

Summary

Necessity of double inserting in accounting

Double inserting on accounting ,as a method about information of economic activity is set up on revealing of economic ,social, economic-legal and other attitudes in certain enterprise in real events and processes .Double inserting on accounting enables to simplify these connections , reflects these as a connection between two objects. Economical points and descriptions changes but accounting temper remains unchangeable. Cybernetic approach is actualized by means of double inserting as a concept of “system” which consist of interrelated elements.

These connections are revealing in categories in ‘system’ of each element’s expense and income and all these correspond debit and credit os accounting records

ორადი ჩანერა ანგარიშებზე, როგორც სამეურნეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის ასახვის მე-თოდი, დაფუძნებულია ეკონომიკური, სოციალური, სამეურნეო-სამართლებრივი და სხვა ურთიერთობის რეალურ გამოვლინებაზე კონკრეტულ საწარმოში. რეალურ მოვლენებსა და პროცესებში ამ ურთი-ერთობის კავშირის გამოვლინება მრავალმხრივია. ზოგადი ჩანერა ანგარიშებში საშუალებას იძლევა გამარტივდეს ეს კავშირები, აისახოს ისინი ერთი კავშირის სახით ორ ობიექტს შორის. ეკონომიკური ურთიერთობის არსი და დახასიათება იცვლება, მაგრამ ანგარიშებში ჩანერის ხასიათი უცვლელი რჩება. ორადი ჩანერით რეალიზდება კიბერნეტი-კული მიდგომა “ სისტემის” ცნებაზე დაფუძნებული ინფორმაციის ორგანიზაციაზე, რომელიც შედგება ურთიერთდაკავშირებული ცალკეული ელემენტები-საგან. ეს კავშირები ვლინდება კატეგორიებში “სის-ტემების” თითოეული ელემენტის შემოსვლასა და გასვლაში, რომელიც შეესაბამება ბუღალტრული აღ-რიცხვის ანგარიშების დებეტსა და კრედიტს.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცოტა როდია ისეთი გამოთქმები (თუ ტერმინები), რომლებიც მათი ფარ-თო გამოყენების მიუხედავად სრულყოფილად ვერ ასახავენ შინაარსს. ამის ერთ-ერთი მაგალითია “ორ-მაგი ჩანერა” და “ორმაგი ბუღალტერია”.

ორმაგი ჩანერა წარმოიშვა იტალიაში და განე-კუთვნება იმ პერიოდს (1250-1350წწ), როცა ბუღალ-ტრული აღრიცხვა ჯერ კიდევ ფორმირების საწყის სტადიაში იმყოფებოდა. მას შემდეგ 700 წელზე მეტი გავიდა და ამ ხნის განმავლობაში ბუღალტრულმა აღრიცხვამ მრავალი არსებითი ხასიათის სრულყო-

ფა-განვითარება განიცადა, რამაც სათანადო წანამდ-ღვრები შექმნა რუსეთში მე-19 საუკუნის პირველი მეოთხედიდან ბუღალტრული აღრიცხვის მეცნიერ-ულ საფუძველზე დამუშავებისათვის, ხოლო საუკუ-ნის ბოლო მეოთხედში მისი მეცნიერულ დარგად ჩამოყალიბებისათვის.

დადგენილია, რომ იტალიელი ვაჭრები ორმა-გი ჩანერის სახით ცნობილ ორადი ასახვის ხერხს კომერციული (სავაჭრო) საქმიანობის აღსა-რიცხვად იყენებდნენ. ეს ნათლად მიგვითითებს იმაზე, რომ ‘ორმაგი ჩანერა’ და ‘ორმაგი ბუღალტერია’ წარმოშვა სასაქონლო ფულადი ურთიერთობის განვითარებამ. თანაც იგი დამკვიდრდა თითქმის 200 წლით ადრე ლუკა პაჩიოლის პირველი ნაბეჭდი წიგნის (‘ტრაქტა-ტი ანგარიშებისა და ჩანანერების შესახებ’- 1494წ.) გამოქვეყნებამდე. უფრო მეტიც “ორმაგი ჩანერა” იმდენად ფართოდ დამკვიდრდა, აღრიცხვის პრაქტი-კაში, რომ იგი ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიაში ორმაგი ჩანერის კანონად აღიარეს.

ორად ასახვას, მიუხედავად მისი მოქმედების ხანგრძლივობისა, დღესაც გაბატონებული ადგილი უჭირავს ცივილიზებული სახელმწიფოების ბუღალ-ტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში. ეს ნამდვილად ადასტურებს იმას, რომ ორადი ასახვა საყოველთაო ხასიათის მეთოდური ხერხია და მისი გამოკვლევა შესაძლებელია მხოლოდ საზოგადოდ აღიარებული მეთოდური მიდგომის მეოხებით. ორადი ასახვის თე-ორიის დასაბუთება შეუძლებელია რომელიმე ცალკე ალბულის თეორიული არგუმენტების მოშველიებით. სწორედ ამით აისახება ის გარემოება, რომ განვლი-ლი 700 წლის განმავლობაში ჩამოყალიბებული “ორ-მაგი ჩანერის” თეორიებიდან (იურიდიული, სამართ-ლებრივი, გაცვლითი, მათემატიკური, ორი მწკრივი ანგარიშების,) ფილოსოფიური (მიზეზობრივი) და სხვა ვერცერთმა საერთო აღიარება ვერ მოიპოვა. აღსანიშნავია 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, ჭეშმარიტი შე-დეგების მიღწევის საჭიროებით.

ჭეშმარიტებისათვის ორადი ასახვის თეორიის გამოკვლევისას გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ერთ-მანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული შემდეგი გარე-მოებანიც:

1. გამოკვლევის მიზანი და მისი მოქმედების არე-მასშტაბი.
2. მოვლენების შესწავლისადმი მიდგომა
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 რეგიონს თუ ქვეყნის მასშტაბს. იგი საერთაშორისო მასშტაბს ღებულობს. ამას ადასტურებს ის ფაქტი, რომ ორადი ასახვის თეორია, თავის 700 წლოვანი ისტორიის მიუხედავად, დღესაც წარმატებით გამოიყენება მსოფლიოს ცივილიზებული ქვეყნების ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკაში. აქედან გამომდინარე მისი კვლევის მიზანიც საერთაშორისო მასშტაბისაა, ზოგადსაკაცობრიო დანიშნულებისაა.

სწორედ ეს გვაძლევს საფუძველს დავასკვნათ, რომ ორადი ასახვის თეორიის კვლევა უნდა ეფუძნებოდეს საყოველთაოდ 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 შემეცნების თეორია (ფილოსოფია) სწავლობს. შემეცნების თეორია პირდაპირი გაგებით დიალექტიკაა, მეცნიერული მოძღვრებაა მოძრაობისა და განვითარების შესახებ. განვითარების ზოგადი კანონების ცოდნა კი შესაძლებლობას გვაძლევს გავერკვეთ წარსულში, სწორად გავიგოთ მიმდინარე პროცესები და განვჭრიტოთ 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.

სინამდვილის სფეციფიკური სფეროების შესწავლისას, ყოველი სპეციალური მეცნიერება გულისხმობს და იყენებს ისეთ ცნებებს-კატეგორიებს, როგორიცაა კანონი, ჭეშმარიტება, მიზეზობრიობა, არსება, რომელთა გარეშე ეს მეცნიერებანი ვერ განახორცილებენ 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 მე-

თოდოლოგიის გამოყენებით შეიძლება ჭეშმარიტად მეცნიერული შემეცნება. ყოველი მოვლენა უნდა განვიხილოთ და შევისწავლოთ მოძრაობის, ცვლილებისა და განვითარების მდგომარეობაში, ურთიერთკავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში. სწორედ ასეთ განაჭერში უნდა იქნეს შესწავლილი ორადი ასახვის თეორია, წინააღმდეგ შემთხვევაში 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 მრავალნახნაგოვანი შედგენილობისაა. წარმოების პროცესში ბუღალტრული აღრიცხვა სწავლობს შრომას, შრომის საგანს და შრომის საშუალებებს. ბუღალტრული აღრიცხვის მეშვეობით შეისწავლება ერთმანეთთან განუყოფელ კავშირთა ურთიერთობასა და ურთიერთგანპირობებულობაში მყოფი ცოცხალი და განვითარებული შრომა, მოძრაობაში მყოფი ღირებულება, ამ ღირებულების ზრდა.

აქედან გამომდინარეობს საბოლოო დასკვნა: თუ წარმოების პროცესი (ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი) ერთმანეთთან განუწყვეტელ კავშირსა და ურთიერთგანპირობებულობაში მყოფ შრომას, შრომის საგანს და შრომის საშუალებებს გულისხმობს იგი თავისთავად მიგვანიშნებს 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.

სამეურნეო ოპერაციებით გამოწვეული ცვლილებები გნპირობებულია არა თვით ოპერაციების (როგორც სამეურნეო საქმიანობის ელემენტის) ფუნქციური როლით, მათი ქმედითუნარიანობით, არამედ იმით, რომ ყოველი მათგანი, თავისი შინაგანი ბუნებით, შინაგანი არსით ორადი ხასიათისაა. ორადია იმით, რომ თვით წარმოების პროცესს აქვს ორადი ხასიათი. ეს კი ადამიანის ნებისაგან დამოუკიდებელი რეალობაა, ობიექტური სინამდვილეა.

მაშასადამე, ორადი ასახვა არის ობიექტური რეალობის შესაბამისი ასახვა. ამიტომ, რომ ორადი ასახვის ხერხის გამოყენებამ საუკუნეებს გაუძლო. შრომის ორადი ხასიათი იმაში მდგომარეობს, რომ იგი ერთდროულად გულისხმობს, ერთი მხრივ, ადამიანის პოტენციური ენერგიის დახარჯვას, ანუ წარ-

მოების ხარჯების გადიდებას, ხოლო მეორე მხრივ მომუშავეთათვის კუთვნილი საზღაურის ფორმირებას. ეს ერთი და იგივე პროცესია. შეუძლებელია ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს შრომის ხარჯვა და მისი კუთვნილი საზღაურის ფორმირება, რადგან მათ შორის განუყოფელი კავშირია და ერთმანეთს განაპირობებენ — დახარჯული შრომა განაპირობებს კუთვნილი ანაზღაურების ფორმირებას და პირიქით — კუთვნილი ანაზღაურება არ არსებობს შესაბამისი დახარჯვის გარეშე. სწორედ ესაა ამ მოვლენის ორადი ხასიათი და იგი ასეთივე განაჩერში უნდა აისახოს ანგარიშებშიც, თანაც თანატოლი თანხებით. წინააღმდეგ შემთხვევაში აღრიცხვა ობიექტური სინამდვილის რეალური ამსახველი ვერ იქნება და ბუღალტრული აღრიცხვაც ვერ შეასრულებს წარმოების კონტროლსა და აზრობრივი განზოგადების დიდმნიშვნელოვან ფუნქციას.

წარმოების პროცესში მყოფი შრომის საგანიც ორადი ხასიათისაა და ის მხოლოდ მისი მოძრაობისას ვლინდება.

შრომის საშუალებების ორადი ხასიათი გამოიხატება იმაში, რომ საბალანსო ღირებულებების მომხმარებელი ნაწილი ერთდროულად გულისხმობს ერთი მხრივ წარმოების ხარჯების გადიდებას და მეორე მხრივ შრომის საშუალებების საბალანსო ღირებულების შემცირებას. ამიტომ ბუნებრივია მათი ღირებულებითი სიდდეებიც თანატოლია.

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 (მომარაგება, წარმოება, რეალიზაცია).

მომარაგების სტადიაზე ხდება წარმოების საშუალებების შეძენა, ხოლო ყიდვა (როგორც წესი) იმავდროულად გულისხმობს გაყიდვას. ამიტომ ყიდვა — გაყიდვაც ტოლფასოვანი ღირებულებებით ხდება და ანგარიშებშიც ასახვა შესაბამისად ხდება — ერთი მხრივ ყიდვა და მეორე მხრივ გაყიდვა.

წარმოების სტადიაზე ვენევით შრომით და მატერიალურ ხარჯებს. ამით ერთი მხრივ იზრდება წარმოების ხარჯები და მეორე მხრივ ფორმირდება შრომის ანაზღაურება, მცირდება მატერიალური რესურსები ან იზრდება ძირითადი საშუალებების ცვეთა. ასეთი ოპერაცია ანგარიშებშიც შესაბამისად ორმხრივად უნდა აისახოს გატარებით.

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.

სააღრიცხვო ლიტერატურაში, ხშირად ვხვდებ-

ით 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 მათ 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 ჩგამოსახული მოქმედება, რომელიც ცვლილებებს იწვევს ან საშუალებებში ან წყაროებში და ან ორივეში ერთდროულად), არამედ სხვა სამეურნეო აქტებიც, 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, 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 სხვა. ვინაიდან ასეთი სამეურნეო აქტებიც სამეურნეო საქმიანობის ორადი ხასიათით არიან განპირობებული და ორადი ასახვის წესით აისახებიან, მათ პირობითი სამეურნეო ოპერაციები შეიძლება ვუწოდოთ.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ი. გოდერძიშვილი, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია, თბ, 1998წ.
2. გ. თოდუა, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია, (საერთაშორისო სტანდარტებით). თბ, 2002წ.
3. ე. კუპრეიშვილი, ვუღალტრული აღრიცხვის კურსი, თბ, 2002წ.
4. ე. ხარაბაძე, ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები, თბ, 2007წ.
5. ნ. კვატაშიძე ფინანსური აღრიცხვა, პირველი ნაწილი, თბ, 2000წ.
6. ი. მესხია. დ. ჯალალონია, ბუღალტრული აღრიცხვა, თბ, 2006წ.