

პროგრამული ბიუჯეტირების უპირატესობები და მისი ფორმირება საქართველოში

ADVANTAGES OF PROGRAM BUDGETING AND ITS FORMATION IN GEORGIA

ნინო ქავთარაძე

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი,
საქართველოს ტექნიკური უნივერსი-
ტეტის პროფესორი,
საქართველო, თბილისი

NINO KAVTARADZE

Doctor of Business
Administration, Professor of
Georgian Technical University,
Georgia Tbilisi

ანოტაცია

ბიუჯეტის პროგრამული ფორმატით მომზადება დღესდღეობით ერთ-ერთ მნიშვნელოვან მიღწევას წარმოადგენს საქართველოსთვის. აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ კვლევების მიხედვით, ბიუჯეტის გამჭვირვალობის მხრივ საქართველომ მრავალ ქვეყანას შორის მონიშნავ პოზიციები დაიკავა.

პროგრამული ბიუჯეტის უდიდესი მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ ის ეყრდნობა ქვეყნის მიერ ჩამოყალიბებულ პრიორიტეტებს, რომელთა მიღწევა და სასურველი შედეგის მიღება წარმოადგენს მთავარ მიზანს, ამისთვის ხდება სამომავლოდ გასატარებელი შესაბამისი ღონისძიებების, შედეგების შეფასების ინდიკატორებისა და დაფინანსების განსაზღვრა. თითოეულ პროგრამას აქვს დასახელება, განმარტორციელებელი-მხარჯავი დაწესებულება და აღწერა მისი მიზნებიდან გამომდინარე.

აღსანიშნავია ისიც, რომ ბიუჯეტის პროგრამული ფორმატით მომზადებაში არსებული მიღწევებისა და მნიშვნელოვანი პროგრესის მიუხედავად, ჯერ კიდევ არის გარკვეული პრობლემები, რომელთა მოგვარებაზე ყურადღების გამახვილება და მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება შესაძლებელს გახდის პროგრამული ბიუჯეტირებით მიღწეული შედეგების რეალურ და ეფექტურ გაუმჯობესებას.

საკვანძო სიტყვები: პროგრამული ბიუჯეტი, ბიუჯეტის გამჭვირვალობა, შედეგის გაზომვის ინდიკატორები, მოსახლეობის კეთილდღეობა და

ცხოვრების დონე, ქვეყნის პრიორიტეტები, საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი.

ABSTRACT

Nowadays, it is considered that the preparation of budget by the program budgeting style is the most important achievement for Georgia. It should be admitted, that the researches show, that by the transparency of its budget Georgia is on the one of the leading positions among the numerous countries.

The great value of program budget is, that it relies on the main priorities of the country, which main goal is to achieve them and get desired results, for these proposes are determined future relevant measures, valuing indicators and sources of financing. Each program has its title, executive- spending institution and its description from its purposes.

It should be emphasized, that despite some achievements and significant progress in the the method of program budget, there are still some problems, focusing on solving them and making changes will lead to the real and effective results of program budgeting.

Keywords: program budget, budget transparency, indicator of results measurement, wellbeing and living level of population, priorities of the country, budgetary code of Georgia.

პროგრამული ბიუჯეტის სამშობლოდ ამერიკის შეერთებული შტატები ითვლება. 1950 წლით დათარიღებულ „ბიუჯეტირების და აღრიცხვის ანობის აქტი“-ს მიხედვით, საბიუჯეტო დაწესე-

ბუღალტრების ხელმძღვანელებს, დაფინანსებისთვის მოთხოვნილ თანხებზე არსებული საბიუჯეტო განაცხადები პროგრამების შემდეგ მიღებული შედეგების შესახებ ინფორმაციით უნდა დაედასტურებინათ, თუმცა, აღსანიშნავია ის ფაქტიც, რომ პოლიტიკოსთა მხრიდან მიღწეული შედეგებით დაინტერესება არ ხდებოდა. იმ პერიოდისთვის აღრიცხვიანობისა და მიღწეული შედეგების გაზომვის ინდიკატორების არარსებობამ საბოლოოდ გამოიწვია აღნიშნული მეთოდის კრახი.

1965 წელს გაერომ შეიმუშავა სახელმძღვანელო პროგრამული და ეფექტიანობაზე ორიენტირებული ბიუჯეტირებისთვის. 60-იანი წლების ბოლოს პროგრამული ბიუჯეტირების ვარიანტები გავრცელებული იყო ლათინური ამერიკის, აზიისა და აფრიკის რამდენიმე ქვეყანაში. პროგრამულმა ბიუჯეტირებამ ფართო გავრცელება ჰპოვა ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაციის (OECD) სხვადასხვა ქვეყანაში: მათ შორის დიდ ბრიტანეთში, ახალ ზელანდიაში, ავსტრალიაში, კანადაში.

საქართველოში, 2012 წლიდან მოხდა სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამულ ფრომატზე გადასვლა, ხოლო 2015 წელს საბიუჯეტო დოკუმენტი უკვე ახალი სტილით იქნა წარმოდგენილი, რომელშიც დეტალურად იყო გათალისწინებული ყველა ნიუანსი, რომელსაც ახალი რეგულაცია ითვალისწინებდა. პროგრამული ბიუჯეტი ხასიათდება პროგრამის მიზნის დეტალური აღწერით, რაც უზრუნველყოფს ხარჯების გამჭვირვალებას.

The International Budget Partnership-ის კვლევაში რომელიც ბიუჯეტის გამჭვირვალობის მიხედვით ქვეყნების გამოკვლევას შეეხება, 2015 წელს საქართველო მე-16 ადგილზე იქნა წარმოდგენილი 102 ქვეყანას შორის, სხვადასხვა კატეგორიის მიხედვით, 100 ქულიან სისტემაში მინიჭებულ ქულათა ოდენობა შემდეგნაირად გადანაწილდა: გამჭვირვალობა – 66 ქულა, ბიუჯეტის ზედამხედველობა – 73 ქულა, საზოგადოების ჩართულობა – 46 ქულა. 2017 წლის მდგომარეობით, ამავე კვლევაში აღნიშნულია, რომ 2016 წლის დეკემბრის მდგომარეობით საქართველოს მთავრობამ უზრუნველყო ძირითადი რვა საბიუჯეტო დოკუმენტიდან რვავეს საჯაროდ ხელმისაწვდომობა ონლაინ რეჟიმში, რაც აბსოლუტურად შეესაბამება საერთაშორისოდ

აღიარებულ სტანდარტებს, ასევე 2016 წელს განხორციელდა საშუალო წლიური მიმოხილვის დოკუმენტის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფაც, რაც 2015 წელს არ იყო წარმოდგენილი, ყოველივე ზემოაღნიშნული კი მნიშვნელოვანი პროგრესია საქართველოსთვის, როგორც განვითარებადი ეკონომიკის მქონე ქვეყნისთვის.

პროგრამული ბიუჯეტის შემუშავებისას განისაზღვრება მოსალოდნელი შედეგი, მისი გაზომვის ინდიკატორები და შედეგის მისაღწევად აუცილებელი ხარჯები, სწორედ ეს მეთოდი უზრუნველყოფს ქვეყნისთვის სასურველი ფისკალური ეფექტის მიღწევას, ხარჯების მიზნობრივ მართვას, ბიუჯეტში მობილიზებული შემოსავლების რაციონალურ განაწილებას, ეკონომიკური და სოციალური ამოცანების დროულ გადაჭრას – რაც უპირველეს ამოცანას წარმოადგენს.

პროგრამული ბიუჯეტი შესაძლებელს ხდის ქვეყნის მაცხოვრებლებს ნათლად დაანახოს მათ მიერ გადახდილი გადასახადების საშუალებით მიღებული სიკეთე და ის თუ რამდენად რაციონალურად ხდება რესურსთა გამოყენება ხალხის კეთილდღეობისა და ცხოვრების დონის ამაღლებისთვის.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსში წარმოდგენილია განმარტება, რომელიც სრულფასოვნად ასახავს პროგრამული ბიუჯეტირების უდიდეს მნიშვნელობას – „პროგრამული ბიუჯეტი არის მხარჯავი დანახებულებების მიერ დასახული პრიორიტეტების მისაღწევად განსაზღვრული პროგრამების, პროექტების, ღონისძიებებისა და მათი ბიუჯეტების მოსალოდნელი შედეგებისა და შეფასების ინდიკატორთა ერთობლიობა“. თუმცა აქვე უნდა აღვნიშნოთ ის სირთულეები, რომლებიც შესაძლოა წარმოჩინდეს თუ შესრულებული სამუშაოს ინდიკატორების და შედეგების შეფასება მოხდება არასწორად, ან თუნდაც მონაცემთა არასათანადო დამუშევების შედეგად მივიღებთ მნიშვნელოვან ცდომილებას და ა.შ.

საქართველო იდგა რეალური საფრთხის წინაშე, იქნებოდა თუ არა პროგრამული ბიუჯეტირების მეთოდი შედეგიანი ქვეყნისთვის, ხომ არ მოხდებოდა ისე, რომ განხორციელებული რეფორმები, რომელიც ქვეყანას კოლოსალური თანხები დაუჯდა აღმოჩნდებოდა უშედეგო და ისედაც მწირი შემოსავლების და განვითარებადი ეკონომიკის მქონე ქვეყანა დარჩებოდა ხელმოცარული.

პროგრამული ბიუჯეტი ეყრდნობა ქვეყნის მიერ ჩამოყალიბებულ პრიორიტეტებს, რომელთა მიღწევა და სასურველი შედეგის მიღება წარმოადგენს მის მთავარ მიზანს, ამისთვის ხდება სამომავლოდ გასატარებელი შესაბამისი ღონისძიებების, შედეგების შეფასების ინდიკატორებისა და დაფინანსების განსაზღვრა. თითოეულ პროგრამას აქვს დასახელება, განმახორციელებელი-მხარჯავი დანესებულება და აღწერა მისი მიზნებიდან გამომდინარე.

არსებობს პროგრამის 4 ტიპი: 1. მართვის და რეგულირების; 2. მომსახურების მიწოდების; 3. სუბსიდირების; 4. ინფრასტრუქტურული.

პროგრამების ძირითადი ელემენტია მისი მიზანი და პროგრამის განმახორციელებელი მენეჯერი, ასევე პროგრამასთან დაკავშირებული ძირითადი ფინანსური ინფორმაცია, არსებული პრობლემები და მიმდინარე მდგომარეობის აღწერა, დასახული გეგმები და შეფასების ინდიკატორები.

პროგრამული ბიუჯეტის, როგორც შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტის ძირითადი მიზანი არის ის თუ რამდენად კარგად არის წარმოდგენილი ის შედეგი, რისთვისაც ესა თუ ის პროგრამა ხორციელდება. პროგრამულ ბიუჯეტში გამოიყენება შუალედური და საბოლოო შედეგები.

მრავალწლიანი მცდელობის შემდეგ, შესაძლოა მოხდეს პროგრამის მთლიანად ან არსებული ფორმით წარმართვის შეწყვეტა, რაც ნიშნავს, რომ საბოლოო შედეგი იქნა მიღწეული, ანუ კონკრეტული სირთულე გადაიჭრა და მოხდა რადიკალური წინსვლა არსებულ სფეროში. შუალედური შედეგი ბევრად უფრო დაზუსტებულია, ვიდრე საბოლოო შედეგი, ის პროგრამის ფარგლებში კონკრეტული ქვეპროგრამების/ღონისძიების გატარების შედეგად მიღებულ პროდუქტს ასახავს.

როგორც ზემოთ იქნა აღნიშნული, პროგრამის უმნიშვნელოვანეს ნაწილს მისი შეფასების ინდიკატორები წარმოადგენს, რომელიც ეყრდნობა პროგრამის მიზნებსა და ამოცანებს, ის ახდენს პროგრამის შედეგების შეფასებას და რესურსების განაწილების შედარებას გარკვეულ დროში, ზომავს ეფექტურობასა და ეფექტიანობას. უმნიშვნელოვანესია, რომ შეფასების ინდიკატორი იყოს კონკრეტული, გაზომვადი, მიღწევადი, შედეგზე ორიენტირებული და დროული. გარდა ამისა, შედეგების შეფასების ინდიკატორი უნდა იყოს: სასარგებლო და იძლეოდეს შინაარსობრივ და ღირებულ ინფორმაციას, ასევე შედეგზე ორიენტირებული, რაც მთავარია ნათელი და გაზომვადი და დაინტერესებული ადამიანისთვის ადვილად გასაგები; მიღწევადი, რომ არ იქნას დაშვებული მოსალოდნელი შედეგის ოპტიმიზტური ანპესიმისტური შეფასება და შედარებითიანუ შესაძლებელს ხდიდეს დროის სხვდასხვა პერიოდში შეფასების საშუალებას.

ბიუჯეტის პროგრამული ფორმატით მომზადებაში არსებული მიღწევებისა და მნიშვნელოვანი პროგრესის მიუხედავად, ჯერ კიდევ არის გარკვეული პრობლემები, რომლებიც უკავშირდება საბიუჯეტო დაფინანსებით გამოყოფილი თანხების ხარჯვის შედეგად მიღწეული შედეგების შეფასების ინდიკატორების არასრულყოფილებას, გარკვეული პროგრამებისა და ქვეპროგრამების დაგეგმვისას არსებულ უზუსტობებს და ანგარიშგებაში არსებულ ხარვეზებს. აღნიშნული მიმართულებით ყურადღების გამახვილება და მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება შესაძლებელს გახდის პროგრამული ბიუჯეტირებით მიღწეული შედეგების რეალურ-და ეფექტურ გაუმჯობესებას.

ლიტერატურა/REFERENCES

[1]. ბიუჯეტის საერთაშორისო პარტნიორობა/ The International Budget Partnership. ოფიციალური ვებგვერდი, <http://www.internationalbudget.org>

[2]. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო/Ministry of Finance of Georgia. ოფიციალური ვებგვერდი, <http://mof.ge>

[3]. საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი- Budgetary Code of Georgia

საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის თავისებურებები სახელმწიფო საქმეში სსბასს 16-ის მიხედვით

CHARACTERISTICS OF ACCOUNTING OF INVESTMENT PROPERTY IN THE PUBLIC SECTOR

მარიამ ვარდიასვილი,

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, ასისტენტი პროფესორი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი საქართველო, თბილისი

მარინა მაისურაძე,

ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, საქართველო, თბილისი

MARIAM VARDIASHVILI

Doctor of Economics, Associate Professor

MARINA MAISURADZE

Doctor of Economics, Associate Professor Faculty of Economics and Business, Ivane Javakhishvili Tbilisi

State University, Georgia, Tbilisi

ანოტაცია

სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბალანსზე რიცხული ძირითადი აქტივები სახელმწიფო ქონების განუყოფელი ნაწილია. მათი აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა, საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად, ხელს შეუწყობს სახელმწიფო რესურსების მართვას და ანალიზს. სტატიაში განხილულია საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის თავისებურებები საჯარო სექტორში, სსბასს 16-ის მიხედვით.

საკვანძო სიტყვები: საკვანძო სიტყვები: საინვესტიციო ქონება, თვითღირებულების მოდელი, რეალური ღირებულების მოდელი, კაპიტალის ზრდა.

ABSTRACT

Basic assets registered on the balance of organizations funded by the state budget are integral parts of the state property. Their accounting and reflection in financial statements, according to the international standards, assist to management and analysis of state resources. In the article there are examined characteristics of accounting of investment property in the public sector, according to IAS 16.

Key words: key words: investment property, prime-cost model, real cost model, capital increase.

სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბალანსზე რიცხული ძირითადი აქტივები სახელმწიფო ქონების განუყოფელი ნაწილია. მათი აღრიცხვა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა, საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად, ხელს შეუწყობს სახელმწიფო რესურსების მართვას და ანალიზს. სტატიაში განხილულია საინვესტიციო ქონების აღრიცხვის თავისებურებები საჯარო სექტორში, სსბასს 16-ის მიხედვით, რომელიც აისახა ფინანსთა მინისტრის №429 ბრძანებით დამტკიცებულ ინსტრუქციაში „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

საინვესტიციო ქონების მიმართ ბუღალტრული აღრიცხვის და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის წარდგენის ინსტრუქციით განსაზღვრული წესები მთლიანად ეფუძნება საჯარო სექტორის საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილ წესებს.

საინვესტიციო ქონების ეკონომიკური არსი. საჯარო სექტორის ერთეულები, ხშირად ფლობენ ქონებას მათი იჯარით გაცემიდან შემოსავლების მიღების ან კაპიტალის ღირებულების გაზრდის მიზნით. ასეთი ქონება საინვესტიციო ქონებად განიხილება.

საინვესტიციო ქონება, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტი სტანდარტით, არის ქონება (მიწა ან შენობები ან შენობის ნაწილი ან

ორივე), რომელიც გამიზნულია შემოსავლების მისაღებად იჯარით გაცემის გზით ან კაპიტალის ღირებულების ნაზრდის მისაღებად, ან ორივე მიზნით. საინვესტიციოდ არ კლასიფიცირდება ქონება რომელიც:

- გამოყენება საქონლის წარმოების ან მიწოდებისათვის, მომსახურების განწევის ან ადმინისტრაციული მიზნებისათვის;
- გამიზნულია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის პროცესში.

საინვესტიციო ქონების საშუალებით სუბიექტის მიერ ფულადი ნაკადების გამოიმუშავება ხდება სხვა აქტივებისაგან დამოუკიდებლად. სწორედ ეს განასხვავებს საინვესტიციო ქონებას მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისაგან, რომლის გამოყენება საქონლის წარმოების და მიწოდების, აგრეთვე მომსახურების განწევისა ფულადი სახსრების ნაკადს ქმნის ამ პროცესებში გამოყენებულ სხვა აქტივებთან ერთად. საინვესტიციო ქონების მაგალითებია მიწა, ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია, მომავალში მისი საინვესტიციო ქონების სახით გამოყენების მიზნით.

მაგალითად, უნივერსიტეტი ფლობს ორ კორპუსს, პირველი კორპუსი გამოიყენება მომსახურების განწევის მიზნით, ხოლო მეორე - შემოსავლების მიღებისათვის, კომერციულ საფუძველზე გაიცემა იჯარით.

პირველ შემთხვევაში, ფულადი სახსრების ნაკადების გამოიმუშავება უკავშირდება არა მხოლოდ შენობას, არამედ სამეურნეო პროცესში გამოყენებულ სხვა აქტივებსაც. ამიტომ, ეს შენობა განიხილება როგორც მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება.

მეორე შემთხვევაში, შემოსავალი მიიღება იჯარით გაცემის გზით, შესაბამისად, მეორე კორპუსი საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირდება.

საინვესტიციო ქონება, გარდა იჯარით გაცემული ქონებისა, აგრეთვე მოიცავს ობიექტებს, რომელთაც საჯარო სექტორის ერთეული ფლობს მომავალი გაყიდვებისთვის მათი ღირებულების ზრდიდან მოგების მიღების მიზნით. ასეთი ობიექტები დიდი ხნით ფაქტობრივად გამოუყენებელია და არსებითად უფრო სახსრების აკუმულირებასთან არის დაკავშირებული, ვიდრე ხარჯვასთან. მაგალითად, საავადმყოფოს მფლობელობაში არსებული მიწა, რომელ-

იც შეიძლება მომავალში გაიყიდოს ხელსაყრელი პირობებით, აკმაყოფილებს საინვესტიციო ქონების განმარტებას. რადგან ეს არის ქონება, რომელიც გამიზნულია კაპიტალის ღირებულების გრძელვადიანი ზრდისათვის და არა, მიმდინარე საქმიანობის ფარგლებში, მოკლე ვადაში გასაყიდად.

აღნიშნული სტანდარტის მოქმედების სფეროში, არ შედის:

- უძრავი ქონება, რომელიც გამიზნულია გასაყიდად ჩვეულებრივი საქმიანობის ფარგლებში. ასეთი ქონება კლასიფიცირდება, როგორც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა. მისი აღირიცხვა მოხდება სსბასს 12-ის „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები“ შესაბამისად.
- ქონება, რომელიც შენდება ან რეკონსტრუქციის პროცესშია მესამე მხარის დაკვეთით, აგრეთვე მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება, მაგალითად: საცხოვრებელი ბინები სამხედრო პირებისათვის იმის მიუხედავად იხდიან თუ არა თანამშრომლები საიჯარო ქირას საბაზრო განაკვეთებით; ან/და ქონება, რომელიც გამოიყენება სოციალური მომსახურების გასაწევად, რომელიც აგრეთვე წარმოქმნის ფულად სახსრებს. მაგალითად, ბინათმშენებლობის დეპარტამენტი შეიძლება ფლობდეს დიდ საბინაო ფონდს, რომელიც გამიზნულია დაბალი შემოსავლების მქონე ოჯახების ბინით უზრუნველყოფისთვის საბაზროზე დაბალი საიჯარო გადასახდელით, ქონება, რომელიც გამოიყენებულია სტრატეგიული მიზნებისათვის ისინი განიხილება როგორც მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონება და მათ მიმართ გამოიყენება სსბასს 17 „ძირითადი საშუალებები“.

თუ ერთეული დამატებით მომსახურებას უწევს მისი კუთვნილი ქონების მოიჯარეებს, ასეთ ქონების კლასიფიკაციას, საინვესტიციო ქონებად, განსზღვრავს მომსახურების წილი მთლიან ხელშეკრულებაში.

მაგალითად, სახელმწიფო სააგენტო ფლობს საოფისე შენობას, რომელიც გამოიყენება მხოლოდ საიჯარო მიზნებისათვის და მოიჯარეებს უწევს უსაფრთხოების უზრუნველყოფისა და მიმდინარე ექსპლუატაციის მომსახურებას. თუ

მომსახურების წილი უმნიშვნელოა, შესაბამისად დაკავებული ქონება საინვესტიციოა.

როდესაც ძნელია იმის დადგენა, არის თუ არა დამატებითი მომსახურება იმდენად მნიშვნელოვანი, რომ ქონება კლასიფიცირდეს საინვესტიციო ქონებად საჭიროა სათანადო მსჯელობა. ამ შემთხვევაში ერთეული შეიმუშავებს შესაბამის კრიტერიუმებს იმგვარად, რომ მოხდეს ამ სათანადო მსჯელობის თანმიმდევრულად გამოყენება საინვესტიციო ქონების განმარტებისა და რეკომენდაციების შესაბამისად.

როდესაც ერთეული პირველად ნერგავს დარიცხვის მეთოდს და აღიარებს მანამდე არ აღიარებულ საინვესტიციო ქონებას, შესწორება უნდა აისახოს დაგროვილი ნამეტის ან დეფიციტის საწყის ბალანსში.

საინვესტიციო ქონების აღიარება. სტანდარტი გვთავაზობს აქტივის საინვესტიციო ქონებად აღიარების კრიტერიუმებს, რომელიც ფაქტობრივად შეესაბამება ზოგადად აქტივის აღიარების კრიტერიუმებს.

საინვესტიციო ქონება აღიარებულ უნდა იქნას აქტივად მხოლოდ მაშინ, როდესაც:

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

ნას, განსაზღვრავს მის თვითღირებულებას.

შეფასება აღიარებისას. საინვესტიციო ქონება საწყის ეტაპზე უნდა შეფასდეს თვითღირებულებით, რომელიც მოიცავს შესყიდვის ფასს და მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ნებისმიერ პირდაპირ დანახარჯებს. ეს დანახარჯები მოიცავს საინვესტიციო ქონების შექმნის თავდაპირველ დანახარჯებს და აღდგენისა და მუშა მდგომარეობაში მოყვანის დანახარჯებს. ამასთან სანარმო საინვესტიციო ქონების საბალანსო ღირებულებაში არ აღიარებს ასეთი აქტივის ყოველდღიური მომსახურების დანახარჯებს. ეს დანახარჯები განეწესთანავე აღიარდება ნამეტში ან დეფიციტში. მას მიეკუთვნება ძირითადად ქონების რემონტის და ექსპლუატაციის დანახარჯები.

მაგალითად, 2016 წლის მარტში ორგანიზაციამ შეიძინა მიწის ნაკვეთი 43 000 ლარად, იმ ვარაუდით, რომ სამი წლის შემდეგ როდესაც იქ აშენდება სპორტული კომპლექსი მიწის ღირებულება მნიშვნელოვნად გაიზრდება და შეიძლება გაიყიდოს რამდენჯერმე უფრო ძვირად. იურიდიულ გაფორმებაზე დაიხარჯა 2 500 ლარი. ხარჯები მთლიანად იქნა ანაზღაურებული.

ორგანიზაციის ვარაუდიდან გამომდინარე, მიწის ნაკვეთი მიიჩნევა კაპიტალის გაზრდის მიზნით გამოყენებულ (შექმნილ) ქონებად, შესაბამისად კლასიფიცირდება როგორც საინვესტიციო.

საინვესტიციო ქონების ღირებულება შეადგენს:

ცხრილი 1. საინვესტიციო ქონების ღირებულების განსაზღვრა

აშშ დოლარი

მაჩვენებლები	თანხა
საინვესტიციო ქონების გარიგების თანხა (სახელმშეკრულებო თანხა)	43 000
იურიდიული მომსახურების ღირებულება	2 500
საინვესტიციო ქონების თვითღირებულება	45 500

პირველი კრიტერიუმი გულისხმობს იმის გარანტიას, რომ ერთეული მიიღებს აქტივთან დაკავშირებულ სარგებელს და იგი თავის თავზე აიღებს შესაბამის რისკებსაც. ასეთი გარანტია არსებობს მხოლოდ მაშინ, როდესაც რისკები და სარგებელი გადასულია ერთეულზე.

აღიარების მეორე კრიტერიუმი, როგორც ასეთი ადვილად სრულდება, ვინაიდან გაცვლითი ოპერაცია, რომელიც ადასტურებს აქტივის შექმ-

ნის არაგაცვლითი ოპერაციით შექმნილი საინვესტიციო ქონება უნდა შეფასდეს შექმნის თარიღისათვის არსებული მისი რეალური ღირებულებით. მაგალითად, ცენტრალურმა მთავრობამ შეიძლება სახელმწიფო ხელისუფლების ადგილობრივ ორგანოს უსასყიდლოდ გადასცეს ზედმეტი საოფისე ფართი, რომელიც შემდგომ იჯარით იქნება გაცემული საბაზრო ფასებით. საოფისე ფართის შეფასება რეალური ღირებუ-

ლებით, მოხდება სათანადოდ კვალიფიცირებული შემფასებლის მიერ.

საინვესტიციო ქონების ღირებულება არ იზრდება:

ა. საწყისი ორგანიზაციული ხარჯებით (თუ ისინი აუცილებელი არაა ქონების იმ მდგომარეობამდე მისაყვანად, რომ შესაძლებელი იყოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის განსაზღვრული ფუნქციების შესრულება).

ბ. საოპერაციო ზარალით, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა იმ მომენტამდე, სანამ საინვესტიციო ქონება მიღწევდა მოიჯარის მიერ დაგეგმილ დატვირთვის დონეს; ან

გ. ქონების მშენებლობის ან რეკონსტრუქციის პროცესში განეული მასალების, შრომის ანაზღაურების ან სხვა რესურსების ზენორმატიული ხარჯებით, აგრეთვე ღირებულების გადახდის გადავადების შემთხვევაში მთლიანად გადახდილ თანხებსა და მისი ფულად სახსრებში გამოსახული ფასის ეკვივალენტის სხვაობით, რომელიც უნდა აღიარდეს როგორც საპროცენტო ხარჯი.

აღიარების შემდგომი შეფასება. სანარმომ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ საინვესტიციო ქონების შესაფასებლად, სააღრიცხვო პოლიტიკის სახით, უნდა შეარჩიოს რეალური ღირებულების ან თვითღირებულების მოდელი და ეს პოლიტიკა გამოიყენოს ყველა საინვესტიციო ქონებისათვის.

სტანდარტი მოითხოვს, რომ ყველა ერთეულმა განსაზღვროს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულება მათი შეფასების (თუ სუბიექტი იყენებს რეალური ღირებულების მოდელს), ან ინფორმაციის გასამჟღავნებლად (თუ ერთეული იყენებს თვითღირებულების მოდელს). რეკომენდებულია, თუმცა სავალდებულო არაა, რომ ერთეულმა მოახდინოს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების დადგენა ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის მიერ, რომელსაც გააჩნია აღიარებული და შესაფერისი პროფესიული კვალიფიკაცია და შესაფასებელი საინვესტიციო ქონების ანალოგიური კატეგორიისა და ადგილმდებარეობის უახლოეს წარსულში შეფასების გამოცდილება.

საინვესტიციო ქონების ყველა ობიექტისთვის ერთი და იგივე მოდელი უნდა იქნეს გამოყენებული.

რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი. რეალური ღირებულების საუკეთესო დასაბუთებას წარმოადგენს ისეთივე ადგილმდებარეობისა და მდგომარეობის, აგრეთვე მსგავსი

საიჯარო ობიექტების მიმდინარე ფასები აქტიურ ბაზარზე.

არსებობს საკამათო დაშვება, რომ ერთეული მუდმივად შეძლებს საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრას.

თუ თავდაპირველი აღიარების შემდეგ, ერთეული აირჩევს რეალური ღირებულების მოდელს, მან მთელი საინვესტიციო ობიექტები უნდა შეფასოს რეალური ღირებულებით, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შეუძლებელია. ეს ხდება მაშინ, როდესაც შესადარისი საბაზრო გარიგებები იშვიათ ხასიათს ატარებს და რეალური ღირებულების დადგენა ალტერნატიული გზებით (მოსალოდნელი ფულადი ნაკადების დისკონტირება) ვერ დგინდება. მაგალითად, მშენებარე საინვესტიციო ქონება. მიიჩნევა რომ საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების საიმედოდ განსაზღვრა შესაძლებელია მშენებლობის დასრულების შემდეგ. წინააღმდეგ შემთხვევაში, ქონება უნდა აისახოს თვითღირებულების მოდელით, სხვათა 17-ის შესაბამისად.

საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული ნამეტი ან დეფიციტი იმ პერიოდს მიეკუთვნება, როდესაც წარმოქმნას ჰქონდა ადგილი.

მაგალითად, შენობის საბალანსო ღირებულება შეადგენდა 5 მილიონ დოლარს, გადაფასების შემდეგ შენობის ღირებულება, რომელიც საინვესტიციო ქონებად კლასიფიცირდებოდა 5 მილიონიდან 6 მილიონ დოლარამდე გაიზარდა. ეს ოპერაცია უნდა იასახოს შემდეგნაირად:

დებეტი საინვესტიციო ქონება	1 000 000
კრედიტი არასაოპერაციო შემოსავლები	1 000 000

რეალური ღირებულების მოდელის მონიწინააღმდეგეების აზრით აღნიშნული მოდელის გამოყენება არაპრაქტიკულია, რადგან ხშირად არ არსებობს აქტიური ბაზარი საინვესტიციო ქონებისთვის. უძრავი ქონების ოპერაციები იშვიათი და არაერთგვაროვანია. ასევე ხშირ შემთხვევაში ბაზარი პატარა ან არ არსებობს კარგად ჩამოყალიბებული შემფასებლის პროფესია. ყოველი საინვესტიციო ქონება უნიკალურია და ყოველი გაყიდვა ხდება მნიშვნელოვანი მოლაპარაკების შემდეგ. შედეგად, რეალური ღირებულების შეფასება შესადარისობას არ ზრდის, ვინაიდან რეალური ღირებულება არ განისაზღვრება.

ღვრება საიმედო საფუძველზე, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც შემფასებლის პროფესია ნაკლებად არის ჩამოყალიბებული. ცვეთით შემცირებული თვითღირებულებით შეფასება უზრუნველყოფს უფრო საიმედო, ნაკლებად ცვლად და ნაკლებად სუბიექტურ შეფასებას.

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

გადატანები სხვა კატეგორიაში. აქტივის მფლობელს, მათ მიერ ქონების გამოყენების დანიშნულებაში ცვლილებისას, შეუძლია აქტივის რეკლასიფიცირება საინვესტიციო ქონებად და პირიქით.

თუ ერთეული იყენებს თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს, მაშინ საინვესტიციო ქონების, მესაკუთრის მიერ დაკავებული ქონებისა და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის კატეგორიებს შორის ობიექტების გადატანა არ იწვევს არც გადატანილი ქონების საბალანსო ღირებულებისა და არც ობიექტის ღირებულების ცვლილებას, შეფასების ან ინფორმაციის გახსნის მიზნებით.

მაგრამ, თუ მესაკუთრის მიერ დაკავებული უძრავი ქონების, (რომლის საბალანსო ღირებულება შეფასებულია თვითღირებულებით) გადატანა საინვესტიციო ქონების კატეგორიაში, (რომელიც უნდა აღრიცხოს რეალური ღირებულებით) წარმოქმნის სხვაობას ქონების საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის,

სტანდარტის შესაბამისად უნდა აღრიცხოს როგორც გადაფასება, და აისახოს არასაოპერაციო შემოსავლებში/არასაოპერაციო ხარჯებში.

მაგალითად, პირველ შემთხვევაში, სახელმწიფო ერთეულმა შეიძლება გადაწყვიტოს შენობის დაკავება, რომელიც გამოყენებულია, როგორც საინვესტიციო ქონება.

რეალური ღირებულებით ასახული საინვესტიციო ქონების კატეგორიიდან ობიექტის მესაკუთრის მიერ დაკავებულ ქონების კატეგორიაში ან სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობაში გადატანისას, ამ ობიექტის ღირებულება შემდგომი აღრიცხვისათვის, სსბასს 17-ის ან სსბასს 12-ის შესაბამისად არის მისი რეალური ღირებულება, ქონების დანიშნულების ცვლილების თარიღისათვის, ამიტომ რეკლასიფიკაცია შეფასებაში არ იწვევს ცვლილებას.

მეორე შემთხვევაში, სახელმწიფო ერთეულმა გადაწყვიტა იმ შენობის გადაიარაღება და კომერციული სექტორის ერთეულისათვის გადაცემა ექსპლუატაციის მიზნით, რომელიც მიმდინარე მომენტში გამოყენებულია საზღვაო ფლოტის საცხოვრებლად ან ადმინისტრაციულ ოფისად.

მეორე შემთხვევაში, შენობა აღრიცხება როგორც ძირითადი საშუალება, ვიდრე შეწყდება მისი თავდაპირველი გამოყენება და მოხდება მისი რეკლასიფიკაცია საინვესტიციო ქონების კატეგორიად.

სტანდარტის შესაბამისად ერთეულმა რეკლასიფიკაციის თარიღისათვის არსებული ნებისმიერი სხვაობა, სსბასს 17-ის შესაბამისად განსაზღვრული ქონების საბალანსო ღირებულებასა და რეალურ ღირებულებას შორის, უნდა ასახოს, როგორც გადაფასება, რომლის შედეგებიც აღრიცხება არასაოპერაციო შემოსავლებში ან არასაოპერაციო ხარჯებში.

რეკლასიფიკაცია აისახება შემდეგნაირად:

	ანგარიშის		შენიშვნა
	ღებუტი	კრედიტი	
პირველ შემთხვევაში	შენობა-ნაგებობები	საინვესტიციო ქონება	როდესაც აქტივის რეალური ღირებულება და საბალანსო ღირებულება ერთნაირია
მეორე შემთხვევაში	საინვესტიციო ქონება	შენობა-ნაგებობები	როდესაც აქტივის რეალური ღირებულება მეტია საბალანსო ღირებულებაზე
		არასაოპერაციო შემოსავლები	
	საინვესტიციო ქონება	შენობა-ნაგებობები	როდესაც აქტივის რეალური ღირებულება ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე
	არასაოპერაციო ხარჯები		

განმარტებითი შენიშვნები. საინვესტიციო ქონების მფლობელი განმარტავს ინფორმაციას:

- რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელს იყენებს, თუ თვითღირებულებით აღრიცხვის მოდელს;
- თუ გამოიყენება რეალური ღირებულებით აღრიცხვის მოდელი, მაშინ კლასიფიცირდება თუ არა, ან აღრიცხება თუ არა საოპერაციო იჯარით გაცემული უძრავი ქონება, როგორც საინვესტიციო ქონება და პირობები;
- ერთეულის მიერ შემუშავებული კრიტერიუმები, რომლითაც დგინდება, წარმოადგენს თუ არა ქონება საინვესტიციო უძრავ ქონებას;
- საინვესტიციო ქონების რეალური ღირებულების დადგენისას გამოყენებული მეთოდები და არსებითი დაშვებები;
- რამდენად ეფუძნება საინვესტიციო ქონების (რომელიც აღიარებულია ან გამჟღავნებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში) რეალური ღირებულება ისეთი დამოუკიდებელი შემფასებლის შეფასებას, რომელსაც გააჩნია სათანადო კვალიფიკაცია.

ამასთან ერთად, ერთეულმა უნდა წარადგინოს საინვესტიციო ქონების აღწერა. გაამჟღავნოს ინფორმაცია საინვესტიციო ქონების მიღების გზებზე და გასავლებზე.

აგრეთვე, ნამეტში/დეფიციტში ან არასაოპერაციო შემოსავლებში/არასაოპერაციო ხარჯებში აღიარებული ისეთი თანხები, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო ქონებასთან.

დასკვნა. სახელმწიფოს ქონება, სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების ბაზის ძალზედ მნიშვნელოვანია ნაწილია. ის უზრუნველყოფს სახელმწიფო ინსტიტუტების მომსახურებას, ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილს და საბიუჯეტო ხარჯების შემცირებას. ამიტომ, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, საჯარო სექტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში გრძელვადიანი არაფინანსური აქტივების, სტრუქტურას და კლასიფიკაციას, როგორც ეკონომიკური შინაარსის ისე ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით. გრძელვადიან აქტივებიდან საინვესტიციო ქონების გამოყოფა და ცალკე კლასიფიცირება, მათი მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენების სწორი და დროული გადაწყვეტილების საშუალებას იძლევა.

LITERATURA/REFERENCES

- [1]. სსბას 16 საინვესტიციო ქონება, 2013, www.mof.ge.
- [2]. სსბას 12 სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, 2013, www.mof.ge.
- [3]. სსბას 17 ძირითადი საშუალებები, 2013, www.mof.ge.
- [4]. ინსტრუქცია „საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, 2017, www.mof.ge
- [5]. **Arya, A. and A. Reinstein.** (2010), Recent developments in fair value accounting. The CPA Journal (August): 20-29.
- [6]. **Вороня Наталья, Белова Наталья, Нестеренко Максим,** (2014), Учет основных средств и инвестиционной недвижимости. 7. Особенности учета объектов инвестиционной недвижимости, **НАЛОГИ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**, Июль, №59 <https://i.factor.ua/journals/nibu/2014/july/issue-59/article-631.html>.
- [7]. **Генералова Н.В.** (2006), МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость», <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002713>.
- [8]. Инвестиционная недвижимость в МСФО-отчетности, (2011), Методический журнал МСФО и МСА в кредитной организации, Номер 2.
- [9]. http://www.reglament.net/bank/msfo/2006_6_article.htm Методический журнал МСФО и МСА в кредитной организации Инвестиционная недвижимость Номер 6/2006.
- [10]. <http://contabilsef.md/libview.php?l=ro&idc=44&id=1634> Учет инвестиционной недвижимости после признания в соответствии с МСФО (IAS) 40.