

არანარმოვბული აქტივების აღრიცხვა საჯარო სამართლის სუბიექტებში

სახელმწიფო ფინანსების აღრიცხვიანობის სრულყოფის მიზნით საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 თებერვლის №101 ბრძანებით მოწონებული და სახელმძღვანელოდ მიღებულია აღრიცხვის რეფორმის სტრატეგია, რომელიც განსაზღვრავს საჯარო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის რეფორმის ძირითად მიმართულებებს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ 2007 წლის 28 დეკემბრის 1321 ბრძანებით დამტკიცდა ინსტრუქცია ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ, რომლითაც შეიქმნა სამართლებრივი ბაზა სახელმწიფო სექტორის ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად წარმართვისათვის.

ინსტრუქცია შედგენილია სახელმწიფო ფინანსების სტატისტიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით. იგი განსაზღვრავს ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარების, შეფასებისა და აღრიცხვის მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს. აღნიშნულ ინსტრუქციაში გამოყენებული ძირითადი ცნებები, კლასიფიკაციები და განსაზღვრებები ეფუძნება ეკონომიკურ განსჯას და პრინციპებს, რომლებიც მიუხედავად იმ გარემოებებისა, რომელშიც ხდება მათი გამოყენება, უნივერსალურ ხასიათს უნდა ატარებდეს და მოქმედების ძალას ინარჩუნებდეს. მაგრამ, ის ფაქტი, რომ საჯარო სექტორში ადგილი აქვს მხოლოდ მისთვის დამახასიათებელ ეკონომიკურ ნაკადებს, რომელიც გაელენას ახდენს სახელმწიფო აქტივებზე, განაპირობებს იმას, რომ ამ ინსტრუქციაში გამოყენებულ ზოგიერთ ტერმინს არ ექნება თანაბარი მნიშვნელობა კერძო სამართლისა და საჯარო სუბიექტისთვის და მხოლოდ ამ ინსტრუქციის მიზნებისთვის გამოიყენება.

ეკონომიკური აქტივები წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენის შედეგად ინსტიტუციონალური ერთეულების მიერ მიღებული კონტროლირებადი რესურსებია, რომელთა მიმართ ინდივიდუალურად, ან კოლექტიურად ახორციელებენ საკუთრების უფლების რეალიზაციას და მათი გარკვეული დროის განმავლობაში ფლობის შე-



მარიამ პარლიაშვილი,
ივანე ჯავახიშვილის სახ. თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის ასისტენტ-პროფესორი

დეგად მოსალოდნელია მომავალი ეკონომიკური სარგებლის, ან მომსახურების პოტენციალის შეზღუდვა.

ეკონომიკური აქტივები ღირებულების დაგროვების საშუალებებს წარმოადგენენ და სარგებელი მოაქვთ მათი საქონლისა და მომსახურების წარმოებაში გამოყენების შედეგად, ან ქონებასთან დაკავშირებული შემოსავლების სახით (პროცენტები, დივიდენდები და ფინანსური აქტივების, მიწის, წიაღისეული აქტივების და სხვა ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივების იჯაროდან მიღებული რენტა).

აქტივების კლასიფიკაცია

სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები აქტივების უფრო ფართო სპექტრს მოიცავს, ვიდრე, კერძო საწარმოების საკუთრებაში მყოფი აქტივები. სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები შეიძლება ფლობდნენ კოლექტიური, ან ინდივიდუალური მომსახურების საწარმოებლად განკუთვნილ აქტივებს აგრეთვე, აქტივებს, რომელთა მომსახურებაც უშუალოდ საზოგადოების მიერ მოიხმარება და აქტივებს, რომლებიც მათი ისტორიული, ან კულტურული მნიშვნელობის გამო დაცვას საჭიროებენ. გამოყენების მიხედვით სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების აქტივები სამ ჯგუფად იყოფა (იხ. ნახ. 1):

ზოგადი დანიშნულების აქტივები გამოიყენება კოლექტიური, ან ინდივიდუალური მომსახურების საწარმოებლად.

ინფრასტრუქტურული აქტივების გამოყენებიდან მიღებულ სარგებელს მოიხმარს საზოგადოება.

ეროვნული მემკვიდრეობის აქტივებს სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები ინახავენ განუსაზღვრელი დროით მათი უნიკალური ისტორიული, კულტურული, საგანმანათლებლო, მხატვ-

აქტივები

ზოგადი დანიშნულების აქტივები

სკოლები, საგზაო-სამშენებლო მოწყობილობა, სახანძრო ავტომობილები, ადმინისტრაციული შენობები და სხვა

ინფრასტრუქტურული აქტივები

საგზაო ქსელები, წყალშემკრები სისტემა, წყლისა და ელექტროენერჯის მიმწოდებელი სისტემები, საკომუნიკაციო ქსელები და სხვა

ეროვნული მემკვიდრეობის აქტივები

უნიკალური ისტორიული, კულტურული, საგანმანათლებლო მხატვრული ან არქიტექტურული მნიშვნელობის აქტივი

კულტურული მემკვიდრეობა

რული, ან არქიტექტურული მნიშვნელობის გამო. სახელმწიფო ფინანსების აღრიცხვის მიზნებისთვის, მოქმედი ინსტრუქციით, აქტივები კლასიფიცირდება არაფინანსურ და ფინანსურ აქტივებად და სხვა დებიტორულ დავალიანებად (იხ. ნახ. 2):

არაფინანსური აქტივები შეიძლება შეიქმნას წარმოების პროცესის შედეგად, იყოს ბუნებრივად წარმოქმნილი, ან წარმოადგენდეს საზოგადოებრივი მოწყობის პროდუქტს.

წარმოებული აქტივებია:

- ძირითადი აქტივები;
- სასაქონლო მატერიალური მარაგები;
- ფასეულობები.

ბუნებრივად წარმოქმნილი, ან საზოგადოებრივი მოწყობის პროდუქტებს, რომლებზეც არსებობს საკუთრების უფლება და რომლისგანაც მოსალოდნელია ეკონომიკური სარგებლის შემოსვლა, ეწოდება არაწარმოებული აქტივები. არაწარმოებული აქტივები მოიცავს:

- ბუნებრივად წარმოქმნილ მატერიალურ აქტივებს, და
- არაწარმოებულ არამატერიალურ აქტივებს.

ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივები მოიცავს მიწას, წიაღისეულ აქტივებს და სხვა ბუნებრივად წარმოქმნილ აქტივებს, რომელთა საკუთრების უფლება ძალაშია შესული.

მიწა, თავისთავად, წარმოადგენს გრუნტს ნიადაგის საფარით და მასთან დაკავშირებული ზედაპირული წყლების და მნიშვნელოვანი გაუმჯობესების ჩათვლით, რომელთა მიწისგან ფიზიკური განცალკევება შეუძლებელია, შემდეგი ობიექტების გამოკლებით:

- ა) მიწაზე, ან მიწის ქვეშ აშენებული შენობა-ნაგებობები, როგორცაა: გზები, საოფისე შენობები და გვირაბები;
- ბ) კულტივირებული ვენახები, ხეხილის ბაღები და სხვა პლანტაციები;
- გ) მარცვლეული კულტურები და ცხოველების გასამრავლებელი ადგილები;

- დ) წიაღისეული;
- ე) არაკულტივირებული ბიოლოგიური რესურსები;

ე) მიწისქვეშა წყლის რესურსები. წიაღისეულ რესურსებს განეკუთვნება ნავთობის, ბუნებრივი გაზის, ნახშირის, ლითონის მადნისა და სასარგებლო არამადნეული წიაღისეულის დადასტურებული მარაგები.

სხვა ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივები მოიცავს რადიოსიხშირული სპექტრით სარგებლობის ლიცენზიებს, რომლებიც გაიცემა 10 წლის ვადით, არაკულტივირებული ბიოლოგიური რესურსებს, წყლის რესურსების და ელექტრომაგნიტური სპექტრს.

ელექტრომაგნიტურ სპექტრში აღირიცხება რადიოსიხშირეების ნაკრები, რაც ხმის, მონაცემებისა და სატელევიზიო სიგნალების გადაცემისას გამოიყენება.

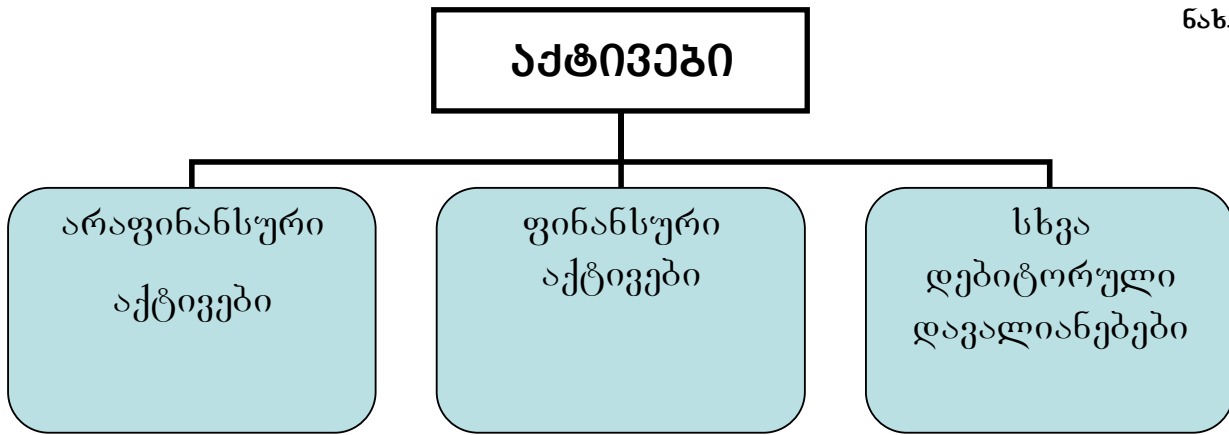
არაკულტივირებულ ბიოლოგიურ რესურსებში აღირიცხება ცხოველები და მცენარეები, რომლებზეც შეიძლება სარგებლობის უფლების დაწესება და რომელთაც გააჩნიათ ეკონომიკური ღირებულება, მიუხედავად იმისა, რომ მათი ბუნებრივი განახლება რომელიმე ინსტიტუციონალური ერთეულის უშუალო კონტროლის, პასუხისმგებლობისა და მართვის ქვეშ არ იმყოფება. მაგალითად, გაუვალი ტყეები და თევზის მარაგები, რომელთა კომერციულად გამოყენებაც შესაძლებელია.

ამასთან, არაკულტივირებული ბიოლოგიური რესურსები მოიცავს მხოლოდ იმ რესურსებს, რომლებიც შედიან მასთან დაკავშირებული მიწის ღირებულებაში.

წყლის რესურსებში აღირიცხება გრუნტისა და სხვა მიწისქვეშა წყლების რესურსები, რომლებიც:

- ა) საკმაოდ დეფიციტურია იმისათვის, რომ მათზე სარგებლობის უფლებების დაწესებისა და გამოყენების უზრუნველყოფა გამართლებუ-

ინფორმაცია - 2010



ლი იყოს;

ბ) ეკონომიკური მიზნებისთვის მათი გამოყენების საშუალებას იძლევა და ასეთი ექსპლუატაცია უახლოეს მომავალში შესაძლებელია;

გ) გააჩნიათ ეკონომიკური ღირებულება, რომელიც მიწის ღირებულებაში არ შედის.

არამატერიალური არაწარმოებული აქტივები წარმოადგენს საზოგადოებრივი მოწყობისთვის განკუთვნილ პროდუქტებს, რომელთა არსებობაც დადასტურებულია სამართლებრივი, ან ბუღალტრული ქმედებებით. ისინი მფლობელებს უფლებას აძლევენ წარმართონ ესა თუ ის კონკრეტული სახის საქმიანობა, ან, აწარმოონ კონკრეტული სახის საქონელი ან მომსახურება. ამასთან, სხვა ერთეულებს აუკრძალონ მსგავსი საქმიანობის წარმართვა მესაკუთრეების ნებართვის გარეშე. არამატერიალური არაწარმოებული აქტივებია: **დაპატენტების ობიექტები, ლიზინგის და სხვა ხელშეკრულებები, აგრეთვე შექმნილი გუდვილი.**

პატენტი არის არაწარმოებული არამატერიალური აქტივი, რომელიც უზრუნველყოფს გამომგონებების სამართლებრივად დაცვას.

ლიზინგი და სხვა ხელშეკრულებები, რომელთა კლასიფიცირებაც ხდება ეკონომიკურ აქტივებად, მოიცავს - ლიზინგის ხელშეკრულებებს მიწაზე, შენობა-ნაგებობებზე და მანქანა-დანადგარებზე; ელექტრომაგნიტური სპექტრის, ან სასარგებლო წიაღისეული საბადოების გამოყენების ექსკლუზიურ უფლებებს; ხელშეკრულებებს სპორტსმენებსა და ავტორებთან; აგრეთვე, უფლებებს ჯერ კიდევ არაწარმოებული მატერიალური აქტივების შექმნაზე.

შექმნილი გუდვილი მოიცავს სხვაობას მოქმედი საწარმოსთვის გადახდილ ღირებულებასა და მისი აქტივების ღირებულებას შორის, ვალდებულებების გამოკლებით.

არაწარმოებული აქტივების მიღების ოპერაციები

არაწარმოებული აქტივების მიღების სხვადასხვა გზა არსებობს, ესენია; ეკონომიკურ აქტივად აღიარება, შექმნა, მიღება გრანტით, შექმნა.

შესაძლებელია არსებობდეს არაწარმოებული ობიექტები, რომლებიც არ არის ასახული ბალანსში, ვინაიდან, შეუძლებელია განისაზღვროს მოსალოდნელი ეკონომიკური სარგებლის შემოდინება. იმისათვის, რომ ობიექტი აღიარებული იქნეს ეკონომიკურ აქტივად, აუცილებელია მასზე საკუთრების უფლებათა ამოქმედება და ეკონომიკური სარგებლის მიღების განსაზღვრა.

თუ ობიექტი, რომლის არსებობაც ცნობილია, ხდება ეკონომიკური აქტივი, მაშინ მისი აღიარება და ბალანსზე დამატება უნდა აისახოს სხვა მოცულობითი ცვლილებებში.

ბუნებრივად წარმოქმნილი არაწარმოებული აქტივის ეკონომიკურ აქტივად აღიარების აუცილებლობა შეიძლება განაპირობოს სხვადასხვა მოვლენებმა. მაგალითად:

მეზობელ რაიონებში საერთო ეკონომიკურმა განვითარებამ შეიძლება უკაცრიელი მიწის ფართობები გადააქციოს ისეთ ადგილებად, სადაც შესაძლებელი იქნება საკუთრების უფლებათა ამოქმედება და მისი ეკონომიკურად გამოყენება.

ასეთ შემთხვევაში მიწის ეკონომიკურ აქტივად აღიარება ბუღალტრულად აისახება გატარებით:

ღმრთობი - მიწა

პრემიტი - აქტივების სხვა მოცულობითი ცვლილებები

არაწარმოებული აქტივების სააღრიცხვო სისტემაში ასახვის შემდეგ ოპერაციები, რომლებიც მათი საკუთრების შეცვლასთანაა დაკავშირებული, აისახება ისევე, როგორც ძირითადი აქტივებით ოპერაციები.

არაწარმოებული აქტივების სხვა ერთეულებისგან შექმნა, ან გრანტით გადაცემა, შესაბამისად აისახება:

ღმრთობი - არაწარმოებული აქტივები

პრემიტი - ფულადი ანგარიშები, ან ვალდებულებები მოწოდებიდან და მომსახურებიდან, ან/და

პრემიტი - გრანტები

ერთი დონის სახელმწიფო ერთეულებს შორის არაწარმოებული აქტივის გადაცემა, მიმდებარე განიხილავს აისახება ბუღალტრული მუხლით:

დებუტი - არაწარმოებული აქტივები
კრედიტი - წმინდა ღირებულება

მმართველ ერთეულს შეუძლია შექმნას ეკონომიკური აქტივები ბუნებრივად წარმოებულ აქტივებზე საკუთრების უფლებათა ამოქმედების გზით, როგორცაა: მაგალითად, **ელექტრომაგნიტური სპექტრი**. ასეთი სახის აქტივის მიღება აისახება:

დებუტი - სხვა ბუნებრივი აქტივები
კრედიტი - აქტივების სხვა მოცულობითი ცვლილებები

არაწარმოებული აქტივის აღიარება უნდა შეწყდეს მისი გასვლისას; ან/და როდესაც აქტივის გამოყენების, ან შემდგომი გასვლისას ეკონომიკური სარგებლის მოტანა შეუძლებელია.

აქტივის გასვლა შეიძლება მისი გაყიდვით, ან უსასყიდლოდ გადაცემით.

არაწარმოებული აქტივის გაყიდვისას საბალანსო ღირებულებასა და გაყიდვის ღირებულებას შორის სხვაობა, როდესაც საბალანსო ღირებულება მეტია გასაყიდ ფასზე, და ადგილი აქვს ზარალს, აისახება ანგარიშის მოგება/ზარალი ფლობიდან დებეტში. ხოლო, როდესაც საბალანსო ღირებულება ნაკლებია გასაყიდ ფასზე, და ადგილი აქვს მოგებას, სხვაობა აისახება ანგარიშის მოგება/ზარალი ფლობიდან კრედიტში.

არაწარმოებული აქტივების უსასყიდლოდ გადაცემა აისახება გრანტების, სხვადასხვა კაპიტალური ხარჯების, ან წმინდა ღირებულების (ერთი დონის სახელმწიფო მმართველობის ერთეულებს შორის გადაცემის შემთხვევაში) ანგარიშების დებეტსა და არაწარმოებული აქტივების შესაბამისი ანგარიშების კრედიტში.

არაწარმოებული აქტივი, რომელსაც აღარ გააჩნია ეკონომიკური ღირებულება, უნდა ჩამოიწეროს ბალანსიდან. მაგალითად, მინერალური რეზერვების, მიწის, ტყის, თევზის მარაგის და სხვა ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივების კომერციული ექსპლოატაცია შეიძლება არარეალური გახდეს მათი ამოწურვის, ან გამოფიტვის გამო. ასეთ შემთხვევაში, აღნიშნული აქტივის ჩამოიწერა აისახება;

დებუტი - სხვა მოცულობითი ცვლილებები
კრედიტი - არაწარმოებული აქტივები

არაწარმოებული აქტივების მთლიანი, ან ნაწილობრივი განადგურება სტიქიური უბედურების შედეგად, ანალოგიური გატარებით, სხვა მოცულობითი ცვლილებების დებეტსა და არაწარმოებული აქტივების კრედიტში აისახება.

არაწარმოებული აქტივების ღირებულებითი შეფასება და აღრიცხვაში ასახვის წესი

არაწარმოებული აქტივების ღირებულება განისაზღვრება პირვანდელი, ან შექმნის ღირებულებით, რომელიც კორექტირებულია ყველა იმ ცვლილებების გათვალისწინებით, რასაც შეიძლება ადგილი ჰქონოდა მათი შექმნის შემდეგ.

არაწარმოებული აქტივების შექმნის შემთხვევაში ღირებულებითი შეფასება ხდება გადახდილ ფასზე აქტივების საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებით გაწეული ნებისმიერი დანახარჯის დამატებით.

მიწა და შენობები მათი ერთად შექმნის შემთხვევაში აღირიცხება ცალ-ცალკე, როგორც დამოუკიდებელი აქტივები. ღირებულებითი შეფასების საფუძველად შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს შეფასების გზით დადგენილი მიწის ღირებულებასა და მასზე არსებული ნაგებობების ღირებულების თანაფარდობა.

მიწა არაამორტიზირებადი აქტივია, გააჩნია შეუზღუდავი მომსახურების ვადა და შესაბამისად მას ცვეთა არ დაერიცხება.

მიწის მნიშვნელოვან გაუმჯობესებაზე გაწეული დანახარჯები, რომლებიც იწვევენ მიწის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მახასიათებლებისა და მიწის პროდუქტიულობის ზრდას, ან ეწინააღმდეგებიან მისი ხარისხის დაცემას, ემატება მიწის საბალანსო ღირებულებას და აღირიცხება, როგორც არაწარმოებული აქტივის მიღება.

არაწარმოებულ არამატერიალურ აქტივებს მოქმედების ვადის განმავლობაში ერიცხება ამორტიცაზია სასარგებლო მომსახურების ვადის პროპორციულად, თუ სასარგებლო მომსახურების ვადის დადგენა შეუძლებელია წლიურად 10% -ის ოდენობით.

წიაღისეული და სხვა ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივების ღირებულებითი შეფასება ხდება მათი კომერციული გამოყენებიდან მოსალოდნელი წმინდა შემოსავლების მიმდინარე ღირებულებით.

ბუნებრივად წარმოქმნილი აქტივის ბალანსზე აღების მომენტის განსაზღვრისთვის გამოიყენება პირველი მასშტაბური კომერციული გამოყენების, ან იმ ხელშეკრულების გაფორმების თარიღი, რომელიც იძლევა უფლებას მის კომერციულ გამოყენებაზე.

ამრიგად, არაწარმოებული აქტივები სამეურნეო ოპერაციის შედეგს კი არ წარმოადგენს, არამედ, ბუნებრივად წარმოებული აქტივებია, რომლის აღიარება ხდება მათზე საკუთრების უფლების ძალაში შესვლის შემდეგ. არაწარმოებული აქტივების აღრიცხვისას მათი სწორი კლასიფიკაცია, ღირებულებითი შეფასება და დროული აღიარება ინსტიტუციონალური ერთეულის ეკონომიკური მდგომარეობის და ქვეყნის მასშტაბით არსებული ეკონომიკური აქტივების რეალური შეფასების მნიშვნელოვანი წინაპირობაა.