

# ბუღალტრული აღრიცხვა ახალ განზომილებაში მოსაზრებები გამონვევების გადაწყვეტაზე

DOI: <https://doi.org/10.52340/bal/2025.02.04>



**დავით ჯალაგონია**

ეკონომიკურ მეცნიერებათა კადემიური დოქტორი,  
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი  
<https://orcid.org/0000-0003-2022-8101>  
Email: dato.jalagonia@gmail.com



**იური პაპასკურია**

ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი,  
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი,  
<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>  
E-mail: papaskuairi@gmail.com

## აბსტრაქტი

ნაშრომი ასახავს ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში მიმდინარე სისტემურ ცვლილებებსა და პროფესიაში არსებულ გამოწვევებს. მისი მიზანია აღრიცხვის თეორიულ-მეთოდოლოგიური, ტერმინოლოგიური და ეთიკური საკითხების სრულყოფის ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრა.

ახალ რეალობაში: ბუღალტერიის დანიშნულება სცილდება მხოლოდ ტექნიკური ოპერაციების პასიური ფიქსირების ფარგლებს და უფრო სანარმოს ეკონომიკური საქმიანობის ანალიზის ჩატარების, სტრატეგიული განვითარების მიმართულებების განსაზღვრის, რისკების მართვის ფუნქციებს იძენს; ამკარად გამოჩნდა წლების განმავლობაში ჩამოყალიბებული თეორიული და ტერმინოლოგიური შეუთავსებლობები, სწავლებისა და პრაქტიკული უნარების გამომუშავების ხელშემშლელი გარემოებები; პროფესიული ეთიკისა და რეგულაციების დახვეწის აუცილებლობა.

კრიტიკული ანალიზი ცხადყოფს, რომ უმაღლეს საგანმანათლებლო პროგრამებში ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების სწავლების ტექნიკურ დეტალებზე აქცენტირება და მმართველობითი აზროვნების უნარების გამომუშავებაზე ორიენტირების დეფიციტი, ბუნდოვანი, არასათანადო, ხშირ შემთხვევაში გაუმართავი ტერმინოლოგიის მიწოდება აჩენს გაუგებრობებს სტუდენტებსა და პრაქტიკოს პროფესიონალებშიც.

ავტორები აზიარებენ მოსაზრებებს, რომელთა მიზანშეწონილება პროფესიის მიმართ ნლობით ჩამოყალიბებული შეხედულებების გადახედვის, განათლების პროგრამების მოდერნიზაციის, ტერმინოლოგიის დახვეწის, პროფესიული ეთიკის გაძლიერების, ტექნოლოგიური კომპეტენციების ინტეგრირებისა და ბიზნესისთვის მორგებული ბუღალტრული აღრიცხვის მოდელის შექმნის აუცილებლობითაა ნაკარნახევი. განსახორციელებელ ცვლილებათა მთავარ მიმართულებად წარმოდგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის გადაყვანა ტექნოლოგიური ტენდენციების თანხვედრი ფუნქციონირების ახალ ეტაპზე და ბუღალტრისთვის წვლილისა და როლის შესაბამისი სტატუსის დამკვიდრება ხელმძღვანელობით იერარქიაში.

**საკვანძო სიტყვები:** ბუღალტრული აღრიცხვა, პროფესიული ეთიკა, თეორია და პრაქტიკა, ტერმინოლოგია, ციფრული ტრანსფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგება.

## ACCOUNTING IN A NEW DIMENSION THOUGHTS ON SOLVING CHALLENGES

David Jalagonia

Academic Doctor of Economic Sciences, Professor of Sukhumi State University  
<https://orcid.org/0000-0003-2022-8101>  
Email: dato.jalagonia@gmail.com

Iuri Papaskua

Academic Doctor of Economic Sciences, Professor of Sukhumi State University  
<https://orcid.org/0000-0002-7849-2426>  
Email: papaskuaiuri@gmail.com

### ABSTRACT

The paper reflects the ongoing systemic changes in the field of accounting and the challenges facing the profession. Its goal is to identify the main directions for improving the theoretical, methodological, terminological and ethical issues of accounting.

In the new reality: the purpose of accounting goes beyond the scope of passive recording of technical operations and acquires the functions of conducting an analysis of the economic activities of the enterprise, determining strategic development directions, and managing risks; theoretical and terminological incompatibilities formed over the years, circumstances hindering the development of teaching and practical skills, have become clearly visible; the need to improve professional ethics and regulations.

Critical analysis reveals that the emphasis on technical details of teaching accounting fundamentals in higher education programs and the lack of orientation towards developing managerial thinking skills, the provision of vague, inappropriate, and often incorrect terminology, creates misunderstandings among students and practicing professionals alike.

The authors share opinions, the feasibility of which is dictated by the need to review the views formed over the years towards the profession, modernize educational programs, refine terminology, strengthen professional ethics, integrate technological competencies, and create an accounting model tailored to business. The main direction of the changes to be implemented is to move accounting to a new stage of functioning in line with technological trends and to establish a status for the accountant in the leadership hierarchy appropriate to his contribution and role.

**Keywords:** accounting, professional ethics, theory and practice, terminology, digital transformation, financial reporting.



### ძირითადი ტექსტი

საქართველოში სოციალისტური სისტემის ტრანსფორმაციასა და კერძო საკუთრებითი ურთიერთობების ჩამოყალიბებასთან ახლდა ახალი ფორმაციული ნყობის შესაბამისი დარგობრივი რეგულაციების შექმნისა და პრაქტიკის დამკვიდრების რთული, მრავალმხრივ საყურადღებო პროცესი. განსაკუთრებით მძიმედ წარმართა ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროში გარდაქმნების საწყისი ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური მეცადინეობა. სათანადო პროფესიული გამოცდილების არქონის გამო, საერთაშორისო სტანდარტებისა და სპეციფიკური ტერმინების თარგმნა, სააღრიცხვო ოპერაციების წარმოების პრაქტიკა, ხარისხის დაცვა ხარვეზებს ვერ ასცდა და ცალკეულმა მიმართულებებმა მახინჯი გამოვლენებების სახეც კი მიიღეს. ბუღალტრის როლიც ტექნიკური პერსონალის დატვირთვას გაუთანაბრდა. ამით, სანარმოს საქმიანობაზე, მათ შორის, აღრიცხვის სისტემის გამართვაზე პასუხისმგებლობა სრულად დირექტორს გადაეკისრა. მაგრამ დასავლეთის გამოცდილების კალკირებულ გადმოღებას

და მართველობითი სტრუქტურების ფუნქციური დატვირთების დეტალური განერის გარეშე, ვალდებულების ასეთ გადანაწილებას, დადებითთან ერთად, უარყოფითი უკურეაქციაც გადმოჰყვა. სავსებით სწორი იყო გადაწყვეტილება, რომ სანარმოს ხელმძღვანელი უნდა იყოს ვალდებულ მართვასა და სტრუქტურების გამართულ საქმიანობაზეც, თუმცა იმ ხანად, საორიენტაციო მიმართულებები არასწორად განისაზღვრა - ერთი მხრივ, სანარმოს ეკონომიკური საქმიანობის ანგარიშგების შედგენასა და შედეგებზე აქცენტირების ნაცვლად, მეტი ყურადღება ეთმობოდა საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობების მონესრიგებას, მეორე მხრივ კი, ბუღალტერიის ფუნქცია გადასახადების დეკლარაციების მომზადება-წარდგენის მოვალეობით შემოფარგვლა. ამ გარემოებას მენტალური და ფორმაციული ცვლილების შემდეგ კერძო სექტორის შიდა სამეურნეო ინტერესებზე სახელმწიფოსგან მკაცრი საშემსრულებლო მოთხოვნების შესუსტებამ შეუწყო ხელი და გადაინაცვლა იქ, სადაც მეტი დასჯის თუ სანქციების დაკისრების საფრთხე აშკარად მეტი იყო. საყურადღებოა ის გარემოებაც, რომ

ტექნიკისა და ტექნოლოგიების განვითარებამ სააღრიცხვო საქმიანობა გაამარტივა - ფულადი საშუალებების, მოთხოვნების, მარაგების, სასაწყობო ოპერაციების, ძირითადი საშუალებების, ცვეთის, ხელფასების გაცემის აღრიცხვის ოპერაციებზე ანალიზური და სინთეზური დოკუმენტების შედგენა, აგრეთვე დეკლარაციების წარდგენაც კი, ყველგან მთლიანად კომპიუტერული პროგრამების მეშვეობით გახდა შესაძლებელი.

აღნიშნულმა ბუღალტრის შრომა ადვილ საქმიანობად წარმოაჩინა, საწარმოს მართვაში მისი განსაკუთრებული როლი და ადგილი დაჩრდილა, შესაბამისად, ხელმძღვანელობით იერარქიაში შეუმჩნეველი გახდა. ციფრობრივი ინფორმაციის ამეტყველებამ და გადაწყვეტილებისათვის სასარგებლო კონდიციის მიკუთვნებამ მოთხოვნადობა დაკარგა.

მიმდინარე საუკუნის დასაწყისში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების სახელმწიფო და პროფესიის თვითრეგულირების მოდელების მომხრეთა განსხვავებული შეხედულებების დაპირისპირებამაც გარდაქმნების მსვლელობა საგრძნობლად დააზიანა.

მოვლენათა განვითარებაზე დადებითად იმოქმედა 2010-2016 წლებში გარდაქმნების გააქტიურებამ, რომლის წარმატებული შედეგი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ კანონის მიღება იყო. ამ აქტმა დაპირისპირებები გარკვეულწილად ჩააცხრო და დარგი შემდგომი ცვლილებების უფრო მშვიდად ვითარებაში განხორციელების დინებაში მოაქცია. კანონის ამოქმედებამ შესაძლებელი გახდა საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა, საწარმოთა ზომით კატეგორიებად დაყოფა, სფეროს რეგულირებისა და მმართველობის ევროპული მოდელის დამკვიდრება. ამასთან, ყველა მენარმე სუბიექტისთვის აუცილებელი გახდა ფინანსური ანგარიშგების წარმოება და გამოქვეყნება, სდპ, მსხვილი და საშუალო კატეგორიების საწარმოებისთვის აუდიტის ჩატარების ვალდებულება. თუმცა, რეფორმების შედეგების პრაქტიკასთან ადაპტირებამ, ცნობიერების ამაღლებამ, დაგროვილმა გამოცდილებამ და განვითარებულმა მოვლენებმა ცხადყო, რომ რეგულაციით მოცული დებულებები მოითხოვდა შემდგომ დახვეწას, ცალკეული საკითხი, ვითარების შესაბამისად, ახლებურად აღქმას და საუკეთესო პრაქტიკით ჩანაცვლებას.

საწარმოს მმართველობის ძველი სტილი და გადაჭარბებულად დეტალიზებული სტრუქტურული იერარქია კერძო საკუთრებითმა ურთიერთობამ მოქნილი, შედეგზე ორიენტირებული, პერსონალის უნივერსალური ფუნქციური დატვირთებით ჩანაცვლა. დღეს მსხვილ საწარმოებშიც კი არ არის ტრადიციული დეტალიზებული განყოფილებები, ვერ ნახავთ საგეგმო, ფასების, ფინანსების, მომარაგების, გასაღების განცალკავებულ და კადრებით გადავსებულ განყოფილებს. მოგების მიღების გამოდევნებამ, რაც საბაზრო სისტემის მთავარი ინტერესი და მარეგულირებელია, ბევრი არათუ დრომოჭმული, არამედ ანალიტიკური

ფუნქციის, სტრატეგიული განვითარების, ან თუნდაც ადამიანის უსაფრთხოებასა და კეთილდღეობაზე პასუხისმგებლობის ცენტრები გააქრო - ზედმეტი და უაზრო დანახარჯები საწარმოს გააკოტრებს. შორს რომ არ წავიდეთ, საწარმოებში მთავარი ბუღალტრისგან და რამდენიმე ბუღალტრისგან დაკომლექტებული განყოფილება დღეს უკვე, ფაქტობრივად, არავის აქვს, მით უფრო, მცირე საწარმოებს. მრავალრიცხოვანი ჯგუფის ნაცვლად, მთელი ბუღალტერიის საქმეს ერთი მთავარი ბუღალტერი (ბუღალტერი) ართმევს თავს და მას იმისთვისაც რჩება დრო, რომ რამდენიმე მცირე საწარმოს დისტანციურად მოემსახუროს, თუმცა ეს მათი შესაძლებლობების არარაციონალურად გამოყენების და „მარტივი სამუშაოს“ შედეგია.

დროთა ცვლილების ახალმა გარემოებებმა, დაკვირვებამ და გამოცდილებამ გამოკვეთა ძველი სტრუქტურების მოდიფიცირების საჭიროება და ახალი სახით წარმოდგენის აუცილებლობა. მათ შორის, უკვე განსაკუთრებულ დასაბუთებას არ საჭიროებს და თითქმის ყველა გონებაგახსნილი ხელმძღვანელი ხედავს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა თანამედროვე ეკონომიკური სისტემის ერთ-ერთი ყველაზე დინამიკური, მრავალფუნქციური და ჩაუნაცვლებელი განყოფილება იყო. თუ წარსულში ის მხოლოდ დოკუმენტირებისა და ანგარიშგების მომზადების ტექნიკურ ფუნქციას ასრულებდა, დღეს იგი განიხილება (უნდა განიხილებოდეს) როგორც რთული ანალიტიკური სისტემა, რომელიც განსაზღვრავს ორგანიზაციის ფინანსურ სტაბილურობას, ბიზნესსტრატეგიას, სანდოობასა და გრძელვადიან განვითარებას. თანამედროვე სამყაროში, სადაც ეკონომიკური პროცესები მყისიერად იცვლება, ბუღალტრული აღრიცხვა **აღარ არის ტექნიკა** - იგი არის **ეკონომიკური რეალობის ინტელექტუალური აღწერის და ინტერპრეტაციის მეთოდოლოგია**. საქმიანი წრეებისთვის, ის არის საინფორმაციო სისტემა, რომელიც ქმნის საწარმოს საქმიანობის მონეტარულ, სტრუქტურულ, ერთიან სურათს და გააჩნია არა მხოლოდ აღიცხვის დოკუმენტების, ანგარიშებისა და ანგარიშგებების შედგენის, არამედ ეკონომიკური ინტერპრეტაციის ფუნქცია. ბუღალტერიამ ზუსტად იცის საწარმოს წარსული (რა იყო, რა მოხდა, რა ეკონომიკური შედეგი დადგა), სრულად ხედავს აწმყოს (რა მდგომარეობაა, რა რესურსებს ფლობს, რა საფრთხეები გააჩნია) და შეუმცდარად შეუძლია განჭვრიტოს რამდენიმეწლიანი პერსპექტივა (რა შედეგი ექნება მომავალში, როგორ უნდა შეფასდეს ეს მოვლენა).

საფუძვლიანი საბუღალტრო სისტემა ქმნის ერთობ უნიკალურ ინფორმაციას: ის აღწერს ეკონომიკურ მოვლენებს ერთიანი წესრიგით; წარმოაჩენს შედეგებს მონეტარულ ერთეულში; ქმნის ლოგიკურ კომბინაციას, რომელსაც ზოგადად ეწოდება **ბალანსი** და ამ ბალანსით გამოხატავს საწარმოს ეკონომიკურ მდგომარეობას.

უნდა შევნიშნოთ ამ „ბალანსის“ განუმეორებელი სისადავე, განსაცვიფრებელი წესრიგი და ინფორმაციული სიუხვე, რომელიც, ფაქტობრივად, საწარმოს მდგომარეობის თითქმის ყველა კითხვაზე იძლევა უზუსტეს პასუხს. ბალანსი - ეს არ არის უბრალო ნონა-

სწორება, არამედ ეს არის ეს არის სამეურნეო მოვლენების „ტექსტი“, რომლის ნაკითხვაც ბიზნესმენს უქმნის მართვის ორიენტირებს და ეკონომიკური რეალობის ენაზე მუდმივად კარნახობს სწორ მოქმედებათა განხორციელების თანმიმდევრობას; მენეჯერებს აძლევს გადანყვეტილებების მიღების საფუძველს; ინვესტორებისთვის ინფორმაციის წყაროა; სახელმწიფოსთვის მაკროეკონომიკური სურათის მთავარი ინსტრუმენტი. რეალურად, ბალანსი არის: **ეკონომიკური სისტემის ორმხრივი, სტრუქტურული, ლოგიკური მოდელი**. ბალანსი არ არის შედეგი - ბალანსი არის **პრინციპი**, რომელსაც ემორჩილება ბუღალტრული აღრიცხვის მთელი მეთოდოლოგია. ეკონომიკის არც ერთი სხვა დისციპლინა არ ქმნის ასეთ ერთიან, ობიექტურ და სტრუქტურულ სურათს.

მართალია, ტექნოლოგიურმა პროგრესმა და კომპიუტერულმა პროგრამებმა ბუღალტერი გამოანთავისუფლა რუტინული, დაუნახავი შრომისგან, მაგრამ მაგრამ მოქმედი პროგრამები, ადამიანების აზროვნებასა და გონებრივ შესაძლებლობათა სრულად ვერ ჩაანაცვლებენ ადამიანის აზროვნებას და გონებრივ შესაძლებლობებზე უკეთესად ვერ აკეთებენ: სამეურნეო ოპერაციის ეკონომიკური არსის გამოცნობას; შეფასებითი გადანყვეტილებების მიღებას; მოვლენებს შორის კავშირის დანახვას; რისკის ანალიზს; პოლიტიკის შერჩევას. ამიტომაც ანალიტიკური ფუნქცია ბუღალტერზე გადადის. მას თანამედროვე ეპოქამ ახალი დატვირთვა - ინფორმაციის კონცენტრირება, ანალიზი, გადანყვეტილებების პროექტების მომზადება, მმართველობით პროცესში აქტიურად ჩართვა დააკისრა. სასწავლო სახელმძღვანელოებში ხანგრძლივად დამკვიდრებული შეხედულებები უკვე ვერ პასუხობს იმ გამოწვევებს, რასაც ახალი ეკონომიკური გარემო აჩენს. გლობალიზაცია, ტექნოლოგიური ტრანსფორმაცია, რეგულაციების გაძლიერება და ფინანსური რისკების მატება ბუღალტრულ აღრიცხვას სრულიად ახალ როლს და ბუღალტერს მის ნამდვილ ვალდებულებებს აკისრებს.

თანამედროვე კვალიფიციური ბუღალტერი უკვე აღარ არის უბრალოდ „ანგარიშგების შემდგენელი“. ის ყალიბდება, როგორც მონაცემთა ინტერპრეტატორი, ანალიტიკოსი, რისკების შემფასებელი, ბიზნესის სტრატეგიული მიმართულებების თანაავტორი და მმართველობითი იერარქიის განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანი ფიგურა. ეკონომიკური პროცესების სისწრაფე, ინფორმაციის ნაკადების სიმრავლე და გადანყვეტილებების მიღების მომატებული პასუხისმგებლობა ბუღალტერს უთავსებს ისეთ ფუნქციებს, რომლებიც ოდესღაც მის პროფესიულ ჩარჩოებში საერთოდ არ ხვდებოდა. ფინანსური პოლიტიკის დაგეგმვა, საგადასახადო რისკების მართვა, კომპანიის მდგრადობის ანალიზი, ინვესტორთა ინფორმირება - ეს ყველაფერი ბუღალტრის ყოველდღიური სამუშაოს ნაწილად იქცა. მით უფრო, ამ ყველაფერს ისედაც მას ავალდებუნ, სხვაზე უკეთ ეს პროფესიულად ბუღალტერს შეუძლია და მას ამისთვის ყველა ინფორმაცია თვითონ გააჩნია. ყველა სხვა მენეჯერი (ეკონომისტი, ფინანსისტი, დირექტორი) ძირითადი ეკონომი-

კური მაჩვენებლების გამოსათვლელად და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ მონაცემებს ბუღალტრისგან იღებს და ვერც ერთი სხვა მის ფუნქციებს ვერ შეასრულებს. მაგრამ ბუღალტრის (მთავარი ბუღალტრის), მისი ახალი შესაძლებლობების მიმართ შესაბამისი დამოკიდებულება ჯერ კიდევ არ იგრძნობა (ზოგს კვალიფიკაცია არ ჰყოფნის და მხოლოდ ანგარიშების შედგენით იფარგლება, ზოგი საწარმოს ხელმძღვანელი საკუთარ ფუნქციებშიც ვერ გარკვეულა და ბუღალტერის შესაძლებლობების პერსპექტივას ვერ ხედავს).

ამასთან, ასეთ მოცემულობაში, შეინიშნება ტენდენცია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის სწავლება ჩამოაშორონ უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულებების პროფილს და ოპერატორის მომზადების დონის სასწავლო პროგრამად აქციონ, რაც საფუძველშივე მცდარი და პროფესიის დამაზიანებელი, საბოლოო შედეგებში კი ქვეყნის ეკონომიკის განადგურებისკენ მიმართული მეცადინეობაა. მცდარია ბუღალტრის გათანაბრება კომპიუტერულ პროგრამაში სამეურნეო ოპერაციების შემყვან ოპერატორის სამუშაოსთან. ბუღალტერი, შესაძლოა, ითავსებდეს ოპერატორის დატვირთვას. მაგრამ მისი დანიშნულება და ფუნქცია პროგრამით დამუშავებული ინფორმაციის გამოსაყენებლად დალაგება, ანალიზი და გადანყვეტილებებისთვის წინადადებების მომზადებაა. უკეთესი ვარიანტია, როცა ბუღალტერს ოპერატორი (დამხმარე) ჰყავს და ის მთლიანად დაკავებულია საწარმოს საქმიანობის შედეგების ანალიზითა და მმართველობითი გადანყვეტილებების მოსამზადებლად. უმაღლესმა განათლებამ უნდა შესძინოს ბუღალტრის სპეციალობას ის ახალი კვალიფიკაცია, რომლებიც დრომ წამოიწია და მოქმედი სასწავლო პროგრამებით კი არ მიიღება. უპირველესად, ეს არის თანამედროვე **ბიზნესის ახალ მოთხოვნებზე პასუხი, თეორიული და პრაქტიკული საკითხების გამიჯვნა, ღრმა და საფუძველიანი სწავლების ტექნოლოგიურ სიახლეებთან თავსებადობა**. საგანმანათლებლო პროგრამების მნიშვნელოვანი ნაწილი დღესაც იმ მიდგომებით მუშაობს, რომლებიც რეალურ ეკონომიკურ გარემოს ჩამორჩება. სტუდენტებს ხშირად ანვდიან სასწავლო მასალას, რომელიც პრაქტიკაში არ მუშაობს, ან არასაკმარისია. ტრადიციული დინებით, ხშირ შემთხვევაში, ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველების ქართული სახელმძღვანელოებში, არსისა და მეთოდების ამსახველ პარაგრაფებთან ერთად, გათვალისწინებულია აქტივების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლების, ხარჯების, გადასახადების აღრიცხვის, საცდელი ბალანსისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის, აგრეთვე სხვა პრაქტიკული ბუღალტერიის საკითხებიც, რაც ამ საგნის ფარგლებს სცილდება - ერთმანეთშია არეული თეორია, პრაქტიკა, სტანდარტები, აღრიცხვის წესები. ამიტომაც სტუდენტი საკმარისად ვერც თეორიულ საფუძველებს ეუფლება და ვერც საგნობრივ თემატიკაში ერკვევა.

სახეზეა აშკარა პირობა იმისა, რომ შეიქმნას ახალი ტიპის ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველების მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელო, რომელშიც მკვეთრად უნდა გაიმიჯნოს თეორიული ნაწილი და საკუთრივ,

აღრიცხვის პრაქტიკა. თეორიული ნაწილის თემატიკაში არ უნდა ჩაირთოს აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯების აღრიცხვის სპეციფიკური საკითხები. არამედ უნდა დაეთმოს მხოლოდ ეკონომიკური საქმიანობის მონეტარული ასახვის მეთოდოლოგიას, რომელიც განსაზღვრავს საწარმოს რესურსების, ვალდებულებების, კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების კლასიფიკაციის, შეფასების, ორმხრიობის, მოდელირების და შედეგების წარმოდგენის ურთიერთდაკავშირებულ ერთიან მიდგომას. **თეორია არ ეხება კერძო ობიექტების აღრიცხვას; მისი დანიშნულებაა შექმნას აზროვნების ენა, რომლითაც ეკონომიკური პროცესების მონეტარული ინტერპრეტაციის პრაქტიკა ყველასთვის გასაგებად იმეტყველებს.**

ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია ეს არის პრინციპები, კატეგორიები, ლოგიკა, მეთოდოლოგია, რაც უნივერსალურია (ყველასთვის ერთიანია და არასოდეს იცვლება) სოფლის მეურნეობის, მომსახურების სფეროს, წარმოების, მშენებლობის თუ ბანკების დარგისთვის. პრაქტიკა კი ყველა დარგში იცვლება, შესაძლოა, ქვეყნებს შორისაც განსხვავები მკვეთრი იყოს.

**საბაზისო თეორია უნდა მოიცავდეს მხოლოდ იმ თემებს, რომლებიც პასუხობს კითხვას: რა არის ბუღალტრული აღრიცხვა, რატომ არსებობს ბუღალტერია, რა არის ბალანსის თეორია, როგორ მუშაობს მისი ლოგიკა და არა როგორ აღვიქვათ კონკრეტული აქტივი, როგორ ჩაინეროს დღე ან სხვა გატარებების სამახსოვრო ჩამონათვალი – ეს უკვე პრაქტიკული ნაწილია და უნარების გამომუშავების სფეროში გადადის. მთავარია, სტუდენტი გაერკვეს ბუღალტრული აღრიცხვის კონცეპტუალურ საფუძვლებში და გამოიმუშაოს საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ სამეურნეო ოპერაციებს შორის ურთიერთობების დანახვის უნარი. ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების კურსის მიზანი უნდა იყოს სტუდენტისათვის ეკონომიკური მოვლენების ორმხრიობის დანახვისა და გააზრების უნარების ჩამოყალიბება. მან უნდა აითვისოს, თითოეული სამეურნეო ოპერაციის განხორციელების შემდეგ რატომ „არ ირღვევა“ ბალანსი.**

არსებობს ერთი საყურადღებო დაკვირვება, რაც მარტივად და გასაგებად იძლევა ბუღალტერიის თეორიულ და პრაქტიკულ ნაწილებად დაყოფის მნიშვნელობებზე პასუხს: ბუღალტერი, რომელსაც პრაქტიკული წრთვნის სკოლა აქვს გამოვლილი, ტექნიკოსია, ხოლო ბუღალტერი, რომელმაც საფუძვლიანი თეორიული სწავლება მიიღო და პრაქტიკას გაივლის, ხდება პროფესიონალი. ჩვენთან ეს უკუღმაა: მაღალი დონის პრაქტიკოსი ბუღალტრები ჰყავთ წარმოდგენილი პროფესიონალებად.

მთელი ბუღალტრული აღრიცხვა დგას მარტივ საბალანსო ფორმულაზე: **ა = ვ + კ (აქტივი = ვალდებულებას + კაპიტალი)** თავისი შინაარსით და მასშტაბურობით ეკონომიკაში, ის შეიძლება სამყაროს შეცნობაში სხეულის მასასა და ენერგიას შორის კავშირის ამსახველ ფორმულას:  $E=mc^2$  შეედაროს (სხეულის მასა და ენერგია ურთიერთშექცევადი სიდიდეებია, ანუ შესაძლებელია მასის ენერგიად და პირიქით, ენერგიის მასად გარდაქ-

მნა). აქაც ასეა, აქტივების სიდიდე განსაზღვრავს მისი წყაროს სიდიდეს, ვალდებულებებსა და კაპიტალის თანაფარდობის მნიშვნელობას აქტივების მართვაში.

არანაირ სირთულეს წარმოადგენს ამ ფორმულის ვიზუალური დამახსოვრება. მაგრამ ეს მის ცოდნას არ ნიშნავს. გაცილებით რთულია მისი ნაკითხვა, შინაარსის აღქმა, ელემენტების ცვლილებებს შორის კავშირის დანახვა და მართვის პროცესებისთვის გამოყენება. აი, ეს უნდა ისწავლოს, გაიგოს ბუღალტერიის დაუფლებით დაინტერესებულმა ყველა პირმა და საწარმოს ხელმძღვანელმაც.

**ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების ღრმა შესწავლა ეკონომიკურ ურთიერთობებში საურთიერთობო ენაზე აზროვნების ცხრაკლიტულის უნივერსალური გასღებია და სტუდენტს უქმნის ამ სფეროში თავისუფალი მოქმედების, ეკონომიკური პროცესების ფართო რაკუსით დანახვისა და სრულად აღრქმის შესაძლებლობას. ბუღალტრული გატარებები, ანგარიშების ბრუნვები, ბალანსი და ანარიშგებების ფორმების შევსების პრაქტიკა კი კომპიუტერული ტექნოლოგიებით ადვილად დაძლევადა. თეორიული ნაწილი ეს აზროვნებაა, რომელიც უნდა გაეხსნას სტუდენტს და სასწავლო პროგრამამ ეს უნდა შეძლოს. ხოლო პრაქტიკა ეს უნარის გამომუშავებაა, რომელიც ვარჯიშით მიიღწევა. პირველ ცდაზე თუ ვერა, მეხუთეზე, მეათეზე მაიც გამოვა.**

როცა თეორიული და პრაქტიკული ნაწილების არევა ხდება, სტუდენტი საკმარისად ვერ ითვისებს თეორიას, ანუ ის გონების თვალთ (აზრობრივად) ვერ ხედავს მოვლენებსა და მათი განვითარების პერსპექტივას; პრაქტიკა ხდება ზედაპირული, უკვე გამომუშავებული უნარის მექანიკური შედეგი; სამეურნეო ოპერაციების ჩანერა ჩამწყვედებულია „ფორმალურ წესებში“, იმის იქით სხვა მოვლენა არ ჩანს და მთლიანად იკარგება (ქრება) შინაგანი ლოგიკა. **ბუღალტრული აღრიცხვა კი სწორედ ლოგიკაა და არა წესები. ბუღალტრული აღრიცხვა უფრო ლოგიკაა (აზროვნება, განსჯა) და არა ცალსახად წესები. ლოგიკა არ იქმნება პრაქტიკიდან, ის სათავეს იღებს თეორიიდან და მისდევს აზროვნებას. ბუღალტრული აღრიცხვა ლოგიკურად აგებული წესების სისტემაა. ლოგიკა ქმნის პრინციპებს, პრინციპები ყალიბდება წესებად, წესები კი უზრუნველყოფს პრაქტიკულ ერთგვაროვნებას.**

სწორედ ამიტომ, ისედაც შეზღუდული აკადემიური დრო არ უნდა დაიხარჯოს იმაში, რომ სტუდენტს მიენოდოს ყველაფერი ერთად და ფაქტობრივად, ვერაფერი გაიგოს. **ბუღალტრული სწავლების თანამედროვე მოდელი უნდა იწყებოდეს თეორიის საფუძვლიანი შესწავლით და ხსნიდეს აზროვნებას - დარგში მოვლენებსა და მათ განვითარებას შორის კავშირის დანახვის შესაძლებლობას. მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა დაიწყოს უნარების გამომუშავებაზე მეცადინეობა. თეორიული მომზადება და აზროვნება თავისთავადაც გაიკვლევს გზას პრაქტიკული წესრიგისკენ.**

უფრო რთული, მძიმედ ასათვისებელია უცხოური ვალუტების (£, \$) საანგარიშსწორებო სიტუაციური შემთხვევებით გაჯერებულ ნათარგმნ სახელმძღვა-

ნელოებზე დაფუძნებული სასწავლო პროგრამები. იქ პირველივე წინადადება პრაქტიკით იწყება და ყველა მომდევნო სიახლეა ციური შემთხვევების განხილვებით არის გაჯერებული. თეორიული ცოდნის (ანუ აზროვნებაზე დაფუძნებული გადაწყვეტილებების მიღების უნარის) გახსნა და სტუდენტისთვის მიწოდება გადაფარულია პრაქტიკული ჩვევების გამომუშავების ტექნიკაზე აქცენტირებით. ამ სახელმძღვანელოებიდან ბუღალტერიას სტუდენტი ვერ სწავლობს და უცხოური კორპორაციული ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების მაგალითები ქართული საწარმოების სააღრიცხვო თავისებურებებს ვერ ერგება. ამიტომაც თანამედროვე ბიზნესის მოთხოვნები კურსდამთავრებულების მიმართ გაცილებით მაღალია, ვიდრე მათ უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულებები ატანენ.

ბუღალტრული აღრიცხვის არსი და ადგილი ახალ გარემოში, ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ღრმა და საუძვლიანი ცოდნა, რაზეც დგას სააღრიცხვო და საანგარიშგებო სისტემა, საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების აღმის, შეფასებისა და მართვის უნარები, მონაცემთა ანალიტიკა, საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება, რისკების გათვალისწინება, პროცესების ციფრული მართვა - ეს ის კომპეტენციები, რაც ეკონომიკური ინტეგრაციის პირობებში თანამედროვე საწარმოებს სჭირდება. მათ გარეშე ახალი თაობის ბუღალტერი დაკისრებულ ფუნქციას ვერ შეასრულებს და კონკურენტუნარიანი ვერ იქნება. ლოგიკურ განსჯაზე დაფუძნებული ასეთი ბუღალტრული აღრიცხვა (აზროვნება) „ბუღალტერიის შემსწავლელ კურსებზე“ არ ისწავლება. მხოლოდ უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებას შეუძლია სტუდენტს განუვითაროს ეკონომიკური ხედვისა და მასშტაბური აზროვნების უნარები. სწავლებაში სხვა სიახლეების შეტანის გარდა, აუცილებელია პრაქტიკის კომპონენტის გაძლიერება. პროცესების მოდელირება, რეალობასთან მიახლოებული სიტუაციური შემთხვევების ჩართვა და გადაწყვეტილებების მიღებაში წვრთნა.

მოქმედი სასწავლო პროცესის და აგრეთვე პრაქტიკის კიდევ ერთი სერიოზული პრობლემა არის **ტერმინოლოგიური ქაოსი**, რომელიც ჯერ კიდევ ფორმაციული სისტემის ტრანსფორმაციული პროცესების დასაწყისიდან ჩამოყალიბდა. ამაში უცხოურმა გამოცდილებამაც იქონია უარყოფითი გავლენა და ჩვენმა გამოუცდელობამ, საერთაშორისო ორგანიზაციების რეკომენდაციების ბრმა შესრულებამაც იმოქმედა. ქართულ პროფესიულ სივრცეში დღემდე არ არის მკაფიოდ განსაზღვრული და არაშესაბამისად გამოიყენება რუსულიდან ან სხვა ენებიდან გადმოტანილი, არასწორი ან ნახევრადმორგებული საბაზო ცნებების ისეთი ანალოგები, როგორცაა: ფინანსური ანგარიშგება; ფინანსური აღრიცხვა; ორმაგი (ორადი) ჩანერა; ამონაგები; ხარჯი და დანახარჯი; საერთაშორისო სტანდარტების ტერმინები და ქართული სიტყვები ერთმანეთში ირევა; არაერთი სახელმძღვანელო ერთმანეთისგან განსხვავებულ განმარტებებს იძლევა. თითქოსდა ეს უწყინარი „თარგმანის შეცდომები“, ტერმინოლოგიური

შეუსაბამობები და სხვადასხვა შესატყვისები იწვევენ სწავლების ხარისხის გაუარესებას, გაუგებრობას, დაბნეულობას და შეცდომებს პრაქტიკაში.

ტერმინების აღრევას შევეჩვიეთ და არავინ ცდილობს მის გასწორებას.

პროფესიის შესწავლის საფუძველი მისი ენაა, და თუ ეს ენა არ არის გამართული, საკუთრივ, ბუღალტრულ აღრიცხვაზე მიღებული ცოდნაც ვერ იქნება გამოყენებადი. ზემოთაღნიშნული ტერმინების ზედაპირული განხილვაც საკმარისია, რომ დავრწმუნდეთ რამდენად ხელისშემშლელია ისინი საერთო წესრიგისა და საგნის სწავლების ხარისხის ამაღლებისთვის.

ქართულ პრაქტიკაში დიდი ხანია ვიყენებთ სიტყვა-თანყობას: „**ფინანსური აღრიცხვა**“, „**ფინანსური ანგარიშგება**“, „**ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები**“. აქედან, მეორე პირველისგან მომდინარეობს. ორივეს კი ეს უკანასკნელი - „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები“ კვებავს. სინამდვილეში, „**ფინანსური აღრიცხვა**“ „**ფინანსური ანგარიშგება**“ შინაარსობრივად მცდარი, ზედაპირული, არასისტემური, ქართულში ცუდად დამკვიდრებული კონვენციური თარგმანია გლობალური სტანდარტებიდან და არ ასახავს სისტემის შინაარსს. ტერმინი „ფინანსური“ ქართულად აღიქმება როგორც ფულთან/ფინანსურ სფეროსთან დაკავშირებული. მაგრამ ფულთან დაკავშირებული, ფულად ერთეულში გამოხატული არ ნიშნავს „ფინანსურს“. **ბუღალტრული აღრიცხვა ასახავს საწარმოს ეკონომიკურ საქმიანობას** - არა მარტო ფინანსურს. **ანგარიშგება ასახავს ეკონომიკური საქმიანობის სრულ სურათს**, არა მხოლოდ ფინანსურს; **ბუღალტრული აღრიცხვა არის ეკონომიკური პროცესების მონეტარული გამოხატვა**. სამეურნეო ოპერაციები მთლიანად ეკონომიკური ბუნების მატარებელია. ბუღალტრული აღრიცხვის ობიექტებია: **აქტივები** (ეკონომიკური რესურსები); **ვალდებულებები** (ეკონომიკური მოვალეობები); **კაპიტალი** (ეკონომიკური უფლება); **შემოსავალი** (ეკონომიკური სარგებლის ზრდა); **ხარჯი** (ეკონომიკური სარგებლის შემცირება). გაუმართლებელია ამ ელემენტებს და სამეურნეო ოპერაციებს ფინანსური უნოდო. ეს ყველაფერი არის ეკონომიკური კატეგორიები და არა მხოლოდ ფინანსური.

სავსებით გასაგებია და გვესმის, რომ „**ფინანსური აღრიცხვა**“, „**ფინანსური ანგარიშგება**“ გამოიყენება იმ საერთაშორისო კონვენციის გამო, რომელიც დამკვიდრებულია „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების“ (IFRS) მიერ. ასეა ისინი მოხსენიებული ქართულ ნორმატიულ აქტებსა და რეგულაციებშიც. ამიტომ რთულია ამ თავსმოხვეული ტერმინის ერთბაშად გასწორება. მაგრამ სწავლების პროცესში აუცილებელია განიმარტოს და ყველა დაინტერესებულმა პირმა იცოდეს, რომ **ბუღალტრული აღრიცხვა არის საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის სისტემური ასახვა** და მოიცავს ფულად ერთეულში გამოხატული ეკონომიკური რესურსების, ვალდებულებების, კაპიტალის ცვლილებების, ასევე შემოსავლისა და ხარჯების დინამიკის სრულს სურათს. ანგარიშგება კი მოიცავს საანგარიშგებო პერი-

ოდში სანარმოს ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებს და ასეც უნდა ერქვას: **ანგარიშგება საანგარიშგებო პერიოდში სანარმოს ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ.**

არანაკლებ გაუგებარი და სრულიად შეუსაბამო ტერმინია „ორმაგი ჩანერა“. ზოგს მიაჩნია, რომ უფრო სწორია და იყენებს „ორად ჩანერას“. ქართული აღრიცხვის ტერმინოლოგიაში, ფაქტობრივად, დასაწყისიდანვე თითქმის უცვლელად იყენებენ ამ ორმაგ/ორად ჩანერას, რაც არასწორია. მაგრამ აქამდე არავის უცდია მისი გასწორება. იმ გაგებით, როგორც მასში იგულისხმება, ორმაგი (ორადი) ჩანერა გენიალური აღმოჩენაა. ბუღალტრული აღრიცხვა სწორედ ამ სისტემაზეა აგებული და ყველაზე უკეთ, სწორედ ეს პრინციპი უნდა იყოს სწორად აღქმული. ჩვენი ხაზგასმა უკავშირდება არა შინაარსობრივ, არამედ მის ტერმინოლოგიურ დეფინიციას.

**ყველა ეკონომიკურ მოვლენას აქვს ორი მხარე — რესურსი და წყარო, გამოყენება და წარმომავლობა, შედეგი და მიზეზი.** ეკონომიკაში ყოველი მოვლენა წარმოადგენს:

- ან რესურსის ცვლილებას;
- ან ამ ცვლილების წყაროს ცვლილებას;
- ან ორივეს ერთად.

**სანარმოს ყველა რესურსს აქვს ორი მხარე: ეკონომიკური არსებობა და ეკონომიკური პატრონი.**

ეს სამკუთხედი სრულიად აღწერს სანარმოს ეკონომიკურ მდგომარეობას. ეკონომიკაში არაფერია ერთმხრივი.

როცა სანარმო იღებს რესურსს იგი ან ვალდებულებას კისრულობს, ან მფლობელთა კაპიტალი იზრდება, ან სხვა აქტივი მცირდება.

**ორმაგი (ორადი) არის დიგრაფიული სისტემის (Double-entry) არასწორი, ზედაპირულად თარგმნილი, აზრობრივადაც დამახინჯებული გაგება, რომელიც ვინრო ტექნიკურ ელემენტზე ამახვილებს ყურადღებას და არა მთლიან სისტემაზე. სიტყვასიტყვით, „double entry“/„ორმაგი ჩანერა“ კონცენტრირდება იმაზე, რომ: ყოველი ოპერაცია იწვევს ორჯერ, მინიმუმ ორ ანგარიშზე, დებეტი = კრედიტი. დამკვიდრებული ტერმინი გადმოსცემს მის მხოლოდ ერთი თვისების - ორმაგობის (ორადობის) მნიშვნელობას. მაგრამ რეალურად, ბუღალტრული აღრიცხვა სულაც არ არის ორმაგი ან ორადი. მისი კლასიფიკაცია მრავალსაფეხურიანია; ბუღალტრულ ანგარიშებს შორის ურთიერთდამოკიდებულება მრავალმხრივია; ჩანერების ეფექტი არაერთ ხაზზე ვლინდება; საბალანსო ტოლობა სამკომპონენტია. ამდენად, ეს „ორმაგი“ თუ „ორადი“ მიზანმიმართულად ამცირებს სააღრიცხვო სისტემის არსს.**

მიუხედავად იმისა, რომ უცხო სიტყვაა და უკეთესი შესატყვისი არ გვაქვს, შინაარსობრივი აღქმისთვის უფრო სწორი იქნება **ორმხრიობის (დუალობის)** პრინციპებზე დაფუძნებულ სისტემაზე მიიმართოს ყურადღება და **დიგრაფიული აღრიცხვის სისტემა** გამოვიყენოთ „ორმაგი“/„ორადი“ ჩანერის ნაცვლად. დიგრაფია ნიშნავს: ორმხრივ ასახვას, ორმხრივ ეკონომიკურ ბუნებას, ბალანსური პოლუსების გამოყოფას (აბა, დაუბალანსებელი ჩანერა ვერ იარსებებს) და უფრო გასაგებად

გადმოსცემს აზრობრივ დატვირთვას, რომ ყოველი მოვლენა ერთდროულად ჩანს ორ მხარეს: ერთი მხრიდან – **სად არის მიწოდებული/მიღებული რესურსი** (აქტივი ან ხარჯი), მეორე მხრიდან – **ვისი არის ან ვისზეა ვალდებულება** (კაპიტალი ან ვალდებულება).

ამით, უფრო მარტივი გახდება იმის ახსნა, რომ **დიგრაფიული ბუღალტრული აღრიცხვა** – არის ისეთი მეთოდოლოგიური სისტემა, რომელიც ეფუძნება ეკონომიკური პროცესების ორმხრიობის პრინციპს და უზრუნველყოფს ყოველი სამეურნეო ოპერაციის ერთდროულ ასახვას ურთიერთდაკავშირებულ მინიმუმ ორ ანგარიშზე, ერთი და იმავე თანხობრივი ოდენობით. ამასთან, მუდმივად დაცულია ბალანსის განტოლების მთლიანობა (აქტივები = ვალდებულებები + კაპიტალი) და ჩანს მფლობელის (კაპიტალის) ანგარიშის ცენტრალური როლი.

უნდა შევნიშნოთ, რომ ჩვენ არ შემოგვაქვს ახალი ტერმინი, არამედ ვაბრუნებთ საწყის მნიშვნელობას, რაც მას აღმოჩენიდან გამოჰყვა და გავრცელდა მსოფლიოში. თუ „ფინანსური აღრიცხვის“, „ფინანსური ანგარიშგების“ ტერმინოლოგიური ჩანაცვლება არსობრივად შესატყვისით რთულია, „ორმაგი ჩანერის“ ნაცვლად **დიგრაფიული ბუღალტრული აღრიცხვის დამკვიდრება ბევრად ადვილია - საჭიროა მხოლოდ ის ასე ისწავლებოდეს და სახელმძღვანელოშიც ასე შევიდეს.**

**გაუგებარი, არაფრისმთქმელი და არაფრისმომცემი დატვირთვა აქვს ტერმინს „ამონაგები“.** მას საქონლის/მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული თანხის აღმნიშვნელად იყენებენ. ეტიმოლოგიურად „ამონაგები“ ნიშნავს „რაც ამოვიღეთ“. „ამონაგები“ ასოცირდება შემოსავალთან, ფულის მიღებასთან. „ამონაგები“ იწვევს ილუზიას, რომ შემოსავალი არის ფულადი შემოდიდება, რაც „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტის“ (IFRS) მიხედვით არასწორია და ისედაც, ეს არის ბუღალტერიაში ერთ-ერთი ყველაზე დამახინჯებული ქართული სიტყვა.

„ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტი“ „ამონაგების“ მნიშვნელობის აღმნიშვნელად იყენებს ტერმინს „შემოსავლები“, ნამდვილი შესატყვისი კი **„რეალიზაციის შედეგია“.** შესაძლებელია თეორიულად უფრო გამართული და შინაარსობრივად უფრო ზუსტი სიტყვათაწყობის - **„ეკონომიკური სარგებლის მიღება“** გამოვიყენოთ იმის სანაცვლოდ, რომ „ამონაგები“ არც ერთ სახელმძღვანელოში არ შეიქცა და პრაქტიკული გამოყენებიდან სამუდამოდ გაქრეს.

კიდევ ერთ გაურკვევლობას უნდა შევეხოთ: ქართულ პრაქტიკაში პროდუქციის ნივთიერი სახის შემქმნელი მასალების და ოპერაციების გამოყენება დამკვიდრებულია, როგორც **ხარჯი**, ხოლო ძირითადი აქტივების შექმნა, როგორც **დანახარჯი**. უკვე გადახდილი ისეთი ხარჯის აღსანიშნავად, რომლის აღდგენაც შეუძლებელია გამოიყენება აგრეთვე **ჩაძირული დანახარჯები**. სხვადასხვა ნიშნით კლასიფიკაციის მიხედვით, გამოყოფენ **არასაოპერაციო დანახარჯებს, განსაკუთრებულ დანახარჯებს, ძირითად ხარჯებს, ზედნადებ ხარჯებს, პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებს.**

ერთ-ერთ პრეტენზიულ წყაროში, რომელსაც შე-  
მცნებითი დანიშნულება გააჩნია, წერია: „წარმოების  
დანახარჯები მრავალი სახისა და დანიშნულების ხარ-  
ჯებისაგან შედგება, რომლებიც პროდუქციის თვით-  
ღირებულებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით ორ  
ჯგუფად იყოფა: თვითღირებულებაში შემავალი ანუ  
პროდუქტის ხარჯები და თვითღირებულებაში არშე-  
მავალი ანუ პერიოდის ხარჯები“. პროფესიონალმა  
სპეციალისტმა ეს ჩანაწერი, შესაძლოა, გაიგოს. მაგრამ  
ბუღალტრის პროფესიის დაუფლების მსურველი ამას  
ნამდვილად ვერ ჩანვდება და იმის ახსნაც გაჭირდება,  
რას ნიშნავს დანახარჯები ხარჯებისგან შესდგება და ეს  
ხარჯები ერთმანეთისგან განსხვავებულია. ან რას ნიშ-  
ნავს: „...ხარჯი არის პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანო-  
ბის ფარგლებში განუღებელი ხარჯი“... მოკლედ, პრობლემა  
იმაშია, რომ ქართულ ენაში - „ხარჯი“ და „დანახარჯი“,  
შინაარსობრივად ერთმანეთისგან არაფრით განსხვავ-  
დება. ბუღალტრული აღრიცხვისთვის კი ის შინაარსი,  
რაც ამ ერთნაირი დატვირთვის მქონე სიტყვებში (ხარჯი  
- დანახარჯი) მოიაზრება, ერთმანეთში უაზროდაა არე-  
ული და აღქმული. სწორედ ეს ქმნის ტერმინოლოგიურ  
ქაოსს და პირდაპირ აზიანებს როგორც სწავლას, ისე  
პრაქტიკულ აღრიცხვას.

წარსულიდან გადმოგვყვამ, რომ კაპიტალური ინვე-  
სტიცია (ძირითადი საშუალებების შეძენა და ა.შ.) ეს  
არის „დანახარჯი“. მიმდინარე მოხმარება (მასალები,  
შრომის ანაზღაურება და ა.შ.) კი - „ხარჯი“. მაგრამ ახალ  
რეალობაში, „ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო  
სტანდარტების“ (IFRS) მიხედვით ეს ტერმინები ასე არ  
მოშაობს. მასში ასეთი გაუგებრობა არსად წერია. ისე-  
დაც, თუ ღრმად ჩაწვდებით აზრს, დღეს: ძირითადი  
საშუალების შეძენა ხარჯი არ არის; მასალების მიღებაც  
ხარჯი ვერ არ არის; წარმოებისთვის გამოყენებული  
მასალის ღირებულება ხარჯი არ არის და მხოლოდ კე-  
თილმონყობის/საბოლოო მოხმარების პროცესში ხდება  
ხარჯი. ანუ: არც ერთია და არც მეორე - ჩვენ „ხარჯს“  
ადრე ვაღიარებთ და „დანახარჯს“ არასწორად ვეძახით.

„ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარ-  
ტების“ (IFRS) ლოგიკა ანუ ანუ შემდეგნაირად:  
აქტივი - ყველაფერი, რაც სარგებელს მოიტანს მომავალ-  
ში; ხარჯი - სარგებლის შემცირება მიმდინარე პერი-  
ოდში; კაპიტალური ინვესტიცია - აქტივის შეძენა (რაც  
არ არის ხარჯი). ამიტომ: ძირითადი საშუალების შეძენა  
ესაა აქტივი, რომელიც მომავალში მოიტანს სარგებელს  
და ხარჯი არ არის; მასალის მოხმარება წარმოებაში,  
ესეც აქტივია (მარაგი), სარგებელი ვერ არ განხორციე-  
ლებულა და ხარჯი არ არის; ხარჯის აღიარება უნდა მოხ-  
დეს მაშინ, როცა: პროდუქცია გაიყიდება; მომსახურება  
შესრულდება; ეს არის შესაბამისობის პრინციპი და ის  
მხოლოდ ასე მუშაობს. სხვა შემთხვევაში, ანუ ქართულ  
რეალობაში: მასალა, როგორც კი შემოვა საწარმოს  
საწყობში, პირდაპირ აღრიცხვება ხარჯად; ძირითადი  
საშუალება - აღრიცხვება დანახარჯად. აი, აქ ირღვევა  
შესაბამისობის პრინციპი - შემოსავალი და ხარჯი ვერ  
ენყოფა ერთმანეთს და თითქმის ყოველთვის, მოგება/  
ზარალის მაჩვენებელი არასწორია.

ეს პრობლემა გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან  
იღებს სათავეს და დღემდე გრძელდება. ამის ძირითადი  
მიზეზი სწორედ ისაა, რომ ტერმინების მნიშვნელობა  
აცდენილია მის თეორიულ შინაარსს; პრაქტიკამ „გეზი  
დაკარგა“ და სწავლის პროცესიც „ფინანსური აღრი-  
ცხვის საერთაშორისო სტანდარტების“ (IFRS) გაგებას  
იყო აცდენილი.

აქედან გამოსავალი ერთია: უნდა დამკვიდრდეს  
გამართული და სტანდარტებთან შესატყვისი ტერმი-  
ნოლოგია: ხარჯის ნაცვლად - ეკონომიკური სარგებლის  
შემცირება მიმდინარე პერიოდში (აქტივის შემცირება);  
ინვესტიცია/კაპიტალური დანახარჯი - აქტივის შეძენა,  
გაუმჯობესება, შექმნა (რაც არც ერთ შემთხვევაში არ  
არის ხარჯი); წარმოებისა და მარაგების მოხმარება - ეს  
არის ღირებულება, მაგრამ ვერ კიდევ არაა „ხარჯი“.  
უფრო მარტივად შეიძლება: თვითღირებულება -  
პროდუქციის ან მომსახურების ღირებულება; კაპიტალ-  
ური ინვესტიცია - ძირითადი საშუალებების შეძენა  
და გაუმჯობესება.

ბუღალტრული აღრიცხვის სწორი სწავლება შეუძლე-  
ბელია იმ ფონზე, როდესაც ტერმინები და მათი შინაარსი  
ასე აღრეულია და ერთმანეთს არ ემთხვევა.

პროფესიის წინაშე ასევე დგას ეთიკის საკითხი.  
ბუღალტერი მმართველობითი იერარქიის ერთ-ერთი  
ცენტრალური ფიგურაა, რომელსაც ხელში უჭირავს  
არა მხოლოდ ციფრები, არამედ ორგანიზაციის ფინან-  
სური ბედი. გადაწყვეტილება, რომელიც ერთი შეხედ-  
ვით, უმნიშვნელოდ ჩანს - ოდნავ შეცვლილი ჩანაწერი,  
არასწორი კლასიფიკაცია, გარკვეული ტრანზაქციის  
„დაფარვა“ - ხშირად გარდამტეხ გავლენას ახდენს რო-  
გორც კომპანიაზე, ისე საზოგადოებრივ ნდობაზე. მიუ-  
ხედავად ამ პასუხისმგებლობისა, პროფესიული ეთიკის  
დარღვევები საქართველოში კვლავ ხშირია: კლიენტის  
ზენოლა, ფორმალური საგადასახადო შესაბამისობა,  
არასწორი სააღრიცხვო პოლიტიკა, დაბალი თვითშე-  
ფასება - ეს რეალური სურათია, რომელსაც სისტემური  
პასუხი სჭირდება. ბუღალტრული ეთიკა ვერ იქნება მხო-  
ლოდ თეორიული პრინციპების ნაკრები; ის უნდა იყოს  
პრაქტიკული ჩვევების, ინსტიტუციური კულტურის და  
მკაფიო პასუხისმგებლობის ერთობლიობა.

მიუხედავად შიდა პროფესიული პრობლემებისა,  
არასწორი იქნება პასუხისმგებლობის მხოლოდ ბუღალ-  
ტერზე გადატანა. ზოგჯერ, საკუთრივ ნორმატი-  
ული სისტემა და რეგულაციები ქმნის დაბნეულობას.  
კანონმდებლობა ყოველთვის არ ასახავს თანამედროვე  
მოთხოვნებს; რეგულაციები ზედმეტად რთული და  
მკაცრია მცირე ბიზნესისთვის; ფინანსური ანგარიშგე-  
ბის სტანდარტები ფორმალურ მოთხოვნებსაც შეიცავს  
და გაფორმება ხელოვნურ სირთულეებს უკავშირდება.  
ასეთ გარემოში ბუღალტერი მარტო რჩება მოცულო-  
ბით დიდ და პასუხისმგებლურ საქმესთან. მან უნდა  
ჩაანაცვლოს რეგულაციების სისტემური სისუსტე და  
განათლების ხარვეზიც.

ამ ფონზე სრულიად ნათელია, რომ ბუღალტრული  
აღრიცხვა საჭიროებს სიღრმისეულ, საფუძვლიან  
გადახედვას. ცვლილებები უნდა შეეხოს არა მხოლოდ

დოკუმენტების ფორმებს ან მეთოდოლოგიას, არამედ მთელ სისტემას: როგორ ვასწავლით ბუღალტერს? რას ვასწავლით? რამდენად არის ქართული პროფესიული სივრცე შესაბამისობაში საერთაშორისო პრაქტიკასთან? როგორ ვამზადებთ ბუღალტერს ტექნოლოგიური ტრანსფორმაციისთვის? რით ვზომავთ პროფესიული ეთიკის ხარისხს? როგორ ვიცავთ ფინანსურ უსაფრთხოებას?

განათლების სფეროს სჭირდება სტრუქტურული განახლება: განახლებული და პრაგმატული პროგრამები, პრაქტიკული მოდულები, რეალურ მაგალითებზე დაფუძნებული სწავლება, სანარმოს რესურსების გამოყენების (ERP) პროგრამების ინტეგრაცია, „ფინანსური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების“ (IFRS) სწორი და მკაფიო ინტერპრეტაცია. ტერმინოლოგიის სტანდარტიზაცია უნდა გახდეს პრიორიტეტი - საჭიროა ერთიანი, პროფესიული ენა, რომელიც არც ზედმეტად უცხოა, არც მოძველებული. პროფესიულ ეთიკას უნდა მიეცეს სისტემური დონის მნიშვნელობა და გააქტიურდეს: საქმეებზე მუშაობა, ეთიკური დილემების განხილვა, დამოუკიდებელი ზედამხედველობა. მცირე ბიზნესისთვის საჭიროა გამარტივებული, მათ მასშტაბზე მორგებული აღრიცხვა - არა გართულებული და ფორმალური მოთხოვნები, არამედ რეალისტური მიდგომა, რომელიც შეამცირებს ხარჯებს და გაზრდის სანდობას.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, საჭირო ხდება შემდეგი: - **ბუღალტერი უნდა დაუბრუნდეს საკუთარ ნამდვილ ადგილს: იყოს პროფესიონალი, რომელსაც ბიზნესი ენდობა.** თანამედროვე ეკონომიკაში აღრიცხვა არ არის ზედმეტი ადმინისტრირება; ის არის ბიზნესის ნერვული სისტემა. როგორც ნერვული სისტემა გადასცემს სიგნალებს, განსაზღვრავს საფრთხეებს და მართავს სხეულის რეაქციებს, ისე ბუღალტრული აღრიცხვა ასახავს სანარმოს ეკონომიკური საქმეების უტყუარ შედეგებს და ქმნის საფუძველს გადაწყვეტილებების მიღებისთვის.

დღეს, როდესაც ეკონომიკური პროცესები სწრაფად იცვლება, რისკები მატულობს, ტექნოლოგიები ყოველდღიურად ახლებურ ფორმებს გვთავაზობს და საერთაშორისო სტანდარტები უფრო კომპლექსური ხდება, ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა იყოს წამყვანი პროფესია - არა რეაქტიული, არამედ პროაქტიური; არა მხოლოდ მონაცემთა დამფიქსირებელი, არამედ მონაცემთა განმმარტებელი. მის როლს ვერ ჩანაცვლებს ვერც პროგრამა, ვერც ალგორითმი, ვერც ავტომატიზაცია - რადგან ბუღალტერი არის პროფესია, სადაც ცოდნა, პასუხისმგებლობა და გონებრივი ინტელექტი გადამწყვეტს შედეგს.

თუ პროფესია სწორად განვითარდება - განახლებული პროგრამებით, მკაფიო ენით, ძლიერი ეთიკით, თანამედროვე ტექნოლოგიებითა და საერთაშორისო გამოცდილების ინტეგრაციით - ბუღალტრული აღრიცხვა გახდება ერთ-ერთი ყველაზე ძლიერი და სანდო პროფესიული სისტემა საქართველოში. თუ არა - დარჩება კონტრპროდუქტიულ ფორმალურობად, რომელსაც ვერ

ექნება განვითარებაზე ორიენტირებული როლი.

პასუხი ერთია: ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა გადავიყვანოთ ახალ დონეზე, სადაც ის იქნება თანამედროვე, მკაფიო, ზუსტი და სრულფასოვანი ინსტრუმენტი ეკონომიკისა და ბიზნესის მდგრადი წინსვლისთვის.

### დასკვნითი ნაწილი

**ამგვარად, სახეზეა მოცემულობა და აშკარაა, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა საქართველოში იმ ეტაპზეა, როდესაც ტრადიციული მიდგომები ვეღარ უზრუნველყოფს თანამედროვე ეკონომიკური პროცესების სწრაფ, სანდო და პროფესიონალურ აღრიცხვას. პროფესიის წინაშე არსებული გამოწვევები - ტერმინოლოგიური ქაოსი, სწავლების სისტემის ხარვეზები, თეორიისა და პრაქტიკის შეუსაბამობა, ტექნოლოგიურ სფეროში ჩამორჩენა და პროფესიული ეთიკის დილემები ქმნის სიღრმისეული, სისტემური განახლების საჭიროებას.**

დღევანდელი ეკონომიკა მოითხოვს ბუღალტრისგან არა მხოლოდ ტექნიკურ უნარებს, არამედ ანალიტიკურ აზროვნებას, ტექნოლოგიებთან მუშაობის უნარს, სტრატეგიულ ხედვას და ეთიკურ სიმყარეს. შესაბამისად, ბუღალტერი უნდა აღიქმებოდეს როგორც ორგანიზაციის ფინანსური უსაფრთხოების ერთ-ერთი მთავარი გარანტი და მენეჯმენტის სტრატეგიული პარტნიორი.

პროფესიის განვითარებისთვის აუცილებელია:

- ბუღალტრული განათლების მოდერნიზაცია და პრაქტიკაზე ორიენტირებული პროგრამების განვითარება;
- ტერმინოლოგიის სტანდარტიზაცია და საერთო პროფესიული ენის ჩამოყალიბება;
- ტექნოლოგიური კომპეტენციების ინტეგრირება;
- პროფესიული ეთიკის სტრუქტურული გაძლიერება;
- ბიზნესისთვის მორგებული, რეალისტური აღრიცხვითი მექანიზმების შემუშავება.

თუ აღნიშნული ცვლილებები განხორციელდება, ბუღალტრული აღრიცხვა დაიკავებს იმ მნიშვნელობას, რომელიც მას თანამედროვე ეკონომიკაში ეკუთვნის - გახდება სანდო, გამჭვირვალე და პროგრესული სისტემის საფუძველი. სხვა შემთხვევაში, პროფესია ვერ შეძლებს ეკონომიკის სწრაფი განვითარების ტემპების მხარდაჭერას. შესაბამისად, ცვლილება არა მხოლოდ სასურველია, არამედ - აუცილებელი და გარდაუვალი.

### გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“, ქუთაისი, 8 ივნისი 2016 წ. N5386-III;
2. ლიპარტია ზ., ჯალალონია დ., პაპასქუა ი., შერაზადაშვილი ბ., საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების სრულყოფის პრიორიტეტები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებ-

ლობა“, No1, 2023 წ. გვ. 7-12, file:///C:/Users/User/Desktop/7-12.pdf;

3. ჯალალონია დ., პაპასქუა ი., ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საკანონმდებლო რეგულირება საქართველოში, საერთაშორისო სამეცნიერო, ანალიტიკურ ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2019, №1; გვ. 17-35;

4. ჯალალონია დ., პაპასქუა ი. ფინანსური ანგარიშგების როლი ეკონომიკურ ინტეგრაციულ პროცესებში, სამეცნიერო, ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2018. N2, გვ.6-13;

5. ჯალალონია დ., პაპასქუა ი. „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საკანონმდებლო რეგულირების წინაპირობები“, სამეცნიერო, ანალიტიკურ-პრაქტიკული ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2019, N2, გვ. 7-35;

6. ქუმბურიძე ლ, საბაური ლ., პაპასქუა ი., ბუღალტრული აღრიცხვის ხარისხის ამაღლების კონცეპტუალური ვექტორები მცირე და საშუალო ბიზნესისთვის, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, №2, 2023 წ. გვ. 17-24;

7. Brealey, R., Myers, S., & Allen, F. (2020). *Principles of Corporate Finance* (13th ed.). McGraw-Hill;

8. Damodaran, A. (2010). *Applied Corporate Finance*. Wiley;

9. Ross, S., Westerfield, R., & Jaffe, J. (2019). *Corporate Finance* (12th ed.). McGraw-Hill;

10. Bodie, Z., Kane, A., & Marcus, A. (2018). *Investments* (11th ed.). McGraw-Hill;

11. Porter, M. (1990). *The Competitive Advantage of Nations*. Free Press;

12. Dunning, J. H. (2001). *The Eclectic (OLI) Paradigm of International Production*. *Journal of International Business Studies*;

13. OECD (2022). *Foreign Direct Investment Statistics: Data, Analysis and Forecasts*. OECD Publishing;

14. UNCTAD (2023). *World Investment Report*. United Nations;

15. Levine, R., & Zervos, S. (1998). *Stock markets, banks, and economic growth*. *American Economic Review*;

16. Borensztein, E., De Gregorio, J., & Lee, J. W. (1998). *How does foreign direct investment affect economic growth?* *Journal of International Economics*;

17. Alfaro, L., Chanda, A., Ozcan-S, S., & Sayek, S. (2004). *FDI and economic growth: the role of financial markets*. *Journal of International Economics*;

18. Barrell, R., & Pain, N. (1997). *Foreign direct investment, technological change, and economic growth within Europe*. *The Economic Journal*;

19. Romer, P. (1990). *Endogenous technological change*. *Journal of Political Economy*;

20. World Bank (2023). *Doing Business and Economic Development Indicators* ;

21. IMF (2023). *Regional Economic Outlook: Caucasus and Central Asia*;

22. OECD (2022). *Entrepreneurship at a Glance*;

23. Asian Development Bank (ADB) (2023). *Key Indicators for Asia and the Pacific*.