

საჯარო საქმის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტიზაციის საკითხები

ლევან გრიგალაშვილი, სტუ-ს პროფესორი.

რეზიუმე

ნაშრომში განხილულია საჯარო სექტორის (საბიუჯეტო ორგანიზაციების) ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტიზაციის საკითხები. დასაბუთებულია საქართველოს საჯარო სექტორის აღრიცხვა-ანგარიშგების რეფორმის განხორციელების აუცილებლობა და საერთაშორისო სტანდარტებთან მისადაგება. შემოთავაზებულია სტანდარტის მოდელი - "ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა"

საკვანძო სიტყვები: ფინანსური ანგარიშგება, სტანდარტი, აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები, ხარჯები, დაფინანსება, საბალანსო ღირებულება, სააღრიცხვო პოლიტიკა.

Summary

Issues Concerning the Standardization of the Public Sector Financial Accounting

The thesis concerns the issues of standardization of the public sector (budget institutions) financial accounting. Hereby, the thesis substantiates the necessity of implementing the public sector accounting reforms and bringing them into harmony with international standards. There is suggested a standard model — «Presentation of Financial Reporting».

Key words: financial accounting, standard, assets, liabilities, revenues, expenses, financing, balance value, accounting policy.

* * * * *

საჯარო სექტორის ორგანიზაციებში ფინანსური ანგარიშგების შედგენა და წარდგენა საფინანსო-საბიუჯეტო საქმიანობის ერთ ერთი მნიშვნელოვანი პროცედურული ეტაპია. ჭეშინჯისფერი ანგარიშგების მეშვეობით, დაინტერესებული მხარეები ლეზულობენ უმნიშვნელოვანეს ინფორმაციას საბიუჯეტო სახსრების დაგეგმვისა და გამოყენების შესახებ. დღეის მდგომარეობით საქართველოში ამ პროცესებს არეგულირებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომელიც გამოსცემს სათანადო ნორმატიულ აქტებს, ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის წესებს და სხვ.

უკანასკნელ პერიოდში, საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფინანსური (ბუღალტრული) აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკითხებში ბევრი რამ შეიცვალა, თუმცა დღევანდელი მარეგულირებელი აქტები ჯერ კიდევ შორსაა საბოლოო სრულყოფილებისაგან, უფრო მეტიც, დამკვიდრებული საერთაშორისო პრაქტიკისაგან. ზუნდა აღინიშნოს თუნდაც ის, რომ საბიუჯეტო ორგანიზაციები ჯერ კიდევ წარადგენენ კვარტალურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას, მაშინ როდესაც საერთაშორისო ნორმები მხოლოდ წლიური ანგარიშგების

წარდგენას ითვალისწინებენ. საყურადღებოა ის გარემოება, რომ ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგება გადატვირთულია ისეთი მაჩვენებლებით, რომლებიც დაინტერესებული სახელმწიფო ორგანიზაციებისა თუ ფიზიკური პიებისათვის რაიმე სასარგებლო ინფორმაციას არ იძლევა.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2013 წლის 8 აპრილის NNN97 ბრძანებით დამტკიცდა „სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების მიერ მოდიფიცირებული საკასო მეთოდით ფინანსური ანგარიშგების შედგენის წესები“. აღნიშნული მიჩნეული იქნა სტანდარტების დანერგვამდე გარდამავალ ღონისძიებად, თუმცა ამ დოკუმენტიდან გამომდინარეობს, რომ მთავარ მიზანს წარმოადგენს არა საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა, არამედ ამ სტანდარტების შესაბამისად, დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა, რომლის მიღწევაც 2020 წლამდეა ნაგარაუდები. ჩგარდა იმისა, რომ ორიენტირად აღებულია საკმაოდ დიდი პერიოდი, ჯერჯერობით შემუშავებული არ არის კონკრეტული ღონისძიებები, თუ რა პერიოდში რა უნდა გაკეთდეს იმისათვის, რომ საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგება საერთაშორისო წესებს შეესაბამებოდეს. ჩვენი აზრით, პირველ რიგში შესამუშავებელია საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების რეფორმირების კონცეპტუალური საკითხები, რომელიც უნდა მოიცავდეს ისეთ პოსტულატებს, როგორიცაა: რეფორმის მიზანი; ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები; ფინანსური ანგარიშგების შემადგენლობა; ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის მიზნობრიობა; ფინანსური ანგარიშგებისა და საბიუჯეტო დაგეგმვის ურთიერთკავშირი; საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტების რაოდენობა, სტრუქტურა და შემადგენლობა; სტანდარტების შემუშავებისა და დანერგვის თანმიმდევრობა;

რეფორმის მთავარ მიზანს უნდა წარმოადგენდეს:

- სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის ხარისხის ამაღლება, მათი ფინანსური მდგომარეობისა და ფინანსური შედეგების შესახებ;

- ფინანსური ანგარიშგების გამჭვირვალობის უზრუნველყოფა;

- სახელმწიფო ფინანსების მართვის ხარისხის გაუმჯობესება;

- სახელმწიფო სექტორის ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაციის სანდოობის ამაღლება;

- ორგანიზაციების საქმიანობის შედეგების შეფასების შესაძლებლობათა გაზრდა;

- სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების საქმიანობისადმი საზოგადოების ნდობის ხარისხის ამაღლება;

- საბუღალტრო, სტატისტიკურ და საბიუჯეტო ანგარიშგებებს შორის შესაბამისობის უზრუნველყოფა და სხვ.

მოცემულ სტატიაში შევეცდებით წარმოვადგი-

ნოთ სტანდარტის მოდელი — “საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა”. მიგვაჩნია, რომ ამ სტანდარტმა უნდა დაადგინოს საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებელთა ფორმირების მეთოდოლოგიური საფუძვლები, აგრეთვე ამ სუბიექტების მიერ ანგარიშგებაში და ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ინფორმაციის საჯაროობის პრინციპები, კერძოდ იმ მაჩვენებლებისა, რომლებიც ექვემდებარება სავალდებულო გამოქვეყნებას. სტანდარტის დებულებები თანაბრად უნდა გავრცელდეს საჯარო სუბიექტების, როგორც ინდივიდუალურ, ასევე კონსოლიდირებულ ფინანსურ (ბუღალტრულ) ანგარიშგებაზე.

სტანდარტის მოთხოვნები არ უნდა გავრცელდეს სპეციალური დანიშნულების ანგარიშგებაზე, რომელიც მოითხოვება ზემდგომი ორგანოების მიერ, აგრეთვე საგადასახადო, მმართველობითი, სტატისტიკური და სხვა განსაკუთრებული ტიპის ანგარიშგებაზე.

სტანდარტში უნდა განმარტოს ისეთი ტერმინები, როგორიცაა: აქტივები, ვალდებულებები, შემოსავლები, ხარჯები, საკასო და დარიცხვის მეთოდები, სახელმწიფოს მონაწილეობით შექმნილი კომერციული ორგანიზაციები (კერძო სამართლის იურიდიული პირები), გაცვლითი ოპერაციები, საანგარიშო პერიოდი, არსებითობა, წმინდა აქტივები და სხვ.

საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგება უნდა იძლეოდეს სანდო ინფორმაციას ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ საანგარიშო პერიოდში. კერძოდ, ფინანსური რესურსების წყაროებისა და მათი გამოყენების მიმართულებების, დაფინანსების სახეების, მიღებული ფინანსური სახსრების დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შესაბამისობის, მიღებული მატერიალური რესურსების ხელშეკრულების პირობებთან შესაბამისობის შესახებ და სხვ.

ამ მიზნის მიღწევისათვის საჯარო სექტორის ორგანიზაციები თანმიმდევრულად უნდა იყენებდნენ შემუშავებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას. ამასთან ერთად საჭიროდ მიგვაჩნია შემუშავდეს ცალკე სტანდარტი — “საჯარო სექტორის ორგანიზაციების სააღრიცხვო პოლიტიკა და შეფასებები”.

სტანდარტის ძირითადი პოსტულატები შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

1. ფინანსურ ანგარიშგებაში აქტივებისა და ვალდებულებების მუხლები წარმოდგენილი უნდა იყოს გაშლილად, თუ სხვა რომელიმე ნორმატიული აქტით არ მოითხოვება მათი ურთიერთ გადაფარვა.

2. ფულადი ნაკადები ანგარიშგებაში აისახება წმინდა შემოსულობების ან გასავლების სახით “ფულადი სახსრების ნაკადების მოძრაობის შესახებ” სტანდარტის შესაბამისად.

3. ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები გამყარებული უნდა იყოს საანგარიშო პერიოდის ბოლოს აქტივებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციის შედეგებით.

4. ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოიცავდეს ორგანიზაციის დაქვემდებარებაში არსებული ყველა სტრუქტურული ერთეულის მაჩვენებლებს, მუხედავად მათი ადგილმდებარეობისა.

5. ფინანსური ანგარიშგების თითოეულ ფორმაში მოცემული უნდა იყოს:

- ორგანიზაციის დასახელება (აგრეთვე მისი შეცვლის შემთხვევაში ნებისმიერი ცვლილება);

- ინფორმაცია იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს მხოლოდ ერთი სუბიექტის მაჩვენებლებს, თუ იგი არის კონსოლიდირებული ანგარიშგება;

- საანგარიშო პერიოდს ან საანგარიშო თარიღს, კონკრეტული საჭიროებიდან გამომდინარე;

- ანგარიშგების მაჩვენებელთა ზომის ერთეულს.

6. საჯარო სექტორის ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგება უნდა შედგეს ქართულ ენაზე.

7. საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს საანგარიშო წლის 1 იანვრიდან 31 დეკემბრამდე პერიოდს. საანგარიშო პერიოდში შექმნილი ორგანიზაციებისათვის პირველ საანგარიშო პერიოდად ითვლება პერიოდი მათი სახელმწიფო რეგისტრაციიდან 31 დეკემბრამდე ჩათვლით.

8. ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების წესი (მისი ინტერნეტში განთავსება) დგინდება ცალკე ნორმატიული აქტით. საჯარო სექტორის იმ ორგანიზაციებმა, რომლებიც ნებაყოფლობის საფუძველზე ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებას, უნდა დაიცან მოცემული სტანდარტის მოთხოვნები.

9. ფინანსური ანგარიშგების საჯარო გამოქვეყნება ორგანიზაციის მიერ, იმავდროულად ნიშნავს, რომ სამეურნეო სუბიექტი აგრძელებს თავის საქმიანობას და ახლო მომავალში არ არის გათვალისწინებული მისი ლიკვიდაცია. თუ სამეურნეო სუბიექტის ლიკვიდაცია იგეგმება, ამის შესახებ უნდა მიეთითოს ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში.

ჩარდა ზემოაღნიშნულისა მიგვაჩნია, რომ ფინანსური ანგარიშგების განხილული სტანდარტი უნდა მოიცავდეს ისეთ განმარტებებს, როგორიცაა აქტივებისა და ვალდებულებების კლასიფიკაცია მოკლევადიან და გრძელვადიან აქტივებად და ვალდებულებებად, თითოეული ანგარიშგების ტიპური ნიმუშს, წარდგენის თარიღს და სხვ.

მიგვაჩნია, რომ მოცემული კონცეპტუალური პოსტულატები შეიძლება საფუძვლად დაედოს საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტის შემუშავებას, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს ამ სფეროში რეფორმირების პტოცესების დაჩქარებას და საერთაშორისო ნორმებთან მათ დაახლოებას.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ლ. გრიგალაშვილი - საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ., 2011წ.

2. ლ. გრიგალაშვილი - საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების რეფორმის ძირითადი მიმართულებები საქართველოში საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში, თბ., 2006წ.

3. ი. მესხია, დ. ჯალალონი — ბუღალტრული აღრიცხვა ბასს-ით, თბ., 2010 წ.

4. ზ. ლიპარტია, ლ. ჭუმბურიძე — საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირების ასპექტები საერთაშორისო პრაქტიკის ქრილში. სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი 2011 წ.

5. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. თბ., 2012წ.

6. სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი ორგანიზაციების მიერ მოდიფიცირებული საკასო მეთოდით ფინანსური ანგარიშგების შედგენის წესები. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2013 წლის 8 აპრილის NNN97 ბრძანება.