

იზოლდა ქილაძე

მმართველობითი აღრიცხვა

სახელმძღვანელო

გამომცემლობა „მერიდიანი“
თბილისი 2010

UDC (უაკ) 657.22
ჭ-462

წიგნში გადმოცემულია საწარმოს (ფირმის) ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული დანახარჯების კლასიფიკაციისა და აღრიცხვის მეთოდოლოგია. განხილულია პროდუქციის (დანახარჯთა) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები და პრინციპები, რომლებიც საერთაშორისო პრაქტიკაში წარმატებით გამოიყენება.

წიგნი განკუთვნილია ეკონომიკური მიმართულების სტუდენტებისა და მაგისტრანტებისთვის. აგრეთვე პრაქტიკოსი ბუღალტრების, ეკონომისტებისა და მენეჯერებისათვის.

რედაქტორები

თსუ ასოცირებული პროფესორი ნანა სრესელი
თსუ ასისტენტ პროფესორი ზეინაბ გოგრიჭიანი

რეცენზენტი

თსუ ასოცირებული პროფესორი ნადეჟდა კვატაშიძე

ISBN 978-9941-10-275-2

© იზოლდა ქილაძე

© გამომცემლობა „მერიდიანი“, 2010

წ ი ნ ა ს ი ტ ე ვ ა ლ ბ ა

აღრიცხვის თანამედროვე თეორიასა და პრაქტიკაში ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში გამოყოფილია ორი ქვესისტემა: ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვა. ისინი იზოლირებულად რა თქმა უნდა არ არსებობენ, მაგრამ აღრიცხვის ობიექტითა და ზოგადობის ხარისხით ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან.

ყოველ მეწარმეს მოგების რეალური ამადლების მიღწევა მხოლოდ მის ხელთ არსებული რესურსების მაღალორგანიზებული მართვისა და კონტროლის მეთოდებით შეუძლია. ამ მიმართულებით აუცილებელია მენეჯმენტი უზრუნველყოფილი იქნას რესურსების არსებობისა და გამოყენების შედეგების ამსახველი იფორმაციული ბაზით, რომელსაც მხოლოდ მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს.

აქედან გამომდინარე, წინამდებარე სახელმძღვანელოში განხილულია საკითხები, რომელთა შესწავლის შედეგად მსმენელი შეძლებს თავი მოუყაროს დანახარჯებს პროდუქციის (ან გაწეული მომსახურების) სახეებისა და კომპანიის განყოფილებების მიხედვით, დანახარჯების ოპერატიული მართვისა და კონტროლის მიზნით. იგი შეძლებს დანახარჯთა ერთეულის თვითღირებულების შიდა ანგარიშგების მომზადებას, ხარჯებში წარმოშობილი გადახრების გამომწვევი ფაქტორების გამოვლენას და შესაბამისი რეკომენდაციების ჩამოყალიბებას.

წიგნში, ფულადი ერთეულის – „ლარის“ – აღსანიშნავად ხშირად გამოყენებულია სიმბოლო – „ლ“.

ამასთან, ავტორი თვლის რომ საკითხების გადმოცემისას შესაძლოა არსებობდეს ზოგიერთი ბუნდოვანება ან უზუსტობა, რის გამოც დიდი გულისყურით ელოდება ყველა საქმიან შენიშვნასა და წინადადებას, რომელთაც მეორე გამოშვებაში გაითვალისწინებს.

ს ა რ ჩ ე ვ ი

თავი 1. შესავალი მმართველობით აღრიცხვაში

1.1. მმართველობითი ინფორმაციის არსი.....	7
1.2. საიმედო ინფორმაციის თვისებები.....	8
1.3. მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები.....	10
1.4. მმართველობითი აღრიცხვის შიდა და გარე წყაროები.....	13
1.5. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება.....	15

თავი 2. დანახარჯების კლასიფიკაცია

2.1. დანახარჯების მიზანი, დანახარჯთა ერთეული და დანახარჯთა ცენტრები.....	21
2.2. დანახარჯთა კლასიფიკაციის არსი. შემავალი და გამავალი ხარჯები.....	22
2.3. დანახარჯების კლასიფიკაცია საქმიანობის სფეროების მიხედვით.....	24
2.4. ძირითადი და ზედნადები ხარჯების.....	25
2.5. პროდუქტის და პერიოდის ხარჯები.....	26
2.6. პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები.....	27
2.7. დანახარჯების ქცევა.....	27
2.8. რელევანტური და ირელევანტური ხარჯები.....	29
2.9. დანახარჯების დაყოფა პერიოდების მიხედვით.....	32

თავი 3. წარმოების მოცულობის, დანახარჯების და მოგების დამოკიდებულების ანალიზი

3.1. მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მინი-მაქსის მეთოდი.....	36
3.2. ზღვრული მოგება და წაუგებლობის წერტილი.....	38
3.3. ზღვრული მოგების ამონაგებთან ფარდობის კოეფიციენტები.....	41
3.4. წარმოების უსაფრთხოების დიაპაზონი.....	42
3.5. წარმოების წაუგებლობის გრაფიკები.....	44
3.6. წარმოების შემზღვეველი ფაქტორები.....	46

თავი 4. პროდუქციის თვითღირებულება და დანახარჯთა ცხრილები

4.1. პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულების არსი და სახეები.....	54
4.2. წარმოების დანახარჯთა ცხრილები.....	57
4.3. დამთავრებული და დაუმთავრებელი პროდუქტი.....	61
4.4. დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები.....	62
4.5. დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა.....	63

თავი 5. პირდაპირი მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვა

5.1. მასალების კლასიფიკაცია და შეფასება.....	71
5.2. მასალების შეკვეთის, მიღების, შენახვის, ხარჯვის პროცედურები და დოკუმენტაცია.....	74
5.3. მასალების დასაწყობება და შენახვა.....	75
5.4. დახარჯული მასალების და საბოლოო მარაგების შეფასების მეთოდები.....	77
5.5. მარაგების შეფასების გავლენა მოგების მაჩვენებელზე.....	82
5.6. მასალის მარაგის აუცილებლობა და მასთან დაკავშირებული დანახარჯები.....	83
5.7. მასალის მარაგის მართვისა და კონტროლის ფორმულები.....	87

5.8. მარაგების შემოწმების მეთოდები.....	88
5.9. მასალების აღრიცხვის მეთოდები.....	90
5.10 მასალების ნარჩენებისა და დანაკარგების აღრიცხვა.....	91

თავი 6. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა

6.1. სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია.....	97
6.2 პირდაპირი ხელფასის აღრიცხვა.....	99
6.3. მოცდენების ანაზღაურების აღრიცხვა.....	102
6.4. ზენორმატიული დროის ანაზღაურების აღრიცხვა.....	103
6.5. შვებულების ხელფასის აღრიცხვა.....	105
6.6. მუშაკთა მატერიალური წახალისების სისტემები.....	106
6.7. სამუშაო ძალის დენადობა.....	111
6.8. შრომის ეფექტიანობა და მწარმოებლურობა.....	112

თავი 7. ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

7.1. ზედნადები ხარჯების კლასიფიკაცია.....	118
7.2. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდები.....	120
7.3. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება.....	121
7.4. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განაწილების მეთოდები.....	125
7.5. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების ფაქტიური და გეგმიური განაკვეთები.....	131
7.6. საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მეთოდები.....	133
7.8. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მეთოდები.....	136

თავი 8. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით

8.1. თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით.....	142
8.2. თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით.....	144
8.3. ზღვრული და სრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის კავშირი მოგების მაჩვენებელთან.....	145
8.4. დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები.....	148
8.5. ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები.....	149

თავი 9. დანახარჯების აღრიცხვა განსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით

9.1. შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია.....	158
9.2. ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია.....	161
9.3. კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია.....	162
9.4. მოგების მიკუთვნება დაუმთავრებელ კონტრაქტებზე.....	164
9.5. პირდაპირი, არაპირდაპირი და ზენორმატიული დანახარჯების იდენტიფიკაცია.....	165
9.6. წუნისა და დეფექტების ხარჯების აღრიცხვა.....	166

თავი 10. კომპლექსური წარმოების დანახარჯებისა და თანამდგევი პროდუქტის აღრიცხვა

10.1. ერთობლივად წარმოებული (შეუღლებული) და თანამდგევი პროდუქტი.....	171
10.2. შეუღლებულ პროდუქტებს შორის კომპლექსური ხარჯების	

განაწილების მეთოდები.....	172
10.3. თანამდები პროდუქტები, ჯართი და წარმოების ნარჩენები.....	174
10.4. თანამდები პროდუქტების აღრიცხვა.....	175
10.5. ჯართის აღრიცხვა.....	177
10.6. წარმოების ნარჩენების (დანაკარგების) აღრიცხვა.....	181

თავი 11. დანახარჯების აღრიცხვა პროცესების მიხედვით

11.1. პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის თავისებურებები.....	187
11.2. საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი.....	190
11.3. პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა FiFo მეთოდით.....	192
11.4. ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები, ზენორმატიული გამოსავალი და მათი აღრიცხვა.....	194
11.5. პროცესის სხვადასხვა სტადიაზე გამოვლენილი დანაკარგების აღრიცხვა.....	196
11.6. დანაკარგების გამოთვლა დაუმთავრებელი პროდუქციის არსებობის დროს.....	198

თავი 12. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია

12.1. მომსახურების სახეები და დანახარჯთა ერთეულები.....	210
12.2. მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვა.....	212
12.3. სარკინიგზო ტრანსპორტით მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციის თავისებურებები.....	213

თავი 13. დანახარჯების ნორმატიული კალკულაცია

13.1. დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის არსი.....	225
13.2. ნორმატივების სახეები.....	228
13.3. ძირითადი მასალების ნორმატიული დანახარჯების აღრიცხვა.....	231
13.4. ნორმატიული ძირითადი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა.....	237
13.5. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა.....	240
13.6. ნორმატიული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა.....	244
13.7. გადახრების გამომწვევი მიზეზები.....	246

თავი 14. გამოყენებული ტერმინების ქართულ-ინგლისური ლექსიკონი.....

CONTENTS	
Chapter 1. Introduction to management information.....	7
Chapter 2. Cost classification.....	21
Chapter 3. Cost - volume - profit analysis.....	36
Chapter 4. Product costs and tables of costs.....	54
Chapter 5. Accounting of direct materials costs.....	71
Chapter 6. Accounting of direct labour costs.....	97
Chapter 7. Accounting for overheads.....	118
Chapter 8. Absorption and marginal costing.....	142
Chapter 9. Specific order costing.....	158
Chapter 10. Valuing by-products and joint products.....	171
Chapter 11. Process costing.....	187
Chapter 12. Service costing.....	210
Chapter 13. Accounting of standard costs.....	225
Chapter 14. Dictionary.....	258

თავი 1. შესავალი მმართველობით აღრიცხვაში

ფირმების ეკონომიკური საქმიანობის პროცესში, წარმოების ძირითადი ფინანსური მიზნის – მოგების მისაღებად, მმართველმა (მენეჯერმა) მრავალი სხვადასხვა სახის გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს. ამისათვის მას სჭირდება ინფორმაცია რესურსების არსებობისა და გამოყენების შესახებ, რომლის მნიშვნელოვან ნაწილს მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს.

ამ თავში თქვენ შეისწავლით ისეთ საკითხებს, როგორცაა:

- მმართველობითი ინფორმაციის არსი და მიზანი
- მონაცემები და ინფორმაცია
- ინფორმაციის საიმედოობის მახასიათებლები
- მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები
- მმართველობითი აღრიცხვის მიზანი და მისი შიდა და გარე წყაროები
- ინფორმაციის წარდგენა
- მმართველობითი და ფინანსური აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება

1. 1. მმართველობითი ინფორმაციის არსი

ფირმის შიდა მართვისათვის საჭიროა აუცილებელი ცოდნა მისი რესურსების სახეების, რაოდენობის, მოცულობისა და გამოყენების ხარისხის შესახებ, რათა სწორი გადაწყვეტილებები იქნას მიღებული. ამიტომ, მენეჯერები უზრუნველყოფილი უნდა იქნან სათანადო ინფორმაციით.

ინფორმაცია არის გადამუშავებული მონაცემები, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელობა მისი მიმღებისათვის, საჭირო გადაწყვეტილებების მისაღებად

მონაცემები არის რიცხვები, ასოები, სიმბოლოები, დაუმუშავებელი ფაქტები, დაფიქსირებული მოვლენები და ოპერაციები, რომლებიც მიღებულია, მაგრამ ჯერ არ არის იმ ფორმით დამუშავებული, რომელიც გადაწყვეტილების მისაღებად გამოდგება.

მონაცემების ინფორმაციად გარდაქმნისათვის საჭიროა მათი გადამუშავება. მონაცემების დამუშავების საფეხურებია:

- I. შემაჯავლი – მონაცემები
- II. დამუშავება – ხელით ან ავტომატურად. მონაცემების დამუშავება მოიცავს: მათ კლასებად დაყოფას, დახარისხებას, გამოთვლებს, შეჯამებას, დაბალანსებას, ინტერპრეტაციებს, განახლებას, დანაწევრებას.
- III. გამომავალი – ინფორმაცია

მმართველობითი ინფორმაციის მიზანია მენეჯერებს საშუალება მისცეს, შეასრულონ სამი ძირითადი ფუნქცია:

1. გადაწყვეტილების მიღება – იგი არჩევანის გაკეთებას ნიშნავს. ცალკე-

ული გადაწყვეტილების მიღება მენეჯერის ცოდნას, უნარსა და გამოცდილებას ეფუძნება. მაგრამ, არანაკლებ მნიშვნელოვანია თუ რამდენად ხელმისაწვდომია მენეჯერისთვის სათანადო ინფორმაცია.

2. დაგეგმვა და კონტროლი – ამ მიზნით მენეჯერმა უნდა შეასრულოს შემდეგი სახის საქმიანობა:

- ჩამოაყალიბოს გეგმა – დასახოს საწარმოო მიზნების მიღწევის გზები.
- გაწეროს გეგმა – მაგალითად, დაწვრილებითი მონაცემები წარმოებაში გამოსაყენებელი მასალების რაოდენობისა და ხარისხის მიხედვით.
- დანერგოს გეგმა – მოახდინოს დელეგირება პერსონალზე.
- შეადაროს ფაქტობრივი მონაცემები დაგეგმილს
- მოახდინოს შეფასება, რათა განსაზღვროს, არის თუ არა საჭირო რაიმე დონის ცილებების გატარება.

3. კოორდინაცია – ფირმის ყველა განყოფილების ჰარმონიული მუშაობის ორგანიზება.

12. საიმედო ინფორმაციის თვისებები

გადაწყვეტილების მიმღებისათვის აუცილებელია რომ ინფორმაცია იყოს ღირებულო. ინფორმაცია ღირებულოა, თუ იგი მნიშვნელოვანია მისი მომხმარებლისთვის.

ინფორმაციის ღირებულება (სარგებლიანობა) წარმოიქმნება გადაწყვეტილების მიმღებთა ქმედების შედეგად, რომლებიც ამ ინფორმაციას მოგების გადიდების მიზნით იყენებენ.

მაგალითად: მოულოდნელად წარმოშობილი ჭარბი დანახარჯების კვლევამ შეიძლება გამოააშკარაოს უყაირათო და არაეფექტური დანახარჯები, რომლებიც მომავალში უნდა აღმოიფხვრას. ასევე, რეალიზაციის დეტალური ანალიზი გვიჩვენებს მაღალმომგებიანი პროდუქტების წარმოების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღების საჭიროებას. დანახარჯების ოპერატიული კვლევის შედეგები რეალური გეგმების შედგენის საშუალებას იძლევა და ა.შ.

ინფორმაცია აგრეთვე ეკონომიური ანუ იაფი უნდა იყოს. ყველა საწარმოში წარმოიშობა მონაცემები, რომელთა ინფორმაციად გარდაქმნა და მომხმარებელზე მიწოდება უნდა მოხდეს ყველაზე დაბალ ფასად.

მონაცემების დამუშავება ისე უნდა მოხდეს, რომ მიღებული იქნას საიმედო ინფორმაცია.

საიმედო ინფორმაცია არის ისეთი ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლოა მისი მიმღებისათვის. იგი სასარგებლოა, თუ მის მიმღებს შეუძლია დაეყრდნოს მას გადაწყვეტილებების მიღებისას.

საიმედო ინფორმაცია უნდა იყოს:

- სრული;

- რელევანტური ანუ საქმესთან დაკავშირებული;
- დროული;
- რაც შეიძლება ზუსტი;
- გასაგები;
- მნიშვნელოვანი;
- ამადლებდეს მომხმარებლის კომპეტენტურობას
- მისი სასარგებლო ღირებულება უფრო მაღალი უნდა იყოს, ვიდრე მისი მოპოვების დანახარჯები. მონაცემები უნდა მოგროვდეს რაც შეიძლება დაბალი დანახარჯებისა და მაღალი სიზუსტის უზრუნველყოფის პირობებში.

ინფორმაცია უნდა გადაეცეს სწორად შერჩეულ პირს და გადაცემა უნდა მოხდეს შესაფერისი არხით.

არსებობს **ინფორმაციის გადაცემის მრავალი არხი**, როგორცაა:

- საუბარი
- სატელეფონო ზარი
- * კომპიუტერის ეკრანი
- ელექტრონული ფოსტა
- წერილობითი ანგარიში
- საფოსტო კომუნიკაცია
- ფაქსი
- “თანამედროვე კომპიუტერული ქსელები”

ინფორმაციის გადაცემის არხის შერჩევა დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, როგორცაა:

- ინფორმაციის ბუნება
- ინფორმაციის მოხმარების სიხშირე
- ინფორმაციის მოთხოვნის ფორმატი
- მომხმარებლის მოტივაცია (სავარაუდოდ, რომელი არხი უფრო წახალისებს მომხმარებელს)
- გეოგრაფიული მდებარეობა (რა მანძილზე უნდა გადაიცეს ინფორმაცია)
- კომუნიკაციის დანახარჯი.

მაგალითი:

ვთქვათ, საწარმოში ჩნდება ხანძარი. – უნდა მოხდეს ინფორმაციის სასწრაფო გადაცემა სიგნალიზაციით ან შიდა და გარე ტელეფონებით.

მუშა დანადგარმა მოულოდნელად მუშაობა თუ შეწყვიტა – დაზგის ოპერატორი არ უნდა დაელოდოს ყოველკვირეულ შემოწმებას და ეს, თავის ზედამხედველს სასწრაფოდ უნდა აცნობოს და ა.შ.

13. მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები

ტრადიციულად, მენეჯმენტის საქმიანობად დაგეგმვა და კონტროლი ითვლება.

დაგეგმვა არის მიზნების ჩამოყალიბება და მათ მისაღწევად საჭირო საწარმოს პოლიტიკის, სტრატეგიის, ტაქტიკისა და მოქმედებების ფორმირება, შეფასება და შერჩევა.

ფირმის მიზნები შეიძლება იყოს ფინანსური და არაფინანსური.

ფინანსურ მიზნებს წარმოადგენენ მომგებიანობა და მაქსიმიზაცია.

არაფინანსურ მიზნებს წარმოადგენენ:

- * წარმოების ზრდა
- * კონკურენტუნარიანობა
- * პერსონალის ინტერსების დაკმაყოფილება
- * წარმოების კვლევა და განვითარება
- * უმაღლესი ხარისხის მომსახურების გაწევა კლიენტებისათვის
- * გარემოს დაცვა

საწარმოს პოლიტიკა არის ჩამოყალიბებული დასკვნა, კონცეფცია რომელიც წარმართავს გადაწყვეტილებების მიმღებთა აზროვნებას.

სტრატეგია არის მოქმედებებისა და რესურსების გამოყენების ზოგადი პროგრამა ფართო მიზნების მისაღწევად.

განასხვავებენ **სტრატეგიის სამ დონეს**:

- I. კორპორაციული სტრატეგია – როცა სტრატეგიების შემუშავება ხდება მთელი ორგანიზაციისათვის
- II. ბიზნეს სტრატეგია – როცა საწარმოს შიგნით, თითოეული განყოფილება გეგმავს მიზნების შესრულებას
- III. ფუნქციური სტრატეგიები – მიმართულია იქითკენ, თუ საწარმოს კონკრეტული ფუნქცია, როგორ უზრუნველყოფს კორპორაციული და ბიზნეს სტრატეგიის მხარდაჭერას.

ფირმის ორგანიზაციული კონტროლი არის საქმიანობის მონიტორინგი, ფაქტიური მდგომარეობის შეფასება, რომელიც უზრუნველყოფს რეაგირებას შედეგებზე.

დაგეგმვის პროცესის პირველი სტადიაა ამოცანების ჩამოყალიბება. იმისათვის, რომ ჩამოვაყალიბოთ ამოცანები, მოპოვებულ უნდა იქნას ინფორმაცია საწარმოს არსებული მდგომარეობისა და შესაძლო სტრატეგიის განხორციელების შესახებ. მიმდინარე მდგომარეობაში გარკვევა კი შიდა ინფორმაციის გამოყენებით არის შესაძლებელი.

მენეჯერთა სათანადო ინფორმაციით უზრუნველყოფა უნდა მოხდეს ყველა დონეზე, რათა დაეხმაროს მათ საქმიანობის ობიექტურ დაგეგმვასა და კონტროლის განხორციელებაში, რაზეც ისინი პასუხისმგებლები არიან.

მენეჯერთა ინფორმაციით უზრუნველყოფის პრინციპებზე მოქმედი ფაქტორებია:

- ორგანიზაციის მიზნები

- სამეურნეო ოპრაციების მასშტაბები და სახეობები
- მართვის სტრუქტურა
- მართვის სტილი: ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული, ავტორიტარული თუ კოლეგიალური
- მიღებული გადაწყვეტილებების ტიპები
- ფირმის, როგორც ღია სისტემის ურთიერთქმედების დონე გარემოსთან.

ამრიგად, მმართველობითი ინფორმაცია შიდა მოხმარებისათვის გამოიყენება.

ამ ინფორმაციის კლასიფიკაცია ცნობილია “ენტონის სამკუთხედის” სახელწოდებით (იხ. დიაგრამა 1.), რომლის თანახმად, გამოიყოფა ინფორმაციის სამი ძირითადი სახე: სტრატეგიული, ტაქტიკური და ოპერატიული.

სტრატეგიული ინფორმაცია ძირითადად გამოიყენება დირექტორებისა და უფროსი მენეჯერების მიერ, ორგანიზაციის ერთიანი მიზნებისა და სტრატეგიის დაგეგმვისათვის და იმის შესამოწმებლად, ნამდვილად იქნა თუ არა მიზნები მიღწეული.

სტრატეგიულ ინფორმაციას ეკუთვნის:

- ძირითადი ბიზნეს- სეგმენტის საქმიანობა
- არსებული და პოტენციური ბაზრების პერსპექტივები
- ინვესტიციების შეფასების გამორკვევა
- * მოთხოვნები ფულად სახსრებზე
- გრძელვადიანი შესხების მოპოვების შესაძლებლობა და პერსპექტივები

ტაქტიკური ინფორმაცია გამოიყენება მენეჯერთა მიერ მართვის ყველა დონეზე, მაგრამ, ძირითადად საშუალო დონეზე დაგეგმვისა და მენეჯერული კონტროლისათვის საქმიანობის ისეთ სფეროებში, როგორცაა ფასების დადგენა, შესყიდვა, განაწილება და სასაწყობო საქმიანობა. ტაქტიკური ინფორმაცია მზადდება რეგულარულად, ყოველკვირეულად და ყოველთვიურად. მას მიეკუთვნება:

- მარაგის დონის კონტროლი
- შრომისნაყოფიერების დონე
- მოთხოვნები მიმდინარე შესყიდვებზე
- ბიუჯეტის კონტროლი და გადახრების ანალიზი
- მუშახელის დენადობის სტატისტიკა

ოპერატიული ინფორმაცია – არის ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა ყოველდღიური ოპრაციების მართვისა და კონტროლის განხორციელებისათვის. მაგალითად, განყოფილებების უფროსები ყოველდღიურად ასრულებენ საქმიანობის მართვისა და ხედმხედველობის პროცედურებს. ოპერატიულ ინფორმაციას მიეკუთვნება:

- დებიტორებისა და კრედიტორების ჩამონათვალი
- ხელფასის უწყისის დეტალები
- მოთხოვნა ნედლეულზე და ნედლეულის გამოყენება
- კლიენტების პრეტენზიების ანალიზი

- მანქანა-დანადგარების წარმადობის სტატისტიკა
- მზა პროდუქციის ყოველდღიური მიწოდების გრაფიკი
- სამუშაო გრაფიკი

ოპერატიული ინფორმაციის წარდგენა ხდება არა რეგულარულად: ყოველდღიურად და საათების მიხედვით ან, შეიძლება უფრო დეტალურადაც – წუთობრივად.

არსებობს მმართველობითი ინფორმაციის ალტერნატიული კლასიფიკაცია, (იხ. დიაგრამა 2), რომლის მიხედვით იგი ორ სახედ იყოფა: დაგეგმვის ინფორმაცია და კონტროლის ინფორმაცია.

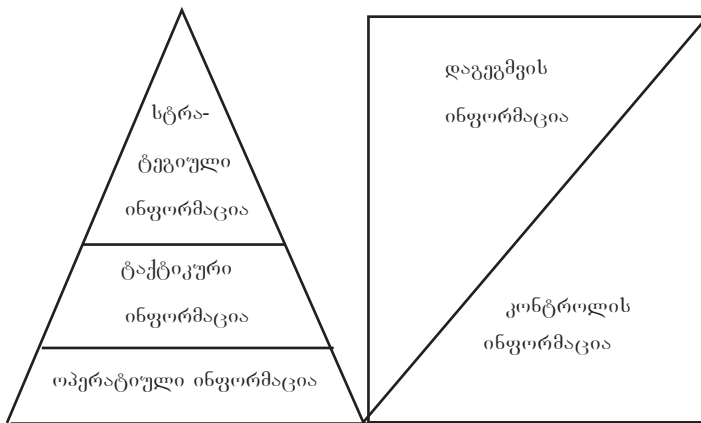
დაგეგმვის ინფორმაცია არის ინფორმაცია, რომელიც საჭიროა სამოქმედო ალტერნატიულ გზებს შორის არჩევანის გასაკეთებლად და გეგმების შესამუშავებლად. მაგალითად:

- * მოთხოვნების პროგნოზი
- * ეკონომიკური პროგნოზი
- * დანახარჯების წინასწარი პროგნოზი (ხარჯთაღრიცხვა)
- * კონკურენტთა ქცევის შეფასება

კონტროლის ინფორმაცია ახდენს წარსულის ფაქტობრივი შედეგების შედარებას დასახულ მიზნებთან. ესენია:

- * ცვლად დანახარჯებში წარმოშობილი გადახრების ანალიზი
- * რელიზაციის გადახრის ანალიზი
- * წარმოების ეფექტიანობის ანალიზი
- * სამუშაო კაპიტალის ანალიზი.

ინფორმაციის კლასიფიკაციის ეს ორი ალტერნატიული სახე შეიძლება დიაგრამაზე შემდეგნაირად ვახვენოთ



დიაგრამა 1.
“ენტონის სამკუთხედი”

დიაგრამა 2.
ალტერნატიული კლასიფიკაცია

დიაგრამების ურთიერთშედარებით, ნათლად სჩანს, რომ გადაწყვეტილების მიღების

უმაღლეს დონეზე საჭიროა დაგეგმვის ინფორმაცია. ქვედა დონეზე კი უფრო მეტად კონტროლის ფუნქციას საჭირო.

1.4. მმართველობითი აღრიცხვის შიდა და გარე წყაროები

მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს ინფორმაცია შიდა მოხმარებისათვის, მენეჯერებისა და დირექტორებისათვის სწორი და ეფექტიანი გადაწყვეტილებების მისაღებად.

მმართველობითი აღრიცხვის მიერ ინფორმაციის მომზადებისათვის მრავალი შიდა წყარო არსებობს, რომელთაგან ყველა ვერ ჩაითვლება სააღრიცხვო სისტემის ნაწილად. სააღრიცხვო სისტემის საზღვრები, განსაკუთრებით მმართველობით აღრიცხვაში, ხშირად ზუსტად არ არის განსაზღვრული.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციის შიდა წყაროებია:

- * გაყიდვების მთავარი წიგნი – რომლის საფუძველზე მზადდება ინფორმაცია ანგარიშ-ფაქტურების რაოდენობის, რეალიზაციის მოცულობის, მოხმარებლების და პროდუქციის სახეების მიხედვით
- * შესყიდვების მთავარი წიგნი – მის საფუძველზე მზადდება ინფორმაცია ცალკეული მომწოდებლების მიხედვით შესყიდვების გაანალიზების შესახებ.
 - სახელფასო უწყისები – იძლევა ინფორმაციას თანამშრომელთა რაოდენობის, ნამუშევარი საათების, მიღწეული შედეგების და გამოქვითული გადასახადების შესახებ.
- * ძირითადი საშუალებების სისტემა – იძლევა ინფორმაციას მათი შესყიდვების თარიღის, საწყისი ღირებულების, ადგილმდებარეობის, ცვეთის მეთოდებისა და საწარმოო სიმძლავრეების შესახებ.
- * წარმოების დოკუმენტაცია – რომელიც საშუალებას იძლევა მიღებულ იქნას ინფორმაცია დახარჯული მასალების დანადგარების მოცდენების, მიღწეული შედეგების, წუნდებულის პროდუქციის შესახებ.
 - რეალიზაციისა და მარკეტინგის დოკუმენტაცია და რეგისტრები – იძლე-

ვა ინფორმაციას მომხმარებლების ტიპების, ბაზრის კვლევის შედეგების და სეზონური ვარიაციების შესახებ.

მმართველობითი აღრიცხვის გარე წყაროებია:

მომწოდებლები – პროდუქტების თავისებურებებისა და ფასების შესახებ.

ჟურნალ – გაზეთები – კონკურენტებზე ინფორმაციის, აქცი-ათა ფასების და ტექნოლოგიების განვითარების შესახებ.

სამთავრობო სტრუქტურები – საგადასახადო პოლიტიკა, ეკონომიკის დარგების სტატისტიკა, ინფლაციის განაკვეთები.

მომხმარებლები – მოთხოვნები პროდუქტებზე და ფასებზე მგრძობელობა

პოტენციური მუშახელი – მოთხოვნა ხელფასზე და სამუშაო პირობები.

ხელმძღვანელობისათვის ინფორმაციის მიწოდება ხდება ანგარიშების წარდგენის მეშვეობით. ანგარიში შეიძლება მომზადდეს მრავალი ფორმით, დაწყებული პერიოდულად ნაბეჭდი ანგარიშებით და დამთავრებული აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ, საინფორმაციო სისტემაზე დაყრდნობით მომზადებული ინდივიდუალური ანგარიშით.

ხელმძღვანელობისათვის წარსადგენი ტიპური ანგარიშები უნდა მოიცავდეს შემდეგს:

1. ანგარიში მასალებისა და პროდუქციის წარმოების კონტროლის შესახებ – მოიცავს საწარმოო ციკლისათვის მასალების წინასწარი ჩატვირთვის გეგმას; მანქანა-დანადგარების სიმძლავრის პროგნოზს; განყოფილებების საოპერაციო უწყისებს; ანგარიშებს მარაგებისა და დაუმთავრებელი წარმოების შესახებ, წუნდებული საქონლის შესახებ და მუშახელის გამოყენების შესახებ.

2. მარკეტინგისა და დისტრიბუციის ანგარიში – იგი მოიცავს ბაზრის კვლევის ანგარიშს; შეკვეთების ანგარიშს პროდუქტებზე გეოგრაფულ ადგილმდებარეობების მიხედვით; ფასდათმობის ტენდენციებს; ინფორმაციას ტრანპორტირებისა და საწყობში მარაგების შენახვის ხარჯების შესახებ; რეალიზატორების საქმიანობის ანგარიშს, მომსახურებისა და სხვა დამატებითი ხარჯების ანგარიშს.

3. პერსონალის შესახებ ანგარიშში მოცემული უნდა იყოს: თანამშრომელთა რაოდენობა კატეგორიების მიხედვით; ზედმეტად ნამუშევარი საათები, ავადმყოფობა, მოცდენა, დაგვიანება; მოთხოვნა ტრენინგზე; წინსვლის პერსპექტივები; სამუშაოზე აყვანის პოლიტიკა; სამუშაოს აღწერა.

4. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშში შედის – წლიური ოფი-

ციალური ანგარიშგება; ბიუჯეტები და პროგნოზები; რეალიზაციისა და ზღვრული მოგების ანალიზი; ფულადი სახსრების მართვა და სამუშაო კაპიტალის შეფასება; კაპიტალური პროექტების შეფასება; მუდმივი და ცვლადი ხარჯების ანალიზი; უკან დაბრუნებული თანხების ანგარიში.

ხელმძღვანელობისათვის წარსადგენი ანგარიშების მომზადებისას დაცული უნდა იქნას შემდეგი პრინციპები:

- ლაკონურობა
- გონივრული სტრუქტურა – ანგარიში უნდა იყოს ქვეთავებად ლოგიკურად დალაგებული და დანომრილი
- სტილი – სასურველია გარკვეული ენით გადმოცემული მოკლე წინადადებები. მოსაზრება მკაფიოდ უნდა იყოს გამოყოფილი ფაქტებისაგან.
- პრეზენტაცია – ანგარიში უნდა მოიცავდეს სათაურს, მითითებული უნდა იყოს ადრესატი და ყველა პირი ვისაც ასლი გაეგზავნება. იგი უნდა იყოს ხელმოწერილი და დათარიღებული.
- გრაფიკების გამოყენება უკეთესი თვალსაჩინოებისათვის – გრაფიკები აადვილებს საქმიანობის შედეგების სწრაფად აღქმას. შეიძლება გამოყენებული იქნას მართკუთხა ან წრიული დიაგრამები, დინამიკური გრაფიკები და სხვა.

1.5. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება

ბუღალტრული აღრიცხვა საწარმოს განიხილავს როგორც სააღრიცხვო ერთეულს, რომლის შიგნით შეიძლება გამოყოფილი იქნას აღრიცხვის ცალკეული ელემენტები. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ყოველი საწარმო განიხილება მისი მფლობელის, კრედიტორების, კლიენტების და მოსამსახურეებისაგან დამოუკიდებლად. ეს იმას ნიშნავს, რომ საწარმოში ოპერაციები უნდა განხორციელდეს მფლობელების პირადი ფინანსური მდგომარეობისაგან დამოუკიდებლად (მაგალითად, თუ პირს ორი საწარმო აქვს: ტყავის და ლუდის, მაშინ ყოველი მათგანი ცალკე-ცალკე განიხილება და აღრიცხება. ერთი შეიძლება მომგებიანი იყოს, მეორე – ზარალიანი).

ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს ცოდნის ისეთ დარგს, რომელსაც განსაკუთრებული როლი აქვს საზოგადოებაში. იგი აუცილებელია ყოველი ორგანიზაციისათვის, რომელსაც აქვს რესურსები, ხარჯები და მოგება. **ბუღალტერიას ხშირად ბიზნესის ენას უწოდებენ.**

მეწარმის ეკონომიკურ მიზანს მოგების მიღება წარმოადგენს. ამ მიზნის მისაღწევად იგი იძენს და ხარჯავს სათანადო სახის რესურსებს, მოიპოვებს ინვესტორებს, საჭიროებისამებრ იღებს სესხებს, ხელშეკრულებებს დებს მრავალ ორგანიზაციას-

თან. ამდენად, საწარმოს ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია გააჩნდეს უტყუარი ინფორმაცია ხარჯების, შემოსავლების და ფინანსური შედეგების შესახებ. ამიტომ, მეწარმის ინტერესში შედის ჰქონდეს მოწესრიგებული ბუღალტერია. ამით აგრეთვე დაინტერესებულია აქციონერები, პარტნიორები, ბანკები, მყიდველები და სახელმწიფო.

ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა შეიძლება განისაზღვროს როგორც საინფორმაციო სისტემა, რომლის მიზანია შეადგინოს ინფორმაცია საწარმოს რესურსებისა და მათი რეალური გამოყენების შესახებ.

ბუღალტრული აღრიცხვა არის ეკონომიკური ინფორმაციის მიღების, დამუშავებისა და გამოყენების პროცესი დასაბუთებული შეფასებებისა და გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით.

ბუღალტერია არის ერთადერთი მოდელი, რომელიც იძლევა ინფორმაციას საწარმოს მთელი ეკონომიკური მდგომარეობის შესახებ. ბუღალტრულ აღრიცხვას რიცხვების ენაზე გადააქვს საწარმოს მთელი საწარმოო, კომერციული და ფინანსური ურთიერთობები და მათი შედეგები.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანია არა მხოლოდ აღრიცხოს საწარმოს სამეურნეო ეკონომიკური ურთიერთობა, არამედ სათანადო ორგანიზაციული წესით მომზადებული ინფორმაცია მის მომხმარებლებს მიაწოდოს.

საწარმოს შესახებ არსებული ინფორმაციით დაინტერესებული მომხმარებლები ძირითადად ორ ჯგუფად იყოფა: გარე და შიდა მომხმარებლები. გამომდინარე იქედან, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს ინფორმაცია დაინტერესებული მხარეებისათვის, იგი ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვად იყოფა.

ფინანსური აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს ინფორმაცია გარე მომხმარებლებისათვის. ესენია: აქციონერები, პოტენციური ინვესტორები, საფინანსო-საკრედიტო ორგანიზაციები, კრედიტორები, კლიენტები, სახელმწიფო სტრუქტურები და საზოგადოების სხვა წარმომადგენლები. თუმცა იგი აგრეთვე გამოიყენება შიდა მომხმარებლისათვის, ფინანსური განყოფილებების მიერ, ფინანსური კოეფიციენტების ანალიზისა და მომგებიანობის ამადლების დონისძიებების შემუშავებისათვის

მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს ინფორმაცია მხოლოდ შიდა მომხმარებლებისათვის, წარმოების დირექტორებისა და მენეჯერებისათვის.

დაგეგმვის პროცესის დამთავრების შემდეგ, იწყება გეგმების ამოქმედება. გეგმების შესრულებაზე მენეჯერები ახორციელებენ კონტროლს, რომელიც ოთხ საფეხურს მოიცავს:

- I. გეგმების განხორციელების დაწყება (ამოქმედება),
- II. გეგმების განხორციელების პროცესის მეთვალყურეობა და ამ პროცესთან დაკავშირებული უკუკავშირის ინფორმაციის მოგროვება. უკუკავშირის ინფორმაცია ეწოდება ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა ფირმის საქმიანობის შესაფასებლად მისი მიზნების განხორციელების

პროცესში.

- III. უკუკავშირის ინფორმაციის საფუძველზე დაგეგმილსა და რეალურ შედეგებს შორის წარმოშობილი განსხვავებების შეფასება ანუ დადგენა იმისა, რომელი გადახრაა სასურველი და რომელი არა. არის თუ არა გადახრები დასაშვებ ფარგლებში.
- IV. დაგეგმილსა და ფაქტიურ შედეგებს შორის არსებითი გადახრების არსებობისას სათანადო რეკომენდაციების შემუშავება და განხორციელება.

ამრიგად, კონტროლის მთავარი ელემენტია უკუკავშირის ინფორმაციის დროულად და სრულად შეგროვება. სწორედ ამ ინფორმაციას ამზადებს მმართველობითი აღრიცხვა.

ზოგიერთი ეკონომისტი მმართველობითი აღრიცხვიდან გამოყოფენ საწარმოო აღრიცხვას.

საწარმოო აღრიცხვა საწარმოს ცალკეული შიდა ორგანიზაციულ სტრუქტურული ნაწილისათვის განსაზღვრავს ხარჯებს და ახდენს მათ ანალიზს სათანადო პრინციპების, მეთოდებისა და ტექნიკის გამოყენებით.

საწარმოო აღრიცხვის სისტემა იძლევა ინფორმაციას :

1. პროდუქციის მომგებიანობის დეტალური შეფასების შესახებ
2. მარაგების შეფასების შესახებ
3. შრომითი დანახარჯების შეფასების შესახებ
4. ხედნადები დანახარჯების შესახებ
5. ფასების პოლიტიკის შესახებ

მმართველობითი აღრიცხვა უფრო ფართო ცნებაა, რომელიც ინფორმაციას ამზადებს მართვის ყველა დონეზე. ასეთ ინფორმაციას წარმოადგენს ფინანსური და საწარმოო ანგარიშები. მმართველობითი აღრიცხვა ძირითადად დაკავებულია მენეჯმენტისათვის რჩევების მიცემით, რომლებიც ეფუძნება მოგროვებულ ინფორმაციას. აგრეთვე შეიძლება მონაწილეობდეს გადაწყვეტილებების მიღებაში, დაგეგმვაში, ბიზნესის კონტროლში.

პოლემიკა: ჩვენი აზრით, საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის გამოყოფა მმართველობითი აღრიცხვიდან გამართლებული არაა. მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი ობიექტი სწორედ დანახარჯების მოწესრიგებული აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის მომზადებაა, რომელიც დანახარჯების დაგეგმვისა და კონტროლის მიზნით გამოიყენება.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება შეიძლება წარმოდგენილი იქნას ცხრილის სახით.

ცხრილი 1.1.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის
შედარება

შედარების სფერო-ები	ფინანსური აღრიცხვა	მმართველობითი აღრიცხვა
1. ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლები	საწარმოს გარეშე იურიდიული და ფიზიკური პირები	შიდა მომხმარებლები
2. ორმაგი აღრიცხვის სისტემის მიხედვით	აუცილებელია ოპერაციების ორმაგი აღრიცხვა	არ არის შეზღუდული ორმაგი აღრიცხვის სისტემით
3. არჩევანის თავისუფლების მიხედვით	ევალება აღრიცხვის საერთაშორისო პრინციპების დაცვა	არ ექვემდებარება საყოველთაო ნორმებს. ერთადერთი კრიტერიუმი სარგებლიანობაა
4. ზომის ერთეულების მიხედვით	გამოიყენება ფულადი ერთეული	იყენებს ყველა ზომის ერთეულს
5. ანალიზის ძირითადი ობიექტი	მთლიანი საწარმო	საწარმოს სხვადასხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფი
6. ანგარიშგების შედგენის სახშირე	პერიოდულად და რეგულარულად	არარეგულერულად, როცა საჭიროა მენჯმენტი სათვის
7. საიმედოობის ხარისხის მიხედვით	მოითხოვს ობიექტურობას	დამოკიდებულია დაგეგმვის მიზნებზე, მაგრამ გამოიყენება ზუსტი მონაცემები
8. გახსნილობის მიხედვით	საჯარო ხასიათისაა	დახურული ხასიათისაა
9. ორიენტაციის მიხედვით	ასახავს ისტორიულ ფაქტებს	მომავალზეა ორიენტირებული

საწარმოს ეფექტიანი მართვის მიზნით, მმართველებს სჭირდებათ ინფორმაცია არა მხოლოდ საწარმოს მომგებიანობისა და გადახდისუნარიანობის შესახებ, არამედ სჭირდებათ უამრავი დეტალური შიდა ინფორმაციაც. განვიხილოთ მოგება/ზარალის ანგარიშგება პირობითი ფირმის მაგალითზე:

მოგება/ზარალის ანგარიშგება 2010 წ.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	50 000 ლ
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
მასალის ხარჯები	15 000 ლ
შრომითი ხარჯები	8 000 ლ
საწარმოო ხედნადები ხარჯები	5 000 ლ (28 000 ლ)

მოგება რეალიზაციიდან	22 000 ლ
მარკეტინგის ხარჯები	(9 000 ლ)

საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები	(4 000 ლ)
ფინანსური ხარჯები	(2 000 ლ)

მოგება დაბეგვრამდე	7 000 ლ
მოგების გადასადის ხარჯი	(1 400 ლ)

წმინდა მოგება	5 600 ლ

ცნობილია, რომ მოტანილი ანგარიშგება, საჯარო ინფორმაციას წარმოადგენს, რადგან, გარე მომხმარებლებს საწარმოს მომგებიანობის მხოლოდ შეფასება აინტერესებთ. რაც შეეხება მოგების გადიდების გზების ძიებას და რეკომენდაციების შემუშავებას, იგი გარე მომხმარებლების ინტერესის სფეროს სცილდება. ეს საწარმოს მმართველების პრობლემაა. მათ უამრავი დეტალური ინფორმაცია სჭირდებათ. კერძოდ: თუ რომელი პროდუქციაა უფრო მომგებიანი, რომელიმე ხომ არაა ზარალიანი, ცალკეული სახის პროდუქციის ერთეულზე რომელი სახის ხარჯი გაიზარდა ან შემცირდა, ვიდრე იყო დაგეგმილი და ა.შ. მსგავსი დეტალური და ანალიზური ინფორმაციები საწარმოთა შიდა კომერციულ საიდუმლოებას წარმოადგენს, გარეთ არ ქვეყნდება და სწორედ მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს ხელმძღვანელებისათვის.

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვის სფეროს წარმოადგენს საოპერაციო მოგების გამოსვლა ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით, რომელთა ნაერთ მაჩვენებლებს ფინანსურ აღრიცხვას აწვდის.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რა არის მონაცემები
2. რა არის ინფორმაცია
3. რა არის საიმედო ინფორმაციის თვისებები
4. რა არის მმართველობითი აღრიცხვის მიზანი
5. რას ახასიათებს ინფორმაციის კლასიფიკაციის “ენტონის სამკუთხედი“
5. რას ეწოდება სტრატეგიული ინფორმაცია
6. რას ეწოდება ტაქტიკური ინფორმაცია
7. რას ეწოდება ოპერატიული ინფორმაცია
8. ჩამოთვალეთ მმართველობითი აღრიცხვის შიდა და გარე წყაროები.

ამოცანები

სავარჯიშო 1. განიხილეთ საკუთარი მდგომარეობა. თქვენ სწავლობთ აღრიცხვის სპეციალობით და გსურთ ბუღალტრის პროფესიის მიღება.

მიუთითეთ თქვენი :

- მიზნები
- სტრატეგია
- ტაქტიკა
- ოპერატიული გეგმები

პასუხი: მიზნები – ბუღალტრის კვალიფიკაციის მიღება და წარმატებული პროფესიული კარიერა

სტრატეგია – შესაბამისი გამოცდების ჩაბარება

ტაქტიკა – სალექციო კურსებზე დასწრება

ოპერატიული გეგმები – ტესტების ჩაბარება და სუსტი სფეროების გამოსწორება.

სავარჯიშო 2. ჩამოთვალეთ ფირმის არაფინანსური მიზნები:

პასუხი:

* წარმოების ზრდა

- დიფერსიფიკაცია
- სიცოცხლისუნარიანობა
- სამუშაო ძალის გარკვეული დონის მიღწევა
- ლიდერობის მიღწევა გამოკვლევებისა და განვითარების სფეროში
- კლიენტების მომსახურების უმაღლესი დონის მიღწევა
- გარემოს დაცვა

სავარჯიშო 3. ჩამოთვალეთ მონაცემების გადამუშავების ოპერაციები

პასუხი: მონაცემების გადამუშავების ოპერაციები შეიძლება იყოს:

- კლასებად დაყოფა
- დახარისხება
- გამოთვლა
- შეჯამება
- ინტერპრეტაცია
- განახლება
- დანაწევრება

სავარჯიშო 4. თქვენი აზრით,რა თვისებებს უნდა ფლობდეს სანდო ინფორმაცია?

პასუხი: სანდო ინფორმაცია უნდა იყოს:

- რელევანტური განხილული პრობლემის მიმართ
- საკმარისად ზუსტი დანიშნულების მიხედვით, რომ მენეჯერი ეჭრდნობოდეს მას
- დანიშნულების მიხედვით სრული
- მოპოვებული საიმედო წყაროდან

* გადაცემული შესაფერის პიროვნებაზე,კავშირის შესაფერისი არხით. მაგალითად: წერილობით,სატელეფონო საუბრით,ფაქსით.

- გადაცემული შესაბამის მომხმარებელზე, შესაფერის დროს და იყოს შეძლებისდაგვარად განახლებული
- საკმარისი,მაგრამ არ იყოს ძალიან დეტალური
- აღქმადი მიმღები პირისათვის.

სავარჯიშო 5. რა არის ინფორმაციის ღირებულება?

პასუხი: ინფორმაციის გამოყენება გადაწყვეტილების მიმღებთა მიერ მოგების გაზრდის მიზნით.

სავარჯიშო 6. ქვემოთ ჩამონათვალიდან,რომელი წარმართავს გადაწყვეტილების მიმღებთა აზროვნებას?

- ა. სხვადასხვა პოლიტიკა
- ბ. ღირებულებები
- გ. სტრატეგიები (პასუხი: ა.)

თავი 2. დანახარჯების კლასიფიკაცია

მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა განსაზღვროს პროდუქციასა და მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები მათი მართვისა და კონტროლის მიზნით. დანახარჯების აღრიცხვის ეფექტიანი ორგანიზაციის და მმართველებისათვის ხარისხიანი ინფორმაციის მომზადების მიზნით, საჭიროა დანახარჯების კლასიფიკაცია ანუ დაჯგუფება მათი ბუნებისა შესაბამისად.

ამ თავში თქვენ შეისწავლით შემდეგ საკითხებს:

- * დანახარჯების მიზანი, დანახარჯთა ერთეული და დანახარჯთა ცენტრები
- * დანახარჯების კლასიფიკაციის არსი, შემავალი და გამავალი ხარჯები
- * დანახარჯების დაყოფა საქმიანობის სფეროების მიხედვით
- * ძირითადი და ხედნადები ხარჯები
- * პროდუქტის და პერიოდის ხარჯები
- * პირდაპირი და არაპირდაპირი (ირიბი) ხარჯები
- * დანახარჯების ქცევა
- * დანახარჯების კლასიფიკაცია გადაწყვეტილებების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით
- * რეგულირებადი და არარეგულირებადი დანახარჯები
- * დანახარჯების დაყოფა პერიოდიზაციის მიხედვით

2.1. დანახარჯების მიზანი, დანახარჯთა ერთეული და დანახარჯთა ცენტრები

მეწარმე, თავისი საფინანსო-ეკონომიკური მიზნების მისაღწევად, მრავალი სახის რესურსების გამოყენებას საჭიროებს. მის ინტერესებშია, ფლობდეს ზუსტ ინფორმაციას როგორც რესურსების შეძენის, ასევე მათი გამოყენების შესახებ, რათა დაადგინოს, რესურსები რამდენად ეფექტიანად გამოიყენება, რომელიც, მათ რაც შეიძლება მაღალი სარგებლიანობით მოხმარებას გულისხმობს. ამიტომ, საწარმოს ხალმძღვანელობამ უნდა იცოდეს რა მიზნით გაიწევა ხარჯები.

დანახარჯების მიზანი (ანუ ობიექტი) არის ნებისმიერი საქმიანობა, რომლის მიხედვითაც დანახარჯები განცალკავებულად გამოიანგარიშება. მაგალითად, პროდუქცია, კონკრეტული საქმიანობა ან განყოფილება.

მეწარმეს აინტერესებს იცოდეს დანახარჯების მოცულობა ამა თუ საქმიანობაზე, პროდუქციაზე მთლიანად და ერთეულ პროდუქტზე. დანახარჯების დეტალური ანალიზისა და შესაბამისად, მაღალი ხარისხის კონტროლის საშუალებას იძლევა დანახარჯთა ერთეულები.

დანახარჯთა ერთეული არის პროდუქციის და მომსახურების ისეთი უმცირესი რაოდენობრივი ერთეული, რომლის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა და დადგენა შესაძლებელია და მიზანშეწონილი.

დანახარჯთა ერთეული შეიძლება იყოს: კილოგრამი, ტონა, მეტრი, საათი, ცალი, საწოლ/დღე და ა.შ.

მაგალითად, დანახარჯების დასადგენად, დანახარჯთა ერთეული, ვთქვათ ცემენტის ქარხანაში, უფრო მიზანშეწონილია და შესაძლებელი, იყოს ტონა, ვიდრე 1 კილოგრამი; ჩაის მწარმოებელ ფაბრიკაში – 10 კილოგრამი, ოქროს წარმოებაში – გრამი; ღვინის მწარმოებელ საწარმოში – 10 დეკალიტრი, სასტუმროში – საწოლ/დღე, ტრანსპორტში – 10 ტონა/კილომეტრი, აგურის ქარხანაში – 1000 ცალი აგური, ქაღალდის წარმოებაში – რულონი, ბუღალტრულ ფირმებში – დახარჯული კაც/საათი, მარაგების განყოფილებაში – მიღებული და გაცემული მთხოვნების დოკუმენტი, ანგარიშ-ფაქტურა, უმაღლეს სასწავლებელში – დანახარჯი 1 სტუდენტზე და ა.შ.

ამრიგად, დანახარჯთა ერთეულის არჩევა დამოკიდებულია ბიზნესის ტექნოლოგიურ თავისებურებებზე და იმაზე, რამდენად ხარჯტევადია პროდუქტი (ან მომსახურება).

დანახარჯთა ერთეულის ცოდნა არსებითია ფასდადგენისა და პროდუქციის ასორტიმენტის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას, მარაგის შეფასების და ბიუჯეტირების (დაგეგმვის) მიზნით.

დანახარჯების ეფექტური და ორგანიზებული კონტროლი მოითხოვს დანახარჯების დადგენას როგორც საქმიანობის შედეგის (პროდუქტების), ისე საქმიანობის ადგილის (ანუ დანახარჯთა ცენტრების) მიხედვით.

დანახარჯთა ცენტრი არის საწარმოს განყოფილება, ფუნქცია ან მოწყობილობა, რომლის საქმიანობა დაკავშირებულია მხოლოდ ხარჯების გაწევასთან და მისი მენეჯერის მუშაობა ფასდება დანახარჯების ბიუჯეტის დაცვით.

დანახარჯთა ცენტრი შეიძლება იყოს საწარმოო საამქროები, შემრევი საამქრო, საწყობი, ადმინისტრაცია და ა.შ.

დანახარჯთა ყოველი ცენტრისათვის დანახარჯების დადგენა აუცილებელია, რათა განისაზღვროს დანახარჯების ცენტრის დამოკიდებულება დანახარჯთა ერთეულთან მიმართებაში, დანახარჯთა დაგეგმვისა და კონტროლისათვის.

2.2. დანახარჯების კლასიფიკაციის არსი

მომგებიანი ბიზნესი არის მისი მფლობელების, მასში დასაქმებული პერსონალის, მომხმარებლების და თვით სახელმწიფო ბიუჯეტის ფინანსური ძლიერების წყარო. ამასთან, რესურსები ბუნებაში ამოწურვადია და მათი რაციონალური და უდანაკარგო გამოყენება მთელი საზოგადოების იმტერესებშიც შედის.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სახის ბიზნესის ხალმძღვანელობა არა მხოლოდ დაინტერესებულია, არამედ ვალდებულიცაა, მის ხელთ არსებული რესურსები მაღალ დონეზე მართოს და აკონტროლოს. ამ მიზნით, მმართველები მუდამ უნდა ფლობდნენ ინფორმაციას დანახარჯების შესახებ, რომელსაც მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს.

დანახარჯების აღრიცხვის მოწესრიგებისა და შესაბამისად, დაგეგმვისა და მართვისათვის, ხდება დანახარჯების კლასიფიკაცია.

დანახარჯების კლასიფიკაცია ნიშნავს სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით, ერთგვაროვანი ხარჯების ლოგიკურ დაჯგუფებას.

დანახარჯები დაჯგუფება ხდება შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

1. ხარჯვის მიმართულების მიხედვით;
2. საქმიანობის სფეროების მიხედვით;
3. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
4. ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით;
5. ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით;
6. პროდუქციის თვითღირებულებისადმი მიმართების მიხედვით.
7. ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით;
8. გამომწვებული პროდუქციის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
9. გადაწყვეტილებების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
10. საქმიანობის შეცვლაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
11. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით;
12. პერიოდულობის მიხედვით.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე:

წარმოვიდგინოთ რომელიმე ტიპის საწარმო (ვთქვათ, ფეხსაცმლის ფაბრიკა) მთლიანობაში და პირველივე შეხედვით დავინახავთ, როგორ მოძრაობენ მასში დანახარჯები. კერძოდ, საწარმო იძენს სხვადასხვა სახის რესურსებს: დანადგარებს და მასალებს, რომელთა შესყიდვაზე სათანადო ფულად ხარჯებს ეწევა. პარალელურად, საწარმოს შიგნით, საწყობებიდან გაედინება მრავალი სახის მასალა, რომლებიც შესაბამისი ტექნოლოგიების მეშვეობით გადამუშავდება, წარმოებაში იხარჯება და მზა პროდუქტად გარდაიქმნება.

მაშასადამე, ხარჯვის პროცესის მიმართულების მიხედვით, საწარმოს გააჩნია შემაჯავალი და გამაჯავალი ხარჯები.

შემაჯავალი ხარჯები ის დანახარჯებია, რომლებიც რესურსების მომარაგება-შესყიდვაზე იქნა გაწეული.

გამაჯავალი ხარჯები ის დანახარჯებია, რომლებიც პროდუქციის დამზადებაზე დაიხარჯა, მზა პროდუქციაში “განივთდა” და მეორედ წარმოებაში ვეღარ შევა. ამიტომ მათ ამოწურულ ხარჯებსაც უწოდებენ, მიუხედავად იმისა, რომ პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ ფულად შემოსავლებში, გამოყენებული რესურსების ღირებულების წილიც არის და მეწარმეს უკან ფულის სახით უბრუნდება.

მაგალითი: დავუშვათ საწარმომ, ერთი თვის განმავლობაში შეისყიდა 35 000 ლარის სხვადასხვა სახის მასალა. იმავე თვეში, პროდუქციის დამზადებაზე თუ 30 000 ლარის მასალა დაიხარჯა, ამ შემთხვევაში, შემაჯავალი ხარჯია 35 000 ლ და გამაჯავალი ანუ ამოწურული ხარჯია 30 000 ლ.

გამაჯავალი ხარჯები იგივე წარმოების დანახარჯებს წარმოადგენენ და დანახარჯების შემდგომი კლასიფიკაცია, მართვა და კონტროლი, როგორც ასეთი, სწორედ ამ ხარჯებზე ვრცელდება.

პოლემიკა: არსებობს თვალსაზრისი, რომ ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ტერმინები: “ხარჯები” და “დანახარჯები”. კერძოდ, შემავალ ხარჯებს ანუ იმ ფულად ხარჯებს, რასაც მეწარმე რესურსების შესყიდვაზე ხარჯავს, ეწოდოს – ხარჯები, ხოლო, პროდუქციის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებს ანუ გამავალ ხარჯებს ეწოდოს – დანახარჯები. ან პირიქით.

ვფიქრობთ, ასეთი მიდგომა ბევრ გაუგებრობას გამოიწვევს, რადგან აზროვნებისა და წერის დროს ბუნებრივად ითქმება, რომ ვთქვათ, ამ თვეში დანადგარის შესყიდვაზე 5000 ლარი დაიხარჯა. ან მასალის შესყიდვაზე 2000 ლარის ფულადი ხარჯია გაწეული. ორივე ოპერაციის შინაარსი არსით ერთიდაიგივეა. ასევე, ცნებები – “წარმოების დანახარჯები” და “წარმოების ხარჯები” – ერთიდაიგივე შინაარსის შემცველნი არიან და მათი განსხვავების დაწესება ძალიან ხელსაყრელი იქნება და პრაქტიკულ ეკონომიკურ სამყაროში მრავალ გაუგებრობას გამოიწვევს.

ვფიქრობთ, საწარმოს, ფირმის დანახარჯები და საწარმოს (ან ფირმის) ხარჯები – სინონიმებია. ასევე, წარმოების დანახარჯები და წარმოების ხარჯები – სინონიმებია. პირველი საწარმოს – შემავალი და მეორე – გამავალი ხარჯია.

2.3. დანახარჯების კლასიფიკაცია საქმიანობის სფეროების მიხედვით

აღრიცხვის სტანდარტების განმარტებით, **ხარჯები არის** საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც დაკავშირებული არაა მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

პოლემიკა: ჩვენი აზრით, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში მოცემული გადმარტება ზარალის კატეგორიის განმარტებას უფრო წარმოადგენს, ვინაიდან წარმოებაზე გაწეული ხარჯები არავითარ შემთხვევაში არ შეიძლება ჩაითვალოს “საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებად”. პირიქით, თუკი ადგილი არ ექნება რესურსების ხარჯვას, არც შემოსავლები იარსებებენ, ვინაიდან, სწორედ რესურსების ხარჯვა ამზადებს სამომავლოდ შემოსავლების ზრდას.

როგორც ცნობილია, საწარმოს ეკონომიკაში არსებობს შინაგანი ეკონომიკური წონასწორობის კანონზომიერება, რომლის თანახმად, საწარმოს ეკონომიკაში (ასევე მაკროეკონომიკაშიც) არაფერი იკარგება. საწყობიდან მასალის გამოტანა, მისი გადამუშავების მიზნით, მართალია ამცირებს მარაგს საწყობში, მაგრამ საწარმოდან არ გადის, მხოლოდ იმავე საწარმოში – წარმოების პროცესში გადაადგილდება შემოსავლების მომტანი პროდუქციის დასამზადებლად, რითაც უზრუნველყოფს ეკონომიკური სარგებლის ზრდას ანუ შემოსავლების მიღებას მომავალში. ხოლო, ზარალი არის ეკ. სარგებლის შემცირება.

ვფიქრობთ, ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით, პროდუქციის დამზადებასა და მომსახურების გაწევაზე მოხმარებული რესურსების ღირებულება, რომლებიც შემოსავლების მიღებას უზრუნველყოფენ მომავალში.

დანახარჯების კლასიფიკაცია საქმიანობის სფეროების მიხედვით, გულისხმობს მათ დაჯგუფებას საქმიანობის სექტორების მიხედვით ანუ გაითვალისწინება, ხარჯები მოცემულ საწარმოში ძირითად ანუ მაპროფიტებელ საქმიანობაზე გაიწევა თუ დამ-

ხმარე ან არაორდინარულ დონისძიებებზე.

საქმიანობის სფეროების მიხედვით, დანახარჯები იყოფა: საოპერაციო, არასაოპერაციო და განსაკუთრებული სახის დანახარჯებად.

საოპერაციო დანახარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც საწარმოთა ძირითადი ანუ მაპროფილებელი საქმიანობის განხორციელებაზე იხარჯება.

საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება პროდუქციის დამზადებაზე ან მომსახურების გაწეული მატერიალური და შრომითი დანახარჯები, კომერციული (მარკეტინგის) ხარჯები და საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები.

არასაოპერაციო ხარჯები ისეთი დანახარჯებია, რომლებიც მოცემული საწარმოსათვის დამხმარე ხასიათის საქმიანობაზე გაიწევა. სამრეწველო ფირმებში ასეთ ხარჯებს მიეკუთვნება გადახდილი საიჯარო ქირის თანხები, სესხებზე გადახდილი პროცენტები, სასამართლო პროცესებზე გაწეული ხარჯები და სხვა.

ხარჯების ასეთი დაჯგუფების დროს აუცილებლად გასათვალისწინებელია ბიზნესის სფეროს თავისებურებები. მაგალითად, ბანკებში აღებული სესხების საპროცენტო ხარჯი საოპერაციო ხარჯებია, რადგან მათი ძირითადი საქმიანობა სესხების აღებ-მიცემობაა.

განსაკუთრებული ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც გამოწვეული იყო ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან განსხვავებული სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციებისაგან, რომლებიც რეგულარულად არ ხდებიან და შემთხვევითი ხასიათისაა. ასეთია, აქტივების ექსპროპრიაცია, ზარალი სტიქიური უბედურებისაგან (მიწისძვრა, ხანძარი და სხვა), აგრეთვე, გადახდილი ჯარიმები.

2.4. ძირითადი და ზედნადები ხარჯები

საოპერაციო ხარჯები ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ძირითად და ზედნადებს ხარჯებად იყოფა.

ძირითადია ისეთი ხარჯები, რომლებიც პროდუქციის დამზადების ან მომსახურების გაწევის პროცესში უშუალოდ მონაწილეობენ. ძირითადი ხარჯები ყოველთვის რომელიმე ერთი კონკრეტული სახის პროდუქციასთანაა მიბმული.

ძირითად ხარჯებს მიეკუთვნება იმ ნედლეულისა და მასალის ხარჯი, რომელიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაზე იხარჯება. აგრეთვე იმ მუშების ხელფასის ხარჯი, რომლებიც პროდუქციის დამზადებაზე მუშაობენ.

ზედნადები ხარჯები წარმოების მართვისა და მომსახურების ხარჯებია. ისინი თავის მხრივ ორ ჯგუფად იყოფიან:

1. საწარმოო ზედნადები ხარჯები

2. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები

საწარმოო ზედნადები ხარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადების პროცესის მომსახურებასა და მართვაზე იხარჯება. ასეთია: ძირითადი მანქანა-დანადგარების ცვეთისა და მოვლის ხარჯები, ძირითადი განყოფილებების მმართველი პერსონალის ხელფასი, საწარმოო დანიშნულების შენობის ცვეთისა და

ექსპლაცაციის ხარჯები.

არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები საწარმოს საერთო მმართველობითი ხარჯები, როგორცაა მარკეტინგის და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები.

2.5. პროდუქტის და პერიოდის ხარჯები

წარმოების დანახარჯები მრავალი სახისა და დანიშნულების ხარჯებისაგან შედგება, რომლებიც პროდუქციის თვითღირებულებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით ორ ჯგუფად იჯყოფა:

1. თვითღირებულებაში შემავალი ანუ პროდუქტის ხარჯები
2. თვითღირებულებაში არშემავალი ანუ პერიოდის ხარჯები

დამზადებული პროდუქციის ან გაწეული მომსახურების **თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯებია:**

- ძირითადი მასალის ხარჯი
- ძირითადი შრომითი ხარჯი
- საწარმოო ზედნადები ხარჯები

მოგება/ზარალის ანგარიშგების შედგენის დროს, მეწარმეს უფლება არა აქვს პროდუქციის, საქონლის ან გაწეული მომსახურების თვითღირებულებაში სხა სახის ხარჯი შეიტანოს.

პერიოდის ხარჯები იმ ხარჯებს ეწოდება, რომლებიც პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. ესენია:

- მარკეტინგის ხარჯები
- საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები
- არასაოპერაციო ხარჯები
- განსაკუთრებული ხარჯები

მხოლოდ, პროდუქციის თვითღირებულების შიდა ანგარიშგების შედგენის დროს, როცა ხელმძღვანელობა გეგმავს ცალკეული სახის პროდუქციის გასაყიდ საორიენტაციო გეგმურ ფასებს ან ატარებს ყოველი სახის პროდუქციის მომგებიანობის ანალიზს, მაშინ პროდუქციის (ან მომსახურების) თვითღირებულებაში შეიტანება მარკეტინგის და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯებიც.

ამრიგად, ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნებისათვის პერიოდის ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება და მოგება/ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

განსხვავება პროდუქტისა და პერიოდის ხარჯებს შორის აუცილებელია პროდუქციის მარაგის ღირებულებისა და მოგების მაჩვენებლის გამოსათვლელად.

2.6 პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები

საწარმოში, როდესაც რამდენიმე სახის პროდუქცია მზადდება, არსებობს ხარჯები, რომლებიც კონკრეტულად რომელიმე სახის პროდუქტზე იხარჯება და ხარჯები, რომლებიც ერთდროულად რამდენიმე სახის პროდუქტის დამზადებაზე იხარჯებიან. ამიტომ განსხვავდება, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე, მათი მიკუთვნების წესი.

პროდუქციის (ან მომსახურების) თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით გამოიყოფა პირდაპირი და არაპირდაპირი (ანუ ირიბი) ხარჯები.

პირდაპირია ისეთი დანახარჯები, რომლებიც გაწევის მომენტიდანვე ცნობილია რომელი სახის პროდუქციის ან მომსახურების თვითღირებულებას მიეკუთვნოს.

პირდაპირი დანახარჯებია:

- ძირითადი მასალის ხარჯი
- ძირითადი შრომითი ხარჯი

არაპირდაპირია (ანუ ირიბია) ისეთი დანახარჯები, რომლებიც ერთდროულად რამდენიმე სახის პროდუქციაზე იხარჯება, ამიტომ გაწევის მომენტში ცნობილი არაა რომელი სახის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნოს და მხოლოდ განაწილების გზით (ანუ არაპირდაპირი გზით) შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ამრიგად, არაპირდაპირი ხარჯების გაიგივება უშუალოდ დანახარჯების ერთეულთან ან დანახარჯთა ცენტრთან, შეუძლებელია. მათ მიეკუთვნება საწარმოო და არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები.

ამ თვალსაზრისით, საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში შედის:

- არაპირდაპირი მასალის ხარჯი
- არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი
- დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები

დანახარჯების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად აუცილებელია ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისათვის.

მაშასადამე, დანახარჯთა ერთეულის თვითღირებულება მოიცავს პირდაპირ ხარჯებს და საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილს, რომელიც სათანადო მეთოდებით გამოითვლება. ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდები ახსნილი იქნება ცალკე თავში.

2.7. დანახარჯების ქცევა

წარმოების დანახარჯები სხვადასხვა სახის ხარჯებისაგან შედგება, რომლებიც პროდუქციის გამოშვების ან წარმოების მოცულობის ცვლილებისას სხვადასხვგვარად იცვლებიან.

დანახარჯების ქცევა ნიშნავს თუ როგორ რეაგირებენ დანახარჯები წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე.

წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს შემდეგი სახის ხარჯები:

- ცვლადი ხარჯები
- მუდმივი ხარჯები
- ნახევრადცვლადი ხარჯები
- საფეხურებრივად ცვლადი დანახარჯები

ცვლადია დანახარჯები, რომლებიც მთლიანობაში, წარმოების ცვლილების პირდაპირ პროპორციულად იცვლებიან. ესენია:

- პირდაპირი (ძირითადი) მასალის ხარჯი
- პირდაპირი (ძირითადი) შრომითი ხარჯი

მაგალითად, თუ ერთი ცალი პროდუქტის დამზადებას 6 ლარის მასალის ხარჯი სჭირდება, მაშინ რამდენჯერაც მეტი პროდუქტი დამზადდება, მასალის ხარჯი იმდენჯერ მეტი იქნება. ასევე, თუ პროდუქტის დამამზადებელ მუშას 1 ცალი პროდუქტის დამზადებაში 4 ლარს უხდიან, მაშინ რამდენ ერთეულსაც დაამზადებს, მუშის ხელფასი იმდენჯერ 4 ლარი იქნება.

მუდმივია ისეთი დანახარჯები, რომლებიც მთლიანობაში არ იცვლებიან პროდუქტის წარმოების ზრდის პროპორციულად.

მაგალითად, თუ მოწყობილობების დაზღვევის ხარჯი წლიურად 50 ლარს შეადგენს, იგი უცვლელი დარჩება იმის მიუხედავად, ამ მოწყობილობებზე 100 ცალი პროდუქტი დამზადდება თუ 300 ცალი. აგრეთვე, თუ დირექტორის ხელფასი თვეში 800 ლარია, იგი უცვლელი დარჩება, მიუხედავად იმისა, ამავე თვეში 1000 ცალი პროდუქტი დამზადდება, მეტი თუ ნაკლები. ეს იმიტომ, რომ მმართველი პერსონალი უშუალოდ პროდუქტს არ ამზადებს.

დაგეგმვის სტადიაზე, როცა ხარჯთაღრიცხვა დგება, ცვლადი დანახარჯები პროდუქტის ერთეულზე და მუდმივი დანახარჯების საერთო სიდიდე უცვლელად იგულისხმება.

განვიხილოთ მაგალითი:

	1 ცალ პროდუქტზე	100 ცალ პროდუქტზე	200 ცალ პროდუქტზე
1. ცვლადი ხარჯები	10 ლ	1 000 ლ	2 000 ლ
2. მუდმივი ხარჯები	800 ლ	800 ლ	800 ლ
3. მუდმივი ხარჯები			
1 ცალ პროდუქტზე	800 ლ	8 ლ	4 ლ

როგორც გაანგარიშებიდან სჩანს, ცვლადი ხარჯები, გამოშვების ცვლილების პროპორციულად, მთლიანობაში იზრდება, ხოლო პროდუქტის ერთეულზე უცვლელია. მუდმივი დანახარჯები კი პირიქით: მათი საერთო სიდიდე პროდუქტის გამოშვების ზრდის მიუხედავად, უცვლელი რჩება, ხოლო პროდუქტის ერთეულზე – მცირდება. მაშასადამე, რაც უფრო იზრდება წარმოება, მუდმივ ხარჯებში მეწარმე

მით მეტ ეკონომიას აღწევს.

ნახევრადცვლადი დანახარჯები ისეთ ხარჯებს ეწოდება, რომელიც მუდმივ და ცვლად ხარჯებს შეიცავენ. ასეთია სატელეფონო დანახარჯი, რომელიც შეიცავს მუდმივ სააბონენტო გადასახადის ხარჯს და წუთობრივი გადასახადის ხარჯს. აგრეთვე – საწარმოო ხედნადები ხარჯები, რომლის შემადგენლობაში ცვეთის ხარჯი და დაზღვევის ხარჯი მუდმივია, შეკეთების ხარჯები კი ცვლადია.

საფესურებრივად ცვლადი დანახარჯები ეწოდება ისეთ ხარჯებს, რომლებიც მუდმივი რჩებიან წარმოების ერთ დიაპაზონში, შემდეგ ნახტომისებურად იცვლება წარმოების ახალ დიაპაზონში და მუდმივი რჩება მანამ, სანამ წარმოების მოცულობა კვლავ მნიშვნელოვნად არ შეიცვლება.

დავუშვათ, საამქროში სადაც 200 ცალამდე პროდუქტი მზადდება, ერთი კონტროლიორი საკმარისია. მაგრამ თუ გამოშვება 400 ცალამდე გაიზრდება, საჭირო გახდება ორი კონტროლიორი და ხელფასის ხარჯი ნახტომისებურად ორჯერ გაიზრდება, შემდეგ კი უცვლელი დარჩება სანამ წარმოება ახალ დიაპაზონში არ გადავა და 400 ერთეულს არ გადააჭარბებს.

2.8. რელევანტური და ირელევანტური ხარჯები

გადაწყვეტილებების მიღებისას, მენეჯერები დინტერესებული არიან იმ ფაქტორებით, რომლებიც არჩევანის გაკეთებაზე გავლენას ახდენენ. რამდენიმე ალტერნატივიდან ერთ-ერთი ვარიანტის არჩევა ცვლის ხარჯებსა და შემოსავლებს. ამიტომ, გადაწყვეტილებების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით განასხვავებენ რელევანტურ და ირელევანტურ ხარჯებს.

რელევანტურია დანახარჯი, რომელიც იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად,

არარელევანტურია ხარჯი, რომელიც არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

რადგან წარსულის შეცვლა შეუძლებელია, ამიტომ რელევანტური ხარჯები მომავლის ხარჯებია. წარსულის დანახარჯი შეუქცევად დანახარჯად განიხილება და არასოდეს არ იქნება რელევანტური გადაწყვეტილების მიღებისას.

ვინაიდან რელევანტური ხარჯები გადაწყვეტილებების შედეგად იცვლებიან, ამიტომ ეს ხარჯები გასათვალისწინებელი ხარჯებია, ხოლო არარელევანტური ხარჯების გათვალისწინება გადაწყვეტილების მიღებისას საჭირო არაა.

ამასთან, უნდა გვახსოვდეს, რომ რელევანტური ხარჯი შეიძლება იყოს როგორც მუდმივი, ისე ცვლადი ხარჯი.

მაგალითი: დავუშვათ განიხილება ორი წინადადება: დეტალი “ა” საკუთარი ძალებით დამზადდეს თუ მოხდეს მისი შესყიდვა. ფირმას წელიწადში 400 ცალი ასეთი დეტალი სჭირდება.

ერთი დეტალის დამზადებას სჭირდება:

ძირითადი მასალის ხარჯი	– 50 ლ
ძირითადი შრომითი ხარჯი	– 40 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
მუდმივი	– 10 ლ
ცვლადი	– 15 ლ

ჯამი	– 115 ლ

გარედან შესყიდვის შემთხვევაში, შესყიდვის ფასი იქნება 25 000 ლ. ამასთან, მუშების ხელფასი მაინც იარსებებს, წინასწარ დადებული შეთანხმების საფუძველზე.

შევადართ ორი ალტერნატივის მონაცემები:

	წარმოება საკუთარი ძალებით	დეტალის შესყიდვა	რელევანტური ხარჯები	
			I	II
ძირითადი მასალები	20 000 ლ	–	20 000	–
ძირითადი ხელფასი	16 000 ლ	16 000 ლ	–	–
საწარმოო ზედნადები				
ხარჯები: მუდმივი	4 000 ლ	4 000 ლ	–	–
ცვლადი	6 000 ლ	–	6 000	–
შესყიდვის ხარჯი	–	25 000 ლ	–	25 000

ჯამი	46 000 ლ	45 000 ლ	26 000	25 000

მაშასადამე, დეტალის წარმოება საკუთარი ძალებით 1 000 ლარით ძვირი ჯდება, ვიდრე მისი შესყიდვა. ამასთან, მაგალითში მოტანილია გამთვლის ორი მეთოდი: პირველი, როცა შედარებაში მონაწილეობს ყველა სახის დანახარჯი და მეორე, როცა რელევანტური ხარჯების შედარება ხდება და გამორიცხულია ყველა არარელევანტური მაჩვენებელი.

როგორც გაანგარიშება გვიჩვენებს, სხვაობა დანახარჯების ჯამებს შორის, ორივე მეთოდის დროს ერთნაირია. მეორე მეთოდის დროს მხოლოდ გასათვალისწინებელი ხარჯებია აღებული.

გარდა რაოდენობრივი ფაქტორისა, გადაწყვეტილების მიღების დროს მენჯერებმა თვისობრივი ფაქტორებიც უნდა გაითვალისწინონ. მაგალითად, მართალია დეტალის შესყიდვა უფრო იაფი ჯდება, მაგრამ დეტალის წარმოების შეწყვეტა გამოიწვევს თანამშრომელთა სამსახურიდან დათხოვნას და საწარმო დამოკიდებული გახდება გარე მომწოდებელზე. ამიტომ, შეიძლება საწინააღმდეგო გადაწყვეტილება იქნეს მიღებული.

საქმიანობის შეცვლაზე დამოკიდებულების მიხედვით ხარჯები აღმოფხვრად და არააღმოფხვრად ხარჯებად იყოფა.

აღმოფხვრადია ხარჯი რომელიც საქმიანობის შეცვლის შემდეგ აღარ იარსებებს. ამიტომ ეს ხარჯები გადაწყვეტილების მიღების დროს გაითვალისწინება.

არააღმოფხვრადია ხარჯი, რომელიც გადაწყვეტილების მიღების მიუხედავად მაინც იარსებებს, ამიტომ გადაწყვეტილების მიღების დროს იგი არა არსებითია.

ამრიგად, ხარჯი აღმოფხვრადია თუ არააღმოფხვრადი, დამოკიდებულია გადაწყვეტილების მიღებაზე და დროის პერიოდზე. მაგალითად, თუ ორგანიზაცია განიხილავს წარმოების შეჩერების საკითხს, მაშინ პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები აღარ იარსებებენ. შენობის იჯარა კი ნულთან წარმოების დროსაც იარსებებს.

ამდენად, აღმოფხვრადი ხარჯები რელევანტური ხარჯებია. ხოლო, არააღმოფხვრადი დანახარჯები არარელევანტური ხარჯებია.

პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით დანახარჯები – რეგულირებად და არარეგულირებად დანახარჯებად იყოფა. (პასუხისმგებლობის ცენტრი შეიძლება იყოს: დანახარჯების ცენტრი, შემოსავლების ცენტრი, მოგების ცენტრი ან ინვესტიციების ცენტრი).

რეგულირებადია დანახარჯი, რომელიც კონტროლდება მოცემული განყოფილების მენეჯერის მიერ მოცემულ დროში.

არარეგულირებადია დანახარჯი, რომელიც არ წარმოადგენს მოცემული განყოფილების კონტროლის სფეროს და ამიტომ არ რეგულირდება მის მიერ.

დანახარჯების ასეთი კლასიფიკაცია გამოიყენება მენეჯერების მუშაობის შესაფასებლად. ყველა დანახარჯი რეგულირებადია მმართველობის რომელიმე დონეზე. მენეჯერებს პასუხი მოეთხოვებათ იმ ხარჯებზე, რომლებიც მათი კონტროლის ქვეშ იმყოფებიან. მენეჯერმა შეიძლება დაკარგოს ინტერესი დანახარჯების რეგულირებაზე, თუ აღმოაჩენს, რომ მისი მუშაობა ფასდება იმ დანახარჯების მიხედვით, რომლებიც მისი კომპეტენციის საზღვრებს შორდება.

საწარმოში უნდა ჩატარდეს რეგულირებადი დანახარჯების დეტალური ანალიზი, რათა განისაზღვროს გეგმიდან გადახრები. მოვიყვანოთ ხარჯთაღრიცხვის გეგმის შესრულების ანგარიშის მაგალითი.

საწარმოო განყოფილებების ხარჯების ბიუჯეტის შესრულება

	გეგმური ხარჯები	ფაქტიური ხარჯები	გადახრა (+, -)
რეგულირებადი ხარჯები:			
ძირითადი მასალები	14 800	15 000	+ 200
ძირითადი ხელფასი	17 600	16 300	- 1 300
დამხმარე პერსონალის ხელფასი	3 000	3 400	+ 400
მოცდენების ანაზღაურება	700	600	- 100
საწვავის ხარჯი	800	850	+ 50
დამხმარე მასალები	400	480	+ 80
საკანცელარიო საქონელი	300	250	- 50
ჯამი	37 600	36 880	- 720

არარეგულირებადი ხარჯები:

დახმარებები	7 000	7 000	–
ცვეთა	4 500	4 500	–
დაზღვევა	1 700	1 900	+ 200

ჯამი	13 200	13 400	+ 200

მოცემულ ანგარიშში გეგმიდან გადახრებია გამოთვლილი. გვახსოვდეს, რომ ხარჯებში დადებითი ნიშნის გადახრა გადახარჯვას ნიშნავს და ამდენად არასასურველი გადახრაა. მენეჯერმა, რომელიც მოცემულ ხარჯებს არეგულირებს, უნდა დაასაბუთოს, რატომ მოხდა ხარჯების გადახარჯვა დაგეგმილთან შედარებით. ხოლო, უარყოფითი ნიშნის გადახრები ხარჯების ეკონომიას ნიშნავს და ამდენად, სასურველი გადახრაა. მოცემულ მაგალითზე ადგილი აქვს 200 ლარის გასახარჯვას არარეგულირებად ხარჯებში. მაშასადამე მასზე საწარმოო განყოფილების მენეჯერი პასუხისმგებელი არაა.

პრაქტიკაში, შესაძლოა რეგულირებადი დანახარჯების უფრო დეტალური ანალიზი გახდეს საჭირო, რათა უფრო ზუსტად იქნას გამოკვლეული ფაქტიური დანახარჯების, გეგმიდან გადახრების გამომწვევი მიზეზები.

2.9. დანახარჯების დაჯგუფება პერიოდების მიხედვით

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ერთ-ერთი ძირითადი დაშვების თანახმად, დანახარჯების აღიარება უნდა მოხდეს დარიცხვის პრინციპით. ამ პრინციპის თანახმად, პროდუქტისა და პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება ამავე პერიოდის ხარჯები, რომლებიც მიმდინარე შემოსავლების მიღება უზრუნველყვეს.

დარიცხვის პრინციპის თანახმად, დანახარჯები მიმდინარე და მომავალი პერიოდის ხარჯებად იყოფა.

მიმდინარე პერიოდის ხარჯი ის ხარჯებია, რომლებიც მიმდინარე პერიოდში გამოსწავლილი პროდუქციის თვითღირებულებაში შეიტანება ან მოგება/ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება, მიუხედავად იმისა, ფული რეალურად არის თუ არა გადახდილი.

მაგალითად, პროდუქციის დამზადებაზე გაწეული მასალის ხარჯი მის თვითღირებულებას მიეკუთვნება, მიუხედავად იმისა, ამ მასალების ღირებულება მომწოდებლებისადმი გადახდილია თუ არა. მუშების ხელფასის ხარჯი მათ მიერ დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულებაში მაინც შეიტანება, იმავე მუშებზე ხელფასი გაცემული რომც არ იყოს. ასევე, დანადგარების დაზღვევის ხარჯი თვეში დაგუშვათ 50 ლარია. იგი შევა მოცემულ თვეში დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულებაში, თუნდაც რეალურად ჯერ გადახდილი არ იყოს.

მომავალი პერიოდის ხარჯი ანუ **წინასწარ გაწეული ხარჯი** ისეთი დანახარჯია,

რომელიც მიმდინარე პერიოდშია გაწეული, მაგრამ მომავალში გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება ან მომავალი პერიოდის მოგებიდან ჩამოიწერება.

დაუშვათ, ძირითადი დანადგარების თვიური დაზღვევის ხარჯი 70 ლარია. მოცემულ თვეში გადახდილი იქნა ხუთი თვის დაზღვევის თანხა – 350 ლარი. მიუხედავად ამისა, ამავე თვის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება 70 ლარი, დანარჩენი 280 ლარი კლასიფიცირდება, როგორც წინასწარ გაწეული ხარჯი. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მიმდინარე თვის პროდუქციის თვითღირებულება ხელფონურად გაიზრდება. დანახარჯების კლასიფიკაცია პერიოდიზაციის მიხედვით აუცილებელია პროდუქციის თვითღირებულებისა და მოგების სწორი შეფასებისათვის.

ამრიგად, დანახარჯების კლასიფიკაციის გაცნობის შემდეგ, თქვენ უკვე შეგიძლიათ ახსნათ, რა მნიშვნელობა აქვს ერთგვაროვანი ხარჯების დაჯგუფებას პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის, დანახარჯების დაგეგმვის, მართვისა და კონტროლისათვის.

დანახარჯების კლასიფიკაციის მიხედვით, ერთი და იგივე სახის ხარჯი შეიძლება სხვადასხვა თვალსაზრისით იქნას დახასიათებული, გამომდინარე ინფორმაციის მომხმარებლის მიზნებიდან.

ასე მაგალითად, პროდუქციის დამზადებაზე გაწეული 15 000 ლარის მასალის ხარჯი შეიძლება შემდეგნაირად გაანალიზდეს:

- ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით – იგი ძირითადი ხარჯია;
- საქმიანობის სფეროების მიხედვით – საოპერაციო ხარჯი;
- თვითღირებულებისადმი დამოკიდებულების ნიშნით – თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯი;
- თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით – პირდაპირი ხარჯი;
- წარმოების მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით – ცვლადი ხარჯია;
- პერიოდიზაციის მიხედვით – მიმდინარე პერიოდის ხარჯი.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რა არის დანახარჯების მიზანი.
2. რა არის დანახარჯთა ერთეული.
3. რა არის დანახარჯთა ცენტრი.
4. რას ნიშნავს დანახარჯების კლასიფიკაცია.
5. რა ნიშნით გამოიყოფა (კლასიფიცირდება) პირდაპირი ხარჯები.
6. რა ნიშნით გამოიყოფა ცვლადი ხარჯები
7. რა ნიშნით გამოიყოფა რელევანტური ხარჯები.

ამოცანები

ამოცანა 1. კომპანია აწარმოებს და ყიდის ტანსაცმელს. ქვემოთ მოცემულია ამ კომპანიის დანახარჯთა სახეები, რომლებიც (I VIII) კლასიფიკაციად (ჯგუფად) იყოფა. ამასთან იგულისხმება, რომ ყოველი ჩამოთვლილი დანახარჯი მხოლოდ ერთ საკლასიფიკაციო ჯგუფს მიეკუთვნება.

დანახარჯები:

1. საკერავი მანქანების საპოხი მასალები
2. გამომჭრელის ხელფასი
3. შესვენებაზე ქარხანაში გადაცემული მუსიკის საზღაური
4. დისკეტები საერთო განყოფილების კომპიუტერებისათვის
5. სატელეფონო კომუნიკაციის ხარჯები
6. აღებული სესხის პროცენტი
7. ბაზრის მოთხოვნების შესწავლის ხარჯები
8. საწარმოო შენობის დაცვის მუშაკთა ხელფასი
9. შესყიდული მასალების შიდა ტრანსპორტირების ხარჯები
10. პროდუქციის რეკლამის ხარჯები
11. პროდუქციის გაუმჯობესებისათვის გადახდილი პონორარი
12. საკერავი მანქანების დაზღვევის ხარჯები

კლასიფიკაცია

- I. პირდაპირი მასალის ხარჯი
- II. პირდაპირი შრომითი ხარჯი
- III. სხვა პირდაპირი დანახარჯები
- IV. საწარმოო ზედნადები დანახარჯები
- V. კვლევისა და განვითარების ხარჯები
- VI. მარკეტინგის ხარჯები
- VII. ადმინისტრაციული ხარჯები
- VIII. ფინანსური ხარჯები

მოთხოვნა: მოახდინეთ დანახარჯების კლასიფიცირება

ამოსხნა:

1. – IV
2. – II
3. – IV
4. – VII
5. – VII
6. – VIII
7. – VI
8. – IV
9. – IV
10. – VI
11. – III
12. – IV

ამოცანა 2. სამრეწველო ფირმის დანახარჯების შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

- * ძირითადი მასალის ხარჯი - 21 300 ლ
- * მოწყობილობების შემკეთებელი მუშების ხელფასი - 3 500 ლ
- * ძირითადი მუშების ხელფასი - 19 800 ლ
- * აღებული სესხის პროცენტი - 2 400 ლ
- * გენერალური დირექტორის ხელფასი - 1 500 ლ
- * ოფისის შენობის იჯარა - 1700 ლ
- * მასალების საწყობის მენეჯერის ხელფასი - 600 ლ
- * მზა პროდუქციის საწყობის მენეჯერის ხელფასი - 1 400 ლ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მზა პროდუქციის თვითღირებულება, როცა დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთები არ არსებობს.

ამოსხნა: მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 21 300 + 19 800 + 3 500 + 600 = 45 200 ლ

ამოცანა 3. რომელი არ არის დანახარჯების ფუნქციონალური ანალიზის მაგალითი:

- ა. ზედნადები დანახარჯები
- ბ. მარკეტინგის დანახარჯები
- გ. რეალიზაციის დანახარჯები
- დ. წარმოების დანახარჯები

(პასუხი: ა.)

ამოცანა 4. მომავალი წლისათვის კომპანია განიხილავს ორ ალტერნატივას, რომელთა შესახებ შემდეგი ინფორმაცია არსებობს:

	I პროექტი ლარი	II პროექტი ლარი
ძირითადი მასალის ხარჯი	23 100	23 100
ძირითადი მუშების ხელფასი	13 400	14 000
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
მუდმივი	4 000	4 500
ცვლადი	5 600	3 000
ჯამი	46 100	44 600

მთხვანა: გამოთვალეთ რელევანტური ხარჯები ორივე პროექტისათვის.

ამოხსნა:

რელევანტური დანახარჯები

	I პროექტი ლარი	II პროექტი ლარი
ძირითადი მასალის ხარჯი	—	—
ძირითადი მუშების ხელფასი	13 400	14 000
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
მუდმივი	4 000	4 500
ცვლადი	5 600	3 000
ჯამი	23 000	21 500

მაშასადამე, მისაღებია მეორე პროექტი, რადგან მისი რელევანტური დანახარჯები უფრო ნაკლებია.

ამოცანა 5. სამრეწველო ფირმას გააჩნია 2 500 ლარის მასალა, რომელიც ერთი წლის წინ იყიდა. საგემო პერიოდისათვის შეიძლება ეს მასალა გაიყიდოს ან პროდუქტად გადამუშავდეს. მასალის გაყიდვის შემთხვევაში შემოსავალი შემოვა 2 400 ლ. ხოლო პროდუქტად გადამუშავებას დასჭირდება 5000 ლ. რომლის გაყიდვიდან მიღებული იქნება შემოსავალი 6 000 ლარი.

მიზანშეწონილია თუ არა, მასალის გადამუშავება?

ამოხსნა:

	ნედლეულის გაყიდვა ლ	ნედლეულის გადამუშავება ლ
მასალის ღირებულება	2 500	2 500
გადამუშავების ხარჯები	—	5 000
შემოსავლები	2 400	6 000

გადაწყვეტილების წმინდა შედეგი:

მოგება (ზარალი)	(100)	(1 500)
--------------------	---------	-----------

მაშასადამე, მასალის გაყიდვა უფრო ნაკლებ დანაკარგებს იძლევა, მაგრამ, მენჯმენტმა შეიძლება თვისობრივი მხარეც გაითვალისწინოს, რადგან წარმოების შეწყვეტა გამოიწვევს თანამშრომელთა სამსახურიდან გათავისუფლებას, მომწოდებლებისა და მყიდველების წინაშე იმიჯისა და ნდობის დაკარგვას.

მოცემულ მაგალითში, მასალის ღირებულება არის არარელევანტური და ამასთან აღმოუფხვრადი დანახარჯი.

თავი 3. წარმოების დანახარჯების, მოცულობის და მოგების დამოკიდებულების ანალიზი

წარმოების მოცულობისა და დანახარჯების დაგეგმვის დროს მენეჯერები ითვალისწინებენ დანახარჯების ქცევას. დანახარჯების ბუნების საფუძველზე მმართველებს შეუძლიათ დაგეგმონ საჭირო პროდუქციის რაოდენობა სასურველი მოგების მისაღებად.

ამ თავში შეისწავლება შემდეგი საკითხები:

- * მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მინი-მაქსის მეთოდი
- * ზღვრული მოგების არსი და მნიშვნელობა
- * წაუგებლობის (წონასწორობის) ანალიზის გამოყენება

3.1. მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მინი-მაქსის მეთოდი

ჩვენ უკვე გავეცანით მუდმივი და ცვლადი ხარჯების ბუნებას. გავეცანით იმასაც, რომ პროდუქციის თვითღირებულებაში სხვა ხარჯებთან ერთად, შედის საწარმოო ზედნადები ხარჯები, რომელიც ნახევრადცვლადი ხარჯია და შეიცავს მუდმივ და ცვლად ხარჯებს.

წარმოების მოცულობისა და სასურველი მოგების დაგეგმვის მიზნით, წარმატებით გამოიყენება ზღვრული მოგების მაჩვენებელი, რომელიც მოითხოვს მუდმივი და ცვლადი ხარჯების იდენტიფიკაციას. ძირითადი მასალისა და ძირითადი შრომითი ხარჯები, როგორც წესი ცვლადი ხარჯებია. მაგრამ, საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც უკვე ვიცით, ორივე სახის ხარჯებს შეიცავს და საჭირო ხდება მათი ერთმანეთისაგან გამოყოფა. ამ მიზნით გამოიყენება ეგრეთ წოდებული მინი-მაქსის მეთოდი.

მინი-მაქსის მეთოდი განსაზღვრავს მუდმივ და ცვლად დანახარჯებს საქმიანობის ყველაზე მაღალი და ყველაზე დაბალი დონეების დანახარჯების შედარებით და მათ შორის არსებული განსხვავებების გაანალიზებით. ამიტომ, ამ მეთოდს მეორენაირად დიაპაზონის მეთოდსაც უწოდებენ.

მინი-მაქსის მეთოდი ეყრდნობა იმ დაშვებას, რომ ადგილი აქვს წრფივ დამოკიდებულებას დანახარჯებსა და საქმიანობის დონეს შორის. იგი გამოიყენება დაგეგმვის მიზნებისათვის და ეფუძნება წარმოების (საქმიანობის) სხვადასხვა დონეზე წარსულთან დაკავშირებული დანახარჯების ანალიზს.

საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:

1. წარმოების მოცულობისა და დანახარჯების მაჩვენებლებიდან მაქსიმალური და მინიმალური მონაცემების ამორჩევა
2. სხვაობის გამოთვლა მაქსიმალურ და მინიმალურ მაჩვენებლებს შორის
3. ცვლადი ხარჯების გამოთვლა პროდუქციის ერთეულზე
4. მუდმივი ხარჯების გამოყოფა.

მაგალითი: დაუშვათ არსებობს განვლილი ექვსი თვის შემოწმებული მონაცემები:

თვეები	წარმოებული ერთეულები	დანახარჯები (ლ)
ივლისი	300	8 150
აგვისტო	310	8 350
სექტემბერი	305	8 250
ოქტომბერი	320	8 560
ნოემბერი	325	8 700
დეკემბერი	330	8 750

გამოვყოთ მუდმივი და ცვლადი ხარჯები.

უდიდესი	330	8 750
უმცირესი	300	8 150

სხვაობა	30	600

ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე = $600/30 = 20$ ლ

მუდმივი ხარჯი = $8 750 - 330 * 20$ ლ = $8 750 - 6 600 = 2 150$ ლ

იგივე შედეგი მიიღება, თუ გამოთვლები გაკეთდება უმცირეს მონაცემებზე დაყრდნობით.

მუდმივი ხარჯები = $8 150 - 300 * 20$ ლ = $2 150$ ლ

ვინაიდან, მუდმივი ხარჯების საერთო სიდიდე გამოშვების რაოდენობის ცვლილების პროპორციულად, არ იცვლება, შეიძლება ჩაითვალოს, რომ ყოველ თვეში მუდმივი ხარჯები 2 150 ლარი იქნებოდა.

წრფივი დამოკიდებულება დანახარჯებსა და საქმიანობის დონეს შორის გამოიხატება ფორმულით:

$$y = a + bx, \text{ სადა } C$$

y _ არის მთლიანი დანახარჯები (დამოკიდებული ცვლადი)

a _ მუდმივი დანახარჯები

b _ პროდუქციის ერთეულის ცვლადი დანახარჯი

x _ წარმოების მოცულობა (დამოუკიდებელი ცვლადი)

მოტანილი განტოლებიდან მუდმივი და ცვლადი ხარჯები შემდეგი ფორმულებით გამოითვალას:

$$a = \frac{\sum y}{n} - b \frac{\sum x}{n} \quad b = \frac{n \cdot \sum xy - \sum x \cdot \sum y}{n \cdot \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

n არის წევრთა რიცხვი სიმრავლეში

32. ზღვრული მოგება და წაუგებლობის წერტილი

წარმოებისა და რეალიზაციის დაგეგმვის დროს, მენეჯერებმა უნდა განსაზღვრონ, პროდუქციის რამდენი ერთეულის წარმოება და გაყიდვა მოიტანს სასურველ მოგებას? რამდენით უნდა შეიცვალოს ფასი, რომ დაიფაროს გაზრდილი დანახარჯები? ან რამდენით უნდა გაიზარდოს პროდუქციის გამოშვება, ფასის უცვლელობის პირობებში და ასე შემდეგ. ამგვარ კითხვებზე პასუხის გაცემა წარმატებით შეიძლება დანახარჯების ქცევისა და წაუგებლობის ანალიზის საფუძველზე.

წაუგებლობა წარმოადგენს იმ წერტილს ანუ პროდუქციის იმ რაოდენობას, რომლის დროსაც რეალიზაციიდან ამონაგები მთლიანი დანახარჯების ტოლია ანუ არ წარმოიქმნება არც მოგება და არც ზარალი.

წაუგებლობის დასადგენად გამოიყენება დანახარჯი—მოცულობა—მოგების ანალიზის მეთოდი. ამ მეთოდში არსებითია მოგებისა და ზღვრული მოგების მაჩვენებლებს შორის და, მუდმივ და ცვლად ხარჯებს შორის არსებული განსხვავებების არსის გაგება.

მოგება = შემოსავლებს – ხარჯები

ზღვრული მოგება = შემოსავლებს – ცვლადი ხარჯები

განვიხილოთ მოგების დასახელებული მაჩვენებლების გამოთვლები წარმოების სხვადასხვა რაოდენობაზე:

	1 ცალი	100 ცალი	500 ცალი	1 000 ცალი
შემოსავალი (ლ)	20	2 000	10 000	20 000
ცვლადი ხარჯები(ლ)	(15)	(1 500)	(7 500)	(15 000)

ზღვრული მოგება	5	500	2 500	5 000
მუდმივი ხარჯები	(500)	(500)	(500)	(500)

მოგება (ზარალი)	(495)	0	2 000	4 500

როგორც გაანგარიშებებიდან სჩანს, თუ ფირმა ერთი ცალი პროდუქტის დამზადება-რეალიზაციით დაკავდება, მაშინ მართალია ზღვრული მოგება იარსებებს, მაგრამ საბოლოო შედეგი ზარალი იქნება. 100 ცალი პროდუქტის წარმოების დროს არც მოგება იქნება და არც ზარალი, ანუ არსებობს წონასწორობის, იგივე წაუგებლობის წერტილი.

როგორც ვხედავთ, წონასწორობის წერტილში (წ.წ.) ზღვრული მოგება და მუდმივი ხარჯები ერთმანეთის ტოლია. ეს კანონზომიერება გამოიყენება წაუგებლობის წერტილში არსებული პროდუქციის რაოდენობის გამოსათვლელად, როცა იგი ცნობილი არაა. ამ მიზნით, გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

მუდმივი ხარჯები

$$\text{წ.წ.} = \text{-----}$$

ზღვრული მოგება 1 ცალზე

წონასწორობის წერტილი გვიჩვენებს პროდუქციის იმ რაოდენობას, როცა არც მოგება მიიღება და არც ზარალი. ხოლო, პროდუქციის რაოდენობა სასურველი მოგების მისაღებად (პ.ს. მ.მ.), გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

მუდმივი ხარჯები + მიზნობრივი მოგება

$$\text{პ.ს.მ.მ.} = \text{-----}$$

ზღვრული მოგება 1 ცალზე

აგრეთვე, შეიძლება შემდეგი ტოლობების შედგენა:

$$\text{მოგება} = \text{ზღვრულ მოგებას} - \text{მუდმივი ხარჯები}$$

$$\text{ზღვრული მოგება} = \text{მუდმივ ხარჯებს} + \text{მოგება}$$

$$\text{ზღვრული მოგება} = \text{პროდუქციის რაოდენობა} * (1 \text{ ცალის ფასი} - \text{ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე})$$

ყველა ზემოთ მოტანილი ფორმულა ეყრდნობა შემდეგ დაშვებებს:

1. ცვლადი ხარჯები 1 ცალ პროდუქტზე უცვლელია
2. მუდმივი ხარჯი მთლიანობაში უცვლელია
3. 1 ცალი პროდუქტის ფასი უცვლელია
4. ზღვრული მოგება 1 ცალ პროდუქტზე უცვლელია

გახსოვდეთ, რომ ჩამოთვლილი დაშვებები გაითვალისწინება მხოლოდ დაგეგმვის დროს. ფაქტიური საქმიანობის შედეგად კი ყველა მათგანი შეიძლება შეიცვალოს, მაგრამ დაგეგმვის სტადიაზე წინასწარ მისი გათვალისწინება შეუძლებელია და ამის

აუცილებლობაც არ არსებობს. ოღონდ ფაქტიური მდგომარეობის ანალიზის შედეგად განისაზღვრება გადახრები და გამოვლინდება მათი გამომწვევი მიზეზები.

განვიხილოთ მაგალითები, თუ როგორ შეიძლება გამოყენებული იქნას ზემოთ მოცემული ფორმულები.

მაგალითი:

საწარმო უშვებს პროდუქტს, რომლის ერთ ცალის გასაყიდი ფასია 10 ლარი, ცველადი ხარჯი 6 ლარი და მუდმივი ხარჯია 600 ლარი.

1. წელიწადში რამდენი ცალი პროდუქტი უნდა გაიყიდოს წაუგებლობის მისაღწრვად?

2. წონასწორობის წერტილი = $600 \text{ლ} : (10 - 6) = 150$ ცალი

მასადამე, 150 ცალი პროდუქტის წარმოების შემდეგ, დაიწყება მოგების მიღება.

3. თუ მუდმივი ხარჯები გაიზრდება 12 %-ით და საწარმოს მიზნად აქვს წლიურად მიიღოს 1500 ლარი მოგება, მაშინ რამდენი უნდა იყოს წლიური წარმოება?

საჭირო პროდუქციის რაოდენობა = $[(600 * 112\%) + 1500] : 4 \text{ ლ} = 543$ ცალი

4. თუ წლიური წარმოება 150 ცალია, მაშინ, რამდენი უნდა იყოს ერთი ცალი პროდუქტის სარეალიზაციო ფასი, რათა მიღებული იქნას მოგება 1500 ლარი?

გამოვიყენოთ ფორმულა:

მთლიანი ზღვრული მოგება = რაოდენობა * (1 ცალის ფასს - 1 ცალის ცველადი ხარჯი)

X - ით აღვნიშნოთ სარეალიზაციო ფასი.

ფორმულაში ჩავსვათ რიცხვითი მნიშვნელობები:

$$1500 + 672 = 150 * (X - 6)$$

$$2172 = 150 * (X - 6)$$

$$(X - 6) = 2172 : 150$$

$$X = 14,48 + 6$$

$$X = 20,48 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, ერთი ცალი პროდუქტის ფასი უნდა იყოს 20,48 ლარი. მართლაც, შევადგინოთ მოგების გეგმური ანგარიშგება:

მოგების გეგმური ანგარიშგება (ლარი)		
	1 ცალზე	150 ცალზე
შემოსავალი რეალიზაციიდან	20,48	3 072
ცვლადი ხარჯები	(6)	(900)

ზღვრული მოგება	14,48	2 172
მუდმივი ხარჯები	(672)	(672)

მოგება (ზარალი)	(757,52)	1 500

ამრიგად, განხილული ფორმულების საფუძველზე ადვილად შეიძლება დაიგეგმოს პროდუქციის წარმოებისა და მისაღები მოგების მაჩვენებლები.

პოლემიკა: ზოგიერთ სახელმძღვანელოში, გამოყენებულია ტერმინი “ წმინდა მოგება”, რომელიც შედარებულია ზღვრული მოგების მაჩვენებელთან. საერთოდ, ცნობილია, რომ წმინდა მოგება არის სხვაობა დასაბეგრ მოგებასა და მოგების გადასახადს შორის, რომელიც მოლიანად საწარმოს მასშტაბით გამოითვლება, რაც ჯერ ერთი, არ წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის ობიექტს და მეორეც, ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით “წმინდა მოგება”, როგორ ასეთი, არ იგეგმება და არც გამოითვლება. ყოველივე ეს კი მკითხველში დაბნეულობას იწვევს.

ამიტომ, ვთვლით, რომ მოცემული საკითხების განხილვის დროს ერთმანეთს უდარდება ზღვრული მოგებისა და მოგების მაჩვენებლები, რომლებიც ერთმანეთისაგან მუდმივი ხარჯებით განსხვავდებიან (ანუ საოპერაციო მოგება).

3.3. ზღვრული მოგების ამონაგებთან ფარდობის კოეფიციენტი

წინა საკითხში განხილულ მაგალითებში იგულისხმებოდა, რომ საწარმო აწარმოებს ერთი სახის პროდუქტს. თუ საწარმო ამზადებს ორ და მეტი დასახელების პროდუქტს, მაშინ, ბუნებრივია ნატურალურ ერთეულებში მათი გაერთიანება დაუშვებელია. შესაბამისად, ვერ დადგინდება ერთეულზე ზღვრული მოგების მაჩვენებელი.

მაგრამ, ღირებულებით მაჩვენებლებში, შეიძლება განისაზღვროს ზღვრული მოგების საშუალო კოეფიციენტი საერთო ამონაგების მიმართ (C/S) . ეს კოეფიციენტი შეიძლება პროცენტებშიც გამოისახოს.

მოვიყვანოთ მაგალითი:

დავუშვათ ფირმა სამი დასახელების (ა, ბ და გ) პროდუქტს ამზადებს, რომელთა შესახებ არსებობს შემდეგი გეგმური ინფორმაცია:

	ა	ბ	გ	ჯამი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (ლ)	3 072	4000	3 800	10 872
ცვლადი ხარჯები (ლ)	(900)	(1 100)	(1 000)	(3 000)
<hr/>				
ზღვრული მოგება (ლ)	2 172	2 900	2 800	7 872
მუდმივი ხარჯები				(2 000)
<hr/>				
მოგება				5 872
კოეფიციენტი (c/s)	0,707	0.705	0,737	0,724

ამრიგად, გამოთვალეთ ზღვრული მოგების ამონაგებთან ფარდობის საშუალო კოეფიციენტი – 0,724. თუ ამ კოეფიციენტს წონასწორობის წერტილის ფორმულაში ჩავსვამთ, მოგვცემს რელიზაციის მოცულობაში წონასწორობის წერტილის მაჩვენებელს (წ.წ.რ.):

$$\text{წ.წ.რ.} = \text{მუდმივი ხარჯები} : (c/s) = 2000 : 0,724 = 2762,4 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ რეალიზაციიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავლები ყველა პროდუქტის მიხედვით, როცა გადააჭარბებს წონასწორობის წერტილს რეალიზაციის მოცულობაში (2762,4 ლარს), დაიწყება მოგების მიღება. ამდენად, ეს მაჩვენებელი ეხმარება მარკეტინგის განყოფილებას, აკონტროლოს და მართოს შემოსავლები.

გამოთვლების დროს შეიძლება გამოყენებული იქნას შემოსავლებთან მოგების ფარდობის კოეფიციენტიც (p/s). იგი ყოველთვის ნაკლებია c/s კოეფიციენტზე, სადაც C – არის ზღვრული მოგება, P – არის მოგება, S- შემოსავალი რეალიზაციიდან.

3.4. წარმოების უსაფრთხოების დიაპაზონი

საწარმოთა ხელმძღვანელობას სჭირდება ინფორმაცია იმის შესახებაც, თუ სანამდე შეიძლება დაეცეს დაგეგმილი წარმოება ფაქტიური საქმიანობის დროს. ამისათვის გამოიყენება უსაფრთხოების დიაპაზონის (იგივე უსაფრთხოების შუალედის) მაჩვენებელი.

უსაფრთხოების დიაპაზონი არის სხვაობა გეგმური ამონაგების მოცულობასა და წაუგებლობის მოცულობას შორის.

იგი ახასიათებს პროდუქციაზე მოთხოვნის ვარდნის უსაფრთხოებას და შეიძლება როგორც აბსოლუტურ, ისე პროცენტულ მაჩვენებელში გამოიხატოს.

დავუშვათ, წონასწორობის წერტილი არის 500 ერთეული და ამავე პროდუქტის გეგმური რეალიზაციის რაოდენობაა 800 ერთეული. მაშინ უსაფრთხოების დიაპაზონი

ნი 300 ერთეული იქნება, რაც იმას ნიშნავს, რომ პროდუქციის ფაქტიური წარმოება გეგმურთან შედარებით შეიძლება 300 ერთეულით ანუ 37,5%-ით შემცირდეს. რეალიზაციის შემდგომი დაცემა უკვე ხარაღის მიღებას გამოიწვევს.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, უსაფრთხოების მაჩვენებელი შეიძლება ღირებულებით ფორმაშიც გამოითვალოს, როცა საწარმო მრავალი სახის პროდუქტს აწარმოებს და ყიდის.

ამ მიზნით გამოიყენება კავშირი, რომელიც არსებობს მოგებისა (p/s) და ზღვრული მოგების (c/s) ამონაგებთან ფარდობის კოეფიციენტებს შორის:

$$\begin{aligned} \text{მუდმივი ხარჯები} * \text{ამონაგები} \\ \text{წ.წ. რეალიზაციაში} = \frac{\text{მუდმივი ხარჯები} * \text{ამონაგები}}{\text{მთლიანი ზღვრული მოგება}} &= \text{მუდმივი ხარჯები} * S/C = \\ &= \text{მუდმივი ხარჯები} : C/S \end{aligned}$$

(p/s) კოეფიციენტი = უსაფრთხოების დიაპაზონის კოეფიციენტი * (c/s) კოეფიციენტი

განვიხილოთ მაგალითი.

დავუშვათ, საწარმოს გააჩნია შემდეგი ნაერთი მაჩვენებლები:

შემოსავალი რეალიზაციიდან (იგივე ამონაგები)	15 000 ლ
ცვლადი დანახარჯები	(8 000 ლ)
ზღვრული მოგება	7 000 ლ
მუდმივი ხარჯები	(2 000 ლ)
მოგება	5 000 ლ

მოთხოვნა: გამოვთვალოთ წონასწორობის წერტილი რეალიზაციის მოცულობაში, უსაფრთხოების დიაპაზონი და კოეფიციენტები – c/s და p/s.

პასუხი:

კოეფიციენტი c/s = 7 000 / 15 000 = 0.467 ანუ 46,7%

კოეფიციენტი p/s = 5 000 / 15 000 = 0,333 ანუ 33,3%

წონასწორობის წერტილი

რეალიზაციის მოცულობაში = 2 000 / 0,467 = 4 282,7 ლ

ან

წ.წ.რ. = (2000 * 15 000) / 7 000 = 4 285,7 ლ

უსაფრთხოების დიაპაზონი = $15\,000 - 4\,285,7 = 10\,714,3$ ლ

ანუ $10\,714,3 / 15\,000 = 0,714$

ან კოეფიციენტი $p/s = 0,714 * 0,467 = 0,333$

3.5. წარმოების წაუგებლობის გრაფიკები

წარმოების წონასწორობის წერტილი შეიძლება გამოთვლილ იქნას გრაფიკული ხერხითაც. ამ მიზნით, კოორდინატთა სისტემის ჰორიზონტალურ ღერძზე გადაითვლება პროდუქციის რაოდენობა. ვერტიკალურ ღერძზე კი გადაითვლება თანხები ღარებში.

დიაგრამაზე მუდმივი ხარჯების გრაფიკი იქნება ჰორიზონტალური ღერძის პარალელური წრფე. მთლიანი ხარჯების გრაფიკი აიგება მუდმივი ხარჯების გრაფიკის სათავიდან. შემოსავლების გრაფიკი კოორდინატთა სისტემის სათავიდან აიგება. მთლიანი ხარჯებისა და შემოსავლების გრაფიკების გადაკვეთაში მდებარეობს წონასწორობის წერტილი.

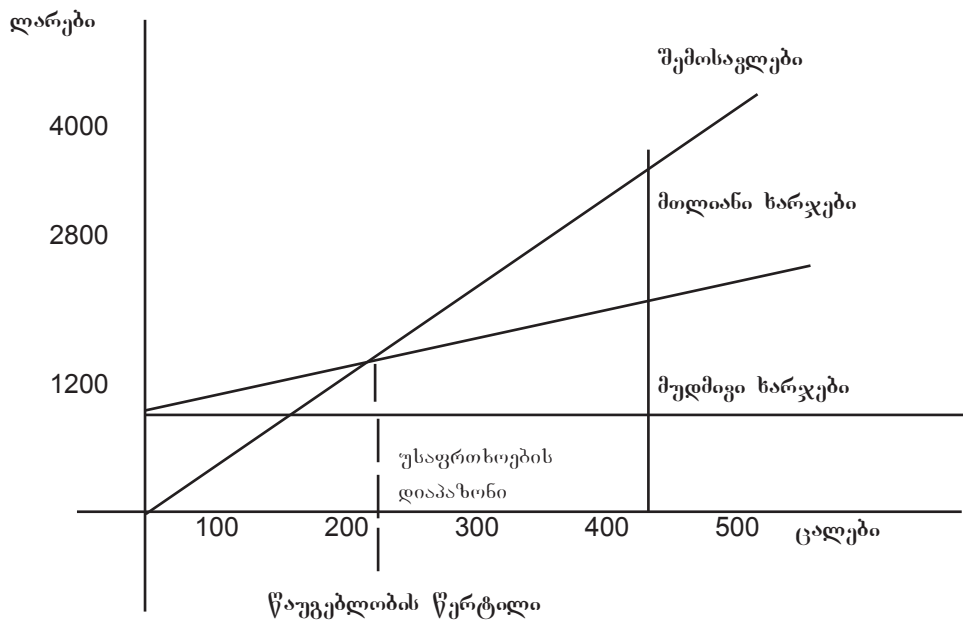
გრაფიკული ხერხის უპირატესობა ისაა, რომ მასზე ადვილად შეიძლება ვიპოვოთ ნებისმიერი სიდიდის მოგების მისაღებად საჭირო პროდუქციის რაოდენობა.

წონასწორობის ანუ წაუგებლობის სტანდარტული გრაფიკი აიგება შემდეგი ძირითადი დაშვებების საფუძველზე:

1. 1 ცალი პროდუქტის ფასი უცვლელია
2. მუდმივი დანახარჯები მთლიანობაში უცვლელია
3. ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე უცვლელია
4. ზღვრული მოგება 1 ცალზე უცვლელია
5. წარმოების დიაპაზონი უცვლელია
6. შესაძლებელია მუდმივი და ცვლადი ხარჯების დაფარვა
7. დანახარჯები და შემოსავლები წრფივი ფუნქციებია.

ავაგოთ წაუგებლობის სტანდარტული გრაფიკი შემდეგი მონაცემების საფუძველზე:

- * 1 ცალი პროდუქტის გასაყიდი ფასია 10 ლ
- * ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე – 4 ლ
- * მუდმივი ხარჯი – 1200 ლ
- * პროდუქციის გეგმური გამოშვება – 400 ცალი



წაუგებლობის სტანდარტული გრაფიკი

მართლაც, ფორმულით თუ გამოვთვლით წონასწორობის წერტილს მივიღებთ:

$$წ.წ. = 1200 \text{ ლ} / 6 \text{ ლ} = 200 \text{ ცალი}$$

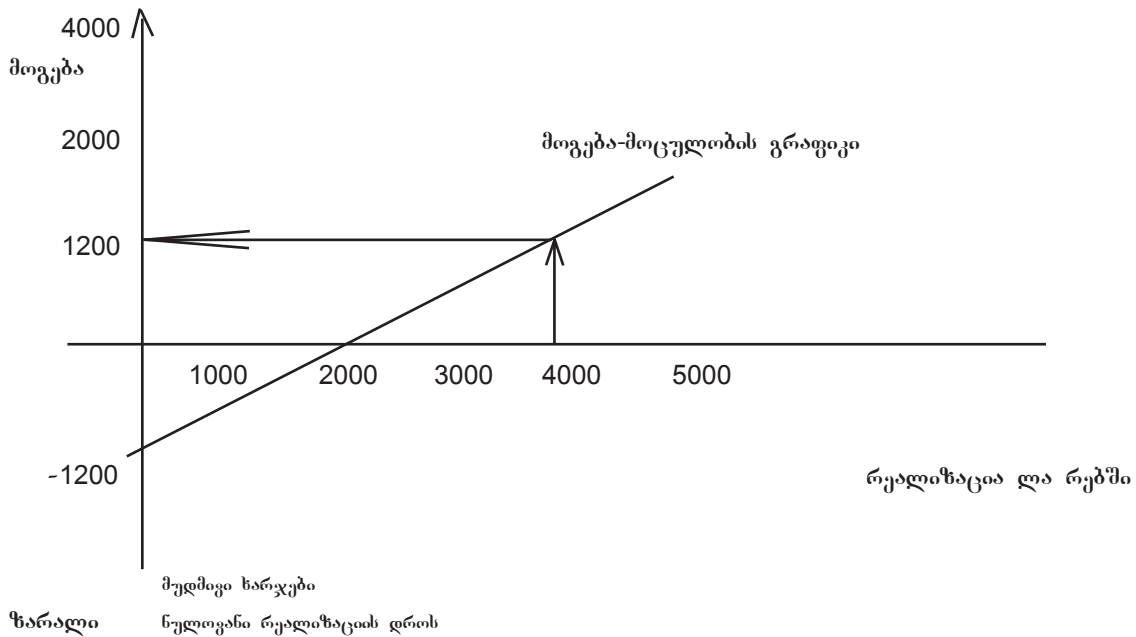
$$\text{ხოლად უსაფრთხოების დიაპაზონი} = 400 - 200 = 200 \text{ ცალი}$$

შეიძლება აგებული იქნას აგრეთვე მოგებისა და რეალიზაციის მოცულობის დამოკიდებულების გრაფიკი, რომელზეც შეიძლება ვიპოვოთ რეალიზაციის ნებისმიერი მოცულობის დროს რამდენი იქნება მოგება. ან პირიქით: ამა თუ იმ მოგების სიდიდისათვის, რეალიზაციის რა მოცულობა არის საჭირო.

მოგება-მოცულობის გრაფიკი შემდეგნაირად აიგება:

1. პერიზონტალურ ღერძზე გადაითვლება შემოსავალი რეალიზაციიდან
2. ვერტიკალურ ღერძზე აიღება, კორდინატთა სათავის ზემოთ – მოგება, ქვემოთ – ხარჯი.
3. სათავის ქვემოთ გადაიზომება ხარჯი, რომელიც ნულოვანი წარმოების დროს მუდმივი ხარჯების ტოლია.
4. წონასწორობის წერტილი გადავთვალთ პერიზონტალურ ღერძზე
5. ხარჯისა და წონასწორობის წერტილებზე გავავლოთ წრფე, რომელიც არის

მოგებისა და მოცულობის დამოკიდებულების გრაფიკი.



მოგება -მოცულობის გრაფიკი

მოცემული გრაფიკის დახმარებით, შეგვიძლია ვიპოვოთ რეალიზაციის ნებისმიერი მოცულობის შესაბამისი მოგება. მაგალითად რეალიზაციის მოცულობა თუ 4000 ლარი იქნება, მაშინ მოგების სიდიდეს ვიპოვით ვერტიკალურ ღერძზე, რომელიც 1200 ლარია.

ამრიგად, წარმოების წონასწორობის წერტილი შეიძლება გამოთვლილ იქნას ცხრილური გამოთვლების (რაც მეტად შრომატევადია), ფორმულების ან გრაფიკების დახმარებით. ამასთან გახსოვდეთ, რომ წაუგებლობის სტანდარტული გრაფიკები მხოლოდ გეგმური მაჩვენებლების საფუძველზე აიგება. ფაქტიური მაჩვენებლებით აგებული გრაფიკები ხშირად არაწრფივია (გამრუდებულია).

3.6. წარმოების შემზღუდველი ფაქტორები

წარმოების სფეროში მრავალი სახის რესურსი გამოიყენება. ესენია დრო, ნედლეული, მუშახელი, ფული და სხვა. ეს რესურსები შეზღუდულია მათი მოცულობის მიხედვით. მათ უსასრულო სიდიდე არა აქვთ. ამიტომ მეწარმეები იძულებულნი არიან რესურსები რაც შეიძლება მაღალი შედეგიანობით გამოიყენონ.

რესურსების შეზღუდულობის გამო წარმოებას გააჩნია შემზღუდველი ფაქტორე-

ბი. მენეჯერები ვალდებული არიან ეს გარემოება გაითვალისწინონ და მათ ხელთ არსებული რესურსები ოპტიმალურად გამოიყენონ.

შეზღუდული რესურსი არის წარმოების ის ნედლეული, რომლის რაოდენობა შემოსახდვრულია და მისი ნაკლებობა (ამოწურვადობა) ზღუდავს პროდუქციის წარმოებას.

პროდუქციის წარმოების რაოდენობა დამოკიდებულია არსებულ რესურსებზე, ამიტომ გადაწყვეტილებების მიღების დროს აუცილებელია ყველაზე ოპტიმალური, რაციონალური და ეფექტური შედეგის მომტანი არჩევანის გაკეთება.

მაშასადამე, გადაწყვეტილებების მისაღებად მენეჯმენტი განიხილავს შემზღუდავ ფაქტორებს, რადგან მისი ძირითადი მიზანი მოგების მაქსიმიზაციაა.

შეზღუდული რესურსების განსაზღვრის დროს მთავარია დადგინდეს წარმოების ის საკვანძო რესურსი, რომელიც ყველაზე მეტად ზღუდავს წარმოების შესაძლებლობებს.

მაგალითი:

საწარმო უშვებს ერთი სახის პროდუქტს, რომლის ერთეულის დამზადებაზე იხარჯება 10 ლარის ნედლეული და სამუშაო დროის 2 საათი. კვირის განმავლობაში შეიძლება დაიხარჯოს 1000 ლარის ნედლეული და სამუშაო დრო შეზღუდულის 60 სთ-ით.

იმ შემთხვევაში, როცა წარმოება მაქსიმალურად იქნება დატვირთული, მიიღება პროდუქციის შემდეგი რაოდენობა:

ნედლეულის მიხედვით: $1000 \text{ ლ} : 10 \text{ ლ} = 100 \text{ ცალი}$
 შრომის მიხედვით: $60 \text{ სთ} : 2 \text{ სთ} = 30 \text{ ცალი}$

მაშასადამე, მოცემულ შემთხვევაში ნედლეული არ არის შემზღუდაველი რესურსი, რადგან უფრო მეტად წარმოებას სამუშაო დრო ზღუდავს. ამიტომ წარმოების შემზღუდაველი ფაქტორი სამუშაო დროა.

ვინაიდან საწარმოს ძირითად მიზანს მოგების მაქსიმიზაცია წარმოადგენს, შესაბამისად განხილულ უნდა იქნას ის შემოსავლები და ხარჯები, რომლებიც გადაწყვეტილებების მიღებაზე გავლენას ახდენენ. მუდმივი ხარჯები შეიძლება უგულვებელყოფილ იქნას, რადგან ისინი პროდუქციის გამოშვების ცვლილების პროპორციულად არ იცვლებიან. ამიტომ, როცა შეზღუდული რესურსები განიხილება, მუდმივი ხარჯები მხედველობაში არ მიიღება. გამთვლებში გამოიყენება ზღვრული მოგების მაჩვენებელი. შეიძლება ითქვას, რომ მაქსიმალური მოგების მისაღებად აუცილებელია ზღვრული მოგების მაქსიმიზაცია.

როცა არსებობს ერთი სახის შემზღუდაველი რესურსი და საწარმო ამზადებს მრავალი სახის პროდუქტს, ზღვრული მოგება მაშინ იქნება მაქსიმალური, თუ წარმოების კონცენტრაცია იმ პროდუქტებზე მოხდება, რომლებიც შეზღუდული რესურსების ერთეულზე მეტ ზღვრულ მოგებას მოიტანს.

მაგალითი:

დაეუშვათ საწარმო ორი სახის (ა და ბ) პროდუქტიდან აპირებს ერთ-ერთის წარმოებას, რომელთა დამზადებაზე გამოიყენება საერთო საწარმოო დრო და ერთი და იგივე ნედლეული, ოღონდ სხვადასხვა პროპორციით:

	პროდუქტი – ა	პროდუქტი – ბ
სამუშაო დრო	2 სთ	4 სთ
ნედლეული 1 ცალზე	10 ლ	14 ლ

კვირის განმავლობაში სამუშაო დრო შეზღუდულია 800 კაც/საათით, ხოლო ნედლეული – 20000 ლარით. კომპანია 1 ცალი “ა” პროდუქტიდან იღებს – 5 ლ და “ბ” პროდუქტიდან – 6 ლ მოგებას.

განვსაზღვროთ: 1. შეზღუდული რესურსები

2. რომელი პროდუქტის წარმოება მოიტანს საუკეთესო შედეგს.

ამოხსნა

1. განვსაზღვროთ შეზღუდული რესურსები

თითოელი სახის რესურსი წარმოებას ზღუდავს შემდეგნაირად:

სამუშაო საათები – “ა” – $800 : 2 \text{ სთ} = 400$ ცალი

“ბ” – $800 : 4 \text{ სთ} = 200$ ცალი

ნედლეული – “ა” – $20\,000 \text{ ლ} : 10 \text{ ლ} = 2\,000$ ცალი

“ბ” – $20\,000 : 14 \text{ ლ} = 1429$ ცალი

გაანგარიშებიდან სჩანს, რომ ნედლეული რომელი სახის პროდუქტზეც არ უნდა დაიხარჯოს, სა-
მუშაო დრო არის წარმოების ძირითადი შემზღუდველი ფაქტორი ამიტომ წარმოების დაგეგმვა მას
უნდა დაეყრდნოს.

2. განვსაზღვროთ მოგება რესურსების ერთეულზე:

“ა” პროდუქტიდან მიიღება მოგება 1 შრომა/საათზე = $5 \text{ ლ} : 2 \text{ სთ} = 2,5$ ლ

“ბ” პროდუქტიდან მიღებული მოგება 1 შრომა / საათზე = $6 \text{ ლ} : 4 \text{ სთ} = 1,5$ ლ

მაშასადამე, კომპანია მაღალ მოგებას მიიღებს “ა” პროდუქტის წარმოებისა და რეალიზაციის შედე-
გად.

მთლიანი მოგება მაქსიმალურია მაშინ, როცა წარმოება კონცენტრირებულია იმ
პროდუქტების წარმოებაზე, საიდანაც შეზღუდული რესურსების ერთეულზე უდიდესი
ზღვრულ მოგება მიიღება.

ზღვრული მოგების გამოთვლა შეზღუდული რესურსების ერთეულზე, საშუალე-
ბას იძლევა განისაზღვროს ის პროდუქტები, რომლებიც ყველაზე მაღალ მოგებას
მოიტანენ.

ოღონდ, ეს მეთოდი მაშინ გამოიყენება, როცა ერთი “რეალურად” (არსებითი) შემ-
ზღუდავი რესურსი არსებობს. ხოლო, როცა წარმოების შემზღუდველი ერთზე მეტი
რესურსი არსებობს, მაშინ წრფივი პროგრამირების მეთოდები გამოიყენება.

წრფივი პროგრამირების არსებითი ასპექტია რესურსების ჩრდილოვანი ფასი ანუ
ალტერნატიული ღირებულება (ან ორმაგი ფასი).

რესურსების ჩრდილოვანი ფასი არის ზღვრული მოგების ის ნაზრდი, რომელიც
შეზღუდული რესურსების ერთი ერთეულით გაზრდისას მიიღება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. როდის არის საჭირო ხარჯების გამოყოფის მინი-მაქსის მეთოდი.
2. როგორ გამოიანგარიშება ზღვრული მოგება.
3. რას ნიშნავს წარმოების წონასწორობის წერტილი.
4. წარმოების წონასწორობის წერტილის გამოთვლის მეთოდები.
5. რას ახასიათებს წარმოების უსაფრთხოების დიაპაზონი.
6. რას ნიშნავს წარმოების შემზღვეველი ფაქტორი.
7. რა ძირითადი დაშვებები არსებობს წონასწორობის დაგეგმვის დროს და რატომ.

ამოცანები

ამოცანა 1. მოცემულია კომპანიის სახარჯთაღრიცხვო (გეგმური) ინფორმაცია: ერთ ცალ პროდუქტზე (ლ):

შემოსავალი	20
ცვლადი ხარჯები	(14)
ზღვრული მოგება	6
მუდმივი ხარჯები	12 000

კომპანია გეგმავს, მოცემული პროდუქტი წელიწადში 5 000 ცალი დაამზადოს.

- მოთხოვნა:** გამოთვალეთ: 1. ზღვრული და წლიური მოგების მანვენებლები
2. კოეფიციენტები: *c/s* და *p/s*.
 3. წონასწორობის წერტილი
 4. წონასწორობის წერტილი რეალიზაციის მოცულობაში
 5. უსაფრთხოების დიაპაზონი (ცალებში და ლარებში)
 6. პროდუქციის საჭირო რაოდენობა მოგების 10%-ით გაზრდის შემთხვევაში

ამოხსნა:

1. მოგების გაანგარიშება 5000 ცალზე:

შემოსავალი	100 000
ცვლადი ხარჯები	(70 000)
ზღვრული მოგება	30 000
მუდმივი ხარჯები	(12 000)
მოგება	18 000

2. $c/s = 30\,000 / 100\,000 = 0,3$ ანუ 30%
 $p/s = 18\,000 / 100\,000 = 0,1$ ანუ 10%

3. $წ.წ. = 12\,000 / 6 = 2\,000$ ცალი

4. წონასწორობის წერტილი
 რეალიზაციის მოცულობაში = $(12\,000 * 100\,000) / 30\,000 = 40\,000$ ლ
 (ან $2\,000$ ცალი * 20 ლ = $40\,000$ ლ, ან $12\,000 : 0,3 = 40\,000$ ლ)

5. უსაფრთხოების დიაპაზონი = $100\,000 - 40\,000 = 60\,000$ ლ
 უსაფრთხოების მარაგი = $60\,000$ ლ : 20 ლ = $3\,000$ ცალი
 მაშასადამე, წარმოება შეიძლება დაეცეს $60\,000$ ლარით ანუ $3\,000$ ცალით. უფრო მეტი შემცირება გამოიწვევს ზარალს.

6. მიზნობრივი მოგება = $18\,000 * 1,1 = 19\,800$ ლ
 ხოლო საჭირო პროდუქციის რაოდენობა = $(19\,800 + 12\,000) / 6 = 5\,300$ ცალი

ამოცანა 2. ცნობილია, რომ კომპანიის შემოსავალი რეალიზაციიდან არის 50 000 ლ.
 $c/s = 40\%$, ხოლო $p/s = 30\%$.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ: 1. უსაფრთხოების დიაპაზონი თანხობრივად და % - ად.
 2. ცვლადი ხარჯები წონასწორობის წერტილში.

ამოხსნა:

1. გამოვთვალოთ ზღვრული მოგება (c) და საბოლოო მოგება (p)

$$c / 50\,000 = 0,4 \text{ აქედან, } c = 50\,000 * 0,4 = 20\,000 \text{ ლ}$$

$$p / 50\,000 = 0,3 \text{ აქედან, } p = 50\,000 * 0,3 = 15\,000 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, მუდმივი ხარჯები = 20 000 – 15 000 = 5 000 ლ

(გამოთვლა შეიძლება უფრო მოკლე გზითაც: მუდმივი ხარჯები = 50 000 * (0,4 – 0,3) = 5000 ლარი)

$$წ.წ. = 5\,000 : 0,4 = 12\,500 \text{ ლ}$$

$$\text{უსაფრთხოების დიაპაზონი} = 50\,000 - 12\,500 = 37\,500 \text{ ლ ანუ } 75\%$$

ეს იმას ნიშნავს, რომ თუ კომპანიაში წარმოება 75%-ზე მეტად შემცირდა, იგი ხარაღიანი გახდება.

2. ცვლადი ხარჯები წონასწორობის წერტილში, შეიძლება გამოითვალოს მოგების ანგარიშგების საფუძველზე:

შემოსავალი წონასწორობის წერტილში	12 500 ლ
ცვლადი ხარჯები	?

ზღვრული მოგება	5 000
მუდმივი ხარჯები	(5 000)

მოგება	0
--------	---

მაშასადამე, ცვლადი ხარჯები = შემოსავლებს – ზღვრული მოგება = 7 500 ლ

ამოცანა 3. მოცემულია საწარმოო კომპანიის მომავალი წლის გეგმური მოგება წარადის ანგარიშგება, რომელშიც ივარაუდება, რომ კომპანია იმუშავებს სიმძლავრეების 80%-იანი დატვირთვით.

შემოსავალი რეალიზაციიდან	150 000 ლ
(5000 ცალი, თითო 30 ლარად)	

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:

ძირითადი მასალი ხარჯი	32 000 ლ
-----------------------	----------

ძირითადი შრომითი ხარჯი	50 000
------------------------	--------

საწარმოო ზედნადები ხარჯები:

მუდმივი	25 000
---------	--------

ცვლადი	20 000	(127 000)
--------	--------	-----------

მოგება რეალიზაციიდან	23 000
----------------------	--------

ადმინისტრაციული და მარკეტინგის ხარჯები:

მუდმივი	7 000
---------	-------

ცვლადი	5 000	(12 000)
--------	-------	----------

მოგება	11 000
--------	--------

მოთხოვნა: 1. გამოთვალეთ წაუგებლობის წერტილი რეალიზაციის მოცულობაში (წწრ) ღირებულებით და რაოდენობრივად

2. ააგეთ მოგება-მოცულობის გრაფიკი

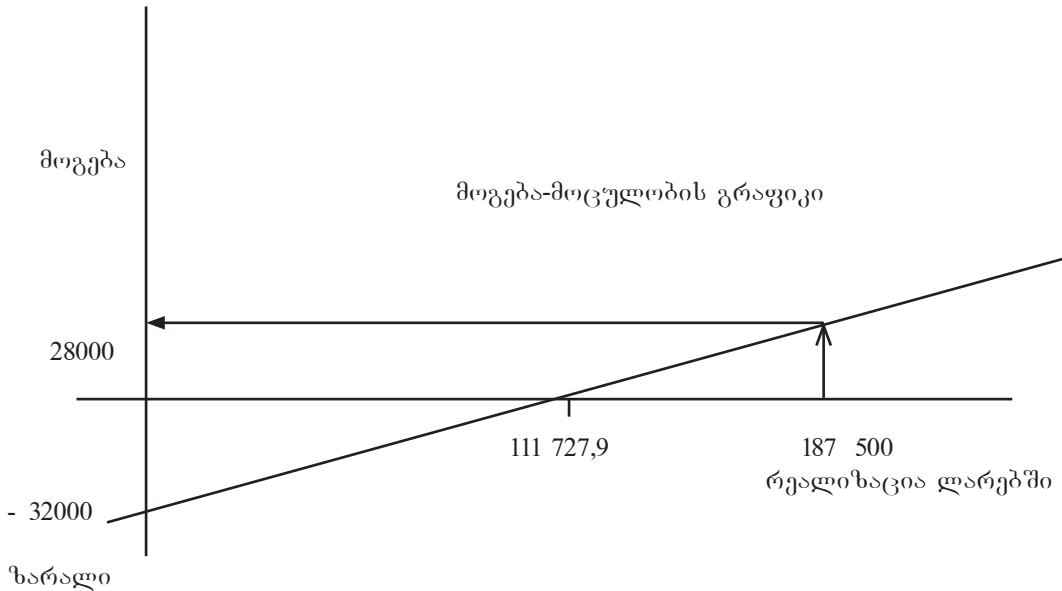
3. აგებული გრაფიკიდან გამოთვალეთ მოსალოდნელი მოგება თუ კომპანია სრული დატვირთვით იმუშავებს.

ამოხსნა:

$$1. \text{ წ.წრ.} = \frac{(25\,000 + 7\,000) * 150\,000}{150\,000 - (82\,000 + 20\,000 + 5\,000)} = 111\,630 \text{ ლ}$$

$$\text{წ.წ. (ერთეულებში)} = 111\,630 / 30 \text{ ლ} = 3\,721 \text{ ცალი}$$

3. ააგეთ მოგებისა და რეალიზაციის მოცულობის დამოკიდებულების გრაფიკი. ამისათვის, კორიზონტალურ ღერძზე გადახომეთ წონასწორობის წერტილი ღარებში. ვერტიკალურ ღერძზე გადათვალეთ ზარალი კოორდინატთა სთავის დაბლა, რომელიც მუდმივი ხარჯების ტოლია. შემდეგ ზარალისა და წონასწორობის წერტილებზე გაავლეთ წრფე, რომელიც იქნება მოგებისა და მოცულობის დამოკიდებულების გრაფიკი.



3. თუ საწარმო სრული დატვირთვით იმუშავებს, მაშინ მისი რეალიზაციის მოცულობა იქნება: $150\ 000 / 0,8 = 187\ 500$ ლ. გრაფიკზე გადავხომოთ რეალიზაციის ეს მოცულობა, რომლის პირდაპირ, მოგება-მოცულობის წრფეზე მყოფი წერტილიდან გადავინაცვლებთ ვერტიკალური ღერძის მიმართულებით და ვიპოვოთ საძიებელი მოგების სიდიდეს, რომელიც ჩვენს მაგალითზე დაახლოებით 28000 ლარია. პრაქტიკაში, სპეციალურ მოილიმეტროვკიან ქაღალდებზე გრაფიკების აგებისას, ზუსტი მანკვნებლების პოვნა ადვილია.

ამოცანა 4. კომპანია “პალიტრა” აპირებს ყოველთვიური ახალი ჟურნალის გამოსცემას. ჟურნალის ტირაჟი თვეში ნაწარაუდევია 3 000 ცალი. ერთი ცალი გაიყიდება 2 ლარად.

მოსალოდნელია, რომ ფაქტიური გაყიდვები განსხვავებული იქნება.

განიხილება ჟურნალის ბეჭდვის ორი მეთოდი, რომელთაგან არცერთი არ საჭიროებს დამატებით დანახარჯებს. ყოველ მეთოდზე ადგილი ექნება შემდეგ დანახარჯებს:

	I მეთოდი	II მეთოდი
	ლ	ლ
ცვლადი დანახარჯი 1 ეგზემპლიარზე	0,80	0,95
მუდმივი დანახარჯები თვეში	700	900
ნახევრადცვლადი დანახარჯები:		
3 500 ცალზე	1 900	2 150
4 000 ცალზე	2 100	2 400
2 500 ცალზე	1 500	1 650

(მუდმივი ხარჯები არ იცვლება მოცემული დიაპაზონისათვის).

უკვე დაბეჭდილი და გაყიდულია 1000 ცალი ძველი ჟურნალი, რომლის ერთეულზე:

- შემოსავალი არის – 1,50 ლ
- ცვლადი ხარჯები – 0,90 ლ
- მუდმივი ხარჯები თვეში – 400 ლ

მოთხოვნა:

1. ბეჭდვის ყოველი მეთოდისათვის გამოთვალეთ კომპანიის მოგების ნამატი ახალი ჟურნალის გამოსცემის შემდეგ
2. ყოველი მეთოდისათვის გამოთვალეთ რამდენი ეგზემპლიარით შეიძლება შემცირდეს ჟურნალის რეალიზაციის მოცულობა მოსალოდნელ 3000 ცალთან შედარებით, მანამდე ვიდრე მიღებული იქნება დამატებითი მოგება ახალი ჟურნალის გამოსცემიდან (უსაფრთხოების მარაგი).

ამოხსნა: 1. პირველ რიგში ნახევრადცვლადი ხარჯებიდან გამოყავით მუდმივი და ცვლადი ხარჯები:

- I მეთოდის დროს: დანახარჯების ზრდა = 2 100 – 1 500 = 600 ლ
 წარმოების ზრდა = 4 000 ცალი – 2 500 ცალი = 1 500 ცალი
 ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე = 600 ლ / 1 500 ცალი = 0,4 ლ
 მუდმივი ხარჯი = 2 100 ლ – (4000 ცალი * 0,4 ლ) = 500 ლ
- II მეთოდის დროს: დანახარჯების ზრდა = 2 400 – 1 650 = 750 ლ
 ცვლადი ხარჯი 1 ცალზე = 750 ლ / 1 500 ცალი = 0,5 ლ
 მუდმივი ხარჯები = 2 400 ლ – (4 000 ცალი * 0,5) = 400 ლ

გამოვთვალეთ ზღვრული მოგება 1 ეგზემპლარზე:

	I მეთოდი	II მეთოდი
სარეალიზაციო ფასი (ლ)	2,0	2,0
ცვლადი ხარჯები	(1,20)	(1,45)
ხელიდან გაშვებული ზღვრული მოგება(ალტერნატიული ხარჯი)	–	(0,05) (0,6 – 0,55)
ზღვრული მოგება	0,80	0,50

მოგების გაანგარიშება

	ძველ 1000 ცალზე	ახალ 3000 ცალზე	
		I მეთოდი	II მეთოდი
გაყიდვების რაოდენობა	1 000	3 000	3 000
ზღვრული მოგება – (0,60 * 1000)	600	2 400	1 500
მუდმივი ხარჯები	400	(1200)	(1300)
მოგება	200	1 200	200

მაშასადამე, ბეჭდვის პირველი მეთოდი უფრო მაღალ მოგებას იძლევა.

2. ჯერ გამოთვალეთ წონასწორობის წერტილი:

წ.წ. I მეთოდის დროს = 1200 : 0,8 = 1500 ეგზემპლარი

წ.წ. II მეთოდის დროს = 1300 : 0,5 = 2600 ეგზემპლარი

უსაფრთხოების მარაგი: I მეთოდის დროს = 3000 – 1500 = 1500 ცალი
 II მეთოდის დროს = 3000 – 2600 = 400 ცალი

მაშასადამე, I მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში, 1500 ცალი ჟურნალის გაყიდვის შემდეგ დაიწყება მოგების მიღება, ხოლო მისი წარმოება შეიძლება დაეცეს 2500 ცალით. II მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში – 2600 ცალი ჟურნალის გაყიდვის შემდეგ დაიწყება მოგების მიღება და მოგების მიღებამდე ჟურნალის გამოცემა შეიძლება შემცირდეს 400 ცალით.

ამოცანა 5. მინი-მაქსის მეთოდის გამოყენებით გამოთვლილი მუდმივი ხარჯები 3 500 ლარს შეადგენს. ცვლადი ხარჯი ერთეულზე 5 ლარია. წარმოების მინიმალური დონე 500 ცალი და მაქსიმალური დონე – 1500 ცალია.

გამოთვალეთ დანახარჯების მაქსიმალური და მინიმალური მნიშვნელობები.

ამოხსნა:

მაქსიმალური დანახარჯები = 3 500 ლ + (1500 ცალი * 5 ლ) = 11 000 ლ
 მინიმალური დანახარჯები = 3 500 ლ + (500 ცალი * 5 ლ) = 6 000 ლ

ამოცანა 6. კომპანია აწარმოებს და ყიდის ორი სახი A და B პროდუქტს. მოსალოდნელია, რომ წლიური რეალიზაცია მოხდება შემდეგი პროპორციით: 2 : 3. წლიური მთლიანი რეალიზაცია დაგეგმილია 500 000 ლარის ოდენობით. ზღვრული მოგების ნორმა A პროდუქტზე არის 35% და B პროდუქტზე 40%. წლიური მუდმივი დანახარჯები იქნება 95 000 ლ.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ რეალიზაციის მოცულობა წონასწორობის წერტილში

ამოხსნა:

		გეგმური გაყიდვები ლ	C / S კოეფიციენტი	გეგმური ზღვრული მოგება ლ
A	2/5	200 000	35%	70 000
B	3/5	300 000	40%	120 000
		500 000		190 000

500 000 -ის $2/5 = 200 000$

500 000 - ის $3/5 = 300 000$

C/S _ ის საშუალო შეწონილი კოეფიციენტი = $190 000 / 500 000 = 38\%$

წონასწორობის წერტილი რეალიზაციის მოცულობაში = $95 000 : 0,38 = 250 000$ ლ

მაშასადამე, რეალიზაციიდან მიღებული მთლიანი შემოსავლები 250 000 ლარს როცა გადააჭარბებს, კომპანიაში დაიწყება მოგების მიღება.

თავი 4. პროდუქციის თვითღირებულება და დანახარჯთა ცხრილები

პროდუქციის წარმოებასა და მომსახურების გაწევას გარკვეული დანახარჯები სჭირდება. მენეჯერები დაინტერესებული არიან, დანახარჯები რაც შეიძლება მეტი შედეგიანობით გამოიყენონ და დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულება გაუმართლებლად მაღალი არ იყოს. თვითღირებულების შესახებ საჭირო ინფორმაციის მომზადებასა და აღქმაში, აღრიცხვისა და მართვის მუშაკებს დანახარჯების კლასიფიკაციის არსებული მეთოდთა ეხმარებათ, რომელსაც უკვე გაეცანით. გარდა ამისა საჭიროა ცალკეული სახის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლის (კალკულაციის) მეთოდებისა და პრინციპების ცოდნა.

ამ თავში თქვენ გაეცნობით ისეთ საკითხებს, როგორცაა:

- პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულების არსი და სახეები
- პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლის კავშირი ხარჯებთან
- პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი
- დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები, პრინციპები და ტექნიკა
- დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა

4.1. პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულების არსი და სახეები

ახლა, როცა უკვე იცით დანახარჯების მიზანი და კლასიფიკაცია, შეგიძლიათ ადვილად შეისწავლოთ, თუ როგორ ახერხებენ ამა თუ ტიპის ბიზნესში, აღრიცხონ და გამოთვალონ დამზადებული პროდუქტის (ან გაწეული მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულება, რათა შემდეგ მიღებული მოგება დაადგინონ.

პროდუქტის (მომსახურების) თვითღირებულება არის მის წარმოებაზე გაწეული მატერიალური, შრომითი და ფინანსური დანახარჯების ჯამი ფულად ფორმაში.

პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულება გამოითვლება დანახარჯთა ფუნქციური სახეების მიხედვით ანუ თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯები მათი ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით არის დაჯგუფებული. ესენია:

- * პირდაპირი მასალის ხარჯი
- * პირდაპირი შრომითი ხარჯი
- * საწარმოო ზედნადები ხარჯები:
 - არაპირდაპირი მასალის ხარჯი
 - არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი
 - სხვა არაპირდაპირი ხარჯები

მხოლოდ შიდა ანგარიშგების შედგენის დროს, რათა დაგეგმილი იქნას პროდუქციის საორიენტაციო გასაყიდი ფასი, თვითღირებულებაში შეიტანება აგრეთვე მარკეტინგის და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები.

მაშასადამე, დანახარჯების სხვადასხვა დონეზე, სხვადასხვა სახის თვითღირებულება მიიღება. ესენია:

1. ძირითადი თვითღირებულება
2. საწარმოო თვითღირებულება
3. სრული თვითღირებულება

მაგალითი:

პირდაპირი მასალის ხარჯი	-	34 000 ლ
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	-	40 000 ლ

ძირითადი თვითღირებულება	-	74 000 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	-	7 000 ლ
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	-	8 500 ლ
სხვა არაპირდაპირი ხარჯი	-	3 000 ლ

საწარმოო თვითღირებულება	-	92 500 ლ
მარკეტინგის ხარჯები	-	10 000 ლ
საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	-	15 000 ლ

სრული თვითღირებულება	-	117 500 ლ

თვითღირებულების სამივე სახე გამოიყენება საწარმოს შიგნით წარმოების დანახარჯების მართვისა და დაგეგმვის მიზნებისათვის. ხოლო, ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც საწარმოები გარეთ გამოსაქვეყნებლად ამზადებენ, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში საწარმოო თვითღირებულება გადმოიცემა. დანარჩენ ხარჯებს, მეწარმე თვითღირებულებაში ვერ შეიტანს. სააღრიცხვო მეთოდით ამისი უფლება არა აქვს. ამრიგად, სამრეწველო საწარმოში პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ საწარმოო დანახარჯები ჩაითვლება, დანარჩენი პერიოდის ხარჯებია და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. საცალო ან საბითუმო ვაჭრობის ორგანიზაციებში საქონლის შექმნა ხდება გაყიდვის მიზნით და დანახარჯები მათ შექმნაზე, შედის საქონლის თვითღირებულებაში, ხოლო სხვა დანარჩენი ხარჯი, როგორცაა: გასავლები ადმინისტრაციულ საჭიროებებზე და პროდუქციის გასაღებაზე, პერიოდის დანახარჯებად ითვლება.

. როგორც ცნობილია, პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი არის პერიოდი მისი წარმოების დაწყებიდან, მის შეწყვეტამდე. იგი შემდეგ ეტაპებს მოიცავს: დასაწყისი, ზრდა, სიმწიფე, დაცემა და შეწყვეტა.

საწყის სტადიაზე ადგილი აქვს დანახარჯებს გამოკვლევასა და განვითარებაზე, პროდუქციის დიზაინსა და საწარმოო აღჭურვილობა-ნაგებობებზე.

პროდუქტის აღიარების შემთხვევაში იგი გადადის **ზრდის სტადიაში**, როცა ხდება რეალიზაციის მოცულობის მნიშვნელოვანი ზრდა და ერთეულის თვითღირებულება იკლებს, რადგან როგორც უკვე ვიცით, მუდმივი დანახარჯების განაწილება უფრო დიდ მოცულობაზე ხდება. ამ ეტაპზე კვლავ გრძელდება მარკეტინგისა და სტიმულირების ღონისძიებები.

როდესაც ბაზარი შეივსება და გაყიდვების ზრდის ტემპი იკლებს, პროდუქტი **სიმწიფის სტადიაში** შედის. თავდაპირველად მოგება კვლავ იზრდება, რადგან წარმოების საწყისი გამართვის ხარჯები და მუდმივი ხარჯები უკვე დაფარულია. აგრეთვე მიღწეულია ეკონომია მარკეტინგისა და დისტრიბუციის ხარჯებში. შემდეგ, ფირმა მიმართავს რა ახალი კლიენტების ძიებასა და ფასების დაწევას კონკურენციის გამო, მოგება შემცირებას დაიწყებს.

ბოლო სტადიაზე იწყება პროდუქციის დაძველება, რადგან ბაზარზე გამოვა ახალი და უკეთესი ალტერნატიული საქონელი. როცა მოგება მნიშვნელოვნად დაეცემა და საჭირო გახდება დამატებითი კაპიტალური დანახარჯები, წარმოება შეწყდება. ამასობაში, აუცილებელია ფირმას უკვე შექმნილი ჰქონდეს ჩასანაცვლებელი პროდუქტი, რაც კვლევის, განვითარებისა და პროდუქტის წარმოების გამართვის ხარჯებს გამოიწვევს.

თანამედროვე მოწინავე საწარმოო გარემოში, დანახარჯების ძალზე დიდი ნაწილი საწყისი განვითარების, დიზაინისა და წარმოების გამართვაზე მოდის. ამასთან, გლობალურ კონკურენტულ გარემოში, პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი მცირდება, როგორც ეს არის მანქანებისა და კომპიუტერების თანამედროვე ინდუსტრიაში.

ვინაიდან, პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის დანახარჯების დიდი ნაწილი საწყის ეტაპზე გაიწევა, საჭირო გახდა ისეთი საადრიცხო სისტემა, რომელიც პროდუქტიდან შემოსულ ყველა შემოსავალს ყველა დანახარჯს შეუდარებს, რომელიც მასზე იქნება გაწეული მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში. ამ მიზნით, დგება სასიცოცხლო ციკლის კალკულაცია.

სასიცოცხლო ციკლის დახარჯთა კალკულაცია, თითოეული სახის პროდუქტის მიხედვით, საწყისი ეტაპიდან ბოლო ეტაპამდე აგროვებს ფაქტობრივ შემოსავლებსა და დანახარჯებს.

მმართველობით აღრიცხვაში არსებულ ტრადიციულ მიდგომას, შეიძლება იგი შემდეგნაირად შევუდაროთ:

*დანახარჯთა საკალკულაციო ანგარიშების სისტემა ძირითადად დაფუძნებულია პერიოდულ უწყისებზე, რომლებიც პროდუქტების მომგებიანობას ცალკეულ, იზოლირებულ კალენდარულ პერიოდებში აღრიცხავენ, ნაცვლად პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში, მოცემულ მომენტამდე შემოსავლებისა და ხარჯების დაგროვებისა;

*პროდუქტების მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში გასაწევი დანახარ-

ჯები, ტრადიციულად ყოველწლიურად იგეგმება და შემდეგ შეისწავლება გადახრები, პროდუქტის მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში გასაწევი დანახარჯების ეფექტური განაწილების ნაცვლად;

* კვლევისა და განვითარების, დიზაინის, წარმოების გამართვის, მარკეტინგის და კლიენტთა მომსახურების ხარჯები, ტრადიციულად, ყველა პროდუქტისათვის ერთიანად აღირიცხება როგორც პერიოდის დანახარჯი.

სასიცოცხლო ციკლის კალკულაცია კი ამ დანახარჯებს კვალდაკვალ მისდევს თითოეულ პროდუქტამდე მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში, რათა მოგვიანებით ხელი შეეწყოს პროდუქტიდან შემოსული მთელი შემოსავლებისა და დანახარჯების შედარებას.

პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში გაწეული დანახარჯების დაგროვების მიზნით იაპონიის განვითარებულ კომპანიებში შემუშავდა ე.წ. “დანახარჯების წითელი წიგნი”, რომელიც დანახარჯების ცხრილების სახეობას წარმოადგენს. მას იყენებენ თვითღირებულების პროგნოზირებისათვის და დანახარჯთა კონტროლისათვის პროდუქტის მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში.

იაპონიაში აგრეთვე შეიმუშავეს მიზნობრივი თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდიკა. მიზნობრივი თვითღირებულება არის პროდუქტის მიახლოებითი თვითღირებულება, რომელიც მიიღება კონკურენტული საბაზრო ფასიდან სასურველი მოგების მარჟის გამოკლებით.

მიზნობრივი დანახარჯების კალკულაციის მთავარი საკითხია არა პროდუქტის თვითღირებულების განსაზღვრა, არამედ ის, თუ რამდენი უნდა იყოს თვითღირებულება.

პოლემიკა: ვფიქრობთ, მიზნობრივი თვითღირებულება იგივე გეგმური თვითღირებულებაა და მისი არსიც იგივეა. ხოლო დანახარჯების ბიუჯეტირება მათ დაგეგმვას ნიშნავს და ტერმინის “გეგმების” ნაცვლად ტერმინ “ბიუჯეტების” შემოღება მართებულად არ მიმაჩნია. ამასთან, დანახარჯების დაგეგმვის მეთოდიკა ჩვენს პრაქტიკაში დიდხანია არსებობს.

ამრიგად, პროდუქტის თვითღირებულება შეიძლება იყოს პროგნოზული (სავარაუდო), გეგმური ანუ მიზნობრივი და ფაქტიური.

4.2. წარმოების დანახარჯთა ცხრილები

დანახარჯების თავმოყრა აუცილებელია პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლისა და კონტროლისათვის. ამის საუკეთესო პრაქტიკული საშუალებაა დანახარჯთა ცხრილების გამოყენება.

დანახარჯთა ცხრილები არის (კომპიუტერიზებული ან ხელით დამუშავებული) დანახარჯებთან დაკავშირებულ მონაცემთა ბაზა, რომელიც ხელს უწყობს დანახარჯების

ჯების ზუსტ, აკურატულ გაანგარიშებას პროდუქციის შემაღენელი ნაწილების აწყობის, საწარმოო პროცესების და სხვა მრავალი კომბინაციებისათვის, რც შეიძლება განხილულ იქნას პროდუქციის დიზაინის შექმნისას. დანახარჯთა ცხრილები გამოიყენება როგორც პროდუქციის წარმოების დაწყებამდე, ასევე წარმოების დროს

დანახარჯების ცხრილებს მიეკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულების უწყისები, რომლებიც ჯერ ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით შედგება და შემდეგ მათ საფუძველზე ნაერთი უწყისი მზადდება.

პროდუქციის თვითღირებულების უწყისში გადმოიცემა მოცემულ თვეში გაწეული ხარჯები მათი სახეების მიხედვით და დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთები. გაანგარიშებებისათვის გამოიყენება შემდეგი ფორმულები:

$$\text{დახარჯული მასალები} = \text{მასალების საწყისი ნაშთი} + \text{მასალების შესყიდვები} - \text{მასალის საბოლოო ნაშთი}$$

$$\text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} = \text{დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი} + \text{მიმდინარე დანახარჯები} - \text{დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი}$$

$$\text{რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება} = \text{მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი} + \text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} - \text{მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი}$$

მზა პროდუქციის უწყისი თვის ბოლოს

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თანხა ლ	
	კერძო	საერთო
1. დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი		1000
2. დახარჯული მასალები:		
მასალების საწყისი ნაშთი	2 000	
შესყიდული მასალები	34 000	
მასალების საბოლოო ნაშთი	(5 000)	

	31 000	
3. პირდაპირი შრომითი ხარჯი	43 000	
4. საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	7 000	
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	9 000	
ცვეთის ხარჯი	3 000	
დანარჩენი არაპირდაპირი საწარმოო ხარჯი	1 000	

ჯამი	20 000	
5. საწარმოო ხარჯები სულ		94 000
6. დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი		(3000)
7. მზა პროდუქციის თვითღირებულება(2+3+4)-6		92 000

თვითღირებულების უწყისები დგება წლიურად და ყოველთვიურად. დანახარჯების უფრო ეფექტური მართვისა და კონტროლის მიზნით, იგი შეიძლება მომზადდეს უფრო მსკლე პერიოდების მიხედვითაც.

პროდუქციის თვითღირებულების უწყისების საფუძველზე დგება ცალკეული სახის პროდუქციის მოგება-ზარალის უწყისები. ამ უკანასკნელთა საფუძველზე კი მომზადდება მოგება-ზარალის ნაერთი უწყისი, რომელშიც მოცემული იქნება აგრეთვე არასაოპერაციო ხარჯების, არასაოპერაციო შემოსავლების, მოგების გადასახადის ხარჯის მაჩვენებლები და გამოითვლება წმინდა მოგების საერთო სიდიდე ყოველი თვისათვის.

მოგება-ზარალის ნაერთი უწყისი მიმდინარე თვეში

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თ ა ნ ხ ა	
	კერძო	საერთო
1. ამონაგები რელიზაციიდან		110 000
2. რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:		
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	24 000	
გამოშვება მიმდინარე თვეში	92 000	
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი	(17 000)	(99 000)
-----	-----	-----
მოგება რელიზაციიდან		11 000
3. მარკეტინგის ხარჯები		(3 000)
4. საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები		(5 000)
საოპერაციო მოგება		3 000

დანახარჯების დაგეგმვის დროს ხარჯთაღრიცხვა დგება ცალკეული სახის პროდუქციისათვის, რათა განისაზღვროს პროდუქციის ერთეულის საორიენტაციო ფასი და მიზნობრივი ანუ გეგმური მოგება. ფასწარმოქმნის მიზნებისათვის, როგორც ადრე აღინიშნა, პროდუქტის სრული თვითღირებულება გამოიყენება. ამიტომ, იგეგმება ფასნამატის საპროცენტო განაკვეთი. ამ განაკვეთის დადგენისათვის გაითვალისწინება შემდეგი ფაქტორები: საწარმოო დანახარჯების დონე, მარკეტინგის და მმართველობითი ხარჯების დონე, არასაოპერაციო ხარჯების მოცულობა და მოთხოვნა ბაზარზე.

პროდუქტის სრული თვითღირებულებისა და ფასნამატის ჯამი წარმოადგენს სავარაუდო გასაყიდ ფასს. ამდენად, ფასნამატი იგივე მოცემული პროდუქტიდან მისაღები გეგმური მოგებაა.

აუცილებელია ერთმანეთისაგან განვასხვაოთ ფასნამატი და მოგების მარჯა ანუ მოგების ნორმა. ამ მაჩვენებლებს პროდუქციის რენტაბელობის მაჩვენებლებსაც უწოდებენ და პროცენტებში გამოისახება.

$$\text{ფასნამატი} = \frac{\text{მოგება რელიზაციიდან} * 100\%}{\text{პროდუქციის თვითღირებულება}}$$

მოგება რეალიზაციიდან * 100%
 მარჯა =
 ამონაგები რეალიზაციიდან

ფასსნამატი ყოველთვის მეტია მარჯაზე.

ერთი ცალი პროდუქტის თვითღირებულების
 გეგმური კალკულაცია

დანახარჯთა მუხლები	თანხა ლ
1. პირდაპირი მასალის ხარჯი	10,5
2. პირდაპირი შრომითი ხარჯი	11,5
3. საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	3,0
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	2,0
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	1,5

საწარმოო თვითღირებულება	28,5
4. მარკეტინგის ხარჯები	2,4
5. საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	4,0

სრული თვითღირებულება	34,9
6. ფასსნამატი 25%	8,73

7. გასაყიდი საორიენტაციო ფასი	43,62

მოტანილი პირობითი მაგალითის თანახმად, ფასსნამატი = $(8,73 * 100\%) / 34,9 = 25\%$;

მარჯა = $(8,73 * 100\%) / 43,62 = 20\%$

დანახარჯების აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე საწარმოებში ამზადებენ ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების ფაქტიურ კალკულაციებს, რომელთა გეგმურ კალკულაციებთან შედარების შემდეგ გამოვლინდება გადახრები დანახარჯებში. მათი ანალიზის საფუძველზე გაირკვევა გადახრების გამომწვევი დადებითი და უარყოფითი მიზეზები და შემუშავდება სათანადო რეკომენდაციები შემდგომი პერიოდისათვის.

4.3. დამთავრებული და დაუმთავრებელი პროდუქტი

საწარმოთა მუშაობის პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევა, როცა დაწყებული პროდუქციის ყველა ერთეული პერიოდის ბოლოსათვის სრულად დამთავრებული არ არის.

პროდუქტს, რომელმაც გაიარა დამზადების ყველა სტადია, მიღებულია ტექნიკური კონტროლს მიერ და ჩაბარდა მზა პროდუქციის საწყობს ან მიეწოდება მომხმარებელს, **მზა პროდუქცია ეწოდება.**

პროდუქტი, რომელიც პერიოდის ბოლოსათვის დამზადების ამა თუ იმ სტადიაზე იმყოფება, **დაუმთავრებელ პროდუქტად** ან დაუმთავრებელ წარმოებად იწოდება.

როცა თვის დასაწყისსა და ბოლოს ადგილი არა აქვს დაუმთავრებელ წარმოებას, მაშინ ერთი ცალი პროდუქტის თვითღირებულება ადვილად გამოითვლება მიმდინარე თვის წარმოების დანახარჯების გაყოფით პროდუქციის რაოდენობაზე.

მაგალითი: დაუშვათ მიმდინარე თვეში წარმოების დანახარჯებმა 20 000 ლარი შედგინა. იმავე თვეში დაიწყო და დამთავრდა 4000 ცალი პროდუქტი.

მაშასადამე, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება ტოლია – $20\ 000 / 4000 = 5$ ლ.

მაგრამ, თუ თვის ბოლოს დაუმთავრებელი პროდუქცია დარჩება, მაშინ ერთი ცალი პროდუქტის თვითღირებულების გამოთვლამდე, მოცემულ თვეში გაწეული წარმოების დანახარჯები ჯერ უნდა განაწილდეს დამთავრებულ და დაუმთავრებელ პროდუქციას შორის. ამ მიზნით, ჩატარდება დაუმთავრებელი პროდუქციის ინვენტარიზაცია და დადგინდება, არსებული დაუმთავრებელი პროდუქტი რამდენი პროცენტითაა დამთავრებული. ამ მაჩვენებლის მეშვეობით, დაუმთავრებელი პროდუქცია გადაყვანილი იქნება პირობით მზა პროდუქციის ერთეულებში, რომელთაც **მზა პროდუქციის ეკვივალენტური ერთეულები ეწოდებათ.**

მაგალითად, თუ თვის დასაწყისში დაიწყო 4000 ცალი პროდუქტის დამზადება, საიდანაც 3400 ცალი დასრულდა, ხოლო 600 ცალი დარჩა დაუმთავრებელი, მაშინ მისი ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს. ინვენტარიზაციის შედეგად დაუშვათ აღმოჩნდა, რომ თვის ბოლოს დარჩენილი 600 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქცია დამთავრებულია 50%-ით, მაშინ იგი იქნება 300 დამთავრებული მზა პროდუქტის ეკვივალენტი. ანუ, 600 ცალი ნახევრად დამთავრებული პროდუქტი, იგივეა რაც თითქოს 300 ცალი მზა პროდუქტი.

ხოლო, წარმოების თვიური დანახარჯები 20 000 ლარი ახლა უნდა განაწილდეს დამთავრებულ და დაუმთავრებელ პროდუქტს შორის შემდეგნაირად:

	ფიზიკური ერთეულები	დამთავრების ხარისხი	ეკვივალენტური ერთეულები
მზა პროდუქცია	3400	100%	3400
დაუმთავრებალი პროდუქცია	600	50%	300

ჯამი – – 3700

შემდეგ გამოითვლება ერთი ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება.

1 ეკვ. ერთ. თვითღ. = 20 000 ლ / 3700 = 5,405 ლ. ამის საფუძველზე:

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 3400 ცალი * 5,405 ლ = 18377 ლ

დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება = 300 * 5,405 ლ = 1623 ლ

20 000 ლ

როცა დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთი არსებობს როგორც თვის დასაწყისში, ასევე თვის ბოლოს, ხოლო, სხვადასხვა სახის რესურსები წარმოებაში სხვადასვა დროს შედის, მაშინ გამოთვლების მეთოდიკა რთულდება, რომელსაც მძიმავალ თავებში შევისწავლით.

4.4. დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები

დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები წარმოადგენს პროდუქციის (მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლის ხერხების ერთობლიობას წარმოების სხვადასხვა ტიპის დროს.

დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდები იგივეა რაც პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები. ამ მეთოდებზე გავლენას ახდენს წარმოების ორგანიზაციული და ტექნოლოგიური თავისებურებები.

განსხვავებენ თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდებს, პრინციპებსა და ტექნიკას.

თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი არის პროდუქციის (ან მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულებაზე ცალკეული სახის დანახარჯების თავმოყრის წესების ერთობლიობა, რომელიც წარმოების თავისებურებებითაა განსაზღვრული.

თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდებია:

I. დანახარჯების კალკულაცია განსაკუთრებული დანიშნულებით:

* კალკულაცია შეკვეთების მიხედვით

- კალკულაცია კონტრაქტების მიხედვით
- კალკულაცია პროდუქციის პარტიების მიხედვით.

II. დანახარჯთა ოპერაციული კალკულაცია:

1. კალკულაცია პროცესების მიხედვით
2. კალკულაცია მომსახურების ფუნქციების მიხედვით.

თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპები განსაზღვრავს მისი მომხმარებლის ინტერესებს და მიზნებს.

თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპებია:

1. კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით
2. კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით

3. კალკულაცია ალტერნატიული დანახარჯებით
4. კალკულაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით

თვითღირებულების კალკულაციის ტექნიკა კი თვითღირებულების განსაზღვრის სიზუსტის ხარისხის კონტროლის ფორმას წარმოადგენს.

თვითღირებულების კალკულაციის ტექნიკას მიეკუთვნება:

1. კალკულაცია ნორმატიული დანახარჯებით
2. კონტროლის ბიუჯეტური მეთოდი (იგი მოიცავს დაგეგმვას, აღრიცხვას და კონტროლს (ანუ გეგმური და ფაქტიური შედეგების შედარება და სათანადო ღონისძიებების გატარება)

4.5 დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა

დანახარჯების აღრიცხვის მთავარი მიზანია დამზადებული პროდუქციის (ან გაწეული მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაცია (გამოთვლა) დანახარჯთა სახეების მიხედვით. ამიტომ, დანახარჯების აღრიცხვა დანახარჯების კლასიფიკაციას ეფუძნება.

დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა თვალსაჩინოდ ასახავს, თუ რა გზებს გაივლიან დანახარჯები, რათა აღრიცხვამ შეძლოს პროდუქციის ფაქტიური თვითღირებულების გამოთვლა და მოგების გაანგარიშება.

როგორც ცნობილია, ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში, ფინანსური შედეგების გამოთვლის მიზნით, ყველა სახის შემოსავალი და ხარჯი თავს იყრის მოგება-ზარალის ანგარიშზე, სადაც ისინი ერთმანეთს უპირისპირდებიან და ცნობილი ხდება მოცემული პერიოდის ფინანსური შედეგი: მოგება ან ზარალი.

მაგრამ, როგორც უკვე ვიცით, მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს დეტალური ინფორმაცია ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებისა და მისი მომგებიანობის შესახებ. ამიტომ შიდა აღრიცხვაში, დანახარჯების აღრიცხვის ოპერაციები შემდეგნაირადაა ორგანიზებული:

* თითოეული სახის პროდუქტისათვის ცალკე-ცალკე იხსნება წარმოების ანუ დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიში და ერთი საკონტროლო (ნაერთი) ანგარიში (1630), წარმოების ბუღალტერს შეუძლია კოდირება თავად გააკეთოს. წარმოების ანგარიშის დებეტში თვის განმავლობაში აღრიცხება პირდაპირი ხარჯები:

დებეტი – “ა” პროდუქტის წარმოება (1630/ა)

დებეტი – “ბ” პროდუქტის წარმოება (1630/ბ) და ა.შ.

კრედიტი – მასალები ან გასაცემი ხელფასი

* არაპირდაპირი ხარჯები თვის განმავლობაში აღრიცხება საწარმოო ზედნადე-

ბი ხარჯების ანგარიშზე, რომელიც იხსნება ყველა საწარმოო განყოფილებებისათვის ცალ-ცალკე და ერთი საკონტროლო ანგარიში (დაუშვათ 710/00):

დებეტი – №1 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710/01)

დებეტი – №2 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710/02)

დებეტი – საწყობის ხარჯები (710/03 საწყობი) და ა.შ.

კრედიტი – მასალები, გასაცემი ხელფასი, დაგროვილი ცვეთა და სხვა.

* თვის განმავლობაში, სახარჯთაღირცხვო განაკვეთით, ცალკეული სახის პროდუქტზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯების ასახვა:

დებეტი – “ა” პროდუქტის დაუმთავრებელი წარმოება

დებეტი – “ბ” პროდუქტის დაუმთავრებელი წარმოება

კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში

* წარმოებიდან მზა პროდუქციის მიღება, რომელიც თვის განმავლობაში რამდენჯერმე შეიძლება მოხდეს:

დებეტი – მზა პროდუქცია (1640)

კრედიტი – “ა” პროდუქტის დაუმთავრებელი წარმოება (1630/ა)

კრედიტი – “ბ” პროდუქტის დაუმთავრებელი წარმოება (1630/ბ)

* რელიზებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოწერა:

დებეტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (7100)

კრედიტი – მზა პროდუქცია (1640)

* თვის ბოლოს, ფაქტიური საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადატანა საკონტროლო ანგარიშზე:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (710/00)

კრედიტი – №1 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710/01)

კრედიტი – №2 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710/02)

კრედიტი – საწყობის ხარჯები და ა.შ. (710/03)

ამით ეს ანგარიშები იხურება.

* თვის ბოლოს, დაგროვილი ფაქტიური საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის, რაზეც ბუღალტრული მუხლი აღარ შედეგება. მაგრამ, ეს მონაცემები გამოიყენება გადახრების გამოთვლებისა და ანალიზისათვის.

* თვის ბოლოს, რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დახურვა:

დებეტი – მოგება-ზარალი

კრედიტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

* თვის ბოლოს, საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობის ჩამოწერა: ა). მიკუთვნების მეტობის ჩამოწერა:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში

კრედიტი – მოგება-ზარალი

ბ). მიკუთვნების დანაკლისის ჩამოწერა:

დებეტი – მოგება-ზარალი

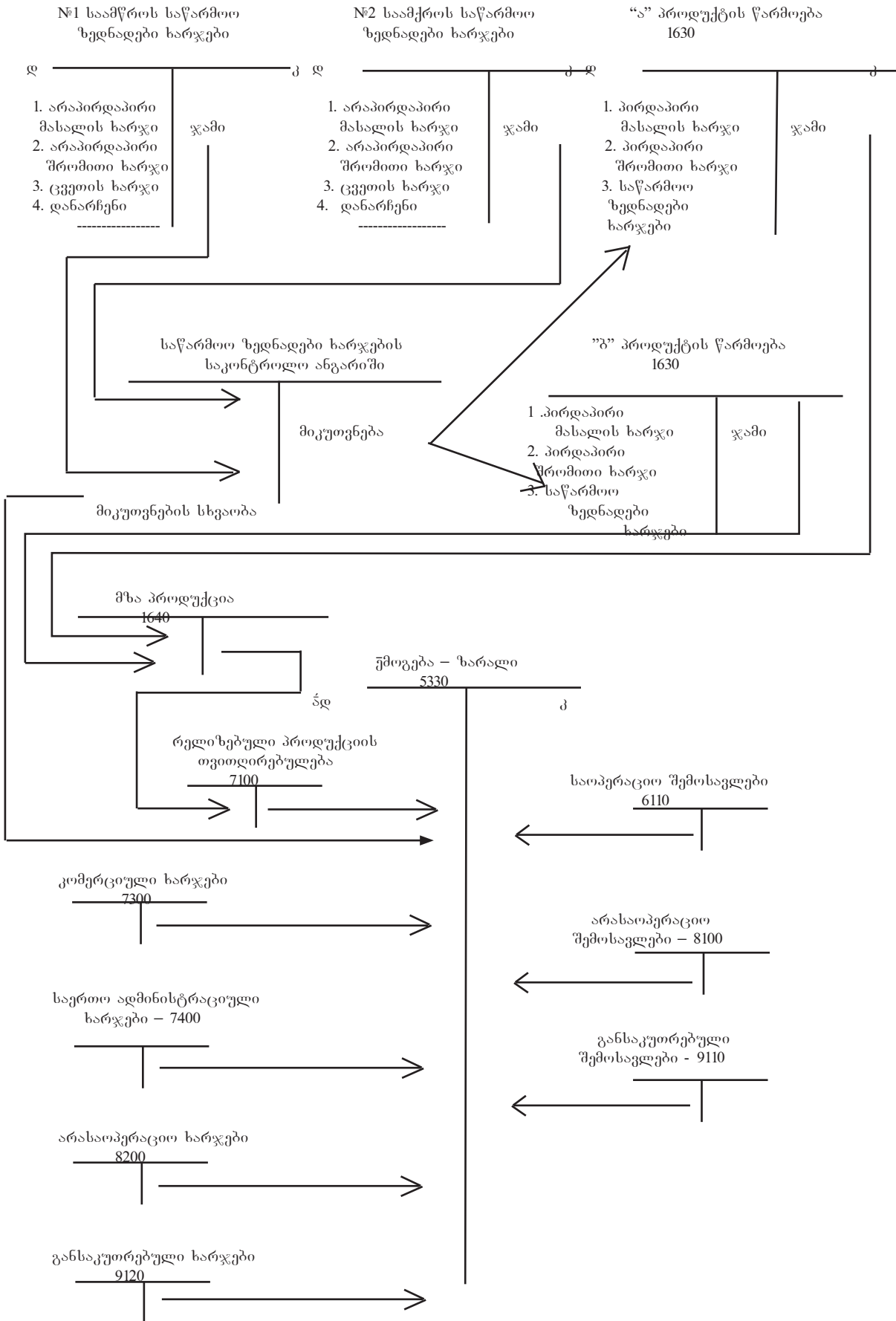
კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში

თუ კომპანია მხოლოდ ერთი დასახელების პროდუქტს უშვებს, მაშინ გამართლებულია გამოყენებულ იქნას მარაგების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი. ამ მეთოდით, წარმოების პირდაპირი ხარჯები, დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის ნაცვლად, უშუალოდ მზა პროდუქციის ანგარიშზე აღირიცხება და პროდუქციის სახეებს შორის, ზედნადები ხარჯების განაწილება საჭირო აღარაა.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რა არის პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულება.
2. რა არის პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი.
3. დანახარჯთა ცხრილებში შემავალი ხარჯი აისახება თუ გამავალი.
4. რას ეწოდება დაუმთავრებელი პროდუქცია
5. რას ასახავს დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა.
6. რა არის ფასნამატი და რატომ იგეგმება იგი.

სქემა



სქემა 1: ზღანახარჯების აღრიცხვის სქემა

ამოცანები

ამოცანა 1. ქვემოთ მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე მოამზადეთ სამრეწველო კომპანიის მიერ წარმოებული მზა პროდუქციის უწყისი და მოგება-ზარალის უწყისის ფრაგმენტი თვის ბოლოსათვის, თუ მოცემულია რომ:

- ამონაგები – 300 000 ლარი
- შესყიდული ნედლეული – 96 500 ლ
- არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – 34 000 ლ
- პირდაპირი შრომითი ხარჯები – 47 000 ლ
- საწარმოო შენობის დანახარჯები – 45 000 ლ
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები – 46 000 ლ
- მარკეტინგის ხარჯები – 29 000 ლ
- მოგებიდან გადასახადის ხარჯი – 10 000 ლ
- სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 18 000 ლ

	მარაგები	
	საწყისი (ლ)	საბოლოო (ლ)
მასალები - - - - -	47 500	26 500
დაუმთავრებელი პროდუქცია - -	20 000	19 000
მზა პროდუქცია - - - - -	45 000	48 000

ამოხსნა: მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თანხა ლ
დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი - - - - -	20 000
მოხმარებული მასალები:	
მასალის საწყისი ნაშთი - - - - -	47 500
მასალის შესყიდვები - - - - -	56 500
მასალის საბოლოო ნაშთი - - - - -	(26 500)
-----	117 500
პირდაპირი შრომითი ხარჯი - - - - -	47 000
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი - - - - -	34 000
საწარმოო შენობის ხარჯი - - - - -	45 000
სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯი - - - - -	18 000
-----	97 000
დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი - - -	(19 000)
წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება - - -	262 500

მოგება-ზარალის უწყისის ფრაგმენტი

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თანხა ლ	
	კერძო	საერთო
ამონაგები რეალიზაციიდან		300 000
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	45 000	
წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება:		
დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების სხვაობა - 1 000		
პირდაპირი მასალის ხარჯი - - - 117 500		
პირდაპირი შრომითი ხარჯი - - - 47 000		
საწარმოო ზედნადები ხარჯები - - - 97 000		
-----	262 500	
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი - - - - - - - - -	(48 000)	
რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება - - - - -		259 500
მოგება რეალიზაციიდან - - - - - - - - -		40 500

ამოცანა 2. მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე გამოთვალეთ დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი:

- დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი - 44 000 ლ
- დახარჯული მასალები - 130 000 ლ
- პირდაპირი შრომითი ხარჯები - 150 000 ლ
- საწარმოო ზედნადები ხარჯები - 70 000 ლ
- წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება - 400 000 ლ

ამოხსნა:

საწყისი ნაშთი აღვნიშნოთ - X-ით.

$$X + 130\ 000 + 150\ 000 + 70\ 000 - 44\ 000 = 400\ 000$$

$$X + 306\ 000 = 400\ 000$$

$$X = 94\ 000\ \text{ლ}$$

ამოცანა 3. კომპანია “მშენებელი” ამზადებს და ყიდის დასაშლელ-ასაწყობ კოტეჯებს. წლის განმავლობაში კომპანიამ დაიწყო და დაამთავრა 50 სახლი. თითოეულის თვითღირებულებამ 23 000 ლ შეადგინა. დამზადებული სახლებიდან 42 გაიყიდა, თითო 34 000 ლარად. გარდა ამისა, დამზადების პროცესში იმყოფება კიდევ 7 კოტეჯი, რომელთა ჯამური თვითღირებულებაა 35 000 ლ.

გამოთვალეთ:

1. წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება
2. მთლიანი საწარმოო დანახარჯები
3. რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
4. რეალიზაციიდან მიღებული მოგება

ამოხსნა:

1. მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 50 * 23 000 ლ = 1 150 000 ლ
2. მთლიანი საწარმოო დანახარჯები = 1 150 000 + 35 000 = 1 185 000 ლ
3. რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება = 42 * 23 000 = 966 000 ლ
4. რეალიზაციიდან მიღებული მოგება = 42 * 34 000 - 966 000 = 462 000 ლ

ამოცანა 4. კომპანია უშვებს ერთი სახის პროდუქტს. მისი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების ნორმა დადგენილია პირდაპირი შრომის 119%.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ დაუმთავრებელი და მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთების თვითღირებულება შემდეგი ინფორმაციის გამოყენებით:

	მარაგის რაოდენობა	მასალები ერთეულზე	პირდაპირი შრომა ერთეულზე
	ერთ.	ლ	ლ
მზა პროდუქცია	9 000	15	10
დაუმთავრებელი პროდუქცია	1 000	8	6

ამოსხნა:

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმიური განაკვეთი:
 მზა პროდუქციის ერთეულზე = 10 * 1,19 = 11,9 ლ
 დაუმთავრებელი პროდუქციის ერთეულზე = 6 * 1,19 = 7,14 ლ

მარაგების თვითღირებულება (ლ)

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	საწარმოო ზედნადები ხარჯი	სულ
მზა პროდუქციის ნაშთი –	135 000	90 000	107 100	332 100
დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთი –	9 000	6 000	7 140	21 140

ამოცანა 5. მუსიკალური ინსტრუმენტების ქარხნის მთავარი ბუღალტერი – კაკაბაძე, წლის ბოლო-სათვის ავდემყოფობის გამო საავადმყოფოში მოხვდა. იგი დროებით შეცვალა ახალბედა ბუღალტერმა, რომელმაც წლის ბოლოსათვის, შეცდომით, შემდეგი სახის მოგება-ზარალის უწყისი მიაჩნა:

მუსიკალური ინსტრუმენტების ქარხნის
 მოგება-ზარალის უწყისი
 2007 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით (ლარი)

შ ი ნ ა ა რ ს ი	ღ	ძ
ამონაგები რელიზაციიდან		320 000
რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:		
შესყიდული ნედლეული	60 000	
ნედლეულის ტრანსპორტირების ხარჯი	5 000	
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	45 000	
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	16 000	
საწარმოო ხაზის ამორტიზაცია	20 000	
იჯარა	12 000	
დაზღვევა	7 000	
კომუნალური დანახარჯები	11 000	
სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	40 000	
სხვა საოპერაციო ხარჯები	32 600	
გამოცხადებული დივიდენდები	22 000	
რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება საერთო მოგება	270 600	49 400

საავადმყოფოდან გამოსული მთავარი ბუღალტერი კაკაბაძე ცდილობს შეასწოროს მოგება-ზარალი უწყისი. მან იცის, რომ იჯარის, დაზღვევის და კომუნალური ხარჯების 40% საწარმოო ზედნადებ ხარჯებზე მიდის. ამასთან, ჩატარებული ინვენტარიზაციის საფუძველზე კაკაბაძემ დაადგინა, რომ წლის ბოლოს არსებული ნაშთებია: ნედლეული – 18 000 ლ, დაუმთავრებელი პროდუქცია – 10 000 ლ და მზა პროდუქცია – 50 000 ლ.

- მოთხოვნა:** 1. მიაჩნადეთ წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი
 2. შეასწორეთ ახალბედა ბუღალტრის მიერ მიმზადებული მოგება-ზარალის უწყისი

ამოსხნა

მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თ ა ნ ხ ა	
	კერძო	საერთო
დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი		—
მოხმარებული ნედლეული:		
ნედლეულის საწყისი ნაშთი	—	
შესყიდული ნედლეული	65 000	
ნედლეულის საბოლოო ნაშთი	(18 000)	47 000
პირდაპირი შრომითი ხარჯი		45 000
საწარმოს ზედნადები ხარჯები:		
არაპირდაპირი შრომა	16 000	
საწარმოს ხაზის ამორტიზაცია	20 000	
იჯარა	4 800	
დაზღვევა	2 800	
კომუნალური დანახარჯები	4 400	
სხვა საწარმოს ზედნადები ხარჯები	40 000	88 000
სულ საწარმოს ხარჯები		80 000
დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი		(10 000)
მზა პროდუქციის თვითღირებულება		170 000

მოგება-ზარალის უწყისი

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თანხა (ლ)
ამონაგები რეალიზაციიდან	320 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	—
გამოშვებული პროდუქცია	— 170 000
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი	— (50 000)
მოგება რეალიზაციიდან	200 000
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები	(18 000)
სხვა სასპერაციო ხარჯები	(32 600)
სასპერაციო მოგება	149 400
გამოცხადებული დივიდენდები	(22 000)
წმინდა მოგება	127 400

თავი 5. პირდაპირი მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვა

მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯებიდან, როგორც უკვე ვიცით, პირველი მუხლი არის პირდაპირი მასალის ხარჯი. ამიტომ, თვითღირებულების კალკულაციის შესწავლა მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვის განხილვით დავიწყებთ.

ამ თავში განხილული იქნება მასალების მოძრაობის აღრიცხვასთან დაკავშირებული შემდეგი საკითხები:

- * მასალების შეკვეთის, მიღების, შენახვის, ხარჯვის პროცედურები და დოკუმენტაცია;
- * დახარჯული და მარაგში დარჩენილი მასალების შეფასების მეთოდები
- * მასალების მარაგების მართვისა და კონტროლის ფორმულები
- * მასალების დანაკარგებისა და ნარჩენების შეფასება და აღრიცხვა
- * მასალების მოძრაობის აღრიცხვის მეთოდები.

5.1. მასალების კლასიფიკაცია და შეფასება

წარმოების პროცესის შეუფერხებელი განხორციელებისათვის მეწარმეს სხვადასხვა სახის მასალები სჭირდება, რომლებიც საწარმოო მარაგებს წარმოადგენენ. მათ მიეკუთვნება: ნედლეული და ძირითადი მასალები, დამხმარე მასალები, ტექნიკური მასალები, სათადარიგო ნაწილები, სათბობი, საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები, დაუმთავრებელი წარმოება, ტარა და ტარის მასალები.

მასალები მათი გამოყენების ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით შეიძლება იყოს ძირითადი ან დამხმარე.

ძირითადი მასალები ისეთი სახის მასალებია, რომლებიც გადამუშავდებიან მზა პროდუქტად. ძირითადი მასალები წარმოადგენენ მზა პროდუქციის სუბსტანციას, მის ნივთიერ საფუძველს. ამიტომ, ძირითადი მასალების ხარჯი, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიეკუთვნების წესის მიხედვით, პირდაპირი ხარჯია, რადგან მათი ბუნებიდან გამომდინარე, მათი ხარჯვის მომენტიდანვე ცნობილია, რომელი სახის პროდუქციის დამზადებაზეა დახარჯული ისინი.

დამხმარე მასალები ის მასალებია, რომლებიც წარმოების მომსახურებაზე და საწარმოო მოწყობილობების შეკეთებაზე გამოიყენება. ესენია, საპოხი ზეთები და საშუქები, ჭანჭიკები, ხრახნები და სხვა მასალები, რომლებიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაზე არ გამოიყენება, არამედ დანადგარების ნაწილებია. ასეთია, საექსპლუატაციო-ტექნიკური მასალა, საწვავი ელექტროგენერატორისათვის, შესაფუთი მასალები, შაბლონები, ინსტრუმენტები, საკანცელარიო ნივთები, დამცავი ტანსაცმელი, საწვავი და ა.შ.

დამხმარე მასალები ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება. ამიტომ, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიეკუთვნების წესის მიხედვით, ისინი არაპირდაპირ

რი ხარჯებია. ამ თავში განხილულია მხოლოდ ძირითადი მასალების აღრიცხვისა და კონტროლის პროცედურები.

მასალის დანახარჯები ხშირად საწარმოო დანახარჯების მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენენ. ამასთან, მასალების ხარისხი მზა პროდუქციის ხარისხის ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ფაქტორია. აქედან გამომდინარე, შექმნის და გვარად, მაღალი ხარისხის მასალა უნდა იქნეს გამოყენებული.

მასალების აღრიცხვის მოწესრიგებისა და ოპერატიული კონტროლის გაადვილების მიზნით, მასალების კლასიფიკაციისა და კოდირების ხერხები გამოიყენება.

მასალების კლასიფიკაცია არის მათი ერთეულების ლოგიკურ ჯგუფებად დახარისხება მათი ხასიათის ან დანიშნულების გათვალისწინებით.

კოდი არის სიმბოლოთა სისტემა, რომელიც მიკუთვნებულია მასალების კლასიფიცირებულ ერთეულთა ჯგუფებს, მათი მოკლე და ზუსტი დახასიათებისათვის.

კოდირებას აქვს შემდეგი უპირატესობები:

* მოხმარება ნაკლებად შრომატევადია, რადგან აღარ არსებობს ერთეულთა ზუსტი აღწერილობის ჩამოთვლის აუცილებლობა;

* გამორიცხულია რაიმე გაურკვეველობა, რადგან საწარმოში ყველასათვის ცნობილია, რომელი მასალაა ნაგულისხმევი მოცემული რიცხვითი კოდის ქვეშ;

* გაადვილებულია ერთეულების მოძებნა და მათი დახარისხება;

* კოდირება მნიშვნელოვანია მასალებზე მონაცემების მექანიკურ ან ელექტრონულ სისტემაში დამუშავების დროს.

მაგალითად, დავუშვათ ფირმა ამზადებს ქაღისსა და მამაკაცის ფეხსაცმელებს. მათ შეიძლება გამოიყენონ შეიდნიშნა კოდი, რომელშიც პირველი ციფრი აღნიშნავს პროდუქციის სახეობას – ქაღისსა თუ მამაკაცის, მეორე ციფრი შეიძლება მიაჩნებდეს ასაკს – ბავშვისა თუ დიდის, მესამე – გამოსასვლელია თუ საშინაო, მეოთხე – ტყავის თუ ტილოსია, მეხუთე – ზომას, მეექვსე – ფერს, მეშვიდე – ლანჩის სახეობა – რეზინა, კაუჩუკი, თუ ხელოვნური.

კოდირებას საწარმოები თავად ახდენენ, რომელსაც მუდმივად იცავენ. კოდირებისათვის აუცილებელია თითოეული მასალის ყურადღებით გაანალიზება.

შესყიდული მასალების თვითღირებულებაში შედის მომწოდებლის ფასი, გადმოხიდვის ტრანსპორტირების ხარჯები, საბაჟო გადასახადი და შეფუთვის ხარჯები. შექმნილი მასალების თვითღირებულებაში არ შედის დღგ და ფასდათმობა.

მომწოდებლებთან დადებული ხელშეკრულებით მხარეები თანხმდებიან სატრანსპორტო ხარჯების ანაზღაურების წესზე. ტრანსპორტირების ხარჯებს უმთლიანად ანაზღაურებს მყიდველი. ოღონდ, როცა ამას ხელშეკრულება ითვალისწინებს, ტრანსპორტირების ხარჯებს მყიდველის ნაცვალდ, წინასწარ მომწოდებელი იხდის, რასაც იგი გამოგზავნილ ანგარიშ-ფაქტურაში აღნიშნავს.

საერთაშორისო პრაქტიკაში გავრცელებულია სატრანსპორტო ხარჯების ანაზღაურების შემდეგი სახის შეთანხმებები: “ფრანკო საწყობი მომწოდებლისა” – ნიშნავს, რომ ტვირთს მომწოდებლის საწყობიდან მყიდველი წამოიღებს. “ფრანკო სადგუ

რი მომწოდებლისა” – ნიშნავს, რომ მომწოდებელი ტვირთს მოიტანს მის უახლოეს სადგურამდე და შემდეგ მყიდველი წამოიღებს; ასეთ შემთხვევაში მომწოდებელი აწარავს ტრანსპორტირების ხარჯებს თავის სადგურამდე, რომელსაც მყიდველისადმი გაგაზავნილ ანგარიშ-ფაქტურაში ცალკე აჩვენებს და რა თქმა უნდა, მყიდველი აანაზღაურებს. “ფრანკო სადგური დანიშნულებისა” – ნიშნავს, რომ მომწოდებელი ტვირთს მყიდველის უახლოეს სადგურამდე მოიტანს. ხოლო “ ფრანკო საწყობი მყიდველისა” – ნიშნავს, რომ ტვირთს მომწოდებელი მყიდველის საწყობში მიიტანს და მაშასადამე მთელ სატრანსპორტო ხარჯებს წინასწარ მთლიანად გადაიხდის. ის ახდენს ანგარიშსწორებას სატრანსპორტო ორგანიზაციასთან. მასალების მყიდველი საწარმო კი სატრანსპორტო ხარჯებს, მასალის ღირებულებასთან ერთად, მომწოდებელს უხდის.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სატრანსპორტო ხარჯები შედის მასალების ფაქტიურ თვითღირებულებაში. როცა ერთი სახის ტრანსპორტით რამდენიმე სახის მასალის გადმოტანა ხდება, მაშინ სატრანსპორტო ხარჯები მათ შორის უნდა განაწილდეს მომწოდებლის ფასის პროპორციულად.

მაგალითი: დავუშვათ, სამი სახის მასალა შექმნილია ერთი სახის ტრანსპორტით და არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

მასალების დასახელება	ღირებულება ლ	სატრანსპორტო ხარჯები ლ
მასალა – “ა”	20 100	?
მასალა – “ბ”	35 200	?
მასალა – “გ”	37 500	?
ჯამი	92 800	18 560

გამოვთვალოთ სატრანსპორტო ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი მასალების ღირებულების მიმართ:

$$\text{სატრ. ხარჯების კოეფიციენტი} = 18\,560 / 92\,800 = 0,2$$

მაშასადამე, სატრანსპორტო ხარჯების კოეფიციენტი მასალების მომწოდებლის ფასის მიმართ, საშუალოდ არის 0,2 ანუ 20%. ეს კოეფიციენტი გავამრავლოთ ცალკეული სახის მასალების ღირებულებაზე და მივიღებთ მოცემული სახის მასალის კუთვნილ სატრანსპორტო ხარჯებს.

მასალების დასახელება	ღირებულება ლ	კოეფიციენტი	სატრანსპორტო ხარჯები	თვითღირებულება
მასალა – “ა”	20 100	0,2	4 020	24 120
მასალა – “ბ”	35 200	0,2	7 040	42 240
მასალა – “გ”	37 500	0,2	7 500	45 000
ჯამი	92 800	–	18 560	111 360

5.2. მასალების შეკვეთის, მიღების, შენახვის, ხარჯვის პროცედურები და დოკუმენტაცია

მასალების მოძრაობასთან დაკავშირებით გამოიყენება შემდეგი დოკუმენტები: მოთხოვნა შეკვეთაზე, შეკვეთა შესყიდვაზე, ჩანაწერი მასალების მიღებაზე, (შესყიდვის) ანგარიშ-ფაქტურა, მოთხოვნა მასალის გაცემაზე, მარაგის სააღრიცხვო წიგნი.

მოთხოვნა შეკვეთაზე – არის მასალების შესყიდვის მოთხოვნის დოკუმენტი. როცა საწყობებში მასალების მარაგები ამოწურვის გარკვეულ დონეს მიაღწევს, მათი უფროსები ან წარმოების მენეჯერები მომარაგების განყოფილებაში აგზავნიან მოთხოვნას სათანადო სახის მასალების შესყიდვაზე, რათა განათავსონ შეკვეთა.

შეკვეთა შესყიდვაზე – მომარაგების განყოფილების მენეჯერი (მმართველი) მიიღებს რა დამოწმებულ მოთხოვნას მასალების შესყიდვაზე, შეარჩევს მომწოდებელს წარსული გამოცდილების, მოწოდების ფასის, ხარისხის და ვალდებულების საფუძველზე. შერჩეულ მომწოდებელთან ფორმდება შეკვეთა შესყიდვაზე, რომელშიც მითითებულია შეკვეთის ნომერი, მომწოდებლის დასახელება, მასალის სახე, რაოდენობა, ფასი, ტრანსპორტირების პირობები, ვადები და სანქციები შეთანხმების დარღვევის შემთხვევაში. შესყიდვაზე შეკვეთის ასლი იგზავნება მასალების მიმღებ განყოფილებაში, როგორც მოწოდების დამამტკიცებელი დოკუმენტი.

მომწოდებლისაგან გამოგზავნილი ტვირთი საწარმომ შეიძლება ჩაიბაროს რომელიმე სადგურზე ან უშუალოდ საწყობში. ტვირთის მიღების დროს მიმღებმა განყოფილებამ გარეგანი დათვალიერებით უნდა შეამოწმოს მასალის რაოდენობა, ხარისხი და შეკვეთის ნომერი. ერთმანეთთან უნდა შეადარონ მიღებული მასალები და თანდართული ხედნადების მონაცემები. შემდეგ მოხდება შედარება შეკვეთის ასლთან იმის დასამოწმებლად, რომ გამოგზავნილი მასალები შეკვეთას შეესაბამება.

ჩანაწერი (ორდერი) მასალების მიღებაზე ფორმდება ტვირთის მიმღების მიერ. მასში იწერება მომწოდებელი, გადამხდელი, შესყიდვაზე მოთხოვნის ნომერი, მასალის დასახელება, რაოდენობა, ფასი, კოდი, დაწუნებულის რაოდენობა, მიღების თარიღი და ხელმოწერა. ჩანაწერი საქონლის მიღებაზე წარმოადგენს მარაგების წიგნში მასალების შემოსულობების რეგისტრაციის საფუძველს.

შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურა – არის მომწოდებლისაგან მიღებული დოკუმენტი მასალების მახასიათებლების შესახებ, რომელიც თან ახლავს ტვირთს. მასში მომწოდებელი მიუთითებს მასალის დასახელებას, რაოდენობას, ფასს, დამატებული ღირებულების გადასახადს (დღგ), სატრანსპორტო ორგანიზაციის მომსახურების ხარჯებს.

ანგარიშ-ფაქტურაში დღგ – ს თანხა შეიძლება მომწოდებლის ფასისაგან გამოყოფილი იყოს ან ნაჩვენები იყოს მასთან ერთად მთლიანი თანხით. მაშინ უნდა მოხდეს მისი გამოყოფა თუ მყიდველი დღგ – ს გადამხდელია.

მაგალითი: ანგარიშ-ფაქტურაში ინფორმაცია შეიძლება ნაჩვენები იყოს ორიდა ერთ-ერთი სახით. კერძოდ: 1. მომწოდებლის ფასი 10 000 ლ და დღგ (19%) – 1 900 ლ. სულ გადასახდელია 11 900 ლარი.

2. მთლიანი გადასახდელი თანხა – 11 900 ლარი. ამ შემთხვევაში გამოიყოფა დღგ შემდეგი სახის გაანგარიშებით:

$$\text{დღგ} = (11\ 900 * 19\%) : 119 = 1\ 900 \text{ ლ.}$$

$$\text{ან, ნაყიდობის ღირებულება დღგ - ს გარეშე} = 11\ 900 \text{ ლ} : 1,19 = 10\ 000 \text{ ლ}$$

როცა დღგ-ს განაკვეთი 18%-ია, მაშინ მოხდება შემდეგი გაანგარიშება:

$$\text{დღგ} = (11\ 800 * 18\%) : 118 = 1800 \text{ ლ.}$$

მთხოვნა მასალის გაცემაზე მიიღება საწარმოო უბნებიდან. მასში მოცემულია დანახარჯთა ცენტრის (განყოფილების) დასახელება, მასალის კოდი, სახელწოდება, თარიღი, ხომის ერთეული, ფასი, ხარჯვის ნორმა. ეს დოკუმენტი საწყობის გამგეს

უფლებას აძლევს გასცეს მასალები და წარმოადგენს მარაგის წიგნში ჩანაწერების საფუძველს.

გამოუყენებელი მასალების საწყობში დაბრუნებისას ოპერაცია რეგისტრირდება სხვა ფერის დოკუმენტზე. ასევე, დოკუმენტურად უნდა გაფორმდეს მასალების, ერთი საწარმოო ციკლიდან მეორეზე (ან ერთი უბნიდან მეორეზე) გადასვლის ოპერაციები.

მარაგის სააღრიცხვო წიგნი – მასში თითოეული სახის მასალა აღირიცხება ცალკე ბარათზე, რომელშიც ასახულია მასალების მიღება, გაცემა და ნაშთები თანხობრივად და რაოდენობრივად, თარიღების მითითებით.

5.3. მასალების დასაწყობება და შენახვა

საწარმოში უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს მასალების შენახვა და დაცვა დაზიანებისა და დატაცებებისაგან. ამასთან, მასალების შიდა ტრანსპორტირების ხარჯები რაც შეიძლება მინიმალური უნდა იყოს. ამიტომ, ხელმძღვანელები ცდილობენ ეფექტურად დაგეგმონ მასალების სასაწყობო მეურნეობა. ამისათვის საჭიროა შემდეგი პრინციპების დაცვა:

1. მასალები ახლოს უნდა იყოს იმ ადგილებთან, სადაც ყველაზე მეტად გამოიყენება;
2. საწყობში თაროები და გასასვლელები ისე უნდა იყოს მოწყობილი, რომ სპეციალურ მექანიკურ სატვირთო-გადასახიდ აღჭურვილობას ადვილად შეეძლოს ნებისმიერ წერტილამდე მისვლა;
3. საწყობის სიმაღლის ეფექტურად გამოყენება;
4. მასალები შეფუთულ იქნას იმ რაოდენობით, როგორც ისინი ჩვეულებრივ გაიცემა;
5. სატვირთო ქვესაგებების გამოყენება, რათა “ჩანგლიანი” ავტოკარებით შესაძლებელი იყოს მასალების შესანახად დაწყობა და საწყობიდან გამოტანა;
6. თაროები და ბუნკერები გულისყურით უნდა იქნას მარკირებული, რათა საჭირო მასალა ადვილად მოიძებნოს;
7. მასალები იმგვარად უნდა იქნას დასაწყობებული, რომ შესაძლებელი იყოს

ძველი მასალების პირველ რიგში გაცემა;

8. ფხვიერი მასალები იმგვარად უნდა იქნან შენახული, რომ საწყობში მათი რაოდენობის გარკვევა ადვილი იყოს. შეიძლება მათი პატარ-პატარა ზომის გროვებად დაყოფა, რომელთა ზომა ცნობილი იქნება.

მასალების შიდა გადაადგილება, დატვირთვა და გადმოტვირთვა ძვირი ჯდება, ამიტომ სასაწყობო მეურნეობა ისე უნდა მოეწყოს, რომ შიდა ტრანსპორტირების დანახარჯები მინიმალური იყოს. ამ მიზნით, სადაც ამის საშუალებას საწარმოო პროცესი იძლევა, გამოყენებულ უნდა იქნას ლენტური ტრანსპორტირები. ხოლო საწყობების განლაგება განყოფილებების მომსახურების შესაბამისად უნდა მოხდეს.

ცალკეული საწარმოს თავისებურებებიდან გამომდინარე, პრაქტიკაში გამოიყენება სასაწყობო მეურნეობის ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული სისტემა. **ცენტრალიზებული სისტემის დროს** არის ერთი ცენტრალური საწყობი, საიდანაც ყველა განყოფილებაში გადაიტანება მასალები. ამ დროს მასალები უფრო დაცულია, მაგრამ დიდია შიდა ტრანსპორტირების ხარჯები.

დეცენტრალიზებული სისტემის დროს ძვირადღირებული მასალები შეინახება ცენტრალურ საწყობში, ხოლო დანარჩენი, სწრაფად მბრუნავი მასალები განაწილებულია პატარა საკუჭნაოებში. დეცენტრალიზებულ სისტემას აქვს შემდეგი უპირატესობა:

- * შიდა ტრანსპორტირების დანახარჯი მინიმუმადეა დაყვანილი. მთავარ და დამხმარე საწყობებს შორის მასალების გადატანა ხდება დიდი მოცულობით;

- * მასალის შენახვა და გამოყენება ხდება ერთსა და იმავე განყოფილებაში, რაც იმას ნიშნავს, რომ ხელმისაწვდომი იქნება სპეციალისტის ტექნიკური დახმარება;

- * წარმოებისათვის მასალის პარტიებად ან კომპონენტებად დახარისხება, შეიძლება წინასწარ მოხდეს.

დეცენტრალიზებული სისტემის უარყოფითი მხარეებია:

- * საჭიროა უფრო მეტი პერსონალი, რის გამოც დამხმარე შრომითი სამუშაოები იზრდება;

- * სუსტდება კონტროლი მარაგების დაცვაზე.

ამრიგად, სასაწყობო მეურნეობის ორგანიზაციული საკითხების გადაწყვეტისას მთავარია მათი სარგებლიანობა.

5.4. დახარჯული მასალებისა და საბოლოო მარაგების შეფასების მეთოდები

მასალის ხარჯი პროდუქციის წარმოების ხარჯების მნიშვნელოვან ელემენტია. ნედლეული და მასალა წარმოადგენს მზა პროდუქციის მატერიალურ სუბსტანციას. აქედან გამომდინარე ნედლეულისა და მასალების სამომხმარებლო თვისებები და ხარისხი, ძირითადად განსაზღვრავს მზა პროდუქციის ხარისხიანობის. საბოლოოდ კი გავლენას ახდენს წარმოების ეფექტიანობაზე.

კომპანიების მენეჯერები ცდილობენ დაგეგმონ სათანადო ხარისხისა და რაოდენობის ნედლეულისა და მასალების რაოდენობა წარმოების გეგმის შესაბამისად. რისთვისაც მგეგმავები იყენებენ მარაგების მართვის პოლიტიკას. თავის მხრივ, მარაგების პოლიტიკა არსებით როლს თამაშობს წარმოების გეგმის შინაარსის განსაზღვრაში. მასალის მარაგების პოლიტიკა ხშირად ასახავს წარმოების სტრატეგიულ დონეს, რაც დამახასიათებელია მაღალკვალიფიციური თანამშრომლებისგან შემდგარ კომპანიებისათვის ან ისეთი კომპანიებისათვის, რომელთაც ტექნიკური აღჭურვილობები მხოლოდ ერთი სახის პროდუქციისთვის გააჩნია.

წარმოების სტრატეგიული დონე ნაკლებად მოქნილი იქნება, თუკი მას დაბალი კვალიფიკაციის პერსონალი დაამუშავებს. ჭარმობის პოლიტიკას უნდა შეესაბამებოდეს მასალის მარაგების პოლიტიკა. იგი უნდა აკმაყოფილებდეს მასალებზე მოთხოვნას მომავალ პერიოდში. აუცილებელია გეგმური მარაგების დონე სამომავლო დანახარჯებს შეესაბამებოდეს.

წარმოების გეგმის შემუშავების შემდეგ, წინასწარ დადგინდება აუცილებელი რესურსების მოცულობა. მუშავდება ორგანიზაციისთვის საჭირო ნედლეულისა და მასალების შესყიდვების და ხარჯვის გეგმები. მასალების დანახარჯები იგეგმება როგორც ცალკეული სახის პროდუქციისათვის, ასევე საწარმოს თითოეული განყოფილებების მიხედვით. ამასთან, გაითვალისწინება საჭირო მასალების ხარჯი მოკლევადიანია თუ გრძელვადიანი. მაგალითად, სამრეწველო კომპანიებში, მასალის ხარჯვის ციკლი უფრო მოკლეა, ვიდრე მშენებლობაში, რადგან ამ უკანასკნელის პროდუქციის მიიღებას რამდენიმე თვე და შეიძლება წლებიც დასჭირდეს. ამდენად, საჭიროა წარმოების ციკლის პერიოდის დადგენა.

მენეჯერებმა გადაწყვეტილების მისაღებად უნდა განიხილონ როგორც მოკლე, ასევე გრძელვადიანი შედეგები. გავიხსენოთ, რომ საქმიანობის მოცულობასთან დაკავშირებით მასალის ხარჯი შეიძლება იყოს ცვლადი ან მუდმივი. როგორც წესი, მასალის ცვლადი ხარჯი გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობის პროპორციულად იცვლება. ამიტომ, ამ ხარჯების რაციონალური დაგეგმვა აუცილებელი წინაპირობაა პროდუქციის რაც შეიძლება რეალური გასაყიდი ფასის დასდგენად.

ამრიგად გამომდინარე იქედან, რომ მასალის ხარჯი პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯია და გავლენას ახდენს მის პროდუქციის თვითღირებულებაზე, ამიტომ, დახარჯული მასალების ღირებულების შეფასება-გამოთვლა არსებითი ხასიათის საკითხია.

წარმოებაში საჭირო მასალების შესყიდვა ხდება სხვადასხვა დროს და სხვადასხვა ფასით. პარალელურად ხდება საწყობიდან მასალების გაცემა საწარმოო განყოფილებებზე. წარმოიშვება პრობლემა: როგორ შეფასდეს წარმოებაში გაშვებული, სხვადასხვა ფასით შექმნილი მასალები.

დახარჯული მასალების შეფასებისათვის, არსებობს ხუთი მეთოდი. ესენია:

- ინდივიდუალური თვითღირებულება
- საშუალო შეწონილი მეთოდი
- FIFO
- LIFO
- NIFO
- ნორმატიული

საშუალო შეწონილი მეთოდით, მასალების ყოველი შექმნის დროს გამოითვლება საშუალო შეწონილი ღირებულება და შემდეგ, როცა მოხდება საწყობიდან მასალის გაცემა, ამ საშუალო თვითღირებულებით შეფასდება მომდევნო პარტიის მიღებამდე.

მასალის ყოველი შემოსვლის დროს საშუალო შეწონილი ღირებულება გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\frac{\text{ნაშთის ღირებულება} + \text{შექმნილის ღირებულება}}{\text{ნაშთის რაოდენობა} + \text{შექმნილის რაოდენობა}}$$

მეთოდი – FIFO – ეყრდნობა იმ კონცეფციას, რომ პირველად შექმნილი მასალები პირველად დაიხარჯება. ამიტომ, წარმოებაში გაცემული მასალები შეფასდება ყველაზე პირველად შექმნილი მასალის პარტიის ფასით, ამ პარტიის ამოწურვამდე. თვის ბოლოს დარჩენილი მასალის მარაგი კი შეფასდება ბოლოს შექმნილი მასალების ფასით.

მეთოდი – LIFO – ეყრდნობა იმ კონცეფციას, რომ თითქოს პირველად იხარჯება ბოლოს შექმნილი (ანუ ახლად შექმნილი) მასალები. ამიტომ, საწყობიდან გაცემული მასალების შეფასება ხდება ბოლოს შექმნილი მასალების ფასით იმ პარტიის ამოწურვამდე. ხოლო ნაშთად დარჩენილი მასალების საბოლოო მარაგი შეფასდება ყველაზე ადრე შექმნილი მასალების ფასით.

მეთოდი – NIFO – მითითებს, რომ საწყობიდან გაცემული მასალები შეფასდეს მომავალში შესაძენი მასალების მოსალოდნელი ფასით. იგი არის მასალების ჩანაცვლების ღირებულების მსგავსი. განსხვავების დაბალანსება ხდება მარაგის კორექტირების ანგარიშიდან.

ნორმატიული მეთოდის დროს საწარმოში დადგენილია მასალების ნორმატიული ფასი. საწყობიდან გაცემული მასალების და ნაშთად დარჩენილი მასალების შეფასება ხდება ნორმატიული ღირებულებით. ფაქტიურ და ნორმატიულ ღირებულებას შორის განსხვავება გადახრების ანგარიშზე გროვდება. თვის ბოლოს გადახრების ანგარიში მოგება-ზარალის ანგარიშით დაიხურება.

განვიხილოთ მაგალითები თითოეული მეთოდისათვის.

საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდი

ცხრილი 5.1

თარიღი	რალდენობა	ერთეულის ფასი	ღირებულება ლ	საშუალო შეწონილი თვითღირებულება ლ
ნაშთი 1.07.	100	1,0	100	1,0
შეძენა 5.07	600	1,20	720	
ნაშთი	700	-	820	$820 : 700 = 1,17$
გაცემა 10.07	(400)	1,17	(468)	
შეძენა 15,07	500	1,40	700	
ნაშთი	800	-	1 052	$1 052 : 800 = 1,32$
გაცემა 20.07	(400)	1,32	(528)	
შეძენა 25.07	800	1,50	1 200	
ნაშთი	1 200	-	1 724	$1 724 : 1 200 = 1,44$
გაცემა 29.07	(1 000)	1,44	(1 440)	
ნაშთი	200	1,42	284	$284 : 200 = 1,42$

საკონტროლო გაანგარიშება: $(100 + 2 620) - 2 436 = 284$ ლ
 მამასადამე, დახარჯული მასალები შეფასდა - 2 436 ლარად.

მეთოდი FIFO

თარიღი	რალდენობა ცალებში	ერთეულის ფასი ლ	ღირებულება ლ
ნაშთი 1,07	100	1,0	100
შეძენა: 5.07	600	1,20	720
15.07	500	1,40	700
25.07	800	1,50	1 200
სულ შეძენა	1900	-	2 620
გაცემა: 10.07	400	$100 * 1,0 + 300 * 1,2 = 460$ ლ	

20.07	400	$300 * 1,2 + 100 * 1,4 = 500$ ლ
29.07	1 000	$400 * 1,4 + 600 * 1,5 = 1 460$ ლ

სულ გაცემა	1 800	2 420
ნაშთი	200	$200 * 1,5 = 300$ ლ

საკონტროლო გაანგარიშება: $(100 + 2 620) - 2 420 = 300$ ლ
 მაშასადამე დახარჯული მასალები შეფასდა - 2 420 ლარად

მეთოდი LIFO

გაცემა: 10.07.	400	$400 * 1,2 = 480$ ლ
20.07.	400	$400 * 1,4 = 560$ ლ
29.07.	1000	$800 * 1,5 + 100 * 1,4 + 100 * 1,2 = 1 460$ ლ

სულ გაცემა	1800	2 500 ლ
ნაშთი	200	$100 * 1,2 + 100 * 1,10 = 220$ ლ

საკონტროლო გაანგარიშება: $(100+2620) - 2500 = 220$
 მაშასადამე, დახარჯული მასალები შეფასდა 2500 ლარად.

მეთოდი NIFO

ამ მეთოდით, დახარჯული მასალების შეფასება ხდება შემდგომი შეძენის ფასით. დაეუშვათ ცნობილია, რომ 29 ივლისის შემდეგ მასალების შესყიდვა კვლავ 1,5 ლარად მოხდება. გაანგარიშებებს ექნება შემდეგი სახე:

თარიღი	რაოდენობა	ფასი	ღირებულება ლ
ნაშთი 1.07.	100	1,0	100
შეძენა: 5.07.	600	1,2	720
15.07.	500	1,4	700
25.07.	800	1,5	1200

სულ შეძენა	1 300	-	2 620
გაცემა: 10.07	400	$400 * 1,4 = 560$	
20.07	400	$400 * 1,5 = 600$	
29.07	1 000	$1000 * 1,5 = 1 500$	

სულ გაცემა	1 800	2 660
ნაშთი	200	$200 * 1,5 = 300$

გადახრა მასალების ღირებულებაში 240 [(100 + 2 620) – (2 660 + 300)]
 (საკრედიტო სხვაობა)

მაშასადამე, დახარჯული და ნაშთად დარჩენილი მასალების შეფასებითი ღირებულება აღემატება მასალების საწეის ნაშთისა და შესყიდვების ფაქტიურ ღირებულებას 240 ლარით. ეს გადახრა აღი-
 რიცხება მასალების ღირებულების კორექტირების ანგარიშზე:

- დებეტი – მასალები – 240 ლ
- კრედიტი – მასალების ღირებულების კორექტირება – 240 ლ
- დებეტი – მასალის ღირებულების კორექტირება – 240 ლ
- კრედიტი – მოგება-ზარალი – 240 ლ

ნორმატიული ღირებულების მეთოდი

დაეუშვათ მასალების ნორმატიული ღირებულება არის 1,40 ლარი. მაშინ, დანახარჯები შეფასდება შემდეგნაირად:

ნაშთი 1.07.	100	1,0	100 ლ
შეძენა: 5.07	600	1,2	720 ლ
15.07.	500	1,4	700 ლ
25.07.	800	1,5	1200 ლ

სულ შეძენა 1900 - 2620 ლ

ხარჯვა: 10.07.	400 * 1,40 = 560 ლ
20.07.	400 * 1,40 = 560 ლ.
29.07.	1000 * 1,40 = 1400 ლ

ჯამი	2 520 ლ
ნაშთი: 200	200 * 1,40 = 280 ლ

2 800 ლ

საკრედიტო სხვაობა მასალების ღირებულებაში არის 80 ლ (2720 – 2800).

მაშასადამე, დახარჯული მასალების ნორმატიული ღირებულება ფაქტიურ ღირებულებას აღემატება 80 ლარით. მოხდება დანახარჯების შესწორება შემცირების მიმართულებით “მასალების ღირებულებაში გადახრების” ანგარიშის გამოყენებით.

1. დებეტი – მასალები – 80 ლ
 კრედიტი – გადახრა მასალების ღირებულებაში – 80 ლ

2. დებეტი – გადახრა მასალის ღირებულებაში 80 ლ
 კრედიტი – მოგება-ზარალი – 80 ლ

5.5. მარაგების შეფასების გავლენა მოგების მაჩვენებელზე

დახარჯული და ნაშთად დარჩენილი მასალების შეფასების ზემოთ განხილული მეთოდები გავლენას ახდენენ მოგების მაჩვენებელზე. თუ მასალების საბოლოო ნაშთი იზრდება, მაშინ დახარჯული მასალების რაოდენობა მცირდება და მაშასადამე მოგება გაიზრდება. პირიქით: თუ მასალების საბოლოო ნაშთი შემცირდება, მაშინ დანახარჯები გაიზრდება და შესაბამისად, მოგება შემცირდება. ამრიგად, მასალების საბოლოო ნაშთების ზრდა მოგებას ზრდის და ნაშთების შემცირება მოგებას ამცირებს.

ვაჩვენოთ ეს კანონზომიერება მაგალითზე. წინა საკითხში მოცემულია გამოთვლები დახარჯული მასალების შეფასების სხვადასხვა მეთოდისათვის. მის საფუძველზე შევადგინოთ მოგების გაანგარიშება. შედარებითი დახასიათებისათვის, შემოსავალი რეალიზაციიდან, პირდაპირი შრომითი ხარჯი და საწარმოო ზედნადები ხარჯები ყველა მეთოდისათვის უცვლელად გავითვალისწინოთ.

მოგების გაანგარიშება სხვადასხვა მეთოდისათვის	საშ.შეწ.	FIFO	LIFO	NIFO	ნორმატიული
შემოსავალი რეალიზაციიდან	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
მასალი საწყისი ნაშთი	100	100	100	100	100
შესყიდვები	2 620	2 620	2 620	2 620	2 620
საბოლოო ნაშთი	(284)	(300)	(220)	(300)	(280)

პირდაპირი მასალის ხარჯი	2 436	2 420	2 500	2 420	2 440
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
საწარმოო ზედნადები ხარჯი	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000

ხარჯების ჯამი	7436	7420	7500	7420	7440
მასალების ღირებულების შესწორება	-	-	-	240	80
მოგება რეალიზაციიდან	2 564	2 580	2 500	2 820	2 640
10000-(7420-240)=2820					
1000-(7440-80)=2640					

ამრიგად, მარაგების შეფასების მეთოდები ცვლიან მოგებას. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული მეთოდი გამოყენებულ უნდა იქნას პერიოდის განმავლობაში. ამასთან, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, რეკომენდირებულია საშუალო შეწონილი, FIFO და ნორმატიული ღირებულების მეთოდების გამოყენება.

5.6. მასალის მარაგის აუცილებლობა და მასთან დაკავშირებული დანახარჯები

მასალის მარაგი საწარმოებში საჭიროა იმისათვის, რომ წარმოების პროცესი არ შეფერხდეს. საჭირო. მასალების მარაგების არსებობის შემთხვევაში საწარმოს შეუძლია მომხმარებელს მრავალი ასორტიმენტის პროდუქცია შესთავაზოს.

სასაწყობო მეურნეობის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ამოცანა იმაში მდგომარეობს, რომ მარაგთან დაკავშირებული ხარჯები მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი. მარაგთან დაკავშირებული მთლიანი დანახარჯი მოიცავს:

- მარაგის შენახვის დანახარჯებს
- მარაგზე შეკვეთის განთავსების დანახარჯებს
- მარაგის დეფიციტის დანახარჯებს

მარაგის შენახვის დანახარჯები მოიცავს დაკავებული ფართისა და აღჭურვილობის დანახარჯებს, იჯარის ხარჯს, ადმინისტრაციულ დანახარჯს, დაზიანების, დაძველებისა და გაქურდვის რისკის დანახარჯებს. შენახვის დანახარჯები შემცირდება, თუ საწყობოში არსებული მარაგების სიდიდე მინიმუმამდე იქნება დაყვანილი, ანუ თუ მოხდება შეკვეთა მასალების მცირე პარტიებზე.

შეკვეთის დანახარჯი არსებობს ყოველთვის, როცა კი მოხდება მომწოდებლისაგან მარაგის შექმნა. შეკვეთის განთავსების დანახარჯებს მიეკუთვნება საწარმოს თანამშრომლის მიერ მომწოდებელთან დახარჯული დრო მოლაპარაკებებისა და ხელმოწერებისათვის, სატელეფონო ხარჯები, მიღების დროს მასალების შემოწმების ხარჯები, გადაწყობის ხარჯები და სხვა.

მარაგების დეფიციტი ასევე იწვევს დამატებით ხარჯებს ახალი მომწოდებლის მოძებნაზე.

არსებობს კონფლიქტი მარაგების შენახვის და შეკვეთის ხარჯებს შორის. კერძოდ, თუ მარაგების შენახვის ხარჯები შემცირდება მცირე რაოდენობით მასალების შეკვეთით, მაშინ გაიზრდება შეკვეთების რიცხვი და მისი ხარჯები. პირიქით, თუ შეკვეთების რიცხვი შემცირდება, მაშინ გაიზრდება მარაგების სიდიდე და მათი შენახვის ხარჯები. ამიტომ, საჭიროა ზრუნვა მარაგის საერთო ხარჯების შემცირებაზე. იგივე ხდება მაშინაც, თუ საჭირო მასალები საწარმოს შიგნით იწარმოება. ამ შემთხვევაში გადასაწყვეტია გრძელი ინტერვალებით აწარმოონ დიდი რაოდენობის პარტიები თუ მცირე პარტიები მოკლე ინტერვალებით.

მასალის წლიური მოხმარება თუ შეადგენს 60 000 კილოგრამს, მაშინ, შეკვეთის ხუთჯერ განთავსებისას ერთი შეკვეთის მოცულობა იქნება 12 000 კგ.

ათჯერ შეკვეთისას ერთი შეკვეთის მოცულობა იქნება 6 000 კგ და ა.შ. საშუალო მარაგი პირველ შემთხვევაში – 6000 კგ (12 000 : 2) და მეორე შემთხვევაში – 3 000 კგ იქნება (6000 : 2). შესაბამისად განსხვავებული იქნება მარაგის შენახვის ხარჯები.

ამრიგად: **შეკვეთის რიცხვი** = წლიური მოთხოვნა / 1 შეკვეთის მოცულობა

შეკვეთის წლიური ხარჯი = 1 შეკვეთის შესრულების ხარჯი *
შეკვეთების რიცხვი წელიწადში

მარაგის შენახვის

წლიური ხარჯი = საშუალო მარაგი * მარაგის ერთეულის საშუალო
წლიური ხარჯი

საშუალო მარაგი = შეკვეთის მოცულობის ნახევარი.

მარაგთან დაკავშირებული ხარჯების მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით საჭიროა შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის გამოთვლა. ამისათვის სამი მეთოდი არსებობს:

1. ცხრილური მეთოდი
2. გარფიკული მეთოდი
3. მათემატიკური ფორმულის მეთოდი

ცხრილური მეთოდით, შეკვეთის სხვადასხვა მოცულობისათვის გამოითვლება მარაგების შენახვის და შეკვეთის ხარჯები და დადგინდება როდის არიან ისინი მინიმალურ დონეზე.

მაგალითი: დაუშვათ წარმოებას წელიწადში 200 000 კგ მასალა სჭირდება. ერთი შეკვეთის განთავსების ხარჯები შეადგენს 40 ლარს. 1 კგ მასალის საწყობში შენახვის წლიური ხარჯია 4 ლარი.

ვიპოვოთ შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა ცხრილური მეთოდით

ცხრილი 5.2.

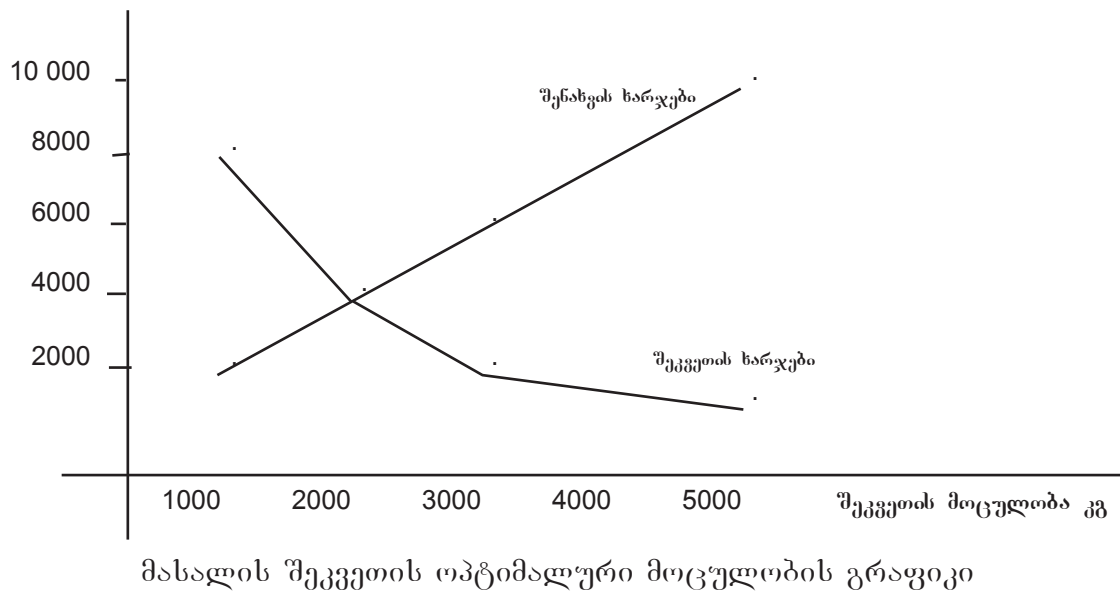
1. ერთი შეკვეთის მოცულობა (კგ)	500	1000	2000	2500	3000	5000
2. შეკვეთის რიცხვი (200000 :სტრ.)	400	200	100	80	67	40
3. საშუალო მარაგი (1 სტრ. : 2)	250	500	1000	1250	1500	2500
4. შეკვეთის წლიური ხარჯი ლ. (სტრ.. 2 * 40ლ)	16 000	8 000	4 000	3 200	2 680	1 600
5. მარაგის შენახვის ხარჯი ლ (სტრ. 3 * 4 ლ)	1 000	2 000	4 000	5 000	6 000	10 000
6. მარაგის მთლიანი ხარჯი ლ	17 000	10 000	8 000	8 200	8 680	11 600

(სტრ. 4 + სტრ. 5)

ცხრილში მოცემული გამოთვლების ანლიზი გვიჩვენებს, რომ მარაგთან დაკავშირებული მთლიანი ხარჯები (სტრიქ. 6) ჯერ მცირდება, ხოლო, როცა შეკვეთის მოცულობა 2000 კილოგრამს გადააჭარბებს, ხარჯები ზრდას იწყებს (სტრიქონი 6). მაშასადამე, შეკვეთის ყველაზე ეკონომიური მოცულობა არის 2000 კგ. ანუ ამ შემთხვევაში

ხარჯები ყველაზე მინიმალურია – 8 000 ლ.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, შეიძლება გამოყენებული იქნას გრაფიკული მეთოდი. ამ დროს კოორდინატთა სისტემის ჰორიზონტალურ ღერძზე გადაითვლება შეკვეთების მოცულობა. ვერტიკალურ ღერძზე – ხარჯები ლარებში. შეკვეთის შესრულებისა და მარაგის შენახვის დანახარჯების გრაფიკების გადაკვეთის წერტილში არსებობს შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა.



გრაფიკზე თვლსაჩინოდ სჩანს რომ, მასალების შეკვეთისა და შენახვის ხარჯების გადაკვეთის წერტილში იმყოფება შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა – 2000 კგ. გრაფიკზე აგრეთვე, ადვილად შეიძლება მოინახოს ხარჯების სიდიდე შეკვეთის ნებისმიერი მოცულობისათვის.

შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის განსაზღვრის მესამე ხერხია გამოთვლა მათემატიკური ფორმულის გამოყენებით, რომელიც უფრო მარტივია და ზუსტი გამოთვლის საშუალებას იძლევა.

შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 C * D}{H}}$$

სადაც:

C – არის წლიური მოთხოვნა მასალებზე

D – არის ერთი შეკვეთის შესრულების მუდმივი ხარჯები

H – მასალის ერთეულის შენახვის საშუალო წლიური ხარჯი

ჩვენს მაგალითზე თუ მოვახდენთ გამოთვლას მართლაც მივიღებთ:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 * 200\ 000 * 40}{4}} = 2000 \text{ კგ}$$

ამრიგად, შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა არის შეკვეთის ყველაზე ეკონომიური მოცულობა, როცა შეკვეთის და შენახვის ხარჯები მინიმალურია.

ხშირად, დიდი მოცულობის შეკვეთებზე ხდება ფასდათმობის შემოთავაზება. თუ ფასდათმობას დაქვემდებარებული შესყიდვების მოცულობა აღემატება შეკვეთის ოპტიმალურ მოცულობას, მაშინ იმის შეფასებისათვის, უარი ითქვას თუ არა ფასდათმობაზე, უნდა ჩატარტდეს შემდეგი გამოთვლები:

1. გამოვთვალოთ შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა (EOQ) ფასდათმობის გათვალისწინების გარეშე.
2. თუ გამოთვლილი შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა ნაკლებია იმ მოცულობაზე, რომელზეც ფასდათმობაა შემოთავაზებული, მაშინ უნდა გამოვთვალოთ მარაგის ჯამური წლიური დანახარჯი.
3. აგრეთვე გამოვთვალოთ მარაგთან დაკავშირებული წლიური ჯამური დანახარჯი ფასდათმობას დაქვემდებარებული შეკვეთის მოცულობისათვის.
4. შევადაროთ მეორე და მესამე საფეხურებზე გამოთვლილი დანახარჯები ფასდათმობიდან მისაღებ დანახარჯს, რის საფუძველზე დავადგენთ, მისაღებია თუ არა ფასდათმობა.

მაგალითი: ხემთ მოცემულ მაგალითზე, დავუშვათ შეკვეთის 5000 კგ მოცულობის დროს მიიღება 3% ფასდათმობა. განვსახდროთ, ამ მონაცემების გათვალისწინებით, 2000 კგ კვლავ იქნება თუ არა შეკვეთის ეკონომიური მოცულობა.

I. წინა მაგალითიდან უკვე ცნობილია, რომ შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის დროს მარაგის წლიური დანახარჯი არის 8 000 ლ.

II. 5000 კგ შეკვეთის დროს მარაგის მთლიანი ხარჯი არის 11 600 ლ

$$5000/2 * 4\text{ლ} + 200\ 000\text{კგ}/5000\text{კგ} * 40 \text{ ლ} = 11\ 600 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, მარაგის ხარჯები გაიზრდება 3 600 ლ-ით (11 600 – 8 000)

III. დაეუშვათ 1 კგ ნედლეულის შესყიდვის ფასია 10 ლარი. მაშინ, ფასდათმობიდან მიღებული ეკონომია იქნება – $10 \text{ ლ} * 3\% * 200 \text{ 000 კგ} = 60 \text{ 000 ლარი}$, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება მარაგის ხარჯების ზრდას – 3 600 ლარს. ამდენად, 5000 კგ პარტიის შეკვეთის შედეგად მეტი ეკონომია მიიღება.

5.7. მასალების მარაგების მართვისა და კონტროლის ფორმულები

წარმოების პროცესის შეუფერხებელი განხორციელებისათვის, საწყობში მეწარმეს ყოველთვის უნდა ჰქონდეს რაღაც რაოდენობის მარაგი. მარაგის სიდიდეზე გავლენას ახდენს მასალის დღიური მოხმარება, მოწოდების დღეთა რიცხვი და შეკვეთის მოცულობა.

თუ ყოველდღიურად საჭიროა 20 კგ მასალა და მომწოდებლიდან მასალის მოტანას 10 დღე სჭირდება, მაშინ წარმოების დასაწყებად საჭიროა 200 კგ მასალის მარაგი. მაგრამ ისმება კითხვა: როდის განმეორდეს შეკვეთა?

200 კგ მარაგი მეათე დღეს ამოიწურება, ამიტომ შეკვეთის განმეორება უნდა მოხდეს იმ დღესვე, როცა ათი დღის მარაგი უკვე არსებობს. გაცემული შეკვეთის საფუძველზე ახალი შევსება მეათე დღეს იქნება მიღებული და კვლავ განთავსდება ახალი შეკვეთა. მაშასადამე, 200 კგ არის განმეორებითი შეკვეთის დონე ანუ შეკვეთის წერტილი.

ამრიგად, **შეკვეთის წერტილი** არის მარაგის ის დონე, რომელზეც კეთდება მარაგის მორიგი შეკვეთა.

$$\text{შეკვეთის წერტილი} = \text{მაქსიმალური დღიური მოხმარება} \times \text{მოწოდების მაქსიმალურ დღე რიცხვი}$$

მოსალოდნელია, რომ შეკვეთილი მასალის მარაგი ზუსტად მეათე დღეს არ მოვიდეს, რაღაც შეფერხების გამო შეიძლება მიღება დაგვიანდეს. ამიტომ, საჭიროა გარკვეული მინიმალური მარაგი, რომელსაც სარეზერვო მარაგს უწოდებენ.

$$\text{მინიმალური მარაგი} = \text{შეკვეთის წერტილი} - (\text{მასალის საშუალო დღე რიცხვი} \times \text{მოწოდების დღე რიცხვი})$$

მინიმალური ანუ სარეზერვო მარაგი მარაგის ისეთი დონეა, რომელზეც დაბლა საწყობში მარაგი არ უნდა დავიდეს.

მასალების საშუალო დღიური მოხმარება გამოითვლება მაქსიმალური დღიური ხარჯისა და მინიმალური დღიური ხარჯის შუაზე გაყოფით.

მოწოდების საშუალო დღეთა რიცხვი არის მასალების მოწოდების მაქსიმალური და მინიმალური დღეების ჯამის ნახევარი.

$$\begin{matrix} \text{მაქსიმალური} \\ \text{მარაგი} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{შეკვეთის} \\ \text{წერტილი} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{შეკვეთის ოპტიმალური} \\ \text{მოცულობა} \end{matrix} - \begin{matrix} \text{მინიმალური} \\ \text{მოწოდების მინიმ.} \end{matrix} \quad (\text{ მოხმარება } X \text{ დღეთა რიცხვი })$$

მაქსიმალური მარაგი არის მარაგის უმაღლესი დონე, რომელზეც მაღლა მარაგი არ აიწევს. ეს მაჩვენებელი გამოიყენება საწვობების ფართობის დასაგეგმად.

მარაგის ოპტიმალური მოცულობა არის მასალების ის რაოდენობა, რომელზეც გაიცემა შეკვეთა. მისი გამოთვლა ყველაზე მეტად მოხერხებულია მათემატიკური ფორმულით, რომელსაც უკვე გავეცანით.

ჩამოთვლილი ფორმულები ეხმარება მენეჯერებს მარაგების კონტროლისა და მართვისათვის.

5.8. მარაგების შემოწმების მეთოდები

მარაგების დროულად შევსების მიზნით ხდება მუდმივი ხედამხედველობა მარაგების რაოდენობაზე. არსებობს მარაგებზე დაკვირვების ორბუნკერიანი, პერიოდული და უწყვეტი სისტემა.

ორბუნკერიან სისტემაში იგულისხმება ორი I და II ბუნკერის არსებობა. მარაგის გაცემა იწყება I ბუნკერიდან, მარაგის ამოწურვამდე. შემდეგ ხდება შეკვეთა ოპტიმალური მოცულობით. შეკვეთის ციკლის განმავლობაში მასალები გაიცემა II ბუნკერიდან, რომელშიც არის სტანდარტული მარაგი. იგი არის სარეზერვო მარაგისა და შეკვეთის ვადაში მასალების მოსალოდნელი მოხმარების ჯამი.

როდესაც ახალი შეკვეთილი მარაგი საწარმოში შემოვა, პირველ რიგში შეივსება II ბუნკერი სტანდარტულ მარაგამდე, ხოლო დანარჩენი მარაგი მოთავსდება I ბუნკერში, საიდანაც გაგრძელდება მარაგის გაცემა და შემდეგ იგივე პროცესი განმეორდება.

ორბუნკერიანი სისტემა გამართლებულია თხევადი და ფხვიერი ტიპის მასალებისათვის.

პერიოდული დაკვირვების სისტემაში მარაგების დონეების შემოწმება-შეფასება ხდება ფიქსირებული ინტერვალით და შემდეგ ხდება არსებული მარაგის შევსება წინასწარ განსაზღვრულ დონემდე. მაგალითად, თუ მარაგების შემოწმება ხდება ოთხ კვირაში ერთხელ და შეკვეთის ციკლი ორ კვირას მოიცავს, მაშინ ყოველი შემოწმების შემდეგ მოხდება მარაგის შევსება წინასწარ განსაზღვრულ დონემდე, რომელიც უნდა იყოს შემდგომ დაკვირვებამდე და შეკვეთის ციკლში მასალების მოხმარების ჯამი.

პერიოდული დაკვირვების სისტემის უპირატესობა ისაა, რომ კონტროლის ხარჯები მცირდება და შეკვეთები თანაბრად ნაწილდება და დაგეგმვაც უფრო ადვილია.

უწყვეტი ანუ მუდმივი დაკვირვების სისტემაში უწყვეტი ინვენტარიზაციით რეგულარულად მოწმდება, ედრება თუ არა ფიზიკური მარაგი, მარაგების წიგნში ასახულ მონაცემებს.

ფიზიკური ერთეულების შემოწმება ხდება შემთხვევითი შერჩევის წესით წლის განმავლობაში, ოღონდ რეკომენდირებულია:

- * მასალის ყველა ერთეულის შემოწმება მოხდეს წელიწადში ერთხელ მაინც;

- * განსაკუთრებულად ხშირი მოხმარების მასალების შემოწმება მინიმუმ ორჯერ წელიწადში;

- * შემოწმება უნდა მოახდინონ იმ თანამშრომლებმა, რომლებიც დაკავშირებული არ არიან მასალების საწყობთან და ანგარიშვალდებულნი არ არიან მთავარი ბუღალტრის ან აუდიტორის წინაშე.

იაპონიაში წარმოიშვა მარაგის კონტროლის ახალი სახე – “ზუსტად ვადაში”. იგი ზუსტად ასახავს იმ მიზანს, რისკენაც მარაგების იდეალური კონტროლის სისტემა მიისწრაფვის.

სისტემა “ზუსტად ვადაში” გულისხმობს, რომ როგორც კი მასალის ბოლო ერთეული იქნება გამოყენებული, იმავედროულად მოვა შეკვეთილი ახალი პარტია.

ეს სისტემა შემუშავებულია ტოიოტას მიერ, რომელმაც მარაგების ძალიან დაბალ დონეს მიაღწია “ერთგული” მომწოდებლების დახმარებით, რომლებიც დღეში ორჯერ და სამჯერ აწვდიდნენ წუნგარეშე მასალებს. სისტემის გამოცდა მოხდა დიდ ბრიტანეთში. მაგრამ ნაკლები ეფექტით.

იმისათვის რომ ეს სისტემა წარმატებით დამკვიდრდეს, დაცული უნდა იყოს შემდეგი პირობები:

- * წარმოების სტაბილურად მაღალი მოცულობა;

- * მომწოდებლებისა და მომხმარებლების დღიური საწარმოო პროგრამების კოორდინირება;

- * მომწოდებლებთან თანამშრომლობა, რათა დროულად გადაიტრას მანქანა-მოწყობილობების მწყობრიდან გამოსვლის პრობლემა;

- * მოხმარებისათვის ქარხნის ხელსაყრელი განლაგება;

- * მოხერხებული, საიმედო სატრანსპორტო სისტემის არსებობა ან მომწოდებლის სიახლოვე მომხმარებელთან;

- * სასარგებლოა მომწოდებლის თანამშრომელთა სტიმულირებაში მონაწილეობა.

პრაქტიკაში ცნობილია აგრეთვე **ABC სისტემა**, რომლის თანახმად ტარდება მასალების ღირებულების ანალიზი. ცალკე ჯგუფდება ძვირადღირებული მარაგი და კონტროლი ძირითადად მასზე კონცენტრირდება ვიდრე იაფფასიან მასალებზე.

5.9. მასალების აღრიცხვის მეთოდები

მასალების მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება მოეწეოს უწყვეტი ან პერიოდული მეთოდით.

უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდის დროს მასალების შესყიდვა და ხარჯვა მასალების აღრიცხვის ბუღალტრულ ანგარიშზე აღირიცხება. მასალის პირდაპირი ხარჯი წარმოების (ან შეკვეთების) ანგარიშებს დაეწერება. ხოლო, არაპირდაპირი მასალის ხარჯები ზედნადები ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიშის დებეტში აღირიცხება. ნაშთად დარჩენილი მასალის მარაგი ნებისმიერ დროს გამოითვლება მასალების აღმრიცხველ ანგარიშზე. ცალკეული სახის მასალების მიხედვით იხსნება ანალიზური ანგარიშები.

მასალების პერიოდული აღრიცხვის მეთოდით, მასალების მოძრაობა აღარ აღირიცხება მასალების ბუღალტრულ ანგარიშზე. შესყიდული მასალები აღირიცხება ხარჯებში – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დებეტში. ყოველთვიურად ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად დადგინდება მასალების საბოლოო ნაშთი, რომლის შესაბამისად მოხდება “მასალის მარაგის კორექტირების” ანგარიშზე ნაშთების სხვაობის აღრიცხვა. შემდეგ, მასალის მარაგის კორექტირების ანგარიში დაიხურება რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშით. ეს უკანასკნელი კი მოგებ-ზარალის ანგარიშით იხურება.

მაგალითი: დავუშვათ მასალების საწყისი ნაშთი იყო 5 000ლ. თვის განმავლობაში შესყიდულ იქნა 21 000 ლარის მასალები. თვის ბოლოს ინვენტარიზაციით გამოვლინდა მასალის ნაშთი 4 000ლ.

ავსახოთ ეს ოპერაციები უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდით:

1. მასალების შესყიდვა: დებეტი – მასალები – 21 000 ლ
კრედიტი – ფული – 21 000 ლ

2. მასალების ხარჯვა: დებეტი – დაუმთავრებელი პროდუქცია – 22 000 ლ
კრედიტი – მასალები – 22 000ლ

იგივე ოპერაციები პერიოდული მეთოდით:

1. მასალების შესყიდვა: დებეტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღ. – 21 000 ლ
კრედიტი – ფული – 21 000ლ

2. ინვენტარიზაციის საფუძველზე მასალის მარაგის კორექტირება:
დებეტი – მასალის მარაგის კორექტირება – 1 000 ლ
კრედიტი – მასალები – 1 000 ლ

(ვინაიდან მასალების ნაშთი შემცირდა 1 000 ლარით)

3. რეალიზებული პროდუქციის ანგარიშით მასალების მარაგების კორექტირების ანგარიშის დახურვა:

დებეტი – რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება – 1 000 ლ

კრედიტი – მასალის მარაგის კორექტირება – 1 000 ლ

ამით, რეალიზებული პროდუქციის ანგარიშზე არაპირდაპირ აისახება დახარჯული მასალების ღირებულება – 22 000 ლ.

პოლემიკა. მასალების მოძრაობის პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის გამოყენება მოითხოვს მეტი ოპერაციების რეგისტრაციას და ყოველთვიური ინვენტარიზაცია მეტად შრომატევადია. ამიტომ ამ მეთოდის გამოყენება გამართლებულია მხოლოდ მაშინ, როცა საწარმო ერთი სახის პროდუქციას ამზადებს და მცირე დასახელების მასალას იყენებს.

5.10. მასალების ნარჩენებისა და დანაკარგების აღრიცხვა

მოგების გაანგარიშება იმ შემთხვევაში იქნება ზუსტი, თუ მასალების სააღრიცხვო მონაცემები ყველა დასახელების მიხედვით, ემთხვევა საწყობში ფაქტიურად არსებულ მარაგებს. ზოგჯერ აღმოჩნდება, რომ ფაქტიური მარაგები სააღრიცხვო მონაცემებს არ ემთხვევა. ამის მიზეზი შეიძლება იყოს:

* ჩანაწარები შეცდომითაა გაკეთებული მთავარი წიგნის ან მარაგის სასაწობო ბარათში;

* მასალები არ ინახება იქ, სადაც უნდა მდებარეობდეს;

* არითმეტიკული შეცდომები ანგარიშების დაჯამების დროს;

* მარაგების დაზიანება და დატაცება.

გადახრების გამოვლენის დროს მთავარი წიგნის შესაბამის ანგარიშებში შეტანილი უნდა იქნას ცვლილებები. აღმოჩენილი სხვაობა მარაგების დანაკარგების მუხლით უნდა დაეწეროს საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშს ნორმატივის ფარგლებში.

დანაკარგი ორ კატეგორიად იყოფა:

* ერთი, რომელიც ჩნდება ქურდობის, დაზიანების და სხვა მიზეზით.

* მეორე, რომელსაც ადგილი აქვს ტექნოლოგიური მიზეზით, რომელიც წარმოების ნარჩენებს წარმოადგენს.

პირველი სახის დანაკარგები ჩამოიწერება მოგება-ზარალიდან ან დაეწერება დამნაშავე პირებს.

რაც შეეხება წარმოების ნარჩენებს, მათ მიმართ შეიძლება გამოყენებული იქნას აღრიცხვის ორი მეთოდიდან ერთ-ერთი:

1. თუ ნარჩენებს არანაირი ღირებულება არ გააჩნია, მაშინ მათი აღრიცხვა არ ხდება და მათი ღირებულება ასახულია პროდუქციის თვითღირებულებაში.

2. როცა წარმოების ნარჩენებს გააჩნია სარეალიზაციო ღირებულება. ამ შემთხვევაში, ამ ფასით შეიძლება შემცირდეს პროდუქციის თვითღირებულება ან იგი მოგება-ზარალის ანგარიშზე აისახოს.

მაგალითი: დაეუშვათ პროდუქციის დასამზადებლად საჭიროა 1 ტონა ნედლეული, რომლის 2% ანუ 20 კგ ნარჩენების სახით რჩება. 1 ტ მასალის ღირებულება 2 000 ლარია.

იმ შემთხვევაში, თუ 20 კგ ნარჩენის გაყიდვა და გამოყენება შეუძლებელია, მაშინ პროდუქციის თვითღირებულებაში 1 ტ მასალის ღირებულება შევა 2000ლ. მაგრამ, თუ ნარჩენები შეიძლება 5 ლარად გაიყიდოს, მაშინ იგი გამოიქვეთება მასალების და-ნახარჯებიდან ან მიემატება პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ მოგებას.

მასალის ნარჩენებს როცა შესაძლო სარეალიზაციო ფასი გააჩნია, მაშინ ისინი დამხმარე მასალების ანგარიშზე აღირიცხება, საიდანაც მათი რეალიზაციის შესაბამისად ჩამოიწერება.

ამასთან, მასალების ფაქტიური მოხმარების შედეგად შეიძლება ადგილი ქონდეს ზენორმატიულ დანაკარგს, ვიდრე ეს გათვალისწინებული იყო. ჩვენს მაგალითზე მასალის დანაკარგი 24 კგ თუ აღმოჩნდება, მაშინ 4 კგ ზენორმატიული დანაკარგია. ხოლო, წარმოების ნარჩენი 15 კგ თუ აღმოჩნდა, ეს ნიშნავს რომ ნედლეულის გამოსავლიანობა გაიზარდა.

მასალების გამოყენებაში წარმოშობილი გადახრების აღსარიცხავად, მმართველობით აღრიცხვაში გამოიყენება – “ნორმატიული დანაკარგების”, “ზენორმატიული დანაკარგების” და “ზენორმატიული გამოსავლიანობის” აღმრიცხველი ანგარიშები. ეს ანგარიშები მოგება-ზარალის ანგარიშით იხურება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. ჩამოთვალეთ მასალებზე მოძრაობის აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტები.
2. განმარტეთ მასალების ტრანსპორტირების ხარჯების განაწილების მეთოდები.
3. რას ნიშნავს მასალების შეფასების საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი.
4. რას ნიშნავს მასალების შეფასების მეთოდი FIFO
5. რას ნიშნავს მასალების შეკვეთის წერტილი.
6. რას უდრის შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა.
7. რას უდრის მაქსიმალური მარაგი.
8. რას ნიშნავს მასალების აღრიცხვის პერიოდული მეთოდი.

ამოცანები

ამოცანა 1. კომპანია იყენებს მასალების შეფასების საშუალოშეწონილ მეთოდს. კვირის განმავლობაში მასლის შესყიდვებსა და საწყობიდან გაცემას შემდეგი სახე ჰქონდა:

მასალების შექმნა	წარმოებაზე გაცემა
ორშაბათი – 1400 კგ სულ 1 100 ლ	სამშაბათი – 1600 კგ
ხუთშაბათი – 1600 კგ სულ 1 500 ლ	პარასკევი – 1400 კგ

კვირის დასაწყისში, მასალის ნაშთი იყო 2 400 კგ (1კგ ფასი 0,70 ლ).
 სამშაბათს გაცემული მასალიდან ოთხშაბათს საწყობში დაბრუნდა 50 კგ.
 ორშაბათს შექმნილი მასალიდან 100 კგ მომწოდებელს დაუბრუნდა ხუთშაბათს.
 კვირის განმავლობაში შექმნილ მასალებზე ანგარიშ-ფაქტურები ჯერ არ განადგურებულა.

მოთხოვნა 1. შეადგინეთ მასალების მოძრაობის ცხრილი, რომელშიც მოცემული იქნება კვირის განმავლობაში მარაგების ცვლილება, ერთი კილოგრამის ღირებულება და საბოლოო მარაგის ღირებულება;

2. მასალის ანგარიშზე ასახეთ კვირის ოპერაციები და მიუთითეთ მოკორექსიონული ანგარიშების სახელები.

ამოხსნა: 1. მასალების მოძრაობა

დრო	რაოდენობა კგ	1 კგ ფასი	ღირებულება	საშუალო შეწონილი თვითღირებულება 0,70
საწყისი ნაშთი	2 400	0,70	1 680	
ორშაბათი – შექმნა	1 400	0,79	1 100	

ნაშთი	3 800	-	2 780	2780 : 3800 = 0,73
სამშაბათი – გაცემა	(1 600)	0,73	(1 168)	
ოთხშაბათი – შექმნა	50	0,73	35	

ნაშთი	2 250	-	1 647	1647 : 2250 = 0,73
ხუთშაბათი – გაცემა	(100)	0,79	(79)	
შექმნა	1 600	0,94	1 500	

ნაშთი	3 750	-	3 068	3068 : 3750 = 0,82
პარასკევი- გაცემა	(1 400)	0,82	(1 148)	

საბოლოო ნაშთი	2 350		1 920	1920 : 2350 = 0.82

2.

მასალის ანგარიში

ღ			კ		
დღე	აღწერა	ლარი	დღე	აღწერა	ლარი
ნაშთი		1 680	სამშაბათი	დაუმთ.წარმოება	1 168
ორშაბათი	კრედიტორი	1 100	ხუთშაბათი	კრედიტორი	79
ოთხშაბათი	დაუმთ.წარმოება	35	პარასკევი	დაუმთ.წარმოება	1 148
ხუთშაბათი	კრედიტორი	1 500	-----		
			ბრუნვა		2 395
-----			-----		
ბრუნვა		2 635			
ნაშთი		1 920			

ამოცანა 2. კომპანია რამდენიმე სახის პროდუქტს უშვებს, რომელზეც იყენებს X მასალას. სექტემბრის ბოლოს X მასალის მარაგი 3 400 კილოგრამს შეადგენდა. ინვენტარიზაციამ აჩვენა, რომ საწყობში მხოლოდ 3 300 კგ მასალა იყო.

ამ მასალის საწყისი ნაშთი შეადგენდა 2 540 კგ, 1 კგ ფასი – 3,0 ლ.

7 სექტემბერს მომწოდებლებისაგან შეძენილი იქნა 1 300 კგ მასალა სულ 4 160 ლარად.

24 სექტემბერს კიდევ შეიძინეს მასალის ახალი პარტია 1 200 კგ, 1 564 ლარად.

7 სექტემბერს შეძენილი მასალებიდან დაწუნებული იქნა 80 კგ და დაუბრუნეს მომწოდებლებს. სხვა ყველა დარჩენილი მასალა აღრიცხულია როგორც წარმოების დანახარჯი.

მოთხოვნა:

თვის განმავლობაში მომხდარი ოპერაციები ასახეთ მასალების ანგარიშზე რაოდენობრივად და თანხობრივად, მსოკორესპოდენტო ანგარიშების მითითებით. დახარჯული მასალების შეფასებისათვის გამოიყენება მეთოდი FIFO.

ამოსხნა:

მასალების ანგარიში					
დ			კ		
თარიღი	აღწერა	ლარი	თარიღი	აღწერა	ლარი
ნაშთი		7 620	7.09 (დაბრუნება)	კრედიტორები	256
(2540 კგ * 3ლ)			(80 კგ * 3,2)		
7.09	კრედიტორები	4 160	დანაკლისი		130
(1300 კგ * 3,2ლ)			100 კგ * 1,303		
24.09	კრედიტორები	1 564	დაუმთავრებელი წარმოება		4 680
(1200 კგ * 1,303)			(1560 კგ * 3ლ)		
ბრუნვა: 2500 კგ		5 724	-----		
ნაშთი: 3300 კგ		8 278	ბრუნვა:	1740 კგ	5 066

დამატებითი გაანგარიშებები:

ნაშთების შეფასება მეთოდით FIFO:

$$(980 * 3 + 1220 კგ * 3,2 + 1100 კგ * 1,303 = 8 278 ლ)$$

$$2540 კგ - 1560 კგ = 980 კგ$$

$$1300 კგ - 80 კგ = 1220 კგ$$

ამოცანა 3. ერთი ცალი პროდუქტის დამხადებას 3 კგ ნედლეული სჭირდება. ნედლეულის ნორმატიული დანაკარგია 10%.

პირველ თვეში ფაქტიურად გამოშვებული იქნა 3000 ცალი პროდუქტი, რაზეც დაიხარჯა ნედლეუ

ლი 8600 კგ.. მეორე თვეშიც გამოშვებული იქნა 3050 ცალი პროდუქტი და დაიხარჯა 9200 კგ ნედლეული.

მითხვნა: გამოთვალეთ ნედლეულის ზენორმატიული გადახრა პირველ და მეორე თვეში.

ამოხსნა:

პირველ თვეში ფაქტიურად დაიხარჯა 8600 კგ., ნორმით, ფაქტიურ გამოშვებაზე შეეძლოთ დაეხარჯათ: $3000 \text{ ცალი} * 3 \text{ კგ} = 9000 \text{ კგ ნედლეული}$.

გადახრა მასალების გამოყენებაში = $8600 - 9000 = - 400 \text{ კგ}$ აქედან ნორმატიული დანაკარგია 10% ანუ 40 კგ.

მაშასადამე, მასალების გამოყენებაში ადგილი აქვს ეკონომიას ანუ ზენორმატიულ შემოსავალს 360 კგ.

მეორე თვეში – ფაქტიურად დაიხარჯა 9200 კგ ნედლეული. ნორმით, პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე შეეძლოთ დაეხარჯათ: $3050 * 3 \text{ კგ} = 9150 \text{ კგ ნედლეული}$.

გადახრა მასალების გამოყენებაში = $9200 \text{ კგ} - 9150 \text{ კგ} = + 50 \text{ კგ}$. მაშასადამე, მასალების გამოყენებაში მოხდა გადახარჯვა 50 კგ. აქედან ნორმატიული დანაკარგია 10% ანუ 5კგ, ხოლო ზენორმატიული დანაკარგია – 45 კგ ნედლეული.

ამოცანა 4. კომპანიაში გამოყენებული მასალის ერთეულის შესყიდვის ფასია 20 ლ. ერთი შეკვეთის განთავსებას 100 ლ სჭირდება.. მასალის ერთეულის შენახვის საშუალო წლიურ ხარჯი მისი ფასის 5%-ია. წელიწადში ასეთი მასალა საჭიროა 46 000 ერთეული.

მითხვნა: გამოთვალეთ: 1. შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა

2. მარაგის შეკვეთისა და შენახვის მთლიანი წლიური ხარჯი.

ამოხსნა 1.. შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა (შ ო მ) გამოვთვალოთ ფორმულით:

$$\text{შ ო მ} = \sqrt{\frac{2 * 46000 * 100}{1}} = 3033 \text{ ერთეული}$$

2. შეკვეთი რიცხვი = $46\ 000 / 3033 = 15$ -ჯერ

შეკვეთის წლიური ხარჯი = $15 * 100 \text{ ლ} = 1500 \text{ ლ}$

შენახვის ხარჯები = $3033 / 2 * 1 \text{ ლ} = 1515 \text{ ლ}$

მარაგის მთლიანი ხარჯი = $1500 + 1515 = 3015 \text{ ლ}$

(შენიშვნა: მარაგის ოპტიმალური მოცულობის დროს, როგორც წესი მარაგის შენახვისა და შეკვეთის განთავსების ხარჯები ერთმანეთის ტოლია. მოცემულ ამოცანაში არსებული მცირე განსხვავება რიცხვების დამრგვალების შედეგია).

ამოცანა 5. მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე გამოთვალეთ მარაგის სამი ნორმალური დონე და ჩამოთვალეთ შეკვეთის ოპტიმალურ მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორები.

შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა – 3400 კგ.

მასალაზე დღიური მაქსიმალური მოთხოვნა – 120 კგ

მასალის დღიური მინიმალური ხარჯი – 100 კგ

მოწოდების მაქსიმალურ დღეთა რიცხვი – 12 დღე

მოწოდების მინიმალურ დღეთა რიცხვი – 10 დღე

ამოხსნა:

განმეორებითი შეკვეთის დონე = $120 \text{ კგ} * 12 \text{ დღე} = 1440 \text{ კგ}$

მინიმალური მარაგი = $1440 - 110 \text{ კგ} * 11 \text{ დღე} = 1440 - 1210 = 230 \text{ კგ}$

მაქსიმალური მარაგი = $1440 + 3400 - (100 \text{ კგ} * 10 \text{ დღე}) = 3840 \text{ კგ}$

შეკვეთის ოპტიმალურ მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორებია: მარაგის ერთეულის შენახვის ხარჯი, შეკვეთის ხარჯი, წლიური მოთხოვნა მასალაზე, შეკვეთის სიდიდეზე დამოკიდებული სავაჭრო შეღავათები.

ამოცანა 6. კომპანია განიხილავს ნედლეულის ერთ-ერთი სახეობის შესყიდვის პოლიტიკას. ნედლეული რომელიც თანაბრად გამოიყენება მთელი წლის განმავლობაში იხარჯება ერთი სახის პროდუქციაზე, რომელიც წელიწადში 30 000 ერთეული მზადდება. პროდუქტის თითოეული ერთეული შეიცავს 0,8 კგ ნედლეულს. ამასთან, ნედლეულის 20% წარმოების პროცესში იკარგება.

ნედლეულზე შეკვეთა შეიძლება განხორციელდეს 1200 კგ-ის პროპორციული რაოდენობით. ნედლეულის ღირებულება დამოკიდებულია შეკვეთის მოცულობაზე შემდეგნაირად:

შეკვეთის მოცულობა	1 კგ ღირებულება
კგ	ლ
1 200	1,50
2 400	1,20
3 600	1,00
4 800	0,95
6 000	0,95

შეკვეთის განთავსების და შესრულების ღირებულებაა 70 ლ, საიდანაც 40 ლ მუდმივი დანახარჯია, რომელზეც შეკვეთების რაოდენობა მოცემულ პერიოდში გავლენას არ მოახდენს. მარაგის ერთეულის შენახვის საშუალო დანახარჯი წელიწადში 2 ლარია, საიდანაც 1,20 ლარი მარაგის მოცულობის ცვლილების მიხედვით იცვლება მოკლევადიან პერიოდში. ნედლეულის შეკვეთის ციკლი ერთი თვეა.

მოთხოვნა: 1. ახსენით მოცემული პირობებისათვის შემდეგი მნიშვნელობები: “ცვლადი დანახარჯები”, “ნახევრადცვლადი დანახარჯები” და “მუდმივი დანახარჯები”.

2. გამოთვალეთ შეკვეთის და მარაგის შენახვის მინიმალური დანახარჯები და ურჩიეთ კომპანიის ხელმძღვანელობას, შეკვეთის რომელი მოცულობის დროს იქნება დანახარჯები მინიმალური.

ამოხსნა: 1. ცვლადი დანახარჯებია – ნედლეულის შესყიდვის ფასი, ერთი შეკვეთის განთავსების – 30 ლ. და მარაგის ერთეულის შენახვის – 1,20 ლ.

ნახევრადცვლადი დანახარჯები – არის შეკვეთის განთავსებისა და მარაგის შენახვის ხარჯები.

მუდმივი დანახარჯებია – შეკვეთის განთავსების ღირებულებაში 40 ლ და მარაგის ერთეულის შენახვის წლიურ ღირებულებაში 0,80 ლარი.

2. ნედლეულზე ყოველწლიური მოთხოვნა გამოითვლება შემდეგნაირად:

$$30\ 000 \text{ ცალი} * 0,8 \text{ კგ} * 1,25 = 30\ 000 \text{ კგ}$$

ვინაიდან, შეკვეთის დანახარჯებიდან 0,40 ლარი და მარაგის ერთეული შენახვის ხარჯიდან 0,80 ლარი მუდმივი ხარჯებია, ამიტომ არ წარმოადგენენ რეგულაციურ ხარჯებს შეკვეთის ალტერნატიული ზომებისათვის და გადაწყვეტილების მიღების დროს არ გაითვალისწინება. რამდენადაც, შეკვეთის შესრულების ხარჯები მუდმივი სიდიდე არაა, შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის გამოსათვლელად მათემატიკურ ფორმულას ვერ გამოვიყენებთ. ამიტომ გამოვიყენებთ გაანგარიშების ცხრილური მეთოდს.

შეკვეთის მოცულობა კგ	წლიური მოთხოვნა კგ	შეკვეთის წლ. დანახარჯი ლ	დანახარჯი მასალის შენახვაზე ლ	ჯამური დანახარჯი ლ
1 200	30 000	750 (25 * 30 ლ)	720 (600 კგ * 1,2 ლ)	1 440
2 400	30 000	375 (12,5 * 30 ლ)	1 440 (1200 კგ * 1,2 ლ)	1 800
3 600	30 000	249 (8,3 * 30 ლ)	2 160 (1800 კგ * 1,2 ლ)	2 400
4 800	30 000	188 (6,25 * 30 ლ)	2 800 (2400 კგ * 1,2 ლ)	3 060
6 000	30 000	150 (5 * 30 ლ)	3 600 (3000 კგ * 1,2 ლ)	3 750

ამრიგად, დანახარჯები მინიმალურია შეკვეთის 1200 კგ მოცულობისათვის.

თავი 6. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა

პროდუქციის დამზადებაზე მატერიალურ დანახარჯებთან ერთად მნიშვნელოვანია შრომითი დანახარჯები, რომლებიც აგრეთვე შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. ამიტომ, აუცილებელი ხდება შრომითი დანახარჯები დამზადებულ პროდუქციას ან შესრულებულ სამუშაოებს დაუკავშიროთ.

ამ თავში შეისწავლით შემდეგ საკითხებს:

- * შრომის ანაზღაურების ფორმებს;
- * შრომითი დანახარჯების დოკუმენტაციას;
- * განსხვავებას ძირითად, არაძირითად (დამატებით) და ზედნაღებ ხელფასს შორის;
- * შრომითი დანახარჯების აღრიცხვას;
- * პრემიების აღრიცხვას;
- * მუშახელის დენადობისა და შრომისმწარმოებლურობის გამოთვლის მეთოდებს;

6.1. სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია

შრომითი დანახარჯების განსაზღვრა საჭიროა შრომის ანაზღაურების გაცემისათვის, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში შრომითი დანახარჯების ჩართვისათვის და პროდუქციის ერთეულზე შრომითი დანახარჯების მიკუთვნებისათვის. ამ მიზნების მისაღწევად აუცილებელია არსებობდეს ინფორმაცია დახარჯული დროისა და შესრულებული სამუშაოების შესახებ.

საწარმოო ციკლის დასკვნით დოკუმენტს შრომითი დანახარჯების უწყისი წარმოადგენს. მას აჯამებენ და მთავარი წიგნის ანგარიშის მონაცემებს უდარებენ.

შრომითი რესურსების მიმართ გამოყენებული პოლიტიკა მნიშვნელოვანია, რადგან ეს მთავარი “აქტივია” ნებისმიერი საწარმოსათვის, თუმცა ეს “აქტივი” ფინანსურ ანგარიშგებაში არ შეიტანება.

შრომის ანაზღაურების ციკლის ტიპური ფუნქციებია:

1. მუშაკთა დაქირავება
2. შრომითი ურთიერთობების მართვა
3. ნამუშევარი დროისა და შესრულებული სამუშაოების აღრიცხვა
4. ხელფასის აღრიცხვა
5. ხელფასის ფონდის განაწილება
6. ხელფასის გაცემა.

ხელფასი არის დახარჯული შრომის ღირებულება ფულად ფორმაში. ანაზღაურების ფორმების მიხედვით განსხვავებენ დროით და სანარდო ხელფასს.

დროითი ხელფასი ეძლევა მუშაკს ნამუშევარი დროისათვის, მიუხედავად იმისა, რა შედეგია მიღწეული. თავის მხრივ დროითი ხელფასი შეიძლება იყოს მარტივი სახის – როცა დადგენილია საათობრივი ანაზღაურების განაკვეთი და კუთვნილი ხელფასი ნამუშევარი საათების შესაბამისად გამოითვლება. მეორე, პრემიალური დროითი სისტემა – როცა დროის ეკონომიის შემთხვევაში გაიცემა პრემია საწარმოში მიღებული წესით.

სანარდო ხელფასი მუშაკს ეძლევა შესრულებული სამუშაოს რაოდენობისა და ხარისხის მიხედვით. ამ შემთხვევაში საწარმოში გეგმავენ ანაზღაურების განაკვეთს პროდუქციის ან შესრულებული სამუშაოს ერთეულზე, დახარჯული დროის მიუხედავად. საწარმოებმა შეიძლება გამოიყენონ სანარდო ანაზღაურების სხვადასხვა სისტემა. კერძოდ, პირდაპირი სანარდო ხელფასი – რომელიც გულისხმობს რომ ხელფასი გამოითვლება გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობის შესაბამისად. თუ მაგალითად, საწარმოში ერთ ცალ პროდუქტზე დადგენილია 30 ლარი და თვეში მუშა დაამზადებს 100 ცალ ასეთ პროდუქტს, მისი თვიური ხელფასი 3 000 ლარი იქნება. შეიძლება გამოყენებული იქნას სანარდო პრემიალური სისტემა, როცა საწარმოს ხელმძღვანელობას სურს წარმოების ზრდის სტიმულირება. ამ შემთხვევაში პრემია წესდება პროდუქციის გამოშვების გეგმის გადაჭარბებისათვის. არსებობს აგრეთვე შრომის ანაზღაურების ბრიგადული სისტემა დამთავრებული სამუშაოსათვის. ეს სისტემა უფრო ხშირად მშენებლობაში გამოიყენება, როცა ხელმძღვანელობა ბრიგადასთან დებს ხელშეკრულებას, რომელშიც გაითვალისწინება შრომის ანაზღაურება გარკვეული სამუშაოს მთლიანი შესრულებისათვის. მაგალითად, კარ-ფანჯრების ჩასმა, ელექტროგაყვანილობა და ა.შ.

ამჟამად, პრაქტიკაში გამოიყენება დროითი და სანარდო ხელფასის გარკვეული კომბინაცია, როცა იგეგმება შრომის ანაზღაურება პროდუქციის ერთეულზე და პრემია დროის ეკონომიისათვის გაიცემა.

ამრიგად, გასაცემი ხელფასის გამოსათვლელად საჭიროა სათანადო მონაცემები ნამუშევარი დროისა და შესრულებული სამუშაოების შესახებ. შრომითი დანახარჯების შესახებ ინფორმაციის მომზადების მიზნით, საწარმოებში გამოიყენება სხვადასხვა დოკუმენტები. ესენია: ქრონობარათი, შეკვეთის საადრიცხვო ბარათი, ინდივიდუალური გამომუშავების ბარათი, ტაბელი და სხვა.

ქრონობარათი არის დოკუმენტი, რომელშიც აღნიშნულია მუშახელის სამუშაოს დაწყებისა და დამთავრების დრო. იგი ივსება იმ მიზნით, რომ დაანგარიშებული იქნას მომუშავეს მიერ ნამუშევარი ჯამური დრო. ასეთი დოკუმენტები არის დროითი ხელფასის გაანგარიშების საფუძველი.

შეკვეთის საადრიცხვო ბარათი ასახავს კონკრეტულ სამუშაოზე დახარჯულ დროს. მასში მოცემულია რა სახის სამუშაო შეასრულა მუშაკმა და რა რაოდენობის დრო დახარჯა მასზე. შეკვეთის ბარათები სხვადასხვა ქარხნისათვის შეიძლება განსხვავებული იყოს გამოსაშვები პროდუქციის ხასიათისა და წარმოების ტიპის გათვალისწინებით. მას შეიძლება ერქვას – ბარათი გამომუშავებაზე. შეკვეთის ან

გამომუშავების ბარათი შედგება ბრიგადაზე ან ერთ მომუშავეზე.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეკვეთაზე ერთი სააღრიცხვო ბარათი გაიცემა, ხელფასის საერთო დანახარჯების გამოთვლა უფრო ადვილია, რადგან შეკვეთაზე მომუშავე ყველა პირი მის მიერ დახარჯულ დროს ერთ ბარათში წერს.

იმ შემთხვევაში, როცა ყოველ მომუშავეზე ერთი ბარათი გაიცემა, ადვილია დახარჯული დროისა და შესრულებული სამუშაოს შედარება. მასში პასუხისმგებელი პირის მიერ ჩაიწერება სამუშაოს დასახელება, დაწყების და დამთავრების დრო. სამუშაოს შესრულებაზე დასაშვები და ფაქტიური დრო. ხელს აწერს ოსტატი ან სხვა პასუხისმგებელი პირი. ასეთი სისტემა შრომის მწარმოებლურობის უფრო დაწვრილებითი ანალიზის საშუალებას იძლევა, ოღონდ უფრო ძვირი ჯდება.

ტაბელი – არის დოკუმენტი იმის შესახებ, რომ მომუშავემ დახარჯა სამუშაო დრო. მომსახურე პერსონალზე და დამხმარე მუშებზე ყოველდღიურად ან ყოველკვირეულად გაიცემა დასწრების ტაბელი, რომელშიც თავად მომუშავე წერს ყველა ინფორმაციას შესრულებული სამუშაოსა და დახარჯული დროის შესახებ. ხელს აწერს ოსტატი. შეკვეთის სააღრიცხვო ბარათისაგან განსხვავებით, დასწრების ტაბელი უზრუნველყოფს სრულ ჩანაწერს იმის შესახებ, თუ რაზე დახარჯა მომუშავემ სამუშაო დღე ან კვირა. დასწრების ტაბელის ნაკლი მასში მდგომარეობს, რომ ჩანაწერები უნდა გაკეთდეს სამუშაო დღის ან კვირის ბოლოს და არა იმ დროს, როდესაც სამუშაო დაიწყო ან დამთავრდა.

დასწრების ტაბელი ისეთი ზუსტი არ არის, როგორც შეკვეთის ინდივიდუალური ბარათი, რომელიც დაუყოვნებლივ უნდა დაბრუნდეს ოფისში გარკვეული სამუშაოს დამთავრებისთანავე. დასწრების ტაბელის გამოყენების შემთხვევაში გამოუყენებელი სამუშაო დრო შეიძლება არასრულად იქნას აღრიცხული.

ნამუშევარი დროის აღსარიცხავად შეიძლება გამოყენებული იქნას დოკუმენტური გაფორმების რაიმე სხვა სისტემაც, როგორც ხელით, ისე ავტომატური მრიცხველების გამოყენებით.

6.2. პირდაპირი ხელფასის აღრიცხვა

პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მიზნებისათვის იდენტიფიცირებული უნდა იქნას პირდაპირი და არაპირდაპირი ხელფასი. აგრეთვე, ხელფასის რა ნაწილი უნდა ჩაირთოს პროდუქციის თვითღირებულებაში და რა ნაწილი ჩაითვლება პერიოდის ხარჯად, რომელიც მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. უნდა განისაზღვროს ისეთი სახის ანაზღაურების აღრიცხვის წესები, როგორცაა მოცდენები, დანამატები ზენორმატიული სამუშაო დროზე, სახელმწიფო დახდევვა, პრემიები და დაკავებები.

პირდაპირია ისეთი ხელფასი რომელიც მიეცემა კონკრეტულ სამუშაოზე მომუშავე მუშას. ამიტომ შრომის გაწვევისთანავე ცნობილია ეს ხელფასი რომელი სახის პრო-

დუქციის (ან შესრულებული სამუშაოს) თვითღირებულებას მიეკუთვნოს. მაგალითად, კალატოზის ხელფასი, მკერავის ხელფასი, საწარმოო ხაზზე მომუშავეს ხელფასი წარმოადგენს პირდაპირ ხელფასს და პირდაპირ ჩაირთვება პროდუქციის თვითღირებულებაში.

არაპირდაპირი ხელფასი გაიცემა ისეთ სამუშაო დროზე, რომელიც კონკრეტულად არცერთი სახის პროდუქციის დამზადებაზე არ იხარჯება. მაგალითად, საექსპლოატაციო ინჟინრის ხელფასი. ექსპლოატაციის ინჟინერი მუშაობს დანადგარებზე, რომელთა მეშვეობით მრავალი სახის პროდუქცია მზადდება, ამიტომ ინჟინრის ხელფასი პროდუქციის თვითღირებულებაში უნდა შევიდეს, მაგრამ, წინასწარ ცნობილი არაა, მისი ხელფასი კონკრეტულად რომელი სახის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნოს. ამიტომ იგი პროპორციული წესით განაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის.

პირდაპირი ხელფასი აღირიცხება უშუალოდ დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის – დებეტში. არაპირდაპირი ხელფასი კი თვის ბოლომდე საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშზე აღირიცხება, ხოლო თვის განმავლობაში, მიკუთვნების განაკვეთით დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებეტს დაეწერება.

საწარმოს მმართველი პერსონალის, კადრების განყოფილების, საფინანსო განყოფილების, რეკლამის მუშაკთა ხელფასები არასაწარმოო ანუ პერიოდის ხარჯია და მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

მაგალითი: შეკვეთილი სამუშაოს შესრულებას 20 საათი სჭირდება. საათობრივი ანაზღაურება – 6 ლარია. ამ სამუშაოს მუშამ ფაქტიურად თუ 21 საათი მონაწილეობა, მეწარმემ მაინც 126 ლარი (21 * 6) უნდა გადაუხადოს. ამიტომ სამუშაო დროის კონტროლს დიდი მნიშვნელობა ენიჭება.

ამ თანხაზე შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლი:

დებეტი – დაუმთავრებელი პროდუქცია – 126 ლ

კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 126 ლ

(ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში, დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშების დებეტებიდან ამოკრებილი ჯამი – პირდაპირი შრომითი ხარჯის საკონტროლო ანგარიშის დებეტში და გასაცემი ხელფასის საკონტროლო ანგარიშის – კრედიტში გადაიტანება. თუმცა შეიძლება ცალკეული სახის პროდუქციისათვის ცალ-ცალკე გაიხსნას პირდაპირი მასალის ხარჯის ანგარიშები).

ზოგჯერ, შეიძლება ხელფასის საერთო თანხის დარიცხვა მოხდეს ბრიგადის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე. ასეთ შემთხვევაში ხელფასი უნდა განაწილდეს ბრიგადის წევრებს შორის. ამისათვის უნდა არსებობდეს ინფორმაცია ბრიგადის თითოეული წევრის მიერ ნამუშევარი საათების შესახებ. გამოითვლება საშუალო საათობრივი ხელფასი და გამრავლდება თითოეული მუშის მიერ ნამუშევარ საათებზე.

მაგალითი: ბრიგადის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე დარიცხულია ხელფასი – 11 350 ლარი. ბრიგადაში ექვსი წევრია, რომელთა ნამუშევარი დრო კვირის განმავლობაში შეადგენს:

ჩინხალაძე – 39 სთ ონიანი – 38 სთ
 ზარნაძე – 38 სთ ძნელაძე – 38 სთ
 მაღაშხია – 36 სთ ოთარაშვილი – 38 სთ

სულ ნამუშევარია 227 კაც/საათი. გავანაწილოთ ბრიგადის საერთო ხელფასი მის წევრებს შორის.

ჯერ გამოვთვალოთ ხელფასი 1 საათზე = $11\ 350 / 227 = 50$ ლ, რომლის საფუძველზე ადვილია ბრიგადის თითოეული წევრის კუთვნილი ხელფასის განსაზღვრა.

ჩინხალაძე – $39 * 50$ ლ = 1 950 ლ
 ზარნაძე – $38 * 50$ ლ = 1 900 ლ
 მაღაშხია – $36 * 50$ ლ = 1 800 ლ
 ონიანი – $38 * 50$ ლ = 1 900 ლ
 ძნელაძე – $38 * 50$ ლ = 1 900 ლ
 ოთარაშვილი – $38 * 50$ ლ = 1 900 ლ

 11 350 ლ

როცა ბრიგადაში სხვადასხვა კვალიფიკაციის მუშაკები არიან, მაშინ საერთო ხელფასი ბრიგადის წევრებს შორის საკვალიფიკაციო კოეფიციენტების გამოყენებით უნდა განაწილდეს. გამოთვლები მოხდება შემდეგნაირად:

	საკვალიფიკაციო		ხვედრითი		კუთვნილი ხელფასი
	საათები	კოეფიციენტები	ნამრავლი	წილი	
ჩინხალაძე	39	1,4	54,6	0,187	2122,45
ზარნაძე	38	1,2	45,6	0,1562	1772,87
მაღაშხია	36	1,0	36,0	0,1233	1399,45
ონიანი	38	1,5	57,0	0,1952	2215,52
ძნელაძე	38	1,6	60,8	0,2082	2363,07
ოთარაშვილი	38	1,0	38,0	0,1301	1476,64
	-----		-----		-----
	227		292		11 350

ნამრავლი: $39 * 1,4 = 54,6$; $38 * 1,2 = 45,6$ და ა.შ.

ხვედრითი წილი: $54,6 / 292 = 0,187$; $45,6 / 292 = 0,1562$ და ა.შ.

კუთვნილი ხელფასი: $11\ 350 * 0,187 = 2122,45$; $11\ 350 * 0,1562 = 1772,87$ და ა.შ.

ფორმა, გარდა ხელფასისა ეწევა მუშაკთა დაქირავებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს, როგორცაა შენატანები სახელმწიფო სადაზღვევო და საპენსიო ფონდებში, საკონკურსო შერჩევა და ტრენინგები. დაქირავებასთან დაკავშირებული ხარჯები

აღირიცხება როგორც საწარმოო ზედნადები ხარჯები, იმ ნაწილით, რომლითაც ისინი მიეკუთვნება საწარმოო დანიშნულების მუშებს. ზოგიერთი ხარჯის მიმართ შეიძლება უფრო მოხერხებული იქნას რომ ასეთი დანახარჯების საშუალო საათობრივი სიდიდე მიემატოს მუშებზე გასაცემი ხელფასის საათობრივ განაკვეთს. შემდეგ მოხდება მათი დაკავება მუშაკთა დარიცხული ხელფასიდან.

6.3. მოცდენების ანაზღაურების აღრიცხვა

მოცდენების ქვეშ იგულისხმება გამოუყენებელი ანუ არაპროდუქტიული, მაგრამ ანაზღაურებადი დრო. ეს ისეთი მოცდენაა, რომელიც გამოწვეული არაა მუშის მიზეზით.

მოცდენები იწვევს პროდუქციის გამოშვების შემცირებას. ამიტომ მნიშვნელოვანია მოცდენების წარმოშობი მიზეზების ანალიზი, ზუსტი შეფასება და ხელმძღვანელობისათვის წარდგენა. დრო, რომელშიც ფულს იხდიან, მაგრამ წარმოებისათვის გამოყენებული არ იყო, ორგანიზაციისათვის უქმად დაკარგული დროა და მენეჯმენტის მხრიდან მკაცრ კონტროლს მოითხოვს. კონტროლის პროცედურებს ხელს უწყობს სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია— ტაბელები, მოცდენის ბარათი და სამუშაო დროის აღრიცხვის სხვა ბარათები, სადაც ზუსტად უნდა იყოს დაფიქსირებული მოცდენის საათები და მიზეზები.

მოცდენების ანალიზის მიზანია დაადგინოს, შეიძლება თუ არა მათი თავიდან აცილება.

თავიდან აცილებადი ანუ აღმოფხვრადი მოცდენების მიზეზები შეიძლება იყოს: მასალების უკმარისობა, დანადგარების დაზიანება, სამუშაოს არაეფექტური დაგეგმვა, საწყობში მასალების მარაგების ამოწურვა, პროდუქციის ტექნიკური მახასიათებლების ამოწურვა, კადრების გადამზადება და ა.შ.

ისეთი მოცდენების ღირებულება, რომლის თავიდან აცილება შესაძლებელი იყო, არც უნდა წარმოშობილიყო. ამ დანახარების ჩართვა პროდუქციის თვითღირებულებაში, მის გაუმართლებელ ზრდას გამოიწვევს. ამიტომ, აღმოფხვრადი მოცდენების დანახარჯები ჩამოწერილი უნდა იქნას მოგება-ზარალის ანგარიშიდან და უნდა განხორციელდეს მათზე დაკვირვება, რათა მომავალში თავიდან იქნას აცილებული მათი წარმოქმნა.

ისეთი მოცდენები, რომელთა თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო, საწარმოს მხრიდან არაკონტროლირებადია და ამდენად, აუცილებელი, გარდაუვალი ხარჯია. ეს შეიძლება იყოს შესვენების ან დასვენების დრო. მოცდენა გარე ფაქტორებიდან, როგორცაა პროდუქციაზე მოთხოვნის უცვარი და მოულოდნელი დაცემა, გაფიცვები მომწოდებელ საწარმოებში და სხვა.

ის მოცდენები, რომელთა თავიდან აცილება შეუძლებელია, საწარმოს მხრიდან არაკონტროლირებადია. ამიტომ, მათი ღირებულება პროდუქციის თვითღირებულებაში უნდა შევიდეს როგორც არაპირდაპირი ხარჯი. და პროდუქციის თვითღირებულებაში

ხართული იქნება განაწილების გზით. არასაწარმოო პერსონალის მიხედვით არსებული მოცდენის ღირებულება აღირიცხება როგორც პერიოდის ხარჯი და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

მაგალითი: დაგეგმათ 15 მუშიდან, კვირაში თითოეული 40 საათს მუშაობს. მთლიანი 600 საათის განმავლობაში დამზადებული უნდა იქნას 200 ერთეული პროდუქტი ანუ ერთეულის წარმოება ხდება 3 საათის განმავლობაში.

რეალურად მუშებმა თუ 540 საათი იმუშავეს და 180 ცალი პროდუქტი დაამზადეს, მიუხედავად ამისა, მაინც 600 საათისათვის გადაუხდიან. 60 საათი წარმადგენს მოცდენას.

ამრიგად, როცა საუბარია მოცდენების ანაზღაურებაზე, აუცილებლად იგულისხმება არა მუშის მიზეზით გამოწვეული მოცდენები. მოცდენილი დროის ანაზღაურება, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო, შემდგენიერად აღირიცხება:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯები (საწ. პერსონალისათვის)

დებეტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები (დანარჩენი პერსონალისათვის)

კრედიტი – გასაცემი ხელფასი

ხოლო, იმ მოცდენის ანაზღაურება, რომლის თავიდან აცილება შეიძლებოდა, აღირიცხება

1. დებეტი – საერთო ადმინისტრაციული ხარჯი

კრედიტი – გასაცემი ხელფასი

2. დებეტი – მოგება-ზარალი

კრედიტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები

პოლემიკა: საქართველოში მკვიდრდება მანკიერი პრაქტიკა იმის შესახებ, რომ კერძო სექტორში დასაქმებულ პესონალს სახელმწიფო კანონმდებლობით გამოცხადებული დასვენების დღეების მოცდენებს არ უნაზღაურებენ, რაც ანტიკანონიერი და ანტიკონსტიტუციური ქმედებაა.

6.4. ზენორმატიული დროის ანაზღაურების აღრიცხვა

ზენორმატიული დრო ის დროა, რომელიც გამომწვევებულია დადგენილი სამუშაო დროის ზემოთ და გაზრდილი განაკვეთით ანაზღაურდებ, რომლის სიდიდეს თვით საწარმო ადგენს. ზენორმატიული სამუშაო დრო შეიძლება წარმოიშვას სამი მიზეზით:

1. შეივსოს სამუშაო პროცესში წარმოშობილი მოცდენილი სამუშაო დრო
2. შესრულდეს დამკვეთის მიერ გაზრდილი საწარმოო პროგრამა
3. დამკვეთმა თუ მოითხოვა შეკვეთის გადაზე ადრე შესრულება

წარმოების პროცესში არასრულად გამომუშავებული დროის შევსების მიზნით დახარჯული ზენორმატიული დრო თავიდან აცილებადი დროა, ამიტომ, თუ მათ დანამატებს პირდაპირ პროდუქტს ან შეკვეთებს მივაკუთვნებთ, რომლებიც დამზადებულია ზედმეტი საათების ან ღამის ცვლაში მუშაობის დროს, მაშინ დანახარჯები ამ პროდუქტიაზე მეტი იქნება, ვიდრე იმ პროდუქტზე, რომელიც შექმნილია ჩვეულებრივი, ნორმალური სამუშაო საათების განმავლობაში. ამიტომ, ასეთი ზენორმატიული სამუშაო დროის ანაზღაურება მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

ხოლო, ის ზენორმატიული სამუშაო საათები, რომელიც გამოიწვია დამკვეთის მიერ შეკვეთის გაზრდამ, საწარმოსათვის წარმოადგენს გარდაუვალს და მისი ანაზღაურება შეიტანება ამ პროდუქციის თვითღირებულებაში. ოღონდ წანამატი, ძირითად ანაზღაურებაზე აღირიცხება ზედნადები საწარმოო ხარჯებში და შემდეგ განაწილების გზით შევა ყველა სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში.

შემკვეთის თხოვნით შეკვეთის გადაზე ადრე დამთავრებისათვის დახარჯული ზენორმატიული დროის ანაზღაურება მთლიანად მიეკუთვნება პირდაპირ ხარჯებს.

განვიხილოთ მაგალითი:

მუშამ კვირის განმავლობაში 38 საათი ჩვეულებრივ სამუშაო დროში, ხოლო 10 საათი ზენორმატიულ დროში იმუშავა. აქედან, 3 საათი გამოყენებული იყო მოცდენილი დროის შესავსებად, დანარჩენი დრო კი გაზრდილი საწარმოო პროგრამის შესასრულებლად

.საათობრივი ხელფასი არის 9 ლარი. ზენორმატიული დრო ანაზღაურდება ერთნახევარი განაკვეთით.

მოცემულ სიტუაციაში ხელფასის კლასიფიცირება შემდეგნაირად მოხდება:

$$* \text{ პირდაპირი ხელფასი} = 38 \text{ სთ} * 9 \text{ ლ} + 7 \text{ სთ} * 9 \text{ ლ} = 342 \text{ ლ} + 63 \text{ ლ} = 405 \text{ ლ}$$

$$* \text{ საწარმოო ზედნადები (არაპირდაპირი) ხელფასი} = 7 \text{ სთ} * 4,5 \text{ ლ} = 31,5 \text{ ლ}$$

$$* \text{ პერიოდის ხარჯი} = 3 \text{ სთ} * 13,5 \text{ ლ} = 40,5 \text{ ლ}$$

დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 405 ლ

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 30,5 ლ

დებეტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები – 40,5 ლ

კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 477 ლ

ამრიგად, მნიშვნელოვანია რომ, განისაზღვროს ხელფასის სხვადასხვა შემადგენლები და თვითღირებულებაზე მათი მიკუთვნების მიზნით განისაზღვროს: პირდაპირ უნდა მიეკუთვნოს პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებას, უნდა განაწილდეს სხვადასხვა სახის პროდუქტებს შორის თუ პერიოდის ხარჯებში ჩამოიწეროს.

6.5. შვებულების ხელფასის აღრიცხვა

მიუხედავად შრომის ანაზღაურების ფორმებისა, ხელფასი შეიძლება იყოს ძირითადი ან დამატებითი. **ძირითადია ხელფასი**, რომელიც მუშაკს ეძლევა სამუშაოზე ყოფნის პერიოდში. **დამატებითია ხელფასი**, რომელიც მომუშავეს ეძლევა იმ დროისათვის, როცა იგი სამუშაოზე არ იმყოფებოდა. ასეთია, შვებულების ხელფასი.

საქართველოს შრომითი კანონმდებლობა ითვალისწინებს წელიწადში ერთხელ მუშაკს მიეცეს 24 დღიანი ფასიანი შვებულება, როცა იგი სამუშაოზე არ იმყოფება. ამ მიზნით, მუშებისათვის ძირითად ხელფასს ემატება დანამატი შვებულების ხელფასისათვის. ეს საშუალებას იძლევა მუშას გარანტირებული ჰქონდეს შვებულების ანაზღაურება.

მაგალითად, თუ მუშას საათში 6 ლარს უხდიან და 40 საათიანი სამუშაო კვირის პირობებში მას ეკუთვნის ხუთკვირიანი შვებულება წელიწადში, მაშინ მისი შვებულების ანაზღაურების თანხა იქნება:

$$(40 \text{ სთ} * 6 \text{ ლ}) * 5 \text{ კვირა} = 1\,200 \text{ ლ}$$

წელიწადში თუ მუშა იმუშავეს 2000 საათს, მაშინ შვებულების ხელფასი ერთ საათზე არის: $1\,200 \text{ ლ} / 2000 \text{ სთ} = 0,6 \text{ ლ}$. იგი მიემატება საათობრივ ხელფასს და მაშასადამე, მუშას ყოველ საათში დაერიცხება 6,6 ლარის ოდენობის ხელფასი.

მუშების შვებულების ხელფასის აღრიცხვისადმი ორი მიდგომა არსებობს:

1. როცა შვებულების გადაანგარიშებული სიდიდე მიემატება ძირითად ხელფასს. შემდეგ მოხდება მისი დაკავება ხელფასიდან და პარალელურად შეიქმნება შვებულების ხელფასის რეზერვი.
2. როცა არ დაემატება ძირითად ხელფასს და პირდაპირ იქმნება შვებულების რეზერვი.

ზემოთ მოტანილი გაანგარიშების საფუძველზე, შეიძლება შემდეგი ბუღალტრული მუხლების შედგეს:

I მიდგომა:

1. დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 264 ლ (6,6 ლ * 40 სთ)
(და ან საწარმოო ზედნადები ხარჯები)
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 264 ლ
2. დებეტი – გასაცემი ხელფასი – 24 ლ (0,6 ლ * 40 სთ)
კრედიტი – შვებულების რეზერვი (3165) – 24 ლ და ა.შ.
3. მიმდინარე შვებულების ხელფასის დარიცხვა შვებულებაში მუშის გასვლის დროს – 1 200 ლ
დებეტი – შვებულების რეზერვი (3165) – 1 200 ლ ლ
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1 200 ლ

შვებულების რეზერვი შეიძლება აღირიცხოს ანგარიშზე – (3165), ან დარიცხული ვალდებულებების ანგარიშებში (3400) – ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე შვებულებისათვის

II მიდგომა:

1. ანარიცხები შვებულების ხელფასისათვის – 24 ლ
 დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 24
 (და ან საწარმოო ზედნადები ხარჯები)
 კრედიტი – ვალდებულება საწარმოს პერსონალის წინაშე
 შვებულებისათვის (3165) – 24 ლ და ა.შ.
2. გასაცემი შვებულების ხელფასის დარიცხვა – 1 200 ლ
 დებეტი – ვალდებულება საწარმოს პერსონალის წინაშე
 შვებულებისათვის – 1 200 ლ
 კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1 200 ლ

შვებულების ხელფასის თანხის გამოსათვლელად, წინა სამი თვის ხელფასი ჯერ გაიყოფა სამზე და შემდეგ 30 დღეზე. მიღებული სიდიდე გამრავლდება შვებულების დღეთა რიცხვზე (შაბათისა და კვირის დღეების ჩათვლით).

მმართველი პერსონალისათვის შვებულების ხელფასისათვის წინასწარი ვალდებულებები არ წარმოიშობა, რადგან მმართველები უშუალოდ პროდუქტის დამზადებაზე არ მუშაობენ და ამდენად მათი შვებულებისათვის თანხების წინასწარ დაგროვება საჭირო არაა. მათი შვებულების ანაზღაურება ჩვეულებრივი ხელფასის სახით აღირიცხება.

6.6. მუშაკთა მატერიალური წახალისების სისტემები

რესურსების ეფექტური გამოყენება მოგების გადიდების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მიმართულებაა. ეს მიზანი ყველაზე უკეთ მაშინაა მიღწევადი, როცა დასაქმებული პერსონალი არსებული რესურსების უკეთ გამოყენებით დაინტერესებულია. საერთაშორისო პრაქტიკაში ამუამად მოქმედებს დასაქმებული პერსონალის მატერიალური წახალისების სახვადასხვა მეთოდი, რომელსაც საწარმოს ხელმძღვანელობა პროვოკავს შირებთან შეთანხმებით აწესებს.

მუშაკთა მატერიალური წახალისების მიზნით გაიცემა პრემიები, რომელთა გაანგარიშება შეიძლება სხვადასხვა წესით მოხდეს.

პრემიების გაცემა წარმოების ძირითად და დამხმარე მუშაკებზე, განიხილება როგორც ჩვეულებრივი საწარმოო დანახარჯები და შეიტანება პროდუქტის თვითღირებულებაში. ყველა დანარჩენ პერსონალზე გადახდილი პრემია წარმოადგენს პერიო-

დის ხარჯს და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

მუშახელის ნებისმიერი პრემიალური (ანუ წამახალისებელი) სისტემა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

- * წინასწარი კონსულტაციებით უნდა იყოს შეთანხმებული თანამშრომლებსა და დამქირავეებს შორის
- * მჭიდროდ იყოს დაკავშირებული მუშაკის ძალისხმევასთან;
- * იყოს გასაგები და სამართავად მარტივი;
- * საშუალო მუშისთვისაც იყოს სარგებლის მომტანი.

პრემიები შეიძლება გაცემულ იქნას:

1. დროის ეკონომიისათვის
2. საწარმოო პროგრამის სრულად ან გადაჭარბებით შესრულებისათვის
3. დამატებულ ღირებულებაში შეთანხმებული წილის მიხედვით

ცნობილია დროის ეკონომიისათვის პრემიის გამოთვლის ორი სისტემა: ჰალსეის და როუანის.

ჰალსეის სისტემით, მომუშავე პრემიას იღებს ნამუშევარი დროის ეკონომიის 50%-ს ძირითადი ანაზღაურების საფუძველზე.

$$\text{პრემია} = [(\text{დაშვებულ დროს} - \text{ფაქტიური დრო})] : 2 * \text{საათობრივი ტარიფი}$$

მაგალითი:

მუშის ძირითადი საათობრივი ხელფასი - 10 ლ

1 ცალ პროდუქტზე დაშვებული ნორმატიული დრო - 1 სთ

1 ცალ პროდუქტზე ფაქტიურად დახარჯული დრო - 45 წთ ანუ 0,75 სთ

გამოვიანგარიშოთ ხელფასი და პრემია.

$$\text{დროის ეკონომია 1 ცალზე} = 60 - 45 = 15 \text{ წთ}$$

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 45 \text{ წთ} * 10 : 60 = 45 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 7,65 \text{ ლ}$$

$$\text{პრემია} = 15 : 2 * 10 : 60 = 7,5 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 1,27$$

სულ 8,92 ლ

თვალსაზრისი: თუ მუშა ერთ ცალ პროდუქტს 1 საათს მოანდომებდა, მაშინ პრემიას არ მიიღებდა მაგრამ, ხელფასი იქნებოდა 1 სთ * 10 ლ = 10 ლ. მაშასადამე, ჰალსეის სისტემა არ იძლევა სტიმულს დროის ეკონომიისათვის. ოღონდ, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ გამოთავისუფლებულ დროს მუშა კულტურულ და სულიერ სიკეთეებს იძენს ან სხვა სამუშაოს ასრულებს.

როუანის სისტემით, პრემიალური ანაზღაურება ეფუძნება დახარჯული დროის დასაშვებ დროსთან ფარდობის კოეფიციენტს.

$$\text{პრემია} = \text{დახარჯული დრო} / \text{დასაშვები დრო} * \text{დაზოგილი დრო} * \text{სატარიფო განაკვეთი}$$

მაგალითი:

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 45 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 7,65 \text{ ლ}$$

$$\text{პრემია} = 45 \text{ წთ} : 60 \text{ წთ} * 15 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 1,91$$

სულ 9,56 ლ

ახლა გაანგარიშებები გავაკეთოთ, როცა ფაქტიური დრო არის 20 წუთი.

ამ შემთხვევაში დროის ეკონომია ყოველ ერთ ცალ პროდუქტზე 40 წთ იქნება და შემდეგ სურათს მივიღებთ:

ჰალსეის მეთოდით:

$$\text{პრემია} = (60 - 20) : 2 * 10 \text{ ლ} : 60 = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 20 \text{ წთ} * 10 : 60 = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

6,8 ლ

როუანის მეთოდით:

$$\text{პრემია} = 20 \text{ წთ} : 60 \text{ წთ} * 40 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 2,44 \text{ ლ}$$

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

სულ 5,84 ლ

მაშასადამე, დროის ეკონომია რაც მეტია, მუშა მით ნაკლებ საერთო ანაზღაურებას იღებს ორივე მეთოდის დროს. ამდენად, ეს სისტემები მწარემოებლურობის ამადლებაში მუშებს ვერ დააინტრესებს.

თვალსაზრისი: ჩვენი აზრით, უფრო სამართლიანი იქნება, ჰალსეის და როუანის მეთოდები გამოყენებული იქნას მაშინ, როცა მუშებს ხელფასი ეძლევათ გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით, ხოლო პრემია მიეცემათ დროის ეკონომიისათვის.

პრემიის გადახდა საწარმოო პროგრამის გადაჭარბების ყოველი პროცენტისათვის, მუშების უფრო მეტ დაინტერესებას იწვევს. საწარმოში შეიძლება დაწესდეს, რომ პრემია გაიცემა საწარმოო გეგმის გადაჭარბების ყოველი პროცენტისათვის, საათობრივი ანაზღაურების 50% - ის ოდენობით.

მაგალითი: დაეუშვათ მუშამ კვირაში 40 სთ იმუშავა. საათობრივი ხელფასია 10 ლ. გეგმით უნდა გამოეშვა 120 ცალი პროდუქტი და ფაქტიურად 145 ცალი დაამზადა. პრემიის კოეფიციენტი ვთქვათ დადგენილია გეგმის ყოველი პროცენტით გადაჭარბებისათვის – 0,5.

პასუხი: კვირის ძირითადი ხელფასი იქმენა $40 \text{ სთ} * 10 \text{ ლ} = 400 \text{ ლ}$

პრემია – ვინაიდან გეგმა შესრულებულია 121%-ით ($145 \text{ ცალი} * 100\% : 120 \text{ ცალი}$),

იქნება: $21 * 0,5 * 10 \text{ ლ} = 1,05 \text{ ლ/სთ.}$

პრემია იქნება $40 \text{ სთ} * 1,05 = 42 \text{ ლარი.}$

ზოგჯერ საჭიროა **ჯგუფური მატერიალური წახალისება**. ასეთ შემთხვევაში საჭიროა შემდეგი პროცედურები:

* პროდუქციის გამოშვების გადაჭარბების კოეფიციენტის დადგენა, რისთვისაც გადახრა პროდუქციის ფაქტიურ და ნორმატიულ რაოდენობას შორის უნდა შეეფარდოს ნორმატიულ რაოდენობას.

* საერთო პრემიალური ტარიფის გამოთვლა

* პრემიის საერთო თანხის გამოთვლა

* ბრიგადის წევრების პრემიების გამოთვლა

მაგალითი: მოცემულია ბრიგადის მუშაობის ერთი კვირის ინფორმაცია

	ნამუშევარი დრო სთ	პროდუქცია ცალებში
ორშაბათი	95	24 200
სამშაბათი	90	22 100
ოთხშაბათი	89	21 000
ხუთშაბათი	98	25 000
პარასკევი	88	20 400

ჯამი	460	112 700

მოცემულ ბრიგადაში 6 მამუშავე მუშაობს. როცა ბრიგადის მიერ ერთ საათში გამოშვებული პროდუქცია 200 ცალს გადააჭარბებს, თითოეულ მამუშავეს ეძლევა პრემია ძირითად საათობრივ

ხელფასზე დამატების სახით. სტანდარტული საათობრივი განაკვეთია 5 ლ.

გავიანგარიშოთ: 1. პრემიალური ტარიფი და პრემიის საერთო თანხა კვირის განმავლობაში.

2. გავიანგარიშოთ გიორგისათვის გადასახდელი საერთო თანხა, რომელმაც კვირაში 45 საათი

გამომიშვავა და ეძლევა 3 ლარი საათში. აგრეთვე დავითის კუთვნილი საერთო თანხა, რომელმაც იმუშავა 40 საათი და საათობრივი განაკვეთია 4,5 ლ.

ამოსხნა:

1. ნორმატიული გამოშვება = 460 სთ * 200 ცალი = 92 000 ცალი
 ფაქტიური გამოშვება კვირის განმავლობაში – 112 700 ცალი
 პრემიალური ტარიფი = $(20\ 700 : 92\ 000) * 0,5 * 5\ ლ = 0,56\ ლარი\ საათში$
 პრემიის საერთო თანხა = 460 სთ * 0,56 ლ = 257,6 ლ

შემდეგ გამოითვლება ბრიგადის თითოეული წევრის ხელფასი.

	გიორგი (ლ).	დავითი (ლ)
ძირითადი ხელფასი	45 სთ * 3 ლ = 135 ლ	40 სთ * 4,5 ლ = 180 ლ
პრემია	45 სთ * 0,56 ლ = 25,2 ლ	40 სთ * 0,56 ლ = 22,4 ლ

საერთო თანხა	160,2 ლ	202,4 ლ
--------------	---------	---------

ანალოგიურად გამოითვლება ხელფასი და პრემია ბრიგადის ყველა წევრისათვის.

საერთაშორისო პრაქტიკაში პრემიის გამოთვლის კიდევ ერთი ხერხია მიღებული **ესაა “წილი დამატებულ ღირებულებაში”**.

ამ მეთოდის დროს, საწარმოში ხდება შეთანხმება დამატებულ ღირებულებაში მუშაკთა ანაზღაურების 40%-ანი წილის შესახებ. თუ აღმოჩნდა რომ, მომუშავეებზე გაცემული ხელფასის საერთო თანხა დამატებულ ღირებულებაში დადგენილ წილზე ნაკლებია, მაშინ სხვაობის სიდიდის ტოლი თანხის ფარგლებში გაიცემა პრემია. დამატებული ღირებულება არის სხვაობა შემოსავალსა და მატერიალურ დანახარჯებს შორის.

დავუშვათ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

ამონაგები რეალიზაციიდან	– 55 000 ლ
მატერიალური დანახარჯები	– (20 000 ლ)

დამატებული ღირებულება	35 000 ლ
-----------------------	----------

35 000-ის 40%=14 000 ლარს

თუ გაცემული ხელფასი 10 000 ლარი აღმოჩნდა, მაშინ მომუშავეებზე დამატებით უნდა გაიცეს პრემია 4 000 ლარი (14 000 ლ – 10 000 ლ).

პრემიების გაცემის ყველაზე გავრცელებული მეთოდია დაჯილდოება ნამუშევარი დროის ეკონომიისა და შესრულებული სამუშაოების გეგმის შესრულების მიხედვით, ერთდროულად. პრემირების მეთოდებზე გავლენას ახდენს ყოველი მოცემული

საწარმოს ტექნიკური და ტექნოლოგიური თავისებურებები. ამიტომ, მესაკუთრეები და მომუშავეები ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე იღებენ გადაწყვეტილებას პრემირების სისტემის შესახებ. მთავარია პრემირების სისტემამ მომუშავეები საწარმოს მაღალ საფინანსო-ეკონომიკური შედეგების მიღწევაში დააინტერესოს.

6.7. სამუშაო ძალის დენადობა

სამუშაო ძალის დენადობა არის საწარმოში სამუშაოდან გათავისუფლებული მომუშავეების რაოდენობის შეფარდება დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობასთან.

სამუშაო ძალის დენადობა გაიანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$d = \frac{\text{გათავისუფლებულთა რაოდენობა, რომლებიც უნდა შეიცვალონ}}{\text{საერთო დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა}} \times 100$$

სამუშაო ძალის დენადობის მაჩვენებელი შეისწავლება წინა წლებთან შედარებით დინამიკაში. იგი შეიძლება შევუდაროთ აგრეთვე საშუალო დარგობრივ მაჩვენებელს. ეს შედარებები საშუალებას იძლევა განისაზღვროს რამდენად მისაღებია საწარმოში არსებული სამუშაო ძალის დენადობის დონე.

კადრების განყოფილების მთავარი მიზანია სამუშაო ძალის დენადობის მინიმიზაცია, რადგან მუშახელის ხშირი ცვლა იწვევს შემდეგი სახის დანახარჯებს:

* დანახარჯი გათავისუფლებაზე – აუცილებელი დოკუმენტების გაფორმებისა და სამუშაო რიტმის შესაძლო დარღვევის ჩათვლით. განსაკუთრებით მაშინ, თუ მომუშავეს დაუყოვნებლივ შეცვლა შეუძლებელია.

* დანახარჯი მომუშავეების დაქირავებაზე, რომელიც მოიცავს განცხადების გამოქვეყნების, რეკლამის, კანდიდატის შერჩევის და სამუშაოზე გაფორმების ხარჯებს. აქ შეიძლება შედიოდეს სააგენტოებზე გადახდილი ჰონორარიც.

* დანახარჯი სწავლებასა და გადამზადებაზე – პროდუქტიულობის შესაძლო შემცირება სწავლების პერიოდში და მუშაობის ხარისხის გაუარესება, სანამ ახალი თანამშრომლები საჭირო კვალიფიკაციას მიაღწევენ.

* დარჩენილი პერსონალის დაბალი მორალური განწყობილება, რასაც მივყავართ გაცდენების მატებასთან და გაუარესებულ პროდუქტიულობასთან, რადგან ისინი მო

უცდელები არიან და ახალი წევრების სწავლებით დამატებით იტვირთებიან.

სამუშაო ძალის დენადობის კონტროლისათვის კადრების განყოფილება აწარმოებს ჩანაწერებს, რომელთა ანალიზს აკეთებს შემდეგი პარამეტრების მიხედვით:

* პირადი მონაცემები, როგორცაა სქესი, ასაკი, განათლება და ა.შ.

- * განყოფილება ან საამქრო, რომელშიც მუშაკი მუშაობდა;
- * მოცემულ კომპანიაში მუშაობის სტაჟი;
- * სამუშაოდან წასვლის მიზეზები.

ანალიზის დროს მნიშვნელოვანია სამუშაოდან წასვლის მიზეზების გამოვლენა. ერთმანეთისაგან უნდა გამოიყოს შემთხვევები, როდესაც შესაძლებელი იყო დათხოვნის თავიდან აცილება და ის შემთხვევები, როდესაც ეს გარდაუვალი იყო. ასეთი ანალიზი ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას აძლევს დაადგინოს ის მიზეზები, თუ რატომ ტოვებენ ადამიანები სამსახურს და მომავლისათვის გაატაროს შესაბამისი ღონისძიებები სამუშაო ძალის დენადობის შემცირებისათვის.

სამსახურიდან თანამშრომელთა წასვლის მიზეზები, რომელთა თავიდან აცილება შესაძლებელია:

- * შრომის დაბალი ანაზღაურება
- * ცუდი სამუშაო პირობები
- * სწავლების არასაკმარისი შესაძლებლობა
- * კარიერაში წინსვლის უპერსპექტივობა.

სამუშაოდან თანამშრომელთა წასვლის გარდაუვალი მიზეზებია:

- * პენსიაზე გასვლა
- * ავადმყოფობა ან გარდაცვალება
- * ოჯახური პირობები (მაგ. ფეხმძიმობა)
- * საცხოვრებელი ადგილის შეცვლა

ამრიგად, ეფექტური ხელმძღვანელობა ამუშავებს და იკვლევს სათანადო ინფორმაციას, რათა სამუშაო ძალის დენადობა შეძლებისდაგვარად შეამციროს.

6.8. შრომის ეფექტიანობა და მწარმოებლურობა

მეწარმე დაინტერესებულია რაც შეიძლება მაღალი მწარმოებლურობით გამოიყენოს დაქირავებული შრომა. ამ მიზნით პერიოდულად ხდება ფაქტიური შრომისნაყოფიერების გეგმურთან შედარება.

შრომისნაყოფიერების (ანუ შრომისმწარმოებლურობის) მაჩვენებელი ორი მეთოდით შეიძლება გამოითვალოს:

1. პრდუქციის ერთეულზე დახარჯული დროით ან
2. დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობით

შრომისნაყოფიერების (შრომისმწარმოებლურობის) კოეფიციენტი კი არის ფაქტიური შრომისნაყოფიერების მაჩვენებლის ფარდობა გეგმურ მაჩვენებელთან. იგი გვიჩვენებს შრომის მწარმოებლურობის გეგმის შესრულების მდგომარეობას.

პროდუქციის ერთეულზე დახარჯული დრო რაც უფრო ნაკლებია დაგეგმილთან შედარებით, მით უფრო ეფექტიანადაა შრომა გამოყენებული.

პირიქით, რაც მეტია დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობა დაგეგმილთან შედარებით, მით უფრო ეფექტურადაა შრომა გამოყენებული.

ერთ საათში გამოსაშვები პროდუქციის რაოდენობას **“ნორმატიულ საათს”** უწოდებენ.

შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტის გაანგარიშება ორივე მეთოდით განვიხილოთ შემდეგ მაგალითზე.

ნორმატიული დასაშვები დრო პროდუქციის ერთეულზე	– 40 წთ
ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობა	– 900 ცალი
ფაქტიურად დახარჯული დრო	– 570 სთ
ნორმატივით გათვალისწინებული დრო	– 560 სთ

გამოვიანგარიშოთ შრომისმწარმოებლურობის კოეფიციენტი ორივე მეთოდით.

I. დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით, რომელიც გამოითვლება შემდეგნაირად:

პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება

ფაქტიური გამოშვება ნორმატიული დროის დაცვის შემთხვევაში

საწარმოში, 1 ცალი პროდუქტის დამზადებაზე ნორმით დაშვებული დრო – 40 წთ რომ დაეხარჯათ, მაშინ ფაქტიურად ნამუშევარ 570 საათში გამოშვებული იქნებოდა 855 ცალი პროდუქტი (570 სთ : 40 / 60).

$$\begin{aligned} \text{მაშასადამე, შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი} &= \\ &= 900 : 855 = 1,053 \text{ ანუ } 105,3\% \end{aligned}$$

რადგან კოეფიციენტი ერთს აღემატება, ეს ნიშნავს, რომ შრომა უფრო ეფექტურადაა გამოყენებული, ვიდრე დაგეგმილი იყო.

II. შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტის გამოთვლა პროდუქციის ერთეულზე დახარჯული დროის მოხედვით:

ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქტიაზე გადაანგარიშებული
ნორმატიული დრო

ფაქტიურად დახარჯული მთლიანი დრო

ჯერ გადავიანგარიშოთ, ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქციას რამდენი ნორმატიული დრო დასჭირდებოდა:

$$900 \text{ ცალი} * 40/60 \text{ სთ} = 600 \text{ სთ}$$

$$\begin{aligned} \text{მაშასადამე, შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი} &= \\ &= 600 \text{ სთ} : 570 \text{ სთ} = 1,053 \text{ ანუ } 105,3\% \end{aligned}$$

იგივე მიზანს შეიძლება მივაღწიოთ უფრო მარტივად, შრომის მწარმოებლურობის ფაქტიური და გეგმური მაჩვენებლების ფარდობით.

$$\text{გეგმური შრომისმწარმოებლურობა} = 1,5 \text{ ცალი საათში}$$

$$\text{ფაქტიური შრომისმწარმოებლურობა} = 900 \text{ ცალი} : 570 \text{ სთ} = 1,58 \text{ ცალი/სთ}$$

$$\text{შრომისმწარმოებლურობის კოეფიციენტი} = 1,58 : 1,5 = 1,053 \text{ ანუ } 105,3\%$$

შრომისმწარმოებლურობის განხილული მაჩვენებელი არის კერძო მაჩვენებელი, რომელიც ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით გამოითვლება და დიდი ანალიზური მნიშვნელობა აქვს. მაღალი შრომისნაყოფიერება ყველა კომპანიისათვის ხელსაყრელია და მისი ზრდის შესაძლებლობების გამოვლენა მენეჯმენტის ერთ-ერთი სერიოზული მიმართულებაა.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. ჩამოთვალეთ სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია.
2. რომელია პირდაპირი ხელფასი.
3. როდის შეიტანება მოცდენების ანაზღაურება პროდუქციის თვითღირებულებაში
4. ზენორმატიული დროის ანაზღაურება როდის ჩამოიწერება მოგება-ზარალის ანგარიშზე.
5. როგორ გამოითვლება შვებულების ხელფასი.
6. ჩამოთვალეთ მუშაკთა პრემირების სისტემები.
7. როგორ გამოითვლება სამუშაო ძალის დენადობა.
8. როგორ გამოითვლება შრომის მწარმოებლურობა.

ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი

ამოცანა 1. ორი მუშის შესახებ მოცემულია ერთი კვირის ინფორმაცია:

	I მუშა	II მუშა
ნამუშევარი საათები	45	42
საათობრივი განაკვეთი (ლ)	4,0	4,50
დამზადებული პროდუქცია ცალებში	450	504
ნორმირებული დრო 1 ცალ პროდუქტზე	10 წთ	10 წთ
ხელფასი 1 ცალ პროდუქტზე	$(4\text{ლ} : 60\text{წთ}) * 10\text{წთ} = 0,67\text{ ლ}$	$(4,5\text{ლ} : 60\text{წთ}) * 10\text{წთ} = 0,75\text{ ლ}$

მოთხოვნა: გამოთვალეთ დროითი და სანარდო ხელფასი

ამოხსნა:

დროითი ხელფასი: I მუშის – 45 სთ * 4 ლ = 180 ლ
 II მუშის – 42 სთ * 4,5 ლ = 189 ლ

სანარდო ხელფასი I მუშის – 450 ცალი * 0,67 ლ = 301,5 ლ
 II მუშის – 504 ცალი * 0,75 ლ = 378 ლ

კომენტარი: სანარდო ხელფასი იმიტომ აღემატება დროით ხელფასს, რომ მუშებმა ყოველ ერთ ცალ პროდუქტზე დროის ეკონომიას მიადწიეს, რისთვისაც მათ პრემიაც ეკუთვნით.

ამოცანა 2. მუშაკთა ძირითადი საათობრივი განაკვეთია 6 ლ
 სამუშაოსთვის დაშვებული დრო 2 სთ
 სამუშაოზე ფაქტიურად დახარჯული დრო 1,6 სთ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ ძირითადი ხელფასი და პრემია ჰალსეის და როუანის მეთოდებით.

ამოხსნა: ჰალსეის სისტემით

ძირითადი ხელფასი = 6 ლ * 1,6 სთ = 9,6 ლ

$$\text{პრემია} = \frac{2\text{ სთ} - 1,6\text{ სთ}}{2} \times 6\text{ ლ} = 1,2\text{ ლ}$$

მთლიანი ანაზღაურება = 9,6 + 1,2 = 10,8 ლ

როუანის სისტემით

ძირითადი ხელფასი = 6 ლ * 1,6 სთ = 9,6 ლ

$$\text{პრემია} = \frac{1,6\text{ სთ}}{2\text{ სთ}} * 0,4\text{ სთ} * 6\text{ ლ} = 1,92\text{ ლ}$$

მთლიანი ანაზღაურება = 9,6 + 1,92 = 11,52

ამოცანა 3. სამშენებლო ფორმამ 30 მშენებელი მუშა დაიქირავა ოთხი კვირის ხანგრძლივობით. საათში უხდინან 12 ლარს, 38 საათიანი სამუშაო კვირისათვის.

მუშების მიერ ფაქტიურად გამომუშავებული იქნა 4650 სთ. ძირითადი საქმიანობიდან გამომდინარე, კიდევ გამომუშავებული იქნა რამდენიმე ხენორმატიული საათი, რომელზეც 40%-იანი დანამატი გადაიხდება. სამშენებლო მუშების დროის 60 სთ დარეგისტრირდა როგორც მოცდენა.

მოთხოვნა: მიახდინეთ ასანაზღაურებელი ხელფასის გაანგარიშებები და ჩანაწერები დანახარჯების აღრიცხვის ჟურნალში, მოცემული პერიოდისათვის.

ამოხსნა: ჯერ გამოითვლება სამუშაო საათები.

ძირითადი ნორმატიული დრო = 38 სთ * 4 კვირა * 30 მუშა = 4560 სთ

ხენორმატიული დრო = 4650 სთ – 4560 სთ = 90 სთ

პროდუქტიული დრო = 4650 სთ – 60 სთ = 4590 სთ

ძირითადი ხელფასი = 4650 სთ * 12 ლ = 55 800 ლ - (60 სთ * 12 ლ) = 55 080 ლ
 წანამატი ზენორმატიულ დროზე = 90 სთ * 12-ის 40% = 90 სთ * 4,8 ლ = 432 ლ
 მოცდენის ანაზღაურება = 60 სთ * 12 ლ = 720 ლ

ამრიგად, დაქვითვამდე დარიცხული ხელფასი არის 56 232 ლ

ჩანაწერები დანახარჯების აღრიცხვის ჟურნალში:

დებეტი - წდაუმთავრებელი წარმოება - 55 080 ლ
 დებეტი - საწარმოო ზედნადები ხარჯები - 1152 ლ (432 ლ+ 720 ლ)
 კრედიტი - გასაცემი ხელფასი - 56 232 ლ

ამოცანა 4. ფაბრიკის დამუშავების საამქროს საანგარიშგებო თვისათვის აქვს შემდეგი მონაცემები:

	ძირითადი მუშები	დამხმარე მუშები
სამუშაოზე ყოფნის დრო (ზენორმატიულის ჩათვლით)	2 200 სთ	1 100 სთ
პროდუქტიული დრო	2 100 სთ	1 080 სთ
მოცდენები	100 სთ	20 სთ
ზენორმატიული დრო	90 სთ	50 სთ
ძირითადი საათობრივი განაკვეთი	6 ლ	4 ლ
ჯგუფური პრემიები	1 400 ლ	900 ლ
მომუშავეთა სადაზღვევო შენატანები	670 ლ	320 ლ

ზენორმატიული სამუშაო დრო ანაზღაურდება 1,5 განაკვეთით. ამასთან, როგორც ძირითადი, ისე დამხმარე მუშების ზენორმატიული დროის 40% დახარჯული იქნა, რათა შესრულებულიყო შექვეყნის მიერ გაზრდილი შეკვეთები.

მოთხოვნა: გაიანგარიშეთ ძირითადი და დამხმარე მუშებისათვის დარიცხული ხელფასი გამოქვითვამდე და მოახდინეთ ბუღალტრული გატარებები.

ამოხსნა: დარიცხული ხელფასის გაანგარიშება

	ძირითად მუშებზე	დამხმარე მუშებზე
სამუშაოზე ყოფნის საათებში	2200 სთ * 6 ლ = 13 200 ლ	1100 სთ * 4 ლ = 4 400 ლ
პრემია (წანამატი) ზენორმატიულ საათებზე	90 სთ * 3 ლ = 270 ლ	50 სთ * 2 ლ = 100 ლ
ჯგუფური პრემიები	1 400 ლ	900 ლ
სულ დარიცხულია	14 870 ლ	5 400 ლ

ხელფასის ანალიზი (კლასიფიცირება)

პირდაპირი ხელფასი არაპირდაპირი ხელფასი არასაწარმოო (საწ. ზედნად. ხარჯი) ზედნადები ხარჯი

პროდუქტიული დრო:			
ძირითადი მუშები - 2100 სთ * 6 ლ = 12 600 ლ			
დამხმარე მუშები	1080 სთ * 4 ლ = 4 320 ლ		
პრემია (წანამატი)			
ზენორმატიულ დროზე:			
ძირითად მუშებზე	270-ის 40% = 108 ლ	270 - 108 = 162 ლ	
დამხმარე მუშებზე	100-ის 40% = 40 ლ	100 - 40 = 60 ლ	
მოცდენები:			
ძირითად მუშებზე	100 სთ * 6 ლ = 600 ლ		
დამხმარე მუშებზე	20 სთ * 4 ლ = 80 ლ		
ჯგუფური პრემია			
ძირითად მუშებზე	1 400 ლ		
დამხმარე მუშებზე	900 ლ		
ჯამი	12 600 ლ	7 448 ლ	222 ლ

- დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 12 600 ლ
- დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 7 448 ლ
- დებეტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები – 222 ლ
- კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 20 270 ლ

ამოცანა 5. საწარმოში საშუალოდ 62 მუშაა დასაქმებული. მიმდინარე თვეში სამუშაო თორმეტმა მუშამ დატოვა, რომლებიც ახალი თანამშრომლებით შეიცვალა. საათობრივი ხელფასია 10 ლ.

საწარმოში მოქმედებს პრემიალური ანაზღაურების სისტემა, რომლის თანახმად, შრომის მწარმოებლურობის 100%-ზე გადაჭარბების ყოველი პროცენტისათვის გაიცემა პრემია ხელფასის 0,5 კოეფიციენტით.

მიმდინარე თვეში საწარმოში გამოშვებული იქნა ერთი სახის პროდუქტი 30 000 ცალი, რაზეც 9 500 სთ დაიხარჯა. “ნორმატიული საათი” შეადგენს 3 ცალ პროდუქტს ერთ საათში.

მოთხოვნა: 1. გამოთვალეთ სამუშაო ძალის დენადობის კოეფიციენტი და დაასახელეთ მუშახელის დენადობის მიზეზები და მასთან დაკავშირებული დანახარჯების შემცირების ღონისძიებები.

2. გამოთვალეთ პრემიალური დანამატი საათობრივ ხელფასზე და გადახრა პირდაპირ შრომით დანახარჯებში.

ამოხსნა: 1. სამუშაო ძალის დენადობის კოეფიციენტი = $12 : 62 * 100\% = 19,3\%$

სამუშაო ძალის დენადობის მიზეზები შეიძლება იყოს: თანამდებობრივი წინსვლა საწარმოს შიგნით ან გარეთ; პირადი მიზეზები (საცხოვრებელი ადგილის გამოცვლა, პენსიაზე გასვლა, ფეხმძიმობა); ხელფასის დონით ან სამუშაო პირობებით უკმაყოფილება.

სამუშაო ძალის დენადობასთან დაკავშირებით შეიძლება წარმოიშვას შემდეგი სახის დანახარჯები: დოკუმენტაციის გაფორმების, ახალი თანამშრომლების შერჩევის, სწავლების, გადამზადების, რეკლამის და დაბალი ხარისხის მუშაობის გამო.

სამუშაო ძალის დენადობისა და მასთან დაკავშირებული დანახარჯების შემცირება შესაძლებელია, როცა შრომითი პირობები და ხელფასი შესადარისია სხვა ფირმების ანალოგიურ მაჩვენებლებთან; როცა უზრუნველყოფილია პერსონალის სათანადო მომზადება და სწავლება; გათვლისწინებულა თანამდებობებზე წინსვლის შესაძლებლობა.

2. შრომის მწარმოებლურობის გეგმის შესრულება = დასაშვები დრო / ფაქტიური დრო =

$$= (30\ 000 \text{ ცალი} : 3 \text{ ცალი}) / 9500 \text{ სთ} * 100\% = 105,3\%$$

$$\text{აქედან გამომდინარე, საათობრივი პრემია} = 10 \text{ ლ} * (5,3 * 0,5) : 100\% = 0,265 \text{ ლ}$$

$$\text{მაშასადამე, მიმდინარე თვეში საათობრივი ანაზღაურება} = 10 \text{ ლ} + 0,265 \text{ ლ} = 10,265 \text{ ლ}$$

$$\text{ნორმატიული შრომითი დანახარჯები} = 10\ 000 \text{ სთ} * 10 \text{ ლ} = 100\ 000 \text{ ლ}$$

$$\text{ფაქტიური შრომითი დანახარჯები} = 9\ 500 \text{ სთ} * 10,265 \text{ ლ} = 97\ 517,5 \text{ ლ}$$

მაშასადამე გადახრა 2482,5 ლ საწარმოსათვის ხელსაყრელი გადახრაა.

თავი 7. ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება, როგორც ცნობილია, მოიცავს პირდაპირ და არაპირდაპირ დანახარჯებს. წინა თავებში უკვე განხილულ იქნა პირდაპირი დანახარჯები, რომლებიც პირდაპირ დაკავშირებული არიან პროდუქციის ან მომსახურების კონკრეტულ ერთეულთან. არაპირდაპირი დანახარჯები კი განაწილების გზით შედიან პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ამ თავში შეისწავლით:

- * საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების პროცესის აღწერასა და დასაბუთებას;
- * ზედნადები ხარჯების განაწილების საფეხურებს;
- * განმეორებითი განაწილების მეთოდის გამოყენებით მომსახურების ცენტრების დანახარჯების გადანაწილებას;
- * საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობისა და დანაკლისის წარმოქმნის მიზეზებსა და აღრიცხვის მეთოდებს.

7.1. ზედნადები ხარჯების კლასიფიკაცია

ზედნადები ხარჯები წარმოების მომსახურებისა და მართვის ხარჯებია. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ერთმანეთისაგან განასხვავებენ საწარმოო და არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს.

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით გამოიყოფა საწარმოო, რელიზაციის და ადმინისტრაციული ზედნადები ხარჯები.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები უშუალოდ პროდუქციის წარმოების მომსახურების და მართვის ხარჯებია. მას მიეკუთვნება:

- ა. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯები, როგორცაა:
 - საწარმოო მოწყობილობების მომვლელი მუშების ხელფასი
 - საამქროს უფროსების ხელფასი
 - საამქროს მედპერსონალის ხელფასი
 - საამქროს უსაფრთხოების მუშაკთა ხელფასი
- ბ. საწარმოო შენობის მოვლის ხარჯები
 - საწარმოო შენობის ცვეთის ხარჯი
 - საწარმოო შენობის დაზღვევა
 - საწარმოო შენობისა და მიწის გადასახადი
 - საწარმოო შენობის გათბობის, განათების, რემონტის ხარჯები.
- გ. საწარმოო მანქანა-დანადგარების მოვლის ხარჯები
 - მოწყობილობების ცვეთა

- მოწყობილობების დაზღვევის ხარჯი
- მოწყობილობების რემონტის მატერიალური ხარჯები
- მოხმარებული სათადარიგო ნაწილების, საცხი და საპოხი მასალების ხარჯი.

გ. ნორმატიული აქტების მოთხოვნათა დაკმაყოფილებისათვის გაწეული ხარჯები.

- ეკოლოგიური და შრომის უსაფრთხოების ხარჯები
- ფეკალური წყლებისა და გამონაბოლქვი აირების გაწმენდის ხარჯები.

ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით, ზედნადები ხარჯები არაპირდაპირი ხარჯებია.

დანახარჯთა სახეების მიხედვით საწარმოო ზედნადები ხარჯები შემდეგ მუხლებს მოიცავს:

- * არაპირდაპირი მასალის ხარჯი
- * არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი
- * სხვა არაპირდაპირი გასაღებები

საწარმოო ზედნადები ხარჯები სამ ძირითად საქმიანობასთანაა დაკავშირებული. ესენია:

1. საწარმოო საქმიანობა – დანახარჯები, რომლებიც წარმოიშობა საწარმოო განყოფილებაში, როგორცაა: საწვავი, დამცავი ტანსაცმელი, ცვეთა და ზედამხედველობის ხარჯები.

2. მომსახურების საქმიანობა – ქარხნის ფარგლებში მომუშავე დამხმარე განყოფილებების ან სექციების დანახარჯები. მაგ., მასალის გადაადგილების, პროდუქციის კონტროლის, მუშათა სასადილოს დანახარჯები.

3. სამეურნეო დანახარჯები – საერთო საწარმოო ზედნადები დანახარჯია, როგორცაა ქარხნის ქირა, გათბობისა და განათების ხარჯები, საწარმოს მენეჯმენტის ხელფასები და სხვა.

ზედნადები ხარჯები ყველა განყოფილებაში წარმოიქმნება. ზედნადები დანახარჯების ანალიზს ორი ძირითადი მიზანი აქვს:

1. გაადვილოს პროდუქციის ერთეულზე ხარჯების განაწილება.
2. ერთმანეთს დაუკავშიროს პასუხისმგებლობა და დანახარჯები – კონტროლის დამატებითი ინსტრუმენტის სახით.
3. პროდუქციის მარაგის ღირებულების გაანგარიშება.

არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება მარკეტინგის ანუ პროდუქციის რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. ეს ხარჯები მხოლოდ პროდუქციის გასაყიდი ფასის დაგეგმვის დროს გაითვალისწინება მის თვითღირებულებაში.

7.2. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდობა

საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც უკვე აღინიშნა, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით, არაპირდაპირი ხარჯებია, რომლებიც თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში განაწილების გზით შეიტანება.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები ყველა საწარმოო განყოფილებაში (საამქროში), არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები კი არასაწარმოო განყოფილებებში (საფინანსო, მარკეტინგის, კადრების და ა.შ.) წარმოიქმნება. ამჟამად მხოლოდ საწარმოო ზედნადები ხარჯებს განვიხილავთ.

ვინაიდან, საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯია, ამიტომ აუცილებელია, სხვადასხვა განყოფილებაში წარმოქმნილი ზედნადები ხარჯი თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეხას. სამ მიზნით მათი განაწილების სათანადო მეთოდობა გამოიყენება.

არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების პროცედურების თანმიმდევრობა შემდეგია:

- I. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუხლობრივი კლასიფიცირება;
- II. დანახარჯთა ცენტრების დადგენა ანუ სად წარმოიქმნება ეს ხარჯები, რომელსაც ჰყავს პასუხისმგებელი ხელმძღვანელი პირი;
- III. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება დანახარჯთა საწარმოო ცენტრებზე;
- IV. მომსახურე ცენტრების ურთიერთმომსახურეობის ხარჯების განაწილება;
- V. მომსახურე ცენტრების ხარჯების გადანაწილება ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე;
- VI. ძირითად საწარმოო განყოფილებებში თავმოყრილი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის.

ზემოთ დასახელებული, არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების საფეხურების ანალიზი აჩვენებს, რომ დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით, შეიძლება არსებობდეს განთავსებული და განაწილებული ზედნადები ხარჯები.

განთავსებული ზედნადები ხარჯები მოცემულ განყოფილებაში წარმოქმნილი ხარჯია. ძირითად საწარმოო განყოფილებებში, სადაც პროდუქცია უშუალოდ მზადდება, წარმოიშობა როგორც ძირითადი, ისე ზედნადები ხარჯები. მაგალითად, იმ მუშის შრომის ანაზღაურება, რომელიც პროდუქციას ამზადებს, ძირითადი ანუ პირდაპირი ხარჯია. ხოლო იმ მუშის შრომის ანაზღაურება, რომელიც მუშა მანქანა-მოსწობილებს უვლის, გაასუფთავებს, შეხეთავს, შეარემონტებს და სხვა, არის საწარმოო ზედნადები ანუ არაპირდაპირი ხარჯი. მომსახურე განყოფილებებში წარმოქმნილი ხარჯები კი მთლიანად ზედნადები ხარჯებია. იქ ძირითადი ხარჯები არ ფორმირდება.

განაწილებული ზედნადები ხარჯები ისეთი ხარჯია, რომელიც სხვა განყოფილე-

ბაში წარმოიქმნა და განაწილების შედეგად მიეკუთვნა მოცემულ განყოფილებას.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ბოლოს, ძირითად საწარმოო განყოფილებაში თავს იყრის:

1. განთავსებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები;
2. განაწილებული საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი;
3. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების წილი.

7.3. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება

როგორც უკვე აღინიშნა, ზედნადები ხარჯების განაწილება რაიმე ბაზის პროპორციულად ხდება. განაწილების ბაზის შერჩევისას გათვალისწინებული უნდა იქნას, თუ რა გზით მიიღწევა მაქსიმალური სიზუსტე და სამართლიანობა. განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს: ნამუშევარი მანქანა/საათები, შრომა/საათები, პროდუქციის ერთეული, პირდაპირი ხარჯები, განყოფილების ფართობი და სხვა.

ამასთან, ზედნადები ხარჯების განაწილება შეიძლება მოხდეს მთლიანი ჯამის მიხედვით ან შემადგენელი ხარჯები ცალკე-ცალკე განაწილდეს. როცა, საწარმოო შენობაში რამდენიმე საწარმოო განყოფილებაა განთავსებული, მაშინ, შენობის მოვლის ხარჯები, დაუშვათ იჯარის ხარჯი, ყველა განყოფილებისათვის საერთოა და პირველად ასეთი ხარჯები განაწილდება.

ზედნადები ხარჯების განაწილების დაწყების წინ უნდა შეირჩეს მათი განაწილების ბაზა. **ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზა** არის საწარმოს ან მისი განყოფილების საქმიანობის ამსახველი რომელიმე მაჩვენებელი, რომლის საფუძველზეც განაწილება ზედნადები ხარჯები. მაგალითად, შენობის იჯარის, დაზღვევის, გათბობისა და განათების ხარჯები, უფრო სამართლიანია, განყოფილებების ფართობის პროპორციულად განაწილდეს. ცვეთის ხარჯი – მოწყობილობების საბაღანსო ღირებულების პროპორციულად, ხელფასის ხარჯი – პირდაპირი ხელფასის პროპორციულად და ასე შემდეგ. არჩევანი წარმოების ბუღალტერმა ყოველი კონკრეტული ვითარების ანალიზის საფუძველზე უნდა გააკეთოს და შემდეგ ყოველთვის იგივე მეთოდს გამოიყენოს.

ზედნადები ხარჯების შეფარდებით, განაწილების ბაზასთან, მიიღება მათი **განაწილების კოეფიციენტი ანუ განკვეთი**, რომლის საშუალებით გამოითვლება დანახარჯთა ცენტრებზე ან პროდუქციის სახეებზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები.

განვიხილოთ მაგალითი: როგორც უკვე იცით, თავდაპირველად ხდება საწარმოო ხარჯების მუხლობრივი ჩაწერა. დაუშვათ, სამრეწველო ფირმაში ხუთი საწარმოო განყოფილება არსებობს. მათ შორის სამი ძირითადი საამქროა, ორი კი მომსახურე განყოფილებაა. მოცემულია შემდეგი სახის ხარჯები (იხ. ცხრილი 7.1):

ცხრილი 7.1.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები

საწარმოო ზედნადები ხარჯების შემადგენლობა	საერთო საწარმოო ზედ.ხარჯ.	განთავსებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები					სულ
		№1 ძირ.გ.	№2 ძირ.გან.	№3 ძირ.გ.	ტექნიკ. განყოფ.	საწყობი	
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	4 800	200	1 000	1 300	600	200	8 100
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	16 000	8 200	9 100	10 000	7 500	3 200	54 000
3. შევებულების ხელფასის ხარჯი	4 000	1 600	1 800	2 000	1 500	800	11 700
4. დანადგარების დაზღვევის ხარჯი	2 500	—	—	500	—	—	3 000
5. გათბობა – განათების ხარჯი	3 600	900	1 100	1 200	800	400	8 000
6. ცვეთის ხარჯი	2 200	2 400	2 700	3 000	1 900	700	12 900
ჯამი	33 100	13 300	15 700	18 800	12 300	5 300	97 700

საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება საწარმოო განყოფილებებზე მოხდება განაწილების შესაბამისი ბაზის საფუძველზე. რისთვისაც მოცემულია შემდეგი ინფორმაცია:

	№1 ძირითადი განყოფილება	№2 ძირითადი განყოფილება	№3 ძირითადი განყოფილება	ტექნიკური განყოფილება	საწყობი
ფართობი კვ.მ.	20	22	30	15	12
კილოვატ/საათი	300	250	350	200	150
მოწყობილობების საბალანსო ღირებულება	35 000	40 000	51 000	20 000	15 000
მომუშავეთა რიცხვი	50	45	62	35	20
მანქანა/საათები	40 000	50 000	—	—	—
შრომა/საათები	65 000	70 000	80 000	—	—

მოტანილი ინფორმაციის საფუძველზე უნდა განაწილდეს:

* არაპირდაპირი მასალის ხარჯი – განთავსებული არაპირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად,

* არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – განთავსებული არაპირდაპირი შრომითი ხარჯის პროპორციულად.

* შევებულების ხელფასის ხარჯი – მომუშავეთა რიცხვის პროპორციულად.

* დანადგარების დაზღვევისა და ცვეთის ხარჯი – მოწყობილობების საბალანსო ღირებულების პროპორციულად,

* გათბობა-განათების ხარჯი – ფართობის პროპორციულად.

არაპირდაპირი მასალის ხარჯის განაწილება

	განაწილების ბაზა		
	განთავსებული მასალის ხარჯი	კოეფიციენტი	საერთო მასალის ხარჯი
№1 საამქრო	200	1,4545	291
№2 საამქრო	1 000	1,4545	1 454
№3 საამქრო	1 300	1,4545	1 891
ტექნიკური	600	1,4545	873
საწყობი	200	1,4545	291
ჯამი	3 300	—	4 800

განაწილების

კოეფიციენტი = $4\ 800 : 3\ 300 = 1,4545$

$200 * 1,4545 = 291$ და ა.შ.

არაპირდაპირი შრომითი ხარჯის განაწილება

	განაწილების ბაზა		განაწილებული საერთო შრომითი ხარჯი
	განთავსებული შრომითი ხარჯი	კოეფიციენტი	
8 200	0,4211	3 453	
9 100	0,4211	3 832	
10 000	0,4211	4 210	
7 500	0,4211	3 158	
3 200	0,4211	1 347	
38 000	—	16 000	

განაწილების

კოეფიციენტი = $16\ 000 : 38\ 000 = 0,4211$

$8200 * 0,4211 = 3453$ და ა.შ.

შეებულების ხელფასის ხარჯის განაწილება

	განაწ. ბაზა		განაწილებული შეებულე-ბის ხარჯი
	მომუშავეთა რიცხვი	კოეფიციენტი	
№1 საამქრო	50	18,8679	943
№2 საამქრო	45	18,8679	849
№3 საამქრო	62	18,8679	1 170
ტექნიკური	35	18,8679	660
საწყობი	20	18,8679	378
გამი	212	—	4 000

განაწილების

კოეფიციენტი = $4\ 000 : 212 = 18,8679$

გათბობა-განათების ხარჯის განაწილება

	განაწ. ბაზა		განაწილებული გათბ.-განათების ხარჯი
	ფართობი კვ.მ.	კოეფიციენტი	
20	36,3636	727	
22	36,3636	800	
30	36,3636	1 091	
15	36,3636	546	
12	36,3636	436	
99	—	3 600	

განაწილების

კოეფიციენტი = $3\ 600 : 99 = 36,3636$

დანადგარების დაზღვევის ხარჯის განაწილება

ცვეთის ხარჯის განაწილება

	განაწილების ბაზა:			განაწილებული	
	მოწოდების საბაზანსო ღირებულება	კოეფიციენტი	დაზღვევის ხარჯი	კოეფიციენტი	ცვეთის ხარჯი
№1 საამქრო	35 000	0,0155	543	0,01366	478
№2 საამქრო	40 000	0,0155	620	0,01366	546
№3 საამქრო	51 000	0,0155	791	0,01366	697
ტექნიკური	20 000	0,0155	310	0,01366	274
საწყობი	15 000	0,0155	236	0,01366	205
ჯამი	161 000	—	2 500	—	2 200

განაწილების

კოეფიციენტი = 2 500 : 161 000 = 0,0155

35 000 * 0,0155 = 543 ლა ა.შ.

განაწილების

კოეფიციენტი = 2 200 : 161 000 = 0,01366

35 000 * 0,01366 = 478 ლა ა.შ.

საერთო საწარმოო ხარჯების განაწილების შემდეგ, საწარმოო განყოფილებებში დაგროვილი, მუხლობრივად დაჯგუფებული ხარჯები, მიიღებს შემდეგ სახეს (იხ. ცხრილი 7.2.):

ცხრილი 7.2. (ლარი)

	№1 საამქრო	№2 საამქრო	№3 საამქრო	ტექნიკური	საწყობი	სულ
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	491	2 454	3 191	1 473	491	8 100
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	14 196	15 581	17 380	12 818	5 725	65 700
ცვეთის ხარჯი	2 878	3 246	3 697	2 174	905	12 900
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	2 170	2 520	3 582	1 656	1 072	11 000
ჯამი	19 735	23 801	27 850	18 121	8 193	97 700

7.4. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განაწილების მეთოდика

საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების შემდეგ, 7.2. ცხრილის მონაცემების საფუძველზე, მომსახურების განყოფილებების ხარჯები: ტექნიკური განყოფილების ხარჯი – 18 121 ლარი და საწყოების 8 193 ლარი, ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე გადანაწილდეს მთლიანი ჯამის ან დანახარჯთა სახეების მიხედვით ცალკე-ცალკე. ასე მაგალითად, ტექნიკური განყოფილების არაპირდაპირი მასალის ხარჯი – 1 473 ლარი ძირითად საამქროებს შორის განაწილდება ამ საამქროებში არსებული არაპირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად, შრომითი ხარჯი – 12 818 ლარი განაწილდება ძირითადი საამქროების არაპირდაპირი შრომითი ხარჯების პროპორციულად და ა.შ.

ტექნიკური მომსახურების განყოფილების და საწყოების მასალის ხარჯის განაწილება

	განაწილების ბაზა არაპირდ.მასალის ხარჯი	კოეფიციენტი	განაწილებული ტექნიკური განყოფ. მასალის ხარჯი	საწყოების განაწილ. კოეფიციენტი	მასალის ხარჯი
№1 საამქრო	491	0,24	118	0,08	39
№2 საამქრო	2 454	0,24	589	0,08	196
№3 საამქრო	3 191	0,24	766	0,08	256
-----	-----	-----	-----	-----	-----
ჯამი	6 136	—	1 473	—	491

განაწილების

$$\text{კოეფიციენტი} = 1\,473 : 6\,136 = 0,24$$

$$491 * 0,24 = 118 \text{ ლ და ა.შ.}$$

განაწილების

$$\text{კოეფიციენტი} = 491 : 6136 = 0,08$$

$$491 * 0,08 = 39 \text{ ლ და ა.შ.}$$

მოცემულ გაანგარიშებაში ტექნიკურ განყოფილებასა და საწყოებში წარმოქმნილი და მიკუთვნებული მასალის ხარჯები ძირითად საამქროებს შორის განაწილებულია – არაპირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად.

ანალოგიურად, შესაბამისი ბაზის პროპორციულად, ძირითად საამქროებზე განაწილდება 7.2. ცხრილში მოცემული ტექნიკური განყოფილებისა და საწყოების დანარჩენი სახის ხარჯები. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების გადანაწილების შემდეგ, ძირითად საწარმოო საამქროებში დაგროვილი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მიიღებს შემდეგ სახეს (იხ. ცხრილი 7.3.):

ცხრილი 7.3.

**ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე გადანაწილებული
საწარმოო ზედნადები ხარჯები (ლარი)**

	№1 საამქრო	№2 საამქრო	№3 საამქრო	სულ
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	648	3 239	4 213	8 100
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	19 778	21 708	24 214	65 700
ცვეთის ხარჯი	3 780	4 265	4 855	12 900
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	2 885	3 352	4 763	11 000
ჯამი	27 091	32 564	38 045	97 700

ძირითად საწარმოო განყოფილებებში დაგროვილი ხარჯები საბოლოოდ პროდუქციის სახეებს შორის განაწილდება პირდაპირი მასალის ხარჯის, პირდაპირი შრომითი ხარჯის, მანქანა/საათების, შრომა/საათების ან სხვა ბაზის პროპორციულად.

გახსოვდეთ, ძირითად განყოფილებებში, მაგალითად, №1 საამქროში დაგროვილი – 27 091 ლარის საწარმოო ზედნადები ხარჯები შეიცავს: ადგილზე წარმოქმნილ ანუ განთავსებულ ზედნადებ ხარჯებს – 13 300 ლ (იხ. ცხრილი 7.1.), საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილს – 6 435 ლ (291+3459+943 + 727+543+478) და მომსახურე განყოფილებების ხარჯების წილს – 7 356 ლარის ოდენობით (118 + 39 + დანარჩენი).

ძირითად საამქროებში დაგროვილი საწარმოო ზედნადები ხარჯები, პროდუქციის სახეებს შორის, ასევე მუხლობრივად, ცალკე-ცალკე გადანაწილდება, განაწილების სხვადასხვა ბაზის პროპორციულად. კერძოდ, არაპირდაპირი მასალის ხარჯები განაწილდება პირდაპირი მასალის ხარჯების პროპორციულად; არაპირდაპირი შრომითი ხარჯები განაწილდება პირდაპირი შრომითი ხარჯების ან შრომა/საათების პროპორციულად; ცვეთის არაპირდაპირი ხარჯები განაწილდება ძირითად საამქროებში წარმოქმნილი ცვეთის ხარჯის ან მანქანა/საათების პროპორციულად;

პრაქტიკაში, პროდუქციის სახეებს შორის ზედნადები ხარჯის განაწილების გამარტივებისათვის, ყველა სახის ხარჯის მიმართ, განაწილების ბაზად პირდაპირი მასალის ხარჯები გამოიყენება, რომლის შესახებ ინფორმაცია აიღება პროდუქციის წარმოების დანახარჯების უწყისებიდან.

დაეუშვათ, საწარმო ოთხი დასახელების პროდუქტს უშვებს, რომელთა პირდაპირი მასალის ხარჯები უწყისებიდან ცნობილია. თუ ახლა, ყველა არაპირდაპირ ხარჯს პროდუქციის სახეებს შორის გავანაწილებთ პირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად, მიიღებ შემდეგი შედეგი (იხ. ცხრილი 7.4.):

ცხრილი 7.4.

**ზედნადები ხარჯების ალტერნატიული განაწილება
პროდუქციის სახეებს შორის**

	განაწილების ბაზა: პირდაპირი მასა- ლის ხარჯი	განაწილებული არაპ. მასალის ხარჯი	განაწილებული არაპ. შრომითი ხარჯი	განაწილებულ ცვეთის ხარჯი	განაწილებული დანარჩენი არაპ. ხარჯი	სულ საწ. ზედ.ხ.
პროდუქტი - ა	45 000	1 971	15 998	3 141	2 679	23 789
პროდუქტი - ბ	52 600	2 305	18 699	3 672	3 131	27 807
პროდუქტი - გ	47 800	2 095	16 994	3 336	2 845	25 270
პროდუქტი - დ	39 400	1 720	14 009	2 751	2 345	20 825
ჯამი	184 800	8 100	65 700	12 900	11 000	97 700

განაწილების კოეფიციენტები:

მასალის მიხედვით = $8100 : 184\ 800 = 0,0438$; $45\ 000 * 0,0438 = 1971$ ლ და ა.შ.

შრომის მიხედვით = $65\ 700 : 184\ 800 = 0,3555$; $45\ 000 * 0,3555 = 15\ 998$ ლ და ა.შ.

ცვეთის ხარჯის მიხედვით = $12\ 900 : 184\ 800 = 0,0698$; $45\ 000 * 0,0698 = 3141$ ლ და ა.შ.

დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯებისათვის = $11\ 000 : 184\ 800 = 0,05952$; $45\ 000 * 0,05952 = 2\ 679$ ლ და ა.შ.

არის შემთხვევები, როცა მომსახურე განყოფილებები არა მხოლოდ ძირითად განყოფილებებს, არამედ ერთმანეთსაც ემსახურებიან. ასეთ შემთხვევაში საჭირო ხდება ჯერ მათ შორის ურთიერთმომსახურების განაწილება მოხდეს და ამის შემდეგ, მათი დანახარჯები ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე გადანაწილდეს.

მომსახურე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების განაწილების ერთ-ერთი ხერხია მათი საფეხურებრივი განაწილება, სანამ ხარჯები მინიმუმამდე არ დავა. დაუშვათ, არსებობს საწარმოო ზედნადები ხარჯების იგივე მოცულობა, რომელიც 7.2. ცხრილშია მოცემული და მომსახურე საამქროები დანარჩენ განყოფილებებს შემდეგი პროპორციით ემსახურებიან:

განყოფილებები	საწარმოო განყოფილებები			მომსახურე განყოფილებები		სულ
	საამქრო №1	საამქრო №2	საამქრო №3	ტექნიკური	საწყობი	
დანახარჯები (ლ)	19 735	23 801	27 850	18 121	8 193	97 700
მომსახურება:						
ტექნიკური განყოფილების	20%	30%	40%	—	10%	
საწყობის მომსახურება	40%	20%	25%	15%	—	

მოტანილი ინფორმაციის თანახმად, მომსახურე განყოფილებები ერთმანეთსაც ემსახურებიან. საფეხურებრივი განაწილების მეთოდით, მომსახურე განყოფილების ხარჯები მონაცვლელობით გადანაწილდება..

მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განაწილება

	საამქრო №1	საამქრო №2	საამქრო №3	ტექნიკური	საწყობი	სულ
დანახარჯები	19 735	23 801	27 850	18 121	8 193	97 700
ტექნიკური განყოფილება*	3 624	5 436	7 249	(18 121)	1 812	
(20 : 30 : 40 : 10)				-----	-----	
				0	10 005	
საწყობი	4 002	2 001	2 501	1 501	(10 005)	
(40 : 20 : 25 : 15)				-----	-----	
				1 501	0	
ტექნიკური განყოფილება	300	451	600	(1 501)	150	
(20 : 30 : 40 : 10)				-----	-----	
				0	150	
საწყობი	60	30	38	22	(150)	
(40 : 20 : 25 : 15)				-----	-----	
				22	0	
ტექნიკური განყოფილება	5	8	9	(22)	-	
(20 : 30 : 40 : 10)				-----	-----	
				0		
სულ	27 726	31 727	38 247	0	0	97 700

* გაანგარიშებები: 18 121 – ის 20% = 3 524 ლ:

18 121 – ის 30% = 5 436 ლ

18 121 – ის 40% = 7 249 ლ

18 121 – ის 10% = 1 812 ლ და ა.შ.

წარსებობს მომსახურე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განაწილების ალტერნატიული მეთოდი განტოლებათა სისტემის გამოყენებით, რომელიც იგივე პასუხს იძლევა. განვიხილოთ ეს მეთოდი ზემოთ მოცემულ მაგალითზე, რომლის თანახმად, ტექნიკური განყოფილება თავისი საქმიანობის 10%-ს საწყობში ასრულებს. ხოლო, საწყობი ტექნიკურ განყოფილებაში თავისი სამუშაოების 15%-ს ასრულებს.

ტექნიკური განყოფილების მთლიანი ხარჯები აღვნიშნოთ – X-ით

საწყობის მთლიანი ხარჯები აღვნიშნოთ – Y – ით.

შევადგინოთ განტოლებები:

$$X = 18\ 121 + 0,15 Y$$

$$Y = 8\ 193 + 0,1 X$$

ჩავსვათ მეორე მნიშვნელობა პირველში:

$$X = 18\ 121 + 0,15(8\ 193 + 0,1 X)$$

$$X = 18\ 121 + 1\ 228,95 + 0,015 X$$

$$X - 0,015 X = 18\ 940,3$$

$$0,985 X = 19\ 349,95$$

$$X = 19\ 644,62$$

X-ის მნიშვნელობა ჩავსვათ Y _ ის მნიშვნელობაში:

$$Y = 8\ 193 + 0,1 * 19\ 644,62 = 10\ 157,5 \text{ ამრიგად,}$$

19 645 – ის 20% = 3 929 ლ, მიეკუთვნება №1 საამქროს

30% = 5 895 ლ, მიეკუთვნება №2 საამქროს

40% = 7 858 ლ, მიეკუთვნება №3 საამქროს

იგივე შედეგებია მიღებული მომსახურე განყოფილებების ხარჯების მონაცემლებითი განაწილების მეთოდის დროს.

№1 საამქროში – 3 624 + 300 + 5 = 3 929 ლ

№2 საამქროში – 3 436 + 451 + 8 = 5 895 ლ

№3 საამქროში – 7 249 + 600 + 38 = 7 858 ლ

შასვევ: 10 157 – ის 40% = 4 062 ლ, მიეკუთვნება №1 საამქროს

20% = 2 031 ლ, მიეკუთვნება №2 საამქროს

25% = 2 539 ლ, მიეკუთვნება №3 საამქროს.

დამხმარე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განაწილების ყველაზე მარტივი ხერხია “ხარჯების გადაფარვის” მეთოდი. ჩვენს მაგალითზე, ცნობილია, რომ, ორივე მომსახურე განყოფილების ხარჯია 26 314 ლ. აქედან:

ტექნიკური განყოფილების ხარჯების – 18 121 ლარის 10% ეკუთვნის საწყოებს.

საწყოების ხარჯების – 8 193 ლარის 15% ეკუთვნის ტექნიკურ განყოფილებას.

სხვაობა ურთიერთმომსახურებაში არის: 18 121 – ის 10% = 1 812 ლ.

$$8\ 193 - \text{ის } 15\% = 1\ 229 \text{ ლ}$$

სხვაობა 583 ლ

მაშასადამე, ძირითად საამქროებზე გადასანაწილებელია:

ტექნიკური განყოფილების ხარჯი – 18 121 ლ – 583 ლ = 17 538 ლ

საწყოების ხარჯი – 8 193 ლ + 583 ლ = 8 776 ლ

სულ 26 314 ლ

მიღებული ხარჯები განაწილდება ძირითადი საამქროების ხარჯების პროპორციულად. ამდენად, ეს მეთოდი განსხვავებულ შედეგს იძლევა.

ამრიგად, ჩვენ განვიხილეთ საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ექვს საფეხურიანი პროცედურები რაც მეტად შრომატევადია.

პრაქტიკაში ხშირად იყენებენ ზედნადები ხარჯების განაწილების უფრო მარტივ მიდგომას, როცა საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები და მომსახურე განყოფილებების ხარჯები ძირითად განყოფილებებზე არ ნაწილდება. დანახარჯები იგეგმება და კონტროლდება მათი წარმოქმნის ადგილის მიხედვით. გეგმური დანახარჯებიდან ფაქტიური ხარჯების გადახრების საფუძველზე ფასდება იმ პასუხისმგებელი პირის მუშაობა, რომელიც მოცემულ ხარჯებს არეგულირებს, რითაც ერთმანეთს უკავშირდება დანახარჯები და პასუხისმგებლობა. როგორც წესი, მოცემულ განყოფილებაზე განაწილების წესით მიკუთვნებულ ხარჯებს მოცემული განყოფილების მენეჯერი ვერ აკონტროლებს და მასზე პასუხისმგებელიც არ არის.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების გამარტივებული მეთოდით, ჩვენს მაგალითზე, ზედნადები ხარჯების საერთო ჯამი 97 700 ლარი მთლიანად განაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის რომელიმე ბაზის პროპორციულად. კერძოდ, პირდაპირი დანახარჯების ან საათების პროპორციულად. მაშასადამე, საკმარისია ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილება.

ჩვენს მაგალითზე განაწილება შესრულებულია პირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად.

ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის ცხრილი 7.5.

	განაწილების ბაზა: განაწილების განაწილებული		
	პირდაპირი მასალის ხარჯი	კოეფიციენტი	საწარმოო ზედნადები ხარჯი
	პროდუქტი - ა	45 000	0,52868
პროდუქტი - ბ	52 600	0,52868	27 808
პროდუქტი - გ	47 800	0,52868	25 271
პროდუქტი - დ	39 400	0,52868	20 830
ჯამი	184 800	-	97 700

შემდეგ, ცალკეული სახის პროდუქციაზე მიკუთვნებული მთლიანი ზედნადები ხარჯებში გამოიყოფა მისი შემადგენელი დანახარჯთა მუხლები, მათი ხვედრითი წონების შესაბამისად.

ცხრილი 7.6.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები	სულ ლ	ხვედრითი წილი %	პროდუქტი ა	პროდუქტი ბ	პროდუქტი გ	პროდუქტი დ
არაპირდაპირი მასალა	8 100	8,3	1 975	2 307	2 097	1 729
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	65 700	67,2	15 988	18 689	16 983	13 998
ცვეთის ხარჯი	12 900	13,2	3 140	3 670	3 336	2 749
დანარჩენი არაპირდ. ხარჯი	11 000	11,3	2 688	3 142	2 855	2 354
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
ჯამი	97 700	100	23 791	27 808	25 271	20 830

მოტანილ გაანგარიშებაში, 23 791 ლარის 8,3% არის ”ა” პროდუქტის არაპირდაპირი მასალის ხარჯი – 1 975 ლ; 23 791 ლარის 67,2% არის არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – 15 988 ლარი და ასე შემდეგ. ასევე ”ბ” პროდუქტის 27 808 ლარის 8,3% არის მისი არაპირდაპირი მასალის ხარჯი – 2 307 ლ; 27 808 ლარის 67,2% არის არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – 18 689 ლარი და ასე შემდეგ.

ამრიგად, მეორე მიდგომის შემთხვევაში, გამოთვლების ტექნიკა მარტივდება. თუ მოვახდენთ შედარებას 7.4 ცხრილის მონაცემებთან, რომელშიც მოცემულია ზედნადებ ხარჯებში შემავალი ცალკეული სახის ხარჯების განაწილების შედეგები სხვადასხვა ბაზის საფუძველზე, დავინახავთ რომ, განსხვავებები არსებობს, რაც ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებას ცვლის. ამიტომ, განაწილების რომელ ტექნიკასაც აირჩევს წარმოების ბუღალტერი, მთელი წლის განმავლობაში ის უნდა გამოიყენოს.

7.5. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების ფაქტიური და გეგმიური განაკვეთები

ზედნადები ხარჯების განაწილების განხილვის დროს, უკვე გაეცანით, რომ მათი განაწილების მეშვეობით ხდება პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება. მაგრამ, ფაქტიური ზედნადები ხარჯები თვის ბოლომდე ცნობილი არაა. პროდუქცია კი თვის განმავლობაში ხშირად რამდენჯერმე გამოდის წარმოებიდან, ბარდება მზა პროდუქციის საწყობს და იყიდება კიდევ. მაშასადამე, თვის განმავლობაში აუცილებელი ხდება მზა პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა, რომელშიც საწარმოო ზედნადები ხარჯებიც შედის. ამ პრობლემის გადასაჭრელად გამოიყენება საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმიური ანუ სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი.

მიკუთვნების სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი წინასწარ დაგეგმილ დანახარჯებისა და პროდუქციის მარგინებლებს ეფუძნება. მიკუთვნების განაკვეთი იგეგმება იმ მიზნით, რომ მთელი წლის მანძილზე უცვლელად იქნას გამოყენებული. მას ფაქტიურ განაკვეთის გამოყენებასთან შედარებით ორი უპირატესობა გააჩნია:

- * არაპირდაპირი ხარჯებისა და წარმოების მოცულობის ცვლილება წლის განმავლობაში პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების მერყეობას არ იწვევს;
- * არაპირდაპირი დანახარჯები პროდუქციის ერთეულს მიეკუთვნება მაშინ, როცა პროდუქტი დამზადდება და წარმოებიდან გამოვა.

ამ მეთოდის ნაკლია ის, რომ ნაკლებად სარწმუნოა, გეგმურმა განაკვეთმა ფაქტიური დანახარჯები ზუსტად ასახოს. მაგრამ, წლის მანძილზე შეიძლება ეს განაკვეთები შემოწმდეს და ხელმძღვანელობამ მათში ცვლილებები შეიტანოს.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი შეიძლება დაიგეგმოს ერთიანად პროდუქციის სახეების მიხედვით ან საამქროების მიხედვით ცალკ-ცალკე.

მიკუთვნების ერთიანი განაკვეთის გამოყენებისას ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება განყოფილებების მიხედვით საჭირო აღარაა, რადგან საწარმოო დანახარჯების და

წარმოების მხოლოდ საერთო რაოდენობა გამოიყენება. ამ მეთოდის უარყოფითი მხარეა ის, რომ ცალკეული სამუშაოსათვის ან განყოფილებებისათვის საექსპლოატაციო დანახარჯებს არ გამოყოფს.

მიკუთვნების საამქრო განაკვეთი ეყრდნობა კონკრეტული განყოფილების დანახარჯებს და პროდუქციის (სამუშაოების) მოცულობას. ეს მეთოდი საშუალებას იძლევა, რომ პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში ჩართული იქნას ცალკეული საამქროს დანახარჯები.

$$\frac{\text{ზედნადები ხარჯების გეგმური ზედნადები ხარჯები}}{\text{მიკუთვნების განაკვეთი}} = \frac{\text{წარმოების გეგმური ინტენსიობა}}{\text{წარმოების გეგმური ინტენსიობა}}$$

წარმოების ინტენსიობის მაჩვენებელი შეიძლება იყოს მანქანა/საათები, ან შრომა/საათები ან პროდუქციის რაოდენობა ან პირდაპირი დანახარჯები ან სხვა.

მიკუთვნების განაკვეთი იგეგმება ან ლარებში ან პროცენტულად ან კოეფიციენტების სახით.

მაგალითად, კომპანიის მექანიკურ საამქროში საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი შეიძლება დაიგეგმოს მანქანა/საათების ბაზაზე ლარებში. თუ გეგმური საწარმოო ზედნადები ხარჯი 45 000 ლარია და შესასრულებელ სამუშაოებზე 200 000 მანქანა/საათია დაგეგმილი, მაშინ მიკუთვნების განაკვეთი იქნება:

$$45\ 000\ \text{ლ} : 200\ 000\ \text{მ/სთ} = 0,225\ \text{ლ.}$$

ხელით დამუშავების საამქროში მიკუთვნების განაკვეთი შრომა/საათების ბაზაზე დაიგეგმება. ასე მაგალითად, თუ გეგმური ზედნადები ხარჯია 36 000 ლ და დაგეგმილია 100 000 შრომა/სთ, მაშინ მიკუთვნების განაკვეთი იქნება:

$$36\ 000\ \text{ლ} : 100\ 000\ \text{შრ/სთ} = 0,36\ \text{ლ}$$

როგორც უკვე აღინიშნა, საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური განაკვეთების გამოყენება, საშუალებას იძლევა მზა პროდუქციის თვითღირებულება განისაზღვროს მისი დამზადებისთანავე, სანამ თვე დამთავრდება. მაშასადამე, თვის განმავლობაში ადგილი ექნება პროდუქციის თვითღირებულებაში არა ფაქტიური ზედნადები ხარჯების შეტანას, არამედ, მისი გეგმური (იგივე სახარჯთაღრიცხვო) განაკვეთებით მიკუთვნებას.

მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები უდრის წარმოების ფაქტიური ინტენსიობისა და მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის ნამრავლს.

დავუშვათ, ხემოთ დასახელებულ მექანიკურ საამქროში ფაქტიურად შესრულებულია 210 000 მ/სთ და ხელით დამუშავების საამქროში – 98 000 შრ/სთ.

მაშასადამე, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები იქნება:

$$\text{მექანიკურ საამქროში} - 210\ 000\ \text{მ/სთ} * 0,225\ \text{ლ} = 47\ 250\ \text{ლ}$$

ხელით დამუშავების საამქროში – $98\ 000 \text{ ლ/სთ} * 0,36 \text{ ლ} = 35\ 280 \text{ ლ}$

თვის ბოლოს, როცა ზედნადები ხარჯების ფაქტიური სიდიდე უკვე ცნობილი გახდება, გამოვლინდება გადახრა ანუ ”მიკუთვნების სხვაობა” – თვის განმავლობაში მიკუთვნებულ და ფაქტიურ ზედნადებ ხარჯებს შორის.

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა გავლენას ახდენს მოგებაზე. თუ მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები ფაქტიურზე მეტი აღმოჩნდა, წარმოიქმნება ზედნადი ხარჯების **მიკუთვნების მეტობა**, რომელიც მოგებას ზრდის.

დავუშვათ, მექანიკურ საამქროში ფაქტიური ზედნადები ხარჯები თვის ბოლოს 46 000 ლ აღმოჩნდა. მაშინ,

მიკუთვნების სხვაობა = $47\ 250 \text{ ლ} - 46\ 000 \text{ ლ} = 1\ 250 \text{ ლ}$. წარმოიქმნა მიკუთვნების მეტობა.

მაშასადამე, თვის განმავლობაში თვითღირებულებაში უფრო მეტი ზედნადები ხარჯია შეტანილი, ვიდრე ფაქტიური აღმოჩნდა. ამიტომ, უნდა მოხდეს ხარჯების კორექტირება ანუ შემცირება 1 250 ლარით, რაც, მოგებას გაზრდის. ამიტომ, მიკუთვნების მეტობა ზრდის მოგებას.

ხელით დამუშავების საამქროში, ფაქტიური ზედნადები ხარჯები დავუშვათ 36 000 ლარი აღმოჩნდა.

მიკუთვნების სხვაობა = $35\ 280 \text{ ლ} - 36\ 000 \text{ ლ} = -720 \text{ ლ}$. წარმოიქმნა მიკუთვნების დანაკლისი.

ამ შემთხვევაში, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები 720 ლარით ნაკლები აღმოჩნდა ფაქტიურთან შედარებით. ამიტომ უნდა მოხდეს ხარჯების გაზრდა, რაც მოგებას შეამცირებს. ამდენად, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი ამცირებს მოგებას.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა პროდუქციის თვითღირებულებაზე არ აისახება. იგი მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

7.6. საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები, მუხლების მიხედვით, ცალკეული განყოფილების დანახარჯების უწყისში გროვდება. ეს მუხლებია: არაპირდაპირი მასალის ხარჯი, არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი, ცვეთის ხარჯი და დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი.

დანახარჯების წიგნში ზედნადები ხარჯების აღრიცხვისათვის გაიხსნება საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში, თითოეული საამქროს (განყოფილების) ზედნადები ხარჯების ანგარიში და ერთი საკონტროლო ანგარიში. წარმოქმნილი ზედნადები ხარჯებით დადებუტდება შესაბამისი განყოფილების ზედნადები ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიში. იმავედროულად, თვის განმავლობაში, პროდუქციის

გამოშვების შესაბამისად, დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებეტში აღრიცხება პროდუქციაზე გეგმური განაკვეთით მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები, ზედნადების ხარჯების საკონტროლო ანგარიშთან კორესპოდენციით.

თვის ბოლოს შესრულება ფაქტიურად გაწეული ზედნადები ხარჯების განაწილების პროცედურები. განაწილების შედეგების საფუძველზე, გატარდება ზედნადები ხარჯების ანგარიშების დახურვითი ოპერაციები. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში დაიხურება საწარმოო განყოფილებების ზედნადები ხარჯების ანგარიშებით; შემდეგ, მომსახურე განყოფილებების ზედნადები ხარჯების ანგარიშები დაიხურება ძირითადი განყოფილებების ზედნადები ხარჯების ანგარიშებით. ხოლო, ძირითადი სამქროების ზედნადები ხარჯების ანგარიშები ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშით დაიხურება.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის ნაშთი წარმოადგენს მიკუთვნების სხვაობას, რომელიც ჩვეულებრივ მოგება-ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება. შეიძლება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშის ნაშთი ყოველთვიურად ჩამოიწეროს მოგება-ზარალის ანგარიშზე ან წლის ბოლომდე გადანიღი იქნას მომდევნო თვეზე.

მაგალითი:

დაეუშვათ, ხარჯთაღრიცხვით დაგეგმილია საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების შემდეგი განაკვეთები:

”ა” პროდუქტის წარმოებაზე – 5 ლ 1 მანქანა/საათზე და ფაქტიურად ნამუშევარია 4600 მ/სთ

”ბ” პროდუქტის წარმოებაზე – 6 ლ 1 შრომა/საათზე და ფაქტიურად ნამუშევარია 4500 შრ/სთ

“გ” პროდუქტის წარმოებაზე – პირდაპირი მასალის ხარჯის 50% და ფაქტიურად პირდაპირი მასალის ხარჯი შეადგენს 47 800 ლ.

“დ” პროდუქტის წარმოებაზე – პირდაპირი მასალის ხარჯის 55% და ფაქტიური პირდაპირი მასალის ხარჯია 39 400 ლ.

წინა საკითხებში მოტანილი ზედნადები ხარჯების რიცხვითი მონაცემების გამოყენებით, მიმდინარე თვეში აღიღი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს (ანგარიშთა კოდების სისტემას აბუღალტრერი შეიმუშავებს. ჩვენ ვთავაზობთ პირობით გადაწყვეტას):

1. თვის განმავლობაში ფაქტიურად დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე გეგმური განაკვეთით მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა:

დებეტი – ”ა” პროდუქტის წარმოების ანგარიში (1630/ა) –	23 000 ლ	(4600 მ/სთ*5ლ)
დებეტი – “ბ” პროდუქტის წარმოება (1630/ბ)	27 000 ლ	(4500 შრ/სთ*5ლ)
დებეტი – “გ” პროდუქტის წარმოება (1630/გ)	23 900 ლ	(47800-ის 50%)
დებეტი – “დ” პროდუქტის წარმოება (1630/დ)	21 670 ლ	(34000-ის 55%)
კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში –	95 570 ლ	
		(710/00)

2. თვის განმავლობაში, ცალკეულ განყოფილებებში ფაქტიურად წარმოქმნილი ანუ განთავსებული და საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა:

დებეტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710)	– 33 100	
დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01)	– 13 300 ლ	
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02)	– 15 700 ლ	
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03)	– 18 000 ლ	
დებეტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯები (710/04)	– 12 300 ლ	
დებეტი – საწყობის ხარჯები (710/05)	– 5 300 ლ	
კრედიტი – ვალდებულებები, ცვეთა და სხვა	– 97 700 ლ	(იხ. ცხრილი 7.1)

3. თვის ბოლოს, დაგროვილი საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება საწარმოო განყოფილებებზე (გამოთვლები იხ. გვ: 122-123):

დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01)	– 6 435 ლ (291+3453+943+727+543+478)
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02)	– 8 101 ლ
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03)	– 9 850 ლ
დებეტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯები (710/04)	– 5 821 ლ
დებეტი – საწყობის ხარჯები (710/05)	– 2 893 ლ
კრედიტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710)	– 33 100 ლ

4. მომსახურე ტექნიკური განყოფილების ზედნადები ხარჯების ანგარიშების დახურვა:

დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01)	– 5 048 ლ
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02)	– 6 048 ლ
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03)	– 7 025 ლ
კრედიტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯების ანგარიში (710/04)	– 18 121 ლ

5. საწყობის ზედნადები ხარჯების ანგარიშის დახურვა:

დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01)	– 2 308 ლ
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02)	– 2 715 ლ
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03)	– 3 170 ლ
კრედიტი – საწყობის ხარჯების ანგარიში (710/04)	– 8 193 ლ

6. ძირითად საწარმოო განყოფილებებში დაგროვილი ზედნადები ხარჯების ჩამოწერა:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (710/00)	– 97 700 ლ
კრედიტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01)	– 27 091 ლ
კრედიტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02)	– 32 564 ლ
კრედიტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03)	– 38 045 ლ (იხ. ცხრილი 7.3)

7. საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

საკონტროლო ანგარიშის მიხედვით, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა უდრის 95 570 ლარსა და 97 700 ლარს შორის სხვაობას, რის შედეგადაც მიიღება მიკუთვნების დანაკლისი:

დებეტი – მოგება-ზარალი (5330) – 2 130 ლ

კრედიტი – ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (710/00) – 2 130 ლ

(მოცემული გატარებები ჩაწერეთ “ T “ ანგარიშებში და განხილულ სააღრიცხვო ჩანაწერებს უფრო ნათლად დაინახეთ).

როცა საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების გამარტივებული სისტემა გამოიყენება. კერძოდ, ცალკეულ განყოფილებებში საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში არ იხსნება. მათ ნაცვლად გამოიყენება ერთი საკონტროლო ანგარიში, რომლის დებეტში განყოფილებების დანახარჯების უწყისის საფუძველზე, ყველა არაპირდაპირი ხარჯი, მიუხედავად მათი წარმოქმნის ადგილისა, მუხლობრივად აღირიცხება სხვადასხვა საკრედიტო ანგარიშებთან კორესპოდენციით. კრედიტში კი თვის განმავლობაში აღირიცხება გეგმური განაკვეთის საფუძველზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები. თვის ბოლოს, მიკუთვნებულ და ფაქტიურ ზედნადებ ხარჯებს შორის წარმოქმნილი სხვაობა, მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

7.7. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები მართვისა და მომსახურების ხარჯებია, რომლებიც იხარჯება კომპანიის საერთო მართვა მომსახურების მიზნებისათვის. ეს ხარჯები არ წარმოადგენენ უშუალოდ წარმოების პროცესის მართვისა და მომსახურების ხარჯებს. ამიტომ, არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება.

არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს მიეკუთვნება მარკეტინგის ხარჯები და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები.

მარკეტინგის დანახარჯები შეიცავს გაყიდვების, რეკლამირებისა და გავრცელების (გასაღების) ხარჯებს. მარკეტინგის ხარჯები შეიძლება დაიყოს მუდმივ და ცვლად ხარჯებად (მაგალითად, შეფუთვის, დატვირთვა-გადმოტვირთვის და ადგილზე მიტანის ხარჯები).

საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯებს მიეკუთვნება კომპანიის ზოგადი მმართველობითი დანახარჯები, სამდივნოს, საბუღალტრო განყოფილების, ადმინისტრაციული მომსახურების ხარჯები იმ ხარჯების გამოკლებით, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება წარმოებას, მარკეტინგს, გამოკვლევებს ან დამუშავებას.

გამოკვლევების დანახარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც წარმოიქმნება ახალი ან

გაუმჯობესებული პროდუქციის ან მეთოდების ძიებისას.

დამუშავების დანახარჯები წარმოადგენს გადაწყვეტილების დანერგვასა და წარმოებას შორის საფეხურზე წარმოქმნილ დანახარჯებს.

აღრიცხვის სტანდარტებით, არასაწარმოო დანახარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შედის. მაგრამ, შიდა მიზნებისათვის, ცალკეული სახის პროდუქციის გასაყიდი ფასის დაგეგმვისათვის, არასაწარმოო ზედნადები ხარჯებიც შედის პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ცალკეული სახის პროდუქციის ფასების განსაზღვრის მიზნით, საჭირო ხდება არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები განაწილდეს პროდუქციის სახეებს შორის. მათი განაწილების ყველაზე გავრცელებული ხერხია საწარმოო თვითღირებულების პროპორციული განაწილება.

დავუშვათ, სამი სახის პროდუქციის წარმოება იგეგმება. ხარჯთაღრიცხვით, თითოეულის საწარმოო თვითღირებულება შესაბამისად შეადგენს: 45 000 ლ, 68 000 ლ და 54 000 ლარს. ხოლო საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების გეგმური სიდიდეა 20 000 ლარი.

საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება შემდეგნაირად მოხდება:

	განაწილების ბაზა საწარმოო თვითღირებულება	საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები
I პროდუქტი	45 000 ლ	(45 000 * 0,11976) = 5 389
II პროდუქტი	68 000 ლ	(68 000 * 0,11976) = 8 144
III პროდუქტი	54 000 ლ	(54 000 * 0,11976) = 6 467
	167 000	20 000

განაწილების კოეფიციენტი = $20\ 000 / 167\ 000 = 0,11976$

ანალოგიურად განაწილდება მარკეტინგის ხარჯები.

მარკეტინგისა და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება ბუღალტრულად არ აღირიცხება. მათი აღმრიცხველი ანგარიშები მხოლოდ მოგება/ზარალის ანგარიშით იხურება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რატომაა აუცილებელი ზედნადები ხარჯების განაწილება
2. რას ეწოდება განთავსებული ზედნადები ხარჯები
3. რას ეწოდება განაწილებული ზედნადები ხარჯები
4. რა არის ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი

- 5. რატომაა აუცილებელი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთის გამოყენება
- 6. როგორ გამოითვლება მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები
- 7. როდის წარმოიქმნება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა
- 8. როგორ აღირიცხება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა

ა მ თ ც ა ნ ე ბ ი

ამოცანა 1. კომპანია “გაგი” იყენებს მანქანა/საათების ბაზაზე დაგეგმილ საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთს. 2007 წელს სახარჯთაღრიცხვო საწარმოო ზედნადები ხარჯები შეადგენდა 845 000 ლარს. იმავე წელს, კომპანიამ ფაქტიურად ნამუშევარ 210 000 მანქანა/საათს, 840 000 ლარი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მიაკუთვნა.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მანქანა-დანადგარების სახარჯთაღრიცხვო დრო.

ამოხსნა: ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი = $840\ 000\ \text{ლ} / 210\ 000\ \text{სთ} = 4\ \text{ლ}$
გეგმური მანქანა/საათები = $845\ 000\ \text{ლ} / 4\ \text{ლ} = 211\ 250\ \text{მანქ/სთ}$

ამოცანა 2. კომპანიის დანახარჯთა ერთ-ერთ ცენტრში წარმოების საბოლოო სტადია სრულდება. ამ დანახარჯთა ცენტრის მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები წინა თვეში, გეგმით შეადგენდა:

- განაწილებული ზედნადები ხარჯები – 55 000 ლ
- პირდაპირი (განთავსებული) დანახარჯები – 62 750 ლ

მუდმივი ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზად გამოიყენება მანქანა/საათები. დანადგარების მუშაობის გეგმური დროა 1 500 სთ.

ფაქტიურმა ზედნადებმა ხარჯებმა (განაწილებული და განთავსებული ერთად) შეადგინა 120 600 ლარი. წარმოების მოცულობის ზრდის გაფლენამ შეადგინა 11 775 ლ.

მოთხოვნა:

- 1. ახსენით ”განაწილებული” და ”განთავსებული” ზედნადები ხარჯების ხასიათი.
- 2. გამოთვალეთ მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი,
- 3. გამოთვალეთ ფაქტიური მანქანა/საათები,
- 4. განსაზღვრეთ მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა.

ამოხსნა:

1. განაწილებული ზედნადები დანახარჯი ისეთი დანახარჯია, რომლის გარკვეულ ცენტრზე პირდაპირ მიკუთვნება შეუძლებელია. განთავსებული ანუ პირდაპირი ზედნადები ხარჯი არის მოცემულ განყოფილებაში წარმოქმნილი ზედნადები ხარჯი.

2. მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი = $117\ 750\ \text{ლ} / 1500\ \text{სთ} = 78,5\ \text{ლ}$

3. ფაქტიური მანქანა/საათები = $(117\ 750\ \text{ლ} + 11\ 775\ \text{ლ}) / 78,5\ \text{ლ} = 129\ 525\ \text{ლ} / 78,5\ \text{ლ} = 1\ 650\ \text{მანქ/სთ}$

1. მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა = $129\ 525\ \text{ლ} - 120\ 600\ \text{ლ} = 8925\ \text{ლ}$
მაშასადამე, ადგილი აქვს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობას, რაც მოგებას ზრდის.

ამოცანა 3. კომპანია აწარმოებს რამდენიმე სახის პროდუქტს, რომლებიც ორ საწარმოო საამქროს გაივლიან. ეს ორი საამქრო ახორციელებს ჩამოსხმისა და ჰერმეტიზაციის ოპერაციებს. კომპანიაში აგრეთვე არის ორი მომსახურე განყოფილება: ტექნიკური და სასადილო.

ზედნადები ხარჯების განაწილების განაკვეთი ეფუძნება შრომა/საათებს. წინა თვის გეგმური ზედნადები დანახარჯები, მომსახურე განყოფილებების ხარჯების ჩართვით, შეადგენდა: ჩამომსხმელ საამქროში – 80 360 ლარს, ჰერმეტიზაციის საამქროში – 51 240 ლარს.

პირდაპირი შრომის გეგმური დრო ჩამომსხმელ საამქროში იყო – 14 100 სთ და ჰერმეტიზაციის საამქროში – 12 200 სთ.

მომსახურე განყოფილებების ზედნადები ხარჯები შემდეგი პროპორციით ნაწილდება:

- ტექნომომსახურეების ხარჯები: სასადილოს ხარჯები
- ჩამოსხმა – 70% ჩამოსხმა – 60%

ამოსხნა: ა. მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 10 500 ლ (3500 სთ * 3 ლ)
 ფაქტიური საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 11 200 ლ

 მიკუთვნების დანაკლისი 700 ლ

ბ. საწარმოო ზედნადები დანახარჯების ანგარიში

დ	ლ	კ
2. კრედიტორები	11 200	1. დაუმთავრებელი წარმოება 10 500
		3. ნაშთი (მიკუთვნების დანაკლისი) – მოგება/ზარალი 700
	----- 11 200	----- 11 200

ამოცანა 5.

სამრეწველო კომპანია ამზადებს ერთი სახის პროდუქტს. მას გააჩნია ორი ძირითადი და ორი მომსახურე განყოფილება. მოცემულია შემდეგი სახარჯთაღრიცხვო ინფორმაცია:

	№1 ძირითადი საამქრო	№2 ძირითადი საამქრო	ტექნიკური განყოფილება	სასადილო	სულ
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი (ლ)	40 000	50 000	20 000	10 000	120 000
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი (ლ)	35 000	46 000	18 000	9 000	108 000
ცვეთის ხარჯი (ლ)					25 600
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი (ლ)					17 800
მანქანა-მოწყობილობების ღირ. (ლ)	39 000	60 000	17 000	5 000	121 000
მანქანა/საათები გეგმით	28 035	30 150	-	-	-
მანქანა/სთ ფაქტიურად	27 200	30 200	-	-	-

ფაქტიურმა საწარმოო ზედნადებმა ხარჯებმა სულ შეადგინა:

№1 საამქროში – 118 000 ლ
 №2 საამქროში – 151 000 ლ

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი ძირითად საამქროებში იგეგმება ცალკე-ცალკე, მანქანა/საათების ბაზაზე.

მოთხოვნა:

1. გაანაწილეთ ცვეთის ხარჯი საწარმოო განყოფილებებზე, მანქანა-მოწყობილობების ღირებულების პროპორციულად.
2. გაანაწილეთ დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები არაპირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად.
3. ტექნიკური განყოფილების ხარჯები გაანაწილეთ ძირითად საამქროებზე არაპირდაპირი მასალის ხარჯის პროპორციულად.
4. სასადილოს მომსახურების ხარჯები გაანაწილეთ ძირითად საამქროებზე არაპირდაპირი შრომის პროპორციულად.
5. გამოთვალეთ საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა ძირითადი საამქროებისათვის ცალკე-ცალკე და გააკეთეთ შესბამისი კომენტარები.

ამოხსნა: (1 – 4) – ხარჯების განაწილება ლარებში:

	№1 საამქრო	№2 საამქრო	ტექნიკური	სასადილო	სულ
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	40 000	50 000	20 000	10 000	120 000
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	35 000	46 000	18 000	9 000	108 000
ცვეთის ხარჯის განაწილება (25 600 / 121 000 = 0,21157)	8 251	12 694	3 507	1 058	25 600
არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება (17 800 / 120 000 = 0,14833)	5 933	7 416	2 967	1 484	17 800
			-----	-----	-----
			44 564	21 542	271 400
ტექნიკური განყოფილების ხარჯების განაწილება (44564 / 90000 = 0,49515)	19 806	24 758	(44 564)		

			0		
სასადილოს ხარჯების განაწილება (21 542 / 81 000 = 0,26595)	9 308	12 234		(21 542)	

				0	
ჯამი	118 298	153 102			

5. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური განაკვეთები:

№1 საამქროში – 118 298 ლ / 28 035 მ/სთ = 4,22 ლ
 №2 საამქროში – 153 102 ლ / 30 150 მ/სთ = 5,08 ლ

	მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები	ფაქტური ზედნადები ხარჯები	სხვაობა
№1 საამქრო	27 900 მ/სთ * 4,22 ლ = 117 738 ლ	118 000 ლ	(262) ლ
№2 საამქრო	30 200 მ/სთ * 5,08 ლ = 153 416 ლ	151 000 ლ	3 020 ლ

შამრიგად, პირველ საამქროში აღგილი აქვს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისს, რაც მოგებას ამცირებს. უმეორე საამქროში კი აღგილი აქვს მიკუთვნების მეტობას, რაც მოგებას ზრდის.

თავი 8. თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯების სრული განაწილებით

წინა თავებში თქვენ უკვე გაეცანით წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯების აღრიცხვის საკითხებს. აქამდე ამოცანა მდგომარეობდა იმაში, რომ ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში შეგვეტანათ მის წარმოებაზე გაწეული პირდაპირი ხარჯები და საწარმოო ზედნადები ხარჯები სახვადანსხვა სახის პროდუქტებს შორის გაგვენაწილებინათ. ხოლო არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები არ მიეკუთვნება პროდუქტების თვითღირებულებას, არამედ მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება და მაშასადამე გამოირიცხება სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეფასებიდან. დანახარჯების აღრიცხვის ასეთი სისტემა ცნობილია როგორც **თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯების სრული განაწილებით**, როცა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში საწარმოო ზედნადები ხარჯები მთლიანად შეიტანება.

არსებობს კალკულაციის **ალტერნატიული სისტემა**, როცა წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ ცვლადი საწარმოო ხარჯები შეიტანება, რომელსაც უწოდებენ პროდუქციის თვითღირებულების **კალკულაციას ზღვრული დანახარჯებით**.

ამ თავში თქვენ შექმნით შეისწავლათ შემდეგი საკითხები:

* სრული და ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემები;

* სრული და ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდების გავლენა მოგების მაჩვენებელზე;

* სრული და ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდების მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები.

8.1. თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით

პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია სრული და ზღვრული დანახარჯებით, განიხილება არა როგორც კალკულაციის მეთოდი, როგორც ასეთი, არამედ, როგორც კალკულაციის პრინციპები. თვითღირებულების გამოსთვლისადმი ასეთი მიდგომები გარკვეული მოთხოვნების შესაბამისად გამოიყენება. კერძოდ, თვითღირებულების მაჩვენებელი გარეთ გამოსაქვეყნებელი მოგება-ზარალის ანგარიშგებისათვის არის საჭირო თუ ფირმის შიგნით, რაიმე გადაწყვეტილების მისაღებად.

ფინანსური ანგარიშგების მიზნებისათვის, მოგება-ზარალის ანგარიშგების მოსამზადებლად, წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში პირდაპირ მატერიალურ და შრომით დანახარჯებთან ერთად შეიტანება საწარმოო ზედნადები ხარჯები მთლიანად.

როგორც უკვე იცით, გამოშვებული პროდუქციის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით, საწარმოო ზედნადები ხარჯები ცვლადი და მუდმივი ხარჯებისაგან შედგება. ზედნადები ხარჯების სწორედ ამ კლასიფიკაციას ეყრდნობა სრული და ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის სისტემები.

დანახარჯთა სრული განაწილებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემის თანახმად პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში შეიტანება ცვლადი და მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ერთად.

მაგალითი:

კომპანიაში გამოსაშვები ერთი ცალი პროდუქტის გეგმური მონაცემებია (ლარი):

გასაყიდი ფასი	20
პირდაპირი მასალის ხარჯი	5
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	4
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
ცვლადი	2
მუდმივი	1
 თვითღირებულება დანახარჯთან სრული განაწილებით	 12

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონე ერთ ცალ პროდუქტზე დადგენილია თვეში გეგმით გამოსაშვებ 1000 ცალი პროდუქტის პირობებში, როცა მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯია 1000 ლ.

დავუშვათ, მიმდინარე თვეში ფაქტიურად გამოშვებული იქნა 1300 ცალი პროდუქტი და რეალიზებულია 1 100 ცალი. ხოლო ფაქტიურმა ზედნადებმა ხარჯებმა 1 200 ლარი შეადგინა. მოვამზადოთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა სრული განაწილებით:

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (1100 ცალი * 20 ლ)		22 000
გაყიდვების თვითღირებულება:		
საწყისი ნაშთი	—	
წარმოება (1300 ცალი * 12 ლ)	15 600	
საბოლოო ნაშთი (200 ცალი * 12 ლ)	(2 400)	(13 200)
-----	-----	-----
მოგება რეალიზაციიდან		8 800
მოკითვნიებული მუდმივი ზედნ. ხარჯი (1300 ცალი * 1 ლ)	1300	
ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯი	(1200)	
-----	-----	-----
მიკუთვნების მეტობა		100
-----	-----	-----
მოგება		8 900

მაშასადამე, ადგილი აქვს მიკუთვნიებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მეტობას, რაც მოგებას იმავე თანხით ზრდის.

მიკუთვნების სხვაობა იმიტომ წარმოიქმნება, რომ პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე – 1 300 ცალზე მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები გამოითვლება როგორც, 1 300 ცალი * 1 ლ = 1 300 ლ.

მაგრამ, როგორც ვიცით, მუდმივი ხარჯები არ იცვლება გამოშვებული პროდუქციის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით. ამიტომ, უნდა მოხდეს მოგების კორექტირება საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუდმივი ნაწილის მიკუთვნებით გამოწვეული სხვაობის თანხით. იგი შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$\begin{aligned} & \text{მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა} = \\ & = (1\,300 \text{ ცალი} * 1 \text{ ლ}) - 1\,200 \text{ ლ} = 100 \text{ ლ} \end{aligned}$$

ამრიგად, დანახარჯების სრული განაწილებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემაში საწარმოო ზედნადები ხარჯები მთლიანად დაეწერება დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებეტს, ხოლო, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა დაეწერება მოგება-ზარალის ანგარიშის დებეტს ან კრედიტს. კერძოდ, მიკუთვნების მეტობა აღირიცხება საწარმოო ზედნადები ხარჯების დებეტში და მოგება-ზარალის ანგარიშის კრედიტში. ხოლო, მიკუთვნების დანაკლისი აღირიცხება მოგება-ზარალის ანგარიშის დებეტში და ზედნადები ხარჯების კრედიტში.

8.2. თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით

ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის დროს პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ ცვლადი ხარჯები შეიტანება. ხოლო მუდმივი ხარჯები პერიოდის ხარჯებად ითვლება და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. მაშასადამე, პროდუქციის მარაგის თვითღირებულებაში მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები არ შეიტანება.

ვინაიდან მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები თვითღირებულებაში არ შეიტანება, ამიტომ პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება, წინა მაგალითის მიხედვით იქნება არა 12 ლარი, არამედ 11 ლარი.

მოგება-ზარალის ანგარიშზე კი შემდეგ სახეს მიიღებს:

		ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (1100 ცალი * 20)		22 000
გაყიდვების თვითღირებულება:		
პროდუქციის საწყისი ნაშთი	—	
წარმოება (1300 ცალი * 11 ლ)	14 300	
საბოლოო ნაშთი (200 ცალი * 11 ლ)	(2 200)	(12 100)
	-----	-----
ზღვრული მოგება		9 900
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები		(1 200)
	-----	-----
მოგება (ზარალი)		8 700

მოცემულ გაანგარიშებაში მიღებული მოგება 200 ლარით ნაკლებია, ვიდრე ეს იყო სრული დანახარჯებით მოგების კალკულაციის დროს. ეს განსხვავება გამოწვეუ-

ლია იმით, რომ მზა პროდუქციის დარჩენილი ნაშთი – 200 ცალი პროდუქტი პირველ შემთხვევაში შეფასებულია 12 ლარით, მეორე შემთხვევაში კი 11 ლარით. ანუ 200 ცალი * 1 ლ = 200 ლ.

შეიძლება შევადგინოთ მოგების მაჩვენებლების შეთანხმების ანგარიში:

მოგება დანახარჯთა სრული განაწილებით	8 900
საბოლოო მარაგი სრული განაწილებით (200 * 12ლ) –	2400
საბოლოო მარაგი ზღვრული დანახარჯებით (200 * 11 ლ) –	2200 (200)
	8 700
მოგება ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციისას	8 700

ამრიგად, სრული და ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის საფუძველზე გამოთვლილი მოგების მაჩვენებლებს შორის განსხვავება წარმოიქმნება მხოლოდ ერთი მიზეზით – არარეალიზებული პროდუქციის ნაშთების სხვადასხვა შეფასებით.

ცხადია, ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაცია ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნებისათვის გამოყენებული ვერ იქნება, რადგან ეს აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით მიღებული არაა. მაგრამ, საწარმოს შიგნით, გადაწყვეტილებების მიღების დროს, წარმოებისა და რეალიზაციის დაგეგმვის სტადიაზე იგი შეიძლება წარმატებით იქნას გამოყენებული.

თვითღირებულების ზღვრული ანუ ცვლადი დანახარჯებით კალკულაციის დროს ცვლადი და მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ბუღალტრული ანგარიშები ცალკე-ცალკე იწარმოება. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები დაუმთავრებელი წარმოების დებეტს, ხოლო მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – მოგება-ზარალის ანგარიშის დებეტს დაეწერება. ამდენად, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში არ შეიტანება.

8.3. ზღვრული და სრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის კავშირი მოგების მაჩვენებელთან

წინა მაგალითების განხილვიდან ნათლად სჩანს, რომ პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია საწარმოო ზედნადები ხარჯების სრული განაწილებით და ზღვრული დანახარჯებით, გავლენას ახდენენ მოგების მაჩვენებელზე. განვიხილოთ მაგალითი იმის საილუსტრაციოდ, თუ როგორ შეიძლება თვითღირებულების დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციამ მოგების მცდარ სიდიდემდე მიგვიყვანოს.

დავუშვათ, კომპანია ერთ ცალ პროდუქტს 10 ლარად ყიდის. ცვლადი დანახარჯი პროდუქციის ერთეულზე 6 ლარია. მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯები ყოველთვიურად 1 500 ლარს შეადგენს, რომელიც ნაწილდება წარმოების გეგმურ მოცულობაზე, თვეში 500 ერთეულზე, მაშასადამე, ერთეულზე – 3 ლარი.

ექვსი თვის განმავლობაში ფაქტიურ დანახარჯებში გადახრას ადგილი არ ჰქონია. წარმოებისა და რეალიზაციის მაჩვენებლები იყო შემდეგი:

პროდუქტის წარმოება და რეალიზაცია
ექვსი თვის განმავლობაში

მაჩვენებლები	I თვე	II თვე	III თვე	IV თვე	V თვე	VI თვე	სულ
საწეის ნაშთი ცალებში	–	–	150	100	100	300	–
წარმოება ცალებში	400	450	450	500	550	500	2 850
ჯამი	400	450	600	600	650	800	2 850
საბოლოო ნაშთი	–	150	100	100	300	350	350
რეალიზაცია ცალებში	400	300	500	500	350	450	2 500
შემოსავალი რეალიზაცი-დან ლარებში	4 000	3 000	5 000	5 000	3 500	4 500	25 000

წმობიანილი მონაცემების საფუძველზე მომზადებული მოგება-ზარალის ანგარიშ-გება თითოეული თვის მიხედვით, საწარმოო ზედნადები ხარჯების სრული განაწი-ლებით, შემდეგი სახის იქნება:

მაჩვენებლები	I თვე	II თვე	III თვე	IV თვე	V თვე	VI თვე	სულ
შემოსავალი რეალიზაციიდან	4 000	3 000	5 000	5 000	3 500	4 500	25 000
გაყიდვების თვითღირებულება: საწეის ნაშთი	–	–	150*9ლ	100*9ლ	100*9ლ	300*9	–
წარმოება, ცალი 9 ლარად	3600	4050	4050	4500	4950	4500	25650
საბოლოო ნაშთი	–	(1350)	(900)	(900)	(2700)	(3150)	(3150)
თვითღირებულება	3600	2700	4500	4500	3150	4050	22500
მოგება (ზარალი)	400	300	500	500	350	450	2600
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაო-ბა: მეტობა (დანაკლისი)	<u>(300)</u>	<u>(150)</u>	<u>(150)</u>	<u>–</u>	<u>150</u>	<u>–</u>	<u>(450)</u>
მოგება (ზარალი)	100	150	350	500	500	450	2150

ვინაიდან, მოცემულობის თანახმად, პროდუქციის ერთეულზე ცვლადი ხარჯები 6 ლარია, ხოლო მუდმივი საწარმოო ხარჯები გეგმური მონაცემების თანახმად ერ-თეულ პროდუქტზე 3 ლარი (1500 ლ : 500 ცალი), მაშასადამე, საწარმოო ზედნადები ხარჯების სრული განაწილებით, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება 9 ლა-რია. ამიტომ, ცხრილში მოცემულ გამოსვლებში, პროდუქციის ერთეულის თვითღი-რებულება შეფასებულია 9 ლარად, რომელშიც შედის მუდმივი საწარმოო ზედნა-დები ხარჯები 3 ლარი. მაგრამ, როგორც ცნობილია, მუდმივი ხარჯები წარმოებული პროდუქციის პროპორციულად არ იცვლება. იგი მთლიანობაში უცვლელი რჩება. რაც იმას ნიშნავს, რომ რამდენი ცალი პროდუქტიც არ უნდა დამზადდეს, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები ყოველთვის 1500 ლარი იქნება. თვის განმავლობაში გამოსვებული პროდუქციის ყოველ ერთეულზე 3 ლარის მუდმივი ზედნადები ხარჯე-ბის მიკუთვნების შედეგად წარმოიქმნება გადახრა 1500 ლარიდან, რომელსაც, რო-გორც უკვე იცით, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა ეწოდება.

ასე მაგალითად: პირველ თვეს წარმოებული იქნა 400 ცალი პროდუქტი, რომელზეც მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები = 400 ცალი * 3 ლ = 1200 ლ. ფაქტიური ზედნადები ხარჯები კი 1500 ლარია. მაშასადამე, წარმოიქმნება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი 300 ლარი (1200 – 1500), რაც მოგებას ამცირებს.

მეორე თვეში წარმოებული იქნა 450 ცალი პროდუქტი, რომელზეც მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები იქნება 450 ცალი * 3 ლ = 1350 ლ. ფაქტიურ 1500 ლართან შედარებით მივიღებთ მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისს 150 ლარს, რომელიც ამავე სიდიდით შეამცირებს მოგებას და ასე შემდეგ.

ახლა მოვამზადოთ მოგების ანგარიშგება ზღვრული ანუ ცვლადი დანახარჯებით, რომელსაც შემდეგი სახე ექნება:

მაჩვენებლები	I თვე	II თვე	III თვე	IV თვე	V თვე	VI თვე	სულ
შემოსავალი რელიზაციიდან ცვლადი ხარჯები (6 ლარი რეალიზაციის ერთეულზე)	4 000 (2400)	3 000 (1800)	5 000 (3000)	5 000 (3000)	3 500 (2100)	4 500 (2700)	25000 (15000)
ზღვრული მოგება	1 600	1 200	2 000	2 000	1 400	1 800	10000
მუდმივი ხარჯები	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(9000)
მოგება	100	(300)	500	500	(100)	300	1000

გაანგარიშებების შედეგების შედარებას თუ მოვახდენთ, დავინახავთ, რომ:

* I და IV თვეში მოგების მაჩვენებლები კალკულაციის ორივე სისტემით ერთნაირია, ვინაიდან ორივე შემთხვევაში წარმოება და რეალიზაცია ერთმანეთს ემთხვევა და საწყისი და საბოლოო ნაშთები არ იცვლება;

* II და V თვეში დანახარჯთა სრული განაწილებით თითქოს მოგებაა, სინამდვილეში კი ზარალს აქვს ადგილი ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის თანახმად;

* III თვეში პროდუქციის საბოლოო ნაშთი შემცირდა და სრული განაწილებით კალკულაციის სისტემაში მოგება უფრო დაბალია, ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციისას კი მაღალი;

* VI თვეში საბოლოო მარაგი გაიზარდა და სრული განაწილების კალკულაციის დროს მოგება უფრო მაღალია, ვიდრე ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემაში.

ამრიგად, დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაცია მოგების უფრო მაღალ მაჩვენებლებს იძლევა, ვიდრე კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით. მაშინაც კი, როცა რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა არ იცვლება. უფრო მეტიც, მეორე თვეში, პირველი ხერხით თითქოს საკმარისია 300 ცალი პროდუქტის რეალიზაცია,

რათა მიღებული იქნას 150 ლარი მოგება. ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის შემთხვევაში კი აღვილი აქვს 300 ლარის ზარალს. ეს გამოწვეულია იმით, რომ დანახარჯთა სრული განაწილები კალკულაციის შემთხვევაში მეორე თვის ბოლოს ნაშთად დარჩენილმა 150 ცალმა პროდუქტმა იტვირთა დანახარჯების დიდი ნაწილი, რის გამოც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება შემცირდა და მოგება გაიზარდა.

მაშასადამე, არსებობს შემდეგი კანონზომიერება: სრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემა შეიძლება მოგებას აჩვენებდეს და ზღვრული დანახარჯებით კალკულაცია კი ზარალს. მაგრამ, არასოდეს არ იქნება პირიქით: სრული დანახარჯებით კალკულაცია აჩვენებდეს ზარალს და ზღვრული დანახარჯებით კალკულაცია მოგებას. მაშინ ეს უკანასკნელიც ზარალს აჩვენებს. სწორედ ამ კანონზომიერების გამო, ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემა გადაწყვეტილებების მიღების სტადიაზე საიმედო ხერხს წარმოადგენს.

8.4. დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები

გახსოვდეთ, რომ ერთადერთი განსხვავება დანახარჯთა სრული განაწილებით და ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემებს შორის არის მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მეთოდი.

თვითღირებულების დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის გამოყენების უპირატესობის არგუმენტები შემდეგია:

* მუდმივი საწარმოო ხარჯები წარმოების შედეგად წარმოიქმნება და საწარმოო პროცესი მათ გარეშე შეუძლებელია. ამიტომ, ეს დანახარჯები შეიძლება მიეკუთვნოს საწარმოო პროცესს და მხედველობაში იქნას მიღებული მარაგის შეფასებისას;

* დანახარჯთა სრული განაწილებით აღრიცხვა მიესადაგება აღრიცხვის შესაბამისობის პრინციპს იმით, რომ საწარმოო დანახარჯების ნაწილს პროდუქციის საბოლოო მარაგს “გადასცემს”;

* ფინანსური ანგარიშგების შედეგის მიზნებისათვის აუცილებელია მუდმივი ზედნადები ხარჯების შეტანა მარაგის ღირებულებაში. დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის მიხედვით, პროდუქციის მარაგის თვითღირებულება შეიცავს მიკუთვნებული მუდმივი ხარჯების ნაწილს;

* პროდუქციის ფასების განსაზღვრისა და მოგების ანალიზისას, პროდუქციის წარმოების დანახარჯებში აუცილებლად უნდა შედიოდეს მუდმივი ხარჯები. წინააღმდეგ შემთხვევაში შემოსავლები არასაკმარისი აღმოჩნდება ყველა ხარჯის დასაფარავად.

* ზედნადები ხარჯების მეტობა/დანაკლისის ანალიზი სასარგებლო არაეფექტურად გამოყენებული რესურსების დადგენისათვის.

დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის **საწინააღმდეგო არგუმენტები:**

* მუდმივი დანახარჯების მოცულობა არ იცვლება წარმოების მასშტაბების შეცვლისას. ამიტომ ასეთი დანახარჯები არ შეიძლება მიეკუთვნოს საწარმოო დანახარჯებს და მხედველობაში არ უნდა იქნას მიღებული მარაგის შეფასებისას;

* მუდმივი დანახარჯების შეტანა მარაგის თვითღირებულებაში ეწინააღმდეგება წინდახედულობის კონცეფციას. ამიტომ, მუდმივი დანახარჯები უნდა ჩამოიწეროს იმ პერიოდში, როცა ისინი წარმოიქმნებიან.

* მოგების ზრდა ფიქსირდება მაშინაც კი, როცა რელიზაციის მოცულობა არ იცვლება და რეალურ მოგებას ადგილი არა აქვს.

8.5. ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო დებულებები

თვითღირებულების ცვლადი დანახარჯებით კალკულაცია საწარმოს უზრუნველყოფს გადაწყვეტილების მიღებისათვის საჭირო უფრო სასარგებლო ინფორმაციით. დანახარჯების დაყოფა მუდმივ და ცვლად ხარჯებად გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელ ინფორმაციას იძლევა. ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციას გააჩნია შემდეგი უპირატესობები:

* ცვლადი დანახარჯებით კალკულაცია თავისუფალია მუდმივი დანახარჯების განაწილების სუბიექტურობისაგან. დანახარჯთა სრული განაწილების გამოყენებისას, ერთეულზე მოგების მაჩვენებელმა შეიძლება შეცდომაში შეგვიყვანოს. წმკვე თავის მესამე საკითხში მოცემული მაგალითის მიხედვით, ერთეულ პროდუქტზე ერთი ლარი მოგება მიიღება იმიტომ, რომ მუდმივი ხარჯები 3 ლარი ერთეულ პროდუქტზე გამოთვლილი იქნა 500 ცალი გემური წარმოების მოცულობისათვის. თუ სხვა სახის საფუძველი იქნება გამოყენებული, მაშინ პროდუქციის ერთეულზე მოგების მაჩვენებელი იქნება განსხვავებული, მიუხედავად იმისა, რომ მუდმივი ხარჯები მთლიანობაში არ შეცვლილა.

* ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის სისტემაში მოგება თავისუფალია არარეალური პროდუქციის ნაშთების ცვლილებების გავლენისაგან;

* ცვლადი დანახარჯებით კალკულაცია საშუალებას იძლევა თავი ავარიდოთ მუდმივი ზედნადები ხარჯების კაპიტალიზაციას უჩვეულო (არანორმირებულ) მარაგში.

ასე მაგალითად, ისეთ პერიოდში, როდესაც პროდუქციაზე მოთხოვნა მცირდება,

კომპანიას შეიძლება დაუგროვდეს ზედმეტი მარაგი. დანახარჯთა სრული განაწილებით მეტოდის გამოყენებისას, პერიოდის განმავლობაში კომპანიის მიერ გაწეული მუდმივი ზედნადები ხარჯების მხოლოდ ნაწილი იქნება მიკუთვნებული წარმოების ხარჯებზე, რადგან დანარჩენი ზედნადები ხარჯები ჩართული იქნება არარეალისტური ზედმეტი მარაგის შეფასებაში. რამდენადაც შეუძლებელია ზედმეტი სასაქონლო მარაგის თავიდან მოცილება, მიმდინარე პერიოდის მოგების გაანგარიშება არაზუსტი იქნება, რადგან მუდმივი ზედნადები ხარჯები უბრალოდ გადატანილია მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებზე.

შეიძლება ხელმძღვანელობა მივიდეს დასკვნამდე, რომ მარაგების გაყიდვა შეუძლებელია ფასების არსებითი შემცირების გარეშე. აქედან გამომდინარე, მარაგი დაექვემდებარება გადაფასებას და აუცილებელია მათი ღირებულების ნაწილის ჩამოწერა მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში. ეფექტი მდგომარეობს იმაში, რომ მიმდინარე პერიოდის მოგების სიდიდე გაიზრდება.

* თვითღირებულების ზღვრული დანახარჯებით აღრიცხვისას გამოიყოფა ცვლადი დანახარჯები ერთეულზე და მუდმივი დანახარჯები მთლიან მოცულობაზე. მაშინ, როდესაც თვითღირებულების სრული დანახარჯებით განაწილების სისტემაში ყველა საწარმოო დანახარჯი ერთიანდება.

* ცვლადი დანახარჯებით კალკულაცია დაკავშირებულია წარმოების მასშტაბებზე და ამიტომ სწრაფი გადაწყვეტილებების მიღებისათვის უფრო შესაფერისი მეთოდია, ვიდრე დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის სისტემა.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რას ნიშნავს პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით
2. რა განსხვავებაა სრული და ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის სისტემებს შორის
3. რომელი სისტემა აჩვენებს უფრო მაღალ მოგებას როცა მზა პროდუქციის ნაშთები იზრდება
4. როდის აჩვენებს ორივე სისტემა ერთნაირ მოგებას
5. როდის არის მიზანშეწონილი თითოეული სისტემის გამოყენება.

ამოცანები

ამოცანა 1. ფირმა ამზადებს ერთი სახის პროდუქტს. ხარჯთაღრიცხვით, პროდუქციის ერთეულზე საწარმოო ხარჯები შეადგენს:

	ლარი
პირდაპირი მასალის ხარჯი	20
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	16
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	8
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	5
რეალიზაციის ხარჯები	3
ადმინისტრაციული ხარჯები	4

ფაქტიურმა მუდმივმა საწარმოო ზედნადებმა ხარჯებმა შეადგინა 15 600 ლ., ფაქტიურმა წარმოებამ 3000 ერთეული.

მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი არ ყოფილა. საბოლოო ნაშთი კი 200 ერთეულია.

მოთხოვნა: ა. დაადგინეთ ერთი ცალი პროდუქტის გასაყიდი ფასი თუ ფასნამატი 25%-ია;

ბ. მოამზადეთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით

გ. დაასაბუთეთ განსხვავება მოგების მაჩვენებლებს შორის

ამოხსნა: ა. სრული თვითღირებულება = $20+16+8+5+3+4 = 56$ ლ
 ფასნამატი 25% 14 ლ

სარეალიზაციო ფასი 70 ლ

ბ. მოგება-ზარალის ანგარიშგება
ზღვრული დანახარჯებით

	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (2800 ცალი * 70 ლ)	196 000

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:

პროდუქციის საწყისი ნაშთი	-	
წარმოება (3000 ცალი * 44 ლ)	132 000	
პროდუქციის საბოლოო ნაშთი (8 800) (200 ცალი * 44 ლ)	(8 800)	123 200

ზღვრული მოგება	72 800
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	(15 600)

მოგება 57 200

მოგება-ზარალის ანგარიშგება
 დანახარჯთა სრული განაწილებით

	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან	196 000
რეალიზაციის თვითღირებულება:	
პროდუქციის საწყისი ნაშთი	-
წარმოება (3000 ცალი * 49 ლ)	147 000
პროდუქციის საბოლოო ნაშთი (9 800) (200 ცალი * 49 ლ)	(9 800)
	(137 200)

მოგება	58 800
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა [(3000 ცალი * 5 ლ) - 15 600 ლ]	(600)

მოგება 58 200

გ. $58\ 200\ ლ - 57\ 200 = 9\ 800\ ლ - 8\ 800\ ლ$
 $1000 = 1000$

მაშასადამე, მოგების მაჩვენებლებს შორის სხვაობა პროდუქციის საბოლოო ნაშთების შეფასებებს შორის არსებული სხვაობის ტოლია.

ამოცანა 2. მოცემულია მწარმოებელი კომპანიის ერთი სახის პროდუქციის სახარჯთაღრიცხვო ინფორმაცია:

	ერთ ცალზე
სარეალიზაციო ფასი	40 ლ
ძირითადი მასალის ხარჯი	15 ლ
ძირითადი შრომითი ხარჯი	10 ლ
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	3 ლ

ზღვრული თვითღირებულება	28 ლ

სარჯთაღრიცხვა ითვალისწინებს მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს სულ წელიწადში 360 000 ლარის ოდენობით. წარმოების გეგმური დონე წლიურად – 240 000 ერთეულია.

რეალიზაციასთან დაკავშირებული სახარჯთაღრიცხვო დანახარჯები:
 ცვლადი ხარჯი – 1,2 ლ ერთ ცალ გაყიდულ პროდუქტზე
 მუდმივი ხარჯი – 20 000 ლ წელიწადში

ადმინისტრაციული ხარჯები წლიურად დაგეგმილია 40 000 ლ
 წარმოებისა და რეალიზაციის მოცულობამ I კვარტალში ფაქტიურად შეადგინა:
 პროდუქციის საწყისი ნაშთი – 2 500 ცალი
 წარმოება – 70 000 ცალი
 რეალიზაცია – 67 500 ცალი
 საბოლოო ნაშთი – 5000 ცალი

მოთხოვნა: ა. მთლიანად მოგება-ზარალის შიდა ანგარიშგება I კვარტლისათვის ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით
 ბ. დაასაბუთეთ განგარიშებული მოგების მაჩვენებლებს შორის სხვაობა.

ამოხსნა: ა. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი პროდუქციის ერთეულზე = $360\ 000\ ლ / 240\ 000\ ერთეული = 1,5\ ლ$
 ერთი ცალი პროდუქტის საწარმოო თვითღირებულება = $28\ ლ + 1,5\ ლ = 29,5\ ლ$

I კვარტლის მოგება-ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა სრული განაწილებით

შემოსავალი რეალიზაციიდან (67 500 ცალი * 40 ლ)	2 700 000 ლ
რეალიზაციის თვითღირებულება:	
საწყისი ნაშთი (2 500 ცალი * 29,5)	73 750 ლ
წარმოება (70 000 ცალი * 29,5)	2 065 000 ლ
საბოლოო ნაშთი (5000 ცალი * 29,5 ლ) (147 500 ლ)	(1 991 250 ლ)

მოგება რეალიზაციიდან	708 750 ლ
მიკუთვნილი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 105 000 ლ (70 000 ცალი * 1,5 ლ)	
ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – (90 000 ლ) (360 000 ლ / 4)	

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა	15 000 ლ
რეალიზაციის მთლიანი დანახარჯები	(86 000 ლ)
(67 000 ცალი * 1,2 ლ) + (20 000 ლ / 4)	
ადმინისტრაციული დანახარჯები (40 000 ლ / 4)	(10 000 ლ)

მოგება	627 750 ლ

I კვარტლის მოგება-ზარალის ანგარიშგება
ზღვრული დანახარჯებით

შემოსავალი რელიზაციიდან		2 700 000 ლ
რელიზაციის თვითღირებულება		
: საწყისი ნაშთი (2 500 ცალი * 28 ლ)	70 000 ლ	
წარმოება (70 000 ცალი * 28 ლ)	1 960 000 ლ	
საბოლოო ნაშთი (5000 ცალი * 26 ლ)	(140 000 ლ)	(1 890 000 ლ)
<hr/>		
ზღვრული მოგება		810 000 ლ
ცვლადი არასაწარმოო ხარჯები (67 500 ცალი * 1,2 ლ)		(81 000 ლ)
<hr/>		
საბოლოო ზღვრული მოგება		729 000 ლ
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები (360 000 ლ / 4)		(90 000 ლ)
რელიზაციის მუდმივი ხარჯები (20 000 ლ /4)		(5 000 ლ)
ადმინისტრაციული ხარჯები (40 000 ლ / 4)		(10 000 ლ)
<hr/>		
მოგება		624 000 ლ

ბ. სხვაობა მოგების მაჩვენებლებს შორის = 627 750 ლ – 624 000 ლ = 3 750 ლ

იგი გამოწვეულია მარაგების განსხვავებული შეფასებით.

მართლაც: მოცემულ მაგალითში მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი დასაწყისთან შედარებით გაზრდილია 2 500 ერთეულით (5000 ცალი – 2500 ცალი). შეეფასათ იგი სრული და ზღვრული დანახარჯებით:

$$2\,500 \text{ ცალი} * 29,5 \text{ ლ} = 73\,750 \text{ ლ}$$

$$2\,500 \text{ ცალი} * 28 \text{ ლ} = 70\,000 \text{ ლ}$$

სხვაობა	3 750 ლ
---------	---------

ამოცანა 3. კომპანია აწარმოებს ორი სახის პროდუქტს, რომლისთვისაც ერთი ტიპის დანადგარებს იყენებს. წარმოების გეგმით გათვალისწინებულია შემდეგი მაჩვენებლები:

	“ა” პროდუქტი	“ბ” პროდუქტი
საწყისი ნაშთი ცალებში	2 000	2 200
გამოშვება	10 000	15 000
საბოლოო ნაშთი	1 500	3 000
მანქანა/საათები	20 000	37 500
ცვლადი ხარჯები 1 ცალზე	10 ლ	12 ლ
ერთეულის გასაყიდი ფასი	20 ლ	25 ლ

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები წელიწადში დაგეგმილია – 89 700 ლ, რომელიც ნაწილდება ნამუშევარი მანქანა/საათების პროპორციულად.

საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები დაგეგმილია წლიურად – 120 000 ლ, რომელიც ნაწილდება პროდუქციის რაოდენობის პროპორციულად.

კომპანია იყენებს დანახარჯთა სრული განაწილების სისტემას.

მოთხოვნა: ა. გამოთვალეთ საწარმოო ზედნადები ხარჯების და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯების მიკუთვნების სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი და მიაკუთვნეთ ისინი პროდუქციის სახეებს;

ბ. მოამზადეთ მოგება-ზარალის გეგმური ანგარიშგება ორივე სახის პროდუქციისათვის;

გ. მოამზადეთ “ა” პროდუქტის მოგება-ზარალის ფაქტიური ანგარიშგება, თუ ფაქტიურად, “ა” პროდუქტის საწყისი ნაშთი აღმოჩნდა 2000 ერთეული, გამოშვება – 15 000 ცალი, საბოლოო ნაშთი – 2500 ცალი. ფაქტიურად ნამუშევარია 21 500 მანქ/სთ. დანარჩენი მაჩვენებლები ფაქტიურად არ შეცვლილა და გეგმურ დონეზე დარჩა.

დ. გამოთვალეთ, რამდენი ცალი “ა” პროდუქტია საჭირო, მისი რელიზაციიდან 100 000 ლარის მოგების მისაღებად;

ამოხსნა: ა. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი =
= 89700 ლ : (20 000 მ/სთ + 37 500 მ/სთ) = 89 700 ლ : 57 500 მ/სთ = 1,56 ლ

საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი =
 = 120 000 ლ : (10 000 ცალი + 15 000 ცალი) = 120 000 ლ : 25 000 ცალი = 4,8 ლ

გეგმური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება:

“ა” პროდუქტი – 20 000 მ/სთ * 1,56 ლ = 31 200 ლ
 “ს” პროდუქტი – 37 500 მ/სთ * 1,56 ლ = 58 500 ლ

ჯამი 57 500 მ/სთ 89 700 ლ

გეგმური საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების მიკუთვნება:

“ა” პროდუქტი – 10 000 ცალი * 4,8 ლ = 48 000 ლ
 “ბ” პროდუქტი – 15 000 ცალი * 4,8 ლ = 72 000 ლ

1 ცალი “ა” პროდუქტის გეგმური საწარმოო თვითღირებულება = 10 ლ + 1,56 ლ = 11,56 ლ
 1 ცალი “ბ” პროდუქტის გეგმური საწარმოო თვითღირებულება = 12 ლ + 1,56 ლ = 13,56 ლ

ბ. “ა” პროდუქტის მოგება-ზარალის გეგმური ანგარიშგება		“ბ” პროდუქტის მოგება-ზარალის გეგმური ანგარიშგება	
ლარი		ლარი	
შემოსავალი რელიზაციიდან (10 500 ცალი * 20 ლ)	210 000	შემოსავალი რელიზაციიდან (14 200 ცალი * 25 ლ)	355 000
რეალიზაციის თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი – 23 120 (2000 ცალი * 11,56 ლ)		რეალიზაციის თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი – 29 832 (2200 ცალი * 13,56 ლ)	
გამოშვება – 115 600 (10000ცალი*11,56ლ)		გამოშვება – 203 400 (15000 ცალი*13,56)	
საბოლოო ნაშთი (17 340)	(121 380)	საბოლოო ნაშთი (40 680)	(192 552)
მოგება რელიზაციიდან	88 620	მოგება რელიზაციიდან	162 448
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა	–	მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა	–
ადმინისტრაციული ხარჯები	(48 000)	ადმინისტრაციული ხარჯები	(72 000)
მოგება	40 620	მოგება	90 448

ბ. “ა” პროდუქტის მოგება-ზარალის ფაქტიური ანგარიშგება

შემოსავალი რელიზაციიდან (14 500 ცალი * 20 ლ)	290 000
რეალიზაციის თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი (2000 ცალი * 11,56 ლ)	–23 120
გამოშვება (15 000 ცალი * 11,56 ლ)	– 173 400
საბოლოო ნაშთი (2500 ცალი * 11,56 ლ)	– (28 900)
მოგება რელიზაციიდან	122 380
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა [(21 500 სთ * 1,56 ლ) – 31 200 ლ]	2 340
ადმინისტრაციული ხარჯები	(48 000)
მოგება	76 720

მაშასადამე, “ა” პროდუქტის რელიზაციიდან მიღებული იქნა 36 100 ლარით (76 720 ლ – 40 620 ლ) მეტი მოგება დაგეგმილთან შედარებით, რაც ძირითადად რელიზაციის რაოდენობის ზრდით იყო გამოწვეული.

დ. “ა” პროდუქტის რელიზაციიდან 100 000 ლ მოგების მისაღებად საჭირო პროდუქციის რაოდენობა:

$$\text{პრ} = \frac{(48\ 000 \text{ ლ} + 31\ 000 \text{ ლ}) + 100\ 000 \text{ ლ}}{(20 \text{ ლ} - 10 \text{ ლ})} = 17\ 920 \text{ ცალი}$$

ამოცანა 4. სამრეწველო კომპანია აწარმოებს და ყიდის ორი სახის X და Y პროდუქტს. მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთია 5 ლარი ერთ მანქანა/საათზე, რომელიც წარმოების გეგმურ მოცულობას ეფუძნება.

შემთავალი თვის ხარჯთაღრიცხვით ცნობილია:

	პროდუქტი X	პროდუქტი Y
რეალიზაცია ერთეულებში	14 500	21 400
1 ერთეულის გასაყიდი ფასი (ლ)	3,0	4,0
წარმოება ერთეულებში	15 000	22 000
ცვლადი საწარმოს ხარჯები (ლ)	22 500	35 200
მანქანა/საათები	2 100	3 520
მზა პროდუქციის საწყისი ნაშთი	500	800

მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯები მთავალ თვეში დაგეგმილია 26 133 ლარი, რომელიც პროდუქციის სახეებს შორის ნაწილდება მანქანა/საათების პროპორციულად და ადამინისტრაციული ხარჯები დაგეგმილია 9 500 ლარი.

მოთხოვნა: ზემოთ მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე გამოიანგარიშეთ გეგმური მოგება თითოეული ნაკეთობისათვის და ჯამურად:

- დანახარჯთა სრული განაწილებით
- ზღვრული დანახარჯებით
- დაასაბუთეთ მოგების მაჩვენებლებს შორის განსხვავების მიზეზი.

ამოხსნა: ა.

X პროდუქტის ერთ ერთეულზე ცვლადი ხარჯი = 22 500 ლ / 15 000 ერთ. = 1,5 ლ

X პროდუქტის ერთ ერთეულზე მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯი =
= (2 100 მ/სთ * 5 ლ) : 15 000 სთ = 0,7 ლ

2,2 ლ

Y პროდუქტის ერთ ერთეულზე ცვლადი ხარჯი = 35 200 ლ / 22 000 ერთ = 1,6 ლ

Y პროდუქტის ერთ ერთეულზე მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯი =
= (3 520 მ/სთ * 5 ლ) : 22 000 სთ = 0,8 ლ

2,4 ლ

შემოგება/ზარალის გეგმური ანგარიშგება

	პროდუქტი X	პროდუქტი Y	სულ
შემოსავალი რეალიზაციიდან (ლ)	43 500	85 600	129 100
(14 500 ერთ. * 3 ლ)		(21 400 ერთ. * 4 ლ)	
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებ.	(31 900)	(51 360)	83 260
(14 500 * 2,2 ლ)		(21 400 * 2,4 ლ)	
-----		-----	-----
შემოგება რეალიზაციიდან	11 600	34 240	45 840
მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა:			
მიკუთვნილი — 10 500		17 600	
(15 000 ერთ * 0,7 ლ)		(22 000 ერთ * 0,8 ლ)	
განაწილებული — (9 765)		(16 368)	
(26 133/5 620) * 2 100 სთ		(26 133 / 5 620) * 3 520 სთ	
-----		-----	
მიკუთვნების მეტობა	735	1 232	1 967
-----		-----	-----
საოპერაციო მოგება	12 335	35 472	47 807
ადმინისტრაციული ხარჯები	-	-	(9 500)
-----		-----	-----
ჯამური მოგება			38 307

მოგება/ზარალის ანგარიშგება ცვლადი დანახარჯებით (ლ)

	X	Y	სულ
შემოსავალი რეალიზაციიდან	43 500	85 600	129 100
ცვლადი დანახარჯები (14500ერთ * 1,5 ლ)	(21 750)	(34 240)	(55 950)
		(21400 * 1,6ლ)	
ზღვრული მოგება	21 750	51 360	73 110
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	-	-	(26 133)
მოგება	-	-	37 477

ბ.

მოგების მაჩვენებლებს შორის სხვაობა = 38 307 ლ - 37 477 ლ = 830 ლ

X პროდუქტზე ნაშთების ზრდა = 500 ერთეული * 0,7 ლ = 350 ლ

Y პროდუქტზე ნაშთების ზრდა = 600 ერთეული * 0,8 ლ = 480 ლ

830 ლ

ამოცანა 5. კომპანია “ლუქსი“ აწარმოებს A, B და C პროდუქტს, რომელთა შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	A	B	C
მანქანა/საათების რიცხვი 1 ცალზე	6	8	10
კაც/საათები ერთ ცალზე	10	6	4
პირდაპირი მასალის ხარჯი 1 ცალზე ლარებში	10	12	10
პირდაპირი შრომითი ხარჯი ლ/სთ	8	10	6
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯი ლ/სთ	4	5	2
სულ ცვლადი ხარჯები	22	27	18
გასაყიდი ფასი ლ/1 ცალზე	30	40	25
ზღვრული მოგება ლ/1 ცალზე	8	13	7

მოთხოვნა გაყიდვებზე მომავალ კვარტალში შეზღუდულია შემდეგნაირად:

A - 2 000 ცალი

B - 5 000 ცალი

C - 6 000 ცალი

ამასთან, კომპანიის პოლიტიკიდან გამომდინარე C პროდუქტი უნდა აწარმოონ მინიმუმ 2 000 ცალი. შრომა/საათები შეზღუდულია 80 000 საათით და მანქანა/საათები - 71 400 საათით. ხოლო, მასალის მარაგი შეუზღუდავია.

მოთხოვნა: დაადგინეთ წარმოების მოცულობა სამივე პროდუქტისათვის, როცა მოგება მაქსიმალური იქნება.

ამოხსნა: პირველ რიგში გამოთვალეთ შემზღუდავი ფაქტორები წარმოების პოტენციური დონისათვის.

	პოტენციური გაყიდვები ცალებში	სულ მანქანა/საათები	სულ კაც/საათები
პროდუქტი A	2 000	2000 * 6 მ/სთ = 12 000	2000 * 10 კაც/სთ = 20 000
პროდუქტი B	5 000	5000 * 8 მ/სთ = 40 000	5000 * 6 კაც/სთ = 30 000
პროდუქტი C	6 000	6000 * 10 მ/სთ = 60 000	6000 * 4 კაც/სთ = 24 000
		112 000	74 000

განგარიშებების შედარებით ადვილად დაადგენო, რომ შემზღუდავი ფაქტორია მანქანა/საათები, რადგან 112 000 სთ აღემატება 71 400 სთ-ს.

წამის შემდეგ გამოთვალეთ ზღვრული მოგება 1 მანქანა/საათზე:

- ა პროდუქტის მიხედვით – $8 \text{ ლ} / 6 \text{ მ/სთ} = 1,33 \text{ ლ}$
- ბ პროდუქტის მიხედვით – $13 \text{ ლ} / 8 \text{ მ/სთ} = 1,625 \text{ ლ}$
- ც პროდუქტის მიხედვით – $7 \text{ ლ} / 10 \text{ მ/სთ} = 0,7 \text{ ლ}$

ამრიგად, ყველაზე მაღალი ზღვრული მოგება არსებობს ბ პროდუქტის მიხედვით. სამიტომ გაყიდვების შესაძლო მაქსიმალურ დონემდე კომპანიამ ჯერ ეს პროდუქტი უნდა აიყვანოს, რაც 5000 ერთეულს შეადგენს. შემდეგ ა პროდუქტი და ბოლოს ც პროდუქტი. უმაგრამ, კომპანიის პოლიტიკიდან გამომდინარე ც პროდუქტი მინიმუმ 2000 ცალი უნდა დამზადდეს. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით წარმოების მოცულობის მარეგულირებელი შემდეგ სახეს მიიღებს:

	წარმოებული ერთეულები	დაგროვილი ნამქანა- საათები	შემზღუდავი ფაქტორები
პროდუქტი ც –	2 000	$2000 * 10 \text{ მ/სთ} = 20 000$	კომპანიის პოლიტიკა
პროდუქტი ბ –	5 000	$5000 * 8 \text{ მ/სთ} = 40 000$	მოთხოვნა
პროდუქტი ა –	1 900	11 400	მანქანა/საათები

$$(71 400 \text{ სთ} - (40 000 + 20000)) = 11 400 \text{ სთ}$$

$$11 400 \text{ მ/სთ} / 6 \text{ მ/სთ} = 1900 \text{ ცალი}$$

ამდენად, გამოთვლას დიწვებთ ც პროდუქტიდან, რადგან იგი შეზღუდულია კომპანიის პოლიტიკით; შემდეგ გამოთვლით ბ პროდუქტის წარმოებისათვის საჭირო მანქან/საათებს, რადგან მასზე ზღვრული მოგება ყველაზე მაღალია და ბოლოს, დარჩენილი მანქანა/საათების ფარგლებში გამოსაშვები ა პროდუქტის რაოდენობას.

თავი 9. დანახარჯების აღრიცხვა განსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით

განსაკუთრებული დანიშნულებით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდებს მიეკუთვნება: შეკვეთის, ნაკეთობათა პარტიის და კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია.

განსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციისათვის დამახასიათებელია შემდეგი თავისებურებები:

- * სამუშაო გამოიყოფა უწყვეტი ნაკადის საწინააღმდეგოდ,
- * სამუშაოს გამოყოფა შეიძლება სპეციალური მომხმარებლის შეკვეთის ან კონტრაქტის მიხედვით.

დანახარჯთა ეს მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც ფირმა შემკვეთისათვის ასრულებს დანახარჯთა ერთი ერთეულის შეკვეთას.

წამ თავში განიხილება შემდეგი საკითხები;

- * შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია;
- * პროდუქციის (ნაკეთობათა) პარტიების თვითღირებულების კალკულაცია;
- * კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაცია.

9.1. შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია

შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც საწარმო იღებს მომხმარებლისაგან შეკვეთას დანახარჯთა ცალკეული ერთეულის საწარმოებლად.

წვრილსერიული წარმოების ფირმები ინდივიდუალური შეკვეთებით ამზადებენ განსაკუთრებული დანიშნულების ნაკეთობებს, ხელსაწყოებს, მანქანა-დანადგარებს, მაკომპლექტებელ ნაკეთობებს და სხვას. ასეთ ფირმებს შეუძლიათ დააკმაყოფილონ მოთხოვნა ისეთ ნაკეთობებზე, რომლებიც შეესაბამება უფრო მაღალ სტანდარტებს, ვიდრე ესაა მასიურად წარმოებულ იდენტურ პროდუქციაზე. ან, მოთხოვნა შეიძლება იმდენად მცირე რაოდენობაზე იყოს, რომ დიდი ფირმებისათვის მისი დაგეგმვა და წარმოება ხელსაყრელი არ არის.

შეკვეთებზე მომუშავე ფირმები ჩვეულებრივ იყენებენ მრავალფეროვან მანქანა-დანადგარებს, რათა შეასრულონ ფართო სპექტრის სამუშაოები. ხშირად მათი შემკვეთები არიან მსხვილი ფირმები, რომლებიც თავისი სამუშაოების ნაწილის შესრულებას სხვა ფირმებს სთხოვენ, რადგან არ გააჩნიათ საჭირო მატერიალური და შრომითი რესურსები, რათა აწარმოონ სპეციფიური პროდუქცია ან ოპერაციები. აქედან გამომდინარე, შეკვეთების შემსრულებელი ფირმები მხოლოდ მცირე სიდიდისა და განმეორებადი ხასიათის სამუშაოებს ახორციელებენ, რაც განაპირობებს იმას, რომ საწარმოო გეგმები წინასწარ მხოლოდ რამდენიმე კვირისათვის ან თვისათვის შეიძლება მომზადდეს. ამდენად, დაგეგმვა მეტად მოქნილი უნდა იყოს, რათა მზად იყოს სასწრაფო შეკვეთის შესრულებისათვის.

შეკვეთის, პროდუქციის პარტიის ან კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაციისას შეიძლება გამოყენებულ იქნას როგორც ზღვრული დანახარჯებით, ისე დანახარჯთა სრული განაწილების პრინციპები. როგორც ცნობილია, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად, თვითღირებულების კალკულაცია უნდა მოხდეს დანახარჯთა სრული განაწილებით. ზღვრული კალკულაცია მხოლოდ შიდა გადაწყვეტილების მიღების მიზნებისათვის შეიძლება იქნას გამოყენებული.

შეკვეთური წარმოების ტიპის დროს, ყოველი შეკვეთისათვის გაიხსნება ცალკე სააღრიცხვო ბარათი (უწყისი), სადაც ჩაიწერება:

- * მოცემული შეკვეთისათვის სპეციალურად შექმნილი მასალის ღირებულება (მასალის მიღებაზე შეტყობინების ან მომწოდებლის ანგარიშ-ფაქტურიდან);

- * მოხმარებული მასალის ღირებულება (მოთხოვნის დოკუმენტებიდან);

- * პირდაპირი შრომის ანაზღაურება (სამუშაო დროის ტაბელიდან, შეკვეთის სამუშაო ბარათიდან);

- * სხვა პირდაპირი გასაღები (ანგარიშ-ფაქტურიდან და სხვა);

- * საწარმოო ზედნადები ხარჯები შეკვეთის თვითღირებულებაში შეიტანება მიკუთვნების რომელიმე მეთოდის შესაბამისად.

სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოსათვის შეკვეთა დასრულებული თუ არ აღმოჩნდა, მაშინ, შეკვეთის სააღრიცხვო ბარათში ამ მომენტისათვის არსებული თანხების ჯამი დაუმთავრებელი წარმოების მაჩვენებელი იქნება.

შეკვეთის დანახარჯები შეიძლება შედარებულ იქნას დაგეგმილთან, რათა გაანალიზდეს დანახარჯთა სახეების მიხედვით წარმოქმნილი გადახრები. თუ შეკვეთილი პროდუქცია მრავალი სახის კომპონენტს შეიცავს, მაშინ უფრო სასარგებლოა ყველა კომპონენტის დანახარჯების ცალკე-ცალკე ანალიზი.

შეკვეთის გასაყიდი ფასი ეფუძნება გეგმურ დანახარჯებს, რომელშიც საწარმოო და არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები მიკუთვნების გეგმური განაკვეთებით შეიტანება. ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთების არასწორმა დაგეგმვამ კი შეიძლება სერიოზულად დააზარალოს ბიზნესი, რადგან, თუ შეკვეთის ფასი გადაჭარბებული იქნება, მომხმარებლები შეეცდებიან სხვა კლიენტი მოიხილონ. ხოლო, თუ შეკვეთის ფასი ძალიან დაბალი აღმოჩნდა, მაშინ რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები ვერ დაუფარავს დანახარჯებს ან ადგილი ექნება არაადეკვატურ უკუგებას. ასეთი არასასურველი შედეგების თავიდან აცილების მიზნით, საჭიროა ზედნადები ხარჯების განაკვეთების მიკუთვნების ბაზის სამართლიანი შერჩევა და თვით მიკუთვნების ნორმების ოპტიმალური სიდიდის დაგეგმვა ტექნოლოგიური რუკებისა და წარსული გამოცდილების გათვალისწინებით.

შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის დროს დანახარჯთა კალკულაცია ხდება ყოველი შეკვეთისათვის ცალკე-ცალკე და მთლიანი დანახარჯები უნდა შეუდარდეს მოგება-ზარალის ანგარიშის ნაერთ მაჩვენებელს.

ზოგჯერ, შეიძლება წარმოიქმნას სხვაობა შეკვეთების დანახარჯების უწყისებით გამოთვლილი მოგების მაჩვენებელსა და ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში მომზადე

ბული ნაერთი მოგება-ზარალის ანგარიშგების მაჩვენებლებს შორის. ამიტომ, უნდა მოხდეს შეკვეთების დანახარჯთა უწყისისა და ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების შეჯერება. მათ შორის წარმოშობილი სხვაობა შეიძლება გამოწვეული იყოს: აღურიცხავი “მასალებზე მოთხოვნების” არსებობით, ან შრომითი დანახარჯების მცდარი კლასიფიცირებით (ძირითადი შრომითი დანახარჯების ნაწილი ნაჩვენები იყოს როგორც დამხმარე შრომა) ან ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობით.

მაგალითი: დავეშვათ, კომპანია “გუთანი” სასოფლო მანქანების სარემონტო სამუშაოებს ასრულებს და წლის განმავლობაში შეკვეთების შესრულების დანახარჯების აღრიცხვის ბარათების მონაცემები განხილავდებოდა შემდეგი სახით:

დახარჯული მასალები	50 000 ლ
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	44 000 ლ
ზედნადები დანახარჯები:	
მასალის ხარჯის 20%	10 000 ლ
პირდაპირი შრომის 80%	35 200 ლ
	45 200 ლ

გადაზიდვის ხარჯები	1 500 ლ
მოგება -	25 000 ლ
ამონაგები	165 700 ლ

კომპანიის მთვარმა ბუღალტერმა წლიური ფინანსური ანგარიშგება შემდეგი სახით წარადგინა:

	ლარი
რეალიზაცია	165 700
მასალისა და საწყისი დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი	15 000
მასალების შესყიდვა	62 000
მასალისა და დაუმთავრებელი წარმოების საბოლოო ნაშთი	(18 000)
	(59 000)

საწარმოო შრომითი ხარჯები	(46 000)
სხვა საწარმოო გასაღებები	(20 000)

მოგება რეალიზაციიდან	40 700
ოფისის საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები	(9 000)
რეალიზაციის ხარჯები	(4 000)
გადაზიდვის ხარჯები	(1 500)

მოგება	26 200

ამასთან, არსებობს შემდეგი დამატებითი ინფორმაცია:

	1 ივნისი	31 დეკემბერი
მასალების საწყისი ნაშთი	8 000 ლ	8 500 ლ
დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი:		
მასალის ხარჯი	6 000 ლ	7 000 ლ
შრომითი ხარჯი	1 000 ლ	2 500 ლ

ხოლო, საწარმოო ხელფასი მოიცავს – 30 000 ლ პირდაპირ და 16 000 ლ არაპირდაპირ ხელფასს.

აუხსნათ, შეკვეთის დანახარჯების ნაერთ უწყისებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენებ მოგების მაჩვენებლებს შორის სხვაობის მიზეზები.

ამოხსნა: გამოვთვალთ გადახრები:

	ფინანსური ანგარიშგებით	დანახარჯების უწყისებით	გადახრა ლარი
მასალების საწყისი ნაშთი	8 000		
დაუმთ. წარმოების საწყისი ნაშთი	6 000		
მასალის შესყიდვები	62 000		
ჯამი	76 000		
მასალების საბოლოო ნაშთი	(8 500)		
მასალები დაუმთავრებელ წარმოებაში	(7 000)		
დახარჯული მასალები	60 500	50 000	(10 500)
შრომითი ხარჯი საწყის დაუმთავრებელ წარმოებაში	1 000		
პირდაპირი შრომითი ხარჯი პერიოდში	30 000		
შრომითი ხარჯი საბოლოო დაუმთ. წარმოებაში	(2 500)		
პირდაპირი შრომითი ხარჯები	28 500	44 000	15 500
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	16 000		
სხვა საწარმოო გასაღებები	20 000		
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები	9 000		
რეალიზაციის ხარჯები	4 000		
ხედნადები ხარჯები	49 000	45 200	(3 800)
გადახიდვის ხარჯები	1 500	1 500	—
ჯამი	139 500	140 700	1 200

მოგების მაჩვენებლების შეჯერება

	ლარი
მოგება დანახარჯთა ბარათებით	25 000
მასალის დანახარჯები	(10 500)
პირდაპირი შრომითი ხარჯები	15 500
ხედნადები ხარჯები	(3 800)
მოგება ფინანსური ანგარიშგებით	26 200

შეკვეთების დამზადებაზე გაწეული დანახარჯები აღრიცხება დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებეტში. დამთავრებული შეკვეთა თუ პირდაპირ მიაქვს შემკვეთს, მაშინ შემკვეთზე დამთავრებული შეკვეთის ჩაბარება აღრიცხება რელიზებული პროდუქციის თითღირებულების ანგარიშის დებეტსა და დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის კრედიტში. თუ დამთავრებული შეკვეთილი პროდუქცია საწყობში შეიტანება და შემკვეთი მას შემდეგ წაიღებს, მაშინ იგი მზა პროდუქციის ანგარიშზე აღრიცხება, საიდანაც შემკვეთზე პროდუქციის ჩაბარებისას ჩამოიწერება.

9.2. ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია

კომპანია, რომელიც პარტიობით აწარმოებს მრავალ იდენტურ პროდუქტს და მყიდველის მოლოდინში საწყობში ინახავს, იყენებს **დანახარჯების პარტიობითი კალკულაციის მეთოდს**. ასეთ შემთხვევაში პროდუქციის ყოველი პარტია წარმოადგენს დანახარჯთა ერთეულს.

ისევე, როგორც დანახარჯების შეკვეთითი აღრიცხვის დროს, მოცემული პროდუქტის

პარტიის წარმოების დროს წარმომადგენელი პირდაპირი და არაპირდაპირი დანა-

ხარჯების აღრიცხვისათვის გამოიყენება პარტიის სააღრიცხვო უწყისი (ან ფაილი კომპიუტერში). როცა პროდუქციის პარტიის წარმოება მთავრდება, მისი დანახარჯების აღრიცხვის უწყისი იხურება და პროდუქცია საწყობში გადაიტანება.

პროდუქციის პარტიის წარმოების დანახარჯების შესახებ ინფორმაცია აუცილებელია დანახარჯების ანალიზისათვის, მარაგის კონტროლისათვის, ფასწარმოქმნაში ცვლილებების რეგულირებისათვის, ახალი პროდუქციის დანერგვის ან არსებული ოპერაციების გაუმჯობესებისათვის.

როგორც შეკვეთის, ასევე პროდუქციის პარტიის ფაქტიური დანახარჯები უნდა შეუდარდეს გეგმურ ხარჯთაღრიცხვას და შემდეგ, შეისწავლება აღმოჩენილი გადახრების მიზეზები.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება გამოითვლება პარტიის დანახარჯების ჯამის გაყოფით პარტიაში არსებული პროდუქციის რაოდენობაზე. თვითღირებულების გამოთვლის პრინციპები იგივეა, რაც შეკვეთითი წარმოების დროს.

9.3. კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაცია

კონტრაქტის შესრულების დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდი გამოიყენება შენობების მშენებლობისათვის ან სხვა სამშენებლო კონტრაქტების გაფორმების შემთხვევაში, რომლის შესრულება თვეებს ან წლებს საჭიროებს.

კონტრაქტსა და შეკვეთას შორის სხვაობა მდგომარეობს შესრულების ხანგრძლიობასა და მოცულობაში. კონტრაქტების დანახარჯების აღრიცხვა მშენებლობაში გამოიყენება. სამუშაოები ტარდება სამშენებლო უბანზე და არა შემსრულებელი ფირმის ტერიტორიაზე.

ყოველი კონტრაქტი ითვლება როგორც დანახარჯთა დამოუკიდებელი ერთეული. მოგება ცალკეული კონტრაქტის მიხედვით გამოითვლება. მსხვილი კონტრაქტებისათვის შეიძლება ცალკეული ეტაპებიც გამოიყოს.

თითოეული კონტრაქტისათვის დანახარჯების დაგროვება ხდება ცალკეულ სააღრიცხვო ანგარიშზე. პირდაპირი მასალები შეიძლება მშენებელი ფირმის საწყობიდან იქნას გაცემული სამშენებლო მოედნებზე ან სპეციალურად იქნას შექმნილი მოცემული კონტრაქტისათვის. ორივე შემთხვევაში დადებებტდება კონტრაქტის ანგარიში და პირველ შემთხვევაში დაკრედიტდება მასალის ანგარიში, მეორე შემთხვევაში კი კრედიტორების ან ფულის აღმრიცხველი ანგარიშები.

პირდაპირი შრომითი დანახარჯები მოიცავს ნახაზების შედგენაზე, დიზაინსა და პროექტირებაზე გაწეულ შრომას. აგრეთვე, კონტრაქტის სამუშაო უბანზე ჩატარებულ ნებისმიერი სახის შრომას.

გამოიყოფა სხვა პირდაპირი დანახარჯები, რომელსაც მიეკუთვნება სამშენებლო მანქანა-აღჭურვილობები და ქვესაიჯარო სამუშაოები.

სამშენებლო მანქანა-აღჭურვილობები შეიძლება შესყიდულ იქნას სპეციალურად კონტრაქტისათვის და ამ შემთხვევაში მათი პირვანდელი ღირებულებით დაეწერება კონტრაქტის ანგარიშის დებეტს. შეიძლება სამშენებლო მექანიზმები სხვა კონტრაქტიდან იქნას გადმოტანილი. მაშინ, აღჭურვილობის საბალანსო (ნარჩენი) ღირებულებით დადებებდება მოცემული კონტრაქტის ანგარიშში და დაკრედიტდება იმ კონტრაქტის ანგარიშში, საიდანაც აღჭურვილობა იქნა გადმოტანილი. ყოველი ფინანსური პერიოდის ბოლოს (ან კონტრაქტის დამთავრებისას) ნებისმიერი საკუთარი სამშენებლო აღჭურვილობა ნარჩენი ღირებულებით აღირიცხება კონტრაქტის ანგარიშის კრედიტში (ე.ი. როგორც მომავალი პერიოდის ანგარიშზე ან ახალ კონტრაქტზე გადასატანი ნაშთი).

ასეთი ბუღალტრული გატარებების ეფექტი მდგომარეობს იმაში, რომ მოწყობილობების ცვეთა ავტომატურად რჩება კონტრაქტის ანგარიშის დებეტში. შეიძლება მოწყობილობები აღებულ იქნას ქირით. ასეთ შემთხვევაში კონტრაქტის ანგარიშზე მხოლოდ ქირის ღირებულება აღირიცხება.

დიდი კონტრაქტის შესრულების პერიოდში, სამშენებლო ფირმამ შეიძლება მოიწვიოს ქვემოიჯარეები, მაგალითად, წყალ-გაყვანილობის, კანალიზაციის, ელექტროგაყვანილობის და სხვა სამონტაჟო სამუშაოების შესასრულებლად. ამ სამუშაოების ღირებულება დაეწერება კონტრაქტის ანგარიშის დებეტს, კრედიტორების ან ფულადი თანხების ანგარიშებთან კორესპოდენციით.

ზედნადები ხარჯები, ძირითადი ხარჯების მიმართ დადგენილი პროცენტული განაკვეთით დაეწერება ასევე კონტრაქტის თვითღირებულებას.

თითოეული კონტრაქტის ფასი შეთანხმებულია ფირმასა და შემკვეთს შორის დადებული საკონტრაქტო შეთანხმებით. როცა კონტრაქტი რამდენიმე თვეს და წელს გრძელდება, მაშინ კონტრაქტორი შემკვეთისაგან შუალედურ ანაზღაურებას ითხოვს. ასეთი ანაზღაურება დაკავშირებულია მოცემული მომენტისათვის შესრულებული სამუშაოს მოცულობასთან.

კონტრაქტის შესრულების განმავლობაში, შემკვეთი გასცემს სპეციალურ მოწმობას, რომელშიც აღნიშნულია მოცემული მომენტისათვის შესრულებული სამუშაოებისათვის ასანაზღაურებელი თანხა. უმეტეს შემთხვევაში, კონტრაქტორი კლიენტზე გასცემს ანგარიშ-ფაქტურას, რომელშიც აღნიშნულია გადასახდელი თანხა.

კონტრაქტორი შემკვეთისაგან მიღებულ მოწმობაში აღნიშნული თანხიდან ნაწილს იღებს კონტრაქტის დამთავრებიდან რამდენიმე ხნის შემდეგ, როცა ყველა დეფექტი გასწორდება. კლიენტის მიერ ჯერ კიდევ გადაუხდელ ამ თანხას **დაკავებულ თანხას უწოდებენ.**

9.4. მოგების მიკუთვნება დაუმთავრებელ კონტრაქტზე

კონტრაქტი, როგორც აღინიშნა, ხანგრძლივ პერიოდს მოიცავს. ამიტომ, 31 დეკემბრის მდგომარეობით, თუნდაც იგი დაუმთავრებელი არ იყოს, კონტრაქტორმა უნდა აღიაროს შესაბამისი მოგება, ვინაიდან, კონტრაქტი მოგებას შესრულების მთელი პერიოდის განმავლობაში გამოიმუშავებს. ამისათვის გამოიყენება სამუშაოს შესრულების პროცენტული მეთოდი.

დაუმთავრებელი კონტრაქტისათვის მისაკუთვნებელი მოგების მაჩვენებლის გამოსათვლელად გათვალისწინებული უნდა იქნას შემდეგი საკითხები:

* კონტრაქტის შესრულების ხარისხი ადეკვატური სიზუსტით უნდა შეფასდეს;

* მოგება გამოითვლება მოცემული დროისათვის კონტრაქტზე შესრულებული სამუშაოების პროპორციულად;

* კონტრაქტიდან მოსალოდნელი ნებისმიერი მთლიანი ზარალი დაუყოვნებლივ უნდა იქნეს აღიარებული.

დაუმთავრებელ კონტრაქტზე მისაკუთვნებელი მოგების გამოსათვლელად საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:

1. კონტრაქტის შეთანხმებული ფასის განსაზღვრა;

2. კონტრაქტის შესრულებისათვის საჭირო გეგმური დანახარჯების განსაზღვრა. მოცემულ მომენტში მთლიანი სავარაუდო დანახარჯები შეადგენს ფაქტიური დანახარჯებისა და კონტრაქტის დასრულებისათვის საჭირო სამომავლო ხარჯების ჯამს;

3. მოსალოდნელი გეგმური მოგების გამოთვლა;

4. მოცემული დროისათვის დაუმთავრებელ კონტრაქტზე მისაკუთვნებელი მოგების გამოთვლა.

$$\text{მისაკუთვნებელი მოგება} = \frac{\text{მოცემული დროისათვის სერტიფიცირებული (ნაბარებული) სამუშაოს ღირებულება}}{\text{კონტრაქტის მთლიანი სარელიზაციო ფასი}} * \text{მთლიანი გეგმური მოგება}$$

მოცემულ საანგარიშგებო წელზე მისაკუთვნებელი მოგება დაგროვილ მოგებას წარმოადგენს. ამიტომ, თუ წინა წელს შუალედური მოგება უკვე აღიარებული იყო, მაშინ მოცემულ წელს გამოთვლილი მისაკუთვნებელი მოგების სიდიდეს გამოაკლდება ადრე აღიარებული შუალედური მოგება.

ამასთან, ხანდახან ხდება მოგების შემცირება პირობითი მაჩვენებლით (მაგალითად, 10 ან 20%-ით), რათა წინდახედულობიდან გამომდინარე, კონტრაქტი ჯერ დაუმთავრებული არაა და შეიძლება რაიმე ზარალს ექნეს ადგილი.

მაგალითი: დავუშვათ, კონტრაქტის ნაბარების ფასია 300 000 ლარი. სახარჯთაღრიცხვო თვითღირებულებაა – 210 000 ლ. მაშასადამე, გეგმური საერთო მოგება არის 90 000 ლ. თუ 31 დეკემბრის მდგომარეობით, შემკვეთის მიერ მიღებულია 130 000 ლარის სამუშაო, მაშინ, მიმდინარე წელს მისაკუთვნებელი მოგება შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$\text{მისაკუთვნებელი მოგება} = 130\,000 / 300\,000 * 90\,000 = 0,43 * 90\,000 = 38\,700 \text{ ლ.}$$

9.5. პირდაპირი, არაპირდაპირი და ზენორმატიული დანახარჯების იდენტიფიკაცია

აუცილებელია გამოყოფილი იქნას პირდაპირი, არაპირდაპირი და პერიოდის დანახარჯები. აგრეთვე, უნდა გაანალიზდეს ზენორმატიული დანახარჯები და მათი გამომწვევი მიზეზი.

მოცემულ შეკვეთაზე ან კონტრაქტზე მომუშავე პირების მომუშავე მუშაკების შრომა არის პირდაპირი დანახარჯი. სამშენებლო მანქანების ოპერატორების ხელფასი არის ზედნადები დანახარჯი, მაგრამ პირდაპირი ხარჯია მოცემული კონტრაქტისათვის.

თუ ზენორმატიული სამუშაო აუცილებელი იყო შემკვეთის მიერ გაზრდილი შეკვეთის შესასრულებლად, მაშინ იგი განისაზღვრება როგორც წარმოების დანახარჯი და შეიტანება კონტრაქტის (შეკვეთის) თვითღირებულებაში.

თუ ზენორმატიული სამუშაო შესრულდა იმისათვის, რომ ანაზღაურდეს დაუგეგმავი მიზეზით გაცდენილი დრო, მაგრამ, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო, მაშინ იგი განიხილება როგორც საწარმოო ზედნადები ხარჯები და განაწილდება იმ შეკვეთებზე, რომლებიც ერთდროულად სრულდება.

თუ ზენორმატიული სამუშაო შესრულებულია განსაკუთრებული შემთხვევების გამო (მაგალითად, წყალდიდობით დატბორილი ტერიტორიის გაწმენდა ან თავიდან აცილებადი ღონისძიებების გამო) მაშინ, მისი ხარჯი არ შეიტანება თვითღირებულებაში და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

ამრიგად, დანახარჯების კონტროლის მიზანია მოხდეს დანახარჯების სამართლიანი იდენტიფიკაცია. კონტროლი ხორციელდება შემდეგი მიმართულებებით:

* დეტალიზებული საწარმოო შეკვეთა – შეკვეთების დეტალიზებული ანალიზი სერვისის ნომრებით უნდა მოხდეს.

* განაცხადი დამატებით მასალებზე – დამატებითი მოთხოვნა მასალებზე დაკმაყოფილდება მხოლოდ ოფიციალურად დადასტურებული დოკუმენტის წარდგენის შემდეგ, რომელშიც დასაბუთებული იქნება დამატებითი მოთხოვნების მიზეზები.

* ტექნოლოგიური რუკები – ყოველ საწარმოო შეკვეთას უნდა ახლდეს ტექნოლოგიური რუკა, რომელშიც მოცემულია ოპერაციების ან ეტაპების ზუსტი თანმიმდევრობა და შეფასებულია თითოეული ეტაპისათვის ან ოპერაციისათვის საჭირო დრო. ფაქტიური დრო უნდა აღირიცხოს და დროის გადახარჯვის შემთხვევაში უნდა აღინიშნოს გამომწვევი მიზეზები.

* რეგულარული ანგარიშგებები – ანგარიშგების მიზანია, იქ სადაც შესაძლებელია, თავიდან იქნას აცილებული არასასურველი სიტუაციის განმეორება შესაბამისი ზომების მიღების შემდეგ, როგორცაა: მოხმარების შეფასების არსებული შეფასების მეთოდების შეცვლა; დამკვეთის შეცვლა; მომუშავეთა სწავლებაზე დანახარჯების გაზრდა; ყველა კატეგორიის მუშაკთა წამახალისებელი დაჯილდოების შემოღება; მანქანა-აღჭურვილობების პოფილაქტიკური მომსახურების სისტემის გაუმჯობესება.

ხელმძღვანელობა დაინტერესებულია სხვადასხვა სამუშაოების მომგებიანობის

ერთმანეთთან შედარებით, რაც ეხმარება მათ პრიორიტეტების შერჩევაში: ზოგიერთ შეკვეთაზე უარი თქვან ან გადასცენ შესასრულებლად ქვემოთხარისხის. გადაწყვეტილების მისაღებად შეიძლება გამოყენებული იქნას ზღვრული მოცუბის დონე, მაგრამ საბოლოო ანგრიშით, სარელიზაციო ფასმა ყველა დანახარჯი უნდა დაფაროს და უზრუნველყოს საკმარისი მოცუბის მიღება.

9.6. წუნის და დეფექტების ხარჯების აღრიცხვა

პროდუქციის წარმოებისას ზოგჯერ ადვილი აქვს წუნდებული პროდუქციის არსებობას. ამიტომ, შეიძლება საჭირო გახდეს მისი გამოსწორების დამატებითი ხარჯების გაწევა. წარმოების უფროსი, ტექნიკური კონტროლის განყოფილებიდან მიღებული აქტის საფუძველზე იღებს გადაწყვეტილებას იმის შესახებ, წარმოშობილი წუნი შეიძლება გამოსწორდეს თუ გამოსწორება შეუძლებელია.

წუნდებული პროდუქციის გამოშვებასთან დაკავშირებული დანახარჯების გაანგარიშების დროს საყურადღებოა ორი ძირითადი ამოცანა:

1. წუნის დონის კონტროლის განხორციელება და დეფექტების აღმოფხვრა;

2. ისეთი პირობების შექმნა, რომლის დროსაც, სხვა ფაქტორებთან ერთად, სარელიზაციო ფასი დაფარავდა იმ დანახარჯებს, რომელიც შეიცავს დანახარჯებს დაწუნებული პროდუქციის ნორმატიული დონისათვის და დეფექტების აღმოფხვრაზე.

შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ უფრო ადვილი და იაფია არასტანდარტული ერთეულების წარმოება და შემდეგი პარტიის გაზრდა, ვიდრე შესრულდეს მცირე შეკვეთა დეფექტების აღმოსაფხვრელად, რომელიც ქარხანაში ცალკე უნდა განხორციელდეს.

წუნდებულ პროდუქციაზე დანახარჯები შეიძლება გამოიყოს შეკვეთის სპეციალური ნუმერაციით, რათა დანახარჯები შეკვეთაზე შესაბამისი ნომრით დაერიცხოს. თუ პროდუქცია ჩაბარდება წარმოში, მაშინ, საკალკულაციო განყოფილების მიერ შედგენილი ჩამოწერის აქტის საფუძველზე, დაკრედიტდება შეკვეთის ანგარიში და დადებულდება წუნდებული პროდუქციის ანგარიში. თუ წუნდებული პროდუქცია ექვემდებარება გამოსწორებას, მაშინ დეფექტის გამოსწორების დანახარჯები “დეფექტების აღმოფხვრის” ანგარიშის დებეტში აღირიცხება. თუ წუნიდან მიღებულ წარტს აქვს სარელიზაციო ღირებულება, მაშინ, წუნდებული პროდუქციის ანგარიში დაკრედიტდება რელიზაციიდან ამონაგების ანგარიშის ან წარტის ანგარიშთან კორესპონდენციით.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. როდის გამოიყენება შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი.
2. როდის გამოიყენება კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი.
3. რას უდრის წლის ბოლოს დაუმთავრებელი კონტრაქტის კუთვნილი მოცუბა.
4. რა თავისებურება გააჩნია მანქანა-მექანიზმების ცვეთის აღრიცხვას კონტრაქტის ხარჯების კალკულაციის დროს.

ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი

ამოცანა 1. კომპანია შეკვეთის გეგმურ მაჩვენებლებს ადგენს შემდეგი პრინციპების მიხედვით:
 მთლიანი დანახარჯი = ძირითად დანახარჯებს + 40% ზედნადები დანახარჯები
 გასაყიდი ფასი = მთლიან დანახარჯებს + 25% მოგება.
 ორი შეკვეთის გეგმური მაჩვენებლები შემდეგია:

	“ა” შეკვეთა ლ	“ბ” შეკვეთა ლ
ძირითადი მასალები	2 000	1 500
ძირითადი მუშების ხელფასი (4 ლ 1 სთ-ში)	2 500	3 000
<hr/>		
ძირითადი ხარჯები	4 500	4 500
მიკუთვნიებული ზედნადები ხარჯები 40%	1 800	1 800
<hr/>		
მთლიანი დანახარჯი	6 300	6 300
მოგება 25%	1 575	1 575
გასაყიდი ფასი	7 875	7 875

მაშასადამე, ორივე შეკვეთა ერთნაირ მოგებას იძლევა, მიუხედავდ იმისა, რომ მეორე შეკვეთა უფრო შრომატევადია. ეს იმიტომა გამოწვეული, რომ ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება საერთო ბაზის საფუძველზე მოხდა.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ, რა მოხდება, თუ ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება მოხდება იმავე საპროცენტო განაკვეთით და ძირითადი შრომითი დანახარჯების საფუძველზე. გააკეთეთ კომენტარი.

ამოხსნა:

	“ა” შეკვეთა ლ	“ბ” შეკვეთა ლ
ძირითადი მასალები	2 000	1 500
ძირითადი მუშების ხელფასი (4 ლ 1 სთ-ში)	2 500	3 000
<hr/>		
ძირითადი ხარჯები	4 500	4 500
მიკუთვნიებული ზედნადები ხარჯები (ძირითადი ხელფასის 40%)	1 000	1 200
<hr/>		
მთლიანი დანახარჯი	5 500	5 700
მოგება 25%	1 375	1 425
გასაყიდი ფასი	6 875	7 125

კომენტარი: ამრიგად, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება როცა შრომითი დანახარჯების პროპორციულად მოხდა, შეკვეთებს სხვადასხვა მოგება მოაქვთ. პირველი შეკვეთა უფრო იაფია, ვიდრე მეორე. ეს მხოლოდ იმის შედეგია, რომ ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება სხვადასხვა ბაზის საფუძველზე მოხდა. ამიტომ, მენეჯმენტის გადაწყვეტილებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს. სამართლიანობა მითხოვს, პროექტი რაც უფრო შრომატევადია, მით მეტი ზედნადები ხარჯი მას მიეკუთვნოს. თუმცა შეიძლება ბაზად მასალატევადობაც იქნას არჩეული.

ამოცანა 2. ფირმა საინჟინრო საქმიანობით არის დაკავებული. მიიღო შეკვეთა მცირე ზომის მანქანების წარმოებაზე. ფირმის თანამშრომლებმა მოამზადეს ხარჯთაღრიცხვა, რომლის საფუძველზე დაიგეგმა შეკვეთის ფასი 2 200 ლ და შეთანხმდა შემკვეთთან.

შეკვეთას მიეკუთვნა კოდი 303. დამზადება დაიწყო ივნისში და იმავე თვეში დასრულდა. დამზადებაზე სამი მუშა მუშაობდა. აქედან ორი პირველ და ერთი მეორე საწარმოო ცენტრში მუშაობდა. თითოეულმა 30 საათი იმუშავა. საათობრივი ანაზღაურებაა 5 ლარი.

პირდაპირი მასალის ხარჯებმა 600 ლარი შეადგინა. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი, დანახარჯთა პირველი ცენტრისათვის არის 3 ლარი ერთი ძირითადი შრომა/საათისათვის

და ძირითადი ანაზღაურების 100% – მეორე საწარმოო ცენტრში.

ადმინისტრაციული და სხვა ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება ხდება საწარმოო ხარჯების 30%-ის ოდენობით.

მოთხოვნა: მთლიანად შეკვეთის დანახარჯებისა და მოგების ანგარიში.

ამოსხნა:

303 შეკვეთის მოგება-ზარალის ანგარიში		ლარი
გასაყიდი გეგმური ფასი		2 200
დანახარჯები:		
ძირითადი მასალის ხარჯი		600
ძირითადი შრომის ანაზღაურება (3 * 30სთ * 5 ლ)		450
		1 050
საწარმოო ზედნადები ხარჯები		
(2 * 30 სთ * 3ლ)	180	
(30 სთ * 5ლ * 100%)	150	330
		1 380
სულ საწარმოო დანახარჯები		1 380
ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯები 30%		414
		(1 794)
მთლიანი ხარჯები		(1 794)
		406
მოგება შეკვეთიდან		406

მენეჯმენტისათვის წარდგენილ ანგარიშში, გეგმური მაჩვენებლების გასწვრივ აგრეთვე მიეთითება ფაქტიური მაჩვენებლები, რათა გამოკვლეულ იქნას წარმოსობილი გადახრები.

ამოცანა 3. კონტრაქტი №017 ძალაში შევიდა მიმდინარე წელს, რომლის ფიქსირებული ფასია 250 000 ლარი.

წლის განმავლობაში კონტრაქტზე გაწეულმა მატერიალურმა, შრომითმა და ქვემოიჯარეებთან დაკავშირებულმა დანახარჯებმა 80 000 ლარი შეადგინა. სამშენებლო მანქანა-დანადგარები სპეციალურად მოცემული კონტრაქტისათვის იქნა შესყიდული 25 000 ლარად.

პერიოდის ბოლოსათვის რელევანტური დანახარჯები იყო:

- * დანადგარების ღირებულება – 20 000 ლ
- * ობიექტზე გამოუყენებელი მასალის ღირებულება – 12 000 ლ
- * შემკვეთზე ჩაბარებული სამუშაოს ღირებულება – 95 000 ლ
- * ვარაუდობენ, რომ კონტრაქტის დასასრულებლად, მომავალში გასაწევი ხარჯი 90 000 ლარი იქნება.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მიმდინარე წლის მოგება.

ამოსხნა:

№017 კონტრაქტის მოგების ანგარიში		ლ
მიმდინარე წლის დანახარჯები:		
მასალის, შრომის და ქვემოიჯარის დანახარჯები		80 000
წლის ბოლოს, ობიექტზე დარჩენილი მასალა		(12 000)
დანადგარების ცვეთა (25 000 – 20 000)		5 000
		73 000
კონტრაქტის მიმდინარე დანახარჯი		73 000
კონტრაქტის დასრულების სამომავლო დანახარჯები		90 000
		163 000
მთლიანი საკონტრაქტო სავარაუდო დანახარჯები		163 000
კონტრაქტის ფასი		250 000
		87 000
სავარაუდო (გეგმური) მოგება		87 000
მიმდინარე წლის მოგება (95 000 / 250 000 * 87 000)		33 060

ამოცანა 4. სამშენებლო კომპანიას, უნივერსიტეტის ლაბორატორიის მშენებლობის კონტრაქტის მიხედვით, გააჩნია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- დაწყების თარიღი – 2007 წლის 1 ივნისი
- დამთავრების გამოცხადებული თარიღი – 2008 წლის 31 მარტი
- კონტრაქტის ღირებულება – 4 500 000 ლ

2007 წლის 1 ივნისს სამშენებლო მოედანზე გაგზავნილი მექანიზმების საბალანსო ღირებულება	80 000 ლ
მექანიზმების ამორტიზაცია – 20% წელიწადში	
პირდაპირი მასალების მიწოდება სამშენებლო მოედანზე	800 000 ლ
2007 წლის 31 დეკემბრისათვის სამშენებლო მოედანზე დარჩენილი მასალები	300 000 ლ
პირდაპირი ხელფასი: გადახდილი	400 000 ლ
დარიცხული 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის	50 000 ლ
გადახდები ქვემოიჯარეებზე	300 000 ლ
დანახარჯი აგრეგატის იჯარაზე	125 000 ლ
მთავარი ოფისის დანახარჯები	200 000 ლ
დანახარჯი დაწუნებულ სამუშაოზე	150 000 ლ
2007 წლის 31 დეკემბერს შემკვეთის მიერ მიუღებელი სამუშაო	2 000 000 ლ
მშენებლობის დასამთავრებლად საჭირო აუცილებელი დანახარჯები	1 500 000 ლ

- მოთხოვნა:**
1. მოამზადეთ კონტრაქტის ანგარიში 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის
 2. გამოთვალეთ ბრუნვა, რომელიც სამშენებლო კომპანიამ უნდა ჩაწეროს თავის ანგარიშებში;
 3. განსაზღვრეთ მოგების სიდიდე, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნას 2007 წლის 31 დეკემბერს;
 4. მოკლედ ახსენით წინდახედულობის პრინციპის გავლენა კონტრაქტის დანახარჯების შეფასებაზე.

ამოხსნა: 1. უნივერსიტეტის ლაბორატორიის მშენებლობის კონტრაქტის ბუღალტრული ანგარიში შემდეგი სახის იქნება:

1. დებუტი	ლაბორატორიის კონტრაქტის ანგარიში	კრედიტი
1. 2007 წლის 1 ივნისს ობიექტზე გაგზავნილი მექანიზმების საბალანსო ღირებულება	80 000	სამშენებლო მექანიზმები 2007 წ. 31/12 70 667 * სამშენებლო მოედანზე დარჩენილი პირდაპირი მასალა 2007 წ. 31/12 300 000
2. პირდაპირი მასალა	800 000	დანახარჯი მიუღებელ სამუშაოზე 150 000
3. პირდაპირი ხელფასი	450 000	ჩაბარებული სამუშაოს თვითღირებულება (1 955 000 – 70 677 – 300 000 – 150 000) 1 434 333
4. გადახდები ქვემოიჯარეებზე	300 000	
5. აგრეგატის იჯარა	125 000	
6. მთავარი ოფისის დანახარჯები	200 000	
	1 955 000	1 955 000

- გადმოტანილი ნაშთი 2008 წ. 1 ივნისს:
- * მექანიზმების საბალანსო ღირებულება 70 667
 - * მასალები სამშენებლო მოედანზე 300 000
 - * დანახარჯი მიუღებელ სამუშაოზე 150 000

* მექანიზმების საბალანსო ღირებულება = 80 000 ლ – (80 000 * 20% * 7/12) = 70 667 როგორც ვიცით, მანქანა-მექანიზმების ამორტიზაცია კონტრაქტის ანგარიშზე პირდაპირ არ იხსახება.

2. ანგარიშის ბრუნვა არის 1 955 000 ლარი

3. იმისათვის, რომ გამოითვალოს მოგება, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნას 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის, ჯერ გამოითვლება:
 მოსალოდნელი მოგება კონტრაქტიდან

კონტრაქტის ფასი	4 500 000 ლ
დანახარჯები:	
ჩაბარებულ სამუშაოზე	1 434 333 ლ
დაწუნებულ სამუშაოებზე	150 000 ლ
დასამთავრებლად საჭირო დანახარჯები	1 500 000 ლ

	3 084 333 ლ
მოსალოდნელი მოგება	1 415 667 ლ

ახლა გამოითვლება მოგების სიდიდე, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნას 2007 წლის 31 დეკემბერს:
 მიღებული სამუშაოები (4 500 000-2 000 000) 2 600 000 ლ
 თვითღირებულება (1 434 333 ლ)
 მოგება 1 165 667 ლ

4. წინდახედულობის პრინციპიდან გამომდინარე, მოგების აღიარება ეფუძნება სერტიფიცირებული სამუშაოს ანუ შემკვეთის მიერ მიღებული სამუშაოს დანახარჯებს.

ამოცანა 5. სამრეწველო კომპანიას, თვეში 10 000 ერთეული პროდუქტის წარმოებისას, რაც სიმძლავრის 80%-ს შეადგენს, შემდეგი გეგმური მონაცემები გააჩნია:

ამონაგები	1 ცალზე 10,0	10 000 ცალზე 100 000
ცვლადი დანახარჯები:		
პირდაპირი შრომითი დანახარჯები	2,0	20 000
პირდაპირი მასალის ხარჯი	3,0	30 000
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯი	1,0	10 000
	-----	-----
ზღვრული მოგება	4,0	40 000
მუდმივი ხარჯები	1,5	15 000
	-----	-----
გეგმური მოგება	2,5	25 000

წარმოიქმნა მოთხოვნა ექსპორტით 1500 ცალი პროდუქტის, ერთეულის 7 ლარად გაყიდვებზე.

მოთხოვნა: უღირს თუ არა კომპანიას ხელმოწერა ამ შეკვეთაზე.

ამოხსნა: ა). ჯერ დავადგინოთ, არსებობს თუ არა სარეზერვო სიმძლავრე.

ვინაიდან, 10 000 ცალის წარმოებისას სიმძლავრეები 80%-ითაა დატვირთული, მაშინ სიმძლავრეების სრული დატვირთვის შემთხვევაში, კომპანიას შეუძლია დამატებით 10 000 სის 1/4 ანუ 2 500 ცალი პროდუქტი გამოუშვას.

ბ). შევადაროთ დამატებითი შემოსავლები და ხარჯები

დამატებითი შემოსავალი	2 500 ცალი * 7 ლ = 17 500 ლ
დამატებითი ხარჯები	2 500 ცალი * 6 ლ = 15 000 ლ

 ემოგების ზრდა 2 500 ლ

სანამ დამატებითი შემოსავალი აჭარბებს დამატებით ხარჯებს, შეკვეთის მიღება დასაშვებია (მიაქციეთ ყურადღება, რომ მუდმივი ხარჯებს მოცემულ შემთხვევაში არა აქვს შეხება გადაწყვეტილებების მიღებასთან და ამიტომ შეიძლება მათი უგულებელყოფა).

წგასაყიდი ფასი მართალია თვითღირებულებაზე დაბალია, მაგრამ ზღვრულ მოგებაზე მაღალია.

თავი 10. კომპლექსური წარმოების დანახარჯებისა და თანამდევნი პროდუქტის აღრიცხვა

ნედლეულის გადამუშავების პროცესის შედეგად ზოგჯერ რამდენიმე სახის პროდუქტი მიიღება, რომელთაგან ზოგი ძირითადი, ზოგი კი ნაკლები მნიშვნელობის პროდუქტია.

ამ თავში განხილულ იქნება შემდეგი საკითხები:

- * ძირითადი და თანამდევნი პროდუქტის თავისებურებანი;
- * გაყოფის წერტილი და კომპლექსური ხარჯები;
- * კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდიკა;
- * თანამდევნი პროდუქტის აღრიცხვა.

10.1. ერთობლივად წარმოებული (ანუ შეუღლებული) და თანამდევნი პროდუქტები

ერთი სახის ნედლეულის გადამუშავებიდან მიღებულ ორ და მეტ ძირითად პროდუქტს, ერთობლივად წარმოებულ პროდუქტებს ანუ შეუღლებულ პროდუქტებს უწოდებენ.

ერთობლივად წარმოებულ პროდუქტებს გააჩნიათ დამოუკიდებელი სარეალიზაციო ფასი, რომელთაც გადამწვევტი მნიშვნელობა ენიჭებათ კომპანიის საფინანსო-ეკონომიკური სიცოცხლისუნარიანობისათვის. თანამდევნი პროდუქტი კი ისეთი პროდუქტია, რომელიც ძირითადი პროდუქტების წარმოების პროცესში წარმოიშობა. იგი არის ძირითადი პროდუქტების წარმოების თანაშედეგი და გავლენას არ ახდენს გადამწვევტილებაზე – გამოუშვან თუ არა ძირითადი პროდუქტი.

წარმოებას, რომლის შედეგად ერთი სახეობის ნედლეულიდან ორი ან მეტი დასახელების პროდუქტი მიიღება, კომპლექსური წარმოება ეწოდება. ემას აგრეთვე მრავალპროდუქტიან პროცესს უწოდებენ. ერთობლივად წარმოებული და თანამდევნი პროდუქტები დამახასიათებელია ქიმიური, სამთო, ნავთობგადამამუშავებელი და საწისქვილო წარმოებისათვის. ამ დარგებში, ერთი სახის პროდუქტის წარმოებას აუცილებლად მიჰყვაროთ სხვა სახის პროდუქტის წარმოებასთან.

კომპლექსური წარმოების პროცესში დგება მომენტი, როცა სხვადასხვა პროდუქტი ერთმანეთისაგან გამოიყოფა. ამნომენტს გაყოფის წერტილი ეწოდება. მაშასადამე, პროცესის დასაწყისში, წარმოებაში ჩაიტვირთება რა ერთი სახის ნედლეული, გარკვეული დროის შემდეგ გამოიყოფა რამდენიმე სახის პროდუქტი. გაყოფის წერტილამდე გაწეული წარმოების ხარჯები ყველა პროდუქტისათვის საერთოა და ამიტომ მათ კომპლექსურ ხარჯებს უწოდებენ.

გაყოფის წერტილის შემდეგ მიღებული პროდუქტები შეიძლება რელიზებულ იქნან ან დაექვემდებარონ შემდგომ გადამუშავებას. გაყოფის წერტილის შემდგომი გადამუშავების ხარჯები თავისუფლად შეიძლება მიეკუთვნოს ამა თუ იმ სახის პროდუქტს. მაგრამ, გაყოფის წერტილამდე გაწეული კომპლექსური ხარჯები უნდა განაწილდეს გამოშვებული პროდუქციის სახეებს შორის.

გაყოფის წერტილამდე არსებული კომპლექსური ხარჯები მხოლოდ ძირითადი სახის პროდუქტებს ანუ შეუღლებულ პროდუქტებს შორის განაწილდება და მათ თვითღირებულებაში შეიტანება. გაყოფის წერტილში თანამდევ პროდუქტს თვითღირებულება არა აქვს. იგი შეფასდება შესაძლო სარეალიზაციო ფასით. თუ გაყოფის წერტილის შემდეგ, თანამდევ პროდუქტს გასაყიდად მომზადებისათვის რაიმე ხარჯი დასჭირდება, მაშინ იგი მის თვითღირებულებას წარმოადგენს.

10.2. შეუღლებულ პროდუქტებს შორის კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდები

ერთობლივად წარმოებული ანუ შეუღლებული პროდუქტების თვითღირებულების გამოთვლის მიზნით, კომპლექსური ხარჯები განაწილდება ძირითადი პროდუქციის სახეებს შორის. განაწილების ბაზას შეიძლება წარმოადგენდეს: პროდუქტების ფიზიკური ერთეულები, გასაყიდი ფასი გაყოფის წერტილში ან გამოყენებული ერთობლივი სანედლეულო რესურსების ტექნოლოგიური თანაფარდობის წილი.

განვიხილოთ თითოეული მეთოდი:

ა. ფიზიკური ერთეულების პროპორციული განაწილება

ეს მეთოდი მაშინ გამოიყენება, როცა არსებობს პროდუქტების ერთი საერთო ერთეულით გამოსახვის საშუალება. მაგალითად, ლიტრი, კილოგრამი და სხვა. ამასთან, ყველა სახის პროდუქტი ერთნაირად მომგებიანად ითვლება.

განვიხილოთ მაგალითი:

	წარმოებული კგ	რელიზებული კგ	1 კგ გასაყიდი ფასი ლ
პროდუქტი – ა	200	180	16
პროდუქტი – ბ	300	250	7
	-----	-----	
	500	430	

კომპლექსური ხარჯები შეადგენს – 4 000 ლარს.

$$^1 \text{ კგ თვითღირებულება} = 4000 \text{ ლ} : 500 \text{ კგ} = 8 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, ორივე სახის პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულება 8 ლარია, რაც მეორე სახის პროდუქტის გასაყიდ ფასზე მეტია და ზარალი მიიღება. ამასთან, აუცილებელია აღინიშნოს რომ, უმცირესი ღირებულების პრინციპიდან გამომდინარე, 8 ლარად ბ პროდუქტის ერთეულის შეფასება შეუძლებელია.

ახლა, შევაფასოთ პროცესი მთლიანად:

ამონაგები „ა“ პროდუქტის რეალიზაციიდან	200 კგ * 16 ლ = 3 200 ლ
ამონაგები „ბ“ პროდუქტის რეალიზაციიდან	300 კგ * 7 ლ = 3 100 ლ
რეალიზაციის ჯამი	6 300 ლ
კომპლექსური ხარჯები	(4 000 ლ)
შედეგი	2 300 ლ

მაშასადამე, პროცესი მთლიანად მომგებიანია.

წახლა გამოვიანგარიშით ფინანსური შედეგი ცალკეული პროდუქტიდან:

	პროდუქტი ა	პროდუქტი ბ	სულ
ამონაგები რეალიზაციიდან	180 * 16 = 2 880	250 * 7 = 1 750	4 630
რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	180 * 8 = 1 440	250 * 8 = 2 000	3 440
შედეგი	1 440	(250)	1 190
საბოლოო ნაშთის თვითღირებულება	20 კგ * 8 ლ = 160 ლ	50 კგ * 8 ლ = 400 ლ	

მაშასადამე, „ბ“ პროდუქტი ზარალიანია კომპლექსური ხარჯების განაწილების გამო. შემოცემულ შემთხვევაში, პროდუქტების თანაფარდობა შეადგენს 200 : 300, რაც ნიშნავს, რომ ყოველი ორი „ა“ პროდუქტის დასამზადებლად აუცილებელია სამი „ბ“ პროდუქტის წარმოება. სამდენად, შეუძლებელია „ბ“ პროდუქტის წარმოების შეჩერება, რადგან „ა“ პროდუქტის წარმოებაც შეუძლებელი გახდება.

ამრიგად, თუ ერთდროულად წარმოებული პროდუქტების სარეალიზაციო ფასები განსხვავებულია, მაშინ, ცალკეული სახის პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების იგივეობის დაშვება მიგვიყვანს იქამდე, რომ რომელიმე ერთ პროდუქტზე იქნება მაღალი მოგება, რომელიმე სხვაზე კი – ზარალი, რაც კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდით იქნება მხოლოდ გამოწვეული.

ბ. გაყოფის წერტილში სარეალიზაციო ფასის პროპორციული განაწილება

	წარმოება სარეალიზაციო ფასით, ლ	წილი	განაწილებელი კომპლექსური ხარჯები, ლ	1 კგ-ზე ლარი
პროდუქტი „ა“	200 კგ * 16 ლ = 3 200	0,7547	3200 * 0,7547 = 2 415	12,075
პროდუქტი „ბ“	300 კგ * 7 ლ = 2 100	0,7547	2100 * 0,7547 = 1 585	5,283
	5 300		4 000	

ამრიგად, გაყოფის წერტილში არსებული გასაყიდი ფასის პროპორციულად, კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდით „ბ“ პროდუქტიც მომგებიანია. ეს მეთოდი უზრუნველყოფს თვითღირებულების უფრო რეალურ შეფასებას, ვინაიდან სარეალიზაციო ფასი როგორც წესი ითვალისწინებს პროდუქციის სამომხმარებლო ღირსებას. თუ ერთობლივი პროდუქტები გაყოფის წერტილის შემდეგ მოითხოვს დამუშავებისა და რეალიზაციის ხარჯებს, მაშინ იგი სარეალიზაციო ფასიდან გამოიქვითება, იმისათვის რომ მიუვახლოვდეთ გასაყიდ ფასს გაყოფის წერტილში.

გ. ნედლეულში ტექნოლოგიური წილის მეთოდი

დავუშვათ, იმავე მაგალითზე, ტექნიკური წილის კოეფიციენტი ნედლეულის ხარჯში შეადგენს: “ა” – 60%, “ბ” – 40%. ო

შევადგინოთ მოგების გაანგარიშება ცალკეული სახის პროდუქციისათვის, როცა კომპლექსური ხარჯები განაწილებულია ტექნოლოგიური წილის საფუძველზე:

შემოგების გაანგარიშება

	ა პროდუქტი ლ	ბ პროდუქტი ლ	სულ ლ
ამონაგები რეალიზაციიდან	2 880	1 750	4 630
კომპლექსური დანახარჯები (4000 ლარიდან თანაფარდობა 60:40)	2 400	1 600	4 000
მინუს საბოლოო ნაშთის თვითღირებულება			
20 / 200 * 2 400 ლ	(240)		(240)
50 / 300 * 1 600 ლ		(267)	(267)
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	2 160	1 333	3 493
მოგება რეალიზაციიდან	720	417	1 137

ამრიგად, კომპლექსური ხარჯების განაწილების სხვადასხვა მეთოდს არაერთნაირ შედეგამდე მივყავართ. ამიტომ, წარმოების ბუღალტერი მენეჯმენტთან ერთად დაადგენს რომელი მეთოდი იქნას შერჩეული, რომელიც მოელი წლის განმავლობაში უნდა იქნეს გამოყენებული.

10.3. თანამდევი პროდუქტები, ჯართი და წარმოების ნარჩენები

წარმოების პროცესიდან, ნედლეულის გადამუშავების შემდეგ, ძირითად პროდუქტთან ერთად შეიძლება გამოვიდეს “თანამდევი პროდუქტი“, “ნარჩენები“ ან “ჯართი“. მათ გააჩნიათ დაბალი ღირებულება ან საერთოდ არ გააჩნიათ ღირებულება.

თანამდევი პროდუქტი ესაა კომპლექსური წარმოების ძირითადი პროდუქტის თანაშედეგი, რომელიც მცირე რაოდენობით წარმოიქმნება და დაბალი ღირებულება გააჩნია. მას არ გააჩნია თვითღირებულება, მაგრამ აქვს გასაყიდი ფასი.

“ჯართი“ ასევე ერთობლივად წარმოებული პროდუქტების წარმოების შედეგს წარმოადგენს, მაგრამ, თანამდევი პროდუქტისაგან განსხვავებით, ჯართი ნედლეულის ნაშთია (მაგალითად, ლითონის ბურბუშელა და ნახერხი), ხოლო თანამდევი პროდუქტი – უკვე გადამუშავებული ნედლეულია, რომელიც განსხვავდება საწყისი მასალისაგან. ჯართის რაიმე დანიშნულებით გამოყენება შეიძლება, ამიტომ მას გასაყიდი ფასი გააჩნია.

ჯართისა და თანამდევი პროდუქტების აღრიცხვა ერთნაირად ხდება.

“წარმოების ნარჩენები“ არის გამოყენებული მასალების ისეთი ნაშთი, რომლის შემდგომი გამოყენება და გაყიდვა შეუძლებელია. წარმოების ნარჩენები წარმოების დანაკარგებია, რომელთაც ღირებულება არ გააჩნიათ. მაგალითად, გაზი, კვამლი, ძაფის ნაკუწები, მავთულის ნარჩენები და სხვა.

10.4. თანამდევნი პროდუქტის აღრიცხვა

თანამდევნი პროდუქტის შეფასების რამდენიმე მეთოდი არსებობს:

I. გამოშვებული თანამდევნი პროდუქტის სარეალიზაციო ფასით შემცირდეს ძირითადი პროდუქტის თვითღირებულება.

II. ფაქტიურად გაყიდული თანამდევნი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ფასით (რელიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით) გაიზრდება მოგება.

თუ თანამდევნი პროდუქტი გაყოფის წერტილის შემდეგ გადამუშავების დამატებით ხარჯებს საჭიროებს, მაშინ ეს ხარჯები გამოკლებული უნდა იქნას თანამდევნი პროდუქტის ამონაგებიდან.

განვიხილოთ მაგალითი:

წარმოების პროცესის შედეგია 1600 კგ ძირითადი და 200 კგ თანამდევნი პროდუქტი 18400 ლარად გაიყიდა 1500 კგ ძირითადი პროდუქტი. გაყოფის წერტილში თანამდევნი პროდუქტის გასაყიდი ფასია 1,15 ლ/კგ-ზე. გაყოფის წერტილის შემდგომი ხარჯებია 60 ლ. გაიყიდა 180 კგ თანამდევნი პროდუქტი. წარმოების კომპლექსური ხარჯები შეადგენს 15 700 ლარს.

მოვამზადოთ მოგება-ზარალის ანგარიში თანამდევნი პროდუქტის შეფასების ორივე მეთოდით.

**მოგება-ზარალის გაანგარიშება
I მეთოდი**

შემოსავალი რეალიზაციიდან		18 400
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:		
წარმოების დანახარჯი –	15 700	
თანამდევნი პროდუქტი –	(170)	
(200 კგ * 1,15 – 60 ლ)	-----	
	15 530	
100 კგ		
საბოლოო ნაშთი -----	* 15 530 = (971)	(14 559)
1 600 კგ	-----	
მოგება		3 841

უპერაციები შემდგენიერად აღირიცხება:

1. წარმოებიდან თანამდევნი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ფასით ჩამოწერა –
(200 კგ * 1,15 ლ) – 60 ლ = 170 ლ
დებეტი – თანამდევნი პროდუქტი – 170 ლ
კრედიტი – წარმოების ანგარიში – 170 ლ
2. თანამდევნი პროდუქტის შემდგომი გადამუშავების და რელიზაციის ხარჯები – 60 ლ
დებეტი – თანამდევნი პროდუქტი – 60 ლ
კრედიტი – ფული და სხვა – 60 ლ
3. შემოსავალი გაყიდული თანამდევნი პროდუქტიდან – 180 კგ * 1,15 ლ = 207 ლ
დებეტი – ფული – 207 ლ
კრედიტი – თანამდევნი პროდუქტი – 207 ლ

ამრიგად, ამ მეთოდის დროს ვინაიდან, თანამდევნი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ფასით, ერთხელ უკვე შემცირდა წარმოების დანახარჯები, მისი გაყიდვის დროს საჭირო აღარაა მიღებული შემოსავლების ასახვა მოგება-ზარალის ანგარიშზე. იგი ჩამოიწერება თანამდევნი პროდუქციის ანგარიშიდან, ფულის ანგარიშთან კორესპოდენციით.

**მოგება-ზარალის გაანგარიშება
II მეთოდი**

	ლარი
შემოსავალი ძირითადი პროდუქციის რეალიზაციიდან	18 400
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
წარმოების დანახარჯები - 15 700 ლ	
არარეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება - (981)	
(100 კგ / 1 600 კგ) * 15 700 ლ)	(14 719))
<hr/>	
შემოგება რეალიზაციიდან	3 681
წმინდა შემოსავალი თანამდევი პროდუქციის რეალიზაციიდან- (180 კგ * 1,15 ლ) - 54 ლ	153
<hr/>	
შემოგება	3 834

უოპერაციები შემდგენიარად აღირიცხება:

1. თანამდევი პროდუქტის გადამუშავების ხარჯები - 60 ლ
 დებეტი - თანამდევი პროდუქტი - 60 ლ
 კრედიტი - ფული - 60 ლ
2. თანამდევი პროდუქტის რეალიზაცია (180 კგ * 1,15 ლ) - 207 ლ
 დებეტი - ფული - 207 ლ
 კრედიტი - შემოსავალი თანამდევი პროდუქტის რეალიზაციიდან - 207 ლ
3. გაყიდული თანამდევი პროდუქტის დამატებითი ხარჯების ჩამოწერა - 54 ლ
 (60 ლ * 180 კგ / 200 კგ)
 დებეტი - შემოსავალი თანამდევი პროდუქტის რეალიზაციიდან - 54 ლ
 კრედიტი - თანამდევი პროდუქტი - 54 ლ
4. თანამდევი პროდუქტის რეალიზაციის წმინდა შედეგის ჩამოწერა (207 - 54) - 153 ლ
 დებეტი - შემოსავალი თანამდევი პროდუქტის რეალიზაციიდან - 153 ლ
 კრედიტი - მოგება-ზარალი - 153 ლ

როცა დარჩენილი თანამდევი პროდუქტი - 20 კგ გაიყიდება, მაშინ მოგება-ზარალის ანგარიშზე აისახება მისი წმინდა რეალიზაციის შედეგი 17 ლარი (20 კგ * 1,15 ლ - 6 ლ). ასე რომ, მთლიანობაში, თანამდევი პროდუქტის წმინდა რეალიზაცია, ორივე მეთოდის დროს არის 170 ლ.

- დებეტი - ფული - 23 ლ (20 კგ * 1,15 ლ)
- კრედიტი - თანამდევი პროდუქტი - 6 ლ
- კრედიტი - მოგება-ზარალი - 17 ლ

განხილულ მეთოდებს შორის არჩევანის გაკეთება დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ იყიდება თანამდევი პროდუქტი. თუ საბაზრო ფასები არასტაბილურია ან თანამდევი პროდუქტის გაყიდვები შეფერხებებით ხორციელდება, მაშინ, უფრო გამართლებულია, წმინდა შემოსავალი თანამდევი პროდუქტის რეალიზაციიდან მანამ არ იქნას აღიარებული, სანამ იგი არ გაიყიდება. ხოლო, თუ თანამდევი პროდუქტის რეალიზაცია გარანტირებულია და საბაზრო ფასების ცვლილება ნაკლებად სავარაუდოა, ან მისი ღირებულება მცირეა, მაშინ უმჯობესია თანამდევი პროდუქტიდან წმინდა შემოსავლის აღიარება წარმოების პერიოდში მოხდეს.

წარმოების სტადიაზე წმინდა შემოსავლების აღიარების ძირითადი ნაკლია ის, რომ იგი იწვევს მოგების ადრე აღიარებას, თანამდევი პროდუქტის ფაქტობრივ გაყიდვამდე. ემაგრამ, თუკი იგი მცირეა, მაშინ შეიძლება ამას ყურადღება არ მიექცეს.

10.5. ჯარის აღრიცხვა

როგორც უკვე აღინიშნა, **ჯართი არის** დახარჯული ნედლეულის ნაშთი, რომლის შემდგომი გამოყენება რაიმე დანიშნულებით შესაძლებელია და ამიტომ გასაყიდი ფასი გააჩნია. ამდენად, ჯართი წარმოების ისეთი დანაკარგია, რომელსაც სარეალიზაციო ღირებულება გააჩნია. ჯართის აღრიცხვა თანამდევი პროდუქციის აღრიცხვის მსგავსია.

ჯართის ბუღალტრული აღრიცხვისადმი ორი მიდგომა არსებობს:

1. **წარმოების დანახარჯები მცირდება იმ თანხით, რომელიც მოსალოდნელია ნორმატიული ჯართის რეალიზაციიდან.**
2. **ნორმატიული ჯართის რეალიზაციიდან მოსალოდნელი შემოსავალი არ გამოიქვითება დანახარჯებიდან, არამედ, უშუალოდ მოგება/ზარალის ანგარიშზე აისახება.**

როცა წარმოების პროცესში ჩაშვებული ნედლეულისა და მასალების გადამუშავების ბოლოს რჩება მასალის ბუნებრივი ნაშთი, წარმოების დაგეგმვის დროს იგეგმება მოსალოდნელი ჯართის მოცულობაც, **რომელსაც ჯართის ნორმატიული სიდიდე ეწოდება.**

მაგალითად, თუ წარსული გამოცდილების საფუძველზე, წარმოებაში გამოყენებული მასალების საშუალოდ 6% ჯართის სახით რჩება, მაშინ წარმოებაში ჩაშვებული 2000 კგ მასალიდან 360 კგ იქნება ჯართის ნორმატიული სიდიდე. ემაგრამ, ფაქტიური გამოყენების დროს შესაძლოა ჯართის რაოდენობა გაიზარდოს ან შემცირდეს. თუ ჯართის ფაქტიური რაოდენობა დაგეგმილთან შედარებით გაიზარდება, იგი **ზენორმატიული დანაკარგია** და პირიქით, თუ ჯართის ფაქტიური რაოდენობა შემცირდება, იგი **ზენორმატიული მოგებაა**. ე.ი. მასალები უფრო მაღალი გამოსავლინობითაა გამოყენებული.

ჯართის აღრიცხვის მეთოდით, მისი **ზენორმატიული დანაკარგი ან მოგება** პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენს. იგი მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება. მხოლოდ ნორმატიული ჯართის სარეალიზაციო ღირებულებით შემცირდება პროდუქციის თვითღირებულება.

ჯართის აღრიცხვის დროს, მმართველობითი აღრიცხვის მიზნებისათვის, ცალ-ცალკე გაიხსნება ნორმატიული და **ზენორმატიული ჯართის** (ან **ზენორმატიული მოგების**) ანგარიშები. მათი კოდირება ხდება ბუღალტრის მიერ. შეიძლება 1690/03 იყოს თანამდევი პროდუქტი, 1620/04 – ჯართი, 1620/05 – წარმოების ნარჩენი. ძველა შემთხვევაში, ეს წარმოების ბუღალტრის გადასაწყვეტია.

განვიხილოთ მაგალითი:

წარმოებაში ჩაშვებულია 4000 კგ მასალა, რომლის 10 % ნორმატიული ჯართის სახით დარჩება. 1 კგ მასალი ღირებულებაა 5 ლ. წაქტიურად დარჩა 400 კგ ჯართი, რომლის გასაყიდი ფასია 0,5 ლ / კგ-ზე. ამასთან, შრომითი ხარჯები შეადგენს 9 500 ლ და საწარმოო ხედნადები ხარჯები – 8 320 ლ.

საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:

1. ნორმატიული დანაკარგების გამოთვლა.

$$\text{ნორმატიული დანაკარგი} = 4000 \text{ კგ-ის } 10\% = 400 \text{ კგ}$$

მაშასადამე, **ფაქტიური და ნორმატიული ჯართის სიდიდე ერთმანეთს ემთხვევა.**

2. პროდუქციის გამოშვების მისაღოდნელი რაოდენობის გამოთვლა, რომელიც უდრის ჩაშვებულ ნედლეულს მინუს ნორმატიული ჯართი = 4000 კგ - 400 კგ = 3 600 კგ
3. წარმოების დანახარჯების ჯამი = 20 000 ლ + 9 500 ლ + 8 320 ლ = 37 820 ლ. ხოლო პროდუქციის თვითღირებულება = 37 820 ლ - 400 კგ * 0,5 ლ = 37 620 ლ
4. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა
1 კგ პროდუქციის თვითღირებულება = 37 620 ლ / 3600 კგ = 10,45 ლ
5. წარმოების პროცესის ანგარიშის მიმზადება (I მეთოდი):

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი
	კგ	ლარი	
ჩაშვებული ნედლეული	4000	20 000	მზა პროდუქცია
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი
საწარმოს ხედნადები		8 320	
	-----	-----	
ჯამი	4000	37 820	კგ 1 კგ თლ. ლარი

			ჯამი 4000 37 820

დებეტი	ნორმატიული ჯართის ანგარიში		კრედიტი
1. წარმოება	კგ	ლარი	2. ფული
	400	200	კგ ლარი
			400 200

ბუღალტრული გატარებები კი შემდეგია:

1. წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა გასაყიდი ფასით - 200 ლ
 დებეტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ
 კრედიტი - წარმოება - 200 ლ
2. ჯართის გაყიდვიდან შემოსავლის მიღება - 200 ლ
 დებეტი - ფული - 200 ლ
 კრედიტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ

მეორე მეთოდით ადგილი ექნება შემდეგ გატარებებს:

1. წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა - 200 ლ
 დებეტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ
 კრედიტი - მოგება/ზარალი - 200 ლ
2. ჯართის რეალიზაცია - 200 ლ
 დებეტი - ფული - 200 ლ
 კრედიტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ

ფაქტიური ჯართის სიდიდე როცა მეტია ნორმატიულ სიდიდეზე. მაშინ ადგილი აქვს ზენორმატიულ ჯართს ანუ ზენორმატიულ დანაკარგს.

სამ შემთხვევაში ნორმატიული და ზენორმატიული ჯართი ცალკე-ცალკე აღირიცხება. ოდნოდ, ნორმატიული ჯართი წარმოებიდან ჩამოიწერება გასაყიდი ფასით, ხოლო ზენორმატიული ჯართი ჩამოიწერება მზა პროდუქციის თვითღირებულებით. შემდეგ, ზენორმატიული ჯართი გასაყიდი ფასით დაეწერება ნორმატიული ჯართის ანგარიშს. ზენორმატიული ჯართის ანგარიშის ნაშთი კი მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

ჩვენს მიერ, ზემოთ მოტანილ მაგალითში, დაუშვათ ფაქტიურად მიღებული იქმნა 420 კგ ჯართი. მაშინ ზენორმატიული ჯართი ანუ დანაკარგი იქნება 20 კგ. ხოლო პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ იგივე იქნება:

1 კგ ერთეულის თვითღირებულება = 37 620 ლ / 3600 კგ = 10,45 ლ
 წარმოების პროცესის ანგარიში შემდეგ სახეს მიიღებს;

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი
	კგ	ლარი	
ჩაშვებული ნედლეული	4000	20 000	მზა პროდუქცია
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი
საწარმოს ხედნადები		8 320	2. ზენორმატიული ჯართი
	-----	-----	
ჯამი	4000	37 820	კგ 1 კგ თლ. ლარი

			ჯამი 4000 37 820

დებეტი	ნორმატიული ჯართი			კრედიტი	
	კგ	ლარი		კგ	ლარი
1. წარმოება	400	200	5. ფული	420	210
3. ხენორმატიული ჯართი	20	10			
ჯამი	420	210	ჯამი	420	210

დებეტი	ხენორმატიული ჯართი			კრედიტი	
	კგ	ლარი		კგ	ლარი
2. წარმოება	20	209	3. გასაყიდი ფასით	20	10
			4. მოგება/ზარალი (209-10)		199
ჯამი	20	209	ჯამი	20	209

სუპერაციები შემდეგნაირად აღირიცხება:

- წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 200 ლ
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 200 ლ
 კრედიტი – წარმოება – 200 ლ
- წარმოებიდან ხენორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 20 კგ * 10,45 ლ = 209 ლ
 დებეტი – ხენორმატიული ჯართი – 209 ლ
 კრედიტი – წარმოება – 209 ლ
- ხენორმატიული ჯართის ანგარიშიდან გასაყიდი ფასის გადატანა ნორმატიული ჯართის ანგარიშზე – 20 კგ * 0,5 ლ = 10 ლ
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 10 ლ
 კრედიტი – ხენორმატიული ჯართი – 10 ლ
- ხენორმატიული ჯართის ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება/ზარალის ანგარიშზე – (209 – 10) = 199 ლ
 დებეტი – მოგება/ზარალი – 199 ლ
 კრედიტი – ხენორმატიული ჯართი – 199 ლ
- ჯართის გაყიდვა
 დებეტი – ფული – 210 ლ
 კრედიტი – ნორმატიული ჯართი – 210 ლ

ფაქტიური ჯართის სიდიდე როცა ნაკლებია ნორმატიულ ჯართზე. მაშინ ნედლეულის გამოყენებაში არის ეკონომია და ნედლეულიდან პროდუქციის გამოსავლიანობა იზრდება. ამიტომ მიიღება ხენორმატიული მოგება. იგი პროცესის ანგარიშის დებეტში აღირიცხება.

წინავე მაგალითის საფუძველზე დაფუძვლილ, რომ ფაქტიურად მიღებული იქნა 370 კგ ჯართი. ამ შემთხვევაში აღგილი აქვს ეკონომიას მასალის გამოყენებაში 30 კგ (370კგ – 400 კგ) ოდენობით.

გამოთვლების პირველი ოთხი საფეხური კვლავ იგივე იქნება. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება არ შეიცვლება, რადგან ხენორმატიული გადახრები თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენენ. პროცესის ანგარიშზე ჩანაწერები კი ნაწილობრივ შეიცვლება.

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი	კგ	1 კგ თლ.	ლარი	
ჩაშვებული ნედლეული	4000	20 000	შპა პროდუქცია	3 630	10,45	37 933,5
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი	400	0,5	200
საწარმოო ზედ. ხარჯი		8 320				
2. ხენორმატიული მოგება	30	313,5				
ჯამი	4030	38 133,5	ჯამი	4030		38 133,5

დებეტი	ნორმატიული ჯართი		კრედიტი		
	კგ	ლარი	კგ	ლარი	
1. წარმოება	400	200	3. ზენორმატიული ჯართი	30	15
			5. ფული	370	185
ჯამი	400	200	ჯამი	400	200

დებეტი	ზენორმატიული მოგება		კრედიტი		
	კგ	ლარი	კგ	ლარი	
3. ნორმატიული ჯართი	30	15	2. წარმოება	30	313,5
4. მოგება/ზარალი (313,5 - 15)		298,5	ჯამი	30	313,5
ჯამი	30	313,5			

ადგილი აქვს შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. მზა პროდუქციის გამოშვება - 37 933,5 ლ
 დებეტი - მზა პროდუქცია - 37 933,5 ლ
 კრედიტი - წარმოება - 37 933,5 ლ
2. წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა სარეალიზაციო ფასით - 200 ლ
 დებეტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ
 კრედიტი - წარმოება - 200 ლ
3. წარმოების ანგარიშზე ზენორმატიული მოგების ასახვა თვითღირებულებით -
 $30 \text{ კგ} * 10,45 \text{ ლ} = 313,5 \text{ ლ}$
 დებეტი - წარმოება - 313,5 ლ
 კრედიტი - ზენორმატიული მოგება (პასიური ანგარიში) - 313,5 ლ
4. ზენორმატიული ჯართის ჩამოწერა გასაყიდი ფასით - $30 \text{ კგ} * 0,5 \text{ ლ} = 15 \text{ ლ}$
 დებეტი - ზენორმატიული მოგება - 15 ლ
 კრედიტი - ნორმატიული ჯართი - 15 ლ
5. ზენორმატიული მოგების ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება/ზარალის ანგარიშზე
 დებეტი - ზენორმატიული მოგება - 283,5 ლ
 კრედიტი - მოგება/ზარალი - 283,5 ლ
6. ფაქტიური ჯართის რეალიზაცია - 185 ლ
 დებეტი - ფული - 185 ლ
 კრედიტი - ნორმატიული ჯართი - 185 ლ

თუ გამოყენებული იქნება ჯართის აღრიცხვის მეორე მეთოდი, როცა ნორმატიული ჯართისაგან მოსალოდნელი შემოსავალი უშუალოდ მოგება/ზარალის ანგარიშზე აღირიცხება:

დებეტი - ნორმატიული ჯართი - 200 ლ
 კრედიტი - მოგება-ზარალი - 200 ლ მაშინ,

სამივე ზემოთ განხილულ შემთხვევაში, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება სხვადასხვა იქნება.

პირველ შემთხვევაში, როცა ფაქტიური და ნორმატიული ჯართის სიდიდეები ერთმანეთს ემთხვევა:

$$1 \text{ კგ პროდუქციის თვითღირებულება} = 37 \ 820 \text{ ლ} / 3600 \text{ კგ} = 10,50 \text{ ლ}$$

მეორე შემთხვევაში, როცა ფაქტიური ჯართის სიდიდე მეტია ნორმატიულზე:

$$1 \text{ კგ პროდუქციის თვითღირებულება} = 37 \ 820 \text{ ლ} / 3580 \text{ კგ} = 10,56 \text{ ლ}$$

მესამე შემთხვევაში, როცა ფაქტიური ჯართის სიდიდე ნორმატიულზე ნაკლებია:

$$1 \text{ კგ პროდუქციის თვითღირებულება} = 37 \ 820 \text{ ლ} / 3630 \text{ კგ} = 10,42 \text{ ლ}$$

მესამე შემთხვევაში თვითღირებულება შემცირდა, რადგან აღგილი ჰქონდა ნედლეულის მაღალი გამოსავლიანობით გამოყენებას. **ვფიქრობთ, ასეთი მიდგომა უფრო გამართლებულია, რადგან, ეკონომია ნედლეულის დანახარჯებში პროდუქციის თვითღირებულებას ამცირებს და ამის გამო ზრდის მოგებას.** თუმცა, სტაბილურობის მისაღწევად, ალბათ ზემოთ მოცემული მეთოდის სჯობს.

10.6. წარმოების ნარჩენების (დანაკარგების)

აღრიცხვა

განვიხილოთ წარმოების ისეთი ნარჩენების აღრიცხვა, რომელთაც ღირებულება არ გააჩნიათ და წამიტომ მათ წარმოების დანაკარგებს უწოდებენ. ხშირად, ნედლეულისა და მასალების გადამუშავების დროს, აღგილი აქვს ისეთ ბუნებრივ ნარჩენებს, როგორცაა ნედლეულის ნამცვეები, ნახერხი, ბურბუშეა და სხვა. მასალების ბუნებრივი დანაკარგები, წარსული გამოცდილების საფუძველზე იგეგმება და ამიტომ ნორმატიული დანაკარგები ეწოდება. ამდენად, **ნორმატიული დანაკარგი არის** გარდაუვალი დანაკარგი. მისი რაიმე მიზნით გამოყენება შეუძლებელია და არ გაიყიდება. ნორმატიული დანაკარგები იფარება ძირითადი პროდუქციის გამოშვების ხარჯზე.

ნორმატიული დანაკარგები გამოისახება პროცენტულად, წარმოებაში ჩაშვებული რესურსებიდან. ხშირად, მასალის ფაქტიური დანაკარგები ნორმატიულ დანაკარგზე მეტი ან ნაკლებია. თუ ფაქტიური დანაკარგი ნორმატიულ დანაკარგზე ნაკლებია, მაშინ იზრდება ნედლეულიდან პროდუქციის გამოსავლიანობა და პროდუქციის მოთიანე თვითღირებულება მცირდება. თუ მასალის ფაქტიური დანაკარგი ნორმატიულზე მეტი აღმოჩნდება, მაშინ პროდუქციის გამოსავლიანობა მცირდება და მზა პროდუქციის მოთიანი თვითღირებულება იზრდება. ამიტომ კომპანიები ცდილობენ წარმოების რაც შეიძლება უნარჩენო ტექნოლოგიები გამოიყენონ.

წარმოების ნორმატიული დანაკარგები ცალკე ანგარიშზე ბუღალტრულად არ აღი-რიცხება, რადგან მათ, როგორც უკვე აღინიშნა, ღირებულება არ გააჩნიათ.

განვიხილოთ მაგალითი:

დავუშვათ, ერთი თვის განმავლობაში აღგილი ჰქონდა შემდეგ დანახარჯებს:

წარმოების პროცესში შემაჯავალი 2000 კგ ნედლეულის ღირებულება 8 000 ლ

შრომითი ხარჯები 12 000 ლ

საწარმოო ხედნადები ხარჯები 9 700 ლ

ნედლეულის მოსალოდნელი დანაკარგია 10%, რომელსაც გასაყიდი ღირებულება არ გააჩნია. პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება შეადგენს 1800 კილოგრამს.

შევადგინოთ პროცესის ანგარიში.

ამოხსნა:

ქ ნაბიჯი 1. გამოვთვალოთ ნორმატიული დანაკარგის რაოდენობა

წინორმატიული დანაკარგი = 2000 კგ-ის 10% = 200 კგ

ნაბიჯი 2. გამოვთვალოთ პროდუქციის გამოშვების მოსალოდნელი რაოდენობა

წინორმატიული დანაკარგის რაოდენობა =

= წარმოებაში ჩაშვებულ რესურსებს - ნორმატიული დანაკარგი

2000 კგ - 200 კგ = 1800 კგ

მაშასადამე, ფაქტიური და ნორმატიული დანაკარგები ერთმანეთის ტოლია.

- ნაბიჯი 3. გამოვთვალოთ წარმოების ჯამური დანახარჯები
 $დანახარჯები = 8\ 000\ ლ + 12\ 000\ ლ + 10\ 000\ ლ = 29\ 700\ ლ$
- ნაბიჯი 4. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა
 $1\ კგ\ პროდუქციის\ თვითღირებულება = 29\ 700\ ლ / 1800\ კგ = 16,5\ ლ$
- ქაბიჯი 5. წარმოების პროცესის ანგარიშის შედგენა

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში			კრედიტი		
ნაშვები მასალა	კგ	ლარი	გამოშვებული პროდუქცია	კგ	ლ/კგ	ლარი
შრომითი ხარჯები	2 000	8 000	ნორმატიული დანაკარგი	1800	16,5	29 700
ზედნადები ხარჯები		12 000		200	-	-
		9 700				
	-----	-----		-----	-----	-----
	2 000	29 700		2 000		29 700

რადგან საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქტი არ არსებობს, წარმოების პროცესის ანგარიშის დებეტისა და კრედიტის ბრუნვები ერთმანეთის ტოლი უნდა იყოს. ამასთან, რადგან ნორმატიული დანაკარგი გარდაუვალი დანაკარგია და თან სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია, წარმოების დანახარჯებიდან არ გამოიქვეითება. ემას მთლიანად ძირითადი პროდუქტი იღებს ტვირთად.

ახლა განვიხილოთ შემთხვევა, როცა ნედლეულის ფაქტიური დანაკარგები ნაკლებია ნორმატიულ დანაკარგებზე.

დავუშვათ, ფაქტიურად გამოშვებულია 1850 კგ პროდუქტი. მაშინ:

ნედლეულის ფაქტიური დანაკარგი = 2000 კგ - 1850 კგ = 150 კგ.

ეს ნიშნავს, რომ ნედლეულის გამოყენებაში ადგილი აქვს 50 კგ ეკონომიას და შესაბამისად, პროდუქციის გამოსავლიანობის ამაღლებას, რაც მოგვებას ზრდის. ე წარმოების ანგარიშზე მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ გეგმიური გამოსავლიანობის საფუძველზე აისახება. ხოლო, ზენორმატიული ეკონომია, რომელიც ზენორმატიულ მოგებას წარმოადგენს, წარმოების ანგარიშის დებეტსა და მოგება/ზარალის ანგარიშის კრედიტში აისახება.

1 კგ პროდუქტის თვითღირებულება = 29 700 ლ / 1800 კგ = 16,5 ლ

შევადგინოთ წარმოების პროცესის ანგარიში.

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში			კრედიტი		
ნაშვები მასალა	კგ	ლარი	გამოშვებული პროდუქცია	კგ	ლ/კგ	ლარი
შრომითი ხარჯები	2000	8 000	ნორმატიული დანაკარგი	1850	16,5	30 525
ზედნადები ხარჯები		12 000		200	-	-
ზენორმატიული ეკონომია	50	825				
(50*16,5) (გამოსავალი)						
	-----	-----		-----	-----	-----
	2050	30 525		2050		30 525

ახლა განვიხილოთ შემთხვევა, როცა ნედლეულის ფაქტიური დანაკარგები ნორმატიულზე მეტია და პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება შეადგენს, დავუშვათ, 1780 კგ - ს.

ასეთ შემთხვევაში, ფაქტიური დანაკარგი = 2000 კგ - 1780 კგ = 220 კგ

ამდენად, მასალების გამოყენებაში ადგილი აქვს ნედლეულის გადახარჯვას 20 კგ ოდენობით. ე.ი. ნედლეულიდან პროდუქციის გამოსავლიანობა დაეცა, რაც მის თვითღირებულებას გაზრდის, მაგრამ იგი თვითღირებულებაზე არ აისახება, არამედ, მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება. წამიტომ, მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ უცვლელი რჩება.

1 კგ პროდუქტის თვითღირებულება = 29 700 ლ / 1800 კგ = 16,5 ლ

წარმოების ანგარიში შემდეგ სახეს მიიღებს:

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში			კრედიტი		
ნაშვები მასალა	კგ	ლარი	გამოშვებული პროდუქცია	კგ	ლ/კგ	ლარი
შრომითი ხარჯები	2 000	8 000	ნორმატიული დანაკარგი	1780	16,5	29 370
ზედნადები ხარჯები		12 000	ზენორმატიული დანაკარგი	20	16,5	330
		9 700				
	-----	-----		-----	-----	-----
	2 000	29 700		2 000		29 700

შამრიგად, ნედლეულის ზენორმატიული ეკონომია და ზენორმატიული მოგება მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენს. იგი შეფასდება მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებით და მოგება/ზარალის ანგარიშს დაეწერება. პასევე, თვითღირებულებიდან არ გამოიქვითება წარმოების ნარჩენები, რადგან მათ ღირებულება არ გააჩნიათ.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. რას ეწოდება შეუღლებული პროდუქტები.
2. რას ეწოდება თანამდევი პროდუქტი.
3. რა არის ჯართი.
4. რა არის წარმოების ნარჩენი.
5. როდის არსებობს მასალის ზენორმატიული დანაკარგი.
6. როდის არსებობს მასალის ზენორმატიული გამოსავალი.
7. რას უდრის პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება

ამოცანები

ამოცანა 1.

რეკომპანია აწარმოებს „ა“ და „ბ“ შეუღლებულ პროდუქტს და „გ“ თანამდევი პროდუქტს. პროდუქციის გამომშვების შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

პროდუქტი „ა“ – 12 000 კგ, გასაყიდი ფასი 5,40 ლ / კგ რუე

პროდუქტი „ბ“ – 15 400 კგ, გასაყიდი ფასი 6,50 ლ / კგ – ზე

თანამდევი პროდუქტი „გ“ – 1 200 კგ, გასაყიდი ფასი 2 ლ / კგ – ზე

კომპლექსურმა ხარჯებმა მიმდინარე თვეში შეადგინა 120 500 ლარი, რომელიც პროდუქციის სახეებს შორის ნაწილდება საბაზრო ფასის საფუძველზე. რეკომპანიის პოლიტიკის მიხედვით, თანამდევი პროდუქტის ღირებულება დანახარჯებიდან გამოიქვითება.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ 1 კგ ძირითადი პროდუქტების თვითღირებულება (მეასედამდე სიზუსტით).

ამოხსნა:

გასანაწილებელი ხარჯი = 120 500 ლ – (1200 კგ * 2 ლ) = 118 100 ლ. იგი განაწილება შეუღლებულ ანუ ძირითად პროდუქტებს შორის.

პროდუქტი	განაწილების ბაზა საბაზრო ფასი	განაწილების კოეფიციენტი	ხარჯების განაწილება
პროდუქტი „ა“ – 12000 კგ	12000 კგ * 5,4 ლ = 64 800 ლ	0,7162	46 409
პროდუქტი „ბ“ – 15400 კგ	15400 კგ * 6,5 ლ = 100 100 ლ	0,7162	71 691
ჯამი	164 900		118 100

განაწილების კოეფიციენტი = 118 100 / 164 900 = 0,7162

1 კგ „ა“ პროდუქტის თვითღირებულება = 46 409 ლ / 12000 კგ = 3,88 ლ

1 კგ „ბ“ პროდუქტის თვითღირებულება = 71 691 ლ / 15400 კგ = 4,65 ლ

ამოცანა 2. კომპლექსური წარმოების შედეგია ერთი სახის 3800 ცალი ძირითადი პროდუქტი და 300 ცალი თანამდევი პროდუქტი, რომლის გასაყიდი ფასია 1,5 ლ/ცალზე, ხოლო 1 ცალი ძირითადი პროდუქტის გასაყიდი ფასია 5 ლ.

რეკომპლექსურმა ხარჯებმა 14 600 ლ შეადგინა. თანამდევი პროდუქტის შემდგომი გადამუშავების ხარჯია 50 ლ. გაიყიდა 2850 ცალი ძირითადი პროდუქტი.

რეკომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, თანამდევი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება ძირითადი პროდუქტის თვითღირებულებიდან გამოიქვითება.

მოთხოვნა: მთლიანად მოცემული პროდუქციის მოგება/ზარალის ანგარიშგება

ამოხსნა:

მოგება/ზარალის ანგარიშგება

	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (2850 ცალი * 5 ლ)	14 250
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
კომპლექსური ხარჯები	14 600 ლ
თანამდევი პროდუქტი	(400 ლ)
(300 ც * 1,5 ლ) – 50 ლ	-----
	14 200 ლ
წმინდა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი (3550 ლ)	
(950/3800 * 14 200)	(10 650)
მოგება	3 600

ამოცანა 3. კომპლექსური წარმოების შედეგად მიღებულია ერთი სახის 4200 კგ ძირითადი პროდუქტი და 400 კგ თანამდევი პროდუქტი, რომლის გასაყიდი ფასია 2 ლ/კგ.

ძირითადი პროდუქტის გასაყიდი ფასია 10 ლ/კგ-ზე და არარეალიზებული დარჩა 504 კგ. კომპლექსურმა ხარჯებმა 32 500 ლ შეადგინა.

რეკომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, თანამდევი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება მოგებაზე აისახება.

მოთხოვნა: მოამზადეთ პროდუქციის მოგება/ზარალის ანგარიში

ამოხსნა:

მოგება/ზარალის ანგარიში

	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (3700 კგ * 10 ლ)	37 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
კომპლექსური ხარჯები 32 500 ლ	
მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი (3 900 ლ)	
(504 კგ /4200 კგ) * 32 500 ლ	(28 600)
<hr/>	
შემოგება რეალიზაციიდან	8 400
თანამდგენი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება	800
<hr/>	
შემოგება	9 200

ამოცანა 4. ნედლეულის გადამუშავების შედეგად მიიღება 10 % ჯართი, რომლის გასაყიდი ფასია 3 ლ/კგ. სულ გადამუშავდა 6720 კგ ნედლეული და მიღებული იქნა 6000 კგ მზა პროდუქტი. ნედლეულის შესყიდვის ფასია 5 ლ /კგ. გადამუშავების ხარჯებმა 12 264 ლ შეადგინა. საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქტი არ ყოფილა.

- მოთხოვნა:** ა). გამოთვადეთ 1 კგ მზა პროდუქტის თვითღირებულება;
 ბ). მოამზადეთ პროცესის ანგარიში;
 გ). შეადგინეთ შესაბამისი სააღრიცხვო გატარებები.

ამოხსნა: გამოთვლებისათვის საჭიროა შემდეგი საფეხურები:

- ა). ნორმატიული ჯართი = $6720 \text{ კგ} * 10\% = 672 \text{ კგ} * 3 \text{ ლ} = 2 016 \text{ ლ}$
 პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება = $6720 \text{ კგ} - 672 \text{ კგ} = 6 048 \text{ კგ}$
 ზენორმატიული დანაკარგი = $6 048 \text{ კგ} - 6 000 \text{ კგ} = 48 \text{ კგ}$
 გასათვალისწინებელი ნედლეულის ხარჯი = $[(6720 \text{ კგ} * 5 \text{ ლ}) - 2016 \text{ ლ}] = 31 584 \text{ ლ}$
 1 კგ პროდუქტის თვითღირებულება = $(31 584 \text{ ლ} + 12 264 \text{ ლ}) / 6048 \text{ კგ} = 7,25 \text{ ლ}$

ბ). პროცესის ანგარიში

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი				
ჩაშვებული ნედლეული	6720	33 600	მზა პროდუქცია	6000	1 კგ თ/ლ	ლარი
გადამუშავების ხარჯები		12 264	ნორმატიული ჯართი	672	3,0	2 016
			ზენორმატიული ჯართი	48	7,25	348
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
ჯამი	6720	45 864	ჯამი	6720		45 864

- გ). 1. მზა პროდუქციის გამოშვება – 43 500 ლ
 დებეტი – მზა პროდუქცია(1620) – 43 500 ლ
 კრედიტი – წარმოება (1630) – 43 500 ლ
2. წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 2 016 ლ
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი (1630/021) – 2 016 ლ
 კრედიტი – წარმოება (1630) – 2 016 ლ
3. წარმოებიდან ზენორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 348 ლ
 დებეტი – ზენორმატიული ჯართი (1630/022) – 348 ლ
 კრედიტი – წარმოება (1630) – 348 ლ
4. ზენორმატიული ჯართის ანგარიშის დახურვა – 348 ლ
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 48 კგ * 3 ლ = 144 ლ
 დებეტი – მოგება/ზარალი – 348 ლ – 144 ლ = 204 ლ
 კრედიტი – ზენორმატიული ჯართი – 348 ლ ლ
5. ჯართის ფაქტიური რეალიზაცია – 2 160 ლ
 დებეტი – ფული – 2 160 ლ
 კრედიტი – ნორმატიული ჯართი – 2 160 ლ

ამოცანა 5. X პროდუქტის წარმოებაზე ორი – A და B სახის ნედლეული გამოიყენება, თანაფარდობით – 1 : 2. ნედლეულის შესყიდვის ფასია:

ნედლეული A – 3,5 ლ / კგ

ნედლეული B – 4,0 ლ / კგ

წარმოების პროცესის განმავლობაში მოსალოდნელია ნედლეულის 5% - იანი დანაკარგი, რომელსაც გასაყიდი ფასი არ გააჩნია. წარმოების პროცესის შედეგად, 6000 კგ ნედლეულიდან გამოშვებული იქნა 5600 კგ X პროდუქტი. გადამუშავების დანახარჯებმა შეადგენს 14 000 ლარი. პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს დაუმთავრებელი პროდუქტი არ ყოფილა.

- მოთხოვნა:** ა. მთამზადეთ X პროდუქტის წარმოების ანგარიში
 ბ. შეადგინეთ შესაბამისი სააღრიცხვო გატარებები.

ამოხსნა:

1. პირველ რიგში უნდა გამოთვალოთ დახარჯული ნედლეულის ღირებულება, რომელიც ტოლია:

A მასალის ხარჯი = (6000 კგ * 1/3) * 3,5 ლ = 2000 კგ * 3,5 ლ = 7 000 ლ
 B მასალის ხარჯი = (6000 კგ * 2/3) * 4 ლ = 4000 კგ * 4 ლ = 16 000 ლ

ჯამი	6000 კგ	23 000 ლ
გადამუშავების ხარჯები		14 000 ლ

სულ		37 000 ლ

2. პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება:

გამოყენებული მასალები – 6000 კგ
 ნორმატიული დანაკარგი (5%) – (300 კგ)

 პროდუქცია 5700 კგ

3. ზენორმატიული დანაკარგი:

5700 კგ – 5600 კგ = 100 კგ

4. დანახარჯი პროდუქციის ერთეულზე

1 კგ პროდუქციის თვითღირებულება = 37 000 ლ / 5700 კგ = 6,4912 ლ

5. წარმოების ანგარიშის მთამზადება

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი		კგ	1 კგ თ/ლ	ლარი
ნედლეული	6000	23 000	მზა პროდუქცია	5600	6,4912	36 351
გადამუშავების ხარჯები		14 000	ნორმატ. დანაკარგი	300	-	-
			ზენორმატ. დანაკარგი	100	6,4912	649
	-----			-----		
ჯამი	6000	37 000	ჯამი	6000		37 000

ბ. ვინაიდან, ნორმატიულ დანაკარგს სარეალიზაციო ფასი არ გააჩნია, იგი არ აღირიცხება, მხოლოდ დოკუმენტურად გაფორმდება. ზენორმატიული დანაკარგი კი პროდუქციის თვითღირებულებით ჩამოიწერება და მოგება/ზარალის ანგარიშს დაეწერება:

1. დებეტი – ზენორმატიული დანაკარგი – 649 ლ
 კრედიტი – წარმოება – 649 ლ
2. დებეტი – მოგება/ზარალი – 649 ლ
 კრედიტი – ზენორმატიული დანაკარგი – 649 ლ

თავი 11. დანახარჯების აღრიცხვა პროცესების მიხედვით

მოცემული თავის შესწავლის შედეგად თქვენ უნდა შეძლოთ:

- პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის თავისებურებების ახსნა;
- წარმოების პროცესის ანგარიშის შედგენა;
- ეკვივალენტური ერთეულების გამოყენებით დაუმთავრებელი პროდუქციის შეფასება;
- საწარმოო პროცესში დანაკარგებისა და წუნის შეფასება.

1.1. პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის თავისებურებები

დანახარჯთა აღრიცხვა პროცესების მიხედვით გამოიყენება მაშინ, როდესაც პროდუქციის გამოშვება ხდება ორი ან მეტი ურთიერთდამოკიდებული პროცესების შედეგად და მზა პროდუქციის ყოველი ერთეული მსგავსია. მაგალითად, ნავთობის გადამუშავება, საკონსერვო წარმოება, ზეთის გამოხდა, ლუდის წარმოება, საღებავის წარმოება და სხვა.

იმ შემთხვევაში, როცა სტანდარტული ანუ ძირითადი პროდუქტის მიღება ხდება ერთი ოპერაციით, მაშინ დანახარჯები აღრიცხება **პროდუქციის გამოშვებაზე**. მაგალითად, სამომომპოვება, ქვის სამტვრევი.

პროცესების მიხედვით დანახარჯების კალკულაციის მიზნებისათვის, მმართველობითი აღრიცხვა საჭიროებს აღწერილ იქნას შემდეგი ინფორმაცია:

- ძირითადი მასალისა და პროდუქტების ერთეულების ჩაშვება ყოველ პროცესზე. ეს ინფორმაცია უნდა იყოს დარეგისტრირებული “მოთხოვნებში მასალის გაცემაზე“ და შეფასებული მომწოდებლების ანგარიშ-ფაქტურების ან მარაგის წიგნის მონაცემების საფუძველზე.
- სამუშაო ძალის დანახარჯი ყოველ პროცესზე. საჭიროა სამუშაო დროის აღრიცხვის ბარათის ან ყოველი პროცესის ტაბელის გაანალიზება და დაჯამება, რათა განისაზღვროს ყოველ პროცესზე გაწეული სამუშაო ძალის დანახარჯი.
- ზედნადები დანახარჯები ანუ არაპირდაპირი საწარმოო ხარჯები ყოველ პროცესზე. ამ ინფორმაციის მოპოვება შეიძლება ყოველი პროცესისათვის დანახარჯთა განაწილების განაკვეთის მეშვეობით.
- პროდუქციის გადაადგილება შემდეგ პროცესზე და მზა პროდუქციის საწყობში. ბოლო პროცესიდან პროდუქციის გადაადგილება დარეგისტრირებულ უნდა იქნას ანგარიშგებაში პროდუქციის გამოშვების შესახებ.
- დაწვრილებითი ცნობები დაუმთავრებელი წარმოების ან დაწუნებული ერთეუ-

ლების შესახებ. ზეს ინფორმაცია აგრეთვე ჩართული უნდა იქნეს ანგარიშგე-

- ბაში პროდუქციის გამოშვების შესახებ.

პროცესული წარმოების დროს დანახარჯების აღრიცხვის მიზნით: ყოველი პროცესისათვის იხსნება ცალკე ანგარიში, რომლის დებეტში აღირიცხება პირდაპირი ხარჯები; ზედნადები ხარჯები მიკუთვნების განაკვეთის საფუძველზე დაეწერება პროცესის ანგარიშს; ერთი პროცესიდან მეორე პროცესზე გადატანილი პროდუქტის ერთეულებისა და ნებისმიერი დაუმთავრებელი ერთეულების განსაზღვრა; ყოველი პროცესის დანახარჯები მომავალ პროცესზე გადაიტანება, სადაც დაემატება მომდევნო პროცესის დანახარჯები; წინა პროცესიდან გამოსული პროდუქციის თვითღირებულება იქცევა მომდევნო პროცესის დანახარჯებად მანამ, სანამ დამამთავრებელი პროცესიდან გამოსულ პროდუქტში არ დაგროვდება ყველა პროცესის დანახარჯი; ბოლო პროცესზე დაგროვილი ხარჯები გაიყოფა მზა პროდუქციის რაოდენობაზე და განისაზღვრება პროდუქციის ერთეულის საშუალო თვითღირებულება.

აღნიშნული პროცედურა რთულდება შემდეგი ფაქტორებით:

- წარმოებიდან გამოსული პროდუქციის ერთეულები შეიძლება არ დაემთხვეს შეყვანილი რესურსების რაოდენობას, რადგან პროცესის განმელობაში მოსალოდნელია დანკარგები.
- პერიოდის ბოლოს ადგილი აქვს პროდუქტის დაუმთავრებელ ერთეულებს.
- ყოველი პროცესის მიხედვით უნდა აღირიცხოს დანახარჯები, დანაკარგები და წუნი.

განვიხილოთ მაგალითი:

დავუშვათ, ქიმიური ქარხანა ამზადებს ლაქის ამომყვან ხსნარს, როსთვისაც იყენებს შემდეგი სახის ნედლეულს:

- X 800 კგ. 1,5 ლ/კგ
- Y 400 კგ. 2 ლ/კგ
- წყალი 700 ლიტრი, 0,5 ლ/ლიტრი

წარმოებაში მუშაობს სამი მუშა. თითოეულის ხელფასი კვირაში არის 150 ლ და თითოეული მათგანი კვირაში 40 სთ მუშაობს. ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთია 3 ლ ერთ კაც/საათზე. მათ შორის მუდმივი ხარჯია 1 ლარი. თვეში დამზადებულია 1 118 ლიტრი ხსნარი.

შევადგინოთ პროცესის ანგარიში და გამოვთვალოთ 1 ლიტრი ხსნარის თვითღირებულება.

ამოხსნა:

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ლარი	ლიტრი	1 ლიტრის თვითღირებ.	ლარი
მასალები:				
X (800 კგ * 1,5 ლ)	1 200			
Y (400 კგ * 2 ლ)	800			
წყალი (700 ლიტრი * 0,5 ლ)	350			
შრომითი ხარჯი (4 კვირა * 3 * 150 ლ)	1 800			
ზედნადები ხარჯები (4 კვირა * 40 სთ * 3 ლ)	1 440			
	<hr/>			
ჯამი	5 590	1 118	5,0	5 590
		<hr/>		
		ჯამი	1 118	5 590

მოცემულ მაგალითზე ერთი ლიტრი ხსნარის თვითღირებულება = 5 590 ლ / 1118 ლიტრი = 5 ლ.

მოტანილი მაგალითი წარმოადგენს ყველაზე მარტივ შემთხვევას, როცა პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს არ არსებობდა დაუმთავრებელი პროდუქტი.

ახლა, თუ დავუშვებთ, რომ პერიოდის ბოლოს დარჩა დაუმთავრებელი პროდუქტი, რომელიც ნაწილობრივ არის დამთავრებული, მაშინ, წარმოების დანახარჯები განაწილდება დამთავრებულ და დაუმთავრებელ პროდუქციას შორის. ამისათვის აუცილებელია დაუმთავრებელი პროდუქტები გადაყვანილ იქნან მზა პროდუქციის პირობით ანუ ეკვივალენტურ ერთეულებში.

დყოველი თვის ბოლოს ტარდება დაუმთავრებელი პროდუქციის ინვენტარიზაცია, რომლის დროსაც გაირკვევა დაუმთავრებელი პროდუქციის დამთავრების დონე ანუ რა ნაწილითაა იგი დამთავრებული. ამ წილის საფუძველზე, დაუმთავრებელი პროდუქტი გადაიყვანება მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულებში. ასე მაგალითად, თუ აღმოჩნდა, რომ 300 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი ერთი/მესამედითაა დამთავრებული, მაშინ, იგი იქნება 100 ცალი მზა პროდუქციის ეკვივალენტი. შემდეგ გამოითვლება ერთი ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება, რომლის საშუალებით შეფასდება მზა და დაუმთავრებელი პროდუქცია.

მაგალითი:

გადამამუშავებელი კომპანიის საწარმოო განყოფილებამ, ოქტომბერში სულ დაიწყო 16 000 ერთეული პროდუქტის დამზადება. თვის ბოლოს ჰქონდათ 300 ერთეული დაუმთავრებელი პროდუქტი. თითოეული მათგანი დამთავრებულია 1/4-ით. წარმოების მთლიანმა დანახარჯებმა შეადგინა 34 500 ლარი.

გავიანგარიშოთ მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება.

ამოხსნა:

	ერთეულები (ა)	დამთავრებულობის ხარისხი (ბ)	ეკვივალენტური ერთეულები (ა) * (ბ)
დაწყებული და დამთავრებული	15 700	1	15 700
დაუმთავრებელი წარმოება	300	1/4	75

			15 775

ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება = 34 500 ლ / 15 775 = 2,187

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 15 700 ერთ. * 2,187 ლ = 34 336 ლ

დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება = 75 ეკვ.ერთ. * 2,187 ლ = 164 ლ

სულ პერიოდის დანახარჯი 34 500 ლ

მაშასადამე, თვის ბოლოს დარჩენილი 300 ერთეული დაუმთავრებელი პროდუქტის თვითღირებულება 164 ლარია (საფუძვლად აღებულია 75 მზა ეკვივალენტური ანუ პირობითი ერთეული).

წმარტულ მაგალითში დაუმთავრებელი პროდუქტის დამთავრების ხარისხი მთლიანობაშია შეფასებული. მაგრამ, ხშირად არის შემთხვევები, როცა ყელა სახის რესურსის წარმოებაში ჩაშვება ერთდროულად არ ხდება. მაგალითად, წმასალების ჩაშვება წარმოებაში ხშირად პროცესის დასაწყისში მთლიანად ხდება. გადამამუშავების ხარჯები კი, როგორცაა შრომითი ხარჯები, მთელი თვის განმავლობაში გაიწევა. ამიტომ, თვის ბოლოსათვის დარჩენილი დაუმთავრებელი პროდუქტი მასალის მიხედვით შეიძლება მთლიანად იყოს დამთავრებული, შრომის მიხედვით კი ნაწილობრივ.

წამის შესაბამისად, ეკვივალენტური ერთეულები რესურსების ყველა კომპონენტისათვის ცალკე-ცალკე უნდა გამოითვალოს.

მაგალითი:

დავუშვათ თვის ბოლოს დარჩა 600 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი, რომელიც მასალის მიხედვით 80%-ით და შრომის ანუ გადამუშავების მიხედვით 60 %-ითაა დამთავრებული. მაშინ, დაუმთავრებელი პროდუქციის გადაყვანა მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულებში შემდგენიარად გამოითვლება:

დაუმთავრებელი პროდუქტი:

ფიზიკური ერთელები 600

ეკვივალენტური ერთეულები:

$$\text{მასალის მიხედვით} = 600 * 0,8 = 480$$

$$\text{შრომის მიხედვით} = 600 * 0,6 = 360$$

ეკვივალენტური ერთეულების თვითღირებულებაც მასალებისა და შრომის მიხედვით ცალკე-ცალკე გამოითვლება, რომლის სპრაქტიკული მაგალითები შემდეგ საკითხში იქნება განხილული.

წამრიგად, ჩვენ გავეცანით შემთხვევებს, როცა დაუმთავრებელი პროდუქტი ან არ არსებობდა, ან მხოლოდ პერიოდის ბოლოს ჰქონდა ადგილი.

მაგრამ, როცა ადგილი აქვს დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყის და საბოლოო ნაშთებს, მაშინ მზა პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის პროცედურები უფრო რთულდება.

ასეთ შემთხვევაში გამოიყენება მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის ორი მეთოდიდან ერთ-ერთი: საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი ან მეთოდი FIFO. განვიხილოთ თითოეული ცალკე-ცალკე.

11.2. საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი

პროცესულ წარმოებაში მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის **საშუალო თვითღირებულების მეთოდით შეფასების დროს** აუცილებელია დაუმთავრებელი პროდუქციის დანახარჯების დაყოფა მასალისა და გადამუშავების ხარჯების მიხედვით ცალკე-ცალკე. ამასთან, ინვენტარიზაციის შედეგად უნდა შეფასდეს დაუმთავრებელი პროდუქციის დამთავრების ხარისხი, თუ რა ნაწილითაა იგი დამთავრებული. გარდა ამისა, დაუმთავრებლად დარჩენილი პროდუქტი ნედლეულისა და გადამუშავების მიხედვით, შეიძლება სხვადასხვა ხარისხით იყოს დამთავრებული. ასეთ შემთხვევაში, ეკვივალენტური ერთეულებიც ცალკე-ცალკე გამოითვლება და საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:

1. პროდუქციის ფიზიკური ერთეულების დათვლა;

2. ეკვივალენტური ერთეულების დათვლა;
 3. მიმდინარე პერიოდის დანახარჯების თავმოყრა;
 4. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა;
 5. დამთავრებული და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა;
 6. წარმოების პროცესის ანგარიშის შედგენა.
- ჩამოთვლილი პროცედურები განვიხილოთ მაგალითებზე.

მაგალითი 1.

დავუშვათ, თვის დასაწყისში 5000 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი იყო, სულ 10 500 ლარის, მათ შორის, ნედლეულის ხარჯია 8 000 ლ და გადამუშავების ხარჯია – 2 500 ლ. რომელიც ნედლეულის მიხედვით მთლიანად, გადამუშავების მიხედვით კი 2/5-ითაა დამთავრებული.

მიმდინარე თვეში დაიწყო 30 000 ცალი პროდუქტის დამზადება. ამავე თვეში დამთავრდა 32 000 ცალი პროდუქტი. თვის განმავლობაში გაწეულ იქნა: მასალის ხარჯი – 25 800 ლ და შრომითი ხარჯი – 22 000 ლ. თვის ბოლოს დაუმთავრებელი დარჩა 3000 ცალი პროდუქტი, რომელიც შრომის მიხედვით დამთავრებულია ნახევრად და მასალის მიხედვით – მთლიანად.

გამოთვალათ მზა პროდუქციის თვითღირებულება საშუალო თვითღირებულების მეთოდით.

ამოხსნა

I. ფიზიკური ერთეულების ნაკადები

დაცული უნდა იყოს შემდეგი ტოლობები:

დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის დასაწყისში	5 000 ცალი
დაიწყო მიმდინარე თვეში	30 000 ცალი
	35 000 ცალი
დამთავრებული პროდუქტი	32 000 ცალი
დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის ბოლოს	3 000 ცალი
	35 000 ცალი

II. ეკვივალენტური ერთეულები ცალებში

ეკვივალენტური ერთეულების დათვლი საჭიროა იმიტომ, რომ დაუმთავრებელი პროდუქცია გადაყვანილ იქნას პირობით მზა პროდუქციის ერთეულებში. კერძოდ: თვის ბოლოს დარჩენილი 3000 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი, რადგან, მასალის მიხედვით სრულადაა დამთავრებული, იმიტომ ეკვივალენტური რაოდენობა მასალების მიხედვით იგივე იქნება. შრომის ანუ გადამუშავების მიხედვით კი 3000 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი დამთავრებულია ნახევრად. მაშასადამე, მისი მეორედი არის ეკვივალენტური ერთეული.

ამდენად, მიიღება შემდეგი მანკენებლები:

	მასალის მიხედვით	შრომის მიხედვით
დამთავრებული პროდუქტი	32 000	32 000
დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის ბოლოს	3 000	1 500
ჯამი	35 000	33 500

II. გასათვალისწინებელი წარმოების ხარჯები ლარებში:

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	სულ
საწყის დაუმთავრებელ პროდუქციაზე	8 000	2 500	10 500
მიმდინარე თვეში გაწეული ხარჯები	25 800	22 000	47 800
ჯამი	33 800	24 500	58 300

IV. დანახარჯები ერთ ეკვივალენტურ ერთეულზე

მასალის ხარჯი	33 800 ლ	შრომითი ხარჯი	24 500 ლ
1 ეკვ. ერთეულზე =	$\frac{33\ 800}{35\ 000} = 0,9657$	1 ეკვ. ერთეულზე =	$\frac{24\ 500}{33\ 500} = 0,7313$ ლ

V. მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა

მზა პროდუქციის თვითღირებულება =	32 000 ცალი * 0,9657 ლ + 32 000 ცალი * 0,7313 ლ =
	30 903 ლ + 23 402 ლ = 54 305 ლ
დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =	3 000 ეკვ.ერთ. * 0,9657 ლ +
	+ 1500 ეკვ.ერთ. * 0,7313 ლ = 2 897 ლ + 1 098 ლ = 3 995 ლ

ჯამი	58 300 ლ

VI. პროცესის ანგარიშის შედგენა

დებეტი	პროცესის ანგარიში			კრედიტი	
	ერთ.	ლარი		ერთ.	ლარი
საწყისი ნაშთი	5 000	10 500	გამოშვებულია	32 000	54 305
მასალის ხარჯი	30 000	25 800	გადასატანი ნაშთი		
შრომითი ხარჯი		22 000	(საბოლოო დაუმთ. პროდუქცია)	3 000	3 995
	-----	-----		-----	-----
ჯამი	35 000	58 300		35 000	58 300

როგორც ცნობილია, გადასატანი ნაშთი არის იგივე საბოლოო ნაშთი, მაგრამ ჩაწერილია მოპირდაპირე მხარეს, ანგარიშის დაბალანსებისა და კონტროლის მიზნით.

**11.3. თვითღირებულების გამოთვლა
FIFO მეთოდით**

პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის მეთოდი **FIFO** – ორი ძირითადი თავისებურებით ხასიათდება.

1. მზა პროდუქციას ყოფს პროდუქტად, რომელიც თვის დასაწყისში იყო დაწყებული და ამ თვეში დამთავრდა, რადგან ჯერ ადრე დაწყებული ერთეულები დამთავრდებოდა, და პროდუქტად, რომელიც მიმდინარე თვეში დაიწყო და დამთავრდა.

2. ეკვივალენტური ერთეულების გამოთვლების დროს გაითვალისწინება საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის არა დამთავრების ხარისხი, არამედ დაუმთავრებლობის ხარისხი ანუ დასამთავრებელი წილი.

მაგალითად, თუ თვის დასაწყისში არსებული დაუმთავრებელი პროდუქტი დამთავრებულია ორი-მესამედით, მაშასადამე, სამუშაოების ორი მესამედი წინა თვეშია შესრულებული. დასამთავრებელ ერთი-მესამედზე კი გაგრძელდება მუშაობა მიმდინარე თვეში და აგრეთვე დაიწყებოდა ახალი ერთეულებიც. ამიტომ, ეს მეთოდი თვლის, რომ მიმდინარე თვეში დაწყებული პროდუქციის ერთეულებს უნდა დაემატოს

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დასამთავრებელი წილი და არა წინა თვეში უკვე შესრულებული ნაწილი.

განვიხილოთ ეს მეთოდი წინა მონაცემების საფუძველზე.

ამოცანის პირობის თანახმად, საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია ნედლეულის მიხედვით სრულადაა დამთავრებული, გადამუშავების მიხედვით კი 2/5-ით. მეთოდი FIFO განმარტავს, რომ ვინაიდან დაუმთავრებელი პროდუქტი დამთავრებული იყო 2/5-ით, მაშასადამე, ამ თვეში დამატებით საჭიროა შრომის 3/5. ამიტომ, ხარჯები მიეკუთვნება პროდუქტის ამ ნაწილს. გაანგარიშებები შემდეგი სახის იქნება:

I. ფიზიკური ნაკადები ცალებში

დაუმთავრებელი პროდუქცია თვის დასაწყისში	5 000
დაიწყო მიმდინარე თვეში	30 000
<hr/>	
ჯამი	35 000
შეა პროდუქცია:	
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	5 000
დაიწყო და დამთავრდა მიმდინარე თვეში	27 000 (32 000 – 5 000)
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	3 000
<hr/>	
ჯამი	35 000

II. ეკვივალენტური ერთეულები

შეა პროდუქცია:	მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	0	3 000 (5000-ის 3/5)
დაიწყო და დამთავრდა მიმდინარე თვეში	27 000	27 000
დაუმთავრებელი პროდუქცია თვის ბოლოს	3 000	1 500
<hr/>		<hr/>
ჯამი	30 000	31 500

აქ იგულისხმება, რომ ვინაიდან საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქტი მასალის მიხედვით სრულად დამთავრებული იყო, მაშასადამე, ამ თვეში მას მასალები აღარ დაემატება და დამატებითი ეკვივალენტური ერთეულები ნულია. ხოლო შრომითი დანახარჯები დარჩენილ 3/5 ნაწილზეა გაიწევა.

III. წარმოების დანახარჯები ლარებში

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	სულ
საწყისი დაუმთავრებელ პროდუქციაზე	–	–	10 500
მიმდინარე თვეში დამატებული ხარჯები	25 800	22 000	47 800
<hr/>			
ჯამი	25 800	22 000	58 300

გამოთვლების ამ საფეხურზე, საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება მატერიალურ და შრომით დანახარჯებად აღარ იყოფა. მათი ჯამი პირდაპირ ემატება მიმდინარე თვის წარმოების დანახარჯებს. ასეთი მიდგომა ამ მეთოდის სერიოზულ ნეგატიურ მხარეს წარმოადგენს, რადგან მატერიალური და შრომითი დანახარჯების რეალურ სიდიდეს აყალბებს.

IV. დანახარჯი ერთ ეკვივალენტურ ერთეულზე

$$\text{მასალის ხარჯი} = \frac{25\,800 \text{ ლ}}{30\,000} = 0,86 \text{ ლ}$$

$$\text{შრომითი ხარჯი} = \frac{22\,000 \text{ ლ}}{31\,500} = 0,6984 \text{ ლ}$$

V. მზა პროდუქციის თვითღირებულება

	ლარი
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან:	
თვითღირებულება თვის დასაწყისში	10 500
მიმატებული მიმდინარე თვეში დამუშავების ღირებულება	2 095 (3000 * 0,6984 ლ)
	ჯამი 12 595
დაიწყო და დასრულდა მიმდინარე თვეში:	
მასალის ხარჯი (27 000 ცალი * 0,86 ლ)	23 220
შრომითი ხარჯი (27 000 ცალი * 0,6984 ლ)	18 857
	ჯამი 42 077
სულ მზა პროდუქციის თვითღირებულება	54 672
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია:	
მასალის ხარჯი (3000 ცალი * 0,86)	2 580
შრომითი ხარჯი (1500 * 0,6984)	1 048
	ჯამი 3 628
სულ წარმოების დანახარჯები	58 300

VI. პროცესის ანგარიშის მომზადება

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ცალი	ლარი	ცალი	ლარი
საწყისი ნაშთი	5 000	10 500	მზა პროდუქცია	32 000
მასალის ხარჯი	30 000	25 800	დაუმთ. პროდ-ის	3 000
შრომითი ხარჯები		22 000	გადასატანი ნაშთი	3 628
ჯამი	35 000	58 300		35 000

ამრიგად,

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებას + საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დასრულების ხარჯები + პერიოდში დაწვებული და დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება.

პრაქტიკაში აღნიშნული მეთოდი არ გამოიყენება, რადგან რთულია და ამასთან, გაუმართლებელია დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების პირდაპირ მიბმა მიმდინარე თვის დანახარჯებთან.

**11.4. ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები,
ზენორმატიული გამოსავლიანობა და მათი
აღრიცხვა**

წინა თავში, კომპლექსური წარმოების პროდუქტების აღრიცხვის განიხილვისას, გადმოცემულია ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგებისა და ზენორმატიული გამოსავლიანობის აღრიცხვის თავისებურებები, რაც იგივეა პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის დროს. კერძოდ, ნორმატიული დანაკარგები, თუ მათ სა-რეალიზაციო ფასი გააჩნიათ, დანახარჯებიდან გამოიქვითება. ხოლო, ზენორმატი-

ული დანაკარგი (ან მოგება) პროდუქციის ერთეულების თვითღირებულების გამოთვლაზე გავლენას არ ახდენენ, რადგან, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება პროდუქტის მოსალოდნელი გამოშვების ერთეულების საფუძველზე გამოითვლება.

$$\text{პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება} = \frac{\text{წარმოების დანახარჯები} - \text{ნორმატიული დანაკარგი გასაყიდი ფასით}}{\text{წარმოებაში ჩაშვებული ერთეულები} - \text{ნორმატიული დანაკარგი}}$$

ნორმატიული დანაკარგი არის წარმოების პროცესში მოსალოდნელი (გარდაუვალი) დანაკარგები.

სიდიდე, რომლითაც ფაქტობრივი დანაკარგი აღემატება ნორმატიულს, **ზენორმატიულ დანაკარგად იწოდება**. ზენორმატიული დანაკარგების არსებობისას, დანახარჯების ჩამოწერა ხდება მოგება/ზარალის ანგარიშზე, ნებისმიერი ნარჩენებიდან შემოსავლების გამოკლებით.

სიდიდე, რომლითაც ფაქტობრივი დანაკარგი ნაკლებია ნორმატიულზე, **ზენორმატიული შემოსავალი (ანუ ზენორმატიული გამოსავლიანობა) ეწოდება**.

მაგალითი:

გამოვთვალოთ ერთი ტონა პროდუქტის თვითღირებულება შემდეგი მონაცემების საფუძველზე:

წარმოებაში ჩაშვებულია	6 500 ტონა ნედლეული	97 500 ლ
შრომითი დანახარჯები		15 900 ლ
საწარმოო ხედნადები ხარჯები		12 000 ლ
		125 400 ლ

ნორმატიული დანაკარგი შეადგენს ჩაშვებული რესურსების 12%-ს და გააჩნია სარეალიზაციო ფასი 4 ლ / ტონაზე. წყაქტიურად გამოშვებულია 5 720 კგ.

შე

ამოხსნა: უნდა ვაწარმოოთ შემდეგი გამოთვლები:

- შემოსალოდნელი გამოშვება = 6500 ტ * 88% = 5 720 კგ
- მაშასადამე, პროდუქციის ფაქტიური და მოსალოდნელი რაოდენობა ერთმანეთს ემთხვევა.
- ნორმატიული დანაკარგი = 6 500 ტ * 12% = 780 ტ * 4 ლ = 3 120 ლ
- გასათვალისწინებელი დანახარჯები = 125 400 ლ - 3 120 ლ = 122 280 ლ
- ერთი ტონა პროდუქტის თვითღირებულება = 122 280 ლ / 5 720 კგ = 21,378 ლ
- მაშასადამე, მოცემულ შემთხვევაში ზენორმატიული სხვაობა არ არსებობს.

როგორც ცნობილია, ხშირად, ფაქტიური დანაკარგები ნორმატიულ დანაკარგებს არ ემთხვევა და მათ შორის გადახრა, როგორ უკვე აღინიშნა, შეიძლება ზენორმატიულ დანაკარგას ან ზენორმატიულ გამოსავალს წარმოადგენდეს. მათი აღრიცხვა ნორმატიული დანაკარგებისაგან განსხვავდება. ამ დროს გამოითვლება **ზენორმატიული დანაკარგის წმინდა თვითღირებულება**, რომელიც უდრის სხვაობას მის თვითღირებულებასა და გასაყიდ ფასს შორის.

მაგალითი:

გამოვთვალოთ ზენორმატიული დანაკარგის წმინდა თვითღირებულება შემდეგი ინფორმაციის საფუძველზე:

წარმოებაში ჩაშვებული მასალები	4500 კგ
ნორმატიული დანაკარგი	10%
პროცესის დანახარჯი	54 800 ლ
ფაქტიური გამოსავლიანობა	4 000 კგ

წარმოების ნარჩენები იყიდება კილოგრამი 2,5 ლარად.

ამოხსნა:

$\text{პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება} = 4500 \text{ კგ} * 90\% = 4050 \text{ კგ}$
 $\text{წარმოებული დანაკარგი} = 4500 \text{ კგ-ის } 10\% = 450 \text{ კგ}$
 $\text{ფაქტიური დანაკარგი} = 4500 \text{ კგ} - 4000 \text{ კგ} = 500 \text{ კგ}$
 $\text{ზენორმატიული დანაკარგი} = 500 \text{ კგ} - 450 \text{ კგ} = 50 \text{ კგ}$
 $\text{პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულება} = (54\ 800 \text{ ლ} - 450 \text{ კგ} * 2,5 \text{ ლ}) / 4050 \text{ კგ} =$
 $= 53\ 675 \text{ ლ} / 4050 \text{ კგ} = 13,253 \text{ ლ}$
 $\text{წარმოებული დანაკარგის ერთეულის წმინდა თვითღირებულება} = 13,253 \text{ ლ} - 2,5 \text{ ლ} =$
 $= 10,753 \text{ ლ}$

$\text{მაშასადამე, მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადასატანი ზენორმატიული დანაკარგის ღირებულება}$
 $50 \text{ კგ} * 10,753 \text{ ლ} = 538 \text{ ლ.}$

ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები შესაბამის ანგარიშებზე ცალკე-ცალკე აღირიცხება და ჩვენს მაგალითზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. მზა პროდუქციის გამოშვება – 4000 კგ * 13,253 ლ = 53 012 ლ
 დებეტი – მზა პროდუქცია – 53 012 ლ
 კრედიტი – პროცესის ანგარიში – 53 012 ლ
2. წარმოებიდან ნორმატიული დანაკარგის ჩამოწერა (450 კგ * 2,5 ლ) = 1 125 ლ
 დებეტი – ნორმატიული დანაკარგი – 1125 ლ
 კრედიტი – წარმოების ანგარიში – 1125 ლ
3. წარმოებიდან ზენორმატიული დანაკარგების ჩამოწერა (50 კგ * 13,253 ლ) = 663 ლ
 დებეტი – ზენორმატიული დანაკარგები – 663 ლ
 კრედიტი – წარმოება – 663 ლ
4. ზენორმატიული დანაკარგის ანგარიშის დახურვა – 663 ლ
 დებეტი – ნორმატიული დანაკარგი – 125 ლ (50 კგ * 2,5 ლ)
 დებეტი მოგება/ზარალი – 538 ლ (663 – 125)
 კრედიტი – ზენორმატიული დანაკარგები – 663 ლ
5. წარმოების ნარჩენების ფაქტიური გაყიდვა – 1250 ლ
 დებეტი – ფული – 1 250 ლ (1125 ლ + 125 ლ)
 კრედიტი – ნორმატიული დანაკარგები – 1 250 ლ

თვალსაჩინოებისათვის, გავხსნათ მხოლოდ “ზენორმატიული დანაკარგების“ ანგარიში.

დებეტი	ზენორმატიული დანაკარგები	კრედიტი
3. წარმოების ანგარიში	663	4. ნორმატიული დანაკარგები 125
		4. მოგება/ზარალი 538
ჯამი	663	ჯამი 663

როცა ადგილი აქვს ზენორმატიულ გამოსავლიანობას, მაშინ იგი პროცესის ანგარიშის დებეტსა და ზენორმატიული გამოსავლიანობის ანგარიშის კრედიტში აღირიცხება, როგორც ეს განხილულია წინა თავში.

§

11.5. პროცესის სხვადასხვა სტადიაზე გამოვლენილი დანაკარგების აღრიცხვა

დანაკარგებს შეიძლება ადგილი ექნეს პროცესის განმავლობაში, როდესაც პროდუქციის ერთეულები ნაწილობრივად და მთავრებული. ასეთ შემთხვევაში, დანაკარგების აღმოჩენის მომენტში, ერთეულზე დანახარჯების სიდიდის შეფასებისათვის გამოიყენება ეკვივალენტური ერთეულები. ხოლო, პროდუქციის მოსალოდნელი გამო-

სავლიანობა ტოლია: ფაქტიურ მზა ერთეულებს პლუს ზენორმატიული დანაკარგი.

განვიხილოთ მაგალითი:

კომპანია აწარმოებს ქიმიურ ნივთიერებას. ნორმატიული დანაკარგი ჩაშვებული რესურსების 7%-ია. იანვრისათვის ინფორმაცია შემდეგია: წარმოებაში ჩაშვებულია 1000 კგ ნედლეული. 1 კგ-ის ფასია 5 ლ. პირდაპირი შრომითი ხარჯი და ზედნადები ხარჯებია 7 800 ლ. ფაქტიურად გამოშვებულია 900 კგ პროდუქტი. წდანაკარგი აღმოჩნდა მაშინ, როცა პროცესი 60%-ითაა დამთავრებული და დანაკარგებს გასაყიდი ფასი არ გააჩნია. თვის დასაწყისსა და ბოლოს არ არსებობს დაუმთავრებელი წარმოება.

შევადგინოთ იანვრის პროცესის ანგარიში.

პამოსხნა:

ნაბიჯი 1. ნორმატიული დანაკარგი = $1000 * 7\% = 70$ კგ.

ფაქტიური დანაკარგი = 1000 კგ - 900 კგ = 100 კგ

ზენორმატიული დანაკარგი = 100 კგ - 70 კგ = 30 კგ

ნაბიჯი 2. პროდუქციის გამოშვების ეკვივალენტური ერთეულების მოსალოდნელი რაოდენობის გამოთვლა.

	წვიზიკური ერთეულები კგ	ეკვივალენტური ერთეულები მასალის მიხედვით	ეკვივალენტური ერთეულები გადამუშავების მიხედვით
მზა ერთეულები	900	900	900
ზენორმატიული დანაკარგი	30	100%	60%
		30	18
ჯამი	930	930	918

ნაბიჯი 3. გასათვალისწინებელი დანახარჯები:

მასალის ხარჯი 1000 კგ * 5 ლ = $5 000$ ლ

პირდაპირი შრომა და ზედნადები ხარჯები - $7 800$ ლ

 $12 800$ ლ

ნაბიჯი 4. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულებების გამოთვლა:

მასალის მიხედვით = 5000 ლ / 930 კგ = $5,3763$ ლ

გადამუშავების მიხედვით = $7 800$ ლ / 918 კგ = $8,4967$ ლ

ნაბიჯი 5. პროდუქციის თვითღირებულებების გამოთვლა:

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 900 კგ * $(5,3763+8,4967) = 12 486$ ლ

ზენორმატიული დანაკარგის თვითღირებულება = 30 კგ * $5,3763 + 18$ კგ * $8,4967$ ლ =

= 161 ლ + 153 ლ = 314 ლ

 $12 800$ ლ

ნაბიჯი 6. პროცესის ანგარიშის, ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგების ანგარიშების შედგენა:

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	კგ	ლ	კგ	ლ
მასალა	1000	5 000	მზა პროდუქცია	900 12 486
გადამუშავება		7 800	ნორმატიული დანაკარგი	70 -
			ზენორმატიული დანაკარგი	30 314
-----	-----	-----	-----	-----
	1000	12 800	1000	12 800

დებეტი	ნორმატიული დანაკარგი		კრედიტი
	კგ	ლ	
პროცესის ანგარიში	70	-	

დებეტი	ზენორმატიული დანაკარგი		კრედიტი	
	კბ	ლ	მთავრა/ზარალის ანგარიში	ლ
პროცესის ანგარიში	30	314		314
	-----	-----		-----
	30	314		314

11.6. დანაკარგების გამოთვლა დაუმთავრებელი პროდუქციის არსებობის დროს

აქამდე განხილული იყო სიტუაციები, როცა წარმოების დანაკარგების აღრიცხვა და დაუმთავრებელი პროდუქციის ეკვივალენტური ერთეულები ცალკე-ცალკე იყო მოცემული წარმოების ერთი პროცესისათვის.

ახლა განვიხილოთ მაგალითი, როცა ნედლეულის გადამუშავების ერთზე მეტი პროცესი გამოიყენება და დანაკარგებთან ერთად დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთებიც არსებობს.

წინა პროცესიდან გადმოტანილი ხარჯები შეიძლება მოლიანად დაემატოს მასალის ხარჯებს ან მასალისა და შრომით დანახარჯებს ცალკე-ცალკე ან ცალკე იქნას განსახლავრული ეკვივალენტური ერთეულებისათვის.

თუ დანაკარგი წარმოიქმნება პროცესის საწყის სტადიაზე, მაშინ წარმოების ნორმატიული დანაკარგი გამოითვლება მოცემულ პროცესში ჩაშვებული ერთეულებიდან და პროდუქციის მოსალოდნელი რაოდენობა ტოლია: საწყის დაუმთავრებელ პროდუქციას პლუს წინა პროცესიდან გადმოტანილი ერთეულები, მინუს მისი ნორმატიული დანაკარგი და მინუს საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთი.

ხოლო, თუ დანაკარგი პროცესის ბოლო სტადიაზე წარმოიქმნება, მაშინ დანაკარგები გაიანგარიშება მოსალოდნელი ფიზიკური ერთეულების ბაზაზე და პროდუქციის მოსალოდნელი ერთეულები ტოლია: საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთს პლუს წინა პროცესიდან გადმოტანილი ერთეულები, მინუს საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთი და მინუს წინა მახვენებლის ბაზაზე გამოთვლილი ნორმატიული დანაკარგის ერთეულები.

- დაეუშვათ, საბოლოო პროცესზე არსებობს შემდეგი მონაცემები:
 - საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია – 2000 ერთეული
 - გადმოტანილია წინა პროცესიდან – 25 000 ერთეული
 - საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია – 3000 ერთეული
 - ნორმატიული დანაკარგები – ჩაშვებული ერთეულების 5%-ია.

გამოეთვალათ პროდუქციის მოსალოდნელი რაოდენობა:

- ა. როცა დანაკარგები პროცესის საწყის სტადიაზე წარმოიქმნება:

$$2000 + 25000 - 25000\text{-ის } 5\% - 3000 = 22\ 750 \text{ ერთეული}$$
- ბ. როცა დანაკარგები პროცესის ბოლო სტადიაზე წარმოიქმნება:

$$2000 + 25000 - 3000 - 24000\text{-ის } 5\% = 22\ 800 \text{ ერთეული}$$

$$(2000 + 25000 - 3000 = 24000)$$

როცა დანაკარგები პროცესის ბოლოს წარმოიქმნება, ნორმატიული დანაკარგი (როცა სარეალიზაციო ღირებულება გააჩნია) ფიზიკურ ერთეულებშიც და ეკვივალენტურ ერთეულებშიც გამოითვლება, რადგან, საბოლოო დაუმთავრებელმა პროდუქციამ მომავალში უნდა მიადწიოს წერტილს, სადაც დანაკარგი წარმოიქმნება, ამიტომაც უნდა შეიცავდეს ნორმატიული დანაკარგების ღირებულებას. ამასთან, ნორმატიული დანაკარგი გამოითვლება მოსალოდნელი ფიზიკური ერთეულების ბაზაზე, რადგან გამოსვების ნაწილს ჯერ კიდევ არ მიუღწევია წერტილისათვის, სადაც დანაკარგი წარმოიქმნება.

მაგალითი:

საქონლის კომბინირებული საკვების დამამზადებელი კომპანია იყენებს ორ საწარმოო პროცესს. მოცემულია ინფორმაცია მარტის დანახარჯებისა და მეორე პროცესის შესახებ:

- I პროცესიდან გადმოტანილი დანახარჯები – 140 500 ლ
- დამატებული ნედლეულის ხარჯი – 52 600 ლ
- გადამუშავების ხარჯები – 64 800 ლ
- საწყის დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება – 5 100 ლ

საკვების წარმოება კილოგრამებში:

- საწყის დაუმთავრებელი პროდუქტი – 2 140 კგ (მასალის მიხედვით სრულად და გადამუშავების მიხედვით 40%-ით დამთავრებული)
- გადმოტანილია მარტში პირველი პროცესიდან – 98 200 კგ
- მზა პროდუქცია – 95 500 კგ
- საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია – 2 000 კგ (მასალის მიხედვით სრულად და გადამუშავების მიხედვით 60%-ით დამთავრებული)

მასალის დანაკარგის ნორმალური დონე, რომელიც მეორე პროცესის საწყის სტადიაზე წარმოიშობა, პროცესში ჩართული რაოდენობის 5%-ია. წდანაკარგს სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია.

მითხვნა: მოვამზადოთ მეორე პროცესის ანგარიში **FIFO** მეთოდით.

პასუხი: პროცესის ანგარიშის მომზადებისათვის საჭიროა შემდეგი საფუძვლების გაგება:

I. ფიზიკური ნაკადები (კგ):

- საწყის დაუმთავრებელი პროდუქცია – 2 140
- გადმოტანილია I პროცესიდან – 98 200

100 340

მზა პროდუქცია:

- საწყის დაუმთავრებელი პროდუქტიდან – 2 140
- დაიწყო და დამთავრდა მარტში – 93 360 (95 500 – 2 140)
- ნორმატიული დანაკარგი – 4 910 (98 200-ის 5%) – რადგან დანაკარგი საწყის სტადიაზე წარმოიქმნება
- საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია – 2 000
- ზენორმატიული მოგება (გამოსავალი) – (2 070) [100340–(2140+93360+4910+2000)]

100 340

ზენორმატიული მოგება ანუ გამოსავალი შეიძლება მეორე ხერხითაც გამოითვალოს. კერძოდ, პროდუქციის მოსალოდნელ რაოდენობასა და ფაქტიურ გამოსვებას შორის სხვაობით.

წპროდუქციის მოსალოდნელი რაოდენობა = 2140 + 98200 – 2000 – 4910 = 93 430 კგ

პროდუქციის ფაქტიური გამოსვება კი 95 500 კილოგრამია. მაშასადამე, ზენორმატიული მოგება ანუ ზენორმატიული გამოსავლიანობა = 95 500 – 93 430 = 2 070 კგ

თუკი, დანაკარგებს ადგილი ექნება პროცესის ბოლოს, მაშინ ნორმატიული დანაკარგი გამოითვლება, როგორც – (100 340 – 2000) ერთეულის 5%.

III. ეკვივალენტური ერთეულები (ანუ პირობითი კილოგრამები):

	შ მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
შზა პროდუქცია:		
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	–	60% 1 284
დაიწყო და დამთავრდა მარტში	100% 93 360	100% 93 360
შენორმატიული გამოსავალი	100% (2 070)	0% რადგან საწყის სტადიაზე
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქტი	100% 2 000	60% 1 200
	-----	-----
ჯამი	93 290	95 844

ვინაიდან, დანაკარგებში წარმოქმნილი შენორმატიული გადახრა, გავლენას არ ახდენს ერთეულის თვითღირებულებაზე, ამიტომ, შენორმატიული დანაკლისი ემატება და შენორმატიული მოგება აკლედება ეკვივალენტურ ერთეულებს.

III. გასათვალისწინებელი წარმოების დანახარჯები (ლარი):

	შ მასალის ხარჯი	გადამუშავება	ჯამი
საწყის დაუმთავრებელ პროდუქტზე	–	–	5 100
გადმოტანილია I პროცესიდან	140 500	–	140 500
II პროცესის ხარჯები	52 600	64 800	117 400
	-----	-----	-----
ჯამი	193 100	64 800	263 000

IV. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება (ლარი):

შ 1 ეკვ. ერთ. მასალის მიხედვით = $193\ 100 \text{ ლ} / 93\ 290 \text{ კგ} = 2,0699 \text{ ლ}$
 1 ეკვ. ერთ. გადამუშავების მიხედვით = $64\ 800 \text{ ლ} / 95\ 844 \text{ კგ} = 0,6761 \text{ ლ}$

V. შზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება:

შზა პროდუქციის თვითღირებულება:
 საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან დამზადებულის თვითღირებულება =
 $5\ 100 \text{ ლ} + 1\ 284 \text{ კგ} * 0,6761 = 5\ 968 \text{ ლ}$
 მარტში დაწყებული და დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება =
 $= 03\ 360 \text{ კგ} * (2,0699 + 0,6761) = 256\ 366 \text{ ლ}$

შენორმატიული გამოსავლის თვითღირებულება = $2\ 070 \text{ კგ} * 2,0699 \text{ ლ} = 4\ 285 \text{ ლ}$
 საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =
 $= 2\ 000 \text{ კგ} * 2,0699 \text{ ლ} + 1\ 200 \text{ კგ} * 0,6761 \text{ ლ} = 4\ 140 \text{ ლ} + 811 \text{ ლ} = 4\ 951 \text{ ლ}$

 სულ 263 000 ლ

VI. პროცესის ანგარიშის შედგენა:

დებეტი	II პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	კგ	ლ	კგ	ლ
საწყისი ნაშთი	2 140	5 100	შზა პროდუქცია	95 500
გადმოტანილია I პროცესიდან	98 200	140 500	ნორმატ. დანაკ.	4 910
დამატებული მასალის ხარჯი		52 600	გადასატანი ნაშთი	2 000
შენორმატიული გამოსავალი	2 070	4 285		
	-----	-----	-----	-----
ჯამი	102 410	267 285	ჯამი	102 410

ამრიგად, ნორმატიული და შენორმატიული დანაკარგი პროცესის ანგარიშის კრედიტში, ხოლო შენორმატიული გამოსავალი – პროცესის ანგარიშის დებეტში აღირიცხება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. როდის გამოიყენება თვითღირებულების კალკულაცია პროცესების მიხედვით.
2. ჩამოთვალეთ თვითღირებულების გამოთვლის საფეხურები.
3. რა თავისებურება გააჩნია კალკულაციის მეთოდს FiFo.
4. რას უდრის პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება ნორმატიული დანაკარგების პირობებში.

ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი

ამოცანა 1.

სამრეწველო ფირმა უშვებს ერთი დასახელების პროდუქტს. 1 სექტემბერს დაუმთავრებელი იყო 400 ცალი პროდუქტი, რომელიც მასალის მიხედვით სრულად და შრომის მიხედვით 1/4-ითაა დამთავრებული. მისი თვითღირებულება 16 200 ლარს შეადგენდა, საიდანაც, მასალის ხარჯია 10 000 ლარი და შრომითი ხარჯი – 6 200 ლ.

სექტემბრის განმავლობაში კიდევ დაიწყო 20 000 ცალი პროდუქტის დამზადება. თვის ბოლოს დაუმთავრებელი დარჩა 300 ცალი, რომელიც მასალის მიხედვით სრულად და გადამუშავების მიხედვით 1/3-ითაა დამთავრებული. იმავე თვეში წარმოების დანახარჯებმა 62 400 ლ შეადგინა. მათ შორის, მასალის ხარჯია – 38 500 ლ და შრომითი ხარჯი – 23 900 ლ.

პროცესზე დანაკარგებს ადგილი არა აქვს.

მოთხოვნა: ა. გამოთვალეთ მზა პროდუქციის თვითღირებულება საშუალო შეწონილი მეთოდით;

ბ. გამოთვალეთ მზა პროდუქციის თვითღირებულება FiFo მეთოდით.

ამოხსნა:

როგორც წესი, საჭიროა ექვსი საფეხურის გავლა.

ა. საშუალო შეწონილი მეთოდით:

I. ფიზიკური ერთეულები (ცალებში):

საწყისი ნაშთი	–	400	
დაიწყო სექტემბერში	–	20 000	

ჯამი		20 400	
მზა პროდუქცია	–	20 100	(20 400 – 300)
საბოლოო ნაშთი	–	300	

ჯამი		20 400	

II. ეკვივალენტური ერთეულები (პირობითი ცალები):

	შმსალის მიხედვით	შრომის მიხედვით
შმზა პროდუქცია	100% 20 100	100% 20 100
საბოლოო ნაშთი	100% 300	1/3 100
	-----	-----
ჯამი	20 400	20 200

III. გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	ჯამი
საწყის დაუმთ. პროდუქციაზე დანახარჯები სექტემბერში	10 000	6 200	16 200
	38 500	23 900	62 400
	-----	-----	-----
ჯამი	48 500	30 100	78 600

IV. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა (ლ):

შმსალის მიხედვით = 48 500 ლ / 20 400 ცალი = 2,3775 ლ
 შრომის მიხედვით = 30 100 ლ / 20 200 ცალი = 1,4901 ლ

(რიცხვების დამრგვალების შედეგად წარმოშობილი ცდომილებების თავიდან აცილების მიზნით, მძიმის შემდეგ აიღეთ მინიმუმ ოთხი ნიშანი)

V. მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება (ლ):
 მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 20 100 ცალი * (2,3775+1,4901) = 77 738 ლ
 დაუმთავრებელი პროდუქციის თ/ღ = 300 ცალი * 2,3775 + 100 ცალი * 1,4901 =
 = 713 + 149 = 862 ლ

 სულ 78 600 ლ

VI. პროცესის ანგარიშის შედეგნა:

დებეტი			პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ ^რ		ერთ.	ლ	
საწყისი ნაშთი	400	16 200	მზა პროდუქცია	20 100	77 738	
დაიწყო სექტემბერში	20 000		გადასატანი ნაშთი	300	862	
მასალის ხარჯი		38 500				
შრომითი ხარჯი		23 900				
-----		-----			-----	
ჯამი	20 400	78 600	ჯამი	20 400	78 600	

ბ. **FIFO** მეთოდით:

I. ფიზიკური ერთეულები (ცალები):

საწყისი ნაშთი — 400
 დაიწყო სექტემბერში — 20 000

 ჯამი 20 400

მზა პროდუქცია:
 საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან — 400
 დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში — 19 700 (20 100 - 300)
 საბოლოო დაუმთავრებელი წარმოება — 300

 ჯამი 20 400

II. ეკვივალენტური ერთეულები:

	შემასალის მიხედვით		შრომის მიხედვით	
მზა პროდუქცია:				
საწყისი დაუმთ. პროდუქციიდან	0	3/4	300	
დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში	100%	19 700	100%	19 700
საბოლოო ნაშთი	100%	300	1/3	100
-----		-----		-----
ჯამი		20 000		20 100

III. გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	ჯამი
საწყის დაუმთ. პროდუქტზე	—	—	16 200
დანახარჯები სექტემბერში	38 500	23 900	62 400
-----		-----	-----
ჯამი	38 500	23 900	78 600

IV. ეკვივალენტური ერთეული თვითღირებულება (ლ):

შემასალის მიხედვით = 38 500 ლ / 20 000 ცალი = 1,925 ლ
 შრომის მიხედვით = 23 900 ლ / 20 100 ცალი = 1,1891 ლ

V. მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება:

მზა პროდუქციის თვითღირებულება:	
საწყისი დაუმთავრებელი წარმოებიდან	16 200 ლ
სექტემბრის ხარჯები საწყისი დაუმთ. პროდუქციის დამთავრებაზე =	= 300 * 1,1891 ლ = 356 ლ
დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში =	19 700 ცალი * (1,925+1,1891) = 61 348 ლ
	77 904 ლ
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =	
= 300 ცალი * 1,925 ლ + 100 ცალი * 1,1891 ლ =	577 ლ + 119 ლ = 696 ლ
სულ	78 600 ლ

VI. პროცესის ანგარიშის მომზადება:

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი		
	ერთ.	ლ		ერთ.	ლ
საწყისი ნაშთი	400	16 200	მზა პროდუქცია	20 100	77 904
დაიწყო სექტემბერში	20 000		გადასატანი ნაშთი	300	696
მასალის ხარჯი		38 500			
შრომითი ხარჯი		23 900			
	20 400	78 600		20 400	78 600
ჯამი			ჯამი		

ამოცანა 2.

სამრეწველო კომპანიაში, ნოემბერში განხორციელებული საწარმოო პროცესის შესახებ, არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

მასალის ხარჯები – 17 450 ლ

პირდაპირი შრომითი და საწარმოო ხედნადები ხარჯები – 26 800 ლ

ნოემბერში წარმოებულია 15 000 ერთეული პროდუქტი, საიდანაც 600 ერთეული ჩამოწერილი იქნა ჯართის სახით. ჩვეულებრივ, ჯართი საწარმოო პროდუქციის 5%-ია. შემოწმებას ადგილი ჰქონდა, როცა პროცესი 60%-ით იყო შესრულებული შრომისა და ხედნადები ხარჯების მიხედვით. უმასალის გამოყენება კი პროცესის დასაწყისშივე ხდება სრულად. ჩამოწერილი ჯართი მთლიანად იქნა რეალიზებული 0,50 ლარად კილოგრამში.

საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია არ არსებობს.

მოთხოვნა: მოამზადეთ პროცესის ანგარიში.

ამოხსნა:

ჯერ გამოითვლება დანაკარგები:

ნორმატიული დანაკარგი = 15 000-ის 5% = 750 ერთეული

ფაქტიური დანაკარგი არის 600 ერთეული, მაშასადამე,

ხენორმატიული მოგება = 750 – 600 = 150 ერთეული

ფიზიკური ერთეულები:

საწყისი ნაშთი – 0

დაიწყო ნოემბერში – 15 000

ჯამი 15 000

დამთავრდა – 14 400 (15 000 – 600)

ნორმატიული დანაკარგი – 750

ხენორმატიული გამოსავალი – (150)

საბოლოო ნაშთი – 0

ჯამი 15 000

ეკვივალენტური ერთეულები:

	მასალის მიხედვით		გადამუშავების მიხედვით	
მზა პროდუქცია	100%	14 400	100%	14 400
ზენორმატიული მოგება	100%	(150)	60%	(90)
ჯამი		14 250		14 310

გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარებში):

	მასალის ხარჯი	გადამუშავების ხარჯი	ჯამი
დანახარჯები ნოემბერში	17 450	26 800	44 250
ნორმატიული დანაკარგი (750 ცალი * 0,5 ლ)	(375)	-	(375)
ჯამი	17 075	26 800	43 875

შეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება:

$\text{შემასალის მიხედვით} = 17\ 075 \text{ ლ} / 14\ 250 = 1,1982 \text{ ლ}$
 $\text{გადამუშავების მიხედვით} = 26\ 800 \text{ ლ} / 14\ 310 = 1,8728$

$\text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} = 14\ 400 \text{ ცალი} * (1,1982 + 1,8728) = 44\ 223 \text{ ლ}$
 $\text{ზენორმატიული გამოსავლის თვითღირებულება} = 150 * 1,1982 \text{ ლ} + 90 * 1,8728 \text{ ლ} = 180 + 168 = 348 \text{ ლ}$

წლები	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
დაიწყო ნოემბერში	15 000			
მასალის ხარჯი		17 450	მზა პროდუქცია	14 400
გადამუშავება		26 800	ნორმატ. დანაკარგი	750
(2) ზენორმატიული გამოსავალი	150	348		375 (1)
ჯამი	15 150	44 598	ჯამი	15 150

დებეტი	ნორმატიული ჯართი		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
1. პროცესის ანგარიში	750	375	3. ზენორმატ. გამოსავალი	75
			5. ფული	300
ჯამი		375	ჯამი	375

დებეტი	ზენორმატიული გამოსავალი		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
3. ნორმატ. ჯართი (150 * 0,5)		75	2. პროცესის ანგარიში	348
4. მოგებ/ზარალი (348-75)		273		
ჯამი		348	ჯამი	348

ამოცანა 3.

სამრეწველო კომპანია აწარმოებს პროდუქტს, რომლის დასრულებისათვის საჭიროა ორი პროცესი. პირველი პროცესის პროდუქცია პირდაპირ გადაიტანება მეორე პროცესზე.

მეორე პროცესის ინფორმაცია შემდეგია:

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის მოცულობა – 14 000 ერთეული, რომელიც მასალის მიხედვით 90%-ით და გადამუშავების მიხედვით 50%-ით არის დამთავრებული.

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება მოიცავს:

პირველი პროცესიდან გადმოსული ხარჯები – 15 840 ლ

მეორე პროცესზე დამატებული მასალის ხარჯი – 5 750 ლ

დამატებული გადამუშავების ხარჯები – 3 200 ლ

24 790 ლ

შემდინარე თვეში, მეორე პროცესზე გაწეული დანახარჯები:

ბ პირველი პროცესიდან მიღებული – 86 400 ლ (57 000 ერთეული)

მეორე პროცესზე დამატებული მასალის ხარჯი – 37 500 ლ

დამატებული გადამუშავების ხარჯები – 44 800 ლ

168 700 ლ

საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია დარჩა 12 000 ერთეული, რომელიც მასალის მიხედვით 90%-ით და გადამუშავების მიხედვით 70%-ითაა დამთავრებული.

ბ პროცესის შემოწმება ხდება მისი დამთავრების შემდეგ. თვის განმავლობაში ჩამოწერილი იქნა 300 ერთეული წუნდებული პროდუქტი, რაც დაშვებული ნორმის ტოლია. წარმოების ნარჩენებს სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია.

- მოთხოვნა:** ა. საშუალო შეწონილი მეთოდით გამოთვალეთ მეორე პროცესის პროდუქციის თვითღირებულება;
 ბ. მთავრადეთ მეორე პროცესის ანგარიში, რისთვისაც გამოიყენეთ პირველ კითხვაში მიღებული მანკენებლები;
 გ. ახსენით, როგორ შეიცვლება პროცესის ანგარიში, თუ ნორმატიული დანაკარგები დაგეგმილი არ იქნებოდა;
 დ. ახსენით, როგორ შეიცვლებოდა პირველ კითხვაში გაკეთებული გამოთვლები, FIFO მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში.

ამოხსნა:

ა. I ნაბიჯი: ფიზიკური ერთეულების დათვლა (ერთეულები):

საწყისი ნაშთი – 14 000
 ჩაშვებულ იქნა II პროცესზე – 57 000

71 000

მზა პროდუქცია – 58 700 (14 000 + 57 000 – 300 – 12 000)

წნორმატიული დანაკარგი – 300

საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია – 12 000

71 000

II ნაბიჯი. ეკვივალენტური ერთეულების დათვლა:

	I პროცესის მიხედვით	მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
მზა პროდუქცია	100% 58 700	100% 58 700	100% 58 700
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	100% 12 000	90% 10 800	70% 8 400
	-----	-----	-----
	70 700	69 500	67 100

III ნაბიჯი: გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	I პროცესიდან გადმოსული	მასალის ხარჯი	გადამუშავების ხარჯი	ჯამი
საწყისი დაუმთ. პროდუქცია	15 840	5 750	3 200	24 790
მიმდინარე თვის ხარჯები	86 400	37 500	44 800	168 700
	-----	-----	-----	-----
	102 240	43 250	48 000	193 490

IV ნაბიჯი: ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება (ლარი):

I პროცესის მიხედვით = 102 240 ლ / 70 760 = 1,4461 ლ
 მასალის მიხედვით = 43 250 ლ / 69 500 = 0,6223 ლ
 გადამუშავების მიხედვით = 48 000 ლ / 67 100 = 0,7153 ლ
 მასასადამე. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება = 1,4461 + 0,6223 + 0,7153 = 2,7838 ლ

ბ. პროცესის ანგარიშის შესადგენად, საჭიროა მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გაანგარიშება. ხოლო, ნორმატიული დანაკარგი, რადგან სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია, არ შეფასდება.

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 58 700 ერთეული * 2,7838 ლ = 163 409 ლ
 დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =
 = 12 000 * 1,4461 ლ + 10 800 * 0,6223 ლ + 8 400 * 0,7153 ლ =
 = 17 353 ლ + 6 720 ლ + 6 008 ლ = 3 008 ლ

ღებები	პროცესის ანგარიში		კრედიტი		
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ	
საწყისი ნაშთი	14 000	24 790	მზა პროდუქცია	58 700	163 409
წინა პროცესიდან	57 000	86 400	ნორმატ. დანაკარგი	300	-
II პროცესი:			გადასატანი ნაშთი	12 000	30 081
მასალის ხარჯი		37 500			
გადამუშავების ხარჯი		44 800			
	-----	-----	-----	-----	-----
ჯამი	71 000	193 490	ჯამი	71 000	193 400

გ. დაგეგმილი თუ არ იქნებოდა ნორმატიული დანაკარგი, მაშინ 300 ერთეული წუნი იქნებოდა ზენორმატიული დანაკარგი, რომლის ეკვივალენტური ერთეულები მონაწილეობას მიიღებდა თვითღირებულების გამოსვლაში და ამ თვითღირებულებით წარმოებიდან ჩამოიწერებოდა, ზენორმატიული დანაკარგის ანგარიშთან კორესპოდენციით, საიდანაც, მოგება-ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

დ. თუკი პროდუქციის თვითღირებულების გამოსათვლელად გამოყენებული იქნება მეთოდი FIFO, მაშინ ეკვივალენტური ერთეულების რაოდენობა იქნება განსხვავებული, რადგან შეიცვლება საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის ეკვივალენტური რაოდენობა. წამის შესაბამისად, შეიცვლება ერთეულის თვითღირებულებაც. ამ მეთოდის დროს გამოიყენება შემდეგი გაანგარიშება:

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებას + საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დასრულების ხარჯები + პერიოდში დაწყებული და დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება.

ამოცანა 4.

სამრეწველო კომპანიის ოქტომბრის თვის, საბოლოო პროცესის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

ფიზიკური ერთეულები:

საწყისი დაუმთავრებელი წარმოება	400 კგ
წინა პროცესიდან მიღებული	7 600 კგ
საბოლოო დაუმთავრებელი წარმოება	500 კგ

დანახარჯები:

საწყის დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯი	2 300 ლ
წინა პროცესიდან მიღებული დანახარჯი	19 600 ლ
ღ	
დამატებული მასალის ხარჯი	6 700 ლ
დამატებული გადამუშავების ხარჯი	4 500 ლ

ბ პროცესის დასრულების დონე:

	საწყის ნაშთი	საბოლოო ნაშთი
წინა პროცესის დანახარჯის მიხედვით	100%	100%
დამატებული მასალის მიხედვით	70%	80%
გადამუშავების მიხედვით	40%	60%

პროცესზე ადგილი არა აქვს დანაკარგებს. თვითღირებულების დასადგენად კომპანია იყენებს FIFO მეთოდს.

მოთხოვნა: მსამხადეთ ოქტომბრის თვის წარმოების საბოლოო პროცესის ანგარიში.

ამოსხნა:

I ნაბიჯი: ფიზიკური ერთეულები (კგ):

საწყის დაუმთავრებელი პროდუქცია	– 400
წინა პროცესიდან მიღებული	– 7 600

	8 000

შეზა პროდუქცია:

საწყის დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	400
წდაიწყო და დამთავრდა ოქტომბერში	7 100 (7 500 – 400)

	7 500 (8 000 – 500)
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	500

	8 000

II ნაბიჯი: ეკვივალენტური ერთეულები:

	წინა პროცესის მიხედვით	მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
შეზა პროდუქცია:			
საწყის დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	0	30%	120
წდაიწყო და დამთავრდა ოქტომბერში	– 7 100	7 100	7 100
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	100%	500	80%
	-----	-----	-----
	7 600	7 620	7 640

III ნაბიჯი: გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	წინა პროცესის ხარჯი	მასალის ხარჯი	გადამუშავების ხარჯი	ჯამი
საწყის დაუმთავრებელ პროდუქციაზე	–	–	–	2 300
წინა პროცესიდან გადმოსული	19 660	6 700	4 500	30 800
	-----	-----	-----	-----
	19 660	6 700	4 500	33 100

IV ნაბიჯი: ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება (ლარი):

წინა პროცესის მიხედვით = 19 600 ლ / 7 600 კგ = 2,5789 ლ
 ე მასალის მიხედვით = 6 700 ლ / 7 620 კგ = 0,8793 ლ
 გადამუშავების მიხედვით = 4 500 ლ / 7 640 კგ = 0,589 ლ

ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება 4,0472 ლ

V ნაბიჯი: შზა პროდუქციის თვითღირებულება:

შეზღვევის პროდუქციის თვითღირებულება:	
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია	– 2 300 ლ
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დამთავრების ხარჯები – (120 კგ * 0,8793 ლ + 240 კგ * 0,589 ლ)	– 247 ლ
ოქტომბერში დაწყებული და დამთავრებული (7 100 კგ * 4.0472)	– 28 735 ლ

	31 282 ლ
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება (500 კგ * 2,5789 ლ + 400 კგ * 0,8793 ლ + 300 კგ * 0,589 ლ)	– 1 818 ლ

	33 100 ლ

VI ნაბიჯი: პროცესის ანგარიშის შედგენა

დებეტი	საბოლოო პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	კგ	ლ	კგ	ლ
საწყისი ნაშთი	400	2 300	შეზღვევა	7 500
წინა პროცესიდან	7 600	19 600	გადასატანი ნაშთი	500
დამატებული მასალა		6 700		
გადამუშავების ხარჯი		4 500		
	-----	-----		-----
ჯამი	8 000	33 100	ჯამი	8 000
				33 100

ამოცანა 5.

საკონსერვო კომპანია იყენებს ორ საწარმოო პროცესს. შემოცემულია მაისის თვის ინფორმაცია, რომელიც ახლახანს დამთავრდა. პირველ პროცესზე დაწყებულია 80 000 ერთეული პროდუქტი.

	I პროცესი	II პროცესი
ძირითადი ნედლეული (ლარებში)	150 700	წინა პროცესიდან
პროცესზე დამატებული მასალა (ლ)	–	60 800
ძირითადი შრომითი ხარჯები (ლ)	52 460	39 700
საწარმოო ხედნადები ხარჯები (% ძირით. შრომითი ხარჯიდან)	105	110
ენერგეტიკული წუნის (% შეყვანილი ერთეულებიდან)	2,5	2,0
წუნის ერთეული გასაყიდი ღირებულება (ლ)	1,50	2,10
პროდუქციის გამოსევა (ერთეულები)	77 600	76 200

საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია არ არსებობს. ხოლო, დაწყებული ერთეულები ბოლომდე დამთავრებული.

მოთხოვნა: ა. მოამზადეთ I და II პროცესის საკონტროლო ანგარიშები საშუალო შეწონილი მეთოდით.

ბ. მოამზადეთ II პროცესის ანგარიში, თუ მასზე იქნებოდა საწყისი ნაშთი 2400 ერთეული, 5000 ლარის. და საბოლოო ნაშთი 2500 ერთეული, ორივე ნახევრად დამთავრებული.

ამოხსნა:

ა. ვინაიდან საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთები არ არსებობს, ეკვივალენტური ერთეულების დათვლა სჭირო ადარაა. გაანგარიშებები საკმარისია მარტივი სახით. კერძოდ:

პროდუქციის მოსალოდნელი გამოსევა = 80 000-ის 97,5% = 78 000 ერთეული

ნორმატიული დანაკარგი = 80 000-ის 2,5% = 2 000 ერთეული
2 000 ერთ. * 1,50 ლ = 3 000 ლ

ხენორმატიული დანაკარგი = 78 000 – 77 600 = 400 ერთეული

(ან, ფაქტიური დანაკარგი = 80 000 – 77 600 = 2 400 ერთეული

ხენორმატიული დანაკარგი = 2 400 – 2 000 = 400 ერთეული)

დებეტი	I პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
ჩაშვებულა წარმოებაში	80 000			
მასალის ხარჯი		150 700	გამოშვება	77 600 253 934
ძირით. შრომითი ხარჯი		52 460	(77 600 * 3,27234 ლ)	
საწ. ზედნადები ხარჯები (100%)		55 083	ნორმატიული დანაკარგი	2 000 3 000
			(2000 * 1,5 ლ)	
	80 000	258 243	ზენორმატიული დანაკარგი	400 1 309
			(400 * 3,27234 ლ)	
			80 000	258 243

ბ პროცესის ანგარიშის დებეტის ჯამი არის გასათვალისწინებელი ხარჯები, ნორმატიული დანაკარგების სარეალიზაციო ფასის გამოქვითვით.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება = (258 243 ლ - 3 000 ლ) / 78 000 ერთ. = 3,27234 ლარი, რომლის საფუძველზე შეაფასდება გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულება I პროცესისათვის.

ბ. მეორე პროცესის ანგარიშის შესადგენად კი საჭიროა შემდეგი გამოთვლები:

ბ პროდუქციის მასალღირებულება გამოშვება = 77 600-ის 98% = 76 048 ერთეული
 უნორმატიული დანაკარგი = 77 600-ის 2% = 1 552 ერთეული
 ზენორმატიული გამოსავალი = 76 048 - 77 200 = - 152 ერთეული
 (ანუ ეკონომიაა)

დებეტი	II პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
გადმოტანილია I პროცესიდან	77 600	253 934		
II პროცესის ხარჯები:			შპა პროდუქცია	76 200 395 634
მასალის ხარჯი		60 800	(76 200 * 5,19205 ლ)	
შრომითი ხარჯი		39 700	ნორმატიული დანაკარგი	1 552 3 259
საწარმოო ზედნადები ხარჯი (100%)		43 670	(1552 * 2,10)	
		398 104		
ზენორმატიული გამოსავალი (152 * 5,19205)	152	789		
ჯამი	77 752	398 893	ჯამი	77 752 398 893

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება = (398 104 ლ - 3 259 ლ) / 76 048 ერთ. = 5,19205 ლ.

თავი 12. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია

წინა თავებში განხილულ იქნა ბიზნესის სფერო, სადაც საქმიანობის შედეგებს აქვს “ხილვადი” სახე და არსებობს სპეციფიკური ხელმოსაკიდი პროდუქტი და დანახარჯთა ერთეული, რომლისთვისაც განისაზღვრება თვითღირებულება.

მომსახურების სფეროს სპეციფიკა კი იმაში მდგომარეობს, რომ მის პროდუქტს არ გააჩნია ფიზიკური სახე და ამდენად ადვილი არაა დანახარჯთა ერთეულის განსაზღვრა და კონტროლი. მაგალითად, სასტუმროში დამით დარჩენის ან მატარებლით მგზავრობის სიამოვნება და კომფორტი ძნელად დასათვლელი და შესაფასებელია.

მაგრამ, მომსახურების შედეგი, ფიზიკური ფორმის არქონის მიუხედავად, მაინც დანახარჯებთანაა დაკავშირებული და მენეჯერმა ბიზნესის ეფექტიანად წარმართვისათვის უნდა აკონტროლოს ეს ხარჯები. წამ თავში განხილულია, თუ როგორ ხდება ამის მიღწევა. კერძოდ:

- როდის გამოიყენება მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია;
- მომსახურების დანახარჯები და დანახარჯთა ერთეულები შერჩევა;
- დანახარჯების ანალიზი და აღრიცხვა მომსახურების სფეროში;
- შიდა მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია.

12.1. მომსახურების დანახარჯთა ერთეულები

მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია გამოიყენება ფიზიკური პროდუქტის არარსებობის შემთხვევაში.

მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია არის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი, რომელიც გამოიყენება მომსახურების ყოველი ერთეულის თვითღირებულების განსაზღვრისათვის იმ კომპანიებში, რომლებიც ეწევიან მომსახურებას გარეთ ან თვით კომპანიის შიგნით.

მომსახურების გამწევი ორგანიზაციებია:

- კომუნალური მომსახურება – ელექტრობა, გაზი, წყალი, ტელეფონი.
- პროფესიული მომსახურება – ბუღალტრები, არქიტექტორები,
ადვოკატურა და ა.შ.
- მგზავრობა გადაყენა და ტვირთის გადაზიდვა
- სასადილოები და რესტორნები
- რადიო და ტელემაუწყებლობა
- სააგადმყოფოები
- თეატრები
- განათლება

საწარმოს შიგნით სხვადასხვა სახის მომსახურების მაგალითებია (რომელთაც არ მოაქვს გარე შემოსავალი):

- სასაღილოები
- გადამზადების განყოფილებები
- ტექნიკური მომსახურების განყოფილებები
- ენერგოსამსახური
- დასუფთავების განყოფილება
- საყოფაცხოვრებო მომსახურების განყოფილება
- საწყოები

მომსახურების სფეროს საქმიანობაში ხშირად რთულია დანახარჯთა უნიკალური ერთეულის განსაზღვრა. მმართველობამ უნდა გადაწყვიტოს, თუ როგორ გაზომოს წარდგენილი მომსახურება და საქმიანობის შედეგის ამსახველი რომელი მაჩვენებელი უფრო მეტად გამოდგება დანახარჯთა კონტროლისათვის და როგორ შეიძლება დანახარჯთა თავმოყრა.

მომსახურების სფეროში მომუშავე კომპანიებმა, გაწეული მომსახურების შეფასებისათვის შეიძლება განსხვავებული საადრიცხო ერთეულები გამოიყენონ. მაგალითად:

ელექტროგენერაციაში დანახარჯთა ერთეული შეიძლება იყოს – კილოვატ/საათი.

სასაღილოებსა და რესტორნებში – მირთმეული კერძები (საღილი და ა.შ.);

ტრანსპორტში – გარბენილი ტონა/კილომეტრი ან მგზავრ/კილომეტრი;

საავადმყოფოებში – პაციენტ/დღეები ან საწოლ/დღეები;

სასტუმროებში – სტუმარ/დღეები;

ფუნქციურ სფეროებში (ბუღალტრული ფირმები, ადვოკატურა და სხვა) – საათები.

მმართველობას სჭირდება განსაზღვროს გაწეული მომსახურების ერთეულის თვითღირებულება, როგორც გადაწყვეტილებების მიღებისა და შეფასებისათვის, ასევე კონტროლის მიზნით.

გადაწყვეტილებების მიღებისას მომსახურების ერთეულის თვითღირებულება აუცილებელია ფასის დასადგენად და იმის გადასაწყვეტად, თავად უზრუნველყოს საწარმომ ეს მომსახურება თუ შეიძინოს.

დანახარჯთა შეფასებისა და კონტროლის მიზნით, მმართველებისათვის უდიდესი მნიშვნელობა აქვს შეადაროს:

- ა). სხვადასხვა წლის ერთეულის თვითღირებულება
- ბ). ყოველი ერთეულის ფაქტიური და გეგმური თვითღირებულება
- გ). დანახარჯების კონტროლი პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით

12. 2. მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვა

კონკრეტული მომსახურების დანახარჯების ერთეულის დადგენის შემდეგ, საჭიროა დანახარჯების თავმოყრა და აღრიცხვა ცალკეული მომსახურების მიხედვით. წამ მიზნით მოხდება დანახარჯების კლასიფიცირება და კოდების მინიჭება ბუღალტრის მიერ.

მომსახურების თითღირებულების კალკულაციის დროს, ხშირად, მნიშვნელოვანია დანახარჯების დაყოფა მუდმივ და ცვლად ხარჯებად. როგორც ცნობილია, რაც უფრო მეტია გაწეული მომსახურების მოცულობა, მით უფრო მცირე იქნება მუდმივი დანახარჯი ერთეულზე. მომსახურების ერთეულის ცვლადი დანახარჯები მენეჯმენტს მიუთითებს დამატებითი მომსახურების გაწევისათვის საჭირო ხარჯების შესახებ.

მომსახურების სფეროშიც გამოიყენება დანახარჯების უწყისი, რომელშიც აღი-რიცხება თითოეული სახის მომსახურების დანახარჯები. ხარჯთაღრიცხვის განყოფი-ლების მიერ, ყოველკვირეულად ან ყოველთვიურად, მზადდება დანახარჯთა უწყისი, რომელიც მოიცავს:

ა. ინფორმაციას დანახარჯების შესახებ, შესაბამისი სახის საქმიანობის მიხედ-ვით,

ბ. დანახარჯთა ერთეულების სტატისტიკურ მონაცემებს,

გ. მომსახურების ერთეულის დანახარჯის კალკულაციას, რომელიც გამოითვლება (ა)-ში მოცემული მონაცემების (ბ)-ს მონაცემებზე გაყოფით. ამასთან, დანახარჯთა სხვადასხვა ელემენტისათვის შეიძლება დანახარჯთა სხვადასხვა ერთეული იქნას გამოყენებული, იმის შესაბამისად, თუ როგორი ინფორმაცია დასჭირდება მენეჯ-მენტს. შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი საკონტროლო ინფორმაცია, მაგალი-თად, ტრანსპორტში მომსახურების დანახარჯები შეიძლება გამოითვალოს კილომეტ-რების ან დღეების მიხედვით და ა.შ.

დ. დანახარჯთა ფიზიკურ ერთეულებზე დაფუძნებული ანალიზს.

სატრანსპორტო მომსახურების დანახარჯთა უწყისში შეიძლება აგრეთვე მოცე-მული იყოს დღეში განვლილი კილომეტრების რაოდენობა; რესტორნებში – მირ-თმეული კერძების რაოდენობა, საავადმყოფოში – პაციენტების და საწოლ/დღეების რაოდენობა და ა.შ.

ამრიგად, მომსახურების სფეროში, ისევე როგორც პროდუქციის წარმოების სფე-როში, დანახარჯების ბუღალტრებმა უნდა წარადგინონ ინფორმაცია მომსახურების ერთეულის თითღირებულების შესახებ.

დანახარჯების შესახებ ანგარიშგების მომზადება ხდება დანახარჯთა უწყისები-დან, სხვა სახის მაგროეკონომიკური რეგისტრებიდან და არასააღრიცხვო საინფორმაციო წყაროებიდანაც.

მმართველობით აღრიცხვაში, ცალკეული სახის მომსახურების მიხედვით გაიხ-სნება “ძირითადი საქმიანობის“ ბუღალტრული ანგარიში (1630 ანგარიშის ქვეანგარი-შების სახით), რომლის დებეტში პირდაპირი ხარჯები უშუალოდ აღი-რიცხება.

ზედნადები ხარჯები კი ცალკე აღრიცხება და შემდეგ განაწილდება მომსახურების სახეებს შორის, არჩეული ბაზის პროპორციულად. თვის განმავლობაში ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება მოხდება მიკუთვნების განაკვეთის საფუძველზე. მენეჯმენტის მოთხოვნის შემთხვევაში, დანახარჯები წარდგენილი იქნება მუდმივი და ცვლადი ელემენტების მიხედვითაც.

მომსახურების სფეროში მეტად აქტუალურია დანახარჯების მართვა და კონტროლი პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. იგი უზრუნველყოფს დანახარჯების ოპერატიულ კონტროლს.

მომსახურების ერთეულის თვითღირებულების კალკულაცია შეიძლება მოხდეს როგორც დანახარჯთა სრული განაწილებით, ისე ზღვრული დანახარჯებით, მენეჯმენტის მოთხოვნების შესაბამისად.

კომპანიების უმრავლესობას გააჩნია შიდა მომსახურების სფეროები, რომლებიც ხშირად პროდუქციის თვითღირებულების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენენ. შიდა მომსახურების განყოფილებებია: ტექნიკური მომსახურება, საწყობები, ხარისხის კონტროლის ლაბორატორიები, ტარის საამქრო და სხვა. ასეთი მომსახურების გარეშე პროდუქციის წარმოება ან გარე მომსახურების გაწევა, შეუძლებელია. თუ წარმოების პროცესი უზრუნველყოფილი არ არის შიდა მომსახურებით, მაშინ იგი გარედან უნდა იქნას შეძენილი.

მომსახურების განყოფილებების დანახარჯები გამოანგარიშებულ უნდა იქნას დანახარჯთა კონტროლის მიზნით და აგრეთვე იმის გადასაწყვეტად, ესა თუ მოსმომსახურება საწარმომ გარედან შეისყიდოს თუ შიდა რესურსებით თავად აწარმოოს. აგრეთვე მომსახურების ერთეულის თვითღირებულების გამოსათვლელად.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის საკითხების განხილვის დროს, ალბათ გახსოვთ, მომსახურე განყოფილებების დანახარჯები როგორ აღრიცხება და განაწილდება ძირითად განყოფილებებზე.

რამდენიმე სახის მომსახურების დანახარჯების კალკულაციის საკითხები გადმოცემულია ამოცანებში, ამავე თავის ბოლოს.

12.3. სარკინიგზო ტრანსპორტით მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციის თავისებურებები

სარკინიგზო ტრანსპორტში დანახარჯების ობიექტებია ტვირთგადაზიდვები, მგზავრგადაყვანები და ცალკეული განყოფილება (სამსახური). ჭეფექტური მართვისთვის აუცილებელია იმის ცოდნა, თუ რა ჯდება მგზავრის გადაყვანა ან ტვირთის გადატანა ერთ კილომეტრზე, რაც დანახარჯების მოწესრიგებული აღრიცხვის გზით მიიღწევა.

სარკინიგზო ტრანსპორტში დანახარჯთა (ანუ საკალკულაციო) ერთეულებია – 10 ტონა/კილომეტრი და 10 მგზავრ/კილომეტრი.

ჩვენი აზრით, სარკინიგზო ტრანსპორტში, მომსახურების თვითღირებულებაში შემაჯავალ ხარჯებს შეიძლება საექსპლოატაციო ხარჯები ეწოდოს.

ტვირთის გადაზიდვების მიხედვით პირდაპირი საექსპლოატაციო ხარჯებია: სატვირთო მატარებლების მიღება-გაშვებასთან, ფორმირება-განფორმებასთან, ლოკომოტივების და ვაგონების შეკეთებასთან, სალოკომოტივო ბრიგადების ექსპლოატაციასთან, სატვირთო ოპერაციების განხორციელებასთან, ვაგონების დასატვირთად მომზადებასთან დაკავშირებული მატერიალური და შრომითი ხარჯები, აგრეთვე სატვირთო მატარებლების ცვეთის ხარჯები. ასეთი ხარჯების გაწევის მომენტიდანვე ცნობილია, რომ ისინი გადაზიდვებზე დაიხარჯა და ამიტომ უშუალოდ ტვირთის გადაზიდვების თვითღირებულებაში უნდა იქნას შეტანილი.

მგზავრთა გადაყვანის მიხედვით პირდაპირი ხარჯებია: სამგზავრო ვაგონების შეკეთების ხარჯები, მატარებლების მომსახურების ხარჯები, მათ გასაგზავრებლად გაწეული ხარჯები, ცვეთის ხარჯები და ა.შ.

არაპირდაპირი საექსპლოატაციო დანახარჯები ისეთი ხარჯებია, რომელთა ხარჯვის მომენტში შეუძლებელია განისაზღვროს, მგზავრგადაყვანების თუ ტვირთგადაზიდვების თვითღირებულებას მიეკუთვნოს, ვინაიდან, ორივე სახის საქმიანობაზე ერთდროულად იხარჯებიან. ამიტომ ეს ხარჯები თვითღირებულებაში განაწილების გზით შეიტანება.

არაპირდაპირ საექსპლოატაციო ხარჯებს მიეკუთვნება: მატარებლების მოძრაობის ორგანიზაციის ხარჯები, კავშირგაბმულობისა და სიგნალიზაციის მეურნეობის ექსპლოატაციის ხარჯები, ავტობლოკირებისა და დისპეჩერულ ცენტრალიზაციაზე გაწეული ხარჯები, მაღალი ძაბვის ხაზების, ლიანდაგისა და საკონტაქტო ქსელის მოვლის ხარჯები, ლიანდაგების ცვეთის ხარჯი, გამწვანების ზოლის ხარჯები, სადგურების მოვლისა და მართვის ხარჯები.

არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება გადაზიდვებსა და მგზავრგადაყვანებს შორის უნდა მოხდეს განაწილების რაიმე სამართლიანი ბაზის პროპორციულად. განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს პირდაპირი ხარჯები, დაყვანილი ტონა-კილომეტრები, ნამუშევარი კაც/საათები და სხვა. განაწილების ბაზა შეირჩევა კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. მაგალითად: ლიანდაგების ცვეთის ხარჯის განაწილება შეიძლება მოხდეს დაყვანილი ტონა-კილომეტრების პროპორციულად. დაყვანილი ტონა/კილომეტრი არის მგზავრ/კილომეტრებისა და ტონა/კილომეტრების ჯამი. არაპირდაპირი ხელფასი შეიძლება განაწილდეს პირდაპირი ხელფასის პროპორციულად და ა.შ.

რაც მეტი მგზავრის გადაყვანა ან ტვირთის გადატანა მოხდება, მით მეტი იქნება ლოკომოტივების ექსპლოატაციის ხარჯები, მატარებლების მიღება-გაშვების ხარჯები და ა.შ. ამიტომ ისინი ცვლად ხარჯებს წარმოადგენენ. ხოლო ადმინისტრაციული ხელმძღვანელების ხელფასები, სადგურის შენობის შენახვის ხარჯები, რკინიგზის დეპარტამენტის შენახვის ხარჯები და ა.შ. შესრულებული ტონა-კილომეტრების რაოდენობის ცვლილების შესაბამისად არ იცვლება. ამიტომ ისინი მუდმივი ხარჯებია.

სარკინიგზო ტრანსპორტში დანახარჯთა ცენტრებს მიეკუთვნება: რემონტის განყოფილება, სალოკომოტივო მეურნეობა, სავაგონო, სალიანდაგო სამსახური, კანცელარია, აღრიცხვის სამსახური, ადმინისტრაცია და ა.შ. რომელიმე ცენტრი თავის მხრივ შეიძლება პასუხისმგებლობის უფრო მცირე ცენტრებად დაიყოს.

სარკინიგზო ტრანსპორტში საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს შეიძლება საექსპლოატაციო ზედნადები ხარჯები ეუწოდოს. მათ მიეკუთვნება: სამგზავრო და სატვირთო მატარებლების მოძრაობის ორგანიზაციის ხარჯები, კავშირგაბმულობისა და სიგნალიზაციის ექსპლოატაციის ხარჯები, ავტობლოკირებისა და დისპეჩერული ცენტრალიზაციის ხარჯები, მაღალი ძაბვის ხაზების, ლიანდაგისა და საკონტაქტო ქსელის ხარჯები, ლიანდაგების ცვეთის ხარჯები, გამწვანების ხარჯები, რკინიგზის სადგურების შენახვის ხარჯები.

არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები კომერციულ და საერთო-ადმინისტრაციულ ხარჯებს მოიცავს. კომერციულ ხარჯებში რეკლამის ხარჯები შედის. საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები კი რკინიგზის დეპარტამენტის საერთო მართვისა და მომსახურების ხარჯებია. როგორცაა, დეპარტამენტის მმართველობითი პერსონალის და შენობის შენახვის ხარჯები, კადრების მომზადების ხარჯები, ადმინისტრაციული შენობის ცვეთის ხარჯი და სხვა. არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს შეიძლება არასაექსპლოატაციო ზედნადები ხარჯები ეწოდოს.

ფასწარმოქმნისა და ტარიფების დადგენის მიზნებისათვის სატრანსპორტო მომსახურების თვითღირებულებაში კომერციული და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯებიც შეიტანება, რომელიც გადაზიდვებსა და გადაყვანებს შორის საწარმოო თვითღირებულების პროპორციულად განაწილდება. ხოლო წლიური ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მიზნებისთვის ეს ხარჯები თვითღირებულებაში არ შეიტანება.

დანახარჯთა აღრიცხვა ისე უნდა მოეწესოს, რომ შესაძლებელი გახდეს მათი კონტროლი როგორც სამსახურების (პასუხისმგებელი ცენტრების) მიხედვით, ისე ტვირთგადაზიდვებისა და მგზავრგადაყვანების თვითღირებულების მიხედვით.

ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი ანგარიშთა გეგმის საფუძველზე ხარჯები ეკონომიკური ელემენტებისა და ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით ერთდროულად აღირიცხება. ამიტომ ბუღალტრული ანგარიშების კოდები ოთხნიშნა რიცხვებია. მაგალითად, ანგარიშის კოდში – 7110 პირველი ციფრი საოპერაციო ხარჯია, მეორე ციფრი მის ფუნქციურ დანიშნულებას მიუთითებს, ანუ ის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯია, ხოლო მესამე ციფრი ეკონომიკური შინაარსით მასალის ხარჯს აღნიშნავს. მეოთხე ციფრით კი შეიძლება მასალის სახეები აღინიშნოს.

სარკინიგზო ტრანსპორტის ამა თუ იმ სამსახურის მიხედვით (განყოფილებებში) პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები სათანადო კოდით, შესაბამის უწყისებში ბუღალტრული გატარების გარეშე გროვდება, რომლებიც ცენტრალურ ბუღალტერიაში გადაიგზავნება.

სამსახურებიდან (განყოფილებებიდან) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე ცენტრალურ ბუღალტერიაში გაიხსნება გადაყვანებისა და გადაზიდვების უწყისები.

მათში პირდაპირი ხარჯები უშუალოდ შეიცანება. არაპირდაპირი ხარჯები კი ცალკეული სამსახურების ზედნადები ხარჯების ანგარიშზე აღირიცხება, საიდანაც ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშზე გადაიტანება. ამის შემდეგ ზედნადები ხარჯები გადაზიდვებსა და გადაყვანებს შორის დაყვანილი ტონა/კილომეტრების ან რამე სხვა შერჩეული ბაზის პროპორციულად განაწილდება.

სარკინიგზო ტრანსპორტის დანახარჯების აღრიცხვის მოდელში მზა პროდუქციის ბუღალტრული ანგარიში არ გამოიყენება, რადგან აქ არ მზადდება ისეთი პროდუქტი, რომლის დასაწყობება შესაძლებელია. ამიტომ გადაზიდვებსა და გადაყვანებზე გაწეული დანახარჯები ძირითადი საქმიანობის ბუღალტრული ანგარიშიდან (1630), რეალიზებული მომსახურების თვითღირებულების (7100) ანგარიშზე გადაიტანება, საიდანაც მოგება-ზარალის ანგარიშით ჩამოიწერება.

სარკინიგზო ტრანსპორტში აგრეთვე არ არსებობს დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი, რადგან აქ ტვირთგადაზიდვებისა და მგზავრგადაყვანების პროცესები უკვე განვლილ კილომეტრებს ეფუძნება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. როდის გამოიყენება მომსახურების დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდი?
2. რა შეიძლება იყოს დანახარჯთა ერთეული სატრანსპორტო მომსახურებაში?
3. რა შეიძლება იყოს დანახარჯთა ერთეული სავადმყოფოებში?
4. ვრცელდება თუ არა დანახარჯთა კლასიფიკაცია მომსახურების თვითღირებულების მართვისა და მომსახურების სისტემაში?

ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი

ამოცანა 1. ავტოსატრანსპორტო მომსახურება

კომპანია აწარმოებს ცემენტს და გააჩნია მცირე სატრანსპორტო პარკი, რომლის დახმარებით პროდუქციას აწვდის კლიენტებს. ბოლო ხუთი წლის მიხედვით, დადგენილია შემდეგი მონაცემები:

წელი	გარბენილი კმ	დანახარჯი ტექნომსახურებაზე (ლ)
1	150 000	15 400
2	160 000	16 700
3	180 000	18 100
4	165 000	15 900
5	170 000	17 800

რკომპანია იყენებს ხუთ სატრანსპორტო საშუალებას, რომლის მუშაობის სტატისტიკა შემდეგია:

სატრანსპორტო საშუალებები	გასვლის რაოდენობა დღის განმავლობაში	საშუალო გადაზიდული ტონაჟი (ტ)	საშუალო გარბენილი მანძილი (კმ)
I	6	5	12
II	5	5	18
III	4	6	30
IV	2	5	25
V	2	6	50

თითოეული სატრანსპორტო საშუალება კვირაში 5 დღე მუშაობს. წელიწადში 52 კვირაა.

დანახარჯთა ნორმატიული მონაცემები შემდეგია:

თითოეული მძღოლის ხელფასი კვირაში 200 ლარია. ცვლაში ერთი მძღოლი მუშაობს, რომლის ხელფასი კვირაში 250 ლარია. ცვეთა გაიანგარიშება წრფივი მეთოდით და არ არის სალიკვიდაციო ღირებულება.

- სატვირთო აღჭურვილობის ღირებულებაა 120 000 ლ. სამსახურის ვადა – 5 წ
- სატრანსპორტო საშუალების ღირებულებაა 35 000 ლ. სამსახურის ვადა 5 წ
- დანახარჯი ბენზინსა და ზეთზე – 40 თეთრი კმ-ზე
- დანახარჯი შეკეთებაზე – 10 თეთრი კმ-ზე
- წლიური სატრანსპორტო ღირებულება – 300 ლ თითო მანქანაზე
- დაზღვევის წლიური ხარჯი – 500 ლ თითო მანქანაზე
- საბურავების თვითღირებულება – 3 500 ლ წელიწადში
- სხვა მასალები – 2 400 ლ წელიწადში.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ სატრანსპორტო საშუალებების მუშაობის ნორმატიული დანახარჯი 1 ტონა/კილომეტრზე.

ამოხსნა:

პირველ რიგში, ტექნიკური მომსახურების ხარჯებიდან უნდა გამოიყოს მუდმივი და ცვლადი ხარჯები. შემდეგ გამოვთვალოთ მოსალოდნელი კილომეტრები და ტონა/კილომეტრები.

მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფა:

	კმ	ტექნომსახ. ხარჯები (ლ)
მაქსიმუმი	180 000	18 100
მინიმუმი	150 000	15 400
სხვაობა	30 000	2 700

ამდენად, ტექნომსახურების ცვლადი ხარჯი 1 კმ ზე = 2 700 ლ / 30 000 კმ = 0,09 ლ

ტექნომსახურების მუდმივი ხარჯი = 18 100 ლ – 180 000 კმ * 0,09 ლ = 1 900 ლ

ახლა გამოვთვალოთ მოსალოდნელი გარბენილი კილომეტრები:

სატრანსპორტო საშუალებები	გარბენილი მანძილი კმ
I	6 * 12 კმ * 2-ჯერ გარბენა იქეთ და აქეთ = 144 კმ
II	5 * 18 კმ * 2 = 180 კმ
III	4 * 30 კმ * 2 = 240 კმ
IV	2 * 25 კმ * 2 = 100 კმ
V	2 * 50 კმ * 2 = 200 კმ
სულ	864 კმ * 5 დღ * 52 კვირა * = 224 640 კმ

მოსალოდნელი გარბენილი ტონა/კილომეტრები:

I	6 * 5 ტ * 12 კმ = 360 ტ/კმ
II	5 * 5 ტ * 18 კმ = 450 ტ/კმ
III	4 * 6 ტ * 30 კმ = 720 ტ/კმ
IV	2 * 5 ტ * 25 კმ = 250 ტ/კმ
V	2 * 6 ტ * 50 კმ = 600 ტ/კმ
სულ	2 380 ტ/კმ * 5 დღ * 52 კვ = 618 800 ტ/კმ

1 ტ/კმ ნორმატიული თვითღირებულება:

	ლარი
ცვლადი საექსპლუატაციო დანახარჯები:	
ტექნომსახურების ხარჯები	0,09
დანახარჯი ბენზინსა და ზეთზე	0,40
დანახარჯი შეკეთებაზე	0,10
	0,59
სულ, წლიური ცვლადი საექსპლუატაციო ხარჯები:	
0,59 ლ * 224640 კმ =	132 538 ლ
მუდმივი ხარჯები (ლარი):	
ტექნომსახურების მუდმივი ხარჯები –	1 900
მძღოლების ხელფასები –	52 000
(200 ლ * 52 კვ * 5 მუშა)	
ცვლაში მუშაობისათვის –	13 000
(250 ლ * 52 კვ)	
სატვირთო აღჭურვილობების ცვეთის ხარჯი –	24 000
(120 000 ლ : 5 წ)	
სატრანსპ. საშუალებების ცვეთის ხარჯი –	35 000
(35 000 ლ * 5 : 5 წ)	
სატრანსპ. საშუალებების ღიცენზია –	1 500
(300 ლ * 5)	
დაზღვევის ხარჯები (500 ლ * 5)	2 500
საბურავების ხარჯი	3 500
სხვა ხარჯები	2 400
	135 800
(132 538 ლ + 135 800 ლ)	268 338
1 ტ/კმ ნორმატიული თვითღირებულება (268 338 ლ / 618 800 ტ/კმ)	0,4336

ამოცანა 2. საზოგადოებრივი ტრანსპორტი

ქვემოთ მოტანილი ინფორმაცია შეეხება სამი სახის საზოგადოებრივი ტრანსპორტის საქმიანობის ერთი თვის პერიოდს:

	მომსახურების სახეები		
	I	II	III
მგზავრობიდან მიღებული შემოსავალი (ლ) -	100 000	190 000	120 000
სატრანსპორტო საშუალებების რიცხვი -	10	14	18
მთლიანი სატრანსპორტო დატვირთვა (კმ) -	58 000	96 400	105 800
ცვლადი საექსპლუატაციო დანახარჯები (ლ/კმ) -	0,25	0,40	0,30
მუდმივი საექსპლუატაციო დანახარჯები (ლ) -	50 700	55 800	62 900

დამატებით, ადგილი აქვს საერთო მუდმივ ხარჯებს, როგორცაა: მენეჯმენტის დანახარჯები, საერთო და ადმინისტრაციული დანახარჯები. წამ დანახარჯების მიკუთვნება ხდება მგზავრ/კმ-ებზე მეთაითასედამდე სიზუსტით. წინასწარ დაგეგმილი მიკუთვნების განაკვეთი ეყრდნობა შემდეგ გეგმურ მაჩვენებლებს:

საერთო მუდმივი გეგმური დანახარჯები - 32 000 ლ
 სატრანსპორტო საშუალებების გარბენი გეგმით - 155 000 კმ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ, საზოგადოებრივი ტრანსპორტის საწამოს მიერ გაწეული სამივე სახის მომსახურების მიხედვით:
 ა. ზღვრული მოგება და მოგება
 ბ. ზღვრული მოგება 1 კილომეტრზე
 გ. მოგება სატრანსპორტო საშუალებებიდან

ამოხსნა:

უპირველესად, გამოთვალეთ საერთო მუდმივი ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი:

$$32\ 000\ \text{ლ} / 155\ 000\ \text{კმ} = 0,2064\ \text{ლ}$$

მოგება-ზარალის გაანგარიშება (ლარი)

	I	II	III
ამონაგები	100 000	190 000	120 000
ცვლადი საექსპლუატაციო დანახარჯები (14 500)	(14 500)	(38 560)	(31 740)
ზღვრული მოგება	85 500	151 440	88 260
მუდმივი საექსპლუატაციო დანახარჯები (50 700)	(50 700)	(55 800)	(62 900)
მოგება რეალიზაციიდან (საერთო მოგება)	34 800	95 640	25 360
საერთო მუდმივი ხარჯები (58 000 კმ * 0,2064 ლ და ა.შ.)	(11 971)	(19 897)	(21 837)
მოგება	22 829	75 743	3 523
ზღვრული მოგება 1 კმ-ზე (85 500 ლ/58 000 კმ და ა.შ.)	1,474	1,571	0,834
საერთო მოგება 1 მანქანაზე (34 800 ლ/10 მანქ. წა ა.შ.)	3 480	6 831	1 409
მოგება სატრანსპორტო მომსახურების დანახარჯების 1 ლარზე (22 829 ლ/14 500 + 50 700 + 11 971 ლ და ა.შ.)	0,2958	0,6629	0,0302

როგორც გაანგარიშებები გვიჩვენებს, მეორე სახის ტრანსპორტით მომსახურება ყველაზე მაღალრენტაბელურია. იყოველ ერთ ლარ დანახარჯებზე 66,29% მოგება მოდის. წამ სახის ტრანსპორტით მომსახურება შეიძლება გაიფარდეს კიდევ და დასაქმებული პერსონალის ხელფასებიც გაიზარდოს.

ამოცანა 3. სასტუმრო

სასტუმრო მოიცავს სამ ძირითად განყოფილებას (დანახარჯთა ცენტრს): საწოლი ოთახები, სასადილო და შეხვედრების ოთახი.

შემდინარე თვეში ძირითადი დანახარჯები იყო:

	საწოლი ოთახები	სასადილო	შეხვედრების ოთახი
საკვები და სასმელი (ლ)	–	56 000	–
პერსონალის ხარჯი (ლ)	95 000	80 500	52 600
სხვა პირდაპირი ხარჯები	26 700	19 400	17 500
	-----	-----	-----
	121 700	155 900	70 100

სასტუმროში არის 110 საწოლი ოთახი და დღე-ღამის საშუალო ტარიფია 120 ლ. მიმდინარე თვეში საწოლი ოთახების ათვისება იყო 65%.

მომზადდა 48 700 კერძი და საშუალო ფასი იყო 3 ლ. ბარის ამონაგები იყო 21000 ლ. შეხვედრებიდან შემოსავალი თვეში იყო 105 800 ლ.

სასტუმროში არის ორი მომსახურების განყოფილება: საერთო ადმინისტრაციის და შიდა მომსახურების. ამ განყოფილებებში დანახარჯები შეადგენდა:

- საერთო ადმინისტრაციის განყოფილებაში – 37 250 ლ
- შიდა მომსახურების განყოფილებაში – 25 110 ლ

სასტუმროში დამატებითი ათვისების ხარჯები (ქირა, კომუნალური მომსახურება, გათბობა, განათება, დაზღვევა, საერთო ცვეთის ხარჯი) შეადგენს 60 500 ლარს. წამ ხარჯების განაწილება ხდება ფართობის მიხედვით. განყოფილებების ფართობი შემდეგნაირად ნაწილდება:

- საწოლი ოთახები – 70%
- სასადილო – 10%
- შეხვედრების ოთახი – 15%
- ზოგადი ადმინისტრაცია – 3%
- შიდა მომსახურება – 2%

შემოსახურების ორი განყოფილების დანახარჯები ნაწილდება შემდეგნაირად:

	საწოლი ოთახები	სასადილო	შეხვედრების ოთახი	საერთო ადმინისტრ.	შიდა მომსახურება
საერთო ადმინისტრაცია	30%	20%	40%	–	10%
შიდა მომსახურება	60%	15%	20%	5%	–

- მოთხოვნა:** ა. ზედნადები ხარჯები გაანაწილეთ სასტუმროს სამ ძირითად განყოფილებაზე
 ბ. გამოთვალეთ თითოეული ცენტრის ფინანსური შედეგები
 გ. კომენტარი გაუკეთეთ ფინანსურ შედეგებს

ამოხსნა:

- ა. ჯერ განაწილდება საერთო ათვისების ხარჯები ფართობის პროპორციულად და შემდეგ, განმეორებითი განაწილების მეთოდით გაგანაწილეთ მომსახურე განყოფილებების ხარჯები (შეიძლება გამოიყენოთ განტოლების მეთოდი. პასუხს იგივეს მიიღებთ)

	საწოლი ოთახები	სასადილო	შეხვედრების ოთახი	საერთო ადმინისტრ.	შიდა მომსახ.	ჯამი
განაწილებული საერთო ათვისების ხარჯები (70:10:15:3:2)	42 350	6 050	9 075	1 815	1 210	60 500
განთავსებული ზედნადები ხარჯები				37 250	25 110	62 360
				39 065	26 320	122 860
მომსახურების ხარჯების გადანაწილება: საერთო ადმინისტრაცია 30:20:40:10	11 720	7 813	15 626	(39 065)	3 906	
				0	30 226	
შიდა მომსახურება 60:15:20:5	18 136	4 534	6 045	1 511	(30 226)	
				1 511	0	
საერთო ადმინისტრაცია 30:20:40:10	453	302	605	(1 511)	151	
შიდა მომსახურება 60:15:20:5	91	23	30	7	(151)	
				7	0	
საერთო ადმინისტრაცია 30:20:40:10	2	2	3	(7)	—	
ჯამი	72 752	18 724	31 384	—	—	122 860

ბ. მოგება-ზარალის გაანგარიშება (ლარი)

	საწოლი ოთახები	სასადილო	შეხვედრების ოთახი	ჯამი ლ
ამონაგები (110 * 120 ლ * 30 * 65%)	257 400	167 100	105 800	530 300
		(48 700 * 3 ლ + 21 000)		
ძირითადი ხარჯები	121 700	155 900	70 100	347 700
ზედნადები ხარჯები	77 752	18 724	31 384	127 860
მთლიანი ხარჯები	199 452	174 624	101 484	475 560
მოგება (ზარალი)	57 948	(7 524)	4 316	54 740
არაპირდაპირი ხარჯების კონტრიბუცია	135 700	11 200	35 700	—
(ამონაგებს – პირდაპირი ხარჯები) მოგების ნორმა (მარჟა)	52,7%	6,7%	33,7%	—

გ. როგორც მოგება-ზარალის ანგარიშიდან სჩანს, სასადილო ზარალიანია. შემოგების უმეტესობას სასტუმროს ნომრები უზრუნველყოფენ. როგორც სჩანს, აუცილებელია კონტროლის გაძლიერება სასადილოს განყოფილებაზე. ზარალი შეიძლება გამოწვეული იყოს კადრების ცუდი დაგეგმვით ან საკვების დიდი დანაკარგებით. თუმცა, არაპირდაპირი ხარჯების კონტრიბუცია ახასიათებს განყოფილებების საკუთარ მომგებიანობას და ვხედავთ, რომ სასადილო მომგებიანია (მოგება არის 11 200 ლარი). მისი ზარალი გამოწვეულია ზედნადები ხარჯების განაწილებით. ამიტომ, მეტად სასარგებლოა დანახარჯების კონტროლი პსუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. ყოველი განყოფილების დანახარჯები ხარჯთა სახეების მიხედვით უნდა შევეუდაროთ დანახარჯების ბიუჯეტს და გამოვლენილი გადახრების საფუძველზე გაირკვევა ზარალის დეტალური მიზეზები და პასუხისმგებელი პირები.

ამოცანა 4. სასტუმროს საქმიანობის მაჩვენებლები

მოცემულია სასტუმროს ერთი თვის ინფორმაცია:

	ორსაწლიანი ნომრები	ერთსაწლიანი ნომრები
სასტუმროში ნომრების საერთო რიცხვი	300	120
შესახლებისათვის ვარგისი ნომრების რიცხვი	280	100
დღეში დაკავებული ნომრების რიცხვი	250	80

სტუმრების რაოდენობა პერიოდში	6 500
დარჩენის (დაკავების) დრო	3 დღე
პერიოდის მთლიანი შემოსავალი	800 600 ლ
პერსონალის რაოდენობა	270 ადამიანი
შრომითი ხარჯები პერიოდში	180 000 ლ
გარეცხილი ერთეულების რაოდენობა პერიოდში	20 000
სარეცხი საშუალებების ხარჯი	6 000 ლ
რეცხვის მთლიანი დანახარჯი	25 400 ლ
ორსაწლიანი ნომრების რეგისტრირებული დღიური ტარიფი	150 ლ

ერთსაწლიანი ნომრების რეგისტრირებული დღიური ტარიფი 90 ლ

მოთხოვნა: გამოიანგარიშეთ შემდეგი მაჩვენებლები:

1. ოთახების ათვისების კოეფიციენტი
2. საწოლების ათვისების დონე
3. სტუმრების საშუალო განაკვეთი
4. შემოსავლების ათვისების კოეფიციენტი (დატვირთვის კოეფიციენტი)
5. დღიური საშუალო დანახარჯი დაკავებულ საწოლზე
6. საწმენდი საშუალებების დღიური ხარჯი 1 დაკავებულ საწოლზე

ამოხსნა:

1. ოთახების ათვისების დონე = $(250 + 80) / (280 + 100) * 100\% = 86,8\%$
6 500 სტუმ. * 3 დღე
2. საწოლების ათვისების დონე = $\frac{800\ 600\ \text{ლ}}{(280 * 2) + (100 * 1) * 30\ \text{დღე}} * 100\% = 98,5\%$
3. სტუმრის საშუალო ტარიფი = $800\ 600\ \text{ლ} / 6\ 500\ \text{სტუმ.} = 123,17\ \text{ლ}$
800 600 ლ
4. დატვირთვის კოეფიციენტი = $\frac{180\ 000\ \text{ლ} + 6\ 000\ \text{ლ} + 25\ 400\ \text{ლ}}{[(280 * 150\ \text{ლ}) + (100 * 90\ \text{ლ})] * 30\ \text{დღე}} = X * 100\% = 52,3\%$
5. დღიური ხარჯი 1 დაკავებულ საწოლზე = $\frac{6\ 000\ \text{ლ}}{6\ 500\ \text{სტუმ.} * 3\ \text{დღე}} = 10,84\ \text{ლ}$
6. სარეცხი საშუალებების დღ ხარჯი 1 დაკავებულ საწოლზე = $\frac{25\ 400\ \text{ლ}}{(250 * 2 + 80) * 30\ \text{დღე}} = 0,34\ \text{ლ}$

მეტად სასარგებლოა დანახარჯების კონტროლი დანახარჯთა და მოგების ცენტრების მიხედვით, როგორცაა: ნომრების განყოფილება, რესტორანი, სამზარეულო, სამრეცხაო და ა.შ.

ამოცანა 5. ელექტრომომარაგების კომპანია

ელექტრომომარაგების კომპანიის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

პერსონალის ხელფასი:	
მრიცხველების მაჩვენებლების ამომწურთათვის	200 000 ლ
ანგარიშგების შედგენისა და გადასახადების მოკრეფისათვის	240 000 ლ
ტრანსპორტისა და მივლინების ხარჯები	40 000 ლ
გადასახდელების მომკრეფი სააგენტოს საკომისიო	15 000 ლ
უიმედო ვალები	10 000 ლ
საერთო გასაღები	120 000 ლ
სხვა გასაღები	5 000 ლ

სულ ხარჯები	630 000 ლ
რეალიზაციის მოცულობა	3 440 000 კვტ/სთ
კლიენტების რაოდენობა	850 000 პირი
ამონაგები ელექტროენერჯის გაყიდვებიდან	30 000 000 ლ
მომსახურების ფართობი	5 000 კვ/კმ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ ელექტრომომარაგების კომპანიის დანახარჯების დონის მაჩვენებლები

1. 1 მლნ გაყიდულ კვტ/სთ-ზე
2. ყოველ ათას კლიენტზე
3. 1 მლნ ლარის ელექტროენერჯიაზე

4. 1 კვ/კმ ფართობზე

ამოსხანა:

1. დანახარჯი 1 მლნ გაყიდულ კვტ/სთ-ზე = 630 000 ლ / 3,44 მლნ = 183 139,53 ლ
2. დანახარჯი ყოველ ათას კლიენტზე = 630 000 ლ / 850 = 741,18 ლ
3. 1 მლნ ლარის ელექტროენერგიაზე = 630 000 ლ / 30 მლნ ლ = 21 000 ლ
4. 1 კვ/მ ფართობზე = 630 000 ლ / 5 000 კვ/კმ = 126 ლ

შეს მახვენებლები შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვადასხვა ელექტრომომარაგების კომპანიების შედეგების შედარებით დახასიათებისა და დინამიკური ანალიზისათვის. ასევე, მნიშვნელოვანია დანახარჯების ანალიზი და კონტროლი პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით.

ამოცანა 6. ინსტიტუტი

ერთ-ერთი სასწავლო ინსტიტუტი მომხმარებელს სთავაზობს რამდენიმე პროფესიულ კურსს. ინსტიტუტის ორგანიზაციული სტრუქტურა ოთხი ფაკულტეტისაგან შედგება, რომელთაგან თითოეულმა მათგანს რამდენიმე კათედრა გააჩნია. ამასთან, არსებობს ხელმძღვანელობის ადმინისტრაციული ნაწილი (ფუნქცია) და ცენტრალური მომსახურების განყოფილება.

მოცემულია ინფორმაცია წლიური დანახარჯების შესახებ, რომელიც მთავრდება 2008 წლის 30 ივნისს:

- I. **საერთო დანახარჯები** სულ შეადგენს 1 600 000 ლარს, რომელიც ნაწილდება გამოყენებული ფართობის საფუძველზე. კერძოდ:

ფაკულტეტები –	8 000 კვ.მ.
კათედრები –	21 000 კვ.მ.
ადმინისტრაცია –	7 500 კვ.მ.
ცენტრალური მომსახურება –	2 600 კვ.მ.
	39 100 კვ.მ.
- II. **ადმინისტრაციული დანახარჯები:** პირდაპირი ხარჯი – 1 780 000 ლ. არაპირდაპირი ხარჯები ნაწილდება ფართობის საფუძველზე.
- III. **ფაკულტეტების დანახარჯები:** პირდაპირი ხარჯები – 900 000 ლ. არაპირდაპირი ხარჯების საკუთარი წილი ფართობის მიხედვით და ცენტრალური მომსახურების დანახარჯებიდან.
- IV. **კათედრების დანახარჯები:** პირდაპირი დანახარჯები 5 500 000 ლ. არაპირდაპირი ხარჯები: საკუთარი წილი ფართობზე განაწილებული ხარჯებიდან და ცენტრალური მომსახურების ხარჯებიდან პლუს ფაკულტეტის ყველა დანახარჯი.
- V. **ცენტრალური მომსახურების ხარჯები:** პირდაპირი დანახარჯები – 1 200 000 ლ და არაპირდაპირი ხარჯები – საკუთარი წილი ფართობზე განაწილებული დანახარჯებიდან. განაწილდება გარე მომსახურების ხარჯების საფუძველზე.

მომსახურების გაწევაზე გარე დანახარჯები:

ფაკულტეტები –	250 000 ლ
კათედრები –	460 000 ლ
საგანმათლებლო სპეციალობები:	
ბიზნესი –	35 000 ლ
საინჟინრო მექანიკა –	50 000 ლ
ბუღალტრული აღრიცხვა –	33 000 ლ
ყველა სხვა დანარჩენი –	415 000 ლ
	1 243 000 ლ

VI. დამატებითი მონაცემები სპეციალობების შესახებ:			
	ბიზნესი	საინჟინრო მექანიკა	ბუღალტრული აღრიცხვა
კურსდამთავრებულთა რიცხვი	100	90	120
განაწილებული დანახარჯები: (% საერთო თანხიდან)			
კათედრები	5%	7%	4%
ადმინისტრაცია	4%	6%	7%

ცენტრალური მომსახურების ხარჯები ისევე დეტალურად უნდა განაწილდეს, როგორც V პუნქტში.

ინსტიტუტის კურსდამთავრებულთა რიცხვი 2008 წლის 30 ივნისს დასრულებული წლისათვის 3 200 ადამიანს შეადგენს.

- მოთხოვნა:** ა. გაანაწილეთ არაპირდაპირი ხარჯები
 ბ. გაიანგარიშეთ საშუალო დანახარჯი ერთ კურსდამთავრებულზე წლისათვის, რომელიც 2008 წლის 30 ივნისს დამთავრდა.
 გ. მთლიანი ხარჯები გაანაწილეთ სპეციალობების მიხედვით.

ამოხსნა: ა. ნაბიჯი I. საერთო დანახარჯების განაწილება დაკავებულ ფართობზე:

განაწილების კოეფიციენტი = $1\ 600\ 000\ \text{ლ} / 39\ 100\ \text{კვ.მ.} = 40,9207$
 ხარჯების განაწილება:
 ადმინისტრაცია - $7\ 500\ \text{კვ.მ.} * 40,9207 = 306\ 905\ \text{ლ}$
 ცენტრალური მომსახურება - $2\ 600\ \text{კვ.მ.} * 40,9207 = 106\ 394\ \text{ლ}$
 ფაკულტეტები - $8\ 000\ \text{კვ.მ.} * 40,9207 = 327\ 366\ \text{ლ}$
 კათედრები - $21\ 000\ \text{კვ.მ.} * 40,9207 = 859\ 335\ \text{ლ}$

 1 600 000 ლ

ქნაბიჯი II. ცენტრალური მომსახურების ხარჯების განაწილება:

$1\ 200\ 000\ \text{ლ} + 106\ 394\ \text{ლ} = 1\ 306\ 394\ \text{ლ}$

განაწილების კოეფიციენტი = $1\ 306\ 394\ \text{ლ} / 1\ 243\ 000\ \text{ლ} = 1,051$

განაწილება:

ფაკულტეტები - $250\ 000 * 1,051 = 262\ 750\ \text{ლ}$

კათედრები - $460\ 000 * 1,051 = 483\ 460\ \text{ლ}$

სპეციალობები - $533\ 000 * 1,051 = 560\ 184\ \text{ლ}$

1 306 394 ლ

ნაბიჯი III. კათედრების ხარჯების განაწილება გამოსაშვებ სპეციალობებზე:

კათედრის ხარჯები მოიცავს პირდაპირ ხარჯებს, განაწილებული ხარჯების წილს, ფაკულტეტების დანახარჯებს მთლიანად და ადმინისტრაციულ დანახარჯებს. სამდენად,

კათედრის დანახარჯები = $5\ 500\ 000 + 859\ 335 + 483\ 460 + 900\ 000 + 327\ 366 + 262\ 750 = 8\ 332\ 911\ \text{ლ}$

ადმინისტრაციული ხარჯები სულ = $1\ 780\ 000 + 306\ 905 = 2\ 086\ 905\ \text{ლ}$

სპეციალობების შესწავლაზე თავმოყრილი მთლიანი ხარჯები = კათედრების ხარჯებს + ადმინისტრაციული ხარჯები + ცენტრ. მომსახურების ხარჯების წილი =
 $= 560\ 184 + 8\ 332\ 911 + 2\ 086\ 905 = 10\ 980\ 000\ \text{ლ}$

ბ. საშუალო დანახარჯი 1 კურსდამთავრებულზე = $10\ 980\ 000\ \text{ლ} / 3200 = 3\ 431,25\ \text{ლ}$

გ. ახლა 10 980 000 ლარი გავანაწილოთ ცალკეულ სპეციალობებზე:

	ბიზნესი ლ	საინჟინრო მექანიკა ლ	ბუღალტრული აღრიცხვა ლ
კათედრების ხარჯები			
8 332 911-ს	5% = 416 645	7% = 583 303	4% = 333 316
ადმინისტრაციული ხარჯები			
2 086 905-ის	4% = 83 476	6% = 125 214	7% = 146 083
ცენტრ.მომსახ. ხარჯები	36 785	52 550	34 683
(გარე ხარჯების ბაზაზე)	(35000*1,051)	(50000*1,051)	(33000*1,051)
-----	-----	-----	-----
ჯამი	536 906	761 067	514 082

საშუალო დანახარჯი (537 906 / 100 სტ) (761 067 / 90 სტ) (514 082 / 120 სტ)
 1 კურსდამთავრებულზე 5 379 ლ 8 456 ლ 4 284 ლ

თავი 13. დანახარჯების ნორმატიული კალკულაცია

თქვენ უკვე შეისწავლეთ პროდუქციის ერთეულის ანუ დანახარჯთა ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები. გახსოვთ ისიც, რომ თვითღირებულების კალკულაცია, როგორც მეთოდი, არის დამზადებული პროდუქციის ან შესრულებული სამუშაოების ერთეულის, დანახარჯთა სახეების მიხედვით, თვითღირებულების გამთვლის ხერხების ერთობლიობა. ზუსტია:

I. კალკულაცია კონკრეტული დანიშნულებით, რომელსაც მიეკუთვნება შეკვეთების, კონტრაქტების და ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია.

II. კალკულაცია პროცესების მიხედვით

III. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია.

ახლა გაცნობით დანახარჯების საბიუჯეტო (ანუ გეგმური) კონტროლის ალტერნატიულ მეთოდს, ნორმატიული დანახარჯების კონცეფციას. ემსაცემულ თავში განხილული იქნება შემდეგი საკითხები:

- დანახარჯების ნორმატიული კალკულაციის არსი
- ნორმატივების სახეები
- ნორმატიული მასალების, შრომის და ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის თავისებურებები
- ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრების ანალიზი

13.1. დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის არსი

დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაცია წარმოადგენს კონტროლის მეთოდს, რომელშიც ნორმატიული დანახარჯები და შემოსავლები შედარებულია ფაქტიურ შედეგებთან, რათა დადგინდეს გადახრები, რომელთა ანალიზის მეშვეობით ხდება საქმიანობის შედეგების გაუმჯობესება.

ნორმატიული დანახარჯი წარმოადგენს გარკვეული პირობების გათვალისწინებით, დანახარჯების დადგენილ რაოდენობას, ფულად ფორმაში. იგი ეფუძნება დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით დადგენილ კონკრეტულ ნორმებს.

დანახარჯთა ნორმა არის ნატურალურ ერთეულებში დადგენილი ცალკეული სახის მასალის ან დროითი დანახარჯის დადგენილი სიდიდე პროდუქციის ერთეულზე.

დავუშვათ, ერთი ცალი პროდუქტის დამზადებას ჭირდება 2 კგ მასალა. 1 კგ მასალის შესყიდვის ნორმატიული ღირებულებაა 5 ლ. ასეთ შემთხვევაში, პროდუქციის ერთეულზე ნედლეულის დანახარჯის ნორმა არის 2 კგ, ხოლო ნორმატიული დანახარჯია – 10 ლარი (2კგ * 5 ლ).

დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის ნორმატიული მეთოდი თავდაპირველად ჩამოყალიბდა როგორც გეგმური (საბიუჯეტო) კონტროლის პარალელური სისტემა. მაგრამ, დღეისათვის ნორმატიული კალკულაცია

წარმოადგენს საბიუჯეტო კონტროლის ნაწილს. მიუხედავად ამისა, არსებობს სამი ფაქტორი, რომელიც ნორმატიული დანახარჯების კალკულაციას განასხვავებს საბიუჯეტო ანუ გეგმური კონტროლის მიდგომებისაგან.

1. დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის მიხედვით მარაგის შეფასება ხდება მათი ნორმატიული ღირებულებით.
2. ნორმატიული დანახარჯები გაერთიანებულია სააღრიცხვო წიგნებში, მაშინ როცა გეგმები წარმოადგენენ ჩანაწერებს სააღრიცხვო წიგნების გარეშე და ორმაგ აღრიცხვაში არ მონაწილეობენ.
3. ნორმატიული დანახარჯები განსაზღვრულია, როგორც ერთეულის დანახარჯები. მაშინ როდესაც გეგმები ემთლიანნი დანახარჯების მონაცემებისაგან შედგება.

დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაცია ყველაზე ეფექტურად შეიძლება მაშინ იქნას გამოყენებული, როცა წარმოება (საქმიანობა) არის ერთგვაროვანი და რეგულარული და ამიტომ შეიძლება ოპერაციები დაკვირვებების გზით მარტივად და ზუსტად შეფასდეს. **დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის თავისებურება ისაა**, რომ წარმოების მენეჯერები წინასწარ გეგმავენ ცალკეული სახის დანახარჯთა ნორმებს პროდუქციის ერთეულზე. შემდეგ, დანახარჯების მართვა და კონტროლი ხორციელდება, ფაქტიურ საქმიანობაზე გადაანგარიშებული ნორმატიული დანახარჯებიდან ფაქტიური დანახარჯების გადახრების ანალიზით, რომლის მეშვეობით გამოვლინდება გადახრების გამომწვევი მიზეზები და პასუხისმგებელი პირები.

საბიუჯეტო ანუ გეგმური კონტროლი შეიძლება გამოყენებულ იქნას ორგანიზაციის შიგნით ნებისმიერი საქმიანობისა და პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით, სადაც კი შეიძლება ადგილი ექნეს დანახარჯებს ან შემოსავლებს. ამდენად, გეგმური კონტროლი უფრო ფართო მექანიზმია და ნორმატიული ხარჯებიდან გადახრების ანალიზსაც მოიცავს.

არსებითად, დანახარჯების ნორმატიული კალკულაცია წარმოადგენს დანახარჯების აღრიცხვისა და პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების **კალკულაციის ტექნიკას** და არა კალკულაციის მეთოდს, როგორც ასეთს. ნორმატიული კალკულაცია შეიძლება გამოყენებული იქნას მომსახურების, პროცესული, პროდუქციის პარტიების, შეკვეთების ან კონტრაქტების მიხედვით თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდების დროს.

დანახარჯთა ნორმები და ნორმატივები აისახება ნორმატიული დანახარჯების ბარათში. მას შემდეგი სახე აქვს:

ნორმატიული დანახარჯების ბარათი

ერთ ცალ X პროდუქტზე

	ლ
მასალები: P მასალა 5 კგ, 6 ლ / კგ	30,00
Q მასალა 2 კგ, 3 ლ / კგ	6,00

	36,00
ძირითადი შრომა: ა თანრიგი – 2 სთ, 10 ლ/სთ	20,00
ბ თანრიგი – 3 სთ, 4 ლ/სთ	12,00

	32,00
საწარმოო ხედნადები ხარჯები:	
ცვლადი – 5 სთ, 2 ლ / სთ	10,00

ზღვრული ნორმატიული თვითღირებულება	78,00
მუდმივი – 5 სთ, 3 ლ/სთ	15,00

ნორმატიული თვითღირებულება	93,00
გასაყიდი პროგნოზული ფასი	100,00

ნორმატიული მოგება	7,00

ნორმატიული დანახარჯების დაგეგმვის შემდეგ, ფაქტიური საქმიანობის გნხორციელების პროცესში, დამზადებული პროდუქციის ან შესრულებული მომსახურების ერთეულის თვითღირებულებაში შეიტანება ნორმატიული დანახარჯები, **რომელიც გადაანგარიშებულია ფაქტიურ მოცულობაზე**. ამ მიზნით, პროდუქციის წარმოების ანგარიშის დებეტში აღირიცხება ნორმატიული დანახარჯები. თვის ბოლოს, როცა ფაქტიური ხარჯების სიდიდე გაირკვევა, გამოითვლება ფაქტიური თვითღირებულება და გამოვლენილი “გადახრები“ ცალკე ანგარიშზე აღირიცხება. ანალიზის საფუძველზე გაიზომება “გადახრებზე“ მოქმედ რაოდენობრივ და ხარისხობრივ ფაქტორთა გავლენა. ხარისხობრივი ფაქტორების გავლენა – წარმოების ანგარიშზე, ხოლო რაოდენობრივი ფაქტორების გავლენა – მოგება-ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

ხარისხობრივი ფაქტორი არის მოვლენის ისეთი მიზეზი, რომელიც ამა თუ იმ საქმიანობის ეფექტიანობას ანუ მწარმოებლურობას ანუ ძალისხმევას ასახავს. მაგალითად, ნედლეულის ხარჯვის დონე პროდუქციის ერთეულზე.

რაოდენობრივი ფაქტორი არის მოვლენის ისეთი მიზეზი, რომლის სიდიდე საწარმოს პერსონალის მუშაობის ხარისხზე და ძალისხმევაზე არ არის დამოკიდებული. მაგალითად, ნედლეულის ფასები.

დანახარჯთა გადახრა წარმოადგენს სხვაობას ფაქტიურ დანახარჯებსა და დაგეგმილ ანუ ნორმატიულ დანახარჯებს შორის. დანახარჯებში წარმოქმნილი გადახრა შეიძლება იყოს ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი. **გადახრა ხელსაყრელია**, თუ მის შედეგად მოგების ფაქტიური სიდიდე იზრდება და პირიქით: **გადახრა არახელსაყრელია**, თუ მის შედეგად ფაქტიური მოგება მცირდება.

როგორც ცნობილია: მოგება = შემოსავლებს – ხარჯები

მაშასადამე, ხარჯების ზრდა მოგებას ამცირებს და ხარჯების შემცირება მოგებას ზრდის. წამის საფუძველზე გაირკვევა, ხარჯებში გამოვლენილი გადახრა მოგებაზე როგორ გავლენას ახდენს და შესაბამისად, ანალიზის დროს გამოვლენილი გადახრები ხელსაყრელია თუ არახელსყრელი.

თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის მიზნებია:

1. მმართველთა საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასება და დახმარების გაწევა ხარჯთაღრიცხვის შედგენაში;
2. კონტროლის უზრუნველყოფა, რაც მიიღწევა საქმიანობის იმ სახეების გამოვლენით, რომელთა დონე არ შეესაბამება გეგმას და იმ პირების გაფრთხილებით, რომლებიც პასუხისმგებლები არიან გადაწყვეტილებების მიღებაზე. საჭირო დონისძიებების გარეშე, სიტუაცია შეიძლება უმართავი გახდეს;
3. მომავალი ხარჯების პროგნოზირება, რომლებიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას გადაწყვეტილებების მიღებისას;
4. ცალკეული სახის პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების პროცედურის გამარტივება, რომელიც მარაგის შეფასებისათვის გამოიყენება;
5. მიზნების დასახვა, რომელთა მისაღწევადაც პერსონალი უნდა მიისწრაფოდეს.

ნორმატიული თვითღირებულება შეიძლება გამოთვლილ იქნას როგორც ზღვრული დანახარჯებით (ანუ მხოლოდ ცვლადი დანახარჯების გათვალისწინებით), ისე დანახარჯთა სრული განაწილებით. მეორე შემთხვევაში, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მიკუთვნების განაკვეთების მეშვეობით ჩაირთვება თვითღირებულებაში, როგორც ეს ადრე იყო განხილული.

13.2 ნორმატივების სახეები

დანახარჯთა ნორმების განსაზღვრის ორი მეთოდი არსებობს:

1. მასალებისა და შრომის გამოყენების დონე შეფასდეს წინა ამოცდილების საფუძველზე;

2. დანახარჯთა ნორმები დადგინდეს ტექნიკური ანალიზის საფუძველზე.

წარსული ამოცდილების საფუძველზე დანახარჯთა ნორმების დადგენის მეთოდიკა, მართალია ეყრდნობა ფაქტიურ მდგომარეობას, მაგრამ დაზღვეული არ არის წარსული შეცდომებისაგან. იგი საშუალებას არ იძლევა ყურადღება გამახვილდეს რესურსების უფრო რაციონალური გამოყენების, საწარმოო ტექნოლოგიების და პროდუქციის ხარისხის ამაღლების გზების ძიებაზე.

ტექნიკური ანალიზი ეყრდნობა მასალის გამოსავლიანობის ტექნოლოგიურ ანალიზს. დაწვრილებით შეისწავლება ყოველი ოპერაცია მასალების, შრომის და მოწყ-

ობილობების ზუსტი აღრიცხვისა და ოპერაციების საკონტროლო გამოკვლევების საფუძველზე.

პრაქტიკაში ორივე მიდგომა გამოიყენება. როცა წარმოება პირველად იწყება და წარსული გამოცდილება არ არსებობს, დანახარჯთა ნორმები, ბუნებრივია ტექნიკურ ანალიზს და საკონტროლო ცდების შედეგებს ეყრდნობა. შემდეგ კი ფაქტიური გამოცდილებებიც გაითვალისწინება.

დანახარჯთა ნორმატიულ სისტემაში გამოსაყენებელი ნორმატივების მრავალი სახე არსებობს. ესენია:

- ძირითადი ნორმატივი
- იდეალური ნორმატივი
- მიღწევადი ნორმატივი
- მიმდინარე ნორმატივი

ძირითადი ნორმატივი ეწოდება ნორმატივს, რომელიც გრძელვადიანი პერიოდისათვის გამოიყენება და რომლიდანაც შეიძლება მიმდინარე ნორმატივი დადგინდეს. მისი მთავარი უპირატესობა ისაა, რომ უზრუნველყოფს ფაქტიური დანახარჯების ერთი და იგივე ნორმებთან შედარებას ხანგრძლივ პერიოდში. მაგრამ, ძირითადი ნორმები არ ასახავენ მიმდინარე დაგეგმილ დანახარჯებს. ამიტომ პრაქტიკაში იშვიათად გამოიყენება.

იდეალური ნორმატივი ეწოდება ნორმატივს, რომელის შესრულება შესაძლებელია ყველაზე საუკეთესო პირობებში, სადაც გათვალისწინებული არაა ნორმალური ზარალი, დანაკარგი და მანქანის მწყობრიდან გამოსვლა. ემას აგრეთვე პოტენციურ ნორმატივს უწოდებენ. დანახარჯების იდეალური ნორმატივი არის მინიმალური დანახარჯი. ასეთი ნორმატივები უფრო მიზანს წარმოადგენენ და არა შედეგს, რომლის მიღწევა ყოველდღიურ წარმოებაშია აუცილებელი. ამიტომ ისინი პრაქტიკაში თითქმის არ გამოიყენება, რადგან უარყოფითად არ იმოქმედონ მუშახელის მოტივაციაზე.

მიღწევადი ნორმატივი ეწოდება ნორმატივს, რომელიც საქმიანობის ეფექტურ პირობებში წარმოიშობა. მაგალითად, დანადგარები და მასალები გამოყენებული იქნება მაღალი გამოსავლიანობით, გათვალისწინებული იქნება ნორმალური დანაკარგი და მანქანების მწყობრიდან მოსალოდნელი გამოსვლა.

მიღწევადი ნორმატივის შესრულება ძნელია, მაგრამ იდეალურთან შედარებით ადვილი მისაღწევია. მიღწევადი ნორმები სიძნელის მიხედვით შეიძლება სხვადასხვაგვარი იყოს. მიღწევადი ნორმები, რომლებიც დიდი ალბათობით შეიძლება შესრულდეს, ყველაზე მისაღებია დაგეგმვის მიზნებისა და ხარჯთაღრიცხვის შედეგისათვის. დაგეგმვისათვის არ უნდა იყოს გამოყენებული ისეთი ნორმები, რომელთა მიღწევაც შეუძლებელია. რეალურად მიღწევად ნორმებს მივყავართ ეკონომიისაკენ, რაც პერსონალს შრომისნაყოფიერების ამაღლების სტიმულს აძლევს.

მიმდინარე ნორმატივი არის ნორმატივი, რომელიც მოკლე პერიოდის განმავლობაში გამოიყენება და რომელიც დაკავშირებულია ამჟამად არსებულ მდგომარეობასთან.

ნორმატივების პირველი ორი სახეობა პრაქტიკაში არ გამოიყენება. გადახრების ანალიზი უფრო სასარგებლო ინფორმაციას იძლევა მიმდინარე ნორმატივებთან შედარების გზით.

ტექნიკური ანალიზისა და წარსული გამოცდილების გამოყენებით, პროდუქციის ერთეულზე ნორმატიული დანახარჯების დადგენა შემდეგნაირად ხდება:

ნორმები მასალებზე – დგინდება პროდუქციის სპეციფიკაციიდან გამომდინარე და განისაზღვრება ყოველი ოპერაციისათვის საჭირო მასალების რაოდენობის დეტალური გამოკვლევით. ასეთი გამოკვლევის შედეგად ადგენენ, ხარისხიანი პროდუქციის დასამზადებლად რომელი სახის მასალებია უფრო მისაღები. ამასთან, ნატურალურ ერთეულებში განისაზღვრება გამოსაყენებელი მასალების ხარჯვის ნორმა პროდუქციის ერთეულზე და გარდაუვალი დანაკარგების სიდიდე.

მასალების ნორმატიული დანახარჯი უდრის მასალის ხარჯვის ნორმირებული რაოდენობისა და მასალის ერთეულის ფასის ნამრავლს.

დავუშვათ, ერთი ცალი პროდუქტის დამზადებას 3 კგ მასალა სჭირდება. ერთი კილოგრამი მასალის წინასწარი დადგენილი ფასია 5 ლ. მაშინ, მასალის ნორმატიული დანახარჯი ერთ ცალ პროდუქტზე შეადგენს 15 ლარს.

ნედლეულისა და მასალებისწორმატიულ ფასებს ადგენს შესყიდვების განყოფილება. ეს განყოფილება შეისწავლის მომწოდებლებს და შეარჩევს, რომელ მათგანს შეუძლია ხარისხიანი მასალების დროული მოწოდება მისაღებ ფასებში.

შრომითი ხარჯების ნორმატივების დასადგენად უნდა გაანალიზდეს საჭირო საქმიანობის ყველა სახეობა სხვადასხვა ოპერაციების მიხედვით. ნედლეულის გადამუშავების, მანქანა-მოწყობილობების გამოყენების და სამუშაო პირობების ეფექტიანი გარემოებისათვის ზომავენ და განსაზღვრავენ სამუშაო დროს ნორმა-საათებში, რომელიც ესაჭიროება მუშაკს სამუშაოს შესრულებისათვის. შემდეგ განისაზღვრება საათობრივი ანაზღაურების ნორმირებული განაკვეთები კომპანიის პოლიტიკის შესაბამისად ან მენეჯერებსა და პროფკავშირებს შორის მოლაპარაკებების საფუძველზე. ღეს შეთანხმებული ანაზღაურების განაკვეთები გამოიყენება ყოველ ოპერაციაზე ნორმატიული შრომითი დანახარჯების დადგენისთვის.

ნორმატიული შრომითი დანახარჯი უდრის ნორმირებული დროის (საათების) რაოდენობისა და საათობრივი ნორმირებული ანაზღაურების ნამრავლს.

დავუშვათ, პროდუქციის ერთეულის დამზადებას 4 საათი სჭირდება. საათობრივი ანაზღაურების განაკვეთი დადგენილია 5 ლარი. მაშინ, ნორმატიული შრომითი ხარჯი პროდუქციის ერთეულზე შეადგენს 20 ლარს.

რომელიმე განყოფილებაში როცა რამდენიმე სახის პროდუქტი მზადდება, მათი შეჯამება ფიზიკურ ერთეულებში შეუძლებელია, რადგან ისინი არაერთგვაროვანია. ამ პრობლემის გადაჭრა შეიძლება, თუ ცნობილი იქნება დროის რა რაოდენობა სჭირდება თითოეული სახის პროდუქციის წარმოებას წარმოების ნორმალურ პირობებში. ამის საფუძველზე გამოითვლება წარმოების დრო ნორმა-საათებში.

დავუშვათ საწარმოო განყოფილების შესახებ, არსებობს შემდეგი გეგმური ინფორმაცია:

პროდუქტების სახეები	ნორმატიული დრო 1 ცალ პროდუქტზე	პროდუქციის გამოშვება გეგმით ცალებში	პროდუქციის გამოშვება ნორმა-საათებში
ა	4 სთ	1 200	4 800
ბ	2 სთ	900	1 800
გ	1	1 000	1 000
ჯამი	—	—	7 600

მაშასადამე, მოცემული საწარმოო განყოფილების პროდუქციის გამოშვების საერთო გეგმაა 7600 ნორმა-საათი.

ზედნადები ხარჯების ნორმირებისათვის საჭიროა მათი დაყოფა მუდმივ და ცვლად ხარჯებად. მათთვის ნორმატიული განაკვეთები ცალკე-ცალკე განისაზღვრება. ზედნადები ხარჯების განაწილების ნორმატიული განაკვეთები ეფუძნება საწარმოო მუშების შრომის ან მანქანა-მოწყობილობების ერთ საათს.

ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯი უდრის პროდუქციის ერთეულის დასამზადებლად საჭირო შრომა/საათი ან მანქანა/საათი გამრავლებული საათობრივ ტარიფზე.

ნორმატიული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯი უდრის გეგმური წარმოების საფუძველზე, ნორმატიული საათებისა და საათობრივი ტარიფის ნამრავლს.

თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის დროს ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა იმით განსხვავდება სხვა ხარჯებისაგან, რომ მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები გაიანგარიშება ზედნადები ხარჯების განაწილების საათობრივი განაკვეთის გამრავლებით ნორმა-საათებზე და არა ფაქტიურად ნამუშევარ დროზე.

ამრიგად, საჭიროა ნორმატივები დადგინდეს შრომაზე, მასალებსა და ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებზე, რომლებიც საწარმოო ოპერაციების შესრულების დროს მოიხმარება.

ამდენად, **წარმოებული პროდუქციის ნორმატიული თვითღირებულება უდრის** პროდუქციის დასამზადებლად გაწეულ ოპერაციებზე დახარჯული ნორმატიული ცვლადი დანახარჯების ჯამს პლუს ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯები.

13.3. ძირითადი მასალების ნორმატიული დანახარჯების აღრიცხვა

როგორც უკვე აღინიშნა, დანახარჯების ნორმატიული კალკულაციის სისტემის დროს, წარმოების მენეჯერები ხარჯთაღრიცხვაში გეგმავენ მასალის დანახარჯის ნორმას პროდუქციის ერთეულზე და მასალის ერთეულის საორიენტაციო ნორმატიულ ფასს. მასალის ნორმატიული დანახარჯი კი უდრის მასალის ხარჯვის ნორმისა და მასალის ფასის ნამრავლს.

ფაქტიური საქმიანობის შედეგად, ფაქტიური ხარჯები ნორმატიულ ხარჯებს იშვიათად ემთხვევა. ენორმატიულ ხარჯებთან შედარებით, ფაქტიური დანახარჯები ხშირად იცვლება. ჭეს ცვლილებები იწვევენ გადახრებს დანახარჯებში. დანახარჯების

გადახრების გამოვლენა შესაძლებელია ფაქტიური და ნორმატიული ხარჯების შედარებით.

გადახრების ანალიზი წარმოებს ორმაგი აღრიცხვის სააღრიცხვო წიგნების მეშვეობით. ჭეს ხდება სააღრიცხვო წიგნებში შემდეგი მონაცემების ჩაწერით:

- შემაჯავლი – ფაქტიური დანახარჯები
- გამაჯავლი – ნორმატიული ხარჯები
- სხვაობა – როგორც გადახრა.

შემსაღებების დანახარჯებში გადახრების გამოთვლის მიზნით შედგება შედარების ცხრილი, რომელშიც ერთმანეთს შეუდარდება ნორმატიული და ფაქტიური დანახარჯები.

დავუშვათ, დაგეგმილია 1000 ცალი პროდუქტის გამოშვება. ერთ ცალ პროდუქტზე ნედლეულის ხარჯვის ნორმაა 5 კგ და 1 კგ ნედლეულის შესყიდვის ნორმატიული ფასია 6 ლარი.

ფაქტიურად გამოშვებული იქნა 1200 ცალი პროდუქტი. პროდუქციის ერთეულზე დაიხარჯა 4,5 კგ ნედლეული და 1 კგ ნედლეულის შესყიდვის ფაქტიური ფასია 7 ლ.

შევადგინოთ მასალების დანახარჯების შედარების ცხრილი:

ძირითადი მასალების დანახარჯების შედარების უწყისი

	ერთ ცალ პროდუქტზე			მთელ გამოშვებაზე (ლ)		
	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა	1000 ცალზე ნორმით	1200 ცალზე ფაქტიურად	გადახრა
ნედლეულის ხარჯი კგ	5	4,5	- 0,5	5 000	5 400	+ 600
1 კგ ნედლეულის ფასი (ლ)	6	7	+ 1	6	7	+ 1
დირებულებითი სიდიდე	30	31,5	+ 1,5	30 000	37 800	+ 7 800

შემსაღებების დანახარჯების შედარების უწყისიდან სჩანს, რომ მასალების ნორმატიული ხარჯი პროდუქციის ერთეულზე 30 ლარია (5კგ * 6 ლ). ფაქტიურმა დანახარჯებმა კი 31,5 ლარი შეადგინა (4,5 კგ * 7 ლ). მაშასადამე მასალების ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე 1,5 ლარით გაიზარდა. ეს გადახრა გამოწვეულია ნედლეულის ხარჯვის ნორმისა და ფასის ცვლილების გავლენით.

ნედლეულის ხარჯვის ნორმა შემცირდა ნახევარი კილოგრამით, რაც იმას ნიშნავს რომ მასალები უფრო მაღალი გამოსავლიანობითაა გამოყენებული. 1 კგ ნედლეულის ფასი კი დაგეგმილთან შედარებით ერთი ლარით გაიზარდა.

იმავე უწყისიდან ჩანს, რომ ნედლეულის მთლიანი დანახარჯი 600 კილოგრამით გაიზარდა. მაგრამ, იგი პირდაპირ ვერ პასუხობს კითვაზე, თუ რეალურად რა სიდიდის ეკონომია ან გადახარჯვაა, ვინაიდან, 5 000 კგ ხარჯი გამოთვლილია გეგმურ 1000 ცალ პროდუქტიაზე და 5400 კგ დანახარჯი გაწეულია 1200 ცალ პროდუქტზე. რეალური სურათის წარმოდგენისათვის უნდა მოხდეს ნორმატიული დანახარჯების გადაანგარიშება პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე.

ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქტიაზე მოსალოდნელი ნორმატიული ხარჯი არის ფაქტიური გამოშვებისა და ერთეულის ნორმატიული ხარჯის ნამრავლი.

$$1200 \text{ ცალი} * 5 \text{ კგ} = 6\ 000 \text{ კგ}$$

$$\text{მოლიანი მოსალოდნელი ხარჯი} = 6\ 000 \text{ კგ} * 6 \text{ ლ} = 36\ 000 \text{ ლ}$$

დანახარჯების ნორმატიული კალკულაციის სისტემაში, ორმაგი აღრიცხვა სწორედ ფაქტიურ გამოშვებაზე გადაანგარიშებული მაჩვენებლების მიხედვით ხდება რადგან, თვითღირებულებაში ნორმატიული დანახარჯები შეიტანება. თვის განმავლობაში, რამდენჯერაც დამზადდება პროდუქტი, ბარდება მზა პროდუქციის საწყობს და თან ერთვის დანახარჯების ანგარიში, რომელსაც ხელს აწერს ოსტატი და კონტროლიორი. ემისი პირველი ეგზემპლიარი გადაეცემა ხარჯების აღრიცხვის განყოფილებას, რათა დაუმთავრებელი პროდუქცია გადაყვანილ იქნას მზა პროდუქციის მარაგში. შემორე ეგზემპლიარი იგზავნება მზა პროდუქციასთან ერთად საწყობში და მესამე ეგზემპლიარი რჩება საწარმოო განყოფილებაში.

ჩვენს მაგალითზე, სააღრიცხვო წიგნებში მასალების დანახარჯები 36 000 ლარის ოდენობით აღირიცხება. პანუ, თვის განმავლობაში აღირიცხება ნორმატიული დანახარჯები პროდუქციის ფაქტიური გამოშვების მიხედვით. ამიტომ, დანახარჯების შედარების უწყისში ერთმანეთს შეუდარდება 1200 ცალზე გასაწევი ნორმატიული ხარჯები 36 000 ლ და 1200 ცალზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯები – 37 800 ლ. მასალების დანახარჯების შედარების უწყისი მიიღებს შემდეგ სახეს:

ძირითადი მასალების დანახარჯების შედარების უწყისი

	ერთ ცალ პროდუქტზე			ფაქტიურ გამოშვებაზე (ლ)		
	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა
ნედლეულის ხარჯი კგ	5	4,5	- 0,5	6 000	5 400	- 600
1 კგ ნედლეულის ფასი (ლ)	6	7	+ 1	6	7	+ 1
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
ღირებულებითი სიდიდე	30	31,5	+ 1,5	36 000	37 800	+ 1800

მაშასადამე, 6 000 კგ ნედლეული დასჭირდებოდა 1200 ცალ ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქტს, თუკი დაცული იქნებოდა ნედლეულის ხარჯვის ნორმა 5 კგ. ასევე, თუ 1 კგ ნედლეულის ფასი 6 ლ დარჩებოდა, მაშინ მასალების მოლიანი მოსალოდნელი ხარჯი 36 000 ლ იქნებოდა.

მაგრამ, ფაქტიურად ადგილი ჰქონდა ცვლილებებს როგორც ნედლეულის ხარჯვის ნორმაში, ისე ნედლეულის ფასში. რის გამოც ნედლეულის ნორმატიული დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე 1,5 ლარით გაიზარდა. წარმოშობილი გადახრა გამოწვეულია ორი ფაქტორით ანუ მიზეზით, ესენია:

I. ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილება,

II. 1 კგ ნედლეულის ფასის ცვლილება.

ვინაიდან, პირველი ფაქტორი პერსონალის მუშაობის ხარისხზეა დამოკიდებული ამიტომ იგი ხარისხობრივი ფაქტორია. ხოლო, მეორე რაოდენობრივი ფაქტორია. ჭუნდა გაიზომოს თითოეული ფაქტორის ცვლილების გავლენა მასალების დანახარჯების საერთო ცვლილებაზე (+ 1800 ლარზე).

ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა = “ნორმის“ გადახრა გამრავლებული „ ნორმატიულ ფასზე“ და გამრავლებული პროდუქციის ფაქტიურ რაოდენობაზე.

ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილებას აგრეთვე უწოდებენ – გადახრას ნედლეულის გამოყენებაში.

$$(- 0,5 კგ) * 6 ლ * 1200 ცალი = (- 3ლ) * 1200 ცალი = - 3 600 ლ$$

მაშასადამე, იმის გამო, რომ პროდუქციის ერთეულზე ნედლეულის ხარჯვის დონე 0,5 კგ-ით შემცირდა, სხვა თანაბარ პირობებში (ანუ ფასის უცვლელობის პირობებში), ნედლეულის საერთო ხარჯებში მიღწეულია ეკონომია 3 600 ლარი რაც მოგების მოსალოდნელ სიდიდეს იმავე თანხით გაზრდის. სამდენად, იგი ხელსაყრელი გადახრაა.

ნედლეულის “ფასის“ ცვლილების გავლენა = “ფასის“ გადახრა გამრავლებული ფაქტიური ხარჯვის დონეზე და გამრავლებული პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე.

$$(+ 1 ლ) * 4,5 კგ * 1200 ცალი = + 4,5 ლ * 1200 ცალი = + 5 400 ლ$$

უორივე ფაქტორის გავლენის აღგებრული ჯამი უნდა იძლეოდეს დანახარჯების საერთო გადახრას როგორც პროდუქციის ერთეულზე, ისე მთლიან გამოშვებაზე. მართლაც:

	ერთ ცალზე	1200 ცალზე
წნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა	- 3 ლ	- 3 600 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)
ნედლეულის ფასის ცვლილების გავლენა	+ 4,5 ლ	+ 5 400 ლ (არახესაყრ. გავლენა)
<hr/>		
ჯამი	+ 1,5	+ 1 800 ლ

ამრიგად, + 1 800 ლარი არის მასალების დანახარჯების საერთო გადახრა, რომელიც ორი ფაქტორის ცვლილების შედეგად ჩამოყალიბდა. წნედლეულის უკეთ გამოყენების შედეგად მიღწეულ იქნა ეკონომია სულ 3 600 ლარი. წნედლეულის ფასების ზრდამ კი მოსალოდნელი ხარჯები სულ 5400 ლარით გაზარდა.

მოცემული ფაქტორების გავლენა შეიძლება სხვა მიდგომებითაც გამოითვალოს:

I. ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა:

1200 ცალ პროდუქტზე უნდა დახარჯულიყო 6 000 კგ (1200 * 5 კგ). ფაქტიურად დახარჯულია 5400 კგ. მაშასადამე დანახარჯებში ეკონომიაა 600 კგ, რამაც მოგების

მოსალოდნელი სიდიდე გაზარდა $600 კგ / 5 კგ * 30 ლ = - 3 600 ლ$

ან,

$5 400 კგ - დან უნდა გამოშვებულიყო 5 400 კგ / 5 კგ = 1 080 ცალი პროდუქტი$

“ფაქტიურად გამოშვებულია 1200 ცალი. ე.ი. ნედლეულის ზენორმატიული გამოსავალი

წარის $120 ცალი პროდუქტი, რის გამოც ხარჯებში ეკონომია =$

$= 120 ცალი * 30 ლ = - 3 600 ლ$

II. ნედლეულის ფასის ცვლილების გავლენა:

5 400 კგ მასალა უნდა დამჯდარიყო :

$5 400 კგ * 6 ლ = 32 400 ლ$

“ფაქტიური ხარჯია – 37 800 ლ

სხვაობა $+ 5 400 ლ$ (ფასის ცვლილების გავლენა)

მასალების ნორმატიული დანახარჯების აღრიცხვის დროს, თვის განმავლობაში წარმოების ანგარიშის დებეტს დაეწერება ნორმატიული ხარჯები. თვის ბოლოს გამოვლენილი გადახრა აღირიცხება “მასალების დანახარჯების გადახრის“ ანგარიშზე, მასალების ანგარიშთან კორესპოდენციით. შემდეგ, გადახრის ანალიზის შედეგად გამოთვლილი, ხარისხობრივი ფაქტორის გავლენა დაეწერება დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტს (ან კრედიტს) და რაოდენობრივი ფაქტორის გავლენა კი მოგება-ზარალის ანგარიშს.

ჩვენს მიერ ზემოთ მოტანილი მაგალითის საფუძველზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. თვის განმავლობაში პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებულია ნორმატიული დანახარჯები – 36 000 ლ
 დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 36 000 ლ
 კრედიტი – მასალების მარაგი – 36 000 ლ
 2. თვის ბოლოს, როცა ფაქტიური დანახარჯები აღმოჩნდა 37 800 ლ. წარმოიქმნა გადახრა + 1 800 ლ. ე.ი. მასალის ფაქტიური დანახარჯი მეტია აღრიცხულ ნორმატიულ ხარჯებზე, ამიტომ მასალის ანგარიშში უნდა ვაკრედიტოთ რომ ფაქტიურ ხარჯებამდე ავიყვანოთ:
 დებეტი – გადახრა მასალის დანახარჯებში – 1 800 ლ
 კრედიტი – მასალის მარაგი – 1 800 ლ
 3. მასალის დანახარჯების გადახრაზე მოქმედი ხარისხობრივი ფაქტორის – ხარჯის ნორმის ცვლილების გავლენა – 3 600 ლ (როგორც ვიცით ხელსაყრელი გადახრაა):
 დებეტი – გადახრა მასალის დანახარჯებში – 3 600 ლ
 კრედიტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 3 600 ლ
 4. მასალის დანახარჯების გადახრაზე მოქმედი რაოდენობრივი ფაქტორის (ფასის) ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 5 400 ლ (არახელსაყრელი გადახრა):
 დებეტი – მოგება-ზარალი – 5 400 ლ
 კრედიტი – გადახრა მასალის დანახარჯებში – 5 400 ლ
- ამით, გადახრების ანგარიშში დაიხურება.

	დებეტი		კრედიტი
	ლ		ლ
1. მასალა	36 000	3. ნორმის გადახრა	3 600
დებეტი		გადახრა მასალის დანახარჯებში	კრედიტი
	ლ		ლ
2. მასალა	1 800	4. მოგება/ზარალი	5 400
3. წარმოება	3 600		
-----		-----	
ჯამი	5 400	ჯამი	5 400

როცა მასალის მარაგის შეფასების ნორმატიული მეთოდი გამოიყენება, მაშინ მასალის შექმნაც და გაცემაც ნორმატიული ფასით აღირიცხება. ხოლო ფასში გადახრების გამოთვლა ეფუძნება შექმნილი მასალის რაოდენობას და არა მოხმარებული მასალის რაოდენობას. მაშინ, ფაქტიური ფასების ნორმატიული ფასიდან გადახრა აღირიცხება “ფასებში გადახრის“ ანგარიშზე, რომელიც მოლიანად მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება. გადახრა მასალის ხარჯვის ნორმაში კი ცალკე აღირიცხება და მოლიანად წარმოების ანგარიშზე გადაიტანება.

მაგალითი: დაეუშვათ, პროდუქციის ერთეულის დასამზადებლად საჭიროა 5 კგ X მასალა. ენორმატიული ფასია 6 ლ/კგ. მაისში სულ შექმნილი იქნა 10 000 კგ მასალა 55 000 ლარად. მასალის საწყისი ნაშთი არ იყო. თვის ბოლოს კი დაუხარჯავი დარჩა 2000 კგ მასალა.

10 000 კგ მასალის შეფასება ნორმატიული ფასით შემდეგნაირად მოხდება:

10 000 კგ * 6 ლ	60 000 ლ
10 000 კგ ფაქტიური ფასით	55 000 ლ

გადახრა მასალის ფასის ცვლილებით - 5 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა) მოცემულ შემთხვევაში, დახარჯული 8 000 კგ მასალის გაცემა შეფასდება 6 ლარად, რომელიც დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტს დაეწერება.

8000 კგ * 6 ლ = 48 000 ლ

წლები	X მასალა	კრედიტი	გადახრა	დებეტი	მასალის ფასში	კრედიტი
	ლ	ლ			ლ	
შექმნა	55 000	დაუმთ.წ.			მასალა	5000
გადახრა ფასში	5 000	გადასატ.	48 000			
		ნაშთი	12 000			
	-----		-----			
ჯამი	60 000		60 000			

მაშასადამე, ნაშთი შეფასებულია ნორმატიული ღირებულებით: 2000 კგ * 6 ლ = 12 000 ლ. ფასის გადახრა მასალის ანგარიშის დებეტში აღირიცხა, რადგან გადახრა ხელსაყრელია, მასალა უფრო იაფადაა შექმნილი. გადახრის ანგარიში კი მოგება-ზარალის ანგარიშით დაიხურება.

მასალის მარაგის ფაქტობრივი შეფასების დროს გადახრა გამოითვლება მასალის წარმოებაში გაცემის დროს და არა შესყიდვისას, როგორც ეს ნორმატიული ღირებულების დროს იყო. ამ შემთხვევაში მასალის საწყობიდან გაცემა შეფასდება საშუალო თვითღირებულების ან FIFO მეთოდით, რის გამოც წარმოებული უნდა იქნას ცალკეული სახის მასალის სააღროცხვო ბარათი და ფასის გადახრა გამოითვლება მასალის მოხმარებული მოცულობის მიხედვით.

როგორც წესი, საკმარისი არაა მხოლოდ გადახრების დადგენა, არამედ საჭიროა გადახრების გამომწვევი მიზეზების ცოდნა. მასალის ფასის ცვლილების მიზეზები შეიძლება იყოს:

- მომწოდებელთა ეკონომიკური მდგომარეობა
- საერთო ფასების მოულოდნელი მატება
- ცვლილებები ფასდათმობის პოლიტიკაში
- მასალების ხარისხიანობის ცვლილება. სხვადასხვა ხარისხის მასალების ჩანაცვლება

- ნორმატივების არარეალურობა
- მასალის გამოყენების გადახრის გამომწვევი მიზეზებია:
- დანაკარგების მეტი ან ნაკლები დონე
 - ნედლეულის მალფუჭადობა
 - პროდუქციის დიზაინში ცვლილებები
 - განსხვავებული ხარისხის მასალებით ჩანაცვლება

13.4. ნორმატიული ძირითადი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა

ძირითადი შრომითი დანახარჯების ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრების ანალიზის მიზანია დაადგინოს შრომითი ხარჯების გამოყენების გავლენა მოგების სიდიდეზე.

ნორმატიული შრომითი დანახარჯი დგინდება პროდუქციის ერთეულზე, სამუშაო დროის ნორმისა და საათობრივი ანაზღაურების განაკვეთის ნამრავლით. პაქედან გამომდინარე, შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრაზე გავლენას ახდენს სამუშაო დროის ნორმის და საათობრივი ანაზღაურების ცვლილება.

ნორმატიული შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრა, გამოითვლება როგორც სხვაობა ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციის შრომით დანახარჯებსა და ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქციაზე გადაანგარიშებულ ნორმატიულ შრომით ხარჯებს შორის.

დავუშვათ, X პროდუქტის ერთეულზე სამუშაო დროის ნორმა არის 2 სთ და საათობრივი ანაზღაურების ნორმა 5 ლ. ფაქტიურად გამოშვებულია 700 ცალი პროდუქტი. ფაქტიური შრომითი დანახარჯები კი შეადგენს 6 450 ლარს.

მაშინ, პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე მოსალოდნელი შრომითი ხარჯები შეადგენს:

$$2 \text{ სთ} * 5 \text{ ლ} * 700 \text{ ცალი} = 7 \text{ 000 ლ}$$

ხოლო,

შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრა = 6 450 ლ – 7 000 ლ = - 550 ლ, რაც ხელსაყრელ გადახრას წარმოადგენს, რადგან ხარჯები შემცირდა და მოსალოდნელი მოგება გაიზარდა.

შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა შემდეგნაირად გამოითვლება:

I. პროდუქციის ერთეულზე სამუშაო დროის ცვლილების ანუ შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა = გადახრა დროის ნორმაში გამრავლებული ნორმატიულ საათობრივ ანაზღაურებაზე და გამრავლებული გამოშვებული პროდუქციის ფაქტიურ რაოდენობაზე.

პან, ნორმატიულ საათებს, გადაანგარიშებულს ფაქტიურ გამოშვებაზე გამოკლებული ფაქტიური საათები და გამრავლებული ნორმატიულ საათობრივ ანაზღაურებაზე

II. საათობრივი შრომის ანაზღაურების ცვლილების გავლენა = გადახრა საათობრივ შრომის ანაზღაურებაში გამრავლებული ფაქტიური საათების დონეზე და გამრავლე-

ბული პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე.

წან, ნორმატიულ ხელფასს ფაქტიურად ნამუშევარ საათებზე გამოკლებული ფაქტიური მთლიანი ხელფასი.

მაგალითი:

დავუშვათ, ფაქტიურად გამოშვებულია 1 200 ცალი პროდუქტი და არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა
შრომა/საათები 1 ცალ პროდუქტზე	2	1,8	- 0,2
1 სთ შრომის ანაზღაურება (ლ)	10	11	+ 1,0
მასალის ნორმატიული ხარჯი 1 ცალზე (ლ)	20	19,8	- 0,2
ფაქტიურ 1200 ცალის გამოშვებაზე (ლ)	24 000	23 760	- 240

ამდენად, 240 ლარი ხელსაყრელი გადახრაა, რადგან შრომით ხარჯებში საერთო ეკონომია. გავზომოთ ამ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების ცვლილების გავლენა.

1. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა:

$$(- 0,2) * 10 \text{ ლ} * 1200 \text{ ცალი} = (- 2 \text{ ლ}) * 1200 \text{ ცალი} = - 2 400 \text{ ლ}$$

2. საათობრივი შრომის ანაზღაურების ცვლილების გავლენა:

$$(+ 1 \text{ ლ}) * 1,8 \text{ სთ} * 1200 \text{ ცალი} = (+ 1,8 \text{ ლ}) * 1200 \text{ ცალი} = + 2 160 \text{ ლ}$$

$$\text{ორივე ფაქტორის გავლენის ალგებრული ჯამი} = - 2 400 \text{ ლ} + 2 160 \text{ ლ} = - 240 \text{ ლ}$$

ნორმატიული შრომითი დანახარჯებიდან გადახრები ცალკე ანგარიშზე აღირიცხება და ანალიზის შედეგების საფუძველზე, ხარისხობრივი ფაქტორის (სამუშაო დროის ნორმის ანუ შრომის მწარმოებლურობის) გავლენა წარმოების ანგარიშს, ხოლო რაოდენობრივი ფაქტორის (საათობრივი ანაზღაურების) ცვლილების გავლენა მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

ჩვენს მაგალითზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე ნორმატიული ხელფასის დარიცხვა – 24 000 ლ
 დებეტი – წარმოება –24 000 ლ
 კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 24 000 ლ
 2. შრომით დანახარჯებში თვის ბოლოს დადგენილი საერთო გადახრის ჩამოწერა – 240 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)
 დებეტი – გასაცემი ხელფასი – 240 ლ
 კრედიტი – გადახრა შრომით დანახარჯებში – 240 ლ
 3. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 2400 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)
 დებეტი – გადახრა შრომით დანახარჯებში – 2 400 ლ
 კრედიტი – წარმოება – 2 400 ლ
 4. საათობრივი ანაზღაურების ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 2 160 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)
 დებეტი – მოგება/ზარალი – 2 160 ლ
 კრედიტი – გადახრა შრომით დანახარჯებში – 2 160 ლ
- ამით, გადახრების ანგარიში დაიხურება, რომელსაც შემდეგი სახე ექნება;

დებეტი	გადახრა შრომით დანახარჯებში	კრედიტი
	ლ	ლ
3. წარმოება	2 400	2. გასაცემი ხელფასი 240
		4. მოგება/ზარალი 2 160
ჯამი	2 400	ჯამი 2 400

ფაქტორთა გავლენა შეიძლება გამოთვლილ იქნას ალტერნატიული მიდგომით.

განვიხილოთ მაგალითი:

კომპანია ამზადებს რამდენიმე სახის პროდუქტს. ერთ-ერთი პროდუქტის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება	900 ერთეული
ნორმატიული დრო პროდუქციის ერთეულზე	1,5 სთ
საათობრივი შრომის ნორმატიული ანაზღაურება	10 ლ
სულ ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	1 300 სთ
ფაქტიური შრომის ანაზღაურება სულ	14 000 ლ

გამოვთვალოთ საერთო გადახრა შრომით დანახარჯებში და ამ გადახრაზე ძირითადი შრომითი დროისა და საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა.

პასუხი:

ფაქტიურად გამოშვებულ 900 ერთეულის წარმოებას ნორმით დასჭირდებოდა:

900 ცალი * 1,5 სთ = 1350 სთ * 10 ლ = 13 500 ლ

ფაქტიური შრომითი ხარჯი 14 000 ლ

საერთო გადახრა + 500 ლ

სამუშაო დროის ნორმის ცვლილების გავლენა:

ნორმატიული დრო ფაქტიურ გამოშვებაზე (900 ერთ * 1,5 სთ) - 1 350 სთ

ფაქტიური დრო 1 300 სთ

- 50 სთ

გავლენა - (-50 სთ * 10) - 500 ლ

(ხელსაყრელი გადახრა)

ნორმატიული ანაზღაურება ფაქტიურ საათებზე (10 ლ * 1 300 სთ) 13 000 ლ

ფაქტიური ხელფასი 14 000 ლ

გავლენა + 1000 ლ

(არახელსაყრელი გადახრა)

შემოწმება: - 500 + 1000 = + 500 ლ

შრომის ანაზღაურების ცვლილების მიზეზები შეიძლება იყოს:

- მულტინეული სახელმწიფო მხარდაჭერა
- გეგმურისაგან განსხვავებული ზენორმატიული დრო და პრემიები
- განსხვავებული თანრიგის მუშახელით ჩანაცვლება

შრომის გამოყენების ანუ შრომისნაყოფიერების ცვლილების მიზეზებია:

- სამუშაო პირობების გაუმჯობესება
- მუშახელის გადამზადების შედეგები
- პერსონალის წახალისების სისტემის დანერგვა

- მაღალკვალიფიციური მუშახელით ჩანაცვლება
- გამოყენებული ტექნიკა და ტექნოლოგია

13.5. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნორმატივების დადგენა ხდება ცვლადი და მუდმივი ხარჯების მიხედვით ცალკე-ცალკე.

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც ცნობილია, გამოშვებული პროდუქციის მოცულობის პროპორციულად იცვლება. ჭეს ხარჯები არაპირდაპირ მასალისა და შრომის ხარჯებს შეიცავს. წინა პერიოდის გამოკვლევების საფუძველზე იგეგმება თანაფარდობა მატერიალურ და შრომით დანახარჯებს შორის, საწარმოო ზედნადები ხარჯების შიგნით. ამ თანაფარდობის საფუძველზე, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯებიდან გამოიყოფა მატერიალური და შრომითი დანახარჯები.

ნორმატიული ცვლადი საწარმოო დანახარჯებიდან გადახრაზე გავლენას ახდენს ცვლილებები არაპირდაპირი მასალის ხარჯვის დონესა და არაპირდაპირ შრომით ხარჯებში. როცა არაპირდაპირი ხარჯების დაგეგმვა ცალკეული შემადგენლების მიხედვით ხდება, მაშინ, მათი გადახრების ანალიზი პირდაპირი ხარჯების ანალოგიურია. ხოლო, როცა იგეგმება ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო დონე, მაშინ ნორმების დადგენა შეიძლება მოხდეს პროდუქციის ერთეულის, შრომა/საათების ან მანქანა/საათების მიხედვით. შესაბამისად, გამოითვლება ორი ფაქტორის ცვლილების გავლენა ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაზე:

1. როცა ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების (ცზხ) ნორმა იგეგმება 1 ცალ პროდუქციაზე, მაშინ საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორებია: ცზხ ნორმის ცვლილება და პროდუქციის რაოდენობის ცვლილება.
2. როცა ცზხ ნორმა იგეგმება 1 შრომა/საათზე, მაშინ მის გადახრაზე მოქმედი ფაქტორებია: ცზხ ნორმა და შრომა/საათების ეფექტიანობა.
3. როცა ცზხ ნორმა იგეგმება 1 მანქანასაათზე, მაშინ მის გადახრაზე მოქმედი ფაქტორებია: ცზხ ნორმა და მანქანა/საათების ეფექტიანობა.

თუ ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები არ იცვლება შესრულებული საათების ან პროდუქციის გამოშვების პროპორციულად, მაშინ შეუძლებელია ქვეგადახრების გამოთვლა.

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნორმატივი გაიანგარიშება გეგმური ზედნადები ხარჯების შეფარდებით მანქანა/საათების (ან შრომა/საათების ან პროდუქციის) გეგმურ რაოდენობაზე.

საერთო გადახრა ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში არის სხვაობა წარმოებული პროდუქციის მიერ ნორმით შთანთქმულ (მითვისებულ) დანახარჯებსა და ფაქტიურ დანახარჯებს შორის.

მაგალითი:

დაფუშვით, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნორმა დგინდება 1 შრომა/საათზე და არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

გეგმური ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები სულ	3 000 ლ
გეგმური შრომა/საათების რაოდენობა	6 000 შრ/სთ
ცზხ ნორმა 1 კაცსაათზე	0,5 ლ (3000 ლ / 6000 შრ/სთ)
პროდუქციის გეგმური გამოსევა	2 400 ცალი
ფაქტიური ცვლადი ზედნადები ხარჯები სულ	3 575 ლ
ფაქტიური კაცსაათები სულ	5 500 შრ/სთ
ზედნადები ხარჯების ფაქტიური დონე 1 კაცსაათზე	0,65 ლ (3575 ლ / 5500 შრ/სთ)
პროდუქციის ფაქტიური გამოსევა	2 340 ერთეული

გაეზომით ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საეთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა.

შ ე დ ა რ ე ბ ა

ნორმატიული დრო 1 ცალ პროდუქტზე = 6000 სთ / 2400 ცალი = 2,5 სთ
 ფაქტიურ გამოსევას ნორმით დასჭირდებოდა 2 340 ცალი * 2,5 სთ = 5850 სთ, რომლის მიკუთვნებული ნორმატიული ზედნადები ხარჯი = 5 850 სთ * 0,5 ლ = 2 925 ლ
 ფაქტიური ზედნადები ხარჯები - 3 575 ლ

საერთო გადახრა ზედნადებ ხარჯებში + 650 ლ (არ ხ. გადახრა)
 ახლა გაეზომით ცვლადი ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა:

I ფაქტორი: ცვლადი ზედნადები ხარჯების დონე 1 საათში
 ფაქტიურად ნამუშევარ 5500 კაც/სთ ნორმით დასჭირდებოდა
 5500 * 0,5 ლ = 2 750 ლ
 ფაქტიური ზედნადები ხარჯია 3 575 ლ

 გავლენა + 825 (არახელსაყრელი გავლენა)

II ფაქტორი: ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობა (ფაქტიურ და ნორმატიულ საათებს შორის სხვაობით)

ნორმატიული დრო ფაქტიურ პროდუქციაზე (2340 ცალი * 2,5 სთ)=
 = 5 850 სთ
 ფაქტიურად დახარჯული დრო 5 500 სთ

 გადახრა - 350 სთ

 გავლენა (- 350) * 0,5 ლ - 175 ლ (ხელსაყრ.)

გადახრების შემოწმება: ორივე ფაქტორის ცვლილების გავლენის ალგებრული ჯამი ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრის ტოლი უნდა იყოს.
 + 825 ლ - 175 ლ = + 650 ლ

ანალოგიურად ჩატარდება გამოთვლები მაშინაც, როცა ცვლადი ზედნადები ხარჯები მანქანასაათების ან გამოსევებული პროდუქციის პროპორციულად იცვლება.

ჩვენ, ადრე აღვნიშნეთ, რომ ბიუჯეტური ანუ გეგმური კონტროლისაგან ნორმატიული კალკულაციის სისტემა განსხვავდება იმით, რომ პირველ შემთხვევაში ფაქტიური მაჩვენებლის გეგმიდან გადახრები და მასზე მოქმედი ფაქტორები იზომება. ნორმატიული კალკულაციის სისტემის გამოყენების დროს კი გადახრები გამოითვლება ნორმატივზე გადაანგარიშებულ და ფაქტიურ მაჩვენებლებს შორის. ამ განსხვავე-

ბის თვალსაჩინოებისათვის, ზემოთ მოტანილ მაგალითზე გადმოვცემ, როგორ გადაწყდებოდა იგი ბიუჯეტური კონტროლის პოლიტიკის დროს, როცა გამოყენებული არაა პროდუქციის თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის სისტემა.

შ ე დ ა რ ე ბ ა

	გეგმით	ფაქტიურად	გადახრა
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები (ლ)	3 000	3 575	+ 575
ც/ხ 1 მანქანასათზე (ლ)	0,5	0,65	+ 0,15
(ამ შემთხვევაში იგი გამოიყენება როგორც მიკუთვნების ანუ შთანთქმის განაკვეთი)			
მანქანა/საათების რაოდენობა	6 000	5 500	- 500

მაშასადამე, ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაა + 575 ლარი, რაც არახელსაყრელი გადახრაა, რადგან დანახარჯების ზრდა ამცირების მოგების მოსალოდნელ სიდიდეს.

გეგმური კონტროლის სისტემაში, არსებული გადახრის ანალიზი გამოიყენება ეფექტიანობის ამადლების რეზერვების გამოვლენის მიზნით. ხოლო აღრიცხვაში აღიარებული იქნება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა მთლიანად + 575 ლ, რომლის მეოთხეა ადრე უკვე შევისწავლეთ.

ამ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები შემდეგნაირად გაიხილება:

1. ცვლადი ზედნადები ხარჯების ნორმის ცვლილების გავლენა (რაოდენობრივი ფაქტორი):
 $(+ 0,15 \text{ ლ}) * 6000 \text{ მ/სთ} = + 900 \text{ ლ}$ (არახესყრელი გავლენა)
2. მანქანა/საათების რაოდენობის ცვლილების გავლენა:
 $(- 500 \text{ მ/სთ}) * 0,65 \text{ ლ} = - 325 \text{ ლ}$
 კონტროლი: $+ 900 \text{ ლ} - 325 \text{ ლ} = + 575 \text{ ლ}$. აქედან გამომდინარე,

$$\begin{aligned} &\text{ჯამური გადახრა ცვლად ზედნადებ ხარჯებში აგრეთვე} = \\ &= (\text{ზედ. ხარჯის ნორმის გადახრა} * \text{გეგმურ მანქ./სთ}) + \text{ან} - (\text{მანქ/სთ გადახრა} * \\ &\quad \text{ფაქტიური ხარჯის დონე}) \\ &+ 0,15 \text{ ლ} * 6000 \text{ მანქ/სთ} - 500 \text{ მანქ/სთ} * 0,65 \text{ ლ} = +900 \text{ ლ} - 325 \text{ ლ} = + 575 \text{ ლ} \end{aligned}$$

ნორმატიული ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მიზნით, ცალკე გაიხსნება “ცვლადი ზედნადები ხარჯების“ ანგარიში, რომლის დებეტში დაგროვდება თვის განმავლობაში გაწეული ფაქტიური ხარჯები, ხოლო ნორმატიული ხარჯები მის კრედიტში აღირიცხება წარმოების ანგარიშთან კორესპოდენციით.

თვის ბოლოს, როცა ფაქტიური ზედნადები ხარჯების სიდიდე ცნობილი გახდება, გაირკვევა გადახრა ნორმატიული დანახარჯებიდან, რომელიც “ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრის“ ანგარიშზე გადაიტანება. ამით, ზედნადები ხარჯების ანგარიში დაიხურება. “გადახრების“ ანგარიშიდან ხარისხობრივი ფაქტორის ცვლილების გავლენა წარმოების ანგარიშზე, ხოლო რაოდენობრივი ფაქტორის ცვლილების გავლენა მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება, რითაც “გადახრების“ ანგარიშიც დაიხურება.

ჩვენს მაგალითზე, ზედნადები დანახარჯების ნორმატიული დანახარჯების ოპერაციები შემდეგნაირად აღირიცხება:

1. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღიარება – 2 925 ლ

(როგორც ადრე ავღნიშნეთ, ნორმატიული კალკულაციის დროს, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები გამოითვლება არა ფაქტიური საათების, არამედ ნორმატიული საათების მიხედვით)

დებეტი – წარმოება - 2 925 ლ
კრედიტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 2 925 ლ

2. თვის ბოლოს, ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრის აღიარება – 650 ლ
(არახელსაყრელი გადახრა)

დებეტი – გადახრა ზედნადებ ხარჯებში – 650 ლ
კრედიტი – ცვლადი ზედნადები ხარჯები – 650 ლ

--

3. ხარისხობრივი ფაქტორის (დროის ეფექტიანობის) ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 175 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

დებეტი – გადახრა ზედნადებ ხარჯებში – 175 ლ
კრედიტი – წარმოება – 175 ლ

4. რაოდენობრივი ფაქტორის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 825 ლ
(არახელსაყრელი გადახრა)

დებეტი – მოგება/ზარალი – 825 ლ
კრედიტი – გადახრა ზედნადებ ხარჯებში – 825 ლ

მოცემული მეთოდის მსგავსად აღირიცხება ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მაშინაც, როცა მისი ნორმატივი დგინდება ერთ შრომა/საათზე ან ერთ ცალ პროდუქტზე და ცვლადი ზედნადები ხარჯები მათ პროპორციულად იცვლება.

ამრიგად, ცვლად ზედნადებ ხარჯებში გადახრით გამოითვლება მოგებაზე ზეგავლენა, რომელიც გამოწვეულია ცვლადი ზედნადები ხარჯების ცვლილებით.

თუ ცვლადი ზედნადები ხარჯები წარმოების პროპორციულად არ იცვლება, მაშინ ქვეგადახრების ანუ მოქმედი ფაქტორების გავლენის გამოთვლა შეუძლებელია. ამ შემთხვევაში გამოთვლილი იქნება მხოლოდ საერთო გადახრა.

წინა მონაცემების საფუძველზე, პროდუქციის ერთეულზე ზედნადები ხარჯების ნორმატივი იქნება:

3 000 ლ / 2 400 ცალი = 1,25 ლ
მაშინ, ფაქტიური გამოშვების ნორმატიული დანახარჯები იქნება:
2 340 ცალი * 1,25 ლ = 2 925 ლ
ფაქტიური ზედნადები ხარჯი 3 575 ლ

საერთო გადახრა + 650 ლ (არახელსაყრელი გადახრაა
წინა გაანგარიშების მსგავსად)
გამოვლენილი საერთო გადახრა, “გადახრის ანგარიშის“ გავლით, მოლიანად მოგება/ზარალის ანგარიშს დაეწერება.

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრის მიზეზები შეიძლება იყოს:

- მუდმივი და ცვლადი ხარჯების არასწორად გამოყოფა
- შრომის ან მანქანების წარმადობის ცვლილება
- წარმოების მოცულობის ცვლილება

13.6 ნორმატიული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯების ნორმატიულიდან გადახრით გამოითვლება მოგების ცვლილება, რომელიც გამოწვეულია ფაქტიურ და მოსალოდნელ ანუ მიკუთვნებულ მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს შორის სხვაობით. ღეს ხარჯები არ იცვლება საქმიანობის დონის მიხედვით, ამიტომ ამ ხარჯების გამოთვლა და ანალიზი ხშირად გეგმას ეფუძნება. მიუხედავად ამისა იგი მოგებაზე გავლენას ახდენს.

ემუდმივი ზედნადები ხარჯებისადმი დამოკიდებულება, ალბათ გახსოვთ, განსხვავებულია თვითღირებულების ზღვრული და სრული დანახარჯებით დადგენის შემთხვევებში. დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის დროს მუდმივი ზედნადები ხარჯები ერთეულის თვითღირებულებაში მიკუთვნების განაკვეთით შეიტანება. ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის დროს კი ეს დანახარჯები პერიოდის ხარჯად განიხილება და პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. ამიტომ მთლიანად მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

დანახარჯთა სრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემის შემთხვევაში, რაც პრაქტიკაში ძირითადად გამოიყენება, მუდმივი ზედნადები ხარჯების ნორმატივი წარმოადგენს იგივე მიკუთვნების (ანუ შთანთქმის) განაკვეთს და **საერთო გადახრა** გამოითვლება ფაქტიურ და მიკუთვნებულ ზედნადებ ხარჯებს შორის სხვაობით. ამიტომ, მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა მათი საერთო გადახრის ტოლია.

მაგალითი:

დავუშვათ, კომპანიის შიდა ანგარიშგების საფუძველზე, აგვისტოს თვეში არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

გეგმური მუდმივი ზედნადები ხარჯები	50 000 ლ
ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები	48 000 ლ
გეგმური მანქან/საათები	12 500 სთ
ფაქტიური მანქან/საათები	13 000 სთ
გეგმური წარმოება	10 000 ცალი
ფაქტიური წარმოება	10 500 ცალი

გამოვთვალოთ, საერთო გადახრა მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში და მასზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა.

ამოსხნა:

$$\begin{aligned} \text{მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი (ნორმა)} &= \\ &= 50\,000 \text{ ლ} / 12\,500 \text{ სთ} = 4 \text{ ლ} / \text{მანქ.საათში} \end{aligned}$$

ნორმატიული კალკულაციის სისტემაში, როგორც ცნობილია, ფაქტიური შედეგი ფასდება ნორმატიული დროით. ამიტომ, ვინაიდან დროის ნორმა პროდუქციის ერთეულზე =

$$= 12\ 500 \text{ სთ} / 10\ 000 \text{ ცალი} = 1,25 \text{ სთ}$$

ხოლო, პროდუქციის ფაქტიურ გამომშვებაზე საჭირო ნორმატიული დრო =

$$= 10\ 500 \text{ ცალი} * 1,25 \text{ სთ} = 13\ 125 \text{ სთ}$$

მაშინ, მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები = $13\ 125 \text{ მანქ.სთ} * 4 \text{ ლ} = 52\ 500 \text{ ლ}$
 ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯებია - 48 000 ლ

საერთო გადახრა - - 4 500 ლ
 (ხელსაყრელი გადახრა)

საერთო გადახრა ხელსაყრელია, რადგან ფაქტიური ხარჯები მოსალოდნელზე ნაკლებია, რაც მოგებას გაზრდის. გავზომოთ გამოვლენილ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები: ზედნადები ხარჯების დონის და წარმოების მოცულობის ცვლილების გავლენა.

I ფაქტორი: მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების ანუ ხარჯის დონის ცვლილება

გეგმური ზედნადები ხარჯი 50 000 ლ
 ფაქტიური ზედნადები ხარჯი 48 000 ლ

საერთო გადახრა - 2 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

II. მუდმივი ზედნადებ ხარჯებზე წარმოების ეფექტურობის ანუ მოცულობის ცვლილების გავლენა გამოითვლება ნორმატიულ საათებში გამოსახულ ფაქტიურ წარმოებასა და გეგმური ნორმატიული წარმოების დროის დანახარჯებს შორის სხვაობა გამრავლებული მიკუთვნების ნორმატივზე.

გეგმური მანქანასაათები 12 500 სთ

ფაქტიური წარმოება ნორმატიული
 მანქანასაათებით (10 500 ცალი * 1,25 სთ) 13 125 სთ

გადახრა + 625 სთ

გავლენა (625 სთ * 4 ლ) + 2 500 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

ეს გადახრა ხელსაყრელია, რადგან, ფაქტიური საქმიანობა აჭარბებს ნორმატიულს. ვინაიდან დანახარჯი არსით მუდმივია, პროდუქციის ერთეულზე ხარჯი შემცირდება და ამიტომ მოგება გაიზრდება.

რაც შეეხება არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს, რადგან მათი გადახრები მოგებაზე გავლენას ახდენენ, ამიტომ აუცილებელია არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების შედარებითი ანალიზიც.

არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს, როგორც წესი მიეკუთვნება მარკეტინგის და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები. მათი გადახრები დაკავშირებული არაა დანახარჯთა ერთეულთან. ამიტომ ამ დანახარჯებში მხოლოდ ღირებულების გადახრა გამოითვლება, რაც წარადგენს სხვაობას ფაქტობრივ და საბიუჯეტო დანახარჯებს შორის. ჩვეულებრივ, გამოთვლები და ანალიზი ხდება მათი შემადგენელი მუხლების მიხედვით. ამასთან, ყურადსაღებია ის გარემოებაც, რომ წარმოება რაც მეტი იქნება, ეს ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე მცირდება, რაც იმას ნიშნავს, რომ მმართველობითი ხარჯები ეფექტიანად გამოიყენება.

მუდმივი ზედნადები ხარჯების გადახრების მიზეზები შეიძლება იყოს:

- მუდმივი ზედნადები ხარჯების სიდიდის ცვლილება. ემაგ: ქირის, დაზღვევის და სხვა.
- სეზონური შედეგები: გათბობისა და განათების ხარჯები
- წარმოების მოცულობის ცვლილება
- გაფიცვების შედეგები

13.7 გადახრების გამომწვევი მიზეზები

დანახარჯებში წარმომადგენელი გადახრების ოთხი ძირითადი ტიპის მიზეზი არსებობს:

- არარეალური გეგმები
- ფაქტიური შედეგების არასწორი შეფასება და აღრიცხვა
- შემთხვევითი ფაქტორები
- ოპერაციული ფაქტორები

დაგეგმვის დროს თუკი დაშვებული იქნება შეცდომები ფირმის ეკონომიკური პოტენციალისა და ბაზრის მოთხოვნების შეფასებებში, მაშინ გეგმები არსებულ პირობებთან შეუსაბამო იქნება. ამიტომ, გადახრების ანალიზის შედეგად უნდა მოხდეს გეგმების შესწორება.

საწარმოს საქმიანობის ფაქტიური შედეგების შეფასებისა და კალკულაციისას დაშვებული შეცდომები გადახრების რეალობის ხარისხს ამცირებს. ამიტომ დიდი სიფრთხილვა საჭირო როცა ფასდება:

- შზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება
- გამოყენებული მასალები – საწყობებში არსებული მასალების ინვენტარიზაციის შედეგების კორექტირების ჩათვლით
- რესურსების ღირებულება – წინასწარ მიღებული და გაცემული გადახდების ჩათვლით

შემთხვევითი ფაქტორების ზეგავლენით საქმიანობის შედეგები არაკანონზომიერად მერყეობს. ანალიზის დროს აუცილებელია დადგინდეს შემთხვევითი ფაქტორების გავლენების თავიდან აცილება შეიძლებოდა თუ არა.

ოპერაციული ფაქტორები არაშემთხვევითი ფაქტორებია. იგი ბიზნესის აქტიურობისა და მართვის გონივრულობის ხარისხიდან გამომდინარეობენ. ეს ფაქტორები ძირითადად კონტროლირებადი ფაქტორებია (გარდა ფასების მოულოდნელი აწვევისა) და მათ დიდი მნიშვნელობა ენიჭებათ გადახრების ანალიზის დროს, რათა სათანადო რეკომენდაციების შემუშავება მოხდეს.

ოპერაციული ფაქტორების გავლენის გაზომვის მეთოდიკა ჩვენ უკვე წინა საკითხებში განვიხილეთ. მაგალითად, მასალების დანახარჯების საერთო გადახრაზე ნედლეულის ფასისა და გამოყენების დონის ცვლილების გავლენა. ასევე, შორმითი დანახარჯებისა და საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრებზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა.

შედარების ბაზის ხასიათის მიხედვით განასხვავებენ გეგმურ და ოპერაციულ გადახრებს.

გეგმური გადახრა არის სხვაობა საწყის და შეცვლილ ნორმატივებს შორის. თუ აღმოჩნდა რომ ნორმატივები არარეალურია, შეიძლება ისინი წარსული ვითარების გათვალისწინებით შეცვლილ იქნან და მიღწეული შედეგები შესწორებულ ნორმატივებს შეუდარდეს.

ოპერაციული გადახრა არის სხვაობა ფაქტიურ შედეგებსა და შესწორებულ ნორმატივებს შორის. ამ გადახრების ფაქტორული ანალიზი უფრო რეალურ პასუხებს იძლევა გამოყენებული რესურსების ეფექტიანობის შესახებ.

საწარმოში მიმდინარე ოპერაციები ერთმანეთზე მუდმივ ზემოქმედებენ და ურთიერთდაკავშირებულნი არიან. იზოლირებულად არცერთი მოვლენა არ ხდება. ამიტომ “გადახრებიც“ ანუ მოვლენათა ცვლილებები ერთმანეთთან კავშირში არიან. მიზეზის ცვლილება შედეგის ცვლილებასაც იწვევს. სწორედ ამ მიზეზ-შედეგობრივი კავშირების რაოდენობრივი გაზომვა ხდება გადახრების ტრადიციული ანალიზური ხერხებით, რომლებიც ამ თავში იქნა განხილული და რომელიც საერთაშორისო პრაქტიკაში ფართოდ გამოიყენება.

კითხვები თვითშემოწმებისათვის:

1. ჩამოთვალეთ ნორმატივების სახეები.
2. ჩამოთვალეთ მასალების ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები.
3. ჩამოთვალეთ შრომით დანახარჯებში წარმოშობილ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები.
4. ჩამოთვალეთ ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში წარმოშობილ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები.
5. ჩამოთვალეთ მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში წარმოშობილ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები
6. რას ეწოდება ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ფაქტორები
7. რას ნიშნავს გემური და ოპერაციული გადახრები.

ცვლადი ზედნადები ხარჯი ფაქტიურ 2 710 სთ-ზე, ნორმით = 2 710 სთ * 5 ლ =
= 13 550 ლ

ფაქტიური ცვლადი ზედნადები ხარჯები 2 710 სთ-ზე არის - 11 000 ლ

ხარჯის დონის ცვლილების გავლენა ცვლად ზედნადებ ხარჯებზე - 2 550 ლ
(ხელსაყრელი გავლენა)

4. საერთო გადახრა მუდმივ ზედნადებ ხარჯებში

ფაქტიური წარმოება ნორმატიული საათებით და ნორმატიული განაკვეთით =
= 900 ცალი * 3 სთ = 2 700 სთ * 2 ლ = 5 400 ლ

ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები - 7 000 ლ

საერთო გადახრა + 1 600 ლ (არახელსაყრელი)

5. საერთო გადახრაზე მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების ანუ დონის ცვლილების გავლენა

გეგმური მუდმივი ზედნადები ხარჯები - 3000 სთ * 2 ლ = 6 000 ლ

(რადგან იგი წარმოების მოცულობის პროპორციულად არ უნდა შეიცვალოს)

ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები 7 000 ლ

მუდმივი ზედნადები ხარჯების დონის ცვლილების გავლენა + 1000 ლ
(არახელსაყრელი გავლენა)

6. მუდმივ ზედნადებ ხარჯებზე წარმოების ეფექტურობის გადახრის გავლენა

წარმოების გეგმური მოცულობა = 3000 სთ / 3 სთ = 1000 ცალი

წარმოების ფაქტიური მოცულობა 900 ცალი

გადახრა - 100

გადახრა შეფასდება ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯით 100 * 6 ლ = - 600 ლ

(არახელსაყრელი გავლენაა, რადგან წარმოების ეფექტურობა შემცირდა, რაც ზედნადებ ხარჯებს ერთეულზე ზრდის).

ამოცანა 2. მოცემულია:

გეგმური მუდმივი ზედნადები ხარჯები 90 000 ლ

წარმოების გეგმური მოცულობა 8 000 ცალი

ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები 85 000 ლ

წარმოების ფაქტიური მოცულობა 8 400 ცალი

მოთხოვნა: რას უდრის მუდმივ ზედნადები ხარჯების გადახრაზე წარმოების მოცულობის ცვლილების გვლენა?

ამოხსნა:

მუდმივი ზედნადები ხარჯების ნორმა = 90 000 ლ / 8 000 ცალი = 11,25 ლ

გადახრა = (8 400 ცალი - 8 000 ცალი) * 11,25 ლ = + 4 500 ლ

(ხელსაყრელი გავლენა)

ამოცანა 3. ქარხანამ მოცემულ თვეში დაამზადა 10 200 ცალი პროდუქტი და წარმოიქმნა შრომისნაყოფიერების არახელსაყრელი გავლენა 5 000 ლ.

ნამუშევარია 35 000 სთ და ანაზღაურების საათობრივი ნორმა 5 ლარია.

მოთხოვნა: რამდენი ნორმატიული საათი შეესაბამება დამზადებული პროდუქციის რაოდენობას?

ამოხსნა:

შრომისნაყოფიერების გავლენა შეესაბამება - 5000 ლ / 5 ლ = 1000 სთ-ს

10 200 ცალის დამზადებას დასჭირდა 35 000 სთ

შრომისნაყოფიერების ცვლილების გავლენა 1 000 სთ

ფაქტიურ გამოშვებაზე საჭირო ნორმატიული დრო 34 000 სთ

ნორმატიული დრო 1 ცალზე = 34 000 სთ / 10 200 ცალი = 3 333 სთ

ამოცანა 4. ერთი თვის განმავლობაში ნამუშევარია 25 600 სთ. 1 სთ-ის ნორმატიული ანაზღაურებაა 7,5 ლ. ძირითადი მუშების შრომისნაყოფიერების გადახრაა 8 000 ლ (არახელსაყრელი).

მოთხოვნა: რამდენი ნორმატიული საათი უნდა გამოიმუშავებულიყო?

ამოხსნა:

შრომისნაყოფიერების გავლენა საათებში = 8 000 ლ / 7,5 ლ = 1 067 სთ
 °ფაქტიურად ნამუშევარი დრო 25 600 სთ

საჭირო ნორმატიული საათები 24 533 სთ

ამოცანა 5. X პროდუქტის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	ნორმით	ფაქტიურად
წარმოების მოცულობა	1 600 ცალი	1 500 ცალი
წარმოებაში ჩაშვებული მასალა (კგ)	5 120	4 500
მოხმარებული მასალის შესყიდვის ღირებულება	30 720 ლ	28 800 ლ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მასალის გამოყენების ცვლილების გავლენა.

ამოხსნა:

მასალის ნორმატიული ფასი = 30 720 ლ / 5 120 კგ = 6 ლ
 მასალის ხარჯვის (გამოყენების) ნორმა = 5 120 კგ / 1 600 ცალი = 3,2 კგ
 1 500 ცალი პროდუქტის დამზადებას ნორმით დასჭირდებოდა = 1 500 ცალი * 3,2 კგ =
 = 4 800 კგ
 ფაქტიური გამოყენება 4 500 კგ

ცვლილება - 300 კგ
 გამრავლებული ნორმატიული ფასზე 6 ლ

მასალის გამოყენების გავლენა - 1 800 ლ
 (ხელსაყრელი გავლენა)

ამოცანა 6. სექტემბრის თვეში A პროდუქტის დამზადებაზე დახარჯული მასალის ფასის ცვლილების ხელსაყრელი გავლენა იყო 1 800 ლ და მასალის გამოყენების ცვლილების არახელსაყრელი გადახრა - 500 ლ.

პროდუქციის ერთეულზე მასალის გამოყენების ნორმა 2,5 კგ, ხოლო 1 კგ მასალის ნორმატიული ფასია 5 ლ.

სექტემბერში დამზადებული იქნა 800 ერთეული პროდუქტი. მასალის საწყისი ნაშთი იყო 300 კგ და საბოლოო ნაშთი 500 კგ.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მასალის შესყიდვების რაოდენობა სექტემბერში.

ამოხსნა:

მასალის გამოყენების გავლენა კგ-ში = 500 ლ / 5 ლ = 100 კგ (არახელსაყრელი)
 მასალის ნორმატიული ხარჯი ფაქტიურ გამოშვებაზე = 800 ცალი * 2,5 კგ = 2 000 კგ

°ფაქტიურ წარმოებას მოხმარდა 2 100 კგ
 მასალის მარაგის ზრდა (500 - 300) 200 კგ

სექტემბერში შესყიდული მასალები 2 300 კგ

ამოცანა 7. ოქტომბერში C პროდუქტის წარმოების შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	გეგმით	ფაქტიურად
წარმოების მოცულობა ცალებში	1 000	1 100
გამოყენებული მასალები (კგ)	2 000	2 420
გამოყენებული მასალა შესყიდვის ღირებულებით (ლ)	14 000	16 456

მოთხოვნა: გამოთვალეთ მასალის ფასის გადახრის გავლენა მასალის დანახარჯებზე.

ამოხსნა:

1 კგ მასალის ნორმატიული ფასი = 14 000 ლ / 2 000 კგ = 7 ლ
 გამოყენებული მასალები ნორმატიული ფასით = 2 420 კგ * 7 ლ = 16 940 ლ
 ფაქტიურად დახარჯული მასალა 16 456 ლ

ფასის ცვლილების გავლენა - 484 ლ

(ხელსაყრელი გავლენა)

ამოსხნის ალტერნატიული გადაწყვეტა:

ფაქტიური შესყიდვის ფასი 1 კგ-ზე = 16 456 ლ / 2 420 კგ = 6,8 ლ

გავლენა = (6,8 ლ - 7 ლ) * 2 420 კგ = - 484 ლ

ამოცანა 8. კომპანიაში, განვლილი თვის ძირითადი შრომითი დანახარჯები იყო:

ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	20 000 სთ
ფაქტიური ძირითადი შრომითი დანახარჯები	90 000 ლ
ძირითადი შრომითი ანაზღაურების განაკვეთის ცვლილების არახელსაყრელი გავლენა	6 000 ლ
ძირითადი შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების ხელსაყრელი გავლენა	2 000 ლ

მოთხოვნა: გამოთვალეთ გასულ თვეში ნამუშევარი ნორმატიული სააბაზო საათების რაოდენობა.

ამოსხნა:

ფაქტიური შრომითი ხარჯები	90 000 ლ
შრომის ანაზღაურების განაკვეთის ცვლილების გავლენა	6 000 ლ (არახ.)

გნორმატიული შრომითი დანახარჯები	84 000 ლ
ფაქტიურად ნამუშევარი საათები	20 000 სთ
ნორმატიული საათობრივი ანაზღაურება = 84 000 ლ / 20 000 სთ = 4,2 ლ	
შრომის მწარმოებლურობის გავლენა საათებში = 2 000 ლ / 4,2 ლ = 476 სთ	

ამრიგად,

ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	20 000 სთ
შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა	476 სთ (ხელსაყრ.)

ნამუშევარი ნორმატიული დრო 20 476 სთ

ამოცანა 9. საწარმოში, ერთი თვის განმავლობაში გამოყენებული იქნა 9 000 კგ მასალა, რომლის ნორმატიული ღირებულებაა 27 000 ლ. მასალის გამოყენების (ნორმის) ცვლილების არახელსაყრელი გავლენაა 390 ლ.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ ნორმატივით საჭირო მასალის რაოდენობა.

ამოსხნა:

1 კგ ნორმატიული ღირებულება = 27 000 ლ / 9 000 კგ = 3 ლ	
გადახრა კილოგრამებში = 390 ლ / 3 ლ = 130 კგ (არახელსაყრელი გავლენა)	
გამოყენებული მასალა	9 000 კგ
მინუს მასალის გამოყენების არახელსაყრელი გავლენა	130 კგ
ნორმით საჭირო მასალის რაოდენობა	8 870 კგ

ამოცანა 10. საწარმოში, თვის განმავლობაში ნამუშევარია 15 000 კაცსაათი. გნორმატიული ხელფასია 8 ლ / სთ. შრომისნაყოფიერების ცვლილების ხელსაყრელი გავლენა იყო 5000 ლარი.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ, რამდენი ნორმატიული საათია ნამუშევარი.

ამოსხნა:

საათებში გამოხატული შრომისნაყოფიერების ცვლილების გავლენა = 5000 ლ / 8 ლ = 625 სთ (ხელსაყრ.)

ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	15 000 სთ
შრომისნაყოფ. გავლენა	625 სთ

გამოყენებული ნორმატიული დრო 15 625 სთ

ამოცანა 11. პროდუქტის ერთეულის დამზადებაზე საჭირო მასალის ნორმატივია 10 ლ. მარტის განმავლობაში წარმოებულ იქნა 500 ცალი პროდუქტი. მასალის ფაქტიური ხარჯი შეადგენს 4800 ლარს.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ გადახრა მასალის მთლიან ხარჯებში.

ამოხსნა:

ფაქტიურად გამოშვებულ 500 ცალ პროდუქტზე მასალის ნორმატიული ხარჯი იქნება
 $500 \text{ ცალი} * 10 \text{ ლ} = 5000 \text{ ლ}$
 მასალის ფაქტიური ხარჯი 4 800 ლ

საერთო გადახრა მასალების დანახარჯებში - 200 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

ამოცანა 12. B პროდუქტის დასამზადებლად გამოყენებული 1 ლიტრი ნედლეულის ნორმატიული ფასი 2,50 ლარია. აპრილის განმავლობაში შესყიდული იქნა 2 200 ლიტრი ნედლეული 5 720 ლარად.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ ნედლეულის ფასის ცვლილების გავლენა აპრილის თვეში.

ამოხსნა:

2 200 ლიტრი ნედლეულის შესყიდვა ნორმატიული ფასით იქნებოდა:
 $2\,200 \text{ ლიტრი} * 2,5 \text{ ლ} = 5\,500 \text{ ლ}$
 ფაქტიური შესყიდვა 5 720 ლ

გადახრა ფასის ცვლილებით + 720 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)

ამოცანა 13. პროდუქტის ერთეულზე ნორმატიული ძირითადი შრომითი ხარჯია 10 ლ. იანვარში დამზადებული იქნა 700 ცალი პროდუქტი და ფაქტიურმა ძირითადმა შრომითმა ხარჯებმა 7 100 ლარი შეადგინა.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ საერთო გადახრა ძირითად შრომით ხარჯებში.

ამოხსნა:

ფაქტიურ 700 ერთეულ პროდუქტზე ნორმით შრომითი ხარჯი იქნებოდა:
 $700 \text{ ცალი} * 10 \text{ ლ} = 7\,000 \text{ ლ}$
 ფაქტიური შრომითი ხარჯი 7 100 ლ

საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში + 100 (არახელსაყრელი გადახრა)

ამოცანა 14. არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

გაყიდვების გეგმური რაოდენობა 2 000 ერთეული
 ერთეულის გასაყიდი გეგმური ფასი 6 ლ
 ერთეულზე ნორმატიული ცვლადი ხარჯი 4,5 ლ
 ერთეულზე მთლიანი ნორმატიული ხარჯი 5 ლ

კომპანია იყენებს დანახარჯთა ზღვრული კალკულაციის სისტემას და გაყიდვების ფაქტიური მოცულობა იყო 2 800 ერთეული, ხოლო სარეალიზაციო ფასი – 4,8 ლ.

მოთხოვნა: გამოთვალეთ გაყიდვების რაოდენობის ცვლილების გავლენა მთლიან ზღვრულ მოგებაზე.

წამოხსნა:

ზღვრული მოგება 1 ცალ პროდუქტზე = $6 - 4,5 = 1,5 \text{ ლ}$
 გადახრა გაყიდვებში = $2800 - 2000 = 800 \text{ ერთეული}$
 გავლენა = $800 \text{ ერთ.} * 1,5 \text{ ლ} = 1\,200 \text{ ლ}$ (ხელსაყრელი გადახრა)

ამოცანა 15. კომპანია უშვებს ერთი სახის პროდუქტს და იყენებს თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის სისტემას. აგვისტოს თვის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

- ნორმატიული დანახარჯები ერთ ერთეულზე:

ნედლეული 8 კგ,5 ლ/კგ	40 ლ
პირდაპირი შრომა: 6 სთ (5 ლ/სთ)	30 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
ცვლადი – 6 სთ (3 ლ/სთ)	18 ლ
მუდმივი – 6 სთ (4 ლ/სთ)	24 ლ
	112 ლ

- პროდუქციის გეგმიური გამოშვება – 20 000 ერთეული. მარაგები ფასდება ნორმატიული ღირებულებით.
2. აგვისტოში გამოშვებული იქნა 25 000 ერთეული პროდუქტი და გადაეცა მზა პროდუქციის საწყობს.
 3. თვის გამწვანებაში შესყიდული იქნა 190 000 კგ ნედლეული 988 000 ლარად.
 4. პირდაპირმა ხელფასმა 155 000 შრომა/საათისათვის 750 000 ლ შეადგინა.
 5. ფაქტიური ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები იყო 470 000 ლ
 6. ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები იყო 580 000 ლ
 7. საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეადგენდა:

	საწყისი ნაშთი	საბოლოო ნაშთი
ნედლეული	10 000 კგ	5 000 კგ
დაუმთავრებელი პროდუქცია	–	2 000 ერთეული (მასალის მიხედვით სრულად და გდამუშავების მიხედვით ნახევრად დამთავრებული)
მზა პროდუქცია	7 500	8 000

ითვლება, რომ ნედლეულის დანაკლისები არ არსებობს.

- მითხონა:** ა. მოამზადეთ დანახარჯების აღრიცხვის წიგნის ანგარიშები, რომლებიც ასახავს ზემოთ მოცემულ ინფორმაციას;
 ბ. აღრიცხეთ წარმოქმნილი გადახრები

ამოხსნა: პირველ რიგში საწყისი ნაშთები გადაიტანეთ შესაბამის ანგარიშებზე დანახარჯების წიგნში.

<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">ნედლეული</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>ნაშთი:</td> <td style="text-align: center;">50 000</td> <td style="text-align: center;">3. 1 080 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">(10000 კგ * 5 ლ)</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2.</td> <td style="text-align: center;">190 000 კგ–988 000</td> <td style="text-align: center;">გადასატანი</td> </tr> <tr> <td>11.</td> <td style="text-align: center;">გადახრა 67 000</td> <td style="text-align: center;">ნაშთი 25 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">(5000 კგ * 5 ლ)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1 105 000</td> <td style="text-align: center;">1 105 000</td> </tr> </table>	დ	ნედლეული	კ	ნაშთი:	50 000	3. 1 080 000		(10000 კგ * 5 ლ)		2.	190 000 კგ–988 000	გადასატანი	11.	გადახრა 67 000	ნაშთი 25 000			(5000 კგ * 5 ლ)		-----	-----		1 105 000	1 105 000	<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">მზა პროდუქცია</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>ნაშთი:</td> <td style="text-align: center;">840 000</td> <td style="text-align: center;">რეალიზაციის</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">(7500 ერთ*112ლ)</td> <td style="text-align: center;">თვითღ.– 2 744 000</td> </tr> <tr> <td>1.</td> <td style="text-align: center;">2 800 000</td> <td style="text-align: center;">გადასატანი</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">ნაშთი 896 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">(8000*112ლ)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">3 640 000</td> <td style="text-align: center;">3 640 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">(3 640 000-890 000 = 2 744 000)</td> <td></td> </tr> </table>	დ	მზა პროდუქცია	კ	ნაშთი:	840 000	რეალიზაციის		(7500 ერთ*112ლ)	თვითღ.– 2 744 000	1.	2 800 000	გადასატანი			ნაშთი 896 000			(8000*112ლ)		-----	-----		3 640 000	3 640 000		(3 640 000-890 000 = 2 744 000)	
დ	ნედლეული	კ																																																		
ნაშთი:	50 000	3. 1 080 000																																																		
	(10000 კგ * 5 ლ)																																																			
2.	190 000 კგ–988 000	გადასატანი																																																		
11.	გადახრა 67 000	ნაშთი 25 000																																																		
		(5000 კგ * 5 ლ)																																																		
	-----	-----																																																		
	1 105 000	1 105 000																																																		
დ	მზა პროდუქცია	კ																																																		
ნაშთი:	840 000	რეალიზაციის																																																		
	(7500 ერთ*112ლ)	თვითღ.– 2 744 000																																																		
1.	2 800 000	გადასატანი																																																		
		ნაშთი 896 000																																																		
		(8000*112ლ)																																																		
	-----	-----																																																		
	3 640 000	3 640 000																																																		
	(3 640 000-890 000 = 2 744 000)																																																			

<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">დაუმთავრებელი წარმოება</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>ნაშთი:</td> <td style="text-align: center;">–</td> <td style="text-align: center;">1. 2 800 000</td> </tr> <tr> <td>3.</td> <td style="text-align: center;">1 080 000</td> <td style="text-align: center;">16. 105 000</td> </tr> <tr> <td>4.</td> <td style="text-align: center;">780 000</td> <td style="text-align: center;">18. 5 000</td> </tr> <tr> <td>5.</td> <td style="text-align: center;">468 000</td> <td style="text-align: center;">20. 3 000</td> </tr> <tr> <td>6.</td> <td style="text-align: center;">624 000</td> <td style="text-align: center;">22. 144 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">გადასატანი ნაშთი 152 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">(2 000*40 ლ + 1000*72 ლ)</td> </tr> <tr> <td>კორექტირება</td> <td style="text-align: center;">257 000</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">3 209 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">3 209 000</td> <td></td> </tr> </table>	დ	დაუმთავრებელი წარმოება	კ	ნაშთი:	–	1. 2 800 000	3.	1 080 000	16. 105 000	4.	780 000	18. 5 000	5.	468 000	20. 3 000	6.	624 000	22. 144 000			გადასატანი ნაშთი 152 000			(2 000*40 ლ + 1000*72 ლ)	კორექტირება	257 000	-----		-----	3 209 000		3 209 000		<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>9.</td> <td style="text-align: center;">470 000</td> <td style="text-align: center;">5. 468 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">13. გადახრა 2 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">470 000</td> <td style="text-align: center;">470 000</td> </tr> </table>	დ	მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი	კ	9.	470 000	5. 468 000			13. გადახრა 2 000		-----	-----		470 000	470 000
დ	დაუმთავრებელი წარმოება	კ																																															
ნაშთი:	–	1. 2 800 000																																															
3.	1 080 000	16. 105 000																																															
4.	780 000	18. 5 000																																															
5.	468 000	20. 3 000																																															
6.	624 000	22. 144 000																																															
		გადასატანი ნაშთი 152 000																																															
		(2 000*40 ლ + 1000*72 ლ)																																															
კორექტირება	257 000	-----																																															
	-----	3 209 000																																															
	3 209 000																																																
დ	მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი	კ																																															
9.	470 000	5. 468 000																																															
		13. გადახრა 2 000																																															
	-----	-----																																															
	470 000	470 000																																															

<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯი</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>9.</td> <td style="text-align: center;">470 000</td> <td style="text-align: center;">5. 468 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">13. გადახრა 2 000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">470 000</td> <td style="text-align: center;">470 000</td> </tr> </table>	დ	ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯი	კ	9.	470 000	5. 468 000			13. გადახრა 2 000		-----	-----		470 000	470 000	<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">დ</td> <td style="text-align: center;">მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი</td> <td style="text-align: center;">კ</td> </tr> <tr> <td>10.</td> <td style="text-align: center;">580 000</td> <td style="text-align: center;">6. 624 000</td> </tr> <tr> <td>14.</td> <td style="text-align: center;">გადახრა 44 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">-----</td> <td style="text-align: center;">-----</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">624 000</td> <td style="text-align: center;">624 000</td> </tr> </table>	დ	მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი	კ	10.	580 000	6. 624 000	14.	გადახრა 44 000			-----	-----		624 000	624 000
დ	ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯი	კ																													
9.	470 000	5. 468 000																													
		13. გადახრა 2 000																													
	-----	-----																													
	470 000	470 000																													
დ	მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი	კ																													
10.	580 000	6. 624 000																													
14.	გადახრა 44 000																														
	-----	-----																													
	624 000	624 000																													

პირდაპირი შრომითი ხარჯები		გადახრა მასალის ხარჯებში		გადახრა შრომით ხარჯებში	
დ	კ	დ	კ	დ	კ
8. 750 000	4. 780 000	16) 105 000	11) 67000	17) 25 000	12) 30000
12. გადახრა 30 000			15) 38000	18) 5 000	
-----	-----	105 000	105 000	30000	30000
780 000	780000				

მოგება-ზარალი		გადახრა მუდმივ ზედნადებ ხარჯებში		გადახრა ცვლად ზედნადებ ხარჯებში	
დ	კ	დ	კ	დ	კ
15. 38 000	17. 25 000	27) 144 000	14) 44 000	13) 2 000	19) 5 000
19. 5 000			21) 100 000	20) 3 000	
21. 100 000		144 000	144 000	5 000	5 0000

ოპერაციები აგვისტოს განმავლობაში

- მზა პროდუქციის გამოშვება – 25 000 ერთ * 112 ლ = 2 800 000 ლ
 დებეტი – მზა პროდუქცია – 2 800 000
 კრედიტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 2 800 000
- ნედლეულის შესყიდვები – 988 000 ლარად (190 000 კგ)
 დებეტი – ნედლეული – 988 000
 კრედიტი – კრედიტორები – 988 000
- ნედლეულის ნორმატიული დანახარჯების მიკუთვნება წარმოებაზე – 1 080 000 ლ
 (27 000 ეკვივალენტური ერთეული * 40 ლ)

ეკვივალენტური ერთეულები

	ნედლეულის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
მზა პროდუქცია	25 000	25 000
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	2 000	1 000
წარმოება	27 000	26 000

- დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 1 080 000
 კრედიტი – ნედლეული – 1 080 000
- ნორმატიული პირდაპირი შრომითი ხარჯების დარიცხვა – 780 000 ლ
 (26 000 ერთეული * 30ლ)
 დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 780 000
 კრედიტი – შრომითი ხარჯი – 780 000
- ნორმატიული ცვლადი საწარმოს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება – 468 000 ლ
 (26 000 ეკვივალენტური ერთეული * 18 ლ))
 დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 468 000
 კრედიტი – ცვლადი საწარმოს ზედნადები ხარჯები – 468 000
- ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება – 624 000 ლ
 (26 000 ერთ * 24 ლ)
 დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 624 000
 კრედიტი – მუდმივი საწარმოს ზედნადები ხარჯები – 624 000
- ფაქტიური შრომითი დანახარჯების ასახვა – 750 000 ლ
 დებეტი – შრომითი ხარჯები – 750 000
 კრედიტი – ვალდებულება – 750 000 ლ
 (პირდაპირი შრომითი ხარჯების ანგარიში პროდუქციის სახეების მიხედვით ცალკე-ცალკე გაიხსნება)
- ფაქტიური ცვლადი საწარმოს ზედნადები ხარჯების ასახვა თვის ანმავლობაში – 470 000 ლ

- დებეტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 470 000
- კრედიტი – სხვადასხვა ანგარიშები – 470 000
- 10. ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯების ასახვა თვის განმავლობაში – 580 000 ლ
- დებეტი – მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 580 000
- კრედიტი – სხვადასხვა ანგარიშები – 580 000

მოტანილი ოპერაციების შემდეგ, თვის ბოლოსათვის ანგარიშების მონაცემების საფუძველზე გამოთვლება საერთო გადახრები, რომლებიც “გადახრების“ ანგარიშზე გადაიტანება. თუ წარმოებას ნორმატიული დანახარჯები ნამუშევარი საათების საფუძველზე დაეწერება (მაგალითად, ნორმატიული შრომითი ხარჯები დაეწერება როგორც 155 000 სთ და 5 ლ ნამრავლი) მაშინ, შრომითი ხარჯების ანგარიშზე გამოვლენილი გადახრა იქნება არა საერთო გადახრა, არამედ მხოლოდ რაოდენობრივი ფაქტორის ცვლილებით გამოწვეული გადახრა).

ნედლეულის ანგარიშზე გადახრის გამოთვლისათვის საბოლოო ნაშთი გამოიყენება, რომელიც ამოცანის პირობის თანახმად თვის ბოლოსათვის ცნობილია.

- 11. ნედლეულის ანგარიშზე არსებული გადახრის ჩამოწერა – 67 000 ლ (არახელსაყრელი)
- დებეტი – ნედლეული – 67 000
- კრედიტი – გადახრები – 67 000
- 12. შრომის ანახლავურებაში გადახრის ჩამოწერა – 30 000 ლ (ხელსაყრელი)
- დებეტი – შრომითი ხარჯი – 30 000
- კრედიტი – გადახრები – 30 000
- 13. ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში გადახრის ჩამოწერა – 2 000 ლ (არახელსაყრელი)
- დებეტი – გადახრები – 2 000
- კრედიტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 2 000
- 14. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრის ჩამოწერა – 44 000 ლ (ხელსაყრელი)
- დებეტი – მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 44 000
- კრედიტი – გადახრები – 44 000

ცნობილი გახდა რა ფაქტიური დანახარჯების გადახრები ნორმატიული დანახარჯებიდან, ახლა საჭიროა მათი ფაქტორული ანალიზი, რათა გაიზომოს რაოდენობრივ და ხარისხობრივ ფაქტორთა გავლენა ამ გადახრებზე.

- I. ნედლეულის დანახარჯების ანალიზი
- ნედლეულს დანახარჯების საერთო გადახრა:
- $27\ 000 \text{ ერთეული} * 40 \text{ ლ} = 1\ 038\ 000 \text{ ლ}$
- ფაქტიური ხარჯი (1 038 000 – 25 000ლ) – 1 013 000 ლ

გადახრა 67 000 ლ (ხელსაყრელი)

- 1. ნედლეულის ფასების ცვლილების გავლენა:
- ფაქტიურად დახარჯული 195 000 კგ * 5 ლ = 975 000ლ
- ფაქტიურად დახარჯული ფაქტიური ფასით – 1 013 000 ლ

გავლენა 38 000 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

- 2. ნედლეულის გამოყენების ცვლილების გავლენა:
- $195\ 000 \text{ კგ} * 5 \text{ ლ} = 975\ 000 \text{ ლ}$
- $27\ 000 \text{ ერთ} * 8 \text{ კგ} * 5 \text{ ლ} = 1\ 080\ 000 \text{ ლ}$

გავლენა 105 000 ლ (ხელსაყრელი)

საერთო გადახრა = 105 000 – 38 000 = 67 000 ლ

- II. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების ანალიზი
- პირდაპირი შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრა:
- $26\ 000 \text{ ერთეული} * 30 \text{ ლ} = 780\ 000 \text{ ლ}$
- ფაქტიური ხარჯი – 750 000 ლ

გადახრა 30 000 ლ (ხელსაყრელი)

მოქმედი ფაქტორები:

- 1. საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა
- $155\ 000 \text{ სთ} * 5 \text{ ლ} = 775\ 000 \text{ ლ}$
- ფაქტიური ხარჯი – 750 000 ლ

- გავლენა 25 000 ლ (ხელსაყრელი)
2. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა
 155 000 სთ * 30 ლ = 775 000 ლ
 26 000 ერთ * 30 ლ = 780 000 ლ

 გავლენა 5 000 (ხელსაყრელი)
 საერთო გადახრა = 25 000 + 5000 = 30 000 ლ
- III. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრა:
 26 000 ერთეული * 18 ლ = 468 000 ლ
 ფაქტიური ხარჯი - 470 000 ლ

 გადახრა 2 000 ლ (არახელსაყრელი)
- მოქმედი ფაქტორები:
1. ხარჯვის დონის (დირებულების) ცვლილების გავლენა:
 155 000 სთ * 3 ლ = 465 000 ლ
 ფაქტიური ხარჯი - 470 000 ლ

 გავლენა 5 000 ლ (არახელსაყრელი)
2. ეფექტიანობის გავლენა:
 155 000 სთ * 3 ლ = 465 000 ლ
 26 000 ერთეული * 18 ლ = 468 000 ლ

 გავლენა 3 000 ლ (ხელსაყრელი)
 საერთო გადახრა = 5 000 - 3 000 = 2 000 (არახელსაყრელი)
- IV. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრა:
 26 000 ერთეული * 24 ლ = 624 000 ლ
 ფაქტიური ხარჯი - 580 000 ლ

 გადახრა 44 000 ლ (ხელსაყრელი)
- მოქმედი ფაქტორები:
1. ხარჯვის დონის (დირებულების) ცვლილების გავლენა:
 580 000 ლ - 480 000 ლ = 100 000 ლ (არახელსაყრელი)
2. ეფექტიანობის ცვლილების გავლენა:
 გეგმიური - 480 000 ლ
 26 000 ერთეული * 24 ლ = 624 000 ლ

 გავლენა 144 000 ლ (ხელსაყრელი)
 საერთო გადახრა = 144 000 - 100 000 = 44 000 ლ

გადახრების ანალიზის საფუძველზე, რაოდენობრივი ფაქტორებით გამოწვეული გადახრა მოგება-ზარალის ანგარიშზე, ხოლო ხარისხობრივი ფაქტორების გავლენა წარმოების ანგარიშზე გადაიტანება.

ახლა გააგრძელოთ გადახრების ჩამოწერის ოპერაციების აღრიცხვა:

15. მასალი ფასის გავლენა - 38 000 ლ (არ.ხ.)
 დებეტი - მოგება-ზარალი - 38 000
 კრედიტი - გადახრები - 38 000
16. მასალის გამოყენების გავლენა - 105 000 ლ (ხ)
 დებეტი - გადახრები - 105 000
 კრედიტი - წარმოება - 105 000
17. საათობრივი ხელფასის გავლენა - 25 000 ლ (ხ)
 დებეტი - გადახრები - 25 000
 კრედიტი - მოგება-ზარალი - 25 000
18. შრომის მწარმოებლურობის გავლენა - 5 000 ლ (ხ)
 დებეტი - გადახრები - 5 000 ლ

- კრედიტი – წარმოება – 5 000
19. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონის ცვლილების გავლენა – 5 000 ლ (არ.ხ.)
 დებეტი – მოგება-ზარალი – 5 000
 კრედიტი – გადახრები – 5 000
20. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობის გავლენა – 3 000 (ხ)
 დებეტი – გადახრები – 3 000
 კრედიტი – წარმოება – 3000
21. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონის ცვლილების გავლენა – 100 000 ლ (არ.ხ.)
 დებეტი – მოგება-ზარალი – 100 000
 კრედიტი – გადახრები – 100 000
22. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობის გავლენა – 144 000 ლ (ხ)
 დებეტი – გადახრები – 144 000
 კრედიტი – წარმოება – 144 000

ამრიგად, დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე შესწორდება მზა პროდუქციის თვითღირებულება ხარისხობრივი ფაქტორების ხელსაყრელი გავლენების ჯამით – 257 000 ლარით (105 000 + 3 000 + 5 000 + 144 000), რის შედეგადაც მზა პროდუქციის თვითღირებულება მცირდება.

თავი 14. გამოყენებული ტერმინების ქართულ-ინგლისური ლექსიკონი

ა

ადმინისტრაციული ხარჯები	administration costs
ათვისების კოეფიციენტი	Capacity Rate
აღბათობა	probability
ალტერნატიული ღირებულება	Opportunity Costs
ანაზღაურების მეთოდები	Remuneration Methods
ანალიზი	Analysis
ანგარიში	an account
ანგარიშგება	Reporting
ანგარიშფაქტურა	Invoicing
ანუიტეტი	Annuities
არაკონტროლირებადი დანახარჯები	Non-kontrollable Costs
არამომგებიანი ორგანიზაციები	Not-for-profit organisations
არაპირდაპირი დანახარჯები	Indirect Costs
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯები	indirect labour costs
არასაწარმოო დანახარჯები	non-production costs
არაფინანსური მიზნები	non-financial objectives (tasks)
არსება	being, creature
არსებობა	exist, be, existence
არსებითი	essential
აღმოუფხვრადი დანახარჯები	Unavoidable Cost
აღმოფხვრადი დანახარჯები	Avoidable Costs

ბ

ბაზა	a base
ბაზარი	Market
ბაზარზე შეღწევა	Market Penetration
ბიზნეს რისკი	business risk
ბიუჯეტირება, ბიუჯეტის შედგენა	Budgeting
ბრიგადა	brigade
ბუფერული მარაგი	Buffer Stock
ბუღალტერი	book-keeper, accountant

გ

გაგზავნა	sending
გადაწყვეტილება	a decision
გადაწყვეტა (გადაწყვეტილების მიღება)	decide
გადაწყვეტილებათა ხე	Decision tree
გადახარჯვა	spend too much
გავლენა	influence
გამრავლების კანონი	Multiplikation Low
გადაჭარბება	overfulfil

გადახარჯვა	spend too much
გადახრა	variance, deviation
გადახრების ანალიზი	variance analysis
გადახრების გამომწვევი მიზეზები	causes of variances
გადახრების ურთიერთდამოკიდებულება	interdependence of variances
გადახრა მასალის გამოყენებაში	materials usage variance
გადახრა მასალის ფასში	materials price variance
გადახრა შრომის ეფექტიანობაში	labour efficiency variance
გადახრა შრომის ანაზღაურების განაკვეთში	wages rate variance
გადახრები გაყიდვების ასორტიმენტსა და რაოდენობაში	sales mix and quantity variances
განაკვეთი	rate
განაწილება	apportionment , distribution
განტოლება	levlling, eguation
განუსაზღვრელობა	uncertainty
განყოფილების განაკვეთი	departmental rate
განაწილების განაკვეთი	apportionment rate
გადასახადი	tax, imposition
გადაფასება	revalue
გათვალისწინება	foresee
გათვალისწინებულად	foreseen
გამომწევა	produce, working out
გამოყოფა	allotment
განაწილების ბაზა	bases for apportioning (costs)
განთავსება	allocation, placing
განმეორებითი განაწილების მეთოდი	Reciprokal method
გარდაუვალი დანახარჯები	Committed method
გასაღებები	expenses
გაუნაწილებელი მოგება	retained profits
გეგმა	a plan
გრძელვადიანი ტენდენციები	long-term trends

ღ

დაბეგვრა	tax
დაგეგმვა	plan, planning
დაგეგმვის ინფორმაცია	planning information
დამატებითი დანახარჯები	incremental costs
დამოუკიდებელი მოვლენები	independent events
დანახარჯი - მოცულობა მოგების ანალიზი	CVP (Cost_volume_profit) analisis
დანახარჯებზე დაფუძნებული ფასდადგენა	cost based pricing
დანახარჯთა აღრიცხვა	cost accounting
დანახარჯების ბარათი	cost card
დანახარჯთა ცხრილები	cost tables
დანახარჯების დაჯგუფება	pooling of costs
დანახარჯთა ელემენტები	elements of costs
დანახარჯთა ერთეული	cost unit

დანახარჯების კლასიფიკაცია	cost classification
დანახარჯთა ზღვრული კალკულაცია	marginel costing
დანახარჯების კალკულაცია შეკვეთების მიხედვით	Specifik Order Costing
დანახარჯთა მატარებლები	cost drivers
დანახარჯების ნორმატიული კალკულაცია	standard costing
დანახარჯების მუხლობრივი თავმოყრა (ჩაწერა)	collecting costs by item
დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაცია	absorbtion costing
დანახარჯების ქცევა	cost behavior
დანახარჯთა ცენტრი	cost centre
დანახარჯების ცენტრის დადგენა	establishment of cost centres
დაუმთავრებელი წარმოება	work in process (WIP)
დაქირავება	hire
დინამიკური მწკრივი	time series
დისკონტირება	discounting
დონე	level
დროითი განაკვეთი	time rate
ე	
ეკონომია, ეკონომიური	economy, economic
ეკონომიკა	economics
ეკონომისტი	economist
ერთიანი განაკვეთები	blanket rates
ერთობლივი პროდუქტები	joint products
ეტაპობრივად (საფეხურებრივად) მუდმივი დანახარჯები	stepped fixed costs
ეკვივალენტური ერთეულები	equivalent units
ეტაპობრივად ცვლადი დანახარჯები	stepped costs
ელასტიური ბიუჯეტი	flexible budget
ეფექტიანი	efficacious
ეფექტური	effective
ვ	
ვარიაციის კოეფიციენტი	coefficient of varianction
ვარაუდი	supposition
ვაჭრობა	trade
ზ	
ზედნადები ხარჯები	overheads
ზედნადები ხარჯების განთავსება	allocation of overheads
ზედნადები ხარჯების განაწილება	apportionment of overheads
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება	overheads absorbtion
ზედნადები ხარჯების კლასიფიკაცია	overhead classification
ზედნადები ხარჯების საერთო განაკვეთი	blanket overhead absorption rate
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა	over absorption of overheads
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი	under absorbtion of overheads
ზენორმატიული დანაკარგები	abnormal losses

ხენორმატიული ნამეტი (გამოსავალი)	abnormal gain
ხენორმატიული სამუშაო დრო	overtime
ზღვრული დანახარჯი	marginal cost
ზღვრული მოგება	marginal profit, contribution
თ	
თანმდევი პროდუქტი	by product
თვითღირებულება	cost, selfcost
ი	
იაფი	cheap
იდეალური ნორმატივი	ideal standard
ინვესტიციის უკუგება	ROI (Invest
ინფორმაცია გადაწყვეტილების მიღებისათვის	information for decision making
ინვესტირების შეფასების მეთოდები	investment appraisal methods
კ	
კალკულაცია	costing
კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით	marginal costing
კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით	total absorption costing
კაპიტალის ბაზრები	capital markets
კვლევის ხარჯები	research costs
კოეფიციენტების ანალიზი	ratio analysis
კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაცია	contract costing
კონტროლირებადი დანახარჯი	controllable cost
კონტროლის ინფორმაცია	control information
კორელაცია	correlation
კორელაციის კოეფიციენტი	coefficient of correlation
კორექტირებული ბიუჯეტი	flexed budget
ლ	
ლევერიჯი	gearing
ლევერიჯის ოპტიმალური დონე	optimum gearing level
ლიკვიდობა	liquidity
ლიკვიდაცია	liquidation
მ	
მადანი	ore, mine
მათემატიკური ლოდინი	expectations theory
მანქანასაათის განაკვეთი	machine hour rate
მანქანათმშენებლობა	machine-building
მარაგის ბრუნვადობა	stock turnover
მარაგის მაქსიმალური დონე	maximum stock level
მარაგის მინიმალური დონე	minimum stock level
მარაგის მართვა	stock management

მარაგის სააღრიცხვო წიგნი	Stores Ledger
მარაგის შენახვის დანახარჯი	inventory holding cost (carrying cost)
მარაგის შენახვის პერიოდი	stock holding period
მარტივი პროცენტი	simple interest (percent)
მასალა	materials
მასალაზე განაცხადი	Materials Requisition
მასალის გამოყენების გადახრა	materials usage variance
მასალის ფასის გადახრა	materials price variance
მიზანი	task, target, objective
მიზეზი	cause, reason
მიზნობრივი ზღვრული მოგება	contribution target
მიკუთვნება	absorption
მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები	absorped overheads
მიმდინარე ნორმატივი	Current Standard
მინი-მაქსის მეთოდი	High-Low MeThod
მიღწევადი ნორმატივი	attainable standard
მმართველობითი აღრიცხვა	Management Accounting
მმართველობითი საინფორმაციო სისტემა	Management Information system
მოგების ცენტრი	profit centre
მოგება-მოცულობის გრაფიკი	provit-volume chart
მოვლენა	appearance
მომგებიანობის ინდექსი	profitability index
მომსახურების დანახარჯების კალკულაცია	Service Costing
მონაცემები	datas
მორიგი შეკვეთის დონე	reorder level
მორიგი შეკვეთის მოცულობა	reorder quantri
მოცდენილი სამუშაო დრო	idle time
მოცდენის დროის გადახრა	idle time variance
მუდმივი ხარჯები	fixed costs
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ათვისების გადახრა	fixed overhead capacity variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ეფექტურობის გადახრა	fixed overhead efficiency variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობის გადახრა	fixed overhead volume variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების გადახრა	fixed overhead value variance
მწარმოებლურობა	efficiency

6

ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია	Batch costing
ნაკეთობათ პარტიის ეკონომიური მოცულობა	economic batch quantity (EBQ)
ნაკეთობათა პარტიის კალკულაციის უწყისი/ბარათი	Batch cost sheet/card
ნაყოფიერების კოეფიციენტი	Efficiency rate
ნახევრადცვლადი დანახარჯები	Semi _ variable costs
ნედლეულის მარაგი	raw materials stocks
ნებისმიერი წრფის განტოლება	equation for any straight line
ნორმატიული დანაკარგი	normal loss
ნორმატიული დანახარჯი	normal cost

ნორმატივების დაწესება setting of standards
 ნორმირებული სამუშაო დღე measured day work

ო

ოპერატიული ანგარიშგება operating statement
 ოპერატიული ინფორმაცია operational information
 ოპერაციული იჯარა operating leases
 ორბუნკერული სისტემა two bin system

პ

პარტიის ეკონომიური მოცულობა economic batch quantity
 პასუხისმგებლობის ცენტრი responsibility centre
 პერიოდის დანახარჯები period costs
 პირდაპირი დანახარჯები direct costs
 პროგნოზი forecast
 პროგნოზირება forecasting
 პროდუქტის დანახარჯები product costs
 პროდუქტების პარტიის კალკულაცია bath costing
 პროდუქტის სასიცოცხლი ციკლი product life cycle
 პროდუქტიული productive
 პროცენტი interest, percent
 პროცესის ანგარიში process account
 პროცესის დანაკარგები process losses
 პროცესების მიხედვით კალკულაცია process costing

ჟ

ჟურნალი journal, magazine.
 ჟონვა soak

რ

რეალიზაციის გადახრა sales variance
 რეალიზაციის მოცულობის გადახრა sales volume variance
 რელევანტური დანახარჯები relevant costs
 რელევანტური დანახარჯების კალკულაცია relevant costing
 რთული პროცენტი compound interest
 რისკი risk

ს

სააქციო კაპიტალი share capital
 სასაწყობე აღრიცხვის ბარათი Bin kard
 სანარდო სისტემა piccework system
 სამუშაო ძალის გამოყენების კოეფიციენტი labour capacity ratio
 საერთო განაკვეთი blanket rate
 სამუშაო დროის აღრიცხვის ბარათი Clock card
 სამუშაო დროის ტაბელი Time shiit

სამუშაო ძალა	labour
სამუშაო ძალის დენადობის კოეფიციენტი	labour turnover
სანარდო სამუშაო	piece work
საუკეთესო დამთხვევის წრფე	Line of Best Fit
საქმიანობის სახეობების მიხედვით	
დანახარჯთა კალკულაცია	activity based costing
საქონლის შემოსავლის ზედდებული (ფაქტურა)	Goods Received Note
სარგებლიანობა	utility value
სარეალიზაციო ფასის გადახრა	sales price variance
სარეზერვო სიმძლავრე	spare capacity
სატრანზიტო საქონელი	transit goods
სახარჯთადრიცხვო განაკვეთი	pre-determined rates
საშუალო შეწონილი ღირებულება	weighted average cost
საწარმოო ზედნადები ხარჯები	production overheads
საწარმოო პროცესების მიხედვით კალკულაცია	Process Costing
სეზონური ცვალებადობა	seasonal variations
სეზონური გადახრები	seasonal variations
სტრატეგიული ინფორმაცია	strategic information
სწრაფი ლიკვიდურობის კოეფიციენტი	quick (acid test) ratio
ტ	
ტაქტიკური ინფორმაცია	tactical information
ტენდენცია	trend, tendency
უ	
უკუგება	payback, return
უკუგების შიდა განაკვეთი	internal rate of return (IRR)
უმუშევრობა	unemployment
ურთიერთგამომრიცხავი მოვლენები	mutually exclusive events
უსაფრთხოების შუალედი (ზღვარი)	Margin of safety
ფ	
ფასდადგენა	pricing
ფასდაკლება	abatment, reduction
ფინანსური აღრიცხვა	Financial Accounting
ფაქტიური განაკვეთი	actual rates
ფაქტიური დანაკარგი	actual loss
ფულადი მარაგი	money suppli
ფულადი ნაკადები	cashflows
ქ	
ქარხანა	mill, factory
ქვეგანყოფილება	subsection
ქვითარი	receipt
ქირა	pay, hire

ღ

ღირებულება
ღონისძიება

value
measure, action

ყ

ყადაღა
ყიდვა

prohibition
buy, purchase

შ

შეკვეთა
შეკვეთილი
შეკვეთის მოცულობა
შეკვეთის საკალკულაციო ბარათი
შეკვეთის ეკონომიური მოცულობა
შეკვეთის ციკლი
შეკვეთების მიხედვით დანახარჯების კალკულაცია
შემადგენელი ნაწილი
შემზღვეველი ფაქტორები
შემოსავალი
შემოსავლების ცენტრი
შესაბამისი
შესყიდვის ანგარიშფაქტურა
შეუღლებული პროდუქტები
შთანთქმა
შრომის ანაზღაურების განაკვეთის გადახრა
შრომის ნაყოფიერების გადახრა
შრომის ნაყოფიერების კოეფიციენტი
შრომის ეფექტიანობის კოეფიციენტი
შრომისუნარიანი
შედარებითი ხარისხი
შეუქცევადი დანახარჯები

order
ordered
order quantitys
Job cost Card
economic order quantity
lead time
Job Costing
component
limiting factors, restricting factors
revenue, income
revenue centre
expedient
Purchase Order
joint products
absorbtion
labour rate variance
labour efficiency variance
labour efficiency ratio
production volume ratio
efficient
comparative degree
sunk costs

ჩ

ჩანაცვლების ოპტიმალური პერიოდი
ჩრდილოვანი ფასები
ჩვეულებრივი აქციები

optimum rreplacement period
shadow prices
ordinary shares

ც

ცვეთა
ცვლადი დანახარჯები
ცვლადი დანახარჯი ერთეულზე
ცვლადი ზედნადები ხარჯების ათვისების გადახრა
ცვლადი ზედნადები ხარჯების ღირებულების გადახრა
ცვლილება
ციკლური ცვალებადობა

wear out
variable costs
variable cost per unit
variable overhead efficiency variance
variable overhead value variance
change, modification
cyclical variation

ძ

ძირითადი დანახარჯები

prime costs

ძირითადი ნორმატივი

basic standard

ძირითადი ფაქტორი

principal factor

ძვირი

expensive, dear

წ

წაგება

loss

წარმოება

production

წარმოების დანახარჯების კალკულაციის მეთოდები

product costing methods

წარსული დანახარჯები

historical costs

წაუგებლობის გრაფიკი

breakeven chart

წაუგებლობის წერტილი

Breakeven point

წახალისების სქემა

remuneration scheme

წინასწარ დადგენილი განაკვეთი

predetermined rate

წმინდა მიმდინარე ღირებულება

net present value (NPV)

წრფივი პროგრამირება

Linear Programming

წუნი

flaw, defect

ჭ

ჭარბი

prevail, surplus,

ჭარბწარმოება

surplus production

ხ

ხაზინის მართვა

treasury management

ხარისხი

quality, degree

ხელშეორედ გადანაწილება

reapportionment

ხელფასი

salary

ჯ

ჯარიმა

fine, penalty

ჰ

ჰეჯირება

hedging

ჰორიზონტალური

horizontal

გამოყენებული ლიტერატურა

1. მმართველობითი აღრიცხვა, სახელმძღვანელო, წიგნი F2, საერთაშორისო პრაქტიკა. თარგმანი ინგლისურიდან. თბ., 2008.
2. ფინანსური ინფორმაცია მენეჯერებისათვის. ACCA წიგნი 1.2 სახელმძღვანელო, საერთაშორისო პრაქტიკა, თარგმანი ინგლისურიდან. თბ., 2003
3. ფინანსური მართვა და კონტროლი ACCA წიგნი 2.4. სახელმძღვანელო, საერთაშორისო პრაქტიკა, თარგმანი ინგლისურიდან. თბ., 2003
4. ჩადუნელი თ. – მმართველობითი აღრიცხვა. თბ., 2005
5. მიქაძე მ. – მმართველობითი აღრიცხვა. თბ., 2000
6. დრური კ. – მმართველობითი და საწარმოო აღრიცხვა მოსკოვი. 2002 (რუსულ ენაზე)
7. კუკუშკინა ი. გ. – მმართველობითი აღრიცხვა. მოსკოვი. 2004 (რუსულ ენაზე)
8. კონდრატიევა ლ. გ. – მმართველობითი აღრიცხვის საფუძვლები. მოსკოვი 2000 (რუსულ ენაზე)
9. ოსიპენკო თ. პ. – მმართველობითი აღრიცხვა. მოსკოვი 2002 (რუსულ ენაზე)

გამომცემლობა „მერიდიანი“,
თბილისი, აღ. ყაზბეგის გამზ., №47.
☎ 39-15-22
E-mail: info@meridianpub.com