

ლუკა პაჩიოლი თანამედროვე აღრიცხვის ფუძემდებელი

ნინო გრიგოლაია

ეად, საქართველოს საერთაშორისო ურთიერთობათა
სასწავლო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

ჟუჟუნა წიკლაური

ემდ, სტუ ასოც. პროფესორი

აღრიცხვის მრავალსაუკუნოვანი ისტორია მეტყველებს, რომ ზუს-
ტი აღრიცხვის გარეშე შეუძლებელია საწარმოს სრულყოფილი მართ-
ვა. აღრიცხვის ისტორიის მნიშვნელოვანი თავისებურებაა საბუღალტ-
რო აღრიცხვის ევოლუცია, თეორიისა და პრაქტიკის მიზნმდართული
სრულყოფა. ცივილიზაციის აღრინდელ ეტაპზე ადამიანები მხოლოდ
გონებაში ასახავდნენ და ანგარიშობდნენ სამეურნეო მოვლენების შედე-
გებს. დამწერლობისა და მათემატიკის წარმოშობამ და გავრცელებამ
შექმნა აღრიცხვის პრაქტიკის დანერგვის ობიექტური წინამძღვრები.
რაც შეეხება თანამედროვე ბუღალტერიას, მისი ჩანასახები პირველად
გაჩნდა XIII საუკუნის იტალიაში, როცა გაჩნდა ორადი ბუღალტერია
ანუ აღრიცხვის მონაცემების ორადი ჩაწერის სისტემა. ეს სისტემა
თავიდან ბოლომდე ორიენტირებული იყო ისეთი სიდიდეების მიზანმი-
მართულ აღრიცხვაზე, როგორიცაა კაპიტალი, მოგება, ფული, ვალები,
საქონელი და სხვა მატერიალური ფასეულობები. ის იყო აღრიცხვის,
კონტროლისა და მართვის ერთიანი მწყობრი სისტემა. ამ სისტემის
მთვარ მონაპოვარს წარმოადგენდა ანგარიშთა გეგმა, ეკონომიკური და
იურიდიული შინაარსის მიხედვით სამეურნეო ფაქტებისა და შედეგების
სარკისებური გააზრება, ასახვა.

ცნობილი ფილოსოფოსი ოსკარ შპენგერი თვლიდა, რომ თანამედ-
როვე ცივილიზაცია აღმოცენდა სამი დიდი ადამიანის ძალისხმევით:
ქრისტეფორე კოლუმბის (1451-1506), ნიკოლოზ კოპერნიკის (1473-
1543) და ლუკა პაჩიოლის (1445-1517) მიერ. ყველამ იცის ქრისტე-
ფორე კოლუმბი და ნიკოლოზ კოპერნიკი, მაგრამ ძალიან ცოტას თუ
სმენია ლუკა პაჩიოლის-იტალიელი მათემატიკოსისა და ბუღალტრული
აღრიცხვის პირველი თეორიტიკოსის შესახებ. დღეს ნათელია, რომ აღ-
რიცხვის გარეშე წარმოუდგენელია ეკონომიკის სრულყოფილი მართვა.

საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ აღრიცხვა-ეს სამეურნეო საქმიანობის, ბიზნესის ენაა. უკვე ხუთასი წელია ეს ენა ვითარდება, რთულდება და სრულყოფილი ხდება, მაგრამ სახელი ადამინისა, რომელმაც პირველმა აღწერა ის და შეიტანა მნიშვნელოვანი წვლილი თანამედროვე საზოგადოების ჩამოყალიბებაში, ჯერ კიდევ რჩება ჩრდილში.

1494 წელს გამოქვეყნებული ნაშრომის „არითმეტიკის, გეომეტრიის, პროპორციებისა და შეფარდებათა ერთობლიობა“, მეთორმეტე ტრაქტატში „ანგარიშებისა და ჩანაწერების შესახებ“ ლუკა პაჩიოლიმ აღწერა ორადი ჩაწერის წესი.

ამ წიგნის გამოცემა მოუტანა ლუკა პაჩიოლის, როგორც ეპოქის პირველ მათემატიკოს დიდება. მაგრამ არანაკლებ მნიშვნელოვანია ის რაც მან შექმნა ბუღალტერიაში, როგორც მეურნეობრიობის (ვაჭრობის ბუღალტერიის) დიდმა კოდიფიკატორმა.

ლ. პაჩიოლი ნაშრომში დაწვრილებით იხილავს სხვადასხვა სავაჭრო ოპერაციის აღრიცხვის წესს, როგორიცაა: საქონლის საცალო ვაჭრობა, გაცვლა, მაკლერის საშუალებით გაყიდვა, ბაზრობაზე გაყიდვა, საკომესიო წესით გაყიდვა, წილობრივი მონაწილეობით გაყიდვა და სხვა

ნაშრომში ლუკა პაჩიოლიმ სამეურნეო ოპერაციების ანალიზისა და უკვე არსებული წიგნების – მემორიალების, ჟურნალების, მთვარი წიგნისა და სხვათა საფუძველზე აღწერა ორადი ჩაწერის წესი და დაასაბუთა ორადი ჩაწერის წესზე დაყრდნობით ნებისმიერ მეურნეობაში ანგარიშებისა და წიგნების მიზანშეწონილი სისტემის აგების შესაძლებლობა.

როგორც წესი პაჩიოლის ნაშრომების მნიშვნელობას უკავშირებენ ორადი ბუღალტერიის აღწერას. ეს სიმართლეა, მაგრამ ყველაფერი არაა. შევეცადოთ ჩამოვთვალოთ, მისი ძირითადი მიღწევები, მოვახდინოთ მისი ბუღალტრული შემკვიდრების ერთგვარი ინვენტარიზაცია. ნაშრომში ლაპარაკია სავაჭრო ამხანაგობათა, იჯარის გაცვლა-გამოცვლის (აღება-მიცემის) ცხრა შემთხვევაზე (წესზე), სავექსილო საქმის, პროცენტების გამოანგარიშების, მეტროლოგიისა და ნუმისმატიკის (ზომა-წონა, მონეტები), ვაჭრობის გეოგრაფიის (ე.ი. იმ ადგილების მიმოხილვა, რომელთაგანაც იტალიას ჰქონდა ურთიერთობა) და სხვა.

ნაშრომში ავტორი ჩამოთვლის „იმ საგნებს, რომლებიც საჭიროა სრულყოფილი ვაჭრობისათვის“, კერძოდ, როგორ აწარმოებენ „მთავარ დავთარსა“ და „ჟურნალს“ ვენეციასა და სხვა ადგილებში. აქვე

მოთხოვნილია: ცნება „ინვენტარის“ შესახებ, მოცემულია მისი ნიშნუმი რეკვიზიტებით და აღრიცხვის წესი: ლაპარაკია ვაჭრობაში გამოყენებულ სამ ძირითად დავთარში-მემორიალში, ჟურნალში და მთავრ დავთარში აღრიცხვის წარმოებისა და მათი შემოწმების წესებზე- სხვადასხვა ადგილებში ყიდვა-გაყიდვის დროს.

ცალკე თავში აღწერილია, „მოგება და ზარალი“, ანუ „სარგებელი და დანაკარგი“, ე.წ. „ბედნიერებისა და უბედურების ანგარიში“. ნაშრომში ლაპარაკია შეცდომების გამოსწორებაზე ე. წ. შავი სტორნოს, ანუ საწინაღმდეგო გატარების გზით, რომლის გამოძგონებლად ითვლება ლუკა პაჩიოლი.

ასევე ლ. პაჩიოლი ცალკე თავს უძღვნის ბალანსის შედგენას, წლის ბოლოს ე.წ. „მთავარი ბალანსის“ ანგარიშების დახურვასა და ახალი დავთრების გახსნას. აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ იმ დროს ე.წ. დასკვნითი ბალანსისა და საერთო ანგარიშების შედგენა ყოველთვის წლის ბოლოს არ უკავშირდებოდა, იგი უპირატესად დამოკიდებული იყო სავაჭრო კომპანიების საქმის მოთავებასთან, რაც შეიძლება წელიწადში რამდენჯერმე, ან პირიქით, რამდენიმე წელიწადში ერთხელ მომხდარიყო.

ნაშრომში განხილულია დოკუმენტების და რეგისტრების შენახვის, საარქივო საქმის ორგანიზაცია, კერძოდ წერილი (პატარა) ხელწერილების, მათ შორის საიდუმლო წერილების შენახვის წესი.

ნაშრომში სხვა საკითხებთან ყურადღებას იქცევს ე.წ. „მოგზაურობის ანგარიში“. ეს ანგარიში გამოიყენება ყველა იმ ხარჯის აღსარიცხავად, რომელსაც სავაჭრო ოპერაციები იწვევდა. იგი არის ე.წ. საკალკულაციო ანგარიშის გამოყენების კლასიკური შემთხვევა, ჩვენი დღევანდელი შეძენა-დამზადებასთან ანგარიშის წინაპარი, სადაც აისახებოდა მატერიალურ ფასეულობათა მარაგის შეძენა – დამზადებასთან დაკავშირებული ხარჯები, ირკვეოდა ე.წ. ფაქტიური თვითღირებულება და მიღებული შედეგები (მოგება-ზარალი).

ნაშრომის ბოლო თავი სასწავლო-მეთოდური ხასიათისაა. იგი შეიცავს მოკლე განმეორება-დასკვნებს, რეზიუმეს, საერთო მიმოხილვას (კონსპექტს).

ლ. პაჩიოლის ნაშრომში ყურადღებას იქცევს აგრეთვე, იმდროინდელი გაგებით, სრულყოფილი, ნამდვილი წესიერი ვაჭრის, როგორც პიროვნების განსაზღვრა. აი რას მოითხოვდა ის ვაჭრისაგან: „ვაჭარი

თავის საქმიანობაში არ უნდა ენდოს თავის მეხსიერებას. ყველაფრის დამახსოვრება შეუძლებელია. პრაქტიკული აუცილებლობა მოითხოვს, მოვანდინოთ ჩატარებული სამუშაოების აღრიცხვა. იგი მარტო იმის საშუალებას კი არ გვაძლევს, რომ დავიმახსოვროთ ჩატარებული ოპერაციები, არამედ ამასთან ერთად, გვაზღვევს კონტრაგენტებს შორის თავიდან ავიცილოთ ვაჭრობასთან დაკავშირებული ყველა უთანხმოება, დავა და უკმაყოფილება.

ამდენად, ლუკა პაჩიოლი უნდა აღინიშნოს როგორც ადამიანი, რომელმაც ჩამოაყალიბა აღრიცხვის ორი მიზანი:

1. საქმიანობის მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციის მიღება, ანუ აღრიცხვის წარმოება ისე, რომ მიღებულ იქნეს ყოველგვარი შეფერხების გარეშე ყველანაირი ინფორმაცია, როგორც ვალდებულებების, ასევე მოთხოვნების შესახებ;

2. ფინანსური შედეგების გაანგარიშება, რამდენადაც ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის მიზანია მისი საქმიანობის შესაბამისი სარგებლის მიღება.

პირველ მიზანს მივყავართ ყოველივე იმის ინტერპრეტაციამდე, რასაც ლუკა პაჩიოლი წერდა ბუღალტრულ აღრიცხვაზე, როგორც ქმედებებისა და მოვლენების ფიქსაციაზე, რომელიც ხდება საწარმოში მისი მართვისას. საბოლოო „ჯამში“, შეიძლება მოგვიხდეს მრავალრიცხოვანი კომერციული ამოცანების განხილვა რომელთა გადაწყვეტა მმართველების თუ მფლობელების მხრიდან ბუღალტრული აღრიცხვის ცოდნას მოითხოვს.

მეორე მიზანს არ მივყავართ ფინანსური აღრიცხვის ფორმულირებამდე, მაგრამ იგი ხაზს უსვამს მოგების როლს არა როგორც საწარმოს წარმატებული საქმიანობის მაჩვენებლს, არამედ როგორც საშუალებას, რომელიც ზღუდავს, ერთი მხრივ, ფასების ზრდას, ვაჭრების მიერ სახსრების არამწარმოებლურ და უთაბოლო ფლანგვას და, მეორე მხრივ, მომხმარებლების ექსპლოატაციას. ლუკა პაჩიოლი თვლიდა, რომ ფასი უნდა იყოს სამართლიანი, დაფუძნებული თვითღირებულებაზე და მოგებაზე, რომელიც უზრუნველყოფს ვაჭრის საცხოვრებელ მინიმუმს (მინიმუმი შეესაბამება ამა თუ იმ ვაჭრის საზოგადოებრივ მდგომარეობას).

ორივე მიზანი, რომელიც დგას აღრიცხვის წინაშე, მიიღწევა ანგარიშის და ორადი ჩაწერის სისტემის დახმარებით. ანგარიშები – წერდა ლ. პაჩიოლი – არსებითად სხვა არაფერია თუ არა სათანადო წესრიგი,

დადგენილი თვით ვაჭრის მიერ, რომლის წარმატებული გამოყენებისას ის ღებულობს ინფორმაცია საკუთარ საქმეზე და იმაზე მიდის თუ არა ეს საქმეები წარმატებით, ე.ი. ანგარიშების გეგმა უნდა შედგეს მმართველების მიერ და ის ხელს უნდა უწყობდეს სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის და მართვის მიზნებს. მაგრამ ანგარიშები არის მხოლოდ სისტემის ელემენტები და ამ სისტემის ელემენტებს ე.ი. ანგარიშებს შორის კავშირები მჟღავნდება ორადი ჩაწერით.

თუმცა, აქვე უნდა ავღნიშნოთ, რომ დღემდე მოპოვებული ლიტერატურული წყაროებიდან ბუღალტრული აღრიცხვის ორადი ჩაწერის (ასახვის) ანუ დიგრაფიული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენების დასაბუთება ლუკა პაჩიოლიზე 36 წლით ადრე პირველად მეორე იტალიელმა მეცნიერმა – ბენედუტო კოტრულიმ მოგვცა ნაშრომში – „ვაჭრობისა და პატიოსანი ვაჭრის შესახებ“, სადაც ერთი თავი „სავაჭრო ჩანაწერების წარმოების წესებს ეხება“, მაგრამ იგი 79 წლით გვიან დაიბეჭდა, რის გამოც ამჟამად აღრიცხვის ისტორიაში ორადი აღრიცხვის ბუღალტერიის პირველ ლიტერატურულ ავტორად მიჩნეულია არა ბ. კოტრული, არამედ ლ. პაჩიოლი.