული საჯარო სამართლის იურიდიული პირებისა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების ბიუჯეტს.

ბიუჯეტები სრულდება საკასო მეთოდით, რომლის მიხედვითაც ოპერაციის შემოსავ-

ლად ან ხარტად აღიარება ხდება მაშინ, როცა ხორციელდება შემოსავალის ფულადი ფორმით მიღება ან თანხის გაცემა.

წლიური ბიუჯეტით დამტკიცებული შემოსულობები პროგნოზია და არ ზღუდავს მის შესრულებას გეგმური მაჩვენებლის გადაჭარბებით. გადასახდელების შემთხვევაში, დაზუსტებული ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნებების ზევით ფინანსური ვალდებულების აღება დაუშვებელია, გარდა საერთაშორისო ხელშეკრულებებითა და მრავალწლიანი შესყიდვებით ნაკისრი ვალდებულებებისა.

სახელმწიფო ბიუჯეტში ერთი მხარტავი დაწესებულებიდან სხვა მხარტავ დაწესებულებაზე ასიგნებების გადანაწილება შეიძლება მხოლოდ წლიურ საბიუჯეტო კანონში ცვლილების შეტანით.

მხარტავი დაწესებულების პროგრამებს, ქვეპროგრამებსა და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის თანხის გადანაწილება შეიძლება განხორციელდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობით. მხარტავი დაწესებულების პროგრამებს შორის თანხების გადანაწილება არ უნდა აღემატებოდეს მხარტავი დაწესებულებისათვის წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნებების 5%-ს. პროგრამის ფარგლებში ქვეპროგრამებსა და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის გადანაწილებაზე საბიუჯეტო კოდექსით ლიმიტი არ არის განსაზღვრული.

მხარტავი დაწესებულებებისათვის გამოყოფილი ასიგნებებიდან თანხები შესაძლებელია გადანაწილდეს საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებზე. გადანაწილებული თანხები არ უნდა აჭარბებდეს საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებისათვის წლიური ბიუჯეტით დამტკიცებული ასიგნებების 2%-ს.

საგანგებო ბიუჯეტის მოქმედებისას სარეზერვო ფონდებსა და ასიგნებების გადანაწილებებზე დადგენილი პროცენტული შეზღუდვები შეჩერებულია.

სარეზერვო ფონდიდან გამოყოფილი საბიუჯეტო სახსრების ათვისებაზე არ ვრცელდება არც საბიუჯეტო კოდექსით დაწესებული პროგრამებს/ქვეპროგრამებს შორის ასიგნებების გადანაწილებასთან დაკავშირებული ლიმიტები და არც შესყიდვების შესახებ კანონით დადგენილი მოთხოვნები.

ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკურ ბიუჯეტში ასიგნებების გადანაწილებისათვის ასევე მოქმედებს შესაბამისი წესები. ერთი მხარტავი დაწესებულებიდან სხვა მხარტავ დაწესებულებაზე ასიგნებების გადანაწილება (გარდა ფონდებიდან გამოყოფილი ასიგნებებისა) შეიძლება მხოლოდ დამტკიცებულ წლიურ ბიუჯეტში ცვლილებების შეტანის შემდეგ.

მხარტავი დაწესებულებებისათვის გამოყოფილი ასიგნებებიდან თანხები შესაძლებელია გადანაწილდეს საერთო-რესპუბლიკური მნიშვნელობის გადასახდელებზე, თუ გადანაწილებული თანხები არ გადააჭარბებს საერთო-რესპუბლიკური მნიშვნელობის გადასახდელებისათვის წლიური ბიუჯეტით დამტკიცებული ასიგნებების 2%-ს.

ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტში ერთი პრიორიტეტიდან სხვა პრიორიტეტზე ასიგნებების გადანაწილება (გარდა ფონდებიდან გამოყოფილი ასიგნებებისა) შეიძლება მხოლოდ დამტკიცებულ წლიურ ბიუჯეტში ცვლილებების შეტანის შემდეგ.

ერთი პრიორიტეტის ფარგლებში შესაძლებელია თანხების გადანაწილება განხორციელდეს პროგრამებს, ქვეპროგრამებსა და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის. ერთი პრიორიტეტის ფარგლებში პროგრამებს შორის თანხების გადანაწილება არ უნდა აღემატებოდეს ამ პრიორიტეტისათვის წლიური ბიუჯეტით დამტკიცებული გადასახდელების 5%-ს (გარდა ფონდებიდან გამოყოფილი ასიგნებებისა).



საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელები

სახელმწიფო ბიუჯეტი მოიცავს შემდეგ საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებს:

- საგარეო სახელმწიფო ვალდებულებების მომსახურებასა და დაფარვას;
- საშინაო სახელმწიფო ვალდებულებების მომსახურებასა და დაფარვას;
- საქართველოს პრეზიდენტის სარეზერვო ფონდს;
- საქართველოს მთავრობის სარეზერვო ფონდს;
- საქართველოს რეგიონებში განსახორციელებელი პროექტების ფონდს;
- წინა წლებში წარმოქმნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდს;
- ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისათვის გადასაცემ ტრანსფერებს.

საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელების სხვა კატეგორიები შესაძლებელია განისაზღვროს წლიური ბიუჯეტით.

სარეზერვო ფონდები

პრეზიდენტისა და მთავრობის სარეზერვო ფონდები იქმნება სახელმწიფო ბიუჯეტით გაუთვალისწინებელი გადასახდელების დასაფინანსებლად. მათი საერთო მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებულ ასიგნებების 1 %-ს.

სარეზერვო ფონდების მთლიანი მოცულობის გაზრდა შესაძლებელია თითოეული სარეზერვო ფონდის დამტკიცებული მოცულობის არაუმეტეს 20%-ით.

სახელმწიფო ბიუჯეტის სარეზერვო ფონდების ხარჯის მიმართულებებს განსაზღვრავენ საქართველოს პრეზიდენტი და საქართველოს მთავრობა დაზუსტებული ბიუჯეტით განსაზღვრული მოცულობის მიხედვით. თუ საქართველოს მთავრობის სარეზერვო ფონდიდან გამოსაყოფი თანხა არ აღემატება 100,000 ლარს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით საქართველოს პრემიერ-მინისტრი უფლებამოსილია, მიიღოს გადაწყვეტილება თანხის გამოყოფის თაობაზე.

რეგიონებში განსახორციელებელი პროექტების ფონდი

სახელმწიფო ბიუჯეტში იქმნება საქართველოს რეგიონებში განსახორციელებელი პროექტების ფონდი, რომლის განკარგვა ხორციელდება საქართველოს მთავრობის მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. საქართველოს რეგიონებში განსახორციელებელი პროექტების ფონდის ოდენობა განისაზღვრება წლიური ბიუჯეტით. თუ ფონდიდან გამოსაყოფი თანხა არ აღემატება 100,000 ლარს, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წარდგინებით საქართველოს პრემიერ-მინისტრი უფლებამოსილია, მიიღოს გადაწყვეტილება თანხის გამოყოფის თაობაზე.

წინა წლებში წარმოქმნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდი

სახელმწიფო ბიუჯეტში იქმნება წინა წლებში წარმოქმნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდი, რომლის განკარგვა ხორციელდება საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და საქართველოს მთავრობის მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. წინა წლებში წარმოქმ-

ნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებათა აღსრულების ფონდის ოდენობა განისაზღვრება წლიური ბიუჯეტით.

ავტონომიური რესპუბლიკების დონეზე არსებობს საერთო-რესპუბლიკური მნიშვნელობის გადასახდელები, რაც მოიცავს შემდეგს:

- ვალდებულებების მომსახურებასა და დაფარვას;
- ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის სარეზერვო ფონდს;
- წინა წლებში წარმოქმნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდს;
- ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისათვის გადასაცემ ტრანსფერებს;
- ავტონომიური რესპუბლიკის ტერიტორიაზე არსებულ მუნიციპალიტეტებში განხორციელებელი პროექტების ფონდს.

საერთო-რესპუბლიკური მნიშვნელობის გადასახდელების სხვა კატეგორიები შესაძლებელია განისაზღვროს წლიური ბიუჯეტით.

სახელმწიფო ბიუჯეტის მსგავსად, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტით გაუთვალისწინებელი გადასახდელების დასაფინანსებლად იქმნება სარეზერვო ფონდი, რომლის მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებულ ასიგნებების მთლიანი ოდენობის 2%-ს. აღნიშნული ფონდიდან თანხების განკარგვა ხდება ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობის თავმჯდომარის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკურ ბიუჯეტში შეიძლება შეიქმნას წინა წლებში წარმოქმნილი დავალიანებების დაფარვისა და სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების ფონდიც.

სარეზერვო ფონდი ასევე არსებობს ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტშიც, საიდანაც თანხების განკარგვა ხდება ქალაქის მერის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ტრანსფერები

სხვა დონის სახელმწიფო ერთეულებიდან მიღებული გრანტები იყოფა მიზნობრივ, სპეციალურ და კაპიტალურ ტრანსფერებად.

მიზნობრივი ტრანსფერი არის დელეგირებულ უფლებამოსილებათა განხორციელების მიზნით ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტში სახელმწიფო ან/და ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტიდან ფინანსური დახმარების სახით მიღებული სახსრები.

სპეციალური ტრანსფერი არის სტიქიური მოვლენების, ეკოლოგიური და სხვა სახის კატასტროფების, საომარი მოქმედებების, ეპიდემიებისა და სხვა საგანგებო სიტუაციების შედეგების (ზიანის) სალიკვიდაციოდ, აგრეთვე სხვა ღონისძიებების განსახორციელებლად სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებს შორის გაწეული ფინანსური დახმარება.

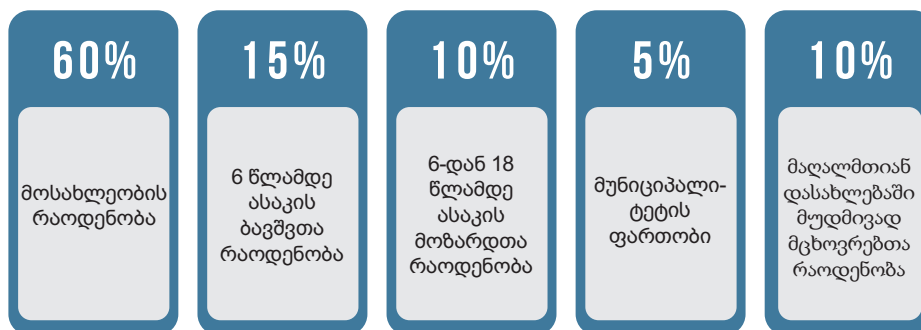
ხოლო მესამე, კაპიტალურ ტრანსფერს წარმოადგენს კაპიტალური პროექტის განსახორციელებლად სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკურ და ად-



გილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებს შორის გაწეული ფინანსური დახმარება, რომელიც დაკავშირებულია ტრანსფერის მიმღების არაფინანსური აქტივების ზრდასთან.

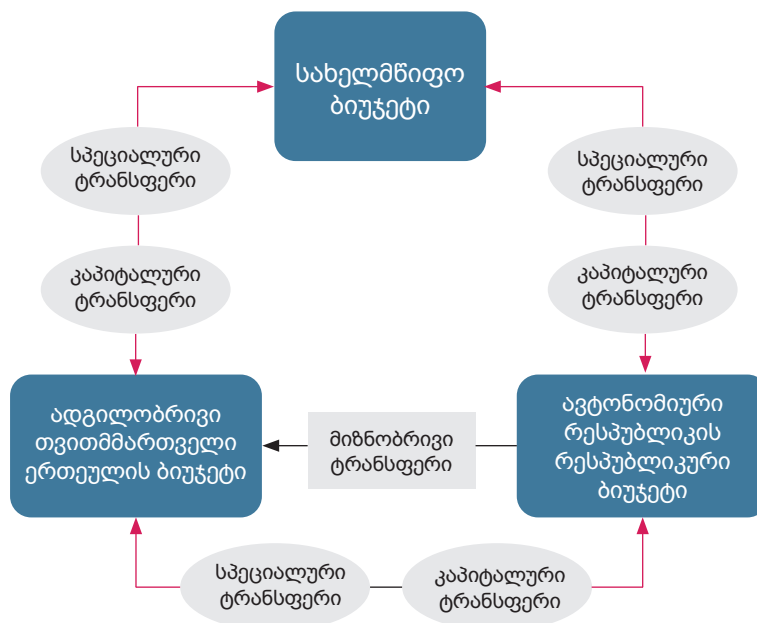
ზემოაღნიშნულის გარდა, სახელმწიფო ბიუჯეტში მობილიზებული მთლიანი დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) 19% მიიმართება მუნიციპალიტეტების ბიუჯეტში. მუნიციპალიტეტებისათვის დამატებული ღირებულების გადასახადის განაწილება ხდება მუნიციპალიტეტებში რეგისტრირებული მოსახლეობის რაოდენობის, 6 წლამდე ასაკის ბავშვთა რაოდენობის, 6-დან 18 წლამდე ასაკის მოზარდთა რაოდენობის, მუნიციპალიტეტის ფართობისა და მაღალმთიან დასახლებაში მუდმივად მცხოვრები პირის სტატუსის მქონე პირთა რაოდენობის მიხედვით, შემდეგი პროპორციით:

დიაგრამა 5. დღგ-ის განაწილება მუნიციპალიტეტებში



ბიუჯეტებს შორის ტრანსფერების მოძრაობის სქემა ასახულია მე-6 დიაგრამა.

დიაგრამა 6. ბიუჯეტებს შორის ტრანსფერების მოძრაობის სქემა



პრაქტიკული სავარჯიშოები ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმების, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებისა და ტრანსფერებისთვის

1. სახელმწიფო ბიუჯეტში ერთი მხარტავი დაწესებულებიდან სხვა მხარტავ დაწესებულებებზე ასიგნებების გადანაწილება შეიძლება:

- ა) საბიუჯეტო კანონში ცვლილებების შეტანის გარეშე, თუ გადანაწილებელი თანხა არ აღემატება მთლიანი ასიგნების 2%-ს;
- ბ) საბიუჯეტო კანონში ცვლილებების შეტანის გარეშე, თუ გადანაწილებელი თანხა არ აღემატება მთლიანი ასიგნების 5%-ს;
- გ) საბიუჯეტო კანონში ცვლილებების შეტანის გარეშე, თუ გადანაწილებელი თანხა არ აღემატება მთლიანი ასიგნების 1%-ს;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

2. მხარტავი დაწესებულების პროგრამებს, ქვეპროგრამებსა და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მუხლებს შორის თანხების გადანაწილება შეიძლება განხორციელდეს:

- ა) საქართველოს მთავრობის თანხმობით;
- ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობით;
- გ) საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით;
- დ) საქართველოს პრემიერ-მინისტრის განკარგულებით.

3. მიზნობრივი ტრანსფერი არის:

- ა) დელეგირებულ უფლებამოსილებათა განხორციელების მიზნით ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტში სახელმწიფო ან/და ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტიდან ფინანსური დახმარების სახით მიღებული სახსრები;
- ბ) სტიქიური მოვლენების, ეკოლოგიური და სხვა სახის კატასტროფების, საომარი მოქმედებების, ეპიდემიებისა და სხვა საგანგებო სიტუაციების შედეგების (ზიანის) სალიკვიდაციოდ, აგრეთვე სხვა ღონისძიებების განსახორციელებლად სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკურ და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებს შორის გაწეული ფინანსური დახმარება.
- გ) საკუთარ უფლებამოსილებათა განხორციელების უზრუნველყოფის მიზნით ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტიდან კოდექსით დადგენილი ფორმულის შესაბამისად გამოყოფილი თანხები, რომელთა გამოყენების მიმართულებებს დამოუკიდებლად განსაზღვრავს ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანო.
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. ქვემოთ წარმოდგენილ მსჯელობათაგან არასწორია:

- ა) სარეზერვო ფონდიდან გამოყოფილი საბიუჯეტო სახსრების ათვისებაზე არ ვრცელდება საბიუჯეტო კოდექსით დაწესებული პროგრამებს/ქვეპროგრამებს შორის ასიგნებების გადანაწილებასთან დაკავშირებული ლიმიტები;



- ბ) სარეზერვო ფონდიდან გამოყოფილი საბიუჯეტო სახსრების ათვისებაზე არ ვრცელდება „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი მოთხოვნები;
- გ) თუ საქართველოს პრეზიდენტისა და საქართველოს მთავრობის სარეზერვო ფონდებიდან გამოსაყოფი თანხა არ აღემატება 100,000 ლარს, საქართველოს პრემიერ-მინისტრი უფლებამოსილია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წარდგინების საფუძველზე მიიღოს გადაწყვეტილება თანხის გამოყოფის თაობაზე.
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

5. ქვემოთ წარმოდგენილ მსჯელობათაგან რომელია სწორი.

პრეზიდენტისა და მთავრობის სარეზერვო ფონდები:

- ა) იქმნება სახელმწიფო ბიუჯეტით გაუთვალისწინებელი გადასახდელების დასაფინანსებლად;
- ბ) სარეზერვო ფონდების ხარჯების მიმართულებებს განსაზღვრავენ შესაბამისად საქართველოს პრეზიდენტი და საქართველოს მთავრობა დაზუსტებული ბიუჯეტით განსაზღვრული მოცულობის მიხედვით.
- გ) საქართველოს პრეზიდენტისა და საქართველოს მთავრობის სარეზერვო ფონდებიდან თანხებს გამოყოფს ფინანსთა სამინისტრო.
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ბიუჯეტის შესრულებისა და ასიგნებების გადანაწილების ზოგადი ნორმების, საერთო-სახელმწიფოებრივი მნიშვნელობის გადასახდელებისა და ტრანსფერებისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 31-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

2. სწორი პასუხია „ბ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 31-ე მუხლი.

3. სწორი პასუხია „ა“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის „პ“ ქვეპუნქტი.

4. სწორი პასუხია „გ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 31-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

5. სწორი პასუხია „დ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 28-ე მუხლი.

3. საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და ბიუჯეტის შემოსულობები

მოდულის სახელმძღვანელოს მესამე ნაწილში აღწერილია საბიუჯეტო კლასიფიკაცია და მისი კატეგორიები, ასევე საბიუჯეტო შემოსულობები და მისი კატეგორიები, როგორებიცაა შემოსავლები, არაფინანსური აქტივების კლება, ფინანსური აქტივების კლება და ვალდებულებების ზრდა.

მესამე ნაწილი ასევე მოიცავს საბიუჯეტო შემოსულობების თითოეულ კატეგორიაში შემავალი ქვეკატეგორიების დეტალურ აღწერას.

სასწავლო მასალა

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-3 ნაწილის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის დამატებითი სავალდებულო სასწავლო მასალა განსაზღვრული არ არის.

მსმენელებისთვის სარეკომენდაციო მასალის სახით განსაზღვრულია „საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2019 წლის 5 აპრილის N99 ბრძანება.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და ბიუჯეტის შემოსულობების შესწავლის შედეგად მისაღები შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და მისი ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	2	ბიუჯეტის შემოსულობების კატეგორიებისა და გადასახადების სახელმწიფო, ავტონომიურ და ადგილობრივ ბიუჯეტებში განაწილების აღწერა;
☐	3	შემოსავლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	4	არაფინანსური აქტივების კლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	5	ფინანსური აქტივების კლების ქვეკატეგორიების აღწერა;
☐	6	ვალდებულებების ზრდის ქვეკატეგორიების აღწერა.

საბიუჯეტო კლასიფიკაცია

საქართველოში 2019 წლიდან ამოქმედდა ახალი საბიუჯეტო კლასიფიკაცია, რომელიც უზრუნველყოფს ბიუჯეტში წლის განმავლობაში მისაღები შემოსულობებისა და გასაწევი გადასახდელების აღრიცხვას საერთაშორისო სავალუტო ფონდის (IMF) 2014 წლის სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკის სახელმძღვანელოს (GFSM 2014) შესაბამისად.



საბიუჯეტო კლასიფიკაცია აერთიანებს შემდეგ ოთხ ქვეკატეგორიას:

- შემოსავლების კლასიფიკაციას;
- ხარჯების კლასიფიკაციას;
- არაფინანსური აქტივების კლასიფიკაციას;
- ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაციას.

შემოსავლების კლასიფიკაცია მოიცავს კანონმდებლობით დადგენილი გადასახადებიდან, სხვა შემოსავლებიდან და გრანტებიდან მიღებულ სახსრებს.

ხარჯების კლასიფიკაცია მოიცავს გადასახდელებს, რომლებიც მიმართულია შრომის ანაზღაურებაზე, საქონელისა და მომსახურების შეძენაზე, პროცენტის დაფარვაზე, სოციალურ უზრუნველყოფაზე, გასაცემ გრანტებზე, სუბსიდიებსა და სხვა ხარჯებზე.

არაფინანსური აქტივების კლასიფიკაცია მოიცავს ინფორმაციას ძირითადი აქტივებით, მატერიალური მარაგებით, ფასეულობებითა და არაწარმოებული აქტივებით წლის განმავლობაში განხორციელებული ოპერაციების თაობაზე.

ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოიცავს ინფორმაციას სახელმწიფოს მიერ შეძენილი და გასხვისებული ფინანსური აქტივების შესახებ (მაგ. აქციებისა და სხვა ფასიანი ქაღალდების შეძენა/გასხვისება, სესხების გაცემა/დაბრუნება), ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოიცავს ინფორმაციას სახელმწიფოს მიერ აღებული კრედიტორული დავალიანებებისა და მათი დაფარვის შესახებ.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციას აქვს შესაბამისი თანრიგები:

- შემოსავლების ეკონომიკური კლასიფიკაცია - შედგება 8 თანრიგისაგან;
- ხარჯების ეკონომიკური კლასიფიკაცია - 7 თანრიგისაგან;
- არაფინანსური აქტივების კლასიფიკაცია - 6 თანრიგისაგან;
- ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია - 4 თანრიგისაგან.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციის თითოეული ქვეკატეგორია განხილულია სახელმძღვანელოში ქვემოთ, მოცემულ თავში კი ბიუჯეტის შემოსულობები, ხოლო მომდევნო მე-4 ნაწილში გადასახდელების კლასიფიკაცია.

ბიუჯეტის შემოსულობები

საქართველოს სახელმწიფო, ასევე ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტი უნდა მოიცავდეს სრულყოფილ ინფორმაციას წლის განმავლობაში მისაღები შემოსულობების, გასაწევი გადასახდელებისა და ნაშთის ცვლილების შესახებ.

შემოსულობები

—

გადასახდელები

=

ნაშთის ცვლილება

ბიუჯეტის შემოსულობები საანგარიშო პერიოდში ბიუჯეტში მიღებული ფულადი სახსრების ერთობლიობაა. საბიუჯეტო კოდექსი განასხვავებს შემოსულობების ოთხ კატეგორიას:

- შემოსავლებს;
- არაფინანსური აქტივების კლებას (არაფინანსური აქტივებით ოპერაციებიდან მიღებულ სახსრებს);
- ფინანსური აქტივების კლებას (ფინანსური აქტივებით ოპერაციებიდან მიღებულ სახსრებს, ნაშთის გამოყენების გარდა);
- ვალდებულებების ზრდას (ვალდებულებების აღების შედეგად მიღებულ სახსრებს).

შემოსავლები

შემოსავლები თავის მხრივ იყოფა სამ ძირითად კატეგორიად: გადასახადებად, გრანტებად და სხვა შემოსავლებად.

გადასახადები არის კანონმდებლობით დადგენილი სავალდებულო ტრანსფერი, რომელსაც გადამხდელი უხდის სახელმწიფო მმართველობის ორგანოებს. გადასახადების სია წარმოდგენილია მე-2 ცხრილში.

ცხრილი 2. გადასახადების სახეები

გადასახადები
საშემოსავლო გადასახადი
მოგების გადასახადი
ქონების გადასახადი
დამატებული ღირებულების გადასახადი
აქციზის გადასახადი
იმპორტის გადასახადი
სხვა გადასახადები ⁸

გადასახადებიდან მობილიზებული შემოსავლები ნაწილდება სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისა და ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკურ ბიუჯეტებს შორის, რაც რეგულირდება საბიუჯეტო კოდექსის მიხედვით. გადასახადების განაწილების სქემა ასახულია მე-3 ცხრილში.

⁸ ამ კომპონენტში აღირიცხება ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი გადასახადები, გაუქმებული გადასახადების საგადასახადო დავალიანებები და ისეთი გადასახადებიდან მიღებული შემოსავლები, რომელთა საგადასახადო ბაზის იდენტიფიცირება შეუძლებელია და გადასახადის გადაუხდელობაზე ან დაგვიანებით გადახდაზე დარიცხული ჯარიმები, სანქციები, საურავები და პროცენტები.

ცხრილი 3. გადასახადების განაწილება სამი დონის ბიუჯეტს შორის

გადასახადები	სახელმწიფო	ავტონომიური	ადგილობრივი
საშემოსავლო	100% (გარდა ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტებისათვის განკუთვნილი საშემოსავლო გადასახადისა)	100% (ავტონომიური რესპუბლიკების ტერიტორიაზე რეგისტრირებული დასახეგრი ობიექტების მიერ გადახდილი საშემოსავლო გადასახადი)	
მოგების	100%		
ქონების			100%
დღგ	81%		19%
აქციზის	100%		
იმპორტის	100%		
სხვა გადასახადები	100%		

გრანტი არის არასავალდებულო ტრანსფერი, რომელსაც სახელმწიფო ერთეული იღებს სხვა სახელმწიფო ერთეულიდან, სხვა ქვეყნის მთავრობისგან, ან საერთაშორისო ორგანიზაციიდან. არსებობს გრანტების სამი კატეგორია:

- საერთაშორისო ორგანიზაციებიდან მიღებული გრანტები;
- უცხო სახელმწიფოთა მთავრობებიდან მიღებული გრანტები;
- სხვა რეზიდენტი სამთავრობო სექტორიდან მიღებული გრანტები.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიხედვით, თითოეული მათგანი, თავის მხრივ, იშლება მიმდინარე და კაპიტალური დანიშნულების გრანტებად. მიმდინარე დანიშნულების გრანტი გათვალისწინებულია მიმდინარე ხარჯების დასაფარავად და არაა განკუთვნილი აქტივების შესაძენად. კაპიტალური დანიშნულების გრანტი კი პირიქით – განკუთვნილია აქტივების შესაძენად ან შესაქმნელად.

სხვა შემოსავლების მუხლი მოიცავს შემდეგ კატეგორიებს:

- შემოსავლები საკუთრებიდან მოიცავს სამ ქვეკატეგორიას:
 - პროცენტს – შემოსავალს, რომელიც მიიღება სახელმწიფო ერთეულის მიერ ცალკეული ხასიათის ფინანსური აქტივებიდან, კერძოდ დეპოზიტებიდან, ფასიანი ქაღალდებიდან (აქციების გარდა), სესხებიდან და დებიტორული დავალიანებებიდან;
 - დივიდენდებს – შესაძლოა სახელმწიფო ერთეული იყოს საწარმოს აქციონერი ან წილის მფლობელი და საწარმოში განთავსებული ფინანსური რესურსების სანაცვლოდ იღებდეს დივიდენდებს (მათ შორის, ეროვნული ბანკის მოგებიდან);

- რენტას, რომელიც არის საკუთრებიდან შემოსავალი და მიიღება არაწარმოებული (ბუნებრივად შექმნილი) აქტივების (მიწის, სასარგებლო წიაღისეული-სა და სხვა ბუნებრივი რესურსების) იჯარით ან გაქირავებით (მოსაკრებელი ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობისათვის; თევზჭერის ლიცენზირებით; ნადირობის ნებართვა; შემოსავალი მიწის იჯარითა და მართვაში გადაცემით; სარგებლობის ლიცენზიის გაცემის საფასურით მიღებული შემოსავლები და სხვ.)
 - საქონლისა და მომსახურების რეალიზაცია, თავის მხრივ, იყოფა ქვეკატეგორიებად, ესაა:
 - საბაზრო დაწესებულების მიერ გაყიდული საქონელი და მომსახურება. საბაზრო დაწესებულება არის საწარმოო ნაწილი, რომელიც განთავსებულია განცალკევებულ ადგილას, ეწევა ერთ საწარმოო საქმიანობას და მის მიერ შექმნილ დამატებულ ღირებულებაში უპირატესია ძირითადი საქმიანობის წილი.
 - ადმინისტრაციული მოსაკრებლები და გადასახდელები. ეს მუხლი მოიცავს სავალდებულო სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებლებსა და სხვა ადმინისტრაციულ გადასახდელებს, რაც თავისი არსით არის საქონლისა და მომსახურების რეალიზაცია. მაგალითად, მართვის მოწმობის, პასპორტის, სასამართლოს მოსაკრებლები (სალიცენზიო; სანებართვო; სახელმწიფო სერტიფიკატების; სარეგისტრაციო; საექსპერტო; სახელმწიფო ბაჟი; საკონსულო მოსაკრებელი; საჯარო ინფორმაციის ასლის გადაღების; სათამაშო ბიზნესის; სამხედრო სამსახურის გადავადებისა და სხვ.);
 - არასაბაზრო დაწესებულების განხორციელებული გაყიდვები. ამ მუხლით აღირიცხება მთავრობის მიერ არასაბაზრო წესით გაყიდული საქონლისა და მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი, ადმინისტრაციული მოსაკრებლებისა და გადასახდელების გარდა.
 - სანქციები, ჯარიმები და საურავები.
- სანქციები, ჯარიმები და საურავები არის სავალდებულო მიმდინარე ტრანსფერები, რომელთა დაკისრებაც ხდება სასამართლოს ან სხვა ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ კანონმდებლობის ან სხვა ადმინისტრაციული პროცედურის დარღვევისთვის. აქვე აღირიცხება სასამართლოს გარეშე დაკისრებული სანქციები (ჯარიმები და საურავები):
- სანქციები ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების გამო;
 - სანქციები საზღვრის უკანონოდ დარღვევის გამო;
 - სანქციები გაცემული სესხების დაფარვის ვადების დარღვევის გამო;
 - სანქციები არქიტექტურულ-სამშენებლო საქმიანობაში გამოვლენილი დარღვევის გამო;
 - სანქციები სისხლის სამართლის კოდექსით გათვალისწინებული სამართალდარღვევის გამო;
 - სანქციები სათამაშო ბიზნესის სფეროში სანებართვო პირობების დარღვევის გამო;
 - შემოსავალი სხვა არაკლასიფიცირებული სანქციებიდან.
- ტრანსფერები, რომლებიც სხვაგან არ არის კლასიფიცირებული, მოიცავს ფულად შემოწირულობებს (დარიცხვის მეთოდის შემთხვევაში კი არაფულად საჩუქრებს) და სხვა ნებაყოფლობით ტრანსფერებს, რომლებსაც ფიზიკური პი-

რები, კერძო არამომგებიანი ორგანიზაციები, არასამთავრობო ფონდები და ორგანიზაციები, საწარმოები და კორპორაციები (მთავრობისა და საერთაშორისო ორგანიზაციების გარდა) გადასცემენ სახელმწიფოს. ასევე, ამ მუხლით აღირიცხება შემოსავლები, რომლებიც არ მიეკუთვნება ზემოთ ჩამოთვლილ სხვა კატეგორიებს.

არაფინანსური აქტივების კლება

საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მიხედვით, არაფინანსური აქტივები და მათზე ოპერაციები იყოფა ოთხ ძირითად ჯგუფად:

- ძირითადი აქტივები. ძირითადი აქტივები არის წარმოებული აქტივები, რომლებიც ერთ წელზე მეტი დროის განმავლობაში მრავალჯერადად ან განუწყვეტლივ გამოიყენება წარმოების ან მომსახურების პროცესში და რომელთა ღირებულებაა 500 ლარი და მეტი. ისეთი საგნები, რომლებსაც ხანგრძლივი სასიცოცხლო ციკლი აქვს, მაგრამ განკუთვნილი არ არიან მრავალჯერადი გამოყენებისათვის, არ შეიძლება კლასიფიცირდებოდეს, როგორც ძირითადი აქტივები (მაგალითად, საწვავად გამოსაყენებელი ნახშირი). თავის მხრივ ძირითადი აქტივებიც იყოფა ოთხ კატეგორიად, კერძოდ:
 - შენობა-ნაგებობები (საცხოვრებელი და არასაცხოვრებელი შენობები; სხვა ნაგებობები);
 - მანქანა-დანადგარები და ინვენტარი (სატრანსპორტო საშუალებები, სხვა მანქანა-დანადგარები და ინვენტარი);
 - სხვა ძირითადი აქტივები (კულტივირებული აქტივები; ინტელექტუალური საკუთრების პროდუქტები);
 - სამხედრო იარაღის სისტემები.
- მატერიალური მარაგები. მატერიალური მარაგები მოიცავს საქონელს, რომელიც ინახება შემდგომი გაყიდვის, საწარმოო პროცესში გამოყენების ან მომავალში მოხმარების მიზნით (წედლეული და მასალები; დაუმთავრებელი წარმოება; მზა პროდუქცია; შემდგომი რეალიზაციისათვის შეძენილი საქონელი, სამხედრო მარაგები).
- ფასეულობები წარმოებული საქონელია, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ღირებულება აქვს. ისინი შეძენილია და ინახება, უპირველეს ყოვლისა, როგორც დაგროვების საშუალება და უმთავრესად არ გამოიყენება წარმოების ან მოხმარების მიზნით. მოსალოდნელია, რომ მათი რეალური ღირებულება დროთა განმავლობაში გაიზრდება, უკიდურეს შემთხვევაში, არ შემცირდება, ხოლო ხარისხი, სათანადო პირობებში შენახვისას, არ გაუარესდება (ძვირფასი ქვები და ლითონები; ნახატები, ქანდაკებები და სხვა ხელოვნების ნიმუში/ანტიკვარიები; ძვირფასი ქვებისა და ლითონებისაგან დამზადებული მაღალი ღირებულების საიუველირო ნაწარმი, კოლექციები და სხვა ფასეულობები).
- არაწარმოებული აქტივები. არაწარმოებულ აქტივებს განეკუთვნება ბუნებრივად წარმოქმნილი ან სამართლებრივი თუ ბუღალტრული ოპერაციით შექმნილი აქტივები, რომელთა მიმართაც შესაძლებელია საკუთრების დაცვის უზრუნველყოფა. სხვა შემთხვევაში აღნიშნული არ არის ეკონომიკური აქტივები და არ განიხილება, როგორც არაფინანსური აქტივები.

არაწარმოებადი აქტივები, თავის მხრივ, აერთიანებს აქტივების ოთხ კატეგორიას:

 - მიწას;
 - წიაღისეულს;

- სხვა ბუნებრივ აქტივებს (არაკულტივირებული ბიოლოგიური რესურსები; წყლის რესურსი; სხვა ბუნებრივი აქტივები);
- არანარმოებული არამატერიალური აქტივები (მაგ. გუდვილი).

ფინანსური აქტივების კლება

ფინანსური აქტივები მოიცავს ფინანსურ მოთხოვნებს, მონეტარულ ოქროსა და ნასესხობის სპეციალურ უფლებებს (SDR). ფინანსური მოთხოვნა არის აქტივი, რომელიც აძლევს უფლებას ერთ ინსტიტუციურ ერთეულს – აქტივის მფლობელს (ანუ კრედიტორს), მიიღოს ერთი ან რამდენიმე გადახდა მეორე ერთეულისაგან (დებიტორისგან) მათ შორის გაფორმებული კონტრაქტით გათვალისწინებული პირობებისა და დებულებების თანახმად.

ფინანსური აქტივები შედგება რვა ძირითადი კატეგორიისგან:

- მონეტარული ოქრო და ნასესხობის სპეციალური უფლება მოიცავს:
 - ოქროს მონეტებს, ჩამოსხმულ და მოჭრილ ზოდებს არანაკლებ 995/1000 სინჯისა;
 - საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ შექმნილ საერთაშორისო სარეზერვო აქტივებს, რომელიც მის წევრ ქვეყნებს უნაწილდება არსებული სარეზერვო აქტივების შესავსებად.
- ვალუტა და დეპოზიტები მოიცავს:
 - ვალუტას, რომელიც შედგება ბრუნვაში არსებული ბანკნოტებისა და მონეტებისგან, რაც ფართოდ გამოიყენება გადახდის განხორციელებისას;
 - დეპოზიტებს რომლებიც ფინანსური აქტივებია, აქვს ფიქსირებული ნომინალური ღირებულება და გადახდების განსახორციელებლად გამოიყენება.
- ფასიანი ქაღალდები (გარდა აქციებისა, რომლებსაც მიეკუთვნებიან მიმოქცევადი ფინანსური ინსტრუმენტები), რომლებიც ადასტურებენ ინსტიტუციური ერთეულების ვალდებულების არსებობას (თამასუქები, ობლიგაციები, სადეპოზიტო სერტიფიკატები და სხვა).
- სესხები. ამ კატეგორიაში შედის იპოთეკური კრედიტები და სესხები, განვადებით დაფარვადი კრედიტები და სესხები, კრედიტები განვადებით გაყიდვებისათვის, კრედიტები და სესხები სავაჭრო კრედიტების დასაფინანსებლად, შეთანხმება გაყიდვაზე შემდგომი გამოსყიდვით და სხვ.
- აქციები და სხვა კაპიტალი მოიცავს ყველა ინსტრუმენტსა და სააღრიცხვო დოკუმენტს, რომელიც ადასტურებს მოთხოვნას საწარმოს ნარჩენ ღირებულებაზე ყველა კრედიტორის მოთხოვნის დაკმაყოფილების შემდეგ.
- დაზღვევა, პენსიები და სტანდარტული გარანტიის სქემები, რომელიც შედგება საოჯახო მეურნეობების მიერ საპენსიო ფონდებსა და სიცოცხლის დაზღვევის რეზერვებში ჩადებული საშუალებების წმინდა ღირებულებისაგან, საშუალებებისაგან, რომელიც მიღებულია წინასწარ გადახდილი პრემიებიდან, აგრეთვე, სადაზღვევო ანაზღაურების დაუფარავი მოთხოვნების რეზერვიდან.
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები. წარმოებული ეწოდება ფინანსურ ინსტრუმენტებს, რომლებიც წარმოქმნილია სხვა ფინანსური ინსტრუმენტების ბაზაზე. არსებობს წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების ორი ძირითადი კლასი: ფორვარდული ტიპის კონტრაქტები, სვოპის ჩათვლით, და ოფციონური კონტრაქტები.

- სხვა დებიტორული დავალიანებები. სხვა დებიტორული დავალიანებები შედგება ყველა სხვა სახის დებიტორული დავალიანებებისგან, რომლებიც არ კლასიფიცირდება სხვა დანარჩენ მუხლებში.

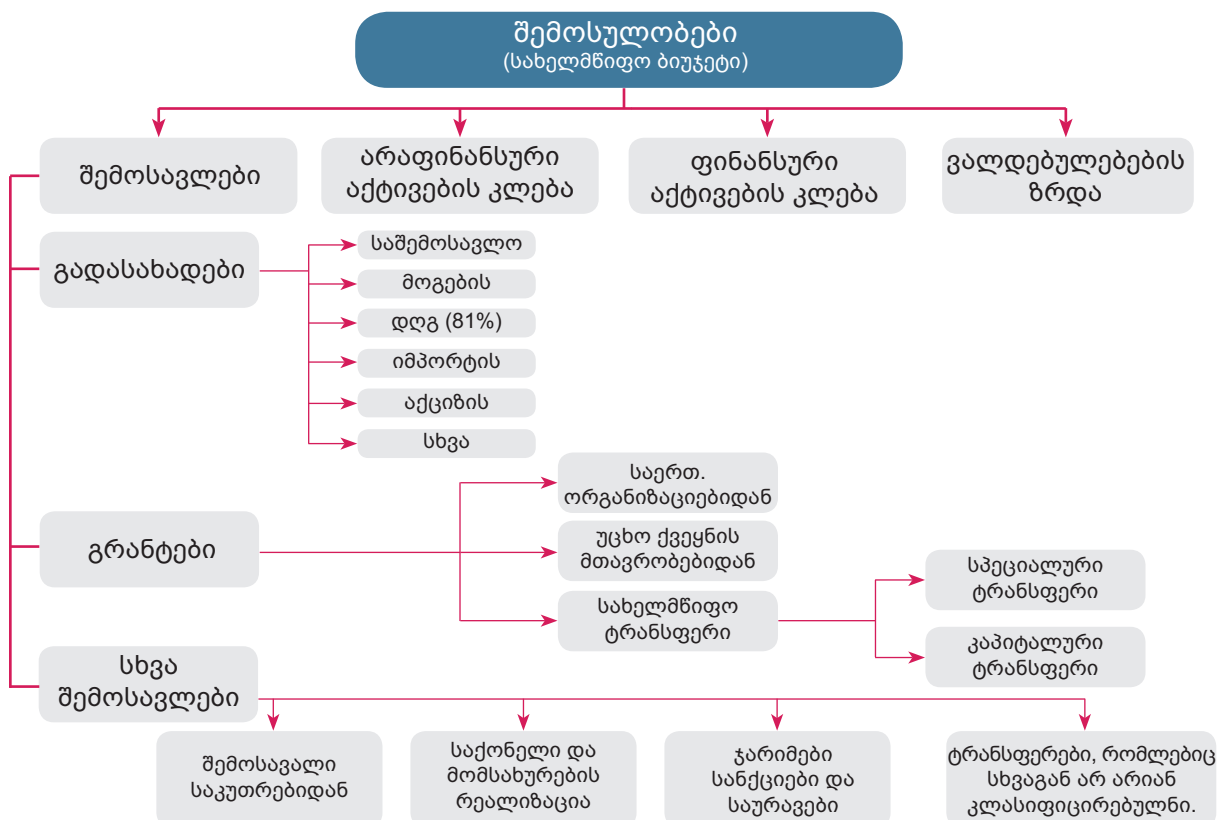
ვალდებულებების ზრდა

ვალდებულებების კლასიფიკაცია იდენტურია ფინანსური აქტივების კლასიფიკაციისა:

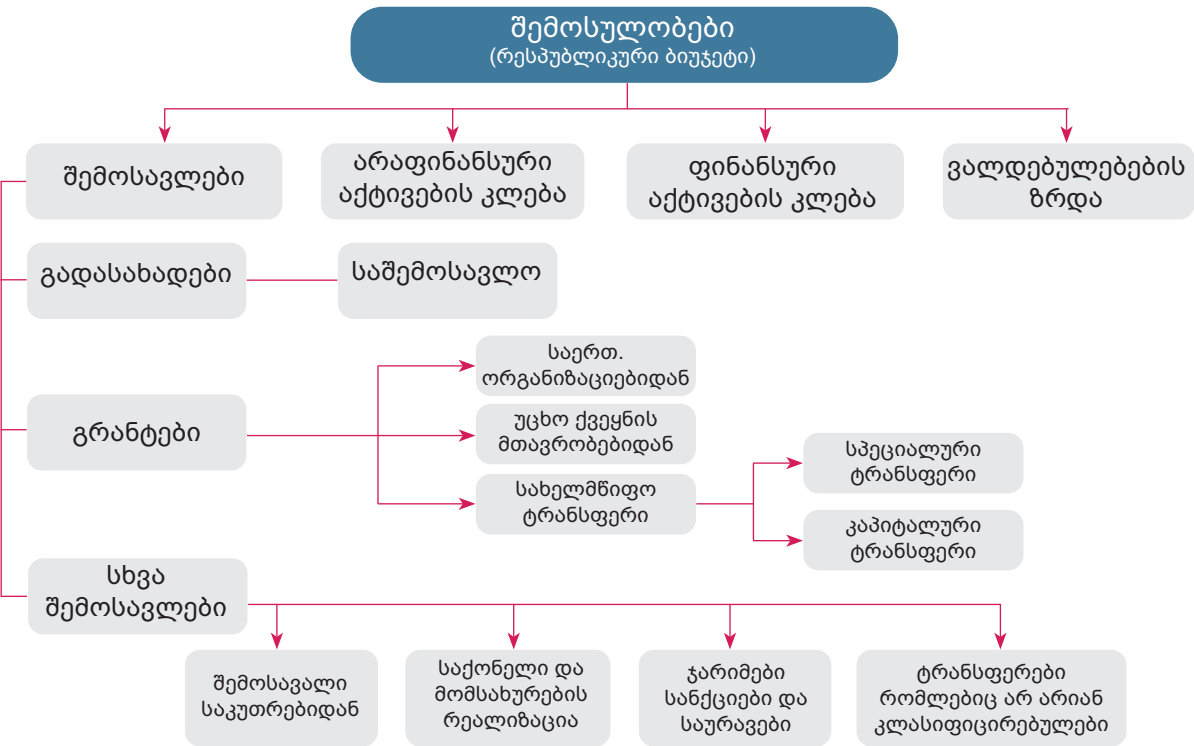
- ნასესხობის სპეციალური უფლება;
- ვალუტა და დეპოზიტები;
- ფასიანი ქაღალდები, გარდა აქციებისა;
- სესხები;
- აქციები და სხვა კაპიტალი;
- დაზღვევა, პენსიები და სტანდარტული გარანტიის სქემები;
- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტები;
- სხვა კრედიტორული დავალიანებები.

ქვემოთ მოცემულ დიაგრამებზე შეჯამებულია სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულის ბიუჯეტის შემოსულობები

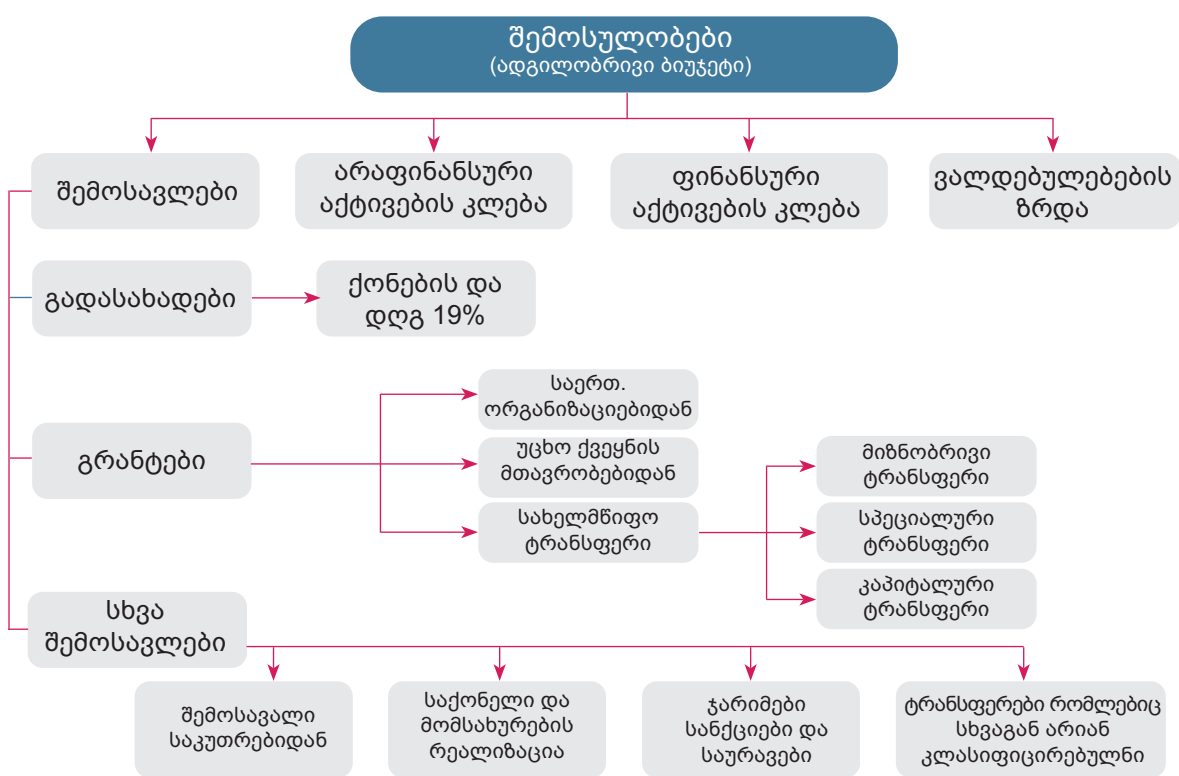
დიაგრამა 7. სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობები



დიაგრამა 8. ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტის შემოსულობები



დიაგრამა 9. ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულის ბიუჯეტი





პრაქტიკული სავარჯიშოები საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და ბიუჯეტის შემოსულობებისთვის

1. ხარჯების კლასიფიკაცია მოიცავს გადასახდელებს, რომლებიც მიმართულია:

- ა) შრომის ანაზღაურებაზე, საქონლისა და მომსახურების შეძენაზე, სოციალურ უზრუნველყოფაზე, გასაცემ გრანტებზე, სუბსიდიებსა და სხვა ხარჯებზე.
- ბ) შრომის ანაზღაურებაზე, საქონლისა და მომსახურების შეძენაზე, პროცენტის დაფარვაზე, გასაცემ გრანტებზე, სუბსიდიებსა და სხვა ხარჯებზე.
- გ) შრომის ანაზღაურებაზე, საქონლისა და მომსახურების შეძენაზე, პროცენტის დაფარვაზე, სოციალურ უზრუნველყოფაზე, სუბსიდიებსა და სხვა ხარჯებზე.
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

2. ქვემოთ წარმოდგენილ მსჯელობათაგან არასწორია:

საბიუჯეტო კლასიფიკაცია განასხვავებს შემოსულობების ოთხ კატეგორიას:

- ა) შემოსავლებს;
- ბ) არაფინანსური აქტივების ზრდას;
- გ) ფინანსური აქტივების კლებას;
- დ) ვალდებულებების ზრდას.

3. შემოსავლები იყოფა შემდეგ ძირითად კატეგორიებად:

- ა) შემოსავლები საკუთრებიდან, საქონლისა და მომსახურების რეალიზაცია, სანქციები, ჯარიმები და საურავები;
- ბ) გადასახადები, გრანტები და სხვა შემოსავლები;
- გ) გადასახადები, გრანტები, შემოსავლები საკუთრებიდან;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. ფინანსური აქტივები მოიცავს:

- ა) ფასეულობებს, არაწარმოებულ აქტივებსა და ტრანსფერებს;
- ბ) მონეტარულ ოქროს, არაწარმოებულ აქტივებსა და ტრანსფერებს;
- გ) მონეტარულ ოქროს, არაწარმოებულ აქტივებსა და ფინანსურ მოთხოვნებს;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

5. გადასახადებიდან მობილიზებული შემოსავლები სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების და ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკურ ბიუჯეტებს შორის განაწილების წესის თანახმად, სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულის ბიუჯეტებს შორის წინასწარ განსაზღვრული პროპორციით ნაწილდება:

- ა) მოგების გადასახადი;
- ბ) ქონების გადასახადი;
- გ) დამატებული ღირებულების გადასახადი;
- დ) აქციზის გადასახადი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხი საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და ბიუჯეტის შემოსულობებისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.
საბიუჯეტო კლასიფიკაცია, მე-5 თავი.
2. სწორი პასუხია „ბ“.
საბიუჯეტო კლასიფიკაცია, მე-5 თავი.
3. სწორი პასუხია „ბ“.
საბიუჯეტო კლასიფიკაცია, მე-4 თავი.
4. სწორი პასუხია „დ“.
საბიუჯეტო კლასიფიკაცია, მე-8 თავი.
5. სწორი პასუხია „გ“.
საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის 71-ე მუხლი.

4. ბიუჯეტის გადასახდელები, ბიუჯეტის ბალანსი და ბიუჯეტის დეფიციტი

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-4 ნაწილში აღწერილია ბიუჯეტის გადასახდელების კატეგორიები, ეკონომიკური კლასიფიკაციით გათვალისწინებული ხარჯების ჯგუფები, არაფინანსური აქტივების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების არსი, ბიუჯეტის მთლიანი სალდოსა და ბიუჯეტის ბალანსის დაანგარიშება.

სასწავლო მასალა

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-4 ნაწილის შესასწავლად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის დამატებითი სავალდებულო სასწავლო მასალა არ არის განსაზღვრული.

მსმენელებისთვის სარეკომენდაციოა „საქართველოს საბიუჯეტო კლასიფიკაციის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2019 წლის 5 აპრილის N99 ბრძანების გაცნობა.

ბიუჯეტის გადასახდელების, ბიუჯეტის დეფიციტისა და ბიუჯეტის ბალანსის შესწავლის შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	ბიუჯეტის გადასახდელების კატეგორიების და მათი ფუნქციონალური და ეკონომიკური კლასიფიკაციების აღწერა;
☐	2	ხარჯების ეკონომიკურ კლასიფიკაციაში შემავალი ჯგუფების დანიშნულების აღწერა;
☐	3	არაფინანსური აქტივების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილების აღწერა;
☐	4	ბიუჯეტის მთლიანი საოპერაციო სალდოსა და ბიუჯეტის ბალანსის დაანგარიშება.

ბიუჯეტის გადასახდელები

ბიუჯეტის გადასახდელები საანგარიშო პერიოდში ბიუჯეტის მიერ გადასახდელი სახსრების ერთობლიობა. საბიუჯეტო კოდექსი განასხვავებს გადასახდელების ოთხ კატეგორიას:

- ხარჯები;
- არაფინანსური აქტივების ზრდა (არაფინანსური აქტივებით ოპერაციებისათვის მიმართული სახსრები);
- ფინანსური აქტივების ზრდა (ფინანსური აქტივებით ოპერაციებისათვის მიმართული სახსრები, ნაშთის დაგროვების გარდა);
- ვალდებულებების კლება (ვალდებულებების ძირითადი ნაწილის დაფარვისათვის მიმართული სახსრები).

საბიუჯეტო კლასიფიკაცია მოიცავს ხარჯების ეკონომიკურ და ხარჯებისა და არაფინანსურ აქტივებზე ოპერაციების ფუნქციონალურ კლასიფიკაციას.

ეკონომიკური კლასიფიკაცია არის ბიუჯეტის ხარჯების ფინანსური ოპერაციების დაჯგუფება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით. ფუნქციონალური კლასიფიკაცია კი საბიუჯეტ-

ტო ხარჯებსა და არაფინანსური აქტივების ზრდას განიხილავს ფუნქციონალურ ქრილში, რაც არ ეხება ასიგნებების გადანაწილებას მხარტავი უწყებების მიხედვით. შესაბამისად, ის აღწერს ცალკეული დარგებისა და ამ დარგების შიგნითა სექტორების დაფინანსებას.

ცხრილი 4. ფუნქციონალური კლასიფიკაცია

ხარტები და არაფინანსური აქტივები
საერთო დანიშნულების სახელმწიფო მომსახურება
თავდაცვა
საზოგადოებრივი წესრიგი და უსაფრთხოება
ეკონომიკური საქმიანობა
გარემოს დაცვა
საბინაო-კომუნალური მეურნეობა
ტანმრთელობის დაცვა
დასვენება, კულტურა და რელიგია
განათლება
სოციალური დაცვა

ხარტები

ეკონომიკური კლასიფიკაციის მიხედვით ხარტები იყოფა 8 ძირითად ჯგუფად. ესენია:

- **შრომის ანაზღაურება.** აღნიშნულ მუხლში აღირიცხება თანამდებობრივი სარგო, წოდებრივი სარგო, ფულადი ჯილდო/პრემია, დანამატი, ჰონორარი, კომპენსაცია, ხელფასი სასაქონლო ფორმით.
- **საქონელი და მომსახურება.** ამ მუხლით აღირიცხება შრომითი ხელშეკრულებით დასაქმებულ პირთა ანაზღაურება, მივლინება, ოფისის ხარტები, წარმომადგენლობითი ხარტები, კვების ხარტები, სამედიცინო ხარტები, რბილი ინვენტარისა და უნიფორმის შეძენისა და პირად ჰიგიენასთან დაკავშირებული ხარტები, ტრანსპორტის, ტექნიკისა და იარაღის ექსპლუატაციისა და მოვლა-შენახვის ხარტები, სამხედრო ტექნიკისა და ტყვია-წამლის შეძენის ხარტები, სხვა დანარჩენი საქონელი და მომსახურება.
- **ძირითადი კაპიტალის გამოყენება** (გამოიყენება მხოლოდ დარიცხვის მეთოდის დროს).⁸ მუხლი მოიცავს საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში ფიზიკური ცვეთის, მორალური ცვეთისა და ჩვეულებრივი შემთხვევითი დაზიანების შედეგ

⁸ დარიცხვის მეთოდით ეკონომიკური მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა გადახდილი/მიღებული ფულადი სახსრები, ან მოხდება თუ არა მომავალში გადახდა/მიღება.

გად სახელმწიფო ერთეულის მეფლობელობაში არსებული და მის მიერ გამოყენებული ძირითადი აქტივების ღირებულების შემცირებას;

- **სუბსიდიები.** საწარმოებსა და ორგანიზაციებზე სახელმწიფო ერთეულის მიერ მიმდინარე მიზნებისათვის უსასყიდლოდ, დაუბრუნებლად გაცემული ტრანსფერი (სახელმწიფო და კერძო საწარმოებზე გაცემული სუბსიდიები; სსიპ/ა(ა)იპ-ებსა და სხვა სახელმწიფო არაფინანსურ საწარმოებზე მიმდინარე და საოპერაციო ხარჯების დასაფინანსებლად გადაცემული თანხები);
- **პროცენტი.** გადასახდელი, რომელიც გამომდინარეობს ფინანსური მოთხოვნების გარკვეული სახეებიდან, კერძოდ დეპოზიტებიდან, ფასიანი ქაღალდებიდან (გარდა აქციებისა), სესხებიდან და კრედიტორული დავალიანებიდან.
- **გრანტები.** მიმდინარე ან კაპიტალური დანიშნულების ტრანსფერებია ერთი სახელმწიფო ერთეულიდან სხვა სახელმწიფო ერთეულზე, საერთაშორისო ორგანიზაციაზე ან სხვა ქვეყნის მთავრობაზე.
- **სოციალური უზრუნველყოფა.** ტრანსფერი ფულადი ან სასაქონლო ფორმით, რომელიც ხორციელდება მთელი მოსახლეობის ან მისი გარკვეული ნაწილის სოციალური რისკებისგან დაცვის მიზნით;
- **სხვა ხარჯები** მოიცავს:
 - ქონებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს (გარდა პროცენტისა);
 - სხვადასხვა ხარჯებს, რომელიც თავის მხრივ იყოფა მიმდინარე და კაპიტალურ სხვადასხვა ხარჯებად (პერსონალის, შენობა-ნაგებობებისა და სატრანსპორტო საშუალებების დაზღვევის ხარჯი; მოსწავლეთა გაუჩერული ხარჯი; სახელმწიფო გრანტები და სტიპენდიები და ა.შ.).

არაფინანსური აქტივების, ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ცვლილება

არაფინანსური აქტივების გასხვისებით მიღებული შემოსავლები შემოსულობებში აისახება არაფინანსური აქტივების კლების მუხლში, ხოლო არაფინანსური აქტივების შეძენისთვის დახარჯული სახსრები – არაფინანსური აქტივების ზრდის მუხლში. ამ ორი კომპონენტის სხვაობა ასახავს არაფინანსური აქტივების ცვლილებას.

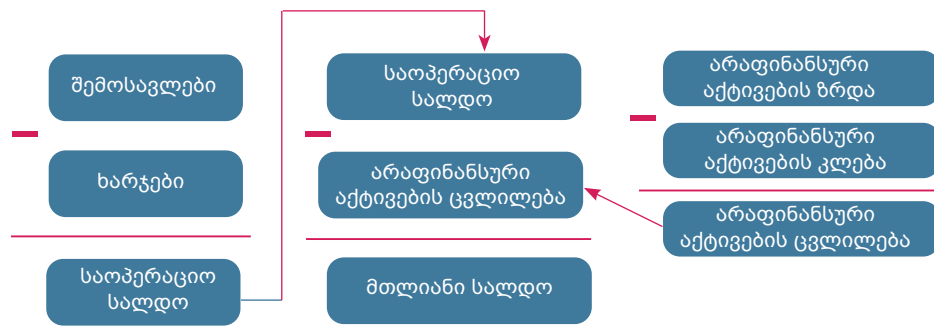
ფინანსურ აქტივებზე ოპერაციებიდან მიღებული სახსრები შემოსულობებში აისახება ფინანსური აქტივების კლების მუხლში, ხოლო ფინანსური აქტივების შეძენისთვის გადახდილი თანხები ფინანსური აქტივების ზრდის მუხლში. ამ ორი კომპონენტის სხვაობა ასახავს ფინანსური აქტივების ცვლილებას.

ვალდებულებების აღებით მიღებული სახსრები აისახება ვალდებულებების ზრდის მუხლით, ხოლო ვალდებულებების ძირი თანხის დასაფარად გადახდილი თანხები – ვალდებულებების კლების მუხლში. ამ ორი კომპონენტის სხვაობა ასახავს ვალდებულებების ცვლილებას.

ბიუჯეტის ბალანსი

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის თანახმად, ბიუჯეტის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობას ეწოდება საოპერაციო სალდო, საოპერაციო სალდოსა და არაფინანსური აქტივების ცვლილებას შორის სხვაობას – მთლიანი სალდო. უარყოფითი მთლიანი სალდო არის ბიუჯეტის დეფიციტი, ხოლო დადებითი მთლიანი სალდო - ბიუჯეტის პროფიციტი.

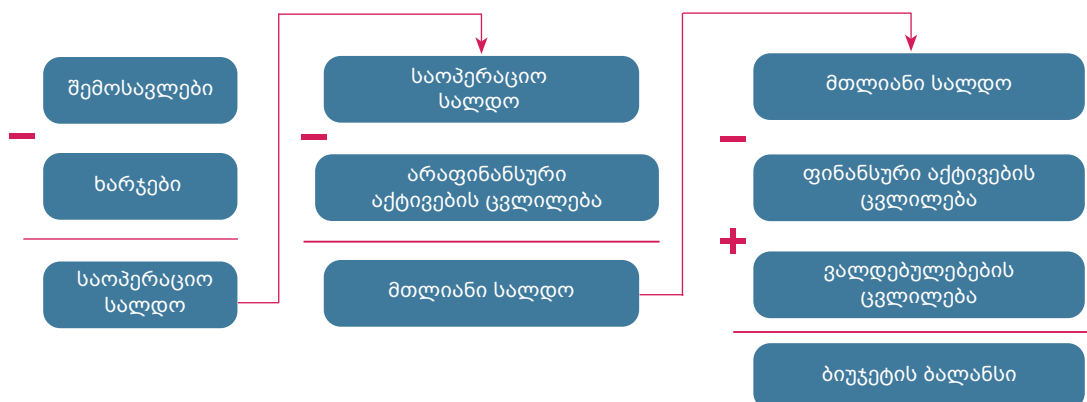
დიაგრამა 10. ბიუჯეტის მთლიანი სალდოს დაანგარიშება



საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით ბიუჯეტის დეფიციტის დათვლა ხორციელდება სახელმწიფოს ერთიანი ბიუჯეტისთვის და ის „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით მთლიანი შიდა პროდუქტის 3%-ს არ უნდა აღემატებოდეს. არსებობს ბიუჯეტის დეფიციტის ორი ტიპი – ციკლური და სტრუქტურული. ციკლურია დეფიციტი, თუ ის ეკონომიკურ ვარდნას უკავშირდება. სტრუქტურულია დეფიციტი, თუ ის მთავრობის მიერ ხარჯების შეგნებული ზრდითაა გამოწვეული.

ბიუჯეტის მთლიან სალდოს გამოკლებული ფინანსური აქტივების ცვლილება (ზრდას მინუს კლება) და დამატებული ვალდებულებების ცვლილება (ზრდას მინუს კლება), მიიღება ბიუჯეტის ბალანსი, რომელიც, დაანგარიშების პრინციპიდან გამომდინარე, ყოველთვის ნულის ტოლია.

დიაგრამა 11. ბიუჯეტის ბალანსის დაანგარიშება



ბიუჯეტის ბალანსი შესაძლებელია გამოითვალოს ალტერნატიული გზითაც. კერძოდ, ბიუჯეტის შემოსულობებსა და გადასახდელებს შორის სხვაობას გამოკლებული ნაშთის ცვლილების მაჩვენებელი.

თავის მხრივ, ნაშთის ცვლილება არის შემოსულობებსა და გადასახდელებს შორის სხვაობა. მისი უარყოფითი მაჩვენებელი მიანიშნების წინა წლებში დაგროვილი საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებაზე, ხოლო დადებითი მაჩვენებელი – ხაზინის შესაბამის ანგარიშზე არსებული თავისუფალი ნაშთის ზრდაზე/დაგროვებაზე. თავისუფალი ნაშთი არის ნაშთის ის ნაწილი, რომელიც არ არის გათვალისწინებული რაიმე მიზნებისათვის.



პრაქტიკული სავარჯიშოები ბიუჯეტის გადასახდელების, ბიუჯეტის ბალანსისა და ბიუჯეტის დეფიციტისთვის

1. გადასახდელების კომპონენტებს მიეკუთვნება:

- ა) ხარჯები, ფინანსური აქტივების კლება, არაფინანსური აქტივების კლება, ვალდებულებების ზრდა;
- ბ) ხარჯები, არაფინანსური აქტივების ზრდა, ფინანსური აქტივების ზრდა, ვალდებულებების ზრდა;
- გ) ხარჯები, არაფინანსური აქტივების ზრდა, ფინანსური აქტივების ზრდა, ვალდებულებების კლება;
- დ) ხარჯები, ფინანსური აქტივების ზრდა, არაფინანსური აქტივების ზრდა, ვალდებულებების კლება, აქციების ზრდა.

2. მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით გამოთვალეთ ხარჯების მუხლის ჯამური მოცულობა:

შრომის ანაზღაურება	500
პრემია	50
დანამატი	20
საქონელი და მომსახურება	1,500
გადახდილი პროცენტი	300
გაცემული სუბსიდია	100
გაცემული გრანტი	400
სახაზინო ვალდებულების დაფარვა	700
სოციალური დახმარებები	600
სამინისტროსთვის ახალი ოფისის შესყიდვაზე დახარჯული ფული	40

- ა) 3,400;
- ბ) 4,210;
- გ) 3,470;
- დ) 3,510.

3. ბიუჯეტის ნაშთის ცვლილება განისაზღვრება როგორც:

- ა) ბიუჯეტის შემოსავლებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა;
- ბ) ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლებსა და საოპერაციო ხარჯებს შორის სხვაობა;
- გ) ბიუჯეტის შემოსულობებსა და ხარჯებს შორის სხვაობა;
- დ) ბიუჯეტის შემოსულობებსა და გადასახდელებს შორის სხვაობა.

4. „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანული კანონით:

- ა) ნაერთი ბიუჯეტის დეფიციტი არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს;
- ბ) ერთიანი ბიუჯეტის დეფიციტი არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს;
- გ) ერთიანი ბიუჯეტის დეფიციტი არ უნდა აღემატებოდეს 2 პროცენტს;
- დ) ნაერთი ბიუჯეტის დეფიციტი არ უნდა აღემატებოდეს 2 პროცენტს.

5. ბიუჯეტის სტრუქტურული დეფიციტი:

- ა) გამოწვეულია მთავრობის მიერ ხარჯების შეგნებული ზრდით;
- ბ) უკავშირდება ეკონომიკურ ვარდნას;
- გ) საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით შეიძლება იყოს 3-5%-ის ფარგლებში;
- დ) საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით უნდა იყოს ნულის ტოლი.

**პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ბიუჯეტის
გადასახდელების, ბიუჯეტის ბალანსისა და ბიუჯეტის
დეფიციტისთვის**

1. სწორი პასუხია „გ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის მე-11 მუხლი.

2. სწორი პასუხია „ა“.

საბიუჯეტო კლასიფიკაციის მე-5 თავი.

3. სწორი პასუხია „დ“.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის მე-6 მუხლის „შ“ ქვეპუნქტი.

4. სწორი პასუხია „ბ“.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი.

5. სწორი პასუხია „ა“.

საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობის მოდულის მე-4 თავი.



5. სახელმწიფო ვალი და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-5 ნაწილში განხილულია სახელმწიფო ვალი და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის ძირითადი პრინციპები. კერძოდ, აღწერილია სახელმწიფო ვალის შედგენილობა, საგარეო და საშინაო ვალი და მისი კომპონენტები, ვალის მართვა და სხვადასხვა დონის ბიუჯეტებიდან ვალის გაცემის პრინციპები.

მე-5 ნაწილში აღწერილია აგრეთვე „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მიღების ძირითადი მიზნები და ამ მიზნების მისაღწევად განსაზღვრული ძირითადი პრინციპები, როგორებიცაა შემოსავლის, ბიუჯეტის ბალანსისა და ვალის წესები.

სასწავლო მასალა

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-5 ნაწილის შესასწავლად სახელმძღვანელოში მოცემული ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის სავალდებულო სასწავლო დამატებითი მასალა არ არის განსაზღვრული.

მსმენელებისთვის სარეკომენდაციო მასალად განსაზღვრულია „სახელმწიფო ვალის შესახებ“ საქართველოს კანონი და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი.

სახელმწიფო ვალისა და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესწავლით მისაღები შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	სახელმწიფო ვალის სტრუქტურისა და მისი მიზნობრიობის აღწერა;
☐	2	სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შემთხვევაში სახელმწიფო ვალის აღებისა და გაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების აღწერა;
☐	3	შემოსავლის წესების აღწერა;
☐	4	ბიუჯეტის ბალანსისა და ვალის წესის აღწერა;
☐	5	ეკონომიკური თავისუფლების გარანტიების ანგარიშვალდებულების მოთხოვნების აღწერა.

სახელმწიფო ვალი

სახელმწიფო ვალის განმარტება მოცემულია „სახელმწიფო ვალის შესახებ“ საქართველოს კანონში, რომლის თანახმად, სახელმწიფო ვალი არის საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და მისი გარანტიით სხვა ორგანო-

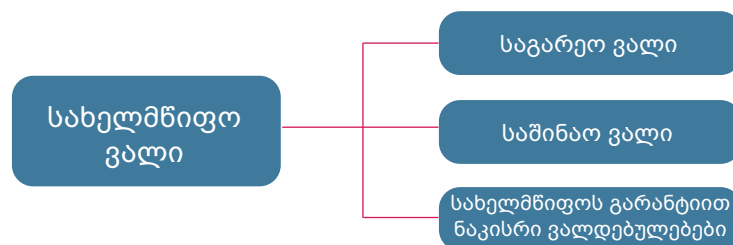
ების/დაწესებულებების მიერ დადებული ხელშეკრულებებით აღებული, ეროვნული ვალუტით გამოსახული, აგრეთვე საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ეროვნულ ან უცხოურ კონვერტირებად ვალუტაში დენომინირებული სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების განთავსებიდან მიღებული და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ საქართველოსთვის დამტკიცებული საფინანსო რესურსიდან მიღებული სახელმწიფო საშინაო და საგარეო ვალის ჯამური თანხა.

სახელმწიფო ვალის გარდა, „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანული კანონი თავისი მიზნებისათვის - ზღვრული ლიმიტების დასათვლელად - განმარტავს მთავრობის ვალს. საქართველოს მთავრობის ვალი მოიცავს:

- „სახელმწიფო ვალის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ სახელმწიფო ვალს, გარდა საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ აღებული ვალდებულებებისა;
- საბიუჯეტო ორგანიზაციების სესხის სახით არსებულ ვალს, გარდა საბიუჯეტო ორგანიზაციებიდან აღებული ვალისა;
- „საჯარო და კერძო თანამშრომლობის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული საჯარო და კერძო თანამშრომლობის ძირითადი პრინციპებისა და საჯარო და კერძო თანამშრომლობის კრიტერიუმების შესაბამისი პროექტების ფარგლებში აღებული ვალდებულებების მიმდინარე ღირებულებას.

სახელმწიფო ვალი წარმოადგენს საგარეო და საშინაო ვალის ერთობლიობა.

დიაგრამა 12. სახელმწიფო ვალის სტრუქტურა



საგარეო ვალი უცხოური კონვერტირებადი ვალუტით გამოსახული საქართველოს სახელმწიფო ვალის შემადგენელი ნაწილია. ის იმ ძირითადი თანხების ერთობლიობაა, რომლებიც წარმოიქმნა საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და მისი გარანტიით სხვა ორგანოების/დაწესებულებების მიერ დადებული ხელშეკრულებებით განსაზღვრული შეუსრულებელი პირდაპირი ვალდებულებებით, აგრეთვე საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ უცხოურ კონვერტირებად ვალუტაში დენომინირებული სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების განთავსებიდან მიღებული თანხებითა და საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ საქართველოსთვის დამტკიცებული საფინანსო რესურსიდან მიღებული თანხებით.

საგარეო ვალს მიეკუთვნება:

- ორმხრივი კრედიტორების ვალი;
- მრავალმხრივი კრედიტორების ვალი;
- უცხოურ ვალუტაში დენომინირებული ფასიანი ქაღალდები.



საგარეო ვალი შეიძლება აღებულ იქნეს ბიუჯეტის დეფიციტის დასაფარავად, ან ინვესტიციების და იმპორტის დასაფინანსებლად.

საშინაო ვალი ეროვნული ვალუტით გამოსახული საქართველოს სახელმწიფო ვალის შემადგენელი ნაწილია. საშინაო ვალი იმ ძირითადი თანხების ერთობლიობაა, რომლებიც წარმოიქმნა საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადებული ხელშეკრულებებით განსაზღვრული შეუსრულებელი პირდაპირი ვალდებულებებით, აგრეთვე, საქართველოს სახელით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ეროვნულ ვალუტაში დენომინირებული სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდების განთავსებიდან მიღებული თანხებით.

საშინაო ვალს მიეკუთვნება:

- სახელმწიფო ფასიანი ქაღალდები;
 - ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო ვალდებულებები (12 და 6 თვითანი);
 - ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო ობლიგაციები (10 და 2, 5 წლიანი);
 - სახელმწიფო ობლიგაციები და თამასუქები.
- სხვა სავალ ვალდებულებები;
 - „ისტორიული ვალი“;
 - ეროვნული ბანკისადმი დავალიანება;
 - საბიუჯეტო ორგანიზაციების სესხის სახით არსებულ ვალი.

საშინაო ვალი შეიძლება აღებულ იქნეს ბიუჯეტის დეფიციტის დასაფინანსებლად, ბიუჯეტის მოკლევადიანი საკასო სხვაობის დასაფინანსებლად, ფასიანი ქაღალდების ბაზრის განვითარების ხელშესაწყობად, აგრეთვე წლიური საბიუჯეტო კანონით განსაზღვრული სხვა მიზნებისთვის.

წლიური საბიუჯეტო კანონი განსაზღვრავს ლიმიტებს სახელმწიფო ვალის მთლიან ოდენობაზე, რომელიც შეიძლება დაუფარავი იყოს საბიუჯეტო წლის ბოლოს. საგარეო და საშინაო ვალის ლიმიტები დგინდება ცალ-ცალკე. სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ საქართველოს კანონით პარლამენტი ამტკიცებს სახელმწიფო საშინაო ვალის, სახელმწიფო საგარეო ვალის, საშინაო და საგარეო კრედიტებისათვის სახელმწიფო გარანტიების ლიმიტებს (ზღვრულ ოდენობას) მოცემული წლისათვის.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო წლიური ბიუჯეტითა და სხვა ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული ლიმიტების ფარგლებში, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით იღებს გადაწყვეტილებას სახელმწიფო ვალის აღებისა და სახელმწიფო გარანტიების გაცემის შესახებ და პასუხისმგებელია სახელმწიფო ვალის მართვასა და მასთან დაკავშირებულ სხვა საკითხებზე.

სახელმწიფო ბიუჯეტიდან სესხი გაიცემა მხოლოდ საქართველოს მთავრობის განკარგულების საფუძველზე. ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივ ხელისუფლებას უფლება აქვს, სესხი აიღონ საქართველოს მთავრობისაგან ან/და სხვა წყაროებიდან მხოლოდ საქართველოს მთავრობის ნებართვით. ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტიდან სესხის გაცემა შესაძლებელია მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს თანხმობით.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის ძირითადი პრინციპები

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონი მიღებულ იქნა მომავალი თაობების ეკონომიკური უფლებებისა და თავისუფლებების გარანტიების დასადაგენად. თავისუფლება არის ეკონომიკური პოლიტიკის ძირითადი პრინციპი, რომელიც გამოიხატება მთავრობის მცირე ზომაში, პასუხისმგებლიან მაკროეკონომიკურ პოლიტიკასა და დაბალ გადასახადებში.

ეკონომიკური უფლებებისა და თავისუფლებათა გარანტიის დადგენა ძირითადად ხდება:

- ეკონომიკის გრძელვადიანი და სტაბილური ზრდის საშუალებით კეთილდღეობის უზრუნველყოფის მიზნით;
- ქვეყნის სამართავად მომავალი თაობებისათვის შემცირებული ფინანსური ვალდებულებების გადაცემის ხელშეწყობის მიზნით.

აღნიშნული მიზნების მისაღწევად, ორგანული კანონი ადგენს შემოსავლების, ბიუჯეტის ბალანსისა და ვალის წესებს, რომლებიც ფისკალური წესების სახელითაა ცნობილი.

შემოსავლების წესი

შემოსავლების წესის თანახმად, საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა ან მოქმედი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა, გარდა აქციზისა, შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით.

საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდა არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს.

დაუშვებელია, რეფერენდუმის საგანი იყოს გადასახადის პროგრესულობის პრინციპი ან მეთოდოლოგია/საგადასახადო რეჟიმი. საქართველოს მთავრობას უფლება აქვს, რეფერენდუმის გარეშე, მოითხოვოს გადასახადების დროებით გაზრდა, არა უმეტეს 3 წლის ვადით.

ბიუჯეტის ბალანსისა და ვალის წესები

ეკონომიკის გრძელვადიანი და მდგრადი ზრდის, მოსახლეობის კეთილდღეობის, მაკროეკონომიკური და ფისკალური სტაბილურობის უზრუნველსაყოფად დგინდება მაკროეკონომიკური პარამეტრების შემდეგი მაქსიმალური ზღვრები:

მაკროეკონომიკური პარამეტრების ზღვრები:

$$\frac{\text{ერთიანი ბიუჯეტის დეფიციტი}}{\text{მშპ}} \leq 3\%$$

$$\frac{\text{მთავრობის ვალი}}{\text{მშპ}} \leq 60\%$$



აღნიშნული წესიდან დასაშვებია მხოლოდ ქვემოთ მითითებული გამონაკლისი შემთხვევები:

- საგანგებო ან საომარი მდგომარეობის გამოცხადებისას, მიღებული ზარალის სალიკვიდაციოდ;
- ეკონომიკური ზრდის შენელების/რეცესიის შემთხვევაში:
 - ზედიზედ ბოლო 2 კვარტლის რეალური ეკონომიკური ზრდის მაჩვენებელი წინა წლის შესაბამის კვარტლებთან შედარებით 2 პროცენტული პუნქტით დაბალია, ვიდრე გასული 10 წლის რეალური ეკონომიკური ზრდის საშუალო მაჩვენებელი.

მთავრობა პარლამენტისთვის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ კანონის პროექტის წარდგენისა და სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიური ანგარიშგებისას წარადგენს ინფორმაციას ფისკალური პარამეტრების დადგენილ ზღვრებთან შესაბამისობის თაობაზე.

ანგარიშგებისას მთავრობა დადგენილი ზღვრული მაჩვენებლების დარღვევის შემთხვევაში (გარდა ამ კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების წლიურ ანგარიშთან ერთად პარლამენტს წარუდგენს ინფორმაციას:

- დადგენილი ზღვრული მოცულობების დარღვევის მიზეზების თაობაზე;
- მიმდინარე წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მიმდინარეობის თაობაზე და, შესაბამისად, სახელმწიფოს ერთიანი ბიუჯეტის პარამეტრებზე მისი გავლენის შესახებ, ამ კანონით დადგენილ ზღვრულ მოცულობებთან მათი შესაბამისობის მიმართულებით.

პრაქტიკული სავარჯიშოები სახელმწიფო ვალისა და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონისთვის

1. საქართველოს ორგანული კანონით „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“:

- ა) სახელმწიფოს ერთიანი ბიუჯეტის დეფიციტის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდება არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს;
- ბ) სახელმწიფოს ნაერთი ბიუჯეტის დეფიციტის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდება არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს;
- გ) სახელმწიფოს ცენტრალური ბიუჯეტის დეფიციტის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდება არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს;
- დ) სახელმწიფოს ბიუჯეტის დეფიციტის მთლიან შიდა პროდუქტთან შეფარდება არ უნდა აღემატებოდეს 3 პროცენტს.

2. „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მიხედვით, არ არის სწორი:

- ა) საქართველოს მთავრობას აქვს უფლებამოსილება მოითხოვოს გადასახადის დროებით გაზრდა არაუმეტეს სამი წლის ვადით რეფერენდუმის გარეშე;
- ბ) დაუშვებელია საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება ან განაკვეთის გაზრდა;



- გ) დაუშვებელია, რეფერენდუმის საგანი იყოს გადასახადის პროგრესულობის პრინციპი;
- დ) მაკროეკონომიკული პარამეტრების მიმართ არსებობს გამონაკლისი შემთხვევები, როდესაც ისინი შეიძლება გადასცდნენ ორგანული კანონით განსაზღვრულ მაქსიმალურ ზღვრებს.
- 3. მთავრობის ვალის მშპ-სთან ფარდობის 60%-იანი ლიმიტის გადაჭარბება ჩაითვლება ორგანული კანონის დარღვევად, თუკი აღნიშნული გამოწვეულია:**
- ა) საგანგებო მდგომარეობის გამოცხადებით;
- ბ) ეკონომიკური ზრდის შენელებით/რეცესიით;
- გ) ეროვნული ბანკის სავალუტო რეზერვების შესავსებად საგარეო ვალის აღებით;
- დ) ომისშემდგომ პერიოდში დამდგარი ზიანის სალიკვიდაციო ღონისძიებების დასაფინანსებლად ვალის ზრდის გამო.
- 4. სახელმწიფოს სხვადასხვა ინსტიტუტებისა და სექტორების ვალის ქვემოთ მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით განსაზღვრეთ, დაირღვა თუ არა „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით განსაზღვრული მთავრობის ვალის მთლიან შიდა პროდუქტთან ფარდობის მაქსიმალური ლიმიტი?**

სახაზინო ობლიგაციები	500 მლნ
საერთაშორისო ორგანიზაციებიდან და უცხო ქვეყნის მთავრობებისგან სახელმწიფოს მიერ აღებული ვალი	1,000 მლნ
საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ აღებული სესხი ბანკიდან	150 მლნ
საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ სხვა საბიუჯეტო ორგანიზაციებიდან აღებული სესხი	300 მლნ
ეროვნული ბანკის ვალი	200 მლნ
„საჯარო და კერძო თანამშრომლობის შესახებ“ კანონის საფუძველზე აღებული ვალდებულებების მიმდინარე ღირებულება	600 მლნ
მთლიანი შიდა პროდუქტი	4,000 მლნ

- ა) დაირღვა;
- ბ) არ დარღვეულა.
- 5. სახელმწიფოს მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდი არ არის:**
- ა. ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო ვალდებულებები;
- ბ. ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო ობლიგაციები;
- გ. ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო აქციები;
- დ. სახელმწიფო ობლიგაციები და თამასუქები.



პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები სახელმწიფო ვალისა და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონისთვის

1. სწორი პასუხია „ა“.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი.

2. სწორი პასუხია „ბ“.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი.

3. სწორი პასუხია „გ“.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის პირველი მუხლის პირველი პუნქტი.

4. სწორი პასუხია „ბ“.

„ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მეორე მუხლის მეორე და მესამე პუნქტები, „სახელმწიფო ვალის შესახებ“ საქართველოს კანონის პირველი მუხლის „ა“ პუნქტი.

5. სწორი პასუხია „გ“.

„სახელმწიფო ვალის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის პირველი პუნქტი.

6. პროგრამული ბიუჯეტი

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-6 ნაწილი მთლიანად ეთმობა პროგრამულ ბიუჯეტს. მასში აღწერილია პროგრამული ბიუჯეტის არსი და განსხვავება ტრადიციული ბიუჯეტისგან, პროგრამული ბიუჯეტის სტრუქტურა, შუალედური და საბოლოო შედეგების შეფასების ინდიკატორების ტიპები და კრიტერიუმები.

სასწავლო მასალა

მოდულის სახელმძღვანელოს მე-6 ნაწილის შესასწავლად სახელმძღვანელოში მოცემული ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის სავალდებულო სასწავლო დამატებითი მასალა არ არის განსაზღვრული.

მსმენელებისთვის სარეკომენდაციო მასალად მითითებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.

სახელმწიფო ვაღისა და „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის შესწავლით მისაღები შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	პროგრამული ბიუჯეტის არსის აღწერა და ტრადიციული ბიუჯეტისაგან მისი განმასხვავებელი ელემენტების გამოყოფა;
☐	2	პროგრამული ბიუჯეტის კომპონენტების აღწერა;
☐	3	შინაარსის მიხედვით პროგრამის სახეობების გამიჯვნა;
☐	4	პროგრამის შედეგების შეფასების ინდიკატორების კრიტერიუმების აღწერა და გამოყენება;
☐	5	პროგრამის შედეგების შეფასების ინდიკატორების ტიპების გარჩევა.

პროგრამული ბიუჯეტი

პროგრამული ბიუჯეტის არსი

პროგრამული ბიუჯეტის ამოსავალი წერტილია არა საბიუჯეტო ორგანიზაციებისთვის გამოყოფილი ფინანსების მოცულობა, არამედ მათი პროგრამების/ქვეპროგრამების ფარგლებში განხორციელებული ღონისძიებებით მიღწეული კონკრეტული შედეგები და საზოგადოებისათვის შექმნილი სარგებელი. პროგრამული ბიუჯეტი პასუხობს კითხვას, თუ რა ღირებულება იქმნება გადამხდელთა მიერ გადახდილი გადასახადებით შექმნილი სახელმწიფო ბიუჯეტით.

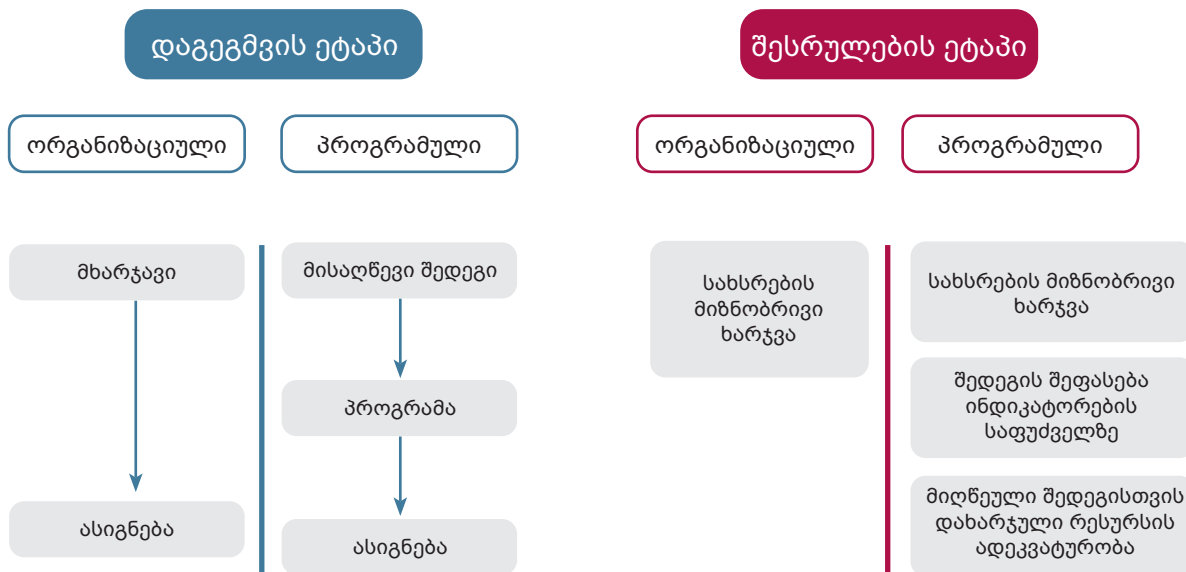
პროგრამული ბიუჯეტი არ არის ფოკუსირებული იმაზე, თუ რას იძენს ან რა ფუნქციებს ასრულებს ესა თუ ის უწყება. მისი ძირითადი ინტერესის საგანია შესაქმნელი ღირებულება. პროგრამები აგებულია სწორედ ამ მიზნის მიღწევაზე. შესაბამისად, პროგრამული ბიუჯეტი გვაჩვენებს, რა მიზნის მიღწევას ხმარდება გამოყოფილი სახსრები.



არსობრივად, პროგრამული ბიუჯეტი მოითხოვს, განისაზღვროს ამა იმ უწყების მიერ შესაქმნელი პროდუქტი ან გასაწევი მომსახურება. შესაბამისად, მას ფოკუსი ეკონომიკური კლასიფიკაციიდან გადააქვს ხარჯების საგანზე - მთავრობის მიერ მოქალაქეებისათვის გასაწევ სერვისებზე. პროგრამული ბიუჯეტი განსაზღვრავს მთავრობის მიზნებს და ორგანიზაციულ საქმიანობას აკლასიფიცირებს ამ მიზნების მიღწევის გზების მიხედვით.

მე-13 დიაგრამა აღწერს ორგანიზაციული და პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატებს შორის განსხვავებას.

დიაგრამა 13. ორგანიზაციული და პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატებს შორის განსხვავება



პროგრამული ბიუჯეტი საქართველოში ეფექტიანობის მართვის შედარებით ახალი ინსტრუმენტი. ორგანიზაციული ბიუჯეტი, რომელიც წარმოადგენდა საქართველოს ბიუჯეტის სტრუქტურას 2012 წლამდე, არ მოიცავდა იმ ელემენტებს, რომლებიც საჭიროა სამთავრობო პროგრამების ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის ზრდისათვის. 2012 წლიდან ეტაპობრივად დაიწყო ორგანიზაციული ფორმატის ბიუჯეტიდან პროგრამულ ფორმატზე გადასვლა.

პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვის მიზნით შემუშავდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“, რომელიც განსაზღვრავს:

- პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის ძირითად არსსა და პრინციპებს;
- სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატით შედგენის მეთოდოლოგიას;
- ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტის პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატით შედგენის მეთოდოლოგიას;
- ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის ბიუჯეტის პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატით შედგენის მეთოდოლოგიას;
- საინვესტიციო პროექტების მართვის მეთოდოლოგიას.

პროგრამული ბიუჯეტის არსი შეიძლება გადმოიცეს შემდეგი პრინციპებით:

- პროგრამული ბიუჯეტი უზრუნველყოფს შედეგზე ორიენტირებას;
- იგი ემსახურება საჯარო სექტორის ეფექტიანობისა და გამჭვირვალობის ამაღლებას;
- უზრუნველყოფს ანგარიშვალდებულების გაზრდას დაინტერესებული მხარეებისადმი;
- ქმნის სათანადო წინაპირობებს რესურსების ეფექტიანი განაწილების შესახებ ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მისაღებად.

პროგრამული ბიუჯეტის სტრუქტურა

პროგრამული ბიუჯეტი განსაზღვრავს პრიორიტეტებსა და მიზნებს პროგრამული ბიუჯეტის მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში. პროგრამული ბიუჯეტი შედგება პროგრამებისგან, რომლებიც გრძელვადიანია (რამდენიმეწლიანი), ხოლო პროგრამები, თავის მხრივ, შედგება ქვეპროგრამებისგან, რომლებიც მოკლევადიანია და ძირითადად გათვლილია თორმეტ თვეზე.

პროგრამული ბიუჯეტი მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს:

- პროგრამა. პროგრამა არის ბიუჯეტით განსაზღვრული პრიორიტეტების მიზნების მისაღწევად განსახორციელებელი ღონისძიებების ერთობლიობა, რომლებიც დაჯგუფებულია მსგავსი შინაარსის მიხედვით, ხორციელდება ერთი საბოლოო შედეგის მისაღწევად. პროგრამის განხორციელებაზე საერთო პასუხისმგებლობა ეკისრება მხარტავ დაწესებულებასა და მისი განმახორციელებელი შესაძლებელია იყოს მხოლოდ მხარტავი დაწესებულება ან მის სისტემაში შემავალი/კონტროლს დაქვემდებარებული საბიუჯეტო ორგანიზაცია.

პროგრამას უნდა ჰქონდეს შესაბამისი პროგრამული კოდი, მისი მიზანი და ბიუჯეტი.

უმეტეს შემთხვევაში, პროგრამები თავისი შინაარსით არის გრძელვადიანი და მუდმივი, თუმცა, შესაძლებელია, სპეციფიკიდან გამომდინარე, არსებობდეს პროგრამები, რომელთა ფარგლებში დაგეგმილი საბოლოო შედეგის მიღწევა შესაძლებელია ერთი ან რამდენიმე წლის განმავლობაში. ხანგრძლივობის მიხედვით პროგრამები იყოფა მიმდინარე (მუდმივ) პროგრამებად, მრავალწლიან და ერთწლიან (მოკლევადიან) პროგრამებად, რაც შედარებით იშვიათია.

პროგრამები შინაარსის მიხედვით შეიძლება დაიყოს:

- მართვის და რეგულირების, რომელიც მოიცავს ისეთ ღონისძიებებს, რომლებიც ადმინისტრაციული ხასიათისაა და ხელს უწყობს სისტემის გამართულ ფუნქციონირებას ან/და დაკავშირებულია შესაბამის სფეროში სახელმწიფო პოლიტიკის შემუშავებასთან და სხვადასხვა საკითხების რეგულირებასთან;
- მომსახურების მიწოდების - ორიენტირებულია კონკრეტულ გრძელვადიან შედეგებზე ან/და ემსახურება მუდმივ მიზანს;
- სუბსიდირების - მსგავსი ტიპის პროგრამების ქვეპროგრამები და ღონისძიებები მიზნად ისახავენ სხვადასხვა სოციალური ფენის ან ობიექტების სუბსიდირებას, სახელმწიფოს მხრიდან დახმარების და თანამონაწილეობის სახით;
- ინფრასტრუქტურული/კაპიტალური - პროგრამის ფარგლებში განსახორციელებელი ქვეპროგრამები ძირითადად ემსახურება სხვადასხვა ინფრასტრუქტურის განვითარებას, მშენებლობას, რეაბილიტაციას ან აღჭურვას.



პროგრამას მიზანშეწონილია ჰქონდეს არაუმეტეს 3 საბოლოო შედეგისა.

- ქვეპროგრამა. პროგრამა შეიძლება დაყოფილი იყოს ქვეპროგრამებად. ქვეპროგრამა არის კონკრეტული მიმართულების ღონისძიებების ერთობლიობა, რომელიც უმრავლეს შემთხვევაში ძირითად მიზანად ისახავს პროგრამის შუალედური შედეგის მიღწევას. ქვეპროგრამებიც შინაარსობრივად იყოფა იმავე ტიპებად, როგორც პროგრამები.
- ქვეპროგრამა დაკავშირებულია შუალედურ შედეგებთან, მისი განხორციელების შემდეგ უნდა მიიღწეს კონკრეტული მდგომარეობა, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობს პროგრამის საბოლოო შედეგის მიღწევას. ქვეპროგრამა თავისი შინაარსით უნდა გაიწეროს დასაბეგმი წლის მასშტაბით, მას უნდა ჰქონდეს კონკრეტული შედეგი, რისი მიღწევაც შესაძლებელია ერთი საანგარიშო წლის მანძილზე.
- დაფინანსების მოცულობის წარმოდგენა აუცილებელი არ არის იმ პროგრამების ქვეპროგრამებზე, რომლებიც თავისი შინაარსით განეკუთვნება „მართვისა და რეგულირების ტიპს“. მისი შინაარსიდან და მოცულობიდან გამომდინარე, ქვეპროგრამა შესაძლოა თავის მხრივ კიდევ იშლებოდეს ქვეპროგრამებად (ტექნიკური დონე).
- ღონისძიება. ღონისძიება არის შედარებით მცირე მასშტაბის მქონე აქტივობა ქვეპროგრამის ფარგლებში. აღნიშნული აქტივობების განხორციელება ხელს უწყობს ქვეპროგრამის განხორციელებასა და შესაბამისი შედეგების მიღწევას.

პროგრამული ბიუჯეტი აკავშირებს განსახორციელებელ ღონისძიებებს მიზნებთან და დაგეგმილ შედეგებთან. აღნიშნულისთვის უნდა განისაზღვროს და გაიზომოს შუალედური და საბოლოო შედეგები.

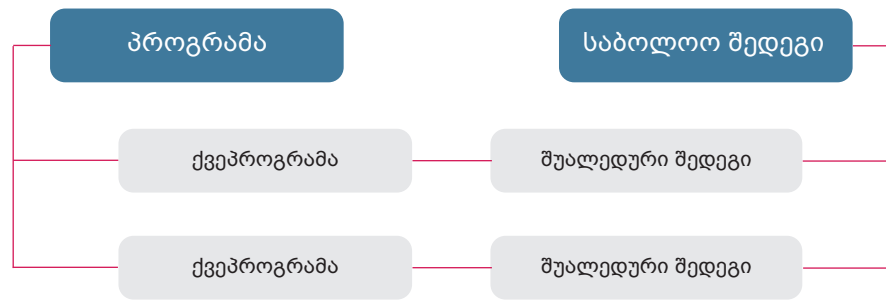
პროგრამული ბიუჯეტი მოიცავს ინფორმაციას ყველა პროგრამისა და მასში შემავალი ქვეპროგრამების:

- აღწერისა და მიზნის;
- მოსალოდნელი შედეგებისა;
- შედეგების შეფასების ინდიკატორების შესახებ.

პროგრამული ბიუჯეტის ამოსავალ წერტილს წარმოადგენს საბოლოო შედეგი და ამ შედეგის მისაღწევად განსახორციელებელი აქტივობები. საბოლოო შედეგი შინაარსით გლობალურია და ძირითადად არის პროგრამების შედეგი. ის გულისხმობს გარკვეული პრობლემის სრულად აღმოფხვრას, არსებითად ახალი მდგომარეობის დამყარებას, ახალი წესის დანერგვას, მნიშვნელოვან გაუმჯობესებას შესაბამის სფეროში.

შუალედური შედეგი პროგრამის ფარგლებში კონკრეტული ქვეპროგრამების/ღონისძიებების შედეგად მიღებულ პროდუქტს ასახავს. ის კონკრეტულია, უმეტეს შემთხვევაში გამოისახება კონკრეტული ციფრებით ან სხვა რაოდენობრივი გამოხატულებით და არა პროგრამის დასრულების ნიშანი, არამედ მისი საბოლოო მიზნის მიღწევისკენ გადადგმულ ნაბიჯია და, თავის მხრივ, ზომავს ამ გზაზე მიღწეულ პროგრესს.

დიაგრამა 14. პროგრამის შუალედური და საბოლოო შედეგები



შესრულების ინდიკატორი მიღწეული შედეგების შეფასების საშუალებაა, და განსაზღვრავს, რამდენად აღწევს პროგრამა დასახულ მიზნებს. საბოლოო შედეგის შეფასების ინდიკატორები იძლევა პროგრამის განხორციელებით მიღწეული შედეგის შეფასების საშუალებას. ისინი არ შეიძლება იყოს ერთჯერადი და მოკლევადიანი.

შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორი იძლევა ქვეპროგრამის განხორციელების მიღწეული შედეგის შეფასების საშუალებას. თითოეულ მოსალოდნელ შედეგზე წარმოდგენილი უნდა იყოს არა უმეტეს 5 ინდიკატორი.

შედეგების ინდიკატორი უნდა ზომავდეს მიზანს, რომელიც რეალისტური და მიღწევადია. ინდიკატორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კრიტერიუმებს:⁹

- კონკრეტული – ნათელი და ადვილად აღსაქმელი, რათა ყველა დაინტერესებულმა მხარემ შეძლოს მისი გაგება;
- გაზომვადი – შესაძლებელი იყოს მიღწეული შედეგის შეფასება;
- მიღწევადი – შესაძლებელი იყოს მისი განხორციელება და არ უნდა მოხდეს მოსალოდნელი შედეგის ზედმეტად ოპტიმისტური ან პირიქით – ზედმეტად პესიმისტური შეფასება;
- შესაბამისი – ინდიკატორი უნდა შეირჩეს მოსალოდნელი შედეგის შესაბამისად, ადეკვატურად ზომავდეს მას და იყოს რეალისტური;
- დროში გაწერილი – იძლეოდეს შესაძლებლობას, მოხდეს მიღწეული შედეგების შეფასება დროის სხვადასხვა პერიოდში.

შედეგების შეფასების ინდიკატორები რამდენიმე ტიპისაა:

- რაოდენობრივი ინდიკატორები აღწერს პროგრამის/ქვეპროგრამის ფარგლებში მისაღებ შედეგებს კატეგორიაში „რამდენი“;
- ხარისხობრივი ინდიკატორები აფასებს გაწეული მომსახურებისა თუ მიღებული შედეგის ხარისხს;
- ხარჯზე მიბმული ინდიკატორები აფასებს პროგრამის/ქვეპროგრამის შედეგს გაწეულ ხარჯთან მიმართებაში;
- ეფექტიანობის ინდიკატორები იძლევა ინფორმაციას მიღწეული შედეგის მიზანშეწონილობაზე დახარჯულ რესურსებთან მიმართებაში;
- პროდუქტიულობის ინდიკატორები აფასებს მიღწეული შედეგის გავლენას მანამდე არსებულ სიტუაციასთან მიმართებაში.

⁹ დარიცხვის მეთოდით ეკონომიკური მოვლენების აღიარება ხდება მათი მოხდენისთანავე, მიუხედავად იმისა, არის თუ არა გადახდილი/მიღებული ფულადი სახსრები, ან მოხდება თუ არა მომავალში გადახდა/მიღება.



პროგრამების შეფასებისას (განსაკუთრებით მომსახურების მიწოდების პროგრამების/ქვეპროგრამების შემთხვევაში) სასურველია რაოდენობრივ ინდიკატორთან ერთად მითითოს არანაკლებ ერთი ხარისხობრივი ინდიკატორი. მართვისა და რეგულირების ტიპის პროგრამებსა და ქვეპროგრამებზე, რომლებიც წმინდა ადმინისტრაციული ხასიათისაა, შესრულების შეფასების ინდიკატორების წარმოდგენა აუცილებელი არ არის.

საბაზისო მონაცემები პროგრამის/ქვეპროგრამის ღონისძიებების განხორციელებით მიღებული შედეგების იმ მდგომარეობასთან შედარების საშუალებას იძლევა, რაც მანამდე იყო. საბაზისო მონაცემების გარეშე პროგრამული ბიუჯეტით პროგრამის/ქვეპროგრამის ღონისძიებების განხორციელებით მიღებული შედეგის დანახვა შეუძლებელია.

პროგრამული ბიუჯეტი ნათლად აჩვენებს მიღწეულ შედეგებს და არა მხოლოდ ათვისებულ ასიგნებებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების შეფასებისას აქცენტი გადატანილი უნდა იყოს დაგეგმილ და მიღებულ შედეგს შორის არსებულ განსხვავებაზე და არა მხოლოდ მხარჯავი დაწესებულებისა და მისი საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის დამტკიცებული და დაზუსტებული გეგმით გათვალისწინებულ ასიგნებებსა და საკასო შესრულებას შორის არსებულ განსხვავებებზე.

პრაქტიკული სავარჯიშოები პროგრამული ბიუჯეტისთვის

1. შედეგების ინდიკატორი უნდა ზომავდეს მიზანს, რომელიც არის რეალისტური და მიღწევადი. ინდიკატორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კრიტერიუმებს:

- ა) კონკრეტული, გაზომვადი, მიღწევადი, შედარებითი, დროში გაწერილი;
- ბ) კონკრეტული, შედეგზე ორიენტირებული, გაზომვადი, მიღწევადი, შედარებითი, დროში გაწერილი;
- გ) კონკრეტული, შედეგზე ორიენტირებული, გაზომვადი, მიღწევადი, დროში გაწერილი;
- დ) არცერთი პასუხი არ არის სწორი.

2. ქვემოთ წარმოდგენილ მსჯელობათაგან სწორია:

- ა) პროდუქტიულობის ინდიკატორები გვანჯდიან ინფორმაციას მიღწეული შედეგის მიზანშეწონილობაზე დახარჯულ რესურსებთან მიმართებაში;
- ბ) ეფექტიანობის ინდიკატორები აფასებს მიღწეული შედეგის გავლენას მანამდე არსებულ სიტუაციასთან მიმართებაში;
- გ) ეფექტიანობის ინდიკატორი აფასებს პროგრამის/ქვეპროგრამის შედეგს გაწეულ ხარჯთან მიმართებაში;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

3. ქვემოთ წარმოდგენილი მსჯელობებიდან არასწორია (შეფასების ინდიკატორების წარმოდგენა აუცილებელია):

- ა) საბოლოო შედეგების შესაფასებლად;
- ბ) შუალედური შედეგების შესაფასებლად;
- გ) ქვეპროგრამის შედეგების შესაფასებლად;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. ქვემოთ წარმოდგენილი მსჯელობებიდან სწორია:

- ა) საბოლოო შედეგი შუალედურ შედეგებზე უფრო კონკრეტულია;
- ბ) შუალედური შედეგები საბოლოო შედეგებზე უფრო კონკრეტულია;
- გ) საბოლოო და შუალედური შედეგები უნდა იყოს კონკრეტული;
- დ) არცერთი პასუხი არ არის სწორი.

5. პროგრამები შინაარსის მიხედვით იყოფა:

- ა) მართვისა და რეგულირების, პროდუქტის შექმნის, სუბსიდირების, ინფრასტრუქტურული/კაპიტალური;
- ბ) მართვისა და რეგულირების, მომსახურების მიწოდების, საგრანტო, ინფრასტრუქტურული/კაპიტალური;
- გ) მართვისა და რეგულირების, მომსახურების მიწოდების, სუბსიდირების, ინფრასტრუქტურული/კაპიტალური;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები პროგრამული ბიუჯეტისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.

2. სწორი პასუხია „დ“.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.

3. სწორი პასუხია „დ“.

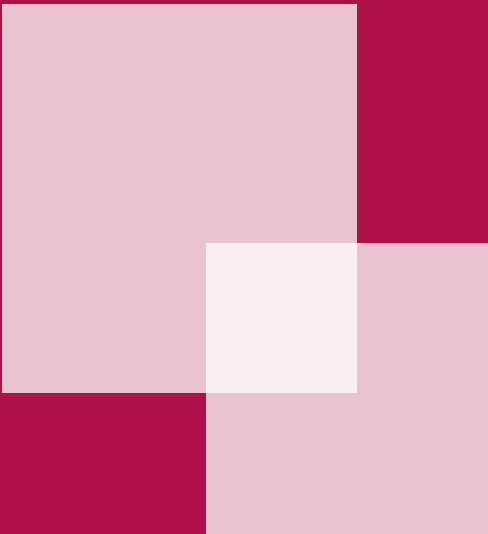
საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.

4. სწორი პასუხია „ბ“.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.

5. სწორი პასუხია „გ“.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N385 ბრძანება „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“.



II კვლევა

საბიუჯეტო
ორგანიზაციების
ბუღალტრული
აღრიცხვა და ფინანსური
ანგარიშგება



პროგრამა

მოღუდი	პარი	თემატიკა	ნაწილები
საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება	II	ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა	1
		მიმდინარე აქტივების აღრიცხვა	2
		გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვა	3
		შემოსავლების აღრიცხვა	4
		იჯარის აღრიცხვა	5
		ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები, პირობითი აქტივები	6
		კონსოლიდირებული და ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება	7
		სხვა სტანდარტები	8



პარი II

საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება

მოღულის სტრუქტურა

ნაწილი 1

ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენა

ნაწილი 2

მიმდინარე აქტივების აღრიცხვა

ნაწილი 3

გრძელვადიანი აქტივების
აღრიცხვა

ნაწილი 4

შემოსავლების აღრიცხვა

ნაწილი 5

იჯარის აღრიცხვა

ნაწილი 6

ანარიცხები, პირობითი
ვალდებულებები, პირობითი
აქტივები

ნაწილი 7

კონსოლიდირებული და
ინდივიდუალური ფინანსური
ანგარიშგება

ნაწილი 8

სხვა სტანდარტები



საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოდული

საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოდულის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		მოდულის აღნიშნული ნაწილის შესწავლის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	36	ფინანსური ანგარიშგების არსისა და ფუნქციების აღწერა;
☐	37	ფინანსური ანგარიშგების პრინციპების აღწერა;
☐	38	ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებისა და მათი შინაარსის აღწერა;
☐	39	მუხლის მიკუთვნება აქტივების, ვალდებულებების, წმინდა აქტივების, შემოსავლების, ხარჯების კატეგორიისათვის;
☐	40	აქტივის, ვალდებულების ტიპის განსაზღვრა;
☐	41	ოპერაციების ანალიზი, წარმოიშვა აქტივი თუ ხარჯი, შემოსავალი თუ ვალდებულება, ოპერაციის შინაარსისა და ფორმალური მხარის შედარება;
☐	42	სსაბს სტანდარტების მიხედვით სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა;
☐	43	სააღრიცხვო პოლიტიკის, შეფასებების ცვლილების ან წინა პერიოდში დაშვებული შეცდომების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
☐	44	სსაბს მოთხოვნების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში ძირითადი აქტივების, არამატერიალური აქტივების, საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისათვის;
☐	45	სსაბს მოთხოვნების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში სასაქონლო მარაგების აღრიცხვისათვის;
☐	46	სსაბს მოთხოვნების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში იჯარის აღრიცხვისათვის;
☐	47	სხვადასხვა ტიპის შემოსავლების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;

☐	48	აქტივების გაუფასურების ინდიკატორების არსებობის დადგენა და შემოწმება გაუფასურებაზე;
☐	49	ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
☐	50	ფინანსთა მინისტრის 05/05/2020 N108 „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა- ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მიხედვით რეკომენდებული გამონაკლისების გამოყენება;
☐	51	სტრატეგიული ინვესტიციების ასახვა ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში;
☐	52	ერთი ერთეულის მიერ სხვა ერთეულის კონტროლის დადგენა და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადება;
☐	53	სტრატეგიული ინვესტიციების ასახვა კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.



1. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა

მოდულის წინამდებარე ნაწილში განხილულია საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (შემდგომში - სსბასს) მოთხოვნები ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის, რა ხარისხობრივი მახასიათებლები უნდა ჰქონდეს აქ წარმოდგენილ ინფორმაციას, რა კომპონენტებისაგან შედგება ფინანსური ანგარიშგება, მათი ფორმა და შინაარსი, როგორია მოთხოვნა ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების აღრიცხვისათვის. ამ მოდულში აღწერილია, როგორ უნდა შეარჩიოს ერთეულმა სააღრიცხვო პოლიტიკა, თუ ცვლილებები საჭირო, როგორ ასახოს ეს ცვლილებები, როგორ აღრიცხოს სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებები, როგორ ასახოს წინა პერიოდების შეცდომა, რომლის აღმოჩენა მოხდა მიმდინარე პერიოდში.

სასწავლო მასალა

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე საგალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	—	—
• ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა; • ფულადისახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშგება; • სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებაში და შეცდომები; • ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები.	სსბასს 1 სსბასს 2 სსბასს 3 სსბასს 14	—

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესწავლით მისაღები კინითაღი შედეგები

		ფინანსური ანგარიშგების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	10	10. ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიმართ სსბასს სხვადასხვა ზომას;
☐	11	11. ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტების ფორმისა და შინაარსის აღწერა;
☐	12	12. სააღრიცხვო პოლიტიკის შედეგების ან ცვლილების დროს, სტანდარტის მოთხოვნების გათვალისწინება;
☐	13	13. სააღრიცხვო პოლიტიკის განსხვავება სააღრიცხვო შეფასებებისგან;
☐	14	14. სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილების ასახვა აღრიცხვაში;
☐	15	15. წინა პერიოდების შეცდომების ასახვა აღრიცხვაში;
☐	16	16. ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვა ანგარიშგებაში.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა (სსბასს 1) მიზანი (სსბასს 1.1)

ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია, მიაწოდოს საიმედო, შესაბამისი, დროული შესაძარისი და სასარგებლო ინფორმაცია მომხმარებელს, რომელიც შეიძლება იყოს საჯარო სექტორიდან სერვისების მიმღები, რესურსების მიმწოდებელი, დამოუკიდებელი აუდიტორი, რეგულატორი, მთავრობა, ამომრჩეველი ან სხვა დაინტერესებული მხარე. ეს სტანდარტი მიუთითებს, რა პრინციპების დაცვით უნდა მომზადდეს ფინანსური ანგარიშგება ამ მოთხოვნების საპასუხოდ.

განმარტებები (სსბასს 1.7)

დარიცხვის მეთოდი გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს, რომლის თანახმად ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების აღიარება (ფინანსურ უწყისებში ასახვა) ხორციელდება, როდესაც ისინი აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს (და არა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ხორციელდება ფულადი სახსრების ან მისი ეკვივალენტის მიღება ან გადახდა). ფინანსური უწყისების ელემენტებს, მათ განმარტებებსა და აღიარების კრიტერიუმებს სსბასს 1 სტანდარტში გავცნობით.

აქტივი არის რესურსი, რომელსაც ერთეული აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენების შედეგად, საიდანაც ერთეული მომავალში მოელის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მიღებას.

ვალდებულება აღნიშნავს ერთეულის მიმდინარე პერიოდის ვალდებულებას, რომელიც წარმოიშვა წარსული მოვლენებიდან და მისი დაფარვით მოსალოდნელია ერ-

თეულიდან რესურსებში განივთებული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის გასვლა.

წმინდა აქტივები/კაპიტალი აღნიშნავს ერთეულის აქტივების იმ ნაწილს, რომელიც რჩება ერთეულის ყველა ვალდებულების გამოკლების შემდეგ.

შემოსავალი აღნიშნავს ერთეულში საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიან სიდიდეს, როდესაც ამას შედეგად მოჰყვება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდა, მესაკუთრეების შენატანებთან დაკავშირებული ზრდის გარდა.

ხარჯები არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, აქტივების გასვლის ან მოხმარების, ან ვალდებულებების აღების სახით, რაც იწვევს წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეებზე განაწილებასთან.

ეკონომიკური ერთეული არის მაკონტროლებელი და მისი კონტროლირებული ერთეულები.

მესაკუთრეთა შენატანები აღნიშნავს ერთეულის გარე მხარეების მიერ ერთეულში შეტანილ სამომავლო ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს, გარდა იმ შენატანებისა, რომლებიც წარმოქმნის ერთეულის ვალდებულებებს, ერთეულის წმინდა აქტივებში/კაპიტალში მის ფინანსურ ინტერესს, რაც:

1. წარმოშობს ერთეულის უფლებას, როგორც მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებაზე თავისი არსებობის მანძილზე, როდესაც ამგვარი განაწილება წარმოადგენს მესაკუთრეების ან მათი წარმომადგენლების პრეროგატივას და ასევე ერთეულის დახურვის შემთხვევაში, ამ ერთეულის ვალდებულებებზე აქტივების ნებისმიერი მეტობის განაწილებაზე;
2. შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაცემული ან გამოსყიდული იყოს.

მესაკუთრეებზე განაწილება ნიშნავს ერთეულის მიერ მის ყველა ან ზოგიერთ მესაკუთრეზე ინვესტიციის უკუგების ან ინვესტიციის უკან დაბრუნების სახით, განაწილებულ მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს ან მომსახურების პოტენციალს.

არსებითი - აღრიცხვის ელემენტების გამოტოვება ან დაშვებული უზუსტობები არსებითია, თუ ისინი ინდივიდუალურად ან ერთობლიობაში გავლენას ახდენს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე ან მომხმარებლის შეფასებებზე. არსებითობა დამოკიდებულია გამოტოვებული აღრიცხვის ელემენტის ან უზუსტობის სიდიდესა და ბუნებაზე, გარემო პირობების ან კონტექსტის გათვალისწინებით. არსებითობის განმსაზღვრელი ფაქტორი შესაძლოა იყოს ელემენტის სიდიდე ან ბუნება, ან ორივე ერთად.

განმარტებითი შენიშვნები მოიცავს ფინანსურ უწყისებში მოცემული ინფორმაციის გარდა დამატებით ინფორმაციას. ეს შეიძლება იყოს მუხლების რიცხვითი ცხრილები და ტექსტური ინფორმაცია, ასევე უწყისებში ასახული კონდენსირებული მონაცემების გაშლილი, დანაწევრებული მონაცემები და ინფორმაცია იმ მუხლების შესახებ, რომლებიც არ აკმაყოფილებს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარების კრიტერიუმებს.



ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტები (სსბასს 1.21)

ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი მოიცავს შემდეგ უწყისებსა და განმარტებით ინფორმაციას:

1. ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას;
2. ფინანსური შედეგების ანგარიშგებას;
3. წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებას;
4. ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას;
5. ბიუჯეტისა და რეალური თანხების შედარებას;
6. განმარტებით შენიშვნებს, რომლებიც მოიცავს ყველა მნიშვნელოვანი სააღ-რიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას და სხვა განმარტებით შენიშვნებს;
7. წინა პერიოდის შესადარის ინფორმაციას.

სამართლიანი წარდგენა (სსბასს 1.27)

სსბასს 1 მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში კეთილსინდისიერად უნდა იყოს წარდგენილი ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგები და ფულადი სახსრების ნაკადები, რაც ნიშნავს ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების კეთილსინდისიერად ასახვას აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლებისა და ხარჯების განმარტებებისა და აღიარების კრიტერიუმების შესაბამისად, რომლებიც განსაზღვრულია სსბასს-ებში.

ერთეულმა უნდა შეარჩიოს და გამოიყენოს სააღრიცხვო პოლიტიკა სსბასს 3-ის მოთხოვნების მიხედვით. თუ რომელიმე ოპერაციასთან დაკავშირებით არ არსებობს სტანდარტი, სსბასს 3-ში იერარქიულად არის მოცემული ყველა მითითება, რომელსაც ხელმძღვანელობა ითვალისწინებს ამ მუხლის აღრიცხვისათვის.

ერთეულმა, რომლის ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ების შესაბამისად, ნათლად და უპირობოდ უნდა განაცხადოს ამის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებას არ უნდა უწოდოს სსბასს-ების შესაბამისი, თუ იგი არ შეესაბამება სსბასს-ების ყველა მოთხოვნას.

ფუნქციონარული ერთეული (სსბასს 1.38)

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში უნდა შეფასდეს, აქვს თუ არა ერთეულს საქმიანობის გაგრძელების უნარი, როგორც ფუნქციონირებად ერთეულს. შეფასება უნდა განახორციელონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელმა პირებმა. თუ ცნობილია არსებითი განუსაზღვრელობები, რაც ეჭვს იწვევს ერთეულის შესაძლებლობაზე, საქმიანობა განაგრძოს როგორც ფუნქციონირებადმა ერთეულმა, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში ახსნილი უნდა იყოს ეს გარემოებები.

თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის ფუნქციონირების პრინციპის საფუძველზე, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ახსნას ეს ფაქტი და საფუძველი, რის მიხედვითაც მომზადდა ფინანსური ანგარიშგება. ასევე მითითებული უნდა იყოს მიზეზი, რის გამოც ერთეული არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონერ ერთეულად.

არსებითობა და აგრეგირება (სსბასს 1.45)

მსგავსი მუხლების ყველა არსებითი კლასი და არაერთგვაროვანი შინაარსის ან ფუნქციების მქონე მუხლები ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი უნდა იყოს ცალ-ცალკე. გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ისინი არაარსებითია.

ნაკლებად არსებითი მუხლი, რომლის ცალკე მუხლად ასახვა არ მოითხოვება ფინანსურ ანგარიშგებაში, შესაძლოა იმდენად არსებითი შინაარსის მქონე იყოს, რომ განმარტებით შენიშვნებში იმსახურობდეს ცალკე წარდგენას.

ერთეულს არ ევალება ინფორმაციის განმარტების შესახებ სსბასს-ის ამა თუ იმ კონკრეტული მოთხოვნის შესრულება, თუ ეს ინფორმაცია არსებითი არ არის.

ურთიერთგადაფარვა (სსბასს 1.48)

არ შეიძლება აქტივებისა და ვალდებულებების ან ხარჯებისა და შემოსავლების ურთიერთგადაფარვა, თუ ეს არ მოითხოვება ან დაშვებული არ არის რომელიმე სსბასს-ით.

ინფორმაციის შესადარისობა (სსბასს 1.53)

ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა ასახოს გასული პერიოდის შესადარისი ინფორმაცია, მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ყველა რიცხობრივი მონაცემის შესაბამისად.

როდესაც იცვლება ფინანსურ ანგარიშგებაში მუხლების წარდგენის ფორმა ან კლასიფიკაცია, უნდა მოხდეს შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაცია, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც რეკლასიფიკაცია შეუძლებელია. შესადარისი თანხების რეკლასიფიკაციის შემთხვევაში, ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:

- ა. რეკლასიფიცირების ხასიათი;
- ბ. თითოეული მუხლის ან მუხლების ჯგუფის საერთო თანხა, რომელთა რეკლასიფიკაციაც მოხდა;
- გ. რეკლასიფიცირების მიზეზი.

ანგარიშგების იდენტიფიკაცია (სსბასს 1.61)

აუცილებელია, რომ თითოეული ფინანსური ანგარიშგება და განმარტებითი შენიშვნა გარკვევით იყოს იდენტიფიცირებული. ანგარიშგებაში თვალსაჩინოდ უნდა იყოს ფორმულირებული შემდეგი ინფორმაცია:

- ა. ანგარიშგალდებული ერთეულის დასახელება ან სხვა საიდენტიფიკაციო საშუალებები;
- ბ. ფინანსური ანგარიშგება ეხება ინდივიდუალურ ერთეულს (ინდივიდუალური ანგარიშგებაა?), თუ ეკონომიკურ ერთეულს (კონსოლიდირებული ანგარიშგებაა?);
- გ. ანგარიშგების თარიღი, ან ფინანსური ანგარიშგების პერიოდი, რომელიც შესაფერისია კონკრეტული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტისათვის;
- დ. საანგარიშგებო ვალუტა;
- ე. ფინანსურ ანგარიშგებაში თანხების წარდგენისთვის გამოყენებული დამრგვალების ხარისხი.



წარდგენის პერიოდულობა (სსბასს 1.66)

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარადგინოს, სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც.

დროულობა (სსბასს 1.69)

ფინანსური ანგარიშგება უნდა იყოს წარდგენილი დროულად. მას ფასი ეკარგება, თუ მომხმარებლებისთვის არ გახდება ხელმისაწვდომი ანგარიშგების თარიღის შემდეგ გონივრული პერიოდის განმავლობაში.

ერთეულის ოპერაციების სირთულე და კომპლექსურობა, არ არის საკმარისი მიზეზი ანგარიშგების დროული წარდგენის წესის დასარღვევად.

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება

ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში უნდა ასახოს აქტივები, ვალდებულებები და წმინდა აქტივები (კაპიტალი), სადაც აქტივები ორ კატეგორიად იქნება დაყოფილი: მიმდინარე და გრძელვადიან აქტივებად. ვალდებულებებიც ორ კატეგორიად არის დაყოფილი: მოკლევადიან და გრძელვადიან ვალდებულებებად. შესაძლებელია აქტივებისა და ვალდებულებების წარდგენა ლიკვიდობის ზრდის ან კლების მიხედვით იმ შემთხვევაში, როდესაც ლიკვიდობის მიხედვით წარდგენილი ინფორმაცია უფრო სამართლიანი და შესაბამისია.

მიმდინარე(მოკლევადიანი) აქტივები (სსბასს 1.76)

აქტივი მოკლევადიანია (მიმდინარეა), თუ:

- ნაგარაუდევია ან გამიზნულია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის ან საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ 12 თვის განმავლობაში;
- ძირითადად გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- აქტივი არის ფულადი სახსრები ან მისი ეკვივალენტი, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც მისი გაცვლა ან ვალდებულების დასაფარად გამოყენება შეზღუდულია საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, სულ მცირე თორმეტი თვით მაინც.

მიმდინარე აქტივები გაყიდული ან მოხმარებული იქნება საოპერაციო ციკლის განმავლობაში. მაგალითად მიმდინარე აქტივები დებიტორული დავალიანება, წინასწარი გადახდები, მისაღები ჯარიმები, მისაღები გადასახადები, მატერიალური მარაგები, ინვესტიციებზე დარიცხული შემოსავალი და ა.შ.

გრძელვადიანი აქტივები

გრძელვადიანი აქტივია ყველა აქტივი, რომელიც არ არის მოკლევადიანი.

მოკლევადიანი ვალდებულებები (სსბასს 1.80)

ვალდებულება მოკლევადიანია, თუ ის აკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ ერთ-ერთ პირობას მაინც:



- ა. მისი დაფარვა მოსალოდნელია საოპერაციო ციკლის განმავლობაში;
- ბ. გამოიყენება სავაჭრო დანიშნულებით;
- გ. მისი დაფარვის ვადა სააღრიცხვო პერიოდის შემდეგ 12 თვეა;
- დ. ერთეულს არ შეუძლია ვალდებულების დაფარვის გადავადება, საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ სულ მცირე 12 თვის განმავლობაში.

გრძელვადიანი ვალდებულება

გრძელვადიანია ვალდებულება, რომელიც არ არის მოკლევადიანი.

ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებაში (სსბასს 1.88)

ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში აისახება მინიმუმ, ქვემოთ ჩამოთვლილი მუხლები შესაბამისი თანხებით:

- ა. ძირითადი აქტივები;
- ბ. საინვესტიციო ქონება;
- გ. არამატერიალური აქტივები;
- დ. ფინანსური აქტივები, „ე“, „ზ“, „თ“ და „ი“ პუნქტებში მოცემული თანხების გარდა;
- ე. ინვესტიციები, რომელთა ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება კაპიტალ-მეთოდით;
- ვ. მატერიალური მარაგები;
- ზ. ანაზღაურებადი თანხები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები);
- თ. მოთხოვნები გაცვლითი ოპერაციებიდან;
- ი. ფულადი სახსრები და მათი ეკვივალენტები;
- კ. საგადასახადო და ქონების გადაცემის/ტრანსფერის შედეგად წარმოშობილი ვალდებულებები;
- ლ. გაცვლითი ოპერაციების საფუძველზე წარმოშობილი ვალდებულებები;
- მ. ანარიცხები;
- ნ. ფინანსური ვალდებულებები (გარდა „კ“, „თ“ და „მ“ პუნქტებში მოცემული თანხებისა);
- ო. არამაკონტროლებელი წილი, წარდგენილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემადგენლობაში;
- პ. მაკონტროლებელი ერთეულის მესაკუთრეებზე მისაკუთვნილებელი წმინდა აქტივები/ კაპიტალი.

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება

საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი (სსბასს 1.99)

საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ყველა მუხლი უნდა აღიარდეს ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში, როგორც ნამეტი ან დეფიციტი, თუ რომელიმე სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება.

ფინანსური შედეგების ანგარიშგება, სულ ცოტა, უნდა მოიცავდეს მუხლებს, რომლებიც ასახავს მოცემული პერიოდის შესაბამის თანხებს:



- ა. შემოსავლებს;
- ბ. ხარჯებს;
- გ. ფინანსურ დანახარჯებს;
- დ. კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხულ მეკავშირე ერთეულებისა და ერთობლივი საქმიანობის ნამეტისა და დეფიციტის წილს;
- ე. დაბეგვრამდელ მოგებას, ან ზარალს, რომელიც აღიარდა აქტივების გაყიდვისას ან შეწყვეტილი ოპერაციებიდან გამომდინარე, ვალდებულებების ანგარიშსწორებისას;
- ვ. ნამეტს ან დეფიციტს.

ხარჯების კლასიფიკაცია (სსბასს 1.109)

ხარჯების კლასიფიკაცია შეიძლება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (მაგალითად: ცვეთა, მასალების შეძენა, ტრანსპორტირების დანახარჯები, ხელფასები, რეკლამა, იჯარა). ხარჯების კლასიფიცირება ასევე შეიძლება ფუნქციების მიხედვით. ერთეულმა არჩევანი უნდა გააკეთოს იმ მეთოდზე, რომელიც უფრო სამართლიან და შესაბამის ინფორმაციას იძლევა.

ხარჯების აღრიცხვის მეთოდებს შორის არჩევანი დამოკიდებულია ისტორიულ და მარეგულირებელ ფაქტორებსა და ერთეულის თავისებურებებზე.

ხარჯების კლასიფიკაცია შინაარსის მიხედვით (სსბასს 1.112)

ფინანსური შედეგების ანგარიშგების მაგალითი, როდესაც ხარჯების კლასიფიკაცია ეყრდნობა ეკონომიკურ შინაარსს:

შემოსავლები	X
ხელფასები	X
ცვეთა	X
რეკლამა	X
სულ ხარჯები	(X)
ნამეტი/(დეფიციტი)	X

ხარჯების კლასიფიკაცია ფუნქციების მიხედვით (სსბასს 1.113)

ფინანსური შედეგების ანგარიშგების მაგალითი, როდესაც ხარჯების კლასიფიკაცია ხდება ფუნქციების მიხედვით:

შემოსავლები	X
ხარჯები:	
თავდაცვის ხარჯები	(X)
სოციალური ხარჯები	(X)
სხვა ხარჯები	(X)
ნამეტი /(დეფიციტი)	(X)

წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება ანგარიშგების შინაარსი (სსბასს 1.118)

წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებაში აისახება ცვლილებები კაპიტალის კომპონენტებში:

- ა. საანგარიშგებო პერიოდის ნამეტი ან დეფიციტი;
- ბ. საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ის კომპონენტები, რომელიც სტანდარტის მოთხოვნის მიხედვით აღიარებულია უშუალოდ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში;
- გ. საანგარიშგებო პერიოდის მთლიანი შემოსავლები და ხარჯები (რომელიც გამოითვლება „ა“ და „ბ“ მუხლების შეჯამებით, მაკონტროლებელ მესაკუთრებსა და არამაკონტროლებელ წილებზე მისაკუთვნებელი მთლიანი თანხების გამოყოფით (კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში); და
- დ. სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების შედეგები და სსბასს 3-ის თანახმად აღიარებული შეცდომების კორექტირებები, რომლებიც განცალკევებით არის წარდგენილი წმინდა აქტივების/კაპიტალის თითოეული კომპონენტისთვის.

კორექტირებები (სსბასს 1.124)

სსბასს 3 მოითხოვს სააღრიცხვო პოლიტიკაში განხორციელებული ცვლილების შედეგის, ან წინა პერიოდის შეცდომის რეტროსპექტულ კორექტირებას, შესაძლებლობის ფარგლებში, თუ სხვა სსბასს-ით სხვა რამ არ მოითხოვება.

რეტროსპექტული კორექტირება გაუნაწილებელი მოგების ნაშთის ან წმინდა აქტივების/კაპიტალის სხვა კომპონენტის ნაშთის კორექტირებას იწვევს. კაპიტალის თითოეული ელემენტისთვის ცალკე უნდა იყოს ნაჩვენები სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლით გამოწვეული მთლიანი კორექტირების თანხა და შეცდომების გასწორებით გამოწვეული კორექტირებები.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (სსბასს 1.126)

ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებს საშუალებას აძლევს, შეაფასონ:

- ა. ერთეულის მიერ ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების გამომუშავების უნარი
- ბ. ერთეულის მოთხოვნილებები ფულადი სახსრების გამოყენების შესახებ.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების წარდგენისა და სათანადო განმარტებების მოთხოვნებს განსაზღვრავს სსბასს 2, რომელიც ქვევით იქნება განხილული.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 1.127)

ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს:

- ა. საფუძველი, რაზე დაყრდნობითაც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება და ერთეულის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- ბ. სსბასს-ის მოთხოვნებით გათვალისწინებული განმარტებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსური ანგარიშგების უწყისებში;

- გ. დამატებითი ინფორმაცია, რომელიც ასახული არ არის ფინანსურ უწყისებში, მაგრამ აუცილებელია ერთეულის ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე ელემენტის გასაგებად.

განმარტების თანმიმდევრობა (სსბასს 1.129)

განმარტებითი შენიშვნები, როგორც წესი, მოცემული უნდა იყოს შემდეგი თანმიმდევრობით:

- ა. უპირველესად, უნდა აღინიშნოს, რომ ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ის შესაბამისად;
- ბ. გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვა;
- გ. დამატებითი ინფორმაცია ფინანსურ უწყისებში მოცემული მუხლების განმარტებისათვის ისეთივე თანმიმდევრობით, როგორც წარმოდგენილია თითოეული ანგარიშგება და მისი თითოეული მუხლი;
- დ. სხვა განმარტებები.

სააღრიცხვო პოლიტიკის გამჟღავნება (სსბასს 1.132)

სააღრიცხვო პოლიტიკის მიმოხილვაში მოცემული უნდა იყოს:

- ა. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში გამოყენებული შეფასების საფუძველი;
- ბ. რამდენად გამოიყენა ერთეულმა ამა თუ იმ სსბასს-ის გარდამავალი დებულებები;
- გ. თითოეული გამოყენებული სპეციფიკური სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების სწორად გასაგებად.

არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის განმარტება განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, როცა ამ პოლიტიკის არჩევა ხდება დაშვებული ალტერნატივებიდან. ამის მაგალითად გამოდგება განმარტება იმის შესახებ, რომ ერთეული საინვესტიციო ქონების აღრიცხვისათვის იყენებს სამართლიან ღირებულებას, თუ თვითღირებულებას. ზოგიერთი სსბასს სპეციალურად მოითხოვს კონკრეტული სააღრიცხვო პოლიტიკის ახსნას, ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული არჩევანის მითითებით. მაგალითად, სსბასს 17 მოითხოვს ძირითადი აქტივების სხვადასხვა კატეგორიისთვის გამოყენებული შეფასების საფუძვლის განმარტებას. სსბასს 5, ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტები, მოითხოვს განმარტებას ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული ხარტების შესახებ, მოხდება თუ არა მათი კაპიტალიზაცია, როგორც აქტივების ღირებულების ნაწილი.

სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისას, ხელმძღვანელობას უწევს სხვადასხვა საკითხის განსჯა. მაგალითად, ხელმძღვანელობა მიმართავს მსჯელობას, რათა დადგინოს:

- არის თუ არა აქტივი საინვესტიციო ქონება;
- საქონლის/მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულებები, რომლებიც გულისხმობს გადაცემული აქტივების გამოყენებას, წარმოადგენს თუ არა იჯარას;
- წარმოადგენს თუ არა საქონლის გაყიდვის რომელიმე ოპერაცია თავისი შინაარსით დაფინანსებას, რის გამოც არ მოხდება შემოსავლის აღიარება;

- ანგარიშვალდებული ერთეულისა და სპეციალური დანიშნულების სხვა ერთეულს შორის ურთიერთობის შინაარსი მიუთითებს თუ არა იმაზე, რომ სპეციალური დანიშნულების ერთეული კონტროლდება მოცემული ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ და სხვ.

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება (სსბასს 2) მიზანი

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება განსაზღვრავს:

- ა. ფულადი სახსრების შემოდინების წყაროებს;
- ბ. მუხლებს, რომლებზედაც მოხდა ფულადი სახსრების გადინება საანგარიშო პერიოდში;
- გ. ფულადი სახსრების ნაშთს საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის.

ინფორმაცია ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ, საშუალებას აძლევს მომხმარებელს, დაადგინოს, როგორ გამოიმუშავა საჯარო სექტორის ერთეულმა მისი საქმიანობის დაფინანსებისათვის საჭირო ფულადი სახსრები და როგორ მოხდა ამ სახსრების გამოყენება.

ამ სტანდარტის მიზანია, ერთეულის ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების წარსულში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება, რომელიც კლასიფიცირებულია საანგარიშო პერიოდში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების სახით.

ფულადი სახსრები და მისი ეკვივალენტები (სსბასს 2.8)

ფულადი სახსრების ეკვივალენტები არის მოკლევადიანი, მაღალლიკვიდური ინვესტიციები, რომლებიც ადვილად გადაიცვლება ფულადი სახსრების წინასწარ ცნობილ ოდენობაზე და მათი ღირებულების შეცვლის რისკი დაბალია.

როგორც წესი, ინვესტიცია კვალიფიცირდება როგორც ფულადი სახსრების ეკვივალენტი, თუ მას დაფარვის მოკლე ვადა აქვს, მაგალითად, შეძენის დღიდან სამი თვე ან უფრო ნაკლები. ინვესტიციები საკუთარ კაპიტალში არ მიეკუთვნება ფულადი სახსრების ეკვივალენტებს.

ანგარიშგების წარდგენა (სსბასს 2.18)

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება უნდა ასახავდეს ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობას მოცემული დროის მონაკვეთში საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობების ქრილში.



ფულადი ნაკადები საოპერაციო საქმიანობიდან (სსბასს 2.21)

საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადები დაკავშირებულია ერთეულის ძირითადი საქმიანობიდან მიღებულ ფულად სახსრებთან. საოპერაციო საქმიანობის შედეგად წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- ა. ფულადი შემოსულობები გადასახადებიდან, მოსაკრებლებიდან და ჯარიმებიდან;
- ბ. ფულადი შემოსულობები ერთეულის მიერ საქონლის რეალიზაციიდან და მომსახურების გაწევიდან;
- გ. ფულადი შემოსულობები გრანტებიდან ან ტრანსფერებიდან და სხვა ასიგნებებიდან ან საბიუჯეტო უფლებამოსილებებიდან, რომლებიც ხორციელდება ცენტრალური ხელისუფლების ან საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების მიერ;
- დ. ფულადი შემოსულობები როიალტიდან, ჰონორარებიდან, საკომისიო და სხვა სახის შემოსავლებიდან;
- ე. ფულადი გადახდები საჯარო სექტორის სხვა ერთეულების მიმართ მათი ოპერაციების დაფინანსებისთვის (სესხების გარდა);
- ვ. ფულადი გადახდები საქონლისა და მომსახურების მომწოდებელთათვის;
- ზ. თანამშრომლებისათვის და მათი სახელით ფულადი გადახდები;
- თ. ფულადი შემოსულობები და გადახდები სადაზღვევო ერთეულის მიერ სადაზღვევო პრემიების და მოთხოვნების სახით;
- ი. ადგილობრივი ქონების გადასახადის ან მოგების გადასახადის (თუ ასეთი არსებობს) შედეგად წარმოქმნილი ფულადი გადახდები, რომლებიც დაკავშირებულია საოპერაციო საქმიანობასთან;
- მ. ფულადი შემოსულობები ან გადახდები, დაკავშირებული სადავო საკითხების გადაწყვეტასთან.

პირდაპირი და არაპირდაპირი წარდგენა (სსბასს 2.27)

საოპერაციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადები ერთეულმა უნდა წარმოადგინოს:

- ა. პირდაპირი მეთოდით, რომელშიც მოცემულია ფულადი შემოსავლებისა და გადახდების მთლიანი ნაკადები;
- ბ. არაპირდაპირი მეთოდით, რომლის მიხედვით დარიცხვის მეთოდით გაანგარიშებული ნამეტი ან დეფიციტი კორექტირდება არაფულადი ოპერაციების შედეგებით, და ფულადი ოპერაციებით, რომლებიც საოპერაციო საქმიანობასთან იყო დაკავშირებული და არ არის ასახული მიმდინარე პერიოდის ნამეტსა და დეფიციტში, ასევე იმ მუხლების გამორიცხვით, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ან საფინანსო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადებთან.

ფულადი ნაკადები საინვესტიციო საქმიანობიდან (სსბასს 2.25)

საინვესტიციო საქმიანობიდან ფულადი სახსრების ნაკადები გვიჩვენებს ფულადი სახსრების რა მოცულობა იყო მიმართული იმ რესურსებში, რომლებიც მომავალში ხელს შეუწყობს ერთეულის მიერ მომსახურების გაწევას.

ამ დროს ფულადი ნაკადების გადინება წარმოშობს აქტივს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ანგარიშგებაში.

საინვესტიციო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- ა. ძირითადი აქტივების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების შესაძენად ფულადი გადახდები. ამაში აგრეთვე შედის არამატერიალური აქტივის განვითარების სამუშაოზე გაწეული კაპიტალიზებული დანახარტები და საკუთარი წარმოების ძირითადი აქტივები;
- ბ. ძირითადი აქტივების, არამატერიალური და სხვა გრძელვადიანი აქტივების რეალიზაციიდან მიღებული ფულადი შემოსავლები;
- გ. სხვა ერთეულების წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების შეძენის მიზნით და ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის მიზნით (გარდა ფულად ეკვივალენტებთან გათანაბრებული ინსტრუმენტებისათვის) ფულადი გადახდები;
- დ. ფულადი შემოსავლები სხვა ერთეულების წილობრივი ან სავალო ინსტრუმენტების და ერთობლივი საქმიანობის წილების რეალიზაციიდან (გარდა იმ ინსტრუმენტებისა, რომლებიც განიხილება ფულად ეკვივალენტებად);
- ე. სესხები გაცემული სხვა პირებზე (გარდა საჯარო საფინანსო ინსტიტუტების მიერ გაცემული სესხებისა);
- ვ. სხვა პირებზე გაცემული სესხების დაფარვის შედეგად მიღებული ფულადი შემოსავლები (გარდა საჯარო საფინანსო ინსტიტუტებზე გაცემული სესხებისა).

ფულადი ნაკადები საფინანსო საქმიანობიდან (სსბასს 2.26)

საფინანსო საქმიანობიდან წარმოქმნილი ფულადი სახსრების ნაკადების ცალკე წარმოდგენა ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელს აწვდის ინფორმაციას, ერთეულის კაპიტალის ფორმირებაში მონაწილეთა ფულადი სახსრების მომავალი ნაკადების მოთხოვნებზე პროგნოზის გასაკეთებლად.

საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადების მაგალითებია:

- ა. ფულადი შემოსავლები მიღებული სავალო ფასიანი ქაღალდების გამოშვებიდან, სესხებიდან, თამასუქებიდან, ობლიგაციებიდან, გირაოებიდან და სხვა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხებიდან;
- ბ. სესხების დასაფარად გამოყოფილი ფულადი სახსრები; და
- გ. მოიჭარის მიერ ფინანსური იჯარის ვალდებულებების შესამცირებლად გადახდილი ფულადი სახსრები.



ფულადი სახსრების ნაკადები უცხოურ ვალუტაში (სსბასს 2.36)

უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები უნდა აისახოს ერთეულის სამუშაო ვალუტაში, ფულადი სახსრების ნაკადების წარმოქმნის დღეს, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის მიხედვით.

უცხოური ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილებით გამოწვეული არარეალიზებული მოგება და ზარალი არ წარმოადგენს ფულადი სახსრების ნაკადებს. თუმცა, გაცვლითი კურსის ცვლილების ზეგავლენა ხელმისაწვდომ ან მოსალოდნელ ფულად სახსრებსა და მის ეკვივალენტებზე უცხოურ ვალუტაში აისახება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში იმისათვის, რომ მოხდეს ფულადი სახსრებისა და მისი ეკვივალენტების შეჭერება საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის.

მოცემული თანხები აისახება საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ნაკადებისაგან განცალკევებულად და შეიცავს საკუროს სხვაობას, თუ ასეთს ჰქონდა ადგილი, იმ შემთხვევაში, როდესაც ფულადი სახსრების ნაკადები ანგარიშგებაში წარმოდგენილია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული გაცვლითი კურსით.

პროცენტები და დივიდენდები (სსბასს 2.40)

პროცენტებისა და დივიდენდების სახით მიღებული და გაცემული ფულადი სახსრების ნაკადები უნდა აისახოს განცალკევებით (შესაბამისი ინვესტიციისა და სესხის ძირისაგან). მათი კლასიფიცირება უნდა მოხდეს უცვლელად, პერიოდიდან პერიოდამდე, როგორც საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობა.

გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები საფინანსო დაწესებულებებისათვის კლასიფიცირდება, როგორც საჭარო ფინანსური ინსტიტუტის საოპერაციო საქმიანობის ფულადი სახსრების ნაკადები.

სხვა ერთეულებისათვის გადახდილი და მიღებული პროცენტები და დივიდენდები შეიძლება კლასიფიცირდეს როგორც საოპერაციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან ისინი მონაწილეობს ნამეტისა და დეფიციტის გაანგარიშებაში. ეს ელემენტები ასევე შეიძლება კლასიფიცირდეს, როგორც ფინანსური და საინვესტიციო ფულადი სახსრების ნაკადები, რადგან ისინი წარმოადგენს ფინანსური რესურსების მოზიდვის დანახარტებს ან ინვესტიციების უკუგებას.

გადასახადები (სსბასს 2.44)

გადახდილი გადასახადები კლასიფიცირდება საოპერაციო საქმიანობაზე გადახდილ ფულად ნაკადებად, თუ მათი მიკუთვნება ვერ ხერხდება სხვა ტიპის საქმიანობაზე.

სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები (სსბასს 3)

მიზანი

ეს სტანდარტი განსაზღვრავს მოთხოვნებს, რომლებიც უნდა გაითვალისწინოს ერთეულმა სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის ან ცვლილების დროს. მისი მიზანია, ხელი შეუწყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას ისე, რომ ინფორმაცია იყოს საიმედო, შესაბამისი და შესადარისი, და როგორ გამოიყენოს ეს მოთხოვნები სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის დროს.

სსბასს 3-ს მიხედვით, სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, დაშვებების, წესებისა და მეთოდების ერთობლიობა, რომელსაც ერთეული იყენებს ფინანსური ინფორმაციის მომზადებისა და წარდგენის დროს (სსბასს 3.37). შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენება უნდა მოხდეს თანმიმდევრულად და უცვლელად მსგავსი ოპერაციების მიმართ (სსბასს 3.16). თუ ასეთი სპეციალური მითითებები არ არსებობს, მაშინ ხელმძღვანელობა მსჯელობს, რათა შეიმუშაოს ისეთი მეთოდი ასეთი ოპერაციების ასახვისათვის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელიც იქნება გადაწყვეტილების მიმღები პირის მოთხოვნების შესაბამისი და საიმედო (სსბასს 3.12).

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში

ცვლილებები სააღრიცხვო პოლიტიკაში დასაშვებია მაშინ, როდესაც ახალი სსბასს მოითხოვს, ან როდესაც ასეთი ცვლილება ხელს შეუწყობს უფრო საიმედო და შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენას ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლისათვის (სსბასს 3.17). სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის დროს გათვალისწინებული უნდა იყოს სააღრიცხვო პრინციპები, აღიარების კრიტერიუმები, რაც საფუძვლად უდევს მთლიანად სსბასს-ებს. ზოგიერთი სსბასს სთავაზობს ერთეულს არჩევანს, თუმცა ამ არჩევანის გასაკეთებლად საჭიროა მსჯელობა, შეფასებები და დაშვებები, რომელიც უნდა გამოიყენოს ხელმძღვანელობამ სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევის დროს. მაგრამ როდესაც უკვე შერჩეულია და გამოიყენება პოლიტიკა, შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის ჩანაცვლება სხვა პოლიტიკით არ დაიშვება (გარდა ზემოთ აღწერილი შემთხვევისა), რადგან ამ დროს უპირატესი მოთხოვნაა ინფორმაციის შესადარისობა და ეს ცვლილება დაარღვევს ამ მოთხოვნას.

რეტროსპექტული ასახვა

თუ მაინც მოხდა სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, საჭიროა რეტროსპექტული ასახვა, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც შეუძლებელია ცვლილების გავლენის დადგენა წინა პერიოდებზე (სსბასს 3.27, 3.28). რეტროსპექტული ასახვა არის, როდესაც მიმდინარე და წინა პერიოდებში წარდგენილი ფინანსური უწყისები დაკორექტირებულია ისე, თითქოს ახალი პოლიტიკა გამოიყენებოდა ყოველთვის. ამისათვის უნდა გადაანგარიშდეს უკვე წარდგენილი პერიოდის ნამეტი/დეფიციტი და ჯამური სიდიდით უნა შესწორდეს აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის საწყისი ნაშთები.

მაგალითად: ერთეული სსბასს 5-ის მოთხოვნების მიხედვით იყენებს სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარტების პირდაპირ ხარჯებში აღრიცხვის პოლიტიკას.



ერთეული არის კონტროლირებული და მაკონტროლებელ ერთეულს აქვს ვალდებულება, შეადგინოს კონსოლიდირებული ანგარიშგება, სადაც ორივე ერთეული უნდა იყენებდეს ერთნაირ პოლიტიკას მსგავსი ოპერაციებისათვის. მაკონტროლებელი ერთეული სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციის შესაძლებლობას იყენებს, რაც იგივე სსბასს 5-ის მიხედვით დასაშვები ალტერნატივაა. ანუ იმ სესხის პროცენტს, რომელსაც იყენებს კვალიფიცირებული აქტივის მშენებლობის დროს, ამატებს ამ აქტივის ღირებულებას.

ერთეულმა უნდა შეცვალოს არჩეული პოლიტიკა და გამოიყენოს რეტროსპექტულად. ახალი მეთოდი უნდა გამოიყენოს ისე, რომ ვითომ ამ მეთოდს იყენებდა ყოველთვის. თუ შეუძლებელია წინა პერიოდებზე გავლენის დადგენა, მაშინ ცვლილება უნდა აისახოს წარდგენილი პერიოდებიდან ყველაზე პირველი პერიოდისათვის (სსბასს 3.29).

განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილების მიზეზი და ეფექტი (სსბასს 3.33, 3.34). თუ ახალი სტანდარტი არის გამოშვებული და ერთეული არ არის ვალდებული, გამოიყენოს ეს სტანდარტი და არც ნებაყოფლობით იყენებს, ეს ფაქტიც უნდა აღინიშნოს განმარტებით შენიშვნებში. ახალი პოლიტიკის ეფექტი მომავალ პერიოდებზე უნდა აისახოს განმარტებით შენიშვნებში, თუ შესაძლებელია ამ ეფექტის დადგენა. ეს ინფორმაცია სასარგებლოა მომხმარებლისათვის ერთეულის მომავალი საქმიანობის შესაფასებლად და გადაწყვეტილების მისაღებად (სსბასს 3.35).

სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილება

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს რამდენიმე შეფასების განხორციელებაა საჭირო იმ დროისათვის ხელმისაწვდომი საიმედო ინფორმაციის საფუძველზე. მაგალითად, მომხმარებლისგან მისაღები თანხების ამოღების, მარაგის მოძველებისა და ძირითადი აქტივების მომსახურების ვადის შესახებ. შესაძლებელია, ამ საკითხებთან დაკავშირებით განახლებული ინფორმაცია ხელმისაწვდომი იყო, მაშინ უნდა გადაისინჯოს ადრინდელი შეფასებები ახალი ინფორმაციის ასახვის მიზნით. ეს არ არის სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილება, არც შეცდომის გასწორებაა, ეს მხოლოდ შეფასების ცვლილებაა.

მაგალითად: იმის გამო, რომ სახეზეა ეკონომიკის რეცესია, მისაღები საშემოსავლო ან მოგების გადასახადის ამოღება მოსალოდნელია რომ შემცირდება, თუ შარშან 2%-ით იყო შეფასებული საეჭვო მოთხოვნები, წელს ის 5% იქნება, იმიტომ რომ ბევრი კომპანია გაკოტრდება და სახელმწიფო ვერ შეძლებს ამოიღოს გადასახადი.

ეს არ არის პოლიტიკის ცვლილება, ეს არის აქტივის შეფასების ცვლილება ახალი გარემოების გამო, რომელიც ხელმისაწვდომი არ იქნებოდა თავდაპირველად, მაშინ როდესაც ეს შეფასება კეთდებოდა, არამედ ის ხელმისაწვდომი გახდა ახლა, ახალი გარემოებების გამო. ამიტომ ეს არც შეცდომის გასწორებაა, არამედ მხოლოდ შეფასების ცვლილებაა და ეს ცვლილება პროსპექტულად უნდა აისახოს.

ამ მაგალითში შეფასების გადასინჯვა გამოწვეულია განახლებული ინფორმაციის გამო, ის არ ეხება წინა პერიოდებს. ამის გამო ახლი შეფასების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა მოხდება მიმდინარე და შემდგომ პერიოდებში. აღნიშნულს პროსპექტული ასახვა ეწოდება.

მაგალითი: მოწყობილობა, რომლის საწყისი თვითღირებულება 100,000 ლარია, შეფასებული სალიკვიდაციო ღირებულება 0-ია და მომსახურების ვადა 10 წელი, ცვეთის მე-

თოდი თანაბარი. სამი წლის შემდეგ საბალანსო ღირებულება 70,000 ლარია. მეოთხე წელს შეიცვალა გარემოებები ისე, რომ მომსახურების ვადა დარჩა 2 წელი (ე.ი. მთლიანად 5 წელი). ამის გამო მიმდინარე და შემდეგი წლის ცვეთა იქნება $70000/2=35000$. არ შეიცვლება წინა წლებში დარიცხული ცვეთა. თუ ეს ცვლილება მნიშვნელოვანია, მაშინ განმარტებით შენიშვნებში აისახება.

სააღრიცხვო შეფასების ცვლილებასთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

საწარმომ უნდა განმარტოს სააღრიცხვო შეფასებაში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილების შინაარსი, და ამ ცვლილების გავლენა მიმდინარე პერიოდის აქტივებზე, ვალდებულებებზე, შემოსავლებსა და ხარჯებზე. თუ შესაძლებელია, რომ საწარმომ რაოდენობრივად შეაფასოს ზემოაღნიშნული ცვლილების გავლენა ერთ ან მეტ მომავალ საანგარიშგებო პერიოდზე, საწარმომ ამ შეფასებების შესახებ უნდა გაამჟღავნოს ინფორმაცია.

შეცდომები

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისას შეიძლება დაშვებული იყოს შეცდომები მისი ცალკეული ელემენტების აღიარების, შეფასების ან განმარტებით შენიშვნებში ინფორმაციის თანდართვის დროს. შეცდომა შეიძლება განზრახ იყოს დაშვებული ან უნებურად. ორივე შემთხვევაში, თუ ის არსებითია, ან განზრახ დაშვებული შეცდომის დროს, მიუხედავად იმისა, რომ ის შეიძლება არ არის არსებითი, მაგრამ ემსახურება და ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული სახით წარმოჩენას, შეცდომა უნდა აისახოს ანგარიშგებაში, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ეს ანგარიშგება არ შეესაბამება სტანდარტის მოთხოვნებს.

შენიშვნა: შეცდომა უნდა განვასხვავოთ შეფასების ცვლილებისაგან, როდესაც შეფასება გაკეთდა, იმ მომენტისათვის ხელმისაწვდომ, მაქსიმალურად სწორ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, მაგრამ მერე, სხვადასხვა გარემოებების გამო, შეიცვალა შეფასება. ხოლო წინა პერიოდის შეცდომა არის ის, რომ საიმედო ინფორმაცია არსებობდა იმ მომენტში, როდესაც მოხდა მოვლენა, შესაძლებელი იყო მისი მოპოვება, მაგრამ ეს ინფორმაცია არ იყო მხედველობაში მიღებული, განზრახ, დაუდევრობით ან უნებურად.

შეცდომების მაგალითებია მათემატიკური შეცდომა, სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცდომით გამოყენება, ფაქტების ინტერპრეტაციაში შეცდომა ან გამიზნული სიყალბე.

თუ ეს შეცდომა მიმდინარე პერიოდს ეხება, მაშინ ის უნდა გასწორდეს, სანამ ანგარიშგება დამტკიცდება გამოსაშვებად. მაგრამ თუ ეს შეცდომები წინა, უკვე დამტკიცებულ და გამოქვეყნებულ პერიოდებს ეხება, მაშინ მისი გამოსწორება უნდა მოხდეს წარსული სააღრიცხვო პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების შესადარის ინფორმაციაში.

შეცდომას შეიძლება გავლენა ჰქონდეს რამდენიმე წინა პერიოდზე. სსბასს 3 მიგვითითებს რომ ეს შეცდომები უნდა გასწორდეს შესაბამის პერიოდებში და არა მიმდინარე პერიოდის ანგარიშგებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მივიღებთ კიდევ ერთ დამახინჯებულ პერიოდს ფინანსური ანგარიშგების თვალსაზრისით (სსბასს 3.47).

შეცდომების გასწორება უნდა მოხდეს რეტროსპექტულად, შემდეგი შეზღუდვით: თუ შეუძლებელია ამ შეცდომის გავლენის დადგენა წინა პერიოდებზე, მაშინ ცვლილება უნდა აისახოს წარდგენილი პერიოდებიდან ყველაზე პირველი პერიოდისათვის (სსბასს 3.48-50).



რეტროსპექტული გასწორება

ერთეულმა რეტროსპექტულად უნდა გაასწოროს წინა საანგარიშგებო პერიოდის არსებითი შეცდომები, გამოსაცემად ნებადართულ პირველივე ფინანსურ ანგარიშგებაში შეცდომების გამოვლინებისთანავე, ასეთი გზით:

- ა. იმ წარდგენილი საანგარიშგებო პერიოდ(ებ)ის შესადარისი ინფორმაციის გადაანგარიშებით, რომელშიც დაშვებული იყო შეცდომა;
- ბ. წარდგენილი ყველაზე ადრეული საანგარიშგებო პერიოდის აქტივების, ვალდებულებებისა და წმინდა აქტივების/კაპიტალის საწყისი ნაშთების გადაანგარიშებით, თუ შეცდომა დაშვებული იყო ყველაზე ადრეულ წარდგენილ საანგარიშგებო პერიოდამდე.

წინა პერიოდის შეცდომებთან დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნები

წინა პერიოდის შეცდომებთან დაკავშირებით, ერთეულმა უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- წინა პერიოდის შეცდომის ხასიათი;
- თითოეული წარდგენილი წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის – შესწორების თანხა ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მუხლისთვის, რომელიც შესასწორებელი იყო, შესაძლებლობის ფარგლებში;
- კორექტირების თანხა წინა წარმოდგენილი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის;
- გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვია ამ პირობის არსებობა, თუ კონკრეტული წინა საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეუძლებელია რეტროსპექტული გადაანგარიშება. ამასთანავე, აღწერა იმისა, თუ როგორ და როდიდან მოხდა შეცდომის გასწორება.

საჭირო არ არის ამ განმარტებითი შენიშვნების გამეორება შემდგომი საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებებსა და განმარტებით შენიშვნებში.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები (სსბასს 14)

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენა არის როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენა, რომელიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც მოხდება მის გამოქვეყნებაზე ნებართვის მიღება. ამ თვალსაზრისით არსებობს ორი ტიპის მოვლენა: მაკორექტირებელი და არამაკორექტირებელი მოვლენა.

მაკორექტირებელი მოვლენა იძლევა მტკიცებულებებს ანგარიშგების თარიღისათვის არსებულ პირობებზე.

არამაკორექტირებელი მოვლენა მიგვანიშნებს იმ პირობებზე, რომელიც წარმოიშვა ანგარიშგების თარიღის შემდგომ პერიოდში.

როდესაც მოვლენის შესახებ ინფორმაცია გაუღერდა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, საჭიროა გაირკვეს, ეს არის ახალი ინფორმაცია მანამდე არსებულ მოვლენაზე (მაკორექტირებელია), თუ ეს არის ახალი მოვლენა (არამაკორექტირებელია).

ასეთი მოვლენების აღრიცხვა დამოკიდებულია იმაზე, მოვლენა მაკორექტირებელია თუ არამაკორექტირებელი.

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვა

იმისათვის, რომ გავარკვიოთ, რომელია ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენა, საჭიროა განვსაზღვროთ ანგარიშგების თარიღი და ანგარიშგების გამოქვეყნების ნებართვის მიცემის თარიღი.

ანგარიშგების თარიღი არის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო დღე, რომელსაც უკავშირდება ფინანსური ანგარიშგება. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის ნებართვის გაცემის თარიღი ის თარიღია, როდესაც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცება ხელმძღვანელობის მიერ, საბოლოო ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად (სსბასს 14.6-8).

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მაკორექტირებელი მოვლენები (სსბასს 14.11)

მაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითებია:

1. ანგარიშგების თარიღის შემდეგ სასამართლო დავის გადაწყვეტა, რომელიც დაწყებული იყო ანგარიშგების თარიღამდე.
2. ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ისეთი ინფორმაციის მიღება, რომელიც მიუთითებს, რომ ანგარიშგების თარიღისათვის აქტივი გაუფასურებული იყო (მაგალითად. კლიენტის გაკოტრება, ან მარაგის გაყიდვა უფრო იაფად, ვიდრე მისი თვითღირებულება იყო).
3. თაღლითობის ან შეცდომების აღმოჩენა, რომელიც ადასტურებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არასწორი იყო.
4. ანგარიშგების თარიღამდე შეძენილი აქტივების თვითღირებულების ან გაყიდული აქტივებიდან მიღებული შემოსავლის ოდენობის დადგენა ანგარიშგების თარიღის შემდეგ (სსბასს 14.11“გ“).

ერთეულმა უნდა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებული თანხების კორექტირება, ან უნდა აღიაროს ისეთი მუხლები, რომლებიც მანამდე არ ჰქონდა აღიარებული ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენების ასახვის მიზნით. ამიტომ ეწოდება ასეთ მოვლენებს მაკორექტირებელი მოვლენები.

ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები (სსბასს 14.13)

ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში არ უნდა მოახდინოს აღიარებული თანხების კორექტირება, ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების ასახვის მიზნით (სსბასს 14.12).

არამაკორექტირებელი მოვლენების მაგალითებია:

1. ქონების ღირებულების უჩვეულოდ მკვეთრი შემცირება, რაც არ იყო დაკავშირებული ქონების მდგომარეობასთან ანგარიშგების თარიღისათვის, და გამოწვეულია ანგარიშგების თარიღის შემდეგ წარმოქმნილი გარემოებებით (მაგალითად, პანდემიის არანაირი ნიშანი არ იყო 31 დეკემბრისათვის, რაც ანგარიშგების თარიღია და ეს ნიშნები და მტკიცებულებები უკვე გამოჩნდა იანვარსა და თებერვალში. თუ ამ დროს ანგარიშგება არ იყო დამტკიცებული ხელმძღვანელობის მიერ, ეს მოვლენა ჩაითვლება არამაკორექტირებელ მოვლენად).



2. აქტივების მნიშვნელოვანი შესყიდვის ან გაყიდვის ფაქტები.
3. ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ძირითადი საწარმოო მოწყობილობების სტიქიის მიერ განადგურება.
4. დიდი რესტრუქტურიზაციის გამოცხადება ან დაწყება.
5. უჩვეულოდ დიდი ცვლილებები აქტივის ფასებში ან ვალუტის გაცვლის კურსებში, ანგარიშგების თარიღის შემდეგ.
6. მნიშვნელოვანი ვალდებულებების ან პირობითი ვალდებულებების აღება, მაგალითად, მნიშვნელოვანი გარანტიების შექმნით ანგარიშგების თარიღის შემდეგ.
7. მნიშვნელოვანი სასამართლო დავის დაწყება, რომელიც მხოლოდ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენებიდან წარმოიშვა და სხვ.
8. დივიდენდის გამოცხადება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ.

დივიდენდის განაწილება

თუ დივიდენდების გამოცხადება ერთეულის მიერ ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ, ერთეული ანგარიშგების თარიღისათვის ამ დივიდენდებს არ აღიარებს ვალდებულების სახით (სსბასს 14.14), რადგან ამ დროისათვის არანაირი ვალდებულება არ არსებობს. ასეთი დივიდენდების ასახვა უნდა მოხდეს განმარტებით შენიშვნებში სსბასს 1-ის შესაბამისად. ასეთი შემთხვევა ხდება მაშინ, თუ საჭარო ერთეული აკონსოლიდირებს სახელმწიფო კომერციულ საწარმოს, სადაც გარკვეული წილის მფლობელი არის სხვა წყარო.

ფუნქციონირებადი ერთეული

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგება არ უნდა მოამზადოს ფუნქციონირების საფუძველზე, თუ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელი პირი ან მმართველი ორგანო განსაზღვრავს, რომ ანგარიშგების თარიღის შემდეგ:

- განზრახულია ერთეულის ლიკვიდაცია ან მისი საქმიანობის შეწყვეტა;
- ასეთი ქმედების რეალური ალტერნატივა არ არსებობს.

ამ დროს უნდა განიხილონ სხვადასხვა ფაქტორები. ერთეულის მიმდინარე და მოსალოდნელი შედეგები, ერთეულების მიერ გამოცხადებული თუ პოტენციურად შესაძლებელი რესტრუქტურიზაცია, მთავრობის მხრიდან დაფინანსების გაგრძელების ალბათობა.

იმ ერთეულების შემთხვევაში, რომელთა საქმიანობა, ძირითადად, ბიუჯეტიდან ფინანსდება, ფუნქციონირების საკითხები, წარმოიშობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მთავრობა გამოაცხადებს, ამ ერთეულის დაფინანსების შეწყვეტის შესახებ.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 14.26–34)

ერთეულმა განმარტებებში უნდა მიუთითოს თარიღი, როდესაც მიღებული იყო ნებართვა ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად და ნებართვის გამცემის ვინაობა. თუ სხვა რომელიმე ორგანო უფლებამოსილია, ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიტანოს შესწორებები მისი გამოცემის შემდეგ, ერთეული ვალდებულია, ამ გარემოების შესახებ გააკეთოს განმარტება.

არამაკორექტირებელი მოვლენის ასახვა განმარტებით შენიშვნებში (სსბასს 14.30)

თუ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენები იმდენად არსებითია, რომ განმარტებების არქონამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების მიერ სათანადო შეფასებების გაკეთებისა და გადაწყვეტილებების მიღებაზე ერთეულმა ანგარიშგების თარიღის შემდგომი არამაკორექტირებელი მოვლენების თითოეული არსებითი კატეგორიისათვის აუცილებლად უნდა განმარტოს შემდეგი:

- მოვლენის შინაარსი;
- მისი ფინანსური შედეგის წინასწარი შეფასება, ან განაცხადოს, რომ წინასწარი შეფასება შეუძლებელია.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

სსბასს-ების საფუძველზე „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა- ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ ასეთ მითითებას გვაძლევს:

სსბასს 14-ით - „ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები“ ანგარიშგების თარიღის შემდგომი პერიოდი მოიცავს საანგარიშგებო წლის შემდგომ 1 იანვრიდან 1 აპრილამდე პერიოდს. ამასთან, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემისთვის ნებართვის მიღების თარიღად – ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად ითვლება პასუხისმგებელი პირ(ებ)ის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ხელმოწერ(ებ)ის თარიღი.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის

1. 2018 წელს შიდა აუდიტორმა აღმოაჩინა, რომ ერთეულს 2015 წლის 1 იანვარს 350,000 ლარად შეძენილი ავტომობილი პირდაპირ ხარჯებში ჰქონდა ასახული. ავტომობილის გამოყენება 5 წლის გამავლობაში უნდა მომხდარიყო, სალიკვიდაციო ღირებულება 0.
 - ა. ამ შეცდომის გასწორებას აზრი აღარ აქვს, რადგან წინა წლების ანგარიშგება უკვე გამოქვეყნებულია;
 - ბ. 2018 წლის ბოლოს ავტომობილი უნდა აღრიცხონ ბალანსზე 350, 000 ლარად და მთლიანი დაგროვილი ცვეთა მიმდინარე წლის ფინანსური შედეგების უწყისში უნდა აისახოს;
 - გ. შეცდომა უნდა გასწორდეს და შედეგები აისახოს რეტროსპექტულად 2018 წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში;
 - დ. შეცდომის გავლენას წინა წლებზე არანაირი მნიშვნელობა აღარ აქვს და მას მხოლოდ პროსპექტულად აგსახავთ.



2. სსბასს 3-ის მიხედვით სააღრიცხვო პოლიტიკა

- ა. იგივეა, რაც სააღრიცხვო შეფასებები, რადგან ორივე მუშავდება ერთეულის შიგნით ხელმძღვანელობის მიერ;
- ბ. არასოდეს შეიძლება შეიცვალოს;
- გ. შეიცვლება, თუ რომელიმე წელს მათემატიკური შეცდომა დაუშვეს რომელიმე ოპერაციის აღრიცხვისას.
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

3. ერთეულმა ფინანსური იჯარით აიღო აქტივი. ფინანსურ უწყისებში დააფიქსირა შესაბამისი ძირითადი საშუალების მიღება და ვალდებულებაც შესაბამისად აღრიცხა. ერთეული ყოველწლიურად იხდის შესაბამის იჯარას 10,000 ლარის ოდენობით. როგორ იქნება ასახული იჯარის გადახდა ფულის ცვლილების ანგარიშგებაში?

- ა. იჯარის ვადის განმავლობაში ყოველწლიურად აფიქსირებს 10,000 ლარის გასვლას საფინანსო საქმიანობაში, ან შესაბამისი % ფიქსირდება საოპერაციოში, ხოლო დანარჩენი საფინანსო ნაწილშია ნაჩვენები;
- ბ. იჯარის ვადის განმავლობაში ყოველწლიურად აფიქსირებს 10,000 ლარის გასვლას საინვესტიციო საქმიანობაში;
- გ. იჯარის ვადის განმავლობაში ყოველწლიურად აფიქსირებს 10,000 ლარის გასვლას საფინანსო საქმიანობაში;
- დ. სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

4. ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები:

- ა. არის როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენა, რომელიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ იმ თარიღამდე, როდესაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის მიღება;
- ბ. არის მხოლოდ ხელსაყრელი მოვლენა, რომელიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ნებისმიერ დროს;
- გ. არის მხოლოდ არახელსაყრელი მოვლენა, რომელიც ხდება ანგარიშგების თარიღის შემდეგ იმ თარიღამდე, როდესაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოსაცემად ნებართვის მიღება;
- დ. სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

5. სსბასს ხარჯებს განმარტავს ასე:

- ა. ჯერ განმარტავს შემოსავლებს და მხოლოდ ამის შემდეგ ადგენს, რა ხარჯები დასჭირდა ამ შემოსავლებს;
- ბ. ხარჯი არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, აქტივების გასვლის ან მოხმარების, ან ვალდებულებების აღების სახით, რაც იწვევს წმინდა აქტივების/კაპიტალის შემცირებას, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეებზე განაწილებასთან;



- გ. ხარჯი არის ფულადი სახსრების გადინებასთან დაკავშირებული;
 - დ. სტანდარტი ზუსტ განმარტებას არ გვთავაზობს, ამას მხოლოდ პრაქტიკაში დაკვირვებით ადგენენ.
- 6. სსბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის მიხედვით, ზოგადი დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია:**
- ა. ერთეულის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ზემდგომი ორგანოებისათვის;
 - ბ. ერთეულის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ერთჯერადად, რათა შემოწმდეს, სწორად იხარჯება თუ არა თანხები;
 - გ. ერთეულის ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების ნაკადების შესახებ ისეთი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოადგება მომხმარებელთა ფართო წრეებს რესურსების განაწილების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად და შესაფასებლად;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის

1. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 03, პუნქტი 46.

2. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 03, პუნქტი 7.

3. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 02, პუნქტი 26.

4. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 14, პუნქტი 5.

5. სწორი პასუხია „ბ“.

სსბასს 1, პუნქტი 7.

6. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 1, პუნქტი 15.

2. მიმდინარე აქტივების აღრიცხვა

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სსბასს-ის მოთხოვნები მატერიალური მარაგის აღრიცხვისათვის: რა ტიპის აქტივებია მატერიალური მარაგი, როგორ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად და შემდგომ პერიოდებში, როგორ დაიანგარიშება მათი თვითღირებულება, როდის აღიარდება მასთან დაკავშირებული დანახარჯები ხარჯების კატეგორიაში. რა არის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება და როდის გამოიყენება მატერიალური მარაგის შესაფასებლად. როგორ გამოიყენება თვითღირებულების ფორმულები, რა არის და როგორ აღირიცხება მატერიალური მარაგის გაუფასურება. განსაზღვრულია უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვის წესები.

სასწავლო მასალა

მოდულის წარმოდგენილ ნაწილში მოცემული თემების შესასწავლად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	–	–
- მატერიალური მარაგი; - უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული შედეგები	სსბასს 12, სსბასს 04	–

მიმდინარე აქტივების შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	შესაბამისი განმარტების, აღიარების კრიტერიუმების შემოწმება;
☐	2	მატერიალური მარაგის გარჩევა სხვა აქტივებისაგან;
☐	3	მატერიალური მარაგის თავდაპირველი შეფასება;
☐	4	მატერიალური მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრა;
☐	5	თვითღირებულების ფორმულის შერჩევა სსბასს 12-ის მოთხოვნის მიხედვით;
☐	6	მატერიალური მარაგის ხარჯებში ასახვის დროის განსაზღვრა;
☐	7	მატერიალური მარაგის გაუფასურებაზე შემოწმება და ასახვა;
☐	8	უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების აღრიცხვა.

მატერიალური მარაგი (სსბასს 12)

მიზანი

სსბასს 12 განსაზღვრავს მატერიალური მარაგის აღრიცხვის წესებს. კერძოდ, იგი შეეხება ისეთ საკითხებს, როგორებიცაა აქტივების ტიპები, როგორ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად და შემდგომ პერიოდებში ისინი, როგორ გაიანგარიშება მათი თვითღირებულება, როდის აღიარდება მასთან დაკავშირებული დანახარჯები ხარჯების კატეგორიაში, რა არის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება და როდის გამოიყენება მატერიალური მარაგის შესაფასებლად, როგორ გამოიყენება თვითღირებულების ფორმულები, რა არის და როგორ აღირიცხება მატერიალური მარაგის გაუფასურება.

განმარტება (სსბასს 12.9)

მატერიალური მარაგი ისეთი აქტივია, რომელიც:

- გამოიყენება წარმოების პროცესში ნედლეულისა და მასალის სახით;
- გამოიყენება მომსახურების პროცესში ან გასანაწილებელი ნედლეულისა და მასალების სახით;
- განაწილების ან გაყიდვის მიზნით, ინახება ოპერირების ჩვეულებრივ რეჟიმში; ან
- ერთეულის მიერ ინარმოება გაყიდვის ან განაწილებისათვის.
- მატერიალური მარაგი საჯარო სექტორში შესაძლოა მოიცავდეს(სსბასს 12.11):
- მიწას ან ქონებას, რომელიც მფლობელობაშია გაყიდვის მიზნით;
- მზა პროდუქციას;
- წარმოების პროცესში მყოფ მარაგს;
- საგანმანათლებლო/ტრენინგ კურსის მასალებს;
- საბრძოლო მასალას;
- მოხმარებად ნედლეულსა და მასალას;
- შესაკეთებელ მასალას;
- მანქანა-დანადგარების სათადარიგო ნაწილებს, გარდა ძირითადი აქტივების სტანდარტში მოცემული სათადარიგო ნაწილებისა;
- სტრატეგიულ მარაგს (მაგალითად, ენერგო რეზერვებს);
- გამოუცემელი ვალუტის მარაგს;
- გაყიდვის მიზნით, მფლობელობაში მყოფ საფოსტო მომსახურების მარაგს (მაგალითად, მარკებს);
- დაუმთავრებელ წარმოებას;
- გამოუცემელ ფულის ბანკნოტებს.

ზოგჯერ რთულია გარჩევა, ესა თუ ის აქტივი მატერიალური მარაგია თუ ძირითადი აქტივი ან სხვა ტიპის აქტივი, მაგალითად, სათადარიგო ნაწილები, მიწა, შენობა. ამ შემთხვევაში უნდა დავაკვირდეთ აქტივის გამოყენების განზრახვას და შესაბამის განმარტებებს.



მატერიალური მარაგის აღიარება და საწყისი შეფასება

საწარმომ მარაგი უნდა აღიაროს იმ თარიღით, როდესაც განხორციელდა აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული რისკისა და სარგებლის მისთვის გადაცემა და უნდა შეაფასოს თვითღირებულებასა და შეფასებით გასაყიდ ფასს შორის უმცირესი თანხით (ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება), რომელსაც გამოკლებული აქვს პროდუქციის დასრულებისა და გაყიდვისთვის საჭირო დანახარჯები(სსბასს 12.15).

როდესაც ის წარმოშობილია არაგაცვლითი ოპერაციით (ჩუქება, ტრანსფერი), მისი აღრიცხვა ხდება მიღების თარიღისათვის არსებული სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით (რომელსაც, ქვევით მოვიხსენიებთ როგორც თვითღირებულება)(სსბასს 12.16), და პერიოდის ბოლოს თვითღირებულებასა და ჩანაცვლების ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით, როდესაც ისინი განკუთვნილია უსასყიდლოდ ან ნომინალური ღირებულებით გასანაწილებლად, ან ასეთი მარაგის წარმოების პროცესში გამოსაყენებლად(სსბასს 12.17).

მატერიალური მარაგის თვითღირებულება (სსბასს 12.18)

მარაგის თვითღირებულება მოიცავს მის შეძენასა და გადამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველანაირ დანახარჯს, ასევე ისეთ აუცილებელ, პირდაპირ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებისა და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

შეძენის დანახარჯები (სსბასს 12.19)

მარაგის შეძენის დანახარჯები მოიცავს:

- მისი შეძენის (ნასყიდობის) ფასს, საიმპორტო საბაჟო გადასახადს და სხვა გადასახადებს (იმ გადასახადების გარდა, რომლებიც საგადასახადო ორგანოებმა საწარმოს უნდა დაუბრუნონ შემდგომში);
- სატრანსპორტო, დატვირთვა-გადმოტვირთვის დანახარჯებს; და
- სხვა დანახარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არის დაკავშირებული მზა პროდუქციის, ნედლეულის, მასალისა და მომსახურების შეძენასთან;

სავაჭრო დათმობა, სხვადასხვა სახის ფასდათმობები და სხვა ანალოგიური მუხლები არ ჩაირთვება შეძენის დანახარჯების გაანგარიშებაში.

საწარმომ მარაგი შეიძლება შეიძინოს გადავადებული ანგარიშსწორების პირობით. ზოგიერთ შემთხვევაში, ხელშეკრულება, ფაქტობრივად, შეიცავს ნაგულისხმევ დაფინანსების ელემენტს, როგორიცაა, მაგალითად, სხვაობა სტანდარტული საკრედიტო პირობებით შესყიდვის ფასსა და ანგარიშსწორების გადავადებულ თანხას შორის. ასეთ შემთხვევაში სხვაობა აღიარდება, როგორც საპროცენტო ხარჯი დაფინანსების პერიოდის განმავლობაში და არ დაემატება მარაგის თვითღირებულებას.

გადამუშავების (კონვერსიის) დანახარჯები (სსბასს 12.20)

მარაგის გადამუშავების დანახარჯები მოიცავს პირდაპირ ხარჯებს, როგორიცაა ნედლეული და პირდაპირი შრომითი დანახარჯები. ისინი მოიცავს აგრეთვე სისტემატუ-

რად გასანაწილებელ ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულისა და მასალების მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში. ესენია ცვეთის ანარიცხები, საწარმოო შენობებისა და მოწყობილობების საექსპლუატაციო, იჭარის, შენახვის დანახარჯები, აგრეთვე საწარმოო ადმინისტრაციულ-მმართველობითი დანახარჯები, ელექტროენერგია, თუ ის გამოიყენება წარმოების პროცესში, არაპირდაპირი მასალები და არაპირდაპირი შრომა.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება (სსბასს 12.21)

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება მარაგის გადამუშავების დანახარჯებზე ხორციელდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს უწოდებენ წარმოების ისეთ დონეს, რომლის მიღწევა საშუალოდ მოსალოდნელია რამდენიმე პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში, წარმოების ნორმალურ პირობებში. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები აღიარდება იმ პერიოდის ხარჯად, რომელშიც იქნა გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც დაფიქსირდა წარმოების უჩვეულოდ დაბალი დონე, პროდუქციის ერთეულზე მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა ისეთი ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს მარაგის შეფასება თვითღირებულებაზე მეტი თანხით. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება პროდუქციის ერთეულზე ხდება საწარმოო სიმძლავრეების ფაქტობრივი გამოყენების მიხედვით.

სხვა დანახარჯები, რომლებიც ჩაირთვება მარაგის თვითღირებულებაში (სსბასს 12.24)

საწარმომ მარაგის თვითღირებულებაში სხვა დანახარჯები უნდა ჩართოს მხოლოდ იმ ოდენობით, რომელიც დაკავშირებულია მარაგის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათ ახლანდელ მდგომარეობაში მოყვანასთან.

დანახარჯები, რომლებიც არ ჩაირთვება მარაგის თვითღირებულებაში (სსბასს 12.25)

მარაგის თვითღირებულებაში არ ჩაითვლება:

- ნედლეულისა და მასალების ზენორმატიული დანაკარგები, სამუშაო ძალისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული თანხები;
- მარაგის შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გარდა, რომლის გაწევა აუცილებელია საწარმოო პროცესის ერთი სტადიიდან მომდევნო სტადიაზე გადასასვლელად;
- ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის მარაგის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მის ახლანდელ მდგომარეობაში მოყვანასთან;
- გაყიდვასთან დაკავშირებული დანახარჯები.



თვითღირებულების გაანგარიშების ნორმატიული დანახარჯებისა და საცალო ფასების მეთოდები (სსბასს 12.30)

მარაგის თვითღირებულების დასადგენად საწარმოს შეუძლია ისეთი მეთოდების გამოყენება, როგორცაა ნორმატიული დანახარჯებისა და საცალო ფასების მეთოდი, თუ შედეგი მიახლოებით უტოლდება თვითღირებულებას. ნორმატიული დანახარჯების მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები. ეს ნორმატივები რეგულარულად უნდა გადაისინტოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს შეცვლილი გარემოებების გათვალისწინებით. საცალო ფასების მეთოდის დროს, მარაგის თვითღირებულება განისაზღვრება მარაგის გასაყიდი ფასის მიხედვით, რომელსაც აკლდება საერთო მოგებისათვის დადგენილი მოგების მარჟის შესაბამისი თანხა.

თვითღირებულების ფორმულები (სსბასს 12.32)

საწარმომ ცალკეული სახის მარაგის თვითღირებულება, რომელიც არ არის ურთიერთშემცვლელი, ან მომსახურების თვითღირებულება უნდა განსაზღვროს მათზე განეული ინდივიდუალური დანახარჯების ცალ-ცალკე იდენტიფიკაციით.

ისეთი მარაგის თვითღირებულების განსაზღვრისთვის, რომლებიც აღწერილი არ არის ზემოთ, გამოყენებულ უნდა იყოს „პირველი შემოსავალი – პირველი გასავალი“ (ფიფო) მეთოდი, ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. საწარმომ თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა ისეთი მარაგისთვის, რომლებსაც მსგავსი ბუნება აქვს და მსგავსი მეთოდებით იყენებს საწარმო. განსხვავებული ბუნების ან გამოყენების მარაგისთვის შეიძლება თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენება. სსბასს 12-ის მიხედვით, დაშვებული არ არის თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდი „ბოლო შემოსავალი – პირველი გასავალი“ (ლიფო).

ხარჯად აღიარება (სსბასს 12.44)

როდესაც მარაგი გაიყიდება, მისი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯად, როდესაც მიღებულ იყო შესაბამისი შემოსავალი, ან თუ არ არსებობს მასთან დაკავშირებული შემოსავალი, ხარჯის აღიარება ხდება საქონლის განაწილებისას, ან მასთან დაკავშირებული მომსახურების გაწევისას. ნებისმიერი მატერიალური მარაგის ჩამოწერის ღირებულება და ყველა დანაკარგი აღიარებული უნდა იყოს, როგორც ხარჯები იმ პერიოდში, როდესაც ჩამოწერას ან დანაკარგს აქვს ადგილი. თუ მოხდა ჩამოწერის ანუღირება, უნდა მოხდეს ხარჯის შემცირება იმ პერიოდში, როდესაც ანუღირებას აქვს ადგილი.

ზოგიერთი სახის მარაგი გამოყენების შემდეგ შეიძლება მიეკუთვნოს სხვა აქტივების ანგარიშებს, მაგალითად, მარაგი, რომელიც გამოყენებული იყო საკუთარი წარმოების ძირითადი აქტივების წარმოების პროცესში.

მარაგის გაუფასურება

საწარმომ ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შეაფასოს, გაუფასურებულია თუ არა მარაგი, რაც იმას ნიშნავს, რომ შეუძლებელია მათი საბალანსო ღირებულების სრულად ანაზღაურება (მაგალითად, ეს შეიძლება გამოწვეული იყოს მარაგის დაზიანებით, მისი მოძველებით ან გასაყიდი ფასების დაცემით). იმ შემთხვევაში, თუ მარაგის ერთეული (ან ერთეულთა ჯგუფი) გაუფასურდა, საწარმომ მარაგი უნდა შეაფასოს მათი დასრულებისა და გაყიდვისთვის საჭირო დანახარჯებით შემცირებული გასაყიდი ფასით (NRV) და აღიაროს გაუფასურების ზარალი. შესაძლებელია წინა პერიოდებში აღიარებული გაუფასურების ზარალის აღდგენაც, იმ შემთხვევაში, რომ თვითღირებულებაზე მეტად არ მოხდეს შეფასება.

განმარტებითი შენიშვნები

განმარტებით შენიშვნებში საწარმომ უნდა გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია:

- მარაგის შესაფასებლად გამოყენებული საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის, გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
- მარაგის საბალანსო ღირებულება აგრეგირებულად და მათი საბალანსო ღირებულებები მოცემული საწარმოს შესაფერისი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
- ისეთი მარაგის თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მიმდინარე პერიოდის ხარჯად;
- აღიარებული გაუფასურების ზარალი, ან აღდგენილი გაუფასურების ზარალი, რომელიც ასახულია მოგებაში ან ზარალში;
- ისეთი მარაგის საბალანსო ღირებულება აგრეგირებულად, რომლებიც ჩადებულია გირაოში, როგორც ვალდებულებების უზრუნველყოფა.

დანართი გამოწვევების შესახებ:

ფინანსთა მინისტრის 05,05,2020 N108 „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა- ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მუხლი 10. სსბასს-ების გამოყენების ზოგადი დებულებები, ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ ასეთ მითითებას გვაძლევს:

სსბასს 12-ის „მატერიალური მარაგები“ შესაბამისად, მატერიალური მარაგების აღრიცხვის და ანგარიშგების მიზნებისათვის, სტანდარტით მოთხოვნილი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების დადგენისას, ასევე, არაგაცვლითი ოპერაციის შემთხვევაში მიღებული ისეთი მატერიალური მარაგების შეფასებისას, რომელთაც ღირებულება არ გააჩნიათ, ერთეულს მატერიალური მარაგების სამართლიანი (რეალური) ღირებულების დადგენა შეუძლია ბაზრის კვლევის შედეგად დადგენილი საწარმო ინფორმაციის საფუძველზე



უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები (სსბასს 4)

მიზანი

ერთეულმა შეიძლება ოპერაციები განახორციელოს უცხოურ ვალუტაში ან ჰქონდეს უცხოური ერთეული, ან ფინანსურ ანგარიშგებას უცხოურ ვალუტაში წარადგენდეს. წინამდებარე სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს, როგორ აღრიცხოს უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები და უცხოური ერთეულები თავის ფინანსურ ანგარიშგებაში და როგორ გადაიანგარიშოს ფინანსური ანგარიშგება საანგარიშგებო ვალუტაში.

სტანდარტი მოიცავს მითითებებს:

- რომელი გაცვლითი კურს(ებ)ი იქნეს გამოყენებული;
- როგორ აისახოს გაცვლითი კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები ფინანსურ ანგარიშგებაში.

განმარტებები (სსბასს 4.10)

საბოლოო სავალუტო კურსი არის ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსი.

საკურსო სხვაობა არის სხვაობა, რომელიც მიიღება ერთი ვალუტის მოცემული რაოდენობის ერთეულების გადაანგარიშებისას სხვა ვალუტაში, სხვადასხვა გაცვლითი კურსის გამოყენებით. სავალუტო კურსი არის ორი ვალუტის ერთიმეორეზე გაცვლის კოეფიციენტი.

უცხოური ვალუტა არის ნებისმიერი ვალუტა, რომელიც განსხვავდება ერთეულის სამუშაო ვალუტისაგან.

სამუშაო ვალუტა არის ძირითადი ეკონომიკური გარემოს ვალუტა, რომელშიც ერთეული ეწევა საქმიანობას.

ფულადი მუხლები წარმოადგენს არსებული ვალუტის ერთეულებს, ასევე მისაღებ ან გადასახდელ აქტივებსა და ვალდებულებებს, რომლებიც გამოხატულია ვალუტის ერთეულის ფიქსირებული ან განსაზღვრადი რაოდენობით.

საანგარიშგებო ვალუტა წარმოადგენს ვალუტას, რომელშიც ხდება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა.

მიმდინარე გაცვლითი კურსი არის ვალუტის გაცვლითი კურსი დაუყოვნებელი მიწოდებისას.

უცხოური ერთეული არის ერთეული, რომელიც შეიძლება იყოს კონტროლირებული ერთეული, მეკავშირე ერთეული, ერთობლივი შეთანხმება, ან ანგარიშვალდებული ერთეულის ფილიალი, რომლის საქმიანობაც დაფუძნებულია ან ხორციელდება ანგარიშვალდებული ერთეულის ქვეყნიდან ან ვალუტიდან განსხვავებულ ქვეყანაში ან ვალუტაში.

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების წარდგენა სამუშაო ვალუტაში

თავდაპირველი აღიარება (სსბასს 4.23)

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომელიც განსაზღვრულია უცხოურ სავალუტო ერთეულებში ან მოითხოვს ანგარიშსწორებას უცხოური ვალუტით. კერძოდ, ასეთი ტიპის ოპერაციები წარმოიშობა მაშინ, როდესაც:

1. საწარმო ყიდულობს ან ყიდის საქონელსა და მომსახურებას, რომლის ფასი დადგენილია უცხოურ ვალუტაში;
2. საწარმო იღებს ან გაცემს სესხს, რომლის მისაღები ან გადასახდელი თანხები განსაზღვრულია უცხოურ ვალუტაში;
3. საწარმო იძენს ან ყიდის აქტივებს, იღებს ან ფარავს ვალდებულებებს, რომლებიც გამოსახულია უცხოურ ვალუტაში.

თავდაპირველი აღიარებისას უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაცია უნდა ჩაიწეროს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის გამოყენებით, რომელსაც ადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკი.

ანგარიშგება შემდგომი საანგარიშგებო თარიღებისათვის (სსბასს 4.27)

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს:

1. ფულადი მუხლები უცხოური ვალუტაში გადაანგარიშდება საბოლოო სავალუტო კურსის გამოყენებით (გადაფასდება);
2. არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია ისტორიული ღირებულების მიხედვით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება ოპერაციის განხორციელების დღისათვის არსებული გაცვლითი კურსის გამოყენებით;
3. არაფულადი მუხლები, რომლებიც შეფასებულია სამართლიანი ღირებულებით უცხოურ ვალუტაში, გადაანგარიშდება (გადაფასდება) სამართლიანი ღირებულების დადგენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით.

არაფულადი მუხლებისთვის გადაანგარიშების შედეგად მიღებული თანხის ოდენობა ითვლება მათ ისტორიულ ღირებულებად. საკურსო სხვაობა, რომელიც წარმოიშობა ფულადი მუხლების საბოლოო ანგარიშსწორების ან ფულადი მუხლების გადაყვანის დროს ისეთი სავალუტო კურსით, რომელიც განსხვავდება მოცემულ პერიოდში ან წინა პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველი აღიარების დროს გამოყენებული სავალუტო კურსისაგან, უნდა აღიარდეს მოგებაში ან ზარალში იმ საანგარიშგებო პერიოდში, როდესაც წარმოიშობა (სსბასს 4.32).

როდესაც უცხოური ვალუტის ოპერაციის შედეგად წარმოიქმნება ფულადი მუხლები და ოპერაციის თარიღსა და ანგარიშსწორების თარიღს შორის სავალუტო კურსი იცვლება, წარმოიშობა საკურსო სხვაობა. თუ ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება იმავე სააღრიცხვო პერიოდში, მთელი საკურსო სხვაობა აღიარდება ამ პერიოდში. ხოლო თუ ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში, თითოეულ პერიოდში აღიარებული საკურსო სხვაობა ანგარიშსწორების თარიღამდე განისაზღვრება თითოეული პერიოდის განმავლობაში გაცვლითი კურსის ცვლილების შე-



საბამისად. ანუ სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს ფულადი მუხლების გადაანგარიშება (გადაფასება) ხდება ამ თარიღისათვის დაფიქსირებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის მიხედვით (სსბასს 4.33).

უცხოური ვალუტით შეძენილი მარაგის გაუფასურებაზე შემოწმების დროს შეიძლება წარმოიქმნას სიტუაცია, როდესაც გაუფასურების შედეგად მიღებული ზარალი აღიარდება სამუშაო ვალუტაში, მაგრამ არ აღიარდება უცხოურ ვალუტაში, ან პირიქით.

თუ უცხოურ ვალუტაში შეფასებული ძირითადი აქტივის ან სასაქონლო მატერიალური მარაგის ღირებულება იცვლება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, მაგალითად, გაუფასურდა, შედეგად მიღებული ზარალი აღიარდება სამუშაო ვალუტაში და არა უცხოურ ვალუტაში.

მაგალითად, ერთეულმა 30 ივნისს გერმანული ფირმისგან იყიდა მარაგი 1000 ევროდ, შემდგომი გადახდის პირობით. ხელშეკრულების მიხედვით, მყიდველმა თანხა უნდა ჩარიცხოს შემდეგი წლის იანვარში. ევროს ლართან არსებული კურსები იყო: 30 ივნისი 1 ევრო = 3.5 ლარი

31 დეკემბერი 1 ევრო = 4 ლარი.

მარაგის აღრიცხვა შესყიდვისას მოხდება $1000 \times 3,5 = 3500$ ლარით და თუ მისი ღირებულება დაეცა და წლის ბოლოს 900 ევროა, მაშინ მისი ჩამოფასება მოხდება? ან, სჭირდება წლის ბოლოს მარაგს გადაფასება?

პასუხი შემდეგია: $900 \times 4 = 3600$ ლარი, ჩამოფასება არ არის საჭირო, არც გადაფასება არის საჭირო (არაფულადი მუხლია).

ხოლო იგივე მაგალითში თუ საქონელი 31 დეკემბრისათვის ისევ 1000 ევრო ან მეტი ღირდა, მაშინ მას გაუფასურება არ დასჭირდებოდა, რადგან არ გაუფასურებულა ლარში, და არც გადაფასება არის საჭირო, ანუ ის ფაქტი რომ ვალუტის კურსი შეიცვალა და 3.5-დან 4 ლარი გახდა, არ არის გადაფასების საფუძველი, იმიტომ რომ საქონელი არაფულადი მუხლია.

აქ შეიძლება იყოს პირიქით სიტუაცია: როდესაც არ გაუფასურდა უცხოურ ვალუტაში, მაგრამ გაუფასურდა სამუშაო ვალუტაში, 31 დეკემბერს მარაგის ღირებულება ისევ 1000 ევროა, მაგრამ 31 დეკემბერს ოფიციალური გაცვლითი კურსია 1 ევრო = 3 ლარი. მაშინ $1000 \text{ ევრო} = 3000 \text{ ლარი}$, შედეგად საჭიროა მარაგის ჩამოფასება $3500 - 3000 = 500$ ლარით და ჩამოფასების შედეგი აისახება ნამეტში ან დეფიციტში.

საკურსო სხვაობის აღიარება

საკურსო სხვაობა, რომელიც წარმოიქმნება:

- ა. ფულადი მუხლების დაფარვისას,
- ბ. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ფულადი მუხლების თავდაპირველი აღიარებისას გამოყენებული კურსისაგან განსხვავებული კურსით გადაანგარიშებისას, აღიარებულ უნდა იყოს როგორც ნამეტი ან დეფიციტი იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი წარმოიქმნება (სსბასს 4.32).

როდესაც უცხოური ვალუტის ოპერაციის შედეგად წარმოიქმნება ფულადი მუხლები და ოპერაციის თარიღსა და ანგარიშსწორების თარიღს შორის სავალუტო კურსი იცვლება, შედეგად ვიღებთ საკურსო სხვაობას. როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება

ხდება იმავე სააღრიცხვო პერიოდში, რომელშიც განხორციელდა ოპერაცია, მთელი საკურსო სხვაობა აღიარდება ამ პერიოდში. თუმცა, როდესაც ოპერაციის ანგარიშსწორება ხდება მომდევნო სააღრიცხვო პერიოდში, თითოეულ პერიოდში აღიარებული საკურსო სხვაობა ანგარიშსწორების თარიღამდე განისაზღვრება თითოეული პერიოდის განმავლობაში გაცვლითი კურსის ცვლილების შესაბამისად.

რეზიუმე

ნებისმიერი ერთეული – დამოუკიდებელია, მაკონტროლებელი თუ კონტროლირებული – ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას განსაზღვრავს თავის სამუშაო ვალუტას, უცხოური ვალუტის მუხლებს გადაიანგარიშებს სამუშაო ვალუტაში და შედეგებს ასახავს სსბასს 4.23-42-ე პუნქტების შესაბამისად.

იმ ერთეულის ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა, რომლის სამუშაო ვალუტა არ წარმოადგენს ჰიპერინფლაციური ეკონომიკის ვალუტას, გადაყვანილ უნდა იყოს განსხვავებულ საანგარიშგებო ვალუტაში შემდეგი პროცედურების გამოყენებით (სსბასს 4.43-59):

1. ფინანსური მდგომარეობის შესახებ თითოეულ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი აქტივები და ვალდებულებები გადაიყვანება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგების თარიღისათვის არსებული საბოლოო გაცვლითი კურსით;
2. შემოსავალი და ხარჯები თითოეული ფინანსური შედეგების ანგარიშგებაში გადაიყვანება ოპერაციის მოხდენის თარიღისათვის არსებული გაცვლითი კურსით;
3. ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო ვალუტაში გადაყვანის შედეგად წარმოქმნილი ყველა საკურსო სხვაობა აღიარდება, როგორც წმინდა აქტივების/კაპიტალის ცალკე კომპონენტი.

სტანდარტი ასევე საშუალებას აძლევს დამოუკიდებელ ერთეულებს, რომლებიც ადგენენ ფინანსურ ანგარიშგებას, წარადგინონ თავისი ფინანსური ანგარიშგება ნებისმიერ ვალუტაში (ან ვალუტებში). იმ შემთხვევაში, თუ ერთეულის საანგარიშგებო ვალუტა განსხვავდება სამუშაო ვალუტისგან, მისი ფინანსური შედეგები და ფინანსური მდგომარეობა ასევე გადაყვანილი უნდა იყოს საანგარიშგებო ვალუტაში ზუსტად იგივე მეთოდით.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

სსბასს-ების საფუძველზე „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს შემდეგ მითითებას:

წინამდებარე ინსტრუქციის შესაბამისად, სსბასს 4-ით – „უცხოური ვალუტის კურსის ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები“ გათვალისწინებული უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახული უნდა იყოს სამუშაო ვალუტაში. საქართველოს ტერიტორიაზე სამუშაო ვალუტას წარმოადგენს ეროვნული ვალუტა – ლარი.



ნებადართულია საერთაშორისო ხელშეკრულებებით განსაზღვრული პროექტების (მათ შორის, მოსამზადებელი ეტაპის) განმახორციელებელმა ერთეულებმა, ასევე, უცხო ქვეყნებში საქართველოს საელჩოებმა და წარმომადგენლობებმა ბუღალტრული აღრიცხვის წამოებისთვის სამუშაო ვალუტად გამოიყენონ ეროვნული ვალუტის – ლარისგან განსხვავებული ვალუტა. უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციები და უცხოური ერთეულები ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა იქნეს ასახული საანგარიშგებო ვალუტაში. უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაციების და უცხოური ერთეულების ასახვისათვის საანგარიშგებო ვალუტას წამოადგენს ეროვნული ვალუტა – ლარი.

პრაქტიკული სავარჯიშოები მიმდინარე აქტივებისთვის

1. წლის ბოლოსათვის ერთეულს საწყობში აქვს სასაქონლო მატერიალური მარაგი, რომელიც თვითონაც უსასყიდლოდ მიიღო და რომელიც ახალი წლის შემდეგ საჩუქრად უნდა დაურიგოს იძულებით გადაადგილებულ მოსახლეობას.
 - ა. ეს მარაგი ბალანსზე არ უნდა ჰქონდეს, რადგან ისინი მასაც საჩუქრად გადასცეს და თვითღირებულება არ აქვს;
 - ბ. თავიდანვე აღრიცხა სამართლიანი ღირებულებით და ახლაც გადააფასებს საბაზრო ღირებულებამდე, რადგან ამ საქონელს არ ყიდის;
 - გ. თავდაპირველად ის რეალური ღირებულებით აღრიცხა, მაგრამ წლის ბოლოს მაინც თვითღირებულებით ასახავს;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
2. ერთეულმა საქონლის მარაგი თვითონ აწარმოა, მაგრამ მერე გაიჩვენა, რომ შეეძლო ისინი ეყიდა უფრო იაფად. ეს მარაგი გასაყიდად არის გამიზნული, წლის ბოლოსათვის სავარაუდო გასაყიდი ფასი გაყიდვისათვის საჭირო დანახარჯების გამოკლებით თვითღირებულებაზე მაღალია.
 - ა. წლის ბოლოსათვის მარაგი უნდა ჩამოაფასოს იმ ფასამდე, როგორც მას შეეძლო ეყიდა თავიდანვე;
 - ბ. ამ მაგალითში წლის ბოლოსათვის მარაგს ჩამოაფასება არ სჭირდება;
 - გ. წლის ბოლოსათვის მარაგი უნდა ააფასოს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე, რადგან ის გასაყიდად არის გამიზნული;
 - დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
3. ერთეულმა შეასრულა ოპერაცია უცხოურ ვალუტაში
 - ა. ასეთი ოპერაცია არ აისახება ფინანსურ უწყისებში, რადგან ის უცხოურ ვალუტაშია შესრულებული;
 - ბ. თავიდანვე აღრიცხა სამართლიანი ღირებულებით და საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსაც გადააფასებს სამართლიან ღირებულებამდე, თუ ეს იყო აქტივის შეძენა;
 - გ. თავდაპირველი აღიარებისას, უცხოურ ვალუტაში განხორციელებული ოპერაცია უნდა ჩაიწეროს სამუშაო ვალუტაში, სამუშაო ვალუტასა და უცხოურ ვალუტას შორის ოპერაციის განხორციელების თარიღისათვის არსებული ოფიციალური გაცვლითი კურსის გამოყენებით;



- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
4. რომელი დანახარტები არ ჩაირთვება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულებაში?
- ა. მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარტები;
 - ბ. ცვლადი საწარმოო ზედნადები დანახარტები;
 - გ. საწარმოო დანახარტების ზენორმატიული თანხები;
 - დ. კონვერსიის დანახარტები.
5. სასაქონლო-მატერიალური მარაგის აღრიცხვისათვის რომელი წინადადება არის სწორი?
- ა. იმ ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომლებიც არ არის ურთიერთშემცვლელი, უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარტების სპეციფიკური იდენტიფიკაციით;
 - ბ. ერთეულმა თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობისათვის, რომლებსაც ერთეულისათვის მსგავსი ბუნება და დანიშნულება აქვს;
 - გ. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის თვითღირებულების განსაზღვრისათვის, გარკვეულ შემთხვევებში, შესაძლებელია გამოყენებული იყოს ფიფო ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა;
 - დ. ყველა ზემოთ მოცემული წინადადება არის სწორი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები მიმდინარე აქტივებისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 12, პუნქტი 43.

2. სწორი პასუხია „ბ“.

სსბასს 12, პუნქტი 15.

3. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 4, პუნქტი 24.

4. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 12, პუნქტი 18,21,25.

5. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 12, პუნქტი 32,34,35.



3. გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვა

მოდულის წინამდებარე ნაწილში განხილულია სსბასს მოთხოვნები გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვისათვის: რა ტიპის აქტივებია ძირითადი აქტივები, საინვესტიციო ქონება, არამატერიალური აქტივები, როგორ აისახება ფინანსურ ანგარიშგებაში თავდაპირველად და შემდგომ პერიოდებში, როგორ დაიანგარიშება მათი თვითღირებულება, როდის და როგორ აღიარდება მათთან დაკავშირებული დანახარჯები ხარჯების კატეგორიაში, ან როდის და როგორ ხორციელდება მათი კაპიტალიზაცია, რა არის ცვეთა, ამორტიზაცია და როგორ დაიანგარიშება იგი, რა არის და როგორ აღირიცხება ამ აქტივების გასვლა, რა ინდიკატორებია აუცილებელი და საკმარისი იმისათვის, რომ ეს აქტივები შემოწმდეს გაუფასურებაზე და როგორ აღირიცხება გაუფასურება.

სასწავლო მასალა

გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვასთან დაკავშირებული თემების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა – ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	–	–
- ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები; - საინვესტიციო ქონება; - ძირითადი აქტივები; - ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება; - ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება; - არამატერიალური აქტივები.	სსბასს 5 სსბასს 16 სსბასს 17 სსბასს 21 სსბასს 26 სსბასს 31	–

გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	აქტივის ტიპის განსაზღვრა;
☐	2	აღიარების კრიტერიუმების შემოწმება და თავდაპირველი ასახვა;
☐	3	აქტივის თვითღირებულების შეფასება, როდესაც ის არის შეძენილი ან ტრანსფერით მიღებული, ან თვით ერთეულის მიერ წარმოებული;
☐	4	საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასება;
☐	5	საწყისი აღიარების შემდგომი დანახარჯების აღრიცხვა;
☐	6	ცვეთის, ამორტიზაციის ცნება და გაანგარიშება;
☐	7	სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარჯების აღრიცხვა;
☐	8	აქტივების გაუფასურების შიდა და გარე მიმანიშნებელი ფაქტორების შემოწმება;
☐	9	საჭირო შემთხვევაში აქტივის გაუფასურების პროცედურის ჩატარება და აღრიცხვაში ასახვა.

ძირითადი აქტივები (სსბასს 17)

მიზანი

სსბასს 17-ის მიზანია ძირითადი აქტივების აღიარების შეფასების, საბალანსო ღირებულების გაანგარიშების, ცვეთის შესახებ სააღრიცხვო ინფორმაციის მოწოდება.

განმარტება (სსბასს 17.13)

ძირითადი აქტივები არის მატერიალური აქტივი (ფიზიკური სუბსტანციის მქონე), რომელიც:

- არის ერთეულის მფლობელობაში და გამოიყენება საქონლის ან მომსახურების წარმოებაში, იჯარით გასაცემად ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის; და
- გათვალისწინებულია ერთ საანგარიშგებო პერიოდზე მეტი ხნით გამოსაყენებლად.

ძირითადი აქტივების მაგალითებია მიწა, შენობები, მანქანები, მოწყობილობები, ავეჯი, აეროხომალდები, გემები და ა.შ. კერძო სექტორისათვის დამახასიათებელია კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები, სამხედრო დანიშნულების მოწყობილობები და ინფრასტრუქტურული აქტივები. საჯარო სექტორისათვის დამახასიათებელია ასეთი აქტივების სიმრავლე.



აქტივის მიკუთვნება კონკრეტულ მუხლზე ხორციელდება იმის მიხედვით, თუ რისთვის იყენებს ერთეული მას, საქონლის ან მომსახურების წარმოების პროცესში, თუ თვითონ აწარმოა გასაყიდად. მაგალითად, ხომალდის მწარმოებლისათვის ეს ხომალდი მარაგია და მოკლევადიანი აქტივია, შესაბამისად, მის აღრიცხვას აწარმოებს სსბასს 12-ის შესაბამისად. ხოლო ავიაკომპანიისათვის, რომელიც მგზავრთა გადაყვანას და ტვირთების გადაზიდვას აწარმოებს, ეს ხომალდი ძირითადი აქტივია.

ძირითადი აქტივის აღიარების კრიტერიუმი იგივეა, რაც აქტივების აღიარების კრიტერიუმები. ძირითადი აქტივი აღიარებულ უნდა იყოს მაშინ, და მხოლოდ მაშინ, თუ:

- მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მოტანა შეუძლია ან მომსახურების პოტენციალი აქვს; და
- ღირებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია.

მოცემული სტანდარტი არ ადგენს აღიარების საზომ ერთეულს. ზოგიერთ შემთხვევაში ხელმძღვანელობამ უნდა გამოიყენოს განსჯა ერთეულის მიმართ. რიგ შემთხვევაში მიზანშეწონილია, ინდივიდუალურად უმნიშვნელო ერთეულების გაერთიანება, როგორცაა, საბიბლიოთეკო წიგნები, კომპიუტერის ნაწილები და აღჭურვილობის მცირე ზომის ნივთები და კრიტერიუმის გამოყენება აგრეგირებული ღირებულებისათვის. ასეთ გაერთიანებას შეიძლება გუწოდოთ რაიმე საერთო სახელი.

ძირითადი აქტივები წარმოდგენილია შემდეგ კლასებად: მიწა, შენობები, საკომუნიკაციო და ინფორმაციული ტექნოლოგიების მოწყობილობები, ლაბორატორიის აღჭურვილობა, დაუმთავრებელი მშენებლობა, დანადგარები, ავტომობილები, ავეჯი, ოფისის მოწყობილობები, ავიახომალდები, გემები.

მაგალითად, ჩვენს ანგარიშთა გეგმაში ძირითადი აქტივები ასეთი კლასიფიკაციით არის წარმოდგენილი:

1-22-1000	შენობა-ნაგებობები, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-1100	საცხოვრებელი დანიშნულების შენობები, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-1200	არასაცხოვრებელი დანიშნულების შენობები, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-1300	სხვა ნაგებობები, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-1400	მიწის გაუმჯობესება, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-1500	მიწა, საკუთარი მიზნებისთვის;
1-22-2000	მანქანა-დანადგარები და მოწყობილობა;
1-22-2100	სატრანსპორტო საშუალებები;
1-22-2200	სხვა მანქანა-დანადგარები და მოწყობილობები;
1-22-2210	საინფორმაციო და საკომუნიკაციო ტექნოლოგიური მოწყობილობა;
1-22-2220	სხვა დანარჩენი მანქანა-დანადგარები და მოწყობილობები;
1-22-2300	სამხედრო იარაღის სისტემები;
1-22-3000	კულტივირებული მცენარეები და ცხოველები;

ბიოლოგიური აქტივებისა და მინერალური რესურსების აღრიცხვა ამ სტანდარტის მიხედვით არ ხორციელდება.

სსბასს 17-ში ზოგიერთი აქტივი კვალიფიცირებულია, როგორც კულტურული მემკვიდრეობის აქტივი, მისი კულტურული, ეკოლოგიური ან ისტორიული მნიშვნელობიდან გამომდინარე. კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები მოიცავს ისტორიულ შენობებსა და ძეგლებს, არქეოლოგიური გათხრის ადგილებს, დაცულ ტერიტორიებს, ნაკრძალებსა და ხელოვნების ნიმუშებს.

საჯარო სექტორს არ აქვს ვალდებულება, აღიაროს კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არც ეკრძალება აღიარება. თუ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, რომ განხორციელდეს მათი აღიარება ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაშინ დაცულ უნდა იყოს სსბასს 17-ის მოთხოვნები.

თავდაპირველი აღიარება და შეფასება

ერთეულმა ძირითადი აქტივი შეიძლება მიიღოს ნასყიდობით, დონაციით ან თავად აწარმოოს (ააშენოს). ერთეული ყველა ძირითად აქტივს აღიარებს იმ თარიღით, როდესაც ისინი იყო მიღებული, იმ ღირებულებით, რომელიც მოიცავს ძირითადი აქტივის თავდაპირველი შეძენის ან შექმნის დროს გაწეულ დანახარჯებს და შემდგომში ნაწილების შეცვლის ან მისი მომსახურებისთვის დამატებით გაწეულ დანახარჯებს. ძირითადი აქტივების საწყისი შეფასება ხდება თვითღირებულებით (სსბასს 17.26), რომლის კომპონენტებია (სსბასს 17.30):

- მისი შესყიდვის ფასი, საიმპორტო ბაჟისა და შესყიდვის დაუბრუნებადი გადასახადების ჩათვლით, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობისა და სხვა შეღავათების გარეშე;
- ნებისმიერი დანახარჯი, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებულია აქტივის დანიშნულების ადგილზე მიტანასთან და სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან, რაც აუცილებელია დასახული მიზნებისთვის ამ აქტივის გამოსაყენებლად;
- აქტივის დემონტაჟის, ლიკვიდაციისა და მისი ადგილმდებარეობის აღდგენის დანახარჯების თავდაპირველი შეფასება, რომელთა გაწევის ვალდებულებას ერთეული თავის თავზე იღებს შეძენის მომენტში.

თვითღირებულების ნაწილი შეიძლება იყოს, მაგალითად:

- დაქირავებით მომუშავე პირთა ხელფასები, რაც დაკავშირებულია აქტივის შეძენასთან ან მშენებლობასთან, როდესაც საკუთარი ძალებით ხდება აქტივის წარმოება;
- ადგილის მომზადების ხარჯი;
- ტრანსპორტირება ადგილამდე და გადმოტვირთვა;
- მონტაჟი და აწყობა;
- საცდელი გაშვებისა და ტესტირების დანახარჯები (გამოშვებული პროდუქციის გაყიდვის ღირებულების გამოკლებით, თუ გაიყიდა);
- პროფესიონალის ანაზღაურება (მექანიკოსი, არქიტექტორი, ინჟინერი);

ისეთი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ არ არის დაკავშირებული რომელიმე ელემენტთან, ვერ იქნება თვითღირებულების ელემენტი, ის პირდაპირ ხარჯებში აისახება.



მაგალითად, ძირითადი აქტივის თვითღირებულება არ მოიცავს:

- ახალი სიმძლავრეების ათვისების დანახარტებს;
- ახალი პროდუქციის ან მომსახურების ათვისების დანახარტებს (სარეკლამო საქმიანობის დანახარტების ჩათვლით);
- ახალ ადგილზე ან მომხმარებლების ახალ ჯგუფთან ბიზნესის წარმოებასთან დაკავშირებულ დანახარტებს (პერსონალის სწავლების დანახარტების ჩათვლით);
- ადმინისტრაციულ და სხვა საერთო ზედნადებ ხარტებს.

თუ ძირითადი აქტივები შექმნილია კომპანიაში, მაშინ მისი თვითღირებულება წარმოებაზე გაწეული პირდაპირი დანახარტების ტოლია (ზუსტად ისე გაიანგარიშება, როგორც გასაყიდად გამიზნული აქტივის, მარაგის მშენებლობის დროს)(სსბასს 17.36).

მომსახურების გაწევის სანაცვლოდ მიღებული ძირითადი საშუალებები უნდა აღიარდეს მიღების თარიღისთვის არსებული სამართლიანი ღირებულებით.

ხანდახან აქტივის შეძენის ან აშენების მთლიანი დანახარტების გადანაწილება ხდება ძირითადი საშუალების სხვადასხვა კომპონენტზე, მათი ცალ-ცალკე აღრიცხვის მიზნით. მაგალითად, მიწა და შენობა, მიწა და მიწის კეთილმოწყობა.

ძირითადი აქტივის შეძენა შესაძლებელია არაფულად აქტივზე ან აქტივებზე, ან ერთობლივად ფულად და არაფულად აქტივებზე გაცვლის გზით. ასეთი ძირითადი აქტივების თვითღირებულება განისაზღვრება მიღებული ან გაცემული აქტივის სამართლიანი ღირებულებით, რომელიც კორექტირდება მიღებული ან გადაცემული ფულადი სახსრებით(სსბასს 17.38-39), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც:

- გაცვლის ოპერაციას არა აქვს კომერციული შინაარსი;
- როდესაც მიღებული და გაცემული აქტივის სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება შეუძლებელია.

ასეთ შემთხვევაში მისი თვითღირებულება განისაზღვრება გაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

თუ ძირითადი აქტივი მიღებულია არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად (დონაცია), მისი ღირებულება განისაზღვრება მიღების მომენტში სამართლიანი ღირებულებით(სსბასს 17.27). ასეთი ოპერაციების შედეგად წარმოშობილი აქტივებისა და შემოსავლის შესახებ ინფორმაცია წარმოდგენილია სხვა სტანდარტის განხილვის დროს (სსბასს 23 - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან).

ძირითადი აქტივის თვითღირებულება, რომელიც მოიჭარის მფლობელობაშია ფინანსური იჭარის საფუძველზე, განისაზღვრება სსბასს 13-ის შესაბამისად(სსბასს 17.41).

სათადარიგო ნაწილები და დამხმარე და მომსახურების მოწყობილობები აღიარდება სსბასს-17-ის შესაბამისად, თუ ისინი აკმაყოფილებს ძირითადი აქტივების განმარტებას. სხვა შემთხვევაში კლასიფიცირდება, როგორც მატერიალური მარაგი. ზოგჯერ რთულია იმის გარჩევა, ესა თუ ის აქტივი მარაგია თუ ძირითადი აქტივი. ეს ხდება სწორედ სათადარიგო ნაწილების აღრიცხვის დროს. უმეტეს შემთხვევაში, სათადარიგო ნაწილი ჩაითვლება მატერიალურ მარაგად და ხარტებში აისახება გამოყენების კვალობაზე(სსბასს 17.17)

პრაქტიკაში ეს საკითხი გადაწყვეტილია შემდეგნაირად: ელემენტი უნდა იყოს მნიშვნელოვანი სიდიდის, რომ არ ჩაითვალოს სასაქონლო მარაგად. იმისათვის, რომ თავიდან იყოს აცილებული ინდივიდუალური ინიციატივები, საჭარო სექტორმა შეიძლება დაადგინოს გარკვეული თანხობრივი ან სახეობრივი ლიმიტი (მაგალითად, 500 ლარი) იმისათვის, რომ სათადარიგო ნაწილი მიეკუთვნოს ძირითადი აქტივების კლასს. კონრეტულ ღირებულებაზე ნაკლები ღირებულების აქტივი მიეკუთვნოს პირდაპირ მარაგს, ვადიანობის განსჯის გარეშე. ეს კრიტერიუმი უნდა აღიწეროს შიდა სააღრიცხვო პოლიტიკაში და გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში.

სსბასს 17 კულტურული მემკვიდრეობის აქტივად აღიარებას არ მოითხოვს.

ინფრასტრუქტურული აქტივები ისეთი აქტივია, რომლებსაც ახასიათებს ქვემოთ ჩამოთვლილი ზოგიერთი ან ყველა ნიშანი:

- სისტემის ან ქსელის ნაწილს წარმოადგენს;
- სპეციალიზებული დანიშნულება აქვს და არ ხდება მისი ალტერნატიული გამოყენება;
- უძრავია;
- შესაძლოა დაექვემდებაროს გასვლასთან დაკავშირებულ გარკვეულ შეზღუდვებს.

ინფრასტრუქტურული აქტივები აკმაყოფილებს ძირითადი აქტივების განსაზღვრებას და ისინი უნდა აღირიცხოს ამ სტანდარტის შესაბამისად. ინფრასტრუქტურული აქტივების მაგალითები მოიცავს საგზაო ქსელებს, კანალიზაციის, წყლისა და ელექტროენერგიის მომარაგების სისტემებს და საკომუნიკაციო ქსელებს. რთულია ასეთი აქტივების მომსახურების ვადისა და ფიზიკური კონდიციების დადგენა ერთეულისათვის. ამიტომ ზოგადი მეთოდის შემუშავება ხორციელდება მთავრობის დონეზე.

შექმნის შემდგომი დანახარჯები

შექმნის შემდგომი დანახარჯები შეიძლება იყოს:

- ყოველდღიური სერვისის ხარჯები, რომელიც ხარჯად აღიარდება გაწვევისთანავე (სსბასს 17.23);
- შენახვის დანახარჯები, რომელიც უნდა დაიყოს ორ კატეგორიად: რემონტი, რომელიც აღადგენს აქტივის საწყის მწარმოებლურობას (ამ შემთხვევაში რემონტი ხარჯად აღიარდება), ან რემონტი, რომელიც მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს განაპირობებს (ამ შემთხვევაში რემონტი კაპიტალიზირდება).
- კომპლექსური აქტივის კომპონენტის შეცვლა (მაგალითად, ძრავის, ტურბინების, და ა.შ.). ამ შემთხვევაში ხდება კომპონენტის ჩამოწერა საბალანსო ღირებულებით და ახალი კომპონენტის აღიარება, თუ ის აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს. თუ შეცვლილი ნაწილი ცალკე ბალანსზე არ იყო აღიარებული, მაშინ ითვლება რომ მას ჰქონდა იგივე ღირებულება, რაც ახალ ნაწილს, (სსბასს 17.24).
- გენერალური ინსპექციისა და რევიზიის დანახარჯები კაპიტალიზირდება, თუ აკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმს (სსბასს 17.25). მაგალითად, თვითმფრინავის, მეტროს ესკალატორის, ატომური ელსადგურის გენერალური შემოწმების დანახარჯები, თუ ეს რამდენიმე წელიწადში ერთხელ ხორციელდება.



ალიარების შემდგომი შეფასება

სსბასს 17-ის მიხედვით ერთეულს შეუძლია აირჩიოს თვითღირებულების მოდელსა და გადაფასებულ ღირებულების მოდელს შორის ერთ-ერთი. ამ უკანასკნელის არჩევა დაშვებულია მაშინ, როცა სამართლიანი ღირებულების შეფასება საიმედოდ არის შესაძლებელი. თუ გადაფასების მოდელის შერჩევა მოხდა, გადაფასება გამოყენებულ უნდა იყოს ძირითად აქტივთა მთელი კლასის მიმართ, როგორებიცაა: მიწა, შენობები, მოწყობილობები, მანქანა-დანადგარები, თვითმფრინავები, ავტომობილები, ოფისის აღჭურვილობა, ავეჯი და ა.შ.

შენიშვნა: „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე, ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით, რეკომენდებულია მხოლოდ თვითღირებულების მოდელის გამოყენება.)

თვითღირებულების მოდელი

აქტივის შეფასება ხორციელდება თითღირებულებისა და ამ მომენტისათვის დაგროვილ ცვეთასა და გაუფასურების ზარალს შორის სხვაობით (სსბასს 17.43).

გადაფასებული ღირებულების მოდელი (იხ. დანართი გამოწაკლისების შესახებ)

აქტივის შეფასება ხორციელდება გადაფასებულ ღირებულებასა და შესაბამის დაგროვილ ცვეთასა და გაუფასურების ზარალს შორის სხვაობით (სსბასს 17.44-58). ეს მოდელი გამოიყენება მაშინ, როდესაც სამართლიანი ღირებულების განსაზღვრა საიმედოდ არის შესაძლებელი. გადაფასებულ აქტივს ისევ დაერიცხება ცვეთა დარჩენილ წლებზე, თუ ის ცვეთადი აქტივია.

ცვეთა (სსბასს 17.59-66)

ძირითადი აქტივების ობიექტის თითოეულ ნაწილს, რომელსაც აქვს მნიშვნელოვანი ღირებულება ობიექტის მთლიან ღირებულებასთან მიმართებაში და აქვს განსხვავებული მომსახურების ვადა ან/და ცვეთის მეთოდი, ცვეთა ცალ-ცალკე ერიცხება (სსბასს 17.59).

მაგალითად, საგზაო სისტემა მოიცავს ისეთ ნაწილებს, როგორებიცაა: ხელოვნური საფარი, ტროტუარი, ხიდები, სადრენაჟო ან წყალსაწრეთი სისტემები და გზების განათება. ამ ნაწილებს ცვეთის დარიცხვა ცალ-ცალკე მოეთხოვება, თუ მათი მომსახურების ვადა ან/და ცვეთის მეთოდი განსხვავებულია.

ერთეულმა შესაძლოა აირჩიოს ცვეთის ცალკე დარიცხვა აქტივის იმ ნაწილებზე, რომელთა თვითღირებულება მნიშვნელოვანი არ არის აქტივის მთლიან თვითღირებულებასთან მიმართებაში.

თითოეული პერიოდის ცვეთის ხარჯი აღიარებული უნდა იყოს ნამეტში ან დეფიციტში, თუ ის ჩართული არ არის სხვა აქტივის საბალანსო ღირებულებაში.

ცვეთადი ღირებულება და ცვეთის პერიოდი (სსბასს 17.66-75)

აქტივის ცვეთადი ღირებულება (საწყისი ღირებულება - ნარჩენი ღირებულება) უნდა განაწილდეს სისტემატურად, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

აქტივის ნარჩენი ღირებულება და სასარგებლო მომსახურების ვადა ყოველი ფინანსური წლის ბოლოს მაინც უნდა გადაისინჯოს, და თუ მოსალოდნელი შედეგები წინა შეფასებებისაგან განსხვავდება, ცვლილებები უნდა აისახოს როგორც სააღრიცხვო შეფასების ცვლილება, სსბასს 3-ის - სააღრიცხვო პოლიტიკა, ცვლილებები სააღრიცხვო შეფასებებში და შეცდომები – შესაბამისად.

ცვეთის დარიცხვა იწყება მაშინ, როცა შესაძლებელი ხდება აქტივის გამოყენება, აქტივის ცვეთა მას შემდეგ აღარ ერიცხება, როდესაც ხდება აქტივის აღიარების შეწყვეტა. ასევე ცვეთის დარიცხვა წყდება მაშინ, როდესაც ნარჩენი ღირებულება გადააჭარბებს საბალანსო ღირებულებას. ასე გრძელდება მანამ, სანამ ნარჩენი ღირებულება არ დაიწევს აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე დაბლა.

ძირითადი აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა დამოკიდებულია ერთეულის ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებაზეც, რომელიც ეყრდნობა მსგავსი აქტივების მქონე ერთეულის გამოცდილებას.

მიწა და შენობები განიხილება დამოუკიდებელ აქტივებად და აღირიცხება ცალ-ცალკე, მათი ერთად შეძენის შემთხვევაშიც კი. მიწას, ჩვეულებრივ, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და, შესაბამისად, ცვეთა არ ერიცხება, გარდა ზოგიერთი გამოწვევისა, როგორიცაა კარიერები და ნაგავსაყრელები.

ცვეთის დარიცხვა აქტივის სამართლიანი ღირებულების შემცირებას არ ნიშნავს.

გაუფასურება

იმის დასადგენად, ძირითადი აქტივების ცალკეული ერთეული გაუფასურდა თუ არა, ერთეული იყენებს სსბასს 21-ს ან სსბასს 26-ს (რაც განხილული იქნება ქვემოთ), „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება“ აღნიშნული სტანდარტები განსაზღვრავს, თუ როგორ და როდის ახდენს ერთეული თავისი აქტივების საბალანსო ღირებულების გადასინჯვას, როგორ განსაზღვრავს აქტივების აღდგენით ღირებულებას, ან მომსახურების აღდგენით ღირებულებას, და როდის აღიარებს ან წყვეტს გაუფასურების ბარალის აღიარებას.



ალიარების შეწყვეტა

ძირითადი აქტივების ობიექტის საბალანსო ღირებულების აღიარება წყდება:

- მისი გასვლის შემთხვევაში;
- როდესაც მისი გასხვისებიდან ან გამოყენებიდან არანაირი ეკონომიკური სარგებლის/მომსახურების პოტენციალის მიღება აღარ არის მოსალოდნელი.

ძირითადი აქტივის ობიექტის აღიარების შეწყვეტის შედეგად მიღებული მოგება ან ზარალი აქტივის აღიარების შეწყვეტისას უნდა ჩაირთოს ნამეტის ან დეფიციტის ნაწილში

მოგება ან ზარალი, რომელიც წარმოიშობა ძირითადი აქტივების ობიექტის აღიარების შეწყვეტისას, უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა წმინდა გასვლის ამონაგებასა (თუ ასეთი არსებობს) და მის საბალანსო ღირებულებას შორის (სსბასს 17.86).

ძირითადი აქტივის ობიექტის გასვლა შეიძლება მოხდეს სხვადასხვა გზით (მაგალითად, გაყიდვით, ფინანსური იჯარით დატვირთვით ან ჩუქებით). ობიექტის გასვლის თარიღის დადგენისას, ერთეული ხელმძღვანელობს სსბასს 9-ში საქონლის გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლის აღიარებისათვის წარმოდგენილი კრიტერიუმით.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 17.88–94)

ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი ნაწილი უნდა მოიცავდეს აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადებს ან გამოყენებული ცვეთის ნორმებს ძირითადი აქტივების თითოეული კლასისათვის საწყისი და საბოლოო ნაშთების შეკერების ცხრილს, სადაც წარმოდგენილი იქნება როგორც თვითღირებულებაში, ისე დაგროვილ ცვეთაში მომხდარი ცვლილებები, საკუთრების უფლებაზე არსებული შეზღუდვები და ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად დაგირავებული ძირითადი აქტივების ღირებულება და.აშ.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 17-ის „ძირითადი აქტივები“ – მოთხოვნების გათვალისწინებით, ძირითადი აქტივები ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა იქნეს აღიარებული და შეფასებული თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით, ხოლო სამართლიანი (რეალური) ღირებულების დადგენა (ერთეულის მიერ ძირითადი აქტივების უსასყიდლოდ/ნომინალური ღირებულებით მიღებისას ან სარეალიზაციოდ/სხვა ერთეულებზე გადაცემის მიზნით) ერთჯერადად შესაძლებელია სანდო ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაში, რაც სამართლიანი ღირებულების მოდელის გამოყენებად არ ჩაითვლება.

ძირითადი აქტივების თვითღირებულება წარმოდგენს აღიარების თარიღისთვის ფულადი სახსრებით გადასახდელი ფასის ეკვივალენტს, ან არაგაცვლითი ოპერაციისას მითითებული ძირითადი აქტივების შემთხვევაში, აღიარების თარიღისთვის დადგენილ მის სამართლიან (რეალურ) ღირებულებას. ამასთან, თუ გადახდა გადავადებულია და გადავადების პირობები სცილდება ჩვეულებრივი საკრედიტო პირობების ფარგლებს, მაშინ სხვაობა ფულადი სახსრების გადასახდელი ფასის ეკვივალენტსა და მთლიანად გადასახდელ თანხას შორის აღიარდება, როგორც საპროცენტო ხარჯი კრედიტის ვადის განმავლობაში. სსბასს 17 არ ავალდებულებს ერთეულს, აღიაროს ის კულტურული მემკვიდრეობის აქტივები, რომლებიც სხვა შემთხვევაში დააკმაყოფილებდა ძირითადი აქტივების ცნებას და აღიარების კრიტერიუმებს. ამ შემთხვევაში მიზანშეწონილია ამ აქტივების შესახებ ინფორმაციის წარმოდგენა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ერთეულის მიერ კულტურული მემკვიდრეობის აქტივებად აღიარების შემთხვევაში, რეკომენდებულია შეფასება მოხდეს სანდო ინფორმაციის საფუძველზე, სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით და აღირიცხოს, როგორც არაამორტიზირებადი აქტივები.

ერთეულმა ძირითადი აქტივების ცვეთის გაანგარიშებისთვის უნდა გამოიყენოს წრფივი მეთოდი, რაც გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ძირითად აქტივებზე ცვეთის დარიცხვისათვის გამოყენებული ამორტიზირებადი თანხა განისაზღვრება, როგორც ძირითადი აქტივის თვითღირებულებას გამოკლებული ნარჩენი (სალიკვიდაციო) ღირებულება. ამასთან, ნარჩენი (სალიკვიდაციო) ღირებულება, საჯარო სექტორის სპეციფიკის გათვალისწინებით, შესაძლებელია ნულის ტოლი იყოს.

ძირითადი აქტივის ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების ერთჯერადად გამოყენების შემთხვევაში, საჭიროა განმარტებით შენიშვნებში შემდეგი ინფორმაციის წარმოდგენა:

- ა. სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების თარიღი;
- ბ. ძირითადი აქტივის სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების თანხა.



საინვესტიციო ქონება (სსბასს 16)

განმარტება (სსბასს 16.7)

საინვესტიციო ქონება არის ქონება, როგორებიცაა: მიწა ან შენობა, ან შენობის ნაწილი, ან ორივე ერთად, რომელიც გამიზნულია შემოსავლების მისაღებად იჯარით გაცემის გზით, ან კაპიტალის ღირებულების ნაზარდის მისაღებად, ან ორივე მიზნით, და არა:

- საქონლის წარმოებაში ან მიწოდებაში, მომსახურების გაწევიდან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის გამოსაყენებლად, (მაშინ ის ძირითადი აქტივია);
- ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში გასაყიდად (მაშინ ის საქონლის მარაგია).

საინვესტიციო ქონება შეიძლება იყოს ერთეულის საკუთრება, ან ერთეული აკონტროლებს ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით (სსბასს 16.8).

საინვესტიციო ქონება ფულის გენერირებას ახდენს სხვა აქტივებისაგან დამოუკიდებლად, ის არ არის სერვისის ნაწილი, ან სერვისის დამხმარე საშუალება, თუ ის ფულის გენერირებას ახდენს სხვა აქტივებთან ერთად, მაშინ ის სერვისის შემადგენელი ნაწილია და სერვისის განხორციელების საშუალება და აღირიცხება, როგორც ძირითადი საშუალება. ასეთი ქონება წარმოადგენს მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას.

საინვესტიციო ქონების მაგალითებია (სსბასს 16.12):

- მიწა, რომელიც გამიზნულია კაპიტალის ღირებულების გრძელვადიანი ზრდისათვის, და არა მოკლე ვადაში გასაყიდად მიმდინარე საქმიანობის ფარგლებში. მაგალითად, კაპიტალის ღირებულების ზრდის მიზნით, საავადმყოფოს მფლობელობაში არსებული მიწა, რომელიც შეიძლება მომავალში გაიყიდოს ხელსაყრელ დროს.
- მიწა, რომლის სამომავლო დანიშნულება მიმდინარე პერიოდში განუსაზღვრელია. მაშინ მიწა მიიჩნევა კაპიტალის ღირებულების გასაზრდელად განკუთვნილ ქონებად.
- შენობა, რომელიც ერთეულის საკუთრებაშია (ან მასთანაა ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით) და გაცემულია ერთი ან რამდენიმე საოპერაციო იჯარის ხელშეკრულებით კომერციულ საფუძველზე. მაგალითად, უნივერსიტეტი შეიძლება ფლობდეს შენობას, რომელსაც ის გასცემს იჯარით სხვა პირებზე, კომერციულ საფუძველზე.
- შენობა, რომელიც განკუთვნილია საოპერაციო იჯარით ერთი ან რამდენიმე ხელშეკრულებით გადასაცემად, კომერციულ საფუძველზე.
- ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია, მომავალში მისი საინვესტიციო ქონების სახით გამოყენების მიზნით.

ზოგიერთ შემთხვევაში საჭარო სექტორის ერთეულები ფლობენ ქონებას:

- რომლის ერთი ნაწილის მეშვეობით, მათი იჯარით გაცემიდან, შემოსავლები მიიღება და იზრდება კაპიტალის ღირებულება;
- მეორე ნაწილი კი გამოიყენება საქონლის მიწოდებისა და მომსახურების გასაწევად, ან ადმინისტრაციული მიზნებისთვის. როგორ უნდა აღრიცხოს საჭარო სექტორის ერთეულმა ეს ქონება? ძირითადი საშუალებაა თუ საინვესტიციო ქონება?

მაგალითად, საავადმყოფო ან უნივერსიტეტი შეიძლება ფლობდეს შენობას, რომლის ნაწილი გამოყენებულია ადმინისტრაციული მიზნით, ხოლო სხვა ნაწილი გაცემულია იჯარით, როგორც საცხოვრებელი ბინები, კომერციულ საფუძველზე.

პასუხი: თუ ქონების ეს ნაწილები შეიძლება გაიყიდოს ცალ-ცალკე (ან გაიცეს ცალ-ცალკე ფინანსური იჯარის ფორმით), ერთეული აღრიცხავს მათ ცალ-ცალკე. თუ ეს ნაწილები არ შეიძლება გაიყიდოს ცალ-ცალკე, ქონება წარმოადგენს საინვესტიციო ქონებას, თუ მისი უმნიშვნელო ნაწილი გამოიყენება საქონლის წარმოების ან მომსახურების გაწევისთვის, ან ადმინისტრაციული მიზნებით.

ზოგიერთ შემთხვევებში, ერთეული დამატებით მომსახურებას უწევს მისი კუთვნილი ქონების მოიჭარებეს, ერთეული განიხილავს ასეთ ქონებას საინვესტიციო ქონებად, თუ ამ მომსახურების ღირებულება მთლიანი ხელშეკრულების უმნიშვნელო ნაწილია.

მაგალითად, თუ სახელმწიფო სააგენტო:

- ა. ფლობს საოფისე შენობას, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ საიჯარო მიზნებისათვის;
- ბ. იჯარით გაიცემა მხოლოდ კომერციულ საფუძველზე;
- გ. მოიჭარეებს უწევს უსაფრთხოების უზრუნველყოფისა და მიმდინარე ექსპლუატაციის მომსახურებას.

სხვა შემთხვევებში, დამატებით გაწეული მომსახურება უფრო მნიშვნელოვანია.

მაგალითად, მთავრობა შეიძლება ფლობდეს სასტუმროს ან საერთო საცხოვრებელს, რომლის მართვა ხორციელდება მისი ქონების მართვის დეპარტამენტის მიერ. კლიენტებისათვის გაწეული მომსახურების ღირებულება მთლიანი ხელშეკრულების მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენს. ამიტომ, მესაკუთრის მიერ მართული სასტუმრო ან საერთო საცხოვრებელი წარმოადგენს მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებას და არა საინვესტიციო ქონებას.

თუ რთულია იმის დადგენა, არის თუ არა დამატებით გაწეული მომსახურება მნიშვნელოვანი, მაშინ ერთეულმა მკაფიოდ უნდა შეიმუშაოს საინვესტიციო ქონებად კლასიფიკაციის კრიტერიუმები და ახსნა-განმარტებით ნაწილში გახსნას ინფორმაცია ამ კრიტერიუმების შესახებ. ზოგიერთ შემთხვევაში, ერთეულს აქვს ქონება, რომელიც გაცემულია იჯარით და დაკავებულია მისი მაკონტროლებელი ერთეულის ან სხვა კონტროლირებული ერთეულის მიერ. ასეთი ქონება კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არ კლასიფიცირდება საინვესტიციო ქონებად, ვინაიდან ეს ქონება მაკონტროლებელი ერთეულის პერსპექტივიდან ითვლება მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონებად. თუმცა, ამ აქტივის მესაკუთრე ერთეულის გადმოსახედიდან, ის საინვესტიციო ქონებაა.



ალიარება (სსბასს 16.20)

საინვესტიციო ქონება ალიარებული უნდა იყოს აქტივად მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- მოსალოდნელია, რომ ერთეული მიიღებს მომავალ ეკონომიკურ სარგებელს, ან საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებულ სასარგებლო მომსახურების პოტენციალს;
- შესაძლებელია საინვესტიციო ქონების თვითღირებულების ან სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.

შეფასება

საინვესტიციო ქონება თავდაპირველად უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით (სსბასს 16.26), არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღების შემთხვევაში – სამართლიანი ღირებულებით, ან – ფინანსური იჯარის ხელშეკრულებით, მიღებული ქონების შემთხვევაში – ქონების რეალურ ღირებულებასა და მინიმალური საიჯარო გადასახდელის დისკონტირებულ ღირებულებას შორის უმცირესი სიდიდის მიხედვით (სსბასს 16.34).

შეფასება ალიარების შემდეგ

ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა, ერთეულმა უნდა აირჩიოს თავის სააღრიცხვო პოლიტიკად სამართლიანი ღირებულების მოდელი (იხ. დანართი გამონაკლისების შესახებ), ან თვითღირებულების მოდელი და ეს მეთოდი გამოიყენოს საინვესტიციო ქონების ყველა ობიექტისათვის.

თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელი (სსბასს 16.65)

ერთეული, რომელიც თავდაპირველი ალიარების შემდეგ აირჩევს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, საკუთარი საინვესტიციო ქონების შეფასება უნდა განახორციელოს ამ მოდელთან მიმართებაში სსბასს 17-ით განსაზღვრული მოთხოვნების შესაბამისად, ანუ თვითღირებულებას მინუს ნებისმიერი აკუმულირებული ცვეთა და გაუფასურების შედეგად აკუმულირებული ზარალი.

გადატანა სხვა კატეგორიაში (სსბასს 16.66)

საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადატანა, ან ამ კატეგორიიდან ამოღება შეიძლება მოხდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც იცვლება მისი დანიშნულება, რაც მტკიცდება:

- მესაკუთრის მიერ ქონების საკუთარი საჭიროებისათვის გამოყენების დაწყებით, საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიაში გადატანისას;
- გაყიდვის მიზნით მისი რეკონსტრუქციის დაწყებით, საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიაში გადასატანად;
- მესაკუთრის მიერ ქონების საკუთარი საჭიროებისათვის გამოყენების დასრულებით, მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონების კატეგორიიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადასაყვანად;

- საოპერაციო იჯარის (კომერციულ საფუძველზე) დაწყებით, რომლის ფარგლებშიც ქონება სხვა მხარეს გადაეცემა იჯარით, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიიდან საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში გადასატანად.

ასეთ შემთხვევაში, არანაირი ცვლილება არ არის საჭირო, თუ საინვესტიციო ქონების აღრიცხვა ხდებოდა თვითღირებულების მოდელით.

გასვლა (სსბასს 16.77)

საინვესტიციო ქონების აღიარება წყდება (ამოიღება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებიდან) იმ შემთხვევაში, როდესაც მოხდება ქონების გასვლა ან სამუდამოდ შეწყდება ექსპლუატაცია და მისი გასვლიდან მოსალოდნელი არ იქნება არანაირი მომავალი ეკონომიკური სარგებელი ან სასარგებლო მომსახურების პოტენციალი.

საინვესტიციო ქონების გასვლა შეიძლება მოხდეს მისი გაყიდვის ან ფინანსურ იჯარით გადაცემის გზით. საინვესტიციო ქონების გასვლის თარიღის დადგენისათვის, ერთეული ხელმძღვანელობს სსბასს 9-ში ასახული საქონლის გაყიდვიდან მიღებული ამონაგების აღიარების კრიტერიუმებით და ითვალისწინებს სსბასს 9-ის გამოყენების სახელმძღვანელო მითითებებში ასახულ რეკომენდაციებს. სსბასს 13-ის გამოყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც გასვლა ხდება ფინანსური იჯარით გადაცემის გზით ან უკუიჯარის პირობით გაყიდვას.

საინვესტიციო ქონების ჩამოწერის ან გასვლის შედეგად წარმოშობილი მოგება ან ზარალი უნდა განისაზღვროს, როგორც სხვაობა გასვლის შედეგად მიღებულ წმინდა ამონაგებასა და ქონების საბალანსო ღირებულებას შორის და უნდა აღიარდეს ჩამოწერის ან გასვლის პერიოდის ნამეტში ან დეფიციტში.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 16.86, 16.90)

განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა განმარტოს ინფორმაცია ქონების კლასიფიკაციის გართულებისას ერთეულის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმები, რომლითაც დგინდება, წარმოადგენს თუ არა ქონება საინვესტიციო უძრავ ქონებას, მფლობელის მიერ დაკავებულ უძრავ ქონებას ან იმ ქონებას, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში:

- საინვესტიციო ქონებიდან მიღებული საიტარო შემოსავლები;
- იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული პირდაპირი საოპერაციო ხარჯები (რემონტისა და ექსპლუატაციის ხარჯების ჩათვლით), რომელთა იჯარიდანაც პერიოდის განმავლობაში მიიღება შემოსავლები;
- იმ საინვესტიციო ქონებასთან დაკავშირებული პირდაპირი საოპერაციო ხარჯები (შეკეთების და ექსპლუატაციის ხარჯების ჩათვლით), რომელთა იჯარიდანაც შემოსავლები პერიოდის განმავლობაში არ მიიღება.
- საინვესტიციო ქონების გაყიდვის ან ამონაგების მიღების და გასვლასთან დაკავშირებული სხვა შემოსავლების შესაძლებლობის არსებობა ან შეზღუდვის სიდიდე; და
- სახელშეკრულებო ვალდებულებები საინვესტიციო ქონების შესყიდვაზე, მშენებლობაზე ან შექმნაზე, ან რემონტზე, შენარჩუნებაზე ან გაუმჯობესებაზე;

- ცვეთის დარიცხვის გამოყენებული მეთოდი, სასარგებლო გამოყენების ვადა ან გამოყენებული ცვეთის ნორმები;
- საბალანსო ღირებულება და აკუმულირებული ცვეთა (გადაფასებით წარმოქმნილი გაუფასურების აკუმულირებულ ზარალთან ერთად) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის;
- საინვესტიციო ქონების საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოს არსებული საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულების შედარება.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს შემდეგ მითითებას:

სსბასს 16-ის - „საინვესტიციო ქონება“ - მოთხოვნების გათვალისწინებით, საინვესტიციო ქონება ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა იქნეს აღიარებული და შეფასებული თვითღირებულების მოდელის გამოყენებით, ხოლო სამართლიანი (რეალური) ღირებულების დადგენა (ერთეულის მიერ საინვესტიციო ქონების უსასყიდლოდ/ნომინალური ღირებულებით მიღებისას ან სარეალიზაციოდ/სხვა ერთეულებზე გადაცემის მიზნით) ერთჯერადად შესაძლებელია სანდო ინფორმაციის არსებობის შემთხვევაში, რაც სამართლიანი ღირებულების მოდელის გამოყენებად არ ჩაითვლება.

ერთეულმა საინვესტიციო ქონების ცვეთის გაანგარიშებისთვის უნდა გამოიყენოს წრფივი მეთოდი, რაც გულისხმობს ცვეთის ერთი და იმავე თანხის დარიცხვას აქტივის მომსახურების ვადის განმავლობაში.

საინვესტიციო ქონებაზე ცვეთის დარიცხვისათვის გამოყენებული ამორტიზირებადი თანხა განისაზღვრება როგორც საინვესტიციო ქონების ისტორიულ ღირებულებას გამოკლებული ნარჩენი (სალიკვიდაციო) ღირებულება. ამასთან, ნარჩენი (სალიკვიდაციო) ღირებულება, საჯარო სექტორის სპეციფიკის გათვალისწინებით, შესაძლებელია ნულის ტოლი იყოს.

საინვესტიციო ქონების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით, სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების ერთჯერადად გამოყენების შემთხვევაში, საჭიროა განმარტებით შენიშვნებში შემდეგი ინფორმაციის წარმოდგენა:

- ა. სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების თარიღი;
- ბ. საინვესტიციო ქონების სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასების თანხა.

არამატერიალური აქტივები (სსბასს 31)

მიზანი

სსბასს 31- არამატერიალური აქტივები –განმარტავს არამატერიალურ აქტივებს, და წარმოადგენს სტანდარტის მოთხოვნებს მათი აღრიცხვის, აღიარების კრიტერიუმების, საწყისი და შემდგომი შეფასების და განმარტებით შენიშვნებში ასახვის მოთხოვნებს.

განმარტება (სსბასს 31.16)

არამატერიალური აქტივი არის იდენტიფიცირებადი არაფულადი აქტივი, ფიზიკური ფორმის გარეშე. აქტივი იდენტიფიცირებადია თუ ის:

- განცალკევებადია, ანუ შესაძლებელია მისი გაყიდვა, გადაცემა, იჯარით გაცემა, გაცვლა; ან
- წარმოიქმნება სახელშეკრულებო ან სხვა იურიდიული უფლებებიდან, იმის მიუხედავად, არის თუ არა შესაძლებელი ამ უფლებების გადაცემა ან გამოცალკევება ერთეულისაგან ან სხვა უფლებებისა და ვალდებულებებისაგან.

არამატერიალური აქტივების მაგალითებია:

- სასაქონლო ნიშნები;
- ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდებები და პუბლიკაციების სათაურები;
- კომპიუტერული პროგრამული უზრუნველყოფა;
- ლიცენზიები;
- პატენტები, საავტორო უფლებები, რეცეპტები, დიზაინი და სხვა.

როდესაც აქტივი მოიცავს მატერიალურისა და არამატერიალურის ელემენტებს, იმის განსაზღვრისას, სსბასს 17 - ძირითადი საშუალებების - მიხედვით იყოს განხილული თუ სსბასს 31 - არამატერიალური აქტივების შესაბამისად, ერთეული პროფესიული მსჯელობით ადგენს, თუ რომელი ელემენტი უფრო მნიშვნელოვანია. მაგალითად, საბრძოლო თვითმფრინავისთვის ნავიგაციის პროგრამა წარმოადგენს შემადგენელ ნაწილს და განიხილება როგორც ძირითადი საშუალება. სამართლიანია იგივეს გამოყენება კომპიუტერის საოპერაციო სისტემის მიმართ. მაგრამ, როდესაც პროგრამა არ წარმოადგენს იმ ტექნიკური მოწყობილობის განუყოფელ ნაწილს, რომლის შემადგენლობაშიცაა, მაშინ ის განიხილება როგორც არამატერიალური აქტივი (სსბასს 31.7).

აღიარება (სსბასს 31.28)

საწარმომ არამატერიალური აქტივი უნდა აღიაროს მხოლოდ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

- მოსალოდნელია აქტივზე მიკუთვნებადი მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა;
- შესაძლებელია აქტივის თვითღირებულების ან სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება.



თავდაპირველი შეფასება

არამატერიალური აქტივი თავდაპირველად უნდა აღიარდეს თვითღირებულებით (სსბასს 31.31). თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად, მისი საწყისი ღირებულება შეძენის თარიღისათვის უნდა განისაზღვროს იმ თარიღისათვის არსებული რეალური (სამართლიანი) ღირებულებით (სსბასს 31.31). სხვადასხვა გზით შემოსული აქტივის თვითღირებულება განსხვავებული მეთოდებით გაიანგარიშება.

ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულების შეფასება (სსბასს 31.32)

ცალკე შეძენილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს:

- მისი ნასყიდობის ფასს, მათ შორის, საიმპორტო საბაჟო გადასახადებსა და შესყიდვის არადაბრუნებად გადასახადებს, ყოველგვარი სავაჭრო ფასდათმობებისა და შეღავათების გარეშე;
- აქტივის დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად მომზადებაზე გაწეულ პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარტებს.

პირდაპირ მიკუთვნებადი დანახარტების მაგალითებია (სსბასს 31.35):

- აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული მომუშავეთა გასამრტელოების დანახარტები;
- აქტივის სამუშაო მდგომარეობაში მოყვანასთან პირდაპირ დაკავშირებული პროფესიული დანახარტები;
- აქტივის შესაბამისი მუშაობის შემოწმების დანახარტები.

არაგაცვლითი ოპერაციებით შეძენილი არამატერიალური აქტივების შეფასება

არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილი იყოს არაგაცვლითი ოპერაციით. მაგალითად, მაშინ, როდესაც სხვა სახელმწიფო ერთეული ერთეულს გადასცემს არამატერიალურ აქტივებს არაგაცვლითი ოპერაციით, ამ შემთხვევაში, ერთეულის თვითღირებულება არის ასეთი უფლების მიღების დროს მისი სამართლიანი (რეალური) ღირებულება.

მაგალითად, აეროპორტში თვითმფრინავის დატდომის უფლება, რადიო ან სატელევიზიო მაუწყებლობის ლიცენზია, საიმპორტო ლიცენზიები, კვოტები ან უფლებები სხვა შეზღუდულ რესურსებზე. კერძო პირმა, მაგალითად, ნობელის პრემიის ლაურეატმა, თავისი პერსონალური ნაშრომები, პუბლიკაციების საავტორო უფლებების ჩათვლით, შეიძლება არაგაცვლითი ოპერაციით, ანდერძით დაუტოვოს ეროვნულ არქივს (საჯარო სექტორის ერთეულს).

ერთეულთა გაერთიანების ფარგლებში შეძენილი არამატერიალური აქტივები

თუ არამატერიალური აქტივი შეძენილია ერთეულთა გაერთიანების შედეგად და ის იდენტიფიცირებადია, ამგვარი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება იქნება შეძენის თარიღისთვის განსაზღვრული მისი სამართლიანი ღირებულება, ხოლო არაიდენტიფიცირებადი არამატერიალური აქტივების ერთობლიობას გუდვილი ჰქვია და შიდა წარმოშობის გუდვილი არ უნდა აღიარდეს აქტივად (სსბასს 31.46).

არაფულად აქტივზე გაცვლის შედეგად წარმოშობილი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება

არამატერიალური აქტივი შეიძლება შეძენილი იყოს არაფულად აქტივებზე გაცვლის შედეგად. ერთეულმა ასეთი არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება უნდა შეაფასოს სამართლიანი ღირებულებით. თუ ერთეულს არ შეუძლია საიმედოდ განსაზღვროს მიღებული აქტივის სამართლიანი ღირებულება, მაშინ თვითღირებულების განსაზღვრისათვის გაცემული აქტივის რეალური (სამართლიანი) ღირებულება გამოიყენება.

თუ შეუძლებელია როგორც მიღებული, ისე გადაცემული აქტივის სამართლიანი ღირებულების საიმედოდ შეფასება, ასეთ შემთხვევაში, არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება განისაზღვრება გადაცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებით.

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივების აღიარება, თვითღირებულება

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის წარმოშობისა და შეფასების საკითხი რთულია. იმისათვის, რომ შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივი აღიარების კრიტერიუმებს, ერთეული ახდენს აქტივის წარმოქმნის პროცესის კლასიფიკაციას:

- კვლევითი სამუშაოების ფაზად;
- განვითარების ფაზად.

თუ ერთეულს არ შეუძლია გამიჯნოს არამატერიალური აქტივის წარმოსაქმნელად განხორციელებული შიდა პროექტის კვლევითი სამუშაოების ფაზა განვითარების სამუშაოების ფაზისაგან, ერთეული ამ პროექტზე დანახარჯებს განიხილავს, თითქოს ისინი გაწეული იყო მხოლოდ კვლევით ფაზაში.

კვლევითი ფაზა

კვლევითი სამუშაოების შედეგად წარმოქმნილი არც ერთი არამატერიალური აქტივის აღიარება არ უნდა მოხდეს; კვლევით სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების პირდაპირ ხარჯებში აისახება. (სსბასს 31.52).

განვითარების ფაზა

განვითარების ფაზაზე შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის აღიარება გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ, აქტივი უნდა აღიარდეს მხოლოდ მაშინ, როდესაც მრავალი ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორის ერთობლიობა არის სახეზე (სსბასს 31.55):

- არამატერიალური აქტივის დასრულება ტექნიკურად და ფინანსურად განხორციელებადია;
- ხელმძღვანელობის მიერ განზრახულია და შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის დასრულება და გამოყენება ან მისი გაყიდვა;
- განვითარების სამუშაოების მიმდინარეობისას გაწეული არამატერიალურ აქტივზე მიკუთვნებადი დანახარჯების საიმედოდ შეფასების უნარი.



როგორც ვხედავთ, აქ ჩამოთვლილია აქტივად აღიარების კრიტერიუმები, სხვანაირად ვერანაირ აქტივს, და, მათ შორის, ვერც არამატერიალურ აქტივს, ვერ ვაღიარებთ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

შიდა წარმოშობის სასაქონლო ნიშნები, ჟურნალ-გაზეთების სახელწოდება, პუბლიკაციების დასახელება, მომსახურების კლიენტების სია და არსებითად მსგავსი მუხლები არ უნდა აღიარდეს არამატერიალურ აქტივებად.

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის შეფასება

თუ შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივი დააკმაყოფილებს აღიარების კრიტერიუმებს, მაშინ მისი შეფასება მოხდება თვითღირებულებით. შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება წარმოადგენს იმ თარიღის შემდეგ გაწეული დანახარჯების ჯამი, როდესაც არამატერიალურმა აქტივმა პირველად დააკმაყოფილა აღიარების კრიტერიუმები (განვითარების ეტაპის შემდეგ). იკრძალება იმ დანახარჯის გადასინჯვა, რომელიც წინა წლების ფინანსურ ანგარიშგებებში ან შუალედურ ფინანსურ ანგარიშგებებში აღიარებული იყო, როგორც ხარჯი.

შიდა წარმოშობის არამატერიალური აქტივის თვითღირებულება მოიცავს ყველა პირდაპირ მიკუთვნებად დანახარჯს, რომელიც აუცილებელია აქტივის შექმნისათვის, წარმოებისა და მენეჯმენტის მიერ განსაზღვრული ფორმით გამოსაყენებლად მომზადებისთვის.

საწყისი აღიარების შემდგომი შეფასება

ისევე, როგორც სსბასს 17 - ძირითადი აქტივების სტანდარტშია დაშვებული, საწარმომ არამატერიალური აქტივი უნდა შეაფასოს თვითღირებულებით, დაგროვილი ამორტიზაციისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით, ან გადაფასების მეთოდით, გადაფასებული ღირებულებიდან დაგროვილი ამორტიზაციისა და დაგროვილი გაუფასურების ზარალის გამოკლებით (იხ. დანართი გამონაკლისების შესახებ).

სასარგებლო მომსახურების ვადა

ერთეულმა უნდა შეაფასოს როგორია არამატერიალური აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადა, განსაზღვრულია თუ განუსაზღვრელი, მომსახურების ვადა მიიჩნევა განუსაზღვრელად, თუ ყველა არსებული ფაქტის გაანალიზებით ვერ დადგინდა შეზღუდვა იმ პერიოდის ხანგრძლივობაზე, რა დროსაც აქტივს შეუძლია ფულადი ნაკადების ან მომსახურების პოტენციალის წარმოქმნა. თუ მომსახურების ვადა განსაზღვრულია, მაშინ არამატერიალური აქტივი ამორტიზირდება ამ ვადის განმავლობაში, და თუ განუსაზღვრელია სასარგებლო მომსახურების ვადა, მაშინ არ ამორტიზირდება (სსბასს 31.106).

სსბასს 21-ისა და სსბასს 26-ის თანახმად, ერთეულს მოეთხოვება განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივების გაუფასურებაზე შემოწმება ყოველწლიურად და ასევე მაშინ, როცა არსებობს არამატერიალური აქტივის გაუფასურების რაიმე შიდა ან გარე ინდიკატორი.

ამორტიზაციის პერიოდი და ამორტიზაციის მეთოდი

განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალური აქტივის ამორტიზებადი თანხა სისტემატურად უნდა გადანაწილდეს მის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

ამორტიზება იწყება მაშინ, როცა შესაძლებელია აქტივის გამოყენება. ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა უნდა დასრულდეს, თუ გადაწყვეტილია მისი გაყიდვა ან შეწყდა ამ აქტივის აღიარება (სსბასს 31.96).

ამორტიზაციის თანხა აღიარდება ხარჯად, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ის სხვა აქტივის თვითღირებულების ნაწილია.

შეიძლება გამოყენებული იყოს ამორტიზაციის სხვადასხვა მეთოდი: წრფივი, ნაშთის შემცირების ან წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდები (სსბასს 31.97).

არამატერიალური აქტივის ნარჩენი ღირებულება ნულის ტოლად მიიჩნევა, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა: მესამე მხარეს აქვს ვადის ბოლოს მისი შესყიდვის ვალდებულება, ან არსებობს აქტიური ბაზარი და ეს ბაზარი იარსებებს სასარგებლო ვადის ბოლოსაც.

აქტივის მოძველება და გასვლა

თუ აქტივი გაიყიდა/გავიდა ან მოძველდა და მისგან არანაირი სარგებლის მიღება აღარ არის შესაძლებელი, ერთეულმა უნდა შეწყვიტოს არამატერიალური აქტივის აღიარება და შედეგი (სხვაობა აქტივის გასვლის წმინდა შემოსავლებსა და აქტივის საბალანსო ღირებულებას შორის) აღიაროს ნამეტსა და დეფიციტში.

განმარტებითი შენიშვნები

ერთეულმა არამატერიალური აქტივების შესახებ შემდეგი ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს:

- სასარგებლო მომსახურების ვადები, გამოყენებული ამორტიზაციის ნორმები და მეთოდები;
- ცვლილებები თვითღირებულებასა და დაგროვილ ამორტიზაციაში, საწყისი და საბოლოო ნაშთების შეჭერების ცხრილი;
- ნამეტისა და დეფიციტის მუხლები, სადაც ჩართულია ამორტიზაციის ხარჯი, გაუფასურების ზარალი, თუ ასეთი არსებობს;
- კვლევითი ფაზის დანახარჯების სიდიდე, თუ ასეთი არსებობდა.



მოქმედ ანგარიშთა გეგმაში არამატერიალური აქტივები ასეთი კლასიფიკაციით არის მოცემული:

1-24-0000	არამატერიალური აქტივები;
1-24-1000	ინტელექტუალური საკუთრების ობიექტები;
1-24-1100	კვლევა და განვითარება;
1-24-1200	მინერალური წიაღისეულის ძიება და შეფასებები;
1-24-1300	კომპიუტერული პროგრამები და მონაცემთა ბაზები;
1-24-1310	კომპიუტერული პროგრამები;
1-24-1320	მონაცემთა ბაზები;
1-24-1400	გასართობი, ლიტერატურული და მხატვრული ორიგინალი ნიმუშები;
1-24-1500	ინტელექტუალური საკუთრების სხვა პროდუქტები;
1-27-3000	არამატერიალური არაწარმოებული აქტივები;
1-27-3100	ხელშეკრულებები, იჯარა და ლიცენზიები;
1-27-3110	საოპერაციო იჯარა;
1-27-3120	ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის ნებართვები;
1-27-3130	სპეციფიკური საქმიანობების განხორციელების ნებართვები;
1-27-3140	მომავალში საქონელსა და მომსახურებაზე ექსკლუზიური უფლებები;

დანართი გამოწაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 31-ით - „არამატერიალური აქტივები“ - გათვალისწინებული არამატერიალური აქტივების როგორც თავდაპირველი, ასე შემდგომი შეფასება უნდა მოხდეს თვითღირებულებით.

არამატერიალური აქტივების ღირებულების განსაზღვრისათვის, დასაშვებია აღნიშნული აქტივების გადაფასება ერთჯერადად. ამასთან, გადაფასებასთან დაკავშირებით ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა მიუთითოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა. აღნიშნული არამატერიალური აქტივის გადაფასების თარიღი;
- ბ. სამართლიანი (რეალური) ღირებულების შეფასებისას გამოყენებული მეთოდები და მნიშვნელოვანი დაშვებები.

განუსაზღვრელი სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალურ აქტივებს ამორტიზაცია არ დაერიცხება.

განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის მქონე არამატერიალურ აქტივებს ამორტიზაცია დაერიცხება სასარგებლო მომსახურების ვადის პროპორციულად, თუ სასარგებლო მომსახურების ვადის განსაზღვრა შესაძლებელია, წინააღმდეგ შემთხვევაში, წლიურად, 10 პროცენტის ოდენობით.

განსაზღვრული სასარგებლო მომსახურების ვადის არამატერიალური აქტივის ამორტიზაციის პერიოდი უნდა გადაისინჯოს, სულ მცირე, ყოველი წლის ბოლოს. თუ აქტივის მოსალოდნელი სასარგებლო მომსახურების ვადა მნიშვნელოვნად განსხვავდება მისი წინა შეფასებისაგან, მაშინ ამორტიზაციის პერიოდი შესაბამისად უნდა შეიცვალოს.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (სსბასს 21), ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება (სსბასს 26)

გაუფასურება არის აქტივის ღირებულების შემცირება. ეს ხდება მაშინ, როდესაც აქტივის საბალანსო ღირებულება აღემატება მის აღდგენით ღირებულებას.

სსბასს-ები ორ სხვადასხვა სტანდარტს გვთავაზობს ამ თემასთან დაკავშირებით. ფულადი სახსრების წარმომქმნელი და ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივებისათვის. ამ სტანდარტებში განხილულია როგორ უნდა შეაფასოს ერთეულმა როდის არის გაუფასურებული აქტივი და რას უდრის გაუფასურების ზარალი. ეს ეხება სსბასს 16, სსბასს 17 და სსბასს 31 სტანდარტებში აღწერილ აქტივებს, გარდა გადაფასებული ღირებულებით შეფასებული იგივე ტიპის აქტივებისა. ეს სტანდარტი ეხება კიდევ ზოგიერთი ტიპის ფინანსურ აქტივს: ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულებში, ინვესტიციები ერთეულებში მნიშვნელოვანი გავლენით და ინვესტიციები ერთობლივ საქმიანობაში.

ერთეული ყოველი სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს უნდა ამოწმებდეს გაუფასურების ინდიკატორების არსებობას და თუ ასეთი არსებობს შეამოწმოს აქტივები გაუფასურებაზე. თუ ინდიკატორი არ არსებობს, მაშინ აქტივების შემოწმება გაუფასურებაზე საჭირო არ არის, გარდა რამდენიმე სიტუაციისა, რაც აღწერილია სსბასს 26-ში (სსბასს 26.23). ესენია:

- არამატერიალური აქტივის ქონა ბალანსზე, რომელსაც აქვს განუსაზღვრელი მომსახურების ვადა;
- არამატერიალური აქტივის ქონა ბალანსზე, რომელიც არ არის მზად გამოყენებისათვის.

განმარტებები

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეული არის აქტივი ან აქტივთა უმცირესი ჯგუფი, რომლის საშუალებითაც სხვა აქტივებისაგან დამოუკიდებლად ხდება ფულადი ნაკადების მიღება.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი ერთეული არის აქტივი, რომელიც არ არის ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივი. აღდგენითი ღირებულება არის აქტივის ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და აქტივის გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი.

აქტივის გამოყენების ღირებულება არის აქტივიდან ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულიდან, აქტივის გამოყენების ან მომსახურების ვადის დასასრულს, აქტივის გასვლის შედეგად მისაღები ფულადი ნაკადების დისკონტირებული ღირებულება.

შეკითხვა: თუ აქტივი გამოიმუშავებს ფულად ნაკადებს და, ამასთანავე, ხდება მისი გამოყენება ფულადი ნაკადების არწარმომქმნელი საქმიანობისთვისაც, რომელი სტანდარტის მიხედვით უნდა განვიხილოთ მისი გაუფასურების საკითხი? 21-ე თუ 26-ე?

პასუხი: იმ სტანდარტის მიხედვით, რომელი ტიპის საქმიანობაშიც უფრო მეტად ხდება მისი გამოყენება. თუ აქტივის გამოყენება ერთნაირად ხდება ორივე დანიშნულებით, მაშინ ერთეულს მოეთხოვება განსაზღვროს კრიტერიუმები, რომლის მიხედვით ისარგებლებს ამ გადაწყვეტილების მიღებისას და ეს კრიტერიუმები წარმოადგინოს განმარტებით შენიშვნებში.

შენიშვნა: ცვეთა არ არის გაუფასურება, რადგან სტანდარტით გაუფასურება არის აქტივიდან მისაღები მომავალი ეკონომიკური სარგებლის დანაკარგი, იმის გარდა, რაც ცვეთით არის განსაზღვრული, ანუ ცვეთის დარიცხვის შემდეგ.

აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმების პროცედურა

აქტივი გაუფასურებულია, როდესაც მისი საბალანსო ღირებულება აღემატება მის აღდგენით ღირებულებას. ერთეულს არ მოეთხოვება აღდგენითი ღირებულების შეფასება, თუ არ არსებობს რაიმე ნიშანი შესაძლო გაუფასურების ზარალზე.

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია, შეაფასოს აქტივის აღდგენითი ღირებულება.

აქტივის გაუფასურებაზე მინიშნების დადგენისას ერთეულმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები (სსბასს 26.25):

- ინფორმაციის გარე წყაროები:
 - აქტივის საბაზრო ღირებულება მნიშვნელოვნად შემცირდა იმასთან შედარებით, რაც მოსალოდნელი იქნებოდა დროის გასვლის ან ნორმალური გამოყენების შედეგად;
 - მოცემულ პერიოდში მოხდა მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებმაც უარყოფითი გავლენა მოახდინა ერთეულზე, იმ ტექნოლოგიურ, საბაზრო, ეკონომიკურ ან სამართლებრივ გარემოში, სადაც ფუნქციონირებს ერთეული, ან იმ ბაზარზე, რომლისთვისაც განკუთვნილია აქტივი;
 - საბაზრო საპროცენტო განაკვეთები მოცემულ პერიოდში გაიზარდა, რაც მნიშვნელოვნად შეამცირებს მოცემული აქტივის აღდგენით ღირებულებას.
- ინფორმაციის შიდა წყაროები:
 - არსებობს აქტივის მოძველების ან მისი ფიზიკური დაზიანების მტკიცებულება;
 - მოცემულ პერიოდში მოხდა ან ახლო მომავალში მოხდება მნიშვნელოვანი ცვლილებები, რომლებიც უარყოფითად მოქმედებს ერთეულზე და აქტივის მიმდინარე ან შემდგომ გამოყენებაზე. მაგალითად, აქტივის მოცდენა იმ ოპერაციის შეწყვეტის ან რესტრუქტურირების გეგმები, რომელშიც გამოიყენება აქტივი.
 - ადრე ნავარაუდევ თარიღის დადგომამდე და აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადის გადაფასება ბოლო ვადად, განუსაზღვრელის ნაცვლად.
 - გადაწყვეტილება აქტივის მშენებლობის შეჩერების შესახებ, აქტივის მშენებლობის დასრულებამდე ან მის ექსპლუატაციისთვის ვარგის მდგომარეობაში მოყვანამდე.
 - შიდა ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია, რომელიც გვიჩვენებს, რომ აქტივის ეკონომიკური ეფექტიანობა გაუარესდა ან მომავალში გაუარესდება და ა.შ.

აღდგენითი ღირებულების შეფასება

წინამდებარე სტანდარტის შესაბამისად, აღდგენითი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის (ან ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის) გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებულ რეალურ ღირებულებასა და გამოყენების ღირებულებას შორის უდიდესი თანხით.

ზოგჯერ არ არის აუცილებელი, ორივე სიდიდის განსაზღვრა – აქტივის გაყიდვის დანახარჯებით შემცირებული სამართლიანი ღირებულება და მისი გამოყენების ღირებულება. მაგალითად, თუ ერთ-ერთი მათგანი მეტია მოცემული აქტივის საბალანსო ღირებულებაზე, აქტივი არ არის გაუფასურებული და არ არსებობს მეორე სიდიდის შეფასების აუცილებლობა. აქტივის საბალანსო ღირებულება უნდა შემცირდეს მის აღდგენით ღირებულებამდე მხოლოდ და მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული აქტივის აღდგენითი ღირებულება ნაკლებია მის საბალანსო ღირებულებაზე. შემცირების თანხა წარმოადგენს გაუფასურების ზარალს.

გაუფასურების ზარალის აღიარება დაუყოვნებლივ უნდა მოხდეს ნამეტში ან დეფიციტში. გაუფასურების ზარალის აღიარების შემდეგ მოცემული აქტივის შემდგომი პერიოდების ცვეთის (ამორტიზაციის) თანხა უნდა დაკორექტირდეს, რათა მოხდეს აქტივის კორექტირებული საბალანსო ღირებულების (შემცირებული წარჩენი ღირებულებით, თუ იგი არსებობს), სისტემატური განაწილება აქტივის დარჩენილი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში.

ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის გაუფასურების დროს, გაუფასურების ზარალი უნდა განაწილდეს ამ ერთეულში შემავალ ყველა აქტივზე ისე, რომ შემცირდეს ფულადი სახსრების წარმომქმნელი ერთეულის აქტივების საბალანსო ღირებულება მოცემულ ერთეულში შემავალი თითოეული აქტივის საბალანსო ღირებულების პროპორციულად.

გაუფასურების ზარალის კომპენსირება

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ერთეულმა უნდა განსაზღვროს, არსებობს თუ არა რაიმე ნიშანი, რომლის მიხედვით წინა წლებში აღიარებული აქტივის გაუფასურების ზარალი შესაძლოა აღარ არსებობდეს ან შემცირებული იყოს. მისი არსებობის შემთხვევაში, ერთეულმა უნდა შეაფასოს მოცემული აქტივის აღდგენითი ღირებულება. გაუფასურების ზარალის კომპენსირების შედეგად გაზრდილი საბალანსო ღირებულება არ უნდა აღემატებოდეს იმ საბალანსო ღირებულებას (ამორტიზაციის ან ცვეთის გამოკლებით), რომელიც მიღებული იქნებოდა, წინა წლებში გაუფასურების აღიარება რომ არ მომხდარიყო.

ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება

განსხვავება არის ის, რომ ეს აქტივები არ წარმოქმნის მომავალში ფულად ნაკადებს, არამედ ისინი გამოიყენება სერვისის გასაწევად. ამიტომ გაუფასურებაზე შემოწმების დროს აქტივის გამოყენებითი ღირებულება განისაზღვრება აქტივის მომსახურების დარჩენილი პოტენციალის მიმდინარე დისკონტირებული ღირებულებით, რომელიც დგინდება ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულების მეთოდით. აქტივის ჩანაცვლების ღირებულება წარმოადგენს აქტივის სრული გამოყენების შესაძლებლობის ჩანაც-



ვლებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს. აღნიშნული ღირებულება ამორტიზდება, რათა აისახოს აქტივის გამოყენების პირობები. აქტივის ჩანაცვლება შეიძლება მოხდეს, როგორც არსებული აქტივის აღდგენის (რეპროდუქციის), ან მისი სრული გამოყენების პოტენციალის ჩანაცვლების გზით. ჩანაცვლების ამორტიზებული ღირებულება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა აქტივის რეპროდუქციის ან ჩანაცვლების ღირებულებასა (იმისდა მიხედვით, რომელიც უფრო დაბალია), და დაგროვილ ამორტიზაციას შორის, რომელიც გამოითვლება ამ აქტივის ღირებულების საფუძველზე. დანარჩენი პროცედურები იგივეა, რაც ზემოთ არის აღწერილი.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 21-ის - „ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება“ - მოთხოვნების გათვალისწინებით, ერთეულებს მოეთხოვებათ, დაადგინონ როგორც თვითღირებულებით აღრიცხული, ისე ერთჯერადი გადაფასების შედეგად სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების არწარმომქმნელი აქტივების შესაძლო გაუფასურება, და შესაბამისად, მისი დადასტურების შემთხვევაში, აღიარონ გაუფასურების ზარალი.

სსბასს 26-ის - „ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების გაუფასურება“ - მოთხოვნების გათვალისწინებით, ერთეულებს მოეთხოვებათ, დაადგინონ როგორც თვითღირებულებით აღრიცხული ისე ერთჯერადი გადაფასების შედეგად სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით შეფასებული ფულადი სახსრების წარმომქმნელი აქტივების შესაძლო გაუფასურება და, შესაბამისად, მისი დადასტურების შემთხვევაში, აღიარონ გაუფასურების ზარალი.

ნახსენებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარჯები (სსბასს 5)

საჯარო ერთეული შეიძლება სესხის საშუალებით აფინანსებდეს რაიმე გრძელვადიან პროექტს, მაგალითად, გზის ან ინფრასტრუქტურული აქტივის მშენებლობას, რომელზედაც ერთეული იხდის პროცენტს. სსბასს 5 მოიცავს მოთხოვნებს სესხის პროცენტის აღრიცხვისათვის.

სსბასს 5 ეხება მხოლოდ ისეთ აქტივებს, რომელსაც კვალიფიცირებად აქტივებად განმარტავს (სსბასს 5.5, 5.13) (იხ. დანართი გამონაკლისების შესახებ).

კვალიფიცირებადი აქტივი ისეთი აქტივია, რომელიც მოითხოვს დროის მნიშვნელოვან პერიოდს იმისათვის, რომ მზად იყოს გასაყიდად ან დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად.

კვალიფიცირებადი აქტივების მაგალითებია საოფისე დანიშნულების შენობა-ნაგებობები, საავადმყოფოები, ინფრასტრუქტურული აქტივები, როგორებიცაა გზები, ხიდები და ენერგომეურნეობა, ასევე მატერიალური მარაგები, რომლებიც გამოსაყენებლად,

ან გასაყიდად მზა მდგომარეობაში მოყვანის მიზნით მოითხოვს დროის მნიშვნელოვან პერიოდს. სხვა ინვესტიციები და აქტივები, რომელთა წარმოება რეგულარულად ხდება მოკლე ვადებში, კვალიფიცირებად აქტივებად არ განიხილება. კვალიფიცირებად აქტივებს ასევე არ მიეკუთვნება ის აქტივები, რომლებიც შეძენის მომენტისათვის მზადაა დანიშნულებისამებრ გამოსაყენებლად ან გასაყიდად.

კვალიფიცირებად აქტივზე გაწეული დანახარტები ისეთი დანახარტებია, რომლებსაც მოჰყვება ფულის გადახდები, ან პროცენტიანი ვალდებულებების წარმოქმნა.

ჩვეულებრივ, სტანდარტული მოთხოვნაა, რომ ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტები აისახება პირდაპირ ხარტებში იმ პერიოდისათვის, როდესაც ისინი იყო გაღებული, მაგრამ კვალიფიცირებული აქტივების შემთხვევაში, მათი გასაყიდად ან დანიშნულების მიხედვით გამოსაყენებლად მოსამზადებელ პერიოდში დარიცხული პროცენტის ხარტებისათვის სსბასს 5 ნებას რთავს ორი მეთოდიდან ერთ-ერთის არჩევას: სტანდარტულ მეთოდს, ანუ პირდაპირ ხარტებში ასახვას, ან აძლევს უფლებას დაამატოს აქტივის ღირებულებას (კაპიტალიზდება) იმ პერიოდის განმავლობაში, სანამ ის მზად იქნება გასაყიდად ან გამოსაყენებლად. ამის შემდეგ, თუ იმავე სესხს ისევ დაერიცხება პროცენტი, აღარ კაპიტალიზდება და აისახება პირდაპირ ხარტებში.

შერჩეული სააღრიცხვო მიდგომის შესახებ ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

თუ სესხის პროცენტი კაპიტალიზდება, მაშინ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებულ დანახარტებს უნდა გამოაკლდეს ინვესტიციის შემოსავალი, თუ იგივე სახსრები დროებით თავისუფალია და განხორციელდა ინვესტიცია.

მაგალითად, ერთეული აშენებს შენობას, რომელიც კვალიფიცირებადი აქტივია, ამისათვის ისესხა 10 მლნ ლარი. ამ სესხზე მშენებლობის პერიოდში დაერიცხა პროცენტი 80 ათასი ლარი, მაგრამ სანამ ეს ფული გაიხარტებოდა, თანხა ანგარიშზე იყო განთავსებული და 10 ათასი ლარი საპროცენტო შემოსავალი დაერიცხა. ე.ი. მოხდება კაპიტალიზაცია არა 80 ათასის, არამედ $80 - 10 = 70$ ათასის.

თუ მშენებლობა რაიმე მიზეზის გამო, რამდენიმე ხნით შეჩერდა, ამ პერიოდში სესხის პროცენტის კაპიტალიზაციაც შეჩერდება და პირდაპირ ხარტებში აისახება, სანამ ისევ არ განახლდება მშენებლობა (სსბასს 5.34). მაგრამ თუ ეს შეჩერება მშენებლობის ტექნოლოგიის აუცილებელი ნაწილია, მაშინ პროცენტის კაპიტალიზაცია არ წყდება. თუ მშენებლობა ეტაპებად მიმდინარეობს, მაგალითად, ჰოსპიტალი სამი ფართისაგან შედგება, სამივე დამოუკიდებელია და შეუძლია ფუნქციონირება დაიწყოს ერთმანეთის გარეშე, მაშინ სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარტების კაპიტალიზაციის საკითხი განიხილება თითოეულ ფართასთან მიმართებაში ცალ-ცალკე.

ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტების კაპიტალიზაციის პროცესი უნდა შეწყდეს მაშინ, როდესაც კვალიფიცირებადი აქტივი მზად არის გამოსაყენებლად ან გასაყიდად.



განმარტებითი შენიშვნები

ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთეულმა უნდა განმარტოს:

- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარტების აღრიცხვის პოლიტიკა;
- სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარტების სიდიდე, რომელიც კაპიტალიზდა მიმდინარე პერიოდის განმავლობაში;
- ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტების კაპიტალიზებადი თანხის განსაზღვრისას გამოყენებული კაპიტალიზაციის ნორმა (როდესაც აუცილებელი იყო ზოგადი დანიშნულების სესხის თანხებისადმი კაპიტალიზაციის ნორმის გამოყენება).

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 5-ით - „ნასესხებ სახსრებთან დაკავშირებული დანახარტები“ გათვალისწინებული სესხებთან დაკავშირებული დანახარტები, იმის მიუხედავად, უკავშირდება თუ არა კვალიფიცირებად აქტივებს, აღირიცხება სტანდარტული მეთოდის გამოყენებით, რაც გულისხმობს ასეთი დანახარტების ხარტებად აღიარებას იმ პერიოდისთვის, რომელშიც ისინი იქნა გაწეული.

პრაქტიკული სავარჯიშოები გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვისთვის

1. 2015 წლის 1 აპრილს ერთეულს ტრანსფერით გადაეცა მოწყობილობა, რომლის სამართლიანი ღირებულება იმ მომენტისათვის არის 48,000 ლარი. მომსახურების ვადა განისაზღვრა 10 წლით და სალიკვიდაციო ღირებულება 0-ით. ცვეთის მეთოდი შეირჩა წრფივი. 2017 წლის 1 იანვარს მოწყობილობის შესაკეთებლად და ახალი მახასიათებლის დასამატებლად დაიხარტა 12,000 ლარი, რამაც მნიშვნელოვნად გაზარდა მისი პროდუქტიულობა. ამ დანახარტებიდან 2,000 ლარი წარმოადგენდა შენახვისა და შეკეთების ხარტებს, ხოლო 10,000 – ახალი მახასიათებლის ღირებულებას. პროდუქტიულობის გაზრდასთან ერთად ამ მოწყობილობის მომსახურების ვადა გაიზარდა და დარჩენილი ვადა 10 წლით შეფასდა. რამდენია 2017 წლის ცვეთა?

ა. 6160;

ბ. 4960;

გ. 4800;

დ. არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი არ არის სწორი.



2. რომელი წინადადება არის სწორი ძირითადი საშუალების აღრიცხვისათვის:

- ა. თუ ძირითადი საშუალების საკუთრებაში მიღება ხდება ნომინალურ ფასად ან ჩუქებით, მაშინ მისი აღრიცხვა ხდება სამართლიანი ღირებულებით;
- ბ. საწყისი აღიარების შემდგომი აღრიცხვა ხდება თვითღირებულების ან გადაფასებული ღირებულების მეთოდით;
- გ. ერთი მთლიანი ძირითადი საშუალება შეიძლება იყოს აღრიცხული კომპონენტებად და ცვეთაც დაერიცხოს ცალ-ცალკე;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი წინადადება სწორია.

3. ერთეული იყენებს პროგრამულ პროდუქტს, რომელიც თვითონ შექმნა. პროგრამას უსასრულო მომსახურების ვადა აქვს:

- ა. ეს არის არამატერიალური აქტივი, რომელიც აქტივებში უნდა აესახა თვითღირებულებით მაშინვე, როგორც კი მისი შექმნა დაასრულა;
- ბ. პროგრამა არ აკმაყოფილებს აქტივის განმარტებას, რადგან თვითონვე იყენებს;
- გ. პროგრამის შექმნაზე გაწეული დანახარტები მაშინვე ხარტებში უნდა აესახა;
- დ. არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი არ არის სწორი.

4. როგორია სტანდარტის მოთხოვნა სესხით სარგებლობასთან დაკავშირებული დანახარტების აღრიცხვისათვის:

- ა. სტანდარტული მეთოდით ხარტად აღიარება ხდება იმ პერიოდში, რომელშიც ისინი იყო გაღებული, მიუხედავად იმისა, თუ როგორ ხდება სესხით სარგებლობა;
- ბ. სსბასს-ით არასოდეს არ კაპიტალიზდება;
- გ. ამ საკითხს საერთოდ არ განიხილავს სსბასს, რადგან ეს ეხება მხოლოდ კერძო სექტორს;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

5. რომელი წინადადება არის სამართლიანი არამატერიალური აქტივის აღრიცხვისათვის:

- ა. არამატერიალურ აქტივებს ამორტიზაცია არ ერიცხება, რადგან მათი მომსახურების ვადა არასოდეს იწურება;
- ბ. მათ ამორტიზაცია ერიცხება 15% წლიურად;
- გ. უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე ყოველწლიურად, თუ მისი მომსახურების ვადა განუსაზღვრელია;
- დ. გაუფასურებაზე არასდროს მოწმდება, რადგან ის არამატერიალური ფორმით არსებობს და ვერ გაცვდება.

6. ერთეული ფლობს ავტოსადგომს:

- ა. თუ ავტოსადგომს ერთეული გასცემს საოპერაციო იჯარით სხვა სუბიექტზე, მაშინ ეს აქტივი საინვესტიციო ქონებაა;
- ბ. თუ ეს ავტოსადგომი შენობის სარდაფშია განთავსებული, რომელიც ამავე ერთეულის საკუთრებაა და წარმოადგენს სუპერმარკეტს, ავტოსადგომზე მანქანის



დაყენება ფასიანია სუპერმარკეტის მომხმარებლისათვის და საათში 10 ლარი ღირს, მაშინ ეს ავტოსადგომი ძირითადი საშუალებაა;

გ. ეს ავტოსადგომი გასაყიდად არის განკუთვნილი იმ ბინებთან ერთად, რომელსაც ეს ერთეული აშენებს გასაყიდად, მაშინ ავტოსადგომი სასაქონლო მატერიალური მარაგია;

დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი არის სწორი.

7. აქტივების გაუფასურება:

ა. თავისთავად ხდება, როდესაც ფასები ეცემა;

ბ. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აუცილებელ პროცედურას წარმოადგენს, თუ არსებობს მინიშნება აქტივის გაუფასურების შესახებ. ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ერთეული ვალდებულია, შეაფასოს აქტივის აღდგენითი ღირებულება;

გ. ყველა აქტივი ყოველ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა შემოწმდეს გაუფასურებაზე. ამას სტანდარტი მკაცრად მოითხოვს;

დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

8. აქტივის გაუფასურებაზე შემოწმების დროს გაანგარიშებული გამოყენებითი ღირებულება:

ა. არის მომავალი ფულადი ნაკადები, რომლის მიღებაც მოსალოდნელია მოცემული აქტივიდან;

ბ. მოითხოვება, რომ ყოველთვის დაითვალოს, როდესაც განისაზღვრება აღდგენითი ღირებულება;

გ. არის მოცემული აქტივიდან მომავალში მოსალოდნელი მისაღები ფულადი ნაკადების დღევანდელი ღირებულება;

დ. ყველა წინადადება მცდარია.

9. წლის ბოლოსათვის ერთეულს აქვს აქტივი მიწა:

ა. მიწა აუცილებლად ძირითადი აქტივი;

ბ. მიწა აუცილებლად საინვესტიციო ქონებაა;

გ. მიწა აუცილებლად სასაქონლო მარაგია;

დ. მიწა შეიძლება იყოს სამივე ზემოთ ჩამოთვლილი აქტივი, გააჩნია რა დანიშნულებით იყენებს ან გამოიყენებს მომავალში ერთეული.



პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები გრძელვადიანი აქტივების აღრიცხვისთვის

1. სწორი პასუხია „ბ“.

სსბასს 17, პუნქტი 14, სსბასს 17, პუნქტი 23-25

2. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 17, პუნქტი 42

3. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 31, პუნქტი 50

4. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 5, პუნქტი 15

5. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 31, პუნქტი 23

6. სწორი პასუხია „დ“.

შესაბამისი აქტივის განმარტებები სსბასს 12, სსბასს 16, სსბასს 17-ში

7. სწორი პასუხია „ბ“.

სსბასს 26, პუნქტი 22

8. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 26, პუნქტი 13

9. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 12, სსბასს 16, სსბასს 17

4. შემოსავლების აღრიცხვა

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სსბასს მოთხოვნები შემოსავლების აღრიცხვისათვის. შემოსავლები გაცვლითი ოპერაციებიდან და არაგაცვლითი ოპერაციებიდან ცალ-ცალკე სტანდარტებშია განხილული. როგორ უნდა მოხდეს გადასახადებისა და ტრანსფერების აღრიცხვა, რას გვთხოვს სტანდარტი, როდესაც დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვას გვაგაღდეგლებს, რა შემთხვევაში წარმოშობს მიღებული ტრანსფერი შემოსავალს და რა შემთხვევაში – ვალდებულებას, როგორ და როდის აღირიცხოს მატერიალური მარაგის ან მომსახურების მიწოდების შედეგად წარმოშობილი შემოსავლები, ერთეულის აქტივების გამოყენებით მიღებული შემოსავლები.

სასწავლო მასალა

სსბასს-ის მიხედვით შემოსავლების აღრიცხვის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი საგანსაზღვრო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 05.05.2020 N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	–	–
- შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან; - შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები);	სსბასს 9 სსბასს 23	–

შემოსავლების აღრიცხვის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		მოდულის ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	ოპერაციის ანალიზი შემოსავლების წარმოშობის თვალსაზრისით;
☐	2	შემოსავლის ტიპის განსაზღვრა;
☐	3	მიღებული გადასახადების აღიარების დროისა და სიდიდის განსაზღვრა;
☐	4	მიღებული ტრანსფერის შედეგად შემოსავლისა თუ ვალდებულების წარმოშობის განსაზღვრა;
☐	5	ვალდებულების შემცირების გამო შემოსავლების აღიარება;
☐	6	გაცვლითი ოპერაციების არაგაცვლითი ოპერაციისაგან განსხვავება.

შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან (სსბასს 9)

სსბასს 1 - ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა, შემოსავალს ასე განმარტავს:

შემოსავალი აღნიშნავს ერთეულში საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში შემოსული ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მთლიან სიდიდეს, როდესაც ამას შედეგად მოჰყვება წმინდა აქტივების/კაპიტალის ზრდა, მესაკუთრეების შენატანებთან დაკავშირებული ზრდის გარდა.

შემოსავალი წარმოიქმნება გაცვლითი და არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, რაც ორ სხვადასხვა სტანდარტში განიხილება - სსბასს 9 და სსბასს 23.

გაცვლითი ოპერაცია ისეთი ოპერაციაა, რომლის დროსაც ერთი ერთეული იღებს აქტივებს ან მომსახურებას, ან იფარება მისი ვალდებულებები და გაცვლაში მონაწილე მეორე მხარეს პირდაპირ უხდის დაახლოებით იმავე ღირებულების საფასურს. შემოსავლები ასეთი ოპერაციებიდან აღირიცხება სსბასს 9-ის მიხედვით. მაგალითად, ერთეულმა მომხმარებელს გაუწია სამედიცინო მომსახურება, რის სანაცვლოდ ის მიიღებს 1000 ლარს.

თუ ოპერაცია არ არის გაცვლითი, მაშინ ის არის არაგაცვლითი ოპერაცია. შემოსავლები ასეთი ოპერაციებიდან აღირიცხება სსბასს 23-ის მიხედვით. სატარო სექტორისათვის მეტწილად დამახასიათებელია შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან. მაგალითად, ერთეულმა მოქალაქისაგან მიიღო ქონების გადასახადი 2000 ლარი, რასაც მოქალაქეს ავალდებულებდა საგადასახადო კოდექსი, სანაცვლოდ მას არაფერი მიუღია.

შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან შემდეგი სახისაა:

- შემოსავალი საქონლის გაყიდვიდან;
- შემოსავალი მომსახურების გაწვიდან;
- საპროცენტო შემოსავალი;
- დივიდენდი;
- როიალტი.

ეს სტანდარტი არ მოიცავს შემდეგი ტიპის შემოსავლების აღრიცხვას:

- შემოსავლები ფინანსური იჯარიდან(სსბასს 13);
- შემოსავლები დივიდენდიდან ისეთი ინვესტიციებიდან, რომელთა აღრიცხვა ხდება კაპიტალ მეთოდით(სსბასს 36);
- შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან(სსბასს 23).

ნებისმიერი ტიპის შემოსავლის აღრიცხვის დროს უნდა გავითვალისწინოთ შემოსავლის აღიარების კრიტერიუმები. ესენია:

- მომავალში მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა;
- შემოსავლის სიდიდე შესაძლებელია შეფასდეს საიმედოდ.

შემოსავლებთან დაკავშირებული ხარჯების აღრიცხვაც ხდება იმავე პერიოდში, როდესაც შემოსავლებია. აღრიცხვაში ამას შესატყვისობის პრინციპი ჰქვია.

შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან წარმოიქმნება საქონლის გაყიდვის შედეგად. საქონელი არის ერთეულის მიერ წარმოებული პროდუქცია, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად, აგრეთვე ის პროდუქცია, რომელიც შეძენილი იყო ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით.



შემოსავალი მომსახურების გაწევიდან წარმოიქმნება ერთეულის მიერ მომსახურების შესრულებისას, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული პირობებისა და ვადების საფუძველზე.

სხვა პირთა მიერ ერთეულის კუთვნილი აქტივების გამოყენების შედეგად წარმოიქმნება შემდეგი სახის შემოსავალი: დარიცხული პროცენტი, დივიდენდი, როიალტი.

შემოსავლის შეფასება (სსბასს 9.14)

შემოსავლის შეფასება უნდა მოხდეს მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების სამართლიანი (რეალური) ღირებულების მიხედვით, რომელსაც გამოაკლდება სავაჭრო ან მოცულობაზე დამოკიდებული ფასდაკლებები.

სამართლიანი (რეალური) ღირებულება არის ის თანხა, რომლითაც შეიძლება გაიცვალოს აქტივი ან დაიფაროს ვადებულება დაინტერესებულ და საქმის მცოდნე მხარეებს შორის.

შემოსავალი მოიცავს მხოლოდ ერთეულის მიერ თავის ანგარიშზე მიღებული ან მისაღები ეკონომიკური სარგებლის საერთო თანხას. მესამე მხარის სახელით მიღებული თანხები არ ზრდის ერთეულის საკუთარ კაპიტალს და შესაბამისად, არ არის შემოსავალი. როდესაც ერთეული არის აგენტის როლში და მარწმუნებლის სახელით იღებს გარკვეულ თანხას, ეს მისთვის არ წარმოქმნის შემოსავალს.

რომელიმე სამეურნეო ოპერაციასთან დაკავშირებული შემოსავლის სიდიდე განისაზღვრება ერთეულსა და აქტივის მყიდველს ან მომხმარებელს შორის სათანადო გარიგების საფუძველზე, რასაც აკლდება შეთავაზებული ფასდათმობები. უფრო ხშირად ანაზღაურება ხდება მოკლე ვადაში ფულის სახით და, შესაბამისად, შემოსავლის სიდიდე მისაღები ან მიღებული თანხის ტოლია.

თუ გადახდა გადავადებულია ხანგრძლივი ვადით მყიდველისათვის ან შეთავაზებულია უპროცენტო საკრედიტო პერიოდი, ასეთ შემთხვევაში შემოსავლის სიდიდე გაიანგარიშება ყველა მომავალი გადახდის დისკონტირებული სიდიდით.

ოპერაციის განსაზღვრა (სსბასს 9.18)

ამ სტანდარტის აღიარების კრიტერიუმები გამოიყენება ცალკე თითოეული ოპერაციის მიმართ. თუმცა, ზოგჯერ ოპერაცია მოიცავს სხვადასხვა კომპონენტს და აუცილებელია კრიტერიუმების ცალ-ცალკე გამოყენება ერთი და იმავე ოპერაციის დამოუკიდებელი კომპონენტების მიმართ. მაგალითად, თუ საქონლის სარეალიზაციო ფასში შედის შემდგომი მომსახურების ზუსტად განსაზღვრული თანხა, ეს უკანასკნელი ცალკე გამოიყოფა და მისი შემოსავლების სახით აღიარება მოხდება მომსახურების შესრულების მთელი პერიოდის განმავლობაში.

მაგალითი:

კომპანია ყიდის მოწყობილობას, რომლის გასაყიდი ფასია 100,000 ლარი, ყიდის 140,000 ლარად. ამ თანხაში შედის ორი წლის მომსახურების საფასური.

შეკითხვა: განსაზღვრეთ შემოსავალი საქონლის რეალიზაციიდან და შემოსავალი მომსახურებიდან.

პასუხი: შემოსავალი რეალიზაციიდან არის 100,000, ხოლო 40,000 არის შემოსავალი მომსახურებიდან, რომელიც გადანაწილდება ორ წელზე.

საქონლის გაყიდვა (სსბასს 9.28)

თუ საქონელი გადაცემულია გამყიდველიდან მყიდველზე, ეს არ არის აუცილებელი და საკმარისი პირობა იმისათვის, რომ შემოსავალი აღიარდეს. საქონლის გაყიდვის შედეგად მიღებული შემოსავალის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებული იქნება ყველა ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- ერთეული მყიდველს გადასცემს საქონლის საკუთრებასთან დაკავშირებულ ყველა მნიშვნელოვან რისკსა და სარგებელს.
- ერთეული არ ინარჩუნებს უწყვეტ მენეჯერულ მონაწილეობას იმ დონით, რომელიც ჩვეულებრივ ასოცირდება საკუთრების უფლებასთან და არც ეფექტურ კონტროლს ახორციელებს გაყიდულ საქონელზე;
- შესაძლებელია შემოსავალის თანხის საიმედოდ განსაზღვრა;
- მოსალოდნელია, რომ მოცემული ოპერაციიდან ერთეული მიიღებს ეკონომიკურ სარგებელს;
- შესაძლებელია მოცემულ ოპერაციასთან დაკავშირებული უკვე გაღებული ან მომავალ პერიოდში გასაწევი ხარჯების საიმედოდ განსაზღვრა.

გაყიდვის ოპერაციის პირობების შემოწმების შედეგად დგინდება, ერთეულმა როდის გადასცა მყიდველს საკუთრებასთან დაკავშირებული ყველა მნიშვნელოვანი რისკი და სარგებელი. ხშირად, ეს ემთხვევა მყიდველზე სამართლებრივი ან ქონებრივი უფლებების გადაცემას. თუ ერთეული ინარჩუნებს მფლობელობის მნიშვნელოვან რისკებს, ოპერაცია არ ჩაითვლება გაყიდვად და შესაბამისად, არ ხდება შემოსავალის აღიარება.

მაგალითად:

- როდესაც ერთეული იტოვებს არადამაკმაყოფილებელ მიწოდებასთან დაკავშირებულ ვალდებულებას, ასეთ შემთხვევაში შემოსავალის აღიარება ხდება არა მიწოდებისთანავე, არამედ მას შემდეგ, როცა გავა უკან დაბრუნების პერიოდი, ან როცა საქონლის უკან დაბრუნება შეუძლებელი ხდება;
- როდესაც ერთეულში რომელიმე საქონლის (მომსახურების) გაყიდვიდან შემოსავალის მიღება დამოკიდებულია მყიდველის მიერ ამ საქონლის გაყიდვაზე (საქონლის გაყიდვა კონსიგნაციით);
- როდესაც ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია გაგზავნილი საქონლის დამონტაჟება, რომელიც ჯერ არ შესრულებულა, მნიშვნელოვანი ეტაპია და არ არის სწრაფად შესრულებადი ოპერაცია, და მონტაჟის პირობა მნიშვნელოვანი სახელშეკრულებო ვალდებულებაა;
- როდესაც საქონლის გაყიდვის ხელშეკრულება მოიცავს ფულის წინასწარ თანდათანობით გადახდას, ხოლო მიწოდება მოხდება მხოლოდ ბოლო გადახდის შემდეგ, შემოსავალის აღიარება შეიძლება მოხდეს მიწოდებამდე, როდესაც თანხის დიდი ნაწილი უკვე მიღებულია, საქონელი მზადაა გასაგზავნად და არსებობს გამოცდილება ამგვარ ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით. სხვა შემთხვევაში შემოსავალი აღიარდება მიწოდების შემდეგ;
- მყიდველს აქვს უფლება, უკან დააბრუნოს საქონელი რაიმე ისეთი შეუსაბამობის შემთხვევაში, რაც არ არის გათვალისწინებული ხელშეკრულებით და გამყიდველისათვის შედეგი გარკვეული არ არის.



შესაძლებელია გამყიდველმა დაიტოვოს საკუთრების უფლება სამართლებრივად, მაგრამ შემოსავალის აღიარება მაინც მოხდეს. მაგალითად, გამყიდველი იტოვებს საქონელზე საკუთრების უფლებას იმ მიზნით, რომ უზრუნველყოს კუთვნილი თანხის ამოღება.

თუ გამყიდველი იტოვებს საკუთრებასთან დაკავშირებულ უმნიშვნელო რისკს, ოპერაცია მიიჩნევა გაყიდვად და, შესაბამისად, შემოსავალი აღიარდება. საკუთრებასთან დაკავშირებული უმნიშვნელო რისკი რჩება გამყიდველთან, როდესაც მომხმარებელს აქვს უფლება საქონელი დააბრუნოს უკან, მისი უხარისხობის გამო. ამგვარ სიტუაციაში შეიძლება შემოსავალის აღიარება რეალიზაციის მომენტისათვის იმ პირობით, რომ გამყიდველს შეუძლია უკან დასაბრუნებელი საქონლის შესაძლო რაოდენობის საიმედოდ შეფასება გასული პერიოდების გამოცდილებაზე ან სხვა ფაქტორზე დაყრდნობით. ამ დროს წარმოიშობა პირობითი ვალდებულება და აღირიცხება შესაბამისი სსბასს 19-ის მიხედვით - „ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები“. მაგალითად, როდესაც გაყიდვის ხელშეკრულება მოიცავს საგარანტიო მომსახურებას.

შემოსავალის აღიარება ხდება მხოლოდ მაშინ, თუ მოსალოდნელია მოცემული ოპერაციიდან ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა. ზოგჯერ შემოსავალის აღიარება არ ხდება, სანამ არ მოხდება საფასურის მიღება ან თუ არსებობს ოპერაციის შესრულებასთან დაკავშირებული საეჭვო პირობები.

მაგალითად, შეიძლება ზუსტად არ იყოს ცნობილი, დართავს თუ არა ნებას უცხო სახელმწიფოს ხელისუფლება რეალიზაციიდან მიღებული თანხის გაგზავნას ქვეყნის ფარგლებს გარეთ. როდესაც ამგვარი ნებართვა გაიცემა, შეიძლება შესაბამისი შემოსავალის აღიარება. თუ შემოსავალი უკვე ასახულია და ამის შემდეგ საეჭვო გახდება თანხის ამოღება, ამოსაღები თანხა აღიარებული იქნება ხარჯის სახით და არა როგორც უკვე ასახული შემოსავალი თანხის კორექტირება (უიმედო მოთხოვნების აღრიცხვა).

საქონლის გაყიდვამდე მიღებული ნებისმიერი ანაზღაურების თანხა აისახება, როგორც ვალდებულება (მაგალითად, მომხმარებლისაგან მიღებული ავანსი).

მომსახურების გაწევა (სსბასს 9.19)

მომსახურებიდან შემოსავლის აღიარება ხდება ეტაპობრივად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების თარიღისათვის ხელშეკრულების შესრულების სტადიის მიხედვით, თუ შესაძლებელია მომსახურების გაწევის შედეგების საიმედოდ განსაზღვრა. ეს მეთოდი ცნობილია პროცენტული შესრულების მეთოდის სახელწოდებით. მომსახურების მიწოდების შედეგების საიმედოდ შეფასება მაშინ არის შესაძლებელი, თუ დაკმაყოფილებულია ოთხივე ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობა:

- შემოსავალის თანხის განსაზღვრა შესაძლებელია საიმედოდ;
- მოცემული ოპერაციიდან მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა ერთეულში;
- შესაძლებელია მომსახურების მიწოდების ხელშეკრულების შესრულების სტადიის საიმედოდ დადგენა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის;
- შესაძლებელია მომსახურებაზე უკვე გაწეული და ხელშეკრულების მთლიანად შესრულებისათვის საჭირო დანახარჯების საიმედოდ შეფასება.

მომსახურების შესრულების სტადიის დადგენა სხვადასხვა მეთოდით არის შესაძლებელი. ერთეულმა უნდა შეარჩიოს მეთოდი მომსახურების ბუნებიდან გამომდინარე და შესაძლებელია გამოიყენოს ანგარიშგების თარიღისათვის შესრულებული სამუშაოს პროცენტული თანაფარდობა მთელი სამუშაოს მიმართ ან ანგარიშგების თარიღისათვის გაწეული დანახარჯების თანაფარდობა მოცემული სამუშაოს შესრულებაზე გასაწევი დანახარჯების საერთო თანხასთან.

მომხმარებლებისაგან უკვე მიღებული ავანსები ხშირად არ ასახავს შესრულებული მომსახურების სიდიდეს. თუ მომსახურების გაწევა ხდებოდა უწყვეტად გარკვეული პერიოდის განმავლობაში, შემოსავლის აღიარება ხდება თანაბარზომიერად, მომსახურების გაწევის მთელი პერიოდის განმავლობაში, თუ არ არსებობს იმის საფუძველი, რომ რომელიმე სხვა მეთოდი უფრო ზუსტად ასახავს მომსახურების შესრულების სტადიას. როცა მომსახურების რომელიმე ნაწილი (აქტი) უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე სხვა ნებისმიერი ნაწილი, შემოსავლის აღიარება გადავადდება მნიშვნელოვანი აქტის შესრულებამდე.

თუ შეუძლებელია მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული შედეგის საიმედოდ განსაზღვრა, მაშინ შემოსავლის აღიარება ხდება მხოლოდ უკვე აღიარებული ამოღებადი ხარჯების ფარგლებში (სსბასს 9.25).

ადრეულ სტადიაზე ხშირად შეუძლებელია მომსახურების ოპერაციის შედეგების საიმედოდ შეფასება. თუ არსებობს დიდი ალბათობა, რომ ერთეული ამოიღებს მოცემულ ოპერაციაზე გაწეულ დანახარჯებს მაინც, მაშინ შემოსავლის აღიარებაც ხდება მხოლოდ იმ გაწეული ხარჯების ფარგლებში, რომლის ამოღებაც მოსალოდნელია. თუ შეუძლებელია ოპერაციიდან მიღებული შედეგების საიმედოდ შეფასება, ნამეტის ასახვა არ ხდება (სსბასს 9.26).

თუ შეუძლებელია მომსახურების შედეგების საიმედოდ შეფასება და, ამასთან, საექვოა გაწეული დანახარჯების დაფარვის შესაძლებლობაც, შემოსავალი არ უნდა აღიარდეს, ხოლო გაწეული დანახარჯები აისახება ხარჯის სახით (სსბასს 9.27).

მაგალითები:

- მონტაჟიდან შემოსავლის აღიარება ხდება სამონტაჟო სამუშაოს შესრულების პერიოდის განმავლობაში შესრულებული სამუშაოს ეტაპის მიხედვით.
- ხელმომწერთაგან მიღებული შემოსავალი აღირიცხება თანაბრად, ხელმოწერის პერიოდის განმავლობაში.
- პროგრამული პროდუქტის გაყიდვისას, შემოსავლის აღიარება ხდება დასრულების ეტაპის მიხედვით, გაყიდვის შემდგომი ხარჯების ჩათვლით.
- ცერემონიალების მართვის ჰონორარის აღიარება ხდება მას შემდეგ, რაც ის დასრულდება.
- სწავლების მომსახურების შემოსავლის აღიარება ხდება სწავლების პერიოდის განმავლობაში.



პროცენტები, როიალტი და დივიდენდები

ერთეულმა აქტივების სხვა პირთა მიერ გამოყენებიდან მიღებული შემოსავალი უნდა ასახოს პროცენტების, როიალტებისა და დივიდენდების სახით, შემდეგნაირად:

- დარიცხული პროცენტი – პროცენტი აღიარდება დროის პროპორციული მეთოდით, რომელიც ითვალისწინებს აქტივების ეფექტურ შემოსავლიანობის დონეს;
- დივიდენდი – დივიდენდი ან მსგავსი განაწილება აღიარდება მაშინ, როგორც კი ძალაში შევა ერთეულის უფლება დივიდენდის მიღების შესახებ;
- როიალტი – როიალტები აღიარდება მათი მიღების შემდეგ, შესაბამისი შეთანხმების შინაარსის მიხედვით.

განმარტებითი შენიშვნები

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში უნდა გაამჟღავნოს:

1. შემოსავლის აღიარებასთან დაკავშირებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მომსახურების მიწოდების სტადიის განსაზღვრის მეთოდი;
2. საანგარიშო პერიოდში აღიარებული შემოსავალი ოპერაციათა მნიშვნელოვანი ჯგუფების მიხედვით, მათ შორის:
 - საქონლის გაყიდვა;
 - მომსახურების გაწევა;
 - პროცენტები;
 - როიალტები;
 - დივიდენდები.
3. საქონლის ან მომსახურების გაცვლით მიღებული შემოსავალი, რომელიც ჩართულია შემოსავლის თითოეულ კატეგორიაში.

დანართი გამოწვევების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 9-ის - „შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან“ - სტანდარტის გამოყენებისას, შემოსავლების შეფასებისას დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს ხელშეკრულებით განსაზღვრული მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების ღირებულება, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გათვალისწინებით.

შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები) (სსბასს 23)

მიზანი

სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლის აღიარების, შეფასებისა და წარდგენის მოთხოვნები.

გაცვლითი ოპერაციის განმარტება ზემოთ არის მოცემული. იქვეა არაგაცვლითი ოპერაციის განმარტებაც. მათ შორის განსხვავება ხელშეკრულების არსშია და არა ფორმაში. ზოგიერთი ოპერაცია მოიცავს ორივე კომპონენტს, როგორც გაცვლითს, ისე არაგაცვლითს (სსბასს 23.39). ისეთი ოპერაციებიც გვხვდება, სადაც ერთეული მარნმუნებლის ან აგენტის როლშია. თუ როგორ უნდა აღირიცხოს ეს ოპერაციები, მითითებები მომდევნო ტექსტშია მოცემული.

არაგაცვლითი ოპერაციები (სსბასს 23.8)

თუ ოპერაცია არ არის გაცვლითი, მაშინ ის არის არაგაცვლითი ოპერაცია. საჯარო სექტორისათვის უმეტესად დამახასიათებელია არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლები. ესენია:

- გადასახადები;
- ტრანსფერები ფულადი ან არაფულადი სახით:
 - ✓ გრანტები;
 - ✓ ვალის პატიება;
 - ✓ ჯარიმები;
 - ✓ მემკვიდრეობა;
 - ✓ საჩუქრები;
 - ✓ ნატურალური ფორმით მიღებული მომსახურება;
 - ✓ შემოწირულობები;
 - ✓ მიღებული შეღავათიანი სესხების არასაბაზრო კომპონენტი.

სსბასს 23 შეიცავს მოთხოვნებს არაგაცვლითი ოპერაციების აღრიცხვისათვის. ეს სტანდარტი:

- განიხილავს აქტივის აღიარების საკითხს; და
- განიხილავს ამავე დროს ხომ არ წარმოიშვა ვალდებულება, თუ არა – მაშინ უნდა აღირიცხოს შემოსავალი.

აქტივის აღიარების გადაწყვეტილების დროს უნდა გამოვიყენოთ აქტივების განმარტება და აღიარების კრიტერიუმი, რაც კონცეპტუალურ საფუძვლებშია ჩამოყალიბებული:

აქტივი არის რესურსი, რომელსაც ერთეული ამჟამად აკონტროლებს წარსულში მომხდარი მოვლენის შედეგად.

აღიარების კრიტერიუმი:



აქტივის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც:

- შესაძლებელია და მოსალოდნელია ამ რესურსიდან მომავალში ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა ერთეულისათვის;
- რესურსის ღირებულების დადგენა საიმედოდ არის შესაძლებელი.

ზოგიერთი გარემოების არსებობისას, როგორცაა, მაგალითად, კრედიტორის მიერ ვალდებულების პატიება, შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს ადრე აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულების შემცირებას. ასეთ შემთხვევაში, აქტივის აღიარების ნაცვლად, ერთეული ამცირებს ვალდებულების საბალანსო ღირებულებას.

არსებობს ასევე ისეთი სახის ოპერაციები, რომელთა შემთხვევაში პირდაპირ ნათელი არ არის გაცვლითი ოპერაცია თუ არაგაცვლითი. ასეთ შემთხვევაში, ოპერაციის ხასიათის დადგენა ხდება მისი შინაარსის შესწავლით.

მაგალითად, საქონლის გაყიდვა ჩვეულებრივ კლასიფიცირდება, როგორც გაცვლითი ოპერაცია. თუმცა, თუ ოპერაცია სუბსიდირებული ფასით განხორციელდა, ასეთი ოპერაცია შეესაბამება არაგაცვლითი ოპერაციის განმარტებას. იმის განსაზღვრისას, ოპერაცია თავისი შინაარსით გაცვლითი თუ არაგაცვლითი, პროფესიული განსჯაა საჭირო.

ორი ტიპის არაგაცვლითი ოპერაცია არსებობს: გადასახადები და ტრანსფერები.

გადასახადები

გადასახადები ეს არის სახელმწიფოსთვის შემოსავლის უზრუნველყოფის მიზნით, დაწესებული კანონებისა და/ან სამართლებრივი ნორმების შესაბამისად, საჯარო სექტორის ერთეულისთვის სავალდებულო სახით გადახდილი ან გადასახდელი ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალი. გადასახადები არ მოიცავს საურავებს, ან კანონის დარღვევისთვის დაწესებულ სხვა სახის ჯარიმებს. გადასახადები წარმოიშობა დაბეგვრის უფლების განხორციელების დროს. დაბეგვრა განმარტებულია კონცეპტუალურ საფუძვლებში, „დაბეგვრა არის კანონიერი, სავალდებულო არაგაცვლითი ოპერაცია პიროვნებას ან საწარმოებსა და მთავრობას შორის.“

ტრანსფერები

ტრანსფერები წარმოადგენს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლას არაგაცვლითი ოპერაციებიდან, გარდა გადასახადებისა.

ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივების შეთანხმება ისეთი შეთანხმებაა, რომლის მიხედვითაც ტრანსფერის მიმღებ ერთეულს მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი აქტივის მოხმარება დანიშნულებისამებრ მოეთხოვება ან მომავალი ეკონომიკური სარგებელი, ან მომსახურების პოტენციალი უნდა დაუბრუნდეს ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულს (სსბასს 23.15). ტრანსფერით მიღებულ აქტივთან დაკავშირებული შეთანხმება შეიძლება მოიცავდეს პირობებს ან შეზღუდვებს.

შეთანხმება შეიცავს შეზღუდვას: ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე დაწესებული შეზღუდვები ისეთი შეთანხმებაა, რომელთა მიხედვითაც იზღუდება ან განისაზღვრება ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის გამოყენების მიზნობრიობა.

მაგრამ თუ არ მოხდება აქტივის დანიშნულებისამებრ მოხმარება, ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულისთვის მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის უკან დაბრუნება არ მოითხოვება (სსბასს 23.19). თუმცა, შეზღუდვის შეუსრულებლობა შეიძლება იწვევდეს ჯარიმას, ეს ჯარიმა წარმოიშობა არა აქტივის მიღების მომენტში, არამედ მაშინ, როდესაც არ შესრულდა ხელშეკრულების შეზღუდვის პირობები. შესაბამისად, ტრანსფერის მიმღებ პირს არ წარმოეშობა მიმდინარე ვალდებულება და მიღებული რესურსები მიღებისთანავე აღიარდება შემოსავლად.

შეთანხმება შეიცავს პირობებს: პირველ რიგში, განვმარტოთ პირობა. პირობა ტრანსფერით მიღებულ/გადაცემულ აქტივებზე კანონის ან სამართლებრივი ნორმების ან/და სავალდებულო ხასიათის მქონე შეთანხმებაა, რომელთა დაწესება ხდება ტრანსფერით მიღებული/გადაცემული აქტივის გამოყენებაზე, ანგარიშვალდებული ერთეულის გარეთ არსებული ერთეულების მიერ (სსბასს 23.17).

შენიშვნა: ამ შემთხვევაში არსებობს აქტივის დაბრუნების მოვალეობა, გარკვეული პირობის შეუსრულებლობის გამო.

იმისათვის რომ განისაზღვროს, ესა თუ ის შეთანხმება, პირობა თუ შეზღუდვა, აუცილებელია შეთანხმების პირობების შინაარსის, და არა მარტო მისი ფორმის გათვალისწინება. გასათვალისწინებელია შემდეგი საკითხები:

- თუ რამდენად არის აქტივის ან მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის დაბრუნების მოთხოვნა უზრუნველყოფილი სამართლებრივი უფლებით;
- ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის სამართლებრივი უფლების ძალაში მოყვანის ალბათობა;
- ტრანსფერის განმახორციელებელ ერთეულთან ადრინდელი გამოცდილება.

ვალდებულებად აღიარების კრიტერიუმების დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია არსებობდეს რესურსების გადინების ალბათობა, ასევე შეთანხმების ფარგლებში მოთხოვნილი იყოს კონკრეტული პირობების შესრულება და შესაძლებელი იყოს მათი შეფასება. შესაბამისად, პირობა უნდა მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა მისაწოდებელი საქონლისა და მომსახურების ბუნება ან რაოდენობა, ან შესაძენი აქტივის ბუნება და, საჭიროების შემთხვევაში, პირობების შესრულების პერიოდი. ასეთი ანალიზის შემდეგ გადანაყდება ვალდებულებად აღიარების საკითხი.

მფლობელთა შენატანები არ არის შემოსავალი საერთოდ, არც გაცვლითი ოპერაციიდან და არც არაგაცვლითი ოპერაციიდან. მაგრამ მფლობელთა შენატანი შეიძლება წარმოქმნიდეს არა კაპიტალს, არამედ – ვალდებულებას.

მფლობელთა შენატანად კლასიფიცირდება ისეთი ხელშეკრულებები, რომლებიც (სსბასს 23.37):

- კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ რესურსების უზრუნველყოფილი ერთეული უფლებამოსილია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის განაწილებაზე მიმღები ერთეულის არსებობის მანძილზე ან, მიმღები ერთეულის ლიკვიდაციის შემთხვევაში, აქტივების რაიმე სახით ვალდებულებებზე გადაჭარბების განაწილებაზე;
- კონკრეტულად განსაზღვრავს, რომ რესურსების უზრუნველყოფილი ერთეული მიმღებ ერთეულში იძენს ფინანსურ ინტერესს, რომელიც შეიძლება გაიყიდოს, გაიცვალოს, გადაცემული ან გამოსყიდული.



ასეთი ხელშეკრულებები თავისი არსით წარმოადგენს შეთანხმებას მფლობელების მიერ შენატანის განხორციელების შესახებ და ე.ი. ვერ წარმოქმნის შემოსავალს მისი განმარტებიდან გამომდინარე.

ერთი წინადადებით რომ ვთქვათ, თუ ტრანსფერის ოპერაციის დროს წარმოიშობა აქტივი ან მცირდება ვალდებულება, ამავე დროს თუ არ კლასიფიცირდება, როგორც მფლობელის შენატანი, და არც ვალდებულება წარმოიშობა, მაშინ შემოსავალში აღირიცხება.

აქტივების შეფასება თავდაპირველი აღიარებისას (სსბასს 23.40)

არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად შეძენილი აქტივის თავდაპირველი შეფასება უნდა მოხდეს მისი შეძენის თარიღისათვის არსებული სამართლიანი (რეალური) ღირებულებით.

არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული შემოსავლის აღიარება (სსბასს 23.44)

აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებული რესურსები უნდა აღიარდეს როგორც შემოსავალი, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ამავე მიღებასთან მიმართებით ხდება ვალდებულების აღიარებაც. შემოსავლის შეფასება ხდება ერთეულის მიერ აღიარებული წმინდა აქტივების ზრდის თანხით.

როდესაც ერთეული ასრულებს აქტივად აღიარებული არაგაცვლითი ოპერაციის შედეგად მიღებულ რესურსებთან მიმართებით ვალდებულებად აღიარებულ მიმდინარე მოვალეობას, მან უნდა შეამციროს აღიარებული ვალდებულების საბალანსო ღირებულება და აღიაროს ამ შემცირების ტოლი თანხა შემოსავალში (სსბასს 23.50).

გადასახადების მიღების აღრიცხვა (სსბასს 23.59)

ერთეულმა უნდა აღიაროს აქტივი გადასახადებთან მიმართებით, როდესაც ადგილი აქვს გადასახადით დასაბეგრ მოვლენას და დაკმაყოფილდება აქტივის აღიარების კრიტერიუმები.

გადასახადების სააგანსოდ მიღებული თანხა აღირიცხება, როგორც ვალდებულების ზრდა.

ჯარიმები (სსბასს 23.88)

ჯარიმები ფიზიკური პირის ან სხვა ერთეულის მიერ კანონისა თუ სამართლებრივი ნორმების მოთხოვნათა დარღვევის შედეგად, სასამართლოს ან სხვა კანონალმსრულებელი ორგანოს მიერ დადგენილი და საჯარო სექტორის ერთეულის მიერ ფიზიკური პირის ან სხვა ერთეულისაგან მიღებული, ან მისაღები ეკონომიკური სარგებელი ან მომსახურების პოტენციალია. ჯარიმის გადახდა ხდება ფულადი სახით. ამ დროს სახელმწიფოსთვის არ წარმოიშობა რაიმე მოვალეობა, რომელიც შეიძლება აღიარებული იყოს, როგორც ვალდებულება. ამიტომ, მიღებული ჯარიმის აღიარება ხდება შემოსავლის სახით. თუ ერთეული ჯარიმის მოკრეფას ახდენს აგენტის როლში, ჯარიმა არ წარმოადგენს მისი მომკრეფის შემოსავალს.

მემკვიდრეობითი აქტები (სსბასს 23.90)

მემკვიდრეობითი აქტი გარდაცვლილი პიროვნების ანდერძის დებულებათა თანახმად განხორციელებული ტრანსფერია.

მემკვიდრეობითი აქტი, რომელიც აკმაყოფილებს აქტივის განსაზღვრებას, აღიარდება, როგორც აქტივი და შემოსავალი იმ შემთხვევაში, თუ მოსალოდნელია ერთეულში მომავალი ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა და აქტივის სამართლიანი ღირებულების შეფასება შესაძლებელია საიმედოდ. თუ ანდერძი სადაოა, ეს ფაქტი ასევე გავლენას მოახდენს ერთეულში აქტივების შემოსვლის ალბათობაზე.

ვალის პატიება ან ვალდებულების აღება (სსბასს 23.84)

ეს ხდება მაშინ, როცა კრედიტორები უარს ამბობენ საჯარო სექტორის ერთეულისგან ვალის ამოღების მათთვის მინიჭებულ უფლებაზე, არსებული დავალიანების გაუქმებით.

მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შესაძლოა გააუქმოს ვალი, რომელიც მართებს ადგილობრივ ხელისუფლებას. მაშინ ადგილობრივი ხელისუფლება აღიარებს წმინდა აქტივების ზრდას, რადგანაც მის მიერ წინათ აღიარებული ვალდებულება უკვე გაუქმებულია. ერთეულები ვალის პატიებასთან მიმართებით აღიარებენ შემოსავალს, თუკი ვალის პატიება არ შეესაბამება მფლობელთა შენატანების განსაზღვრებას.

მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ ისეთი ვალის პატიების შემთხვევაში, რომელიც გააჩნია სრულ მფლობელობაში მყოფ კონტროლირებულ ერთეულს, ან მისი ვალდებულებების აღების შემთხვევაში, ოპერაცია შეიძლება წარმოადგენდეს მფლობელთა მიერ გაკეთებულ შენატანს, მაშინ ის არ წარმოშობს შემოსავალს. ვალის პატიების შედეგად წარმოქმნილი შემოსავლის შეფასება ხდება ნაპატიები ვალის საბალანსო ღირებულებით.

მომსახურება ნატურალური ფორმით (სსბასს 23.98)

ერთეულს შეუძლია, მაგრამ არ მოეთხოვება, ნატურალური ფორმით საჩუქრად მიღებული მომსახურება აღიაროს, როგორც შემოსავალი და როგორც აქტივი ან ხარჯი.

ნატურალური ფორმით საჩუქრად მიღებულ მომსახურებასთან დაკავშირებით არსებული მრავალი განუსაზღვრელობის გამო, მაგალითად, როგორიცაა, მომსახურებაზე კონტროლის განხორციელების შესაძლებლობა და ამ მომსახურებათა სამართლიანი ღირებულებით შეფასება, ეს სტანდარტი არ მოითხოვს ნატურალური ფორმით მიღებული მომსახურებების აღიარებას, სასურველია საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული ასეთი მომსახურების შინაარსისა და ტიპის შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

შელავათიანი სესხები (სსბასს 23.105ა)

შელავათიანი სესხი არის ერთეულის მიერ საბაზრო პირობებზე დაბალი განაკვეთით მიღებული სესხი. სესხის დაფარვადი კომპონენტი წარმოადგენს გაცვლით ოპერაციას და მისი აღრიცხვა არ ხდება სსბასს 23-ის მიხედვით. დანარჩენი, რაც შელავათს წარმოადგენს, არის არაგაცვლითი შემოსავალი და მისი აღრიცხვა უნდა მოხდეს ამ სტანდარტის მიხედვით.



დაპირებები (სსბასს 23.104)

დაპირებები მიმღები ერთეულისთვის აქტივების ტრანსფერის გადაცემის შესახებ სამართლებრივად არაქმედითი შეთანხმებებია. დაპირებები არ შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას, რადგან მიმღებ ერთეულს არ შეუძლია ტრანსფერის განმახორციელებელი ერთეულის ხელმისაწვდომობის გაკონტროლება მომავალ ეკონომიკურ სარგებელსა თუ მომსახურების პოტენციალზე. ერთეულმა არ უნდა აღიაროს დაპირებული ობიექტები აქტივების ან შემოსავლის სახით.

ავანსად მიღებული ტრანსფერები (სსბასს 23.105)

იმ შემთხვევაში, თუ ერთეული იღებს რესურსებს იქამდე, სანამ ტრანსფერის შესახებ შეთანხმება გახდება მავალდებულებელი, რესურსების აღიარება ხდება აქტივის სახით, თუ ისინი შეესაბამება აქტივის განსაზღვრებას და აკმაყოფილებს აქტივად აღიარების კრიტერიუმებს.

ერთეული ასევე აღიარებს ვალდებულებას, თუ შეთანხმება გადაცემის შესახებ ჯერ არ გამხდარა მავალდებულებელი. ავანსად მიღებული ტრანსფერები ძირეულად არ განსხვავდება სხვა სახის წინასწარი შემოსულობებისგან. შეთანხმებით გათვალისწინებული ყველა სხვა პირობის შესრულების შემდეგ, ვალდებულება მცირდება და ხდება შემოსავლის აღიარება.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 23.106–115)

განმარტებით შენიშვნებში ერთეულმა უნდა მოახდინოს შემდეგი ინფორმაციის გამჟღავნება:

- არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების თანხა შემოსავლების კატეგორიების მიხედვით;
- შეთანხმების პირობების მიხედვით წარმოშობილი სხვადასხვა ტიპის ვალდებულების თანხა;
- თუ აქტივის ტრანსფერის შედეგად წარმოშობილია შეზღუდვები, შესაბამისი აქტივების სიდიდე და შეზღუდვების შინაარსი;
- ნაპატიები ვალდებულების თანხა, და ა.შ. თითოეული ტიპის ტრანსფერის შედეგად წარმოშობილი აქტივის ან გაუქმებული ვალდებულების სიდიდე;
- საჩუქრად მიღებული მომსახურების სახე და ღირებულება.

ასევე უნდა გაამჟღავნოს არაგაცვლითი ოპერაციებიდან მიღებული შემოსავლების აღრიცხვის პოლიტიკა.

დანართი გამოწაკლისების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 9-ის - „შემოსავალი გაცვლითი ოპერაციებიდან“- სტანდარტის გამოყენებისას, შემოსავლების შეფასებისას დასაშვებია გამოყენებულ იქნეს ხელშეკრულებით გან-

საზღვრული მიღებული ან მისაღები ანაზღაურების ღირებულება, ნებისმიერი საცალო და საბითუმო სავაჭრო ფასდათმობის გათვალისწინებით.

სსბასს 23-ის - „შემოსავალი არაგაცვლითი ოპერაციებიდან (გადასახადები და ტრანსფერები)“ - მოთხოვნები გამოიყენება გადასახადების და ტრანსფერების აღრიცხვისათვის, ასევე, არაგაცვლითი ოპერაციების შესახებ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებლად.

მიზნობრივი გრანტების/ტრანსფერების აღრიცხვა უნდა მოხდეს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად. მიზნობრივი გრანტების/ტრანსფერების აღსარიცხავად დასაშვებია საკასო მეთოდის გამოყენება, თუ შემოსავლის მიღების ოპერაციის დარიცხვის მეთოდით აღრიცხვის სავალდებულო მოთხოვნები არ არის დაკმაყოფილებული.

პრაქტიკული სავარჯიშოები შემოსავლების აღრიცხვისთვის

1. სსბასს შემოსავლების აღრიცხვისათვის:

- ა. ცალკე სტანდარტს არ გვთავაზობს;
- ბ. გვთავაზობს საკასო მეთოდს;
- გ. მხოლოდ მთავრობის ნებართვას ითხოვს;
- დ. გვთავაზობს ორ სხვადასხვა სტანდარტს: შემოსავლები გაცვლითი ოპერაციებიდან და შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან.

2. შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან:

- ა. შეიძლება იყოს ტრანსფერები და გადასახადები;
- ბ. ასეთი ოპერაციები არ აღირიცხება საჯარო სექტორში, რადგან ძნელია ასეთი ოპერაციების ღირებულების განსაზღვრა;
- გ. ამ საკითხს საერთოდ არ განიხილავს სსბასს, რადგან ეს ეხება მხოლოდ კერძო სექტორს;
- დ. საჯარო სექტორში მხოლოდ გაცვლითი ოპერაციები არსებობს, რადგან აქტივი თავისთავად არ წარმოიქმნება, ის ყოველთვის გაცვლის შედეგია.

3. დონორმა ორგანიზაციამ საჯარო სექტორის ერთეულს აჩუქა შენობა:

- ა. ერთეულმა შენობა უნდა აღრიცხოს როგორც აქტივი, სამართლიანი ღირებულებით, მაგრამ, მეორე მხრივ, წარმოიშობა შემოსავალი ან ვალდებულება. ეს დამოკიდებულია მიმღები ერთეულის თავისუფალ არჩევანზე;
- ბ. ერთეულმა შენობა უნდა აღრიცხოს როგორც აქტივი სამართლიანი ღირებულებით, მაგრამ, მეორე მხრივ, წარმოიშობა შემოსავალი, თუ არ აღიარდება ვალდებულება. ეს დამოკიდებულია ხელშეკრულების შინაარსზე;
- გ. ერთეულმა შენობა არ უნდა აღრიცხოს როგორც აქტივი, რადგან დონორი გვაფრთხილებს რომ შენობა გამოყენებულ უნდა იყოს მხოლოდ არაკომერციული მიზნით;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.



4. შემოსავლები არაგაცვლითი ოპერაციებიდან:

- ა. შეიძლება წარმოიშვას, როდესაც ერთეული სხვას გადასცემს რაიმე აქტივს და სანაცვლოდ თვითონ მიიღებს ადეკვატურ ანაზღაურებას;
- ბ. ასეთი ოპერაციები არ არსებობს საჯარო სექტორში;
- გ. შესაძლებელია წარმოიშვას, როდესაც ერთეული ტრანსფერით მიიღებს რაიმე აქტივს;
- დ. საჯარო სექტორში მხოლოდ გაცვლითი ოპერაციები არსებობს.

5. დონორმა ორგანიზაციამ საჯარო სექტორის ერთეულს შესაბამისი ხელშეკრულების მიხედვით გადასცა ფული, რომლის დანიშნულება კონფერენციის ორგანიზებაა,

- ა. ერთეულმა ფულის მიღება უნდა აღრიცხოს როგორც აქტივი ფულის შემოსვლა, მაგრამ, მეორეს მხრივ, წარმოიშობა შემოსავალი ან ვალდებულება, რაც დამოკიდებულია ხელშეკრულების პირობებზე;
- ბ. ერთეულმა ფულის მიღება უნდა აღრიცხოს, როგორც აქტივი ფულის შემოსვლა და შემოსავალი, რადგან ფული უკვე მიღებულია;
- გ. ფულის მიღების აღრიცხვა არ უნდა მოხდეს, თუ კონფერენცია ჯერ არ ჩატარებულა;
- დ. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

6. სამხედრო ჰოსპიტალში ჩამოსულია ექიმთა ჯგუფი და აკეთებს ოპერაციებს შესაბამისი ანაზღაურების გარეშე. ასეთი ოპერაციების ღირებულება 500,000 ლარია. როგორ უნდა აღიაროს საავადმყოფომ ეს საჩუქარი?

- ა. 500,000 ლარით;
- ბ. თვითღირებულებით;
- გ. შეუძლია არ აღიაროს, მაგრამ განმარტებით ნაწილში გაამჟღავნოს ინფორმაცია;
- დ. შეაფასებინოს შემფასებელს.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები შემოსავლების აღრიცხვისთვის

- 1. სწორი პასუხია „დ“.
სსბასს 9, სსბასს 23
- 2. სწორი პასუხია „ა“.
სსბასს 23, პუნქტი 5
- 3. სწორი პასუხია „ბ“.
სსბასს 23, პუნქტი 44
- 4. სწორი პასუხია „გ“.
სსბასს 23, პუნქტი 8
- 5. სწორი პასუხია „ა“.
სსბასს 23, პუნქტი 19
- 6. სწორი პასუხია „გ“.
სსბასს, 23 პუნქტი 93



5. იჭარა

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სსბასს-ის მოთხოვნები იჭარის ხელშეკრულების აღრიცხვისათვის. ერთეულმა დაფინანსება შეიძლება მიიღოს სხვადასხვა გზით. ზოგჯერ ეს პირდაპირ სესხის აღებით ან ფულადი ინვესტიციით არ გამოიხატება, არამედ იჭარის სახით არის წარმოდგენილი. როდესაც იჭარის ხელშეკრულების შინაარსი არის კომპლექსური და მრავალფეროვანი, შესაძლებელია შინაარსი განსხვავდებოდეს ფორმალური მხარისაგან და საჭიროა მათი განსხვავება ერთმანეთისგან. მაშინ ეს ოპერაციები აღრიცხული უნდა იყოს შინაარსის, და არა ფორმის მიხედვით. ამ ნაწილში მოცემულია მითითებები, თუ როგორ აღრიცხოს იჭარის ხელშეკრულებები. ამ ნაწილში ასევე წარმოდგენილია იჭარის განმარტება, მათ შორის, ფინანსური და საოპერაციო იჭარა და აღწერილია, თუ როგორ უნდა აღრიცხოს ეს ხელშეკრულებები როგორც მოიჭარემ, ისე მეიჭარემ.

სასწავლო მასალა

ამ თემების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში მოცემული ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	—	—
• იჭარა	სსბასს 13	—

იჭარის ხელშეკრულების აღრიცხვის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	იჭარის ხელშეკრულების ტიპის განსაზღვრა;
☐	2	ფინანსური იჭარის აღრიცხვის მოთხოვნების გათვალისწინება მოიჭარისათვის;
☐	3	საოპერაციო იჭარის აღრიცხვის მოთხოვნების გათვალისწინება მოიჭარისათვის;
☐	4	ფინანსური იჭარის აღრიცხვის მოთხოვნების გათვალისწინება მეიჭარისათვის;
☐	5	საოპერაციო იჭარის აღრიცხვის მოთხოვნების გათვალისწინება მეიჭარისათვის.



იჯარა (სსბასს 13)

ერთეულმა დაფინანსება შეიძლება მიიღოს სხვადასხვა გზით, მათ შორის, დაფინანსების მიღება შესაძლებელია აქტივის შესყიდვის ან იჯარით აღების ოპერაციის საშუალებით. ამ ოპერაციების შინაარსი შეიძლება იყოს კომპლექსური და მრავალფეროვანი, და შესაძლებელია შინაარსი განსხვავდებოდეს ფორმალური მხარისაგან.

იჯარის ხელშეკრულება შეიძლება იყოს დაფინანსების ძირითადი წყარო. მნიშვნელოვანია, რომ ასეთი ოპერაციები აღრიცხული იყოს შინაარსის, და არა ფორმის მიხედვით, როდესაც ოპერაციის არსი არ ემთხვევა ოპერაციის იურიდიულ ფორმას.

სსბასს 13 მიუთითებს, თუ როგორ აღირიცხოს იჯარის ხელშეკრულებები და როგორ შეიძლება ისინი გამოყენებული იყოს დაფინანსების ერთ-ერთ წყაროდ. იგი განმარტავს იჯარას, მათ შორის, ფინანსურ და საოპერაციო იჯარას და აღწერს, როგორ უნდა აღრიცხოს ეს ხელშეკრულებები როგორც მოიჯარემ, ისე მეიჯარემ.

იჯარა - ეს არის ხელშეკრულება მეიჯარესა და მოიჯარეს შორის, როდესაც მეიჯარე გადასცემს მოიჯარეს აქტივის გამოყენების უფლებას გარკვეული ვადის განმავლობაში, განსაზღვრული ანაზღაურების სერიის სანაცვლოდ (სსბასს 13.8).

ზოგჯერ მსჯელობაა საჭირო იმისათვის, რომ განისაზღვროს, ხელშეკრულება არის თუ არა იჯარის ხელშეკრულება. აქტივის გამოყენების უფლების გადაცემა შეიძლება მოხდეს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების საფუძველზე. ამ შემთხვევაში ეს ოპერაცია უნდა აღირიცხოს შესაბამისი სტანდარტის მიხედვით (სსბასს 32, შეღავათიანი მომსახურების ხელშეკრულებები, უფლების გამცემი).

სსბასს 13.25 მიუთითებს, რომ ხელშეკრულება უნდა მოიცავდეს იჯარას ცალკე და არა როგორც სხვა პირობების ერთ-ერთ ნაწილს იმიტომ, რომ ამ უკანასკნელ შემთხვევაში ოპერაციის შინაარსი შეიძლება სხვა იყოს.

იჯარის კლასიფიკაცია (სსბასს 13.12-17)

იჯარა კლასიფიცირდება ფინანსურ იჯარად, თუ იგი ითვალისწინებს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ ფაქტობრივად ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას.

იჯარა კლასიფიცირდება საოპერაციო იჯარად, თუ იგი არ ითვალისწინებს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებულ ფაქტობრივად ყველა რისკისა და ეკონომიკური სარგებლის გადაცემას.

შესაძლებელია ერთი და იგივე იჯარის ხელშეკრულება მეიჯარესათვის იყოს ფინანსური იჯარა და მოიჯარესათვის საოპერაციო იჯარა. ეს შეიძლება მოხდეს მაშინ, როდესაც მეიჯარე სარგებელს იღებს ნარჩენი ღირებულებიდან, რომელიც გარანტირებულია მოიჯარესგან დამოუკიდებელი მხარის მიერ.

იჯარის კლასიფიკაცია ხდება დასაწყისშივე. თუ გარკვეული დროის გასვლის შემდეგ იჯარის ხელშეკრულების პირობები შეიცვლება (გარდა შეფასებების ცვლილებისა, როგორცაა მომსახურების ვადის ან ნარჩენი ღირებულების ცვლილება) და ეს ცვლილება განაპირობებს იჯარის ტიპის ცვლილებას, მაშინ ის ჩაითვლება ახალ ხელშეკრულებად და აღირიცხება შესაბამისად (სსბასს 13.18).

რა შეიძლება იყოს აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი და სარგებელი?

აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული რისკი

აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული რისკებია:

- მოიტარე ახორციელებს აქტივის სარემონტო და ტექნიკურ მომსახურებას;
- მოიტარე აზღვევს აქტივს;
- მოიტარე ექვემდებარება აქტივის მოცდენით ან ტექნოლოგიური მოძვლებით გამოწვეულ ბარალის რისკს.

აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული სარგებელი

აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული სარგებელია:

- მოიტარეს აქვს უფლება, გამოიყენოს აქტივი მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის უდიდესი ნაწილის ან მთელი ვადის განმავლობაში.
- მიიღოს სარგებელი და შემოსავალი ამ აქტივის გამოყენებით მომსახურების გაწევის ან წარმოების პროცესში.
- მიიღოს პოტენციური სარგებელი ამ აქტივის გაყიდვით მომავალში.

ფინანსური იჯარა

ფინანსურია იჯარა, თუ იჯარის ხელშეკრულება მოიცავს ქვემოთ ჩამოთვლილი პირობებიდან ერთ-ერთს ან რამდენიმეს:

1. იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, მოიტარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჯარის ვადის დამთავრების შემდეგ;
2. მოიტარეს უფლება აქვს, აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჯარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა იმისა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
3. იჯარის ვადა მოიცავს აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადის ძირითად ნაწილს, მაშინაც კი, როდესაც საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება;
4. მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი (დისკონტირებული) ღირებულება, შეადგენს საიჯარო აქტივის პრაქტიკულად მთელ რეალურ ღირებულებას;
5. იჯარით გაცემული აქტივები იმდენად სპეციფიკურია, რომ მხოლოდ ამ მოიტარეს შეუძლია მათი გამოყენება, არსებითი მოდიფიკაციის გარეშე;
6. იჯარით გაცემული აქტივების ჩანაცვლება სხვა აქტივით ადვილი არ არის.

სსბასს 13 მიგვითითებს რამდენიმე ვითარებაზე, როდესაც იჯარა ჩაითვლება ფინანსურ იჯარად:

- თუ იჯარის შეწყვეტის გამო, გარკვეული ფინანსური პასუხისმგებლობა ეკისრება მოიტარეს;
- იჯარის ვადის ბოლოს აქტივის სამართლიანი ღირებულების ცვლილება მოქმედებს მოიტარეზე;
- მოიტარეს აქვს უფლება, გააგრძელოს იჯარა მეორე ვადით საბაზრო ღირებულებაზე ბევრად იაფად.



როდესაც იჯარის ხელშეკრულება მოიცავს შენობისა და მიწის იჯარას, მაშინ ეს აქტივები უნდა განვიხილოთ ცალ-ცალკე. მიწას განუსაზღვრელი მომსახურების ვადა აქვს და მისი იჯარა, საოპერაციო იჯარად ჩაითვლება, თუ ხელშეკრულება საკუთრების უფლების გადაცემას არ შეიცავს (სსბასს 13.19).

იჯარის ხელშეკრულების აღრიცხვის სსბასს მოთხოვნები კარგი მაგალითია იმისა, რომ უპირატესობა ენიჭება ოპერაციის შინაარსს ოპერაციის ფორმასთან შედარებით. მიუხედავად იმისა, რომ ბევრ შემთხვევაში აქტივზე საკუთრების უფლების გადაცემა არ ხდება და ხელშეკრულებაში სიტყვა ვალდებულებაც არ ფიგურირებს, მაინც ხდება აქტივის და ვალდებულების აღრიცხვა.

მოიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური იჯარა

თავდაპირველი აღიარება და შეფასება

იჯარის ვადის დასაწყისისათვის მოიჯარემ იჯარით არსებული აქტივი და ვალდებულებები ფინანსურ იჯარაზე უნდა აღიაროს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, როგორც აქტივები და ვალდებულებები.

რა თანხით აღიაროს აქტივი და ვალდებულება?

მოიჯარემ აქტივი და ვალდებულება უნდა აღიაროს საიჯარო აქტივის სამართლიანი ღირებულების ტოლი თანხით ან, თუ მასზე ნაკლებია, მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულებით, რომელიც განისაზღვრება იჯარის დასაწყისში. აქტივის შემთხვევაში ამას ემატება მოიჯარის ნებისმიერი თავდაპირველი პირდაპირი დანახარჯი (სსბასს 13.28).

დისკონტირების განაკვეთი

მინიმალური საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება გამოითვლება ფულის დროში ღირებულების კონცეფციის გათვალისწინებით. დისკონტირების განაკვეთი არის საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, თუ მისი დადგენა შესაძლებელია (ეს შესაძლებელია, თუ ცნობილია აქტივის სამართლიანი ღირებულება). თუ არა, გამოყენებულ უნდა იყოს მოიჯარის ზღვრული სასესხო საპროცენტო განაკვეთი.

თუ გამოყენებული იქნება საიჯარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი საპროცენტო განაკვეთი, მაშინ მინიმალური საიჯარო გადახდებისა და არაგარანტირებული ნარჩენი ღირებულების (ანუ რა ფასად შეიძლება გაიყიდოს აქტივი იჯარის ვადის ბოლოს, თუ მოიჯარის მიერ არ არის გარანტირებული) დისკონტირებული ღირებულება იქნება სამართლიანი (რეალური) ღირებულების ტოლი.

აქტივისა და ვალდებულების შემდგომი შეფასება

აღიარებულ აქტივს აღრიცხავს მოიჭარე იმის მიხედვით, თუ რა ტიპის აქტივია (ძირითადი აქტივი - სსბასს 17, საინვესტიციო ქონება - სსბასს 16, არამატერიალური აქტივი - სსბასს 31). თუ ცვეთას აღრიცხავს, მომსახურების ვადა უნდა იყოს შერჩეული იჯარის ვადის გათვალისწინებით, ცვეთის მეთოდის შერჩევა და გაუფასურების საკითხი უნდა განიხილოს ზუსტად ისე, როგორც საკუთარი აქტივების შემთხვევაში (სსბასს 13.37).

რაც ეხება ვალდებულებას, მოიჭარემ მინიმალური საიჯარო გადასახდელები უნდა განაწილოს დარიცხულ ფინანსურ ხარჯებსა (% ხარჯი) და საიჯარო ვალდებულების ძირის შემცირებაზე, ისე რომ წარმოიქმნას მუდმივი საპროცენტო განაკვეთი პერიოდის ბოლოს ვალდებულების ნაშთის მიმართ (სსბასს 13.34). შესაძლებელია საიჯარო ვალდებულება დაიფაროს იჯარის ვადის გასვლამდე, ეს დამოკიდებულია ხელშეკრულების პირობებზე (მაგალითად, იჯარის გადახდა ხდება წლის დასაწყისშივე). საიჯარო ვალდებულება უნდა დაიყოს მიმდინარე და გრძელვადიან პორციებად.

მაგალითი:

სამხედრო ჰოსპიტალი აფორმებს იჯარის ხელშეკრულებას მოწყობილობაზე N წლის 1 იანვარს ალფა კომპანიასთან. აქტივის მომსახურების ვადა 8 წელია. 1000 ლარი უნდა გადაიხადოს ყოველი წლის 1 იანვარს 5 წლის განმავლობაში, და აქვს უფლება მე-5 წლის ბოლოს გამოისყიდოს ეს აქტივი 129 ლარად. არსებობს რწმუნება რომ მოიჭარე ამ უფლებას გამოიყენებს. დისკონტის განაკვეთი 8%-ია და ამ მოწყობილობის საბაზრო(სამართლიანი) ღირებულებაა N წლის 1 იანვარს 4400 ლარია.

დავალება: 1)როგორ უნდა ასახოს ეს აქტივი და ვალდებულება ჰოსპიტალმა იჯარის დასაწყისში, თუ მისი სააღრიცხვო პერიოდი 31 დეკემბერს მთავრდება, 2) როგორი გატარება უნდა შეასრულოს მოიჭარემ N წლის 31 დეკემბერს.

პასუხი: მიუხედავად იმისა, რომ არ ვიცით გამოიყენებს თუ არა მოიჭარე იაფად შესყიდვის ოპციას, ეს ხელშეკრულება მაინც ფინანსური იჯარაა შემდეგი მიზეზის გამო:

საიჯარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება — (Excel-ისფუნქცია =PV(8%;5;1000;129;1)) 4400 ლარის ტოლია, რაც ტოლია საბაზრო ღირებულებისა (4400 ლარი), ამიტომ მოიჭარის მიერ აქტივი და შესაბამისი ვალდებულება ბალანსზე აღირიცხება 4400 ლარით(უმცირესი საბაზრო, სამართლიან ღირებულებასა და დისკონტირებულ ღირებულებას შორის უმცირესი ღირებულებით, ამ შემთხვევაში ისინი ტოლია).



შევადგინოთ ვალდებულების ამორტიზაციის ცხრილი:

თარიღი	ვალდებულების დარჩენილი ძირი თანხა	% ხარჯი	ძირის დაფარვა	გადახდილი იჯარა
1 იანვარი წელი N	4400		1000	1000
1 იანვარი წელი N+1	3400	272	728	1000
1 იანვარი წელი N+2	2672	214	786	1000
1 იანვარი წელი N+3	1886	151	850	1000
1 იანვარი წელი N+4	1036	83	917	1000
31 დეკემბერი წელი N+5	119	10	119	129
სულ		730	4400	5129

შესაბამისი გატარებები

წელი N, 1 იანვარი,	
დ-მოწყობილობა	4400
კ-გრძელვადიანი ვალდებულება	3400
კ-მოკლევადიანი ვალდებულება	1000
N წელი, 01 იანვარი,	
დ-მიმდინარე ვალდებულება	1000
კ-ბანკი	1000
N წელი, 31 დეკემბერი	
დ-პროცენტის ხარჯი	272
კ-მიმდინარე ვალდებულება	272
დ-გრძელვადიანი ვალდებულება	728
კ-მოკლევადიანი ვალდებულება	728

მოიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – საოპერაციო იჯარა

მოიჯარე საიჯარო გადასახდელებს აღიარებს ხარჯებად თანაბრად დარიცხვის მეთოდით.

მეიჯარის ფინანსური ანგარიშგება – ფინანსური იჯარა

ფინანსური იჯარის შემთხვევაში, მეიჯარე ხსნის ბალანსიდან აქტივს და აღიარებს გრძელვადიან და მოკლევადიან მოთხოვნას მოიჯარესთან. მიღებული იჯარის გადახდები მოიცავს მოთხოვნის დაფარვას და პროცენტის შემოსავალს. ზუსტად ისეთი ტექნიკით, როგორც აღწერილია ზემოთ მოიჯარის შემთხვევაში.

საოპერაციო იჯარის აღრიცხვა მეიჯარის მიერ

საოპერაციო იჯარის შემთხვევაში მიღებული იჯარა აღირიცხება პირდაპირ შემოსავლებში თანაბრად, დროის პროპორციულად.

დანართი გამოწაკლისების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 13-ის - „იჯარა“ მიზნებისათვის, კონტროლი განისაზღვრება გარიგების შინაარსიდან გამომდინარე. გარიგების იურიდიული ფორმა არ გამოიყენება კონტროლის განსაზღვრისათვის. კონტროლის განსაზღვრისათვის ასევე მნიშვნელოვანია აქტივზე ეკონომიკური უფლება, მიუხედავად აქტივზე იურიდიული საკუთრების უფლებისა.

იჯარის ფინანსურ იჯარად კლასიფიცირების მიზნებისათვის, ეკონომიკური მომსახურების გადის ძირითადი ნაწილი გულისხმობს 75%-ით და მეტი ვადით აქტივის ფლობას. შეფასების კრიტერიუმად მიზანშეწონილია ერთეულის მიერ აქტივის ღირებულების 75% და მეტი მოცულობით ძირითადი კაპიტალის სახით მოხმარების მაჩვენებლის გამოყენება.

პრაქტიკული სავარჯიშოები იჯარისთვის

1. იჯარის ხელშეკრულება

- ა. თუ გრძელვადიანია, ყოველთვის ფინანსური იჯარაა;
- ბ. ფინანსური იჯარაა, თუ ხელშეკრულების თანახმად, გადის დამთავრების შემდეგ, მოიჯარეს გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება;
- გ. გრძელვადიანი არ არის, არც გამოსყიდვის უფლება აქვს მოიჯარეს, მაგრამ მაინც შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად;
- დ. „ბ“ და „გ“ პასუხი არის სწორი.



2. თუ იჭარის ხელშეკრულება არის ფინანსური იჭარა, აქტივის სამართლიანი ღირებულება იჭარის დასაწყისში იყო 200,000, იჭარის დასაწყისში მინიმალური საიჭარო გადასახდელების დისკონტირებული ღირებულება 190,000-ია. საიჭარო ხელშეკრულებაში ნაგულისხმევი განაკვეთი 10%:

- ა. აქტივისა და ვალდებულების აღიარება თავდაპირველად უნდა მოხდეს 190,000-ით;
- ბ. აქტივისა და ვალდებულების აღიარება თავდაპირველად უნდა მოხდეს 200,000-ით;
- გ. %-ის ხარჯი პირველ წელს $200,000 \times 10\% = 20,000$ -ია;
- დ. ჯარის ხელშეკრულება ფინანსურია, მაგრამ %-ის დარიცხვა არ მოხდება, რადგან ხელშეკრულების შინაარსი არის იჭარა და არა სესხის აღება.

3. მომდევნო შემთხვევებიდან, რომელი განაპირობებს იჭარის ფინანსურ იჭარად კლასიფიცირებას?

- ა. იჭარის დასაწყისისათვის მინიმალური საიჭარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება საიჭარო აქტივის მთლიან რეალურ ღირებულებაზე არსებითად ნაკლებია;
- ბ. იჭარის ხანგრძლივობა აქტივის ეკონომიკური მომსახურების ვადაზე არსებითად ნაკლებია;
- გ. მოიჭარეს უფლება აქვს, აქტივი შეიძინოს ისეთი ფასით, რომელიც მოსალოდნელია, რომ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება აქტივის რეალურ ღირებულებაზე, რომელიც მას ექნება უფლების გამოყენების მომენტში, ხოლო იჭარის დასაწყისისათვის არსებობს გონივრული რწმენა იმისა, რომ ეს უფლება გამოყენებული იქნება;
- დ. იჭარის ხელშეკრულების თანახმად, მოიჭარეს არ გადაეცემა აქტივის საკუთრების უფლება იჭარის ვადის ბოლოსთვის.

4. ერთეულმა, როგორც მოიჭარემ, გააფორმა 2 წლიანი შეუქცევადი იჭარის ხელშეკრულება ავტოსატრანსპორტო საშუალებით სარგებლობაზე, რომელსაც აქვს 5 წლიანი ეკონომიკური მომსახურების ვადა და ნულის ტოლი ნარჩენი ღირებულება. იჭარის დასაწყისში, მინიმალური საიჭარო გადასახდელების დღევანდელი ღირებულება ძალიან ახლოს არის ავტოსატრანსპორტო საშუალების სამართლიან ღირებულებასთან. ავტოსატრანსპორტო საშუალებაზე საკუთრების უფლება მოიჭარეს გადაეცემა იჭარის ვადის ბოლოს. ეს იჭარა:

- ა. აღირიცხება როგორც ფინანსური იჭარა;
- ბ. აღირიცხება როგორც საოპერაციო (ჩვეულებრივი) იჭარა;
- გ. არ აღირიცხება სსბასს 13-ის(იჭარა) შესაბამისად;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი წინადადება მცდარია.



5. იჯარის ხელშეკრულება:

- ა. არის ფინანსური იჯარა, თუ აქტივის ფლობასთან დაკავშირებული თითქმის ყველა რისკი და სარგებელი გადადის მეიჯარედან მოიჯარეზე, მიუხედავად იმისა, საკუთრების უფლება გადაცემულია თუ არა;
- ბ. ფინანსური იჯარაა თუ ვადის გასვლის ბოლოს გამოსყიდვის უფლება აქვს მოიჯარეს;
- გ. შეიძლება ჩაითვალოს ფინანსურ იჯარად, მიუხედავად იმისა, რომ გრძელვადიანი არ არის და არც გამოსყიდვის უფლება აქვს მოიჯარეს;
- დ. ყველა პასუხი არის სწორი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები იჯარისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 13, პუნქტი 15

2. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 13, პუნქტი 28

3. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 13, პუნქტი 15

4. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 13, პუნქტი 15

5. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 13, პუნქტი 15

6. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 13, პუნქტი 18

6. ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სსბასს-ის მოთხოვნები ანარიცხების აღრიცხვისათვის. როგორი ვალდებულებაა ანარიცხები, რა არის მავალდებულებელი მოვლენა, კონსტრუქციული ვალდებულება, იურიდიული ვალდებულება, ანარიცხების აღიარების კრიტერიუმები, ანარიცხების შეფასება, რა არის პირობითი ვალდებულება და პირობითი აქტივი, რა შემთხვევაში და რა ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში.

სასწავლო მასალა

ამ თემების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია მომდევნო სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	–	–
• ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები, პირობითი აქტივები;	სსბასს 19	–

ანალიზების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების აღნიშვნის შესწავლით მისაღები კინითაღი შედეგები

ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:		
☐	1	განსაზღვროს, წარმოიშვა თუ არა მავალდებულებელი მოვლენა;
☐	2	განსაზღვროს, წარმოიშვა თუ არა ანარიცხის ტიპის ვალდებულება;
☐	3	შეაფასოს, არის თუ არა ანარიცხების აღიარების კრიტერიუმები დაკმაყოფილებული;
☐	4	შეაფასოს ანარიცხების სიდიდე;
☐	5	განსაზღვროს, ვალდებულება უნდა აღიარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში თუ პირობითი ვალდებულებაა;
☐	6	შეძლოს განმარტებით შენიშვნებში პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა.

ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები (სსბასს 19)

მიზანი

სტანდარტის მიზანია, განსაზღვროს ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები, აღიარების კრიტერიუმები, შეფასება და რა ინფორმაცია უნდა იყოს მოცემული განმარტებით შენიშვნებში.

განმარტებები (სსბასს 19.18)

ანარიცხი არის ისეთი ვალდებულება, რომლის დაფარვის ვადა ან თანხა განუსაზღვრელია.

პირობითი აქტივი არის ის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოქმნილი და რომლის არსებობის დადასტურება დამოკიდებულია მომავალში მოსახდენ ერთ ან რამდენიმე მოვლენის მოხდენაზე, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ არის.

პირობითი ვალდებულება არის:

- შესაძლო ვალდებულება, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოქმნილი და რომლის არსებობის დადასტურება დამოკიდებულია მომავალში მოსახდენ ერთი ან რამდენიმე განუსაზღვრელი მოვლენის მოხდენაზე, რომლებიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ არის; ან
- არსებული ვალდებულებაა, წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოშობილი, მაგრამ მისი აღიარება არ მოხდა ერთ-ერთი მიზეზის გამო:
 - ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ამ ვალდებულების დასაფარად საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსის გადინება;
 - ვერ ხერხდება თანხის შეფასება საიმედოდ.

მაგალდებულებელი მოვლენა არის ისეთი მოვლენა, რომლის შედეგად წარმოიშობა იურიდიული ან კონსტრუქციული ვალდებულება, რომლის დაფარვის რეალური ალტერნატივა არ აქვს ერთეულს.

კონსტრუქციული ვალდებულება გამომდინარეობს ერთეულის ქმედებებისაგან, როდესაც წარსული პრაქტიკის დამკვიდრებული მაგალითით, გამოცემული ნორმების ან საფუძვლიანი მიმდინარე განაცხადით, ერთეულმა თავის თავზე აიღო გარკვეული პასუხისმგებლობა, რის შედეგადაც შეიქმნა მართებული მოლოდინი სხვა მხარეების მხრიდან, რომ იგი შეასრულებს პასუხისმგებლობას.

იურიდიული ვალდებულება არის ვალდებულება, რომელიც წარმოიშობა ხელშეკრულების, კანონმდებლობის ან კანონის სხვა მოქმედების საფუძველზე.

წამგებიანი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, როდესაც ვალდებულების შესასრულებლად საჭირო აუცილებელი ხარჯები მეტია ხელშეკრულებით მისაღებ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე.

რესტრუქტურისაცია არის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი და გაკონტროლებული პროგრამა, რომელიც არსებითად ცვლის ერთეულის მოქმედების სფეროს ან ცვლის საქმიანობის განხორციელების მეთოდებს.



ანარიცხები

აღიარების კრიტერიუმები (სსბასს 19.22)

ანარიცხები უნდა აღიარდეს მაშინ და მხოლოდ მაშინ, როდესაც დაკმაყოფილებულია სამივე ქვემოთ წარმოდგენილი პირობა:

1. ერთეულს აქვს იურიდიული ან კონსტრუქციული მიმდინარე მოვალეობა, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგია;
2. სავარაუდოა, რომ ამ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მქონე რესურსის გასვლა;
3. შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება.

განვიხილოთ სამივე აღიარების კრიტერიუმი ცალ-ცალკე.

პირველი კრიტერიუმი: წარსული მოვლენა (სსბასს 19.25)

იმისათვის რომ წარსული მოვლენა მიჩნეული იყოს მავალდებულებელ მოვლენად, ერთეულს არ უნდა ჰქონდეს ამ მოვალეობის შესრულების გარდა სხვა რეალური ალტერნატივა. ეს მაშინ ხდება, როდესაც მოვალეობის შესრულება მოითხოვება:

- კანონმდებლობით (ანუ იურიდიული ვალდებულებათა); ან
- კონსტრუქციული ვალდებულებათა.

ორივე ამ ვალდებულების განმარტება მოცემულია ზემოთ.

მაგალითი:

1. იურიდიული მოვალეობა წარმოიშობა, თუ ერთეულმა დააბინძურა გარემო, რის გამოც კანონით დაისაჯა. ამის გამო წარმოიშობა ვალდებულება, აღმოფხვრას გარემოსთვის მიყენებული ზარალი. აქ მავალდებულებელი მოვლენა სახეზეა და აღდგენის დანახარტები, რომელიც შესაძლებელია მიახლოებით განისაზღვროს, ქმნის ანარიცხებს.
2. თუ ასეთი დაბინძურება კანონით არ ისჯება, მაგრამ ერთეულს აქვს პოლიტიკა, რომ თავისი სურვილით აღმოფხვრის დაბინძურების შედეგს, ე.ი. სახეზეა კონსტრუქციული მოვალეობა და ანარიცხი აღიარდება.
3. კანონის მოთხოვნის გამო, ერთეული ვალდებულია აღჭურვოს თავისი ლაბორატორია გამწმენდი მოწყობილობით. ამ დროს ვალდებულების აღიარება არ ხდება, რადგან მავალდებულებელ მოვლენას ადგილი არ ჰქონია. თუ ერთეული შეიცვლის პროფილს, ლაბორატორიულ მომსახურებას შეიძენს სხვა ერთეულისაგან, მაშინ მას აღარ მოუწევს ამ მოწყობილობის ყიდვა. ე.ი. არ აღიარდება ანარიცხი. მაგრამ თუ ერთეულმა არ შეიცვალა პროფილი, დაარღვია კანონის მოთხოვნა, არ დაამონტაჟა გამწმენდი მოწყობილობა და მოუწევს ჯარიმის გადახდა, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოა, მან

უნდა შეაფასოს რა ოდენობის ჯარიმის გადახდა მოუწევს და დააფიქსიროს ანარიცხი.

ვალდებულების აღიარება ხდება მაშინ, თუ საანგარიშგებო თარიღისათვის ვალდებულება უკვე წარმოშობილია, ამიტომ არ ხდება ანარიცხების აღიარება იმ დანახარტები-

სათვის, რომლის გაწევაც საჭიროა ერთეულის მომავალი საქმიანობისათვის (სსბასს 19.26), რადგან ეს ვალდებულება ჯერ არ წარმოშობილა, წარსული მოვლენის შედეგი არ არის.

მოვალეობის შესრულება ყოველთვის გულისხმობს მეორე მხარეს, მაგრამ არ არის სავალდებულო, მეორე მხარე იყოს ცალკე იდენტიფიცირებული. ეს შეიძლება იყოს მთლიანად საზოგადოება. ერთეულის მმართველი ორგანოს ან მაკონტროლებელი ერთეულის გადაწყვეტილება არ წარმოქმნის კონსტრუქციულ ვალდებულებას სააღრიცხვო თარიღისათვის, თუ ეს გადაწყვეტილება არ გააჩნეს ადრესატს ანგარიშგების თარიღამდე ისეთი გზით, რომ მათ წარმოეშვათ ერთეულის მიერ მოვალეობის შესრულების სამართლიანი მოლოდინი (სსბასს 19.28).

ზოგჯერ ნათელი არ არის, არსებობს თუ არა მიმდინარე მოვალეობა. ასეთ შემთხვევაში უნდა გაანალიზდეს ყველა გარემოება და თუ უფრო მოსალოდნელია მისი არსებობა, ვიდრე არარსებობა, მაშინ ჩაითვლება, რომ ის არსებობს. თუ ალბათობა 50%-ზე მეტია, ეს საკმარისია აღიარებისათვის (სსბასს 19.23).

მეორე კრიტერიუმი: ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მქონე რესურსის გასვლა

ამ კრიტერიუმის დაკმაყოფილება დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად სავარაუდოა ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მქონე რესურსის გადინება ერთეულიდან. აქაც სავარაუდო ნიშნავს უფრო მოსალოდნელს, ვიდრე არამოსალოდნელს (50%), გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ეს გასვლა მოსალოდნელია შორეულ მომავალში (სსბასს 19.31, 19.100).

მესამე კრიტერიუმი: მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება

ის, რომ ვალდებულების სიდიდე შეფასებითია, არ ამცირებს მის საიმედოობას. ამიტომაც არის ეს ვალდებულება ანარიცხის ტიპის. თუ ამ სიდიდის შეფასება საიმედოდ შეუძლებელია, მაშინ ეს ვალდებულება პირობითი ვალდებულებასა და განმარტებით შენიშვნებში აისახება (სსბასს 19.33-34).

ანარიცხის შეფასება

ანარიცხის შეფასება არის იმ დანახარჯების საუკეთესო შეფასება, რომელიც საჭირო იქნება მიმდინარე მოვალეობის შესასრულებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (სსბასს 19.44). შეფასების გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების არსებითი ნაწილია, რაც არ ამცირებს მის საიმედოობას. საუკეთესო შეფასებისათვის ზოგჯერ მსჯელობის ჩატარებაა საჭირო, რომელიც შეიძლება მსგავსი ოპერაციების წარსულ გამოცდილებას ეყრდნობოდეს, ან ექსპერტის შეფასება გახდეს საჭირო. შეიძლება საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენების გამოყენებაც (სსბასს 19.46).

განუსაზღვრელობის შემთხვევაში სხვადასხვა მიდგომის შერჩევა არის შესაძლებელი, რომელიც უფრო შესაფერისი იქნება. აქ გამოიყოფა სამი შემთხვევა:

1. როდესაც ანარიცხი მოიცავს მუხლების (შესაძლო შემთხვევების) დიდ რაოდენობას, მაშინ ვალდებულების სიდიდე ფასდება ყველა შესაძლო შედეგის გამრავლებით შესაბამის ალბათობაზე. ამ სიდიდეს ჩვენ ვუწოდებთ „მოსალოდნელი სიდიდე“ (სტატისტიკაში ამ სიდიდეს მათემატიკური ლოდინი ეწოდება).



2. თუ შესაძლო შედეგების უწყვეტი დიაპაზონი არსებობს და თითოეული შედეგის მიღების ალბათობა თანაბარია, მაშინ იყენებენ დიაპაზონის შუა წერტილს, ანუ არითმეტიკულ საშუალოს (სსბასს 19.47).
3. როდესაც ერთი შესაძლო შემთხვევაა, მაშინ ყველაზე ალბათური შედეგი არის საუკეთესო შეფასება.

ანარიცხის თანხის შეფასებისათვის გათვალისწინებულ უნდა იყოს რისკები და განუსაზღვრელობები.

რისკი აღწერს შესაძლო შედეგის ვარიაციას. ამ დროს საჭიროა სიფრთხილე, რათა შეფასებისას არ მოხდეს აქტივებისა და შემოსავლების გადაჭარბებულად, ან ვალდებულებებისა და დახარჯების შემცირებულად შეფასება. თუმცა, ანარიცხების გადაჭარბებულად შეფასებაც გაუმართლებელია. არ უნდა მოხდეს რისკისა და განუსაზღვრელობის ეფექტის ზედდება და შედეგად ანარიცხის სიდიდის გაუმართლებელი ზრდა. განუსაზღვრელობის შესახებ ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში (სსბასს 19.50-52).

მიმდინარე ღირებულების კონცეფცია იქნება საჭირო როდესაც, ფულის დროითი ღირებულების ეფექტი მნიშვნელოვანია. ასეთ შემთხვევაში ანარიცხების თანხა უდრის დანახარჯების მიმდინარე ღირებულებას, რომელიც საჭირო იქნება ამ ვალდებულების დასაფარად (სსბასს 19.53). ამ დროს დისკონტის განაკვეთის დაანგარიშებისას გათვალისწინებულია ფულის დროითი ღირებულების მიმდინარე საბაზრო შეფასება და ამ ვალდებულებისათვის დამახასიათებელი სპეციფიკური რისკი. დისკონტის განაკვეთი აღარ მოიცავს იმ რისკებს, რაც მომავალი ფულადი ნაკადების შეფასებაში უკვე გამოყენებულია (სსბასს 19.56).

ცვლილებები ანარიცხებში

ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა გადაისინჯოს ანარიცხები და შესწორდეს მიმდინარე საუკეთესო შეფასების გათვალისწინებით. შეიძლება მოხდეს ანარიცხის ანულირება, თუ მოსალოდნელი აღარ არის ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსის გასვლა (სსბასს 19.69).

ანარიცხის გამოყენება უნდა მოხდეს მხოლოდ იმ დანახარჯებისათვის, რომელთა გამოც მოხდა ამ ანარიცხის აღიარება.

პირობითი ვალდებულებები

პირობითი ვალდებულება:

- ეს არის შესაძლო ვალდებულება, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოქმნილი და რომლის არსებობის დადასტურება დამოკიდებულია მომავალში მოსახდენ ერთი ან რამდენიმე განუსაზღვრელი მოვლენის მოხდენაზე, რომელიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ არის; ან
- არსებული ვალდებულება, წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოშობილი, მაგრამ მისი აღიარება არ მოხდა ერთ-ერთი მიზეზის გამო:
 - ნაკლებად სავარაუდოა, რომ ამ ვალდებულების დასაფარად საჭირო გახდება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსის გადინება; ან
 - ვერ ხერხდება თანხის შეფასება საიმედოდ.

პირობითი ვალდებულების აღიარება არ ხდება, არამედ აისახება განმარტებით შენიშვნებში. თუ ერთეულს გააჩნია მოვალეობის შესრულების სოლიდარული პასუხისმგებლობა, მოვალეობის ის ნაწილი, რომლის დაფარვაც მოსალოდნელია სხვა მხარეების მიერ, მიიჩნევა პირობით ვალდებულებად (სსბასს 19.35-37).

პირობითი ვალდებულების შეფასება უნდა მოხდეს განუწყვეტლივ, იმ თვალსაზრისით, ხომ არ მოხდა მისი გარდაქმნა ისეთ ვალდებულებად, რომელიც აკმაყოფილებს ანარიცხის განმარტებას და აღიარების კრიტერიუმებს. ამ შემთხვევაში ის გადაიქცევა ანარიცხად და აღირიცხება შესაბამისად (სსბასს 19.38).

პირობითი აქტივი

პირობითი აქტივი არის ის შესაძლო აქტივი, რომელიც წარსული მოვლენის შედეგად არის წარმოქმნილი და რომლის არსებობის დადასტურება დამოკიდებულია მომავალში მოსახდენ ერთ ან რამდენიმე მოვლენის მოხდენაზე, რომელიც ერთეულის სრული კონტროლის ქვეშ არ არის. მაგალითად, სარჩელი რომელიც ერთეულმა შეიტანა სასამართლოში, მაგრამ შედეგი გაურკვეველია.

მაგრამ როდესაც პროცესის მოგება ეჭვს არ იწვევს, მაშინ ეს აღარ არის პირობითი აქტივი და მისი აღიარება აქტივად უკვე შესაძლებელია.

ერთეულმა არ უნდა აღიაროს პირობითი აქტივი და არც განმარტებით შენიშვნებში გაამჟღავნოს ინფორმაცია (სსბასს 19.39). მაგრამ თუ მოსალოდნელია (აღბათობა მეტია 50%-ზე) ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა, მაშინ პირობითი აქტივის შესახებ ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნდეს განმარტებით შენიშვნებში (სსბასს 19.43).

წამგებიანი ხელშეკრულება

წამგებიანი ხელშეკრულება ისეთი ხელშეკრულებაა, როდესაც ვალდებულებების შესასრულებლად საჭირო აუცილებელი ხარჯები მეტია ხელშეკრულებით მისაღებ სარგებელზე ან მომსახურების პოტენციალზე.

თუ ერთეულს აქვს დადებული წამგებიანი ხელშეკრულება, ამ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მიმდინარე მოვალეობა, რომელსაც გამოკლებული უნდა ჰქონდეს ანაზღაურება, უნდა აღიარდეს და შეფასდეს როგორც ანარიცხი (სსბასს 19.76).

რესტრუქტურიზაცია

რესტრუქტურიზაცია არის ხელმძღვანელობის მიერ დაგეგმილი და გაკონტროლებული პროგრამა, რომელიც არსებითად ცვლის ერთეულის მოქმედების სფეროს ან ცვლის საქმიანობის განხორციელების მეთოდებს.

მაგალითად, რესტრუქტურიზაციად განიხილება:

- საქმიანობის ან მომსახურების წილის გაყიდვა ან მთლიანად შეწყვეტა;
- ფილიალის ან სააგენტოს დახურვა ან სხვა რეგიონში გადატანა;
- მენეჯმენტის სტრუქტურის ცვლილება;
- ერთეულის საოპერაციო საქმიანობის და მიმართულების ფუნდამენტური რეორგანიზაცია.



რესტრუქტურისაზიბე დანახარტების ანარიცხის სახით აღიარება ხდება მაშინ, თუ დაკმაყოფილებულია ანარიცხების აღიარების კრიტერიუმები (სსბასს 19.81-83).

განმარტებითი შენიშვნები

განმარტებით შენიშვნებში ანარიცხების თითოეული კლასისათვის უნდა აისახოს შემდეგი ფინანსური ინფორმაცია:

- საბალნასო ღირებულების შეტერება პერიოდის დასწყისისა და დასასრული-სათვის, ყველანაირი ცვლილების ჩვენებით: ამ პერიოდში დამატებით შექმნილი ანარიცხები, ანარიცხების შემცირება, უკუგატარებული თანხები, დისკონტირებული სიდიდის ზრდა.

ფინანსური ინფორმაციის გარდა, უნდა იყოს განმარტებული:

- მოვალეობის არსის მოკლე აღწერა, და ვალდებულების დაფარვის მიახლოებითი დრო.
- მითითებები განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით და ძირითადი დაშვებები.

რომ შევატამოთ ზემოთ მოცემული მითითებები ანარიცხებისა და პირობითი ვალდებულებების აღიარების შესახებ, ასეთ სქემას მივიღებთ:

თუ წარსული მოვლენის შედეგად შესაძლოა ერთეულიდან ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსის გასვლა და		
არსებობს მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარად მოსალოდნელია რესურსების გასვლა, მაშინ:	არსებობს შესაძლო ან მიმდინარე მოვალეობა, რომლის დასაფარად შესაძლოა მოხდეს, მაგრამ სავარაუდოდ არ იქნება საჭირო რესურსების გასვლა, მაშინ:	არსებობს შესაძლო ან მიმდინარე მოვალეობა, როდესაც რესურსების გასვლა შორეულ მომავალშია მოსალოდნელი, მაშინ:
ხდება ანარიცხის აღიარება	არ ხდება ანარიცხის აღიარება.	არ ხდება ანარიცხის აღიარება
მოითხოვება ანარიცხების ასახვა განმარტებით შენიშვნებში	მოითხოვება პირობითი ვალდებულების ასახვა განმარტებით შენიშვნებში	არ მოითხოვება განმარტებით შენიშვნებში ასახვა

აქვე უნდა აღვნიშნოთ, რომ პირობითი ვალდებულების წარმოქმნა არა მხოლოდ აქ მოცემული ფაქტორის მიხედვით ხდება, არამედ შეიძლება ვალდებულება არსებობს, მაგრამ მისი აღიარება ვერ ხდება იმის გამო, რომ შეუძლებელია თანხის საიმედოდ შეფასება. ასეთ შემთხვევაში მოთხოვნილია განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.



პირობითი აქტივებისთვისაც შეიძლება ასეთივე სქემის აგება.

თუ წარსული მოვლენების შედეგად შესაძლოა წარმოიქმნას აქტივი, რომლის არსებობა დამოკიდებულია მომავალში მოსახდენ ერთ ან რამდენიმე განუსაზღვრელ მოვლენაზე, რომელიც მთლიანად არ ექვემდებარება ერთეულის კონტროლს.		
ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა უეჭველია, მაშინ:	ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა მოსალოდნელია, მაგრამ უეჭველი არ არის, მაშინ:	ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის შემოსვლა არ არის მოსალოდნელი, მაშინ:
აქტივი არ არის პირობითი. ის აქტივია და აღიარდება შესაბამისად.	არ ხდება აქტივის აღიარება.	არ ხდება აქტივის აღიარება.
	განმარტებითი შენიშვნები საგალდებულოა.	გამჟღავნება საგალდებულო არ არის.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივებისთვის

1. მაგალდებულებელი მოვლენა არის:

- საქონლის ან მომსახურების მომწოდებელთან ხელშეკრულების შედეგი, რომლის მიხედვით ის ვალდებულია, ერთეულს გადაუხადოს კონკრეტული თანხა კონკრეტულ დროს;
- ეს არის მოვლენა, რომელსაც ხელშეკრულების ორივე მხარე თვლის ვალდებულებად;
- ის მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, რომელსაც შედეგად მოჰყვება ის, რომ ერთეულს არ აქვს ამ მოვალეობის დაფარვის რეალური ალტერნატივა;
- ყველა პასუხი არის სწორი.

2. ანარიცხი არის ისეთი სახის მოვალეობა, რომელიც წარმოიშობა:

- ხელშეკრულების, კანონმდებლობის ან კანონის სხვა მოქმედების საფუძველზე;
- ვადით ან თანხით განუსაზღვრელი ვალდებულება;
- ის მოვლენა, რომელიც ქმნის იურიდიულ ან კონსტრუქციულ მოვალეობას, რომელსაც შედეგად მოყვება ის, რომ ერთეულს არ აქვს ამ მოვალეობის დაფარვის რეალური ალტერნატივა;
- ყველა პასუხი სწორია.



3. ანარიცხის აღიარების კრიტერიუმი:

- ა. ერთეულს გააჩნია მიმდინარე მოვალეობა (იურიდიული ან კონსტრუქციული) წარსული მოვლენის შედეგად;
- ბ. სავარაუდოა, რომ მოვალეობის დასაფარად საჭირო იქნება ეკონომიკური სარგებლის ან მომსახურების პოტენციალის მატარებელი რესურსების გასვლა;
- გ. შესაძლებელია მოვალეობის თანხის საიმედოდ შეფასება;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პირობა ერთად არის აღიარების კრიტერიუმი.

4. პირობითი ვალდებულება:

- ა. არ აღიარდება, მაგრამ მისი ასახვა ხდება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში;
- ბ. აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, როგორც ვალდებულება, იმიტომ რომ რაიმე პირობის დადგომის დროს მისი გადახდა სავალდებულოა;
- გ. არც ფინანსურ ნგარიშგებაში აღიარდება და არც განმარტებით შენიშვნებში აისახება;
- დ. შეიძლება ზოგიერთ შემთხვევაში პირობით აქტივად გადაიქცეს, გააჩნია პირობას.

5. პირობითი აქტივი:

- ა. არ აღიარდება, ვინაიდან შესაძლოა ამან გამოიწვიოს იმ შემოსავლის აღიარება, რომლის მიღებაც შესაძლებელია არასოდეს მოხდეს;
- ბ. აღიარდება ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაში, როგორც აქტივი იმიტომ, რომ რაიმე პირობის დადგომის დროს აქტივად გადაიქცევა;
- გ. ყველა აქტივი ზოგადად პირობითია იმიტომ, რომ შეუძლებელია გარანტირებული იყოს აქტივიდან მომავალში სარგებლის მიღება;
- დ. შეიძლება ზოგიერთ შემთხვევაში პირობით ვალდებულებად გადაიქცეს, გააჩნია პირობას.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ანარიცხების, პირობითი ვალდებულებებისა და პირობითი აქტივებისთვის

1. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 19, პუნქტი 18

2. სწორი პასუხია „ბ“.

სსბასს 19, პუნქტი 18

3. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 19, პუნქტი 22

4. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 19 პუნქტი 35-36

5. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 19, პუნქტი 39

7. ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სსბასს-ის მოთხოვნები ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის. როგორ უნდა აღრიცხოვს ერთეულმა ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში, ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ის გადაწყვეტს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, ან აღნიშნულს მოითხოვს კანონმდებლობა.

ერთეულმა უნდა დაადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და მომზადების პრინციპები, როდესაც ის აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა ერთეულს. მოდულის ეს ნაწილი ასევე განსაზღვრავს კონტროლის პრინციპებს და ადგენს კონტროლს, როგორც კონსოლიდაციის საფუძველს. მასში განხილულია ფინანსური აღრიცხვის მოთხოვნები კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის.

მოდულის მე-7 ნაწილში განხილულია მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში ინვესტიციების აღრიცხვის წესი, კონკრეტულად, კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხვის მეთოდი, ასევე მოთხოვნები ერთობლივი შეთანხმების აღრიცხვისათვის.

სასწავლო მასალა

ზემოთ აღწერილი თემატიკის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში მოცემული ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	—	—
• ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება • კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება • ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში; • ერთობლივი შეთანხმებები.	სსბასს 34 სსბასს 35 სსბასს 36 სსბასს 37	—



ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესწავლით მისაღები ქიჩითაჲი შედეგები

		ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	განსაზღვროს, როდის შეუძლია ანაქვს ვალდებულებები ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის;
☐	2	როგორ უნდა ასახოს ინვესტიციები კონტროლირებულ ან მეკავშირე ერთეულში, ან ერთობლივ საქმიანობაში;
☐	3	განსაზღვროს, აკონტროლებს თუ არა ერთეული სხვა ერთეულს;
☐	4	შეადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება;
☐	5	განსაზღვროს და ასახოს ანგარიშგებაში არამაკონტროლებელი წილი;
☐	6	ერთობლივი ოპერაციების ან ერთობლივი საქმიანობის აღრიცხვა.

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 34)

მიზანი

სტანდარტის მიზანია განსაზღვროს, როგორ უნდა აღრიცხოს ერთეულმა ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში, ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ის გადაწყვეტს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენას, ან აღნიშნულს ითხოვს კანონმდებლობა.

განმარტებები (სსბასს 34.18)

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება არის ერთეულის მიერ წარდგენილი ანგარიშგება, რომელშიც ერთეულს სკუთარი შეხედულების მიხედვით, შეუძლია წარადგინოს ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულებში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში და აღრიცხოს ისინი თვითღირებულებით ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით (სსბასს 34.6).

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა ხორციელდება კონსოლიდირებული ანგარიშგების დამატების სახით ან იმ ინვესტორის ფინანსური ანგარიშგების დამატების სახით, რომელსაც შეიძლება არ ჰყავს კონტრილირებული სუბიექტი, მაგრამ აქვს ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებში ან ერთობლივ საქმიანობებში, სადაც ინვესტიციების ასახვა მოითხოვება კაპიტალ-მეთოდით (სსბასს 34.7).

თუ ერთეულს არ აქვს ასეთი ინვესტიციები, მაშინ ის არ წარადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას (სსბასს 34.8). ასევე თუ ერთეული გათავისუფლებულია კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ან ინვესტიციების აღრიცხვის კაპიტალ-მეთოდის გამოყენების ვალდებულებისგან, მას უფლება აქვს, წარადგინოს ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 34.9).

ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება მზადდება ყველა მოქმედი სსბასს-ის შესაბამისად. გამონაკლისია ის, რომ ერთეულს სკუთარი შეხედულების მიხედვით, შეუძლია ინვესტიციები კონტროლირებულ ერთეულებში, ერთობლივ საქმიანობებსა და მეკავშირე ერთეულებში წარადგინოს და აღრიცხოს თვითღირებულებით ან კაპიტალ-მეთოდის გამოყენებით.

დივიდენდი ან მსგავსი განაწილებები კონტროლირებული ან მეკავშირე ერთეულისაგან ან ერთობლივი საქმიანობისაგან აღირიცხება ერთეულის ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც შესაბამისი უფლება წარმოიშობა და აღიარდება ნამეტსა და დეფიციტში. თუ ერთეული არ ირჩევს კაპიტალ-მეთოდს, ამ შემთხვევაში მიღებული დივიდენდი ამცირებს ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას (სსბასს 34.16).

დანართი გამონაკლისების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

წინამდებარე ინსტრუქციის მიზნებისათვის, სსბასს 34 - „ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება“ განსაზღვრავს მაკონტროლებელი ან/და კონტროლირებული ერთეულების (მხარჯავი დაწესებულებების ან/და საბიუჯეტო ორგანიზაციების) ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითად მოთხოვნებს.

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 35)

მიზანი

სტანდარტის მიზანია, დაადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისა და მომზადების პრინციპები, როდესაც ერთეული აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე სხვა ერთეულს.

სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ ერთეულმა (მაკონტროლებელი ერთეული), რომელიც აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე ერთეულს (კონტროლირებული ერთეული), წარადგინოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.

სტანდარტი განსაზღვრავს კონტროლის პრინციპებს და ადგენს კონტროლს, როგორც კონსოლიდაციის საფუძველს. სტანდარტი განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა იყოს გამოყენებული კონტროლის პრინციპი იმის დასადგენად, აკონტროლებს თუ არა ერთეული სხვა ერთეულს და, შესაბამისად, უნდა მოახდინოს თუ არა ერთეულმა მისი კონსოლიდაცია.

სტანდარტი ადგენს ფინანსური აღრიცხვის მოთხოვნებს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის.

სტანდარტი გვთავაზობს გამონაკლისებს, როდესაც მაკონტროლებელ ერთეულს არ ევალება საინვესტიციო ერთეულის კონსოლიდირებული ანგარიშგების წარდგენა.



განმარტებები (სსბასს 35.14)

კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არის ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მაკონტროლებელი ერთეულისა და მისი კონტროლირებული ერთეულების აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახრების ნაკადები წარმოდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახრების ნაკადები.

კონტროლი გულისხმობს ვითარებას, როდესაც ერთეული აკონტროლებს სხვა ერთეულს, როდესაც ერთეული ექვემდებარება ან აქვს უფლებამოსილება, შეცვალოს და გავლენა მოახდინოს სხვა ერთეულებიდან მისაღები სარგებლის ბუნებაზე ან ოდენობაზე.

კონტროლირებული ერთეული არის ერთეული, რომელსაც აკონტროლებს სხვა ერთეული. მაკონტროლებელი ერთეული არის ერთეული, რომელიც აკონტროლებს ერთ ან რამდენიმე ერთეულს.

გადაწყვეტილების მიმღები პირი არის უფლების მქონე პირი, რომელიც არის მარწმუნებელი ან რწმუნებული სხვა მხარისათვის.

ეკონომიკური ერთეული არის ერთეულთა ჯგუფი, რომელიც შედგება ერთი მაკონტროლებელი ერთეულისაგან და ერთი ან რამდენიმე კონტროლირებული ერთეულისაგან.

საინვესტიციო ერთეული არის ერთეული, რომელიც იღებს სახსრებს ინვესტორებისაგან და უწევს მათ ინვესტიციების მართვის მომსახურებას.

არამაკონტროლებელი წილი არის კონტროლირებული ერთეულის კაპიტალი, რომელიც არ მიეკუთვნება მაკონტროლებელ ერთეულს არც უშუალოდ და არც არაპირდაპირი გზით.

კონტროლი

კონტროლი ეს არის სხვა ერთეულის საოპერაციო და ფინანსური პოლიტიკის წარმართვის უფლებამოსილება, სარგებლის მიღების მიზნით. კონტროლი შედგება ორი ნაწილისაგან:

- ერთეულის საოპერაციო და ფინანსური პოლიტიკის წარმართვის უფლებამოსილება;
- სარგებლის მიღების მიზანი და შესაძლებლობა.

ერთეულმა უნდა განიხილოს ყველა ფაქტი და გარემოება იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა კონტროლი სხვა ერთეულზე. ერთხელ კონტროლის მოპოვება მუდმივ კონტროლს არ ნიშნავს და თუ რამ შეიცვალა ამ თვალსაზრისით, ხელახლა უნდა შეფასდეს კონტროლის არსებობა (სსბასს 35.21).

კონტროლის არსებობისათვის ხმათა უმრავლესობის ფლობა არ არის საკმარისი და არც აუცილებელი. გათვალისწინებულ უნდა იყოს სხვა ფაქტორებიც, რაც შესაძლებელია წარმოშობდეს ან პირიქით, გამორიცხავდეს კონტროლს.

საჯარო სექტორში შესაძლებელია არსებობდეს სხვადასხვა მიზეზი კონსოლიდაციისათვის:

- საჯარო ერთეული პირდაპირ ფლობს სხვა ერთეულს;
- ერთეული (მხარჯავი დაწესებულება) აკონტროლებს საჯარო სუბიექტს (საბიუჯეტო ორგანიზაციას);

- როდესაც კანონის მოთხოვნით ან აღიარებული პრაქტიკით, საჭიროა ერთეულთა ჯგუფის კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადება (ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულები);
- როდესაც კანონის მოთხოვნით ან აღიარებული პრაქტიკით, საჭიროა მთლიანად მთავრობის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება.

ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნები

მაკონტროლებელმა ერთეულმა უნდა მოამზადოს კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება მთლიანი ეკონომიკური ერთეულისათვის, სადაც გაერთიანებული იქნება მაკონტროლებელი და კონტროლირებული ერთეულების ყველა ტრანზაქცია და ნაშთები. მოითხოვება, რომ ეს ოპერაციები აღრიცხული იყოს ერთიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებით და კონსოლიდაცია იწყება კონტროლის მოპოვების თარიღიდან (სსბასს 35.38-39).

კონსოლიდაციის პროცედურები

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში დაჯამებულია მაკონტროლებელი ერთეულის და ყველა კონტროლირებული ერთეულის აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები და ფულადი ნაკადები მუხლობრივად, საიდანაც გამოთიშულია (ელიმინირებულია) მაკონტროლებელი ერთეულის მიერ თითოეულ კონტროლირებულ ერთეულში ინვესტიციების საბალანსო ღირებულება და მაკონტროლებელი ერთეულის კუთვნილი წილი თითოეული კონტროლირებული ერთეულის კაპიტალში/წმინდა აქტივებში. ამ დაჯამების დროს ელიმინირებულია შიდაჯგუფური აქტივები და ვალდებულებები, შემოსავლები, ხარჯები და ფულადი ნაკადები, რომლებიც განხორციელებულია ეკონომიკური ერთეულის შიგნით (სსბასს 35.40). ელიმინირებულია შიდაჯგუფურ ოპერაციებთან დაკავშირებული ნამეტი ან დეფიციტი, რომლებიც ასახულია ისეთი აქტივების საბალანსო ღირებულებაში, როგორცაა ძირითადი აქტივები, მატერიალური მარაგები ან არამატერიალური აქტივები და ა.შ.).

მაკონტროლებელი ერთეული უნდა იყენებდეს ერთიან სააღრიცხვო პოლიტიკას კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადების დროს, ანალოგიურ ვითარებაში მომხდარი მსგავსი ოპერაციებისა და მოვლენების მიმართ. თუ ეკონომიკური ერთეულის რომელიმე წევრი ანალოგიური შინაარსისა და ბუნების ოპერაციებისათვის იყენებს კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკისგან განსხვავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას, მაშინ კონსოლიდირებული ანგარიშგების მომზადებისას უნდა გაკეთდეს კორექტირებები განსხვავებული წევრის ფინანსურ ანგარიშგებაში, რათა ის მოყვნილ იყოს შესაბამისობაში ეკონომიკური ერთეულის სააღრიცხვო პოლიტიკასთან (სსბასს 35.41).

კონტროლირებული ერთეულის კონსოლიდაცია იწყება კონტროლის მოპოვების თარიღიდან და წყდება მაშინვე, როდესაც ერთეული კარგავს სხვა ერთეულის კონტროლს. კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენისას გამოყენებული მაკონტროლებელი და კონტროლირებული ერთეულის ფინანსური ანგარიშგებები უნდა მომზადებული იყოს ერთი და იმავე საანგარიშო თარიღისათვის (სსბასს 35.46).



არამაკონტროლებელი წილი

მაკონტროლებელმა ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში არამაკონტროლებელი წილი უნდა წარადგინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაწილში, მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელების კაპიტალისაგან ცალკე (სსბასს 35.47). ასევე უნდა გაანაწილოს ნამეტი და დეფიციტი, პირდაპირ კაპიტალში აღიარებული მოგება ან ზარალი მაკონტროლებელ ერთეულსა და არამაკონტროლებელ წილზე (სსბასს 35.49).

კონტროლის დაკარგვა

კონტროლის დაკარგვა შესაძლებელია მფლობელობის წილის პირდაპირი ან არაპირდაპირი შემცირებით. მაგალითად, კონტროლირებული ერთეული თვითონ გახდა სხვა ერთეულის მიერ კონტროლირებული, ან რაიმე ხელშეკრულების გამო, შემცირდა მაკონტროლებლის მიერ ოპერაციების კონტროლი. ასეთ შემთხვევაში შემდეგი პროცედურებია საჭირო:

- უნდა შეწყდეს კონტროლირებული ერთეულის აქტივებისა და ვალდებულებების აღიარება კონტროლის დაკარგვის მომენტისათვის არსებული საბალანსო ღირებულებით.
- უნდა შეწყდეს არამაკონტროლებელი წილის აღიარება კონტროლის დაკარგვის მომენტისათვის.
- კონტროლირებულ ერთეულში დარჩენილი ინვესტიცია აღიარდება სამართლიანი ღირებულებით, კონტროლის დაკარგვის მომენტისათვის და შემდეგ იმის მიხედვით, თუ როგორი ტიპის ინვესტიციაა.
- აღიაროს მიღებული ანაზღაურება სამართლიანი ღირებულებით (თუ ასეთი არსებობს).
- თუ კონტროლის დაკარგვის ოპერაცია მოიცავდა კონტროლირებული ერთეულის აქციების განაწილებას მის მესაკუთრეებზე, როგორც აქციების მფლობელებზე, აღიაროს ეს განაწილება.

ამ ცვლილებების შედეგს ასახავს პირდაპირ წმინდა აქტივებში/კაპიტალში, ან ნამეტსა და დეფიციტში, როგორც უფრო შესაფერისია.

დანართი გამონაკლისების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

წინამდებარე ინსტრუქციის მიზნებისათვის, სსბასს 35 „კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება“ განსაზღვრავს მხარჯავი დაწესებულების (მაკონტროლებელი ერთეულის) მიერ ეკონომიკური ერთეულის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის ძირითად მოთხოვნებს. ამასთან, საბიუჯეტო ორგანიზაციების კონსოლიდირების შემთხვევაში გამოყენებული იქნება სრული კონსოლიდაცი-

ის მეთოდი, ხოლო სხვა ერთეულებში (საჯარო სექტორის კომერციულ ერთეულებში, მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში) არსებული წილების ასახვისათვის – კაპიტალ-მეთოდი.

ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში (სსბასს 36)

მიზანი

სსბასს 36-ის მიზანია მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში ინვესტიციების აღრიცხვა. იგი აღწერს ინვესტიციების კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხვის მეთოდიკას. ეს სტანდარტი უნდა გამოიყენოს ყველა ერთეულმა, რომელსაც აქვს ინვესტიცია სხვა ერთეულში მნიშვნელოვანი გავლენით ან ინვესტიცია ერთობლივ საქმიანობაში.

განმარტებები (სსბასს 36.8)

მეკავშირე ერთეული არის ერთეული, რომელზედაც მოცემულ ერთეულს აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა.

ერთობლივი საქმიანობა – შეთანხმება, რომელიც გულისხმობს, რომ შეთანხმებაზე ერთობლივი კონტროლის განმახორციელებელ მხარეებს უფლება აქვთ აღნიშნული შეთანხმების წმინდა აქტივებზე.

კაპიტალ-მეთოდი ისეთი სააღრიცხვო მეთოდია, როდესაც შესაბამისი ინვესტიცია თავდაპირველად აღრიცხება თვითღირებულებით, ხოლო შემდეგ ხდება მისი კორექტირება ინვესტირებული ერთეულის კაპიტალში შეძენის შემდგომ მომხდარი ცვლილების კუთვნილი წილის ფარგლებში.

ერთობლივი შეთანხმება არის შეთანხმება, რომელზედაც ორ ან მეტ მხარეს აქვთ ერთობლივი კონტროლი.

ერთობლივი კონტროლი წარმოადგენს სავალდებულო ხელშეკრულებით დადგენილ ერთობლივ კონტროლს, როდესაც გარკვეული საქმიანობების შესახებ გადაწყვეტილებისათვის საჭიროა კონტროლის განხორციელებაში მონაწილე მხარეების ერთსულოვანი თანხმობა.

მნიშვნელოვანი გავლენა არსებობს მაშინ, როდესაც ინვესტორი ინვესტირებული ერთეულის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის განსაზღვრაში მონაწილეობს, მაგრამ არ ახორციელებს კონტროლს. ზოგჯერ საჭიროა განსჯა იმის დასადგენად, არსებობს თუ არა მნიშვნელოვანი გავლენა.

მნიშვნელოვანი გავლენის ნიშანი შეიძლება იყოს:

- ინვესტირებული ერთეულის მმართველობით ორგანოში წარმომადგენლობა;
- მონაწილეობა პოლიტიკის შემუშავების პროცესში;
- ერთეულს აქვს ინვესტირებულ ერთეულთან მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- მნიშვნელოვანი ტექნიკური ინფორმაციის მიწოდება, და ა.შ.



აღრიცხვის მეთოდია

ერთეულმა, რომელიც ახორციელებს ერთობლივ საქმიანობას, ან მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ინვესტირებულ ერთეულზე, ეს ინვესტიცია უნდა აღრიცხოს კაპიტალ-მეთოდით (სსბასს 36.22).

კაპიტალ-მეთოდი (სსბასს 36.16)

კაპიტალ-მეთოდის მიხედვით, მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიცია თავდაპირველად აღიარდება თვითღირებულებით, შემდეგ საბალანსო ღირებულება იზრდება ან მცირდება, რათა აისახოს შეძენის შემდგომ პერიოდში ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის ნამეტსა და დეფიციტში. იგივე თანხა აისახება ინვესტორის ნამეტსა და დეფიციტში. ხოლო თუ მოხდა დივიდენდის განაწილება, ის ამცირებს ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას.

ინვესტიცია მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში უნდა აისახოს, როგორც გრძელვადიანი აქტივი (სსბასს 36.21). ასეთი ინვესტიციების შემოწმება გაუფასურებაზე ხდება სსბასს 26-ის ან სსბასს 21-ის მიხედვით.

თუ ერთეული წარადგენს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას, მაშინ ეს ინვესტიციები უნდა აღრიცხოს სსბასს 34 - ინდივიდუალური ფინანსური ანგარიშგება, მე-12 პუნქტის შესაბამისად.

დანართი გამონაკლისების შესახებ

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 36-ის - „ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში“ განსაზღვრავს მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში ინვესტიციების კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხვის წესებს და მოთხოვნებს. წინამდებარე ინსტრუქციის მიზნებისათვის, სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებში ინვესტიციების აღრიცხვას და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას ერთეული ახორციელებს კაპიტალ-მეთოდით.

ერთობლივი შეთანხმებები (სსბასს 37)

მიზანი

სსბასს 37 ადგენს მოთხოვნებს ერთობლივი შეთანხმებების აღრიცხვისათვის.

განმარტებები

ერთობლივი შეთანხმება არის შეთანხმება, რომელზედაც ორი ან მეტი მხარე ახორციელებს ერთობლივ კონტროლს. ამ შეთანხმებას აქვს შემდეგი თვისება: მხარეებს

აკავშირებს სავალდებულო შეთანხმებას, რომელიც მათ უზრუნველყოფს ერთობლივი კონტროლის უფლებით.

ერთობლივი შეთანხმება წარმოადგენს ერთობლივ ოპერაციას ან ერთობლივ საქმიანობას. ეს კლასიფიკაცია დამოკიდებულია შეთანხმების მხარეთა უფლებებსა და მოვალეობებზე, ზოგჯერ საჭიროა განსჯა იმის დასადგენად რა ტიპისაა ერთობლივი შეთანხმება. (სსბასს 37.19). თუ ფაქტები და გარემოება იცვლება, მაშინ საჭიროა ხელახლა შეფასდეს შეთანხმების ტიპი.

ერთობლივი ოპერატორი - არის ერთობლივი შეთანხმების მხარე, რომელსაც ერთობლივი კონტროლი აქვს ერთობლივ ოპერაციაზე.

ერთობლივი შეთანხმების მონაწილეთა ფინანსური ანგარიშგება (სსბასს 37.23)

ერთობლივი ოპერაციები

თუ ერთობლივი შეთანხმება არის ერთობლივი ოპერაცია, მაშინ ერთობლივი ოპერატორი ფინანსურ ანგარიშგებაში აღიარებს:

- თავის აქტივებს, რასაც ამატებს ერთობლივად ფლობილ აქტივებში თავის წილს;
- თავის ვალდებულებებს, რასაც ამატებს ერთობლივად წარმოშობილ ვალდებულებებში თავის წილს;
- შემოსავალი რომელიც მიღებულია ერთობლივი ოპერაციის შედეგად გამოშვებული პროდუქციის თავისი წილის გაყიდვით; ემატება თავისი წილი ერთობლივად გამოშვებული პროდუქციის გაყიდვიდან მიღებულ შემოსავალში;
- თავისი ხარჯები და ერთობლივად გაწეულ ხარჯებში თავისი წილი.

ერთობლივი საქმიანობები

ერთობლივი საქმიანობის მონაწილე ერთობლივ საქმიანობაში წილს აღრიცხავს, როგორც ინვესტიციას, კაპიტალ-მეთოდით, სსბასს 36-ის მიხედვით (სსბასს 37.27).

ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთობლივმა ოპერატორმა ან ერთობლივი საქმიანობის მონაწილემ თავისი წილი უნდა აღრიცხოს ზუსტად ისე, როგორც ზემოთ აღვწერეთ. ეს მეთოდიკა დამოკიდებულია იმაზე, ეს შეთანხმება ერთობლივი ოპერაციაა თუ ერთობლივი საქმიანობა.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 37 „ერთობლივი შეთანხმებები“ ადგენს ფინანსური ანგარიშგების პრინციპებს იმ ერთეულებისათვის, რომლებსაც გააჩნიათ წილი ერთობლივად კონტროლირებულ შეთანხმებებში (ერთობლივ შეთანხმებებში).



პრაქტიკული სავარჯიშოები ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის

1. კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება:

- ა. არ არის დამახასიათებელი საჯარო სექტორისათვის. მისი მომზადება მხოლოდ ზოგიერთი მინისტრის ბრძანების მიხედვით ხდება;
- ბ. არის ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მაკონტროლებელი ერთეულის და მისი კონტროლირებული ერთეულების აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, წარმოდგენილია როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, ხოლო შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახრების ნაკადები გადაფარულია და გაუქმებულია, რადგან ეკონომიკური ერთეული ერთ სუბიექტად მოიაზრება;
- გ. არის ეკონომიკური ერთეულის ფინანსური ანგარიშგება, რომელშიც მაკონტროლებელი ერთეულის და მისი კონტროლირებული ერთეულების აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახრების ნაკადები წარმოდგენილია, როგორც ერთი ეკონომიკური ერთეულის აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავალი, ხარჯები და ფულადი სახრების ნაკადები.
- დ. პასუხი „ა“ და „გ“ არის სწორი.

2. ერთი ერთეულის მიერ მეორეზე კონტროლის დასადგენად:

- ა. ხმათა უმრავლესობის დადგენა საკმარისია;
- ბ. ერთეულმა უნდა განიხილოს ყველა ფაქტი და გარემოება;
- გ. ერთხელ კონტროლის მოპოვება მუდმივ კონტროლს არ ნიშნავს და თუ რამე შეიცვალა ამ თვალსაზრისით, მაშინ ხელახლა უნდა შეფასდეს კონტროლის არსებობა;
- დ. პასუხი „ბ“ და „გ“ არის სწორი.

3. არამაკონტროლებელი წილი:

- ა. მაკონტროლებელმა ერთეულმა ფინანსური მდგომარეობის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში უნდა წარადგინოს წმინდა აქტივების/კაპიტალის ნაწილში, მაკონტროლებელი ერთეულის მფლობელების კაპიტალისაგან ცალკე;
- ბ. უნდა ჩანდეს ნამეტისა და დეფიციტის ანგარიშგებაში, სადაც ნამეტი ან დეფიციტი განაწილებული იქნება მაკონტროლებელ ერთეულზე და არამაკონტროლებელ წილზე;
- გ. არ ჩანს ფინანსურ ანგარიშგებაში, მხოლოდ განმარტებით შენიშვნებში აისახება;
- დ. პასუხი „ა“ და „ბ“ არის სწორი.

4. ეკონომიური ერთეულის კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენის დროს ინვესტიციები მეკავშირე ერთეულებსა და ერთობლივ საქმიანობებში:

- ა. კონსოლიდირდება და კონსოლიდირებულ ანგარიშგებაში აღარ გამოჩნდება;
- ბ. აღირიცხება მხოლოდ თვითღირებულებით;
- გ. აღირიცხება კაპიტალ-მეთოდით, გარდა გამონაკლისი შემთხვევებისა;
- დ. პასუხი „ა“ და „გ“ არის სწორი.

5. კაპიტალ-მეთოდის მიხედვით:

- ა. მეკავშირე ერთეულში ან ერთობლივ საქმიანობაში ინვესტიცია თავდაპირველად აღიარდება თვითღირებულებით, შემდეგ საბალანსო ღირებულება იზრდება ან მცირდება, რათა აისახოს შეძენის შემდგომ პერიოდში ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის ნამეტსა და დეფიციტში;
- ბ. თუ მოხდა დივიდენდის განაწილება, ის ამცირებს ინვესტიციის საბალანსო ღირებულებას;
- გ. ინვესტორის წილი ინვესტირებული ერთეულის ნამეტსა და დეფიციტში აისახება ინვესტორის ნამეტსა და დეფიციტში;
- დ. ყველა პასუხი სწორია.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ინდივიდუალური და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის

- 1. სწორი პასუხია „გ“.
სსბასს 35, პუნქტი 14
- 2. სწორი პასუხია „დ“.
სსბასს 35, პუნქტი 21
- 3. სწორი პასუხია „დ“.
სსბასს, 35 პუნქტი 47-49
- 4. სწორი პასუხია „გ“.
სსბასს 36, პუნქტი 22
- 5. სწორი პასუხია „დ“.
სსბასს 36, პუნქტი 16

8. სხვა სტანდარტები

მოდულის ამ ნაწილში განხილულია სხვა სტანდარტების მოთხოვნები, ფინანსური ანგარიშგების მიმართ, რაც აღწერილი არ არის ზემოთ განხილულ ნაწილებში. კონკრეტულად:

- როგორ უნდა აღრიცხოს უფლების გადამცემმა ერთეულმა შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები;
- ვინ არის დაკავშირებული მხარე და რა ინფორმაცია უნდა გაამჟღავნოს ერთეულმა დაკავშირებულ მხარეებთან მიმართებით;
- რა გზები არსებობს დაქირავებულის ანაზღაურებისათვის, როგორ აღირიცხება თითოეული ტიპის დაქირავებულთა სარგებელი;
- როგორ ხდება ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

სასწავლო მასალა

ამ თემების შესასწავლად, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა:

დასახელება	სტანდარტი	განმარტება
ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვა - ანგარიშგების წარმოების შესახებ“	—	—
• დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები; • შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები, უფლების გადამცემი; • დაქირავებულთა სარგებელი; • ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში.	სსბასს 20 სსბასს 24 სსბასს 32 სსბასს 39	—

მოდულის ამ ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

		ამ ნაწილის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1	დაადგინოს, ვინ არის დაკავშირებული მხარე და რა ინფორმაცია უნდა წარადგინოს განმარტებით ინფორმაციაში.
☐	2	როგორ უნდა ასახოს შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების შედეგად წარმოშობილი აქტივები და ვალდებულებები უფლების გადამცემმა;
☐	3	განსაზღვროს, რა ტიპის ანაზღაურება გამოიყენება დაქირავებულთა შრომის ანაზღაურების შედეგად და როგორ აღრიცხოს ეს ოპერაციები;
☐	4	რა ინფორმაცია წარადგინოს ბიუჯეტის შესახებ ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებით შენიშვნებში და როგორ.

დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 20)

მიზანი

ეს სატნდარტი განმარტავს, ვინ არის დაკავშირებული მხარე და განსაზღვრავს, რა ინფორმაცია უნდა იყოს გამჟღავნებული დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებისა და მათთან განხორციელებული ოპერაციების შესახებ, კონტროლის არსებობის პირობებში. ეს საჭიროა იმისათვის, რომ უკეთესად იყოს გაგებული ანგარიშვალდებულებული ერთეულის ფინანსური მდგომარეობა და საქმიანობის შედეგები, მაშინ როდესაც ანგარიშვალდებულ ერთეულს და მასთან დაკავშირებულ მხარეებს ჰქონდათ ტრანზაქციები. განიხილება ისეთი საკითხები, როგორიცაა რომელი დაკავშირებული მხარე აკონტროლებს ან მნიშვნელოვანი ზეგავლენა აქვს ანგარიშვალდებულ ერთეულზე და რა ინფორმაციის გამჟღავნება არის საჭირო მხარეებს შორის ოპერაციებთან დაკავშირებით. სსბასს 20 არ მოითხოვს რაიმე ელემენტის აღიარებას ან შეფასებას, ის მოიცავს მხოლოდ ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს განმარტებითი შენიშვნების სახით.

განმარტებები (სსბასს 20.4)

მხარე არის დაკავშირებული თუ ის:

- პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს ან თვითონ არის კონტროლირებული ანგარიშვალდებულებული ერთეულის მიერ, ან ორივეს აკონტროლებს სხვა ერთეული;
- აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა ანგარიშვალდებულ ერთეულზე ან ერთობლივი კონტროლი ამ ერთეულზე;
- არის ოჯახის ახლო წევრი იმ ფიზიკური პირის, რომელიც აკონტროლებს სრულად ან ერთობლივად, ან აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა ანგარიშვალდებულ ერთეულზე;
- არის მეკავშირე ერთეული;
- ერთობლივი შეთანხმების მონაწილეა ანგარიშვალდებულ ერთეულთან ერთად;
- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელია ანგარიშვალდებულებული ან მისი მაკონტროლებელი ერთეულის;
- ოჯახის ახლო წევრია ზემოთ ხსენებული ხელმძღვანელის.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენა არის ერთეულის ფინანსურ და საოპერაციო პოლიტიკასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების მიღებაში მონაწილეობის უფლებამოსილება, არ არის აუცილებელი ამგვარი პოლიტიკის კონტროლი.

მნიშვნელოვანი ზეგავლენა შესაძლოა განხორციელდეს სხვადასხვა გზით, მაგალითად:

- მმართველ ორგანოში წარმომადგენლობით;
- პოლიტიკის შემუშავების პროცესში მონაწილეობით;
- ერთი ეკონომიკური ერთეულის ფარგლებში არსებულ სხვადასხვა ერთეულებს შორის განხორციელებულ მნიშვნელოვან ოპერაციებში მონაწილეობით;
- მმართველი პერსონალის გაცვლაში მონაწილეობით და სხვ.



ფიზიკური პირის ოჯახის ახლო წევრად ითვლება ოჯახის ახლო წევრები (მშობლები, და, ძმა, ბებია და ბაბუა) ან ახლო ნათესავები (მაგალითად, დეიდა ან ბიძა, რძალი, სიდედრი, სიმამრი, დედამთილი, მამამთილი და ა.შ.), რომლებმაც შესაძლოა ზეგავლენა მოახდინონ ან თვითონ აღმოჩნდნენ ამ ფიზიკური პირის ზეგავლენის ქვეშ ერთეულთან ურთიერთობისას.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა არის დირექტორი ან ერთეულის მმართველი ორგანოს არჩეული ან დანიშნული წევრები (მაგალითად, პრეზიდენტი, გუბერნატორი, მინისტრი, საბჭოს წევრი და ა.შ.), ან სხვა ფიზიკური პირები, რომლებიც უფლებამოსილნი და მოვალენი არიან, დაგეგმონ და გააკონტროლონ ანგარიშვალდებული ერთეულის საქმიანობა. ზოგჯერ მსჯელობა არის საჭირო იმის დასადგენად, მიეკუთვნება თუ არა პირი ასეთ კატეგორიას.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაცია არის რესურსებისა და ვალდებულებების გადაცემა დაკავშირებულ მხარეთა შორის.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის ანაზღაურება არის ნებისმიერი საზღაური ან გასამრჯელო, რომელიც მიიღო ამ უკანასკნელმა ანგარიშვალდებული ერთეულისაგან იმ მომსახურების გამო, რაც უკავშირდება მმართველი ორგანოს წევრობას, ან ანგარიშვალდებულ ერთეულში სამსახურს. ეს არ მოიცავს რაიმე ანაზღაურებას, რაც ანგარიშვალდებული ერთეულის დანახარჯების ასანაზღაურებლად არის გადახდილი (მაგალითად, მივლინების დროს მგზავრობისა და საცხოვრებელი დანახარჯების ანაზღაურება).

ეკონომიკური ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობა შესაძლებელია მოიცავდეს პირებს როგორც მაკონტროლებელი, ისე კონტროლირებული ერთეულების ხელმძღვანელობიდან (სსბასს 20.9).

თუ რომელიმე ფიზიკური პირი ორი სხვადასხვა ერთეულის უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წევრია, უნდა შეფასდეს, რამდენად შეუძლია ზეგავლენა მოახდინოს ორივე ერთეულის პოლიტიკაზე ერთობლივი შეთანხმების დროს.

დაკავშირებულ მხარედ არ მიიჩნევა ფინანსური რესურსების მომწოდებელი, პროდუქტები, აგენტი ერთეული.

მაგალითი 1: სატარო ერთეულის ხელმძღვანელი პირის შვილი არის ერთადერთი მფლობელი შპს „ალფასი“, რომელიც კანონის სრული დაცვით გამოცხადებული ტენდერის გამარჯვებულია და ხელშეკრულების მიხედვით ამ ერთეულის დასუფთავების საქმიანობას ასრულებს. ამ შემთხვევაში სატარო ერთეული და შპს დაკავშირებული მხარეებია. შესაბამისად, ამ კავშირის აღწერა, მათ შორის, ოპერაციები და სხვა შესაბამისი ინფორმაცია უნდა იყოს გახსნილი განმარტებით ნაწილში.

მაგალითი 2: დაკავშირებული მხარეების დადგენის დროს ყურადღება გამახვილებულია არა იურიდიულ ფორმაზე, არამედ ამ ურთიერთობის შინაარსზე. თუ ორ ერთეულს ჰყავს ერთი და იგივე პირი ხელმძღვანელი რგოლის წარმომადგენელი, ეს თავისთავად არ წარმოქმნის ამ ორი ერთეულისათვის დაკავშირებულ მხარედ აღიარების მოთხოვნას. ამ დროს უნდა შეფასდეს, არის თუ არა შესაძლებელი, ამ პირმა მოახდინოს გავლენა ამ ერთეულებს შორის ოპერაციებზე.

ერთეულმა, პირველ რიგში, უნდა დაადგინოს დაკავშირებულ მხარეთა არსებობა და ვინაობა. ამის შემდეგ ადგენს, რა ინფორმაცია უნდა განმარტოს დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობების, ოპერაციებისა და ნაშთების შესახებ. თუ სახეზეა კონტროლი, ეს უნდა განიმარტოს, დასახელდეს კონტროლირებული ან მაკონტროლებელი ერთეული, მიუხედავად იმისა, ჰქონდათ თუ არა შიდა ტრანზაქციები (სსბასს 20.25).

თუ დაკავშირებულ მხარეებს ჰქონდათ ჩვეულებრივი, ნორმალური, კანონით განსაზღვრული საოპერაციო ურთიერთობისაგან განსხვავებული ოპერაციები, მხოლოდ მაშინ ევალება ანგარიშგაღებულ ერთეულს, გაამჟღავნოს შემდეგი ინფორმაცია (სსბასს 20.29-30):

- ამ ურთიერთობათა ბუნება (როგორც მაკონტროლებელი, კონტროლირებული თუ უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელი);
- ოპერაციების სახეები;
- ოპერაციის შესახებ ის ინფორმაცია, რაც საკმარისია გადაწყვეტილების მიმღების საინფორმაციო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად (მაგალითად, ოპერაციის ვადები, პირობები და ა.შ. არის თუ არა განსხვავებული არადაკავშირებულ მხარეებთან ოპერაციების პირობებისაგან);
- მოთხოვნებისა და ვალდებულებების საწყისი ნაშთები, რამდენი წარმოიშვა, რამდენი დაიფარა და რამდენია საბოლოო ნაშთი.

ეს ინფორმაცია შეიძლება განმარტებული იყოს განცალკევებული ან აგრეგირებული სახით, თუ ანგარიშგება არ დაკარგავს ინფორმაციის სანდოობას მომხმარებლისათვის.

კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ეკონომიკური ერთეულის წევრებს შორის ოპერაციების გამჟღავნება არ არის საჭირო, რადგან ისინი გამორიცხულია კონსოლიდაციის დროს. ეს არ ეხება კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხულ ინვესტიციებს მეკავშირე ერთეულში, აქ სტანდარტი მოითხოვს ასახვას, განმარტებითი შენიშვნის სახით (სსბასს 20.33).

რა ინფორმაცია უნდა გამჟღავნდეს დაკავშირებულ მხარესთან ოპერაციების შესახებ:

1. რა ტიპის ურთიერთობაა დაკავშირებულ მხარესთან;
2. რა ღირებულების მომსახურება მიიღო ან გასწია;
3. რა ღირებულების საქონლის ან სხვა აქტივების შესყიდვა, გაყიდვა ან გადაცემა მოხდა;
4. საიტარო ურთიერთობები;
5. სალიცენზიო გარიგებები;
6. სესხების, გარანტიებისა და თავდებობების შესახებ ინფორმაცია, თანხების მითითებით.

უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასთან უნდა გამჟღავნდეს შემდეგი ინფორმაცია (სსბასს 20.34):

- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის კლასები და მათი მთლიანი ანაზღაურება, რასაც იღებენ სრული სამუშაო დროისათვის (მოიცავს როგორც პირდაპირ, ისე არაპირდაპირ სარგებელს, რომელიც შესაძლებელია შეფასებული იყოს სსბასს 39-ის მიხედვით);
- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასა ან მათი ოჯახის წევრებზე გაცემული სხვა ანაზღაურება ან კომპენსაცია;
- თუ აქვთ ერთეულისაგან მიღებული სესხები, რომელზედაც ხელი არ მიუწვდებოდათ სხვა პირებს. ამ სესხების ოდენობის, ვადებისა და პირობების დასახელებით;
- ყველა ასეთი გაცემული სესხის ან მოთხოვნის შესახებ ინფორმაცია: რამდენი წარმოიშვა, დაიფარა და დარჩა საბოლოო ნაშთი.



ეს განმარტებები უნდა იყოს ჩაშლილი ურთიერთობის ტიპის, ოპერაციის ტიპის, და სხვა პირობების ფართო სპექტრისათვის ცალ-ცალკე:

- მაკონტროლებელი ერთეულთან;
- ერთეულთან, რომელზედაც აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა, ან ერთობლივი კონტროლი;
- მეკავშირესთან;
- ერთობლივი საქმიანობის მხარესთან;
- უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობასთან;
- სხვა დაკავშირებულ მხარესთან.

დანართი გამოწაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 20-ის – „დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები“ - მოთხოვნების გათვალისწინებით, ერთეულს მოეთხოვება დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში. ამასთან, დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობის ყველა შესაძლო შემთხვევა განიხილება ურთიერთობის შინაარსისა და არა სამართლებრივი ფორმის მიხედვით.

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადაცემა (სსბასს 32)

მიზანი

სტანდარტის მიზანია, უფლების გადამცემს განუსაზღვროს მოთხოვნები შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმების აღრიცხვისათვის.

განმარტებები (სსბასს 32.8)

შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება არის სავალდებულო შეთანხმება უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის, როდესაც:

- ოპერატორი იყენებს შეღავათიანი მომსახურების აქტივს უფლების გადამცემის სახელით საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად, დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში;
- და დროის ამ მონაკვეთში ოპერატორი იღებს კომპენსაციას მის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის.

შეღავათიანი მომსახურების აქტივი არის შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებებში საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად გამოყენებული აქტივი, რომელიც არის უფლების გადამცემის ან ოპერატორის მფლობელობაში, ან ოპერატორი აშენებს, ავითარებს ან შეიძენს მესამე მხარისაგან.

უფლების გადამცემი არის ერთეული, რომელიც გასცემს შეღავათიანი შეთანხმების აქტივის გამოყენების უფლებას ოპერატორზე.

ოპერატორი არის ერთეული, რომელიც იყენებს უფლების გადამცემის მიერ კონტროლირებული შეღავათიანი მომსახურების აქტივს საზოგადოებრივი მომსახურების მისაწოდებლად.

შენიშვნა: ეს სტანდარტი არ განსაზღვრავს სააღრიცხვო მოთხოვნებს ოპერატორისათვის.

შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარება და შეფასება

აღიარებისათვის ორ შემთხვევას განვიხილავთ:

ა) თუ შეღავათიანი მომსახურების აქტივი ოპერატორის მიერ არის წარმოდგენილი ან უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივის გაუმჯობესებაა, უფლების გადამცემი აღიარებს აქტივად ორი პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში:

1. უფლების გადამცემი აკონტროლებს ან არეგულირებს თუ რა მომსახურება, ვის მიმართ და რა ფასად უნდა გასწიოს ოპერატორმა;
2. შეთანხმების ვადის ბოლოს უფლების გადამცემი აკონტროლებს ნებისმიერ ნარჩენ წილს ამ აქტივში (სსბასს 32.9).

თუ აქტივი გამოყენებულია შეთანხმებაში მთელი სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში (სრულვადიანი აქტივი), მაშინ მხოლოდ პირველი მოთხოვნის დაკმაყოფილებაა საკმარისი.

ბ) თუ შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემის მფლობელობაში არსებული აქტივია და აკმაყოფილებს ზემოთ ჩამოთვლილ ორივე კრიტერიუმს, მაშინ უნდა მოხდეს მისი რეკლასიფიკაცია შეღავათიან მომსახურების აქტივად და მისი აღრიცხვა გრძელდება სსბასს 17 ან სსბასს 31-ის მიხედვით, რომელიც შესაფერისია (სსბასს 32.12).

შეფასებისათვისაც ორ შემთხვევას განვიხილავთ (სსბასს 32.11-12):

1. თუ აქტივი ოპერატორის მიერ არის წარმოდგენილი, მაშინ მისი შეფასება ხდება სამართლიანი ღირებულებით;
2. თუ აქტივი უფლების გადამცემის მფლობელობაშია და ხდება მისი რეკლასიფიკაცია, მაშინ მისი შეფასება ხდება რეკლასიფიკაციის მომენტში საბალანსო ღირებულებით.

საწყისი აღიარების ან რეკლასიფიკაციის შემდეგ შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღირიცხოს სსბასს 17 ან სსბასს 31-ის მიხედვით, რომელიც შესაფერისია (სსბასს 32.13).

ვალდებულების აღიარება და შეფასება

როდესაც უფლების გადამცემი აღიარებს შეღავათიანი მომსახურების აქტივს, მაშინვე უნდა აღიაროს ვალდებულებაც, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემის მფლობელობაშია და ხდება მისი რეკლასიფიკაცია. ვალდებულება უნდა შეაფასოს იმ სიდიდით, როგორც მიღებული აქტივი,



კორექტირდება უფლების გადამცემის მიერ ოპერატორისათვის ან პირიქით, გადახდილი ნებისმიერი ფულადი ან სხვა ანაზღაურების ოდენობით (სსბასს 32.18, 32.24).

იმის მიხედვით, თუ როგორია ხელშეკრულების პირობები, ორგვარი ვალდებულება წარმოიშობა:

1. ფინანსური ვალდებულების მოდელი – ამ დროს უფლების გადამცემს ოპერატორისათვის ფულადი სახსრების გადახდის უპირობო ვალდებულება აქვს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აშენების, გაუმჯობესების ან შეძენის მიზნით. ამ ვალდებულების დასაფარად გადახდილი ფულადი სახსრებიდან ნაწილი არის ფინანსური ხარჯი, დანარჩენი ოპერატორისაგან მიღებული მომსახურების საკომისიო ხარჯია.
2. ოპერატორისათვის უფლების გადამცემის მოდელი – ამ დროს უფლების გადამცემს ოპერატორისათვის ფულადი სახსრების გადახდის უპირობო ვალდებულება არ აქვს, მაგრამ სამაგიეროდ ოპერატორს შეღავათიანი მომსახურების აქტივის მესამე მხარისგან შემოსავლების მიღების მიზნით, გამოყენების უფლებას აძლევს. ამ დროს ვალდებულების აღიარება ხდება გამოუმუშავებელი შემოსავლის სახით და ყოველ სააღრიცხვო პერიოდში შემოსავლებში გადავა შეღავათიანი მომსახურების ხელშეკრულების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (სსბასს 32.24-25).

თუ ოპერაცია შერეულია, ანუ უფლების გადამცემი იხდის ნაწილობრივ ფინანსური ვალდებულების აღებით და ნაწილობრივ ოპერატორისათვის აქტივის გამოყენების უფლების გადამცემით, მაშინ ეს ვალდებულებები ცალ-ცალკე უნდა აღირიცხოს, მაგრამ მთლიანი ვალდებულების სიდიდე უნდა იყოს ზემოთ მოცემული მითითების ფარგლებში, ანუ შესაბამისი აქტივის ღირებულების ტოლი.

ქართულ ანგარიშთა გეგმაში შეღავათიანი მომსახურების აქტივის ანგარიშის ნომერია 1-25-0000.

დანართი გამონაკლისების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 32-ის - „შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებები: უფლების გადამცემი“ მოთხოვნები გამოიყენება უფლების გადამცემის მიერ შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმებების აღიარებისა და შეფასებისთვის, ასევე, ასეთი შეთანხმებების შესახებ ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებლად.

დაქირავებულთა სარგებელი (სსბასს 39.22)

მიზანი

სსბასს 39 განსაზღვრავს დაქირავებულთა სარგებლის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვისა და ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს.

ერთეულს მოეთხოვება ვალდებულების აღიარება მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა პირმა მომსახურება გასწია და მომავალში მოელის სარგებელს, ასევე მოეთხოვება აღიაროს ხარჯი მაშინ, როდესაც მოიხმარა ეს სარგებელი.

განმარტება

დაქირავებულთა სარგებელი არის:

1. დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი როგორცაა:
 - ხელფასები;
 - ანაზღაურებადი წლიური შვებულება და ბიულეტენი;
 - მოგების განაწილება და პრემიები (თუ მოკლევადიაში, ანუ 12 თვეში ნაწილდება);
 - არაფულადი სარგებელი (სამედიცინო დაზღვევა, საცხოვრებელი ან კვებით უზრუნველყოფა).
2. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი:
 - საპენსიო სარგებელი;
 - შრომითი საქმიანობის შემდგომი სიცოცხლის დაზღვევა ან სამედიცინო მომსახურება.
3. დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი:
 - ანაზღაურებადი შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის;
 - სარგებელი ხანგრძლივი სამსახურისათვის;
 - სარგებელი შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვისათვის;
 - შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი.

დაქირავებულთა სარგებელი მოიცავს მომუშავეებზე ან მათ კმაყოფიან მყოფ პირებზე გაცემულ საზღაურს ფულადი ან არაფულადი სახით. არ აქვს მნიშვნელობა დაქირავებული პირი მთლიან განაკვეთზე მუშაობდა თუ ნახევარზე, მუდმივად მუშაობდა თუ არარეგულარულად. დაქირავებული პირი მოიცავს მაღალი თანამდებობის პირებსაც (სსბასს 39.6-7).

დაქირავებულთა სარგებლის აღრიცხვაში სირთულეს ქმნის:

- ზოგიერთი სახის სარგებლის შეფასების საკითხი;
- აღიარების დრო, როდესაც დაქირავებულის მიერ მომსახურების გაწევის მომენტი და დამქირავებლის მიერ სარგებლის ანაზღაურების დრო განსხვავებულია.

ამ სტანდარტის ძირითადი მოთხოვნაა ის, რომ დაქირავებულთა სარგებელთან დაკავშირებული ხარჯები ერთეულმა აღიაროს მაშინ, როდესაც ეს სარგებელი გამოიმუშავა დაქირავებულმა და არა მაშინ, როდესაც დამქირავებელმა გადაუხადა შესაბამისი ანაზღაურება.

ზემოთ ვნახეთ, რომ სტანდარტი გამოყოფს სამი ტიპის დაქირავებულთა სარგებელს:

- დაქირავებულთა მოკლევადიან სარგებელს;
- შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს;
- დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიან სარგებელს.

განვიხილოთ დაქირავებულთა სარგებლის თითოეული ტიპის აღრიცხვის მიმართ სტანდარტის მოთხოვნები.



დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი

დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელია ისეთი სარგებელი, რომლის გაცემა უნდა მოხდეს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის განმავლობაში (შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებლის გარდა) (სსბასს 39.8). ესენია:

- ხელფასები;
- ანაზღაურებადი წლიური შვებულება და ბიულეტენი;
- მოგების განაწილება და პრემიები (თუ მოკლევადიაში, ანუ 12 თვეში ნაწილდება);
- არაფულადი სარგებელი (სამედიცინო დაზღვევა, საცხოვრებელი ან კვებით უზრუნველყოფა).

აქ გამოყენებული უნდა იყოს დარიცხვის მეთოდი ვალდებულების აღიარებისათვის მაშინვე, როდესაც მომუშავემ გამოიმუშავა სარგებელი და შესაბამისად, აღიარდება ხარჯიც (ან აქტივი, თუ მომუშავეს ხელფასის კაპიტალიზაცია დასაშვებია რომელიმე სტანდარტით). თუ ხელფასის ნაწილი გადახდილია, მაშინ ფინანსურ ანგარიშგებაში ვალდებულების დარჩენილი ნაწილი აისახება, ხოლო თუ გადახდილია უფრო მეტი, ვიდრე გამოიმუშავებულია მომუშავეს მიერ, მაშინ აღიარდება აქტივი – წინასწარ გადახდილი ხარჯი (სსბასს 39.11).

მოკლევადიანი ანაზღაურებადი შვებულება (სსბასს 39.13-18)

ანაზღაურებადი შვებულება ნიშნავს იმას, რომ დაქირავებულს უფლება აქვს არ გამოცხადდეს სამსახურში, მაგრამ მიიღოს ანაზღაურება, ასეთია შვებულება ან ავადმყოფობის ბიულეტენი, დეკრეტული შვებულება და ა.შ. არსებობს დაგროვებადი შვებულება და არადაგროვებადი შვებულება.

ანაზღაურებადი შვებულება დაგროვებადია თუ დაქირავებულს შეუძლია გადაიტანოს და გამოიყენოს შემდგომ პერიოდში ის დღეები, რაც მიმდინარე პერიოდში მთლიანად არ გამოიყენა. დაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულება შეიძლება იყოს გარანტირებული (ანუ დაქირავებულს აქვს უფლება ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს გამოუყენებელი შვებულების ანაზღაურება) და არაანაზღაურებადი (ანუ დაქირავებულს არ აქვს უფლება ერთეულიდან წასვლისას მიიღოს გამოუყენებელი შვებულების ანაზღაურება). ვალდებულება წარმოიშობა მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა გასწია მომსახურება, რის შედეგადაც მას წარმოეშვა უფლება მომავალ ანაზღაურებად შვებულებაზე, მიუხედავად იმისა, ეს ანაზღაურება გარანტირებულია თუ არა. ვალდებულების შეფასება ხდება იმ ოდენობით რისი გადახდაც ერთეულს მოუწევს გამოუყენებელი ანაზღაურებადი უფლების გამო. (სსბასს 39.15-16)

არადაგროვებადი ანაზღაურებადი შვებულება არ გადაიტანება მომდევნო პერიოდებში. ერთეული არ აღიარებს ვალდებულებას და შესაბამის ხარჯს შვებულებამდე, ანუ არ აღიარებს მომსახურების გაწევის კვალობაზე, რადგან დაქირავებული პირის მომსახურება ამ სარგებლის ოდენობას არ ზრდის (სსბასს 39.18).

მოგების განაწილება და პრემიები (სსბასს 39.19-24)

ერთეულმა უნდა აღიაროს მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების მოსალოდნელი დანახარჯი მაშინ, როდესაც წარსული მოვლენის შედეგად ერთეულს აქვს ზემოთ აღნიშნული სარგებლის გადახდის მიმდინარე იურიდიული ან კონსტრუქციული მოვალეობა და შესაძლებელია ამ მოვალეობის საიმედოდ შეფასება (სსბასს 39.19).

შეიძლება ერთეულს არ აქვს პრემიების გაცემის იურიდიული ვალდებულება, მაგრამ აქვს პრემიების გაცემის პრაქტიკა. ასეთ შემთხვევაში არსებობს კონსტრუქციული მოვალეობა, რადგან არ აქვს პრემიების გადახდის გარდა, სხვა რეალური ალტერნატივა.

ამ ვალდებულების საიმედოდ შეფასება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც გარკვეული ფორმულა გამოიყენება მის გასაანგარიშებლად. ეს თანხა დაიანგარიშება ფინანსური ანგარიშგების მომზადებამდე, და წარსული გამოცდილების არსებობა ამ კონსტრუქციული მოვალეობის სიდიდის ცხადად განსაზღვრის შესაძლებლობას იძლევა.

ხაზი უნდა გაკეთდეს, რომ აქ განვიხილავთ შემთხვევას, როდესაც მოგების განაწილების მოვალეობა წარმოიშობა დაქირავებული პირის მომსახურების საფუძველზე და არა იმიტომ, რომ ის მესაკუთრეა. ამიტომ მოგებაში მონაწილეობისა და პრემიების პროგრამის დანახარჯებს განვიხილავთ, როგორც ხარჯს და არა როგორც მესაკუთრეებისათვის განაწილებას. თუ ასეთი გადახდები არ ხდება იმ პერიოდის დასრულებიდან 12 თვის განმავლობაში, როდესაც დაქირავებულმა პირმა შესაბამისი მომსახურება გასწია, ამგვარი გადასახდელები განიხილება გრძელვადიან სარგებლად.

დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებლის შესახებ განმარტებითი ინფორმაციის ასახვა სტანდარტით არ მოითხოვება, თუ ამ ინფორმაციას არ გვთხოვს სხვა სტანდარტი (მაგალითად; სსბასს 20 - დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ განმარტებითი შენიშვნები, რომელიც მოითხოვს უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელთა ანაზღაურების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას).

შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი

შრომითი საქმიანობის შემდგომ სარგებელს მიეკუთვნება:

- საპენსიო სარგებელი;
- შრომითი საქმიანობის შემდგომი სიცოცხლის დაზღვევა ან სამედიცინო მომსახურება.

მოთხოვნა ასეთი სარგებლის აღრიცხვის მიმართ დამოკიდებულია იმაზე, როგორია სარგებლის პროგრამა:

1. დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამა, თუ
2. დადგენილსარგებლიანი საპენსიო პროგრამა. კლასიფიკაცია ხდება პროგრამის ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, რაც ამ პროგრამის პირობებსა და დებულებებში არის ასახული (სსბასს 39.26-31).

დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამის შემთხვევაში, ერთეული იხდის თანხებს გარკვეული პერიოდულობით და შრომითი საქმიანობის დასრულების შემდგომ გასცემს დაქირავებულზე ამ შენატანებს, იმ ინვესტიციის შემოსავლებთან ერთად, რაც მისმა შენატანებმა გამოიმუშავა ამ პერიოდის განმავლობაში. აქედან გამომდინარე, დაქირავებული პირები ექვემდებარებიან აქტუარულ რისკს და საინვესტიციო რისკს.



დადგენილშენატანიანი საპენსიო პროგრამის შემთხვევაში, ანგარიშვალდებული ერთეულის ვალდებულება განისაზღვრება ამ პერიოდში შესატანი თანხის მიხედვით. არ არის საჭირო დისკონტირება და არც აქტუალური დაშვებებია საჭირო. ვალდებულები-სა და შესაბამისი ხარჯის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც დაქირავებულმა ერთეულს მომსახურება გაუწია (სსბასს 39.52-53).

ერთეულმა განმარტებით შენიშვნებში უნდა ასახოს დადგენილშენატანიანი პროგრა-მის გამო, ხარჯად აღიარებული თანხა(სსბასს 39.55).

დადგენილსარგებლიანი საპენსიო პროგრამის მიხედვით ერთეული ვალდებულია, დაქირავებული პირები უზრუნველყოს წინასწარ შეთანხმებული სარგებლით, რომე-ლიც დამოკიდებულია ხოლმე მუშაობის სტაჟსა და ხელფასზე. ამ შემთხვევაში აქტუა-ლურ და საინვესტიციო რისკსაც ერთეული ეწევა. ერთეულის მოვალეობა გაიზრდება იმ შემთხვევაში, თუ აქტუალური და საინვესტიციო რეალობა მოსალოდნელზე ცუდი იქნება.

დადგენილსარგებლიანი პროგრამების ბუღალტრული აღრიცხვა რთულია. ერთეუ-ლის ვალდებულება განისაზღვრება მომავალი გადახდების დისკონტირებით, რადგან ამ ვალდებულების დაფარვა უნდა მოხდეს მრავალი წლის შემდეგ (სსბასს 39.58).

განმარტებით შენიშვნებში უნდა გამჟღავნდეს ინფორმაცია:

- ერთეულის დადგენილსარგებლიანი პროგრამის მახასიათებლები და მასთან დაკავშირებული რისკების ხასიათი;
- ახსნილი უნდა იყოს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თანხები;
- უნდა იყოს აღწერილი, თუ რა გავლენის მოხდენა შეუძლია დადგენილსარგებ-ლიან პროგრამებს მისი სამომავლო ფულადი სახსრების ნაკადებზე, მათი წარ-მოქმნის დროსა და მასთან დაკავშირებულ განუსაზღვრელობაზე.

დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი

დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელია:

- ანაზღაურებადი შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის;
- სარგებელი ხანგრძლივი სამსახურისათვის;
- სარგებელი შრომის უნარის ხანგრძლივად დაკარგვისათვის;
- შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის სარგებელი.

ასეთი ვალდებულებების აღრიცხვა ანალოგიურია შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლის აღრიცხვისა, როდესაც ის ხორციელდება დადგენილსარგებლიანი პროგ-რამის ფარგლებში.

დანართი გამოწვევების შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერ-თაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშ-გების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

წინამდებარე ინსტრუქციის მიზნებისათვის, სსბასს 39 „დაქირავებულთა სარგებელი“ განსაზღვრავს დაქირავებულთა ყველა სახის სარგებლის (საბიუჯეტო კლასიფიკაციის ყველა მუხლის მიხედვით) აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ასახვის წესებსა და მოთხოვნებს. ამასთან, ერთეულს არ მოეთხოვება სსბასს 39-ით განსაზღვრული შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებლების და მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი სარგებლების ასახვა ფინანსურ ანგარიშგებაში.

ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში (სსბასს 24)

მიზანი

თუ ერთეულს მოეთხოვება ან თავისი სურვილით ასატაროებს დამტკიცებულ ბიუჯეტს, მას მოეთხოვება ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართოს ბიუჯეტის შესრულების შედეგად წარმოქმნილი გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარება. თუ მათ შორის არსობრივი განსხვავებაა, ერთეულმა უნდა ახსნას ამ განსხვავების მიზეზი განმარტებით შენიშვნებში. ეს მოთხოვნა საშუალებას მისცემს ერთეულს, შეასრულოს ანგარიშვალდებულების მოვალეობა ინფორმაციის მომხმარებლის მიმართ, აჩვენოს, თუ როგორ შესაბამისობაშია დამტკიცებული ბიუჯეტი და მისი ფაქტობრივი ფინანსური შედეგები, და ამით უფრო ღია და გამჭვირვალე გახადოს ფინანსური ანგარიშგება.

ეს სტანდარტი გამოიყენება ყველა იმ ერთეულისათვის, რომელიც წარადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას და მათთვის დამტკიცებული ბიუჯეტი სატაროდ ხელმისაწვდომია.

სატარო სექტორში რესურსების განაწილება საბიუჯეტო პროცესის შედეგია. ფისკალური დისციპლინა მაკროეკონომიკური სტაბილურობის მნიშვნელოვანი ფაქტორია. ბიუჯეტი ფინანსური მენეჯმენტის ძირითადი ინსტრუმენტი და კონტროლის საშუალებაა, სატარო სექტორში საფინანსო ოპერაციების ზედამხედველობისათვის. მთავრობის ანგარიში ბიუჯეტის შესრულების შესახებ ანგარიშვალდებულების ნაწილია.

დამტკიცებული ბიუჯეტი არ არის მომავლის ფინანსური პროგნოზი, არამედ ასახავს ერთი ან რამდენიმე საბიუჯეტო პერიოდის განმავლობაში მოსალოდნელ შემოსავლებს და მოსალოდნელ ხარჯებს (გასავლებს), რომლებიც მიმდინარე გეგმებისა და მოსალოდნელი ეკონომიკური გარემოს საფუძველზეა შედგენილი. ბიუჯეტი იძლევა სახელმწიფო ხაზინიდან თანხების გადარიცხვის უფლებას განსაზღვრული და შეთანხმებული მიზნებისათვის.

ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების წარდგენა

ერთეულმა ბიუჯეტის გეგმიური თანხების ფაქტობრივ თანხებთან შედარება უნდა წარადგინოს ან როგორც ცალკეული დამატებითი ფინანსური ანგარიშგება, ან სსბასს-ე-ბის შესაბამისად, წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებას უნდა დაემატოს გეგმიური ბიუჯეტის ამსახველი სვეტი. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარებისას ცალ-ცალკე უნდა იყოს წარდგენილი:

- თავდაპირველი და საბოლოო ბიუჯეტის თანხები;
- ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით;
- განმარტებით შენიშვნებში ბიუჯეტის გეგმიურ თანხებსა და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავების განმარტება (სსბასს 24.14).



წარდგენა და გამჟღავნება

ერთეული წარდგენს ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარებას დამატებითი სვეტის სახით პირველად ფინანსურ ანგარიშგებაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება და ბიუჯეტი მომზადებულია შედარების მეთოდის გამოყენებით (სსბასს 24.21).

შედარების მეთოდის გამოყენება ნიშნავს ფაქტობრივი თანხებისა და დამტკიცებული ბიუჯეტის წარდგენას ერთი და იგივე იმავე ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდით, კლასიფიკაციის საფუძველზე, სუბიექტებისათვის და პერიოდისათვის.

როდესაც ბიუჯეტი და ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული არ არის შედარების მეთოდის შესაბამისად, ცალკე ხდება ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგების წარდგენა (სსბასს 24.23).

აგრეგირების დონე

საბიუჯეტო დოკუმენტაცია იძლევა დეტალურ ინფორმაციას, რომელიც საერთო საბიუჯეტო კატეგორიების, საბიუჯეტო კლასიფიკაციების მიხედვით არის აგრეგირებული. ამ ფართო ჯგუფებთან შესაბამისობაში ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი სახსრების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას უზრუნველყოფს შედარება საკანონმდებლო დონეზე. სსბასს-ები კი მოითხოვს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი იყოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც უზრუნველყოფს მომხმარებლებს იმ ინფორმაციით, რაც მათ სჭირდებათ გადაწყვეტილების მისაღებად, სამართლიანად ასახავს ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას, ფინანსურ შედეგებს, ფულადი სახსრების ნაკადებს, აკმაყოფილებს სხვა ხარისხობრივ მახასიათებლებს და ითვალისწინებს ზოგადი დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებებში ასახულ ინფორმაციაზე შეზღუდვებს. ზოგიერთ შემთხვევაში, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით, შესაძლოა საჭირო გახდეს დამტკიცებულ ბიუჯეტში ჩართული დეტალური ფინანსური ინფორმაციის წინამდებარე სტანდარტის მოთხოვნების შესაბამისად, აგრეგირება (სსბასს 24.25-28), რაც ზედმეტ ინფორმაციას აგვაცილებს თავიდან, ან საკანონმდებლო ან ხელისუფლების სხვა ორგანოების ზედამხედველობის მნიშვნელოვანი დონეების წარმოსაჩენად იყოს საჭირო.

ცვლილებები თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტში

ერთეულმა ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებითი შენიშვნებით უნდა წარმოადგინოს თავდაპირველ და საბოლოო ბიუჯეტებს შორის განხორციელებული ცვლილებების გამომწვევი მიზეზები:

- ბიუჯეტის შიგნით მომხდარი გადანაწილებების შედეგი;
- სხვა ფაქტორები.

განმარტებითი შენიშვნები (სსბასს 24.39-46)

ერთეულმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნებში უნდა ასახოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში გამოყენებული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდი და საბიუჯეტო კლასიფიკაციის საფუძვლები. უნდა ასახოს დამტკიცებული ბიუჯეტის პერიოდი, მოახდინოს დამტკიცებულ ბიუჯეტში შეტანილი ყველა ერთეულის იდენტიფიცირება, რაც დაეხმარება

რება მომხმარებელს იმის გარკვევაში, რამდენად არის მოცემული ერთეული დამოკიდებული დამტკიცებულ ბიუჯეტზე და რამდენად განსხვავდება საბიუჯეტო ერთეული ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ერთეულისაგან.

წინა პერიოდთან მიმართებაში შედარებითი ინფორმაციის განმარტებით შენიშვნებში ასახვა არ მოითხოვება.

დანართი გამოწვევის შესახებ:

„საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-10 მუხლი ამ სტანდარტის გამოყენების შესახებ შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

სსბასს 24-ის - „ბიუჯეტის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში“ - მოთხოვნები გამოიყენება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგების და განმარტებითი შენიშვნების ფორმებით განსაზღვრული ბიუჯეტის და ფაქტობრივი თანხების შედარების ანგარიშგების მოსამზადებლად, ასევე, აღნიშნულ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების მიზეზების განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებლად.

დამტკიცებული ბიუჯეტი ერთეულს თანხების განსაზღვრული და შეთანხმებული მიზნებისათვის განკარგვის უფლებამოსილებას ანიჭებს. განკარგვის უფლებამოსილებად განიხილება კანონით დადგენილი ასიგნება - დაზუსტებული (საბოლოო) ბიუჯეტი, რომლის ფარგლებშიც უნევს ერთეულს ფუნქციონირება.

საჯარო ანგარიშვალდებულების მიზნით, ერთეულმა ბიუჯეტის გეგმიური თანხების ფაქტობრივ თანხებთან შედარება უნდა წარადგინოს როგორც ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთი კომპონენტი. ბიუჯეტის გეგმიური და ფაქტობრივი თანხების შედარების მიზნით, უნდა იყოს წარმოდგენილი შემდეგი ინფორმაცია:

- ა. დამტკიცებული (თავდაპირველი) და დაზუსტებული (საბოლოო) ბიუჯეტის თანხები;
- ბ. ფაქტობრივი თანხები შედარების მეთოდით;
- გ. განმარტებითი შენიშვნების სახით ბიუჯეტის გეგმიური თანხები, რომლისთვისაც ერთეულს გააჩნია საჯარო ანგარიშვალდებულება, და ფაქტობრივ თანხებს შორის არსებითი განსხვავებების შესახებ განმარტებითი შენიშვნები, თუ ასეთი განმარტებები არ არის მოცემული ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით გამოცემულ სხვა საჯარო დოკუმენტებში და განმარტებით შენიშვნებში ამ დოკუმენტებზე გაკეთებულია შესაბამისი მითითება.

პრაქტიკული სავარჯიშოები სხვა სტანდარტებისთვის

1. მხარე არის დაკავშირებული, თუ:

- ა. პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს ან თვითონ არის კონტროლირებული ანგარიშვალდებული ერთეულის მიერ, ან ორივეს აკონტროლებს სხვა ერთეული;



- ბ. აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა ანგარიშვალდებულ ერთეულზე ან ერთობლივი კონტროლი ამ ერთეულზე;
- გ. არის მეკავშირე ერთეული;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი არის დაკავშირებული მხარე.

2. დაკავშირებულ მხარეებთან ტრანზაქციები:

- ა. არ აღიარდება ფინანსურ ანგარიშგებაში, ამ ტრანზაქციების შესახებ ინფორმაცია მხოლოდ განმარტებით შენიშვნებშია მოცემული;
- ბ. აკრძალულია, რადგან შესაძლებელია ერთმანეთზე ზეგავლენა მოახდინონ;
- გ. არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში და შესაბამისი ინფორმაცია გამჟღავნებულია განმარტებით შენიშვნებში;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი არის მცდარი.

3. შეღავათიანი მომსახურების შეთანხმება:

- ა. არის სავალდებულო შეთანხმება უფლების გადამცემსა და ოპერატორს შორის;
- ბ. არის სავალდებულო შეთანხმება, რომლის მიხედვით ოპერატორი იყენებს შეღავათიანი მომსახურების აქტივს უფლების გადამცემის სახელით, საზოგადოებრივი მომსახურების გასაწევად, დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში;
- გ. არის სავალდებულო შეთანხმება, რომლის მიხედვით ოპერატორი იღებს კომპენსაციას მის მიერ გაწეული მომსახურებისათვის;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი წინადადება არის სწორი.

4. შეღავათიანი მომსახურების აქტივის შესახებ სამართლიანია შემდგი წინადადება:

- ა. მისი შეფასება ხდება სამართლიანი ღირებულებით, თუ აქტივი ოპერატორის მიერ არის წარმოდგენილი;
- ბ. მისი შეფასება ხდება რეკლასიფიკაციის მომენტში საბალანსო ღირებულებით, თუ აქტივი უფლების გადამცემის მფლობელობაშია;
- გ. საწყისი აღიარების ან რეკლასიფიკაციის შემდეგ შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უნდა აღირიცხოს სსბასს 17 ან სსბასს 31-ის მიხედვით, რომელიც შესაფერისია;
- დ. ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი წინადადება სწორია.

5. უფლების გადამცემი აღიარებს ვალდებულებას შეღავათიანი მომსახურების აქტივის აღიარებასთან ერთად:

- ა. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც შეღავათიანი მომსახურების აქტივი უფლების გადამცემის მფლობელობაშია და ხდება მისი რეკლასიფიკაცია;
- ბ. ნებისმიერ შემთხვევაში, რადგან აქტივის აღიარება ვალდებულების აღიარებასაც მოითხოვს;
- გ. ასეთ ოპერაციებში უფლების გადამცემი არასოდეს აღიარებს ვალდებულებას;
- დ. ყველა წინადადება მცდარია.

6. დაქირავებულთა სარგებელი შეიძლება იყოს

- ა. დაქირავებულთა მოკლევადიანი სარგებელი;
- ბ. შრომითი საქმიანობის შემდგომი სარგებელი;
- გ. დაქირავებულთა სხვა გრძელვადიანი სარგებელი;
- დ. ყველა წინადადება სწორია.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები სხვა სტანდარტებისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 20, პუნქტი 4

2. სწორი პასუხია „გ“.

სსბასს 20, პუნქტი 29

3. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 32, პუნქტი 8

4. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 32, პუნქტი 11-13

5. სწორი პასუხია „ა“.

სსბასს 32, პუნქტი 14-15

6. სწორი პასუხია „დ“.

სსბასს 39, პუნქტი 8

გარდამავალი დებულებები

ზოგიერთი სსბასს გარდამავალი დებულების ნაწილში გვთავაზობს გამონაკლისებს, სტანდარტის რაიმე მოთხოვნის დროებით უგულებელყოფაზე. გარდა ამისა, „საბიუჯეტო ორგანიზაციების მიერ საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს-ების) საფუძველზე ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2020 წლის 5 მაისის N108 ბრძანების მიხედვით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-11 მუხლი შეიცავს წინამდებარე მითითებას:

იმისათვის, რომ ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავდეს ერთეულის ფინანსურ მდგომარეობას, საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების ნაკადებს, ამ ინსტრუქციის ამოქმედებიდან (სსბასს-ების შემოღებიდან) სამი წლის განმავლობაში, ერთეულების მიერ არ არის სავალდებულო გამოსაყენებლად ზემოაღნიშნული სტანდარტების შემდეგი პუნქტები/ქვეპუნქტები, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ეს ინსტრუქცია კრძალავს ან სხვაგვარად განსაზღვრავს აღნიშნულ დებულებებს.



სტანდარტი პუნქტი/ქვეპუნქტი

სსბასს 1

პუნქტი 7ა
პუნქტები 19-20
პუნქტი 44
პუნქტები 64-65
პუნქტები 67-68
პუნქტები 73-74
პუნქტები 89-90
პუნქტები 95 -98
პუნქტი 101
პუნქტები 104-105
პუნქტი 117
პუნქტი 119, „ა“ ქვეპუნქტი
პუნქტი 122
პუნქტი 139
პუნქტები 148დ-149

სსბასს 2

პუნქტი 10
პუნქტი 22, „კ“ ქვეპუნქტი
პუნქტი 23
პუნქტი 24
პუნქტი 27, „ბ“ ქვეპუნქტი
პუნქტი 30
პუნქტი 38
პუნქტი 41
პუნქტები 42-43
პუნქტი 45
პუნქტი 52

სსბასს 3

პუნქტი 22

სსბასს 4

პუნქტი 5
პუნქტი 25
პუნქტები 30-31
პუნქტი 36
პუნქტი 46
პუნქტი 58
პუნქტი 61, „ა“ ქვეპუნქტი

სსბასს 5

მიზანი
პუნქტი 9
პუნქტი 12, „ე“ და „ვ“ ქვეპუნქტები
პუნქტი 13
პუნქტები 17-20
პუნქტები 23-39
პუნქტი 40, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები

სსბასს 9

პუნქტი 7
პუნქტი 10. „ე“ და „ზ“ ქვეპუნქტები

სსბასს 12

პუნქტები 2-3
პუნქტები 6-8
პუნქტები 26-27
პუნქტი 29
პუნქტი 31

სსბასს 13

პუნქტი 45
პუნქტები 54-59
პუნქტი 68
პუნქტები 70-78

სსბასს 14

პუნქტები 7-8
პუნქტი 13. „ა“ ქვეპუნქტი
პუნქტები 14-16

სსბასს 16

პუნქტი 6
პუნქტი 8
პუნქტი 33
პუნქტი 35
პუნქტები 39-64
პუნქტები 71-76
პუნქტი 81
პუნქტი 86, „ბ“ ქვეპუნქტი
პუნქტები 87-88

სსბასს 17

პუნქტი 6
პუნქტი 37
პუნქტი 42
პუნქტი 44
პუნქტები 49-51ა
პუნქტები 53-58
პუნქტები 76-78ა
პუნქტი 87
პუნქტი 90
პუნქტები 92-93



სსბასს 19

პუნქტები 4-4ა
პუნქტი 13, „ა“ ქვეპუნქტი
პუნქტი 89

სსბასს 20

პუნქტები 23-24

სსბასს 21

პუნქტები 9-10
პუნქტი 12
პუნქტები 54-54ა
პუნქტები 69-69ა
პუნქტი 73, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტები
პუნქტი 76
პუნქტი 77, „დ“ ქვეპუნქტი

სსბასს 23

პუნქტი 6
პუნქტები 37-38
პუნქტები 42-43
პუნქტი 62
პუნქტი 86

სსბასს 24

პუნქტი 9
პუნქტი 11
პუნქტი 24
პუნქტი 27
პუნქტი 38
პუნქტი 48, „ბ“ ქვეპუნქტი

სსბასს 26

პუნქტები 9-10
პუნქტი 12
პუნქტები 73-73ა
პუნქტები 108-108ა
პუნქტები 119-120

სსბასს 31

პუნქტი 39
პუნქტი 45
პუნქტები 71-86
პუნქტები 97-97გ
პუნქტი 103
პუნქტი 105
პუნქტი 114ა
პუნქტი 115
პუნქტები 123-124

198

სსბასს 32

პუნქტი 20

სსბასს 34

პუნქტი 10
პუნქტი 12, „ბ“ ქვეპუნქტი
პუნქტები 13-14
პუნქტები 21-22
პუნქტები 25-27

სსბასს 35

პუნქტი 4
პუნქტი 5, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები
პუნქტები 6-8
პუნქტები 43-45
პუნქტები 55-58
პუნქტი 63
პუნქტები 70-72

სსბასს 36

პუნქტი 20
პუნქტები 23-25
პუნქტი 26, „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები
პუნქტები 43-45

სსბსს 37

პუნქტი 24ა
პუნქტი 28
პუნქტი 41ა

სსბსს 39

პუნქტი 5, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები
პუნქტი 20
პუნქტები 26-161