

მენეჯერული აღრიცხვის სისტემის პრიორიტეტები

ნაზი გვარამია

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

სამეცნიერო ნაშრომში წარმოდგენილია მენეჯერული აღრიცხვის სისტემის ჩამოყალიბების ეტაპები, განვითარების ტენდენციები, მიმოხილულია საერთაშორისო პრაქტიკა და შესაბამისად საქართველოში არსებული რეალობა. გაანალიზებულია მენეჯერული აღრიცხვის, როგორც დამოუკიდებელი ინფორმაციული სისტემის ფორმირების ეტაპები და მისი როლი კომპანიის მმართველობითი პოლიტიკის ჩამოყალიბებასა და განხორციელებაში. მოცემულია მენეჯერული აღრიცხვის სისტემის პრიორიტეტები. დასკვნით ნაწილში წარმოდგენილია სარეკომენდაციო ხასიათის წინადადებები.

საკვანძო სიტყვები: აღრიცხვა; სისტემა; პოლიტიკა; პრიორიტეტი.

კომპანია იურიდიულად და ეკონომიკურად დამოუკიდებელი სუბიექტია, რომლის სამეწარმეო საქმიანობის ეფექტური მართვა სულ უფრო მეტად გახდა დამოკიდებული მისი ცალკეული ქვედანაყოფისა და სამსახურების ინფორმაციულ უზრუნველყოფაზე. თანამედროვე ეტაპზე ჩვენს ქვეყანაში ქართული კომპანიების მცირე ნაწილი თუ გამოირჩევა ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზების ისეთი მაღალი დონით, როდესაც მისი ინფორმაცია გამოყენებადია კომპანიის ოპერატიული მართვისა და ანალიზისათვის. დღეისათვის მხოლოდ ბანკები ადგენენ ბალანსს ყოველდღიურად, მათი საიმედოობისა და ლიკვიდობის კონტროლის მიზნით.

როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, რთული საწარმოო სტრუქტურის მქონე კომპანიები რეალურად საჭიროებენ ოპერატიულ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც დაეხმარება მათ მიიღონ დასაბუთებული მმართველობითი გადაწყვეტილება დანახარჯებისა და ფინანსური შედეგების ოპტიმიზაციისათვის. ხშირად კომპანიის განვითარებისა და ორგანიზაციისათვის ზედა დონის მენეჯერების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები ემყარება არა სათანადო გათვლებს, არამედ ატარებს ინტუიციურ ხასიათს. კომპანიის ოპერატიული მართვისათვის საჭირო აუცილებელი ინფორმაცია მოცემულია მმართველობითი აღრიცხვის სისტემაში, რომელსაც თვლიან ბუღალტრული პრაქტიკის ერთ-ერთ პერსპექტიულ მიმართულებად.

დამოუკიდებელი ინფორმაციული სისტემის ფორმირების აუცილებლობის შესახებ პირველი მინიშნებები გაჩნდა XX საუკუნის დასაწყისში. გ. მერსონის წიგნში “შრომის ნაყოფიერება, როგორც ოპერატიული სამუშაოსა და ხელფასის საფუძველი”, მოცემულია პირველი ცდა საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის დამოუკიდებელ მიმართულებად გამოყოფის შესახებ. მმართველობითი კონტროლის, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულების შექმნის მეორე მნიშვნელოვან გარემოებად ითვლება აშშ-ში ბუღალტერთა ნაციონალური ასოციაციის დაფუძნება 1919 წ. დღ. ი ნიკოლსონის ინიციატივით. ამ ასოციაციამ დიდი როლი ითამაშა აშშ-ში ბუღალტრების კვალიფიკაციის ამაღლებასა და განვითარებაში.

უკანასკნელ პერიოდში ნათელი გახდა ის გარემოება, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა აქტიურად მონაწილეობს მმართველობითი პოლიტიკის ფორმირებასა და განხორციელებაში, ბუღალტერმა კი შეითავსა პროგნოზირება, დაგეგმვა, გადაწყვეტილებათა მიღება, მმართველობითი სამსახურების ინფორმაციათა კონტროლი, ანუ მას გაუჩნდა დამატებითი ფუნქციები მართვისა და სამეურნეო გადაწყვეტილებათა მიღების სფეროში. პრაქტიკული ნაბიჯი მენეჯერული აღრიცხვის ჩამოყალიბების გზაზე იყო ერთიანი ბუღალტრული სამსახურიდან მმართველობითი (საკალკულაციო) ბუღალტერიის გამოყოფა. ორი დამოუკიდებელი (ფინანსური და მმართველობითი) ბუღალტერიის შექმნა პირველ რიგში დაკავშირებული იყო წარმოების გაფართოებასთან, მისი კონცენტრაციის ზრდასთან, კაპიტალის ცენტრალიზაციასთან, მსხვილი კომპანიების ფორმირებასთან და კომერციული საიდუმლოებების შენახვის აუცილებლობასთან.

მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ, ევროპის ეკონომიკურ ცხოვრებაში გადამწყვეტი მნიშვნელობა მიენიჭა ამერიკულ კაპიტალს, ამასთან ერთად აღიარება მოიპოვა ბუღალტრული აღრიცხვის ამერიკულმა მიდგომამ. თეორეტიკოსთა და პრაქტიკოსთა უმეტესობის აზრი შეჯერდა, რომ ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის მომცველ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც საინტერესოა კომპანიის მენეჯმენტისათვის, მივყავართ კომერციული საიდუმლოს დაცვის შესუსტებამდე. ეროვნული ანგარიშთა გეგმის შემდგომი განვითარება ორიენტირებული იყო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის შესაძლებლობაზე და უმეტესწილად შემოიფარგლებოდა ფინანსური აღრიცხვით.

მენეჯერული აღრიცხვის, როგორც დამოუკიდებელი სასწავლო დისციპლინის ჩამოყალიბება უკავშირდება ბუღალტერთა ამერიკულ ასოციაციას (American Accounting Association), რომელმაც 1972 წ. შეიმუშავა პროგრამა მმართველობითი აღრიცხვაში დიპლომის მისაღებად ბუღალტერ-ანალიტიკოსის კვალიფიკაციით. იმავე წელს ბუღალტრული აღრიცხვა ოფიციალურად დაიყო ფინანსურ და მმართველობითი აღრიცხვად [3, გვ. 5].

აქვე უნდა შევნიშნოთ, რომ შეცდომა იქნებოდა მენეჯერული აღრიცხვის სიახლედ მიღება ეროვნული ეკონომიკისათვის. XX საუკუნის 20-იანი წლების დასაწყისსა და 30-იანი წლების ბოლოს ბუღალტრული

სამსახურების ფუნქციები გაცილებით ფართო იყო, ვინაიდან ბუღალტერი ასრულებდა როგორც სააღრიცხვო პროცედურებს, ასევე დაგეგმვისა და ანალიზის სამუშაოსაც. შემდგომ პერიოდში ცენტრალიზებული დაგეგმვის გამყარების პარალელურად მოხდა ბუღალტრული სამსახურების საგეგმო და ფინანსურ დანაყოფებად გამოჯვნა, რის შედეგადაც ბუღალტრის საქმიანობა ფაქტიურად გახდა საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფაქტების ბუღალტრული რეგისტრაცია.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლისას უსაფუძვლოდ იქნა დაკნინებული დაგეგმვის მნიშვნელობა, მენეჯერულ აღრიცხვაში გამოყენებული ბიუჯეტირება გარკვეულწილად წარმოადგენს საწარმოო გეგმების შემუშავებას. ქართველი ეკონომისტებისათვის კარგად ცნობილი ფაქტორული ანალიზი, ასევე გამოიყენება მენეჯერულ აღრიცხვაში ფაქტიური მაჩვენებლების გეგმურისაგან გადახრის ანალიზისათვის. ამასთან, სამეურნეო აღრიცხვის ობიექტს წარმოადგენს კომპანიის საწარმოო და არასაწარმოო ქვედანაყოფები, ხოლო შემოსავლის ობიექტს - მათ მიერ გამოძღვებული თანხები. ასეთი მიდგომა ემსახურება მენეჯერული აღრიცხვის ერთ-ერთ კონცეფციას - მართვა პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. მენეჯერული აღრიცხვის საფუძველს წარმოადგენს კომპანიის დანახარჯებისა და თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდოლოგიის შემუშავება.

აღსანიშნავია, რომ დირექტიულ ეკონომიკაში გამოყენებული მმართველობითი აღრიცხვის მეთოდები არ იძლეოდა საჭირო შედეგებს, ვინაიდან არ იყო საწარმოო დანახარჯების ეკონომიის გზით ინვესტირებული კაპიტალის უკუგებით დაინტერესებული მესაკუთრე. აქედან გამომდინარე, საბაზრო ურთიერთობის პირობებში არის შესაძლებელი მართვის მეთოდებისა და მენეჯერული აღრიცხვის ერთიან სისტემაში ობიექტური ინტეგრირება.

მენეჯერული აღრიცხვის პრიორიტეტული საკითხებით დაკავებულია კომპანიის სხვადასხვა ქვედანაყოფი (ოპერატიული ანგარიშგების, ანალიზის, პროგნოზირების და სხვა). ინფორმაცია ხშირად მიმოფანტულია სხვადასხვა სამსახურებს შორის და საკმაოდ ძნელია მისი დროული და კომპლექსური გამოყენება. სერიოზული დაგვიანებით ტარდება მმართველობითი ანალიზი, მაშინ, როდესაც ფირმის ძირითადი ფინანსური მაჩვენებლები უკვე ფორმირებულია და მათზე ზემოქმედების შესაძლებლობა უკვე აღარ არსებობს. ცალკეული ქვედანაყოფების მუშაობის ეფექტიანობის ანალიზი, როგორც წესი, იშვიათად კეთდება.

თანამედროვე პირობებში, როდესაც კომპანიები დამოუკიდებლობა არიან თავიანთი საწარმოო პროგრამის, საწარმოო და სოციალური განვითარების გეგმების, ფასების პოლიტიკისა და სტრატეგიის შემუშავებაში, არსებითად იზრდება მენეჯმენტის პასუხისმგებლობა მათ მიერ მიღებულ მმართველობით გადაწყვეტილებებზე, რადგან მათ სჭირდებათ უტყუარი ინფორმაცია კომპანიის როგორც საწარმოო, ასევე ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. სწორედ ამ ამოცანების გადაწყვეტას ემსახურება ბუღალტრული აღრიცხვა.

როგორც ცნობილია, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებმა და მათზე დაყრდნობით შედგენილმა ბუღალტრულმა (ფინანსურმა) ანგარიშებმა უნდა ასახოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული პირის საქმიანობის შედეგები ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების (სეგმენტური ბიზნესის) წვლილის გათვალისწინების გარეშე. აღნიშნული ინფორმაცია კი საწარმოო საქმიანობის მართვისათვის არასაკმარისია. მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური, მმართველობითი და საგადასახდო აღრიცხვის საწყისი ბაზა ერთიდაიგივეა, სამეურნეო საქმიანობის ყოველი ფაქტი მათ მიერ კლასიფიცირდება და აისახება თავისებურად, აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად. აქედან გამომდინარე, ბუღალტრული აღრიცხვის ეს სრულიად განსხვავებული მიმართულებები გამოირჩევა საკუთარი მიზნებით, საბოლოო შედეგების განზოგადების ფორმით და ინფორმაციის მომხმარებლებით, რამაც შესაბამისად განაპირობა სხვა ობიექტურ მიზეზებთან ერთად ბუღალტრული აღრიცხვის დაყოფა ფინანსურ, მმართველობით და საგადასახდო აღრიცხვად.

მენეჯერული აღრიცხვა ერთმანეთთან აკავშირებს საწარმოს მმართველობასა და სააღრიცხვო პროცესს და შესაბამისად იკვლევს კომპანიის და მისი ცალკეული სტრუქტურული დანაყოფის (სეგმენტის), ანუ პასუხისმგებლობის ცენტრების სამეურნეო საქმიანობას. ბიზნესის სეგმენტებს, რომელთაც იკვლევს მენეჯერული აღრიცხვა, შეიძლება ჰქონდეთ იურიდიული დამოუკიდებლობა ან შედიოდნენ სტრუქტურული ქვედანაყოფის უფლებით კომპანიის შემადგენლობაში. პირველის მაგალითს წარმოადგენს ჰოლდინგი, რომელიც შედგება დედა კომპანიისა და მასზე დამოკიდებული შვილობილი კომპანიისაგან. ასეთ შემთხვევაში ყველა კომპანიისათვის ერთიანი მმართველობითი აღრიცხვის სისტემის შემოღება საშუალებას იძლევა უფრო ეფექტურად წარვმართოთ სამეურნეო საქმიანობა როგორც ცალკეულ საწარმოებში, ასევე მთელს ჰოლდინგში, უფრო ოპერატიულად მივიღოთ აუცილებელი ბუღალტრული ინფორმაცია ბიზნესში მონაწილე ყველა სუბიექტის ინტერესების გათვალისწინებით და საბოლოოდ - თავი ავარიდოთ მცდარ მმართველობით გადაწყვეტილებებს. მეორე შემთხვევაში კი საუბარია ორგანიზაციაზე, რომელსაც აქვს სხვადასხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფები, მაგალითად სამშენებლო კომპანია, რომლის შემადგენლობაში შედის სამშენებლო-სამონტაჟო სამმართველოები; გამომცემლობა, რომელსაც აქვს საქმიანობის სხვადასხვა მიმართულება და ა.შ. ყოველ ასეთ სტრუქტურულ დანაყოფს ჰყავს თავისი მენეჯერი.

მენეჯერულ აღრიცხვაში გამოყოფენ დანახარჯთა და პასუხისმგებლობის ცენტრებს. დანახარჯთა ცენტრი საწარმოს ის სტრუქტურული ქვედანაყოფია, სადაც არსებობს საწარმოო დანახარჯების ნორმირების, დაგეგმვის და აღრიცხვის საშუალება, მათი კონტროლის, მართვისა და შეფასების მიზნით. პასუხისმგებლობის ცენტრებში კი გამოყოფენ ოთხ ტიპს: დანახარჯთა ცენტრი, შემოსავლების ცენტრი, მოგების ცენტრი, საინვესტიციო ცენტრი[1. გვ. 20].

ხარჯების ასეთი კლასიფიკაციის აუცილებლობას საფუძვლად უდევს ეკონომიკური მიზანშეწონილობა და მენეჯმენტის მოთხოვნები. თითოეულ ცენტრში უნდა გაერთიანდეს ეკონომიკური დანიშნულების მიხედვით კლასიფიცირებული დანახარჯები. დანახარჯთა ცენტრების ფორმირება უნდა განხორციელდეს საწარმოს ორგანიზაციული თავისებურებების შესწავლისა და ანალიზის საფუძველზე; შემოსავლების ცენტრის მენეჯერი პასუხისმგებელია მიღებულ შემოსავლებზე და ატარებს პასუხისმგებლობას გაწეულ დანახარჯებზე; მოგების ცენტრი არის სეგმენტი, რომლის ხელმძღვანელი პასუხს აგებს საკუთარი ქვედანაყოფის როგორც შემოსავლებზე, ასევე დანახარჯებზე, შესაბამისად მოგების ცენტრის მენეჯერი გადაწყვეტილებას ღებულობს მოთხოვნილი რესურსების რაოდენობასა და მოსალოდნელი ამონაგების მოცულობაზე; უპირატესობის მიუხედავად, მოგების ცენტრები დაინტერესებული არ არიან მათთვის გამოყოფილი ინვესტიციების გამოყენებით. ამ ნაკლისაგან თავისუფალია საინვესტიციო ცენტრები – რომელთა მენეჯერები აკონტროლებენ არა მხოლოდ მათი ქვედანაყოფების შემოსავლებსა და დანახარჯებს, არამედ თვალყურს ადევნებენ მათში ინვესტირებული საშუალებების გამოყენების ეფექტურობასაც. საინვესტიციო ცენტრის საქმიანობა იზომება გამოყენებულ კაპიტალზე ამონაგებით.

საინვესტიციო ცენტრის ხელმძღვანელები, ყველა ზემოხსენებული ცენტრის პასუხისმგებლობასთან შედარებით, სარგებლობენ განსაკუთრებული უპირატესობით და შესაბამისად, გადაწყვეტილებების მიღებისას აქვთ მაღალი პასუხისმგებლობა. მათ დელეგირებული აქვთ უფლება მიიღონ გადაწყვეტილება ინვესტიციებთან დაკავშირებით, ანუ საწარმოს ხელმძღვანელების მიერ გამოყოფილი საშუალებები გადაანაწილონ შესაბამის პროექტებზე.

ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, უდავოდ საინტერესოა როგორია თანამედროვე ეტაპზე საქართველოში არსებული რეალობა მენეჯერული აღრიცხვის კუთხით.

დღესდღეობით ქართული კომპანიები გამოიყენებენ აღრიცხვის ინტეგრირებულ სისტემას (ფინანსურ და მენეჯერულ აღრიცხვას), რასაც ცხადია, ახლავს თავისი უარყოფითი მხარეები.

როგორც ცნობილია, ორგანიზაციული სტრუქტურა მათ მენეჯერებზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის ხარისხთან მიმართებით, შეიძლება დაიყოს ცენტრალიზებულ ან დეცენტრალიზებულ ფორმად, რომელთაგან ცენტრალიზებულ ორგანიზაციებს აქვთ იერარქიული, პირამიდული სტრუქტურა, აგებული ფუნქციონალურ პრინციპებზე (ადმინისტრაცია, ფინანსები, მომარაგება, წარმოება, მომსახურება, მარკეტინგი და სხვა). მმართველობის ასეთი სისტემა თავისი არსით კონსერვატიულია და არ უზრუნველყოფს თანამშრომლების საქმიანობის თავისუფლებას. კვლევები გვიჩვენებს, რომ გარკვეულ შემთხვევაში მმართველობის მკაცრად ცენტრალიზებული სისტემა განვითარების შემაფერხებელ ფაქტორად იქცევა, ზღუდავს შემსრულებელთა ინიციატივას, აფერხებს მმართველობის ოპერატიულობას. დეცენტრალიზებული მმართველობის მთავარ უპირატესობად გვევლინება პასუხისმგებლობის ცენტრის მენეჯერების თავისუფლება მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისას, ვინაიდან ისინი უფრო ზუსტ და დეტალურ ინფორმაციას ფლობენ, რაც დადებითად მოქმედებს მენეჯმენტის ქვედა დონეზე მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძვლიანობასა და ოპერატიულობაზე. მიმდინარე მოვალეობების შესრულებისაგან გათავისუფლებულ საწარმოს ზედა დონის მენეჯმენტს კი საშუალება ეძლევა კონცენტრირება მოახდინოს პერსპექტიული ამოცანების გადაჭრაზე, სტრატეგიის შემუშავებაზე,

ჩვენი აზრით, მმართველობითი აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა და არსებული ტენდენციები, ამ მიმართულებით დაგროვილი დიდი თეორიული და პრაქტიკული გამოცდილება, მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს ქართულ კომპანიებს თავიანთ საქმიანობაში, რაც თავის მხრივ იქნება მათი ეფექტიანი ფუნქციონირების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გარანტი.

ლიტერატურა:

1. მიქაძე პ. მმართველობითი აღრიცხვა, დამხმარე სახელმძღვანელო. თბ., 2000
2. ფინანსური ინფორმაცია მენეჯერებისათვის, ACCA სახელმძღვანელო (საერთაშორისო პრაქტიკა), თარგმანი ინგლისურიდან., თბ., ბაგ. 2003 წ.
3. ნ.ძიმცვიშვილი, მ.ნაჭყებია, ს.დათუაშვილი, გ.ბაქრაძე. მმართველობითი აღრიცხვა. თბ., 2009წ.
4. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, ჟურნ. „ბუღალტრული აღრიცხვა“, №2, გვ. 20-28, თბ., 2010 წ.

Managerial Accounting System Priorities

Nazi Gvaramia

*Doctor of economics, Associated professor
Sukhumi state university*

S u m m a r y

Scientific paper represents the role of accounting and importance in the sphere of formation and execution of management policy of a company, key issues, which led to the dividing of accounting as a financial, managerial and tax registering. Discussion covers following topics: International practice of managerial accounting, The program, which is developed by the American Association of accountants (American Accounting Association), Several researches of modern scientists in the abovementioned sphere. Priority questions of managerial accounting are explicated, they are mostly important for the management of the company.

Functions of managers who are responsible for expenditure centers are represented in the work. On the base of carried out researches, the sentences of recommendation are offered in the conclusive part of the scientific paper, which in practice realization will importantly support Georgian Companies in their business, as an important guarantee of their effective functioning.

Key words: *Accounting; system; politic; priorities.*