

ნანული ძიმცეიშვილი, გივი ბაქრაძე

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

მმართველობითი აღრიცხვა

(ფინანსური ინფორმაცია მმართველებისათვის)

წიგნის სახელოსნო
თბილისი 2012

სახელმძღვანელოში განხილულია მმართველობითი აღრიცხვის თეორიული და პრაქტიკული საკითხები ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიულ ბაზაში (ველილებებისა და ფასს-ების რეკომენდაციების გათვალისწინებით).

სახელმძღვანელოში ყურადღება გამახვილებულია მმართველობითი გადაწყვეტილებების ანალიზის, შიდა ანგარიშგების შედგენის, საინვესტიციო გადაწყვეტილებების ანალიზის საკითხებზე. თეორიული საკითხები გაშვებულია მაგალითებით და პრაქტიკული საგარჯიშოებით. წიგნი საინტერესო იქნება როგორც სტუდენტებისათვის, ასევე მაგისტრანტებისა და პრაქტიკოსი მუშაკებისათვის.

ვიმედოვნებთ, რომ სახელმძღვანელო პრაქტიკოსებს დაეხმარება ორიგინალური გადაწყვეტილებების მიღებაში კომპანიის დაგეგმვისა და მართვის საკითხებზე, აგრეთვე მმართველობითი აღრიცხვის ორგანიზებასა და შიდა ანგარიშგების შედგენაში.

წიგნი იბეჭდება სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის საბჭოს 2012 წლის 04 ივნისის გადაწყვეტილებით, ოქმი № 6.

რედაქტორი

დავით ჯალაღონია ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი
სრული პროფესორი

რეცენზენტები:

ზურაბ ლიპარტია ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
სრული პროფესორი

ვახტანგ კეკეუა ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
აუდიტორული კომპანია „ჯეი პი ეი
ფინანსაუდიტის“ დირექტორი

In the textbook there are highlighted theoretical and practical aspects of the managerial accounting with consideration of the changes in the accounting legislation and IFRS recommendations.

In the textbook attention is paid to the analysis of managerial decisions, preparation of statement for internal reporting, analysis of investment decisions. Theoretical issues are supported by practical examples and cases.

The book will be interesting for both students and masters, and also for practitioners.

Textbook will be useful tool for the practitioners in taking original decisions on the issues related to company planning and management, as well as in organization of managerial accounting and preparation of statements for internal reporting purposes.

The book is published under the decision of Council of the Economics and Business Department of Sokhumi State University made on 04 June 2012, Protocol # 6.

Editor

Davit Jalagonia Academic Doctor of Economics, Full Professor

Referrers:

Zurab Lipartia Doctor of Economic Sciences, Full Professor

Vakhtang Kekua Academic Doctor of Economics,

Director of Audit Company JPA Finansauditi

სარჩევი

შესავალი

თავი 1. მმართველობითი აღრიცხვის საფუძვლები

1.1 მმართველობითი აღრიცხვა, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ელემენტი	10
1.2 მმართველობითი აღრიცხვის არსი და ზოგადი დახასიათება	13
1.3 მმართველობითი აღრიცხვის საგანი, მეთოდი და ამოცანები	23
1.4 ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ურთიერთკავშირი	29
საკონტროლო კითხვები	37
ტესტები	37

თავი 2. ხარჯები: მათი სახეები, კლასიფიკაცია და აღრიცხვა

2.1. ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია	39
2.1.1. ხარჯების კლასიფიკაცია წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრის, მარაგებისა და მიღებული მოგების შეფასების მიზნით	42
2.1.2. ხარჯების კლასიფიკაცია გადაწყვეტილებების მიღებისა და დაგეგმვისათვის	47
2.1.3. მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებისას გასათვალისწინებელი და გაუთვალისწინებელი ხარჯები	58

2.1.4. ხარჯების კლასიფიკაცია პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის კონტროლისა და რეგულირების პროცესის განსახორციელებლად.....	62
2.2. საწარმოო ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაცია.....	63
2.2.1. ხარჯების აღრიცხვა, განაწილება და გადანაწილება.....	64
საკონტროლო კითხვები და დავალებები	74
ტესტები	74

თავი 3. მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება.

წარმოების წაუგებლობის ანალიზი

3.1. წაუგებლობის ანალიზი	78
3.2 პროდუქციის (საქონლის) ასორტიმენტის დაგეგმვა.....	87
3.3. ფასწარმოქმნის პროცესის მართვა.....	97
3.4. პროდუქციის სტრუქტურის განსაზღვრა შემზღუდავი ფაქტორების გათვალისწინებით.....	101
საკონტროლო კითხვები და ამოცანები.....	104
ტესტები.....	105

თავი 4. ხარჯების ბიუჯეტირება და კონტროლი

4.1. დაგეგმვა მმართველობითი აღრიცხვაში.....	108
4.1.1. საწარმოს გენერალური ბიუჯეტი და მისი სტრუქტურა....	111
საკონტროლო კითხვები და დავალებები.....	135
ტესტები.....	136

თავი 5. ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით

5.1. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების არსი, მნიშვნელობა და შედგენის წესი.....	138
--	-----

5.1.1. გარე მომხმარებლისათვის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის წესები.....	141
5.1.2. შიდა მომხმარებლისათვის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის პირობები და პრინციპები.....	150
5.2. სეგმენტების მოხედვით ანგარიშგება, როგორც პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების საფუძველი	
5.2.1. ბიზნესის ეფექტურობის შეფასების საკითხები ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვაში.....	164
5.2.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების ფინანსური კრიტერიუმები.....	166
5.2.3. პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების არაფინანსური კრიტერიუმები.....	174
5.3. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის მეთოდოლოგია და ინფორმაციის გამოყენება მართვაში	
5.3.1. საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის ეფექტურობის ანალიზი.....	176
5.3.2. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის ეტაპები	178
პრაქტიკული მაგალითები და ინტერპრეტაციები.....	182
ტერმინების განმარტებები.....	194
გამოყენებული ლიტერატურა.....	206

შესავალი

რთული საწარმოო სტრუქტურის მქონე კომპანიები რეალურად საჭიროებენ ოპერატიულ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც დაეხმარება მათ მიიღონ დასაბუთებული მმართველობითი გადაწყვეტილება დანახარჯებისა და ფინანსური შედეგების ოპტიმიზაციისათვის. სამწუხაროდ, კომპანიის განვითარებისა და ორგანიზაციისათვის ზედა დონის მენეჯერების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები ხშირად ემყარება არა სათანადო გათვლებს, არამედ ატარებს ინტუიციურ ხასიათს.

კომპანიის ოპერატიული მართვისათვის საჭირო აუცილებელი ინფორმაცია მოცემულია მმართველობითი აღრიცხვის სისტემაში, რომელიც ითვლება ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთ პერსპექტიულ მიმართულებად.

დამოუკიდებელი ინფორმაციული სისტემის ფორმირების აუცილებლობის შესახებ პირველი მინიშნებები გაჩნდა XX საუკუნის დასაწყისში. გ. ემერსონის წიგნში „შრომის ნაყოფიერება, როგორც ოპერატიული სამუშაოსა და ხელფასის საფუძველი“ მოცემულია პირველი ცდა საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის დამოუკიდებელ მიმართულებად გამოყოფის შესახებ.

მმართველობითი აღრიცხვის, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულების შექმნის მეორე მნიშვნელოვან გარემოებად ითვლება აშშ-ში ბუღალტერთა ნაციონალური ასოციაციის დაფუძნება 1919წ. დღ. ნიკოლსონის ინიციატივით. ამ ასოციაციამ დიდი როლი ითამაშა აშშ-ში ბუღალტრების კვალიფიკაციის ამაღლებასა და განვითარებაში.

ბოლო წლებში ნათელი გახდა ის გარემოება, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა აქტიურად მონაწილეობდა მმართველობითი პოლიტიკის ფორმირებასა და განხორციელებაში. ბუღალტერმა კი შეითავსა პროგნოზირება, დაგეგმვა, გადაწყვეტილებათა მიღება, მმართველობითი სამსახურების ინფორმაციების კონტროლი ანუ მას გაუჩნდა დამატებითი ფუნქციები მართვისა და სამეურნეო გადაწყვეტილებების მიღების სფეროში.

მმართველობითი აღრიცხვის ჩამოყალიბების გზაზე პრაქტიკული ნაბიჯი გადაიდგა ერთიანი ბუღალტრული აღრიცხვიდან მმართველობითი (საკალკულაციო) აღრიცხვის

გამოყოფით. ორი დამოუკიდებელი (ფინანსური და მმართველობითი) აღრიცხვის სამოყალიბება პირველ რიგში დაკავშირებული იყო წარმოების გაფართოებასთან, მისი კონცენტრაციის ზრდასთან. კაპიტალის ცენტრალიზაციასთან, მსხვილი კომპანიების ფორმირებასთან და კომერციული საიდუმლოებების შენახვის აუცილებლობასთან.

მეორე მსოფლიო ომის შემდეგ, ევროპის ეკონომიკურ განვითარებაში გადაწყვეტი მნიშვნელობა მიენიჭა ამერიკულ კაპიტალს, ამასთან ერთად აღიარება მოიპოვა ბუღალტრული აღრიცხვის ამერიკულმა მიდგომამ. თეორეტიკოსთა და პრაქტიკოსთა უმეტესობის აზრი შეჯერდა, რომ ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის მომცველ სააღრიცხვო პოლიტიკას, რომელიც საინტერესოა კომპანიის მენეჯმენტისათვის მიუყვართ კომერციული საიდუმლოს დაცვის შესუსტებამდე. ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის შემდგომი განვითარება ორიენტირებული იყო ფინანსური ანგარიშგების შედგენის შესაძლებლობაზე და უმეტესწილად შემოიფარგლებოდა ფინანსური აღრიცხვით.

მმართველობითი აღრიცხვის, როგორც დამოუკიდებელი სასწავლო დისციპლინის სამოყალიბება უკავშირდება ბუღალტერთა ამერიკულ ასოციაციას (American Accounting Association), რომელმაც 1972 წ. შეიმუშავა პროგრამა მმართველობითი აღრიცხვაში დიპლომის მისაღებად ბუღალტერ-ანალიტიკოსის კვალიფიკაციით. იმავე წელს ბუღალტრული აღრიცხვა ოფიციალურად დაიყო ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვად.

შეცდომა იქნებოდა მმართველობითი აღრიცხვის სიახლედ მიღება ეროვნული ეკონომიკისათვის. 20-იანი წლების დასაწყისში და 30-იანი წლების ბოლოს ბუღალტრული სამსახურების ფუნქციები გაცილებით ფართო იყო იმ პერიოდში ბუღალტერი ასრულებდა როგორც სააღრიცხვო პროცედურებს, ასევე დაგეგმვისა და ანალიზის სამუშაოსაც. შემდგომ პერიოდში ცენტრალიზებული დაგეგმვის გამყარების პარალელურად მოხდა ბუღალტრული სამსახურების საგეგმო და ფინანსურ დანაყოფებად გამოჯენა. ამის შედეგად ბუღალტრის საქმიანობა ფაქტიურად გახდა საწარმოს სამეურნეო საქმიანობის ფაქტების ბუღალტრული რეგისტრაცია.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლისას უსაფუძვლოდ იქნა დაკნინებული დაგეგმვის მნიშვნელობა. მმართველობით

აღრიცხვაში გამოყენებული ბიუჯეტირება გარკვეულწილად წარმოადგენს საწარმოო გეგმების შემუშავებას.

ქართველი ეკონომისტიებისათვის კარგად ცნობილი ფაქტორული ანალიზი, რეგრესიული ანალიზი, კორელაციისა და დეტერმინაციის კოეფიციენტები ასევე გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში გადაწყვეტილებების მიღების ანალიზისათვის.

მმართველობით აღრიცხვაში სააღრიცხვო ობიექტს წარმოადგენს კომპანიის საწარმოო და არასაწარმოო ქვედანაყოფები, ხოლო შემოსავლის ცენტრს – მათ მიერ გამოჩეუნიშავებული თანხები. ასეთი მიდგომა ემსახურება მმართველობითი ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთ კონცეფციას – მართვა პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით.

მმართველობითი აღრიცხვის საფუძველს წარმოადგენს კომპანიის დანახარჯებისა და თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდოლოგიის შემუშავება. პრაქტიკაში საფუძვლიანად არის დამუშავებული კალკულაციასთან დაკავშირებული საკითხები. დანახარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის საკითხებზე დაგროვდა დიდი თეორიული და პრაქტიკული გამოცდილება.

მმართველობითი აღრიცხვის მეთოდები ეფექტურია, როცა საწარმოო დანახარჯების ეკონომიის გზით ინვესტირებული კაპიტალის უკუგებათ დაინტერესებულია მესაკუთრე. საბაზრო ურთიერთობის პირობებში შესაძლებელია მართვის მეთოდებისა და მმართველობითი აღრიცხვის ერთიან სისტემაში ობიექტური ინტეგრირება.

მმართველობითი აღრიცხვის პრიორიტეტული საკითხებით დაკავებულია კომპანიის სხვადასხვა ქვედანაყოფი. ინფორმაცია ხშირად მიმოფანტულია სხვადასხვა სამსახურებს შორის და საკმაოდ ძნელია მისი ღროული და კომპლექსური გამოყენება. სერიოზული დაგვიანებით ტარდება მმართველობითი ანალიზი, მაშინ როცა კომპანიის ძირითადი ფინანსური მაჩვენებლები უკვე ფორმირებულია და მათზე ზემოქმედების შესაძლებლობა დაგვიანებულია. ცალკეული ქვედანაყოფების მუშაობის ეფექტიანობის ანალიზი, როგორც წესი, იშვიათად კეთდება.

თავი 1. მმართველობითი აღრიცხვის საფუძვლები

1.1. მმართველობითი აღრიცხვა, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ელემენტი.

თანამედროვე პირობებში, როცა საწარმოები დამოუკიდებელი არიან თავიანთი საწარმოო პროგრამის, საწარმოო და სოციალური განვითარების გეგმების, ფასების პოლიტიკისა და სტრატეგიის შემუშავებაში, არსებითად იზრდება მენეჯმენტის პასუხისმგებლობა მათ მიერ მიღებულ მმართველობით გადაწყვეტილებებზე. ეფექტური და ოპერატიული გადაწყვეტილების შემუშავებისათვის მენეჯერებს სჭირდებათ უტყუარი ინფორმაცია, კომპანიის როგორც საწარმოო ასევე ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. ამ ამოცანის მეორე ნაწილის გადაწყვეტით არის დაკავებული ბუღალტრული სამსახური.

ბუღალტრული აღრიცხვა არის საინფორმაციო სისტემა, რომელიც ზომავს, ამუშავებს და გადასცემს ფინანსურ მონაცემებს. ბუღალტრული აღრიცხვა დაკავშირებულია სამეურნეო ოპერაციების ცვლილების გადენასთან კონკრეტული სამეურნეო ერთეულის მთლიან კაპიტალზე. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ცვლილებების ობიექტია სამეურნეო ოპერაცია.

ბუღალტრული აღრიცხვა არის ინფორმაციის იდენტიფიცირების პროცესი, ინფორმაციის მომხმარებლების მიერ გადაწყვეტილებების მისაღებად მონაცემების გაანგარიშებისა და შეფასებისათვის.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში მნიშვნელოვნად გართულდა საწარმოს მართვის პროცესი, რომელსაც მინიჭებული აქვს 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. ამასთან ერთად, რთულდება ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე მდგარი ამოცანებიც. ასეთ პირობებში გარდუვალი გახდა მმართველობითი აღრიცხვის, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულების წარმოქმნა. მოლიანი ბუღალტრული აღრიცხვა იწყებს დაყოფას ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვად. ბუღალტრული საინფორმაციო სისტემა ახდენს ანგარიშების ფორმირებას:

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

ფინანსური აღრიცხვის პრეროგატივას წარმოადგენს პირველი ჯგუფის ანგარიშების შედგენა. ამასთან ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციის გარე მომხმარებლები შეიძლება იყვნენ: აქციონერები და კრედიტორები (არსებული და პოტენციური), მომწოდებლები, მყიდველები, საგადასახადო ორგანიზები და არასაბიუჯეტო ფონდები, მოსამსახურეები.

აქციონერებს სურთ ინფორმაცია მათ მიერ დაბანდებული კაპიტალის უკუგებაზე ანუ იმაზე, თუ რა შემოსავალს მიიღებენ აქციებიდან. დაქირავებულ მუშაკებს სჭირდებათ მონაცემები ხელფასის მომატების მოთხოვნის დაკმაყოფილების და სამუშაო ძალის შემცირების ალბათობის შესახებ. კრედიტორები და სასესხო კაპიტალის მფლობელები საჭიროებენ ინფორმაციას კომპანიის მიერ აღებული ფინანსური ვალდებულებების შესრულების შესახებ. საგადასახადო ორგანოები საჭიროებენ ბუღალტრულ ინფორმაციას და ამასთან ერთად ყურადღებას აქცევენ დეკლარირებული მოგების დეტალურ მონაცემებს, დარიცხულ გადასახადებს, კაპიტალდაბანდების მოცულობას, ქონებას და ა.შ.

მმართველობითი აღრიცხვის ამოცანას წარმოადგენს ანგარიშების შედგენა, რომლის ინფორმაცია განკუთვნილია კომპანიის მესაკუთრეებისათვის და მათი მენეჯერებისათვის, ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა მომხმარებლებისათვის. ანგარიშგება უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას არა მხოლოდ საწარმოს მოლიანი ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, არამედ საკუთრივ წარმოების სფეროში არსებული მდგომარეობის შესახებაც. ანგარიშების შინაარსი შეიძლება

იკვლევოდეს მისი მიზნობრივი დანიშნულებისა და მომხმარებლის მოთხოვნის დონის მიხედვით, რომლისთვისაც არის გაანკუთვნილი. მაგალითად, პროდუქციის თვითღირებულების ანალიზი— პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშების მიზნით; ხარჯთაღრიცხვა — მომავალი ოპერაციების დაგეგმვისათვის; პასხისმგებლობის ცენტრების მიმდინარე ოპერატიული ანგარიშგება — მისი მუშაობის შედეგების შეფასებისათვის; დანახარჯების შესახებ ანგარიშგება — მოკლევადიანი გადაწყვეტილებების მისაღებად; კაპიტალდაბანდებებთან დაკავშირებული დანახარჯების ანალიზი — გრძელვადიანი დაგეგმვის ანალიზისათვის და ა.შ.

მენეჯერები საჭიროებენ ინფორმაციას, რომელიც დაეხმარება მათ გადაწყვეტილებების მიღებაში, მმართველობითი საქმიანობის კონტროლსა და რეგულირებაში. ასეთ ინფორმაციას შეიძლება მიჰაქუთვნოს: გასაყიდი (საბაზრო) ფასები, საწარმოო დანახარჯები, მოთხოვნა, კონკურენტუნარიანობა, საწარმოს მიერ გამოშვებული პროდუქციის რენტაბელობა.

ფინანსური აღრიცხვის მონაცემებმა და მათზე დაყრდნობით შედგენილმა ფინანსურმა ანგარიშგებამ უნდა ასახოს სამეურნეო სუბიექტის, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული პირის საქმიანობის შედეგები, ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების (სეგმენტების) როლის გათვალისწინების გარეშე. აღნიშნული ინფორმაცია საწარმოო საქმიანობის მართვისათვის არასაკმარისია. მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური, მმართველობითი და საგადასახადო აღრიცხვის საწყისი ბაზა ერთიდაიგივეა, სამეურნეო საქმიანობის ყოველი ფაქტი მათ მიერ კლასიფიცირდება და აისახება თავისებურად, აღრიცხვის მოთხოვნების შესაბამისად. ბუღალტრული აღრიცხვის ეს სრულიად განსხვავებული მიმართულებები განსხვავდება საკუთარი მიზნებით, საბოლოო შედეგების განზოგადების ფორმით და ინფორმაციის მომხმარებლებით. ყოველივე ზემოხსენებულმა და სხვა ობიექტურმა გარემოებებმა აუცილებელი გახადა ბუღალტრული აღრიცხვის დაყოფა ფინანსურ, მმართველობით და საგადასახადო აღრიცხვად.

12. მმართველობითი აღრიცხვის არსი და ზოგადი დახასიათება.

მმართველობითი აღრიცხვა შეიძლება განესაზღვროთ, როგორც კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულება, რომელიც მმართველობით აპარატს უზრუნველყოფს, როგორც მთელი კომპანიის, ასევე მისი ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების დაგეგმვის, მართვის, კონტროლის და შეფასებისათვის საჭირო ინფორმაციით. ეს პროცესი მოიცავს მმართველობითი აპარატის მიერ მისი ფუნქციების შესრულებისათვის აუცილებელი ინფორმაციის გამოვლენას, ცვლილების გაზომვას, ჩაწერას, შეგროვებას, შენახვას, დაცვას, ანალიზს, მომზადებას, ინტერპრეტაციას, გადაცემასა და მიღებას. მმართველობითი აღრიცხვა წარმოადგენს კომპანიის მართვის სისტემის მნიშვნელოვან ელემენტს და ფუნქციონირებს ფინანსური აღრიცხვის სისტემის პარალელურად.

მმართველობითი აღრიცხვის საგანს წარმოადგენს კომპანიის და მისი ცალკეული სტრუქტურული დანაყოფების (სეგმენტების) ანუ პასუხისმგებლობის ცენტრების სამეწარმეო საქმიანობა.

მმართველობით აღრიცხვაში პასუხისმგებლობის ცენტრი არის ორგანიზაციის სტრუქტურული ქვედანაყოფი, რომლის მენეჯერი პასუხისმგებელია და აკონტროლებს დანახარჯებს, შემოსავლებს და ბიზნესის ამ სეგმენტში ინვესტირებულ საშუალებებს.

ბიზნესის სეგმენტებს, რომელთა საქმიანობა წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის საგანს, შეიძლება პქონდეთ იურიდიული დამოუკიდებლობა ან შედიოდნენ სტრუქტურული ქვედანაყოფის უფლებით კომპანიის შემადგენლობაში.

პირველის მაგალითს წარმოადგენს პოლდინგი, რომელიც შედგება დედა კომპანიისა და მასზე დამოკიდებული შეიღობილი კომპანიისაგან. ასეთ შემთხვევაში ყველა კომპანიისათვის ერთიანი მმართველობითი აღრიცხვის სისტემის შემოღება საშუალებას იძლევა უფრო ეფექტურად წარმართოთ სამეწარმეო საქმიანობა, როგორც ცალკეულ საწარმოებში, ასევე მთელს პოლდინგში. უფრო ოპერატიულად მივიღოთ აუცილებელი ბუღალტრული ინფორმაცია ბიზნესში

მონაწილე ყველა სუბიექტის ინტერესების გათვალისწინებით, და საბოლოოდ – თავი ავარიდოთ მცდარ მმართველობით გადაწყვეტილებებს.

მეორე შემთხვევაში საუბარია ორგანიზაციებზე, რომელთაც აქვთ სხვადასხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფები. მაგალითად, სამშენებლო კომპანია, რომლის შემადგენლობაში შედის სამშენებლო-სამონტაჟო სამმართველოები; გამომცემლობა, რომელსაც აქვს საქმიანობის სხვადასხვა მიმართულება და ა.შ. როგორც წესი, ეს უკანასკნელი არის ნაკლებად მსხვილი პასუხისმგებლობის ცენტრი.

გარდა ამისა, მმართველობითი აღრიცხვის საგანს წარმოადგენს ცალკეული ქარხნის, სავაჭრო ობიექტის დანაყოფები, საავადმყოფოს განყოფილებები და ა.შ. ბიზნესის სრულიად მცირე სეგმენტების საქმიანობა. ამასთან ერთად, ყურადსაღებია, რომ ყოველ ასეთ სტრუქტურულ დანაყოფს აქვს თავისი მენეჯერი.

უნდა განვასხვაოთ პასუხისმგებლობის ცენტრები და დანახარჯთა ცენტრები. მუშა მანქანა-დანადგარი დანახარჯთა წარმოქმნის ადგილია, ხოლო საამქრო, სადაც ის არის განთავსებული – პასუხისმგებლობის ცენტრი.

სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიუხედავად მმართველობით აღრიცხვაში გამოყოფენ პასუხისმგებლობის ცენტრების ოთხ ტიპს:

- დანახარჯების ცენტრი;
- შემოსავლების ცენტრი;
- მოგების ცენტრი;
- ინვესტიციების ცენტრი.

ამ კლასიფიკაციას საფუძვლად უდევს ხელმძღვანელების ფინანსური პასუხისმგებლობის კრიტერიუმები, რომლებიც განსაზღვრულია მათი უფლებამოსილებით და მათზე დაკისრებული მოვალეობებით.

დანახარჯების ცენტრი. მისი ხელმძღვანელი ფლობს მინიმალურ მმართველობით უფლებებს და ამიტომ შედეგებზე ეკისრება მინიმალური პასუხისმგებლობა. ის პასუხს აგებს მხოლოდ დანახარჯების წარმოშობაზე. ამ შემთხვევაში მმართველობითი აღრიცხვის სისტემა მიზანმიმართულია მხოლოდ პასუხისმგებლობის ცენტრში დანახარჯების გაანგარიშებასა და დაფიქსირებაზე. პასუხისმგებლობის ცენტრის საქმიანობის შედეგები – წარმოებული პროდუქციის, გაწეული მამასახურეობის, შესრულებული სამუშაოების

მოცულობა არ გაითვალისწინება, მითუმეტეს, რომ ხშირ შემთხვევაში მისი გაზომვა შეუძლებელია ან არაა აუცილებელი.

დანახარჯების ცენტრი არის წარმოების ან მომსახურების ადგილი, ფუნქცია, საქმიანობა ან მანქანა-დანადგარი, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება და აღირიცხება დანახარჯები. ამრიგად, დანახარჯთა ცენტრი არის საწარმოს ის სტრუქტურული ქვედანაყოფი, სადაც არსებობს საწარმოო დანახარჯების ნორმირების, დაგეგმვის და აღრიცხვის საშუალება, მათი კონტროლის, მართვისა და შეფასების მიზნით.

დანახარჯების ცენტრის, როგორც პასუხისმგებლობის ცენტრის განსაზღვრა, ყოველთვის არ გულისხმობს, რომ მისი მენეჯერი მხოლოდ დანახარჯთა მართვაზეა პასუხისმგებელი. მაგალითად, მომარაგების განყოფილების ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია მომწოდობელთა შერჩევასა და შეფასებაზე, მოწოდებული ნედლეულის ხარისხზე და ა.შ.

დანახარჯების ცენტრის, როგორც სტრუქტურული ქვედანაყოფის განსაზღვრისას წარმოების სფეროში რეკომენდებულია შემდეგი მომენტების გათვალისწინება:

- დანახარჯების თითოეული ცენტრი, რომელიც ხელს უწყობს საწარმოს ხელმძღვანელობას დანახარჯების დაგეგმვისა და კონტროლში, უნდა წარმოადგენდეს პასუხისმგებლობის ცალკეულ სფეროს;
- დანახარჯების ცენტრმა უნდა მოიცვას ერთგვაროვანი მანქანა-დანადგარები და სამუშაო ადგილები, რომლებიც იწვევენ ერთგვაროვანი ხასიათის დანახარჯებს და დანახარჯების განაწილების ბაზების შერჩევას საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით. რადგანაც, დანახარჯების სიდიდის განმსაზღვრელ ძირითად ფაქტორს წარმოადგენს საწარმოო სიმძლავრეების დატვირთვა, ამიტომ ძირითადად ის წარმოადგენს განაწილების ბაზას დანახარჯების ცენტრში.
- ყველა დანახარჯი მათი სახეების მიხედვით უნდა მიეკუთვნებოდეს დანახარჯების ცენტრებს. საწარმოთა დაყოფის გაღრმავების პარალელურად იზრდება იმ დანახარჯების მოცულობა, რომელიც საერთოა რამდენიმე დანახარჯების ცენტრისათვის, რაც იწვევს მათი დაყოფის აუცილებლობას.

დანახარჯების (ცენტრი შეიძლება იყოს როგორც დიდი (ქარხანა ან მსხვილი ადმინისტრაციული ერთეული), ასევე მცირე (სამუშაო ადგილი). შესაბამისად დანახარჯების მსხვილი ცენტრები შეიძლება შედგებოდეს შედარებით მცირე დანახარჯების ცენტრებისაგან. დანახარჯების ცენტრების დეტალიზაციის ხარისხი საწარმოებში სხვადასხვაა და დამოკიდებულია დანახარჯების კონტროლის მიზნებსა და ამოცანებზე. როგორც წესი, რაც უფრო დიდია დანახარჯების ცენტრი, მით უფრო მაღალია პასუხისმგებლობის ხარისხი.

ზოგჯერ საჭიროა პასუხისმგებლობის ცენტრების გამსხვილება, ასეთ შემთხვევაში რაჩდენიმე სამუშაო ადგილი, რომელიც თავისთავად წარმოადგენს დანახარჯების ცენტრს, ერთიანდება განყოფილებად.

დანახარჯების ცენტრების ფორმირება უნდა განხორციელდეს საწარმოს ორგანიზაციული და ტექნოლოგიური თავისებურებების შესწავლისა და ანალიზის საფუძველზე. როგორც წესი, მმართველობის ცენტრალიზებული ორგანიზაციული სტრუქტურის მქონე საწარმოებს აქვთ დანახარჯთა რაჩდენიმე ცენტრი.

დანახარჯების ცენტრები მუშაობენ ორი მიმართულებით. ეფექტურობის პრინციპის თანახმად ოპტიმალური იქნება გადაწყვეტილება, რომელიც საშუალებას იძლევა:

- დანახარჯების მოცემულ დონეზე მივიღოთ მაქსიმალური შედეგი;

- მოცემული შედეგის მისაღწევად საჭირო დანახარჯები დაეიყვანოთ მინიმალურ დონემდე.

მაგალითი. მოცემულია მსხვილი საწარმოს ორი დანახარჯთა ცენტრი — მარკეტინგული კვლევის განყოფილება და ბიბლიოთეკა. წინასწარ დამტკიცებული ხარჯთაღრიცხვის საფუძველზე მომუშავე მარკეტინგული კვლევის განყოფილების ძირითად ამოცანას წარმოადგენს მისთვის გამოყოფილი რესურსების გამოყენებით მაქსიმალური შედეგების მიღება. საწარმოს ბიბლიოთეკის ამოცანას წარმოადგენს მაქსიმალური რაოდენობის თანამშრომლების დაკმაყოფილება მხატვრული და ტექნიკური ლიტერატურის მაქსიმალური რაოდენობით, ხელმძღვანელობის მიერ ამ სფეროსათვის გამოყოფილი რესურსების ფარგლებში. ორივე შემთხვევაში დანახარჯთა ცენტრების ხელმძღვანელები ვალდებული არიან მიიღონ დამოუკიდებელი გადაწყვეტილება მოცემული მიზნის მისაღწევად გამოყოფილი რესურსების გამოყენებით და

ეკისრებათ პასუხისმგებლობა დასახული მიზნების შესრულებაზე.

დანახარჯთა ცენტრებისათვის გათვალისწინებული და დაგეგმილი ხარჯები, წარმოადგენს პირდაპირს. ხოლო დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით ორგანიზებული აღრიცხვა იძლევა წარმოდგენას დანახარჯების პორტიოზიტალურ სტრუქტურაზე და წარმოადგენს დანახარჯების ფორმირების კონტროლის წინაპირობას.

დანახარჯთა ცენტრის საქმიანობის შეფასებისათვის საკმარისი არაა მხოლოდ ფინანსური მანივენებლები. რადგანაც ასეთი მიდგომა სტიმულს იძლევის მენეჯერებს ხარისხის გაუარესების ხარჯზე უზრუნველყონ დანახარჯების შემცირება. ამიტომ, კომპანიის სტრუქტურის ფორმირებისას უნდა იქნეს უზრუნველყოფილი დანახარჯთა ცენტრის თვითღირებულება, მმართველობითი აღრიცხვაში აუცილებელია სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიერ გამოშვებული პროდუქციის ხარისხზე დამატებითი მეთვალყურეობის დაწესება.

ნებისმიერი პასუხისმგებლობის ცენტრის (მათ შორის დანახარჯების) საქმიანობის დაგეგმვისა და შეფასების აუცილებელ პირობას წარმოადგენს მისი დანახარჯების დაყოფა ორ ჯგუფად – კონტროლირებადი და არაკონტროლირებადი დანახარჯები

შემოსავლების ცენტრი არის პასუხისმგებლობის ცენტრი, რომლის მენეჯერი პასუხისმგებელია მიღებულ შემოსავლებზე და არა გაწეულ დანახარჯებზე. მაგალითად, სავაჭრო ორგანიზაციაში – საბითუმო გაყიდვის განყოფილება, გამოძკემლობაში – გავრცელება და ა.შ.

შემოსავლების ცენტრის ხელმძღვანელების საქმიანობა სვეულებრივ ფასდება მათ მიერ გამოშვებული შემოსავლების მიხედვით. ამიტომ, მოცემულ შემთხვევაში მმართველობითი აღრიცხვის ამოცანას წარმოადგენს შემოსავლების ცენტრის შედეგების დაფიქსირება.

ეს სრულებით არ ნიშნავს დანახარჯების გამორიცხვას. შემოსავლების ნებისმიერ ცენტრს, ყველაზე მცირესაც კი, აქვს დანახარჯები. მმართველობით აღრიცხვაში შემოსავლების ცენტრის გამოყოფა დაკავშირებულია ორგანიზაციის ადმინისტრაციის გადაწყვეტილებასთან, გარკვეული მიზეზის გამო მენეჯერს არ დააკისროს პასუხისმგებლობა დანახარჯებზე.

მაგალითი. საბანკო სისტემაში ინფრასტრუქტურული ქვედანაყოფების (პერსონალის მართვის, იურიდიული, სატრანსპორტო და სხვა) პარალელურად არის მოსახლეობისა და იურიდიული პირების ფულადი სახსრების მოზიდვის განყოფილებები (პლასტიკური ბარათების, ანაბრების, იურიდიული პირების მომსახურების განყოფილება), და ფულადი საშუალებების განთავსების განყოფილება (იურიდიული და ფიზიკური პირების დაკრედიტების, ფასიანი ქაღალდების, სავალუტო ოპერაციების განყოფილება). მოზიდული სახსრების განთავსების განყოფილებები განიხილება როგორც შემოსავლების ცენტრები.

ფულადი სახსრების მოზიდვის ინფრასტრუქტურული ქვედანაყოფები და განყოფილებები თავიანთი არსით წარმოადგენენ დანახარჯთა ცენტრებს.

შემოსავლის ცენტრის ხელმძღვანელები, ისევე როგორც დანახარჯების ცენტრის ხელმძღვანელები, შეიძლება პასუხს აგებდნენ არაფინანსურ საკითხებზე. მაგალითად, მხოლოდ იმ ბაზრებზე კონკურენციის შესაძლებლობის უზრუნველყოფა, სადაც მათ კომპანიას უჭირავს პირველი ან მეორე ადგილი გაყიდვების მოცულობის მიხედვით.

საწარმოს კონკრეტულ ბრძოლაში საკმარისი არ არის დანახარჯების მართვა. მხოლოდ შემოსავლის მიღება არ წარმოადგენს შემოსავლებისა და დანახარჯების ცენტრის მენეჯერების მიზანს. ამიტომ განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნების საწარმოებში უფრო ხშირად გვხვდება მოგებისა და საინვესტიციო ცენტრები.

მოგების ცენტრი არის სეგმენტი, რომლის ხელმძღვანელი პასუხს აგებს საკუთარი ქვედანაყოფის როგორც შემოსავლებზე, ასევე დანახარჯებზე. მოგების ცენტრის მენეჯერი გადაწყვეტილებას ღებულობს მოთხოვნილი რესურსების რაოდენობასა და მოსალოდნელი ამონაგების მოცულობაზე. მისთვის პასუხისმგებლობის ცენტრის საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმად გვევლინება მიღებული მოგების მოცულობა. ამიტომ, მმართველობითი აღრიცხვა ვალდებულია მოგვაწოდოს ინფორმაცია პასუხისმგებლობის ცენტრში დანახარჯების მოცულობაზე, ასევე მოცემული სეგმენტის საქმიანობის საბოლოო შედეგებზე. მმართველობით აღრიცხვაში პასუხისმგებლობის ცენტრების შემოსავალი შეიძლება გაანგარიშებულ იქნას სხვადასხვა მეთოდით. ზოგჯერ გაანგარიშებებში მონაწილეობს მხოლოდ პირდაპირი

დანახარჯები, სხვა შემთხვევებში სრულად ან ნაწილობრივ შეიტანება ირიბი დანახარჯებიც.

მოგების ცენტრის მიზანს წარმოადგენს მაქსიმალური მოგების მიღება გამოყენებული რესურსების, გამოშვებული პროდუქციის მოცულობისა და ფასის ოპტიმალური თანაფარდობით. მოგების ცენტრის მენეჯერები, დანახარჯთა ცენტრების ხელმძღვანელებისაგან განსხვავებით არ არიან დაინტერესებულნი ხარისხის გაუარესებით, რადგანაც ეს ამცირებს შემოსავლებს, და შესაბამისად მოგებას – მანიჟენტებს, რომელთაც ფასდება ამ განყოფილების მუშაობის ეფექტურობა. პრაქტიკაში გვხვდება შემთხვევა, როდესაც ერთმანეთს ემთხვევა ორი ან რამდენიმე მოგების ცენტრის ინტერესი.

მაგალითი. უმაღლესი სასწავლო დაწესებულება, რომელსაც ფილიალები აქვს რეგიონებში, ახორციელებს ფასიან სასწავლო მომსახურებას. აბიტურიენტთა მიღება ხორციელდება სხვადასხვა სპეციალობაზე. ყაკულტეტები, მოცემულ შემთხვევაში შეიძლება განვიხილოთ, როგორც მოგების ცენტრები, რომელთა ფასიანი ნაწილის მოცულობა დამოკიდებულია ჩარიცხული სტუდენტების რაოდენობაზე. მაგრამ მთელი უნივერსიტეტის მასშტაბით ფასიან განყოფილებაზე სტუდენტთა ფიქსირებული რაოდენობის პირობებში ერთ-ერთ ყაკულტეტზე სტუდენტთა რიცხოვნობის ზრდა, გამოიწვევს მეორე ყაკულტეტზე ჩარიცხულ აბიტურიენტთა რაოდენობის შემცირებას. ერთი პასუხისმგებლობის ცენტრის მოგების ზრდა იწვევს მეორე ცენტრის საბოლოო შედეგების გაუარესებას. მსგავს შემთხვევაში რეკომენდებულია ყაკულტეტები განვიხილოთ დანახარჯთა ცენტრებად და დავეგეგმოთ მოგების ცენტრის შექმნა უფრო მაღალ იერარქიულ დონეზე, ამ პასუხისმგებლობის ცენტრების ერთიან მოგების ცენტრად გაერთიანების გზით. ასეთი მოგების ცენტრი ჩვენს შემთხვევაში შეიძლება იყოს უნივერსიტეტის ფილიალები.

მოგების ცენტრის მენეჯერები პასუხისმგებელი არიან არაფინანსური შედეგების მიღწევაზეც, როგორიცაა, დაკავებული ბაზრის წილი, მომხმარებელთა მოთხოვნის დაკმაყოფილების ხარისხი და ა.შ.

სტრუქტურული ქვედანაყოფის მოგების ზრდის სტიმულირება შეიძლება საქმიანობის აქტივობის მანიჟენტების სწორი შერჩევით.

უპირატესობის მიუხედავად, მოგების ცენტრები დაინტერესებული არ არიან მათთვის გამოყოფილი ინვესტიციების გამოყენებით. ამ ნაკლისაგან თავისუფალია ინვესტიციების ცენტრები - ორგანიზაციის სეგმენტები, რომელთა მენეჯერები აკონტროლებენ არა მხოლოდ მათი ქვედანაყოფების შემოსავლებსა და დანახარჯებს, არამედ თვალყურს ადევნებენ მათში ინვესტირებული საშუალებების გამოყენების ეფექტურობასაც. ინვესტიციების ცენტრის საქმიანობა იზომება ინვესტირებულ კაპიტალზე უპეკებით.

ინვესტიციების ცენტრის ხელმძღვანელები, ყველა ზემოხსენებული ცენტრების პასუხისმგებლობასთან შედარებით სარგებლობენ განსაკუთრებული უპირატესობით და შესაბამისად გადაწყვეტილებების მიღებისას აქეთ განსაკუთრებით მაღალი პასუხისმგებლობა. მათ დელეგირებული აქეთ უფლება მიიღონ გადაწყვეტილება ინვესტიციებთან დაკავშირებით, ანუ საწარმოს ხელმძღვანელების მიერ გამოყოფილი საშუალებები გადაიანაწილონ სხვადასხვა პროექტებზე.

ორგანიზაციის დაყოფას პასუხისმგებლობის ცენტრებად და მათ რანჟირებას ეწოდება საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურა. ორგანიზაციული სტრუქტურის აგებაზეა დამოკიდებული საწარმოს მმართველობითი აღრიცხვის სისტემა. აღმინისტრაცია წყვეტს, რომელ სეგმენტს მიანიჭოს ესა თუ ის უპირატესობა, როგორ გადაანაწილოს პასუხისმგებლობა შემსრულებელთა შორის, როგორი უნდა იყოს საწარმოს მართვის იერარქიული სტრუქტურა, სხვა სიტყვებით აწესებს საწარმოს ორგანიზაციულ სტრუქტურას.

შესაბამისად, საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურა შეიძლება განესაზღვროთ, როგორც საწარმოს დაყოფა ცალკეულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებად და სამსახურებად (პასუხისმგებლობის ცენტრები), რაც გულისხმობს მათ შორის ფუნქციების გადაანაწილებას, საწარმოს საქმიანობის პროცესში არსებული ამოცანების გადასატრელად და შესაბამისად საწარმოს მიერ დასახული მიზნების მისაღწევად.

საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურა მათ მენეჯერებზე დაკისრებული პასუხისმგებლობის ხარისხთან მიმართებაში შეიძლება დაიყოს ცენტრალიზებულ და დეცენტრალიზებულ ფორმად.

ცენტრალიზირებულ ორგანიზაციებს აქეთ იერარქიული, პირამიდული სტრუქტურა, აგებული ფუნქციონალურ

პრინციპზე (ადმინისტრაცია, ფინანსები, მომარაგება, წარმოება, მარკეტინგი და სხვა). მსგავსი საწარმოების მმართველობით აღრიცხვას ძირითადად დანაიხარჯთა ცენტრები უდევს საფუძვლად. მმართველობის ასეთი სისტემა თავისი არსით არის ეკონსერვატიული და არ უზრუნველყოფს თანამშრომლების საკმარიანობის თავისუფლებას. კვლევები გვიჩვენებს, რომ გარკვეულ შემთხვევაში მმართველობის მკაცრად ცენტრალიზებული სისტემა განვითარების შემაფერხებელ ფაქტორად იქცევა. ზღუდავს შემსრულებელთა ინიციატივას, აფერხებს მმართველობის ოპერატიულობას.

საწარმოთა ხელმძღვანელები ასეთი მდგომარეობიდან გამოსავალს ხედავენ სტრუქტურული ქვედანაყოფებისათვის მეტი სამეურნეო თავისუფლების მინიჭებაში და ამის შედეგად გადაწყვეტილებათა მიღებაზე მათი პასუხისმგებლობის ზრდაში.

საბაზრო ეკონომიკა მოითხოვს ორგანიზაციის შიდა მართვისადმი ახლებურ მიდგომას. სწრაფად ცვალებადი საბაზრო გარემოს პირობებში საგრძნობლად იზრდება ერთადერთი სწორი მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციის ნაკადი. ფართოვდება საწარმოთა ხელმძღვანელობის მიერ გადასაჭრელი მმართველობითი ამოცანების სპექტრი. ჩნდება უფლებამოსილებათა დანაწილების აუცილებლობა, მათ შორის მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების სფეროში. ზოგჯერ ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფები იწყებენ მუშაობას, როგორც მცირე საწარმოები, რომლებიც არ არიან დამოუკიდებელი იურიდიული პირები. იწყება საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის დეცენტრალიზაციის პროცესი.

დეცენტრალიზებული სტრუქტურა ხასიათდება მოგებისა და ინვესტიციების ცენტრების არსებობით. როგორც აღენიშნეთ, მათ მენეჯერებს უფლება-მოვალეობების უფრო ფართო სპექტრი აქვთ დანახარჯების ცენტრის მენეჯერებთან შედარებით. ერთის მხრივ, მსგავსი სტრუქტურის მენეჯერებს აქვთ მეტი პასუხისმგებლობა და შეუძლიათ მიიღონ მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილება საწარმოს ადმინისტრაციასთან წინასწარი შეთანხმების გარეშე. მეორეს მხრივ, დეცენტრალიზებული სტრუქტურის დროს ხდება პასუხისმგებლობის გადანაწილდება მენეჯერებს შორის დაბეგვრისა და კონტროლის სფეროში, აგრეთვე ცალკეული

სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობის შედეგების ფორმირებაში.

ამრიგად, საწარმოს მმართველობის დეცენტრალიზებული სტრუქტურა უზრუნველყოფს ორი ურთიერთდაკავშირებული ამოცანის გადაწყვეტას:

- შემსრულებელთა შორის პასუხისმგებლობის გადანაწილებას;

- მათი მუშაობის ხარისხზე კონტროლს.

მმართველობის დეცენტრალიზებული სისტემის მთავარ უპირატესობას წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ცენტრის მენეჯერების თავისუფლება მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებისას. როგორც წესი, სტრუქტურული ქვედანაყოფის მენეჯერი ფლობს უფრო ზუსტ და დეტალურ ინფორმაციას მის დაქვემდებარებაში არსებული საქმიანობის შესახებ, ვიდრე ზედა დონის მენეჯმენტი. აღნიშნული დადებითად მოქმედებს მენეჯმენტის ქვედა დონეზე მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძვლიანობასა და ოპერატიულობაზე. მიმდინარე მოვალეობებისაგან გათავისუფლებულ საწარმოს ზედა დონის მენეჯმენტს საშუალება ეძლევა კონცენტრირება მოახდინოს პერსპექტიული ამოცანების გადაჭრაზე, ორგანიზაციის საქმიანობის სტრატეგიის შემუშავებაზე.

საყურადღებოა, რომ დეცენტრალიზებული სისტემის წარმატებული ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია მინიმუმ ორი პირობის დაცვა:

- მაღალპროფესიული მმართველობითი პერსონალის არსებობა;

- მთელი ორგანიზაციისა და მისი ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების ინტერესების შეთანხმება.

არსებული მმართველობის ტიპის (ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული) მიუხედავად, მთელი კომპანიის დაფინანსებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ზედა დონის მენეჯმენტს. ანუ ფინანსური ფუნქციები ნებისმიერ შემთხვევაში იქნება ცენტრალიზებული.

თუ აღმინისტრაცია მოახდენს მთელი საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის ფორმირებას მოგებისა და ინვესტიციების ცენტრების მიხედვით, შემდეგში მას მოუწევს გადაწყვეტილების მიღება, რომელი პრინციპით ჩამოაყალიბოს სტრუქტურული ქვედანაყოფები: გამოშვებული პროდუქციის სახეების, მომსახურების გეოგრაფიული რეგიონების თუ მყიდველების მიხედვით? ორგანიზაციული სტრუქტურის

შექმნისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს რამდენად შეამსუბუქებს ის სეგმენტების საქმიანობის შეფასების პროცესს. თუ კომპანიის თითოეული ქვედანაყოფი მუშაობს ამა თუ იმ რეგიონში და აწარმოებს განსხვავებულ ნაწარმს, მაშინ უფრო გონივრული იქნება სეგმენტირება რეგიონების მიხედვით, ვიდრე გამოშვებული პროდუქციის სახეების მიხედვით. თუ კომპანიის თითოეული ქვედანაყოფი აწარმოებს რომელიმე განსაზღვრულ პროდუქტს და აწვდის მას სხვადასხვა რეგიონს, მაშინ უფრო გონივრული იქნება დაყოფა წარმოებული პროდუქციის მიხედვით.

კომპანიის არსებული ორგანიზაციული სტრუქტურა რეგულარულად უნდა გაანალიზდეს და გადაისინჯოს მის სამეურნეო საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების (პროდუქციის ახალი სახეების წარმოება, ტექნოლოგიისა და მენეჯმენტის ცვლილება და ა.შ.) და ახალი სამეცნიერო-ტექნიკური მიღწევების გათვალისწინებით. კომპანიის ორგანიზაციული სტრუქტურის სრულყოფისას აუცილებელია შიდა ანგარიშების შედგენისა და ქვედანაყოფის საქმიანობის შედეგების შეფასებისადმი მიდგომის ადექვატური ცვლილება.

13. მმართველობითი აღრიცხვის საგანი, მეთოდი და ამოცანები.

მმართველობითი აღრიცხვის ობიექტს წარმოადგენს საწარმოს და ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების—პასუხისმგებლობის ცენტრების დანახარჯები (მიმდინარე და კაპიტალური); როგორც მთლიანად საწარმოს, ასევე ცალკეული პასუხისმგებლობის ცენტრების სამეურნეო საქმიანობის შედეგები; ტრანსფერტული ფასწარმოქმნა; ბიუჯეტირება და შიდა ანგარიშგება.

მმართველობითი აღრიცხვის შესწავლის საგანს წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ცენტრების (სეგმენტების) სამეწარმეო საქმიანობა, ამიტომ ზოგჯერ მმართველობით აღრიცხვას უწოდებენ აღრიცხვას პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით ან სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვას.

სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვა შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც ცალკეული სტრუქტურული დანაყოფების საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის შეკრების, ასახვისა და განზოგადების სისტემა.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ძნელია ბიზნესის სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვის მნიშვნელობის შეფასება.

შეგმენტიების მიხედვით აღრიცხვის მონაცემები პასუხობს შიდასაწარმოო მმართველობის ინფორმაციულ მოთხოვნებს, იძლევა დანახარჯების და შედეგების კონტროლისა და შეგმენტიების მიხედვით ანგარიშგების შედეგების საშუალებას მმართველობის სხვადასხვა დონეზე. მათი ანალიზის მიხედვით შეიძლება ვიმსჯელოთ კომპანიის სტრუქტურული ქვედანაყოფების ფუნქციონირების ეფექტურობაზე. გარდა ამისა, შეგმენტიების მიხედვით აღრიცხვისა და ანგარიშგების ინფორმაციაზე დაყრდნობით საწარმოს ადმინისტრაციას შეუძლია მიიღოს სხვადასხვა მმართველობითი გადაწყვეტილება, მაგალითად ბიზნესის დეცენტრალიზაციის შესახებ.

თანამედროვე პირობებში უპირატესობა ენიჭება ბუღალტრული აღრიცხვის მაკონტროლებელ ასპექტებს, რაც გამოიხატება წარმოების ეფექტიანობის ამადლების რეზერვების ძიებასა და შიდა რესურსების მობილიზაციაში. კონტროლისათვის გამოუსადეგარ აღრიცხვას აზრი არა აქვს, კონტროლი, რომელიც დოკუმენტური აღრიცხვის მონაცემებზე არაა დაფუძნებული უსაგნოა.

მმართველობითი კონტროლის სისტემა, რომელიც დაფუძნებულია შეგმენტიების მიხედვით აღრიცხვისა და ანგარიშგების ინფორმაციაზე, საშუალებას აძლევს ყველა დონის მენეჯმენტს წარმატებით განახორციელონ ერთ-ერთი მთავარი მმართველობითი ფუნქცია — მიღებული გადაწყვეტილებების შესრულებაზე კონტროლის ფუნქცია.

მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი ამოცანა მდგომარეობს დასახული მიზნების შეთანხმების უზრუნველყოფაში, მაშინ, როცა ყოველი ცალკე აღებული თანამშრომლის ინტერესი ემთხვევა მთლიანად კომპანიის ინტერესებს. ამ მიზნების რეალიზაციისათვის მენეჯერმა უნდა გადაანაწილოს ქვედა დონის მენეჯმენტის მოვალეობები და შეიმუშაოს მათი საქმიანობის შეფასების შესაბამისი კრიტერიუმები, შეგმენტიების მიხედვით აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე.

მმართველობითი კონტროლი თავის მხრივ მოიცავს იმ წესებისა და პროცედურების ერთობლიობას, რომლებიც გამოიყენება მენეჯერების მიერ პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შედეგების გასაზომად და იმის განსასაზღვრავად თუ რამდენად შეესაბამება მიღებული შედეგები დაგეგმილ

მონაცემებს თუ შესაბამისობა არ არსებობს, უნდა შეიმუშაოს კორექტირების ფორმები.

კომპანიაში მმართველობითი კონტროლის სისტემის ფორმირების პირველ საფეხურად გვევლინება სეგმენტების მიხედვით დაგეგმვა – სტრუქტურული ერთეულებისათვის ბიუჯეტების (ხარჯთაღრიცხვის) შემუშავება. საფუძვლიანი გეგმის გარეშე კონტროლის პროცესის განხორციელება შეუძლებელია. სხვა სიტყვებით, სეგმენტების მიხედვით დაგეგმვა გვევლინება მმართველობითი კონტროლის ინფორმაციული უზრუნველყოფის ერთ-ერთ შემადგენელ სისტემად.

საინფორმაციო უზრუნველყოფა არის მათ დაქვემდებარებაში შემავალი ქვედანაყოფების ფუნქციონირების დაგეგმვისა და კონტროლისათვის მენეჯერების მიერ გამოყენებული ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის შეკრება, დამუშავება, გადაცემა და მიღებული შედეგების აღრიცხვა და შეფასება. ეს ინფორმაცია გამოირჩევა რეგულირებადობით, დროულობით, სიმარტივით და აღქმადობით. მმართველობითი კონტროლის სისტემაში ინფორმაციული კონტროლი უზრუნველყოფს:

- დანახარჯებისა და შედეგების იდენტიფიცირებას კონკრეტული სტრუქტურული ქვედანაყოფის საქმიანობასთან;
- სააღრიცხვო დოკუმენტების პერსონალიზაციას;
- მენეჯერების მიერ პერსპექტივაში და საანგარიშგებო პერიოდისათვის საქმიანობის შედეგების შესახებ ხარჯთაღრიცხვის შედგენას. ანგარიშგება გასაგები უნდა იყოს, როგორც შემფასებლისათვის, ასევე იმათთვის რომელთა საქმიანობის შეფასებაც ხდება.

მმართველობითი კონტროლის სისტემა დაფუძნებულია ნდობის პრინციპზე და მენეჯერების მიერ ორი მნიშვნელოვანი პირობის შესასრულებლად საჭირო უფლებების არსებობაზე:

- საქმიანობის ისეთი კრიტერიუმების შერჩევა, რომლის დროსაც თანამშრომლების ინტერესები ემთხვევა ორგანიზაციის ინტერესებს;

- მმართველობითი კონტროლი ხორციელდება სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემებით, რომელსაც ორგანიზაციის თანამშრომლები ენდობიან.

მმართველობითი აღრიცხვის საფუძველზე ხდება მენეჯერების მიერ მათ დაქვემდებარებაში არსებულ

სტრუქტურულ ერთეულებში აღდგენითი მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება. ნაწილობრივ, ეს შეიძლება გამოვლინდეს მათ მიერ სამომავლოდ შემუშავებული გეგმების კორექტირებაში

მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ფუნქციად გარდა ზემოხსენებულისა გვევლინება კალკულაციის ფუნქცია. მმართველობითი აღრიცხვაში შესრულებული გაანგარიშებების ბაზაზე შეიძლება განვიხილოთ ერთიდაიგივე ამოცანის გადაჭრის განსხვავებული ვარიანტები, ავირჩიოთ ოპტიმალური და მივიღოთ ეფექტური მმართველობითი გადაწყვეტილება.

მმართველობით აღრიცხვაში გამოყენებული მეთოდები:

- ფინანსური აღრიცხვის მეთოდის ელემენტები (ანგარიშები და ორადი საწერა, ინვენტარიზაცია და დოკუმენტაცია, საბალანსო განზოგადება და ანგარიშგება);

- ინდექსები და კოეფიციენტების მეთოდი;

- ეკონომიკური ანალიზის მეთოდები (ფაქტორული ანალიზი);

- მათემატიკური მეთოდები (კორელაცია, წრფივი პროგრამირება და ა.შ.).

სამოთხელილი ჩესოდები ინტეგრირდება ერთიან სისტემაში და გამოიყენება საწარმოს მართვაში.

თანამედროვე ეკონომიკურ ლიტერატურაში ხშირად გაიგივებულია „მმართველობითი“ და „საწარმოო“ აღრიცხვის არსი, რასაც არ შეიძლება დავეთანხმოთ. ისტორიულად საწარმოო აღრიცხვა გვევლინება მმართველობითი აღრიცხვის წინაპირობად. საწარმოო აღრიცხვის ძირითად მიზანი იყო საწარმოში დანახარჯების და ერთეულ პროდუქციაზე ამონაგების განსაზღვრა. ამჟამად, საწარმოო აღრიცხვას მეტი პასუხისმგებლობა ეკისრება.

ამჟამად, საწარმოო აღრიცხვა მოწოდებულია თვალყურს ადევნოს საწარმოო დანახარჯებს, გაანალიზოს წინა პერიოდთან შედარებით გადახარჯვის მიზეზები, უზრუნველყოს ხარჯთაღრიცხვის შედგენა და პროგნოზირება, აგრეთვე გამოავლინოს ეკონომიის შესაძლო რეზერვები. მან მკაფიოდ და დეტალურად უნდა ასახოს ყველა პროცესი, რომელიც დაკავშირებულია პროდუქციის წარმოებასა და რეალიზაციასთან. თანამედროვე საწარმოო აღრიცხვის მთავარ ობიექტს წარმოადგენს:

- დანახარჯების აღრიცხვა ელემენტების მიხედვით;

• დანახარჯების აღრიცხვა წარმოშობის ადგილის მიხედვით;

• დანახარჯების აღრიცხვა საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით.

დანახარჯების აღრიცხვა სახეების მიხედვით გეიმვენებს, სააღრიცხვო პერიოდში დანახარჯების რა ჯგუფები წარმოიქმნება საწარმოში პროდუქციის წარმოების (სამუშაოს შესრულების, მომსახურების გაწევის) პროცესში.

დანახარჯების აღრიცხვა წარმოშობის ადგილის მიხედვით საშუალებას იძლევა გადავანაწილოთ ისინი საწარმოს სხვადასხვა ქვედანაყოფებს (პასუხისმგებლობის ცენტრებს) შორის, გაწევის ადგილის მიხედვით.

დანახარჯების აღრიცხვა საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით უზრუნველყოფს ყველა დანახარჯის განსაზღვრას, რომელიც დაკავშირებულია რომელიმე კონკრეტული პროდუქციის ერთეულთან ან განსაზღვრული შეკვეთის შესრულებასთან.

ამრიგად, მხოლოდ საწარმოო აღრიცხვის პირობებში ხდება შესაძლებელი პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გაანგარიშება, შესაბამისად მისი მომგებიანობის განსაზღვრა.

დროთა განმავლობაში საწარმოს მართვის პროცესმა განიცადა არსებითი ცვლილებები, როგორც დასახული ამოცანების თვალსაზრისით, ასევე მათი გადაჭრის მეთოდების მიხედვით. საწარმოო აღრიცხვა თანამედროვე პირობებში არ წარმოადგენს თვითმიზანს. მისი ინფორმაცია აუცილებელია მენეჯერებისათვის ოპერატიული სამეწარმეო გადაწყვეტილებების მისაღებად. აქედან გამომდინარე, მმართველობითი აღრიცხვა მოიცავს საწარმოო აღრიცხვას. აღრიცხვის სახეებს შორის მსგავსება ნათლად ჩანს ნახ.12-ზე.

საწარმოო აღრიცხვა გვევლინება მმართველობითი აღრიცხვის „ბაზად“. მის „ზედნაშენს“ წარმოადგენს ბიუჯეტირება, მმართველობითი კონტროლი და ორგანიზაციისა და მისი სეგმენტების საქმიანობის მმართველობითი ანალიზი, მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება, შიდა ანგარიშგების შედგენა.

მმართველობითი აღრიცხვა გადაიკეთება ფინანსურ აღრიცხვასთან დანახარჯების აღრიცხვის ნაწილში, განსხვავება არის მხოლოდ დანახარჯების აღრიცხვის

მეთოდებში: პირველ შემთხვევაში საუბარია ანალიზურ აღრიცხვაზე, მეორეში – განზოგადებულ აღრიცხვაზე.

დღეისათვის აღიარებულია საგადასახადო აღრიცხვის დამოუკიდებელ მიმართულებად გამოყოფის ფაქტი. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის მონაცემები შეიძლება გამოყენებულ იქნას საგადასახადო გაანგარიშებების ბაზად.

მმართველობით აღრიცხვაში გამოყენებული ინფორმაცია. მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციის მიმართ განსხვავებული მოთხოვნები არსებობს, ვიდრე იმ ინფორმაციის მიმართ, რომელიც განკუთვნილია შიდა მომხმარებლისათვის. მმართველობით აღრიცხვაში შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას როგორც სხვა ინფორმაცია (სოციალური გამოკითხვის შედეგები, და ა.შ.), აგრეთვე რაოდენობრივი ინფორმაცია, რომელიც თავის მხრივ იყოფა სააღრიცხვო და არასააღრიცხვო ინფორმაციად. სააღრიცხვო ინფორმაციის დოკუმენტური დასაბუთებულობის პრინციპი მმართველობით აღრიცხვაში შეიძლება იქნეს იგნორირებული, რადგან გამოიყენება როგორც ფაქტიური, ასევე საპროგნოზო მანიევრებები.

მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას საკვლევი ობიექტის შესახებ, როგორც სრული ასევე არასრული ინფორმაცია. არასრული ინფორმაცია, რომელიც ექვემდებარება სწრაფ დამუშავებას ხშირ შემთხვევაში საკმარისია.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციას წაეყენება შემდეგი მოთხოვნები:

- **შიდასაწარმოო სააღრიცხვო ინფორმაცია** უნდა წარედგინოს კონკრეტულ ინფორმაციის მომხმარებელს, მათი მომზადების დონისა და იერარქიის შესაბამისად;

- **ოპერატიულობა.** ინფორმაცია უნდა წარედგინოს ვადებში, რომლებიც საშუალებას იძლევა დროულად იქნას მიღებული ეფექტური სამეურნეო გადაწყვეტილება, წინააღმდეგ შემთხვევაში ის მართვის მიზნებისთვის ნაკლებად გამოყენებადი;

- **სისრულე.** მენეჯმენტის შესაბამის დონეზე მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად საკმარისი ინფორმაცია უნდა იქნეს წარდგენილი. ამავდროულად მან არ

უნდა შეაჩეროს მომხმარებლის ყურადღება არაარსებით ან საქმესთან კავშირის არმქონე მონაცემებზე;

- **ანალიზურობა.** შიდა მმართველობითი მიზნებისათვის შერჩეული ინფორმაცია უნდა შეიცავდეს მიმდინარე ექსპრეს-ანალიზის მონაცემებს ან იძლეოდეს მსგავსი ანალიზის წარმოების შესაძლებლობას დროის მინიმალურ მონაკვეთში;

- **მოქნილობა და ინიციატიულობა.** ინფორმაციამ უნდა უზრუნველყოს საკუთარი ინფორმაციული ინტერესების სისრულე ცვალებადი მმართველობითი სიტუაციის პირობებში ან წარმოების ფაქტორების ცვლილებებთან დაკავშირებით. გარდა ამისა, პასუხისმგებლობის ცენტრებს უნდა მიეცეთ მოცემული ინფორმაციის გამოყენებასთან დაკავშირებით საკუთარი წინადადებების ფორმულირებისა და განსახილველად მენეჯმენტის ზედა საფეხურებზე მათი გაგზავნის შესაძლებლობა;

- **სარგებლიანობა.** ინფორმაცია მმართველების ყურადღებას უნდა მიმართავდეს პოტენციური რისკის სფეროებისადმი და ობიექტურად უნდა აფასებდეს საწარმოს მენეჯერების მუშაობას;

- **ეკონომიურობა.** შიდასაწარმოო ინფორმაციის მომზადების დანახარჯები არ უნდა აჭარბებდეს მისი გამოყენების ეკონომიკურ ეფექტს.

ბუღალტრული ინფორმაცია შეადგენს მთელი მმართველობითი ინფორმაციის 20-30%-ს, ანალიზის წილი არის 70-80%. აღვნიშნავთ, რომ ფინანსურ აღრიცხვაში ეს დამოკიდებულება განსხვავებულია: მთელი ინფორმაციის 50-60%-ს წარმოადგენს სააღრიცხვო ინფორმაციას, ანალიზის წილი კი შეადგენს 40-50%-ს.

როგორც წესი, მმართველობითი ანალიზის ინფორმაცია ატარებს კონფიდენციალურ ხასიათს.

14. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ურთიერთკავშირი

მმართველობით და ფინანსურ აღრიცხვაში კვლევის რიგი ობიექტები საერთოა:

- აღრიცხვის ორივე სისტემაში განიხილება ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციები. მაგალითად, ფინანსურ აღრიცხვაში დანახარჯები აისახება ელემენტების მიხედვით

(ნედლეული და მასალები, ხელფასი, ამორტიზაციის ანარიცხები), რაც იმავდროულად გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში;

- მმართველობით აღრიცხვაში გაანგარიშებულ საწარმოო ან სრულ თვითღირებულებაზე დაყრდნობით ხდება წარმოებული აქტივების საბალანსო შეფასება ფინანსურ აღრიცხვაში;

ფინანსური აღრიცხვის ჩეთოდები გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში;

- ოპერატიული ინფორმაცია გამოიყენება არა მარტო მმართველობით აღრიცხვაში არამედ ფინანსური დოკუმენტების შედგენისას. აქედან გამომდინარე, აღრიცხვაში დუბლირების თავიდან ასაცილებლად პირველადი ინფორმაციის დამუშავება უნდა მოხდეს როგორც ფინანსური, ასევე მმართველობითი აღრიცხვის ინტერესების შესაბამისად.

ორივე სახის აღრიცხვისათვის საერთო მნიშვნელოვანი ფაქტორია ის, რომ მათი ინფორმაცია გამოიყენება გადაწყვეტილებების მისაღებად. ამრიგად, ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები ეხმარება ინვესტორებს შეაფასონ საწარმოს პოტენციალი და პერსპექტივები, ინვესტირების მიზანშეწონილობა, ხოლო მმართველობითი აღრიცხვის მონაცემები გამოიყენება მენეჯერების მიერ ფართო წრის მმართველობითი პრობლემების გადასაჭრელად.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ურთიერთკავშირის ხარისხი მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია მოქმედი ანგარიშთა გუგმის სტრუქტურის თავისებურებაზე.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა წარმოადგენს ერთიანი ბუღალტრული აღრიცხვის ურთიერთდაკავშირებულ და ურთიერთგანმავლობებელ კომპონენტებს, მაგრამ მათ შორის არის პრინციპული განსხვავება შემდეგ საკითხებში:

1. აღრიცხვის წარმოების აუცილებლობა.

ფინანსური აღრიცხვის წარმოება რეგლამენტირებულია ბასს-ით და საქართველოს კანონმდებლობით, ანუ სავალდებულოა. საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესიდან გადახრა, ბუღალტრული ანგარიშგების დამახინჯება და მისი წარდგენისა და გამოქვეყნების ვადების დაუცველობა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ისჯება. ფინანსური აღრიცხვა წარმოებს დადგენილი ფორმატით და

დადგენილი სიზუსტით საწარმოს ხელმძღვანელების სურვილის მიუხედავად.

მმართველობით აღრიცხვასთან დაკავშირებით სპეციალურ ეკონომიკურ ლიტერატურაში გვხვდება მოსაზრება, რომლის თანახმადაც მისი წარმოება არ არის აუცილებელი და მოლიანად დამოკიდებულია ხელმძღვანელების სურვილზე. ძნელია დაეთანხო ამ მოსაზრებას. თუ გავიხსენებთ, რომ მმართველობითი აღრიცხვის მნიშვნელოვან შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს საწარმოო აღრიცხვა და კალკულაცია. მმართველობითი აღრიცხვის განკითარება დამოკიდებულია ორგანიზაციის წინაშე მდგარ ამოცანებზე, მმართველთა პროფესიული მომზადების დონეზე. ამასთან, აუცილებლად უნდა შესრულდეს პირობა: მმართველობითი ინფორმაციის მომზადების დანახარჯები უფრო მცირე უნდა იყოს, მისი გამოყენების ეკონომიკურ ეფექტთან შედარებით.

2. აღრიცხვის წარმოების მიზნები.

ფინანსური აღრიცხვის მიზანია ფინანსური ანგარიშგების შედგენა გარე მომხმარებლისათვის. როგორც კი ფინანსური ანგარიშგება შედგება მიზანი ითვლება მიღწეულად.

მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია შიდასაწარმოო დაგეგმვის, მართვისა და კონტროლის უსრუწველყოფა. მმართველობითი აღრიცხვის მიზანი დროში უწყვეტია, პერმანენტულია და მიიღწევა მყისიერად.

3. ინფორმაციის მომხმარებლები.

როგორც აღვნიშნეთ, ფინანსური აღრიცხვის ინფორმაცია განკუთვნილია გარე მომხმარებლისათვის. მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია კი პირიქით, მზადდება შიდა მომხმარებლებისთვის.

4. აღრიცხვის წარმოების მეთოდები.

ფინანსური აღრიცხვის მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს ანგარიშები და ორადი ჩაწერა, დოკუმენტაცია და ინვენტარიზაცია.

მმართველობითი აღრიცხვა იყენებს ამ მეთოდებს, მაგრამ ყოველთვის არა. ინფორმაციის ჩაწერა აუცილებელი არაა ორადი სისტემით.

5. არჩევანის თავისუფლება.

ფინანსური აღრიცხვა დაფუძნებულია საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებზე, რომლებიც არეგულირებენ აღრიცხვას, შეფასებას და ფინანსური ინფორმაციის გამჟღავნებას, ანუ ის გარკვეულ დონემდე ცენტრალიზებულია.

საჯარო ფინანსური ანგარიშგება ექვემდებარება აუდიტორულ შემოწმებას.

მმართველობითი აღრიცხვა კი პირიქით, იწარმოება მენეჯმენტის მიზნებისა და ამოცანებიდან გამომდინარე, არ არის რეგლამენტირებული სახელმწიფოს მიერ, ემსახურება მხოლოდ საწარმოს ინტერესებს, რაშიც გამოიხატება მისი უპირატესობა ფინანსურ აღრიცხვასთან შედარებით, აღრიცხვის საერთო პრინციპებს მიყვავართ სასარგებლო და საჭირო ინფორმაციით მენეჯერების მაქსიმალურ უზრუნველყოფამდე. მმართველობითი აღრიცხვა მეტწილად დაფუძნებულია ლოგიკაზე, გამოცდილებაზე. ამ თვალსაზრისით შეიძლება ვისაუბროთ დეცენტრალიზებულ მმართველობით აღრიცხვაზე.

6. გამოყენებული საზომები.

როგორც ცნობილია, ფინანსური აღრიცხვა წარმოებს ეროვნულ ვალუტაში - ლარში. ფინანსური ანგარიშგება შედგენილი უნდა იქნეს ლარებში.

მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება, როგორც ფულადი, ასევე არაფულადი საზომები. წარმატებით გამოიყენება ნატურალური მანკენებლები (ცალი, მეტრი, ტონა, ლიტრი და ა.შ.), პირობითად ნატურალური მანკენებლები (პირობითი ქილები - საკონსერვო წარმოებაში, პირობითი ცხიმოვანობა - საპნის მწარმოებელ ქარხანაში და ა.შ.). სამუშაო დროის გასაზომად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ისეთი მანკენებლები, როგორიცაა კაც საათი, დაზგა საათი

7. დანახარჯების დაჯგუფება.

ფინანსურ აღრიცხვაში დანახარჯები ჯგუფდება ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. ელემენტების ქვეშ იგულისხმება საწარმოო დანახარჯების ერთგვაროვანი სახეები. ელემენტების მიხედვით დანახარჯების დაჯგუფება პასუხობს კითხვას: საანგარიშგებო პერიოდში რა არის წარმოებაში დახარჯული? ამასთან არ გაითვალისწინება თუ სად და რაზე იქნა სახსრები დახარჯული. ბასი-ი ფინანსური აღრიცხვის წარმოების მიზნით გამოყოფს შემდეგ ეკონომიკურ ელემენტებს:

- მატერიალური დანახარჯები;
- ხელფასზე დანახარჯები;
- ცვეთა და ამორტიზაცია;
- სხვა დანახარჯები.

დანახარჯების ასეთი კლასიფიკაცია საშუალებას იძლევა ფინანსურ აღრიცხვაში განისაზღვროს შედეგი (მოგება ან ზარალი) საქმიანობის სახეების მიხედვით.

მმართველობით აღრიცხვაში დანახარჯები ჯგუფდება საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით საკალკულაციო მუხლების ჯგუფში. დანახარჯების საკალკულაციო ობიექტების ქვეშ იგულისხმება საწარმოს პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) სახეები, რომლებიც განკუთვნილია რეალიზაციისათვის როგორც გარე ბაზარზე, ასევე ორგანიზაციის შიგნით. დანახარჯების კლასიფიკაცია საკალკულაციო მუხლების მიხედვით იძლევა პასუხს კითხვაზე: რაზე და სად დაიხარჯა რესურსი? დანახარჯების ჩამონათვალი დგინდება ორგანიზაციის მიერ დამოუკიდებლად. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ საწარმოო აღრიცხვის, როგორც მმართველობითი აღრიცხვის ელემენტის წარმოება წარმოადგენს საწარმოს პოლიტიკას დანახარჯთა მართვის კუთხით, ანუ „შიდა“ პოლიტიკას.

სამრეწველო კომპანიისათვის დამახასიათებელია შემდეგი საკალკულაციო მუხლები:

- ნედლეული და მასალა;
- საწვავი და ენერგია ტექნოლოგიური საჭიროებისათვის;
- შეძენილი ნაჩვენარ ფაბრიკატები და მკომპლექტებული ნაკეთობები;

• სამუშაოები და მომსახურება;

• საწარმოო მუშების ძირითადი ხელფასი;

• საწარმოო მუშების დამატებითი ხელფასი;

• წარმოების მომზადებისა და ათვისების დანახარჯები;

• დანადგარების შენახვისა და ექსპლუატაციის დანახარჯები;

- დანაკარგები და წუნი;
- სხვა საწარმოო დანახარჯები;
- კომერციული ხარჯები.

ყველა საწარმოო დამოუკიდებლად წვეტს საკითხს თუ როგორ მოახდინოს დანახარჯების მუხლების კლასიფიკაცია.

ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვაში დანახარჯების დაჯგუფებისადმი განსხვავებული მიდგომების შედეგად მოგების ფორმირდება სხვადასხვაგვარია. ფინანსური აღრიცხვის მონაცემების მიხედვით შესაძლებელია გავიანგარიშოთ მთლიანად კომპანიის საქმიანობის ფინანსური შედეგი. მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციიდან შეიძლება გავიგოთ რამდენად მომგებიანია პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) ესა თუ ის სახე.

8. აღრიცხვის ობიექტი.

ფინანსურ აღრიცხვაში კომპანიის სამეურნეო საქმიანობა განიხილება მთლიანობაში.

მმართველობით აღრიცხვაში ძირითადი ყურადღება ეთმობა პასუხისმგებლობის ცენტრებს – სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, რომლებსაც ხელმძღვანელობენ მათი მუშაობის შედეგებზე პასუხისმგებელი პირები. პასუხისმგებლობის ცენტრი შეიძლება იყოს საამქრო, უბანი, სამუშაო ჯგუფი; სექცია – საეაგრო ორგანიზაციაში, მიმართულება – სამეცნიერო კვლევით ორგანიზაციაში, განყოფილება – სამკურნალო დაწესებულებაში და ა.შ. ამასთან ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობის სფეროში შედის მხოლოდ დანახარჯების და ამონაგების ისეთი მასშტაბები, რომლებზეც მას შეუძლია მოახდინოს რეალური ზემოქმედება (რეკლამირებადი დანახარჯები და შემოსავლები).

შესაბამისი მაჩვენებლების 'შესრულებაზე' პასუხისმგებელია ცენტრის ხელმძღვანელი. საწარმოს დაყოფისას მოგების ცენტრებად, ხელმძღვანელობა თავისი მენეჯერების საქმიანობას აფასებს მოგების მაჩვენებლის მიხედვით. (ასეთი მიდგომა 40 წელზე მეტია არსებობს დიდ ბრიტანეთში.)

მოგების დადგენისას, მთავარ შემოფასებელ მაჩვენებლად ხელმძღვანელობენ 'შემდეგი წესებით:

- ცენტრის მოგების ზრდამ არ უნდა მიგვიყვანოს მთლიანად კომპანიის მოგების შემცირებამდე;

- თითოეული ქვედანაყოფის მოგება უნდა ფორმირდებოდეს ობიექტურად, მთელი კომპანიის მოგების მოცულობისაგან დამოუკიდებლად;

- რომელიმე მენეჯერის საქმიანობის შედეგები დამოკიდებული არ უნდა იყოს სხვა მენეჯერების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებზე.

საწარმოში დანახარჯების და მოგების ცენტრების გამოყოფის გარდა მმართველობითი აღრიცხვა უშვებს საინვესტიციო ცენტრების ფორმირების შესაძლებლობას.

დანახარჯების წარმოშობის ადგილის დეტალიზაციის ხარისხი და მათი დაკავშირება პასუხისმგებლობის ცენტრებთან ხდება ზედა დონის მენეჯმენტის მიერ. ამრიგად, მმართველობით აღრიცხვაში ყურადღება ფოკუსირდება როგორც სამეურნეო საქმიანობაზე მთლიანად, ასევე ცალკეულ ფუნქციებზე.

9. ანგარიშგების შედგენის პერიოდულობა.

ფინანსურ აღრიცხვაში ანგარიშგების შედგენის პერიოდულობა დადგენილია ბასისით. კომპანიის სრული ფინანსური ანგარიშგება დგება წლის ბოლოს.

მმართველობით აღრიცხვაში ანგარიშგება დგება საკუთრების მიხედვით: ყოველთვიურად, ყოველკვირეულად, ყოველდღიურად და ზოგჯერ სასწრაფოდ. საწარმოს ადმინისტრაცია დაიშუქიდებლად ადგენს შიდა ანგარიშგების წარდგენის შემადგენლობას, ვადებს და პერიოდულობას. მთავარი პრინციპია მიზანდასახულობა და ეკონომიურობა.

10. ინფორმაციის საიმედოების ხარისხი.

ფინანსური ინფორმაცია დასაბუთებულია დოკუმენტურად, მაგრამ მიუხედავად ამისა მისი შეფასებები შეიძლება არ იყოს აბსოლუტურად ზუსტი.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია მეტწილად ატარებს გაანგარიშებების ხასიათს და ნაწილობრივ არაა დაკავშირებული ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე მომხდარ ოპერაციებთან. საწარმოს ადმინისტრაციას სჭირდება დროული ინფორმაცია და აქ ხშირად შეიძლება სიზუსტისადმი დათმობებზე წასვლა ოპერატიულობის სასარგებლოდ. შედეგად, მმართველობით აღრიცხვაში ხშირად გამოიყენება საპროგნოზო შეფასებები.

11. ინფორმაციის გახსნილობის ხარისხი.

ფინანსური ანგარიშგება არ წარმოადგენს კომერციულ საიდუმლოებას. ის ღიაა და ხშირ შემთხვევაში დადასტურებულია დაიშუქიდებული აუდიტორის მიერ.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, ჩვეულებრივ გვევლინება საწარმოს კომერციულ საიდუმლოებად. ის არ ექვემდებარება გამოქვეყნებას და ატარებს კონფიდენციალურ ხასიათს.

12. კაცშირი დროში.

ფინანსური აღრიცხვა ასახავს ორგანიზაციის ფინანსურ ისტორიას. დოკუმენტური დასაბუთების პრინციპთან შესაბამისად ბუღალტრული ჩანაწერები წარმოებს სამეურნეო ოპერაციების მოხდენის შემდეგ. ფინანსური აღრიცხვის მონაცემები გამოიყენება დაგეგმვისას და ატარებს ისტორიულ ხასიათს.

მმართველობითი აღრიცხვა შეიცავს, როგორც „ისტორიულ“ ინფორმაციას, ასევე სამომავლო შეფასებებსა და გეგმებს. ამიტომ არც თუ ისე იშვიათად ამბობენ: ფინანსური

აღრიცხვის მიზანია უჩვენოს, „ როგორ იყო“, მმართველობითის – „როგორ უნდა იყოს“.

13. საბაზისო სტრუქტურა.

ფინანსური აღრიცხვა ეფუძნება ცნობილ საბალანსო ტოლობას:

აქტივი = საკუთარ კაპიტალს + ვალდებულებები.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციის სტრუქტურა დამოკიდებულია ამ ინფორმაციის მომხმარებელთა მოთხოვნებზე.

14. ფინანსური შედეგების გაანგარიშების მეთოდთა.

ფინანსურ აღრიცხვაში შესაძლებელია ორი კონცეფცია. პირველი მხედველობაში იღებს მოგების გაანგარიშებას, როგორც სხვაობას პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგებსა და მის სრულ თვითღირებულებას შორის.

მეორე კონცეფციის თანახმად მოგება გაიანგარიშება როგორც სხვაობა პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებს, მის საწარმოო თვითღირებულებასა და პერიოდის ხარჯებს შორის, რომლის თაემოყრა ხდება ანგარიშზე №5330,, საანგარიშო პერიოდის მოგება“.

მმართველობით აღრიცხვაში შესაძლებელია ფინანსური შედეგების განსაზღვრისადმი განსხვავებული მიდგომა.

15. კავშირი სხვა დისციპლინებთან.

ფინანსური აღრიცხვა მეტწილად ეფუძნება საკუთარ მეთოდს.

მმართველობითი აღრიცხვა მჭიდროდაა დაკავშირებული სხვა დისციპლინებთან – მიკროეკონომიკასთან, ფინანსებთან, ეკონომიკურ ანალიზთან, მათემატიკურ სტატისტიკასთან და ა.შ.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. განმარტეთ ბუღალტრული აღრიცხვის საგანი.
2. როგორია მმართველობითი აღრიცხვის, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულების წარმოშობის წინაპირობები? რატომ არ იყოფოდა უახლოეს წარსულამდე ბუღალტრული აღრიცხვა ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვად?
3. სად და როდის წარმოიშვა ოფიციალურად ცალკე დისციპლინად „მმართველობითი აღრიცხვა“?
4. რა არის მმართველობითი აღრიცხვის საგანი და მეთოდი? რა არის მისი ამოცანები?
5. როგორია მმართველობითი აღრიცხვის კავშირი საწარმოო, ფინანსურ და საგადასახადო აღრიცხვასთან?
6. როგორი მოთხოვნები წაუყენება მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციას?
7. დაასახელეთ მმართველობითი და ფინანსური აღრიცხვის საერთო და განმასხვავებელი ნიშნები.
8. ჩამოთვალეთ მმართველობითი აღრიცხვის ჩატარებით დაკავებული ბუღალტერ-ანალიტიკოსის ფუნქციები.
9. განსაზღვრეთ სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვის ადგილი მმართველობითი აღრიცხვის სისტემაში.
10. აღრიცხვის რომელი სახეა უფრო მნიშვნელოვანი საწარმოსთვის – ფინანსური თუ მმართველობითი? თქვენი აზრით, ვის უნდა იყოს უფრო მაღალანაზღაურებადი – ფინანსური თუ მმართველობითი აღრიცხვის ხელმძღვანელს? დაასაბუთეთ თქვენი აზრი.

ტესტი

1. მმართველობითი აღრიცხვა წარმოადგენს ქვესისტემას:
 - ა) სტატისტიკური აღრიცხვის;
 - ბ) ფინანსური აღრიცხვის;
 - გ) ბუღალტრული აღრიცხვის.
2. მმართველობითი აღრიცხვის საფუძველს წარმოადგენს:
 - ა) ფინანსური აღრიცხვა;
 - ბ) საგადასახადო აღრიცხვა;
 - გ) საწარმოო აღრიცხვა;
 - დ) სტატისტიკური აღრიცხვა.

3. მმართველობითი აღრიცხვის მთავარ მიზანს წარმოადგენს ინფორმაციის წარდგენა:

- ა) გარე მომხმარებლისათვის;
- ბ) შიდა მომხმარებლისათვის;
- გ) ხელისუფლების აღმასრულებელი ორგანოსათვის.

4. აღრიცხვის წარმოების აუცილებლობის მოთხოვნა მეტად ვრცელდება:

- ა) ფინანსურ აღრიცხვაზე;
- ბ) მმართველობით აღრიცხვაზე;
- გ) ოპერატიულ საწარმოო აღრიცხვაზე.

5. საწარმოს ბუღალტერ-ანალიტიკოსის მოვალეობებში შედის:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი;
- ბ) მმართველობითი კონსულტაციების გაწევა პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის დაგეგმვის, კონტროლისა და რეგულირების საკითხებთან დაკავშირებით;
- გ) საგადასახადო კონსულტაციების გაწევა.

თავი 2. ხარჯები: მათი სახეები, კლასიფიკაცია და აღრიცხვა

2.1 ხარჯების არსი და კლასიფიკაცია

ფასს-ით ხარჯების ცნება მოიცავს ხარჯებს, რომელიც წარმოიშობა საწარმოს ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში. ასეთი ხარჯებია: რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება, ხელფასი, ცვეთა და ამორტიზაცია, აგრეთვე დანაკარგები (სტიქიური უბედურებით გამოწვეული ზიანი, ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან მიღებული ზარალი და ა.შ.). „ანგარიშგება მოგება-ზარალის შესახებ“, რომელიც დგება ბუღალტრული ანგარიშგების გარე მომხმარებლისათვის ასახავს ინფორმაციას კომპანიის შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ.

ამრიგად, ხარჯები არის ეკონომიკური სარგებლის შემცირება, რაც გამოიხატება აქტივების (ფულადი საშუალებების, სხვა ქონების) გასვლით ან ვალდებულებების წარმოშობით, რასაც მიჰყავართ ამ ორგანიზაციის საკუთარი კაპიტალის შემცირებასთან, მესაკუთრეთა წილის შემცირების გარეშე.

მმართველობითი აღრიცხვის საგანს სხვა საკითხებთან ერთად წარმოადგენს კომპანიის მიმდინარე ხარჯები. ფინანსური აღრიცხვის ენაზე, ეს არის ხარჯები საოპერაციო საქმიანობის სახეების მიხედვით.

არსებითად წამოყალიბებულია კომპანიის ხარჯებიდან ერთეული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებაზე გადასვლის მექანიზმი. ფაქტია, რომ კომპანიის საოპერაციო საქმიანობის ფინანსური შედეგების ფორმირებისათვის განისაზღვრება წარმოებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულება, რომელიც ფორმირდება საქმიანობის სახეების მიხედვით ხარჯების ბაზაზე:

- ხარჯები, რომლებიც აღიარებულია საანგარიშგებო წელს ან წინა საანგარიშგებო პერიოდებში;

- ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებში შემოსავლების მიღებასთან.

ამრიგად, ტერმინები „შემოსავლები“ და „ხარჯები“ წინააღმდეგობაში არ მოდის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან, რომლის შესაბამისად ხარჯები მოიცავს საწარმოს ძირითადი სამეურნეო საქმიანობის შესაბამის დანახარჯებს. ხარჯების აღიარება მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში ხდება მაშინ, თუ დანახარჯების გაწევისა და შემოსავლების ცალკეული მუხლების მიღების პროცესებს შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი. ეს არის ამონაკებისა და დანახარჯების შესაბამისობის პრინციპი, იგი გულისხმობს ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციით, ან მოვლენით გამოწვეული ხარჯებისა და ამონაკების ერთდროულ აღიარებას. ამრიგად, ბუღალტრულ ანგარიშგებაში ყველა შემოსავალი უნდა მოდიოდეს შესაბამისობაში მისი მიღებისთვის გაწეულ ხარჯებთან.

ტერმინი „დანახარჯები“ განხილულ ტერმინთაგან ყველაზე ზოგადია. დანახარჯები ეს არის რაიმე განსაზღვრული მიზნით გამოყენებული რესურსების თანხობრივი ცვლილება. ხარჯები შეიძლება განვმარტოთ, როგორც დანახარჯები, რომლებიც კომპანიამ გასწია განსაზღვრული მატერიალური ფასეულობის ან მომსახურების შეძენის დროს.

ხარჯების აღრიცხვის სწორი ორგანიზებისათვის დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მათ მეცნიერულად დასაბუთებულ კლასიფიკაციას. საწარმოში ხარჯებს აჯგუფებენ მათი წარმოშობის ადგილის, დანახარჯთა ერთეულის და დანახარჯთა სახეების მიხედვით.

წარმოშობის ადგილის მიხედვით ხარჯებს აჯგუფებენ საწარმოს სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიხედვით. ხარჯების ასეთი დაჯგუფება აუცილებელია პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვის ორგანიზაციითვის და პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულების განსაზღვრისათვის.

დანახარჯთა ერთეული ეწოდება საწარმოს პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოს) სახეებს, რომლებიც განკუთვნილია სარეალიზაციოდ. ეს მიდგომა აუცილებელია პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების დასადგენად.

სახეების მიხედვით ხარჯები ჯგუფდება ეკონომიკურად ერთგვაროვანი ელემენტებისა და საკალკულაციო მუხლების მიხედვით.

მმართველობით აღრიცხვაში ხარჯების კლასიფიკაცია სხვადასხვა ნიშნით ხდება და დამოკიდებულია იმაზე, თუ

როგორი მმართველობითი ამოცანის გადაჭრაა აუცილებელი. მმართველობითი აღრიცხვის ძირითად ამოცანებს მიეკუთვნება:

- წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებისა და მიღებული მოგების მოცულობის განსაზღვრა;

- მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება და დაგეგმვა;

- პასუხისმგებლობის ცენტრების სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლი და რეგულირება.

წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების და მიღებული მოგების მოცულობის განსაზღვრის მიზნით ხარჯები კლასიფიცირდება:

- შემავალი და ამოწურული ხარჯები;
- პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები;
- ძირითადი და ზედნადები ხარჯები;
- პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი (საწარმოო) და (არასაწარმოო) პერიოდის ხარჯები;
- ერთელემენტიანი და კომპლექსური ხარჯები;
- მიმდინარე და ერთჯერადი ხარჯები.

გადაწყვეტილებების მიღებისა და დაგეგმვის მიზნებისათვის განასხვავებენ:

- მუდმივ, ცვლად, პირობით მუდმივ (პირობით ცვლად) ხარჯებს;

- ხარჯები, რომლებიც მხედველობაში მიიღებიან და არ მიიღებიან გადაწყვეტილების მიღებისას (რელევანტური და ირელევანტური ხარჯები);

- დაუბრუნებად ხარჯებს;
- ალტერნატიულ ხარჯებს;
- ზღვრულ და ზრდად ხარჯებს;
- გეგმურ და დაუგეგმავ ხარჯებს.

მმართველობითი აღრიცხვაში კონტროლისა და რეგულირების ფუნქციის განსახორციელებლად განასხვავებენ რეგულირებად და არარეგულირებად ხარჯებს. განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ხარჯების კორექტირებას ფაქტიურად მიღწეული წარმოების მოცულობის დონის გათვალისწინებით ანუ დანახარჯების მრუდის შედგენას.

ცხრილი 2.1.

ხარჯების კლასიფიკაცია მმართველობითი აღრიცხვის მიზნებიდან გამომდინარე:

მიზანი	ხარჯების კლასიფიკაცია
წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშება, მარაგების ღირებულებისა და მიღებული მოგების შეფასება	შემავალი და ამოწურული; პირდაპირი და ირიბი; ძირითადი და ზედნაღები; საწარმოო (თვითღირებულებაში შემავალი); პერიოდის (მიმდინარე პერიოდის) ხარჯები; ერთელექციონიანი და კომპლექსური; მიმდინარე და ერთჯერადი
გადაწყვეტილებების მიღება და დაგეგმვა	მუდმივი (პირობითად მუდმივი) და ცვლადი; რელევანტური და ირელევანტური ალტერნატიული ხარჯები; ზღვრული და ზრდადი ხარჯები; გეგმური და დაუგეგმავი ხარჯები.
კონტროლი და რეგულირება	რეგულირებადი და არარეგულირებადი

2.1.1. ხარჯების კლასიფიკაცია წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრის, მარაგებისა და მიღებული მოგების შეფასების მიზნით

თვითღირებულების განსაზღვრის, მარაგების და მოგების შეფასების მიზნით ხარჯები კლასიფიცირდება შემდეგნაირად:

შემავალი და ამოწურული ხარჯები. შემავალი ხარჯები წარმოადგენს ისეთ რესურსებს, რომლებიც შეძენილია, იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და მომავალში მათი გამოყენებით მოსალოდნელია სარგებლის შემოსვლა. ბალანსში ისინი აისახება აქტივების სახით.

რესურსები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დახარჯულია მოგების მიღების მიზნით და დაკარგული აქვთ მომავალში მოგების წარმოქმნის უნარი, წარმოადგენენ **ამოწურულ ხარჯებს**. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასეთი ხარჯები აისახება საოპერაციო ხარჯების ანგარიშის შესაბამისი სუბანგარიშების დებეტში.

დანიხარჯების სწორ კლასიფიკაციას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს მოგება-ზარალის შეფასებისთვის.

მაგალითი. თუ საქონელი არაა რეალიზებული და ინახება საწყობში, მაშინ ის ბალანში რეგისტრირდება, როგორც შემავალი დანახარჯი. თუ იგივე საქონელი გაყიდულია, მაშინ მასზე გაწეული ხარჯები მიეკუთვნება ამოწურულ ხარჯებს. ბუღალტრულ ბალანსში შემავალი ხარჯები საწარმოო მარაგებში წარმოდგენილია სამი მუხლით და თითოეული მათგანი წარმოადგენს წარმოების პროცესის საფეხურს: ნედლეული საწყობში, მარაგები დაუმთავრებელ წარმოებაში (საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები) და მზა პროდუქციის მარაგი.

ამრიგად, შემავალი ხარჯები არის სინონიმი ტერმინისა “დანახარჯები”, ხოლო ამოწურული შეესაბამება ტერმინს “ხარჯები”. ხარჯები წარმოადგენს გასაღლის ნაწილს, რომელიც საწარმომ გასწია მოგების მიღების მიზნით.

პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები. პირდაპირ ხარჯებს მიეკუთვნება პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები და პირდაპირი შრომის ანაზღაურების ხარჯები. ისინი აღირიცხება „ძირითადი წარმოების“ ანგარიშის დებეტში. მათი მიკუთვნება კონკრეტულ ნაწარმზე შესაძლებელია.

არაპირდაპირი ხარჯების მიკუთვნება კონკრეტულ ნაწარმზე შეუძლებელია. ისინი გადანაწილდება სხვადასხვა პროდუქციაზე საწარმოს მიერ შემუშავებული მეთოდის შესაბამისად (საწარმოო მუშების ძირითად შრომის ანაზღაურების, ნაჩუქმეარი დაზღვა-საათის რაოდენობის, გამოქმუშავებული კაც-საათების და ა. შ. პროპორციულად).

არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების მეთოდიკა უნდა იყოს აღწერილი საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

განვიხილოთ დეტალურად პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების სტრუქტურა.

პირდაპირი მატერიალური ხარჯი. წარმოებული მზა პროდუქცია მოიცავს ნედლეულისა და მასალის დანახარჯებს. ძირითადი მასალა არის ის მასალა, რომელიც იქცევა მზა პროდუქციის ნაწილად, მისი ღირებულება შესაძლებელია პირდაპირ, ყოველგვარი განაწილების გარეშე მიეკუთვნოს კონკრეტულ ნაწარმს.

ეკონომიკურად არაეფექტურია თითოეული ნაკეთობის მიხედვით რიგი ნედლეულისა და მასალის ხარჯის აღრიცხვა. მაგალითად, ავეჯში ჭანჭიკები, თვითმფრინავში სამაგრები და სხვა. ასეთი ნედლეული ითვლება დამხმარედ, ხოლო მასზე გაწეული ხარჯი - არაპირდაპირ საწარმოო ხარჯად, რომელიც

სპეციალური მეთოდით ნაწილდება პროდუქციის ცალკეულ სახეობებზე.

პირდაპირი ხარჯები შრომის ანაზღაურებაზე მოიცავს სამუშაო ძალის ანაზღაურების ხარჯებს, რომლის მიკუთვნებაც პირდაპირ შესაძლებელია მზა პროდუქციის ცალკეულ სახეობებზე. დანახარჯებს შრომის ანაზღაურებაზე, რომლის მიკუთვნებაც პირდაპირ შეუძლებელია მზა პროდუქციის განსაზღვრულ სახეობაზე, უწოდებენ შრომის ანაზღაურების არაპირდაპირ ხარჯებს. ეს ხარჯები მოიცავს მექანიკოსების, ინჟინრების, კონტროლიორების და სხვა პერსონალის შრომის ანაზღაურებას, არაპირდაპირი მასალის ხარჯების მსგავსად, შრომის ანაზღაურებაზე არაპირდაპირი ხარჯებიც მიეკუთვნება არაპირდაპირ საერთო საწარმოო ხარჯებს.

პირდაპირი დანახარჯების მოცულობა პრაქტიკულად დამოკიდებული არაა წარმოების მოცულობაზე და მისი შემცირება შესაძლებელია წარმოების ეფექტურობის გაზრდით, შრომის მწარმოებლურობით, ახალი ტექნოლოგიების დანერგვით.

გარდა ზემოთაღნიშნულისა, წარმოების პროცესში წარმოიშობა სხვა დანახარჯები, რომლის მიკუთვნება მასალების ან შრომითი დანახარჯების კატეგორიისათვის არ შეიძლება. სხვა არაპირდაპირი ხარჯები არის წარმოებასთან დაკავშირებული ხარჯები, რომელიც არ შეიძლება ან ეკონომიკურად მიზანშეწონილი არაა უშუალოდ მიუკუთვნოთ რომელიმე კონკრეტული სახეობის ნაკეთობას. არაპირდაპირი ხარჯები იყოფა ორ ჯგუფად:

- საწარმოო (საერთო საწარმოო) ხარჯები – არის ხარჯები წარმოების ორგანიზაციაზე, მომსახურებასა და მართვაზე. ბუღალტრულად აღნიშნული ხარჯები აღირიცხება 7100, 7200 და 7300 ანგარიშების დებეტში;

- საერთო და ადმინისტრაციული (არასაწარმოო) ხარჯები – არის საწარმოს სამართავად გაწეული ხარჯები, რომელიც პირდაპირ დაკავშირებული არ არის წარმოების პროცესთან და აღირიცხება ანგარიშზე 7400 “საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები”.

საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების თავისებურებას წარმოადგენს ის, რომ წარმოების გარკვეულ დიაპაზონში არის უცვლელი. მათი ცვლილება ხდება მმართველობითი

გადაწყვეტილებებით, ხოლო დაფარვის ხარისხი — რეალიზაციის მოცულობის ცვლილებით.

წარმოების დიაპაზონის ქვეშ მმართველობით აღრიცხვაში იგულისხმება წარმოების (რეალიზაციის) მოცულობის განსაზღვრული ინტერვალი, რომელშიც ხარჯებს გაანალიზებთ განსაზღვრული ქცევა, აქვთ კონკრეტული მკვეთრად განსაზღვრული ტენდენცია.

საწარმოები, რომლებიც უშვებენ ერთგვაროვან პროდუქციას (მაგალითად, ენერგეტიკული, ნავთობგადამამუშავებელი წარმოება და სხვა) ყველა ხარჯი იქნება პირდაპირი. გადაამუშავებელ საწარმოებში ან მანქანათმშენებლობაში, მისუბუქი და კვების მრეწველობაში ზედნადები დანახარჯები არსებითია. ამრიგად, ხარჯების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად დამოკიდებულია საწარმოს ტექნოლოგიურ თავისებურებაზე.

ძირითადი და ზედნადები ხარჯები. დანიშნულების მიხედვით დანახარჯები იყოფა ძირითად ხარჯად და საწარმოს ზედნადებ ხარჯად.

ძირითად ხარჯებს მიეკუთვნება ყველა ხარჯი (ძირითადი ნედლეული, შეძენილი ნახევარფაბრიკატები; ძირითადი საწარმოო აქტივების ამორტიზაცია; ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება და სხვა), რომლებზეც მოთხოვნა დაკავშირებულია პროდუქციის გამოშვებასთან (მომსახურების გაწევისთან). ნებისმიერ საწარმოში ისინი წარმოადგენენ ხარჯების მნიშვნელოვან ნაწილს.

ზედნადები ხარჯები დაკავშირებულია მმართველობითი ფუნქციების შესრულებასთან, რომელიც თავისი ხასიათით, დანიშნულებით და როლით განსხვავდება საწარმოო ფუნქციისაგან. საკალკულაციო ობიექტებზე მიკუთვნების მიხედვით ზედნადები ხარჯები არის ირიბი.

საწარმოო და პერიოდის ხარჯები. პუბლიკატური აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ბასს 2) საწარმოო მარაგების თვითღირებულებით შეფასებისას გაითვალისწინება მხოლოდ საწარმოო ხარჯები. შესაბამისად მმართველობით აღრიცხვაში ხარჯები კლასიფიცირდება:

- პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი (საწარმოო) ხარჯები;

- სააღრიცხვო პერიოდის ხარჯები

ხარჯები, რომელიც შედის პროდუქციის თვითღირებულებაში (საწარმოო ხარჯები) არის მატერიალური

ხარჯები, ამიტომ შესაძლებელია მათი ინვენტარიზაცია. ეს ხარჯები მოიცავს სამ ელემენტს:

- პირდაპირი მატერიალური ხარჯები;
- პირდაპირი ხარჯები შრომის ანაზღაურებაზე;
- საერთო საწარმოო ხარჯები.

საწარმოო ხარჯები განიეთებულია მარაგებში, დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთებსა და საწყობში არსებული მზა პროდუქციის ნაშთებში. მმართველობით აღრიცხვაში აღნიშნული ხარჯები ნაწილდება ჩიმდინარე ხარჯებსა და მარაგების თვითღირებულებას შორის. მარაგების ფორმირებაზე გაწეული ხარჯები ითვლება შემავალ ხარჯად და როგორც უკვე აღვნიშნეთ წარმოადგენს კომპანიის აქტივს, რომელიც მომავალ საანგარიშგებო პერიოდში მოიტანს მოგებას.

სააღრიცხვო პერიოდის ხარჯები (პერიოდული ხარჯები) არის ხარჯები, რომლებიც არ გაითვალისწინება მარაგების შეფასებისას. აღნიშნულ ხარჯებს მმართველობით აღრიცხვაში უწოდებენ პერიოდის დანახარჯებს, რადგან მათი მოცულობა არ არის დაკავშირებული წარმოების მოცულობასთან, არამედ დამოკიდებულია სააღრიცხვო პერიოდის ხანგრძლივობაზე. აღნიშნული დანახარჯები არ შედის მზა პროდუქციის, დაუმთავრებელი წარმოების თვითღირებულების გაანგარიშებაში და შესაბამისად, არც საწარმოო მარაგების შეფასებაში. პერიოდის დანახარჯები წარმოდგენილია არასაწარმოო დანახარჯების სახით, რომელიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული საწარმოო პროცესთან. ეს ხარჯები შედგება კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯებისაგან. კომერციული ხარჯები მოიცავს პროდუქციის რეალიზაციასა და მიწოდებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, ხოლო ადმინისტრაციული ხარჯები მოიცავს კომპანიის მართვასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. პერიოდის ხარჯი მიეკუთვნება თვეს, კვარტალს, წელს, რომლის განმავლობაშიც ის იყო გაწეული და პირდაპირ აისახება შესაბამისი პერიოდის მოგება ზარალის ანგარიშგებაში.

ერთელემენტური და კომპლექსური ხარჯები. ერთელემენტური ხარჯებს მიეკუთვნება ხარჯები, რომელთა დაყოფა შემადგენელ ნაწილებად შეუძლებელია. ამ პრინციპით არის აგებული დანახარჯების კლასიფიკაცია ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით.

კომპლექსური ხარჯები შედგება რამდენიმე ეკონომიკურად განსხვავებული ელემენტისაგან. მაგალითად, საერთო

საწარმოო ხარჯები მოიცავს პრაქტიკულად დანახარჯის ყველა ელემენტს.

ხარჯების ასეთი კლასიფიკაციის აუცილებლობას საფუძვლად უდევს ეკონომიკური მიზანშეწონილობის დასაბუთება და მენეჯმენტის მოთხოვნები.

2.12. ხარჯების კლასიფიკაცია გადაწყვეტილებების მიღებისა და დაგეგმვისათვის

მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთ ამოცანას წარმოადგენს ინფორმაციის მომზადება შიდა მომხმარებლებისთვის, რომლებიც იღებენ მმართველობით გადაწყვეტილებას და ახდენენ ინფორმაციის დროულ მიწოდებას ზედა დონის მენეჯმენტისათვის.

რამდენადაც მმართველობითი გადაწყვეტილებები, ორიენტირებულია მომავალზე, მენეჯმენტს სჭირდება დეტალური ინფორმაცია მოსალოდნელ ხარჯებსა და შემოსავლებზე. მმართველობით აღრიცხვაში გადაწყვეტილებების მიღებასთან დაკავშირებულ გაანგარიშებებში გამოყოფენ ხარჯების შემდეგ სახეებს:

- ცვლადი, მუდმივი, პირობით მუდმივი – პროდუქციის წარმოების (რეალიზაციის) მოცულობის (ცვლილებაზე დამოკიდებულების მიხედვით);

- მოსალოდნელი ხარჯები, რომლებიც გათვალისწინებული იყო ან არ იყო გაანგარიშებაში გადაწყვეტილებათა მიღებისას;

- დაუბრუნებადი ხარჯები (გასული პერიოდის ხარჯები);

- დროებითი ხარჯები (ან საწარმოს მიერ ხელიდან გაშვებული მოგება);

- საწარმოს გეგმური და დაუგეგმავი ხარჯები.

ცვლადი, მუდმივი და პირობით მუდმივი ხარჯები. ცვლადი ხარჯები იცვლება (იზრდება ან მცირდება) პროდუქციის წარმოების (მომსახურების გაწევის, რეალიზაციის) მოცულობის ცვლილების პროპორციულად, ანუ დამოკიდებულია საწარმოს საქმიან აქტივობაზე. ცვლადი შეიძლება იყოს როგორც საწარმოო, ასევე არასაწარმოო ხარჯები. ცვლად საწარმოო ხარჯებს მიეკუთვნება პირდაპირი მატერიალური ხარჯები, პირდაპირი შრომითი ხარჯები, დამხმარე მასალის ხარჯი და შეძენილი ნახევარფაბრიკატები.

აბსოლუტურ მოცულობაში ცვლად ხარჯებს ახასიათებთ წრფივი დამოკიდებულება საწარმოს საქმიანი აქტივობის

მიმართ, ხოლო ცვლადი ხარჯები ერთეულ პროდუქციაზე არის მუდმივი.

ცვლადი ხარჯების დინამიკა ნაჩვენებია ნახ. 2.3, სადაც ცვლადი ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე პირობითად რჩება 20 ლარის დონეზე.

არასაწარმოო ცვლად ხარჯებს შეიძლება მივაკუთვნოთ მზა პროდუქციის შეფუთვის ხარჯები, სატრანსპორტო ხარჯები, რომელიც არ ანაზღაურდება მყიდველის მიერ, შუამავლის საკომისიო პროდუქციის გაყიდვისთვის, რომელიც პირდაპირაა დაკავშირებული რეალიზაციის მოცულობაზე.

საწარმოო ხარჯები, რომლებიც საინგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში თითქმის უცვლელი რჩება, არ არის დამოკიდებული საწარმოს საქმიან აქტივობაზე მუდმივ საწარმოო ხარჯებს წარმოადგენს. წარმოების (მომსახურების) მოცულობის ცვლილების შემთხვევაშიც ისინი არ იცვლებიან ანუ აბსოლუტურ მოცულობაში მუდმივი ხარჯები უცვლელია. მუდმივ საწარმოო ხარჯების მიეკუთვნება საწარმოო ფართის იჯარის ხარჯები, საწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია.

ცვლადი ხარჯების ქცევის დახასიათებისათვის მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება სპეციალური მაჩვენებელი – ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი (K რეაგ.). ის ახასიათებს ურთიერთკავშირს ხარჯების ცვლილების ტემპსა და კომპანიის საწარმოო აქტივობის ზრდას შორის და ინგარიშება ფორმულით:

$$K = Y \cdot X$$

სადაც, Y არის ხარჯების ცვლილების ტემპი, %;

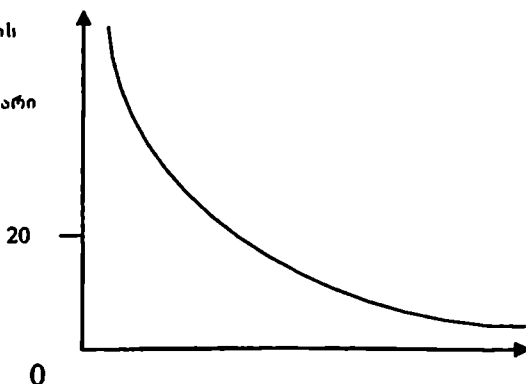
X – საწარმოს საქმიანი აქტივობის ზრდის ტემპი, %.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ხარჯები ითვლება მუდმივად, თუ ისინი არ რეაგირებენ წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე. მაგალითად, იჯარის გადასახადი მანქანის გამოყენებაზე არ შეიცვლება წარმოების მოცულობის 30%-ით ზრდისას. ამ შემთხვევაში

$$K=0$$

ამრიგად, ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტის ნულოვანი მნიშვნელობა ადასტურებს, რომ საქმე გვაქვს მუდმივ დანახარჯებთან.

პროდუქციის
ერთეულზე
მუდმივი
ხარჯები, ლარი



ნახ. 2.1. მთლიანი (ა) და ერთეულზე (ბ) ცვლადი ხარჯების დინამიკა

ცვლადი ხარჯების სახესხვაობას წარმოადგენს პროპორციული ხარჯები. ისინი იცვლებიან იმავე ტემპით, როგორც კომპანიის საქმიანი აქტიუობა. მაგალითად, წარმოების მოცულობის 30%-ით ზრდისას, პროპორციული ხარჯები გაიზრდება იმავე პროპორციით. მაშინ,

$$\text{ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი} = \frac{30}{30} = 1$$

ამრიგად, ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი = 1, რაც ნიშნავს, რომ ხარჯები არის პროპორციული.

ცვლადი ხარჯების სხვა სახეობას წარმოადგენს დეგრესიული ხარჯები. მათი ზრდის ტემპი ჩამორჩება კომპანიის საქმიანი აქტიუობის ზრდის ტემპებს. დავუშვათ, რომ წარმოების 30%-ით ზრდის შემთხვევაში ხარჯები გაიზარდა მხოლოდ 15%-ით. მაშინ

$$\text{ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი} = \frac{15}{30} \cong 0.5.$$

სადაც, - 15% არის ხარჯების ცვლილების ტემპი;
30% - საწარმოს საქმიანი აქტიუობის ზრდის ტემპი.

ამრიგად, როცა $0 < \text{ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი} < 1$, ადასტურებს იმას, რომ ხარჯები ატარებენ დეგრესიულ ხასიათს.

ხარჯებს, რომლებიც იზრდება უფრო სწრაფად, ვიდრე საწარმოს საქმიანი აქტივობა, ეწოდება პროგრესული ხარჯები. მაგალითად თუ წარმოების მოცულობის 30%-იან ზრდას თან ახლავს დანახარჯების 60%-იანი ზრდა, მაშინ:

$$\text{ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი} = \frac{60}{30} = 2.$$

შესაბამისად, როცა ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი > 1 , ხარჯები წარმოადგენს პროგრესულს.

მუდმივი ხარჯებია: შენობის იჯარაზე დანახარჯები, დაცვის ხარჯი, ამორტიზაციის ანარიცხები და ა.შ. პრაქტიკაში მენეჯმენტი წინასწარ ღებულობს გადაწყვეტილებას როგორი უნდა იყოს მუდმივი ხარჯები და რა ღონის საქმიანი აქტივობის მიღწევაა საჭირო.

ერთეულ პროდუქტიაზე მუდმივი ხარჯები მცირდება სიუფეხურებრივად. მუდმივი ხარჯები წარმოადგენს კონსტანტას და არ არის დამოკიდებული საქმიანი აქტივობის მოცულობაზე, მაგრამ შეიძლება ცვლილება განიცადოს სხვა ფაქტორების ზემოქმედებით. მაგალითად, თუ ფასები იზრდება, მუდმივი ხარჯებიც იზრდება.

პრაქტიკაში იშვიათობას წარმოადგენს ისეთი დანახარჯები, რომლებიც თავისი არსით საკუთრივ მუდმივი ან ცვალებადია. ეკონომიკური მოვლენები და მასთან დაკავშირებული ხარჯები შინაარსის მიხედვით არსებითად რთულია, ამიტომ ხშირ შემთხვევაში დანახარჯები გვევლინება პირობით ცვლად ან პირობით მუდმივ ხარჯებად. ამ შემთხვევაში კომპანიის საქმიანი აქტივობის ცვლილებას თან ახლავს დანახარჯების ცვლილება, მაგრამ ცვლადი ხარჯებისაგან განსხვავებით დამოკიდებულება პირდაპირი არაა. პირობითად ცვლადი (პირობითად მუდმივი) ხარჯები შეიცავს როგორც ცვლად, ასევე მუდმივ კომპონენტებს.

შესაბამისად, ნებისმიერი დანახარჯი საერთო ჯამში შეიძლება გამოისახოს ფორმულით:

$$Y = a + bX,$$

სადაც Y – არის დანახარჯები, ლარებში;

a – მუდმივი ნაწილი, რომელიც დამოკიდებული არაა წარმოების მოცულობაზე, ლარებში;

b – პროდუქციის ერთეულზე გაანგარიშებული (ცვლადი ხარჯები (ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი), ლარებში;

X – ჩაზენებული, რომელიც ახასითებს ორგანიზაციის საქმიან აქტიუობას (პროდუქციის წარმოების მოცულობა, გაწეული მომსახურება, საქონელბრუნვა და ა.შ.) ნატურალურ საზომ ერთეულში.

თუ მოცემულ ფორმულაში ხარჯების მუდმივი ნაწილი არ გვაქვს, ანუ $a = 0$, მაშინ ეს არის (ცვლადი ხარჯები. თუ ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი (b) მიიღებს ნულოვან მნიშვნელობას, მაშინ ხარჯები ატარებენ მუდმივ ხასიათს.

მმართველობითი მიზნებისათვის, როგორცაა საწარმოს საქმიანობის ეფექტურობის შეფასება, მისი წაუგებლობის ანალიზი, მოქნილი ფინანსური დაგეგმვა, მოკლევადიანი მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება და სხვა, აუცილებელია აღვწეროთ ხარჯების ქცევა ზემოთ მოყვანილი ფორმულით, ანუ მოვახდინოთ მათი დაყოფა მუდმივ და ცვლად ნაწილებად.

მმართველობითი აღრიცხვის თეორიასა და პრაქტიკაში არსებობს მთელი რიგი მეთოდები, რომელიც საშუალებას იძლევა გადაიჭრას აღნიშნული ამოცანა. კერძოდ, კორელაციის მეთოდი, მინი-მაქსის მეთოდი და სხვა.

მაგალითი. პასუხისმგებლობის A ცენტრში პროდუქციის წარმოების მოცულობისა და მოწყობილობის შენახვისა და ექსპლუატაციის ხარჯების შესახებ (მშეხ) წლის განმავლობაში გვაქვს შემდეგი მონაცემები (ცხრილი 2.1)

ცხრილი 2.1.

პერიოდი	გამოშვებული პროდუქცია, (ვალე (Q)	მოწყობილობის შენახვისა და ექსპლუატაციის ხარჯები (ათას ლარებში) (N)
იანვარი	2000	200
თებერვალი	2400	220
მარტი	2200	210
აპრილი	2600	250
მაისი	2300	220
ივნისი	2700	260

ივლისი	1800	170
აგვისტო	2800	270
სექტემბერი	2600	240
ოქტომბერი	3000	280
ნოემბერი	2900	270
დეკემბერი	2800	260

მოყვანილი მაგალითიდან ჩანს, რომ პროდუქციის გამოშვების ყველაზე მაღალი მოცულობა მიღწეულ იქნა ოქტომბერში (3000 ცალი) და მას შეესაბამება ხარჯი 280 ათასი ლარის ოდენობით. ივლისში, პირიქით, გამოშვებულია ნაკლებობათა მინიმალური რაოდენობა (1800 ცალი), რაზეც დახარჯულ იქნა 170 ათასი ლარი. გადახრა წარმოების მოცულობასა და ხარჯებში მაქსიმალურ და მინიმალურ წერტილებში შეადგენს:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} = 3000 - 1800 = 1200 \text{ ცალი}$$

$$\Delta N = N_{\max} - N_{\min} = 280000 - 170000 = 110000 \text{ ლარი.}$$

მაშინ, პროდუქციის ერთეულზე ცვლადი ხარჯების განაკვეთი (ცხვ) ანუ ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი განისაზღვრება ფორმულით:

$$\text{ცხვ} = \frac{\Delta N}{\Delta q},$$

რაც შეადგენს $110000 / 1200 = 91.667$ ლარს.

მთლიანი ცვლადი ხარჯების სიდიდე მაქსიმალურ და მინიმალურ წერტილებში გამოითვლება გაანგარიშებული განაკვეთის გამრავლებით წარმოების მოცულობის შესაბამის დონეზე:

$\text{ცხვ} \times q_{\max} = 91.667 \times 3000 = 275000$ ლარი – მთლიანი ცვლადი ხარჯები მაქსიმალურ წერტილში (ოქტომბერი).

$\text{ცხვ} \times q_{\min} = 91.667 \times 1800 = 165000$ ლარს. – მთლიანი ცვლადი ხარჯები მინიმალურ წერტილში (ივლისში).

საწყისი მონაცემებიდან (იხ. ცხრილი 2.1) ცნობილია, რომ ოქტომბერში დანახარჯების საერთო თანხამ შეადგინა 280000 ლარი, შესაბამისად, მუდმივი ხარჯების წილად მაქსიმალურ წერტილში მოდიოდა $280000 - 275000 = 5000$ ლარი.

მუდმივი ხარჯების მოცულობა იელისში (მინიმალური წერტილი) შეადგენს

$$170000 - 165000 = 5000 \text{ ლარს.}$$

აქედან, ხარჯების ქცევა დანადგარების შენახვასა და ექსპლუატაციაზე შეიძლება აღწერილ იქნას შემდეგი ფორმულით:

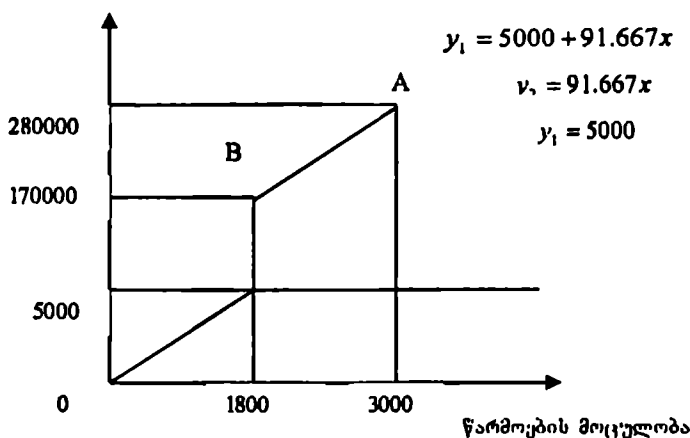
$$Y = 5000 + 91.667 X,$$

სადაც, Y არის დანადგარების შენახვისა და ექსპლუატაციის მოლიანი ხარჯი, ლარებში.

X - წარმოების მოცულობა ნატურალურ გამოსახულებაში.

ხარჯების ქცევა გრაფიკულად შეიძლება გამოისახოს შემდეგნაირად:

დანახარჯები (ლარებში)



როგორც მოცემული გაანგარიშებებიდან ჩანს, მინი-მაქსის მეთოდი საკმაოდ ეფექტურია. მისი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ პროგნოზირება გაუკეთოს დანახარჯების ქცევას ფირმის საქმიანი აქტიუობის ცვლილების შემთხვევაში. როგორც ნებისმიერი პროგნოზის დროს, აქაც არსებობს შეცდომის გარკვეული ალბათობა. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ ორი უკიდურესი მაჩვენებლის მნიშვნელობას ყოველთვის არა აქვს

რეპრეზენტატიული ხასიათი. ამიტომ გაანგარიშებულიდან უნდა გამოვრიცხოთ შემთხვევითი, არადამახასიათებელი მონაცემები.

განხილულ მაგალითში გაანალიზებული იყო პასუხისმგებლობის ცენტრის ხარჯის ერთი მუხლის ქცევა. განვიხილოთ მაგალითი, სადაც პასუხისმგებლობის ცენტრი მოიცავს დანახარჯების კომპლექსს.

მაგალითი. გამომცემლობა ბეჭდვითი პროდუქციის სხვადასხვა სახეობის პარარელურად გამოცემს სარეკლამო ბუკლეტებს. ცხრილ 2.2-ში მოცემულია ინფორმაცია 2012 წლის 9 თვის ხარჯების შესახებ.

ცნობილია, რომ ინფლაციის ინდექსი წლის პირველ ნახევარში შეადგენდა 3%-ს, ივლისიდან სექტემბრამდე -2%-ს. ეს გავლენას ახდენდა გამომცემლობის მიერ შეძენილ ძირითადი მასალის ღირებულებაზე, შესაბამისად, პოლიგრაფიული სამუშაოს თვითღირებულებაზე. გარდა ამისა, 2011 წლის აპრილსა და ივლისში მოთელი პერსონალის ხელფასის ინდექსაცია განხორციელდა 10%-ით.

(ცხრილი 2.2.

სარეკლამო ბუკლეტების გამოშვებასთან დაკავშირებული ხარჯები

მანქანებლები	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
ტირავაჟი ძირითადი მასალის და პოლიგრაფიული მომსახურების ღირებულება, ლარი	2800	3000	2250	2200	2000	2100	2050	2000	1800
ძირითადი მუშაკების ხელფასი, ლარი	7000	7300	7350	7400	7450	7800	78000	7600	7550
ძირითადი მუშაკების ხელფასი, ლარი	1800	2000	2000	2100	2100	2100	2350	2350	2350
სხვა ხარჯები პერსონალის, ლარი	300	300	320	320	325	320	310	310	310

გამომცემლობის დანახარჯების და საქმიანი აქტივობის დამოკიდებულების დადგენის მიზნით აუცილებელია:

- დაკორექტირდეს პირველადი მონაცემები და დაყვანილ იქნეს 1.10.2012 წლის მონაცემებამდე;

• მინი-მაქსის მეთოდის გამოყენებით აღწერილ იქნას ბუკლეტების გამოშვებასთან დაკავშირებული დანახარჯების ქცევა ფორმულით:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min}$$

$$AN = N_{\max} - N_{\min}$$

1. იმისათვის, რომ მონაცემები გახდეს შესადარი მთელი საანალიზო პერიოდის განმავლობაში, აუცილებელია მოხდეს ორი კორექტირება:

- გადაანგარიშებულიქნას ყველა ძირითადი მასალისა და პოლიგრაფიული მომსახურების ღირებულება,
- გადაანგარიშებულიქნას აგრეთვე დარიცხული ხელფასის თანხები.

სექტემბრის ფასებით მასალისა და პოლიგრაფიული მომსახურების ღირებულება შეადგენს:

$$\text{იელისში } 7800 \times 1.02 \times 1.02 = 8115 \text{ ლარს;}$$

$$\text{აგვისტოში } 7600 \times 1.02 = 7752 \text{ ლარს.}$$

იანვრიდან ივნისამდე ინფლაციის ტემპი შეადგენდა 3%-ს. შესაბამისად, ივნისისთვის მასალისა და მომსახურების ღირებულება, გადაანგარიშებული სექტემბრის ფასებში შეადგენს:

$$7800 \times 1.03 \times 1.02 \times 1.02 = 8359 \text{ ლარს.}$$

ანალოგიური გაანგარიშებებია შესრულებული სხვა თვეებში:

$$\text{მაისი - } 7450 \times 1.03^2 \times 1.02^2 = 8223 \text{ ლარს;}$$

$$\text{აპრილი - } 7400 \times 1.03^3 \times 1.02^2 = 8413 \text{ ლარს;}$$

$$\text{მარტი - } 7350 \times 1.03^4 \times 1.02^2 = 8607 \text{ ლარს;}$$

$$\text{თებერვალი - } 7300 \times 1.03^5 \times 1.02^2 = 8805 \text{ ლარს;}$$

$$\text{იანვარი - } 7000 \times 1.03^6 \times 1.02^2 = 8696 \text{ ლარს.}$$

შრომის ანაზღაურების ინდექსაცია განხორციელდა ორჯერ – აპრილში და იელისში. შესაბამისად იელისის, აგვისტოსა და სექტემბრის ხელფასი კორექტირებას არ საჭიროებს.

ივნისში დარიცხული შრომის ანაზღაურების სექტემბრის თვესთან შესაბამისობაში მოსაყვანად, აუცილებელია გაეზარდოს 10%-ით:

$$2100 \times 1.1 = 2310 \text{ ლარი.}$$

ასეთივე გაანგარიშება უნდა გაკეთდეს სხვა მომდევნო თვეებშიც:

$$\text{მაისი} - 2100 \times 1.1 = 2310 \text{ ლარი;}$$

$$\text{აპრილი} - 2100 \times 1.1 = 2310 \text{ ლარი.}$$

რამდენადაც შრომის ანაზღაურების პირველი ინდექსაცია შედგა აპრილში, იანვარ - მარტში დარიცხული ხელფასის სექტემბერთან შესაბამისობაში მოსაყვანად უნდა დაკორექტირდეს ორჯერ:

$$\text{მარტი} - 2000 \times 1.1 \times 1.1 = 2420 \text{ ლარი;}$$

$$\text{თებერვალი} - 2000 \times 1.1 \times 1.1 = 2420 \text{ ლარი;}$$

$$\text{იანვარი} 1800 \times 1.1 \times 1.1 = 2178 \text{ ლარი.}$$

გაანგარიშების შედეგები განზოგადებულია ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში.

ცხრილი 2.3

სარეკლამო ბუკლეტების გამოშვებასთან დაკავშირებული დანახარჯები (კორექტირებული)

მანქანები	იანვარი	ფებრუარი	მარტი	აპრილი	მაისი	ივნისი	ივლისი	აგვისტო	სექტემბერი
ტირაჟი	2800	3000	2250	2200	2000	2100	2050	2000	1800
ძირითადი მასალებისა და საგამომცემლო მომსახურების ღირებულება	8696	8805	8607	8413	8223	8359	8115	7752	7550
ძირითადი მუშების ხელფასი ლარებში	2178	2420	2420	2310	2310	2310	2350	2350	2350
სხვა ხარჯები ლარებში	300	300	320	320	325	320	310	310	310
სულ ხარჯები	11174	11525	11347	11043	10858	10989	10775	10412	10210

როგორც ცხრილიდან ჩანს, საქმიანი აქტიუობის ზრდას თან ახლავს ხარჯების საერთო მოცულობის ზრდა. ყველა პერიოდის მიწვევებლები ექვემდებარება ამ დამოკიდებულებას. ამიტომ მთელი ინფორმაცია შემდგომი გაანგარიშებებისთვის შეიძლება გამოყენებულიქნას საბაზისოდ.

2. გამომცემლობაში ყველაზე დიდი ტირაჟით ბუკლეტები გამოუშვა თებერვალში (3000 ეგზემპლარი), მას შესაბამება ხარჯები 11525 ლარის ოდენობით. ეს არის მაქსიმალური წერტილი. მინიმალური წერტილი არის სექტემბერში (1800 ეგზემპლარი), სექტემბრის მთლიანი ხარჯები შეადგენს 10210 ლარს.

წარმოების მოცულობისა და ხარჯების მიხედვით მაქსიმალურ და მინიმალურ წერტილებში გადახრები შეადგენს:

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} = 3000 - 1800 = 1200 \text{ ეგზემპლარი};$$

$$\Delta N = N_{\max} - N_{\min} = 11525 - 10210 = 1315 \text{ ლარი.}$$

ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი (ხრკ) შეადგენს:

$$\text{ხრკ} = \frac{\Delta N}{\Delta q} = \frac{1315}{1200} = 1.0958.$$

გავიანგარიშოთ მთლიანი ცვლადი ხარჯები მაქსიმალურ წერტილში:

$$3000 \times 1.0958 = 3287.4 \text{ ლარი.}$$

შესაბამისად, მთლიანი მუდმივი ხარჯები იქნება:

$$11525 - 3287.4 = 8237.6 \text{ ლარი.}$$

მთლიანი ცვლადი ხარჯები მინიმალურ წერტილში არის:

$$1800 \times 1.0958 = 1972.4 \text{ ლარი. მაშინ, მთლიანი მუდმივი}$$

ხარჯები არის:

$$10210 - 1972.4 = 8237.6 \text{ ლარი.}$$

მიღებული შედეგები საშუალებას გვაძლევს დავესკვნათ: ბუკლეტების გამოცემასთან დაკავშირებული გამომცემლობის მთლიანი ხარჯები დამოკიდებულია ტირაჟზე შემდეგი სახით:

$$Y = 8237.6 + 1.0958X,$$

სადაც Y – გამომცემლობის ხარჯია ლარებში,

X – ტირაჟი, ეგზემპლარებში.

2.1.3. მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებისას გასათვალისწინებელი და გაუთვალისწინებელი ხარჯები

მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების პროცესი მოითხოვს რამდენიმე ალტერნატიული ვარიანტის შედარებას და შერჩევას. შედარებისათვის აღებული მაჩვენებლები ორ ჯგუფად იყოფა. ერთი ნაწილი უცვლელი რჩება ყველა ალტერნატიულ ვარიანტში, მეორე ნაწილი კი იცვლება მიღებული გადაწყვეტილებების შესაბამისად. როდესაც განიხილება ალტერნატივები, რომლებიც ერთმანეთისაგან განსხვავდება რამდენიმე მაჩვენებლით, გადაწყვეტილების მიღების პროცესი რთულდება. ამიტომ მიზანშეწონილია არა ყველა მაჩვენებლის შედარება, არამედ იმ მაჩვენებლების, რომლებიც იცვლებიან ალტერნატიულ ვარიანტებში. მმართველობით აღრიცხვაში რელევანტური ეწოდება ხარჯებს, რომლებიც ალტერნატიული ვარიანტების მიხედვით განსხვავდებიან. ეს ხარჯები უნდა იქნეს გათვალისწინებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისას. პირველი ჯგუფის მაჩვენებლები შეფასებისას მხედველობაში არ მიიღება. მათ ირელევანტური ხარჯები ეწოდებათ. ხელმძღვანელების მიერ მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისას ასეთი ხარჯები არ გაითვალისწინება.

მაგალითი. საწარმომ, რომელიც ახდენს პროდუქციის რეალიზაციას, შეიძინა 500 ლარის ძირითადი მასალა. ტექნოლოგიური პროცესების ცვლილების გამო დადგინდა, რომ საკუთარი წარმოებისათვის ეს მასალები ნაკლებად გამოყენებადია, რადგან ასეთი მასალებით წარმოებული პროდუქცია იქნება არაკონკურენტული ბაზარზე. აღმოჩნდა პარტნიორი, რომელიც მზადაა იყიდოს ამ მასალებით წარმოებული პროდუქცია 800 ლარად. ამასთან დამატებითი ხარჯები პროდუქციის წარმოებაზე შეადგენს 600 ლარს. მიზანშეწონილია თუ არა საწარმომ მიიღოს მსგავსი შეკვეთა? მოცემულ სიტუაციაში ხდება ორი ალტერნატივის ურთიერთშედარება: მიიღოს შეკვეთა თუ არა.

ნედლეულის შეძენაზე გაწეული ხარჯები 500 ლარის ოდენობით ამოწურვადია, იგი არაა დამოკიდებული ფირმის მიერ მომავალში შერჩეულ ვარიანტზე. შესაბამისად არ ზემოქმედებს გადაწყვეტილების მიღებაზე. შედარება უნდა

ცხრილი 2.4

მაჩვენებლები	I ალტერნატივა – არ მიიღოს შეკვეთა	II ალტერნატივა – მიიღოს შეკვეთა
ამონაგები		800
დამატებითი ხარჯები		600
მოგება	-500	200

როგორც ჩანს, მეორე ალტერნატივის არჩევით საწარმო შეამცირებს არასაჭირო მასალის შესყიდვით გამოწვეულ დანახარჯებს 200 ლარით, ამცირებს რა მას 500 ლარიდან 300 ლარამდე.

დაუბრუნებადი ხარჯები. ეს ამოწურული ხარჯია, რომელსაც არც ერთი ალტერნატიული ვარიანტის კორექტირების უნარი არ შესწევს. სხვა სიტყვებით, ამ უკვე გაწეული ხარჯების შეცვლა არ შეუძლია არანაირ მმართველობითი გადაწყვეტილებას. განხილული მაგალითიდან ჩანს, რომ 500 ლარი – დაუბრუნებადი ხარჯია. დაუბრუნებადი ხარჯები არ გაითვალისწინება გადაწყვეტილებების მიღებისას.

ამასთან შეფასებისას გაანგარიშებაში გაუთვალისწინებელი ხარჯი შეიძლება არ იყოს დაუბრუნებადი.

წარმოსახვითი ხარჯები. ხარჯების ეს კატეგორია არსებობს მხოლოდ მმართველობით აღრიცხვაში. ფინანსური აღრიცხვის ბუღალტერს არ შეუძლია საკუთარ თავს უფლება მისცეს „წარმოსახვის“ რაიმე სახის ხარჯი, რამდენადაც ის მკაცრად ეყრდნობა ხარჯების დოკუმენტურად დასაბუთების პრინციპს.

მმართველობით აღრიცხვაში გადაწყვეტილების მისაღებად ზოგჯერ აუცილებელია გავიანგარიშოთ ხარჯები, რომლებიც შეიძლება რეალურად არც იქნას გაწეული მომავალში. ასეთ ხარჯებს ეწოდება წარმოსახვითი ხარჯები. თავისი არსით ეს არის საწარმოს ხელიდან გაშვებული მოგება

ანუ შესაძლებლობა, რომელიც დაკარგულია ან რომელიც ეწირება ალტერნატიულ მმართველობით გადაწყვეტილებებს.

მაგალითი. პურის საცხობი ღუმელი მუშაობს სრული სიმძლავრით სამ ცვლაში და კვირის განმავლობაში ეშვება 10 000 ლარის ღირებულების დაჭრილ პურს. ბითუხად მყიდველი კლიენტი საცხობს თავაზობს ახალ შეკვეთას "ყუნთუშის" გამოცხობაზე, რაც მოითხოვს დამატებით ცვლად ხარჯს 3000 ლარის ოდენობით. როგორი უნდა იყოს ხელშეკრულების მინიმალური ფასი?

შეკვეთის მიღებით საცხობი უარს იტყვის 10 000 ლარის შემოსავალზე, რომელსაც ის ღებულობდა დაჭრილი პურის გამოცხობით. ანუ არსობრივად გასწევს 10000 ლარის ხარჯს. ეს თანხა საწარმომ უნდა გაითვალისწინოს ხელშეკრულების პირობების განხილვისას. სახელშეკრულებო ფასი არ შეიძლება დაეცეს 13000 ლარზე დაბლა ($10000+3000$). ამასთანავე 10000 ლარი არის წარმოსახვითი ხარჯი ან საწარმოს ხელიდან გაშვებული მოგება.

აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ, რომ ხარჯის მოცემული კატეგორია გამოიყენება მხოლოდ შეზღუდული რესურსების პირობებში – საწარმოო სიმძლავრეების სრული დატვირთვისას. პურის საცხობი ღუმელი სრულად დატვირთული რომ არ ყოფილიყო და ემუშავა წყვეტილად, წარმოსახვით ხარჯებზე მსჯელობას ადგილი არ ექნებოდა.

ნაზრდი და ზღვრული ხარჯები. ნაზრდი ხარჯები წარმოადგენენ დამატებით ხარჯებს, რომლებიც წარმოიშობა პროდუქციის დამატებითი ერთეულის დამზადების ან გაყიდვის შემთხვევაში. ამ ხარჯებში შეიძლება შედიოდეს ან არ შედიოდეს მუდმივი ხარჯები. თუ მუდმივი ხარჯები იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შესაბამისად, მაშინ ამ გადაწყვეტილების შედეგად ხარჯების ზრდა განიხილება როგორც ნაზრდი ხარჯები. თუ მუდმივი ხარჯი არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად, მაშინ ნაზრდი ხარჯი ნულის ტოლია. მმართველობით აღრიცხვაში ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება შემოსავლების მიმართაც.

მაგალითი. სავაჭრო კომპანიას გააჩნია შემდეგი მაჩვენებლები:

მანქანები	ზომის ერთეული	თანხა
ამონაგები გაყიდვიდან	ათ.ლარი;	1000
რეალიზაციის მოცულობა ერთეულის ფასი	ცალი ათ. ლარი;	1000 1
რეალიზაციის დანახარჯები:	ათ. ლარი	260
რეკლამის ხარჯები	ათ. ლარი	120
პერსონალის შენახვის ხარჯი	ათ. ლარი	80
მიწისფენის ხარჯები	ათ. ლარი	60
საგაბრო ორგანიზაციის იჯარის გადასახადი	ათ. ლარი	150

განიხილება ახალი ბაზრის ათვისების საკითხი. ნაგარაუდევია რეალიზაციის მოცულობის ზრდა 200 ცალით, გასაყიდი ფასი არ იცვლება. ცვლადი ხარჯების სიდიდე ერთეულ პროდუქტზე შეადგენს 800 ლარს. გარდა ამისა, გათვალისწინებულია შემდეგი ხარჯების ზრდა:

- რეკლამის ხარჯი – 30%
- ახალი საგაბრო დაწესებულების იჯარის ხარჯი – 20%
- მიწისფენის ხარჯი – 10% .

განგარიშება იხილეთ ცხრილ 2.6-ში

ხარჯების (შემოსავლების) მუხლები	მიმდინარე ხარჯები (შემოსავლები) ათას ლარებში	პროგნოზირებადი ხარჯები (შემოსავლები) ათას ლარებში	ნაზრდი ხარჯები (შემოსავლ ები), ათას ლარებში
ამონაგები	1000	1200	200
რეალიზაციიდან ხარჯები - სულ	410.8	482.96	72.16
მათ შორის:			
რეკლამის ხარჯები	120	156	36
პერსონალის შენახვის ხარჯი	80	80	0
მიწისფენის ხარჯები	60	66	6
იჯარის ხარჯი	150	180	30
მთლიანი ცვლადი ხარჯები	0.8	0.96	0.16

ამრიგად, ახალი ბაზრის ათვისება მიგვიყვანს ნაზრდ ხარჯებთან 72.16 ათასი ლარის ოდენობით. ნაზრდი შემოსავლები კი შეადგენენ 200 ათას ლარს.

თუ ახალი ბაზრის ათვისების შედეგად ამონაგები რეალიზაციიდან იზრდება უფრო დიდი ტექპით, ვიდრე ხარჯები, ნიშნავს, რომ საწარმოო დაიპყრო ბაზრის გარკვეული სეგმენტი. თუ პირიქით – საწარმოო დაკარგა კონკურენტუნარიანობა, აუცილებელია გამომწვევი მიზეზების ანალიზი.

ზღვრული ხარჯები და შემოსავლები წარმოადგენს ერთეულ პროდუქციაზე დამატებით ხარჯებს და შემოსავლებს. განიხილულ მაგალითში საკონფლბრუნება უნდა გაიზარდოს 200 ერთეულამდე, მაშასადამე, ზღვრული ხარჯები იქნება 72160
 $200 = 360.8$ ლარი, ხოლო ზღვრული შემოსავალი – 200000
 $200 = 1000$ ლარი.

გეგმური და დაუგეგმაგი ხარჯები. გეგმური ეწოდება ხარჯებს, რომელიც გაანგარიშებულია წარმოების გარკვეულ მოცულობაზე. ნორმების, ნორმატივების, ხარჯთნუსხების და დაწესებული ლიმიტების მიხედვით ისინი შედიან პროდუქციის გეგმურ თვითღირებულებაში.

დაუგეგმაგი ეწოდება ხარჯებს, რომლებიც არ შედის გეგმურ კალკულაციაში და აისახება მხოლოდ პროდუქციის ფაქტიურ თვითღირებულებაში. ხარჯების აღრიცხვისა და ფაქტიური თვითღირებულების კალკულაციის დროს ადგილი აქვს დაუგეგმაგი ხარჯებს.

2.1.4. ხარჯების კლასიფიკაცია პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის კონტროლისა და რეგულირების პროცესის განსახორციელებლად

პროდუქცია წარმოების პროცესში გადის რამოდენიმე სტადიას სხვადასხვა საწარმოო ქვედანაყოფში. პროდუქციის თვითღირებულების შესახებ მონაცემებით შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს ხარჯების განაწილება სხვადასხვა საწარმოო ქვედანაყოფებს (პასუხისმგებლობის ცენტრებს) შორის. მის მიღწევა შესაძლებელია, თუ დადგინდება ხარჯებისა და შემოსავლების კავშირი იმ პროცესებთან ან ადამიანების ქმედებებთან, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან რესურსების ხარჯვაზე. მმართველობით აღრიცხვაში ასეთ მიდგომას უწოდებენ ხარჯების აღრიცხვას პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. პრაქტიკაში ასეთი მიდგომა რეალიზდება

ხარჯების დაყოფით რეგულირებად და არარეგულირებად ხარჯებად (ან კონტროლირებად და არაკონტროლირებად ხარჯებად).

რეგულირებადი ხარჯები პასუხისმგებლობის ცენტრების მენეჯერების რეგულირების საგანს წარმოადგენს და მათი გავლენის ქვეშ მოქცევის საშუალოების წინაშე დგას, არარეგულირებად ხარჯებზე ასეთი ზემოქმედება შეუძლებელია. მენეჯერის მუშაობა ფასდება უნარით, ზემოქმედება მოახდინოს რეგულირებად ხარჯებზე.

მაგალითი. კომპანიაში ნებადართულია მასალების მუხლში გადახარჯვა. წარმოადგენს თუ არა ეს ხარჯი რეგულირებადს კომპანიის ხელმძღვანელისათვის? პასუხი არაერთგვაროვანია. თუ გადახარჯვა დაკავშირებულია კომპანიაში შრომითი ან ტექნოლოგიური დისციპლინის დარღვევასთან, მაშინ ეს ხარჯები ატარებენ კონტროლირებად ხასიათს. თუ მიზეზია კომპანიაში შემოსული მასალების (ნედლეულის) დაბალი ხარისხი, მაშინ ეს ხარჯები განიხილება როგორც კომპანიის ხელმძღვანელის მიერ არარეგულირებადი ხარჯები და ამ ხარჯების რეგულირების მიზნით პასუხი მოეთხოვება მომარაგების განყოფილების უფროსს.

2.2. საწარმოო ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაცია

საწარმოო ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაცია გულისხმობს, ერთი მხრივ, საწარმოს მიერ გამოყენებული ბუღალტრული ანგარიშების სისტემას და მეორეს მხრივ, საკუთარი დანახარჯების კლასიფიკაციის მიმართ გამოყენებულ მიდგომას. ეს უკანასკნელი დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა წარმოადგენს ხარჯების აღრიცხვის ობიექტს.

საწარმოო ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაციაზე გავლენას ახდენს მთელი რიგი ფაქტორები: საწარმოს საქმიანობის სახე, მისი მოცულობა, მმართველობის ორგანიზაციული სტრუქტურა, იურიდიული ფორმა და ა.შ. ამ გარემოებების და სააღრიცხვო პოლიტიკის მხედველობაში მიღებით, კომპანია განსაზღვრავს რომელი სინთეზური ანგარიშები უნდა წართოს სამუშაო ანგარიშთა გეგმაში და როგორი ქვენანგარიშები უნდა გახსნას ამ ანგარიშებზე.

2.2.1. ხარჯების აღრიცხვა, განაწილება და გადანაწილება.

ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაცია საჭიროებს გარდა ხარჯების აღრიცხვის საშუალო ანგარიშთა გეგმის შედგენისა, ხარჯების დაჯგუფებას აღრიცხვის ობიექტთან მიმართებაში. პრაქტიკაში მიღებულია ხარჯების აღრიცხვა სახეების, წარმოშობის ადგილის, პასუხისმგებლობის ცენტრების და საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით.

ხარჯების აღრიცხვა სახეების მიხედვით არის ხარჯებზე კონტროლის განხორციელების აუცილებელი პირობა. ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაცია სახეების მიხედვით კომპანიას საშუალებას აძლევს განსაზღვროს პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულების სტრუქტურა – თვითღირებულების ცალკეული ელემენტების ხვედრითი წილი წარმოების მთლიან დანახარჯებში. თვითღირებულების სტრუქტურის ანალიზის საფუძველზე კომპანიას შეუძლია გამოავლინოს თვითღირებულების შემცირების რეზერვები. მასალატევადი პროდუქციისთვის (პროდუქცია, რომლის თვითღირებულების სტრუქტურაში მალაღია მატერიალური დანახარჯების ხვედრითი წილი) თვითღირებულების შემცირების რეზერვია მასალების რაციონალური გამოყენება. ფონდტევადია პროდუქცია, სადაც ხარჯების დიდი წილი მოდის საამორტიზაციო ანარიცხებზე. მისი თვითღირებულების შემცირების მიზნით აუცილებელია ძირითადი საშუალებების უფრო ეფექტური გამოყენება.

ხარჯების აღნიშნული კლასიფიკაცია სახეების მიხედვით შეიძლება გაფართოვდეს. ამასთან ხარჯების ობიექტური შეფასებისა და აღრიცხვისათვის შეიძლება მოხდეს მათი კლასიფიკაცია ისე, რომ თითოეული პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტი ასახავდეს დანახარჯთა ერთ კონკრეტულ სახეს. კომპანიაში აღრიცხვისა და შემდგომი ანალიზის სრულყოფისათვის დანახარჯების თითოეულ დასახელებას ბუღალტრულ პროგრამაში შეიძლება მიენიჭოს ცალკე ქვეანგარიში.

ხარჯების აღრიცხვა მათი წარმოშობის ადგილის მიხედვით არის ხარჯების აღრიცხვის ორგანიზაციის მეორე შესაძლო მიმართულება. ხარჯების წარმოქმნის ადგილი არის სტრუქტურული ქვედანაყოფი, სადაც საწარმოო დანახარჯების

დაგეგმვისა და კონტროლისათვის ხდება დაგეგმვის ორგანიზება, ნორმირება და აღრიცხვა. ხარჯების წარმოშობის ადგილი შეიძლება იყოს სამუშაო ადგილი, უბანი, საწარმო ქვედანაყოფი. ყოველ ასეთ ქვედანაყოფს, უბანს ენიჭება საკუთარი სარეგისტრაციო ნომერი, რომელიც ფიქსირდება საწარმოო ხარჯების წარმოშობის ადგილის ნომენკლატურაში.

ხარჯების წარმოშობის ადგილი წარმოადგენს კომპანიაში ხარჯების აღრიცხვის ობიექტს, ეკონომიკური ელემენტებისა და საკალკულაციო მუხლების მიხედვით. მათი დაყოფა ხდება ძირითადი და დამხმარე ხარჯების წარმოშობის ადგილების მიხედვით. პირველი გულისხმობს ქვედანაყოფებს, სადაც უშუალოდ იწარმოება პროდუქცია. სხვა მომსახურე ქვედანაყოფები შეიძლება მიეკუთვნოს დამხმარე ხარჯების წარმოშობის ადგილს.

მმართველობით აღრიცხვაში ხარჯების წარმოშობის თითოეული ადგილისათვის განისაზღვრება ხარჯების განაწილების ბაზა, რაც აუცილებელია პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისათვის.

ხარჯების წარმოშობის ადგილის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა მენეჯმენტს საშუალებას აძლევს უზრუნველყოს:

- სამუშაოს ეფექტურობის მრავალმხრივი კონტროლი, როგორც მთლიანად კომპანიაში, ასევე მისი ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიხედვით.
- ზედნადები დანახარჯების გადანაწილება პროდუქციის ცალკეულ სახეებს შორის, რაც აუცილებელია პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისათვის.

ხარჯების აღრიცხვა პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით წარმოადგენს ხარჯების აღრიცხვის მესამე მიმართულებას. როგორც უკვე აღინიშნა, პასუხისმგებლობის ცენტრი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც კომპანიის სეგმენტი, რომლის მუშაობის შედეგებზე პასუხს აგებს ხელმძღვანელი. მმართველობით აღრიცხვაში ხარჯების წარმოქმნის ყოველ ადგილს უნდა შეესაბამებოდეს პასუხისმგებლობის საკუთარი სფერო. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვის ორგანიზაციის მიზანს წარმოადგენს ხარჯებისა და შემოსავლებზე ინფორმაციის მოპოვება იმგვარად, რომ განისაზღვროს გეგმიდან გადახრა პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. პასუხისმგებლობის

ცენტრების მიხედვით ფაქტიური მონაცემები აისახება პასუხისმგებელი პირის მიერ შედგენილ ანგარიშში, რომელიც დგება გარკვეული პერიოდულობით და წინასწარ შეთანხმებული ფორმატით. ამ ანგარიშებიდან პასუხისმგებლობის ცენტრების ხელმძღვანელები დებულობენ საჭირო ინფორმაციის სხვადასხვა მუხლების მიხედვით გეგმიდან გადახრის შესახებ.

მენეჯმენტი წინასწარ განსაზღვრავს კლასიფიკაციის ასპექტებს, მათი გამოჯენის დეტალიზაციას ხარჯების წარმოშობის ადგილების მიხედვით და პასუხისმგებლობის ცენტრებთან ამ ინფორმაციის დაკავშირების ტექნოლოგიას.

ხარჯების აღრიცხვა საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვის მეოთხე ჩიზარსულებას წარმოადგენს. საკალკულაციო ობიექტი, ტექნოლოგიურ პროცესებსა და პროდუქციის ხასიათზე დამოკიდებულების მიხედვით შეიძლება იყოს პროდუქცია, ნახევარფაბრიკატი, ერთგვაროვანი ნაწარმი, ნაწარმის პარტია ან ინდივიდუალურად წარმოებული შეკვეთა, სამშენებლო ობიექტი, მშენებლობის დასრულებული ეტაპი, სამუშაოსა და მომსახურების სახე.

ხარჯების განაწილების პროცედურა შედგება სამი ეტაპისაგან:

პირველ ეტაპზე შეირჩევა ხარჯების სააღრიცხვო ობიექტი ანუ საკმთანობის სახე, რომლის მიხედვითაც განისაზღვრება ხარჯების ელემენტები. როგორც აღვნიშნეთ ხარჯების სააღრიცხვო ობიექტი შეიძლება იყოს მათი წარმოშობის ადგილი, ერთგვაროვანი პროდუქციის სახეები ან ჯგუფები, შეკვეთა, საწარმოს სტრუქტურული ქვედანაყოფი და სხვა.

მეორე ეტაპზე ხდება სააღრიცხვო ობიექტთან დაკავშირებული ხარჯების შერჩევა და დაჯამება. მაგალითად, საწარმოო ხარჯები, მომსახურე ქვედანაყოფების ხარჯები, კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯები, სხვა საერთო ხარჯები.

მესამე ეტაპზე ხდება არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების საწარმოო ქვედანაყოფებზე გადანაწილების მეთოდების შერჩევა.

მას შემდეგ, რაც კომპანიის ყველა დანახარჯი გადატანილ იქნება საწარმოო ქვედანაყოფებზე, შესაძლებელია მათი გადანაწილება საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით.

ამრიგად, მმართველობით აღრიცხვაში შეიძლება გამოიყოს ორი დამოუკიდებელი რგოლი, რომელიც უზრუნველყოფს ხარჯების აღრიცხვას: პირველი ეხება დანახარჯების აკუმულირებას წარმოშობის ადგილების მიხედვით და მოიცავს არასაწარმოო ხარჯების გადანაწილებას საწარმოო ქვედანაყოფებზე; მეორე რგოლი უზრუნველყოფს დანახარჯების მიკუთვნებას კონკრეტულ საკალკულაციო ერთეულზე.

მაგალითი. კლინიკა, რომელიც ეწევა ფასიან სამედიცინო მომსახურებას წარმოადგენილია ორი საწარმოო ქვედანაყოფით (კერძო თერაპია და კერძო ქირურგია) და სამი არასაწარმოო ქვედანაყოფით (ადმინისტრაცია, სამრეცხაო, სასადილო). მოცემულია მონაცემები ხარჯების შესახებ წარმოშობის ადგილის მიხედვით, რაც ემთხვევა კლინიკის პასუხისმგებლობის ცენტრების დანახარჯებს.

ცხრილი 2.7.

კლინიკის დანახარჯები პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით

პასუხისმგებლობის ცენტრები	დანახარჯები (ათ.ლარებში)
ადმინისტრაცია	900
სამრეცხაო	225
სასადილო	475
ქირურგია	1200
თერაპია	1000
სულ	3800

აღნიშნულ მაგალითში ხარჯების აღრიცხვა და მათი განაწილება დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით უკვე გაკეთებულია. საჭიროა შევარჩიოთ დანახარჯების შემდგომი გადანაწილების მეთოდი და შევასრულოთ შესაბამისი გაანგარიშებები.

მმართველობით აღრიცხვაში ცნობილია საწარმოო ქვედანაყოფებზე არასაწარმოო ქვედანაყოფების დანახარჯების გადანაწილების სამი მეთოდი: დანახარჯების პირდაპირი განაწილების მეთოდი, საფეხურუბორივი განაწილების მეთოდი და ორმხრივი განაწილების მეთოდი.

ხარჯების პირდაპირი განაწილების მეთოდი შედარებით მარტივია: ხარჯები თითოეული მომსახურე ქვედანაყოფის

მიხედვით მიეკუთვნება პირდაპირ საწარმოო ქვედანაყოფს, სხვა მომსახურე ქვედანაყოფების გვერდის ავლით. ეს მეთოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა პასუხისმგებლობის არასაწარმოო ცენტრები ერთმანეთს მომსახურებას არ უწევენ.

ხარჯების განაწილება ხდება განაწილების შერჩეული ბაზის პროპორციულად. განაწილების ბაზად შესაძლებელია შერჩეულიქნას საწარმოო ქვედანაყოფის მიერ არასაწარმოო ქვედანაყოფის მომსახურების გამოყენების მაჩვენებელი, თითოეული დანახარჯთა ცენტრის რეალიზაციიდან ამონაგების ხვედრითი წილი კლინიკის მთლიან ამონაგებში და სხვა.

ხარჯების განაწილების ბაზა, როგორც წესი უცვლელია ხარგრძლივი პერიოდის განმავლობაში და წარმოადგენს საწარმოს საადრიცხვო პოლიტიკის ელემენტს. განაწილების ბაზის შერჩევა წარმოადგენს სუბიექტურ პროცესს.

ცხრილი 2.8.

კლინიკის არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების განაწილების შედეგები პირდაპირი განაწილების მეთოდით (ათ.ლარებში).

მაჩვენებლები	საწარმოო ქვედანაყოფი		სულ
	ქირურგია	თერაპია	
პირდაპირი ხარჯები (ათ.ლარებში)	1200	1000	2200
სამედიცინო მომსახურებიდან ამონაგების ხვედრითი წილი, %	60	40	100
ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება (ათ.ლარებში).	540	360	900
სამრეცხაოს ხარჯების განაწილება (ათ.ლარებში).	135	90	225
სასადილოს ხარჯების განაწილება (ათ.ლარებში).	285	190	475
სულ ხარჯები განაწილების შემდეგ (ათ.ლარებში)	2160	1640	3800

დაეუშვათ, განაწილების ბაზად შერჩეულია ამონაგების ხვედრითი წილი. ქირურგიული განყოფილების (ქირურგიის) წილი ამონაგების საერთო მოცულობაში შეადგენს 60%, თერაპიული განყოფილების (თერაპიის) წილი – 40%. ხარჯების განაწილების შედეგი ნაჩვენებია ცხრილ 2.11-ზე.

თუ ერთი არასაწარმოო ქვედანაყოფი უწევს მომსახურებას მეორე არასაწარმოო ქვედანაყოფს, გამოიყენება ხარჯების განაწილების საფეხურებრივი და ორმხრივი მეთოდები.

ხარჯების განაწილების საფეხურებრივი მეთოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა არასაწარმოო ქვედანაყოფები ერთმანეთს უწევენ მომსახურებას ცალმხრივად. მაგალითად, სამრეცხაოს მომსახურებას ცალმხრივად იყენებს სასადილო, აღმინისტრაციისას – სამრეცხაო და სასადილო.

ხარჯების განაწილების ზოგადი პრინციპი მდგომარეობს შემდეგში: საწარმოო ქვედანაყოფს, რომელიც იყენებს არასაწარმოო ქვედანაყოფების მომსახურებას, უნდა მიეკუთვნოს ამ ქვედანაყოფის ხარჯების პროპორციული წილი. არასაწარმოო ქვედანაყოფების დანახარჯები შეიძლება განაწილდეს პასუხისმგებლობის საწარმოო ცენტრებს შორის თანაბრად. ამ შემთხვევაში ერთი ქვედანაყოფის პაციენტთა რეკონსტრუქციის მიკუთვნებული იქნება გაზრდილი ხარჯები, მეორეზე – რეალურთან შედარებით ნაკლები. სამკურნალო დაწესებულებების ინტერესი მდგომარეობს რეალური მონაცემების მიღებაში, რომელიც საშუალებას იძლევა ობიექტურად შეფასდეს თოთოეული პასუხისმგებლობის ცენტრის ყუნქციონირების ეკონომიკური ეფექტიანობა.

საწარმოო და არასაწარმოო ქვედანაყოფებს შორის ხარჯების განაწილების პროცესი ხორციელდება ეტაპობრივად.

ნაბიჯი 1. ხარჯების განსაზღვრა ქვედანაყოფების მიხედვით. აღირიცხება ქვედანაყოფების ყველა ხარჯი.

ნაბიჯი 2. განაწილების ბაზის განსაზღვრა, ანუ მომსახურების ქვედანაყოფების მანქნებლები, რომელთა მიხედვითაც შეიძლება განისაზღვროს სხვა ქვედანაყოფების მიერ მათი მომსახურების გამოყენება. მაგალითად, ლაბორატორიისათვის – გაკეთებული ანალიზების რაოდენობა (ანალიზი); სამრეცხაოსათვის – გარეცხილი თეთრეულის რაოდენობა (კგ); სასადილოსათვის – მომზადებული ულუფების რაოდენობა (კალი); ავტოგარაუისათვის – ავტოტრანსპორტის გარბენა (მკ) და სხვა.

ნაბიჯი 3. ხარჯების განაწილება. განაწილება ხდება შერჩეული განაწილების ბაზის მიხედვით. განაწილების ზოგადი წესი მდგომარეობს არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების გადანაწილებაში საწარმოო ქვედანაყოფებზე. ასეთი განაწილების შედეგად არასაწარმოო ქვედანაყოფის ყველა

ხარჯი უნდა იქნეს მიკუთვნებული საწარმოო დანახარჯთა ცენტრებზე. ერთი არასაწარმოო ქვედანაყოფის ხარჯების განაწილების შემდეგ ის არ მიიღება მიხედვლობაში და გამოირიცხება საფეხურებრივი განაწილების პროცესიდან.

კლინიკის ხარჯების განაწილება შემოსავლის ცენტრების მიხედვით, მკურნალობის ღირებულების გაანგარიშების საშუალებას იძლევა, თუ გადაიხდა წარმოების გაწერილი პაციენტების მიხედვით, მაშინ მიღებული თანხა უნდა გაიყოს საანგარიშგებო პერიოდში პაციენტების რაოდენობაზე. ამ გათვლებით ხდება პაციენტების მკურნალობიდან მიღებული შემოსავლისა და გაწეული ხარჯების თანხების შედარება და საქმიანობის შედეგების განსაზღვრა.

ასეთი ინფორმაცია მნიშვნელოვანია სწორი მმართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად. მაგალითად, თუ აკადმოფე კონპენსაცია აჭარბებს მის მკურნალობაზე ხარჯებს, მაშინ აზრი აქვს მოცემული განყოფილების გაფართოებას ან ამ პროფილის პაციენტების დამატებითი მოზიდვის მცდელობას. თუ კომპენსაცია საკმარისი არაა, მაშინ ეს ინფორმაცია შესაძლებელია გაჩოყნებულ იქნას, როგორც არგუმენტი დამფინანსებელ ორგანოებთან მოლაპარაკებზე, დაფინანსების გადასინჯვის შესახებ. გარდა ამისა, ასეთი ანალიზის პერიოდული წარმოება საშუალებას იძლევა შეფასდეს ჯანდაცვის დაწესებულების ხარჯების ცვლილების ტენდენციები პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით და დროულად გამოვლინდეს ამ ცვლილებების მიზეზები, აგრეთვე მოხდეს სხვა სამკურნალო დაწესებულებების იდენტიურ მანქნებლებთან შედარება.

დაუეშვათ, კლინიკის ადმინისტრაციაში მუშაობს 10 დანამშრომელი, სამრეცხაოში და სასადილოში – ხუთ-ხუთი, ქირურგიულ განყოფილებაში – 20 დანამშრომელი, თერაპიაში – 30. ამ გაანგარიშებების შედეგები ნაჩვენებია ცხრილ 2.12-ში.

ნაბიჯი 1. ადმინისტრაციული განყოფილების ხარჯების განაწილება. განაწილების ბაზა – თანამშრომელთა რაოდენობა. თანამშრომელთა რაოდენობიდან გამომდინარე განაწილება ხდება შემდეგი პროპორციით:

10 : 5 : 5 : 20 30, ან 2 1 1 : 4 6.

ადმინისტრაციული ხარჯები (900ათ.ლარი) განაწილდება დანარსენ პასუხისმგებლობის ცენტრებს შორის პროპორციით: 1 1 4 6 (სულ 12 ნაწილი).

ცხრილი 2.9.

კლინიკის არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების განაწილების შედეგები საფეხურებრივი განაწილების მეთოდით

ათ.ლარებში

საეკონომიკური ქვედანაყოფები	ხარჯები	ადმინისტრაცია	შუალედური გაანგარიშება	სამრეცხო	შუალედური გაანგარიშება	სასაუზმე	სულ ხარჯები
1	2	3	4	5	6	7	8
ადმინისტრაცია	900	(900)*	-	-	-	-	-
სამრეცხო	225	75	300	(300)*	-	-	-
სასადილო	475	75	550	50	600	(600)*	-
ქირურგია	1200	300	1500	150	1650	200	1850
თერაპია	1000	450	1450	100	1550	400	1950
სულ	3800		3800		3800		3800

ადმინისტრაციის ხარჯები (900 ათ.ლარი) იყოფა 12 ნაწილზე: $900:12=75$ ათ.ლარი. შემდეგ 75 ათ.ლარი მრავლდება თითოეული ქვედანაყოფის ხედრით წილზე და ემატება ხარჯებს. ელემენტობით შუალედურ გაანგარიშებას, რომლის შედეგებიც ნახევანებია ცხრილის მე-4 სვეტში.

ნაბიჯი 2. სამრეცხო ხარჯების განაწილება. მოცემულ შემთხვევაში განაწილების ბაზას წარმოადგენს გარეცხილი თეთრეული კგ-ში. სამზარეულოს მოსახონა - 20კგ, ქირურგიის - 60კგ, თერაპიის - 40 კგ თეთრეული. მიიღება პროპორცია 20 : 60 : 40, ან 1 3 2 (სულ 6 ნაწილი). სამრეცხო ხარჯებს (300 ათ.ლარი) იყოფა 6 ნაწილად $300 : 6 = 50$ ათ.ლარი, რომელიც შემდეგ მრავლდება სათითაოდ თითოეული ქვედანაყოფის ხედრით წილზე და ემატება ხარჯებს. ელემენტობით შუალედურ გაანგარიშებას, რომელის შედეგები წარმოადგენილია ცხრილის მე-6 სვეტში.

ნაბიჯი 3. სასადილოს ხარჯების განაწილება. იგი ემსახურება ქირურგიაში 100 პაციენტს, თერაპიაში - 200-ს. ელემენტობით პროპორციას 100 200, ან 1 2 (სულ სამი ნაწილი). სასადილოს ხარჯები (600 ათ.ლარი) იყოფა სამ ნაწილად: $600 : 3 = 200$ ათ.ლარი, მრავლდება პასუხისმგებლობის ცენტრისათვის გაანგარიშებულ ხედრით

წილზე (მე-7 სვეტი) და ემატება ხარჯები. ეღებულობთ განაწილების შემაჯამებელ მონაცემებს (ცხრილის მე-8 სვეტი).

ორმხრივი ანუ ურთიერთგადანაწილების მეთოდი
ეწოდება ხარჯების განაწილების ჩესაჲ მეთოდს, რომელიც გამოიყენება მმართველობით ალრიცხვაში. ის გამოიყენება არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების გადანაწილებისათვის, როცა არასაწარმოო ქვედანაყოფები ურთიერთჩამსახურებას უწევენ ერთმანეთს. გაანგარიშების გამარტივებისათვის მოყვანილ მაგალითში სამრეცხო და სასადილო პირობითად გაუერთიანოთ ერთ ჯგუფში – სამეურნეო ბლოკი. მისი დანახარჯები შეადგენს 225 (სამრეცხო) + 475 (სასაუზმე) = 700 ათ.ლარს. ამრიგად, ადმინისტრაცია იყენებს სამეურნეო ბლოკის მომსახურებას, და პირიქით.

გაანგარიშება ხორციელდება შემდეგი თანმიმდევრობით:

1) განისაზღვრება განაწილების ბაზა და განაწილებაში მონაწილე ქვედანაყოფების ურთიერთდაჩოკიდებულება განისაზღვრება არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯები. ამისათვის გამოიყენება განტოლებათა სისტემა:

$$\begin{cases} K=900+0.29A; \\ A=700+0.242K, \end{cases}$$

სადაც A – სამეურნეო ბლოკის კორექტირებული ხარჯებია, ათ.ლარებში;

K – ადმინისტრაციის კორექტირებული ხარჯებია, ათ.ლარებში.

განტოლებათა სისტემის ამოხსნა გეძლევის:

$$K=900+0.29(700+0.242K);$$

$$K=900+203+0.07K$$

$$0.93K=1103;$$

$$K=1186 \text{ ათ.ლარი};$$

$$A=700+0.252 \times 1186=987 \text{ ათ.ლარი};$$

2) პასუხისმგებლობის ცენტრებს შორის ნაწილდება არასაწარმოო ქვედანაყოფების ურთიერთმოსახურების გათვალისწინებით კორექტირებული ხარჯები

ცხრილი 2.10.

კლინიკის არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების განაწილების შედეგები ურთიერთგადანაწილების მეშვეობით, ათ.ლარებში

არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების განაწილება	საწარმოო დანახარჯთა ცენტრები		სულ
	ქირურგია	თერაპია	
ადმინისტრაცია:	491	408	
1186 x 0.414			
1186 x 0.344			
სამეურნეო ბლოკი:	382	319	
987 x 0.387			
987 x 0.323			
სულ განაწილებული ხარჯები	873	727	1600
პირდაპირი ხარჯები	1200.0	1000	2200.0
სულ ხარჯები	2073	1727	3800.0

ასეთი განაწილების შემდეგ შესაძლებელია ხარჯების მიკუთვნება საკალკულაციო ერთეულებზე. ეს ნიშნავს, რომ შეიძლება გავიანგარიშოთ ერთი სამედიცინო მოსახურების თვითღირებულება. ეს მაჩვენებელი დამოკიდებული იქნება თერაპიულ და ქირურგიულ განყოფილებაში მოთავსებულ ავადმყოფთა რაოდენობაზე.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. რა არის წარმოების დანახარჯები (ხარჯები)? რა დამოკიდებულებაშია ისინი კომპანიის მთლიან ხარჯებთან?
2. რას ეწოდება ხარჯების წარმოშობის ადგილი და საკალკულაციო ერთეული?
3. პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულების გაანგარიშებისა და მიღებული მოგების მოცულობის განსაზღვრის მიზნით როგორ კლასიფიცირდება კომპანიის ხარჯები? რა არის საწარმოო და პერიოდის ხარჯები?
4. როგორია ხარჯების კლასიფიკაცია გადაწყვეტილების მიღებისა და დაგეგმვის მიზნებისათვის? განსაზღვრეთ და მოიყვანეთ მუდმივი, ცვლადი და პირობით მუდმივი ხარჯების მაგალითები.
5. როგორ იანგარიშება ხარჯების რეაგირების კოეფიციენტი? განმარტეთ პროპორციული, დეგრესული და რეგრესული ხარჯები.
6. რა არის დიაპაზონი და როგორ ზემოქმედებს იგი ხარჯების ქვეყანაზე?
7. დაასახელეთ ხარჯები საწარმოო საქმიანობაზე კონტროლის ფუნქციის განხორციელების მიხედვით.
8. როგორ ხარჯებს უწოდებენ არაპირდაპირ ხარჯებს? როგორია მათი შემადგენლობა?
9. რაში მდგომარეობს მაქსიმალური და მინიმალური (მინი-მაქსის მეთოდი) წერტილების არსი? როგორია მათი გრაფიკული მნიშვნელობა?
10. რომელი ბუღალტრული ანგარიშები გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში

ტესტები

1. საქმიანი აქტივობის ზრდის დროს გარკვეულ დიაპაზონში მუდმივი ხარჯები:
 - ა) რჩება უცვლელი;
 - ბ) სისტემატურად მცირდება;
 - გ) იზრდება;
 - ვ) არ არის დამოკიდებული საქმიან აქტივობაზე.

2. ალტერნატიული ვარიანტებიდან ერთ ერთის შერჩევის გადაწყვეტილების მიღებისათვის აუცილებელია ინფორმაცია:
 - ა) რელევანტურ დანახარჯებსა და შემოსავლებზე;
 - ბ) მთლიან შემოსავლებსა და ხარჯებზე თითოეული ვარიანტისათვის;
 - გ) კონსტრუქციულ და არაკონსტრუქციულ ხარჯებზე;
 - დ) ყველა პასუხი სწორია.

3. პერიოდული ხარჯები შედგება:
 - ა) კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯებისგან;
 - დ) საწარმოო დანახარჯებიდან, რომელთა შესახებ გროვდება ინფორმაცია ბუღალტრულ ანგარიშებზე საანგარიშგებო პერიოდის მანძილზე;
 - გ) საერთო საქარხნო ხარჯებისაგან;
 - დ) არც ერთი პასუხი სწორი არაა.

4. ალტერნატიული ხარჯები გაითვალისწინება მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების დროს:
 - ა) შეზღუდული რესურსების პირობებში;
 - ბ) ჭარბი რესურსების პირობებში;
 - გ) რესურსებით უზრუნველყოფის დონის მიუხედავად.

5. ალტერნატიული დანახარჯები:
 - ა) დოკუმენტურად არ დასტურდება;
 - ბ) შესაძლოა არ აღნიშნავდეს რეალურ ფულად ხარჯებს;
 - გ) ჩვეულებრივ არ შედის ბუღალტრულ ანგარიშებში;
 - დ) ყველა ზემოთხაზოვნილი პასუხი სწორია.

6. მაქსიმალური და მინიმალური წერტილების მეთოდი განკუთვნილია:
 - ა) ხარჯების მინიმიზაციისათვის;
 - ბ) პირობითად მუდმივი ხარჯების დასაყოფად მუდმივ და ცვლად ნაწილებად;
 - გ) საწარმოო რესურსების ოპტიმიზაციისათვის;
 - დ) ყველა ზემოთხაზოვნილი პასუხი სწორია.

7. პირდაპირი მატერიალური ხარჯები გარკვეული დიაპაზონის ფარგლებში არის:
 - ა) მუდმივი;

- ბ) ცველა;
- გ) პირობითად მუდმივი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

8. პირობითად მუდმივი ხარჯები შესაძლოა გამოისახოს ასე:

- ა) $Y=a$;
- ბ) $Y=Bx$;
- გ) $Y=a+Bx$;

დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

9. არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების პასუხისმგებლობის საწარმოო ცენტრებზე პირდაპირი განაწილების მეთოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა არასაწარმოო ქვედანაყოფები:

- ა) არ უწევენ ერთმანეთს მომსახურებას;
- ბ) უწევენ ერთმანეთს მომსახურებას (კალმხრივად);
- გ) იწვეიან ურთიერთმომსახურებას;
- დ) ყველა შემთხვევაში.

10. მომხმარებლისათვის გაგზავნისას მზა პროდუქციის შეფუთვის ხარჯები წარმოადგენს:

- ა) საწარმოო ცვლად ხარჯებს;
- ბ) საწარმოო მუდმივ ხარჯებს;
- გ) არასაწარმოო ცვლად ხარჯებს;
- დ) არასაწარმოო მუდმივ ხარჯებს.

11. ორგანიზაციის მთლიანი მუდმივი ხარჯები - 3000 ლარი, წარმოების მოცულობა - 500 ცალი ნაკეთობა. 400 ერთეული პროდუქციის წარმოების მოცულობის დროს მუდმივი ხარჯები შეადგენს:

- ა) 2000 ლარს;
- ბ) 3000 ლარს;
- გ) 7.5 ლარს ერთეულზე;
- დ) მეორე და მესამე პასუხი სწორია;
- ე) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

12. მმართველობით აღრიცხვის საფუძველად არ უდევს ხარჯების კლასიფიკაცია:

- ა) ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით;
- ბ) წარმოების მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
- გ) პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულებაში შეტანის წესის მიხედ

თავი 3. მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღება

წარმოების წაუგებლობის ანალიზი

მმართველობითი აღრიცხვის ერთ ერთ მნიშვნელოვან ამოცანას წარმოადგენს კომპანიის მენეჯერების უზრუნველყოფა სწორი მმართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო ინფორმაციით

გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იწყება კომპანიის მიზნების და ამოცანების განსაზღვრით, რასაც მოსდევს ადეკვატური მმართველობითი ინფორმაციის შერჩევა და განზოგადება. მმართველობითი აღრიცხვის მეთოდები და ხერხები იძლევა საწყისი ინფორმაციის დამუშავებისა და განზოგადების საშუალებას.

მიღებული გადაწყვეტილება უნდა ეფუძნებოდეს ალტერნატიული ვარიანტების შეფასებას და მათგან ოპტიმალურის შერჩევას, რომელიც ყველაზე მეტად პასუხობს კომპანიის მიერ დასახულ მიზნებს. ამისათვის, პირველ რიგში აუცილებელია ინფორმაცია მომავალი პერიოდის დანახარჯების შესახებ ყველა დასაშვები ალტერნატიული ვარიანტების მიხედვით. უნდა იქნეს მხედველობაში მიღებული ე.წ. საწარმოს ხელიდან გაშვებული მოგება.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია უზრუნველყოფს შემდეგი ამოცანების გადაწყვეტას:

I. ოპერატიული ამოცანები:

წაუგებლობის წერტილის განსაზღვრა;

სარეალიზაციო პროდუქციის (საქონლის) ასორტიმენტის დაგეგმვა;

პროდუქციის გამოშვების სტრუქტურის განსაზღვრა შეზღუდული რესურსების გათვალისწინებით;

დამატებითი შეკვეთების მოზიდვა ან მათზე უარის თქმა;

ფასწარმოქმნასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღება;

II. პერსპექტიული ანუ გრძელვადიანი სტრატეგიული ამოცანები:

- კაპიტალდაბანდების მიზანშეწონილობის განსაზღვრა;

ბიზნესის რესტრუქტურიზაციის შესახებ
გადაწყვეტილებების მიღება;
ახალი სახის პროდუქციის ათვისებების
მიზანშეწონილობის განსაზღვრა.

ამგვარი ამოცანების გადაწყვეტა გულისხმობს საკუთარი სახსრების გრძელვადიან ამოღებას ბრუნვიდან (საბრუნავი აქტივების იმობილიზაცია), საჭიროების შემთხვევაში გრძელვადიანი სესხების მოზიდვას, ამიტომ მენეჯერებმა უნდა მოახდინონ განსაკუთრებული ყურადღების კონცენტრაცია. საწარმო უნდა დააფინანსოს კაპიტალდაბანდების პროექტი მხოლოდ მაშინ, როცა მისგან ჩისაღები უკუგება ატარებს ინვესტიციებს საყონდო ბირჟაზე მიმოქცევად ფასიან ქაღალდებში. მმართველობითი აღრიცხვის მეთოდები და ხერხები საშუალებას იძლევა მსგავსი პრობლემების გადაწყვეტისას გაეკოდეს სწორი რეკომენდაციები.

3.1. წაუგებლობის ანალიზი

წაუგებლობის ანალიზის მიზანია დადგინდეს კომპანიის საქმიანი აქტივობის ღონის ცვლილების გავლენა ფინანსურ შედეგებზე.

წაუგებლობის ანალიზი განისაზღვრავს მოკლევადიან პერიოდში გაყიდვებიდან შემოსაყვლების დამოკიდებულებას დანახარჯებსა და მოგებაზე.

ანალიზი მიმართულია წარმოების (რეალიზაციის) ისეთი მოცულობის (წაუგებლობის წერტილი, კრიტიკული წერტილი, წონასწორობის წერტილი) განსაზღვრამდე, რომელიც კომპანიისათვის უზრუნველყოფს ნულოვან ფინანსურ შედეგს, ანუ არ იქნება არც ზარალი და არც მოგება.

მმართველობითი აღრიცხვაში წაუგებლობის წერტილის გაანგარიშებისათვის გამოიყენება:

- მათემატიკური მეთოდი (ტოლობის მეთოდი);
- მარჟინალური შემოსავლის მეთოდი (მთლიანი მოგება);
- გრაფიკული მეთოდი.

მათემატიკური მეთოდი (ტოლობის მეთოდი).
წაუგებლობის წერტილის გაანგარიშებისათვის გამოიყენება საწარმოს მოგების გაანგარიშების ფორმულა.

ამონაგები პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან – მთლიანი ცვლადი ხარჯები – მთლიანი მუდმივი ხარჯები = წმინდა მოგებას

ან (ერთეული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასი $\times X$) –
(ცვლადი ხარჯები ერთეულ პროდუქციაზე $\times X$) – მთლიანი
მუდმივი ხარჯები = მოგებას (1)

სადაც, X არის – რეალიზაციის მოცულობა
წაუგებლობის წერტილში ნატურალურ გამოსახულებაში.

(1) ფორმულის გარდაქმნით მივიღებთ:

$X \times$ (ერთეული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასი –
ცვლადი ხარჯები ერთეულ პროდუქციაზე) – მთლიანი
მუდმივი ხარჯები = 0 (2)

(2) ფორმულაში ფრჩხილებში მოცემულია ერთეული
პროდუქციის მარეინალური მოგება. მარეინალური (ზღვრული)
მოგება არის სხვაობა პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების)
რეალიზაციიდან ამონაგებსა და ცვლად დანახარჯებს შორის.
შემდეგ მივიღებთ წაუგებლობის (წონასწორობის) წერტილის
გასაანგარიშებელ ფორმულას (ნატურალურ გამოსახულებაში):

მთლიანი მუდმივი ხარჯები

$X =$

ერთეულ პროდუქციაზე ზღვრული (მარეინალური)
მოგება

მაგალითი. ბითუმად მოვაჭრე იმპორტიორი კომპანიის
ახორციელებს მხოლოდ ერთი სახეობის სანტექნიკის
საქონლის რეალიზაციას.

ყველა ხარჯი და გასაყიდი ფასი მოცემულია დღე-
გარეშე, რამდენადაც დღე დაბრუნებადი გადასახადია და
გაყიდვას არ ახდენს მოგებაზე. სხვა ხარჯი ითვლება
მუდმივად საქონელბრუნვის მოცულობის განსაზღვრულ
დიაპაზონში.

თვის განმავლობაში კომპანიის მიერ გაწეული ხარჯები
(მთლიანი მუდმივი ხარჯები და ცვლადი ხარჯები საქონლის
ერთეულზე) შეადგენს:

მუდმივი ხარჯები		ცვლადი ხარჯები ერთეულზე	
ოფისის იჯარა	8000	შესყიდვის ფასი	600
პერსონალის ხელფასი	4000	ბანკის მომსახურების ხარჯი ვალუტის კონვერტაციიზე(0.5%)	3
სასაწყობო ხარჯები	3500	კრედიტის პროცენტი (2%)	12
ტელეფონის სააბონენტო გადასახადი	1000	მისიქცევის სხვა ხარჯები(2.5%)	15
ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების ამორტიზაცია	800		
რეკლამის ხარჯები	800		
ბანკის მომსახურების ხარჯი	300		
სამეურნეო ხარჯები	1000		
სხვა მუდმივი ხარჯები	1600		
სულ	21000		630

სანტექნიკის ერთი კომპლექტის სარეალიზაციო ფასი შეადგენს 700 ლარს; თვის განმავლობაში რეალიზებულია 350 კომპლექტი.

საქონელბრუნვის შესაძლო დიპაზონი შეზღუდულია, ერთის მხრივ, სანტექნიკის კომპლექტების რაოდენობით, რომელიც ერთჯერადად შემოდის (192 ცალი), და მეორეს მხრივ – იჯარით აღებული სასაწყობო შენობის ფართობით, სადაც შესაძლებელია ერთდროულად განთავსდეს არა უმეტეს 400 კომპლექტი. 400 კომპლექტზე მეტის რეალიზაციისას, აუცილებელი ხდება მუდმივი ხარჯების გაზრდა (შრომის ანაზღაურება, სასაწყობო ხარჯები, ძირითადი საშუალებების ამორტიზაცია, ბანკის მომსახურება, სამეურნეო ხარჯები). მოცემული ხარჯების ფარგლებში საქონელბრუნვა შეზღუდულია 192-დან 400 კომპლექტამდე დიპაზონში.

განვსაზღვროთ ამ მონაცემების მიხედვით რეალიზაციის მოცულობა, რომლის დროსაც სავაჭრო კომპანია იმუშავებს უზარალოდ.

მუდმივი ხარჯები შეადგენს 21000 ლარს, ერთეულ პროდუქტზე ცვლადი ხარჯები – 630 ლარს. ერთი კომპლექტის სარეალიზაციო ფასი – 700 ლარს. თუ X-ით აღვნიშნავთ წაუბებლობის წერტილს, მივიღებთ ტოლობას:

$$700 X - 630 X - 21000 = 0.$$

აქედან წაუგებლობის წერტილი:

$$X = 21000 \quad (700-630) = 300 \text{ (კომპლექტი)}$$

ან ფუელად გამოსახულებაში:

$$700 \times 300 = 21000 \text{ (ლარი).}$$

მარჟინალური შემოსავლის მეთოდი (ჯამური მოგება)
წარმოადგენს მათემატიკური მეთოდის ალტერნატიულ მეთოდს.

მარჟინალური შემოსავლის შემადგენლობაში შედის მოგება და მუდმივი ხარჯები. კომპანიამ ისე უნდა მოახდინოს საკუთარი პროდუქციის (საქონლის) რეალიზაცია, რომ მიღებული მარჟინალური შემოსავლით დაიფაროს მუდმივი ხარჯები და მიიღოს მოგება. როცა მარჟინალური შემოსავალი საკმარისია მუდმივი ხარჯების დასაფარავად, მიიღწევა წონასწორობის წერტილი.

გაანგარიშების ალტერნატიულ ფორმულას აქვს შემდეგი სახე

მთლიანი მარჟინალური შემოსავალი – მთლიანი მუდმივი ხარჯები = მოგებას.

რამდენადაც წონასწორობის წერტილში მოგება ნულის ტოლია, ყოორმულა ღებულობის შემდეგ სახეს:

ერთეულ პროდუქციაზე მარჟინალური შემოსავალი $\times$ რეალიზაციის მოცულობაზე (ცალი) = მთლიანი მუდმივი ხარჯები.

ან

$$\text{წაუგებლობის წერტილი} = \frac{\text{მთლიანი მუდმივი ხარჯები}}{\text{ერთეულ პროდუქციაზე ზღვრული შემოსავალი (ნატურალურ მანკენებლებში)}}$$

კომპანიას სანტექნიკის ერთი კომპლექტის
რეალიზაციიდან აქვს მარჟინალური შემოსავალი 70 ლარი.
(700 - 630 = 70).

მუდმივი ხარჯები შეადგენს 21000 ლარს, შესაბამისად,
წაუგებლობის (უზარალო წარმოების) წერტილი ტოლია:

$$21000 - 70 = 300 \text{ კომპლექტი}$$

პერსპექტიული გადაწყვეტილებების მისაღებად
მნიშვნელოვანია მარჟინალური შემოსავლისა და გაყიდვიდან
ამონაგების ურთიერთშედარება, ანუ მარჟინალური
შემოსავლის პროცენტული წილის განსაზღვრა მთლიან
ამონაგებში. ამისათვის ხდება შემდეგი გაანგარიშება:

$$\frac{\text{მარჟინალური შემოსავალი (ლარი)}}{\text{ამონაგები რეალიზაციიდან (ლარი)}} \times 100\%$$

კომპანიაში ერთი კომპლექტიდან მარჟინალური
შემოსავალი არის 70 ლარი, ერთი კომპლექტის
რეალიზაციიდან ამონაგები - 700 ლარი. შესაბამისად,
ერთეულზე მარჟინალური შემოსავლისა და ამონაგების
თანაფარდობა შედგენს 10%-ს. ეს ნიშნავს, რომ რეალიზაციის
ყოველ 100 ლარზე მარჟინალური შემოსავალი შეადგენს 10
ლარს. მარჟინალური შემოსავლის მუდმივი მნიშვნელო-
ბისათვის რეალიზაციის ფასიც იქნება მუდმივი.

ამრიგად, პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგების
დაგეგმვისას, შეიძლება განვსაზღვროთ მოსალოდნელი
მარჟინალური შემოსავლის მოცულობა. მაგალითად, თუ
პროდუქციის (საქონლის) რეალიზაციიდან ამონაგები უნდა
შეადგენდეს 245 000 ლარს, მაშინ მისი შესაბამისი
მარჟინალური შემოსავალი იქნება 24 500 ლარი.

საოპერაციო მოგების განსაზღვრისათვის (მოგება
დაბეგერამდე) ამ თანხას უნდა გამოაკლდეს მთლიანი მუდმივი
დანახარჯები:

$$24500 - 21000 = 3500 \text{ ლარს.}$$

ანუ გეგმურ მთლიან შემოსავალში -(245000 ლარი) მოსალოდნელი მოგება იქნება 3500 ლარი.

უნდა გავითვალისწინოთ, რომ შესრულებული გაანგარიშებები და გამოტანილი დასკვნები სამართლიანია მხოლოდ განსაზღვრულ დიაპაზონში. მოცემულ კომპანიაში ეს დიაპაზონი განისაზღვრება 192-დან 400 კომპლექტამდე. ამ დიაპაზონის გარეთ გაანალიზებული მაჩვენებლები (მთლიანი მუდმივი ხარჯები, ერთეული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასი, ხეყდრითი (ცვლადი ხარჯები) არ წაითვლება მუდმივად და შესაბამისად, გაანგარიშებებიდან გაკეთებული დასკვნები იქნება არასწორი.

შემდეგ ეტაპზე საჭიროა განისაზღვროს უსაფრთხოების ზღვარი, რომელიც გვიჩვენებს, რამდენით შეიძლება შემცირდეს რეალიზაციის მოცულობა, სანამ ორგანიზაცია წავა ზარალზე.

გაანგარიშებით დადგინდა, რომ მოცემულ საეკონომიკურ კომპანიაში წაუგებლობის წერტილი მდებარეობს 300 ერთეულის დონეზე, რაც ღირებულებით გამოსახულებაში შეადგენს 210 000 ლარს. თუ რეალიზაციის მოცულობა მოსალოდნელია 350 ცალის ფარგლებში ანუ 245 000 ლარის ოდენობით, მაშინ უსაფრთხოების ზღვარი განისაზღვრება 50 კომპლექტის (350 - 300) ან 35 000 ლარის დონეზე.

უსაფრთხოების ზღვარი შეიძლება გამოისახოს პროცენტებში შემდეგი ფორმულით:

უსაფრთხოების ზღვარი (%) = $\frac{((\text{რეალიზაციის მოსალოდნელ (გეგმურ) მოცულობას (ლარი)} - \text{უზარალო რეალიზაციის მოცულობა (ლარი)}) / \text{რეალიზაციის მოსალოდნელი (გეგმური) მოცულობა (ლარი)}) \times 100\%}{}$

ფორმულაში შესაბამისი ციფრობრივი მნიშვნელობების ჩასმით მივიღებთ:

$$(245-210) / 245 \times 100\% = 14.3\%$$

განხილული დამოკიდებულება საშუალებას იძლევა გაეაყეთოთ სხვა დასკვნებიც.

მაგალითად, რეალიზაციის არსებული მოცულობიდან გამომდინარე დადგინდეს მინიმალური სარეალიზაციო ფასი (მოცულობა), ცვლადი და მუდმივი ხარჯების მაქსიმალური თანხა, რომლის ატანაც შეუძლია კომპანიას.

დავეშვათ, რომ თვის განმავლობაში მოსალოდნელია 400 კომპლექტი სანტექნიკის რეალიზაცია. წონასწორობის წერტილი გამოისახება ფორმულით:

ამონაგები პროდუქციის (საქონლის) რეალიზაციიდან = მთლიან ხარჯებს.

თუ ერთეული პროდუქციის სარეალიზაციო ფასის აღნიშნავთ X -ით, მივიღებთ:

$$400 X = 630 \times 400 + 21000;$$

$$400 X = 273000, \text{ შესაბამისად, } X = 682.5 \text{ ლარს.}$$

ამრიგად, ერთი კომპლექტის 682.5 ლარად გაყიდვისას მოცემული სხვა პირობების უცვლელობის შემთხვევაში კომპანია მიიღებს მოგებას.

მედიუმი და ცვლადი ხარჯების მაქსიმალური თანხა, რომლის გაწევაც შეუძლია საეატრო კომპანიას 400 კომპლექტი გემური რეალიზაციისა და ერთ კომპლექტზე 700 ლარის ოდენობით დადგენილი ფასის პირობებში, არის:

$$400 \times 700 = 280\,000 \text{ ლარი.}$$

შეიძლება აგრეთვე დროის იმ მონაკვეთის პროგნოზირება, როცა დამყარდება წონასწორობის მდგომარეობა.

რეალიზაციის ყოველთვიურმა მოცულობამ გეგმით უნდა შეადგინოს 400 კომპლექტი, ხოლო გათვლებით წაუგებლობის წერტილი მიიღწევა 300 კომპლექტის გაყიდვის შემდეგ.

შეეადგინოთ პროპორცია:

$$400 \text{ კომპლექტი} - 1 \text{ თვე,}$$

$$300 \text{ კომპლექტი} - X \text{ თვე.}$$

$$\text{მაშინ } X = (300 \times 1) : 400 = 0.75.$$

ანუ საში კვირის შემდეგ საწარმო გამოისყიდის ყველა თავის დანახარჯს და შემოსავლები გადააჭარბებს ხარჯებს.

გრაფიკული მეთოდი. წაუგებლობის წერტილი შეიძლება განვსაზღვროთ გრაფიკული მეთოდით (ნახ. 4.1).

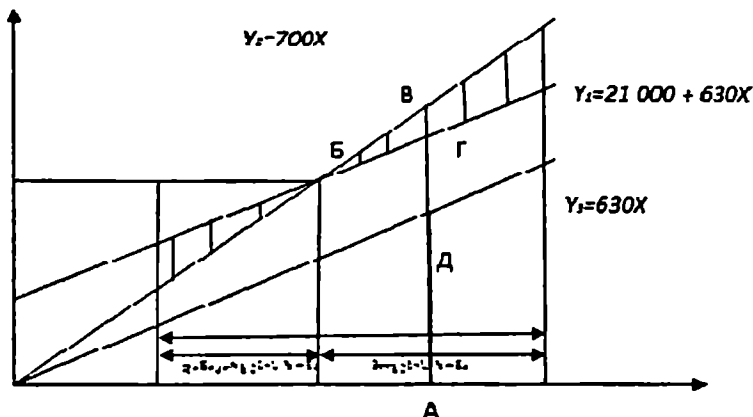
გრაფიკი შედგება ორი წრფისაგან – წრფე, როლიც აღწერს მთლიანი ხარჯების ქცევას (Y_1), და წრფე, რომელიც ასახავს პროდუქციის (საქონლის, სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგების ქცევას (Y_2), რეალიზაციის მოცულობის შესაბამისად.

აბცისათა ღერძი აღნიშნავს აღებული რეალიზაციის მოცულობას (საქონელბრუნვას) ნატურალურ ერთეულში, ორდინატთა ღერძი – ხარჯებსა და შემოსავლებს ფულად გამოსახელებაში. ამ წრფეთა გადაკვეთის წერტილი აღნიშნავს წონასწორობის წერტილს.

მოყვანილ მაგალითში ერთობლივი ხარჯების ქცევა გამოიხატება:

$$Y_1 = 21000 + 630X,$$

სადაც, X - არის რეალიზაციის მოცულობა, ცალებში.



ნახ. 3.1. წაუკებლობის გრაფიკი

კომპანიის რეალიზაციიდან ამონაგების დამოკიდებულება გაყიდული სანტექნიკის კომპლექტების რაოდენობასთან გამოსახება შემდეგი ფორმულით

$$Y_2 = 700 X.$$

პირდაპირი ხარჯები და ამონაგები რეალიზაციიდან Y_1 და Y_2 წრფეები გადაიკვეთებიან წერტილში, რომელსაც შეესაბამება რეალიზაციის მოცულობა 300 კომპლექტის ოდენობით. ვერტიკალური ხაზები, რომელთა კოორდინატებია 192 და 400, აღინიშნება დიაპაზონი, რომელშიც სრულდება გაანგარიშება. აღბათობა იმისა, რომ ამ წრფეების გარეთ თანაფარდობა ხარჯებს, რეალიზაციის მოცულობასა და მოგებას შორის მართლაც უმნიშვნელოა.

გაყიდვების მოცულობა 192-დან 300 კომპლექტამდე ინტერვალში წარმოადგენს ზარალის ზონას. 4.1. ნახაზზე (1

ვარიანტი) ჩანს, რომ ამ ინტერვალში დანახარჯთა წრფე Y_1 მდებარეობს წრფეზე, რომელიც ასახავს ამონაგების ქცევას Y_2 . თუ რეალიზაციის მოცულობა აღემატება 300 ცალს, პირდაპირი ხარჯები Y_1 აღმოჩნდება Y_2 პირდაპირი შემოსავლების წრფის ქვეშ, ეს კი ნიშნავს, რომ კომპანია მუშაობს მომგებიანად.

შერჩეული დიაპაზონის ფარგლებში გაყიდვების მოცულობის ნებისმიერი მნიშვნელობის შერჩევით, შეიძლება გრაფიკულად განვსაზღვროთ მისი შესაბამისი მოგება და მარეინალური შემოსავალი.

მარეინალური შემოსავალი არის სხვაობა პროდუქციის (საქონლის, მომსახურების, სამუშაოს) გაყიდვებიდან მოღებულ ამონაგებსა და ცვლად ხარჯებს შორის. შესაბამისად, გრაფიკზე მარეინალურ შემოსავალს A წერტილში შეესაბამება $B D$ მონაკვეთი, რომელიც თავის მხრივ ორი $B \Gamma$ (მოგება) და ΓD (მუდმივი ხარჯები) მონაკვეთებისაგან შედგება.

გავიანგარიშოთ მარეინალური შემოსავლისა და მოგების მოცულობა A წერტილში:

$$Y_1 = 21\,000 + 630 \times 350 = 241\,500 \text{ ლარი;}$$

$$Y_2 = 700 \times 350 = 245\,000 \text{ ლარი.}$$

მოგება განვსაზღვროთ, როგორც სხვაობა პროდუქციის (საქონლის) რეალიზაციიდან ამონაგებსა და მთლიან ხარჯებს შორის.

$$245\,000 - 241\,500 = 3\,500 \text{ ლარს.}$$

მარეინალური შემოსავლის გაანგარიშებისათვის გავზარდოთ მიღებული შედეგი მუდმივი ხარჯების თანხით:

$$3\,500 + 21\,000 = 24\,500 \text{ ლარი.}$$

ამჟამად, წაუგებლობის წერტილის განსაზღვრა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს. აღნიშნული გათვლებით კომპანიის ხელმძღვანელობას შესაძლებლობა აქვს რეალიზაციის მოცულობის, დანახარჯების და მოგების (ფასნამატის) სხვადასხვა კომბინაციით შეარჩიოს ყველაზე ოპტიმალური, რომელიც მას საშუალებას მისცემს არა მხოლოდ დაფაროს საკუთარი დანახარჯები, გაითვალისწინოს ინფლაციის ტემპი, არამედ შექმნას პირობები წარმოების გაფართოებისათვის.

ამასთან, აუცილებელია მხდველობაში მივიღოთ, რომ განხილული ანალიზის მეთოდები შეიძლება გამოყენებულ იქნას მხოლოდ მოკლევადიანი გადაწყვეტილებების მისაღებად. მათი გამოყენებით ხანგრძლივ პერიოდზე გათვლილი რეკომენდაციები ვერ შემუშავდება. წარმოების წაუგებლობის ანალიზის შეუძლია მოგვცეს სარწმუნო შედეგი შემდეგი პირობების არსებობისას:

- ცვლადი ხარჯები და რეალიზაციიდან ამონაგები ხასიათდება წარმოების მოცულობისადმი პირდაპირპროპორციული დამოკიდებულებით;

მოცემულ დიაპაზონში შრომის მწარმოებლურობა უცვლელია;

ხვედრითი ცვლადი ხარჯები და ფასები უცვლელი რჩება საანალიზო პერიოდში

პროდუქციის სტრუქტურა უცვლელია საანალიზო პერიოდში;

მუდმივი და ცვლადი ხარჯების ქცევის გაზომვა შესაძლებელია მაღალი სიზუსტით;

პერიოდის ბოლოს კომპანიას არ გააჩნია მზა პროდუქციის მარაგი (ან ეს მარაგი უმნიშვნელოა), ანუ რეალიზაციის მოცულობა წარმოების მოცულობის ტოლია.

ამ პირობებიდან ერთ-ერთის დაუკველობაც კი იძლევა არასწორ შედეგს.

3.2. პროდუქციის (საქონლის) ასორტიმენტის დაგეგმვა

რეალიზაციის მთლიანი მოცულობის განსაზღვრა, რომელიც უზრუნველყოფს სასურველი ფინანსური შედეგის მიღებას, საკმარისია იმ კომპანიის ხელმძღვანელისათვის, რომელიც აწარმოებს ერთგვაროვან პროდუქციას (ან ვაჭრობს საქონლის ერთი დასახელებით). კომპანიებს, რომლებსაც საქმე აქვთ პროდუქციის (საქონლის) მრავალფეროვან ასორტიმენტთან უფრო სერიოზული ამოცანის გადაჭრა უწევთ.

მაგალითი. კომპანია აწარმოებს ოთხი დასახელების საოფისე სივარძელს: „A“, „B“, „C“, „D“. სივარძლებზე ფასები შესაბამისად შეადგენს: 38.13; 25.58; 45.11 და 57.50 ლარს.

მიმდინარე თვეში კომპანიის მუდმივი და ცვლადი ხარჯების შესახებ მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია. იხ. ცხრილი 3.1.

ცხრილი 3.1 მონაცემები კომპანიის ხარჯების შესახებ, ლარი

ხარჯები	საქონლის სახეები			
	„A“	„B“	„C“	„D“
პირდაპირი (ცვლადი) ხარჯები ერთეულ პროდუქციაზე	35.7	23.95	42.2	54.96
მათ შორის:				
ძირითადი მასალა	11.00	8.55	25.5	30.8
ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება	8.70	6.45	7.60	8.00
სატრანსპორტო ხარჯები	6.00	4.25	4.40	4.00
ექსპედიციების ხარჯები	4.50	3.00	2.50	6.70
სხვა	5.50	1.70	2.20	5.46
ზედნაღები ხარჯები (მუდმივი) სულ	178670			
მათ შორის:				
ინჟინერ-ტექნიკური პერსონალის შრომის ანაზღაურება	125000			
მივლინების ხარჯები	30000			
კრედიტზე პროცენტი	20300			
სხვა არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯი	3370			

საოფისე სავარძლების სავარაუდო რეალიზაციის სტრუქტურა ბაზრის კონიუქტურის კვლევის საფუძველზე შეადგენს:

„A“ – 42%; „B“ – 13%; „C“ – 20%; „D“ – 25%.

კომპანია მიზნად ისახავს მიმდინარე პერიოდში 73.3 ათასი ლარი მოგების მიღებას. საქონლის თითოეული დასახელების რამდენი ერთეულის გაყიდვაა აუცილებელი ამ მოცულობის მოგების მისაღებად?

მოცემულ კითხვაზე პასუხის გასაცემად „B“ დასახელების სავარძლების გაყიდვების რაოდენობა აღვნიშნათ X-ით. მაშინ, რეალიზაციის არსებული სტრუქტურიდან გამომდინარე, სავარძლების სახეობების მიხედვით რეალიზაციის მოცულობა იქნება:

„A” შეადგენს 3.23X;

„C” – 1.54X;

„D” – 1.923X.

არსებული ფასების პირობებში ამონაგები რეალიზაციიდან შეადგენს:

„A” საქონელზე – $38.13 \times 3.23X = 123.198X$;

„B” – 25.58X;

„C” – $45.11 \times 1.54X = 69.469X$;

„D” – $57.5 \times 1.923X = 110.569X$.

შემდეგ შევადგინოთ ფორმულა:

ამონაგები რეალიზაციიდან – მთლიანი ცვლადი ხარჯები – მთლიანი მუდმივი ხარჯები = მოგებას.

აღნიშნულ ფორმულაში მონაცემების ჩასმით მივიღებთ:

$$123.198X + 25.58X + 69.469X + 110.569X - (115.35X + 23.95X + 64.99X + 105.68X) - 178670 = 73300$$

ამოცხსნათ განტოლება X-ის მიმართ:

$$328.816X - 309.97X - 178670 = 73300;$$

$$18.846X = 251970.$$

$$X=13370$$

ამრიგად, დაგეგმილი მოგების მიღებას უზრუნველყოფს საქონლის სახეების მიხედვით რეალიზაციის შემდეგი მოცულობა:

„A” საქონელი – $13370 \times 3.231 = 43\,198$ ცალი;

„B” საქონელი – 13370 ცალი;

„C” საქონელი – $13370 \times 1.54 = 20\,589$ ცალი;

„D” საქონელი – $13370 \times 1.923 = 25\,710$ ცალი.

მიღებული შედეგები განზოგადებულია 3.2 ცხრილში.

№	მაჩვენებლები	A	B	C	D	სულ
1	რეალიზაციის მოცულობა (ცალი)	43198	133700	20589	25 710	102867
2	ერთეულის სარეალიზაციო ფასი ლარებში	38.13	25.58	45.11	57.50	
3	ცვლადი ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე ლარებში	35.7	23.95	42.20	54.96	
4	ზღრული მოგება პროდუქციის ერთეულზე	2.43	1.63	2.91	2.54	
5	ერთობლივი მარკინალური შემოსავალი ათას ლარებში (სტრ.2Xსტრ.1)	104.97	21.79	59.91	65.30	251.97
6	მუდმივი ხარჯები ათას ლარებში					178.67
7	საოპერაციო მოგება ათას ლარებში (სტრ.5-სტრ.6)					73.30

შემდეგ საჭიროა ჩატარდეს დაგეგმილი პროდუქციის სახეების მიხედვით რენტაბელობის ანალიზი. რენტაბელობა არის მოგების ფარდობა პროდუქციის სრულ თვითღირებულებასთან. პირველ რიგში აუცილებელია გაკვიანგარიშოთ საოფისე საეარძლების სრული თვითღირებულება.

როგორც ცნობილია, სრული თვითღირებულება შედგება პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის ხარჯებისაგან, ანუ მოიცავს როგორც პირდაპირ ხარჯებს, ასევე ზედნადებ საწარმოო და არასაწარმოო ხარჯებს.

სრული თვითღირებულების განსაზღვრისათვის აუცილებელია მუდმივი ხარჯები განაწილდეს საწარმოო პროგრამით გათვალისწინებულ პროდუქციის სახეებს შორის. როგორ უნდა შეირჩეს მუდმივი ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზა?

შესაძლებელია სხვადასხვა ვარიანტის შერჩევა, რაც დამოკიდებულია თვითღირებულების სტრუქტურის ანალიზის შედეგებზე. გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ უფრო ზუსტი შედეგი მიიღება, როცა განაწილებას ბაზად არჩეულია

საწარმოო ხარჯებს შორის ყველაზე მაღალი ხვედრითი წილის მქონე ხარჯები.

განხილული საოფისე საეარძლების წარმოება მასალატევადია. რამდენადაც თვითღირებულებაში ყველაზე მაღალი ხვედრითი წილი უკავია ძირითადი მასალის ღირებულებას, ამიტომ მედმივი ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზად თითოეული სახის პროდუქციის წარმოებაში მიზანშეწონილია ავიღოთ ძირითადი მასალის ღირებულება.

მაშინ „A“ პროდუქციის წილი მუდმივი ზედნადები ხარჯები შეადგენს:

$$178670 \times 11.00 \quad (11.00 + 8.55 + 25.5 + 30.8) = 178670 \times (11.00 : 75.85) = 178670 \times 0.145 = 25907.2 \text{ ლარს.}$$

„A“ პროდუქციის წარმოების მოსალოდნელი მოცულობა არის 43198 ცალი, შესაბამისად ერთ ცალზე გაანგარიშებით ზედნადები (მუდმივი) ხარჯები შეადგენს: $25907.2 : 43198 = 0.60$ ლარს.

„B“ პროდუქციისათვის იქნება:

$$178670 \times (8.55 : 75.85) = 178670 \times 0.113 = 20189.7 \text{ ლარს,}$$

ხოლო ერთეულ პროდუქციაზე გაანგარიშებით:

$$20189.7 : 13370 = 1.51 \text{ ლარს.}$$

„C“ პროდუქციისათვის იქნება:

$$178670 \times (25.50 : 75.85) = 178670 \times 0.336 = 60033.1 \text{ ლარს,}$$

ხოლო ერთეულ პროდუქციაზე გაანგარიშებით:

$$60033.1 : 20589 = 2.92 \text{ ლარს.}$$

„D“ პროდუქციისათვის იქნება:

$$178670 \times (30.80 : 75.85) = 178670 \times 0.406 = 72540 \text{ ლარს,}$$

ხოლო ერთეულ პროდუქციაზე გაანგარიშებით:

$$72540 : 20710 = 2.82 \text{ ლარს.}$$

გავეანგარიშოთ დაგეგმილი პროდუქციის სახეების მიხედვით სრული თვითღირებულება და რენტაბელობის მაჩვენებლები (ცხრილი 3.3).

ერთი საოფისე სავარძლის სრული თვითღირებულებისა და რენტაბელობის გაანგარიშება

ცხრილი 3.3.

№	მაჩვენებლები	„A”	„B”	„C”	„D”
1	ცვლადი ხარჯები, ლარი	35.7	23.95	42.2	54.96
2	მუდმივი ხარჯები, ლარი	0.6	1.56	2.92	2.82
3	სრული თვითღირებულება,ლ.	36.3	25.46	45.11	57.78
4	ერთი ერთეულის გასაყიდი ფასი, ლარი	38.13	25.58	45.11	57.5
5	მოგება (4-3), ლარი	+1.83	+0.12	-0.01	-0.28
6	რენტაბელობა $((5:3) \times 100\%)$	5.0	0.5	-0.02	-0.5

შესრულებული გაანგარიშებები ადასტურებს, რომ „C” და „D” ტიპის საოფისე სავარძლის წარმოება ზარალიანია: პირველ შემთხვევაში (-0.02%) -ით და მეორეში (-0.5%) -ით.

მოსალოდნელი მოგება პროდუქციის სახეების მიხედვით შეადგენს:

„A” - $1.83 \times 43198 = 79.0$ ათასი ლარი;

„B” - $0.12 \times 13370 = 1.6$ ათასი ლარი;

„C” - $0.01 \times 20589 = -0.02$ ათასი ლარი;

„D” - $0.28 \times 25710 = -7.2$ ათასი ლარი.

სულ მოგება 733 ათასი ლარი.

ისმება კითხვა, შესაძლებელია თუ არა წარმოების დაგეგმილი სტრუქტურის ოპტიმიზაცია? საჭიროა თუ არა კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესების მიზნით წარმოებიდან ამოვიდოთ პროდუქციის რომელიმე სახეობა, მაგალითად „D”, რომლისგანაც მოსალოდნელია 7200 ლარის ზარალი? თუ შესაძლებელია, მაშინ რა მოქმედება ამას? სამართლიანია თუ არა ვივარაუდოთ, რომ ასეთი მმართველობითი გადაწყვეტილების შედეგი იქნება მოგების ზრდა 73300-დან 80500 ლარამდე $(73300+7200)$?

დასმულ კითხვაზე პასუხის გასაცემად შევასრულოთ გაანგარიშებები.

დაეუშვათ, რომ „D” სახის სავარძლები მოხსნილია წარმოებიდან, ხოლო პროდუქციის დანარჩენი სახეების გამოშვება რჩება უცვლელი მოცულობით. შევაფასოთ

დარჩენილი სახეების მიხედვით რენტაბელობა და გავიანგარიშოთ ფინანსური შედეგი.

წარმოების მოცულობის ცვლილების მიუხედავად მუდმივი ხარჯები რჩება იმავე დონეზე და შეადგენს 178670 ლარს. გაეანაწილოთ ისინი პროდუქციის დანარჩენ სახეებს შორის. მაშინ „A“ პროდუქციის წილი მუდმივი ზედნადები ხარჯები შეადგენს:

$178670 \times 11.00 \quad (11.00+8.55+25.5) = 178670 \times 0.244 = 3966$ ლარს.

პროდუქციის ერთეულზე გაანგარიშებით:
 $3966 : 43198 = 0.09$ ლარს.

„B“ სახის პროდუქციაზე:
 $178670 \times (8.55+45.05) = 178670 \times 0.190 = 3391$ ლარს.
პროდუქციის ერთეულზე გაანგარიშებით:
 $3391 : 13370 = 2.54$ ლარს.

„C“ სახის პროდუქციაზე:
 $178670 \times (25.50+45.05) = 178670 \times 0.566 = 101134$ ლარს.
პროდუქციის ერთეულზე გაანგარიშებით:
 $101134 : 20589 = 4.85$ ლარს.

მოყვანილი პროდუქციის ერთეულის სრული თვითღირებულების კალკულაცია და პროდუქციის დარჩენილი სახეების მიხედვით რენტაბელობის გაანგარიშება. იხ. ცხრილი 3.4.

მიღებული შედეგების შედარებით ცხრილ 4.3-ის მანევრებლბთან ვრწმუნდებით, რომ ფინანსური მანევრებლები საგრძნობლად გაუარესდა. „B“ პროდუქციის წარმოება მომგებიანის ნაცვლად (რენტაბელობა 0.5%) გახდა ზარალიანი (რენტაბელობა - 3.4%), „C“ სახის პროდუქციის ზარალიანობის დონე გაიზარდა 0.02-დან 4.1%-მდე.

ამრიგად, პროდუქციის თითოეული სახის მიხედვით მოსალოდნელია შემდეგი ფინანსური შედეგი:

„A“ - $2.34 \times 43198 = 101.1$ ათასი ლარი;
„B“ - $0.91 \times 13370 = -12.2$ ათასი ლარი;
„C“ - $1.94 \times 20589 = -39.9$ ათასი ლარი;
სულ მოგება 49.0 ათასი ლარი.

სრული თვითღირებულებისა და რენტაბელობის გაანგარიშება „A“, „B“, „C“ პროდუქციის მიხედვით

ცხრილი 3.4.

№	მანვენებლები	„A“	„B“	„C“
1	ცვლადი ხარჯები, ლარი	35.7	23.95	42.2
2	მუდმივი ხარჯები, ლარი	0.09	2.54	4.85
3	სრული თვითღირებულება (1+2), ლარი	35.79	26.49	47.05
4	ერთი ერთეულის გასაყიდი ფასი, ლარი	38.13	25.58	45.11
5	მოგება (4-3), ლარი	2.34	-0.91	-1.94
6	რენტაბელობა $((5:3) \times 100\%)$	0.06	-3.4	-4.12

შესაბამისად, შეიძლება აღენიშნოს, რომ საწარმოო პროგრამის ოპტიმიზაციის შესახებ მიღებული მმართველობითი გადაწყვეტილებები აღმოჩნდა მცდარი. წარმოებიდან „D“ სახის პროდუქციის მოხსნა არა თუ გააუმჯობესებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას, არამედ იწვევს მოგების შემცირებას 73.3 ათასი ლარიდან 49.0 ათას ლარამდე.

შეკაფასოთ „D“ ზარალიანი პროდუქცია (ცხრილი 3.5).

მანვენებლები	ერთეულ პროდუქციაზე, ლარი	სულ, ათასი ლარი.
ამონაგები	57.5	1478.3
რეალიზაციიდან ცვლადი ხარჯები	54.96	1413.0
მარეინალური მოგება	2.54	65.3

ამრიგად, „D” პროდუქცია არაა ზარალიანი. კომპანიისათვის ერთი ერთეულის რეალიზაციას მოაქვს 254 ლარის მარჟინალური მოგება.

საწარმოო სიმძლავრეების არასრული დატვირთვით

მუშაობის პირობებში წარმოებიდან პროდუქციის ამოღების შესახებ გადაწყვეტილება ყოველთვის სწორი არაა. თუ პროდუქციის კონკრეტულ სახეობას მოაქვს დადებითი

მარჟინალური მოგება, მაშინ მისი ამოღება წარმოებიდან მხოლოდ და მხოლოდ გააუარესებს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას.

განვიხილოთ განსხვავებული სიტუაცია.

დაკეუმეთ, რომ ძირითადი მასალის არ არსებობა კომპანიას არ აძლევს საშუალებას აწარმოოს „A” სახის პროდუქცია. მენეჯმენტმა გადაწყვიტა გამოთავისუფლებული საწარმოო სიმძლავრეები გამოიყენოს „B” სახის პროდუქციის წარმოებაში. როგორი უნდა იყოს კომპანიის საწარმოო პროგრამის სტრუქტურა, რომ მივიღოთ მოგების სასურველი მოცულობა – 73300 ლარი?

რეალიზაციის სტრუქტურას აღნიშნული ცვლილების გათვალისწინებით ექნება შემდეგი სახე:

„B” – 55%;

„C” – 20%;

„D” – 25%.

ეთქვათ „C” სახის პროდუქციის წარმოების მოცულობაა X, მაშინ სხვა სახეების წარმოება მოსალოდნელია შემდეგი მოცულობით:

„B” – $2.75X$;

„D” – $1.25X$.

მთლიანი მუდმივი ხარჯები უცვლელია და შეადგენს 178 670 ლარს. იმის გათვალისწინებით, რომ „B” სახის პროდუქციის ერთეულზე გაანგარიშებით ცვლადი ხარჯები შეადგენს 23.95 ლარს, „C” პროდუქციაზე – 42.20 ლარს, „D” პროდუქციაზე – 54.96 ლარს, ხოლო სასურველი მოგება 73300 ლარს. შევადგინოთ განტოლება:

$$(25.58 \times 2.75X + 45.11X + 57.50 \times 1.25X) (23.95 \times 2.75X + 42.2X + 54.96 \times 1.25X) - 178670 = 73300.$$

განტოლების ამოხსნით მივიღებთ:

$$(70.345X + 45.11X + 71.875X) (65.8625X + 42.2X + 68.70X) - 178670 = 73000, \text{ საიდანაც } 10.567X = 251970;$$

$$X = 23845 \text{ ცალი საოფისე საყარძელი.}$$

შესაბამისად, „B“ სახის პროდუქციის წარმოების მოცულობამ უნდა შეადგინოს:

$$2.75 \times 23845 = 65\,573 \text{ ცალი;}$$

$$„C“ - 23845 \text{ ცალი;}$$

$$„D“ - 1.25 \times 23845 = 29806 \text{ ცალი.}$$

შევაიწყოთ, უზრუნველყოფს თუ არა ასეთი საწარმოო პროგრამა მოგების სასურველი მოცულობის მიღებას? გაანგარიშებების შედეგები მოცემულია ცხრილ 4.6-ში.

ცხრილი 3.6 მოსალოდნელი მოგების გაანგარიშება

№	ჩარეიტბლები	„B“	„C“	„D“	სულ
1	წარმოების მოცულობა, ცალი	65573	23845	29806	119224
2	მარეინალური შემოსავალი				
3	პროდუქციის ერთეულზე, ლარი.	1.63	2.91	2.54	-
3	მთლიანი მარეინალური შემოსავალი (სტრ.1Xსტრ.2), ათასი ლარი.	106.88	69.39	75.70	251.97
4	მთლიანი ხარჯები, ათასი ლარი.	-	-	-	178.67
5	მოგება (სტრ.3-სტრ.4), ათასი ლარი.	-	-	-	73.3

ამრიგად, კომპანიის საწარმოო პროგრამაში დაგეგმილი სტრუქტურული ძერები უზრუნველყოფს მოგების სასურველი მოცულობის 73300 ლარის მიღებას.

33. ფასწარმოქმნის პროცესის მართვა

წარმოებულ პროდუქციაზე და გაწეულ მომსახურებაზე ფასის დადგენას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფასწარმოქმნის პროცესი გულისხმობს ბაზრის კელეფასა და შეთავაზებულ საქონელსა და ფასზე მომხმარებლის ქცევის პროგნოზირებას. ფასის დადგენისას, პირველი რიგის პრობლემას წარმოადგენს, იქნება თუ არა მოთხოვნა პროდუქციაზე შეთავაზებულ ფასად. თუ ამ კითხვაზე პასუხი უარყოფითია, მაშინ ფასი მცირდება მყიდველისათვის მისაღებ ღონემდე, მოცემულ პროდუქციაზე (მომსახურებაზე, საქმეშაოზე) დანახარჯების აღექვატური შემცირებით.

მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება ტერმინები: „გრძელვადიანი ფასების ქვედა ზღვარი“ და „მოკლევადიანი ფასების ქვედა ზღვარი“.

გრძელვადიანი ფასების ქვედა ზღვარი მიუთითებს, როგორი მინიმალური ფასი შეიძლება დადგინდეს კომპანიის მიერ პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის მთლიანი ხარჯების დასაფარავად. ეს ზღვარი შეესაბამება პროდუქციის სრულ თვითღირებულებას.

მოკლევადიანი ფასების ქვედა ზღვარი – არის ფასი, რომელიც ფარავს მხოლოდ ცვლადი ხარჯების ნაწილს. ზოგ შემთხვევაში საწარმოო სიმძლავრეების არასრული დატვირთვისას დამატებითი შეკვეთების გაფორმება შეიძლება გამართლებულ იქნას მაშინაც კი, როცა შეკვეთის ფასი არ ფარავს მათ შესრულებაზე გაწეულ დანახარჯებს. ასეთ შემთხვევაში ფასების შემცირება შესაძლებელია მოკლევადიანი ფასების ქვედა ზღვარამდე.

მაგალითი. კომპანია აწარმოებს ტელევიზორებს და ყიდის ბითუმად 200 ლარად ცალს.

ქვემოთ მოცემული ინფორმაცია კომპანიის დანახარჯების შესახებ ერთ ტელევიზორზე გაანგარიშებით (ლარი):

პირდაპირი მატერიალური ხარჯები	– 40
პირდაპირი შრომის ანაზღაურება	– 60
ცვლადი ზედნადები ხარჯები	– 20
მუდმივი ზედნადები ხარჯები	– 50
კომერციული ხარჯები (ცვლადი)	– 10
კომერციული ხარჯები (მუდმივი)	– 5
სულ	185 ლარი

კომპანიის საწარმოო სიმძლავრე არის 15000 ცალი ტელევიზორი თვეში. თვის განმავლობაში წარმოების ფაქტიური მოცულობა შეადგენს 10 000 ცალს, ანუ სიმძლავრეები არ არის სრულად დატვირთული და არსებობს რეზერვები. კომპანიამ მიიღო წინადადება ხელი მოაწეროს კონტრაქტის ტელევიზორების დამატებითი პარტიის წარმოებაზე (1000 ცალი) 170 ლარად. რამდენად მისაღებია მენეჯმენტისათვის შემოთავაზებული წინადადება?

ერთი შეხედვით პასუხი უნდა იყოს უარყოფითი, რადგან კონტრაქტის ფასი (170 ლარი) არის პროდუქციის სრულ თვითღირებულებაზე დაბალი (185 ლარი). თუმცა მოცემულ შემთხვევაში არსებობს სხვა არგუმენტებიც.

რამდენადაც საუბარია დამატებით შეკვეთაზე, ყველა დამატებითი ზედნადები ხარჯი უკვე გათვალისწინებულია პროდუქციის ფაქტიური გამოშვების თვითღირებულების კალკულაციაში (10000 ცალი), და შესაბამისად კომპანიის საწარმოო პროგრამის ფასში. ცნობილია, რომ განსაზღვრულ დიაპაზონში მუდმივი ხარჯები არ იცვლება წარმოების მოცულობის ცვლილებისას. ამიტომ კონტრაქტზე ხელმოწერით მუდმივი ხარჯები არ გაიზრდება.

თავის მხრივ ეს ნიშნავს, რომ დამატებითი შეკვეთის გაფორმების შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას შეთავაზებული ფასი უნდა შეუდარდეს ჯამური ცვლადი დანახარჯების თანხას, და არა პროდუქციის სრულ თვითღირებულებას. მოცემულ შემთხვევაში ერთი ტელევიზორის საწარმოებლად აუცილებელი ცვლადი ხარჯები შეადგენს 130 ლარს, კონტრაქტის ფასი – 170 ლარს, შესაბამისად, შემოთავაზებული წინადადება კომპანიისათვის არის მომგებიანი. მოცემული ხელშეკრულების ფარგლებში რეალიზებული ყოველი ტელევიზორი, კომპანიას მოუტანს მოგებას 40 ლარის (170-130) ოდენობით.

ფასწარმოქმნის თავისებურებები განვიხილოთ მომსახურების სფეროს მაგალითზე.

მაგალითი. შპს „მარშუტის“ საქმიანობის ძირითად სახეს წარმოადგენს მოსახლეობის გადაყვანა ავტობუსებით. ერთი ასეთი ავტობუსის ღირებულებაა 215 000 ლარი და ის გაოვილილია 200 000 კმ-ის გარბენზე. საწვავის ხარჯი – 15 ლიტრი 100 კმ. გარბენზე, საწვავის ღირებულება 2 ლარი/ლ.

ყოველი მომღვეწო 50 000 კილომეტრის გარბენის შემდეგ აუცილებელია საბურავების შეცვლა (6 საბურავი, თითო 1000 ლარად), ხოლო 100 000 კმ. გარბენის შემდეგ – ძრავის შეცვლა (15 000 ლარი). დაეუშვათ, რომ არანაირი სხვა საექსპლუატაციო ხარჯი შპს „მარშუტს“ არა აქვს.

ავტობუსის ტევადობა არის 25 მგზავრი, თითოეული მგზავრი საშუალოდ გადის 10 კმ. ზემოთქმულიდან გამოძდინარე მენეჯმენტის წინაშე დგას ამოცანა გაინგაროშოს ერთი ბილეთის გრძელვადიანი ფასის ქვედა ზღვარი ავტობუსის სხვადასხვა გარბენის პირობებში.

ამ პარამეტრებს შორის დამოკიდებულება გამოსახულია ფორმულით:

ამონაგები პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან – ჯამური ცვლადი ხარჯები – ჯამური მუდმივი ხარჯები = მოგებას.

თუ ავტობუსის გარბენს აღვნიშნავთ X -ით, ფასის ქვედა ზღვარს – c -თი, მივიღებთ cX - bX - ჯამური მუდმივი ხარჯები = 0

ამრიგად, საერთო ჯამში ერთი ბილეთის ფასის დამოკიდებულება ავტობუსის გარბენზე შეიძლება გამოისახოს განტოლებით:

$$c = b + \text{ჯამური მუდმივი ხარჯები} : X$$

სხვა სიტყვებით, ფასის გრძელვადიანი ქვედა ზღვარი თავისთავად წარმოადგეს ერთეულზე ცვლადი და მუდმივი ხარჯების თანხას.

1. დაეუშვათ, რომ შპს „მარშუტის“ მენეჯმენტი თავისი ავტობუსების ექსპლუატაციას გეგმავს მანამ, სანამ მათი გარბენი არ მიაღწევს 50 000 კილომეტრს. გაინგაროშოთ ერთი ბილეთის ფასის გრძელვადიანი ქვედა ზღვარი.

მანამ, სანამ ავტობუსის გარბენი არ მიაღწევს 50 000 კმ, არც საბურავების და არც ძრავის შეცვლა არ იგეგმება. ამიტომ ცვლად ხარჯებს უნდა მივაკუთვნოთ მხოლოდ საწვავი. ყოველ 100 კმ-ზე იხარჯება 15 ლ საწვავი 2 ლარის ღირებულებით ლიტრზე, მთლიანი თანხით 30 ლარი.

საშუალოდ ავტობუსის 100 კმ გარბენით შესაძლებელია 250 მგზავრის გადაყვანა. ამგვარად, ერთეულზე ცვლადი ხარჯები (b) ამ შემთხვევაში შეადგენს:

$b = 30 : 250 = 0.12$ ლარს.

მთლიანი მუდმივი ხარჯები შეესაბამება ავტობუსის ღირებულებას 215 000 ლარს. მოსალოდნელი გარბენი – 50 000 კმ. ამ მანძილის გაგლისას ავტობუსი გადაიყვანს $50000 : 10 \times 25 = 125000$ მგზავრს. ერთეულზე მუდმივი ხარჯი შეადგენს:

$215000 : 125000 = 1.72$ ლარს, ხოლო ბილეთის მინიმალური ფასი: $0.12 + 1.72 = 1.84$ ლარს.

2. დავუშვათ, რომ შპს „მარშუტის“ მენეჯმენტი თავის გათვლებში ორიენტირებულია ავტობუსის 100 000 კმ გარბენზე. ამ შემთხვევაში თავს იჩენს დამატებითი მიმდინარე ხარჯები საბურავების შეცვლაზე, მოცემული ხარჯები (საწვავის შესყიდვის პარალელურად) გადადის ცვლადი ხარჯების ჭრილში.

10000 კმ-ის გაგლის შემდეგ ავტობუსი გადაიყვანს $100\,000 : 10 \times 25 = 250000$ მგზავრს. ამიტომ ერთეულზე ცვლადი ხარჯები შეადგენს:

$0.12 + 6\,000 : 25\,000 = 0.12 + 0.24 = 0.144$ ლარს.

ჯამური ცვლადი ხარჯების განსაზღვრისათვის ავტობუსის მთლიანი ღირებულებიდან უნდა ამოვიღოთ საბურავების ღირებულება:

$215\,000 - 6\,000 = 209\,000$ ლარს.

ერთეულზე მუდმივი ხარჯები შეადგენს:

$209\,000 : 250\,000 = 0.836$ ლარს, ხოლო ერთი ბილეთის მინიმალური ფასი:

$0.144 + 0.836 = 0.980$ ლარს.

3. გავიანგარიშოთ ერთი ბილეთის მინიმალური ფასი ავტობუსის 20 000 კმ-ის გარბენის დროს.

ამ შემთხვევაში საწვავის შეძენაზე გაწეული და საბურავების შეცვლის ხარჯების პარალელურად ცვლად ხარჯებს დაემატება ძრავის ღირებულება.

200 000 კმ-ის გაგლის შედეგად ავტობუსი გადაიყვანს:

$200\,000 : 10 \times 25 = 500\,000$ მგზავრს.

ამიტომ ერთეულზე ცვლადი ხარჯები შეადგენს:

$0.144 + 15000 : 500000 = 0.144 + 0.03 = 0.174$ ლარს.

ამ შემთხვევაში მუდმივი ხარჯების შემადგენლობაში უნდა გავითვალისწინოთ ავტობუსის ღირებულება საბურავებისა და ძრავის ფასის გარეშე:

$$215\ 000 - 6\ 000 - 15\ 000 = 194\ 000 \text{ ლარს.}$$

ერთეულზე ცვლადი ხარჯები შეადგენს:

$$194000 : 500000 = 0.388 \text{ ლარს, ხოლო ერთი ბილეთის}$$

მინიმალური ფასი:

$$0.174 + 0.388 = 0.562 \text{ ლარს.}$$

შესრულებული გათვლების საფუძველზე შეიძლება დაგეგმვა:

1) დიაპაზონის ცვლილების შედეგს წარმოადგენს ის, რომ მუდმივი ხარჯების ნაწილი იქნეს ცვლადი ხარჯების ბუნებას;

2) ერთეულზე მუდმივი ხარჯების ეკონომია იწვევს ერთი მომსახურების ფასის შემცირებას.

3.4. პროდუქციის სტრუქტურის განსაზღვრა შემზღუდავი ფაქტორების გათვალისწინებით

შემზღუდავი ფაქტორების გათვალისწინებით პროდუქციის სტრუქტურის განსაზღვრისათვის განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი.

A კომპანია აწარმოებს ორი სახის რბილ იატაკს – *a* და *b*. კომპანიის საქმიანობის ძირითად მანქანებლების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია ქვემოთ:

(ცხრილი 3.7.

№	მანქანებები	რბილი იატაკი	
		<i>a</i>	<i>b</i>
1	1 გრძ.მ. ფასი, ლარი	40	60
2	ცვლადი ხარჯები 1 გრძ.მ. ლარი	25	35
3	მარჟინალური შემოსავალი 1 გრძ.მ-ზე (1-2), ლარი	15	25
4	მარჟინალური შემოსავლის დონე (3:1) × 100%	37.5	41.7

მოყვანილი მაგალითი ადასტურებს, რომ კომპანიისათვის უფრო მნიშვნელოვანია აწარმოოს და გაყიდოს *b* ტიპის რბილი იატაკი.

კომპანიაში *b* ტიპის რბილი იატაკის საწარმოო ხაზის მწარმოებლურობა უფრო დაბალია, ვიდრე *a* ტიპის რბილი იატაკის საათობრივი გამოშვება. გარდა ამისა, შემზღუდავ ფაქტორს წარმოადგენს დანადგარის მუშაობის გეგმური დრო. რბილი იატაკის წარმოების ხაზს შეუძლია იმუშაოს მხოლოდ 2000 საათის განმავლობაში. (იხ. ცხრილი 4.8).

(ცხრილი 3.8

№	მანვენებლები	რბილი იატაკი	
		<i>a</i>	<i>b</i>
1	ხაზის მწარმოებლურობა, გრძ.მ/სთ	4	2
2	მარუინალური შემოსავალი I გრძ.მ., ლარი	15	25
3	მარუინალური შემოსავალი I სთ-ში. (2×1), ლარი	60	50
4	მარუინალური შემოსავალი 2000 საათში, ლარი	120000	100 000

ამრიგად, პრობლემის შესწავლა შემზღუდავი ფაქტორის გათვალისწინებით საშუალებას იძლევა გაკეთდეს საბოლოო დასკვნა: იმ პირობებში, როცა ხაზის მუშაობის დრო შემზღუდულია, დანადგარების ფაქტიური მწარმოებლურობის გათვალისწინებით უფრო ხელსაყრელია *a* ტიპის რბილი იატაკის წარმოება.

კომპანია რბილ იატაკს ყიდის ბითუმად ორ მაღაზიაში – I მაღაზია და II მაღაზია.

საავტრო კომპანიისათვის გადაწყვეტილების მიღებისას შემზღუდავ ფაქტორს წარმოადგენს საქონელბრუნვის ტემპი ან საავტრო ფართობის მოცულობა.

I მაღაზია ვაჭრობს სამრეწველო საქონლით, რომელიც ძირითადად შეძენილია იმპორტით, თუმცა, *A* კომპანიის პარტნიორია. მაღაზია მდებარეობს ქალაქის გარეუბანში. მაღაზიის სპეციფიკას წარმოადგენს ხანგრძლივი მოხმარების საგნებითა და ფუფუნების საგნებით ვაჭრობა, რის შედეგადაც საანალიზო პერიოდში შესყიდული საქონლის ნაწილი

გადავიდა არალიკვიდურ აქტივებში ან გაიყიდა ფასდაკლებით. I მაღაზია ფლობს გაცილებით ნაკლებ სავაჭრო ფართს, ვიდრე მისი კონკურენტი მაღაზია.

II მაღაზია წარმოადგენს ქალაქის ცენტრში მდებარე მსხვილ სუპერმარკეტს. იგი ვაჭრობს სწრაფი ბრუნვადობის, მაღალლიკვიდური საქონლით. საწარმოს ხელმძღვანელობა კონკურენტისაგან – I მაღაზიისგან განსხვავებით ცდილობს მიმოქცევის ხარჯების შემცირების მიზნით ივაჭროს სწრაფი ბრუნვადობის საქონლით, დიდი სასაწყობო ფართის გამოყენების გარეშე. საქონლის გაყიდვის შესაბამისად ხდება მისი წინაცვლება ახალი პარტიით მომწოდებლების მიერ.

თრივე მაღაზია სხვა საქონელთან ერთად ვაჭრობს *a* ტიპის რბილი იატაკითაც. მაღაზიების მიმდინარე წლის ფინანსური შედეგების შედარება წარმოდგენილია ქვემოთ:

(ცხრილი 3.9.

№	მაჩვენებლები	I	II
		მაღაზია	მაღაზია
1	შექენის ფასი 1 გრძ.მ. ლარი.	60	60
2	სხვა ცვლადი ხარჯები 1 გრძ.მ. ათასი ლარი.	5	5
3	საცალო ფასი 1 გრძ.მ. ლარი.	85	80
4	მარჟინალური შემოსავალი 1 გრძ.მ-ზე (სტრ.3-სტრ.1-სტრ.2), ლარი	20	15
5	გაყიდვების მოცულობა წლის განმავლობაში გრძ. მ. მარჟინალური შემოსავალი	1 000	5 000
6	(სტრ.5 x სტრ.4), ლარი.	20 000	75 000

მოცემული მაჩვენებლების ანალიზი გვჩვენებს, რომ ერთ ერთეულ პროდუქციაზე გაანგარიშებით მარჟინალური შემოსავალი უფრო დაბალია II მაღაზიაში. მაგრამ საქონელბრუნვის ზრდის გამო ის ერთობლივი მარჟინალური შემოსავლის მიხედვით 3.75-ჯერ უსწრებს თავის კონკურენტს. შედეგი განპირობებულია იმით, რომ II მაღაზია ფლობს მეტ სავაჭრო ფართს.

1. რაში მდგომარეობის წაუგებლობის ანალიზის არსი და პრაქტიკული მნიშვნელობა?
2. რა ითვლება კაპიტალდაბანდებაზე დროებით დანახარჯებად?
3. რაში მდგომარეობის კაპიტალდაბანდების შეყვასების არსი დისკონტირებული ღირებულებით?
4. როგორ გაიანგარიშება შიდა უკუგების კოეფიციენტი და კაპიტალდაბანდების უკუგების პერიოდი?
5. კომპანია აწარმოებს ა და ბ პროდუქციას, შესაბამისად 70000 და 30000 ერთეულს. ა პროდუქციის რეალიზაციის ფასია 6 ლარი, ბ - 12 ლარი, ა პროდუქციის ერთეულზე ცვლადი დანახარჯები არის 2 ლარი, ბ-ზე - 4 ლარი. გამოთვალეთ წაუგებლობის წერტილი პროდუქციის ერთდროულად გამოშვების შემთხვევაში.
6. კომპანია აწარმოებს და რეალიზაციას უკეთებს ერთი სახეობის პროდუქციას. წლის განმავლობაში მუდმივი ხარჯები შეადგენს 18 მლნ. ლარს, პირდაპირი ცვლადი ხარჯები ერთეულზე 870 ლარს და ერთეულზე სახელშეკრულებო ფასი - 1380 ლარს. როგორი უნდა იყოს რეალიზაციის მოცულობა, რომ ამ პროდუქციის გამოშვება იყოს გამართლებული?
7. კომპანია მთლიანმა ხარჯებმა თვის მანძილზე შეადგინა 72 000 ლარი, ცვლადმა - 6 ლარი ერთეულზე. ერთი ნაკეთობის ფასი შეადგენს 15 ლარს. განსაზღვრეთ მისი თვითღირებულება, მოგება რეალიზაციიდან და დაფარვის განაკვეთი შემდეგი მოცულობით წარმოებისა და რეალიზაციისას:
 - ა) 12000 ცალი;
 - ბ) 7000 ცალი.

ტესტები

1. მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებისადმი რელევანტური მიდგომა გულისხმობს ინფორმაციის გამოყენებას:
 - ა) მისალსოდნელი შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ;
 - ბ) ნორმატიული დანახარჯების შესახებ;
 - გ) ფაქტიური დანახარჯების შესახებ.
2. რას უდრის რეალიზაციის კრიტიკული მოცულობა, თუ რეალიზაციის ფასი – 6 ლარია, ერთეულზე ცვლადი ხარჯები – 4 ლარი, პერიოდის მუდმივი ხარჯები – 100 ლარი:
 - ა) 50 ერთეულს;
 - ბ) 100 ერთეულს;
 - გ) 80 ერთეულს?
3. წარმოებული და რეალიზებული პროდუქციის რამდენი ერთეული უზრუნველყოფს მოგებას 200 ლარის მოცულობით (ისარგებლეთ წინა მაგალითის მონაცემებით):
 - ა) 100 ერთეული;
 - ბ) 150 ერთეული;
 - გ) 190 ერთეული?
4. მეორე ტესტის მონაცემების გამოყენებით, განსაზღვრეთ რეალიზაციის მინიმალური ფასი იმისათვის რომ პროდუქციის 100 ერთეულის გაყიდვით კომპანიამ მიიღოს 300 ლარი მოგება:
 - ა) 8 ლარი;
 - ბ) 10 ლარი;
 - გ) 5 ლარი.
5. თუ კომპანია გეგმავს 65 ცალი ნაწარმის (იხ. მეორე ტესტის მონაცემები) რეალიზაციას, მოგება შეადგენს:
 - ა) 50 ლარს;
 - ბ) 30 ლარს;
 - გ) 90 ლარს.

6. თუ წარმოების მოცულობის 10%-თ გაზრდისას ერთდროულად ცვლადი საწარმოო ხარჯებიც იზრდება 10%-ით, მაშინ ეს ნიშნავს:
- ა) ხარჯების დეგრესიულ ქცევას;
 - ბ) ხარჯების პროგრესულ ქცევას;
 - გ) ხარჯების პროპორციულ ქცევას.
7. კომპანია გეგმავს რეალიზაციის თვითღირებულებას 2000000 ლარის ოდენობით, მათ შორის მუდმივი ხარჯები – 400000 ლარი და ცვლადი ხარჯები – რეალიზებული პროდუქციის 75%. როგორ უნდა დაიგეგმოს რეალიზაციის მოცულობა:
- ა) 2133333 ლარი;
 - ბ) 2400000 ლარი;
 - გ) 2666667 ლარი;
 - დ) 3200000 ლარი.
8. კომპანიაში სიმძლავრეების არასრული დატვირთვის დროს დამატებითი შეკვეთის მიღების მიზანშეწონილობა ეფუძნება ინფორმაციას:
- ა) საწარმოო თვითღირებულების შესახებ;
 - ბ) სრული თვითღირებულების შესახებ;
 - გ) ცვლადი თვითღირებულების შესახებ;
 - დ) ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში გადაწყვეტილება მიიღება ინდივიდუალურად.
9. კომპანია აწარმოებს ელექტრო ლამპას. ხვედრითი ცვლადი ხარჯი შეადგენს 50 ლარს. ჯამური მუდმივი ხარჯები შეადგენს 1 მილიონ ლარს. ელექტროლამპის გაყიდვის ფასი გაიანგარიშება მათ სრულ თვითღირებულებაზე 10%-იანი ნამატით. რამდენია ელექტროლამპის სარეალიზაციო ფასი 100000 ერთეული წარმოების მოცულობისას:
- ა) 70 ლარი;
 - ბ) 66 ლარი;
 - გ) 58 ლარი;
 - დ) 75 ლარი?

10. კომპანია მოგების ანგარიშგებაში უწევნებს გაყიდვის მოცულობას – 200000 ლარს; საწარმოო ხარჯების – 80000 ლარს (მათგან 40% მუდმივია); კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯი – 100000 ლარს (მათგან 60% – (ველადია). გაფიანგარიშოთ მარჟინალური შემოსავალი, მატერიალური მარაგების არ არსებობისას:
- ა) 92000 ლარი;
 - ბ) 108000 ლარი;
 - გ) 120000 ლარი.
11. მარჟინალური შემოსავალი გაიანგარიშება, როგორც:
- ა) პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებსა და მის (ველად თვითღირებულებას შორის სხვაობა;
 - ბ) კომპანიის მუდმივი ხარჯებისა და მოგების თანხა;
 - გ) პროდუქციის რეალიზაციიდან ამონაგებსა და მის საწარმოო თვითღირებულებას შორის სხვაობა;
 - დ) პირველი ორი პასუხი სწორია.

თავი 4. ხარჯების ბიუჯეტირება და კონტროლი

მმართველობით აღრიცხვაში ბიუჯეტირება წარმოადგენს დაგეგმვის პროცესს. ბიუჯეტი დგება წინასწარ, მომავალი პერიოდებისათვის. ზოგჯერ ბიუჯეტი დგება სპეციფიკური პროექტებისათვის, რომელიც უნდა განხორციელდეს. ამრიგად, ბიუჯეტი (ხარჯთაღრიცხვა) წარმოადგენს მომავალი კონკრეტული პერიოდისათვის ფინანსურად და რაოდენობრივად გამოსახულ გეგმას მთლიანად საწარმოს ან მისი ქვედანაყოფების მიხედვით. ბიუჯეტი დგება იმ მიზნების, ამოცანების და საწარმოო პოლიტიკის ფარგლებში, რომელიც განსაზღვრულია საწარმოს მიერ მომავლისათვის.

დაგეგმვა - გადაწყვეტილებების მიღების პროცესის განსაკუთრებული ტიპია, რომელიც ეხება არა ცალკეულ მოვლენას, არამედ მოიცავს კომპანიის მთლიან საქმიანობას. დაგეგმვის პროცესი უშუალოდ დაკავშირებულია კონტროლის პროცესთან.

დაგეგმვასა და კონტროლს საფუძვლად უდევს გასული პერიოდის ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაცია. დაგეგმვისათვის აუცილებელი ფინანსური ინფორმაცია თავმოყრილია ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში.

განასხვავებენ მიმდინარე (მოკლევადიან) დაგეგმვას (ხარჯთაღრიცხვა, ბიუჯეტების შემუშავება) - ერთ წლამდე ხანგრძლივობით და პერსპექტიულს (ერთ წელზე ზევით). ჩვეულებრივ პერსპექტიული გეგმები მუშავდება 3-5 წელზე გათვლით, ხოლო მრეწველობის რიგ დარგებში - უფრო ხანგრძლივ პერიოდზე (20 წელი).

4.1. დაგეგმვა მმართველობითი აღრიცხვაში

საწარმო საქმიანობის დაგეგმვის განხილვისას საუბარი გვექნება მოკლევადიან (სახარჯთაღრიცხვო) ბიუჯეტირებაზე.

ხარჯთაღრიცხვა (ან ბიუჯეტი) წარმოადგენს მომავალში შესასრულებელ საქმიანობაზე შექმნილ ფინანსურ დოკუმენტს ანუ ეს არის მომავალი ფინანსური ოპერაციების პროგნოზი.

ბიუჯეტი წარმოადგენს მოქმედებათა გეგმას, რომელიც პროექტების ან საქმიანობის სახეობების მიხედვით განისოგადებულია რაოდენობრივ გამოსახულებაში. მისი შედგენის შედეგად ცხადი ხდება, რა მოგებას მიიღებს

კომპანია ამა თუ იმ გეგმის დამტკიცებით. ბიუჯეტის შედგენას კომპანიისათვის აქვს შემდეგი უპირატესობა:

1. როგორც სტრატეგიული, ასევე მიმდინარე დაგეგმვა საშუალებას იძლევა განხორციელდეს სამეურნეო საქმიანობის მიმდინარეობაზე კონტროლი.

2. ბიუჯეტი, წარმოადგენს რა მმართველობითი კონტროლის ნაწილს, ქმნის საფუძვლებს როგორც მთლიანად კომპანიის, ასევე მისი ქვედანაყოფების საქმიანობის შედეგების შეფასებისათვის. ბიუჯეტის არ არსებობის შემთხვევაში, მიმდინარე მანევრებლების შედარება წინა (საბაზისო) მანევრებლებთან ყოველთვის არ იძლევა სწორი დასკვნის გაკეთების საშუალებას. მაგალითად: თუ წინა პერიოდის მანევრებლები ასახავდა საქმიანობის დაბალმწარმოებლურობას, ამ მანევრებლების გაუმჯობესება ნიშნავს, რომ საწარმომ დაიწყო უკეთესად მუშაობა, მაგრამ თავისი შესაძლებლობები არ ამოუწერავს.

3. ბიუჯეტი იძლევა კომპანიის სხვადასხვა ქვედანაყოფის საქმიანობის კოორდინაციის საშუალებას და ჩენჯერებს საშუალებას აძლევს ააგონ თავიანთი საქმიანობა მთლიანად კომპანიის ინტერესების გათვალისწინებით.

4. ბიუჯეტი პასუხისმგებლობის ცენტრებისა და მათი ხელმძღვანელების მიერ გეგმების შესრულების შეფასების საფუძველია: ჩენჯერების მუშაობა ყვადება ბიუჯეტის შესრულების შესახებ ანგარიშის მიხედვით; ფაქტიურად მიღწეული შედეგების შედარება ბიუჯეტთან გვიჩვენებს იმ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს, დანახარჯთა ცენტრებს, რომელთაც მეტი ყურადღება და მოქმედება სჭირდებათ.

5. ბოლოს, ბიუჯეტის საშუალებით ხორციელდება გადახრების ანალიზი და ამ გადახრების მიზეზების კვლევა.

კომპანიის მიერ ბიუჯეტის შედგენის პროცესს უწოდებენ საბიუჯეტო ციკლს, რომელიც შედგება შემდეგი ეტაპებისაგან:

- დაგეგმვა, პასუხისმგებლობის ყველა ცენტრის ხელმძღვანელის, მთელი საწარმოს საქმიანობის და აგრეთვე მისი სტრუქტურული ქვედანაყოფების მონაწილეობით;

- დაგეგმვისას გამოსაყენებელ ჩაჩვენებელთა განსაზღვრა.

- გეგმების კორექტირება, შეთავაზებული შესწორებების გათვალისწინებით.

განასხვავებენ ბიუჯეტების შემდეგ სახეებს:

ა) გენერალური და კერძო;

ბ) მოქნილი და სტატიკური.

ბიუჯეტის, რომელიც მოიცავს საწარმოს მთლიან საქმიანობას, ეწოდება გენერალური. მისი მიზანია – გააერთიანოს და შეაჯამოს კერძო ბიუჯეტად წოდებული საწარმოს სხვადასხვა ქვედანაყოფის ხარჯთაღრიცხვა და გეგმა.

გენერალური ბიუჯეტის შედგენის შედეგად იქმნება:

- პროგნოზირებული ბალანსი;
- მოგება ზარალის გეგმა;
- ფულადი ნაკადის მოძრაობის პროგნოზი.

ნებისმიერი კომპანიის გენერალური ბიუჯეტი შედგება ორი ნაწილისაგან:

1) საოპერაციო ბიუჯეტი – მოიცავს მოგება ზარალის გეგმას, რომელიც დეტალიზებულია შემოსავლებისა და ხარჯების ცალკეულ მუხლებად;

2) ფინანსური ბიუჯეტი – მოიცავს კაპიტალდაბანდებების ბიუჯეტებს, ფულადი სახსრების მოძრაობის გეგმას და პროგნოზირებად ბალანსს.

ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებით, რომლის ფორმატი ბასს-ით განსაზღვრულია, ბიუჯეტის ფორმა არ არის მკაცრად რეგლამენტირებული. მისი სტრუქტურა დამოკიდებულია დაგეგმვის ობიექტზე, კომპანიის მოცულობაზე და ბიუჯეტის შემმუშავებელთა კვალიფიკაციაზე. ბიუჯეტში შემავალი ინფორმაცია, უნდა იყოს მაქსიმალურად ზუსტი – მისი მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანი და სასარგებლო.

ამ დოკუმენტისათვის დამახასიათებელია:

1) შეიცავს მხოლოდ მონაცემებს:

• შემოსავლების შესახებ,

• ხარჯების შესახებ,

• იმ შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ, რომელიც შეიძლება ყოველთვის არ იყოს დაბალანსებული;

2) მუშავდება ნებისმიერ საზომ ერთეულში – როგორც ღირებულებით, ასევე ნატურალურ მაჩვენებლებში;

3) განისაზღვრება, როგორც მთლიანად კომპანიისათვის, ასევე მისი ქვედანაყოფებისათვის – პასუხისმგებლობის ცენტრებისათვის, რაც საშუალებას იძლევა მოხდეს მათი მოქმედების კოორდინაცია.

ტიპიური სტრუქტურის მიუხედავად, გენერალური ბიუჯეტის ელემენტების ჩამონათვალი შეიძლება იყოს

განსხვავებული (განსაკუთრებით მისი საოპერაციო ნაწილი), რაც მეტწილად დამოკიდებულია კომპანიის საქმიანობის ტიპზე.

4.1.1. საწარმოს გენერალური ბიუჯეტი და მისი სტრუქტურა

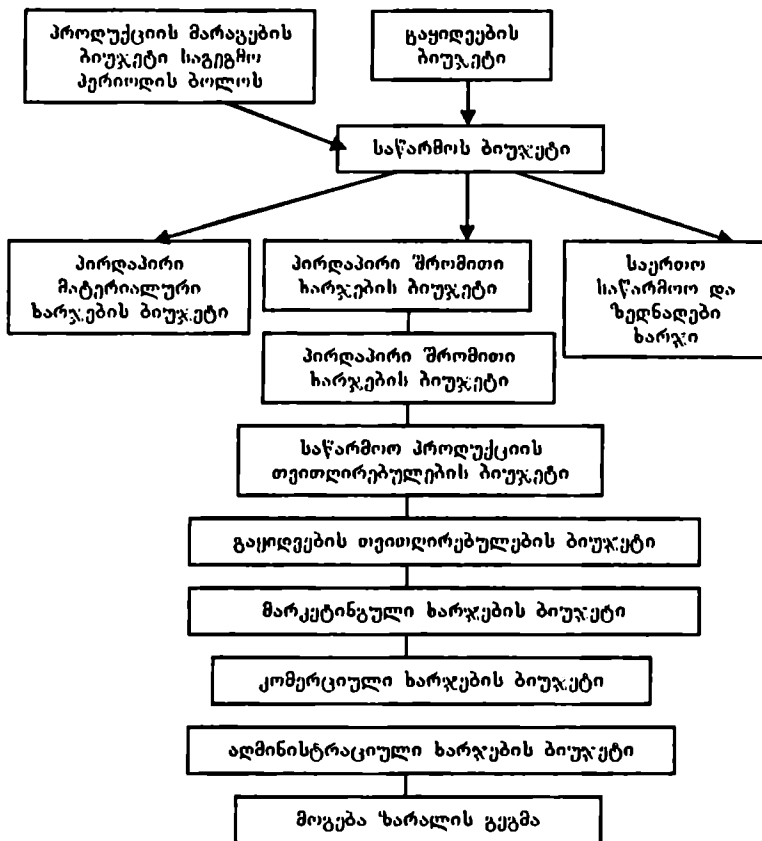
საწარმოს გენერალური ბიუჯეტი შედგება საოპერაციო და ფინანსური ბიუჯეტებისაგან. ორივე ბიუჯეტი შეიცავს ბიუჯეტის მთელ რიგ ურთიერთდაკავშირებულ, ურთიერთდამოკიდებულ და ურთიერთგანმაპირობებელ ნაწილებს.

საოპერაციო ბიუჯეტი. მისი დაგეგმვისას პირველი ნაბიჯია – გაყიდვების ბიუჯეტის შედგენა. ის განისაზღვრება არა იმდენად საწარმოს სამეწარმეო შესაძლებლობებით, რამდენადაც ბაზარზე გასაღების შესაძლებლობებით. აქ ითვალისწინებენ შემდეგი ფაქტორების გავლენას:

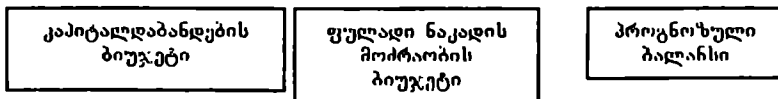
- კონკურენტების საქმიანობა;
- მომწოდებლებისა და მყიდველების სტაბილურობა;
- რეკლამის შედეგობრიობა;
- მოთხოვნის სეზონური და სხვა რყევები;
- ფასწარმოქმნის პოლიტიკა.

გაყიდვების მოცულობის დაგეგმვისას გამოიყენება სხვადასხვა მეთოდები: სტატისტიკური პროგნოზირება მათემატიკური მეთოდების გამოყენებით, გაყიდვების განყოფილების სპეციალისტების ექსპერტული შეფასებები და ა.შ.

საოპერაციო ბიუჯეტი



ფინანსური ბიუჯეტი



გაყიდვების ბიუჯეტიდან გამომდინარე უნდა შემუშავდეს საწარმოო ბიუჯეტი, რომლის საფუძველზეც დგება მასალის შესყიდვის ბიუჯეტი, შრომითი დანახარჯების ბიუჯეტი და საერთო საწარმოო ხარჯების ბიუჯეტი. შემდეგ დგება ხარჯების ბიუჯეტი მარკეტინგის მიხედვით და კომერციული ხარჯების ბიუჯეტი.

საოპერაციო ბიუჯეტის შედგენის საბოლოო მიზანს წარმოადგენს მოგება ზარალის გეგმის შემუშავება. მას აქვს შემდეგი სახე:

საწარმოს მოგება ზარალის გეგმა

პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) გაყიდვიდან ამონაგები - რეალიზებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) საწარმოო თვითღირებულება = მთლიანი მოგება.

მთლიანი მოგება საოპერაციო ხარჯები (საერთო და ადმინისტრაციული, კომერციული) = საოპერაციო მოგება.

რეალიზაციიდან (გაყიდვიდან) ამონაგები განისაზღვრება გაყიდვების ბიუჯეტით.

სამრეწველო საწარმოს მიერ გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულება გაიანგარიშება ფორმულით:

$$T_r = M_{mpd} + T_{wp} - T_{mpb}$$

სადაც T_r - რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაა, ლარებში;

M_{mpd} - მზა პროდუქციის მარაგი პერიოდის დასაწყისისათვის, ლარებში;

M_{wp} - პერიოდის განმავლობაში წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება, ლარებში;

T_{mpb} - მზა პროდუქციის მარაგი პერიოდის ბოლოს, ლარებში.

პერიოდის დასაწყისში მზა პროდუქციის მარაგები მოცემულია საწარმოს ბალანსში. პერიოდის ბოლოსათვის მარაგების ღირებულება განისაზღვრება საანგარიშგებო პერიოდის მარაგების ბიუჯეტში, რომელიც შემუშავებულია ხელმძღვანელების გადაწყვეტილების მიხედვით.

შესაბამისად, წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულების ბიუჯეტის შედგენისათვის აუცილებელია შედგეს:

- 1) წარმოების ბიუჯეტი;
- 2) მასალის შესყიდვის ბიუჯეტი;
- 3) პირდაპირი შრომის ანაზღაურების ბიუჯეტი;
- 4) საერთო საწარმოო ხარჯების ბიუჯეტი.

მაგალითი. სამკერვალო კომპანია სს „არტ დიზაინი“ კერავს ქალის პიჯაკებსა და კაბებს ორი სახის ნაჭრის გამოყენებით – შალის და აბრეშუმის. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით დახარჯული მასალის შეფასებისათვის გამოიყენება ფიფო მეთოდი. კომპანიის ხელმძღვანელობამ უნდა შეიმუშავოს გენერალური ბიუჯეტი 2012 წლისათვის.

დასახული ამოცანის გადაწყვეტისათვის გამოყენებულია შემდეგი ინფორმაცია (ცხრილი 4.1).

ცხრილი 4.1.

სს „არტ დიზაინის“ ბალანსი 2012 წლის 1 იანვრისათვის, ათას ლარებში

აქტივი	თანხა	პასივი	თანხა
ძირითადი საშუალებები	1710	საწესდებო კაპიტალი	2113
მზა პროდუქცია	64	კრედიტორული	150
ნედლეული და მასალა	109	დაკალიანება	
დებიტორები	400	ანგარიშსწორება	50
ანგარიშსწორების ანგარიში	30	ბიუჯეტთან	
სულ	2313	სულ	2313

საწარმოს ხელმძღვანელობამ განსაზღვრა მისი განვითარების გეგმა 2012 წლისათვის შემდეგი სახით (ცხრილი 4.2-4.9).

ცხრილი 4.2

რეალიზაციის ბიუჯეტი 2012 წლისათვის

პარამეტრები	პროდუქციის სახე	
	კაბები	პიჯაკები
გეგმური გაყიდვები, ცალი	50000	1000
1 ერთეულის სარეალიზაციო ფასი, ლარებში	600	800

(ცხრილი 4.3)

პერიოდის ბოლოს მზა პროდუქციის მარაგების ბიუჯეტი

პარამეტრები	პროდუქციის სახე	
	კაბები	პიჯაკები
პერიოდის ბოლოსათვის გეგმიური მარაგები, ცალი	1100	50

(ცხრილი 4.4)

პირდაპირი ხარჯების ბიუჯეტი

მანიქენბლები	თანხა
მასალის ღირებულება, ლარი/მეტრი:	
აბრეშუმი	7
შალი	10
საწარმოო მუშაკთა შრომის ამაზღაურება, ლარი/საათი	20

(ცხრილი 4.5)

ერთეული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემაჯავლი პირდაპირი ხარჯების შემაღგენლობა

პარამეტრები	პროდუქციის სახე	
	კაბები	პიჯაკები
აბრეშუმი, მეტრი	6	6
შალი, მეტრი	3	4
საწარმოო მუშების შრომა, საათი	4	6

(ცხრილი 4.6)

პერიოდის ბოლოსათვის მასალის ბიუჯეტი

მასალა	რაოდენობა, მეტრი
აბრეშუმი	8000
შალი	2000

ზედნადები ხარჯების ბიუჯეტი, (ათასი ლარი)

ხარჯების შეხლები	თანხა	შეღმივი (მ) (კვლადი (კვ))
საწარმოო ზედნადები ხარჯები – სულ მათ შორის:	1200	
ცვლადი:		
ზედნადები შრომის ანაზღაურება	290	ცვ
თანამშრომელთა პრემია	320	ცვ
ელექტროენერგია	90	ცვ
რემონტი	70	ცვ
მუდმივი:		
ამორტიზაცია	230	მ
ქონების გადასახადი	50	მ
ოსტატების შრომის ანაზღაურება	100	მ
ელექტროენერგია	50	მ
კონსტრუირებისა და მოდელირების ხარჯები – სულ	136	
მათ შორის		
შრომის ანაზღაურება	105	მ
მასალა	31	მ
მარკეტინგული ხარჯები – სულ	200	
მათ შორის		
შრომის ანაზღაურება	130	მ
რეკლამა	30	მ
მივლინების ხარჯები	40	მ
კომერციული ხარჯები – სულ	100	
მათ შორის		
შრომის ანაზღაურება	60	მ
იჯარა, გადასახადები	40	მ
კლიენტებთან მუშაობა – სულ	60	
მათ შორის		
შრომის ანაზღაურება	40	მ
მივლინების ხარჯები	20	მ
ადმინისტრაციული ხარჯები – სულ	374	
მათ შორის		
მმართველობითი აპარატის შრომის ანაზღაურება	155	მ
ადმინისტრაციული შენობის შენახვა	165	მ
სხვა	54	მ

(ცხრილი 4.8)

**პერიოდის დასაწყისისათვის საწყობში მასალების
მარაგების ბიუჯეტი**

მარეწებლები	მასალა	
	აბრეშუმი	მადლი
მარაგი პერიოდის დასაწყისისათვის, მეტრი	7000	6000
მასალის ღირებულება, ლარებში	49000	60000

(ცხრილი 4.9)

**პერიოდის დასაწყისისათვის საწყობში მზა პროდუქციის
მარაგების ბიუჯეტი**

მარეწებლები	პროდუქცია	
	კაბები	მიჯაკები
საწყისი მარაგები, ცალი	100	50
საწყისი მარაგები, ლარი	38000	26000

**ფუელადი საშუალებების ბიუჯეტის შედგენისათვის
აუცილებელი მონაცემები**

დებიტორული დაქალიანების დაფარვის პირობა: ფუელადი საშუალებების შემოსვლა შეადგენს მიმდინარე თვის განმავლობაში გაყიდვების მოღიანი მოცულობის 10%-ს; მიმდინარე თვის დებიტორული დავალიანების 50% იფარება მომდევნო თვეს, ხოლო დანარჩენი 50% იფარება ორი თვის შემდეგ. სახსრები შემოედინება საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე და სალაროში.

კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პირობები:

- ხელფასის გადახდა წარმოებს თვეში ერთხელ, თვის ბოლოს და წარმოადგენს მიმდინარე თვის შრომის ანაზღაურებას. ამრიგად, შრომის ანაზღაურების დავალიანება არ წარმოიშობა;
- კრედიტორების დავალიანების გადახდა – ნახევრის გადახდა ხდება შესყიდვის თვეშივე, მეორე ნახევარის კი – მომდევნო თვეში;
- ზედნადები ხარჯები იფარება იმავე თვეში, რომელშიც წარმოიშვა.

საწარმოს ანგარიშსწორების ანგარიშზე და სალაროში ფუელადი სახსრების მინიმალური სალდო განისაზღვრება

ხელმძღვანელობის მიერ და შეადგენს 135 ათას ლარს ყოველი თვის ბოლოს.

გარე დაფინანსება: კრედიტების აღება შესაძლებელია მხოლოდ ფულადი სახსრების დეფიციტის შემთხვევაში იმ მოცულობით, რაც აუცილებელია წარმოქმნილი დეფიციტის დასაფარად. კრედიტების გადახდის მოცულობა დამოკიდებულია არსებული თავისუფალი ფულადი სახსრების რაოდენობაზე. კრედიტების აღება ხდება თვის დასაწყისში. დაკრედიტების პირობაა წლიური 18%.

კაპიტალური დაბანდება: 2012 წლის ივლისში იგეგმება 430 ათასი ლარის ღირებულების საქსოვი დაზგის შესყიდვა.

გენერალური ბიუჯეტის შედგენის პროცედურა მდგომარეობს საოპერაციო და ფინანსური ბიუჯეტების ფორმირებაში. განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

როგორც აღვნიშნეთ, საოპერაციო ბიუჯეტის შედგენა იწყება გაყიდვების ბიუჯეტის შემუშავებით. რეალიზაციის საერთო მოცულობის განსაზღვრა წარმოადგენს ხელმძღვანელობის კომპეტენციას, რომელიც თავისი გადაწყვეტილების ფორმულირებას ახდებს გაყიდვების განყოფილების ხელმძღვანელთან შეთანხმებით. გაყიდვების ბიუჯეტის საფუძველზე დგება წარმოებისა და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ბიუჯეტები. ბიუჯეტის შედგენა გულისხმობს არა მხოლოდ ფულადი ნაკადების დაგეგმვას, არამედ ნატურალურ საზომ ერთეულებში გამოხატულ მოთხოვნასაც რესურსებზე.

1. გაყიდვების ბიუჯეტის შემუშავება.

გაყიდვების ბიუჯეტი წარმოადგენს საწარმოს ხელმძღვანელების, ანალიტიკოსების და პროდუქციის რეალიზაციის განყოფილების პერსონალის მსჯელობის შედეგს. გაყიდვების დაგეგმვა რთული პროცესია, რომელშიც გასათვალისწინებელია მრავალი ფაქტორი: გაყიდვების ისტორია, ეკონომიკის საერთო მდგომარეობა, ფასების პოლიტიკა, მარკეტინგული კვლევის შედეგები, საწარმოო სიმძლავრეები, კონკურენცია, სახელმწიფოს მხრიდან შეზღუდვების არსებობა და ა.შ.

გაყიდვების პროგნოზის საფუძველზე დგება გაყიდვების ბიუჯეტი (ცხრილი 4.10).

ცხრილი 4.10

გაყიდვების ბიუჯეტი

პროდუქცია	რაოდენობა, ცალი	ერთეულის ფასი, ლარი	სულ, ლარი
კაბები	5000	600	3 000 000
პიჯაკები	1000	800	800 000
სულ	-	-	3 800 000

იმისათვის, რომ გაიყიდოს ნაწარმის გეგმური რაოდენობა, სს „არტ დიზაინმა“ უნდა დაამზადოს ისინი. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში საჭიროა წარმოების ბიუჯეტი.

2. წარმოების ბიუჯეტის შემუშავება.

წარმოების ბიუჯეტი განსაზღვრავს პროდუქციის რამდენი ერთეულის წარმოებაა აუცილებელი რეალიზაციის ბიუჯეტის შესასრულებლად და მზა პროდუქციის მარაგების საწარმოს ხელმძღვანელების მიერ დაგეგმილ დონეზე შესანარჩუნებლად.

წარმოების ბიუჯეტი დგება როგორც ფულად, ასევე ნატურალურ ერთეულებში.

წარმოების მოცულობა ნატურალურ ერთეულში (ცალი) გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

წარმოების ბიუჯეტი=გაყიდვების ბიუჯეტი÷წლის ბოლოსათვის პროდუქციის პროგნოზირებადი ნაშთი-პერიოდის დასაწყისში მზა პროდუქციის ნაშთი.

როგორც აღვნიშნეთ, მზა კაბების საწყისი ნაშთი შეადგენს 100 ცალს, პიჯაკები – 50 ცალს (იხ. ცხრილი 4.9). ხელმძღვანელობამ საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მზა პროდუქციის გეგმიურ სიდიდედ დაამტკიცა 1100 და 50 ერთეული (იხ. ცხრილი 4.3).

შესაბამისად, წარმოების ბიუჯეტს აქვს შემდეგი სახე (ცხრილი 4.11).

წარმოების ბიუჯეტი ნატურალურ ერთეულებში

მაჩვენებლები	პროდუქცია	
	კაბები	პიჯაკები
გაყიდვები გეგმის მიხედვით	5000	1000
+ პერიოდის ბოლოსათვის დაგეგმილი მარაგი	1100	50
სულ აუცილებელია	6100	1050
- ნაშთი პერიოდის დასაწყისში	100	50
გეგმიური წარმოება	6000	1000

საწარმოში მოღიანი ხარჯების განსაზღვრისათვის აუცილებელია მოხდეს ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშება, რომელიც შედგება მასალის, შრომისა და ზედნადები ხარჯებისაგან. ამიტომ გენერალური ბიუჯეტის მომზადებისათვის შემდეგ ეტაპს წარმოადგენს კერძო ბიუჯეტების შედგენა: მასალის ხარჯის ბიუჯეტი, შრომითი ხარჯის ბიუჯეტი და ზედნადები ხარჯების ბიუჯეტი.

3. მასალის ხარჯის ბიუჯეტისა და მასალების შესყიდვის ბიუჯეტების შედგენა ნატურალურ ერთეულებში.

მასალის შესყიდვის დაგეგმვისას აუცილებელია გავითვალისწინოთ მასალის ნაშთის დონე როგორც საგეგმო პერიოდის დასაწყისში, ასევე ბოლოსაც (ეს უკანასკნელი განისაზღვრება ხელმძღვანელობის მიერ).

ნატურალურ ერთეულებში მასალების ხარჯვის გაანგარიშებისათვის აუცილებელია ვიცოდეთ:

- მასალის ნაშთი საანგარიშებო პერიოდის დასაწყისისათვის;
- საწარმოს ბიუჯეტის შესასრულებლად მასალაზე მოთხოვნა.

ბიუჯეტის შედგენის მომენტისათვის საწარმოს საწყობში იყო 7000 მეტრი და 6000 მეტრი შალი (იხ. ცხრილი 4.8). ამ მონაცემებზე დაყრდნობით განისაზღვრება საწარმოო გეგმის შესრულებისას მასალის ხარჯი (ცხრილი 4.12).

შემდეგ გაიანგარიშება მასალის ხარჯი ფულად ერთეულში.

ბიუჯეტის შედგენის მომენტისათვის საწარმოს საწყობში იყო 7000 მეტრი აბრეშუმი და 6000 მეტრი შალი, რომელთა ღირებულება შესაბამისად შეადგენდა 49 000 და 60 000 ლარს (იხ. ცხრილი 4.8). მასალის ნაშთის შესაფასებლად

გამოიყენება ფიფო მეთოდი. 2012 წლისათვის დაგეგმილი მასალის ხარჯი განსაზღვრულია(იხ. ცხრილი 4.4).

(ცხრილი 4.12

მზა პროდუქციის გეგმიური მოცულობის წარმოებისათვის
აუცილებელი მასალის ხარჯი, მეტრებში

მასალა	კაბები, ცალი		პიჯაკები, ცალი		სულ
	1	6000	1	1000	
აბრეშუმი	6	36 000	6	6000	42 000
შალი	3	18 000	4	4000	22 000

საწარმოს გეგმიური მანქანებლების უზრუნველსაყოფად საჭირო მასალის რაოდენობა გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

საწარმოს გეგმიური მანქანებლების უზრუნველსაყოფად საჭირო მასალის რაოდენობა = პროდუქციის გეგმიური მოცულობის წარმოებისათვის აუცილებელი მასალა-პერიოდის დასაწყისისათვის მასალის ნაშთი.

პროდუქციის გეგმიური მოცულობის წარმოებისათვის აუცილებელი პირდაპირი მატერიალური ხარჯების გაანგარიშება მოცემულია ცხრილ 4.13-ზე.

(ცხრილი 4.13

პირდაპირი მატერიალური ხარჯების ბიუჯეტი

№	მანქანებები	აბრეშუმი	შალი	სულ
1	სულ მასალაზე მოთხოვნა, მეტრებში	42 000	22 000	—
2	გამოყენებულია ნაშთებიდან, მეტრი	7000	6000	—
3	ერთი მეტრის ფასი, ლარი	7	10	—
4	წარმოებაში გამოყენებული მასალის ნაშთის ღირებულება, ათასი ლარი	49 000	60 000	109 000
5	წარმოების გეგმის შესრულებისათვის აუცილებელი მასალის შესყიდვის მოცულობა (სტრ.1- სტრ.2), მეტრი	35 000	16 000	—
6	ერთი მეტრის ფასი, ლარი	7	10	—
7	წარმოების გეგმის შესრულებისათვის აუცილებელი მასალის საერთო ღირებულება (სტრ.5 X სტრ.6), ლარი	245 000	160 000	—
8	შესასყიდი მასალის ღირებულება (სტრ.4+ სტრ.7), ლარი	294 000	220 000	514 000

ომისათვის, რომ განესაზღვროთ რამდენი მასალის შეძენაა საჭირო საბეგმო პერიოდში, უნდა გავითვალისწინოთ ნაშთის რა მოცულობაზე უნდა საწარმოს გასეღა პერიოდის ბოლოსათვის (იხ. ცხრილი 4.6).

ძირითადი მასალის შესყიდვის ბიუჯეტი ნაჩვენებია ცხრილ 4.14-ში.

(ცხრილი 4.14

ძირითადი მასალის შესყიდვის ბიუჯეტი ნატურალურ და ლირებულებით გამოსახულებაში

№	მაჩვენებლები	ცხრილის №	აბრეშუ მი	შალი	სულ
1	წარმოებისათვის მასალაზე მოთხოვნა, მეტრი	5.12	42 000	22 000	-
2	პერიოდის ბოლოსათვის მასალის ნაშთი, მეტრი	5.6	8000	2000	-
3	სულ მასალაზე მოთხოვნა (სტრ.1+ სტრ.2), მეტრი		50 000	24 000	-
4	მასალის ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის, მეტრი	5.8	7000	6000	-
5	შესყიდვის მოცულობა (სტრ.3- სტრ.4), მეტრი	-	43 000	18 000	-
6	ერთი მეტრის ფასი, ლარი	5.4	7	10	-
7	მასალის შესყიდვის მოცულობა (სტრ.5 X სტრ.6), ლარი	-	301 000	180 000	481000

4. პირდაპირი შრომითი ანაზღაურების ბიუჯეტის შემუშავება.

დახარჯული შრომის ანაზღაურება დამოკიდებულია წარმოებული პროდუქციის ტიპებზე და რაოდენობაზე (იხ. ცხრილი 4.11) და მის შრომატევადობაზე (იხ. ცხრილი 4.5), შრომის ანაზღაურების სისტემაზე (იხ. ცხრილი 4.4). ეს მონაცემები გამოიყენება პირდაპირი შრომითი ხარჯების ბიუჯეტის შედგენისას (ცხრილი 4.15).

შრომის ანაზღაურების ბიუჯეტი ნატურალურ და ღირებულებით საზომში

მანქანებლები	წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა, ცალი	ერთეულ პროდუქციაზე სამუშაო დროის ხარჯი, საათი	სამუშაო დროის მთლიანი ხარჯი, საათი	საათობრივი განაკვეთი, ლარი	სულ, ლარი
კაბები	6000	4	24 000	20	480 000
მიჯაქები	1000	6	6000	20	120 000
სულ	-	-	30 000	-	600 000

5. ზედნადები ხარჯების ბიუჯეტის შემუშავება.

მოცემული ბიუჯეტის შედგენას წინ უსწრებს ზედნადები ხარჯების კლასიფიკაცია მუდმივ და ცვლად ხარჯებად. ამისათვის უნდა გავარკვიოთ მათი დამოკიდებულება წარმოებული პროდუქციის მოცულობაზე. თუ ზედნადები ხარჯები არ იცვლება საწარმოო პროგრამის ზრდის ან შემცირებისას, მაშინ ასეთი ხარჯები ითვლება მუდმივ ხარჯებად. თუ ასეთი დამოკიდებულება არსებობს, მაშინ საქმე გვაქვს ცვლად ხარჯებთან.

სს „არტ დიზაინის“ საადრიცხეო პოლიტიკის შესაბამისად პროდუქციის ცალკეულ სახეობებს შორის ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზას წარმოადგენს ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება. ქვემოთ მოყვანილია ძირითადი საწარმოო მუშების პროგნოზული შრომითი დანახარჯებიდან გამომდინარე შედგენილი ბიუჯეტი (ცხრილი 4.16)

ზედნადები ხარჯები	თანხა, ათასი ლარი
ცვლადი ზედნადები ხარჯები—სულ	770
მათ შორის:	
დამხმარე მასალა	90
დამხმარე მუშების შრომის ანაზღაურება	200
პრემიალური დანამატი	320
ელექტროენერგია საწარმოო საჭიროებისათვის	90
დინამიკური შენახვისა და ექსპლუატაციის ხარჯი	70
მუდმივი ზედნადები ხარჯები—სულ	430
მათ შორის:	
ამორტიზაცია	230
გადასახადები	60
საამქროს უფროსების, ოსტატების, კონტროლიორების შრომის ანაზღაურება	100
განათების, გათბობის ხარჯები	20
საამქროს რემონტის ხარჯები	20
სულ	1200

ამრიგად, საწარმოო მუშების შრომის ერთ საათს შეესაბამება 40 ლარი ზედნადები ხარჯი (1 200 000 : 30 000).

6. საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის მზა პროდუქციის ნაშთის ბიუჯეტის შემუშავება ნატურალურ და ღირებულებით გამოსახულებაში.

საწარმოს საქმიანობის დაგეგმვის ამ ეტაპზე პერიოდის ბოლოსათვის მზა პროდუქციის მარაგი ნატურალურ შეფასებაში განისაზღვრება კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ.

იმისათვის რომ შეფასდეს მარაგები ფულად გამოსახულებაში, აუცილებელია ერთეული პროდუქციის გეგმური თვითღირებულების გაანგარიშება. მზა პროდუქციის თვითღირებულება დამოკიდებული იქნება კალკულაციისა და მარაგების შეფასების შერჩეულ მეთოდზე.

სს „არტ დიზაინის“ სააღრიცხვო პოლიტიკაში გამოიყენება აღრიცხვისა და კალკულაციის სრული თვითღირებულების მეთოდი, ხოლო მარაგები ფასდება ფიფო მეთოდით. ეს ნიშნავს, რომ:

• მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში შედის როგორც პირდაპირი, ასევე ზედნადები საწარმოო და არასაწარმოო ხარჯი;

• საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის საწყობში რჩება მზა პროდუქცია, რომელიც დამზადებულია მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში (ცხრილი 4.17).

ცხრილი 4.17

მზა პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშება 2012 წლისათვის

მანქანებლები	ერთეული დანაბარჯი ღირებულება, ლარი	ხარჯები (კაბა)		ხარჯები (პიჯაკი)	
		ნატურალური ერთეული	ლარი	ნატურალური ერთეული	ლარი
აბრეშუმი	7	6 მეტრი	42	6 მეტრი	42
შალი	10	3 მეტრი	30	4 მეტრი	40
სამუშაო დრო	20	4 საათი	80	6 საათი	120
ზედნადები	40	4 საათი	160	6 საათი	240
ხარჯები					
სულ	—	—	312	—	442

ცხრილი 4.18

საგემო პერიოდის ბოლოსათვის მასალისა და მზა პროდუქციის ნაშთის ბიუჯეტი

მასენებლები	საზომი ერთეული	რაოდენობა	ერთეულის ღირებულება, ლარი	სულ, ათასი ლარი
მასალის მარაგი:				
აბრეშუმი	მეტრი	8000	7	56.0
შალი	მეტრი	2000	10	20.0
				76.0
მზა პროდუქციის მარაგი:				
კაბები	ცალი	1100	312	343.2
პიჯაკები	ცალი	50	442	22.1
				365.3
სულ				441.3

ზედნადები ხარჯების (იხ. ცხრილი 4.16), ნატურალურ გამოსახულებაში მზა პროდუქციისა და მასალის მარაგების (იხ. ცხრილი 4.8 და 4.9) შესახებ ინფორმაციაზე დაყრდნობით შეიძლება შევადგინოთ მასალის მარაგების ბიუჯეტი საგემო პერიოდის ბოლოსათვის.

მასალის მარაგების შეფასებისათვის აუცილებელია ვიცოდეთ მასალის მარაგების სიდიდე ნატურალური გამოსახულებაში და ერთეული მარაგის ღირებულება. მასალის

მარაგების სიდიდე ნატურალურმაჩვენებლებში განისაზღვრება ხელმძღვანელების მიერ. მოცემულ შემთხვევაში მასალის მარაგი პერიოდის ბოლოსათვის განსაზღვრული იყო – აბრეშუმი 8000 მეტრი, შალი 2000 მეტრი (იხ. ცხრილი 4.6), მათი ღირებულება შესაბამისად 7 და 10 ლარია (იხ. ცხრილი 4.4).

ასეთივე წესით განისაზღვრება მზა პროდუქციის მარაგის მოცულობა მიმდინარე პერიოდის დასასრულისათვის (ცხრილი 4.18).

7. გაყიდვების თვითღირებულების ბიუჯეტის შემუშავება.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ბიუჯეტის შედგენას საფუძვლად უდევს გაანგარიშების შემდეგი ფორმულა:

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება = პერიოდის დასაწყისისათვის მზა პროდუქციის ნაშთი + საგემო პერიოდში წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება - პერიოდის ბოლოსათვის მზა პროდუქციის მარაგი.

თავის მხრივ საგემო პერიოდში წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება გამოითვლება შემდეგი სახით:

საგემო პერიოდში წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება = საგემო პერიოდში მასალის პირდაპირი ხარჯი + საგემო პერიოდში შრომის პირდაპირი ხარჯი + საგემო პერიოდში ზედნადები ხარჯები.

მოყვანილი ფორმულებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ბიუჯეტის შედგენა (ცხრილი 4.19).

8. ადმინისტრაციული, მარკეტინგული, კომერციული და სხვა პერიოდული ხარჯების ბიუჯეტების შემუშავება (ცხრილი 5.20-5.24).

დაგეგმვისათვის გამოიყენება ზედნადები ხარჯების მოსალოდნელი მოცულობის შესახებ ინფორმაცია (იხ. ცხრილი 4.7).

ხარჯების ყველა განხილული სახე წარმოადგენს მუდმივს და არ არის დამოკიდებული წარმოების მოცულობაზე.

9. მოგება ზარალის გეგმის შედგენა,
საოპერაციო ბიუჯეტის შედგენა სრულდება მოგება
ზარალის გეგმის შედგენით (ცხრილი 4.25).

ცხრილი 4.19

გაყიდვების თვითღირებულების ბიუჯეტი

№	მანქანები	ინფორმაციის წყარო	თანხა, ათასი ლარი
1	კერიონის დასაწყისისათვის შხა	ცხრილი 5.1	64.0
2	პროდუქციის მარაგი	ცხრილი 5.13	514.0
3	მასალის დანახარჯები	ცხრილი 5.15	600.0
4	შრომის დანახარჯები	ცხრილი 5.7	1200.0
5	ზედნადები ხარჯები	ცხრილი 5.7	2314.0
5	წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება	2+3+4	2314.0
6	მზა პროდუქციის მარაგები	ცხრილი 5.18	365.3
7	რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	1+5-6	2012.7

ცხრილი 4.20

მოდელირებასთან დაკავშირებული საწარმოო ხარჯების
ბიუჯეტი, ათას ლარებში

მანქანები	თანხა
შრომის ანაზღაურება	105
მასალა	31
სულ	136

ცხრილი 4.21

მარკეტინგული ხარჯების ბიუჯეტი, ათას ლარებში

მანქანები	თანხა
შრომის ანაზღაურება	130
რეკლამა	30
მივლინება	40
სულ	200

ცხრილი 4.22

კომერციული ხარჯების ბიუჯეტი, ათას ლარებში

მაჩვენებლები	თანხა
შრომის ანაზღაურება	60
იჯარა, გადასახადები	40
სულ	100

ცხრილი 4.23

კლიენტებთან ჩუშაობის განყოფილების ბიუჯეტი, ათას ლარებში

მაჩვენებლები	თანხა
შრომის ანაზღაურება	40
მივლინება	20
სულ	60

ცხრილი 4.24

ადმინისტრაციული ხარჯების ბიუჯეტი, ათას ლარებში

მაჩვენებლები	თანხა
ხელმძღვანელების შრომის ანაზღაურება	165
მოსამსახურეების შრომის ანაზღაურება	80
ადმინისტრაციული შენობების შენახვა	75
სხვა	54
სულ	374

№	მასშტაბები	ინფორმაციის წყარო	თანხა, ათასი ლარი
1	ამონაგები რეალიზაციიდან	ცხრილი 5.10	3800.0
2	რეალიზაციის თვითღირებულება	ცხრილი 5.19	2012.7
3	მთლიანი შემოსავალი	1-2	1787.3
4	საოპერაციო ხარჯები: ხარჯები მოდელირებაზე	ცხრილი 5.20	136.0
	მარკეტინგის ხარჯები	ცხრილი 5.21	200.0
	კომერციული ხარჯები	ცხრილი 5.22	100.0
	კლიენტებთან მუშაობის განყოფილების ხარჯები	ცხრილი 5.23	60.0
	ადმინისტრაციული ხარჯები	ცხრილი 5.24	374.0
	სულ საოპერაციო ხარჯი	-	870.0
5	მოგება ძირითადი საქმიანობიდან	3-4	917.3

დასაბეგრი მოგება შეადგენს 917300 ლარს, ხოლო მოგების გადასახადი –
 $917300 \times 0.15 = 137595$ ლარს.

ყვინათური ბიუჯეტის შედგენაში შედის შემდეგი ეტაპები:
1. ფულადი ნაკადის ბიუჯეტის შემუშავება.

ამ ბიუჯეტის შედგენის დროს მოგება ზარალის ანგარიშებიდან ინფორმაციის გაანალიზება ხდება ფულადი ნაკადის რეალური შემოდინებისა და გადინების მიხედვით. მოცემული ანალიზი გვთავაზობს კრედიტორული დავალიანების დაფარვის პირობებს, აგრეთვე დებიტორებთან მუშაობის წესს.

უკვე აღვნიშნეთ, რომ იმავე თვეში სს „არტ ღიზანის“ ანგარიშსწორების ანგარიშზე ჩაირიცხება გაყიდვათა მოცულობის 10%, ანუ მიმდინარე თვის ამონაგების 90%-ს საწარმო იღებს მომდევნო პერიოდში; დებიტორული დავალიანების 50% იფარება გაყიდვიდან ერთი თვის შემდეგ, ხოლო მეორე ნახევარი – პროდუქციის რეალიზაციიდან და მყიდველისათვის ანგარიშის წარდგენიდან 2 თვის შემდეგ.

ამრიგად, ფულადი ნაკადის შემოდინების ბიუჯეტის შედგენისათვის აუცილებელია გაყიდვების ბიუჯეტის დეტალიზაცია თვეების მიხედვით. ქვემოთ მოყვანილია გაანგარიშებები ფულადი ნაკადის მოსალოდნელი შემოდინების შესახებ 2008 წლის თვეების მიხედვით (ცხრილი 4.26).

ცხრილი 4.26

2012 წლის თვეების მიხედვით ფულადი ნაკადის
მოსალოდნელი შემოღინება, ლარებში

მანქანებლები	V	VI	VII	VIII	IX	სულ
რეალიზაცია: შემდგომი გადახდა, 90%	307800	307800	280800	280800	280800	-
გადავადების გარეშე გადახდა, 10%	34200	34200	31200	31200	31200	-
სულ	342000	342000	312000	312000	312000	-
რეალიზაციიდან ფულადი ნაკადის გადახდა:						
10 % მიმდინარე თვეს	-	-	31200	31200	31200	-
50% წინა თვის	-	-	153900	140400	140400	-
ვალდებულება 50% ორი თვის	-	-	153900	153900	140400	-
წინანდელი ვალდებულება	-	-	153900	153900	140400	-
სულ	-	-	339000	325500	312000	976500

ანალოგიურად დგება კრედიტორული დავალიანების ანგარიშის მიხედვით როგორც მომწოდებლებზე, ასევე სხვა კრედიტორებზე ფულადი სახსრების გადახდის გეგმები (ცხრილი 4.27).

ცხრილი 4.27

მასალის შესყიდვაზე მოსალოდნელი გადახდები,
ლარებში

მანქანებლები	კვარტალი				სულ
	I	II	III	IV	
მასალის შესყიდვა-სულ	164360	119340	108460	88840	481000
სულ					
გადახდის ფორმა:					
იმავე თვეს	82180	59670	54230	44420	
გადახდის გადავადებით	82180	59670	54230	44420	
ფულადი სახსრების					
გადახდა					
50% მიმდინარე თვის	82180	59670	54230	44420	
50% წინა თვის	150000	82180	59670	54230	
სულ	232180	141850	113900	98650	586580

გაყიდვებიდან და მასალის შესყიდვიდან ფულადი ნაკადის შემოდინების ბიუჯეტში უნდა იყოს ყველა სხვა ნაღდი და უნაღდო ფულადი მასის შემოდინების წყარო და მათი ხარჯვის მიმართულებები.

ბიუჯეტის ხარჯვითი ნაწილი ფორმირდება შრომის ანაზღაურების გადახდა, გადასახადების გადახდა, აქტივების შეძენა.

საწარმოში შრომის ანაზღაურების გადახდა ხორციელდება ყოველი თვის ბოლოს და წარმოადგენს მიმდინარე თვის შრომის ანაზღაურებას. შესაბამისად, საწარმოს პერსონალის წინაშე სახელფასო დავალიანება არ წარმოიშობა. იხ.ცხრილ 4.7-ში და 4.15-ში მოყვანილი ინფორმაცია.

ფულადი სახსრების მინიმალური სალდო დგინდება ხელმძღვანელობის მიერ და მოკვეთულ შემთხვევაში ის იგეგმება 135 ათასი ლარის ოდენობით ყოველი თვის ბოლოსათვის. ფულადი სახსრების უკმარისობის შემთხვევაში საწარმოში ხდება ნასესხები საშუალებების მოზიდვა – საბანკო კრედიტების აღება (იხ. ცხრილი 4.28).

2. საწარმოს პროგნოზირებადი ბალანსის შემუშავება.

საინგარიშებო პერიოდის ბოლოს საწარმოს პროგნოზირებადი ბალანსი აიგება პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული ბალანსის საფუძველზე ბალანსის თითოეული მუხლის მიხედვით შემოთავაზებული ცვლილების გათვალისწინებით. ბალანსის მუხლებში ცვლილებების განსაზღვრისათვის გამოიყენება ინფორმაცია რომელიც მოცემულია მოგება ზარალის გეგმაში და ფულადი ნაკადის მოძრაობის ბიუჯეტში:

სალდო პერიოდის ბოლოსათვის = სალდო პერიოდის დასაწყისისათვის + დარიცხვები (მოგება ზარალის გეგმიდან) + შემოსულობები (ფულადი სახსრების ბიუჯეტიდან) გადასახადები (ფულადი სახსრების ბიუჯეტიდან).

საბოლოო სალდო ანგარიშებზე „სალარო“, „ანგარიშსწორების ანგარიში“ ფულადი სახსრების ბიუჯეტთან შესაბამისად შეადგენს 135584 ლარს (იხ. ცხრილი 4.28).

დებიტორული დავალიანება პერიოდის ბოლოსათვის განისაზღვრება ფორმულით:

პერიოდის ბოლოსათვის დებიტორული დავალიანება = პერიოდის დასაწყისისათვის დებიტორული დავალიანება + რეალიზებული, მაგრამ აუნაზღაურებელი პროდუქციის

ღირებულება რეალიზებული პროდუქციიდან ფულადი ნაკადის შემოდინება.

ცხრილი 4.28

სს „არტ დიზაინის“ ფულადი ნაკადის ბიუჯეტი, ლარი

მონაცემები	კვარტალი				პერიოდის ბოლოს
	I	II	III	IV	
მასალის შესყიდვა-სულ	164360	119340	108460	88840	481000
პერიოდის დასაწყისისათვის ფულადი სახსრების ნაშთი	30000	135000	226306	64862	30000
გაყიდვებიდან ფულადი ნაკადის შემოდინება	913700	984600	976500	918400	3793200
სულ ფულადი ნაკადი	943700	1119600	1202806	983262	3823200
ფულადი ნაკადის გადახდა:					
მასალაზე	232180	141850	113900	98650	586580
შრომის ანაზღაურება	557520	432080	409680	400720	1800000
მოგების გადასახადი	50000	48364	48364	48364	195092
დანადგარების შესყიდვა	-	-	300000	130000	430000
სხვა	184000	156000	151000	149000	640000
სულ ფულადი ნაკადის გადახდა	1023700	778294	1022944	826734	3651670
მინიმალური საღდო	135000	135000	135000	135000	135000
მოთხოვნა ფულად ნაკადზე	1158700	913294	1157944	961734	3786672
ფულადი ნაკადის უკმარისობა (დეფიციტი)	(215000)	206306	44862	21528	36528
ნახესხები სახსრების	215000	-	-	-	215000
მოზიდვა	-	(100000)	(100000)	(15000)	(215000)
კრედიტის დაფარვა	-	(15000)	(15000)	(5944)	(35944)
გადახდა	-	-	-	-	-
პერიოდის ბოლოსათვის ფულადი სახსრების ნაშთი	135000	226306	64862	135584	135584

01.01.2012 წლისათვის საწარმოს დებიტორული დავალიანება შეადგენს 400 ათას ლარს (იხ. ცხრილი 4.1).

მოგება ზარალის გეგმიდან გამომდინარეობს, რომ 2012 წელს დებიტორული დავალიანებამ შეადგინა 3800 ათასი ლარი (იხ. ცხრილი 4.25), ხოლო ფულადი მასის შემოდინება პროდუქციის რეალიზაციიდან მოსალოდნელია 3793.2 ათას ლარი (იხ. ცხრილი 4.28).

შესაბამისად, 01.01.2013 წლისათვის დებიტორულმა დავალიანებამ უნდა შეადგინოს:

$400000 + 3800000 - 3793200 = 406800$ ლარი.

მზა პროდუქციისა და ნახევარფაბრიკატების მარაგები განსაზღვრული იყო საწარმოს ბიუჯეტის შედგენისას (იხ. ცხრილი 4.18).

საგეგმო პერიოდში ივარაუდებოდა 430 ათასი ლარის ღირებულების დანადგარების შესყიდვა, შესაბამისად, 2012 წლის ბოლოსათვის მისმა ღირებულებამ შეადგინა

$$1710+430=2140 \text{ ათასი ლარი.}$$

საწარმოს კრედიტორული დავალიანება ფორმირდება შეძენილ მასალებზე ვალდებულების, შრომის ანაზღაურების ვალდებულებისა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისაგან.

შრომის ანაზღაურებაზე ვალდებულება არ გაითვალისწინება, რამდენადაც ვალდებულება იფარება ყოველი თვის ბოლოს.

2012 წლისათვის მოგების გადასახადი ბიუჯეტში უნდა შეადგენდეს:

$$50000+137595-195092=-7497 \text{ ლარს}$$

ვალდებულება მასილის მიწოდებიდან განისაზღვრება:

ვალდებულება მიწოდებიდან საანგარიშსწორებო პერიოდის ბოლოს = ვალდებულება პერიოდის დასაწყისისათვის + პერიოდის შესყიდვები პერიოდის მანძილზე ანგარიშებიდან გადახდები.

01.01.2012 წლისათვის საწარმოს კრედიტორულმა დავალიანებამ შეადგინა 150 ათასი ლარი (იხ. ცხრილი 4.1). მასალის შესყიდვა მოსალოდნელი იყო 481 ათასი ლარის ოდენობით (იხ. ცხრილი 4.14), ხოლო 2012 წელს მასალაზე გადახდებს უნდა შეედგინა 586.58 ათასი ლარი (იხ. ცხრილი 4.28). შესაბამისად, კრედიტორული დავალიანების მოცულობა 01.01.2013 წელს განისაზღვრება, როგორც:

$$150.00+481.00-586.58=44.42 \text{ ათასი ლარი.}$$

სს „არტ დიზაინში“ საწესდებო კაპიტალის მოცულობა ღარმა უცვლელი.

გაუნაწილებელმა მოგებამ 2012 წლისათვის შეადგინა 917.3 ათასი ლარი (იხ. ცხრილი 4.25).

საწარმოს აქტივებზე და ვალდებულებებზე მონაცემები განზოგადებულია საპროგნოზო ბალანსში (ცხრილი 4.29).

საპროგნოზო ბალანსის შედგენით სრულდება გენერალურ ბიუჯეტზე მუშაობა და იწყება წინასწარი ანალიზი. სს „არტ დიზაინის“ გენერალური ბიუჯეტი გვინვენებს თუ როგორ აისახება მისი გეგმები საწარმოს ფინანსურ შედეგებზე. თუ ბიუჯეტის შედგენის შემდეგ

გამოვლინდება ამა თუ იმ ქმედებით გამოწვეული პრობლემები, მაშინ საწარმოს ხელმძღვანელობა მთლიან საგეგმო პროცედურებს იწყებს თავიდან. ამრიგად, შეიძლება იქნეს შეცვლილი საწარმოს საკრედიტო პოლიტიკა ჩყიდველებთან მიმართებაში: გაუქმდეს ფასდათმობა ანგარიშსწორების დანქარებაზე ან გადახდის გადავადების შეთავაზებული პირობები შეიცვალოს.

(ცხრილი 4.29

საწარმოს საპროგნოზო ბალანსი 01.01.2013 წლისათვის

აქტივი	თანხა, ლარი	პასივი	თანხა, ლარი
ძირითადი საშუალებები	2140000	საწესდებო კაპიტალი	2113000
მზა პროდუქცია	365300	გაუნაწილებელი მოგება	917300
მასალა	76000	კრედიტორული	
დებიტორები	406800	დავალიანება	44420
სალარო, ანგარიშსწორების		ანგარიშსწორება	
ანგარიში	135584	ბიუჯეტთან	48964
სულ	3123684	სულ	3123684

მთლიანად საწარმოსა და მისი ცალკეული ქვედანაყოფების ქცევის გეგმების კორექტირების შემდეგ ცვლილებები შეიტანება გენერალურ ბიუჯეტში და ხელახლა ანალიზდება საწარმოს გეგმების გავლენა მის ფინანსურ მდგომარეობაზე. ამ თვალსაზრისით დაგეგმვისა და ბიუჯეტის შედგენის პროცესი ერთიანდება მართვის ერთ პროცესად.

ჩვეულებრივ, საწარმოს განვითარების ცალკეული ვარიანტების გავლენის ანალიზისათვის გამოიყენება ფინანსური დაგეგმვის მათემატიკური მეთოდები, რომლებიც გვეხმარება გაანალიზდეს სხვადასხვა ფაქტორების ცვლილების გავლენა საწარმოს საბოლოო ფინანსურ შედეგებზე.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. რას ნიშნავს ტერმინი „ბიუჯეტი“ და „ბიუჯეტირება“ მმართველობით აღრიცხვაში? ბიუჯეტის რა სახეებია თქვენთვის ცნობილი?

2. ინფორმაციის რა სახეები უდევს საფუძვლად ბიუჯეტირებას?

3. როგორია ბიუჯეტირების გამოყენების პრაქტიკული მნიშვნელობა?

4. დაასახელეთ საბიუჯეტო ციკლის ძირითადი ეტაპები.

5. როგორია გენერალური ბიუჯეტის შემუშავების წესი? როგორია მისი საბოლოო შედეგი?

6. რითი განსხვავდება მოქნილი ბიუჯეტი სტატიკურისაგან? რა მიზნით ხდება მოქნილი ბიუჯეტის შემუშავება?

7. დაასახელეთ ფაქტიური ხარჯების ბიუჯეტურისაგან გადახრის რამდენიმე მიზეზი.

8. კომპანიამ საანგარიშგებო პერიოდში 200000 ერთეული პროდუქცია გამოუშვა. საერთო საწარმოო ხარჯებმა შეადგინა 400 ათასი ლარი, მათ შორის 180 ათასი ლარი მუდმივი ხარჯია. წარმოების მეთოდებსა და ფასწარმოვნაში ცვლილება არ იკვეთება. ხარჯთაღრიცხვის შედგენით განსაზღვრეთ მომდევნო პერიოდის საერთო ხარჯები 230000 ერთეული პროდუქტის წარმოებისათვის.

9. კომპანიამ მოამზადა ნოემბრის თვის ფულადი ნაკადის ხარჯთაღრიცხვა. საქონლის მოძრაობის შესახებ ცნობილია შემდეგი ინფორმაცია (ათას ლარებში):

ნაშთი პერიოდის დასაწყისისათვის - 180

ნოემბრის თვეში რეალიზებული საქონლის გეგმიური თვითღირებულება - 900

ნოემბრის ბოლოს მარაგების გეგმიური ნაშთი - 160

ნოემბრის თვეში დაგეგმილი გადახდები ნოემბრამდე განხორციელებულ შესყიდვებზე - 210

ნოემბრის თვეში დაგეგმილი გადახდები ნოემბერში განხორციელებულ შესყიდვებზე - 60%

გაიანგარიშეთ ნოემბრის თვეში განხორციელებულ გეგმურ შესყიდვებზე გადახდა.

ტესტები

1. რომელი კერძო ბიუჯეტი წარმოადგენს ათვლის წერტილს გენერალური ბიუჯეტის შემუშავების პროცესში:

- ა) კომერციული ხარჯების ბიუჯეტი;
- ბ) გაყიდვების ბიუჯეტი;
- გ) წარმოების ბიუჯეტი;
- დ) გაყიდვების თვითღირებულების ბიუჯეტი.

2. ფულადი ნაკადის ბიუჯეტი შემუშავდება სანამ შემუშავდება:

- ა) მოგება ზარალის გეგმა;
- ბ) კაპიტალდაბანდების ბიუჯეტი;
- გ) გაყიდვების ბიუჯეტი;
- დ) პროგნოზირებადი ბუღალტრული ბალანსი.

3. თვის საქმიანობის შედეგების შესაფასებლად საუკეთესო საფუძველს წარმოადგენს:

- ა) გეგმური მანიენებლები;
- ბ) წინა თვის ფაქტიური მანიენებლები;
- გ) წინა წლის ანალოგიური პერიოდის ფაქტიური შედეგები.

4. ოპერატიული ბიუჯეტის შემუშავების პროცესში საბოლოო ეტაპს წარმოადგენს:

- ა) მოგება-ზარალის გეგმის მომზადება;
- ბ) პროგნოზირებადი ბუღალტრული ბალანსის მომზადება;
- გ) ფულადი ნაკადის ბიუჯეტის მომზადება;
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

5. შესასყიდი მასალის აუცილებელი რაოდენობის გაანგარიშებისათვის მომზადებულ უნდა იქნას:

- ა) საერთო საწარმოო ხარჯების ბიუჯეტი;
- ბ) კომერციული ხარჯების ბიუჯეტი;
- გ) წარმოების ბიუჯეტი;
- დ) გაყიდვების ბიუჯეტი.

6. მოგება ზარალის გეგმა მომზადებული უნდა იყოს, სანამ დაიწყება შემუშავება:

- ა) ფულადი ნაკადის და პროგნოზული ბიუჯეტის;
- ბ) ადმინისტრაციული ხარჯების ბიუჯეტის;
- გ) კომერციული ხარჯების ბიუჯეტის;
- დ) საერთო საწარმოო ხარჯების ბიუჯეტის.

7. ორგანიზაციის დანახარჯების ქცევა აისახება ფორმულით $7=800+4X$.

400 ერთეული ნაწარმის გამოშვების გეგმური ხარჯები შეადგენს:

- ა) 3000 ლარს;
- ბ) 2400 ლარს;
- გ) 2000 ლარს;
- დ) არც ერთი პასუხი არაა სწორი.

თავი 5. ანგარიშგება სეგმენტების მიხედვით

5.1. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების არსი, მნიშვნელობა და შედგენის წესი

სეგმენტი (ლათინური სიტყვა segmentum - დან) აღნიშნავს ნაწყვეტს, რაიმეს ნაწილს. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება შეიძლება განისაზღვროს, როგორც ანგარიშგება, რომელიც ფორმირებულია კომპანიის ბიზნესის ცალკეულ სეგმენტზე (პასუხისმგებლობის ცენტრებზე). მისი შედგენის წესი გარე მომხმარებლისათვის რეგულირდება ბასს 14-ით. შიდა მომხმარებლისათვის ის პრაქტიკულად შემუშავებული არაა. მოცემული საკითხი არ არის განხილული არსებულ ნორმატიულ დოკუმენტებში.

შიდა სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის პრობლემა უნდა იყოს ჩამოყალიბებული საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში. შიდა ბუღალტრული ანგარიშგება წარმოადგენს კომერციულ საიდუმლოებას.

ფინანსური ანგარიშგებისაგან განსხვავებით, რომელიც შემუშავებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ბაზაზე და განკუთვნილია გარე მომხმარებლისათვის, სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება ფორმირდება შიდა მომხმარებლისათვის (ყველა ღონის მენეჯერისათვის) და უნდა იყოს დახურული. სამართლიანობისათვის აღენიშნაეთ, რომ კანონმდებლობით გაიყარებული ამ თეზისის პრაქტიკაში დაცვა არ ხდება. საგადასახადო ორგანოებს, რომლებიც თავისი არსით წარმოადგენენ ბუღალტრული ინფორმაციის გარე მომხმარებელს პირდაპირ მიუწვდებათ ხელი მმართველობითი აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემებზე.

როგორც გარე ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია გამოიყენება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგების ანალიზისათვის, სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების მონაცემები საშუალებას იძლევა შეფასდეს ბიზნესის ყოველი სეგმენტის მუშაობის ხარისხი. პასუხისმგებლობის ცენტრი თავის მხრივ წარმოადგენს საწარმოს მართვის სისტემის ნაწილს და როგორც ნებისმიერ სისტემას ახასიათებს რესურსების შემოღინება და გაღინება. პასუხისმგებლობის ცენტრში შემოღის ნედლეული, მასალა, ნახევარფაბრიკატი. პასუხისმგებლობის ცენტრი განკარგავს

საწარმოო საქმიანობისათვის აუცილებელ სიმდიდრეს — ძირითად საშუალებას. ფუნქციონირების პროცესში ქვედანაყოფი მოიხმარს შრომით რესურსებს; მისთვის დაკისრებული მოვალეობის შესრულებისას სარგებლობს სხვა ორგანიზაციების მოქსახურებით. პასუხისმგებლობის ცენტრის გასაივლი შიდა — ნახევარფაბრიკატი, პროდუქცია, მომსახურება, რომელიც ან შედის მომდევნო პასუხისმგებლობის ცენტრში, ან რეალიზდება გარეშე საწარმოებზე.

სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების ინფორმაცია საშუალებას აძლევს კომპანიის ადმინისტრაციას გააკონტროლოს პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობა და ობიექტურად შეაფასოს ხელმძღვანელი მენეჯერების მუშაობა. მის საფუძველზე კეთდება დასკვნები ამა თუ იმ მენეჯერის პროფესიონალური სარგებლიანობის შესახებ, შემუშავდება მათი საქმიანობის შეფასების ფინანსური და არაფინანსური კრიტერიუმები, ფორმირდება ფირმის პერსონალის მატერიალური და მორალური წახალისება. ამ ამოცანის გადაჭრა რთულდება იმით, რომ ერთი მენეჯერის საქმიანობას შეუძლია გავლენა მოახდინოს სხვა ხელმძღვანელების საქმიანობაზე. მაგალითად, გაყიდვების საუკეთესო დილერები შეიძლება წინააღმდეგობას წააწყდნენ უხარისხო საქონლის გაყიდვისას. ასეთი ურთიერთდაპირკიდებულების ბოლომდე გამოსრცხვა შეუძლებელია, მაგრამ მისი ზემოქმედების მინიმიზაცია შეიძლება პასუხისმგებლობის ცენტრების საფუძვლიანი შერწყმით, ფირმის სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობის შეფასების ობიექტური კრიტერიუმების დადგენით (მაგ., საამქროს ხელმძღვანელისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრებით არა მხოლოდ ხარჯებზე, არამედ წარმოებული პროდუქციის ხარისხზეც, შეიძლება აცილებულიქნას წარმოებასა და რეალიზაციას შორის წინააღმდეგობა).

გარდა ამისა, სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება ეხმარება მუშაობაში თვით მენეჯერებსაც. ნებისმიერი დონის ხელმძღვანელმა ყოველთვის უნდა იცოდეს რამდენად კარგად მუშაობს იგი. თუ გვემბები არ სრულდება, მან ამის შესახებ რაც შეიძლება ადრე უნდა შეიტყოს. წინააღმდეგ შემთხვევაში მენეჯერი ვერ შეძლებს თავისდროულად მოახდინოს მისი ქვედანაყოფის გვეგმის კორექტირება, და დასახული მიზნები არარეალური აღმოჩნდება. ამრიგად, მკვეთრად დადგენილი კონტროლი საშუალებას მისცემს პასუხისმგებლობის

ცენტრების ხელმძღვანელობას მიიღოს დასაბუთებული პერიოდული გადაწყვეტილება და გადახედოს მისთვის მიწოდებული ქვედანაყოფის მიზნებს დაგეგმვის პერიოდში.

სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების ინფორმაცია გამოიყენება შემუშავებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით. ამჟამად, ბევრი ქართული საწარმოსათვისათვის გადარჩენის საკითხი პირდაპირაა დაკავშირებული ბიზნესის გამსხვილების (რესტრუქტურიზაციის) აუცილებლობასთან. ისევე როგორც ნებისმიერი სხვა მმართველობითი გადაწყვეტილება, რესტრუქტურიზაციის შესახებ გადაწყვეტილებაც დაფუძნებული უნდა იყოს საფუძვლიან შესწავლასა და არსებული ბუღალტრული ინფორმაციის ანალიზზე, რომელიც ფორმირებულია ბიზნესის სეგმენტების მიხედვით. საწარმოს ხელმძღვანელების რწმენა წარმოების დეცენტრალიზაციის განხორციელების აუცილებლობის შესახებ გამყარებული უნდა იქნეს შესაბამისი ეკონომიკური გაანგარიშებებით.

ამასთან, ერთმანეთს უნდა შეუდარდეს საწარმოს ფუნქციონალური სტრუქტურის ეფექტურობის მინიმუმ ორი ვარიანტი – არსებული (საბაზისო) და პროექტით (დეცენტრალიზაციის განხორციელების შემდეგ) ფორმირებული. ასეთი შეჯერება შესაძლებელია მხოლოდ რესტრუქტურირებულ საწარმოში სეგმენტური აღრიცხვისა და ანგარიშგების არსებობისას.

და ბოლოს, სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგებების შედგენის საკითხები პირდაპირკავშირშია ტრანსფერტულ ფასწარმოქმნასთან. ამ ფასების ბაზაზე ფორმირდება სეგმენტის ანგარიშგება. საწარმოს მიერ შემუშავებული ტრანსფერტული ფასების დასაბუთებულობის ხარისხზეა დამოკიდებული საწარმოს სტრუქტურული ქვედანაყოფის მუშაობის ხარისხის შეფასების ობიექტურობა.

ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმირებისა და წარდგენის ამოცანების თვალსაზრისით შეიძლება ითქვას კომპანიის სეგმენტებზე:

- აუცილებელია გარე ანგარიშგების შედგენა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;

- მმართველობითი აღრიცხვის სისტემაში დგება შიდა (სეგმენტური) ანგარიშგება.

5.1.1 გარე მომხმარებლისათვის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედეგების წესები

გარე მომხმარებლებისათვის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედეგების წესები რეგლამენტირებულია ბასს-ით.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტში აღნიშნულია, რომ "სეგმენტების მიხედვით წარდგენა ეხება იმ საწარმოებს, რომელთა წილობრივი ან ფასიანი ქაღალდები საჯაროდ იყიდება, ან იმ საწარმოებს, რომლებიც იმყოფებიან წილობრივი ან საცალო ქაღალდების საჯარო ბაზარზე გამოშვების პროცესში." სხვა შემთხვევაში განმარტებით შენიშვნებში ნებაყოფლობით უნდა აისახოს ინფორმაცია სეგმენტების მიხედვით.

ამგეარად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოინდა აუცილებლობა სხვა მონაცემებთან ერთად შეეიტანათ დამატებითი ინფორმაცია ქვედანაყოფების ჭრილში (სამეურნეო სეგმენტების მიხედვით) და გაყიდვების ბაზრების გეოგრაფიული მდებარეობის გათვალისწინებით (გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით). ასეთი სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების ფორმირება აუცილებელია როგორც გარე, ასევე შიდა მომხმარებელთათვის, რამდენადაც, ერთის მხრივ ის შედის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენლობაში, მეორეს მხრივ არის სეგმენტების მიხედვით შემუშავებული მმართველობითი გადაწყვეტილების საფუძველი.

ბასს-ის პრინციპების შესაბამისად შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება განაზოგადებს ინფორმაციას კომპანიის მიერ სხვადასხვა გეოგრაფიულ რაიონებში წამოებული სხვადასხვა ტიპის საქონელსა და მომსახურებაზე, იმისათვის, რომ დაეხმაროს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს:

1) უკეთ გაიგოს კომპანიის წინა პერიოდის საქმიანობის მანევენებლები;

2) უკეთ შეაფასოს კომპანიის მოგების რისკები;

3) მიიღოს უფრო საფუძვლიანი ინფორმაცია მთლიანად კომპანიის და მისი ცალკეული ქვედანაყოფების მიხედვით.

ბევრი თანამედროვე დასავლური კომპანია აწარმოებს საქონლის (მომსახურების) ჯგუფს ან მუშაობს გეოგრაფიულ სეგმენტებში რენტაბელობის სხვადასხვა ნორმით, განვითარების განსხვავებული შესაძლებლობებით, მომავლის პერსპექტივებით და რისკებით. ამ შემთხვევაში სეგმენტური ანგარიშგება გვეხმარება გავერკვეთ კომპანიის ბიზნესის

სხვადასხვა მიმართულებების ეფექტურობაში, რომლის განსაზღვრა მთლიანი მონაცემებით შეუძლებელი იქნებოდა. ამრიგად, სეგმენტური ანგარიშგება სხვა ფინანსურ ინფორმაციასთან ერთად საერთაშორისო სტანდარტებით განიხილება როგორც აუცილებელი, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლისათვის.

ზემოთ აღნიშნული პრობლემები აქტუალურია საქართველოს საწარმოებისათვის. საქართველოს ეკონომიკაში უკვე არსებობენ კომპანიები, რომლებსაც აქვთ ფილიალები, წარმომადგენლობები, შეილობილი და დამოკიდებული კომპანიები. ასეთი კომპანიები შეიძლება დაყოფილ იქნას სეგმენტებად, რომელთა წვლილი კომპანიის საბოლოო ფინანსური შედეგის ფორმირებაში არაერთგვაროვანია. შესაბამისად, ჩნდება აუცილებლობა ყოველი სეგმენტის შემოსავლებისა და ხარჯების განსაზღვრაში. ამ ამოცანის გადაჭრა არის მმართველობითი აღრიცხვის პრეროგატივა.

გამოყოფენ სეგმენტების ორ ტიპს - სამეურნეო და გეოგრაფიულს.

სამეურნეო სეგმენტი არის საწარმოს განსხვავებული კომპონენტი, რომელიც მონაწილეობს ცალკეული პროდუქციის წარმოებაში ან ეწევა მომსახურებას, ან აწარმოებს ურთიერთდაკავშირებული პროდუქციის ან მომსახურების ჯგუფებს, არის რისკებისა და შემოსავლების ობიექტი, განსხვავდება სხვა პროდუქციის, სამუშაოს და მომსახურების რისკებისაგან და შემოსავლებისაგან.

გეოგრაფიული სეგმენტი არის „საქმიანობის ნაწილი პროდუქციის წარმოების, სამუშაოს შესრულების, მომსახურების გაწევის ნაწილში გარკვეულ ეკონომიკურ გარემოში, არის რისკებისა და შემოსავლების ობიექტი, განსხვავდება სხვა პროდუქციის, სამუშაოს და მომსახურების რისკებისაგან და შემოსავლებისაგან, რომელსაც ადგილი აქვს კომპანიის საქმიანობის სხვა ეკონომიკურ გარემოში“.

შეიძლება დავასკვნათ, რომ პრაქტიკაში სეგმენტის ქვეშ, პირველ რიგში იგულისხმება დამოუკიდებელი იურიდიული პირი, ძირითად კომპანიასთან მიმართებით შეილობილი (დამოკიდებული) კომპანია ან რაიმე ასოციაციაში შემავალი კომპანია. ასეთი საწარმო უნდა განიხილებოდეს საოპერაციო ან გეოგრაფიულ სეგმენტად. თავისთავად ეს არ ნიშნავს, რომ მოცემული სეგმენტები არ შეიძლება დაყოფილ იქნას უფრო წვრილ ჯგუფებად.

სეგმენტები ახორციელებენ გარე გაყიდვებს, აგრეთვე ახდენენ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციას ურთიერთშორის ტრანსფერტული ფასების გამოყენებით.

ჩმართველობითი აღრიცხვის თვალსაზრისით სეგმენტები, რომლებზეც საუბარია მოცემულ თავში წარმოადგენენ პასუხისმგებლობის ცენტრების უფრო „განიითარებულ“ სახეებს, უფრო კონკრეტულად კი ინვესტიციის ცენტრებს. სეგმენტები ფლობენ საკუთარ აქტივებს, მათ შეიძლება დასაბუთებულად მიეკუთვნოს შემოსავლები და ხარჯები და შესაბამისად განისაზღვროს საქმიანობის ფინანსური შედეგი.

სეგმენტის შემოსავალი ყალიბდება ისეთი ორი კომპონენტისაგან, როგორიცაა:

- შემოსავლები, რომლებიც შეიძლება უშუალოდ იქნას მიკუთვნებული სეგმენტისათვის;

- ფირმის მთლიანი ამონაგების ნაწილი, რომლებიც შეიძლება დასაბუთებულად იქნას მიკუთვნებული სეგმენტისათვის; მისი განსაზღვრისათვის პრაქტიკაში გამოიყენება გაანგარიშების არაპირდაპირი მეთოდები.

სამეურნეო სეგმენტების შემოსავლები არის ამონაგები განსაზღვრული პროდუქციის რეალიზაციიდან, სამუშაოს შესრულებიდან, მომსახურების გაწევიდან. გეოგრაფიული სეგმენტის შემოსავლები არის ამონაგები განსაზღვრული პროდუქციის რეალიზაციიდან, სამუშაოს შესრულებიდან, მომსახურების გაწევიდან საქმიანობის განსაზღვრულ გეოგრაფიულ რეგიონში.

თუ სეგმენტები ახორციელებენ პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების რეალიზაციას) ურთიერთშორის, მაშინ მათი შემოსავლის ობიექტური შეფასებისათვის გამოიყენება არა ტრანსფერტული არამედ საბაზრო ფასები.

სეგმენტის შემოსავლებს არ წამოადგენს:

- პროცენტების და დივიდენდების სახით მიღებული შემოსავალი, მათ შორის სხვა სეგმენტებისათვის მიცემული ავანსების ან სესხების გაცემიდან მიღებული პროცენტი, თუ სეგმენტის საქმიანობა არ არის ფინანსური ხასიათის;

- ინვესტიციების გაყიდვის ან ვალის დაფარვიდან მიღებული შემოსულობები, თუ სეგმენტის საქმიანობა უპირატესად არ არის ფინანსური ხასიათის;

ანალოგიური მიდგომა გამოიყენება სეგმენტების ხარჯების აღრიცხვისას. ისევე როგორც შემოსავლები, ხარჯებიც შედგება ორი კომპონენტისაგან:

- ხარჯები, რომლებიც შეიძლება უშუალოდ იქნას მიკუთვნებული სეგმენტისათვის;

- კომპანიის მთლიანი ხარჯების ნაწილი, რომლებიც შეიძლება დასაბუთებულად იქნას მიკუთვნებული სეგმენტისათვის; ეს კომპონენტი, პირველისაგან განსხვავებით პრაქტიკაში გაიანგარიშება არაპირდაპირი მეთოდებით.

სეგმენტის ხარჯებს არ მიეკუთვნება:

- პროცენტები, მათ შორის სხვა სეგმენტებიდან გაცემულ ავანსებსა და სესხებზე, თუ სეგმენტის საქმიანობა არ არის ფინანსური ხასიათის;

- ინვესტიციების გაყიდვის ან ვალის დაფარვიდან მიღებული ზარალი, თუ სეგმენტის საქმიანობა უპირატესად არ არის ფინანსური ხასიათის ;

- მოგების გადასახადის ხარჯი;

- საწარმოს წილი მეკავშირე საწარმოების, ერთობლივი საქმიანობის ან სხვა ინვესტიციების ზარალში, რომელიც აღრიცხულია კაპიტალ-მეთოდის მიხედვით;

- საერთო აღმინისტრაციული ხარჯები და სხვა ხარჯები, რომელიც გაწეულია სეგმენტის სახელით და უკავშირდება სეგმენტის ძირითად საქმიანობას.

სეგმენტის საქმიანობის ფინანსური შედეგი (მოგება ან ზარალი) განისაზღვრება როგორც სხვაობა მათ მიერ მიღებულ შემოსავლებსა და გაწეულ ხარჯებს შორის.

მაგალითი 1. სათაო საფეიქრო კომპანიის მიერ შექმნილია რამდენიმე საწარმო, რომლებიც ორიენტირებულია სხვადასხვა მომხმარებლებზე: სამედიცინო წარმოება (ბამბისა და მარლის წარმოება), საოჯახო მეურნეობა (სამზარეულოს ხელსახოცების წინსაფრების, და ა. შ. შეკერვა), საფეიქრო მრეწველობა, სამკერდალო მრეწველობა. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ეს წარმოება განიხილება როგორც დამოუკიდებელი საოპერაციო სეგმენტები (იხ. ცხრილი 5.1.).

მაგალითი 2. ელექტრო ხელსაწყოების მწარმოებელ მსხვილ პოლდინგს აქვს თავისი საწარმოები საქართველოში და საზღვარგარეთ – უკრაინასა და ბელორუსიაში, რომლებიც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით შეიძლება განიხილებოდეს გეოგრაფიულ სეგმენტად (ცხრილი 5.2).

სეგმენტების მიხედვით ხდება იმ აქტივების იდენტიფიცირება, რომელსაც ის იყენებს განსაზღვრული

სამუშაოს შესასრულებლად, მომსახურების გასაწევად ან საქონლის საწარმოებლად განსახლებულ გეოგრაფიულ რეგიონში. აქტივების უმრავლესობის იდენტიფიცირება შესაძლებელია ადვილად განხორციელდეს კონკრეტულ ქვედანაყოფებში. შენობები, დანადგარები, მასალის, მზა პროდუქციის მარაგები და დებიტორული დავალიანება მიეკუთვნება სეგმენტს, რომელიც აწარმოებს და რეალიზაციას უწევს მოცემულ პროდუქციას (მომსახურებას, სამუშაოს).

თუ აქტივები ერთდროულად მიეკუთვნება ორ ან მეტ სეგმენტს, მაშინ ისინი არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით ნაწილდება სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის. მიჩვენებული, რომელსაც ვიღებთ განაწილების ბაზად დაფიქსირებული უნდა იყოს კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკაში

ცხრილი 5.1

ანგარიშგება კომპანიისა და მისი საოპერაციო სეგმენტების ფინანსური შედეგების შესახებ (ათას ლარებში).

მანევრებლები	სეგმენტები, რომლებიც აწარმოებენ საქონელს				სულ
	საშედიცინო დაწესებულებებისთვის	საეოფიკის ჯერბო სერვისებისთვის	საფეიქრო პრეწელო ბისათვის	სამკერვალო მრეწველო ბისათვის	
ამონაგები რეალიზაციიდან	66.0	19.9	25.4	13.0	124.3
ფასდამოშობა(-), ფასნამატი (+)	-19.3	+17.0	+7.8	+5.3	+10.8
ამონაგები-ნეტო	46.7	36.9	33.2	18.3	135.1
სეგმენტების ხარჯები	14.6	9.4	8.5	6.3	38.8
სეგმენტების ფინანსური შედეგები	32.1	27.5	24.7	12.0	96.3
ადმინისტრაციული ხარჯი					30.0
კომპანიის ფინანსური შედეგი					66.3

ანგარიშგება კომპანიისა და მისი გეოგრაფიული სეგმენტების
ფინანსური შედეგების შესახებ, (ათას ლარებში).

მაჩვენებლები	ფორმები, რომლებიც ფუნქციონირებენ			კომპანიის საერთო მაჩვენებლები
	საქართველოში	ბელარუსში	უკრაინაში	
ამონაგები რეალიზაციიდან	4300	3560	3830	11690
სეგმენტების ხარჯები	3330	2807	3161	9300
სეგმენტების ფინანსური შედეგები	968	753	669	2390
ადმინისტრაციული ხარჯები				1489
კომპანიის ფინანსური შედეგი	-	-	-	901

ამასთან აქტივის ზოგიერთი სახის (სათაო ოფისის შენობა, ორგანიზაციული ხარჯები, ფულადი სახსრები და ა.შ.) იდენტიფიცირება კონკრეტული სეგმენტის საქმიანობასთან შეუძლებელია. პრაქტიკაში ასეთი აქტივები არ ნაწილდება სეგმენტებს შორის და მიეკუთვნება მოლიანად კომპანიის საქმიანობას (ცხრილი 5.3).

(ცხრილი 5.3

კომპანიის აქტივების განაწილება მის გეოგრაფიულ სეგმენტებს შორის, (ათას ლარებში).

აქტივის სახეები	სეგმენტები			გაუწი ლებული	კომპანიის საერთო მაჩვენებლები
	საქართველო	ბელარუსია	უკრაინა		
ფულადი სახსრები	20	30	60	30	140
დებიტორული დავალიანება	60	80	90		230
მარაგები	100	180	240		520
მომავალი პერიოდის ხარჯი	10	10	20	20	60
შენობები და დანადგარები	200	320	440	60	1020
ნარჩენი ღირებულებით					
კაპიტალდაბანდებები	10			100	110
სულ აქტივი	400	620	850	210	2080

შიდა დავალიანება, რომელიც სეგმენტს წარმოეშვა პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებასა და რეალიზაციასთან დაკავშირებით, განიხილება, როგორც სეგმენტის ვალდებულება. თავისთავად, მიმდინარე, კრედიტორული დავალიანების იდენტიფიცირება კონკრეტული

ქვედანაყოფის საქმიანობასთან ადვილია. სეგმენტების საქმიანობაში არ ასახავენ გრძელვადიან კრედიტებსა და დარიცხული პროცენტის გადახდას, რომლებიც მოზიდულია მთლიანად კომპანიის განვითარებისათვის. სეგმენტის ვალდებულებაში არ შედის კომპანიის მოგების გადასახადი. პრაქტიკაში ასეთი ვალდებულება რჩება გაუნაწილებელი (ცხრილი 5.4).

განვიხილოთ საანგარიშგებო სეგმენტების შერჩევის წესები ანუ ორგანიზაციის იმ სტრუქტურულ ქვედანაყოფების გამოყოფის წესი, რომლებშიც კონსოლიდირებული ანგარიშგების გარდა წარმოდგენილია სეგმენტების მიხედვით ბუღალტრული ანგარიშგება.

ცხრილი 5.4

აქტივის სახეები	სეგმენტები			გაუნაწილებელი	სოლიდარული
	საქონლის ვალდებულება	ბეჭდო რეზერვა	ეკვიპონა		
მოკლევადიანი ვალდებულებები:					
სესხები და კრედიტი		20	50		70
ვალდებულებები მომწოდებლებისა და მეიჯარების მიმართ	40	60	85		185
ვალდებულება პერსონალის წინაშე მომავალი პერიოდის შემოსავალი	20	45	65		130
გრძელვადიანი ვალდებულებები:					
სესხები და კრედიტები		45	110		155
				730	730
სულ ვალდებულება	60	170	310	730	1270

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად კომპანიის მიერ ასეთი არჩეული კეთდება დამოუკიდებლად, იურიდიული პირის ორგანიზაციული სტრუქტურის გათვალისწინებით. არსებითად საუბარია სამი საფეხურის შესრულებაზე.

პირველი საფეხური. აუცილებელი პირობების შესრულების შემოწმება. ერთი საოპერაციო სეგმენტი შეიძლება ჩართულ იქნას საქონლის (მომსახურების, სამუშაოს) რამდენიმე სახეობაში, თუ ისინი განსაზღვრულია შემდეგი ფაქტორებით:

- საქონლის დანიშნულება (სამუშაო, მომსახურება);

- მათი წარმოების პროცესი;
- საერთო მომხმარებლებით ან პროდუქციის რეალიზაციის (მომსახურების, სამუშაოს) ერთიანი მეთოდები.

მეორე საფეხური. საკმარისი პირობების შესრულების შემოწმება. ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ კანონის თანახმად სამეურნეო ან გეოგრაფიული სეგმენტი, უნდა განიხილებოდეს როგორც საანგარიშგებო, თუ:

- გარე მომხმარებელზე და მოცემული ორგანიზაციის სხვა სეგმენტებზე რეალიზაციიდან ამონაგები შეადგენს საერთო ამონაგების (შიდა და გარე) არა ნაკლებს 10 %-ს ან

- მოცემული სეგმენტის საქმიანობიდან მოგება (ზარალი) შეადგენს ყველა სეგმენტის ჯამური მოგების (ზარალის) არა ნაკლებს 10%-ს, ან

- მოცემული სეგმენტების აქტივები შეადგენენ ყველა სეგმენტის ჯამური აქტივების არა ნაკლებს 10%-ს.

მესამე საფეხური. საანგარიშგებო სეგმენტების ფორმირებაში ბოლო საფეხურს წარმოადგენს მთლიან ამონაგებში მათი ამონაგების წილის განსაზღვრა, თუ ეს წილი შეადგენს 75%-ზე ნაკლებს, გამოყოფილ უნდა იქნას დამატებითი საანგარიშგებო სეგმენტები.

საანგარიშგებო სეგმენტების გამოყოფის შემდეგ აუცილებელია გადაწყდეს საკითხი: როგორ ფორმატში წარდგეს ინფორმაცია მათი საქმიანობის შესახებ? დებულებით გამოიყოფა სეგმენტების ინფორმაციის ორი ცნება: „პირველადი“ და „მეორადი“. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, თუ რომელი მათგანი უნდა იყოს პირველადი, საბოლოო ჯამში დამოკიდებულია კომპანიის ორგანიზაციულ და მმართველობით სტრუქტურაზე, შიდა ანგარიშგების სისტემაზე.

თუ კომპანიის რისკები და მოგება უმთავრესად განსხვავებულია წარმოებული საქონლის, გაწეული მომსახურების, შესრულებული სამუშაოს მიხედვით, მაშინ პირველადად აღიარდება ინფორმაციის გახსნა სამეურნეო სეგმენტების მიხედვით, ხოლო მეორადად – გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით.

თუ კომპანიის რისკები და მოგება უმთავრესად განსხვავებულია საქმიანობის გეოგრაფიული რეგიონების მიხედვით, მაშინ პირველადად მიიწნევა ინფორმაციის გახსნა გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით, ხოლო მეორადად – სამეურნეო სეგმენტების მიხედვით.

ნებისმიერ შემთხვევაში პირველადი ინფორმაციის შემადგენლობაში საანგარიშგებო სეგმენტების მიხედვით გამჟღავნდება შემდეგი მაჩვენებლები:

- ამონაგების საერთო მოცულობა, მათ შორის გარე მომხმარებელზე და სხვა სეგმენტებზე გაყიდვიდან მიღებული;

- ფინანსური შედეგი (მოგება ან ზარალი);

- აქტივების საერთო საბალანსო მოცულობა;

- ვალდებულებების მთლიანი მოცულობა;

- ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებში კაპიტალდაბანდებათა საერთო მოცულობა;

- ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებზე საამორტიზაციო ანარიცხების მთლიანი მოცულობა.

პირველადი ინფორმაცია სეგმენტების მიხედვით შეიძლება წარმოვადგინოთ შემდეგი სახით (ცხრილ 5.5)

(ცხრილი 5.5

პირველადი ინფორმაციის წარდგენა გეოგრაფიული სეგმენტების მიხედვით (ათას ლარებში)

№	აქტივის სახეები	ფიზიკური, რომლებიც ფუნქციონირებენ			გაუსაწილ ებელი	მთლიანი მანუვრულ ები
		საქართველო	რუსეთი	უკრაინა		
1	ამონაგები რეალიზაციიდან-სულ	4300	3560	3830	-	11690
	მათ შორის:					
	გარე კლიენტებზე	4300	3560	3830	-	11690
	კომპანიის სხვა სეგმენტებიდან	-	-	-	-	-
2	სეგმენტების ხარჯები	3332	2807	3161	-	9300
3	სეგმენტების ფინანსური შედეგები	968	753	669	-	2390
4	სეგმენტების ვალდებულებები	60	170	310	730	1270
5	სეგმენტების აქტივები	400	620	850	210	2080
6	შეძენილი აქტივები:					
	ძირითადი საშუალებები	-	50	-	-	50
	არამატერიალური აქტივები	10	-	-	-	10
7	ამორტიზაცია	3	2	1	-	6
8	ადმინისტრაციული ხარჯი	-	-	-	-	1489
9	მოგება ჩვეულებრივი-საქმიანობიდან (3-8)	-	-	-	-	901
10	სხვა შემოსავლები	-	-	-	-	-
11	მოგების გადასახადი	-	-	-	-	135
12	წმინდა მოგება	-	-	-	-	766

ამ შემთხვევაში მეორადი ინფორმაცია წარდგენილი იქნება მონაცემებით საოპერაციო სეგმენტების საქმიანობების შესახებ. ისინი გამოიყუფა დამატებით და უნდა აკმაყოფილებდეს ერთ-ერთ ჩამოთვლილ პირობას:

- ამ სეგმენტის ამონაგები გარე გაყიდვებიდან უნდა შეადგენდეს კომპანიის მთლიანი ამონაგების არანაკლებ 10%-ს;

- ამ სეგმენტის მთლიანი აქტივების სიდიდე უნდა შეადგენდეს ყველა საოპერაციო სეგმენტის აქტივების არანაკლებ 10%-ს.

თუ სამეურნეო სეგმენტები გამოყოფილია, ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მათზე წარმოდგენილი უნდა იქნეს შემდეგი მეორადი ინფორმაცია:

- გარე მომხმარებელზე რეალიზაციიდან ამონაგები;
- აქტივების საბალანსო მოცულობა;
- ძირითად საშუალებებსა და არამატერიალურ აქტივებში კაპიტალდაბანდების სიდიდე.

თუ კომპანიის ორგანიზაციული და მმართველობითი სტრუქტურა, აგრეთვე შიდა ანგარიშგების სისტემა არ მოიცავს არც წარმოებულ პროდუქციას, საჩუქარს, მომსახურებას, არც საქმიანობის გეოგრაფიულ სეგმენტს, მაშინ სეგმენტების მიხედვით პირველადი და მეორადი ინფორმაციის ფორმირება განისაზღვრება კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ. კომპანიის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება წარმოდგენილია არა მხოლოდ იმ კომპანიების მიერ, რომლებსაც გააჩნიათ შეილობილი კომპანიები, არამედ იმ კომპანიების მიერაც, რომლებიც აღგენენ ნაერთ ანგარიშგებას. იმის მიხედვით თუ როგორ განსოგადდება ფინანსური აღრიცხვის შედეგები გარე ფინანსურ ანგარიშგებაში, მმართველობითი აღრიცხვის დასკვნით ეტაპს წარმოადგენს შიდა (სეგმენტების მიხედვით) ანგარიშგების ფორმირება.

5.12. შიდა მომხმარებლისათვის სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის პირობები და პრინციპები

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციის გადამუშავების შედეგად დგება შიდა (სეგმენტების მიხედვით) ანგარიშგება, რომელიც დგება ბუღალტერის მიერ და წარედგინება მართვის ყველა დონის მენეჯერს. ანგარიშგების შედგენის ძირითად მიზანს წარმოადგენს ყველა დაინტერესებული შიდა მომხმარებლის უზრუნველყოფა აუცილებელი ინფორმაციით.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში მოცემულია სხვადასხვა რეკომენდაცია სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის საკითხებზე. მათი ანალიზი და გინოსოგადება საშუალებას იძლევა გაკეთდეს ზოგიერთი დასკვნა.

1. შიდა ანგარიშგებას უნდა აქყედეს ადრესატი და იყოს კონკრეტული. ის არ მოიტანს სასურველ შედეგებს, თუ:

- ინფორმაცია გროვდება გაყიდვების მოცულობის ან ხარჯების განსაზღვრისათვის და დაკავშირებული არაა შემოსავლების ან დანახარჯების ცენტრის კონკრეტული მენეჯერების საინფორმაციო მოთხოვნებთან;

- განკუთვნილი იქნება არა კონკრეტული მენეჯერისათვის, არამედ ყველა დონის ხელმძღვანელისთვის;

- ინფორმაცია იქნება ზოგადი. ეფექტური მმართველობითი კონტროლი მოითხოვს კონკრეტული საანგარიშგებო ინფორმაციის არსებობას.

2. მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად ხელსაყრელია ოპერატიული ინფორმაცია. დაუშვებელია, რომ ბუღალტრის მიერ შედგენილი ანგარიშგება შემოიღოს თაროზე. შესაბამისად, ანგარიშგება საინტერესო უნდა იყოს მენეჯერისათვის, ამიტომ ის უნდა წარედგინოს „მიმზიდველი ფორმატით“.

შიდა ანგარიშების შედგენისას უნდა იქნეს გათვალისწინებული მენეჯერის ფსიქოლოგიური თავისებურებებიც. აუცილებელია ვიცოდეთ, ინფორმაციის წარდგენის რომელ ფორმას ანიჭებს ის უპირატესობას (ცხრილურს თუ გრაფიკულს), როგორია მისი გეგმები და სერვილები, მუშაობის სტილი და ა.შ.

3. წარსულში ჩადრმაგება არ ღირს; უფრო ხელსაყრელია იმ ინფორმაციის ძიება, რომლის გამოყენება საშუალებას მოგვცემს გაუმჯობესდეს პასუხისმგებლობის ცენტრის შემდგომი მუშაობა. არც თუ ისე იშვიათად სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შემუშავებისას ახდენენ პერსპექტიულ ანალიზს. ამასთან ძირითადი ყურადგება ექცევა წარსულში დაშვებულ შეცდომებს, მათი მიზეზების გამოკვლენას, აუდიტის ჩატარებას და არა მომავალი ეფექტური მუშაობის გეგმის შემუშავებას. ეს ამცირებს მმართველობითი კონტროლის ხარისხს.

4. არ არის მიზანშეწონილი ძალიან ხშირად შეიცვალოს სეგმენტების მიხედვით ანგარიშების ფორმატი.

5. არ არის მიზანშეწონილი ანგარიშგების გადატვირთვა გაანგარიშებებით. მმართველს სჭირდება მონაცემების მინიმალური მოცულობა, მაგრამ ეს მონაცემები ისე უნდა იყოს

სისტემატიზებული, რომ მასში შემავალი ინფორმაციის საფუძველზე ხელმძღვანელმა შეძლოს ოპტიმალური მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება და კონკრეტული საქმიანობის განხორციელება.

გაცილებით მნიშვნელოვანია მოფიქრებულ იქნას ის ღონისძიებები და გადაწყვეტილებები, რომლებიც სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების მონაცემების ანალიზიდან გამომდინარეობს. ანგარიშგების ის ნაწილი, რომელიც ეხება გეგმურ ან პროგნოზულ მაცვენებებს რეკომენდებულია შეივსოს არა ბუღალტრის, არამედ თვითონ მენეჯერის მიერ.

6. ანგარიშგებამ უნდა მოიცავს მთავარი, ანგარიში, რომელიც შეიცავს მენეჯერისათვის არა საჭირო ინფორმაციას, ამცირებს მმართველობითი კონტროლის ხარისხს.

7. ყველაფერი არ ექვემდებარება წერილობით გადმოცემას. გარდა წერილობითი ანგარიშგების შედგენისა მმართველობითი კონტროლი გულისხმობს ბუღალტერის გასაუბრებას ყველა დონის მენეჯერთან.

შიდა ანგარიშგების შედგენის პერიოდულობა, მისი სიზუსტე, შერჩევადობა და წარდგენის ვადები ინდივიდუალურია და დამოკიდებულია მართვის ობიექტსა და მიზნებზე. ამ მიზნების გადაჭრისას თითოეული კომპანიის ადმინისტრაცია ხელმძღვანელობს ეკონომიურობის პრინციპით, რომლის შესაბამისადაც სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების მომზადების ხარჯები არ უნდა აღემატებოდეს მისი გამოყენებიდან მიღებულ ეკონომიკურ ეფექტს.

სხვადასხვა ქვედანაყოფების ანგარიშგების ფორმატს წაყენება განსხვავებული მოთხოვნები, იმისდა მიხედვით, თუ პასუხისმგებლობის ცენტრის რომელ სახეს მიეკუთვნება ეს ქვედანაყოფი.

დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით ანგარიშგების შედგენას საფუძვლად უდევს საიმედოობისა და სამართლიანი წარდგენის პრინციპი, საიდანაც გამომდინარეობს ორი დასკვნა:

- მენეჯმენტის დონის ამაღლების შესაბამისად მცირდება ანგარიშგების დეტალურობა;

- ხელმძღვანელისათვის ანგარიშგება არ წარმოადგენს ქვედა დონის მენეჯერების ანგარიშგების შეჯამების შედეგს.

ასეთ მიდგომას ზოგჯერ უწოდებენ მართვას გამორიცხვის მიხედვით. მისი არსი მდგომარეობს შემდეგში: ზედა დონის მენეჯერს არა აქვს აუცილებლობა ამოწმოს ქვედა იერარქიულ დონეზე შედგენილი ანგარიშგების სიზუსტე,

მანამ, სანამ არ წარმოიშობა რაიმე სახის მმართველობითი პრობლემა.

ნებისმიერი სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება (მათ შორის დახარჯების ცენტრების მიხედვით ფორმირებული) უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას ფაქტიური მაჩვენებლების გეგმურიდან გადახრის შესახებ, რაც საშუალებას იძლევა პრაქტიკაში მოხდეს გადახრების მიხედვით მართვის პრინციპის რეალიზება. გადახრების მიხედვით მართვა საშუალებას იძლევა:

1) ოპერატიულად გამოვლინდეს მოგების ზრდის ფაქტორები ან ზარალის წარმოშობის მიზეზები ქვედანაყოფის ან პროდუქციის სახეების მიხედვით. ასეთი ფაქტორები შეიძლება იყოს: წარმოების პირობები, საწარმოო სიმძლავრეების შეზღუდულობა, პროდუქციის ასორტიმენტი, ფასწარმოქმნის პოლიტიკა, მარაგი საწყობში, თანამშრომლების რაოდენობა და მათი პროფესიული დონე, ნედლეულის არსებობა და ღირებულება, ტექნოლოგიური თავისებურებები და ა.შ.

2) წარმოშობილ არასასურველ გადახრებზე პასუხისმგებლობის დადგენა. ჩვენს მიერ განხილული პრობლემის ფარგლებში განსაკუთრებულ ინტერესს იწვევს გადახრების ანალიზი, რომლებიც წარმოიშვა ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიხედვით, თუმცა მათი გაანგარიშება შესაძლებელია მთლიანად კომპანიისათვის ან პროდუქციის ცალკეული სახეებისათვის.

დანახარჯთა ცენტრების სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის ზემოთ ჩამოყალიბებული პრინციპები განვიხილოთ მანქანათმშენებელი კომპანიის მაგალითზე. (იხ. ცხრილი 7.6). ამ კომპანიაში არსებობს მმართველობის სამი დონე: მენეჯერების მიერ კონტროლირებადი დანახარჯთა ცენტრი; საამქროს ხელმძღვანელის მიერ კონტროლირებადი საამქროები; მთლიანად კომპანია ზედა დონის მენეჯერის ხელმძღვანელობით. გარდა ამისა, კომპანიის ზედა დონის მენეჯერი თავის მხრივ ექვემდებარება კომპანიის გენერალური დირექტორის მოადგილეს წარმოების დარგში.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, მაღალი დონის ანგარიშგება არ უნდა იყოს უფრო დაბალ საფეხურზე მდგომი მენეჯერების ანგარიშგების შეჯამების შედეგი. მაგალითად, ცხრილ 7.6-დან ჩანს, რომ საამქროს ხელმძღვანელის ანგარიშგებაში ხარჯების მოცულობა (117170 ლარი) უფრო მეტია, ვიდრე დანახარჯთა ცენტრის მენეჯერის ანგარიშგებაში ნაჩვენები ხარჯების თანხა

(88780 ლარი). ეს წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის ერთ ერთი პრინციპის პრაქტიკული რეალიზაციის შედეგს – ხარჯების დაყოფა კონტროლირებად და არაკონტროლირებადად ხარჯებად და არაკონტროლირებადი ხარჯების იგნორირება.

ცხრილი 5.6

მმართველობის სხვადასხვა დონის დანახარჯთა ცენტრების ანგარიშების ფორმატი, ლარებში

მაჩვენებლები	საანგარიშგებო პერიოდი		სულ წლის დასაწყისიდან	
	ხარჯთაგადახრ ღირებუი		ხარჯთაგადახრ ღირებუი	
დანახარჯთა ცენტრის მენეჯერის ანგა				
ძირითადი მასალა	4300	+100	13400	+120
პირდაპირი შრომითი დანახარჯები	21400	+240	56830	+840
დამხმარე მასალა	1850	-30	4000	-80
ენერგია ტექნოლოგიური საჭიროებისათვის	980	+35	2940	+250
სხვა	340	+10	540	+40
სულ №1 დანახარჯთა ცენტრში	28870	+155	77710	+1170
სააიქროს ხელმძღვანელის ანგარიში				
№1 დანახარჯთა ცენტრი	28870	+155	77710	+1170
№2 დანახარჯთა ცენტრი	17720	+111	64850	+890
№3 დანახარჯთა ცენტრი	22340	+10	68500	+360
№4 დანახარჯთა ცენტრი	19850	-30	64320	+180
სულ დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით	88780	+246	275380	+2600
საერთო სააიქრო ხარჯები:				
სააიქროს ოსტატების შრომის ანაზღაურება	12600	0	70000	0
სააიქროს დანადგარების ამორტიზაცია	10400	0	30800	0
ელექტრო ენერგია განათებაზე	3500	+260	10450	+640
სააიქროს შენობის დალაკება	1890	-67	8350	-300
სულ დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით საერთო სააიქრო ხარჯების გათვალისწინებით	117170	+439	394980	+2940
კომპანიის გენერალური მენეჯერის ანგარიში				
საწარმოო სააიქრო	117170	+439	394980	+2940
სადარაჯი სააიქრო	120300	-390	430600	-870
სააიქროს სააიქრო	134790	+580	487320	+1980
სამსხმელო სააიქრო	89350	-190	302679	+230
სულ სააიქროების მიხედვით	461610	+439	1615579	+4280
საერთო არასაწარმოო ხარჯები:				
მმართველობითი შენობის ამორტიზაცია	3500	0	16500	0
გათბობა და განათება	8400	+150	21300	+478
ადმინისტრაციის შრომის ანაზღაურება	23500	+1230	48760	+4578
სულ კომპანიის ხარჯები	497010	+1819	1702139	+9336

ამასთან, ცნობილია რომ საბოლოო ჯამში ყველა ხარჯი ექვემდებარება კონტროლს ვილაციის მიერ. გარდა ამისა, ადმინისტრაციას შეუძლია მიიღოს დამატებითი გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომ განსაზღვრული მენეჯერები არ უნდა იყვნენ პასუხისმგებელი ზოგიერთ ხარჯებზე, რომელთა კონტროლი მათ პრინციპში შეუძლიათ.

განვიხილოთ მენეჯერის მიერ კონტროლირებადი ხარჯების ორი მუხლი: ელექტროენერგიის ხარჯები და სატელეფონო მომსახურების ხარჯები. ყველა დონის მენეჯერის სამუშაო ადგილებზე ელექტროენერგიის ხარჯების კონტროლი თავის მხრივ საჭიროებს კონტროლის ორგანიზებას იმაზე, რომ თანამშრომლები თავიანთ სამუშაო ადგილებზე ეწეოდნენ გონიერულ ეკონომიას. სატელეფონო ხარჯებზე კონტროლი გულისხმობს საქალაქთაშორისო და საერთაშორისო ზარებზე კოდირების დაყენებას კერძო ზარების რეგისტრაციისა და გადახდებისთვის. დონისძიებები, რომლებიც საშუალებას იძლევა განხორციელდეს ამ ხარჯების კონტროლი საკმაოდ ძვირია, თვითონ ხარჯები არც ისე დიდია. ამიტომ მოცემულ შემთხვევაში ადმინისტრაციისათვის ხელსაყრელია აღიაროს ისინი მენეჯერებისათვის არაკონტროლირებად ხარჯებად, ორი მიზეზით:

- ხარჯების არაარსებობა;

- სარგებლიანობისა და დანახარჯების შორის თანაფარდობის პრინციპის დაცვა.

სარგებელი, რომლის მიღებაც შეიძლებოდა, მაგალითად ელექტროენერგიის ეკონომიიდან, უნდა აღემატებოდეს მათ მიღებაზე დამატებით ხარჯებს, ანუ ყოველ განყოფილებაში საზომი მოწყობილობებისა და მაკონტროლებელი სისტემების დადგმას, დამატებითი ანგარიშების შედგენასა და დამუშავებას და ა.შ. ნებისმიერ შემთხვევაში შიდა ანგარიშგებაში შეიტანება მხოლოდ კონტროლირებადი ხარჯები.

მსგებობს ცენტრების მიხედვით ანგარიშგების შედგენას საფუძველად უდევს კონტროლირებადობის პრინციპი.

მაგალითი. განვიხილოთ სასწავლო ინსტიტუტის საქმიანობა, რომელსაც თბილისის განყოფილების გარდა აქვს ორი ფილიალი სტრუქტურული ქვედანაყოფის უფლებებით: ფილიალი №1 და ფილიალი №2. ინსტიტუტის ყველა განყოფილება ახორციელებს ორი სახის ფასიან მომსახურებას – უმაღლესი ეკონომიკური განათლების მიღებას არსებულ

ტექნიკურ ბაზაზე (პროგრამა ა) და უწყვეტი პირველადი განათლება საშუალო სკოლის ბაზაზე (პროგრამა ბ). ყოველ საგანმანათლებლო პროგრამას ხელმძღვანელობს სპეციალურად დანიშნული ხელმძღვანელი.

შემოსავლები და ხარჯები შეიძლება იდენტიფიცირებულ იქნას ყოველი სტრუქტურული ფილიალის საქმიანობის მიხედვით, ამიტომაც სტრუქტურული ქვედანაყოფი შეიძლება განვიხილოთ როგორც მოგების ცენტრი. მოგების ცენტრის სახით შეიძლება განვიხილოთ აუცილებელი პროგრამებიც, რამდენადაც ყოველ მათგანს აქვს საკუთარი ხარჯთაღრიცხვა და ყოველი მათგანისათვის განისაზღვრება საქმიანობის შედეგები.

ხარჯთაღრიცხვა გაიანგარიშება სასწავლო წლის დაწყებამდე. ამასთან ყველა ხარჯი იყოფა მუდმივ და ცვლად ელემენტებად. ცვლადს მიეკუთვნება პედაგოგიური კოლექტივის შრომის ანაზღაურება, კონტინგენტის უზრუნველყოფა მეთოდური და სასწავლო ლიტერატურით, სახარჯი მასალის ღირებულება. დეტალურად განვიხილოთ ამ მაჩვენებლების გაანგარიშების მეთოდოლოგია.

პედაგოგიური კოლექტივის შრომის ანაზღაურება. დაეუშვათ, რომ განათლების მიღება მომდევნო სასწავლო წელს №1 ფილიალში სურს 300 სტუდენტს. სასწავლო პროგრამით გათვალისწინებულია, რომ წლის მანძილზე ყოველ სტუდენტზე დახარჯული იქნება პედაგოგთა შრომითი დროის 80 საათი (წერითი საკონტროლოების, საკურსო ნაშრომების შემოწმება და რეცენზირება. მათზე გასაუბრების ჩატარება, ინდივიდუალური კონსულტაციები, ჩათვლები, გამოცდები და ა.შ.). შემდეგ დავუშვათ, რომ პედაგოგთა შრომის ანაზღაურების განაკვეთი არის 45 ლარი საათში. მაშინ ამ მუხლის კალკულაციის გეგმური თანხა შეადგენს:

$$300 \times 80 \times 45 = 1080.0 \text{ ათას ლარს.}$$

მეთოდური ლიტერატურით უზრუნველყოფა. იგეგმება, რომ მომდევნო წელს ყოველი სტუდენტის განათლებაზე აუცილებელი იქნება 90 ნაბეჭდი თაბახი მოცულობის მეთოდური ლიტერატურის გამოცემა, ამასთან 1 ერთეულის მოსალოდნელი ფასი არის 8 ლარი. შესაბამისად, ამ მუხლის გეგმიური კალკულაცია ნავარაუდევია შემდეგი მოცულობით:

$$300 \times 90 \times 8 = 216.0 \text{ ათას ლარს.}$$

ხარჯები კონტინგენტის სასწავლო პროდუქციით უზრუნველყოფაზე. უკანასკნელ წლებში ეს ხარჯები იზრდება

სწრაფი ტემპით (ანუ წარმოადგენენ პროგრესულს), რაც დაკავშირებულია სასწავლო პროგრამებში ცვლილებებთან, სასწავლო დისციპლინების არსებით გარდაქმნასთან და როგორ შედეგი – საბიბლიოთეკო ფონდის ხშირ განახლებასთან. დაეუშვათ, მომდევნო წელს გათვალისწინებულია ყოველი სტუდენტის უზრუნველყოფა ათი სასწავლო სახელმძღვანელოთი, ამასთან ერთი წიგნის მოსალოდნელი ფასი – 80 ლარია. შესაბამისად, გეგმიური კალკულაციის ამ მუხლით აღიარდება თანხა

$$300 \times 10 \times 80 = 240.0 \text{ ათას ლარს.}$$

სახარჯი მასალის ღირებულება. იგულისხმება ქაღალდის, ცარცის, ქსეროქსზე სახარჯი მასალის და სხვა სასწავლო პროცესის წარმოებასთან დაკავშირებული ხარჯები. ასეთი ხარჯების ნორმა ერთ სტუდენტზე გაანგარიშებით შეადგენს 250 ლარს წელიწადში. მაშინ მთელს კონტიგენტზე უნდა დაიგეგმოს თანხა შემდეგი მოცულობით:

$$300 \times 250 = 75.0 \text{ ათას ლარს.}$$

ფილიალისათვის ყველა ხარჯი წარმოადგენს მუდმივს, დამოუკიდებელს კონტიგენტის რაოდენობაზე. ისინი უპირველეს ყოვლისა იგეგმება მთლიანობაში სტრუქტურულ ქვედანაყოფებად, წინა საანგარიშგებო პერიოდში მიღწეული დონის, ინფლაციის მოსალოდნელი ტემპის, სხვა ფაქტორების გათვალისწინებით, შემდეგ კი ნაწილდება ფილიალების მიერ გაწეული საგანმანათლებლო მომსახურების ცალკეულ სახეობებს შორის რიცხული კონტიგენტის პროპორციულად. მაგალითად, თუ ფილიალის ადმინისტრაციული ხარჯები იგეგმება 600 ათასი ლარით. ამასთან გათვალისწინებულია ორი სახის საგანმანათლებლო მომსახურების გაწევა: მეორადი განათლება – პროგრამა ა (კონტიგენტი 300 კაცი) და უწყვეტი პირველადი განათლება საშუალო სკოლის ბაზაზე – პროგრამა ბ (კონტიგენტი – 100 კაცი). მაშინ ადმინისტრაციული ხარჯები, რომელიც მოდის ა პროგრამაზე, შეადგენს:

$$600:(300+100) \times 300 = 450 \text{ ათასი ლარი.}$$

ანალოგიური ხარჯები გაიწევა მუდმივი ხარჯების სხვა მუხლებითაც. საბოლოო ჯამში უმაღლესი საგანმანათლებლო ფილიალების მიერ წარმოდგენილ ხარჯთაღრიცხვას შეიძლება აქონდეს შემდეგი სახე (ცხრილი 7.7):

ფილიალის ხარჯთაღრიცხვა და საგანმანათლებლო პროგრამით, ათასი ლარი

ხარჯების მუხლები		
ცვლადი		1611,0
პედაგოგიური კოლექტივის შრომის ანაზღაურება		1080,0
კონტიგენტის უზრუნველყოფა მეთოდური		216,0
ლიტერატურით კონტიგენტის უზრუნველყოფა სასწავლო		240,0
ლიტერატურით სახარჯი მასალა		75,0
მუდმივი		450,0
სულ		2061,0

მეორადი უმაღლესი განათლების მიმღები კონტიგენტის მოსალოდნელი რიცხოვნების გათვალისწინებით, ამ სახეობის ერთი საგანმანათლებლო პროგრამის მოსალოდნელი თვითღირებულება შეადგენს: $2061,0:300=6.87$ ათას ლარს.

მაგრამ დაგეგმვა, საგანმანათლებლო საქმიანობის ფაქტიური შედეგების შეჯერების, წარმოშობილი გადახრების ანალიზის გარეშე კარგავს ყოველგვარ აზრს. განხილული მოგების ცენტრების და მილიანად ინსტიტუტის საქმიანობის შედეგების ანგარიშების ფორმატი (I ვარიანტი) წარმოდგენილია ცხრილ 5.8-ში.

ანგარიშგება ატეხულია ინსტიტუტის მართვის იერარქიული სტრუქტურის შესაბამისად, რომლის მოგების ცენტრები ორგანიზებულია როგორც საოპერაციო სეგმენტების (პროგრამა ა და ბ), ასევე გეოგრაფიული (№1 ფილიალი და №2 ფილიალი) სეგმენტების მიხედვით.

ანგარიშგების შედგენა გულისხმობს მარჟინალური შემოსავლის მაჩვენებლის საფეხურებრივ გაანგარიშებას, რაც ხაზს უსვამს, ერთის მხრივ, საბოლოო ფინანსური შედეგის ფორმირებაში ცვლადი ხარჯების როლს. მეორე მხრივ, ამ მიდგომის შედეგად მარტივდება საგანმანათლებლო დაწესებულების საბოლოო მოგების სტრუქტურული ანალიზი. შეიძლება გავიანგარიშოთ, შეიტანს თუ არა კონკრეტული საგანმანათლებლო პროგრამა „წვლილს“ და როგორს, მთლიანი მუდმივი ხარჯების დაფარვაში, და საბოლოო ჯამში – ინსტიტუტის მთლიან შემოსავალში. მუდმივი ხარჯების დაფარვის საფეხურებრივი აღრიცხვა უზრუნველყოფს მომხმ-

რებლებს როგორც სამეურნეო, ასევე გეოგრაფიული სეკმენტების რენტაბელობის შესახებ ამომწურავი ინფორმაციით.

ცხრილი 5.8

მმართველობის სხვადასხვა დონის მოგების ცენტრების ანგარიშგების ფორმატი (I ვარიანტი), ათასი ლარი.

მაჩვენებლები	საანგარიშგებო პერიოდი		სულ წლის დასაწყისიდან	
	ხარჯთაღრიცხვით	გადახრა	ხარჯთაღრიცხვით	გადახრა
საგანმანათლებლო პროგრამის ხელშეწყობის ანგარიშგება				
პროგრამა ა				
ამონაგები საგანმანათლებლო მომსახურების რეალიზაციიდან	-	-	2500.0	+200.0(ი)
ცელადი ხარჯები:				
პედაგოგიური კოლექციის შრომის ანაზღაურება	-	-	540.0	+80.0(ა)
კონტიგენტის უზრუნველყოფა	-	-	108.0	+33.0(ა)
მეთოდური ლიტერატურით კონტიგენტის უზრუნველყოფა	-	-	120.0	-
სასწავლო ლიტერატურით	-	-		
სახარჯი მასალა	-	-	37.5	-
სულ ცელადი ხარჯი	-	-	1611.0	+113.0(ა)
მარეინალური შემოსავალი	-	-	889.0	+87.0(ს)
ფილიალის მენეჯერის ანგარიშგება				
№1 ფილიალი				
მარეინალური შემოსავალი				
საგანმანათლებლო პროგრამების მიხედვით:				
პროგრამა ა	-	-	355.50	+87.0(ს)
პროგრამა ბ	-	-	300.0	-50.0(ა)
სულ მარეინალური შემოსავალი	-	-	1189.0	+37.0(ს)
ფილიალის ადმინისტრაციულ-მმართველობითი ხარჯი	-	-	600.0	+100.0(ა)
ფილიალების მიხედვით				
მარეინალური შემოსავალი	-	-	589.0	-63.0(ა)
ინსტიტუტის რექტორის ანგარიშგება				
მარეინალური შემოსავალი				
ფილიალების მიხედვით				
№1 ფილიალი	-	-	589.0	-63.0(ა)
№2 ფილიალი	-	-	630.0	+20.0(ს)
თბილისის განყოფილებები	-	-	1300.0	-24.0(ა)
სულ მარეინალური შემოსავალი	-	-	2519.0	+67.0(ა)
ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯი	-	-	1500.0	+76.0(ა)
ინსტიტუტის მოგება	-	-	1019.0	-143.0(ა)

ანგარიშგების ამ ფორმატში დაცულია აგრეთვე ორი ზემოთხსენებული პრინციპი: ანგარიშგების დაბალი დეტალურობა მმართველობის დონის ზრდის შესაბამისად და ანგარიშგების მაჩვენებელთა შეუჯამებლობა. ფილიალის ადმინისტრაციული ხარჯები არ ნაწილდება ცალკეულ საგანმანათლებლო ფილიალებს შორის. ეს არის გეოგრაფიული სეგმენტის მუდმივი ხარჯები, ამიტომ ისინი ექვემდებარება დაფარვას მისი მთლიანი მარჟინალური შემოსავლიდან. გეოგრაფიული სეგმენტის ხარჯების შემადგენლობაში, რომელიც საერთოა ყველა საგანმანათლებლო პროგრამისათვის, შედის, ფილიალის თანამშრომლების შრომის ანაზღაურება – დირექტორის, ბუღალტრის, მეთოდისტების და ა. შ.

ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯებს ეწევა მხოლოდ თბილისის განყოფილება, თუმცა ისინი დაკავშირებულია მთლიანი საგანმანათლებლო დაწესებულების საქმიანობის უზრუნველყოფასთან. ამ ხარჯების მაგალითს წარმოადგენს ფილიალებში მივლინებული პედაგოგების მივლინების ხარჯები (ცენტრალური სამეცნიერო-სასწავლო კორპუსის შენახვის ხარჯები, ადმინისტრაციის, პერსონალის მართვის განყოფილების შრომის ანაზღაურება და ა. შ.). ეს არის მთლიანი საგანმანათლებლო დაწესებულების მუდმივი საერთო ხარჯები. ისინი არ ნაწილდება ცალკეულ რეგიონალურ სეგმენტებს (ფილიალებს) შორის, ამიტომაც მთლიანი თანხა გამოქვითება ინსტიტუტის მარჟინალური შემოსავლიდან.

პრაქტიკაში შესაძლებელია მოგების ცენტრების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის მიმართ უფრო ღრმა მიდგომა. ამ შემთხვევაში ანგარიშგება დგება სეგმენტების საოპერაციო მოგების მიხედვით, რომელიც გაანგარიშებულია როგორც სხვაობა მის ერთობლივ მოგებასა და ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების იმ ნაწილს შორის, რომელიც მიკუთვნებულია მოგების მოცემული ცენტრისათვის. ჩვენს მაგალითში ასეთი ანგარიშგების შედეგია გულისხმობის პირველ რიგში ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილებას (1576 ათასი ლარი) ცალკეულ ფილიალებს შორის, მაგრამ ასეთი განაწილება ფრთხილ დამოკიდებულებას საჭიროებს, რომ არ დამახინჯდეს ქვედანაყოფის საქმიანობის რეალური შედეგები.

ეკონომიკურ ლიტერატურაში გვხვდება განსხვავებული მოსაზრება განაწილების ბაზის განსაზღვრის შესახებ.

შეიძლება გამოიყოს სამი მანქანებელი: ფილიალების დანახარჯები შრომის ანაზღაურებაზე, ფილიალების შემოსავალი (ამონაგები მომსახურების რეალიზაციიდან) და მოგება.

გაეანალიზოთ თითოეული განაწილების ბაზის მიხედვით მიღებული შედეგები.

1. ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილების ბაზად შერჩეულია სტუდენტების კონტიგენტის რიცხოვნობა. დაეშვათ, თბილისის განყოფილებაში სწავლობს 705 სტუდენტი, №1 ფილიალში – 457 და №2 ფილიალში – 250 სტუდენტი. ამ შემთხვევაში საოპერაციო ხარჯების განაწილების ბაზა შეადგენს:

$1611:(705+457+250)=1611:1412=1.141$ ათას ლარს ერთ სტუდენტზე გაანგარიშებით. შესაბამისად, თბილისის განყოფილების წილად მოვა საოპერაციო ხარჯები მოცულობით:

$1.141 \times 705 = 804$ ათას ლარს.

№1 ფილიალისათვის ეს თანხა შეადგენს $1.141 \times 457 = 521$ ათას ლარს, №2 ფილიალისათვის – $1.141 \times 250 = 285$ ათას ლარს. ახლა შეიძლება გავიანგარიშოთ ხარჯები და საოპერაციო მოგება თითოეული განყოფილებისათვის (ცხრილი 7.9).

გაანგარიშებებიდან ვასკენით: განაწილების ბაზად ირიბი ხარჯების გამოყენებისას №1 ფილიალი ზარალიანია. მაგრამ არ შეიძლება ეს მეთოდი მივიწიოთ ობიექტურად, რამდენადაც საოპერაციო ხარჯების განაწილებამდე №1 ფილიალის საქმიანობა არ იყო ზარალიანი.

2. ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილების ბაზად სეგმენტების შემოსავლის არჩევა. ამ შემთხვევაში განაწილების განაკვეთი შეადგენს:

$1611:11566=0.139$ ლარს ფასიანი საგანმანათლებლო მომსახურებიდან ამონაგების ყოველ 1 ლარზე. შემდეგი გაანგარიშებების შედეგები მოცემულია ცხრილ 7.10-ში.

ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილება (განაწილების ბაზა - სტუდენტების რაოდენობა), ათასი ლარი.

მაჩვენებლები	თბილისის განყოფილება	№1 ფილიალი	№2 ფილიალი	სულ
საგანმანათლებლო მომსახურებიდან ამონაგები	4365	3286	3915	11566
ფასიანი საგანმანათლებლო მომსახურების თვითღირებულება	3197	3001	2914	9112
ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯები	805	521	285	1611
საოპერაციო მოგება	363	-236	716	843

ცხრილი 5.10 ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილება (განაწილების ბაზა - სეგმენტის შემოსავალი), ათასი ლარი

მაჩვენებლები	თბილისის განყოფილება	№1 ფილიალი	№2 ფილიალი	სულ
საგანმანათლებლო მომსახურებიდან ამონაგები	4365	3286	3915	11566
გაყიდული მომსახურების თვითღირებულება	3197	3001	2914	9112
ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯები	608	458	545	1611
საოპერაციო მოგება	560	-173	456	843

გაანგარიშებიდან ჩანს, რომ №1 ფილიალის ზარალიანობა ისევე დასტურდება (იხ. ცხრილი 5.10).

3. ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილების ბაზად თითოეული სეგმენტის მოგების არჩევა. მოგების მაჩვენებელი გაანგარიშებულია ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების ფილიალებს შორის განაწილებამდე. მიღებულ იქნა შემდეგი შედეგი: თბილისის განყოფილება - 1168 ათასი ლარი, №1 ფილიალი - 285 ათასი ლარი, №2 ფილიალი - 1001 ათასი ლარი. მოგების საერთო თანხა შეადგენს 2454 ათას ლარს. შესაბამისად, საოპერაციო ხარჯების განაწილების ბაზა იქნება:

1611:2454=0.656 ლარი სეგმენტის მოგების 1 ლარზე.
გაანგარიშებების შედეგები მოყვანილია ცხრილ 5.11-ში.

ცხრილი 5.11

ინსტიტუტის საოპერაციო ხარჯების განაწილება
(განაწილების ბაზა – სეგმენტის მოგება), ათასი ლარი

მაჩვენებლები	თბილისის განყოფილება	№1 ფილიალი	№2 ფილიალი	სულ
საგანმანათლებლო მომსახურებიდან ამონაგები	4365	3286	3915	11566
გაყიდული მომსახურების თვითღირებულება	3197	3001	2914	9112
საოპერაციო ხარჯების განაწილება	766	187	658	1611
საოპერაციო მოგება	402	98	343	843

ამ შემთხვევაში ფილიალების ზარალიანობა არ
აღინიშნება.

შესრულებული ანალიზი საშუალებას იძლევა
დავასკვნათ: მოგების ცენტრების მიხედვით ანგარიშების
შედგენისას სეგმენტებს შორის საოპერაციო ხარჯების
განაწილების უფრო ობიექტურ ბაზას წარმოადგენს მოგება. ეს
მეთოდი არ ამახინჯებს სეგმენტების მუშაობის ეფექტურობის
რეალურ სურათს.

ანგარიშგება შეიძლება შედგეს სეგმენტში (ფილიალში)
საგანმანათლებლო პროგრამის მიხედვით. ამასთან
კონკრეტული პროგრამა შეიძლება განვიხილოთ როგორც
თავისებური შეკვეთა საგანმანათლებლო მომსახურების
მისაღებად. ამ შემთხვევაში კონკრეტულ საგანმანათლებლო
პროგრამასთან დაკავშირებული ფაქტორი ხარჯების შესახებ
ინფორმაციის ფორმირებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას
შეკვეთების მეთოდი.

5.2. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება, როგორც პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების საფუძველი

5.2.1. ბიზნესის ეფექტურობის შეფასების საკითხები ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვაში

ბიზნესის ეფექტურობის შეფასების კრიტერიუმები მრავალფეროვანია. ყველა მათგანს აერთიანებს ის, რომ ბიზნესის ეფექტურობის შეფასება აუცილებელია კონკრეტულ პერიოდში კაპიტალდაბანდების მიხედვით მოგების ზრდის პოზიციიდან, რისკების გათვალისწინებით. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა ბიზნესის ეფექტურობის შეფასებას განიხილავს განსხვავებულად.

ფინანსური აღრიცხვის კვლევის ობიექტს წარმოადგენს კომპანია, როგორც დამოუკიდებელი იურიდიული პირი. კომპანიის ფუნქციონირების ეფექტურობის შეფასებისათვის გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები: გადახდისუნარიანობისა და ლიკვიდობის მანევრებლების გაანგარიშებისათვის, აგრეთვე კაპიტალის ბრუნვის სიჩქარის მანევრებელი. კომპანიის ეფექტურობის შეფასების მიზნით ფინანსური აღრიცხვაში აბსოლუტურ მანევრებლებთან ერთად (საბალანსო, წმინდა, გაენაწილებელი მოგება) გამოიყენება მომგებიანობის მთელი რიგი მანევრებლები. ფინანსურ ანალიზში მომგებიანობის ქვეშ იგულისხმება განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში მიღებული მოგების ფარდობა ინვესტირებული კაპიტალის მოცულობასთან. მოცემული მაჩვენებლის ეკონომიკური არსი მდგომარეობს იმაში, რომ ის ახასიათებს ინვესტორების მიერ მიღებულ მოგებას ინვესტირებული სახსრების ყოველი ლარიდან.

დაბანდებული სახსრების მიმართულების, კაპიტალის მოზიდვის ფორმების, აგრეთვე გაანგარიშებების მიზნებიდან გამომდინარე ფინანსურ ანალიზში გამოიყენება მომგებიანობის სხვადასხვა მანევრებელი, რომლებიც გაიანგარიშება ბუღალტრულ ბალანსში და მოგება ზარალის ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაციის ბაზაზე. ეს ინფორმაცია განკუთვნილია მთლიანად ბიზნესის ეფექტურობის შეფასებისათვის;

მმართველობითი აღრიცხვაში გამოიყენება განსხვავებული მიდგომა ბიზნესის ეფექტურობის შეფასებისადმი. აღრიცხვის ობიექტს წარმოადგენს ორგანიზაციის ცალკეული სეგმენტები – პასუხისმგებლობის ცენტრები. მათი წილი ორგანიზაციის საბოლოო ფინანსურ შედეგებში არაერთგვაროვანია. შესაბამისად, ჩნდება აუცილებლობა ცალ-ცალკე გაანალიზდეს შემოსავლები და ხარჯები ყოველი სტრუქტურული ქვედანაყოფის მიხედვით.

მმართველობითი კონტროლის სისტემაში ცენტრის მუშაობის ხარისხი ფასდება ორი მანქნებლით: შედეგობრიობა და ეფექტურობა.

შედეგობრიობა არის პასუხისმგებლობის ცენტრის მიერ მიზნის მიღწევის ხარისხი. როგორც წესი, ის ხასიათდება ხარისხობრივი მანქნებლებით: რამდენად კარგად ასრულებს თავის სამუშაოს პასუხისმგებლობის ცენტრი, რამდენად ახერხებს ის სასურველი შედეგის მიღებას, რამდენად შეესაბამება ეს შედეგები მთლიანი კომპანიის მიზნებს.

ეფექტურობის ქვეშ იგულისხმება სამუშაოს მოცემული მოცულობის შესრულება მინიმალური საწარმოო რესურსებით ან სამუშაოს მაქსიმალური მოცულობის შესრულება მოცემული რესურსებით. ამრიგად, ეფექტურად მიიჩნევა პასუხისმგებლობის ის ცენტრი, რომელიც უშვებს პროდუქციის მეტ მოცულობას ნაკლები დანახარჯებით.

როგორც აღვნიშნეთ, მოგების (ინვესტიციების) ცენტრებში მენეჯერები დამოუკიდებლად წყვეტენ საწარმო-ფინანსურ საკითხების უმეტესობას კომპანიის ხელმძღვანელობის რაიმე სახით ჩარევის გარეშე. მათი საქმიანობა ფასდება კონკრეტულად მიღწეული შედეგებით. ასეთი ავტონომიურობა კომპანიის ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვს ინდივიდუალურ მიდგომას ამა თუ იმ სტრუქტურული ქვედანაყოფის საქმიანობის ეფექტურობის შეფასებისას.

კომპანიის ხელმძღვანელმა უნდა შეარჩიოს პასუხისმგებლობის ცენტრის საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმები. მათი შერჩევა წარმოადგენს მნიშვნელოვან მომენტს, რამდენადაც კრიტერიუმები გავლენას ახდენენ მენეჯერების ქმედებებზე. არსებული პრაქტიკის ანალიზით შეიძლება გამოიყოს პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასებისას ორი დამახასიათებელი შეცდომა:

- მხოლოდ ერთი კრიტერიუმის გამოყენება, რომელიც შეესაბამება კომპანიის მიზნებიდან მხოლოდ ერთს;
- რამდენიმე კრიტერიუმის გამოყენება, რომლებიც არ შეესაბამება მთლიანად კომპანიის ინტერესებს.

5.2.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების ფინანსური კრიტერიუმები

საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში გამოიყენება შემდეგი ფინანსური მაჩვენებლები:

- მოგება;
- აქტივების რენტაბელობა;
- ნარჩენი მოგება;

ეს მაჩვენებლები შემოსავლებისა და დანახარჯების ცენტრების მუშაობის ეფექტურობის შეფასებისათვის არასაკმარისია. მოგების ცენტრების საქმიანობის კონტროლისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნეს მხოლოდ პირველი მაჩვენებელი. მომდევნო სამი მაჩვენებელი (აქტივების რენტაბელობა, ნარჩენი მოგება, ეკონომიკური დამატებული ღირებულება) ხელსაყრელია ინვესტიციების ცენტრების საქმიანობის შედეგების შეფასებისათვის.

სეგმენტის მოგება განისაზღვრება როგორც სხვაობა მის მიერ გაყიდული პროდუქციიდან (სამუშაო, მომსახურება) მიღებულ ამონაგებსა და ამ ამონაგების მიღებაზე გაწულ ხარჯებს შორის. სეგმენტის საქმიანობის შეფასებისათვის შემოსავლის მაჩვენებელს აქვს გამოყენებითი მნიშვნელობა. მხოლოდ დარგის მოგების გაანგარიშების შემდეგ, შეიძლება გაანგარიშდეს – აქტივების რენტაბელობა და ნარჩენი მოგების მოცულობა.

აქტივების რენტაბელობა. გამოიყენება ფინანსურ ანალიზში. მმართველობითი აღრიცხვისა და ანალიზის პოზიციიდან აქტივების რენტაბელობის (არ) მაჩვენებელი ასახავს აქტივებში ინვესტირებული სახსრების გამოყენების ეფექტურობას. აქტივების რენტაბელობა გაიანგარიშება ფორმულით:

არ = დარგის მოგება დარგის აქტივებზე (1)

დარგის მოგების (სეგმენტის მოგება ან საოპერაციო მოგება) და დარგის აქტივების (ინვესტირებული კაპიტალი ან

იღენტი ფიცირებული აქტივები) განსაზღვრის და შეფასების სხვადასხვა ხერხი არსებობს.

სეგმენტის საკმიაინობის შეფასებისათვის ყველაზე ხშირად გამოიყენება აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელი. ეს მაჩვენებელი შეფარდებითია და გააჩნია სერიოზული უპირატესობა დარგის მოგების აბსოლუტურ მაჩვენებელთან შედარებით. მაგალითად, სეგმენტი რომლის აქტივების ღირებულება შეადგენს 1 000 000 ლარს და გამოიმუშავებს 300 000 ლარის მოგებას უფრო ეფექტურია, ვიდრე ბიზნეს ერთეული, რომელიც 300 000 ლარის მოგებას ღებულობს 5 000 000 ლარის ღირებულების აქტივებიდან.

აქტივების რენტაბელობის ფორმულა შეიძლება წარმოადგინოთ გაფართოებული სახით:

აქტივების რენტაბელობა = (დარგის მოგება / ამონაგები პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოს) რეალიზაციიდან) $\times$ (ამონაგები პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოს) რეალიზაციიდან / დარგის აქტივების ღირებულებაზე)

ამ ფორმულაში ყურადღება გამახვილებულია ორ მაჩვენებელზე: მოგება პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოს) რეალიზაციიდან და აქტივების ბრუნვის სიჩქარე (ბრაჟ). ფორმულიდან ჩანს, რომ გაყიდვების მოცულობის ზრდას თავისთავად არ მიეყვართ აქტივების რენტაბელობის ზრდამდე. ამავე დროს სეგმენტის აქტივების შემცირება (ან მისი მოგების ზრდა) სხვა თანაბარ პირობებში ზრდის აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელს. ეს მაჩვენებელი საშუალებას აძლევს მენეჯერს განსაზღვროს თუ როგორ მოქმედების აქტივების რენტაბელობაზე გადაწყვეტილების მიღება, რომელმაც უნდა შეცვალოს ორი ფაქტორი - 1 ლარის რეალიზაციიდან მოგება და აქტივების ბრუნვალობა.

მაგალითი. სეგმენტის საკმიაინობა ხასიათდება შემდეგი მაჩვენებლებით: მრეკალ = 15%, ბრაჟ = 2, აქტივების რენტაბელობა - 30% (15 $\times$ 2). თუ რეალიზაციის სტრუქტურა შეიცვლება უფრო დაბალმომგებიანი და ჩქარი ბრუნვალობის პროდუქციით, მაშინ მოსალოდნელია, რომ მოცემული მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება გამოიწვევს ბრუნვის სიჩქარის ზრდას 2.5-მდე და მოგების შემცირებას 15%-დან 10%-მდე. მენეჯერი, რომელიც განიხილავს ამ ვარიანტს, ნახავს, რომ აქტივების რენტაბელობა შემცირდება 25%-მდე (10% $\times$ 2.5). თუ მისი სეგმენტის საკმიაინობა ფასდება

აქტივების რენტაბელობით, მაშინ მოცემული მმართველობითი გადაწყვეტილება იქნება უარყოფილი.

აქტივების რენტაბელობაზე მოქმედი აღნიშნული ორი ფაქტორის მნიშვნელობაში შეიძლება შეგვექმნას წარმოდგენა სეგმენტის სტრატეგიაზე. მაგალითად, თუ ერთი სეგმენტი მიისწრაფვის დანერგვის ნაწარმის ახალი სახეები, მას უნდა აქონდეს რენტაბელობის მაღალი მაჩვენებელი. თუ სხვა სეგმენტის სტრატეგია წარმოადგენს ხარჯების შემცირებას, მას უნდა აქონდეს ბრუნვის მაღალი მაჩვენებელი.

სეგმენტის საქმიანობის ეფექტურობის შეფასებაში აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის როლი განვიხილოთ მაგალითზე.

მაგალითი. ცხრილში მოყვანილია ინფორმაცია ორი საინვესტიციო ცენტრის (A და B ცენტრები) საქმიანობის შესახებ

ცხრილი 5.12

საინვესტიციო ცენტრების საქმიანობის შეფასება აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის მიხედვით

№	მაჩვენებლები	განგარიშება	პასუხისმგებლის ცენტრები	
			A	B
1	ამონაგები პროდუქციის რეალიზაციიდან, ლარებში		1670	1873
2	საოპერაციო მოგება, ლარებში		242	188
3	აქტივების ღირებულება, ლარებში		1541	719
4	მოგება 1 ლარის რეალიზაციაზე(მრეალ),%	$(\text{სე2:სე1}) \times 100\%$	14.5	10.0
5	აქტივების ბრუნვა (ბრ/კ)	(სე1:სე3)	1.08	2.61
6	აქტივების რენტაბელობა (არ),%	$(\text{სე1:სე3}) \times 100\%$	15.66	26.1

ცხრილიდან ჩანს, რომ A ცენტრის საოპერაციო მოგება არსებითად აღარბებს B ცენტრის ფინანსურ შედეგს, მაგრამ B პასუხისმგებლობის ცენტრის აქტივების ბრუნვის სიჩქარე 2 ჯერ მაღალია, რის გამოც აქვს შესამჩნევი უპირატესობა აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის მიხედვით. მიღებული

შედეგები არ იძლევა პასუხს კითხვაზე, რატომ არ აქვს ბიზნესს ერთეულ B-ს უკეთესი მაჩვენებლები, მაგრამ საშუალებას იძლევა დავასკვნათ, რომ ის უკეთ მარსავს თავის აქტივებს

აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელს, მიუხედავად ღირსებისა, აქვს ორი არსებითი ნაკლი: წარმოადგენს რა შეფარდებით მაჩვენებელს, საშუალებას არ იძლევა შეფასდეს ცალკეული პასუხისმგებლობის ცენტრების მნიშვნელობა მთლიანად კომპანიისთვის. გარდა ამისა, პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასებისთვის მხოლოდ ამ მაჩვენებლის გამოყენებამ შეიძლება გამოიწვიოს ის, რომ მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღებისას მენეჯერები უპირატესობას მიანიჭებენ მათ სეგმენტებში ინვესტირებული სახსრების შემცირებას.

(მოკლევადიანი მოგების ზრდის მიზნით), იმის ნაცვლად, რომ კონცენტრირება მოახდინონ მოგებაზე. აქედან შეიძლება დავასკვნით: აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელი უნდა განვიხილოთ მოგების აბსოლუტურ მაჩვენებელთან ერთად.

მმართველობით არიცხვაში არსებობს საერთო წესი, რომლის თანახმადაც ბიზნესს ერთეულები ნებისმიერ შემოთავაზებულ ინვესტიციას მიიღებენ, თუ მათგან მოსალოდნელი მოგება აჭარბებს კაპიტალის ღირებულებას. ბიზნესს ერთეულის საინვესტიციო საქმიანობის შეფასება ხდება ნარჩენი მოგების მაჩვენებლით.

ნარჩენი მოგება (ნმ) არის ქვედანაყოფში მოგების მინიმალურად აუცილებელი ნორმის ზევით გამოთვნილი მოგება. მოგების მინიმალურად აუცილებელი ნორმა დგინდება კომპანიის ადმინისტრაციის მიერ.

ზოგიერთი კომპანია აღგენს მოგების სხვადასხვა ნორმას (მნ) სხვადასხვა ქვედანაყოფისთვის, რაც დაკავშირებულია მათი საქმიანობისთვის დამახასიათებელ რისკებთან.

ნარჩენი მოგება გაიანგარიშება ფორმულით:

ნმ = ქვედანაყოფის მოგებას - ინვესტიციებზე დაწესებული%

შეიძლება აღინიშნოს ამ მაჩვენებლის მინიმუმ სამი ძირითადი უპირატესობა აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელთან შედარებით:

- თვალნათლივ ახდენს დემონსტრირებას, რომ ამა თუ იმ ქვედანაყოფში ინვესტირებულ კაპიტალს გააჩნია ღირებულება;

• უწევნებს, როგორი მოგება მოაქვს ქვედანაყოფს კომპანიისათვის მინიმალური მოგების ზემოთ, რომელიც აუცილებელია ინვესტიციის განხორციელებისთვის;

• ასახავს ქვედანაყოფის წილს კომპანიის საქმიანობის საერთო შედეგებში.

მაგალითი. A ქვედანაყოფს მოაქვს მოგება 200 000 ლარის ოდენობით და ფლობს 1 000 000 ლარის ღირებულების აქტივებს, ანუ აქტივების რენტაბელობა შეადგენს 20%-ს. B ქვედანაყოფის მოგება – 1 500 000 ლარია, აქტივების ღირებულება 10 000 000 ლარია, შესაბამისად აქტივების რენტაბელობა შეადგენს 15%. გაანვიხილოთ ორი ვარიანტი. პირველი ვარიანტის მიხედვით მინიმალურად აუცილებელი მოგების ნორმა ტოლია 10%-ის, მეორე ვარიანტის მიხედვით – 18%. გაანგარიშების შედეგები მოცემულია ცხრილ 5.13-ში.

ცხრილში მოყვანილი გაანგარიშებები ადასტურებს, რომ ერთის მხრივ, 10%-იანი მინიმალურად აუცილებელი მოგების ნორმის პირობებში B ქვედანაყოფის წვლილი კომპანიაში მნიშვნელოვნად მაღალია, ვიდრე A ქვედანაყოფის, მიუხედავად იმისა, რომ დაბალია აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელი. ამ სიტუაციაში B ქვედანაყოფი უფრო მნიშვნელოვანია კომპანიისთვის. თუ მინიმალურად აუცილებელი მოგების ნორმა შეადგენს 18%-ის, მაშინ A ქვედანაყოფი ნარჩენი მოგების კრიტერიუმების მიხედვით კომპანიისათვის აღმოსნდება უფრო ხელსაყრელი (მომგებიანი).

ცხრილი 5.13

საინვესტიციო ცენტრების საქმიანობის შეფასება ნარჩენი მოგების მიხედვით, ლარებში

№	მაჩვენებლები	I ვარიანტი (მწ = 10%)		II ვარიანტი (მწ = 18%)	
		ქვედანაყოფი		ქვედანაყოფი	
		A	B	A	B
1	აქტივები	1000000	10 000 000	1000000	10 000 000
2	მოგება	200 000	1500 000	200 000	1 500 000
3	მინიმალურად აუცილებელი მოგება (აქტივები * მწ)	100 000	1 000 000	180 000	1 800 000
4	ნარჩენი მოგება (სე2-სე3)	100 000	500 000	20 000	-300 000

როგორც უკვე აღეწინეთ, მმართველობითი აღრიცხვის ერთ ერთ ამოცანას წარმოადგენს ბიზნესის ყველა მონაწილის ინტერესების შეთანხმება.

საინვესტიციო ცენტრების ხელმძღვანელებს უფლება აქვთ მიიღონ დამოუკიდებელი გადაწყვეტილებები კაპიტალდაბანდებზე. შესაბამისად, მათი საქმიანობის შეფასებისათვის უნდა დადგინდეს ისეთი კრიტერიუმი, რომელიც უბიძგებს მათ მიიღონ მხოლოდ ეფექტური საინვესტიციო გადაწყვეტილებები. გაყვანალიზოთ ქვედანაყოფის საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმები ინტერესთა შეთანხმების თვალსაზრისით. აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის გამოყენებამ ქვედანაყოფის საქმიანობის შეფასებისათვის შეიძლება უბიძგოს მენეჯერს მიიღოს არაეფექტური საინვესტიციო პროექტი.

მაგალითი. უარი მომგებიან საინვესტიციო პროექტებზე.

საინვესტიციო პროექტის დანერგვამდე X ქვედანაყოფი მიიღებს 300 000 ლარამდე მოგებას, ფლობს 1 000 000 ლარის აქტივებს (ანუ აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებელი შეადგენს 30%-ს). ამ ქვედანაყოფის მენეჯერს შესთავაზეს პროექტი, რომელიც საჭიროებს დამატებით საინვესტიციო დაბანდებებს 300 000 ლარის ოდენობით. მოსალოდნელი ნაზრდი მოგება ამ პროექტის რეალიზაციიდან შეადგენს 75 000 ლარს (ანუ აქტივების რენტაბელობა, რომელიც გაანგარიშებულია როგორც ნაზრდი მოგების ფარდობა ნაზრდ აქტივებთან შეადგენს 25%-ს). კომპანიამ დაადგინა მოგების მინიმალური ნორმა 20%-ის ოდენობით. ადმინისტრაციის თვალსაზრისით, შემოსული წინადადება მომგებიანი არაა, რამდენადაც აქტივების რენტაბელობის მოსალოდნელი 25%-იანი ნორმა აღემატება მოგების მინიმალურ აუცილებელ ნორმას (20%). ხოლო, თუ ქვედანაყოფის საქმიანობა შეფასდება აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლით, მაშინ მმართველისთვის უფრო მეტად მიუღებელი იქნება საინვესტიციო პროექტი, რამდენადაც მსგავსი მმართველობითი გადაწყვეტილების შედეგი იქნება აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის შემცირება 30-დან 28%-მდე (იხ. ცხრილი 5.14).

ცხრილი 5.14

საინვესტიციო გადაწყვეტილების მიღება სეგმენტის საქმიანობის შეფასებისას აქტივების რენტაბელობის მაჩვენებლის მიხედვით

№	მაჩვენებლები	მნიშვნელობა
1	ქვედანაყოფის მოგება ა. მიმდინარე, ლარი ბ. ნაზარდი, ლარი ც. მთლიანი	300 000 75 000 375 000
2	აქტივების ღირებულება: 1. ახალი პროექტის მიღებამდე, ლარი 2. დამატებითი ინვესტიციები აქტივებში, ლარი 3. მთლიანი	1 000 000 300 000 1 300 000
3	ქვედანაყოფის აქტივების რენტაბელობა ახალი პროექტის გათვალისწინებით (სტრ1:სტრ2) × 100%	28.8

მენეჯერი, რომლის საქმიანობა შეფასდება ნარჩენი მოგების მაჩვენებლის მიხედვით, მიიღებს ამ პროექტს, რამდენადაც მისი საქმიანობის მაჩვენებელი გაუმჯობესდება (ცხრილი 5.15).

ცხრილი 5.15 საინვესტიციო გადაწყვეტილებების მიღება სეგმენტის საქმიანობის შეფასებისას ნარჩენი მოგების მაჩვენებლის მიხედვით

№	მაჩვენებელი	I ალტერნატივა (არ მივიღოთ პროექტი)	II ალტერნატივა (მივიღოთ პროექტი)
1	ქვედანაყოფის აქტივების ღირებულება, ლარი	1000000	1300000
2	მოგების მინიმალური ნორმა, %	20	20
3	ქვედანაყოფის მოგება, ლარი	300000	375000
4	მინიმალურად აუცილებელი მოგება (სტრ1 × ტრ2)	20000	260000
5	ნარჩენი მოგება (სტრ3-სტრ4)	100000	115000

ამრიგად, ქვედანაყოფის საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმის სახით ნარჩენი მოგების მაჩვენებლის გამოყენება

ხელს უწყობს კომპანიისა და მისი ცალკეული სეგმენტების ინტერესების შეთანხმებას.

მაგალითი. სააღრიცხვო გადაწყვეტილებების მიღება

Y ქვედანაყოფის აქტივების ღირებულება შეადგენს 2 000 000 ლარს, ხელმძღვანელი მოსალოდნელ მოგებას ანგარიშობს 200 000 ლარის მოცულობით (ანუ „აქტივების რენტაბელობა“ მისი შეფასებით უნდა შეადგენდეს 10%-ს). მას აგრეთვე აქვს შესაძლებლობა გაზარდოს მოგება 15 000 ლარით, აქტივებში 100 000 ლარის ინვესტიციების განხორციელებით. კომპანიის თვალსაზრისით ეს მმართველობითი გადაწყვეტილება მომგებიანი არაა, რამდენადაც კომპანია მიიღებს 20%-იან ნორმაზე ნაკლებ მოგებას ($15\,000 : 100\,000 \times 100\% = 15\%$).

ამასთან მენეჯერი, რომლის საქმიანობა ფასდება აქტივების რენტაბელობის მანიჟენტების საფუძველზე, დაინტერესებულია განახორციელოს ინვესტიცია, რამდენადაც მისი საქმიანობის შემოფასებელი კრიტერიუმი გაიზრდება 10-დან 10.2%-მდე:

მენეჯერი, რომლის საქმიანობაც ფასდება ნარჩენი მოგების მანიჟენტების მიხედვით, უარყოფს მოცემულ პროექტს შემდეგი გარემოების გამო: კომპანიის აღმინისტრაციის მიერ დადგენილი მოგების ნორმის შესაბამისად (20%), ამ პროექტის მიზნობრივად აუცილებელმა შემოსავალმა უნდა შეადგინოს:

$$100000 \times 0.2 = 20000 \text{ ლარი}$$

პროექტის რეალიზაციის შედეგად მოსალოდნელია მხოლოდ 15000 ლარი მოგების მიღება. შესაბამისად, მენეჯერის თვალსაზრისით საინვესტიციო პროექტი არამომგებიანია და მის მიერ იქნება უარყოფილი.

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე შეიძლება გააკეთოს დასკვნა:

1) არ არის მიზანშეწონილი ქვედანაყოფის და მათი მენეჯერების საქმიანობის შეფასება ერთადერთი მაჩვენებლის მიხედვით;

2) ქვედანაყოფებს შორის კაპიტალის გადაადგილებასთან დაკავშირებული ოპერაციები უნდა იყოს შეთანხმებული კორპორატიულ დონეზე;

3) სეგმენტების საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმების სწორი შერჩევა და კომპანიის გააზრებული ორგანიზაციული სტრუქტურა ხელს შეუწყობს მთლიანად კომპანიის და მისი ქვედანაყოფების მიზნების შეთანხმებულობას.

52.3. პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის შეფასების არაფინანსური კრიტერიუმები

ქვედანაყოფის საქმიანობა დამოკიდებულია არა მხოლოდ ფინანსურ, არამედ არაფინანსური ხასიათის ასპექტებზე – სამეცნიერო მიღწევები, მწარმოებლურობა, პროდუქციის (მომსახურების) ხარისხი, მყიდველის და მომსახურების შემკვეთების მოთხოვნილებების დაკმაყოფილების დონე.

საქმიანობის შეფასების არაფინანსური კრიტერიუმები გაცილებით მეტია, ვიდრე ფინანსური, რომლებიც უმეტეს შემთხვევაში რეგლამენტირებულია, ნორმირებულია და მჭიდროდაა ერთმანეთთან დაკავშირებული. არსებობს პროცესებისა და პროდუქციის ხარისხის შეფასების მრავალი კრიტერიუმი: შეკვეთის შესრულების სინქარე, ხარისხის სტანდარტის მოთხოვნების დაკმაყოფილება, კონკურენტების მანევრებლბთან შესაბამისობა და ა.შ.

არაფინანსური მანევრებლების კავშირი ქვედანაყოფის საქმიანობის საბოლოო შედეგებთან შეიძლება განისაზღვროს მხოლოდ სტატისტიკური დაკვირვების საფუძველზე, რომლის მოპოვება ხანგრძლივ პერიოდს მოითხოვს. პროდუქციისა და შეკვეთის შესრულების ხარისხმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემკვეთის მზადყოფნაზე ამ ქვედანაყოფთან გააფთრების ახალი შეკვეთა, რაც თავის მხრივ აისახება სეგმენტის საქმიანობის ფინანსურ შედეგზე მომავალში.

არაფინანსურ კრიტერიუმებს ახასიათებთ საკუთარი რეპრეზენტატიულობის შემცირება მისი გამოყენების შესაბამისად ანუ დროის განმავლობაში ერთი და იმავე არაფინანსური კრიტერიუმის მიხედვით ქვედანაყოფის საქმიანობის შეფასება სულ უფრო რთულდება. ეს განპირობებულია იმით, რომ დროის განმავლობაში არაფინანსური მანევრებლების მნიშვნელობა აღწევს პრაქტიკულად შესაძლო მაქსიმალურ მნიშვნელობას და არაფინანსური მანევრებლების განსხვავება ქვედანაყოფების მიხედვით ხდება უმნიშვნელო.

მენეჯერის ამოცანა მდგომარეობს განსაზღვროს, როდის ადასტურებს არაფინანსური მანევრებლის რეპრეზენტატიულობის დაცვა სეგმენტის მუშაობის სრულყოფას და პირიქით.

ზემოთაღნიშნულიდან შეიძლება გაკეთდეს შემდეგი დასკვნები::

- არაფინანსური კრიტერიუმების შემუშავება რთული ამოცანაა, თუმცა მისი გადაჭრის გარეშე რთული სეგმენტის საქმიანობის სტრატეგიული დაგეგმვა;
- ფინანსური მაჩვენებლების დახმარებით კომპანიის ხელმძღვანელობა ახერხებს შეაფასოს ქვედანაყოფის საქმიანობა, არაფინანსური კრიტერიუმები საშუალებას იძლევა მოხდეს სეგმენტის მომავალი საქმიანობის პროგნოზირება.

არსებობს სეგმენტების საქმიანობის შეფასებისათვის ფინანსური და არაფინანსური მაჩვენებლების კომბინირებული გამოყენების რამდენიმე წესი:

1. მაჩვენებლების რიცხვი უნდა იყოს ორზე მეტი, მაგრამ ექვსზე ნაკლები.
2. მაჩვენებელთა სისტემა წარმოდგენილი უნდა იქნეს საქმიანობის შეფასების ფინანსური და არაფინანსური კრიტერიუმებით.
3. არაფინანსური მაჩვენებლები უნდა პასუხობდეს შემდეგ მოთხოვნებს:
 - ა) სეგმენტებს აქვთ სრულყოფის მეტი შესაძლებლობა;
 - ბ) სეგმენტი უნდა კონტროლდებოდეს პასუხისმგებელი პირის მიერ, რომელსაც შეუძლია განიხიროცელოს სრულყოფის დონისძიებები;
 - გ) არაფინანსური მაჩვენებლების გაუმჯობესება უნდა იწვევდეს ფინანსური შედეგების გაუმჯობესებას.
4. მაჩვენებლები უნდა იყვნენ ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთშემზღუდავი, თუმცა ამ კავშირის ხარისხი უნდა იყოს ზომიერი. უნდა ავიცილოთ სიტუაციები, როცა ერთი მაჩვენებლის გაუმჯობესება შეიძლება მიღწეულ იქნას მხოლოდ მეორე მაჩვენებლის გაუარესებით.
5. აუცილებელია ახალი ალტერნატიული მაჩვენებლების შემუშავება იმ შემთხვევისათვის თუ არსებული კრიტერიუმების აღქმადობა შემცირდება. ეს პროცესი უნდა იყოს პერმანენტული.

53. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგების შედგენის მეთოდოლოგია და ინფორმაციის გამოყენება მართვაში

53.1. საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის ეფექტურობის ანალიზი

განვიხილოთ მსხვილი სააფთიაქო ქსელის „მედიკამენტის“ საქმიანობა, რომელიც შედგება 41 აფთიაქისაგან, 25 სააფთიაქო პუნქტისგან და ერთი წამლების საწყოებისგან. კომპანია ახორციელებს მედიკამენტებით, საშუალოდ დანიშნულების აპარატურით საცალო და ბითუმ გატრობას როგორც შიდა ასევე გარე ბაზარზე.

გატრობა წარმოადგენს „მედიკამენტის“ საქმიანობის ძირითად სახეს და ხორციელდება: ნაღდი ანგარიშსწირებით და ფასდაკლებით და უფასო რეცეპტებით.

კომპანიის ორგანიზაციული სტრუქტურა ცენტრალიზებულია და შედგება აფთიაქებისაგან, რომელთაც ხელმძღვანელობს დირექტორი და ექვემდებარება უშუალოდ კომპანიის გენერალურ დირექტორს. იგი კოორდინაციას უწევს აფთიაქებისა და სააფთიაქო ქსელის მუშაობას. კომპანიის ფუნქციონირების პროცესში ყველა ქვედანაყოფი წართულია ერთიან ქსელში და უწყვეტად ეკონტაქტება ერთმანეთს.

აფთიაქების საქონლით უზრუნველყოფა ხდება შესყიდვების განყოფილების მიერ და ნაწილობრივ თვით აფთიაქების მიერ. აფთიაქებიდან ინფორმაცია გადაეცემა ყოველდღიურად. გარდა ამისა აფთიაქებს შორის ინფორმაცია ყოველდღიურად გაცვლიდა ამა თუ იმ წამლების დეფიციტზე ან ზედმეტობაზე.

საქონლის შესყიდვა ხდება შესყიდვის სამსახურის მიერ გარე ბაზარზე. საწარმოში გამოიყენება სამკურნალო საშუალებების მოწოდების უპირატესი გრძელვადიანი შეთანხმებები ვალუტაში საქართველოს საბაჟომდე მოწოდების პირობით, სადაც ხორციელდება მისი შენახვა. საქონელი საბაჟო საწყობიდან კომპანიის საწყობში გადადის იმის მიხედვით თუ როგორ ხორციელდება საბაჟო პროცედურები. განბაჟებული საქონელი შემოდის „მედიკამენტის“ საწყობში.

ქონების შესყიდვაზე გადაწყვეტილება მიიღება საინვესტიციო კომიტეტის მიერ, რომლის შემადგენლობაში შედის საწარმოს ხელმძღვანელი, მთავარი ბუღალტერი და იმ ქვედანაყოფის ხელმძღვანელი, რომლისთვისაც არის

განკუთვნილი შეძენილი ძირითადი საშუალება. ძირითად საშუალებებში ინვესტიციის განხორციელების შესახებ საკითხის განხილვა ხორციელდება საინვესტიციო კომიტეტის მიერ კომპანიის წლიური ბიუჯეტის შესაბამისად.

ამჟამად, „მედიკამენტი“ იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვის ცენტრალიზებულ სისტემას კომპიუტერული პროგრამა „ორისის“ გამოყენებით კანონმდებლობასთან და გაცხადებულ სააღრიცხვო პოლიტიკასთან შესაბამისად. არსებული სისტემა საშუალებას იძლევა ზუსტად, სწრაფად და ეკონომიურად განზოგადდეს ბუღალტრული ინფორმაცია არსებულ კანონმდებლობასთან შესაბამისად და წარუდგეს ის დაინტერესებულ გარე მომხმარებლებს. იგი მორგებულია ბიზნესის ცალკეული სეგმენტების საქმიანობის შეფასებისა და მათი საქმიანობის კოორდინაციაზე

„მედიკამენტში“ ბუღალტრული აღრიცხვა ხორციელდება ინტეგრირებული სისტემით, ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის წარმოების ერთიანი სააღრიცხვო გეგმის პირობებში. მაგალითად, მიმოქცევის ხარჯები გროვდება საბალანსო ანგარიშზე 7210, რომელსაც აქვს სამი დონე. პირველი დონე – არის კომპანიის ქვედანაყოფი; აფთიაქები, პუნქტები, საწყობი, ოფისი; მეორე დონე – არის უშუალოდ დანახარჯების მუხლები, რომელთაგან თითოეული წარმოადგენს ხარჯის ცალკეულ სახეს; მესამე დონე – ანგარიშები, რომელთა შესახებ ინფორმაცია განკუთვნილია დამფუძნებლების ანგარიშების ფორმირებისთვის. ანალოგიურად ხდება ინფორმაციის ფორმირება სხვა ანგარიშებზე. ხარჯებისა და შემოსავლების ასეთი ფორმირება უმთავრესად ორიენტირებულია დამფუძნებლებისათვის აუცილებელი ინფორმაციის მისაწოდებლად.

ხორციელდება კომპანიის საქმიანობის კონტროლი და შეფასება. ამ მიზნით შემუშავდება საწარმოს გენერალური ბიუჯეტი. ბიუჯეტის მონაცემები და ანგარიშები მის შესრულებაზე, წარმოადგენს მთავარ სააღრიცხვო დოკუმენტს დამფუძნებლისათვის, რაც საშუალებას იძლევა შესრულდეს ორგანიზაციის საქმიანობის ანალიზი ცალკეული სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობის ეფექტურობის შეფასების გარეშე.

ამგვარად, „მედიკამენტის“ არსებული ორგანიზაციული სტრუქტურის შედეგს წარმოადგენს:

საწარმოში სასაქონლო ნაკადების რეგულირების უზრუნველყოფა;

- ფასწარმოქმნის მოქნილი სისტემა;
- ქვედანაყოფების კონტროლირებადი საქმიანობა;
- დოკუმენტბრუნვის ეფექტური სისტემა;
- ხარჯების მართვის მოქნილი სისტემა.

მმართველობითი გადაწყვეტილება მიიღება ხელმძღვანელობის მიერ განზოგადებული და ურთიერთშეთანხმებული ინფორმაციის საფუძველზე, ეფუძნება მმართველობითი ანალიზის შედეგებს. ამ და სხვა ფაქტორებმა გავლენა იქონიეს საწარმოს ფინანსური მასშტაბების გაუმჯობესებაზე. „მედიკაჩენტში“ სამი წლის მანძილზე მოგება გაიზარდა დაახლოებით 10-ჯერ.

5.3.2. სეგმენტების მიხედვით ანგარიშების შედგენის ეტაპები

ორგანიზაციაში სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვისა და ანგარიშების შედგენის მიზანია მმართველობის ყველა დონის მენეჯერების და მესაკუთრეების უზრუნველყოფა სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობის შესახებ სრული, ოპერატიული და უტყუარი ინფორმაციით, ანალიზისა და სწორი მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად.

სეგმენტური აღრიცხვის სისტემის შედგენა გულისხმობს საწარმოს მიერ შემდეგი ეტაპების გავლას.

I ეტაპი. მმართველობის დეცენტრალიზებული სტრუქტურის ფორმირება პასუხისმგებლობის ცენტრების გამოყოფით კერძოდ, მოგებისა და დანახარჯების ცენტრების გამოყოფა.

ამასთან, მოგების ცენტრების სახით გამოდიან ავთიაქები და საავთიაქო პუნქტები; ოფისი და საწყობი წარმოადგენს დანახარჯთა ცენტრებს. მოგების ცენტრების მიხედვით მმართველობით ინფორმაციას აქვს განსაკუთრებული მნიშვნელობა, რამდენადაც ამ ცენტრების საქმიანობის რეგულირებაზეა დამოკიდებული კომპანიის ფინანსური მდგომარეობა. მოგების ცენტრებმა არა მხოლოდ უნდა დაფარონ კომპანიის ხარჯები მოლიანად, არამედ უნდა უზრუნველყონ მისი მოგებაც.

პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით (რომლებიც იმავედროულად წარმოადგენენ დანახარჯთა ცენტრებს)

ხორციელდება მმართველობითი აღრიცხვა და კონტროლი (მიმოქცევის ხარჯების ნორმირება, დაგეგმვა და აღრიცხვა). ცენტრების საქმიანობის შედეგებზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ავთიაქების, პუნქტების და მედიკამენტების საწყობის დირექტორებს. ფორმირებული პასუხისმგებლობის ცენტრების მუშაობა კონტროლდება კომპანიის ადმინისტრაციული სამსახურების მიერ.

მმართველობითი ინფორმაციის საფუძველზე სპეციალისტები და განყოფილებების დირექტორები გადაწყვეტილებებს ღებულობენ უწყებამოსილების ჩარჩოებში. საკითხები, რომლებიც სცილდება მათი კომპეტენციის ფარგლებს გადაიტრება გენერალური დირექტორის მიერ დამოუკიდებლად ან განყოფილებების დირექტორებთან ერთად.

ეს დამოკიდებულია დასახულ მიზანზე. მაგალითად, სააფთიაქო ქსელის დირექტორმა გააანალიზა რა უკანასკნელი სამი დღის მანძილზე საქონელბრუნვა, დაადგინა სამკურნალო მედიკამენტების საქონელბრუნვის მევეთრი შემცირების ფაქტი. აფთიაქის დირექტორისგან მიღებული ინფორმაციით გაირკვა, რომ მის უშუალო სიახლოვეს გაიხსნა ახალი სააფთიაქო პუნქტი. მოცემულ შემთხვევაში აუცილებელია განსახლდრული სტრატეგიის შემუშავება, რომელიც მიმართული იქნება გაყიდვების აღრინდელი მოცულობის შენარსუნებასა და მომავალში სხვა აფთიაქებში მსგავსი სიტუაციების თავიდან აცილებისკენ.

კერძო შემთხვევებისას, რომლებიც ეხება, მაგალითად, აფთიაქში საკადრო ცვლილებას, საკითხის გადასაჭრელად გენერალური დირექტორი შეიძლება შემოიფარგლოს კადრების განყოფილების ან სააფთიაქო ქსელის დირექტორების მოსაზრებებით.

ოფისის ხარჯებთან დაკავშირებით სიტუაცია სხვაგვარია. პასუხისმგებლობის ამ ცენტრის მუშაობის შედეგებზე შეიძლება დაეკისროს საწარმოს მთავარ ბუღალტერს. ის ახორციელებს უშუალო კონტროლს ოფისში დანახარჯების წარმოშობის ადგილებზე და რამდენადაც თითოეული ქვედანაყოფი წარმოადგენს დანახარჯებს წარმოშობის ადგილის მიხედვით, იგი ვალდებული იქნება წარმოადგინოს განმარტებები კომპანიის ბიუჯეტით დადგენილი ნორმიდან ნებისმიერ გადახრას. დაშვებული გადახრების საზღვრები შეიძლება დადგინდეს ნებისმიერი ბიუჯეტის ფორმირების პროცესში.

II ეტაპი. პასუხისმგებლობის ცენტრების ხარჯების მუხლების კლასიფიკაცია. სეგმენტური ანგარიშების სისტემის ორგანიზაცია გულისხმობს პასუხისმგებლობის ცენტრების ხარჯებით და შემოსავლების მუხლების სპეციალურ კლასიფიკაციას, მმართველობითი აღრიცხვის სისტემაში მათი დეტალური ასახვისა და სეგმენტური ანგარიშების შედგენისთვის. ამ ამოცანების გადაჭრა მოითხოვს „ავერსის“ ბუღალტრული აღრიცხვის სამუშაო ანგარიშთა გეგმის კორექტირებას.

ბიზნესის ცალკეული სეგმენტების საქმიანობის კონტროლისა და შეფასებისათვის აუცილებელია გატარდეს:

1) მათი ხარჯების კლასიფიკაცია ცვლად, მუდმივ და პირობითად მუდმივ ხარჯებად. როგორ წესი, ცვლადს მივაკუთნებთ ხარჯებს, რომელთა მოცულობა პირდაპირ დამოკიდებულია ავთიქებისა და საავთიქო პუნქტების რეალიზაციის მოცულობასთან (მათ საქმიან აქტივობასთან). მუდმივ ხარჯებს, პირიქით, მივაკუთნებთ ხარჯებს, რომელთა სიდიდე დამოკიდებული არაა რეალიზაციის მოცულობის ცვლილებაზე. ხარჯები, რომელთა მიკუთვნება ცალსახად არ შეიძლება არც მუდმივი და არც ცვლადი ხარჯებისათვის განვიხილოთ პირობითად მუდმივ ხარჯებად;

2) პასუხისმგებლობის ცენტრების დაყოფა რეგულირებად და არარეგულირებად ხარჯებად. რეგულირებადი – არის ხარჯები, რომლებიც ღარეგისტრირებულია პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით და რომელთა სიდიდე დამოკიდებულია პასუხისმგებლობის ცენტრების ხელმძღვანელის საქმიანობაზე. სხვა სიტყვებით, ავთიქებისა და საავთიქო პუნქტების ღირებულებებს ამა თუ იმ მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების გზით შეუძლიათ გააღწეონ მოახდინონ რეგულირებადი ხარჯების მოცულობაზე. არარეგულირებადი ხარჯები კი პირიქით, ასეთ ზემოქმედებას არ ექვემდებარებიან.

მიზანშეწონილია ორგანიზაციის ანგარიშთა გეგმაში შევიტანოთ შემდეგი კორექტივები. ხარჯების თითოეულ მუხლს მივაკუთვნოთ ორი დამატებითი ნიშანი. პირველი ნიშანი: 1 – ცვლადი ხარჯები, 2 – მუდმივი ხარჯები, 3 – პირობითმუდმივი ხარჯები. მეორე ნიშანი: 4 – რეგულირებადი ხარჯები, 5 – არარეგულირებადი ხარჯები. ეს არსებითად არ გაართულებს ბუღალტერიის მუშაობას, მაგრამ უზრუნველყოფს სეგმენტური

ანგარიშების შედგენით დაკავებულ ბუღალტერებს მისთვის აუცილებელი სრული ინფორმაციით.

III ეტაპი. სეგმენტების მიხედვით გეგმური და საანგარიშგებო საქმიანობის ორგანიზაცია. მმართველობითი აღრიცხვის ორგანიზაციასთან ერთად ჩნდება პასუხისმგებლობის ცენტრების ხარჯებისა და შემოსავლების დაგეგმვის შესაძლებლობა და როგორც შედეგი შესაძლებელი ხდება ბიზნესის სეგმენტების ფასების პოლიტიკის შემუშავება , ფაქტიური მანიევრებლების გეგმიურადან გადახრების გამოყენება, მათი მიზეზების დადგენა.

სეგმენტური ანგარიშგების ერთ ერთ ძირითად ამოცანას წარმოადგენს ბიზნესის სეგმენტების მიხედვით მიღებული ნორმებიდან გადახრების შესახებ ანგარიშების წარდგენა. გადახრების და მათი წარმოშობის მიზეზების დროული გამოყენებისას ჩნდება მათი ოპერატიული აღმოფხვრის შესაძლებლობა.

პრაქტიკული მაგალითები და ინტერპრეტაციები

1. კომპანია თავის საქმიანობაში იყენებს X სახის მასალას. 2012 წლის 31 დეკემბერს კომპანიის მასალის მარაგი სააღრიცხვო ჩანაწერებით 1500 კგ-ს შეადგენდა. ხოლო ინვენტარიზაციის შედეგად საწყობში იმავე თარიღით მასალის მარაგი გაჩუვლინდა 1400 კგ. 2012 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით საწყისი მარაგის ნაშთი სააღრიცხვო ჩანაწერებით შეადგენდა 1300 კგ-ს, 1 კგ-ს ფასი 2 ლარი.

კომპანიის მიერ 2012 წლის 20 აპრილს შემდგომი გადახდის პირობით (კრედიტით) შეძენილი იქნა 450 კგ. მასალა 1350 ლარად. 15 მაისს მიღებული იქნა კიდევ 300 კგ. მასალა. 20 აპრილს შეძენილი მასალიდან 50 კგ. მასალა დაწუნებული იქნა საწარმოს მიერ და დაუბრუნდა მომწოდებელს. აღნიშნული დაბრუნებული მასალის გარდა სხვა დანარჩენი მასალა გადაეცა წარმოებას.

2012 წლის 1 იანვრისთვის კრედიტორული დავალიანება შეადგენდა 2000 ლარს. 2008 წლის 25 აპრილს გადახდილი იქნა 2200 ლარი. ხოლო 2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მასალის შეძენის ღირებულება 2500 ლარი შეადგენდა კრედიტორულ დავალიანებას.

მოითხოვება: მასალის ანგარიშზე აისახოს 2012 წლის განმავლობაში განხორციელებული ოპერაციების რაოდენობრივი და ღირებულებითი მაჩვენებლებით.

მასალების გაცემა საწარმოში წარმოებს ა) ფიფო მეთოდით; ბ) საშუალო შეწონილი მეთოდით.

2. ქარხანა უშვებს მონიტორებს და საბუკდ მოწყობილობას. ქარხანაში დასაქმებულია სულ 50 მუშა. მათ შორის 40 ძირითადი და 10 დამხმარე მუშა. ქარხანაში დასაქმებულ მუშების შრომის ანაზღაურება ხდება საათობრივი განაკვეთის მიხედვით. კვირაში სამუშაო საათების ხანგრძლივობა შეადგენს 40 საათს. პირდაპირი მუშებისა და დამხმარე მუშების საათობრივი განაკვეთი დაკავებამდე შეადგენს შესაბამისად 20 ლარს და 15 ლარს. ქარხანაში საჭიროების მიხედვით გამოიყენება ზენორმატიული სამუშაო, რაზედაც გაიცემა პრემია. პრემიის თანხა განისაზღვრება მუშის შრომის ანაზღაურების განაკვეთზე 20 %-ის დამატებით. მუშებმა იმუშავეს ექვსი კვირა. ამ დროის განმავლობაში ძირითადი მუშების მიერ

გამომუშაებულმა ზენორმატიული საათების რაოდენობამ შეადგინა 290 საათი, ხოლო დამხმარე მუშების მიერ- 85 საათი.

ქარხნის მიერ გამოშვებული იქნა 10600 ცალი მონიტორი და 8700 ცალი საბეჭდი მოწყობილობა, რაზედაც დაიხარჯა შესაბამისად 1740 და 1560 პირდაპირი შრომის საათი.

გაფიანგარიშით ექვსი თვის განმავლობაში ძირითად და დამხმარე მუშებზე დარიცხული ხელფასი (ხელფასი დაკავებამდე).

გაფიანგარიშით ექვსი თვის განმავლობაში ძირითად და დამხმარე მუშებზე გაცემული ხელფასი (ხელფასი დაკავების შემდეგ).

3. სატრანსპორტო კომპანია ახორციელებს სამი სახის მომსახურებას, რის შესახებაც ინფორმაცია მოცემულია ცხრილში.

მანქანებლები		მომსახურების სახეები		
1	მომსახურების	2	3	4
შემოსავალი	გაყიდვიდან (ათ. ლარი)	154.5	295.6	267.8
ტრანსპორტის რაოდენობა		6	11	8
მოთღიანი გარბენი (ათ. კმ.)		52	94	80
ცვლადი საოპერაციო დანახარჯი (ლარი/კმ)		0.5	0.5	0.45
მუდმივი დანახარჯები მომსახურებაზე (ათ. ლარი)		47.8	79.6	68.6

კომპანიას გააჩნია ზედნადები მუდმივი დანახარჯები. მისი განაწილება ხდება კილომეტრზე დადგენილი განაკვეთის მიხედვით. აღნიშნული განაკვეთის გაანგარიშება განხორციელდა შემდეგ მონაცემებზე დაყრდნობით: სახარჯთაღრიცხვო ზედნადები დანახარჯები 310 000 და ტრანსპორტის სახარჯთაღრიცხვო გარბენი 230 000 კმ.

გაფიანგარიშით თითოეული მომსახურებისათვის ზღერული მოგება კილომეტრზე ;თითოეული მომსახურებისათვის ჯამური წმინდა მოგება; კომპანიის ჯამური მოგება.

4. კომპანია აწარმოებს ორ M და N პროდუქტს. წარმოების პროცესში შემზღუდველ ფაქტორად გვევლინება მანქანა-დანადგარების საწარმოო სიმძლავრე, რაც შეადგენს 75 000 მანქანა/საათს. პირდაპირი შრომის საათები

შეზღუდული არ არის. აღნიშნულ პროდუქტებზე არსებობს შემდეგი მონაცემები.

მაჩვენებლები	M პროდუქტი	N პროდუქტი
საგარაუდო მოთხოვნა (ას. ერთეული)	290	110
ერთეულის გასაყიდი ფასი	10 ლარი	14 ლარი
ცვლადი დანახარჯი ერთ-ეულზე	5.2 ლარი	7.8 ლარი
მუდმივი დანახარჯები (ერთეულზე)	3.5 ლარი	6.5 ლარი
მანქანა/საათები (ათას ერთეულზე)	150	260
პირდაპირი შრომის საათები (ათას ერთეულზე)	110	130

მუდმივი დანახარჯების განაწილება ხდება სრული დატვირთვისას ერთ მანქანა/საათზე გაანგარიშებული განაკვეთით.

გავიანგარიშოთ:

- და პროდუქტების წარმოების ის მოცულობა, როცა მოგება მიაღწევს მაქსიმუმს;
- შეადგინოთ მოგება-ზარალის ანგარიში ცვლადი დანახარჯების მეთოდით;
- გავიანგარიშოთ და პროდუქტების წარმოების მოცულობა მანქანის სიმძლავრეების სრულად გამოყენების პირობებში, როცა პირდაპირი შრომის საათები შეადგენს 52 000 საათს. ხოლო მანქანა-საათები ისევე შეზღუდულია 75 000 საათით.

5. კომპანიაში საწარმოო პროცესში ერთ ჯგუფში მუშაობს 6 მუშა. მოსალოდნელ მწარმოებლურობაზე გადაჭარბების შემთხვევაში ჯგუფი ყოველკვირეულად ღებულობს პრემიას. ზენორმატიულად გამოშვებულ პროდუქციის ყოველ ერთეულზე ჯგუფური პრემია, რომელიც ნაწილდება თანაბრად შეადგენს 0.70 ლარს. ყოველკვირეულად ნორმატიული საათების გამომუშავება შეადგენს 40 ნორმატიულ საათს, ხოლო პროდუქციის მოსალოდნელი წარმოება შეადგენს 5000 ერთეულს. ანაზღაურების ნორმა საათში შეადგენს 6 ლარს.

დამატებით მოცემულია აგრეთვე შემდეგი ინფორმაცია:
პერიოდის დასაწყისში:

- დაუმთავრებელი წარმოება შეადგენს 1200 ერთეულს;

მასალა შეადგენს 650 ლარს, რაც გამოყენებულია 100%-ით; შრომა და ზედნადები ხარჯები შეადგენს 450 ლარს, რაც გამოყენებულია 50%-ით.

კვირის განმავლობაში:

- გამოყენებული მასალები შეადგენს 2700 ლარი
- ზედნადები დანახარჯები შეადგენს 1850 ლარს;
- დათმავრებული პროდუქცია შეადგენს 3900 ერთეულს პერიოდის ბოლოს;
- დაუთმავრებელი წარმოება შეადგენს 1400 ერთეულს;
- მასალა გამოყენებულია 100%-ით;
- შრომა და ზედნადები დანახარჯები გამოყენებულია 80%-ით.

პროცესის განმავლობაში დანაკარგებს ადგილი არ ექონია. დანახარჯების განაწილებისასთვის გამოყენებულია I მეთოდი.

შეგადგინოთ აღნიშნულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით პროცესის ანგარიში : გაფანტვაში მზა პროდუქციის და დაუთმავრებელი წარმოების თვითღირებულება.

6. კომპანია უშვებს ერთი სახის პროდუქტს. პროდუქციის ერთეულზე საწარმოო დანახარჯები შეადგენს:

ცვლადი საწარმოო დანახარჯი 5.00 ლარი;

მუდმივი საწარმოო დანახარჯი 4.00 ლარი.

ცვლადი ადმინისტრაციული და რეალიზაციის დანახარჯი 0.9 ლარი

მუდმივი ადმინისტრაციული და რეალიზაციის დანახარჯი 4 ლარი

მუდმივი საწარმოო დანახარჯების მიკუთვნება ერთეულ პროდუქტზე მოხდება იმ დაშვებით, რომ წარმოების ნორმატიული მოცულობა შეადგენს 95 000 ერთეულს. მუდმივი ადმინისტრაციული და რეალიზაციის დანახარჯის ერთეულ პროდუქტზე მიკუთვნება ხდება სარეალიზაციო ფასის 25% განაკვეთით. ზედნადები დანახარჯების მიკუთვნების დანაკლისი ან მეტობა პერიოდის ბოლოს აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშში.

2011 და 2012 წლებში წარმოების და რეალიზაციის მოცულობის, წარმოების დანახარჯების შესახებ მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

	2011 წელი		2012 წელი	
	ერთეულ ი	ლარი	ერთეულ ი	ლარი
რეალიზაცია	80 000	1 280 000	95 000	1 520 000
წარმოება	75 000		98 000	
ცვლადი საწარმოო დანახარჯები		375 000		490 000
მუდმივი საწარმოო დანახარჯები		340 000		310 000
ცვლადი ადმინისტრაციული და რეალიზაციის დანახარჯი		72 000		88 200
მუდმივი ადმინისტრაციული და რეალიზაციის დანახარჯი		380 000		380 000

შეგადგინოთ მოგება –ზარალის ანგარიშგება 2011 და 2012 წლებისათვის დანახარჯების სრული და ზღვრული განაწილებით, ასევე ზედნადები დანახარჯების მიკუთვნების მეტობის ან დანაკლისის გათვალისწინებით.

7. აგეჯის საამქროში მარტის თვეში ხელფასზე დანახარჯების შესახებ მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

	ძირითადი მუშები	დამხმარე მუშები
სამუშაოზე ყოფნის საათები (ზენორმატიულის ჩათვლით) სულ:	2585	870
მწარმოებლური დრო	2475	
არმწარმოებლური დრო სულ:	110	
მანქანების დაზიანების გამო	75	
ნედლეულის მოლოდინის გამო	35	
ზენორმატიული დრო	160	65
ძირითადი საათობრივი განაკვეთი	6.00	5.00
ჯგუფური პრემიები	2720	680
მომუშავეთა საღაზღვევო შენატანები	1380	365

ზენორმატიული სამუშაოს ანაზღაურება ხდება ძირითადი განაკვეთის 130%-ით. კლიენტების სასწრაფო შეკვეთებზე მარტის თვის განმავლობაში დაიხარჯა ძირითადი და დამხმარე მუშების ზენორმატიული საათების 40%.

გაგიანგარიშოთ ძირითად და დამხმარე მუშებზე მარტის თვეში დარიცხული და გადახდილი ხელფასი;

განვსაზღვროთ პირდაპირი და ზედნადები შრომითი დანახარჯების მოცულობა;

მიგუთითოთ მათი ასახვის პროცედურა ანგარიშებზე.

8. კომპანია აწარმოებს და ყიდის სამი სახის ნაკეთობას.

	ნაკეთობა (ათას ლარებში)		
	A	B	C
რეალიზაციიდან ამონაგები	1682	3530	2840
რეალიზაციის საწარმოო თვითღირებულება	1222	2640	1790
ჯამური მოგება	460	890	1050
არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები	350	740	738
წმინდა მოგება	110	150	312
რეალიზებული ერთეულები (ათასი)	1120	2150	2240

თითოეული პროდუქტის მიხედვით წარმოებული ერთეულები პერიოდის განმავლობაში სრულად რეალიზებულია.

მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე მიკუთვნებულია 0.35 ლარის ოდენობით. არასაწარმოო ზედნადებ დანახარჯებში ცვლადი დანახარჯები შეადგენს რეალიზაციის ღირებულების 10%-ს. დანარსენი არასაწარმოო ზედნადები დანახარჯები მუდმივია.

შეგადგინოთ ანგარიშგება მოგება-ზარალის შესახებ ცვლადი დანახარჯებით აღრიცხვის მეთოდით თითოეული პროდუქტისათვის

გაგიანგარიშოთ პროდუქციის არსებულ ასორტიმენტზე დაყრდნობით რეალიზაციის მოცულობა თითოეული პროდუქტისათვის წელიწადში, რომელიც აუცილებელია 3.60 მლნ ლარი ჯამური ზღვრული მოგების მისაღებად.

9. კომპანია აწარმოებს და ყიდის ორი სახის და პროდუქტს და იყენებს თვითღირებულების დანახარჯთა სრული განაწილებით აღრიცხვის მეთოდს. მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯების განაწილების განაკვეთი შეადგენს 8 ლარს

მანქანა-საათზე და ემყარება წარმოების ნორმატიულ მოცულობას.

საანგარიშო პერიოდში რეალიზაციიდან ამონაგების, წარმოების მოცულობის და დანახარჯების შესახებ ინფორმაცია მოცემულია ცხრილში:

	A	B
რეალიზაციიდან ამონაგები	15 600	26 200
ერთეული პროდუქციის გასაყიდი ფასი (ლარებში)	1.2	2.6
წარმოება (ერთეული)	15 200	26 300
ცვლადი საწარმოო დანახარჯი (ლარებში)	7 460	32 352
მანქანა-საათი	1 010	2 100
საწყისი მარაგი (ერთეული)	450	1 840

მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯები ფაქტიურად აღრიცხულია 27 950 ლარის ოდენობით, ხოლო სავაჭრო და ადმინისტრაციული ზედნადები ხარჯები 9470 ლარი. ზედნადები დანახარჯების მიკუთვნების დანაკლისი ან მეტობა აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში.

შეადგინოთ ანგარიშგება მოგება-ზარალის შესახებ დანახარჯების სრული აღრიცხვის მეთოდით თითოეული პროდუქტისათვის.

10. კომპანია აწარმოებს ერთი სახის პროდუქციას შემდეგი ხარჯთაღრიცხვით:

	ლარი
სარეალიზაციო ფასი	15
პირდაპირი მასალა	7
პირდაპირი ხელფასი	4
ცვლადი ზედნადები დანახარჯი	1

საიარჯთაღრიცხვო მუდმივი საწარმოო დანახარჯი 45 000 ლარია. ნორმატიული გამოშვება 12 000 ერთეულია.

პერიოდის ფაქტიური მონაცემები შეადგენს:

	ერთეული
დაუმთავრებელი წარმოება	2 000
წარმოებული პროდუქცია	8 500
რეალიზებული პროდუქცია	8 000

კომპანიამ პერიოდის განმავლობაში ფაქტიურად გასწია 40 000 ლარის მუდმივი ზედნაღები დანახარჯი.

გაიანგარიშეთ ერთეული პროდუქტის თვითღირებულება: დანახარჯთა სრული განაწილების მეთოდით და ცვლადი დანახარჯებით;

შეგადგინოთ პერიოდის მოგება-ზარალის ანგარიშგება:

დანახარჯთა სრული განაწილების მეთოდით;

(ცვლადი დანახარჯებით).

11. კომპანია იყენებს დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის მეთოდს. წარმოების ნორმატიული დანახარჯი არის:

გასაყიდი ფასი	20
ცვლადი დანახარჯი	(10)
ზღვრული მოგება	10
შთანთქმებული მუდმივი დანახარჯი	(2)
ერთეულზე მოგება	8

ნორმატიული დანახარჯი გაანგარიშებულია წელიწადში წარმოებისა და რეალიზაციის 10 000-იან მოცულობაზე.

კომპანია განიხილავს ბიუჯეტის შეცვლის შესაძლებლობას, რადგან მოთხოვნა გაიზარდა 100 %-ით, თუ ერთეულის გასაყიდი ფასი შემცირდება 15 ლარამდე. ეს არ შეეხება ერთეულზე ცვლად დანახარჯს, მაგრამ მუდმივი დანახარჯი გაიზარდა 50%-ით.

გაიანგარიშეთ ნორმატიული მოგება ერთეულ პროდუქტზე.

12. კომპანიაში სხვადასხვა დროს წარმოქმნილი მთლიანი დანახარჯი და წარმოების დონის მიწვევებლები წარმოდგენილია ქვემოთ:

წარმოება ერთეულებში მთლიანი დანახარჯი(ლარებში)

12 000
13 000
14 000
15 000
16 000

23 000
25 000
26 000
29 000
30 000

დაფალება: მინი-მაქსი მეთოდით პროცესის დანახარჯი დავეოთ მუდმივ და ცვლად დანახარჯებად.

13. კომპანია აწარმოებს რამდენიმე სახის პროდუქტს, რომლებიც გადიან ორ საწარმოო და დანახარჯთა ცენტრს. ამ კომპანიაში ასევე ფუნქციონირებს მომსახურების ჩ და დანახარჯთა ცენტრები.

ზედნადები დანახარჯების განაწილება ხდება პირდაპირი შრომა საათების მიხედვით. გასული საანგარიშგებო წლისათვის ამ ცენტრების სახარჯთააღრიცხვო ზედნადები დანახარჯები შეადგენდა ცენტრისათვის 120 000 ლარს და ცენტრისათვის 60000 ლარს. პირდაპირი შრომის სახარჯთააღრიცხვო დრო ცენტრში შეადგენდა 12 000 საათს, ხოლო ცენტრში შეადგენს 10 000 საათს.

მომსახურე განყოფილებების ზედნადები დანახარჯები შემდეგნაირადაა განაწილებული:

C:	
A	60%
B	30%
D	10%

D:	
A	70%
B	20%
C	10%

ფაქტიური ზედნადები დანახარჯები და წარმოების მოცულობა გასული საანგარიშგებო პერიოდისათვის შეადგენდა:

	ლარი	პირდაპირი შრომა (საათი)
A	80 000	11 000
B	40 000	9 000
C	20 000	
D	30 000	

გაიანგარიშეთ პერიოდის განმავლობაში განაწილებული (მიკუთვნებული) ზედნადები დანახარჯები და განაწილების (მიკუთვნების) მეტობა/დანაკლისი ორივე დანახარჯთა ცენტრისათვის.

14. კომპანიამ დაიქირავა 20 მუშა სამი კვირის ხანგრძლივობით. კვირაში ნორმატიული სამუშაო დრო შეადგენს 40 საათს. საწარმოო მუშების ანაზღაურება საათში შეადგენს 8 ლარს. გამომუშავებული საათების საერთო რაოდენობამ შეადგინა 3000 საათი. ზენორმატიული დროის ანაზღაურება ხდება 10%-იანი დანამატით. დაკავება შეადგენს დარიცხული ხელფასის 20%-ს. საწარმოო მუშების მოცდენის დრომ შეადგინა 120 საათი.

დავალება

ა) გაიანგარიშეთ ხელფასი დაქვითვამდე და დაქვითვის შემდეგ.
ბ) შრომითი დანახარჯი დაყავით პირდაპირ და ზედნადებ დანახარჯებად

15. გამწმენდი ფირმა ვარაუდობს, რომ ოფისის გაწმენდისათვის დასჭირდება 2300 ფაქტობრივი კაცსაათი. გაუთვალისწინებელი მოცდენები და დაკარგული დრო საგარაუდოდ იქნება მომუშავეთა დროის 20%. გაიანგარიშეთ საბიუჯეტო შრომითი დანახარჯი, თუ ანაზღაურების განაკვეთი საათში 5 ლარია.

კომპანიის მიერ მიღებული და გაცემული მასალების შესახებ მონაცემები ნაწვენებია ქვემოთ:

მიღება:

1 მაისი – ნაშთი 300 ერთეული, ერთეულის ღირებულება 4 ლარი;

5 მაისი 400 ერთეული, ერთეულის ღირებულება 5 ლარი;

12 მაისი 200 ერთეული, ერთეულის ღირებულება 6 ლარი

22 მაისი 100 ერთეული, ერთეულის ღირებულება 4,5 ლარი;

გაცემა:

7 მაისი 400 ერთეული;

23 მაისი 200 ერთეული;

30 მაისი 200 ერთეული.

გაიანგარიშეთ საბოლოო მარაგის და გაცემული მასალის თვითღირებულება "ფიფო" და საშუალო შეწონილი მეთოდით.

16. ბიზნეს ერთეული ფლობს 100 მილიონი ლარის აქტივს, მოგება შეადგენს 20 მილიონ ლარს. კაპიტალზე გადახდები გაიანგარიშება მისი ღირებულებიდან - 11%-იანი განაკვეთით. მოგების გადასახადის განაკვეთი არის - 15%.

ფირმის ეკონომიკური მოგების გაიანგარიშებას ექნება შემდეგი სახე (ლარი):

1. მოგება 20 000 000

2. მოგების გადასახადი 3 000 000

3. წმინდა მოგება 17 000 000

4. კაპიტალზე გადახდები 11 000 000
($100\,000\,000 \times 11\%$)

5. ემ (სტრ.3- სტრ.4) 6 000 000

დაეუშვათ, მომდევნო წელს სეგმენტის წმინდა საოპერაციო მოგება გაიზრდება 18.5 მილიონ ლარამდე, ამასთან მოსალოდნელია 110 მილიონი ლარის საოპერაციო კაპიტალის გამოყენება. თუ კაპიტალის ღირებულება შენარჩუნდება 11%-ის დონეზე, მივიღებთ:

	I წელი	II წელი
წმინდა მოგება	17 000 000	18 500 000
კაპიტალზე გადახდები	11 000 000 ($100\,000\,000 \times 11\%$)	12 100 000 ($110\,000\,000 \times 11\%$)
ემ	6 000 000	6 400 000
ედდ	-	400 000 (6 400 000 - 6 000 000)

შევაფასოთ კომპანიის ბიზნეს ერთეულის ორი მაჩვენებელი- წმინდა მოგება და საოპერაციო კაპიტალი.

ტერმინების განმარტებები

ალტერნატიული (წარმოსახვითი) დანახარჯები – დანახარჯები, რომელიც უნდა წარმოისახოს ბუღალტერმა, სწორი მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად. ანუ ეს არის საწარმოს ხელიდან გაშვებული ხარჯებელი.

ამოწურული ხარჯები არის რესურსები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დახარჯულია მოგების მიღების მიზნით და დაკარგული აქვს მომავალში მოგების წარმოქმნის უნარი.

არამასალატეგადი ხარჯები – კომერციული და აღმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც გაკლენას არ ახდენენ მარაგების შეფასებაზე და არ გაითვალისწინებიათ საწარმოო თვითღირებულების კალკულაციისას.

არარეგულირებადი (არაგონტროლირებადი) ხარჯები – ხარჯები, რომლებზეც პასუხისმგებლობის ცენტრების მენეჯერების ზემოქმედება შეუძლებელია. მენეჯერის მეშაობა ფასდება უნარით, ზემოქმედება მოახდინოს მხოლოდ რეგულირებად ხარჯებზე.

არსებითი გადახრა – არითმეტიკული სხვაობა, რომელიც აღემატება 5%-ს წინასწარ დადგენილ ნორმატიულ მონაცემებთან შედარებით.

ბიუჯეტირება (ხარჯთაღრიცხვა) – განსაზღვრული პერიოდისათვის შემუშავებული გეგმა ფულად გამოსახულებაში, რომელიც ასახავს შემოსავლის გეგმურ სიდიდეს, რომლის მიღწევაც აუცილებელია, და ხარჯებს, რომელთა გაწევაც აუცილებელია მოცემული პერიოდის განმავლობაში, აგრეთვე კაპიტალს, რომელიც უნდა იქნეს მოზიდული მოცემული მიზნის მისაღწევად.

ბუღალტრული აღრიცხვა არის ინფორმაციის ნაკადი, რომელიც უზრუნველყოფს სამეურნეო ოპერაციებზე დაკვირვებას, ჩაწერას, შეფასებას და მონაცემთა წარდგენას ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის ოპტიმალური გადაწყვეტილების მისაღებად. განასხვავებენ ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვას. პირველის მიზანია ბუღალტრული ინფორმაციით გარე მომხმარებლის უზრუნველყოფა, მეორის მიზანი – შიდა მომხმარებლის უზრუნველყოფა.

ბუღალტრული აღრიცხვის ორწიული სისტემა (აგტონომიურობის გარიანტი) –

ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია, რომლის დროსაც ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა შეადგენს დამოუკიდებელ სისტემებს.

გადაკეთება – ტექნოლოგიური პროცესის ნაწილი (ტექნოლოგიური ოპერაციების ერთობლიობა), რომელიც სრულდება მზა ნახევარფაბრიკატის მიღებით, რომელიც შეიძლება გადაეცეს შემდეგ გადაკეთებას ან მოხდეს მისი რეალიზაცია.

გადაკეთებითი მეთოდით კალკულაცია – ხარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის მეთოდი, რომელიც გამოიყენება მრეწველობის ისეთ

დარგებში, რომლებიც ხასიათდება სერიული და უწყვეტი წარმოებით, როცა ერთგვაროვანი პროდუქცია გადის გადაკეთებებად წოდებულ წარმოების ყველა სტადიას.

გადახრა — არითმეტიკული სხვაობა ფაქტიურსა და წინასწარ დადგენილ ნორმა-ტიუებს ან გეგმიურ (სახარჯთაღრიცხვო) მონაცემებს შორის.

გამოსყიდვის პერიოდი — დრო, რომლის ამოწურვისას კომპანიის წმინდა შემოსავალი დაფარავს თავდაპირველად დაბანდებულ კაპიტალს.

გეგმური ხარჯები — ხარჯები, რომელიც გაანგარიშებულია წარმოების გარკვეულ მოცულობაზე, ნორმების, ნორმატივების, ხარჯთნუსხების და დადგენილი ლიმიტების მიხედვით. ისინი განსაზღვრავენ პროდუქციის გეგმურ თვითღირებულებას.

გენერალური ბიუჯეტი (ხარჯთაღრიცხვა) არის ფინანსური დოკუმენტი, რომელიც მოიცავს კომპანიის მთლიანი საქმიანობის გეგმას.

დანახარჯთა ცენტრი არის საწარმოს ის სტრუქტურული ქვედანაყოფი, რომელშიც შესაძლებელია საწარმოო დანახარჯების დაჯგუფება, ნორმირება, დაგეგმვა და აღრიცხვა, მათი კონტროლის, მართვისა და შეფასების მიზნით.

დაუზგებმაი ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც არ შეიძლება გეგმურ კალკულაციაში და აისახება მხოლოდ პროდუქციის ფაქტიურ თვითღირებულებაში. ხარჯების აღრიცხვისა და ფაქტიური თვითღირებულების კალკულაციის დროს ადგილი აქვს დაუზგებმაი ხარჯებს.

დაუბრუნებადი ხარჯები — ხარჯები, რომლებზეც მიმართველობითი გადაწყვეტილებით ზეგაეღენის მოხდენა შეუძლებელია.

დაუბრუნებადი ხარჯები — ამოწურული ხარჯია, რომელსაც არც ერთი ალტერნატიული ვარიანტის კორექტირების უნარი არ შესწევს. სხვა სიტყვებით, ამ უკვე გაწეული ხარჯების შეცვლა არ შეუძლია არანაირ მმართველობით გადაწყვეტილებას. დაუბრუნებადი ხარჯები არ გაითვალისწინება გადაწყვეტილებების მიღებისას.

დაუმთავრებელი წარმოება — ნაწილობრივ დამუშავებული პროდუქცია, ანუ პროდუქცია, რომელსაც არა აქვს გავლილი გადამუშავების ყველა სტადია. დაუმთავრებელ წარმოებას მიეკუთვნება წარმოებაში ჩართული მასალა და ნახევარფაბრიკატები, აგრეთვე მზა პროდუქცია, რომელსაც არა აქვს გავლილი საბოლოო ტექნიკური კონტროლი. დაუმთავრებელი წარმოება შეიძლება შეფასდეს ფაქტიური თვითღირებულებით, გეგმიური (ნორმატიული) თვითღირებულებით.

დეგრესიული დანახარჯები — არის ცვლადი დანახარჯების სახე, როდესაც დანახარჯების ზრდის ტემპი ჩამორჩება კომპანიის საქმიანი აქტივობის ზრდის ტემპებს.

ღიაპაზონი – განსაზღვრული პერიოდი კომპანიის საქმიან აქტიუბაში, რომელშიც ხარჯების ქცევა განსაზღვრულია და ხასიათდება მკვეთრად გამოსახული ტენდენციით.

ღირეკტ-კოსტინგი (Direct-Costing-System) – არასრული თვითღირებულების კალკულაციის ერთ-ერთი მეთოდი, როდესაც თვითღირებულებაში ჩართულია მხოლოდ ცვლადი დანახარჯები.

დისკონტირება – ფულის დროითი ღირებულების განსაზღვრა, მომავალი ფულადი ღირებულების ახლანდელ ღირებულებაზე დაყვანით.

დისკონტირებული ღირებულება – ფულადი სახსრების მომავალი შემოღინების გაანგარიშებული სიდიდე. რომელიც გამოხატულია მიმდინარე ღირებულებით და დისკონტირების კოეფიციენტი.

ეკონომიკური ელემენტი – წარმოების ხარჯების ერთგვაროვანი სახეობა.

ერთწრიანი (ინტეგრირებული) სისტემა – ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია, რომელშიც გამოიყენება ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვისათვის ანგარიშთა და ბუღალტრულ გატარებათა ერთიანი სისტემა.

ზედნადები ხარჯები – ხარჯები, რომლის პირდაპირ მიკუთვნება კონკრეტულ დანახარჯზე ან დანახარჯთა ცენტრზე შეუძლებელია. საკალკულაციო ობიექტებზე მიკუთვნების მიხედვით ზედნადები ხარჯები არის ირიბი.

ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზა – მაჩვენებელი, რომლის პროპორციულა-დაც ზედნადები ხარჯები ნაწილდება საკალკულაციო ობიექტებზე.

ზედნადები ხარჯების განაწილების საბიუჯეტო განაგებით – წინასწარ გაანგარიშებული ნორმატივი, რომელიც საშუალებას იძლევა განაწილდეს ზედნადები დანახარჯები საკალკულაციო ობიექტების მიხედვით.

ზღვრული ხარჯები (შემოსავლები) – დამატებით წარმოებულ პროდუქციაზე გაანგარიშებული დამატებითი ხარჯი (შემოსავალი).

ირელეგანტური ხარჯები – დანახარჯები, რომლებიც ხელმძღვანელების მიერ მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისას მხედველობაში არ მიიღება (არ გაითვალისწინება).

ირიბი ხარჯი – დანახარჯები, რომლებიც შეუძლებელია ან ეკონომიკურად არამომგებიანია პირდაპირ მიეკუთვნოს კალკულაციის ობიექტს. ცალკეულ კალკულაციის ობიექტებს შორის ნაწილდება საწარმოს მიერ შერჩეული მეთოდის შესაბამისად, რომელიც აღწერილია სააღრიცხვო პოლიტიკაში.

კალკულაცია – პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების გაანგარიშება, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდის ერთ-ერთი ელემენტი. განასხეავენ გეგმურ, ფაქტიურ და სახარჯთაღრიცხვო კალკულაციას.

კალკულაციის ობიექტი – საწარმოს პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) სახეობა, რომელიც განკუთვნილია გასაყიდად.

კაპიტალიზაციის განაკვეთი — კოეფიციენტი, რომელიც ადგენს დამოკიდებულებას აქტივების ექსპლუატაციის შედეგად მოსალოდნელი შემოსავლების დონესა და აქტივების ღირებულებას შორის.

მარჩინალური შემოსავალი — სხვაობა პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგებასა და თვითღირებულებას შორის, რომელიც გაანგარიშებულია ცქლადი ხარჯების მიხედვით.

მარაგების შეფასება — დაუმთავრებელი წარმოების, საწყობში მზა პროდუქციისა და მასალის მარაგის თვითღირებულების გაანგარიშება. **მასალატეგადი ხარჯები** — ხარჯები, რომელთა გაწევა იწვევს მარაგების ღირებულებითი შეფასების ზრდას.

მინი მაქსის მეთოდი — მეთოდი, რომელიც საშუალებას იძლევა დაიყოს ხარჯი მუდმივ და ცვლად ნაწილებად, მათი $y = a + b \cdot x$ ფორმულით აღწერით, სადაც y — ერთობლივი ხარჯებია; a — მუდმივი ნაწილი; b — ხვედრითი ცვლადი ხარჯები; x — საწარმოს საქმიანი აქტივობა.

მმართველობითი აღრიცხვა — კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის დამოუკიდებელი მიმართულება, რომელიც მმართველობით აპარატს უზრუნველყოფს, როგორც მთელი კომპანიის, ასევე მისი ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების დაგეგმვის, მართვის, კონტროლის და შეფასებისათვის საჭირო ინფორმაციით.

მოგების ცენტრი — სეგმენტი, რომლის ხელმძღვანელი პასუხს აგებს საკუთარი ქვედანაყოფის როგორც შემოსავლებზე, ასევე დანახარჯებზე. მოგების ცენტრის მენეჯერი გადაწყვეტილებას ღებულობს მოთხოვნილი რესურსების რაოდენობასა და მოსალოდნელი ამონაგების მოცულობაზე. მსგავსი პასუხისმგებლობის ცენტრის საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმად გვევლინება მიღებული მოგების მოცულობა.

მომსახურების ქვედანაყოფების დანახარჯების განაწილების ბაზა — მომსახურების ქვედანაყოფების მანქანებლები, რომელთა მიხედვითაც შეიძლება განისაზღვროს სხვა ქვედანაყოფების მიერ მათი მომსახურების გამოყენება.

მოქნილი ბიუჯეტი — ბიუჯეტი, რომელიც შედგენილია კომპანიის საქმიანი აქტივობის რამდენიმე ალტერნატიული ვარიანტის მიხედვით.

მუდმივი ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც განსაზღვრულ დიპაზონში არ რეაგირებენ კომპანიის საქმიანი აქტივობის ცვლილებაზე.

ნაერთი აღრიცხვა — საწარმოო ხარჯების განზოგადების სისტემა დანახარჯების ელემენტების მიხედვით ძირითადი და დამხმარე წარმოების ტრილში, პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) სახეების მიხედვით მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების თვითღირებულების გაანგარიშების მიზნით.

ნაზრდი ხარჯები (შემოსავლები) — დამატებითი ხარჯები (შემოსავლები), რომლებიც წარმოიშობა პროდუქციის დამატებითი ერთეულის დამზადების ან გაყიდვის შემთხვევაში. თუ მუდმივი ხარჯები იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შესაბამისად, მაშინ ამ

გადაწყვეტილების შედეგად ხარჯების ზრდა განიხილება როგორც ნაზრდი ხარჯები. თუ მუდმივი ხარჯი არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად, მაშინ ნაზრდი ხარჯი ნულის ტოლია.

ნორმა — საწარმოს პროგრესული ტექნოლოგიის პირობებში სამეურნეო საქმიანობის შედეგების წინასწარ დადგენილი ციფრობრივი გამოხატულება

ორმხრივი ანუ ურთიერთგადანაწილების მეთოდი — ხარჯების განაწილების მეთოდი, რომელიც გამოიყენება მმართველობით აღრიცხვაში. ის გამოიყენება არასაწარმოო ქვედანაყოფების ხარჯების გადანაწილებისათვის, როცა არასაწარმოო ქვედანაყოფები ურთიერთმომსახურებას უწევენ ერთმანეთს.

პასუხისმგებლობის ცენტრი — ორგანიზაციის სტრუქტურული ქვედანაყოფი, რომელსაც ხელმძღვანელობს მენეჯერი, რომელიც აკონტროლებს დანახარჯებს, შემოსაღებს და ბიზნესის ამ სეგმენტში ინვესტირებულ საშუალებებს.

პერიოდული ხარჯი (საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯი) — ხარჯები, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებასთან. შედგება კომერციული და ადმინისტრაციული ხარჯებისაგან.

პირდაპირი ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც დანახარჯთა მატარებელს მიეკუთვნება პირდაპირ, რაიმე ირიბი მეთოდის გამოყენების გარეშე. შედგება პირდაპირი მატერიალური ხარჯებისაგან და შრომის ანაზღაურებაზე პირდაპირი ხარჯებისაგან.

პირობით ცვლადი (პირობით მუდმივი) ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც შეიცავენ როგორც ცვლად, ასევე მუდმივ კომპონენტებს.

პირობითი ერთეული — გადამეშავების მხრივ არასრულად დამთავრებული ნაწარმის პირობით მზა ნაწარმში გადაანგარიშების მეთოდი.

პროგრესული ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც იზრდება უფრო ჩქარი ტემპით, ვიდრე ორგანიზაციის საქმიანი აქტიუობა.

პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულება — მის წარმოებასა და რეალიზაციაზე გაწეული ხარჯები ფულად გამოსახულებაში, ანუ ნედლეულზე, მასალაზე, საწვავზე, ენერგიაზე, ძირითად ფონდებზე, შრომით და სხვა რესურსებზე. განასხეავებენ საქარხნო, საწარმოო, სრულ და შეზღუდულ თვითღირებულებას.

პროპორციული ხარჯები — ცვლადი ხარჯების სახე, რომელის იცვლება კომპანიის საქმიანი აქტიუობის ტემპის იდენტურად.

პროცესების მიხედვით კალკულაციის მეთოდი — პერიოდის ხარჯები დაერიცხება პროცესებს ან ოპერაციებს და ერთეულის დანახარჯები განისაზღვრება პროცესის დანახარჯების გაყოფით პროდუქციის რაოდენობაზე.

რეგულირებადი (კონტროლირებადი) ხარჯები — პასუხისმგებლობის ცენტრების მენეჯერების რეგულირების საგანს წარმოადგენს და ექვემდებარებიან მათ გაყენას.

რელიგანტური ხარჯები — ხარჯები, რომლებიც ალტერნატიული ვარიანტების მიხედვით განსხვავდება. ეს ხარჯები უნდა იქნეს გათვალისწინებული ოპტიმალური მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებისას.

საინვესტიციო ცენტრი — სუბიექტი, რომლის მენეჯერი აკონტროლებს არა მხოლოდ ქვედანაყოფის შემოსავლებსა და დანახარჯებს, არამედ თვალყურს ადევნებს მათში ინვესტირებული საშუალებების გამოყენების ეფექტურობასაც. საინვესტიციო ცენტრის საქმიანობა იზომება გამოყენებულ კაპიტალზე ამონაგებით.

საკალკულაციო მუხლი — ხარჯების სახე მისი წარმოშობის ადგილისა და ობიექტების გათვალისწინებით. კალკულაციის მუხლების მიხედვით ხარჯების კლასი-ფიკაცია პასუხობს კითხვებზე: რაზე და სად არის დახარჯული რესურსები?

საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები — საწარმოო მარაგების ანალოგიური ელემენტი, რომლის აღრიცხვა ხდება დამოუკიდებელ ანგარიშზე.

საოპერაციო ბიუჯეტი — გენერალური ბიუჯეტის ნაწილი, რომელიც შეიცავს მოგებისა და ზარალის გეგმას, რომელიც დეტალიზდება დამხმარე (კერძო) ბიუჯეტებით (ხარჯთაღრიცხვით) და ასახავენ ორგანიზაციის შემოსავლებისა და ხარჯების მუხლებს.

საქმიანი აქტივობა — კომპანიის საწარმოო აქტივობა, რომელიც შეიძლება გაიზომოს, როგორც ნატურალური ასევე ღირებულებებითი მანუენებლით (მაგალითად, ინსტი-ტუტის საქმიანი აქტივობა — სტუდენტების კონტიგენტით; ბანკის საქმიანი აქტივობა — კლიენტების რაოდენობით; საავადმყოფოს საქმიანი აქტივობა — საწოლების რაოდენობით და სხვა)

საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურა — ორგანიზაციის დაყოფა პასუხისმგებლობის ცენტრებად და მათ რანჟირება.

საწარმოო აღრიცხვა — ბუღალტრული აღრიცხვის ნაწილი, რომელიც აწარმოებს საწარმოო დანახარჯების შესახებ ინფორმაციის შეკრებას და ხარჯების წარმოშობასთან დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციების დოკუმენტურ გაფორმებას. საწარმოო აღრიცხვის სისტემაში ასეთი ინფორმაციის განზოგადდება, გარკვეული ნიშნით დაჯგუფება და ანალიზი ხდება სისტემატურად.

საწარმოო თვითღირებულება შეიცავს მხოლოდ საწარმოო ხარჯებს. კალკულა-ციიდან გამოირიცხება მმართველობითი და კომერციული ხარჯი.

საწარმოო ხარჯები — პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) წარმოებასთან დაკავშირებული ხარჯები. გაითვალისწინება საწარმოო თვითღირებულების გაან-გარიშებისას. სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გარკვეული პრინციპების, საფუძვლების, დაშვებების, წესებისა და პრაქტიკული მეთოდების ერთობლიობა, რომელიც გამოიყენება საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის დროს.

სეგმენტების მიხედვით ანგარიშგება – ანგარიშგება, რომელიც ფორმირებულია კომპანიის ბიზნესის ცალკეული სეგმენტების მიხედვით.

სეგმენტების მიხედვით აღრიცხვა – კომპანიის ცალკეული სტრუქტურული დანაყოფების (სეგმენტების) საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის შეკრება, ასახვა და განზოგადება წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის მნიშვნელოვან შემადგენელს.

სტატისტიკური (მეცადრი) ბიუჯეტი – ბიუჯეტი, რომელიც გათვლილია კომპანიის საქმიანი აქტივობის კონკრეტულ დონეზე.

ტრანსფერტული ფასი – ფასი, რომლითაც პასუხისმგებლობის ცენტრებს შორის ხდება პროდუქციის ან მომსახურების გადაცემა. ტრანსფერტული ფასწარმოქმნა გამოიყენება მმართველობის დეცენტრალიზებული სტრუქტურის მქონე კომპანიების მიერ.

ფაქტიური ხარჯების აღრიცხვის მეთოდი – ფაქტიურად გაწეული დანახარჯების შესახებ მონაცემების ეტაპობრივი დაგროვება, აღრიცხვაში მათი მოქმედი ნორმების მიხედვით ასახვის გარეშე. საშუალებას იძლევა გაანგარიშდეს პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) ფაქტიური (ისტორიული) თვითღირებულება.

ფინანსური ბიუჯეტი – გენერალური ბიუჯეტის ნაწილი, რომელიც შეიცავს კაპიტალდაბანდების, ფულადი სახსრების ბიუჯეტებს და პროგნოზულ ბალანსს.

ფიფო – მარაგების შეფასების მეთოდი, რომელიც დაფუძნებულია დაშვებაზე, რომ მატერიალური რესურსები რომლებიც წარმოებაში გამოყენებულ იქნება პირველად უნდა შეფასდეს პირველი შესყიდვის თვითღირებულებით, რომელიც აღრიცხულია წლის დასაწყისისათვის. **შეკვეთების მიხედვით ხარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის მეთოდი** – მეთოდი, რომელიც გამოიყენება უნიკალური ან სპეციალური შეკვეთით დამზადებული პროდუქციის წარმოებისას. ხარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის ობიექტს წარმოადგენს შეკვეთა – კლიენტის მოთხოვნა სპეციალურად მისთვის წარმოებული პროდუქციის განსაზღვრულ რაოდენობაზე.

შემაგალი ხარჯები – რესურსები, რომლებიც შეძენილია, იმყოფება საწარმოს განკარგულებაში და მომავალში მათი გამოყენებით მოსალოდნელია სარგებლის შემოსელა. ბალანსში ისინი აისახება აქტივების სახით.

შემოსავლების ცენტრი – პასუხისმგებლობის ცენტრი, რომლის მენეჯერი პასუხს აგებს მიღებულ შემოსავლებზე და არაა პასუხისმგებელი გაწეულ დანახარჯებზე. მაგალითად, სავაჭრო ორგანიზაციაში – საბითუმო გაყიდვის განყოფილება, გამომცემლობაში – გაერცელება და სხვა.

ცვლადი ხარჯები – ხარჯები, რომელიც იზრდება ან მცირდება კომპანიის საქმიანი აქტივობის ცვლილებისას.

ძირითადი ხარჯები – ხარჯები (ძირითადი ნედლეული, შეძენილი ნახევარფაბრიკატები; ძირითადი საწარმოო აქტივების ამორტიზაცია; ძირითადი საწარმოო მუშების შრომის ანაზღაურება და სხვა.),

რომლებზეც მოთხოვნა დაკავშირებულია პროდუქციის გამოშვებასთან (მომსახურების გაწევასთან). ნებისმიერ საწარმოში ისინი წარმოადგენენ ხარჯების მნიშვნელოვან ნაწილს.

წარმოების ხარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი - წარმოების ხარჯების ასახვისა და ლოკუქმენტაციის ხერხების ერთობლიობა, რომელიც უზრუნველყოფს ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრას. ხარჯების აღრიცხვის ობიექტების მიხედვით გამოყოფენ პროცესების, გადაკეთებების და შეკეთების მიხედვით კალკულაციის მეთოდებს. დანახარჯების სისრულის მიხედვით - სრული და არასრული თვითღირებულების კალკულაციას; ოპერატიულობის მიხედვით - ფაქტიური თვითღირებულებისა და ნორმატიული თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდებს. წარმოებაზე ხარჯების აღრიცხვისა და კალკულაციის მეთოდი საწარმოს მიერ შეირჩევა დამოუკიდებლად.

წაუგებლობის ანალიზი - ანალიზი, რომელიც დაფუძნებულია მოკლევადიან პერიოდში შემოსავლების, ხარჯებისა და მოგების ურთიერთდამოკიდებულებაზე და საშუალებას იძლევა განისაზღვროს უზარალობის წერტილი.

წაუგებლობის წერტილი (კრიტიკული წერტილი, წონასწორობის წერტილი) - კომპანიის საქმიანი აქტივობის დონე, რომელიც უზრუნველყოფს ნულოვან ფინანსურ შედეგს.

წმინდა დისკონტირებული ღირებულება - დისკონტირებული ღირებულება, რომელიც შემცირებულია პირველადი საინვესტიციო ხარჯების თანხით.

ხარჯების პირდაპირი განაწილების მეთოდი - ხარჯები თითოეული მომსახურე ქვედანაყოფის მიხედვით მიეკუთვნება პირდაპირ საწარმოო ქვედანაყოფს, სხვა მომსახურე ქვედანაყოფების გვერდის ავლით. ეს მეთოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როცა პასუხისმგებლობის არასაწარმოო ცენტრები ერთმანეთს მომსახურებას არ უწევენ.

ხარჯების დაჯგუფება ელემენტების მიხედვით - პასუხობს კითხვაზე: რა არის დახარჯული წარმოებაზე საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში? ამასთან არ გაითვალისწინება ხარჯების წარმოშობის ადგილი და ხარჯების მატარებელი.

ხარჯების აღრიცხვის ნორმატიული მეთოდი - გულისხმობს პროცესების, ობიექტების მიხედვით ხარჯების წინასწარ განისაზღვრას, წარმოების პროცესში ფაქტიური დანახარჯების ნორმატიულიდან გადახრის გამოვლენით. საშუალებას იძლევა გაანგარიშდეს ნორმატიული თვითღირებულება და მისგან გადახრა.

ხარჯების აღრიცხვის ობიექტი - ხარჯების წარმოშობის ადგილი, ერთგვაროვანი პროდუქტების ჯგუფები ან სახეები.

ხარჯების წარმოშობის ადგილი - კომპანიის სტრუქტურული ქვედანაყოფი (სამუშაო ადგილი, საამქრო), რომლისთვისაც ხდება საწარმოო ხარჯების დაგეგმვა, ნორმირება და აღრიცხვა, მათი კონტროლისა და მართვისათვის.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი 2011.
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი 2012.
3. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ბასს) და ინტერპრეტაციების ჩათვლით 2004 წლის 31 მარტის მდგომარეობით. თბილისი, 2005.
4. პ. მიქაძე. მმართველობითი აღრიცხვა. თბილისი 2000.
5. მმართველობითი აღრიცხვა. წიგნი F2. ACCA, 2008.

6. ი. მესხია, დ. ჯაღალღონია - ბუღალტრული აღრიცხვა. თბილისი, 2008.
7. ნ.ძიმცვიშვილი, ნ.გეარამია, მ.ნაჭყებია -ფინანსური ანგარიშგება. თბილისი 2007.
8. ნ.ძიმცვიშვილი, მ.ნაჭყებია, ს.დათუაშვილი, გ.ბაქრაძე- მმართველობითი აღრიცხვა. თბილისი 2009.
9. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения. М.:ФБК и Контакт, 1996.
10. Вил Р.В., Палий В.Ф. Управленческий учет. М.: ИНФРА-М, 1997.
11. Друри К. Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2002
12. Ефимова О.В. Финансовый анализ. М.: Бухгалтерский учет, 2002.
13. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. М.: ЮНИТИ, 2002.
14. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 1995.
15. Нидз Б. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1994.
16. Николаева О.Е., Шипилова Т.В. Управленческий учет. М.: УРСС, 1997.
17. Палий В. Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987.
18. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994.
19. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИДФБК ПРЕСС, 2002.
20. Хонтрен Ч.Т., Форстер Док. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995.
21. Управленческая информация. Базовый уровень, Модуль В. Учебник. М 1999
22. Рей Гариссон, Эрик Норин и Питер Брюе Управленческий учет. — Companion Group, 2011.
23. Энтопи А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан Управленческий учет = Managerial Accounting. — 3-е изд. — М., 2006. — С. 880.