# ბუღალტრული აღრიცხვისა და ტურიზმის მენეჯმენტის თანამედროვე პროფესიული სინთეზი


## რეზიუმე

სამეცნიერო ნაშრომში წარმოდგენილია ტურიზმის, როგორც XXI საუკუნის მსოფლიო ეკონომიკის ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულების, საკმაოდ რენტაბელური დარგის როლი და მნიშვნელობა, ამავე დროს როგორც ჩვენი ქვეყნის ეროვნული ეკონომიკისა და ბიზნესის წარმატებული განვითარების მნიშვნელოვანი ფაქტორი, ვინაიდან ტურიზმის აღორძინება პირდაპირ კავშირშია სოციალურ, კულტურულ, საგანმანათლებლო და ეკონომიკურ სფეროებთან, რაც თავისთავად მნიშვნელოვნად განაპირობებს სახელმწიფოთა შორის ეკონომიკურ კავშირებს და გვევლინება, როგორც დარგთაშორისი კომპლექსი, რომელიც ქვეყნის ეკონომიკაში ერთდროულად ორმაგ (როგორც საწარმოო, ისე არასაწარმოო) ფუნქციას ასრულებს. აქედან გამომდინარე, ნაშრომში მოცემულია ტურიზმის, როგორც მაღალი მულტიპლიკატური ეფექტის მქონე დარგის როლი ქვეყნის სხვადასხვა რეგიონების ეკონომიკური განვითარების საქმეში. იგი გარკვეულწილად სტიმულატორის (კატალიზატორის) როლს ასრულებს. ამიტომ აღნიშნულ დარგს, ეკონომიკის სხვა სფეროებთან შედარებით, მეტად მნიშვნელოვანი დადებითი სოციალურ-ეკონომიკური ეფექტის მოტანა შეუძლია. ნაშრომში გაანალიზებულია ტურსაწარმოების ეფექტური ფუნქციონირების მექანიზმები აღრიცხვის, ანალიზის, აუდიტისა და ტურიზმის მენეჯმენტის პროფესიული სინთეზის თანამედროვე მიდგომებით. ასევე წარმოდგენილია ანალიზის სახეების კლასიფიკაცია, რომელთაგან განსაკუთრებული აქცენტი კეთდება აუდიტორულ (ბუღალტრულ) ანალიზზე, რომელიც ზოგადად წარმოადგენს სამეურნეო ერთეულების ფინანსური "ჯანმრთელობის" ექსპერტულ დიაგნოსტიკას და საკმაოდ აპრობირებული, ასევე აღიარებული მეთოდია მსოფლიო პრაქტიკაში, შესაბამისად საქართველოშიც. იგი ტარდება აუდიტორების მიერ სამეურნეო ერთეულების მიერ არსებული ფინანსური მდგომარეობის შესწავლისა და პროგნოზირების მიზნით.

როგორც მსოფლიო პოლიტიკა უჩვენებს, ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დაჩქარების, აგრეთვე ცალკეული ეკონომიკური სუბიექტების ეფექტური ფუნქციონირების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით, უაღრესად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის სტაბილურობას, რისი მიღწევის ერთ-ერთ პირობას აღრიცხვისა და ანალიზის მწყობრი სისტემის შექმნა წარმოადგენს, რომლის გარეშეც ეკონომიკური აღმავლობა შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, ჩვენი აზრით, საქართველოს ტურისტულ საწამოებში ზემოთ აღნიშნული სისტემის გამოყენება იქნება ტურსაწარმოების ეფექტური ფუნქციონირების გარანტი.


**საკვანძო სიტყვები:** ტურიზმი, მენეჯმენტი, აღრიცხვა, ანალიზი, აუდიტი, სინთეზი.

**ნაზი გვარამია**
ეკონომიკის დოქტორი, სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

**ნოდარ გრძელიშვილი**
ეკონომიკის დოქტორი, ახალი უმაღლესი სასწავლებლის ასოცირებული პროფესორი
ტურიზმის და მენეჯმენტის აკადემიის დირექტორი

# MODERN SYNTHESIS OF ACCOUNTING AND TOURISM MANAGEMENT

**Nazi Gvaramia**
Doctor of economics, Associated professor
of Sokhumi State University

**Nodar Grdzelishvili**
Doctor of economics, Associated professor
of New Higher Education Institute
and CEO of Tourism and Management Academy

## SUMMARY

Tourism, as role and meaning of XXI century's one of the preferential direction is given in the scientific thesis. It, as a quit rentable branch of world's economy, became important factor of successful development of national economy and business of our country. Development of tourism is directly connected to social, culture, educational and economy spheres; also it importantly stipulates the economical relations among the countries. It comes as branch-among complex, which simultaneously plays double function (as entrepreneur, so non-entrepreneur). Due to it, tourism has a high multiplication effect. It can equalize the levels of economical development of various regions of the country. Development of tourism plays the role of stimulator (catalyst) at the same time. That's why, this branch, in comparison with other branches of economy, can bring the more important positive social-economical effect.

Mechanisms of effective functioning of touring-enterprising by registering and analysis are analyzed in the thesis. Namely, definition of prime cost of tourist product, structure of charging and classification are those key questions, which are directly connected to the manufacturing and realization of the product. Data of accounting in hotel and touring business, and accordingly made financial accountings should specify the results of tourist enterprising, as activity of independent legal entity. In conditions of market economy, management process of enterprises was importantly complicated. Entrepreneur independence means the organizational form of enterprise, sphere of manufacturing, business partners, liberty of choosing the selling markets of products (service) and etc. Financial independence of an enterprise exists in its full prime cost, in collaboration with independent financial strategy, policy of individual price-making and etc. herewith, the sums, being in presence of the accounting are to be complicated, which is clearly characterized in the scientific work. Forms and classifications of analysis are also in the thesis, from which the special accent is done on the accounting analyze, which commonly represents the expert diagnostic of financial "health" of thrift units and is well-enough approved, also acknowledged method in world practice and correspondingly even in Georgia. It is conducted by the purpose of forecasting and studying of existed financial condition by the auditors and thrift units. Following from this, we think that the attention, dully paid to the abovementioned analysis will importantly arise the effective works of tour-entrepreneurs.

As the world politics show, by the way of guaranteeing effective functioning of separate economical subjects, the great meaning is awarded to the country's economical stability. Creation of a system for registering and analyzing serves as a key point, in other cases economical development is impossible. According to this, we think that using the abovementioned system for Georgian tourism entrepreneurs would be the guarantee of effective operating of tour-enterprises.

***Keywords:*** *Tourism, Management, Accounting, Analysis, Audit, Synthesis.*

* * * *

XXI საუკუნის დასაწყისისათვის მსოფლიო ეკონომიკაში ტურიზმი ერთ-ერთ პრიორიტეტულ, მდგრადი (უწყვეტი) განვითარების დარგად ჩამოყალიბდა, რამაც, ცხადია, გლობალურ ეკონომიკაში მისი ადგილი და როლი განსაკუთრებულად წარმოაჩინა და მნიშვნელოვნად განსაზღვრა კიდეც. სწორედ ამიტომ, უკანასკნელ წლებში, ტურიზმისადმი ინტერესი მსოფლიო მასშტაბით განუწყვეტლივ მატულობს და შესაბამისად, თანამედროვე ეტაპზე საქართველოშიც იგი ერთ-ერთ პრიორიტეტულ მიმართულებად განიხილება ტურიზმი, როგორც მსოფლიო ეკონომიკის საკმაოდ რენტაბელური დარგი, ასევე ჩვენი ქვეყნის ეროვნული ეკონომიკისა და ბიზნესის წარმატებული განვითარების მნიშვნელოვანი ფაქტორი გახდა. სწორედ აქედან გამომდინარე, მისადმი ინტერესი განუწყვეტლივ იზრდება სახელმწიფო დონეზე. ტურიზმის განვითარება პირდაპირ კავშირშია სოციალურ, კულტურულ, საგანმანათლებლო და ეკონომიკურ სფეროებთან, ამავე დროს მნიშვნელოვნად განაპირობებს სახელმწიფოთა შორის ეკონომიკურ კავშირებს. ტურიზმი გვევლინება როგორც დარგთაშორისი კომპლექსი. იგი ქვეყნის ეკონომიკაში ერთდროულად ორმაგ (როგორც საწარმოო, ისე არასაწარმოო) ფუნქციას ასრულებს. აღნიშნულის გამო, ტურიზმს მაღალი მულტიპლიკატური ეფექტი ახასიათებს. მას შეუძლია ქვეყნის სხვადასხვა რეგიონების ეკონომიკური განვითარების დონეთა გამოთანაბრება. ტურიზმის განვითარება გარკვეულწილად სტიმულატორის (კატალიზატორის) როლს ასრულებს. ამიტომ ამ დარგს, ეკონომიკის სხვა დარგებთან შედარებით, მეტად მნიშვნელოვანი დადებითი სოციალურ-ეკონომიკური შედეგების მოტანა შეუძლია.

აღნიშნულ ვითარებას მრავალი ფაქტორი განაპირობებს. როგორც ცნობილია, საქართველოს ამ დარგის განვითარებისათვის საკმაოდ დიდი და მრავალფეროვანი რესურსული პოტენციალი გააჩნია. ტურიზმის როლი და სოციალურ-ეკონომიკური სარგებლიანობა ჩვენი ქვეყნის ეკონომიკის შემდგომ განვითარებაში თანდათანობით სულ უფრო იკვეთება. ტურიზმმა ჩვენს ქვეყანაში

თავისი ღირსეული, მნიშვნელოვნად პრიორიტეტული ადგილი უნდა დაიკავოს. მისი, როგორც ეროვნული ეკონომიკის ერთ-ერთი სპეციფიკური დარგის განვითარება სტიქიურად, ხელაღებით არ შეიძლება. საჭიროა ტურიზმის, როგორც თანამედროვეობის ერთ-ერთი ფენომენის, სიღრმისეულად და მეცნიერული მეთოდებით შესწავლა და ყოველივეს გათვალისწინებით მისი განვითარებისათვის სწორი სახელმწიფოებრივი პოლიტიკის შემუშავება. ტურისტული ბიზნესი, როგორც მეტად რთული და მრავალწახნაგოვანი სფეროს მუშაკთა მიზანმიმართული ეკონომიკური საქმიანობა გამოირჩევა მხოლოდ მისთვის დამახასიათებელი განსაკუთრებული თავისებურებებით, რომელთა გათვალისწინება ტურიზმის ეფექტური განვითარების აუცილებელი პირობაა. ტურისტული ფირმების უმრავლესობა მცირე საწარმოთა კატეგორიას მიეკუთვნება. გამონაკლისია მხოლოდ მჭიდროდ დასახლებული რაიონები, სადაც ტიპურია მსხვილი ტურისტული საწარმოები. თავის მხრივ, მცირე ტურისტული ფირმებიც ერთმანეთისგან მრავალი ნიშნით მეტად განსხვავებულია, თუნდაც მართვის ორგანიზაციულ-სტუქტურული თვალსაზრისით. ასეთ პირობებში, ტურისტული ინფრასტრუქტურის განვითარებისათვის აუცილებელია როგორც საკვლევი რეგიონის (რაიონის) მასშტაბით, ისე დარგის ცალკეული ფირმის მიხედვით, შემუშავდეს სტრატეგიული განვითარების გრძელვადიანი კონცეფცია. ტურისტულ ბიზნესში მოსალოდნელი მოგების მიღების ალბათობა შედარებით ბუნდოვანია, რადგან აუცილებელია ადგილობრივი მოსახლეობის ინტერესების გათვალისწინებაც. აღნიშნული კი მნიშვნელოვნად აძნელებს ტურისტული ფირმის ეკონომიკური ეფექტიანობის (რენტაბელობის) სასურველი დონის გამოთვლას. ტურისტული ფირმის ფუნქციონირება ძირითადად ლოკალური ხასიათისაა. ამის გამო, ტურისტების მომსახურების რეგიონში (რაიონში) ეკონომიკური და პოლიტიკური სიტუაციების არასტაბილურობა, ასევე, ადგილობრივი ინტერესების უცილობელი გათვალისწინება ტურიზმის სფეროში ქმედითი მენეჯმენტის განხორციელებას გარკვეულწილად ზღუდავს. ტურისტულ ბიზნესში ჩართულია განსხვავებული ინტერესებისა და მიზნების სულ მცირე სამი ჯგუფი - თვით ტურისტები, რომლებიც თავის მხრივ ასევე იყოფიან სხვადასხვა ინტერესების სოციალურ ქვეჯგუფებად (მაგ., ასაკის, მსოფლმხედველობისა და ა.შ. მიხედვით), ტურისტული ფირმების მესაკუთრეები (ბიზნესმენები) და ადგილობრივი მოსახლეობა. აღნიშნული ვითარება ართულებს ყველასთვის სასურველი და ოპტიმალური მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებას. ტურისტული პროდუქტი მეტად სპეციფიკურია, იგი განუყოფელია მისი შექმნის წყაროსაგან. შეუძლებელია ტურისტული პროდუქტის დაგროვება (შენახვა) და სხვა სივრცეში მისი გადატანა (ტრანსპორტირება). ამიტომ ამ სფეროში გადამწყვეტ როლს ტურისტულ ფირმაში მომუშავე პერსონალისა და თვით ტურისტების პიროვნებათშორისი ურთიერთობები ასრულებს. სპეციფიკურია ტურისტული პროდუქტის ხარისხობრივი პარამეტრების შეფასებაც. განსხვავებით საქონლისა, ტურისტული პროდუქტის (მომსახურების) ხარისხზე გავლენას ახდენს გაცილებით მრავალი ფაქტორი, კერძოდ, მომსახურების კულტურა, მიწოდების დრო და ადგილი. ტურისტული ბიზნესის მომხმარებლები ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან თავიანთი მოთხოვნილებებით ტურისტული პროდუქტისადმი. ტურისტების ყოველ ტიპს ტურისტული ბაზრის განსაზღვრული ტიპი შეესაბამება. ამიტომ ტურისტული ბიზნესი ორიენტირებულია დამსვენებელთა სავსებით განსაზღვრულ ჯგუფებზე. აღნიშნული მოითხოვს მენეჯმენტის დიფერენცირებულ მიდგომას დამსვენებელთა კატეგორიების მიხედვით. ტურისტული პროდუქტი კომპლექსურია. იგი შედგება როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური მომსახურებისაგან. ამიტომ ტურიზმის სფეროში მეტად მნიშვნელოვანია მრავალდარგობრივი მომსახურების (კვება, ტრანსპორტირება, გართობა, დაბინავება, პროფილაქტიკური მკურნალობა და სხვა) კოოპერაცია, ტურისტული ფირმების კოორდინირებული და ერთობლივი მუშაობა, რაც ტურიზმის მენეჯმენტში განსაკუთრებულ ყურადღებასა და მოქნილობას საჭიროებს.

ტურისტული ბიზნესი ძირითადად სეზონურია. ტურისტული მომსახურების მოცულობა დამოკიდებულია ბუნებრივ-კლიმატურ პირობებზე, რაც მოთხოვნის დონის მკვეთრ რყევადობას განაპირობებს, შედეგად კი ტურისტული ბიზნესის გამართულ ფუნქციონირებას აფერხებს. ტურისტული ფირმების დისლოკაციას (განლაგებას) განსაზღვრავს როგორც ტურისტული პროდუქტის მომხმარებელთა ძირითადი კონტინგენტი, ისე რეკრეაციული რესურსების ადგილმდებარეობა. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით ოპტიმალური ვარიანტის შერჩევა მეტად მნიშვნელოვანია. ყოველი ტურისტული პროდუქტი (მომსახურება) უნიკალურია. ყველა ასპექტში მისი გამეორება თითქმის შეუძლებელია. ტურისტული პროდუქტის მრავალსახეობა (მოგზაურობის სვლა-გეზები, მომსახურების დონე და პირობები, მომსახურების ღირებულება და სხვ.), მომხმარებელთა სუბიექტური შეფასების თვალსაზრისით, განსხვავებულად აღიქმება, რაც სპეციალურ მმართველობით მიდგომებს მოითხოვს. ამ მიმართულებით განსაკუთრებით საყურადღებოა ტურისტულ ფირმაში მარკეტინგული სამსახურის გაძლიერებული ფუნქციონირება, კერძოდ, მარკეტინგული ინფორმაციის შეგროვების, დამუშავებისა და გავრცელების სისტემის გამუდმებული სრულყოფა, მარკეტინგული კონტროლი. ტურიზმი არის ბიზნესის ისეთი სფერო, რომელიც დინამიურად ვითარდება. ტურისტულ ბიზნესში აუცილებლობას არ წარმოადგენს მსხვილი ინვესტიციები. ტურისტულ ბაზარზე საკმაოდ წარმატებულად ფუნქციონირებენ როგორც მსხვილი, ისე საშუალო და მცირე საწარმოებიც. ამასთან, ტურისტულ ბიზნესში კაპიტალი უფრო სწრაფად ბრუნავს, რაც დაბანდებულის უკუგებას გაცილებით აჩქარებს. კერძოდ, დაბანდებული კაპიტალის ანაზღაურება ხშირად 5-8 წელიწადში ხდება, მაშინ როდესაც ამ პროცესს მძიმე მრეწველობაში ათეულობით წლები სჭირდება. ტურისტული ინდუსტრიის ფუნქციონირება დიდადაა დამოკიდებული მომიჯნავე დარგების (ტრანსპორტი, კავშირგაბმულობა, კვების ობიექტები და სხვ.) განვითარებაზე და, თავის მხრივ, ტურიზმის განვითარებით ეს მომიჯნავე დარგები კიდევ უფრო ვითარდება. ტურიზმის მეშვეობით შესაძლებელია ამა თუ იმ საქონელზე განხორციელდეს ე.წ. „უხილავი ექსპორტი". მოგზაურობის დროს უცხოელი ტურისტი მოთხოვნილების მატარებელი პირია. მისთვის სასურველ საქონელს იგი იძენს ადგილზე, ანუ ფაქტობრივად ხდება ამ საქონლის ფარული ექსპორტი. შეძენილი საქონლის ღირებულება ადგილობრივი ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთი წყარო ხდება. გარდა ზემოაღნიშნული დარგობრივი თავისებურებებისა, თვით ტურისტულ პროდუქტს, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, რიგი თავისებურებები ახასიათებს. კერძოდ, ტურისტული პროდუქტი არის მომსახურებისა და საქონლის ერთობლივი კომპლექსი ანუ ადგილი აქვს მატერიალური და არამატერიალური კომპონენტების ერთობლიობას. ტურისტულ პროდუქციაზე მოთხოვნა ძალზე ელასტიურია შემოსავლებისა და ფასების მიმართ. იგი ასევე მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია ქვეყანაში არსებულ პოლიტიკურ, ეკონომიკურ და სხვა პირობებზეც. ტურისტული პროდუქტისათვის დამახასიათებელია მოთხოვნის ცვალებადობის დიდი ამპლიტუდა, რადგან იგი დამოკიდებულია ისეთ ცვლადებზე, როგორიცაა სივრცე და დრო. როგორც წესი, მომხმარებელი ტურისტულ პროდუქტს მის მოხმარებამდე `ვერ ხედავს~. თვით ამ პროდუქტის მოხმარებაც ხშირ შემთხვევაში ტურისტული მომსახურების წარმოების ადგილას ხორციელდება. ტურისტული პროდუქტის მომხმარებელს ამ პროდუქტის მოხმარებისათვის საკმაოდ დიდ მანძილზე გადაადგილება უწევს. ტურისტული მომსახურების შეთავაზება განსხვავებულია რა ელასტიური წარმოებით, ის შეიძლება გამოყენებულ იქნას მხოლოდ მომსახურების ადგილზე (სასტუმრო, აეროპორტი და სხვ.). შეუძლებელია დასასვენებელი ბაზა გადატანილი იქნას სხვა რეგიონში ან სხვა სეზონში. მაშასადამე შეუძლებელია ტურისტული ბაზა ჰარმონიულად შეეწყოს დროსა და სივრცეს. ტურისტული მომსახურების ხარისხი ბევრ ფაქტორზეა დამოკიდებული და მხოლოდ მათი მაქსიმალური გათვალისწინებით იქნება მაღალი ხარისხი მიღწეული. ტურისტული მომსახურების ხარისხი ხასიათდება მნიშვნელოვანი სუბიექტურობით. მომხმარებელთა შეფასებაზე დიდ გავლენას ახდენს ის ცალკეული პირი, რომელსაც უშუალო კავშირი არა აქვს შეძენილი პაკეტის მომსახურებასთან (მაგ., ადგილობრივი მცხოვრებლები, ტურისტული ჯგუფის სხვა წევრები), ტურისტული მომსახურების ხარისხზე დიდად ზემოქმედებს ასევე ფორსმაჟორული ხასიათის ფაქტორები (სტიქიური მოვლენები, გაუთვალისწინებელი სოციალურ-პოლიტიკური ცვლილებები და ა.შ.) ტურისტული პროდუქტის აღნიშნული თავისებურებები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ტურიზმის დარგის სოციალურ-ეკონომიკურ განვითარებაზე.

ზემოაღნიშნული ნათლად აჩვენებს, რომ ტურიზმი ეროვნული ეკონომიკის ერთ-ერთი სპეციფიკური დარგია, რაც გამოიხატება იმაში, რომ თვით ქვეყნის ეკონომიკა და ტურიზმი ურთიერთზემოქმედებენ ერთმანეთზე. კერძოდ, ქვეყნის მაღალი ეკონომიკური პოტენციალი და სტაბილურობა ტურისტული ბიზნესის განვითარების საწინდარია, და პირიქით. ასევე, ტურიზმის განვითარება თვით ქვეყნის ეკონომიკურ პოტენციალს კიდევ უფრო ამყარებს და აძლიერებს. ეროვნული ეკონომიკის განვითარებაზე ტურიზმის გავლენა მრავალი მიმართულებით ხორციელდება. უპირველესად ეს არის ამ დარგის საწარმოო ფუნქციების შესრულება. ეკონომიკის სხვა დარგების მსგავსად, ტურიზმშიც იქმნება მატერიალური დოვლათი, რომელიც უმეტესად `უხილავი პროდუქციის~ ანუ მომსახურების სახით გვევლინება. ტურიზმის განვითარების მოტივი მრავალია (დასვენება, გართობა, თავისუფალი დროის გატარება, სპორტი, მკურნალობა, სტუმრობა, საქმიანი ურთიერთობების დამყარება და სხვ.). ამ ფაქტორების კლასიფიკაცია შესაძლებელია სხვადასხვა ნიშნით, ჩვენი კვლევის ობიექტს კი ის ეკონომიკური ფაქტორები წარმოადგენს, რომლებიც განაპირობებენ ტურპროდუქტის ფორმირებას და მთლიანობაში ტურსაწარმოების საქმიანობას წარმოაჩენენ. აღნიშნული საქმიანობის

შედეგად წარმოქმნილი მაჩვენებლების აღრიცხვა და ანალიზი ჩვენი საკვლევი თემის საკვანძო საკითხებია.

აქედან გამომდინარე, თანამედროვე საბაზრო ურთიერთობების პირობებში უაღრესად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ტურიზმის ეროვნული ადმინისტრაციის საორიენტაციო სქემას, რომლის საქმიანობის მიმართულების სამი ძირითადი შემადგენელის:

- მარკეტინგის სამსახური;
- აღრიცხვა, ანალიზი და სტატისტიკა;
- დაგეგმვა და განვითარება.

ტურიზმის სისტემის წარმატებული ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია დადგინდეს და გამოიკვეთოს თითოეული ზემოთ წარმოდგენილი კომპონენტის ფუნქცია, როლი და მნიშვნელობა აღნიშნული სფეროს განვითარების საქმეში, განისაზღვროს აღნიშნულ კომპონენტებს შორის კავშირები და შესაბამისად, თუ რომელი უწყებები განახორციელებენ ამ ფუნქციებს თანამედროვე მოთხოვნების გათვალისწინებით. უნდა აღინიშნოს, რომ წარმოდგენილი მიმართულებებიდან ჩვენი კვლევის ობიექტს ბუღალტრული აღრიცხვა და ანალიზი წარმოადგენს და შესაბამისად, სამეცნიერო კვლევაში ასახულია ის ძირითადი ასპექტები, რომელთა პრაქტიკული რეალიზაცია მნიშვნელოვნად შუწყობს ხელს საქართველოში ტურიზმის ბიზნესის განვითარებას. ყურადღებას გავამახვილებთ სასტუმრო და ტურისტულ ბიზნესში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანალიზის საკითხებზე, ვინაიდან თანამედროვე პირობებში, როდესაც საწარმოები დამოუკიდებლები არიან თავიანთი საწარმოო პროგრამის შემუშავებაში, საწარმოო და სოციალური განვითარების გეგმების, ფასების პოლიტიკისა და სტრატეგიის განსაზღვრაში, არსებითად იზრდება მენეჯმენტის პასუხისმგებლობა მათ მიერ მიღებულ მმართველობით გადაწყვეტილებებზე. ეფექტური და ოპერატიული გადაწყვეტილებების შემუშავებისათვის მენეჯერებს სჭირდებათ უტყუარი ინფორმაცია კომპანიის როგორც საწარმოო, ასევე ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ეს უკანასკნელი კი ბუღალტრული სამსახურის პრეროგატივაა.

ცნობილია, რომ სასტუმრო და ტურისტული ბიზნესის ძირითად საწარმოებს მიეკუთვნებიან: ტურისტული ფირმები (რომლებიც ახორციელებენ ტუროპერატორისა და ტურსააგენტოს საქმიანობას); სასტუმროები და განთავსების სხვა საწარმოები; გართობის, შემეცნების, საქმიანი, გამაჯანსაღებელი, სპორტული და სხვა დანიშნულების საშუალებები, აგრეთვე საექსკურსიო მომსახურებისა და გიდ-მთარგმნელების სამსახურები. ყველა ამ სამსახურებს კი აერთიანებს საქმიანობის ძირითადი სახე მომსახურება, რაც სამომხმარებლო ღირებულების განსაკუთრებული სახეა, რომელიც არსებობს სასარგებლო საქმიანობის სახით და აკმაყოფილებს საზოგადოებრივ მოთხოვნებს. აღსანიშნავია, რომ სასტუმრო და ტურისტული ბიზნესის საბოლოო პროდუქტი, ანუ რეალიზაციის საგანი არის კომპლექსურ მომსახურებაზე მათი ქონებრივი უფლება გამიზნული გასაყიდად. ტურფირმისათვის ეს არის უფლება ტურზე, მომსახურების კომპლექსზე, რომელიც მოიცავს მომსახურებას ტურისტთა განთავსებაზე, გადაყვანაზე, კვებაზე, აგრეთვე სხვა სახის მომსახურება, რომელიც გაეწევათ მოგზაურობის მიზნების მიხედვით; რესტორნებისათვის უფლება ტურისტთა კვების ორგანიზაციის მომსახურებაზე, სასტუმროსათვის ეს არის უფლება ტურისტთა განთავსებაზე; საზოგადოებრივი ტრანსპორტისათვის უფლება ტურისტების გადაყვანაზე.

ზემოთ ჩამოთვლილი ფუნქციების საწარმოები ქმნიან ტურისტულ პროდუქტს, რომლის თვითღირებულების განსაზღვრა, დანახარჯთა სტრუქტურა და კლასიფიკაცია ის საკვანძო საკითხებია, რომლებიც უშუალოდ უკავშირდება ტურპროდუქტის წარმოებას და რეალიზაციას. სასტუმრო და ტურისტულ ბიზნესში ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებმა და მათზე დაყრდნობით შედგენილმა ბუღალტრულმა (ფინანსურმა) ანგარიშგებამ უნდა ასახოს ტურისტული საწარმოების, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული პირის საქმიანობის შედეგები. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში მნიშვნელოვნად გართულდა საწარმოთა მართვის პროცესი, ვინაიდან მათ მინიჭებული აქვთ სრული სამეწარმეო და ფინანსური დამოუკიდებლობა. სამეწარმეო თავისუფლება გულისხმობს საწარმოს ორგანიზაციული ფორმის, წარმოების სფეროს, ბიზნეს პარტნიორების, პროდუქციის (მომსახურების) გასაღების ბაზრების არჩევის თავისუფლებას და ა.შ. საწარმოს ფინანსური დამოუკიდებლობა მდგომარეობს მის სრულ თვითდაფინანსებაში, დამოუკიდებელი ფინანსური სტრატეგიის შემუშავებაში, ინდივიდუალური ფასწარმოქმნის პოლიტიკაში და ა. შ. ამასათან ერთად რთულდება ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე მდგარი ამოცანებიც, მთლიანი ბუღალტრული აღრიცხვა იწყებს დაყოფას ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვად. ბუღალტრული საინფორმაციო სისტემა ახდენს ანგარიშგების ფორმირებას:

- ბუღალტრული ინფორმაციის გარე მომხმარებლებისათვის;
- პერიოდული დაგეგმვისა და კონტროლის მიზნებისათვის;
- არასტანდარტულ სიტუაციებში გადაწყვეტილებათა მიღებისა და კომპანიის პოლიტიკის შემუშავებისათვის.

***ფინანსური*** აღრიცხვის პრეროგატივას წარმოადგენს პირველი ჯგუფის ანგარიშგების შედგენა. ტურისტულ ბიზნესში ბუღალტრული აღრიცხვის გარე მომხმარებლები შეიძლება იყვნენ კრედიტორები (არსებული და პოტენციური), საგადასახადო ორგანოები და არასაბიუჯეტო ფონდები, მომსახურე საწარმოები. კრედიტორები და სასესხო კაპიტალის მფლობელები საჭიროებენ ინფორმაციას ფირმის მიერ არებული ფინანსური ვალდებულებების შესრულების შესახებ. საგადასახადო ორგანოები აგროვებენ ბუღალტრულ ინფორმაციას და ამასთან ერთად ყურადღებას აქცევენ დეკლარირებული მოგების დეტალურ მონაცემებს, დარიცხულ გადასახადებს, კაპიტალდაბანდებების მოცულობას, ქონებას და ა. შ.

***მენეჯერული*** აღრიცხვის ამოცანას წარმოადგენს მეორე და მესამე ჯგუფის ანგარიშგების შედგენა,

რომელთა ინფორმაციაც განკუთვნილია ტურისტული საწარმოების მესაკუთრეებისათვის და მათი მენეჯერებისათვის, ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა მომხმარებლებისათვის. ანგარიშგება უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას არა მხოლოდ საწარმოს მთლიანი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, არამედ საკუთრივ წარმოების სფეროში არსებული მდგომარეობის შესახებაც. ანგარიშგების შინაარსი შეიძლება იცვლებოდეს მისი მიზნობრივი დანიშნულებისა და მომხმარებლის დონის მიხედვით, რომლისთვისაც არის განკუთვნილი. მაგალითად, ტურისტული პროდუქტის თვითღირებულების ანალიზი ტურისტული პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშების მიზნით; ხარჯთაღრიცხვა მომავალი ოპერაციების დაგეგმვისათვის; ტურიზმის ბიზნესში დანახარჯების შესახებ ანგარიშგება მოკლევადიან გადაწყვეტილებათა მისაღებად; კაპიტალდაბანდებებთან დაკავშირებული დანახარჯების ანალიზი გრძელვადიანი დაგეგმვის ანალიზისათვის და ა. შ.

ტურსაწარმოების საქმიანობის ეკონომიკური ანალიზის ძირითად მიზანს წარმოადგენს თითოეული ტურისტული ობიექტის საქმიანობის საფუძვლიანი შესწავლა, იგი მოწოდებულია ეფექტური გახადოს მათი ფუნქციონირება. როგორც ცნობილია, ანალიზს მართვის პროცესში შუალედური ადგილი უჭირავს ინფორმაციის შეკრება დამუშავებასა და მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებას შორის. როდესაც ანალიზი წინ უსწრებს ეკონომიკური მოვლენების შესრულებას, მაშინ მას აქვს წინასწარი ხასიათი, რომელსაც წინასწარ ანუ პერსპექტიულ ანალიზს უწოდებენ. ასეთი ანალიზის ჩატარება აუცილებელია ტურსაწარმოებში მაჩვენებლების შესაძლო დონის განსაზღვრისა და მომავალი პერიოდის პროგნოზირებისათვის. ქედან გამომდინარე, მისი ძირითადი თავისებურებაა ტურსაწარმოების საქმიანობის განხილვა მომავლის პოზიციიდან. დიდი მნიშვნელობა აქვს მიღწეული შედეგების მიმდინარე ანალიზს, რაც საშუალებას გვაძლევს სრულყოფილად შევაფასოთ ტურის მიმდინარეობა, მასში მომხდარი დადებითი და უარყოფითი ცვლილებები. შემდგომი ანალიზი ხორციელდება როგორც წესი, სამეურნეო ერთეულების ძირითადი მაჩვენებლების მიხედვით და მისი ძირითადი ამოცანაა გამოყენებული რეზერვების კომპლექსური გამოვლენა და მათი მობილიზაცია მომავალში სამეურნეო ბრუნვაში ჩართვის მიზნით. შემდგომი შედეგები გამოიყენება სტრატეგიული მართვის პრობლემის გადაწყვეტისათვის. ანალიზის მოცემულ სახეს აქვს სერიოზული ნაკლი. მის შედეგად გამოვლენილი რეზერვები უკვე დაკარგულ შესაძლებლობებს წარმოადგენენ, რადგან განეკუთვნებიან განვლილ პერიოდს, მაგრამ ამავე დროს ანალიზის ამ სახეს გააჩნია მნიშვნელოვანი დადებითი მომენტებიც, კერძოდ, მისი ჩატარების პროცესში გამოყენებული ინფორმაცია არის უნიფიცირებული და რაც მთავარია, ოფიციალური, რაც მნიშვნელოვნად ზრდის მის საიმედოობას, ამავე დროს, მისი ჩატარების მეთოდიკა შედარებით სრულყოფილად არის დამუშავებული და საშუალებას გვაძლევს ობიექტურად შევაფასოთ სამეურნეო ერთეულის საბოლოო შედეგები, გამოვავლინოთ დადებითი და უარყოფითი ფაქტორები. გარდა აღნიშნულისა, გვეცოდინება რა, გასული პერიოდის უარყოფითი მომენტები, შესაძლებლობა გვეძლევა მომავალში ვიწინასწარმეტყველოთ მათი შესაძლო გავლენა ტურპროდუქტზე და დავსახოთ ღონისძიებები ყველა ნეგატიური ტენდენციების აღმოსაფხვრელად. შემდგომ (რეტროსპექტულ) და პროგნოზულ (პერსპექტიულ) ანალიზებს შორის შუალედური ადგილი უჭირავს ოპერატიულ ანალიზს. მისი ძირითადი დანიშნულებაა მართვის ოპერატიული გადაწყვეტის უზრუნველყოფა, რაც ცხადია ნიშანდობლივია ჩვენი აზრით ტურსაწარმოებისათვის მათი სპეციფიკიდან გამომდინარე, რადგან განხორციელდება ტურის მიმდინარეობის პროცესში და მოახდენს ოპერატიულ ზემოქმედებას საბოლოო შედეგების, კერძოდ კი ტურპროდუქტის ეფექტურ ფორმირებაზე.

ასეთი ანალიზის მთავარი ამოცანაა მთლიანი სისტემის ფუნქციონირების მუდმივი კონტროლი, აგრეთვე შიდა რეზერვების დროული გამოვლენა და მართვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღება. ანალიზის ეს სახე, სხვა სახეებისგან განსხვავებით დროში მიახლოებულია პროცესის მსვლელობასთან, დამყარებულია პირველად ოპერატიულ ინფორმაციაზე და ტურის მიმდინარეობის დროს უშუალო დაკვირვების მონაცემებზე, რაც ცხადია შესაძლებლობას მოგვცემს ყოველკვირეულად და ხშირად ყოველდღიურადაც გავაკონტროლოთ ტურის მსვლელობა და შესაბამისად, პოზიტიური გავლენა მოვახდინოთ მასზე, სწორედ ამიტომ, ოპერატიული ანალიზის გამოყენება ტურსაწარმოებში ჩვენი აზრით, ეფექტური იქნება.

ტურსაწარმოების საქმიანობას, ისევე როგორც ყველა სხვა დანარჩენი კომპანიების საქმიანობას, ცხადია აქვს ორი მხარე: ერთი მათგანი ხასიათდება ეკონომიკურ მაჩვენებელთა სისტემით, რომელიც ახასიათებს მომარაგების, წარმოების და რეალიზაციის პროცესებს. მომარაგების პროცესში ცხადია ხდება ტურსაწარმოების ცალკეული ერთეულების აუცილებელი მატერიალური რესურსებით უზრუნველყოფა, წარმოების პროცესში ძირითადი საშუალებები უერთდებიან ცოცხალ შრომას და ქმნიან ტურპროდუქტს, რომელიც უნდა იყოს მაღალხარისხიანი და აკმაყოფილებდეს მომხმარებელთა მოთხოვნებს. რეალიზაციის შედეგად კი, როგორც ცნობილია, მიღებული ამონაგებიდან იფარება ხარჯები, მიღებული მოგების ნაწილი რჩება თვით ტურსაწარმოების განკარგულებაში. საქმიანობის მეორე მხარე პირდაპირ არ არის დაკავშირებული ტურსაწარმოების ეკონომიკასთან, არამედ, ეხება წარმოების ტექნიკურ საკითხებს. აქედან გამომდინარე, იმიჯნება ანალიზის ორი ასპექტი: 1. ტურსაწარმოების სამეურნეო შედეგები; ტურპროდუქტის წარმოება, რეალიზაცია, თვითღირებულება, რენტაბელობა, მოგება განიხილება საფინანსო-ეკონომიკური ანალიზის პროცესში. 2. ტურპროდუქტის წარმოების პროცესში ენერგოტევადობის, შრომატევადობის შემცირების რეზერვების შესწავლის გაღრმავების უზრუნველყოფა ხდება ტექნიკურ-ეკონომიკური ანალიზის საშუალებით.

საფინანსო_ეკონომიკური ანალიზის არსი მდგომარეობს სამეურნეო ერთეულის განმაზოგადებელი ღირებულებითი მაჩვენებლების სისტემის შესწავლაში, რაც ცხადია გულისხმობს ისეთი სინთეზური მაჩვენებლების ანალიზს, როგორიცაა: თვითღირებულება, მოგება, რენტაბელობა, შრომის ნაყოფირება, ფინანსური რესურსებით უზრუნველყოფა და სხვა, მისი ინფორმაციული საფუძველი კი რეგლამენტირებული სააღრიცხვო, სტატისტიკური და სხვა მონაცემებია. საფინანსო_ეკონომიკური ანალიზი მიმართულია სამეურნეო ერთეულების საფინანსო მაჩვენებლების გამოკვლევებისაკენ, მასზე მოქმედი ფაქტორების გამოვლენის, გაანგარიშების და მათი შემდგომი სრულყოფის გზების მოძიებისაკენ, მაგრამ ამავე დროს მისი შინაარსი და ხასიათი შესაძლებლობას არ გვაძლევს დავიყვანოთ ანალიზი დეტალურ მახასიათებლებამდე, მითუმეტეს, განვსაზღვროთ ტურსაწარმოების ტექნიკის, ტექნოლოგიის და ზოგადად ტურსაწარმოს ორგანიზაციის ფაქტორების გავლენა საქმიანობის საბოლოო შედეგებზე. ზემოთ აღნიშნული ფუნქციების განხორციელება ტექნიკურ-ეკონომიკური ანალიზის პრეროგატივაა, უფრო კონკრეტულად კი, შესაძლებელია ტურპროდუქტის კონსტრუქცია დაუკავშიროთ ტურსაწარმოების ორგანიზაციის, შრომისა და მართვის დონეს, რის საფუძველზეც შესაძლებელია ორგანიზაციულ-ტექნიკური მდგომარეობის დონის შეფასება და პროგრესულობის ხარისხის დადგენა. შემდგომ ეტაპზე უნდა განხორციელდეს შედარებითი ანალიზი ტურსაწარმოების როგორც შიდა, ასევე საწარმოთაშორისო დონეზე, რაც საშუალებას მოგვცემს განსხვავების საფუძველზე გამოვავლინოთ გამოუყენებელი რეზერვები.

ჩვენს სამეცნიერო ნაშრომში გამოვყოფთ ასევე მეტად მნიშვნელოვან საკითხს, რაც აუდიტორულ (ბუღალტრულ) ანალიზს შეეხება, რომელიც ზოგადად წარმოადგენს სამეურნეო ერთეულების ფინანსური "ჯანმრთელობის" ექსპერტულ დიაგნოსტიკას და საკმაოდ აპრობირებული, ასევე აღიარებული მეთოდია როგორც მსოფლიო პრაქტიკაში, ასევე უკვე საქართველოშიც. იგი ტარდება აუდიტორების მიერ სამეურნეო ერთეულების არსებული ფინანსური მდგომარეობის შესწავლისა და პროგნოზირების მიზნით. ყველა სახის აუდიტი წარმოადგენს დიაგნოსტიკური გამოკვლევის განხორციელების სპეციფიკურ სისტემას, რომელიც საშუალებას იძლევა გაკეთდეს დასკვნა ორგანიზაციის საქმიანობის

ეფექტურობის ხარისხზე და მისი სრულყოფის გზებზე. ***პ. ე.შენდლერის*** განმარტებით, „აუდიტის არსი მდგომარეობს იმ მიზეზების დიაგნოსტიკაში, რომლებიც წარმოქმნიან ორგანიზაციაში პრობლემებს, მათი არსებითობის და აღმოფხვრის შესაძლებლობების შეფასება და ორგანიზაციისათვის კონკრეტული რეკომენდაციების შემუშავება. მთლიანობაში აუდიტის დიაგნოსტიკა წარმოადგენს ანომალიის გამოვლენის პროცედურას ან ზოგიერთი სისტემის რეალური მდგომარეობის მიკუთვნებას ერთი რომელიმე ცნობილი კლასისათვის, სხვადასხვა სიმპტომებისა და ნიშნების შერჩევის საფუძველზე, რამდენადაც, ნებისმიერი ეკონომიკური სუბიექტი, ნებისმიერი ორგანიზაცია შეიძლება განხილულ იქნას როგორც ღია სისტემა და დიაგნოსტიკური მეთოდი შეიძლება გამოყენებულ იქნას ორგანიზაციის გამოსაკვლევად“.

აქედან გამომდინარე, აუდიტორული (ბუღალტრული) ანალიზისადმი ჯეროვანი ყურადღების დათმობა, ჩვენი აზრით, მნიშვნელოვნად აამაღლებს ტურსაწარმოების ეფექტურ მუშაობას. ჩვენს მიერ წარმოდგენილი ანალიზის სახეების კლასიფიკაცია ცხადია არ შემოიფარგლება მხოლოდ სამეცნიერო ნაშრომში წარმოდგენილი საკვალიფიკაციო ნიშნების მიხედვით, არამედ შესაძლებელია მათი გაფართოება საანალიზო ობიექტების გაფართოებასთან ერთად. როგორც მსოფლიო პრაქტიკა უჩვენებს, ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების დაჩქარების, აგრეთვე ცალკეული ეკონომიკური სუბიექტების ეფექტური ფუნქციონირების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით, უაღრესად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის სტაბილურობას, რისი მიღწევის ერთ-ერთ პირობას აღრიცხვისა და ანალიზის მწყობრი სისტემის შემდგომი სრულყოფა წარმოადგენს, რომლის გარეშეც ეკონომიკური აღმავლობა შეუძლებელია. ჩვენი აზრით, საქართველოს ტურისტულ საწამოებში ზემოთ აღნიშნული სისტემის გამართული გამოყენება იქნება ტურსაწარმოების ეფექტური ფუნქციონირების გარანტი.

## გამოყენებული ლიტერატურა:

1. ლ. კოჭლამაზაშვილი. ტურიზმის ეკონომიკა. თეუსუ, თბ., 2009 წ.;

2. ნ. ძიმცეიშვილი, ნ. გვარამია, მ. ნაჭყებია. ფინანსური ანგარიშგება. სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, თბ., 2007 წ.;

3. ზ. ლიპარტია, ნ. გვარამია, ე. ლანჩავა. ეკონომიკური ანალიზი, თბ., 2007 წ.;

4. ნ. გვარამია. აღრიცხვისა და ანალიზის ძირითადი ასპექტები საქართველოს ტურისტულ საწარმოებში. შ. რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, აჭარის არ ტურიზმისა და კურორტების დეპარტამენტი. II საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია, ტურიზმი: ეკონომიკა და ბიზნესი. 4-5 ივნისი, ბათუმი; 2011 წ. გვ. 619-624.;

5. ნ. გვარამია. მსოფლიო ტენდენციების ანალიზი ბუღალტრისა და აუდიტორის პროფესიაში. საქართველოს ბიზნესის მეცნიერებათა აკადემია, საერთაშორისო რეფერირებადი და რეცენზირებადი სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი „მოამბე“. თბ., 2019 წ. გვ. 54-57;

6. ნ. გრძელიშვილი, რ. გრძელიშვილი. ბრენდინგის როლი რეგიონის ტურისტული მიმზიდველობის ფორმირებაში. საქართველოს ბიზნესის მეცნიერებათა აკადემია, საერთაშორისო სამეცნიერო რეფერირებადი და რეცენზირებადი პრაქტიკული ჟურნალი“მოამბე“, № 20,2014 წ. გვ. 83-85;

7. ნ. გრძელიშვილი, ევროკავშირის ქვეყნების რეგიონული პოლიტიკა. გამომცემლობა „უნივერსალი“, თბ., 2019 წ.

8. ნ. გრძელიშვილი. რელიგიური ტურიზმი. გამომცემლობა „კენტავრი“, თბ., 2018 წ.

9. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. 2016 წლის 8 ივნისი;

10. საქართველოს ტურიზმის სტრატეგია 2025;

11. http://rs.ge/;

12. http://www.sao.ge/;

13. https://matsne.gov.ge/;

14. https://www.inovdev.ge.