

ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების პროფესიული თავისებურებანი

ნინო გრიგოლაია

ეკლ,საქართველოს საერთაშორისო ურთიერთობათა
სასწავლო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

ელგუჯა კონჯარია

ეკლ,ქუთაისის უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი,

ყოველ კონკრეტულ ქვეყანას გააჩნია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების საკუთარი სისტემა და მიზანშეწონილია დადგინდეს ის ფაქტორები, რომლებიც განსაზღვრავენ ასეთი სისტემების შექმნისა და ფუნქციონირების თავისებურებებს.

მოკლედ განვიხილოთ ზოგიერთი მათგანი: კერძოდ, წამყვანი პროფესიული ორგანიზაციებისა და თეორიტიკოსების გავლენა; ბუღალტრული აღრიცხვის ამა თუ იმ სისტემის გამოყენების ეკონომიკური შედეგები; საერთო ეკონომიკური სიტუაცია ქვეყანაში; საგადასახადო პოლიტიკა; ეროვნული თავისებურებანი; მომხმარებლები და მათ მიერ დასახული მიზნები; სამართლებრივი გარემო; ფინანსირების წყაროები; ენა; სხვა ქვეყნების გავლენა.

წამყვანი პროფესიული ორგანიზაციებისა და თეორიტიკოსების გავლენა. ზოგიერთ ქვეყანაში ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიტიკოსები დიდ გავლენას ახდენენ საერთო სიტუაციაზე. მაგალითად, ნიდერლანდებში თეოდორ ლიმპერგი გახდა „ეკონომიკა ბიზნესისათვის“ მიდგომის დამფუძნებელი, რომელიც საფუძვლად უდევს ამ ქვეყნის ბუღალტრულ აღრიცხვას, რომელმაც თანმიმდევრულად განდევნა ადრინდელი სისტემა. ეს მიდგომა სულ უფრო ფართო გავრცელებას პოულობს ქვეყნის მსხვილ კომპანიებში.

ფინეთში მარტა სარიომ შეიმუშავა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემისადმი თავისი მიდგომა, გააკეთა რა აქცენტი ფულადი სახსრების ნაკადებზე. ზოგიერთ ქვეყანაში ბუღალტრის პროფესია ძალიან პრესტიჟულია და ამ სფეროს სპეციალისტები სარგებლობენ დიდი გავლენით. ამისი ნათელი მაგალითია- ინგლისში და უელსში ნაფიც ბუღალტრთა ინსტიტუტის საქმიანობის წარმატება, რომლის მიზანსაც წარმოადგენს „სანდო და სამართლიანი“ მიდგომის შემუშავება.

ბუღალტრული აღრიცხვის ამა თუ იმ სისტემის გამოყენების ეკონომიკური შედეგები. გამოქვეყნებული ბუღალტრული ინფორმაცია შემდეგ გამოიყენება – წინააღმდეგ შემთხვევაში აზრი არ ექნებოდა დროისა და საშუალებების სარჯვას მის მომზადებაზე. ეს მონაცემები ხდება ფირმების სახელშეკრულებო და ვალდებულებითი ოპერაციების საფუძველი, მაგალითად, საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობებისას და ნასესხები საშუალებების ლიმიტის დადგენისას. ბევრი ამ ინფორმაციას იყენებს გადაწყვეტილებების მიღებისას. ამიტომ ბუღალტრული ანგარიშგების ნორმატივების ცვლილებამ შეიძლება გამოიწვიოს ფირმის სახელშეკრულებო და ვალდებულებითი ოპერაციების ცვლილება, ასევე მოახდინოს გავლენა გადაწყვეტილებების მიღებაზე, ე.ი. იწვევს „ეკონომიკურ შედეგებს“. ამიტომაც არ არის გასაკვირი, რომ დაინტერესებული პირები, პირველ რიგში კომპანიების მფლობელები ახდენენ ძლიერ ზეწოლას ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოებზე, რათა მათ მიიღონ მათთვის ხელსაყრელი სტანდარტები. აშშ-ში „ეკონომიკური შედეგების“ პრობლემა და შესაბამისი ზეწოლა კანონმდებლებზე განიხილება, როგორც სპეციალისტების გამოწვევა და წინააღმდეგობა რეგულირების ამ სფეროში.

აშშ-ს ფინანსური აღრიცხვის საბჭოს თავმჯდომარე გამოვიდა მოწოდებით დაეშვათ არსებული სისტემის მოდერნიზაციაში ლობისტები, იმ პირობით რომ რეგულირება კერძო სექტორის მხრიდან შენარჩუნდებოდა. არიან ისეთებიც რომლებიც ფიქრობენ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციალისტები დაკარგავენ ნდობას, თუკი მათ გადაწყვეტილებაზე გავლენას მოახდენს ის პირობები, რომლებიც არ არიან დაკავშირებულნი ბუღალტრული აღრიცხვის ტექნიკურ მხარესთან.

თუმცა, რომელი თვალსაზრისითაც არ უნდა გახდეს დომინირებადი, ეჭვგარეშეა, რომ მრავალ ქვეყანაში შეიძლება მოიძებნოს შემთხვევები, როცა ეკონომიკურმა შედეგებმა მოახდინეს არსებითი გავლენა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაზე. რადგან გამოქვეყნებული მონაცემების მომხმარებლებისათვის გადაწყვეტილებების მიღებასა და მიდგომა განსხვავებულია ქვეყნებში, „ეკონომიკური შედეგების“ გავლენა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაზე არათოვაროვანია.

საერთო ეკონომიკური სიტუაცია ქვეყანაში. თავისებურებანი, რომლებიც გავლენას ახდენენ ქვეყნის ეკონომიკაზე, ასევე გავლენას ახდენენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაზე. ამ სფეროდან

შედარებით თვალსაჩინო მაგალითი: ინფლაციის მაღალმა ტემპმა შეიძლება მიგვიყვანოს ინფლაციური ბუღალტრული სისტემის შექმნამდე, როგორც ეს ფაქტიურად მოხდა ლათინური ამერიკის ზოგიერთ ქვეყანაში.

დიდ ბრიტანეთში მკვლევარებმა გამოავლინეს მჭიდრო ურთიერთკავშირი საპროცენტო განაკვეთის სიდიდესა და ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ინფლაციურ სისტემას შორის.

საგადასახადო პოლიტიკა. ზოგიერთ ქვეყანაში კანონი მოითხოვს, რომ ბუღალტრული ანგარიშგება მომზადებული იყოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. გერმანია, რომელიც წარმოადგენდა ასეთი მიდგომის ლიდერს, ამ მიზნით იყენებს ტერმინს „ვალდებულების პრინციპი“. ცალკეულ ქვეყნებში კანონი იძლევა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სხვადასხვა სისტემებიდან, არჩევანის უფლებას. ამასთან საგადასახადო შეღავათების მიღება დამოკიდებულია არჩეულ აღრიცხვის სისტემაზე. მაგალითად, ნორვეგიაში დაშვებულია კვლევების დანახარჯების კაპიტალიზირება, მაგრამ პრაქტიკაში ეს ხდება იშვიათად, რამდენადაც საგადასახადო შეღავათი ეძლევათ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა შესაბამისი ღირებულება ჩამოწერილია ანგარიშებიდან.

რობერტ კუკი მოგვითხრობს პრობლემაზე დიდ ბრიტანეთში, რომელიც დაკავშირებულია გარიგებების სისტემასთან, რომელსაც პირობითად ეწოდება „მარგალიტების ჯაჭვი“, რომლის დროსაც ნათობის პარტიამ შეიძლება გაიაროს 30 ან 40 შუამავალი მწარმოებლიდან მომხმარებელამდე. ბუღალტრული აღრიცხვის პრობლემა წარმოიშობა მაშინ, როცა ერთი და იგივე კომპანია აღმოჩნდება ამ ჯაჭვში რამდენიმეჯერ და დებს შეთანხმებას ჯაჭვის სხვა წევრთან გარიგების არა მთელ ღირებულებაზე, არამედ მხოლოდ მის მარჯაზე. აქ წამოიჭრება საკითხი ასეთი გარიგებები აღირიცხოს მთელი ღირებულებით თუ მხოლოდ ნეტო-ოპერაციით. ასეთი „გადამყიდველობითი“ აღრიცხვის პრობლემა წარმოიქმნება იმიტომ, რომ დიდი ბრიტანეთის საგადასახადო სისტემა მოითხოვს ყველა საბაზრო გარიგების აღრიცხვას.

ეროვნული თავისებურებანი. გამოდიან რა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის საერთაშორისო ჰარმონიზაციის მოთხოვნით, სპეციალისტები წინააღმდეგობის ერთ-ერთ ძირითად წყაროდ ასახელებენ პოლიტიკას და ნაციონალიზმს. თითოეული თვლის, რომ სწორედ მისი სისტემა საუკეთესო და არ სურს მასში არაფრის შეცვლა, რამდენადაც დარ-

წმუენბულნი არიან, რომ სწორედ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მათი სისტემა ყველაზე კარგი და უნდა შეცვალონ სხვა ქვეყნებმა. ზოგიერთ შემთხვევაში ნაციონალური ღირსება გამოვლინდება განსაკუთრებით ძლიერი ისეთ მჭიდრო კავშირის დროსაც კი, როგორიც არსებობს აშშ-სა და კანადას შორის. ეს უკანასკნელი ამტკიცებს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემისადმი საკუთარის მიდგომის არსებობის აუცილებლობას.

გამოჩენილი მკვლევარი ბუმი წერს, ერთმნიშვნელოვნად უნდა ვაღიაროთ, რომ მექანიკური და სრული ადაპტაცია კანადისათვის ამერიკული ბუღალტრული სისტემისა არ შეიძლება. „კანადა უნიკალური ქვეყანაა, და მისთვის აუცილებელია ქონდეს საკუთარი ორგანიზაცია, რომელიც დაკავებული იქნება ამ სფეროში სტანდარდების შემუშავებით“.

მომხმარებლები და მათი ინტერესები. ქვეყნებში ბუღალტრული ანგარიშები მკვეთრად განსხვავებულია, რამდენადაც გათვალისწინებულია განსხვავებული მიზნებისათვის და მომხმარებლებისათვის. თუკი ვისაუბრებთ დიდბრიტანეთზე, აქ არსებობს გარკვეული გაურკვევლობა მომხმარებლებთან მიმართებაში. ჟურნალ Corporate report ბუღალტრული ანგარიშგების ინფორმაციის ანგარიშგების მომხმარებლებად განსაზღვრავს ინვესტორებს, კრედიტორებს, კომპანიის თანამშრომლებს, ანალიტიკოსებს და მრჩეველებს, საქმიან პარტნიორებს, მთავრობას და საზოგადოებას.

თუმცა Corporate report ინფორმაციის კომენტარებისას აღნიშნავს, რომ ბრიტანეთში მოქმედი კანონები „შემოსაზღვრავს ანგარიშგების მომხმარებლების წესს საკუთარი აქციონერებითა და კრედიტორებით. ესპანეთში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემა ითვალისწინებს სპეციალური ანგარიშგების წარმოდგენას. მომხმარებლების რიცხვში აერთიანებენ „აქციონერებს, კრედიტორებს, მომუშავეებს, მთავრობას და აგრეთვე კონკურენტებს“. იტალიაში უფრო ფართოა ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლების სია, ის აერთიანებს აქციონერებს, მუშებს, ფინანსურ ანალიტიკოსებს, კრედიტორებს, პოტენციურ ინვესტორებს, პარტნიორებს, აგრეთვე მომწოდებლებს და შემკვეთებს, მთავრობას, განსაკუთრებით მის საგადასახადო ორგანოებს, მომხმარებლებს, პოლიტიკურ პარტიებს და პროფესიულ კავშირებს.

სამართლებრივი გარემო. ქვეყნები, რომლებიც მისდევნ საერთო სა-

მართლის ტრადიციას, მაგალითად დიდი ბრიტანეთი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემა ავება ყველაზე საერთო პრინციპებიდან. ქვეყნები, რომლებიც მისდევნენ რომის სამართლს, გააჩნიათ აღრიცხვის კონფიდენციალური სისტემა, რომელშიც დეტალურადაა აღწერილი ყველა სტანდარტი და პროცედურა. ბუღალტრული საქმის პრაქტიკა ძლიერადაა დამოკიდებული იმაზე, რამდენად მკაცრად და თანმიმდევრულად გამოიყენება მიღებული კანონები პრატიკაში. შეიძლება მოვიყვანოთ იტალიის მაგალითი, როგორც ქვეყნისა, რომელშიც ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატივები გამოიყენება უფრო მოქნილად, ვიდრე ამას შეიძლება ველოდოთ მისი ფორმალური განმარტებიდან.

ამერიკული გამოცდილება ადასტურებს, რომ მაღალი სამართლებრივი შეგნების საზოგადოებაში ბუღალტრები და აუდიტორები მიისწრაფიან ქონდთ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ნათელი, ერთმნიშვნელოვანი წესები.

ფინანსირების წყაროები. თუკი კომპანიების დაფინანსება ზორციელდება საფონდო ბირჟების მეშვეობით ე.ი. ყველა მსურველზე აქციების გაყიდვით, შეიძლება ველოდოთ, რომ გამოქვეყნებული ბუღალტრული ინფორმაციის ხარისხი იქნება უფრო მაღალი, ვიდრე იმ შემთხვევაში თუ ფინანსირება ზორციელდება კერძო შეთანხმებით, რამდენადაც ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, დამფინანსებელს შეუძლია მიიღოს ინფორმაცია თვითონ შეთანხმებიდან. ევროპული შეთანხმების ფარგლებში გამოცემულ იქნა რამოდენიმე დირექტივა, რომელშიც გათვალისწინებული იყო ფინანსური ფონდების პრაქტიკის შეთანხმებისათვის. საფონდო ბირჟის ერთიანი ევროპულმა შეთანხმებამ შეეძლო მოეხდინა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემის ჰარმონიზაციისთვის მასტიმულირებელი გავლენა ევროპაში.

ფინანსირების სხვადასხვა წყაროებმა შეიძლება მოითხოვოს გამოქვეყნებული ინფორმაციის დეტალიზაციის სხვადასხვა ხარისხი. მაგალითად, ისრაელში სამრეწველო საწარმოების მნიშვნელოვანი ნაწილი მთლიანად თუ ნაწილობრივ ეკუთვნის სახელმწიფოს. და ასეთი კომპანიებისათვის ბუღალტრული ინფორმაციის წარდგენისადმი მოთხოვნა გაცილებით მკაცრია, ვიდრე დანარჩენი კომპანიებისათვის.

ენა. როცა ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმები ითარგმნება სხვადასხვა ენაზე შეიძლება წარმოიშვას გარკვეული სიძნელები. ესპანეთში ჩაატარეს ექსპერიმენტი, რომლის განმავლობაშიც შეფასებულ იქნა ბუ-

ღალატრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ესპანურ ენაზე თარგმნის ხარისხი. ამ კვლევამ გამოავლინა რამოდენიმე სერიოზული შეცდომა. ასეთი პრობლემები ვლინდება მაშინ, როცა ბუღალატრული კონცეფციები, რომელიც დაფუძნებული ერთი ქვეყნის კულტურულ თავისებურებებზე, ითარგმნება იმ ქვეყნის ენაზე, რომლის კულტურა მკვეთრად განსხვავებულია.

სხვა ქვეყნების გავლენა. გარკვეული მიზეზებით ერთმა სახელმწიფომ შეიძლება დაუმვას, რომ სხვა ქვეყანამ მოახდინოს გავლენა მისი ბუღალატრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაზე. ცალკეულ შემთხვევებში კი ასეთი გავლენა შეიძლება იყოს შემთხვევითი. მაგალითად, ბუღალატრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ფრანგული „გეგმიური“ სისტემა ქვეყანაში დანერგილ იქნა გერმანელი ოკუპანტების მიერ, მეორე მსოფლიო ომის დროს თუმცა შემდგომში, საფრანგეთის მთავრობას არ უთქვამს უარი ამ სისტემაზე აღიარა რა ეკონომიკის მართვის ხელსაყრელ სისტემად. ბრიტანულ თანამეგობრობაში ზოგიერთი ქვეყნის წევრობამ, გამოიწვია მათ სისტემაზე ბრიტანული სისტემის გავლენა. თანამეგობრობაში შემავალი ოთხ ქვეყანაში ამ გავლენის ხარისხის კვლევაში აღნიშნულია, რომ თითოეული ქვეყანა თავისუფალი იყო ბუღალატრული სისტემის კომპონენტების არჩევაში, მათ შეეძლოთ შეერჩიათ ბუღალატრული აღრიცხვის და ანგარიშგების ბრიტანული კანონმდებლობის ნაწილი დამოუკიდებლად, სხვადასხვა ფაქტორების გათვალისწინებით.