

ივანე ბოდიბიძე

ბუნებისმეტყველების

აღრიცხვის

თეორია

ფუძვნი მშობლოებისა და
და-ძმების ნათელ ხსოვნას

ი. ვოფერიძე

თ ა ვ ი 1

სამეურნეო აღრიცხვის ზოგადი დახასიათება. ბუღალტრული აღრიცხვის თავისებურებანი და ფუნქციები

1.1. ცნება აღრიცხვის შესახებ. სამეურნეო აღრიცხვის არსი

ადამიანს რთულ გარემოში უხდება ცხოვრება. ადამიანთა საზოგადოების გარემომცველი სამყაროს სირთულე განპირობებული იმით, რომ იგი აერთიანებს ბუნებრივი, ეკონომიკური, სოციალური და სხვა ხასიათის მრავალნაირ მოვლენებს და პროცესებს, რომელთა შესწავლა-გამოკვლევა და თვისებრივი დახასიათება შესაძლებელია მხოლოდ მათზე სათანადოდ ორგანიზებული დაკვირვების, მონაცემთა შესაბამის საზომებში რაოდენობრივად (რიცხობრივად) ასახვისა და რეგისტრაციის შედეგად. სწორედ ამ ფუნქციებს ასრულებს აღრიცხვა საზოგადოდ.

მაშასადამე, ადამიანთა საზოგადოების გარემომცველ სამყაროში მომხდარ მოვლენებზე სათანადოდ ორგანიზებულ დაკვირვებას, მონაცემთა შესაბამის საზომებში ასახვასა და რეგისტრაციას აღრიცხვა ეწოდება.

როგორც ვხედავთ, ეს განსაზღვრა არის აღრიცხვის ცნების განსაზღვრა, ანუ განმარტება იმისა, თუ რა არის აღრიცხვა საერთოდ, საზოგადოდ.

ამასთან ერთად, არსებობს აგრეთვე სამეურნეო აღრიცხვა, რომელიც სამეურნეო საქმიანობითაა განპირობებული. სამეურნეო საქმიანობა კი სხვა არა არის რა, თუ არა კვლავწარმოების პროცესი თავისი შემადგენელი მომენტების (წარმოება, განაწილება, გაცვლა, მოხმარება). ერთიანობაში.

ცნობილია, რომ ადამიანთა საზოგადოების არსებობისა და განვითარებისათვის საჭიროა საარსებო საშუალებები: საკმელი, ჩასაცმელი, ბინა, სათბობი და სხვა. ეს საშუალებები ბუნებაში მზამზარეულად არ მოიპოვება (ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა), საჭიროა მათი წარმოება. ეს კი თავისთავად გულისხმობს, რომ განხორციელდეს სამეურნეო საქმიანობა, ანუ მატერიალური დოვლათის კვლავწარმოების პროცესი.

იმისათვის, რომ კონტროლი გავუწიოთ სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობას, საჭიროა გვექონდეს დროული და ზუსტი ინფორმაცია არსებული მდგომარეობის შესახებ. ეს გარემოება სავალდებულო წესით განაპირობებს ვაწარმოოთ სამეურნეო პროცესებზე ორგანიზებული და მთლიანი დაკვირვება, ე.ი. სათანადო წესით ავსახოთ ის მოვლენები და ფაქტები, რომელთა ერთობლიობა, ერთად აღებული, შეადგენს სამეურნეო საქმიანობას და მოვახდინოთ დაკვირვების შედეგების გაზომვა (გარკვეულ საზომებში რიცხობრივად გამოსახვა) და მისი რეგისტრაცია. ეს შესაძლებლობას გვაძლევს ერთდროულად უზრუნველვყოთ აგრეთვე სამეურნეო საქმიანობის თვისებრივი დახასიათება, ვინაიდან სამეურნეო საქმიანობის ცალკეულ მოვლენებზე და ფაქტებზე დაკვირვება, მათი გაზომვა და რეგისტრაცია სამეურნეო პროცესებს ახასიათებს რაოდენობრივ გამოსახულებაში, რითაც აშკარავდება აგრეთვე მათი თვისებები და თავისებურებანიც. ამის შესაძლებლობას იძლევა სამეურნეო აღრიცხვა.

მაშასადამე, სამეურნეო აღრიცხვა არის სამეურნეო საქმიანობის რაოდენობრივი ასახვა და თვისებრივი დახასიათება კვლავწარმოების პროცესის მსვლელობაზე ზემოქმედების და ხელმძღვანელობის მიზნით.

სამეურნეო აღრიცხვამ დიდმნიშვნელოვანი როლი შეასრულა სახალხო მეურნეობაში თავისი მოქმედების ექვსი ათასწლეულის განმავლობაში, მიუხედავად იმისა, რომ ყოველ საზოგადოებრივ-ეკონომიკურ ფორმაციაში მას თავისი ნიშანთვისებები, ამოცანები და მოთხოვნები გააჩნდა.

1.2. სამეურნეო აღრიცხვის ძირითადი ნიშან-თვისებები, ამოცანები და მოთხოვნები თანამედროვე პირობებში

აღრიცხვის შინაარსი და ამოცანები განპირობებულია წარმოების წესის ბუნებით. საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პირობებში, სადაც საწარმოო საშუალებათა დიდი ნაწილი მეწარმეთა ხელში გადავიდა (საკუთრების სხვადასხვა ფორმით), წარმოებული პროდუქციაც მათი ინტერესების შესაბამისად ნაწილდება. ასეთ პირობებში, დემოკრატიულ საწყისებზე განვითარებადი ქვეყნისათვის, მთავარია წარმოების ამოქმედება და რაც შეიძლება მეტი და მაღალხარისხოვანი პროდუქციის წარმოება ნაკლები ფულად-მატერიალური და შრომითი დანახარჯებით. მხოლოდ ეს მოგვცემს შესაძლებლობას მოვამარაგოთ ქვეყნის მოსახლეობა საწარმოო და სამომხმარებლო საშუალებებით. ასეთ პირობებში აღრიცხვა ემსახურება წარმოების ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლებას და ამის საფუძველზე ქვეყნის ეკონომიკური ძლიერების განმტკიცებას.

აქედან გამომდინარეობს აღრიცხვისათვის დამახასიათებელი ნიშან-თვისებებიც, რომლებიც დაახლოებით შემდეგნაირად შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ:

1. უზრუნველყოფს საწარმოთა ფულად-მატერიალური რესურსების დაცვას გაფლანგვა-განიავებისაგან;
2. წარმოადგენს წარმოების მართვის უმნიშვნელოვანეს საშუალებას;
3. მოიცავს ეროვნული მეურნეობის საწარმოო-დაწესებულებებს და უზრუნველყოფს ქვეყნის მასშტაბით ერთიანი მაჩვენებლების მიღებას;
4. ეწყობა მეცნიერულ საფუძველზე და ხორციელდება ცენტრალური სახელმწიფოებრივი ხელმძღვანელობით;
5. წარმოადგენს საწარმოთა სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულების აუცილებელ წინაპირობას;
6. რეალურად ასახავს რა ფაქტობრივად არსებულ მდგო-

მარეობას, უზრუნველყოფს წარმოებას სარწმუნო ინფორმაციით საწარმოო-საფინანსო საქმიანობის მდგომარეობის შესახებ და სხვ.

ყოველივე ამასთან უშუალო კავშირშია სამეურნეო აღრიცხვის წინაშე მდგომი ამოცანებიც, რაც შემდგომში მდგომარეობს:

1. დაიცვას საწარმოთა საკუთრებაში არსებული ფულად-მატერიალური საშუალებები გაფლანგვა-განიავებისაგან;
2. კონტროლი გაუწიოს საწარმოო-საფინანსო გეგმური მაჩვენებლებისა და სახელშეკრულებო ვალდებულებათა შესრულებას;
3. მოგვცეს დროული და უტყუარი ცნობები მომავალი პერიოდისათვის საწარმოო-საფინანსო მაჩვენებლების განსაზღვრისათვის;
4. გამოავლინოს შრომის ნაყოფიერების გადიდებისა და პროდუქციის თვითღირებულების შემცირების ფარული რეზერვები;
5. ხელი შეუწყოს საწარმოთა ფულად-მატერიალური რესურსების ყაირათიანად ხარჯვას და წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებას;
6. ხელი შეუწყოს საწარმოებში სამეურნეო საქმიანობის მართვას და სხვ.

ამ ამოცანების გადაწყვეტისათვის აღრიცხვა ისე უნდა მოეწყოს, რომ იგი პასუხობდეს რიგ უმნიშვნელოვანეს მოთხოვნას. ეს მოთხოვნები ძირითად შემდეგში მდგომარეობს¹:

1. აღრიცხვისა და საგეგმო მაჩვენებლებს შორის დაცულ იქნას სავალდებულო შესადაარისობა, წინააღმდეგ შემთხვევაში აღრიცხვა გეგმის შესრულების კონტროლის ფუნქციას ვერ შეასრულებს;
2. ერთნაირი სამეურნეო ოპერაციები ერთნაირი წესით აისახოს ყველა საწარმოში, დაწესებულებასა და ორგანიზაციაში

1. დაწვრილებით იხ. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ „საქართველოს კანონის თაობაზე“, მუხლი მე-13 — „ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“

(სადაც იგი სრულდება). ასევე ითქმის აღრიცხვის თვითონული მაჩვენებლის ერთნაირი წესით გაანგარიშების აუცილებლობის შესახებ. ასეთი წესების არსებობა შესაძლებლობას გვაძლევს მივიღოთ საჭირო კრებისითი მაჩვენებლები როგორც რაიონის, ისე ქვეყნის მთელი ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით;

3. ზუსტად ასახავდეს მთელ სამეურნეო საქმიანობას. არაზუსტ ცნობებზე დაყრდნობით მიღებული ღონისძიებების განხორციელებით შეუძლებელია სასურველი შედეგების მიღწევა;
4. იყოს მარტივი, გასაგები და მშრომელთათვის ხელმისაწვდომი. ამიტომ აღრიცხვა ისე უნდა მოეწყოს, რომ სპეციალური განათლების გარეშე იყოს შესაძლებელი მის შინაარსში გარკვევა. არ უნდა იყოს გადატვირთული ზედმეტი მაჩვენებლებით (რომელთაც არსებითი მნიშვნელობა არა აქვთ, ხოლო მათ მიღებაზე კი საკმაოდ დიდი ენერგია და სახსრები იხარჯება);
5. იყოს ეკონომიური. საწარმოებში აღრიცხვის სამუშაოთა შესრულება დიდ დანახარჯებთანაა დაკავშირებული, რაც ტვირთად აწვება წარმოებულ პროდუქციას. ამიტომ სააღრიცხვო საქმიანობა ისე უნდა მოეწყოს, რომ იგი ხელს უწყობდეს წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებას;
6. მოიცავდეს სამივე სტადიის საქმიანობას. სამეურნეო აღრიცხვას, კვლავწარმოების პროცესის სამივე სტადიაზე (მომარაგება, წარმოება, რეალიზაცია) თავისი ამოცანები აქვს, რომლის წარმატებით გადაწყვეტა შეუძლებელია თუ აღრიცხვა არ მოიცავს სამივე სტადიის საქმიანობას;
7. ვითარდებოდეს მეცნიერულ საფუძველზე. ბუნალტრული აღრიცხვა მხოლოდ მაშინ შეიძლება იყოს წარმოების პროცესის კონტროლისა და აზრობრივი განზოგადების საშუალება, თუ აღრიცხვაში სწორად აისახება ეს პროცესი. ეს კი ყოვლად შეუძლებელია, თუ აღრიცხვა არ მოეწყოს მეცნიერულ საფუძველზე.

1.3. აღრიცხვაში გამოსაყენებელი საზომები

სამეურნეო საქმიანობის რაოდენობრივი ასახვისა და თვისებრივი დახასიათებისათვის აუცილებელია წრებრუნვის პროცესში მყოფი შრომითი და ფულად-მატერიალური რესურსების ოდენობის დადგენა-გაზომვა, ანუ შესაბამის საზომ ერთეულებში გამოსახვა.

იმისათვის, რომ აღრიცხვამ სრულად ასახოს კლავწარმოების პროცესი, მას უნდა გააჩნდეს ყველა ის საზომი, რომელთა გამოყენება შესაძლებლობას მოგვცემს გავზომოთ როგორც შრომითი და ფულად-მატერიალური რესურსები, ისე შესრულებული სამუშაოები და გაწეული მომსახურება.

განასხვავებენ შრომითს, ნატურალურს და ღირებულებითს (ფულად) საზომებს.

შრომითი საზომები

ცნობილია, რომ შრომის პროცესის მარტივი მომენტებიდან მთავარია შრომა (ანუ მიზანშეწონილი მოქმედება), რადგანაც: შრომა ქმნის ღირებულებას, შრომის პროდუქტის ღირებულება იზომება მის საწარმოებლად დახარჯული შრომით, შრომის ანაზღაურება ხდება დახარჯული შრომის მიხედვით. ეს გარემოება სავალდებულო წესით განაპირობებს დახარჯული შრომის გაზომვის აუცილებლობას.

შრომითი საზომები, თავის მხრივ, სხვადასხვაა, სახელდობრ:

1. დროის ნორმატიული მონაკვეთი — ნორმადღე, ნორმასაათი;
2. დროის განსაზღვრული მონაკვეთი — დღე, ცვლა, საათი;
3. დროის განსაზღვრული მონაკვეთი მუშაკზე — კაცდღე, კაცსაათი.
4. დროის განსაზღვრული მონაკვეთი შრომის საშუალებებზე — დაზგასაათი, ტრაქტორსაათი, ხარდღე, ცხენდღე და სხვა.

შრომითი საზომების გამოყენების მთავარი დანიშნულებაა პროდუქციის წარმოებაზე დახარჯული შრომის რაოდენობის განსაზღვრა და შრომის მიხედვით ანაზღაურებისათვის საჭირო ინფორმაციის მიღება.

შრომითი საზომები განსაკუთრებით ფართოდ გამოიყენება შრომითი დანახარჯების დაგეგმვის, დახარჯული ცოცხალი შრომის აღრიცხვისა და შრომის ნაყოფიერების განსაზღვრის დროს. ამასთან, ისინი განმაზოგადებელი მაჩვენებლების სახით გამოიყენება როგორც ცალკეულ საწარმოებში, ისე დარგისა და ქვეყნის ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით.

ნატურალური საზომები

მარტო შრომითი საზომების გამოყენებით შეუძლებელია შრომის პროცესის მთელი სისრულით ასახვა, ვინაიდან იგი, შრომასთან ერთად, შეიცავს აგრეთვე შრომის საგანს და შრომის საშუალებებს, რომელთაც ნატურალურ-ნივთობრივი ფორმა გააჩნიათ. ამიტომ მათი ნაშთები და განხორციელებული ცვლილებებიც შესაბამის საზომ ერთეულებში უნდა აისახოს.

მსგავსად ამისა, როგორც თვით საზოგადოებრივი პროდუქტი, მისი ცალკეული შემადგენელი ნაწილებიც (საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოებასთან დაკავშირებული მატერიალური საწარმოო ხარჯები) გამოისახება მატერიალურ-ნივთობრივ ფორმაში. ეს განაპირობებს სამეურნეო საშუალებათა წრებრუნვა ბულალტრულ აღრიცხვაში აისახოს ნატურალურ საზომებში.

მაშასადამე, ნატურალური საზომების გამოყენება განპირობებულია იმით, რომ კვლავწარმოების პროცესში ჩართულია ერთმანეთისგან თვისებრივად განსხვავებული მრავალი სახის საშუალება, რომელთაც თავიანთი ნატურალურ-ნივთობრივი ფორმა გააჩნია, რის გამო შესაბამის ნატურალურ საზომებში უნდა გაიზომოს.

ნატურალურ საზომებში აისახება სულიერი არსებანი და ყველა უძრავ-მოძრავი ქონება. ნატურალურ საზომებში გამოისახება მატერიალური დოვლათის გეგმური და ფაქტობრივი მაჩვენებლები მომარაგების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიებზე. მათი გამოყენების გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა გაგვერკვია ამა თუ იმ სახის სამეურნეო საშუალებათა არსებული ნაშთები და მათში მომხდარი ცვლილებები დროის განსაზღვრულ პერიოდში.

ნატურალურ საზომებს მიეკუთვნება:

1. წონის საზომები — გრამი, კილოგრამი, ცენტნერი, ტონა;

2. სიგრძის საზომები — მილიმეტრი, სანტიმეტრი, დეციმეტრი, მეტრი;
3. მოცულობის საზომები — კუბური სანტიმეტრი, კუბური მეტრი;
4. ფართობის საზომები — კვადრატული დეციმეტრი, კვადრატული მეტრი, ჰექტარი;
5. ერთობლიობის საზომები — სული, ფრთა, ცალი, თავი;
6. სიმძლავრის საზომები — ცხენის ძალა, კილოვატი, ვატი;
7. ენერჯიის საზომები — კილოვატსაათი;
8. ტვირთზიდვის საზომები — ტონაკილომეტრი და სხვ.

ნატურალური საზომების გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს კონტროლი გავუწიოთ წონის, სიგრძის, მოცულობის, ფართობის, ერთობლიობის და სხვა საზომებში ასასახავი საშუალებების მოძრაობას, მათი საწარმოო-სახელშეკრულებო მაჩვენებლების შესრულების მიმდინარეობას.

მიუხედავად ამისა, ნატურალური საზომების გამოყენების სფერო შეზღუდულია იმ თვალსაზრისით, რომ ნატურალურ საზომებში მოცემული სხვადასხვა მოვლენის განზოგადება შეუძლებელია. ასე მაგალითად, არ შეიძლება ერთმანეთს შევადაროთ ერთი კილოგრამი თაფლი და ერთი კილოგრამი სანთელი (მიუხედავად იმისა, რომ ორივე ერთი დარგიდან მიიღება და ერთი და იგივე საზომში გამოიხატება), ან ერთი ცენტნერი რძე და ერთი სული ხბო (თუნდაც ერთი ფურიდან იყოს ისინი მიღებული), ვინაიდან თითოეული მათგანი, თავისი ბნუებით, არსებითად განსხვავდება ერთიმეორისაგან.

ღირებულებითი საზომი

ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ ყოველი საქონელი ბუნებით ორადია. ერთსა და იმავე დროს იგი არის მოხმარების საგანიც და ღირებულების მატარებელიც, ე.ი. ყოველ საგანს აქვს როგორც ნატურალური, ისე ღირებულებითი ფორმა. ამიტომ წარმოების პროცესში შექმნილი საზოგადოებრივი პროდუქტი განიხილება არა მარტო მატერიალურ-ნივთობრივი, არამედ ღირებულებითი ფორმითაც.

გარდა ამისა, საზოგადოებრივი წარმოების ორგანიზაციისა და მართვისათვის ყოველთვის საჭიროა ვიცოდეთ არსებული დარგებიდან მიღებული სხვადასხვა პროდუქტის საერთო მოცულობა, მათი წარმოების მატერიალური ხარჯების საერთო ჯამი და სხვა. ასეთი ჯამის დადგენა შესაძლებელია მხოლოდ მაშინ, თუ ერთმანეთისაგან განსხვავებულ ნივთებს (რკინა, ქვანახშირი, მანქანა, ფეხსაცმელი და სხვა) მოვიყვანთ თანაზომად მდგომარეობაში, გავხდით შედარებადს.

როცა თვითოეული სახის პროდუქტი განიხილება არა მსგავს პროდუქტთა ურთიერთშესადარებლად (როგორც მაგალითად, სხვადასხვა სახის სათბობის ან სხვადასხვა სახის საკვები პროდუქტების ურთიერთშედარება, რომელიც შესაძლებელია კალორიების მიხედვით პირობით პროდუქტში მათი გადაანგარიშების მეშვეობით), არამედ როგორც საზოგადოებრივი პროდუქტის შემადგენელი ნაწილები, თანაზომადი უნდა ვეძიოდ არა მათ ფიზიკურ თვისებებში, არამედ მათს საზოგადოებრივ ბუნებაში.

სხვადასხვა პროდუქტისათვის საერთო ნიშანს (რომელმაც ისინი აქციეს შედარებად სიდიდეებად) წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ ყველა მათგანი შრომის პროდუქტია. ამიტომ მათი მოცულობის სიდიდის გაზომვა შესაძლებელია მხოლოდ მათ წარმოებაზე დახარჯული საზოგადოებრივი შრომის გაზომვით. ამასთან, სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის პირობებში ცალკეული პროდუქტების შეთანაზომვა ხდება არა დახარჯული დროის, არამედ ღირებულებითი თანაზომადის, ნივთთა ღირებულების ფულში გამოხატვის (შეფასების) მეშვეობით, რომელიც საქონელში მოქცეული შრომის რაოდენობას გამოხატავს. ეს გარემოება სავალდებულო წესით განაპირობებს საეურნეო საშუალებათა წრებრუნვის პროცესის ღირებულებით (ფულად) საზომში ასახვის აუცილებლობას.

ღირებულებითი (ფულადი) საზომი წარმოადგენს უნივერსალურ საზომს. მისი მთავარი უპირატესობა ისაა, რომ მას უნარი შესწევს სხვადასხვა ნივთებს შორის არსებული სხვაობა წაშალოს, ე.ი. მოიყვანოს ისინი თანაზომად მდგომარეობაში, რათა შესაძლებელი შეიქმნას მათი შეჯამება. ასე, მაგალითად, სოფლის

მეურნეობის მრავალი სახის პროდუქციის, შენობა-ნაგებობათა, მუშა და პროდუქტიული პირუტყვის, სასოფლო-სამეურნეო ტექნიკის, მრავალწლიანი ნარგავებისა. და სხვა საერთო რაოდენობის (სახეების მიხედვით) თითოეული მათგანის ღირებულებაზე გადამრავლებით მიღება თითოეული სახის სამეურნეო საშუალების ღირებულებათა ჯამები, ხოლო მათი შეჯამებით — ყველა სახის სამეურნეო საშუალების საერთო ღირებულების ჯამი. აღნიშნული შაჩვენებლის განსაზღვრას უაღრესად დიდი და მრავალმხრივი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ანალიზისათვის.

ღირებულებითი საზომის ამავე თვისებით აიხსნება ის გარემოება, რომ იგი შესაძლებლობას გვაძლევს განვსაზღვროთ ისეთი უმნიშვნელოვანესი ეკონომიკური კატეგორიები, როგორცაა პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოების, გაწეული მომსახურების) გეგმური და ფაქტობრივი თვითღირებულება, რენტაბელობა და სხვა, რომელთა მეცნიერული შესწავლა-გამოკვლევით ვსახავთ საჭირო ღონისძიებებს წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებისათვის.

1.4. სამეურნეო აღრიცხვის სახეები

იმისათვის, რომ წარმატებით გადავწყვიტოთ ქვეყნის ეროვნული მეურნეობის წინაშე მდგომი ამოცანები, საჭიროა სწორად ავსახოთ და სისტემატური კონტროლი გავუწიოთ წარმოების პროცესის ნორმალურ განვითარებას. ეს პროცესი უაღრესად რთული შედგენილობისაა, რის გამო მისი სრულყოფილად ასახვა და შესწავლა შესაძლებელია მხოლოდ სხვადასხვა სახის აღრიცხვის გამოყენებით.

სამეურნეო აღრიცხვა აერთიანებს სამი სახის აღრიცხვას: ოპერატიულს, ბუღალტრულს და სტატისტიკურს.

ოპერატიული აღრიცხვა არის სამეურნეო საქმიანობის ამა თუ იმ უბანზე განხორციელებული ცვლილებების ასახვა მათი

შესრულებისთანავე. ოპერატიულ აღრიცხვას უწოდებენ აგრეთვე პირველადს, ძირეულ აღრიცხვას. როგორც სახელწოდებიდან ჩანს, აღრიცხვის ეს სახე განსაკუთრებით დამახასიათებელია ძირეული საწარმოო ერთეულებისათვის (ბრიგადა, ფერმა, საამქრო, განყოფილება, ავტოპარკი, სახელოსნო და სხვა) და ამ ქვედანაყოფებში შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებს ასახავს დაუყოვნებლივ, ოპერატიულად. ამასთან, თავისდროული პირველადი ჩანაწერები სათანადო საფუძველს გვაძლევს იმისათვის, რომ სამეურნეო საქმიანობის ამა თუ იმ უბანზე განვახორციელოთ ოპერატიული ხელმძღვანელობა სახელმეკრულებო ვალდებულებათა სრულად შესრულებისათვის. ეს ოპერატიული აღრიცხვის მთავარი დანიშნულებაა.

ოპერატიული აღრიცხვა ცნობებს იძლევა მხოლოდ ცალკეული სამეურნეო მოვლენების შესახებ. მისთვის არ არის დამახასიათებელი წინასწარ ჩამოყალიბებული მეთოდი აღრიცხვისა. მისი მთავარი მიზანია ცალკეული სამეურნეო ცვლილებების ასახვა ამავე ოპერაციების მსვლელობაზე ყოველდღიური კონტროლის მიზნით. იგი იყენებს სამივე სახის საზომს, მაგრამ უპირატესად ნატურალურს¹.

ოპერატიულ აღრიცხვას დიდი მნიშვნელობა აქვს აგრეთვე საწარმოს ოპერატიულ მართვაში, ვინაიდან, ასეთი აღრიცხვის გარეშე საწარმოებში გარდაუვალია წარმოების ჩაშლა, იმის გამო, რომ ხელმძღვანელისათვის მოულოდნელი აღმოჩნდება მასალების, ნახევარფაბრიკატების, ინსტრუმენტების, მოწყობილობის ნაკლებობა. მოწყობილობისა და მასალების აღრიცხვის ჩამორჩენილობა საშუალებას უსპობს წარმოების ხელმძღვანელს სწორად და მთლიანად გამოიყენოს საწარმოს რესურსები და უზრუნველყოს წარმოების შეუფერხებელი მიშაობა. (ხაზგასმა ჩვენია ი.გ.).

ოპერატიული აღრიცხვის მნიშვნელობა მარტო ამით არ ამოიწურება. მისი უდიდესი მნიშვნელობა კიდევ იმაში მდგო-

1. ღირებულებითი (ფულადი) საზომი ოპერატიულ აღრიცხვაში ისევე გამოიყენება, როგორც ნატურალური და შრომითი საზომები და არა როგორც განმაზოგადებელი საზომი.

მარეობს, რომ სწორედ ასეთი აღრიცხვა უზრუნველყოფს პარტნიორთა საკუთრების დაცვას გაფლანგვა-განიევებისაგან, რადგანაც მხოლოდ ასეთი აღრიცხვის მეშვეობით წარმოებს მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებზე ფულად-მატერიალური საშუალებების გაპიროვნება სახეების, რაოდენობის, ხარისხის, შენახვის ადგილის მიხედვით. გარდა ამისა, ოპერატიული აღრიცხვის გარეშე შეუძლებელია შრომის მიხედვით განაწილების განხორციელება, ვინაიდან ანაზღაურების საფუძველს წარმოადგენს შესრულებული სამუშაოს რაოდენობა, ხარისხი და ნამუშევარი დრო, რომლის დადგენა ხდება ოპერატიული აღრიცხვის მეშვეობით.

ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემებს ხელმძღვანელობისათვის იყენებენ არა მარტო ადგილზე (წარმოების ხელმძღვანელობა), არამედ ზემდგომი ორგანოებიც. ოპერატიულ აღრიცხვას მიეკუთვნება ყოველდღიურად შესრულებული სამუშაოების აღრიცხვა, წარმოებული კონკრეტული სახის პროდუქციის აღრიცხვა მიღების ადგილზე, ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის აღრიცხვა მოხმარების ადგილზე, მომუშავეთა ყოველდღიურად სამუშაოზე გამოცხადებისა და სამუშაოდან წასვლის ტაბელური აღრიცხვა და სხვა.

შესაძლებელია ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემები არც კი გაფორმდეს დოკუმენტებით, არამედ მოხდეს მათი გადაცემა ტელეფონით, ტელეგრაფით, რადიოთი და სხვა.

ოპერატიული აღრიცხვა ახდენს ზოგიერთი ცნობების განზოგადებასაც. ამას იგი აღწევს ოპერატიული ანგარიშგებების მეშვეობით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ ოპერატიული აღრიცხვა ისეთი აღრიცხვაა, რომლის მეშვეობით სამეურნეო მოვლენებს ავსახავთ მათი შესრულებისთანავე და ამ ცნობებს ვიყენებთ ცალკეულ სამუშაო უბნებზე ოპერატიული ხელმძღვანელობის განხორციელებისათვის.

ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით ვარკვევთ რა სახის, რამდენი და რა ღირებულების მატერიალური ფასეულობა გააჩნია საწარმოს კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდისათვის, აგრეთვე რა მიზნობრივი დანიშნულების რამდენი ფულადი საშუალებები

გააჩნია, ვავლენთ ჩვენი საწარმოს მოთხოვნებს სხვა საწარმოსადმი (დებიტორული დავალიანება), ჩვენი საწარმოს ვალდებულებებს სხვა საწარმოებისადმი (კრედიტორული დავალიანება), ვსაზღვრავთ წარმოების თითოეულ დარგში გაწეულ ფულად-მატერიალურ და შრომით ხარჯებს და მიღებული პროდუქციის რაოდენობას, ვანგარიშობთ წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებას, ვადგენთ რეალიზებული პროდუქციის მოცულობას, მის ფაქტობრივ სრულ თვითღირებულებას და ვსაზღვრავთ საწარმოს საბოლოო ფინანსურ შედეგებს (მოგება და ზარალი). ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით ვახორციელებთ ანგარიშსწორებას შრომის მიხედვით საწარმოს პერსონალთან, ვადგენთ წარმოების რენტაბელობას და სხვ.

ყოველივე ეს ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით შეისწავლება არა ცალ-ცალკე, აღრიცხვის უბნებად დაყოფით, და პერიოდულად, არამედ მთელი საწარმოს მასშტაბით, ერთიანად, მთლიანად და განუწყვეტლად (დროსა და სივრცეში). შეისწავლება სამივე საზომში, მაგრამ განსაკუთრებით ღირებულებით (ფულად) საზომში განზოგადებულად ასახვაა აუცილებელი. ეს შესაძლებლობას გვაძლევს კონტროლი გავუწიოთ საწარმოთა სამეურნეო გეგმებისა და სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებას და სწორად ვუხელმძღვანელოთ წარმოების განვითარებას.

ამგვარად, ბუღალტრული აღრიცხვა არის დოკუმენტურად დასაბუთებული მთლიანი და უწყვეტი აღრიცხვა, რომელიც კვლავწარმოების პროცესს სწავლობს ფულად საზომში განზოგადებულად.

სტატისტიკური აღრიცხვის მეშვეობით ვახდენთ საზოგადოებრივი წარმოების პროცესებზე, სოციალურ-ეკონომიკურ მოვლენებზე მასობრივ დაკვირვებას, მონაცემთა დაჯგუფებას და თავმოყრას, შეფარდებითი და საშუალო სიდიდეების გამომანგარიშებას, მონაცემთა ცხრილებისა და გრაფიკების სახით გამოსახვას და სხვა. სტატისტიკურ მონაცემებს ფართოდ ვიყენებთ, აგრეთვე სამეურნეო საქმიანობის კონტროლისათვის. ამ გაგებით სტატისტიკა სამეურნეო აღრიცხვის ერთ-ერთი ძირითადი სახეა.

ამასთან, სტატისტიკის რაობა ამით არ შემოიფარგლება. სტატისტიკა ამავე დროს არის „დამოუკიდებელი მეცნიერება, რომელიც შეისწავლის დიალექტიკური განვითარების პროცესში მყოფი საზოგადოებრივ-ეკონომიური მოვლენებისა და პროცესების რაოდენობრივ მხარეს თვისობრივ მხარესთან მჭიდრო კავშირში“.¹

ოპერატიული, ბულალტრული და სტატისტიკური აღრიცხვა მჭიდროდ არიან დაკავშირებული ერთმანეთთან, ავსებენ და განაპირობებენ ერთიმეორეს და ქმნიან სამეურნეო აღრიცხვის ერთიან სისტემას. ოპერატიული აღრიცხვა გვაძლევს ცნობებს ყოველდღიურად შესრულებული სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, ბულალტრული აღრიცხვა ახდენს ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემთა სისტემატიზაციას, ხოლო სტატისტიკური აღრიცხვა — განზოგადებული მაჩვენებლების მიღებას, რის მეშვეობითაც ვახასიათებთ შესასწავლი მოვლენის ერთობლიობას კონკრეტული საწარმოს, დარგის და ქვეყნის ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით.

სამეურნეო აღრიცხვის ერთიანობა უზრუნველყოფილია აღრიცხვის ორგანიზაციის ერთიანი პრინციპებით, როგორცაა: ერთიანი პირველადი დოკუმენტების არსებობა, მიმდინარე აღრიცხვის ერთიანი, მეცნიერულად შემუშავებული ანგარიშთა გეგმისა და კორესპონდენციის გამოყენება, ფულად-მატერიალური საშუალებებისა და ანგარიშსწორებათა ოპერაციების აღრიცხვის ერთიანი წესის დამკვიდრება, ბალანსის მუხლების შეფასების ერთიანი წესის შემრღება, ბულალტრული აღრიცხვის ერთიანი ფორმის დანერგვა. ბოლოს, სამეურნეო აღრიცხვის ერთიანი სისტემა უზრუნველყოფილია ერთიანი სახელმწიფოებრივი ხელმძღვანელობით, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს სისტემატურად სრულყოთ და გავაუმჯობესოთ ეს სისტემა.²

1. შ.ბერაძე-სტატისტიკის ზოგადი თეორიის საფუძვლები, თბილისი, 1969. გვ. 10.

2. უფრო დაწვრილებითი იხ. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება № 70, 1998 წლის 6 თებერვალი გაზ. „ფინანსები“, 19-26 თებერვალი, 1998 წელი.

1.5. ბულალტრული აღრიცხვის ძირითადი ნიშან-თვისებანი და ამოცანები

აღრიცხვის სხვა სახეებისაგან განსხვავებით, ბულალტრულ აღრიცხვას გააჩნია შემდეგი ნიშან-თვისებანი:

პირველი — ბულალტრული აღრიცხვა ფულად საზომში განზოგადებული აღრიცხვაა. ცხადია, ფულად საზომთან ერთად იგი იყენებს აგრეთვე ნატურალურ და შრომითს საზომებსაც.

მეორე — ბულალტრული აღრიცხვა მთლიანი აღრიცხვაა. თუ ოპერატიული აღრიცხვა ცალკეულ სამეურნეო მოვლენებს ასახავს (მაგ. სამუშაოზე მოსვლა და სამუშაოდან წასვლა, თვითოეული მუშის მიერ ნედლეულის დღიური ხარჯვა და სხვ.), ხოლო სტატისტიკური აღრიცხვა არაიშვიათად იზღუდება ნაწილობრივი დაკვირვებით (რომლის შედეგებს ავრცელებს მთელ ერთობლიობაზე). ბულალტრული აღრიცხვა მთლიანი აღრიცხვაა. ეს იმას ნიშნავს, რომ ბულალტრულ აღრიცხვაში ერთ მთლიანობაში აისახება მომარაგების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიების მთელი სამეურნეო საქმიანობა.

მესამე — ბულალტრული აღრიცხვა დოკუმენტური აღრიცხვაა. როგორც ავღნიშნეთ, ოპერატიული თუ სტატისტიკური აღრიცხვის დროს ყოველთვის არ არის აუცილებელი სამეურნეო მოვლენების დოკუმენტური გაფორმება, მაშინ, როცა ბულალტრული აღრიცხვა არ არსებობს სათანადო ფორმისა და შინაარსის მქონე დოკუმენტის გარეშე. ესა თუ ის სამეურნეო ოპერაცია ბულალტრულ აღრიცხვაში აისახება მხოლოდ მაშინ, თუ იგი გაფორმებულია სათანადო დოკუმენტით. ამდენად, ბულალტრული აღრიცხვა დოკუმენტურად დასაბუთებული აღრიცხვაა.

მეოთხე — იყენებს ანგარიშთა სისტემას და ორადი ასახვის ბერძს. ანგარიშთა სისტემის გამოყენება საშუალებას იძლევა თვისებრივად ერთგვაროვნების მიხედვით დავაჭვფოდ საწარმოს სამეურნეო საშუალებები, მათი ფორმირების წყაროები და პროცესები, ხოლო ყოველივე ამის ორადი წესით ასახვა უზრუნველყოფს

ორმხრივი კონტროლი დავაწესოთ სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების მოძრაობაზე. ეს ხერხიც მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისათვისაა დამახასიათებელი.

მეხუთე — *იყენებს ბალანსური განზოგადების ხერხს.* ყოველი საწარმო შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდისათვის განსაზღვრული წესით აჯგუფებს და ფულად საზომში ასახავს თავის განკარგულებაში არსებულ სამეურნეო საშუალებებს, რითაც ნათელი წარმოდგენა ეძლევა წარმოების ხელმძღვანელობას საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ცვლილებებით გამოწვეული შედეგების შესახებ. ბუღალტრული აღრიცხვა ამას აღწევს ბრუნვათა უწყისების და ბალანსების მეშვეობით.

მეექვსე — *უწყვეტია დროში.* ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა ასახავს არა მარტო კვლავწარმოების ერთ რომელიმე სტადიას, (დამზადება, წარმოება, რეალიზაცია), არამედ სამივეს, ხოლო კვლავწარმოების პროცესის უწყვეტობა კი ობიექტურ კანონზომიერებას წარმოადგენს, ცხადია, ბუღალტრული აღრიცხვაც უწყვეტია დროში. ე.ი. სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობა განუწყვეტლივ აისახება ანგარიშებში საწარმოს დაარსებიდან მის ლიკვიდაციამდე. წარმოების პროცესის უწყვეტი ასახვა დამახასიათებელია მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისათვის.

მეშვიდე — *სამეურნეო ოპერაციებს ასახვას, როგორც სინთეზურად და ანალიზურად, ისე ქრონოლოგიურად და სისტემურად, რაც ოპერატიული და სტატისტიკური აღრიცხვისათვის ნიშანდობლივს არ წარმოადგენს.*

გარდა ამისა, ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებითი მონაცემები, მათი სათანადო დამუშავების შემდეგ, გამოიყენება არა მარტო საწარმოს ან რაიონის, არამედ ქვეყნის მთელი ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით.

მერვე — *იყენებს სამეურნეო საშუალებათა ინვენტარიზაციას.* ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა ასახავს სამეურნეო საშუალებათა არსებულ ნაშთებს და მათში გამოწვეულ ცვლილებებს, ამიტომ საშუალების ამსახველი ანგარიშების ნაშთები (მოცემული პერიოდისათვის) ზუსტად უნდა შეესაბამებოდეს ფაქტო-

ბრივად არსებულს. ინვენტარიზაცია სწორედ ამ შესაბამისობის მდგომარეობას სწავლობს, რითაც უზრუნველყოფს აგრეთვე საწარმოს საშუალებათა დაცვას გაფლანგვა-განიავებისაგან და სხვა.

ყველა ზემოაღნიშნული ძირითადი ნიშნები განუყოფლად არიან დაკავშირებული ერთმანეთთან, განაპირობებენ ერთიმეორეს და ძირითადად განსაზღვრავენ კიდევ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდს.

ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე მდგომი ამოცანებია:

1. კონტროლი გაუწიოს საწარმოების (ორგანიზაციების, დაწესებულებების) სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის მაჩვენებლებისა და სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებას, ფულად-მატერიალური და შრომითი რესურსების რაციონალურად და მიზნობრივად გამოყენებას, ფინანსური დისციპლინის მტკიცედ დაცვას;
2. უზრუნველყოს საწარმოთა საშუალებების დაცვა ყოველგვარი ხელყოფისა და დაზიანებისაგან;
3. ხელი შეუწყოს აუმოქმედებელი რეზერვების გამოვლინება-გამოყენებას, მომჭირნეობის რეჟიმის განხორციელებას და ამის საფუძველზე წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებას;
4. უზრუნველყოს საწარმოს ხელმძღვანელობა დროული, საჭირო და სარწმუნო ინფორმაციით, რათა სათანადო ხელმძღვანელობა გაუწიოს წარმოების განვითარებას¹.

1.6. ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები

ფუნქცია ლათინური სიტყვაა (funtio) და ნიშნავს შესრულებას. ფუნქცია ამავე შინაარსობრივი გაგებით გამოიყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც. იგი მიგვითითებს იმის შესახებ, თუ რა

1. უფრო დაწვრილებით იხ. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება №70, 1998 წლის 6 თებერვლის „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე“

როლს, რა მოვალეობას ასრულებს იგი წარმოების პროცესში, რა არის მისი მთავარი დანიშნულება საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის ასახვისას.

ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები განუყოფლადაა დაკავშირებული და გამომდინარეობენ სამეურნეო აღრიცხვის (და კერძოდ ბუღალტრული აღრიცხვის) ნიშან-თვისებებიდან, ამოცანებიდან და მოთხოვნებიდან.

ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციებიდან განსაკუთრებულად უნდა გამოვეყოთ:

მეცნიერულ-შემეცნებითი ფუნქცია

ინფორმაციული ფუნქცია

კონტროლის ფუნქცია

აღმზრდელობითი ფუნქცია

მართვის ფუნქცია.

მეცნიერულ-შემეცნებითი ფუნქცია ხორციელდება შემეცნებლისა და შემეცნების ობიექტის ერთიანობაში. შემეცნებელია ადამიანი, რომელიც უნდა გაერკვეს აღრიცხვის მდგომარეობაში, ხოლო შემეცნების ობიექტია თვით ბუღალტრული აღრიცხვა. ბუღალტრული აღრიცხვის მეცნიერული ხასიათი განაპირობებს იმას, რომ წარმოების პროცესის (მისი რაოდენობრივი მხარის) მთლიანად და სრულყოფილად ასახვა ბუღალტრულ ანგარიშებში შესაძლებლობას იძლევა კონტროლი გაეწიოს წარმოების პროცესის მსვლელობას და მოხდეს მისი აზრობრივი განზოგადება. სწორედ ამ როლს ასრულებს ბუღალტრული აღრიცხვის მეცნიერულ-შემეცნებითი ფუნქცია.

ინფორმაციული ფუნქცია (ამ საკითხზე იხილეთ 2.6).

კონტროლის ფუნქცია ერთ-ერთი ნიშანდობლივია წარმოების პროცესის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთან, ვინაიდან საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობა თვითონაა რთული და მრავალწახნაგოვანი, ამ პროცესის კონტროლიც შესაბამისი დიფერენცირებით უნდა განხორციელდეს. ამიტომ კონტროლის ფუნქცია შემდეგ სახეებად შეიძლება დაიყოს:

კონტროლი საწარმოო-კომერციული პროგრამებისა და კონტრაქტების შესრულებაზე —

შესაძლებლობას გვაძლევს სისტემატიურად ვადევნოთ თვალყური საწარმოო პროცესის მსვლელობას ნებისმიერ საანგარიშგებო პერიოდში და ნებისმიერ უბანზე, შევისწავლოთ ხელშემშლელი და ხელშემწყობი ფაქტორები და გავატაროთ ქმედითი ღონისძიებები ნაკლოვანებათა აღმოფხვრისა და მიღწევების განხორციელებისათვის.

კონტროლი სამეურნეო-საფინანსო ოპერაციების განხორციელების კანონიერების დაცვაზე. სამეურნეო პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ არაიშვიათად შეგნებულად ხდება არაკანონიერი სამეურნეო-საფინანსო ოპერაციების განხორციელება (საბიუჯეტო გადასახადების თავიდან აცილების მიზნით), რაც მძიმე ტვირთად აწვება სოციალურად ისედაც დაუცველი მოსახლეობის ფართო ფენებს. ამიტომ ამ ფუნქციის შესრულება უშუალოდ განაპირობებს მოსახლეობის საყოფაცხოვრებო პირობების გაუმჯობესებას.

კონტროლი პროდუქციის ხარისხზე — მნიშვნელოვნად ამაღლებს მატერიალური დოვლათის მწარმოებელი კოლექტივების პასუხისმგებლობას მტკიცედ დაიცვან პროდუქციის ხარისხობრივი მაჩვენებლები, რითაც მნიშვნელოვნად მატულობს როგორც საწარმოს ფულადი შემოსავალი, ისე პროდუქციის სამომხმარებლო ღირსებები.

კონტროლი სამეურნეო ანგარიშიანი დავალებებისა და სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულებაზე — ხელს უწყობს როგორც საწარმოს საქმიანობის გეგმური მაჩვენებლების, ისე მყიდველებთან და მიმწოდებლებთან სახელშეკრულებო ვალდებულებების დროულად და სრულად შესრულებას, რაც საბოლოო ანგარიშით, მნიშვნელოვნად განამტკიცებს საწარმოს ეკონომიკას.

კონტროლი დადგენილი ლიმიტების, ნორმებისა და ნორმატივებისადმი ფაქტობრივი ხარჯების შესაბამისობაზე — უზრუნველყოფს ფულად-მატერიალური რესურსების ეკონომიურად ხარჯვას, რაც განაპირობებს წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების შემცირებას და მოგების გადიდებას.

აღმწარდებლობითი ფუნქციაც ნიშანდობლივია ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ცნობილია, რომ საწარმოო-დაწესებულებებისა და ორგანიზაციების დიდძალი ფულად-მატერიალური რესურსები მატერიალური პასუხისმგებლობით ჩაბარებული აქვს ათასობით პიროვნებას. მატერიალური პასუხისმგებლობით ქონების ჩაბარება აიძულებს პასუხისმგებელ პირს არანაკლებ დაიცვას საწარმოს ქონება, ვიდრე თავისი საკუთარი. ვინაიდან ეს მუდმივი საკანონმდებლო აქტია (და არა ერთჯერადი), იგი უზრუნველყოფს მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებზე ჩაბარებული ეროვნული დოვლათის მოვლა-შენახვისადმი კეთილსინდისიერი დამოკიდებულების ჩვევების გამომუშავებას.

მართვის ფუნქციის შესახებ იხილეთ მე-3 თემის წმ.

ყველა ეს ფუნქცია განუყოფლად არის დაკავშირებული ერთმანეთთან და განაპირობებენ ერთიმეორეს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვას განუზომლად დიდი მნიშვნელობა აქვს როგორც თითოეულ საწარმოში, ისე მოცემულ ქვეყნისათვის საერთოდ.

ბუღალტრული აღრიცხვის უდიდესი მნიშვნელობის შესახებ მრავალ მეცნიერსა და სახელმწიფო მოღვაწეს აქვს გამოთქმული თავიანთი აზრი. ყველა მათგანის მოყვანა შორს წაგვიყვანდა. აი, ზოგიერთი მათგანი:

ციურხისისა და ბერლინის უნივერსიტეტების პროფესორის იოჰან ფრიდრიხ შერის აზრით „*ბუღალტრული აღრიცხვა არის თითოეული საწარმოს წარსულის შეუცდომელი მსაჯული, აწმყოს აუცილებელი ხელმძღვანელი და მომავლის საიმედო მრჩეველი*“.

ცნობილი ქართველი პროზაიკოსის მიხეილ ჭავჭავაძის აზრით „*ეს ქვეყანა ბუღალტერიაზე არის აშენებული. სადაც ბუღალტერია იციან, იქ ყველაფერი იციან: წესი, დისციპლინა, შრომა და მომავალი; სადაც არ იციან, იქ უწესობა, ანარქია, არეუ-დაარევა და წყვედიანი მეფობა;*“

ბუღალტრული აღრიცხვის ცნობილი მოღვაწეები ე. ლეოტე და ა. გოლბი მიიჩნევენ, რომ „*ბუღალტრული აღრიცხვა სოციალუ-*

რი მსოფლიოს დაცვის საშუალებაა, რომ სოციალური მსოფლიო განმტკიცდება სააღრიცხვო პრაქტიკის გავრცელებისა და სრულყოფის კვალობაზე“

ესპანელი მეცნიერი ბართლომეო დე სალაზანი აღნიშნავდა „ბულალტრული აღრიცხვა ყველა მეცნიერებასა და ხელოვნებაზე მალა დგას, რადგან იგი ყველას სჭირდება,... ბულალტრული აღრიცხვის გარეშე სამყარო უმართავი იქნებოდა და ხალხს არ შეეძლებოდა ერთმანეთის გაგება“.

ბოლოს, ბულალტრული აღრიცხვისათვის დამახასიათებელია კლასობრიობა და ისტორიულობა.

კლასობრიობა იმას ნიშნავს, რომ იგი ემსახურება საზოგადოებაში გაბატონებული კლასის ინტერესებს და ხელს უწყობს დამორჩილებულთა ჩაგვრისა და ექსპლუატაციის გაძლიერებას.

ისტორიულობა კი იმას ნიშნავს, რომ აღრიცხვა წარმოების წესის შეცვლასთან ერთად იცვლის თავის ბუნებას, ფუნქციებს, ამოცანებს. იცვლება აგრეთვე აღრიცხვის ტექნიკური საშუალებები, ხერხები.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. რას ეწოდება აღრიცხვა?
2. რას ეწოდება სამეურნეო აღრიცხვა?
3. რა ნიშან-თვისებები გააჩნია სამეურნეო აღრიცხვას?
4. რა ამოცანები დგას სამეურნეო აღრიცხვის წინაშე?
5. რა მოთხოვნები წარედგინება სამეურნეო აღრიცხვას?
6. რა საზომ ერთეულებს იყენებს სამეურნეო აღრიცხვა?
7. როგორია ოპერატიული აღრიცხვა?
8. როგორია ბულალტრული აღრიცხვა?
9. როგორია სტატისტიკური აღრიცხვა?
10. რა ძირითადი ნიშან-თვისებები გააჩნია ბულალტრულ აღრიცხვას?
11. რა ფუნქციებს ასრულებს ბულალტრული აღრიცხვა?
12. რაში მდგომარეობს ბულალტრული აღრიცხვის კლასობრივი და ისტორიული ხასიათი?

გულალტრული აღრიცხვის განვითარების მოკლე ისტორიული მიმოხილვა

2.1. სამეურნეო აღრიცხვის წარმოშობა და განვითარების ძირითადი ეტაპები¹⁻²

აღრიცხვის წარმოშობის დრო და ადგილი ჭერ კიდევ უცნობია მეცნიერებისათვის, მაგრამ მიკვლევული მატერიალური ძეგლების შესწავლით ირკვევა, რომ აღრიცხვის წარმოშობის კერად დღევანდელი მახლობელი აღმოსავლეთის ტერიტორია უნდა მივიჩნიოთ. ამას ადსტურებს თუნდაც ის ფაქტი, რომ *სააღრიცხვო კულტურის დამოუკიდებელ ცენტრებად მიჩნეულია ეგვიპტე, ბაბილონი, ჩინეთი, ინდოეთი, არაბეთი, ირანი, ძველი საბერძნეთი, რომი და სხვ.*

მეცნიერებისათვის ისიც ცნობილია, რომ აღრიცხვა (როგორც ასახვის, აღნუსხვის საშუალება) წარმოიშვა სამეურნეო საქმიანობის მოთხოვნით. აღრიცხვის წარმოშობა განეკუთვნება იმ ხანას, როცა ადამიანმა თვლა ისწავლა (ე.ი. როცა სამეურნეო საქმიანობის ცალკეული ელემენტების რაოდენობრივი გაზომვა შეძლო), როცა ადამიანისათვის ჭერ კიდევ უცნობია მუდმივი ბინადარი ცხოვრება, როცა მომხდარია შრომის საზოგადოებრივი დანაწილება მაგრამ ჭერ კიდევ არ არსებობს კერძო საკუთრება. ამიტომაც, რომ აღრიცხვის წარმოშობა-განვითარების ძირითადი ეტაპები უმთავრესად პირველყოფილი თეიური წყობილების ეპოქაშია მოქცეული.

1. ცნობებით ვისარგებლეთ:

გივი გურგენიძე — „საბუხპალტრო აღრიცხვის თეორია“, თბილისი, 1961, თავი 11.

ზაალ ქიქოძე — „სახსოვარი მილიონი წლისა“, გაზ. „კომუნისტი“, 1986, №16-19458, გვ.3.

ნ.ბერძენიშვილი და სხვ. საქართველოს ისტორია, 1, თბილისი, 1958, თავები 1-2. ქართული საბჭოთა ენციკლოპედია ტ. 2, 10.

2. ხაზგასმა ყველგან ჩვენია ი.გ.

ისტორიულად ცნობილია, რომ დედამიწის პირველი ამთვისებელი არის „ნამარხი ადამიანი“, რომელიც ყველაზე უწინ აფრიკაში გაჩნდა დაახლოებით 1,6 მილიონი წლის წინათ და მილიონი წლისათვის უკვე განსახლდა მთელ ძველ სამყაროში (ევროპა, სამხრეთ-აღმოსავლეთ აზია). ესაა პალეოლითის ხანა (ძველი ქვის ხანა). პალეოლითის ხანაში ადამიანების ბინადარი ცხოვრება დადასტურებულია არაერთ ქვეყანაში: ეგვიპტეში, ინდოეთში, ირანში, საბერძნეთში, იტალიაში და სხვ. 1985 წლის აღმოჩენების მიხედვით მათ რიცხვს შეემატა საქართველოც.

თუ მხედველობაში მივიღებთ, რომ სამეურნეო აღრიცხვის განვითარება განპირობებულია სამეურნეო საქმიანობის განვითარებით და გავითვალისწინებთ საქართველოს ტერიტორიაზე უძველეს წარსულში მცხოვრები ნამარხი ადამიანების სამეურნეო საქმიანობას, გადაუქარბებლად შეიძლება ითქვას, რომ სააღრიცხვო კულტურის ზემოთ დასახელებულ ქვეყნებთან ერთად საქართველოც უნდა ვიგულისხმოდ.

აი, რა გვაძლევს ამის თქმის საშუალებას:

1985 წელს, მესხეთ-ჯავახეთის მიწაზე (ფერსათის ზეგანზე) ჩატარებული გათხრების შედეგად უაღრესად საინტერესო და მნიშვნელოვანი აღმოჩენის მოწმენი გავხდით — აშელური პერიოდის ნამარხი ადამიანის (Homo erastus) მდიდარული სადგომები და სადგომ-სახელოსნოები აღმოჩნდა ექვს პუნქტში (სულ 150-მდე იარაღი) და რაც ყველაზე საინტერესოა, რამდენიმე კლივერი.¹

აღნიშნულის და სხვა აღმოჩენების გათვალისწინებით მეცნიერები აკეთებენ შემდეგ დასკვნებს:

1 კავკასია, ისევე როგორც ევრაზიის კონტინენტის სამხრეთი რეგიონები, განათხარ ადამიანს პირველად უნდა აეთვისებინა ერთი მილიონი წლის წინათ, როდესაც ნამარხი ადამიანი უკვე განსახლებული იყო მთელ იმდროინდელ სამყაროში.

2. ახლად აღმოჩენილი აშელური მასალები გარკვეულ მსგავსებას ამჟღავნებენ აფრიკისა და სირია-პალესტინის აშელურ ინდუსტრიასთან.

ამ აღმოჩენის შესახებ საქართველოს რესპუბლიკის არქეოლოგიური კომისიის თავმჯდომარე, აკადემიკოსი ანდირია აფაქიძე დაასკვნის, რომ ფერსათის ზეგანზე ქვის ხანის ადამიანის ნაკვალევს უეჭველად უნდა წაწუდომოდნენ სპეციალისტები, მაგრამ აღმოჩენებმა სრულიად მოულოდნელად დაადასტურა,

1. კლივერი — პირველი და წამყვანი აფრიკული იარაღი.

რომ უძველეს ადამიანს ეს მხარე ინტენსიურად აუთვისებია ჭერ კიდეც 1 მილიონი წლის წინათ, ე.წ. აშელურ ხანაში და ამგვარად, განუზომელი ისტორიული მნიშვნელობის ძეგლები შესძინა მეცნიერებას, საზოგადოდ, საკაცობრიო ცივილიზაციის საწყისების კვლევისათვის. კერძოდ, კი ადამიანთა მოდგმის უძველესი სახეობის ნამარხი ადამიანის წარმოსადგენად.

გადაუქარებლად შეიძლება ითქვას, რომ ფერსათის ძველი ქვის ხანის ადამიანის საცხოვრისისა და საცხოვრის-სახელოსნოების აღმოჩენის მნიშვნელობა სცილდება რეგიონალურ — ქართულ-კავკასიურს და საერთო-საკაცობრიო მნიშვნელობას იძენს.

დამაჭრებლად შეიძლება მივიჩნიოთ კვლევის შედეგები იმის შესახებ, რომ: „*აღრიცხვის კულტურის სათავეები ჩვენი წელთაღრიცხვიდან რამდენიმე ათასწლეულის წინათ დღევანდელი მახლობელი აღმოსავლეთის ტერიტორიაზე უნდა ვეძიოთ, რომელთანაც ურთიერთკავშირში გაირი-ურარტუს ქვეყანაც (ე.ი. საქართველოც) უნდა ვიგულისხმოთ*“.¹

ქართველთა ისტორიული წინაპრების ურუტუელების (ქალების) იმიერ წარმოებული აღრიცხვა უძველესი კულტურის მქონე ქვეყნების აღრიცხვის კულტურის თანატოლი იყო და მნიშვნელოვანი დამოუკიდებლობით ხასიათდებოდა“.²

განვითარების ამ საფეხურზე აღრიცხვა ცნობილია მისი თავდაპირველი ფორმით — **აღრიცხვა თავში ანუ მეხსიერებაში**.

ვარაუდობენ, რომ აღრიცხვა საკუთარ თავში დამახასიათებელი იყო პალეოლითის ხანისათვის და მოქმედებაში იყო მრავალი ათასი წლის განმავლობაში — ადამიანთა წარმოშობიდან დაახლოებით ძვ.წ.მე-10 ათასწლეულამდე.

პალეოლითი შეიცვალა ნეოლითით, რომელშიც ადამიანები მიმთვისებლური მეურნეობიდან გადავიდნენ მწარმოებლურ მეურნეობაზე: ისწავლეს ქვის დამუშავება, ამზადდნენ საყოფაცხოვრებო დანიშნულების საგნებს, საფუძველი ჩაეყარა მეცხოველეობასა და მიწათმოქმედებას და სხვ. რამაც მნიშვნელოვნად განავითარა და გაამარავლფეროვნა სამეურნეო ცხოვრება.

1. გივი გურგენიძე — „საბუქალტრო აღრიცხვის თეორია“, თბილისი, 1961, გვ. 415

2. გივი გურგენიძე — „საბუქალტრო აღრიცხვის ისტორია, საგანი და მეთოდი“, თბილისი, 1984, გვ. 15.

მწარმოებლური მეურნეობის პირობებში აღრიცხვა თავში უკვე ველარ აკმაყოფილებს წაყენებულ მოთხოვნებს და იცვლება უფრო მაღალი საფეხურით — აღრიცხვა პირობითი ნიშნების მიხედვით.

უნდა ვივარაუდოთ, რომ იგი დამახასიათებელი უნდა იყოს ნეოლითის ხანისათვის და მოქმედებაში იმყოფებოდა დაახლოვებით ძვ.წ. მე-10-4 ათასწლეულებს შორის პერიოდში.

ნეოლითის ხანა იცვლება ენეოლითის¹ ხანით, როცა ადამიანები ქვის იარაღებთან ერთად იყენებდნენ ცივად ნაქედ სპილენძის იარაღებს. ადამიანი თანდათან ეუფლება სპილენძის მადნის ჩამოსხმის ხერხს, ჩნდება სპილენძის ჩამოსხმული იარაღი, სამკაული და სხვ. ენეოლითის ხანას ცვლის ბრინჯაოს² ხანა და შესაბამისად ქვის იარაღებს თანდათანობით ცვლის ბრინჯაოს იარაღი. ბრინჯაოს მეტალურგიამ თავისი განვითარების უმაღლეს საფეხურს მიაღწია გვიან ბრინჯაოს ხანაში, როცა საბრძოლო და სხვა სამუშაო იარაღები უმთავრესად ბრინჯაოსგან მზადდება. ამან განაპირობა ლითონის იარაღებისა და სამკაულების წარმოების განვითარება, ახალ, მაღალ საფეხურზე აიყვანა მესაქონლეობა და მიწათმოქმედება, გაჩნდა მიწათმოქმედთა დასახლებები, განვითარდა ხელოსნობა, აღებ-მიცემობა და სხვა. ასეთ პირობებში უკვე საჭირო გახდა მეურნეს ცოდნოდა რამდენი და რა სახის იარაღი ჰქონდა მეურნეობაში, როდის ვისგან რამდენი რა უნდა მიეღო და როდის ვისთვის რამდენი რა უნდა მიეცა, რამდენი რა სახის პროდუქტები აწარმოვა, რამდენი რა სახის დანახარჯი გასწია, რამდენად ეფექტიანია მეურნეობა და სხვა. ეს კი შეუძლებელი იყო დამწერლობისა და ელემენტარული მათემატიკის ცოდნის გარეშე.

ბრინჯაოს მეტალურგიის უმაღლეს საფეხურზე (გვიან ბრინჯაოს ხანა) პირობითი ნიშნების მიხედვით აღრიცხვა შეიცვალა დამწერლობითი აღრიცხვით, როდესაც თვით მწარმოებელი, მეურნე გამოდის აღმრიცხველის როლში. ესაა აღრიცხვის განვითარების მესამე ეტაპი.

უნდა ვივარაუდოთ, რომ მას განეკუთვნება პირველყოფილი თემური წყობილების ბოლო პერიოდი, დაახლოვებით ძვ.წ. მე-5-4 ათასწლეული.

მიუხედავად იმისა, რომ ბრინჯაოს ხანა სხვადასხვა ქვეყანაში სხვადასხვა

1. ნეოლითის ხანა — სპილენძ-ქვის ხანა.

2. ბრინჯაო—სპილენძის და კალის შენადნობი.

პერიოდს განეკუთვნება, მეცნიერები ვარაუდობენ, რომ *სამეურნეო აღრიცხვის ისტორია დაახლოებით 6000 წელიწადს ითვლის.*

ისტორიული ფაქტების ანალიზით ისიც ირკვევა, რომ ამ დროიდან სამეურნეო აღრიცხვის ფუნქცია გამოცალკევებული იყო საწარმო ფუნქციისაგან და დამოუკიდებელი, მისთვის სპეციალურად განკუთვნილი პირის მიერ სრულდებოდა. უფრო მეტიც, „ძველისძველ ინდურ თემებში (ძვ.წ.მე-4 ათასწლეულში) არის ბუღალტერი, რომელიც მიწათმოქმედების ანგარიშს აწარმოებს და კადასტრსა და რეგისტრებში შეაქვს ყველაფერი ის, რაც ამას შეეხება“ (კ.მარქსი, კაპიტალი ტ 1, თბ, 1954, გვ.454).

სამეურნეო აღრიცხვის განვითარების უკანასკნელი, მეოთხე ეტაპია *აღრიცხვა სპეციალურად დაქირავებული პირების მიერ, რომელიც დამახასიათებელია კლასობრივი საზოგადოებიდან მოყოლებული მომდევნო პერიოდისათვის.*

მიკვლევული ფაქტობრივი მასალების მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, უძველესი კულტურის ქვეყნებში სამეურნეო აღრიცხვის მდგომარეობა შემდეგნაირად წარმოგვიდგება.¹

ძველ ეგვიპტეში დაახლოებით 3000 წლის წინათ, ფარაონის სასახლესთან არსებობდა *ხაზინადარის თანამდებობა*, რომლის ტიტული იყო „*გამგე ყველა იმისა, რასაც იძლევა ზეცა, რასაც იძლევა მიწა, რაც მოაქვს ნილოსს და აგრეთვე ყველა იმისა, რაც არის და რაც არ არის*“ (ხაზგასმა ჩვენია ი.გ.) ამის დასტურია ისიც, რომ 3-4 ათასი წლის წინათ თიხაზე, ძვლებზე და სხვა გახსნილი ქონდათ ანგარიშები: „*პირუტყვის მიღება-გაცემის, ზეთისა და ქონის მიღება-გაცემის, მიღებული თაფლის, ფქვილის, პურისა და ბურღულის გაცემის ანგარიში, ვაშლის ანგარიში*“ და სხვ.

ძველ ბაბილონში 2000 წლის წინათ არსებობდა „*სავაჭრო-სასესხო სახლები*“, რომლებიც წმინდა სავაჭრო საქმიანობის გარდა აწარმოებდნენ აგრეთვე საკრედიტო ოპერაციებს და სხვ.

ძველ საბერძნეთში ძვ.წ. 8-7 სს საფუძველი ეყრება *სავაჭრო სახელმწიფო ანგარიშწარმოებს*, ჩნდებიან სახელმწიფო მოხელენი, რომლებიც საბიუჯეტო ოპერაციების აღრიცხვას აწარმოე-

1. ცნობები, აღებულია გ.გურგენიძის შრომიდან— „ბუღალტრული აღრიცხვის ისტორია, საგანი და მეთოდი“, თბილისი 1984, გვ. 18-23.

ბენ, ადგენენ სახელმწიფო შემოსავალ-გასავლის ანგარიშგებას, საკანონმდებლო წესით იკრძალება ანგარიშგების დამახინჯება და სხვ.

ძველ რომში კიდევ უფრო მაღალ დონეზე იდგა სახელმწიფო, საბიუჯეტო-საფინანსო და საანგარიშსწორებო-საკრედიტო ოპერაციების აღრიცხვა. უფრო მეტიც, შეძლებულ რომაელ მოქალაქეებს სპეციალურად მოწყობილი საანგარიშო ოთახებიც კი (ბულალტერიი) ჰქონდათ.

სამეურნეო აღრიცხვის განვითარების დონის მიხედვით, გარკვეული მეტ-ნაკლებობით ხასიათდება აგრეთვე სააღრიცხვო კულტურის მქონე ზემოდასახელებულ სხვა ქვეყნებიც.

მონათმფლობელური წყობილებისათვის დამახასიათებელია მეტალურგიის უპირატესი განვითარება, რკინისაგან სამუშაო და საბრძოლო იარაღების კეთება, რამაც დიდად შეუწყო ხელი მანამდე არსებული დარგების განვითარებას და განაპირობა ახალი დარგების (ვაჭრობა, მევახშეობა და სხვ.) წარმოება. გაჩნდნენ პროფესიონალი ხელოსნები და ხელოსნობის დარგები, ვითარდება ხუროთმოძღვრება, ხელოსნობა, ოქრომკვედლობა, სამკაულების დამზადება და სხვა. გარდა ამისა, შესამჩნევი სიმდიდრე დაგროვდა მონასტრებსა და სახელმწიფო მოხელეთა ხელში, ფართო მასშტაბით ხორციელდება სამონასტრო და საზოგადოებრივი მშენებლობანი, იქმნება სტაბილური მეურნეობები და სხვა, რამაც შესაბამისად აამაღლა აღრიცხვის დონე. აღრიცხვა წარმოებდა ნატურალურ მაჩვენებლებში, ხოლო ანგარიშგება — ფულად ერთეულებში, მოქმედებაში შევიდა მოწესრიგებული რეგისტრები — დავთრები და დამკვიდრდა შესაბამისი ცნობები: „შემოსავალი“ „გასავალი“ „ინვენტარი“ და სხვ.

ფეოდალური წყობილება (რომელიც სხვადასხვა რეგიონში სხვადასხვა დროს დაიწყო და სხვადასხვა დროს დამთავრდა), კლასობრივ საზოგადოებრივ წყობილებათა შორის შორის ყველაზე მეტ ხანს გაგრძელდა. იგი ხასიათდება მრავალრიცხოვანი ნატურალური მეურნეობებით და ერთეულობით საქონელმწარმოებლებით, რის გამო აღრიცხვის განვითარება საგრძნობლად ნელა მიმდინარე-

ობდა. აღრიცხვის განვითარება უფრო შესამჩნევია მონასტრებში. ასე მაგალითად: *რომში მე-10 საუკუნიდან პაპის კარზე* არსებობდა თანამდებობა „ლოგოთეტიკა“ (დღევანდელი ტერმინით მთავარი ბუღალტრისა). ამას ადასტურებს აგრეთვე ისიც, რომ „*შუა საუკუნეებში მიწათმოქმედის შესახებ დავთრების წარმოებას ჩვენ ვხვდებით მხოლოდ მონასტრებში*“ (კ.მარქსი).

კაპიტალიზმის დროს მანამდე არნახულ დონეს მიაღწია საზოგადოებრივი წარმოების განვითარებამ. შუა საუკუნეებში ფართოდ განვითარდა სასაქონლო წარმოება და წარმოიშვა საბანკო კაპიტალი, რამაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შესაბამისი ელემენტები *ორადი ასახვა და ბალანსი წარმოშვა*. აქედან წარმოიშვა ბუღალტრული აღრიცხვა, რომელმაც თანდათანობით მეცნიერული ხასიათი მიიღო.

კაპიტალიზმის დროს აღრიცხვას უფრო მეტი მნიშვნელობა მიეცა. წარმოების განვითარების მაღალმა დონემ სამეურნეო აღრიცხვას წაუყენა ახალი ამოცანები და მიანიჭა ახალი შინაარსი. საჭირო გახდა კაპიტალის წრებრუნვის, ზედმეტი ღირებულების მიღებისა და მითვისების აღრიცხვა. ამან განაპირობა აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის შემოღების აუცილებლობა. მსხვილ კაპიტალისტურ მეურნეობებში საშუალებათა წრებრუნვის ოპერაციების სისტემური ასახვის აუცილებლობამ მოითხოვა აღრიცხვის სტაბილური სისტემის შექმნა-გამოყენება (იტალიური, გერმანული, ამერიკული, ფრანგული, ინტეგრალული და სხვ.), იქმნება ორადი ასახვის დასაბუთების სხვადასხვა თეორიები (იხ.12.2) და ა.შ. რამაც განაპირობა ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელ მეცნიერულ დისციპლინად ჩამოყალიბება. ტექნიკური პროგრესის განვითარებამ და კაპიტალისტური მეურნეობის გამსხვილებამ მნიშვნელოვნად გაართულა წარმოების პროცესის ოპერატიული მართვა, რამაც განაპირობა ოპერატიული-საწარმოო აღრიცხვის შემოღების აუცილებლობა, ხოლო არსებული წარმოების საშუალებები (დაზგები, მასალები, მზა პროდუქცია, დებიტორები) და მათი ფორმირების წყაროები (საწარმოთა საწესდებო კაპიტალი, მოგება, კრედიტორული დავალიანებები, სესხები და სხვ.), ერთგვაროვანი

ჩვეულების მიხედვით, აისახება სტატისტიკის მიერ, განზოგადბას კი ახდენს ბუღალტრული აღრიცხვა.

ამგვარად, კაპიტალისტური წარმოების პირობებში, მოხდა სამეურნეო აღრიცხვის დაყოფა სამი სახის აღრიცხვად: ოპერატიულ აღრიცხვად, ბუღალტრულ აღრიცხვად სტატისტიკურ აღრიცხვად.

რაც შეეხება ჩაწერის ტექნიკას, სააღრიცხვო დოკუმენტებისა და რეგისტრების განვითარების ისტორიას, თითქმის ანალოგიური მდგომარეობაა ამ თავლსაზრისითაც. წარმოების განვითარების კვალობაზე ვითარდება ჩაწერის ტექნიკა, აღრიცხვის დოკუმენტები და რეგისტრები. თუ აღრიცხვა თავდაპირველად წარმოებდა ქვაზე, თიხაზე, ძვალზე და სხვა, ხოლო ჩაწერას ახდენდნენ უფრო მაგარი და წვეტიანი საგნის (ქვის) გამოყენებით, დროთა განმავლობაში ქვა, თიხის დაფები და სხვა შეცვალა პაპირუსმა, პაპირუსი შეცვალა პერგამენტმა, ხოლო ბოლოს მოქმედებაში შევიდა ქაღალდი, ჩაწერის გაუმჯობესებული ტექნიკური საშუალებები (მელანი და კალამი) და შესაბამისად სააღრიცხვო დავთრები და ბარათები. ცხადია ამ გაუმჯობესებას ასეულობით ათასი წელი დასჭირდა.

2.2. მოკლედ აღრიცხვის შესახებ ძველ საქართველოში

როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, აღრიცხვის წარმოშობის კერად უნდა მივიჩნიოთ დღევანდელი მახლობელი აღმოსავლეთი, რომელთანაც ურთიერთკავშირში უნდა ვიგულისხმოთ დღევანდელი საქართველოც.

მართალია, საქართველოში აღრიცხვის განვითარების ისტორია ჯერ კიდევ სათანადოდ შესწავლილ-გამოკვლევული არ არის,¹ მაგრამ მიკვლევული მასალებიდან ნათლად ირკვევა, რომ „... აღრიც-

1. საქართველოში მრავალჯონ თავდასხმებისა და გამანადგურებელი ომების შედეგად, თითქმის მთლიანად განადგურდა და გაიძარცვა აღრიცხვის შესასწავლად საჭირო მასალები.

ხვის კულტურა ქართველთა წინაპრების — ხეებისა და ურარტუელების (ქალღების) სახელმწიფოში არ ჩამოუვარდებოდა იმდროინდელი ეგვიპტისა და ბაბილონის აღრიცხვას...“¹

თუ გავითვალისწინებთ იმ გარემოებას, რომ აღრიცხვის განვითარება დაკავშირებულია ადამიანთა პირველყოფილი ცხოვრების სამეურნეო საქმიანობასთან, როცა ადამიანისათვის ჯერ კიდევ უცნობია მუდმივი ბინადარი ცხოვრება (რაც უდავო ჰემმარიტებაა), შეიძლება დავასკვნათ, რომ აღრიცხვის საწყისები („აღრიცხვა საკუთარ თავში“ ანუ მეხსიერებაში), საქართველოში ადრეულ (ქვედა პალეოლითის) პერიოდს (ძველი ქვის ხანა) ანუ პირველყოფილი ჯოგის (წინაგვაროვნული საზოგადოების) ხანას განეკუთვნება.

ეს ხანა ყველაზე უფრო ხანგრძლივი პერიოდი იყო კაცობრიობის ისტორიაში. ამ ხანას განეკუთვნება ადამიანთა ჯოგების შედარებით უფრო ხანგრძლივი დროით დამკვიდრება ერთ ადგილზე, რამაც განაპირობა ადამიანთა უფრო მყარი კოლექტივების შექმნა და აქედან გვარის ანუ გვაროვნული თემის წარმოშობა.

გვაროვნული თემის წარმოშობა საქართველოში განეკუთვნება გვიან ანუ ზედა პალეოლითის ხანას. ეს იყო დაახლოებით 40-30 ათასი წლის წინათ. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ამ პერიოდში შეიძვალა „აღრიცხვა საკუთარ თავში“ მისი მომდევნო, უფრო მაღალი საფეხურით — „აღრიცხვა პირობითი ნიშნების მიხედვით“.

დაახლოებით 10-12 ათასი წლის წინათ პალეოლითი ხანა დასრულდა და დაიწყო ახალი ქვის ანუ ნეოლითი ხანა, რომელიც გაგრძელდა 5-7 ათასი წლის განმავლობაში. ამ ხანაში წარმოების განვითარებამ საგრძნობლად განამტკიცა და განავითარების ახალ საფეხურზე აიყვანა გვაროვნული (პატრიარქალური) თემი, გაიზარდა აღრიცხვის წინაშე წაყენებული მოთხოვნები, მისი ფუნქციური როლი. უნდა ვივარაუდოთ, რომ ამ დროს შეიძვალა „პირობითი ნიშნების მიხედვით აღრიცხვა“, „დამწერლობითი აღრიცხვით“.

1. გივი გურგენიძე, საბულალტრო აღრიცხვის თეორია, თბილისი, 1961, გვ. 426.

დაახლოებით 5-6 ათასი წლის წინათ საქართველოში დამთავრდა კვის ხანა, და აღმოცენდა ბრინჯაოს კულტურა, რომელიც დაახლოებით ორი ათასი წლის მანძილზე გრძელდებოდა.¹

ამ მხრივ განსაკუთრებით აღსანიშნავია პირველყოფილი თემური წყობილების ბოლო პერიოდი. (1 ათასწლეული ჩვ.წ. აღმდე), როცა მანამდე არნახულმა ტექნიკურმა წინსვლამ შესაბამისად განავითარა სამეურნეო ცხოვრება, აამალა შრომის ნაყოფიერება, ძირითადად დაამთავრა გვაროვნული საზოგადოების დაშლის პროცესი და ქარეთელი ტომები სახელმწიფოებრივი ცხოვრების გზაზე გამოიყვანა. ყოველივე ამან, კიდევ უფრო აამალა აღრიცხვის დონე, მისი გამოყენების საქიროება, ტექნიკური საშუალებები.

მსგავსად ამისა, საწარმოო ძალთა განვითარების მიღწეული დონის შესაბამისად, უნდა ვივლისხმოთ აღრიცხვის დონე აგრეთვე მონათმფლობელური წყობილების (ძვ.წ. აღრიცხვის IV საუკუნიდან ჩვ.წ. აღრიცხვის IV საუკუნემდე) საქართველოში, როცა წარმოიშვა და განვითარდა ქართული დამწერლობა, გაბატონდა ქრისტიანობა, წარმოიშვა და განვითარდა ორიგინალური მწერლობა. მრავალი წიგნი ითარგმნა ქართულად, ქართლისა და ეგრისის წარჩინებულთა წრის ბევრ წარმომადგენელს კარგად ჰქონდა შესწავლილი ბერძნული ფილოსოფია და ლიტერატურა, ხოლო ზოგიერთმა მათგანმა (პეტრე იბერი, იოვანე ლაზი) მსოფლიო სახელი მოიხვეჭეს. კოლხეთში, ქალაქ ფაზისი ახლოს, IV საუკუნეში არსებობდა ფილოსოფიური სკოლა, სადაც ბევრი ქართველი და უცხოელი სწავლობდა. ადრეული ფეოდალიზმის (IV-X სს) საქართველომ მონათმფლობელური წყობილებიდან ქართველ ტომთა უძველესი გაერთიანებები და სამეფოები მიიღო. ადრეული ფეოდალიზმის პერიოდში ჩაისახა იარაღის, სახლის, პირუტყვის კრძო საკუთრება (რამაც განაპირობა ეროვნული თემის დაშლა). IV-VIII საუკუნეებში საქართველოში გამუდმებული შემოსევების პერიოდი ირანელები, ბიზანტიელები, ხაზარები, არაბები).

VIII საუკუნის დამლევს და IX საუკუნის დასაწყისში წარმოიშვა ახალი, მსხვილი ფეოდალური სამთავროები. აღორძინებულ სამეფო-სამთავროებში წარმოიშვა ახალი ქალაქები, აშენდა ციხეები და ტაძრები. აღსანიშნავია ისიც, რომ ამ დროისა-

1. ვისარგებლეთ შ.მესხიასა და ვ.გუჩუას საქართველოს ისტორიით, თბილისი, 1976. აგრეთვე საქართველოს ისტორიის ნარკვევებით (რვატომეული) პირველი ტომი, თბილისი, 1970.

თვის საქართველოში მშენებლობის ფაქტიური დანახარჯები მუხლების მიხედვით ცალ-ცალკე ისაზღვრებოდა (სამშენებლო კალკულაცია).

საყურადღებოა ისიც, რომ X საუკუნეში მეურნეობის ყოველწლიური ანგარიშები და საბუთები ინახებოდა ე.წ. „საანგარიშო გოდორში“ და არსებობდა შესაბამისი თანამდებობის სათანადო შტატი ე.წ. „მცირე და დიდი მეგოდრებისა“, ე.ი. დღევანდელი შესატყვისები — მონაგარიშეებისა და ბუღალტრებისა.

ადრეფეოდალური ხანის საქართველოს სწავლა განათლებისა და კულტურის უმთავრეს ცენტრებს მონასტრები წარმოადგენდნენ. იმ დროს ქართული მონასტრები არსებობდა საზღარგარეთაც: სირიაში, პალესტინაში, ბიზანტიაში.

ცალკე ყურადღების ღირსია, ამ მხრივ, ქართველთა მონასტერი ბიზანტიის იმპერიაში (ამჟამინდელი სოფელი ბოჩკოვო ბულგარეთში), რომელიც 1083 წელს დააარსა ქართველმა მთავარსარდალმა გრიგოლ ბაკურიანისძემ. მის მიერ ქართულად (და ბერძნულად) დაწერილ ტიპიკონში (საეკლესიო წესდება) უხვად არის მოცემული მონასტრის მფლობელობაში არსებული მეურნეობის ორგანიზაციის, შემოსავლის მიღებისა და ხარჯების გაწევის, სასაწყობო და საკუჭნაო მეურნეობის მოწესრიგების, სურსათ-სანოვაგის მიღება-ხარჯვის და სხვა აღრიცხვისა და განაწილების საკითხები.¹

მონასტრის მოღვაწეთა შორის ცალკეა მოხსენებული მონასტრის ფულად-მატერიალური საშუალებების (სამკაულთა და სიწმინდეთა და სახმართა და განძის“) დაცვა-შენახვისა და მიღება-ხარჯვის აღსარიცხავად სპეციალურად გამოყოფილი პირები — *მეურჩქლე* და *დოშიარი*. საშტატო ერთეულების ჩამონათვალში, მონასტრის წინამძღვრის შემდეგ, „რომელიც საეკლესიო და განსრულებული სულიერითა მეცნიერებითა ყოველითავე და მოღუწებითა“, მოხსენებულია ეკონომისტი (იკონომოსი), რომელიც განაგებდა მონასტრის ძირითადი და დამხმარე მეურნეობის ორგ-

1. ა. შანიძე, ქართველთა მონასტერი ბულგარეთში, თბილისი, 1971, გვ. 19

ანიზაციას. „საპარიკონომოსო და საწანგრო და საჯორე და სამკველლო და ხურონი და კალაფაქტნი და მანდრინნი და ვენახნი და მენავენი — ეს იკონომისისა გასაგებელნი იყვნეს“.

აქ მოცემულია აგრეთვე ეკონომისტის თანამდებობრივი დიფერენცირებაც — დიდი და მცირე „იკონომოსი“ ე.ი. დღევანდელი მთავარი ეკონომისტი და ეკონომისტი.

ბუნებრივია, ამ თვალსაზრისით უკეთესად იქნებოდა დაყენებული საქმე გრიგოლ ბაკურიანისძის დედა-სამშობლოში — საქართველოში. ეს ასედაც იყო. ამაზე მიგვითითებს ქონების დაცვა-შენახვის აღრიცხვისა და სამეურნეო საქმიანობის ყაირათიანად გაძლოლისათვის საჭირო უმაღლესი თანამდებობა ე.წ. „მეჭურჭლეთუხუცესი“ (სახელმწიფო-საფინანსო საქმიანობის უფროსი, მინისტრი) და „საჭურჭლის მწიგნობრები“ (დავთარმწარმოებლები, ი.გ.).¹

ფეოდალური დაქუცმაცებულობის მოსპობისა და სამეფო სამთავროების გაერთიანების შედეგად წარმოიშვა საქართველოს ცენტრალიზებული ფეოდალური მონარქია. ყოველივე ამან განაპირობა მე-12-13 საუკუნის საქართველოში დაარსებულიყო ცენტრალიზებული საკრედიტო დაწესებულება ე.წ. „ორტალი“ (ბანკი) და სხვ.

როდესაც საქართველოში აღრიცხვის განვითარების ისტორიაზე ვლაპარაკობთ, არ შეიძლება გვერდი ავუაროთ საქართველოს მოსასპობად გარეშე მტრების მიერ წარმოებულ გამუდმებულ გამანადგურებელ ომებს. მე-12-18 საუკუნეებში, (ე.ი. 700 წლის განმავლობაში) საქართველომ გარეშე მტრებთან გადაიხადა 571 ომი (მათგან მოიგო 445, წააგო 126). მტერი ძირფესვიანად სპაობდა და ანადგურებდა ყოველივეს, რის მიტაცებასაც ვერ ახერხებდა.² სწორედ ამით უნდა აიხსნას ის გარემოება, რომ ძველ საქართველოში აღრიცხვის მდგომარეობა დღემდე საფუძვლიანად არ არის შესწავლილ-გაანალიზებული.

თუმცაღა ნიშანდობლივია ისიც, რომ გამუდმებული დაპყრობითი ომებისაგან ხანმოკლე შესვენების პერიოდშიც კი სათანადოდ აისახებოდა სამეურნეო ცხოვრების სხვადასხვა მხარე. ასე, მაგალით-

1. გვი გურგენიძე, საბუხალტრო აღრიცხვის თეორია, თბილისი, 1961, გვ.427.
2. ლევან სანიკიძე, „უქარქაშო ხმლები“, თბილისი 1986, გვ. 767.

ად. მე-17-18 საუკუნეებში (მიუხედავად საქართველოს სამეურნეო და ეკონომიკური დაქვეითებისა), ადგენდნენ სამშენებლო და სასოფლო-სამეურნეო კალკულაციებს, სხვადასხვა ხარჯთანუსხებს, ახდენდნენ. ფეოდალთა შინასაყოფაცხოვრებო საქმიანობაზე გაწეული ხარჯების აღრიცხვას, სათანადოდ აისაებოდა საანგარიშსწორებო ურთიერთობებით გამოწვეული ოპერაციები და სხვ. ამ პერიოდში აღრიცხვა-ანგარიშგებითი საქმიანობის განვითარებაში განსაკუთრებული ღვაწლი მიუძღვის ვახუშტი ბაგრატიონს (რომელმაც ჩაატარა საქართველოს ყველა კუთხის ისტორიულ-გეოგრაფიული აღწერა — „აღწერა სამეფოსა საქართველოსა“) და იოანე ბატონიშვილს (რომელმაც თავის „კალმასობაში“ მოგვცა რიგი სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვის საკითხების დახასიათება).

აქვე უნად აღვნიშნოთ. ისიც, რომ ფეოდალური საქართველოს აღრიცხვის გავლენა ქვეყნის სამეურნეო-პოლიტიკურ საქმიანობაში საქარვეთლოს რუსეთთან შეერთების შემდეგაც არ შეწყვეტილა. მე-19 საუკუნის მიწურულსა და მე-20 საუკუნის დამდეგს საქართველოში გაიშალა სასოფლო-სამეურნეო და სამომხმარებლო კოოპერაციის ფართო ქსელი, შეიქმნა სხვადასხვა ურთიერთნდობის საკრედიტო დაწესებულებები, გაიხსნა კომერციული სასწავლებლები, სხვადასხვა კურსები და სხვ.

მიუხედავად იმისა, რომ ქართულ ენასთან ერთად შეზღუდული იყო ამ ენაზე სამეურნეო აღრიცხვის წარმოება, მე-19 საუკუნის მეორე ნახევარსა და მე-20 საუკუნის დასაწყისის ქართულ პრესაში და ცალკეულ გამოცემებში 100-ზე მეტ სხვადასხვა ქართულ პერიოდულ და წლიურ ანგარიშგებაში მეტნაკლებად გაბნეულია ქართულ ენაზე პირველი ცნობები მეფისდროინდელი აღრიცხვის შესახებ. ამ პერიოდში ჩნდება პირველი სამეურნეო და სტატისტიკური ხასიათის ცნობები, პერიოდული ანგარიშგება და თვიური ბალანსის ცხრილიც ბალანსის სამეურნეო საქმიანობის ანალიზით.

• ამავე მიზეზით აიხსნება ის გარემოებაც, რომ საბჭოთა ხელისუფლების დამყარებამდე სააღრიცხვო-ეკონომიკურ დისცი-

პლინებში არსებობდა მხოლოდ ქვემოთაღნიშნული ლიტერატურა: კ.კანდელაკის „ანგარიშთა და საქმეთა წარმოება წვრილი კრედიტის საკოოპერაციო დაწესებულებაში“ (1914 წ.), კ.გიგნეიშვილის „კომერციული არითმეტიკის სახელმძღვანელო (1915 წ.), ს.ტარუაშვილის „ბუხპალტერია“ (1918 წ.), ალ.კახელაძის „ანგარიშ-წარმოების მოკლე სახელმძღვანელო სამომხმარებლო კოოპერაციებში“ (1918 წ.).

მშობლიურ ენაზე სამეურნეო აღრიცხვის დანერგვასა და გავრცელებაში განსაკუთრებული ღვაწლი მიუძღვის ქართველი ერის დიდ მოჭირნახულეს ილია ჭავჭავაძეს. ამ თავლსაზრისით მისი მოღვაწეობა ცალკე შესწავლის საგანს წარმოადგენს.

2.3. ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმების განვითარების მოკლე ისტორიული მიმოხილვა

აღრიცხვის განვითარების ხანგრძლივი დროის განმავლობაში ჩამოყალიბდა და განვითარდა აღრიცხვის მრავალი ფორმა. აღრიცხვის განვითარების ისტორია ცხადყოფს, რომ აღრიცხვის თავდაპირველ ფორმას წარმოადგენს დავთრული ფორმა, რომლის გამოყენების ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში წარმოიშვა და განვითარდა მისი ნაირსახეობები: ვენეციური, (ძველი იტალიური), ახალი იტალიური, ე.წ. „ამერიკული“, გერმანული, ფრანგული, ინტეგრალური.

დავთრული ფორმით აღრიცხვის ლიტერატურული დამუშავება, მისი სტამბური წესით გაფორმება და დავთრებში სამეურნეო ოპრეაციების ორადი წესით ასახვა იწყება მე-13-14 საუკუნეების შუა პერიოდიდან.

დავთრული ფორმა განსაკუთრებით ფართოდ გამოიყენებოდა მე-20 საუკუნის დასაწყისამდე, ხოლო შემდეგ ინტენსიურად იცვლება იგი ბარათული ფორმით.

აღრიცხვის ფორმების განვითარების შესასწავლად საჭიროა გათვალისწინებულ იქნას ის კონკრეტული სოცალურ-ეკონომიკური პირობები და გარემოება, რომელშიც იქმნებოდა და მოქმედებდა აღრიცხვის ესა თუ ის ფორმა.

როგორც ცნობილია, გვიანფეოდალური ხანისათვის დამახასიათებელია ნატურალური ხასიათი. აქ სასაქონლო-ფულად ურთიერთობას მეორე ხარისხოვანი, დაქვემდებარებული მნიშვნელობა აქვს, რის გამო, ბუნებრივია აღრიცხვაც წარმოების არსებული დონის შესაბამისი უნდა ყოფილიყო.

საწარმო ძალთა შემდგომმა განვითარებამ მომდევნო, შუასაუკუნეების პერიოდში მნიშვნელოვნად გააფართოვა სასაქონლო წარმოება, განავითარა სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობა როგორც ქალაქად, ისე სოფლად, რამაც წარმოშვა ნაციონალური ბაზრები და გააფართოვა საშინაო ვაჭრობა. ეს პროცესი განსაკუთრებით დამახასიათებელი გახდა ხმელთაშუა ზღვის ქალაქებისათვის (ვენეცია, გენუა, ფლორენცია და სხვა), სადაც სხვა ქვეყნებთან შედარებით, უფრო ადრე დაიწყო კაპიტალის დაგროვების პროცესი და ჩაისახა კაპიტალისტური წარმოება.

ყოველივე ამან განაპირობა ორადი ჩაწერის სისტემისა და მასთან ერთად ორადი ბუღალტერიის წარმოშობა. ისტორიული წყაროების შესწავლით დასტურდება, რომ ორადი ბუღალტერია წარმოიშვა მე-13 საუკუნის მეორე ნახევარში იტალიაში. თავის მონოგრაფიაში „როგორ წარმოიშვა ორადი ბუღალტერია“ რაიმონდ დე რუვერი წერს: „ერთი რამ ცხადია: ორადი ბუღალტერია ჩაისახა იტალიაში 1250 და 1350 წლებს შორის. ამის პირველ უდაო დადასტურებას ჩვენ ვნახულობთ გენუელ მმარვეთელთა დოკუმენტებში 1340 წ. მაგრამ არის იმის ნიშნები, რომ იგი უფრო ადრე და შესაძლოა პირველად გამოჩნდა ტოსკანაში, როგორც ამას ამტკიცებს პროფესორი ფედერიგო მელისი“.¹

ორადი ბუღალტერიის ლიტერატურულად გაშუქების პირველი შემთხვევა მოკვლეულია იტალიელი მეცნიერის ბენედიტო კოტრუ-

1. Рейнолд де Рувер, Как возникла двойная бухгалтерия, М., 1958, с.35

ლის წინგში „ვაჭრობისა და პატიოსანი ვაჭრის შესახებ“, რომელიც დათარიღებულია 1458 წელს, ხოლო სტამბური წესით გამოიცა 1573 წელს (ე.ი. 115 წლის შემდეგ) ვენეციაში. ამ შრომის მე-13 თავი „სავაჭრო ბუღალტერიის შესახებ“ ეხება ორადი ასახვის წესს.

აქვე უნდა ავლნიშნოთ, რომ ამ საქმეში უფრო მეტი როლი შეასრულა ცნობილი იტალიელი მეცნიერი-მათემატიკოსის ლუკა პაჩოლის შრომამ „არითმეტიკის, გეომეტრიის, პროპორციებისა და შეფარდებათა ერთობლიობა“, რომელიც გამოცა ვენეციაში 1494 წელს.¹ მისი 12 ტრაქტატიდან მე-11 ტრაქტატი ეხება ანგარიშებსა და ჩანაწერებს, სადაც იგი იძლევა ანგარიშწარმოების პირველი ფორმის — ორადი ბუღალტერიის წარმოების ვენეციური (ძველი იტალიური) წესის აღწერას.

ძველი იტალიური ფორმის დროს ორადი ჩაწერისათვის გამოიყენებოდა სამი დავთარი: ერთს ეწოდებოდა მემორიალი, მეორეს — ჟურნალი, ხოლო მესამეს — რვეული (რომელსაც მე-16 საუკუნის მეორე ნახევრიდან ეწოდებოდა მთავარი დავთარი).²

„მემორიალი არის დავთარი, რომელშიც ვაჭარი წერს ყველა თავის საქმეს, დიდს და მცირეს, ისეთი წესით, როგორითაც ისინი ხდება ყოველდღიურად, ყოველსაათობით“... „მემორიალი არის შავი სამახსოვრო (დასამახსოვრებელი) დავთარი, რომელშიც წერდა არა მარტო პატრონი, არამედ, თუ შეუძლიათ, მისი დამხმარეები, მოსწავლეები და ნოქრები“,³ ე.ი. ახდენდნენ შესრულებული ოპერაციების დაწვრილებით აღწერას.

„ჟურნალში (რომელიც შენი საიდუმლო დავთარია) შენ შეგიძლია დაწვრილებით ჩაწერო ყოველივე, რასაც შენ საკუთრად თვლი უძრავი და მოძრავი ქონების სახით“ ჟურნალი განკუთვნილი იყო ჟურნალური მუხლების ქრონოლოგიურად ჩასაწერად მაკორესპონდებელ ანგარიშებად დაყოფით და ჩაწერა წარმოებდა მემორიალის (სამახსოვრო დავთარის) ჩანაწერების საფუძველზე, რომელიც ცვლიდა პირველად დოკუმენტებს.

1. მიუხედავად იმისა, რომ ლ.პაჩოლის შრომა ბ.კოტრულის შრომაზე 78 წლით გვიან დაიწერა, აღრიცხვის ისტორიაში პირველ ლიტერატურულ ავტორად ლ.პაჩოლია მიჩნეული.

2. Лука Пачоли, Трактат о счетах и записях, изд. „Статистика“ М., 1974, гл.5, с.20.

3. იქვე, гл.6, с.21.

მთავარი დავთარი (ლუკასეული რვეული) მოიცავს ყველა ანგარიშს (სინთეზურად და ანალიზურად დაყოფის გარეშე), რომელიც გამოიყენებოდა ვაჭრობის ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ანგარიშებში გამოჰყავდათ ნაშთები, რომლის საფუძველზე ადგენდნენ ბალანსს.

ვენეციური (ძველი იტალიური) ფორმა გაბატონებული ფორმა იყო მე-15 და მე-16 საუკუნეებში, ხოლო რუსეთში იგი გამოიყენებოდა მე-19 საუკუნის დასაწყისამდე.

წარმოების კაპიტალისტური წესის განვითარებამ სრულიად ახალი ამოცანები და მოთხოვნები წაუყენა აღრიცხვას. არსებული ფორმით აღრიცხვა ვეღარ პასუხობდა გაზრდილ მოთხოვნებს, რამაც განაპირობა მე-17-18 საუკუნეებში ახალი უფრო რაციონალური ფორმების შემოღება.

ამის შედეგად მე-17 საუკუნის ბოლოს იტალიაში გამოჩნდა ანგარიშწარმოების გაუმჯობესებული — *ახალი იტალიური ფორმა*, რომელიც ძველისგან უმთავრესად იმით განსხვავდებოდა, რომ მასში ანგარიშები წარმოდგენილი იყო კოლექტიურ (სინთეზურ) და კერძო (ანალიზურ) ანგარიშებად დაყოფით, რამაც ბუღალტრული აღრიცხვა ოპერატიული და მოქნილი გახადა.

აღრიცხვის ამ ფორმის დროს გამოიყენებოდა შემდეგი დავთრები: **ჟურნალი** — ქრონოლოგიური აღრიცხვის ძირითადი დავთარი, **მთავარი დავთარი** — სინთეზური აღრიცხვის ძირითადი დავთარი; **დამხმარე დავთრები** — (სასაქონლო დავთარი, თამასუქების დავთარი, ანგარიშვალდებული პირების დავთარი, უძრავი და მოძრავი ქონების დავთარი და სხვ.). ყოველი ოპერაცია რეგისტრირდებოდა ჟურნალში, სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების აღნიშვნით, ხოლო შემდეგ — სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის დავთრებში. მთავარ და დამხმარე დავთრებში ჩანაწერებიდან ყოველთვიურად ადგენდნენ სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისებს, ახდენდნენ მათ ურთიერთშედარებას და სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის მონაცემებს იყენებდნენ სალდოების ბალანსის შესადგენად.

რუსეთში იგი გამოიყენებოდა ოქტომბრის რევოლუციამდე, ხოლო გაუმჯობესებული სახით — ოქტომბრის რევოლუციის შემდეგაც.

მე-18 საუკუნეში, წარმოების შემდგომი განვითარების შედეგად მნიშვნელოვნად გაფართოვდა აღრიცხვის სამუშაოთა მოცულობა, გაიზარდა სამეურნეო ოპერაციების ნაირსახეობა, რამაც განაპირობა ქრონოლოგიური აღრიცხვის დიფერენცირება ცალკეულ უურნალებში. ქრონოლოგიური აღრიცხვის უურნალი გაიყო ორ რეგისტრად: სალაროს უურნალი და მემორიალი.

სალაროს უურნალში (სალაროს ანგარიშის ოპერაციების სინთეზური აღრიცხვის რეგისტრი), მაკორესპონდენტული ანგარიშების ჩვენებით, ჩაწერა წარმოებდა ყოველდღიურად და პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე.

მემორიალში ქრონოლოგიური წესით აისახებოდა დანარჩენი (ყველა) სამეურნეო ოპერაცია. აღრიცხვის ამ ფორმამ მიიღო სახელწოდება **განვითარებული იტალიური ფორმა**, რომელსაც რუსეთში იყენებდნენ მე-19 საუკუნეში.

გერმანული ფორმა იმით განსხვავდება ზემოთ აღნიშნული ფორმისაგან, რომ აქ სრულყოფა მოხდა სამეურნეო ოპერაციების დაჯგუფებულად ასახვის თვალსაზრისით სინთეზურ ანგარიშებში, რამაც დიდად შეამცირა ჩანაწერების რიცხვი. იგი გამოიყენებოდა მე-18 საუკუნის მეორე ნახევარში. მან მტკიცედ გამოიჩინა ერთმანეთთან სალაროს უურნალისა და მემორიალ-დავთარში ჩასაწერი ოპერაციები.

აღნიშნულ რეგისტრებში ჩანაწერებიდან ადგენდნენ ამონაკრებს, რომლის მონაცემები შექჟონდათ კრებსით (საერთო) უურნალში, ხოლო აქედან თვიური ჯამები გადაჰქონდათ მთავარ დავთარში. ამგვარად, ანგარიშწარმოების ამ ფორმისათვის დამახასიათებელი იყო ოპერაციების ყოველდღიური ჩაწერა სალაროს დავთარში, მემორიალში და დამხმარე დავთარებში, ხოლო მთავარ დავთარში გადაჰქონდათ მხოლოდ თვიური ბრუნვები.

ფრანგული ანუ მრავალუურნალიანი ფორმა თავდაპირველად გამოიყენებოდა მსხვილ კაპიტალისტურ ბანკებში. როგორც სახელწოდება „მრავალუურნალიანი“ გვიჩვენებს, მასში ქრონოლოგიური აღრიცხვა წარმოებდა მრავალ უურნალში, რომლებშიც მთლიანად აისახებოდა ყველა სამეურნეო ოპერაცია. სპეციალური უურნალები იწარმოებოდა სალაროს, წარმოების, საქონლის ყიდვის

და სხვა ოპერაციების აღსარიცხავად. ჟურნალების ცალკე სვეტებში უჩვენებდნენ მაკორესპონდენტულ ანგარიშებს. ჟურნალებში ანგარიშები იხსნებოდა სინთეზური ანგარიშების ჩატვებად დაყოფით. იწარმოებოდა აგრეთვე დამხმარე დავთრები.

მაშასადამე, აღრიცხვის ფრანგული ფორმა ვენეციურისაგან უმთავრესად განსხვავდებოდა ქრონოლოგიური ჩაწერის დანაწევრებით, რამაც განაპირობა საანგარიშო დარგის მუშაკთა შრომის დანაწილება და მათი კვალიფიკაციურობის დიფერენცირება. ასეთი ფორმით აღრიცხვა რუსეთში ცნობილი გახდა მე-19 საუკუნის შუა პერიოდში.

ამერიკული ფორმა გამოჩნდა მე-19 საუკუნის დასაწყისში. იგი ერთჯურნალიანი ფორმაა და უწოდებენ „*ჟურნალ-მთავრულ*“ ანუ „ამერიკულ“ ფორმას. ამ ფორმით აღრიცხვის დროს ყველა სამეურნეო ოპერაცია, სინთეზურ აღრიცხვაში, აისახება ჟურნალ-მთავარ დავთარში, სადაც შეთანაწყობილია აგრეთვე ქრონოლოგიური აღრიცხვა. თითოეულ სინთეზურ ანგარიშს აქვს ორი ვერტიკალური სვეტი — დებეტისა და კრედიტისათვის. იგი სინქრონული (ე.ი. ერთდროულად სინთეზური და ქრონოლოგიური აღრიცხვის) ფორმის ნიმუშია. (დაწვრილებით იხ. მე-10 თავის §5).

ინტეგრალური ფორმა მრავალჯურნალიანი (ფრანგული) ფორმის გაუმჯობესებულ ნაირსახეობას წარმოადგენს. მისთვის დამახასიათებელია ქრონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვის რეგისტრების დანაწევრება თითოეული სინთეზური ანგარიშის მიხედვით. თითოეული სინთეზური ანგარიშის მიხედვით რეგისტრების წარმოებამ განაპირობა მათი მრავალსვეტიანობა და ქრონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვის შერწყმა. ამასთან, მოცემულ ჟურნალში გახსნილი ანგარიშის დებეტის ბრუნვის ჯამი უნდა ეტოლებოდეს ამავე ოპერაციების ამსახველ სხვა ჟურნალებში გახსნილი ანგარიშების საკრედიტო ბრუნვების ჯამს. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს აღგენენ ყველა ჟურნალის ჯამების ჯამს და ახდენენ მათ ურთიერთშედარებას. ეს უპირატესობა საფუძვლად უდევს აღრიცხვის ბარათულ, პირგადაღებით და თანამედროვე ფორმებსაც კი.

ჰადრაკული ფორმა ანგარიშსწორებისა მოქმედებაში შედის მე-19 საუკუნის ბოლოს. აქ მთავარი დავთარი დაყოფილია ჰორ-

იზონტალურ და ვერიტიკალურ სვეტებად და აქვს ჰადრაკის ფორმა. თითოეული ჰორიზონტალური და ვერტიკალური სვეტის გადაკვეთის უჯრედში ციფრის ჩაწერა ერთდროულად ნიშნავს მაკროსპონდებელ ანგარიშებში ორად ჩაწერას — ჰორიზონტალურ სვეტში ნაჩვენები ანგარიშის დებეტში და ვერტიკალურ სვეტში ნაჩვენები ანგარიშის კრედიტში. ჟურნალური მუხლების კრებები გადაიზარდა ბალანსში და გადაიქცა დამოუკიდებელ კრებისთ ცხრილად (ჰადრაკული უწყისი).

ბარათულ-პირისგადაღებითი ფორმის შემოღება განაპირობა კაპიტალიზმის გადაზრდამ მის განვითარებულ სტადიაში, სადაც აღრიცხვის გაზრდილმა მოთხოვნებმა ნებით თუ უნებლიედ განაპირობა ძველებური ფორმების უარყოფა და ახალი, უფრო სრულყოფილი ფორმის შემოღების საჭიროება. დავთრული ფორმების დროს ჩანაწერთა რამდენჯერმე დუბლირება გამორიცხულია. ბარათულ-პირისგადაღებითი ფორმების დროს აღრიცხვის რეგისტრებად ბარათების გამოყენებით ფართოვდება აღრიცხვის მუშაკთა შრომის დანაწილება, მიიღწევა ჩაწერის თავისდროულობა, ჩანაწერთა აჟური, ანგარიშების რამდენიმე ნიშნის მიხედვით დაჯგუფება კარტოტეკაში და სხვ.

პირის გადაღებამ შეაღწია სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის, ქრონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვის წიაღშიც. ერთი ხერხით (პირის გადაღების მეშვეობით) სრულდება ორი და მეტი ჩანაწერი სხვადასხვა რეგისტრში. აღრიცხვის ტექნიკასა და საშუალებებში მომხდარმა ცვლილებებმა წარმოშვა აღრიცხვის ამ ფორმის სახესხვაობანი: **ბარათული, პირისგადაღებითი და ბარათულ-პირისგადაღებითი.**

აღრიცხვის დღევანდელ პრაქტიკაში ხელით შრომისას უმთავრესად გამოიყენება ჟურნალ-ორდერული ფორმა. ნებადართულია აგრეთვე სხვა ფორმების გამოყენებაც.

აღრიცხვის სამუშაოები სრულდება აგრეთვე ავტომატური ტექნიკის გამოყენებით. აღრიცხვის სამუშაოების შესასრულებლად ავტომატური ტექნიკის გამოყენება შესაძლებლობას იძლევა დაინერგოს აღრიცხვისა ავტომატიზებული ფორმები.

დღეისათვის სააღრიცხვო ინფორმაციის დასამუშავებლად სულ უფრო ფართოდ გამოიყენება პერსონალური კომპიუტერები. კომპიუტერების გამოყენებით ინფორმაციის დამუშავება ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის ე.წ. უქალაქო ფორმის დროს.

2.4. სამეურნეო აქტების ორადი ასახვის თეორიის განვითარება

როგორც მე-5 თავის მე-4 პარაგრაფში უკვე გავცანით, ორადი ბუღალტერიის წარმოშობა განაპირობა სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის განვითარებამ. ამით აიხსნება ის გარემოებაც, რომ ორადი ჩაწერისა და ორადი ბუღალტერიის ჩასახვა ხდება მიმოქცევის სფეროში. ორადი ჩაწერის გამოყენებამ იმდენად ფართო ხასიათი მიიღო, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიასა და პრაქტიკაში იგი დამკვიდრდა როგორც ორადი ასახვის კანონი.

ამასთან, ორადობის კანონის გაგებაში წარმოიშვა აზრთა სხვადასხვაობა, რომელმაც განაპირობა ორადი ასახვის თეორიის ნაირსახეობის წარმოშობა და განვითარება.

აღრიცხვის ისტორიაში ცნობილია ორადი ასახვის თეორიის შემდეგი სახეები: სამართლებრივი ანუ იურიდიული, გაცვლითი, მათემატიკური (ორი მწკრივის ანგარიშების), ფილოსოფიური.

იურიდიული თეორია თავდაპირველია ასრებულ თეორიებს შორის. იგი ეყრდნობა იტალიელი მეცნიერი-მათემატიკოსის ლუკა პაჩიოლის მიერ დაწერილ, 1494 წელს ქვენიციაში გამოქვეყნებულ პირველ ნაბეჭდ შრომას ბუღალტრულ აღრიცხვაში — „ტრაქტატი ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“

ამ თეორიის მომხრეების აზრით სამეურნეო საქმიანობა ვლინდება ფასეულობის მიღებისა და გაცემის სამეურნეო ოპერაციებში, რომელნიც სრულდება მხოლოდ პიროვნებათა მეშვეობით (ვინაიდან მათ აქვთ მინდობილი ეს ფასეულობა და უფლება მის მიღებასა და გაცემაზე). აქედან ასაბუთებენ, რომ ყოველი სამეურ-

რნეო ოპერაცია წარმოაგენს იურიდიულ აქტს, რომელიც შეიცავს მიღების ვალდებულებას და გაცემის უფლებას. ამ თეორიის თანახმად ორადობის კანონიც იმაში მდგომარეობს, რომ ნებისმიერი ოპერაცია ცვლის ამ ოპერაციის განხორციელებაში მონაწილე პირის უფლებასა და მოვალეობას. სწორედ ამის რეგისტრაციაა ბუღალტრული აღრიცხვის ამოცანა, ხოლო ვინაიდან ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ხორციელდება ორ სუბიექტს შორის, ამიტომ იგი უნდა ჩაიწეროს ორჯერ: მიმღების ანგარიშში — დებეტში და გამცემის ანგარიშში — კრედიტში.

გარდა ამისა, იურიდიული თეორიებისათვის დამახასიათებელი იყო ანგარიშების პერსონიფიკაცია (განპიროვნება, განსახიერება), რაც იმაში მდგომარეობდა, რომ თითოეული ანგარიში მიჩნეული იყო როგორც განსაზღვრული ფიზიკური ან იურიდიული პირის უფლებებისა და ვალდებულების მდგომარეობისა და ცვლილებების ამსახველი. ასეთი გაგების გამო, ყველა ანგარიში მიჩნეული იყო როგორც „პირადი“ ანგარიში. აქედან გამომდინარე თვლიდნენ, რომ ყოველი ოპერაციის შედეგად ერთ ანგარიშს (ანუ პიროვნებას) დაემართება ხოლმე მეორისა.

ბოლოს, იურიდიულ თეორიებს საფუძვლად უდევს დებეტისა და კრედიტის ტოლობა, რაც გამომდინარეობს თითოეული ოპერაციის შემცველი უფლებისა და ვალდებულების ტოლობიდან.

გაცვლითი თეორიის მიხედვით ყოველი საწარმოს საშუალებები (ფასეულობა) იყოფა ნამდვილ და პირობით ფასეულობად. პირველ ჯგუფში შედის მატერიალური საგნები (როგორიცაა: ნედლეული, სათბობი, საქონელი, უძრავი და მოძრავი ქონება, ფული და სხვ.), ხოლო მეორე ჯგუფში წარმოადგენს მეურნეობის უფლებასა და ვალდებულებას, რომელიც ცნობილი გარემოების დროს გადადის ნამდვილ ფასეულობაში — მატერიალურ საგნებში ან ფულში. ამასთან, პირობითი ფასეულობა იყოფა დადებითად — უფლება და უარყოფითად — ვალდებულება.

ამ თეორიის მიხედვით ორადობის კანონი იმაში მდგომარეობს, რომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია გულისხმობს ერთი სამეურნეო ოპერაციის გაცვლას მეორეზე, ე.ი. ყოველთვის ერთი საშუალება

მიიღება, სხვა — გაიკუმბ. მიღება იწერება მისი ანგარიშის დებეტში, გაცემა — მისი ანგარიშის კრედიტში.

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, თითოეული ანგარიში, ამ თეორიის თანახმად, წარმოადგენს ნივთიერ ანგარიშს, რომელიც ასახავს ნამდვილ ან პირობით ფასეულობას. ამასთან, ანგარიშები წარმოადგენენ ან მოვალეებს (დებიტორები) ან მევალეებს (კრედიტორები), რის გამო ისინი განიხილება როგორც პირადი ანგარიშები. ამით იგი ძალიან უკავშირდება იურიდიულ თეორიას. გარდა ამისა, საწარმოო პროცესის ასახვა ანგარიშებში დაყვანილია გაცვლის (ე.ი. უფლებების და მოვალეობათა) ოპერაციების ასახვაზე. ბოლოს, ორივე თეორია (გაცვლითიცა და იურიდიულიც) ჩქმალავს წარმოებითი ურთიერთობის აქტს და ამტკიცებს მიმოქცევის პრიმატს წარმოებაზე, რასაც საერთო არაფერი აქვს ასახვის ამ წესის მეცნიერულ გაგებასთან.

მათემატიკურ თეორიას მეორენაირად უწოდებენ ორი მწკრივი ანგარიშების (ანუ გერმანულ) თეორიას. იგი ფართოდ გავრცელდა მე-19 საუკუნის დამლევსა და მე-20 საუკუნის დასაწყისში, ჯერ დასავლეთში (განსაკუთრებით გერმანიაში) ხოლო შემდეგ რუსეთში. ამ თეორიის წარმომადგენლები იყვნენ შვეიცარიელი მეცნიერები ფ.გიუგლი. (1887 წ.) და ი.შერი (1890 წ.). მისი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ საწარმოს საშუალებათა ერთობლიობა უნდა განვიხილოთ ორმხრივ: ა) სამეურნეო, ბ) იურიდიული.

სამეურნეო — გულისხმობს საშუალებათა რაოდენობრივ შედგენილობას, სადაც შედის როგორც დადებითი ელემენტები (მასალები და ფულადი საშუალებანი, დებიტორული დავალიანება, ისე უარყოფითი (კრედიტორული დავალიანება).

იურიდიულის მიხედვით მეურეობის ქონება უნდა განვიხილოთ როგორც საწარმოს მესაკუთრისადმი კუთვნილი ქონების ჯამი, ე.ი. გავარკვიოთ კაპიტალის სიდიდე.

პროფ. ი.შერის აზრით „საწარმოს საშუალებები, სამეურნეო ასპექტში არის გასაცვლელად ვარგისი კონკრეტული ნაწილები ქონებისა, რომელსაც ბუღალტრული ტერმინოლოგიით უწოდებენ აქტივს, ხოლო იურიდიულ ასპექტში — ქონებაზე განკარგულების აბს-

ტრაქტული უფლება, რომელსაც ბუღალტერია უწოდებს კაპიტალს. მაშასადამე, აქტივი ეტოლება კაპიტალს, რომელსაც ეწოდება ქონებრივი ბალანსი, ანუ უბრალოდ ბალანსი.¹

შემდეგ პროფ. ი. შერი ამბობს, რომ სამეურნეო ოპერაციები გავლენას ახდენენ ორადი გარემოებით: ქონების ერთი ნაწილი იზრდება მისი სხვა ნაწილის ხარჯზე და ამიტომ ტოლობა არ იცვლება, ვინაიდან მეურნეობის საშუალებები იყოფა ორ ჯგუფად, ბუღალტრული ანგარიშებიც იყოფა ორ ჯგუფად, ანუ ორ მწყკრივად:

1. *ქონების თვისებრივი შედგენილობის ცვლილებათა ამსახველი ანგარიშები;*
2. *კაპიტალის ცვლილებების ამსახველი ანგარიშები.*

აქედან წარმოსდგება ამ თეორიის სახელწოდება „*ორი მწყკრივი ანგარიშების თეორია*“, ხოლო ამ ანგარიშებში ჩანაწერთა ჯამების ალგებრული ტოლობიდან გამომდინარე ამ თეორიას უწოდებენ აგრეთვე *მათემატიკურ თეორიას*.

ფილოსოფიური თეორია ბუღალტრული აღრიცხვის დასაბუთებისას ეყრდნობა ფილოსოფიურ კატეგორიებს — მიზეზსა და შედეგს. ამ თეორიის წარმომადგენელი ლ. გომბერგი მეცნიერებას სამეურნეო აღრიცხვის შესახებ უწოდებდა *ეკონომოლოგიას* და ამტკიცებდა, რომ მისი მიზანია საწარმოს საქმიანობის გამორკვევა ეკონომიკის რაციონალობის გარკვევის მიზნით. ცალკეულ მოქმედებათა გამოკვლევა ბუნებრივად გადადის ამ მოქმედებათა შედეგის გამოკვლევაში. კაპიტალის ყოველ მოძრაობაში — ამბობდა იგი — განსხვავდება ორი პუნქტი: დაწყებითი — მოძრაობის მიზეზი და საბოლოო — მისი შედეგი. აქედან გამომდინარე ლ. გომბერგი აკეთებს ასეთ დასკვნას: *თუ ჩასაწერი მოვლენა განიხილება როგორც მიზეზი, იგი ჩაიწერება შესაბამისი ანგარიშის კრედიტში, ხოლო თუ იგი განიხილება როგორც შედეგი — ჩაიწერება შესაბამისი ანგარიშის დებეტში.* ე. ი. კრედიტი მიზეზის ამსახველია, დებეტი — შედეგისა, აქედან გამომდინარეობს დებეტებსა და კრედიტებში ჩანაწერთა ტოლობაც.

1. Шерр И. Бухгалтерия и баланс (перевод с 5-го немецкого издания, М., из-во „Экономическая жизнь“, 1925, стр.16.

ფილოსოფიური თეორიის მიმდევართა თანხმად ორადი ასახვის კანონს საფუძვლად უდევს სამეურნეო მოვლენების მიზნობრიობის კანონი, რომელიც უნივერსალური კანონია.

ანგარიშებში სამეურნეო საქმიანობის ორადი ასახვის არსს, საბჭოთა ბუღალტრული აღრიცხვის პოზიციებიდან, მიეძღვნა რიგი ნაშრომები, აგრეთვე ცალკე მონოგრაფია.¹⁻²

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. დაახასიათეთ სამეურნეო აღრიცხვის განვითარების ძირითადი ეტაპები.
2. დაახასიათეთ აღრიცხვის მდგომარეობა ძველ საქართველოში.
3. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმების განვითარების ძირითადი ეტაპები.
4. დაახსენეთ სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვის თეორიის განვითარების ძირითადი მიმართულებები.
5. განმარტეთ სამართლებრივი (იურიდიული) თეორიის არსი.
6. დაახასიათეთ გაცვლითი თეორიის არსი.
7. დაახასიათეთ მათემატიკური (ორი მწკრივის ანგარიშების) თეორიის არსი.
8. დაახასიათეთ ფილოსოფიური თეორიის არსი.

1. И.В. Малышев, Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете, Из. „Статистика“, 1971.

2. ჩვენი პოზიციებიდან ორადი ასახვის არსი გაშუქებულია მე-5 თავის მე-4 და მე-5 პარაგრაფებში.

**ბულალტრული აღრიცხვის თეორია
და მისი როლი პროფესიული ცოდნის
ფორმირებაში. ბულალტრული აღრიცხვის
კავშირი სხვა მემცნიერებებთან**

**3.1. ბულალტრული აღრიცხვის თეორია
საფუძველია პროფესიული ფორმირებისათვის**

ბულალტრული აღრიცხვის თეორია არის მეცნიერება ეროვნული მეურნეობის დარგთა ბულალტრული აღრიცხვის ზოგადთეორიული საფუძველის შესახებ. იგი სწავლობს აღრიცხვის ზოგადთეორიულ დებულებებს, რომლებიც საფუძველს წარმოადგენენ და თანაბრად სავალდებულოა ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბულალტრული აღრიცხვისათვის. იგი ისეთივე ზოგადთეორიული კურსია სპეციალური ბულალტრული აღრიცხვის დისციპლინებისათვის, როგორც სტატისტიკის ზოგადი თეორია — სტატისტიკური დისციპლინებისათვის, ზოგადი ქიმია — სპეციალური ქიმიური დისციპლინებისათვის და სხვ.

ბულალტრული აღრიცხვის თეორია, როგორც მეცნიერული დისციპლინა, ერთი მხრივ აშუქებს ბულალტრული აღრიცხვის უმთავრეს თეორიულ პრობლემებს და მეორე მხრივ შეიმუშავებს მათი გადაწყვეტის ზოგად რეკომენდაციებს, რომლებიც სავალდებულოა ბაზას (ფუნდამენტს) წარმოადგენს ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბულალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის მოსაწყობად. სხვა სიტყვებით — *ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგში აღრიცხვის ორგანიზაცია ეწყობა ბულალტრული აღრიცხვის თეორიის ფუძემდებლური პრინციპების საფუძველზე.*

ამგვარად, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის მთავარი დანიშნულებაა შეიმუშაოს და გააშუქოს ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციონირების პრინციპები და თეორიული სააღრიცხვო კატეგორიები, რომლებიც განსაზღვრავენ ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბუღალტრული აღრიცხვის მიმართულებებს.

გადაუჭარბებლად შეიძლება ითქვას, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის შესწავლა შესაძლებლობას გვაძლევს გავიცნობიეროთ ბუღალტრული აღრიცხვის არსი, მისი ადგილი, როლი და მნიშვნელობა ეკონომიკური ინფორმაციის სისტემასა და წარმოების მართვაში, ნათლად დავრწმუნდეთ იმაში, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა მართლაც არის, „წარმოების პროცესის კონტროლისა და აზრობრივი განზოგადების საშუალება“ (კ.მარქსი). ისმება კითხვა — რით აღწევს ყოველივე ამას ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია? იმით, რომ იგი შეიმუშავებს აღრიცხვის ერთიან მეთოდოლოგიას და საერთო მნიშვნელზე დაჰყავს შესასწავლი ობიექტები, რომლებშიც განზოგადოებულია ყოველივე საერთო, რაც დამახასიათებელია ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ასეთებია, უმთავრესად:

1. აღრიცხვის ზოგადი საკითხები — სამეურნეო აღრიცხვის არსი, მისი მნიშვნელობა და ამოცანები, სამეურნეო აღრიცხვის სახეები, მათი კავშირურთიერთობა, ბუღალტრული აღრიცხვის ნიშანთვისებები და წაყენებული მოთხოვნები, აღრიცხვის განვითარების ისტორია და სხვა;

2. ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი და მეთოდი — კვლავწარმოების პროცესი—ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი, საწარმო — ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების ძირითადი უბანი, სამეურნეო საშუალებები და წყაროები, მათი კლასიფიკაცია, სამეურნეო პროცესები, ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის არსი, მისი ელემენტები (დოკუმენტაცია, ინვენტარიზაცია, შეფასება, კალკულაცია, ბუღალტრული ანგარიშები, ორადი ასახვა, ბუღალტრული ბალანსი, ბუღალტრული ანგარიშმგებლობა);

3. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები, ტექნიკა და ფორმები — აღრიცხვის რეგისტრები, მათი შინაარსი და მნი-

შენელობა, აღრიცხვის რეგისტრების სახეები და ფორმები, სააღრიცხვო რეგისტრაციის წარმოების წესი, აღრიცხვის რეგისტრებში ჩაწერის ხერხები და ტექნიკა, სააღრიცხვო ჩანაწერებში შეცდომების გასწორება, ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმები, მათი სახეები, გამოყენებითი დანიშნულება;

4. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია — არსი და მნიშვნელობა, ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმა, ბუღალტრული აღრიცხვის ხელმძღვანელობა და მისი ორგანიზაცია, მთავარი ბუღალტრის (ბუღალტრის) ფუნქციები, ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარებისა და სრულყოფის პერსპექტივები;

5. ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი პრინციპები — ყველა დარგისათვის აუცილებელი, მეცნიერულ საფუძვლებზე შემუშავებული ერთიანი კონცეფცია (მიზანდასახულობა, უწყვეტობა, მუდმივობა და სხვ.), ერთიანი ანგარიშთა გეგმა, მეცნიერულად დამუშავებული ერთიანი ანგარიშთა კორესპონდენცია, ფულად-მატერიალური და საანგარიშსწორებო-საკრედიტო ოპერაციების აღრიცხვის ერთიანი წესი, ბალანსის მუხლების შეფასების ერთიანი პრინციპები, აღრიცხვისა და ანგარიშგების უნიფიცირებული დოკუმენტები და რეგისტრები და სხვ.

6. ბუღალტრული აღრიცხვის ენა — ცნობილია, რომ ყოველ მეცნიერებას თავისი ენა გააჩნია: ფიზიკას — თავისი, მათემატიკას — თავისი, ქიმიას — თავისი და ა.შ. მსგავსად ამისა, შეიძლება ითქვას ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებაც.

ბუღალტრულ აღრიცხვას გააჩნია თავისი სალაპარაკო ენა, რომლის ლექსიკური ფონდი შედგება შესაბამისი ცნებების, ტერმინებისა და სიტყვა-გამოთქმებისაგან. იგი თანაბრად საერთოა ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ბუღალტრული აღრიცხვის ენაზე ხდება სამეურნეო ოპერაციების შესახებ არსებული ინფორმაციის ალაპარაკება. ბუღალტრული აღრიცხვის ენა ფაქტების ენაა და ამიტომ მას თანაბრად იყენებენ აღრიცხვის დარგის სპეციალისტები — თეორეტიკოსები და პრაქტიკოსები. ბუღალტრული აღრიცხვის ენის ფორმირებაც ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის ფუნქციაა.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან იმ დასკვნის გაკეთებაც შეიძლება, რომ *ბულალტრული აღრიცხვის თეორია, როგორც აღრიცხვის ზოგადთეორიული დისციპლინა, აყალიბებს მოქმედების მიზანს და განსაზღვრავს მისი მიღწევის საშუალებებს. ამდენად, იგი საფუძველია პროფესიული ცოდნის ფორმირებისათვის.*

ბულალტრული აღრიცხვის ზოგადთეორიულ კურსთან ერთად არსებობს აგრეთვე სპეციალური (დარგობრივი) ბულალტრული აღრიცხვა, რომელიც ეროვნული მეურნეობის დარგების შესაბამისად სხვადასხვაა. ასეთებია: ბულალტრული აღრიცხვა მრეწველობაში, ბულალტრული აღრიცხვა სოფლის მეურნეობაში, ბულალტრული აღრიცხვა მშენებლობაში, ბულალტრული აღრიცხვა ვაჭრობაში და ა.შ.

თითოეული დარგის ბულალტრული აღრიცხვა თავის საგანს სწავლობს თეორიის მიერ შემუშავებულ ობიექტებად დაყოფით, რომლებსაც აკონკრეტებს დარგის თავისებურებათა გათვალისწინებით. ასევე, თითოეული დარგის ბულალტრული აღრიცხვა თავის საგანს შეისწავლის ზოგადმეთოდოლოგიურ საფუძველზე დაყრდნობით და ბულალტრული აღრიცხვის თეორიის მიერ შემუშავებული აღრიცხვის მეთოდის შემადგენელი ელემენტების გამოყენებით.

ნიშანდობლივია ისიც, რომ თეორიული კურსის მიერ ზოგადთეორიული დებულებების შემუშავება თვითმიზანი კი არ არის, არამედ ისინი უნდა დაინერგოს პრაქტიკაში — მატერიალური წარმოების ობიექტური პროცესის ბულალტრულ აღრიცხვაში. ე.ი. განსახიერდეს დარგობრივ ბულალტრულ აღრიცხვაში. ამიტომ სპეციალური ბულალტერია გვევლინება, როგორც ბულალტრული აღრიცხვის მეცნიერების პრაქტიკული საფუძველი და ჰეგემონიური კრიტერიუმი. ამდენად, ბულალტრული აღრიცხვის თეორია განუყოფლადაა დაკავშირებული დარგობრივ ბულალტერიასთან. უფრო მეტი, *ბულალტრული აღრიცხვა, როგორც მეცნიერება, სხვა არა არის რა თუ არა სამეურნეო პროცესების შემეცნება, რომლის ფორმირება ზღვდება აღრიცხვის ზოგადმეცნიერული და პრაქტიკული მოღვაწეობის ერთიანობაში.*

სხვა სიტყვებით, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის საგნის ობიექტები აბსტრაქტული (განყენებული) რამე კი არა არის, არამედ თითოეულ საწარმოში, დაწესებულებასა და ორგანიზაციაში არსებული აღრიცხვის ობიექტებია. ასევე შეიძლება ითქვას ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტების შესახებ — სწორედ მათი გამოყენებით შეისწავლება ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტები თითოეულ საწარმოში, დაწესებულებასა და ორგანიზაციაში. ეს კი თავისთავად გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიისა და სპეციალური ბუღალტერიის ურთიერთგანმაპირობებელ კავშირურთიერთობას, რის გამო, *ბუღალტრული აღრიცხვა, როგორც მეცნიერება, განხილული უნდა იქნეს ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიისა და სპეციალური (დარგობრივი) ბუღალტერიის ერთიანობაში.*¹

ყველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის წინაშე მდგარი ამოცანები დაახლოებით შემდეგნაირად შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ:

1. ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგადთეორიული საკითხების სისტემატური კვლევა-ძიება და მეცნიერული მიღწევების განზოგადება;
2. ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის ერთიანი მეთოდოლოგიის სისტემატური სრულყოფა-გაუმჯობესება;
3. ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიისა და პრაქტიკას შორის კავშირურთიერთობების სისტემატური განმტკიცება და სრულყოფა;
4. ბუღალტრული აღრიცხვის მოწინავეთა პრაქტიკის სისტემატური შესწავლა-განზოგადება;
5. ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების, რეგისტრების, ტექნიკისა და ფორმების სისტემატური სრულყოფა-გაუმჯობესება და განზოგადება;

1. ამიტომ ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის კავშირი დარგობრივ ბუღალტერიასთან ცალკე საკითხად არ განიხილება და სხვა ეკონომიკურ დისციპლინებთან კავშირსაც ბუღალტრულ აღრიცხვასთან (და არა მხოლოდ თეორიასთან) მიმართებაში განვიხილავთ.

6. ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი პრინციპების სისტემატური სრულყოფა-გაუმჯობესება და განზოგადება;
7. ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების დონის შესაბამისად ცნებებისა და ტერმინოლოგიის შემუშავება და განზოგადება.

3.2. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ მეცნიერებებთან (ზოგადი დახასიათება)

ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვა ადამიანთა გარემომცველ სამყაროში ყველაზე ურთულეს და მრავალგვარი შედგენილობის კვლევის საგანს — კვლავწარმოების პროცესს — სწავლობს, ამიტომ იგი უშუალო თუ არაუშუალო კავშირითიერთობაში იმყოფება მრავალ მეცნიერულ დისციპლინასთან, როგორცაა, მაგალითად:

სპეციალური ეკონომიკური დისციპლინები — ეკონომიკური კონტროლი და რევიზია, აუდიტი, სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა, სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზი, ეკონომიკური სტატისტიკა და სხვ.

ზოგადეკონომიკური დისციპლინები — ეკონომიკური თეორია, სახალხო მეურნეობის ისტორია, ეკონომიკურ მოძღვრებათა ისტორია, ეკონომიკური გეოგრაფია, წარმოების მართვა, მენეჯმენტი, მარკეტინგი და სხვ.

კონკრეტული ეკონომიკური დისციპლინები — ფინანსები და კრედიტი, ფულის მიმოქცევა, ფასწარმოქმნა, შრომის ეკონომიკა, მატერიალურ-ტექნიკური მომარაგება და სხვ.

დარგობრივი ეკონომიკური დისციპლინები — მშენებლობის, სოფლის მეურნეობის, ტრანსპორტისა და კავშირგაბმულობის, ვაჭრობისა და არასაწარმოო სფეროს დარგების ეკონომიკა, ორგანიზაცია, პროგნოზირება და სხვ.

პუმანიტარული და სოციალური დისციპლინები — ფილოსოფია, ფსიქოლოგია, სოციოლოგია და სხვა და სხვ.¹

სხვა მეცნიერებებთან ბულალტრული აღრიცხვის კავშირის ზოგადთეორიულ, მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს მატერიალისტურ-დიალექტიკური მეთოდი, რომლის მიხედვით ბუნებისა და საზოგადოების ყველა მოვლენა შეისწავლება ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირში და ურთიერთგანპირობებულობაში. მუდმივად განვითარებად მდგომარეობაში, მოძველებული მოვლენების ახლით, პროგრესული შეცვლის მდგომარეობაში და ყოველივე ეს თანაბრად სავალდებულოა ყველა სამეცნიერო დისციპლინისათვის, მათ შორის ბულალტრული აღრიცხვისათვის.

რაც შეეხება ბულალტრული აღრიცხვის კავშირს სხვა ეკონომიკურ დისციპლინებთან, ზოგადად იმაში მდგომარეობს, რომ კვლავწარმოების პროცესის შესწავლისას იგი ერთი მხრივ ეყრდნობა სხვა ეკონომიკურ დისციპლინებს — მათ მეთოდოლოგიას, თეორიას, პრაქტიკას, ხოლო მეორე მხრივ თვითონ წარმოადგენს ასეთივე დასაყდენს სხვა ეკონომიკური დისციპლინებისათვის. ასეთ მიზეზ-შედეგობრივ კავშირურთიერთობაში მიიღწევა შესასწავლი საგნის შემადგენელი ობიექტების დაკონკრეტება-დაზუსტება, მეთოდის ელემენტებისა და აღრიცხვის ორგანიზაციის სრულყოფა-გაუმჯობესება, რაც იმავდროულად ბულალტრული აღრიცხვის მეცნიერების სრულყოფა-განვითარებასაც გულისხმობს.

უნდა განვასხვავოთ ბულალტრულ აღრიცხვასა და სხვა ეკონომიკურ მეცნიერებებს შორის კავშირურთიერთობის საერთო და კერძო (ზოგადი და კონკრეტული) ნიშნები.

საერთო (ანუ ზოგადი) ნიშნები ის ნიშნებია, რომლებიც თანაბრად დამახასიათებელია ყველა სააღრიცხვო-ანალიზური და სხვ. ეკონომიკური დისციპლინებისათვის. ასეთ ნიშნებს მიეკუთვნება გამოკვლევის მიზნისა და მეთოდის ერთიანობა.

1. ჩამოთვლილ დისციპლინებთან ბულალტრული აღრიცხვის კავშირის ინდივიდუალური განხილვა შორს წაგვიყვანს ამიტომ ბულალტრული აღრიცხვის კავშირს განვიხილავთ მის მონათესავე ეკონომიკურ დისციპლინებთან.

გამოკვლევის მიზნის ერთიანობა გულისხმობს იმას, რომ ყოველი ეკონომიკური დისციპლინა, როგორც მეცნიერების დამოუკიდებელი დარგი, ემსახურება საერთო მიზანს — წარმოების სისტემატურ განვითარებას საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე.

გამოკვლევის მეთოდის ერთიანობა ნიშნავს იმას, რომ ყოველი ეკონომიკური დისციპლინა თავისი გამოკვლევის საგანს სწავლობს შემეცნების ერთადერთი სწორი მეცნიერული მეთოდის — დიალექტიკური მეთოდის საფუძველზე.

ამ საერთო ნიშნებთან ერთად თითოეულ დისციპლინას გააჩნია სხვა დისციპლინებთან კავშირურთიერთობის კერძო (ანუ კონკრეტული) ნიშნებიც, როგორცაა: ინფორმაციის მიღების ერთი და იგივე წყაროები, ერთის მონაცემთა გამოყენება მეორის მიერ და პირიქით, მაჩვენებელთა ერთგვაროვნობა, მეთოდის ცალკეული ელემენტების ერთგვაროვნობა, მიზნის მიღწევის რიგი საშუალებების ერთგვაროვნობა, გაუმჯობესების ღონისძიებათა შინაარსის ერთგვაროვნობა და სხვ.

ამ ნიშნების მიხედვით, ყოველი ეკონომიკური დისციპლინა, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვა, გარკვეული მეტ-ნაკლებობით კავშირურთიერთობაში იმყოფება ერთმანეთთან.

განვიხილოთ იგი რამდენიმე დისციპლინის მაგალითზე:

3.3. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ კონტროლთან და რევიზიასთან

კონტროლი და რევიზია გულისხმობს კვლავწარმოების პროცესის კონტროლსა და რევიზიას. ამ თვალსაზრისით კონტროლი არის სამეურნეო-საწარმოო და საფინანსო საქმიანობის მდგომარეობის შემოწმება, ხოლო რევიზია — ამ საქმიანობის გადამოწმება, შემდგომი დოკუმენტური შემოწმება.

როგორც ერთი, ისე მეორე შემოწმება შესაძლებელია

შესაბამის დოკუმენტებსა და მონაცემებზე დაყრდნობით. გამოკვლევის მიზნის მისაღწევად საჭირო პირველადი და კრებითი აღრიცხვის, აგრეთვე სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემები მიიღება შესაბამისი პირველადი დოკუმენტებიდან, კრებითი უწყისებიდან, ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებიდან, რომლებიც დგება და ივსება შესაბამისი ნორმატიული აქტების საფუძველზე, ხოლო მათი შემუშავება ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტების მეცნიერული განზოგადების საფუძველზე. ასე, მაგალითად: დოკუმენტაციაში განიხილება დოკუმენტაციის არსი და მნიშვნელობა, დოკუმენტების შედგენა, შემოწმება და დამუშავება, დოკუმენტების დაჯგუფება სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია და სხვ; ინვენტარიზაცია აშუქებს მის არსსა და გამოყენებით მნიშვნელობას, სახეებს, ჩატარებისა და გაფორმების წესს, შედეგების გამოვლენისა და ანგარიშებში ასახვის წესებს და სხვ.

ასევე ითქმის კრებსითი მაჩვენებლების, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემების შესახებ, რომლებიც მიიღება ანგარიშთა სისტემისა და ორადი ასახვის მეშვეობით. სწორედ ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია საზღვრავს აღრიცხვის რეგისტრების არსს, სახეებსა და ფორმებს, მათში ოპერაციების რეგისტრაციის წესებს, ჩაწერის ხერხებსა და ტექნიკას, ბრუნვებისა და ნაშთების გამოყვანის წესებს, დოკუმენტებსა და რეგისტრებში შეცდომითი ჩანაწერების გასწორების ხერხებს და სხვ.

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, *ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია, მეთოდურ დასაყრდენს წარმოადგენს კონტროლისა და რევიზიისათვის გამოკვლევის ობიექტზე საჭირო მუშაობის სწორად და გვემაზომიერად ჩასატარებლად*. მსგავსად ამისა, შეიძლება ითქვას (თავის მხრივ) ბუღალტრულ აღრიცხვასთან *ეკონომიკური კონტროლისა და რევიზიის* კავშირურთიერთობების შესახებ. საკმარისია ავლნიშნოთ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით ხდება სააღრიცხვო ინფორმაციის ფორმირება ყოველ სამეურნეო სუბიექტში (იურიდიულ პირში), რაც წარმოგვიდგება პირველადი და კრებსითი დოკუმენტებისა და სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის

რეგისტრებში ასახული და სისტემატიზებული ჩანაწერების სახით. სწორედ ეს ჩანაწერები წარმოადგენს საინფორმაციო ბაზას ეკონომიკური კონტროლისა და რევიზიისათვის.

ამდენად, ბუღალტრული აღრიცხვა განუყოფლად არის დაკავშირებული ეკონომიკურ კონტროლთან და რევიზიასთან.

3.4. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი აუდიტთან

ზემოაღნიშნული თითქმის თანაბრად დამახასიათებელია აგრეთვე ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტს შორის კავშირურთიერთობისათვისაც, ვინაიდან აუდიტიც შემოწმების ნაირსახეობას წარმოადგენს.

აუდიტი, პირველ ყოვლისა, გულისხმობს საწარმოების, მათი გაერთიანებების, ორგანიზაციებისა და დაწესებულებების (საკუთრებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მიუხედავად) სამეწარმეო საქმიანობას — პირველადი დოკუმენტებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის რეგისტრების, საგადასახადო დეკლარაციების, სხვა ფინანსური ვალდებულებების და სამეურნეო სუბიექტების მოთხოვნათა დამოუკიდებელ გარესაუწყებო შემოწმებას და მოქმედი კანონმდებლობისა და ნორმატივებისადმი ფაქტობრივი მდგომარეობის შესაბამისობის გამოვლინებას ნაკლოვანებებისა და დარღვევების გამოსწორების მიზნით.

აქედან გამომდინარე, საწარმოში აუდიტურ შემოწმებას ექვემდებარება ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების ასახვის დასაბუთებულობა, სააღრიცხვო დავთრების შედგენის სისწორე, სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში ჩანაწერების ურთიერთშესაბამისობა, სახელშეკრულებო ვალდებულებათა შესრულება, ფულადი საშუალებების, ძირითადი საშუალებების, საწარმოო მარაგის, მზა პროდუქციისა და მისი რეალიზაციის აღრიცხვის სისწორე, გრძელვადიანი და მოკლევადიანი

ვალდებულებების, მიმწოდებლებთან და მყიდველებთან, აგრეთვე პერსონალთან საანგარიშსწორებო ურთიერთობათა აღრიცხვის სისწორე, დანარჩენი საანგარიშსწორებო-საკრედიტო ოპერაციების აღრიცხვის სისწორე, ფინანსური შედეგების განსაზღვრის სისწორე, გადასახადებისა და გადასახდელების გაანგარიშების სისწორე, ბიუჯეტის წინაშე ვალდებულებათა შესრულების მდგომარეობა, საფინანსო ანგარიშგებათა შედგენის სისწორე და სხვ.

ამ არასრული ჩამონათვალიდან ნათლად ჩანს, რომ აუდიტური შემოწმებისათვის დასაყრდენ საინფორმაციო ბაზას, უპირველეს ყოვლისა, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები წარმოადგენს, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს დავასკვნათ, რომ *ბუღალტრული აღრიცხვა განუყოფლადაა დაკავშირებული აუდიტთანაც.*

3.5. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზასთან

ბუღალტრული აღრიცხვა მჭიდრო კავშირში იმყოფება სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზასთან. ეს კავშირი განპირობებულია იმით, რომ სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა სწავლობს დოკუმენტებსა და სააღრიცხვო რეგისტრებში ასახულ იმ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებიც სასამართლო გამოძიებასა და განხილვას ექვემდებარება.

საქმე იმაშია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ამოსავალი დებულებების ცოდნის გარეშე ყოვლად შეუძლებელია სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზამ შეისწავლოს მისი კვლევისქვემდებარე ისეთი საკითხები, როგორიცაა: მასალების ნაშთების საკონტროლო შედარება გასული პერიოდის ინვენტარიზაციის მასალებთან, შემოსავალ-გასავალის დოკუმენტების საფუძველზე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის რაოდენობრივ-ხარისხობრივი აღრიცხვის მდგომარეობის დადგენა, პირველადი დოკუმენტებისა და აღრიცხვის რეგისტრების მონაცემების მიხედვით სამეურნეო ოპერაციების

შემხვედრი შემოწმება, ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების შეპირისპირება ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემებთან, ოპერატიული და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების შეპირისპირება ოპერატიული და ფინანსური ანგარიშგებების მონაცემებთან, სალაროს დავთრის მონაცემების შეპირისპირება სალაროს შემოსავალ-გასავალის დოკუმენტებთან, განაღდებულ და ფაქტობრივად შესრულებული სამუშაოების ნატურაში შემოწმება, დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციების შესრულების ობიექტური შესაძლებლობის შემოწმება და სხვ.

ამ დისციპლინებს შორის მჭიდრო კავშირურთიერთობა ნათლად ჩანს იქიდანაც, რომ ბუღალტერ-ექსპერტმა დასაბუთებული პასუხი უნდა გასცეს ისეთ საკითხებს, როგორცაა:

1. რამდენად სწორადაა გამოყვანილი და ასახული ანგარიშებში ინვენტარიზაციის შედეგები;
2. რამდენად შეესაბამება ანგარიშთა ტიპურ კორესპონდენციას ბუღალტრული გატარებები;
3. რამდენად სწორადაა ჩამოწერილი მატერიალური ფასეულებანი შესაბამისი აქტებით;
4. რამდენად გათვალისწინებულია მიმწოდებლებთან ანგარიშსწორების დროს მატერიალური ფასეულობის გაფუჭებაზე შედგენილი აქტები;
5. რამდენად დასაბუთებულია მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებზე დაწერილი დანაკლისი და სხვ.

ბოლოს, ამავე დისციპლინების მჭიდრო კავშირურთიერთობაზე მიგვითითებს ის ფაქტიც, რომ სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა თავის საქმიანობაში იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ყველა შემადგენელ ელემენტს, რომელიც კი საჭიროა გამოვლენის ობიექტის შესაბამის განაჭერში შესწავლისათვის. სახელდობრ: დოკუმენტაციის მეშვეობით შეისწავლება დოკუმენტების გაფორმების წესი, დოკუმენტების შედგენა-შემოწმება-დამუშავება, დოკუმენტების უნიფიკაცია და სტანდარტიზაცია, დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია და სხვა; ინვენტარიზაციის მეშვეობით შეისწავლება ინვენტარიზაციის არსი, სახეობო, ჩატა-

რების და გაფორმების წესები, შედეგების ასახვა ანგარიშებში და სხვა; ანგარიშების მეშვეობით ვეცნობივთ მათ სააღრიცხვო-ეკონომიკურ მნიშვნელობას, ანგარიშთა კორესპონდენციას, ბუღალტრულ გატარებებს, ოპერაციების რეგისტრაციის წესებს, სინთეზურ და ანალიზურ აღრიცხვას, მათ კავშირურთიერთობას, ანგარიშთა კლასიფიკაციას, ანგარიშებში ბრუნვებისა და ნაშთების გამოყვანის წესებს და სხვ. მსგავსად ზემოაღნიშნულისა შეიძლება ითქვას მეთოდის სხვა ელემენტების გამოყენებითი მნიშვნელობის შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზას შორის იმდენად მჭიდრო კავშირურთიერთობა, რომ გადაუჭარბებლად შეიძლება ვთქვათ, რომ სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა ბუღალტრული აღრიცხვისაგან ნაწარმოები დისციპლინაა.

3.6. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი სტატისტიკასთან და სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკურ ანალიზთან

როდესაც სტატისტიკასთან კავშირზე ვლაპარაკობთ, პირველ ყოვლისა, მხედველობაში გვაქვს სტატისტიკური აღრიცხვა, როგორც სამეურნეო აღრიცხვის ერთ-ერთი ძირითადი სახე, რომელიც უმთავრესად წარმოდგენილია ეკონომიური სტატისტიკის სახით. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი სტატისტიკასთან ძირითადად იმაში მდგომარეობს, რომ სტატისტიკა თავის კვლევაში უმეტესად ეყრდნობა ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებს, რომელთა შესაბამისი დამუშავების შედეგად ღებულობს შესასწავლი მოვლენებისა და პროცესების მახასიათებელ მაჩვენებლებს, ხოლო მათი გაანალიზებით შეიმუშავებს გამოკვლევის მიზნისათვის საჭირო დასკვნებსა და წინადადებებს.

ბუღალტრულ აღრიცხვას სტატისტიკასთან აქვს უკუკავშირიც, რაც იმაში გამოიხატება, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა

არაიშვიათად იყენებს თავის კვლევაში სტატისტიკურ დაჯგუფებებს, საშუალო სიდიდეებს, ინდექსებს, სტატისტიკურ ცხრილებს და სხვ.

სტატისტიკა და ანალიზი ერთმანეთის მონათესავე დისციპლინებია. მათ ბევრი აქვთ საერთო როგორც კვლევის საგანში ისე მეთოდში, რის გამო მათი კავშირი ბუღალტრულ აღრიცხვასთან თითქმის ერთმანეთის ანალოგიურია.

სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზი სწავლობს ეროვნული მეურნეობის დარგების საწარმოთა, ორგანიზაციების, დაწესებულებების, გაერთიანებების სამეურნეო საქმიანობას. ეს კი შესაძლებელია მხოლოდ ეკონომიკურ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, რომელშიც განსაზღვრული ადგილი (80,0%-ზე მეტი) უკავია სააღრიცხვო ინფორმაციას — ოპერატიული, ბუღალტრული და სტატისტიკური აღრიცხვის მონაცემებს.

სამეურნეო მოვლენებისა და პროცესების შესასწავლად ანალიზი განსაკუთრებით ფართოდ იყენებს ფაქტობრივ მაჩვენებელთა სისტემას, რომლის საფუძველს წარმოადგენს ოპერატიული და ბუღალტრული აღრიცხვა, განსაკუთრებით კი ბუღალტრული აღრიცხვა, ვინაიდან იგი, ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემებზე დაყრდნობით, შესაბამისი დაჯგუფებით, ფულად საზომში განზოგადებულად ასახავს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობას — მომარაგებას, წარმოებას, რეალიზაციას.

ბოლოს; აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ანალიზი, თავის მხრივ, აქტიურ ზეგავლენას ახდენს ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფაზე. მაგალითად, ეკონომიკური ანალიზის მოთხოვნები სავალდებულო წინაპირობაა ბუღალტრული აღრიცხვის ანალიზურობის ამოღებისათვის, რაც თავის მხრივ, განაპირობებს ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრების სრულყოფას. ე.ი. ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები ისე უნდა აიგოს, რომ ანგარიშთა სისტემაში მივიღოთ ანალიზის მოთხოვნების შესაბამისი დაჯგუფებისა და განზოგადების დონის მაჩვენებლები და ა.შ.

3.7. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ თეორიასთან

ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ ადამიანთა ცხოვრების ობიექტური საფუძველია საზოგადოებრივი მატერიალური წარმოება, რომელიც მოიცავს ბუნებასთან ურთიერთქმედების პროცესს და მასთან დაკავშირებით წარმოშობილ ურთიერთობათა ერთობლიობას.

ეკონომიკურ თეორიასთან ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირის განხილვისათვის ჩვენ გვჭირდება მარტო ბუნებასთან ურთიერთობის პროცესი, ანუ *შრომის პროცესი* (ადამიანის შრომა, შრომის საგანი და შრომის საშუალებები), რაც მისი საბოლოო შედეგის (*შრომის პროდუქტის*) თვალსაზრისით განხილული იგივე წარმოების პროცესია.

ასევე, საზოგადოებრივი წარმოების ორი მხარიდან (საწარმოო ძალები და წარმოებითი ურთიერთობანი) ჩვენ გვჭირდება მხოლოდ საწარმოო ძალები, კერძოდ მისი ნივთობრივი ნაწილი — წარმოების საშუალებები. ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს რა წარმოების პროცესს (ცოცხალ შრომას, შრომის საგნებსა და შრომის საშუალებებს), მის წიაღში განხორციელებულ ცვლილებებს ასახავს ეკონომიკური თეორიის მიერ მეცნიერულად დასაბუთებული თეორიული დებულებების სრული შესაბამისობით.

გარდა ამისა, ეკონომიკური თეორია მეცნიერულად დასაბუთებს წარმოების პროცესებისა და წარმოების საშუალებათა წრებრუნვის სტადიებისათვის დამახასიათებელ ცნებებს, კატეგორიებსა და გამოთქმებს, როგორიცაა: საქონელი, საერთო და სასაქონლო პროდუქცია, საქონლის ღირებულება, თვითღირებულება, ფასი, სამუშაო ძალა, შრომა, შრომის საგანი, შრომის საშუალებები, შრომის პროცესი, წარმოების პროცესი, ძირითადი და საბრუნავი საშუალებები, ცვეთა და ამორტიზაცია, აუცილებელი და ზედმეტი შრომა, აუცილებელი და ზედმეტი პროდუქტი, ხელფასი, მოგება, მარტივი და გაფართოებული კვლავწარმოება, საშუალებათა

წრებრუნვა და ბრუნვა, წრებრუნვის სტადიები, წარმოებისა და მიმოქცევის ხარჯები, რენტაბელობა, ფინანსები და სხვ.

ზემოაღნიშნული ცნებების, კატეგორიებისა და გამოთქმების აბსოლიტური უმრავლესობა ფიგურირებს ბულალტრულ აღრიცხვაშიც და მათი გამოყენება ხდება ეკონომიკური თეორიის მიერ მეცნიერულად დადგენილი შინაარსობრივი გაგებით.

ბოლოს, ბულალტრული აღრიცხვა არა მარტო იყენებს ეკონომიკური თეორიის მიერ მეცნიერულად დასაბუთებულ ცნებებსა და ტერმინებს, არამედ ეკონომიკური თეორიის ამოსავალ დებულებებზე დაყრდნობით აკონკრეტებს და სრულყოფს საშუალებათა წრებრუნვის თითოეული სტადიის საქმიანობის ასახვას აღრიცხვაში.

ამრიგად, ეკონომიკური თეორია ბულალტრული აღრიცხვის ზოგადთეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძველია.

3.8. ბულალტრული აღრიცხვის კავშირი ეროვნული მეურნეობის დარგების დაგეგმვასთან (პროგნოზირებასთან) და წარმოების მართვასთან

ბულალტრულ აღრიცხვას მჭიდრო კავშირი აქვს წარმოების დაგეგმვასთან და მართვასთან. წარმოების გაძლოლა გადაუდებლად საჭიროებს იმის წინასწარ დადგენას, თუ როდის, სად, რამდენი რა უნდა დაიხარჯოს და საიდან, როდის, რამდენი რა უნდა იქნეს მიღებული. ეს და სხვა რიგი ძირითადი მაჩვენებლები ისაზღვრება სათანადო გაანგარიშებების შედეგად. ვინაიდან ეს მაჩვენებლები კონკრეტულ მოვლენებს გვიჩვენებს პერსპექტივაში, მათ გეგმური ძირითადი მაჩვენებლები შეიძლება ვუწოდოთ.

საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში დაგეგმვის მთავარი შინაარსი ხდება გარდამავალი პერიოდის პრაქტიკული ამოცანების გადაწყვეტა — ქვეყნის საწარმოთა ეკონომიკური და სოციალური განვითარების ტემპების დაცემის შეჩერებისა და

მეურნეობის თანდათანობით აღდგენა-გამოცოცხლების კომპლექსურ ღონისძიებათა განხორციელება.

დაგეგმვის ძირითად ობიექტებს შორის განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს ერთობლივი საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოებას, განაწილებას, გაცვლას და მოხმარებას საზოგადოებრივი წარმოების სხვადასხვა დონეზე (ეროვნული მეურნეობა, დარგი, საწარმო).

საწარმო-სამეურნეო და საფინანსო საქმიანობის დაგეგმვა შესაძლებელია მხოლოდ აღრიცხვის მეშვეობით, ვინაიდან იგი უზრუნველყოფს როგორც გეგმის ძირითადი მაჩვენებლების შესრულების კონტროლს, ისე ახალი პერიოდისათვის გეგმური ძირითადი მაჩვენებლების შესადგენად საჭირო მასალის (ინფორმაციის) მიღებას.

წარმოების მართვა წარმოუდგენელია საჭირო ინფორმაციის გარეშე, მართვის საინფორმაციო სისტემაში კი განაკუთრებულ როლს ასრულებს ეკონომიკური ინფორმაცია (როგორც მართვის ქვესისტემა). ეკონომიკური ინფორმაციის შემადგენლობაში (რომელიც ანალიზურ, სააღრიცხვო, საგეგმო და ნორმატიულ ინფორმაციებს აერთიანებს) კი განსაზღვრული ადგილი უკავია და მთავარ ფუნქციას ასრულებს სააღრიცხვო ინფორმაცია.

მართვის ფუნქციის შესრულებაში სააღრიცხვო ინფორმაციის მნიშვნელობა იმდენად დიდია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ ახალი დებულება ოპერატიული ხელმძღვანელობისა და მმართველობისათვის საჭირო, სრული და უტყუარი სააღრიცხვო ინფორმაციის ჩამოყალიბება, პირველი რიგის ამოცანადაა მიჩნეული. ასეთივე მნიშვნელობას ანიჭებს დებულებმა ასეთი ინფორმაციის გამოყენებას მოცემულ საწარმოსთან ინვენტორების, მიმწოდებლების, მყიდველების, კრედიტორების, საფინანსო, საგადასახადო და სტატისტიკური ორგანოების, ბანკებისა და სხვა დაინტერესებული საწარმოებისა და პირების საანგარიშსწორებო ურთიერთობის რეგულირებისათვის, რომლის გარეშე წარმოების სრულყოფილად მართვა შეუძლებელია.

3.9. ბულალტრული აღრიცხვის კავშირი ეროვნული მეურნეობის დარგების ეკონომიკასთან

ეროვნული მეურნეობის დარგთა ეკონომიკა მოიცავს მატერიალური წარმოებისა (მრეწველობა, სოფლის მეურნეობა, მშენებლობა, ტრანსპორტი და სხვ.) და არაწარმოებრივი სფეროს (განათლება, ჯანმრთელობის დაცვა, კულტურა და ა.შ.) ეკონომიკას. იგი შეისწავლის ობიექტური ეკონომიკური კანონების მოქმედებას და მათი გამოვლინების ფორმებს ეროვნულ მეურნეობაში.

შესაბამისად შეიძლება ითქვას თითოეული დარგის ეკონომიკის შესახებ. მაგალითად, სოფლის მეურნეობის ეკონომიკა სწავლობს წარმოებით ურთიერთობებს სოფლის მეურნეობაში მატერიალური წარმოების სხვა სფეროებთან ურთიერთკავშირში, რისთვისაც ეყრდნობა საბუნებისმეტყველო, ეკონომიკურ და სხვა მომიჯნავე მეცნიერებებს, მათ შორის ბულალტრულ აღრიცხვას.

ეროვნული მეურნეობის დარგთა ეკონომიკის შემეცნების საწყისი არის დაკვირვება და ფაქტების თავმოყრა. ამასთან, შეცდომების თავიდან აცილების მიზნით, საჭიროა არა ცალკეული, შემთხვევითი ფაქტები, არამედ შესასწავლი პროცესების მახასიათებელი ფაქტების მთელი ერთობლიობა, სისტემა. ასეთი სისტემური მიდგომა კი შესაძლებელია ისეთ მეცნიერებებთან კავშირის მეოხებით, როგორცაა: წარმოების ორგანიზაცია, ეკონომიკური სტატისტიკა, ბულალტრული აღრიცხვა, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი, ეკონომიკური კიბერნეტიკა და სხვ. ეს მეცნიერებები ეროვნული მეურნეობის დარგთა ეკონომიკის მომიჯნავე მეცნიერებებია და მრავალმხრივ არიან დაკავშირებული ერთმანეთთან.

დარგთა ეკონომიკასთან ბულალტრული აღრიცხვის კავშირ-ურთიერთობას ჯანაპირობებს გამოკვლევის მიზნისათვის საჭირო სარწმუნო, სრულყოფილი და განზოგადების სათანადო დონის ინფორმაციით უზრუნველყოფა. ასეთი ცნობათა წყაროს არსებობის გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა ეროვნული მეურნეობის ეკონომიკის

ისეთი საკვანძო საკითხების მეცნიერული შესწავლა-განზოგადება, როგორცაა: მატერიალური რესურსების, საწარმოო ფონდების, კაპიტალური დაბანდების, შრომითი რესურსების გამოყენების ეფექტიანობა, აგრეთვე წარმოების ინტენსიფიკაციისა და სამეცნიერო-ტექნიკური პროგრესის ეკონომიკური ეფექტიანობა, გაფართოებული კვლავწარმოება, დარგთა გადაადგილება და სპეციალიზაცია, დარგების და ქვედარგების ეკონომიკის საკითხები და სხვ.

დარგთა ეკონომიკისათვის საჭირო ასეთი ინფორმაციის ძირითად წყაროს წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვა, რაც საფუძველს გვაძლევს ვთქვათ, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვას მჭიდრო კავშირი აქვს ეროვნულ მეურნეობის დარგთა ეკონომიკასთან.

მსგავსად ყოველივე ზემოაღნიშნულისა, ბუღალტრულ აღრიცხვას მჭიდრო კავშირი აქვს აგრეთვე სხვა ეკონომიკურ მეცნიერებებთან, რომელთა ინდივიდუალური განხილვა შორს წაგვიყვანდა. ვფიქრობთ ზემოაღნიშნულიც საკმარისად გვიჩვენებს ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირურთიერთობას სხვა ეკონომიკურ მეცნიერებებთან.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. როგორ გესმით ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია როგორც საფუძველი პროფესიული ფორმირებისათვის?
2. როგორ გესმით ბუღალტრული აღრიცხვა როგორც მეცნიერული დისციპლინა?
3. რა უმთავრეს თეორიულ საკითხებს სწავლობს ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია?
4. რა ამოცანები დგას ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიის წინაშე?
5. როგორ გესმით ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ კონტროლთან და რევიზიასთან?
6. რაში მდგომარეობს ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი აუდიტთან?
7. რა კავშირშია ბუღალტრული აღრიცხვა სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზასთან?

8. რა კავშირი აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვას სტატისტიკასთან და სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკურ ანალიზთან?
9. რაში მდგომარეობს ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ თეორიასთან?
10. რა კავშირი აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვას ეროვნული მეურნეობის დარგების დაგეგმვასთან და წარმოების მართვასთან?
11. როგორ გესმით ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ერჯივნილი მეურნეობის დარგთა ეკონომიკასთან?

**ბულალტრული აღრიცხვის
საბანი და მეთოდი**

**4.1. ბულალტრული აღრიცხვის საგნის
ზოგადი დახასიათება**

ბულალტრული აღრიცხვის საგნის განსაზღვრის მეცნიერული საფუძველი მოცემული აქვს კ.მარქსს. იგი კაპიტალის მეორე ტომში სპეციალურად იხილავს დაეთარწარმოების საკითხს. უდგება რა მას ბულალტრული აღრიცხვის დღევანდელი შინაარსობრივი გაგებით, აღნიშნავს, რომ *დაეთარწარმოება წარმოების პროცესის კონტროლისა და აზრობრივი განზოგადების საშუალებაა (ხაზგასმა ჩვენია ი.გ.)*.

ბულალტრული აღრიცხვის ამ განსაზღვრიდან ნათლად ჩანს, რომ ბულალტრული აღრიცხვა სწავლობს წარმოების პროცესს.

მართლაც, ბულალტრული აღრიცხვა მხოლოდ მაშინ შეიძლება იყოს წარმოების პროცესის კონტროლისა და აზრობრივი განზოგადების საშუალება, თუ იგი ასახავს ამ პროცესს. წარმოების პროცესზე დაკვირვება და მონაცემთა სათანადო წესით ასახვა შესაძლებლობას გვაძლევს მიღებული მაჩვენებლებით კონტროლი გავუწიოთ წარმოების პროცესის მსვლელობას, ხოლო მათი სათანადო წესით დამუშავების შედეგად მიღებული მაჩვენებლებით მოვახდინოთ წარმოების პროცესის აზრობრივი განზოგადება (ხარჯების გაწევა, პროდუქციის წარმოება, მისი რეალიზაცია, ფულადი საშუალებების მიღება, თვითღირებულების განსაზღვრა, ფინანსური შედეგების გამოყვანა და სხვ.).

წარმოების პროცესი რომ ბულალტრული აღრიცხვის საგანს წარმოადგენს ეს კიდევ უფრო კონკრეტულად არის გადმოცემული კ. მარქსის შემდეგ მითითებაში: *„კაპიტალი როგორც ერთიანობა*

თავის წრებრუნვაში, როგორც მოძრაობაში მყოფი ღირებულება წარმოების სფეროში იქნება ეს თუ მიმოქცევის სფეროს ორსავე ფაზაში, ... დავთარწარმოების მეოხებით, ... ეს მოძრაობა ფიქსირდება და კონტროლს უქვემდებარდება. ამ წესით წარმოების მოძრაობა და განსაკუთრებით ღირებულების ზრდა, ... სიმბოლურად აისახება წარმოდგენაში " (ხაზგასმა ჩვენია ი.გ.) .

ამგვარად, ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს საზოგადოებრივი კვლავწარმოების პროცესს — ცოცხალი და განვითარებული შრომის ერთიანობას; სხვა სიტყვებით — ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს მოძრაობაში მყოფ ღირებულებას, ამ ღირებულების ზრდას.

ვითვალისწინებთ რა იმ გარემოებას, რომ შრომის პროცესის მარტივი მომენტებია: მიზანშეწონილი მოქმედება, ანუ თვით შრომა, შრომის საგანი და შრომის საშუალებანი, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს ადამიანის შრომას და შრომის პროცესში მყოფ საწარმოო (სამეურნეო) საშუალებებს შრომის საგნებისა და შრომის საშუალებების სახით.

როცა საზოგადოებრივი კვლავწარმოების პროცესს ბუღალტრული აღრიცხვის საგნად მივიჩნევთ, მხედველობაში უნდა მივიღოთ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის ასეთი განსაზღვრა ერთობ ზოგადია, ვინაიდან წარმოების პროცესი უპირატესად რთული შედგენილობისაა. ამიტომ აუცილებელია მისი შემდგენელ ობიექტებად დაყოფა-განხილვა. გარდა ამისა, საზოგადოებრივი კვლავწარმოება შეიძლება ვიგულისხმოთ ეროვნული მეურნეობის ან ცალკე საწარმოს (ორგანიზაციის, დაწესებულების) მასშტაბით, რასაც დიდი მნიშვნელობა აქვს ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შინაარსის სწორად და ზუსტად ფორმულირებისათვის.

მაშასადამე, იმისათვის, რომ უფრო კონკრეტულად გავკრკვეთ ბუღალტრულ აღრიცხვის საგნის შინაარსში, საჭიროა იგი განხილულ იქნეს კონკრეტულად აღებული საწარმოს და წარმოების პროცესის შემადგენელი ელემენტების მიხედვით.

საწარმო — ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების ძირითადი უბანი. ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ შრომის საზოგადოებრივი დანაწილების ძირითად რგოლს წარმოადგენს საწარმო. როცა ვამბობთ, რომ საწარმო ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების ძირითადი უბანია, აქ საწარმოს ცნებაში იგულისხმება წარმოების, მიმოქცევისა და არასაწარმოო სფეროს ყველა ძირეული რგოლი (საწარმო, ორგანიზაცია, დაწესებულება, გაერთიანება, საკუთრების ფორმის, დარგობრივი კუთვნილებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიუხედავად), რომელიც კი ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა.

საწარმო რომ ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების უბანია ამას განაპირობებს შემდეგი გარემოებები:

1. ეროვნული მეურნეობის კვლავწარმოების პროცესი, წარმოების განვითარების გეგმური მაჩვენებლების განსაზღვრა და მათი შესრულების კონტროლი ხორციელდება კონკრეტულ საწარმოში;
2. შრომითი და ფულად-მატერიალური ხარჯების გაწევა, პროდუქციის მიღება და მისი რეალიზაცია ხდება კონკრეტულ საწარმოში;
3. მიმწოდებლებთან, მოიჯარეებთან, მყიდველებთან, პერსონალთან და დანარჩენ დებიტორებთან და კრედიტორებთან სახელშეკრულებო და საანგარიშსწორებო — საკრედიტო ურთიერთობა ხორციელდება კონკრეტულ საწარმოსთან და სხვა.

ამგვარად, ცოცხალი შრომის ხარჯვა, ძირითადი საშუალებების მიღება და გასვლა, მათი ცვეთა და ამორტიზაცია, საწარმოო მარაგის მიღება და გასვლა, პროდუქციის მიღება და რეალიზაცია, ფულადი საშუალებების მოძრაობა, დებიტორებთან და კრედიტორებთან საანგარიშსწორებო-საკრედიტო ურთიერთობანი და ყოველივე ამის ბუღალტრული აღრიცხვა უმთავრესად ხორციელდება კონკრეტულად აღებულ საწარმოში, რაც საფუძველს გვა-

ძლევს დავასკვნათ, რომ *საწარმო ბუღალტრული აღრიცხვის განხორციელების ძირითადი უბანია.*¹

საკითხის უფრო საფუძვლიანად შესწავლის მიზნით საჭიროა ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი დაკონკრეტდეს საწარმოს შიგნითაც.

კონკრეტულ საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ობიექტებია: სამეურნეო საშუალებები, სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები და სამეურნეო პროცესები.

†

4.2. ცნება სამეურნეო საშუალებების შესახებ

სამეურნეო საშუალებები ბუღალტრული აღრიცხვის ქვაკუთხედს წარმოადგენს. ამიტომ, ბუღალტრული აღრიცხვის შესწავლა სამეურნეო საშუალებების შესწავლით იწყება.

სამეურნეო საშუალებები არის ფულად-მატერიალური და არამატერიალური რესურსები, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას სამეურნეო დანიშნულებით. საქართველოს საწარმოო-დაწესებულებებსა და კერძო პირების სამეურნეო საშუალებათა ერთობლიობა შეადგენს ქვეყნის ეროვნულ სიმდიდრეს.

ეროვნული სიმდიდრის შემადგენლობაში შედის:

1. საწარმოო დანიშნულების საშუალებები (ძირითადი და საბრუნავი);
2. ბუნებრივი რესურსები: მიწა, წიაღი, ტყე, წყლები და სხვა (რომელთა ნაწილი შედის კვლავწარმოების პროცესში);
3. მიმოქცევის სფეროს საშუალებები, რომლებიც მზა პროდუქციის სახით იმყოფება საწარმოთა საწყობებში, მყიდველებისათვის გაგზავნილი საქონელი, ფულადი საშუალებები, დებიტორული დავალიანებების სახით არსებული

1. შემდეგ კი, საჭიროებისდა მიხედვით, სტატისტიკის მეშვეობით წარმოებს მონაცემთა განზოგადება შესაბამისი ადმინისტრაციული ერთეულების თუ მთელი ქვეყნის მასშტაბით.

საშუალებები, საქონლის სასაწყობო შენობები, სასაწყობო ინვენტარი და მოწყობილობა და სხვ.;

4. არასაწარმოო დანიშნულების საშუალებები, რომლებიც ემსახურებიან საზოგადოების წევრთა მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას, ანუ საბინაო და კულტსაყოფაცხოვრებო დანიშნულების საშუალებანი: საბინაო ფონდი, კომუნალური მოწყობილობა, სკოლის შენობები და მოწყობილობა, საბავშვო ბაგები და ბაღები, სანატორიუმები, ბიბლიოთეკები, მუზეუმები და მათი მოწყობილობა;
5. მატერიალური რეზერვები და სადაზღვევო სახსრები, რომლებიც აუცილებელია კვლავწარმოების განუწყვეტელი განხორციელებისათვის;
6. მოსახლეობის პირადი ქონება.

აქვე უნდა შევნიშნოთ ისიც, რომ ამ საშუალებებიდან ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის ობიექტი არ შეიძლება იყოს ისეთი სამეურნეო საშუალებები, რომლებიც ფულად შეფასებას არ ექვემდებარება და ამის გამო არ შედიან საზოგადოებრივი კვლავწარმოების პროცესში. ასეთია, მაგალითად, წიაღისეული, მდინარეები, ტბები, ზღვები, ოკეანეები და სხვ.

საწარმოს მფლობელობაში არსებული სამეურნეო საშუალებები (რომელთაც ფულადი შეფასება გააჩნიათ) არსებობენ ნაშთების სახით (განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის) და ხდება მათი მოძრაობა (მიღება და გასვლა) საანგარიშგებო პერიოდში. როგორც ნაშთები, ისე მათში გამოწვეული ცვლილებები ბუღალტრულ აღრიცხვას ექვემდებარება, რის გამო ვამბობთ, რომ სამეურნეო საშუალებები ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ობიექტია.

4.3. სამეურნეო საშუალებების კლასიფიკაცია შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით

სამეურნეო საშუალებათა კლასიფიკაცია არის საშუალებათა დაჯგუფება განსაზღვრული ნიშნების მიხედვით მათი შესწავლისა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში უფრო სრულყოფილად ასახვის მიზნით.

როცა საშუალებათა კლასიფიკაციაზე ვლაპარაკობთ, უნდა გვანხოვდეს, რომ თითოეული ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებას თავისი მიზანი გააჩნია, რის გამო მოცემული ნიშნის მიხედვით დაჯგუფება არსებითად განსხვავდება სხვა ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებისაგან. ეს თანაბრად ეხება საზოგადოების, საშუალებების, ანგარიშების, ხარჯების, დოკუმენტების და სხვ. დაჯგუფებებს.

გარდა ამისა, შესასწავლი ერთობლიობის ნებისმიერი, კონკრეტული ერთეული, სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებისას, სხვადასხვა ჯგუფში ექცევა. მაგალითად: თუ საზოგადოების გამოკვლევა ხდება ასაკის მიხედვით, მაშინ კონკრეტული ადამიანი (ვთქვათ X) მოექცევა ერთ რომელიმე ჯგუფში, განათლების მიხედვით დაჯგუფებისას — სხვა ჯგუფში, სოციალური წარმოშობის მიხედვით დაჯგუფებისას — სხვა ჯგუფში, ოჯახური მდგომარეობის მიხედვით დაჯგუფებისას — სხვა ჯგუფში და ა.შ.

ასევეა სამეურნეო საშუალებათა კლასიფიკაციის დროსაც: შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით დაჯგუფებისას კონკრეტული სახის საშუალება (ვთქვათ X) მოექცევა ერთ რომელიმე ჯგუფში, ფორმირების წყაროების მიხედვით დაჯგუფებისას — სხვა ჯგუფში, ფუნქციონალური როლის მიხედვით დაჯგუფებისას — სხვა ჯგუფში, ეროვნული მეურნეობის დარგებისადმი კუთვნილების მიხედვით — სხვა ჯგუფში და ა.შ.

ცნობილია, რომ ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგს თავისი საქმიანობისათვის დამახასიათებელი თავისებურებები გააჩნია, რის გამო თითოეულ მათგანს მისთვის საჭირო საწარმოო (სამეურნეო) საშუალებები ესაჭიროება. მაგალითად: სამრეწველო საწარმოებს ესაჭიროება მანქანები, დაზგები, ინსტრუმენტები, ძირითადი

და დამხმარე მასალები, სათბობი და სხვ., სასოფლო — სამეურნეო საწარმოებს — შემცენარეობისა და მეცხოველეობის დანიშნულების შენობა-ნაგებობები, ტრაქტორები, კომბაინები, თესლი და სარგავი მასალა, ფურაჟი და ქვეშსაფენი და სხვ.; სავაჭრო საწარმოებს — მალაზიების შენობები და მოწყობილობა, საქონლის სასაწყობო მეურნეობათა საშუალებები, საქონლისა და ტარის მარაგი და სხვ.

აქედან გამომდინარე სამეურნეო საშუალებათა კლასიფიკაცია, პირველ ყოვლისა, წარმოებს *ეროვნული მეურნეობის დარგებისადმი კუთვნილების მიხედვით.*

ამ ნიშნის მიხედვით სამეურნეო საშუალებები იყოფა 9 ჯგუფად:

1. მრეწველობის სამეურნეო საშუალებები
2. სოფლის მეურნეობის
3. მშენებლობის
4. ვაჭრობისა და საზოგადოებრივი კვების
5. საბინაო მეურნეობის
6. კომუნალური მეურნეობისა და საყოფაცხოვრებო მომსახურების
7. ჯანმრთელობის დაცვის, ფიზკულტურის და სოც-უზრუნველყოფის
8. განათლებისა და კულტურის
9. დანარჩენი დარგების სამეურნეო საშუალებები.

გარდა ამისა, სამეურნეო საშუალებებს აჯგუფებენ აგრეთვე *წრებრუნვის სტადიებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით.* ამ ნიშნის მიხედვით განასხვავებენ წარმოების სფეროს სამეურნეო საშუალებებს, მიმოქცევის სფეროს სამეურნეო საშუალებებს, არასაწარმოო სფეროს სამეურნეო საშუალებებსა და განყენებულ საშუალებებს.

ბოლოს, იმის გამო, რომ თითოეული საწარმო იყენებს მრავალ სახის საშუალებას, რომლებიც არა მარტო ნატურალურ-ნივთიერებრივი ფორმით განსხვავდებიან ერთიმეორისაგან, არამედ *განთავსების, ფუნქციონალური როლისა და ფორმირების წყაროების მიხედვითაც*, საჭიროა მათი ისეთი დაჯგუფებაც, რომელიც საშუა-

ლებას მოგვცემს გავარკვით საშუალებათა სახეები და მათი ფორმირების წყაროები. ეს მიიღწევა ერთის მხრივ შედგენილობისა (სახეების) და მოთავსების, ხოლო მეორე მხრივ — ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით დაჯგუფების მეოხებით.

შეიძლება დაგვებადოს კითხვა — არის კი აუცილებელი, რომ ერთი და იგივე ეკონომიკური შინაარსის სამეურნეო საშუალებები დავაჯგუფოდ სხვადასხვა ნიშნის, თანაც მაინცდამაინც ზემოაღნიშნული ორი ნიშნის მიხედვით? არის. საქმე იმაშია, რომ წარმოების პროცესის ნორმალური გაძლოლისათვის აუცილებელია არა მარტო იმის ცოდნა, თუ რა სახის საშუალებებით ხორციელდება წარმოება და რა როლს ასრულებს თვითოეული მათგანი წარმოების პროცესში, არამედ უნდა ვიცოდეთ ისიც, თუ წრებრუნვაში მყოფი საქმურნეო საშუალებებიდან რომელია საწარმოს საკუთარი და რომელი — მოზიდული. ამის გაგება კი შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ სამეურნეო საშუალებები და მათში განხორციელებული ცვლილებები აისახება ზემოდასახელებულ ორ განაპერში დაჯგუფებით.

შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით საშუალებების დაჯგუფება შესაძლებლობას გვაძლევს მივიღოთ სრული ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რა სახის საშუალებები გააჩნია საწარმოს და რა ფუნქციონალურ როლს ასრულებენ ისინი კვლავწარმოების პროცესის თითოეულ სტატიაზე, ხოლო მეორე ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებულად ასახვა ხელმძღვანელობას უზრუნველყოფს საჭირო ინფორმაციით იმის შესახებ, თუ წრებრუნვაში მყოფი საშუალებებიდან რომელია საწარმოს კუთვნილი და რომელი მოზიდული და რა მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნია თითოეულ მათგანს.

ამ ნიშნების მიხედვით დაჯგუფების დიდ მნიშვნელობაზე მიგვითითებს ისიც, რომ იგი განაპირობებს ბუღალტრული ბალანსის შედგენილობას (სტრუქტურას), ვინაიდან ბალანსი სხვა არა არის რა, თუ არა სამეურნეო საშუალებათა დაჯგუფებულად ასახვა

ერთი მხრივ შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით (აქტივი) და მეორე მხრივ ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით (პასივი).

ამდენად, საშუალებათა ამ ნიშნის მიხედვით დაჯგუფება შემთხვევითი კი არაა, არამედ ბუნალტრული აღრიცხვის თეორიითა და პრაქტიკით ნაკარნახევი აუცილებლობაა.

საშუალებათა კლასიფიკაცია შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით შემდეგნაირი სტრუქტურით წარმოგვიდგება:

1. ჯგუფები
2. ქვეჯგუფები
3. ერთგვაროვანი საშუალებების დასახელება.

კლასიფიკაცია აერთიანებს 4 ჯგუფს, 5 ქვეჯგუფს და 27 დასახელების საშუალებებს.

განვიხილოდ მოკლედ თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე:

- I ჯგუფში ერთიანდება „საზოგადოების საწესდებო კაპიტალში ჯერ კიდევ შეუტანელი შესატანები, მათ შორის შესატანები, რომელთა შეტანის ვადა დამდგარია“.**
- II ჯგუფი — „ძირითადი კაპიტალი“ — მნიშვნელოვნად უფრო მრავალგვარი შედგენილობისაა, რის გამო იგი წარმოდგენილია 3 ქვეჯგუფად დაყოფით:**

I ქვეჯგუფია „ძირითადი საშუალებები“, რომელიც აერთიანებს ზღვრული ღირებულების (არანაკლებ 150 ლარის) მქონე ყველა იმ სამეურნეო საშუალებებს, რომლებიც წარმოებას ემსახურებიან ერთ წელზე მეტ ხანს, თავიანთ თავდაპირველ ღირებულებას ახლად შექმნილ პროდუქტს გადასცემენ ნაწილ-ნაწილ (ცვეთის შესაბამისად) და წარმოების პროცესში სახეს არ იცვლიან. ასეთებია: მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობებით, მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობების გარეშე, შენობა-ნაგებობანი სხვისი მიწის ნაკვეთზე, მანქანები, ლანადგარები, მოწყობილობა და სატრანსპორტო საშუალებები; საწარმოო და სასამსახურო ინვენტარი; სხვა ძირითადი საშუალებები; დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები.

II ქვეჯგუფში — „არამატერიალური აქტივები“ — გაერთიანებულია კონცესიები, ინტელექტუალური საკუთრება და ლიცენზიები; ფირმის ღირებულება (გუდვილი); სხვა არამატერიალური აქტივები.

III ქვეჯგუფში — „ფინანსური დაბანდებანი“ — შედის მონაწილეობა სხვა საზოგადოებაში; ობლიგაციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები; ერთ წელზე მეტი ვადით გაცემული სესხები, მათ შორის მიწის გირავნობით უზრუნველყოფილი.

III ჯგუფია „საბრუნავი საშუალებები“, რომელიც აერთიანებს ისეთ სამეურნეო საშუალებებს, რომლებიც საწყის მასალას წარმოადგენს მზა პროდუქციის დასამზადებლად. ამით აიხსნება ის გარემოება, რომ საბრუნავი საშუალებები წარმოების პროცესში მოიხმარებიან მხოლოდ ერთჯერ, ე.ი. წარმოების პროცესს ემსახურებიან მხოლოდ ერთ ციკლში, რისთვისაც თავიანთ თავდაპირველ ღირებულებას მთლიანად, ერთდროულად გადასცემენ ახლად შექმნილ პროდუქტს და ნატურალურ-ნივთიერებრივ სახეს, წარმოების პროცესში, მთლიანად იცვლიან.

იმის გამო, რომ არაერთი სახის საბრუნავ საშუალებას გააჩნია ძირითადი საშუალებებისათვის დამახასიათებელი ნიშანთვისებები, მათი ერთმანეთისაგან გამიჯვნის მიზნით შემოღებულია შემდეგი წესი: საბრუნავ საშუალებებს მიეკუთვნება ისეთი შრომის საგნები, რომელთა მომსახურების ვადა არ აღემატება ერთ წელს, (მიუხედავად მათი ღირებულებისა) და საშუალებები, რომელთა ერთეულის ღირებულება (საპრეისკურანტო ფასით) არ აღემატება 150 ლარს (მიუხედავად მათი მომსახურების ვადისა). გამონაკლისს წარმოადგენს სასოფლო-სამეურნეო იარაღები და მოწყობილობა, მოზრდილი მუშა და პროდუქტიული პირუტყვი, საკვალსათბურო ჩარჩოები, ინვენტარული ტარა, აგრეთვე აგროზოოვეტკაბინეტების მოწყობილობა, საბიბლიოთეკო ფონდობი, მუსიკალური ინსტრუმენტები, სპორტინვენტარი და საავეჯო გარნიტურა, რომლებიც მიეკუთვნებიან ძირითად საშუალებებს (მიუხედავად მათი ღირებულებისა).

ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში, ახალი დებულებების მიხედვით, შედის აგრეთვე მიწის ნაკვეთები, ბუნებათსარგებლობის ობიექტები, კაპიტალური დაბანდობის მიწების გაუმჯობესებაზე და იჯარით აღებული ძირითად საშუალებებზე და სხვ.

საწარმოს საბრუნავი საშუალებები თავის მხრივ იყოფა ორ ქვეჯგუფად:

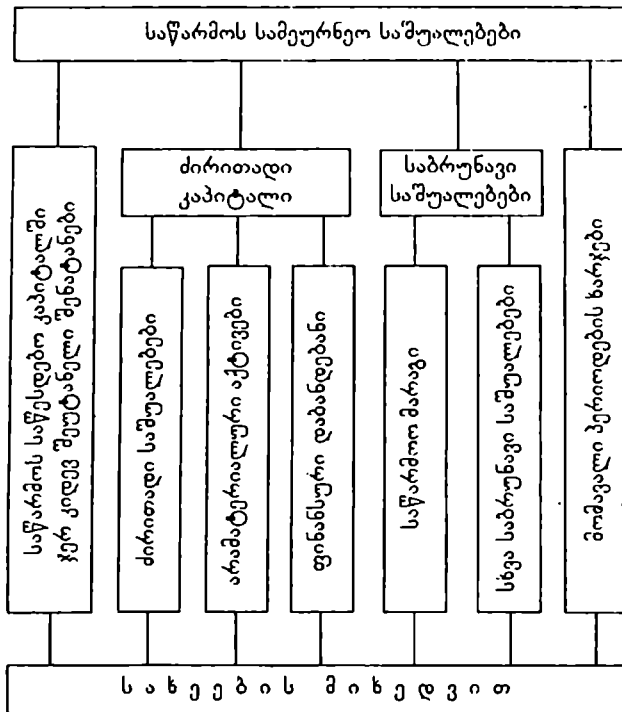
პირველ ქვეჯგუფში „საწარმოო მარაგი“ — ერთიანდება ნედლეული და მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია და საქონელი.

მეორე ქვეჯგუფში — „სხვა საბრუნავი საშუალებები“ — ერთიანდება დანარჩენი საბრუნავი საშუალებები, როგორცაა: მიმწოდებლებსა და მოიჯარებებზე გაცემული ავანსები, მიწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი მოთხოვნები, მიღებული თამასუქები, ჩეკები, ნაღდი ფული სალაროში, ფულადი სახსრები საბანკო ანგარიშებზე, მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდობანი, მოთხოვნები მეკავშირე და სხვა საწარმოების მიმართ, საწარმოს ხელმძღვანელობასა და სამეთვალყურეო ორგანოების წევრებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოშობილი მოთხოვნები, საწარმოს პარტნიორებზე გაცემული კრედიტებიდან წარმოშობილი მოთხოვნები, სხვა აქტივები.

IV ჯგუფი შეიცავს „მომავალი პერიოდების ხარჯებს“, რომელიც გაწეულია მიმდინარე პერიოდში, მაგრამ ეკუთვნის მომავალი პერიოდების ხარჯებს, როგორცაა მაგალითად: სამთომოსამზადებელ სამუშაოებთან დაკავშირებული ხარჯები, მრეწველობის სეზონურ დარგებში წარმოების მომზადებასთან დაკავშირებული ხარჯები, ახალი საწარმოებისა და წარმოებების დანადგარებისა და აგრეგატების ათვისების ხარჯები, მიწის რეკულტივაციის ხარჯები, წინასწარ გადახდილი მომავალი პერიოდის საიჯარო გადასახდელი, მიმდინარე წელში მომავალი წლისათვის გამოწერილი ჟურნალ-გაზეთების ხარჯები და სხვა (კლასიფიკაცია სქემატურად იხ. №1 სქემაზე).

როცა საშუალებათა კლასიფიკაციაზე ვლაპარაკობთ არ შეიძლება არ შევნიშნოთ, რომ სააღრიცხვო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში (მათ შორის სახელმძღვანელოებში) არააშვიათად გვხვდება შემთხვევები, როცა ერთმანეთის სინო-

საშუალებათა კლასიფიკაცია
შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით



სქემა №1

ნიმუხად იყენებენ ტერმინებს „ძირითადი ფონდები“ და „ძირითადი საშუალებები“, ან „საბრუნავი ფონდები“ და „საბრუნავი საშუალებები“, რაც სერიოზულ გაუგებრობებს იწვევს ბუღალტრული თვალსაზრისით საშუალებებისა და წყაროების გაგებაში.

ჩვენი აზრით, ამ წყვილელი ტერმინების ერთმანეთის სანაცვლოდ გამოყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში მიუღებელია შემდეგ გარემოებათა გამო:

1. ყოველ მეცნიერებას თავისი ლექსიკური ფონდი გააჩნია. „ძირითადი და საბრუნავი ფონდები“ ეკონომიკური თეორიის ცნებებს ასახავენ. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ანლოგიური ცნებების ამსახვლად მიჩნე-

ულია „ძირითადი და საბრუნავი საშუალებები“;

2. საშუალებების ცნებაში იგულისხმება აქტივები, რომელიც აისახება ბალანსის აქტივში და გვიჩვენებს საშუალებათა დაჯგუფებას შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით; მათ ნატურალურ-ნივთობრივი ფორმა გააჩნიათ და აღრიცხვა ხდება ნატურალურ და ფულად საზომებში.

3. ფონდების ცნებაში იგულისხმება პასივები, რომელიც აისახება ბალანსის პასივში და გვიჩვენებს საშუალებათა დაჯგუფებას ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით. მათ ნატურალურ-ნივთობრივი ფორმა არ გააჩნია და აღრიცხვა ხდება მხოლოდ ფულად საზომში.

ამიტომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში მათი ერთმანეთთან გაიგივება არ შეიძლება

4.4. ცნება სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების შესახებ

როგორც წინა პარაგრაფში გავვეცანით საწარმოს სამეურნეო საქმიანობისათვის ესაჭიროება მრავალი სახის სამეურნეო საშუალება, რომელიც ბუნებაში მზა-მზარეულად არ მოიპოვება,¹ საჭიროა მათი შექმნა-შევსება (ფორმირება). საწარმოსათვის საჭირო საშუალებების ფორმირება ხდება შესაბამისი წყაროების ხარჯზე. ვინაიდან ყოველ საშუალებას თავისი ფორმირების წყარო გააჩნია, ამიტომ საშუალებათა ფორმირების წყაროებიც სხვადასხვაა. საშუალებათა ფორმირების ნაირსახეობას განაპირობებს საშუალებათა საკუთრების ფორმა. სხვა სიტყვებით — მოცემული საწარმოს საშუალებათა ფორმირების წყაროების ნაირსახეობა დამოკიდებულია იმაზე, თუ საკუთრების რომელ ფორმას ემყარება მოცემული საწარმო (ვინაიდან საკუთრების სხვადასხვა ფორმისადმი კუთვნილ საწარმოებს საშუალებათა ფორმირების წყაროებიც სხვადასხვა

1. აქ ლაპარაკია ისეთ სამეურნეო საშუალებებზე, რომლებიც ფულად საზომში ასახვას ექვემდებარებიან.

აქვს). მაგრამ ეს არ ნიშნავს იმას, თითქოს სამეურნეო საშუალებები სხვა რამეა და მათი ფორმირების წყაროები — სხვა. ეს არის, როგორც იტყვიან, ერთი და იგივე მედლის ორი მხარე, რომელთაგან ერთი გვიჩვენებს საშუალებების შედგენილობას (სახეებს) და მათ განთავსებას, ხოლო მეორე — ფორმირების წყაროებსა და მათ მიზნობრივ დანიშნულებას.

მაშ ასე: ნებისმიერი საშუალების არსებობა გულისხმობს მისი ფორმირების შესაბამისი წყაროს არსებობას და პირიქით — წყაროს არსებობა განაპირობებს შესაბამისი საშუალების არსებობას. ეს იმასაც გულისხმობს, რომ საშუალებები და წყაროები განუყოფელია ერთმანეთისაგან, ისინი ერთმანეთის გარეშე არ არსებობენ. *საშუალებათა ფორმირების წყაროები სხვა არა არის რა, თუ არა სამეურნეო საშუალებები წარმოდგენილი შესაბამისი ნიშნის (ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების) მიხედვით დაჯგუფებით.* ამას ადასტურებს თუნდაც ის ფაქტი, რომ საშუალებათა ფორმირების წყაროებს ნატურალურ-ნივთიერებრივი ფორმა არ გააჩნია (ამ ფორმით ისინი წარმოგვიდგებიან როგორც სამეურნეო საშუალებები), რის გამოც მათი აღრიცხვა ხდება მხოლოდ ფულად საზომში; მათი იგივეობითაა განპირობებული ისიც, რომ საშუალებათა ღირებულების ჯამის გადიდება იმავე თანხით ზრდის წყაროების ღირებულების ჯამს და პირიქით — წყაროების ღირებულების ჯამის შემცირებით იმავე თანხით მცირდება საშუალებათა ღირებულების ჯამიც; ბოლოს, ამით არის განპირობებული აგრეთვე საშუალებებისა და წყაროების ჯამების ტოლობა, მათი ბალანსირება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ *სამეურნეო საშუალებათა წყაროები არის ამავე საშუალებების დაჯგუფება ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით.*

საშუალებების ნაშთებისა და მათი ცვლილებების ანალოგიურად, შესაბამის ანგარიშებში აისახება წყაროების ნაშთები და მათში გამოწვეული ცვლილებებიც, რაც საფუძველს გვაძლევს ვთქვათ, რომ *საშუალებათა ფორმირების წყაროებიც ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ობიექტია.*

4.5. სამეურნეო საშუალებების კლასიფიკაცია ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით¹

როცა ჩვენთვის უკვე ცნობილია, რომ საშუალებათა დაჯგუფება ხდება აგრეთვე ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვითაც, საჭიროა პასუხი გავცეთ კითხვას იმის შესახებ, თუ რომელ ერთგვაროვან ჯგუფებად, ქვეჯგუფებად და სახეებად იყოფა სამეურნეო საშუალებები მათი ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით დაჯგუფების დროს.

საწარმოთა საქმიანობის პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ არ არსებობს ისეთი საწარმო, რომელსაც შეეძლოს თავისი მოთხოვნილებები (სამეურნეო საშუალებებზე) მთლიანად საკუთარი შესაძლებლობებით დაიკმაყოფილოს. ამიტომ მომხმარებელი საწარმო იძულებული ხდება მოთხოვნილებასა და ფაქტობრივად ქონებულს (არსებულს) შორის სხვაობის შესავსებად მიმართოს სხვა საწარმოებს (ორგანიზაციებს, დაწესებულებებს).

მაშ, წრებრუნვაში მყოფი სამეურნეო საშუალებების ერთი (უმეტესი) ნაწილი წარმოადგენს საკუთარ საშუალებებს, ხოლო მეორე (შედარებით მცირე) ნაწილი — მოზიდულ საშუალებებს. ეს საფუძველს წარმოადგენს წყაროების შესაბამისი დაჯგუფებისათვისაც. ვინაიდან ყოველ საშუალებას თავისი ფორმირების წყარო გააჩნია, წყაროებიც შესაბამის ორ ჯგუფად იყოფა: *პირველ ჯგუფს მიეკუთვნება ის წყაროები, რომელთა ხარჯზე იქმნება საკუთარი საშუალებები, ხოლო მეორე ჯგუფი ქმნის მოზიდულ საშუალებებს.*

1. დაჯგუფებათა სახელწოდებების შემოკლების, შესაბამის ტექსტებში მათი გამოყენების გაადვილებისა და აღრიცხვაში მათი ერთმანეთისაგან გამოიყენების მიზნით დაჯგუფება „შედგენილობისა და განლაგების მიხედვით“ მოიხსენიება როგორც *საშუალებები*, ხოლო დაჯგუფება — „ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით“ — როგორც *წყაროები*.

ვინაიდან ასეთი დაყოფით წარმოგვიდგება ქვეყნის თითქმის ყველა საწარმოს საშუალებები, მათი წრებრუნვის სრულყოფილად შესწავლისა და წარმოების ხელმძღვანელობისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს იმის ცოდნას, თუ საწარმოს საშუალებათა ერთობლიობიდან რომელია საკუთარი და რომელი — მოზიდული. საკმარისია აღინიშნოს, რომ მათი ერთმანეთისაგან გამიჯვნის გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა მათი ცალ-ცალკე აღრიცხვა, რასაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მიმწოდებელთან და სხვა კრედიტორებთან ანგარიშსწორებათა აღრიცხვის სწორი ორგანიზაციისათვის, მითუმეტეს, როცა შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით დაჯგუფება ამ ფუნქციას ვერ ასრულებს და საჭირო ინფორმაციას ვერ იძლევა.

შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით საშუალებათა კლასიფიკაციისაგან განსხვავებით, ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით კლასიფიკაციას ქვეჯგუფებად დაყოფა არ გააჩნია. ეს იმიტომ, რომ წყაროების ქვეშეშე მოცემული სტრუქტურა სრულიად რეალურ შესაძლებლობას გვაძლევს ბალანსის ეკონომიკური ანალიზის უზრუნველსაყოფად, რაც თავისთავად გამორიცხავს წყაროების ქვეჯგუფებად დაყოფის აუცილებლობას.

ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით კლასიფიკაციის დროს ცალკე ჯგუფებად გამოიყოფა:

I. საკუთარი კაპიტალი

II. ანარიცხები

III. მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები

IV. მომაჯალი პერიოდის შემოსავლები.

I ჯგუფი — *საკუთარი კაპიტალი* — საწარმოს საკუთარ საშუალებათა ფორმირების მთავარი წყაროა. იგი ანსახიერებს საკუთარ საშუალებათა უმეტეს ნაწილს (აქტივში). ვინაიდან ამ წყაროს ხარჯზე წარმოქმნილი საშუალებების შედგენილობა ერთობ მრავალგვარია, ამ წყაროს შედგენილობაც, შესაბამისად, სხვადასხვაა. მასში ერთიანდება: საწესდებო კაპიტალი, რეზერვები, მიზნობრივი დაფინანსება, მოგება და შემოსავალი.

საწესდებო კაპიტალი — მთავარია დასახელებული წყაროებიდან. იგი იქმნება სამეურნეო სუბიექტის¹ გაყოფის, ფიზიკურ პირთა მიერ ერთობლივი საწარმოს, ან ერთი პირის მიერ საწარმოს დაარსების დროს. გამონაყოფი საწარმოს კუთვნილი საშუალებები, თუ ფიზიკურ პირთა (პირის) შენატანები წარმოადგენს ახლადდაარსებული საწარმოს კაპიტალს. ასეთ საწყისებზე საწარმოს დაარსება დასტურდება საწარმოს მიერ დამტკიცებული წესდებით, რომელიც დამტკიცების შემდეგ რეგისტრირდება ადგილობრივ სასამართლოში (სამეწარმო რეგისტრში შეტანის მიზნით). ამის შემდეგ ახლადდაარსებული საწარმო წარმოადგენს იურიდიულ პირს, ხოლო კუთვნილი სამეურნეო საშუალებები — მის საწესდებო კაპიტალს (ან უბრალოდ კაპიტალს).

რეზერვები არის საკანონმდებლო და სადამფუძვნებლო აქტების მიხედვით საწარმოს მოგებიდან ან სხვა წყაროებიდან შექმნილი რესურსები. იგი ფორმირდება საკანონმდებლო წესით, ზღვრული ოდენობით და გამოიყენება შესაძლო ზარალის დასაფარად, დამფუძნებელთა დივიდენდების გასაცემად (როცა საანგარიშგებო წლის მოგება საკმარისი არ არის) და სხვ.

მიზნობრივი დაფინანსების დროს სახსრები მიიღება მტკიცედ განსაზღვრული მიზნობრივი დანიშნულებით და გამოიყენება საბავშვო ბაღებისა და ბაგების შენახვის, კადრების მომზადების, კულტურულ-საგანმანათლებლო დაწესებულებების შენახვის, სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების ხარჯების დასაფარად და სხვ.

საკუთარი საშუალებების ფორმირების წყაროს წარმოადგენს მიზნობრივი შემოსავალიც. ასეთია, მაგალითად, მშობელთა შენატანები საბავშვო ბაგებისა და ბაღების შენახვისათვის, რომელიც მხოლოდ ამ დანიშნულებით უნდა იქნეს გამოყენებული და სხვ.

მოგება არის საწარმოს წლიური ფინანსური შედეგი, რომელიც გვიჩვენებს სამეურნეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის გარდამეტს ამავე საქმიანობისათვის გაწეულ ხარჯებზე. მოგების ერთი ნაწილი გადადის სახელმწიფო ბიუჯეტში, ხოლო მეორე ნაწი-

1. იურიდიული პირი

ლი რჩება საწარმოს განკარგულებაში და იყენებს შესაბამისი დანიშნულებით (დივიდენდებად განაწილება, რეზერვების შექმნა, გაუნაწილებელ მოგებად დატოვება და სხვ.).

II **ჩ გ უ ფ ის** — *ანარიცხების* — მეშვეობით საწარმოებს შეუძლიათ შექმნან მოსალოდნელი ხარჯების დაფარვის წყარო და გამოიყენონ თავიანთი მუშაკების საპენსიო უზრუნველყოფისათვის, მოსალოდნელი საშვებულებო გადასახდელებისათვის, აგრეთვე მიმდინარე სამეურნეო წელს განუხორციელებელი რემონტის, დასუფთავების, კეთილმოწყობის სამუშაოებისათვის, რომელიც უნდა შესრულდეს მომავალ წელს, მოსალოდნელი ხარჯებისათვის და დაუმთავრებელი გარიგებებიდან მოსალოდნელი ზარალისათვის, მრეწველობის სეზონურ დარგებში მოსამზადებელი სამუშაოების ჩატარებისათვის და სხვ. ამისდა შესაბამისად ანარიცხები შესაბამის ორ ქვეჯგუფად იყოფა:

1. საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები
2. სხვა ანარიცხები.

გარდა საკუთარ საშუალებათა ფორმირების წყაროებისა, საწარმოებს გააჩნიათ აგრეთვე მოზიდულ საშუალებათა ფორმირების წყაროები, რომელთა შორის განმსაზღვრელ როლს ასრულებს მესამე ჯგუფის წყაროები — მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები.

III **ჩ გ უ ფ ი** — *მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები* თავის მხრივ, ოთხ ქვეჯგუფად იყოფა:

1. *ვალდებულებები ბანკის წინაშე* (რომელშიც ერთიანდება მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ვალდებულებები);
2. *სესხები* (რომელშიც ერთიანდება გრძელვადიანი და მოკლევადიანი სესხები);
3. *კრედიტორული დავალიანებები* (რომელშიც ერთიანდება მიმწოდებელთა და მოიჯარეთა წინაშე წარმოქმნილი ვალდებულებები, ვალდებულებები თამასუქების მიხედვით, მიღებული ავანსები, ვალდებულებები მეკავშირე საწარმოთა (ქვესაწარმოთა) წინაშე, ვალდებულებები პარტნიორების წინაშე;

4. განაწილებითი ვალდებულებები (რომელშიც ერთიანდება ვალდებულებები მუშა-მოსამსახურეების წინაშე, ვალდებულებები ბიუჯეტთან და სხვა ვალდებულებები).

IV ჯგუფი — *მომავალი პერიოდების შემოსავლები*, რომელიც მიიღება მიმდინარე წელს მომავალი წლის ანგარიშზე. ასეთია, მაგალითად: მიმდინარე წელს მიღებული გადასახდელი მომავალ წელს ბინით სარგებლობისათვის, მიმდინარე წელს მიღებული სახსრები მომავალ წელს რადიოთი, ტელეფონით, ტელევიზორით სარგებლობისათვის, მიმდინარე წელს მიღებული ფულადი სახსრები მომავალი წლისათვის გაზვების გამოსაწერად და სხვ.

საშუალებათა კლასიფიკაცია ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით, შემოკლებული სქემის სახით, ასე წარმოგვიდგება. (იხ. სქემა №2):

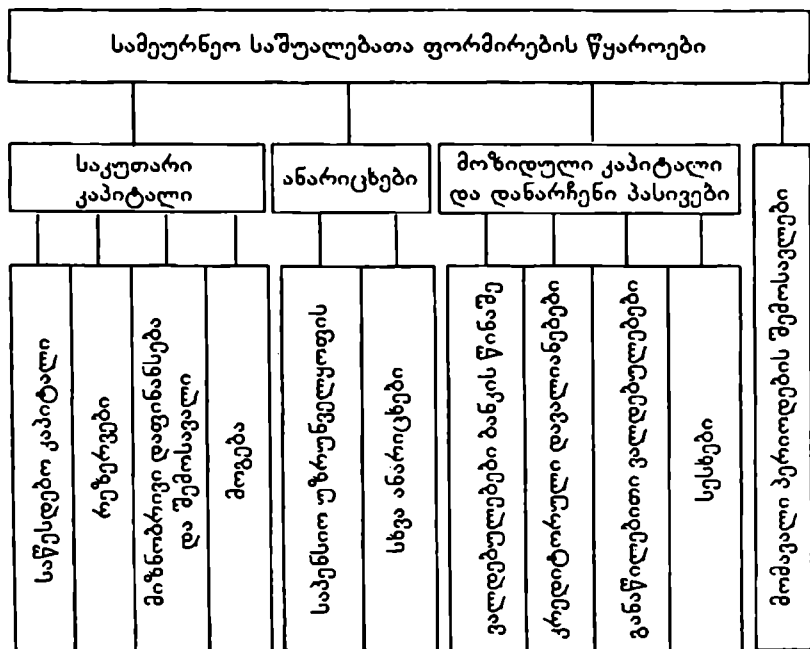
სამეურნეო საშუალებების მსგავსად, საშუალებათა ფორმირების წყაროებიც არსებობს საწყისი ნიშნების სახით და ხდება მათი მოძრაობა. ყოველივე ეს მათთვის განკუთვნილ ანგარიშებში აისახება, რაც საფუძველს გვაძლევს ვთქვათ, რომ *სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროებიც ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტს წარმოადგენს*.

4.6. სამეურნეო პროცესები

ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ კვლავწარმოების პროცესი შეიცავს შემდეგ ოთხ ურთიერთდაკავშირებულ მომენტს: წარმოება, განაწილება, გაცვლა, მოხმარება. ეს მომენტები იმავე დროს წარმოადგენს სამეურნეო პროცესებს ისევე, როგორც კვლავწარმოების პროცესი წარმოადგენს სამეურნეო საქმიანობას.

მაშასადამე, სამეურნეო საქმიანობა, ყოველ საწარმოში, შეიცავს წარმოების, განაწილების, გაცვლისა და მოხმარების პროცესს. ისინი დიალექტიკურ ურთიერთობაში იმყოფებიან ერთმანეთთან, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ მათ შორის მჭიდრო

საშუალებათა კლასიფიკაცია ფორმირების წყაროებისა და დანიშნულების მიხედვით



სქემა №2

კავშირურთიერთობაა, გამომდინარეობენ ერთიმეორესაგან და განაპირობებენ ერთიმეორეს. ამასთან, ისინი ერთიმეორისაგან განსხვავდებიან როგორც ეკონომიურად, ისე ფუნქციონალური როლის მიხედვით. სახელდობრ: **წარმოება** — მოთხოვნილებათა საგნებს წარმოშობს; **განაწილება** — მათ საზოგადოებრივი კანონების მიხედვით ანაწილებს; **გაცვლა** — ხელახლა ანაწილებს უკვე განაწილებულს ცალკეული მოთხოვნილების მიხედვით; დასასრულ **მოხმარებაში** — პროდუქტი გამოდის საზოგადოებრივი მოძრაობიდან, იგი უშუალოდ ხდება საგანი და მსახური ცალკეული მოთხოვნილებებისა და აკმაყოფილებს ამ უკანასკნელს გამოყენების პროცესში.

თითოეული სამეურნეო პროცესი, როგორც განსაზღვრული სამეურნეო საქმიანობა, ხორციელდება ადამიანის შრომის, შრომის საგნების და შრომის საშუალებების მონაწილეობით.

წარმოების პროცესში (რომელიც ამოსავალ პუნქტს წარმოადგენს) ადამიანი უკავშირდება შრომის საშუალებებს, ზემოქმედებს შრომის საგნებზე და ქმნის შრომის პროდუქტს. შრომის პროცესის ელემენტები (შრომა, შრომის საგანი, შრომის საშუალება) აქ სისტემატურ ცვლილებას განიცდიან, რაც სათანადო წესით აისახება ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

ბუღალტრული აღრიცხვა, ახდენს რა მოხმარებული წარმოების საშუალების ღირებულებისა და ცოცხალი შრომის ჩართვას წარმოებული პროდუქტის თვითღირებულებაში, ამით უზრუნველყოფს ამ ღირებულების ანაზღაურებას.

განაწილების პროცესი შუალედური რგოლია წარმოებასა და მოხმარებას შორის.¹

ერთობლივი საზოგადოებრივი პროდუქტის ერთი ნაწილი გამოიყოფა მოხმარებული წარმოების საშუალებების ასანაზღაურებლად, ხოლო მეორე ნაწილი წარმოადგენს ეროვნულ შემოსავალს, რომელიც ქვეყნის თავდაცვის, საზოგადოებრივი წარმოების გაფართოების, ადამიანთა კულტურულ-საყოფაცხოვრებო პირობების გაუმჯობესების, მათი შრომის ანაზღაურების, სოციალური უზრუნველყოფის, განათლების, ჯანმრთელობის და სხვ. მიზნით გამოიყენება.

ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით აისახება ეროვნული შემოსავლის განაწილება: პერსონალზე შრომის მიხედვით ანაზღაურების გაცემა, სოციალური დაზღვევისათვის კუთვნილი თანხების გადარიცხვა, ძირითადი და საბრუნავი საშუალებების შევსება, გადასახადების სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანა და სხვ.

1. ამ პროცესზე მსჯელობის დროს (როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ობიექტი) არ უნდა დავივიწყოთ, რომ იგი, პირველ ყოვლისა, წარმოების იარაღებისა და საზოგადოების წევრთა განაწილებას გულისხმობს, რომელთაგან ადამიანების განაწილებას (წარმოების სხვადასხვა დარგების მიხედვით) ბუღალტრული აღრიცხვა არ სწავლობს

გაცვლის პროცესის მეშვეობით შრომის პროდუქტი დაიყვანება მომხმარებლამდე. შრომის პროდუქტის გაცვლა წარმოებს როგორც სხვადასხვა საწარმოებსა, ორგანიზაციებსა და დაწესებულებებს შორის, ისე მშრომელთა მასების მოთხოვნილებათა დასაკმაყოფილებლად (სამომხმარებლო საგნები).

გაცვლის პროცესში საჭიროა კონტროლი გავეწიოთ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა მოძრაობას (ყიდვა-გაყიდვა), პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგების მიღებას და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობათა შესაძენად საჭირო ფულადი სახსრების ხარჯვას, მიმწოდებლებთან და მყიდველებთან საანგარიშ-სწორებო-საკრედიტო ოპერაციების მსვლელობას, გაცვლის პროცესში მონაწილე მუშაკთა შრომის ანაზღაურების და გაცვლასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯების აღრიცხვას. ყოველივე ეს თავის ასახვას პოულობს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში.

მომხმარებლის პროცესი საზოგადოებრივი წარმოების საბოლოო ეტაპია. იგი გულისხმობს შრომის პროდუქტის დანიშნულების მიხედვით მოხმარებას. განასხვავებენ საწარმოო და არასაწარმოო მოხმარებას.

საწარმოო მოხმარება გულისხმობს წარმოების საშუალებების გამოყენებას საწარმოო დანიშნულებით. მაგალითად: თესლი და სარგავი მასალა მემცენარეობაში, ფურაჟი და ქვეშაფენი — მეცხოველეობაში და სხვა. ამ თვალსაზრისით მოხმარება იგივე წარმოებაა, ხოლო წარმოება — იგივე მოხმარება.

ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ წარმოება უშუალოდ მოხმარებაა, უშუალოდ წარმოებაა. თითოეული მათგანი უშუალოდ თავისი დაპირისპირებაა. მაგრამ ამასთანავე ადგილი აქვს ორთავეს შორის გამმეშვევებელ მოძრაობას.

აქედან გამომდინარე, მოხმარება, ისევე, როგორც წარმოება, გულისხმობს შრომის საშუალებების ცვეთას, შრომის საგნებისა და შრომის ხარჯვას. როგორც ცოცხალი შრომის ხარჯვა, ისე შრომის საგნების მოხმარება და ძირითადი საშუალებების ცვეთა აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით.

არასაწარმოო მოხმარება გულისხმობს შრომის პროდუქტის გამოყენებას:

- ა) არასაწარმოო სფეროში, როგორცაა: სკოლები, საავადმყოფოები, საბავშვო ბაღები და ბაგები, სანატორიუმები, დასასვენებელი სახლები და სხვ.
- ბ) საზოგადოების პირადი მოთხოვნილების დასაკმაყოფილებლად.¹

არასაწარმოო სფეროს დაწესებულებათა საქმიანობის განხორციელება უმთავრესად წარმოებს ბიუჯეტურ ასიგნებათა ხარჯზე, რომლის გამოყოფაც და გამოყენებაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით აისახება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ ყოველ სამეურნეო პროცესში ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს საწარმოებში დახარჯულ შრომას და ფულად-მატერიალურ ფასეულობათა არსებულ მდგომარეობასა და მათში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეულ ცვლილებებს.

კვლავწარმოების პროცესი ბუღალტრულ აღრიცხვაში აისახება შემდეგ სამ სტადიად: მომარაგება, წარმოება და რეალიზაცია. პირველი და მსამე სტადიები განეკუთვნებიან მიმოქცევის სფეროს, ხოლო მეორე — წარმოების სფეროს. თითოეულ სტადიაზე მისთვის დამახასიათებელი სამეურნეო საქმიანობა ხორციელდება.

მომარაგების სტადიაზე საწარმო ახდენს საჭირო მატერიალური რესურსების შექმნას და ეწევა სათანადო ფულადი სახსრების ხარჯვას. საწარმო ებმება საანგარიშსწორებო ურთიერთობაში მიმწოდებელთან სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა მიღებაზე და კუთვნილი ღირებულების გადახდაზე, ახდენს ანგარიშსწორებას დანარჩენ საწარმოებთან და პირებთან არასასაქონლო ოპერაციებზე, საზღვრავს აგრეთვე ნაყიდი ფასეულობის შექმნის ფაქტობრივ

1. პირადი მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების საშუალებები ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით არ აისახება, მაგრამ მისი შესწავლა-გამოკვლევა მაინც წარმოებს (სტატისტიკური აღრიცხვის მეშვეობით მოსახლეობის ბიუჯეტების შესწავლა).

თვითღირებულებას და სხვ. ყოველივე ეს თავის ასახვას პოულობს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში.

წარმოების სტადიაზე ადამიანის შრომისა და წარმოების საშუალებების შეერთებით იწარმოება მატერიალური დოვლათი, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვის მიერ აისახება როგორც წარმოების დანახარჯები, ისე წარმოებული პროდუქცია. განისაზღვრება აგრეთვე წარმოებული პროდუქციის ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულება.

რეალიზაციის სტადიაზე ხდება სასაქონლო პროდუქციის რეალიზაცია, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვა ასახავს ერთი მხრივ რეალიზებულ პროდუქციას და რეალიზაციასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, ხოლო მეორე მხრივ — რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებს. ამავე სტადიაზე ისაზღვრება რეალიზებული პროდუქციის სრული ფაქტობრივი თვითღირებულება, ვლინდება წარმოების მოგება ან ზარალი, რაც აგრეთვე აისახება ბუღალტრულ ანგარიშებში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ კვლავწარმოების პროცესი (როგორც ცოცხალი შრომის, შრომის საგნის და შრომის საშუალებების მთლიანობა) ღირებულებით გამოხატულებაში, აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის მიერ ყოველ ცალკეულ აღებულ საწარმოში, ხოლო ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების შემდგომი, შესაბამისი დამუშავების შედეგად მიღებული მაჩვენებლები შესაძლებლობას გვაძლევს სათანადო დასკვნები გავაკეთოთ აგრეთვე მთელი ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით.

ამგვარად, *სამეურნეო პროცესებიც ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შემადგენელი ობიექტია.*



4.7. ცნება სამეურნეო ოპერაციების შესახებ

წარმოების პროცესი უაღრესად რთული და მრავალმხრივია. ეს განსაკუთრებით ითქმის სოფლის მეურნეობაზე. ერთი სამეურნეო წლის განმავლობაში, სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში, ადგილი აქვს მემცენარეობის (კულტურების მიხედვით), მეცხოვე-

ლეობის (საწარმოო ჯგუფების მიხედვით), დამხმარე წარმოებათა (სახეების მიხედვით), მომსახურე წარმოებათა (სახეების მიხედვით), დანარჩენ წარმოებათა და მეურნეობათა (სახეების მიხედვით), სამეურნეო საქმიანობას, რაც უამრავ სამეურნეო ოპერაციას შეიცავს: წარმოების პროცესში (სამივე სტადიაზე) იხარჯება სხვადასხვა კატეგორიის მუშაკთა მრავალი სახის (კონკრეტული) შრომა, რომელსაც წარმოების კონკრეტულ უბანზე თავისი მიზნობრივი დანიშნულება აქვს და ამის გამო იგი ცალ-ცალკე უნდა აისახოს შესაბამის ანგარიშებში. გაცილებით უფრო მრავალნაირია შრომის საგნებისა და შრომის საშუალებათა მოძრაობით გამოხატული ცვლილებები. შრომის საგნები განიცდიან ტექნოლოგიური და ტექნიკური ხასიათის ცვლილებებს.

ტექნოლოგიური როცა, მაგალითად, სასუქები, მცენარის ფესვების მეშვეობით, გადაიქცევა მცენარის ზრდა-განვითარებისა და ნაყოფის წარმოქმნის ერთ-ერთ აუცილებელ საშუალებად; როცა სხვადასხვა სახის საკვები, პირუტყვის მიერ მოხმარების შედეგად, წარმოქმნის ფიზიკურ ძალას, რძეს, კვერცხს, წონამატს, მატყლს და სხვ; როცა ბამბა, სელი, მატყლი, საფეიქრო გადამამუშავების შედეგად, იქცევა ქსოვილად; მზესუმზირა — ზეთად და კოპტონად; რძე — ყველად, კარაქად; ყურძენი — ღვინოდ და ა.შ.

ტექნიკურ ცვლილებებს განიცდიან შრომის საშუალებები, როცა ისინი, შრომის პროცესში მონაწილეობის გამო, თავისი თავდაპირველი ღირებულების განკვეულ ნაწილს (ცვეთის შესაბამისად) გადასცემენ ახლად შექმნილ პროდუქტს და ამით მათი ტექნიკური მდგომარეობა თანდათან უარსედება („კვდება“).

ამგვარად, შრომის, შრომის საგნებისა და შრომის საშუალებების ურთიერთდაკავშირებით განხორციელებული მატერიალური დოვლათის წარმოება ყოველ სამეურნეო ერთეულში, შედგება უამრავი სამეურნეო ელემენტისაგან.

ყოველი სამეურნეო მოქმედება, რომელიც ფულად საზომში გაიზომება, სამეურნეო ოპერაციაა.¹

1. ოპერაცია ლათინური სიტყვაა operatio და ნიშნავს მოქმედებას.

თითოეული სამეურნეო ოპერაცია ცვლილებას იწვევს ან სამეურნეო საშუალებებში, ან მათი ფორმირების წყაროებში, ან ორივეში ერთად (ერთი მხრივ ზრდისა და მეორე მხრივ შემცირების მიმართულებით). ამისდა შესაბამისად სამეურნეო ოპერაციების მთელი ერთობლიობაც ოთხ ჯგუფად იყოფა:

პირველ ჯგუფში ერთიანდება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ სამეურნეო საშუალებათა შედგენილობაში: ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, ზრდის ერთი სახის საშუალებას და ამცირებს მეორეს. ამით საშუალებათა ღირებულების ჯამი არ იცვლება. მაგალითად: ბანკიდან სალაროში გამოვიტანეთ ფული 5000 ლარი. ამით ბანკში არსებული ფულადი სახსრები შემცირდა 5000 ლარით და სალაროში არსებული ფულადი სახსრები გაიზარდა იმავე თანხით. ამით საწარმოს ფულადი სახსრების ჯამი უცვლელი რჩება (ე.ი. მოხდა მხოლოდ ადგილგადაცვლა). ამ ჯგუფის ოპერაციებს მიეკუთვნება ნაღდ ფულზე მატერიალურ ფასეულობათა შექმნის, საწარმოო მარაგის ხარჯვის, ბანკიდან ნაღდი ფულის გამოტანის, ბანკში ნაღდი ფულის შეტანის და სხვ. სამეურნეო ოპერაციები.

მეორე ჯგუფში ერთიანდება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროებში: ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, ზრდის ერთი სახის წყაროს და ამცირებს მეორეს. ამით საშუალებათა ფორმირების წყაროების ჯამი უცვლელი რჩება. მაგალითად: მოგებიდან 20000 ლარი შეუერთდა საწესდებო კაპიტალს. ამით მოგება შემცირდა 20 000 ლარით და საწესდებო კაპიტალი გაიზარდა იგივე თანხით. ამით საწარმოს საშუალებათა ფორმირების წყაროების ჯამი უცვლელი დარჩა. იმ ჯგუფის ოპერაციებს მიეკუთვნება მოგების ხარჯზე საწარმოს კაპიტალისა და რეზერვების შექმნასთან დაკავშირებული, ბანკის კრედიტების ხარჯზე კრედიტული დავალიანების დაფარვის და სხვ. სამეურნეო ოპერაციები.

მესამე ჯგუფში ერთიანდება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ საშუალებებშიც და წყაროებშიც ზრდის მიმართულებით: ერთდროულად, ერთი და იგივე

ანხით, ზრდის საშუალებებსაც და წყაროებსაც. ამით თანაბრად იზრდება საშუალებებისა და წყაროების ჯამებიც. მაგალითად: ბანკისაგან მიღებულია მოკლევადიანი კრედიტი 15 000 ლარი და ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე. ამ ოპერაციით ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, გაიზარდა ფულადი სახსრები ანგარიშსწორების ანგარიშზე — სამეურნეო საშუალებებში და მოკლევადიანი კრედიტები — საშუალებათა წყაროებში, რითაც თანაბარი თანხებით გაიზარდა აგრეთვე სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების ჯამებიც. ამ ჯგუფის ოპერაციებს მიეკუთვნება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ასახავენ საშუალებების შექმნას ღირებულების შემდგომი გადახდის წესით: საწარმოში მატერიალური ფასეულობის მიღებისა და მასთან დაკავშირებით კრედიტული დავალიანების წარმოშობის, სესხების ან კრედიტების ხარჯზე საშუალებათა შექმნის და სხვ. სამეურნეო ოპერაციები.

მეოთხე ქგუფში ერთიანდება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ საშუალებებშიც და წყაროებშიც შემცირების მიმართულებით: ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, ამცირებს საშუალებებსაც და წყაროებსაც. ამით თანაბრად მცირდება საშუალებებისა და წყაროების ჯამებიც. მაგალითად: გადაირიცხა ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მოკლევადიანი კრედიტების დასაფარავად 10 000 ლარი. ამ ოპერაციით ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, შემცირდა ფულადი საშუალებები ანგარიშსწორების ანგარიშზე — სამეურნეო საშუალებებში და მოკლევადიანი კრედიტები — საშუალებათა წყაროებში. ამით თანაბარი თანხებით შემცირდა აგრეთვე საშუალებებისა და წყაროების ჯამიც. ამ ჯგუფის ოპერაციებს მიეკუთვნება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ასახავენ საწარმოს ფულადი საშუალებების ხარჯზე ბანკის კრედიტების დაფარვას, მომუშავეთათვის ხელფასის გაცემას, კრედიტული დავალიანებების დაფარვას და სხვ.

ბოლოს, განასხვავებენ მარტივ და რთულ სამეურნეო ოპერაციებს. მარტივია ისეთი ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ აღრიცხვის ორ ობიექტს შორის და აქედან გამომდინარე, ერთმანეთთან აკავშირებენ ორ ანგარიშს. რთული ოპერაციები კი

ცვლილებებს იწვევს ორზე მეტ ობიექტში და აქედან გამომდინარე, ერთმანეთთან აკავშირებენ ორზე მეტ ანგარიშს.

მაგრამ, ეს იმას არ ნიშნავს, რომ თითქოს სამეურნეო ცვლილებები ოპერაციების ქმედითუნარიანობაზე იყოს დამოკიდებული. სამეურნეო ოპერაციები მხოლოდ აფიქსირებენ (აფორმულებენ) სამეურნეო საშუალებებსა და მათი ფორმირების წყაროებში წრებრუნვით გამოწვეულ ცვლილებებს. ასე, რომ საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტები არის არა სამეურნეო ოპერაციები (როგორც მოქმედებები), არამედ, სამეურნეო საშუალებებსა და მათი ფორმირების წყაროებში მათ მიერ გამოწვეული ცვლილებები.

4.8. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ზოგადი დახასიათება

ყოველ სპეციალურ მეცნიერებას, ყველა მეცნიერებისათვის თანაბრად სავალდებულო ზოგადთეორიულ მეთოდთან ერთად, გააჩნია თავისი საგნის გამოკვლევის სპეციალური მეთოდი. ეს თანაბრად ითქმის ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებაც.

ითვალისწინებს რა ბუღალტრული აღრიცხვის საგანს და მისი გამოკვლევის მიზანს, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია ადგენს მიზნის მიღწევის საშუალებებს, შეიმუშავებს და ნერგავს პრაქტიკაში ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის გამოკვლევისათვის საჭირო ხერხებს, რომელთაც პრაქტიკა ამოწმებს და თავის მხრივ აუმჯობესებს. პრაქტიკის მიღწევებს ანზოგადებს რა თეორია — კვლავ უბრუნებს პრაქტიკას და ა.შ. ამგვარად, *პრაქტიკასთან განუწყვეტელ კავშირურთიერობასა და ურთიერთგანაპირობებულობაში ხდება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის მეცნიერული ფორმირება და სრულყოფა.*

ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიამ შეიმუშავა გამოკვლევის მიზნის მიღწევის მრავალი ხერხი და საშუალება რომელთა

გამოყენებით შესაძლებლობა გვეძლევა მივიღოთ საჭირო ინფორმაცია წარმოების პროცესის კონტროლისა და მისი აზრობრივი განზოგადებისათვის.

ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდი არის ბულალტრული აღრიცხვის საგნის შეცნობისა და ასახვის საშუალება და მოიცავს ყველა იმ ხერხს, გარკვეული სისტემით მოცემულს, რომელთა გამოყენებითაც მიიღწევა ბულალტრული აღრიცხვის საგნის მთლიანი და ამომწურავი გამოკვლევა.

ბულალტრული აღრიცხვის თეორიაში განიხილება ყველა ის ხერხი, რომელიც თანაბრად დამახასიათებელია ყველა სახის ბულალტრული აღრიცხვისათვის.

იმისათვის, რომ ბულალტრული აღრიცხვის მეცნიერებამ საფუძვლიანად შეისწავლოს ბულალტრული აღრიცხვის საგანი, საჭიროა გამოიკვლიოს მისი სიღრმისეული პროცესები. ეს გარემოება განაპირობებს იმას, რომ ბულალტრულ აღრიცხვას გააჩნდეს გამოკვლევის მრავალნი ხერხი, რომელთაგან ყველა სახის სპეციალური ბულალტერიისათვის თანაბრად დამახასიათებელი და მთავარია დოკუმენტაცია, ინვენტარიზაცია, შეფასება, კალკულაცია, ანგარიშები, ორადი ასახვა, ბულალტრული ბალანსი და ბულალტრული ანგარიშგება.

დოკუმენტაცია¹ — ლათინური *documentum* — დანაწარმოებია და ბულალტრული გაგებით ნიშნავს წერილობით დამოწმებას, დადასტურებას.

ბულალტრული აღრიცხვის მთლიანი და ამომწურავი გამოკვლევა განაპირობებს: ყველა სამეურნეო ოპერაცია, მისი შესრულებისთანავე, გარკვეული წესით აისახოს მისთვის განკუთვნილი, განსაზღვრული ფორმისა და მოხაზულობის ქაღალდზე. ამ პროცედურას დოკუმენტაცია, დოკუმენტირება (ანუ დოკუმენტებით დადასტურება) ეწოდება: ამგვარად, *დოკუმენტაცია არის, სამეურნეო ოპერაციების გარკვეული წესით ასახვა-ფიქსირება. თუ გავითვალისწინებთ იმ გარემოებას, რომ ბულალტრული აღრიცხვა მხოლოდ*

1. დოკუმენტაციის შესახებ იხ. ახალი დებულება, თავი 26, მუხლი 7.9.

დოკუმენტურად დასაბუთებული აღრიცხვაა, შეიძლება ითქვას, რომ დოკუმენტაცია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველს წარმოადგენს.

ის გარემოება, რომ დოკუმენტაციის მეშვეობით ავსახავთ გარკვეულ პერიოდში მომხდარ სამეურნეო ოპერაციებს (და რომ ამ ხერხის გამოყენების გარეშე შეუძლებელია სამეურნეო ოპერაციების გამოკვლევა), საფუძველს გვაძლევს დავასკვნათ, რომ სამეურნეო ოპერაციების დოკუმენტაცია წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს შემადგენელ ელემენტს.

ინვენტარიზაცია¹ წარმოადგენს სამეურნეო საშუალებების ნატურაში პერიოდულად შემოწმების და ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებთან მათი შესაბამისობის გამოვლინების ხერხს.

იმისათვის, რომ უზრუნველყოთ საწარმოს საშუალებათა დაცვა გაფლანგვა-განიავებისა და დატაცებისაგან, სამეურნეო ოპერაციების სათანადო წესით ასახვა-გაფორმება არ არის საკმარისი. აქ საჭიროა გამოკვლევა, თუ გარკვეული პერიოდისათვის ვისთან რა სახის, ოდენობის და ღირებულების მატერიალური ფასეულობა იმყოფება და როგორ მდგომარეობაში, საჭიროა დავადგინოთ გარემო პირობების გავლენით გამოწვეული შედეგები (ბუნებრივი დანაკლისი ან ზედმეტობა, რომელიც დოკუმენტით არ ფორმდება) გამოვავლინოთ მატერიალურ ფასეულობათა მიღებისა და გასვლის დროს ნებით თუ უნებლიედ დაშვებული შეცდომები და მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთა დამოკიდებულება გაპიროვნებული ქონებისადმი. ყოველივე ეს შესაძლებელი ხდება ინვენტარიზაციის ჩატარებით.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ახალი დებულების მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების უტყუარობის უზრუნველყოფის მიზნით საწარმო, ორგანიზაცია ახდენს ქონების მოთხრევებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციას.

ინვენტარიზაცია არკვევს განსაზღვრული პერიოდისათვის (დღე, ხუთდღიური, დეკადა, თვე, კვარტალი, წელი) სამეურნეო

1. ინვენტარიზაციის შესახებ დაწვრილებით იხ. ხსენებულ დებულებაში, თავი 4, მუხლი 13-16.

საშუალებათა ფაქტობრივ მდგომარეობას. საინვენტარიზაციო აღწერილობის მონაცემების დაპირისპირებით ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან დგინდება ფაქტობრივად არსებულსა და ჩანაწერების მიხედვით არსებულს შორის შესაბამისობის მდგომარეობა (მეტობა, ნაკლებობა, ან ტოლობა). გამოვლენილ სხვაობათა კუთვნილებისამებრ სათანადო წესით ასახვის შემდეგ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები მთლიანად დაემთხვევა ფაქტობრივად არსებულ მდგომარეობას. ამით ინვენტარიზაცია მნიშვნელოვნად ავსებს დოკუმენტაციას. ყოველივე ეს ნათლად მეტყველებს იმის შესახებ, რომ ინვენტარიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია.

შეფასება გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების ნატურალური და შრომითი მაჩვენებლების ასახვას ლირებულებით (ფულად) საზომში, ეროვნულ ვალიუტაში.

შეფასების¹ არსებობა და გამოყენება დღევანდელ პირობებში განპირობებულია ობიექტური აუცილებლობით, რომელსაც საფუძვლად უდევს სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის არსებობა.

კვლავწარმოების პროცესის უწყვეტი ხასიათი საჭიროებს მრავალი სახის წარმოების საშუალებას, რომელთაგან საწარმოს შეიძლება ქონდეს მხოლოდ ნაწილი, დანარჩენს იგი იძენს სხვა საწარმოებისაგან, ხოლო თავისი წარმოების პროდუქციის ძირითად ნაწილს ყიდის სხვაზე. ეს პროცესი (ყიდვა-გაყიდვა) შეუძლებელია ლირებულებითი (ფულადი) საზომის გამოყენების გარეშე, ვინაიდან გაცვლა შეიძლება მხოლოდ საქონელთა ლირებულების ურთიერთთანაშეზომვით, რომელიც ხდება ფულის მეშვეობით.

ასევე, შეფასების გამოყენების გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა გაგვერკვია ამან თუ იმ სახის პროდუქციის წარმოების დანახარჯები, ვინაიდან ყოველი კონკრეტული სახის პროდუქციის საწარმოებლად ერთმანეთისაგან არსებითად განსხვავებული რამდენიმე სახის ხარჯია საჭირო, რომელთა შეჯამება შეუძლებელია შეფასების გარეშე. მაგალითად, მემცენარეობის წარმოების სხვადასხვა დანახარჯი (თესლი

1: შეფასების შესახებ იხ. ახალი დებულება, თბჯი 3.

და სარგავი მასალა, სასუქები, შხამქიმიკატები, ნავთობპროდუქტები, შრომითი ხარჯები და სხვა) თანაზომად მდგომარეობაში მოიყვანება შეფასების მეშვეობით, რის შემდეგ მათი შეჯამება უკვე შეიძლება. ასევე სასაქონლო პროდუქციის ასახვით სარეალიზაციო ფასებში დგინდება რეალიზაციიდან შემოსავალი, ხოლო ხარჯებისა და შემოსავლის ურთიერთდაპირისპირებით ვსაზღვრავთ ფინანსურ შედეგს — მოგებას ან ზარალს. როგორც ვხედავთ, შეფასების გამოყენების გარეშე ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის სრულყოფილად გამოკვლევა შეუძლებელია. მაშასადამე, *შეფასებაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ელემენტია.*

კალკულაცია ლათინური ლიტყვაა *calculatio* და ნიშნავს გამოთვლას (გამოანგარიშებას). კალკულაციის მეშვეობით დგინდება ისეთი უმნიშვნელოვანესი ეკონომიკური მაჩვენებლები, როგორიცაა: შექმნილი მატერიალური ფასეულობის, წარმოებული პროდუქციის, შესრულებული სამუშაოების თვითღირებულება, მიმოქცევის ხარჯები, სარეალიზაციო ფასები და სხვა.

თვითოეული ეკონომიკური მაჩვენებლის განსაზღვრა, წარმოების ორგანიზაციის და ტექნოლოგიისათვის დამახასიათებელი თავისებურებებიდან გამომდინარე, განსხვავებულ კალკულაციას საჭიროებს. ამიტომ კალკულაცია მრავალნაირია. მარტო პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მაგალითის მიხედვით რომ ვთქვათ, შეიძლება კალკულირებულ იქნეს თითოეული სახის ძირითადი პროდუქციის საამქრო თვითღირებულება, ფაბრიკულ-ქარხნული თვითღირებულება, სრული (კომერციული) თვითღირებულება. ამასთან, თვითღირებულების კალკულაცია ხდება როგორც გეგმური, ისე ფაქტობრივი მონაცემების მიხედვით, რომელთა საფუძველზე ვარკვევთ გეგმური და ფაქტობრივი ხარჯების სიდიდეს პროდუქციის წარმოებაზე საამქროს, ფაბრიკის (ქარხნის) მასშტაბით, პროდუქციის წარმოებასა და რეალიზაციაზე — ფაბრიკის (ქარხნის) მასშტაბით. გეგმური და ფაქტობრივი მაჩვენებლების ურთიერთდაპირისპირებით ვსაზღვრავთ გეგმური თვითღირებულებიდან ფაქტობრივი თვითღირებულების გადახრას, რომელსაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს წარმოების ეკონომიკური გამოკვლევისათვის.

გარკვეული მეტ-ნაკლებობით ასევე შეიძლება ითქვას შეძენილი მატერიალური ფასეულობის, შესრულებული სამუშაოების (გაწეული მომსახურების) თვითღირებულების კალკულაციის შესახებ, აგრეთვე მიმოქცევის ხარჯებისა და სარეალიზაციო ფასების გამოანგარიშების შესახებ და ა.შ., ხოლო ყოველივე ეს შესაძლებლობას გვაძლევს სათანადოდ გამოვიკვლიოთ წარმოების პროცესი: გავიგოთ რომელი დარგი რენტაბელურია, რომელი — არარენტაბელური, რა სამეურნეო შედეგებით დაამთავრა წელი საწარმომ, რა უშლის ხელს წარმოების განვითარებას, სად რა ღონისძიებები გატარდეს წარმოების აღმავლობისათვის და სხვა. ამგვარად, *კალკულაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია.*

ანგარიშები არის ღირებულებით საზომში წარმოების პროცესის დაჯგუფებულად ასახვისა და კონტროლის ხერხი.

წარმოების პროცესის გამოკვლევა შეუძლებელია მხოლოდ პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტების მეშვეობით. ამასთან ერთად საჭიროა აგრეთვე თვისებრივად ერთგვაროვანი ნიშნების მიხედვით დაჯგუფოდ და განვსაზღვროთ სათანადო მაჩვენებლები, რათა მათი შედარებითი ანალიზის საფუძველზე კონტროლი გავუწვიოთ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულების მსვლელობას. ეს ხდება ანგარიშების მეოხებით, მათი გამოყენებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში აისახება როგორც მომარაგების სტადია, ისე წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიები. ამიტომ თითოეულ სტადიას თავისი საქმიანობის ამსახველი და მაკონტროლებელი ანგარიშები გააჩნია. თვითოეულ სტადიაზე დახარჯული ცოცხალი შრომა, მოხმარებული შრომის საშუალებები და შრომის საგნები ანგარიშებში აისახება როგორც საწყისი მდგომარეობით (ნაშთები საანგარიშსწორებო პერიოდის დასაწყისისათვის), ისე მათში მომხდარი ცვლილებებით (საანგარიშო პერიოდში ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები) და საბოლოო მდგომარეობით (ნაშთები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის). ამასთან, ერთმანეთის საწინააღმდეგო ცვლილებები (როგორცაა: ხელფასის დარიცხვა და გაცემა, პროდუქციის მიღება და გასვლა, ძირითადი

საშუალებების მიღება და გასვლა, მათი გაცვეთა და აღდგენა, დებიტორული დავალიანებების წარმოშობა და დაფარვა, კრედიტორული დავალიანებების წარმოშობა და დაფარვა დ. სხვა) თვითოეულ ანგარიშში აისახება ცალ-ცალკე დაჯგუფებით. მაგალითად, „პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე ანგარიშსწორების ანგარიშში“ დარიცხვა იწერება ერთ მხარეს, გასვლა — მეორე მხარეს, ასეა ფულადი სახსრების ანგარიშებში, დებიტორებისა და კრედიტორების ანგარიშებში და ა.შ.

ამგვარად, ანგარიშების გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს თვისებრივად ერთგვაროვან ჯგუფებად (სინთეზურ ანგარიშებში), ქვეჯგუფებად (ქვეანგარიშებში) და სახეებად (ანალიზურ ანგარიშებში) დაყოფით წარმოვადგინოთ წარმოების შემადგენელი ელემენტები — ადამიანის შრომა, შრომის საგნები, შრომის საშუალებები. უფრო მეტი, ანგარიშების მშვეობით ამ ელემენტების შიგადაჯგუფებაც ხდება, როცა მაგალითად, შრომის მიხედვით კუთვნილ (დარიცხულ) ანაზღაურებას ვსაზღვრავთ ცალკე, ხოლო მის გაცემას — ცალკე, როცა შრომის საშუალებათა მიღება, მათი გასვლა, წარმოების პროცესში მათი ღირებულების ჩართვა, მისი აღდგენა ისაზღვრება ცალ-ცალკე. ასევე ცალ-ცალკე დაჯგუფებით აისახება ანგარიშებში საბრუნავი საშუალებების საწყისი და საბოლოო მდგომარეობა და საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ცვლილებები (მიღება, გასვლა).

ყოველივე ზემოაღნიშნული თვით ანგარიშებშივე ჯამდება და აბსოლიტური სიდიდეების სახით წარმოადგენს აუცილებელ წინაპირობას წარმოების პროცესის მიმდინარეობაზე კონტროლის გასაწევად. ამდენად, *ანგარიშებიც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შ. აღგენელი ელემენტია.*

ორადი ასახვა ისეთი ასახვაა, როცა ერთი და იგივე ოპერაცია, ერთი და იგივე თანხით, ერთდროულად აისახება ერთი ანგარიშის მარცხენა მხარეს (დებეტში) და მეორე ანგარიშის მარჯვენა მხარეს (კრედიტში).

ასეთი წესით აისახება სამეურნეო ოპერაციები მომარაგების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიებზე მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს თვისებრივად ერთ-გვაროვნობის მიხედვით დავაჯგუფოდ და კუთვნილების მიხედვით ავსახოთ გაწეული ხარჯები, წარმოებული პროდუქცია და განსაზღვროთ სამეურნეო-საფინანსო შედეგი დარგებისა და საწარმოს მიხედვით და სხვ.¹

ამრიგად, ორადი ასახვა გულისხმობს არა მარტო სამეურნეო ოპერაციებისა და კრებისთი ბუღალტრული ინფორმაციის ორად ასახვას, არამედ თვით ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ორადობასაც. სწორედ ეს გვაძლევს საფუძველს ვთქვათ, რომ ორადი ასახვაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია.²

ბუღალტრული ბალანსი ფულად საზომებში გამოსახავს წარმოების ქონებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრული დაჯგუფებით, კონკრეტული თარიღისათვის.

წარმოების პროცესის გამოკვლევა ამავე პროცესის მსვლელობაზე კონტროლისა და სამეურნეო ხელმძღვანელობის განხორციელებისათვის საჭიროებს განსაზღვრული თარიღისათვის გაგვაჩნდეს საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობის სრული სურათი, რომელიც წარმოდგენილი იქნება გამოკვლევის მიზნის მიღწევისათვის საჭირო დაჯგუფებით და შეიცავს ურთიერთდაკავშირებულ სიდიდეთა მდგომარეობის დახასიათებისათვის საჭირო ყველა ცნობას. ამ ცნობათა წყაროს წარმოადგენს ბალანსი, რომელშიაც საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობა განზოგადებულია ფულად საზომში და წარმოდგენილია სამეურნეო საშუალებებად და მათი ფორმირების წყაროებად დაჯგუფებით. სათანადო დაჯგუფებანი მოცემულია თვით საშუალებებისა და წყაროების შიგნითაც.

ბალანსი საშუალებას გვაძლევს გავარკვიოთ რით დაიწყო საწარმომ სამეურნეო საქმიანობა და რით დაამთავრა, როგორია საწარმოს სამეურნეო და ფინანსური მდგომარეობა მოცემული თა-

1. ვრცლად იხ. მე-7 თავის მე-4 და მე-5 პარაგრაფებში.

რილისათვის, რა სამეურნეო შედეგებს მიაღწია საწარმომ საანგარიშგებო პერიოდში. ამრიგად, ბუღალტრული ბალანსიც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია.

ბუღალტრული ანგარიშგება¹ სამეურნეო საქმიანობის კრებსით მაჩვენებელთა სისტემაა, რომელშიც ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები წარმოდგენილია გამოკვლევის მიზნის მიღწევისათვის საჭირო დაჯგუფებით. ანგარიშგება დროის გარკვეულ პერიოდს და სამეურნეო საქმიანობის განსაზღვრულ უბანს (ნაწილობრივი), ან საწარმოს მთელ სამეურნეო — საფინანსო საქმიანობას (მთლიანი) მოიცავს.

საწარმოს ბუღალტრულ ანგარიშგებაში ასახვას პოულობს მისი სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის მახასიათებელი ძირითადი ეკონომიკური მაჩვენებლები, რომლებიც შესაძლებლობას გვაძლევს დროის გარკვეულ პერიოდში გამოვარკვიოთ საწარმოს სამეურნეო — საფინანსო მდგომარეობა.

ანგარიშგებითი მონაცემები აუცილებელი წინაპირობაა არა მარტო სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის კონტროლისათვის, არამედ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზისათვისაც. ამგვარად, ბუღალტრული ანგარიშგებაც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი შემადგენელი ელემენტია.

ბოლოს, აქვე უნდა ავღნიშნოთ ისიც, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შემადგენელი ელემენტები განუყოფელ კავშირურთიერთობაში იმყოფებიან ერთმანეთთან. ასე, მაგალითად: თუ არ არის დოკუმენტაცია — შეუძლებელია ოპერაციების რეგი-

1. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სრულყოფის, მისი სამართლებრივი რეგულირებისა და ერთიანი მეთოდოლოგიური საფუძვლების დაწესების მიზნით საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის ნომ: 70 ბრძანებულებით, დამტკიცდა და 1 მარტიდან ძალაში შევიდა „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების დებულება“, რომელიც სავალდებულოა საქართველოს ტერიტორიაზე არსებული ყველა საწარმოსა და ორგანიზაციისათვის (გარდა ბანკებისა, რომლებშიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესებს განსაზღვრავს საქართველოს ეროვნული ბანკი):

სტრატეგია ანგარიშებში; ანგარიშების გამოყენების გარეშე — შეუძლებელია ორადი ასახვა, ბალანსის შედგენა, ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლინება და სხვა. ასევე, შეფასების გამოყენების გარეშე შეუძლებელია ჩანაწერების განზოგადება ანგარიშებში, ბალანსში, ანგარიშგებაში, თვითღირებულების გამომანგარიშება და ა.შ.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

- 1. რა არის ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი?*
- 2. რა არის სამეურნეო საშუალებები?*
- 3. როგორია სამეურნეო საშუალებათა კლასიფიკაცია ეროვნული მეურნეობის დარგებისადმი კუთვნილების მიხედვით?*
- 4. როგორ გესმით სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროები?*
- 5. როგორია საშუალებათა კლასიფიკაცია ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით?*
- 6. დაახასიათეთ სამეურნეო პროცესები.*
- 7. დაახასიათეთ სამეურნეო ოპერაციები.*
- 8. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი.*
- 9. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები.*

დოკუმენტაცია და ინვენტარიზაცია

5.1. დოკუმენტაციის არსი, როლი და მნიშვნელობა

დოკუმენტი¹ და დოკუმენტაცია² ერთმანეთის გარეშე არ არსებობენ. დოკუმენტი არის შესრულებული სამეურნეო აქტის (ოპერაცია) და მის შესრულებაზე უფლების წერილობითი დასტური, ხოლო დოკუმენტაცია — დოკუმენტების წარმოება ანუ სამეურნეო ოპერაციების განსაზღვრული წესით ასახვა.

დოკუმენტაციის მეშვეობით ხდება სამეურნეო ოპერაციებზე თავდაპირველი და მთლიანი დაკვირვება მათი შესრულების დროისა და ადგილის მიხედვით. ამიტომ ბუღალტრული დოკუმენტები პირველადი სააღრიცხვო ინფორმაციის მიღების თავდაპირველ და უტყუარ საშუალებას წარმოადგენს, ხოლო დოკუმენტაცია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველს.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ ახალი (1998 წლის 6 თებერვალს დამტკიცებული) დებულების შესაბამისად პირველადი დოკუმენტები წარმოადგენენ სამეურნეო ოპერაციების დამადასტურებელ აქტს (მუხლი 7.1.).

აღრიცხვის სამუშაოთა შესრულების თანამედროვე ტექნიკური საშუალებები წარმოშობს სააღრიცხვო ინფორმაციის ახალ, მეორად საშუალებებს. დღეისათვის, ბუღალტრულ დოკუმენტთან ერთად, სააღრიცხვო ინფორმაციის მნიშვნელოვან წყაროს წარმოადგენს პერფორენტები, მაგნიტური ლენტები (ელექტრული მანქანების გამოყენების დროს) და სხვ.

1. დოკუმენტი ლათინური სიტყვაა — dokumentum — და ნიშნავს რისიმე, დამამტკიცებელ საქმიან ქაღალდს, რაიმე უფლების დამადასტურებელ წერილობით საბუთს.

2. დოკუმენტაცია — დოკუმენტებით დასაბუთება, დოკუმენტირება.

ამგვარად, დოკუმენტები და დოკუმენტაცია მთავარი საშუალებაა ბუღალტრულ აღრიცხვაში სამეურნეო ოპერაციების მთლიანი დაკვირვებისა და თითოეული სამეურნეო აქტის დამახასიათებელ თავისებურებათა გამოვლენისათვის. ამიტომ ვამბობთ, რომ დოკუმენტაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტსა და ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველს წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ ისიც, რომ დოკუმენტაციის ხარისხი, მისი ვარგისიანობის დონე, განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ხარისხის დონეს.

სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვაობა განაპირობებს დოკუმენტების ფორმისა და შინაარსის სხვადასხვაობას. დოკუმენტის შინაარსი ყალიბდება იმ მოთხოვნების მიხედვით, რომლებიც წინასწარ არის დადგენილი და მოცემულია (დაბეჭდილი) დოკუმენტში. თითოეულ დოკუმენტს, კუთვნილი სამეურნეო ოპერაციის სრულყოფილად ასახვის მიზნით, გააჩნია მისთვის საჭირო ფორმალური ელემენტები, რომლებსაც რეკვიზიტებს¹ უწოდებენ.

სამეურნეო ოპერაციების მრავალგვარობა და დოკუმენტებში მათი სრულყოფილად ასახვა თავისთავად წარმოშობს რეკვიზიტების მრავალნაირობას. რეკვიზიტების ერთი ნაწილი თანაბრად სავალდებულოა ყველა დოკუმენტისათვის, ხოლო მეორე — დამახასიათებელია მხოლოდ ცალკეული სახის დოკუმენტებისათვის. ამგვარად, ყოველი დოკუმენტის რეკვიზიტების ერთობლიობა შეიძლება დავყოთ ორ ჯგუფად:

1. საერთო, რომელიც სავალდებულოა ყველა დოკუმენტისათვის,
2. კერძო, რომელიც სავალდებულოა მხოლოდ ცალკეული (კონკრეტული) სახის დოკუმენტებისათვის.

ყოველი დოკუმენტისათვის სავალდებულო რეკვიზიტებს წარმოადგენს:

1. რეკვიზიტი ლათინური სიტყვაა — *requisitum* — და ნიშნავს საჭიროს, აუცილებელს.

- ა) დასახელება,
- ბ) შედგენის თარიღი,
- გ) სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი და მისი საფუძველი,
- დ) ოპერაციის საზომი (რაოდენობრივ და თანხობრივ გამოსახულებაში),
- ე) ოპერაციის შესრულებასა და სწორად გაფორმებაზე პასუხისმგებელი პირის ხელმოწერა.

საქირო შემთხვევაში დოკუმენტებში მოცემული უნდა იქნეს მისი ნომერი, საწარმოს (ორგანიზაციის) დასახელება და მისამართი, მხარეთა დასახელება, რომლებიც მონაწილეობდნენ დოკუმენტით გაფორმებული ოპერაციის შესრულებაში, აგრეთვე სამეურნეო ოპერაციების მაგროვებელ დოკუმენტში ჩაწერის თარიღი, (იმ შემთხვევაში, როდესაც დოკუმენტის შედგენის თარიღი არ ემთხვევა მასში ჩაწერილი ოპერაციის თარიღს. მაგ. ლიმიტური წაღების ბარათში და სხვ.).

სხვა რეკვიზიტები განისაზღვრება დოკუმენტების გასაფორმებელი სამეურნეო ოპერაციების ხასიათით.

საწარმოს (ორგანიზაციის) ხელმძღვანელები ვალდებული არიან ბუღალტრული დოკუმენტები 10 წლის განმავლობაში შეინახონ. ისიც ნიშანდობლივია, რომ ქონებისა და სამეურნეო ოპერაციების შეფასება დოკუმენტებში ასახულ უნდა იქნეს ეროვნულ ვალუტაში.

მანქანური წესით დასამუშავებელ მთელ დოკუმენტაციას (რომელიც დგება გასამართლებელი დოკუმენტების საფუძველზე და წარმოადგენს ბუღალტრულ აღრიცხვაში შემდგომი ჩანაწერების საფუძველს) უნდა ჰქონდეს თავისი შინაარსის ამსახველი დასათაურებები და იმ პირთა ხელმოწერა, რომელნიც პასუხისმგებელნი არიან გასამართლებელ და მანქანური წესით დასამუშავებელ დოკუმენტებში ჩაწერილ მონაცემთა შესაბამისობაზე.

ჩქიდან გამომდინარე, რომ დოკუმენტები ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების საფუძველს წარმოადგენენ, მათ უაღრესად დიდი ეკონომიური და სამართლებრივი მნიშვნელობა გააჩნიათ, განსაკუთრებულ როლს ასრულებენ ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ოპერატიულ მუშაობაში, ფინანსური კონტროლისა და რევიზიის საქმეში.

მომარაგების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიების სამეურნეო ოპერაციების მთლიანი, დროული და ზუსტი ასახვა მისთვის განკუთვნილ ბლანკზე ან ქალაღზე შესაძლებლობას გვაძლევს *კონტროლი გავუწიოთ თითოეულ სტადიაზე ფულად-მატერიალური და შრომითი რესურსების მიზნობრივი დანიშნულებით და ეკონომიკურად ხარჯვას, რაც განაპირობებს ხარჯების ეკონომიას თითოეულ სტადიაზე. გარდა ამისა, დოკუმენტები ყველაზე უბარი საშუალებაა საწარმო-დაწესებულებების ფულად-მატერიალურ საშუალებათა ინდივიდებზე გაპიროვნებისათვის, რითაც მიიღწევა ამ საშუალებათა დაცვა გაფლანგვა-განიავებისაგან, ხოლო ყოველივე ამას, საბოლოო ანგარიშით, დიდი ეკონომიკური მნიშვნელობა აქვს თითოეული საწარმოს, ორგანიზაციის, დაწესებულების სამეურნეო საქმიანობაში.*

დოკუმენტებს უაღრესად დიდი მნიშვნელობა აქვს სამართლებრივი მუშაობის პრაქტიკაში.

ყოველ საჭირო შემთხვევაში საგამომძიებლო, პროკურატურის, სასამართლო ორგანოები, სისხლის სამართლისა და სამოქალაქო საქმეების გამოძიებისა და სადაო საკითხთა კანონიერად გადაწყვეტისათვის მიმართავენ სამეურნეო აქტების სპეციალურ გამოკვლევას, რომელიც ტარდება სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზის მეშვეობით.

იმის გამო, რომ საჭირო მოთხოვნების მიხედვით წერილობით გაფორმებული დასტური სამეურნეო ოპერაციის იურიდიული უფლებამოსილების მატარებელია, იგი უტყუარ საფუძველს წარმოადგენს მოცემული საწარმოს სხვა საწარმოებისადმი, დაწესებულებებისადმი, ორგანიზაციებისა და პირებისადმი წარმოშობილი დავის კანონიერად გადაწყვეტისათვის, სწორედ ამაში მდგომარეობს *დოკუმენტების სამართლებრივი დანიშნულება.*

დოკუმენტების განსაკუთრებული მნიშვნელობა ბუღალტრულ აღრიცხვაში იმაში მდგომარეობს, რომ არცერთი სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც დოკუმენტით არ არის გაფორმებული, ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ შეიძლება აისახოს. ამით აიხსნება ის გარემოებაც, რომ *დოკუმენტაცია წარმოადგენს საწარ-*

მოს მთელი. სამეურნეო საქმიანობის პირველადი დაკვირვების საშუალებას და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან შემადგენელ ელემენტს. ბუღალტრულ აღრიცხვაში დოკუმენტების განსაკუთრებულ მნიშვნელობაზე მიგვიითებებს ის ფაქტიც, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ხარისხის დონე განისაზღვრება დოკუმენტაციის ხარისხის დონით.

დოკუმენტებს უადრესად დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს ოპერატიული ხელმძღვანელობისა და მართვის საქმეში. დოკუმენტებში სამეურნეო ოპერაციები აისახება მათი შესრულებისთანავე. ამასთან, ეს ხდება განუწყვეტლივ— მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში. პირველადი დოკუმენტების დროულად შედგენა და მათი ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახავად გადაცემა უნდა ხორციელდებოდეს საწარმოს მიერ დადგენილ ვადებში, რამეთუ დოკუმენტები გვაცნობს როდის, რამდენი რა შევიძინეთ, როდის, რამდენი რა დავხარჯეთ და სხვა, რაც საშუალებას გვაძლევს კლავწარმოების პროცესშივე გამოვაველინოთ. შეფერხებები და გავატაროთ ქმედითი, ოპერატიული ღონისძიებები შემჩნეულ ნაკლოვანებათა თუ ჩამორჩენილობის ლიკვიდაციისათვის და ამით უზრუნველყოთ წარმოების შეუფერხებელი განვითარება.

დოკუმენტები საფუძველს წარმოადგენს აგრეთვე ფინანსური კონტროლისათვის. მართალია საფინანსო საქმიანობის შესწავლა უმთავრესად წარმოებს საბალანსო მონაცემების მიხედვით, მაგრამ ბალანსი, უმეტეს შემთხვევაში, დგება კვარტალური და წლიური კრებისითი მონაცემების მიხედვით, რაც არ იძლევა ფინანსური რესურსების მოძრაობაზე ყოველდღიური კონტროლის დაწესების საშუალებას. ეს შესაძლებელი ხდება მხოლოდ დოკუმენტების მეშვეობით, რომლებშიც ფინანსური რესურსების მოძრაობა აისახება შესაბამისი ოპერაციის შესრულების თანადროულად.

ფინანსური რესურსების ყოველი ცვლილება (მიღება თუ გასვლა) მისთვის განკუთვნილი დოკუმენტებში (სალაროს შემოსავლისა და გასვლის ორდერები, საგადასახდელო მოთხოვნები, საგადასახდელო დავალებები, ფულადი ჩეკები და სხვ.) აისახება, საიდანაც ნათლად ჩანს მათი ყოველდღიური ცვლილება თანხობრივად და

მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით. ეს შესაძლებლობას გვაძლევს ყოველდღიური ფინანსური კონტროლი დავაწესოთ მათ მიზნობრივად და კანონიერად მიღებასა და ხარჯვაზე, უზრუნველყოთ საგადასახადო, საანგარიშსწორებო და საკრედიტო დისციპლინის მტკიცედ დაცვა.

დოკუმენტებს განსაკუთრებით დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოთა სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტური რევიზიისათვის. სამეურნეო საშუალებათა დაცვის უმნიშვნელოვანეს საშუალებას წარმოადგენს წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლი.

წინასწარი კონტროლის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ დოკუმენტის შემდგენი პირი პირადი პასუხისმგებლობით აწერს ხელს დოკუმენტს, რითაც ადასტურებს მასში მოცემული ოპერაციის სისწორეს და კანონიერებას, რაც აიძულებს მას წინასწარ განსაჯოს და ისე დაამოწმოს დოკუმენტში მოცემული ოპერაციების კანონიერება. (მიმდინარე კონტროლის შესახებ ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ. იხ. დოკუმენტების მნიშვნელობა ფინანსური კონტროლისათვის).

შემდგომი კონტროლი ხორციელდება დოკუმენტური რევიზიის მეშვეობით, რომლის საფუძველსაც დოკუმენტები წარმოადგენენ. ამიტომ უწოდებენ მას დოკუმენტურ რევიზიას. წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის დონე და ხარისხი მთელი სისრულით ვლინდება დოკუმენტური რევიზიის დროს, რომელშიც გადამწყვეტ როლს სამეურნეო საქმიანობის ამსახველი დოკუმენტები ასრულებენ.

ბოლოს, დოკუმენტები დიდი როლს ასრულებენ საწარმოთა სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზის საქმეში. ანალიზის მთავარი დანიშნულებაა საწარმოო-სამეურნეო მაჩვენებელთა შესრულებაზე და შეუსრულებლობაზე მოქმედი ფაქტორების გამოვლენა. ეს კი შეუძლებელია მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგებით მონაცემებზე დაყრდნობით, ვინაიდან ისინი წარმოადგენენ საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის კრებლსით მაჩვენებლებს: ამის გამო, ანგარიშგებით მონაცემებთან

ერთად, აუცილებელი ხდება იმ დოკუმენტების შემოწმება, რომლებშიც უშუალოდ არის ასახული ამ ფულად-მატერიალური საშუალებების ხარჯვა. ასევე ითქმის ყველა სხვა საჭირო შემთხვევის შესახებ. /

5.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია • და მისი მნიშვნელობა

სამეურნეო ოპერაციების მრავალგვაროვნება განაპირობებს მრავალი სახისა და შინაარსის დოკუმენტების არსებობას. სხვადასხვა ტიპის დოკუმენტების ერთობლიობის დანიშნულებისა და შინაარსის გაგება, მათი სწორად შევსება და გამოყენება საგრძნობლად გაძნელებოდა გარკვეული ნიშან-თვისებათა მიხედვით მათი დაჯგუფების გარეშე. ამიტომ, ანგარიშების მსგავსად, დოკუმენტებსაც აჯგუფებენ სხვადასხვა ნიშნების მიხედვით.

ბუღალტრული დოკუმენტების კლასიფიკაცია არის ბუღალტრული დოკუმენტების დაჯგუფება განსაზღვრული ნიშნების მიხედვით მათი შესწავლისა და სწორი გამოყენების მიზნით. აქედან გამომდინარე, დოკუმენტების კლასიფიკაციის მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ შესაძლებლობა მოგვცეს საფუძვლიანად შევისწავლოთ დოკუმენტები, მათი შინაარსი და დანიშნულება, შევსების წესი და სწორად გამოყენება, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის სრულყოფილობის უმნიშვნელოვანეს წინაპირობას წარმოადგენს.

ბუღალტრული დოკუმენტების კლასიფიცირება ხდება სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით. სახელდობრ:

1. დანიშნულების მიხედვით — დოკუმენტები არის:

განკარგულებითი,

ასრულებითი,

ბუღალტრული გაფორმების,

კომბინირებული.

განკარგულებითი დოკუმენტები ბრძანების ხასიათის მატარებელია. განკარგულებითი დოკუმენტით ფორმდება ისეთი

სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც გულისხმობს უფლებამოსილი პირის განკარგულების სავალდებულო შესრულებას. მათ რიცხვს მიეკუთვნება სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერები მოლარისადმი (ფულადი საშუალებების მიღებასა და გაცემაზე), საგადასახდლო დავალება ბანკისადმი (საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ფულის გადარიცხვაზე), ფულადი ჩეკი ბანკისადმი (ანგარიშსწორების ანგარიშიდან ფულის გამოტანაზე), მატერიალურ ფასეულობათა გასავლის დოკუმენტები და სხვა. ამ დოკუმენტებს ხელს უნდა აწერდნენ საწარმოს ხელმძღვანელი ოა მთავარი ბუღალტერი და დამოწმებული უნდა იქნეს ბეჭდის დასჯით, წინააღმდეგ შემთხვევაში მათ კანონიერი ძალა არა აქვთ. ხელმოწერებისა და ბეჭდის დასმამდე ეს დოკუმენტები არ შეიცავენ სამეურნეო ოპერაციების შესრულების დასტურს და ამის გამო არ წარმოადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების საფუძველს. განკარგულებითი ფუნქცია მათ მიენიჭებათ მხოლოდ აღნიშნული რეკვიზიტების შევსებით შემდეგ.

აღსრულებითი (ანუ გასამართლებელი) ეწოდება ისეთ დოკუმენტს, რომლის შინაარსი ადასტურებს უკვე შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების სინამდვილეს. ამიტომ ასეთი დოკუმენტები წარმოადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების საფუძველს. ისინი დგება უშუალოდ საწარმოო ქვედანაყოფებში (სააქრო, ბრიგადა, განყოფილება, ფერმა და სხვა). აღსრულებით დოკუმენტებს მიეკუთვნება საავანსო ანგარიშგება თანხსლები დოკუმენტებით (ანგარიშვალდებული პირის მიერ საქვეანგარიშოდ მიღებული სახსრების ხარჯვაზე), ხელფასის გაცემის უწყისები და სალაროს გასავლის ორდერები (სალაროდან ფულის გაცემაზე), აქტები, (მატერიალურ ფასეულობათა ხარჯვაზე), ზედნადებები (საწყობიდან მასალების გაცემაზე) და სხვა.

ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტები, ზემოაღნიშნულთაგან განსხვავებით, არ შეიცავენ სამეურნეო ოპერაციის შესრულების დასტურს. ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტები (როგორც მათი სახელწოდებიდან ჩანს) ახდენენ განკარგულებითი და აღსრულებითი დოკუმენტების ბუღალტრულად გაფორმებას.

მათი გამოყენების მთავარი დანიშნულებაა სამეურნეო ოპერაციების ამსახველი დოკუმენტების გამზადება ბუღალტრულ ანგარიშებში ასასახავად. ამიტომ მათ დამოუკიდებელი მნიშვნელობაც არ გააჩნიათ.

ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტებს მიეკუთვნება ამორტიზაციის დარიცხვის უწყისები, არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების უწყისები, საკალკულაციო გაანგარიშებანი, მაგროვებელი უწყისები, მემორიალური ორდერები, აგრეთვე გაანგარიშებანი მოგების განაწილების შესახებ და სხვა.

კომბინირებული დოკუმენტები არის ისეთი დოკუმენტები, რომლებიც ერთდროულად შეიცავენ ზემოთ დასახელებულ ორ ან სამივე ჯგუფის დოკუმენტების ნიშან-თვისებებს. მაგალითად, სალაროს გასავლის ორდერი, რომელიც საწარმოს ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტერის ხელმოწერების შემდეგ, წარმოადგენს განკარგულებითს — მოლარის მიმართ თანხის გაცემაზე, თანხის მიღებაზე მიმდების მიერ ხელმოწერის შემდეგ წარმოადგენს აღსრულებით დოკუმენტს, ხოლო მასზე ბუღალტრული გატარებების აღნიშვნის შემდეგ წარმოადგენს ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტს.

ვინაიდან კომბინირებული დოკუმენტების უმეტესობა შეიცავს განკარგულებითი და აღსრულებითი დოკუმენტების ნიშან-თვისებებს, მათ განკარგულებით-აღსრულებით დოკუმენტებსაც უწოდებენ. ასეთია, მაგალითად: ხელფასის უწყისები, სალაროს ორდერები, ფულადი ჩეკები, საგადასახდელო დავალებები, მოთხოვნილება-ზედნადებები და სხვა.

2. შედგენის ადგილის მიხედვით — დოკუმენტებს ყოფენ ორ ჯგუფად:

შინაგანი

გარეგანი

შინაგანია ყველა ის დოკუმენტი, რომელიც საწარმოს შიგნით დგება. შინაგან დოკუმენტებს მიეკუთვნება საწარმოს ბუღალტრული დოკუმენტების უმეტესი ნაწილი.

გარეგანია ის დოკუმენტი, რომელსაც საწარმო ღებულობს

გარედან. ასეც ა მიმწოდებელთა ანგარიშ-ფაქტურები გამოგზავნილ მატერიალურ ფასეულობაზე, ანგარიშვალდებული პირის მიერ წარმოდგენილი სამგზავრო ბილეთები და სასტუმროს ანგარიშები, ბანკის ამონაწერი ანგარიშსწორების ანგარიშიდან, მყიდველებისაგან მიღებული ქვითრები პროდუქციის ჩაბარებაზე და სხვ.

3. ოპერაციების განზოგადების ზომის მიხედვით — დოკუმენტებია:

პირველადი (ანუ მარტივი),

მეორადი (ანუ კრებსითი).

პირველადი ეწოდება ისეთ დოკუმენტს, რომელშიც პირველად აისახება შესრულებული სამეურნეო ოპერაცია. პირველადი დოკუმენტები დგება სამეურნეო ოპერაციების შესრულების თანადროულად და მათი შესრულების ადგილზე. ისინი წარმოდგენენ მიმდინარე აღრიცხვის საფუძველს. მათ მიეკუთვნება ყველა განკარგულებითი და რიგი აღსრულებითი დოკუმენტი: სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერები, ფულადი ჩეკები, აქტები, ანგარიშ-ფაქტურები, ზედნადები და სხვ.

მეორადი ეწოდება ისეთ დოკუმენტს, რომელიც დგება პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე. მეორადი დოკუმენტი უშუალოდ არ ასახავს სამეურნეო ოპერაციას, არამედ დაერთვის პირველად დოკუმენტებს და ახდენს მათ დაჯგუფებას და გაერთიანებას. მათი დანიშნულებაა ბუღალტრული ჩანაწერების რიცხვის შემცირება ერთგვაროვანი ოპერაციების ამსახველი დოკუმენტების მაჩვენებელთა დაჯგუფება-გაერთიანების გზით. მეორადს მიეკუთვნება კომბინირებული, ბუღალტრული გაფორმების და რიგი აღსრულებითი დოკუმენტები: ანგარიშვალდებული პირის საავანსო ანგარიშგება (რომელიც დგება სათანადო გასამართლებელი დოკუმენტების საფუძველზე), მოლარის ანგარიშგება (რომელიც დგება შემოსავლისა და გასავლის ორდერების საფუძველზე) მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთა ანგარიშგებები მატერიალურ ფასეულობათა მოძრაობაზე (რომელიც დგება შემოსავლისა და გასავლის დოკუმენტების საფუძველზე), აგრეთვე ყოველგვარი რეესტრები, პირველადი დოკუმენტების ამონაკრებები და სხვა.

აქედან გამომდინარე პირველად და მეორად დოკუმენტებს შორის განსხვავება შემდეგში მდგომარეობს:

1. პირველადი დოკუმენტები დგება სამეურნეო ოპერაციების საფუძველზე, მეორადი კი — პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე,
2. პირველადი დოკუმენტები შეიცავენ ცალკეული სახის სამეურნეო ოპერაციებს, მეორადი კი — მათი მაჩვენებლების ნაერთს დაჯგუფებულად,
3. პირველადი დოკუმენტები დგება სამეურნეო ოპერაციების შესრულების თანადროულად, მეორადი კი — დროის გარკვეულ პერიოდში (კვირა, დეკადა, თვე).
4. **სამეურნეო ოპერაციების ასახვის წესის მიხედვით დოკუმენტებია:**

ერთჯერადი

მაგროვებელი

ერთჯერადი დოკუმენტი ასახავს ერთ ან რამდენიმე სამეურნეო ოპერაციას. იგი შედგენისთანავე წარმოადგენს ბუღალტრული ჩანაწერების საფუძველს (ე.ი. გაფორმებისთანავე აისახება ბუღალტრულ ანგარიშებში — ერთდროულად, ერთჯერადულად).

ერთჯერად დოკუმენტებს მიეკუთვნება პირველადი და მეორადი დოკუმენტების უმეტესობა: სალაროს ორდერები, ანგარიშ-ფაქტურები, მოთხოვნილება-ზედნადები, საავანსო ანგარიშგებები, მოლარის ანგარიშგება, მატერიალური ანგარიშგებები და სხვ.

მაგროვებელი დოკუმენტები ასახავენ ერთნაირი სამეურნეო ოპერაციების ერთობლიობას დროის გარკვეულ პერიოდში (კვირა, დეკადა, თვე). აღრიცხვაში მათი გამოყენებითი მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ ისინი ახდენენ ერთი კვირის, დეკადის ან თვის განმავლობაში შესრულებული ერთნაირი ოპერაციების თავმოყრას-დაჯამებას და ანგარიშებში რეგისტრირება-ჩაწერა ხდება არა ერთჯერადული წესით, არამედ მხოლოდ ოპერაციების დამთავრებისა და მათი მაჩვენებლების დაჯამების შემდეგ. მაგროვებელ დოკუმენტებს მიეკუთვნება კომბაინიდან მარცვლის გაგზავნის რეგისტრი, ლიმიტური მიღების ბარათი, ელექტროგენერატორის

მუშაობის აღრიცხვის ჟურნალი, განრიგი სანარდო სამუშაოებზე, საკვების ხარჯვის უწყისი, რძის მოძრაობის უწყისი და სხვა.

5. ასახავი ოპერაციების შინაარსის მიხედვით დაჯგუფება მიზნად ისახავს დოკუმენტების ერთობლიობა დავაჯგუფოდ იმის მიხედვით, თუ რომელი მათგანი სამეურნეო საქმიანობის რომელი უბნის ოპერაციებს ასახავს: წარმოების საშუალებების, ფულადი სახსრების თუ საანგარიშსწორებო-საკრედიტო ურთიერთობათა ოპერაციებს. ამ ნიშნის მიხედვით გამოიყოფა:

- მატერიალური დოკუმენტები,
- არამატერიალური დოკუმენტები,
- ფულადი დოკუმენტები,
- ანგარიშსწორებითი დოკუმენტები.

მატერიალური დოკუმენტები ასახავენ ისეთ ოპერაციებს, რომლებიც შეიცავენ მატერიალურ ფასეულობათა ცვლილებას. მათ მიეკუთვნება ძირითადი საშუალებების, მზა პროდუქციის, მასალების, სათბობის, სამშენებლო მასალების, სათადარიგო ნაწილების და სხვა ცვლილებების ამსახველი დოკუმენტები: ძირითადი საშუალებების მიღება-ჩაბარების აქტები, ლიკვიდაციის აქტები, მინდვრიდან მარცვლისა და სხვა პროდუქციის გაგზავნის რეესტრი, მარცვლისა და სხვა პროდუქციის მოძრაობის უწყისი, მატყლის, ხილ-კენკროვანისა და სხვ. მიღების დღიური, საკვების ხარჯვის უწყისი, საწყობიდან საწვავის, საცხების, სათადარიგო ნაწილების, მასალებისა და პროდუქტების ლიმიტური მიღების ბარათი და სხვა.

არამატერიალური დოკუმენტები ასახავენ საწარმოს კუთვნილ გრძელვადიანი (1 წელზე მეტი) გამოყენების ისეთი ობიექტების მოძრაობას, რომელთაც მატერიალურ-ნივთობრივი შინაარსი არა აქვთ, მაგრამ გააჩნიათ ღირებულებითი, ფულადი შეფასება და იძლევიან შემოსავალს. ასეთებია, მაგალითად: ფასიანი ქაღალდები, პატენტები, ლიცენზიები, ბუნებრივი რესურსებით სარგებლობის უფლება, ტექნოლოგიური და ტექნიკური სიახლენი, პროექტები და ინტელექტუალური საკუთრების სხვა ობიექტები.

ყველა მათგანი წლის განმავლობაში განიცდის მოძრაობას — ხდება მათი მიღება და გაცემა. არამატერიალური აქტივების მიღება უმთავრესად ფორმდება არამატერიალური აქტივების მიღების აქტებით, ხოლო მათი გაცემა — არამატერიალური აქტივების გადაცემის აქტებით, აქციონერთა და ერთობლივი საქმიანობის მონაწილეთა კრების ოქმებით და სხვ. დოკუმენტებით.

ფულადი დოკუმენტები *ასახვენ სალაროსა და ბანკში არსებული ფულადი საშუალებების მოძრაობას*. მათ მიეკუთვნება: სალაროს შემოსავლისა და გასავლის ორდერები, ფულადი ჩეკები, ქვითრები ფულის გადახდაზე და სხვა.

ანგარიშსწორებითი დოკუმენტები *გამოიყენება საწარმოს პერსონალთან, აგრეთვე სხვა დაწესებულებებთან, ორგანიზაციებთან და საწარმოებთან საანგარიშსწორებო ოპერაციების აღსარიცხავად*. მათ მიეკუთვნება: ხელფასის უწყისები, საგადასახდელო დავალებები, საგადასახდელო მოთხოვნები და სხვა.

ასასახავი ოპერაციების შინაარსის მიხედვით დოკუმენტების დაჯგუფების ცოდნას დიდი მნიშვნელობა აქვს სამეურნეო საქმიანობის ცალკეულ უბანზე დოკუმენტური რევიზიის კვალიფიციურად ჩატარებისათვის.

6. სააღრიცხვო პოზიციის რაოდენობის მიხედვით—დოკუმენტებს ყოფენ ორ ჯგუფად:

ერთპოზიციური,
მრავალპოზიციური.

ერთპოზიციური დოკუმენტები (მაგალითად, მატერიალური დოკუმენტებიდან) *ასახვენ მხოლოდ ერთი სახის, ერთი ნომენკლატურული პოზიციის ფასეულობის მიღების, გასვლის და მიღება — გასვლის ოპერაციებს*. ასეთია რძის წველის აღრიცხვის უურნალი, რძის მოძრაობის უწყისი და სხვა.

მრავალპოზიციური დოკუმენტები (იგივე მატერიალური დოკუმენტებიდან) *ასახვენ რამდენიმე სახის ფასეულობის მიღების, გასვლის და მიღება-გასვლის ოპერაციებს*. ასეთ დოკუმენტებს მიეკუთვნება მრავალნომენკლატურული პოზიციის მასალების მიღებისა და გასვლის დოკუმენტები: საწყობიდან საწვ-

ავის, საცხების, სათადარიგო ნაწილების, მასალებისა და პროდუქციის ლიმიტური მიღების ბარათი, მატყლის, კვერცხის, ხილკენკროვანისა და სხვ. მიღების დღიური, პროდუქტებისა და მასალების მოძრაობის ანგარიშგება და სხვ.

რიგ დოკუმენტს გააჩნია როგორც ერთპოზიციური, ისე მრავალპოზიციური დოკუმენტებისათვის საჭირო რეკვიზიტები. ასეთი დოკუმენტი ერთ შემთხვევაში შეიძლება იყოს ერთპოზიციური, ხოლო სხვა შემთხვევაში — მრავალპოზიციური. მაგალითად: საკვების ხარჯვის უწყისი საკვების ხარჯვის აღრიცხვას ითვალისწინებს საკვების სახეების მიხედვით. თუ ის შედგენილია მარტო ერთი სახის საკვების ხარჯვაზე — ერთპოზიციურია, ხოლო ორსა და მეტი სახის საკვებზე — მრავალპოზიციური. ასევე შეიძლება ითქვას ფერმაში პირუტყვისა და ფრინველის მოძრაობის ანგარიშგების, მოთხოვნილება-ზედნადების, ლიმიტური მიღების ბარათის და სხვათა შესახებ.

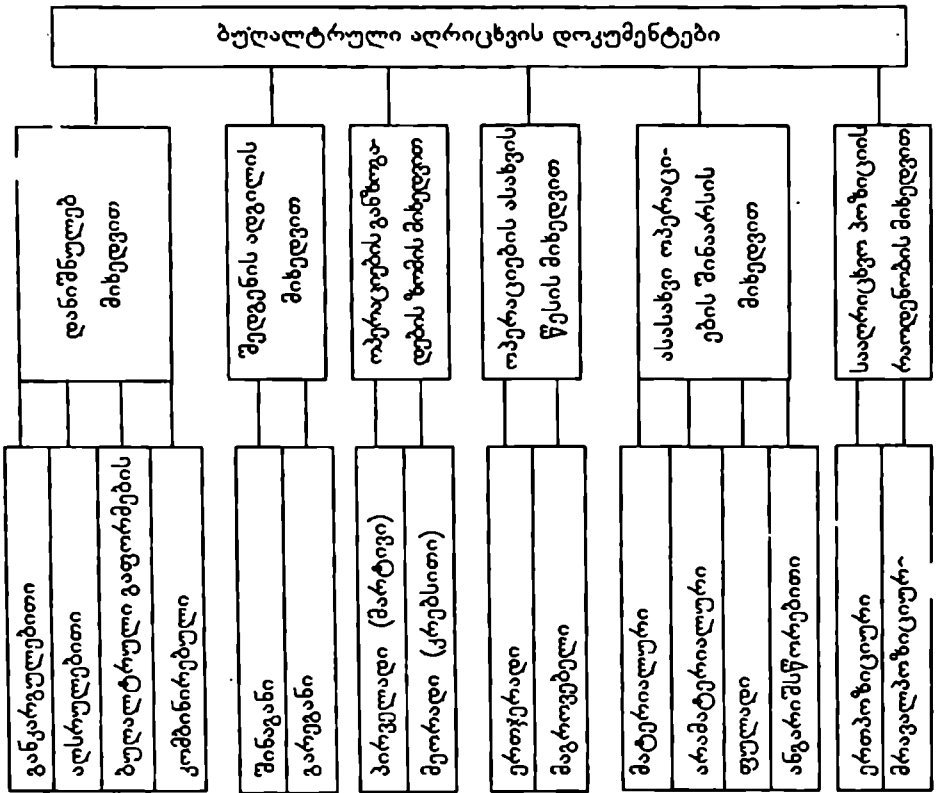
ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე დოკუმენტების კლასიფიკაცია სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ (იხ. სქემა №3):

ზემოთ აღნიშნული კლასიფიკაცია დამახასიათებელია დოკუმენტების შედგენა-დამუშავებაზე ხელით მუშაობის დროს. ამასთან, აღრიცხვის სამუშაოთა შესასრულებლად ავტომატიზებული და ელექტრონული საშუალებების სულ უფრო ფართოდ გამოყენება განაპირობებს დოკუმენტების ახალი ნიშნების მიხედვით დაჯგუფების (კლასიფიკაციის) აუცილებლობას.

5.3. დოკუმენტების შედგენა, შემოწმება და დამუშავება. დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია

დოკუმენტების შედგენა. ვინაიდან დოკუმენტები ბუღალტრული ჩანაწერების საფუძველს წარმოადგენს და მათი ხარისხი მნ-

დოკუმენტების კლასიფიკაციის სქემა



სქემა №3

იშვნელოვნად განაპირობებს ბუღალტრული აღრიცხვის ხარისხს, ამიტომ დადგენილი წესების ზუსტად დაცვით დოკუმენტების შედგენას უაღრესად დიდი მნიშვნელობა აქვს.

დოკუმენტების შედგენის წესი და მოთხოვნები განსაზღვრულია ხსენებული დებულებით. იქიდან გამომდინარე, რომ დოკუმენტები წარმოადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველს, განაპირობებს იმას, რომ დოკუმენტები დგებოდეს აკურატულად, გასაგებად, ყველა რეკვიზიტის მიხედვით მეღნიშნით, ქიმიური ფანქრ-

ით, საწერი მანქანით და სხვა მანქანების გამოყენებით (თუ დოკუმენტი დგება რამდენიმე ცალად). დაუშვებელია დოკუმენტის შედგენა ჩვეულებრივი ფანქრით, ვინაიდან ბრუნვაში მისი ყოფნის დროს ჩანაწერების ამოკითხვა ძნელდება ან შეუძლებელი ხდება. ზოგიერთი დოკუმენტი როგორცაა: ჩეკები, სალაროს ორდერები და სხვა უნდა შეივსოს მელნით, ან ბურთულიანი კალმით. თითოეულ დოკუმენტში უნდა ჩაიწეროს მხოლოდ ის სამეურნეო ოპერაცია, რისთვისაცაა იგი განკუთვნილი. ციფრები და ტექსტი უნდა ჩაიწეროს გარკვევით და მკაფიოდ. დაუშვებელია დოკუმენტებში შეცდომით ჩაწერილი ციფრის ან ტექსტის ამოშლა და მის ნაცვლად სხვის ჩაწერა. საჭირო შემთხვევაში, შეცდომით ჩანაწერი უნდა გაუქმდეს ერთი ხაზის გასმით (რომ ჩანდეს რა არის წაშლილი) და, იქვე თავისუფალ ადგილას უნდა ჩაიწეროს ნამდვილი ციფრი ან ტექსტი. შესწორება, დოკუმენტის თავისუფალ ადგილას, დამოწმებულ უნდა იქნეს ხელმოწერით და დათქმით (რა რით შესწორდა).

ფულად დოკუმენტებში არავითარი გასწორება არ შეიძლება. შეცდომით შევსებული დოკუმენტი უქმდება ჯვარედინი გადახაზვით და ინახება. ფულად დოკუმენტებში თანხის მაჩვენებლები უნდა ჩაიწეროს როგორც ციფრობრუნვად, ისე სიტყვიერად. ყოველ დოკუმენტს ხელს უნდა აწერდეს შემდგენი პირი. ხელმოწერა უნდა იყოს გარკვევით, რათა შეიძლებოდეს მისი თავისუფლად წაკითხვა. დოკუმენტში უჩვენებენ აგრეთვე შემდგენი პირის თანამდებობას.

თუ შესასწორებელია შედგენილი რიცხვის ერთი რომელიმე ციფრი, უნდა შესწორდეს არა შეცდომით ჩაწერილი ციფრი, არამედ მთელი რიცხვი. ვთქვათ, 135-ის მაგივრად ჩავწერეთ 138. 5-იანს კი არ ჩავწერთ 8-ანის მაგიერ, არამედ 135-ს. ასევე წარმოებს შესწორება მაშინაც, როცა რიცხვში გამოგვრჩა რომელიმე ციფრი (თავში, შუაში, ბოლოში).

თუ სამეურნეო ოპერაცია დოკუმენტის რომელიმე რეკვიზიტის შევსებას არ საჭიროებს, ასეთ სვეტში დაისმის ტირე (—).

ყოველი დოკუმენტი უნდა შედგეს თავისდროულად — ოპერაციების შესრულებისთანავე. ამას დიდი მნიშვნელობა აქვს ოპერაციების სწორად ასახვისა და დროულად რეგისტრირებისათვის.

დოკუმენტის შედგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება შემდგენელ პირს, ხოლო აღრიცხვის საერთო მდგომარეობაზე — წარმოების, ხელმძღვანელს. ვინაიდან აღრიცხვის ფუნქციონალური ხელმძღვანელი მთავარი ბუღალტერია, ამიტომ დოკუმენტების სწორად და დროულად შევსებასა და დანიშნულების მიხედვით წარდგენაზე მთავარი ბუღალტერის განკარგულება სავალდებულოა შესასრულებლად ყველა მუშაკისათვის, ვისაც კი აღრიცხვის გარკვეული ფუნქცია ავალია.

დოკუმენტების შემოწმება. ბუღალტრული დოკუმენტების დიდი უმეტესობა ძირეულ საწარმოო ერთეულებში (სამქრო, ბრიგადა, განყოფილება, ფერმა, სახელოსნო, გარაჟი და სხვა) დგება აღმრიცხველების, ბრიგადირების, აგრონომების, სამუშაოთა მწარმოებლის, აგრეთვე ფერმის, სახელოსნოს, საკუჭნაოს გამგეებისა და სხვა მუშაკების მიერ. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების თანახმად ეს დოკუმენტები დადგენილ დროში წარედგინება დანიშნულებისამებრ — ბუღალტერიაში.

ბუღალტერიაში წარდგენილ დოკუმენტებში მოწმდება ფორმა, შინაარსი და ციფრობრივი მონაცემები.

ფორმის მიხედვით შემოწმების დროს ყურადღება უნდა მიექცეს იმას, თუ რამდენად სრულად არის შევსებული დოკუმენტში მოცემული რეკვიზიტები, აქვს თუ არა დოკუმენტს შედგენაზე პასუხისმგებელი პირების ხელმოწერა, რამდენად გასაგებადაა ჩაწერილი მასში ციფრობრივი მონაცემები, ტექსტუალური ნაწილი და სხვ.

შინაარსის მიხედვით შემოწმება გულისხმობს იმის დადგენას, თუ რამდენად კანონიერია დოკუმენტში ასახული სამეურნეო ოპერაცია. დოკუმენტის შინაარსის შემოწმება წარმოადგენს წინასწარი კონტროლის გაგრძელებას (ე.წ. შემდგომ კონტროლს), რომლის მეშვეობით საბოლოოდ დგინდება, თუ რამდენად შესაბამისი ოპერაციაა ასახული მოცემულ დოკუმენტში, რამდენად კანონიერი და მიზანშეწონილია მისი შესრულება, რამდენად მართებულადაა ასახული სამეურნეო ოპერაციის შინაარსი და სხვ.

ციფრობრივი მონაცემების მიხედვით შემოწმებას არითმეტიკულ შემოწმებასაც უწოდებენ, ვინაიდან დოკუმენტში

ჩაწერილი ციფრების სისწორე მოწმდება არითმეტიკულად, ე.ი. რამდენად სწორად არის მიღებული არითმეტიკული გაანგარიშებანი (ჰორიზონტალური და ვერტიკალური სვეტების ჯამები, კერძო თანხების ჯამების ტოლობა საერთო თანხასთან და სხვა). შემოწმებულმა აქ იმასაც უნდა გაუწიოს ანგარიში, თუ რამდენად შეესაბამება დოკუმენტში მოცემული მაჩვენებლები რეალურ სინამდვილეს და საექვო შემთხვევაში მოახდინოს მისი ადგილზე შემოწმება.

დოკუმენტების დამუშავება. აღნიშნული წესით შემოწმების შემდეგ ხდება დოკუმენტების ბუღალტრული დამუშავება, რომელიც შემდეგ საფეხურებს მოიცავს: ტაქსირება, დაჯგუფება და ბუღალტრული გატარებების შედგენა (მონიშვნა).

როგორც უკვე ვიცით, ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი შეიძლება იყოს მხოლოდ ის სამეურნეო აქტი, რომელიც, საბოლოო ანგარიშით, ფულად განზომილებას (ტაქსირებას) ექვემდებარება.

ვიციტ აგრეთვე ისიც, რომ თითოეული დოკუმენტის მიხედვით სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია ზრდის სააღრიცხვო სამუშაოთა მოცულობას, იწვევს უნაყოფო ხარჯებს, ართულებს სააღრიცხვო საქმიანობას და აუარესებს აღრიცხვის ხარისხს. ამის თავიდან აცილების მიზნით მიმართავენ ერთგვაროვანი დოკუმენტების მონაცემთა დაჯგუფებასა და თავმოყრას ნაერთ დოკუმენტებში (მაჯგუფებელი უწყისები). ნაერთში ცალ-ცალკე ჯგუფდება და ჯამდება დროის გარკვეულ პერიოდში (დღე, კვირა, დეკადა, თვე) მომხდარი ოპერაციების მონაცემები და ისე აისახება ანგარიშებში. ასეთი დაჯგუფება დამახასიათებელია აღრიცხვის მემორიალურ-ორდერული და ჟურნალ-მთავრული ფორმების გამოყენების დროს.

ბუღალტრული გატარებების შედგენა (გაფორმება) აღრიცხვის ამა თუ იმ ფორმისაგან დამოკიდებულებით, გარკვეული თავისებურებით ხასიათდება.

როცა აღრიცხვის ფორმების შესახებ ვლაპარაკობთ ხაზგასმით უნდა აღვნიშნოთ ის სიახლე, რომ ახალი დებულების შესაბამისად; *საწარმო, ორგანიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვისას დამოუკიდებლად განსაზღვრავს სააღრიცხვო პოლიტიკას, ბუღალტრული*

აღრიცხვის ორგანიზაციულ ფორმას, აგრეთვე ანგარიშწარმოების ფორმასა და სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგიას, საწარმოს (დაწესებულების) სახისა და მეურნეობრივობის პირობებიდან გამომდინარე საერთო მეთოლოგიური პრინციპების დაცვით. შეიმუშავებს შიგასაწარმოო აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და კონტროლის სისტემას (მუხლი 5).

აღრიცხვის მემორიალურ-ორდერული და ჟურნალ-მთავრული ფორმების გამოყენების დროს დოკუმენტების ნაერთს უმეტესად დაერთვის სპეციალური, ბუღალტრული გაფორმების დოკუმენტი — მემორიალური ორდერი (ან მისი ფორმის მქონე ტვიფრიანი ქაღალდი), რომელშიც უჩვენებენ გატარების ნომერს, თარიღს, ჩაწერის საფუძველს, თანხებს და მაკორესპონდებელ ანგარიშებს (შიფრით). მემორიალურ ორდერში საზღვრავენ თანხების საერთო ჯამს, სვამენ შედგენის თარიღს, უჩვენებენ დანართი დოკუმენტების რაოდენობას ფურცლებში და ხელს აწერს მთავარი ბუღალტერი. ამის შემდეგ სამეურნეო ოპერაციები რეგისტრირდება სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში.

მნიშვნელოვნად განსხვავებული მდგომარეობაა, ამ თვალსაზრისით, აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმის გამოყენების დროს. აღრიცხვის ამ ფორმის გამოყენება გამორიცხავს მაჯგუფებელი უწყისებისა და მემორიალური ორდერების შედგენის საჭიროებას, ვინაიდან თვით ჟურნალ-ორდერები წარმოადგენენ ისეთ მაგროვებელ რეგისტრებს, რომლებშიც ოპერაციები აისახება მაკორესპონდებელი ანგარიშების (საკრედიტო ნიშნის) მიხედვით და იქვე ისაზღვრება თანხის ჯამებიც.

დოკუმენტების დამუშავების თავისებურებანი აღრიცხვაში მანქანების გამოყენების დროს. მანქანური წესით სააღრიცხვო სამუშაოების შესრულების დროს დოკუმენტების დამუშავების თავისებურებანი დამოკიდებულია სააღრიცხვო — გამოთვლითი სამუშაოების მექანიზაციისა და ავტომატიზაციის დონეზე, ხოლო ეს უკანასკნელი განისაზღვრება იმით, თუ რა სახის მანქანები გამოიყენება სააღრიცხვო-გამოთვლითი სამუშაოების შესასრულებლად.

დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია. საწარმოში შედგენილი ან გარედან მიღებული დოკუმენტები განიცდიან მოძრაობას. დოკუმენტების მოძრაობა გულისხმობს შემდეგი ინსტანციების გასვლას:

1. დოკუმენტების მიღება შედგენის ადგილიდან ბუღალტერიაში
2. დოკუმენტების შემოწმება
3. დოკუმენტების მონაცემთა რეგისტრებში გადატანა
4. დოკუმენტების მიმდინარე არქივში გადაცემა.

ამ ინსტანციებში დოკუმენტების მიმოქცევა წარმოადგენს დოკუმენტბრუნვას.

მაშასადამე, დოკუმენტების მოძრაობას მათი შედგენის ან გარედან მიღების მომენტიდან მიმდინარე არქივში ჩაბარებამდე ეწოდება დოკუმენტბრუნვა.

დოკუმენტბრუნვის ორგანიზაციას განაგებს მთავარი ბუღალტერი. ამიტომ დოკუმენტბრუნვასთან დაკავშირებული მისი მითითებები სავალდებულოა შესასრულებლად ყველა მუშაკისათვის, ვისაც კი იგი ეხება.

დოკუმენტბრუნვის მთავარი მიზანია დოკუმენტების მოძრაობის დაჩქარება (თითოეულ ინსტანციაში დოკუმენტის ყოფნის ხანგრძლივობის შემცირება) და შედგენაზე ვალდებული პირების პასუხისმგებლობის ამაღლება.

დოკუმენტბრუნვის ორგანიზებულად განხორციელების მიზნით თითოეულ საწარმოში უნდა ადგენდნენ დოკუმენტბრუნვის გეგმას, რომელიც შეიცავს დოკუმენტების მიღების და დოკუმენტების დამუშავების გრაფიკის მაჩვენებლებს. საქმის ცოდნით შედგენილი დოკუმენტბრუნვის გეგმის მიხედვით მუშაობას გადაამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს საანგარიშგებო პერიოდში დოკუმენტების გეგმაზომიერად მიღება-დამუშავების და აღრიცხვის მუშაკთა თანაბარი დატვირთვით მუშაობის უზრუნველყოფისათვის (მუშაობის ნორმალიზაციისათვის). იგი ერთ-ერთ აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენს აგრეთვე აღრიცხვის სისრულის, გაუმჯობესება-სრულყოფისა და კრებსითი საანგარიშგებო დოკუმენტების დროულად და ხარისხიანად შედგენა-წარმოდგენისათვის. მისი გამოყენებით გეგმი-

ნობა მყარდება დოკუმენტების შედგენის, წარდგენა-მიღებისა და შემოწმება-დაზუსტების მთელ სააღრიცხვო პროცესში.

თუ დოკუმენტები ბუღალტერიაში შემოდის დაგვიანებით, ძალიან ძნელდება მათი დროულად შემოწმება და დამუშავება, რაც აფერხებს ანგარიშგებათა დროულად და ხარისხიანად შედგენა-წარდგენას, ხოლო ასეთი არაგეგმაზომიერი მუშაობა აუარესებს აღრიცხვის ხარისხს, ასუსტებს კონტროლის განხორციელების შესაძლებლობას, ხელს უშლის სააღრიცხვო საქმიანობის სათანადო დონეზე დაყენებას.

იმისათვის, რომ დოკუმენტბრუნვის გეგმამ თავისი როლი შეასრულოს, მთავარმა ბუღალტერმა მისი შედგენის დროს მაქსიმალურად უნდა გაითვალისწინოს წარმოების თავისებურებანი: წარმოებისა და მმართველობის სტრუქტურა, საწყობები, საკუჭნაოები, საყოფაცხოვრებო მომსახურების ობიექტები, მანძილი დოკუმენტების შედგენის ადგილიდან ცენტრალურ ბუღალტერიაში, აღრიცხვის ცენტრალიზაცია და დეცენტრალიზაცია, აღრიცხვის ფუნქციის შემსრულებელ პირთა მომზადების დონე, ცენტრალურ ბუღალტერიაში დოკუმენტების მოტანის საშუალებანი, სამიმოსვლო გზების პირობები წლის სხვადასხვა დროს და ა.შ.

დოკუმენტბრუნვის გეგმის ნათელყოფისა და გამოყენების გაადვილების მიზნით პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები წარმოდგენილ უნდა იქნენ აღრიცხვის ცალკე უბნებად დაყოფით: მაგალითად, შრომისა და ანაზღაურების აღრიცხვა — ცალკე, საწარმოო მარაგის აღრიცხვა — ცალკე და ა.შ.

დოკუმენტბრუნვის გეგმა კრიტიკულად იხილება შემსრულებლების მონაწილეობით და მტკიცდება საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ როგორც სავალდებულო წესი აღრიცხვის საქმიანობაში.

დოკუმენტების მიღების გრაფიკში ნათლად და გასაგებად უნდა იყოს მოცემული ყველა საჭირო რეკვიზიტი, როგორცაა: ფორმის №, ფორმის დასახელება, დოკუმენტის ან დავთრის დანიშნულება (რისი აღრიცხვისათვისაა გათვალისწინებული), როდის დგება, ვინ ადგენს, (თანამდებობა, გვარი, სახელი, მამის სახელი), ვინ აწერს ხელს (თანამდებობა, გვარი, სახელი, მამის სახელი), როდის წარედგინება ბუღალტერიას, ვის წარედგინება

ბუღალტერიაში, საწარმოო ქვედანაყოფებში შესასრულებელი სააღრიცხვო სამუშაოები და სხვ.

დოკუმენტების მიღების გრაფიკის მთავარი დანიშნულებაა დოკუმენტების შედგენისა და წარდგენის გეგმაზომიერების უზრუნველყოფა. ამასთან ერთად, დიდი მნიშვნელობა აქვს აგრეთვე დოკუმენტების დამუშავების პროცესის გეგმაზომიერების განხორციელებას, რომელშიც გადამწყვეტ როლს ასრულებს დოკუმენტების დამუშავების გრაფიკი.

დოკუმენტების დამუშავების გრაფიკი წარმოადგენს დოკუმენტების მიღების გრაფიკის გაგრძელებას. იგი დგება ბუღალტერიის აპარატის მუშაკთა შრომის სწორი ორგანიზაციისა და დაკისრებული მოვალეობის შესრულებისათვის პასუხისმგებლობის ამაღლების მიზნით. დოკუმენტების დამუშავების გრაფიკი დგება თითოეული სტრუქტურული ქვედანაყოფილების მიხედვით. ამიტომ მას სტრუქტურულ გრაფიკსაც უწოდებენ.

დოკუმენტების შენახვა. დოკუმენტების მოძრაობის უკანასკნელ ეტაპს (ინსტანციას) წარმოადგენს დოკუმენტების შენახვა. მას შემდეგ, რაც დოკუმენტების მონაცემები მთლიანად გადაიტანება სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში, ისინი ინახება მიმდინარე საჭიროებისათვის. გასამართლებითი დოკუმენტები ინახება სინთეზური და ანალიზური რეგისტრებისაგან განცალკევებით. მიმდინარე თვის დოკუმენტების ყოველი პარტია, რომელიც ამა თუ იმ აღრიცხვის რეგისტრს ეკუთვნის, ფორმდება ცალკე. თითოეული რეგისტრისათვის კუთვნილი დოკუმენტების ჯგუფს უნდა დაერთოს ცნობა, რომელშიც ნაჩვენებია იქნება თვე და წელი, სინთეზური ანგარიშის შიფრი, დოკუმენტების ნომრები (№-დან №-მდე ჩათვლით), დოკუმენტების რაოდენობა და სხვა საცნობარო მაჩვენებლები.

ფულადი საშუალებების მოძრაობის დოკუმენტები, როგორცაა: სალაროს ორდერები, საავანსო ანგარიშგებები, ბანკის ამონაწერი და სხვ. უნდა დალაგდეს მათი ნომრების თანმიმდევრობით და აიკინძოს, ხოლო გასამართლებითი დოკუმენტები (სამუშაოთა განრიგები, ცვლის პატაკები, საგზაო ფურცლები და სხვ.) შეიძლება

შენახულ იქნეს საქალაქო დეპუტატთა, სადაც ისინი ეკერება რათა არ დაიკარგოს, ან ბოროტად არავინ გამოიყენოს.

ახალი დებულების მიხედვით, პირველად დოკუმენტებში მოცემული ინფორმაცია გროვდება და სისტემაში მოდის სააღრიცხვო რეგისტრებში (ან ინფორმაციის სააღრიცხვო მატარებლებში), რომლებიც შედგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთო მეთოდოლოგიური პრინციპების დაცვით და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის საფუძველია. როგორც აღვნიშნეთ, საწარმოს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელები ვალდებული არიან ბუღალტრული დოკუმენტები ათი წლის განმავლობაში შეინახონ. ასეთ დოკუმენტებს მიეკუთვნება:

- ა) საბუღალტრო დავთრები, საინვენტარიზაციო აღწერილობები, ბალანსები, ასევე მათი გაგებისათვის აუცილებელი ინსტრუქციები და სხვა ორგანიზაციული დოკუმენტები;
- ბ) მიღებული და გაგზავნილი საქმიანი კორესპონდენციები;
- გ) საბუღალტრო დავთრებში ჩანაწერების დამადასტურებელი ბუღალტრული დოკუმენტები.

განსაკუთრებული კონტროლი წესდება დოკუმენტების შენახვაზე ბუღალტერიის (მიმდინარე) არქივში. ისინი უნდა ინახებოდეს სპეციალურ სათავსში და საიმედოდ ჩაკეტილ კარადაში. შენახვაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება მთავარ ბუღალტერს, ან მისი რწმუნების მქონე ბუღალტერიის სხვა თანამშრომელს.

ბუღალტერიის არქივიდან საწარმოს სხვა სტრუქტურულ ქვედანაყოფებში დოკუმენტები გაიცემა მხოლოდ მთავარი ბუღალტრის ნებართვით.

ზოგიერთ შემთხვევაში საჭირო ხდება სასამართლო, საგამომძიებლო და სხვა ორგანოებში (რომელთაც საამისო უფლება აქვთ) დოკუმენტების წაღება. ასეთ შემთხვევაში დოკუმენტები გაიცემა მხოლოდ ამ ორგანოების წერილობითი მომართვისა და საწარმოს ხელმძღვანელის ნებართვის საფუძველზე, ხოლო წაღებული დოკუმენტების ადგილას უნდა ჩაეწებოს საწერი მანქანით ან ქსეროქსით გადაღებული პირი, რომელთა უკანა მხარეს უნდა უჩვენონ დედანის წაღების საფუძველი და თარიღი.

ცალკეულ შემთხვევაში შეიძლება არ იქნეს გადაღებული პირი (მატერიალურ ფასეულობათა ანგარიშების, განრიგების და სხვა), არამედ გადაცემა მოხდეს აქტით, სადაც ჩაიწერება წაღებული დოკუმენტის დასახელება, თარიღი, ნომერი, თანხა.

მოულოდნელი შემთხვევის (გაქურდვა, სტიქიური უბედურება და სხვა) შედეგად ბუღალტერიის არქივიდან საბუთების დაკარგვის (განადგურების) დროს საწარმოს ხელმძღვანელი ადგენს აქტს და შემთხვევის შესახებ აცნობებს შესაბამის ორგანოებს.

5.4. დოკუმენტების რაციონალიზაციის გზები

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოო — დაწესებულებათა და ორგანიზაციათა სააღრიცხვო საქმიანობაში ინერგება უახლესი ტექნიკური საშუალებანი, აღრიცხვის სამუშაოები ჯერ კიდევ გონებრივი შრომის, დროისა და სახსრების დიდ ხარჯებთანაა დაკავშირებული. ამიტომ დოკუმენტების შემცირებისა და გამარტივებისათვის ზრუნვას დიდი სახალხომეურნეობრივი მნიშვნელობა აქვს.

დოკუმენტების რაციონალიზაცია სხვადასხვა გზით ხდება. ერთ-ერთ ასეთ საშუალებას წარმოადგენს **დოკუმენტების შემცირება**.

მსხვილ საწარმოებსა და სამეურნეო ორგანიზაციებში ყოველდღიურად ათობით და ასობით დოკუმენტი დგება. ამას მრავალი მუშაკის შრომა, დიდი დრო და სახსრები სჭირდება. ამასთან, ძნელდება მათი თავმოყრა, შემოწმება და სათანადოდ დამუშავება, დიდად იზრდება სამუშაოთა მოცულობა, უარესდება აღრიცხვის ხარისხი. ამიტომ დოკუმენტების რაციონალიზაციის ერთ-ერთ მთავარ საშუალებას წარმოადგენს დოკუმენტების შემცირება. დღეისათვის დოკუმენტების შემცირების მთავარ საშუალებას წარმოადგენს მაგროვებელი, კომბინირებული, კრებსითი, მრავალპოზიციური დოკუმენტების ფართოდ გამოყენება.

მიუხედავად იმისა, რომ მაგროვებელ დოკუმენტებს ადგენენ იმ შემთხვევაში, როცა სამეურნეო ოპერაციების ყოველდღიური ასახვა არ არის საჭირო, მათი გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს, თითოეულ სამეურნეო ოპერაციაზე ცალკე დოკუმენტის შედგენის მაგიერ, ერთ დოკუმენტში მოვუყაროთ თავი დროის გარკვეულ პერიოდში (დღე, დეკადა, თვე, კვარტალი) შესრულებული ერთგვაროვანი ოპერაციების ერთობლიობას და ერთი გატარებით ავსახოთ იგი შესაბამის ანგარიშებში.

მსგავსად ამისა (გარკვეული თავისებურებების გათვალისწინებით) შეიძლება ითქვას აგრეთვე კომბინირებული, კრებსითი და რავალპოზიციური დოკუმენტების გამოყენების შესახებ.

ამ ღონიძიების ფართოდ გამოყენება აღრიცხვის პრაქტიკაში დიდად ამცირებს ბუღალტრულ ჩანაწერებს, ამსუბუქებს აღრიცხვის მუშაკთა შრომას, ზრდის მათ შრომის ნაყოფიერებას, ამცირებს მმართველობის ხარჯებს და აუმჯობესებს აღრიცხვის ხარისხს.

დოკუმენტების რაციონალიზაციის ერთ—ერთ საშუალებას წარმოადგენს დოკუმენტების გამარტივება.

დოკუმენტების გამარტივება ხდება მათი შინაარსის სრულყოფის გზით. დოკუმენტის შინაარსი განისაზღვრება რეკვიზიტებით, რომლებიც თითოეულ დოკუმენტში მრავლად არის წარმოდგენილი.

იშვიათი როდია, როცა დოკუმენტებში, არსებითი მნიშვნელობის რეკვიზიტებთან ერთად, არის აგრეთვე არარსებითი, მეორეხარისხოვანი მნიშვნელობის რეკვიზიტები, რომელთა მაჩვენებლები არც კი გამოიყენება, მაგრამ მათი შევსებისათვის დიდი დრო, შრომა და სახსრები იხარჯება, რთულდება სააღრიცხვო სამუშაოები, უარესდება მისი ხარისხი და მცირდება კონტროლის შესაძლებლობა.

დოკუმენტების რაციონალიზაციის მნიშვნელოვან საშუალებას წარმოადგენს აგრეთვე დოკუმენტების სრულყოფილი ფორმის შემუშავება, ანუ დოკუმენტების ფორმის რაციონალიზაცია, რომელიც მიიღწევა უნიფიკაციისა და სტანდარტიზაციის მეშვეობით.

დოკუმენტების უნიფიკაცია ნიშნავს სხვადასხვა საწარმოთა და სამეურნეო ორგანიზაციებისათვის ერთგვაროვანი ოპე-

რაციების ასასახავად ერთნაირი ფორმის დოკუმენტების შემოღებას. დოკუმენტების ფორმა ყალიბდება შემცველი რეკვიზიტებით და მათი განლაგებით. ამიტომ თუ სხვადასხვა სამეურნეო ერთეულში შესრულებული ერთგვაროვანი სამეურნეო ოპერაციების ასასახავად გამოიყენება ერთნაირი ფორმის დოკუმენტები, ეს მნიშვნელოვნად გააადვილებს აღრიცხვის მუშაკთა მუშაობას, შეამცირებს დოკუმენტწარმოების ხარჯებს და განაპირობებს ერთგვაროვანი სამეურნეო ოპერაციების ერთნაირ საწყისებზე ასახვას ეროვნული მეურნეობის სხვადასხვა დარგში. ამასთან, იგი გააუმჯობესებს კადრების მომზადებას და შესაძლებლობას მოგვცემს ერთი დაწესებულების აღრიცხვის მუშაკი, გადამზადების გარეშე, გამოვიყენოთ მეორე საწარმოში.

ამჟამად არაერთი დოკუმენტი ქვეყნის მასშტაბით უნიფიცირებულია. ასეთია: სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, ფულადი ჩეკი, საგადასახდელო დავალება, საავანსო ანგარიშგება, ანგარიშ-ფაქტურა, ავტომანქანის საგზაო ფურცელი და სხვა.

დოკუმენტების სტანდარტიზაცია ნიშნავს ერთგვაროვანი დოკუმენტებისათვის თანაბარი, სტანდარტული სიდიდის (ზომის, ფორმის) მიცემას. ეს საშუალებას გვაძლევს რაციონალურად გამოვიყენოთ დოკუმენტების დასაბეჭდად საჭირო ქაღალდი, შევამციროთ ბეჭდვის ხარჯები, გავაუმჯობესოთ მათი დამუშავება, წიგნებად აკინძვა და საარქივო საქმიანობა. აღრიცხვის მუშაკთა შრომის შემცირებისა და დოკუმენტების შინაარსის ერთგვაროვნების დაცვის მიზნით დოკუმენტებში სტაბური წესით იბეჭდება აგრეთვე მუდმივი ტექსტიც.

ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის საწარმოო—დაწესებულებებში გამოსაყენებელ უნიციფიცირებულ სტანდარტულ დოკუმენტებს ეწოდება ტიპური დოკუმენტები, ხოლო ეროვნული მეურნეობის ამა თუ იმ დარგის საწარმოებში, დაწესებულებებსა და ორგანიზაციებში გამოსაყენებელ სტანდარტულ დოკუმენტებს — სპეციალიზებული ტიპური დოკუმენტები.

დოკუმენტების უნიფიკაცია და სტანდარტიზაცია თავისი სრულყოფის უმაღლეს საფეხურს მიაღწევს აღრიცხვის სამუშაოთა კომპლექსის მანქანური წესით შესრულების დროს. სააღრიცხვო ინფორმაციის მიღებისა და მანქანური წესით დამუშავების დღევანდელ პირობებში უნიფიცირებულ და სტანდარტულ დოკუმენტებს წარმოადგენს დუალბარათები, პერფოლენტები, მაგნიტური ლენტები და სხვ.

დოკუმენტების რაციონალიზაციასთან დაკავშირებული მთელი მუშაობა ხორციელდება აღრიცხვის რაციონალიზაციისათვის, ხოლო ამ საქმეში მთავარი პრიორიტეტი ეკუთვნის სააღრიცხვო ინფორმაციის მანქანური წესით დამუშავებას.

5.5. ინვენტარიზაციის არსი და მნიშვნელობა

სამეურნეო აღრიცხვის მთავარი მოთხოვნა არის აღრიცხვის საგნის ასახვა მისი რეალური მდგომარეობის მიხედვით. ეს მოთხოვნა ფაქტობრივად სრულდება კიდევ, ვინაიდან ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, მაშინვე ფორმდება მისთვის განკუთვნილი წესის მიხედვით, ხოლო შემდეგ რეგისტრირდება სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში. გამოყვანილი ნაშთები (ნატურალური და ღირებულებით განზომილებაში) განსაზღვრული პერიოდისათვის, უნდა შეესაბამებოდეს (ეტილბოდეს) მათ ფაქტობრივ მდგომარეობას, მაგრამ ეს, ყველა შემთხვევაში, ასე როდია. საქმე იმაშია, რომ სამეურნეო საშუალებათა წრებრუნვის პროცესში ხდება ისეთი ცვლილებებიც, რომლებიც სხვადასხვა მიზეზის გამო არ ფორმდება (ან ვერ ფორმდება) დოკუმენტებით და ამდენად, არ აისახება აღრიცხვაში. ამის გამო ზოგიერთი საშუალების აღრიცხვის მონაცემები არ შეესაბამება მის ფაქტობრივ მდგომარეობას.

ეს განსხვავებები შეიძლება განპირობებული იყოს ადამიანების, ან მათგან დამოკიდებული მიზეზებით. მაგალითად, დახშულ ან ნესტიან საწყობში მატყლი მნიშვნელოვნად მატულობს წონას, ხოლო მშრალი და გამკრავი ქარის პირობებში — საგრძნობლად

კლებულობს, ახლად მიღებული ტენიანი მარცვალი, დროთა განმავლობაში გაშრობის შედეგად, საგრძნობლად იკლებს წონას, შენახვის ცუდი პირობები ხშირად უკარგავს სახმარ ღირებულებას სოფლის მეურნეობის პროდუქტებს, რომელთაც გაფუჭებისთანავე ყრიან (მაგალითად: კარტოფილი, ხილი, ბოსტნეული და სხვა), პროდუქტების გარკვეული ნაწილი მწყობრიდან გამოყავს მღრღნელებს და ა.შ. გარდა ამისა, განსხვავება შეიძლება გამოწვეული იყოს ზომა-წონის ხელსაწყოების უწესრიგობის შედეგად, მიღებისა და გასვლის დროს უნებლიე თუ შეგნებულად დაშვებული შეცდომებით (მითვისებით ან მისი განზრახვით), გამოსაზრდელი და გასასუქებელი პირუტყვის წონაში მომატების შედეგად და ა.შ.

აღნიშნული მიზეზებით გამოწვეული შედეგები შეუძლებელია გამოვლენილ იქნეს, თუ არ მოვახდენთ მათ ნატურაში შემოწმებას და შედეგების შედარებას შესაბამის საადრიცხვო მონაცემებთან. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება ინვენტარიზაცია და აღწევს მას არამარტო ერთხელ (დროის ერთ რომელიმე პერიოდში), არამედ პერიოდულად, ყოველ საჭირო შემთხვევაში.

მაშასადამე, ინვენტარიზაცია ეწოდება სამურნეო საშუალებების ნატურაში შემოწმებას და ბუღალტრულ ჩანაწერებთან მათი შესაბამისობის გამოვლინებას გარკვეული პერიოდისათვის.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების დებულების მიხედვით თუ ვიტყვით ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების უტყუარობის უზრუნველყოფის მიზნით საწარმო, ორგანიზაცია ახდენს, ქონების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციას.

აქედან გამომდინარე, ინვენტარიზაციის როლი და მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ იგი:

1. ავლენს სამეურნეო საშუალებების ფაქტობრივ ნაშთებსა და ანგარიშებში ჩანაწერებს შორის შესაბამისობის მდგომარეობას და ამით შესაძლებლობას გვაძლევს აღრიცხვის მონაცემები ზუსტად დავამთხვიოთ ფაქტობრივ მდგომარეობას (აუური);

2. ავლენს საწარმოო საშუალებათა გაფლანგვა-განიავების ფაქტებს და ამით შესაძლებლობას გვაძლევს დავიცვათ სამეურნეო საშუალებები ყოველგვარი ხელყოფისაგან.
3. ავლენს მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთა დამოკიდებულებას ჩაბარებული ქონებისადმი, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს ავამაღლოთ მათი ვალდებულებითი პასუხისმგებლობა;
4. ავლენს წარმოებაში გამოუყენებელ ჰარბ საშუალებებს, რითაც შესაძლებლობას გვაძლევს ჩავრთოთ ისინი ბრუნვაში (მოვახდინოთ მათი რეალიზაცია) და მინიმუმამდე დავიყვანოთ ზენორმატიული ნაშთი;
5. ავლენს გამოსაყენებლად უვარგის საშუალებებს, რომელთა დროულად ჩამოწერა შესაძლებლობას გვაძლევს შევამციროთ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა შენახვის ხარჯები;
6. ავლენს საანგარიშსწორებო ურთიერთობათა ფაქტობრივ მდგომარეობას, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს მტკიცედ დავიცვათ საანგარიშსწორებო და საფინანსო დისციპლინა. სამეურნეო საშუალებათა მდგომარეობის შესწავლა-გამოკვლევა საჭიროებს ინვენტარიზაცია ჩატარდეს გარკვეული მასშტაბით (მოცულობა), დროის განსაზღვრულ მონაკვეთში და ყოველ საჭირო შემთხვევაში.

სამეურნეო წელს ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდულობა, თარიღი, ქონებისა და ვალდებულებების ნუსხა, თითოეული ინვენტარიზაციის დროს, დგინდება საწარმოს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა. ეს გარემოება განაპირობებს ინვენტარიზაციის სახესხვაობას. ინვენტარიზაცია აუცილებლად უნდა ჩატარდეს:

1. საწარმოს, ორგანიზაციის ქონების იჯარით გადაცემის, გამოსყიდვის, გაყიდვის და აგრეთვე პრივატიზაციისას;
2. სამეურნეო წლის ბოლოს, გარდა იმ ქონებისა და ვალდებუ-

ბულებებისა, რომელთა სრული ან ნაწილობრივი ინვენტარიზაცია ჩატარებულია წლის დასასრულამდე, სამი თვის განმავლობაში;

3. მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას;
4. ფასეულობების დატაცების, ბოროტად გამოყენებისა და დაზიანების ფაქტების დადგენისას;
5. ხანძრის ან სტიქიური უბედურების შემთხვევისას.

5.6. ინვენტარიზაციის სახეები

ინვენტარიზაცია სახეებად დაყოფა ხდება შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

მოცულობის მიხედვით — ინვენტარიზაცია არის მთლიანი და ნაწილობრივი.

მთლიანი ინვენტარიზაცია ეწოდება ისეთ ინვენტარიზაციას, რომელიც ტარდება მთელი საწარმოს მასშტაბით. ასეთ ინვენტარიზაციას მიეკუთვნება წლიური ინვენტარიზაცია, როცა უკლებლივ აღიწერება საწარმოში მუდმივად თუ დროებით მყოფი ყველა სამეურნეო საშუალება. ასეთივეა ყველა ინვენტარიზაცია, რომელიც ტარდება წლის ნებისმიერ პერიოდში მეურნეობის ლიკვიდაციის, რეორგანიზაციის, ხელმძღვანელის გამოცვლის და სხვა მსგავსი შემთხვევის დროს.

ნაწილობრივი ინვენტარიზაცია მოიცავს საშუალებათა მხოლოდ ერთ ნაწილს. ნაწილობრივ ინვენტარიზაციას მიეკუთვნება საწარმოს რომელიმე ნაწილის — საწყობის, სალაროს, ფერმის, ბიბლიოთეკის, ნავთობმეურნეობის, გარაჟის და სხვა ინვენტარიზაცია.

დროის მიხედვით — ინვენტარიზაცია არის პერიოდული და წლიური.

პერიოდული ინვენტარიზაცია ტარდება წლის გარკვეულ პერიოდში (დღე, თვე, კვარტალი, ნახევარი წელი) მომხდარი ცვლილებების გამოსავლენად.

ყოველდღიურ ინვენტარიზაციას უწოდებენ აგრეთვე განუწყვეტელ (პერმანენტულ) ინვენტარიზაციას, ვინაიდან იგი ყოველდღიურად ტარდება. მის ტიპურ მაგალითს წარმოადგენს სალაროს ინვენტარიზაცია.

თვიურ ინვენტარიზაციას მიეკუთვნება საწვავი და საცხები მასალების ინვენტარიზაცია, სოფლის მეურნეობის საწარმოს ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაცია დამოკიდებულ ბალანსზე მყოფ ქვეგანყოფილებთან და მის ზემდგომ ორგანიზაციასთან, ბანკთან ინკასოზე წარმოდგენილ დოკუმენტებზე ანგარიშსწორების ინვენტარიზაცია. თვეში ერთხელ მაინც უნდა ჩატარდეს აგრეთვე ფულადი საშუალებების და მკაცრი ანგარიშგების დოკუმენტების ინვენტარიზაცია და სხვა.

კვარტალურ ინვენტარიზაციას ექვემდებარება მუშა პირუტყვი, პროდუქტიული პირუტყვი, ნადირი და ფრინველი, გამოსაზრდელი და გასასუქებელი ყველა სახის პირუტყვი. კვარტალში არანაკლებ ერთხელ ტარდება აგრეთვე ბიუჯეტში გადასახადებისა და გადასახდელების შეტანაზე საფინანსო ორგანოებთან ანგარიშსწორების ინვენტარიზაცია და სხვა.

ნახევარწლიურ ინვენტარიზაციას მიეკუთვნება: საქონლისა — სასურსათო საქონლის ბაზებსა და საწყობებში, საქონლისა და ტარისა — მალაზიებსა და საცალო ვაჭრობის სხვა ობიექტებში, ძვირფასი ლითონებისა და ძვირფასი ქვებისა, დებიტორებთან და კრედიტორებთან ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაცია.

წლიური ინვენტარიზაცია ტარდება მხოლოდ წლის ბოლოს — წლის მანძილზე განხორციელებულ ცვლილებათა შედეგების გამოსავლენად. წლიურ ინვენტარიზაციას ექვემდებარება ფულადი განზომილების მქონე ყველა სამეურნეო საშუალება მიუხედავად იმისა, თუ რამდენჯერ ჩატარდა ინვენტარიზაცია წლის განმავლობაში. იმ შემთხვევაში, როცა პერიოდული ინვენტარიზაციის ჩატარების დრო დაემთხვა წლიურისას — პერიოდული ინვენტარიზაცია აღარ ტარდება.

შემთხვევის მიხედვით ინვენტარიზაცია არის უცარი და სასწრაფო.

უცარი (ანუ მოულოდნელი) ინვენტარიზაცია ტარდება იმ შემთხვევაში, როცა გვსურს გამოვარკვიოთ როგორი პასუხისმგებლობით (რამდენად კეთილსინდისიერად) ეპყრობა ჩაბარებულ ქონებას ესა თუ ის მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი. ამ მიზნით ფულად-მატერიალური საშუალებების ინვენტარიზაცია ტარდება უცრად, ვიდრე ამის შესახებ მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი რამეს გაიგებდეს (რათა არ მიიღოს ზომები არსებული ნაკლოვანებების, დარღვევების თუ ბოროტმოქმედების დასაფარავად). ასეთ ინვენტარიზაციას ატარებენ საამისო სიგნალების და ექვის დროს.

სასწრაფო ინვენტარიზაცია ტარდება სამეურნეო საშუალებათა ხელყოფა-განადგურების შემთხვევაში, როცა დაყოვნება უკვე აღარ შეიძლება. ასეთ შემთხვევებს ეკუთვნის გაქურდვა და სტიქიური უბედურებისაგან (ხანძარი, ნიაღვარი, ქარიშხალი, მენი და სხვ.) ქონების განადგურება. ასეთ შემთხვევაში სასწრაფოდ უნდა ჩატარდეს ინვენტარიზაცია, რათა ბოროტი განზრახვის მქონე მატერიალურ პასუხისმგებელ პირებს არ მიეცეს იმის საშუალება, რომ ხელყონ საზოგადოებრივი დოვლათი და ის მიაწერონ გაქურდვასა და სტიქიურ უბედურებას.

ჩატარების პერიოდის მიხედვით, თანახმად „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი 13/1—2 მუხლისა, ინვენტარიზაცია არის დათქმული, პერმანენტული და ვადიანი.

დათქმული ინვენტარიზაცია ტარდება სამეურნეო წლის ბოლოს და იგი ყველაზე უფრო რეალურად ასახავს საწარმოს ქონებრივ მდგომარეობას.

პერნამენტული ინვენტარიზაცია მიმდინარეობს მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში. იგი ხორციელდება ფაქტობრივი აღწერის გარეშე სათანადო დოკუმენტების საფუძველზე, ქონების ნივთობრივი შემადგენლობის მიხედვით რაოდენობრივ-თანხობრივი ცვლილებების აღრიცხვის გზით.

ვადიანი ინვენტარიზაციის დროს საწარმოს შეუძლია საინვენტარიზაციო აღწერილობის შესავსებად გამოიყენოს იმ ინვენტარიზაციის მონაცემები, რომელიც ჩატარდა სამეურნეო წლის ბოლო სამი თვის განმავლობაში.

შერჩევითი ინვენტარიზაცია, როგორც წესი, უნდა ემყარებოდეს საყოველთაოდ მიღებულ მათემატიკურ-სტატისტიკურ მეთოდებს და ამ გზით მიღებული ინფორმაცია, სარწმუნოების თვალსაზრისით, უნდა უთანაბრდებოდეს სრული ინვენტარიზაციით მიღებულ ინფორმაციას.

5.7. ინვენტარიზაციის ობიექტები

ინვენტარიზაციის დებულების შესაბამისად საქართველოში ფუნქციონირებადი ყველა საწარმო, ორგანიზაცია და დაწესებულება (საკუთრებისა და ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მიუხედავად) ატარებს ქონებისა და საფინანსო ვალდებულებათა ინვენტარიზაციას.

ვინაიდან თითოეულ საწარმოს განსხვავებული დარგობრივი სტრუქტურა, წარმოების თავისებურებანი და შესაბამისი საშუალებები გააჩნია, ინვენტარიზაციის დებულება უფლებას აძლევს საწარმოს ხელმძღვანელს თვითონ განსაზღვროს საანგარიშგებო წელში ჩასატარებელი ინვენტარიზაციის რაოდენობა, ჩატარების თარიღი, ქონებისა და ვალდებულებათა ჩამონათვალი, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ინვენტარიზაცია ჩატარება სავალდებულოა (იხილეთ ზემოთ).

დებულების შესაბამისად, ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს შემდეგ ობიექტებად დაყოფით:

1. ძირითადი საშუალებები
2. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა
3. დაუმთავრებელი წარმოება
4. დაუმთავრებელი კაპიტალური მშენებლობა

5. დაუმთავრებელი კაპიტალური რემონტი და მომავალი პერიოდების ხარჯები
6. ფულადი საშუალებები, ფასიანი ქაღალდები და მკაცრი ანგარიშგების ბლანკები
- 7 ანგარიშსწორებანი.

ზემოჩამოთვლილიდან ყოველი ობიექტის ინვენტარიზაცია საჭიროებს ინვენტარიზაციის სრულყოფილად ჩატარებისათვის განკუთვნილ ყველა სამუშაოს, რომელთაგან (ობიექტის თავისებურებიდან გამომდინარე) არის საერთო და სპეციფიკური სამუშაოები.

სპეციფიკურ სამუშაოებს მიეკუთვნება:

ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის დროს — შემოწმება იმისა, აქვს თუ არა საწარმოს ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის საინვენტარო ბარათები (დავთარი), ტექნიკური პასპორტები და სხვა სავალდებულო დოკუმენტაცია, იჯარით აღებული ან იჯარით გაცემული ძირითადი საშუალებების დოკუმენტაცია, ხომ არ იმყოფება ძირითადი საშუალებები საწარმოს გარეთ (ინვენტარიზაციის მომენტისათვის) და სხვ.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ინვენტარიზაციის დროს — გარკვევა იმისა, თუ რამდენად მზად არის ობიექტი ინვენტარიზაციისათვის: არის თუ არა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი ერთგვაროვნების მიხედვით დაჯგუფებული და ისე შენახული, არის თუ არა საწარმოში სხვა საწარმოსათვის კუთვნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი და პირიქით — საწარმოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი ხომ არ იმყოფება სხვა საწარმოებში და სხვ.

დაუმთავრებელი წარმოების ინვენტარიზაციის დროს — უნდა გაირკვეს საამქროდან საწყობში ჩაბარდა თუ არა ყველა საჭირო მასალა, ნაყიდი დეტალები და ნახევარფაბრიკატები, აგრეთვე ყველა სხვა დეტალი, აგრეგატი და კვანძი, რომელთა დამუშავება მოცემულ ეტაპზე დამთავრებულია და სხვ.

დაუმთავრებელი კაპიტალური მშენებლობის ინვენტარიზაციის დროს — უნდა გაირკვეს ხომ არ ირიცხება

დაუმთავრებელი კაპიტალური მშენებლობის შემადგენლობაში მოწყობილობა, რომელიც გადაცემულია დასამონტაჟებლად, მაგრამ რომლის დამონტაჟება დაწყებული არ არის, ხომ არ არის ისეთი შემთხვევები, როცა მთლიანად ან ნაწილობრივად დამთავრებული სამშენებლო ობიექტები არ არის გადაცემული ექსპლუატაციაში და ისევ დაუმთავრებელ მშენებლობას ერიცხება და სხვ.

შესაბამისი თავისებურების გათვალისწინებით, ასევე შეიძლება ითქვას აგრეთვე დანარჩენი ობიექტების ინვენტარიზაციის დროს შესასრულებელი სპეციფიური სამუშაოების შესახებ.

ზემოაღნიშნულთან ერთად, არის ისეთი საინვენტარიზაციო სამუშაოები (და ისინი ძირითადია), რომლებიც თითქმის თანაბრად დამახასიათებელია ყველა ობიექტის საინვენტარიზაციო საქმიანობისათვის. მათ მიეკუთვნება:

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის, ფულადი სახსრების, დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების, დაუმთავრებელი წარმოების, დაუმთავრებელი კაპიტალური მშენებლობისა და კაპიტალური რემონტის, მომავალი პერიოდების ხარჯების, მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელების რეზერვის ფაქტობრივი ნაშთების დადგენა და შესაბამის ანგარიშებში ჩანაწერებთან მათი შესაბამისობის გამოვლენა, მოქმედი ძირითადი საშუალებების ექსპლუატაციისა და შენახვის წესების დაცვის მდგომარეობის გამორკვევა, ზენორმატიული და გამოუყენებელი მატერიალური ფასეულობის გამოვლენა, მატერიალური და ფულადი სახსრების შენახვისა და დაცულობის მდგომარეობის გარკვევა და სხვ.

5.8. ინვენტარიზაციის ჩატარებისა და გაფორმების წესი

საქართველოს საწარმო-დაწესებულებებსა და ორგანიზაციებში ინვენტარიზაცია ტარდება ერთიან მეთოდოლოგიურ საფუძველზე, რაც თავის გამოხატულებას პოულობს ყველა საწარმოს,

ორგანიზაციისა და დაწესებულებისათვის ინვენტარიზაციის ჩატარებისა და გაფორმების ერთიანი წესების დადგენაში, რომელიც დებულების სახით მტკიცდება რესპუბლიკის ფინანსთა სამინისტროს მიერ და სახელმძღვანელოს წარმოადგენს მოქმედებისათვის.¹

კომისიის შემადგენლობა წარმოების დარგობრივი სტრუქტურით განისაზღვრება. მაგალითად, სოფლის მეურნეობის საწარმოებში საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობაში შედიან წარმოების დარგთა ხელმძღვანელები: მთავარი აგრონომი, მთავარი ზოოტექნიკოსი, მთავარი ინჟინერ-მექანიკოსი, აგრომელიორატორი, ინჟინერ-მშენებელი და სხვ.

ინვენტარიზაციის ჩასატარებლად იქმნება საინვენტარიზაციო კომისია მთავარი ბუღალტრის სავალდებულო მონაწილეობით. კომისიას ხელმძღვანელობს საწარმოს ხელმძღვანელი ან მისი მოადგილე. კომისიის შემადგენლობა სახელმწიფოებრივ საწარმოებში ფორმდება ბრძანებით, ხოლო — კოპერაციულ საწარმოებში — გამგეობის სხდომის ან წევრთა (წარმომადგენელთა) საერთო კრების გადაწყვეტილებით.

იმ შემთხვევაში, თუ ერთი კომისიის მიერ შეუძლებელია ინვენტარიზაციის ჩატარება (დიდი მოცულობის სამუშაოების გამო) საწარმოს ქვეგანყოფილების მატერიალურ ფასეუ: თა ინვენტარიზაციას ატარებენ ადგილობრივი კომისიები, რომელთა მუშაობას ხელმძღვანელობს და აკონტროლებს ცენტრალური კომისია.

საწარმოო უბნების (განყოფილება, ფერმა, სახელოსნო და სხვა) მიხედვით შექმნილ კომისიას ხელმძღვანელობს ამ უბნის ხელმძღვანელი (განყოფილების გამგე — ინჟინერი და სხვა) და ბუღალტერი.

ნაშთების შემოწმება ხდება მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის (მოლარე, საწყობის გამგე, მეკუჭნავე, სამუშაოთა მწარმოებელი, საამქროს უფროსი და სხვა) სავალდებულო მონაწილეობით. ფულად და მატერიალურ ფასეულობათა არსებულნი ნაშთები მოწმდება ნატურაში მათი დათვლით, აწონით, გაზომვით და სხვ.

კომისიის ნაყოფიერად მუშაობისა და ინვენტარიზაციის დროულად და ხარისხიანად ჩატარების მიზნით, საჭიროა წინასწარ მოწესრიგდეს აღსაწერი მატერიალური ფასეულობა. მაგალითად,

1. ამჟამად მოქმედი დებულება საქართველოს რესპუბლიკის ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებულია 1996 წლის 01.08. (№12-03).

ერთგვაროვნების მიხედვით დაჯგუფდეს და დალაგდეს ნედლეული, მასალები, სათადარიგო ნაწილები და სხვ.

ნატურაში შემოწმების შედეგები კომისიას შეაქვს სპეციალურად განკუთვნილ უწყისებში, რომლებსაც „საინვენტარიზაციო აღწერილობებს“ უწოდებენ.

საინვენტარიზაციო აღწერილობანი, ერთგვაროვან საშუალებებზე დგება ცალკ-ცალკე. მაგალითად, სოფლის მეურნეობის საწარმოებში გამოიყენება შემდეგი საინვენტარიზაციო აღწერილობანი: შენობების, ნაგებობების და გადამცემი მოწყობილობების, ძალოვანი მანქანებისა და მოწყობილობების; მუშა და პროდუქტიული პირუტყვის, ფრინველისა და ფუტკრის ოჯახების; მრავალწლიანი ნარგავების; სანერგეების; დაუმთავრებელი წარმოებისა და მშენებლობის; პროდუქციის, მასალებისა და საქონლის; მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების; დებიტორების; კრედიტორების; ადგენენ აგრეთვე ინვენტარიზაციის შედეგების შედარებისა და ინვენტარიზაციის შედეგების უწყისებს.

იმ საშუალებებზე, რომლებიც აღირიცხება ბალანსგარეშე ანგარიშებში, საინვენტარიზაციო აღწერილობანი დგება საკუთარი საშუალებებისაგან განცალკევებით. ამასთან, აღწერა წარმოებს მესაკუთრე საწარმოთა დასახელებით.

იმის მიხედვით, თუ რა სახის სამეურნეო საშუალებებთან გვაქვს საქმე, თითოეულ საინვენტარიზაციო აღწერილობას თავისი ფორმა (მოხაზულობა) და რეკვიზიტები გააჩნია, რითაც ისინი საგრძნობლად განსხვავდებიან ერთიმეორისაგან. საერთოდ, საინვენტარიზაციო აღწერილობათა რეკვიზიტები ასეთია: აღწერილობის სახელწოდება, მისი ნომერი, ჩატარების თარიღი, ობიექტის (განყოფილება, ფერმა და სხვა) დასახელება, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის თანამდებობა, გვარი და ინიციალები, კომისიის შემადგენლობა, რიგითი ნომერი, საინვენტარიზაციო (ნომენკლატურული) ნომერი, ფასეულობის დასახელება, ზომის ერთეული, ფაქტობრივად არსებული გარკვეული თარიღისათვის (რაოდენობა, თანხა), ნაშთი ბუღალტრული მონაცემების მიხედვით (რაოდენობა, ღირებულება), მეტობა, ნაკლებობა და სხვ.

თითოეულ საინვენტარიზაციო აღწერილობას, აღწერის დამთავრების შემდეგ, ხელს აწერს კომისიის ყველა წევრი და მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი. ამის შემდეგ, თითოეული მატერიალურად პასუხისმგებელი პირისაგან, მის უბანზე შედგენილ საინვენტარიზაციო აღწერილობას, დაერთვის შემდეგი შინაარსის ხელწერილი: „ამ საინვენტარიზაციო აღწერილობაში დასახელებული ყველა ფასეულობა კომისიის მიერ ნატურაში შემოწმებულია ჩვენი თანდასწრებით და შეტანილია აღწერილობაში, რა ზედაც საინვენტარიზაციო კომისიასთან პრეტენზია არ მაქვს. აღწერილობაში ჩამოთვლილი ფასეულობის შენახვაზე პასუხისმგებელი ვარ მე“. აღწერილობის ორ ცალიდან თითოს აძლევენ მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებს და ამით ნაშთების ნატურაში შემოწმება (და არა ინვენტარიზაცია) მთავრდება.

5.9. ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენა და მათი ასახვა აღრიცხვაში

კომისიის წევრებისა და მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიერ ხელმოწერილი ყველა საინვენტარიზაციო აღწერილობის თითო ეგზემპლიარს იტოვებს კომისია. თითოეულ აღწერილობაში (რომელიც ამას საჭიროებს) კომისია, ბუღალტერთან ერთად, სვამს მონაცემებს ანალიზური აღრიცხვის დავთრებიდან, ბარათებიდან, ჟურნალ-ორდერებიდან, უწყისებიდან, ახდენენ ფაქტობრივ და სააღრიცხვო მონაცემების ურთიერთდაპირისპირებას და საზღვრავენ მათ შორის სხვაობას (თუ ასეთი არის), რომელსაც უჩვენებენ იმავე აღწერილობის შესაბამის სვეტში. ასე განისაზღვრება აღნიშნულ მონაცემებს შორის სხვაობა — ყველა საინვენტარიზაციო აღწერილობაში.

თითოეულ საინვენტარიზაციო აღწერილობაში ბუღალტერი წინასწარ აღნიშნავს რომელ მთავარ და სუბანგარიშს ეკუთვნის ჩაწერილი მონაცემები და გამოყავს თითოეული სუბანგარიშის

ჯამები. კომისია გულდასმით ამოწმებს გამოყვანილი ჯამების სისწორეს და გამოვლენილ შეცდომას (თუ ასეთი იქნება), ასწორებს კომისიის წერილობით დათქმით და ადასტურებს წევრთა ხელმოწერით.

საწარმოს განკარგულებაში არსებული სამეურნეო საშუალებების (ძირითადი საშუალებები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა, დაუმთავრებელი კაპიტალური რემონტი და სხვ.) მიხედვით ინვენტარიზაციის შედეგების გამოსავლენად ბუღალტერია ადგენს სათანადო შედარების უწყისებს. შედარების უწყისები დგება მხოლოდ სხვაობათა მიხედვით (აღრიცხვაში მიღებული კლასიფიკაციის შესაბამისად). სხვა ორგანიზაციებისათვის კუთვნილ ფასეულობაზე შედარების უწყისები დგება ცალკე, სადაც მონაცემები იწერება მესაკუთრე ორგანიზაციათა მიხედვით. ინვენტარიზაციის შედეგებს აცნობენ ფასეულობათა მესაკუთრეებს.

შედარების უწყისების საფუძველზე ადგენენ ინვენტარიზაციის შედეგების უწყისს, სადაც უჩვენებენ შესაბამის მონაცემებს როგორც ბუღალტრული აღრიცხვიდან, ისე საინვენტარიზაციო უწყისებიდან და ინვენტარიზაციის შედეგებს (ე.ი. ბუღალტრულ აღრიცხვასა და საინვენტარიზაციო მონაცემებს შორის სხვაობებს). შედეგების უწყისში ეს მონაცემები იწერება ცალკეული ობიექტების, მატერიალური ფასეულობის დასახელებით, დაუმთავრებელი წარმოებისა და სამუშაოთა სახეების მიხედვით და ა.შ.

ბოლოს, ინვენტარიზაციის შედეგებზე საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს ინვენტარიზაციის საერთო აქტს, რომელშიც უჩვენებს კომისიის შემადგენლობას, ინვენტარიზაციის დაწვრილებით შედეგებს სხვაობათა მიხედვით და მათ გამომწვევ მიზეზებს თითოეული მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის მიხედვით, აგრეთვე თავიანთ დასკვნებსა დაწინადადებებს (რა უნდა ჩამოიწეროს, რა უნდა იქნეს შემოსავალში აღებული და სხვ.).

საინვენტარიზაციო კომისიის სხდომის აქტს ხელს აწერს კომისიის ყველა წევრი და ამტკიცებს წარმოების ხელმძღვანელი ინვენტარიზაციის დაუმთავრებელიდან არაუგვიანეს ორი კვირისა. ამით ინვენტარიზაცია მთავრდება.

ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება იმ თვის აღრიცხვასა და ანგარიშებაში, რომელშიც დამთავრდა ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგები აისახება დამტკიცებული ინვენტარიზაციის აქტის მიხედვით. ზენორმატიულ დანაკლისსა და ნამეტზე მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებს უნდა ჩამოერთვას ხელწერილი. ინვენტარიზაციის შედეგები ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

1. ფულადი და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ყოველგვარი დანაკლისი:

დებეტი — ანგარიში — „ფასეულობის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკარგები და დანაკლისები“

კრედიტი — ანგარიშებისა:

„ძირითადი საშუალებები“

„დასადგმელი მოწყობილობა“

„მასალები“

„გამოსაზრდელი და გასასუქებელი პირუტყვი“

„მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები“

„მზა პროდუქცია“

„სალარო“ და სხვა.

2. საწარმოს ცენტრალურ საწყობებში აღმოჩენილი დანაკლისი ნორმის ფარგლებში დაეწერება სამმართველო ხარჯებს შემდეგი გატარებით:

დებეტი — „სამმართველო ხარჯები“

კრედიტი — „ფასეულობის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკარგები და დანაკლისები“;

3. თუ გამორკვეულია დამნაშავე პირი, რომელსაც აღმოაჩნდა ზენორმატიული დანაკლისი—დაეწერება მას შემდეგი გატარებით:

დებეტი — „ანგარიშსწორება პერსონალთან დანარჩენ ოპერაციებზე“

კრედიტი — „ფასეულობის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკლისი და დანაკარგი“;

4. დაუმთავრებელი წარმოების დანაკლისი ნორმის ფარგლებში დაეწერება საერთო-საწარმოო ხარჯებს შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი — „საერთო-საწარმოო ხარჯები“

კრედიტი — „ფასეულობის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკლისი და დანაკარგი“ და ა.შ.

ყოველივე ზემოაღნიშნული საფუძველს გვაძლევს დაგასკვნათ, რომ ინვენტარიზაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ელემენტია.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. დოკუმენტი და დოკუმენტაცია. მათი არსი და მნიშვნელობა.
2. რა არის დოკუმენტების კლასიფიკაცია? მისი მნიშვნელობა.
3. დაახასიათეთ ანგარიშების კლასიფიკაცია დანიშნულების მიხედვით.
4. დაახასიათეთ დოკუმენტები შედგენის ადგილის მიხედვით.
5. დაახასიათეთ დოკუმენტები ოპერაციების განზოგადების ზომის მიხედვით.
6. დაახასიათეთ დოკუმენტები ოპერაციების ასახვის წესის მიხედვით.
7. დაახასიათეთ დოკუმენტები ასახავი ოპერაციების შინაარსის მიხედვით.
8. დაახასიათეთ დოკუმენტები სააღრიცხვო პოზიციის მიხედვით.
9. დაახასიათეთ დოკუმენტების შედგენა, შემოწმება, დაბეჭდვა.
10. როგორ გესმით დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია?
11. დაახასიათეთ დოკუმენტების რაციონალიზაციის გზები.
12. რა არის ინვენტარიზაცია? რაში მდგომარეობს მისი როლი და მნიშვნელობა?
13. რა ნიშნების მიხედვით და რა სახეობად იყოფა ინვენტარიზაცია?
14. დაახასიათეთ ინვენტარიზაციის ობიექტები.
15. როგორია ინვენტარიზაციის ჩატარების და გაფორმების წესი?
16. როგორ ხდება ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენა?
17. როგორ აისახება ანგარიშებში ინვენტარიზაციის შედეგები?

შეფასება და კალკულაცია

6.1. შეფასების არსი და მნიშვნელობა.

შეფასება როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი

ბუღალტრულ აღრიცხვაში გამოყენებულ საზომებს შორის (ნატურალური, შრომითი, ფულადი) განმზოგადებელ ფუნქციას ასრულებს ფულადი საზომი.¹ ამიტომ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა, როგორც განზოგადებული აღრიცხვა, არ არსებობს ფულადი საზომის გამოუყენებლად. მაშასადამე, *ბუღალტრული აღრიცხვის მთავარი დამახასიათებელი ნიშან-თვისება ფულადი შეფასების გამოყენება.*

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ფულადი შეფასების გამოყენების უპირველესი მნიშვნელობა მატერიალურ საშუალებებში განსახიერებული შრომის ოდენობის გამოსახვაში მდგომარეობს.

შრომის პროდუქტის საწარმოებლად საჭირო საზოგადოებრივად აუცილებელი შრომის შეფასება შესაძლებლობას გვაძლევს გავარკვიოთ მისი ღირებულება, ვინაიდან ფასი (როგორც ღირებულების ფულადი გამოხატულება) განისაზღვრება საზოგადოებრივად აუცილებელი შრომის დანახარჯებით. მაშასადამე, შრომის პროდუქტის ფულადი გამოხატულება გვიჩვენებს, თუ რა რაოდენობის საზოგადოებრივად აუცილებელი შრომაა დახარჯული მის საწარმოებლად. სწორედ ეს გარემოება გვაძლევს შესაძლებლობას უზრუნველყოთ ერთმანეთისაგან არსებითად განსხვავებული წარმოების საშუალებების და მოხმარების საგნების ურთი-

1. მონეტა წარმოიშვა ძვ.წ. მე-7-ე საუკუნეში, რითაც შეიქმნა განმზოგადებელი საზომის გამოყენების შესაძლებლობა.

ერთშედარება, მათი შეჯამება და საბოლოო ანგარიშით საზოგადოებრივი წარმოების აზრობრივი განზოგადება.

კონკრეტული შრომის შეფასებით ვსაზღვრავთ თითოეული მწარმოებლის მიერ დახარჯული კერძო შრომის რაოდენობას, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს მტკიცედ დავიცვათ შრომის მიხედვით განაწილება. ეს კი წარმოების ეფექტიანობის ამაღლების ხელშემწყობი ფაქტორია.

ამგვარად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში შეფასების გამოყენების მეორე მთავარი დანიშნულებაა სხვადასხვა სახის საშუალებებში განსახიერებული კონკრეტული შრომის თანაზომად (შესადარის და შესაჯამებელ) მდგომარეობაში მოყვანა. აქედან გამომდინარეობს მისი სხვა მრავალმხრივი კონკრეტული მნიშვნელობა ბუღალტრულ აღრიცხვაში, როგორცაა: თვითღირებულების გამომანგარიშება, ფინანსური შედეგების და წარმოების რენტაბელობის დონის განსაზღვრა, საწარმოს მუშაკებთან შრომის მიხედვით ანგარიშსწორებითი ურთიერთობის, საწარმოს რეზერვების შექმნა-შევსების მდგომარეობის და სხვა გარკვევა.

სამეურნეო მოვლენების შეფასებით ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების ამსახველი ნატურალური მაჩვენებლები, წარმოგვიდგება რა ფულადი მაჩვენებლების სახით, ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის სათანადო ელემენტების (აგრეთვე სტატისტიკური, მათემატიკური და სხვა ხერხების) გამოყენებით მათი დამუშავების შედეგად ვარკვევთ საზოგადოებრივი წარმოების წილში მომხდარ ცვლილებებს, ვაკეთებთ სათანადო დასკვნებს და ვსახავთ საჭირო ღონისძიებებს წარმოების განვითარებისათვის.

ბოლოს, აქვე უნდა ავღნიშნოთ ისიც, რომ შრომის პროდუქტის შეფასება წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად ბერკეტს, რომელსაც სახელმწიფო იყენებს სახელმწიფოებრივი მშენებლობის ინტერესებისათვის. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პირობებში შეფასების გამოყენება ობიექტური აუცილებლობით არის განპირობებული. ვიდრე იარსებებს სასაქონლო წარმოება, ძალაში დარჩება შრომის შედეგის ფულადი შეფასების გამოყენებაც.

ყოველივე ზემოაღნიშნული ცხადყოფს, რომ შეფასება ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის შემადგენელი ელემენტია.

6.2. სამურნეო საშუალებების შეფასების პრინციპები. აღრიცხვაში გამოსაყენებელი ფასები

შეფასების ფუნქციონალური როლი, მიმდინარე პირობებში იმაში მდგომარეობს, რომ იგი რაც შეიძლება მეტად მიუახლოვდეს საზოგადოებრივ დანახარჯებს (ღირებულებას) და წარმოდგენდეს დარგებს, საწარმოებსა და ნაწილობრივ მოსახლეობას შორის ეროვნული შემოსავლის გადანაწილების ინსტრუმენტს ქვეყნის ეკონომიკის განვითარებისათვის. ფასების გადამანაწილებელი ფუნქციიდან გამომდინარეობს ის, რომ სახელმწიფო ფასების დაწესება ხდება ღირებულებისაგან გარკვეული გადახრით.

საქართველოს ეროვნული მეურნეობის საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პირობებში შრომის პროდუქტის შეფასების ძირითადი პრინციპებია შეფასების რეალობა და შეფასების ერთიანობა.

შეფასების რეალობა გულისხმობს შრომის პროდუქტის ნამდვილი სიდიდის გამოსახვას ღირებულებაში, რაც მიიღწევა თვითთვეული მათგანის ფაქტობრივი დანახარჯების მიხედვით შეფასებით.

შეფასების ერთიანობა გულისხმობს სხვადასხვა საწარმოში აღრიცხვის ერთგვაროვანი ობიექტების შეფასებაში ერთიანი წესის გამოყენებას. შეფასების ერთიანობა განმტკიცებულია იმითაც, რომ შრომის პროდუქტი ერთი და იგივე შეფასებით აისახება როგორც აღრიცხვაში, ისე ბალანსებში.

ამ პრინციპების გამოყენება უზრუნველყოფს სამეურნეო საშუალებების ნამდვილი სიდიდის ერთნაირ საწყისებზე ასახვას საწარმოში მათი ყოფნის მთელი პერიოდის განმავლობაში.

წრებრუნვის პროცესში მყოფი სამეურნეო საშუალებები ფასდება:

— *შეძენილი ძირითადი საშუალებები* — ნაყიდობის ღირებულებისა და გადმოტანისა და მონტაჟის ხარჯების ჭამით ცვეთის გამოკლებით.

- შეძენილი მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები — ასეთივე წესით;
- ძირითადი ჯიგის ფორმირება — გეგმური თვითღირებულებით წლის ბოლოს ფაქტობრივის დონემდე კორექტირებით;
- დაუმთავრებელი კაპიტალური მშენებლობა — ფაქტობრივი თვითღირებულებით (თუ ის ხორციელდება სამეურნეო წესით), ან სახარჯთანუსხო ღირებულებით (თუ ის ხორციელდება სამშენებლო ორგანიზაციის მიერ);
- ნაყიდი ნედლეული და მასალები — შეძენის ფაქტობრივი ხარჯებით;
- საკუთარი წერმოების პროდუქცია — წარმოების ფაქტობრივი ხარჯების ჯამით ან გეგმური თვითღირებულებით წლის ბოლოს ფაქტობრივამდე კორექტირებით (სოფლის მეურნეობაში);
- დაუმთავრებელი პროდუქციის წარმოება — წარმოების ფაქტობრივი დანახარჯებით;
- უსასყიდლოდ მიღებული ობიექტები — ექსპერტიზის გზით დადგენილი ფასებით;
- წარმოების ანარჩენები, გამოუსწორებელი წუნი და ძირითადი საშუალების ლიკვიდაციიდან მიღებული მასალები
- შესაძლებელი გამოყენების ფასებით;
- დებიტორებთან და კრედიტორებთან ანგარიშსწორებანი
- ბუღალტრულ ჩანაწერებში არსებული თანხებით, რომელთა სისწორე დადასტურებულია ორივე მხარის მიერ და ა.შ.

აღსანიშნავია ისიც, რომ ჩვენს ქვეყანაში სამეურნეო რეფორმების განხორციელების კვალობაზე მოქმედებაში შედის მანამდე არარსებული ცნებები და კატეგორიები. ეს თანაბრად ეხება აღრიცხვაში გამოსაყენებელ ფასებსაც, მითუმეტეს, რომ სულ უფრო ფართო მასშტაბებსღებულობს უცხოელ პარტნიორებთან ერთობლივ საწყისებზე საწარმოთა შექმნა-ამოქმედება და აუცილებელი ხდება ევროპის მოწინავე ქვეყნების გამოცდილების გაზიარება ადგილობრივი პირობებისა და თავისებურებათა გათვალისწინებით. აქვე

უნდა ავლნიშნოთ ისიც, რომ მოქმედი დებულების მიხედვით, საწარმოებს განსხვავებული სააღრიცხვო პოლიტიკის წარმოების უფლება აქვთ, რაც განაპირობებს შეფასების სხვადასხვა წესის გამოყენებას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აღრიცხვაში გამოიყენება მრავალნაირი ფასი, რომელთაგან უფრო ხშირად გვხვდება:

აღდგენითი ფასი — რომელიც მიიღება ფასდამატებისა და ჩამოფასების შედეგად;

ერთჯერადი ფასი — ერთჯერადი დაკვეთის მიხედვით დამზადებული საწარმოო-ტექნიკური ნაწარმის ფასი;

კატალოგური ფასი — კატალოგში გამოქვეყნებული ოფიციალური ფასი;

კონვერტირებული ფასი — ვალუტაში კონვერტირებული აქციების ფასი;

კონსალტინგური ფასი — ნორმატიული და ფაქტობრივი ფასი საკონსულტაციო მომსახურებისათვის;

სალიცენზიო ფასი — რომელსაც იხდის მომხმარებელი ლიცენზიის აღებისათვის;

მტკიცე (სახელშეკრულებო) ფასი — ხელშეკრულებით დამტკიცებული ფასი, რომელიც არ იცვლება სახელშეკრულებო პერიოდში;

ნაყიდობის ფასი — მიმწოდებლისაგან ნაყიდი სასაქონლო — მატერიალურ ფასეულობის ფასი;

საბითუმო ფასი — მსხვილ პარტიებად (ბითუმად) გასაყიდი საქონლის ფასი;

საემისიო ფასი — აქციების ფასი, რომელიც ქვეყნდება ემიციის თანადროულად;

საერთო ფასი — სხვადასხვა სახის სიდიდის და ხარისხის კომპონენტებისაგან შემდგარი მთელი საქონლის ფასი;

საპრეისკურანტო ფასი — პრეისკურანტში ფიქსირებული ერთეულის სარეალიზაციო ფასი (ხშირად ეთიკეტზედაც აწერია);

საკალო ფასი — თითოეული საქონლის ფასი;
სარეალიზაციო ფასი — რომლითაც პროდუქცია რეალიზდება;
სახელმწიფო შესყიდვის ფასი — რომლითაც სახელმწიფო ცენტრალიზებული წესით ყიდულობს სასოფლო-სამეურნეო პროდუქციას;

საშელავათო ფასი — შემცირებული დონის ფასი, რომელიც გამოიყენება გაყიდვის სტიმულირებისათვის;

ფაბრიკულ (ქარხნული) ფასი — იგივეა, რაც ფაბრიკულ (ქარხნული) თვითღირებულება;

ფაქტობრივი ფასი — მიმწოდებლის მიერ წარმოდგენილ ანგარიშ-ფაქტურაში ფიქსირებული ფასი;

ფრანკო ფასი — რომელიც ისაზღვრება საქონლის მიღების ადგილზე (მაგ. ფრანკო მყიდველის საწყობი) და სხვ.

ამ არასრული ჩამონათვალიდანაც ნათლად ჩანს, აღრიცხვაში გამოყენებული ფასების ნაირსახეობა, რომელთაგან თითოეულს თავისი გამოყენებითი და მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნია.

საერთო, რომელიც ყველა ფასისათვის თანაბრად დამახასიათებელია, არის ის, რომ შრომის პროდუქტი უნდა შეფასდეს ფაქტობრივი დანახარჯების ჯამით. აქედან გამომდინარე:

— შექნილი მატერიალური ფასეულობა ფასდება შექმნის ფაქტობრივი ხარჯების ჯამით;

წარმოებული პროდუქცია (მზა ნაწარმი) — წარმოებაზე გაწეული ფაქტობრივი დანახარჯების ჯამით;

რეალიზებული პროდუქცია — რეალიზაციის ფაქტობრივი ხარჯების ჯამით.

აქვე უნდა ავლნიშნოთ ისიც, რომ სამივე სტადიის ხარჯები (ცალ-ცალკე) შეიცავს ძირითადი და ზედნადები ხარჯების ჯამს. სწორედ ეს ხარჯები ქმნიან თითოეული სტადიის საკალკულაციო ობიექტის ფაქტობრივ თვითღირებულებას.

ხარჯების ასეთი დაჯგუფების დროს აუცილებლად გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ზედნადები ხარჯები ერთ შემთხვევაში შეიძლება იყოს პირდაპირი, ხოლო სხვა შემთხვევაში — არაპირდაპირი (გასანაწილებელი).

თუ ძირითად ხარჯებთან ერთად ზედნადები ხარჯებიც პირდაპირია, მაშინ საკალკულაციო ობიექტს ერთდროულად მიეკუთვნება მთელი ხარჯები და ქმნის მის ფაქტობრივ თვითღირებულებას, ხოლო თუ ზედნადები ხარჯები ერთდროულად ეკუთვნის რამდენიმე საკალკულაციო ობიექტს, — ხარჯები იყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად და აღრიცხვაც უნდა მოეწიოს შესაბამის ანგარიშებში ცალ-ცალკე. თვის (წლის) ბოლოს, როცა გაირკვევა არაპირდაპირი ზედნადები ხარჯების ჯამი, საკალკულაციო ობიექტებს შორის იგი განაწილდება შესაბამისი ბაზის პროპორციულად. თითოეული საკალკულაციო ობიექტისათვის კუთვნილი პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების ჯამით იქმნება მისი ფაქტობრივი თვითღირებულება.

6.3. საწარმოო ხარჯების კლასიფიკაციის თეორიული საფუძვლები

საწარმოო ხარჯების კლასიფიკაცია გულისხმობს მატერიალური წარმოების ხარჯების დაჯგუფებას დაგეგმვასა და აღრიცხვაში გარკვეული ნიშნების მიხედვით. საწარმოო ხარჯების სწორად დაჯგუფება ერთ-ერთი ძირითადი წინაპირობაა წარმოების ხარჯების სწორად დაგეგმვისა და აღრიცხვისათვის, პროდუქციის გეგმური და ფაქტობრივი თვითღირებულებისა და საწარმოს ფინანსური შედეგების სწორად განსაზღვრისათვის. ამდენად, წარმოების ხარჯების სრულყოფილ და სათანადო ნიშნების მიხედვით მეცნიერულ საფუძველზე დაყრდნობილ კლასიფიკაციას დიდი როლის შესრულება შეუძლია წარმოების ეკონომიკური ეფექტიანობის ამაღლების საქმეში როგორც ცალკეულ საწარმოებში, ისე საერთოდ ქვეყნის ეროვნულ მეურნეობაში.

სამწუხაროდ, ხარჯების კლასიფიკაციის სრულყოფილების დონე შესამჩნევად ჩამორჩება კლასიფიკაციის სადღეისო მოთხოვნებს, ეს ჩამორჩენა უმთავრესად იმაში მდგომარეობს, რომ:

— არ არის ერთიანი აზრი დაჯგუფების ნიშნების გაგება-განსაზღვრაში;
— აზრთა სხვადასხვაობაა ამა თუ იმ ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებული ხარჯების შინაარსობრივ გაგებაში;

— ხარჯების დაჯგუფება არ ხდება ყველა საჭირო ნიშნის მიხედვით.

ჩვენი აზრით უკვე დროა შემოღებულ იქნეს ხარჯების ერთიანი კლასიფიკაცია, რაც თავიდან აგვაცილებს ყოველგვარ გაუგებრობას და შეუსაბამობას.

საწარმოო ხარჯების თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს ღირებულების თეორია, რომლის მიხედვით მატერიალური დოვლათის წარმოების პროცესი გულისხმობს ადამიანის შრომის, შრომის საგნების და შრომის საშუალებების შეერთებას. მაშასადამე, წარმოებაში დახარჯული ადამიანის შრომა და მოხმარებული შრომის საგნები და შრომის საშუალებები წარმოადგენს წარმოების საზოგადოებრივ ხარჯებს.

ასეთ დაჯგუფებას უაღრესად დიდი მნიშვნელობა აქვს ეროვნულ მეურნეობაში. საკმარისია აღინიშნოს, რომ ასეთი დაჯგუფების საფუძველზე ვსაზღვრავთ მრავალ ეკონომიკურ მაჩვენებელს, რომელთა მიხედვით ვსწავლობთ წარმოების განვითარებას მის განსაზღვრულ საფეხურზე.

ღირებულების თეორია გვასწავლის აგრეთვე, რომ წარმოების საზოგადოებრივი ხარჯები იყოფა ცოცხალი და განვითარებული შრომის ხარჯებად.

ასეთ დაჯგუფებასაც დიდი სახალხო-სამეურნეო მნიშვნელობა გააჩნია. ჯერ ერთი, იგი შესაძლებლობას გვაძლევს ნათელი წარმოდგენა ვიქონიოთ თითოეული ჯგუფის (ქვეჯგუფის) ხარჯების ხვედრით წონაზე წარმოების საზოგადოებრივი ხარჯების ჯამში. ეს მით უფრო აუცილებელია, რაც მრავალდარგოვან წარმოებასთან გვაქვს საქმე, სადაც ცოცხალი და განვითარებული შრომის ხვედრითი წონა იცვლება იმისაგან დამოკიდებულებით, თუ რამდენად შრომატევადი ან მასალატევადია ესა თუ ის დარგი.

გარდა ამისა, გვეცოდინება რა შრომის სახეების ხვედრითი წონა ცალ-ცალკე, შესაძლებლობა გვეძლევა განვსაზღვროთ ხარჯების სტრუქტურა, მითუმეტეს, როცა წარმოების განვითარების კვა-

ლობაზე შეფარდებით მცირდება ცოცხალი შრომის და იზრდება განივთებული შრომის წილი.

საზოგადოებრივ საწარმოებში ცოცხალი შრომის ხარჯები იყოფა შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. თავისათვის შრომის ხარჯები,
2. საზოგადოებისათვის შრომის ხარჯები.

ცოცხალი შრომის დაყოფა თავისათვის შრომად და საზოგადოებისათვის შრომად, ობიექტური აუცილებლობით არის ნაკარნახევი, რადგან შრომა თავისათვის ქმნის პროდუქტს თავისათვის, ხოლო შრომა საზოგადოებისათვის — პროდუქტს საზოგადოებისათვის, რომელიც გამოიყენება წარმოებისა და საზოგადოებრივი ფონდების გასაფართოვებლად. გარდა ამისა, ცოცხალი შრომის ასეთი დაჯგუფების გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა წარმოების საზოგადოებრივი ხარჯები (ღირებულება) გაგვემიჯნა პროდუქტის წარმოებაზე ცალკეულ საწარმოთა მიერ უშუალოდ გაწეული ხარჯებისაგან (ინდივიდუალური თვითღირებულება).

ცოცხალი შრომის ხარჯებში თავისათვის შრომის ცალკე ჯგუფად გამოყოფას დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოთა საფინანსო-საწარმოო საქმიანობაში, ვინაიდან ცოცხალი შრომის ხარჯებიდან სწორედ ეს ნაწილი წარმოადგენს თვითღირებულების შემადგენელ ელემენტს. დაგეგმვისა და აღრიცხვაში მისი ცალკე ჯგუფად გამოყოფის გარეშე შეუძლებელი იქნებოდა პროდუქციის თვითღირებულების დაგეგმვა და ანგარიშგებითი კალკულაციის შედგენა.

განივთებული შრომის ხარჯებიც ორ ჯგუფად იყოფა:

1. წარმოების საშუალებებში განსახიერებელი შრომა
2. მოხმარების საგნებში განსახიერებელი შრომა.

მათი ცალკ-ცალკე დაჯგუფებაც ობიექტური აუცილებლობით არის განპირობებული. ამის ნათელ დადასტურებას წარმოადგენს თუნდაც ის ფაქტი, რომ საზოგადოებრივი წარმოება სწორედ წარმოების საშუალებებისა და მოხმარების საგნების წარმოებას გულისხმობს. ამიტომ ცხადია, წარმოების საშუალებებისა და მოხმარების საგნების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის გარეშე შეუძლებელი იქნება ეროვნული მეურნეობის სიღრმისეული შესწავლა.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, რომ წარმოების ხარჯების კლასიფიკაციის მეცნიერულ-თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს ღირებულების თეორია. ამ ამოსავალ თეორიულ დებულებებზე დაყრდნობით კლასიფიკაცია დაკონკრეტებულ და გაფართოვებულ უნდა იქნეს წარმოების განვითარების კონკრეტული დონისა და მისი ამა თუ იმ განქვერში შესწავლა-გამოკვლევისათვის საჭირო ნიშნის მიხედვით.

6.4. ხარჯების დაჯგუფება ელემენტებად და საკალკულაციო მუხლებად

პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯები, ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით, ორ ჯგუფად იყოფა:

1. ხარჯების ელემენტები
2. ხარჯების (საკალკულაციო) მუხლები.

ხარჯების ელემენტებში იგულისხმება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ერთგვაროვანი ხარჯები. თავდაპირველად ესენია სამეურნეო (შრომის) პროცესის შემადგენელი ელემენტები — ცოცხალი შრომა, შრომის საგნები და შრომის იარაღები, რომლებიც თანაბრად დამახასიათებელია ყველა საწარმოსათვის. სწორედ მათი ურთიერთზემოქმედებით წარმოიქმნება ხარჯების ელემენტები: ცოცხალი შრომა წარმოგვიდგება როგორც შრომის ანაზღაურება და სოციალური საჭიროების ანარიცხები, შრომის საგნები — როგორც მატერიალური დანახარჯები და შრომის იარაღები — როგორც ძირითადი საშუალებების ცვეთა.

ამგვარად, ხარჯების დაჯგუფება ელემენტებად ცნობებს გვაძლევს იმის შესახებ, თუ რა დაიხარჯა და რამდენი ოდენობით (მათი მიზნობრივი დანიშნულებისა და ხარჯვის ადგილის მიუხედავად). ასე, მაგალითად: შრომის ანაზღაურება აერთიანებს საწარმოს ყველა კატეგორიის მუშაკთა შრომის ანაზღაურებას იმის მიუხე-

დავად, თუ ვინ სად მუშაობდა და რომელ სააღრიცხვო ობიექტს ეკუთვნის იგი. ასევე ითქმის სოციალური საჭიროების ანარიცხების შესახებ და ა.შ.

საზოგადოებრივ საწარმოებში საწარმოო ხარჯებს ყოფენ შემდეგ ელემენტებად:

1. მატერიალური ხარჯები
2. შრომის ანაზღაურების ხარჯები
3. სოციალური საჭიროების ანარიცხები
4. ძირითადი საშუალებების ცვეთა
5. დანარჩენი ხარჯები.

თითოეული საწარმოს მიხედვით წარმოების ხარჯების ასეთი დაჯგუფება შესაძლებლობას გვაძლევს მივიღოთ კრებსითი მაჩვენებლები ხარჯების თითოეული ელემენტის მიხედვით მთელი ქვეყნის მასშტაბით, რასაც დიდი სახალხო-სამეურნეო მნიშვნელობა აქვს.

გარდა ასეთი დაჯგუფებისა, პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულების დაგეგმვის, აღრიცხვისა და კალკულირების პრაქტიკაში ფართოდ გამოიყენება ხარჯების დაჯგუფება საკალკულაციო მუხლებად (ხარჯების მუხლებად). კალკულაციას ადგენენ ცალკე დოკუმენტის სახით, სადაც პროდუქციის წარმოების ხარჯებს უჩვენებენ საკალკულაციო მუხლებად დაყოფით.

საკალკულაციო მუხლებად ხარჯების დაჯგუფება ხდება საწარმოო პროცესის თავისებურებათა გათვალისწინებით. საკალკულაციო მუხლები, ხარჯების ელემენტებისაგან განსხვავებით, უფრო სინთეზური შედგენილობისაა. ე.ი. ერთ მუხლად გაერთიანებულია ხარჯების სხვადასხვაგვაროვანი ელემენტები. ასეთია, მაგალითად: წარმოების ორგანიზაციის და მომსახურების ხარჯები, რომელიც თავის შემადგენლობაში შეიცავს საერთო-სამეურნეო მომსახურების მუშაკთა შრომის ანაზღაურებას, საერთო-სამეურნეო დანიშნულებით გაწეული მატერიალური ფასეულობის ხარჯებს, აგრეთვე არამწარმოებლურ ხარჯებს და სხვ. ასეთივეა ძირითადი საშუალებების შენახვის ხარჯები, რომელიც თავის შემადგენლობაში აერთიანებს ძირითად საშუალებების ექსპლოატაციაზე მოხმარე-

ბული ნავთობპროდუქტების ღირებულებას, ძირითადი საშუალებების ცვეთას, მათივე რემონტის ხარჯებს და სხვა. ასეთივე აგრეთვე სამეურნეო მომსახურების წარმოებათა ექსპლუატაციის ხარჯები და ა.შ.

ასეთი დაჯგუფება ინფორმაციას გვაძლევს იმის შესახებ, თუ რა სახის და რამდენი ხარჯი გაიწია ამა თუ იმ საკალკულაციო ობიექტზე.

ასეთი დაჯგუფების მთავარი მიზანია კონტროლი გავუწიოთ ხარჯების მიზნობრივად ხარჯვას თითოეული საკალკულაციო ობიექტის მიხედვით და განვსაზღვროთ ისეთი უმნიშვნელოვანესი სინთეზურ-ეკონომიკური მაჩვენებლები, როგორიცაა პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულება, აგრეთვე თითოეული წარმოების (მემცენარეობა, მეცხოველეობა, დამხმარე წარმოებები) და მთელი საწარმოს რენტაბელობა.

ვინაიდან წარმოების ხარჯები საკალკულაციო მუხლებად ჯგუფდება საწარმოო პროცესის თავისებურებათა გათვალისწინებით, ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდებიან არა მარტო სხვადასხვა საწარმოებში, არამედ ერთი საწარმოს შიგნით არსებულ წარმოებებშიც (მემცენარეობა, მეცხოველეობა, დამხმარე და მომსახურე წარმოებები). ამის ნათელ დადასტურებას წარმოადგენს 159-ე გვერდზე მოტანილი დაჯგუფება:

ამ საკალკულაციო მუხლებად წარმოდგენილი წარმოების ხარჯების ჯამი ქმნის წარმოებული პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებას, ხოლო რეალიზაციის ხარჯების მიმატებით მიიღება რეალიზებული პროდუქციის სრული (კომენციული) თვითღირებულება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება ისიც დავასკვნათ, რომ ხარჯების დაჯგუფებას ელემენტებად და საკალკულაციო მუხლებად თავ-თავიანთი მიზნობრივი დანიშნულება და თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა გააჩნია. ამიტომ მისი ცოდნა სადრიცხო-ეკონომიკური სამსახურის სპეციალისტებისათვის არა მარტო სასურველი, არამედ აუცილებელია.

ხარჯების დაჯგუფება საკალკულაციო მუხლებად¹

№	მუხლების დასახელება	მემცენა რეობაში	მეცხოვე- ლეობაში	დამხმარე (სამრეწვე ლო) წარ- მოებაში	მომსა- ხურე წარმო- ებაში
1.	შრომის ანაზღაურება სოციალუ- რი საპროცენტის ანარიცხებით	+	+	+	+
2.	თესლი და სარგავი მასალა	+			
3.	სასუქები (მინერალური, ორგანული)	+			
4.	მცენარეთა და ცხოველთა დაცვის საშუალებები	+	+		
5.	საკვები		+		
6.	ნედლეული გადასამუშავებლად			+	
7.	ძირითადი საშუალებების შენახვა მათ შორის: ა) ნეთობპროდუქტები ბ) ძირითადი საშუალებების ცვეთა გ) ძირითადი საშუალებ. რემონტი	+	+	+	+
8.	სამუშაოები და მომსახურება	+	+	+	+
9.	წარმოების ორგანიზაცია და მომსახურება	+	+	+	+
10.	გადასახდელები კრედიტისათვის	+	+	+	+
11.	დანარჩენი ხარჯები	+	+	+	+
12.	პირუტყვის დახოცვით გამოწ- ვეული დანაკარგები (მხოლოდ აღრიცხვაში).	+			

1. აღნიშვნა + გვიჩვენებს რომელი ხარჯი რომელ წარმოებაში გამოიყენება.

6.5. ხარჯების კლასიფიკაცია . კონკრეტული ნიშნების მიხედვით

კლასიფიკაციამ იმ შემთხვევაში შეიძლება დააკმაყოფილოს თავის წინაშე მდგომი მოთხოვნები, თუ იგი ეყრდნობა თეორიულად დასაბუთებულ, გამოსაყენებლად ვარგის და მეთოდოლოგიურად გამართლებულ დაჯგუფებას. აქედან გამომდინარე, ხარჯების კლასიფიკაციის სრულყოფილობა დიდადაა დამოკიდებული ხარჯების დაჯგუფების საფუძვლად აღებული ნიშნების სწორად შერჩევასა და მათ მიხედვით დაჯგუფებაზე.

ხარჯების კლასიფიკაცია უმთავრესად ხდება შემდეგი ნიშნების მიხედვით და ჯგუფებად დაყოფით:

I. წარმოების ტექნოლოგიური პროცესისადმი დამოკიდებულების მიხედვით — წარმოების ხაჯები იყოფა შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. ძირითადი ხარჯები;
2. წარმოების მმართველობის (ზედნაღები) ხარჯები.

ძირითადი ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც გაიწვევს წარმოების ტექნოლოგიურ პროცესში. ამდენად, ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებენ ამ პროცესის შეუფერხებელ მსვლელობის უზრუნველყოფაში. ძირითად ხარჯებს მიეკუთვნება წარმოების ტექნოლოგიისათვის საჭირო ნედლეული, მასალები, სათბობი, ელექტროენერგია, ხელფასი (შრომი ს ანაზღაურება) და სხვ.

წარმოების მმართველობის ხარჯები წარმოების ტექნოლოგიურ პროცესში უშუალოდ არ მონაწილეობენ, მაგრამ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის სრულყოფილად მართვა და გაძღოლა ამ ხარჯებს თავისთავად საჭიროებს. მათ მიეკუთვნება ცალკეული დარგების (წარმოებების) აგრეთვე მთელი საწარმოს მართვისა და მომსახურების, ძირითადი საშუალებებისა და სხვ. ელქსპლუატაციისა და შენახვის ხარჯები. ხარჯების ამავე ჯგუფის შემადგენლობაში შეაქვთ აგრეთვე არამწარმოებლური ხარჯებიც.

წარმოების ხარჯების ზემოთ აღნიშნული დაჯგუფების მთავარი მიზანია ცალ-ცალკე გამოვყოთ პროდუქციის წარმოების უშუალო და დამატებითი (ზედნადები) ხარჯები. ასეთ განაჰერში მათი შესწავლა მეტად საჭირო საანალიზო მასალას იძლევა სამეურნეო საქმიანობის გამოსაკვლევად. გარდა ამისა, იგი საფუძველს წარმოადგენს აგრეთვე საკალკულაციო მუხლებად ხარჯების დაჯგუფებისათვის.

II. საკალკულაციო ობიექტზე მიკუთვნების წესის მიხედვით — წარმოების დანახარჯებს ყოფენ შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. პირდაპირი ხარჯები
2. გასანაწილებელი ხარჯები

პირდაპირი ხარჯები არის მხოლოდ ერთი სახის პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოს, გაწეული მომსახურების) წარმოების ხარჯები (რომელიც ამის გამო, ყოველგვარი განაწილების გარეშე, პირდაპირ მიეკუთვნება საკალკულაციო ობიექტს). ასეთია კონკრეტული საკალკულაციო ობიექტის წარმოების მუშების ხელფასი, ნედლეული და მასალები, სათბობი, ელექტროენერგია და სხვ.

გასანაწილებელი ხარჯები დაკავშირებულია არა ერთი რომელიმე სახის პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებასთან, არამედ ერთდროულად ეკუთვნის ორ და მეტ საკალკულაციო ობიექტს. ამიტომ თითოეულ ობიექტზე კუთვნილი წილის განსაზღვრა უნდა მოხდეს გარკვეული წესით მათი განაწილების შედეგად. საკალკულაციო ობიექტებს შორის ასეთი ხარჯების განაწილებისათვის იყენებენ სხვადასხვა წესს. განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს მუშების ხელფასი, დანარჯული მასალების ღირებულება, პირდაპირი ხარჯების ჯამი, შესრულებული სამუშაოს მოცულობა და სხვ. (დაწვრილებით იხ. § 10).

გასანაწილებელ ხარჯებს მიეკუთვნება მმართველობის, სატვირთო ავტოტრანსპორტის ექსპლუატაციის, ელექტრომომარაგების, წყალმომარაგების და სხვ. ხარჯები.

როგორც დაჯგუფების ნიშნიდან ჩანს, ასეთი დაჯგუფების მნიშვნელობა განისაზღვრება იმით, რომ ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს საკალკულაციო ობიექტებზე პირდაპირ მისაკუთვნებელი და გასანაწილებელი ხარჯები.

III. შედგინლობის მიხედვით წარმოების ხარჯებს ყოფენ შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. ელემენტური (მარტივი)
2. კომპლექსური (რთული)

ელემენტური ხარჯები ეწოდება წარმოების იმ ხარჯებს, რომლებიც შეზღვევულ ნაწილებად არ იყოფიან, შეიცავენ ერთი პაზის ან ერთგვაროვან ხარჯებს. ასეთია, მაგალითად: ხელფასი, სოციალური დაზღვევის ანარიცხები, ძირითადი საშუალებების (აგრეთვე მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების) ცვეთა, ძირითადი მასალები, დამხმარე მასალები და სხვ.

კომპლექსური ხარჯი — არის ისეთი ხარჯი, რომელიც შეიცავს ერთმანეთისაგან განსხვავებულ რამდენიმე ხარჯს და საკალკულაციო ობიექტს მიეკუთვნება ერთ (კომპლექსურ) მუხლად. წარმოების კომპლექსურ ხარჯებს მიეკუთვნება ძირითადი საშუალებების მიმდინარე რემონტი, მმართველობის, დამხმარე და მომსახურე წარმოებათა ხარჯები (ცალ-ცალკე) და სხვ.

IV. წარმოების მოცულობისადმი დამოკიდებულების მიხედვით — ხარჯები იყოფა შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. ცვალებადი ხარჯები;
2. პირობით-მუდმივი ხარჯები.

ცვალებადი ხარჯები ეწოდება ისეთ ხარჯებს, რომლებიც იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილების შესაბამისად. მაგალითად, თუ 10 ჰექტარზე უნდა დაითესოს 350 კგ. თესლი, 20 ჰაზე საჭირო იქნება 700 კგ. ე.ი. თესლის ხარჯი წარმოების გადიდების შესაბამისად იზრდება.

პირობით-მუდმივი ხარჯები არის ისეთი ხარჯები, რომლებიც წარმოების მოცულობის ცვლილების შესაბამისად არ იცვლება (ან უმნიშვნელოდ იცვლება). მაგალითად, დარგობრივი და აღმინისტრაციულ-სამმართველო პერსონალის ხელფასი წარმოების მოცულობის ზემოთ აღნიშნული ცვლილების პირობებშიც, უცვლელი რჩება.

ხარჯების ამ ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებას დიდი მნიშვნელობა აქვს თვითღირებულების ანალიზისათვის.

V წრებრუნვის სტადიების მიხედვით — წარმოები:
ხარჯებს აჯგუფებენ შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. წარმოების სფეროს ხარჯები

2. იმოქცევის სფეროს ხარჯები (მატერიალურ ფასეულობა თა და მზადების და პროდუქციის რეალიზაციის ხარჯები).

წარმოების სფეროს ხარჯები არის ის ხარჯები, რომლებიც მიეკუთვნება პროდუქციის წარმოების სტადიას და შედიან წარმოებული პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებაში. ასეთია: მატერიალური წარმოების მუშაკთა ხელფასი სოცდაზღვევის ანაზღაურებით, ნედლეულისა და მასალების ღირებულება, სათბობი და ელექტროენერგია საწარმოო საჭიროებისათვის და სხვ.

მიმოქცევის სფეროს ხარჯები არის მომმარაგებელი, გამსაღებელი, სავაჭრო, საშუაშეღობი საწარმოების ხარჯები, რომლებსაც ისინი ეწევიან საქონლის გადმოტანაზე, სასაწყობო შენობების შენახვაზე, ტარასა და საქონლის შეფუთვაზე, დატვირთვასა და განტვირთვაზე და სხვ.

ასეთი დაჯგუფება შესაძლებლობას გვაძლევს ცალ-ცალკე განვაზოგადოთ მატერიალურ ფასეულობათა შექმნა-დამზადების და კომერციული (სრული) თვითღირებულება.

VI. სამეურნეო საქმი ნობის დარგების მიხედვით — წარმოების ხარჯებს აჯგუფებენ შემდეგ სამ ჯგუფად:

1. საწარმოო ხარჯები

2. მიმდინარე და კაპიტალური რემონტის ხარჯები

3. კულტურულ-საყოფაცხოვრებო დანიშნულების ხარჯები.

საწარმოო ხარჯები არის კონკრეტული საწარმოს მიერ პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) წარმოებაზე გაწეული ხარჯები, მიუხედავად იმისა ძირითადია იგი თუ ზედნადები, ან პირდაპირ შედის პროდუქციის თვითღირებულებაში თუ განაწილების გზით.

მიმდინარე რემონტის ხარჯები არის ძირითადი საშუალების საექსპლუატაციო თვისებების შენარჩუნებასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯები. (სარემონტო მასალების, სათადარიგო ნაწილების, ღირებულება, მუშების ხელფასი და სხვ.).

კაპიტალური რემონტების ხარჯები ის ხარჯებია, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ ძირითადი საშუალებების კაპიტალური რემონტისათვის. აქაც ზემოლნიშნული სახის ხარჯებთან გვაქვს საქმე (ხდება აგრეთვე ძირითადი ნაწილების შეცვლაც).

კულტურულ-საყოფაცხოვრებო დანიშნულების ხარჯებს მიეკუთვნება კლუბების, სამკითხველოების, სასადილოების, აბანოების, სამრეცხაოების, საპარიკმაზეროების, საბინაო მეურნეობის და სხვ. შენახვის ხარჯები.

VII გეგმისადმი დამოკიდებულების მიხედვით — წარმოების ხარჯები იყოფა შემდეგ ორ ჯგუფად:

1. დასაგეგმავი ხარჯები
2. დაუგეგმავი ხარჯები.

დასაგეგმავ ხარჯებს მიეკუთვნება ყველა ის ფულად-მატერიალური ხარჯი, რომლებიც წინასწარ ისაზღვრება და მტკიცდება.

დაუგეგმავი ხარჯები არის ისეთი ხარჯები, რომელთა წინასწარ განსაზღვრა ნორმატიული წესით არ ხდება. ასეთია მეურნეობის ხარჯზე მიღებული დანაკლისები (ნედლეულის, მასალების, პროდუქციის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკარგი), აგრეთვე გადახდილი ჯარიმები, საურავები და სხვ. რომლებიც არასაწარმოო ხასიათის მიზეზებითაა გამოწვეული.

გარდა აღნიშნულისა, დანახარჯები შეიძლება დავაჯგუფოთ აგრეთვე წარმოების სახეების და საანგარიშგებო წლისადმი დამოკიდებულების მიხედვით.

VIII. წარმოების სახეების მიხედვით — ხარჯები იყოფა:

1. ძირითადი წარმოების (მემცენარეობა, მეცხოველეობა — სოფლის მეურნეობაში, სამრეწველო წარმოება — მრეწველობაში და სხვ.) ხარჯები;
2. დამხმარე წარმოებათა ხარჯები
3. მომსახურე წარმოებათა ხარჯები
4. დანარჩენ წარმოებათა და მეურნეობათა ხარჯები.

IX. საანგარიშგებო წლისადმი დამოკიდებულების მიხედვით — ცნობილია:

1. გასული წლის ხარჯები
2. მიმდინარე წლის ხარჯები
3. მომავალი წლის ხარჯები

ამ ნიშნების მიხედვით წარმოების ხარჯების დაჯგუფებას, ჩვენი აზრით, არანაკლები თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა გააჩნია, ვიდრე ზემოთ აღნიშნული (რეკომენდებული) ნიშნების მიხედვით დაჯგუფებას. საკმარისია აღინიშნოს, რომ სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში, წარმოების ხარჯები სწორედ ასეთი დაჯგუფებითაა წარმოდგენილი. ამიტომ *მისი თეორიული განზოგადება არა მარტო სასურველია, არამედ — აუცილებელიც*. მისი ჩართვა ხარჯების კლასიფიკაციაში მნიშვნელოვანი წვლილი იქნება სწარმოების ხარჯების ერთიანი კლასიფიკაციის ჩამოყალიბების საქმეში.

6.6. ცნება კალკულაციის შესახებ. კალკულაცია როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი

როგორც ჩვენთვის უკვე ცნობილია, კალკულაცია ლათინური სიტყვიდან — *calculatio* — წარმოსდგება და ნიშნავს ანგარიშს, გამოანგარიშებას. კალკულაციის მეშვეობით გამოიანგარიშება რიგი ეკონომიკური მაჩვენებლები, მათ შორის პროდუქციის თვითღირებულება. ამასთან, თვითღირებულება გამოიანგარიშება არა მარტო მზა პროდუქციისა (ე.ი. დამთავრებული წარმოების შედეგის), არამედ აგრეთვე ნახევარფაბრიკატების. უფრო მეტი, ნახევარფაბრიკატების თვითღირებულება გამოიანგარიშება დამუშავების (გადაკეთების) ცალკეული სტადიების მიხედვითაც; საზღვრავენ აგრეთვე ცალკეულ კვანძის, პარტიის, შეკვეთის თვითღირებულებას; გამოიანგარიშება აგრეთვე შესრულებული სამუშაოების (ხვნა) გაწეული მომსახურების (ტვირთზიდვა), გამოიმუშავებული ელექტროენერჯიისა და სხვ. თვითღირებულება.

გარდა ამისა, კალკულაციის მეშვეობით საზღვრავენ სხვა ეკონომიკურ მაჩვენებლებსაც. მაგალითად: საზოგადოებრივი კვების საწარმოებში ყოველდღიურად ახდენენ სარეალიზაციო კერძების ფასების კალკულირებას, ვაჭრობის სისტემის ორგანიზაციებში — მიმოქცევის ხარჯების კალკულირებას, მშენებლობაში — სახარჯთანუსხო ღირებულების კალკულირებას და სხვ.

როგორც ზემოთ უკვე ავლინშნეთ, კალკულაციის მეშვეობით გამოსაანგარიშებელ ეკონომიკურ მაჩვენებელთა შორის ერთ-ერთ სინთეზურ-ეკონომიკურ მაჩვენებელს წარმოადგენს პროდუქციის თვითღირებულება. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი უბანია. საკმარისია აღვნიშნოთ, რომ თვითღირებულების სწორად განსაზღვრა მთავარ წინაპირობას წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტების სწორად შეფასებისა და საწარმოს საქმიანობის ისეთი უმნიშვნელოვანესი ეკონომიკური მაჩვენებლების რეალურად განსაზღვრისათვის, როგორცაა წარმოების ეფექტიანობა, რენტაბელობა და სხვა. კალკულაციის მეშვეობით ვადგენთ რა გეგმურ და ფაქტობრივ თვითღირებულებას, მათი ურთიერთშედარებით ვავლენთ გეგმურიდან ფაქტობრივი ხარჯების გადახრას, ვსწავლობთ გადახრის გამომწვევ მიზეზებს და ვატარებთ საჭირო ღონისძიებებს პროდუქციის ერთეულზე წარმოების ხარჯების შემცირებისათვის. ამდენად, თვითღირებულების კალკულაცია უძლიერეს იარაღს წარმოადგენს საწარმოს თითოეულ ობიექტზე ეკონომიის რეჟიმის მტკიცედ დაცვისა და სამეურნეო ანგარიშის განხორციელებისათვის.

ამგვარად, კალკულაციის მეშვეობით ვაჯგუფებთ წარმოების ხარჯებს, ვახდენთ მათ სისტემატიზებას და ვსაზღვრავთ წარმოების სრულყოფილად შესწავლისათვის საჭირო ეკონომიკურ მაჩვენებლებს, ვავლენთ თვითღირებულების ზომას და ამით ვადგენთ ფასების ამოსავალ ბაზას. ეს ნათლად მეტყველებს იმაზეც, რომ კალკულაცია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი მფავეარი შემადგენელი ელემენტია.

თვითღირებულების კალკულაციის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუთველს წარმოადგენს თვითღირებულების (როგორც ეკონომიკური კატეგორიის) თეორიული შინაარსი. ეს იმას ნიშნავს, რომ თვითღირებულების თეორიით განისაზღვრება თვითღირებულების შემადგენელი ელემენტები, აბსოლუტური სიდიდე და სტრუქტურა ყოველ საწარმოში.

თვითღირებულების დაგეგმვისა და აღრიცხვის პრაქტიკაში საწარმოებში ისაზღვრება საამქრო, საფაბრიკო-საქარხნო და სრულ (კომერციული) თვითღირებულება. აღნიშნულთაგან სამრეწველო საწარმოებში ისაზღვრება საამქრო (საამქროში), საფაბრიკო (ფაბრიკაში) ან საქარხნო (ქარხანაში) და სრული თვითღირებულება, ხოლო სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში — საწარმოო (მსგავსად საფაბრიკო — საქარხნო თვითღირებულებისა) და სრული თვითღირებულება.

როცა თვითღირებულების კალკულაციაზე ვლაპარაკობთ, საჭიროა ერთმანეთისაგან განვასხვავოთ საკალკულაციო ობიექტი და საკალკულაციო ერთეული.

საკალკულაციო ობიექტი არის ერთი სახის ან ერთგვაროვანი ერთობლიობა (პროდუქცია, სამუშაო, მომსახურება და სხვ.), რომელზედაც უნდა გაიყოს მისი წარმოების ხარჯები. სოფლის მეურნეობაში საკალკულაციო ობიექტებს წარმოადგენს: მემცენარეობაში — ხორბალი, კარტოფილი, ვაშლი და სხვა; მეცხოველეობაში — წონამატი, რძე, მატყლი და სხვა; სამრეწველო საწარმოებში — აგური, კრამიტი, ზეთი, ყველი, ფქვილი, კრახმალი, ღვინო, ხორცი და სხვა; მომსახურე საწარმოებში — ელექტროენერგია, ტვირთზიდვა და ა.შ.

საკალკულაციო ერთეული არის საკალკულაციო ობიექტის შემადგენელი ელემენტი. იგი, ამავე დროს საკალკულაციო ობიექტის ნატურალურ საზომ ერთეულსაც წარმოადგენს. ოდენობის მიხედვით შეიძლება იყოს ერთი ან რამდენიმე ერთეული (ერთად აღებული). მაგალითად: ერთი პირობითი ჰექტარი, ერთი კილოვატსაათი, ერთი კუბომეტრი, ერთი ტონაკილომეტრი, ერთი სული, ერთი გრამი, ერთი კილოგრამი, ერთი ცენტნერი, ერთი ტონა, ათასი ცალი და ა.შ.

გარდა ამისა, იმის გამო, რომ კალკულაციის ობიექტს უმეტესად წარმოადგენს პროდუქცია, საჭიროა ვიცოდეთ პროდუქციის სახეებიც.

დანიშნულების მიხედვით პროდუქცია შეიძლება იყოს ძირითადი და თანამდე.

ძირითადია ის პროდუქცია, რომლის წარმოებისთვისაც ორგანიზდება საწარმო. თანამდე პროდუქციაც ძირითადი პროდუქციის წარმოებიდან (მასთან ერთად) მიიღება, მაგრამ მას არსებითი მნიშვნელობა არა აქვს. მემცენარეობაში ძირითად პროდუქციას წარმოადგენს მარცვალი, ჭარხალი, კარტოფილი, ყურძენი, და სხვ. ხოლო თანამდე პროდუქციას — ჩალა, ფუჩეჩი, ფოთლები, კალამი და სხვა. მეცხოველეობაში ძირითადი პროდუქციაა რძე, ნამრავლი, წონამატი და სხვ., ხოლო თანამდე — ნაკელი, ბალანი, ძუა და სხვ.

თუ ერთი და იგივე წარმოების შედეგად მიიღება რამდენიმე სახის ძირითადი პროდუქცია, მას *შეუღლებული პროდუქცია ეწოდება*, ასეთია: მერძეულ ნახირში — რძე და ნამრავლი; სადგამ მეცხვარეობაში — მატყლი და ნამრავლი; მეფუტკრეობაში — თაფლი, სანთელი, დედა ფუტკარი (სარეალიზაციოდ), ნაყარი, ფუტკრის რძე და სხვ.

თუ მოცემული წარმოების მზა პროდუქცია გადამუშავებას ექვემდებარება სხვა წარმოებაში, ამ უკანასკნელისათვის იქნება ნახევარფაბრიკატი, ნედლეული ან მასალა. მაგალითად, მატყლი მეცხვარეობის წარმოების მზა პროდუქციაა, ხოლო საფეიქრო წარმოებისათვის — ნედლეული. მატყლსაჩეჩ საამქროში დამუშავებული მატყლი ამ საამქროს მზა პროდუქციაა, ძაფსაგრები საამქროსათვის კი — ნახევარფაბრიკატი (ნედლეული, მასალა). ასევეა ძაფსაგრები საამქროს მზა პროდუქცია (ნართი) — საქსოვი საამქროსათვის, საქსოვი საამქროს მზა პროდუქცია (ქსოვილი) — სამკერვალო ფაბრიკისათვის და სხვ.

6.7. კალკულაციის სახეები

არჩევენ კალკულაციის სხვადასხვა სახეს. პროდუქციის თვითღირებულების დაგეგმვისა და აღრიცხვის პრაქტიკაში კალკულაციის სახეებს აჯგუფებენ:

1. გამოანგარიშების სირთულის მიხედვით
2. დანიშნულების მიხედვით

გამოანგარიშების სირთულის მიხედვით არჩევენ მარტივ და რთულ კალკულაციას.

მარტივი კალკულაცია ეწოდება ისეთ კალკულაციას, როცა კალკულირდება მხოლოდ ერთი ობიექტი კალკულაციისა (პროდუქცია, სამუშაო, მომსახურება და სხვ.). ასეთ შემთხვევაში საკალკულაციო ობიექტიც და მისი წარმოების ხარჯებიც უწუალო შეჯამების გზით მიიღება, ხოლო თვითღირებულების გამოანგარიშება ხდება მარტივად — ხარჯების გაყოფით საკალკულაციო ობიექტზე. მარტივი კალკულაცია დამახასიათებელია მარტივი წარმოებისათვის, სადაც მხოლოდ ერთი სახის პროდუქცია იწარმოება და ამის გამო წარმოების ხარჯების მთელი ჯამი მხოლოდ მას მიეკუთვნება.

მარტივი კალკულაციის მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ გამომწვარი კირის კალკულაცია. ერთი ტონა გამომწვარი კირის თვითღირებულება გამოიანგარიშება კირსაწვავი წარმოების ხარჯების გამოყოფით გამომწვარი კირის საერთო რაოდენობაზე (ტონებში). ასევე ითქმის გამომწვავებული ელექტროენერგიის თვითღირებულების კალკულაციის შესახებ — ერთი კილოვატსაათი ელექტროენერგიის თვითღირებულება განისაზღვრება ელსადგურის ექსპლუატაციის ხარჯების გაყოფით გამომწვავებული ელექტროენერგიის საერთო რაოდენობაზე (კილოვატსაათებში) და სხვ.

რთული კალკულაცია ეწოდება ისეთ კალკულაციას, როცა ერთდროულად კალკულირდება ორი ან მეტი ობიექტი (პროდუქცია, სამუშაო, მომსახურება და სხვ.). ასეთ შემთხვევაში წარმოების ხარჯები, სათანადო გაანგარიშების შედეგად, ჯერ განაწილდება საკალკულაციო ობიექტებს შორის, ხოლო შემდეგ იყოფა საკალკულაციო ობიექტზე.

კალკულაცია განსაკუთრებით უფრო რთულია სოფლის მეურნეობაში, ვინაიდან ერთი წარმოებიდან ხშირად მიიღება რამდენიმე სახის ძირითადი და თანამდე პროდუქცია.

სოფლის მეურნეობაში რთული კალკულაციის ყველაზე მარტივ მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ მარცვლეულის კალკულაცია.

ერთი სახის მარცვლეული კულტურის წარმოების შედეგად მიიღება ორი სახის პროდუქცია: მარცვალი (ძირითადი) და ნამჭა (თანამდე). ვინაიდან წარმოების ხარჯები ეკუთვნის ორივე სახის პროდუქციას, ამიტომ იგი, პირველ რიგში უნდა გავანაწილოთ პროდუქციის სახეებს შორის, ხოლო შემდეგ განვსაზღვროთ თითოეული სახის პროდუქციის საკალკულაციო ერთეულის თვითღირებულება.

დანიშნულების მიხედვით კალკულაცია არის გეგმური, ნორმატიული, ტექნიკური, ანგარიშგებითი (ფაქტობრივი) და პროვიზორული.

გეგმური კალკულაცია ეწოდება ისეთ კალკულაციას, რომელიც დგება საგეგმო პერიოდის დასაწყისში — დანახარჯების გეგმური ნორმების და ამ პერიოდის სხვა გეგმური მაჩვენებლების მიხედვით. სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში გეგმურ კალკულაციას ადგენენ როგორც ძირითადი წარმოების (მემცენარეობა, მეცხოველეობა), ისე დამხმარე და მომსახურე წარმოებათა მიხედვით.

გეგმური კალკულაციის მთავარი დანიშნულებაა თვითღირებულების გეგმური დავალების დადგენა. რომელსაც უპირისპირებენ ფაქტობრივ კალკულაციას და საზღვრავენ გეგმურიდან ფაქტობრივის გადახრას — ეკონომიას ან გადახარჯვას.

ნორმატიული კალკულაცია ეწოდება ისეთ კალკულაციას, რომელიც დგება საწარმოში თვის დასაწყისში მოქმედი ხარჯების ნორმების მიხედვით. ვინაიდან ხარჯების ნორმები კალკულაციაში იცვლება მხოლოდ თვის დასაწყისში, ამიტომ ნორმატიული კალკულაციის შედგენის შემდეგ (ე.ი. თვის განმავლობაში) მომხდარი ცვლილებები (ანუ არსებული ნორმატივებიდან გადახრა) აღირიცხება ცალკე დოკუმენტებში. ნორმატიული კალკულაციის მთავარი დანი-

შნულებაა დადგენილი ნორმატივებიდან ფაქტობრივი ხარჯების გადახრაზე ყოველდღიური კონტროლის განხორციელება. ამასთან იგი საფუძველს წარმოადგენს აგრეთვე ნორმატიული მეთოდით ფაქტობრივი კალკულაციის შესადგენად. ნორმატიულ კალკულაციას ადგენენ მასობრივი და მსხვილსერიული წარმოების პირობებში, როგორცაა მანქანათმშენებელი ქარხნები და სხვ.

ტექნიკური კალკულაცია დგება ახალი ტექნოლოგიური პროცესებისა და ახალი ტექნიკის დანერგვის დროს. მისი შედგენის საფუძველს წარმოადგენს მოწინავე ტექნიკის დანერგვისა და წარმოების ორგანიზაციის გაუმჯობესების პირობებიდან გამომდინარე ნედლეულის, მასალების, სათბობის, ელექტროენერჯის, შრომითი დანახარჯების, ზედნადები ხარჯების ხარჯვის ტექნიკურად დასაბუთებული ნორმები. ტექნიკურ კალკულაციას ადგენენ ახალი ტექნოლოგიური პროცესების და ახალი ტექნიკის გამოყენების ეკონომიური ეფექტიანობის განსაზღვრის მიზნით.

ანგარიშგებითი კალკულაცია არის ისეთი კალკულაცია, რომელიც დგება ფაქტობრივი მონაცემების მიხედვით საანგარიშგებო პერიოდის (თვე, კვარტალი, წელი) ან დაკვეთის შესრულების ბოლოს. ანგარიშგებითი კალკულაცია შეიძლება იყოს ყოველდღიურიც (მაგალითად, კერძების ფასების კალკულაცია საზოგადოებრივი კვების საწარმოებში).

ანგარიშგებითი კალკულაციის მთავარი დანიშნულებაა საკალკულაციო ერთეულზე წარმოების ფაქტობრივი ხარჯების დადგენა, რომელსაც უპირისპირებენ გეგმურ დავალებას და ადგენენ ეკონომიას ან გადახარჯვას საკალკულაციო მუხლების მიხედვით.

სოფლის მეურნეობის წარმოების თავისებურებებიდან გამომდინარე სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში ძირითადი და დამხმარე წარმოების პროდუქციას, აგრეთვე შესრულებული სამუშაოებისა და გაწეული მომსახურების თვითღირებულების ანგარიშგებით კალკულაციებს ადგენენ წლის ბოლოს, როცა ირკვევა წლის განმავლობაში გაწეული ფაქტობრივი ხარჯების ჯამი და წარმოებული პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოების, გაწეული მომსახურების) საერთო რაოდენობა.

პროვიზორული კალკულაცია არის წინასწარი კალკულაცია. როგორც ავლინუნეთ, სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში გეგმურ კალკულაციას ადგენენ წლის დასაწყისში, ხოლო ანგარიშგებითს — წლის ბოლოს. ამდენად, გეგმური თვითღირებულებიდან ფაქტობრივი თვითღირებულების გადახრა ირკვევა მხოლოდ წლის ბოლოს. მეურნეობაში კი მსგავსი მაჩვენებლები მეტად საჭიროა წლის განმავლობაშიც. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება პროვიზორული კალკულაცია, რომელიც შეიძლება შესდგეს წლის გარკვეულ პერიოდში (რომელიც თვის, კვარტლის, ნახევარი წლის, სამი კვარტლის ბოლოს) — როცა იგი უფრო საჭიროა წარმოებისათვის.

პროვიზორული კალკულაცია დგება ფაქტობრივი და გეგმური მონაცემების საფუძველზე. მაგალითად, თუ კალკულაცია დგება მე-3 კვარტლის ბოლოს, სამი კვარტლის მონაცემები იქნება ფაქტობრივი, ხოლო მე-4 კვარტლისა — გეგმური. აგვარად, პროვიზორული კალკულაცია წლის გარკვეულ პერიოდში გვიჩვენებს მოსალოდნელ მდგომარეობას, რაც საშუალებას გვაძლევს მივიღოთ საჭირო ზომები თვითღირებულების შემცირებისათვის.

წარმოების ორგანიზაციისა და ტექნოლოგიის თავისებურებებიდან გამომდინარე კალკულაცია არის გადაკეთებითი და შეკვეთური.

გადაკეთებითი კალკულაცია ეწოდება ისეთ კალკულაციას, როცა თვითღირებულება გამოიანგარიშება დამუშავების სხვადასხვა ფაზაში მყოფი ნახევარფაბრიკატებისა. ამასთან, ასეთ შემთხვევაში, დანახარჯები ნაწილდება როგორც პროდუქციისა და გადაკეთების სახეობათა მიხედვით, ისე დაუმთავრებელ წარმოებასა და გამოშვებულ პროდუქციას შორის. გადაკეთებითი კალკულაცია დგება ისეთ საწარმოებში (შავი მეტალურგიის, საფეიქრო მრეწველობის და სხვ.), სადაც საწყისი მასალა წარმოების პროცესში გაივლის რამდენიმე გადაკეთებას, დამუშავების რამდენიმე საფეხურს, ფაზას.

გადაკეთებითი კალკულაცია თავის მხრივ, იყოფა ორ სახედ: ნახევარფაბრიკატული და უნახევარფაბრიკატო.

ნახევარფაბრიკატული კალკულაციის დროს თვითღირებულებას ანგარიშობენ ცალკეული გადაკეთების

(დამუშავების ცალკეული ფაზის) მიხედვით. ასეთი თვითღირებულება შეიცავს წინა გადაკეთების თვითღირებულების და მიმდინარე გადაკეთების ხარჯების ჯამს.

უნახევარფაბრიკო კალკულაციის დროს თვითღირებულებას ანგარიშობენ მხოლოდ უკანასკნელი გადაკეთების დროს. ასეთი თვითღირებულება შეიცავს ყველა გადაკეთების ხარჯების ჯამს.

სამრეწველო საწარმოებში განასხვავებენ აგრეთვე შეკვეთურ კალკულაციას.

შეკვეთური კალკულაცია არის ისეთი კალკულაცია, როცა ნაკეთობის (ან ერთგვაროვან ნაკეთობათა) თვითღირებულება ისაზღვრება თითოეული შეკვეთის მიხედვით. ასეთ შემთხვევაში ხარჯების აღრიცხვაც შეკვეთების მიხედვით წარმოებს. შეკვეთურ კალკულაციას ადგენენ თითოეული შეკვეთის დამთავრების დროს. შეკვეთის თვითღირებულება ისაზღვრება შეკვეთის შესრულებაზე გაწეული ხარჯების ჯამით. თვითღირებულების გამოანგარიშების ასეთი ხერხი გამოიყენება ინდივიდუალური და წვრილსერიული წარმოების დროს.

კალკულაცია შეიძლება დავაჯგუფოთ აგრეთვე **საანგარიშგებო პერიოდის ხანგრძლივობის მიხედვით**. ამ ნიშნის მიხედვით ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვავოთ **დღიური, თვიური, კვარტალური და წლიური კალკულაცია**. ცხადია, თითოეული მათგანს თავისი შედგენილობა და მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნია.

6.8. საკალკულაციო მუშაობის თანმიმდევრობა

საკალკულაციო მუშაობის თანმიმდევრობა ობიექტური აუცილებლობითაა ნაკარნახევი. როგორც უკვე განვიხილეთ, ხშირ შემთხვევაში, ერთი სახის წარმოების მზა პროდუქცია მეორე სახის წარმოებისათვის წარმოადგენს ნედლეულს, მასალას, ან ნახევარფაბრიკატს. ამიტომ თუ წინასწარ არ განისაზღვრა პირველი წარმოების მზა პროდუქციის თვითღირებულება, შეუძლებელია მეორე წარმო-

ების პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრა. ასე მაგალითად: ჯერ უნდა ვიცოდეთ რამდენი დაუჯდა მემცენარეობას ამა თე იმ სახის საკვები, ხოლო შემდეგ უნდა განვსაზღვროთ მეცხოველეობის იმ სახის პროდუქციის თვითღირებულება, რომელმაც მოიხმარა ეს საკვები; ასევე, ჯერ უნდა დავადგინოთ რძის თვითღირებულება, ხოლო შემდეგ — რძის პროდუქტების თვითღირებულება და ა.შ.

გარდა ამისა, სამეურნეო საქმიანობის პროაქტივაში ხშირად გვხვდება ერთმანეთის მსგავსი ხარჯები, რაც არ გამოორიცხავს იმის შესაძლებლობას, რომ ერთი საკალკულაციო ობიექტისათვის კუთვნილი ხარჯები შეცდომით მივაკუთვნოთ მეორე საკალკულაციო ობიექტს, ანდა ერთი და იგივე ხარჯები შეცდომით ორჯერ შევიყვანოთ გაანგარიშებაში და სხვ.

ასეთი მოსალოდნელობის, თუ გაუგებრობის თავიდან აცილებისა და თვითღირებულების მაჩვენებელთა ზუსტად განსაზღვრის მიზნით აუცილებელი ხდება პროდუქციის (სამუშაოებისა და მომსახურების) თვითღირებულების გამოანგარიშება წინასწარ განსაზღვრული თანმიმდევრობის დაცვით.

სასოფლო-სამეურნეო საწარმოების მაგალითზე ეს თანმიმდევრობა შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:

1. დანიშნულების მიხედვით ნაწილდება საკალკულაციო ობიექტებზე ძირითადი საშუალებების შენახვის ხარჯები;
2. განისაზღვრება იმ დამხმარე და მომსახურე საწარმოთა პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულება, რომლებიც მომსახურებას უწევენ ძირითად წარმოებას;
3. ნაწილდება მიწების მორწყვისა და ამოშრობის ხარჯები და ჩამოიწერება მეფუტკრეობის მომსახურების ხარჯები დამტკერილ კულტურებზე;
4. ისაზღვრება საწარმოო ხარჯების საერთო ჯამი საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით;
5. გამოიანგარიშება მემცენარეობის პროდუქციის თვითღირებულება;
6. ნაწილდება საკვები საამქროს ხარჯები;

7. გამოიანგარიშება მეცხოველეობის პროდუქციის თვითღირებულება;
8. გამოიანგარიშება სულადობის ცოცხალი მასის თვითღირებულება;
9. გამოიანგარიშება სოფლის მეურნეობის პროდუქტების გადამამუშავებელი საწარმოების პროდუქციის თვითღირებულება;
10. გამოიანგარიშება მემცენარეობის, მეცხოველეობის და სამრეწველო საწარმოთა სასაქონლო პროდუქციის სრული თვითღირებულება (საწარმოო თვითღირებულებაზე რეალიზაციის ხარჯების მიმატებით).

პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) თვითღირებულების სისწორე დიდად არის დამოკიდებული აგრეთვე საკალკულაციო ობიექტებს შორის ხარჯების სწორად მიკუთვნებაზე, მითუმეტს, რომ საწარმოო ხარჯების უმეტესი ნაწილი გასანაწილებელია (მათ შორის საალრიცხვო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში პირდაპირ ხარჯებად ცნობილი არაერთი სახის ხარჯიც), აღარაფერს ვამბობთ მრავალი სახეობის არაპირდაპირ ხარჯებზე, რომლებიც მთლიანად გასანაწილებელ ხარჯებს წარმოადგენენ.

6.9. არაპირდაპირი ხარჯების წარმოშობის მიზეზები

ცნობილია, რომ წარმოების ხარჯების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად მიჩნეულია კალკულაციის ობიექტზე (პროდუქცია, სამუშაოები, მომსახურება) მიკუთვნების წესის მიხედვით. ამ თვალსაზრისით ისინი მართლაც პირდაპირია, ვინაიდან მაგალითად, ნებისმიერი კულტურის თესლის ღირებულება, აგრეთვე ჯამ კულტურაზე მომუშავეთა შრომის ანაზღაურება, მოხმარებული სასუქების ღირებულება და სხვ. მხოლოდ ამ კულტურას მიეკუთვნება.

ამასთან, კალკულირდება (გამოანგარიშება) არა კულტურის, არამედ მისი წარმოებიდან მიღებული პროდუქციის თვითღირებულება. კონკრეტული კულტურის წარმოებიდან კი ერთდროულად მიიღება ორი სახის პროდუქცია მაინც (ძირითადი და თანაური).

ავგარად, კონკრეტული კულტურისათვის კუთვნილი კონკრეტული (პირდაპირი) ხარჯი იმავდროულად ეკუთვნის მოცემული კულტურიდან მიღებულ ყველა სახის პროდუქციას და ამდენად უნდა განაწილდეს მიღებული პროდუქციის სახეებს შორის, ე.ი. გასანაწილებელია. ასეთი მდგომარეობაა (იშვიათი გამონაკლისის გარდა) როგორც მარცვლოვან და პარკოსან კულტურებში, ისე ტექნიკურ და ეთერზეთოვან კულტურებში, ბოსტნეულ და ბალჩეულ კულტურებში, ხილკენკროვან და სუბტროპიკულ კულტურებში და სხვ. თითქმის ასეთივე მდგომარეობაა მეცხოველეობასა და სამრეწველო წარმოებებშიც.

მაშასადამე, რიგ შემთხვევაში, პირდაპირი ხარჯი იმავდროულად გასანაწილებელი ხარჯიცაა. ამიტომ უფრო უპრიანი იქნება, თუ ასეთ ხარჯებს ვუწოდებთ პირობით პირდაპირ ხარჯებს (მსგავსად პირობითი მუდმივი ხარჯებისა).

გასანაწილებელი ხარჯების არსისა და მათი განაწილების წესების გასარკვევად საჭიროა ვიცოდეთ მათი წარმოშობის მიზეზები და დანიშნულება-კუთვნილება.

გასანაწილებელი ხარჯები მრავალნაირია და სხვადასხვა მიზეზითაა განპირობებული. მათგან მთავარია:

1. საწარმოს (ფაბრიკა, ქარხანა, აგროფირმა და სხვ.) მთელი საქმიანობის მართვა.

ცნობილია, რომ ეროვნული მეურნეობის ნებისმიერი დარგის ძირეული სამეურნეო ერთეულია საწარმო, რომლის სამწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის ნორმალიზაცია საჭიროებს წარმოების მართვას, რომელიც წარმოშობს ისეთ ხარჯებს, როგორიცაა: მმართველი აპარატის, საინჟინრო-ტექნიკური და უმცროსი მომსახურე პერსონალის შრომის ანაზღაურება ანარიცხებით, საერთო-სამეურნეო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების შენახვა, ამავე დანიშნულებით მოხმარებული მასალების ღი-

რებულება, კრედიტის სარგებლობისათვის *ღარიცხული* გადასახდელები და სხვ. რის გამო ისინი უნდა განაწილდეს.

2. საწარმოს დარგობრივი მართვა და მომსახურება.

რთული წარმოების პირობებში ერთ საწარმოში ერთდროულად რამდენიმე სახის წარმოებასთან გვაქვს საქმე, რომელთაგან თითოეულს თავის წარმოების თავისებურებანი, საჭირო წარმოების საშუალებები, მუშახელი და წარმოებულ პროდუქტთა გააჩნია. ამიტომ ასეთი წარმოებები გამოიყოფა ცალკე სტრუქტურულ ერთეულებად (როგორცაა: საამქროები, მემცენარეობა, მეცხოველეობა, დამხმარე წარმოებები და სხვ.), რომელთაც თავისი მასშტაბის წარმოების მართვა და მომსახურება ესაჭიროება. მაშასადამე, მათთვისაც დამახასიათებელია ზემოდასახელებული ხარჯები, ოღონდ საამქროს, მემცენარეობის, მეცხოველეობის და სხვ. მასშტაბით. ასეთი ხარჯები ქვესაწარმოებისათვის (დარგისათვის — სოფლის მეურნეობაში) საერთო ხარჯებია და თითოეული მათგანის შიგნით უნდა განაწილდეს.

3. საწარმოს ქვედანაყოფების მართვა და მომსახურება.

ძირეული სამეურნეო ერთეულები (საწარმოები) არაიშვიათად იყოფა საწარმოო ქვედანაყოფებად. ასეთ ქვედანაყოფებს სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში მიეკუთვნება ბრიგადები, განყოფილებები; ფერმები და სხვ. თითოეულ ამ ქვედანაყოფს თავის მართვა და მომსახურება ესაჭიროება, რაც თავისთავად წარმოშობს საბრიგადო, საფერმო და სხვ. ხარჯებს, რომლებიც ეკუთვნის მხოლოდ კონკრეტულ საწარმოო ქვედანაყოფს და უნდა მიეკუთვნოს მის მიერ წარმოებულ პროდუქტთა (სამუშაოებს, მომსახურებას). ამიტომ ასეთი ხარჯები შიგასაწარმოო ქვედანაყოფებს შორის გასანაწილებელი ხარჯებია (თუ საწარმოში ისაზღვრება შიგასაწარმოო თვითღირებულება).

4. ერთი და იგივე წარმოების მიერ ორი და მეტი ობიექტის მომსახურება.

სამეურნეო მომსახურების წარმოებები (სატვირთო ავტოტრანსპორტი, ელექტრომომარაგება, წყალმომარაგება, გაზმომარაგება და სხვ.) უმეტესად მომსახურებას უწევენ აღრიცხვის

სხვადასხვა ობიექტებს. ამიტომ მათი შენახვისა და ექსპლუატაციის ხარჯები ერთდროულად ეკუთვნის მომსახურების ყველა მომხმარებელს, რის გამოც მათ შორის უნდა განაწილდეს.

5. ერთი და იგივე წარმოებიდან ორი და მეტი სახის პროდუქციის მიღება.

რთული წარმოების პირობებში, ე.ი. როცა ერთი და იგივე წარმოებიდან ერთდროულად მიიღება ორი და მეტი სახის პროდუქცია, წარმოების ყველა ხარჯი უნდა განაწილდეს წარმოებული პროდუქციის სახეებს შორის.

დასახელებული ხუთივე ჯგუფის ხარჯები თვითღირებულების ელემენტებია და საკალკულაციო ობიექტებს შორის მათ სწორად განაწილებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, მითუმეტეს, რომ ისინი მნიშვნელოვანი ხვედრითი წონით არიან წარმოდგენილი თვითღირებულების სტრუქტურაში.

6.10. არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების ხერხები

საწარმოო ხარჯების განაწილების ყველა ხერხის განხილვა შორს წაგვიყვანდა. ამიტომ აქ განვიხილავთ უფრო ფართოდ გამოსაყენებელ ხერხებს. ესენია:

1. პირობით ძირითადი პროდუქციის პროპორციულად განაწილების ხერხი — უმთავრესად გამოიყენება სოფლის მეურნეობაში, სადაც ერთი და იგივე წარმოებიდან მიიღება ორი და მეტი სახის პროდუქცია. ასეთ შემთხვევაში ადგენენ პირობით ძირითადი პროდუქციის საერთო რაოდენობას, რისთვისაც თითოეული სახის პროდუქციის ფიზიკური წონა უნდა გამრავლდეს ძირითად პროდუქციაში გადაყვანის კოეფიციენტზე და მიღებული ნამრავლები შეჯამდეს. საწარმოო ხარჯები განაწილდება ამ ჯამში თითოეული სახის პირობითი ძირითადი პროდუქციის ხვედრითი წონის პროპორციულად.

განაწილება შეიძლება მოხდეს მეორე ვარიანტის მიხედვითაც. ჯერ განისაზღვროს წარმოების ხარჯების ხვედრითი წილი ერთ ცენტნერ პირობით პროდუქციაზე (ხარჯების ჯამის გაყოფით პირობითი ძირითადი პროდუქციის საერთო რაოდენობაზე), ხოლო მიღებული კოეფიციენტის გამრავლებით თითოეული სახის პირობითი ძირითადი პროდუქციის რაოდენობაზე მიიღება ამ პროდუქციისათვის კუთვნილი დანახარჯები. ასეთი წესით ნაწილდება მარცვლეულის, ხილკენკროვანი, ბოსტნეული და ბაღჩეული კულტურების, ნათესი ბალახების, მეჩაიეობის, მეფუტკრეობის საწარმოო ხარჯები.

2. სარეალიზაციო (ან საშუალო სარეალიზაციო) ღირებულების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მეთესლეობის მეურნეობებში (სადაც ერთდროულად იწარმოება ხორბლის ჯიშისანი მარცვალი — სუპერელიტა კონდიციური, ელიტა კონდიციური, პირველი რეპროდუქციის მარცვალი და სხვ.), შერეულ მეხილეობაში (საიდანაც მიიღება თესლოვანი, წიპწოვანი, კურკოვანი და კაკლოვნების პროდუქცია), რძის გადამამუშავებელ ქარხნებში (საიდანაც ერთდროულად მიიღება ყველი, ერბო, კარაქი, ხაჭო, არაუხანი და სხვ.), მეცხვარეობაში (საიდანაც ერთდროულად მიიღება მატყლი, ნამრავლი, რძე და სხვ.).

ასეთ შემთხვევაში თითოეული სახის პროდუქციის საერთო რაოდენობა უნდა გამრავლდეს მისი ერთეულის სარეალიზაციო ფასზე და ნამრავლები შეჯამდეს. პროდუქციის სახეებს შორის საწარმოო ხარჯები განაწილდება სარეალიზაციო ღირებულებაში თითოეულის ხვედრითი წონების პროპორციულად.

3. გამოყენების წლების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მრავალწლიანი ბალახების საწარმოო ხარჯების ერთი ნაწილის (ხვნის, დადისკოების, თესლის, თესვის და სხვ.) განაწილებისას. ასეთი ხარჯები აღირიცხება როგორც დაუმთავრებელი წარმოება და ნაწილდება იმდენ წელზე, რამდენ წელსაც იგი იძლევა პროდუქციას: ორ წელზე-50-50%, სამ წელზე-34-33-33%, ხოლო წლის შიგნით დანახარჯები პროდუქციის სახეებს შორის (თივა, თესლი, მწვანე მასა, ნამჯა) ნაწილდება მარცვლეულისათვის მიღებული წესის მიხედვით.

4. კვადრატულმეტრო-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება სასათბურო წარმოებაში, როცა სათბურიდან ერთდროულად მიიღება სხვადასხვა სახის პროდუქცია. თითოეული კულტურის კვადრატულმეტრო-დღეების რაოდენობა ისაზღვრება მოცემული კულტურით (კიტრი, პომიდორი და სხვ.) დაკავებული ფართობის (m^2) გამრავლებით სათბურში მათი ყოფნის დღეთა რიცხვზე, ხოლო ნამრავლების ჯამი იქნება სასათბურო წარმოების კვადრატულმეტრო-დღეების საერთო რაოდენობა. სასათბურო წარმოების ხარჯები ნაწილდება ამ ჯამში თითოეული კულტურის კვადრატულმეტრო-დღეების ხვედრითი წონების პროპორციულად.

5. ჩარჩო-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება საკვალსათბურო წარმოების დროს, როცა კვალსათბურებიდან ერთდროულად მიიღება სხვადასხვა სახის პროდუქცია (ჩითილი). თითოეული კულტურის ჩარჩო-დღეების რაოდენობა განისაზღვრება დაკავებული ჩარჩოების გამრავლებით კვალსათბურში მათი ყოფნის დღეთა რიცხვზე, ხოლო ნამრავლთა შეჯამებით მიიღება საკვალსათბურო წარმოების ჩარჩო-დღეების საერთო რაოდენობა. წარმოების ხარჯები ნაწილდება ამ ჯამში თითოეული კულტურის ჩარჩო-დღეების ხვედრითი წონების პროპორციულად.

6. მუშების შრომის ანაზღაურების პროპორციულად განაწილების ხერხი — უმთავრესად გამოიყენება სოციალური საჭიროების ანარიცხების განაწილებისას.

7. ძირითადი ხარჯების ჯამის პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მმართველობის ხარჯების განაწილების დროს. აქ მხედველობაში უნდა მივიღოთ, რომ განაწილების ბაზაში (ძირითადი ხარჯების ჯამი) არ შევა: მემცენარეობაში — თესლი, მეცხოველეობაში — საკვები, დამხმარე (სამრეწველო) საწარმოებში — ნედლეული, მასალები და ნახევარფაბრიკატები.

8. მანქანა-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება სატვირთო და სამგზავრო ტრანსპორტით გადაზიდვების და გადაყვანის ცალ-ცალკე აღრიცხვის დროს. ასეთ შემთხვევაში საერთო ხარჯები ნაწილდება მანქანა-დღეების პროპორციულად.

9. ტონა-კილომეტრების გეგმიური თვითღირებულების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება სატვირთო ავტოტრანსპორტის ექსპლუატაციის ხარჯების განაწილების დროს, რისთვისაც წლიური ხარჯების ჯამს ყოფენ წლიური ტონა-კილომეტრების რაოდენობაზე, ხოლო ამ კოეფიციენტის გამრავლებით თითოეული საკალკულაციო ობიექტის ტონა-კილომეტრებზე მიიღება მისთვის კუთვნილი ხარჯები. ასეთივე წესით (ან ეტალონ ჰექტრების პროპორციულად) ნაწილდება ტრაქტორების სატრანსპორტო სამუშაოთა ხარჯები. წლის ბოლოს გეგმიური ხარჯები კორექტირდება ფაქტიურის დონემდე.

10. მუშა-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება საკაპანოო ტრანსპორტის ექსპლუატაციის ხარჯების განაწილების დროს.

11. მოხმარებული ენერგომატარებლების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება ელექტრომომარაგების, თბომომარაგების, წყალმომარაგების, გაზმომარაგების და სხვა. მომსახურების ხარჯების მოხმარებლებზე განაწილების დროს. განაწილება ხდება მოხმარებული ენერჯის, წყლის, გაზის და სხვ. რაოდენობის პროპორციულად.

12. დაკავებული ფართობისა და ცენტნერ-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — უმთავრესად გამოიყენება სამაცივრო დანადგარების ხარჯების მოხმარებლებზე (საწყობები, შესანახად გამოყენებული ადგილები) განაწილების დროს. ამასთან, პირველად ნაწილდება დაკავებული ფართობის მიხედვით, ხოლო პროდუქციის სახეებზე მიკუთვნება ხდება ცენტნერ-დღეების პროპორციულად.

13. საკალკულაციო ერთეულთა რაოდენობის პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება სანერგების წარმოების ხარჯების განაწილებისას სარეალიზაციო და გამოსაზღვლად დატოვებულ ნერგებს შორის.

14. საკვების გაცვლითი ენერჯის ხარჯების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მერძეული

ნახირის (ფურები, ბულა-მწარმოებლები) შენახვის ხარჯების განაწილების დროს. თანაური პროდუქციის ღირებულები) გამოკლების შემდეგ დარჩენილი ხარჯების 90 % მიეკუთვნება რძეს, ხოლო 10 %-ნამრავლს.

15. სულთა რაოდენობის პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება სასაკლაოს ხარჯების განაწილების დროს, როცა სასაკლაოში სხვადასხვა სახის საბეწვე ნაღირი იკვლება.

16. კვება-დღეების პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მუშა-პირუტყვის, მებოცვრეობის, მენადირეობის, მეფრინველეობის სხვადასხვა ასაკის მოზარდის ხარჯების განაწილებისას და ა.შ.

17. გადმოზიდული ტვირთის წონის პროპორციულად განაწილების ხერხი — გამოიყენება მომარაგების სტადიაზე — შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექმნის ფაქტობრივი თვითღირებულების გამონაგარიშებისას. არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება ხდება გადმოზიდული ტვირთების წონის პროპორციულად.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

- 1. როგორ გესმით შეფასების არსი და მნიშვნელობა?*
- 2. დაახასიათეთ სამეურნეო საშუალებათა შეფასების პრინციპები.*
- 3. დაახასიათეთ ბულალტრულ აღრიცხვაში გამოსაყენებელი ფასები.*
- 4. დაახასიათეთ საწარმოო ხარჯების კლასიფიკაციის თეორიული საფუძვლები.*
- 5. დაახასიათეთ ხარჯების კლასიფიკაცია ელემენტების მიხედვით.*
- 6. დაახასიათეთ ხარჯების კლასიფიკაცია საკალკულაციო მუხლების მიხედვით.*
- 7. დაახასიათეთ ხარჯების კლასიფიკაცია სხვადასხვა ნიშნების მიხედვით.*
- 8. დაახასიათეთ კალკულაცია როგროც ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი.*

9. დაახასიათეთ კალკულაციის სახეები.

10. რა განაპირობებს ხარჯების განაწილებას პირდაპირ და არაპირდაპირ (გასანაწილებელ) ხარჯებად?

11. დაახასიათეთ არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების ხერხები.

ბუღალტრული ანგარიშები და ორადი ასახვა

7.1. ცნება ბუღალტრული ანგარიშების შესახებ, მათი აღნაგობა

ანგარიშების გამოყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ბალანსის ცვლილების შემთხვევებიდან ნათლად დავინახეთ, რომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ცვლილებას იწვევს ან სამეურნეო საშუალებებში, ან მათი ფორმირების წყაროებში, ან ორივეში ერთდროულად. ეს ცვლილებები დროის გარკვეულ მონაკვეთში კი არ ხდება მარტო, არამედ მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში — ყოველდღე. უფრო მეტი, ერთ დღეშიც კი მრავალი სამეურნეო ოპერაცია სრულდება. ამიტომ ყოველი ოპერაციის შემდეგ ბალანსების შედგენა უაზრობა იქნებოდა.

გარდა ამისა, სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები მაშინვე უნდა აისახოს ისეთი წესით, რომ თვისებრივად ერთგვაროვან ჯგუფებად, ქვეჯგუფებად და სახეებად იქნეს წარმოდგენილი როგორც სამეურნეო საშუალებები და მათი ფორმირების წყაროები, ისე მათში განხორციელებული ცვლილებები, რათა მივიღოთ ამის შესახებ კრებსითი მაჩვენებლები, რაც საშუალებას მოგვცემს ვუხელომძღვანელოთ წარმოებას და კონტროლი გავუწიოთ საწარმოო პროცესების მიმდინარეობას.

პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები (რომლებშიც ასახულია ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტებში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები), არ იძლევა იმის საშუალებას, რომ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა გამოკვლეულ იქნას ზემოაღნიშნულ განაქერში, ვინაიდან ერთი სამეურნეო წლის მანძილზე დაგროვილი

სხვადასხვა სახის უამრავი დოკუმენტიდან შეუძლებელია იმის დადგენა, თუ რა სახის, რამდენი რაოდენობის და ღირებულების სამეურნეო საშუალებები გააჩნია საწარმოს განსაზღვრული თარიღისათვის, რა ცვლილებები განხორციელდა საანგარიშგებო პერიოდში და როგორია ამ მხრივ მდგომარეობა ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

კლავწარმოების პროცესის ასეთ განაქვრში შესწავლა შესაძლებელია მხოლოდ ბუღალტრული ანგარიშების გამოყენებით, ვინაიდან ანგარიშთა სისტემის მეშვეობით (რომლის შემადგენელ ელემენტებს ბუღალტრული ანგარიშები წარმოადგენენ) განსაზღვრული წესით ვაჭვუფებთ და ავსახავთ როგორც არსებულ მდგომარეობას (ნაშთების სახით) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა თუ დასასრულისათვის, ისე საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებულ ცვლილებებს (ბრუნვების სახით). მაგალითად, მასალების ანგარიშის გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს მივიღოთ ზოგადი (სინთეზური) და კონკრეტულ (ანალიზური) ცნობები მასალების რაოდენობისა და ღირებულების შესახებ საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და ბოლოსათვის და დავადგინოთ საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული და გასული მასალების რაოდენობა და ღირებულება. მსგავს ფუნქციას ასრულებს მეორე ანგარიში — თავის მხრივ, მესამე — თავის მხრივ და ა.შ.

სამეურნეო საქმიანობის ასეთი წესით ასახვისათვის საჭიროა არა ერთი რომელიმე ანგარიში, არამედ ანგარიშთა გარკვეული რაოდენობა, რომელთა ნაირსახეობა განპირობებულია საწარმოს სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროებისა და პროცესების ნაირსახეობით.

აქედან გამომდინარე შეიძლება დავასვანათ, რომ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის დაჭვუფებულად ასახვისა და კონტროლისათვის საჭიროა ანგარიშთა განსაზღვრული რაოდენობა, რომელიც მომარაგების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიების ამსახველი და მაკონტროლებელი ანგარიშების სახით წარმოგვიდგებიან და ქმნიან ერთიან, მეცნიერულად დასაბუთებულ სისტემას, რომლის მეშვეობით უზრუნველვყოფთ წარმოების უწყვეტ

პროცესში წარმოქმნილი ინფორმაციის ორად ასახვას განუყოფელ კავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში.

მაშასადამე, ანგარიშების გამოყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში შესაძლებლობას გვაძლევს ერთგვაროვნების მიხედვით დავაჯგუფოთ და დავაკონკრეტოთ საწარმოს ქონება და მივიღოთ სრული სურათი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის არსებული ნაშთების შესახებ, ერთგვაროვნობის მიხედვით დავაჯგუფოთ და აბსოლუტური სიზუსტით ავსახოთ სამეურნეო ოპერაციებით საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ცვლილებები (კვლავწარმოების სამივე სტადიაზე) და მივიღოთ არსებული მდგომარეობის დახსიათებისათვის საჭირო კრებისით მაჩვენებლები (რითაც უზრუნველყოფთ ოპერატიული კონტროლის დაწესებას საწარმოო პროცესების მიმდინარეობაზე). ასევე, მივიღოთ საჭირო ცნობები სამეურნეო საქმიანობის ბალანსური ხერხით გამოსახვისათვის.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ანგარიშთა სისტემა არის სამეურნეო საშუალებების, მათი ფორმირების წყაროების და სამეურნეო ოპერაციებით მათში გამოწვეული ცვლილებების ეკონომიკური დაჯგუფების, მიმდინარე ასახვისა და ოპერატიული კონტროლის ხერხი.¹

ანგარიშების აღნაგობა. დებეტი, კრედიტი. ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების მეშვეობით ხდება სამეურნეო საშუალებების, წყაროებისა და მათში განხორციელებული ცვლილებების ეკონომიკურად ერთგვაროვან ჯგუფებად, ქვეჯგუფებად და სახეებად დაჯგუფება. ცხადია თითოეული ასეთი ჯგუფის, ქვეჯგუფისა და კონკრეტული სახის მიხედვით უნდა გაიხსნას ცალკე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიში.

კონკრეტული სახის სამეურნეო საშუალებაში, ან წყაროში შეიძლება მოხდეს მხოლოდ ერთმანეთის საწინააღმდეგო ცვლილებები — ზრდა და შემცირება, რაც განაპირობებს მისი ამსახველი ანგარიშის აღნაგობას, შედგენილობას. ამიტომაც, რომ ყოველ ან-

1. ბუღალტრული ანგარიშების (ანგარიშთა სისტემის) განსაზღვრაში ჭერ კიდევ არაა მიღწეული საერთო აზრი.

გარიშს ორი მხარე გააჩნია: მარცხენა, რომელსაც უწოდებენ დებეტს¹ და მარჯვენა, რომელსაც უწოდებენ კრედიტს.²

დებეტი და კრედიტი წარმოიშვა ორად ბუღალტერიასთან ერთად. საქონლის და ფულის მოძრაობა გარკვეული პირის ანგარიშში, თავდაპირველად აღირიცხებოდა ერთმანეთის საწინააღმდეგო ცვლილებების მიხედვით ცალკ-ცალკე: გაცემა იწერებოდა ცალკე, მიღება — ცალკე. ჩაწერა წარმოებდა ორგვერდოვან გაშლილ ფურცლებში: მარცხენა გვერდზე იწერებოდა გაცემა, ვალი (მართებს), ხოლო მარჯვენაზე — ვალის დაფარვის ანგარიშში ან სესხად მიღებული თანხები. დებიტორებთან (მოვალეები) და კრედიტორებთან (მევალებები) საანგარიშსწორებო ურთიერთობათა ამსახველი ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ჩანაწერები დღესაც მაშინდელი შინაარსობრივი გაგების მატარებელია.

ანგარიშის ერთ მხარეს იწერება აღრიცხვის ობიექტის საწყისი ნაშთი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, ნაშთის გადიდება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში და საბოლოო ნაშთი (თუ დარჩა) საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (ანუ მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის), ხოლო მეორე მხარეს — აღრიცხვის ობიექტის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

ყოველ ანგარიშში საწყისი ნაშთის, მისი გადიდების და შემცირების მაჩვენებლებით ისაზღვრება საბოლოო ნაშთი. საბოლოო ნაშთის მისაღებად საჭიროა საწყის ნაშთს დაემატოს საანგარიშგებო პერიოდის ზრდა და გამოაკლდეს ამავე პერიოდში შემცირება. მიღებული სხვაობა იქნება საბოლოო ნაშთი (სალო).³

მაშასადამე, კონკრეტული ანგარიშის სალო არის დებეტსა და კრედიტში ჩაწერილი მონაცემების ჯამებს შორის სხვაობა.

საბოლოო ნაშთის განსაზღვრამდე უნდა განისაზღვროს ბრუნვები, ანუ საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ცვლილებები.

1. დებეტი ლათინური სიტყვაა (debet) და ნიშნავს მართებს.
2. კრედიტი ლათინური სიტყვაა (credit) და ნიშნავს სწამს, სყერა.
3. სალო იტალიური წარმოშობისაა (saldo) და ნიშნავს სხვაობას დებეტისა და კრედიტის ჯამებს შორის (ე.ი. ნაშთს ი.გ.).

ბრუნვა შეიძლება იყოს როგორც დებეტის, ისე კრედიტის. დებეტის ბრუნვა მიიღება დებეტში ჩაწერილი ოპერაციების თანხების შეჯამებით, ხოლო კრედიტის ბრუნვა — კრედიტში ჩაწერილი ოპერაციების თანხების შეჯამებით. *ბრუნვების განსაზღვრის დროს საწყისი ნაშთები გაანგარიშებაში არ შედის.*

იმისდა მიხედვით, თუ დროის რა მონაკვეთს მოიცავს, საანგარიშგებო პერიოდის ბრუნვები შეიძლება იყოს დღიური, ხუთდღიური, დეკადური (ათდღიური), თვიური, კვარტალური, წლიური. ასევე შეიძლება ითქვას საწყისი და საბოლოო ნაშთების შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიში შეიძლება იყოს ცალგვერდა ან ორგვერდა. ერთიც და მეორეც ერთი და იგივე შინაარსს ასახავენ. განსხვავება მხოლოდ ცხრილის გარეგნულ ფორმაშია, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ ცალგვერდა ანგარიშს დებეტისა და კრედიტის თანხის სვეტები აქვს ერთ მხარეს — მარჯვნივ (იხ. ქვემოთ), ხოლო ორგვერდას — ორ მხარეს: დებეტისა — მარცხენა მხარეს, კრედიტისა — მარჯვენა მხარეს (იხ. გვ. 189).

ერთგვერდიანი რეგისტრი

ანგარიში № 71 ცერცვაძე გიორგი ალექსანდრეს ძე

გატარება		შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
თარიღი	№			
5 — I	7	მიეცა მივლინების ხარჯები	30	
11 — I	21	ჩამოეწერა საავანსო ანგარიშგებით № 4		25

ანგარიში № 71- ცერცვაძე გიორგი ალექსანდრეს ძე

გატარება		შინაარსი	დებეტი	გატარება		შინაარსი	კრედიტი
თარიღი	№			თარიღი	№		
5 – I	7	მიეცა მივლინების ხარჯები	30	11 – I	21	ჩამოეწერა საავანსო ანგარიშგებით №4	25

7.2. აქტიური, პასიური, აქტიურ-პასიური ანგარიშები. ანგარიშების კავშირი ბალანსთან

როგორც უკვე ვიცით, ბალანსის ყოველი მუხლი ბუღალტრული ანგარიშია. ყოველი ოპერაციის შემდეგ ბალანსის შედგენის თავიდან აცილების მიზნით, ბალანსის მუხლები, თავიანთი ნაშთებით, გადააქვთ მათთვის განკუთვნილ რეგისტრში (დავთარში, ბარათში, ყურნალ-ორდერში და სხვ). ე.ი. ბალანსის მუხლების მიხედვით ხსნიან ანგარიშებს, ანუ (როგორც ამბობენ) ბალანსს შლიან ანგარიშებად.

ბალანსის საფუძველზე იმდენი ანგარიში გაიხსნება, რამდენი მუხლიცაა აქტივისა და პასივი ერთად. ანგარიშებს ხსნიან ჯერ აქტივის მუხლების მიხედვით, ხოლო შემდეგ — პასივის მუხლების მიხედვით.

ბალანსის მუხლის მიხედვით ანგარიშის გახსნა იმას ნიშნავს, რომ ბალანსის კონკრეტული მუხლის სახელწოდება დავაწეროთ (თუ ის დაბეჭდილი არაა) შესაბამის რეგისტრში მოცემულ ანგარიშს და ამ მუხლის ნაშთი შევიტანოთ ანგარიშის შესაბამის სვეტში, იმავე თარიღით (იხ. გვ. 190).

ბალანსის დაშლა ანგარიშებად (ანგარიშის გახსნა).

აქტივი ბალანსი 1998 წლის 1 იანვრისათვის. პასივი

მუხლები	თანხა (ლარი)	მუხლები	თანხა (ლარი)
1. ძირითადი საშუალებები	10000	1. საწესდებო კაპიტალი	14000
2. ნედლეული და მასალები	4000	2. მოგება	2500
3. ძირითადი წარმოება	2000	3. ბანკის ვალდებულებები	3800
4. ანგარიშსწორების ანგარიში	6000	4. კრედიტორები	2700
5. დებიტორები	1000		
ბალანსი	23000	ბალანსი	23000

აქტიური ანგარიშები
ძირითადი საშუალებები

ლ	კ
6. 1998 1/1 10000	—

ლ	კ
6. 1998 1/1 4000	—

ლ	კ
6. 1998 1/1 2000	—

ლ	კ
6. 1998 1/1 6000	—

ლ	კ
6. 1998 1/1 1000	—

პასიური ანგარიშები
საწესდებო კაპიტალი

ლ	კ
6. 1998 1/1 —	6. 14000

ლ	კ
6. 1998 1/1 —	6. 2500

ლ	კ
6. 1998 1/1 —	6. 3800

ლ	კ
6. 1998 1/1 —	6. 2700

ბალანსის აქტივის მუხლის მიხედვით გახსნილ ანგარიშში საწყისი ნაშთი იწერება დებეტში, პასივის მუხლის მიხედვით გახსნილი ანგარიშში — კრედიტში, ხოლო თუ ანგარიში იხსნება აქტივისა და პასივის საერთო მუხლის მიხედვით — აქტივის ნაშთი უნდა ჩაიწეროს დებეტში, პასივისა — კრედიტში.

როცა ბუღალტრული ანგარიშების შინაარსობრივ სხვადასხვაობას ვახასიათებთ, მხედველობაში უნდა მივიღოთ ის გარემოება, რომ სამეურნეო საშუალებათა ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფება საფუძვლად უდევს როგორც ბალანსს, ისე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებს. ამით არის განპირობებული ის გარემოება, რომ ბალანსის აქტივისა და პასივის მუხლები იმავდროულად წარმოადგენენ ბუღალტრულ აღრიცხვის ანგარიშებს.

მართალია ბალანსის აქტივისა და პასივის მუხლები, თავიანთი გაზოგადების დონის მიხედვით, სრულად არ შეესაბამებიან სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების ამსახველ და მაკონტროლებელ ანგარიშებს, მაგრამ ეს არ გამორიცხავს მათ შორის შინაარსობრივ ერთიანობას. ბალანსი თავის დანიშნულებას დაკარგავდა მასში ყველა ის ანგარიში რომ იყოს შეტანილი, რომელნიც ინდივიდუალურად ასახავენ სამეურნეო საშუალებებსა და მათი ფორმირების წყაროებს მთელი სამეურნეო წლის მანძილზე.

გარდა ამისა, სამეურნეო საშუალებების ეკონომიკური დაჯგუფება (იხ. მეოთხე თავის მე-3 და მე-5 პარაგრაფები) საფუძვლად უდევს ანგარიშების შესაბამის დაჯგუფებასაც. აქედან გამომდინარე, აღრიცხვაში გამოსაყენებელი ანგარიშების ერთობლიობის ერთი ჯგუფი სამეურნეო საშუალებებს ასახავს მათი შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით, მეორე ჯგუფი — მათი ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით, ხოლო მესამე ჯგუფი — ორივე ნიშნის მიხედვით.

ანგარიშებს, რომლებიც სამეურნეო საშუალებებს ასახავენ და აკონტროლებენ შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით ეწოდება აქტიური ანგარიშები.

ანგარიშებს, რომლებიც სამეურნეო საშუალებებს ასახავენ და აკონტროლებენ ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით ეწოდება პასიური ანგარიშები.

ანგარიშებს, რომლებიც სამეურნეო საშუალებებს ასახავენ და აკონტროლებენ როგორც შედგენილობისა და განთავსების, ისე ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით ეწოდება აქტიურ-პასიური ანგარიშები.

უფრო შემოკლებულად თუ ვიტყვით, სამეურნეო საშუალებების ამსახველ და მაკონტროლებელ ანგარიშებს ეწოდება აქტიური, სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების ამსახველ და მაკონტროლებელ ანგარიშებს — პასიური, ხოლო საშუალებებისა და წყაროების ამსახველ და მაკონტროლებელ ანგარიშებს — აქტიურ-პასიური ანგარიშები.

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, ანგარიშების ასეთი დაჯგუფება დამოკიდებულია იმაზე, თუ რას ასახავს და აკონტროლებს ანგარიშების ესა თუ ის ჯგუფი: სამეურნეო საშუალებებს, მათი ფორმირების წყაროებს, თუ ორივეს ერთად.

თუ ასეთი დაჯგუფების ნიშნად მივიჩნევთ ბალანსის მხარეებისადმი დამოკიდებულებას (ნაცვლად ზემოაღნიშნულისა), მაშინ თითოეული ჯგუფის ანგარიშები შეიძლება განვმარტოთ შემდეგნაირად:

ბალანსის აქტივის მუხლების მიხედვით გახსნილი ანგარიშებს (ან ანგარიშებს, რომლებიც თავიანთი სადებეტო ნაშთებით შედიან ბალანსის აქტივში) ეწოდება აქტიური ანგარიშები. აქტიური ანგარიშები ასახავენ და აკონტროლებენ სამეურნეო საშუალებების ნაშთებს და მათში განხორციელებულ ცვლილებებს.

ბალანსის პასივის მუხლების მიხედვით გახსნილ ანგარიშებს (ან ანგარიშებს, რომლებიც თავიანთი საკრედიტო ნაშთებით შედიან ბალანსის პასივში) ეწოდება პასიური ანგარიშები. პასიური ანგარიშები ასახავენ და აკონტროლებენ სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების ნაშთებს და მათში განხორციელებულ ცვლილებებს.

ბალანსის აქტივისა და პასივის მუხლების მიხედვით გახსნილ ანგარიშებს (ანუ ანგარიშებს, რომლებიც სადებატო ნაშთით შედიან ბალანსის აქტივში, ხოლო საკრედიტო ნაშთით — პასივში) ეწოდება აქტიურ-პასიური ანგარიშები. *აქტიურ-პასიური ანგარეშები ერთსა და იმავე დროს ასახავენ და აკონტროლებენ როგორც სამეურნეო საშუალებებს, ისე მათი ფორმირების წყაროებს.*

ყოველივე აღნიშნულიდან ნათლად ჩანს ბალანსსა და ანგარიშებს შორის კავშირითიერთობაც, რაც შემდეგ ნაირად შეიძლება ჩამოვაყალიბოთ:

1. როგორც ბალანსის, ისე ანგარიშების დაჯგუფება ეფუძნება სამეურნეო საშუალებათა ეკონომიკურ კლასიფიკაციას (საშუალებებისა და წყაროების მუხლები და ანგარიშები);
2. ბალანსის მუხლები იმავდროულად არის ბუღალტრული ანგარიშები, რის გამო ანგარიშები იხსნება ბალანსის საფუძველზე, ხოლო ბალანსი დგება ანგარიშების საფუძველზე;
3. აქტივის მუხლებიც და აქტიური ანგარიშებიც ასახავენ სამეურნეო საშუალებებს და პასიური მუხლები და პასიური ანგარიშებიც ასახავენ საშუალებათა წყაროებს;
4. ბალანსის აქტივის მუხლები იგივე აქტიური ანგარიშებია, პასიური მუხლები — პასიური ანგარიშები, ხოლო ერთი აქტიური მუხლის (დებიტორები) და ერთი პასიური მუხლის (კრედიტორები) შეერთებით მიიღება აქტიურ-პასიური ანგარიში;
5. აქტიური მუხლების სახელწოდებები შეესაბამება აქტიური ანგარიშების სახელწოდებებს და პასიური მუხლების სახელწოდებები — პასიური ანგარიშების სახელწოდებებს;
6. რომელი თარიღისთვისაცაა შედგენილი ბალანსი, იმ თარიღით გადადის ნაშთები ბალანსის მუხლების მიხედვით გახსნილ ანგარიშებშიც;
7. ბალანსის მარცხენა მხარის ნაშთები ანგარიშებშიც მარცხენა მხარეს გადადის, ხოლო მარჯვენა მხარის ნაშთები — ანგარიშების მარჯვენა მხარეს.

7.3. ბრუნვები და ნაშთები

თითოეული ჯგუფის ანგარიშებში თვისებრივად ერთგვაროვანი შინაარსის ოპერაციები აისახება. აქტიურ ანგარიშებში აისახება მხოლოდ ის სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ მარტო სამეურნეო საშუალებებში, პასიურ ანგარიშებში — მხოლოდ ის სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ მარტო საშუალებათა ფორმირების წყაროებში, ხოლო აქტიურ-პასიურ ანგარიშებში — ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, რომლებიც ცვლილებებს იწვევენ როგორც სამეურნეო საშუალებებში ისე მათი ფორმირების წყაროებში.

საშუალებებისა და წყაროების ამსახველი ყოველი ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ერთმანეთის საწინააღმდეგო ოპერაციები იწერება. თუ ზრდის ამსახველი ოპერაციები ჩაიწერება ანგარიშის დებეტში, შემცირებისა იწერება მის კრედიტში და პირიქით — თუ ზრდის ამსახველი ოპერაციები ანგარიშის კრედიტში იწერება, შემცირებისა იწერება მის დებეტში. ყველა ეს, ერთდროულად, დამახასიათებელია აქტიურ-პასიურ ანგარიშებისათვის.

აქტიურ ანგარიშებში ჩანაწერების სააღრიცხვო-ეკონომიკური შინაარსი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

აქტიური ანგარიშების შინაარსის სქემა

დებეტი

კრედიტი

1. ნაშთი — სადებეტო — სამეურნეო საშუალებების ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის — 1000 ლარი.

2. ბრუნვა — საშუალებების მიღება საანგარიშგებო პერიოდში — 500 ლარი.

3. ნაშთი — სადებეტო — სამეურნეო საშუალებების ღირებულება ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის — 700 ლარი.

ბრუნვა — სამეურნეო საშუალებების გასვლა საანგარიშგებო პერიოდში — 800 ლარი.

აქტიურ ანგარიშში საბოლოო ნაშთის გამოყვანისათვის საჭიროა საწყის სადებეო ნაშთს დაემატოს დებეტის ბრუნვა და გამოაკლდეს კრედიტის ბრუნვა. ნაშთი უნდა ჩაიწეროს დებეტში. აქტიურ ანგარიშში ნაშთი შეიძლება არ დარჩეს, მაგრამ თუ დარჩა უსათუოდ იქნება დებეტის (ვინაიდან საწყისი ნაშთი და მისი ზრდა იწერება დებეტში).

მაგალითი: დავუშვათ, რომ 1998 წლის 01.01-თვის ანგარიშსწორების ანგარიშზე, ნაშთად გვქონდა 1000 ლარი. იანვარში მიღებული იქნა სულ 50000 ლარი, ხოლო გავიდა — 50550 ლარი. ამ მონაცემების მიხედვით ანგარიშსწორების ანგარიშის საწყისი სადებეტო ნაშთი შეადგენს 1000 ლარს, დებეტის ბრუნვა-50000 ლარს, კრედიტის ბრუნვა-50550 ლარს, ხოლო საბოლოო სადებეტო ნაშთი, 01.02-თვის — 450 ლარს ($1000 + 50000 - 50550$).

აღნიშნული მონაცემები „ანგარიშსწორების ანგარიშში“ შემდეგნაირად აისახება:

დ	კ
ბ. 1998 1/I 1000	—
ბრ. 50000	50550
ბ. 1998 1/II 450	—

თუ დავუშვებთ, რომ თებერვალში „ანგარიშსწორების ანგარიშიდან“ გავიდა აგრეთვე ნაშთად არსებული 450 ლარიც, მაშინ ამ ანგარიშის დებეტში ჩანაწერების ჯამი გაუტოლდება კრედიტში ჩანაწერების ჯამს ($1000 + 50000$) = ($50550 + 450$) და ნაშთი აღარ დარჩება. ასეთ მდგომარეობას ანგარიშის დახურვა ეწოდება.

პასიურ ანგარიშებში ჩანაწერების სააღრიცხვო-ეკონომიკური შინაარსი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

ბრუნვა — სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყარობის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში-15000 ლარი.

- 1 ნაშთი — საკრედიტო — საშუალებათა ფორმირების წყარობის ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის — 2000 ლარი.
2. ბრუნვა — საშუალებათა ფორმირების წყარობის გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში — 10000 ლარი.
3. ნაშთი — საკრედიტო — საშუალებათა ფორმირების წყარობის ღირებულება ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის — 700 ლარი.

პასიურ ანგარიშებში საბოლოო ნაშთის გამოყვანისათვის საჭიროა საწყის საკრედიტო ნაშთს დაემატოს კრედიტის ბრუნვა და გამოაკლდეს დებეტის ბრუნვა. ნაშთი უნდა ჩაიწეროს კრედიტში. პასიურ ანგარიშში ნაშთი შეიძლება არ დარჩეს, მაგრამ თუ დარჩა უსათუოდ იქნება კრედიტის (ვინაიდან საწყისი ნაშთი და მისი ზრდა იწერება კრედიტში).

მაგალითად: დავუშვათ, რომ 1998 წლის 01 იანვრისათვის ბანკის მოკლევადიანი სესხი გვემართა 600 ლარი. იანვარში კიდევ ვისესხეთ 1000 ლარი, ხოლო ამავე პერიოდში გადავუხადეთ 800 ლარი. ამ მონაცემების მიხედვით „ბანკის სესხების“ ანგარიშის საწყისი საკრედიტო ნაშთი შეადგენს 600 ლარს, კრედიტის ბრუნვა — 1000 ლარს, დებეტის ბრუნვა — 800 ლარს, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — 800 ლარს (600 + 1000 - 800). აღნიშნული მონაცემები „ბანკის სესხების“ ანგარიშში შემდეგნაირად აისახება:

ბანკის წინაშე ვალდებულება

დ	კ
ნ. 1998 1/1 —	600
ბრ. 800	1000
ნ. 1/11 —	800

თუ დავუშვებთ, რომ თებერვალში გადავუხადეთ აგრეთვე დარჩენილი ვალიც (800 ლარი), მაშინ „ბანკის წინაშე ვალდებულებების“ ანგარიშის კრედიტში ჩანაწერების ჯამი გაუტოლდება დებეტში ჩანაწერების ჯამს $(600 + 1000) = (800 + 800)$ და ნაშთი აღარ დარჩება (დაიხურება).

აქტიურ-პასიურ ანგარიშებში ჩანაწერების საალრიცხოვეკონომიკური შინაარსი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

**აქტიურ-პასიური ანგარიშების
შინაარსის სქემა¹**

დებეტი	კრედიტი
<p>1. ნაშთი — სადებეტო — დებიტორული დავალიანების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის.</p> <p>2. ბრუნვა — დებიტორული დავალიანების გადიდება და კრედიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში.</p> <p>3. ნაშთი — სადებეტო — დებიტორული ვალიანების ოდენობა ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის.</p>	<p>1. ნაშთი — საკრედიტო — კრედიტორული დავალიანების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის.</p> <p>2. ბრუნვა — კრედიტული დავალიანების გადიდება და დებიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში.</p> <p>3. ნაშთი — საკრედიტო — კრედიტორული დავალიანების ოდენობა ახალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის.</p>

1. ანგარიშების დაჯგუფებას აქტიურ-პასიურ ანგარიშებად ალრიცხვის ამერიკული სისტემა არ ითვალისწინებს.

როგორც ვხედავთ, აქტიურ-პასიურ ანგარიშში ერთ-დროულად არის როგორც სადებეტო, ისე საკრედიტო ნაშთი. ამასთან, დებეტის და კრედიტის ბრუნვები შეიცავენ ერთმანეთის საწინააღმდეგო შინაარსის მონაცემებს, რის გამო დებატის ბრუნვა არ შეიძლება მიემატოს საწყის სადებეტო ნაშთს. ასევე, საკრედიტო ბრუნვა ვერ მიემატება საწყის საკრედიტო ნაშთს. მითუმეტეს თითოეული მხარის შეჯამება და ურთიერთგამოკვლევა არ შეიძლება.

აქტიურ-პასიურ ანგარიშში რომ საბოლოო ნაშთები გამოვიყვანოთ, საჭიროა მისი შემადგენელი აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების ნაშთები დავადგინოთ ცალკე და პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშებისა — ცალკე. აქტიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებში ნაშთების განსაზღვრა მოხდება აქტიური ანგარიშისათვის მიღებული წესის მიხედვით, ხოლო პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებში — პასიური ანგარიშისათვის მიღებული წესის მიხედვით.

ანალიზური აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების სადებეტო ნაშთების ჯამი იქნება სინთეზური აქტიურ-პასიური ანგარიშის სადებეტო ნაშთი, ხოლო ანალიზური პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების საკრედიტო ნაშთების ჯამი — სინთეზური აქტიურ-პასიური ანგარიშის საკრედიტო ნაშთი. ნაშთები ისაზღვრება აქტიურ-პასიური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის შედგენით.

განვიხილოთ ისინი მაგალითებზე:

დავუშვათ, რომ დებიტორებიდან (მყიდველები) საანგარიშსწორებო ურთიერთობა გვექონდა „ღვინის ქარხანასთან“ და „საკონსერვო ქარხანასთან“, ხოლო კრედიტორებიდან (მიმწოდებლები) „ნავთობბაზასთან“ და „სოფლმომარაგებასთან“, რომელთა კრებსითი მონაცემები შეადგენდა (ლარებში):

1. ღვინის ქარხნის ანგარიშის საწყისი სადებეტო ნაშთი 1998 წ. 01.01-თვის შეადგენდა 3000, დებეტის ბრუნვა — 2700, კრედიტის ბრუნვა — 5000;
2. „საკონსერვო ქარხნის“ ანგარიშის საწყისი სადებეტო ნაშთი 1998 წ. 01.01-თვის იყო 2000, დებეტის ბრუნვა — 1600, კრედიტის ბრუნვა — 2800;

3. „ნავთობბაზის“ ანგარიშის საწყისი საკრედიტო ნაშთი 1998 წ. 01.01-თვის იყო 1500, დებეტის ბრუნვა — 1800, კრედიტის ბრუნვა — 600;

4. „სოფლმომარაგების“ ანგარიშის საწყისი საკრედიტო ნაშთი 1998 წ. 01.01-თვის შეადგენდა 2100, დებეტის ბრუნვა — 3000, კრედიტის ბრუნვა — 1300.

ეს მონაცემები და შესაბამისი წესებით განსაზღვრული დასენითი ნაშთები (01.02-თვის) ანგარიშებში რომ ავსახოთ, შემდეგ სახეს მიიღებს:

**დებიტორების (მყიდველების)
ანალიზური ანგარიშები**

ლ <u> ღვინის ქარხანა </u> კ	ლ <u> საკონსერვო ქარხანა </u> კ		
6.1998—1/1 3000	—	6.1998—1/1 2000	—
ბრძ. 2700	5000	ბრძ. 1600	2800
6.1/II 700	—	6.1/II 800	—

**კრედიტორების (მიმწოდებლების)
ანალიზური ანგარიშები**

ლ <u> ნავთობბაზა </u> კ	ლ <u> სოფლმომარაგება </u> კ		
6.1998წ.1/1 1500	2100	6.1998წ 1/1	2100
ბრძ. 1800	600	ბრ. 3000	1300
6.1/II —	300	6.1/II —	400

**დებიტორებთან და კრედიტორებთან
ანგარიშსწორების ანგარიში**

დ			კ
	ბ. 1998 1/1	5000	3600
	ბრ.	9100	9700
	ბ. 1/II	1500	700

**დებიტორებისა და კრედიტორების ანალიზური
ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი იანვრის თვის**

№	ანგარიშების დასახელება	ბ. 1/II-თვის		ბრუნვა იანვარის		ბ. 1/II-თვის	
		დებიტი	კრედიტი	დებიტი	კრედიტი	კრედიტი	დებიტი
1.	ღვინის ქარხანა	3000	—	2700	5000	700	—
2.	საკონსერვო ქარხანა	2000	—	1600	2800	800	—
3.	ნავთობბაზა	—	1500	1800	600	—	300
4.	სოფელმომარგება	—	2100	3000	1300	—	400
	ჯამი	5000	3600	9100	9700	1500	700

ბრუნვათა უწყისის საბოლოო სადებიტო ნაშთების ჯამი გადადის „დებიტორებთან და კრედიტორებთან ანგარიშსწორების“ სინთეზურ ანგარიშის დებიტში და გვიჩვენებს საბოლოო სადებიტო ნაშთს, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთების ჯამი გადადის კრედიტში და გვიჩვენებს საბოლოო საკრედიტო ნაშთს.

7.4. ორმაგი ჩაწერა თუ ორადი ასახვა?

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცოტა როდია ისეთი გამოთქმები (თუ ტერმინები), რომლებიც მათი ფართო გამოყენების მიუხედავად სრულყოფილად ვერ ასახავენ შინაარსს. ამის ერთ-ერთი მაგალითია „**ორმაგი ჩაწერა**“ და „**ორმაგი ბუღალტერია**“

„**ორმაგი ჩაწერა**“, მისი პირველადი და პირდაპირი გაგებით, გულისხმობს ფულად საწომში განზოგადებული სამეურნეო ოპერაციის ორჯერ ჩაწერას — ერთხელ სადებეტებელ და მეორეჯერ — საკრედიტებელ ანგარიშში.¹ ასეთ შემთხვევაში ერთი და იგივე სამუშაო (ჩაწერა) სრულდება ორჯერ, ე.ი. **ორმაგი სამუშაოს შესრულება ხდება**. სწორედ აქედან მიიღო ჩაწერის ამ ხერხმა სახელწოდება **ორმაგი ჩაწერა**.

აქედან ნათლად ჩანს, რომ ამ ხერხის სახელწოდება ჩაწერის ოდენობით, ჯერადობით არის განპირობებული: ორჯერ ჩაწერას უწოდებენ *ორმაგ ჩაწერას*, სამჯერ ჩაწერას — *სამმაგს*, ოთხჯერ ჩაწერას — *ოთხმაგს* და ა.შ.

ორმაგი ჩაწერა წარმოიშვა იტალიაში და განეკუთვნება იმ პერიოდს (1250-1350წწ), როცა ბუღალტრული აღრიცხვა ჯერ კიდევ ფორმირების საწყის სტადიაში იმყოფებოდა.² მას შემდეგ 700 წელზე მეტი გავიდა და ამ ხნის განმავლობაში ბუღალტრულმა აღრიცხვამ მრავალი არსებითი ხასიათის სრულყოფა-განვითარება განიცადა, რამაც სათანადო წანამძღვრები შექმნა *რუსეთში მე-19-ე საუკუნის პირველი მეოთხედიდან ბუღალტრული აღრიცხვის მეცნიერულ საფუძველზე დამუშავებისათვის, ხოლო საუკუნის ბოლო მეოთხედში - მისი მეცნიერულ დარგად ჩამოყალიბებისათვის*.

რაც შეეხება მე-20-ე საუკუნეს, იგი *ბუღალტრული აღრიცხვის მეცნიერული სრულყოფის საუკუნედ უნდა მივიჩნიოთ*.

1. რთულ კორესპონდენცია შემდგომი პერიოდისათვისაა დამახასიათებელი.
2. რუსეთში იგი გავრცელდა 1809 წლიდან კ.ი. არნოლდისა და ი. ახმატოვის ორიგინალური შრომების გამოცემის შემდეგ.

ასეთ ვითარებაში ბუნებრივია სრულყოფა-განვითარება განიცადა ორმაგი ჩაწერის ხერხმაც.

თუ ამ ხერხის შინაარსს გავიაზრებთ და გამოთქმა ორმაგის ფუნქციურ როლს გავითვალისწინებთ, ნათლად დავრწმუნდებით, რომ ფორმა შინაარსს ველარ შეესაბამება.¹

ეს შესაბამისობანი ძირითადად შემდეგში მდგომარეობს:

პირველი — ორმაგი ნიშნავს გაორკეცებულ სიდიდეს, ორჯერ მეტს,^{2,3,4,5} ე.ი. ორის ნაცვლად — ოთხს, ოთხის ნაცვლად — რვას და ა.შ. მაგალითად: ნორმის ორმაგად შესრულება ნიშნავს ორჯერ, ორჯერ მეტ გამომუშავებას, ანუ გამომუშავების ნორმის 200 %-ით შესრულებას, ორმაგი მოსავალი ორჯერ მეტია გეგმურ მოსავალზე, ორმაგი ხარჯი საჭიროზე ორჯერ მეტია და ა.შ. ასეთივე შინაარსითა და გაგებით აღიქმება გამოთქმები: ორმაგი შრომა, ორმაგი დატვირთვა, ორმაგი ანაზღაურება, ორმაგი სივანე (ორგანი) და სხვა, რასაც ასახვის ამ ხერხის შინაარსთან არავითარი საერთო არ აქვს, პირიქით — ამახინჯებს მისი ნამდვილი არსის გაგებას;

მეორე — გამოთქმა ორმაგი ნათლად ადასტურებს, რომ აქ აქცენტი გადატანილია ჩაწერის რაოდენობრივ (რიცხობრივ) მხარეზე. ე.ი. წინა პლანზე წამოწეულია რაოდენობრივი მხარე, ხოლო შინაგანი, თვისებრივი მხარე — მიჩქმალულია, მაშინ როცა აქ მთავარია შინაარსი, თვისებრივი მხარის წარმოჩენა, რაც საშუალებას მოგვცემს ეს ხერხი წარმოგვიდგეს როგორც ბუნებრივი აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი;

მესამე — სამეურნეო ოპერაციების ანგარიშებში ასახვის ეს ხერხი ყალიბდება არა ორმაგობით, არამედ ორადობით, ვინაიდან ორადი ასახვა გულისხმობს სამეურნეო ოპერაციის ორმხრივ, ორად (და არა ორმაგ) ასახვას ერთი მხრივ სადებეტებელ და მეორე მხრივ — საკრედიტებელ ანგარიშებში;

1. იხ 7.4. და 7.5. ისინი საეურნალო სტატისტიკა, მაგრამ მიზანშეწონილად ვცანით მათი უცვლელად შეტანა სახელმძღვანელოშიც.

2. რუსულ-ქართული ლექსიკონი, თბილისი, 1985, გვ.134.

3. ქართული ენის განმარტებითი ლექსიკონი, ტ.VI, თბილისი, 1960, გვ.54.

4. С.И. Ожегов, Словарь русского языка, М., 1960, с.148.

5. რუსულ-ქართული ლექსიკონი, ტ.I, თბილისი, 1956, გვ.288

მეოთხე — რთული სამეურნეო ოპერაციის დროს (როდესაც ერთმანეთთან კავშირდება აღრიცხვის ორზე მეტი ობიექტი), ორმაგი ჩაწერა თავის შინაარსს კავავს, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში საჭიროა იმდენჯერ ჩაწერა, რამდენი ანგარიშიცაა ერთმანეთთან კორესპონდენციაში;

მეხუთე — ასახვის ამ ხერხის შინაარსისადმი ორმაგი ჩაწერის შეუსაბამობა თვალსაჩინოდ იგრძნობა ჰადრაკულ პრინციპზე აგებული ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმირებისა და რეგისტრების გამოყენებისას, როცა ერთჯერადი ჩაწერით მიიღება ორადი ასახვა და მთლიანად გამორიცხულია ორმაგი ჩაწერისათვის დამახასიათებელი ტექნიკურ-მექანიკური მხარე.

ყოველივე ეს შეუმჩნეველი არ დარჩენილა ამ დარგის სპეციალისტებს. მიმდინარე საუკუნის 70-იანი წლებიდან აშკარად იგრძნობა ასახვის ამ ხერხისადმი შესატყვისი ტერმინის გამონახვის მცდელობა. მეორენაირად რომ ვთქვათ, სააღრიცხვო-სალიტერატურო მიმოქცევაში შედის ორადი ასახვა (двойственное отражение) ნაცვლად ორმაგი ჩაწერისა (двойная запись).

ეს ცვლილება სულ უფრო თვალსაჩინო ხდება როგორც მონოგრაფიულ გამოკვლევებში, ისე სასწავლო-სააღრიცხვო ლიტერატურაში (ძირითად და დამხმარე სახელმძღვანელოებში, სალექციო კურსებსა და მეთოდურ მითითებებში, სასწავლო პროგრამებსა და სპეციალურ ჟურნალებში და სხვ. თანაც ყოველივე ეს დამახასიათებელია როგორც რუსულ, ისე ქართულ ენაზე.

რუსული ლიტერატურიდან განსაკუთრებით აღნიშვნის ღირსია პროფ. ი.ვ. მალიშევის მონოგრაფია, რომელიც სპეციალურად ეძღვნება ბუღალტრულ აღრიცხვაში ორადობის თეორიის დასაბუთებას.¹ მისი მიმოხილვის დრო და ადგილი აქ არ არის. ვიტყვი მხოლოდ იმას, რომ მონოგრაფიამ სპეციალისტების დადებითი შეფასება დაიმსახურა. ნაშრომში მეცნიერულად გაანალიზებულ-გაშუქებულია ორადი ასახვის თეორიის ისეთი საკვანძო საკითხები, როგორიცაა: რეგისტრაციის ორადობა, საშუალებათა წრებრუნვის

1. И. В. Малышев, Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете, М., „Статистика“, 1971.

ორადი ასახვა, ჩანაწერთა ორადობის ობიექტური აუცილებლობა, სამეურნეოანგარიშიანი ურთიერთობის ორადი ხასიათი, ორადობის მექანიზმი და სხვ. (ხაზგასმა ყველგან ჩვენია ი.გ.).

საკითხების ჩამონათვალდანაც ნათლად ჩანს, რომ სალიტერატურო მიმოქცევაში შეყვანილია ორადი ასახვა ნაცვლად ორმაგი ჩაწერისა, ეს მითუფრო დასაბუთებულად და ხელშესახებად იგრძნობა ნაშრომის შინაარსში.

საინტერესოა როგორ გამოეხმაურა ამ საკითხს შემდგომ პერიოდში გამოცემული სახელმძღვანელო ხასიათის ლიტერატურა?

პროფ. ი.ვ. მალიშევის სასარგებლოდ თავიანთი მოსაზრება მკაფიოდ და ცალსახად გამოიხატა არაერთმა თვალსაჩინო მოღვაწემ. მაგალითად: 1976 წელს გამოიცა პროფ. პ.ნ.ხილჩუკის დამხმარე სახელმძღვანელო, სადაც ცალკე საკითხადაა განხილულ-განზოგადებული სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვა, რაც იმაზე მიგვითიებს, რომ იგივე აზრისაა ამ საკითხზე პროფ. პ.ნ.ხილჩუკიც.¹

ასეთივე მდგომარეობაა ამავე წელს გამოცემულ პროფ. ა.თ. გალკინის და სხვ. დამხმარე სახელმძღვანელოში, სადაც სპეციალური პარაგრაფი ეძღვნება ორადობის თეორიის დასაბუთებას.²

პროფ. ი.ვ. მალიშევის ზემოაღნიშნული მოსაზრება განზოგადებულ იქნა მისივე ავტორობით 1981 წელს გამოცემულ დამხმარე სახელმძღვანელოში, სადაც ცალკე პარაგრაფად (3.4) არის განხილულ-დასაბუთებული „ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვის მექანიზმი“.³

ამ თვალსაზრისით აღნიშვნას იმსახურებენ აგრეთვე ცნობილი მოღვაწეები პროფ. ვ.თ.პალი და პროფ. ი.ვ. სოკოლოვი. 1984 წელს გამოვიდა მათი დამხმარე სახელმძღვანელო,⁴ სადაც შესაბამის საპროგრამო საკითხებზე მსჯელობის დროს, მთავარი ფუნქცია დაკისრებული აქვს ორად ასახვას, ხოლო ორმაგი ჩაწერა უკანა პლანზეა გადატანი-

1. П.Н. Хильчук, Основы бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях, М., 1976, с.19-22

2. А.Ф. Галкин и др. Теория бухгалтерского учета, М., 1976, с.52-53.

3. И.В. Малышев, теория бухгалтерского учета, М., 1981, с..52-60.

4. В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, Теория бухгалтерского учета, Москва, 1981, 56-58, 85, 92, 99.

ლი. ამის ნათელი დადასტურებაა თუნდაც ის ფაქტი, რომ ხსენებული დამხმარე სახელმძღვანელოს (4.3) პარაგრაფს ეწოდება „ინფორმაციის **ორადი ასახვა**“. უფრო მეტი, ამ პარაგრაფის ერთ-ერთი საპროგრამო საკითხი დასაბუთებულია როგორც „**მონაცემთა ორადი ასახვის თეორიის დასაბუთება**“ (ხაზგასმა ყველგან ჩვენია ი.ვ.).

ეს მოსაზრებები კიდევ უფრო სიციხადითაა გაშუქებული მათივე ავტორობით 1988 წელს გამოცემულ სახელმძღვანელოში,¹ სადაც 6-ჯერ ხაზგასმითაა ფორმულირებული ინფორმაციის **ორადი ასახვა** და აქაც ცალკე ქვესაკითხადაა გამოყოფილი „**მონაცემთა ორადი ასახვის მეთოდის დასაბუთება**“ (გვ.101) და სხვ.

მსგავსი მოსაზრებების მოტანა შორს წაგვიყვანდა, ვიტყვით მხოლოდ იმას, რომ **ორმაგი ჩაწერის შეცვლა ორადი ასახვით** (თუ მისი ცდა), არის **აღრიცხვის მეთოდის ამ ელემენტის შინაარსის შესაბამისი სახელწოდების მონახვისათვის ზრუნვა და დადებით მოვლენად მიგვაჩნია.**

რაც შეეხება ამ საკითხის მდგომარეობას ქართულ სააღრიცხვო ლიტერატურაში:

საქართველოში საბჭოთა ხელისუფლების ბატონობის წლებში ქართულ სააღრიცხვო ლიტერატურაშიც, როგორც წესი, გაბატონებული იყო (და დღესაც არის) **ორმაგი ჩაწერა**, თუმცა მიმდინარე საუკუნის 70-იანი წლების დასაწყისიდან აქ მკვეთრად წამოიჭრა საკითხი **ორმაგი ჩაწერის ორადი ჩაწერით შეცვლის** შესახებ. მაგალითად, 1971 წლის 24 მაისს საქართველოს სსი-ის სტატისტიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის კათედრამ მოიწონა და რეკომენდაცია მისცა დასაბუქდად ი. გოდერძიშვილის სასწავლო დანიშნულების ნაშრომს „**ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგადი თეორია**“, სადაც პირველად ცალსახად დაისვა ეს საკითხი (თუმცა, გამოცემისათვის საჭირო პროცედურების ჩატარების შემდეგ, ნაშრომი 1972 წელს გადაეცა ხსენებული ინსტიტუტის გამომცემლობას, ხოლო სტამბური წესით გამოიცა 1974 წლის დასაწყისში).²

1. В.Ф. Палый, Я.В.Соколов, Теория бухгалтерского учета, М.,1988,с.94-101

2. ი.გოდერძიშვილი, ბუხალტრული აღრიცხვის ზოგადი თეორია, ძბილისი, 1974

ნაშრომის ღირსების რედაქტორისეული (დოც. გ.სალუქვაძე) შეფასებების ჩამონათვალის მე-3 პუნქტში ვკითხულობთ: „არაერთი საკითხი სრულიად ახლებურად, მეცნიერული შემოქმედების საფუძველზეა გაშუქებული“ ასეთი შეფასების ერთ-ერთი ობიექტი იყო ნაშრომის №31 — „ანგარიშებში ოპერაციების ორადი ჩაწერა და მისი დასაბუთება“, რომელშიც შევეცადეთ დაგვესაბუთებინა წარმოების პროცესის ორადი ხასიათი (საერთოდ) და შრომისა და წარმოების საშუალებების ორადი ხასიათი (კერძოდ) და აქედან გამომდინარე აგვეხსნა სამეურნეო ოპერაციებისა და მათი თანხების ორადობის არსი.

ამ მოსაზრებამ სპეციალისტთა არაერთგვაროვანი რეაქცია გამოიწვია. როგორც არაიშვიათად ხდება, ვინც ამ მომენტს პირად საუბარში თვალსაჩინო მიღწევად მითვლიდა, კულისებში საწინააღმდეგო აზრების გავრცელება დაიწყო, რამაც ცარყოფითი დალი დაასვა წიგნის მეორე გამოცემას.

1977 წელს სახელმძღვანელოს გრიფით გამოიკა ხსენებული ნაშრომის მეორე გამოცემა, რომლის სპეცრედაქტორად შევარჩიეთ იმდროისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიაში ყველაზე კომპეტენტური პიროვნება დოც. გ.კ. გურგენიძე. მან ბრწყინვალედ შეასრულა თავისი მოვალეობა, მაგრამ, როცა ამ საკითხს შეეხებთ, კატეგორიულად უარყო ორმაგის ორადით შეცვლა იმ მოტივით, რომ ორმაგი ჩაწერა და ორმაგი ბუღალტერია ძვალსა და რბილში აქვს გამჭდარი თეორეტიკოსებსაც და პრაქტიკოსებსაცო, რის გამო მათ შეცვლაზე ამჯერად თავი შევიკავოთო.

ვგრძენი, რომ აზრი არ ჰქონდა წინააღმდეგობას და დავთანხმდი დამეტოვა ორმაგი ჩაწერა. სამაგიეროდ, 1983 წელს გამოცემულ სახელმძღვანელოში („ბუღალტრული აღრიცხვა კოლმეურნეობებსა და საბჭოთა მეურნეობებში“) და 1985 წელს გამოცემულ „ბუღალტრულ ცნობარში“, სადაც კი სიტყვა ორმაგი ვახსენე, იქვე ფრჩხილებში მივუთითე ორადი, რითაც ეს ნაკლი ნაწილობრივ მაინც გამოვასწორე. სრულად გამოსწორება კი წინამდებარე სახელმძღვანელოში მოხერხდა.

მისასალმებელია, რომ 1997 წლიდან უკვე გამოჩნდა პოპულარული სააღრიცხვო ლიტერატურა, რომელშიც გაბედულად შეევიდა მოქმედებაში გამოთქმა ორადი ნაცვლად ორმაგისა.¹⁻²

1. რევაზ ძაძაძია, ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების სამეწარმეო-სამართლებრივი საფუძვლები, თბილისი, 1997, გვ.50,56.

2. ასევე ითქმის ამ ცვლილებების შესახებ ჟურნალ — „ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგებაში“, 1978, №№4,5,6,7,8.

იმედი უნდა ვიქონიოთ, რომ ამ დარგის სპეციალისტები სიღრმისეულად გააჩალიჩებენ ზემოაღნიშნულ ცვლილებების არსს და გამოთქვამენ თავიანთ არგუმენტულ მოსაზრებებს. ეს საშუალებას მოგვცემს დავამკვიდროთ აღრიცხვის მეთოდის ამ ელემენტის შინაარსის შესაბამისი გამოთქმა, რაც თანაბრად სავალდებულო იქნება გამოსაყენებლად ყველასათვის, ვისაც კი იგი შეეხება.

ზემოაღნიშნულისგან განსხვავებით არსებობს აგრეთვე ორმაგი ჩაწერა და ორმაგი ბუღალტერიაც, მაგრამ სრულიად განსხვავებული გაგებით. როგორც ცნობილია, საქართველოს სოციალურ ცხოვრებაში აშკარად გამოიკვეთა მდიდართა ელიტა. ისინი სხვადასხვა წყაროების ხარჯზე არიან გამდიდრებულნი. ზოგიერთი მათგანი პატიოსანია, მაგრამ არიან თაღლითობითა და ძარცვა-გლეჯვით გამდიდრებულნი — საქმოსნები და მაფიოზები, რომლებიც საქმიანი ადამიანების თუ ბიზნესმენების ნიღბებით ძარცვავენ სახელმწიფოს და ალატაკებენ ისედაც გაძვალტყავებულ მშრომელ მოსახლეობას. სწორედ ასეთებმა ჩაიგდეს ხელში სახელმწიფო ქონების მნიშვნელოვანი ნაწილი: ფაბრიკები, ქარხნები, ცაფკრო და საყოფაცხოვრებო მომსახურების ობიექტები, მიწის მასივები, ფერმები, ტექნიკური სარემონტო სადგურები და სხვ. ასეთ „ადამიანებს“ თაღლითური და ყაჩაღური გზით გამდიდრება ცხოვრების მიზნად აქვს გამზდარი და ყოველგვარ სისაძაგლეს კადრულობენ მიზნის მისაღწევად. მათ კანონიერად გაიხადეს სახელმწიფოსათვის შემოსავლის დამალვა, სახელმწიფოსაგან მიღებული მომსახურების საზღაურის შემცირება და სხვ, რასაც აღრიცხვის მონაცემთა გაყალბებით აღწევენ. *აი, სწორედ მათ შემოიღეს პრაქტიკაში ორმაგი ჩაწერა და ორმაგი ბუღალტერია: ერთი თავისთვის, რომელიც სინამდვილეს ასახავს და მეორე — სხვისთვის (ზემდგომი და მაკონტროლებელი ორგანოებისათვის), რომელიც გაყალბებულ მონაცემებზეა აგებული. ასახვა კი, ორივე შემთხვევაში, ორადი სისტემით ხდება.*

ბოლოს, მკითხველს ისიც გვინდა შევასენოთ, რომ *двойственный*-ს ქართული შესატყვისი ორადი ჩვენი შემოქმედება არ არის. იგი ნააზრევია ისეთი გამოჩენილი მოღვაწეებისა, როგორებიც იყვნენ: პაველ იაშვილი (რომელმაც შეასრულა კ.მარქსის „კაპიტალის პირველი ტომის ახალი თარგმანი), იოსებ ბაჯაძე, პაატა გუგუშვილი, აპალონ ნუცუბიძე და სხვ. (კ.მარქსის დასახელებული ნაშრომის სარედაქციო კომისიის წევრები).

7.5. ორადი ასახვის არსი და აუცილებლობა

იმისათვის, რომ ნათლად გავერკვეთ ორადი ასახვის არსში, საჭიროა გამოვარკვიოთ მისი წარმოშობის მიზეზი, ანუ პასუხი გავცეთ შემდეგ ორ კითხვას: 1. რატომ არის რომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ერთდროულად იწვევს ორ სხვადასხვა ცვლილებას; 2. რა არის მიზეზი იმისა, რომ ორადი ასახვის ხერხი 700 წელზე მეტი ხნის განმავლობაში უცვლელად გამოიყენება ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში?

დადგენილია, რომ იტალიელი ვაჭრები ორმაგი ჩაწერის სახით ცნობილ ორადი ასახვის ხერხს კომერციული (სავაჭრო) საქმიანობის აღსარიცხვად ჯერ კიდევ 1250-1350 წლებში იყენებდნენ. ეს ნათლად მიგვითითებს იმაზე, რომ „ორმაგი ჩაწერა“ და „ორმაგი ბუღალტერია“ წარმოშვა სასაქონლო-ფულადი ურთიერთობის განვითარებამ. თანაც იგი დამკვიდრდა თითქმის 200 წლით ადრე ლუკა პაჩიოლის პირველი ნაბეჭდი წიგნის („ტრაქტატი ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“ — 1494წ.) გამოქვეყნებამდე. უფრო მეტიც, „ორმაგი ჩაწერა“ იმდენად ფართოდ დამკვიდრდა აღრიცხვის პრაქტიკაში, რომ იგი ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიაში ორმაგი ჩაწერის კანონად აღიარეს.

ორად ასახვას, მიუხედავად მისი მოქმედების ხანგრძლივობისა, დღესაც გაბატონებული ადგილი უჭირავს ცივილიზებული სახელმწიფოების ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში. ეს ნამდვილად ადასტურებს იმას, რომ ორადი ასახვა საყოველთაო ხასიათის მეთოდური ხერხია და მისი გამოკვლევა შესაძლებელია მხოლოდ საზოგადოებრივი აღიარებული მეთოდური მიდგომის მეოხებით. მეორენაირად თუ ვიტყვით, ორადი ასახვის თეორიის დასაბუთება შეუძლებელია რომელიმე ცალკე აღებული თეორიული არგუმენტების მოშველიებით. სწორედ ამით აისახება ის გარემოება, რომ განვლილი 700 წლის განმავლობაში ჩამოყალიბებული „ორმაგი ჩაწერის“ თეორიებიდან (იურიდიული, სამართლებრივი, გაცვლითი, მათემატიკური (ორი მწკრივი ანგარიშების), ფილოსოფიური

(მიზეზობრივი) და სხვა ვერცერთმა საერთო აღიარება ვერ მოიპოვა.¹ აქვე ხაზგასმით გვინდა ავლნიშნოთ ის გარემოებაც, რომ ორადი ასახვის თეორიის კვლევისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ არა მოცემული სახელმწიფოებრივი წყობილების დროს გაბატონებული კონკრეტული იდეოლოგიით და მისი მოთხოვნების რეალიზაციის საჭიროებით, არამედ წმინდა მეცნიერული მოსაზრებებით, ქვეშა-რიტი შედეგების მიღწევის საჭიროებით.

ქვეშარიტებისათვის, ორადი ასახვის თეორიის გამოკვლევისას, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული შემდეგი გარემოებანიც:

1. გამოკვლევის მიზანი და მისი მოქმედების არე — მასშტაბი;
2. მოვლენების შესწავლისადმი მიდგომა (გამოკვლევის მიზნის მისაღწევად გამოყენებული ხერხი);
3. შესასწავლი საგნის ინფრასტრუქტურა;
4. რატომ ხდება ცვლილებები ტოლი თანხებით?

ცნობილია, რომ ყოველგვარ კვლევას თავისი მიზანი გააჩნია. ამასთან, გამოკვლევის მიზანი შეიძლება იყოს კონკრეტული ან ზოგადი. ამისდა შესაბამისად, ზოგიერთი მათგანის გამოყენების სფერო შეზღუდულია, მცირე მასშტაბისა, ხოლო ზოგიერთისა — ფართო (რეგიონის, ქვეყნის, საერთაშორისო) მასშტაბის.

ორადი ასახვის თეორიის კვლევის მიზანი სცილდება რეგიონის თუ ქვეყნის მასშტაბს. იგი საერთაშორისო მასშტაბს ღებულობს. როგორც ავლნიშნეთ, ამას ადასტურებს ის ფაქტი, რომ ორადი ასახვის თეორია, თავის 700 წლოვანი ისტორიის მიუხედავად, დღესაც წარმატებით გამოიყენება მსოფლიოს ცივილიზებული ქვეყნების ბულალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში. აქედან გამომდინარე მისი კვლევის მიზანიც საერთაშორისო მასშტაბისაა, ზოგადსაკაცობრიო დანიშნულებისაა.

სწორედ ეს გვაძლევს საფუძველს დავასკვნათ, რომ ორადი ასახვის თეორიის კვლევა უნდა ეფუძვნებოდეს საყოველთაოდ

1. აქ მხედველობაში არ გვაქვს მიმდინარე საუკუნის 70-იანი წლებიდან შემოსული ახალი მოსაზრებები, რომელთაც მეცნიერული აპრობაცია ჯერ არ გაუვლია.

აღიარებულ ზოგად კანონზომიერებებს, რომელიც ობიექტურ, ჩვენი ნებისაგან დამოუკიდებელ რეალობას ასახავს, მის ძირითად დებულებებს განაზოგადებს და ყველა მეცნიერების საგნისა და მეთოდის ზოგადთეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს. ასეთ მეცნიერებას მიეკუთვნება *შემეცნების თეორია* — ფილოსოფია.

ცნობილია, რომ გარდა სინამდვილის გარკვეული, სპეციფიკური სფეროებისა, არსებობს აგრეთვე ისეთი ფაქტი სინამდვილისა, რომელსაც არც ერთი კონკრეტული დარგი მეცნიერებისა არ სწავლობს. ასეთია თვითონ შემეცნება, შემეცნების პროცესი როგორც საგანი, რომელსაც შემეცნებას თეორია (ფილოსოფია) სწავლობს.

შემეცნების თეორია პირდაპირი გაგებით დალექტიკაა, მეცნიერული მოძღვრებაა მოძრაობისა და განვითარების შესახებ. იგი განსაკუთრებული მეცნიერებაა, რომელიც შეისწავლის ყოველგვარი მოძრაობის, ცვლილებებისა და განვითარების ყველაზე ზოგად კანონზომიერებებს. განვითარების ზოგადი კანონების ცოდნა კი შესაძლებლობას გვაძლევს გავერკვეთ წარსულში, სწორად გავიგოთ მიმდინარე პროცესები და განვპროგნოზოთ მომავალი. ამიტომ იგი წარმოადგენს კვლევისა და შედეგებზე დაფუძნებული პრაქტიკული მოქმედებისათვის მიდგომის ხერხს. უფრო მეტიც, დიალექტიკა განიხილება არა როგორც მხოლოდ მეცნიერული თეორია მოძრაობისა და განვითარების შესახებ, არამედ როგორც *შემეცნების მეთოდი და როგორც სახელმძღვანელო მოქმედებისათვის*. (ხაზგასმა ჩვენია ი.გ.).

შემეცნების თეორია დიალექტიკის კანონებს ეყრდნობა, რომელთაც საყოველთაო ხასიათის გამო, მეთოდოლოგიური მნიშვნელობა აქვთ. ისინი წარმოადგენენ მითითებებს კვლევისათვის, ორიენტირებს შემეცნების გზაზე. მათ შეუძლიათ საიმედო ორიენტირები იყვნენ როგორც საზოგადოებრივ, ისე საბუნებისმეტყველო მეცნიერებათა დარგშიც.

ბუნების, საზოგადოებისა და ადამიანის აზროვნების განვითარების ყველაზე უფრო ზოგადი კანონების გახსნით მატერიალისტური დიალექტიკა ადამიანებს აძლევს რეალური სამყაროს შემეცნებისა და ამ შემეცნებაზე დაყრდნობით მისი პრაქტიკულად გარდაქმნის მეცნიერულ მეთოდს. როცა ვიცით როგორ ხდება განვითარება, იგი შესაძლებლობას გვაძლევს გავიგოთ, თუ როგორ უნდა შევისწავლოთ განვითარებადი სინამდვილე და როგორ გამოვიყენოთ იგი.

ცხადია აგრეთვე ისიც, რომ სინამდვილის სპეციფიკური სფეროების შესწავლისას, ყოველი სპეციალური მეცნიერება გულისხმობს და იყენებს ისეთ ცნებებს — კატეგორიებს, როგორცაა კანონი, კეშმარიტება, მიზეზობრიობა, არსება, რომელთა გარეშე ეს მეცნიერებანი ვერ განახორციელებენ თავიანთ მიზანს, ვერ გამოიკვლევენ საგანს, მათი კვლევის ობიექტს.

ყოველივე ეს თანაბრად ეხება ბუღალტრულ აღრიცხვის მეცნიერებას საერთოდ და ორადი ასახვის თეორიას კერძოდ. მაშასადამე, მხოლოდ დიალექტიკის საყოველთაოდ აღიარებული კვლევისა და მეთოდოლოგიის გამოყენებით შეიძლება კეშმარიტად მეცნიერული შემეცნება.

ყოველი მოვლენა უნდა განვიხილოთ და შევისწავლოთ მოძრაობის, ცვლილებისა და განვითარების მდგომარეობაში, ურთიერთკავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში. სწორედ ასეთ განაპერში უნდა იქნეს შესწავლილი ორადი ასახვის თეორიაც, წინააღმდეგ შემთხვევაში (როგორც ავლნიშნეთ) კვლევის შედეგები მეცნიერული დასკვნების მისაღებად არ გამოდგება.

როცა უკვე ცნობილია საყოველთაო ხასიათის კვლევის მეთოდოლოგია, საჭიროა განისაზღვროს კვლევის საგანი, ჩვენთვის — ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი.

ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი, ზოგადი გაგებით, არის წარმოების პროცესი, რომელიც უაღრესად მრავალგვარი და მრავალწახნაგოვანი შედგენილობისაა. წარმოების პროცესში ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს შრომას, შრომის საგანს და შრომის საშუალებებს. მეორენაირად თუ ვიტყვით, ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით შეისწავლება ერთმანეთთან განუყოფელ კავშირურთიერთობასა და ურთიერთგანპირობებულობაში მყოფი ცოცხალი და განვითარებული შრომა, მოძრაობაში მყოფი ღირებულება, ამ ღირებულების ზრდა.

აქედან გამომდინარე საბოლოო დასკვნა: თუ წარმოების პროცესი (ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი) ერთმანეთთან განუწყვეტელ კავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში მყოფ შრომას, შრომის საგანს და შრომის საშუალებებს გულისხმობს (და ეს კი უდავო კეშმარიტებაა) იგი თავისთავად მიგვანგიშნებს იმაზე, რომ წარმოების პროცესი ორადი ხასიათისაა. ეს იმასაც ნიშნავს, რომ ორადი ხასიათისაა აგრეთვე შრომა, შრომის საგანი და შრომის საშუალებები.

ასევე ითქმის სამეურნეო ოპერაციების შესახებ.

წარმოების პროცესი (სამეურნეო საქმიანობა) ერთმანეთთან განუყოფელ კავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში მყოფი სამეურნეო ოპერაციების ერთობლიობაა. ამდენად, *სამეურნეო ოპერაცია წარმოების პროცესის უმცირესი და უმარტივესი შემადგენელი ნაწილია — მიკრო პროცესია. ამიტომ ორადი ხასიათი მისთვისაც თანაბრად დამახასიათებელია.*

თუ კიდევ დავაკონკრეტებთ, წარმოების პროცესში მოვლენათა შორის განუყოფელი კავშირი აღრიცხვის კონკრეტულ ობიექტებს შორის განუყოფელი კავშირი და ურთიერთგანპირობებულობაა. ეს განპირობებებს იმას, რომ ერთი ობიექტის ცვლილება იწვევს მეორე ობიექტის ცვლილებას და პირიქით. ასეთი კავშირურთიერთობა და ურთიერთგანპირობებულობა დამახასიათებელია წარმოების პროცესისათვის საერთოდ და მისი შემადგენელი ნაწილებისათვის კერძოდ. ამიტომ *ორადი ხასიათის შემონე წარმოების პროცესი ორადი ასახვის ხერხით უნდა აისახოს შესაბამის ბულალტრულ ანგარიშებშიც.*

აქვე უნდა შევნიშნოთ ერთი გარემოებაც:

აღრიცხვის კონკრეტულ ობიექტებს შორის ცვლილებებს ზოგიერთი ავტორი სამეურნეო ოპერაციების აქტიური როლით, მათი ქმედითუნარიანობით ხსნის, რაც არ არის სწორი. სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები განპირობებულია არა თვით ოპერაციების (როგორც სამეურნეო საქმიანობის ელემენტის) ფუნქციური როლით, მათი ქმედითუნარიანობით, არამედ იმით, რომ ყოველი მათგანი, თავისი შინაგანი ბუნებით, შინაგანი არსით ორადი ხასიათისაა. ორადია იმიტომ, რომ თვით წარმოების პროცესს აქვს ორადი ხასიათი. ეს კი ადამიანის ნებისაგან დამოუკიდებელი რეალობაა, ობიექტური სინამდვილეა.

მაშასადამე, *ორადი ასახვა არის ობიექტური რეალობის შესაბამისი ასახვა. ამიტომეა, რომ ორადი ასახვის ხერხის გამოყენებამ საუკუნეებს გაუძლო.*

ახლა კი იმის შესახებ, თუ როგორ წარმოგვიდგება წარმოების პროცესის ორადი ხასიათი შემადგენელი „კომპონენტების“ მიხედვით:

შრომის ორადი ხასიათი იმაში მდგომარეობს, რომ იგი ერთდროულად გულისხმობს, ერთი მხრივ, ადამიანის პოტენციური

ენერჯის (კუნთების, ტვინის, ნერვების) დახარჯვას, ანუ წარმოების ხარჯების გადიდებას, ხოლო მეორე მხრივ — მომუშავეთათვის კუთვნილი საზღაურის ფორმირებას. ეს ერთი და იგივე პროცესია. აბა ვინმემ ცადოს და ერთმანეთისაგან გამიჯნოს შრომის ხარჯვა და მისი კუთვნილი საზღაურის ფორმირება. ეს შეუძლებელია, რადგან მათ შორის განუყოფელი კავშირია და ერთმანეთს განაპირობებენ — დახარჯული შრომა განაპირობებს კუთვნილი ანაზღაურების ფორმირებას და პირიქით — კუთვნილი ანაზღაურება არ არსებობს შესაბამისი შრომის დახარჯვის გარეშე. სწორედ ესაა ამ მოვლენის ორადი ხასიათი და იგი ასეთივე განაპირობებენ უნდა აისახოს ანგარიშებშიც. თანაც თანატოლი თანხებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში აღრიცხვა ობიექტური სინამდვილის რეალური ამსახველი ვერ იქნება და ბუღალტრული აღრიცხვაც ვერ შეასრულებს წარმოების კონტროლისა და აზრობრივი განზოგადების დიდმნიშვნელოვან ფუნქციას.

წარმოების პროცესში მყოფი შრომის საგანიც ორადი ხასიათისაა და ის მხოლოდ მისი მოძრაობისას ვლინდება. როცა მაგალითად, ხორბლის თესლი საწყობში იმყოფება, იქ არ ჩანს მისი ორადი ხასიათი, მაგრამ საკმარისია ვინმემ გაიწეროს იგი დანიშნულების მიხედვით გამოსაყენებლად, რომ მაშინათვე გამოქვავდებოდა მისი ორადი ხასიათი — მცირდება მისი მარაგი მატერიალურად პასუხისმგებელ პირთან და იზრდება მეორესთან. ასევე მისი მოხმარების დროს — მოხმარებული თესლით ერთდროულად იზრდება წარმოების ხარჯები და მცირდება მატერიალურად პასუხისმგებელ პირზე რიცხული ფასეულობა. ეს ცვლილებები ანგარიშებშიც შესაბამისად, ორადი ასახვის ხერხით აისახება:

პირველ შემთხვევაში

დებეტი — დასათესად ხორბლის მიმღების (ბრიგადირის) ანგარიში

კრედიტი — საწყობიდან თესლის გამცემის ანგარიში

მეორე შემთხვევაში

დებეტი — წარმოების ხარჯების ანგარიში

კრედიტი — თესლის დამთესის (ბრიგადირის) ანგარიში.

როგორც ვხედავთ, აქაც წარმოების საჭიროებიდან (და არა ჩვენი სურვილებიდან) გამომდინარე ცვლილებებიც *ორადი ხასიათისაა, რის გამო ანგარიშებშიც შესაბამისად, ორადი ასახვის წესით და ტოლი თანებით აისახება.*

შრომის საშუალებების ორადი ხასიათი გამოიხატება იმაში, რომ საბალანსო (აღდგენითი) ღირებულების მოხმარებული ნაწილი ერთდროულად გულისხმობს ერთი მხრივ წარმოების ხარჯების გადიდებას და მეორე მხრივ შრომის საშუალებების საბალანსო ღირებულების შემცირებას (ანუ ცვეთის გადიდებას). ამიტომ ბუნებრივია მათი ღირებულებითი სიდიდეებიც თანატოლია. ესეც ჩვენი ნებისაგან დამოუკიდებელი სინამდვილეა, რაც ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც შესაბამისი ადეკვატურობით აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

ღებეტი — ძირითადი წარმოების ანგარიში

კრედიტი — ძირითადი საშუალებების ცვეთა

ზემოაღნიშნული გატარებებიდან გამომდინარე „ძირითადი წარმოების“ ანგარიშის ღებეტში ჩანაწერი გვიჩვენებს წარმოების ხარჯების გადიდებას ცვეთის ღირებულებით, ხოლო „ძირითადი საშუალებების ცვეთის“ ანგარიშის კრედიტში ჩანაწერი — შრომის საშუალებების აღდგენითი ღირებულების შემცირებას (ანუ გაცვეთის ღირებულებას). ამრიგად, განხორციელებული ცვლილებები შესაბამისი სისრულით აისახა ბუღალტრულ ანგარიშებებშიც.

ცოცხალი შრომისა და შრომის საგნების მსგავსად, აქაც შესაბამისი დასკვნა უნდა გავაკეთოთ — *შრომის საშუალებების ორადი ხასიათით არის განპირობებული ზემოაღნიშნული ორადი ცვლილებები, რომლებიც შესაბამისი ადეკვატურობით აისახება ანგარიშებში.*

დასასრულს, ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, იმ დასკვნის გამოტანაც შეიძლება, რომ *სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვა, შესაბამისი ანგარიშთა სისტემა და ბუღალტრული ინფორმაციის ბალანსური განზოგადება განუყოფლად არიან დაკავშირებული ერთმანეთთან, განაპირობებენ ერთიმეორეს და ქმნიან ბუღალტრული აღრიცხვის ორად სისტემას.*

კვლავწარმოების პროცესის ორადი ხასიათი და მისგან განპირობებული ორადი ასახვა თანაბრად დამახასიათებელია აგრეთვე მისი სამივე სტადიისათვის, რაც შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:

მომარაგების სტადიაზე ხდება წარმოების საშუალებების შექმნა, ხოლო ყიდვა (როგორც წესი) იმავდროულად გულისხმობს გაყიდვას. მყიდველი ყიდულობს, გამყიდველი ყიდის. ე.ი. ერთი საშუალების ყიდვა მეორე საშუალების გაყიდვაა და პირიქით — ერთის გაყიდვა მეორის ყიდვაა. ეს აქტი ერთმანეთისაგან განუყოფელია და განაპირობებს კიდევაც ერთიმეორეს. ამიტომ ყიდვა-გაყიდვაც ტოლფასოვანი ღირებულებით ხდება და ანგარიშებში ასახვაც შესაბამისად ხდება — ერთი მხრივ ყიდვა და მეორე მხრივ გაყიდვა.¹

მაგალითად: ნაყილია სათადარიგო ნაწილები, რომლის ღირებულება გადარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშიდან. ამ ოპერაციით ერთდროულად გიზარდა სათადარიგო ნაწილები და მისი ღირებულებით შემცირდა ფულადი სახსრები. ეს ბუღალტრულ აღრიცხვაშიც ასევე ორმხრივად უნდა აისახოს. ერთი მხრივ როგორც სათადარიგო ნაწილების მიღება და მეორე მხრივ — როგორც ფულადი სახსრების გასვლა. ორმხრივი ასახვა აქ იმას ნიშნავს, რომ იგი ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, უნდა ჩაიწეროს სათადარიგო ნაწილების (მასალების) ანგარიშის დებეტში და ანგარიშსწორების ანგარიშის (მიმწოდებლებთან ანგარიშსწორების ანგარიშის) კრედიტში. ასე აისახება მომარაგების სტადიის სამეურნეო ოპერაციები სამეურნეო წლის განმავლობაში. *აქ ნათლად ჩანს მომარაგების საქმიანობის ორადი ხასიათი.*

წარმოების სტადიაზე ვეწვევით შრომით და მატერიალურ ხარჯებს. როგორც უკვე გავეცანით, ამით ერთი მხრივ იზრდება წარმოების ხარჯები და მეორე მხრივ ფორმირდება შრომის ანაზღაურება, მკირდება მატერიალური რესურსები ან იზრდება ძირითადი საშუალებების ცვეთა. ასეთი ოპერაცია ანგარიშებშიც შესაბამისად ორმხრივად უნდა აისახოს გატარებებით:

¹ ვინაიდან განაღდება ხდება მოგვიანებით, ბანკის მეშვეობით. ამიტომ ჯერ აკრედიტებენ მიმწოდებლებთან ანგარიშსწორების ანგარიშს.

დებეტი — წარმოების ანგარიშები

კრედიტი — მატერიალური ფასეულობის ანგარიშები;

დებეტი — წარმოების ანგარიშები

კრედიტი — ძირითადი საშუალებების ცვეთა;

დებეტი — წარმოების ანგარიშები

კრედიტი — ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე.

ასე აისახება წარმოების სტადიის სამეურნეო ოპერაციები მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში. ვფიქრობთ წარმოების სტადიის ორადი ხასიათი და შესაბამისად ორადი ასახვა აქაც ნათელია.

რეალიზაციის სტადიაზე ხდება სასაქონლო პროდუქციის გაყიდვა. ვინაიდან იგი, მომარაგებასთან ერთად, მიმოქცევის სფეროს განეკუთვნება, მომარაგების სტადიის საქმიანობის ორადი ხასიათი და შესაბამისი ასახვა თანაბრად ეკუთვნის რეალიზაციის სტადიასაც, მხოლოდ საწინააღმდეგო გაგებით: გაყიდვა — ყიდვა, ფასეულობის გასვლა — დებიტორული დავალიანების წარმოშობა, ფულის მიღება — დებიტორული დავალიანების დაფარვა, ასეთი წესით აისახება რეალიზაციის სტადიის საქმიანობა მთელი წლის განმავლობაში.

როგორც ვხედავთ, რეალიზაციის პროცესიც ორადი სახით წარმოგვიდგება და ასევე აისახება ანგარიშებშიც.

ბოლოს, რამდენიმე სიტყვა ბუღალტრულ აღრიცხვაში მეტად გავრცელებული, მაგრამ მცდარი შეხედულებების შესახებ.

როგორც უკვე ავლინუნეთ, სააღრიცხვო ლიტერატურაში, მათ შორის სახელმძღვანელოებში, ხშირად ვხვდებით შემთხვევებს, როცა სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეულ ცვლილებებს ამ ოპერაციების ქმედითუნარიანობით, მათი ფუნქციონალური როლით ხსნიან, რაც არ არის სწორი. საქმე იმაშია, რომ სამეურნეო ოპერაცია, როგორც სამეურნეო საქმიანობის შემადგენელი ელემენტი თვითონ კი არ განაპირობებს ოპერაციების ქმედითუნარიანობას ან მათს ორად ხასიათს, არამედ ის ავლენს მათ ბუნებას, ორადობას და აქედან გამომდინარე ორადი ასახვის აუცილებლობასაც.

აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ორად ასახვას ექვემდებარება არა მარტო სამეურნეო ოპერაცია (ფულში) გამოსახული მოქმედება, რომელიც

ცვლილებებს იწვევს ან საშუალებებში ან წყაროებში და ან ორივეში ერთდროულად), არამედ სხვა სამეურნეო აქტივ, რომლის მეშვეობითაც ხდება ამა თუ იმ სამეურნეო ფაქტის რეგულირება, დაზუსტება, ერთი ანგარიშიდან კუთვნილების მიხედვით მეორე ანგარიშზე გადატანა და სხვა. ასეთია მაგალითად: არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება თვის (ან წლის) ბოლოს, კუთვნილი ხარჯების გადატანა „ძირითადი წარმოების“ ანგარიშზე, რეალიზაციის ანგარიშის სადებეტო ნაშთის (ზარალის) გადატანა ფინანსური შედეგების ანგარიშზე, რეალიზაციის ანგარიშის საკრედიტო ნაშთის (მოგება) გადატანა ფინანსური შედეგების ანგარიშზე, მეურნეობის ხარჯზე მიღებული ბუნებრივი დანაკლისის ჩამოწერა, გეგმიური თვითღირებულების დაყვანა (ან აყვანა) ფაქტობრივის დონემდე და სხვ. ვინაიდან ასეთი სამეურნეო აქტებიც სამეურნეო საქმიანობის ორადი ხასიათით არიან განპირობებული და ორადი ასახვის წესით აისახებიან, მათ პირობითი სამეურნეო ოპერაციები შეიძლება ვუწოდოთ.

7.6. სამეურნეო ოპერაციებისა და მათი თანხების ორადი ასახვა

ორადი ასახვა ერთმანეთთან განუყოფლად დაკავშირებული ორი მომენტისაგან შედგება:

1. სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ორადი ასახვა
2. სამეურნეო ოპერაციების თანხების ორადი ასახვა.

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ორადი ასახვა. როგორც უკვე გავყვანივით, ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, ერთ და იმავე დროს, იწვევს ორი სახის ცვლილებას. წარმოების პროცესის სრულყოფილად და მთლიანად ასახვა კი სავალდებულო წესით მოითხოვს როგორც ერთი, ისე მეორე ცვლილება აისახოს ამ ცვლილებების აღსარიცხავად განკუთვნილ ანგარიშებში. წინააღმდეგ შემთხვევაში შეუძლებელია უზრუნველყოთ წარმოების პროცესის ობიექტური და მთლიანი ასახვა.

აი როგორ ხდება ეს:

დავეშვათ, რომ ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მიღებულია სალაროში 500 ლარი. ამ ოპერაციამ, ერთდროულად, ერთმანეთის საპირისპირო ორი ცვლილება გამოიწვია: ერთი მხრივ ფულადი სახსრების ნაშთი შემცირდა ბანკში (ანგარიშსწორების ანგარიშზე), ხოლო მეორე მხრივ — ფულადი სახსრების ნაშთი გაიზარდა სალაროში.

წარმოების პროცესის განუწყვეტელი და მთლიანი აღრიცხვა საჭიროებს აღნიშნული ორივე ცვლილება მათი შინაარსის ზუსტი შესაბამისობით აისახოს სათანადო ანგარიშებში. პირველი სახის ცვლილება აისახება „სალაროს“ ანგარიშის დებეტში და გვიჩვენებს სალაროში მანამდე არსებული ფულადი სახსრების ნაშთის გადიდებას, ხოლო მეორე სახის ცვლილება — „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ კრედიტში და გვიჩვენებს ბანკში ამ ანგარიშზე მანამდე არსებული ფულადი სახსრების ნაშთის შემცირებას.

ამგვარად, კონკრეტული სამეურნეო ოპერაციის მიერ გამოწვეული ორი სახის ცვლილება ორმხრივად აისახება მისთვის განკუთვნილ ანგარიშებში, (ერთის დებეტში და მეორეს კრედიტში). ასეა ყველა სამეურნეო ოპერაცია, მიუხედავად იმისა, თუ რა ხასიათის ცვლილებებს იწვევს იგი. ამით კვლავწარმოების პროცესი მისთვის დამახასიათებელი ორადი ხასიათის შესაბამისად აისახება აღრიცხვაშიც.

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების თანხის ორადი ასახვა. როგორც ცნობილია, საწარმოთა მიერ წარმოებული პროდუქტის მოხმარება გაცვლის საშუალებით ხდება. წარმოებული პროდუქტები მოიხმარება მათი ფულზე გაცვლის საშუალებით. ე.ი. ხორციელდება სასაქონლო — ფულადი ურთიერთობა. ამიტომ ფულადი შეფასების გამოყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში ობიექტური აუცილებლობითაა ნაკარნახევი. იგი ერთადერთი საშუალებაა, მიმდინარე ეტაპზე, სამეურნეო ოპერაციების მიერ გამოწვეული ცვლილებების ღირებულებითი სიდიდის გაზომვისათვის.

ნიშანდობლივია ისიც, რომ ერთმანეთზე იცვლება მხოლოდ თანაბარი რაოდენობის აბსტრაქტული შრომის შემცველი სასაქონლო ფასეულობანი, რომელნიც ამის გამო, თანაბარი სიდიდის საცვლელ ღირებულებათა სახით წარმოგვიდგებიან.

ვიცით რა სასაქონლო ფასეულობათა ღირებულება ფულში გამოხატული, ისაზღვრება საცვლელ ღირებულებათა ეკვივალენტური სიდიდეები, რითაც ვახდენთ ამ ღირებულებათა ურთიერთ გაცვლას. აქედან გამომდინარე, ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციის მიერ გამოწვეული ორი სახის ცვლილება, შესაბამის ანგარიშებში, უნდა აისახოს მხოლოდ ერთი და იგივე თანხით. ზემოთ მოყვანილი ოპერაციის მიხედვით ერთსა და იმავე დროს, 500 ლარით შემცირდება ფულადი სახსრების ნაშთი ბანკში და გაიზრდება სალაროში. ამით, ორადი ხასიათის წარმოების პროცესი ორადი სახით აისახება აღრიცხვაშიც.

ამგვარად, ერთი სამეურნეო წლის განმავლობაში შესრულებული ყველა სამეურნეო ოპერაცია, განხორციელებული ეკონომიკური ცვლილებების შესაბამისად, ერთი და იგივე თანხით, აისახება შესაბამისი ანგარიშის (ანგარიშების) დებეტში და შესაბამისი ანგარიშის (ანგარიშების) კრედიტში. ეს სავალდებულო წესით განაპირობებს, რომ ყველა ანგარიშის სადებეტო ბრუნვის ჯამი, ნებისმიერი საანგარიშგებო პერიოდისათვის, ეტოლებოდეს ყველა ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვის ჯამს.

სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვის ჯამებს შორის ტოლობის სავალდებულო ხასიათი ორად ბუღალტრულ აღრიცხვას დიდ მაკონტროლებელ მნიშვნელობას ანიჭებს. იგი უებარი საშუალებაა ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვის სისწორის შესამოწმებლად. თუ აღნიშნული ტოლობა დაცულია, ეს იმას ნიშნავს, რომ ორადი ასახვის პრინციპი ზუსტად არის დაცული. თუ ტოლობა დარღვეულია, იგი შეიძლება გამოწვეული იქნეს შემედგი ოთხი შემთხვევით:

1. როცა გარკვეული თანხა არ არის ასახული რომელიმე ანგარიშის დებეტში;

2. როცა გარკვეული თანხა არ არის ასახული რომელიმე ანგარიშის კრედიტში;
3. როცა გარკვეული თანხა ზედმეტადაა ასახული რომელიმე ანგარიშის დებეტში;
4. როცა გარკვეული თანხა ნაკლებადაა ასახული რომელიმე ანგარიშის კრედიტში.

7.7. ანგარიშთა კორესპონდენცია, ბუღალტრული გატარებები

დებეტის კრედიტთან სავალდებულო კავშირი. კორესპონდენციის არსის უკეთ გარკვევის მიზნით საჭიროა, პირველ ყოვლისა, გავარკვიოთ ის, თუ რატომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ერთი (ან რამდენიმე) ანგარიშის დებეტში და მეორე (ან რამდენიმე) ანგარიშის კრედიტში უნდა აისახოს და არა მართო რომელიმე ანგარიშების დებეტებში, ან მართო რომელიმე ანგარიშების კრედიტებში.

ეს გარემოება შემთხვევითი არაა. იგი განპირობებულია ანგარიშებში წარმოების პროცესის ზუსტი შესაბამისობით ასახვის აუცილებლობით.

როგორც უკვე ვიცით, მომარაგების სტადიაზე მყიდველი საწარმო მიმწოდებელი საწარმოებისაგან იძენს საკუთარი წარმოებისათვის საჭირო სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას. ასევე, იგი თავისი წარმოების პროდუქციას აწვდის (ასყიდის) სხვას. ე.ი. კონკრეტული საწარმო, ერთსა და იმავე დროს, არის მყიდველიც და მიმწოდებელიც. მიმწოდებელი საწარმოს მიერ მყიდველი საწარმოებისადმი გაგზავნილი სასაქონლო — მატერიალური ფასეულობა ორივე საწარმოს ბუღალტერიაში უნდა აისახოს მომხდარი ცვლილებების ზუსტი შესაბამისობით: მიმწოდებლის ბუღალტერიაში უნდა აისახოს გაგზავნილი პროდუქციის მანამდე არსებული ნაშთის შემცირება და მყიდველის ბუღალტერიაში — მიღებული პროდუ-

ქციის მანამდე არსებული ნაშთის გადიდება. ამასთან, ვინაიდან განაღდება შემდგომი ანგარიშსწორებით ხდება, მიმწოდებლის ბუღალტერიაში ჯერ უნდა აისახოს მისი მოთხოვნის უფლების წარმოშობა მყიდველის მიმართ და მყიდველის ბუღალტერიაში — მისი გადახდის ვალდებულების წარმოშობა მიმწოდებლისადმი, ხოლო შემდეგ — ფულის გადახდის ოპერაცია.

დავუშვათ, რომ ნავთობბაზიდან საწარმომ შეიძინა 10 ტ. ბენზინი, ღირებულება 4000 ლარი ჯერ არ გადაუხდია.

ეს ოპერაცია მიმწოდებელმა (ნავთობბაზა) თავის ბუღალტერიაში გახსნილ ბენზინის ანგარიშში უნდა აჩვენოს როგორც ბენზინის შემცირება, ხოლო მყიდველმა საწარმომ მიღება თავის ბუღალტერიაში გახსნილ ბენზინის ანგარიშში — როგორც ბენზინის მიღება (მომატება). ვინაიდან ბენზინი სამეურნეო საშუალებაა და მის ამსახველ ანგარიშში ზრდა იწერება დებეტში და შემცირება — კრედიტში, ამიტომ ამ ოპერაციას, მყიდველი საწარმო თავის ბუღალტერიაში გახსნილ ბენზინის ანგარიშში წერს დებეტში, ხოლო მიმწოდებელი (ნავთობბაზა) — თავის ბუღალტერიაში გახსნილი ანგარიშის კრედიტში. ასევე ითქმის მიმწოდებელსა და მყიდველს შორის წარმოშობილი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების ასახვის შესახებ. მიმწოდებელმა (ნავთობბაზა) ეს უნდა ასახოს როგორც თავისი მოთხოვნის უფლების (დებიტორული დავალიანების) წარმოშობა მყიდველი საწარმოს მიმართ, ხოლო მყიდველმა საწარმომ — როგორც გადახდის ვალდებულების (კრედიტული დავალიანების) წარმოშობა მიმწოდებლისადმი (ნავთობბაზა). ვინაიდან დებიტორული დავალიანება საშუალებაა, საშუალების ამსახველ ანგარიშში კი გადიდება (წარმოშობა) იწერება დებეტში, ამიტომ მას ნავთობბაზა წერს თავის ბუღალტერიაში გახსნილი დებიტორების (მყიდველის) ანგარიშის დებეტში. ხოლო ვინაიდან კრედიტორული დავალიანება წყაროა, წყაროების ამსახველ ანგარიშში კი ზრდა იწერება კრედიტში, ამიტომ მას მყიდველი საწარმო წერს თავის ბუღალტერიაში გახსნილი კრედიტორების (ნავთობბაზა) ანგარიშის კრედიტში.

ამავე წესით (ხოლო შებრუნებული გატარებით) აისახება სამეურნეო ოპერაციები იმ შემთხვევაშიც, როცა მოცემული საწარმო სხვა საწარმოს მიმართ არის მიმწოდებელი.

ასევე ითქმის წარმოების შინგით შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების ანგარიშებში ასახვის შესახებ. მაგალითად, სალაროდან მიეცა ანგარიშვალდებულ პირს მივლინების ხარჯებისათვის 60 ლარი. საწარმომ ეს სამეურნეო ოპერაცია თავის ბუღალტერიაში გახსნილ ანგარიშებში ერთი მხრივ უნდა ასახოს როგორც სალაროში ნაღდი ფულის შემცირება და მეორე მხრივ — როგორც საწარმოს მოთხოვნის უფლების (დებიტორული დავალიანების) წარმოშობა ანგარიშვალდებულ პირისადმი, ანუ პირის გადახდის ვალდებულების წარმოშობა საწარმოსადმი.

ვინაიდან დებიტორების ანგარიშიც და სალაროს ანგარიშიც საშუალებების ამსახველი (აქტიური) ანგარიშებია, რომლებშიაც ზრდა იწერება დებეტში და შემცირება — კრედიტში, ხოლო ოპერაცია კი გვიჩვენებს დებიტორული დავალიანების გადიდებას და სალაროში ნაღდი ფულის შემცირებას, ამიტომ იგი აუცილებლად უნდა აისახოს დებიტორების (ანგარიშვალდებულ პირის) ანგარიშის დებეტში და სალაროს ანგარიშის კრედიტში, ასეა ყველა სხვა შემთხვევაში.

როგორც ვხედავთ, ყოველი სამეურნეო ოპერაციის ერთი (ან რამდენიმე) ანგარიშის დებეტში და მეორე (ან რამდენიმე) ანგარიშის კრედიტში ორადი ასახვა, ბუღალტრული აღრიცხვის აუცილებელ ნიშან-თვისებას წარმოადგენს. ეს აუცილებლობა აიხსნება იმით, რომ წარმოების პროცესის ამსახველი ანგარიშთა სისტემა ობიექტურად ასახვის სავალდებულო მოთხოვნის გათვალისწინებით არის შემუშავებული. სწორედ ამაში მდგომარეობს ანგარიშთა სისტემის მეცნიერული და ორადი ხასიათი.

ანგარიშთა კორესპონდენცია. იმის გამო, რომ სამეურნეო საქმიანობა (წარმოების პროცესი) ორადი ხასიათისაა, მისი შემადგენელი ყოველი ელემენტიც (სამეურნეო ოპერაცია) ორად ცვლილებას იწვევს აღრიცხვის ორ კონკრეტულ ობიექტებში მაინც.

ვინაიდან წარმოების პროცესის რეალური ასახვა ანგარიშებში სავალდებულო სამეურნეო აქტს წარმოადგენს, ამიტომ აღრიცხვის ობიექტებს შორის წარმოების საჭიროებით გამოწვეული კავშირ-ურთიერთობა (რომელიც სამეურნეო ოპერაციების მეშვეობით მყარდება) ფორმდება პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტებზე, ხოლო ეს უკანასკნელი საფუძველი ხდება შესაბამისი ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებისათვის. ანგარიშებს შორის კავშირურთიერთობა აღრიცხვის ობიექტებს შორის კავშირურთიერთობის გამოვლინების ფორმაა.

მაშასადამე, *კორესპონდენცია (ბუღალტრული გაგებით) არის აღრიცხვის კონკრეტულ ობიექტებს შორის კავშირურთიერთობა, რომელიც სამეურნეო ოპერაციების მეშვეობით ანგარიშებს შორის კავშირურთიერთობაში ვლინდება.*

კორესპონდენცია არის მარტივი და რთული. მარტივი ეწოდება ისეთ კორესპონდენციას, როდესაც ერთმანეთთან დაკავშირებულია ორი ანგარიში. რთული ეწოდება ისეთს, როდესაც ერთ ანგარიშთან დაკავშირებულია ერთზე მეტი ანგარიში.

ვინაიდან აღრიცხვის ყოველი კონკრეტული ობიექტის არსებული მდგომარეობის და მისი შემდგომი ცვლილებების აღსარიცხავად იხსნება შესაბამისი დასახელების ცალკე ანგარიში, ხოლო სამეურნეო ოპერაცია ცვლილებას იწვევს აღრიცხვის ორ კონკრეტულ ობიექტებში მაინც, ამიტომ ყოველი სამეურნეო ოპერაციით ერთმანეთთან უნდა დაკავშირდეს სულ მცირე ორი ანგარიში.

საღაროდან, ანგარიშვალდებულ პირზე, საქვეანგარიშო თანხის გაცემის დროს, კორესპონდენცია ყალიბდება „ანგარიშვალდებული პირის“ და „საღაროს“ ანგარიშებს შორის, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ აღნიშნული ოპერაციით გამოწვეული ცვლილება აისახება „ანგარიშვალდებული პირის ანგარიშის“ დებეტში, რითაც გამოისახება საწარმოს მოთხოვნის უფლების წარმოშობა ანგარიშვალდებულ პირისადმი (ანუ ანგარიშვალდებული პირის გადახდის ვალდებულების წარმოშობა საწარმოსადმი) და „საღაროს“ ანგარიშის კრედიტში, რითაც გამოისახება საწარმოს ნაღდი ფულის შემცირება საღაროში.

ანგარიშის დებეტში ასახვას ეწოდება *ანგარიშის დადებებზე*, კრედიტში ასახვას — *ანგარიშის დაკრედიტება*. რომელი ანგარიშის დებეტშიც აისახება — *სადებეტებელი ანგარიშია*, ხოლო რომლის კრედიტშიც — *საკრედიტებელი*. სამეურნეო ოპერაციით დაკავშირებულ ანგარიშებს კი — *მაკორესპონდენტელი ანგარიშები ეწოდება*.

თუ გავითვალისწინებთ, რომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია წარმოადგენს ანგარიშებს შორის კორესპონდენციის საფუძველს, ხოლო ოპერაციები კი საშუალებებსა და წყაროებში გამოწვეული ცვლილებების მიხედვით ოთხ ჯგუფად (ტიპად) იყოფა, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ანგარიშთა კორესპონდენციაც შესაბამის ოთხ ჯგუფად (ტიპად) იყოფა.¹

პირველი ტიპის კორესპონდენცია (რომელიც წარმოიშობა პირველი ტიპის ოპერაციებით) გულისხმობს აქტიური ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებას. ასახვა ხდება ერთი აქტიური ანგარიშის დებეტში, რაც გვიჩვენებს საშუალებების გადიდებას და სხვა აქტიური ანგარიშის კრედიტში, რაც გვიჩვენებს საშუალებების შემცირებას.

მეორე ტიპის კორესპონდენცია (რომელიც წარმოიშობა მეორე ტიპის ოპერაციებით) გულისხმობს პასიური ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებას. ასახვა ხდება ერთი პასიური ანგარიშის დებეტში, რაც გვიჩვენებს წყაროების შემცირებას და სხვა პასიური ანგარიშის კრედიტში, რაც გვიჩვენებს წყაროების გადიდებას.

მესამე ტიპის კორესპონდენცია (რომელიც წარმოიშობა მესამე ტიპის ოპერაციებით) გულისხმობს აქტიური და პასიური ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებას. ასახვა ხდება აქტიური ანგარიშის დებეტში, რაც გვიჩვენებს საშუალებების გადიდებას და პასიური ანგარიშის კრედიტში, რაც გვიჩვენებს წყაროების გადიდებას.

მეოთხე ტიპის კორესპონდენცია (რომელიც წარმოიშობა მეოთხე ტიპის ოპერაციებით) გულისხმობს აქტიური და პასიური ანგარიშების ერთმანეთთან დაკავშირებას. ასახვა ხდება პასიური ანგარიშის დებეტში, რაც ნიშნავს წყაროების შემცირებას და აქტიური ანგარიშის კრედიტში, რაც ნიშნავს საშუალებების შემცირებას.

1. შინაარსის ათვისების გაადვილების მიზნით ოთხივე შემთხვევაში მოგვყავს მარტივი კორესპონდენციის მაგალითები.

ბულალტრული გატარებები (მუხლები). როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ, ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც შესაბამისი პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტშია ფიქსირებული, გულისხმობს სულ მცირე აღრიცხვის ორი კონკრეტული ობიექტის ურთიერთკავშირს. ამ დოკუმენტის ბულალტრულ დამუშავებაზე პასუხისმგებელი პირი, ეცნობა რა ოპერაციის შინაარსს, გამოსახავს ოპერაციას ღირებულებით საზომში (თუ არ იყო გამოსახული) და მიუთითებს რომელი ანგარიშის დებეტში აისახოს ეს თანხა და რომლის კრედიტში. ამ პროცედურის ჩატარება ბულალტრული გატარების შედეგია.¹

მაშასადამე, *იმის წერილობით მითითებას, თუ რომელი ანგარიშის დებეტსა და რომლის კრედიტში აისახოს კონკრეტული ოპერაცია თანხა ეწოდება ბულალტრული გატარება, ანუ კონტირება?*²

მემორიალ-ორდერიული ფორმის დროს ბულალტრული გატარების წერილობითი გაფორმება ხდება მისთვის განკუთვნილ დოკუმენტში, რომელსაც *მემორიალური ორდერი* ეწოდება. ამ დოკუმენტით გაფორმებული ბულალტრული გატარების საფუძველზე ოპერაცია აისახება მაკორესპონდენტელი ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში. მაგალითად, ანგარიშვალდებული პირის საქვეანგარიშოდ სალაროდან მიღებულ 60 ლარზე შემდეგი ბულალტრული გატარება შედგება:

დებეტი — „ანგარიშვალდებული პირების“ ანგარიში

კრედიტი — „სალაროს“ ანგარიში.

მარტივი ოპერაციის საფუძველზე შედგენილ გატარებას — მარტივი ბულალტრული გატარება ეწოდება. ამის მაგალითს წარმოადგენს ზემოდასახელებული ოპერაცია და ბულალტრული გატარება.

ამასთან, შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციამ ერთი ანგარიში დააკავშიროს რამდენიმე ანგარიშთან. ე.ი. ოპერაციის შინაარსი გამოსახავდეს ისეთ ცვლილებას, რომელიც ერთი მხრივ ეხება აღრიცხვის ერთ რომელიმე ობიექტს, ხოლო მეორე მხრივ — აღრიცხვის რამდენიმე კონკრეტულ ობიექტს.

1. ბულალტრული გატარება, ბულალტრული მუხლი, ჟურნალური მუხლი, და კონტირება ლიტერატურაში სინონიმებად მოიხსენიება.

2. კონტირება წარმოდგება იტალიური სიტყვისაგან conto — ანგარიში.

ასეთ შემთხვევაში ოპერაცია და თანხა აისახება ერთი ანგარიშის დებეტში და ერთზე მეტი ანგარიშის კრედიტში, ან პირიქით — ერთის კრედიტში და ერთზე მეტის დებეტში. აქედან გამომდინარე, *რთული სამეურნეო ოპერაციის საფუძველზე შედგენილ გატარებას — რთული ბუღალტრული გატარება ეწოდება.*

მაგალითად, მიღებულია მიმწოდებლისაგან მატერიალური — სასაქონლო ფასეულობა, რომელთა ღირებულება შეადგენს 2700 ლარს. მათ შორის: ძირითადი საშუალებები — 2000 ლარის, ნედლეული — 500 ლარის, მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები — 200 ლარის,

ეს ოპერაცია ერთ ანგარიშთან აკავშირებს სამ ანგარიშს, ე.ი. ერთი ანგარიშის კრედიტთან დებეტით დაკავშირებულია სამი ანგარიში. ამიტომ ბუღალტრული გატარებაც რთული იქნება:

დებეტი — ძირითადი საშუალებები 2000

დებეტი — ნედლეული 500

დებეტი — მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები 200

კრედიტი — ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჯარებთან 2700

როგორც ვხედავთ, მიუხედავად იმისა, რომ ოპერაცია და თანხა აისახა სამი ანგარიშის დებეტსა და ერთის კრედიტში, ორადი ასახვის პრინციპი მაინც არ დაირღვა ($2700 = 2700$).

შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს პირუკუ შემთხვევას ე.ი. როცა ოპერაცია და თანხა აისახოს ერთი ანგარიშის დებეტში და რამდენიმეს კრედიტში.

მაგალითად: მიღებულია სალაროში 130 ლარი, აქედან: ანგარიშვალდებული პირისაგან — 15 ლარი, პროდუქციის რეალიზაციიდან — 50 ლარი, მყიდველების დებიტორული დავალიანების დასაფარავლ — 65 ლარი.

ეს ოპერაციაც ერთმანეთთან აკავშირებს ოთხ ანგარიშს, მაგრამ პირველი შემთხვევისაგან განსხვავებით, ერთი ანგარიშის დებეტთან კორესპონდენციაში იმყოფება (კრედიტებით) სამი ანგარიში. ამის საფუძველზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარება:

დებეტი — სალარო — 130

კრედიტი — ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან — 15

კრედიტი — პროდუქციის რეალიზაცია — 50

კრედიტი — ანგარიშსწორება მყიდველებთან და დამკვეთებთან — 65

ორადი ასახვის წესი აქაც დაცულია ($130 = 130$).

თუ კორესპონდენციისა და ბუღალტრული გატარების შინაარსს დავაკვირდებით, შეიძლება დავასკვნათ, რომ კონტირება კორესპონდენციის ბუღალტრულად გაფორმებაა, რაც თავისთავად მიგვითითებს იმაზე, რომ *კონტირება განპირობებულია კორესპონდენციით*. ამიტომ კორესპონდენციის შესაბამისად, კონტირებაც (ბუღალტრული გატარებები, ბუღალტრული მუხლები, ჟურნალური მუხლები) ოთხ ტიპად დაიყოფა:

პირველი ტიპის მუხლები

დებეტი — აქტიური ანგარიში (საშუალებების ზრდა)

კრედიტი — პასიური ანგარიში (საშუალებების შემცირება)

მეორე ტიპის მუხლები

დებეტი — პასიური ანგარიში (წყაროების შემცირება)

კრედიტი — პასიური ანგარიში (წყაროების გადიდება)

მესამე ტიპის მუხლები

დებეტი — აქტიური ანგარიში (საშუალებების ზრდა)

კრედიტი — პასიური ანგარიში (წყაროების ზრდა)

მეოთხე ტიპის მუხლები

დებეტი — პასიური ანგარიში (წყაროების შემცირება)

კრედიტი — აქტიური ანგარიში (საშუალებების შემცირება)

7.8. ოპერაციების რეგისტრაციის წესები

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშები იხსნება შესაბამისი ფორმის რეგისტრებში (დავთრებში, ბარათებში, ჟურნალ-ორღებში), სადაც აისახება სათანადო პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი.

მესტიით დადასტულებული და ბუღალტრულად გაფორმებული ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, ან ერთგვაროვანი ოპერაციების ჯგუფი. ოპერაციების ასახვა ხდება შემდეგი ორი წესით:

1. ქრონოლოგიურად (ბუღალტრული გატარების თანმიმდევრობის მიხედვით),
2. სისტემურად (ანგარიშებში ორადი ასახვის წესის მიხედვით).

ასახვა შეიძლება როგორც ორივე წესის მიხედვით ერთდროულად (პარალელურად), ისე თითოეული წესის მიხედვით ცალცალკე. ეს დამოკიდებულია იმაზე, თუ აღრიცხვის რომელ ფორმასთან გვაქვს საქმე. თუ რეგისტრაცია ხდება ორივე წესის მიხედვით ერთდროულად, ანუ პარალელურად (ჟურნალ-მთავრული ფორმის დროს), ასახვა პირველად წარმოებს ქრონოლოგიურად, ხოლო შემდეგ სისტემურად.

ქრონოლოგიურად ასახვა გულისხმობს გატარების თარიღის, მისი რიგითი ნომრისა და თანხის მიხედვით ოპერაციების თანმიმდევრობით ასახვას. მისი მთავარი დანიშნულება ისაა, რომ ინდივიდუალურად (ან ერთგვაროვნების მიხედვით დაჯგუფებით) თანმიმდევრობით იქნას რეგისტრირებული ყველა სამეურნეო ოპერაცია (რაც ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის ერთ-ერთი აუცილებელი მაჩვენებელია). ასევე, ყოველ ბუღალტრულ გატარებას მიეცეს თავისი რიგითი ნომერი, რომელსაც სათანადო მნიშვნელობა აქვს დოკუმენტბრუნვის სწორი ორგანიზაციის მოწყობისა და დოკუმენტების დაცვაზე კონტროლისათვის; ბოლოს, განვსაზღვროთ ყველა ოპერაციის თანხების ჯამი, დროის გარკვეულ მონაკვეთში, რომელსაც მაკონტროლებელი მნიშვნელობა აქვს ორადი ასახვის სისწორის შესამოწმებლად.

ქრონოლოგიურად ასახვა წარმოებს მისთვის განკუთვნილი ფორმის ჟურნალში, რომელსაც სარეგისტრაციო ჟურნალი ეწოდება, იგი არის ცალკე რეგისტრის სახითაც და სინთეზური აღრიცხვის რეგისტრთან (ჟურნალ-მთავარი) შეთანაწყობილიც.

სარეგისტრაციო ჟურნალის თანხობრივ მონაცემებს ყოველი თვის ბოლოს აჯამებენ და გამოყავთ „ჟურნალის თვიური ბრუნვა“,

რომელიც ერთი მხრივ უნდა ეტოლებოდეს ყველა სინთეზური ანგარიშის სადებეტო ბრუნვის ჯამს (ამავე პერიოდში), ხოლო მეორე მხრივ — ყველა სინთეზური ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვის ჯამს. ამაში მდგომარეობს მისი მაკონტროლებელი მნიშვნელობა.

სისტემური ასახვა მაკონტროლებელი ანგარიშების მიხედვით ჩაწერას გულისხმობს. იგი შესაძლებლობას გვაძლევს შესრულებული ყველა ოპერაცია დავაჯგუფოთ თვისებრივად ერთგვაროვნობის მიხედვით. მაგალითად: სალაროში ფულის მიღებისა და გასვლის ოპერაციები ცალ-ცალკე ჯგუფდება „სალაროს“ ანგარიშის მეშვეობით, მასალების მიღებისა და გასვლის ოპერაციები — „მასალების“ ანგარიშის მეშვეობით, მზა პროდუქციის მიღებისა და გასვლის ოპერაციები — „მზა პროდუქციის“ ანგარიშის მეშვეობით და ა.შ. ასეთი წესის გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს აგრეთვე განვსაზღვროთ თითოეული მათგანის ბრუნვა (დროის გარკვეული მონაკვეთისათვის), გამოვიყვანოთ საბოლოო ნაშთები და მივიღოთ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდისათვის არსებული მდგომარეობის სრული სურათი, ხოლო ყოველივე ეს განაპირობებს განზოგადებულად და მეცნიერულად შემუშავებული სისტემის საფუძველზე წარმოვადგინოთ საწარმოს სამეურნეო საშუალებები, მათი ფორმირების წყაროები და მათში განხორციელებული ცვლილებები.

ავგარად, ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვის წესის გამოყენების შედეგად უაღიბდება ბუღალტრული ჩანაწერების სისტემა, რომელიც გულისხმობს ერთმანეთთან განუყოფლად დაკავშირებული და კანონზომიერად განლაგებული ნაწილებისაგან შედგენილ მთლიანობას.

ასეთი წესით ხდება ასახვა აღრიცხვის რეგისტრების უმეტესობაში. ბუღალტრული გატარებების ორივე წესით ასახვის შეთანაწყობის, მათი ურთიერთშევსებისა და მაკონტროლებელი ფუნქციის გაძლიერების მიზნით, ორივე წესით ჩაწერა ხდება ერთ და იგივე რეგისტრშიც, რომელსაც უურნალ-მთავარს უწოდებენ.

ზემოთ აღნიშნულის გამო ეს რეგისტრი შედგება ორი ნაწილისაგან. პირველ (მარცხენა) ნაწილში (ე.წ. ქრონოლოგიური

აღრიცხვის ჟურნალში, რომელსაც ოთხი ვერტიკალური სვეტი აქვს დათმობილი, ჩანაწერების თანმიმდევრობა ყალიბდება შემდეგი რეკვიზიტების მიხედვით: მუხლის რიგითი №, თარიღი, ბრუნვის თანხა, სტრიქონი. მეორე (მარჯვენა) ნაწილში (ე.წ. სინთეზური აღრიცხვის დავთარში) უჩვენებენ სინთეზური ანგარიშების შიფრსა და სახელწოდებას. აქ მოცემულია ყველა სინთეზური ანგარიში თავისი დებეტით და კრედიტით (იხ. ქვემოთ).

ჟურნალ-მთავარი

მუხლის №	თარიღი	ბრუნვის თანხა	სტრიქონი	№01 ძირითადი საშუალებ- ები		№02 ძირით- ადი საშუალე- ბების ცვეთა		№03 გრძელვადიანი იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებები		№04 არამატერ- იალური აქტივები		წ- ა- ღ
				დებ.	კრედ.	დებ.	კრედ.	დებ.	კრედ.	დებ.	კრედ.	

როგორც ვხედავთ, ჟურნალ-მთავარში, ოპერაციების შინაა-
რსი და პირველადი დოკუმენტების დასახელება არ იწერება, სამ-
აგიეროდ ყველა ოპერაცია (ან ოპერაციების ჯგუფი) გაფორმებულია
მემორიალური ორდერით, რომელსაც აქვს თავისი №, თარიღი და
მაკორესპონდებელი ანგარიშების მითითება.

7.9. სინთეზური და ანალიზური ანგარიშები და აღრიცხვა. ქვეანგარიშები

საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა (რომელიც მოწოდებულია
მთელი სისრულით ასახოს თითოეულ საწარმოში განხორციელებული
სამეურნეო საქმიანობა) იყენებს მრავალ ანგარიშს, რომელთა მეშვეობით
მიიღწევა აღრიცხვის ობიექტების მთლიანი და საჭირო დაჯგუფებით ასახვა.

წარმოების სწორი ხელმძღვანელობის, წარმოების პროცესის მიმდინარეობაზე კონტროლისა და ხელყოფისაგან საშუალებების დაცვის უზრუნველყოფისათვის საჭიროა გაგვიჩინდეს სარწმუნო განზოგადებული და კონკრეტული ცნობები აღრიცხვის ობიექტების არსებული მდგომარეობისა და განხორციელებული ცვლილებების შესახებ.

წარმოების ხელმძღვანელობამ აუცილებლად უნდა იცოდეს რა ღირებულების პროდუქცია გამოუშვა საწარმომ, რამდენი მიიღო პროდუქციის რეალიზაციიდან, რამდენი ხარჯი გასწია პროდუქციის წარმოებაზე, რამდენი აქვს დებიტორული ან კრედიტორული დავალიანება და ა.შ. ამასთან ერთად, არანაკლებ საჭირო და აუცილებელია აგრეთვე იმის ცოდნაც, თუ რა სახის და რაოდენობის მასალა, საწვავი და საცხები, ინვენტარი და მოწყობილობა, ფულადი სახსრები და სხვ. გააჩნია საწარმოს, ვისზეა მიმარგებული ეს საშუალებანი მატერიალურად პასუხისმგებლობის ქვეშ და ა.შ.

საწარმოს საქმიანობის ასეთი დაჯგუფებით აღრიცხვის უზრუნველყოფის მიზნით იყენებენ სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს და შესაბამისად, სინთეზურ და ანალიზურ აღრიცხვას.

*ანგარიშს, რომელიც აღრიცხვის შესაბამის ობიექტებს მათს მთლიანობაში (შემადგენელი ნაწილების ერთიანობაში) ფულად საზომში განზოგადებულად ასახავს, ეწოდება სინთეზური ანგარიში.*¹

სინთეზური ანგარიშის გამოყენება თავისთავად გულისხმობს სინთეზური აღრიცხვის არსებობას. აღრიცხვას, რომელიც აღრიცხვის ობიექტებს მათს მთლიანობაში (შემადგენელი ნაწილების ერთიანობაში) ფულად საზომში განზოგადებულად ასახავს სინთეზური აღრიცხვა ეწოდება.

სინთეზური ანგარიშები და სინთეზური აღრიცხვა ყველაზე უფრო განზოგადებულ ცნობებს იძლევა აღრიცხვის ობიექტების შესახებ. სინთეზურ ანგარიშებს იყენებს ყველა საწარმო (ყველა სამეურნეო ერთეული). სინთეზური ანგარიშების უმეტესობა, იმავე დროს, საბალანსო ანგარიშებია. მათ მიეკუთვნება: ძირითადი საშუალებების, მასალების, ძირითადი წარმოების, მზა პროდუქციის, მიმწოდებლებთან

1. სინთეზი — ბერძნული სიტყვიდან — (Sunthesis) — წარმოდგება და ნიშნავს შეერთებას, შედგენას.

და მოიჯარეცაან ანგარიშსწორების, სხვადასხვა დებიტორებთან და კრედიტორებთან ანგარიშსწორების და სხვ. ანგარიშები.

თუ ზემოთ დასახელებული თითოეული ანგარიშის შედგენილობას განვიხილავთ, ნათელი გახდება, რომ ყოველი მათგანი მრავალ შემადგენელ ქვეჯგუფს აერთიანებს. ასე, მაგალითად: „ძირითადი საშუალების“ შემადგენლობაში შედის: შენობები, ნაგებობანი, გადამცემი მოწყობილობანი, ინსტრუმენტები, საწარმოო ინვენტარი, სატრანსპორტო საშუალებები, მუშა და პროდუქტიული პირუტყვი, მრავალწლიანი ნარგავები და სხვა. „მასალებს“ მიეკუთვნება: ნედლეული და მასალა, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები, მაკომპლექტებელი ნაწარმი, კონსტრუქციები, დანარჩენი მასალები, გარეშე საწარმოებზე გადასამუშავებლად გადაცემული მასალები, სამშენებლო მასალები.

თითოეული ქვეჯგუფი აერთიანებს თვისებრივად ერთგვაროვან სხვადასხვა სახის საშუალებებს. მაგალითად: შენობები აერთიანებს საწარმოს ყველა სახის შენობებს, ნაგებობა — საწარმოს ყველა სახის ნაგებობას და ა.შ.

ასევე ითქმის „მასალების“ ანგარიშში შემავალი ქვეჯგუფების შესახებ: ნედლეულში შედის საწარმოს ყველა სახის ნედლეული, მასალებში — საწარმოს ყველა სახის მასალა, სათბობში — ყველა სახის სათბობი და ა.შ.

როგორც ვხედავთ, ერთ სინთეზურ ანგარიშში გაერთიანებულად აღირიცხება მრავალი სააღრიცხვო ობიექტი. ამის შესაძლებლობა იმიტიაა გაპირობებული, რომ ყოველი მათგანი გამოსახულია ფულად საზომში, რის გამო შესაძლებელია მათი შეჯამება და განზოგადებულად აღრიცხვა. აქედან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ *სინთეზური აღრიცხვა არის მარტო ფულად საზომში აღრიცხვა. სინთეზური აღრიცხვა ნატურალურ და შრომით საზომ ერთეულებს არ იყენებს.*

სინთეზურ ანგარიშებსა და აღრიცხვასთან ერთად არსებობს ანალიზური ანგარიშები და აღრიცხვა.¹

1. ანალიზი — ბერძნული სიტყვიდან (Analysis) წარმოდგება და ნიშნავს დანაწევრებას, შემადგენელ ნაწილებად დაყოფას.

წარმოების ოპერატიული ხელმძღვანელობის, პროცესის მიმდინარეობაზე კონტროლისა და საშუალებათა ხელყოფისაგან დაცვისათვის საკმარისი არ არის მარტო სინთეზური აღრიცხვის მონაცემები. ამასთან ერთად საჭიროა ვიცოდეთ ისიც, თუ საიდან, როდის, რამდენი რა მივიღოთ და სად, როდის, რამდენი რა დავხარჯეთ. ამის ცოდნა წარმოების ოპერატიული გაძღოლის აუცილებელი პირობაა ყველა საწარმოში. გარდა ამისა, საჭიროა ვიცოდეთ საერთოდ რამდენი რა სახის საშუალება გაგვაჩნია და ვისზეა გაპირობებული მატერიალურად პასუხისმგებლობით. ეს ყველაზე უებარი საშუალებაა საწარმოს ქონების დაცვის უზრუნველყოფისათვის.

ანგარიშს, რომელიც აღრიცხვის ობიექტს ნატურალურ, შრომით და ფულად საზომებში ასახავს, შემადგენელ ნაწილებად დაყოფით (დაშლილ-დანაწევრებულად) ანალიზური ანგარიში ეწოდება, ხოლო აღრიცხვას — ანალიზური აღრიცხვა ეწოდება.

სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებს (და აღრიცხვას) გააჩნია, როგორც საერთო, ისე განმასხვავებელი ნიშან-თვისებანი. ეს ნიშან-თვისებები გამომდინარეობენ იქიდან, რომ სინთეზური ანგარიშები არ არსებობენ ანალიზური ანგარიშების გაერთიანების გარეშე და პირიქით — ანალიზური ანგარიშები მიიღება სინთეზური ანგარიშის შემადგენელ ელემენტებად დაშლის შედეგად.

ის გარემოება, რომ ყოველი სინთეზური და მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიში ერთი და იგივე სააღრიცხვო-ეკონომიკური შინაარსის მატარებელია, განაპირობებს იმას, რომ:

1. თუ სინთეზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო საშუალებებს, მისი შემადგენელი ყველა ანალიზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო საშუალებებს;
2. თუ სინთეზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროებს, მისი შემადგენელი ყველა ანალიზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროებს;
3. თუ სინთეზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო პროცესებს, მისი შემადგენელი ყველა ანალიზური ანგარიში ასახავს სამეურნეო პროცესებს;

4. ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც აისახება სინთეზური ანგარიშის დებეტში, იმავდროულად, იმავე თანხით, აისახება აგრეთვე მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშის (ანგარიშების) დებეტში (დებეტებში);
5. ყოველი სამეურნეო ოპერაცია, რომელიც აისახება სინთეზური ანგარიშის კრედიტში, იმავდროულად, იმავე თანხით, აისახება აგრეთვე მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშის (ანგარიშების) კრედიტში (კრედიტებში).

აქედან გამომდინარე, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემებს შორის დაცული უნდა იქნეს შემდეგი ტოლობა:

1. სინთეზური ანგარიშის საწყისი სადებეტო (საკრედიტო) ნაშთი უნდა ეტოლებოდეს მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების საწყისი სადებეტო (საკრედიტო) ნაშთების ჯამს;
 2. სინთეზური ანგარიშის სადებეტო (საკრედიტო) ბრუნვა უნდა ეტოლებოდეს მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების სადებეტო (საკრედიტო) ბრუნვების ჯამს;
 3. სინთეზური ანგარიშის საბოლოო სადებეტო (საკრედიტო) ნაშთი უნდა ეტოლებოდეს მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების საბოლოო სადებეტო (საკრედიტო) ნაშთების ჯამს.
- აღნიშნულთან ერთად, ანალიზურ ანგარიშებს (და აღრიცხვას), სინთეზური ანგარიშებისაგან (და აღრიცხვისაგან) განსხვავებით, გააჩნია მხოლოდ მისთვის დამახასიათებელი ნიშან-თვისებანი, რომლებიც შემდეგში მდგომარეობს:

1. ანალიზური ანგარიშები სინთეზური ანგარიშების დაკონკრეტებაა, ხოლო ანალიზური აღრიცხვა — სინთეზური აღრიცხვისა;
2. აღრიცხვის ობიექტი ანალიზურ აღრიცხვაში აისახება დაშლილ-დანაწევრებულად;
3. ანალიზური აღრიცხვა, ფულად საზომთან ერთად, იყენებს აგრეთვე ნატურალურ და შრომით საზომებს.

ამრიგად, ანალიზური აღრიცხვა კონკრეტულად თითოეული სახის დასახელების, რაოდენობის, ღირებულების, ხარისხის (ჭიშის), ადგილსამყოფელის და შენახვაზე მატერიალურად პასუხისმგებელი

პირის ჩვენებით ასახავს საწარმოს საშუალებებს და მათში განხორციელებულ ცვლილებებს.

გარდა სინთეზური და ანალიზური ანგარიშებისა არსებობს აგრეთვე *ქვეანგარიშები* ანუ *სუბანგარიშები*.¹

ქვეანგარიშები — აღსარიცხავი ობიექტების განზოგადების დონის მიხედვით, სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების შუალედურ ანგარიშებს წარმოადგენენ. მეორენაირად — *ქვეანგარიშები არის სინთეზური ანგარიშებში აღსარიცხავი ობიექტების ერთგვაროვან ქვეჯგუფებად დამაჯგუფებელი ანგარიშები*.

თუ სინთეზურ ანგარიშებში აღირიცხება ერთგვაროვანი ჯგუფი აღრიცხვის ობიექტებისა, ქვეანგარიშები მას მოიცავენ ერთგვაროვან ქვეჯგუფებად დაყოფით. ისინი, ერთი მხრივ სინთეზურია (როგორც ანალიზური ანგარიშების ჯგუფების შემცველი), ხოლო მეორე მხრივ — ანალიზური (როგორც სინთეზური ანგარიშების შემადგენელი ანგარიშები).

ქვეანგარიშებს ფართო გამოყენება აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ვინაიდან სინთეზურ ანგარიშებში, ხშირ შემთხვევაში, ერთიანდება ერთობ მრავალი ანალიზური ანგარიში. მაგალითად „მასალების“ ანგარიში აერთიანებს 8 ქვეანგარიშს, რომელთაგან თითოეული მათგანი აერთიანებს მრავალ ანალიზურ ანგარიშს.

ვერც სინთეზური და ვერც ანალიზური აღრიცხვა ვერ მოგვცემს საჭირო ცნობებს ასეთ ქვეჯგუფებად დაყოფით. ასეთი კრებითი მაჩვენებლების მიღება შესაძლებელი ხდება მხოლოდ ქვეანგარიშების გამოყენებით.

ქვეანგარიშების გამოყენების თვალსაჩინო მნიშვნელობა დასტურდება იმითაც, რომ საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ამყამად მოქმედ ანგარიშთა გეგმაში, სინთეზურ ანგარიშებთან ერთად, მოცემულია აგრეთვე ქვეანგარიშების დასახელებაც.

1. თავსართი „სუბ“ ლათინური წარმოშობისაა (sub) და ნიშნავს „ქვეშ“ (დაქვემდებარება) მოცემულ შემთხვევაში მის ქართულ შესატყვისად გამოიყენება თავსართი „ქვე“ აქედანაა სახელწოდება ქვეანგარიში.

ქვეანგარიშების წინასწარ განსაზღვრა-დამტკიცება საშუალებას გვაძლევს უწყებრივი და დარგობრივი დაქვემდებარების მიხედვით მივიღოთ ერთგვაროვანი კრებსითი მაჩვენებლები.

სინთეზური და ანალიზური ანგარიშებისაგან განსხვავებით, ქვეანგარიშებში აღრიცხვა არ ხდება სპეციალურ რეგისტრებში (დავთრებსა და ბარათებში), მათ არ გააჩნიათ დეტეტი და კრედიტი, მათში არც სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია ხდება, ვინაიდან სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში რეგისტრაციის პარალელურულად ქვეანგარიშებში ყველა ოპერაციის რეგისტრაცია უაღრესად გაართულებდა და დაამძიმებდა სააღრიცხვო საქმიანობას. სუბანგარიშებში მხოლოდ დაჯგუფება თითოეული სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშებისა თვისებრივად ერთგვაროვნობის მიხედვით. მაგალითად, მასალების მთელი ერთობლიობიდან გადასამუშავებლად განკუთვნილი ნედლეული და მასალები გამოიყოფა (დაჯგუფდება) ცალკე ჯგუფად, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები, მაკომპლექტებელი ნაკეთობა, კონსტრუქციები და დეტალები — ცალკე ჯგუფად, სათბობი — ცალკე ჯგუფად, სათადარიგო ნაწილები — ცალკე ჯგუფად და ა.შ.

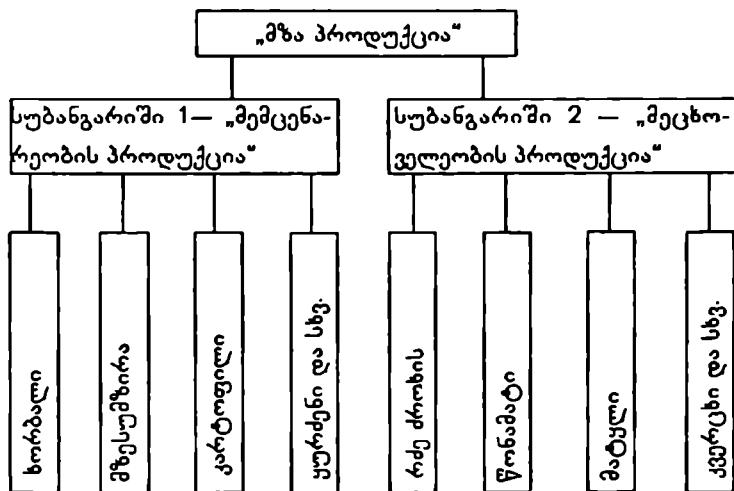
ასეთ პრინციპზე ეწყობა აღრიცხვა ყველა იმ სინთეზური ანგარიშის შიგნით, რომელსაც თავის შემადგენლობაში ქვეჯგუფებად დაყოფა გააჩნია.

ამგვარად, ქვეანგარიშებად იყოფა მხოლოდ ის სინთეზური ანგარიშები, რომელთა აღსარიცხავი ობიექტები თვითონ იყოფიან თვისებრივად ერთგვაროვან ქვეჯგუფებად.

გარდა ამისა, ბუღალტრულ აღრიცხვაში არის ისეთი სინთეზური ანგარიშებიც, რომელთა შემადგენლობაში არაერთი ანალიზური ანგარიში შედის, მაგრამ მათი ქვეანგარიშებად დაჯგუფება არ ხდება, ვინაიდან მათში აღსარიცხავი ობიექტები ქვეჯგუფებად არ იყოფა. ასეთია, მაგალითად: „ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან“ „ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე“ „ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები“ „ბანკის გრძელვადიანი ვალდებულებები“ და სხვ.

მზა პროდუქციის სინთეზური ანგარიში, ქვეანგარიშები და ანალიზური ანგარიშები სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვიდგინოთ (იხ. სქემა №4).

მზა პროდუქციის სინთეზურის ანგარიშის ქვეანგარიშებისა და ანალიზური ანგარიშების სქემა სოფლის მეურნეობაში



სქემა № 4

განვიხილოთ სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა მზა პროდუქციის აღრიცხვის მაგალითზე:

პირობა: I დავუშვათ, რომ სასოფლო-სამეურნეო საწარმო „მეგობრობას“ 1998 წლის 01.01-თვის გააჩნდა შემდეგი სახის, რაოდენობისა და ღირებულების პროდუქცია:

მემცენარეობის პროდუქცია:

1. საშემოდგომო ხორბალი 60 ცენტნერი. 1ც. 40 ლარი, სულ 2400 ლარის.
2. კარტოფილი 100 ცენტნერი, 1ც. 50 ლარი, სულ 5000 ლარის.

ჯამი 7400 ლარი

მეცხოველეობის პროდუქცია:

1. მატყლი 5 ცენტნერი, 1ც. 240 ლარი, სულ 1200 ლარის.
2. რძე ძროხის 2 ცენტნერი, 1ც. 40 ლარი, სულ 80 ლარის.

ჯამი 1280 ლარი

მთლად 8680 ლარი

II. დავუშვათ რომ წლის განმავლობაში შესრულდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები (იხ. გვ. 239 — სარეგისტრაციო ჟურნალი):

III. ზემოაღნიშნული ნაშთები და სამეურნეო ოპერაციები მზა პროდუქციის სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

თუ სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში ჩანაწერებს ერთმანეთს შევადარებთ, ნათლად დავრწმუნდებით, რომ მათთვის დამახასიათებელი სავალდებულო ტოლობები, დაცულია, სახელდობრ:

1. სინთეზური ანგარიშის საწყისი სადებეტო ნაშთი (8680) ეტოლება ანალიზური ანგარიშების საწყისი სადებეტო ნაშთების ჯამს ($2400 + 5000 + 1200 + 80$).
2. სინთეზური ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა (3980) ეტოლება ანალიზური ანგარიშების სადებეტო ბრუნვების ჯამს ($1000 + 500 + 2400 + 80$).
3. სინთეზური ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვა (9020) ეტოლება ანალიზური ანგარიშების საკრედიტო ბრუნვების ჯამს ($2000 + 4500 + 2400 + 120$).
4. სინთეზური ანგარიშების საბოლოო სადებეტო ნაშთი (3640) ეტოლება ანალიზური ანგარიშების საბოლოო სადებეტო ნაშთების ჯამს ($2400 + 1000 + 1200 + 40$).

ასე იქნება პასიური ანგარიშების (საკრედიტო ნიშნის) მიხედვით, რაც ჩანაწერების სისრულის და სიზუსტის კონტროლის უებარი საშუალებაა.

ქვეანგარიშები კი, როგორც ზემოაღნიშნულიდან ჩანს. ახდენს ანალიზური ანგარიშების დაჯგუფებას, ერთგვაროვნებას მიხედვით (იხ. სუბანგარიშები 1,2,3,4).

სამეურნეო ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალი¹

№	ოპერაციების შინაარსი	ბუღალტრული გატარებები		თანხა
		დებიტი	კრედიტი	ლარი
	1	2	3	4
1.	მიღებულია მემცენარეობიდან	მზა პროდუქცია	ძირითადი წარმოება (მემცენარეობა)	2100
	ა) საშემოდგომო ხორბალი 40ც., 1ც. 40 ლ.	საშემოდგომო ხორბალი	ხორბლის წარმოება	1600
	ბ) კარტოფილი 10ც. 1ც. 50 ლ.	კარტოფილი	კარტოფილის წარმოება	500
2.	მიღებულია მეცხოველეობიდან	მზა პროდუქცია	ძირითადი წარმოება (მეცხოველეობა)	2480
	ა) რძე ძროხის 2ც., 1ც. 40 ლ.	რძე ძროხის	მერძეული მსხვილი რქოსანი პირუტყვი	80
	ბ) მატყლი 10 ც., 1ც. 240 ლ.	მატყლი	მეცხვარეობა	2400
3.	ჩამოიწერა რეალიზებული მემცენარეობის პროდუქცია:	რეალიზაცია	მზა პროდუქცია	6500
	ა) საშემოდგომო ხორბალი 50ც. 1ც., 40 ლ.	ხორბლის რეალიზაცია	საშემოდგომო ხორბალი	2000
	ბ) კარტოფილი 90 ც., 1ც. 50 ლ.	კარტოფილის რეალიზაცია	კარტოფილი	4500
4.	ჩამოიწერა რეალიზებული მეცხოველეობის პროდუქცია	რეალიზაცია	მზა პროდუქცია	2520
	ა) რძე ძროხის 3ც., 1ც. 40 ლ.	რძის რეალიზაცია	რძე ძროხის	120
	ბ) მატყლი 10ც. 1ც. 240 ლ.	მატყლის რეალიზაცია	მატყლი	2400
	ჯამი	—	—	13600

1. ამოცანის გამარტივების მიზნით ფასები უცვლელად დავტოვეთ და ანგარიშებში კორექტირების თანხებიც არ ვაჩვენეთ.

სინაეზური ანგარიში „მზა პროდუქცია“

ოპერაციის შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
ნაშთი 1998 წლის 1/1 - თვის	8680	—
მიღებულია მემცენარეობის პროდუქცია	1500	
მიღებულია მეცხოველეობის პროდუქცია	2480	
ჩამოიწერა რეალიზებული მემცენარეობის პროდუქცია		6500
ჩამოიწერა რეალიზებული მეცხოველეობის პროდუქცია		2520
ბრუნვა 1998 წელს	3980	9020
ნაშთი 1999 წლის 1/1 - თვის	3640	—

**ქვეანგარიში 1 — „მემცენარეობის პროდუქცია“
ანალიზური ანგარიში „სა შემოდგომაო ხორბალი“,
1 ცენტნერი 40 ლარი**

№	ოპერაციის შინაარსი	დებეტი		კრედიტი	
		რაოდ.	თანხა	რაოდ.	თანხა
	ნაშთი 1998 წლის 1/1-თვის	60	2400		
1	მიღებულია წარმოებიდან	40	1000		
3	ჩამოიწერა რეალიზებული			50	2000
	ბრუნვა 1998 წლის	40	1000	50	2000
	ნაშთი 1999 წლის 1/1-თვის	50	2400	—	—

**ანალიზური ანგარიში „კარტოფილი“
1 ცენტნერი 50 ლარი**

	ნაშთი 1998 წლის 1/1-თვის	100	5000		
1	მიღებულია წარმოებიდან	10	500		
3	ჩამოიწერა რეალიზებული			90	4500
	ბრუნვა 1998 წლის	10	500	90	4500
	ნაშთი 1999 წლის 1/1-თვის	20	1000	—	—

1. ამოცანის შემოკლების მიზნით საკრედიტებელი ანგარიშები აღარ გავხსენით..

ქვეანგარიში 2 — „მეცხოველეობის პროდუქცია“
ანალიზური ანგარიში „მატყლი“, 1 ცენტნერი 40 ლარი

	ნაშთი 1998 წლის 1/1-თვის	5	1200		
1	მიღებულია წარმოებიდან	10	2400		
4	ჩამოიწერა რეალიზებული			10	2400
	ბრუნვა 1998 წლის	10	2400	10	2400
	ნაშთი 1999 წლის 1/II-თვის	5	1200	—	—

ანალიზური ანგარიში „რძე ძროხის“,
1 ცენტნერი 40 ლარი

	ნაშთი 1998 წლის 1/1-თვის	2	80		
1	მიღებულია წარმოებიდან	2	80		
4	ჩამოიწერა რეალიზებული			3	120
	ბრუნვა 1998 წლის	2	80	3	120
	ნაშთი 1999 წლის 1/II-თვის	1	40	—	—

7.10. სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები

ანგარიშებში ჩანაწერებს, მისი სათანადო წესით დამუშავების გარეშე, თითქმის არავითარი მნიშვნელობა არ აქვს, ვინაიდან იქიდან შეუძლებელია რაიმე გარკვეული დასკვნის გაკეთება.

ანგარიშების კრებსითი მონაცემები თავის მიზანს აღწევს მაშინ, როცა მათი განზოგადება ხდება წინასწარ შემუშავებული განსაზღვრული ხერხის მიხედვით. მიმდინარე აღრიცხვის კრებსით მონაცემთა სისწორის შემოწმებისა და განზოგადების ერთ-ერთ ასეთ ხერხს წარმოადგენს ბრუნვათა უწყისი.

შედგენილობის მიხედვით ბრუნვათა უწყისები ორი სახისაა: მარტივი და ჭადრაკული, ხოლო მონაცემთა განზოგადების დონის მიხედვით განასხვავებენ სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისებს.

სინთეზური ანგარიშების მარტივი სახის ბრუნვათა უწყისში შეაქვთ ყველა სინთეზური ანგარიში და შეიცავს შემდეგ რეკვიზიტებს:

1. ანგარიშების № ან შიფრი;
2. ანგარიშების დასახელება;
3. საწყისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები;
4. საანგარიშგებო პერიოდის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები;
5. საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები (ანუ სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის).

ბრუნვათა უწყისში ჯერ შეტანილი უნდა იქნეს აქტიური, შემდეგ აქტიურ-პასიური და ბოლოს — პასიური ანგარიშები. იგი მარტივი შედგენილობისაა, რის გამოც მას მარტივ ბრუნვათა უწყისს უწოდებენ (იხ. გვ. 247).

თუ გავითვალისწინებთ იმ გარემოებას, რომ სადებეტო ნაშთები (როგორც საწყისი, ისე საბოლოო) ცალკე სვეტებში უნდა იქნეს მოცემული და საკრედიტო — ცალკე, ასევე სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები, — გასაგები გახდება, რომ სინთეზური ანგარიშების მარტივ ბრუნვათა უწყისს გააჩნია 8 ვერტიკალური სვეტი, რომელთაგან პირველში ჩაიწერება ანგარიშების ნომერი, მეორეში — ანგარიშების დასახელება, მესამე და მეოთხე სვეტებში — საწყისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები, მეხუთესა და მეექვსეში — სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები, ხოლო მეშვიდე და მერვეში — საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები. ამიტომაც, რომ ასეთ ბრუნვათა უწყისს, *რვასვეტიან ბრუნვათა უწყისსაც* უწოდებენ.

იმისათვის, რომ უფრო ნათელი წარმოდგენა ვიქონიოთ ბრუნვათა უწყისის შედგენასა და შინაარსზე, შევადგინოთ იგი ჩვენს მიერ ქვემოთ მოყვანილი მონაცემების მიხედვით:

პ ი რ ო რ ბ ა : I. დავუშვათ, რომ საწარმოს 1998 წლის
01.01-თვის გააჩნდა შემდეგი ნაშთები (ლარებში):

№	ანგარიშების დასახელება	დებიტი	კრედიტი
01	ძირითადი საშუალებები	95000	—
08	კაპიტალური დაბანდებები	55000	—
10	მასალები	30000	—
20	ძირითადი წარმოება	10000	—
50	სალარო	1000	—
51	საგარიშსწორების ანგარიში	50000	—
62	ანგარიშსწორება მყიდველებთან (დებიტორები)	6000	—
60	ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან (კრედიტორები)	—	70 000
70	ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	—	22 000
80	მოგება	—	26 000
85	საწესდებო კაპიტალი	—	119 000
90	ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები	—	10 000
	ჯამი	247000	247 000

II. 1998 წლის იანვარში შესრულდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები

სამეურნეო ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალი

№	ოპერაციების შინაარსი	ბუღალტრული გატარებები		თანხა ლარი
		დებიტი	კრედიტი	
1.	დაიხარჯა ძირითად წარმოებაში მასალები	№20 ძირითადი წარმოება	№10 მასალები	9800

№	ოპერაციების შინაარსი	ბუღალტრული გატარებები		თანხა (ლარი)
		დებიტი	კრედიტი	
2.	მოგების ნაწილი შეუერთდა საწესდებო კაპიტალს	№80 მოგების გა- მოყენება	№85 საწესდებო კაპიტალი	4300
3.	მიღებულია ბანკის მო- კლევადიანი კრედიტი და ჩარიცხულია ანგარიშ- სწორების ანგარიშზე	№51 ანგარიშსწო- რების ანგარიში	№90 ბანკის მო- კლევადიანი ვალ- დებულებები	2500
4.	გადაერიცხა ანგარიშ- სწორების ანგარიშიდან კრედიტორებს	№60 ანგარიშსწ. მიმწოდებლებთან (კრედიტორები)	№51 ანგარიშსწო- რების ანგარიში	5400
5.	ჩარიცხულია ანგარიშ- სწორების ანგარიშზე დე- ბიტორებთან	№51 ანგარიშსწო- რების ანგარიში	№62 ანგარიშსწო- რება მყიდველებ- თან და შემკვეთთან	5100
6.	ნაყილია ნედლეული (ფუ- ლი ქერა არის გადახდილი)	№10 მასალები	№60 ანგარიშსწ. მიმწოდებლებთან	2700
7.	მიღებულია შემოსავალში ქვესადგურის შენობა	№01 ძირითადი საშუალებები	№08 კაპიტალურ დაბანდებები	15200
8.	ჩამოიწერა გაყიდული ძირითადი საშუალებები	№47 ძირითადი საშუალებების რე- ალიზაცია	№01 ძირითადი საშუალებები	30000
9.	მიღებულია მოკლევადია- ნი კრედიტი, რითაც და- იფარა მიმწოდებელთა კრე- დიტორული დავლიანება	№60 ანგარიშსწ. მიმწოდებლებთან (კრედიტორები)	№90 ბანკის მო- კლევადიანი ვალ- დებულებები	1100
10.	მიღებულია ანგარიშს- წორების ანგარიშიდან სალაროში	№50 სალარო	№51 ანგარიშსწ. ანგარიში	22000
11.	მიეცა სალაროდან პერ- სონალს ხელფასი	№70 ანგარიშსწ. პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	№50 სალარო	22000
12.	გადაერიცხა ანგარიშსწ. ანგარიშიდან ბანკის კრე- დიტების დასაფარავად	№90 ბანკის მო- კლევადიანი ვალ- დებულებები	№51 ანგარიშსწ. ანგარიში	5000
	ჯამი	—	—	125100

III. ზემოაღნიშნული ნაშთები, ოპერაციები და თანხები შევიტანოთ ანგარიშებში და განვსაზღვროთ იანვრის თვის ბრუნვები და ნაშთები პირველი თებერვლისათვის. სქემატურად ეს შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:

ძირითადი საშუალებები		კაპიტალური დაბანდებები		მასალები	
6.1998 1/1	—	6.1998 1/1	—	6.1998 1/1	—
95000		55000		30000	
7) 15200	8) 30000		7) 15200	6) 2700	1) 9800
ბრ. 15200	30000	ბრ. —	15200	ბრ. 2700	9800
6.1/II	—	6.1/II	—	6.1/II	—
80200		39800		22900	

ძირითადი წარმოება		სალარო		ანგარიშსწორების ანგარიში	
6.1998 1/1	—	6.1998 1/1	—	6.1998 1/1	—
10 0000		1000		50 000	
1) 9800		10) 22000	11) 22000	3) 2500	4) 5400
ბრ. 9800	—	ბრ. 22000	22000	5) 5100	10) 22000
					12) 5000
6.1/II-ის		6.1/II-ის		ბრ. 7600	32400
19800	—	1000	—	6.1/II-ის	

ანგარიშსწორება მყიდველებთან (დებიტორები)		ძირითადი საშ-ების რელიზაცია		ანგარიშსწორება მიწოდებლებთან (კრედიტორები)	
6.1998 1/1	—	6.1998 1/1		6.1998 1/1	70000
6000		—	—	—	—
	5) 5100	8) 30000		4) 5400	6) 2700
ბრ.—	5100	ბრ. 30000	—	9) 1100	
6.1/II		6.1/II		ბრ. 6500	2700
900	—	30000	—	6.1/II	
				—	66200

ანგარიშსწორება
პერსონალთან შრომის

ანაზღაურებაზე	
6.1998 1/1 —	22000
1) 22000	
ბრ. 22000	—
5.1/11 —	—

მოგება	
6.1998 1/1 —	26000
2) 4300	
ბრ. 4300	—
6.1/11 —	21700

საწესდებო კაპიტალი	
6.1998 1/1 —	119000
	2) 4300
ბრ.	4300
6.1/11 —	123300

ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები	
6.1998 1/1 —	10000
12) 5000	3) 2500
	9) 1100
ბრ. 5000	3600
6.1/11 —	8600

ზემოაღნიშნული სინთეზური ანგარიშების მიხედვით შედგენილი მარტივი სახის ბრუნვათა უწყისი შემდეგი სახით წარმოგვიდგება (გვ. 247):

როგორც ბრუნვათა უწყისის ჯამებიდან ჩანს, მას გააჩნია სამი წყვილი ტოლობა (სამი ბალანსი): პირველი — საწყისი ნაშთების, მეორე — ბრუნვების და მესამე — საბოლოო ნაშთების. სწორედ ამ ტოლობათა მეშვეობით ხდება ანგარიშებში ჩანაწერების სისწორის შემოწმება. თუ დარღვეულია პირველი ტოლობა — შეცდომაა დაშვებული საწყის ნაშთებში, თუ დარღვეულია მეორე ტოლობა — შეცდომაა ბრუნვებში, ხოლო თუ დარღვეულია მესამე ტოლობა — შეცდომაა საბოლოო ნაშთებში. *ამაში მდგომარეობს ბრუნვათა უწყისის მაკონტროლებელი მნიშვნელობა და ეს მისი ერთ-ერთი მთავარი დანიშნულებაა.*

პირველი ტოლობის საფუძვლია საწყისი ბალანსი, (რადგან აქტიური ანგარიშების სადებეტო ნაშთები ბალანსის აქტივის

**სინთეზური ანგარიშების მარტივი სახის ბრუნვათა
უწყვის იანვრის თვის**

ანგარ. №	ანგარიშების დასახელება	6.01.01-თვის		ბრუნვა იანვრის		6.01.02-თვის	
		დებ.	კრედ.	დებ.	კრედ.	დებ.	კრედ.
01	ძირითადი საშუალებები	95000	—	15200	30000	80200	—
08	კაპიტალური დაბანდებები	55000	—		15200	39800	—
10	მასალები	30000	—	2700	9800	22900	—
20	ძირითადი წარმოება	10000	—	9800		19800	—
50	სალარო	1000	—	22000	22000	1000	—
51	ანგარიშსწორების ანგარიში	50000	—	7600	32400	25200	—
62	ანგარიშსწორება მყიდვე- ლებთან (დებიტორები)	6000	—		5100	900	—
47	ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია	—	—	30000		30000	—
60	ანგარიშსწორება მიმწოდ- -ბთან (კრედიტორები)	—	70000	6500	2700	—	66200
70	ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	—	22000	22000	—	—	—
80	მოგება	—	26000	4300		—	21700
85	საწესდებო კაპიტალი	—	119000		4300		123300
90	ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები		10000	5000	3600	—	8600
	ჯამი	247000	247000	125100	125100	219800	219800

მონაცემებია, პასიური ანგარიშების საკრედიტო ნაშთები კი — ბალანსის პასივის მონაცემები).

მეორე ტოლობის საფუძველი ანგარიშებში ოპერაციების თანხების ორადი ასახვა. რადგან ყოველი სამეურნეო ოპერაციის თანხა აისახება ერთი (ან რამდენიმე) ანგარიშის დებეტში და მეორე (ან რამდენიმე) ანგარიშის კრედიტში, ყველა ანგარიშის სადებეტო ბრუნვების ჯამი ყველა ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვების ჯამს უნდა უდრიდეს.

მესაუე ტოლობა გამომდინარეობს პირველი და მეორე ტოლობებიდან. თუ პირველი და მეორე ტოლობა დაცულია, მათგან განსაზღვრული საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთების ჯამებიც ტოლი იქნება.

მიუხედავად იმისა, რომ მცირე რაოდენობის ანგარიშები გვაქვს გახსნილი და მათში სულ 12 სამეურნეო ოპერაცია გავატარეთ, იქიდანაც კი ძნელია იმის გამორკვევა, თუ რამდენად სწორად ავსახეთ ოპერაციები ანგარიშებში. ანგარიშთა მონაცემების საფუძველზე შედგენილი ბრუნვათა უწყისიდან კი ნათლად ირკვევა, რომ ჩვენი ჩანაწერები სწორია (იხ. ბრუნვათა უწყისის სამი წყვილელი ტოლობა).

აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ჩანაწერებში დაშვებული შეცდომების გამოვლინების უნარი, მარტივი სახის ბრუნვათა უწყისისა, საგრძნობლად შეზღუდულია. მას შეუძლია გამოავლინოს მხოლოდ ისეთი შეცდომა, რომელიც გამოწვეულია ორადი ასახვის წესის დარღვევით. სახელდობრ:

1. როცა ოპერაციის თანხა დებეტში ასახულია, კრედიტში კი — არა, ან პირიქით.
2. როცა ანგარიშის დებეტში ნაკლები თანხაა ასახული ვიდრე კრედიტში, ან პირიქით.

ბრუნვათა უწყისი ვერ ავლენს შეცდომებს, რომლებსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, მაგრამ არ იყოს გაპირობებული ორადი ასახვის წესის დარღვევით. ასეთია მაგალითად:

1. როცა ოპერაციის თანხა ასახულია არაკუთვნილებისამებრ (ე.ი. სხვა ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში) მაგრამ თანატოლი თანხებით;
2. როცა ოპერაცია მაკორესპონდებელ ანგარიშებში ასახულია ნაკლები, მაგრამ თანატოლი თანხებით;
3. როცა ოპერაცია მაკორესპონდებელ ანგარიშებში ასახულია მეტი, მაგრამ თანატოლი თანხებით;
4. როცა სამეურნეო ოპერაციის თანხა მაკორესპონდებელ ანგარიშებში ასახულია რამდენიმეჯერ;

5. როცა სამეურნეო ოპერაციის თანხა მაკორესპონდენტულ ანგარიშებში საერთოდ არ არის ასახული.

აქვე უნდა დავძინოთ ისიც, რომ ბუღალტრული გატარებების აარეგისტრაციო ჟურნალის ბრუნვის ქამი ტოლია ერთი მხრივ სინთეზური ანგარიშების სადებეტო ბრუნვების ქამისა და მეორე მხრივ მათივე საკრედიტო ბრუნვების ქამისა. ამიტომ თუ საწარმოში აღგენენ გატარებების რეგისტრაციის ჟურნალს, ბრუნვათა უწყისის მეშვეობით ვლინდება აგრეთვე ზემოთ დასახელებული მე-2, მე-3, მე-4, და მე-5 ტიპური შეცდომები, რადგანაც ასეთ შემთხვევაში სარეგისტრაციო ჟურნალის ბრუნვის ქამსა და სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვების ქამებს შორის ტოლობა დაირღვევა.

გარდა ამისა, ბრუნვათა უწყისის ძირითადი დანიშნულება იმაშიც მდგომარეობს, რომ იგი იძლევა უტყუარ და მზა მონაცემებს საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის (მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის) ბალანსის შესადგენად. ბრუნვათა უწყისის მე-7 და მე-8 სვეტების მონაცემები იმავდროულად წარმოადგენს საბალანსო მონაცემებს, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს წარმოდგენა ვიქონიოთ საწარმოს სამეურნეო საშუალებებისა და მათში განხორციელებული ცვლილებების შესახებ. მითუმეტეს, რომ იგი საამისო მონაცემებს შეიცავს როგორც თვის დასაწყისის, ისე თვის ბოლოსათვის.

ბრუნვათა უწყისის ფუნქციური რეალი, საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის გამოკვლევაში, ამით არ ამოიწურება. მის სათანადო გამოყენებას დიდი როლის შესრულება შეუძლია საწარმოს საფინანსო-საწარმოო საქმიანობის მიმდინარეობაზე კონტროლისა და წარმოების მიმართულების გამორკვევის საქმეში. რამდენიმე უწყისის (კვარტალის, ნახევარი წლის) შესადარის მაჩვენებელთა ურთიერთდაპირისპირებით და მათი დინამიკაში განვიხილავთ, ნათლად ვლინდება როგორც წარმოების პროცესის მიმდინარეობა, ისე წარმოების მიმართულება.

ბოლოს, ბრუნვათა უწყისების მონაცემები ძვირფას მასალას წარმოადგენს საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზისათვის. მაგალითად, უწყისის ბრუნვების სათანადო

ხერხებით დამუშავების შედეგად დგინდება საწარმოს საბრუნავ საშუალებათა ბრუნვალობის სისწრაფე, რაც საშუალებას გვაძლევს განვსაზღვროთ საბრუნავი საშუალებებით საწარმოს უზრუნველყოფის მდგომარეობა, მათი გამოყენების ეფექტიანობა და სხვ.

მიუხედავად ყოველივე ზემოთ აღნიშნულისა, სინთეზური ანგარიშების მარტივი ბრუნვათა უწყისის გამოყენებითი მნიშვნელობა შეზღუდულია. მასში წარმოდგენილი კრებითი მონაცემების მიხედვით შეუძლებელია ვიმსჯელოთ იმის შესახებ, თუ საიდან იქნა მიღებული საშუალებები, ან სად წავიდა, გაიზარდა თუ შემცირდა ამა თუ იმ საშუალებათა ფორმირების წყაროები და სხვ. ამის ცოდნას კი დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს მართვის საქმეში.

სამაგიეროდ ამ ნაკლს მნიშვნელოვნად ავსებს მეორე სახის — **ჭადრაკული ბრუნვათა უწყისი**. იგი გამოიყენება მემორიალ-ორდერული ფორმით აღრიცხვის დროს, რომელიც ჭადრაკისებურ პრინციპებზეა აგებული. სინთეზურ ანგარიშებში ჩაწერა ხდება მაკორესპონდენტული ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში დაჯგუფების მიხედვით, რაც აადვილებს ჭადრაკული ბრუნვათა უწყისის შედგენას.

*ბრუნვათა უწყისის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს თვითოეული სინთეზური ანგარიშის მიხედვით გახსნილი საკონტროლო უწყისები, რომლებშიც ჩანაწერები ჯგუფდება კრედიტის ნიშნის მიხედვით. ჩაწერის ასეთ წესს შეესაბამება ისეთი ფორმის ბრუნვათა უწყისი, რომელშიც თითოეული ჩანაწერი გვიჩვენებს მაკორესპონდენტულ ანგარიშებში ჩაწერილ ბრუნვებს. ამ სტატისტიკური ცხრილის ქვემდებარეში (ე.ი. პორიზონტალურ სვეტებში) იწერება მთავარი ანგარიშების N_0N_1 . ამასთან, პირველად იწერება აქტიური, შემდეგ აქტიურ-პასიური, ხოლო ბოლოს — პასიური ანგარიშები. იგივე ანგარიშები, იგივე თანმიმდევრობით, იწერება აგრეთვე ამ ცხრილის შემასმენელში (ვერტიკალურ სვეტებში). ასეთივე შესაბამისობით იწერება საწყისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები, დებეტის და კრედიტის ბრუნვები და საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები. ამ პრინციპზე შედგენილი უწყისი ღებულობს ჭადრაკის დაფის ფორმას, რის გამო მას **ჭადრაკული ბრუნვათა უწყისი** ეწოდა.*

უწყისის ჰორიზონტალურ სვეტებში ჩაწერილი ანგარიშები *სადებეტებელია*, ხოლო ვერტიკალურ სვეტებში ჩაწერილი ანგარიშები — *საკრედიტებელი*. ამიტომ უწყისის ერთი რომელიმე ჰორიზონტალური და ვერტიკალური სვეტების გადაკვეთის უჯრედში თანხის ჩაწერა ნიშნავს მის ჰორიზონტალურ სვეტში მდებარე ანგარიშის დებეტსა და ვერტიკალურ სვეტში მდებარე ანგარიშის კრედიტში ჩაწერას. ასე, რომ **ორჯერ ჩაწერის მაგიერ ერთხელ ჩაწერით მიიღება ორადი ასახვა** (ბრუნვათა უწყისი იხ. 252 გვ.).

მაგრამ ეს ისე არ უნდა გავიგოთ, თითქოს ამ უწყისში, ოპერაციების სარეგისტრაციო ჟურნალის მსგავსად, გატარებების თანხები იწერებოდეს. ეს უწყისიც, რვასვეტიანი უწყისის მსგავსად, სინთეზური ანგარიშების კრებსითი მონაცემებიდან დგება: საწყისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები, დებეტისა და კრედიტის ბრუნვები და საბოლოო სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები აქაც უსუსტად ისევეა წარმოდგენილი, როგორც მარტივი სახის ბრუნვათა უწყისში. ამასთან, არა მარტო ვერტიკალურად განლაგებით (როგორც ეს მარტივი სახის უწყისშია), არამედ აგრეთვე ჰორიზონტალურად განლაგებით.

ჰადრაკული ბრუნვათა უწყისის მთავარი განმასხვავებელი ნიშანთვისება იმაში მდგომარეობს, რომ იგი, აღნიშნულთან ერთად, გვიჩვენებს აგრეთვე იმასაც, *თუ რომელი ანგარიშების კრედიტებში ჩანაწერებისაგან შედგება თითოეული ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა და პირიქით — რომელი ანგარიშების დებეტებში ჩანაწერებისაგან შედგება თითოეული ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვა*. ე.ი. ყოველი ანგარიშის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები მოკლებულია შესაბამის ანგარიშებთან კორესპონდენციით.

ასე მაგალითად: უწყისიდან ჩანს, რომ „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ (№51) საკრედიტო ბრუნვა შეადგენს 32400 ლარს. აქედან 5000 ლარი „ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებების“ ანგარიშის (№90) დებეტშია ჩაწერილი, 5400 ლარი — „მიმწოდებლებთან ანგარიშსწორების“ ანგარიშის (№60) დებეტში, ხოლო 22000 ლარი — „სალაროს“ ანგარიშის (№50) დებეტში. ასევე „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ (№51) სადებეტო ბრუნვა შეადგენს 7600 ლარს, საიდანაც 5100 ლარი ჩაწერილია „მყიდველებთან

სინთეზური ანგარიშების კაღრაკული ბრუნვათა უწყისი იანვრის თვის (ლარებში)

ანგარიშის №	კრედიტის საბიზნოს /-ის	01	08	10	20	47	50	51	60	62	70	80	85	90	უცვლელი	კრედიტის საბიზნოს
ლოტის გ. /-ის	247000	95000	55000	30000	10000	-	1000	50000	-	6000	-	-	-	-	-	-
01	-	-	15200	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	15200	80200
08	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	39800
10	-	-	-	-	-	-	2700	-	2700	-	-	-	-	-	2700	22900
20	-	-	-	9800	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	9800	19800
47	-	30000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	30000	30000
50	-	-	-	-	-	-	2000	-	-	-	-	-	-	-	2000	1000
51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5100	-	-	-	2500	7600	25200
60	-	-	-	-	-	-	-	5400	-	-	-	-	-	1100	6500	900
62	70000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
70	22000	-	-	-	-	-	22000	-	-	-	-	-	-	-	22000	-
80	26000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4300	-	-	4300	-
85	119000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
90	10000	-	-	-	-	-	-	5000	-	-	-	-	-	-	5000	-
კრედიტის ბრუნვა	-	30000	15200	9800	-	-	22000	32400	2700	5100	-	-	4300	3600	125100	-
გ. /-ის	-	-	-	-	-	-	-	-	66200	-	-	21700	123300	8600	219800	-

(დებიტორები) ანგარიშსწორების" ანგარიშის (№62) კრედიტში, ხოლო 2500 ლარი — „ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებების" ანგარიშის (№90) კრედიტში და ა.შ.

ამავე ანგარიშში ჩანაწერების მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, „ანგარიშსწორების ანგარიშის" საკრედიტო ბრუნვა არა მარტო იმას გვიჩვენებს რომ, თვის განმავლობაში 32400 ლარი იქნა ჩამოწერილი ანგარიშიდან, არამედ მის მიზნობრივ დანიშნულებასაც — რომ იქიდან დაიფარა მიმწოდებლების ვალი 5400 ლარი, გასტუმრებულ იქნა ბანკის კრედიტები 5000 ლარი, ხოლო 22000 ლარი გატანილ იქნა სალაროში.

გარდა ამისა, *ჰადრაკულ ბრუნვათა უწყისის ანგარიშებში შეცდომით ჩანაწერების გამოვლინების უფრო მეტი უნარი აქვს.* თუ მარტივ ბრუნვათა უწყისში შეუძლებელია არასწორი კორესპონდენციით გამოწვეული შეცდომის პოვნა, აქ ის ადვილად შეიძლება მოვნახოთ. მაგალითად, თუ პერსონალთან ანგარიშსწორების ანგარიშის (№70) სადებეტო ბრუნვა ნაცვლად „სალაროს" ანგარიშის კრედიტისა, ჩაწერილია „ანგარიშსწორების ანგარიშის კრედიტში", გვამცნობს, რომ იგი შეცდომითაა ჩაწერილი, ვინაიდან ხელფასის გაცემა ხდება სალაროდან და არა ბანკიდან.

ბოლოს, *ჰადრაკული ბრუნვათა უწყისის უპირატესობაა ისიც, რომ თანხის ერთხელ ჩაწერით მიიღება ორჯერ ჩაწერა — ორადი ასახვა — რაც ორმაგად ამცირებს ბრუნვათა უწყისის შესადგენად საჭირო დროს.*

მიუხედავად აღნიშნულისა, ჰადრაკული ბრუნვათა უწყისიც ნაკლებად გამოიყენება პრაქტიკაში, ვინაიდან ყველა ანგარიშის მიხედვით მისი შგედგენა ერთ ფურცელზე ძალზე მოუხერხებელია, თუმცა პრინციპი ასეთი ჩაწერისა საფუძვლად უდევს აღრიცხვის პროგრესულ ფორმებს (ბარათულ-ჰადრაკულ და ჟურნალ-ორდერულ ფორმებს), რის გამო მისი შედგენის ცოდნა აღრიცხვის დარგის მუშაკთათვის აუცილებელია.

ბრუნვათა უწყისში, როგორც წესი, უნდა იყოს თვითრი ბრუნვები, მაგრამ მასში უჩვენებენ აგრეთვე საწყის სადებეტო და საკრედიტო ნაშთებს და საზღვრავენ საბოლოო სადებეტო და საკრე-

დიტო ნაშთებსაც. ეს კი ბრუნვათა უწყისში იწვევს ოთხი სვეტის დამატებას. ასეთ უწყისს *ბრუნვათა ბალანსსაც* უწოდებენ (ასეთია ჩვენს მიერ შედგენილი უწყისებიც).

7.11. ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები

როგორც ავლნიშნეთ, ბრუნვათა უწყისებს ადგენენ ანალიზური ანგარიშებიდანაც. იმისდა მიხედვით, თუ რომელი სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების მიხედვით ვადგენთ — ბრუნვათა უწყისი სხვადასხვა შედგენილობისაა. თუ იგი მატერიალურ ფასეულობათა ამსახველი ანალიზური ანგარიშების მიხედვით დგება (რომლებშიც აღრიცხვის ობიექტები ასახულია ნატურალურ საზომებშიც), ბრუნვათა უწყისში, ერთეულის ფასსა და ღირებულების ჯამთან ერთად, მოცემულ უნდა იქნეს აგრეთვე ზომის ერთეული და ნატურალური მაჩვენებლებიც.

თუ ანალიზური ანგარიშები ბევრი არ არის ბრუნვათა უწყისში ისინი შეტანილ და დაჯამებულ უნდა იქნას ანგარიშების მიხედვით. ანალიზური ანგარიშების სიმრავლის პირობებში ბრუნვათა უწყისს ადგენენ აგრეთვე თითოეული ქვეანგარიშის ანალიზური ანგარიშების მიხედვითაც. მაგალითად „მზა პროდუქციის“ სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშებიდან ბრუნვათა უწყისები შეიძლება შევადგინოთ „მემცენარეობის პროდუქციაზე“ ცალკე და „მეცხოველეობის პროდუქციაზე“ — ცალკე. ან ერთ უწყისში აისახოს ცალ-ცალკე. სწორედ ასეთია 257-ე გვერდზე მოყვანილი ბრუნვათა უწყისი, რომელიც შედგენილია 240-ე და 241-ე გვერდებზე მოცემული ანალიზური ანგარიშების მიხედვით.

როგორც ვხედავთ, ქვეანგარიშებად დაყოფა მეტად საჭირო ცნობებს იძლევა, რომელსაც დიდი მნიშვნელობა აქვს განსაკუთრებით ანგარიშების შესადგენად.

აღნიშნული ბრუნვათა უწყისისაგან საგრძნობლად განსხვავდება ისეთი სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი, რომელიც მატერიალურ ფასეულობას არ ასახავს. ასეთ შემთხვევაში ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის მარტივი ბრუნვათა უწყისის ფორმა ექნება. ასეთია, მაგალითად „დებიტორებისა და კრედიტორების“ სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი (გვ. 200).

როგორც ვხედავთ, მატერიალურ ფასეულობათა ამსახველი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისისაგან განსხვავებით, ეს უწყისი არ შეიცავს ზომის ერთეულს, ერთეულის ფასს და ნატურალურ მაჩვენებლებს ნაშთებსა და ბრუნვებში. ასევე, ბრუნვაში არ არის წარმოდგენილი შემოსავალი და გასავალი, საწყისი და საბოლოო ნაშთები მოცემულია როგორც სადებეტო, ისე საკრედიტო (ვინაიდან აქტიურ-პასიურ ანგარიშებს აქვს როგორც სადებეტო, ისე საკრედიტო ნაშთები). ეს განსხვავებანი თვით აღსარიცხავი ობიექტებისათვის დამახასიათებელი თავისებურებებით არის განპირობებული.

საერთოდ, ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის მთავარი დანიშნულებაა ანგარიშებში ჩანაწერთა სისწორისა და სისრულის შემოწმება. ის გარემოება, რომ თვითოეული სინთეზური ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ჩანაწერები შესაბამისად ტოლი უნდა იყოს მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების დებეტებსა და კრედიტებში ჩანაწერების ჯამებისა, შეიძლება შემოწმებული იქნეს მხოლოდ ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის მეშვეობით (იხ. „დებიტორებისა და კრედიტორების“ სინთეზური ანგარიშში ჩანაწერები, ამავე ანგარიშის მონაცემები სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისში და შეადარეთ ისინი მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის კრების მონაცემებს, ჯამებს). თუ რომელიმე ნაწილში ეს ტოლობა დარღვეულია, იგი მიუთითებს შეცდომაზე, რომელიც უნდა მოინახოს და გასწორდეს.

თუ გავითვალისწინებთ, რომ ასეთი ბრუნვათა უწყისების მეშვეობით ჩანაწერთა სისწორეს ვაკონტროლებთ როგორც სამეუ-

რნეო საშუალებების, ისე მათი წყაროების ამსახველ სინთეზურ ანგარიშებში, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები თვალსაჩინო როლს ასრულებენ აგრეთვე აღრიცხვის სისტულის მიღწევის საქმეშიც.

გარდა ამისა, ვინაიდან ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისში კონკრეტულადაა წარმოდგენილი ანალიზური აღრიცხვის მონაცემები, იგი შესაძლებლობას გვაძლევს კონკრეტულად გავარკვიოთ საშუალებების შედგენილობა და მათში განხორციელებული ცვლილებები, რასაც დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს სწორად ხელმძღვანელობისათვის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება შემდეგი დასკვნები გავაკეთოთ:

1. ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისს არ შეიძლება ჰქონდეს სამი წყვილელი ტოლობა, ვინაიდან იგი დგება გარკვეული რომელიმე სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების მიხედვით;
2. სამეურნეო საშუალებების ამსახველი სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისს საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ სადებეტო, ამიტომ საკრედიტო ნაშთებისათვის განკუთვნილი სვეტები უწყისში არ იქნება;
3. საშუალებათა წყაროების ამსახველი სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისს საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო, რის გამო სადებეტო ნაშთებისათვის განკუთვნილი სვეტები უწყისში არ იქნება;
4. აქტიური და პასიური ანგარიშებისაგან განსხვავებით, აქტიურ-პასიური სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისში საწყისი და საბოლოო ნაშთები იქნება როგორც დებეტის, ისე კრედიტის, ამიტომ ბრუნვათა უწყისში მათთვის კუთვნილი სვეტებიცაა მოცემული (იხ. სხვადასხვა დებეტორებისა და კრედიტორების ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი, გვ. 200).

„შპს პროდუქციის“ სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი (სოფლის მეურნეობის პროდუქციის მაგალითზე) 1998 წლის იანვრის თვის

კოიტი №	ანგარიშის დასახელება	სამსმსყნ დესაფ	(სყა) სიღმ	ნაშთი 1/1-ის		ბრუნვა იანვრის				ნაშთი 1/11-ის			
				დესაქშაყ	ეფეღმ	დესაქშაყ	ეფეღმ	დესაქშაყ	ეფეღმ	დესაქშაყ	ეფეღმ		
												დესაქშაყ	ეფეღმ
1.	მესენარობის პროდუქცია 1.1. სანეშოდომო ხორბალი	ეფეღმ	40	60	2400	40	1600	50	2000	50	2000	დესაქშაყ	ეფეღმ
				100	5000	10	500	90	4500	20	1000		
2.	სულ მემენარობის პროდუქცია მესენარობის პროდუქცია 2.1. რეფქობის 2.2. მატელი	ეფეღმ	X	—	7400	—	2100	—	6500	—	3000	დესაქშაყ	ეფეღმ
				2	80	2	80	3	120	1	40		
			240	5	1200	10	2400	10	2400	5	1200		
	სულ მესენარობის პროდუქცია	X	X	—	1280	—	2480	—	2520	—	1240	—	—
	მთლიანდ სოფლის მეურნეობის პროდუქცია	X	X	—	8680	—	4580	—	9020	—	4240	—	—

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. რა არის ბულალტრული ანგარიში და მისი გამოყენებითი მნიშვნელობა?
2. როგორია ანგარიშის აღნაგობა, დებეტი, კრედიტი?
3. როგორ გესმით ანგარიშების კავშირი ბალანსთან?
4. დაახასიათეთ აქტიური, პასიური, აქტიურ-პასიური ანგარიშები.
5. დაახასიათეთ ანგარიშების ბრუნვები და ნაშთები.
6. როგორ გესმით ორადი ასახვის არსი?
7. როგორ გესმით წარმოების პროცესის ორადი ხასიათი (მომარაგების, წარმოების და რეალიზაციის სტადიაზე)?
8. როგორ გესმით შრომისა და წარმოების საშუალებების ორადი ხასიათი?
9. რაში მდგომარეობს ორადი ასახვის ობიექტური აუცილებლობა?
10. როგორ გესაჩებათ სამეურნეო ოპერაციებისა და მათი თანხების ორადი ასახვა?
11. რა არის ანგარიშთა კორესპონდენცია, ბულალტრული გატარებები?
12. დაახასიათეთ ოპერაციების რეგისტრაციის წესები.
13. დაახასიათეთ სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა, მათი საერთო და განმასხვავებელი ნიშანთვისებები.
14. დაახასიათეთ ქვეანგარიშების გამოყენებითი მნიშვნელობა.
15. დაახასიათეთ სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები.
16. დაახასიათეთ ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები.

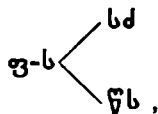
სამეურნეო პროცესების აღრიცხვის
მეთოდოლოგიური საფუძვლები

8.1. სამეურნეო პროცესების აღრიცხვაში
ასახვის თეორიული წანამძღვრები

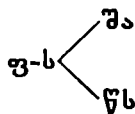
ეკონომიკური თეორია გვასწავლის, რომ წრებრუნვის პროცესში მყოფი სამეურნეო საშუალებები გაივლიან ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებულ სამ სტადიას: მომარაგებას (დამზადება) წარმოებას და რეალიზაციას. ერთი სტადიიდან მეორეში გადასვლისას ისინი განიცდიან სახეცვლილებებს: ფულადი ფორმის საშუალებები გადაიქცევა მწარმოებლურ ფორმად, მწარმოებლური — საქონლურად და ბოლოს საქონლური — ისევ ფულად ფორმად. ამგვარად, საშუალებათა წრებრუნვა იწყება ფულით და მთავრდება ფულით. ყოველივე ეს მათი თანმიმდევრობისა და რეალობის შესაბამისად აისახება ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში.

მომარაგების (დამზადების) სტადიაზე *საწარმო ახდენს წარმოების საშუალებების მომარაგებას (ყიდულობს საჭირო სამეურნეო საშუალებებს). ე.ი. ხორციელდება გაცვლის პროცესი.* საქონლის გაცვლის პროცესი წარმოებს ფორმათა შემდეგი ცვლის სახით **ს-ფ**. აქვე უნდა ავლნიშნოთ ის გარემოებაც, რომ სამეურნეო საშუალებათა წრებრუნვა იშლება ორ დაპირისპირებულ ფაზად: **ს-ფ**—გაყიდვა, და **ფ-ს**—ყიდვა. თითოეულ ამ ორ ფაზაში ერთმანეთს უპირისპირდება იგივე ორი ნივთობრივი ელემენტი (საქონელი და ფული) და ორი პიროვნება (მყიდველი და გამყიდველი). ამ სტადიაზე მყიდველი უკავშირდება გამყიდველს (საქონლის მწარმოებელს) და მყიდველის ფული გადაიქცევა საქონლად, ე.ი. ასრულებს მიმოქცევის აქტს **ფ-ს**. აქ **ფ-ს** გამოხატავს ფულის გარკვეული რაიოდენობის

გადაქცევას საქონელთა გარკვეულ რაოდენობად. მყიდველისათვის — მისი ფულის გადაქცევას საქონლად, გამყიდველისათვის მისი საქონლის გადაქცევას ფულად (ს-ფ). აღსანიშნავია ისიც, რომ ფულით ნაყიდი საქონელთა ჯამი შეიცავს სძ+წს (სამუშაო ძალა + წარმოების საშუალებები). აღნიშნულიდან გამომდინარე ფულადი კაპიტალის გადაქცევა მწარმოებლურ კაპიტალად, ფორმულის სახით, შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:

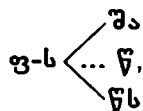


მაგრამ საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პირობებში სძ არ წარმოადგენს საქონელს. ამიტომ ეს პროცესი წარმოგვიდგება არა როგორც ფულის გაცვლა სძ საქონელზე, არამედ როგორც იმ შრომის ანაზღაურება, რომელიც მოცემულ საწარმოში ქმნის პროდუქტს თავისთვის — შა. ამიტომ ზემოაღნიშნულის სანაცვლოდ ეს მომენტი ფორმულის სახით შემდეგნაირად გამოიხატება:



ზემოაღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, რომ მომარაგების სტადია განისაზღვრება სამეურნეო საშუალებების შექმნასთან დაკავშირებული სამეურნეო საქმიანობით. რაც შეეხება შა-ს უნდა ვიგულისხმოთ მომარაგების სტადიაზე დასაქმებულ პირთა შრომის ანაზღაურება, რომელიც მიეკუთვნება ნაყიდი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექმნის ფაქტობრივ თვითღირებულებას.

წარმოების სტადიაზე ხდება ადამიანის სამუშაო ძალისა და წარმოების საშუალებების (ე.ი. პიროვნული და ნივთობრივი ფაქტორების) შეერთება, რითაც ხორციელდება წარმოების პროცესი. წარმოების საშუალებებისა და სამუშაო ძალის ეს მოძრაობა, ფორმულის სახით, შემდეგნაირად წარმოგვიდგება:



სადაც წერტილებით აღნიშნულია, რომ სამეურნეო პროცესი გრძელდება იმის გამო, რომ იგი საქონელმომოქცევის სფეროდან წარმოების სფეროში შედის. წარმოების პროცესის დამთავრების კვალობაზე მიიღება შრომის პროდუქტი.

მაშასადამე, წარმოების სტადიაზე იხარჯება ცოცხალი შრომა, შრომის საგნები და იცვითება შრომის საშუალებები. ეს ხარჯები, ყოველ ცალკე აღებულ საწარმოში, ქმნის ფაქტობრივ საწარმოო თვითღირებულებასა და წარმოგვიდგება ორ ჯგუფად: 1. შრომის პროდუქტის უშუალოდ შემქმნელი ხარჯები, 2. წარმოების მმართველობით გამოწვეული ხარჯები.

პირველი ჯგუფის ხარჯებს მიეკუთვნება

- ა) შრომის პროდუქტის უშუალოდ მწარმოებელთა მიერ დახარჯული შრომის ღირებულება, რომელიც ქმნის პროდუქტს თავისთვის, აგრეთვე მასზე სოციალურ დაზღვევის ანარქციები;
- ბ) შრომის პროდუქტის შექმნაზე უშუალოდ დახარჯული შრომის საგნების ღირებულება;
- გ) შრომის პროდუქტის შექმნაში უშუალოდ მონაწილე შრომის საშუალებების მოხმარებული (ცვეთის) ღირებულება და მიმდინარე რემონტის ხარჯები.

მეორე ჯგუფის ხარჯებს მიეკუთვნება საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის საერთო ხელმძღვანელობისა და ცალკეულ წარმოების (საამქროები, მემცენარეობა, მეცხოველეობა და სხვ.) მომსახურების ფულად-მატერიალური და შრომითი დანახარჯები.

ამგვარად „წ...წ-ში კაპიტალის ფულადი გამოსახულება წარმოგვიდგება მხოლოდ როგორც წარმოების ელემენტების ფასი, მაშასადამე, მარტოდენ როგორც საანგარიშო ფულით გამოსახული ღირებულება და სწორედ ამ ფორმით ხდება მისი ფიქსაცია ბუღალტერიაში“ (კ.მარქსი).

წარმოების განვითარების სწორი მიმართულების მისაცემად საჭიროა არა მარტო ავსახოთ წარმოების სტადიაზე მომხდარი ცვლილებები, არამედ დავაჯგუფოთ ისინი თვისებრივად ერთგვაროვნების მიხედვით, დავადგინოთ კრებობითი მაჩვენებლები და

მათი გაანალიზების შედეგად შევიმუშავოთ წარმოების განვითარების ეკონომიკურად დასაბუთებული ღონისძიებები. სწორედ ამ მიზნის მიღწევას ემსახურება წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის დღევანდელი პრაქტიკა.

რეალიზაციის სტადიაზე საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა განისაზღვრება სასაქონლო პროდუქციის რეალიზაციის ოპერაციებით. საქონელმწარმოებელი ამ სტადიაზე გამოდის როგორც გამყიდველი, ე.ი. მისი საქონელი იცვლება ფულზე, ხორციელდება პროცესი **ს-ფ**.

რეალიზაციის სტადიაზე ბუღალტრულ აღრიცხვაში ერთი მხრივ აისახება საწარმოს მიერ პროდუქციის გაყიდვის პროცესი, აგრეთვე დანარჩენი რეალიზაცია და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები, ხოლო მეორე მხრივ — გაყიდული პროდუქციისათვის ამონაგების მიღება და მასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებანი. ეს შესაძლებლობას გვაძლევს განვსაზღვროთ აგრეთვე ფინანსური შედეგიც.

8.2. მომარაგების (დამზადების)

სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია

მომარაგების სტადიაზე საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა განისაზღვრება წარმოების საშუალებათა შექმნით, სადაც განსაზღვრული ადგილი უკავია შრომის საგნების შექმნის ოპერაციებს.

საწარმოს მიერ წარმოების საშუალებათა შექმნა არ იწვევს ცვლილებებს მის საშუალებათა ღირებულებების ჯამში. იგი ცვლის მხოლოდ საწარმოს საშუალებათა შედგენილობას, ვინაიდან შექმნილი წარმოების საშუალებების ღირებულების დაფარვა ხდება მათთვის განკუთვნილი ფულადი საშუალებების ხარჯზე.

ნებისმიერ კონკრეტულად აღებულ საწარმოში მომარაგების სტადიის საქმიანობა გულისხმობს ძირითადი საშუალებებისა და

საწარმოო მარაგის (თესლი, ფურაჟი, სარგავი მასალა, შხამქიმიკატები, მინერალური სასუქები, ნავთობპროდუქტები, სამშენებლო მასალები, სათადარიგო ნაწილები, მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები და სხვ.) შექენას, მათ შექენასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების ხარჯვას და აქედან გამომდინარე შექენილი მატერიალური ფასეულობის შექენის ფაქტობრივი თვითღირებულების განსაზღვრას.

მომარაგების სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა მიზნად ისახავს კონტროლი გაუფწიოთ მომარაგების სტადიის საქმიანობის მიმდინარეობას, შექენა-დამზადებასთან დაკავშირებული ფულადი სახსრების მიზნობრივად ხარჯვას, მიმწოდებლებთან და მოიჯარეებთან, აგრეთვე შექენა-დამზადებაზე დასაქმებულ ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორებითი ურთიერთობის ნორმალიზაციას და ნაყიდი წარმოების საშუალებების შექენის ფაქტობრივი თვითღირებულების გამოანგარიშებას.

შექენილი წარმოების საშუალებების შემოსავალში შეტანის აღსარიცხავად გამოიყენება სინთეზური ანგარიშები: „ძირითადი საშუალებები“, „დასადგმელი მოწყობილობა“, „მზა პროდუქცია“, „მასალები“, „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები“ და სხვ. შექენილი წარმოების საშუალებების და სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯების განაღდების აღსარიცხავად გამოიყენება ფულადი საშუალებების ამსახველი ანგარიშები, ხოლო მიმწოდებლებთან, სატრანსპორტო ორგანიზაციებთან და მომარაგებაზე დასაქმებულ პირებთან ანგარიშსწორებისათვის — ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჯარეებთან, ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან და სხვა.

ვინიდან საწარმოს მატერიალური სამეურნეო საშუალებები, საბოლოო ანგარიშით, აღრიცხვაში აისახება ფაქტობრივი ხარჯების ჯამით, ნაყიდი სამეურნეო საშუალებებიც შემოსავალში უნდა შევიტანოთ ფაქტობრივი ხარჯებით, მაგრამ ამ ფასის დადგენა, შექენის მომენტში, ყოველთვის როდი ხერხდება. ამიტომ შექენილი სამეურნეო საშუალებების აღსარიცხავად იყენებენ აგრეთვე ნაყიდობის ღირებულებას და სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯებს.

ნაყიდობის ღირებულება — გამოიყენება მაშინ, როდესაც შექმნის ფაქტობრივი ხარჯები შეიცავს აგრეთვე არაპირდაპირ ზედნადებ ხარჯებსაც.¹ სწორედ ამის გამო, არაპირდაპირი ზედნადები ხარჯები, მიმდინარე აღრიცხვაში უნდა აისახოს ნაყიდობის ღირებულებისაგან განცალკევებით, ხოლო თვის ბოლოს განაწილდეს შექმნილ ფასეულობას შორის. *ნაყიდობის ღირებულებისა და კუთვნილი ზედნადები ხარჯების ქამი მოგვცემს მოცემული სახის საშუალების შექმნის ფაქტობრივ თვითღირებულებას. ეს იქნება მათი შემოსავალში შეტანის ფასიც.*

ასეთი ზედნადები ხარჯების აღსარიცხავად იხსნება დამატებითი აქტიური ანგარიში — „სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები“, რომლის დებეტში თავს იყრის აღნიშნული ხასიათის ხარჯები, ხოლო კრედიტში ხდება ჩამოწერა, თვის ბოლოს, მათი განაწილების შედეგად რითაც შესაძლებლობა გვეძლევა გამოვიანგარიშოთ შექმნის ფაქტობრივი თვითღირებულება.²

აქედან გამომდინარე, შექმნასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციები უმთავრესად აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

დებეტი — წარმოების საშუალებების ამსახველი ანგარიშები — შექმნაზე უშუალოდ გაწეული ხარჯების ქამით;

კრედიტი — ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჯარეებთან — ნაყიდობის ღირებულებით;

კრედიტი — იგივე ანგარიში — გადმოზიდვის ხარჯების ქამით (თუ ტიპითი გადმოზიდული იქნა გარესატრანსპორტო ორგანიზაციის მიერ);

კრედიტი — დამხმარე წარმოება — სატრანსპორტო მომსახურების ღირებულებით (თუ ტვირთი გადმოტანილი იქნა საკუთარი ტრანსპორტით)²;

1. ზედნადები ხარჯები არის პირდაპირიც, თუ იგი დაკავშირებულია მხოლოდ ერთი სახის საშუალების ტრანსპორტირებასთან.

2. თუ სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები ერთდროულად ეკუთვნის ორ და მეტი სახის ტვირთს, მათ შორის განაწილება ხდება გადმოზიდული ტვირთის წონის პროპორციულად.

კრედიტი — ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან — შეძენასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯების თანხით და სხვა.

ამგვარად, *ნაყიდი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შეძენის ფაქტობრივი თვითღირებულება იქნება ნაყიდობის ღირებულებისა და სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯების ჯამი.*

განვიხილოთ ზემოაღნიშნული „მასალების“ შეძენის აღრიცხვის მაგალითზე.

პირობა.

I. საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის იყო ასეთი მდგომარეობა:

ა) ანგარიშსწორების ანგარიშზე ნაშთად იყო 4245 ლარი

ბ) ანგარიშვალდებულ პირს ემართა 150 ლარი.

II. დავუშვათ, რომ საწარმოში საანგარიშგებო პერიოდში შესრულდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები (ლარებში):

1. შეძენილია „ა“ და „ბ“ სახის მასალები, რომელთა ნაყიდობის ღირებულება შეადგენს:

„ა“ მასალისა - 10 ტონა, 1 ტ. 50 ლარად, სულ 500

„ბ“ მასალისა - 5 ტონა, 1 ტ. 80 ლარად, სულ 400

ჯამი 900

(ფული ჯერ არ არის გადახდილი).

ამ ოპერაციით გაიზარდა მასალების ნაშთი საწყობში და ნაყიდობის ღირებულებით დავალიანდა მყიდველი საწარმო მიმწოდებლისადმი.

ვინაიდან მასალები სხვადასხვა სახისაა, ისინი უნდა აღრიცხოს ანალიზურადაც. ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

ღებეტი — „მასალების“ ანგარიში 900

(ანალიზურად: *ღებეტი* — „ა“ მასალა 500, *ღებეტი* — „ბ“ მასალა 400)

კრედიტი — ანგარიში „ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჭარებთან“ (ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან) 900

2. აქცეპტებულია მყიდველის მიერ სარკინიგზო ორგანიზა-

ციის ანგარიში გადმოზიდვის ხარჯების განაღდებაზე 255
ღებუტი — „მასალების“ ანგარიში 255
 (ანალიზურად: *ღებუტი* — „სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები“ 255)

კრედიტი — „ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჭარებებთან“ (ანგარიშსწორება მოიჭარებებთან) 255

3. დაერიცხა ავტოსატრანსპორტო ორგანიზაციას რკინიგზის სადგურიდან საწარმოს საწყობამდე მასალების გადმოტანისათვის 120

ღებუტი — „მასალების“ ანგარიში 120

(ანალიზურად: *ღებუტი* — „სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები 120)

კრედიტი — „ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჭარებებთან (ანგარიშსწორება მოიჭარებებთან) 120

4. ჩამოეწერა ანგარიშვალდებულ პირს მასალების შექნასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯები 150

ღებუტი — „მასალების“ ანგარიში 150

(ანალიზურად: *ღებუტი* — „სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები“ 150)

კრედიტი — „ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან“ 150

5. განაწილდა თვის ბოლოს სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები (გადმოზიდული ტვირთის წონის პროპორციულად) და მიეკუთვნა:

„ა“ მასალას	350 (525:15X10)
„ბ“ მასალას	175 (525:15X5)
	ჯამი 525

ღებუტი — „მასალების“ ანგარიში 525

(ანალიზურად: *ღებუტი* — „ა“ მასალა 350, *ღებუტი* — „ბ“ მასალა 175)

კრედიტი — „მასალების“ ანგარიში 525

(ანალიზურად: *კრედიტი* — „სატრანსპორტო-დამზადების ხარჯები 525).

6. გადაერიცხა ანგარიშსწორების ანგარიშიდან მიმწოდებლებსა და მოიჯარეებს ნაყიდი მასალების შეძენისა და გადმოზიდვისათვის 1245

ღებეტი — „ანგარიშსწორების მიმწოდებლებთან და მოიჯარეებთან“ 1245

კრედიტი — „ანგარიშსწორების ანგარიში“ 1245

ეს ოპერაციები რომ ანგარიშებში ავსახოთ, შემდეგ სახეს მიიღებს:

მასალები		„ა“ მასალა		„ბ“ მასალა	
ლ	კ	ლ	კ	ლ	კ
1) ნაყიდობის ღირებ.-900	5) არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება -525	1) ნაყიდობის ღირებულება-500		1) ნაყიდობის ღირებულება-400	
2) საკინიგზო ხარჯები.-255		5) სატრანსპორტო დამზადების ხარჯები-350		5) სატრანსპორტო დამზადების ხარჯ.-175	
3) ავტო-ტრ. ხარჯები.-120		ბრ.850		ბრ.575	
4) მივლინებ. ხარჯები.-150		შეტენის ფაქტობრივი ღირებულების.-850		შეტენის ფაქტობრივი ღირებულება 575	
5) არაპირდაპ. ხარჯ. განაწ. -525					
ბრ.1950	525				
6. 1425 ანუ შექენ. ფაქტ. თვითღირებ.	—				

ანგარიშსწორება ანგარიშ- კალდებულ პირებთან		ანგარიშსწორება მიმწოდ. და მოიჯარეებთან		ანგარიშსწორების ანგარიში	
ლ	კ	ლ	კ	ლ	კ
6. 150	4) 150	6) 1245	1) 900	6. 4245	—
ბრ. 150	150		2) 225		6) 1245
6. —	—		3) 120	ბრ. —	1245
		ბრ. 1245	1245	6. 3000	—
		6. —	—		

სატრანსპორტო დამზადების ხარჯები	
დ	კ
2) სარკინიგზო ხარჯები – 255	5) განაწილდა და მიეკუთვნა: „ა“ მასალას – 350
3) ავტოსანტრანსპორტო ხარჯები – 120	„ბ“ მასალას – 175
4) მივლინების ხარჯები – 150	
ბრუნვა 255	525
6. –	–

როგორც მასალების სინთეზურ-ანალზურ ანგარიშებში ჩანაწერებიდან ჩანს, მასალების შექმნა საწარმოს დაეჯდა 1425 ლარი. მათ შორის „ა“ მასალისა – 850 ლარი, ხოლო „ბ“ მასალისა – 575 ლარი.

აქედან გამომდინარე 1 ტონა მასალის შექმნის ფაქტობრივი თვითღირებულება შეადგენს:

„ა“ მასალისა – 85 ლარს (850:10)

„ბ“ მასალისა – 115 ლარს (575:5)

8.3. წარმოების სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია

როგორც უკვე გავეცანით, წარმოების სტადიისათვის დამახასიათებელია ერთი მხრივ ფულად-მატერიალური და შრომითი რესურსების ხარჯვა, ხოლო მეორე მხრივ შრომის პროდუქტის მიღება და მისი თვითღირებულების კალკულირება. სწორედ აქედან გამომდინარეობს წარმოების სტადიის აღრიცხვის ამოცანებიც, რაც იმაში მდგომარეობს რომ:

- 1 დავადგინოთ პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული ფულად-მატერიალური და შრომითი ხარჯები და კონტროლი გავუწიოთ მათი მიზნობრივი დანიშნულებით ხარჯვას;

2. დავადგინოთ წარმოების მოცულობა და კონტროლი გავუწიოთ პროდუქციის წარმოების გეგმური მაჩვენებლების შესრულებას;

3. განვსაზღვროთ პროდუქციის თვითღირებულება და გამოვავლინოთ მისი შემცირების რეზერვები.

იმისათვის, რომ უზრუნველყოთ წარმოების სტადიის ამოცანების წარმატებით გადაწყვეტა, საჭიროა აღრიცხვა ისე მოეწყოს, რომ მან მოგვცეს დროული და ზუსტი ცნობები როგორც დახარჯული შრომის, ისე მოხმარებული შრომის საგნებისა და შრომის საშუალებების ღირებულებათა შესახებ. ამიტომ დანახარჯების ანალიზური აღრიცხვა ეწყობა კალკულაციის ობიექტებისა და საკალკულაციო მუხლების მიხედვით.

წარმოების ხარჯები წარმოებულ პროდუქციას ეწერება ფაქტობრივი თვითღირებულებით.

როცა წარმოების აღრიცხვაზე ვმსჯელობთ, ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვავოთ ერთი მხრივ ძირითადი და დამხმარე წარმოება და მეორე მხრივ რთული და მარტივი წარმოება. ძირითადი წარმოების გამიჯვნა დამხმარე წარმოებისაგან საჭიროა იმიტომ, რომ ძირითად წარმოებას თავისი ხარჯები და წარმოებული პროდუქცია გააჩნია, ხოლო დამხმარე წარმოებას — თავისი. ამიტომ ისინი ცალცალკე უნდა აღირიცხოს. რთული წარმოების გამიჯვნა მარტივისაგან იმითაა განპირობებული, რომ რთულ წარმოებაში (სადაც ერთდროულად იწარმოება ორი და მეტი სახის პროდუქცია) ხარჯების ერთი ჯგუფი პირდაპირია, ხოლო მეორე ჯგუფი — არაპირდაპირი (გასანაწილებელი). მარტივი წარმოების დროს კი (როცა მხოლოდ ერთი სახის პროდუქცია იწარმოება) ყველა ხარჯი პირდაპირია და განაწილების გარეშე მიეკუთვნება საკალკულაციო ობიექტს.

ასევე შეიძლება ითქვას შესრულებული სამუშაოებისა და გაწეული მომსახურების შესახებ. მაგალითად: სატრანსპორტო პარკის ექსპლუატაციის ხარჯები (ტრაქტორისტებისა და მათზე მომუშავე დამხმარე მუშებზე დარიცხული ხელფასი ანარიცხებით, საწვავ-საცხები მასალების ღირებულება, დარიცხული ცვეთა, მიმდინარე რემონტის ხარჯები და სხვ) მოხსულ ფართობს მიეკუ-

თვნება პირდაპირ (თუ მოხნულ ფართობზე დაითესა მხოლოდ ერთი კულტურა), ან განაწილდება მოხნული ფართობის ჰექტარების პროპორციულად (თუ მოხნულ ფართობზე დაითესა ორი და მეტი კულტურა).

ძირითადი წარმოების აღსარიცხავად იხსნება შესაბამისი დასახელების — „ძირითადი წარმოება“ — ანგარიში, ხოლო დამხმარე წარმოების აღსარიცხავად — მისივე დასახელების — „დამხმარე წარმოება“ — ანგარიში. ორივე ანგარიში, დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით, საკალკულაციო ანგარიშებია და თავიანთი სააღრიცხვო — ეკონომიკური შინაარსით ძალიან გვანან ერთმანეთს.

ძირითადი წარმოების ანგარიშის დებეტში თავს იყრის ძირითად წარმოებაზე წლის განმავლობაში გაწეული ფაქტობრივი ხარჯები, ხოლო კრედიტში — პროდუქციის გამოსავალი ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულებით (სასაოფლო-სამეურნეო საწარმოებში — გეგმური თვითღირებულებით, წლის ბოლოს ფაქტობრივამდე კორესტირებით). თუ ადგილი ქონდა დაუმთავრებელ წარმოებას, მაშინ ამ ანგარიშის დებეტში იქნება დაწყებითი ნაშთი, რომელიც გვიჩვენებს წინა წელს გაწეულ იმ ხარჯებს, რომელიც მიეკუთვნება მიმდინარე წლის პროდუქციას.

რთული წარმოების დროს წარმოების ხარჯების ერთი ჯგუფი ანგარიშს მიეკუთვნება პირდაპირ — ხარჯების გაწევის თანადროულად, ხოლო მეორე ჯგუფი თვის (წლის) განმავლობაში აღირიცხება ცალკე (მისთვის განკუთვნილ ანგარიშებში) და ძირითადი წარმოების ანგარიშს მიეკუთვნება თვის (წლის) ბოლოს (შესაბამისი ბაზის პროპორციულად განაწილების შემდეგ).

ამ გარემოების გამო წარმოების ხარჯების აღსარიცხავად ძირითადი წარმოების ანგარიშის შემადგენლობაში იხსნება პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების ამსახველი ანგარიშები. „მუშების ხელფასი დანარიცხებით“, დახარჯული „მასალები“, წარმოების პროცესში მონაწილე „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“ და სხვა.

არაპირდაპირი ხარჯები ორ ჯგუფად წარმოგვიდგება: ერთი წარმოებისათვის (საამქრო, მემცენარეობა, მეცხოველეობა და სხვ.) საერთო ხარჯები (რომლებსაც საერთო — საწარმოო ხარჯებს უწოდებ-

ბენ) და მეორე — მთელი საწარმოსათვის (ფაბრიკა, ქარხანა, სასოფლო-სამეურნეო საწარმო და სხვ.) საერთო ხარჯები (რომლებსაც სამმართველო ხარჯებს უწოდებენ).

ძირითადი წარმოების ანგარიშის დებეტში იწერება აგრეთვე მიმდინარე წელს გაწეული დანახარჯები, რომლებიც მიეკუთვნება მომავალი წლის პროდუქციას. იგი განცალკევებით აღირიცხება და ცხადია, ზემოაღნიშნული ხარჯების ჯამში არ შედის.

ამგვარად, ძირითადი წარმოების ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა ან ბრუნვა საწყისი ნაშთით (თუ დაუმთავრებელი წარმოება იყო) წლის ბოლოს გვიჩვენებს ყველა სახის პროდუქციის ფაქტობრივ საწარმოში თვითღირებულებას, ხოლო ანალიზური ანგარიშები ასეთ ხარჯებს გვიჩვენებენ საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით.

ძირითადი წარმოების ანგარიშის კრედიტში იწერება წარმოებული პროდუქცია ფაქტობრივი თვითღირებულებით (მზა პროდუქციის ანგარიშიან კორესპონდენციით).

სასოფლო-სამეურნეო საწარმოებში, სადაც ფაქტობრივი თვითღირებულების გამოანგარიშება შესაძლებელია მხოლოდ წლის ბოლოს, ამ ანგარიშის კრედიტში წლის განმავლობაში წარმოებული პროდუქცია იწერება გეგმური თვითღირებულებით, ხოლო წლის ბოლოს (როცა გამოიანგარიშება ფაქტობრივი თვითღირებულება) ხდება მისი კორექტირება (შესწორება) ფაქტობრივი თვითღირებულების დონემდე.

გეგმურ და ფაქტობრივ თვითღირებულებას შორის გადახრის (სხვაობის) საერთო თანხა ისაზღვრება ძირითადი წარმოების ანგარიშის სადებეტო და საკრედიტო ჩანაწერთა ჯამების ურთიერთდაპირისპირებით, ხოლო კერძო თანხები — შესაბამისი ანალიზური ანგარიშების დებეტებსა და კრედიტებში ჩანაწერთა ჯამების ურთიერთაპირისპირებაით.

სოფლის მეურნეობაში, მრეწველობისაგან განსხვავებით, ძირითად წარმოებას მიეკუთვნება მემცენარეობა და მეცხოველეობა, ხოლო დამხმარე წარმოებებს — სოფლის მეურნეობის პროდუქციის (ყურძენი, ხილბოსტნეული, რძე და სხვ.) გადამამუშავებელი საწარმოები, სამშენებლო მასალების (სამშენებლო ქვა, ხრეში, ქვიშა,

აგური, კრამიტი, კირი და სხვა) დამამზადებელი საწარმოები, ხე-ტყის დამზადებისა და გადამუშავების საწარმოები (ტყეკაფი, სამხერხაო-ები, სადღურგლო სახელოსნოები და სხვ.), ტექნიკური სარემონტო სახელოსნოები, სამჭედლოები, მეთუნეობის საწარმოები და სხვ.

ამ საწარმოთა საქმიანობის აღსარიცხავად იხსნება შესაბამისი დასახელების ანგარიშები, რომელთაც ძირითადი წარმოების ანგარიშის დამახასიათებელი ნიშან-თვისებები გააჩნიათ.

განვიხილოთ ზემოაღნიშნული მაგალითებზე:

დავუშვათ, რომ საწარმოში 1998 წლის იანვარში განხორციელდა შემდეგი სამეურნეო ოპერაციები (ლარებში):

ოპერაცია 1. დაერიცხა ხელფასი საწარმოში მომუშავე პერსონალს (მუშებს)	4200
მათ შორის:	
„ა“ პროდუქციის მუშებს	1800
„ბ“ პროდუქციის მუშებს	1400
საერთო-საწარმოო დანიშნულების პერსონალს	600
სამმართველო პერსონალს	400

ამ ოპერაციების შინაარსიდან ჩანს, რომ დარიცხული ხელფასის ჯამი (4200 ლარი) მთლიანად ეკუთვნის ძირითად წარმოებას. ამასთან, 1800 ლარი ეკუთვნის მხოლოდ „ა“ პროდუქციის წარმოებას, ხოლო 1400 ლარი — მხოლოდ „ბ“ პროდუქციის წარმოებას. დანარჩენი ორი ჯგუფის ხარჯი გასანაწილებელია. სახელდობრ, — საერთო საწარმოო დანიშნულებისა — 600 ლარი და სამმართველო დანიშნულებისა — 400 ლარი.

„ა“ და „ბ“ პროდუქციების წარმოებებს გასანაწილებელი ხარჯები უნდა მიეკუთვნოს თვის ბოლოს (სოფლის მეურნეობის საწარმოებში — წლის ბოლოს) მუშების ხელფასის (ე.ი. პირდაპირი ხელფასის) პროპორციულად განაწილების გზით. ამიტომ ისინი, მიმდინარე აღრიცხვაში ჯერ უნდა აისახონ შესაბამის შემკრებ-გამანაწილებელ ანგარიშებში, ხოლო განაწილების შემდეგ ისინიც მიეკუთვნება შესაბამისი პროდუქციის წარმოებებს.

ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული მუხლებით:

დებეტი — ძირითადი წარმოება	3200
(ანალიზურად: დებეტი — „ა“ პროდუქციის წარმოება — 1800, დებეტი — „ბ“ პროდუქციის წარმოება — 1400) •	
დებეტი — საერთო-საწარმოო ხარჯები	600
დებეტი — სამმართველო ხარჯები	400
კრედიტი — ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	4200

ოპერაცია 2. დაიხარჯა მასალები ძირითად („ა“ და „ბ“ პროდუქციის) წარმოებაში 7000

მათ შორის:

„ა“ სახის პროდუქციის წარმოებაზე 2100

„ბ“ სახის პროდუქციის წარმოებაზე 2400

საერთო-საწარმოო საჭიროებაზე 1300

სამმართველო საჭიროებაზე 1200

როგორც ზემოაღნიშნულიდან ჩანს, დახარჯული მასალების მთელი ღირებულება (7000 ლარი) ძირითადი წარმოების ხარჯებს წარმოადგენს, მაგრამ მისი ნაწილი უშუალოდ მისაკუთვნიებელია თითოეული სახის წარმოებაზე, ხოლო ნაწილი კი (რადგან ორივე სახის წარმოებას ეკუთვნის) — გასანაწილებელია. სახელდობრ:

„ა“ სახის პროდუქციის წარმოებისათვის პირდაპირი ხარჯია 2100 ლარი, ხოლო „ბ“ სახის პროდუქციის წარმოებისათვის — 2400 ლარი. დანარჩენი ორი ჯგუფის ხარჯი გასანაწილებელია. ამიტომ თითოეული ჯგუფის გასანაწილებელი ხარჯი მიმდინარე აღრიცხვაში უნდა აისახოს შესაბამის შემკრებ-გამნაწილებელ ანგარიშში, ხოლო დადგენილი წესით განაწილების შემდეგ, თითოეულ საკალკულაციო ობიექტს (თითოეულ წარმოებას) მიეკუთვნება თავისი კუთვნილი წილი.

ამასთან, ძირითად წარმოებაში დახარჯული მასალების ღირებულება უნდა ჩამოიწეროს მასალების ანგარიშიდან.

ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

დებეტი — „ძირითადი წარმოება“	4500
(ანალიზურად: დებეტი — „ა“ „პროდუქციის წარმოება“ — 2100 დებეტი — „ბ“ „პროდუქციის წარმოება“ — 2400).	
დებეტი — „საერთო-საწარმოო ხარჯები“	1300
დებეტი — „სამმართველო ხარჯები“	1200
კრედიტი — „მასალები“	7000

ოპერაცია 3. დაერიცხა ცვეთა წარმოების ძირითად საშუალებებს, რომლებიც გამოიყენებოდა:

„ა“ პროდუქციის წარმოებაში	694
„ბ“ პროდუქციის წარმოებაში	700
საერთო-საწარმოო საჭიროებისათვის	650
სამმართველო საჭიროებისათვის	350
ჯამი	2394

ასევე შეიძლება ითქვას ძირითადი საშუალებების ცვეთის (როგორც წარმოების ხარჯის) შესახებ. ცვეთა ეკუთვნის მთელ ძირითად წარმოებას („ა“ და „ბ“), რომელთაგან თითოეულს აქვს როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი ცვეთის ხარჯი. პირდაპირი მიეკუთვნება ყოველგვარი განაწილების გარეშე, ხოლო არაპირდაპირი — უნდა განაწილდეს.

აქედან გამომდინარე, საერთო-საწარმოო დანიშნულების ცვეთა უნდა აისახოს შესაბამის შემკრებ-გამნაწილებელ ანგარიშზე (საერთო-საწარმოო ხარჯების ანგარიშზე), ხოლო სამმართველო დანიშნულების ცვეთა — შესაბამის შემკრებ-გამნაწილებელ (სამმართველოს ხარჯების) ანგარიშზე.

ამგვარად, ეს ოპერაცია ბუღალტრულ ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

დებეტი — „ძირითადი წარმოება“	1394
(ანალიზურად: დებეტი — „ა“ „პროდუქციის წარმოება“ — 694 დებეტი — „ბ“ „პროდუქციის წარმოება“ — 700).	

დებეტი — „საერთო-საწარმოო ხარჯები“	650
დებეტი — „სამმართველო ხარჯები“	350
კრედიტი — „ძირითადი საშუალებების ცვეთა“	2394

რაც შეეხება არაპირდაპირი (საერთო-საწარმოო და სამმართველო) ხარჯების განაწილებას ჩვენი მაგალითის მიხედვით:

საერთო-საწარმოო ხარჯების (2550 ლარი) ხვედრითი წილი პირდაპირი ხელფასის ჯამთან (3200 ლარი) შეადგენს 79,7 % (2550 X100:3200).

აღნიშნულის მიხედვით საერთო-საწარმოო ხარჯებიდან მიეკუთვნება:

„ა“ პროდუქციის წარმოებას — 1434 (1800X79,7:100)

„ბ“ პროდუქციის წარმოებას — 1116 (1400X79,7:100).

აქედან გამომდინარე, მეოთხე ოპერაციის შინაარსი ჩამოყალიბდება შემდეგნაირად:

ოპერაცია 4. განაწილდა საერთო-საწარმოო ხარჯები (პირდაპირი ხელფასის პროპორციულად) და მიეკუთვნება:

ძირითად წარმოებას 2550

მათ შორის:

„ა“ პროდუქციის წარმოებას 1434

„ბ“ პროდუქციის წარმოებას 1116

ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

დებეტი — „ძირითადი წარმოება“ 2550

(ანალიზურად: დებეტი — „ა“ პროდუქციის წარმოება — 1434, დებეტი — „ბ“ პროდუქცია წარმოება 1116).

კრედიტი — საერთო-საწარმოო ხარჯები 2550

ანალოგიური წესით ნაწილდება სამმართველო ხარჯებიც (1950 ლარი) ხვედრითი ნაწილი პირდაპირი ხელფასის ჯამში (32000)

შეადგენს 60,9 %-ს. განაწილების მიხედვით მიეკუთვნება:

„ა“ პროდუქციის წარმოებას — 1097 ლარი (1800X60,9:100)

„ბ“ პროდუქციის წარმოებას — 853 ლარი (1400X60,9:100)

აქედან გამომდინარე, მე-5 ოპერაცია იქნება:

ოპერაცია 5. განაწილდა სამმართველო ხარჯები (პირდაპირი ხელფასის პროპორციულად) და მიეკუთვნება:

ძირითად წარმოებას 1950

მათ შორის:

„ა“ პროდუქციის წარმოებას 1097

„ბ“ პროდუქციის წარმოებას 853

ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

დებეტი — „ძირითადი წარმოება“ 1950

(ანალიზურად: დებეტი — „ა“ პროდუქციის წარმოება — 1097 დებეტი — „ბ“ პროდუქციის წარმოება 853).

კრედიტი — „სამმართველო ხარჯები“ 1950

ოპერაცია 6. მიღებულია წარმოებიდან პროდუქცია ფაქტობრივი თვითღირებულებით:

„ა“ პროდუქციის წარმოებიდან 475 ერთეული,

1 ც. 15 ლარი, სულ 7125

„ბ“ პროდუქციის წარმოებიდან 539 ერთეული,

1 ც. 12 ლარი, სულ 6469

ჯამი 13594

ამ ოპერაციაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული გატარებები:

დებეტი — „მზა პროდუქცია“ 13594

კრედიტი — „ძირითადი წარმოება“ 13594

(ანალიზურად: კრედიტი — „ა“ პროდუქციის წარმოება, 475 ერთეული, 1 ც. 15 ლარი, სულ 7125 ლარის; კრედიტი — „ბ“ პროდუქციის წარმოება, 539 ერთეული, 1 ც. 12 ლარი, სულ 6468 ლარი).

ეს ოპერაციები რომ ანგარიშებში ავსახოთ შემდეგ სახეს მიიღებს:

ძირითადი წარმოება

ლ		ქ
1. დარიცხული ხელფასი	3200	6. მიღებულია წარმოებიდან
2. დახარჯული მასალები	4500	ფაქტობრივი საწარმოო
3. დარიცხული ცვეთა	1394	თვითღირებულებითი 13594
4. საერთო-საწარმოო ხარჯ	2550	ლარის პროდუქცია
5. სამმართველო ხარჯები	1950	
ბრუნვა	13594	13594

ლ "ა" პროდუქციის წარმოება

1. ხელფასი—1800	6. მიღებულია შზა
2. მასალები—2100	პროდუქცია ფაქტ-
3. ცვეთა — 694	ობრივი საწარმოო
4. სსაწ. ხარჯ. 1434	თვითღირებულე-
5. სამმართველო	ბით 475 ერთ. 1.ც
ხარჯები — 1097	15ლ. სულ 7125
ბრუნვა 7125	7125
6. I/II - თვის —	—

ლ "ბ" პროდუქციის წარმოება

1. ხელფასი—1400	6. მიღებულია შზა
2. მასალები—2400	პროდუქცია ფაქტ-
3. ცვეთა— 700	ობრივი საწარმოო
4. სსაწ. ხარჯ. 1116	თვითღირებულე-
5. სამმართველო	ბით 539 ერთ. 1.ც
ხარჯები— 853	15ლ. სულ 6469
ბრუნვა 6469	6469
6. I/II - თვის —	—

ლ საერთო-საწარმოო ხარჯები

1. ხელფასი— 600	4. განაწილდა და
2. მასალები—1300	მიეცუთვნება:
3. ცვეთა— 650	„ა“ პროდუქციის
	წარმოების—1434
	„ბ“ პროდუქციის
	წარმოებას—1116
ბრუნვა 2550	2550
6. I/II - თვის —	—

ლ სამმართველო ხარჯები

1. ხელფასი— 400	4. განაწილდა და
2. მასალები—1200	მიეცუთვნება:
3. ცვეთა— 350	„ა“ პროდუქციის
	წარმოებას—1097
5. სამმართველო	„ბ“ პროდუქციის
ხარჯები— 853	წარმოებას— 853
ბრუნვა 1950	1950
6. I/II - თვის —	—

შზა პროდუქციის მიღების შემდეგ, თვის ბოლოს ისაზღვრება ერთეულის ფაქტობრივი თვითღირებულება. ამით როგორც ძირითადი წარმოების ანგარიშის, ისე მისი შემადგენელი ქვეანგარიშების

(ან ანალიზური ანგარიშების) სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები ერთმანეთს უტოლდება და ნაშთი მომავალი წლისათვის აღარ რჩება (თუ დაუმთავრებელი წარმოება არ არის). ჩვენი მაგალითის მიხედვით სწორედ ასეთი მდგომარეობაა.

8.4. რეალიზაციის სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია

რეალიზაციის სტადია წრებრუნვის პროცესის დამამთავრებელ საფეხურს წარმოადგენს. ამ სტადიაზე საწარმოს სამეურნეო საქმიანობა განისაზღვრება პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებით. ამ ოპერაციების ანგარიშებში სათანადო წესით ასახვის შედეგად უნდა მივიღოთ სარწმუნო ცნობები იმის შესახებ, თუ რა სახისა და რაოდენობის პროდუქცია იქნა რეალიზებული საანგარიშგებო პერიოდში, რამდენი დაუჯდა საწარმოს რეალიზებული პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია, რა თანხა იქნა მიღებული პროდუქციის რეალიზაციიდან და როგორია რეალიზებული თიბოიუელი სახის პროდუქციის მიხედვით ფინანსური შედეგი.

იმისათვის, რომ უფრო სრული წარმოდგენა გვქონდეს რეალიზაციის ოპერაციების აღრიცხვაზე, საჭიროა გავითვალისწინოთ შემდეგი გარემოებანი:

1. პროდუქცია რეალიზებულად ითვლება მაშინ, როცა სასაქონლო პროდუქცია ზე-საკუთრების უფლება მიმწოდებლიდან გადაეცემა მყიდველს. ამის შესაბამისად რეალიზაციის მომენტად ითვლება:

- ა) მყიდველის მიერ მიმწოდებლის ანგარიშსწორების ანგარიშზე ფულის ჩარიცხვის თარიღი;
- ბ) გავზავნილი საქონლის (შესრულებული სამუშაოების, გაწეული მომსახურების) ღირებულებების განაღდებაზე მყიდველის (დამკვეთის) მიერ საანგარიშსწორებო-სავა-დამხდლო დოკუმენტების წარდგენის თარიღი;

შესაბამისი კანონმდებლობით საწარმოებს უფლება ეძლევა მყიდველების მიერ გაუნაღებელი საქონლის ღირებულება 90 კალენდარული დღის განმავლობაში არ განიხილონ როგორც რეალიზებული საქონელი, რაც აღრიცხვაშიც შესაბამისად უნდა აისახოს;

2. პროდუქციის რეალიზაციასთან ერთად საწარმოები ახდენენ აგრეთვე ძირითადი საშუალებებისა და სხვა აქტივების რეალიზაციას, რომელიც პროდუქციის რეალიზაციას არ მიეკუთვნება და აღირიცხება განცალკევებით, მათთვის განკუთვნილ ანგარიშებში („ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია და დანარჩენი გასვლა“, „დანარჩენი აქტივების რეალიზაცია“);

3. საწარმოები გარეშე საწარმოებს (დამკვეთებს) უსრულებენ აგრეთვე სხვადასხვა სახის სამუშაოებს და უწევენ მომსახურებას, რისთვისაც ლებულობენ შესაბამის ანაზღაურებას. ვინაიდან ეს ოპერაციებიც რეალიზაციისმაგვარი ხასიათისაა, მათი აღრიცხვაც პროდუქციის რეალიზაციის ანგარიშზე ხდება, რის გამო ანგარიშმაც შესაბამისი სახელწოდება მიიღო — „*პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია*“.

4. პროდუქციის რეალიზაციას ახდენენ ეროვნული მეურნეობის სხვადასხვა დარგის (მრეწველობა, სოფლის მეურნეობა, ვაჭრობა, მშენებლობა და სხვა) საწარმოები, რომელთაც წარმოების თავისებურებათა შესაბამისი, სხვადასხვა სახის პირობები გააჩნია, რის გამო მათი პროდუქციის რეალიზაციის აღრიცხვაც გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება.

რეალიზებული პროდუქცია ჩამოიწერება (როგორც რეალიზაცია) რეალიზაციის მომენტისათვის (მყიდველის მიერ მიმწოდებლისათვის სასაქონლო პროდუქციის ღირებულების ნაწილის ან მთელი თანხის წინასწარ გადარიცხვა რეალიზაციას არ მიეკუთვნება და წარმოადგენს კრედიტორულ დავალიანებას).

პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის აღსარიცხავად უმთავრესად გამოიყენება შემდეგი სინთეზური ანგარიშები:

„პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“, „გაგზავნილი საქონელი“, „კომერციული ხარჯები“, „ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია და დანარჩენი გასვლა“, „დანარჩენი აქტივების რეალიზაცია“

პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის აღრიცხვა განვიხილოთ სამრეწველო საწარმოთა მაგალითზე (სადაც რეალიზაციის პირობები უფრო ერთტიპურია).

„პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის“ ანგარიშის დებეტში იწერება რეალიზებული პროდუქცია ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულებით (ან ნორმატიული-გეგმური საწარმოო თვითღირებულებით ბვის ბოლოს ფაქტობრივ საწარმოო თვითღირებულებამდე კორექტირებით), პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული კომერციული ხარჯები (ტარის, შეფუთვის, დატვირთვა-განტვირთვის, ტრანსპორტის, სასაწყობო შენახვის და სხვ.) და რეალიზებულ პროდუქციაზე დარიცხული დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ) და აქტივები.¹

ამ ხარჯების ჯამი შეადგენს რეალიზებული პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოს, გაწეული მომსახურების) ფაქტობრივ სრულ (კომერციულ) თვითღირებულებას.

რეალიზაციის ანგარიშის კრედიტში იწერება გაყიდული პროდუქციიდან, ჩაბარებული სამუშაოებიდან და მომსახურებიდან მიღებული შემოსავალი (ამონაგები) სარეალიზაციო ფასებით დღგ და აქტივების თანხების ჩათვლით.

სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვების ურთიერთშედარებით ირკვევა რეალიზებული პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) ფინანსური შედეგი. თუ საკრედიტო ბრუნვა მეტია სადებეტო

1. თითოეულ საწარმოში პროდუქციის, (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის აღრიცხვა შესაბამისი დარგის ბუღალტრული აღრიცხვის საგანია. აქ ჩვენ განვიხილავთ ყველა დარგის საწარმოთათვის პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის აღრიცხვისათვის ზოგადთეორიულ საფუძვლებს. დაწვრილებით იხ. რ.ძაძაძიას სტატია — რეკომენდაციები პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციის აღრიცხვისათვის. ჟურნ. „ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება“, 1997, №4, გვ.28-35. აქციზი (ფრანგ. accise) — არაპირდაპირი გადასახადის სახე უპირატესად ფართო მოხმარების საქონელზე (არაყი, ღვინო, თამბაქოს ნაწარმი და სხვ.).

ბრუნვაზე — სხვაობა გვიჩვენებს მოგებას და ანგარიშის დახურვის მიზნით ჩაიწერება რეალიზაციის ანგარიშის დებეტში, ხოლო თუ სადებეტო ბრუნვა აღმატება საკრედიტოს — სხვაობა გვიჩვენებს ზარალის და ანგარიშის დახურვის მიზნით ჩაიწერება რეალიზაციის ანგარიშის კრედიტში.

მსგავსად ამისა, შეიძლება ითქვას რეალიზაციის ანალიზური ანგარიშების შესახებაც. თითოეული მათგანის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვების ურთიერთშედარებით ისაზღვრება რეალიზებული კონკრეტული სახის პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) ფინანსური შედეგი — მოგება და ზარალი.

სოფლის მეურნეობაში სადაც წარმოებული პროდუქციის ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულება ისაზღვრება წლის ბოლოს, რეალიზებული პროდუქცია, რეალიზაციის ანგარიშის დებეტში, წლის განმავლობაში იწერება გეგმური საწარმოო თვითღირებულებით, ხოლო წლის ბოლოს კი (ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულების გამოანგარიშების შემდეგ) რეალიზაციის ანგარიშის დებეტში ხდება კორექტირება გადახრის თანხით: თუ ფაქტობრივი თვითღირებულება აღმატება გეგმურ თვითღირებულებას, სხვაობის თანხა უნდა ჩაიწეროს ჩვეულებრივი გატარებით (შავი სტორნო), რაც ნიშნავს მიმატებას. ასეთი ჩაწერით გეგმური თვითღირებულება აიყვანება ფაქტობრივის დონემდე. საწინააღმდეგო შემთხვევაში — სხვაობა იწერება წითლით (წითელი სტორნო), რაც ნიშნავს გამოკლებას. ასეთი ჩაწერით გეგმური თვითღირებულება დაიყვანება ფაქტობრივის დონემდე. დანარჩენი პროცედურები აქაც თანაბრად დამახასიათებელია.

რეალიზაციის სტადიაზე საზღვრავენ რეალიზებული პროდუქციის ფაქტობრივ სრულ თვითღირებულებას. ასევე ითქმის შესრულებული სამუშაოებისა და გაწეული მომსახურების შესახებ.

კონკრეტული სახის რეალიზებული პროდუქციის საერთო რაოდენობის ფაქტობრივ სრულ თვითღირებულებას გვიჩვენებს შესაბამისი ანალიზური ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა, ხოლო მისი გაყოფით რეალიზებული პროდუქციის რაოდენობაზე მიიღება მოცემული სახის ერთი ერთეულის ფაქტობრივი სრული თვითღირებუ-

ლება. იგი გვიჩვენებს რამდენი დაჯდა საწარმოს კონკრეტული საიის პროდუქციის ერთეულის წარმოება-რეალიზაცია. ვინაიდან ანალიზური ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვა გვიჩვენებს რეალიზაციიდან მიღებულ ამონაგებს, მათი ურთიერთდაპირისპირებით მიღებული სხვაობა გვიჩვენებს რეალიზებული პროდუქციის ფინანსურ შედეგს — მოგებას ან ზარალს.

პროდუქციის რეალიზაცია უმეტესად ხორციელდება მიმწოდებელსა და მყიდველს შორის დადებული ხელშეკრულებით, რომელშიც გაითვალისწინება ყველა ძირითადი მაჩვენებელი: სარეალიზაციო პროდუქციის სახე, რაოდენობა, ერთეულის ფასი, საერთო ღირებულება, დღგ თანხა, ანგარიშსწორების ფორმა და სხვა.

რეალიზაციის პროცესში გამოიყენება სხვადასხვა ფასი: თავისუფალი გასაყიდი ფასები და ტარიფები, სახელმწიფო მარგუ-ლირებელი საცალო ფასები და ტარიფები და სხვა.

სარეალიზაციო გასაცემი ფასების დადგენისას მყიდველი და მიმწოდებელი ადგენენ ტვირთის მიღების ადგილს (ფრანკო) და წყვეტენ კომერციული ხარჯების გადახდის საკითხს. *საერთოდ კი პროდუქცია ზე სააღრიცხვო ფასები ისაზღვრება მიმდინარე საფინანსო წლის სააღრიცხვო პოლიტიკით.*

რეალიზაციის სტადიის ძირითადი სამეურნეო ოპერაციები ანგარიშებში აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

1. იმ შემთხვევაში, როცა გაგზავნილი პროდუქცია დაზღვეული არ არის არასასურველი შემთხვევებისაგან, როგორცაა გაფუჭება, განადგურება, გაძარცვა და სხვა. (მაგალითად პროდუქციის ექსპორტის დროს), საწყობიდან გაგზავნილი პროდუქცია, ფაქტობრივი (გეგმური) საწარმოო თვითღირებულებით აისახება შემდეგი გატარებით:

დებეტი — „გაგზავნილი საქონელი“

კრედიტი — „მზა პროდუქცია“;

2. ამ შემთხვევაში პროდუქცია რეალიზებულად არ ითვლება. როცა მყიდველი საწარმო წარმოადგენს საანგარიშსწორებო საგადასახდელო დოკუმენტებს პროდუქციის განადგებაზე (რომლის მიხედვით პროდუქცია უკვე ითვლება რეალიზებულად),

ფაქტობრივი (გეგმური) საწარმოო თვითღირებულებით ჩამოიწერება იგი „გაგზავნილი საქონლის“ ანგარიშიდან და დაეწერება „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის“ ანგარიშს შემდეგი ბუღალტრული გატარებით:

ღებები — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“

კრედიტი — „გაგზავნილი საქონელი“;

3. ამ გატარების შემდეგ, გაყიდული პროდუქცია, სარეალიზაციო ფასებით, უნდა დაეწეროს მყიდველს და ამონაგები აისახოს რეალიზაციის ანგარიშზე ბუღალტრული გატარებით:

ღებები — „ანგარიშსწორება მყიდველებთან და შემკვეთებთან“

კრედიტი. — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“;

4. თუ რეალიზებული პროდუქცია იბეგრება დამატებული ღირებულების გადასახადით და აქციზით, იგი აისახება შემდეგი ბუღალტრული გატარებით.

ღებები — „ანგარიშსწორება მყიდველებთან და შემკვეთებთან“

კრედიტი — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“;

5. იმავდროულად ეს თანხები უნდა დაირიცხოს ბიუჯეტის სასარგებლოდ, რაზედაც შედგება ბუღალტრული გატარება:

ღებები — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“

კრედიტი — „ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან“;

6. მყიდველისაგან მიმწოდებლის ანგარიშსწორების ანგარიშზე პროდუქციის ღირებულების (დაბეგვრის თანხების ჩათვლით) ჩარიცხვა გაფორმდება ბუღალტრული გატარებით:

ღებები — „ანგარიშსწორება ანგარიში“

კრედიტი — „ანგარიშსწორება მყიდველებთან და შემკვეთებთან“;

7. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციას ეწერება აგრეთვე კომერციული ხარჯები, რომელზედაც შედგება ბუღალტრული გატარებები:

დებეტი — „კომერციული ხარჯები“

კრედიტი — გაწეული ხარჯების ამსახველი ანგარიშები.

თანადრრულად კომერციული ხარჯები უნდა დაეწეროს რეალიზაციას და ჩამოიწეროს კომერციული ხარჯების ანგარიშიდან გატარებით:

დებეტი — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“

კრედიტი — „კომერციული ხარჯები“;

8. რეალიზაციას ეწერება აგრეთვე შესრულებული სამუშაოები და გაწეული მომსახურება ფაქტობრივი (გეგმური) საწარმოო თვითღირებულებით და ჩამოიწერება იგი ძირითად (ან დამხმარე) წარმოების ანგარიშიდან გატარებით:

დებეტი — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“

კრედიტი — „ძირითადი წარმოება“ (ან დამხმარე წარმოება“);

9. დამკვეთის მიერ მიღებული სამუშაოს (მომსახურების) ღირებულების ჩარიცხვა მიმწოდებლისადმი აისახება ბუღალტრული გატარებით:

დებეტი — „ანგარიშსწორების ანგარიში“

კრედიტი — „ანგარიშსწორება მყიდველებთან და დამკვეთებთან“;

10. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის ანგარიში თვის ბოლოს (წლის ბოლოს — სოფლის მეურნეობის საწარმოებში) იხურება შემდეგი ბუღალტრული გატარებებით:

საკრედიტო ნაშთით (მოგება):

დებეტი — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“

კრედიტი — „მოგება და ზარალი“

სადებეტო ნაშთით (ზარალი):

დებეტი — „მოგება და ზარალი“

კრედიტი — „პროდუქციის სამიწეშაობის, მომსახურების) რეალიზაცია“

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. დაახასიათეთ სამეურნეო ოპრეაციების აღრიცხვაში ასახვის თეორიული წანამძღვრები.
2. როგორ აისახება აღრიცხვაში მომარაგების სტადიის საქმიანობა?
3. როგორ განისაზღვრება შეძენის ფაქტობრივი თვითღირებულება?
4. როგორ აისახება აღრიცხვაში წარმოების სტადიის საქმიანობა?
5. როგორ გამოიანგარიშება წარმოებული პროდუქციის ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულება?
6. როგორ აისახება აღრიცხვაში რეალიზაციის სტადიის საქმიანობა?
7. როგორ გამოიანგარიშება რეალიზებული პროდუქციის ფაქტობრივი სრული (კომერციული) თვითღირებულება?
8. როგორ იხურება რეალიზაციის ანგარიში?

ბალანსური განზოგადება

9.1. ბალანსური განზოგადების არსი და მნიშვნელობა. ბალანსის აქტივი და პასივი

ბალანსი ლათინური სიტყვაა და გამოიყენება თანასწორობის მნიშვნელობით. ამ გაგებით ბალანსები მრავალნაირია და სახელწოდებასთან ერთად, მათთვის საერთო სწორედ ისაა, რომ თანასწორობა თანაბრად დამახასიათებელია ყველა მათგანისათვის. ამასთან, სხვადასხვაგვაროვანი ბალანსი სხვადასხვა შინაარსის მატარებელია. უფრო მეტი, განსხვავება დამახასიათებელია ერთგვაროვანი ბალანსების სახეებს შორისაც.

ვინაიდან ჩვენი მიზანია ბუღალტრული ბალანსის შესწავლა, ამიტომ ყველა ბალანსი პირობითად ორ ჯგუფად შეიძლება დავყოთ: ბუღალტრული და არაბუღალტრული ბალანსები. არაბუღალტრულ ბალანსებს მიეკუთვნება მატერიალური, შრომითი, ენერგეტიკის, მოსახლეობის (შემოსავლების და ხარჯების), სავაჭრო (ექსპორტისა და იმპორტის), საგადამხდელო და სხვა ბალანსები. არაბუღალტრული ბალანსების მიზანი, აღნაგობა, შედგენის წესი და შინაარსი სრულიად სხვაა. მაგალითად, მატერიალურ ბალანსებს აღგენენ იმის გამო, რომ დადგინდეს ცალკეული სახის მატერიალურ ფასეულობათა (ნედლეული, მასალები, სათბობი, მოწყობილობა და სხვა) მოთხოვნილებასა და მიწოდებას (წარმოებასა და მოხმარებას) შორის წონასწორობის მდგომარეობა, რათა მივიღოთ სათანადო ზომები გარღვევების ლიკვიდაციისათვის. ასევე ითქმის, შესაბამისად, შრომის ბალანსის, ენერგეტიკის ბალანსის, მოსახლეობის შემოსავლებისა და ხარჯების და სხვა ბალანსების შესახებ.

არაბუღალტრული ბალანსებისაგან განსხვავებით ბუღალტრული ბალანსი არის, ერთი მხრივ, აღრიცხვის ხერხი (მეთოდის

ელემენტი) და მეორე მხრივ — ანგარიშგების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ფორმა. განვიხილოთ იგი ასეთივე განაქერში.

როგორც უკვე ავლინებთ, საწარმო-სამეურნეო საქმიანობის განხორციელებისათვის ყოველ საწარმოს სათანადო სახის და რაოდენობის სამეურნეო საშუალებები ესაჭიროება. ამასთან, წარმოების პროცესში მყოფი სამეურნეო საშუალებები განიცდიან როგორც რაოდენობრივ, ისე თვისებრივ ცვლილებებს. რაოდენობრივი ცვლილებები ხდება ფაქტობრივად არსებული ნაშთების გადიდებით და შემცირებით, ხოლო თვისებრივი ცვლილებები — ერთი სახის საშუალების გადაქცევით მეორე სახის საშუალებად. ვინაიდან წარმოებას უწყვეტი ხასიათი აქვს, წრებრუნვაში მყოფი სამეურნეო საშუალებების რაოდენობრივი და თვისებრივი ცვლილებებიც უწყვეტად მიმდინარეობს მთელი წლის განმავლობაში.

ასეთ პირობებში საწარმოს გაძლოლა შეუძლებელია იმის გარეშე, თუ არ გვეცოდინება მისი ქონების (უძრავი და მოძრავი, ნატურალური და ფულადი სახსრების) შედგენილობა, ნაირგვაროვნება, ნაირსახეობა.

გარდა ამისა, წარმოების გაძლოლისათვის არანაკლები მნიშვნელობა აქვს აგრეთვე იმის ცოდნასაც, თუ საწარმოებში არსებულ საშუალებათა ერთობლიობიდან რომელია საწარმოს კუთვნილება და რომელი დროებითი სარგებლობის უფლებით.

ამასთან, საშუალებათა ერთობლიობის ასეთ განაქერში შესწავლა საჭიროა არა მარტო ერთხელ როდისმე, არამედ პერიოდულად — ყოველდღიურად, თვიურად, კვარტალურად, წლიურად. სწორედ ამ საკითხის გადაწყვეტას ისახავს მიზნად ბალანსი, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხი.

აქედან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბალანსური ხერხის გამოყენება, პირველ ყოვლისა, გულისხმობს საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობის დაჯგუფებას ორი ნიშნის მიხედვით:

1. ნივთობრივი შედგენილობის (სახეების) მიხედვით.

2. წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით.

პირველი ნიშნის მიხედვით დაჯგუფება შესაძლებლობას გვაძლევს გავარკვიოთ თუ რა სახისა და ღირებულების სამეურ-

რნეო საშუალებებისაგან (ნედლეული და მასალები, სათბობი, მზა პროდუქცია, სათადარიგო ნაწილები, ინვენტარი და მოწყობილობა, ფულადი სახსრები, მანქანა-იარაღები, დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯები და სხვ.) შედგება საწარმოს ქონება.

მეორე ნიშნის მიხედვით დაჯგუფება თვალნათლივ გვიჩვენებს საიდან, ვისგან (რომელი წყაროების ხარჯზე) და რა დანიშნულებითაა წარმოქმნილი საშუალებები: სახელმწიფოსაგან — განცალკევებული ქონება ან პარტნიორებისაგან — ძირითადი და საბრუნავი საშუალებების მინიმალური მარაგის შესავსებად, ბანკისგან — კრედიტები საწარმოო საჭიროებისა და კაპიტალური დაბანდებისათვის და ა.შ.

სამეურნეო საშუალებები, პირველი ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებით, აისახება ბალანსის მარცხენა მხარეში, რომელსაც ეწოდება *აქტივი*,¹ ხოლო მეორე ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებით — ბალანსის მარჯვენა მხარეში, რომელსაც ეწოდება პასივი.²

ვინაიდან კონკრეტული საწარმოს ბალანსის აქტივშიც და პასივშიც აისახება სამეურნეო საშუალებათა ერთი და იგივე მასა ღირებულებით გამოსახულებაში (ოღონდ სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით დაჯგუფებით), ცხადია, აქტივის ჯამი აუცილებლად უნდა ეტოლებოდეს პასივის ჯამს. სწორედ ამ ტოლობას ჰქვია ბალანსი.³

ამგვარად, *საწარმოს ბუღალტრული ბალანსი არის ბუღალტრული აღრიცხვის საგნის შესწავლის ხერხი, რომლის მეშვეობით საწარმოს ქონებრივ მდგომარეობას, ღირებულებით გამოსახულებაში, ავსახავთ ერთი მხრივ ნივთობრივი შედგენილობის, ხოლო*

1. *აქტივი* ლათინური სიტყვაა *actiwus* და ნიშნავს მოქმედს. სწორედ აქედან გამომდინარეობს ის გარემოება, რომ აქტივში მოცემული დაჯგუფება გვიჩვენებს როგორ მოქმედებს (ფუნქციონირებს) თითოეული ჯგუფის საშუალება.

2. *პასივი* ლათინური სიტყვაა *passiwus* და ნიშნავს უმოქმედოს. ისტორიულ წარსულში პასივი ასეთი გაგებით გამოიყენებოდა მხოლოდ ნასესხი საშუალებების წყაროების ასახავად, ხოლო შემდეგ, დროთა განმავლობაში, გავრცელდა იგი დანარჩენ წყაროებზედაც.

3. *ბალანსი* ლათინური წარმოშობისაა და შედგება ორი სიტყვისაგან: *his* -ორი და *lanx* -სასწორის თევში. აქედან *bislanx* ნიშნავს ორთევშოვანი სასწორისათვის დამახასიათებელ თანასწორობას.

მეორე მხრივ — წყაროებისა და დანიშნულების მიხედვით. იგი გამოისახება ცხრილის სახით განსაზღვრული მომენტისათვის.

უფრო შემოკლებით რომ ვთქვათ, ბუღალტრული ბალანსი არის საწარმოზე მიმავრებული ქონების საშუალებებად და წყაროებად დაჯგუფების, ფულში განზოგადებისა და სათანადო ცხრილის სახით გამოსახვის ხერხი განსაზღვრული თარიღისათვის.

ქონებრივი მდგომარეობის ბალანსური ხერხით გამოსახვა განვიხილოთ მაგალითზე.

დავუშვათ, რომ საწარმო „განთიადის“ სამეურნეო საშუალებები 1998 წლის 1 იანვრისათვის, მათი შედგენილობისა და წყაროების მიხედვით, შემდეგი სახით იყო წარმოდგენილი (ლარებში):

1. ძირითადი საშუალებები	2'19090
2. საწესდებო კაპიტალი	255250
3. არამატერიალური აქტივები	1210
4. გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებანი	11210
5. ნედლეული	12350
6. მცირეფასიანი და სწრაფმცვეთადი საგნები	620
7. რეზერვები	2100
8. მოგება	12215
9. მზა პროდუქცია	2170
10. პერსონალზე დარიცხული ხელფასი	3455
11. დაუმთავრებელი წარმოები დანახარჯები	2100
12. ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები	2200
13. ბანკის გრძელვადიანი ვალდებულებები	2990
14. სალარო	40
15. ანგარიშსწორების ანგარიში ბანკში	33130
16. მიმწოდებლების კრედიტული დავალიანება	1730
17. ბიუჯეტის კრედიტული დავალიანება	2336
18. მყიდველების დებიტორული დავალიანება	1166
19. სხვა ორგანიზაციების დებიტორული დავალიანება	440
20. სხვა ორგანიზაციების კრედიტული დავალიანება	1250

ჯამი 567052

როგორც ვხედავთ, ზემოაღნიშნულ ჩამონათვალში საშუალებათა ერთი და იგივე მასა (ლირებულებით გამოხატულებაში) წარმოდგენილია როგორც შედგენილობის (სახეების), ისე ფორმირების წყაროების მიხედვით. თუ მას ბალანსური ხერხით გამოვსახავთ, იგი შემდეგ სახეს მიიღებს:

ბ ა ლ ა ნ ს ი

1998 წლის 1-ლი იანვრისათვის (ლარებში)

ა ქ ტ ი ვ ი		პ ა ს ი ვ ი	
დაჯგუფება შედგენილობისა და განთავსების მიხედვით	ლირებულება	დაჯგუფება წყაროებსა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით	ლირებულება
1. ძირითადი საშუალებები	219090	1. საწესდებო კაპიტალი	255250
2. არამატერიალური აქტივები	1210	2. რეზერვები	2100
3. გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებანი	11210	3. მოგება	12215
4. ნედლეული	12350	4. ანგარიშსწორება შრომის ანაზღაურებაზე	3455
5. მცირეფასიანი და სწრაფციკვითადი საგნები	620	5. ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები	2200
6. შზა პროდუქცია	2170	6. ბანკის გრძელვადიანი ვალდებულებები	2990
7. დაუმთავრებელი წარმოება	2100	7. ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან	1730
8. სალარო	40	8. ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან	2336
9. ანგარიშსწორების ანგარიში	33130	9. ანგარიშსწორება დანარჩენ კრედიტორებთან	1250
10. ანგარიშსწორება მყიდველებთან	1166		
11. ანგარიშსწორება დანარჩენ დებიტორებთან	440		
ბალანსი	283526	ბალანსი	283526

ამგვარად, ბალანსური ხერხის გამოყენებით საწარმოს საშუალებების ერთობლიობა ერთმანეთისაგან განსხვავებულ ორ ჯგუფად წარმოგვიდგა: პირველ ჯგუფად (ცხრილის მარცხენა მხარე) საშუალებები დაჯგუფდა ნივთობრივი შედგენილობის (სახეების) მიხედვით და მეორე ჯგუფად (ცხრილის მარჯვენა მხარე) — წყაროების მიხედვით. პირველ ჯგუფში გაერთიანდა 11 სახეობა საშუალებებისა, რომელთა ფორმირებაც მოხდა 9 დასახელების წყაროს ხარჯზე.

ბალანსის აქტივისა და პასივის ჯამების ტოლობის აუცილებლობა უებარი საშუალებაა ბალანსის შედგენის სისწორის შესამოწმებლად. თუ ბალანსის აქტივისა და პასივის ჯამების ტოლობა დარღვეულია ეს იმას ნიშნავს, რომ ბალანსი სწორად არ არის შედგენილი. შეცდომა აუცილებლად უნდა მოინახოს და გასწორდეს.

ბალანსური ხერხით დაჯგუფებისას ისიც ნათლად ჩანს, რომ *მარცხენა მხარეს შევიდა აქტივები, ხოლო მარჯვენა მხარეს — პასივები. ამისდა შესაბამისად ბალანსის მარცხენა მხარეს ეწოდა აქტივი, ხოლო მარჯვენა მხარეს — პასივი.*

როგორც ვხედავთ, ბუღალტრული ბალანსის (როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხის) მატერიალი ზემა ხდება სათანადო ცხრილის სახით შედგენილ საანგარიშგებო ფორმაში (დოკუმენტში), რომელსაც ბუღალტრულ ბალანსს უწოდებენ. იგი შედგება ორი ნაწილისაგან: მარცხენა — აქტივი და მარჯვენა — პასივი. თავის მხრივ თითოეული მათგანი შედგება შემადგენელი ნაწილებისაგან (ელემენტებისაგან). თითოეულ ელემენტს ბალანსში ცალკე სტრიქონი აქვს დათმობილი და ბალანსის მუხლი ეწოდება. ჩვენს მიერ შედგენილი ბალანსის აქტივი შედგება 11 მუხლისაგან, ხოლო პასივი — 9 მუხლისაგან. თითოეული მუხლი წარმოდგენილია თავისი ნომრით,¹ დასახელებით და ღირებულებით.

ბალანსის მარცხენა მხარის სახელწოდება (აქტივი) ეწერება ზედა მარცხენა კიდეში, ხოლო მარჯვენა მხარისა (პასივი) — ზედა მარჯვენა კიდეში. თვით ფორმის სახელწოდება (ბალანსი), საწარ-

1. კონკრეტული საწარმოს ბალანსში მუხლის რიგითი ნომრის მაგიერ ნაჩვენებია ანგარიშის ნომერი (შიფრი).

მოს დასახელება და თარიღი წარმოდგენილი იქნება დასათაურების სახით, ხოლო აქტივისა და პასივის ჯამების (ვალუტა) ტოლობა (ბალანსი) — აქტივისა და პასივის ბოლოში.

ამგვარად, ბუღალტრული ბალანსი, როგორც ბუღალტრული ანგარიშგების დოკუმენტი, წარმოადგენს სათანადო ფორმის სტატისტიკურ ცხრილს, რომელშიც საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობა ფულად გამოსახულებაში აისახება აქტივში საშუალებებად და პასივში — წყაროებად დაჯგუფებით განსაზღვრული მომენტისათვის.¹

აქედან იმ დასკვნის გაკეთებაც შეიძლება, რომ თავისი ეკონომიკური შინაარსით ბალანსი წარმოადგენს საანგარიშგებო დოკუმენტს საწარმოს ქონებრივი შედგენილობის შესახებ განსაზღვრული პერიოდისათვის.²

ახალი დებულების შესაბამისად საწარმოს, ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგების ტიპურ ფორმებს და მათი შევსების ინსტრუქციებს შეიმუშავენ და ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო (მუხლი 28).

აქტივისა და პასივის ტოლობა შეიძლება გამოვსახოთ მათემატიკური მოდელის სახით. თუ საწარმოს ქონების ჯამს ავლნიშნავთ Σ -ით, აქტივს — A-თი, პასივს — P-თი, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისს — t-თი, მაშინ აქტივისა და პასივის ჯამების მათემატიკური მოდელი იქნება:

$$\Sigma At = \Sigma Pt$$

მოდელი წაიკითხა შემდეგნაირად: აქტივისა და პასივის t -*ი* ჯები, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, ერთმანეთის ტოლია.

1. ეს არის, ასე ვთქვათ, „მოდელის“ ერთი მხარე.

2. ეს არის, „მოდელის“ მეორე მხარე.

9.2. ბალანსის მუხლების დაჯგუფება და შეფასება. ბალანსის გამოყენება ფინანსური კონტროლისა და ანალიზისათვის

საწარმოს სამეურნეო საშუალებები ერთობ მრავალნაირია. ისინი ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან არა მარტო ფიზიკური და ქიმიური თვისებებით, ნატურალურ-ნივთობრივი შედგენილობით, ღირებულებით, მომსახურების ხანგრძლივობით და სხვა, არამედ წარმოების პროცესში შესრულებული როლის, დანიშნულების, გამოყენების, კუთვნილების და სხვა ნიშან-თვისებებითაც. უფრო მეტი, არის საშუალებები, რომელნიც რამდენიმე დანიშნულებით გამოიყენება (მაგალითად, კონკრეტული სახის მარცვალი — სათესლე, საფურაჟე, სასურსათე და სხვ.).

თუ თითოეულ საშუალებას (მისი სახესხვაობითა და დანიშნულებით) ინდივიდუალურად (ცალკე მუხლად) ავსახავდით ბალანსის აქტივშიც და პასივშიც, ისე გაიზრდებოდა ბალანსის მოცულობა და გართულდებოდა აღნაგობა, რომ შეუძლებელი გახდებოდა მისი შედგენა და დანიშნულების მიხედვით გამოყენება. ამიტომ საწარმოს საშუალებების ერთობლიობა წინასწარ ჯგუფდება ეკონომიკურად ერთგვაროვნების მიხედვით და ისე აისახება, შესაბამისად, აქტივშიც და პასივშიც. თავდაპირველად ასეთი დაჯგუფება ხდება ბალანსის მუხლების (როგორც საბალანსო ანგარიშების) მეშვეობით. მაგალითად, „ძირითადი საშუალებების“ მუხლში ერთიანდება ეკონომიკურად ერთგვაროვანი შემდეგი სამეურნეო საშუალებები: მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობებით; მიწის ნაკვეთები შენობა-ნაგებობების გარეშე; შენობა-ნაგებობანი სხვისი მიწის ნაკვეთზე; მანქანები, დანადგარები, მოწყობილობა და სატრანსპორტო საშუალებები; საწარმოო და სამეურნეო ინვენტარი; დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებანი და სხვა ძირითადი საშუალებები. როგორც „ძირითადი საშუალებების“ მუხლი შედგება შემადგენელი

ნაწილებისაგან, ისე თითოეული ეს ქვემუხლი შეიცავს შემადგენელ ნაწილებს და ა.შ.

მსგავსი დაჯგუფებით ხასიათდება აქტივის სხვა მუხლები (ზოგიერთი გამონაკლისის გარდა). წყაროებისათვის საჭირო დაჯგუფებითაა წარმოდგენილი აგრეთვე პასივის თითოეული მუხლი.

ამგვარად, აქტივისა და პასივის თითოეული მუხლი არის არა უბრალო დასახელება აქტივისა და პასივის შემადგენელი ელემენტებისა, არამედ გამოსახავს ეკონომიკურად ერთგვაროვან განსაზღვრულ ჯგუფს — ერთი მხრივ აქტივში — აქტიური მუხლები, და მეორე მხრივ პასივში — პასიური მუხლები. ამიტომ, რომ ბალანსის აქტივი უპასუხებს კითხვას — *რა სახის საშუალებებისაგან შედგება საწარმოს ქონება? ხოლო პასივი უპასუხებს — რომელი წყაროების ხარჯზე წარმოქმნილი ეს საშუალებები და რა დანიშნულებისაა ისინი?*

ბალანსის მუხლების ოპტიმალური რაოდენობის განსაზღვრისათვის აუცილებელია იმის გათვალისწინება, რომ აქტივისა და პასივის მუხლები რაც შეიძლება სრულად ასახავდეს საწარმოს საშუალებებისა და წყაროების თვისებრივ თავისებურებებს, შეიცავდეს ეკონომიკური ანალიზის, ოპერატიული ხელმძღვანელობისა და კონტროლისათვის საჭირო ცნობებს, იყოს რაც შეიძლება მოხერხებული, კომპაქტური და ადვილად გასაგები.

გარდა ამისა, საშუალებათა შედგენილობაზე და დანიშნულების მიხედვით მათ გამოყენებაზე კონტროლისა და საწარმოს საფინანსო-ეკონომიკური მდგომარეობის გამორკვევის მიზნით საჭიროა საშუალებათა ერთობლიობა დაჯგუფდეს აგრეთვე საანალიზო საქმიანობისათვის საჭირო განაქვრში.

ვინაიდან პასივის ყოველ მუხლს თავისი მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნია, ამიტომ მის ხარჯზე წარმოქმნილი საშუალება მხოლოდ მიზნობრივი დანიშნულებით უნდა იქნეს გამოყენებული (აქტივში). ეს გარემოება განაპირობებს აქტივისა და პასივის მუხლები წარმოდგენილ იქნეს ისეთი დაჯგუფებითა და თანმიმდევრობით,

რომელიც შესაძლებლობას მოგვცემს გამოვარკვიოთ საშუალებებისა და წყაროების ურთიერთშეისაბამისობა, გამოვავლინოთ საშუალებათა არადაინიშნულების მიხედვით გამოყენების შემთხვევები და მივალწიოთ იმას, რომ ყოველი სახის საშუალება აქტივში შეესაბამებოდეს თავისი ფორმირების წყაროს პასივში.¹

ბალანსი წარმოების ეკონომიკური დახასიათებისათვის საჭირო მრავალ ეკონომიკურ მაჩვენებელს შეიცავს. ბალანსის მონაცემები შესაძლებლობას გვაძლევს გამოვარკვიოთ რამდენად შეესაბამება თითოეული ჯგუფის საშუალებები (აქტივში) მისი ფორმირების წყაროებსა და მიზნობრივ დანიშნულებას (პასივში), რამდენად უზრუნველყოფილია საწარმო საკუთარი და მასთან გათანაბრებული საშუალებებით, როგორ იყენებს საწარმო ბანკის კრედიტებს, როგორ იცავს საანგარიშსწორებო-საგადადამხდლო დისციპლინას, როგორია საწარმოში საბრუნავი საშუალებების ბრუნვალობა და სხვ. ყოველივე ეს ნათლად მჟღავნდება საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო მდგომარეობის ეკონომიკური ანალიზით, რომლის ცნობათა უმნიშვნელოვანეს წყაროს სწორედ ბალანსი წარმოადგენს.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ საწარმოთა ბალანსში სამეურნეო საშუალებები და მათი ფორმირების წყაროები აისახება როგორც საანგარიშგებო წლის დასაწყისის, ისე საანგარიშგებო წლის ბოლოსათვის, რაც საშუალებას იძლევა საშუალებებისა და წყაროების საწყისი და საბოლოო მდგომარეობის მაჩვენებელთა შედარებისათვისაც. ამას კი დიდი მნიშვნელობა აქვს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობაზე კონტროლისა და ხელმძღვანელობისათვის.

ამჟამინდელი ბალანსი (რომელიც მოქმედებაში შევიდა 1997 წლის მე-2 კვარტლიდან) დამტკიცებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ (ფორმა №1). იგი საერთოა ქვეყნის ყველა სამეურნეო სუბიექტისათვის, რომელიც კი სამეწარმეო საქმიანობას ეწევა.

1. როცა ბალანსის მუხლების დაჯგუფებაზე ვმსჯელობთ, მხედველობაში უნდა ვიქონიოთ, რომ პასივის თითოეულ მუხლს პირდაპირ როდი შეესაბამება აქტივის თითოეული მუხლი (ასევე ითქმის პასივის განაყოფებზე აქტივის განაყოფებთან მიმართებაში). წყაროების მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენების მდგომარეობა ვლინდება ბალანსის ანალიზის მეშვეობით.

ამ ბალანსის აქტივი და პასივი შემდეგი დაჯგუფებითაა წარმოდგენილი:

აქტივში

I. საწარმოს საწესდებო კაპიტალში ჩერ კიდევ შეუტანელი შესატანები;

II. ძირითადი კაპიტალი

ქვეჯგუფები:

1. ძირითადი საშუალებები (შესაბამისი მუხლებით)
2. არამატერიალური აქტივები (შესაბამისი მუხლებით)
3. ფინანსური დაბანდებანი (შესაბამისი მუხლებით)

III. საბრუნავი საშუალებები

ქვეჯგუფები:

1. საწარმოო მარაგი (შესაბამისი მუხლებით)
2. სხვა საბრუნავი საშუალებები

IV. მომავალი პერიოდების ხარჯები

პასივში

I. საკუთარი კაპიტალი (შესაბამისი მუხლებით)

II. ანარიცხები (შესაბამისი მუხლებით)

III. მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები (შესაბამისი მუხლებით)

IV. მომავალი პერიოდების შემოსავლები.

საწარმოებში დადგენილია ბალანსის მუხლების შეფასების ერთიანი, სახელმწიფოებრივი პრინციპები, რომლებიც თანაბრად სავალდებულოა ყველა საწარმოსათვის. ეს შესაძლებლობას გვაძლევს რეალურად ავსახოთ საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობა და მივიღოთ საჭირო კრებდითი მაჩვენებლები განზოგადების სხვადასხვა დონის მიხედვით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან ისიც ნათლად დასტურდება, რომ ბუღალტრული ბალანსი არის აგრეთვე ანგარიშგების ფორმა №1, რომელიც სათანადო ცხრილის სახით დგება განსაზღვრული თარიღისათვის.

როგორც ავღნიშნეთ, წლიური ბალანსი დგება წლის დასაწყისისათვის და წლის ბოლოსათვის (ე.ი. თანხის სვეტები, აქტივში და პასივში, მოცემულია წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოსათვის).

ბალანსის შედგენილობას, მის აღნაგობას, აქტივსა და პასივში ქონების ორადი სახით ასახვას საფუძვლად უდევს სამეურნეო საშუალებათა დაჯგუფება ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით (სამეურნეო საშუალებებად და მათი ფორმირების წყაროებად).¹

9.3. სამეურნეო ოპერაციების გავლენა ბალანსზე (ცვლილებები ბალანსში)

ჩვენთვის უკვე ცნობილია (4.7), რომ ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ცვლილებას იწვევს ან საშუალებებში, ან წყაროებში, ან ორივეში ერთდროულად (ზრდის ან შემცირების მიმართულებით). ამისდა მიხედვით სამეურნეო ოპერაციების ერთობლიობაც შესაბამის 4 ჯგუფად იყოფა. თუ გავითვალისწინებთ იმასაც, რომ საშუალებები ასახულია ბალანსის აქტივში, ხოლო წყაროები — პასივში, ნათელი გახდება, რომ ზემოაღნიშნული ცვლილებები თანაბრად დამახასიათებელია ბალანსისათვისაც.

ეს შემდეგნაირად ხდება:

სამეურნეო ოპერაციები თავდაპირველად აისახება სათანადო პირველად დოკუმენტებში, ხოლო შემდეგ შესაბამის მაკორესპონდენტულ (სადებეტებულ და საკრედიტებულ) ანგარიშებში. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კი ანგარიშებში გამოჰყავს ნაშთები და აღგენენ ბალანსს მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის. სადებატო ნაშთებით ანგარიშები შეაქვთ ბალანსის აქტივში და გვიჩვენებენ საშუალებებს, ხოლო საკრედიტო ნაშთებით — ბალანსის პასივში და გვიჩვენებენ საშუალებათა წყაროებს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე ბალანსის ცვლილებებიც შესაბამის 4 ტიპად იყოფა. განსხვავება იმაშია, რომ ანგარიშებში ცვლილებები აისახება ჭრადულად და სისტემატურად (მთელი საანგარიშგებო პერი-

1. ბალანსის მუხლების შეფასება დაწვრილებით მოცემულია საქართველოს პარლამენტის დადგენილებაში — „მეწარმეთა შესახებ“, საქართველოს რესპუბლიკის კანონში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ“ საქართველოს კანონის თაობაზე“ გაზ. „ფინანსები“, 24-31 იანვარი, 1997 წელი, გვ.9.

ოდის განმავლობაში), ხოლო ბალანსში ისენი შედის თვისებრივად ერთგვაროვნობის მიხედვით დაჯგუფებული სახით. ვინაიდან ცვლილებები უკვე შესულია ანგარიშებში, რომელთა საბოლოო შედეგების მიხედვითაც დგება ბალანსი, ეს ცვლილებები ბალანსში აღარ ჩანს.

აქვე უნდა აღვნიშნოთ ისიც, რომ სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები ბალანსში აისახება ბალანსური განზოგადების მეშვეობით — საშუალებებისა და წყაროების ურთიერთშეპირისპირებაში, რაც უზრუნველყოფს აქტივისა და პასივის ჯამების ტოლობის დაცვას. ეს გარემოება ბალანსური განზოგადების მთავარი ნიშანთვისებაა.

ამგვარად, თუ საწარმოს ქონებას ბალანსური ხერხით დაჯგუფებულად (საშუალებებად და წყაროებად) გამოვსახავთ, სამეურნეო ოპერაციებით მასში გამოწვეული ცვლილებები შემდეგ ოთხ ტიპად დაიყოფა:¹

1. როცა აქტივის ერთი მუხლი იზრდება მეორის ხარჯზე. ამით აქტივის ჯამი არ იცვლება და აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი რჩება;
2. როცა პასივის ერთი მუხლი იზრდება მეორის ხარჯზე, ამით პასივის ჯამი არ იცვლება და აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი რჩება;
3. როცა ერთი მუხლი იზრდება აქტივში და ერთი-პასივში, ამით თანაბრად იზრდება აქტივისა და პასივის ჯამებიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი რჩება;
4. როცა ერთი მუხლი მცირდება აქტივში და ერთი — პასივში, ამით თანაბრად მცირდება აქტივისა და პასივის ჯამებიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი რჩება.

იმისათვის, რომ ზემოაღნიშნული უფრო გასაგები გახდეს, განვიხილოთ იგი მაგალითების მიხედვით. საშუალებებისა და წყაროების საწყის მდგომარეობად მივიჩნიოთ ჩვენს მიერ ქვემოთ მოყვანილი ბალანსის მონაცემები.

1. ვინაიდან თითოეულ ამ ჯგუფში ერთიანდება თვისებრივად ერთგვაროვანი ოპერაციები, ამიტომ მას ტიპურ ოპერაციებს უწოდებენ, ხოლო ბალანსის ცვლილებებს — ტიპურ ცვლილებებს.

ბ ა ლ ა ნ ს ი

საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის
(ლარებში)

აქტივი

პასივი

სამეურნეო საშუალებები	ღირებულება	საშუალებათა წყაროები	ღირებულება
1. ძირითადი საშუალებები	10000	1.საწესდებო კაპიტალი	14000
2. ნედლეული	4000	2. მოგება	2500
3. ძირითადი წარმოება	2000	3. ბანკის ვალდებულებები	3800
4. ანგარისწორების ანგარიში	6000	4. კრედიტორები	2700
5. დებიტორები	1000		
ბალანსი	23000	ბალანსი	23000

დავუშვათ, რომ საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელდა შემდეგი ოპერაციები (თანხა ლარებში):

პირველი — დაიხარჯა მასალები წარმოებაში 2000, ამ ოპერაციით ცვლილებები მოხდა აქტივში. ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, გაიზარდა „წარმოების“ მუხლი და შემცირდა „ნედლეულის“ მუხლი. ვინაიდან ცვლილება მოხდა აქტივის შიგნით — აქტივის ჯამი არ შეიცვალა. რადგან ეს ცვლილება არ შეეხო პასივს — აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი დარჩა (იხ. ბალანსი პირველი ოპერაციის შემდეგ);

მეორე — განაწილდა მოგება და 500 შეუერთდა საწესდებო კაპიტალს. ამ ოპერაციით ცვლილებები მოხდა ბალანსის პასივში. ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით გაიზარდა „საწესდებო კაპიტალის“ მუხლი და შემცირდა „მოგება“ ვინაიდან ცვლილება მოხდა პასივის შიგნით — პასივის ჯამი არ შეიცვალა. რადგან ეს ცვლილება არ შეეხო აქტივს — აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი დარჩა (იხ. ბალანსი მეორე ოპერაციის შემდეგ);

მესამე — მიღებულია ბანკის კრედიტი და ჩარიცხულია ანგარიშსწორების ანგარიშზე 1000. ამ ოპერაციით ცვლილებები

მოხდა ორივე მხარეში ზრდის მიმართულებით. ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, აქტივში გაიზარდა „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ მუხლი, ხოლო პასივში — „ბანკის ვალდებულებების“ (კრედიტები) მუხლი. ამით თანაბრად გაიზარდა აგრეთვე აქტივისა და პასივის ჯამიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი დარჩა (იხ. ბალანსი მესამე ოპერაციის შემდეგ).

მეოთხე — გადაერიცხა ანგარიშსწორების ანგარიშიდან კრედიტორებს ვალის დასაფარად 2000. ამ ოპერაციითაც ორივე მხარეში მოხდა ცვლილებები, მაგრამ შემცირების მიმართულებით. ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით, აქტივში შემცირდა „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ მუხლი, ხოლო პასივში — „კრედიტორების“ მუხლი. ამით თანაბრად შემცირდა აგრეთვე აქტივისა და პასივის ჯამებიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი დარჩა (იხ. ბალანსი მეოთხე ოპერაციის შემდეგ).

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები ბალანსში შეიძლება გამოვსახოთ მათემატიკური მოდელების სახით.

თუ აქტივის მუხლს აღვნიშნავთ a , პასივის მუხლს - p , მაშინ მათემატიკური მოდელები იქნება:

პირველი ტიპის ცვლილებისა

$$\Sigma A + a - a = \Sigma P$$

მოდელი წაიკითხება:

ერთი და იგივე თანხით აქტივის ერთი მუხლი იზრდება, მეორე — მცირდება, ამით აქტივის ჯამი არ იცვლება და აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი რჩება;

მეორე ტიპის ცვლილებისა

$$\Sigma A = \Sigma P + p - p$$

მოდელი წაიკითხება:

ერთი და იგივე თანხით პასივის ერთი მუხლი იზრდება, მეორე — მცირდება, ამით აქტივის ჯამი არ იცვლება და აქტივისა და პასივის ჯამებს შორის ტოლობაც უცვლელი რჩება;

მესამე ტიპის ცვლილებისა

$$\Sigma A + a = \Sigma P + p$$

მოდელი წაიკითხება:

ბალანსი (ლარი)

აქტივი

ანგარიშის №	სამეურნეო საშუალებები	საწყისი მდგომარეობა	I ოპერაციის შემდეგ	II ოპერაციის შემდეგ	III ოპერაციის შემდეგ	IV ოპერაციის შემდეგ
1	ძირითადი საშუალებები	10000	10000	10000	10000	10000
2	მასალები	4000	2000 (-2000)	2000	2000	2000
3	ძირითადი წარმოება	2000	4000 (+2000)	4000	4000	4000
4	ანგარიშსწორების ანგარიში	6000	6000	6000	7000 (+1000)	5000 (-2000)
5	დებიტორები	1000	1000	1000	1000	1000
	ბალანსი	23000	23000 (±2000)	23000	24000 (+1000)	22000 (-2000)

ბალანსი (ლარი)

პასივი

ანგარიშის №	საშუალებათა წყაროები	საწყისი მდგომარეობა	I ოპერაციის შემდეგ	II ოპერაციის შემდეგ	III ოპერაციის შემდეგ	IV ოპერაციის შემდეგ
1	საწესდებო კაპიტალი	14000	14000	14500	14000	14000
2	მოგება	2500	2500	2000 (-500)	2000	2000
3	ბანკის ვალდებულებები	3800	3800	3800	4800 (+1000)	4800
4	კრედიტორები	2700	2700	2700	2700	2000 (-2000)
	ბალანსი	23000	23000	23000 (±500)	24000 (+1000)	22000 (-2000)

ერთი და იგივე თანხით ერთი მუხლი იზრდება აქტივში, ერთი — პასივში, ამით იზრდება აქტივისა და პასივის ჯამებიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი რჩება.

მეოთხე ტიპის ცვლილებისა

$$\Sigma A-a = \Sigma P-p$$

მოდელი წაიკითხება:

ერთი და იგივე თანხით მცირდება ერთი მუხლი აქტივში, ერთი — პასივში. ამით თანაბრად მცირდება აქტივისა და პასივის ჯამებიც, მაგრამ მათ შორის ტოლობა უცვლელი რჩება.¹

9.4. ბუღალტრული ბალანსების სახეები

როგორც უკვე ავლინდნენ, არაბუღალტრული ბალანსისაგან განსხვავებით, ბუღალტრული ბალანსი ასახავს უკვე განხორციელებულ სამეურნეო აქტს, რომელიც ორადი ასახვის წესით აისახება სათანადო ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში და ფულად საზომში განზოგადებული საშუალებებად და წყაროებად წარმოგვიდგება ბალანსში განსაზღვრული თარიღისათვის.

საწარმოთა საქმიანობის მრავალმხრივი შესწავლა-გამოკვლევის, ამ საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელებისა და მართვის სწორი ხელმძღვანელობის უზრუნველყოფისათვის საჭირო განზოგადებული ცნობები შეუძლებელია მიღებულ იქნეს მხოლოდ ერთი, რომელიმე სახის, ბუღალტრული ბალანსიდან. ამიტომ საჭირო ხდება სხვადასხვა სახის ბუღალტრული ბალანსების შედგენა და გამოყენება.

ბუღალტრული ბალანსები მრავალი სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით კლასიფიცირდება. მათგან უფრო მეტად დამახასიათებელია შემდეგი ნიშნების მიხედვით დაყოფა:

1. ბალანსის ცვლილებები შეიძლება მოხდეს ერთი მუხლის შემცირებით, და რამდენიმეს გადიდებით, ან პირიქით — ერთი მუხლის გადიდებით და რამდენიმეს შემცირებით, მაგრამ ორივე შემთხვევაში ცვლილებები ხდება ტოლი თანხებით.

I. საანგარიშგებო პერიოდისადმი დამოკიდებულების მიხედვით — ბალანსები იყოფა სამ სახედ: დაწყებითი, დასკვნითი, ორმაგი.

დაწყებითი ბალანსი ეწოდება ისეთ ბალანსს, რომელიც დგება მოცემული კვარტლის ან წლის დასაწყისში (პირველი რიცხვისათვის). ამდენად, იგი საწარმოს სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების მდგომარეობას გვიჩვენებს კონკრეტული საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის. იგი დგება ანგარიშგებითი მონაცემების საფუძველზე და მოიცავს თვის, კვარტლის, ან წლის სამეურნეო საქმიანობას.

დასკვნითი ბალანსი დგება დამთავრებულ სამეურნეო საქმიანობაზე. იგი შეიძლება მოიცავდეს სხვადასხვა ხანგრძლივობის პერიოდს. თუ დაწყებითი ბალანსი დგება ყოველი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, დასკვნითი ბალანსი პირიქით — დგება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს და სამეურნეო საფინანსო მდგომარეობას გვიჩვენებს ამავე პერიოდის ბოლოსათვის.

ორმაგი ბალანსი არის ისეთი ბალანსი, რომელიც სამეურნეო-საფინანსო მდგომარეობას გვიჩვენებს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვისაც და ბოლოსათვისაც. ასეთია მაგალითად, ამჟამად მოქმედი საწარმოს წლიური ბალანსი. ბალანსში ასეთი ცნობების არსებობა დიდად გვიწყობს ხელს სამეურნეო საქმიანობის შედარებითი ანალიზის განხორციელებაში.

II. საწარმოს დაარსება-ლიკვიდაციისადმი დამოკიდებულების მიხედვით ბალანსები იყოფა თავდაპირველ (პირველ-დაწყებით) და სალიკვიდაციო ბალანსებად.

თავდაპირველი ბალანსი ეწოდება იმ ბალანსს, რომელიც დგება საწარმოს დაარსების დროს, მისი სამეურნეო საქმიანობის დასაწყისში. დაწყებითი ბალანსებისაგან განსხვავებით, რომლებსაც პერიოდულად, სისტემატურად ადგენენ, კონკრეტული საწარმოს თავდაპირველი ბალანსი არის ერთადერთი და უპირველესი საწარმოს ყველა ბალანსს შორის. ამიტომ მას *პირველ* — დაწყებითი ბალანსი შეიძლება ვუწოდოთ.

პირველდაწყებითი ბალანსი, მარტივი მაგალითის მიხედვით, შემდგენიარად შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

დავუშვათ, რომ 1998 წლის ივლისში საწარმოთა ნატურით გაყოფით დაარსდა საწარმო „განთიადი“, რომელსაც საინვენტარიზაციო აღწერილობით გამოეყო ფუნქციონირებისათვის საკურო სამეურნეო საშუალებები (ლარებში):

- | | |
|--|--------|
| 1. ძირითადი საშუალებები | 150000 |
| 2. საბრუნავი საშუალებები: | |
| 2.1. საწარმოო მარაგი | 45000 |
| 2.2. ფულადი საშუალებები (ანგარიშსწორების ანგარიში) | 25000 |
| 2.3. საქონელი | 25000 |
| 2.4. სხვა სამეურნეო საშუალებები | 5000 |
| 3. საკუთარი კაპიტალი: | |
| 3.1. საწესდებო კაპიტალი | 200000 |
| 4. მოზიდული საშუალებები: | |
| 4.1. ბანკის ვალდებულებები | 9000 |
| 4.2. პერსონალისათვის დარიცხული ხელფასი | 15000 |
| 4.3. მიმწოდებლები | 1000 |

ამ მონაცემების მიხედვით შედგენილი თავდაპირველი (პირველდაწყებითი) ბალანსი შემდეგ სახეს მიიღებს:

**თავდაპირველი (პირველდაწყებითი)
ბალანსი (ლარებში)**

დებეტი			კრედიტი
საშუალებები	ღირებულება	წყაროები	ღირებულება
1. ძირითადი საშუალებები	150000	1. საწესდებო კაპიტალი	200000
2. საწარმოო მარაგი	45000	2. გაუნაწილებელი მოგება	25000
3. ფულადი საშუალებები	25000	3. პერსონ.დარიცხ.ხელფასი	15000
4. საქონელი	25000	4. ბანკის ვალდებულებები	9000
5. სხვა სამეურნ. საშუალებები	5000	5. კრედიტები	1000
ბალანსი	250000	ბალანსი	250000

ბალანსიდან ჩანს, რომ მოზიდული საშუალებების ფორმირების წყაროები 25000 ლარისაა (15000 + 9000 + 1000), ხოლო საშუალებათა საერთო ღირებულების დანარჩენი ნაწილი — 225000 ლარისაა (250000-25000). იგი წარმოადგენს საკუთარ კაპიტალს საიდანაც 200000 ლარი საწესდებო კაპიტალია, ხოლო 25000 (225000-200000) წარმოადგენს გაუნაწილებელ მოგებას. ამ შემთხვევაში გაუნაწილებელი მოგება წარმოადგენს დამაბალანსებელ მაჩვენებელს.

სალიკვიდაციო ბალანსი დგება საწარმოს ლიკვიდაციის დროს. თუ ბალანსის შედგენა საჭიროა საწარმოს დაარსებისას, არანაკლებ საჭირო და სავალდებულოა მისი შედგენა საწარმოს ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის, გაუქმების და სხვ.) დროს. მისი შედგენის აუცილებლობას განაპირობებს, პირველ ყოვლისა, გაფლანგვა განიავებისაგან საშუალებების დაცვის საჭიროება. ასეთი ბალანსიც, მსგავსად პირველდაწყებითი ბალანსისა, მხოლოდ ერთხელ დგება საწარმოს არსებობის მანძილზე. ვინაიდან ეს ბალანსი დგება მხოლოდ საწარმოს ლიკვიდაციასთან დაკავშირებით, ამიტომ მას სალიკვიდაციო ბალანსს უწოდებენ. მის შედგენამდე აუცილებლად უნდა ჩატარდეს საწარმოს სრული ინვენტარიზაცია.

III. შედგენის წყაროების მიხედვით ანასხვაებენ ბრუნვების, პროვიზორულ და ინვენტარულ ბალანსებს.

ბრუნვების ბალანსი არის ისეთი ბალანსი, რომელიც დგება სინთეზური აღრიცხვის ანგარიშებიდან მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ბრუნვების მიხედვით. ვინაიდან ყოველი სამეურნეო ოპერაცია ერთდროულად, ერთი და იგივე თანხით იწერება ერთი ანგარიშის დებეტში და მეორე ანგარიშის კრედიტში, ამიტომ საანგარიშგებო პერიოდში ყველა ანგარიშის სადებეტო ბრუნვების ჯამი უნდა უდრიდეს ყველა ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვების ჯამს. ვინაიდან ბალანსი დგება ბრუნვების (და არა ნაშთების) მიხედვით, ამიტომ მას ბრუნვათა ბალანსი ეწოდება.

სააღრიცხვების ბალანსი დგება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა და დასასრულისათვის არსებული ნაშთების საფუძველზე. სააღრიცხვების ბალანსების შედგენა სავალდებულოა მოცემული წლის დასაწყისისა და დასასრულისათვის.

პროვიზორული ბალანსი¹ ისეთი ბალანსია, რომლის შესადგენად ერთდროულად გამოიყენება ანგარიშგებითი და გეგმური მონაცემები. ბუღალტრული ბალანსი შეიძლება შედგეს წლის დამთავრებამდე ცოტა ხნით ადრე (მაგ. ნოემბერში). ამ ბალანსში პირველი 10 თვის შესახებ გვექნება ანგარიშგებითი (ფაქტობრივი) მონაცემები, ხოლო ბოლო 2 თვისა (ნოემბერი, დეკემბერი) უნდა შევიტანოთ სავარაუდო, გეგმური მონაცემები. ასეთი ბალანსი საჭიროა წლიური მოსალოდნელი სამეურნეო-საფინანსო შედეგების წინასწარ განსაზღვრისათვის.

ინვენტარული ბალანსი არის ისეთი ბალანსი, რომელიც დგება სამეურნეო საშუალებების მთლიანი ინვენტარიზაციის მასალების საფუძველზე (ინვენტარიზაციის შედეგების ანგარიშებში ასახვის შემდეგ). ასეთი ბალანსები ყოველ საწარმოში დგება წლის ბოლოს. გამონაკლის შემთხვევაში იგი შეიძლება შედგეს წლის სხვა პერიოდში (საწარმოს ლიკვიდაციის, რეორგანიზაციის, ხელმძღვანელი მუშაკების გამოცვლის და სხვ. შემთხვევაში).

IV. დროის მონაკვეთის ხანგრძლივობისადმი დამოკიდებულების მიხედვით ანახსვავებენ ყოველდღიურ, თვიურ, კვარტალურ და წლიურ ბალანსებს.

ყოველდღიური ბალანსი არის ისეთი ბალანსი, რომელიც ასახავს ერთი დღის განმავლობაში შესრულებული ოპერაციებით გამოწვეულ ცვლილებებს. ასეთ ბალანსს ადგენენ საბანკო სისტემის დაწესებულებებში. მისი მიზანია ყოველდღიურ საქმიანობაზე კონტროლის დაწესება. ბალანსში ანგარიშების დაჯგუფება ხდება საშუალებებსა და ანგარიშსწორებათა ეკონომიკურად ერთგვაროვნების მიხედვით.

თვიური ბალანსი არის ისეთი ბალანსი, რომელიც დგება თვიური საქმიანობის მონაცემების მიხედვით. იგი თავის მხრივ შეიძლება იყოს:

1. საანგარიშგებო თვის დასაწყისში არსებული ნაშთების — თვიური დაწყებითი ბალანსი;

1. პროვიზორული ლათინური სიტყვაა (prowiso) და ნიშნავს წინასწარ კვრეტას.

2. საანგარიშგებო თვის ბრუნვების — თვიური ბრუნვათა ბალანსი;

3. საანგარიშგებო თვის ბოლოსათვის არსებული ნაშთების — თვიური დასკვნითი ბალანსი;

ყოველი მათგანი დგება ფაქტობრივი მონაცემების საფუძველზე და თავისი მიზანდასახულობა გააჩნია. პირველი ბალანსი საშუალებებსა და წყაროებს გვიჩვენებს თვის დასაწყისისათვის, მეორე — თვიურ ცვლილებებს, მესამე — მდგომარეობას თვის ბოლოსათვის. სამივე სახის ბალანსს ადგენენ სინთეზური ანგარიშგებიდან. ცხადია თვითოეული მათგანი დგება სათანადო მონაცემების მიხედვით და თავისი მიზნობრივი დანიშნულება გააჩნია.

კვარტალური ბალანსი არის კვარტალური მონაცემების საფუძველზე შედგენილი ბალანსი. თავის მხრივ ესეც სამი სახისაა:

1. საანგარიშგებო კვარტალის დასაწყისისათვის არსებული ნაშთების — კვარტალური დაწყებითი ბალანსი;

2. საანგარიშგებო კვარტლის ბრუნვების — კვარტალური ბრუნვათა ბალანსი;

3. საანგარიშგებო კვარტლის ბოლოსათვის არსებული ნაშთების — კვარტალური დასკვნითი ბალანსი.

წლიური ბალანსი, როგორც სიტყვა „წლიური“ გვიჩვენებს, მოიცავს ერთი სამეურნეო წლის მანძილზე მომხდარ ცვლილებებს. იგი დგება სინთეზური ანგარიშებიდან და საშუალებების და წყაროების მდგომარეობას გვიჩვენებს საანგარიშგებო წლის დასაწყისისა და წლის ბოლოსათვის. კონკრეტული წლის ბოლოსათვის შედგენილი წლიური ბალანსი ერთ და იმავე დროს არის როგორც მიმდინარე წლის დასკვნითი ბალანსი, ისე მომავალი წლის დაწყებითი ბალანსი.

•V. დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი) მუხლებისაგან დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს ბრუტო და ნეტო ბალანსები.

ბრუტო ბალანსი ისეთი ბალანსია, რომელშიც მოცემულია დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი) მუხლები. მაგალითად: თუ ძირითადი საშუალებები აქტივში მოცემულია თავდაპირ-

ველი ღირებულებით, იქვე იქნება ძირითადი საშუალებების დაცვა (რომლის თანხა აკლდება ძირითადი საშუალებების პირვანდელ ღირებულებას), ან კიდევ ბალანსის პასივში მოგებასთან ერთად აისახება მოგების გამოყენებაც (რომელიც, მაჩვენებელთა დასაბალანსებლად აკლდება მოგებას).

ბრუტო ბალანსში დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი) მუხლების დახმარებით საშუალებებისა და წყაროების დაშლილად ასახვა საშუალებას გვაძლევს მივიღოთ საწარმოს საფინანსო მდგომარეობის ანალიზისათვის საჭირო დამატებითი ცნობები.

ნ ე ტ ო ბ ა ლ ა ნ ს ი პ ი რ ი კ ი თ — გ ა წ მ ე ნ დ ი ლ ი ა დ ა მ ზ უ ს ტ ე ბ ე ლ ი (მ ო მ რ ე გ უ ლ ი რ ე ბ ე ლ ი) მ უ ხ ლ ე ბ ი ს ა გ ა ნ . მასში ძირითადი საშუალებები ნაჩვენებია შრომის პროდუქტებზე გადატანილი (ცვეთის) ღირებულების გამოკლებით (ე.ი. ნარჩენი ღირებულებით), საქონელი — შესყიდვის ფასებით (ფასდანამატის გარეშე), მოგება — ბიუჯეტში შენატანებისა და სხვადასხვა ანარიცხვების გამოკლების შედეგად დარჩენილი თანხით და ა.შ.

ნეტო ბალანსის შედგენასაც თავისი მიზანი აქვს. ბალანსში „წმინდა“ მუხლების არსებობა შესაძლებლობას გვაძლევს უფრო იოლად განვსაზღვროთ საწარმოს სამეურნეო საქმიანობისა და მისი შედეგების ამსახველი კრებისთი მაჩვენებლები.

VI. ფუნქციური როლის მიხედვით ბალანსები იყოფა საკონტროლო და ანგარიშგებით ბალანსებად.

ს ა კ ო ნ ტ რ ო ლ ო ბ ა ლ ა ნ ს ი ისეთი ბალანსია, რომლის ფუნქციაა კონტროლის დაწესება ყოველდღიურ სამეურნეო საქმიანობაზე. ასეთი ბალანსები დგება საბანკო სისტემის დაწესებულებებში — ყოველდღიურად, რომლის მეშვეობით ყოველდღიურ კონტროლს ვუწევთ დღის განმავლობაში შესრულებულ სამეურნეო ოპერაციებს. ამიტომ ასეთ ბალანსს **საკონტროლო ბალანსი** შეიძლება ეწოდოს.

ა ნ გ ა რ ი შ გ ე ბ ი თ ი ბ ა ლ ა ნ ს ი არის ისეთი ბუღალტრული ბალანსი, რომელიც თავის შინაარსში შეიცავს ანგარიშგებას სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების მდგომარეობის შესახებ მოკეპული საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისის ან ბოლოსათვის.

VII. გარეგნული ფორმის მიხედვით განასხვავებენ ვერტიკალურ (ერთგვერდიან), ჰორიზონტალურ (ორგვერდიან) და ჰადრაკულ ბალანსებს.

ვერტიკალური ბალანსი (ცალგვერდიანი) ისეთია, რომელშიც ბალანსის ორივე მხარე (აქტივიცა და პასივიც) ვერტიკალურად, ერთ გვერდზე იწერება — ჯერ აქტივი (თავისი დაჯგუფებითა და მუხლებით) და მერე პასივი (თავისი დაჯგუფებითა და მუხლებით)¹;

ჰორიზონტალურია (ორგვერდიანია) ისეთი ბალანსი, რომლის აქტივი და პასივი (თავიანთი დაჯგუფებითა და მუხლებით) ჰორიზონტალურად, ერთ გვერდზეა წარმოდგენილი — მარცხნივ აქტივი და მარჯვნივ — პასივი.

ჰადრაკული ბალანსი ჰადრაკულ პრინციპებზეა აგებული. საშუალებები (აქტივი) მოკემულია ცხრილის ქვემდებარეში, (მარცხენა მხარეს), ხოლო წყაროები (პასივი) — ცხრილის შემასმენელში (ზედა მხარეს).

VIII. საწარმოთა შემცველობის მიხედვით განასხვავებენ მარტივ და კრებსით ბალანსებს.

მარტივი ბალანსი დგება ერთი რომელიმე საწარმოს მიხედვით.

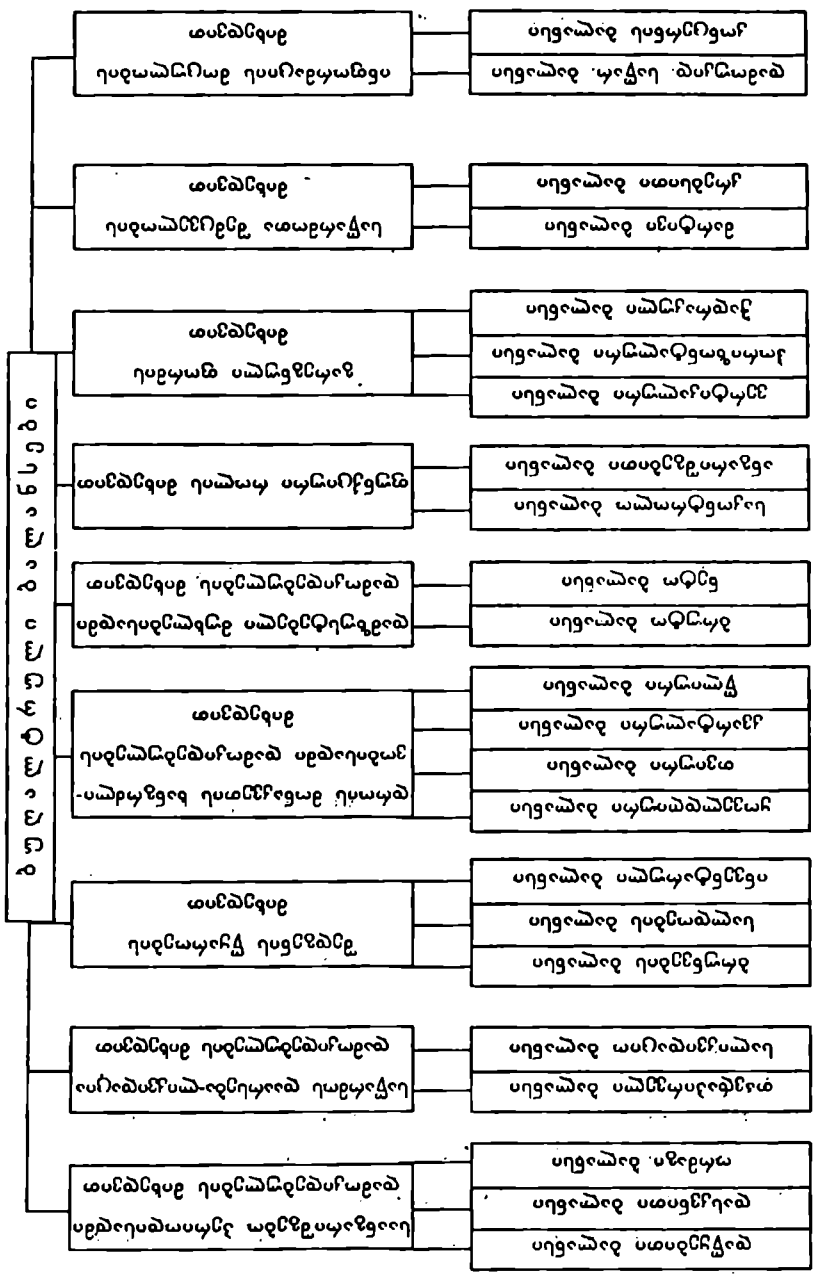
კრებსით ბალანსს კი ადგენენ უწყების საწარმოთა მიხედვით.

IX. ინფორმაციის მოცულობის მიხედვით — არის დამოუკიდებელი საწარმოს ბალანსი და კონცერნის (კონსოლიდირებული) ბალანსი. თითოეული ამ ბალანსის ინფორმაციის განზოგადების დონე განპირობებულია თითოეული მათგანის მასშტაბით და სხვ.

ბუღალტრული ბალანსების კლასიფიკაცია შემთხვევითი რამ არ არის, განსაკუთრებით საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში, როცა სულ უფრო ფართო ხასიათს ღებულობს ეკონომიკური, სამართლებრივი და საკუთრების ფორმების ნაირსახეობის საწარმოთა ფორმირება და სამეურნეო ცხოვრებაში მათი დამკვიდრება. ასეთ პირობებში ბუღალტრული ბალანსების სახესხვაობათა ცოდნა, მითუფრო პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის, არა მარტო სასურველი, არამედ აუცილებელიცაა (კლასიფიკაცია იხ. № 2 სქემაზე).

1. ასეთი ბალანსის მარტივი მაგალითი იხ. 301-ე გვერდზე.

• ბუღალტრული ბალანსების კლასიფიკაცია



სქემა №5

კითხვები . თვითშემოწმებისათვის

1. რა არის ბუღალტრული ბალანსი?
2. როგორი შედეგნილობისაა ბალანსის აქტივი და პასივი?
3. როგორ გამოისახება ბალანსის აქტივისა და პასივის მათემატიკური მოდელი?
4. როგორ ჩვუფდება ბალანსის აქტივსა და პასივში მუხლები?
5. რა გავლენას ახდენს ბალანსზე სამეურნეო ოპერაციები?
6. როგორია ბალანსის ცვლილების პირველი შემთხვევა და მისი მათემატიკური მოდელი?
7. როგორია ბალანსის ცვლილების მეორე შემთხვევა და მისი მათემატიკური მოდელი?
8. როგორია ბალანსის ცვლილების მესამე შემთხვევა და მისი მათემატიკური მოდელი?
9. როგორია ბალანსის ცვლილების მეოთხე შემთხვევა და მისი მათემატიკური მოდელი?
10. დაახასიათეთ ბუღალტრული ბალანსების სახეები.

**ანგარიშთა კლასიფიკაცია და
ბუღალტრული აღრიცხვის
ანგარიშთა გეგმა**

**10.1. ანგარიშთა კლასიფიკაციის არსი
და დანიშნულება**

როგორც უკვე გავეცანით, წარმოების პროცესი უაღრესად რთული და მრავალმხრივი შედგენილობისაა. წარმოების აღრიცხვა კი სწორედ ამ მრავალმხრივი საქმიანობის ასახვაა. ამიტომ წარმოების ბუღალტრული აღრიცხვა საჭიროებს არა ერთი და ორი, არამედ მრავალი ანგარიშის გამოყენებას. რამდენადაც მრავალმხრივია (რთულია) წარმოება, მით უფრო მრავალი (ერთმანეთისაგან განსხვავებული) ანგარიშია საჭირო მის ასახავად.

იმისათვის, რომ სრულად და საჭირო დაჭრუფებით აესახოთ წარმოება, საჭიროა ვიცოდეთ მისი ამსახველი ანგარიშების ეკონომიკური შინაარსი, დანიშნულება, შედგენილობა (სტრუქტურა). მეორენაირად—საჭიროა ვიცოდეთ რომელი ობიექტი აღირიცხება მოცემულ ანგარიშში, რომელი მაჩვენებლები მიიღება აღრიცხვის შედეგად, რას ნიშნავს ანგარიშების ბრუნვები და სალდო, რა როლს ასრულებს ანგარიშში საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის კონტროლის საქმეში, პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოს, გაწეული მომსახურების) თვითღირებულების გამომანგარიშებაში, ფინანსური შედეგის განსაზღვრაში და ა. შ. ამის გარეშე შეუძლებელია სწორად ავაგოთ ბუღალტრული ანგარიშების სისტემა, რომელიც აღრიცხვის ხერხმალს წარმოადგენს.

მეცნიერულ საფუძველზე შედგენილი ანგარიშთა კლასიფიკაცია შესაძლებლობას იძლევა უფრო სწრაფად და ადვილად შევ-

ადგინოთ ბუღალტრული გატარებები (მუხლები), შევარჩიოთ ამა თუ იმ დარგის საწარმოთა საქმიანობის აღსარიცხავად საჭირო ანგარიშები, უკეთ მოვაწყოთ ანალიზური აღრიცხვის ორგანიზაცია და უზრუნველვეყოთ საწარმო შესაბამისად დაჭრუფებული ინფორმაციითა და საანალიზო მაჩვენებლებით.

საწარმოს საქმიანობის ამსახველი ანგარიშების ერთობლიობას გააჩნია როგორც საერთო, ისე განმასხვავებელი ნიშანთვისებანი. ამიტომ ანგარიშთა სისტემის საფუძვლიანად შესწავლისა და მისი სწორად გამოყენებისათვის საჭიროა ანგარიშები დავაჭუფოთ მათთვის დამახასიათებელი ერთგვაროვანი ნიშნების მიხედვით, ე. ი. მოვახდინოთ ანგარიშთა კლასიფიკაცია.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა კლასიფიკაცია არის მათი დაჭრუფება განსაზღვრი ნიშნების მიხედვით და სხვადასვა ჯგუფის ანგარიშთა საერთო თვისებების დადგენა მათი შესწავლისა და სწორად გამოყენების მიზნით.

ანგარიშთა კლასიფიკაციას გააჩნია როგორც თეორიული, ისე პრაქტიკული მნიშვნელობა, ვინაიდან თითოეული ჯგუფის ანგარიშების საერთო ნიშანთვისებათა ცოდნა შესაძლებლობას გვაძლევს განვსაზღვროთ *რისთვის* და როგორ გამოიყენება ცალკეული ჯგუფის ანგარიშები.¹

თანამედროვე სააღრიცხვო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში ანგარიშების კლასიფიცირება უმთავრესად ხდება შემდეგი ორი ნიშნის მიხედვით:

1. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
2. დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით.

ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ბუღალტრული ანგარიშების კლასიფიკაცია განპირობებულია წარმოების პროცესის შედეგნილობით და ამ პროცესის ობიექტურად ასახვის აუცილებლობით.

ერთმანეთისაგან არსებითად განსხვავებული აღრიცხვის ობიექტების ერთად ასახვას არავითარი აზრი არ ექნებოდა. ამიტ-

1. ანგარიშების კლასიფიკაციის შესახებ ერთნაირი აზრი არ არსებობს. თუმცა მიმდინარე აღრიცხვის ანგარიშთა ერთიანი გეგმის მსგავსად, უნდა არსებობდეს ანგარიშთა ერთიანი კლასიფიკაცია.

ომაა, რომ წარმოების აღრიცხვა ხდება აღრიცხვის ცალკეულ ობიექტებად დაყოფით: სამეურნეო საშუალებების აღრიცხვა სააღრიცხვო საქმიანობის ცალკე უბანს წარმოადგენს, საშუალებათა ფორმირების წყაროებისა — ცალკე უბანს. ასევე ითქმის სამეურნეო პროცესებისა და მათი შედეგების შესახებ. ეს თავისთავად მოითხოვს აღრიცხვაში გამოსაყენებელი ანგარიშების ერთობლიობა დავაჭვფოთ იმის მიხედვით, თუ რომელი მათგანი აღრიცხვის რომელ უბანს ასახავს. მაშასადამე, როცა ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფებაზე ვლავაპარაკობთ, პირველ ყოვლისა, უნდა გამოვყოთ:

1. სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების ანგარიშები;

2. სამეურნეო პროცესებისა და მათი შედეგების ანგარიშები.

თითოეული ამ განაყოფის ანგარიშები შეიცავენ ანგარიშების რამდენიმე ჯგუფს. თითოეული ჯგუფი აერთიანებს ანგარიშების რამდენიმე ქვეჯგუფს, ქვეჯგუფები შეიცავენ პირველი რიგის ანგარიშებს, პირველი რიგის ანგარიშები (ზოგიერთის გამოკლებით) — მეორე რიგის ანგარიშებს, ხოლო მეორე რიგის ანგარიშები — მესამე რიგის (ანალიზურ) ანგარიშებს.

ამგვარად, ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფება ხდება ერთი მხრივ იმის მიხედვით, თუ რომელი ანგარიში აღრიცხვის რომელ ობიექტს ასახავს, ხოლო მეორე მხრივ — ზოგადიდან კონკრეტულისაკენ, რითაც დგინდება იმ ანგარიშთა საერთო რაოდენობა და სახეები, რომლებიც უზრუნველყოფენ აღრიცხვის ობიექტების მთლიან, ურთიერთდაკავშირებულ და საჭირო ზომით განზოგადებულად ასახვას. აქედან ნათლად ჩანს ისიც, რომ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფება საფუძვლად უდევს ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის აგებას.

დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით დაჯგუფება თითოეული ჯგუფის ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში ჩანაწერების ფუნქციური როლით განსაზღვრება. მართალია, ყველა ანგარიშს ორი მხარე (დებეტი და კრედიტი) აქვს, მაგრამ საქმე სწორედ იმაშია, რომ სხვადასხვა ჯგუფის ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში

ჩანაწერები (ნაშთი და ბრუნვები) სხვადასხვა დანიშნულების ფუნქციური როლის მატარებელია. ასე, მაგალითად: *სალაროს* ანგარიშის საწყისი სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს, სალაროში ნაშთად არსებული ფულის რაოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, *სადებეტო ბრუნვა* — საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული ფულის რაოდენობას, *საკრედიტო ბრუნვა* — საანგარიშგებო პერიოდში სალაროდან გასული ფულის რაოდენობას, ხოლო *საბოლოო სადებეტო ნაშთი* — საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის სალაროში ნაშთად დარჩენილი ფულის რაოდენობას.

არსებითად განსხვავებული შინაარსის მატარებელია *ბანკის* ვალდებულებების (კრედიტების) ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ჩანაწერები. ჯერ ერთი, საწყისი და საბოლოო ნაშთები ამ ანგარიშს ექნება *საკრედიტო* (და არა *სადებეტო*, როგორც სალაროს ანგარიშს), მეორე, *საწყისი საკრედიტო ნაშთი* გვიჩვენებს რამდენი გვემართა ბანკისა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, *საკრედიტო ბრუნვა* — საანგარიშგებო პერიოდში სესხად მიღებული კრედიტის რაოდენობას, *სადებეტო ბრუნვა* — საანგარიშგებო პერიოდში დაფარული (გასტუმრებული) კრედიტის რაოდენობას, ხოლო *საბოლოო საკრედიტო ნაშთი* — გადაუხდელად დარჩენილი კრედიტის რაოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის და ა.შ.

აქედან ნათლად ჩანს, რომ *თუ არ ვიცით რას ნიშნავს თითოეული ანგარიშის საწყისი და საბოლოო ნაშთები, სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები, შეუძლებელია ოპერაციების ორადი ასახვის ბერხის სათანადოდ გამოყენება, ანგარიშებში ნაშთების გამოყვანა და ბრუნვათა უწყისების და ბალანსების შედგენა.*

მაშასადამე, ანგარიშების დანიშნულებისა და სტრუქტურის ცოდნა აუცილებელი წინაპირობაა სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვის ბერხით ასახვის გამოყენებისა და ანგარიშგების შესადგენად. ამას კი გადაამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ანგარიშებში კვლევწარმოების პროცესის სწორად ასახვისა და წარმოების რეალური მდგომარეობის გამოვლენისათვის. სწორედ ამაში მდგომარეობს ამ ნიშნის მიხედვით ანგარიშების დაჯგუფების თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა.

10.2. ანგარიშთა კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით

ამ ნიშნების მიხედვით ანგარიშები იყოფა ორ ჯგუფად: სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების ანგარიშებად და სამეურნეო პროცესებისა და მათი შედეგების ანგარიშებად.

I. სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების ანგარიშები აერთიანებენ ორი ჯგუფის ანგარიშებს, ესენია:

1. სამეურნეო საშუალებების ანგარიშები (აქტიური);
2. სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების ანგარიშები (პასიური).

სამეურნეო საშუალებების ანგარიშები თავის მხრივ იყოფა სამ ჯგუფად:

1. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ანგარიშები;
2. არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური დაბანდების ანგარიშები;
3. საბრუნავი საშუალებების ანგარიშები.

ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ანგარიშები ა: „ძირითადი საშუალებები“, „გრძელვადიანი იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებები“ და „დასადგმელი მოწყობილობა“ ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ წარმოების, მიმოქცევისა და არასაწარმოო სფეროს, ინვენტარული ხასიათის მქონე ძირითად საშუალებებს, როგორცაა: შენობები, ნაგებობანი, მანქანა-იარაღები, ძრავები, ინვენტარი და მოწყობილობა, მრავალწლიანი ნარგავები. მუშა და პროდუქციული პირუტყვი და სხვა. აქვე შედის ძირითადი და არამატერიალური საშუალებების ცვეთის ანგარიშებიც.

არამატერიალური აქტივებისა და ფინანსური დაბანდების ანგარიშებს, მიეკუთვნება: არამატერიალური აქტივების ანგარიშები, გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდების, კაპიტალური დაბანდების ანგარიშები.

საბრუნავი საშუალებების ანგარიშებს მიეკუთვნება:

1) შრომის საგნების ანგარიშები, როგორცაა: გადასამუშავებელი ნედლეულისა და მასალების, გასასუქებელი პირუტყვის, მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების და სხვ. ანგარიშები. როგორც დასახელებებიდან ჩანს, ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ საწარმოო მარაგის მთელ ერთობლიობას — ნაშთების საწყის მდგომარეობას და მათში განხორციელებულ ცვლილებებს.

2) შრომის პროდუქტის ანგარიშები, რომლებიც ასევე ნატურალურ — ნივთობრივი ხასიათის საშუალებებს ასახავენ და აკონტროლებენ. მათ მიეკუთვნება ანგარიშები: მზა პროდუქცია, საქონელი, გაგზავნილი საქონელი და სხვა.

3) ფულადი საშუალებების ანგარიშები: სალარო, ანგარიშსწორების ანგარიში, სავალუტო ანგარიში, სპეციალური ანგარიშები ბანკებში, ფულადი დოკუმენტები და სხვა. მათი ნაშთებისა და განხორციელებული ცვლილებების აღრიცხვა ხდება ფულადი საშუალებებისა და ფასიანი ქალაქების შენახვის ადგილსამყოფელის (სალარო, შემნახველი ბანკი და სხვა) მიხედვით.

4) დებიტორული დავალიანებების ანგარიშები, რომელთაც მიეკუთვნება: ანგარიშსწორება მყიდველებთან და შემკვეთებთან, ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან, ანგარიშსწორება სხვადასხვა დებიტორებთან და სხვა. ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ დებიტორული დავალიანებების ნაშთებს და მათში განხორციელებულ ცვლილებებს.

სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების ანგარიშები იყოფა სამ ჯგუფად:

1. საკუთარი საშუალებების წყაროების ანგარიშები;
2. მოზიდული (ნასესხი) საშუალებების წყაროების ანგარიშები;
3. საზოგადოებრივი პროდუქტის განაწილებით წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები.

საკუთარი საშუალებების წყაროების ანგარიშებს მიეკუთვნება:

კაპიტალისა და რეზერვების ანგარიშები: საწესდებო კაპიტალის ანგარიში, რეზერვების ანგარიში, აგრეთვე ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელებისათვის და სხვა. ეს ანგარიშები ასახავენ და აკონტროლებენ საწარმოს მოგებისა და სხვა წყაროების ხარჯზე ფორმირებული კაპიტალისა და რეზერვების წარმოქმნას და მათ მიზნობრივად გამოყენებას.

დაფინანსებისა და შემოსავლების ანგარიშები, როგორცაა მიზნობრივი დაფინანსებისა და შემოსავლების ანგარიშები. ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ მიზნობრივი დანიშნულების სახსრების მიღებასა და მათ გამოყენებას.

მოზიდული (ნასესხი) საშუალებების წყაროების ანგარიშებს მიეკუთვნება: ბანკის ვალდებულებების ანგარიშები (ბანკის მოკლევადიანი ვალდებულებები, ბანკის გრძელვადიანი ვალდებულებები, ბანკის კრედიტები მუშაკებისათვის), რომლებიც ასახავენ და აკონტროლებენ ბანკებიდან კრედიტების მიღებას, მათ მიზნობრივად გამოყენებას და დაფარვას; ბანკის გარეშე სესხების ანგარიშები (მოკლევადიანი სესხები, გრძელვადიანი სესხები), რომლებიც ასახავენ და აკონტროლებენ სხვადასხვა გამსესხებლებისაგან (გარდა ბანკებისა) მოკლევადიანი და გრძელვადიანი სესხების მიღების, გამოყენებისა და დაფარვის ოპერაციებს; კრედიტორული დავალიანებების ანგარიშები (მიმწოდებლებთან და მოიჯარებთან ანგარიშსწორების, მიღებულ ავანსზე ანგარიშსწორების, დანარჩენ კრედიტორებთან ანგარიშსწორების და სხვა ანგარიშები), რომლებიც ასახავენ და აკონტროლებენ მოცემული საწარმოს სხვა საწარმოებისადმი ფინანსური ვალდებულებების წარმოშობისა და დაფარვის ოპერაციებს.

საზოგადოებრივი პროდუქტის განაწილებით წარმოშობილ ვალდებულებათა ანგარიშები: ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე, ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან (ხელფასიდან დაკავებაზე), ანგარიშსწორება სოციალურ უზრუნველყოფასა და სამედიცინო დაზღვევაზე და სხვა. ეს ანგარიშები ასახავენ და აკონტროლებენ პერსონალისათვის შრომის ანაზღაურების დარიცხვის, დაკავებებისა და გაცემის, აგრეთვე სოცლა-

ზღვევის ანარიცხების დარიცხვისა და გადარიცხვის და სხვა ოპერაციებს.

II. სამეურნეო პროცესებისა და მათი შედეგების ანგარიშები აერთიანებს ორი ჯგუფის ანგარიშებს:

სამეურნეო პროცესების ანგარიშები.

სამეურნეო შედეგების ანგარიშები.

სამეურნეო პროცესების ანგარიშები თავის მხრივ შეიცავენ სამი ჯგუფის ანგარიშებს. ესენია:

1. მომარაგების პროცესის ანგარიშები;
2. წარმოების პროცესის ანგარიშები;
3. რეალიზაციის პროცესის ანგარიშები.

მომარაგების პროცესის ამსახველი ანგარიშებს მიეკუთვნება მატერიალური ფასეულობის შექმნა-დამზადების სტადიის ანგარიშები. ისინი ასახავენ წარმოების საშუალებათა შექმნის სამეურნეო ოპერაციებს და იძლევიან განზოგადებულ ინფორმაციას შექმნილ მატერიალურ-სასაქონლო ფასეულობის შექმნის ფაქტობრივი თვითღირებულების გამოსაანგარიშებლად.

წარმოების პროცესის ანგარიშებს მიეკუთვნება ძირითადი წარმოების, დამხმარე წარმოების, მომსახურე წარმოების, მუშაკთა კულტსაყოფაცხოვრებო მომსახურეობის წარმოებათა და მეურნეობათა ანგარიშები. ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ წარმოების სტადიის სამეურნეო საქმიანობას და იძლევიან განზოგადებულ ინფორმაციას წარმოებული პროდუქციის ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულების გამოსაანგარიშებლად. მათ უმეტესად მიეკუთვნება წარმოების დანახარჯებისა და პროდუქციის გამოსავლის ანგარიშები.

რეალიზაციის პროცესის ანგარიშები ასახავენ და აკონტროლებენ რეალიზაციის სტადიის სამეურნეო საქმიანობას და იძლევიან განზოგადებულ ინფორმაციას რეალიზებული პროდუქციის ფაქტობრივი სრული (კომერციული) თვითღირებულების გამოსაანგარიშებლად. ასეთია: პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურეობის) რეალიზაციის, ძირითადი საშუალებების რეალიზაციის, აგრეთვე გაგზავნილი საქონლის, მიმოქცევის ხარჯებისა და სხვა ანგარიშები.

სამეურნეო შედეგების ანგარიშები აერთიანებს როგორც მოგებისა და მოგებისმაგვარი შემოსავლების, ისე ზარალისა და ზარალისმაგვარი ხარჯების აღმრიცხველ ანგარიშებს. ასეთებია: პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციის ფინანსური შედეგები, დანარჩენი რეალიზაციის ფინანსური შედეგები, რეალიზაციისგარეშე ოპერაციების ფინანსური შედეგები და საანგარიშგებო წლის ფინანსური შედეგები. ისინი ასახავენ და აკონტროლებენ მთელი სამეურნეო საქმიანობის ფინანსურ შედეგებს (ანგარიშთა კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით იხ. №6 სქემაზე).

10.3. ანგარიშთა კლასიფიკაცია დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით. ძირითადი ანგარიშები

დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით ანგარიშთა მთელი ერთობლიობა იყოფა შემდეგ ჯგუფებად:

1. ძირითადი ანგარიშები
2. დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი, მომწესრიგებელი) ანგარიშები
3. საოპერაციო ანგარიშები
4. ფინანსური შედეგების ანგარიშები
5. ბალანსგარეშე ანგარიშები

განვიხილოთ თითოეული ჯგუფის ანგარიშები ცალ-ცალკე: ძირითადი ანგარიშები განკუთვნილია საწარმოს სამეურნეო საშუალებებისა და მათი ფორმირების წყაროების არსებული მდგომარეობისა და მათში სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებების ასახვისა და კონტროლისათვის. მაშასადამე, ამ ჯგუფის ანგარიშების შემოღება თვით აღრიცხვის ობიექტების თვითმყოფობითა და მათი ცვლილებებითაა განპირობებული. სწორედ ამ ანგარიშების გამოყენება გვაძლევს შესაძლებლობას საწარმოს ქონებრივი მდგომარეობა გამოვსახოთ ბალანსური ხერხით — საშუალებებად და წყაროებად დაჯგუფებით.

ძირითადი ანგარიშები, იყოფა შემდეგ ოთხ ჯგუფად:

1. მატერიალური ანგარიშები
2. ფულადი ანგარიშები
3. კაპიტალისა და რეზერვების ანგარიშები
4. ანგარიშსწორებათა ანგარიშები.

თითოეული ჯგუფის ანგარიშები ასახავენ ერთგვაროვან საშუალებებს (ინვენტარული, ფულადი ანგარიშები), საშუალებათა წყაროებს (კაპიტალის, რეზერვების ანგარიშები), ან საშუალებებსა და წყაროებს (ანგარიშსწორებათა ანგარიშები).

მატერიალური (ნივთიერი, ინვენტარული) ანგარიშები განკუთვნილია მატერიალურ ფასეულობათა არსებული მდგომარეობისა და მათში განხორციელებული ცვლილებების (მიღება, გასვლა) აღრიცხვისა და კონტროლისათვის. მატერიალურ ანგარიშებს მიეკუთვნება ძირითადი საშუალებების, ნედლეულის, მზა პროდუქციის, სამშენებლო მასალები და დასადგმელი მოწყობილობის, გამოსაზრდელი და გასასუქებელი პირუტყვის, მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ანგარიშები.

მატერიალური ანგარიშების დებეტსა და კრედიტში ჩაწერა ხდება ერთი და იგივე შეფასებით, ამიტომ თუ საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ცვლილებები სრულად იქნა ასახული შესაბამის ანგარიშში, მომავალი საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის განსაზღვრული ნაშთი უნდა ემთხვეოდეს ფაქტობრივად არსებული ფასეულობის ნაშთს.

დებეტი მატერიალური ანგარიშის სტრუქტურის სქემა კრედიტი

დაწუებითი ნაშთი — მატერიალური ფასეულობის ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 1000.

ბრუნვა — მატერიალური ფასეულობის მიღება საანგარიშგებო პერიოდში 3000

საბოლოო ნაშთი — მატერიალური ფასეულობის ოდენობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 1500

ბრუნვა — მატერიალური ფასეულობის გასვლა საანგარიშგებო პერიოდში 2500

მატერიალურ ანგარიშებში მატერიალური ფასეულობის ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს როგორც ფულად, ისე ნატურალურ საზომ ერთეულებში.

ფულადი ანგარიშები სამეურნეო საშუალებების ერთ-ერთ თავისებურ სახეს წარმოადგენს. თავისი ფუნქციური როლით ფულადი საშუალებები არსებითად განსხვავდება როგორც მატერიალური ფასეულობისაგან, ისე ანგარიშსწორებითი (დებიტურული დავალიანება) საშუალებებისაგან. ამიტომ ძირითადი ანგარიშების შემადგენლობაში იგი ცალკე ჯგუფად უნდა იყოს გამოყოფილი.

ფულადი ანგარიშები განკუთვნილია საწარმოს მუდმივ და დროებით მფლობელობაში მყოფი ფულადი საშუალებების არსებული ნაშთისა და მისი ცვლილებების (გაღიდება, შემცირება) აღრიცხვისა და კონტროლისათვის. ვინაიდან ყოველ საწარმოს ფულადი საშუალებები გააჩნია განსაზღვრული მიზნობრივი დანიშნულებით, ამიტომ მათი აღრიცხვისა და კონტროლისათვის გამოიყენება სხვადასხვა ფულადი ანგარიშები. ფულად ანგარიშებს მიეკუთვნება: სალარო, ანგარიშსწორების ანგარიში, სავალუტო ანგარიში, სპეციალური ანგარიშები ბანკებში, ფულადი დოკუმენტები, გზავნილი გზაში და სხვა.

ფულადი საშუალებების ამსახველი ყველა ანგარიში აქტიურია. მათ შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ სადებეტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს ფულადი საშუალებების ოდენობას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, დებეტის ბრუნვა — ფულადი საშუალებების მიღებას, კრედიტის ბრუნვა — ფულადი საშუალებების გასვლას საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო საბოლოო ნაშთი — ფულადი საშუალებების ოდენობას მომავალი საანგარიშგებლ პერიოდის დასაწყისისათვის (ფულადი ანგარიშების სტრუქტურის სქემა იხილეთ 324 გვ.).

ფულადი საშუალებების ანგარიშები მატერიალური ანგარიშების ანალოგიური სტრუქტურისაა. ამასთან, იმის გამო, რომ ისინი მხოლოდ ფულად საშუალებებს აღრიცხავენ, მათში აღრიცხვა წარმოებს მარტო ფულად საზომში.

დაწყებითი ნაშთი — ფულადი საშუალებების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 5000
 ბრუნვა — ფულადი საშუალებების მიღება საანგარიშგებო პერიოდში 7000
 საბოლოო ნაშთი — ფულადი საშუალებების ოდენობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 1000

ბრუნვა — ფულადი საშუალებების გასვლა საანგარიშგებო პერიოდში 11000

კაპიტალისა და რეზერვების ანგარიშები — გასკუთვნილია საწარმოს საწესდებო კაპიტალისა და რეზერვების არსებული მდგომარეობისა, მათი წარმოქმნა-შევსებისა და გამოყენების აღრიცხვისა და კონტროლისათვის. კაპიტალისა და რეზერვების აღმრიცხველ ანგარიშებს მიეკუთვნება: საწესდებო კაპიტალის, რეზერვების ანგარიშები, ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდევლებისათვის და სხვ.

კაპიტალისა და რეზერვების ამსახველი ანგარიშებში პასიურია. მათ შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულებას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, საკრედიტო ბრუნვა — კაპიტალსა და რეზერვების ღირებულების გადიდებას (წარმოქმნა-შევსებას), სადებეტო — ამ ღირებულებათა შემცირებას (გამოყენებას) საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულებას ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის (კაპიტალისა და რეზერვების ანგარიშების სტრუქტურის სქემა გამოსახულა მომდევნო გვერდზე).

კაპიტალისა და რეზერვების ანგარიშებშიც აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ თანხობრივად. ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს მათი სახეებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით.

**კაპიტალისა და რეზერვების
ანგარიშის სტრუქტურის სქემა**

ღებები

კრედიტი

ბრუნვა — კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულების შემცირება (გამოყენება) საანგარიშგებო პერიოდში 7000

დაწეებითი ნაშთი — კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 5000

ბრუნვა — კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულების გადიდება (წარმოქმნა, შეესება), საანგარიშგებო პერიოდში 10000

საბოლოო ნაშთი — კაპიტალისა და რეზერვების ღირებულება მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 8000

ანგარიშსწორებათა ანგარიშები — განკუთვნილია საწარმოს სხვა საწარმოებთან, დაწესებულებებთან, ორგანიზაციებთან და პირებთან ანგარიშსწორებითი ურთიერთობის აღრიცხვისა და კონტროლისათვის.

საწარმოს საანგარიშსწორებო ურთიერთობა სხვა საწარმოებთან, ორგანიზაციებთან, დაწესებულებებთან და პირებთან საწარმო-საფინანსო საქმიანობითაა განპირობებული და მრავალ ჯგუფად იყოფა. ასეთია მაგალითად: სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის შექენასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებანი, გადასახადების და სადაზღვევო გადასახდელების გადახდასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებანი, საქვეანგარიშო თანხების გაცემა-გამოყენებასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებანი, შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებული ანგარიშსწორებანი, აგრეთვე შიგასაუწყებო და შიგასამეურნეო ანგარიშსწორებანი და სხვა.

თუ გავითვალისწინებთ იმ გარემოებას, რომ ანგარიშსწორებითი ურთიერთობის აღნიშნული ჯგუფები იყოფა ქვეჯგუფებად

და სახეებად, ხოლო თითოეული სახის ანგარიშსწორების აღრიცხვა ხდება ცალკეული საწარმოების (ორგანიზაცია, დაწესებულება) და პირების მიხედვით, დავრწმუნდებით, რომ იგი ძალიან ბევრი და მრავალნაირი შედგენილობისაა. ამიტომ საჭიროა მათი თვისებრივად ერთგვაროვნობის მიხედვით დაჯგუფება.

საანგარიშსწორებო ურთიერთობათა ერთობლიობაში საქმე გვაქვს შემდეგ თვისებრივად ერთგვაროვან ჯგუფებთან:

1. დებიტორული დავალიანება — როდესაც საწარმოსი მართებს სხვას;
2. კრედიტორული დავალიანება — როდესაც საწარმოს მართებს სხვისი;
3. დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანება — როდესაც საწარმოსიც მართებს სხვას და სხვისიც მართებს საწარმოს.

პირველ შემთხვევაში საანგარიშსწორებო ურთიერთობა ყალიბდება დებიტორებთან (ეს საშუალებებია, აქტივი), მეორე შემთხვევაში — კრედიტორებთან (ეს წყაროებია, პასივი), ხოლო მესამე შემთხვევაში — დებიტორებთან და კრედიტორებთან (პირველი საშუალებებია — აქტივი, ხოლო მეორე წყაროები — პასივი).

აქედან გამომდინარე, საანგარიშსწორებო ურთიერთობათა ამსახველი ანგარიშები იყოფა შემდეგ სამ ჯგუფად:

1. აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშები
2. პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშები
3. აქტიურ-პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშები.

აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების დანიშნულებაა საწარმოსადმი დებიტორული დავალიანების არსებული მდგომარეობისა და მისი ცვლილებების (გადიდება, შემცირება) აღრიცხვა და კონტროლი.

აქტიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ სადებეტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს დებიტორული დავალიანების თანხას (ე.ი. რამდენი ემართა საწარმოსი სხვას) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის, სადებეტო ბრუნვა — დებიტორული დავალიანების გადიდებას, საკრედიტო ბრუნვა — დებიტორული დავალიანების შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში,

ხოლო საბოლოო სადებეტო ნაშთი — დებიტორული დავალიანების თანხას ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის. დებიტორებთან ანგარიშსწორებათა ანალიზური აღრიცხვა ხდება თითოეული დებიტორის (საწარმო, დაწესებულება, ორგანიზაცია, პიროვნება) მიხედვით ცალ-ცალკე. ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ თანხმობრივად.

აქტიურ საანგარიშგებო ანგარიშებს მიეკუთვნება: ანგარიშსწორება მყიდველთან და შემკვეთთან, ანგარიშსწორება მატერიალური ზარალის ანაზღაურებისათვის, ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან და სხვ.

აქტიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების სტრუქტურის სქემა შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ.

**აქტიური საანგარიშსწორებო
ანგარიშის სტრუქტურის სქემა**

დებეტი	კრედიტი
<p>დაწყებითი ნაშთი - დებიტორული დავალიანების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 800</p> <p>ბრუნვა დებიტორული დავალიანების გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში 1200</p> <p>საბოლოო ნაშთი - დებიტორული დავალიანების ოდენობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 300</p>	<p>ბრუნვა - დებიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში 1700</p>

აქტიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებში ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ ფულად საზრმში.

პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების დანიშნულებაა: კრედიტორული დავალიანების ნაშთებისა და მათი ცვლილებების (გადიდება, შემცირება) ასახვა და კონტროლი.

პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს კრედიტული დავალიანების თანხას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში.

სისათვის, კრედიტის ბრუნვა — კრედიტორული დავალიანების გადიდებას, დებიტის ბრუნვა — კრედიტული დავალიანების შემცირებას საანგარიშსწორებო პერიოდში, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — კრედიტული დავალიანების თანხას ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს მიეკუთვნება: ანგარიშსწორება მიმწოდებლებთან და მოიჭარებთან, ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან, ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე, ანგარიშსწორება სოციალური დაზღვევასა და სამედიცინო უზრუნველყოფაზე და სხვა.

პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების სტრუქტურის სქემა შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:

დებეტი	პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
<p>ბრუნვა — კრედიტორული დავალიანების შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში 1100</p>	<p>დაწყებითი ნაშთი — კრედიტორული დავალიანების ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 400</p> <p>ბრუნვა — კრედიტორული დავალიანების გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში 900</p> <p>საბოლოო ნაშთი — კრედიტორული დავალიანების ოდენობა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 200</p>	

პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებში ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ ფულად საზომში.

აქტიურ-პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების დანიშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ ასახოს და კონტროლი გაუწიოს ისეთ საანგარიშსწორებო ურთიერთობებს, რომლებიც

ერთდროულად ასახვევენ ერთი მხრივ დებეტორებთან ანგარიშსწორებებს და მეორე მხრივ კრედიტორებთან ანგარიშსწორებებს. აქტიურ-პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებს ერთდროულად გააჩნია როგორც აქტიური, ისე პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების თვისებები (დანიშნულება და სტრუქტურა), ამიტომ მათ შერეულ ანგარიშებსაც უწოდებენ და გააჩნია როგორც სადებეტო ისე საკრედიტო ნაშთები.

აქტიურ-პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშების დაწყებითი სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს დებიტორულ დავალიანებას (რამდენი ემართა საწარმოსი სხვებს), ხოლო დაწყებითი სარედიტო ნაშთი — კრედიტორულ დავალიანებას (რამდენი ემართა საწარმოს სხვისა) საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის. დებეტის ბრუნვა აერთიანებს დებიტორული დავალიანების გადიდებას და კრედიტორული დავალიანების შემცირებას, ხოლო კრედიტის ბრუნვა — კრედიტორული დავალიანების გადიდებას და დებიტორული დავალიანების შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში. საბოლოო სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს დებიტორული დავალიანების, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — კრედიტორული დავალიანების თანხას ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის,

აქტიურ-პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშის ტიპიური მაგალითია „ანგარიშსწორება სხვადასხვა დებიტორებთან და კრედიტორებთან“ (აქტიურ-პასიური საანგარიშსწორებო ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად იხ. პარაგრაფი 7.3, გვ. 197).

აქტიურ-პასიურ საანგარიშსწორებო ანგარიშებში ანალიზური აღრიცხვა ეწყობა თითოეული დებიტორისა და თითოეული კრედიტორის მიხედვით ცალ-ცალკე. ამასთან, აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ თანხობრივად. აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ ზოგიერთ საანგარიშსწორებო ანგარიშს ერთ შემთხვევაში შეიძლება ექნეს სადებეტო, ხოლო სხვა შემთხვევაში — საკრედიტო ნაშთი. ასეთი ანგარიში გარდამავალი ანგარიშია და არა აქტიურ-პასიური. აქტიურ-პასიურს ერთდროულად აქვს ორივე ნაშთი.

10.4. დამზუსტებელი ანგარიშები

დამზუსტებელი ანგარიშები ეწოდება ძირითადი ანგარიშებისათვის გახსნილ დამატებით ანგარიშებს, რომელთა მეშვეობით ვლებულობთ სამეურნეო საშუალებების ფაქტობრივი თვითღირებულებისა და მათი ფორმირების წყაროების ფაქტობრივი მოცულობის დასადგენად საჭირო კორექტირების მაჩვენებლებს.¹

ვინაიდან კორექტირების მაჩვენებლის განსაზღვრა საჭიროა მხოლოდ რამდენიმე ძირითადი ანგარიშისათვის, ამიტომ დამზუსტებელი ანგარიშები ეხსნება მხოლოდ იმ ძირითად ანგარიშებს, რომელთა მაჩვენებლებიც, დამატებითი ცნობების სახით, კორექტირების მაჩვენებელთა მიღებას საჭიროებენ.

ამგვარად, დამზუსტებელი ანგარიშები დამოკიდებული, დამატებითი აგარიშებია. ანგარიშთა სისტემაში მათი არსებობა განპირობებულია დასაზუსტებელი ანგარიშების არსებობით. დამზუსტებელი ანგარიში შეიძლება იყოს როგორც სინთეზური ისე ქვეანგარიშის, ან ანალიზური ანგარიშის სახით. დამზუსტებელი ანგარიშები თვალსაჩინო როლს ასრულებენ სააღრიცხვო-ანგარიშგებით საქმიანობაში, ვინაიდან მათი გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს მივიღოთ ზუსტი ცნობები იმის შესახებ, თუ რა თანხით უნდა გაიზარდოს ან შემცირდეს დასაზუსტებელ (ძირითად) ანგარიშში რიცხული თანხა.

დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი) ანგარიშების სააღრიცხვო ეკონომიკურ შინაარსს ყველაზე უფრო სრულად ასახავენ კონტრალური ანგარიშები.

კონტრალური ანგარიშები დამხმარე ანგარიშებს წარმოადგენენ. მათი დამზუსტებელი მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ ისინი, ეხსნებიან რა საშუალებებისა და წყაროების აღმრიცხველ

1. კორექტირების მაჩვენებელი წარმოადგენს თანხას, რომლის მიმატებით ან გამოკლებით უნდა დაზუსტდეს დასაზუსტებელ (მოსარეგულირებელ) ძირითად ანგარიშში რიცხული თანხა ფაქტობრივი მდგომარეობის დონემდე.

ძირითად ანგარიშებს, ასახავენ მათ ღირებულებითი მოცულობის ფაქტობრივი მდგომარეობის დასადგენად საჭირო მაჩვენებლებს.

კონტრალური დამზუსტებელი ანგარიშები ასახავენ საშუალებებისა და წყაროების აღმრიცხველ ძირითად ანგარიშებში ჩაწერილი თანხებიდან გამოსაკლებ თანხას.

ანგარიშების სახელწოდება — კონტრალური — ლათინური სიტყვისაგან (contra) წარმოსდგება და ნიშნავს საწინააღმდეგოს (საპირისპიროს). ასეთი სახელწოდება ზუსტად შეესაბამება კონტრალური ანგარიშების შინაარსს, ვინაიდან, თუ დასაზუსტებელი ანგარიში აქტიურია, მისი დამზუსტებელი ანგარიში პასიურია (ე.ი. კონტრაქტიურია), ხოლო თუ დასაზუსტებელი ძირითადი ანგარიში პასიურია, მისი დამზუსტებელი ანგარიში — აქტიურია (ე.ი. კონტრაპასიურია). აქედან გამომდინარე, კონტრალური ანგარიშები იყოფა ორ ქვეჯგუფად:

1. კონტრაქტიური ანგარიშები
2. კონტრაპასიური ანგარიშები.

კონტრაქტიური ანგარიშები ეხსნება შრომის საშუალებების აღმრიცხველ (აქტიურ) ძირითად ანგარიშებს. მათი მთავარი დანიშნულებაა კრედიტში ასახონ შრომის საშუალებების მიერ პროდუქტზე გადატანილი ღირებულება, ხოლო დებეტში — მისი შემცირება, რათა მოგვცეს საშუალება დავადგინოთ არსებული შრომის საშუალებების რეალური ღირებულება კონკრეტული პერიოდისათვის.

კონტრაქტიურ ანგარიშებს მიეკუთვნება: „ძირითადი საშუალებების ცვეთის“, „არამატერიალური აქტივების ცვეთის“ და „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ცვეთის“ ანგარიშები. „ძირითადი საშუალებების ცვეთის“ პასიური ანგარიში აზუსტებს ძირითადი საშუალებების აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩანაწერებს, „არამატერიალური აქტივების ცვეთის“ პასიური ანგარიში — „არამატერიალური აქტივების“ აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩანაწერებს, ხოლო „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ცვეთის“ პასიური ანგარიში — „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების“ აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩანაწერებს.

ბულალტრულ აღრიცხვაში არსებული წესის მიხედვით ძირითადი საშუალებების შემოსავალში შეტანა და გასავალში ჩამოწერა ხდება პირვანდელი (საბალანსო) ღირებულებით. ამასთან, ექსპლუატაციის პროცესში ისინი ცვდება, რითაც მცირდება მათი პირვანდელი ღირებულება. ამის გამო არსებული ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულების ჯამი (ე.ი. ძირითადი საშუალებების ანგარიშების დებეტში ჩანაწერების ჯამი) და მათი რეალური ღირებულება დიდად განსხვავდება ერთიმეორისაგან. საქმისათვის კი აუცილებელია როგორც ერთი, ისე მეორე მაჩვენებლის ცოდნა. ამის დაზუსტება ხდება ძირითადი საშუალებების პირვანდელი ღირებულების იმ ნაწილით, რომელიც შრომის პროდუქტიაზე გადადის ცვეთის ღირებულების სახით და ოდენობით.

ამგვარად, თუ გვინდა გავიგოთ რა ღირებულების ძირითადი საშუალებები გაგვაჩნია მოცემული პერიოდისათვის, „ძირითადი საშუალებების“ ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხის ჯამს უნდა გამოაკლდეს „ძირითადი საშუალებების ცვეთის“ ანგარიშის კრედიტში ჩაწერილი თანხის ჯამი. მაგალითად, თუ წლის დასაწყისში საწარმოს ძირითადი საშუალებათა პირვანდელი ღირებულება შეადგენდა 100000 ლარს, ხოლო ცვეთა — 20000 ლარს, ძირითადი საშუალებების რეალური (ნარჩენი) ღირებულება იქნება 80000 ლარი (100000-20000).

ასეთივე წესით ზუსტდება მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების პირვანდელი ღირებულება „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ცვეთის“ კონტრაქტიური ანგარიშის მეშვეობით და სხვა.

კონტრაქტიურ დამზუსტებელ ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს სათანადო ძირითადი ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხიდან გამოსაკლებ თანხას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, საკრედიტო ბრუნვა — ამ თანხის გადიდებას და სადებეტო — შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — ცვეთის თანხის ოდენობას ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

აღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ კონტრაქტიური დამზუსტებელი ანგარიში ეწოდება ისეთ დამატებით პასიურ ანგარიშს, რომელიც კრედიტში ასახავს ცვეთის მქონე საშუალებების პროდუქტზე გადატანილ ღირებულებას, ხოლო დებეტში — მის შემცირებას ნებისმიერი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

კონტრაქტიური დამზუსტებელი ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოისახოს:

დებეტო	კონტრაქტიური დამზუსტებელი ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტო
<p>ბრუნვა — დასაზუსტებელი აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თავიდან გამოსაკლები თანხის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდში 3000</p>	<p>დაწვებითი ნაშთი — დასაზუსტებელი აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხიდან გამოსაკლები თანხა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში 1500</p> <p>ბრუნვა — დასაზუსტებელი აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხიდან გამოსაკლები თანხის გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში 8000</p> <p>საბოლოო ნაშთი — დასაზუსტებელი აქტიური ანგარიშის დებეტში ჩაწერილი თანხიდან გამოსაკლებელი თანხა მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის 6500</p>	

კონტრაქტიურ ანგარიშში აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ თანხობრივად.

კონტრაქტიური ანგარიშების დანიშნულებაა შესაბამისი ძირითადი პასიური ანგარიშების კრედიტებში ჩაწერილი თანხების რეალური მოცულობის დასადგენად საჭირო მაჩვენებლების მიღება და ამ წყაროების მიზნობრივად გამოყენებაზე კონტროლი. ანტიტონი ისინი უპირისპირდებიან პასიურ ძირითად ანგარიშებს (მათ კრედიტში ჩაწერილ თანხებს) სადებეტო ბრუნვებით.

კონტრაქტიურ დამზუსტებელ ანგარიშებს მიეკუთვნება,

მაგალითად, „მოგების გამოყენების“ ანგარიში, რომელიც უპირის-პირდება „მოგების“ პასიურ ძირითად ანგარიშს.

საწარმოები წლის განმავლობაში მოგების ხარჯზე იხდიან საავანსო გადასახადებს, ბიუჯეტურ ჯარიმებს, იხდიან თანხებს ქველმოქმედებისათვის, ახდენენ სახსრების აკულირებას მუშაკთა სოციალური საჭიროებისათვის და სხვა, რომელთა გადარიცხვა ხდება მოგების საერთო მოცულობის გამოვლინებამდე.

საწარმოში წლის ბოლოსათვის რეალურად არსებული მოგების სიდიდის დასადგენად „მოგება და ზარალის“ ანგარიშის საკრედიტო ბრუნვას უნდა გამოაკლდეს მოგების ხარჯზე წლის განმავლობაში სხვადასხვა მიმართულებით გასული თანხები (ანუ „მოგების გამოყენების“ ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა).

აღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ კონტრაქტული დამზუსტებელი ანგარიში ეწოდება დამატებით აქტიურ ანგარიშს, რომლის დებეტში აისახება განსაზღვრული წყაროს საერთო მოცულობის შემამცირებელი თანხა, ხოლო კრედიტში — მისი ჩამოწერა.

კონტრაქტული დამზუსტებელი ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოისახოს:

დებეტი	კონტრაქტული დამზუსტებელი ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
დაწყებითი ნაშთი — დასაზუსტებელი პასიური ანგარიშის საკრედიტო ნაშთიდან გამოსაკლებელი თანხა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის 18000 ბრუნვა — დასაზუსტებელი პასიური ანგარიშის კრედიტის თანხიდან გამოსაკლებელი თანხის გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში 210000		ბრუნვა — დასაზუსტებელი პასიური ანგარიშის კრედიტის თანხიდან გამოსაკლებელი თანხის შემცირება (ჩამოწერა) წლის ბოლოს 28000
საბოლოო ნაშთი — დასაზუსტებელი პასიური ძირითადი ანგარიშის საკრედიტო ნაშთიდან გამოსაკლებელი თანხა მომავალ საანგარიშგებო პერიოდისათვის 11000		

კონტრაქტის დამზუსტებელ ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ სადებეტო ნაშთი.

კონტრაქტის დამზუსტებელ ანგარიშებში აღრიცხვა წარმოებს მხოლოდ თანხობრივად.

10.5. საოპერაციო ანგარიშები

საოპერაციო ანგარიშები გამოიყენება დამზადების, წარმოებისა და რეალიზაციის სტადიაზე საშუალებათა წრებრუნვასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვისა და კონტროლისათვის. სწორედ ამიტომ ეწოდება მათ საოპერაციო ანგარიშები. ამ ანგარიშების გამოყენებით აღვრიცხავთ და კონტროლს ვუწევთ მატერიალურ-სასაქონლო ფასეულობის შექმნა-დამზადების, პროდუქციის წარმოება-გამოშვების, კაპიტალური მშენებლობის და კაპიტალური რემონტის, აგრეთვე პროდუქციის რეალიზაციის, გარეშესრულებული სამუშაოებისა და მომსახურების პროცესების მსვლელობას.

საოპერაციო ანგარიშებში უმთავრესად აისახება გასანაწილებელი შემოსავლებისა და ხარჯების და პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის ოპერაციები.

საოპერაციო ანგარიშები იყოფა სამ ჯგუფად:

1. გასანაწილებელი შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშები
2. საკალკულაციო ანგარიშები
3. შემპირისპირებელი ანგარიშები.

გასანაწილებელი შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშები თავის მხრივ იყოფა ორ ქვეჯგუფებად:

1. შემკრებ — გამანაწილებელი ანგარიშები
2. ბიუჯეტურ — გამანაწილებელი ანგარიშები.

შემკრებ — გამანაწილებელი ანგარიშების დანიშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ ერთი მხრივ შეკრიბოს გარკვეული, თვისებრივად ერთგვაროვანი ხარჯები, ხოლო მეორე მხრივ უზრუნ-

ნველყოს მათი განაწილება საკალკულაციო ობიექტებს შორის. შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშები აქტიური ანგარიშებია. ისინი ასახავენ წარმოებისა და მიმოქცევის ისეთ ხარჯებს, რომლებიც მათი გაწევის მომენტში შეუძლებელია პირდაპირ მიეკუთვნოს ამა თუ იმ საკალკულაციო ობიექტს. ამიტომ ასეთი ხარჯები, დროის განსაზღვრულ პერიოდში (თვე, წელიწადი) თავს იყრის შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშის დებეტში, ხოლო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს ხდება მათი განაწილება საკალკულაციო ობიექტებს შორის.

საკალკულაციო ობიექტების თვითღირებულების გამოანგარიშებისაგან დამოკიდებულებით შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშები შეიძლება დაიხუროს ყოველი თვის ბოლოს (ან მხოლოდ წლის ბოლოს). მრეწველობის საწარმოებში, სადაც საკალკულაციო ობიექტების ფაქტობრივი თვითღირებულება ისაზღვრება ყოველი თვის ბოლოს, შესაბამისად იხურება შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშებიც (ე.ი. მათი განაწილება საკალკულაციო ობიექტებზე ხდება ყოველი თვის ბოლოს), ხოლო სოფლის მეურნეობაში, სადაც საკალკულაციო ობიექტების ფაქტობრივი თვითღირებულება ისაზღვრება წლის ბოლოს, შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშებიც წლის ბოლოს იხურება.

დახურვა ხდება მისი სადებეტო ბრუნვის კრედიტში ჩამოწერით იმ ანგარიშების დებეტებთან კორესპონდენციით, რომლებსაც განაწილების შედეგად მიეკუთვნება ეს ხარჯები.

ამგვარად, შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშები მომსახურებას უწევენ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის შექმნა-დამზადების, პროდუქციის წარმოება-გამოშვების, მისი რეალიზაციის და შესრულებული სამუშაოებისა და გაწეული მომსახურების ხარჯების ჯამის დადგენას, რაც საშუალებას გვაძლევს კონტროლი გავუწიოთ ფულად-მატერიალური სახსრების ხარჯვას და დამატებითი ამონაკრებების გაუკეთებლად მივიღოთ საჭირო მაჩვენებლები საკალკულაციო ობიექტებზე ფაქტობრივი დანახარჯების მოცულობის შესახებ.

შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშები სხვადასხვა დარგის საწარმოებში სხვადასხვა სახელწოდებით გვხვდება. მათი ერთტი-

პური შინაარსის მქონეა „მმართველობის ხარჯები“ (ანგარიში №26).

შემკრებ-გამნაწილებელი ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:

შემკრებ-გამნაწილებელი

დებეტი	ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
ბრუნვა — გასანაწილებელი ხარჯების თავმოყრა 1500		ბრუნვა — ხარჯების განაწილება შესაბამის ანგარიშებზე 1500

ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშების დანიშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ ერთმანეთისაგან გაემიჯნოს ამა თუ იმ საანგარიშგებო პერიოდისათვის კუთვნილი შემოსავალი და ხარჯები, რითაც შესაძლებლობა გვეძლევა მიმდინარე პერიოდის შემოსავალი თუ ხარჯები მივაკუთვნოთ მიმდინარე პერიოდს, ხოლო მომავალი პერიოდის შემოსავალი თუ ხარჯები — მომავალ პერიოდს (მიუხედავად იმისა, თუ როდის იქნა, ან იქნება მიღებული შემოსავალი ან გაწეული ხარჯები). სწორედ ამიტომ ეწოდება მათ ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშები, რომ მათი მთავარი ფუნქცია შემოსავლებისა და ხარჯების საბიუჯეტო პერიოდებს შორის კუთვნილების მიხედვით განაწილებაა, რაც საშუალებას გვაძლევს ზუსტად განვსაზღვროთ სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური შედეგი.

ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშები ორი სახისაა:

1. აქტიური ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშები;
2. პასიური ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშები.

აქტიური ბიუჯეტურ-გამნაწილებელ ანგარიშს მიეკუთვნება „მომავალი პერიოდების ხარჯების“ ანგარიში. ამ ანგარიშის დებეტში იწერება ისეთი ხარჯები, რომლებიც მიმდინარე წელსაა გაწეული, მაგრამ ეკუთვნის მომავალ წელს. ასეთია მაგალითად: მიმდინარე წელს გადახდილი ბინის ქირა მომავალი წლის ანგარიშში; მომავალი წლისათვის გამოწერილი ჟურნალ-გაზეთების ღირებულება, რომელიც განაღდებულ იქნა მიმდინარე წელს და სხვ.

იმისათვის, რომ მომავალი პერიოდის ანგარიშში მიმდინარე წელს გაწეული ხარჯები არ აირიოს მიმდინარე პერიოდისათვის კუთ-

ვნილ ხარჯებთან, ისინი აღირიცხება „მომავალი პერიოდების ხარჯების“ ანგარიშის დებეტში, ხოლო, როცა მათი მიკუთვნების დრო დადგება, ჩამოიწერება ამ ანგარიშის კრედიტში და დაეწერება შესაბამისი ანგარიშებს (დებეტში).

მაგალითი: დავუშვათ, რომ საწარმომ მიმდინარე წლის დეკემბერში ანგარიშსწორების ანგარიშიდან გადარიცხვა აღმინისტრაციის შენობაში არსებული ტელეფონებით მომავალი წლის პირველ კვარტალში სარგებლობის გადასახდელი 30 ლარი.

ასევე, პირობითად მივიღოთ, რომ აღნიშნული ხარჯები, მომავალ წელს, თვეების მიხედვით, თანაბარი თანხებით დაეწერა მმართველობის ხარჯებს. ეს ოპერაციები ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

მიმდინარე წლის აღრიცხვაში:

ანგარიშსწორების ანგარიში	
ლ	კ
ნაშთი	1) 30
	დეკემბერში

მომავალი პერიოდის ხარჯები	
ლ	კ
1) 30	
დეკემბერში	
—	

მომავალი წლის აღრიცხვაში:

მომავალი პერიოდის ხარჯები	
ლ	კ
ბ. 30	—
	იანვარში - 10
	თებერვალში - 10
	მარტში - 10
ბ. —	—

მმართველობის ხარჯები	
ლ	კ
ბ. —	—
იანვარში - 10	
თებერვალში - 10	
მარტში - 10	

როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, „მომავალი პერიოდების ხარჯების“ ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ სადებეტო ნაშთი (მიმდინარე წლის აღრიცხვაში). დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს მიმდინარე პერიოდისათვის კუთვნილ გასულ პერიოდში გაწეულ ხარჯებს, დებეტის ბრუნვა — მომავალი პერიოდებისათვის კუთვნილ მიმდინარე პერიოდში გაწეული ხარჯების გადიდებას, კრედიტის

ბრუნვა — მიმდინარე წლის ანგარიშში გასულ პერიოდში გაწეული ხარჯების განაწილებას (შესაბამისი პერიოდების მიხედვით), ხოლო საბოლოო ნაშთი — მიმდინარე პერიოდში გაწეულ დანახარჯებს, რომელიც ეკუთვნის მომავალ პერიოდებს. აქტიური ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი ანგარიშების სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:

აქტიური ბიუჯეტურ-გამნაწილებელი		
დებეტი	ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
<p>დაწყებითი ნაშთი - გასულ წელს გაწეული ხარჯები, რომლებიც ეკუთვნის მიმდინარე წელს 400</p> <p>ბრუნვა - მომავალი წლის ანგარიშში მიმდინარე წელს გაწეული ხარჯების გადიდება 300</p> <p>საბოლოო ნაშთი - მიმდინარე წელს გაწეული ხარჯები, რომლებიც ეკუთვნის მომავალ წელს 300</p>	<p>ბრუნვა - მიმდინარე წლის ანგარიშში გასულ წელს გაწეული დანახარჯების ჩამოწერა 400</p>	

პასიურ ბიუჯეტურ-გამნაწილებელ ანგარიშებს მიეკუთვნება „მომავალი პერიოდების შემოსავლის“, „ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდევებისათვის“ ანგარიშები.

„მომავალი პერიოდების შემოსავლის“ ანგარიშის კრედიტში იწერება მომავალი წლის ანგარიშში მიმდინარე წელს მიღებული შემოსავალი (ავანსად მიღებული ბინის ქირა, კომუნალური მომსახურების ხარჯები და სხვა), ხოლო დებეტში — მისი გადარიცხვა მოგება და ზარალის ანგარიშის კრედიტში შესაბამისი პერიოდების მიხედვით. ანგარიშს შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს მიმდინარე წლის ანგარიშში გასულ წელს მიღებულ შემოსავალს, კრედიტის ბრუნვა — მომავალი წლის ანგარიშში მიმდინარე წელს მიღებული შემოსავლის ზრდას, დებეტის ბრუნვა — მიმდინარე წლის ანგარიშში გასულ წელს მიღებული შემოსავლის გადარიცხვას მოგებაში (შესაბამისი პერიოდების

მიხედვით), ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი — მომავალი წლის ანგარიშში მიმდინარე წელს მიღებულ შემოსავალს.

მაგალითი: დავუშვათ, რომ მოიჯარემ (დამქირავებელი) მიმდინარე წლის დეკემბერში ჩავვირიცხა ანგარიშსწორების ანგარიშზე ბინის ქირა 900 ლარი, აქედან: მიმდინარე წლის დეკემბრის თვისაა-300 ლარი, ხოლო მომავალი წლის იანვარ-თებერვლის თვეებისა-600 ლარი, ეს ოპერაცია ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

მიმდინარე წლის აღრიცხვაში:

ანგარიშსწორების ანგარიში	მომავალი პერიოდის შემოსავალი	მიმდინარე წლის მოგება და ზარალი
ლ ————— კ	ლ ————— კ	ლ ————— კ
ნაშთი 900	600	300

მომავალი წლის აღრიცხვაში:

მომავალი წლის მოგება და ზარალი	მომავალი პერიოდის შემოსავალი
ლ ————— კ	ლ ————— კ
იანვარში - 300 თებერვალში - 300	იანვარში - 300 ნაშთი - 600 თებერვალში - 300

ასეთი ჩანაწერების შემდეგ „მომავალი პერიოდის შემოსავლის“ ანგარიში იხურება.

„ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელებისათვის“ ანგარიშის დანიშნულებაა ასეთივეა — სხვადასხვა პერიოდებისათვის კუთვნილი ხარჯების თავმოყრა და კუთვნილებისამებრ მათი თანაზომიერი განაწილება.

სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური შედეგების სწორად განსაზღვრისათვის, ხშირ შემთხვევაში, საჭირო ხდება მიმდინარე პერიოდს მიჯკუთვნოთ ისეთი ხარჯები, რომლებიც გაიწევა მომავალ პერიოდში. ასეთია: მაგალითად, შეგებულების თანხები. მიმდინარე წელში მომუშავე თითოეული მუშა-მოსამსახურის შეგებულების

თანხა, როგორც წარმოების დანახარჯი, მიმდინარე წელს ეკუთვნის ყოველთვიურად, მაგრამ შვებულების თანხის დარიცხვა წარმოებს წელიწადში ერთხელ — მუშაკის შვებულებაში წასვლის დროს. ამასთან, შვებულებებს მეტწილად იღებენ ზაფხულის თვეებში. თუ შვებულების თანხებს წარმოებას დავარიცხავთ მხოლოდ შვებულების პერიოდში, ამით ხელოვნურად გაიზრდება ამ პერიოდის და შემცირდება გასული და მომდევნო პერიოდების წარმოების ხარჯები. ამის თავიდან აცილების მიზნით შვებულების თანხა თანაბრად ნაწილდება მთელ მიმდინარე პერიოდზე, რისთვისაც საჭირო ხდება შვებულების თანხის რეზერვირება (დაგროვება).

„მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახადელებისათვის“ ანარიცხების ანგარიშის გამოყენების ერთ-ერთი მთავარი ფუნქცია სწორედ ამ თანხების დაგროვება-განაწილებაა. ამ ანგარიშის კრედიტში ვროვდება თანხები, ხოლო დებეტში წარმოებს მისი ჩამოწერა შვებულებაში წასვლის კვალობაზე.

წარმოების ხარჯებზე შვებულების თანხის თანაბარზომიერად მიკუთვნების მიზნით საზღვრავენ შვებულების თანხის პროცენტულ წილს ხელფასის წლიური თანხის ჯამში. ყოველ თვეში ფაქტობრივად დარიცხული თანხიდან ამ პროცენტის გამოანგარიშებით მიიღება თითოეული თვეში დასარიცხი შვებულების თანხა. ამ თანხით, ყოველთვიურად, დებეტდება ის ანგარიშები, რომელსაც შვებულების ხელფასი მიეკუთვნება როგორც წარმოების დანახარჯი: ძირითადი წარმოება (მემცენარეობა; მეცხოველეობა), დამხმარე წარმოება და სხვ. მუშაკის შვებულებაში წასვლის დროს კი ამავე თანხით დებეტდება ანგარიში — „ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახდელებისათვის“ და კრედიტდება ანგარიში — „ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე“

მაგალითად: რეზერვირებულია ყოველთვიურად მემცენარეობის მუშების შვებულების ხელფასი: იანვარში — 530 ლარი, თებერვალში — 530 ლარი, მარტში — 530 ლარი, სულ 1590 ლარი. დარიცხვა აპრილის თვეში შვებულების თანხა წარმოების მუშებს 1500 ლარი ეს ოპერაციები ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:..

ანგარიშსწორება პერსონ. ანარიცხები მოსალოდნელი ძირითადი
 შრომის ანაზღაურებაზე ხარჯებისა და გადასახდელე- წარმოება

		ბისათვის			
ლ	კ	ლ	კ	ლ	კ
	აპრილში-1500	აპრილში-1500	იანვარში-530	იანვარში-530	
ბრ. —	1500		თებერვალში-530	თებერვალში-530	
			მარტში-530	მარტში-530	
		ბრ. 1500	1590	ბრ. 1590	—
		ბ. —	90		

როგორც ჩანაწერებიდან ჩანს, ანგარიშს — „ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახადებისათვის“ — შეიძლება ჰქონდეს მხოლოდ საკრედიტო ნაშთი. დაწყებითი ნაშთი გვიჩვენებს შვებულების გამოუყენებელ თანხას საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, კრედიტის ბრუნვა — შვებულების თანხის გადიდებას, დებეტისა — მის შემცირებას საანგარიშგებო პერიოდში, ხოლო საბოლოო საკრედიტო ნაშთი. — გამოუყენებული შვებულების თანხას მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის (ჩვენს მაგალითში 90 ლარი), რომლითაც იგი შედის საანგარიშგებო პერიოდის ბალანსის პასივში (პასიური საბიუჯეტო-გამნაწილებელი ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად ასე გამოისახება (იხ. გვ. 343):

საკალკულაციო ანგარიშების დანიშნულებაა მოგვეცეს საჭირო და უტყუარი ინფორმაცია თვითღირებულების გამოანგარიშებისათვის. სწორედ ამიტომ უწოდებენ მათ საკალკულაციო ანგარიშებს.

როგორც უკვე გავვეცანით, თვითღირებულება ისაზღვრება კვლავწარმოების სამივე სტადიაზე, რისთვისაც ყოველ სტადიას თავის საკალკულაციო ანგარიშები გააჩნია. მაგრამ კალკულაცია უმთავრესად დამახვასიათებელია წარმოების სტადიისათვის, რის გამო, საკალკულაციო ანგარიშებს შორის ყველაზე უფრო ტიპიურია წარმოების ანგარიშები, განსაკუთრებით კი ძირითადი და დამხმარე წარმოებათა ანგარიშები.

ბრუნვა — მიმდინარე პერიოდში ფაქტობრვად გაწეული ხარჯები, რომელიც რეზერვის წარმოქმნის დროს მიკუთვნებულია ხარჯების ანგარიშებზე

დაწყებითი ნაშთი — მიმდინარე პერიოდების ხარჯები, რომელიც შესულია გასული პერიოდების ხარჯებში

ბრუნვა — გადიდება იმ ხარჯებისა, რომელიც ეკუთვნის მომავალ პერიოდებს, მაგრამ მიმდინარე პერიოდების ხარჯებზე უკვე მიკუთვნებულია.

საბოლოო ნაშთი — ხარჯები, რომელიც ეკუთვნის მომავალ პერიოდებს, მაგრამ მიმდინარე პერიოდის ხარჯებზე უკვე მიკუთვნებულია.

ძირითადი წარმოების ანგარიშის მიხედვით თუ ვიმსჯელებთ, მის დებეტში თავს იყრის პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) წარმოების ხარჯები, რომელთაგან საანგარიშგებო პერიოდში იწერება პირდაპირი ხარჯები, ხოლო საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს (თვე,წელი) — არაპირდაპირი ხარჯებიც.

ანგარიშის კრედიტში იწერება წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოები, მომსახურება) მოცულობა ფაქტობრივი (ან გეგმური) საწარმოო თვითღირებულებით.¹

თითოეული ანალიზური ანგარიშის სადებეტო ბრუნვა გვიჩვენებს საკანკულაციო ობიექტების ხარჯების ჯამს, ხოლო საკრედიტო — საკალკულაციო ობიექტს, პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მოცულობას რაოდენობრივად და თანხობრივად.

1. თუ წარმოებული პროდუქცია (სამუშაოები, მომსახურება) საანგარიშგებო პერიოდში შემოსავალში შეტანილი იყო გეგმური თვითღირებულებით (მაგალითად, სასაოფლო-სამეურნეო საწარმოებში), საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს კორექტირდება ფაქტობრივის დონემდე.

ხარჯების გაყოფით საკალკულაციო ობიექტზე მიიღება ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულება:

საკალკულაციო ანგარიშებში აღრიცხვა წარმოებს როგორც ნატურალურ, ისე ღირებულებით მაჩვენებლებში.

საკალკულაციო ანგარიშების სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:

**საკალკულაციო ანგარიშის
სტრუქტურის სქემა**

ღებები

კრედიტი

დაწვეებითი ნაშთი — დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯები საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში
ბრუნვა — წარმოების ხარჯების გადიდება საანგარიშგებო პერიოდში
საბოლოო ნაშთი — დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯები მომავალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

ბრუნვა — საანგარიშგებო პერიოდში წარმოებული პროდუქცია (სამუშაოები, მომსახურება) ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულებით (ან გეგმური თვითღირებულებით ფაქტობრივამდე კორექტირებით).

შემპირისპირებელი ანგარიშები განკუთვნილია განსაზღვრული სამეურნეო პროცესების შედეგების დასადგენად. შემპირისპირებელ ანგარიშებში სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვა წარმოებს ორი შეფასებით: ერთით ღებეტში და მეორით—კრედიტში. მათი ურთიერთდაპირისპირებით ირკვევა სამეურნეო პროცესების შედეგები. ამიტომ ამ ანგარიშებს საოპერაციო-საშედეგო ანგარიშებსაც უწოდებენ.

შემპირისპირებელ ანგარიშებს მიეკუთვნება „წუნი წარმოებაში“ და „რეალიზაცია“ უფრო ტიპურია „რეალიზაციის“ ანგარიში. სავაჭრო და მომარაგება-გასაღების ორგანიზაციებში, „რეალიზაციის“ ანგარიშის ღებეტში იწერება რეალიზებული პროდუქციის ნაყიდობის ღირებულება, ხოლო კრედიტში — პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები სარეალიზაციო ფასებიდან.

ასეთ შემთხვევაში რეალიზაციის ანგარიშის კრედიტის ნაშთს უჩვენებენ წლის დასაწყისიდან მზარდი ჯამით და გვიჩვენებს საქონლის რეალიზაციიდან მიღებულ საერთო შემოსავალს (და არა მოგებას). ამ თანხიდან მიმოქცევის ხარჯების გამოკლების (იმ ნაწილის გარდა, რომელიც ეკუთვნის გაუყიდავ პროდუქციას) შემდეგ დარჩენილ ნაშთს უჩვენებენ ბალანსის მუხლში „მოგება“ ასე საზღვრავენ საკრედიტო ნაშთს წლის განმავლობაში (ბუღალტრული გატარების გარეშე), ხოლო წლის ბოლოს, რეალიზაციიდან მიღებული საერთო შემოსავალი გადააქვთ „მოგება და ზარალის“ ანგარიშის კრედიტში (რეალიზაციის ანგარიშის დებეტით) და ამით იგი იხურება.

სამრეწველო საწარმოში, რეალიზაციის ანგარიშის დებეტში იწერება რეალიზებული პროდუქცია, შესრულებული სამუშაოები და გაწეული მომსახურება ფაქტობრივი თვითღირებულებით, დამატებული ღირებულების გადასახადი და აქციზები, ხოლო კრედიტში — რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები სარეალიზაციო ფასებით დღ-სა და აქციზების ჩათვლით. მათი ურთიერთდაპირისპირებით ირკვევა მოგება ან ზარალი. ამისათვის მათი სხვაობის თანხიდან უნდა გამოაკლდეს დღგ გადასახადი, რომელიც შეტანილი უნდა იქნეს ბიუჯეტში. საკრედიტო ნაშთი გვიჩვენებს მოგებას, სადებეტო — ზარალს. მოგება იქნება თუ ზარალი, ყოველი თვის ბოლოს გადადის მოგება და ზარალის ანგარიშზე და ამით იგი იხურება.

შემპირისპირებელი ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად გამოისახება შემდეგნაირად:

დებეტი	შემპირისპირებელი ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
<p>ბრუნვა — რეალიზაციის სტადიის ოპერაციების თანხების ჯამი სრული ფაქტობრივი თვითღირებულებით.</p> <p>საკრედიტო ნაშთის ჩამოწერა მოგება და ზარალის ანგარიშზე.</p>	<p>ბრუნვა — რეალიზაციის სტადიის ოპერაციების თანხების ჯამი სარეალიზაციო ფასებით.</p> <p>სადებეტო ნაშთის ჩამოწერა მოგება და ზარალის ანგარიშზე.</p>	

რეალიზაციის ოპერაციების ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს რეალიზებული პროდუქციისა და რეალიზაციის სახეების მიხედვით.¹

იმის მიხედვით, თუ რამდენი დაუჯდა წარმოებას კონკრეტული სახის პროდუქციის წარმოება და რეალიზაცია — ერთის მხრივ, და რამდენი მიიღო მისი რეალიზაციიდან — მეორე მხრივ, შეიძლება იყოს მომგებიანი და ზარალიანი პროდუქცია, სამუშაოები და სხვა. სინთეზურად ისინი აისახება ერთ ანგარიშში — „პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“, რომლის დებეტში თავს იყრის მისი შემადგენელ ანალიზური ანგარიშების სადებეტო ბრუნვები, ხოლო კრედიტში — მათი საკრედიტო ბრუნვები. რეალიზაციის ანგარიშების ბრუნვების ურთიერდაპირისპირებით ვლინდება ფინანსური შედეგი: საკრედიტო ნაშთი გვიჩვენებს მოგებას, ხოლო სადებეტო-ზარალს.

10.6. ფინანსური შედეგების და ბალანსგარეშე ანგარიშები

ფინანსური შედეგების ანგარიშები. საწარმოთა წლიური საწარმოო-საფინანსო საქმიანობის დამავვირგვინებელი ეკონომიკური მაჩვენებელია ფინანსური შედეგი — მოგება და ზარალი.

ფინანსური შედეგების აღსარიცხავად განკუთვნილია „მოგება და ზარალის“ ანგარიში, რომლის დებეტში წლის განმავლობაში ნაზარდი ჯამით იწერება პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) და სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციის დროს გამოვლენილი ზარალი და მასთან გათანაბრებული ხარჯები, ხოლო კრედიტში — პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) და სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციის დროს გამოვლენილი მოგება და მასთან გათანაბრებული შემოსავლები.

1. დაწვრილებით იხ. მე-7 თავის § 4.

უნდა გვახსოვდეს, რომ ფინანსური შედეგები იქმნება წარმოების პროცესში და ვლინდება რეალიზაციის სტადიაზე.¹

ფინანსური შედეგები ისაზღვრება, ერთი მხრივ, პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) და სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციის ფაქტობრივი ხარჯებისა და რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების (შემოსავალი) მიხედვით და მეორე მხრივ — არასარეალიზაციო ოპერაციების ფაქტობრივი ხარჯებისა და შემოსავლების მიხედვით.

ფინანსური შედეგების შემადგენელი ამ ორი ნაწილიდან პირველი ისაზღვრება პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების), სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციის ამსახველ ანგარიშებში (სახელდობრ: „პროდუქციის(სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაცია“, „ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია და სხვა გასვლა“; „დანარჩენი აქტივების რეალიზაცია“ და შემდეგ გადაიტანება „მოგება და ზარალის“, ანგარიშზე, ხოლო არასარეალიზაციო ხარჯები და შემოსავლები უშუალოდ აისახება მოგება და ზარალის ანგარიშზე (შუალედურ ანგარიშებზე შედეგების განსაზღვრის გარეშე).

თუ საბოლოო ფინანსური შედეგების ფორმირების მიხედვით ვიმსჯელებთ, ფინანსური შედეგების ანგარიშები იყოფა აქტიურ და პასიურ საფინანსო-საშედეგო ანგარიშებად.

აქტიურ საფინანსო-საშედეგო ანგარიშებს მიეკუთვნება პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციისას გამოვლენილი ზარალის და დანარჩენი ზარალისა და მისთანა ხარჯების ანგარიშები.

პასიურ საფინანსო-საშედეგო ანგარიშებს მიეკუთვნება პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების), სხვა სასაქონლო ფასეულობის რეალიზაციისას გამოვლენილი მოგების და დანარჩენი მოგებისა და მისთანა შემოსავლების ანგარიშები.

წლის ბოლოს ეს ანგარიშები იხურება გამოვლენილი ფინანსური შედეგების გადატანით „მოგება და ზარალის“ ანგარიშის სუბანგარიშზე — „საანგარიშგებო წლის ფინანსური შედეგები“

1. ამიტომ არასწორია როცა ამბობენ: „რეალიზაციიდან მიღებულია მოგება“ ან „რეალიზაციიდან მიღებულია ზარალი“.

წლიურზე გადაანგარიშებით ბიუჯეტში შესატანი მოგებიდან გადასახადის თანხა, აგრეთვე სადამფუძნებლო დოკუმენტებით განსაზღვრული მოგების სხვა მიმართულებით გამოყენება ჩამოიწერება №81 ანგარიშის „მოგების გამოყენება“ კრედიტით №80 ანგარიშის - „მოგება და ზარალი“ დებეტთან კორესპონდენციით.

სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგების (დაუფარავი ზარალის) თანხა ჩამოიწერება №80 ანგარიშიდან (დებეტით) №87 ანგარიშის — „გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)“ — კრედიტში, სუბანგარიში — „სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)“

№80 ანგარიშის ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს მოგებისა და ზარალის თითოეული მუხლის მიხედვით.

მიუხედავად იმისა სამეურნეო წლის საბოლოო ფინანსური შედეგი საბალანსო მოგება იქნება თუ ზარალი, №80 ანგარიში შედის ბალანსის პასივში და ამდენად, პასიურია.

ვინაიდან „მოგება და ზარალი“ ანგარიშის დებეტში აისახება წლის განმავლობაში მიღებული ზარალი და მისი მსგავსი ხარჯები, ხოლო კრედიტში — წლის განმავლობაში მიღებული მოგება და მისი მსგავსი შემოსავლები, წლიური საბოლოო-საფინანსო შედეგი მიიღება მათი ურთიერთდაპირისპირებით: სადებეტო ნაშთი გვიჩვენებს წმინდა ზარალს (საბალანსო ზარალი), ხოლო საკრედიტო ნაშთი — წმინდა მოგებას (საბალანსო მოგება).

საფინანსო-საშედეგო ანგარიშის სტრუქტურა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ:

საფინანსო — საშედეგო ანგარიშის

სტრუქტურის სქემა

დებეტი

კრედიტი

ბრუნვა — გასული წლის მოგების განაწილება და საანგარიშგებო წელს წარმოშობილი წმინდა ზარალი
საბოლოო ნაშთი — საანგარიშგებო წლის წმინდა ზარალი

ბრუნვა — გასული წლის ზარალის ჩამოწერა და საანგარიშგებო წელს წარმოშობილი წმინდა მოგება
საბოლოო ნაშთი — საანგარიშგებო წლის წმინდა მოგება

ბალანსგარეშე ანგარიშები. მუდმივ მფლობელობაში არსებულ სამეურნეო საშუალებებთან ერთად, საწარმოები იყენებენ და ამუშავებენ აგრეთვე სხვა საწარმოთათვის კუთვნილ საშუალებებს: გარკვეული დროით ქირაობენ სასაწყობო შენობებს, მანქანებს, ლებულობენ ნედლეულსა და მასალებს გადასამუშავებლად, სასაქონლო პროდუქციას საკომისიოდ, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობას საპასუხისმგებლო შესანახად, მოწყობილობას დასამონტაჟებლად და სხვ.

ვინაიდან ეს საშუალებები ერთი საწარმოს ბალანსზე უკვე ირიცხება, ამიტომ მეორე საწარმოს ბალანსში მათი შეტანა აღარ შეიძლება (რადგანაც, ასეთ შემთხვევაში, ამ საშუალებათა ღირებულება ორჯერ მოხვდებოდა გაერთიანების ბალანსში). ამის გამო ამ საშუალებებსა და მათი ფორმირების წყაროებს (ე.ი. კონკრეტული სახის სასაქონლო-მატერიალურ და პირობით ფასეულობას და ყოველივე ამის შესახებ საწარმოს ვალდებულებებს) აღრიცხავენ ცალკე ანგარიშებში, რომლებიც ბუღალტრული ბალანსის ცხრილში (და აქტივისა და პასივის ჩამებში) არ შეაქვთ. ასეთ ანგარიშებს ბალანსგარეშე ანგარიშები ეწოდება.

ბალანსგარეშე ანგარიშებს მიეკუთვნება „იჯარით აღებული იძირითადი საშუალებები“, „საპასუხისმგებლო შესანახად მიღებული სასაქონლო — მატერიალური ფასეულობა“, „გადასამუშავებლად მიღებული მასალები“, „საკომისიოდ მიღებული საქონელი“ და სხვა ანგარიშები. მოქმედი ანგარიშთა გეგმის მიხედვით დამტკიცებულია 9 ბალანსგარეშე ანგარიში.

ბალანსგარეშე ანგარიშები საბალანსო ანგარიშებისაგან იმითაც განსხვავდებიან, რომ მათში ჩაწერა წარმოებს აღრიცხვის მარტივი სისტემის წესით. ვინაიდან ბალანსგარეშე ანგარიშებში ორადი ასახვის ხერხი არ გამოიყენება, ამიტომ ისინი არც ერთმანეთთან და არც სხვა ანგარიშებთან კორესპონდენციაში არ იმყოფებიან.

ბალანსგარეშე ანგარიშებში ასახავენ, ერთი მხრივ, დროებით სარგებლობაში საშუალებათა მიღებასა და გასვლას, ხოლო მეორე მხრივ, ამ საშუალებათა მიღება-გასვლით გამოწვეულ ვალდე-

ბულებათა წარმოშობას და დაფარვას. აქედან გამომდინარე, ბალანსგარეშე ანგარიშები შეიძლება დავყოთ ორ ჯგუფად:

1. საშუალებების ამსახველი ანგარიშები
2. საშუალებათა წყაროების ამსახველი ანგარიშები.

იმის გამო, რომ ბალანსგარეშე ანგარიშების ერთი ნაწილი ასახავს საწარმოში დროებით მყოფ სასაქონლო-მატერიალურ და პირობით ფასეულობას, ხოლო მეორე ნაწილი — ამ ფასეულობისაგან გამოწვეულ ვალდებულებებს, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის ზოგიერთს შეიძლება ჰქონდეს სადებეტო ნაშთი, ხოლო ზოგიერთს — საკრედიტო.

საშუალებების ამსახველი ბალანსგარეშე ანგარიშების სტრუქტურა სქემატურად ასე შეიძლება გამოვსახოთ:

დებეტი	საშუალებების ამსახველი ბალანსგარეშე ანგარიშის სტრუქტურის სქემა	კრედიტი
--------	--	---------

დაწყებითი ნაშთი — დროებით სარგებლობაში მყოფი ფასეულობის ოდენობა საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში

ბრუნვა — დროებით სარგებლობაში ფასეულობის მიღება საანგარიშგებო პერიოდში

საბოლოო ნაშთი — დროებით სარგებლობაში მყოფი ფასეულობის ოდენობა ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის.

ბრუნვა — დროებით სარგებლობაში მყოფი ფასეულობის გასვლა საანგარიშგებო პერიოდში

საშუალებათა ფორმირების წყაროების ბალანსგარეშე ანგარიშების შინაარსი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოიხატოს (იხ მომდევნო გვერდი).

როგორც ანგარიშების სქემიდან ჩანს, საშუალებების ამსახველი ბალანსგარეშე ანგარიშის დებეტში იწერება ფასეულობათა

**საშუალებათა წყაროების ამსახველი
ბალანსგარეშე ანგარიშის სტრუქტურის სქემა**

დებეტი **კრედიტი**

ბრუნვა — ფასეულობათა შენახვასა და დაბრუნებაზე ვალდებულების გადახდა საანგარიშგებო პერიოდში

დაწეებითი ნაშთი — ფასეულობის შენახვასა და დაბრუნებაზე ვალდებულება საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში

ბრუნვა — ფასეულობათა შენახვასა და დაბრუნებაზე ვალდებულების წარმოშობა საანგარიშგებო პერიოდში

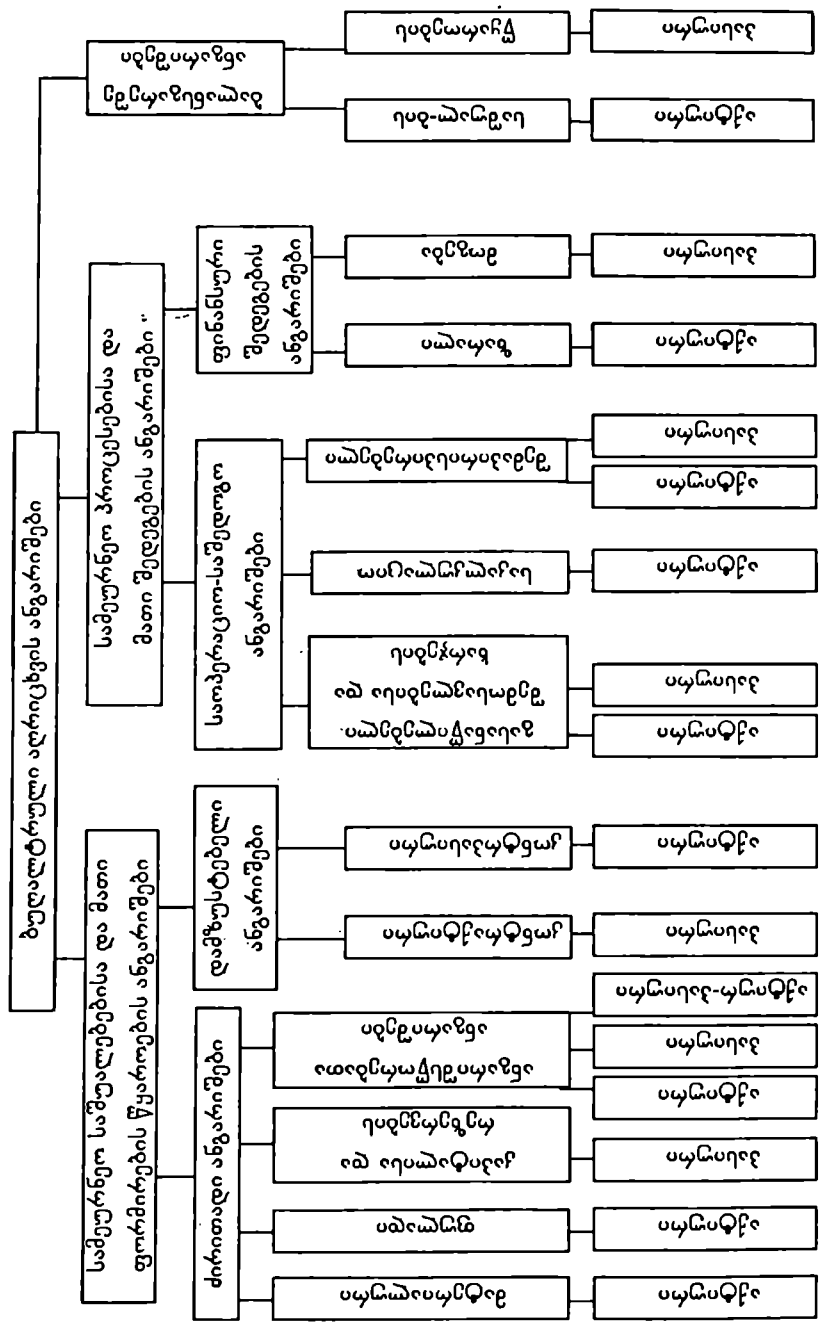
საბოლოო ნაშთი — ფასეულობის შენახვასა და დაბრუნებაზე ვალდებულება ახალი საანგარიშგებო პერიოდისათვის

მიღება, კრედიტში — გასვლა, ხოლო საშუალებათა წყაროების ამსახველ ბალანსგარეშე ანგარიშის კრედიტში — ვალდებულების წარმოშობა, დებეტში — ვალდებულების გადახდა (დანაშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით ანგარიშების კლასიფიკაცია სქემატურად წარმოდგენილია №7 სქემაზე).

10.7. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა

კლავწარმოების პროცესის მთლიანი, სისტემური და ურთიერთდაკავშირებული ასახვისა და კონტროლისათვის საჭიროა სათანადო რაოდენობისა და სტრუქტურის ანგარიშების გამოყენება. ეს კი თავის მხრივ განაპირობებს ეროვნულ მეურნეობაში ანგარიშთა ერთიანი სისტემის საჭიროებას, რათა შესაძლებლობა გვექნეს ყოველ საწარმოში ერთგვაროვანი საშუალებები, მათი

ანგარიშების კლასიფიკაცია დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით



სქემა №7

ფორმირების წყაროები და პროცესები ერთიან საწყისებზე აისახოს და ამით უზრუნველყოთ განზოგადების სათანადო დონის კრებისით მაჩვენებელთა მიღება როგორც ვერტიკალურ, ისე პორიზონტალურ განაკერში. ამ მიზნით ადგენენ ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების გეგმას, რომლის აგების მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით.

ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშების გეგმა არის ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით დაჯგუფებული და სისტემატიზებული სია პირველი და მეორე რიგის ანგარიშებისა, რომელიც საჭიროა საწარმოების, ორგანიზაციებისა და დაწესებულებათა ქონებრივი მდგომარეობისა და საწარმოო — სამეურნეო საქმიანობის აღსარიცხავად.

ანგარიშთა გეგმა, ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა აღრიცხვის ერთიან საწყისებზე სწორი ორგანიზაციის მოსაწყობად. ანგარიშთა გეგმა ორი სახმისაა:

ერთიანი ანგარიშის გეგმა, რომელიც აერთიანებს ეროვნული მეურნეობის ყველა დარგის საწარმოთა, ორგანიზაციათა და დაწესებულებათა საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის საჭირო პირველი და მეორე რიგის ანგარიშებს (თან ერთვის);

დარგობრივი (ტიპური) ანგარიშთა გეგმები, რომლებიც აერთიანებენ დარგობრივი დაქვემდებარების საწარმოთა, ორგანიზაციათა და დაწესებულებების საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისათვის საჭირო პირველი და მეორე რიგის ანგარიშებს.

ანგარიშთა გეგმაში განაყოფების, პირველი და მეორე რიგის ანგარიშების დასახელებასთან ერთად, მოცემულია აგრეთვე მათი ნომრები. ანგარიშის ნომერს ბუღალტრულ აღრიცხვაში უწოდებენ *ანგარიშის შიფრს*. ანგარიშების სახელწოდებათა შიფრით გამოსახვა საგრძნობლად აიოლებს სააღრიცხვო საქმიანობას, ამაღლებს აღრიცხვის მუშაკთა შორის ნაყოფიერებას და ამცირებს უნაყოფო ხარჯებს.

ანგარიშების დაშიფვრის ხერხებიდან უფრო მეტად გამოიყენება შემდეგი სამი ხერხი: 1. რიგითი, 2. სერიული, 3. ათწილადური.

რიგითი ხერხის გამოყენების დროს ანგარიშების დაშიფვრა ხდება თანმიმდევრობით ე.ი. ყოველ მომდევნო ანგარიშს მიეკუთვნება მორიგი ნომერი. რიგობითობა დაცულია როგორც პირველი რიგის ანგარიშებში, ისე პირველი რიგის სინთეზური ანგარიშის შემადგენელ სუბანგარიშებში. ორივე შემთხვევაში დაშიფვრა იწყება 1-დან და მთავრდება ბოლო ანგარიშის ნომრით. დაშიფვრის დროს განაყოფების ნომრები მხედველობაში არ მიიღება. ამ ხერხით დაშიფვრისას, მაგალითად, „მასალები“ (№10) პირველი რიგის ანგარიში და მისი მე-3 ქვეანგარიში „სათბობი“ დაიწერება 103, სადაც 10 აღნიშნავს პირველი რიგის, ხოლო 3 — მეორე რიგის ანგარიშს (მე-3 სუბანგარიშს).

დაშიფვრის ეს ხერხი გამოიყენება მაშინ, როცა ანგარიშთა გეგმა შედარებით სტაბილურია და ნაკლები რაოდენობის ანგარიშებს შეიცავს.

სერიული დაშიფვრის დროს პირველი რიგის ანგარიშების სახელწოდება გამოისახება ორნიშნა ციფრით. ამასთან, ვინაიდან, 1-დან 9-მდე (ჩათვლით) მარტივი ერთეულებია, თითოეულ მათგანს წინ ემატება ნული. თითოეული პირველი რიგი სინთეზური ანგარიშის სუბანგარიშები კი ინომრება რიგითობის მიხედვით (ნულის მიმატების გარეშე). ანგარიშთა განაყოფები შიფრში არც აქ აისახება. ასეთი დაშიფვრის ტიპიურ მაგალითს წარმოადგენს, ამჟამად მოქმედი ერთიანი ანგარიშთა გეგმა. ასეთი ხერხით დაშიფვრის დროს „მასალების“ პირველი რიგის ანგარიში და მისი მე-3 სუბანგარიში „სათბობი“ დაიწერება 0103, სადაც 010 პირველი რიგის ანგარიშია („მასალები“), ხოლო 3-ით აღმნიშვნელია მე-3 სუბანგარიში („სათბობი“).

სერიული დაშიფვრის დროს განაყოფები დალაგებულია ე.წ. „სერიულად“, ე.ი. ცალკეული ჯგუფის ანგარიშებს შორის დატოვებულია რეზერვი, საჭირო შემთხვევაში დამატებისათვის. მაგალითად მეორე განაყოფის შიგნით — 17,18, მესამე განაყოფის

შიგნით — 32,33,34,35,36 და სხვა. ასეთი ხერხით დაშიფვრა უფრო მეტად მისაღებია შიგასამეურნეო ანგარიშზე მყოფი საწარმოებისათვის. (ეს გათვალისწინებულია მოქმედ ანგარიშთა გეგმაშიც).

ათწილადური (დეციმეტრული) ხერხის გამოყენების დროს პირველი რიგის ყველა ანგარიში უნდა დაიყოს არაუმეტეს 10 განაყოფად, თითო განაყოფში უნდა იყოს არაუმეტეს 10 პირველი რიგის ანგარიში და ერთი პირველი რიგის ანგარიშს უნდა ჰქონდეს არაუმეტეს 10 სუბანგარიში. ვინაიდან ათწილადური ხერხით დაშიფვრა იწყება 0-ით და მთავრდება 9-ით, ამიტომ ნული ნიშნავს ერთს ($0=1$), ხოლო ცხრა — ათს ($9=10$). ამასთან, დაშიფვრაში შედის განაყოფიც. ამგვარად, ერთი სამნიშნა შიფრი გვიჩვენებს განაყოფს, პირველი რიგის ანგარიშს და სუბანგარიშს (პირველი — განაყოფს, მეორე — პირველი რიგის ანგარიშს, მესამე — სუბანგარიშს).

დარგობრივი ანგარიშთა გეგმები. ეროვნული მეურნეობის სხვადასხვა დარგს გააჩნია თავისი წარმოების თავისებურებანი, რომლებიც ასახულ უნდა იქნეს აღრიცხვაში. ეს გარემოება თავისთავად განაპირობებს დარგობრივ თავისებურებათა ამსახველი ანგარიშების გამოყენებას. ანტიკომ აუცილებელი ხდება, ერთიან ანგარიშთა გეგმასთან ერთად, არსებობდეს აღრიცხვის დარგობრივი ანგარიშთა გეგმები, რომლებიც გააერთიანებენ მხოლოდ იმ ანგარიშებს, რომლებიც საჭირო იქნება დარგის საწარმოთა, ორგანიზაციების თუ დაწესებულებათა საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის აღსარიცხავად. ასეთ ანგარიშთა გეგმებს დარგობრივ ანგარიშთა გეგმებს უწოდებენ.

სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ერთიან მაჩვენებელთა მიღების საჭიროება განაპირობებს დარგობრივი ანგარიშთა გეგმები მაქსიმალურად შეესაბამებოდეს ერთიან ანგარიშთა გეგმას. ამიტომ დარგობრივი ანგარიშთა გეგმები დგება ერთიანი ანგარიშთა გეგმის საფუძველზე. ეს იმას ნიშნავს, რომ დარგობრივ ანგარიშთა გეგმაში უცვლელად შედის ერთიანი ანგარიშთა გეგმის ყველა ის ანგარიში, რომელიც კი გამოსადეგია მოცემული დარგის საწარმოთა საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის აღსარიცხავად, ხოლო შემდეგ, მას ემატება

1	2	3
გრძელვადიანი იქართ ალებული ძირითადი საშუალებები არამატერიალური აქტივები	03 04	2. გრძელვადიანი იქართ ალებული ძირითადი საშუალებების ცვეთა არამატერიალური აქტივების სახეების მიხედვით
გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებანი	05 06	05 1. პაი და აქციები 2. ობლიგაციები 3. მიცემული სესხები
დასადგმელი მოწყობილობა	07	1. სამამულო დასადგმელი მოწყობილობა 2. იმპორტული დასადგმელი მოწყობილობა
კაპიტალური დაბანდებანი	08	1. შშენებლობა და ძირითადი საშუალებების შექენა 2. დანახარჩები, რომლებიც არ ზრდის ძირითადი საშუალებების ღირებულებას 3. გამოზრდილი პირუტყვის გადაყენა ძირითად ჯოგში 4. მოზრდილი პირუტყვის შექენა 5. მიწის ნაკვეთის შექენა
მისალები საიქარო ვალდებებები (გამოიყენება მეიქარის ბულალტ-ში)	09	

II. განაყოფი — საწარმოო მარაგი

მასალები	10	1. ნედლეული და მასალები 2. ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები და მაკომპლექტებელი ნაწარმი, კონსტრუქციები და ღეტალები
----------	----	---

1	2	3
		3. სათბობი
		4. ტარა და ტარის მასალები
		5. სათადარიგო ნაწილები
		6. დანარჩენი მასალები
		7. გარეთ გადასამუშავებლად გადაცემული მასალები
		8. სამშენებლო მასალები
გამოსაზრდელი და გასასუქებელი პირუტყვი	11	1. გამოსაზრდელი პირუტყვი 2. გასასუქებელი პირუტყვი
მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები	12	1. მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები მარაგში 2. მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ექსპლუატაციაში 3. დროებითი (არასატიტულო) ნაგებობანი
მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ცვეთა	13	
	14	
მასალების დამზადება და შექმნა	15	
გადახრა მასალების ღირებულებიდან	16	
	17	
	18	
დამატებული ღირებულების გადასახადი შექმნილ ფასეულობაზე	19	1. დამატებული ღირებულების გადასახადი კაპიტალურ დაბანდებაზე 2. დამატებული ღირებულების გადასახადი შექმნილ არამატერიალურ აქტივებზე 3. დამატებული ღირებულების გადასახადი

1	2	3
		შეძენილ მატერიალურ რესურსებზე 4 დამატებული ღირებულების გადასახადი შეძენილ მცირეფასიან და სწრაფცვეთად საგნებზე.

III. განაყოფი — წარმოების დანახარჯები

ძირითადი წარმოება	20	
საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები	21	
	22	
დამხმარე წარმოებები	23	
	24	
საერთო —საწარმოო ხარჯები	25	
მმართველობის ხარჯები	26	
	27	
წუნი წარმოებაში	28	
მომსახურე წარმოებანი და მეურნეობანი	29	
არაკაპიტალური სამუშაოები	30	1. დროებით (სატიტულო) ნაგებობათა აგება 2. დროებით (არასატიტულო) ნაგებობათა აგება. 3. სხვა არაკაპიტალური სამუშაოები
მომავალი პერიოდების ხარჯები	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	

1	2	3
	38	
	39	

IV. განაცოფი — მზა პროდუქცია, საქონელი და რეალიზაცია

მზა პროდუქცია	40	
საქონელი	41	<ol style="list-style-type: none"> 1. საქონელი საწყობებში 2. საქონელი საცალო ვაჭრობაში 3. ტარა ცარიელი და საქონლით 4. ნაყიდი ნაწარმი 5. გასაქირავებელი საგნები
საევაქრო დარიცხვა	42	<ol style="list-style-type: none"> 1. საევაქრო დარიცხვა (დათმობა, წანამატი) 2. მიმწოდებელთა დათმობა სატრანსპორტო ხარჯების ასანაზღაურებლად
კომერციული ხარჯები	43	
მიმოქცევის ხარჯები	44	
გაგზავნილი საქონელი	45	
პროდუქციის (სამუშაოების მომსახურების) რეალიზაცია ძირითადი საშუალებების რეალიზაცია და სხვა გასვლა	46	
დანარჩენი აქტივების რეალიზაცია	47	
	48	
	49	

V. განაცოფი — ფულადი საშუალებები

სალარო	50
--------	----

1	2	3
ანგარიშსწორების ანგარიში	51	
სავალუტო ანგარიში	52	1. სავალუტო ანგარიშები ქვეყნის შიგნით 2. სავალუტო ანგარიშები საზღვარგარეთ
	53	
	54	
სპეციალური ანგარიშები ბანკებში	55	1. აკრედიტივები 2. საჩეკო წიგნაკები
ფულადი დოკუმენტები	56	
გზენილები გზაში	57	
მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებანი	58	1. ობლიგაციები და სხვა ფასიანი ქაღალდები 2. დეპოზიტები 3. გაცემული სესხები
	59	

VI. განაყოფი — ანგარიშსწორებანი

ანგარიშსწორება მიმწოდებელთან და მოიჭარებთან	60	
ანგარიშსწორება გაცემულ ავანსებზე	61	
ანგარიშსწორება მყიდველებთან და შემკვეთებთან	62	1. ანგარიშსწორება ინკასოს წესით 2. ანგარიშსწორება გეგმურ გადასახდელებზე 3. მიღებული თამასუქები
ანგარიშსწორება პრეტენზიებზე	63	
ანგარიშსწორება მიღებულ ავანსებზე	64	
ანგარიშსწორება ქონებრივ და		

1	2	3
პირად დაზღვევაზე	65	
	66	
ანგარიშსწორება არასაბიუჯეტო გადასახდელეებზე	67	გდასახდელეების სახეების მიხედვით
ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან	68	გადასახდელეების სახეების მიხედვით
ანგარიშსწორება სოციალურ უზრუნველყოფასა და სამედიცინო დაზღვევაზე	69	გადასახდელეების სახეების მიხედვით
ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	70	
ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან	71	
	72	
ანგარიშსწორება პერსონალთან დანარჩენ ობიექტებზე	73	1. ანგარიშსწორება ნისიად გაყიდულ საქონელზე
		2. ანგარიშსწორება მიცემულ სესხებზე
		3. ანგარიშსწორება მატერიალური
		ზარალის ანაზღაურებაზე
	74	
ანგარიშსწორება დამფუძნებლებთან	75	1. ანგარიშსწორება საწესდებო კაპიტალში შენატანებზე..
ანგარიშსწორება სხვადასხვა დებიტორებთან და კრედიტებთან	76	
	77	
ანგარიშსწორება მეკავშირე (დაქვემდებარებულ) საწარმოებთან	78	
შინასამეურნეო ანგარიშსწორება	79	1. გამოყოფილ ქონებაზე
		2. მიმდინარე ოპერაციებზე.

1

2

3

VII. განაყოფი — ფინანსური შედეგები
და მოგების გამოყენება

მოგება და ზარალი	80	
მოგების გამოყენება	81	1. მოგებიდან ბიუჯეტში გადასახდელები 2. მოგების გამოყენება სხვა მიზნებისათვის
ანგარიშები საეკვო მოთხოვნებისათვის	82	
მომავალი პერიოდების შემოსავლები	83	1. მომავალი პერიოდების ანგარიშში მიღებული შემოსავლები 2. გასულ წლებში გამოვლენილი დანაკლისების დავალიანებათა მოსალოდნელი შემოსავლები 3. სხვაობა დამნაშავე პირების მიერ გადასახდელ თანხებსა და დანაკლისი ფასეულობის საბალანსო ღირებულებას შორის.
ფასეულობის გაფუჭებით გამოწვეული დანაკლისი და დანაკარგი	84	

VIII. განაყოფი — კაპიტალი და რეზერვები

კაპიტალი	85	
რეზერვები	86	
გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი)	87	1.სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (ზარალი) 2. გასული წლების გაუნაწილებელი მოგება

1	2	3
		(დაუფარავი ზარალი)
	88	
ანარიცხები მოსალოდნელი ხარჯებისა და გადასახად- ლებისათვის	89	რეზერვების სახეების მიხედვით

IX. განაყოფი -- კრედიტები და დაფინანსება

მოკლევადიანი ვალდებულებები		
ბანკების წინაშე	90	ვალდებულებების სახეების მიხედვით
	91	
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
შანკების წინაშე	92	ვალდებულებების სახეების მიხედვით
ბანკების კრედიტები		
მუშაკებისათვის	93	კრედიტების სახეების მიხედვით
მოკლევადიანი სესხები	94	
გრძელვადიანი სესხები	95	
მიზნობრივი დაფინანსება და		
შემოსავლები	96	
საიჯარო ვალდებულებანი	97	
	98	
	99	

ბალანსგარეშე ანგარიშები '

იჯარით აღებული ძირითადი საშუალებები	001
საპასუხისმგებლო შესანახად მიღებული	
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა	002
გადასამუშაველად მიღებული მასალები	003
საკომისიოდ მიღებული საქონელი	004

დასამონტაჟებლად მიღებული მოწყობილობა	005
მკაცრი ანგარიშგების ბლანკები	006
ზარალში ჩამოწერილი უიმედო მოთხოვნები	007
მიღებული ვალდებულებებისა და გადასახდელების უზრუნველყოფა	008
გაცემული ვალდებულებებისა და გადასახდელების უზრუნველყოფა	009

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. რა არის ანგარიშთა კლასიფიკაცია?
2. როგორ ჩგუფდება ანგარიშები ეკონომიური შინაარსის მიხედვით?
3. დაახასიათეთ სამეურნეო საშუალებების ანგარიშები.
4. დაახასიათეთ სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების ანგარიშები.
5. დაახასიათეთ სამეურნეო პრეცესების ანგარიშები.
6. დაახასიათეთ სამეურნეო შედეგების ანგარიშები.
7. როგორ ჩგუფდება ანგარიშები დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით?
8. დაახასიათეთ ძირითადი ანგარიშები.
9. დაახასიათეთ დამზუსტებელი (მომრეგულირებელი) ანგარიშები.
10. დაახასიათეთ საოპერაციო-საშედეგო ანგარიშები.
11. დაახასიათეთ საფინანსო-საშედეგო და ბალანსგარეშე ანგარიშები.
12. დაახასიათეთ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა.

**სააღრიცხვო რეგისტრები და
ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმები**

**11.1. სააღრიცხვო რეგისტრები, მათი
არსი და მნიშვნელობა. ბუღალტრული
რეგისტრების სახეები**

როგორც დოკუმენტების კლასიფიკაციის განხილვის დროს გავვეცანით, მაჩვენებელი უწყისების გამოყენებით დროის გარკვეულ მონაკვეთში შესრულებული სამეურნეო ოპერაციები ერთგვაროვნების მიხედვით ცალ-ცალკე ჩგუფდება, ჯამდება და ისე აისახება სინთეზურ და ანლიზურ ანგარიშებში. ეს არის ინფორმაციის პირველადი დაჯგუფება, რომლის ძირითადი მიზნებია ჩანაწერთა რიცხვის შემცირება. ამასთან, *ინფორმაციის დაჯგუფების მთავარი დანიშნულება არის მისი ეკონომიკური დაჯგუფება განუწყვეტლივ მთელი სამეურნეო წლის განმავლობაში და მეურნეობის მთელი საწარმო-სამეურნეო საქმიანობის მასშტაბით.*

ასეთი წესით დამუშავებული მაჩვენებლები მიიღება ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებიდან, რომლებიც იხსნება და იწერება სათანადო ფორმისა და შედგენილობის ბარათებში, დავთრებში, უწყისებში, ჟურნალ-ორდერებში, ტაბულაგრამებში და სხვ., რომელთაც სააღრიცხვო რეგისტრები ეწოდება.

სააღრიცხვო რეგისტრებში სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია ხდება მხოლოდ სათანადოდ შედგენილ-გაფორმებული ბუღალტრული დოკუმენტების საფუძველზე.

მაშასადამე, *ბუღალტრულ დოკუმენტებში ასახული სამეურნეო ოპერაციების გარკვეული წესით ასახვას სააღრიცხვო რეგისტრებში ეწოდება სააღრიცხვო რეგისტრაცია.*

სააღრიცხვო რეგისტრები სხვადასხვა სახისაა. ისინი ერთიმეორისაგან განსხვავდებიან გარეგნული სახის, დანიშნულების, ჩანაწერების განზოგადების ზომის, შედგენილობის, მოხაზულობისა და სხვ. მიხედვით.

გარეგნული სახის მიხედვით რეგისტრები შეიძლება იყოს დავთრები, ბარათები და ფურცლები (ან ჟურნალები).

დავთარი წიგნის სახისაა, რომელიც ყდისა და აკინძული ფურცლებისაგან შედგება.

ყოველ დავთარს ყდაზე აწერია სახელწოდება, წელი, საწარმოს დასახელება. დავთრის გვერდები ინომრება. ბოლო ფურცელს უკანა გვერდზე აწერენ გვერდების საერთო რაოდენობას და დასტურდება ხელმძღვანელის ან მთავარი ბუღალტრის ხელმოწერით და ბეჭდის დასმით. ზოგიერთ დავთარს (მაგ. სალაროს დავთარი, თესლის აღრიცხვის და სხვ.), გარდა აღნიშნულისა, უყრიან ზონარს და აღებენ ლუქის ბეჭედს.

დავთრებში (გარდა ჟურნალ-მთავრისა) თითოეულ ანგარიშს ეთმობა განსაზღვრული რაოდენობის გვერდები. ვინაიდან ერთ დავთარში მრავალი ანგარიში იხსნება, მათი მონახვის გაადვილების მიზნით, დავთარს უკეთებენ სარჩევს. დავთრების გამოყენების მთავარი ნაკლი ისაა, რომ მათში მანქანური წესით ჩაწერა შეუძლებელია.

ბარათები. წარმოადგენენ თხელ მუყაოს თავისუფალ ფურცლებს, რომელთა ერთობლიობა, ნაცვლად ყდაში ჩასმისა, ეწყობა ყუთებში, რომელსაც კართოტეკას უწოდებენ. ჩანაწერებისა და დოკუმენტების შესახებ დებულების თანახმად, ყოველი ახლად გახსნილი ბარათი ინომრება და რეგისტრირდება „*ბარათების რეგისტრში*“

ამჟამად ბარათები ყველაზე უფრო გავრცელებული რეგისტრებია უმთავრესად ანალიზური აღრიცხვისათვის. ბარათების რეგისტრში რეგისტრირება ხდება შემდეგი რეკვიზიტების მიხედვით: გახსნილი ბარათის რიგითი ნომერი, ანალიზური ანგარიშების დასახელება, ბარათის გახსნის თარიღი. მათი დანომრვა ხდება თავიდან, რისთვისაც რეგისტრის ბოლო სვეტში უჩვენებენ ანალიზური ანგა-

რიშისათვის დამატებით გახსნილი ბარათების (ფურცლების) გვერდებს. მაგალითად, „ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების“ ანგარიშის ბარათების რეესტრი შემდეგი სახისაა:

ბარათების რეესტრი „ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების ანგარიშისა“ 199... წ.

ანალიზური ანგარიშების ბარათების რიგითი №	ანალიზური ანგარიშების დასახელება	ბარათის გახსნის თარიღი	მოცემული ანგარიშისათვის გახსნილი ბარათების გვერდების №
1	2	3	4
1.	ცერცვაძე ნ.ს. — ექსპედიტორი	2 იანვარი	1,2,3
2.	სხირტლაძე ი.გ. — საწყობის გამგე	10 იანვარი	1
3.	გონაშვილი შ.ი. — აგრონომი	14 იანვარი	1,2
4.	თეთვაძე დ.ა. — აგროტექნიკოსი და ა.შ.	26 იანვარი	1,2

ბარათები კართოტეკაში ეწყობა თითოეული სინთეზური ანგარიშისა და მისი შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების თანმიმდევრობით. მთლიანად შეესებულ ბარათებს კარტოთეკიდან იღებენ და აწყობენ მისთვის განკუთვნილ საქალაქულ ფურცელში.

გარდა დავთრებისა და ბარათებისა, სააღრიცხვო რეგისტრი შეიძლება იყოს ჩვეულებრივი ფურცელი (უწყისი) ან რამდენიმე (2-3) ფურცელი ერთად (ჟურნალი).

ფურცლები (ჟურნალები) ბარათებზე უფრო დიდია და ინახება სწრაფმკერ საქალაქულ ფურცელში (რეგისტრატორი). ასეთი

1. მომდევნო მთავარ ანგარიშში შემავალი ანალიზური ანგარიშების დანომვრა კვლავ პირველი ნომრიდან იწყება.

რეგისტრები უმთავრესად გამოიყენება აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმის დროს, სადაც ერთმანეთთან არის შეთანწყობილი სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა.

დანიშნულების მიხედვით განასხვავებენ ქრონოლოგიურ, სისტემურ და კომბინირებულ რეგისტრებს.

ქრონოლოგიური ეწოდება იმით, რომ სამეურნეო ოპერაციები მასში რეგისტრირდება ქრონოლოგიური წესით — ოპერაციების შესრულების დროის, ან დოკუმენტების მიღების თანმიმდევრობის მიხედვით. ქრონოლოგიური რეგისტრების გამოყენების მთავარი მიზანია ბუღალტრულ გატარებათა საკონტროლო თანხების მიღება, რომელსაც ადარებენ სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის დებეტისა და კრედიტის ბრუნვების ჯამებთან (მათი ტოლობა სავალდებულოა).

ქრონოლოგიურ რეგისტრებს მიეკუთვნება სარეგისტრაციო ჟურნალი, სალაროს დაეთარი, დღიური და სხვა. სარეგისტრაციო ჟურნალი შემდეგი სახისაა

სარეგისტრაციო ჟურნალი¹
1998 წლის იანვარის

მემორიალური ორდერის რიგი თი №	მემორიალური ორდერის თარიღი	მემორიალური ორდერის თანხა	
		ლარი	თეთრი
1	6 იანვარი	7314	30
2	6	472	—
3	7	9 210	30
4	8 ..	126	—
სულ		17122	60

სისტემური რეგისტრის გამოყენების მთავარი დანიშნულებაა ერთგვაროვნების მიხედვით სამეურნეო ოპერაციების

1. სარეგისტრაციო ჟურნალი გამოიყენება მემორიალურ-ორდერული ფორმით აღრიცხვის დროს.

დაჯუფებულად ასახვა სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ანგარიშებში. ორადი ასახვის გამოყენებით ამ რეგისტრებში ჩანაწერების განსაზღვრული სისტემა ყალიბდება. სისტემურ რეგისტრებს წარმოადგენს ყველა რეგისტრი, სადაც ანგარიშებია გახსნილი და ორადი ასახვა ხდება.

კომბინირებულია ისეთი რეგისტრი, რომელშიც ერთად არის შეთანწყობილი ქლონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვა. ასეთ რეგისტრს წარმოადგენს, მაგალითად, „ჟურნალ-მთავარი“, რომლის მარცხენა ნაწილში წარმოებს ქლონოლოგიური, ხოლო მარჯვენა ნაწილში — სისტემური აღრიცხვა. კომბინირებული რეგისტრებია აგრეთვე ჟურნალ-ორდერებიც.

ჩანაწერების განზოგადების ზომის მიხედვით განასხვავებენ სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებს.

სინთეზურ რეგისტრში სამეურნეო ოპერაციები იწერება დაჯუფებულად, მხოლოდ ფულად საზომში და ტექსტის გარეშე. სინთეზურ რეგისტრში იხსნება სინთეზური აღრიცხვის ანგარიშები. სინთეზური აღრიცხვის რეგისტრები მრავალნაირია. მათი საერთო ნიშან-თვისება იმაში მდგომარეობს, რომ თითოეულ მათგანში, სამეურნეო ოპერაციები იწერება ერთდროულად, სინთეზური აღრიცხვის რეგისტრებია ჟურნალ-ორდერები, მთავარი დაფთარი და სხვა.

ანალიზური რეგისტრი განკუთვნილია დეტალური აღრიცხვისათვის. ამიტომ მასში სამეურნეო ოპერაციები რეგისტრირდება ყველა საჭირო რეკვიზიტის (თარიღი, გატარების ნომერი, ტექსტი, ზომის ერთეული, რაოდენობა, ერთეულის ფასი, თანხის ჯამი და სხვა) მიხედვით. სოფლის მეურნეობის საწარმოებში ანალიზურ რეგისტრებს მიეკუთვნება მემცენარეობის, მეცხოველეობის, დანარჩენი წარმოების დანახარჯებისა და პროდუქციის გამოსვლის აღრიცხვის დავთრები, პროდუქტებისა და მასალების, პროდუქციის რეალიზაციის და სხვ. დავთრები, აგრეთვე ჟურნალ-ორდერები და ბარათები.

თავის მხრივ, ანალიზური რეგისტრებიც სხვადასხვაა. ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში გამოიყენება სამი სახის ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები:

პირველი — რომელშიც ანალიზური აღრიცხვა ხდება სინთეზური აღრიცხვის პარალელურად და მისგან განცალკევებით.

მეორე — რომლებშიც ერთგვაროვანი სამეურნეო ოპერაციები გროვდება ანალიზური ანგარიშების მიხედვით, მათი თვითური ჯამების სინთეზურ ანგარიშებში გადასატანად.

მესამე — რომლებშიც ანალიზური აღრიცხვა შეთანწყობილია სინთეზურ აღრიცხვასთან.

ანალიზური აღრიცხვა სინთეზური აღრიცხვის პარალელურად ეწყობა, მაგალითად, მიმწოდებლებთან და მყიდველებთან ანგარიშსწორებათა ოპერაციების ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში — კონტოკორენტული ფორმის ტიპურ ბარათებში (ფორმა №7), მასალების სასაწყობო აღრიცხვის ტიპურ ბარათებში (ფორმა №8) და სხვა. ანალიზური აღრიცხვა სინთეზური აღრიცხვის პარალელურად ეწყობა მაშინ, როცა აღსარიცხავი ობიექტები ერთობ მრავალნაირია.

ანალიზური აღრიცხვა, სინთეზური აღრიცხვისაგან განცალკევებით ეწყობა, მაგალითად, მემცენარეობის და მეცხოველეობის დანახარჯების და პროდუქციის გამოსავლის აღრიცხვის დაეთარებში.

მეორე სახის რეგისტრებს მიეკუთვნება ჰიდრაკული ფორმის მაგვუფებელი უწყისები, ხოლო მესამე სახის რეგისტრს — ჟურნალ — ორდერი №7, რომელშიც ერთმანეთთან არის შეთანწყობილი ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორებათა სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა.

როდესაც ერთსა და იმავე რეგისტრში წარმოებს როგორც სინთეზური, ისე ანალიზური აღრიცხვა (ჟურნალ-ორდერული ფორმის დროს), ასეთ რეგისტრს შეთანწყობილი რეგისტრი შეიძლება ეწოდოს.

შედგენილობის მიხედვით რეგისტრები არის ერთგვერდიანი და ორგვერდიანი. რეგისტრის შინაარსი ერთი და იგივე რეკვიზიტებით განისაზღვრება. განსხვავება ძირითადად იმაში მდგომარეობს, რომ ერთგვერდიან რეგისტრში ანგარიშების დებეტი და კრედიტი რეგისტრის მარჯვენა მხარესაა მოქცეული, რის გამო რეკვიზიტების უმეტესობა (გატარების თარიღი, ნომერი, შინაარსი) ერთხელ იწერება.

ერთვერდიანი რეგისტრები ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების ანგარიშში ჩანაწერების მიხედვით შემდეგი სახით შეიძლება წარმოვიდგინოთ:

ერთვერდიანი რეგისტრი ანგარიში №71
 — ცერცვაძე გიორგი ალექსანდრეს ძე

გატარება		შინაარსი	დებეტი	კრედიტი
თარიღი	№			
5/1	7	ძიეცა მივლინების ხარჯები ჩამოეწერა საავანსო ანგარიშებით №4	30	—
11/1	21		—	25

ორვერდიანი რეგისტრი ორნაწილად იყოფა. პირველ (მარცხენა) ნაწილში მოცემულია დებეტი, ხოლო მეორეში (მარჯვენა) — კრედიტი. ამასთან გატარების თარიღი, მისი ნომერი და შინაარსი იწერება ორჯერ — დებეტშიც და კრედიტშიც.

ორვერდიანი რეგისტრი ანგარიში №71
 — ცერცვაძე გიორგი ალექსანდრეს ძე

გატარება		შინაარსი	დებეტი	გატარება		შინაარსი	კრედიტი
თარიღი	№			თარიღი	№		
5/1	7	ძიეცა მივლინების ხარჯები	30	11/1	21	ჩამოეწერა საავანსო ანგარიშებით №4	25

მოხაზულობის მიხედვით არის ცხრილისებური და ჭადრაკული რეგისტრები.

ცხრილისებური (ანუ მრავალსვეტიანი) რეგისტრი შედგება ცალკეული სვეტებისაგან, რომლებიც გამოიყენება ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ოპერაციების თანხების განსა-

ზღვრული დაჯგუფებით ჩასაწერად. მაგალითად მემცენარეობის, მეცხოველეობის, სამრეწველო წარმოების გაყიდული პროდუქციის ანალიზური აღრიცხვა ეწყობა რეალიზაციის სახეებისა და რეალიზებული პროდუქციის სახეების მიხედვით, რაც საჭიროებს „პროდუქციის რეალიზაციის აღრიცხვის დავთარს“ გააჩნდეს საჭირო რაოდენობის სვეტები. ასევე ითქმის არაერთი სხვა რეგისტრის შესახებ.

ქაღალაქული ფორმის რეგისტრი ქაღალაკის დაფის უჯრედების პრინციპზეა აგებული. ყოველი ვერტიკალური და ჰორიზონტალური სვეტის გადაკვეთაში ჩანაწერი ნიშნავს ოპერაციის თანხის ორმხრივად ასახვას — *ჰორიზონტალურ სვეტში ჩაწერილი ანგარიშის დებეტს და ვერტიკალურ სვეტში ჩაწერილი ანგარიშის კრედიტს.*

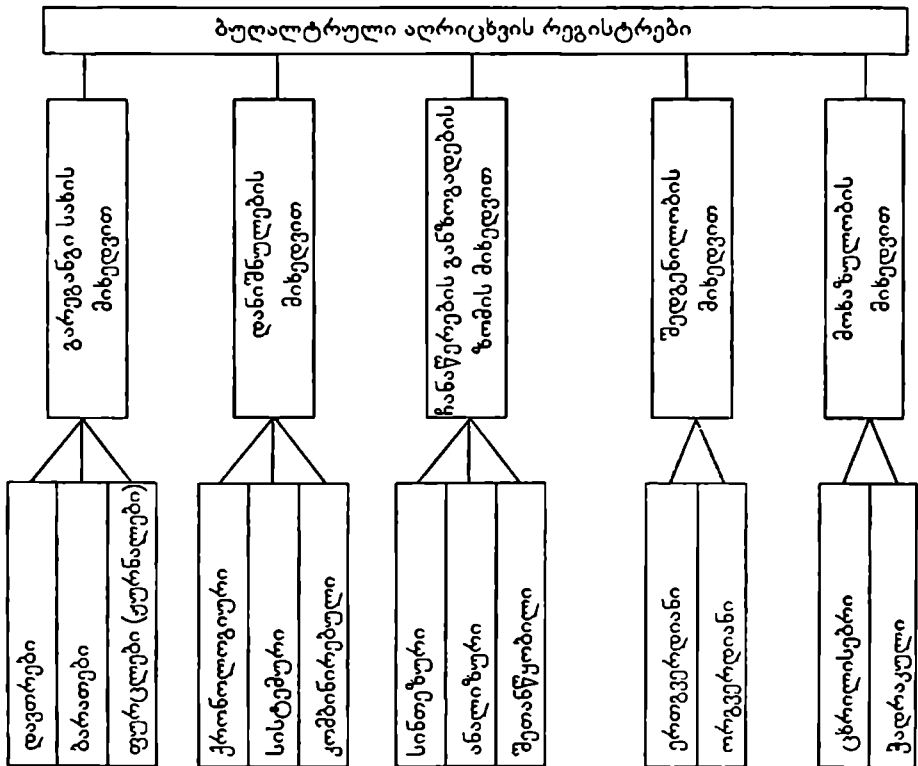
ბოლოს, განსაკუთრებული ფორმის რეგისტრები გამოიყენება აღრიცხვის ტაბელურ-ავტომატიზებული ფორმის დროს. ასეთებია: საკონტროლო მანქანაგრამები, სამუშაო მანქანაგრამები, მანქანა-გრამა-რეგისტრები და სხვა. ისინი აღრიცხვის მონაცემებს ასახავენ განსაზღვრული დაჯგუფებით და სრულ წარმოდგენას იძლევა სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემებზე.

სააღრიცხვო რეგისტრების კლასიფიკაცია სქემის სახით შემდეგნაირად გამოისახება (იხ. სქემა №8).

11.2. ბუღალტრულ რეგისტრებში ჩაწერის ხერხები და ტექნიკა

ამ საკითხთან დაკავშირებით, პირველ ყოვლისა, საჭიროა განვიხილოთ რას წარმოადგენს სააღრიცხვო პროცესი. *სააღრიცხვო პროცესი არის სააღრიცხვო საქმიანობის გარკვეული თანმიმდევრობით, ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული სტადიების მიხედვით შესრულება, რაც უზრუნველყოფს აღრიცხვის ერთიანი სისტემის განხორციელებას.* სააღრიცხვო პროცესის ძირითად სტადიებს წარმოადგენს:

სააღრიცხვო რეგისტრების კლასიფიკაციის სქემა



სქემა №8

1. აღსარიცხავი მოვლენების გამოვლინება, გაზომვა და პირველადი რეგისტრაცია,
2. პირველადი ინფორმაციის დამუშავება,
3. სათანადოდ დეტალიზებული და დაჯგუფებული სააღრიცხვო მაჩვენებლების მიღება,
4. სააღრიცხვო მაჩვენებელთა სისწორის თავისდროული შემოწმება.

სააღრიცხვო პროცესის ორგანიზაციაზე გავლენას ახდენს მისი მანქანური დამუშავების დონე, საწარმოს საქმიანობის სპეციფი-

კური თავისებურებანი, საწარმოში გამოსაყენებელი აღრიცხვის ფორმა, აღრიცხვის მუშაკთა შრომის ორგანიზაცია, მათი სპეციალური მომზადების დონე და სხვა ფაქტორები.

სააღრიცხვო რეგისტრაციის საფუძველს წარმოადგენს საწარმოს საქმიანობის ამსახველი *პირველადი დოკუმენტები*. მათი სისწორე განსაზღვრავს აღრიცხვის რეგისტრების მონაცემებისა და მათგან განსაზღვრული ეკონომიკური მაჩვენებლების სისწორესა და უტყუარობას.

სააღრიცხვო რეგისტრაციის წარმოების ძირითადი პრინციპები სავალდებულო წესით არის განსაზღვრული შესაბამისი დებულებით, რომლის მიხედვით ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახავი მონაცემების დაგროვება (თავმოყრა) და სისტემატიზაცია ხდება უწყისებში (ჟურნალი), ტაბულაგრამებში და სხვა.

აღრიცხვის *ჟურნალ-ორდერული ფორმის გამოყენების დროს სარეგისტრაციოდ მიღებულ დოკუმენტებში ასახული მონაცემების დაგროვება და სისტემატიზაცია ხდება უშუალოდ ჟურნალ-ორდერებში, უწყისებში და აღრიცხვის სხვა რეგისტრებში*. ამასთან, ამ დოკუმენტებს (რომელთა მონაცემებიც რეგისტრირდება ჟურნალ-ორდერებში და უწყისებში) დაესმის შესაბამისი რეგისტრისა და ჩანაწერის რიგითი ნომრები.

აღრიცხვის *მემორიალურ-ორდერული (ბარათულ-ჰადრაკული) ფორმის გამოყენების დროს სარეგისტრაციოდ მიღებული დოკუმენტების მონაცემები ფორმდება მემორიალური ორდერებით*. სამეურნეო ოპერაციების თანხები იწერება ერთგვაროვნების მიხედვით დაჯგუფებით. ორდერები რეგისტრირდება სპეციალურ ჟურნალში, სადაც იწერება მემორიალურ ორდერების თარიღი და თანხა. თვის ბოლოს ჟურნალში ისაზღვრება ჯამი.

ბუღალტრული ჩანაწერების სისწორის შემოწმებისა და ბუღალტრული ბალანსის შესადგენად ყოველთვიურად ადგენენ ბრუნვათა უწყისებს — ერთს ყველა სინთეზური ანგარიშების მიხედვით და მეორეს — თითოეული სინთეზური ანგარიშის ანალიზური ანგარიშების მიხედვით.

სინთეზურ ანგარიშებში ჯამობრივი მონაცემების ასახვისათვის იყენებენ მთავარ დავთარს, რომელშიც ჩაწერა ხდება მხოლოდ პირველი რიგის ანგარიშებში. თუ ცოტა რაოდენობის მთავარი ანგარიშებია გამოყენებული ქრონოლოგიური აღრიცხვის შეთანწყობას ახდენენ *ჟურნალ-მთავარში*.

აღრიცხვის *ჟურნალ-მთავრული ფორმის გამოყენების დროს ქრონოლოგიური და სისტემური ჩაწერა შეთანწყობილია ერთ დავთარში — ჟურნალ-მთავარში*, რომელშიც ხდება *სინთეზური აღრიცხვა. ანალიზური აღრიცხვა კი ეწყობა დამხმარე დავთრებში ან ბარათებში*.

თუ ანალიზური აღრიცხვა წარმოებს დავთრებში, სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერამდე ინომრება მისი ყველა გვერდი და ბოლო ფურცლის უკანა გვერდზე მთავარი ბუღალტრის (ან მისი რწმუნებულის) ხელმოწერით უკთდება წარწერა „*ამ დავთარში სულ დანომრილია ... გვერდი*“.

საანგარიშგებო წლის ბოლოს, დასკვნითი ბალანსის შედგენის შემდეგ, აღრიცხვის რეგისტრები იხურება საბოლოო ნაშთების გამოყვანით.

ახალი სამეურნეო წლისათვის გახსნილ რეგისტრებში, შესაბამის სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში, პირველად გადმოტანილი უნდა იქნეს ნაშთები გასული წლის დასკვნითი ბალანსიდან. ნაშთი წლის დასაწყისისათვის იწერება მისთვის განკუთვნილ პირველ სტრიქონზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში ჩაწერა წარმოებს როგორც ხელით, ისე მანქანების მეშვეობით. ხელით ჩაწერის დროს ჩაწერა ხდება მეღნიშნით ან ბურთულიანი კალმით. ქიმიური ფანქრით ჩაწერა დასაშვებია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ გვინდა ჩანაწერის რამდენიმე ცალის მიღება.

ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრების წარმოების წესი განისაზღვრება საწარმოს (ორგანიზაცია) მთავარი ბუღალტრის მიერ. ამიტომ მთავარი ბუღალტერი ადგენს თითოეული მუშაკის სამოსამსახურო მოვალეობას, რათა თითოეულმა მუშაკმა იცოდეს თავისი მოვალეობა და პასუხისმგებელი იყოს მის შესრულებაზე.

11.3. სააღრიცხვო ჩანაწერებში შეცდომების გასწორება

სააღრიცხვო ჩანაწერები უნდა კეთდებოდეს სუფთად. დაუშვებელია ტექსტსა და ციფრებში წაშლა, ამოფხეკა, სტრიქონების გამოტოვება ან მათ შორის ჩაწერა. რეკომენდებულია შეცდომების გასწორების შემდეგი წესები:

1. დოკუმენტში (გარდა სალაროსი და ბანკისა) დაშვებული შეცდომა, ტექსტში იქნება ის თუ თანხაში, *უნდა წაიშალოს ერთი ბაზის გადასმით ისე, რომ ჩანდეს წაშლილი, ხოლო მის ზევით დაიწეროს ნამდვილი ტექსტი, ან ციფრი.*

ასეთი წესით ასწორებენ შეცდომებს რეგისტრებში ჟურნალ-ორდერული ფორმით აღრიცხვის დროს — ჯამების გამოყვანამდე, და მემორიალ-ორდერული ფორმით აღრიცხვის დროს — ბუღალტრული ბალანსის წარდგენამდე (თუ შეცდომების გასწორება არ იწვევს მემორიალური ორდერების შეცვლას).

შეცდომების გასწორება დადასტურებული უნდა იქნეს წერილობითი დათქმით და შეცდომის გამსწორებელი პირის ხელმოწერით.

შეცდომის გასწორების ამ წესს კორექტორულ წესს უწოდებენ.

2. ჟურნალ-ორდერული ფორმის დროს, აღრიცხვის რეგისტრებში ჯამების გამოყვანის შემდეგ აღმოჩენილი შეცდომა, რომელიც ჭერ შეტანილი არ არის მთავარ დავთარში, სწორდება *ჯამების მომდევნო თავისუფალ სტრიქონზე ან სვეტში — სპეციალურად შედგენილი ცნობის საფუძველზე*. დავთარში ჯამების გადატანის შემდეგ დაუშვებელია ყოველგვარი შესწორება. საკურო შესწორება ბრუნვებში ფორმდება აგრეთვე სპეციალურად შედგენილი ბუღალტრული ცნობის საფუძველზე, რომლის მონაცემები მთავარ დავთარში შეაქვთ განცალკევებით. ზემოაღნიშნული ყველა ცნობა თან დაერთვის აღრიცხვის შესაბამის რეგისტრებს. შეცდომის ასეთი წესით გასწორებას დამატებითი ჩაწერის წესს უწოდებენ.

1. კორექტივი ლათინური ლიტყვაა და ნიშნავს გასწორებას.

3. აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმის რჩოს, მემორიალურ ორდერში დაშვებული შეცდომით გამოწვეული არასწორი მონაცემები აღრიცხვის რეგისტრში უნდა გასწორდეს ბუღალტრული ბალანსის შედგენამდე. ასეთი შეცდომის გასწორება რეგისტრებში წარმოებს დამატებითი ბუღალტრული გატარების საფუძველზე. ასეთივე წესით სწორდება შეცდომები რეგისტრებში ბალანსის წარდგენის შემდეგაც (მიუხედავად იმისა, შეცდომა მემორიალურ ორდერში იყო დაშვებული თუ აღრიცხვის რეგისტრებში). შეცდომების გასწორებაზე დგება ცალკე მემორიალური ორდერი და რეგისტრებში რეგისტრირდება ჩვეულებრივი წესით.

დამატებითი ბუღალტრული გატარების მეშვეობით შეცდომის გასწორება სამი სხვადასხვა ხერხით ხდება. სამივე ხერხი სტორნოს¹ წესით არის ცნობილი. იგი ზუსტად შეესაბამება იმ შინაარსს, რომლის გამოსახატავადაც გამოიყენება ბუღალტრულ აღრიცხვაში. სტორნოს წესით შეცდომის გასწორება, მისი უშუალო შინაარსობრივი გაგებით, ნიშნავს შეცდომითი ბუღალტრული გატარების საწინააღმდეგო მუხლის შედგენას, რითაც შეცდომითი ბუღალტრული გატარება ბათილდება. გასწორების ეს წესი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა ოპერაციის თანხა ჩაწერილია სადებეტებელი ანგარიშის კრედიტსა და საკრედიტებელი ანგარიშის დებეტში.

მაგალითად: დავუშვათ, რომ ანგარიშსწორების ანგარიშიდან სალაროში მიღებული თანხა 1000 ლარი შეცდომით ჩაწერილია „სალაროს“ ანგარიშის კრედიტში (ნაცვლად დებეტისა) და „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ დებეტში (ნაცვლად კრედიტისა). ამ შეცდომის გასწორების მიზნით ადგენენ მის საწინააღმდეგო, საპირისპირო მუხლს (ე.ი. სწორ ბუღალტრულ გატარებას) დებეტი — „სალარო“ 1000 ლარი, კრედიტი — „ანგარიშსწორების ანგარიში“ 1000 ლარი. ამით შეცდომითი ჩანაწერი ბათილდება და შემდეგ ადგენენ ახალ, სწორ ბუღალტრულ გატარებას. ანგარიშებში ეს შემდეგნაირად გამოისახება.

1. სტორნო ლათინური სიტყვაა და ნიშნავს პირუკუმ, საწინააღმდეგოს.

სალარო		ანგარიშსწორების ანგარიში	
ნაშთი-100	1)1000	ნაშთი-50000	2)1000
2)1000		1)1000	3)1000
3)1000			
ბრ. 2000	1000	ბრ. 1000	2000

ასეთი წესით შეცდომების გასწორების დროს ხელოვნურად იზრდება ბრუნვები. ჩვენი ოპერაციის მიხედვით ორივე ანგარიშში (სალაროს ანგარიშის დებეტში და ანგარიშსწორების ანგარიშის კრედიტში) უნდა იყოს მხოლოდ თითო ჩანაწერი (მეორე, ან მესამე ოპერაციის თანხა). ფაქტობრივად კი თითო ანგარიშში ერთი და იგივე თანხა სამჯერ ჩაიწერა, რითაც ხელოვნურად 1000-ით გაიზარდა თითოეული ანგარიშის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები. ამ გარემოების გამო შეცდომების გასწორების ეს წესი ნაკლებად გამოიყენება.

შეცდომების გასწორებისათვის ფართოდ გამოიყენება სტორნოს ორი ხერხი — წითელი და შავი სტორნო.¹

წითელი სტორნო ზემოაღნიშნული (ე.ი. საწინააღმდეგო გატარების) სანაცვლო ხერხია. წითლად ჩაწერილი თანხა ნიშნავს გამოსაკლებ თანხას, შეცდომით ჩაწერილი თანხის წითლით ჩაწერა იმავე ანგარიშების იმავე მხარეს, აბათილებს შეცდომით ჩანაწერს, ხოლო შემდეგ ატარებენ სწორ ბუღალტრულ მუხლს. ამით ანგარიშების ბრუნვები არ იცვლება.

ზემოაღნიშნული მაგალითის მიხედვით წითელი სტორნოს ხერხით გასწორება შემდეგ სახეს მიიღებს:²

1. შეცდომების გასწორების ეს წესი ცნობილია მე-15-ე საუკუნიდან. მისი ავტორია იტალიელი მეცნიერი ლუკა პაჩიოლი.

2. წითლად ჩაწერის მაგიერ თანხა ჩასმულია ჩარჩოში.

სალარო		ანგარიშსწორების ანგარიში	
ნაშთი -100		ნაშთი-50000	
3)1000	1)1000	1)10000	3)1000
	2)1000	2)1000	
ბრ. 1000		ბრ. —	1000

როგორც ვხედავთ, „სალაროს“ ანგარიშის კრედიტსა და „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ დებეტში ხელოვნურად გადიდებული ბრუნვები აღარ გვაქვს, რადგან მეორე ოპერაციის თანხა აკლდება პირველი ოპერაციის თანხას, რჩება მხოლოდ სწორი გატარების თანხები. ამგვარად, წითელი სტორნო გამოკლების გზით ასწორებს შეცდომას. ასეთი წესით სწორდება ისეთი შეცდომა, რომელიც ზედმეტი თანხითაა ჩაწერილი მაკორესპონდებელ ანგარიშებში.

შავი სტორნო (ჩვეულებრივი მელნით ჩაწერილი თანხა) წითელი სტორნოს საწინააღმდეგო მოქმედების გამოშსახველია. შავად ჩასაწერი თანხაც იწერება ანგარიშების ორივე მხარეს, სადაც შეცდომით ჩანაწერებია და ნიშნავს მიმატებას. ამით შეცდომა (ნაკლებობა) სწორდება და ფაქტობრივი ბრუნვები არ იცვლება.

თუ მივიღებთ მხედველობაში, რომ ანგარიშსწორების ანგარიშიდან სალაროში მიღებულია 1100 ლარი, ხოლო მაკორესპონდებელ ანგარიშებში კი გატარებულია 1000 ლარი, ამ წესით შესწორება ანგარიშებში შემდეგნაირად გამოისახება:

სალარო		ანგარიშსწორების ანგარიში	
ნაშთი -100		ნაშთი -50000	
1)1000		1)1000	
2)100		2)100	
ბრ. 1100	—	ბრ. —	1100

როგორც ჩანს, ნაკლები (მაგრამ სწორი კორესპონდენციით) ჩაწერილ თანხას (1000 ლარი) იგივე გატარებით მიემატა ჩვეულებრივი მელნით ჩაწერილი ნაკლები თანხა (100ლარი) და ამით შეცდომა გასწორდა. ბრუნვები იმდენია, რამდენიც ფაქტობრივად უნდა იყოს. ამრიგად, *შავი სტორნო მიმატების გზით ასწორებს შეცდომას*. ასეთი ხერხით ის შეცდომა სწორდება, რომელიც ნაკლები თანხით იყო ჩაწერილი მაკორესპონდენტულ ანგარიშებში.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცნობილია აგრეთვე არასწორად გატარებული თანხის ანგარიშიდან ანგარიშზე გადატანის ხერხი. ამ ხერხით გასწორებას მიმართავენ იმ შემთხვევაში, როცა ოპერაციის თანხა არადანიშნულების მიხედვით არის ჩაწერილი. ე.ი. დარღვეულია ანგარიშთა კორესპონდენცია. ასე, მაგალითად: დავუშვათ, რომ ანგარიშვალდებულ პირს ჩამოვაწერეთ საკანცელარიო ნივთების შეძენაზე დახარჯული თანხა 30 ლარი და გაწეული ხარჯი შეცდომით ჩაწერეთ „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების“ ანგარიშის დებეტში (ნაცვლად „სამმართველო ხარჯების“ ანგარიშის დებეტისა). ამ შემთხვევაში 30 ლარი „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების“ ანგარიშის დებეტიდან უნდა გადავიტანოთ „სამმართველო ხარჯების“ ანგარიშის დებეტში (დებეტი — „სამმართველოს ხარჯების“ ანგარიში, კრედიტი — „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების“ ანგარიში). ასეთი შეცდომის გასწორება ანგარიშებში შემდეგნაირად გამოისახება:

მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები		კ	ლ	სამმართველო ხარჯები	კ	ლ	ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან
ნაშთი	—			ნაშთი	—		ნაშთი
1)30	2)30			2)30	—		—
							1)30

როგორც ანგარიშებში ჩანაწერებიდან ჩანს, შეცდომით გატარებული ოპერაციის თანხა „მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების“ ანგარიშიდან გადავიდა დანიშნულების მიხედვით — „სამმართველო ხარჯების“ ანგარიშში, რითაც შეცდომა გასწორდა.

11.4. ცნება ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმების შესახებ. ბუღალტრული აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმა

ბუღალტრული აღრიცხვის (ანგარიშსწორების) ფორმა არის გამოსაყენებელი სააღრიცხვო რეგისტრების ერთობლიობა და მათში სააღრიცხვო ჩანაწერთა თანმიმდევრობა და წესები ერთიანობაში. იგი გულისხმობს სააღრიცხვო რეგისტრების არა მხოლოდ რაოდენობას, არამედ მათ აღნაგობას და კავშირურთიერთობას, აგრეთვე სააღრიცხვო რეგისტრაციის თანმიმდევრობას და ხერხებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის ესა თუ ის ფორმა ყალიბდება და განისაზღვრება აღრიცხვის პროცესის განხორციელებისათვის საჭირო გარკვეული ხერხებისა და საშუალებების გამოყენებით. აღრიცხვის კონკრეტული ფორმის განმსაზღვრელი ძირითადი ელემენტებია:

1. გამოსაყენებელი რეგისტრების რაოდენობა და აგებულება
2. რეგისტრებში ჩაწერის ხერხი და თანმიმდევრობა
3. რეგისტრებს შორის კავშირურთიერთობა აღრიცხვის პროცესში და მათში ჩანაწერების შედარება.

ამ ელემენტთა ერთობლიობა, ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირში, ქმნის აღრიცხვის განსაზღვრულ ფორმას.

აღრიცხვის განვითარების ხარნგრძლივი დროის განმავლობაში ჩამოყალიბდა და განვითარდა აღრიცხვის მრავალი ფორმა. აღრიცხვის განვითარების ისტორია ცხადყოფს, რომ აღრიცხვის თავდაპირველ ფორმას წარმოადგენდა დავთრული ფორმა, რომლის გამოყენების ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში წარმოიშვა და განვითარდა მისი ნაირსახეობა (უფრო ვრცლად იხ. 2.3).

თანამედროვე პირობებში ბუღალტრული აღრიცხვის სამუშაოთა ხელით შესრულებისას გამოიყენება მემორიალ-ორდერული (ჰადრაკულ-ბარათული), ჟურნალ-მთავრული და ჟურნალ-ორდერული ფორმები. გარდა ამისა გამოიყენება ტაბელურ-ავტომატიზებული ფორმები (აღრიცხვის ავტომატიზაციის პირობებში).

ბუღალტრული აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმა უმთავრესად გამოიყენება სააღრიცხვო სამუშაოთა ხელით შესრულების პირობებში. იგი ყველაზე მეტ ხანს (1926—28 წლიდან) ემსახურება სააღრიცხვო პროცესს, რის გამო მისი არსებობის პერიოდში ჩამოყალიბდა და მოქმედებაში შევიდა რამდენიმე სახესხვაობა.¹

მემორიალ-ორდერული ფორმით აღრიცხვის დედააზრი იმაში კვდგომარეობს, რომ ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ერთგვაროვანი დოკუმენტების განზოგადება ხდება მაგროვებელ უწყისებში, რომელთა ჯამები ფორმდება მემორიალური ორდერებით (ტიპიური ფორმა №274 ა). ცალკეულ შემთხვევაში, თუ პირველადი დოკუმენტები ცოტაა, გაფორმება ხდება მაგროვებელ უწყისებში წინასწარი თავმოყრა-დაჯგუფების გარეშეც.

პირველადი დოკუმენტებიდან მემორიალურ ორდერში გადადის:

1. ჩანაწერის საფუძველი (დოკუმენტის დასახელება ან შინაარსი),
2. სადებეტებელი ანგარიშის შიფრი და ბარათის (ან გვერდის) ნომერი,
3. საკრედიტებელი ანგარიშის შიფრი და ბარათის (ან გვერდის) ნომერი,
4. ოპერაციის თანხა (იხ. გვ. 384).

ყოველ მემორიალურ ორდერს დაესმის მორიგი ნომერი. ყოველ თვეს მემორიალური ორდერები ინომრება თავიდან.

მემორიალური ორდერით ბუღალტრულად გაფორმებული სამეურნეო ოპერაციების სინამდვილის დასადასტურებლად ყველა გასამართლებელი პირველადი დოკუმენტი ემაგრება მემორიალურ

¹.აღრიცხვის ისტორიაში ცნობილია შემდეგი ფორმები: ძველი იტალიური ანუ ვენეციური (1494წ.), ფრანგული (1685წ.), ახალი იტალიური (1688წ.), გერმანული (1774წ.), „ამერიკული“ (წარმოიშვა საფრანგეთში — 1802წ.), რუსული (1870წ.), ლოგისმოგრაფია (1873წ.), კადრაკული (1889წ.), ინტერგრალებული (1914წ.), მემორიალ-ორდერული (1955წ.), ეურნალ-ორდერული (1952წ.), ტაბელურ-პერფორირებული (1955წ.), ტაბულურ-ავტომატიზებული (იგივე ელექტრონული, ავტომატიზებული) ანუ ტაბულურ-პერფორირებული განვითარებული ფორმა (ეგმ-ის გამოყენებით).

ორდერს. ამასთან, მემორიალურ ორდერში უჩვენებენ თანხმლები დოკუმენტების ფურცლების რაოდენობას და თითოეულ დოკუმენტზე აკეთებენ სპეციალურ აღნიშვნას (შტამპით ან ხელით) — აწერენ მემორიალის ნომერს და თარიღს, რათა დაზღვეული ვიყოთ ამ ოპერაციების ხელახალი; შეცდომითი რეგისტრაციისაგან.

მემორიალური ორდერი №4 1998 წლის მარტის თვის

საფუძველი (დოკუმენტის დასახლება ან ჩანაწერის შინაარსი)	დებეტი ანგარიში	ბარათის (გვერდის) ნომერი	კრედიტი ანგარიში	ბარათის (გვერდის) ნომერი	თანხა (ლარი)	
მიეცა ხელფასი	70		50		2874	70
მიეცა საქვეანგარიშოდ	71		50		35	—
შეძენილია საკანცელარიო ნივთები	26		50		21	80
მიღებულია ბანკიდან	50		51		150	—
სულ	—	—	—	—	3081	50

№4 მემორიალური ორდერი
31 მარტი, 1998 წელი

მთავარი ბუღალტერი ე. კაპანაძე
დანართი „————“ ფურცელი

აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმის დროს გამოიყენება როგორც დავთრები, ისე ბარათები, ხოლო ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს როგორც ქრონოლოგიურად (სარეგისტრაციო ყურნალში), ისე სისტემურად (მთავარ დავთარში). ანალიზური აღრიცხვა უმთავრესად ხდება ბარათებში და წარმოებს სინთეზური აღრიცხვის პარალელურად (მისგან განცალკევებით).

აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმა აგებულია სააღრიცხვო ჩანაწერების ჰადრაკულ პრინციპზე, რის გამო საკონტროლო-ჰადრაკულ ფორმასაც უწოდებენ. მთავარ დავთარში (საკონტროლო უწყისში) ყოველ სინთეზურ ანგარიშს ეთმობა ერთი გაშლილი ფურცელი, რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება: მარცხენა და მარჯვენა. მარცხენა ნაწილში ჩაწერილი ყველა თანხა

ეკუთვნის მოცემული ანგარიშის დებეტს და მაკორესპონდენტელი ანგარიშის კრედიტს, ხოლო მარჯვენა ნაწილში ჩაწერილი ყოველი თანხა — მოცემული ანგარიშის კრედიტსა და მაკორესპონდენტელი ანგარიშის დებეტს. მთავარ დავთარში გახსნილ ყოველ სინთეზურ ანგარიშში სტამბური წესით ჩაწერილია მასთან კორესპონდენციაში მყოფი ანგარიშების შიფრები და სახელწოდებანი (მთავარ დავთარში №20 ანგარიშის — „ძირითადი წარმოება“ — მიხედვით ჩანაწერი იხილეთ მომდევნო გვერდზე). მთავარ დავთარში ჩანაწერებიდან თვის ბოლოს ადგენენ სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისს და ნაშთების ბალანსს. ასევე, თვის ბოლოს, თითოეული სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური აგარიშების მიხედვით ადგენენ ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისებს და გამოჰყავთ სარეგისტრაციო ჟურნალის თვიური ჯამები.

საალრიცხვო ჩანაწერებისათვის დამახასიათებელია შემდეგი ტოლობა:

1. სარეგისტრაციო ჟურნალის ბრუნვის ჯამი მთავარი დავთრის ყველა ანგარიშის სადებეტო ბრუნვის ჯამის ტოლია;
2. სარეგისტრაციო ჟურნალის ბრუნვის ჯამი მთავარი დავთრის ყველა საკრედიტო ბრუნვის ჯამის ტოლია;
3. თითოეული სინთეზური ანგარიშის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები ეტოლება შესაბამისი ანალიზური ანგარიშების სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვების ჯამებს.

ეს გარემოება შესაძლებლობას გვაძლევს კონტროლი გავუწიოთ ჩანაწერების სისწორეს, ერთი მხრივ — ქრონოლოგიური და სისტემური ჩანაწერების ჯამების ურთიერთშედარებით და მეორე მხრივ — სინთეზურ და ანალიზურ ანგარიშებში ჩანაწერების ჯამების ურთიერთშედარებით, რაც საალრიცხვო ჩანაწერების მთლიანობის, სისრულის და სისწორის გამოვლინების ნიშანდობლივ საშუალებას წარმოადგენს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმისათვის დამახასიათებელია შემდეგი ნიშან-თვისებანი:

მთავარი დავთარი (საკონტროლო უწყისი)
ანგარიში №20 — „ძირითადი წარმოება“

დებეტი

კრედიტი

თარიღი	მემბრის №	კრედიტი ანგარიშების					ჩაბი	თარიღი	მემბრის №	დებეტი ანგარიშებისა			ჩაბი
		№ 10	№ 12	№ 23	№ 69	№ 70				№	№	№	
15/IV	21	2150					9/IV	12	№ 40	№ 11			
16/IV	24	1210					11/IV	16		1940			
26/IV	31		400	720			24/IV	19		2780			
28/IV	37												
29/IV	41				99								
31/IV	57												
8610	სულ		3360	400	720	99	6779			3890	4720		

შენიშვნა. თუ ანგარიშს გააჩნია დაწუებული ნაშთი, ანგარიშის სახელოდების ქვეშ ნაჩვენები უნდა იქნეს თანხა, წელი და რიცხვი (მგალითად, ნაშთი 1998 წლის 1 იანვრისთვის 1317 ლარი).

1. პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე დგება მემორიალური ორდერები;
2. მემორიალური ორდერების თანხები რეგისტრირდება სარეგისტრაციო ჟურნალში;
3. მემორიალური ორდერების თანხები მთავარ დავთარში გახსნილ პირველი რიგის ანგარიშებში იწერება ჰადრაკული პრინციპის საფუძველზე;
4. მემორიალური ორდერის თანხები ტარდება ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში (ბარათებში ან დავთრებში);
5. ყოველი სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშებიდან თვის ბოლოს დგება ბრუნვათა უწყისები;
6. ყველა მთავარი ანგარიშის მიხედვით თვის ბოლოს დგება ბრუნვათა ბალანსი;
7. მთავარი ანგარიშების მიხედვით შედგენილი ბრუნვათა ბალანსი ნაშთებიდან თვის ბოლოს დგება ნაშთების ბალანსი.

მემორიალ-ორდერული ფორმის მიხედვით აღრიცხვა

სქემატურად შემდგენილად შეიძლება წარმოვიდგინოთ (იხ.

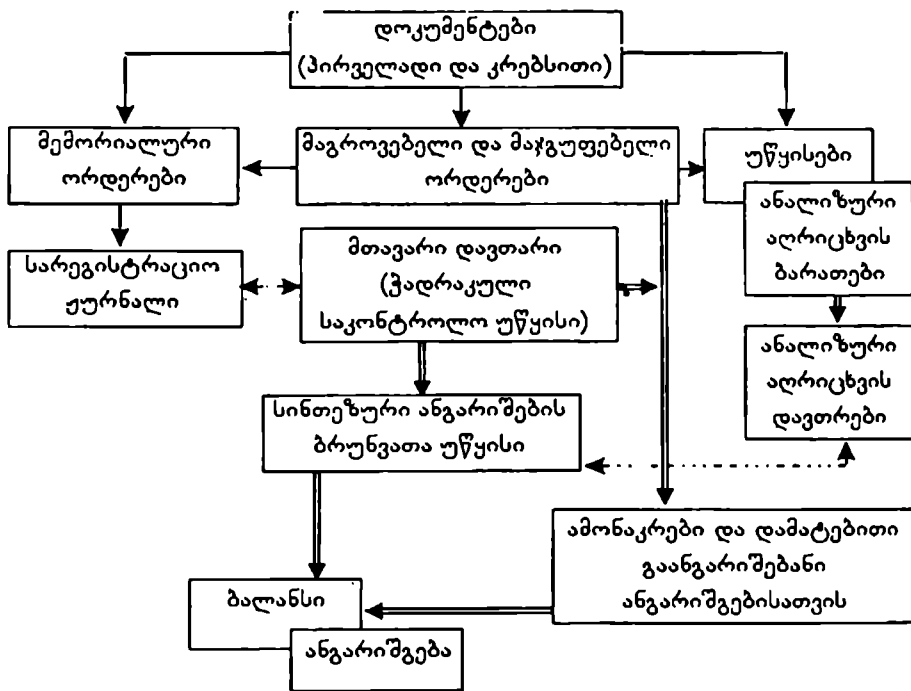
სქემა №9).

აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმის დადებით მხარეს წარმოადგენს ის, რომ სააღრიცხვო საქმიანობის ყველა რგოლში თანმიმდევრულად ხდება სააღრიცხვო პროცესის ასახვა; სააღრიცხვო რეგისტრაციის ტექნიკა მარტივი და ხელმისაწვდომია აღრიცხვის დარგის მუშაკებისათვის, რაც შესაძლებლობას იძლევა თანაბრად გავანაწილოთ სააღრიცხვო სამუშაოები აღრიცხვის მუშაკთა შორის და სხვა.

აღნიშნულთან ერთად აღრიცხვის ამ ფორმას გააჩნია არსებითი ხასიათის ნაკლიც, რაც უმთავრესად იმაში გამოიხატება, რომ პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტებსა და სინთეზურ და ანალიზურ აღრიცხვას შორის მოქცეულია მემორიალური ორდერების შედგენის დამატებითი და დიდი მოცულობის სამუშაო, რომლის შესრულება იწვევს დროის, შრომისა და ფულად-მატერიალური რესურსების დამატებით ხარჯებს. მსხვილ საწარმოებში ყოველთვიურად დგება ასობით და ზოგჯერ უფრო მეტი მე-

მორიალური ორდერი, რომელთა რეგისტრაცია სარეგისტრაციო უკრნალსა და სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში იწვევს უამრავი ჩანაწერის გაკეთებას, რაც დიდ დროსა და ხარჯებს საჭიროებს. ბოლოს, სააღრიცხვო სამუშაოების მნიშვნელოვანი ნაწილი სრულდება თვის ბოლოს, რაც ხელს უშლის ანგარიშგებათა დროულად და ხარისხიანად შედგენა.

აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმის სქემა



სქემა №9

პირობითი აღნიშვნები

- ← მიმდინარე აღრიცხვის ჩანაწერები
- ← ჩანაწერების შედარება
- ← ანგარიშგებათა შედგენა

11.5. ბუღალტრული აღრიცხვის ეურნალ-მთავრული ფორმა

აღრიცხვის ეს ფორმა მემორიალ-ორდერული ფორმის ნაირსახეობას წარმოადგენს. ესეც სააღრიცხვო პროცესის ხელით შესრულების დროს გამოიყენება. სინთეზური აღრიცხვა წარმოებს ეურნალ-მთავარში, როლო ანალიზური — უმეტესად დამხმარე დავთრებში.

ეურნალ-მთავარში ერთად არის შეთანწყობილი ქრონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვა, რის გამოც ეს რეისტრი ორი ნაწილისაგან შედგება:

ქრონოლოგიური აღრიცხვის ეურნალი (რეგისტრის მარცხენა ნაწილი), რომელშიც ყოველი სამეურნეო ოპერაცია (ან ერთგვაროვანი ჯგუფი) რეგისტრირდება რიგითი ნომრის, თარიღის და ბრუნვის თანხით — ქრონოლოგიური წესით.

მთავარი ანგარიშების დავთარი (რეგისტრის მარჯვენა ნაწილი), რომელშიც წარმოებს სამეურნეო ოპერაციების ორადი ასახვა სინთეზურ ანგარიშებში. ყოველ ანგარიშს, მისი მხარეების შესაბამისად, გააჩნია ორი ვერტიკალური სვეტი — დებეტის და კრედიტის.

ეურნალ-მთავარში თავდაპირველად იწერება დაწყებითი ნაშთები საანგარიშგებო წლის 1 იანვრისათვის. ნაშთები გადმოაქვთ დაწყებითი ბალანსიდან. რეგისტრის პირველ სტრიქონზე სვეტში — „ბრუნვის თანხა“ — იწერება ბალანსის თანხა, ხოლო მის ჰორიზონტალურ გაგრძელებაზე — შესაბამისი სადებეტო და საკრედიტო ნაშთები.

აღრიცხვის ამ ფორმის დროს სააღრიცხვო პროცესის ასახვა შემდეგნაირად ხდება: ერთი ან ერთგვაროვანი ჯგუფის პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე დგება მემორიალური ორდერი (საჭირო შემთხვევაში პირველად დოკუმენტებში მოცემული სამეურნეო ოპერაციების ერთგვაროვნების მიხედვით დაჯგუფებისათვის აღგენენ ნაკრებს, რომელიც ფორმდება მემორიალური ორდერით). მემორი-

ალური ორდერის თანხები პირველად რეგისტრირდება ჟურნალ-მთავარში (ქრონოლოგიურად და სისტემურად), ხოლო შემდეგ — დამხმარე დავთრებში ან ბარათებში (ანალიზურად). ყოველი სამეურნეო ოპერაციის (ან ერთგვაროვანი ჯგუფის ოპერაციების) თანხა ჟურნალ-მთავარში იწერება სამჯერ მაინც (თუ ოპერაცია მარტივია) -- ბრუნვის სვეტში, ერთი ანგარიშის დებეტში და მეორე ანგარიშის კრედიტში. თუ სამეურნეო ოპერაცია რთულია, ოპერაციის თანხა, ბრუნვის სვეტში ჩანაწერის პარალელურად, იწერება ერთი ანგარიშის დებეტსა და რამდენიმე ანგარიშის კრედიტში ან პირიქით.

თვის ბოლოს აჯამებენ როგორც ქრონოლოგიური, ისე სისტემური (სინთეზური ან ანალიზური) ჩანაწერების მონაცემთა ჯამებს, გამოჰყავთ სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების თვიური ბრუნვები და ნიშნები. თვიური მონაცემების საფუძველზე აღგენენ თითოეული სინთეზური ანგარიშის შემადგენელი ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისებს — დამხმარე დავთრებიდან ან ბარათებიდან, და მთავარი ანგარიშების სალდოების (ნაშთები) ბალანსს — მთავარი ანგარიშების დავთრიდან.¹

ჟურნალ-მთავარში (და შესაბამისად დამხმარე დავთრებსა დაბარათებში), თვიური ჩანაწერების დაჯამებისა და ნაშთების გამოყვანის შემდეგ, სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია იწყება თავიდან — პირველი ნომრიდან. ამასთან, დაწყებული თებერვლიდან, ნოემბრის ჩათვლით, თვიური ბრუნვების შემდეგ, მომდევნო კორიზონტალურ ხაზზე საზღვრავენ ჯამობრივ მონაცემებს — „სულ წლის დასაწყისიდან“ ასე, რომ თებერვლისთვის ბრუნვების გამოყვანის შემდეგ, მომდევნო კორიზონტალურ სვეტში იქნება იანვრისა და თებერვლის კრებსითი მაჩვენებლები, ხოლო შემდეგ — სამი თვის კრებსითი მაჩვენებლები (ე.ი. კვარტალური ბრუნვები)² და ა.შ.

1. სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისი არ დგება, ვინაიდან ჟურნალ-მთავარში ჩანაწერები თავისთავად იძლევა ბრუნვების სისწორის შემოწმების საშუალებას (ბრუნვის, დებეტისა და კრედიტის ჯამები ტოლი უნდა იყოს).

2. კვარტლის ბოლო თვის მონაცემები ცალკე არ ისაზღვრება, უერთდება კვარტლის მონაცემებს.

წლის ბოლოსათვის, ნოემბრის თვის ჩამობრივი მონაცემების შემდეგ მიღებული თერთმეტი თვის კრებისით მონაცემებს ემატება დეკემბრის თვის მონაცემები და მიიღება წლიური დასკვნითი მაჩვენებლები.

9.3 პარაგრაფში მოცემული ბალანსის საწყისი ნაშთები და ოპერაციების თანხები უქრნალ მთავარში შემდეგნაირად აისახება (იხ. გვ. 392).

როგორც უქრნალ-მთავრიდან ჩანს, დაწყებითი ბალანსის თანხა შეადგენს 23000 ლარს, იანვრის თვის ბრუნვა კი—5500ლარია. ბრუნვის თანხის ტოლია როგორც დებეტების ბრუნვების, ისე კრედიტების ბრუნვების ჯამი $(2000 + 1000 + 2000 + 500) = (2000 + 2000 + 500 + 1000)$.

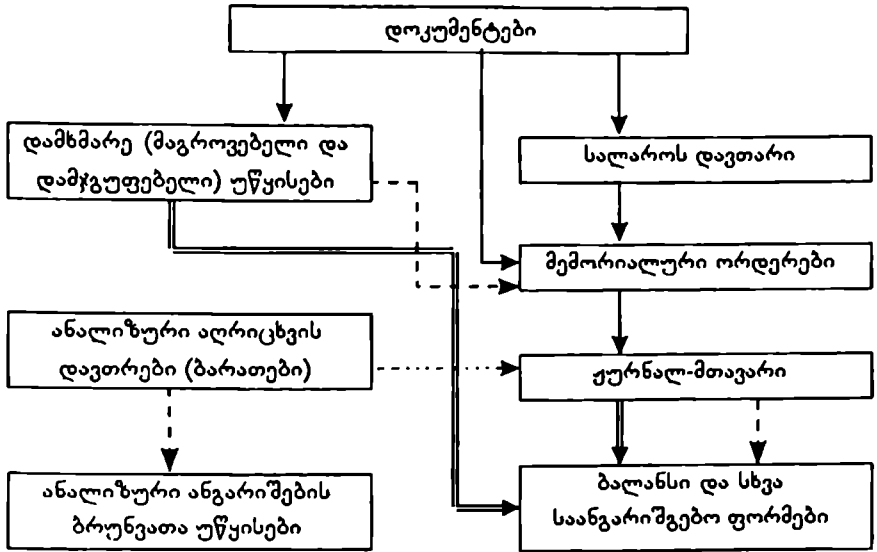
უქრნალ-მთავრული ფორმა საგრძნობლად ემსგავსება მემორიალ-ორდერულ ფორმას, მაგრამ მას აქვს მნიშვნელოვნად განსხვავებული ნიშან-თვისებებიც. ეს უმთავრესად იმაში მდგომარეობს, რომ სარეგისტრაციო უქრნალი არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ რეგისტრს (შეთანწყობილია მთავარი ანგარიშების დავთართან). ასევე, აუცილებელი არ არის მთავარი ანგარიშების მიხედვით ბრუნვათა უწყისის (ბრუნვათა ბალანსის) შედგენა და სხვა.

უქრნალ-მთავრულ ფორმასაც გააჩნია როგორც დადებითი მხარეები, ისე ნაკლი. მისი მთავარი დადებითი მხარე ისაა, რომ ერთ რეგისტრშია მოქცეული ქლონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვა, რომელიც შესაძლებლობას იძლევა იქვე გავაკონტროლოთ ჩანაწერების სისრულე და სისწორე, მნიშვნელოვნად გაადვილებულია მთავარი ანგარიშების მიხედვით ნაშთების ბალანსის შედგენა, ვინაიდან გამოყვანილი და შემოწმებულია ჩამობრივი მონაცემები როგორც თვეების მიხედვით, ისე „სულ წლის დასაწყისიდან“ ეს გარემოება განაპირობებს აგრეთვე თვიური, კვარტალური და წლიური ბალანსების თავისდროულად შედგენას, გამორიცხულია მთავარი ანგარიშების მიხედვით ბრუნვათა უწყისის შედგენის საჭიროება. (უქრნალ-მთავრული ფორმით აღრიცხვის სქემა მოცემულია №10 სქემაზე).

ქუროანდ — შთავარს

№	გსაშვილი	საბსურს	საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა რეფინა	პროდუქტი	№					საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა	
					1	2	3	4	5	6	7		
№601		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა	10000										
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა		4000								2000	
№610		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა		2000									
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა			2000								
№620		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა	6000										
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა			1000								
№651		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა				2000	2000						
№660		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა										700	
№662		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											1000
№685		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											14500
№690		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											4800
№680		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											
		საბინდისეპე რეფინაშვილი რეფინა											2000

აღრიცხვის ურანლ-მთავრული ფორმის სქემა



სქემა №10

პირობითი აღნიშვნები

- ყოველდღიური ჩაწერა —————>
- ყოველთვიური ჩაწერა - - - - ->
- ჩანაწერების კონტროლი>
- ანგარიშგების შედეგები <==>

აღრიცხვის ამ ფორმის მთავარი ნაკლი იმაში მდგომარეობს, რომ გაძნელებულია მაკორესპონდენტული ანგარიშების მონახვა: თვით დავთარი ისეა შედგენილი, რომ ყოველ სრულ ფორმას (ქრონოლოგიური ურანლისა და სისტემური აღრიცხვის დავთრის ერთნაირობა) ჩართული აქვს 8 ფურცელი, რომლებშიც უნდა ვეძებოთ მაკორესპონდენტული ანგარიშები. მითუმეტეს, რომ რაც უფრო ბოლოშია ანგარიშის შიფრი, იმდენად მეტი ფურცლების გადაფურცვლაა საჭირო. დავთარს რომ ანგარიშების სარჩევი ჰქონ-

ნდეს დართული ანგარიშების მონახვა მაინც საკმაო დროს შოიოთხოვს; ანალიზური აღრიცხვის ცალკე დავთრებში წარმოებაც თავისთავად აძნელებს ოპერაციების რეგისტრაციას. ასეთ პირობებში უამრავი ჩანაწერების გაკეთება (რასაც აღრიცხვის ეს ფორმა აუცილებლად საჭიროებს) წარმოშობს შეცდომების დაშვებას და ამცირებს მათი მონახვის შესაძლებლობას. გარდა ამისა, უშედეგოდ იხარჯება დიდი რაოდენობის ქალაქი, ვინაიდან ოპერაციების თანხები შედარებით უმნიშვნელო აღვილს იკავებს; დავთრების გამოყენება გამოიწვევს მანქანური დამუშავების შესაძლებლობას, ხოლო ყოველივე ზემოაღნიშნული იწვევს დროის, გონებრივი შრომის და ფულად-მატერიალური სახსრების უნაყოფოდ ხარჯვას, რის გამო იგი იცვლება უფრო სრულყოფილი (ჟურნალ-ორდერული) ფორმით.

11.6. ბუღალტრული აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმა

მემორიალ-ორდერულ და ჟურნალ-მთავრულ ფორმებთან ერთად, ჟურნალ-ორდერული ფორმაც ხელით შრომის პირობებში გამოიყენება, მაგრამ მას აღნიშნულ ფორმებთან შედარებით მრავალი უპირატესობა გააჩნია. იგი პირველად მოქმედებაში შევიდა 1952 წლიდან ელექტროსადგურებსა და საერთოდ ელექტროტექნიკურ მრეწველობაში. განვილი პერიოდში ამ ფორმის სრულყოფა-გაუმჯობესებით შეიქმნა და პრაქტიკაში დაინერგა მისი რამდენიმე ვარიანტი. ეროვნული მეურნეობის ამა თუ იმ დარგის თავისებურებათა გათვალისწინებით ეს ფორმა კვლავ იხვეწება და უმჯობესდება.

აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმის დროსაც ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში სამეურნეო ოპერაციების ჩაწერის საფუძველს წარმოადგენს პირველადი დოკუმენტები. ამასთან, ამ ფორმისათვის დამახასიათებელ მთავარ ნიშან-თვისებას წარმოადგენს სამეურნეო ოპერაციების ასახვა თვითურ მავროვებელ ჟურნალ-ორდერებსა და დამხმარე უწყისებში.

სააღრიცხვო პროცესი უზრუნველყოფს და დამხმარე უწყისებებში აისახება პირველადი დოკუმენტების მიღების თანმიმდევრობის მიხედვით, ოპერაციების ჩატარებისა და დოკუმენტების გაფორმების შესაბამისად. *ოპერაციების რეგისტრირება ხდება მემორიალურ ორდერების შედგენის გარეშე.* თვის განმავლობაში ერთგვაროვანი ოპერაციების ამსახველი დოკუმენტების დიდი რაოდენობით მიღების დროს დოკუმენტების მონაცემების წინასწარი თავმოყრა-დაჯგუფება ხდება დამხმარე უწყისებებში.

ამრიგად, აღრიცხვის უზრუნველყოფილი ფორმის დროს, *სამეურნეო ოპერაციების ქრონოლოგიური და სისტემური ჩაწერა ხორციელდება როგორც ერთიანი სამუშაო პროცესი, რაც გამორიცხავს ქრონოლოგიური აღრიცხვისათვის ცალკე უზრუნველყოფის წარმოების და მემორიალური ორდერების შედგენის საჭიროებას.* სწორედ ამიტომ ეწოდება მას „უზრუნველყოფილი“, რომ მან გააერთიანა როგორც უზრუნველყოფილი, ისე ორდერული აღრიცხვა. ასევე, ჩანაწერების ერთიან სისტემად შეთანწყობის განხორციელებამ (სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ერთმანეთთან შერწყმამ) გამორიცხა დავთრებისა და ბარათების ცალკე გამოყენებისა და ბრუნვათა უწყისების შედგენის საჭიროება. ანალიზური აღრიცხვის ბარათები და დავთრები (და შესაბამისად ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები) შეიძლება შემოღებული იქნეს გამონაკლისის სახით — დიდი რაოდენობის პირადი ანგარიშების არსებობისას, ძირითადი საშუალებების ინვენტარული აღრიცხვისათვის და სხვა.

გარდა ძირითადი რეგისტრებისა (უზრუნველყოფილი, დამხმარე უწყისები), ზოგიერთი სააღრიცხვო მონაცემების განზოგადების ან დაჯგუფების მიზნით, გამოიყენება აგრეთვე დამხმარე რეგისტრები — სპეციალური დამუშავებითი ცხრილები (გაშიფვრის ფურცლები). დამხმარე რეგისტრებში დაჯგუფებულ-დაჯამებული მონაცემები გააქვთ თვითურ მატროვებულ და მატროვებულ უწყისებებში, ხოლო რეგისტრებში მონაცემთა დაჯამებისა და ურთიერთშედარების შემდეგ, თვითური ჯამები გადააქვთ შესაბამის უზრუნველყოფილებში, იქიდან კი მთავარ დავთარში.

აღრიცხვის რეგისტრებში ჩანაწერების სინამდვილე დასტურდება შედგენაზე პასუხისმგებელი პირების ხელმოწერით, ხოლო ჟურნალ-ორდერებსა და დამხმარე უწყისებს, როგორც ძირითად რეგისტრებს, ხელს აწერს აგრეთვე მთავარი ბუღალტერი ან მისი რწმუნებული პირი.

დამხმარე უწყისებში ჩაწერა ხდება საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობაზე ხელმძღვანელობისა და კონტროლისათვის, აგრეთვე კვარტალური და წლიური ანგარიშგებებისათვის მაჩვენებლების მისაღებად საჭირო დაჯგუფებით. მათში შეთანწყობილია სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა.

უწყისის ქვემდებარებაში მოცემულია დანახარჯების ანალიზური პოზიცია, ხოლო შემასმენელში — მაკორესპონდებელი სინთეზური ანგარიშები საკრედიტო ნაშთით. თვიური სადებეტო ბრუნვები ჰორიზონტალურად მოცემულია როგორც ანალიზური ანგარიშების მიხედვით, ისე სინთეზურად, ხოლო საკრედიტო ბრუნვები, თვითოეული მაკორესპონდებელი ანგარიშების მიხედვით, წარმოდგენილია სინთეზურად. ამ უწყისიდან შესაბამის ჟურნალ-ორდერში გადავა თვიურ ბრუნვათა ჯამები.

ამგვარად, ჟურნალ-ორდერებში თავს იყრის ყოველ თვეში შესრულებული ოპერაციები, რომელთა თვიური ჯამები წარმოადგენს თვიური მემორიალური ორდერების სანაცვლო ჩანაწერებს.

თვითოეული ჟურნალ-ორდერი გამოიყენება ერთ ან რამდენიმე ერთგვაროვან ანგარიშში ბუღალტრული ჩანაწერებისათვის. თუ ერთი ჟურნალ-ორდერი განკუთვნილია რამდენიმე ერთგვაროვანი სინთეზური ანგარიშისათვის, ასეთ ჟურნალ-ორდერს გააჩნია სპეციალური განყოფილებები თითოეულ ანგარიშში ოპერაციების ასახავად.

ჟურნალ-ორდერებსა და დამხმარე უწყისებში სამეურნეო ოპერაციების რეგისტრაცია ხდება საკრედიტო ნიშნის მიხედვით. ეს ნიშნავს, რომ სამეურნეო ოპერაციები იწერება იმ ანგარიშის კრედიტში, რომლის მიხედვითაც იხსნება ჟურნალ-ორდერი და მაკორესპონდებელი ანგარიშების დებეტში, რომელთა შიფრები და სახელწოდება წინასწარ არის ჩაწერილი სტამბური წესით შესაბამის ჟურნალ-ორდერში. გამონაკლისს წარმოადგენს სალაროს, ანგარიშ-

სწორების ანგარიშის და ბანკთან ანგარიშსწორების ოპერაციები, რომლებიც რეგისტრირდება როგორც დებეტთან, ისე კრედიტთან კორესპონდენციაში მყოფ ანგარიშებში. ეს განპირობებულია ფულადი საშუალებების მოძრაობაზე განსაკუთრებული კონტროლის საჭიროებითა და იმით, რომ სალაროსა და ბანკის საბუთების მონაცემები სხვადასხვა ჟურნალ-ორდერებში არ იქნას გაბნეული.

იმისათვის, რომ ნათელი და გასაგები გახდეს თუ როგორ აისახება ესა თუ ის სამეურნეო ოპერაცია ჟურნალ-ორდერებში, ყველა ოპერაციის დაჭრუფება ხდება არა თარიღების, არამედ სახეების მიხედვით: სალაროს ოპერაციები ჭრუფდება — ცალკე, ანგარიშსწორების ანგარიშის ოპერაციები — ცალკე, ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების ოპერაციები — ცალკე და ა.შ.

ამგვარად, მოცემული მთავარი ანგარიშის (ან ერთგვაროვანი ანგარიშების) საკრედიტო ბრუნვები თავს იყრის ერთ ჟურნალ-ორდერში, ხოლო სადებეტო ბრუნვები — იმ ჟურნალ-ორდერებში, რომლებშიც იხსნება სადებეტებელი ანგარიშები.

პირველად დოკუმენტებს, რომლებიდანაც ინდივიდუალური ან კრებსითი მონაცემები გადაიტანება ჟურნალ-ორდერებსა და დამხმარე უწყისებში, დაესმის რეგისტრისა და ჩანაწერის (ხაზის) ნომერი, ხოლო დოკუმენტებს, რომელთა ჯამობრივი მონაცემები გადაიტანება რეგისტრებში, ურნალ-ორდერის ნომერი დაესმის აკინძულ დოკუმენტებზე მიმაგრებულ ცალკე ფურცლებზე. ამით კონტროლდება სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვის სისწორე.

ჟურნალ-ორდერების ჯამობრივი მონაცემები თვის ბოლოს გადაიტანება მთავარ დავთარში. მთავარი დავთარი განკუთვნილია ინფორმაციის განზოგადების, ანგარიშებში ჩანაწერების სისწორის შემოწმებისა და საანგარიშგებო ბალანსის შესადგენად. ამის შესაძლებლობას იძლევა მასში თითოეული ანგარიშის მიხედვით ჩაწერილი დაწყებითი ნაშთები, მიმდინარე ბრუნვები და საბოლოო ნაშთები.

ჩანაწერების ჭადრაკული პრინციპი დამახასიათებელია როგორც სინთეზური, ისე ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრებში. შინაარსისა და ფორმის მიხედვით ყველა ჟურნალ-ორდერი შეიძლება დავყოთ სამ ძირითად ჯგუფებად;

პირველი — სალაროსა და ბანკის ოპერაციების აღრიცხვისათვის განკუთვნილი ჟურნალ-ორდერები. მის მაგალითად განვიხილოთ ჟურნალ-ორდერი №1 „სალაროს“ ანგარიშის კრედიტით.

ჟურნალ-ორდერი № 1
1998 წლის მაისის თვის სალაროს ანგარიშის
კრედიტი—ანგარიშების დებეტთან (ლარებში)

თარიღი	№10 მასა- ლები	№70 ანგარიშ- სწორება პერ- სონალთან შრო- მის ანაზღაურე- ბაზე	№71 ანგარიშ- სწორება ანგა- რიშვალდებულ პირებთან	და ა.შ.	ჯამი
1	2	3	4	5	6
1		2700	160		2990
2	200	800	500		1500
3		710			710
4		1000			1000
და ა.შ.	200	5210	660		6070

აღნიშნული ჟურნალ-ორდერი იწარმოება ყოველდღიურად სალაროს პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე. ზუსტად ასევე, №2 ჟურნალ-ორდერში აისახება ბანკის ოპერაციები ბანკიდან ამონაწერების საფუძველზე.

როგორც ჩანაწერებიდან ჩანს, ოპერაციების რეგისტრაცია ხდება თანმიმდევრულად, რაც განაპირობებს ბუღალტერიის აპარატის მუშაობის თანაბარზომიერებას.

ჩანაწერებიდან ისიც ნათლად ჩანს, რომ ამ ჟურნალ-ორდერებში და მათ დამხმარე უწყისებში (ისევე როგორც აღრიცხვის ამ ფორმის სხვა ჟურნალ-ორდერებსა და უწყისებში) ჩაწერა ხდება ჭადრაკული პრინციპით. ე.ი. ერთხელ ჩაწერილი თანხა ხვდება მაკორესპონდირებელი ანგარიშების დებეტებშიც და კრედიტებშიც.

საღაროს ოპერაციების ანალიზური აღრიცხვა (ისევე, როგორც აღრიცხვის სხვა ფორმების დროს) ხდება „საღაროს დავთარში“

მეორე — მიმწოდებელთან და მოიჯარებთან, ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორებათა ოპერაციების აღსარიცხავად განკუთვნილი უურნალ-ორდერები, სხვადასხვა დებეტორებთან და კრედიტორებთან აღსარიცხავად განკუთვნილი უწყისები და სხვა.

ამ რეგისტრში ჩაწერის წესი განვიხილოთ მიმწოდებლებთან და მოიჯარებთან ანგარიშსწორების აღრიცხვის მაგალითზე (იხ. ქვემოთ):

**მიმწოდებლებთან და მოიჯარებთან
ანგარიშსწორების აღრიცხვა**

მიმწოდებელი	შემოსავლის დოკუმენტის დასახელება	მიღებული მატერიალური ფასეულობის ღირებულება სააღრიცხვო ფასეობით	№ 60 ანგარიშის კრედიტიდან ანგარიშების დებეტში			აღნიშვნა განაღდებაზე დანარჩენი ანგარიშებიდან		
			№	№	№	ანგარიშსწორების ანგარიშიდან	მაკორესპონდენტი ანგარიში	ანაწილი
			10/1	10/3	10/12			
სოფლ. მომარაგება	მოთხოვნილება ზედნაღები №175	2030	2030			2030		
სოფლ. მომარაგება და ა.შ.	მოთხოვნილება ზედნაღები №201	770	700	70		770		
სულ	—	2800	2030	700	70	2800		

ამ რეგისტრში ჩაწერა ხდება ერთ სამუშაო პროცესად, ერთდროულად სრულდება სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა. ჩაწერა ხდება ხაზობრივ — პოზიციური წესით, ე.ი. სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები ასახულია ერთ ჰორიზონტალურ ხაზზე, რაც შესაძლებლობას გვაძლევს კონტროლი დავაწესოთ დებიტორული დავალიანებების ამოღებისა და კრედიტორული დავალიანების დაფარვაზე.

მესამე — საწარმოო ხარჯების (საამქრო, საერთო-საქარხნო, წარმოებაში წუნის და სხვა.) აღსარიცხავად განკუთვნილი ჟურნალ-ორდერები და უწყისები. ამ რეგისტრში სადებეტებელი ანგარიშები მოცემულია ქვემდებარეში (ჰორიზონტალურ სვეტში), ხოლო საკრედიტებლო ანგარიშები — შემასმენელში (ვერტიკალურ სვეტებში).

მაგალითისათვის მოვიყვანოთ წარმოების დანახარჯების აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერში ჩანაწერები. (იხ. ჟურნალ-ორდერი №10).

როგორც ჟურნალ-ორდერში ჩანაწერებიდან ჩანს, დანახარჯების ელემენტებთან (მასალები, სათბობი და სხვა) ერთად მოცემულია აგრეთვე შიგა ბრუნვაც (ე.ი. დანახარჯების გადანაწილება ერთი ანგარიშიდან მეორეში) ამ ჟურნალ-ორდერში დანახარჯების თვიური ჯამები, მაკორესპონდებელი ანგარიშების მიხედვით, შეტანილია მის დამხმარე უწყისში ჩანაწერებიდან.

ჟურნალ-ორდერებში ჩანაწერები შესაძლებლობას გვაძლევს წარმოების ხარჯების ნაკრები შევადგინოთ როგორც ხარჯების ეკონომიკური ელემენტების (შემასმენელი), ისე საკალკულაციო მუხლების (ქვემდებარე) მიხედვით.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ჟურნალ-ორდერების თვიური ჯამები გადააქვთ მთავარ დავთარში, სადაც თითოეულ ანგარიშს გამოეყოფა საჭირო ადგილი წლიური სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვებისა და ნაშთების ჩასაწერად თვეებად დაყოფით.

უერნალ — ორდერი №10
წარმოების დანახარჯები 1997 დეკემბრის თვის

ანგარიშის შიფრი	სადებეტბელი ანგარიშები	საკრედიტბელი ანგარიშები							
		№ 10/1 — ნედლეული და მასალები	№ 10/3 — სათბობი	№ 70 — ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ანაზღაურებაზე	№ 69 — ანგარიშსწორება სოცდაზღვევასა და სოცსრუენველყოფაზე	სხვა უერნალებიდან	№ 25 — საერთო-საწარმოო ხარჯები	№ 26 — სამმართველო ხარჯები	სულ დანახარჯები
20	ძირითადი წარმოება	1173	—	4250	516	—	870	980	7789
20	დამხმარე წარმოება	580	150	1210	43	—	—	—	1983
25	საერთო-საწარმოო ხარჯები	653	780	3400	149	—	—	—	4982
26	სამმართველო ხარჯები და ა.შ.	365	410	350	55	—	—	—	1180
	სულ ხარჯები ელემენტების მიხედვით	2771	1340	9210	763	—	—	—	—
	კომპლექსური	—	—	—	—	—	870	980	—

მთავარ დავთარში სალაროს ანგარიში წარმოდგენილი იქნება შემდეგნაირად (იხ. გვ. 402).

მთავარი დავთარი
ანგარიში № 50 „სალარო“

თვეები	დებეტის ბრუნვები ანგარიშების კრედიტებთან					კრედიტის ბრუნვა	სალო	
	№51	№71	№76	№...	სულ		დებეტი	კრედიტი
	ქ/ ორდ. №2	ქ/ ორდ. №7	ქ/ ორდ. №8	ქ/ ორდ. №...	დებეტის ბრუნვა			
6.1998 1/1							90	
იანვარი	3550	300	500	—	4350	4260	180	—
თებერვალი	3560	400	700	—	4660	4670	170	—
მარტი და ა.შ.	2560	700	200	—	3460	3520	110	—
სულ 1998 წელს	9670	1400	1400	—	12470	12450	550	—

როგორც ვხედავთ, მთავარ დავთარში გახსნილი თითოეული სინთეზური ანგარიშის პირველი სვეტი განკუთვნილია თვეებისათვის, მეორე სვეტი — საერთო დასათაურებით — „დებეტის ბრუნვები ანგარიშების კრედიტებთან“ — მოცემული ანგარიშის სადებეტო ბრუნვებისათვის (კორესპონდენციაში მყოფი ანგარიშების მიხედვით). ჰორიზონტალურ ხაზზე ყოველი თვის ჩანაწერების შეჯამებით მიიღება მოცემული ანგარიშის დებეტის თვიური ბრუნვა, რომელიც იწერება სვეტში — „სულ დებეტის ბრუნვა“

ჩვენს მაგალითში სალაროს ანგარიშის დებეტში — იანვრის თვეში გადმოტანილია სამი თვიური ჯამი: №2 ჟურნალ-ორდერიდან — „ანგარიშსწორების ანგარიშის“ კრედიტიდან — 3550 ლარი, №7 ჟურნალ-ორდერიდან — „ანგარიშვალდებულ პირებთან ანგარიშსწორების“ ანგარიშის კრედიტიდან — 300 ლარი და №7 ჟურნალ-ორდერიდან — „სხვადასხვა დებიტორებთან და კრედიტორებთან ანგარიშსწორების“ ანგარიშის კრედიტიდან — 500 ლარი, ამ თანხების ჯამი შეადგენს 4350 ლარს. ასევე ითქმის თებერვლისა და მარტის ბრუნვების შესახებ.

„კრედიტის ბრუნვის“ სვეტში ნაჩვენები თანხები წარმოადგენს თვიურ ჯამებს, რომლებიც გადმოტანილია შესაბამისი ჟურნალ-ორდერებიდან. ჩვენი მაგალითის მიხედვით №1 ჟურნალ-ორდერიდან („სალაროს“ ანგარიშის კრედიტიდან) იანვარში გადმოტანილია 4260 ლარი, თებერვალში — 4670 ლარი, ხოლო მარტში — 3520 ლარი.

მთავარი დავთრის უკანასკნელი ორი სვეტი (დასათაურებით „სალდო“) განკუთვნილია ანგარიშებში ნაშთების ჩასაწერად. ნაშთები გამოიყვანება ყოველთვიურად დაწყებითი ნაშთისა და სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვებიდან. ჩვენი მაგალითის მიხედვით, სალაროს სადებეტო ნაშთი 1998 წლის 1-1-თვის შეადგენს 90 ლარს, ხოლო 1/2-თვის-180 ლარს. ეს უკანასკნელი განისაზღვრება შემდეგნაირად: $4350+90-4260=180$ და ა.შ.

ბოლოს, მთავარი დავთრის ანგარიშებში ყველა ჟურნალ-ორდერის ჯამების გადატანის შემდეგ, მასში თავს იყრის ყველა სინთეზური ანგარიშის სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვები. კვარტალური ნაშთების საფუძველზე ადგენენ კვარტალურ ბალანსს, ხოლო წლიური ნაშთების საფუძველზე — წლიურ ბალანსს.

ჟურნალ-ორდერული ფორმის მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვა სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება წარმოვადგინოთ (იხ. №11 სქემა).

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან შეიძლება დავასკვნათ, რომ აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმისათვის დამახასიათებელია შემდეგი ძირითადი პრინციპები:

1. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის საჭირო მაჩვენებელთა თავისდროულად მიღების მიზნით ფართოდ გამოიყენება მაგროვებელი ჟურნალ-ორდერები და უწყისები;
2. სააღრიცხვო რეგისტრების რაოდენობის შემცირება და ჩანაწერებში დუბლირების თავიდან აცილება;
3. ერთ რეგისტრში ქრონოლოგიური და სისტემური აღრიცხვის, ხოლო ცალკეულ ჟურნალებში — სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის შეთანწყობა;

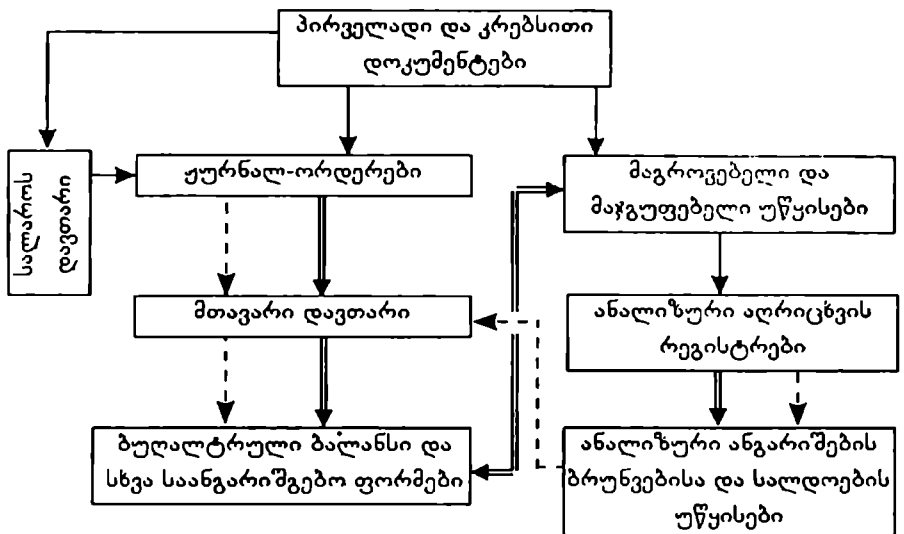
4. სააღრიცხვო რეგისტრების აგება ანგარიშგების შესადგენად და სამეურნეო საქმიანობის ანალიზისათვის მაჩვენებელთა მისაღებად საჭირო დაჯგუფებით;

5. ჩანაწერების ჰადრაკული ფორმისა და ხაზობრივ-პოზიციური წესის მაქსიმალურად გამოყენება;

ამ პრინციპებიდან გამომდინარე, აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერულ ფორმას, მემორიალურ-ორდერულ და ჟურნალ-მთავრულ ფორმებთან შედარებით, გააჩნია არაერთი უპირატესობა. სახელდობრ:

1. დიდად მცირდება სააღრიცხვო სამუშაოების მოცულობა,

აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმის სქემა



სქემა №11

პირობითი აღნიშვნები:

ჩაწერა →

ჩანაწერების შედარება - - - - ->

ანგარიშგების შედგენა ==>

ვინაიდან საჭირო აღარ არის მრავალი მემორანდუმური ორდერის, სინთეზური და ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისების შედგენა, ქრონოლოგიური ჟურნალის და ანალიზური აღრიცხვის ბარათების (დავთრების) წარმოება;

2. აღრიცხვა უფრო ქმედითი საშუალება გახდა ანგარიშგებათა შესადგენად, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის, რევიზიისა და კონტროლისათვის (ვინაიდან ჟურნალ-ორდერები, უწყისები და დამუშავებითი ცხრილები საამისო მონაცემებს იძლევა);
3. აღრიცხვის დავთრების და ბარათების მაგიერ კომპლექსური შედგენილობის ჟურნალ-ორდერებისა და უწყისების გამოყენებამ მნიშვნელოვნად გააუმჯობესა აღრიცხვის ორგანიზაცია და ტექნიკა;
4. აღრიცხვის პროცესის თანმიმდევრულად ასახვის შესაძლებლობამ განაპირობა თანაზომიერად გავანაწილოთ სააღრიცხვო სამუშაოები აღრიცხვის მუშაკთა შორის;
5. სააღრიცხვო რეგისტრებში ანგარიშთა კორესპონდენციის წინასწარ არსებობა, განაპირობებს თავიდან ავიცილოთ შეცდომითი და თვითნებური ჩანაწერები;
6. გამოირიცხა სააღრიცხვო სამუშაოთა თავმოყრა საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის, რამაც განაპირობა ბალანსის და სხვა საანგარიშგებო ფორმების თავისდროულად და ხარისხიანად შედგენის შესაძლებლობა;
7. ამაღლდა აღრიცხვის მუშაკთა პასუხისმგებლობა დაკისრებული მოვალეობის თავისდროულად და ხარისხიანად შესრულებისადმი, ვინაიდან აღრიცხვის თანმიმდევრობა და ჩანაწერთა ურთიერთკონტროლი აიძულებს თითოეულ მათგანს პირნათლად შეასრულოს თავისი მოვალეობა და სხვა. ყოველივე ზემოაღნიშნული განაპირობებს დავზოგოთ დრო

და ფულად-მატერიალური საშუალებანი.

ამასთან, ჟურნალ-ორდერულ ფორმას გააჩნია ნაკლიც, რაც უმთავრესად იმაში მდგომარეობს, რომ არ იძლევა აღრიცხვის სამუშაოთა მანქანური წესით შესრულების შესაძლებლობას.

11.7. ბუღალტრული აღრიცხვის ავტომატიზებული ფორმები

აღრიცხვის სამუშაოები სრულდება აგრეთვე ტექნიკური საშუალებების გამოყენებითაც. იმისგან დამოკიდებულებით, თუ რა სახის ტექნიკური საშუალებები გააჩნია საწარმოს აღრიცხვის სამუშაოთა შესასრულებლად, საწარმო იყენებს აღრიცხვის მექანიზაციისა და ავტომატიზაციის შესაბამის ფორმას. რაც შეეხება იმას, რა სახის ტექნიკური საშუალებები უნდა გააჩნდეს საწარმოს აღრიცხვის სამუშაოთა შესასრულებლად, დამოკიდებულია საწარმოს ტიპზე, წრებრუნვაში მყოფი დოკუმენტაციის მოცულობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციაზე.

ბუღალტრული აღრიცხვის ტაბულურ-ავტომატიზებული ფორმა¹ ტაბულურ-პერფორირებული ფორმის განვითარებაა. აღრიცხვის მანქანურ-ორიენტირებული ფორმებიდან სწორედ ამ ფორმამ ჰპოვა ფართო გავრცელება. მისი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ აღრიცხვის საინფორმაციო მონაცემები თანმიმდევრულად გადაიტანება დოკუმენტებიდან მანქანურ მატარებელზე-მანქანაგრაძაზე, ვიდეოგრაძაზე.

აღრიცხვის ეს ფორმა ითვალისწინებს ჩანაწერების შემდეგ თანმიმდევრობას: პირველადი დოკუმენტების მონაცემები ფიქსირდება ერთჯერად მანქანურ მატარებელზე. განსაზღვრულ პერიოდში მატარებლებზე ჩაწერილი ყველა მონაცემი ტარდება მანქანაზე ინფორმაციის დასაბეჭდად და საკონტროლო შედეგების გამოსათვლელად. ამ დროს იბეჭდება ოპერაციების ჟურნალი, რომელიც წარმოადგენს საკონტროლო მანქანაგრამას. საინფორმაციო მასივების შემოწმების შემდეგ იბეჭდება სამუშაო მანქანაგრამები, რომელთა შედეგები მოწმდება ოპერაციების ჟურნალის შემოწმებული მონაცემებით. მუდმივი მონაცემების მატარებლები გამოიყოფა ცალკე. სალდოებისა და ბრუნვების საფუძველზე

1. В.Ф.Палий, Я.В.Соколов, Теория бухгалтерского учета, Москва, „Финансы и статистика“, 1988, с.213-214

იბეჭდება ანალიზური ანგარიშების უწყისი. თვის განმავლობაში, განსხვავებული პერიოდების მიხედვით, ადგენენ სინთეზური აღრიცხვის მანქანაგრამა-რეგისტრებს. ცალკე გამოიყოფა სინთეზური ანგარიშებში შემავალი ნაშთების მატარებლები. საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების შემდეგ იბეჭდება სინთეზური ანგარიშების მანქანაგრამა-ბრუნვათა უწყისი. ანალიზური ანგარიშების მანქანაგრამა-ბრუნვათა უწყისების შედგენის დროს იქმნება გამავალი ნაშთების საინფორმაციო მასივები (მომდევნო პერიოდში ისინი გამოიყენება როგორც შემავალი სალდოების მასივები). ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისის მონაცემებს უდარებენ სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისებს. სინთეზური ანგარიშების მანქანაგრამა-ბრუნვათა უწყისების შედგენის დროს ავტომატურად მზადდება გამავალი ნაშთების მატარებლები. ბრუნვათა უწყისების მიღების შემდეგ ადგენენ ბალანსს.

აღრიცხვის ავტომატიზებული ფორმა ელექტროგამომთვლელი მანქანების (ეგმ) ბაზაზეა შექმნილი და ნაირსახეობით ხასიათდება. ამ ფორმით აღრიცხვისას სააღრიცხვო ინფორმაციის მატარებელია ეგმ, ხოლო გამომავალ ინფორმაციას შეიცავს მანქანაგრამები.

უკანასკნელ პერიოდში საწარმოები სულ უფრო მეტად იყენებენ მრავალფუნქციურ პრობლემურ-ორიენტირებულ მინი ეგმ — კომპიუტერებს. მათი გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს შევქმნათ ბუღალტრის ავტომატიზებული სამუშაო ადგილი (ბასა).

პერსონალური კომპიუტერების გამოყენებისას, ნაცვლად ერთი ჟურნალისა, დგება რამდენიმე ჟურნალი (საინფორმაციო მასივები ფორმდება სამუშაოთა უბნების მიხედვით). ცენტრალური ეგმ-ით სარგებლობისას ხდება პერსონალური კომპიუტერების გაერთიანება ქსელში, რითაც ავტომატურად იცვლება მონაცემები ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა უბნებს შორის.

კომპიუტერის ქსელის არსებობისას ერთიანი ჟურნალი აღარ არის საჭირო, ვინაიდან ასეთ შემთხვევაში ხდება ლოგიკური საინფორმაციო მასივების სერების კორდინირება. ბოლოს, თუ შექმნილია ავტომატური სამუშაო ადგილები (ასა-ები), კონკრეტული

პირობებისაგან დამოკიდებულებით, შესაძლებელია როგორც ერთიანი ჟურნალის, ისე მათი ნაკრების გამოყენება.

აღრიცხვის მანქანურ-ორიენტირებული ფორმების გამოყენებას თვისებრივად ახალ დონეზე აპყავს ბუღალტრული პროცედურის რეალიზაცია. ეს განპირობებულია ეკონომიკური ინფორმაციის დამუშავების ავტომატიზაციით, რაც მნიშვნელოვნად ამალღებს აღრიცხვის დარგის მუშაკთა შრომის ნაყოფიერებას, „დღემდე, როგორც საქართველოში, ასევე ახლო და შორეული საზღვარგარეთის ქვეყნების უმრავლეს საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვა სრულად ავტომატიზირებული არ არის. ძირითადად მხოლოდ შრომის ანაზღაურების აღრიცხვაა კომპიუტერიზებული. თვით აშშ საწარმოების მხოლოდ 12,5%-ში არის ბუღალტრული აღრიცხვა სრულად (მთლიანად) კომპიუტერიზებული, ხოლო კიდევ 12,5% — ნაწილობრივ. საწარმოების 75%-ში ბუღალტრული აღრიცხვა არაკომპიუტერიზებულია. ახალი საწარმოების 90%, რომლებიც ბიზნესს იწყებენ ბუღალტრულ აღრიცხვას ხელით აწარმოებენ, ხოლო 10% ბუღალტრულ აღრიცხვას სრულად ავტომატიზებული სისტემით იწყებს.“¹

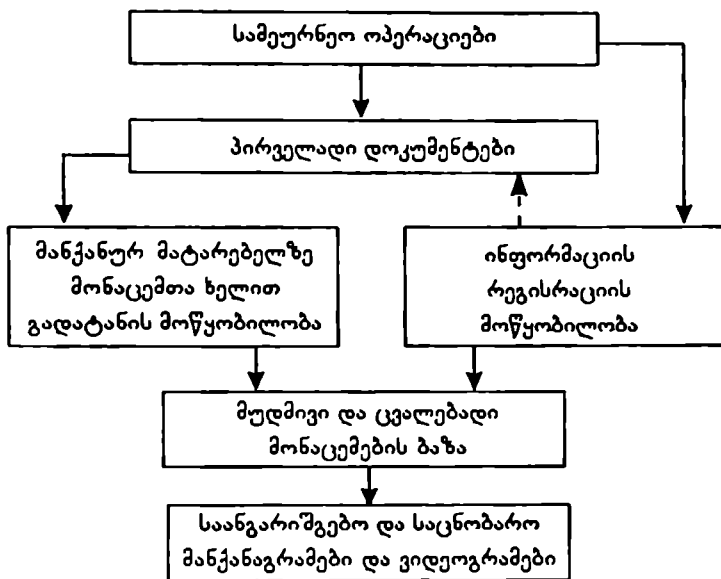
ბუღალტრული აღრიცხვის ავტომატიზებული ფორმის ვარიანტი სქემატურად შემდეგნაირად შეიძლება გამოვსახოთ. (იხ. სქემა №12)

კერძო მეწარმეობა აღრიცხვის პერსონალური პროფესიული კომპიუტერების ეფექტიანი გამოყენების შესაძლებლობას იძლევა. რაც დრო გავა, ბიზნესის წარმოება და ბუღალტრული აღრიცხვა მით უფრო ფართოდ გამოიყენებს ამ ერთ-ერთ უნივერსალურ ინსტრუმენტს.

ბოლოს, როგორც უკვე გავეცანით, ბუღალტრულ აღრიცხვის ფორმის შერჩევა მეწარმის კომპეტენციას განეკუთვნება. იმის მიუხედავად, თუ აღრიცხვის რომელ ფორმას იყენებენ, საწარმოთა ხელმძღვანელები და ბუღალტრები ცდილობენ საჯაროდ გამოსაქვეყნებელი ცნობები შეუღწევადი გახადონ სხვებისათვის.

1. ჯ. ადვიშვილი, ი. გვასალია, სამეწარმო საქმიანობის ეკონომიური აღრიცხვა, თბილისი, 1996, გვ. 52-53.

**ბულალტრული აღრიცხვის
ავტომატიზებული ფორმის სქემა**



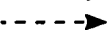
სქემა №12

პირობითი აღნიშვნები:

ჩაწერა



მონაცემთა შედარება



კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. რა არის ინფორმაციის დაჭუფების მთავარი დანიშნულება?
2. რას ეწოდება სააღრიცხვო რეგისტრაცია?
3. რა სახის სააღრიცხვო რეგისტრებია მოქმედებაში?
4. დაახასიათეთ სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები.
5. დაახასიათეთ ბულალტრულ რეგისტრებში ჩაწერის ხერხები და ტექნიკა.

6. რა ხერხებით სწორდება შეცდომები სააღრიცხვო ჩანაწერებში?
7. რა არის ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმა? მისი განმსაზღვრელი ელემენტები?
8. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის მემორიალურ-ორდერული ფორმა, მისი დამახასიათებელი ნიშან-თვისებები.
9. დაახასიათეთ ძურნალ-მთავრული ფორმა, მისი დამახასიათებელი ნიშან-თვისებები.
10. დაახასიათეთ ჟურნალ-ორდერული ფორმა, მისი დამახასიათებელი ნიშან-თვისებები.
11. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის ავტომატიზებული ფორმები.

ბუღალტრული ანგარიშგების საფუძვლები

**12.1. ანგარიში, ანგარიშგება,
ანგარიშშეგებლობა¹**

რუსულ და ქართულ სააღრიცხვო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში ერთგვაროვანი აზრი არ არის ისეთი ფართოდ ცნობილი ტერმინების გამოყენებაში, როგორცაა ანგარიში (счет), ანგარიშგება (отчет) და ანგარიშშეგებლობა (отчетность). იშვიათი როდია ისეთი შემთხვევები, როცა ერთი და იგივე ტერმინი ორი მნიშვნელობით მაინც გამოიყენება (შეამოწმეთ ლექსიკონებში).

ეს საკითხი ცალკე მსჯელობის საკითხია. აქ ამ ტერმინებს იმდენად განვიხილავთ, რომ ახალგაზრდა სპეციალისტებმა გზა გაიკვლიონ მათ გამოყენებაში.

პირველ ყოვლისა ანგარიშის შესახებ:

ანგარიში მისგან წარმოებული მრავალი ტერმინის საფუძველს (ფუძეს) წარმოადგენს. ეს სიტყვა სხვადასხვა წინადადებაში სხვადასხვა დანიშნულებით გამოიყენება, რის გამოც მას შესაბამისი შინაარსობრივი დაკონკრეტება სჭირდება.

ფუნქციური როლის მიხედვით იგი შეიძლება იყოს:

1. გამონგარიშების ფუნქციის შემსრულებელი,
2. საქმიანობის სხვადასხვა სფეროს ამსახველი,
3. სამეურნეო ოპერაციის წერილობითი დამადასტურებელი,
4. ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი.

ამისდა მიხედვით:

1. ანგარიში — არის აღძმიანთა თანაცხოვრების პირობებთან დაკავშირებული მაჩვენებლების მისაღებად საჭირო ხერხების

1. ამ ტერმინებს ხშირად სინონიმებად იყენებენ, რაც არასწორია. ამიტომ მიზანშეწონილად ვცანით მათი ცალ-ცალკე გაშიფვრა.

ერთობლიობა მოქმედებაში. ასეთი ანგარიში უმეტესად მარტივ გაანგარიშებებს შეიცავს და ამიტომ მრავალ ადამიანს ხელეწიფება. ასეთ შემთხვევაში, ჰუმბარიტების მისაღწევად, უმეტესად გამოიყენება ზეპირი მსჯელობა — ზეპირი ანგარიში, რომელიც ე.წ. სამეურნეო გამოანგარიშების ფუნქციას ასრულებს.

ასევე შეიძლება ითქვას მაშინაც, როცა ვანგარიშობთ სხვადასხვა ეკონომიკურ მაჩვენებლებს (მიუხედავად იმისა სამეურნეო იქნება იგი, საწარმოო თუ სხვა), რომელთა მისაღებად საკმარისი არ არის ზეპირი ანგარიში და ვიშველიებთ (ვიყენებთ) საანგარიშო ტექნიკის საშუალებებს. პირველ შემთხვევაში ანგარიშს მარტივი შეიძლება ვუწოდოთ, მეორეში კი — რთული, თუმცა არც ერთ შემთხვევაში ანგარიშის შინაარსი არ იცვლება.

2. ანგარიში — პირველისაგან განსხვავებით სრულიად სხვა შინაარსს შეიცავს. იგი გმოსახავს ჩვენი საზოგადოებრივი ცხოვრების სხვადასხვა სფეროს: სამეურნეო-საწარმოო, ორგანიზაციულ-სამმართველო, საფინანსო-საანგარიშსწორებო, პოლიტიკური მოღვაწეობის და სხვა. ამიტომ აქ მარტო „მშრალი“ ციფრების ენით მსჯელობა არ შეიძლება. აქ საჭიროა ყველა არსებითი მნიშვნელობის საკითხის საფუძვლიანი გაანალიზება. ეს კი მრავალ სიძნელესთან, მასალის სათანადო ხერხებისა და მეთოდების გამოყენებით დამუშავებას და საანგარიშო მოხსენების კვალიფიციურად, პროფესიონალურად მომზადებას მოითხოვს.

მრავალ ჩვენგანს კარგად ახსოვს არც თუ დიდი ხნის წინანდელი მღვდომარეობა, როცა კოლმეურნეობის თავმჯდომარეები სპეციალური გეგმისა და თანმიმდევრობით წერდნენ საანგარიშო მოხსენებებს საანგარიშო პერიოდში ჩატარებული მუშაობის შესახებ. ეს შემთხვევით არ იყო. მსგავს შემთხვევებს ჰქონდა ადგილი, თავის მხრივ, პარტიულ კრებებზე, კონფერენციებზე, პლენუმებზე, ყრილობებზე.

ისიც ცნობილია, რომ საანგარიშო (და არა საანგარიშგებო) მოხსენებები იმდენად ვრცელი და მრავალწახნაგოვანი იყო, რომ ცალკე წიგნებად გამოდიოდა და სახალხო მეურნეობის თითქმის ყველა დარგი იყო გაანალიზებული.

სადღეისო მოთხოვნებისა და თავისებურებათა გათვალისწინებით მსგავსი მდგომარეობაა დღესაც, ვინაიდან კვლევის ობიექტი უცვლელი რჩება დღესაც.

როგორც ზემოაღნიშნულიდან ჩანს, ანგარიში აქ საქმიანობის გარკვეულ სფეროს მოიცავს. ზემოაღნიშნულთაგან განსხვავებით მას ინფორმაციის შესაბამისი წყაროებიც გააჩნია. აქედან გამომდინარე, როცა ანგარიში ასეთი დანიშნულებით გამოიყენება, შესასწავლი პერიოდის საანგარიშო (და არა საანგარიშგებო) პერიოდად უნდა მივიჩნიოთ. აქვე უნდა დავძინოთ ისიც, რომ, მიუხედავად მათი სახელწოდების (ანგარიში) ბუღალტრული ჟღერადობისა, ზემოდასახელებულ არც ერთ შემთხვევაში იგი (ანგარიში) ბუღალტრული ტერმინი არ არის.

3. ანგარიში. ზემოაღნიშნული ორი ანგარიშისაგან განსხვავებით, მესამე ანგარიში არის აღსრულებითი ხასიათის მქონე პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს ამა თუ იმ მატერიალურ ფასეულობის შეძენას. ე.ი. წარმოადგენს გასამართლებელ ბუღალტრულ დოკუმენტს. როგორც აღნიშნულიდან ჩანს, ანგარიში აქ სრულიად სხვა ფუნქციას ასრულებს.

ამგვარად, თუ პირველი ორი ანგარიში ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლად არ გამოდგება, ეს ანგარიში, (როგორც დოკუმენტი), ადასტურებს რა სამეურნეო ოპერაციის შესრულებას, წარმოადგენს ანგარიშთა სისტემაში მისი ასახვის საფუძველს.

4. ბუღალტრული ანგარიში, რომელიც წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტს. სწორედ ეს აძლევს მას იმის შესაძლებლობას, რომ მისი გამოყენებით ვაჭგუფებთ სამეურნეო ოპერაციებს თვისებრივად ერთგვაროვნების მიხედვით, ორადი ასახვის ხერხის გამოყენებით ავსახავთ მათ მაკორესპონდებელ ანგარიშებში და ვიღებთ კრებსით მაჩვენებლებს, რითაც ვაღწევთ წარმოების კონტროლსა და აზრობრივ განზოგადებას.

როგორც ვხედავთ, ეს ანგარიში არსებითად განსხვავდება ზემოაღნიშნული ოთხივე ანგარიშისაგან. მიუხედავად იმისა, რომ ხუთივეს ერთი და იგივე სახელწოდება — ანგარიში — ჰქვია, ისინი

განსხვავებულ ცნებებს ასახავენ და ამიტომ წინადადებაში მათ დაუკვირვებლად გამოყენებამ შეიძლება ბევრი გაუგებრობა გამოიწვიოს.

5. ანგარიშგება — თავისი სახესხვაობით მრავალნაირია (პიროვნების, საწარმოს, ორგანიზაციის, დაწესებულების, გაერთიანების და სხვა). ამიტომ ანგარიშგების უნიფიცირებული განსაზღვრა ალბათ არ იქნება გამართლებული. თუ წარმოების მაგალითის მიხედვით ვიმსჯელებთ, ანგარიშგება არის საწარმოს მიერ საანგარიშგებო პერიოდში შესრულებული საქმიანობის კრებისით მაჩვენებელთა სისტემა, რომლის მიხედვით აანალიზდება წარმოებაში არსებული მიღწევები და ნაკლი და ისაზღვრება მდგომარეობის გაუმჯობესების ღონისძიებები.

ანგარიშგებები სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით ჯგუფდებიან (იხ. 12.2), მითუმეტეს მრავალია ანგარიშგებათა სახეები. ვინაიდან ჩვენ მსჯელობა გვაქვს ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე, მთავარი ყურადღებაც ამას უნდა დავუთმოთ.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ახალი დებულების მიხედვით ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მზარდი ჯამით აისახება საწარმოს, ორგანიზაციის ქრნებრივი და ფინანსური მდგომარეობა და სამეურნეო წლის სამეურნეო შედეგები. იგი წარმოადგენს საწარმოს, ორგანიზაციის სააღრიცხვო პროცესის დამამთავრებელ ეტაპს.

ნებისმიერი ანგარიშგება ცალკე დოკუმენტის სახით დგება და მას ხელს აწერს წარმოების ხელმძღვანელი და ბუღალტერი. იმისდა მიხედვით, თუ რამდენად რთულ საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობას ასახავს, იმდენად რთულ და მრავალი მაჩვენებლისაგან შედგება იგი. ასეთია, მაგალითად, ამჟამად მოქმედი ანგარიშგებები.

ახალი დებულების შესაბამისად ანგარიშგების მთავარი ფორმებია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დამტკიცებული ფორმა №1 — „ბალანსი“ და ფორმა №2 — „მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“. ორივე მათგანი რთული ანგარიშგებებია, მაგრამ ეს განსაკუთრებით ითქმის ბალანსზე. ამიტომაც, რომ აქტივსა და პასივში ჯერ გამოიყოფა

განაყოფები, შემდეგ — ქვეგანაყოფები, რომლებიც შემდეგ იყოფა მუხლებად.

შედარებით მარტივია ფორმა №2—„მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება“, რომელიც სულ 21 მაჩვენებლისაგან შედგება, რომელთაგან 16-ს ზოგიერთი მაჩვენებელი (მოგება ან ზარალი) არც მოეთხოვება.

ანგარიშმგებლობა — არის სავალდებულო მოთხოვნების გათვალისწინებით განსაზღვრული ვალდებულებითი მოვალეობის შესრულების უზრუნველყოფა.¹ ეს ეხება როგორც ფიზიკურ, ისე იურიდიულ პირებს, როგორც საქმიანობის ერთ რომელიმე ნაწილს (დარგს), ისე საწარმოს, ორგანიზაციას, დაწესებულებას, გაერთიანებას. ამიტომაც, რომ ანგარიშმგებლობის გარეშე წარმოუდგენელია ნებისმიერი უწყებისა და დაწესებულების ფუნქციონირება.

ანგარიშგება დაახლოვებით ისე განსხვავდება ანგარიშმგებლობისაგან, როგორც პასუხისგება — პასუხისმგებლობისაგან, კანონი — კანონმდებლებისაგან, ზნეობა — ზნეობრიობისაგან, წიგნიერი — წიგნიერებისაგან, ბრძანება — მბრძანებლობისაგან და სხვა.

ბოლოს, იმისათვის, რომ ზემოაღნიშნული უფრო გასაგები, გახდეს, განვიხილოთ იგი შემდეგი მარტივი მაგალითის მიხედვით:

დაეუშვათ, რომ საწარმომ თანამშრომელი გააგზავნა მივლინებაში, რისთვისაც სალაროდან მისცა მას განსაზღვრული ოდენობის სამივლინებო (საქვეანგარიშო) თანხა. ანგარიშვალდებული პირი დაბრუნდა მივლინებიდან და წარმოადგინა მიზნობრივი დანიშნულებით დახარჯული სახსრების დამადასტურებელი დოკუმენტები. (თითოეული ეს დოკუმენტი გასამართლებელი პირველადი დოკუმენტი). ამ დოკუმენტებისა და დამატებითი გაანგარიშებების საფუძველზე ბუღალტერმა გამოიანგარიშა მიზნობრივად გაწეული ხარჯების ჯამი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე ანგარიშვალდებული პირი ავსებს საავანსო ანგარიშგებას (авансовый отчет).

1. ეს ზოგადი განსაზღვრება ჩვენული ცდაა და მივესალმებით დაზუსტების ცდას.

რომელშიც დადგენილი წესის მიხედვით მუხლობრივად ჩამოიწერება მიზნობრივად გამოყენებული თანხები და ისაზღვრება მისი ჯამი. ეს ორგვერდოვანი მეორადი (პირველადი დოკუმენტის საფუძველზე შევსებული) დოკუმენტია და ეწოდება **საავანსო ანგარიშგება (და არა ანგარიში)**.

საავანსო ანგარიშგების, თანხლები დოკუმენტებისა და გაანგარიშებების საფუძველზე ანგარიშვალდებული პირი წერს მოხსენებით ბარათს, რომელშიც დაწვრილებით აღწერს დავალების შესრულებასთან დაკავშირებულ ყველა ძირითად მომენტს — ხელშემწყობ თუ ხელშემშლელ პირობებს დავალების შესრულებაში და აკეთებს თავის დასკვნას. ესეც კიდევ ერთი, მორიგი ანგარიში (იგი პირველი, მეორე და მესამე ანგარიშების ნიშანთვისებებს შეიცავს).

ეს წესი სავალდებულოა ყველა ფიზიკური და იურიდიული პირისათვის, მას ერთჯერადი ხასიათი კი არა აქვს, არამედ — სისტემატიური, თანაც არა მარტო ერთი რომელიმე საწარმოს, არამედ მთელი ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით. **სწორედ ესაა ანგარიშმგებლობა.**

ერთი წუთითაც რომ წარმოვიდგინოთ, რომ მთელს ქვეყანაში ყოველი საწარმო თავის თანამშრომლებს დავალების შესასრულებლად აძლევდეს საჭირო თანხებს, ხოლო შესრულებაზე პასუხისმგებლობას კი არავინ არავის წინაშე გრძნობდეს, მართლაც შეუძლებელი იქნებოდა ასეთი ქვეყნის ფუნქციონირება.

ამიტომაც, რომ ანგარიშმგებლობას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს საწარმოებში, გაერთიანებებსა და მთელს ეროვნულ მეურნეობაში. **ანგარიშმგებლობა ისეთი სამეურნეო აქტია, ურომლისოდაც ყოვლად წარმოუდგენელია საწარმოებისადმი სწორი სამეურნეო ხელმძღვანელობის განხორციელება, საზოგადოებრივი წარმოების პროცესის მსვლელობაზე კონტროლის დაწესება.** სწორედ აქედან გამომდინარეობს ანგარიშმგებლობის განსაკუთრებით დიდი სამეურნეო და პოლიტიკური მნიშვნელობა. ამიტომ სავსებით სწორია აზრი იმის შესახებ, რომ „ანგარიშმგებლობის დაყენება ძირითადი საქმეა ყველა უაღრესად სხვადასხვაგვარ უწყებასა და

დაწესებულებაში. უანგარიშმგებლობა, უკონტროლობა პროდუქტების წარმოებისა და განაწილების საქმეში წარმოადგენს დემოკრატიულ საწყისებზე განვითარებადი ქვეყნის საზოგადოებრივი წყობილების ჩანასახთა დაღუპვას“. მაშ, ასე: არავითარ სამეურნეო მუშაობას უანგარიშმგებლოდ წინსვლა არ შეუძლია.

12.2. საწარმოს ანგარიშგება (წაყენებული მოთხოვნები, სახეები და პრინციპები)

საწარმოს ანგარიშგება, როგორც ავლნიშნეთ, ასახავს საწარმოს ქონებრივ და ფინანსურ საქმიანობას საანგარიშგებო (კვარტალი, წელი) პერიოდში. მისი მთავარი დანიშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ ასახავს რა სამეურნეო-საფინანსო მდგომარეობას, შესაძლებლობას გვაძლევს გავარკვიოთ საწარმოს ეკონომიკური მდგომარეობა, გავიგოთ რითი დაიწყო სამეურნეო საქმიანობა და რით დაამთავრა, როგორ იყენებდა თავის მფლობელობაში არსებულ საშუალებებს, რა სამეურნეო შედეგებს მიაღწია საანგარიშგებო პერიოდში, რა შესაძლებლობანი გააჩნია მომდევნო პერიოდში წარმოების განვითარებისათვის და სხვა.

საწარმოს ანგარიშგება ღება წინასწარ დადგენილი მაჩვენებლების მიხედვით, სადაც გაითვალისწინება ყველა ის მოთხოვნა, რისთვისაც მიღებულ უნდა იქნეს ანგარიშგებითი მაჩვენებლები. ეს იმის შესაძლებლობას გვაძლევს, რომ უზრუნველვყოთ ანგარიშგებითი მონაცემების განზოგადება ეკონომიკური რაიონების, დარგისა და მთელი ეროვნული მეურნეობის მასშტაბით.

აღრიცხვის მსგავსად საწარმოთა ანგარიშგებას წარედგინება შემდეგი მოთხოვნები:

1. იყოს თავისდროული
2. იყოს ობიექტური, ზუსტი და უტყუარი

1. ანგარიშმგებლობის განსაზღვრის პირველი ჩვენეული ცდა შესაძლოა დაზუსტებას მოითხოვს. ამის ცდას მხოლოდ მივესალმებით.

3. იყოს გასაგები და ხელმისაწვდომი

4. შეიცავდეს მხოლოდ საჭირო მაჩვენებლებს

თავის დროულობა უზრუნველყოფს ანგარიშგებით მაჩვენებელთა უფრო შედეგიანად გამოყენებას ოპერატიულ ხელმძღვანელობაში;

ობიექტურობა, სიზუსტე და უტყუარობა განაპირობებს სწორად შევაფასოთ დროის გარკვეულ პერიოდში შესრულებული სამეურნეო საქმიანობის შედეგები და სწორად განვსაზღვროთ მომავალი პერიოდის დავალებები.

გასაგებად და ხელმისაწვდომად შედგენილი ანგარიშგება აქცევს მას საწარმოს მუშაკთა კონტროლის საშუალებად, შესაძლებლობას აძლევს მათ აქტიური მონაწილეობა მიიღონ მის განხილვაში. ერთ-ერთი აუცილებელი მოთხოვნაა ისიც, რომ ანგარიშგებაში მოცემულ უნდა იქნეს მხოლოდ ის მაჩვენებლები. რომლებიც საჭიროა კონტროლისათვის, სახელმწიფოებრივი და სამეურნეო ხელმძღვანელობისათვის. სხვა სიტყვებით — ანგარიშგების შედგენისას აუცილებელია შევაერთოთ რაც შეიძლება მეტი სიმოკლე დასამულ კითხვებზე პასუხის სიზუსტესთან.

ანგარიშგება სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით ჯგუფდება. საწარმოთა ანგარიშგებებს აჯგუფებენ შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

1. შედგენის წყაროების მიხედვით — განასხვავებენ ოპერატიულ, ბუღალტრულ და სტატისტიკურ ანგარიშგებებს.

ოპერატიული ანგარიშგება დგება ოპერატიული აღრიცხვის მონაცემების მიხედვით, ბუღალტრული — ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების მიხედვით, ხოლო სტატისტიკური — სამეურნეო აღრიცხვის სამივე სახის მონაცემების მიხედვით.

ოპერატიულ და სტატისტიკურ ანგარიშგებებს ადგენენ საქმიანობის ცალკეული სახეების მიხედვით, როგორცაა, სასოფლო-სამეურნეო კულტურები, თევზა, მოსავლის აღება, პროდუქციის რეალიზაცია, პირუტყვის მოძრაობა და სხვა, ხოლო ბუღალტრული ანგარიშგება მოიცავს მთელ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას.

2. შედგენის პერიოდის ხანგრძლივობის მიხედვით — ანგარიშგება შეიძლება იყოს *მიმდინარე ანუ შიგაწლიური* (დღიური, დეკადური, თვიური, კვარტალური) და *წლიური*. რაც უფრო ხანმოკლე პერიოდს მოიცავს ანგარიშგება, მით უფრო ნაკლებად განსხვავებულია საანგარიშგებო მაჩვენებლები. *მიმდინარე ანუ შიგაწლიურ ანგარიშგებებს* მიეკუთვნება ოპერატიული და სტატისტიკური ანგარიშგებების უმეტესობა. მიმდინარე ანგარიშგებები არის ბუღალტრულიც (თვიური, კვარტალური). უფრო ტიპურია საწარმოთა წლიური ანგარიშგებები.

3. საქმიანობის მიხედვით — განასხვავებენ ძირითადი საქმიანობის და კაპიტალური მშენებლობის ანგარიშგებებს. როგორც სახელწოდებიდან ჩანს, *ძირითადი საქმიანობის ანგარიშგება* ასახავს საწარმოს ძირითადი საქმიანობის მაჩვენებლებს, ხოლო *კაპიტალური მშენებლობის ანგარიშგება* — მხოლოდ კაპიტალური მშენებლობისათვის დამახასიათებელ მაჩვენებლებს.

4. საწარმოთა შემცველობის მიხედვით — განასხვავებენ ერთი საწარმოს და კონცერნის (საწარმოთა გაერთიანების) ანგარიშგებებს.

ერთი საწარმოს ანგარიშგება კონკრეტული საწარმოს მონაცემების მიხედვით ღდება, ხოლო საწარმოთა გაერთიანების ანგარიშგება — გაერთიანებაში შემავალი ყველა საწარმოს მონაცემების მიხედვით.

5. მაჩვენებელთა განზოგადების ზომის მიხედვით — განასხვავებენ შიგასაწარმოო, შიგასაუწყებო, საერთო-სახელმწიფოებრივ ანგარიშგებებს. *შიგასაწარმოო ანგარიშგება* ღდება ერთი საწარმოს შიგნით კონკრეტული საწარმოს ფაქტობრივი მონაცემების მიხედვით, *შიგასაუწყებო ანგარიშგება* მოიცავს უწყებაში შემავალი ყველა საწარმოს მონაცემებს, ხოლო *საერთო-სახელმწიფოებრივი* — ქვეყნის ტიპურ მაჩვენებელთა კრებსს.

6. გადაცემის ტექნიკური საშუალების მიხედვით — ანგარიშგებებია საფოსტო, სასწრაფო (სატელეგრაფო) და სატელეფონო.

საფოსტო ანგარიშგება გადაიცემა ფოსტით. იგი შედარებით იაფია და დეტალური ანგარიშგებაა, რომელშიც საჭირო მაჩვენებლებთან ერთად, უჩვენებენ აგრეთვე პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერებსა და ანგარიშგებელ საწარმოს ბეჭდის არსებობასაც.

სასწრაფო ანგარიშგებას უწოდებენ აგრეთვე სატელეფონო ანგარიშგებას. იგი გადაიცემა ტელეგრაფით, რადიოთი და სხვა სასწრაფო საშუალებებით. ასეთი ანგარიშგება შეიცავს განსაკუთრებით მნიშვნელოვან და მინიმალურ მაჩვენებლებს, რომლებსაც გადამწვეტი მნიშვნელობა აქვს ამა თუ იმ საქმის კონტროლისათვის.

სატელეფონო ანგარიშგება გადაიცემა ტელეფონით. იმის გამო, რომ ამ დროს შეიძლება დაშვებულ იქნეს უხეში შეცდომები, მას იყენებენ მხოლოდ ისეთ შემთხვევაში, როცა უკეთესი საშუალება არ არის.

7. გადაცემის ფორმის მიხედვით — განასხვავებენ წერილობით და სიტყვიერ ანგარიშგებებს, რომელთაგან მთავარ როლს ასრულებს წერილობითი ანგარიშგება. ანგარიშგებათა აბსოლიტური უმრავლესობა წერილობითია. *სიტყვიერ ანგარიშგებას* მიეკუთვნება სატელეფონო ანგარიშგება.

8. დარგებისადმი კუთვნილების მიხედვით — განასხვავებენ: მრეწველობის, მშენებლობის, სოფლის მეურნეობის, ვაჭრობის, ტრანსპორტის, კომუნალური მეურნეობის და სხვა საწარმოთა ანგარიშგებებს.

ახალმა დებულებამ ახალი პრინციპები წაუყენა საწარმოს ანგარიშგებასაც. იგი დებულების 29-ე მუხლითაა გათვალისწინებული და ძირითადად შემდეგში მდგომარეობს:

1. უწყვეტობა, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ საწარმო ქმედითუნარიანია და კვლავაც გააგრძელებს თავის მოქმედებას;
2. არსებითობა — იმითაა მნიშვნელოვანი, რომ ინფორმაციის მომხმარებლები სწორედ არსებითი ხასიათის ინფორმაციას ეყრდნობიან თავიანთ საქმიანობაში;
3. ნეიტრალურობა — მიუმხრობლობას გულისხმობს მაჩვენებელთა წარდგენაში. ასეთ შემთხვევაში გამორიცხულია ინფორმაციის სუბიექტურობა;

- 4 შესადარისობა — გულისხმობს საანგარიშგებო პერიოდის ინფორმაციათა (მაჩვენებელთა) სავალდებულო შესადარისობის აუცილებლობას;
- 5 სიფრთხილე — აუცილებელია მატერიალური ფასეულობისა და ვალდებულებების საკითხებში. მხოლოდ ამ საფუძველზე უნდა შედგეს ანგარიშგება.
6. იმპარიტეტის პრინციპი — ნიშნავს იმას, რომ საწარმოს წლიურ ანგარიშგებაში განსხვავებულად უნდა იქნეს შეფასებული მოსალოდნელი მოგება და ზარალი და სხვ.

12.3. საწარმოთა მოქმედი ანგარიშგებები, მათი შინაარსი და შევსების წესები

საქართველოში ფუნქციონირებადი საწარმოებისათვის სავალდებულო და დღეისათვის მოქმედი ანგარიშგებათა ფორმები, სტრუქტურა, შევსებისა და წარდგენის წესები რეგულირდება საქართველოს პარლამენტის დადგენილებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ბრძანებითა და კოლეგიის გადაწყვეტილებით.

სახელდობრ:

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 13.4 მუხლში საკანონმდებლო წესითაა განმტკიცებული მოთხოვნა იმის შესახებ, რომ საზოგადოების ხელმძღვანელებმა სამეურნეო წლის დამთავრებიდან პირველი სამი თვის განმავლობაში უნდა შეადგინონ წლიური ანგარიშგება (ბალანსი და მოგება — ზარალის ანგარიშგება), აგრეთვე საქმიანობის ანგარიშგება; მცირე საწარმოების ხელმძღვანელებმა უნდა შეადგინონ *ქონებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი და შემოსავალ-გასავალის ანგარიშგება*.

საწარმოების (ორგანიზაციების) ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმებისა და მათი შევსების წესის ინსტრუქციის (მუხლი 1.1),¹ თანახმად საწარმოები (ორგანიზაციები), რომლებიც „მეწარმე-

1: დაწერილებით იხ. ჟურნ. „ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგება №5, 1996,“ გვ. 25-42.

თა შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ითვლებიან იურიდიულ პირებად (გარდა ბანკებისა, საბიუჯეტო და სადაზღვეო ორგანიზაციებისა), მიუხედავად საქმიანობის სახეებისა და საკუთრების ფორმებისა, ბუღალტრულ ანგარიშგებას ადგენენ შემდეგი მოცულობით:

1. საწარმოს ბალანსი — ფორმა №1
2. მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება — ფორმა №2
3. სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშგება.

ანგარიშგების შედგენისა და შევსების დროს გათვალისწინებულ უნდა იქნას შემდეგი გარემოებანი:

ანგარიშგების ფორმებში შეტანილი უნდა იქნეს საწარმოს ყველა სტრუქტურული ქვედანაყოფის მაჩვენებლები;

საანგარიშგებო წლებში ლიკვიდირებული ან რეორგანიზებული საწარმო, აგრეთვე საწარმო, რომელმაც შეიცვალა საკუთრების სახელმწიფოებრივი ფორმა კოლექტიურით, შეადგენს ანგარიშგებას წლიური ანგარიშგების ფორმის მიხედვით წლის დასაწყისიდან ლიკვიდაციის (რეორგანიზაციის) მომენტამდე პერიოდისათვის;

მოგება და ზარალის გაანგარიშების ორი მეთოდიდან (*ერთობლივ ხარჯთა მეთოდი და საბრუნავ ხარჯთა მეთოდი*) საწარმოს უფლება ეძლევა ამოირჩიოს ერთ-ერთი მათგანი (თვალსაჩინოების მიზნით მიგვყავს ორივე მათგანის აღნაგობა).

ფორმა №2

მოგება და ზარალის ანგარიშგება

ერთობლივ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას:

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები
2. მზა პროდუქციის და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ზრდა ან შემცირება
3. სხვა კაპიტალიზებული საკუთარი სამუშაოები
4. წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) მთლიანი მოცულობა

5. ნედლეულისა და მასალების ხარჯები
6. დაქვემდებარებული საწარმოებიდან კუთვნილი შემოსავლები
- 7 სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები
8. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები
9. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები
10. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გაყიდვიდან და აფასებიდან მიღებული მოგება
11. საეკვო მოთხოვნების ანარიცხების შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები
12. შემოსავლები მოსალოდნელი ხარჯების დასაფარავად შექმნილი ანარიცხების გამოუყენებელი თანხებიდან
13. საკუთარ თავზე აღებული სხვისი ზარალის შემცირებიდან მიღებული შემოსავლები
14. სხვა შემოსავლები
15. ხელფასები და გასამრჯელოები
16. სოციალური გადასახდელები
- 17 მოხუცებულთა უზრუნველყოფისა და თანადგომის ხარჯები
18. მატერიალური და არამატერიალური ძირითადი კაპიტალის ობიექტების ღირებულების ჩამოწერები და ფასშესწორებები
19. ფინანსური დაბანდების ჩამოწერები
20. სხვა საბრუნავი საშუალებების გასვლით ან ჩამოწერით მიღებული ზარალი და მოთხოვნათა ფასშესწორება
21. ძირითადი კაპიტალის ობიექტების გასვლის (ჩამოწერის, რეალიზაციის) შედეგად მიღებული ზარალი
22. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები
23. საკუთარ თავზე სხვისი ზარალის აღებით გამოწვეული ხარჯები
24. სხვა ხარჯები

25. მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან
26. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები
27. გაუთვალისწინებელი ხარჯები
28. სამეურნეო წლის მოგება
29. კონცერნში გადასარიცხი მოგება
30. მოგებიდან გადასახადი
31. წლიური წმინდა მოგება
32. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით
33. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაფარული ზარალი)

საბრუნავ ხარჯთა მეთოდის გამოყენებისას

1. პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგები
2. რეალიზებულ პროდუქციაზე (სამუშაოებზე, მომსახურებაზე) გაწეული ძირითადი ხარჯები
3. შედეგი რეალიზაციიდან
4. კომერციული ხარჯები
5. მმართველობის ხარჯები
6. სხვა საწარმოო შემოსავლები
7. სხვა საწარმოო ხარჯები
8. სხვა საწარმოებში მონაწილეობიდან მიღებული შემოსავლები
9. სხვა ფინანსური დაბანდებებიდან მიღებული შემოსავლები
10. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური შემოსავლები
11. ფინანსური დაბანდების ჩამოწერები
12. სხვადასხვა პროცენტები და ანალოგიური ხარჯები
13. მოგება (ზარალი) ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან
14. გაუთვალისწინებელი შემოსავლები
15. გაუთვალისწინებელი ხარჯები
16. სამეურნეო წლის მოგება (ზარალი)

17. კონკერნში გადასარიცხი მოგება
18. მოგებიდან გადასახადი
19. წლიური წმინდა მოგება
20. მიმართულია რეზერვებში და სხვა მიზნით
21. სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი).

საწარმოს წლიური ბუღალტრული ანგარიშგებების შედგენას წინ უძღვის რიგი სამუშაოების შესრულება. სახელდობრ: ტარდება წლიური ინვენტარიზაცია და მისი შედეგები აისახება აღრიცხვაში, მთავრდება წლის ბოლოსათვის ბუღალტერიაში შემოსული დოკუმენტების დამუშავება, ნაწილდება საერთო-საწარმოო ხარჯები, გამოიანგარიშება შუა პროდუქციის (შესრულებული სამუშაოების, გაწეული მომსახურების) ფაქტობრივი თვითღირებულება, ხდება ურთიერთდაკავშირებული მაჩვენებლების შედარება და სხვა.

სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშგება. როგორც სახელწოდებიდან ჩანს, უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას საზოგადოების სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობისა და მდგომარეობის შესახებ. იგი უნდა ასახავდეს ანგარიშგებებში მოცემული ძირითადი ეკონომიკური მაჩვენებლების გაშიფვრას, მათი ფორმირების მეთოდების კონკრეტულ დახასიათებას, რათა შესაძლებლობა მოგვეცეს სრული წარმოდგენა ვიქონიოთ საზოგადოების ქონებრივ და ფინანსურ მდგომარეობაზე.

სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშგებას წარედგინება რიგი მოთხოვნები, რომელთა გათვალისწინება სავალდებულოა ყველა საწარმოსათვის, ვისაც კი ამ ანგარიშგების შედგენა ევალება.

12.4. ანგარიშგებათა წარდგენის წესები

საქართველოში საწარმოების, დაწესებულებების (ორგანიზაციების) ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის წესი დამტკიცებულია, ფინანსთა სამინისტროს 1997 წლის 27 ივნისის №161 ბრძანებით, რომლის თანახმად:

1. საწარმოები, რომლებიც „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონის შესაბამისად ითვლებიან იურიდიულ პირებად, მიუხედავად საქმიანობის სახეებისა და საკუთრების ფორმებისა, წარუდგენენ კვარტალურ და წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებებს საქართველოს საგადასახადო ინსპექციის ორგანოს,

2. სამინისტროს სამთავრობო დაწესებულებას ბუღალტრული ანგარიშგება წარედგინება იმ საწარმოთა მიერ, რომლებზეც მათ დაკისრებული აქვთ საქმიანობის რეგულირება და კორდინაცია (სახელმწიფო საკუთრების ნაწილში);

3. საწარმო კვარტალურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას წარადგენს საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო თვის განმავლობაში, ხოლო წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას — სამეურნეო წლის მომდევნო წლის პირველი სამი თვის განმავლობაში;

4. სხვა მისამართებითა და ვადებში ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენა ხორციელდება საქართველოს კანონმდებლობით, სადამფუძნებლო დოკუმენტებით ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ შემთხვევაში;

5. ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები და ორგანიზაციები ხარჯთანუსხის შესრულების შესახებ კვარტალურ და წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებებს ზემდგომ ორგანიზაციას წარუდგენენ მათ მიერ დაწესებულ ვადებში. სახელმწიფო ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები და ორგანიზაციები თვიურ ანგარიშგებას ხარჯთანუსხის შესრულების შესახებ (ფორმა №2) წარუდგენენ აგრეთვე საქართველოს სახაზინო სამსახურის ტერიტორიულ ორგანოებს;

ადგილობრივ ბიუჯეტზე მყოფი დაწესებულებები და ორგანიზაციები ხარჯთანუსხის შესრულების შესახებ თვიურ ანგარიშგებას (ფორმა №2) წარუდგენენ ადგილობრივ საფინანსო ორგანოებს მათ მიერ დაწესებულ ვადებში;

ადგილობრივი საფინანსო ორგანოები ხარჯთანუსხის შესრულების შესახებ ყოველთვიურ სატელეფონო ანგარიშგებებს წარუდგენენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დაწესებულ ვადებში.

სამინისტროები, აღმასრულებელი ხელისუფლების დაწესებულებები, სამთავრობო დაწესებულებების ორგანოები და აღმა-

სრულელებელი ხელისუფლების სხვა ორგანოები ხარჯთანუსხის შესრულების შესახებ ნაერთ კვარტალურ და წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო დეპარტამენტს წარუდგენენ 1 ივლისის, 1 ოქტომბრის და 1 იანვრის მდგომარეობით, ფინანსთა სამინისტროს მიერ დაწესებულ ვადებში.

6. ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის თარიღად საწარმოსათვის, დაწესებულებისათვის (ორგანიზაციისათვის) ითვლება მისი დანიშნულების მიხედვით გადაცემის დღე ან გაგზავნის თარიღი.

7. ბუღალტრულ ანგარიშგებას ხელს აწერენ საწარმოს, დაწესებულების (ორგანიზაციის) ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

- 1. რა და რა გავებით გამოიყენება ანგარიში?*
- 2. განასხვავეთ ერთმანეთისაგან ბუღალტრული ანგარიში და ანგარიშგება?*
- 3. როგორ გესმით ანგარიშგებლობა?*
- 4. რა მოთხოვნები წარედგინება ანგარიშგებას?*
- 5. რა ნიშნების მიხედვით და რა სახეებად იყოფა ანგარიშგებები?*
- 6. დაასახელეთ დღეისთვის მოქმედი ანგარიშგებები.*
- 7. როგორია ანგარიშგების წარმოდგენის ახალი წესები?*

თავი 13

ბუნალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის საფუძვლები

13.1. ბუნალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის არსი და წაყენებული მოთხოვნები

სამეურნეო აღრიცხვა თავისი დანიშნულებით მოწოდებულია უზრუნველყოს მმართველობის აპარატი დროული, საჭირო და სარწმუნო ინფორმაციით.

ყოველი საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობილების დროს, გარკვეული მეტნაკლებობით, სამეურნეო აღრიცხვა ყოველთვის ასრულებდა და ასრულებს ამ ფუნქციებს. ეს მით უფრო მნიშვნელოვანია ეროვნული მეურნეობისათვის საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში.

საბაზრო ეკონომიკის დამკვიდრება აფართოვებს ბუნალტრულ აღრიცხვის გამოყენების სფეროებს, ვინაიდან საკუთრების სხვადასხვა ფორმების დამკვიდრება წარმოშობს ახალი ეკონომიკურ სუბიექტებს და შესაბამისად სააღრიცხვო ინფორმაციის ახალ მომხმარებლებს.

საწარმო რთული სამეურნეო ორგანიზმია, მითუმეტეს, როცა ერთი საწარმოს შემადგენელი ნაწილები (მაგ. მემცენარეობა, მეცხოველეობა, დამხმარე და მომსახურე წარმოებები, კულტურულ-საყოფაცხოვრებო დანიშნულების წარმოებები და მეურნეობები და სხვ.) დამოუკიდებულ ფუნქციებს ასრულებენ. ეს გარემოება სავალდებულო წესით განაპირობებს საწარმოში არსებობდეს ბუნალტრულ აღრიცხვის სათანადო ორგანიზაცია.

ბუნალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია არის ბუნალტრული აღრიცხვის სამუშაოთა მოწყობა განსაზღვრული პირობებისა და მდგომარეობის გათვალისწინებით. იგი ეყრდნობა

სამუშაოების წესებს, თანმიმდევრობას და შესრულების ვადებს¹.

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციაში უნდა უზრუნველყოს სააღრიცხვო სამუშაოთა ფიქსირება თითოეული სააღრიცხვო უბნის მიხედვით, რათა შესაძლებლობა მოგვეცეს მთლიანად, სრულიად და დროულად ავსახოთ წლის განმავლობაში განხორციელებული ცვლილებები და დავადგინოთ მუშაობის საბოლოო შედეგები.

ბუღალტრული აღრიცხვის სწორი ორგანიზაციის მოწყობა იოლი საქმე როდია. იგი საჭიროებს მასთან დაკავშირებული ყველა წინაპირობის ზედმიწევნით გულდასმით შესწავლას. ამიტომ წინასწარ უნდა შემუშავდეს ღონისძიებათა სისტემა, რომელიც გაითვალისწინებს სააღრიცხვო სამუშაოთა წესს, თანმიმდევრობასა და შესრულების ვადებს.

ახალი დებულების მიხედვით ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება საწარმოს, დაწესებულების ხელმძღვანელს. ამიტომ იგი ვალდებულია შექმნას სათანადო პირობები ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისათვის, რათა საწარმოს, დაწესებულების ყველა ქვედანაყოფის სამსახურის მუშაკებმა, ვისაც კი ეს ეხება, უზრუნველყონ მთავარი ბუღალტრის (ბუღალტრის) მოთხოვნის შესრულება დოკუმენტწარმოებასა და დანიშნულების მიხედვით წარდგენის ნაწილში.

წარმოების ხელმძღვანელი ამას იმიტომ უნდა აკეთებდეს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვას საწარმოში, დაწესებულებაში ანხორციელებს ბუღალტერი, რომელსაც ხელმძღვანელობს მთავარი ბუღალტერი, ან ბუღალტერი, თუ საწარმოს საუთარი ქვედანაყოფი სამსახური არ გააჩნია.

ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება რეგულირდება სამეწარმეო, საგადასახადო და სამოქალაქო სამართალით, რომელ-

1. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები და მოთხოვნები ჩამოყალიბებულია საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის №70 ბრძანებაში „საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე“ გაზ. „ფინანსები“, 16-26 თებერვალი, 1998 წელი.

2. ორგანიზაცია უცხოური (ფრანგული) სიტყვაა და ნიშნავს სისტემაში მოყვანას, მოწესრიგებას, მოწყობას.

თავან განმსაზღვრელ ფუნქციას ასრულებს სამეწარმეო სამართ-
ალი, ვინაიდან მასში. წარმოდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვისა
და ანგარიშმგებლობის საწარმოო-სამართლებრივი საფუძვლები.

საბუღალტრო სამსახური მოწესრიგებულად ითვლება, თუ
იგი ითვალისწინებს შემდეგ მოთხოვნებს;¹

1. საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება უნდა
შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სტანდარტებს;
2. ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს სწორი, სრულყოფილი,
გასაგები და ორადი ასახვის სისტემაზე აგებული;
3. უწყვეტად დაკავშირებული ანგარიშგების ნომენკლა-
ტურასთან და წინა წლის შესაბამის მაჩვენებლებთან;
4. შეფასება უნდა შეესაბამებოდეს წინდახედულ მეწარმის,
აგრეთვე მინიმალური შეფასების და მოგება-ზარალის იმპა-
რიტეტის პრინციპებს.

დემოკრატიულ საწყისებზე განვითარებადი ქვეყნის ეროვნულ
მეურნეობაში სამეურნეო აღრიცხვა ხორციელდება აღრიცხვის
ერთიანი სისტემისა და აქედან გამომდინარე აღრიცხვის ორგანი-
ზაციის ერთიანი სისტემის საფუძველზე, რამაც შესაძლებლობა
მოგვცა ეროვნულ მეურნეობაში დაგვეწერა მეცნიერულად შემუ-
შავებული ბუღალტრული აღრიცხვის ერთიანი ანგარიშთა გეგმა
და ანგარიშთა ერთიანი კორესპონდენცია, ფულად-მატერიალური
და საანგარიშსწორებო ოპერაციების აღრიცხვის ერთიანი წესი, ბალ-
ანსის მუხლების შეფასების ერთიანი პრინციპები, აღრიცხვისა და
ანგარიშგების უნიფიცირებული დოკუმენტები და სხვ.

ყოველივე ეს განუყოფლად არის დაკავშირებული ერთმანე-
თთან, განაპირობებენ ერთიმეორეს და გამომდინარეობენ ერთიმეო-
რისაგან და ეს განუყოფელი ურთიერთდამოკიდებულება უმთავრე-
სად განაპირობებს კიდევ აღრიცხვის ორგანიზაციის ერთიან სის-
ტემას, რასაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ეროვნული მეურნე-
ობის განვითარებისადმი ხელმძღვანელობის საქმეში.

1. უფრო დაწვრილებით იხ. საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულება
№70, 1998 წლის 6 თებერვლის „საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა
და ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე“

აქვე უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ რაც უფრო სწორად და რაციონალურად მოეწყობა აღრიცხვისა და კონტროლის ორგანიზაცია, მით უფრო უმჯობესდება ეკონომიური მუშაობა, უფრო კმედიით ხდება აღრიცხვისა და კონტროლის ფუნქციონალური როლი საწარმოებში, გაერთიანებებში, მთელ ეროვნულ მეურნეობაში, მცირდება აღრიცხვის აპარატის შენახვის ხარჯები, იზრდება აღრიცხვის დარგის მუშაკთა შრომის ნაყოფიერება, უმჯობესდება წარმოებისადმი ოპერატიული ხელმძღვანელობა და სხვ.

საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია ისე უნდა მოეწყოს, რომ შესაძლებლობა მოგვეცეს სისტემატური კონტროლი გავუწიოთ სამეურნეო საშუალებების მოძრაობას, მივიღოთ საჭირო სრულფასოვანი ინფორმაცია, თანაბარზომიერად გავანაწილოთ სააღრიცხვო სამუშაოები შესაბამის მუშაკთა შორის, შევამციროთ აპარატის შენახვის ხარჯები, გავაუმჯობესოთ სამეურნეო ხელმძღვანელობა და უზრუნველყოთ წარმოების ეფექტიანობის ამაღლება.

ამგვარად, ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაცია განისაზღვრება იმით, თუ რამდენად დროულად, სწორად და ზუსტად აისახება სამეურნეო ოპერაციები შესაბამის დოკუმენტებში, რამდენად სწრაფად, ხარისხიანად და თანმიმდევრულად ხდება დოკუმენტების მიღება-შემოწმება და დამუშავება, რამდენად სრულყოფილად აისახება წარმოების პროცესი, რამდენად საჭირო ზომით განზოგადებულ მაჩვენებლებს ვღებულობთ საწარმო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ, რამდენად ორგანიზებულად და ნაყოფიერად გამოიყენება აღრიცხვის მუშაკთა შრომა და სხვ.

აქედან გამომდინარე შეიძლება დავასკვნათ, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაცია გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის სამუშაოთა განსაზღვრული სისტემის მიხედვით მოწყობას, რომელიც უზრუნველყოფს საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის დახასიათებისათვის საჭირო სრულფასოვანი ინფორმაციის დროულად მიღებას ნაკლები ფულად-მა-

ტერიალური და შრომითი დანახარჯების პირობებში. ბუღალტრული ორგანიზაცია საწარმოებში უნდა განხორციელდეს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმის შედგენისა და მისი შესრულების მეშვეობით.

13.2. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმა

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმა წარმოადგენს წინასწარ დასახული ღონისძიებების სისტემას, რომელიც ითვალისწინებს სააღრიცხვო სამუშაოთა შესრულების წესს, თანმიმდევრობას და ვადებს.

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის რაციონალურად მოწყობისათვის გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ყველა ის წინაპირობა, რომლებიც განსაზღვრავენ აღრიცხვის სისწორეს, თავისდროულობას, მთლიანობას და ხარისხს. მათ შორის განსაკუთრებით ყურადღების ღირსია შემდეგი წინაპირობები:

1. საწარმოს ორგანიზაციულ — დარგობრივი სტრუქტურის შესწავლა;
2. საწარმოს ცალკეულ ნაწილებთან ბუღალტერიის სააღრიცხვო ურთიერთობის დადგენა,
3. დოკუმენტბრუნვის გეგმა.

საწარმოს ორგანიზაციულ-დარგობრივი სტრუქტურა. საწარმოები ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან ორგანიზაციული სტრუქტურით, საწარმოო მიმართულებით, წარმოების ტექნოლოგიით და სხვა, რაც თავისებურ გავლენას ახდენს აღრიცხვის ორგანიზაციაზე. აღრიცხვის ორგანიზაცია დიდად არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რომელი სისტემით (ხაზობრივი, ფუნქციონალური, კომბინირებული) ხორციელდება მმართველობა საწარმოში, როგორია მისი დარგობრივი სტრუქტურა — რამდენი და რა მიმართულების განყოფილებები (ფერმები) და რა სახის დამხმარე

და მომსახურე საწარმოები გააჩნია და სხვა. ამიტომ აღრიცხვის ორგანიზაციის რაციონალურად მოწყობისათვის აუცილებელია წინასწარ შევისწავლოთ საწარმოს ორგანიზაციულ-დარგობრივი სტრუქტურა.

საწარმოს ცალკეულ ნაწილებთან ბუღალტერიის სააღრიცხვო ურთიერთობა. საწარმოს ცალკეულ ნაწილებთან ბუღალტერიის სააღრიცხვო ურთიერთობა ყალიბდება აღრიცხვის ორგანიზაციული ფორმების მეშვეობით. არსებობს ბუღალტრული აღრიცხვის შემდეგი ორგანიზაციული ფორმები: აღრიცხვის ცენტრალიზაცია, აღრიცხვის დეცენტრალიზაცია, აღრიცხვის არასრული დეცენტრალიზაცია, ცენტრალიზებული ბუღალტერიაები, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ოპერატიულ-ბუღალტრული (სა-ლდოს) მეთოდით აღრიცხვა.

აღრიცხვის ცენტრალიზაციის დროს ყველა პირველადი და კრებსითი დოკუმენტი მათი შედგენის ადგილიდან უშუალოდ მიდის საწარმოს ცენტრალურ ბუღალტერიაში და იქ ხდება მათი ბუღალტრული დამუშავება (დოკუმენტების მიღება-დამუშავება, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა, ანგარიშგებათა შედგენა).

აღრიცხვის დეცენტრალიზაციის დროს სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვა, აგრეთვე ბუღალტრული ბალანსების შედგენა ხდება საწარმოო ქვედანაყოფებში (განყოფილება, ფერმა, სააქრო და სხვ).

არასრული (ნაწილობრივი) დეცენტრალიზაციის დროს პირველადი და კრებსითი დოკუმენტების საფუძველზე ანალიზური აღრიცხვა ხდება საწარმოო ქვედანაყოფებში, ხოლო სინთეზური აღრიცხვა და ანგარიშგებათა (მათ შორის ბალანსის) შედგენა — ცენტრალურ ბუღალტერიაში.

აღნიშნული ორგანიზაციული ფორმებიდან უპირატესობა ეკუთვნის აღრიცხვის ცენტრალიზაციას.

ცენტრალიზებული ბუღალტერია ცენტრალიზებული აღრიცხვის უმაღლესი ფორმაა. ცენტრალიზებულ ბუღალტერიაში თავს იყრის რამდენიმე ერთგვაროვანი საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვა. სააღრიცხვო სამუშაოები სრულდება მანქანური წესით. ცენტრალიზებული ბუღალტერია შესაძლებლობას გვაძლევს უფრო სრულ-

ად გამოვიყენოთ აღრიცხვის ცენტრალიზაციის ყველა უპირატესობა.

აღრიცხვის გარკვეული თავისებურებებით ხასიათდება აგრეთვე ზემოთ ჩამოთვლილი სხვა ორგანიზაციული ფორმებიც.

ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის მოწყობა შეუძლებელია ისე, თუ გათვალისწინებული არ იქნება აღრიცხვის აღნიშნული თავისებურებანი.

დოკუმენტბრუნვის გეგმა. საწარმოში ერთი წლის განმავლობაში მიიღება სხვადასხვა ხასიათისა და მოცულობის ინფორმაცია, რაც მრავალი სახის სააღრიცხვო საქმიანობის შესრულებასა და ამ საქმიანობაში მრავალი პირის მონაწილეობასთანაა დაკავშირებული. ამიტომ აღრიცხვის სწორი ორგანიზაცია მოითხოვს დოკუმენტბრუნვის გეგმის შედგენას, სადაც მოცემული იქნება რომელ სამეურნეო ოპერაციაზე რა სახის დოკუმენტი უნდა შედგეს, ვინ და როდის შეადგინოს, ვის და როდის წარედგინოს, ვინ და როდის უნდა დაამუშავოს და სხვა. ე.ი. დოკუმენტბრუნვის გეგმაში წინასწარ ისაზღვრება საწარმოს მთელი სააღრიცხვო სამუშაოს შესრულების წესი, ვადები და თანმიმდევრობა. ამიტომ მისი მტკიცედ დაცვა ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის ერთ-ერთი აუცილებელი წინაპირობაა.

13.3. ბუღალტერიის მუშაობის ორგანიზაციის პრინციპები და მთავარი * ბუღალტრის ფუნქციები

საწარმოს სააღრიცხვო საქმიანობის რეგულირება ხდება საწარმოს ბუღალტერიის მიერ, რომელსაც ხელმძღვანელობს მთავარი ბუღალტერი.

როგორც ავღნიშნეთ, საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების ორგანიზაციაზე და მოქმედი კანონმდებლობის დაცვაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება წარმოების ხელმძღვანელს. ეს იმას ნიშნ-

ავს, რომ წარმოების ხელმძღვანელის პრეროგატივაში შედის სააღრიცხვო პოლიტიკის დამტკიცება, ანგარიშთა სამუშაო გეგმისა და პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტების ფორმების დამტკიცება (იმ სამუშაო ოპერაციების გასაფორმებლად, რომელთათვისაც არ არის დამტკიცებული სათანადო ფორმები), ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის დაცვა, დოკუმენტბრუნვის ორგანიზაციის წესების დამტკიცება და სხვა. საწარმოს ხელმძღვანელის უფლებებს განეკუთვნება აგრეთვე მთავარი ბუღალტრის დანიშვნა და განთავისუფლებაც.

საწარმოს საბუღალტრო აპარატის (ბუღალტერიის) ყოველდღიური საქმიანობა უნდა გამომდინარეობდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის „ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება“ — მოთხოვნებიდან და ემსახურებოდეს ამ მოთხოვნების რეალიზაციას. ასე უნდა ხდებოდეს მთელი სააღრიცხვო ციკლის განმავლობაში დაწყებული პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტების შედგენიდან დამთავრებული წლიური ბალანსისა და მოგება და ზარალის ანგარიშგების შედგენით.

ახალი დებულების შესაბამისად მთავარი ბუღალტერი უზრუნველყოფს შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების ანგარიშებში სრულად ასახვას, კონტროლს უწევს ანგარიშგების შედგენის სისწორეს და წარდგენის თანდროულობას. მთავარ ბუღალტერს ეკრძალება შესასრულებლად მიიღოს კანონსაწინააღმდეგო ოპერაციები, მაგრამ თუ ასეთი ხელმძღვანელმა წერილობით აიძულა პასუხს აგებს წარმოების ხელმძღვანელი.

ხსენებული დებულების მიხედვით მიზანშეწონილად და მიჩნეული მთავარ ბუღალტერთან (ბუღალტერთან) შეთანხმდეს მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიღება-გაფნთავისუფლება და გადაადგილება.¹

თუ საწარმოში მცირე რაოდენობის მუშაკებია ხელმძღვანელის განკარგულებით მოლარის ფუნქციის შესრულება შეიძლება დაეკისროს მთავარ ბუღალტერს (ბუღალტერს).

1. დაწვრილებით იხ. საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 6 თებერვლის № 70 ბრძანებაში „საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულების დამტკიცების თაობაზე“

ვინაიდან საბუღალტრო აპარატს ფუნქციურ ხელმძღვანელობას უწევს მთავარი ბუღალტერი, მას პასუხისმგებლობა ეკისრება სათანადო წესით დამტკიცებული დოკუმენტწარმოების წესების და ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიური პრინციპების დაცვაზე. ამიტომ მთავარმა ბუღალტერმა გულდასმით უნდა შეისწავლოს საბუღალტრო აპარატის (ბუღალტრის) სტრუქტურა, საფუძვლიანად გაანალიზოს საწარმოს ორგანიზაციულ-დარგობრივი შედგენილობა და საწარმოს ცალკეულ ნაწილებთან ბუღალტერიის სააღრიცხვო ურთიერთობა, დაადგინოს წრებრუნვაში მყოფი სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, განსაზღვროს მათ ბუღალტრულ დამუშავებასთან დაკავშირებული სამუშაოების მოცულობა და მის საფუძველზე დაყოს სააღრიცხვო სამუშაოები ცალკეულ ჯგუფებად და შესასრულებელი სამუშაოების სირთულის გათვალისწინებით გამოყოს სააღრიცხვო სამუშაოთა ცალ-ცალკე უბნები.

ამის შემდეგ საჭიროა აღრიცხვის უბნები დაკომპლექტდეს შესაბამისი პროფესიის და ცოდნა-გამოცდილების მქონე სპეციალისტებით და მოხდეს მათ შორის ფუნქციების განაწილება.

აღრიცხვის მუშაკთა შრომას ყოფენ შემდეგი სამი ნიშნის მიხედვით:

ს ა გ ნ ო ბ რ ი ვ ა დ — შრომის განაწილების დროს სამუშაოების განაწილება ხდება ბუღალტერიაში არსებული სააღრიცხვო უბნების (საანგარიშსწორებო, საწარმოო, საერთო და სხვა) დასახელების მიხედვით და თითოეული მუშაკი ეკონომიკურად ერთგვაროვანი ანგარიშების მიხედვით არსებულ სააღრიცხვო სამუშაოებს ასრულებს მთელი წლის განმავლობაში.

ხ ა ზ ო ბ რ ი ვ ი — ვარიანტის დროს შრომის განაწილება ისეთივეა, როგორც საწარმოო ქვედანაყოფებში: პირველადი დოკუმენტების მიღება-შემოწმება, დაჯგუფება, ბუღალტრული დამუშავება და განზოგადება ხდება ცალკეული პირების (ჯგუფის) მიერ.

ფ უ ნ ქ ც ი ო ნ ა ლ უ რ ი — ვარიანტის დროს, ყოველი მუშაკი (ან მუშაკთა ჯგუფი) სპეციალიზდება ერთგვაროვანი ოპერაციების (სამუშაოების) შესრულებაზე. თანამედროვე პირობებში უპირატესობას ანიჭებენ ფუნქციონალურ ვარიანტს, ვინაიდან იგი ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენების უფრო მეტ შესაძლებლობას იძლევა.

სააღრიცხვო სამსახურის მუშაობის რაციონალური ორგანიზაციის ერთ-ერთი აუცილებელი წინაპირობაა *მოქმედი დებულებების და ინსტრუქციის მოთხოვნათა დაცვა*.

ცნობილია, რომ საზოგადოებრივ-ეკონომიური წყობილების შეცვლასთან ერთად აღრიცხვაც იცვლის თავის ბუნებას, ფუნქციებს, ამოცანებს. იცვლება აგრეთვე აღრიცხვის ფორმები, წესები, ტექნიკური საშუალებები. ეს დამახასიათებელია ჩვენი თანამედროვეობისათვისაც.

ამ ხუთიოდე წლის წინათ დაიწყო საქართველოში ახალი, დემოკრატიულ საწყისებზე განვითარებადი წყობილების ჩამოყალიბება, რამაც შესაბამისი ცვლილებები გამოიწვია აღრიცხვა-ანგარიშგების სფეროშიც. სწორედ ამითაა განპირობებული აღრიცხვა-ანგარიშგების სრულყოფა-გაუმჯობესების ხაზით უკანასკნელ ხუთწლედში არაერთი მნიშვნელოვანი ღონისძიების გატარება.

მათ რიცხვს მიეკუთვნება:

1. აღრიცხვის ახალი ანგარიშთა გეგმისა და მისი გამოყენების ინსტრუქციის შემოღება (1993 წლის 1 აპრილიდან);
2. ძირითადი საშუალებების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა, ფულადი საშუალებებისა და ანგარიშსწორებათა ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის შესახებ (1996 წლის 1 აგვისტოდან);
3. ბუღალტრული აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში არსებითი ხასიათის ცვლილებების განხორციელება (1996 წლის 13 დეკემბრიდან);
4. ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმებისა და მათი შევსების წესების ინსტრუქციის შემოღება (1997 წლის 1 აპრილიდან);
5. საწარმოების, დაწესებულებების (ორგანიზაციების) ბუღალტრული ანგარიშგებების წარდგენის ახალი წესების შემოღება (1997 წლის 27 ივნისიდან);
6. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმასა და მისი გამოყენების ინსტრუქციაში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანა (1997 წლის 27 ივნისიდან);
7. დებულება საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ (1998 წლის მარტიდან) და სხვ.

როგორც არასრული ჩამონათვალიდანაც ჩანს, სააღრიცხვო

სამუშაოთა მომწესრიგებელი ნორმატიული მასალების ცოდნა-გამოყენების გარეშე შეუძლებელია საწარმოში აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაციის მოწყობა.

სააღრიცხვო სამსახურის მუშაობის ორგანიზაცია დიდად არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად სრულდება საწარმოში სააღრიცხვო სამუშაოთა შესრულების გრაფიკი.

აღრიცხვის სამუშაოთა შესრულების გრაფიკი წარმოადგენს დოკუმენტბრუნვის გეგმის უშუალო გაგრძელებას. აღრიცხვის სამუშაოთა უფრო კონკრეტულად, შესაბამის განაპერში ასახვა-წარმოდგენის მიზნით იგი იყოფა სხვადასხვა სახედ: კ რ ე ბ ს ი თ ი (ნაერთი) გ რ ა ფ ი კ ი, რომლითაც ისაზღვრება საწარმოს მთელი სააღრიცხვო საქმიანობის შესრულების უზრუნველყოფა, ს ტ რ უ ქ ტ უ რ უ ლ ი გ რ ა ფ ი კ ი, რომელიც მოიცავს საწარმოს სააღრიცხვო სამუშაოთა შესრულებას საწარმოს შემადგენელი ნაწილების (განყოფილება, ფერმა, საამქრო, საწყობი, ბუღალტერიის განყოფილებები და სხვა) მიხედვით და ი ნ დ ი ვ ი დ უ ა ლ უ რ ი გ რ ა ფ ი კ ე ბ ი, სადაც სააღრიცხვო სამუშაოები და მათი შესრულება ისაზღვრება ცალკეულ შემსრულებელთა მიხედვით. ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაცია შეუძლებელია აღნიშნული წინაპირობის სავალდებულო გათვალისწინების გარეშე.

ბოლოს, ბუღალტერიის მუშაობის ორგანიზაცია დიდად არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რამდენად მტკიცეააა დაცული საწარმოში სააღრიცხვო პოლიტიკა.

სააღრიცხვო პოლიტიკა არის ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხების (პირველადი დაკვირვება, ღირებულებითი გაზომვა, მიმდინარე დაჯგუფება, ჯამობრივი განზოგადება) რეგლამენტაცია.

ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხების რეგლამენტაცია გულისხმობს საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვის ფაქტობრივი მდგომარეობის მოწესრიგებას ბუღალტრული აღრიცხვის ხერხების მოთხოვნების შესაბამისად. ვინაიდან ბუღალტრული აღრიცხვის ყოველი ხერხი მეცნიერულ საფუძველზეა შემუშავებული, მათი მოთხოვნების მიხედვით საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვის ფაქტობრივი მდგომარეობის მოწესრიგება ბუღალტრული მუშაობის რაციონალური ორგანიზაციის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წინაპირობაა.

13.4. ბულალტრული აღრიცხვის შემდგომი განვითარება და სრულყოფა

ჩვენს ქვეყანაში საბაზრო ეკონომიკის თანდათანობითი დამკვიდრება საჭიროებს შესაბამისი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის შექმნას, ახალი, უფრო პროგრესული და ეკონომიკურად ეფექტიანი წარმოების დარგების, ახალი სახის ენერჯისა და მასალების ყოველმხრივ განვითარებას, ბუნებრივი, მატერიალური და შრომითი რესურსების ყოველმხრივ და რაციონალურად გამოყენებას და სხვა.

ეს გარემოება სავალდებულო წესით განაპირობებს დაგეგმვის, აღრიცხვის და მართვის სისტემის არსებითი სრულყოფა-გაუმჯობესების აუცილებლობას. ეკონომიკის მასშტაბების ზრდა და თვისებრივი ძვრები ახალ, უფრო მაღალ მოთხოვნებს უყენებს მართვას, ნებას არ გვაძლევს დავჯერდეთ ჩამოყალიბებულ ფორმებსა და მეთოდებს, თუნდაც ისინი კარგად ემსახურებოდნენ წარსულში.

საბაზრო ეკონომიკის თანდათანობითი დამკვიდრების პროცესში მკვეთრად იზრდება ბულალტრული აღრიცხვის როლი და მნიშვნელობა, იზრდება მის წინაშე წაყენებული მოთხოვნები და ამოცანები, რაც სავალდებულო წესით განაპირობებენ აღრიცხვის ფორმებისა და ხერხების სრულყოფის, აღრიცხვის მეცნიერულ-ტექნიკური დონის და საკონტროლო-ანალიზური ფუნქციის ამაღლების აუცილებლობას.

აღრიცხვის, დაგეგმვის და ეროვნული მეურნეობის მართვის სისტემის სრულყოფის ძირითადი მიმართულება მომავალი პერიოდისათვის უნდა განხორციელდეს ეკონომიკურ-მათემატიკური მეთოდების, ელექტრონულ-გამომთვლელი და ორგანიზაციული ტექნიკის და სხვა საშუალებათა ფართოდ გამოყენების მეშვეობით.

ამგვარად, ბულალტრული აღრიცხვის განვითარება უნდა მოხდეს მისი სრულყოფის გზით. ამის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ მასთან მჭიდროდ დაკავშირებული და მისგან განპირობებული ისეთი დონისძიებების პრაქტიკულად განხორციელების შედეგად, როგორცაა: სააღრიცხვო-გამომთვლითი სამუშაოების ყოველმხრივი ავტომატიზაცია, აღრიცხვის მაქსიმალური ცენტრალიზაცია, აღრიცხვის უნიფ-

იკაცია, აღრიცხვის ფორმებისა და ხერხების სრულყოფა, სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა კვალიფიკაციის სრულყოფა, მათი შრომის მეცნიერული ორგანიზაცია და სხვ.

სააღრიცხვო-გამოთვლითი სამუშაოების ავტომატიზაცია გულისხმობს შესაბამისი მანქანების გამოყენებით შესრულდეს არამართო ცალკეული სააღრიცხვო სამუშაოები (შრომისა და ხელფასის, ნედლეულისა და მასალების და სხვა), არამედ მთელი სააღრიცხვო პროცესი — დაწყებული სამეურნეო ოპერაციების დოკუმენტაციიდან დამთავრებული ანგარიშგებათა შედგენითა და ეკონომიკური ანალიზით. ამგვარად, *სააღრიცხვო გამოთვლითი სამუშაოების ავტომატიზაცია აღრიცხვის შემდგომი სრულყოფის ერთ-ერთი აუცილებელი წინაპირობაა.*

აღრიცხვის მაქსიმალური ცენტრალიზაცია. როგორც ავლნიშნეთ, აღრიცხვის ცენტრალიზაციის დროს პირველადი და კრებსითი დოკუმენტები, მათი შედგენის ადგილიდან, უშუალოდ მიდის საწარმოს ბუღალტერიაში. ამასთან, აღრიცხვის ცენტრალიზაციის უმაღლეს ფორმას წარმოადგენს ცენტრალური ბუღალტერიები, რომლებიც იქმნება რამდენიმე ერთგვაროვან საწარმოთა ბუღალტერიების გაერთიანების ბაზაზე. აღრიცხვის ასეთი ორგანიზაცია უზრუნველყოფს სათანადო მოცულობის სააღრიცხვო — გამოსათვლელ სამუშაოთა ერთ ცენტრში თავმოყრას და უმაღლესი ტექნიკის სრულად და რაციონალურად გამოყენების მეშვეობით მათ მოკლე დროში დამუშავებას. ამდენად, *აღრიცხვის ცენტრალიზაცია აღრიცხვის შემდგომი განვითარება-სრულყოფის ურთ-ერთი აუცილებელი წინაპირობაა.*

აღრიცხვის უნიფიკაცია გულისხმობს სხვადასხვა საწარმოთა საქმიანობის აღრიცხვის მოწყობას ერთიანი მეთოდოლოგიის, ერთიანი სააღრიცხვო ფორმების, ერთიანი ტიპური ანგარიშთა გეგმის მიხედვით, ხოლო სააღრიცხვო ინფორმაციის მანქანური წესით დამუშავების პირობებში, აღრიცხვის უნიფიკაცია უნდა განხორციელდეს ავტომატიზებული საშუალებების საექსპლუატაციო თვისებების სავალდებულო გათვალისწინებით. ამდენად, *აღრიცხვის უნიფიკაცია და მისი სავა-*

ლდებულო შესაბამისობა ავტომატიზებულ საშუალებების საექსპლუატაციო თვისებებთან ერთ-ერთი აუცილებელი და დიდმნიშვნელოვანი ღონისძიება აღრიცხვის შემდგომი სრულყოფის საქმეში.

აღრიცხვის ფორმებისა და ხერხების სრულყოფა.

აღრიცხვის სამუშაოთა ავტომატიზაციის პირობებში შესრულება სათანადო ტექნიკის ბაზაზე მოითხოვს აღრიცხვის ისეთი ფორმების შემუშავება-დანერგვას, რომელიც უზრუნველყოფს ერთი მხრივ წარმოების პროცესის ეკონომიური დახასიათებისათვის საჭირო და სრულფასოვანი ინფორმაციის მიღებას, ხოლო მეორე მხრივ ავტომატიზებული ტექნიკის სრულად და რაციონალურად გამოყენებას. ამდენად, აღრიცხვის ფორმა უნდა შეესაბამებოდეს აღრიცხვის ტექნიკის მიღწეულ დონეს. ასევე შეიძლება ითქვას აღრიცხვის ხერხების შესახებ. ეს გარემოება განაპირობებს აღრიცხვის ფორმებისა და ხერხების სისტემატიური სრულყოფის საჭიროებას, რაც ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ღონისძიებას წარმოადგენს აღრიცხვის შემდგომი სრულყოფის საქმეში.

სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა კვალიფიკაციის სრულყოფა. სააღრიცხვო-გამოთვლით საქმიანობაში უახლესი მეცნიერულ-ტექნიკური მიღწევების დანერგვა და რაციონალური გამოყენება განაპირობებს სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა კვალიფიკაციის სრულყოფის აუცილებლობას. მაგალითად, თუ ბუღალტრებს არ ეცოდინებათ სააღრიცხვო-გამოთვლელი მანქანების გამოყენება, ხოლო ინჟინრებს (დამპროექტებლებს, ოპერატორებს) — ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდისა და ორგანიზაცია, შეუძლებელი იქნება აღრიცხვის მექანიზაციისა და ავტომატიზაციის სრულყოფილად განხორციელება. ამიტომ სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა კვალიფიკაციის სრულყოფა აღრიცხვის სრულყოფის ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა.

სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა შრომის მეცნიერული ორგანიზაცია, ზემოთ ჩამოთვლილ ღონისძიებათა პრაქტიკულად დანერგვა და ეფექტიანად გამოყენება მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული სააღრიცხვო-გამოთვლითი აპარატის მუშაკთა შრომის მეცნიერული ორგანიზაციაზე, რომელიც აერთი-

ანებს ისეთ ღონისძიებებს, როგორცაა: სააღრიცხვო პროცესის უზრუნველყოფა სააღრიცხვო-გამომთვლელი ტექნიკით, შრომის შემსუბუქება და მისი რაციონალიზაცია, ზედმეტ მოძრაობათა ლიკვიდაცია, სამუშაოთა შესრულების უფრო ეფექტიანი ხერხების დაუფლება, შრომითი პროცესების დაწვრილებით შესწავლა და მისი რაციონალიზაცია, სამუშაო ადგილის სწორი ორგანიზაცია, შრომის მატერიალური და მორალური სტიმულირების უფრო მოხერხებული სისტემა, სამუშაო ადგილებზე მუშაკთა განაწილება საქმიანი და პროფესიული ნიშნების მიხედვით, სააღრიცხვო-გამომთვლელი აპარატის მუშაკთა სპეციალური ცოდნის ღონისძიება და სხვ.

ზემოთ აღნიშნული ყველა ღონისძიება, როგორც აღვნიშნეთ, განუყოფლად არის დაავშირებული ერთმანეთთან და განაპირობებს ერთიმეორეს, რის გამოც აღრიცხვის შემდგომი სრულყოფა, მისი ფართო გაგებით, შესაძლებელია მხოლოდ მათი ერთიანობაში გადაწყვეტის მეშვეობით.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის

1. რა არის ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია?
2. რომელი ნორმატიული აქტით არის განსაზღვრული ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები?
3. რა შემთხვევაში ითვლება მოწესრიგებულად ბუღალტრული აღრიცხვა?
4. რას გულისხმობს ბუღალტრული აღრიცხვის რაციონალური ორგანიზაცია?
5. რა მნიშვნელობა აქვს საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგებას?
6. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმა.
7. დაახასიათეთ ბუღალტერიის მუშაობის ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები.
8. დაახასიათეთ წარმოების ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტრის ფუნქციები აღრიცხვასთან მიმართებაში.
9. დაახასიათეთ ბუღალტრული აღრიცხვის შემდგომი განვითარების და სრულყოფის ფაქტორები და აუცილებლობა.

შინაარსი

თ ა ვ ი 1. სამეურნეო აღრიცხვის ზოგადი დახასიათება. გულალტ- რული აღრიცხვის თავინებაშუმებანი და ფუნქციები

- | | |
|--|----|
| 1.1. ცნება აღრიცხვის შესახებ. სამეურნეო აღრიცხვის არსი | 3 |
| 1.2. სამეურნეო აღრიცხვის ძირითადი ნიშან-თვისებები, ამოცანები და მოთხოვნები თანამედროვე პირობებში | 5 |
| 1.3. აღრიცხვაში გამოსაყენებელი საზომები | 8 |
| 1.4. სამეურნეო აღრიცხვის სახეები | 12 |
| 1.5. ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი ნიშან-თვისებანი და ამოცანები | 17 |
| 1.6. ბუღალტრული აღრიცხვის ფუნქციები . | 19 |

თ ა ვ ი 2. გულალტრული აღრიცხვის განვითარების მოკლე ისტორიული მიმოხილვა

- | | |
|---|----|
| 2.1. სამეურნეო აღრიცხვის წარმოშობა და განვითარების ძირითადი ეტაპები | 24 |
| 2.2. მოკლედ აღრიცხვის შესახებ ძველ საქართველოში | 31 |
| 2.3. ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმების განვითარების მოკლე ისტორიული მიმოხილვა | 37 |
| 2.4. სამეურნეო აქტების ორადი ასახვის თეორიის განვითარება | 44 |

თ ა ვ ი 3. გულალტრული აღრიცხვის თეორია და მისი როლი პროფესიული ცოდნის ფორმირებაში. გულალტ- რული აღრიცხვის კავშირი სხვა მენეჯერებთან

- | | |
|--|----|
| 3.1. ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია საფუძველია პროფესიული ფორმირებისათვის | 49 |
| 3.2. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ მეცნიერებებთან (ზოგადი დახასიათება) | 54 |
| 3.3. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ კონტროლთან და რევიზიასთან | 56 |
| 3.4. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი აუდიტთან | 58 |
| 3.5. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზასთან | 59 |
| 3.6. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი სტატისტიკასთან და სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკურ ანალიზთან | 61 |
| 3.7. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეკონომიკურ თეორიასთან | 63 |
| 3.8. ბუღალტრული აღრიცხვის კავშირი ეროვნული მეურნეობის დარგების დაგეგმვასთან (პროგნოზირებასთან) და წარმოების მართვასთან | 64 |

3.9. ბულალტრული აღრიცხვის კავშირი ეროვნული მეურნეობის დარგების ეკონომიკასთან	66
--	----

თ ა ვ ი 4. ბულალტრული აღრიცხვის საბანი და მეთოდი

4.1. ბულალტრული აღრიცხვის საგნის ზოგადი დახასიათება	69
4.2. ცნება სამეურნეო საშუალებების შესახებ	72
4.3. სამეურნეო საშუალებების კლასიფიკაცია შედგენილობისა და მოთავსების მიხედვით	74
4.4. ცნება სამეურნეო საშუალებათა ფორმირების წყაროების შესახებ	81
4.5. სამეურნეო საშუალებების კლასიფიკაცია ფორმირების წყაროებისა და მიზნობრივი დანიშნულების მიხედვით	83
4.6. სამეურნეო პროცესები	88
4.7. ცნება სამეურნეო ოპერაციების შესახებ	92
4.8. ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდის ზოგადი დახასიათება	96

თ ა ვ ი 5. დოკუმენტაცია და ინვენტარიზაცია

5.1. დოკუმენტაციის არსი, როლი და მნიშვნელობა	106
5.2. დოკუმენტების კლასიფიკაცია და მისი მნიშვნელობა	112
5.3. დოკუმენტების შედგენა, შემოწმება და დამუშავება. დოკუმენტბრუნვა და მისი ორგანიზაცია	119
5.4. დოკუმენტების რაციონალიზაციის გზები	129
5.5. ინვენტარიზაციის არსი და მნიშვნელობა	132
5.6. ინვენტარიზაციის სახეები	135
5.7. ინვენტარიზაციის ობიექტები	138
5.8. ინვენტარიზაციის ჩატარებისა და გაფორმების წესი	140
5.9. ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენა და მათი ასახვა აღრიცხვაში	143

თ ა ვ ი 6. შეფასება და კალკულაცია

6.1. შეფასების არსი და მნიშვნელობა. შეფასება როგორც ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი	147
6.2. სამეურნეო საშუალებების შეფასების პრინციპები. აღრიცხვაში გამოსაყენებელი ფასები	149
6.3. საწარმოო ხარჯების კლასიფიკაციის თეორიული საფუძვლები	153
6.4. ხარჯების დაჯგუფება ელემენტებად და საკალკულაციო მუხლებად	156
6.5. ხარჯების კლასიფიკაცია კონკრეტული ნიშნების მიხედვით	160
6.6. ცნება კალკულაციის შესახებ. კალკულაცია როგორც ბულალტრული აღრიცხვის მეთოდის ელემენტი	165

6.7. კალკულაციის სახეები	169
6.8. საკალკულაციო მუშაობის თანმიმდევრობა	173
6.9. არაპირდაპირი ხარჯების წარმოშობის მიზეზები	175
6.10. არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების ხერხები	178

თ ა ვ ი 7. გულტრული ანგარიშები და ორადი ასახვა

7.1. ცნება ბუღალტრული ანგარიშების შესახებ, მათი აღნაგობა	184
7.2. აქტიური, პასიური, აქტიურ-პასიური ანგარიშები. ანგარიშების კავშირი ბალანსთან	189
7.3. ბრუნვები და ნაშთები	194
7.4. ორმაგი ჩაწერა თუ ორადი ასახვა?	201
7.5. ორადი ასახვის არსი და აუცილებლობა	208
7.6. სამეურნეო ოპერაციებისა და მათი თანხების ორადი ასახვა	217
7.7. ანგარიშთა კორესპონდენცია, ბუღალტრული გატარებები	220
7.8. ოპერაციების რეგისტრაციის წესები	227
7.9. სინთეზური და ანალიზური ანგარიშები და აღრიცხვა. ქვეანგარიშები	230
7.10. სინთეზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები	241
7.11. ანალიზური ანგარიშების ბრუნვათა უწყისები	254

თ ა ვ ი 8. სამეურნეო პროცესების აღრიცხვის მეთოდოლოგიური საფუძვლები

8.1. სამეურნეო პროცესების აღრიცხვაში ასახვის თეორიული წანამძღვრები	259
8.2. მომარაგების (დამზადების) სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია	262
8.3. წარმოების სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია	268
8.4. რეალიზაციის სტადიის საქმიანობის აღრიცხვა და თვითღირებულების კალკულაცია	278

თ ა ვ ი 9. ბალანსური განზოგადება

9.1. ბალანსური განზოგადების არსი და მნიშვნელობა. ბალანსის აქტივი და პასივი	286
9.2. ბალანსის მუხლების დაჯგუფება და შეფასება. ბალანსის გამოყენება ფინანსური კონტროლისა და ანალიზისათვის	293
9.3. სამეურნეო ოპერაციების გავლენა ბალანსზე (ცვლილებები ბალანსში)	297
9.4. ბუღალტრული ბალანსების სახეები	302

**თ ა ვ ი 10. ანგარიშთა კლასიფიკაცია და ბუღალტრული
აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა**

10.1. ანგარიშთა კლასიფიკაციის არსი და დანიშნულება	312
10.2. ანგარიშების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით	316
10.3. ანგარიშთა კლასიფიკაცია დანიშნულებისა და სტრუქტურის მიხედვით. ძირითადი ანგარიშები	320
10.4. დამზუსტებელი ანგარიშები	330
10.5. საოპერაციო ანგარიშები	335
10.6. ფინანსური შედეგების და ბალანსგარეშე ანგარიშები	346
10.7. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა	351

**თ ა ვ ი 11. სააღრიცხვო რეგისტრები და ბუღალტრული
აღრიცხვის ფორმები**

11.1. სააღრიცხვო რეგისტრები, მათი არსი და მნიშვნელობა. ბუღალტრული რეგისტრების სახეები	366
11.2. ბუღალტრულ რეგისტრებში ჩაწერის ხერხები და ტექნიკა	373
11.3. სააღრიცხვო ჩანაწერებში შეცდომების გასწორება	377
11.4. ცნება ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმების შესახებ. ბუღალტრული აღრიცხვის მემორიალ-ორდერული ფორმა	382
11.5. ბუღალტრული აღრიცხვის ჟურნალ-მთავრული ფორმა	389
11.6. ბუღალტრული აღრიცხვის ჟურნალ-ორდერული ფორმა	394
11.7. ბუღალტრული აღრიცხვის ავტომატიზებული ფორმები	406

თ ა ვ ი 12. ბუღალტრული ანგარიშგების საფუძვლები

12.1. ანგარიში, ანგარიშგება, ანგარიშმგებლობა	411
12.2. საწარმოს ანგარიშგება (წაყენებული მოთხოვნები, სახეები და პრინციპები)	417
12.3. საწარმოთა მოქმედი ანგარიშგებები, მათი შინაარსი და შევსების წესები	421
12.4. ანგარიშგებათა წარდგენის წესები	425

**თ ა ვ ი 13. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის
საფუძვლები**

13.1. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის არსი და წაყენებული მოთხოვნები	428
13.2. ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის გეგმა	432
13.3. ბუღალტერიის მუშაობის ორგანიზაციის პრინციპები და მთავარი ბუღალტრის ფუნქციები	434
13.4. ბუღალტრული აღრიცხვის შემდგომი განვითარება და სრულყოფა	439

Иванэ Годердзишвили
ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
учебник для ВУЗ-ов
Тбилиси, 1998 (на грузинском языке)

გამომცემლობის რედაქტორი: ზაურ ნაყეუბია
მხატვრული რედაქტორი: გიორგი სულხანიშვილი
დიზაინერი: სანდრო ღაძაძე
კომპიუტერული უზრუნველყოფა: ლევან ციციშვილი,
ეკა აბშიანიძე

ფასი სახელშეკრულებო

ხელმოწერილია დასაბეჭდად 2.08.98

ფორმატი 60X84 1/16

გარნიტურა ჩვეულებრივი, ქალაღი ოფსეტური;
ბეჭდვა ოფსეტური; პირობითი ნაბეჭდი თაბახი 28.0;
სააღრიცხვო—საგამომცემლო თაბახი 20.43;

ღაიბეჭდა ფინანსთა სამინისტროს
საგამომცემლო - პოლიგრაფიულ
გაერთიანებაში. შეჯ. № 347, ტირ. 500.