



**სააღრიცხვო პოლიტიკის ეფექტიანობის
ანალიზის ზოგადი ასპექტი**

მედეა ლომინაშვილი-ფრუიძე

აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკის დოქტორი

ნებისმიერი მეურნე სუბიექტი მიზნის მიღწევის უზრუნველყ-
საყოფად ფლობს გარკვეულ მატერიალურ შესაძლებლობებს.
მატერიალური რესურსების გამოყენების ეფექტიანობა მნიშ-
ვნელოვანწილად არის დამოკიდებული მეურნე სუბიექტის მიერ
არჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკაზე. სააღრიცხვო პოლიტიკა, რო-
გორც აღრიცხვის, ისე გადასახდელი გადასახადების ოდენობის,
ფინანსური შედეგის განმსაზღვრელია. სააღრიცხვო პოლიტი-
კის ჩამოყალიბების და განსაზღვრისას, საქართველოში მოქმედი
საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების ფარგლებში, მეურნე
სუბიექტებს აქვთ სააღრიცხვო მეთოდების არჩევის შესაძლებლო-
ბა. სამწუხაროა, მაგრამ ხშირია, როდესაც მეურნე სუბიექტები
სააღრიცხვო დოკუმენტაციის წარმოებას აღიქვამენ აუცილებელ
ნორმატიულ ვალდებულებად, ასეთ დროს დოკუმენტის შინაარსი
მათთვის მნიშვნელოვანი არ არის და ატარებს მხოლოდ სავალ-
დებულო დოკუმენტაციის წარმოების დატვირთვას. შედეგად
ყურადღების მიღმა რჩება სარგებელი, რომელიც სააღრიცხვო
მეთოდების ოპტიმალური შეთანხმების საფუძველზე შეიძლება
დადგეს, რაც განაპირობებს პრაქტიკაში სააღრიცხვო პოლიტიკის
ორ: შედეგიან ან ნომინალურ ეფექტიანობას.

ანალიზის პროცესში სწორედ ბუღალტრული სააღრიცხვო ინ-
ფორმაცია, როგორც ფირმის საქმიანობის პროცესების ამსახველი
წყარო, წარმოადგენს დაგეგმვის, მიღწეული ეკონომიკური შედე-
გების და მათ შესრულებაზე კონტროლის საშუალებას. მეურნე

სუბიექტების სააღრიცხვო პოლიტიკაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ, როგორც მიკრო, ისე მაკროეკონომიკური მახასიათებლების ერთობლიობა. მაკროეკონომიკური მახასიათებლები ატარებენ საყოველთაო ხასიათს ბაზრის კონიუქტურის, ზოგადასახელმწიფოებრივი პოლიტიკის, სხვადასხვა მარეგულირებელი საკანონმდებლო, ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების და სხვა სახით. მიკროდონეზე კი მოქმედებს სუბიექტური ხასიათის ფაქტორები, ორგანიზაციული კულტურა, მმართველობითი გადანყვეტილებები, პროფესიონალიზმი და სხვა. დაუგეგმავი და არაორგანიზებული ბიზნესის პირობებში შეუძლებელია სააღრიცხვო პოლიტიკის როლის ეფექტიანობაზე საუბარი. მეურნე სუბიექტები დამოუკიდებლად გეგმვენ საქმიანობას და იღებენ გადანყვეტილებებს განვითარების პერსპექტივასთან დაკავშირებით, რომლებიც რატემაუნდა ორიენტირებულია მოგების მაქსიმიზაციაზე. მეურნე სუბიექტების სურვილის ამიუხედავად სასურველი შედეგი ყოველთვის არ დგება. თუმცა ზარალმა, რომელიც შეიძლება მიიღოს ფირმამ გეგმის პრაქტიკული რეალიზაციის პირობებში, შეიძლება ზოგჯერ დადებითად იმოქმედოს მისი მომავალი საქმიანობის დაგეგმვაზე. ხშირად, წარუშვებლობა მენარმისთვის ხდება სიღრმისეული ანალიზის ჩატარების მოტივაცია, შედეგად ვლინდება მენეჯერული, თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცდომები.

ბიზნესის განვითარების დინამიკის შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება მუდმივად ვითარდება. გარკვეული ნორმატიული რეგულირების არსებობა, როგორც საგადასახადო, ისე აღრიცხვა-ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფარგლებში, ემსახურება არა ბიზნესის განვითარების შეფერხებას, არამედ გამიზნულია მისი ხელშეწყობისათვის. ამ საკანონმდებლო დოკუმენტებს შორის არსებული ჩგანსხვაებები სააღრიცხვო პოლიტიკისადმი შემოქმედებითი მიდგომის საშუალებას იძლევა. ამათუიმ სააღრიცხვო მეთოდების არჩევისას მეურნე სუბიექტებს ეძლევათ შესაძლებლობა დაგეგმონ საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით შესაძლო ოპტიმალური ფინანსური შედეგი, რადგან საკანონმდებლო აქტები

არ ითველისწინებს, სახელმწიფოს და მეურნე სუბიექტების განვითარებისათვის ხელისშეშლას. უფრო მეტიც, ისინი როგორც წარმოების, ისე სახელმწიფოს განვითარების ხელშემწყობ სამართლებრივ საფუძვლებს წარმოადგენენ. საქმიანობის დაგეგმვისას გასათვალისწინებელია სახელმწიფოს (ბიუჯეტის) ფისკალური ინტერესიც, რომელიც გარკვეულწილად ზღუდავს არჩევანს სააღრიცხვო პოლიტიკის დაგეგმვისას. ფინანსური და ბუღალტრული ანგარიშგების მსგავს, განსხვავებულ ნორმატიულ რეგულირებას ადგილი აქვს სხვა ქვეყნებშიც. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ერთ-ერთი ფუნდამენტალური პრინციპია დღეისათვის (მოცემული მომენტისათვის) მოქმედი ნორმატივების დაცვა. სააღრიცხვო სისტემის საიმედოობა რჩება ერთერთ გარანტად იმისა, რათა ანალიზის პროცესში გამოვლინდეს არსებული გადაცდომები და მიღებულ იქნას ეფექტიანი გადანყვევტილება მართვის შესახებ.

დანახარჯების, როგორც ფინანსური შედეგის მნიშვნელოვანი განმსაზღვრელის, კლასიფიცირება შესაძლებელია სხვადასხვა ნიშნით, დაგეგმვის პროცესში მნიშვნელოვანია მაქსიმალურად იქნას გათვალისწინებული ფაქტორები, რომლებიც ზემოქმედებენ ფინანსურ შედეგზე. მაღალი კონკურენცია ზრდის ფირმის კონკურენტუნარიანობის რისკ-ფაქტორს, ასეთ პირობებში დანახარჯების სისტემატური ანალიზი წარმოადგენს ბაზარზე ეფექტური ფუნქციონირების აუცილებელ პირობას. ბუნებრივიცაა, რადგან სამეურნეო საქმიანობის ნებისმიერი საანალიზო საკითხი საბოლოოდ დაიყვანება რეალიზებული პროდუქციის დანახარჯებამდე, როგორც მოგების ნორმის განმსაზღვრელ მნიშვნელოვან ფაქტორამდე. არანაკლებ საყურადღებოა მოგების განაწილების პოლიტიკა. მიღებული მოგების ფარგლებში უნდა შესრულდეს ყველა ვალდებულება, მოხდეს წარმოების გაფართოება და მოდერნიზაცია. სააღრიცხვო პროცესების უწყვეტი ანალიზის პირობებში მიიღწევა საწარმოო პოტენციალის გაზრდის და განვითარების ხელშემწყობი პირობები.

თვთლირებულების განმსაზღვრელი დანახარჯების ზრდა ან შემცირება მეტწილად არის უშუალოდ წარმოების და მართვის

შიდა პროცესის შედეგი. მეურნე სუბიექტებს დანახარჯების რეგულირებისთვის მიკროეკონომიკურ დონეზე აქვთ სხვადასხვა ბერკეტები, რესურსების რაციონალური გამოყენებით დაწყებული სააღრიცხვო პოლიტიკით დამთავრებული, რომელიც საბოლოო ჯამში მოგების რაციონალიზაციამდე დადის. ჰფინანსური შედეგების სააღრიცხვო დონეზე რეგულირება ხდება პირველ რიგში საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტების დონეზე. ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვა რეგულირდება, ამჟამად მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსით (თავი XV), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ ამ კოდექსის აღსრულების მიზნით გამოცემული კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების საფუძველზე, ასევე ბაფი-ს ინიციატივით და უშუალო მონაწილეობით 1998-2010 წლებში მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ დამტკიცებული და მოქმედი აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად.

ფინანსური შედეგის, გადასახდელი მოგების გადასახადის ნორმის ცვლილება, ზრდა ან შემცირება, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზეა დამოკიდებული. ბასს 2-ის წინა ვერსიით (იმკ-1-ით) ნებადართული იყო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გამოსათვლელი სხვადასხვა ფორმულა. კერძოდ “ფიფო”, ან საშუალო შენონილი ღირებულების ფორმულასა (საბაზისო მეთოდის) და “ლიფო” ფორმულას შორის არჩევანის გაკეთების შესაძლებლობა. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ (ბასსს) გადანაცვლიტა გამოერიცხა „ლიფო“ ფორმულის გამოყენება, რადგან იგი ხშირად საგადასახადო მიზნებით არის განპირობებული, მოგება ისე მცირდება (იზრდება), რომ მასში აისახება ფასების ზრდის (შემცირების) ის შედეგი, რომელიც არ წარმოადგენს მოგებაზე ფასების ცვლილების შედეგის განსაზღვრის ჭეშმარიტ სისტემურ მეთოდს. ასეთ დროს „ლიფო“ ფორმულის გამოყენებით საგადასახადო მიზნები არ ქმნის ადეკვატურ კონცეპტუალურ საფუძველს (თუ სურათს) და მიუღებელია არასათანადო მეთოდის გამოყენების დაშვება საგადასახადო მარეგულირებელი ნე-

სების და უპირატესობის გამო. მარაგების, როგორც თვითღირებულების განმსაზღვრელი მნიშვნელოვანი ელემენტის, „ფიფო“ და საშუალო შენონილი შეფასების მეთოდებით შეფასებისას დგება განსხვავებული შედეგი. მაგალითად „ფიფო“ მეთოდის პირობებში, ბაზარზე მზარდი ფასების ტენდენციისას, ადგილი აქვს თვითღირებულების შემცირებას, მარაგების საბალანსო სალდოს გადიდებას და რათქმაუნდა მოგების ნორმის გადიდებასაც. საშუალო შენონილი ღირებულების ფორმულით გაანგარიშებისას სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ნაშთი და გამოყენებული მასალების ღირებულება განსხვავებულია. აღნიშნული კუთხით სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევანის შესაძლებლობას იძლევა მოქმედი საგადასახადო კოდექსიც, რომლის თანახმადაც სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვისას ნებადართულია: საშუალო შენონილი შეფასების, „ფიფო“ და ინდივიდუალური აღრიცხვის მეთოდის გამოყენება შეხედულებისამებრ.

ანალოგიურად (აჯობებს — არსებული წესის თანახმად), ამორტიზაციის მეთოდების გამოყენებისას, ბასს-ით, აქტივების სასარგებლო მომსახურების ვადის განმავლობაში მათი ცვეთადი ღირებულების გასანაწილებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვადასხვა მეთოდი. ეს მეთოდები მოიცავს: წრფივი ცვეთის მეთოდს; შემცირებადი ნაშთის (დაჩქარებული ცვეთის) მეთოდს; წარმოების ერთეულთა ჯამის მეთოდს. ასევე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული ძირითად საშუალებათა მიმართ გადამხდელს უფლება აქვს სრულად გამოქვითოს ამ აქტივის ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები შევიდა ექსპლოატაციაში. გარდა ამისა გადამხდელი სარგებლობს ბაას-ით გათვალისწინებული საამორტიზაციო მეთოდებით, რომლის მიხედვით გაანგარიშებული საამორტიზაციო გამოქვითვები ნორმირებულია მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ფარგლებში (მუხლი 111, თავი XV). მეურნე სუბიექტებს შეუძლიათ საამორტიზაციო მეთოდებიდან პრიორიტეტი მიანიჭონ მათთვის მისაღებ, საქმიანობის შედეგის ეფექტურად განმსაზღვრელ, რომელიმე მეთოდს. შედეგი ყველა მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში დგება სხვადასხვა, იცვლება დასაბეგრი მოგების ნორმა და შესაბამისად

ფინანსური შედეგიც. მაგალითად, ძირითადი აქტივების მიხედვით საამორტიზაციო ანარიცხების სრულად გამოქვითვა იწვევს მიმდინარე პერიოდის მოგების ნორმის შემცირებას, მაგრამ ამასთან მეურნე სუბიექტს უმცირდება მოგების გადასახადის ოდენობაც. ანალოგიურია მიდგომა ძირითადი ფონდების დაჩქარებული ამორტიზაციის შემთხვევაშიც, რომელიც იძლევა ძირითადი ფონდების ღირებულების დაჩქარებულად ჩამოწერის საშუალებას. ხშირად მეურნე სუბიექტები დაჩქარებული ამორტიზაციის მეთოდის გამოყენებით ძირითადი საშუალებების ჩამოწერას მიმართავენ სანარმოო ფონდების მოდერნიზაციის საჭიროებიდან გამომდინარე. სააღრიცხვო პოლიტიკის არჩევისას გასათვალისწინებელია არაერთგვაროვანი შედეგის დადგომის მომენტიც, დაჩქარებული ამორტიზაციის დროს მეურნე სუბიექტისთვის პრიორიტეტი არის მოდერნიზაცია შემდეგ წლებში, სამაგიეროდ მან უნდა დათმოს მოგების წილი, რომელიც მცირდება დაჩქარებული ამორტიზაციის გამოყენების პერიოდში.

საკასო, ან ალტერნატიული დარიცხვის მეთოდების გამოყენების შემთხვევაში დებიტორული დავალიანების სიდიდეები განსხვავებულია. რაც მეტია დებიტორული დავალიანების გავლენა, მით ნაკლებ მოგებას მიიღებს სანარმო. როგორც ვხედავთ მოგების ნორმირება შესაძლებელია, რაც თავის მხრივ, ქმნის გარანტიებს წარმატებული ფინანსური საქმიანობისთვის. მართალია, მეურნე სუბიექტებს ეძლევათ სააღრიცხვო პოლიტიკის განსაზღვრის არჩევანი, აუცილებელია მეურნე სუბიექტის მხრიდან გააზრებულ იქნას თითოეული ალტერნატიული სააღრიცხვო მეთოდიდან მოსალოდნელი სარგებლიანობა, საგადასახადო, თუ ბასს-ით განსაზღვრული სააღრიცხვო ნორმატივების ფარგლებში. სხვადასხვა კომბინაციების დაშვებით უნდა მოხდეს ეფექტიანი სააღრიცხვო პოლიტიკის ჩამოყალიბება და შედეგების ანალიზური შეფასება.

როგორც ვხედავთ, სამეურნეო პროცესები მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, ფირმის ორგანიზაციულ სტრუქტურაზე, შიდა კონტროლის პროცედურებზე, დასამუშავებელი საანალიზო ინფორმაციის საიმედოობაზე. სააღრიცხვო პოლიტიკა შეიძლება მიჩნეულ იქნას რეზულტატიურად

თუ მეურნე სუბიექტის მიერ სააღრიცხვო პოლიტიკისადმი წაყენებული მოთხოვნები იქნება დამაკმაყოფილებლად შეფასებული, რაზეც ანალიზური კვლევის შედეგი მეტყველებს. საექსპერტო საანალიზო მეთოდის გამოყენებით შესაძლებელია არსებული პოლიტიკის ეფექტიანობაზე საუბარი და შემდგომი სამოქმედო გადაწყვეტილებების დასახვა. აღრიცხვის სისტემა მუდმივი განვითარების პროცესში იმყოფება, ანლიზის დახმარებით ყალიბდება ბიზნეს გარემოს ცვლილებებთან მისი ჰარმონიზაციის პროცესი, რომელიც საჭიროებს სრულყოფას და მუდმივ განვითარებას.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. მოქმედი საგასახადო კოდექსი (2012 წლის) <http://www.forms.ge/sagadasakhado-kodeksi-2012>.
2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი - „ფასს“. ოფიციალური დოკუმენტი 2009 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით. ნაწილი I, ნაწილი II.
3. Cokins, G. Performance management finding the missing pieces (To close the intelligence gap) John.Willey & Sons Inc, SAS: The power to know, 2008.