

**იზოლდა ჭილაძე**

**მმართველობითი აღრიცხვა**

**სახელმძღვანელო**

**მეთხე გადამუშავებული გამოცემა**

2016

**UDC (უაკ) 65722**  
**ჭ-462**

წიგნში გადმოცემულია მმართველობითი აღრიცხვის არსი, მიზანი და თავისებურებები. განხილულია საწარმოს დანახარჯების ფუნქცია, მათი კლასიფიკაციის კონცეფციები, პროდუქციის (მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები, პრინციპები და ტექნიკა, რომელიც საერთაშორისო პრაქტიკაში წარმატებით გამოიყენება.

წიგნი განკუთვნილია ეკონომიკური მიმართულების ბაკალავრიატის სტუდენტებისა და მაგისტრანტებისათვის. აგრეთვე, ყველა პრაქტიკოსი ბუღალტრის, ეკონომისტისა და მენეჯერისათვის.

**ავტორი:** იზოლდა ჭილაძე – ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ასოცირებული პროფესორი

**რედაქტორები:** ნანა სრესელი - ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ასოცირებული პროფესორი

ზეინაბ გოგრიჭიანი - ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ასისტენტ პროფესორი

**რეცენზენტი:** ნადეჟდა კვატაშიძე - ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ასოცირებული პროფესორი

## წინასიტყვაობა

აღრიცხვის თანამედროვე თეორიასა და პრაქტიკაში, ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში გამოიყოფა ორი ქვესისტემა: მმართველობითი და ფინანსური აღრიცხვა. ისინი იზოლირებულად არ არსებობენ, ურთიერთკავშირში იმყოფებიან, მაგრამ ერთმანეთისაგან მიზნებითა და განზოგადების ხარისხით განსხვავდებიან. ფინანსური აღრიცხვა ანგარიშგებას მთლიანად საწარმოს მასშტაბით ამზადებს, გარეთ გამოსაქვეყნებლად. მმართველობითი აღრიცხვა კი ანგარიშგებას საწარმოს ცალკეული განყოფილებების, პროდუქციის სახეობების და სხვა ნებისმიერი დეტალიზაციით ამზადებს, როგორც ეს მენეჯმენტს მართვისა და დაგეგმვის მიზნებისათვის დაჭირდება.

საწარმოთა მმართველობას დადებითი ფინანსური შედეგების ზრდა, მხოლოდ მის ხელთ არსებული რესურსების მაღალი პროფესიული ცოდნითა და მაღალორგანიზებული კონტროლის მეთოდებით შეუძლია. ეფექტური მართვის მექანიზმის დანერგვისათვის აუცილებელია მენეჯმენტი უზრუნველყოფილ იქნას არსებული რესურსების მოცულობის, ხარისხისა და გამოყენების შედეგების ამსახველი ინფორმაციით, რომლის უდიდეს ნაწილს მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს.

წინამდებარე სახელმძღვანელოში გადმოცემული საკითხების შესწავლის შედეგად, სტუდენტი და ყველა დაინტერესებული ცაკეპული სახის პროდუქციის (მომსახურების) და საწარმოს განყოფილებების მიხედვით დანახარაჯების თავმოყრას; დანახარაჯთა ერთეულის თვითღირებულების შიგა ანგარიშგების მომზადებას; ხარჯებში წარმოქმნილი გადახრების გამომწვევი ფაქტორების იდენტიფიკაციას და ანალიზს; საჭირო ინფორმაციის მომზადებას ფასწარმოქმნის მიზნებისათვის და მენეჯმენტისათვის საჭირო სხვა მრავალი ინფორმაციის დამუშავებას ოპერატიული დაგეგმვისა და მართვისათვის.

შევნიშნავთ, რომ მრავალი უცხოელი ავტორის მიერ (კაპლანი, ატკინსონი, გარისონი და სხვები) მომზადებული მმართველობითი აღრიცხვის წიგნებში, გარდა წარმოების დანახარაჯების კლასიფიკაციის, მათი აღრიცხვის ხერხების, პროდუქტის (მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდების, პრინციპებისა და ტექნიკისა, განხილულია წარმოების მართვისა და ორგანიზაციის საკითხები, როგორცაა: დანახარაჯებისა და მოგების დაგეგმვა, კაპიტალდაბანდების დაგეგმვა, მოგება/ზარალის და ფულადი ნაკადების ანგარიშგების ანალიზი, ინდექსები და სხვ. ამდენად, გაერთიანებულია აღრიცხვის, დაგეგმვის და ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საკითხები.

ჩვენი აზრით, მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს დეტალური სააღრიცხვო ინფორმაცია საჭირო პროდუქციის რაოდენობის, შესაბამისი რესურსებისა და მოგების დაგეგმვისათვის. წარმოების ბუღალტერი მონაწილეობს საწარმოთა საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის დაგეგმვაში, მაგრამ, არ არის მგეგმავი მენეჯერი. იგი აღრიცხვის მენეჯერია, რომლის მიერ დანახარაჯებისა და შემოსავლების შესახებ მომზადებული დეტალიზებული შიგა სააღრიცხვო ინფორმაციის გარეშე, საწარმოს საქმიანობის ნებისმიერი მიმართულების მიხედვით დაგეგმვა შეუძლებელია. ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვის მუშაკის ძირითადი მოვალეობაა მოამზადოს ბიზნესის დანახარაჯების და მოგების ანალიზური (დეტალური) ანგარიშგება, რისთვისაც შესაბამის სააღრიცხვო მეთოდიკას უნდა ფლობდეს.

ამდენად, წინამდებარე სახელმძღვანელოში მოცემული სასწავლო თემატიკა მოიცავს დანახარაჯების აღრიცხვის, პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისა და სწორი გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო სააღრიცხვო პრინციპებისა და შიგა ინფორმაციის მომზადების მეთოდიკას.

წიგნში ფულადი ერთეულის „ლარის“ აღსანიშნავად გამოიყენება სიმბოლო - „ლ“, ლიტრის აღსანიშნავად კი - „ლტ“.

**შ ი ნ ა ა რ ს ი**

**თავი 1. უმსავალი მმართველობითი აღრიცხვაში**

- 1.1. მმართველობითი ინფორმაციის მომზადება, როგორც მმართველობითი აღრიცხვის მიზანი 8
- 1.2. საიმედო ინფორმაციის თვისებები
- 1.3. მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები
- 1.4. მმართველობითი აღრიცხვის შიგა და გარე წყაროები
- 1.5. ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება
- 1.6. პროფესიული ეთიკა
  - ამოცანები

**თავი 2. დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფციები და მათი გამოყენება მმართველობითი აღრიცხვაში**

- 2.1. დანახარჯების მიზანი და დანახარჯთა საკალკულაციო ერთეულები
- 2.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების ინფორმაცია
- 2.3. დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფციები და საკლასიფიკაციო ნიშნები
- 2.4. დანახარჯების კლასიფიკაცია:
  - 2.4.1. დანახარჯების კლასიფიკაცია ხარჯვის მიმართულებისა და საქმიანობის სფეროების მიხედვით
  - 2.4.2. დანახარჯების კლასიფიკაცია მათი სტრუქტურისა და დანიშნულების მიხედვით
  - 2.4.3. დანახარჯების კლასიფიკაცია მათი ეკონომიკური შინაარსისა და პროდუქციის თვითღირებულებისადმი მიმართების მიხედვით
  - 2.4.4. პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯები
  - 2.4.5. დანახარჯების ქცევის კონცეფცია
  - 2.4.6. დანახარჯები და გადაწყვეტილებების მიღების კონცეფცია
  - 2.4.7. ხარჯების დაჯგუფება პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით
  - 2.4.8. ხარჯების პერიოდიზაციის კონცეფცია
  - ამოცანები

**თავის 3. წარმოების მოცულობის, დანახარჯებისა და მოგების დამოკიდებულების გამომყენება გადაწყვეტილებების მიღების დროს**

- 3.1. ნახევრადცვლადი ხარჯებიდან მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მეთოდები
- 3.2. ზღვრული მოგება და წარმოების წონასწორობის (წაუგებლობის) წერტილი
- 3.3. ამონაკებთან მოგების მაჩვენებლების ფარდობის კოეფიციენტები
- 3.4. წარმოების უსაფრთხოების დიაპაზონი
- 3.5. წონასწორობის სტანდარტული გრაფიკები
- 3.6. წარმოების შემზღვეველი ფაქტორები
  - ამოცანები

**თავი 4. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის ზოგადი ასპექტები**

- 4.1. პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულების არსი და სახეები
- 4.2. წარმოების დანახარჯების ცხრილები და თვითღირებულების შიგა ანგარიშგება
- 4.3. დამთავრებული და დაუმთავრებელი პროდუქტი
- 4.4. თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები და პრინციპები
- 4.5. დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა
  - ამოცანები

### **თავი 5. პირდაპირი მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვა**

- 5.1. მასალების კლასიფიკაცია და შეფასება შეძენის დროს
- 5.2. მასალის შეკვეთის, მიღების, შენახვის და ხარჯვის პროცედურები და დოკუმენტაცია
- 5.3. მასალების დასაწყობება და შენახვა
- 5.4. დახარჯული მასალებისა და საბოლოო მარაგების შეფასების მეთოდები
- 5.5. მასალის მარაგის შეფასების გავლენა მოგების მანვენებელზე
- 5.6. მასალის მარაგის აუცილებლობა და მასთან დაკავშირებული დანახარჯები
- 5.7. მასალის მარაგის მართვისა და კონტროლის ფორმულები
- 5.8. მასალის მარაგის შემოწმების მეთოდები
- 5.9. მასალების აღრიცხვის მეთოდები
- 5.9. მასალების ნარჩენებისა და დანაკარგების აღრიცხვა
  - ამოცანები

### **თავი 6. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა**

- 6.1. სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია და შრომის ანაზღაურების ფორმები
- 6.2. პირდაპირი შრომითი ხარჯების აღრიცხვა
- 6.3. ზენორმატიული დროის ანაზღაურების აღრიცხვა
- 6.4. მოცდენების ანაზღაურების აღრიცხვა
- 6.5. შვებულების ხელფასის აღრიცხვა
- 6.6. მუშაკთა მატერიალური წახალისების სისტემები
- 6.7. სამუშაო ძალის დენადობის გაზომვა და მნიშვნელობა
- 6.8. შრომის ეფექტიანობის და მწარმოებლურობის მანვენებლები
  - ამოცანები

### **თავი 7. საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა**

- 7.1. საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა
- 7.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით განთავსებული და განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები
- 7.3. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ერთსაფეხურიანი სისტემა
- 7.4. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მრავალსაფეხურიანი სისტემა
- 7.5. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განაწილების მეთოდიკა
- 7.6. მომსახურე განყოფილებების ურთერთმომსახურების ხარჯების განაწილების მეთოდიკა
- 7.7. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის არსი და მიზანი
- 7.8. საქმიანობის სახეობების მიხედვით (ABC) საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების თავისებურებები
- 7.9. საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მეთოდიკა
  - ამოცანები

### **თავი 8. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა**

- 8.1. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა
- 8.2. კომერციული (მარკეტინგული) ხარჯების აღრიცხვა
- 8.3. საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა
- 8.4. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება ფასწარმოქმნის მიზნებისათვის
  - ამოცანები

**თავი 9. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით და ზღვრული დანახარჯებით**

- 9.1. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით
- 9.2. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით
- 9.3. სრული და ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის გავლენა მოგების მაჩვენებელზე
- 9.4. დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები
- 9.5. ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები
  - ამოცანები

**თავი 10. თვითღირებულების კალკულაცია განსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით**

- 10.1. შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია
- 10.2. ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია
- 10.2. კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია
- 10.3. კონტრაქტის პირდაპირი, არაპირდაპირი და ზენორმატიული დანახარჯების იდენტიფიკაცია
- 10.4. მოგების მიკუთვნება დაუმთავრებელ კონტრაქტებზე
- 10.5. წუნისა და დეფექტების ხარჯების აღრიცხვა
  - ამოცანები

**თავი 11. კომპლექსური წარმოების დანახარჯებისა და თანმდევი პროდუქტის აღრიცხვა**

- 11.1. ერთობლივად წარმოებული ძირითადი (შეუღლებული) და თანმდევი პროდუქტები
- 11.2. ძირითად (შეუღლებულ) პროდუქტებს შორის კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდები
- 11.3. თანმდევი პროდუქტის, ჯართისა და წარმოების ნარჩენების იდენტიფიკაცია
- 11.4. თანმდევი პროდუქტის აღრიცხვა
- 11.5. ჯართის აღრიცხვა
- 11.6. წარმოების ნარჩენების (დანაკარგების) აღრიცხვა
  - ამოცანები

**თავი 12. დანახარჯების აღრიცხვა პროცესების მიხედვით**

- 12.1. პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის თავისებურებები
- 12.2. პროდუქციის საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი
- 12.3. პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის მეთოდი FIFO
- 12.4. მასალის ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები, ზენორმატიული გამოსავალი და მათი აღრიცხვა პროცესული წარმოების დროს
- 12.5. პროცესის სხვადასხვა სტადიაზე გამოვლენილი დანაკარგების აღრიცხვა
- 12.6. დანაკარგების აღრიცხვა დაუმთავრებელი პროდუქციის არსებობის დროს
  - ამოცანები

**თავი 13. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია**

- 13.1. მომსახურების სახეები და დანახარჯთა საკალკულაციო ერთეულები
- 13.2. მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდიკა

13.3. სარკინიგზო ტრანსპორტით მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციის თავისებურებები

- ამოცანები

#### **თავი 14. თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაცია**

14.1. პროდუქციის თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის არსი და თავისებურებები

14.2. დანახარჯთა ნორმატივების სახეები

14.3. პირდაპირი მასალების ნორმატიული დანახარჯების აღრიცხვა

14.4. პირდაპირი შრომის ნორმატიული დანახარჯების აღრიცხვა

14.5. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

14.6. ნორმატიული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

14.7. ნორმატიული ხარჯებიდან გადახრების გამომწვევი მიზეზები

- ამოცანები

**დანართი:** გამოყენებული ტერმინების ქართულ-ინგლისური ლექსიკონი

#### **CONTENTS**

Chapter 1. Introduction of Management Accounting

Chapter 2. Cost classification

Chapter 3. Cost-Volume-profit analysis

Chapter 4. General aspects of the Product Cost Calculation

Chapter 5. Accounting of Direct Material Costs

Chapter 6. Accounting of Direct Labour Costs

Chapter 7. Accounting Manufacturing Overhead Costs

Chapter 8. Accounting Non-Manufacturing (unearned) Overhead Costs

Chapter 9. Accounting Production cost accounting methods

Chapter 10. Absorption (Full) and Marginal Costing

Chapter 11. Specific Order Costing

Chapter 12. Complex Manufacturing and By Products

Chapter 13. Process Costing

Chapter 14. Standard Costing

## თავი 1. შესავალი მმართველობითი აღრიცხვაში

ფირმების ეკონომიკური საქმიანობის პროცესში, წარმოების ძირითადი ფინანსური მიზნის – მოგების მისაღებად, მმართველებმა (მენეჯერებმა) მრავალი სხვადასხვა სახის გადაწყვეტილება უნდა მიიღონ. ამისათვის მათ ჭირდებათ ინფორმაცია საწარმოს 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 შიგა და გარე წყაროები
- ინფორმაციის წარდგენა
- მმართველობითი და ფინანსური აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება

### 1.1. მმართველობითი ინფორმაციის მომზადება, როგორც მმართველობითი აღრიცხვის მიზანი

ფირმის შიდა მართვისათვის საჭიროა აუცილებელი ცოდნა არსებული რესურსების სახეების, რაოდენობის, მოცულობისა და გამოყენების ხარისხის შესახებ, რათა მათი უკეთ გამოყენების მიზნით, სწორი გადაწყვეტილებები იქნეს მიღებული. ამიტომ, მენეჯერები სათანადო ინფორმაციით უნდა იქნენ უზრუნველყოფილი.

**ინფორმაცია არის** გადამუშავებული მონაცემები, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელობა მიმღებისათვის.

**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.

I. **შემავალი** – მონაცემები

II. **დამუშავება** – ხელით ან ავტომატურად. მონაცემების დამუშავება მოიცავს: მათ კლასებად დაყოფას, დახარისხებას, გამოთვლებს, შეჯამებას, დაბალანსებას, ინტერპრეტაციებს, განახლებას, დანაწევრებას.

III. **გამავალი** – ინფორმაცია

საწარმოთა მმართველებს, ბიზნეს-ინტერსების წარმატებით განხორციელების მიზნით, მუდამ უხდებათ ამა თუ იმ გადაწყვეტილების მიღება. მმართველობას ერთი მხრივ, შეუძლია მიისწრაფოდეს მაქსიმალური მოგების მიღწევისაკენ, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ეს მოითხოვს გარკვეულ რისკებს ან განსაკუთრებულ



მმართველობით დატვირთვას. მეორე მხრივ, მენეჯმენტს შეუძლია მოგება შეინარჩუნოს რომელიმე დამაკმაყოფილებელ დონეზე, რისკების შემცირების ან მათი თავიდან აცილების მიზნით. ამასთან, ხელმძღვანელობა მიისწრაფვის გრძელვადიან ჯგუფების, მაგალითად, აქციონერების შემოსავლების მაქსიმიზაციისა და დასაქმებულთა მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებისაკენ.

საწარმოს ხელმძღვანელობა შეიძლება დაინტერესებული იყოს რელიზაციიდან მისაღები შემოსავლების ან მომუშავეთა რაოდენობის მაქსიმიზაციაში, საკუთარი იმიჯის ამღლებისა და მომავალი კარიერისათვის პერსპექტივების გასაუმჯობესებლად. ამას გარდა, მენეჯმენტი შეიძლება დაინტერესებული იყოს მისი მოკლევადიანი ფინანსური შემოსავლების მაქსიმიზაციით, ხელფასის მომატების ან პრემიების მიღების გზით. ამიტომ, მნიშვნელოვანია, რომ ხელმძღვანელთა სხვადასხვა ჯგუფი შეიძლება განსხვავებული მიზნებისაკენ მიისწრაფოდეს. მარკეტინგის ხელმძღვანელობა შესაძლოა ისწრაფოდეს რეალიზაციიდან მისაღები შემოსავლების მაქსიმიზაციისაკენ მაშინ, როდესაც საწარმოო განყოფილების ხელმძღვანელი უფრო მეტად დაინტერესებულია წარმოების ტექნოლოგიის განვითარებით.

მიუხედავად იმისა, რომ საწარმოში მომუშავეთა სხვადასხვა ჯგუფს საკუთარი ინტერესები გაჩნიათ, ნებისმიერი მიზნის მისაღწევად აუცილებელია მთლიანად საწარმოს ეფექტიანი მუშაობა. კერძოდ, რესურსების გამოყენება მაღალი წარმადობით, მასალების უდანაკარგო ტექნოლოგია, სიმძლავრეების მაქსიმალურად გამოყენება, მოთხოვნადი და მაღალხარისხიანი პროდუქციის დამზადება, ახალი სახის პროდუქციის წარმოების დაწყება, ნედლეულისა და მასალების სახეობების შერჩევა და ა.შ. ამრიგად, საწარმოთა მენეჯმენტს მრავალი სხვადასხვა მიმართულების გადაწყვეტილებების მიღება უხდება. კერძოდ, რესურსების შესყიდვების, პროდუქციის წარმოების, დანახარჯების ოპტიმალური სტრუქტურის, საწარმოო სიმძლავრეების, ტექნოლოგიების, ინვესტიციების, დაფინანსების, რისკების შემცირების და სხვათა შესახებ.

არსებობს შემთხვევები, როდესაც საწარმო იღებს შესაძლებლობას, შეისყიდოს სხვა კომპანიისაგან რაიმე სახის მასალა ან ნახევარფაბრიკატი, რომელსაც ამჟამად თავად აწარმოებს და მმართველობამ უნდა განიხილოს, არსებობს თუ არა მომარაგების ალტერნატიული მუდმივი წყარო დაგეგმილ საპროგნოზო მომავალში ან არსებობს თუ არა სარეზერვო საწარმოო სიმძლავრეები აღნიშნული დროისათვის.

საწარმო როცა მაქსიმალურ სიმძლავრეზე დაბალ რეჟიმში მუშაობს, მაშინ საწარმოო რესურსები მოცდენილი იქნება თუკი საჭირო კომპონენტების (ნახევარფაბრიკატების ან მასალის) შეძენა გარედან მოხდება. ამასთან, რესურსების მუდმივი დანახარჯები არარელევანტურია ანუ არ შეიცვლებიან მოკლევადიანი გადაწყვეტილებების მიღების თვალსაზრისით, რადგან ისინი მაინც იარსებებენ, მასალის საჭირო კომპონენტს საწარმო თავად დაამზადებს თუ შეისყიდის. აქედან გამომდინარე, შესყიდვა ხელსაყრელ იქნება იმ შემთხვევაში, თუკი შესყიდვის ღირებულება აღმოჩნდება მასალის (ან ნახევარფაბრიკატის) დამზადების ცვლად ხარჯებზე დაბალი.

გრძელვადიანი პერსპექტივისათვის საწარმოს შეუძლია გაყიდოს ან სხვას გადასცეს თავისი რესურსების ნაწილი და შეიძლება კომპონენტი გარედან შეისყიდოს, თუკი ამით დაზოგავს მეტს, ვიდრე შესყიდვის დამატებითი

დანახარჯებია. საწარმოს თუ არ შეუძლია შეკვეთის შესრულება იმის გამო, რომ მან ამოწურა ყველა არსებული სიმძლავრე, იგი შეიძლება იძულებული გახდეს მოკლევადიან პერიოდში განახორციელოს შესყიდვები გარედან (თუკი უფრო იაფი არ დაუჯდება შესყიდავზე უარის თქმა). გრძელვადიან პერსპექტივაში ხელმძღვანელობას შეუძლია განიხილოს სხვა ალტერნატივები, როგორცაა ვთქვამთ, კაპიტალის დანახარჯები. ან არსებული რესურსები გამოიყენოს მომგებიანობის ამღლების მიზნით.

კომპანიის ხელმძღვანელობას ასევე გადაწყვეტილებების მიღება უხდება გრძელვადიანი აქტივების შეცვლის შესახებ. პერსპექტივაში უნდა განისაზღვროს თუ რამდენად ხშირად უნდა მოხდეს აქტივის შეცვალ. ასეთი გადაწყვეტილებების მიღებაზე მრავალი ფაქტორი ახდენს გავლენას. როგორცაა: კაპიტალური დანახარჯები ახალ აღჭურვილობაზე, რომელიც უნდა გაწონასწორდეს ახალი მოსალოდნელი ტექნიკური გაუმჯობესებით; გაზრდილი დანახარჯები რემონტსა და ტექნიკურ მომსახურებაზე; წარმოების შემცირება მოცდენების გამო, რომელიც მოსალოდნელი იქნება რემონტისა და ტექნიკური მომსახურების დროის ხანგრძლივობის გაზრდის გამო და შესაბამისად, პროდუქციის ხარისხის დაცემა; მაქსიმუმ, რამდენად შეიძლება შეფასდეს აღჭურვილობა; რამდენი იქნება აქტივის შეცვლის დანახარჯები; საინვესტიციო სახსრების არსებობის შესაძლებლობა.

გადაწყვეტილებების მისაღებად, საწარმოთა ხელმძღვანელობას ასევე ჭირდება სხვა ფაქტორების გაანალიზებაც. ზოგიერთი მათგანი შეიძლება შეფასდეს ფულად ფორმაში, ზოგიერი კი ვერა. როგორცაა: მიწოდების ხანგრძლივობა და კონტროლი, თუ რამდენად საიმედოა მომწოდებელი მოწოდების ვადების, რაოდენობის, ხარისხის და ფასების სტაბილურობის თვალსაზრისით; შესაძლებელია თუ არა რესურსების ალტერნატიული გამოყენება; სპეციალურ-სამართლებრივი ფაქტორები. მაგალითად, მოახდენს თუ არა გადაწყვეტილება ზეგავლენას მუშაკებთან ან მომწოდებლებთან დადებულ კონტრაქტებსა და ეთიკურ ვალდებულებებზე.

ამრიგად, საწარმოთა მმართველობას ჭირდება მრავალი სახის დეტალური ინფორმაცია ამა თუ იმ გადაწყვეტილების მისაღებად. ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ბიზნეს-გადაწყვეტილებების მიღებაზე, შესაძლებელია შესწავლილ და გაანალიზებულ იქნეს სათანადო ინფორმაციის საფუძველზე. სათანადოდ დამუშავებული და მოწესრიგებული ინფორმაციის გარეშე სწორი გადაწყვეტილებების მიღება და ბიზნეს-რისკების შემცირება წარმოუდგენელია.

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

1. გადაწყვეტილების მიღება – იგი არჩევანის გაკეთებას ნიშნავს. ცალკეული 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, დაწერილებითი 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 ღონისძიებების გატარება.
3. კოორდინაცია – ფირმის ყველა განყოფილების ჰარმონიული მუშაობის ორგანიზება.

**განასხვავებენ ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას. ფინანსური ინფორმაცია** ასახავს საწარმოს საბოლოო ეფექტიანობის დონეს და მხოლოდ ფულად ფორმაში გამოიხატება. მაგალითად, საწარმოს მომგებიანობა, სესხების დაფარვის დონე, გადახდისუნარიანობა (ლიკვიდურობა) და სხვ. არაფინანსური ინფორმაცია არის რესურსების არსებობის და გამოყენების დეტალური ინფორმაცია, რომელიც როგორც ფულად, ასევე ნატურალურ ერთეულებშია მომზადებული. დაეუშვათ, საწარმოში მომგებიანობა შემცირდა, ვიდრე ეს გეგმით იყო გამიზნული. მენეჯმენტმა უნდა იპოვოს მისი ამადლების გზები. ამ მიზნით, მას ჭირდება წარმოების მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გამოყენების მრავალი ანალიზური მანქვენებლის გამოკვლევა, მყიდველების მოთხოვნების შესწავლა, დასაქმებული პერსონალის კვალიფიკაციის დონის დადგენა, პროდუქციის ხარისხიანობის შეფასება და ა.შ., რათა იპოვოს მომგებიანობის ამადლების კონკრეტული გზები. მაშასადამე, ფინანსური შედეგების გაუმჯობესების ღონისძიებების საპოვნელად საჭირო ხდება მრავალი არაფინანსური ინფორმაციის გამოყენება.

საწარმოთა მმართველებს მაღალ დონეზე გადაწყვეტილებების მისაღებად, უფრო ფინანსური ინფორმაცია ჭირდებათ. დაბალ დონეზე გადაწყვეტილებების მისაღებად კი ძირითადად არაფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება. ამას ის გარემოება იწვევს, რომ ფინანსური შედეგების (შემოსავალი, ხარჯები და მოგება ან ზარალი) გამოკვლევისათვის აუცილებელია შესწავლილ იქნეს ძირითადი საქმიანობის ის მიმართულებები, რომელთა შედეგად მიიღება ფინანსური შედეგები. ძირითადი საქმიანობის ეს მიმართულებებია: პროდუქციის წარმოება, მზა პროდუქციის დასაწყობება, მზა პროდუქციის მიწოდება, პროდუქციის გაყიდვა (რეალიზაცია), მომხარებლებისადმი მომსახურება. ამ მიმართულებების შესწავლით გამოვლინდება მოგების შემცირების მიზეზები.

საწარმოს მენეჯმენტმა შეიძლება მოამზადოს არაფინანსური ინფორმაცია შემდეგი სახით: „**განაცხადი ღირებულებების შესახებ**“ (value proposition). მის სტრუქტურას საწარმოები თავად ადგენენ და მართავენ. იგი პროდუქციის შესახებ ოთხ ელემენტს მოიცავს: ფასი, ხარისხი, ფუნქცია და მომსახურება [ატკინსონი].

- **ფასი:** ამ მუხლში გადმოცემულია პროდუქციის (მომსახურების) შედარებითი ფასი, რომელსაც მომხმარებელი გადაიხდის პროდუქტის თვისებებიდან გამომდინარე და აგრეთვე, კონკურენტების ფასებთან შედარებით;
- **ხარისხი:** აქ ახსნილია მომხმარებლის მოთხოვნასა და მის მიერ მიღებულ პროდუქტებს შორის შესაბამისობის ხარისხი. მაგალითად, მაღალი ხარისხი გულისხმობს, რომ მყიდველის მიერ შექმნილი ნივთი იმუშავებს გამომშვების დაპირების შესაბამისად;

- **ფუნქცია:** ამ პუნქტში მოცემულია პროდუქტის (მომსახურების) ის თვისებები, რომლებიც ითვალისწინებენ მოსალოდნელი სიამოვნების დაკმაყოფილების დონეს, რისთვისაც გარკვეული თანხა იქმნება გადახდილი;
- **მომსახურება:** აქ დახასიათებულია პროდუქტთან დაკავშირებული ყველა სხვა მახასიათებელი, რომელიც მნიშვნელოვანია მომხმარებლისათვის. მაგალითად, ავტომობილის შექმნის შემდეგ გაწეული მომსახურება მყიდველისათვის.

ითვლება, რომ „ღირებულებების განაცხადის“ ინფორმაცია არაფინანსური ინფორმაციაა. მომხმარებლებისათვის მნიშვნელოვანია ყველა მიღებული პირობის შესრულება. კომპანიის მენეჯერები სწავლობენ „განაცხადის“ შესრულების მდგომარეობას. ამიტომ, ასევე უნდა მომზადდეს ინფორმაცია წარდგენილი პირობების ფაქტობრივი შესრულების შესახებ.

## 12. საიმედო ინფორმაციის თვისებები

გადაწყვეტილების მიმღებისათვის აუცილებელია რომ ინფორმაცია იყოს სასარგებლო. ინფორმაცია სასარგებლოა, თუ იგი მნიშვნელოვანია მიმღებისათვის.

**ინფორმაციის სარგებლინობა ვლინდება** გადაწყვეტილების მიმღებთა ქმედების შედეგად, რომლებიც ამ ინფორმაციას მოგების გადიდების მიზნით იყენებენ.

ასე მაგალითად, მოულოდნელად წარმოშობილი ჭარბი დანახარჯების კვლევამ შეიძლება გამოააშკაროს უყაირათო და არაეფექტური დანახარჯები, რომლებიც მომავალში უნდა აღმოიფხვრას. ასევე, რეალიზაციის დეტალური ანალიზი აჩვენებს 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 მიღებულ იქნეს საიმედო ინფორმაცია.

**საიმედო ინფორმაცია არის** ისეთი ინფორმაცია, რომელსაც გააჩნია ღირებულება 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;
- ამაღლებდეს მომხმარებლის კომპეტენტურობას
- მისი სასარგებლო ღირებულება უფრო მაღალი უნდა იყოს, ვიდრე მისი მოპოვების დახარჯები. 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.

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

მუშა-დანადგარმა მოულოდნელად მუშაობა თუ შეწყვიტა, დაზღვის ოპერატორი არ უნდა დაელოდოს ყოველკვირეულ შემოწმებას და ეს, თავის ზედამხედველს სასწრაფოდ უნდა აცნობოს და ა.შ. ამრიგად, ინფორმაციის მიწოდების არხის შერჩევა ყოველთვის უნდა მოხდეს ვითარების ადეკვატურად.

### 1.3. მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები

ტრადიციულად, მენეჯმენტის საქმიანობად დაგეგმვა და კონტროლი ითვლება.

**დაგეგმვა** არის მიზნების ჩამოყალიბება და მათ მისაღწევად საჭირო საწარმოო 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 მომსახურეობის გაწევა კლიენტებისათვის
- გარემოს დაცვა

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

**სტრატეგია** არის მოქმედებებისა და რესურსების გამოყენების ზოგადი პროგნოზა 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 გნხორციელების 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.

ინფორმაციით მენეჯერთა 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 1.1.), 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 სესხების 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 ოპერაციების მართვისა და კონტროლის განხორციელებისათვის. მაგალითად, განყოფილებების უფროსები ყოველდღიურად ასრულებენ სამუშაოების მართვისა და ზედამხედველობის 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 რეგულარულად: ყოველდღიურად და საათების მიხედვით ან, შეიძლება უფრო დეტალურადაც – წუთობრივად.

არსებობს მმართველობითი **ინფორმაციის ალტერნატიული კლასიფიკაცია**, (იხ. დიაგრამა 1.2), 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:

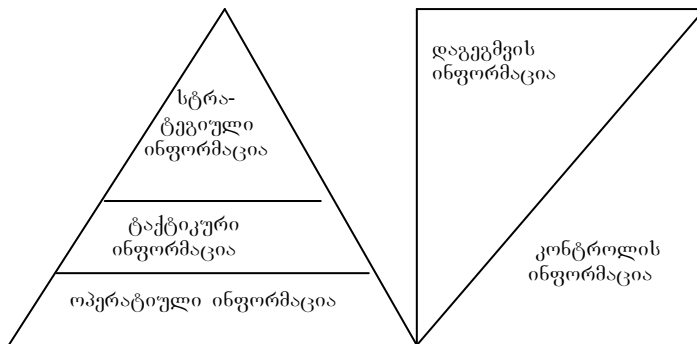
- \* მოთხოვნების პროგნოზი,
- \* ეკონომიკური პროგნოზი,
- \* დანახარჯების წინასწარი პროგნოზი (ხარჯთაღრიცხვა),
- \* კონკურენტთა ქცევის შეფასება.

**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 შემდგენიარად იქნეს წარმოდგენილი (იხ. დიაგრამა 1.1. და 1.2).

დიაგრამების ურთიერთშედარებით, ნათლად ჩანს, რომ გადაწყვეტილების მიღების უმაღლეს დონეზე საჭიროა დაგეგმვის ინფორმაცია. ქვედა დონეზე კი უფრო მეტად კონტროლის ინფორმაციაა საჭირო.



დიაგრამა 1.  
“ენტონის სამკუთხედი”

დიაგრამა 2.  
ალტერნატიული კლასიფიკაცია

**გადაწყვეტილების მიღება** რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთებას ნიშნავს. გადაწყვეტილების მიღება ხდება როგორც დაგეგმვის, ასევე კონტროლის ფუნქციის შესრულების დროს. გადაწყვეტილებების მისაღებად, მმართველობითი აღრიცხვის მრავალგვარი ინფორმაციაა საჭირო.

#### 1.4. მმართველობითი აღრიცხვის შიგნითა და გარე წყაროები

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

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

**მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაციის შიგნითა წყაროებია:**

**გაყიდვების მთავარი წიგნი** – რომლის საფუძველზე მზადდება ინფორმაცია ანგარიშ-ფაქტურების რაოდენობის, რეალიზაციის მოცულობის, მომხმარებლების და პროდუქციის სახეების მიხედვით.

**შესყიდვების მთავარი წიგნი** – მის საფუძველზე მზადდება ინფორმაცია, ცალკეული მომწოდებლების მიხედვით განხორციელებული შესყიდვების ანალიზის შესახებ.



**სახელფასო უწყისები** – იძლევა ინფორმაციას თანამშრომელთა რაოდენობის, ნამუშევარი დროის, მიღწეული შედეგების და გამოქვითული გადასახადების შესახებ.

**პირითადი საშუალებების სისტემა** – იძლევა ინფორმაციას მათი შესყიდვების თარიღის, საწყისი ღირებულების, ადგილმდებარეობის, ცვეთის მეთოდებისა და საწარმოო სიმძლავრეების შესახებ.

**წარმოების დოკუმენტაცია** – რომელიც საშუალებას იძლევა მიღებულ იქნეს ინფორმაცია დანადგარების მოცდენების დახარჯული მასალების, მიღწეული შედეგების, წუნდებული პროდუქციის შესახებ.

**რეალიზაციისა და მარკეტინგის დოკუმენტაცია და რეგისტრები** – იძლევა ინფორმაციას მომხმარებლების ტიპების, ბაზრის კვლევის შედეგებისა და სეზონური ცვლილებების შესახებ.

#### **მმართველობითი აღრიცხვის გარე წყაროებია:**

**მომწოდებლები** – პროდუქტების თავისებურებებისა და ფასების შესახებ.

**ჟურნალ – გაზეთები** – კონკურენტებზე ინფორმაციის, აქციათა ფასების და ტექნოლოგიების განვითარების შესახებ.

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

**მომხმარებლები** – მოთხოვნები პროდუქტებზე და ფასებზე მგრძობელობა

**პოტენციური მუშახელი** – მოთხოვნა ხელფასსა და სამუშაო პირობებზე.

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 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. პერსონალი 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 ოფიციალური 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 უნ და იქნას შემდეგი პრინციპები:

- ლაკონურობა
- გონივრული სტრუქტურა – ანგარიში უნდა იყოს ქვეთავებად ლოგიკურად დალაგებული და დანომრილი
- სტილი – სასურველია გარკვეული ერთ 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 შეღარებითი დახასიათება

ბუღალტრული აღრიცხვა საწარმოს განიხილავს როგორც სააღრიცხვო ერთეულს, რომლის შიგნით შეიძლება გამოყოფილ იქნას აღრიცხვის ცალკეული ელემენტები. ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით ყოველი საწარმო განიხილება მისი მფლობელის, კრედიტორების, კლიენტების მოსამსახურებისაგან 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 ცალ-ცალკე განიხილება და აღრიცხება. ერთი შეიძლება მომგებიანი იყოს, მეორე – ზარალიანი).

ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოადგენს ცოდნის ისეთ დარგს, რომელსაც განსაკუთრებული როლი აქვს საზოგადოებაში. იგი აუცილებელია ყოველი ორგანი-

ზაციისათვის, რომელსაც აქვს რესურსები, ხარჯები და მოგება. **ბუღალტერიას ხშირად ბიზნისის ენას უწოდებენ.**

მეწარმის ეკონომიკურ მიზანს მოგების მიღება წარმოადგენს. ამ მიზნის მიხედვით იგი იძენს და ხარჯავს სათანადო სახის რესურსებს, მოიპოვებს ინვესტიციებს, საჭიროებისამებრ იღებს სესხებს, ხელშეკრულებებს დებს მრავალ ორგანიზაციასთან. 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 გამოყენების ეფექტიანობის შესახებ.

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

**ბუღალტერია არის** ერთადერთი მოდელი, მექანიზმი, 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. ესენია: გარე და შიგა მომხმარებლები. გამომდინარე იქედან, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მიზანია მოამზადოს ინფორმაცია დაინტერესებული მხარეებისათვის, **იგი ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვის ქვესისტემებად 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 მომხმარებისათვის, ფინანსური განყოფილებების მიერ, ფინანსური კოეფიციენტების ანალიზისა და მომგებიანობის ამაღლების ღონისძიებების შემუშავებისათვის.

**მმართველობითი აღრიცხვის მიზანია** მოამზადოს ინფორმაცია მხოლოდ შიდა მომხმარებლებისათვის, წარმოების დირექტორებისა და მენეჯერებისათვის. იმ პირობისათვის, რომლებიც გეგმავენ და აკონტროლებენ საწარმოთა საქმიანობას, მნიშვნელოვანი და აქტუალურია მრავალი დეტალური ინფორმაცია ყოველი სახის რესურსების დანახარჯების შესახებ, რომელსაც მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს. ამიტომ, მმართველობით აღრიცხვას დანახარჯების აღრიცხვასაც უწოდებენ.

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 საჭირო სათანადო რეკომენდაციების შემუშავება და განხორციელება.

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

ზოგჯერ 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. ზედნადები 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. შეიძლება მონაწილეობდეს გადაწყვეტილებების მიღებაში, დაგეგმვაში, ბიზნესის კონტროლში.

მმართველობითი აღრიცხვის ამოცანებია:

- დანახარჯთა ობიექტების განსაზღვრა
- პროდუქციის (მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაცია და ფასის დადგენა
- გადაწყვეტილებების მიღება

**დისკუსია:** ჩვენი აზრით, საწარმოო დანახარჯების აღრიცხვის გამოყოფა მმართველობითი აღრიცხვიდან გამართლებული არაა. მმართველობითი აღრიცხვის არსი სწორედ დანახარჯების მოწესრიგებული აღრიცხვა და მათ შესახებ ინფორმაციის მომზადებაა.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის შედარებითი დახასიათება წარმოდგენილია ცხრილის 1.5.1. სახით.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტის გონება უნდა ეყრდნობოდეს დანახარჯების მყარად გააზრებულ და დასაბუთებულ მრავალ განშტოებებს და კონცეფციებს მათ შესახებ. ფინანსური აღრიცხვის თვალთახედვიდან, დანახარჯების მცდარმა გაგებამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსური აგარიშგების არასწორად მომზადება. მმართველობითი აღრიცხვის თვალთახედვიდან, დანახარჯების არაადეკვატური გაგების ან გამოყენების შედეგია უნაყოფო გადაწყვეტილებები. ზოგადად, აღრიცხვაში პერიოდის ხარჯი მიუთითებს რაიმე ღირებულების შესაძენად გაწეულ ან შეწირულ დანახარჯს.

**ცხრილი 15.1.**

**ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის  
შედარება**

შედარების სფეროები	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	არარეგულარულად, როცა საჭიროა მენჯმენტისათვის
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

საწარმოთა ეფექტიანი მართვის მიზნით, მმართველებს ჭირდებათ ინფორმაცია არა მხოლოდ საწარმოს მომგებიანობისა და გადახდისუნარიანობის შესახებ, არამედ ჭირდებათ უამრავი დეტალური შიდა ინფორმაცია დანახარჯების შესახებ. მის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მოგება/ზარალის ანგარიშგება პირობითი ფირმის მაგალითზე:

მოგება/ზარალის ანგარიშგება 2016 წ.  
(ლარში)

შემოსავალი რეალიზაციიდან		50 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:		
მასალის ხარჯები	15 000	
შრომითი ხარჯები	8 000	
საწარმოო ხელნაღები ხარჯები	5 000	(28 000)
<hr/>		
მოგება რეალიზაციიდან		22 000
მარკეტინგის ხარჯები		(9 000)
საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები		(4 000)
<hr/>		
საოპერაციო მოგება		22 000
საპროცენტო ხარჯები		(2 000)
<hr/>		
მოგება დაბეგვრამდე		7 000
მოგების გადასადის ხარჯი		(1 400)
<hr/>		
წმინდა მოგება		5 600

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. ამ უკანასკნელთ უამრავი დეტალური ინფორმაცია ჭირდებათ. კერძოდ: თუ რომელი პროდუქციაა უფრო მომგებიანი, რომელიმე ხომ არაა ზარალიანი, ცალკეული სახის პროდუქციის ერთეულზე გაიზარდა თუ არა ხარჯები, ვიდრე იყო დაგეგმილი და ა.შ. მსგავსი დეტალური და ანალიზური ინფორმაციები საწარმოთა შიდა კომერციულ საიდუმლოებას წარმოადგენს, გარეთ არ ქვეყნდება და მას სწორედ მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს ხელმძღვანელებისათვის.

ამრიგად, ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით საოპერაციო მოგების გაანგარიშება მმართველობითი აღრიცხვის სფეროს ეკუთვნის. ნაერთ ინფორმაციას კი ფინანსურ აღრიცხვას აწვდის. ამდენად, მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი ობიექტებია ხარჯები და შემოსავლები. ამ ინფორმაციის გარეშე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და ანალიზი არა თუ არასრულყოფილი, შეუძლებელიც იქნება.

დღეისათვის ზუსტად არაა დადგენილი როდის წარმოიშვა ცნება „მმართველობითი აღრიცხვა“. ეს მეტად რთულია. ისტორიული მონაცემები ცხადყოფენ, რომ მმართველობითი აღრიცხვის სიტემის შექმნა გამოიწვია იმის დაფიქსირების აუცილებლობამ, რომ ცნობილი გამხდარიყო კომპანიის წარმატების და წარუმატებლობის მიზეზები, რომელიც ხშირად კონფიდენციალური იყო და გარეთ, კონკურენციულ ბრძოლაში მათი საჯაროდ გამოქვეყნება გაუმართლებლად ითვლებოდა.

ტრადიციულ მმართველობით აღრიცხვას დანახარჯების აღრიცხვას უწოდებდნენ. მეცხრამეტე საუკუნის ბოლოს, ევროპისა და ამერიკის რკინიგზის მენეჯერებმა შეიმუშავეს ხარჯთაღრიცხვის კომპლექსური სისტემა, რომელიც მათ საშუალებას აძლევდათ გამოეთვალათ ტვირთის გადაზიდვის ხარჯები. ეს ინფორმაცია ესმარებოდათ მათ გაეზარდათ ეფექტიანობა და გაეუმჯობესებინათ

ფასწარმოქმნის პროცესი. რკინიგზა იყო თანამედროვე ინდუსტრია, რომელიც აყალიბებდა და იყენებდა დიდი მოცულობით ფინანსურ სტატიტიკას, რაც თავის მხრივ მოითხოვდა მნიშვნელოვან ინფორმაციას დანახარჯების, შემოსავლების და მოგების შესახებ. დიდი სიმკაცრით აკონტროლებდნენ მასალისა და შრომის დანახარჯებს. ფოლადის ჩამომსხმელ ქარხნებში დგებოდა ანალიზური ანგარიშგება დანახარჯების შესახებ. ხურავდნენ იმ ქარხნებს, სადაც ხარჯები არაეფექტიანად იზრდებოდა.

მეოცე საუკუნის დასაწყისში, დიდი კომპანიების გამოჩენამ, როგორცაა, „ჯენერალ მოტორსი“, შეცვალა მიმართულება დანახარჯების აღრიცხვიდან მმართველობითი აღრიცხვისაკენ. ეკონომიკის ბევრ სექტორში „ბაზრის უხილავი ხელი“ ხილულ მმართველობით უნარებს ჩაენაცვლა. ღია საბაზრო გარიგებების ათვისების შედეგად აღნიშნულმა კომპანიებმა დაიწყეს ეფექტიანობის და შესაბამისად, მომგებიანობის ზრდა. გაერთიანებული კომპანიების ზრდამ წარმოშვა კომპანიის ცალკეული ერთეულების საქმიანობის ხარისხის შეფასების მოთხოვნა. კომპანიები ავითარებდნენ მათი ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების მუშაობის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდებს [ატკინსონი, კაპლანი].

1920-იანი წლების შემდეგ, მმართველობითი აღრიცხვის განვითარების პრაქტიკა შენედა, რადგან საწარმოთა მენეჯმენტმა და საერთო ინტერესებმა ფინანსური ანგარიშგების შემუშავებასა და მომზადებაზე გადაინაცვლეს. ახლად წარმოშობილი გარე ანგარიშგების მარეგულირებელი მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, რაც საფონდო ბირჟების მუშაობასთან დაკავშირებული პრობლემების დარეგულირების აუცილებლობის გამო წარმოიქმნა. ხოლო, მეოცე საუკუნის ბოლო ათწლეულიდან, მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია კვლავ აქტუალური გახდა, რადგან, როგორც უკვე აღრე აღვნიშნეთ, ფინანსური შედეგების გაუმჯობესების გზების პოვნის ძირითად დეტალურ ინფორმაციას მენეჯმენტს მმართველობითი აღრიცხვა აწვდის.

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია არსებითია მენეჯერული გადაწყვეტილებების მიღებისა და საწარმოო პრობლემების გადაჭრისას, როგორც დაგეგმვის, ასევე ფაქტიური საქმიანობის მიმდინარეობის დროს. ამასთან, იგი არასოდეს არაა ნეიტრალური, რადგან კომპანიის შედეგების შეფასების ინფორმირების პროცესში ჩართული არიან ადამიანები. გამოცდილება ცხადყოფს, რომ ადამიანები და ადამიანთა ჯგუფები განსხვავებულად იქცევიან, როცა ინფორმირებული არიან მათ მიერ შესრულებული სამუშაოების შემდგომი შეფასების შესახებ. ხალხი რეაგირებს იმაზე, რისი შესწავლაც ხდება და ყურადღებას არ აქცევენ იმ ქმედებებს, რომელთა შესწავლა და შეფასება არ ხდება ან შეუძლებელია. გავრცელებულია ასეთი ფრაზა: „თუ მე არ ვაფასებ, შესაბამისად არც ვმართავ“; „რაც ფასდება, მისი მართვაც ხდება“ [ატკინსონი].

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტმა უნდა გაითვალისწინოს თანამშრომელთა რეაქცია ინფორმაციის შეგროვებასთან დაკავშირებით. მაგრამ, კომპანიის წარმატებებისათვის აუცილებელია არა მხოლოდ ცალკეული სახის პროდუქციის მომგებიანობის ინფორმაცია, არამედ, საწარმოს თითოეული ქვედანაყოფისა და მისი მენეჯერის მუშაობის შეფასება. ამასთან დაკავშირებით აგრეთვე გაიზარდა მოთხოვნა საწარმოს განყოფილებების მიხედვით მომზადებულ მმართველობით ინფორმაციაზე.

## 1.6. პროფესიული ეთიკა

თანამედროვე ეპოქაში დიდი მნიშვნელობა შეიძინა საწარმოებში ეთიკური ნორმების დაცვის მოთხოვნამ. ეს მეტად ნიშნავს, რადგან კომპანიებმა შესაძლოა დიდი ზარალი მიიღონ თანამშრომელთა არაეთიკური ქმედებების გამო. აქედან გამომდინარე, მრავალ კომპანიას შემუშავებული და დანერგილი აქვს მაკონტროლებელი სისტემები, რომლებიც ხელს უწყობენ თანამშრომელთა ეთიკურ ქცევებს.

**ეთიკური ნორმები მოიცავს** პიროვნების, საზოგადოებრივი ან პროფესიული ჯგუფების ზნეობრივი ნორმების სისტემას.

შეიძლება ითქვას, რომ ადამიანებს გააჩნიათ თანდაყოლილი მოვალეობა, მათი ნებისმიერი საქმიანობის დროს დაიცვან ეთიკური ნორმები. ძველ აღთქმაში გადმოცემულია უზენაესის ერთ-ერთი შემდეგი რჩევა: „რასაც აკეთებთ, აკეთეთ არა როგორც კაცისთვის, არამედ როგორც ღმერთისთვის“ [კოლასელთა. 3.23]. თუკი ყოველი ადამიანი (მუშა, მმართველი, მოსამართლე, ეკონომისტი, მეცნიერი და ა.შ.) ცხოვრებისა და შრომის დროს ამ შეგონებას დაიცავს, ჭეშმარიტად მიიღწევა როგორც ბიზნესის, ასევე მთელი სახელმწიფოს მდგრადი განვითარება და კეთილდღეობა.

თანამშრომელთა არა ეთიკური ქცევის გამო კომპანიებს და თვით ადამიანებს, ხშირად დიდი ზარალი მიუღიათ. ორგანიზაციებში მომუშავე ყველა ტიპის სპეციალისტისათვის და მათ შორის, მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტისათვის, **განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია შემდეგი ეთიკური სისტემები: საზოგადოებრივი კანონები, სოციალური სტანდარტები, კორპორაციული ფასეულობები, ეთიკის პროფესიული კოდექსი და პირადი ღირებულებების სიტემა** [ატკინსონი, კაპლანი].

- **საზოგადოებრივი კანონები** გარკვეულ გადაწყვეტილებებს მიიჩნევენ როგორც არაკანონიერს. მაგალითად, უსაფრთხოების კანონები გამორიცხავენ საწარმოებში ისეთი ტექნიკისა და ტექნოლოგიების გამყენებას, რაც საფრთხეს უქმნის ადამიანთა ჯანმრთელობას;
- **სოციალური სტანდარტები** არის გარკვეული დროის განმავლობაში ჩამოყალიბებული ქცევის სიტემა, რომლის მიხედვით, ზოგიერთი ქცევა შეიძლება არ იყოს არაკანონიერი მაგრამ, მორალურად მიუღებელი იყოს. მაგალითად საწარმოში წარმოშობილი პრობლემების დროს მუშები სამსახურდან დაითხოვონ და შეამცირონ ცვლადი ხარჯები, თუ გამოყენებულ იქნენ ისინი პრობლემების მოსაგვარებლად;
- **კორპორაციული ღირებულებები** სისტემა ორ ჯგუფად იყოფა: ზნეობრივი ჩარჩოების და ორგანიზაციული ღირებულებების სიტემად. ზნეობრივი ჩარჩოები განსაზღვრავს ქცევას, რომელიც მიუღებელია კომპანიის მუშაობისათვის. მაგალითად, მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტი იცავს კლიენტის კონფიდენციალობას. აგრეთვე იმ ორგანიზაციის ინტერესებს, სადაც მუშაობს. ორგანიზაციული ღირებულებები განსაზღვრავენ ამ ორგანიზაციის ქცევის ნორმებსა და მიზნებს კონკურენტებთან, მომხმარებლებთან და სახელმწიფოსთან ურთიერთობების დროს, რომლის საფუძველია პატიოსნება, სამართლიანობა და თანასწორობა;



- **ეთიკის პროფესიული კოდექსი** ყველა პროფესიისათვის გააჩნია. მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტებს პროფესიული კოდექსი ავალდებს, მოამზადონ ობიექტური ინფორმაცია ხელმძღვანელობისათვის, არ გააყალბონ ინფორმაცია და არ აწარმოონ ფარული ოპერაციები ხელმძღვანელობისაგან დამოუკიდებლად. თუკი აღრიცხვის სპეციალისტი ზეწოლას განიცდის, რითაც აიძულებენ რიცხვებით მანიპულირებას, ან არასწორი ინფორმაციის ჩვენებას, მან უნდა იხელმძღვანელოს საკუთარი და ორგანიზაციის ეთიკური ნორმებითა და ღირებულებებით. მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტები აქტიურად უნდა იყვნენ ჩართულნი კომპანიის შიგა კონტროლის სისტემის შექმნის პროცესში.
- **პირადი ეთიკა** ყველა ადამიანს გააჩნია, რომელიც გამომდინარეობს მისი ოჯახური ტრადიციებიდან, კულტურიდან და რელიგიიდან. პირადი ეთიკა განსაზღვრავს ადამიანის ქცევას ყოველგვარი გადაწყვეტილებების მიღების დროს.

მეცნიერ ეკონომისტების და წარატებული კომპანიების მფლობელები წერენ, რომ აყვავებული და მდგრადი ეკონომიკისათვის აუცილებელია მიმდინარე ოპერაციების უდიდესი საიმედოობა და სამართლიანობა. საჭიროა დიდი ოპტიმიზმი და რწმენა იმისა, რომ თქვენს ირგვლივ ყველა გულწრფელად იცავს თქვენს საუკეთესო ინტერესებს და ელემენტარული ნდობა იმ ვალდებულებებისა და დაპირებების მიმართ, რომელთაც ადამიანები იძლევიან თავინთი საქონლისა და მომსახურების შესახებ [გარისონი, გვ.29].

ნდობის დაკარგვის შედეგად, მრავლი კომპანია დაღუპულა. მმართველობითი აღრიცხვისა და ფინანსური მართვის პრაქტიკოსები ატარებენ პასუხისმგებლობას საზოგადოების, თავისი პროფესიის, ორგანიზაციის, სადაც მუშაობენ და საკუთარი თავის წინაშე, მაღალ დონეზე დაცვან ეთიკური ქცევის ნორმები. ამ პასუხისმგებლობების გაცნობიერების ნიშნად, ბუღალტერთა ინსტიტუტმა ნიუიორკში, მმართველობითი აღრიცხვისა და ფინანსური მართვის პრაქტიკოსებისათვის 1982 წელს გამოაქვეყნა ეთიკური ქცევის კოდექსი. მმართველობითი აღრიცხვის პრაქტიკოსებმა არ უნდა იმოქმედონ ამ სტანდარტების წინააღმდეგ.

ეთიკური სტანდარტების ძირითადი პოსტულატებია: კომპეტენცია, პატიოსნება, ობიექტურობა. ეთიკური კონფლიქტების გადაჭრა [გარისონი, ვ: 31]. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ 1990 წელს პროფესიონალი ბუღალტრები-სათვის გამოსცა ბუღალტერთა ეთიკური ქცევის კოდექსი. იგი არეგულირებს პროფესიონალი ბუღალტრების მუშაობას მთელ მსოფლიოში.

#### **კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. რა არის მონაცემები და ინფორმაცია;
3. რა არის საიმედო ინფორმაციის თვისებები
4. მმართველობითი აღრიცხვის თავისებურებები ფინანსურ აღრიცხვასთან შედარებით;
5. რას ახასიათებს ინფორმაციის კლასიფიკაციის “ენტონის სამკუთხედი“;
5. რას ეწოდება სტრატეგიული, ტაქტიკური და ოპერატიული ინფორმაცია.

## ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი

**საგარჯიშო 1.** განიხილეთ საკუთარი მდგომარეობა. თქვენ სწავლობთ აღრიცხვის სპეციალობით და გასურთ ბუღალტრის პროფესიის მიღება.

მიუთითეთ თქვენი :

- მიზნები
- სტრატეგია
- ტაქტიკა
- ოპერატიული გეგმები

**პასუხი:** მიზნები – ბუღალტრის კვალიფიკაციის მიღება და წარმატებული პროფესიული კარიერა  
სტრატეგია – შესაბამისი გამოცდების ჩაბარება  
ტაქტიკა – საღებავი კურსებზე დასწრება  
ოპერატიული გეგმები – ტესტების ჩაბარება და სუსტი სფეროების გამოსწორება.

**საგარჯიშო 2.** ჩამოთვალეთ ფირმის არაფინანსური მიზნები:

**პასუხი:**

- \* წარმოების ზრდა
- დივერსიფიკაცია
- სიცოცხლისუნარიანობა
- სამუშაო ძალის გარკვეული დონის მიღწევა
- ლიდერობის მიღწევა გამოკვლევებისა და განვითარების სფეროში
- კლიენტების მომსახურების უმაღლესი დონის მიღწევა
- გარემოს დაცვა

**საგარჯიშო 3.** ჩამოთვალეთ მონაცემების გადამუშავების ოპერაციები

**პასუხი:** მონაცემების გადამუშავების ოპერაციები შეიძლება იყოს:

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

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

**პასუხი:** სანდო ინფორმაცია უნდა იყოს:

- რელევანტური განხილული პრობლემის მიმართ
- საკმარისად ზუსტი დანიშნულების მიხედვით, რომ მენეჯერი ეყრდნობოდეს 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.

**საგარჯიშო 5.** ქვემოთ ჩამონათვალიდან, რომელი წარმართავს გადაწყვეტილების მიმღებთა აზროვნებას?

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

## თავი 2. დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფციები და მათი გამოყენება მმართველობით აღრიცხვაში

მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა განსაზღვროს პროდუქციასა და მომსახურებაზე გაწეული დანახარჯები მათი მართვისა და კონტროლის მიზნით. აქედან გამომდინარე, დანახარჯების კლასიფიკაციის დანიშნულება მმართველობით აღრიცხვაში არის, ერთი მხრივ, მარაგების შეფასება, მზა პროდუქციის (გაწეული მომსახურების) თვითღირებულების დადგენა და მოგების განსაზღვრა. მეორე მხრივ, დანახარჯების აღრიცხვის მოქნილი სისტემის შექმნა და მმართველებისათვის ხარისხიანი ინფორმაციის მომზადება. ამ მიზნების მისაღწევად, საჭირო ხდება დანახარჯების კლასიფიკაცია ანუ დაჯგუფება სხვადასხვა ნიშნის მიხედვით.

ამ თავში შეისწავლება შემდეგი საკითხები:

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

### 2.1. დანახარჯების მიზანი და დანახარჯთა საკალკულაციო ერთეულები

საწარმოს მმართველობა, 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 გამოყენებას გულისხმობს.

**ხარჯი** არის მოხმარებული რესურსების მოცულობა. შეიძლება ითქვას, რომ მმართველობითი აღრიცხვის კონცეპტუალურ საფუძვლებში, ფუნდამენტური ობიექტი არის ხარჯები. გამომდინარე იქედან, რომ საწარმოს ხალმძღვანელობამ უნდა იცოდეს რა მიზნით გაიწევა ხარჯები, მმართველობითი აღრიცხვა დაგეგმვის წინ, ამზადებს დანახარჯების აღრიცხვის მოწესრიგებულ საინფორმაციო მოდელს, რათა საწარმოს ხელმძღვანელობას საუკეთესო ბიზნეს-გადაწყვეტილებების მიღებაში დაეხმაროს.

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

დანახარჯების ცნება ბიზნესში ფუნდამენტური მნიშვნელობისაა. საწარმოს მენეჯმენტი თავდაპირველად გეგმავს ეკონომიკურ მიზნებს და მათი მიღწევის

გზებს და, იქვე აწყდება დანახარჯების ცნებას, რაც ბიზნესისთვის ძალზედ მწვავე და კრიტიკული მნიშვნელობისაა.

მენეჯმენტს აინტერესებს იცოდეს დანახარჯების მოცულობა ამა თუ საქმიანობაზე, პროდუქციაზე მთლიანად და ერთეულ პროდუქტზე. დანახარჯების დეტალური ანალიზის და შესაბამისად, მაღალი ხარისხის კონტროლის საშუალებას იძლევა ინფორმაცია დანახარჯთა ერთეულების შესახებ.

**დანახარჯთა ერთეული (ანუ საკალკულაციო ერთეული)** არის პროდუქციის და მომსახურების ისეთი უმცირესი ფიზიკური 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, მარაგები განყოფილებაში – მიღებული და გაცემული მოთხოვნების 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). რაც უფრო ხარჯტევადია პროდუქტი, მით უფრო მცირე ზომისაა საკალკულაციო ერთეული.

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

## 2.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების ინფორმაცია

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

მოწესრიგებული და შეუფერხებელი საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის უზრუნველყოფისა და ეფექტური მართვის მიზნით, საწარმოებში მრავალი სტრუქტურული ერთეული (განყოფილება) იქმნება. მართვის თითოეულ სტრუქტურულ რგოლს ჰყავს ხელმძღვანელი, რომელიც საქმიანობას წარმართავს დაგეგმილი ეკონომიკური მიზნების მისაღწევად. ასეთ განყოფილებებს საერთაშორისო პრაქტიკაში, ზოგადად, პასუხისმგებლობის ცენტრებს უწოდებენ.

**პასუხისმგებლობის ცენტრი** არის საწარმოს განყოფილება ან სამუშაო ადგილი, რომელსაც ჰყავს ხელმძღვანელი მენეჯერი და რომელიც პასუხისმგებელია მის მუშაობაზე.

პასუხისმგებლობის ცენტრი მისი ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით შეიძლება იყოს დანახარჯების, შემოსავლების, მოგების ან ინვესტიციების ცენტრი.

**დანახარჯთა ცენტრი** არის საწარმოს განყოფილება, ფუნქცია ან მოწყობილობა, რომლის საქმიანობა დაკავშირებულია მხოლოდ ხარჯების გაწევასთან და მისი მენეჯერის მუშაობა ფასდება დანახარჯების ბიუჯეტის დაცვით. თუკი აღმოჩნდება, რომ დანახარჯებში ადგილი აქვს გაუმართლებელ გადახრებს, პასუხისმგებელმა მენეჯერმა უნდა დაასაბუთოს მისი თავიდან აცილება შეიძლებოდა თუ იგი გარდაუვალი იყო. განყოფილის ხელმძღვანელ მენეჯერს, რომელიც არაეფექტიანად მართავს განყოფილებას (სამუშაო უბანს), ცენტრალური ხელმძღვანელობა ადეკვატური კადრით შეცვლის.

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

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

**შემოსავლების ცენტრი** არის ისეთი განყოფილება, სადაც მიიღება შემოსავლები და მისი მენეჯერი პასუხისმგებელია შემოსავლების გეგმის შესრულებაზე დანახარჯების გარეშე. მაგალითად, გაყიდვების განყოფილება.

**მოგების ცენტრი** არის ისეთი განყოფილება, რომლის ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია მოგების გეგმის შესრულებაზე ანუ ერთდროულად აკონტროლებს შემოსავლებსა და ხარჯებს. მაგალითად, ფინანსური დირექტორის მუშაობის შეფასება ხდება მოგების გეგმის შესრულების ხარისხით.

**ინვესტიციების ცენტრი** არის განყოფილება, რომლის ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია საინვესტიციო პროექტების ეფექტიანობაზე. მისი მუშაობა ფასდება გამოყენებული კაპიტალის უკუგებით, რომელიც უდრის: მოგება/(საკუთარი კაპიტალი + გრძელვადიანი სესხები).

თითოეული პასუხისმგებლობის ცენტრის მიხედვით მმართველობითი აღრიცხვის მუშაკმა ყოველთვიურად უნდა მოამზადოს **პასუხისმგებლობის ანგარიშგება**, რომლის დაგეგმილ მაჩვენებლებთან შედარებით გამოვლენილი გადახრების ანალიზის საფუძველზე შეფასდება არა მხოლოდ ხელმძღვანელი მენეჯერის მუშაობა, არამედ ხორციელდება ოპერატიული კონტროლი. შედეგად მიიღწევა საწარმოს ჰარმონიული და სტაბილური განვითარება, მრავალგვარი სოციალ-ეკონომიკური პოზიტიური შედეგებით.

### 2.3. დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფციები და საკლასიფიკაციო ნიშნები

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 ინტერესებშიც შედის.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ნებისმიერი სახის ბიზნესის ხელმძღვანელობა 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.

მმართველობით აღრიცხვაში დანხარები მრავალი კონტექსტით გამოიყენება. ამის მიზეზია ის, რომ დანახარჯები სხვადასხვა ფუნქციას ასრულებენ. დანახარჯების მოწესრიგებული აღრიცხვა, მათი დაგეგმვა და მართვა ეყრდნობა დანახარჯების კლასიფიკაციის საყოველთაოდ აღიარებულ კონცეფციებს..

**დანახარჯების კლასიფიკაცია** ნიშნავს რაიმე კონცეფციის საფუძველზე, ერთგვაროვანი ხარჯების ლოგიკურ დაჯგუფებას.

**კონცეფცია ამ შემთხვევაში არის ძირითადი თვალსაზრისი, გაგება, რომელსაც ეყრდნობა საწარმოთა დანახარჯების ესა თუ ის დაჯგუფება.** კონცეპტუალური მიდგომის გარეშე, საგნების ან მოვლენების კლასიფიკაციის ანუ ლოგიკური ანუ სისტემური დაჯგუფების მიღწევა შეუძლებელია.

დანახარჯების კლასიფიკაციისადმი კონცეპტუალური მიდგომა შესაძლებელს ხდის აიხსნას დანახარჯების ბუნება და ტიპები რატომ განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. ან ერთი და იგივე სახეობის ხარჯს რატომ შეიძლება სხვადასხვა ასპექტები (მხარეები) გააჩნდეს.

ამრიგად, საწარმოს დანახარჯებისადმი კონცეპტუალური მიდგომის გარეშე ხარჯების დაგეგმვა, აღრიცხვა და კონტროლი ვერ მიიღწევა. შედეგად, ბუღალტერი ვერ შეძლებს გამოითვალოს როგორც მთლიანი, ისე ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულება და შესაბამისად, მოგება. ყოველივე ამის მიზეზით, ხელმძღვანელობა ვერ შეძლებს მართოს საწარმოს მომგებიანობა.

მსოფლიოში პრაქტიკული და თეორიული გამოცდილებების საფუძველზე, ჩამოყალიბდა დანახარჯების კლასიფიკაციის სხვადასხვა კონცეფციები და შესაბამისი საკლასიფიკაციო ნიშნები. ესენია, დანახარჯების დაჯგუფება:

1. ხარჯვის მიმართულების კონცეფციის მიხედვით;
2. საქმიანობის სფეროების მიხედვით;
3. დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით;
4. ხარჯის მიზნობრიობის (ფუნქციური დანიშნულების) მიხედვით;
5. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით;
6. პროდუქციის თვითღირებულებისადმი მიმართების მიხედვით;
7. ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით;
8. გამოშვებული პროდუქციის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
9. გადაწყვეტილებების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით;
10. საქმიანობის შეცვალზე დამოკიდებულების მიხედვით
11. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით
12. პერიოდიზაციის მიხედვით

ზოგიერთი ავტორი საერთო კონცეპტუალური მიდგომის საფუძველზე უფრო გამსხვილებულ ჯგუფებს გამოყოფს. მაგალითად, ო.ვ. ბრიშჩენკო სამ დაჯგუფებას გამოყოფს, როგორცაა:

- I. **პროდუქციის თვითღირებულების, მატერიალური მარაგებისა და მოგების შეფასების მიზნით:** შემავალი და გამავალი ხარჯები, ძირითადი და ზედნადები, საწარმოო და არასაწარმოო, პირდაპირი და არაპირდაპირი, ელემენტური და კომპლექსური;
- II. **გადაწყვეტილებების მიღების, დაგეგმვისა და პროგნოზირების მიზნით:** მუდმივი და ცვალებადი; გასათვალისწინებელი და არგასათვალის-

წინებელი; დაუბრუნებადი, დაკისრებული (წარმოსახვითი), ზრდადი და ზღვრული ხარჯები, დაგეგმვადი და არადაგეგმვადი;

**III. კონტროლისა და რეგულირების მიზნით:** რეგულირებადი და არარეგულირებადი, ეფექტიანი და არაეფექტიანი, ნორმის ფარგლებში და ნორმიდან გადახრები, კონტროლირებადი და არაკონტროლირებადი [ო.ვ. ბრიშჩენკო].

მოტანილი დაჯგუფება ეყრდნობა წინ ჩამოთვლილ თორმეტ კონცეფციას და საკლასიფიკაციო ნიშნებს, რომელსაც კარგად დაინახავთ, როცა მათ გაეცნობით.

დანახარჯების კლასიფიკაციის შინაარსზე საწარმოთა ეკონომიკური და ტექნიკური თავისებურებები ახდენენ გავლენას. არსებობენ კომერციული და არაკომერციული ტიპის, სამრეწველო, სავაჭრო, სამშენებლო და მომსახურების სფეროს საწარმოები. მოცემულ თავში წარმოდგენილი კლასიფიკაცია ძირითადად ეყრდნობა სამრეწველო სფეროს საწარმოებს, რომლებიც ყიდულობენ ნედლეულსა და მასალას, გადაამუშავებენ მას მზა პროდუქციის დასამზადებლად და შემდეგ ყიდიან თავიანთ მზა პოდუქტს. მაგრამ, სამრეწველო ტიპის საწარმოთა დანახარჯების კლასიფიკაცია ასევე სასარგებლო დანარჩენი ტიპის საწარმოებითვისაც, რადგან კლასიფიკაციის კონცეფციები ყველგან ერთგვაროვანია.

## 2.4. დანახარჯების კლასიფიკაცია

### 2.4.1. დანახარჯების კლასიფიკაცია ხარჯვის მიმართულებისა და საქმიანობის სფეროების მიხედვით

ხარჯვის მიმართულების კონცეფცია წარმოაჩენს იმ რეალობას, რომ საწარმოში ზოგადად ხარჯი ორი მიმართულებით გაიწევა. ერთი, რესურსების მომარაგების დროს და მეორე, საწარმოს შიგნით, ამა თუ იმ საქმიანობაზე გაწევის მიზნით.

წარმოიდგინეთ რომელიმე სამრეწველო საწარმო (ვთქვათ, მაცივრების ქარხანა) და თუ დააკვირდებით, პირველივე შეხედვით დაინახავთ, როგორ მოძრაობენ მასში დანახარჯები. საწარმო ერთი მხრივ იძენს სხვადასხვა სახის რესურსებს: დანადგარებს და მასალებს, რომელთა შესყიდვაზე სათანადო ფულად ხარჯებს ეწევა. მეორე მხრივ, საწარმოს შიგნით, საწყობებიდან გაედინება მრავალი სახის მასალა, რომლებიც შესაბამისი ტექნოლოგიების მეშვეობით გადამამუშავდება, წარმოებაში იხარჯება და მზა პროდუქტად გარდაიქმნება.

მაშასადამე, **ხარჯვის პროცესის მიმართულების კონცეფციის მიხედვით, საწარმოებს გააჩნიათ შემავალი და გამავალი ხარჯები.**

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

**გამავალი ხარჯები** ის დანახარჯებია, რომლებიც პროდუქციის დამზადებაზე დაიხარჯა, მზა პროდუქციაში “განივთდა” და მეორედ წარმოებაში ვედარ 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.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დაფუშვით საწარმომ, ერთი თვის განმავლობაში შეისყიდა 35 000 ლარის სხვადასხვა სახის მასალა. იმავე თვეში, პროდუქციის დამზადებაზე თუ 30 000 ლარის მასალა დაიხარჯა, ამ შემთხვევაში, შემავალი ხარჯია 35 000 ლ და გამავალი ანუ ამოწურული ხარჯია 30 000 ლ.

გამავალი 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).

ფიქრობთ, ასეთი მიდგომა ბევრ გაუგებრობას იწვევს, რადგან აზროვნებისა და პრაქტიკაში ბუნებრივად ითქმება, რომ ვთქვათ, ამ თვეში დანადგარის შესყიდვაზე 5000 ლარი დაიხარჯა. ან მასალის შესყიდვაზე 2000 ლარის ფულადი ხარჯია გაწეული. ორივე ოპერაციის შინაარსი ერთიდაიგივეა. ასევე, ცნებები – “წარმოების დანახარჯები” და “წარმოების ხარჯები” – ერთიდაიგივე შინაარსის შემცველი არიან და მათ შორის განსხვავების დაწესება ეკონომიკურ თეორიასა და პრაქტიკაში, აზროვნების „მწვალებლობას“ იწვევს.

ამრიგად, ვეთანხმებით იმ ეკონომისტთა აზრს, რომლებიც თვლიან, რომ ტერმინები „დანახარჯები“ და „ხარჯები“ – სინონიმებია. ასევე, წარმოების დანახარჯები და წარმოების ხარჯები – სინონიმებია. აგრამ, საწარმოს ხარჯი და წარმოების ხარჯი კი განსხვავებული ცნებებია.

**საქმიანობის სფეროების მიხედვით დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფცია** აქცენტს აკეთებს იმ საქმიანობის ტიპზე, რაზეც გაიწევა დანახარჯები. კერძოდ, იგი პასუხობს კითხვაზე, ხარჯები მოცემულ საწარმოში მაპროფილებელ, დამხმარე თუ არაორდინარულ საქმიანობაზეა გაწეული.

**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 მომსახურებაზე 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 ხარჯები საოპერაციო ხარჯია, რადგან მათი ძირითადი საქმიანობა სესხების აღებ-მიცემობაა.

**განსაკუთრებული ხარჯები** ისეთი ხარჯებია, რომლებიც გამოწვეული იყო ჩვეულებრივი საქმიანობისაგან განსხვავებული სამეურნეო მოვლენებისა და ოპერაციებისაგან, რომლებიც რეგულარულად არ ხდება და შემთხვევითი ხასიათისაა.



ასეთია, აქტივების ექსპროპრიაცია, ზარალი სტიქიური უბედურებისაგან (მიწისძვრა, ხანძარი და სხვა), გადახდილი ჯარიმები.

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 მე-საკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან.

**დისკუსია:** ჩვენი აზრით, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში მოცემული გადმარტება ზარალის კატეგორიის განმარტებას უფრო წარმოადგენს, ვინაიდან წარმოებაზე გაწეული ხარჯები გაუმართლებელია 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, საწარმოთა 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, აქტივების საერთო მოცულობა არ მცირდება, მხოლოდ იმავე საწარმოში – წარმოების პროცესში გადაადგილდება შემოსავლების მომტანი პროდუქციის დასამზადებლად, რითაც უზრუნველყოფს ეკონომიკური სარგებლის ზრდას ანუ შემოსავლების მიღებას მომავალში.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, **ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის მიღების მიზნით, პროდუქციის დამზადებასა და მომსახურების გაწევაზე მოხმარებული რესურსების ღირებულება.** ზარალი კი არის უშედეგოდ დაკარგული ხარჯი, რაც ეკონომიკურ სარგებელს ამცირებს.

#### 2.4.2. დანახარჯების კლასიფიკაცია სტრუქტურისა და უზნებრივი დანიშნულების მიხედვით

ამ კონცეფციის თანახმად გამოიყოფა **ელემენტური და კომპლექსური ხარჯები.**

ელემენტური ხარჯები ერთგავროვან ხარჯებს შეიცავენ. ისინი პასუხობენ კითხვაზე: „სულ რამდენი დაიხარჯა?“ დანახარჯთა ელემენტებია:

- მასალის ხარჯი,
- შრომითი ხარჯი,
- ცვთის ხარჯი,
- ფულადი ხარჯები.

**მასალის ხარჯის ელემენტი შეიცავს** საწარმოში სხვადასხვა მიზნით დახარჯული მასალების მთლიან მოცულობას. ანუ მოიცავს მასალის ყველა ხარჯს პროდუქციის დამზადებასა და რემონტზე ერთად.

**შრომითი ხარჯის ელემენტი** მოიცავს საწარმოს მთელი პერსონალის შრომის გასამრჯელოს: ძირითადი და დამხმარე მუშების და მმართველი პერსონალის ანაზღაურებას ერთად.

**ცვთის ხარჯი** მოიცავს საწარმოო და არასაწარმოო დანიშნულების ძირითადი საშუალებების ცვთის ხარჯს და არამეტარიალური აქტივების ამორტიზაციის თანხებს.

**ფულად ხარჯებს** მიეკუთვნება ყველა ფინანსური ხარჯი, რომელიც საწარმოში ამა თუ იმ მიზნითაა გაწეული.

მატერიალური წარმოების სექტორის (მრეწველობა, სოფლის მეურნეობა, მშენებლობა) საწარმოები ვალდებული არიან მოგება/ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტების კლასიფიკაციის საფუძველზე მომზადონ, ან ეს ინფორმაცია ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში წარმოადგინონ, რადგან ეს მაჩვენებლები აუცილებელია მაკრო დონეზე მთლიანი შიგა პროდუქტის გამოსათვლელად.

**კომპლექსური ხარჯები** ისეთი ხარჯებია, რომლებიც ერთდროულად მატერიალურ, შრომით და ფულად ხარჯებს შეიცავენ, მათი ფუნქციური დანიშნულების კონცეფციის მიხედვით. ასეთია, მართვისა და მომსახურების ხარჯებია. კომპლექსური ხარჯებია:

- საწარმოო ზედნადები ხარჯები,
- კომერციული ხარჯები,
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები.

**ფუნქციური დანიშნულების კონცეფციის თანახმად, გამოიყოფა საწარმოო და არასაწარმოო ხარჯები.** ეს კონცეფცია პასუხობს კითხვაზე: „რაზე დაიხარჯა?“ ანუ დანახარჯების მიზნობრიობას წარმოაჩენს. უშუალოდ პროდუქციის წარმოებისა და მომსახურების ხარჯები საწარმოო ხარჯებს წარმოადგენენ. ხოლო, საერთო ხასიათის მართვა-მომსახურების ხარჯები – არასაწარმოო ხარჯებია.

#### **2.4.3. დანახარჯების კლასიფიკაცია ეკონომიკური შინაარსისა და პროდუქციის თვითღირებულებისა და მიმართების მიხედვით**

**საოპერაციო ხარჯები** მათი ეკონომიკური შინაარსის კონცეფციის თანახმად ძირითად და ზედნადებ ხარჯებად იყოფა.

ძირითადია ისეთი ხარჯები, რომლებიც პროდუქციის დამზადების ან მომსახურების გაწევის პროცესში უშუალოდ მონაწილეობენ. ესენია, ძირითადი მასალის და ძირითადი შრომითი ხარჯები. ძირითადი ხარჯები ყოველთვის რომელიმე ერთი კონკრეტული სახის პროდუქციასთან (ან მომსახურებასთან) არის დაკავშირებული.

**ძირითადი მასალის ხარჯებს** მიეკუთვნება იმ ნედლეულისა და მასალის ხარჯი, რომელიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაზე იხარჯება და პროდუქტის სუბსტანციას წარმოადგენს. ძირითად შრომით ხარჯებს მიეკუთვნება პროდუქციის დამამზადებელი მუშების ანუ ძირითადი მუშების ხელფასისა და პრემიის ხარჯი.

**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, საწარმოო დანიშნულების მანქანა-დანადგარების ცვეთისა და მოვლის ხარჯები, საწარმოო განყოფილებების მმართველი პერსონალის ხელფასი, საწარმოო დანიშნულების შენობის ცვეთისა და ექსპლოატაციის ხარჯები, მათი დაზღვევისა და ქირის ხარჯი და ა.შ.

**არასაწარმოო ზედნადები** ხარჯები საწარმოს საერთო მმართველობითი ხარჯებია, როგორცაა კომერციული და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები.

**კომერციულ ხარჯებს** მიეკუთვნება მზა პროდუქციის შეფუთვის, შენახვისა და გაგზავნის ხარჯები, რეკლამისა და მარკეტინგული კლემის ხარჯები, მზა პროდუქციის საწყობის მოვლა-შენახვის ხარჯები, შესაბამისი პერსონალის შრომის ანაზღაურების ხარჯი და ა.შ.

**საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯებს** მიეკუთვნება საწარმოს საერთო მმართველი პერსონალის შრომის ანაზღაურება, ცენტრალური ოფისის ძირითადი საშუალებების ცვეთისა და რემონტის ხარჯები, კომუნიკაციისა და კომუნალური მომსახურების ხარჯი, ქირის ხარჯი, კომპიუტერის ხარჯები და ა.შ.

**პროდუქციის თვითღირებულებისადმი მიმართების** კონცეფცია გულისხმობს, განისაზღვოს რა როლს ასრულებს ხარჯი პროდუქციის თვითღირებულებაში: ცვლის მას თუ გააღებინას არ ახდენს მასზე. იგი უკავშირდება დანახარჯების ფუნქციურ დანიშნულებას.

პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულებისადმი მიმართების, რაც იგივეა, პროდუქციის თვითღირებულებაზე დამოკიდებულების მიხედვით გამოიყოფა:

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

**პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯებია საწარმოო ხარჯები.** ესენია:

1. ძირითადი მასალის ხარჯი,
2. ძირითადი შრომითი ხარჯი,
3. საწარმოო ზედნადები ხარჯები.

საწარმოს მოგება/ზარალის ანგარიშგების მომზადების დროს პროდუქციის თვითღირებულებაში სხვა ხარჯების შეტანა დაუშვებელია.

პროდუქციის თვითღირებულებაში არშემავალი ანუ პერიოდის ხარჯებია

**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.

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

#### 2.4.4. 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 იხარჯება. ამიტომ განსხვავდება, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში მათი შეტანის წესი.

**პროდუქციის (ან მომსახურების) თვითღირებულებაზე მიკუთვნების კონცეფციის თანახმად გამოიყოფა პირდაპირი და არაპირდაპირი (ანუ ირიბი) ხარჯები.**

**პირდაპირია ისეთი დანახარჯები,** რომლებიც გაწევის მომენტიდანვე ცნობილია რომელი სახის პროდუქციის (ან მომსახურების) თვითღირებულებაში შეიტანება. ამდენად, პირდაპირი დანახარჯები უშუალოდ დაკავშირებულია კონკრეტულ დანახარჯთა ერთეულთან ან დანახარჯთა ცენტრთან.

**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, ირიბად) შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. მათ ირიბ ხარჯებსაც უწოდებენ.

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

ამ თვალსაზრისით, საწარმოო ზედნადები ხარჯებში შედის:

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

დანახარჯების დაყოფა პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად აუცილებელია ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციისათვის, მომგებიანობის დაგეგმვისა და მართვისათვის.

მაშასადამე, დანახარჯთა ერთეულის თვითღირებულება მოიცავს პირდაპირ ხარჯებს და საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილს, რომელიც სათანადო მეთოდებით გამოითვლება. ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდიკა განხილულ იქნება მეშვიდე თავში.

**2.4.5. დანახარჯების ქვეშის კონცეფცია**

წარმოების დანახარჯები, როგორც უკვე ნახეთ, სხვადასხვა სახის ხარჯებისაგან შედგება, რომლებიც პროდუქციის გამოშვების ან წარმოების მოცულობის ცვლილებისას სხვადასხვაგვარად იცვლებიან.

**დანახარჯების ქცევა** არის ის, 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

**ცვალებადია ხარჯი**, რომელიც მთლიანობაში, წარმოების ცვლილების პირდაპირ პროპორციულად იცვლება. ესენია:

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

მაგალითად, თუ ერთი ცალი პროდუქტის დამზადებას 6 ლარის მასალის ხარჯი ჭირდება, 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 პროდუქციის 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 პროდუქციის ერთეულზე და მუდმივი დანახარჯების საერთო სიდიდე უცვლელად იგულისხმება.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

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

როგორც გაანგარიშებიდან ჩანს, ცვლადი ხარჯები, გამოშვების ცვლილების პროპორციულად, მთლიანობაში იზრდება, ხოლო პროდუქციის ერთეულზე უცვლელია. მუდმივი დანახარჯები კი პირიქით: მათი საერთო სიდიდე პროდუქციის გამოშვების ზრდის მიუხედავად, უცვლელი რჩება, ხოლო პროდუქციის 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 ზედნადები ხარჯები, რომლის შემადგენლობაში ცვეთის ხარჯი და დაზღვევის ხარჯი მუდმივია, შეკეთების ხარჯები კი ცვალებადია.

**საფეხურებრივად ცვლადი დანახარჯები** ეწოდება ისეთ ხარჯებს, რომლებიც მუდმივი რჩებიან წარმოების ერთ დიაპაზონში, შემდეგ ნახტომისებურად იცვლება ახალ დიაპაზონში და მუდმივი რჩება მანამ, სანამ წარმოების დიაპაზონი კვლავ 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.

#### 2.4.6. დანახარჯები და გადაწყვეტილებების მიღების კონცეფცია

გადაწყვეტილებების მიღებისას, მენეჯერები დაინტერესებული არიან იმ ფაქტორებით, რომლებიც არჩევანის გაკეთებაზე გავლენას ახდენენ. რამდენიმე ალტერნატივიდან ერთ-ერთი ვარიანტის არჩევა ცვლის ხარჯებსა და შემოსავლებს. ამიტომ, გადაწყვეტილებების მიღების თვალსაზრისით განასხვავებენ შემდეგი ტიპის ხარჯებს:

1. რელევანტური და არარელევანტური ხარჯები.
2. აღმოფხვრადი და არააღმოფხვრადი ხარჯები,
3. ალტერნატიული და დიფერენციალური ხარჯები.

**რელევანტურია ხარჯი**, რომელიც იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

**არარელევანტურია ხარჯი**, რომელიც არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

რადგან წარსულის შეცვლა შეუძლებელია, ამიტომ რელევანტური ხარჯები მომავლის ხარჯებია და ფულადი ხარჯებია. არარელევანტური ხარჯები წარსულის დანახარჯი და შეუქცევადი ხარჯია. იგი 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 გახსოვდეთ, რომ რელევანტური ხარჯი შეიძლება როგორც მუდმივი, ისე ცვალებადი ბუნების იყოს.

**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

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

ერთი დეტალის დამზადებას ჭირდება (ლ):

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

ჯამი – 115

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

შევაღაროთ ორი ალტერნატივის მონაცემები:

	წარმოება საკუთარი ძალებით	დეტალის შესყიდვა	ცხრილი 2.4.6.1. რელევანტური ხარჯები	
			I	II
			ლ	ლ
ძირითადი მასალები	20 000	–	20 000	–
ძირითადი ხელფასი	16 000	16 000	–	–
საწარმოო ზედნადები				
ხარჯები: მუდმივი	4 000	4 000	–	–
ცვლადი	6 000	–	6 000	–
შესყიდვის ხარჯი	–	25 000	–	25 000
ჯამი	46 000	45 000	26 000	25 000

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

როგორც გაანგარიშება აჩვენებს, სხვაობა დანახარჯების ჯამებს შორის, ორივე მეთოდის დროს თანაბარია. მეორე მეთოდის დროს მხოლოდ გასათვალისწინებელი ხარჯებია აღებული. რამდენიმე პროექტიდან ის პროექტია მისაღები, რომლის რელევანტური ხარჯებიც ნაკლებია.

გარდა რაოდენობრივი ფაქტორისა, გადაწყვეტილების მიღების დროს მენეჯერებმა 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. შესაძლოა დაეცეს მისი იმიჯიც. ამიტომ, ხელმძღვანელობამ შესაძლოა საპირისპირო გადაწყვეტილება მიიღოს.

გადაწყვეტილებების მიღებაზე დამოკიდებულების მიხედვით ხარჯები აგრეთვე აღმოფხვრად და არააღმოფხვრად ხარჯებად იყოფა.

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

**არააღმოფხვრადია ხარჯი**, რომელიც საქმიანობის შეცვლაზე გადაწყვეტილების მიღების მიუხედავად მაინც იარსებებს, ამიტომ გადაწყვეტილების მიღების დროს იგი არ გაითვალისწინება. არააღმოფხვრად ხარჯებს **დაუბრუნებელ** ხარჯებსაც უწოდებენ.

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 ნულოვანი წარმოების დროსაც იარსებებს.

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

გადაწყვეტილებების მიღების დროს, როგორც წესი, არჩევანის გაკეთება რამდენიმე ალტერნატივიდან ხდება. საუკეთესო ვარიანტის შერჩევა ყოველთვის ვერ ხერხდება. შედეგად, წარმოიშვება ალტერნატიული ხარჯები.

**ალტერნატიული ხარჯი არის** ხელიდან გაშვებული სარგებელი: მოგება ან ზღვრული მოგება, რომელიც დაიკარგა იმის გამო, რომ შერჩეული ვერ იქნა საუკეთესო ალტერნატივა. ორი პროექტის ალტერნატიულ ხარჯებს შორის სხვაობას **დიფერენციალურ ხარჯებს** უწოდებენ.

ამრიგად, გადაწყვეტილებების მიღების დროს გაითვალისწინება **რელევანტური და ალტერნატიული ხარჯები.**

#### 2.4.7. ხარჯების კლასიფიკაცია პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით

პასუხისმგებლობის ცენტრი, როგორც უკვე იცით, არის საწარმოს განყოფილება ან სამუშაო ადგილი, რომელსაც ჰყავს ხელმძღვანელი მენეჯერი და პასუხისმგებელია მის მუშაობაზე. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით დანახარჯები – რეგულირებად და არარეგულირებად დანახარჯებად იყოფა.

**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. არარეგულირებადი დანახარჯი წარმოშობილია სხვა განყოფილებაში და მხოლოდ, განაწილების გზით მიეკუთვნება მოცემულ განყოფილებას. მაგრამ, მისი ბიუჯეტის დაცვაზე მოცემული განყოფილების მენეჯერი პასუხისმგებელი არაა

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 დადგინდეს გეგმიდან გადახრები და მათი გამომწვევი მიზეზები. ქვემოთ მოტანილია პირობითი საწარმოს პასუხისმგებლობის ცენტრის დანახარჯების გეგმის შესრულების ანგარიშის ნიმუში.

ცხრილი 2.4.7.1  
პასუხისმგებლობის ცენტრის დანახარჯების ანგარიში

	გეგმური ხარჯები	ფაქტიური ხარჯები	გადახრა (+, -)
რეგულირებადი ხარჯები:	ლ	ლ	ლ
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
<b>ჯამი</b>	<b>37 600</b>	<b>36 880</b>	<b>- 720</b>
არარეგულირებადი ხარჯები:			
დახმარებები	7 000	7 000	-
ცვეთა	4 500	4 500	-
დაზღვევა	1 700	1 900	+ 200
<b>ჯამი</b>	<b>13 200</b>	<b>13 400</b>	<b>+ 200</b>

მოცემულ ანგარიშში გეგმური ხარჯებიდან, ფაქტიური ხარჯების გადახრებია გამოთვლილი. გახსოვდეთ, რომ ფაქტობრივ ხარჯებს აკლდება დაგეგმილი ხარჯები და დადებითი ნიშნის გადახრა გადახარჯვას ნიშნავს, რაც მოგებას ამცირებს და ამდენად, არასასურველი გადახრაა.

ცხრილის მაჩვენებლების მიხედვით, ძირითადი და დამხმარე მასალების, დამხმარე პერსონალის ხელფასისა და საწვავის ხარჯებში გადახარჯვას აქვს ადგილი. მენეჯერმა, რომელიც მოცემულ ხარჯებს არეგულირებს, უნდა დაასაბუთოს, რატომ მოხდა ხარჯების გადახარჯვა დაგეგმილთან შედარებით. თუ მენეჯერი ამის დასაბუთებას ვერ შეძლებს, მაშინ დადგება პასუხისმგებელი მენეჯერის შეცვლის საკითხი. ხოლო, უარყოფითი ნიშნის გადახრები ხარჯების ეკონომიას ნიშნავს და ამდენად, სასურველი გადახრაა.

იმავე ცხრილში მოცემულია არარეგულირებადი დანახარჯები, სადაც გადახარჯვაა, მაგრამ მოცემული განყოფილების მენეჯერი მასზე პასუხისმგებელი არაა, რადგან მას ვერ აკონტროლებს.

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

## 2.4.8. დანახარჯების პერიოდიზაციის კონცეფცია

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, დარიცხვის პრინციპი აღიარებულია როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი მეთოდი, რომელიც ყველა საწარმოსათვის სავალდებულოა. ამ პრინციპის თანახმად, პროდუქტისა და პერიოდის ხარჯებს მიეკუთვნება იმავე პერიოდის ხარჯები, რომლებმაც მიმდინარე შემოსავლების მიღება უზრუნველყვეს.

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

**მიმდინარე პერიოდის ხარჯი** ის ხარჯებია, რომლებიც მიმდინარე პერიოდში გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შეიტანება ან მოგება/ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება, მიუხედავად იმისა, ფული რელურად 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 დავუშვათ 50 ლარია. იგი შევა მოცემულ თვეში დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულებაში, თუნდაც რელურად ჯერ გადახდილი არ იყოს.

**მომავალი პერიოდის ანუ წინასწარ გაწეული ხარჯი** ისეთი დანახარჯია, რომელიც მიმდინარე პერიოდშია გაწეული, მაგრამ მომავალში გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება ან მომავალი პერიოდის მოგებიდან ჩამოიწერება.

დავუშვათ, ძირითადი დანადგარების თვიური დაზღვევის ხარჯი 70 ლარია. მოცემულ თვეში გადახდილ 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 ხელონურად გაიზრდება.

დანახარჯების კლასიფიკაცია პერიოდიზაციის მიხედვით აუცილებელია წლიური პროდუქციის თვითღირებულებისა და მოგების სწორი შეფასებისათვის.

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

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

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

- ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით – იგი ძირითადი ხარჯია;

- საქმიანობის სფეროების მიხედვით – არის საოპერაციო ხარჯი;
- თვითღირებულებისადმი დამოკიდებულების ნიშნით – თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯი;
- თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით – პირდაპირი ხარჯი;
- წარმოების მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით – ცვალებადი ხარჯი;
- 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 (კლისიფიცირდება) პირდაპირი ხარჯები.
6. რა ნიშნით გამოიყოფა ცვლადი ხარჯები
7. რა ნიშნით გამოიყოფა რელევანტური ხარჯები.

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**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 ჰონორარი
12. საკერავი მანქანების დაზღვევის ხარჯები

კლასიფიკაცია

- IV. პირდაპირი მასალის ხარჯი
- V. პირდაპირი შრომითი ხარჯი
- VI. სხვა პირდაპირი დანახარჯები
- VII. საწარმოო ზედნადები დანახარჯები
- VIII. კვლევისა და განვითარების ხარჯები
- IX. მარკეტინგის ხარჯები
- X. ადმინისტრაციული ხარჯები
- XI. ფინანსური ხარჯები

**მოთხოვნა:** მოახდინეთ დანახარჯების კლასიფიცირება

**ამოხსნა:**

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.

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

**ამოცანა 3.** რომელი არ არის დანახარჯების ფუნქციონალური ანალიზის მაგალითი:

- ა. ზედნადები დაბახარჯები

- 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	II პროექტი
ძირითადი მასალის ხარჯი	23 100 ლ	23 100 ლ
ძირითადი მუშების ხელფასი	13 400 ლ	14 000 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
მუდმივი	4 000 ლ	4 500 ლ
ცვლადი	5 600 ლ	3 000 ლ
<b>ჯამი</b>	<b>46 100 ლ</b>	<b>44 600 ლ</b>

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ რელევანტური ხარჯები ორივე პროექტისათვის.

**ამოხსნა:**

რელევანტური დანახარჯები

	I პროექტი	II პროექტი
ძირითადი მასალის ხარჯი	–	–
ძირითადი მუშების ხელფასი	13 400 ლ	14 000 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
მუდმივი	4 000 ლ	4 500 ლ
ცვლადი	5 600 ლ	3 000 ლ
<b>ჯამი</b>	<b>23 000 ლ</b>	<b>21 500 ლ</b>

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

**ამოცანა 5.** სამრეწველო ფირმას გააჩნია 2500 ლარის მასალა, რომელიც ერთი წლის წინ იყიდა. საგემო პერიოდისათვის შეიძლება ეს მასალა გაიყიდოს ან პროდუქტად გადამუშავდეს. მასალის გაყიდვის შემთხვევაში შემოსავალი შემოვა 2400 ლ. ხოლო პროდუქტად გადამუშავებას დაჭირდება 5000 ლ. რომლის გაყიდვიდან მიღებული იქნება შემოსავალი 6000 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

გადაწვეტილების წმინდა შედეგი:

მოგება (ზარალი)	( 100 ლ )	( 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 მოცულობის, დანახარჯების და მოგების დამოკიდებულების გამოყენება გადაწყვეტილებების მიღების დროს

წარმოების მოცულობისა და დანახარჯების დაგეგმვის დროს მენეჯერები ითვალისწინებენ დანახარჯების ქცევას, თუ როგორ რეგირებენ ისინი პროდუქციის მოცულობის ცვლილებაზე. დანახარჯების ბუნების საფუძველზე მმართველებს შეუძლიათ დაგეგმონ საჭირო პროდუქციის რაოდენობა სასურველი მოგების მისაღებად.

ამ თავში შეისწავლება შემდეგი საკითხები:

- მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მეთოდები
- ზღვრული მოგების მაჩვენებლის არსი და მნიშვნელობა
- წარმოების წონასწორობის (წაუგებლობის) ანალიზის გამოყენება

#### 3.1. მუდმივი და ცვლადი ხარჯების გამოყოფის მეთოდები

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

წარმოების მოცულობისა და სასურველი მოგების დაგეგმვის მიზნით, მენეჯმენტს ჭირდება ინფორმაცია მთლიანი ცვლადი და მუდმივი ხარჯების შესახებ ცალ-ცალკე, რაც მოითხოვს მუდმივი და ცვალებადი ხარჯების იდენტიფიკაციას. ძირითადი მასალისა და ძირითადი შრომითი ხარჯები, როგორც წესი ცვლადი ხარჯებია. მაგრამ, საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც უკვე იცით, ნახევრადცვლადი ხარჯებია და საჭირო ხდება მასში შემავალი მუდმივი და ცვლადი ხარჯების ერთმანეთისაგან გამოყოფა. ამ მიზნით გამოიყენება მინი-მაქსისა და მათემატიკური მეთოდები.

**მინი-მაქსის მეთოდი** ეყრდნობა საქმიანობის ყველაზე მაღალი და დაბალი დონეების დანახარჯების შედარებას. ამიტომ, ამ მეთოდს მეორენაირად **დიაპაზონის მეთოდსაც უწოდებენ**.

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

**საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:**

1. წარმოების მაქსიმალური და მინიმალური დონეების და შესაბამისი ხარჯების მაჩვენებლების მონაცემების ამორჩევა. აქ ყურადღება უნდა მიაქციოთ იმას, რომ მაქსიმალური და მინიმალური მნიშვნელობები აირჩევა დამოუკიდებელი ცვლადის სიმრავლოდან. ხოლო, დანახარჯების სიდიდეები მათ შესაბამისად აიღება;

2. სხვაობის გამოთვლა მაქსიმალურ და მინიმალურ მაჩვენებლებს შორის
3. ცვალებადი ხარჯების გამოთვლა პროდუქციის ერთეულზე
4. მუდმივი ხარჯების გამოყოფა.

საილუსტრაციო მაგალითი:

დაეუშვათ არსებობს განვლილი ექვსი თვის შემოწმებული მონაცემები:

**ცხრილი 3.1.1.**

თვეები	წარმოებული ერთეულები	დანახარჯები (ლ)
ივლისი	300	8 150
აგვისტო	310	8 350
სექტემბერი	305	8 250
ოქტომბერი	320	8 560
ნოემბერი	325	8 800
დეკემბერი	330	8 750

ვინაიდან წარმოებული ერთეულები დამოუკიდებელი ცვლადია და დანახარჯები მასზეა დამოკიდებული, ამიტომ მაქსიმალური და მინიმალური მნიშვნელობები აირჩევა პროდუქციის რაოდენობის მწკრივში და ხარჯები მათ შესაბამისად აიღება.

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

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

დამოკიდებულება დანახარჯებსა და საქმიანობის დონეს შორის მათემატიკურად, შემდეგი ფორმულით გამოისახება:

$$y = a + bx$$

სადაც:

$y$  – არის მთლიანი დანახარჯები

$a$  - მუდმივი დანახარჯები

$b$  - პროდუქციის ერთეულის ცვლადი დანახარჯი

$x$  – წარმოების მოცულობა ერთეულებში

მინი-მაქსის მეთოდს გააჩნია შეზღუდულობა, ვინაიდან იგი არ ითვალისწინებს ცვლადის ყველა მნიშვნელობას. მხოლოდ მაქსიმალურ და მინიმალურ სიდიდეებს ეყრდნობა.

დანახარჯების მოცემული ფორმულის რეგრესიული ანალიზის უმცირეს კვდრატთა მეთოდის გამოყენებით, მათემატიკოსების მიერ შემუშავებულ იქნა მუდმივი და ცვალებადი ხარჯების გამოყოფის ფორმულები. ესენია:

ცვლადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე ( $b$ ):

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

მუდმივი ხარჯები (a) კი გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$a = \frac{\sum y}{n} - \frac{b \cdot \sum x}{n};$$

სადაც, n – არის წევრთა რიცხვი სიმრავლეში.

მოტანილი მაგალითის საფუძველზე ვაწარმოთ შესაბამისი გამოთვლები:

**ცხრილი 3.12**

თვეები	x	y	x <sup>2</sup>	x*y
ივლისი	300	8 150	90 000	2 445 000
აგვისტო	310	8 350	96 100	2 588 500
სექტემბერი	305	8 100	93 025	2 470 500
ოქტომბერი	320	8 560	102 400	2 739 200
ნოემბერი	325	8 800	105 625	2 860 000
დეკემბერი	330	8 750	108 900	2 887 500
Σ ჯამი	1 890	50 710	596 050	15 990 700

ჯერ გამოითვლება ცვლადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე:

$$b = \frac{6 \cdot 15990700 - 1890 \cdot 50710}{6 \cdot 596050 - 1890^2} = \frac{102300}{4200} = 24,357 \text{ ლ}$$

b- ს მნიშვნელობის ჩასმით მუდმივი ხარჯების (a) ფორმულაში, მიიღება:

$$a = \frac{50710}{6} - \frac{24357 \cdot 1890}{6} = 8452 - 7672 = 780 \text{ ლ}$$

როგორც გამოთვლებმა აჩვენა, მათემატიკური ფორმულების გამოყენებით, სხვა შედეგი იქნა მიღებული, ვიდრე მინი-მაქსის მეთოდით. ეს გამოწვეულია იმით, რომ მათემატიკური მეთოდი, როგორც ხედავთ, ცვლადის ყველა მნიშვნელობას ითვალისწინებს, რადგან ჯამურ მონაცემებს იყენებს. მინი-მაქსის მეთოდი კი მხოლოდ მაქსიმალურ და მინიმალურ მნიშვნელობებს ეყრდნობა. ამიტომ, მათემატიკური ხერხი უფრო საიმედოა და ახლოსაა რეალობასთან.

ამასთან, თუ დავეუშვებთ, რომ აღებულ პერიოდში პროდუქციის რაოდენობა ყოველთვიურად თანაბარი იქნებოდა და ხარჯები განსხვავებული, მაშინ მათემატიკური ხერხიც აზრს კარგავს. ასეთ შემთხვევაში, წარმოების ბუღალტერმა დანახარჯთა უწყისებიდან დეტალურად უნდა ამოწეროს ინფორმაცია ცვალებადი და მუდმივი ხარჯების შესახებ.



### 3.2. ზღვრული მოგება და წარმოების წონასწორობის (წაშბებლობის) 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 ქცევის, ზღვრული მოგებისა და წარმოების წონასწორობის ანალიზის ხერხების გამოყენებით.

**წარმოების წონასწორობა (წწ) წარმოადგენს** იმ წერტილს ანუ პროდუქციის იმ რაოდენობას, რომლის დროსაც რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები მთლიანი დანახარჯების ტოლია ანუ არ წარმოიქმნება არც მოგება და არც ზარალი.

**ზღვრული მოგება** არის შემოსავლებსა და ცვლად ხარჯებს შორის სხვაობა.

მოგება = შემოსავლებს – ხარჯები

ზღვრული მოგება = შემოსავლებს – ცვლადი ხარჯები

განვიხილოთ მოგების დასახელებული მაჩვენებლების გამოთვლები წარმოების სხვადასხვა რაოდენობაზე:

	ცხრილი 3.2.1.			
	1 ცალზე	100 ცალზე	500 ცალზე	1000 ცალზე
შემოსავალი	20	2 000	10 000	20 000
ცვლადი ხარჯები	(15)	(1 500)	(7 500)	(15 000)
ზღვრული მოგება	5	500	2 500	5 000
მუდმივი ხარჯები	(500)	(500)	(500)	(500)
მოგება	(495)	0	2 000	4 500

როგორც გაანგარიშებებიდან ჩანს, 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 100 ცალზე არსებობს წონასწორობის ანუ წაუგებლობის წერტილი.

როგორც ხედავთ, წონასწორობის წერტილში ზღვრული მოგება და მუდმივი ხარჯები ერთმანეთის ტოლია. ეს კანონზომიერება გამოიყენება წონასწორობის წერტილში პროდუქციის რაოდენობის გამოსათვლელად. ამ მიზნით, გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

$$\text{წ.წ.} = \frac{\text{მუდმივი ხარჯები}}{\text{ზღვრული მოგება 1 ცალზე}}$$

პროდუქციის რაოდენობის გამოთვლა სასურველი მოგების მისაღებად (პსმმ), გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{პ.ს.მ.მ.} = \frac{\text{მუდმივი ხარჯები} + \text{მიზნობრივი მოგება}}{\text{ზღვრული მოგება 1 ცალზე}}$$

აგრეთვე არსებობს შემდეგი ტოლობები:

**მოგება** = ზღვრულ მოგება – მუდმივი ხარჯები

**ზღვრული მოგება** = მუდმივ ხარჯებ + მოგება

**ზღვრული მოგება** = პროდუქციის რაოდენობა \* ( 1 ცალის ფასი –  
– 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

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. მხოლოდ რეალური მდგომარეობის ანალიზის შედეგად განისაზღვრება გადახრები და გამოვლინდება მათი გამომწვევი მიზეზები.

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

**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

საწარმო უშვებს პროდუქტს, რომლის ერთი ცალის გასაყიდი ფასია 10 ლარი, ცვლადი ხარჯი 6 ლარი და მუდმივი ხარჯია 1600 ლარი.

1. **წელიწადში რამდენი ცალი უნდა გაყიდოს წაუგებლობის მისაღწევად?**

წონასწორობის წერტილი =  $1600 / (10-6) = 400$  ცალი  
 მაშასადამე, 400 ცალი პროდუქტის წარმოებისა და გაყიდვის შემდეგ, დაიწყება მოგების მიღება.

2. **თუ მუდმივი ხარჯები გაიზრდება 15 %-ით და საწარმოს მიზნად აქვს წლიურად მიიღოს 10520 ლარი მოგება, მაშინ რამდენი უნდა იყოს წლიური წარმოების მოცულობა?**

პროდუქციის საჭირო რაოდენობა =  $[(1600 * 1,15) + 10510] / 4$  ლ =  
 $= (1840 + 10520) / 4 = 3 090$  ცალი  
 მაშასადამე, 3090 ცალი პროდუქტი ჭირდება 10520 ლარის მოგების მიღებას.

3. **თუ წლიური წარმოება 2500 ცალია, მაშინ, რამდენი ლარი უნდა იყოს ერთი ცალი პროდუქტის სარეალიზაციო ფასი, რათა მიღებულ იქნას იგივე მოგება 10520 ლარი?**

გამოვიყენოთ ტოლობა:  
 მთლიანი ზღვრული მოგება = პრ.რაოდენობა \* (1 ცალის ფასი – 1 ცალის ცვლადი ხარჯი)

X-ით აღვნიშნოთ პროდუქტის ერთეულის სარეალიზაციო ფასი და მოცემულ ტოლობაში ჩავსვათ რიცხვითი მნიშვნელობები:

$$10520 + 1840 = 2500 * (X - 6)$$

$$12360 = 2500 * (X - 6)$$

$$X - 6 = 12360 / 2500$$

$$X = 4,944 + 6 = 10,944$$

მაშასადამე, ერთი ცალი პროდუქტის ფასი უნდა იყოს 10,944 ლარი. მართლაც, შევადგინოთ მოგების გეგმური გაანგარიშება (ლარში):

	1 ცალზე	2500 ცალზე
შემოსავალი რეალიზაციიდან	10,944	27 360
ცვლადი ხარჯები	(6)	(15 000)
<b>ზღვრული მოგება</b>	<b>4,944</b>	<b>12 360</b>
მუდმივი ხარჯები	(1840)	(1840)
<b>მოგება (ზარალი)</b>	<b>(1835,056)</b>	<b>10 520</b>

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

**დისკუსია:** 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 მთლიანად 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.

### 3.3. ამონაბეგებთან მოგების მაჩვენებლების ფარდობის კოეფიციენტები

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. იგი აჩვენებს, რამდენი პროცენტი ზღვრული მოგება მიიღება ერთ ლარ შემოსავალზე.

#### სადემონსტრაციო მაგალითი:

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

პროდუქციის სახეები	ა	ბ	გ	ჯამი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (ლ)	3 072	4000	3 800	10 872
ცვლადი ხარჯები (ლ)	( 900 )	( 1 100 )	(1 000)	(3 000)
<b>ზღვრული მოგება (ლ)</b>	<b>2 172</b>	<b>2 900</b>	<b>2 800</b>	<b>7 872</b>
მუდმივი ხარჯები				(2 000)
<b>მოგება</b>				<b>5 872</b>
კოეფიციენტი ( $c/s$ )	0,200	0,267	0,257	0,724

(p/s)

0,540

ამრიგად, გამოვთვალეთ ზღვრული მოგების ამონაგებთან ფარდობის საშუალო კოეფიციენტი – 0,724. თუ ამ კოეფიციენტს წონასწორობის წერტილის ფორმულაში ჩავსვამთ, მიიღება 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**, ყველა სახის პროდუქტის რეალიზაციიდან მიღებული ერთობლივი შემოსავალი როცა გადააჭარბებს წონასწორობის წერტილს რეალიზაციის მოცულობაში (2762,4 ლარს), დაიწყება მოგების მიღება. ამდენად, ეს მაჩვენებელი ესმარება მარკეტინგის განყოფილებას, აკონტროლოს და მართოს შემოსავლები.

პრაქტიკაში აგრეთვე გამოიყენება შემოსავლებთან მოგების ფარდობის კოეფიციენტი ( $p/s * 100\%$ ). იგი აჩვენებს, რამდენი პროცენტი მოგება მიიღება ერთ ლარ შემოსავალზე.

### 3.4. წარმოების უსაფრთხოების დიაპაზონი

საწარმოთა ხელმძღვანელობას ეგრეთვე ჭირდება ინფორმაცია იმის შესახებ, ფაქტიური საქმიანობის პროცესში, სანამდე შეიძლება დაეცეს პროდუქტის წარმოება რომ საწარმო კვლავ მომგებიანი რჩებოდეს. ამისათვის გამოიყენება უსაფრთხოების დიაპაზონის (იგივე უსაფრთხოების შუალედის) მაჩვენებელი.

**უსაფრთხოების დიაპაზონი არის** სხვაობა გეგმური ამონაგების მოცულობასა და წარმოების წონასწორობის მოცულობას შორის.

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

დავუშვათ, წონასწორობის წერტილი არის 500 ერთეული და იმავე პროდუქტის გეგმური რეალიზაციის რაოდენობაა 800 ერთეული. მაშინ უსაფრთხოების დიაპაზონი 300 ერთეული იქნება, რაც იმას ნიშნავს, რომ პროდუქციის წარმოება ფაქტობრივად შეიძლება 300 ერთეულით ანუ 37,5%-ით შემცირდეს, მაგრამ წარმოება კვლავ მომგებიანი იქნება. მაგრამ, რეალიზაციის შემდგომი დაცემა უკვე ზარალს გამოიწვევს. ამდენად,

$$\text{წარმოების უსაფრთხოების კოეფიციენტი (K}_{\text{უს}}) = \text{უსაფრთხოების დიაპაზონი} / \text{წ.წ.}$$

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:

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

დასახელებულ სამ კოეფიციენტს შორის კავშირის ტოლობა შემდეგი სახისაა:

$(p/s)$  კოეფიციენტი = უსაფრთხოების დიაპაზონის კოეფიციენტი  $(K_{უს}) * (c/s)$  კოეფიციენტი

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ, საწარმოს გააჩნია შემდეგი ნაერთი მანვენებლები:

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

**მთხოვნა:** 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  $p/s = 2\ 000 / 15\ 000 = 0,133$  ანუ 13,3%

$წწრ = 2\ 000 / 0,467 = 4\ 282,7$  ლ

ან

$წწრ. = ( 2000 * 15\ 000 ) / 7\ 000 = 4\ 285,7$  ლ

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

ანუ  $10\ 714,3 / 15\ 000 = 71,4\%$

ან კოეფიციენტი  $p/s = 71,4\% * 46,7\% = 33,3\%$

**3.5. წარმოების წონასწორობის სტანდარტული ბრავიკები**

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

დიაგრამაზე მუდმივი ხარჯების გრაფიკი იქნება ჰორიზონტალური ღერძის პარალელური წრფე. მთლიანი ხარჯების გრაფიკი აიგება მუდმივი ხარჯების გრაფიკის სათავიდან. შემოსავლების გრაფიკი კი 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.

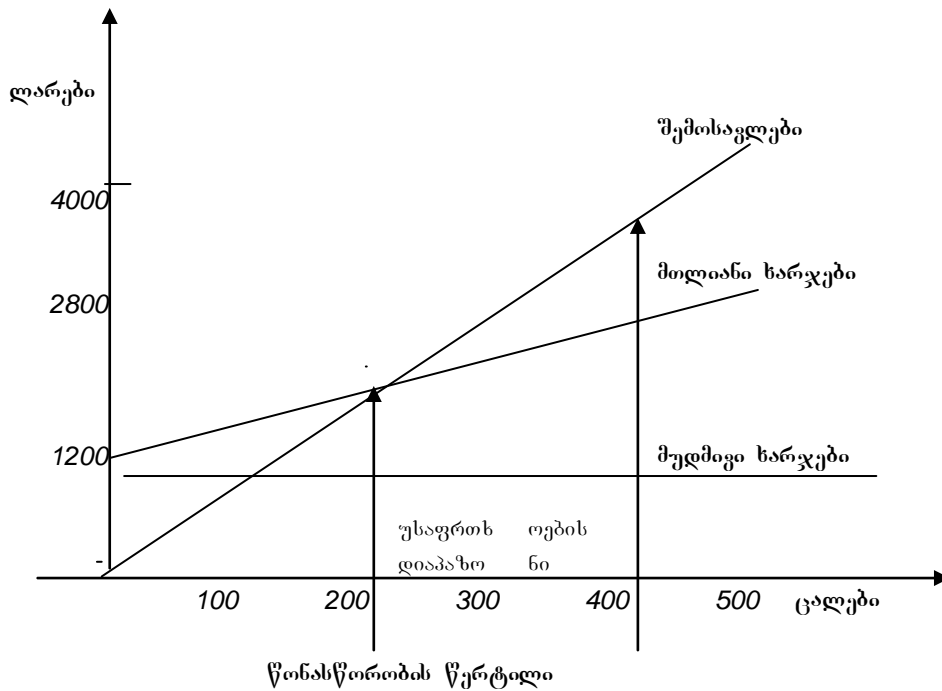
წონასწორობის ანუ წაუგებლობის სტანდარტული გრაფიკი აიგება შემდეგი ძირითადი დაშვებების საფუძველზე:

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.

აეგოთ 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:

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

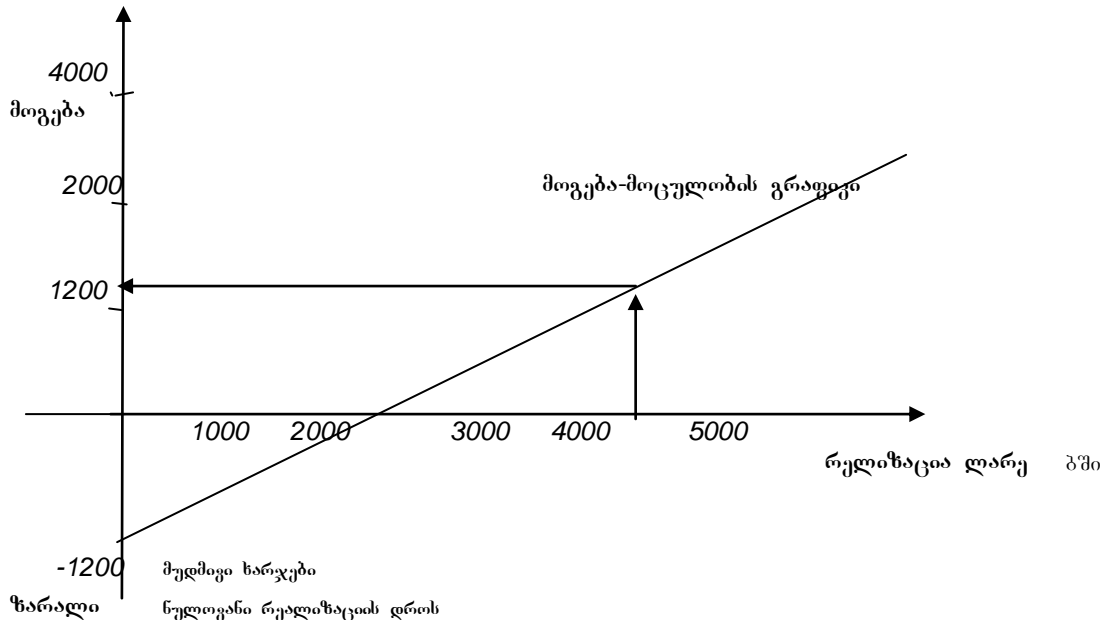
**ხოლო უსაფრთხოების დიაპაზონი** =  $400 - 200 = 200$  ცალი

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

### მოგება-მოცულობის გრაფიკი შემდეგნაირად აიგება:

1. ჰორიზონტალურ ღერძზე გადაითვლება შემოსავალი რეალიზაციიდან;
2. ვერტიკალურ ღერძზე, კორდინატთა სათავის ზემოთ აიღება – მოგება;
3. სათავის ქვემოთ გადაიზომება ზარალი, რომელიც ნულოვანი წარმოების დროს მუდმივი ხარჯების ტოლია;

4. წონასწორობის წერტილი რეალიზაციაში, რომელიც გამოვლილია ფორმულის საფუძველზე, გადავთვალოთ ჰორიზონტალურ ღერძზე;
5. ზარადისა 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 ვიპოვოთ ვერტიკალურ ღერძზე, რომელიც 1200 ლარია.

ამრიგად, წარმოების წონასწორობის წერტილი შეიძლება გამოთვლილ იქნას ცხრილური გამოთვლების (რაც მეტად შრომატევადია), ფორმულების ან გრაფიკების დახმარებით.

აქვე აღვნიშნავთ, რომ ცვალებადი ხარჯები აგრეთვე კომერციულ ხარჯებშიც არსებობს. ამიტომ, წარმოებისა და რეალიზაციის რეალური მომგებიანობის დაგეგმვის დროს, ზღვრული მოგება ორ დონეზე: წარმოების და რეალიზაციის დონეზე გამოითვლება. ოღონდ, ზღვრული ხარჯების გამოსათვლელად, წარმოების დონეზე ცვალებადი ხარჯები წარმოებული ერთეულების ბაზაზე გამოითვლება, რეალიზაციის დონეზე, კი რეალიზებული პროდუქციის რაოდენობის ბაზაზე.

### 3.6. წარმოების შემზღვეველი 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 შემზღვეველი ფაქტორები. მენეჯერები ვალდებულნი არიან ეს გარემოება გაითვალისწინონ და მათ ხელთ არსებული რესურსები ოპტიმალურად გამოიყენონ.

**შეზღუდული რესურსი** არის წარმოების ის ნედლეული, რომლის რაოდენობა შემოსახდვრულია და მისი შემოსახდვრულობის გამო 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 შემზღვეველ ფაქტორებს, რადგან მისი ძირითადი მიზანი მოგების მაქსიმიზაციაა.

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

#### საილუსტრაციო მაგალითი:

საწარმო უშვებს ერთი სახის პროდუქტს, რომლის ერთეულის დამზადებაზე იხარჯება 10 ლარის ნედლეული და სამუშაო დროის 2 სთ. კვირის განმავლობაში შეიძლება დაიხარჯოს 1000 ლარის ნედლეული და სამუშაო დრო შეზღუდულია 60 სთ-ით. მენეჯმენტს სურს ერთი კვირის განმავლობაში დაამზადონ 90 ცალი პროდუქტი.

**მოთხოვნა:** დავადგინოთ, რომელია შემზღვეველი რესურსი.

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 შემზღვეველი რესურსი, რადგან უფრო მეტად წარმოებას სამუშაო დრო ზღუდავს. ამიტომ წარმოების შემზღვეველი 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. გამოთვლებში გამოიყენება ზღვრული მოგების მაჩვენებელი. მაქსიმალური მოგების მისაღებად აუცილებელია ზღვრული მოგების მაქსიმიზაცია.

როცა არსებობს ერთი სახის შემზღვეველი რესურსი და საწარმო ამზადებს მრავალი სახის პროდუქტს, ზღვრული მოგება მაშინ იქნება მაქსიმალური, თუ წარ-



მოების კონცენტრაცია იმ პროდუქტებზე მოხდება, რომლებიც შემზღუდველი რესურსების ერთეულზე მეტ ზღვრულ მოგება მოიტანს. მის საფუძველზე ხდება პროდუქტების კატეგორიზაცია. პირველ რიგში იმ პროდუქტის წარმოება დაიგეგმება, რომელსაც შემზღუდველი რესურსის ერთეულზე ყველაზე მაღალი ზღვრული მოგება მოაქვს, შემდეგ უფრო ნაკლებს და ა.შ. ხოლო, როცა წარმოების შემზღუდველი ერთზე მეტი რესურსი არსებობს, მაშინ წრფივი პროგრამირების მეთოდები გამოიყენება. ეს საკითხები სიდრმისეულად მმართველობითი აღრიცხვის მეორე დონეზე შეისწავლება.

**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 შემზღუდველი ფაქტორი.
7. რა ძირითადი დაშვებები არსებობს წონასწორობის დაგეგმვის დროს და რატომ.

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

საწარმოს წინა ექვსი თვის ინფორმაცია შემდეგია:

	შესრულებული კაც/სთ	ნახევრადცვლადი ხარჯები (ლ)
იელისი	712	12 400
აგვისტო	710	12 500
სექტემბერი	780	12 800
ოქტომბერი	815	12 650
ნოემბერი	828	13 800
დეკემბერი	830	13 700

მთხვენა: ნახევრადცვლადი ხარჯებიდან გამოყავით მუდმივი და ცვალებადი ხარჯები..  
ამოხსნა:

მაქსიმუმი	830	13 700
მინიმუმი	710	12 500
<b>სხვაობა</b>	<b>120</b>	<b>1 200</b>

ცვლადი ხარჯი 1 ცალ პროდუქტზე =  $1200 / 120 = 10$  ლ  
 მუდმივი ხარჯები =  $13700 - 830 * 10 = 5 400$  ლ

გახსოვდეთ, რომ მაქსიმალური და მინიმალური მნიშვნელობები აირჩევა დამოუკიდებელი ცვლადის (ნამუშევარი საათების) მწკრივში და ხარჯები კი მათ შესაბამისად აიღება.

**ამოცანა 2..**

საწარმოს ერთი თვის ინფორმაცია შემდეგია:

პროდუქტის ერთეულის ფასია 14ლ, ცვლადი ხარჯი 10 ლარი და მთლიანი მუდმივი ხარჯებია 4500 ლარი.

მთხვენა:

1. განსაზღვრეთ პროდუქტის რა რაოდენობის შემდეგ დაიწყება წარმოებაში მოგების მიღება;
2. მუდმივი ხარჯები თუ 20%-ით გაიზარდა, დაადგინეთ წონასწორობის წერტილი.

ამოხსნა:

1.  $VP = 4500 / (14-10) = 4500 / 4 = 1125$  ერთ.
2. გაზრდილი მუდმივი ხარჯები =  $4500 * 1,2 = 5400$  ლ  
 $VP = 5400 / 4 = 1350$  ერთ

მაშასადამე, პირველ შემთხვევაში საწარმოში მოგების მიღება დაიწყება, როცა იგი 1125 ცალ პროდუქტს დაამზადებს და გაყიდის. ხოლო, თუკი მუდმივი ხარჯები 20%-ით გაიზარდება, მაშინ, მოგების მიღება დაიწყება 1350 ერთეული პროდუქტის წამოებისა და გაყიდვის შემდეგ.

**ამოცანა 3.**

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.

მთხვენა: გამოთვალეთ: 1. ზღვრული და წლიურ მოგების მაჩვენებლები

2. კოეფიციენტები:  $C/S$  და  $P/S$ .
3. წონასწორობის წერტილი
4. უსაფრთხოების დიაპაზონი (ცვლებში და ლარებში)
5. პროდუქციის საჭირო რაოდენობა მოგების 30%-ით გაზრდის შემთხვევაში

ამოხსნა:

1. მოგების გაანგარიშება 2 500 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.  $\text{წ.წ.} = 12\,000 / 6 = 2\,000$  ცალი  
 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)

4. 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.

5. მიზნობრივი მოგება =  $18\,000 * 1,3 = 23\,400$  ლ  
 ხოლო საჭირო პროდუქციის რაოდენობა =  $(23\,400 + 12\,000) / 6 = 5\,900$  ცალი

**ამოცანა 4.**

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 ( $p$ )

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

$p / 50\,000 = 0,3$  აქედან,  $p = 50\,000 * 0,3 = 15\,000$  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)

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

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

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

2. ვინაიდან უკვე ცნობილია რომ შემოსავალი წონასწორობის წერტილში  $12500$  ლარია და ზღვრული მოგებ მუდმივი ხარჯების ტოლი, 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

ცხრილიდან კარგად ჩანს, რომ:

ცვლადი ხარჯები = შემოსავლებს – ზღვრული მოგება =  $7\,500$  ლ

**ამოცანა 5.**

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

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

შემოსავალი რეალიზაციიდან (5000 ცალი, თითო 30 ლარად)		150 000 ლ
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)
<hr/>		
მოგება რეალიზაციიდან		23 000
ადმინისტრაციული და მარკეტინგის ხარჯები:		
მუდმივი	7 000	
ცვლადი	5 000	(12 000)
<hr/>		
მოგება		11 000

**მოთხონა:**

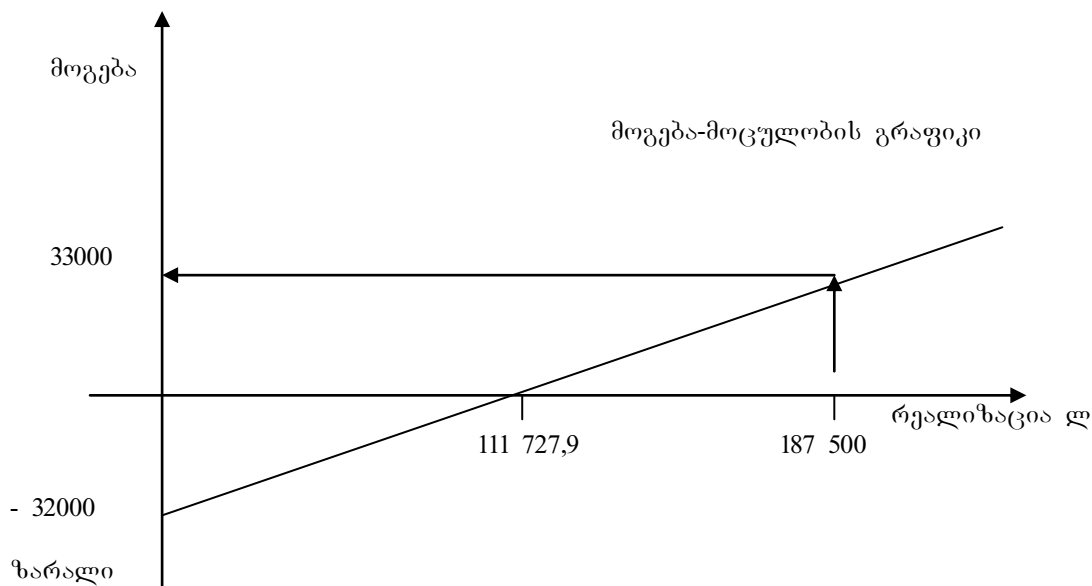
1. გამოთვალეთ წაუგებლობის წერტილი რეალიზაციის მოცულობაში (წწრ) ღირებულებით და რაოდენობრივად
2. ააგეთ მოგება-მოცულობის გრაფიკი
3. აგებული გრაფიკიდან გამოთვალეთ მოსალოდნელი მოგება თუ კომპანია სრული დატვირთვით იმუშავებს.

**ამოსხნა:**

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

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

3. ააგეთ მოგებისა და რეალიზაციის მოცულობის დამოკიდებულების გრაფიკი. ამისათვის, პორიზონტალურ ღერძზე გადაზომეთ წონასწორობის წერტილი ლარებში. ვერტიკალურ ღერძზე გადათვალეთ ზარალი კოორდინატთა სათავეს დაბლა, რომელიც მუდმივი ხარჯების ტოლია. შემდეგ ზარალისა და წონასწორობის წერტილებზე გაავლეთ ვრფე, 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 გადავზომთ რეალიზაციის ეს მოცულობა, რომლის პირდაპირ, მოგება-მოცულობის ვრფეზე მყოფი წერტილიდან გადავინაცვლებთ ვერტიკალური ღერძის მიმართულებით და ვიპოვებთ საძიებელი მოგების სიდიდეს, რომელიც ჩვენს მაგალითზე დაახლო-

ებით 33 000 ლარია. პრაქტიკაში, სპეციალურ მოლიმეტროკიან ქაღელღებზე გრაფიკების აგებისას, ზუსტი მანვენებლების პონა აღვიღია.

**ამოცანა 6.**

საწარმო უშვებს ერთი სახის პროდუქტს, რომლის გასაყიდი ფასია 22 ლ. ხარჯთაღრიცხვით, მუღმივი ხარჯები თვეში შეადგენს 4500 ლარს. ცვაღებადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე 7 ლარია. გარღა ამისა, არსებობს ნახვრადცვღადი ხარჯები, რომელიც ფაქტობრივად წინა სამი თვის განმავღობაში შეადგენღა:

	პროდუქტია ცაღებში	ნახვრადცვღადი ხარჯები (ღ)
I თვე	80	1400
II თვე	85	1500
III თვე	90	1600

**მოთხოვნა:**

1. გამოთვალღთ მთღიანი ცვაღებადი ხარჯები პროდუქტის ერთეულზე ღა მთღიანი მუღმივი ხარჯები.
3. რას უღრის წონასწორობის წერტიღი.

**ამოხსნა:**

1. ნახვრადცვღადი ხარჯებიღან უნღა გამოიყოს მუღმივი ღა ცვაღებადი ხარჯები.

მაქსიმაღური	90	1600
მინიმაღური	80	1500
-----		-----
სხვაობა	10	100

ცვღადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე =  $100 / 10 = 10$  ლ

მუღმივი ხარჯები =  $1600 - 90 * 10 = 700$  ლ

ამრიგად, მთღიანი ცვღადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე =  $7 + 10 = 17$  ლ

მთღიანი მუღმივი ხარჯები =  $4500 + 700 = 5200$  ლ

2.  $წწ = 5200 / (22 - 17) = 1040$  ერთ

**ამოცანა 7.**

მინი-მაქსის მეთოღის გამოყენებით გამოთვღიღი მუღმივი ხარჯები 3 500 ლარს შეადგენს. ცვღადი ხარჯი ერთეულზე 5 ლარია. წარმოების მინიმაღური ღონე 500 ცაღი ღა მაქსიმაღური ღონე - 1500 ცაღია.

გამოთვალღთ ღანახარჯების მაქსიმაღური ღა მინიმაღური მნიშვნეღობები.

**ამოხსნა:**

მაქსიმაღური ღანახარჯები =  $3\ 500$  ლ +  $(1500$  ცაღი \*  $5$  ლ) =  $11\ 000$  ლ

მინიმაღური ღანახარჯები =  $3\ 500$  ლ +  $(500$  ცაღი \*  $5$  ლ) =  $6\ 000$  ლ

**ამოცანა 8.**

კომპანია აწარმოებს ღა ყიღის ორი სახი A ღა B პროდუქტს. მოსაღოდნეღია, რომ წღიური რე-აღიზაცია მოხღება შემღვევი პროპორციით: 2 : 3. წღიური მთღიანი რეაღიზაცია ღაგეგმიღია 500 000 ლარის ოღენობით. ზღვრული მოგების ნორმა A პროდუქტზე არის 35% ღა B პროდუქტზე 40%. წღიური მუღმივი ღანახარჯები იქნება 95 000 ლ

**მოთხოვნა:** გამოთვალღთ რეაღიზაციის მოცუღლობა წონასწორობის წერტიღლში

**ამოხსნა:**

	გეგმური გაყიღვეღი 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

C/S - ის საშუაღო შეწონიღი კოეფიციენტი =  $190\ 000 / 500\ 000 = 38\%$

წონასწორობის წერტიღი რეაღიზაციის მოცუღლობაში =  $95\ 000 : 0,38 = 250\ 000$  ლ

მაშასაღამე, რეაღიზაციიღან მიღებუღი მთღიანი შემოსავღები 250000 ლარს როცა გაღა-აჭარბებს, კომპანიაში ღაიწყება მოგების მიღება.

## თავი 4. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის ზოგადი ასპექტები

პროდუქციის წარმოებასა და მომსახურების გაწევას გარკვეული დანახარჯები ჭირდება. 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 მოგების სიდიდე 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 ზადნადები ხარჯები:
  - არაპირდაპირი მასალის ხარჯი
  - არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი
  - ცვეთის ხარჯები
  - სხვა არაპირდაპირი ხარჯები

მხოლოდ შიგა ანგარიშგების შედეგის დროს, რათა დაგეგმილ 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

**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

	<b>ლარი</b>
პირდაპირი მასალის ხარჯი	– 34 000
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	– 40 000
<b>ძირითადი თვითღირებულება</b>	<b>– 74 000</b>
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	– 7 000
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	– 7 500
ცვეთის ხარჯი	– 3 000
სხვა არაპირდაპირი ხარჯი	– 1 000
<b>საწარმოო თვითღირებულება</b>	<b>– 92 500</b>
მარკეტინგის ხარჯები	– 10 000
საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	– 15 000
<b>სრული თვითღირებულება</b>	<b>– 117 500</b>

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 ხარჯები თვითღირებულებაში არ შეიტანება. სააღრიცხვო მეთოდიკით დაუშვებელია. ამრიგად, სამრეწველო საწარმოში პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ საწარმოო დანახარჯები ჩაითვლება, დანარჩენი ხარჯები პერიოდის ხარჯებია და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. საცალო ან საბითუმო ვაჭრობის ორგანიზაციებში საქონლის შექენა ხდება გაყიდვის მიზნით და დანახარჯები მათ შექენაზე, შედის საქონლის თვითღირებულებაში, ხოლო სხვა დანარჩენი ხარჯი, როგორცაა: გასაფლავი ადმინისტრაციულ საჭიროებებზე და პროდუქციის გასაღებაზე, პერიოდის დანახარჯებად ითვლება.

როგორც ცნობილია, საწარმოები ამა თუ იმ სახის პროდუქციის წარმოებას გარკვეული დროის შემდეგ წყვეტენ. პერიოდს პროდუქციის წარმოების დაწყებიდან მის შეწყვეტამდე, **პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი ეწოდება**. 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 დაწვევას კონკურენციის გამო, მოგება შემცირებას დაიწვეს.

**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 გაიწვევა, საჭირო გახდა ისეთი სააღრიცხვო სისტემა, რომელიც პროდუქტიდან შემოსულ ყველა შემოსავალს ყველა დანახარჯს შეუდარებს, რომელიც მასზე იქნება გაწეული მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში. ამ მიზნით, დგება სასიცოცხლო ციკლის კალკულაცია.

**პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის დანახარჯთა 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 დანახარჯები, 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 აღრიცხება როგორც პერიოდის დანახარჯი.

სასიცოცხლო ციკლის კალკულაცია კი ამ დანახარჯებს კვალდაკვალ მისდევს თითოეულ პროდუქტზე 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 მეთოდოლოგია. **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.

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

## 4.2. წარმოების დანახარჯთა ცხრილები და თვითღირებულების შიბა ანგარიშგება

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

**ცხრილი** არის სვეტებისა და სტრიქონების კომბინაცია, რომელთა გადაკვეთაზე წარმოქმნილ უჯრებში იწერება რიცხვითი მონაცემები.

**დანახარჯთა ცხრილები არის** (კომპიუტერიზებული ან ხელით დამუშავებული) დანახარჯებთან დაკავშირებული მონაცემთა ბაზა, რომელიც ხელს უწყობს დანახარჯების ზუსტ, აკურატულ გაანგარიშებას პროდუქციის შემადგენელი ნაწილების აწივობის, საწარმოო პროცესების და სხვა მრავალი კომბინაციებისათვის, რაც შეიძლება განხილულ იქნას პროდუქციის დიზაინის შექმნისას. დანახარჯთა ცხრილები გამოიყენება როგორც პროდუქციის წარმოების დაწყებამდე, ასევე წარმოების დროს. გავრცელებულია უჯრებიანი ფორმა.

**დანახარჯების ცხრილებს მიეკუთვნება** დანახარჯების ანგარიშგება და პროდუქციის თვითღირებულების უწყისები.

დანახარჯთა ანგარიშგება მზადდება დანახარჯების მოძრაობის გასაცნობად. მენეჯერებისათვის. დანახარჯთა ანგარიშგებაში მოცემულია ნაერთი ინფორმაცია მთლიანი ხარჯებისა და პროდუქტის ერთეულზე გაწეული დანახარჯების შესახებ, მიმდინარე და წინა პერიოდისათვის. დანახარჯების ანგარიშგება მზადდება რეგულარულად, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ინტერვალთან შეთანხმებულად.

პროდუქციის თვითღირებულების უწყისები მზადდება ცალკეული სახის პროდუქციაზე მიმდინარე თვეში გაწეული დანახარჯების შესახებ. მათ საფუძველზე შედგება ნაერთი უწყისი.

მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისში აგრეთვე მოცემულია დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთები. გამოითვლება რეალიზებული როდუქციის თვითღირებულება. გაანგარიშებებისათვის გამოიყენება შემდეგი ფორმულები:

$$\begin{aligned}
 & \text{დანახარჯული მასალები} = \frac{\text{მასალების საწყისი ნაშთი}}{\text{მასალების შესყიდვები}} + \frac{\text{მასალების საბოლოო ნაშთი}}{\text{მასალების შესყიდვები}} - \frac{\text{მასალების საბოლოო ნაშთი}}{\text{მასალების შესყიდვები}} \\
 & \text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} = \frac{\text{დაუმთავრებელი პროდუქციის საწყისი ნაშთი}}{\text{პროდუქციის საწყისი ნაშთი}} + \frac{\text{მიმდინარე დანახარჯები}}{\text{დანახარჯები}} - \frac{\text{დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი}}{\text{პროდუქციის საბოლოო ნაშთი}}
 \end{aligned}$$

$$\begin{matrix} \text{რელიზებული} & \text{მზა პროდუქციის} & \text{მზა პროდუქციის} & \text{მზა პროდუქციის} \\ \text{პროდუქციის} & = & \text{საწყისი ნაშთი} & + & \text{თვითღირებულება} & - & \text{საბოლოო ნაშთი} \\ \text{თვითღირებულება} & & & & & & \end{matrix}$$

მოტანილი ფორმულები აგრეთვე გამოიყენება დანახარჯებისა და გამოსაშვები პროდუქციის რაოდენობის დაგეგმვის შემდეგ, მასალების შესყიდვების დაგეგმვის დროს.

ცხრილი 4.2.1.

მზა პროდუქციის უწყისი თვის ბოლოს

შ ი ნ ა ა რ ს ი	თანხა ლარებში	
	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)	
	-----	
ჯამი	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. მიმდინარე თვის საწარმოო ხარჯები სულ		94 000
6. დაუმთავრებელი პროდუქციის საბოლოო ნაშთი		(3000)
7. მზა პროდუქციის თვითღირებულება(2+3+4)–6		92 000

ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულების უწყისის მომზადების შემდეგ, ასევე თითოეული სახის პროდუქციის მიხედვით, მზადდება მოგება-ზარალის უწყისი. განხილული უწყისები დგება წლიურად და ყოველთვიურად. დანახარჯების უფრო ეფექტური მართვისა და კონტროლის მიზნით, იგი შეიძლება მომზადდეს უფრო მოკლე პერიოდების მიხედვითაც.

ცალკეული სახის პროდუქციის მოგება-ზარალის უწყისების საფუძველზე მომზადდება მოგება-ზარალის ნაერთი უწყისი (იხ. ცხრილი 4.2.2.), რომელშიც მოცემული იქნება აგრეთვე კომერციული და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები და გამოითვლება საოპერაციო მოგების სიდიდე ყოველი თვისათვის.

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. იგეგმება ფასნამატის საპროცენტო განაკვეთი. ამ განაკვეთის დადგენისათვის გაითვალისწინება შემდეგი ფაქტორები: საწარმოო დანახარჯების დონე, მარკეტინგის და მართველობითი ხარჯების დონე, არასაწარმოო ხარჯების მოცულობა და მოთხოვნა ბაზარზე.

**ცხრილი 4.2.2.**

**მოგება-ზარალის ნაერთი უწყისი მიმდინარე თვეში (ლარი)**

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. კომერციული ხარჯები		(3 000)
4. საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები		(5 000)
საოპერაციო მოგება		3 000

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

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

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

ფასნამატი გვიჩვენებს, რამდენი პროცენტი მოგება მიიღება ერთ ლარ დანახარჯებზე.

$$\text{მარჟა} = \frac{\text{მოგება რელიზაციიდან} * 100\%}{\text{ამონაგები რელიზაციიდან}}$$

მარჟა გვიჩვენებს რამდენი პროცენტი მოგება მიიღება ერთ ლარ შემოსავალზე. ფასნამატი ყოველთვის მეტია მარჟაზე.

**ცხრილი 4.2.3.**

**პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულების გეგმური კალკულაცია**

მ ა ჩ ვ ე ნ ე ბ ლ ე ბ ი	თანხა ლარში
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. კომერციული ხარჯები	2,4
5. საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	4,0
-----	-----
სრული თვითღირებულება	34,9
6. ფასნამატი 25%	8,73
-----	-----
გასაყიდი საორიენტაციო ფასი	43,63

მოტანილი პირობითი მაგალითის თანახმად, მარჟა = (8,73 \* 100% ) / 43,62 = 20%

დანახარჯების აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე საწარმოებში ამზადებენ ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების 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 კონტროლოს მიერ და ჩაბარდა მზა პროდუქციის საწყობს ან მიეწოდება მომხმარებელს, **მზა პროდუქცია ეწოდება.**

პროდუქტი, რომელიც პერიოდის ბოლოსათვის დამზადების ამა თუ იმ სტადიაზე იმყოფება, **დაუმთავრებელ პროდუქციად** 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:

დაეუშვათ 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 მოცემულ თვეში გაწეული წარმოების დანახარჯები 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 პირობით ერთეულებში, რომელთაც **მზა პროდუქციის ეკვივალენტური ერთეულები ეწოდებათ.**

#### მზა პროდუქციის

**ეკვივალენტური ერთეულები = დაუმთავრებელი ერთეულები \* დასრულების პროცენტი**

თუ დაუმთავრებელი დარჩა 400 ცალი პროდუქტი, რომელიც საშუალოდ 60%-თაა დამთავრებული, მაშინ იგი პირობითად არის 240 ცალი (400-ის 60%) მზა პროდუქტის ტოლფასი

#### სადემონსტრაციო მაგალითი:

თვის დასაწყისში დაიწყო 4000 ცალი პროდუქტის დამზადება, საიდანაც 3400 ცალი დასრულდა, ხოლო 600 ცალი დარჩა დაუმთავრებელი. ინვენტარიზაციის შედეგად აღმოჩნდა, რომ 600 ცალი

დაუმთავრებელი პროდუქტი დამთავრებულია 50%-ით, მაშინ იგი იქნება 300 დამთავრებული მზა პროდუქტის ეკვივალენტი. ანუ, 600 ცალი ნახევრად დამთავრებული პროდუქტი, იგივეა რაც თითქოს 300 ცალი მზა პროდუქტი.

წარმოების ერთი თვის დანახარჯები 20 000 ლარი ახლა უნდა განაწილდეს დამთავრებულ და დაუმთავრებელ პროდუქტს შორის შემდეგნაირად:

ცხრილი 4.3.1

	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. ხოლო:

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 როგორც თვის დასაწყისში, ასევე თვის ბოლოს არსებობს, ხოლო, სხვადასხვა სახის რესურსები წარმოებაში სხვადასვა დროს შედის, მაშინ გამოთვლების მეთოდის რთულდება, რომელსაც მომავალ თავებში შეისწავლით.

#### 4.4. თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები და პრინციპები

**თვითღირებულების კალკულაციის 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 უზრუნველყოფს** პროდუქტის (ან მომსახურების) საკალკულაციო ერთეულზე პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების მუხლების დადგენას, პროდუქტის ერთეულზე სხვადასხვა ხარჯების თავმოყრის წესების ერთობლიობას.

**თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდებია:**

1. კალკულაცია კონკრეტული ანუ განსაკუთრებული დანიშნულებით, რომელსაც მიეკუთვნება :

- **კალკულაცია შეკვეთების მიხედვით** – გამოიყენება, როცა საწრმო ასრულებს მოკლევადიან შეკვეთებს;
- **კალკულაცია კონტრაქტების მიხედვით** – გამოიყენება სამშენებლო კომპანიებში;

- **კალკულაცია პროდუქციის პარტიების მიხედვით** – გამოიყენება, როცა საწარმო ერთგვაროვან პროდუქციას პარტიებად უშვებს;
- 2. **კალკულაცია პროცესების მიხედვით** – გამოიყენება, როცა პროდუქცია მზადდება ნედლეულის გადამუშავების ორი ან მეტი ურთიერთდაკავშირებული პროცესების შედეგად;
- 3. **კალკულაცია მომსახურების სახეების მიხედვით** – გამოიყენება მომსახურების სფეროში, როგორცაა: ტრანსპორტი, სასტუმრო, განათლება, საავადმყოფოები, რესტორნები და სხვა.
- 4. **კალკულაცია საქმიანობის სახეების მიხედვით (ABC)** – როცა, თანამედროვე ბიზნესის ტექნოლოგიური ცვლილებების გამო, საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება ხდება ჯერ საქმიანობის სახეებს შორის და შემდეგ პროდუქტებზე.

**თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპები** პასუხობენ მისი მომხმარებლების ინტერესებსა და მიზნებს.

**თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპებია:**

- 1. **კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით** – გამოიყენება დაგეგმვის დროს, გადაწყვეტილებების მისაღებად;
- 2. **კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით** – გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისათვის;
- 3. **კალკულაცია რელევანტური დანახარჯებით** – გამოიყენება გადაწყვეტილებების მიღების დროს, ალტერნატიული პროექტიდან ხელსაყრელი პროექტის შესარჩევად;

**თვითღირებულების კალკულაციის ტექნიკა:**

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

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

## 4.5 დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა

დანახარჯების აღრიცხვის მთავარი მიზანია დამზადებული პროდუქციის (ან გაწეული მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა. ამიტომ, დანახარჯების აღრიცხვა დანახარჯების კლასიფიკაციას ეყრდნობა.

**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 იცით, 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 ცალ-ცალკე იხსნება წარმოების ანუ დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიში და ერთი საკონტროლო (ნაერთი) ანგარიში (1630), წარმოების ბუღალტერს შეუძლია კოდირება თავად გააკეთოს. წარმოების ანგარიშის დებეტში თვის განმავლობაში აღირიცხება 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 აღირიცხება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშზე, რომელიც იხსნება ყველა საწარმოო განყოფილებებისათვის ცალ-ცალკე და ერთი საკონტროლო ანგარიში(7191):

- დებეტი – №1 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები(7191/№1)
- დებეტი – №2 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები(7191/№2)
- დებეტი – საწყობის ხარჯები (7191/საწყობი) და ა.შ.
- კრედიტი – მასალები, გასაცემი ხელფასი, დაგროვილი ცვეთა და სხვა.

\* თვის განმავლობაში, გეგმური 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
- კრედიტი – “ბ” პროდუქტის დაუმთავრებელი წარმოება

\* რელიზებული მზა პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოწერა:

- დებეტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
- კრედიტი – მზა პროდუქცია

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

- დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
- კრედიტი – №1 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები

კრედიტი – №2 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯები  
კრედიტი – საწყობის ხარჯები და ა.შ. ამით ეს ანგარიშები  
იხურება

\* თვის ბოლოს, რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დახურვა:

დებეტი – მოგება-ზარალი  
კრედიტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება

\* თვის ბოლოს, საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობის ჩამოწე-  
რა:

ა). მიკუთვნების მეტობის ჩამოწევა:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო  
ანგარიში

კრედიტი – მოგება-ზარალი

ბ). მიკუთვნების დანაკლისის ჩამოწევა:

დებეტი – მოგება-ზარალი

კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების  
საკონტროლო ანგარიში

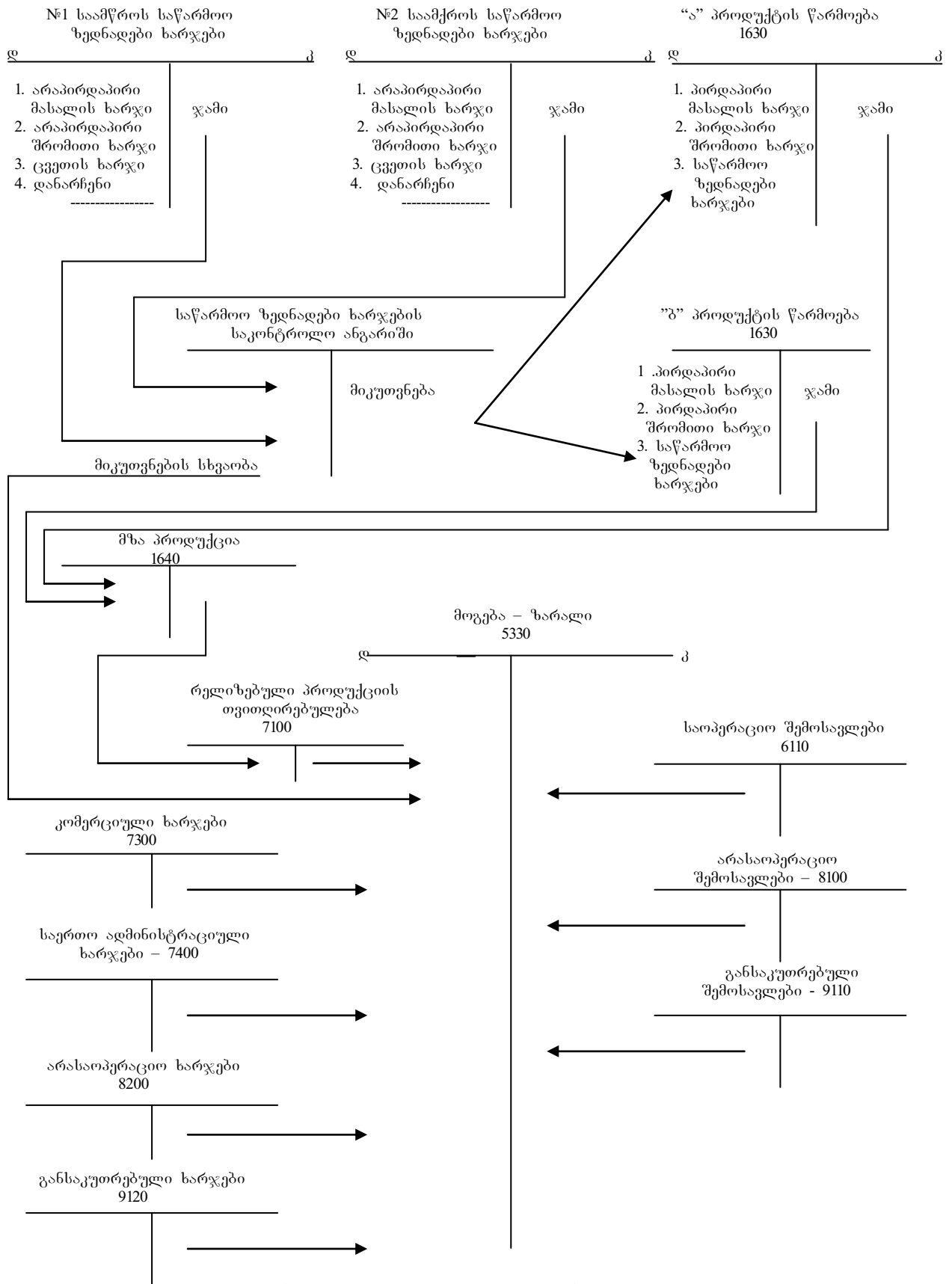
თუ კომპანია მხოლოდ ერთი დასახელების პროდუქტს უშვებს, მაშინ გამარ-  
თლებულია გამოყენებულ იქნას მარაგების უწყვეტი აღრიცხვის მეთოდი. ამ მეთო-  
დით, წარმოების პირდაპირი ხარჯები, დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის  
ნაცვლად, უშუალოდ მზა პროდუქციის ანგარიშზე აღირიცხება და პროდუქციის სა-  
ხეებს შორის, ზედნადები 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: დანახარჯების აღრიცხვის სქემა

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

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

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

		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
მოსხმარებული მასალები:	
მასალის საწყისი ნაშთი - - - - -	47 500
მასალის შესყიდვები - - - - -	96 500
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
დახარჯული მასალები	-	130 000
პირდაპირი შრომითი ხარჯები	-	150 000
საწარმოო ზედნადები ხარჯები	-	70 000
წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულება	-	400 000

**ამოხსნა:**

საწყისი ნაშთი ადვნიშნოთ - 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:

- წარმოებული მზა პროდუქციის თვითღირებულება
- მთლიანი საწარმოო დანახარჯები
- რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
- რეალიზაციიდან მიღებული მოგება

**ამოხსნა:**

- მზა პროდუქციის თვითღირებულება =  $50 * 23\ 000\ \text{ლ} = 1\ 150\ 000\ \text{ლ}$
- მთლიანი საწარმოო დანახარჯები =  $1\ 150\ 000 + 35\ 000 = 1\ 185\ 000\ \text{ლ}$
- რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება =  $42 * 23\ 000 = 966\ 000\ \text{ლ}$
- რეალიზაციიდან მიღებული მოგება =  $42 * 34\ 000 - 966\ 000 = 462\ 000\ \text{ლ}$

**ამოცანა 4.**

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

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

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

**ამოსხნა:**

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური 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 –	8 000	6 000	7 140	21 140

**ამოცანა 5.**

მუსიკალური ინსტრუმენტების ქარხნის მთავარი ბუღალტერი – კაკაბაძე, წლის ბოლოსათვის ავდმყოფობის გამო საავადმყოფოში მოხვდა. იგი დროებით შეცვალა ახალბედა ბუღალტერმა, რომელმაც წლის ბოლოსათვის, შეცდომით, შემდეგი სახის მოგება-ზარალის უწყისი მოამზადა:

**მუსიკალური ინსტრუმენტების ქარხნის  
მოგება-ზარალის უწყისი, 2007 წ. 31 დეკემბერი**

(ლარი)

შ ი ნ ა ა რ ს ი	დ	კ
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	270 600	
საერთო მოგება		49 400

საავადმყოფოდან გამოსული მთავარი ბუღალტერი კაკაბაძე ცდილობს შეაწიროს მოგება-ზარალი უწყისი. მან იცის, რომ იჯარის, დაზღვევის და კომუნალური ხარჯების 40% საწარმოო ზედნადებ ხარჯებზე მოდის. 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. მოამზადეთ წარმომავალი მზა პროდუქციის თვითღირებულების უწყისი  
 2. შეასწორეთ ახალბედა ბუღალტრის მიერ მომზადებული მოგება-ზარალის უწყისი

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

ამოხსნა:

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
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:		
არაპირდაპირი შრომა	16 000	
საწარმოო ხაზის ამორტიზაცია	20 000	
იჯარა	4 800	
დაზღვევა	2 800	
კომუნალური დანახარჯები	4 400	
სხვა საწარმოო ზედნადები ხარჯები	40 000	88 000
სულ საწარმოო ხარჯები		180 000
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 საოპერაციო ხარჯები	(32 600)
საოპერაციო მოგება	149 400
გამოცხადებული დივიდენდები	(22 000)
წმინდა მოგება	127 400

**ამოცანა 6.**

საწარმო ამზადებს სათამაშო მანქანებს. თითოეულ მანქანას დეტალების ოთხი კომპლექტი ჭირდება. თითო კომპლექტი 25ლ ღირს. წლის დასაწყისში საწყობში არის დეტალების 200 ცალი კომპლექტი. წლის ბოლოსათვის იგეგმება დეტალების მარაგის 10%-ით ზრდა. გათვალისწინებულია მომავალ წელს დამზადდეს 4000 ცალი სათამაშო მანქანა.

**მოთხოვნა:**

დეტალების რა რაოდენობის კომპლექტი უნდა შეისყიდოს საწარმომ მომავალ წელს?

**ამოხსნა:**

4000 ცალი სათამაშო მანქანის დამზადებას დაჭირდება 16000 ცალი კომპლექტი (4000\*4).

მეორე საკითხში მოცემული მასალის დანახარჯების ფორმულიდან:

**შესყიდული მასალები = მასალის მოხმარება + მასალის საბოლოო ნაშთი – საწყისი ნაშთი**  
ამდენად,

$$\text{მასალის შესყიდვები} = 16000 + 200 * 1,1 - 200 = 16020 \text{ კომპლექტი}$$

მაშასადამე, მენეჯმენტმა უნდა დაგეგმოს დეალების 16020 კომპლექტის შესყიდვა, რათა დაამზადოს 4000 ცალი სათამაშო მანქანა.

**ამოცანა 7.**

კომპანია ამზადებს მაცივრებს. ამოკველევის თანხამდ, მოთხოვნა მომავალ წელს იქნება 2100 ცალ მაცივარზე. ამჟამად მარაგში იმყოფება 50 ცალი მაცივარი და წლის ბოლოს იგეგმება მზა პროდუქციის ნაშთის 20%-ით შემცირება.

**მოთხოვნა:**

რა რაოდენობის მაცივარი უნდა დაამზადოს კომპანიამ მომავალ წელს, არსებული მოთხოვნის დასაკმაყოფილებლად?

**ამოხსნა:**

$$\begin{aligned} \text{პროდუქციის გამოშვება} &= \\ &= \text{მოთხოვნა პროდუქტზე} + \text{მზა პროდუქციის საბოლოო ნაშთი} - \text{საწყისი ნაშთი} \\ \text{პროდუქციის გეგმური გამოშვება იქნება: } &2100 + 50 * 0,8 - 50 = 2090 \text{ ცალი} \end{aligned}$$

**ამოცანა 8.**

საწარმო ამზადებს მტვერსასრუტებს. მიმდინარე თვეში 12300 ცალის დამზადება დაიწყო. იმავე თვეში დამზადდა 11700 ცალი და დაუმთავრებელი დარჩა 600 ცალი მტვერსასრუტი, რომელიც საშუალოდ 75%-ითაა დამთავრებული. იმავე თვის წარმოების დანახარჯებმა 1771200 ლარი შეადგინა.

**მოთხოვნა:**

გამოთვალეთ მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება.

**ამოხსნა:**

$$\begin{aligned} \text{დაუმთავრებელი პროდუქცია, მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულებში} &= 600 * 75\% = 450 \\ 1 \text{ ეკვ. ერთეულის თვითღირებულება} &= 1771200 / (11700 + 450) = 145,778 \text{ ლ} \\ \text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} &= 11700 \text{ ცალი} * 145,778 = 1705600 \text{ ლ} \\ \text{დაუმთავრებელი პროდ. თვითღ.} &= 450 \text{ ეკვ.ერთ.} * 145,778 = 65600 \text{ ლ} \end{aligned}$$

## თავი 5. პირდაპირი მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვა

მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯებიდან, როგორც უკვე იცით, პირველი მუხლი პირდაპირი მასალის ხარჯია. ამიტომ, თვითღირებულების კალკულაციის შესწავლა მატერიალური დანახარჯების აღრიცხვის შესწავლით დავიწყეთ.

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;
  - მასალის მარაგების მართვისა და კონტროლის ფორმულები;
  - მასალის დანაკარგებისა და ნარჩენების შეფასება და აღრიცხვა
- \* მასალების მოძრაობის აღრიცხვის მეთოდები.

### 5.1. მასალების კლასიფიკაცია და შეფასება შექმნის დროს

წარმოების პროცესის შეუფერხებელი განხორციელებისათვის მეწარმეს სხვადასხვა სახის მასალები ჭირდება, 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 საშუალებები, ჭანჭიკები, ხრახნები და სხვა მასალები, რომლებიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაზე არ გამოიყენება, არამედ დანადგარების ნაწილებია. ასეთია, საექსპლოატაციო-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 არაპირდაპირი 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, შექლებისდაგვარად, 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, თუ ფირმა ამზადებს ქაღისა და მამაკაცის ფეხსაცმელებს. მათ შეიძლება გამოიყენონ შეიდნიშნა კოდი, რომელშიც პირველი ციფრი აღნიშნავს პროდუქციის სახეობას – ქაღისაა თუ მამაკაცის, მეორე ციფრი შეიძლება მიანიშნებდეს ასაკს – ბავშვისაა თუ დიდის, მესამე – გამოსასველია 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 მასალები აღირიცხება როგორც რაოდენობრივად, ასევე შეძენის თვითღირებულებით.

შესყიდული მასალების თვითღირებულებაში შედის მომწოდებლის ფასი, გადმოზიდვის ტრანსპორტირების ხარჯები, საბაჟო გადასახადი და შეფუთვის ხარჯები. თვითღირებულებაში არ შედის დამატებული ღირებულების გადასახადი (დღგ), გარდა იმ შემთხვევისა თუ მყიდველი დღგ-ს გადამხდელი არაა და ფასდათმობა.

მომწოდებლებთან დადებული ხელშეკრულებებით მხარეები თანხმდებიან სატრანსპორტო ხარჯების ანაზღაურების წესზეც. ტრანსპორტირების ხარჯებს საერთოდ მყიდველი ორგანიზაცია იხდის. მაგრამ, ხელშეკრულებით შესაძლოა გათვალისწინებულ იქნას, რომ მასალის გადმოზიდვის ხარჯები წინასწარ, მყიდველის ნაცვლად, მომწოდებელმა გადაიხადოს, რასაც იგი გამოგზავნილ ანგარიშფაქტურაში აღნიშნავს.

საერთაშორისო ურთიერთობებში გავრცელებულია მასალის სატრანსპორტო ხარჯების ანაზღაურების შემდეგი სახის შეთანხმებები: „ფრანკო საწყობი მომწოდებლისა“ - რაც ნიშნავს, რომ ტვირთს მყიდველი უშუალოდ მომწოდებლის საწყობიდან წამოიღებს. „ფრანკო სადგური მომწოდებლისა“ - ნიშნავს, რომ



ტვირთს მომწოდებელი თავის უახლოეს სადგურამდე მოიტანს და შემდეგ მყიდველი წამიღებს. მაშასადამე, სატრანსპორტო ხარჯებს წინასწარ გადაიხდის მომწოდებელი თავის სადგურამდე, მყიდველის ნაცვლად და ანგარიშფაქტურაშიც აღნიშნავს. „ფრანკო სადგური დანიშნულებისა“ - ნიშნავს, რომ მომწოდებელი ტვირთს მყიდველის უახლოეს სადგურამდე მიიტანს და ტრანსპორტირების ხარჯებსაც შესაბამისად იხდის. „ფრანკო საწყობი მყიდველისა“, ნიშნავს რომ მომწოდებელი ტვირთს მყიდველის საყობში მიიტანს და ტრანსპორტირების ხარჯებს მთლიანად იხდის, ანგარიშსწორებას თავად აწარმოებს სატრანსპორტო ორგანიზაციასთან. ანგარიშფაქტურაში ტრანსპორტირების ხარჯებს ცალკე აჩვენებს და მყიდველი გადაუხდის მასალის ღირებულებასთან ერთად.

როგორც უკვე ითქვა, მასალის ტრანსპორტირების ხარჯები მის თვითღირებულებაში შედის. როცა ერთი სახის ტრანსპორტით რამდენიმე დასახელების მასალის შექენა ხდება, მაშინ ტრანსპორტირების ხარჯები მასალის სახეებს შორის უნდა განაწილდეს. Xარჯების განაწილების ბაზად შეიძლება გამოყენებულ იქნას მასალის ფასი, ფართობი ან წონა.

**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

სამი დასახელების მასალა შექენილია ერთი სახის ტრანსპორტით და არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

მასალის დასახელება	ღირებულება ლ	სატრანსპორტო ხარჯები (ლ)
მასალა - ა	20 100	
მასალა - ბ	35 200	
მასალა - გ	37 500	
-----	-----	-----
ჯამი	92 800	18 560

**მოთხოვნა:** გაანაწილეთ სატრანსპორტო ხარჯები მასალის სახეებს შორის, მათი ფასის პროპორციულად.

პირველ რიგში გამოთვლილ უნდა იქნას სატრანსპორტო ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი (K) და შემდეგ შედგება განაწილების ცხრილი.  
 $= 18560 / 92800 = 0,2$

**ცხრილი 5.1.1.**  
**სატრანსპორტო ხარჯების განაწილება**  
 (ლარი)

მასალის დასახელება	შესყიდვის ფასით	K	სატრანსპორტო ხარჯები	მასალის თვითღირებ.
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

საწარმოს მენეჯმენტთან შეთანხმებით, სააღრიცხვო პოლიტიკაში მიღებულ იქნება განაწილების რომელი ბაზა იქნას გამოყენებული და მთელი წლის განმავლობაში ის იქნება გამოყენებული.

## 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 საწყოებში 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 საწობში. ტვირთის მიღების დროს მიმღებმა განყოფილებამ გარეგანი დათვალიერებით უნდა შეამოწმოს მასალის რაოდენობა, ხარისხი და შეკვეთის ნომერი. ერთმანეთთან უნდა შეადარონ მიღებული მასალები და თანდართული ზედნადების 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, დაწუნებული 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 ორიდან ერთ-ერთი სახით. კერძოდ:

1. მომწოდებლის ფასი 10 000 ლ და დღგ (18%) – 1 800 ლ. სულ გადასახდელია 11 800 ლ.

2. ანგარიშფაქტურაში შეიძლება ნაჩვენები იქნას მხოლოდ მთლიანი გადასახდელი თანხა – 11 800 ლარი. ამ შემთხვევაში გამოიყოფა დღგ შემდეგი სახის გაანგარიშებით:

$$\text{დღგ} = (11\ 800 * 18\% ) : 118 = 1\ 900 \text{ ლ.}$$

$$\text{ან, ნაყიდობის ღირებულება დღგ-ს გარეშე} = 11\ 800 \text{ ლ} : 1,18 = 10\ 000 \text{ ლ}$$

**მთხოვნა მასალის გაცემაზე** მიიღება საწარმოო უბნებიდან. მასში მოცემულია დანახარჯთა ცენტრის (განყოფილების) დასახელება, მასალის კოდი, სახელწოდება, თარიღი, ზომის 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 შიგა 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” ავტოკარით 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 იქნან 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 შიგა გადაადგილება, დატვირთვა და გადმოტვირთვა ძვირი ჯდება, ამიტომ სასაწყობო მეურნეობა ისე უნდა მოეწყოს, რომ შიგა ტრანსპორტირების დანახარჯები მინიმალური იყოს. ამ მიზნით, სადაც ამის საშუალებას საწარმოო პროცესი იძლევა, გამოყენებულ უნდა იქნას ლენტური ტრანსპორტიორები. 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 შიგა ტრანსპორტირების ხარჯები.

**დეცენტრალიზებული სისტემის დროს** ძვირადღირებული მასალები შეინახება ცენტრალურ საწყობში, ხოლო დანარჩენი, სწრაფად მბრუნავი მასალები განაწილებულია პატარა საკუჭნაოებში, ადგილებზე, საწარმოო განყოფილებებში (საამქროებში).

**დეცენტრალიზებულ სისტემას აქვს შემდეგი უპირატესობა:**

\* შიგა 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 და 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 მნიშვნელოვანი ელემენტია. ნედლეული და მასალა წარმოადგენს მზა პროდუქციის მატერიალურ სუბსტანციას. აქედან გამომდინარე, ნედლეულისა და მასალების სამომხმარებლო თვისებები და ხარისხი, ძირითადად განსაზღვრავს მზა პროდუქციის ხარისხიანობას. საბოლოოდ კი გავლენას ახდენს წარმოების ეფექტიანობაზე.

კომპანიის მენეჯერები ცდილობენ დაგეგმონ მოთხოვნა სათანადო ხარისხისა და რაოდენობის ნედლეულსა და მასალებზე წარმოების გეგმის შესაბამისად, რისთვისაც მგეგმავები იყენებენ მარაგების მართვის პოლიტიკას. თავის მხრივ, მარაგების მართვის პოლიტიკა არსებით როლს ასრულებს წარმოების გეგმის შინაარსის განსაზღვრაში. მასალის მარაგების მართვის პოლიტიკა ხშირად ასახავს წარმოების სტრატეგიულ დონეს, რაც დამახასიათებელია მაღალკვალი-ფიციური კადრებისაგან შემდგარი კომპანიებისათვის ან ისეთი კომპანიებისათვის,

რომელთაც, ტექნიკური აღჭურვილობები მხოლოდ ერთი სახის პროდუქციისთვის გააჩნიათ.

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

წარმოების გეგმის შემუშავების შემდეგ, წინასწარ განისაზღვრება აუცილებელი რესურსების მოცულობა. მუშავდება საწარმოსათვის საჭირო მასალების შესყიდვებისა და ხარჯვის გეგმები. მასალის დანახარჯები იგეგმება, როგორც ცალკეული სახის პროდუქციის, ასევე საწარმოს თითოეული განყოფილებების მიხედვით. ამასთან, გაითვალისწინება მასალის ხარჯი მოკლევადიანია თუ გრძელვადიანი. მაგალითად, სამრეწველო კომპანიებში წარმოების ციკლი მოკლევადიანია, ვიდრე, მშენებლობაში, რადგან ამ უკანასკნელის პროდუქციის მიღებას რამდენიმე თვე და შეიძლება წლებიც დაჭირდეს. ამდენად, საჭიროა წარმოების ციკლის პერიოდის დადგენა.

მენეჯერებმა, გადაწყვეტილებების მიღებისას უნდა განიხილონ როგორც მოკლე, ასევე, გრძელვადიანი შედეგები. გაიხსენეთ, რომ საქმიანობის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს მუდმივი და ცვალებადი ხარჯები. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ცვალებადი ხარჯების რაციონალური დაგეგმვა, რაც პროდუქტის რეალური ფასის დადგენის აუცილებელი წინაპირობაა.

გამომდინარე იქედან, რომ მასალის ხარჯი პროდუქციის თვითღირებულებაზე პირდაპირ გავლენას ახდენს, დახარჯული მასალების ღირებულების შეფასება არსებითი 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 შეძენილი მასალები.

დახარჯული მასალების შეფასებისათვის, ცნობილია შემდეგი მეთოდები. ესენია:

- ინდივიდუალური თვითღირებულების მეთოდი
- საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი
- *FIFO*
- *LIFO*
- *NIFO*
- ნორმატიული

**ინდივიდუალური თვითღირებულება** გამოიყენება ისეთი სახის მასალისა და დეტალებისათვის, რომელთაც მაღალი თვითღირებულება გააჩნიათ და შესაძლებელია საკუთარი თვითღირებულებით შევიდეს მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში. ღგორიაა ტურბინები ელექტროსადგურის მშენებლობის დროს, ელექტროძრავები და სხვა მსგავსი.

**საშუალო შეწონილი მეთოდი** გამოიყენება ერთგვაროვანი მასალების დიდ პარტიებად შეძენის დროს. მასალების ყოველი შეძენის დროს გამოითვლება საშუა-

ლო შეწონილი ღირებულება და შემდეგ, როცა მოხდება საწყოებიდან მასალის გაცემა, ამ საშუალო თვითღირებულებით შეფასდება მომდევნო პარტიის მიღებამდე.

მასალის ყოველი შემოსვლის დროს საშუალოშეწონილი თვითღირებულება გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{საშ. შეწ. თ/ღ} = \frac{\text{ნაშთის ღირებულება} + \text{შექნილის ღირებულება}}{\text{ნაშთის რაოდენობა} + \text{შექნილის რაოდენობა}}$$

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

**მეთოდი – LIFO** – ეყრდნობა იმ კონცეფციას, რომ თითქოს პირველად იხარჯება ბოლოს შექნილი (ანუ ახლად შექნილი) მასალები. ამიტომ, საწყოებიდან გაცემილი მასალების შეფასება ხდება ბოლოს შექნილი მასალების ფასით. ხოლო ნაშთად დარჩენილი მასალების საბოლოო მარაგი შეფასდება ყველაზე ადრე შექნილი მასალების ფასით.

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

**ნორმატიული მეთოდის** დროს საწარმოში დაგეგმილია მასალების ნორმატიული ფასი. საწყოებიდან გაცემული 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.

**ცხრილი 5.4.1.**

**საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდი**

თარიღი	რაოდენობა ცალებში	ერთეულის ფასი (ლ)	ღირებულება (ლ)	საშუალო შეწონილი თვითღირებულება (ლ)
ნაშთი 1.07	100	1,0	100	1,0
შექნა 5.07	600	1,20	720	
ნაშთი	700	-	820	820 / 700 = 1,17
გაცემა 10.07	(400)	1,17	(468)	
შექნა 15.07	500	1,40	700	
ნაშთი	800	-	1052	1052 / 800 = 1,32
გაცემა 20.07	(400)	1,32	(528)	
შექნა 25.07	800	1,50	1200	
ნაშთი	1 200	-	1 724	1724 / 1200 = 1,44
გაცემა 29.07	(1000)	1,44	(1 440)	
ნაშთი	200	1,42	284	284 / 200 = 1,42

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

**მეთოდი FIFO**

**ცხრილი 5.4.2.**

თარიღი	რაოდენობა 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
<hr/>			
სულ შეძენა	1900	-	2 620
გაცემა: 10.07	400	$100 * 1,0 + 300 * 1,2 =$	460
20.07	400	$300 * 1,2 + 100 * 1,4 =$	500
29.07	1 000	$400 * 1,4 + 600 * 1,5 =$	1 460
<hr/>			
სულ გაცემა	1 800		2 420
ნაშთი	200	$200 * 1,5 =$	300

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

**მეთოდი LIFO**

**ცხრილი 5.4.3.**

თარიღი	ცალი	ლარი
გაცემა: 10.07.	400	$400 * 1,2 = 480$
20.07.	400	$400 * 1,4 = 560$
29.07.	1000	$800 * 1,5 + 100 * 1,4 + 100 * 1,2 = 1\ 460$
<hr/>		
სულ გაცემა	1800	2 500
ნაშთი	200	$100 * 1,2 + 100 * 1,1 = 220$

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

**მეთოდი NIFO**

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

**ცხრილი 5.4.4.**

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
<hr/>			
სულ შეძენა	1 300	-	2 620
გაცემა: 10.07	400	$400 * 1,4 =$	560
20.07	400	$400 * 1,5 =$	600
25.07.	1 000	$1000 * 1,5 =$	1 500
<hr/>			
სულ გაცემა	1 800		2 660
ნაშთი	200	$200 * 1,5 =$	300

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

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

მაშასადამე, დახარჯული და ნაშთად დარჩენილი მასალების ფაქტიური ღირებულება აღემატება მასალების საწყისი ნაშთისა და შესყიდვების შეფასებულ ღირებულებას 240 ლარით. ეს გადახრა აღირიცხება მასალების ღირებულების კორექტირების ანგარიშზე:

დებეტი - მასალები - 240 ლ  
კრედიტი - მასალების ღირებულების კორექტირება - 240 ლ

შემდეგ, დაიხურება მასალის კორექტირების ანგარიში:

დებეტი - მასალის ღირებულების კორექტირება - 240 ლ  
კრედიტი - მოგება-ზარალი - 240 ლ

დებეტი	მასალის ანგარიში		კრედიტი
	ლარი	სურსათი	
ნაშთი:	100	ხარჯვა სულ	2 660
შესყიდვები	2 620	გადასატანი ნაშთი	300
ჯამი	2 720	ჯამი	2 960
კორექტირება	240		

**ნორმატიული ღირებულების მეთოდი**

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

ცხრილი 5.4.5.

თარიღი	ცალი	ლარი	
ნაშთი 1.07.	100	1,4	140
შეძენა: 5.07.	600	1,2	720
15.07.	500	1,4	700
25.07.	800	1,5	1200
სულ შეძენა	1900	-	2620
ხარჯვა: 10.07.	400	* 1,40 =	560
20.07.	400	* 1,40 =	560
29.07.	1000	* 1,40 =	1400
სულ ხარჯვა			2 520
ნაშთი: 200	200	* 1,40 =	280
			2 800

მასალის აღმრიცხველ ანგარიშზე ადგილი ექნება შემდეგ ჩანაწერებს:

ღ	მასალები	კ	
ნაშთი:	140	ხარჯვა	2 520
შესყიდვები	2 620	გადასატანი ნაშთი	280
ჯამი	2 760	ჯამი	2 800
გადახრა	40		



ამრიგად, საკრედიტო სხვაობა მასალების ღირებულებაში არის 40 ლ (2760 – 2800). რაც იმას ნიშნავს, რომ დახარჯული მასალების ნორმატიული ღირებულება ფაქტიურ ღირებულებას 40 ლარით აღემატება. მოხდება დანახარჯების შესწორება შემცირების მიმართულებით “მასალების ღირებულებაში გადახრების” ანგარიშის გამოყენებით.

1. დებეტი – მასალები – 40 ლ  
კრედიტი – გადახრა მასალების ღირებულებაში – 40 ლ
2. დებეტი – გადახრა მასალის ღირებულებაში 40 ლ  
კრედიტი – მოგება-ზარალი – 40 ლ

### 5.5. მასალის მარაგის შეფასების ბავუნა მოგების მაჩვენებელზე

დახარჯული და ნაშთად დარჩენილი მასალების შეფასების ზემოთ განხილული მეთოდები გავლენას ახდენენ მოგების მაჩვენებელზე. ღოგორც ცნობილია, 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.

#### ცხრილი 5.5.1.

მოგების მაჩვენებლები მასალის მარაგის შეფასების სხვადასხვა მეთოდის დროს (ლარი)

	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	140
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	2 480
დახარჯული მასალების ღირებულების შესწორება	-	-	-	(240)	(40)
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	7 436	7 420	7 500	7 180	7 440
მოგება რეალიზაციიდან	2 564	2 580	2 500	2 820	2 560

ამრიგად, მარაგების შეფასების მეთოდები ცვლიან მოგებას. ამიტომ, საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული მეთოდი გამოყენებულ უნდა მთელი წლის განმავლობაში. ამასთან, აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, რეკომენდირებული

ლია ინდივიდუალური, საშუალო შეწონილი, *FIFO* და ნორმატიული ღირებულების მეთოდების გამოყენება.

## 5.6. მასალის მარაგის აუცილებლობა და მასთან დაკავშირებული დანახარჯები

მასალების მარაგები საწარმოებში საჭიროა იმისათვის, რომ წარმოების პროცესი არ შეფერხდეს და მოგება გაიზარდოს. 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 დანახარჯები
- მარაგის დეფიციტის დანახარჯები

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

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.

შეკვეთის რიცხვი = წლიური მოთხოვნა / 1 შეკვეთის მოცულობა

შეკვეთის წლიური ხარჯი =  
= 1 შეკვეთის განთავსების ხარჯი \* შეკვეთის რიცხვი წელიწადში

მარაგის შენახვის

წლიური ხარჯი = საშუალო მარაგი \* მასალის ერთეულის შენახვის საშ. წლ. ხარჯი

საშუალო მარაგი = შეკვეთის მოცულობა / 2

თუ საწარმოში იგეგმება სარეზერვო მარაგი, მაშინ:

საშუალო მარაგი = (შეკვეთის მოცულობა / 2) + სარეზერვო მარაგი

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.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დაეუშვათ წარმოებას წელიწადში 200 000 კგ მასალა სჭირდება. ერთი შეკვეთის განთავსების ხარჯები შეადგენს 40 ლარს. 1 კგ მასალის საწყობში შენახვის წლიური ხარჯია 4 ლ.

**ცხრილი 5.6.1.**

**შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის გამოთვლის ცხრილური მეთოდით**

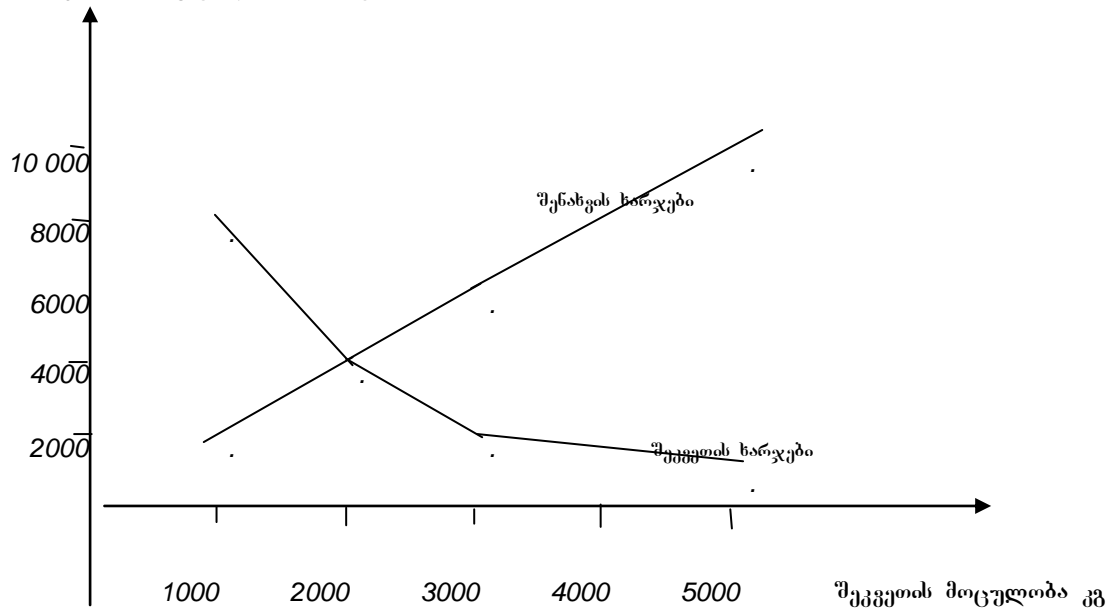
მ ა ჩ ვ ე ნ ე ბ ლ ე ბ ი	ერთი შეკვეთის მოცულობა (კგ)					
	500	1000	2000	2500	3000	5000
1. შეკვეთის რიცხვი (200000 / 500)	400	200	100	80	67	40
2. საშუალო მარაგი (500 / 2)	250	500	1000	1250	1500	2500
3.1 შეკვეთის წლიური ხარჯი (ლ) (სტრ. 1 * 40 ლ)	16 000	8 000	4 000	3 200	2 680	1 600
4. მარაგის შენახვის წლ. ხარჯი (ლ) (სტრ. 2 * 4 ლ)	1 000	2 000	4 000	5 000	6 000	10 000
5. მარაგის მთლიანი ხარჯი (ლ) (სტრ.3 + სტრ. 4)	17 000	10 000	8 000	8 200	8 680	11 600

5.6.1. ცხრილში მოცემული გამოთვლების ანალიზი აჩვენებს, რომ მარაგთან დაკავშირებული მთლიანი ხარჯები (სტრიქ. 5) ჯერ იზრდება, ხოლო, როცა შეკვეთის მოცულობა 2000 კილოგრამს გადააჭარბებს, ხარჯები ზრდას იწყებს. 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 შესრულები-

სა და მარაგის შენახვის დანახარჯების გრაფიკების გადაკვეთის წერტილში არსებობს შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა.

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



მასალის შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის გრაფიკი

შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის განსაზღვრის მესამე ხერხია გამოთვლა მათემატიკური ფორმულის გამოყენებით, რომელიც უფრო მარტივია, მოხერხებულია და ზუსტი გამოთვლის საშუალებას იძლევა. შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა არის მასალების ის რაოდენობა, რომელზეც გაიცემა შეკვეთა.

**მასალის 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 ჩატარდეს შემდეგი გამოთვლები:

1. შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის (EOQ) გამოთვლა ფასდათმობის გათვალისწინების გარეშე;

2. თუ გამოთვლილი შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა ნაკლებია იმ მოცულობაზე, რომელზეც ფასდათმობაა შემოთავაზებული, მაშინ უნდა გამოითვალოს მარაგის ჯამური წლიური დანახარჯი.

3. აგრეთვე გამოეთვალოთ 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.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

ზემოთ მოცემულ მაგალითზე, დაუშვათ შეკვეთის 8000 კგ მოცულობის დროს, მომწოდებელი მყიდველს თავაზობს 1,5% ფასდათმობას. 1 კგ მასალის ფასია 5ლ.

დავადგინოთ, მისაღებია თუ არა ეს წინადადება..

ამოხსნა:

წინა მაგალითიდან უკვე ცნობილია, რომ შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის დროს მარაგის შენახვისა და შეკვეთის წლიური ხარჯი არის 8 000 ლ.

თუ ერთი შეკვეთის მოცულობა იქნება 8000 კგ, მაშინ:

$$\text{შეკვეთის წლიური ხარჯი} = 200000 / 8000 * 40 = 1000 \text{ ლ}$$

$$\text{მასალის შენახვის წლიური ხარჯი} = 8000/2 * 4 = 16000 \text{ ლ}$$

---


$$\text{სულ} \quad 17 \text{ 000 ლ}$$

$$\text{ფასდათმობა} = 200000 \text{ კგ} * 5 \text{ ლ} * 1,5\% = 15 \text{ 000 ლ}$$

როგორც ხედავთ, მისაღები ფასდათმობა, მარაგთან დაკავშირებულ ხარჯებზე ნაკლებია. მდენად, შემოთავაზებული წინადადება მისაღები არაა.

თუ ფასდათმობა იქნება 2%, მაშინ ფასდათმობის თანხა გახდება 20000 ლარი. ასეთ შემთხვევაში, წინადადება მისაღები იქნება.

მასალის შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობის ფორმულის გარდაქმნილი სახე გამოიყენება მზა პროდუქციის წარმოების ოპტიმალური პარტიის გამოთვლის მიზნით. მენეჯმენტი ადგენს, პროდუქციის დიდი პარტია გამოუშვან დიდი ინტერვალით, თუ პროდუქციის მცირე პარტია დაამზადონ მოკლე ინტერვალით.

ფორმულას აქვს შემდეგი სახე:

$$\text{პროდუქციის პარტიის ოპტიმალური მოცულობა} = \sqrt{\frac{2C_o * D}{Ch * (1 - D/R)}} ; \text{ სადაც,}$$

$C_o$  – არის დანადგარების მომზადების ტექნიკური ხარჯები პროდუქციის ერთ პარტიაზე,

$C_h$  – პროდუქციის ერთეულის შენახვის წლიური ხარჯი

$D$  – წლიური მოთხოვნა მოცემული სახის პროდუქტზე

$R$  – წარმოების წლიური მაქსიმალური დონე

## 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 ჭირდება, 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 დონე საწყობში, რომელზეც კეთდება მარაგის მორიგი შეკვეთა.

$$\begin{aligned} \text{შეკვეთის წერტილი} &= \\ &= \text{მაქსიმალური დღიური მოხმარება} \times \text{მოწოდების მაქსიმალურ დღ. რიცხვი} \end{aligned}$$

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.

$$\text{მინიმალური მარაგი} = \text{შეკვეთის წერტილი} - \left( \frac{\text{მასალის საშუალო დღ. მოხმარება}}{\text{მოწოდების დღეთა საშუალო რიცხვი}} \right)$$

**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 ჯამის შუაზე გაყოფით.

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

$$\text{მაქსიმალური მარაგი} = \text{შეკვეთის წერტილი} + \text{შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა} - \left( \frac{\text{მინიმალური მოწოდების მინიმ. მოხმარება} \times \text{დღეთა რიცხვი}}{\text{მოწოდების მინიმ. რიცხვი}} \right)$$

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

აგრეთვე არსებობს **თავისუფალი მარაგი**, რომელიც წარმოადგენს მარაგის იმ რაოდენობას, რომლის გამოყენებაც საწარმოს შეუძლია მომავალში.

$$\text{თავისუფალი მარაგი} = \text{არსებული მარაგი} + \text{შეკვეთილი მარაგი} - \text{განაცხადით მოხონილი მარაგი, რომელზეც მოთხოვნა ჯერ არ გაცემულა}$$

ჩამოთვლილი ფორმულები ეხმარება მენეჯმენტს მარაგების კონტროლისა და მართვისათვის.

## 5.8. მასალის მარაგის შემოწმების მეთოდები

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

**ორბუნკერიანი 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. 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 მარაგი 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 "ერთეული" 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 გადაიჭრას 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 კატეგორიზაცია ღირებულების მიხედვით. ცალკე ჯგუფდება ძვირადღირებული მარაგი და კონტროლი ძირითადად მასზე კონცენტრირდება, ვიდრე იაფფასიან მასალებზე.

## 5.9. მასალების მოძრაობის 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 ზედნაღები 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 – რეალიზებული 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.



**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ მასალების საწყისი ნაშთი იყო 5 000ლ. თვის განმავლობასი 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. მასალების მარაგის კორექტირების ანგარიშის დახურვა:  
დებეტი – რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება – 1 000 ლ  
კრედიტი – მასალის მარაგის კორექტირება – 1 000 ლ  
ამით, რელიზებული პროდუქციის ანგარიშზე არაპირდაპირ აისახება დახარჯული მასალების ღირებულება – 22 000 ლ.

**დისკუსია:**

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 სასაწყობო ბარათში;
- მასალები არ ინახება იქ, სადაც უნდა მდებარეობდეს;
- არითმეტიკული შეცდომები ანგარიშების დაჯამების დროს;
- მარაგების დაზიანება და დატაცება.

გადახრების გამოვლენის დროს მთავარი წიგნის შესაბამის ანგარიშებში შეტანილ უნდა იქნას ცვლილებები. საწყობში აღმოჩენილი სხვაობა მარაგების დანაკარგების მუხლით დაეწერება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშს.

**დანაკარგი ორ კატეგორიად იყოფა:**

- ერთი, რომელიც ჩნდება ქურდობის, დაზიანების და სხვა მიზეზით;
- მეორე, რომელსაც ადგილი აქვს ტექნოლოგიური მიზეზით, წარმოების პროცესში ნედლეულის გადამუშავების დროს.

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 სარელიზაციო ღირებულება. ამ შემთხვევაში, ამ ფასით შეიძლება შემცირდეს პროდუქციის თვითღირებულება ან იგი მოგება-ზარალის ანგარიშზე აისახოს.

**მაგალითი:** დავეშვათ 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 – 2000 ლარი მთლიანად შევა. მაგრამ, თუ ნარჩენები შეიძლება 5 ლარად გაიყიდოს, მაშინ იგი გამოიქვითება მასალების დანახარჯებიდან ან მიემატება პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ მოგებას.

მასალის ნარჩენებს როცა შესაძლო სარელიზაციო ფასი გააჩნია, მაშინ ისინი დამხმარე მასალების ანგარიშზე აღრიცხება, 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. მოცემული საკითხები დეტალურად მომავალ თავებში შეისწავლება.

#### **კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. ჩამოთვალეთ მასალებს 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 მეტოდი.

**ს მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

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

მასალების შექენა	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 შექენილი მასალიდან 100 კგ მომწოდებელს დაუბრუნდა ხუთშაბათს.  
 კვირის განმავლობაში შექენილ მასალებზე ანგარიშ-ფაქტურები ჯერ არ განაღდლებულა.

**მოთხოვნა 1.** შეადგინეთ მასალების მოძრაობის ცხრილი, რომელშიც მოცემული იქნება კვირის განმავლობაში მარაგების ცვლილება, ერთი კილოგრამის ღირებულება და საბოლოო მარაგის დონე;  
 2. მასალის ანგარიშზე ასახეთ კვირის ოპერაციები და მიუთითეთ მოკორესპოდენტო 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 – შექენა	1 400	0,79	1 100	
-----				
ნაშთი	3 800	-	2 780	2780 : 3800 = 0,73
სამშაბათი – გაცემა	(1 600)	0,73	(1 168)	
ოთხშაბათი – შექენა	50	0,73	35	
-----				
ნაშთი	2 250	-	1 647	1647 : 2250 = 0,73
ხუთშაბათი – გაცემა	(100 )	0,70	(70)	
შექენა	1 600	0,94	1 500	
-----				
ნაშთი	3 750	-	3 077	3077 : 3750 = 0,82
პარასკევი- გაცემა	(1 400)	0,82	(1 148)	
-----				
საბოლოო ნაშთი	2 350		1 929	1929 : 2350 = 0,82

2. მასალის ანგარიში

ღ			ქ		
დღე	აღწერა	ლარი	დღე	აღწერა	ლარი
ნაშთი		1 680	სამშაბათი	დაუმთ.წარმოება	1 168
ორშაბათი	კრედიტორი	1 100	ხუთშაბათი	კრედიტორი	70
ოთხშაბათი	დაუმთ.წარმოება	35	პარასკევი	დაუმთ.წარმოება	1 148
ხუთშაბათი	კრედიტორი	1 500	-----		
ბრუნვა		2 635	ბრუნვა		2 386
ნაშთი		1 929			

**ამოცანა 2.**

კომპანია რამდენიმე სახის პროდუქტს უშვებს, რომელზეც იყენებს X მასალას. სექტემბრის ბოლოს X მასალის ნაშთი 570 კილოგრამს შეადგენდა. ინვენტარიზაციამ აჩვენა, რომ საწყობში მხოლოდ 470 კგ მასალა იყო.

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

ამ მასალის საწყისი ნაშთი შეადგენდა 250 კგ, 1კგ ფასი – 3,0 ლ.

7 სექტემბერს მომწოდებლებისაგან შექენილ იქნა 1300 კგ მასალა სულ 4 160 ლარად.

24 სექტემბერს კიდევ შეიძინეს მასალის ახალი პარტია 1200 კგ, 2 400 ლარად.

7 სექტემბერს შექენილი მასალებიდან დაწუნებულ 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, მოკორესპოდენტო ანგარიშების მითითებით. დახარჯული მასალების შეფასებისათვის გამოიყენება მეთოდი *FIFO*.

**ამოხსნა:**

საწყისი ფასი - 3ლ/კგ

7 სექტემბერს (4160/1300) - 3,2 ლ/კგ

24 სექტემბერს (2400/1200) - 2,0 ლ/კგ

- პირველ რიგში, მასალის ანგარიშში დებეტში შეიტანეთ თანხები.
- შეაფასეთ დახარჯული მასალების თვითღირებულება მეთოდით *FIFO*:  
 $250 \text{ კგ} * 3\text{ლ} + 1300 \text{ კგ} * 3,2\text{ლ} + 550 \text{ კგ} * 2 \text{ ლ} = 6 010 \text{ ლ}$
- დანაკლისი 100 კგ შეფასდება ბოლო პარტიის ფასით –  $100\text{კგ} * 2\text{ლ} = 200\text{ლ}$

მასალის ანგარიში

დ			კ		
თარიღი	აღწერა	ლარი	თარიღი	აღწერა	ლარი
ნაშთი		750	7.09 (დაბრუნება)	კრედიტორები	256
(250 კგ * 3ლ)			(80კგ*3,2)		
7.09	კრედიტორები	4 160	დანახარჯი - დაუმთ. წარმოება		6 010
(1300 კგ * 3,2ლ)			დანაკლისი		200
24.09	კრედიტორები	2 400	(100კგ * 2ლ)		
(1200 კგ * 2,0)					
<b>ბრუნვა:</b>	<b>2500 კგ</b>	<b>6 560</b>	<b>ბრუნვა:</b>	<b>2280 კგ</b>	<b>6 466</b>
ნაშთი:	470 კგ	844			

**ამოცანა 3.**

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

პირველ თვეში ფაქტიურად გამოშვებული იქნა 3000 ცალი პროდუქტი, რაზეც დაიხარჯა ნედლეული 8600 კგ. მეორე თვეშიც გამოშვებული იქნა 3050 ცალი პროდუქტი და დაიხარჯა 9200 კგ ნედლეული.

**მოთხოვნა:** 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 ზენორმატიულ შემოსავალს 360 კგ.

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

გადახრა მასალის 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 125000 ერთეული.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ: 1. შეკვეთის ოპტიმალური მოცულობა  
2. მარაგის შეკვეთისა და შენახვის მთლიანი წლიური ხარჯი.

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

$$\text{შ ო მ} = \sqrt{\frac{2 * 125000 * 100}{1}} = 5000 \text{ ერთეული}$$

2. შეკვეთი რიცხვი =  $125000 / 5000 = 25$ -ჯერ

შეკვეთის წლიური ხარჯი =  $25 * 100 \text{ ლ} = 2500 \text{ ლ}$

შენახვის ხარჯები =  $5000 / 2 * 1 \text{ ლ} = 2500 \text{ ლ}$

მარაგის მთლიანი ხარჯი =  $2500 + 2500 = 5000 \text{ ლ}$

(შენიშვნა: მარაგის ოპტიმალური მოცულობის დროს, როგორც წესი, მარაგის შენახვისა და შეკვეთის განთავსების ხარჯები ერთმანეთის ტოლია).

**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, რომელის წელიწადში 30 000 ერთეული მზადდება. პროდუქტის თითოეული ერთეული შეიცავს 1,4 კგ ნედლეულს. ამასთან, ნედლეულის 20% წარმოების პროცესში იკარგება.

ნედლეულზე შეკვეთა შეიძლება განხორციელდეს 2500 კგ-ის პროპორციული რაოდენობით. ნედლეულის ღირებულება დამოკიდებულია შეკვეთის მოცულობაზე შემდეგნაირად:

შეკვეთის მოცულობა	1 კგ ღირებულება
კგ	ლ
2 500	1,50
5 000	1,20
7 500	1,00
10 000	0,95
12 500	0,95

ერთი 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. ავსსნათ მოცემული პირობებისათვის შემდეგი მნიშვნელობები: “ცვლადი დანახარჯები”, “ნახევრადცვლადი დანახარჯები” და “მუდმივი დანახარჯები”.  
 2. გამოთვალეთ შეკვეთის და მარაგის შენახვის 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 შენახვაზე – 1,20 ლ.  
 ნახევრადცვლადი დანახარჯები – არის შეკვეთის განთავსებისა და მარაგის შენახვის ხარჯები.  
 მუდმივი დანახარჯებია – შეკვეთის განთავსების ღირებულებაში 30ლ და მარაგის ერთეულის შენახვის წლიურ ხარჯებში 0,80 ლარი.

2. ნედლეულზე ყოველწლიური მოთხოვნა გამოითვლება შემდეგნაირად:

$$30\ 000 \text{ ცალი} * 1,4\text{კგ} = 42\ 000 \text{ კგ}$$

საჭირო მასალის მთლიანი რაოდენობა აღვნიშნოთ  $x$  –ით. მაშინ:

$$\begin{array}{r} 42000 \text{ ----} 80 \\ x \text{ ----} 100 \\ \hline 80x = 42000 * 100 \qquad x = 52\ 500 \text{ კგ} \end{array}$$

მაშასადამე, მთლიანი წლიური მოთხოვნაა 52 500 კგ მასალაზე.

ვინაიდან, შეკვეთის დანახარჯებიდან 40 ლარი და მარაგის ერთეული შენახვის ხარჯიდან 0,80 ლარი მუდმივი ხარჯებია, ამიტომ არ წარმოადგენენ რელევანტურ 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 მეთოდი.

შეკვეთის მოცულობა კგ	წლიური მოთხოვნა კგ	შეკვეთის წლ. ხარჯი ლ	მასალის შენახვის წლ. ხარჯი ლ	ჯამური ხარჯი ლ
2 500	52 500	630	1 500	2 130
5 000	52 500	315	3 000	3 315
7 500	52 500	210	4 500	4 710
10 000	52 500	150	6 000	6 150
12 500	52 500	126	7 500	7 626

გაიხსენეთ, შეკვეთის წიური ხარჯი უდრის შეკვეთის რიცხვისა და ერთი შეკვეთის განთავსების ხარჯების ჯამს.

**შეკვეთის წლ. ხარჯი** =  $52500 / 2500 * 30 \text{ ლ} = 21 * 30 = 630 \text{ ლ და ა.შ.}$

მასალის შენახვის წლიური ხარჯი არის საშუალო მარაგისა და მასალის ერთეულის წლიური შენახვის ხარჯის ნამრავლი.

**მასალის შენახვის წლ. ხარჯი** =  $2500/2 * 1,2 \text{ ლ} = 1500 \text{ ლ და ა.შ.}$

ამრიგად, დანახარჯები მინიმალურია შეკვეთის 2500 კგ მოცულობისათვის.

**ამოცანა 7.**

საწარმოში, ერთ-ერთი სახის მასალის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

- დღიური მოხმარება 100-140 კგ
- მასალის შეკვეთის ციკლი 10-14 დღე
- ერთი შეკვეთის მოცულობა 3000 კგ

საწარმოში იგეგმება სარეზერვო მარაგი.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ, სარეზერვო, საშუალო და მაქსიმალური მარაგის სიდიდეები.

**ამოხსნა:**

შეკვეთის წერტილი =  $140 \text{ კგ} * 14 \text{ დღ} = 1\ 960 \text{ კგ}$   
 სარეზერვო მარაგი =  $1960 \text{ კგ} - [(100+140)/2 * (10+14)/2] = 1960 \text{ კგ} - 1440 \text{ კგ} = 520 \text{ კგ}$   
 საშუალო მარაგი =  $3000/2 + 520 \text{ კგ} = 2\ 020 \text{ კგ}$   
 მაქსიმალური მარაგი =  $1960 \text{ კგ} + 3000 \text{ კგ} - (100 \text{ კგ} * 10 \text{ დღ}) = 3\ 960 \text{ კგ}$

## თემა 6. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა

პროდუქციის დამზადებაზე მატერიალურ დანახარჯებთან ერთად მნიშვნელოვანია შრომითი დანახარჯები, რომლის გარეშეც პროდუქციის დამზადება შეუძლებელია და ამდენად, აუცილებელია შეტანილ იქნას პროდუქციის თვითღირებულებაში.

ამ თავში შეისწავლება შემდეგი საკითხები:

- შრომის ანაზღაურების ფორმები;
- შრომითი დანახარჯების დოკუმენტაცია;
- განსხვავება ძირითად, არაძირითად (დამატებით) და ზედნადებ ხელფასს შორის;
- შრომითი დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდოლოგია;
- პრემიების აღრიცხვა;
- მუშახელის დენადობისა და შრომის მწარმოებლურობის მაჩვენებლები;

### 6.1. სამუშაო დროის აღრიცხვის დოკუმენტაცია და შრომის ანაზღაურების ფორმები

შრომითი დანახარჯების განსაზღვრა საჭიროა 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 განასხვავებენ დროით და სანარდო ხელფასს.

**დროით 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 გამოიყენებულ 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, კარფანჯრების ჩასმა, ელექტროგაყვანილობა და ა.შ.

ამჟამად, პრაქტიკაში გამოიყენება დროითი და სანარდო ხელფასის გარკვეული კომბინაცია, როცა იგეგმება სამუშაო დრო პროდუქციის ერთეულზე და პრემია გეგმის გადაჭარბებისათვის 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 სააღრიცხვო 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 და მზადდება სპეციალური ელექტრომოწყობილობის მიერ ავტომატურად.

**შეკვეთის სააღრიცხვო 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 თვით მომუშავე წერს ყველა ინფორმაციას შესრულებული სამუშაოსა და დახარჯული დროის შესახებ. ხელს აწერს ოსტატი. შეკვეთის საადრიცხვო 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 სისტემა, როგორც ხელით, ისე ავტომატური მრიცხველების გამოყენებით.

## 6.2. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების აღრიცხვა

„დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები“ - ბასს 19 – არეგულირებს მომუშავეთა გასამრჯელოების აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში ასახვის ძირითად წესებს. მეწარმე ვალდებულია დაქირავებულ მუშაკებს გადაუხადოს გასამრჯელო, რომელსაც ითვალისწინებს:

- ოფიციალური პროგრამა ან მომუშავეებთან დადებული ხელშეკრულება;
- საკანონმდებლო ან დარგობრივი მოთხოვნები, რომლის შესაბამისად საწარმოები ვალდებულია არიან მონაწილეობა მიიღონ ეროვნულ-სახელმწიფოებრივ, სამრეწველო და სხვა პროგრამების განხორციელებაში;
- საწარმოში დაკმკვიდრებული არაოფიციალური პრაქტიკა, რომელიც წარმოშობს კონსტრუქციულ მოვალეობას მაშინ, როდესაც საწარმოს, მომუშავეთა გასამრჯელოების გაცემის გარდა არ გააჩნია სხვა რეალური ალტერნატივა. მაგალითად, როდესაც არსებული პრაქტიკის შეცვლა აუნაზღაურებელ ზიანს აყენებს დაქირავებულსა და დაქირავებულ მომუშავეებს შორის ურთიერთობას.

**მომუშავეთა გასამრჯელოებს მიეკუთვნება** საწამოს მიერ გაცემული ყველა სახის ანაზღაურება, მომუშავეთა მიერ გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ. ესენია:

- მოკლევადიანი გასამრჯელოები, რომელთა გადახდა ხდება საადრიცხვო პერიოდის შემდგომი თორმეტი თვის განმავლობაში: ხელფასები, წლიური ფასიანი შევბულება, ბიულეტენი, მოგების განაწილება და პრემიები და აგრეთვე, არაფულადი დახმარებები: არსებული თანამშრომლების სამედიცინო მომსახურება, ბინითა და ავტომანქანით უზრუნველყოფა;

- შრომითი საქმიანობის შემდგომი გასამრჯელოები, მაგალითად, პენსიები და საპენსიო დახმარებები, სიცოცხლის დაზღვევა და სამედიცინო მომსახურება შრომითი საქმიანობის შემდგომ პერიოდში;
- მომუშავეთა სხვა გრძელვადიანი გასამრჯელოები, როგორცაა, შვებულება ხანგრძლივი მუშაობის სტაჟისათვის ან ანაზღაურებული შემოქმედებითი შვებულება, საიუბილეო ან სხვა დახმარებები ხანგრძლივი სამსახურისათვის, გრძელვადიანი დახმარებები შრომის უნარის დაკარგვის შემთხვევაში, ასევე, მოგებაში მონაწილეობა, პრემიები და კომპენსაციები, თუკი ისინი გაიცემა პერიოდის დამთავრებიდან თორმეტი თვის შემდეგ;
- შრომითი საქმიანობის შეწყვეტის გასამრჯელოები;
- მომუშავეთათვის ან მათ კმაყოფაზე მყოფ პირთა დახმარებები.

პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მიზნებისათვის იდენტიფიცირებული უნდა იქნას პირდაპირი და არაპირდაპირი შრომითი ხარჯები. აგრეთვე, შრომითი ხარჯის 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 დაზღვევა, პრემიები და დაკავებები.

**პირდაპირია ისეთი შრომითი ხარჯი (ხელფასი)** რომელიც მიეცემა კონკრეტულ სამუშაოზე მომუშავე მუშას. ამიტომ შრომის გაწვევისთანავე ცნობილია ეს ხელფასი რომელი სახის პროდუქციის (ან შესრულებული სამუშაოს) თვითღირებულებას მიეკუთვნოს. მაგალითად, კალატოზის ხელფასი, მკერავის ხელფასი, საწარმოო ხაზზე მომუშავეს ხელფასი წარმოადგენს პირდაპირ ხელფასს და პირდაპირ ჩაირთვება პროდუქციის თვითღირებულებაში.

**არაპირდაპირი შრომით ხარჯი** გაიწევა 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 უშუალოდ დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის – დებეტში აღრიცხება. არაპირდაპირი ხელფასი კი თვის ბოლომდე საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშზე აღრიცხება, რაც შემდეგ თავშია განხილული.

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

### **საილუსტრაციო მაგალითი:**

შეკვეთილი სამუშაოს შესრულებას 20 საათი ჭირდება. საათობრივი ანაზღაურება – 6 ლარია. ამ სამუშაოს მუშამ ფაქტიურად თუ 21 საათი მოანდომა, 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).

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.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

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

ჩინჩალაძე – 39 სთ                   ონიანი – 38 სთ  
 ზარნაძე – 38 სთ                   ძნელაძე – 38 სთ  
 მალაშხია – 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.

**ლარი**

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

-----  
 11 350

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

	საათები	საკვალიფიკაციო კოეფიციენტები	ნამრავლი	ხვედრითი წილი	კუთვნილი ხელფასი
ჩინჩალაძე	39	1,4	54,6	0,187	2122,45
ზარნაძე	38	1,2	45,6	0,1562	1772,87
მალაშხია	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.

ფირმა, 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 მოხერხებულ იქნას, რომ ასეთი დანახარჯების საშუალო საათობრივი სიდიდე მიემატოს მუშებზე გასაცემი ხელფასის საათობრივ განაკვეთს. შემდეგ მოხდება მათი დაკავება მუშაკებისთვის დარიცხული ხელფასიდან.

დასაქმებულთა შრომით ურთიერთობებს ქვეყნის შიგნით შრომის კოდექსი არეგულირებს. საქართველოს შრომითი კოდექსის თანახმად, შრომითი ხელშეკრულება შეიძლება დაიდოს ფიზიკურ პირთან 16 წლის ასაკიდან. 14 წლის პირთან ხელშეკრულება შეიძლება დაიდოს მისი კანონიერი წარმომდგენლის თანხმობით, სპორტულ და კულტურულ სფეროში საქმიანობაზე, აგრეთვე სარეკლამო სამუშაოს შესასრულებლად. აკრძალულია არასრულწლოვნებთან შრომითი ხელშეკრულების დადება სათამაშო ბიზნესთან, ღამის გასართობ დაწესებულებებში, პორნოგრაფიული პროდუქციის, ტოქსიკური ნივთიერებების დამზადებასთან და რეალიზაციასთან დაკავშირებული სამუშაოების შესასრულებლად.

ფიზიკურ პირთან შეიძლება მხოლოდ ერთხელ დაიდოს ხელშეკრულება გამოსაცდელ ვადაზე, არა უმეტეს ექვსი თვისა.

სამუშაო დროის ხანგრძლივობა კვირაში არ უნდა აღემატებოდეს 41 საათს, თუ შრომითი შეთანხმებით, სხვა რამ არაა განსაზღვრული. სამუშაო დღეებს შორის ხანგრძლივობა არ უნდა იყოს 12 საათზე ნაკლები.

დასაქმებული ვალდებულია შეასრულოს ზეგანაკვეთური სამუშაო სტიქიური უბედურების შედეგების ლიკვიაციის მიზნით, უსასყიდლოდ. ზეგანაკვეთურ სამუშაოდ მიიჩნევა დასაქმებულის მიერ სამუშაოს შერულება დროის იმ მონაკვეთში, რომლის ხანგრძლივობა აღემატება ხელშეკრულებით განსაზღვრულ სამუშაო დროს.

კოდექსით დადგენილია წელიწადში ცამეტი უქმე დღე. უქმე დღეებში მუშაკის მიერ სამუშაოს შესრულება ითვლება ზენორმატიულ სამუშაოდ.

### 6.3. ზენორმატიული დროის ანაზღაურების აღრიცხვა

ზენორმატიული დრო ის დროა, რომელიც გამომუშავებულია დადგენილი სა-  
მუშაო დროის ზემოთ და გაზრდილი განაკვეთით ანაზღაურდება, რომლის სიდიდეს  
თვით საწარმო ადგენს. ზენორმატიულ დროში მუშები შეიძლება სხვადასხვა  
მიზეზის გამო იქნან დასაქმებული. როგორცაა:

1. შესრულდეს გაზრდილი საწარმოო პროგრამა;
2. შემკვეთის თხოვნით, ვადაზე ადრე ჩააბაროს შეკვეთა;
3. ადრე არსებული მოცდენილი დროის შესავსებად.

ზენორმატიული დროის სწორად აღრიცხვის მიზნით, აუცილებელია მისი  
წარმოშობის მიზეზების ანალიზი. განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე.

შესაძლებელია მენეჯმენტმა საწარმოს საჭიროებიდან გამომდინარე, მიმდინარე  
თვეში **წარმოების გეგმა გაზარდოს**. ამის მიზეზი შეიძლება აღმოჩნდეს  
პროდუქციაზე ბაზრის მოთხოვნის ზრდა. გაზრდილი გეგმის შესრულება რომ  
უზრუნველყოფილ იქნეს, მენეჯმენტი იძულებული ხდება მუშები ზენორმატიულ  
დროში დაასაქმოს. აღრიცხვის მიზნებისათვის, ზენორმატიული დროში ნამუშევარი  
დროის ძირითადი საათობრივი ანაზღაურება წარმოების ანგარიშის დებეტში,  
ხოლო, წანამატი საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში აღირიცხება.

**მაგალითად**, თუ საწარმოო გეგმის გაზრდის გამო, ზენორმატიულ დროში ნამუშევარია 350 სთ,  
რომელიც ერთნახევარი განაკვეთით ანაზღაურდება და საათობრივი ხელფასი 10 ლარია, მაშინ,  
შრომითი ხარჯების იდენტიფიკაცია შემდეგნაირად მოხდება:

$$350 \text{ სთ} * 10 \text{ ლ} = 3500 \text{ ლ, არის პირდაპირი ხარჯი;}$$
$$\text{წანამატი, } 350 \text{ სთ} * 5 \text{ ლ} = 1750 \text{ ლარი არის არაპირდაპირი ხარჯი.}$$

აღრიცხვა მოხდება შემდეგნაირად:

$$\text{დებეტი} - \text{დაუმთავრებელი პროდუქცია} - 3500 \text{ ლ}$$
$$\text{დებეტი} - \text{საწარმოო ზედნადები ხარჯები} - 1750 \text{ ლ}$$
$$\text{კრედიტი} - \text{გასაცემი ხელფასი} - 5250 \text{ ლ}$$

შემკვეთის თხოვნით, **შეკვეთის ვადაზე ადრე დამთავრების მიზეზით** ნამუშევარი  
ზენორმატიული დროის ანაზღაურება მთლიანად ამ შეკვეთის თვითღირებულებას  
მიეკუთვნება და ამდენად, პირდაპირი ხარჯია.

იმავე მაგალითის რიცხვების გამოყენებით, შედგება შემდეგი ბუღალტრული  
მუხლი:

$$\text{დებეტი} - \text{დაუმთავრებელი პროდუქცია} - 5250 \text{ ლ}$$
$$\text{კრედიტი} - \text{გასაცემი ხელფასი} - 5250 \text{ ლ}$$

**წარმოების პროცესში ადრე არსებული მოცდენილი დროის შევსების** გამო და-  
ხარჯული ზენორმატიული დროის ანაზღაურება მთლიანად პერიოდის ხარჯია და  
თვითღირებულებაში არ შეიტანება. თუ მისი ანაზღაურება პროდუქტს ან შეკვეთებს  
მიეკუთვნება, რომლებიც დამზადებულია ზედმეტი საათების ან დამის ცვლაში მუ-  
შაობის დროს, მაშინ დანახარჯები ამ პროდუქციაზე მეტი იქნება, ვიდრე იმ პრო-  
დუქტზე, რომელიც შექმნილია ჩვეულებრივი, ნორმარული სამუშაო საათების გან-  
მავლობაში. ამიტომ, ასეთი ზენორმატიული სამუშაო დროის ანაზღაურება მოგება-  
ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

თუ დაეუშვებთ, რომ ზედა მაგალითის მიხედვით, ზენორმატიულ დროში ნამუშევარი 350 სთ გამოწვეული იყო ადრე არსებული მოცდენილი დროის შესავსებად, მასი, მისი ანაზღაურება მთლიანად პერიოდის ხარჯია:

1. დებეტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები (ზენორმატიული დროის ანაზღაურება)  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 5250 ლ
2. დებეტი – მოგება/ზარალი – 5250 ლ  
კრედიტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები – 5250 ლ

ამრიგად, **ზენორმატიული დროის ანაზღაურების აღრიცხვის მიზნებისათვის, ისმება კითხვა:** რამ გამოიწვია მუშების დასაქმება ზენორმატიულ დროში? შესაბამისად, განისაზღვრება: წარმოშობილი შრომითი ხარჯები პირდაპირ მიეკუთვნოს რომელიმე სახის პროდუქციის თვითღირებულებას, განაწილდეს სხვა-დასხვა სახის პროდუქტებს შორის, თუ პერიოდის ხარჯებში ჩამოიწეროს.

#### 6.4. 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 მოცდენილი საათები და მიზეზები.

**მოცდენილი დროის ანაზღაურების აღრიცხვის მიზნებისათვის, ანალიზი კეთდება შემდეგი მიმართულებით:** 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 დანახარჯების ჩართვა პროდუქციის თვითღირებულებაში, მის გაუმართლებელ ზრდას გამოიწვევს. ამიტომ, აღმოფხვრადი მოცდენების დანახარჯები ჩემოწერილ უნდა იქნას მოგება-ზარალის ანგარიშიდან და უნდა განხორციელდეს მათზე დაკვირვება, რათა მომავალში თავიდან იქნას აცილებული მათი წარმოშობა.

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 უეცარი და მოულოდნელი დაცემა, გაფიცვები მომწოდებელ საწარმოებში და სხვა.

ის მოცდენები, რომელთა თავიდან აცილება შეუძლებელია, საწარმოს მხრიდან არაკონტროლირებადია. ამიტომ, მათი ღირებულება პროდუქციის თვითღირებულებაში შედის არაპირდაპირ, განაწილების გზით. არსებობს გამონაკლისი: თუკი მუშები რომელიმე კონკრეტული შეკვეთის შესრულების დროს, შემკვეთის მიზეზით მოცდა, როცა, შემკვეთს აღებული აქვს ვალდებულება, მასალით თავად მოამარაგოს მწარმოებელი კომპანია და ვალდებულება დროულად ვერ შეასრულა, მაშინ, მოცდენილი დროის ანაზღაურება პირდაპირ მოცემულ შეკვეთას დაეწერება და გაზრდის მის თვითღირებულებას. სხვა შემთხვევაში, როგორც ძირითადი ისე დამხმარე მუშების მოცდენილი დროის ანაზღაურება არაპირდაპირი ხარჯია. დანარჩენი პერსონალის მიხედვით არსებული მოცდენილი საათების ანაზღაურება აღირიცხება როგორც პერიოდის ხარჯი და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

**სადემონსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ 15 მუშიდან, კვირაში თითოეული 40 საათს მუშაობს. მთლიანი 600 საათის განმავლობაში დამზადებულ 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 წარმოადგენს მოცდენას.

**ამრიგად, როცა საუბარია მოცდენების ანაზღაურებაზე, გაითვალისწინება არა მუშის მიზეზით, არამედ მათგან დამოუკიდებელი მიზეზებით გამოწვეული მოცდენები.**

მოცდენილი დროის ანაზღაურება, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო, შემდეგნაირად აღირიცხება:

- დებეტი – დაუმთავრებელი პროდუქცია (როცა კონკრეტულ შეკვეთაზე მოცდენა მოხდა შემკვეთის მიზეზით)
- დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯები
- დებეტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები (მმართველი პერსონალისათვის)
- კრედიტი – გასაცემი ხელფასი

ხოლო, იმ მოცდენის ანაზღაურება, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელია, ყოველთვის პერიოდის ხარჯია და აღირიცხება:

1. დებეტი – საერთო ადმინისტრაციული ხარჯი  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი
2. დებეტი – მოგება-ზარალი  
კრედიტი – საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები

**დისკუსია:** საქართველოში ზოგიერთ საწარმოში არსებობს მანკიერი პრაქტიკა იმის შესახებ, რომ კერძო სექტორში დასაქმებულ პერსონალს სახელმწიფო კანონმდებლობით გამოცხადებული დასვენების დღეების მოცდენებს არ უნაზღაურებენ. ასევე, არ გაიცემა გაზდილი ანაზღაურება ზენორმატიულ დროში მუშაობისათვის. ყოველივე ეს, ანტიკანონიერი, ანტიკონსტიტუციური და არა ჰუმანური ქმედებებია. ამდენად, ყოველად მიუღებელია.

## 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 ფასიანი შვებულება 24 სამუშაო დღე, როცა იგი სამუშაოზე არ იმყოფება. ამ მიზნით, მუშებისათვის ძირითად ხელფასს ემატება დანამატი შვებულების ხელფასისათვის. ეს საშუალებას იძლევა მუშას გარანტირებული ჰქონდეს შვებულების ანაზღაურება.

დასაქმებულს უფლება აქვს აგრეთვე ისარგებლოს უფასო შვებულებით – არანაკლებ 15 კალენდარული დღე წელიწადში.

დასაქმებულს შვებულების მოთხოვნის უფლება აქვს მუშაობის დაწყებიდან თერთმეტი თვის შემდეგ. მუშაობის მეორე წლიდან, დასაქმებულს, მხარეთა შეთანხმებით, შვებულება შეიძლება მიეცეს წელიწადის ნებისმიერ დროს და აგრეთვე, ნაწილ-ნაწილ.

დასაქმებულის საშვებულებო ანაზღაურება განისაზღვრება შვებულების წინა სამი თვის საშუალო ანაზღაურებიდან. ხოლო, ყოველთვიური ფიქსირებული ხელფასის შემთხვევაში – ბოლო თვის ანაზღაურების მიხედვით.

### **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.

### **სადემონსტრაციო მაგალითი:**

მუშას საათში 6 ლარს უხდიან. კვირაში 40 საათიანი სამუშაო კვირისათვის (კვირაში 5 სამუშაო დღეა). მუშა წელიწადში 2080 საათს ( $40 * 52$ ) იმუშავეს (გეგმით) და წელიწადში სულ აიღებს ხელფასს 12480 ლარს ( $2080 \text{ სთ} * 6 \text{ ლ}$ ).

ერთი თვის ხელფასი იქნება:

$$12480 \text{ ლ} / 12 = 1040 \text{ ლ}$$

$$\text{დღიური ხელფასი} = 1040 / 30 \text{ დღ} = 34,67 \text{ ლ}$$

შვებულების ხელფასი ერთ საათზე =  $1040 \text{ ლ} / 2080 \text{ სთ} = 0,5 \text{ ლ/სთ}$ . იგი მიემატება საათობრივ ხელფასს და მუშას დღიურად დაერიცხება ხელფასი:  $6,5 \text{ ლ/სთ} * 8 \text{ სთ} = 52 \text{ ლ}$ . მ.შ. შვებულების ხელფასის წანამატია 4 ლარი (52-48).

თუ თვეში 24 სამუშაო დღეა, ყოველთვიური ხელფასი 1248 ლ. მ.შ. ძირითადი ხელფასია  $6 * 8 * 24 = 1152 \text{ ლ}$ , დამატებითი ხელფასია  $0,5 * 8 * 24 = 96 \text{ ლ}$ .

თვიური ხელფასი

ზემოთ მოტანილი გაანგარიშების საფუძველზე, შეიძლება შემდეგი ბუღალტრული მუხლები შედგეს:

### **I მიდგომა:**



ხელფასის დარიცხვა მიმდინარე თვეში :

1. დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 1248 ლ  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1248 ლ
2. შვებულების ხელფასის დარეზერვება:
  2. დებეტი – გასაცემი ხელფასი – 96 ლ  
კრედიტი – შვებულების რეზერვი (3165) – 96 ლ
3. შვებულების ხელფასის დარიცხვა შვებულებაში მუშის გასვლის დროს – 1 152 ლ  
დებეტი – შვებულების რეზერვი (3165) – 1 152 ლ  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1 152 ლ

შვებულების რეზერვი შეიძლება აღირიცხოს ანგარიშზე – (3165), ან დარიცხული ვალდებულებების ანგარიშებში (3400) – ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის წინაშე შვებულებისათვის

## II მიდგომა:

1. ძირითადი ხელფასის დარიცხვა - 1152 ლ  
დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება - 1152 ლ  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1152 ლ
2. ანარიცხები შვებულების ხელფასისათვის – 96 ლ  
დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 96  
კრედიტი – ვალდებულება საწარმოს პერსონალის წინაშე  
შვებულებისათვის (3165) – 96 ლ
3. გასაცემი შვებულების ხელფასის დარიცხვა – 1 152 ლ  
დებეტი – ვალდებ. საწარმოს პერსონალის წინაშე შვებ. ხელფაზე (3165) – 1 152 ლ  
კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 1 152 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 ამჟამად მოქმედებს დასაქმებული პერსონალის მატერიალური წახალისების სახვადასხვა მეთოდი, რომელსაც საწარმოს ხელმძღვანელობა პროფკავშირებთან შეთანხმებით აწესებს.

მუშაკთა მატერიალური წახალისების მიზნით გაიცემა პრემიები, რომელთა გაანგარიშება შეიძლება სხვადასხვა წესით მოხდეს.

პრემიების გაცემა წარმოების ძირითად და დამხმარე მუშახელზე, განიხილება როგორც ჩვეულებრივი საწარმოო დანახარჯები და შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. ყველა დანარჩენ პერსონალზე გადახდილი პრემია წარმოადგენს პერიოდის ხარჯს და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება.

მუშახელის ნებისმიერი პრემიალური (ანუ წამახალისებელი) სისტემა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

- წინასწარი კონსულტაციებით უნდა იყოს შეთანხმებული თანამშრომლებსა და დამქირავეებლებს 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.

$$\text{პრემია} = [(\text{დაშვებულ დროს} - \text{ფაქტიური დრო})] : 2 * \text{საათობრივ ტარიფზე}$$

### სადემონსტრაციო 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.

$$\begin{aligned} \text{დროის ეკონომია 1 ცალზე} &= 60 - 45 = 15 \text{ წთ} \\ \text{ძირითადი ხელფასი} &= 45 \text{ წთ} * 10 : 60 = 45 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 7,65 \text{ ლ} \\ \text{პრემია} &= 15 : 2 * 10 : 60 = 7,5 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 1,27 \end{aligned}$$

სულ 8,92 ლ

**თვალსაზრისი:** თუ მუშა ერთ ცალ პროდუქტს 1 საათს მონადომებდა, 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:**

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 45 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 7,65 \text{ ლ}$$

$$\text{პრემია} = 45 \text{ წთ} : 60 \text{ წთ} * 15 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 1,91$$

---


$$\text{სულ} \quad 9,56 \text{ ლ}$$

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:**

$$\text{პრემია} = (60 - 20) : 2 * 10 \text{ ლ} : 60 = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 20 \text{ წთ} * 10 : 60 = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

---


$$6,8 \text{ ლ}$$

**როუანის მეთოდით:**

$$\text{პრემია} = 20 \text{ წთ} : 60 \text{ წთ} * 40 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 2,44 \text{ ლ}$$

$$\text{ძირითადი ხელფასი} = 20 \text{ წთ} * 0,17 \text{ ლ} = 3,4 \text{ ლ}$$

---


$$\text{სულ} \quad 5,84 \text{ ლ}$$

მაშასადამე, დროის ეკონომია რაც მეტია, მუშა მით ნაკლებ საერთო ანაზღაურებას იღებს ორივე მეთოდის დროს. ამდენად, ეს სისტემები მწარმოებლურობის ამაღლებაში მუშებს ვერ დააინტერესებს.

**დისკუსია:** 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:** დავეშვათ მუშამ კვირაში 40 სთ იმუშავა. საათობრივი ხელფასია 10 ლ. გვეგმით უნდა გამოეშვა 120 ცალი პროდუქტი და ფაქტიურად 145 ცალი დაამზადა. პრემიის კოეფიციენტი ვთქვათ დადგენილია გვეგმის ყოველი პროცენტით გადაჭარბებისათვის – 0,5.

**პასუხი:** კვირის ძირითადი ხელფასი იქმენა  $40 \text{ სთ} * 10 \text{ ლ} = 400 \text{ ლ}$

ვინაიდან პროდუქციის გამოშვების გვეგმა შესრულებულია 121%-ით ( $145 \text{ ცალი} * 100\% : 120 \text{ ცალი}$ ), ანუ გადაჭარბებულია 21%-ით, მაშინ, პრემიის პროცენტული სიდიდე ხელფასის მიმართ იქნება:  $21 * 0,5 = 10,5\%$ .

საათობრივი პრემიის თანხა =  $10 \text{ ლ} * 10,5\% = 1,05 \text{ ლ/სთ}$

მთლიანი პრემიის თანხა =  $40 \text{ სთ} * 1,05 \text{ ლ} = 42 \text{ ლ}$

ზოგჯერ ჯგუფური მატერიალური წახალისება ხდება. 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 მომუშავე მუშაობს. როცა ბრიგადის მიერ ერთ საათში გამოშვებული პროდუქცია 200 ცალს გადააჭარბებს, თითოეულ მომუშავეს ეძლევა პრემია ძირითად საათობრივ ხელფასზე დამატების სახით. სტანდარტული საათობრივი განაკვეთია 5 ლ/სთ.

**მთხსვნა:**

1. **გაეინგარიშოთ** პრემიალური ტარიფი და პრემიის საერთო თანხა კვირის განმავლობაში.

2. გაეინგარიშოთ გიორგისათვის გადასახდელი საერთო თანხა, რომელმაც კვირაში 45 საათი გამოიმუშავა და ეძლევა 3 ლარი საათში. აგრეთვე დავითის კუთვნილი საერთო თანხა, რომელმაც იმუშავა 40 საათი და საათობრივი განაკვეთია 4,5 ლ/სთ.

**ამოხსნა:**

1. ნორმატიული გამოშვება =  $460 \text{ სთ} * 200 \text{ ცალი} = 92 000 \text{ ცალი}$

ფაქტიური გამოშვება კვირის განმავლობაში – 112 700 ცალი

პრემიალური ტარიფი =  $(20 700 : 92 000) * 0,5 * 5 \text{ ლ} = 0,56 \text{ ლარი საათში}$

პრემიის საერთო თანხა =  $460 \text{ სთ} * 0,56 \text{ ლ} = 257,6 \text{ ლ}$

შემდეგ გამოითვლება ბრიგადის თითოეული წევრის ხელფასი.

	გიორგი	დავითი
ძირითადი ხელფასი	$45 \text{ სთ} * 3 \text{ ლ} = 135 \text{ ლ}$	$40 \text{ სთ} * 4,5 \text{ ლ} = 180 \text{ ლ}$
პრემია	$45 \text{ სთ} * 0,56 \text{ ლ} = 25,2 \text{ ლ}$	$40 \text{ სთ} * 0,56 \text{ ლ} = 22,4 \text{ ლ}$

საერთო თანხა 160,2 ლ 202,4 ლ

ანალოგიურად გამოითვლება ხელფასი და პრემია ბრიგადის ყველა წევრისათვის.

საერთაშორისო პრაქტიკაში პრემიის გამოთვლის კიდევ ერთი ხერხია გავრცელებული. 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

შეთანხმების თანახმად, 35000 –ის 40% = 14000 ლ უნდა იყოს შრომის ანაზღაურება სულ. თუ გაცემული ხელფასი 10 000 ლარი აღმოჩნდა. მაშინ მომუშავეებზე დამატებით უნდა გაიცეს პრემია 4 000 ლარი (14 000 – 10 000).

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 დენადობის ბაზომჟა და მნიშვნელობა

**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 მიყვარვართ გაცდენების მატებასთან და გაუარესებულ პროდუქტიულობასთან, რადგან ისინი მოუცვლელი 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 შეიძლებისდაგვარად 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 შრომის მწარმოებლურობის) მაჩვენებელი ორი მეთოდით შეიძლება გამოითვალოს:

1. პრდუქციის ერთეულზე დახარჯული დროით ან
2. დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობით

**შრომისნაყოფიერების (შრომის მწარმოებლურობის) კოეფიციენტი** კი არის ფაქტიური შრომის ნაყოფიერების მაჩვენებლის ფარდობა გეგმურ მაჩვენებელთან. იგი გვიჩვენებს შრომის მწარმოებლურობის გეგმის შესრულების მდგომარეობას. როცა კოეფიციენტი ერთზე მაღალია, დადებით მოვლენად ითვლება.

პროდუქციის ერთეულზე დახარჯული დრო რაც უფრო ნაკლებია დაგეგმილთან შედარებით, მაშასადამე, შრომა მით უფრო ეფექტიანადაა გამოყენებული.

ერთ საათში გამოსაშვები პროდუქციის გეგმურ რაოდენობას **“ნორმატიულ საათს”** უწოდებენ

რაც მეტი იქნება დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობა დაგეგმილთან შედარებით, ასევე, მით უფრო ეფექტიანადაა შრომა გამოყენებული.

შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტის გაანგარიშება სხვადასხვა მეთოდით, განვიხილოთ შემდეგ მაგალითზე.

დავუშვათ, ერთ-ერთი საწარმო აწეობს უთოებს და ერთი თვის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

ნორმატიული დასაშვები დრო პროდუქციის ერთეულზე -----	40 წთ
ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობა -----	900 ცალი
ფაქტიურად დახარჯული მთლიანი დრო -----	570 სთ
ნორმატივით (გეგმით) გათვალისწინებული მთლიანი დრო -----	560 სთ

**შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი, პირველი მეთოდით:**

I. დროის ერთეულში გამოშვებული პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით:

**პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება ერთეულებში**

**პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება დროის ნორმის დაცვის შემთხვევაში**

საწარმოში, 1 ცალი პროდუქტის დამზადებაზე ნორმით დაშვებული დრო – 40 წთ რომ დაეხარჯათ, მაშინ ფაქტიურად ნამუშევარ 579 საათში გამოშვებული იქნებოდა 855 ცალი პროდუქტი ( 570 სთ : 40 / 60 ).

მაშასადამე, შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი =  $900 : 855 = 1,053$  ანუ 105,3% ეს ნიშნავს, რომ შრომის მწარმოებლურობის გეგმა ფაქტობრივად 5,3%-ითაა გადაჭარბებული.

II. შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტის გამოთვლა პროდუქციის ერთეულზე დახარჯული დროის მოხედვით:

**ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქტიაზე საჭირო მოსალოდნელი ნორმატიული დრო (სთ)**

**ფაქტიურად დახარჯული მთლიანი დრო (სთ)**

ჯერ გადავიანგარიშოთ, ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქციას რამდენი ნორმატიული დრო დაჭირდებოდა:

$900 \text{ ცალი} * 40/60 \text{ სთ} = 600 \text{ სთ}$

მაშასადამე, შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი =  $600 \text{ სთ} : 570 \text{ სთ} = 1,053$  ანუ 105,3%

III. იგივე მაჩვენებელ მიიღება უფრო მარტივად, შრომის მწარმოებლურობის ფაქტიური და გეგმური მაჩვენებლების ფარდობით.

გეგმური შრომის მწარმოებლურობა = 1,5 ცალი საათში  
ფაქტიური შრომის მწარმოებლურობა = 900 ცალი : 570 სთ = 1,58 ცალი/სთ

შრომის მწარმოებლურობის კოეფიციენტი =  $1,58 : 1,5 = 1,053$  ანუ 105,3%

გარდა შრომის მწარმოებლურობის განხილული კოეფიციენტებისა, აგრეთვე შეისწავლება შემდეგი კოეფიციენტები:

**სამუშაო ძალის გამოყენების კოეფიციენტი:**

ფაქტიურად დახარჯული მთლიანი დრო (სთ)

დაგეგმილი მთლიანი დრო (სთ)

$570 \text{ სთ} / 560 \text{ სთ} = 1,02$  ანუ 102%

ე.ი. სამუშაო ძალა 2%-ით გადაჭყერბებითაა გამოყენებული, ვიდრე დაგეგმილი იყო.

**შრომის ეფექტიანობის კოეფიციენტი:**

ფაქტობრივი წარმოებისათვის საჭირო მოსალოდნელი დრო (სთ)

დაგეგმილი მთლიანი დრო (სთ)

$600 \text{ სთ} / 560 \text{ სთ} = 1,07$  ანუ 107%

შრომის გამოყენების ეფექტიანობა გაზრდილი 7%-ით.

შრომის მწარმოებლურობის განხილული მაჩვენებლები არის კერძო მაჩვენებლები, რომელიც პროდუქციის 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	$(4\text{ლ} : 60\text{წთ}) * 10\text{წთ} = 0,67\text{ ლ}$	$(4,5\text{ლ} : 60\text{წთ}) * 10\text{წთ} = 0,75\text{ ლ}$

**მთხოვნა:** 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 მიაღწიეს, რისთვისაც მათ პრემიაც ეკუთვნით.

**ამოცანა 2.**

მუშაკთა ძირითადი საათობრივი განაკვეთია 6 ლ  
 სამუშაოსთვის დაშვებული დრო 2 სთ  
 სამუშაოზე ფაქტიურად დახარჯული დრო 1,6 სთ

**მთხოვნა:** გამოთვალეთ ძირითადი ხელფასი და პრემია ჰალსეის და როუანის მეთოდებით.

**ამოხსნა: ჰალსეის სისტემით**

ძირითადი ხელფასი = 6 ლ \* 1,6 სთ = 9,6 ლ

$$\text{პრემია} = \frac{2\text{ სთ} - 1,6\text{ სთ}}{2} \times 6\text{ ლ} = 2,4\text{ ლ}$$

მთლიანი ანაზღაურება = 9,6 + 2,4 = 12 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 ფირმამ 30 მშენებელი მუშა დაიქირავა ოთხი კვირის ხანგრძლივობით. საათში უხდიან 12 ლარს, 38 საათიანი სამუშაო კვირისათვის.

მუშების მიერ ფაქტობრივად გამოიმუშავებულ იქნა 4650 სთ. ძირითადი საქმიანობიდან გამომდინარე, კიდევ გამოიმუშავებულ იქნა რამდენიმე ზენორმატიული საათი, რომელზეც 40%-იანი დანამატი გადაიხდება. სამშენებლო მუშების დროის 60 სთ დარეგისტრირდა როგორც მოცდენა, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო.

**მთხოვნა:** მოახდინეთ 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

ზენორმატიული 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 – დაუმთავრებელი წარმოება – 55 080 ლ

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 1152 ლ (432 ლ+ 720 ლ)

კრედიტი – გასაცემი ხელფასი – 56 232 ლ

**ამოცანა 4.**

საწარმოო განყოფილებაში, მიმდინარე თვეში ზენორმატიულ დროში ძირითადი მუშების მიერ ნამუშევარია 540 სთ. მათ შორის, 300 სთ ნამუშევარია საწარმოო გეგმის გაზრდის მიზეზით, 200 სთ – საჭირო აღმოჩნდა შემკვეთის თხოვნით, შეკვეთის ვადაზე ადრე ჩაბარებისათვის, ხოლო, 40 სთ იმუშავეს ადრე არსებული გაცდენილი დროის შესავსებად.

მუშების ხელფასია 8 ლ/სთ. ზენორმატიული დორი კი ანაზღაურდება 1,5-ჯერ გაზრდილი განაკვეთით.

მოთხოვნა: მოახდინეთ შრომის ანაზღაურების კლასიფიცირება და აღრიცხეთ.

**ამოხსნა:**

1. საწარმოო გეგმის გაზრდის მიზეზით:

პირდაპირი შრომითი ხარჯი - 300 სთ \* 8 ლ = 2 400 ლ

არაპირდაპირი ხარჯი - 300 სთ \* 4 ლ = 1 200 ლ

2. შემკვეთის თხოვნით: პირდაპირი ხარჯი - 200 სთ \* 12 ლ = 2 400 ლ

3. მოცდენილი დროის შესავსებად: პერიოდის ხარჯი - 40 სთ \* 12 ლ = 480 ლ

**ამოცანა 5.**

პროდუქტის დამუშავების საამქროს საანგარიშგებო თვეში აქვს შემდეგი მონაცემები:

	ძირითადი მუშები	დამხმარე მუშები
სამუშაოზე ყოფნის დრო (სთ)	2 200	1 100
(ზენორმატიულის ჩათვლით)		
პროდუქტიული დრო (სთ)	2 100	1 080
მოცდენები (სთ)	100	20
ზენორმატიული დრო (სთ)	90	50
ძირითადი საათობრივი განაკვეთი ნლ/სთ	6	4
ჯგუფური პრემიები (ლ)	1 400	900
მომუშავეთა სადაზღვევო შენატანები (ლ)	670	320

ზენორმატიული სამუშაო დრო ანაზღაურდება 1,5-ჯერ გაზრდილი განაკვეთით. ამასთან, როგორც ძირითადი, ისე დამხმარე მუშების ზენორმატიული დროის 40% დახარჯული იქნა, რათა შესრულებულიყო შემკვეთის მიერ გაზრდილი შეკვეთები. დარჩენილი დრო გამოწვეული იყო ადრე არსებული მოცდენილი დროის შესავსებად.

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 (საწ. ზედნად. ხარჯი)	არასაწარმოო ზედნადები ხარჯი
პროდუქტიული დრო:			
ძირითადი მუშები – 2100 სთ*6ლ=12600 ლ			
დამხმარე მუშები		1080 სთ * 4 ლ=4 320 ლ	
პრემია (წანამატი)			
ზენორმატიულ დრო:ზე			
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 6.**

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 ღონით 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 შესადაარისია სხვა ფირმების ანალოგიურ მანქანებლებთან; როცა უზრუნველყოფილია პერსონალის სათანადო მომზადება და სწავლება; გათვილისწინებულია თანამდებობებზე წინსვლის შესაძლებლობა.

2. **შრომის მწარმოებლურობის გეგმის შესრულება** = დასაშვები დრო / ფაქტიური დრო =  $(30\ 000\ ცალი : 3\ ცალი) / 9500\ სთ * 100\% = 105,3\%$

აქედან გამომდინარე, საათობრივი პრემია =  $10\ ლ * (5,3 * 0,5) : 100\% = 0,265\ ლ$

მაშასადამე, მიმდინარე თვეში საათობრივი ანაზღაურება =  $10\ ლ + 0,265\ ლ = 10,265\ ლ$

ნორმატიული შრომითი დანახარჯები =  $10\ 000\ სთ * 10\ ლ = 100\ 000\ ლ$

ფაქტიური შრომითი დანახარჯები =  $9\ 500\ სთ * 10,265\ ლ = 97\ 517,5\ ლ$

მაშასადამე გადახრა  $2482,5\ ლ$  საწარმოსათვის ხელსაყრელი გადახრაა.

## თავი 7. საწარმოო 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. საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა

ზედნადები ხარჯები წარმოების მომსახურებისა და მართვის ხარჯებია. ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ერთმანეთისაგან განასხვავებენ **საწარმოო და არა-საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს**.

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით კი გამოიყოფა **საწარმოო, რელიზაციის (მარკეტინგის) 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.

**დ. 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 ხარჯების სტრუქტურა შემდეგია:**

- არაპირდაპირი მასალის ხარჯი
- არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი
- ცვეთის ხარჯი
- სხვა არაპირდაპირი ხარჯები

**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 სასაღილოს დანახარჯები.

**3. სამეურნეო დანახარჯები** – საერთო საწარმოო ზედნადები დანახარჯი, როგორცაა საწარმოო დანიშნულების შენობის (ქარხნის) ქირა, გათბობისა და განათების ხარჯები, საწარმოს მენეჯმენტის ხელფასები და სხვა.

ზედნადები ხარჯები ყველა განყოფილებაში წარმოიქმნება. **ზედნადები დანახარჯების აღრიცხვისა და ანალიზის ძირითადი მიზნებია:**

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 კომერციული ანუ პროდუქციის შენახვასთან და რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯები და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. ეს ხარჯები მხოლოდ პროდუქციის გასაყიდი ფასის დაგეგმვის დროს გაითვალისწინება მის თვითღირებულებაში.

საწარმოს მენეჯმენტი გეგმავს საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურას და შემდეგ, მას შეუდარებს ფაქტობრივ ინფორმაციას, გადახრების მიზეზების გამოკვლევის მიზნით (იხ. ცხრილი 7.1.1).

**ცხრილი 7.1.1.**

**პირობითი კომპანიის საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა**

საწარმოო ზედნადები დანახარჯების მუხლები	გეგმით		ფაქტობრივად	
	ლარი	ხვედრითი წილი %-ად	ლარი	ხვედრითი წილი %-ად
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	32 000	45,3	33 000	45,6
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	21 800	30,8	22 000	30,6
3. ცვეთის ხარჯი	13 900	19,7	13 800	19,1
4. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	3 000	4,2	3 400	4,7
----- ჯამი	70 700	100	72 300	100

როგორც ცხრილიდან ჩანს, საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა ცალკეული მუხლების მიხედვით ოდნავ შეცვლილია. აბსოლუტურ მაჩვენებლებში ყველაზე დიდი გადახარჯვაა არაპირდაპირი მასალის დანახარჯებში (1000 ლარი). მენეჯმენტმა უნდა გამოარკვიოს გადახრის დეტალური მიზეზები რა იყო, რათა მომავალში თავიდან იქნას აცილებული არასასურველი გადახრები ხარჯებში.

## 7.2. პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით განთავსებული და განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები

საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც უკვე აღინიშნა, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების წესის მიხედვით, არაპირდაპირი ხარჯებია, რომლებიც თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში განაწილების გზით (ირიბად) შეიტანება.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯები საწარმოში ორ დონეზე წარმოიქმნება:** ყველა საწარმოო დანიშნულების განყოფილებისათვის საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები და ცალკეული საწარმოო განყოფილებების (საამქროების, სამუშაო უბნების) დონეზე.

როგორც წესი, ინდუსტრიის სფეროში ფუნქციონირებადი საწარმოების შიგნით, პროდუქციის დამზადების ტექნოლოგიის შესაბამისად იქმნება ძირითადი და დამხმარე განყოფილებები (საამქროები).

**ძირითადია ის საამქროები,** სადაც პროდუქცია ნედლეული და მასალა გადამუშავდება და პროდუქცია მზადდება.

**დამხმარე საამქროები** (განყოფილებები) მომსახურე საამქროებია, რომლებიც ძირითად საამქროებს და ხშირად, ერთმანეთსაც ემსახურებიან. მაგალითად, ტექნიკური განყოფილება, რომელიც ყველა საამქროში რემონტს ატარებს; საწყობი, რომელიც ყველა საამქროს ემსახურება და მასალებს აწვდის მათ; ასევე, სასადილო და ა.შ.

**ძირითად საამქროებში წარმოიშობა** როგორც ძირითადი ხარჯები (რომელიც უშუალოდ პროდუქციის დამზადებაზე იხარჯება), ასევე საწარმოო ზედნადები ხარჯები (ანუ მომსახურებისა და მართვის ხარჯები). მაგალითად, ძირითად საამქროში დამონტაჟებული დანადგარების მოვლისა და ცვეთის ხარჯები, დამხმარე მუშების ხელფასი, საამქროს მენეჯმენტის შრომის ანაზღაურება და ა.შ.

**დამხმარე ანუ მომსახურე საამქროებში (განყოფილებებში) წარმოიშობა** მხოლოდ ზედნადები ხარჯები. აქ ძირითადი ხარჯები არ არსებობს რადგან, იქ მზა პროდუქცია არ მზადდება.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯები** ყველა საწარმოო განყოფილებაში (საამქროში), **არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები** კი არასაწარმოო განყოფილებებში (საფინანსო, მარკეტინგის, კადრების და ა.შ.) წარმოიქმნება. ამჟამად მხოლოდ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს განვიხილავთ.

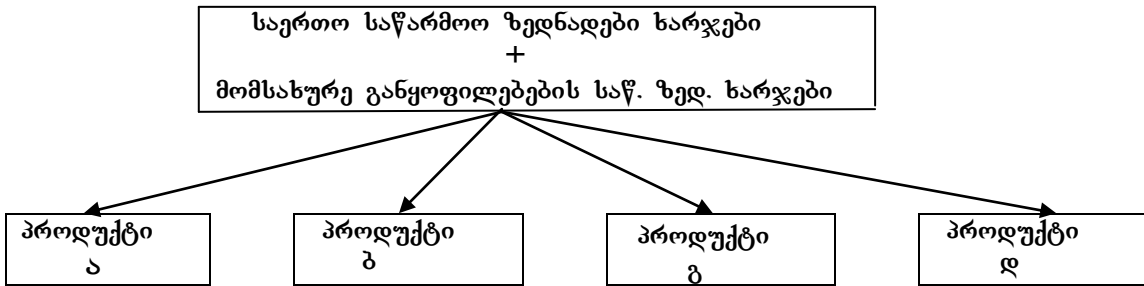
ვინაიდან, **საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯია,** ამიტომ აუცილებელია, როგორც საერთო, ისე ცალკეულ საწარმოო დანიშნულების განყოფილებაში წარმოქმნილი ზედნადები ხარჯები ბოლოს თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებას დაუკავშირდეს. ამ მიზნით ხდება მათი განაწილება, სათანადო მეთოდის გამოყენებით. შესაბამისად განსხვავდება **განთავსებული, განაწილებული და მიკუთვნებული** (ზოგიერთ თარგმანში გამოიყენება ტერმინი - „შთანთქმული“) **საწარმოო ზედნადებ ხარჯები.**

**განთავსებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები არის** კონკრეტულ განყოფილებაში (საამქროში) წარმოშობილი ზედნადები ხარჯები. ანუ იგი ამა თუ იმ განყოფილების საკუთარი საწარმოო ზედნადები ხარჯებია.

**განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები** კი ერთი განყოფილების ხარჯია, რომელიც განაწილების ხერხით, მეორე განყოფილების საწარმოო ზედნადებ ხარჯებშია შეტანილი. განთავსებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები მოცემული განყოფილების მენეჯმენტის მიერ რეგულირებადი ანუ კონტროლირებადი ხარჯია, განაწილებული კი – არარეგულირებადი.

**არსებობს საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ერთსაფეხურიანი და მრავალსაფეხურიანი სისტემა.**

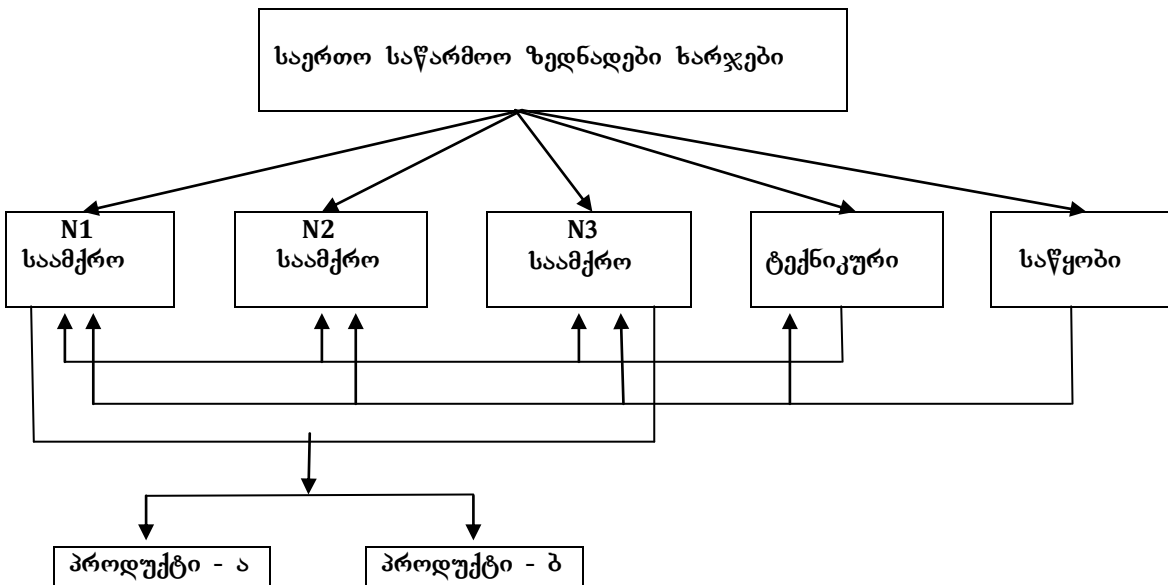
1. საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილების მეთოდით მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები (საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯებისა და საამქროებში წარმოშობილი ანუ განთავსებული საწარმოო ზედანები ხარჯების ჯამი) განაწილდება უშუალოდ პროდუქციის სახეებს შორის (იხ. სქემა 7.3.1).



სქემა 7.3.1

საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილება

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მრავალსაფეხურიანი სისტემის დროს, ჯერ საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები განაწილდება საამქროებზე. შემდეგ, მომსახურე საამქროების ხარჯები განაწილდება ძირითად საამქროებზე და ბოლოს, ძირითად საამქროებში დაგროვილი ხარჯები განაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის (იხ. სქემა 7.3.2).



სქემა 7.3.2.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მრავალსაფეხურიანი სისტემა

### 7.3. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ერთსაფეხურიანი სისტემა

როგორც ადრე არაერთხელ აღინიშნა, საწარმოო ზედნადები ხარჯები არაპირდაპირი ხარჯია, რაც იმას ნიშნავს, რომ იგი ხარჯვის მომენტში, კონკრეტულად არცერთი სახის პროდუქტის დამზადებაზე არ იხარჯება. ყველა სახის პროდუქტისათვის საერთო ხასიათის ხარჯია. ასე მაგალითად, საამქროს მენეჯერის შრომის ანაზღაურება არაპირდაპირი ხარჯია, რადგან მენეჯერი კონკრეტულად არცერთი სახის პროდუქტს არ ამზადებს, მაგრამ თუ არ იქნება მისი შორმა, წარმოება ქაოტურ ხასიათს შეიძენს და შეიძლება შეწყდეს კიდევ აგრეთვე, საწარმოო დანიშნულების დანადგარების ცვეთის, რემონტის და მათი მომვლელი დამხმარე მუშების შრომის ანაზღაურების ხარჯები ასევე, ყველა სახის პროდუქტისათვის საერთო ხასიათის ხარჯია და მაშასადამე, არაპირდაპირი ხარჯებია. ასეთი ხასიათის ხარჯების გარეშე წარმოების პროცესი ვერ შედგება, ამიტომ ეს ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში შემაგალი ხარჯებია, ოღონდ, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში განაწილების გზით შეიტანება.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ერთსაფეხურიანი სისტემის დროს,** ცალკეული სახის არაპირდაპირი ხარჯი პროდუქციის სახეებს შორის ნაწილდება არჩეული ბაზის პროპორციულად.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილების პროცედურები შემდეგია:**

**1. საერთო ხასიათის და განთავსებული (ანუ საამქროებში წარმოქმნილი) საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუხლობრივი იდენტიფიკაცია:**

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

ამ საფეხურზე, ჩამოთვლილი სახის ხარჯები დანახარჯთა უწყისებიდან ამოიკრიბება და შედგება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნაერთი (კრებსითი) ცხრილი (იხ. ცხრილი 7.3.1).

**2. განაწილების ბაზის შერჩევა** – ამ საფეხურზე, სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, აირჩევა განაწილების ბაზა ანუ განაწილების საფუძველი ცალკეული სახის არაპირდაპირი ხარჯისათვის.

მეცნიერ ეკონომისტები წერენ, რომ ხარჯების განაწილების ბაზა უნდა იყოს ისეთი მაჩვენებელი, რომელიც გასანაწილებელი ხარჯის მამოძრავებელ ფაქტორს წარმოადგენს [გარისონი. გვ. 853]

განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს მზა პროდუქციის რაოდენობა, პირდაპირი მასალის ხარჯი, პირდაპირი შრომითი ხარჯი, კაც/სთ, მანქ/სთ, ძირითადი საშუალებების ღირებულება ან წარმოების ინტენსივობის რაიმე სხვა მაჩვენებელი. მაგალითად, მიღებულია, რომ, არაპირდაპირი მასალის ხარჯის განაწილების ბაზა შეიძლება იყოს პირდაპირი მასალის ხარჯები; არაპირდაპირი შრომითი ხარჯების - პირდაპირი შრომითი ხარჯი; ცვეთის ხარჯისთვის - მანქანა-დანადგარების საბალანსო ღირებულება ან დახარჯული მანქ/საათები; საინფორმაციო ტექნოლოგიების ხარჯები განაწილდეს პერსონალური კომპიუტერების რაოდენობის ან ჩატვირთული პროგრამების რაოდენობის



პროპორციულად; ტექნიური მომსახურების ხარჯები – მანქანა/საათების, მარაგების მიზრებს, გაცემის და შენახვის ხარჯები – მარაგების რაოდენობის, დაკავებული ფართობის ან მიღებული განაცხადების რაოდენობის ბაზაზე და სხვა. ხოლო, ზედნადები ხარჯების შეფარდებით, განაწილების ბაზასთან, მიიღება მათი განაწილების კოეფიციენტი.

**განაწილების კოეფიციენტი გამოითვლება ფორმულით:**

$$K_{\text{განაწილების}} = \frac{\text{გასანაწილებელი ხარჯი}}{\text{განაწილების ბაზა}}$$

**3. ხარჯების განაწილება ცალკეული სახის პროდუქციაზე.**

ამასთან, პროდუქციის სახეებს შორის საწარმოო ზედნადები ხარჯები შეიძლება ორგვარი მიდგომით განაწილდეს:

**პირველი მიდგომა:** მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის პირდაპირი ხარჯების, მანქანა/საათების ან კაც/საათების პროპორციულად. შემდეგ, ზედნადები ხარჯების სტრუქტურული კოეფიციენტების გამოტვლა და მათ საფუძველზე, დანახარჯთა მუხლების გამოყოფა საწარმოო ზედნადები ხარჯების შიგნით;

**მეორე მიდგომა:** საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში შემავალი ხარჯები ცალკე ნაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის.

**ზემოთქმული პრაქტიკულ მაგალითებზე იქნება ნაჩვენები:**

დაეუშვათ, სამრეწველო საწარმოს გააჩნია სამი ძირითადი საამქრო და ორი მომსახურე: ტექნიკური განყოფილება და საწყობი. ერთი თვის საწარმოო ზედნადები ხარჯების შემადგენლობა შემდეგია (იხ. ცხრილი 7.3.1).

**ცხრილი 7.3.1.**

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების კრებსითი ცხრილი (ლარი)**

საწარმოო ზედნადები ხარჯების შემადგენლობა	საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები	განთავსებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები					სულ
		№1 საამქრო	№2 საამქრო	№3 საამქრო	ტექნიკ. განყოფილება	საწყობი	
	1	2	3	4	5	6	7
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	5 900	7 200	6 000	6 800	5 600	1 500	33 000
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	4 000	6 200	4 100	4 000	2 500	1 300	22 100
3. ცვეთის ხარჯი	3 000	3 600	2 800	2 000	1 500	900	13 800
4. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები	2 500	-	-	500	-	400	3 400
<b>ჯამი</b>	<b>15 400</b>	<b>17 000</b>	<b>12 900</b>	<b>13 300</b>	<b>9 600</b>	<b>4 100</b>	<b>72 300</b>

საანალიზო საწარმო სამი დასახელების პროდუქტს ამზადებს. პირდაპირი დანახარჯების მოცულობა შემდეგია (იხ. ცხრილი 7.3.2):

**ცხრილი 7.3.2.**

**ამოსავალი ინფორმაცია ზედნადები დანახარჯების განაწილებისათვის**

პროდუქციის დასახელება	რაოდენობა ცალკეში	პირდაპირი მასალის ხარჯი (ლ)	პირდაპირი შრომითი ხარჯი (ლ)	დანარჯული მანქანა/სთ	დანარჯული კაც/სთ
1. მიქსერი	1200	15 900	10 200	1 500	2 400
2. ბლენდერი	2000	34 700	17 000	2 700	4 300
3. მტვერსასრუტი	1000	34 500	29 200	2 000	2 800
<b>ჯამი</b>	<b>-</b>	<b>85 100</b>	<b>56 800</b>	<b>6 200</b>	<b>9 500</b>

**სტრუქტურული კოეფიციენტების გამოყენებით** საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის შემდეგნაირად მოხდება:

გამოთვლილ უნდა იქნეს საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა პროცენტულად (იხ. ცხრილი 7.3.3). მოტანილ ამოცანაში, საწარმოო ზედნადები ხარჯები სულ 72300 ლარს შეადგენს.

**ცხრილი 7.3.3.**  
**საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა**

დანახარჯთა მუხლები	ლარი	ხვედრითი წილის %
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	33 000	45,6 (33000/72300*100)
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	22 100	30,6 (22100/72300)
3. ცვეთის ხარჯი	13 800	19,1 (13800/72300*100)
4. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები	3 400	4,7 (3400/72300*100)
----- ჯამი	72 300	100

სტრუქტურული მაჩვენებლების თანახმად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების 45,6% არის არაპირდაპირი მასალის ხარჯი, 30,6% - არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი და ა.შ.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო სტრუქტურის დადგენის შემდეგ, მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები განაწილდება პროდუქციის სახეებს შორის, არჩეული ბაზის პროპორციულად. 7.3.2. ცხრილში წარმოდგენილია მაჩვენებლები, რომელთაგან ერთ-ერთი შეიძლება შეირჩეს განაწილების ბაზად. მოცემულ შემთხვევაში განაწილება ვერ მოხდება პროდუქციის რაოდენობის პროპორციულად, რადგან სხვადასხვა სახის პროდუქციის შეკრება ნატურალურ ერთეულებში არ შეიძლება. დანარჩენი მაჩვენებლებიდან შეიძლება ნებისმიერი შეირჩეს, რაც საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში უნდა იყოს ასახული.

თუ პროდუქტები მასალატევადია, მაშინ განაწილების ბაზად შეიძლება გამოყენებულ იქნას პირდაპირი მასალის ხარჯი. თუ შრომატევადი, მაშინ აიღება პირდაპირი შრომითი ხარჯი ან კაც/საათები და ა.შ.

დაეუშვათ, საანალიზო საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით, საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზად დადგენილია პირდაპირი მასალის ხარჯი. მაშინ განაწილება მოხდება შესაბამისად (იხ. ცხრილი 7.3.4).

$$K_{\text{განაწილების}} = 72300 / 85100 = 0,84959$$

**ცხრილი 7.3.4**  
**საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის**

პროდუქციის დასახელება	პირდაპირი მასალის ხარჯი (ლარი) (განაწილების ბაზა)	K განაწილების კოეფიციენტი	საწარმოო ზედნადები ხარჯები (ლარი)
1. მიქსერი	15 900	0,84959	13 508
2. ბლენდერი	34 700	0,84959	29 481
3. მტვერსასრუტი	34 500	0,84959	29 311
----- ჯამი	85 100		72 300

7.3.4. ცხრილის ინფორმაციის საფუძველზე, ჩანს, რომ მიქსერების თვითღირებულებაზე განაწილდა 13508, ბლენდერებზე – 29481 და მტვერსასრუტებზე – 29311 ლარის საწარმოო ზედნადები ხარჯები. მაგრამ, შიგა მმართველობითი ანალიზისათვის ეს საკმარისი არაა. საჭიროა თითოეული სახის პროდუქციაზე განაწილებულ საწარმოო ზედნადები ხარჯების შიგნით, ცალკეული სახის დანახარჯის იდენტიფიკაცია. ამ მიზნით გამოიყენება საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურული კოეფიციენტები. კერძოდ, მიქსერებზე განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯების 45,6% იქნება არაპირდაპირი მასალის ხარჯი; 30,6% - არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი და ა.შ. გამოთვლის შედეგები ასახულია 7.3.5. ცხრილში.

**ცხრილი 7.3.5 (მოცემულობა)  
ცალკეული სახის პროდუქციაზე განაწილებული  
მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები, დანახარჯთა  
მუხლების გამოყოფამდე (ლარი)**

საწარმოო ზედნადები ხარჯები	პროდუქტები			ს უ ლ
	მიქსერი	ბლენდერი	მტვერსასრუტი	
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი (45,6%)				
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი (30,6%)				
3. ცვეთის ხარჯი (19,1%)				
4. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი (4,7%)				
ჯამი	13 508	29 481	29 311	72 300

ცხრილის 7.3.5. მომზადებულია 7.3.3. და 7.3.4 ცხრილების მაჩვენებლების საფუძველზე. ახლა, თითოეული სახის პროდუქტებზე განაწილებული ზედნადები ხარჯებიდან, უნდა გამოიყოს დანახარჯთა ცალკეული მუხლები. კერძოდ, მიქსერზე განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯების - 13508-ის 45,6% (6160ლ) იქნება არაპირდაპირი მასალის ხარჯი; 13508-ის 30,6% (4133ლ) – არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი და ა.შ. შემდეგ ბლენდერების მიხედვით: 29481-ის 45,6% და ა.შ. გამოთვლების შედეგები წარმოდგენლია შემდეგ ცხრილში (იხ. ცხრილი 7.3.6).

**ცხრილი 7.3.6.  
საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუხლობრივი იდენტიფიკაცია  
პროდუქციის სახეების მიხედვით (ლარი)**

საწარმოო ზედნადები ხარჯები	პროდუქტები			ს უ ლ
	მიქსერი	ბლენდერი	მტვერსასრუტი	
5. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი (45,6%)	6 160	13 443	13 366	32 969
6. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი (30,6%)	4 133	9 021	8 969	22 123
7. ცვეთის ხარჯი (19,1%)	2 580	5 631	5 598	13 809
8. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი (4,7%)	635	1 386	1 378	3 399
ჯამი	13 508	29 481	29 311	72 300

ამრიგად, ცხრილი 7.3.6–ის ინფორმაცია უკვე საშუალებას იძლევა, ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულების საკალკულაციო ბარათში საწარმოო ზედნადები ხარჯები წარმოდგენილ იქნეს დანახარჯთა მუხლების მიხედვით, რაც დანახარჯების უფრო დეტალური კონტროლის საშუალებას იძლევა.

**ზემოთ აღნიშნულ იქნა, რომ საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილება შეიძლება მეორე მიდგომითაც განხორციელდეს.** ამ შემთხვევაში, თითოეული სახის არაპირდაპირი ხარჯი, განაწილების არჩეული ბაზის პროპორციულად, პროდუქციის სახეებს შორის ცალ-ცალკე განაწილდება.

კერძოდ, არაპირდაპირი მასალის ხარჯი შეიძლება განაწილდეს პირდაპირი მასალის ხარჯი პროპორციულად; არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – პირდაპირი

შრომითი ხარჯის ან კაც/საათების პროპორციულად; ცვეთის ხარჯი შეიძლება განაწილდეს მანქანა დანადგარების საბალანსო ღირებულების ან მანქანა/საათების ან პიდაპირი ხარჯების პროპორციულად; დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები ასევე შეიძლება განაწილდეს რაიმე ბაზის (პირდაპირი ხარჯების, კაც/საათების და სხვა) პროპორციულად.

**დაგეგმვათ, საანალიზო საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის თანახმად,** პროდუქციის სახეებს შორის, არაპირდაპირი მასალის ხარჯი ნაწილდება პიდაპირი მასალის ხარჯის, არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი – კაც/საათების, ცვეთის ხარჯი მანქანა/საათების და დანარჩენი ხარჯები – პირდაპირი შრომის პროპორციულად.

განაწილების ტექნიკა იგივეა. პირველ რიგში გამოითვლება განაწილების კოეფიციენტი, რომლის გამოყენებით მოხდება ხარჯების განაწილება. განვიხილოთ მაგალითზე:

**ცხრილი 7.3.7**  
არაპირდაპირი მასალის ხარჯის განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის

პროდუქცია	განაწილების ბაზა (პირდ.მასალის ხარჯი)	კოეფ. K	არაპ. მასალის ხარჯი
	ლ		ლ
მიქსერი	15 900	0,38778	6 166
ბლენდერი	34 700	0,38778	13 456
მტვერსარუტი	34 500	0,38778	13 378
უამი	85 100 (იხ. ცხრილი 7.3.2)		33 000 (იხ. ცხრილი 7.3.1)

$$K_{\text{განაწილების}} = 33000 / 85100 = 0,387778$$

მსგავსად ამისა, ყველა სახის არაპირდაპირი ხარჯის განაწილების შედეგები იქნება შემდეგი (იხ.ცხრილი 7.3.8):

**ცხრილი 7.3.8**  
განაწილებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები (მეორე მიდგომით)

საწარმოო ზედნადები ხარჯები	პროდუქტები			ს უ ლ
	მიქსერი	ბლენდერი	მტვერსას-რუტი	
9. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	6 166	13 456	13 378	33 000
10. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	5 583	10 003	6 514	22 100
11. ცვეთის ხარჯი	3 339	6 010	4 451	13 800
12. დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	610	1 042	1 748	3 400
სულ საწარმოო ზედნადები ხარჯები	15 698	30 511	26 091	72 300

თუ შევადარებთ 7.3.6 და 7.3.8 ცხრილების მაჩვენებლებს, აშკარად დავინახავთ, რომ განაწილების სხვადასხვა ბაზის გამოყენების დროს განსხვავებული შედეგები მიიღება. ეს ცხადია გავლენას ახდენს ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე და შესაბამისად მოგებაზე. ამიტომ, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით რაც იქნება დადგენილი, მთელი წლის განმავლობაში იგი არ უნდა შეიცვალოს.

განხილულ მაგალითებში საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება ჩატარდა დანახარჯთა ძირითადი მუხლების მიხედვით. მეტი სიზუსტისა და დეტალური კონტროლის მიზნით, შესაძლოა უფრო კონკრეტული სახის ხარჯების განაწილება მოხდეს. მაგალითად, გათბობის ხარჯი შეიძლება განაწილდეს

საამქროების ფართობის პროპორციულად; დაზღვევის ხარჯი - მანქანა-დანადგარების საბალანსო ღირებულების პროპორციულად და ა/შ.

ამრიგად, 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 ნაწილდება ზედნადები ხარჯები. მაგალითად, შენობის იჯარის, დაზღვევის, გათბობისა და განათების ხარჯები, უფრო სამართლიანია, განყოფილებების ფართობის პროპორციულად განაწილდეს. ცვეთის ხარჯი – მოწყობილობების საბალანსო ღირებულების პროპორციულად, ხელფასის ხარჯი – პირდაპირი ხელფასის პროპორციულად და ასე შემდეგ. არჩევანი წარმოების ბუღალტერმა და მენეჯერმა ყოველი კონკრეტული ვითარების ანალიზის საფუძველზე უნდა გააკეთონ და შემდეგ ყოველთვის იგივე მეთოდი გამოიყენონ.

#### **7.4. საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მრავალსაფეხურიანი სისტემა**

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების **მრავალსაფეხურიანი სისტემა** გულისხმობს, ზედნადები ხარჯების დაგროვებას ჯერ საწარმოო დანიშნულების საამქროებზე და შემდეგ, მათ განაწილებას პროდუქციის სახეებს შორის.

**განაწილების პროცედურების თანმიმდევრობა შემდეგია:**

- I. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუხლობრივი კლასიფიცირება, როგორცაა: არაპირდაპირი მასალის ხარჯი, არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი, ცვეთა და დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები;
- II. დანახარჯთა ცენტრების დადგენა;
- III. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება დანახარჯთა საწარმოო ცენტრებზე;
- IV. მომსახურე ცენტრების ურთიერთმომსახურეობის ხარჯების განაწილება, თუ ასეთს ადგილი აქვს;
- V. მომსახურე ცენტრების ხარჯების გადანაწილება ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე;
- VI. ძირითად საწარმოო განყოფილებებში თავმოყრილი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ჩამოთვლილი საფეხურების ანალიზი აჩვენებს, რომ განაწილების მესამე საფეხურის შემდეგ, დანახარჯთა ცენტრებში დაგროვდება განთავსებული და განაწილებული ზედნადები ხარჯების წილი.

წინა საკითხში განხილული პრაქტიკული ამოცანის საფუძველზე, წარმოვადგენთ საწარმოო ზედნადები ხარჯების მრავალსაფეხურიანი განაწილების მეთოდიკას.

7.3.1 კრებსით ცხრილში, თავმოყრილია ინფორმაცია საერთო და საამქროებში წარმოქმნილი საწარმოო ზედნადები ხარჯების შესახებ. ასევე, იდენტიფიცირებულია დანახარჯთა მუხლები.

ამდენად, შესაძლებელია, საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება საწარმოო განყოფილებებზე. განაწილების ბაზად შეიძლება არჩეულ იქნას

საამქროებში წარმოშობილი ხარჯები, მათი ფართობი, ან მანაქნა/დანადაგერების საბალანსო ღირებულება და სხვა.

საანალიზო საწარმოს მაგალითზე (იხ.ცხრილი (7.3.1) საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯები სულ შეადგენს 15400 ლარს. მასში შემავალი არაპირდაპირი ხარჯები მუხლობრივად, ცალ-ცალკე განაწილდება საამქროებს შორის, განთავსებული ხარჯების პროპორციულად.

**ცხრილი 7.4.1.**  
საერთო არაპირდაპირი მასალის ხარჯის განაწილება დანახარჯთა ცენტრებზე (საამქროებზე)

საამქროები	განაწილების ბაზა (ლ) (განთავსებული არაპ. მასალა)	განაწილების კოეფიციენტი K	გასანაწილებელი საერთო ხასიათის არაპირდაპირი მასალის ხარჯი (ლ)
ა	1	2	3
N1 საამქრო	7 200	0,21771	1 568
N2 საამქრო	6 000	0,21771	1 306
N3 საამქრო	6 800	0,21771	1 480
ტექნიკური საწყობი	5 600	0,21771	1 219
	1 500	0,21771	327
<b>ჯამი</b>	<b>27 100</b>		<b>5 900</b>

განაწილების კოეფიციენტი, როგორც ადრე განვმარტეთ, უდრის გასანაწილებელი ხარჯის ფარდობას განაწილების ბაზასთან.

$$\text{განაწილების კოეფიციენტი (K)} = 5900 / 27100 = 0,21771$$

განაწილების კოეფიციენტი მრავლდება ცაკეულ საამქროში განთავსებულ ანუ საამქროში წარმოშობილი არაპირდაპირი მასალის ხარჯზე. კერძოდ,  $7200 * 0,21771 = 1 568$  ლ და ა.შ.

ანალოგიურად განაწილდება საერთო ხასიათის არაპირდაპირი შორმითი ხარჯი, ცვეთი ხარჯი და დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები.

**ცხრილი 7.4.2.**  
საერთო ხასიათის არაპირდაპირი შორმითი ხარჯების განაწილება დანახარჯთა ცენტრებს შორის

საამქროები	განაწილების ბაზა (ლ) (განთავსებული არაპ. შორმა)	განაწილების კოეფიციენტი K	გასანაწილებელი საერთო ხასიათის არაპირდაპ. შორმითი ხარჯი (ლ)
ა	1	2	3
N1 საამქრო	6 200	0,22099	1 370
N2 საამქრო	4 100	0,22099	906
N3 საამქრო	4 000	0 22099	884
ტექნიკური საწყობი	2 500	0,22099	553
	1 300	0,22099	287
<b>ჯამი</b>	<b>18 100</b>		<b>4 000</b>

$$K = 4000 / 18100 = 0,22099; \quad 6200 * 0,22099 = 1370 \text{ ლ და ა.შ.}$$

შემდეგ განაწილება ცვეთის ხარჯი იმავე საამქროებზე (იხ.ცხრილი 7.4.3).

ცხრილი 7.4.3.

ცვეთის ხარჯის განაწილება  
დანახარჯთა ცენტრებს შორის

საამქროები	განაწილების ბაზა (ლ) (განთავსებული ცვეთის ხარჯი)	განაწილე- ბის კოეფ- იციენტი K	გასანაწილებელი საერთო ხასიათის ცვეთის ხარჯი (ლ)
ა	1	2	3
N1 საამქრო	3 600	0,27778	1 000
N2 საამქრო	2 800	0,27778	778
N3 საამქრო	2 000	0,27778	555
ტექნიკური საწყობი	1 500	0,27778	417
	800	0,27778	250
<b>ჯამი</b>	<b>10 800</b>		<b>3 000</b>

$$K = 3000 / 10\,800 = 0,27778; \quad 3600 * 0,27778 = 1000 \text{ ლ და ა.შ.}$$

დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯების – 2500 ლარის განაწილება ვერ მოხდება განთავსებული ხარჯების პროპორციულად, რადგან, როგორც 7.3.1. ცხრილიდან ჩანს, ასეთი სახის ხარჯი მხოლოდ ორ საამქროში დაფიქსირდა. ამიტომ, მისი განაწილების ბაზად შეიძლება აირჩეს განთავსებული არაპირდაპირი მასალის ხარჯი, რომელსაც ყველა საამქროში ჰქონდა ადგილი.

ცხრილი 7.4.4.

დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება  
დანახარჯთა ცენტრებს შორის

საამქროები	განაწილების ბაზა (ლ) (განთავსებული არაპ. მასალა)	განაწილე- ბის კოეფ- იციენტი K	გასანაწილებელი საერთო ხასიათის დანარჩენი არაპირდა- პირი ხარჯები (ლ)
ა	1	2	3
N1 საამქრო	7 200	0,09225	664
N2 საამქრო	6 000	0,09225	554
N3 საამქრო	6 800	0,09225	627
ტექნიკური საწყობი	5 600	0,09225	517
	1 500	0,09225	138
<b>ჯამი</b>	<b>27 100</b>		<b>2 500</b>

$$K = 900 / 27100 = 0,03321; \quad 7200 * 0,09225 = 664 \text{ ლ და ა.შ.}$$

საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუხლობრივი განაწილების შემდეგ, საამქროებში დაგროვდება განთავსებული (ანუ ადგილზე წარმოშობილი) ხარჯები და საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი.

**ცხრილი 7.4.5**  
**საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების შემდეგ**  
**პასუხისგებლობის ცენტრებში დაგროვილი**  
**საწარმოო ზედნადები ხარჯები (ლ)**

დანახარჯთა მუხლები	N 1 საამქრო	N 2 საამქრო	N 3 საამქრო	ტექნიკური	საწყობი	სულ
1. არაპირდაპირი მასალის ხარჯი:						
განთავსებული	7 200	6 000	6 800	5 600	1 500	27 100
განაწილებული	1 568	1 306	1 480	1 219	327	5 900
ჯამი	8 768	7 306	8 280	6 819	1 827	33 000
2. არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი:						
განთავსებული	6 200	4 100	4 000	2 500	1 300	18 100
განაწილებული	1 370	906	884	553	287	4 000
ჯამი	7 570	5 006	4 884	3 053	1 587	22 100
3. ცვეთის ხარჯი:						
განთავსებული	3 600	2 800	2 000	1 500	900	10 800
განაწილებული	1 000	778	555	417	250	3 000
ჯამი	4 600	3 578	2 555	1 917	1 150	13 800
4. დანარჩენი არაპირდაპ. ხარჯი:						
განთავსებული	-	-	500	-	400	900
განაწილებული	664	554	627	517	138	2 500
ჯამი	664	554	1 127	517	538	3 400
<b>სულ</b>	<b>21 602</b>	<b>16 444</b>	<b>16 846</b>	<b>12 306</b>	<b>5 102</b>	<b>72 300</b>
<b>მ.შ.</b>						
განთავსებული	17 000	12 900	13 300	9 600	4 100	56 900
განაწილებული	4 602	3 544	3 546	2 706	1 002	15 400

ამრიგად, საწარმოო დანიშნულების განყოფილებებზე, საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების შემდეგ, დაგროვდა სულ N1 საამქროში – 21602 ლარი, N2 საამქროში – 16444 ლარი და ა.შ. ზედნადები ხარჯები.

შემდეგ საფეხურზე, მომსახურე საამქროების ხარჯები გადანაწილდება ძირითად საამქროებზე, რომელიც შემდეგ საკითხშია განხილული.

**7.5. მომსახურე განყოფილებების ხარჯების**  
**განაწილების მეთოდობა**

საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების დამთავრების შემდეგ, როგორც 7.4.5. ცხრილის ინფორმაციიდან ჩანს, ყოველ საამქროში დაგროვდა განთავსებული (ანუ ადგილზე წარმოშობილი) და განაწილებული ზედნადები ხარჯები. ასე მაგალითად, პირველ საამქროში სულ დაგროვდა 21602 ლარის ზედნადები ხარჯები. მათ შორი, ამავე საამქროში წარმოშობილი ანუ განთავსებული ხარჯია 17000 და საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი – 4602 ლარი. ეორე საამქროში დაგროვდა სულ 16444 ლარის ზედნადები ხარჯი, მათ შორის, საკუთარი – 12800ლ, საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი 3544ლ და ა.შ. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მთლიანი მოცულობა რა თქმა უნდა, იგივეა – 72300ლ.

იგივე 7.4.5. ცხრილის საფუძველზე, ტექნიკური განყოფილების ხარჯი – 12306 ლარი და საწყობის 5102 ლარი, ძირითად საამქროებზე გადანაწილდება. განაწილების ბაზად შეიძლება არჩეულ იქნას განთავსებული ზედნადები ხარჯები, პირდაპირი ხარჯები ან სხვა. დავუშვათ, ადგილზე საანალიზო საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით, მომსახურე საამქროების ხარჯები ძირითად საამქროებზე



ნაწილდება განთავსებული ზედნადები ხარჯების პროპორციულად. მაშინ, ადგილი ექნება შემდეგ გაანგარიშებებს (იხ. ცხრილი (7.5.1). განაწილების ტექნიკა იგივეა. გამოითვლება განაწილების კოეფიციენტი, რომლის მეშვეობითაც მოხდება განაწილება.

**ცხრილი 7.5.1.**  
**მომსახურე საამქროების ხარჯების განაწილება**  
**ძირითად საამქროებზე**

ძირითადი საამქროები	განაწილების ბაზა-განთავსებული ზედ. ხარჯები (ლ)	K <sub>1</sub>	ტექნიკური განყოფილება. (ლ)	K <sub>2</sub>	საწყობი (ლ)
N1 საამქრო	17 000	0,28486	4 843	0,1181	2 008
N2 საამქრო	12 900	0,28486	3 675	0,1181	1 523
N3 საამქრო	13 300	0,28486	3 788	0,1181	1 571
-----	-----		-----		-----
ჯამი	43 200		12 306		5 102

ტექნიკური განყოფილების ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი:  
 $K = 12306 / 43200 = 0,28486$

საწყობის ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი:  
 $K = 5102 / 43200 = 0,1181$

დანახარჯების ეფექტური მართვისა და კონტროლის მიზნით, საჭიროა მომსახურე საამქროების დანახარჯების მუხლობრივი იდენტიფიკაცია. ასე მაგალითად, პირველ საამქროზე განაწილებული ტექნიკური განყოფილების ხარჯი 4843 ლარიდან (იხ. ცხრილი 7.5.1) უნდა გამოიყოს დანახარჯთა მუხლები: არაპირდაპირი მასალა, არაპირდაპირი შრომა და ა.შ. ამ მიზნით ეს ხარჯები ძირითად საამქროებზე ცალ-ცალკე ან სტრუქტურული კოეფიციენტების გამოყენებით შეიძლება განაწილდეს.

**მომსახურე საამქროების დანახარჯების**  
**სტრუქტურა**

	ტექნიკური ხვ/წ	საწყობი ხვ/წ
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	5600 58,4	1500 36,6
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	2 500 26,0	1300 31,7
ცვეთის ხარჯი	1 500 15,6	900 22,0
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	-	400 9,7
-----	-----	-----
ჯამი	9 600 100	4100 100

ამრიგად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების დამთავრების ბოლოს, ძირითად საამქროებში დაგროვილი ხარჯები 7.4.5 და 7.5.1. ცხრილების საფუძველზე შეადგენს (იხ. ცხრილი 7.5.2).

**ცხრილი 7.5.2**

	განთავსებული ხარჯები	საერთო საწ. ზედ.ხ. წილი	ტექნიკ. განყოფ. ხარჯების წილი	საწყობის ხარჯების წილი	სულ
1 საამქრო	17 000	4 602	4 843	2 008	28 453
2 საამქრო	12 900	3 544	3 675	1 523	21 642
3 საამქრო	13 300	3 546	3 788	1 571	22 205
-----	-----	-----	-----	-----	-----
ჯამი	43 200	11 692	12 306	5 102	72 300

განაწილების შემდეგ, ძირითად საამქროებში დაგროვილი ხარჯები სულ 72300 ლარი, როგორც წესი, ემთხვევა ზედნადები ხარჯების მთლიან მოცულობას, რომელიც ბოლოს, განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის იმავე წესით, როგორც ეს განხილულია ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილების წესის დროს.

როგორც ხედავთ, მრავალსაფეხურიანი სისტემა ძალიან შრომატევადია და თან არ პასუხობს პასუხისმგებლობის ანგარიშგების მოთხოვნებს. ამიტომ, იგი აღრიცხვაში არ გამოიყენება. ეს სიტემა გამოიყენება დაგეგმვის სტადიაზე, როცა მენეჯმენტი გეგმავს საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნორმატივს საამქროების მიხედვით.

## 7.6. მომსახურე საამქროების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განაწილების მეთოდიკა

არის შემთხვევები, როცა მომსახურე განყოფილებები არა მხოლოდ ძირითად განყოფილებებს, არამედ ერთმანეთსაც ემსახურებიან. ასეთ შემთხვევაში ჯერ მათ შორის ურთიერთმომსახურების ხარჯები განაწილება და ამის შემდეგ, ძირითად საწარმოო განყოფილებებზე გადანაწილდებიან.

**ცნობილია მომსახურე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განაწილების საფეხურებრივი ანუ განმეორებითი განაწილებისა და მათემატიკური ხერხები.**

### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, არსებობს საწარმოო ზედნადები ხარჯების იგივე მოცულობა, რომელიც 7.3.1. ცხრილშია მოცემული და მომსახურე საამქროები დანარჩენ განყოფილებებს შემდეგი პროპორციით ემსახურებიან:

	საწარმოო განყოფილებები			მომსახურე განყოფილებები		სულ
	საამქრო №1	საამქრო №2	საამქრო №3	ტექნიკური	საწყოები	
დანახარჯები (ლ) (იხ. ცხრილი 7.4.5)	21 602	16 444	16 846	12 306	5 102	72 300
მომსახურება:						
ტექნიკური განყოფილების	20%	30%	40%	–	10%	
საწყოების მომსახურება	40%	20%	25%	15%	–	

მოტანილი ინფორმაციის თანახმად, მომსახურე განყოფილებები ერთმანეთსაც ემსახურებიან. კერძოდ, ტექნიკური ანუ სარემონტო საამქრო თავისი საქმიანობის 20% ასრულებს პირველ საამქროში, 30%-ს მეორე საამქროში, 40%-ს მესამე საამქროში და 10%-ს საწყოში. თავის მხრივ საწყოები, მომსახურების 40%-ს პირველ საამქროში და ა.შ. 15%-ს ტექნიკურ განყოფილებაში ასრულებს.

**საფეხურებრივი განაწილების მეთოდით, მომსახურე განყოფილებების ხარჯები მონაცვლელობით გადანაწილდება (იხ. ცხრილი 7.6.1).**

ცხრილი 7.6.1.

**მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განმეორებითი განაწილება**

	საამქრო №1	საამქრო №2	საამქრო №3	ტექნიკური	საწყობი	სულ
დანახარჯები	21 602	16 444	16 846	12 306	5 102	<b>72 300</b>
ტექნიკური განყოფილება* (20 : 30 : 40 : 10)	2 461	3 692	4 922	(12 306)	1 231	
საწყობი (40 : 20 : 25 : 15)	2 533	1 267	1 583	0 950	6 333 (6 333)	
ტექნიკური განყოფილება (20 : 30 : 40 : 10)	190	285	380	950 (950)	0 95	
საწყობი ( 40 : 20 : 25 : 15)	38	19	24	0 14	95 (95)	
ტექნიკური განყოფილება (20 : 30 : 40 : 10)	3	4	7	14 (14)	0	
				0		
სულ	26 827	21 711	23 762	0	0	<b>72 300</b>

\* განაგარიშებები: 12 306 – ის 20% = 2 461 ლ;  
 12 306 – ის 30% = 3 692 ლ  
 12 306 – ის 40% = 4 922 ლ  
 12 306 – ის 10% = 1 231 ლ და ა.შ.

მომსახურე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განმეორებითი განაწილების აღტერნატიული მეთოდია **განტოლებათა სისტემის გამოყენება**, 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:**

$$X = 12306 + 0,15 Y$$

$$Y = 5102 + 0,1 X$$

ჩავსვათ მეორე მნიშვნელობა პირველში:

$$X = 12306 + 0,15 (5102 + 0,1 X)$$

$$X = 12306 + 765,3 + 0,015 X$$

$$X - 0,015 X = 12306 + 765,3$$

$$0,985 X = 13071,3$$

$$X = 13 270 \text{ ლ}$$

Y- ის განტოლებაში, X-ის მნიშვნელობის ჩასმით მიიღება:

$$Y = 5102 + 0,1 * 13270 = 6428 \text{ ლ}$$

ამრიგად,

ტექნიკური განყოფილების მთლიანი ხარჯების – 13270 ლარის:

20% = 2654 ლ, მიეკუთვნა №1 საამქროს

30% = 3981 ლ, მიეკუთვნა №2 საამქროს

40% = 5309 ლ, მიეკუთვნა №3 საამქროს

იგივე შედეგებია მიღებული მომსახურე განყოფილებების ხარჯების განმეორებითი განაწილების მეთოდის დროს (იხ. ცხრილი 761), ძირითად საამქროებზე განაწილებული ტექნიკური განყოფილების ხარჯები ტოლია:

№1 საამქროზე: 2461 + 190 + 3 = 2 654 ლ

№2 საამქროზე: 3692 + 285 + 4 = 3 981 ლ

№3 საამქროზე: 4922 + 380 + 7 = 5 309 ლ

ასევე, საწყობის მთლიანი ხარჯების – 6428 ლარის:

40% = 2571 ლ მიეკუთვნება №1 საამქროს

20% = 1286 ლ მიეკუთვნება №2 საამქროს

25% = 1607 ლ მიეკუთვნება №3 საამქროს.

დამხმარე განყოფილებების ურთიერთმომსახურების ხარჯების განაწილების ყველაზე მარტივი ხერხია “ხარჯების გადაფარვის” ანუ ურთიერთმომსახურების ჩათვლის მეთოდი. ჩვენს მაგალითზე, ცნობილია, რომ, ორივე მომსახურე განყოფილების ხარჯია 17408 ლ (12306 + 5102).

ცნობილია რომ:

ტექნიკური განყოფილების ხარჯების – 12306 ლარის 10% გაწეულია საწყოში.  
 საწყოების ხარჯების – 5102 ლარის 15% გაწეულია ტექნიკურ განყოფილებაში.  
 სხვაობა ურთიერთმომსახურებაში არის: 12306 – ის 10% = 1231 ლ.  
 5102 – ის 15% = 765 ლ

-----  
 სხვაობა 466 ლ

მაშასადამე, ძირითად საამქროებზე გადასანაწილებელია:

ტექნიკური განყოფილების ხარჯი – 12306 ლ – 466 ლ = 11 840 ლ  
 საწყოების ხარჯი – 5102 ლ + 466 ლ = 5 568 ლ

-----  
 სულ 17 408 ლ

ეს ხარჯები განაწილდება ძირითად საამქროებზე იქ დაგროვილი ზედნადები ხარჯების პროპორციულად, განაწილების საერთო ხერხის შესაბამისად.

**ცხრილი 7.6.2.**

**მომსახურე საამქროების ხარჯების განაწილება ურთიერთმომსახურების ჩათვლის შემდეგ**

ძირითადი საამქროები	საწარმოო ზედნადები ხარჯები ლ	K <sub>1</sub>	ტექნიკური განყოფილების ხარჯი ლ	K <sub>2</sub>	საწყოების ხარჯები ლ	სულ ლ
ა	1	2	3	4	5	6
1 საამქრო	21 602	0,2157	4 659	0,10144	2 191	28 452
2 საამქრო	16 444	0,2157	3 547	0,10144	1 668	21 659
3 საამქრო	16 846	0,2157	3 634	0,10144	1 709	22 189
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
ჯამი	54 892		11 840		5 568	<b>72 300</b>

7.6.2. ცხრილში საბაზისო მაჩვენებლები აღებულია 7.6.2. ცხრილიდან. პირველ სვეტში მოცემულია განაწილების ბაზა. მეორე სვეტში ტექნიკური განყოფილების ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი:

$$K_1 = 11840 / 54892 = 0,2157;$$

მეოთხე სვეტში მოცემულია საწყოების ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი:

$$K_2 = 5568 / 54892 = 0,10144$$

მესამე და მეხუთე სვეტებში კი მოცემულია მომსახურე საამქროების ხარჯების განაწილება ძირითად საამქროებზე. ეს მეთოდი განსხვავებულ შედეგებს იძლევა მომსახურე საამქროების ხარჯების განმეორებითი განაწილებისა და განტოლებათა სისტემის ხერხებთან შედარებით.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მრავალი პროცედურის გავლის შემდეგ, ძირითად საამქროებში ჯამურად დაგროვდა იგივე 72300 არის საწარმოო ზედნადები ხარჯები (იხ. ცხრილი 7.6.2.), რომელიც შემდეგ პროდუქციის სახეებს შორის განაწილდება ადრე განხილული მეთოდიკით (იხ. ცხრილი 7.3.4).

ზოგჯერ, რომელიმე განყოფილება არ წარმოადგენს მხოლოდ დანახრჯთა ცენტრს. შეიძლება იღებს შემოსავლსაც. მაშინ, განაწილება ხარჯების ნამეტი შემოსავლებზე.

ამრიგად, როგორც ნახეთ, საწარმოო ზედნადები ხარჯების მრავალსაფეხურიანი განაწილების სისტემა და შესაბამისი აღრიცხვის პროცედურები, მეტად შრომატევადია. განსაკუთრებით მაშინ, თუკი ორზე მეტი მომსახურე საამქრო იარსებებს. მაგრამ, მენეჯმენტი მას იყენებს მხოლოდ დაგეგმვის სტადიაზე, როცა საწარმოში ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების ნორმატივები თითოეული ძირითადი საამქროს მიხედვით ცალ-ცალკე იგეგმება და შემდეგ კონტროლდება.

უფრო საიმედო ინფორმაციის მიღების, დაგეგმვისა და ეფექტური კონტროლის მიზნით, ზოგჯერ საჭიროა დამხმარე განყოფილებების მუდმივი და ცვალებადი ხარჯები ცალ-ცალკე განწილდეს. ცვალებადია ხარჯი, რომელიც შესრულებული მომსახურების მოცულობის პროპორციულად იცვლება. იგი განაწილდება იმ საქმიანობის პროპორციულად, რამაც გამოიწვია დანახარჯები. სხვადასხვა მიდგომა არსებობს. მაგალითად, ტექნიკური განყოფილების ცვალებადი ხარჯები წარმოიქმნება საწარმოო განყოფილებების დანადგარების შეკეთებების შედეგად. ამიტომ, იგი ნაწილდება მანქანა/საათების პროპორციულად. კომპანიის სასადილოს პროდუქტების ხარჯები ცვალებადი ხარჯებია, რომელიც იცვლება სასადილოში ვიზიტორთა და გაცემული მენიუს რაოდენობის მიხედვით. იგი შეიძლება განაწილდეს განყოფილებების თანამშრომელთა რიცხვის ბაზაზე და ა.შ. მუდმივი დანახარჯები შეიძლება განაწილდეს იმ განყოფილებების სიმძლავრეების პროპორციულად, რომელიც მოიხმარს მომსახურებას. [გარისონი. გვ. 857-867].

### 7.7. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების ბეზმიური ბანაკვითები

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების განხილვის დროს, უკვე შეისწავლეთ, რომ მათი განაწილების მეშვეობით ხდება პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში შესატანი ზედნადები ხარჯების გაანგარიშება ერთსაფეხურიანი ან მრავალსაფეხურიანი განაწილების ხერხით. ფაქტიური ხარჯების განაწილების მიზნით, ყოველთვის გამოითვლება განაწილების კოეფიციენტი, რომელიც იმავდროულად არის საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების **ფაქტიური განაკვეთი**.

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 გეგმური ანუ სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი** არის ზედნადები ხარჯების ნორმატივი ლარში ან პროცენტულად.

**მიკუთვნების სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი** წინასწარ დაგეგმილ დანახარჯებისა და პროდუქციის მაჩვენებლებს ეფუძნება. მიკუთვნების განაკვეთი იგეგმება იმ მიზნით, რომ მთელი წლის მანძილზე უცვლელად იქნას გამოყენებული. მას ფაქტიური 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 მაშინვე, როგორც კი 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 ცალ-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 სამუშაოებისათვის 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 ჩართულ იქნას ცალკეული საამქროს დანახარჯები.

$$\text{ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი} = \frac{\text{გეგმური ზედნადები ხარჯები}}{\text{წარმოების გეგმური ინტენსიობის რომელიმე მაჩვენებელი}}$$

წარმოების ინტენსიობის მაჩვენებელი შეიძლება იყოს მანქანა/საათები, შრომა/საათები, პროდუქციის რაოდენობა, 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:

$$45\ 000\ \text{ლ} : 200\ 000\ \text{მ/სთ} = 0,225\ \text{ლ/სთ}$$

ხელით დამუშავების საამქროში მიკუთვნების განაკვეთი შრომა/საათების ბაზაზე დაიგეგმება. ასე მაგალითად, თუ გეგმური ზედნადები ხარჯია 36 000 ლ და დაგეგმილია 100 000 კაც/სთ, მაშინ მიკუთვნების განაკვეთი იქნება:

$$36\ 000\ \text{ლ} : 100\ 000\ \text{კაც/სთ} = 0,36\ \text{ლ/კაცსაათზე}$$

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 საქმიანობის ფაქტიური მოცულობისა და მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის ნამრავლს.

დავუშვათ, ხემოთ დასახელებულ მექანიკურ საამქროში ფაქტიურად შესრულებულია 210 000 მანქ/სთ და ხელით დამუშავების საამქროში – 98 000 შრ/სთ.

მაშასადამე, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები იქნება:

$$\text{მექანიკურ საამქროში} - 210\ 000\ \text{მ/სთ} * 0,225\ \text{ლ} = 47\ 250\ \text{ლ}$$

$$\text{ხელით დამუშავების საამქროში} - 98\ 000\ \text{შრ/სთ} * 0,36\ \text{ლ} = 35\ 280\ \text{ლ}$$

თვის ბოლოს, როცა ზედნადები ხარჯების ფაქტიური სიდიდე უკვე ცნობილი გახდება, გამოვლინდება გადახრა ანუ "მიკუთვნების სხვაობა" საამქროების მიხედვით – თვის განმავლობაში მიკუთვნებულ და ფაქტიურ ზედნადებ ხარჯებს შორის.

ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა გავლენას ახდენს მოგებაზე, რადგან ცვლის პროდუქციის თვითღირებულებას. თუ მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები ფაქტიურზე მეტი აღმოჩნდა, წარმოიქმნება ზედნადები ხარჯების **მიკუთვნების მეტობა**, რომელიც მოგებას ზრდის.

დაუშვათ, მექანიკურ საამქროში ფაქტიური ზედნადები ხარჯები თვის ბოლოს 46 000 ლ აღმოჩნდა. მაშინ,

**მიკუთვნების სხვაობა** = 47 250 ლ – 46 000 ლ = 1 250 ლ. წარმოიქმნა მიკუთვნების მეტობა.

მაშასადამე, თვის განმავლობაში თვითღირებულებაში უფრო მეტი ზედნადები ხარჯია შეტანილი, ვიდრე ფაქტიური აღმოჩნდა. ამიტომ, უნდა მოხდეს ხარჯების შემცირება 1 250 ლარით, რაც, მოგებას გაზრდის. **ამიტომ, მიკუთვნების მეტობა ზრდის მოგებას.**

ხელით დამუშავების საამქროში, ფაქტიური ზედნადები ხარჯები დაუშვათ 36 000 ლ აღმოჩნდა.

**მიკუთვნების სხვაობა** = 35 280 ლ – 36 000 ლ = -720 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.**

საწარმო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა მზა პროდუქციის თვითღირებულებაზე არ აისახება. იგი მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

საწარმო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა შიგა აღრიცხვაში საწარმო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშზე გამოვლინდება. ეს ანგარიში ტექნიკური ხასიათის ანგარიშია და მას თვით წარმოების ბუღალტერი ხსნის ყოველი თვის დასაწყისში და კოდსაც თავად მიანიჭებს.

თვის განმავლობაში გამოშვებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შეტანილი ნორმატიული ანუ მიკუთვნებული საწარმო ზედნადები ხარჯები წარმოების ანგარიშის დებეტში და საწარმო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის კრედიტში აღირიცხება.

თვის ბოლოს, ფაქტობრივი საწარმო ზედნადები ხარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშები საკონტროლო ანგარიშით იხურება. შედეგად, საწარმო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის დებეტში დაგროვდება ფაქტიური ზედნადები ხარჯები. კრედიტში კი, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, თვის განმავლობაში უკვე აღირიცხებოდა გამოშვებული მზა პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებული ნორმატიული ზედნადები ხარჯები. დებეტისა და კრედიტის ბრუნვებს შორის სხვაობა წარმოადგენს მიკუთვნების სხვაობას, რომელიც მოგება/ზარლის აღმრიცხველ ანგარიშზე გადაიტანება და ამით, საწარმო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში დაიხურება.

#### **საილუსტრაციო მაგალითი:**

საანალიზო საწარმოში დაგეგმილია საწარმო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი (ნორმა) 3 ლარი ერთ ცალ პროდუქტზე. თვის განმავლობაში წარმოებიდან გამოშვებულ იქნა ერთხელ – 2460 ცალი და მეორედ, 3500 ცალი მზა პროდუქტი.

იმავე თვის ბოლოს, საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების დებეტის ჩანაწერები ჯამი 16800 ლარი აღმოჩნდა.

გავსხნათ საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში და ვაჩვენოთ, რა ჩანაწერებს ექნებოდა ადგილი ამ ანგარიშზე.

**პასუხი:**

თვის განმავლობაში გამოშვებულ პროდუქციაზე მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები იქნება:

1. პროდუქციის პირველ ნაკადზე: 2460 ცალი \* 3ლ = 7380 ლ  
 დებეტი - (1630) წარმოება - 7380 ლ  
 კრედიტი - (710/00) საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში - 7380 ლ
2. პროდუქციის მეორე ნაკადზე, ასევე: 3500 ცალი \* 3ლ = 10 500 ლ  
 დებეტი - (1630) წარმოება 10500 ლ  
 კრედიტი - (710/00) საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში 10500 ლ
3. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში დახურვა - 16 800 ლ  
 დებეტი - (710/00) საწ. ზედ. ხარჯ. საკონტროლო ანგარიში 16 800 ლ  
 კრედიტი - (710/01) საერთო საწ. ზედნადები ხარჯები 16 800 ლ
4. საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის დახურვა - 1080 ლ  
 დებეტი - საწ. ზედ. ხარჯ. საკონტრ. ანგარიში ----- 1080 ლ  
 კრედიტი - მოგება/ზარალი ----- 1080 ლ

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში**

დებეტი	(710/00)	კრედიტი
3. ფაქტიური საერთო საწ. ზ. ხ.	16 800	1. მიკუთვნება 7 380
		2. მიკუთვნება 10 500
-----	-----	-----
ჯამი	16 800	ჯამი 17 880
4. მიკუთვნების მეტობა (მოგება/ზარალი)	1 080	-----
-----	-----	-----
ჯამი	17 880	ჯამი 17 880

ამრიგად, საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის კრედიტში აღირიცხება თვის განმავლობაში წარმოებიდან ფაქტობრივად გამოშვებულ პროდუქციაზე მიკუთვნებული ნორმატიული ხარჯები. დებეტში კი თვის ბოლოს თავს იყრის ფაქტიური ზედნადები ხარჯები და მათ შორის წარმოშობილი სხვაობა მოგება/ზარალის ანგარიშის დებეტში ან კრედიტში გადაიტანება.

ზოგიერთი ავტორი წერს, რომ საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა განაწილდეს დაუმთავრებელ და მზა პროდუქციის ნაშთებს შორის, ან დაუმთავრებელ, მზა და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას შორის. თუ მიკუთვნების სხვაობა ძალიან დიდი აღმოჩნდა, მათი აზრით, ეს მეთოდი უფრო სამართლიანია. განაწილების ბაზად აიღება დაუმთავრებელ, მზა და რეალიზებულ პროდუქციაზე მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები ან პირდაპირი მასალის ხარჯი. ზოგიერთის აზრით კი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა მთლიანად უნდა მიეკუთვნოს რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებას [გარისონი. გვ: 132-137].

პრაქტიკაში გავრცელებულია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნების და მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოწერის მეთოდი. ჩვენი აზრით, მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოწერა უფრო მარტივი და ნაკლებად პრობლემურია. აღიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკა ამჟამად უფრო ამ მეთოდს აღიარებს. თუმცა, საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკით შეიძლება ნებისმიერი მიდგომა იქნას



მიღებული და გამოყენებული, ოღონდ, როგორც წესი, იგი მთელი წლის განავლობაში არ უნდა შეიცვალოს.

## 7.8. საქმიანობის სახეობების მიხედვით საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების (ABC) თავისებურებები

თანამედროვე ბიზნესმა მსოფლიოში მნიშვნელოვანი საწარმოო-ტექნოლოგიური ცვლილებები განიცადა, რამაც დანახარჯების სტრუქტურული ცვლილებები გამოიწვია. მე-20 საუკუნის პირველ ნახევარში მთლიანი დანახარჯების 90% საწარმოო დანახარჯებს ეჭირა. საწარმოო დანახარჯებში კი პირდაპირი ხარჯები დაახლოებით 80%-ს შეადგენდა [Novak P. 2014]. ამიტომ, თვითღირებულების კალკულაციის ტრადიციული სისტემისათვის პრიორიტეტული სწორედ პირდაპირი დანახარჯები იყო. მაგრამ, თანამედროვე პირობებში საწარმოო პროცესების ავტომატიზაციამ და კომპიუტერიზაციამ, საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი მნიშვნელოვნად გაზარდა. კომპიუტერიზებული საწარმოო ციკლის დროს, ზოგჯერ პირდაპირი შრომითი ხარჯის გამოყოფაც კი რთულდება, რადგან, მაღალმა ავტომატიზაციამ პირდაპირი შრომა ჩაანაცვლა. შედეგად, შეიცვალა თანაფარდობა პირდაპირ და არაპირდაპირ შრომით ხარჯებს შორის. პირდაპირი შრომითი ხარჯების შემცირებასთან ერთად გაიზარდა ცვეთის ხარჯი, რომელიც ასევე არაპირდაპირი ხარჯია.

ამასთან, კომპანიები დღეს მომხმარებელს საქონლის (მომსახურების) ფართო ასორტიმენტს სთავაზობენ, რადგან მოთხოვნა და გემოვნება სწრაფად იცვლება. რაც მოითხოვს დისტრიბუციის და გაყიდვის არხების მოწესრიგება-სრულყოფას და შესაბამისად იზრდება არაპირდაპირი ხარჯები. ყოველივე ამის შედეგად შეიცვალა ბიზნესსაქმიანობის გარემო.

დანახარჯთა კალკულაციის ტრადიციული სისტემები წარმატებით გამოიყენებოდა მაშინ, როდესაც:

- პროდუქციის წარმოებისა და მომსახურების ხაზი იყო ერთგვაროვანი;
- ძირითადი მუშების შრომა ტექნიკას აღემატებოდა და საწარმოო მოწყობილობები ძირითადი მუშის გარეშე პროდუქტს ვერ ქმნიდა;
- საწარმოო ზედნადები ხარჯები დანახარჯების დაბალი წილით ხასიათდებოდა;
- სხვადასხვა სახის პროდუქცია მოითხოვდა გადამუშავების მეტნაკლებად ერთგვაროვან პროცესს;
- კომპანიის მიზნობრივი სეგმენტი მომხმარებლების მსგავსი ჯგუფებით ხასიათდებოდა;
- ადგილი ჰქონდა დაბალ კომერციულ და ადმინისტრაციულ ხარჯებს;
- კომპანიებს შეეძლოთ მოგების მაღალი მარჟის დაწესება.

ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები, ნაკლებად შეესაბამება თანამედროვე ბიზნესსაქმიანობის გარემოს, შესაბამისად, დანახარჯების მართვისა და აღრიცხვის ტრადიციული სისტემის გამოყენების მიზანშეწონილობა კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგა.

დანახარჯთა სტრუქტურის მნიშვნელოვანი ცვლილებების გამო, დანახარჯთა აღრიცხვის ტრადიციული სისტემა ნაკლებად ინფორმაციული გახდა. „1980-იან წლებში, თუ ბაზარზე მაღალი ხარისხის იაპონური პროდუქტის გამოჩენამ დაარწმუნა მრავალი კომპანია, რომ მათ ჰქონდათ „ხარისხის კრიზისი“, 21-ე

საუკუნეში არაერთმა კომპანიამ გააცნობიერა, რომ ისინი დგანან „საბუღალტრო კრიზისის წინაშე“ [Cokins G., 2001:6].

მეცნიერ-ეკონომისტებმა ცხადია დაიწყეს ფიქრი, შეცვლილ ტექნოლოგიურ გარემოში, დანახარჯების, განსაკუთრებით, არაპირდაპირი ხარჯების აღრიცხვის სრულყოფის შესახებ. 1988 წლის დასაწყისში რობერტ კუპერისა და რობერტ კაპლანის მიერ ჰარვარდის უნივერსიტეტის ჟურნალში გამოიცა სტატია საქმიანობის მიხედვით დანახარჯთა მართვის (ABC) სისტემასთან დაკავშირებით, სადაც აღწერილი იყო საქმიანობის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის პრინციპები, რაც საშუალებას იძლევა აღმოიფხვრას არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების ტრადიციული ხერხებთან დაკავშირებული ხარვეზები. იგი აშშ-ში პირველად გამოიყენა საერთაშორისო მენეჯმენტის კონსორციუმმა.

**საქმიანობის სახეების მიხედვით დანახარჯების კალკულაციის (ABC - Activity Based Costing)** არსი მდგომარეობს მასში, რომ ამ კონცეფციით, არაპირდაპირ ხარჯებს წარმოშობს არა პროდუქტი, არამედ საქმიანობა. ანუ, პროდუქტი მოიხმარს საქმიანობას და საქმიანობა მოიხმარს ხარჯებს. ეს მეთოდი ეფუძნება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნებას იმ საქმიანობის საფუძველზე, რომლებიც „წარმართავენ“ დანახარჯებს. ამდენად, დანახარჯთა მატარებელი არის ფაქტორი, რომელიც წარმოშობს (იწვევს) საქმიანობას და აქედან გამომდინარე განსაზღვრავს დანახარჯებს [რ. კაპლანი].

ABC სისტემის ავტორები თვლიან, რომ წარმოების ევოლუციასთან ერთად, მოხდა უმეტესწილად, ცვლადი ხარჯების ჩანაცვლება მუდმივი ხარჯებით და გაიაზარდა ზედნადები ხარჯების ფუნქცია, რომელიც განპირობებული არაა პროდუქციის წარმოების რაოდენობით. ასეთი ხარჯებია:

- წარმოების გამართვის დანახარჯები – განპირობებულია წარმოების გამართვის რაოდენობით;
- შეკვეთის განთავსების დანახარჯები – დამოკიდებულია შეკვეთების რიცხვზე;
- შესაფუთი დეპარტამენტის დანახარჯები – განპირობებულია შეფუთვაზე შემოსული შეკვეთების რაოდენობით;
- საინჟინრო განყოფილების დანახარჯები – განპირობებულია პროდუქციის წარმოებაზე შემოსული შეკვეთების რაოდენობით.

საქმიანობის სახეებს, რომელსაც პროდუქციის წარმოება მოიხმარს, მიეკუთვნება:

1. მასალის შესყიდვა – დანახარჯთა მატარებელია შესყიდვების მოთხოვნების რაოდენობა;
2. მასალის დატვირთვა-გადმოტვირთვა – მოძრაობის რაოდენობა;
3. ხარისხის კონტროლი – შემოწმების რაოდენობა;
4. საინჟინრო სამსახური – შეკვეთების რაოდენობა;
5. საწარმოო ხაზის გადაწყობა – გადაწყობების რაოდენობა.

ასე რომ, საწარმოო ზედნადები ხარჯები ჯერ განაწილდება საქმიანობის სახეებს შორის, დანახარჯთა ჩამოთლილი მატარებლების საფუძველზე. ამის შემდეგ კი ცალკეული სახის პროდუქტებზე განაწილდება. ამ საკითხებს აქ მეტად აღარ შევხებით. სიღრმისეულად იგი მმართველობითი აღრიცხვის მეორე დონეზე შეისწავლება.

## 7.9. საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მეთოდობა

საწარმოო ზედნადები დანახარჯები, ცალკეული განყოფილების დანახარჯების უწყისში, მუხლობრივად გროვდება. როგორც უკვე იცით, დანახარჯთა ეს მუხლები-ა: არაპირდაპირი მასალის ხარჯი, არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი, ცვეთის ხარჯი და დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯები.

დანახარჯების წიგნში ზედნადები ხარჯების აღრიცხვისათვის გაიხსნება საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში, თითოეული საამქროს (განყოფილების) ზედნადები ხარჯების ანგარიში და ერთი საკონტროლო ანგარიში. წარმოქმნილი ზედნადები ხარჯებით დადებებდება შესაბამისი განყოფილების ზედნადები ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიშები. იმავედროულად, თვის განმავლობაში, პროდუქციის გამოშვების შესაბამისად, დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებებში აღირიცხება პროდუქციაზე გეგმური განაკვეთით მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები, ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშთან კორესპოდენციით.

თვის ბოლოს შესრულდება ფაქტიურად გაწეული ზედნადები ხარჯების განაწილების პროცედურები. განაწილების შედეგების საფუძველზე, აღირიცხება ზედნადები ხარჯების ანგარიშების დახურვითი ოპერაციები.

### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, 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.

**საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთსაფეხურიანი განაწილების სისტემის** დროს, განხილული საანალიზო საწარმოს მაგალითზე, ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს (ანგარიშთა კოდების სისტემას ბუღალტერი შეიმუშავებს. ჩვენ ვთავაზობთ პირობით გადაწყვეტას):

1. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება ცალკეული სახის პროდუქციაზე:
 

დებეტი – ”ა” პროდუქტის წარმოების ანგარიში (1630/ა) –	23 000 ლ (4600 * 5ლ)
დებეტი – ”ბ” პროდუქტის წარმოება (1630/ბ)	27 000 ლ (4500 * 6ლ)
დებეტი – ”გ” პროდუქტის წარმოება (1630/გ)	17 250 ლ (34500 * 50%)
კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში –	67 250 ლ (710/00)
2. თვის განმავლობაში, ცალკეულ განყოფილებებში ფაქტიურად წარმოქმნილი ანუ განთავსებული და საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა (იხ. ცხრილი 7.3.1):
 

დებეტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710) –	15 400 ლ
დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) –	17 000 ლ
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) –	12 900 ლ
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) –	13 300 ლ
დებეტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯები (710/04) –	9 600 ლ
დებეტი – საწყობის ხარჯები (710/05) –	4 100 ლ
კრედიტი – მასალები, გასაცმი ხელფასი, ცვეთა და სხვა –	72 300 ლ
3. თვის ბოლოს საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშების დახურვა:
 

კრედიტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში -	15 400 ლ
კრედიტი – 1 საამქროს ზედნადები ხარჯები -	17 000 ლ
კრედიტი – 2 საამქროს ზედნადები ხარჯები -	12 900 ლ
კრედიტი – 3 საამქროს ზედნადები ხარჯები -	13 300 ლ
კრედიტი – ტექნიკური განყოფილების ზედნადები ხარჯების ანგარიში -	9 600 ლ

- კრედიტი – საწყობის ზედნადები ხარჯების ანგარიში – 4 100 ლ
- დებეტი – საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 72 300 ლ
- 4. საწ.ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის დახურვა:
  - დებეტი - მოგება.ზარღი - 5 050 ლ
  - კრედიტი – საწ. ზედ.ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 5 050 ლ

**ზედნადები ხარჯების აღრიცხვაში მათი განაწილების მრავალსაფეხურიანი სისტემა თუ გამოიყენება, მაშინ, 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 საამქროების ზედნადები ხარჯების ანგარიშები ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშით დაიხურება.**

საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის ნაშთი წარმოადგენს მიკუთვნების სხვაობას, რომელიც, როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მოგება-ზარღის ანგარიშზე გადაიტანება.

**იგივე მაგალითის საფუძველზე, მრავალსაფეხურიანი განაწილების სისტემის დროს, თვის ბოლოს ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:**

1. თვის განმავლობაში ფაქტიურად დამზადებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე გეგმური განაკვეთით მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა:

- დებეტი – “ა” პროდუქტის წარმოების ანგარიში (1630/ა) – 23 000 ლ (4600 \* 5ლ)
- დებეტი – “ბ” პროდუქტის წარმოება (1630/ბ) – 27 000 ლ (4500 \* 6ლ)
- დებეტი – “გ” პროდუქტის წარმოება (1630/გ) – 17 250 ლ (34500 \* 50%)
- კრედიტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 67 250 ლ (710/00)

2. თვის განმავლობაში, ცალკეულ განყოფილებებში ფაქტიურად წარმოქმნილი ანუ განთავსებული და საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა (იხ. ცხრილი 7.3.1):

- დებეტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710) – 15 400 ლ
- დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) – 17 000 ლ
- დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) – 12 900 ლ
- დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) – 13 300 ლ
- დებეტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯები (710/04) – 9 600 ლ
- დებეტი – საწყობის ხარჯები (710/05) – 4 100 ლ
- კრედიტი – მასალები, გასაცმი ხელფასი, ცვეთა და სხვა – 72 300 ლ

3. თვის ბოლოს, საერთო ხასიათის საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება საწარმოო განყოფილებებზე:

- დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) – 4 602 ლ
- დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) – 3 544 ლ
- დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) – 3 546 ლ
- დებეტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯები (710/04) – 2 706 ლ
- დებეტი – საწყობის ზედნადები ხარჯები (710/05) – 1 002 ლ
- კრედიტი – საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები (710/00) – 15 400 ლ

4. მომსახურე ტექნიკური განყოფილების ზედნადები ხარჯების ანგარიშების დახურვა:

- დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) – 4 843 ლ
- დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) – 3 675 ლ
- დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) – 3 788 ლ
- კრედიტი – ტექნიკური განყოფილების ხარჯების ანგარიში (710/04) – 12306 ლ (იხ.ცხრილი 7.5.1.)

5. საწყობის ზედნადები ხარჯების ანგარიშის დახურვა:

დებეტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) – 2 008 ლ  
დებეტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) – 1 523 ლ  
დებეტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) – 1 571 ლ  
კრედიტი – საწყობის ზედნადები ხარჯების ანგარიში (710/04) – 5 102 ლ  
(იხ.ცხრილი 7.5.1.)

6. ძირითად საწარმოო განყოფილებებში დაგროვილი ზედნადები ხარჯების ჩამოწერა:

დებეტი – საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (710/00) – 72 300 ლ  
კრედიტი – №1 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/01) – 28 453 ლ  
კრედიტი – №2 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/02) – 21 642 ლ  
კრედიტი – №3 საამქროს ზედნადები ხარჯები (710/03) – 22 205 ლ

7. საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება-ზარალის ანგარიშზე:

საკონტროლო ანგარიშის მიხედვით, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა უდრის 67250 ლარსა და 72300 ლარს შორის სხვაობას, რის შედეგადაც მიიღება მიკუთვნების დანაკლისი, რაც მოგებას ამცირებს.

დებეტი – მოგება-ზარალი (5330) – 5 050 ლ  
კრედიტი – ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (710/00) – 5 050 ლ

(მოცემული გატარებები ჩაწერეთ “ T “ ანგარიშებში და განხილულ სააღრიცხვო ჩანაწერებს უფრო ნათლად დაინახეთ).

შევნიშნავთ, რომ მენეჯმენტმა შეიძლება საწარმოო ზედნადები ხარჯების მრავალსაფეხურიანი განაწილების ტექნიკა გამოიყენოს, რათა დაგეგმოს მიკუთვნების ნორმები საამქროების მიხედვით ცალ-ცალკე და შემდეგ გააკონტროლოს იგი. მაგრამ, აღრიცხვაში იგივე მიდგომის გამოყენება აუცილებელი არაა. აღრიცხვაში შესაძლებელია ყოველთვის გამოყენებულ იქნას საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის ერთსაფეხურიანი სისტემა.

ხოლო, მცირე საწარმოებში, როცა აღრიცხვის გამარტივებული სისტემა გამოიყენება, ცალკეულ განყოფილებებში საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიში არ იხსნება. მათ ნაცვლად გამოიყენება ერთი საკონტროლო ანგარიში, რომლის დებეტ-ში განყოფილებების დანახარჯების უწყისების საფუძველზე აღირიცხება ყველა არაპირდაპირი ხარჯი, მიუხედავად მათი წარმოქმნის ადგილისა, სხვადასხვა საკრედიტო ანგარიშებთან კორესპოდენციით. კრედიტში კი აღირიცხება თვის განმავლობაში გეგმური განაკვეთის საფუძველზე მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები. თვის ბოლოს, მიკუთვნებულ და ფაქტიურ ზედნადებ ხარჯებს შორის წარმოქმნილი სხვაობა, ჯერ „მიკუთვნების სხვაობის“ ანგარიშზე, აქედან კი, მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

**კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. რატომაა აუცილებელი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება
2. რას ეწოდება განთავსებული და განაწილებული ზედნადები ხარჯები
5. რატომაა აუცილებელი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთის გამოყენება
6. როგორ გამოითვლება მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები
7. როგორ აღირიცხება ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

საწარმო ამზადებს სამი დასახელების პროდუქტს. რომლებზეც გაწეული პირდაპირი შრომითი ხარჯებია, შესაბამისად: 34500, 56700 და 45700 ლარი. საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები 38332 ლარს შეადგენს.

**მოთხოვნა:**

გაანაწილეთ საერთო საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის სახეებს შორის პირდაპირი შრომითი ხარჯების პროპორციულად.

**ამოხსნა:**

პროდუქტები	პირდაპირი შრ. ხარჯი	კოეფიციენტი	საერთო საწ. ზედ. ხარჯები
	ლ		ლ
ა	34 500	0,28	9 660
ბ	56 700	0,28	15 876
გ	45 700	0,28	12 796
ჯამი	136 900	-	38 332

განაწილების კოეფიციენტი =  $38332 / 136900 = 0,28$

**ამოცანა 2.**

საწარმოში სამი ძირითადი და ერთი დამხმარე საამქროა. ძირითად საამქროებში დახარჯული მანქანა/საათები, შესაბამისად შეადგენს: 12700, 11300 და 14500 მანქ/სთ-ს. დამხმარე საამქროს ხარჯები 25400 ლარს შეადგენს.

**მოთხოვნა:**

დამხმარე საამქროს ხარჯები გაანაწილეთ ძირითად საამქროებზე მანქანა/საათების პროპორციულად.

**ამოხსნა:**

საამქროები	მანქ/სთ	კოეფიციენტი	დამხმარე საამქროს ხარჯები (ლ)
N1 -----	12 700	0,65	8 255
N2 -----	11 300	0,65	7 345
N3 -----	14 500	0,65	9 425
ჯამი	38 500	-	25 025

განაწილების კოეფიციენტი =  $25025 / 38500 = 0,65$

**ამოცანა 3.**

კომპანია "ტიტა" იყენებს მანქანა/საათების ბაზაზე დაგეგმილ საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთს. მიმდინარე წელს გეგმური 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 4.**

კომპანიის დანახარჯთა ერთ-ერთ ცენტრში წარმოების საბოლოო სტადია სრულდება. ამ და ნა ხარჯთა ცენტრის მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები წინა თვეში, გეგმით შეადგენდა:

განაწილებული ზედნადები ხარჯები – 55 000 ლ

პირდაპირი (საკუთარი) დანახარჯები – 62 750 ლ

მუდმივი ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზად გამოიყენება მანქანა/საათები. დანადგარების მუშაობის გეგმური დროა 15000 სთ.

ფაქტიურმა ზედნადებმა ხარჯებმა (განაწილებული და განთავსებული ერთად) შეადგინა 120600 ლ. წარმოების მოცულობის ზრდის გავლენამ 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.

**ამოსხნა:**

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 =  $117\ 750 \text{ ლ} / 15000 \text{ სთ} = 7,85 \text{ ლ}$
3. ფაქტიური მანქანა/საათები =  $(117\ 750 \text{ ლ} + 11\ 775 \text{ ლ}) / 7,85 \text{ ლ} = 129\ 525 \text{ ლ} / 78,5 \text{ ლ} = 16500 \text{ მანქ/სთ}$
3. 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 5.**

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. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი ძირითადი საამქროების მიხედვით ცალ-ცალკე იგეგმება.

ზედნადები ხარჯების განაწილების განაკვეთი ეფუძნება შრომა/საათებს. წინა თვის გეგმური ზედნადები დანახარჯები, მომსახურე განყოფილებების ხარჯების ჩართვით, შეადგენდა: ჩამოსხმელ საამქროში – 80 360 ლარს, ჰერმეტიზაციის საამქროში – 51 240 ლარს. პირდაპირი შრომის გეგმური დრო ჩამოსხმელ საამქროში იყო – 14 100 სთ და ჰერმეტიზაციის საამქროში – 12 200 სთ.

მომსახურე განყოფილებების ზედნადები ხარჯები შემდეგი პროპორციით ნაწილდება:

ტექნომსახურების ხარჯები:	სასადილოს ხარჯები
ჩამოსხმა – 70%	ჩამოსხმა – 60%
ჰერმეტიზაცია – 25%	ჰერმეტიზაცია – 20%
სასადილო – 5%	ტექნომსახურეობა – 10%

თვის ბოლოს, ფაქტიურმა ზედნადებმა ხარჯებმა შეადგინა:

ჩამოსხმელ საამქროში – 34 000 ლ	და 14 200 შრომა/საათი
ჰერმეტიზაციის საამქროში – 31 500 ლ	და 12 000 შრომა/საათი
ტექნომსახურების განყოფილებაში – 20 400 ლ	
სასადილოში – 16 800 ლ	

- მოთხოვნა:**
- ა. გამოთვალეთ თვის განმავლობაში მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები
  - ბ. გაანაწილეთ ფაქტიური ზედნადები ხარჯები
  - გ. განსაზღვრეთ მიკუთვნების სხვაობა.

**ამოსხნა:**

ა. მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯების გამოსათვლელად ჯერ საჭიროა მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის დადგენა, საამქროების მიხედვით ცალ-ცალკე.

ჩამოსხმელ საამქროში ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი =  $80\ 360 \text{ ლ} / 14\ 100 \text{ სთ} = 5,70 \text{ ლ}$

ჰერმეტიზაციის საამქროში ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების გეგმური განაკვეთი =  $51\ 240 \text{ ლ} / 12\ 200 \text{ სთ} = 4,20 \text{ ლ}$

მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები შემდეგნაირად გამოითვლება:

ჩამოსხმელ საამქროში:  $14\ 200 \text{ სთ} * 5,70 \text{ ლ} = 80\ 940 \text{ ლ}$

ჰერმეტიზაციის საამქროში:  $12\ 000 \text{ სთ} * 4,20 \text{ ლ} = 50\ 400 \text{ ლ}$

ბ. ფაქტიური ზედნადები ხარჯების განაწილებისათვის, მომსახურე განყოფილებების ხარჯები საფეხურებრივად განაწილდება.

	ჩამოსხმელი	ჰერმეტიზაციის	ტექნიკური	სასადილო	სულ
განთავსებული	34 100	31 500	20 400	16 800	102 800
<b>განაწილება:</b>					
ტექნიკური (70:25:5)	14 280	5 100	(20 400)	1 020	
			0	17 820	
სასადილო (60:30:10)	10 692	5 346	1 782	(17 820)	
			1 782	0	
ტექნიკური (70:25:5)	1 247	446	(1 782)	89	

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

			-----	-----
			0	89
სასადილი (60:30:10)	53	27	9	(89)
			-----	-----
ტექნიკური (70:25:5)	5	4	(9)	0
	-----	-----	-----	-----
	60 377	42 423	0	

გ. ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა:

ჩამომსხმელ საამქროში = 80 940 ლ – 60 377 ლ = 20 563 ლ (მიკუთვნების მეტობა)

პერმეტიზაციის საამქროში = 50 400 ლ – 42 423 ლ = 7 977 ლ (მიკუთვნების მეტობა)

მასასაღამე, ორივე საამქროში ადგილი აქვს ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობას, რაც მოგებას ზრდის.

**ამოცანა 6.**

სამრეწველო კომპანიის საწარმოო განყოფილების შესახებ არსებობს შემდეგი

ინფორმაცია:

საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების საერთო განკვეთია 3 ლ/კაცსაათში

ნამუშევარი დრო

3 500 კაც/საათი

ფაქტიური საწარმოო ზედნადები ხარჯები

11 200 ლ

**მოთხოვნა:**

ა. გამოთვალეთ ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა ან დანაკლისი

ბ. აჩვენეთ, როგორი ჩანაწერები გაკეთდება საწარმოო ზედნადები ხარჯების ანგარიშზე.

**ამოხსნა:**

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

	ლ		ლ
2. კრედიტორები	11 200	1. დაუმთავრებელი წარმოება	10 500
	-----	3. ნაშთი (მიკუთვნების დანაკლისი) – მოგება/ზარალი	700
	11 200		-----
			11 200



## თავი 8. არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯების აღრიცხვა

საწარმოს მართვის ხარისხზე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული მისი წარმატებები შიგნით და კონკურენტულ ბრძოლაში. ერთი მხრივ, მმართველი პერსონალის პროფესიონალიზმსა და მმართველობით უნარებზე დიდადაა დამოკიდებული საწარმოს ფინანსური სტაბილურობა და მომგებიანობა. მეორე მხრივ, მაღალი დონის მმართველობითი საქმიანობა სათანადო დანახარჯებთანაა დაკავშირებული და ეს დანახარჯები რაციონალურად და ეფექტიანად უნდა იქნას გამოყენებული.

მმართველობითი ხარჯები წარმოადგენენ არასაწარმოო ზედნაღებს ხარჯებს. დაგეგმვისა და კონტროლის მიზნით, აუცილებელია მათი აღრიცხვა და ანალიზი. მოცემულ თავში განხილულია შემდეგი საკითხები:

- არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯების კლასიფიკაცია;
- არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯები და ფასწარმოქმნა;
- კომერციული ხარჯების აღრიცხვა და განაწილება;
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა და განაწილება.

### 8.1. არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯების კლასიფიკაცია

**არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯები** მართვისა და მომსახურების ხარჯებია, რომლებიც კომპანიის საერთო მართვა მომსახურების მიზნებისათვის გაიწევა. ეს ხარჯები არ წარმოადგენენ უშუალოდ წარმოების პროცესის მართვისა და მომსახურების ხარჯებს. ამიტომ, არასაწარმოო ზედნაღები ხარჯები პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. პერიოდის ხარჯებია.

**არასაწარმოო ზედნაღებს ხარჯებს მიეკუთვნება** კომერციული და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები.

**კომერციული დანახარჯები** შეიცავს მზა პროდუქციის შენახვის, გაგზავნის, დისტრიბუციის, გაყიდვების და მარკეტინგის ხარჯებს.

კომერციული ხარჯების დანახარჯთა მუხლებია:

- რეკლამის ხარჯები
- შრომის ანაზღაურება და საკომისიო გასამრჯელო
- მზა პროდუქციის შეფუთვის, შენახვის და ტრანსპორტირების და ხარჯები
- მზა პროდუქციის საწყობის რემონტის ხარჯები
- ცვეთა და ამორტიზაცია
- მიწოდების სხვა ხარჯები

მმართველობითი აღრიცხვის მუშაკმა, მენეჯმენტის საჭიროების მიხედვით, უნდა მოამზადოს კომერციული ხარჯების ანგარიში მუდმივი და ცვალებადი ხარჯების გამოყოფით (მაგალითად, შეფუთვის, დატვირთვა-გადმოტვირთვის და ადგილზე მიტანის ხარჯები ცვალებადი ხარჯებია), რადგან ეს ინფორმაცია დაგეგმვის სტადიაზე საჭიროა.

საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯებს მიეკუთვნება კომპანიის საერთო მმართველობითი დანახარჯები, სამდივნოს, საბუღალტრო განყოფილების, ადმინისტრაციული მომსახურების ხარჯები იმ ხარჯების გამოკლებით, რომელიც უშუალოდ მიეკუთვნება წარმოებას, მარკეტინგს, გამოკვლევებს ან დამუშავებას. გამოკვლევის დანახარჯები ისეთი ხარჯებია, რომლებიც წარმოიქმნება ახალი ან გაუმჯობესებული პროდუქციის ან მეთოდების ძიებისას. დამუშავების დანახარჯები წარმოადგენს გადაწყვეტილების დანერგვასა და წარმოებას შორის საფეხურზე წარმოქმნილ დანახარჯებს.

**საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების დანახარჯთა მუხლებია:**

- შრომის ანაზღაურება
- საიჯარო ქირა
- საოფისე ინვენტარი
- კომუნიკაციის ხარჯები
- დაზღვევის ხარჯი
- რემონტის ხარჯი
- კომპიუტერის ხარჯები
- საკონსულტაციო ხარჯები
- ცვტა და ამორტიზაცია
- საექვო მოთხოვნებთან დაკავშირებული ხარჯები
- სხვა საგადასახადო ხარჯები
- სხვა საერთო ხარჯები

**8.2. კომერციული ხარჯების აღრიცხვა**

კომერციული ხარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშებია – 73-ე ჯგუფის (მიწოდების ხარჯები) ანგარიშები. ისინი აქტიური ანგარიშებია. ანგარიშთა გეგმით გამოყოფილია ხარჯები ელემენტების მიხედვით, ისე რომ დანახარჯთა ელემენტების (მატარიალური, შრომითი და დანარჩენი) მიხედვით ინფორმაციის მომზადება მარტივდება. კომერციული ხარჯების აღმრიცხველი ანგარიშების დებეტში აღრიცხება კომერციულ საქმიანობასთან დაკავშირებული ხარჯების აღიარება, კრედიტში კი ხარჯების ჩამოწერა.

ძირითადი ტიპის ოპერაციები შემდეგია:

1. მზა პროდუქციის შეფუთვის მიზნით დაიხარჯა სხვადასხვა მასალა – 12000ლ  
დებეტი – 7320 შრომითი ხარჯები – 12 000 ლ  
კრედიტი – 3130 – გასაცემი ხელფასი – 12 000 ლ
2. დარიცხულია მზა პროდუქციის შეფუთვის დიზაინერის ხელფასი - 4500 ლ  
დებეტი – 7320 შრომითი ხარჯები – 4 500 ლ  
კრედიტი – 3130 გასაცემი ხელფასი – 4 500 ლ
3. კომპანიის პროდუქციაზე ბაზრის მოთხოვნის კვლევის შრომის ანაზღაურება – 2 300 ლ  
დებეტი – 7320 შრომითი ხარჯები – 2 300 ლ  
კრედიტი – 3130 გასაცემი ხელფასი – 2 300 ლ
4. მარკეტინგის განყოფილების კომპიუტერების შეკეთებაზე გაწეულია 1 200 ლარის ხარჯი  
დებეტი – რემონტის ხარჯი – 1 200 ლ

**კრედიტი – 1110 ფულადი თანხები – 1 200 ლ**

5. დარიცხულია მზა პროდუქციის საწყობის ცვეთა – 1 400 ლ  
 დებეტი – 7350 ცვეთის ხარჯი – 1 400 ლ  
 კრედიტი – 2230 შენობების დაგროვილი ცვეთა – 1 400 ლ
6. დარიცხულია მზა პროდუქციის შენახვის სპეცკარადების ცვეთა – 800 ლ  
 დებეტი – 7350 ცვეთის ხარჯი – 800 ლ  
 კრედიტი – 2250 დანადგარების დაგროვილი ცვეთა – 800 ლ
7. ტელეკომპანიას სარეკლამო მომსახურებისათვის გადაერიცხა – 6 000 ლ  
 დებეტი – 7310 რეკლამის ხარჯები – 6 000 ლ  
 კრედიტი – 1210 ფულადი სახსრები – 6 000 ლ

კომერციული ხარჯები ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში, როგორც წესი არ შედის, მაგრამ ფასის დაგეგმვის დროს და ასევე, ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით მოგების გამონაგარიშებისათვის მას პროდუქტის სრულ თვითღირებულებას მიაკუთვნებენ. ამ მიზნით ხდება კომერციული ხარჯების განაწილება პროდუქციის სახეებს შორის, მათი საწარმოო თვითღირებულების პროპორციულად (იხ. ცხრილი 8.2.1).

**ცხრილი 8.2.1  
კომერციული ხარჯების განაწილება (ლარი)**

პროდუქტის სახეები	საწარმოო თვითღირებულება	განაწილების კოეფიციენტი	კომერციული ხარჯები
1. მიქსერი	39 608	0,12858	5 093
2. ბლენდერ	80 481	0,12858	10 348
3. მტვერსასრუტი	93 011	0,12858	11 959
----- ჯამი	----- 213 100		----- 27 400

განაწილების კოეფიციენტი = 27400 / 213100 = 0,12858

გამომდინარე იქედან, რომ კომერციული ხარჯები პერიოდის ხარჯია და თვითღირებულებაში არ შეიტანება, მისი განაწილებაც არ აღირიცხება.

### 8.3. საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების აღრიცხვა

საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები, ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად, 74-ე ჯგუფის ანგარიშებში (საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები) აღირიცხება. კომერციული ხარჯების მსგავსად, ეს ხარჯებიც მუხლობრივად აღირიცხება და საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია მათი ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით დაჯგუფება.

საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯებთან დაკავშირებით, დაუშვატ, მიმდინარე თვეში აღგილი ჰქონდა შემდეგ ოპერაციებს:

1. კომპანიის ცენტრალური ხელმძღვანელობის პერსონალის ხელფასის დარიცხვა - 25 000 ლ  
 დებეტი – 7410 შრომითი ხარჯი – 25 000 ლ  
 კრედიტი – 3130 გასაცემი ხელფასი – 25 000 ლ

2. ცენტრალური ოფისის ერთი თვის საიჯარო ქირის დარიცხვა – 950 ლ  
 დებეტი – 7420 საიჯარო ქირა – 950 ლ  
 კრედიტი – 3110 კრედიტორები – 950 ლ
3. ცენტრალური ოფისის შენობის ცვეთის დარიცხვა – 3 800 ლ  
 დებეტი – 7455 ცვეთის ხარჯი – 3 800 ლ  
 კრედიტი – 2230 შენობის აგროვილი ცვეთა – 3 800 ლ
4. ცენტრალური ოფისის შენობის შეკეთებაზე დახარჯულია 4000 ლარი მასალა  
 დებეტი - 7440 რემონტის ხარჯი – 3 500 ლ  
 კრედიტი – 1620 მასალები – 3 500 ლ
5. გაწეულია კომუნიკაციის ხარჯები – 3 500 ლ, და ა.შ.  
 დებეტი – 7430 კომუნიკაციის ხარჯები – 3 500 ლ  
 კრედიტი – 1110 ნაღდი ფული – 3 00 ლ

ფასწარმოქმნის მიზნებისა და ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით მოგება/ზარალის ანგარიშის მომზადების მიზნით, როგორც ადრე აღვნიშნეთ, საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები პროდუქციის სახეებს შორის ნაწილდება მათი საწარმოო თვითღირებულების პროპორციულად.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

პირობითი დაშვებით, საანალიზო საწარმო ამზადებს სამი სახის პროდუქტ: მიქსერს, ბლენდერს და მტვერსასრუტს, რომელთა საწარმოო თვითღირებულების მაჩვენებელი მოტანილია 8.2.1. ცხრილში. მიმდინარე თვის საერთო ადმინისტრაციული ხარჯებმა, მოტანილი ოპერაციების შესაბამისად 37250 ლარი შეადგინა.

საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილება თქვენთვის უკვე კარგად ცნობილი ტექნიკით მოხდება (იხ. ცხრილი 8.3.1).

**ცხრილი 8.3.1**

**საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯების განაწილება (ლარი)**

პროდუქტის სახეები	საწარმოო თვითღირებულება	განაწილების კოეფიციენტი	კომერციული ხარჯები
1. მიქსერი	39 608	0,1748	6 924
2. ბლენდერ	80 481	0,1748	14 068
3. მტვერსასრუტი	93 011	0,1748	16 258
----- ჯამი	----- 213 100		----- 37 250

განაწილების კოეფიციენტი =  $37250 / 213100 = 0,17480$

კომერციული ხარჯების მსგავსად, საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების განაწილებაც არ აღირიცხება.

როგორც ხარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშები, კომერციული და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯების აღმრიცხველი ბუღალტრული ანგარიშებიც დროებითი ანგარიშებია და ისინი ყოველი თვისა და წლის ბოლოს, მოგება/ზარალის ანგარიშით იხურებიან:

- კრედიტი – 7300 კომერციული ხარჯები – 27 400 ლ
- კრედიტი – 7400 საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები – 37 250 ლ
- დებეტი – 5330 მოგება/ზარალი – 64 650 ლ

ბოლოს, მმართველობითი აღრიცხვის მენეჯერი (მუშაკი) მოამზადებს ცალკეული სახის პროდუქციის მოგება/ზარალის ბარათს (იხ. ცხრილი 8.3.2), რომელსაც იგი წარმოების მენეჯერს გადასცემს.

**ცხრილი 8.3.2.**  
**ერთი ცალი მიქსერის კალკულაციის ბარათი**  
**დამზადებულია 1200 ცალი**

დანახარჯების სახეები	მთლიანი ხარჯები (ლ)	ხარჯი 1 ცალზე (ლ)
- პირდაპირი მასალის ხარჯი	15 900	13,25
- პირდაპირი შრომითი ხარჯი	10 200	8,5
- საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	15 698	13,08
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	6 166	5,14
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	5 583	4,65
ცვეთის ხარჯი	3 339	2,78
დანარჩენი ფულადი ხარჯი	610	0,51
-----	-----	-----
საწარმოო თვითღირებულება	41 798	34,83
- კომერციული ხარჯები	27 400	22,83
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	37 250	31,04
-----	-----	-----
სრული თვითღირებულება	106 448	88,71
ფასნამატი 12%	12 774	10,65
-----	-----	-----
გასაყიდი ფასი	119 222	99,35

მიქსერის წარმოების დანახარჯების შესახებ ინფორმაცია გადმოტანილია 7.3.2. და 7.3.8. ცხრილებიდან.

ცხრილი 8.3.2 –ის ინფორმაცია ეხმარება მენეჯერს ერთი ცალი მიქსერის თვითღირებულებაში შემავალი ცალკეული სახის ხარჯი დაგეგმილ დონეს შეუდაროს, გააკეთოს შესაბამისი დასკვნები და შეიმუშაოს საჭირო ღონისძიებები შემდეგ თვეში ხარჯების შესაძლო შემცირების მიმართულებით.

**კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. რატომაა აუცილებელი კომერციული ხარჯების შეტანა პროდუქციის თვითღირებულებაში;
2. რა სახის ხარჯები შედის კომერციულ ხარჯებში;
3. რა სახის ხარჯები შედის საერთო ადმინისტრაციულ ხარჯებში
4. როგორ ნაწილდება კომერციული და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები;

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

კომპანია ამზადებს სარეცხ მანქანებს. მიმდინარე თვეში დამზადდა 890 ცალი მანქანა, რომლის თვითღირებულებამ სულ 300400 ლარი შეადგინა. ფასნამატი 10%-ია. კომერციული ხარჯები 45000 ლ და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები 67800 ლარია.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ ერთი ცალი სარეცხი მანქანის გასაყიდი ფასი.

**ამოხსნა:**

სრული თვითღირებულება = 300400 + 45000 + 67800 = 413 200 ლ.  
 ერთი ცალი სარეცხი მანქანის თვითღირებულება ---- 464,27 ლ  
 (413200 / 890 ცალი)  
 ფასნამატი (10%) ----- 46,43 ლ  
 გასაყიდი ფასი ----- 510,70 ლ

**ამოცანა 2.**

კომპანია ამზადებს ოთხი სახის პროდუქტს. მიმდინარე თვეში არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	ა	ბ	გ	დ
დამზადებული ერთეულები	1 020	890	1 500	1 200
თვითღირებულება (ლ)	45 700	37 800	64 000	57 800
ფასნამატი (%)	10	12	8	6
კომერციული ხარჯები სულ (ლ) -	45 300			
საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები სულ (ლ) -	61 200			

**მოთხოვნა:**

- გაანაწილეთ კომერციული და საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები პროდუქციის სახეებს შორის;
- გამოთვალეთ თითოეული სახის პროდუქციის ერთეულის გასაყიდი ფასი

**ამოხსნა:**

**ხარჯების განაწილება:**

პროდუქტები	თვითღირებუ- ლება (ლ)	K <sub>1</sub>	კომერც. ხარჯი	K <sub>2</sub>	ს/ადმინ. ხარჯები
ა	45 700	0,22065	10 084	0,2981	13 623
ბ	37 800	0,22065	8 341	0,2981	11 268
გ	64 000	0,22065	14 122	0,2981	19 079
დ	57 800	0,22065	12 753	0,2981	17 230
ჯამი	205 300	-	45 300	-	61 200

$K_1$  (კომერციული ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი) =  $45300 / 205300 = 0,2207$

$K_2$  (ს/ადმინ.ხარჯების განაწილების კოეფიციენტი) =  $61200 / 205300 = 0,2981$

	ა	ბ	გ	დ
თვითღირებულება (ლ)	45 700	37 800	64 000	57 800
კომერციული ხარჯები	10 084	8 341	14 122	12 753
საერთო ადმ. ხარჯები	13 623	11 268	19 079	17 230
<b>სრული თვითღირებულება</b>	<b>69 407</b>	<b>57 409</b>	<b>97 201</b>	<b>87 783</b>
<b>ფასნამატი</b>	<b>6 941</b>	<b>6 889</b>	<b>7 776</b>	<b>5 267</b>
<b>გასაყიდი ფასი</b>	<b>76 348</b>	<b>64 298</b>	<b>104 977</b>	<b>93 050</b>
გამოშვება ცალებში	1 020	890	1 500	1 200
ერთეულის ფასი (ლ)	74,85	72,24	69,98	77,54

## **თავი 9. თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული ბანაწილებით**

თქვენ უკვე გაეცანით წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯების აღრიცხვის მეთოდებს. კერძოდ, პირდაპირი მასალისა და პირდაპირი შრომითი ხარჯები უშუალოდ წარმოების ანგარიშზე აღირიცხება. საწარმოო ზედნადები ხარჯები კი ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის საფუძველზე აღიარდება. დანახარჯების აღრიცხვის ასეთი სისტემა ცნობილია როგორც **თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯების სრული განაწილებით**. ე.ი. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში საწარმოო ზედნადები ხარჯები მთლიანად შეიტანება.

არსებობს კალკულაციის **ალტერნატიული სისტემა**, როცა წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში საწარმოო ზედნადები ხარჯებიდან მხოლოდ ცვლადი ხარჯები შეიტანება, რომელსაც უწოდებენ - **პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციას ზღვრული დანახარჯებით**.

ამ თავში თქვენ შეძლებთ შეისწავლოთ 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.

### **9.1. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა სრული ბანაწილებით**

პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია სრული და ზღვრული დანახარჯებით, განიხილება არა როგორც კალკულაციის მეთოდი, როგორც ასეთი, არამედ, როგორც კალკულაციის პრინციპები. თვითღირებულების გამოთვლისადმი ასეთი მიდგომები გარკვეული მიზნების შესაბამისად გამოიყენება. კერძოდ, თვითღირებულების კალკულაცია აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად ანგარიშგების მომზადების მიზნებს ემსახურება, თუ რაიმე ეკონომიკური ხასიათის გადაწყვეტილების მისაღებადაა საჭირო.

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.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისათვის, როგორც ცნობილია, **დანახარჯთა სრული განაწილებით** პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემა გამოიყენება, როცა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაში პირდაპირ ხარჯებთან ერთად, შეიტანება ცვლადი და მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მთლიანად.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

კომპანიაში გამოსაშვები ერთი ცალი პროდუქტის გეგმური მონაცემებია (ლარი):

პირდაპირი მასალის ხარჯი	6
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	5
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯი	3
<hr/>	
თვითღირებულება ზღვრული დანახარჯებით	14 (ანუ ზღვრული თვითღირებულება)
მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯი	2
<hr/>	
თვითღირებულება დანახარჯთა	
სრული განაწილებით	16
ერთეულის გასაყიდი ფასი	20

თვის დასაწყისში მზა პროდუქციის საწისი ნაშთი იყო 400 ერთეული, თვის განმავლობაში ფაქტიურად გამოშვებულ იქნა 2300 ცალი პროდუქტი და თვის ბოლოს არარეალიზებული დარჩა 300 ცალი პროდუქტი. ფაქტიურმა მუდმივმა ზედნადებმა ხარჯებმა 4400 ლარი შეადგინა. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონე ერთ ცალ პროდუქტზე დაგეგმილია 2 ლარი.

**მოვამზადოთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა სრული განაწილებით:**

	<b>ცხრილი</b>	<b>9.11</b>	<b>ლარი</b>
შემოსავალი რეალიზაციიდან (2400 ცალი * 20 ლ)			48 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:			
საწყისი ნაშთი (400 ცალი * 16)	6 400		
წარმოება (2300 ცალი * 16 ლ)	36 800		
საბოლოო ნაშთი (300 ცალი * 16ლ)	(4 800)		(38 400)
<hr/>			
მოგება რეალიზაციიდან			9 600
მიკუთვნებული მუდმივი ზედნ. ხარჯი (2300 ცალი * 2 ლ)	4 600		
ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯი	(4 400)		
<hr/>			
მიკუთვნების მეტობა			200
<hr/>			
მოგება			9 800

მაშასადამე, ადგილი აქვს მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მეტობას, რაც მოგებას იმავე თანხით ზრდის.

მიკუთვნების სხვაობა იმიტომ წარმოიქმნება, რომ პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე – 2300 ცალზე მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები გამოითვლება როგორც, 2300 ცალი \* 2 ლ = 4600 ლ.

მაგრამ, როგორც წესი, მუდმივი ხარჯები არ იცვლება გამოშვებული პროდუქციის მოცულობაზე დამოკიდებულების მიხედვით. ამიტომ, უნდა მოხდეს მოგების კორექტირება საწარმოო ზედნადები ხარჯების მუდმივი ნაწილის მიკუთვნებით გამოწვეული სხვაობის თანხით. იგი შემდგენაირად გამოითვლება:



მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა =

$$= (2300 \text{ ცალი} * 2 \text{ ლ}) - 4400 \text{ ლ} = 200 \text{ ლ}$$

ამრიგად, დანახარჯების სრული განაწილებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის სისტემაში მიკუთვნებული 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 საკონტროლო ანგარიშის დებეტში და მოგება-ზარალის ანგარიშის კრედიტში. ხოლო, მიკუთვნების დანაკლისი აღირიცხება პირიქით.

როგორც ადრე აღვნიშნეთ, მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა შეიძლება ჯერ მიკუთვნების მეტობის ან დანაკლისის ანგარიშზე აღირიცხოს, რომელიც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ან ადმინისტრაციული ხარჯების ჯგუფში გაიხსნება და შემდეგ მოგება/ზარალის ანგარიშს დაეწერება. მეცნიერ-ეკონომისტების ნაწილი, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შეტანას უფრო სამართლიანად თვლიან.

## 9.2. თვითღირებულების კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით

პროდუქციის თვითღირებულების ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის დროს პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ ცვლადი ხარჯები შეიტანება. ხოლო მუდმივი ხარჯები პერიოდის ხარჯებად ითვლება და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. მაშასადამე, პროდუქციის თვითღირებულებაში მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები არ შეიტანება.

ვინაიდან მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები თვითღირებულებაში არ შეიტანება, ამიტომ პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება, წინა მაგალითის მიხედვით იქნება არა 16 ლარი, არამედ 14 ლარი.

**მოგება-ზარალის ანგარიშგება ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის პრინციპით, შემდეგ სახეს მიიღებს:**

	ცხრილი 9.2.1	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (2400 ცალი * 20)		48 000
გაყიდვების თვითღირებულება:		
საწყისი ნაშთი (400 * 14)	5 600	
წარმოება (2300 ცალი * 14 ლ)	32 200	
საბოლოო ნაშთი (300 ცალი * 14 ლ)	(4 200)	(33 600)
	-----	-----
ზღვრული მოგება		14 400
ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები		(4 400)
		-----
მოგება (ზარალი)		10 000

მოცემულ გაანგარიშებაში მიღებული მოგება 200 ლარით ნაკლებია, ვიდრე ეს იყო სრული დანახარჯებით მოგების კალკულაციის დროს. ეს განსხვავება გამოწვეულია იმით, რომ მზა პროდუქციის ნაშთებს შორის სხვაობა – 100 ცალი პროდუქტი პირველ შემთხვევაში შეფასებულია 16 ლარით, მეორე შემთხვევაში კი 14 ლარით. ანუ  $100 \text{ ცალი} * 2 \text{ ლ} = 400 \text{ ლ}$ .

შეიძლება შევადგინოთ მოგების მაჩვენებლების შეთანხმების ანგარიში:

მოგება დანახარჯთა სრული განაწილებით	9 800
მზა პროდუქციის ნაშთების სხვაობა ( $100 * 16$ ლ)	1 600
ნაშთების სხვაობა ზღვრული დანახარჯებით ( $100 * 14$ ლ)	(1 400)
	-----
მოგება ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციისას	10 000

ამრიგად, სრული და ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის საფუძველზე გამოთვლილი მოგების მაჩვენებლებს შორის განსხვავება წარმოიქმნება მხოლოდ ერთი მიზეზით – არარეალიზებული პროდუქციის ნაშთების ცვლილებით, რომელიც სხვადასხვა თვითღირებულებითაა შეფასებული.

თვითღირებულების ზღვრული ანუ ცვლადი დანახარჯებით კალკულაციის დროს ცვლადი და მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ბუღალტრული ანგარიშები ცალ-ცალკე იხსნება. 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.

მაგრამ, **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.

**ანალიზის შედეგად ირკვევა რომ არსებობს შემდეგი კანონზომიერება:**

- თუ მზა პროდუქციის ნაშთი თვის ბოლოს გაიზარდა, მაშინ სრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემა იძლევა მეტ მოგებას, ვიდრე ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემა;
- თუ მზა პროდუქციის ნაშთები შემცირდა, მაშინ სრული დანახარჯებით კალკულაცია იძლევა ნაკლებ მოგებას, ვიდრე ზღვრული დანახარჯებით კალკულაცია.
- თუ მზა პროდუქციის ნაშთები არ შეიცვლება, მაშინ კალკულაციის ორივე სისტემა მოგების ერთნაირ მაჩვენებლებს იძლევა;
- ზოგჯერ, დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაცია მოგებას აჩვენებს, ზღვრული დანახარჯებით კალკულაცია კი ზარალს.

შემდეგ საკითხში განხილულია მოცემული დასკვნების დასაბუთება.

### 9.3. ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით თვითღირებულების კალკულაციის შედეგების მოგებასთან კავშირის ანალიზი

წინა მაგალითების განხილვიდან ნათლად ჩანს, 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.

#### სადემონსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, კომპანია ერთ ცალ პროდუქტს 10 ლარად ყიდის. ცვლადი დანახარჯი პროდუქციის ერთეულზე 6 ლარია. მუდმივი საწარმოო ზედნადები დანახარჯების გეგმური განაკვეთი პროდუქტის ერთეულზე – 3 ლარია, პროდუქციის 500 ერთეულის გამოშვების დაგეგმვის პირობებში. ფაქტიურმა მუდმივმა საწარმოო ზედნადებმა ხარჯებმა 1500 ლარი შეადგინა.

ექვსი თვის განმავლობაში ფაქტიური მუდმივ საწარმოო ზედნადები ხარჯები გეგმურ სიდიდეს ემთხვეოდა. წარმოებისა და რეალიზაციის მაჩვენებლები იყო შემდეგი (იხ. ცხრილი 8.3.1).

**ცხრილი 8.3.1**  
**პროდუქტის წარმოება და რეალიზაცია**  
**ექვსი თვის განმავლობაში**

მაჩვენებლები	I თვე	II თვე	III თვე	IV თვე	V თვე	VI თვე	სულ
საწიის 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

მოტანილი მონაცემების საფუძველზე მომზადებული მოგება-ზარალის ანგარიშგება ცალკეული თვისათვის, საწარმოო ზედნადები ხარჯების სრული განაწილებით, შემდეგი სახის იქნება (იხ. ცხრილი 8.3.2).

ვინაიდან, მოცემულობის თანახმად, პროდუქციის ერთეულზე ცვლადი ხარჯები 6 ლარია, ხოლო მუდმივი საწარმოო ხარჯები გეგმური მონაცემების თანახმად ერთეულ პროდუქტზე 3 ლარი, მაშასადამე, საწარმოო ზედნადები ხარჯების სრული განაწილებით, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება 9 ლარია. ამიტომ, 8.3.2. ცხრილში მოცემულ გამოთვლებში, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება შეფასებულია 9 ლარად, რომელშიც შედის მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები 3 ლარი. მაგრამ, როგორც ცნობილია, მუდმივი ხარჯები წარმოებული პროდუქციის პროპორციულად არ იცვლება. ამიტომ წარმოიქმნება მიკუთვნების სხვაობა.

**ცხრილი 8.32**  
**მოგება/ზარალის გაანგარიშება დანახრჯთა სრული განაწილებით (ლარი)**

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	25000
გაყიდვების თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი	–	–	(150*9) 1350	(100*9) 900	(100*9) 900	(300*9) 2700	–
წარმოება (ცალი 9 ლ)	3600	4050	4050	4500	4950	4500	25650
საბოლოო ნაშთი	–	(1350)	(900)	(900)	(2700)	(3150)	(3150)
<b>რ.პ. თვითღირებულება</b>	<b>3600</b>	<b>2700</b>	<b>4500</b>	<b>4500</b>	<b>3150</b>	<b>4050</b>	<b>22500</b>
მოგება (ზარალი)	400	300	500	500	350	450	2500
– მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	1200	1350	1350	1500	1650	1500	8550
– ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	1500	1500	1500	1500	1500	1500	9000
----- მიკუთვნების სხვაობა: ბა: მეტობა (დანაკლისი)	(300)	(150)	(150)	–	150	–	(450)
<b>მოგება (ზარალი)</b>	<b>100</b>	<b>150</b>	<b>350</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>450</b>	<b>2050</b>

ასე მაგალითად: პირველ თვეში წარმოებულ 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 მიირება მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი 150 ლარი, რომელიც ამავე სიდიდით შეამცირებს მოგებას და ა.შ.

ახლა მოვამზადოთ მოგების ანგარიშგება ზღვრული ანუ ცვლადი დანახარჯებით (იხ. ცხრილი 8.3.3). ამ ცხრილში, გამოთვლების გამარტივების მიზნით, მზა პროდუქციის ნაშთების თვითღირებულება გამოყოფილი არაა. უშუალოდ რეალიზებული პროდუქციის რაოდენობა გამრავლებულია ერთეულის ზღვრულ თვითღირებულებაზე.

**ცხრილი 8.33**  
**მოგება/ზარალის გაანგარიშება ზღვრული დანახარჯებით**

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	25000
რეალიზებული პროდუქციის ზღვრული თვითღირებულება (6 ლარი რეალიზაციის ერთეულზე)	(2400)	(1800)	(3000)	(3000)	(2100)	(2700)	(15000)
ზღვრული მოგება	1 600	1 200	2 000	2 000	1 400	1 800	10000
ფაქტიური მუდმივი ხარჯები	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(1500)	(9000)
<b>მოგება (ზარალი)</b>	<b>100</b>	<b>(300)</b>	<b>500</b>	<b>500</b>	<b>(100)</b>	<b>300</b>	<b>1000</b>

გაანგარიშებების შედეგების შედარებისას ჩანს, 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 მოგებაა, ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის თანახმად კი ზარალს აქვს ადგილი;
- 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, მეორე თვეში, პირველი ხერხით თითქოს საკმარისია 300 ცალი პროდუქტის რეალიზაცია, რათა მიღებული იქნას 150 ლარი მოგება. ზღვრული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის შემთხვევაში კი ადგილი აქვს 300 ლარის ზარალს. ეს გამოწვეულია იმით, რომ დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის შემთხვევაში მეორე თვის ბოლოს ნაშთად დარჩენილია 150 ცალმა პროდუქტმა იტვირთა დანახარჯების დიდი ნაწილი, რის გამოც რეალიზებული პროდუქტის 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 იძლევა. სწორედ ამ კანონზომიერების გამო, ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემა გადაწყვეტილებების მიღების სტადიაზე საიმედო ხერხს წარმოადგენს.

#### 9.4. 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 სასარგებლოა 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.

### 9.5. ზღვრული დანახარჯებით პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის მხარდამჭერი და საწინააღმდეგო შეხედულებები

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. ამავე თავის მესამე საკითხში მოცემული მაგალითის მიხედვით, ერთეულ პროდუქტზე ერთი ლარი მოგება მიიღება იმიტომ, რომ მუდმივი ხარჯები: 3 ლარი ერთეულ პროდუქტზე, გამოთვლილ 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 არარეალიზებული 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 განაწი-

ლებით მეთოდის გამოყენებისას, პერიოდის განმავლობაში კომპანიის მიერ გაწეული მუდმივი ზედნადები ხარჯების მხოლოდ ნაწილი იქნება მიკუთვნებული წარმოების ხარჯებზე, რადგან დანარჩენი ზედნადები ხარჯები ჩართული იქნება არარეალიზებული ზედმეტი მარაგის შეფასებაში. რამდენადაც შეუძლებელია ზედმეტი სასაქონლო მარაგის თავიდან აცილება, მიმდინარე პერიოდის მოგების გაანგარიშება არაზუსტი იქნება, რადგან მუდმივი ზედნადები ხარჯები უბრალოდ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდებზეა გადატანილი.

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 [ACCA gv. 175]

#### **კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. რას ნიშნავს პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაცია დანახარჯთა შრული 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.

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

ფირმა ამზადებს ერთი სახის პროდუქტს. ხარჯთაღრიცხვით, პროდუქციის ერთეულზე საწარმოო ხარჯები შეადგენს:

	ლარი
ერთეულის სარეალიზაციო ფასი	70
ცვლადი ხარჯი პროდუქტის ერთეულზე	44
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	5

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. მოამზადეთ მოგება-ზარალის ანგარიშგება ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით
- ბ. დაასაბუთეთ განსხვავება მოგების მაჩვენებლებს შორის

ა.

	ლარი
მოგება-ზარალის ანგარიშგება ზღვრული დანახარჯებით	
შემოსავალი რეალიზაციიდან (2800 ცალი * 70 ლ)	196 000
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (2800 * 44)	(123 200)
<hr/>	
ზღვრული მოგება	72 800
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	(15 600)
<hr/>	
მოგება	57 200

	ლარი
მოგება-ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა სრული განაწილებით	
შემოსავალი რეალიზაციიდან	196 000
რეალიზაციის თვითღირებულება (2800 * 49)	(137 200)
<hr/>	
მოგება	58 800
მიკუთვნებული მუდმივი საწ. ზედნადები ხარჯები - 15 000 (3000 * 5 ლ)	
ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები - (15 600) მიკუთვნების დანაკლისი	(600)
<hr/>	
მოგება	58 200

ბ.  $58\ 200 - 57\ 200 = (200 * 49) - (200 * 44)$   
 $1000 = 1000$

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

**მითხვნა:**

ა. მოამზადეთ მოგება-ზარალის შიდა ანგარიშგება I კვარტლისათვის ზღვრული დანახარჯებით და დანახარჯთა სრული განაწილებით

ბ. დაასაბუთეთ გაანგარიშებული მოგების მანვენებლებს შორის სხვაობა.

**ამოხსნა:**

ა. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი პროდუქციის ერთეულზე =  $360\,000 \text{ ლ} / 240\,000 \text{ ერთეული} = 1,5 \text{ ლ}$

ერთი ცალი პროდუქტის საწარმოო თვითღირებულება =  $28 \text{ ლ} + 1,5 \text{ ლ} = 29,5 \text{ ლ}$

I კვარტლის მოგება-ზარალის ანგარიშგება დანახარჯთა  
სრული განაწილებით

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რეალიზაციიდან (67 500 ცალი * 40 ლ)		2 700 000
რეალიზაციის თვითღირებულება:		
საწყისი ნაშთი (2 500 ცალი * 29,5)	73 750	
წარმოება (70 000 ცალი * 29,5)	2 065 000	
საბოლოო ნაშთი (5000 ცალი * 29,5 ლ) (147 500 )		(1 991 250)
-----		
მოგება რეალიზაციიდან		708 750
მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 105 000 (70 000 ცალი * 1,5 ლ)		
ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – (90 000) (360 000 ლ / 4)		
-----		
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა		15 000
რეალიზაციის მთლიანი დანახარჯები ( 67 000 ცალი * 1,2 ლ) + (20 000 ლ / 4 )		(86 000)
ადმინისტრაციული დანახარჯები ( 40 000 ლ / 4 )		(10 000)
-----		
მოგება		627 750

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

I კვარტლის მოგება-ზარალის ანგარიშგება  
ზღვრული დანახარჯებით

	ლარი	ლარი
შემოსავალი რელიზაციიდან		2 700 000
რელიზაციის თვითღირებულება		
: საწყისი ნაშთი ( 2 500 ცალი * 28 ლ)	70 000	
წარმოება (70 000 ცალი * 28 ლ)	1 960 000	
საბოლოო ნაშთი (5000 ცალი * 26 ლ)	(140 000)	(1 890 000)
<hr/>		
ზღვრული მოგება		810 000
ცვლადი არასაწარმოო ხარჯები (67 500 ცალი * 1,2 ლ)		(81 000)
<hr/>		
საბოლოო ზღვრული მოგება		729 000
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები (360 000 ლ / 4)		(90 000)
რელიზაციის მუდმივი ხარჯები (20 000 ლ /4)		( 5 000)
ადმინისტრაციული ხარჯები (40 000 ლ / 4)		(10 000)
<hr/>		
მოგება		624 000

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). შევაფასოთ 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

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

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 69 700 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	
შემოსავალი რელიზაციიდან (10 500 ცალი * 20 ლ)	210 000	
რელიზაციის თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი – 23 120 (2000 ცალი * 11,56 ლ)		
გამოშვება – 115 600 (10000ცალი*11,56ლ)		
საბოლოო ნაშთი (17 340 )	(121 380)	
<hr/>		
მოგება რელიზაციიდან	88 620	
მუდმივი საწარმოო ზედნადები		
ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა	–	
ადმინისტრაციული ხარჯები	(48 000)	
<hr/>		
მოგება	40 620	

	ლარი	
შემოსავალი რელიზაციიდან (14 200 ცალი * 25 ლ)	355 000	
რელიზაციის თვითღირებულება: საწყისი ნაშთი – 29 832 (2200 ცალი * 13,56 ლ)		
გამოშვება – 203 400 (15000 ცალი*13,56)		
საბოლოო ნაშთი (40 680)	(192 552)	
<hr/>		
მოგება რელიზაციიდან	162 448	
მუდმივი საწარმოო ზედნადები		
ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა	–	
ადმინისტრაციული ხარჯები	(72 000)	
<hr/>		
მოგება	90 448	

ბ. “ა” პროდუქტის მოგება-ზარალის  
 ფაქტიური ანგარიშგება

	ლარი
შემოსავალი რელიზაციიდან (14 500 ცალი * 20 ლ)	290 000
რელიზაციის 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)	
<hr/>	
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)
<hr/>	
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” პროექტის რეალიზაციიდან 100 000 ლ მოგების მისაღებად საჭირო პროექტის 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 პროექტს. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთია 5 ლარი ერთ მანქანა/საათზე, რომელიც წარმოების გეგმურ მოცულობას ეფუძნება.

მომავალი თვის ხარჯთაღრიცხვით ცნობილია:

	პროექტი X	პროექტი Y
რეალიზაცია ერთეულებში	14 500	21 400
1 ერთეულის გასაყიდი ფასი (ლ)	3,0	4,0
წარმოება ერთეულებში	15 000	22 000
ცვლადი საწარმოო ხარჯები (ლ)	22 500	35 200
მანქანა/საათები	2 100	3 520
მზა პროექტის საწყისი ნაშთი	500	800

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები მომავალ თვეში დაგეგმილია 26 133 ლარი, რომელიც პროექტის 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:

- ა. დანახარჯთა სრული განაწილებით
- ბ. ზღვრული დანახარჯებით
- გ. დაასაბუთეთ მოგების მაჩვენებლებს შორის განსხვავების მიზეზი.

**ამოსხნა:**

ა. X პროექტის ერთ ერთეულზე ცვლადი ხარჯი = 22 55 ლ / 15 000 ერთ. = 1,5 ლ  
 X პროექტის ერთ ერთეულზე მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯი =  
 = (21 000 მ/სთ \* 5 ლ) : 15 000 სთ = 0,7 ლ

-----  
 2,2 ლ

Y პროექტის ერთ ერთეულზე ცვლადი ხარჯი = 35 200 ლ / 22 000 ერთ = 1,6 ლ  
 Y პროექტის ერთ ერთეულზე მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯი =  
 = ( 3 520 მ/სთ \* 5 ლ) : 22 000 სთ = 0,8 ლ

-----  
 2,4 ლ

**მოგება/ზარალის გეგმური ანგარიშგება**

	პროექტი X	პროექტი Y	სულ
შემოსავალი რეალიზაციიდან (ლ) (14 500 ერთ. * 3 ლ)	43 500	85 600	129 100
რეალიზებული პროექტის თვითღირებ. (14 500 * 2,2 ლ)	(31 900)	(51 360)	83 260
	-----	-----	-----
მოგება რეალიზაციიდან	11 600	34 240	45 840
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა:			
მიკუთვნებული - 10 500 (15 000 ერთ * 0,7 ლ)		17 600	
განაწილებული - (9 765) (26 133/5 620) * 2 100 სთ		(16 368)	
		(26 133 / 5 620) * 3 520 სთ	
	-----	-----	-----
მიკუთვნების მეტობა	735	1 232	1 967
	-----	-----	-----

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

საოპერაციო მოგება	12 335	35 472	47 807
ადმინისტრაციული ხარჯები	-	-	(9 500)
<hr/>			
ჯამური მოგება			38 307

ბ. 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)	
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
ზღვრული მოგება	21 750	51 360	73 110
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები	-	-	(26 133)
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
მოგება	-	-	37 477

ბ. მოგების მანქენებლებს 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
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
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 გამოთვალოთ შემზღუდავი ფაქტორები წარმოების პოტენციური დონისათვის.

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

პროექტი	პოტენციური გაყიდვები ცალებში	მანქანა/საათები	კაც/საათები
პროექტი A	2 000	2000 * 6 მ/სთ = 12 000	2000 * 10 კაც/სთ = 20 000
პროექტი B	5 000	5000 * 8 მ/სთ = 40 000	5000 * 6 კაც/სთ = 30 000
პროექტი C	6 000	6000 * 10 მ/სთ = 60 000	6000 * 4 კაც/სთ = 24 000
		----- 112 000	----- 74 000

გაანგარიშებების შედარებით ადვილათ დაადგენთ, რომ შემზღუდავი ფაქტორია მანქანა/საათები, რადგან 112 000 სთ აღემატება 71 400 სთ-ს.

ამის შემდეგ გამოთვალეთ ზღვრული მოგება 1 მანქანა/საათზე:

- A პროექტის მიხედვით – 8 ლ / 6 მ/სთ = 1,33 ლ
- B პროექტის მიხედვით – 13 ლ / 8 მ/სთ = 1,625 ლ
- C პროექტის მიხედვით – 7 ლ / 10 მ/სთ = 0,7 ლ

ამრიგად, ყველაზე მაღალი ზღვრული მოგება არსებობს B პროექტის მიხედვით. ამიტომ გაყიდვების შესაძლო მაქსიმალურ დონემდე კომპანიამ ჯერ ეს პროექტი უნდა აიყვანოს, რაც 5000 ერთეულს შეადგენს. შემდეგ A პროექტი და ბოლოს C პროექტი. მაგრამ, კომპანიის პოლიტიკიდან გამომდინარე C პროექტი მინიმუმ 2000 ცალი უნდა დამზადდეს. ამ ფაქტორების გათვალისწინებით წარმოების მოცულობის მანევრებლები შემდეგ სახეს მიიღებს:

წარმოებული ერთეულები	დაგროვილი ნამქანა-საათები	შემზღუდველი ფაქტორები
პროექტი C – 2 000	2000 * 10 მ/სთ = 20 000	კომპანიის პოლიტიკა მოთხოვნა
პროექტი B – 5 000	5000 * 8 მ/სთ = 40 000	
პროექტი A – 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 დიწყებთ C პროექტიდან, რადგან იგი შეღუდულია კომპანიის პოლიტიკით; შემდეგ გამოთვლით B პროექტის წარმოებისათვის საჭირო მანქან/საათებს, რადგან მასზე ზღვრული მოგება ყველაზე მაღალია და ბოლოს, დარჩენილი მანქანა/საათების ფარგლებში გამოსაშვები A პროექტის რაოდენობას.

## თავი 10. თვითღირებულების კალკულაცია ბანსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით

ბანსაკუთრებული დანიშნულებით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდებს მიეკუთვნება: შეკვეთის, ნაკეთობათა პარტიის და კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია.

ბანსაკუთრებული დანიშნულების მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციისათვის დამახასიათებელია შემდეგი თავისებურებები:

- სამუშაო გამოიყოფა უწყვეტი ნაკადის საწინააღმდეგოდ,
- სამუშაოს გამოყოფა შეიძლება სპეციალური მომხმარებლის შეკვეთის ან კონტრაქტის მიხედვით.

დანახარჯთა აღრიცხვის ეს მეთოდი გამოიყენება მაშინ, როდესაც ფირმა შემკვეთისათვის ასრულებს დანახარჯთა ერთი ერთეულის შეკვეთას.

ამ თავში განიხილება შემდეგი საკითხები:

- შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია;
- პროდუქციის (ნაკეთობათა) პარტიების თვითღირებულების კალკულაცია;
- კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაცია.

### 10.1. შეკვეთის თვითღირებულების კალკულაცია

**თვითღირებულების კალკულაცია** ნიშნავს პროდუქციის (ან მომსახურების) ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლას დანახარჯთა სახეების მიხედვით. ეს ნიშნავს, რომ სათანადო სააღრიცხვო ხერხების გამოყენებით შესაძლებელი უნდა გახდეს, ერთ ცალ პროდუქტზე რა მოცულობის პირდაპირი მასალის, პირდაპირი შრომის და არაპირდაპირი მატერიალური და შრომითი ხარჯებია გაწეული.

**შეკვეთის მიხედვით დანახარჯთა კალკულაციის მეთოდი** გამოიყენება მაშინ, როდესაც საწარმო იღებს მომხმარებლისაგან შეკვეთას დანახარჯთა ცალკეული ერთეულის საწარმოებლად.

წვრილსერიული წარმოების ფირმები ინდივიდუალური შეკვეთებით ამზადებენ ბანსაკუთრებული 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 პროდუქტიაზე. 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 სიდი-

დისა 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 გასავლები (ანგარიშ-ფაქტურებიდან 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 ცალ-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 მონახონ. ხოლო, თუ შეკვეთის ფასი ძალიან დაბალი აღმოჩნდა, მაშინ რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები ვერ დაფარავს 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 ცალ-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 ანგარიშების მაჩვენებლებს შორის. ამიტომ, უნდა მოხდეს შეკვეთების დანახარჯთა უწყისისა და ნაერთი ფინანსური ანგარიშების 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.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ, კომპანია “გუთანი” სასოფლო მანქანების სარემონტო სამუშაოებს ასრულებს და წლის განმავლობაში შეკვეთების შესრულების დანახარჯების აღრიცხვის ბარათების მონაცემები განზოგადებულია შემდეგი სახით:

		ლარი
პირდაპირი მასალის ხარჯი		50 000
პირდაპირი შრომითი ხარჯი		44 000
ზედნადები დანახარჯები:		
მასალის ხარჯის 20%	10 000	
პირდაპირი შრომის 80%	35 200	45 200
გადახიდვის ხარჯები		1 500
მოგება – 20%		25 000
ამონავები		165 700

კომპანიის მთავარმა ბუღალტერმა წლიური ფინანსური ანგარიშგება შემდეგი სახით წარადგინა:

		ლარი
რელიზაცია		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 რელიზაციიდან		40 700
ოფისის საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები		(9 000)
რელიზაციის ხარჯები		(4 000)
გადახიდვის ხარჯები		(1 500)
მოგება		26 200

ამასთან, არსებობს შემდეგი დამატებითი ინფორმაცია:

	1 ივნისი ლარი	31 დეკემბერი ლარი
მასალების საწყისი ნაშთი	8 000	8 500
დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი:		
მასალის ხარჯი	6 000	7 000
შრომითი ხარჯი	1 000	2 500

ხოლო, საწარმოო ხელფასი მოიცავს – 30 000 ლ პირდაპირ და 16 000 ლ არაპირდაპირ ხელფასს.

ავხსნათ, შეკვეთის დანახარჯების ნაერთ უწყისებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენებ მოგების მაჩვენებლებს შორის სხვაობის მიზეზები.

**ამოხსნა:**

ცხრილი 10.1.1.

ფინანსური ანგარიშგების დანახარჯებისა და დანახარჯთა უწყისების შედარება (ლარი)

დანახარჯები	ფინანსური ანგარიშგებით	დანახარჯთა უწყისებით	გადახრა
- მასალის საწყისი ნაშთი	8 000		
- დაუმთავრებელი წარმოების საწყისი ნაშთი	6 000		
- მასალის შესყიდვები	62 000		
-----			
ჯამი	76 000		
- მასალის საბოლოო ნაშთი	(8 500)		
- მასალები დაუმთავრებელ წარმოებაში	(7 000)		
-----			
დანარჯული მასალები	60 500	50 000	(10 500)
- შრომითი ხარჯი საწყის დაუმთავრებელ წარმოებაში	1 000		
- პირდაპირი შრომითი ხარჯი პერიოდში	30 000		
- შრომითი ხარჯი საბ. დაუმთავრებელ წარმოებაში	(2 500)		
-----			
პირდაპირი შრომითი ხარჯები	28 500	44 000	15 500
- არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	16 000		
- სხვა საწარმოო ხარჯები	20 000		
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	9 000		
-----			
ხედნადები ხარჯები	49 000	45 200	3 800
- გადაზიდვის ხარჯები	1 500	1 500	-
-----			
ჯამი	139 500	140 700	1 200

მოგების მაჩვენებლების შეჯერება

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 აღირიცხება დაუმთავრებელი პროდუქციის ანგარიშის დებეტში. დამთავრებული შეკვეთა თუ პირდაპირ მიაქვს შემკვეთს, მაშინ შემკვეთზე დამთავრებული შეკვეთის ჩაბარება აღირიცხება 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 აღირიცხება, საიდანაც შემკვეთზე პროდუქციის ჩაბარებისას ჩამოიწერება.

10.2. 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 წარმოშობილი პირდაპირი და არაპირდაპირი დანახარჯების 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.

$$\frac{\text{პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება}}{\text{პროდუქციის ერთი პარტიის დანახარჯები}} = \frac{\text{ერთ პარტიაში არსებული პროდუქტის რაოდენობა}}{\text{ერთ პარტიაში არსებული პროდუქტის რაოდენობა}}$$

როგორც შეკვეთის, ასევე პროდუქციის პარტიის ფაქტიური დანახარჯები უნდა შეუდარდეს გეგმურ ხარჯთაღრიცხვას და შემდეგ, შეისწავლება აღმოჩენილი გადახრების მიზეზები.

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების საკალკულაციო ბარათი დგება პარტიის დამზადებაზე გაწეული ცალკეული სახის დანახარჯების გაყოფით პარტიაში არსებული პროდუქციის რაოდენობაზე. თვითღირებულების გამოთვლის პრინციპები იგივეა, რაც შეკვეთური წარმოების დროს.

### 10.3. კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაცია

**კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია 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.

სამშენებლო კონტრაქტებთან დაკავშირებული შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის წესს ფინანსური ანგარიშგებისა და აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავს. სტანდარტების განმარტებით, **სამშენებლო კონტრაქტი არის კონტრაქტი (შეთანხმება), რომელიც სპეციალურად ითვალსწინებს აქტივის ან აქტივთა ისეთი ერთობლიობის შექმნას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და ფუნქციურად, ან მათი საბოლოო გამოყენების ან დანიშნულების მიხედვით.**

სამშენებლო კონტრაქტი შეიძლება გულისხმობდეს ერთი რომელიმე აქტივის შექმნას, როგორცაა: ხიდი, შენობა, გზა, მილსადენი, გვირაბი, გემი. სამშენებლო კონტრაქტი აგრეთვე შეიძლება ითვალისწინებდეს რამდენიმე მშენებლობას, რომლებიც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ან ურთიერთდამოკიდებულია კონსტრუქციულად, ტექნოლოგიურად და დანიშნულების ან საბოლოო გამოყენების მიზნის თვალსაზრისით. ამგვარი კონტრაქტები მოიცავს ნავთობგადამამუშავებელი და სხვა რთული ტიპის შენობა-ნაგებობების მშენებლობასა და მოწყობილობების შექმნას. სამშენებლო კონტრაქტები აგრეთვე მოიცავს კონტრაქტებს მშენებლობასთან დაკავშირებული არქიტექტორებისა და პროექტების მენეჯერების მომსახურებაზე და კონტრაქტებს აქტივის დაშლის (დემონტაჟის) და რესტავრაციის

შესახებ. აგრეთვე, კონტრაქტებს შენობის დაშლის შედეგად განადგურებული გარემოს აღდგენაზე.

სამშენებლო კონტრაქტები შეიძლება იყოს ფიქსირებულფასიანი და ხარჯებზე დამატებული ანაზღაურების შემცველი.

**თითოეული აქტივის მშენებლობა უნდა განიხილებოდეს, როგორც დამოუკიდებელი კონტრაქტი** თუ თითოეული აქტივისათვის ცალკე პროექტი შედგება და ცალკე განისაზღვროს ამონაგები და დანახარჯები.

**სამშენებლო კონტრაქტების ჯგუფი, რომელიც დაკავშირებულია ერთ ან რამდენიმე დამკვეთთან, უნდა ჩაითვალოს ერთ სამშენებლო კონტრაქტად**, თუ ამ კონტრაქტების ჯგუფი განიხილება როგორც ერთი კომპლექსური კონტრაქტი. ერთმანეთთან ისე მჭიდროდ არიან დაკავშირებული, როგორც ერთი და იმავე პროექტის ნაწილები ერთიანი მოგების მარჯით და კონტრაქტები სრულდება ერთდროულად ან უწყვეტი თანმიმდევრობით.

ყოველი კონტრაქტი ითვლება როგორც დანახარჯთა დამოუკიდებელი ერთეული. მოგება ცალკეული კონტრაქტის მიხედვით გამოითვლება. მსხვილი კონტრაქტებისათვის შეიძლება ცალკეული ეტაპებიც გამოიყოს.

თითოეულ კონტრაქტის შესრულებაზე გაწეული დანახარჯების აღსარიცხავად ცალ-ცალკე იხსნება ძირითადი საქმიანობის ანგარიში და დანახარჯების დაგროვება ხდება ცალკეული კონტრაქტის სააღრიცხვო ბარათზე.

პირდაპირი მასალები შეიძლება მშენებელი ფირმის საწყობიდან იქნას გაცემული სამშენებლო მოედნებზე ან სპეციალურად იქნას შექმნილი მოცემული კონტრაქტისათვის. ორივე შემთხვევაში დადებებზე 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 დანახარჯებიც, 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 დადებებზე მოცემული კონტრაქტის ანგარიში და დაკრედიტდება იმ კონტრაქტის ანგარიში, 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 ქვემოთხარეები, მაგალითად, წყალ-გაყვანილობის, კანალიზაციის, ელექტროგაყვანილობის და სხვა სამონტაჟო სამუშაოების შესასრულებლად. ამ სამუშაოების ღირებულება დაეწერება მოცემული 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 **დაკავებული თანხას უწოდებენ.**

#### 10.4. მოგების მიკუთვნება დაუმთავრებელ კონტრაქტზე

კონტრაქტი, როგორც აღინიშნა, ხანგრძლივ პერიოდს მოიცავს. ამიტომ, 31 დეკემბრის მდგომარეობით, თუნდაც იგი დამთავრებული 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 გათვალისწინებულ 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 მისაკუთვნიებული მოგების გამოთვლა.

$$\text{მისაკუთვნიებული მოგება} = \frac{\text{მოცემული დროისათვის სერტიფიცირებული (ჩაბარებული) სამუშაოს ღირებულება}}{\text{კონტრაქტის მთლიანი სარეალიზაციო ფასი}} * \text{მთლიანი გეგმიური მოგება}$$

მოცემულ საანგარიშგებო წელზე მისაკუთვნიებული მოგება დაგროვილ მოგებას წარმოადგენს. ამიტომ, თუ წინა წელს შუალედური მოგება უკვე აღიარებული იყო, მაშინ მოცემულ წელს გამოთვლილი მისაკუთვნიებული მოგების სიდიდეს გამოაკლდება ადრე აღიარებული შუალედური მოგება.

ამასთან, ხანდახან ხდება მოგების შემცირება პირობითი მაჩვენებლით (მაგალითად, 10 ან 20%-ით), რათა წინდახედულობიდან გამომდინარე, კონტრაქტი ჯერ დამთავრებული არაა და შეიძლება რაიმე ზარალს ექნეს ადგილი.

**მაგალითი:** დავუშვათ, კონტრაქტის ჩაბარების ფასია 300 000 ლარი. სახარჯთაღრიცხვო თვითღირებულებაა – 210 000 ლ. მაშასადამე, გეგმიური საერთო მოგება არის 90 000 ლ. თუ 31 დეკემბრის მდგომარეობით, შემკვეთის მიერ მიღებულია 130 000 ლარის სამუშაო, მაშინ, მიმდინარე წელს მისაკუთვნიებული მოგება შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$\text{მისაკუთვნიებული მოგება} = 130\ 000 / 300\ 000 * 90\ 000 = 0,43 * 90\ 000 = 38\ 700 \text{ ლ.}$$

## 10.5. კონტრაქტის პირდაპირი, არაპირდაპირი და ზენორმატიული დანახარჯების იდენტიფიკაცია

აუცილებელია გამოყოფილ იქნას პირდაპირი, არაპირდაპირი და პერიოდის დანახარჯები. აგრეთვე, უნდა გაანალიზდეს ზენორმატიული დანახარჯები და მათი გამომწვევი მიზეზი.

სამშენებლო კონტრაქტთან დაკავშირებული დანახარჯები, აღრიცხვის სტანდარტებით სამ ჯგუფად იყოფა:

1. დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია კონკრეტულ სამშენებლო კონტრაქტთან ანუ პირდაპირი ხარჯები. ეს ხარჯებია: სამშენებლო ობიექტზე მომუშავეთა, მათ შორის, ზედამხედველების შრომის ანაზღაურება; მშენებლობაზე გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების ღირებულება; ობიექტზე გამოყენებული ძირითადი საშუალებების ცვეთის თანხა; ძირითადი საშუალებებისა და სამშენებლო მასალების სამშენებლო მოედანზე და მოედნიდან ტრანსპორტირების დანახარჯები; უშუალოდ მოცემულ კონტრაქტთან დაკავშირებული დაპროექტებისა და ტექნიკურ-საინჟინრო დანახარჯები; შეცდომების გამოსწორებისა და საგარანტიო სამუშაოების მოსალოდნელი ხარჯები; მესამე მხარის პრეტენზიების ხარჯები.
2. დანახარჯები, რომლებიც დაკავშირებულია სამშენებლო კონტრაქტით გათვალისწინებულ საერთო საქმიანობასთან და შესაძლებელია განაწილდეს სხვადასხვა კონტრაქტზე ანუ არაპირდაპირი ხარჯები. როგორცაა: დაზღვევა, ტექნიკური უზრუნველყოფისა და დაპროექტების ხარჯები, რომლებიც რომელიმე კონკრეტულ კონტრაქტთან არაა დაკავშირებული, სამშენებლო საერთო ზედნადები ხარჯები.

3. დანახარჯები, რომლებიც დამკვეთს სათანადო წესით დაერიცხება კონტრაქტით გათვალისწინებული პირობების შესაბამისად. ამ ხარჯების განაწილება კონტრაქტებზე არ ხდება, რადგან მათ თვითღირებულებაში არ შეიტანება ანუ პერიოდის ხარჯებია. ესენია: კომერციული დანახარჯები, საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები, სამეცნიერო-კვლევითი და საცდელ-საკონსტრუქტორო სამუშაოების ხარჯები, რომელთა თვითღირებულებაში შეტანა კონტრაქტით გათვალისწინებული არაა.

ამრიგად, კონტრაქტების თვითღირებულების კალკულაციას რიგი თავისებურებები გააჩნია. მაგალით დ, სამშენებლო მანქანების ოპერატორების ხელფასი არის შინაარსით ზედნადები დანახარჯია, მაგრამ პირდაპირი ხარჯია მოცემული კონტრაქტისათვის.

რაც შეეხება ზენორმატიულ დანახარჯებს, ხდება დეტალური ანალიზი, თუ რამ გამოიწვია ისინი. ზენორმატიული ხარჯი შეიძლება როგორც მატერიალურ, ასევე შრომით ხარჯებში წარმოიშვას. თუ ზენორმატიული სამუშაო დრო 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 დაუბეგ-მავე მიზეზით გაცდენილი დრო, მაგრამ, რომლის თავიდან აცილება შეუძლებელი იყო, მაშინ იგი განიხილება როგორც საწარმოო ზედნადები ხარჯები და განაწილდება იმ შეკვეთებზე (კონტრაქტებზე), 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. კონტროლო ხორციელდება შემდეგი მიმართულებებით:

\* დეტალიზებული საწარმოო შეკვეთა – შეკვეთების (კონტრაქტების) დეტალიზებული ანალიზი სერიის 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 (კონტრაქტს) 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 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: ზოგი-

ერთ შეკვეთაზე უარი თქვან ან გადასცენ შესასრულებლად ქვემოთაღნიშნულს. გადაწყვეტილების მისაღებად შეიძლება გამოიყენებულ იქნას ზღვრული მოგების დონე, მაგრამ საბოლოო ანგარიშით, სარეალიზაციო ფასმა ყველა დანახარჯი უნდა დაფაროს და უზრუნველყოს საკმარისი მოგების მიღება.

## 10.6. წუნისა და დეფექტების ხარჯების აღრიცხვა

პროდუქტის დამზადებისას ზოგჯერ ადგილი 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, სარეალიზაციო ფასი დაფარავდა იმ დანახარჯებს, რომელიც შეიცავს დანახარჯებს და წუნდებული პროდუქციის ნორმატიული დონისათვის და დეფექტების აღმოფხვრაზე.

შეიძლება აღმოჩნდეს, რომ უფრო ადვილი და იაფია არასტანდარტული ერთეულების ჯართში ჩაბარება 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 წუნდებული პროდუქცია ჩაბარდება ჯართში, მაშინ, საკალკულაციო განყოფილების მიერ შედგენილი ჩამოწერის აქტის საფუძველზე, დაკრედიტდება შეკვეთის ანგარიში და დადებებდება წუნდებული პროდუქციის ანგარიში. თუ წუნდებული პროდუქცია ექვემდებარება გამოსწორებას, მაშინ დეფექტის გამოსწორების დანახარჯები “დეფექტების აღმოფხვრის” ანგარიშის დებეტში აღირიცხება. თუ წუნიდან მიღებულ ჯართს აქვს სარეალიზაციო ღირებულება, მაშინ, წუნდებული პროდუქციის ანგარიში დაკრედიტდება რეალიზაციიდან ამონაგების ანგარიშის ან ჯართის 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 მოგება.
4. რა თავისებურება გააჩნია მანქანა-მექანიზმების ცვეთის აღრიცხვას კონტრაქტის ხარჯების კალკულაციის დროს.



**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ო**

**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
ძირითადი ხარჯები	4 500	4 500
მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები 40%	1 800	1 800
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 იმითაა 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
ძირითადი ხარჯები	4 500	4 500
მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები (ძირითადი ხელფასის 40%)	1 000	1 200
მთლიანი დანახარჯი	5 500	5 700
მოგება 25%	1 375	2 280
გასაყიდი ფასი	6 875	7 980

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 მოითხოვს, პროექტი რაც უფრო შრომატევადია, მით მეტი ზედნადები ხარჯი მას მიეკუთვნოს. თუმიცა შეიძლება ბაზად მასალატევადობაც იქნას არჩეული.

**ამოცანა 2.** ფირმა საინჟინრო საქმიანობით არის დაკავებული. მიიღო შეკვეთა მცირე ზომის მანქანების წარმოებაზე. ფირმის თანამშრომლებმა მოამზადეს ხარჯთაღრიცხვა, რომლის საფუძველზე დაიბეგმა 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.

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

ადმინისტრაციული და სხვა ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება ხდება საწარმოო ხარჯების 30%-ის ოდენობით.

მოთხოვნა: მოამზადეთ შეკვეთის დანახარჯებისა და მოგების ანგარიში.

**ამოხსნა:**

303 შეკვეთის მოგება-ზარალის ანგარიში

	ლ
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%)	330
	-----
სულ საწარმოო დანახარჯები	1 380
ადმინისტრაციული და სხვა ხარჯები 30%	414
	-----
მთლიანი ხარჯები	(1 794)
	-----
მოგება შეკვეთიდან	406

მენეჯმენტისათვის წარდგენილ ანგარიშში, გეგმური მაჩვენებლების გასწვრივ აგრეთვე მიეთითება ფაქტიური მაჩვენებლები, რათა გამოკვლეულ იქნას წარმოშობილი გადახრები.

**ამოცანა 3.** კონტრაქტი №017 ძალაში შევიდა მიმდინარე წელს, რომლის ფიქსირებული ფასია 250 000 ლარი.

წლის განმავლობაში კონტრაქტზე გაწეულმა მატერიალურმა, შრომითმა და ქვემოთჯარებთან დაკავშირებულმა დანახარჯებმა 80 000 ლარი შეადგინა. სამშენებლო მანქანა-დანადგარები სპეციალურად მოცემული კონტრაქტისათვის იქნა შესყიდული 25 000 ლარად.

პერიოდის ბოლოსათვის რეღეგანტური 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.

**ამოხსნა:**

№017 კონტრაქტის მოგების ანგარიში

	ლ
მიმდინარე წლის დანახარჯები:	
მასალის, შრომის და ქვემოთჯარის დანახარჯები	80 000
წლის ბოლოს, ობიექტზე დარჩენილი მასალა	(12 000)
დანადგარების ცვეთა (25 000 – 20 000)	5 000
	-----
კონტრაქტის მიმდინარე დანახარჯი	73 000
კონტრაქტის დასრულების სამომავლო დანახარჯები	90 000
	-----
მთლიანი საკონტრაქტო სავარაუდო დანახარჯები	163 000
კონტრაქტის ფასი	250 000
	-----
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, გაანხია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- დაწყების თარიღი – 2007 წლის 1 ივნისი
- დამთავრების გამოცხადებული თარიღი – 2008 წლის 31 მარტი
- კონტრაქტის ღირებულება – 4 500 000 ლ

	ლარი
2007 წლის 1 ივნისის სამშენებლო მოედანზე გაგზავნილი მექანიზმების საბალანსო ღირებულება	80 000
მექანიზმების ამორტიზაცია – 20% წელიწადში	
პირდაპირი მასალების მიწოდება სამშენებლო მოედანზე	800 000
2007 წლის 31 დეკემბრისათვის სამშენებლო მოედანზე დარჩენილი მასალები	300 000
პირდაპირი ხელფასი: გადახდილი	400 000
დარიცხული 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის	50 000
გადახდები ქვემოიჯარეებზე	300 000
დანახარჯი აგრეგატის იჯარაზე	125 000
მთავარი ოფისის დანახარჯები	200 000
დანახარჯი დაწუნებულ სამუშაოზე	150 000
2007 წლის 31 დეკემბერს შემკვეთის მიერ მიუღებელი სამუშაო	2 000 000
მშენებლობის დასამთავრებლად საჭირო აუცილებელი დანახარჯები	1 500 000

- 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 ივნისის ობიექტზე გაგზავნილი მექანიზმების საბალანსო ღირებულება	80 000	
2. პირდაპირი მასალა	800 000	
3. პირდაპირი ხელფასი	450 000	
4. გადახდები ქვემოიჯარეებზე	300 000	
5. აგრეგატის იჯარა	125 000	
6. მთავარი ოფისის დანახარჯები	200 000	
1 955 000		
		სამშენებლო მექანიზმები 2007 წ. 31/12 70 667 *
		სამშენებლო მოედანზე დარჩენილი პირდაპირი მასალა 2007 წ 31/12 300 000
		დანახარჯი მიუღებელ სამუშაოზე 150 000
		ჩაბარებული სამუშაოს თვითღირებულება (195 500 – 70 677 – 300 000 – 150 000) 1 434 333
		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 აისახება.

2. ანგარიშის ბრუნვა არის 1 955 000 ლარი

3. იმისათვის, რომ გამოითვალოს მოგება, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნას 2007 წლის 31 დეკემბრისათვის, ჯერ გამოითვლება:

	ლარი
კონტრაქტის ფასი	4 500 000
დანახარჯები	
ჩაბარებულ სამუშაოზე	1 434 333
დაწუნებულ სამუშაოებზე	150 000
დასამთავრებლად საჭირო დანახარჯები	1 500 000
	3 084 333

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

მოსალოდნელი მოგება

1 415 667 ლ

ახლა გამოითვლება მოგების სიდიდე, რომელიც აღიარებულ უნდა იქნას 2007 წლის 31 დეკემბერს:  
 მიღებული სამუშაოები 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 (ლარი):

	1 ცალზე	10 000 ცალზე
ამონაგები	10,0	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 -ის 1/4 ანუ 2 500 ცალი პროდუქტი გამოუშვას.

80 % ----- 10 000

20 % ----- X

ამ პროპორციიდან  $X = 2 500$  ლ

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

-----  
 მოგების ზრდა

2 500 ლ

სანამ დამატებითი შემოსავალი აჭარბებს დამატებით ხარჯების, შეკვეთის მიღება დასაშვებია (მიაქციეთ ყურადღება, რომ მუდმივი ხარჯებს მოცემულ შემთხვევაში არა აქვს შეხება გადაწყვეტილებების მიღებასთან და ამიტომ შეიძლება მათი უგულვებელყოფა).

გასაყიდი ფასი მართალია თვითღირებულებაზე დაბალია, მაგრამ ზღვრულ მოგებაზე მაღალია .

## თავი 11. კომპლექსური წარმოების დანახარჯებისა და თანმდევი 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 თანმდევი პროდუქტის თავისებურებანი;
- გაყოფის წერტილი და კომპლექსური ხარჯები;
- კომპლექსური ხარჯების განაწილების მეთოდოლოგია;
- თანმდევი პროდუქტის აღრიცხვა.

### 11.1. ერთობლივად წარმოებული (ანუ შეუღლებული) და თანმდევი 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. თანმდევი პროდუქტი კი ისეთი პროდუქტია, რომელიც ძირითადი პროდუქტების წარმოების პროცესში წარმოიშობა. იგი არის ძირითადი პროდუქტების წარმოების თანაშემდეგი 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. მას აგრეთვე მრავალპროდუქტიან პროცესს უწოდებენ. ერთობლივად წარმოებული და თანმდევი პროდუქტები დამახასიათებელია ქიმიური, სამთო, ნავთობგადამამუშავებელი და საწისქვილო წარმოებისათვის. ამ დარგებში, ერთი სახის პროდუქტის წარმოებას აუცილებლად მიყვარათ სხვა სახის პროდუქტის წარმოებასთან.

კომპლექსური წარმოების პროცესში დგება მომენტი, როცა სხვადასხვა პროდუქტი ერთმანეთისაგან გამოიყოფა. ამ მომენტს 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 პროდუქტების სახეებს შორის.

გაყოფის წერტილამდე არსებული კომპლექსური ხარჯები მხოლოდ ძირითადი სახის პროდუქტებს ანუ შეუღლებულ პროდუქტებს შორის განაწილდება და მათ თვითღირებულებაში შეიტანება. გაყოფის წერტილში თანმდევ პროდუქტს თვითღირებულება არა აქვს. იგი შეფასდება შესაძლო სარეალიზაციო ფასით. თუ გაყოფის წერტილის შემდეგ, თანმდევ პროდუქტს გასაყიდად მომზადებისათვის რაიმე ხარჯი დასჭირდება, მაშინ იგი მის თვითღირებულებას წარმოადგენს.

## 11.2. 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

ამ მეთოდს გარკვეული შეზღუდულობა გააჩნია. მიტომ, იგი მაშინ გამოიყენება, როცა არსებობს პროდუქტების ერთი საერთო ერთეულით გამოსახვის საშუალება. მაგალითად, ლიტრი, კილოგრამი და სხვა. ამასთან, ყველა სახის პროდუქტი ერთნაირად მომგებიანად ითვლება.

### საილუსტრაციო მაგალითი.

არსებობს შემდეგი მოცემულობა:

	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 ერთეულის გასაყიდი ფასზე მეტია და ზარალი მიიღება. ამასთან, აუცილებელია აღინიშნოს რომ, უმცირესი ღირებულების პრინციპიდან გამომდინარე, 8 ლარად ბ პროდუქტის ერთეულის შეფასება შეუძლებელია.

ახლა, შევაფასოთ პროცესი მთლიანად:

#### ცხრილი 11.2.1

#### წარმოების მომგებიანობის შეფასება (ლარი)

ამონაგები „ა“ პროდუქტის რეალიზაციიდან	– 200 კგ * 16 ლ =	3 200
ამონაგები „ბ“ პროდუქტის რეალიზაციიდან	– 300 კგ * 7 ლ =	2 100
ჯამი		5 300
კომპლექსური ხარჯები		(4 000)
მოგება		1 300

მაშასადამე, პროცესი მთლიანად მომგებიანია.

ახლა გამოვიანგარიშოთ ფინანსური შედეგი ცალკეული პროდუქტიიდან (იხ. ცხრილი 11.2.2).

#### ცხრილი 11.2.2

#### ცალკეული სახის პროდუქტის მომგებიანობა

	პროდუქტი ა	პროდუქტი ბ	სულ
ამონაგები რეალიზაციიდან რელიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	180 * 16 = 2 880	250 * 7 = 1 750	4 630
	180 * 8 = 1 440	250 * 8 = 2 00	3 440
მოგება (ზარალი)	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 ტექნიკის გამო. მოცემულ შემთხვევაში, პროდუქტების თანაფარდობა შეადგენს 200 : 300, რაც ნიშნავს, რომ ყოველი ორი „ა“ პროდუქტის დასამზადებლად აუცილებელია სამი „ბ“ პროდუქტის წარმოება. ამდენად, 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 ერთნაირობის დაშვება მიგვიყვანს იქამდე, რომ რომელიმე ერთ პროდუქტზე იქნება მაღალი მოგება, რომელიმე სხვაზე კი – ზარალი.

**ბ. გაყოფის წერტილში სარეალიზაციო ფასით განაწილება**

**ცხრილი 112.3**

**კომპლექსური ხარჯების განაწილება სარეალიზაციო ფასის პროპორციულად**

	წარმოება სარეალიზაციო ფასით, ლ	წილი	გასანაწილებელი 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. თუ ერთობლივი პროდუქტები გაყოფის წერტილის შემდეგ მოითხოვს დამუშავებისა და რეალიზაციის ხარჯებს, მაშინ იგი სარეალიზაციო ფასიდან გამოიქვითება, იმისათვის რომ მიუახლოვდეთ გასაყიდ ფასს გაყოფის წერტილში.

**გ. ნედლეულში ტექნოლოგიური წილის მეთოდი**

დავუშვათ, იმავე მაგალითზე, ნედლეულის ტექნოლოგიური გამოყენების წილის კოეფიციენტი შეადგენს: “ა” – 60%, “ბ” – 40%.

შევადგინოთ მოგების გაანგარიშება ცალკეული სახის პროდუქციისათვის, როცა კომპლექსური ხარჯები განაწილებულია ნედლეულის ტექნოლოგიური წილის საფუძველზე:

**ცხრილი 112.4.**

**მოგების გაანგარიშება**

	ა პროდუქტი ლ	ბ პროდუქტი ლ	სულ ლ
ამონაგები რეალიზაციიდან კომპლექსური დანახარჯები ( 4000 ლარიდან თანაფარდობა 60:40)	2 880	1 750	4 630
მინუს საბოლოო ნაშთის თვითღირებულება 20 / 200 * 2 400 ლ	2 400	1 600	4 000
50 / 300 * 1 600 ლ	(240)	(267)	(240)
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 მთელი წლის განმავლობაში უნდა იქნას გამოყენებული.

### 11.3. თანმდევნი პროდუქტის, ჯართის და წარმოების ნარჩენების იდენტიფიკაცია

წარმოების პროცესიდან, ნედლეულის გადამუშავების შემდეგ, ძირითად პროდუქტთან ერთად, როგორც უკვე აღინიშნა, შეიძლება გამოვიდეს “თანმდევნი პროდუქტი”, “ნარჩენები” ან “ჯართი”. მათ გააჩნიათ დაბალი ღირებულება ან საერთოდ არ გააჩნიათ ღირებულება.

**თანმდევნი პროდუქტი** ესაა კომპლექსური წარმოების ძირითადი პროდუქტის თანაშემდეგი, რომელიც მცირე რაოდენობით წარმოიქმნება და დაბალი ღირებულება გააჩნია. გაყოფის წერტილში მას არ გააჩნია თვითღირებულება, მაგრამ აქვს გასაყიდი ფასი.

**“ჯართი”** ასევე წარმოებული პროდუქტების წარმოების შემდეგ წარმოადგენს, მაგრამ, თანმდევნი პროდუქტისაგან განსხვავებით, ჯართი ნედლეულის ნაშთია (მაგალითად, ლითონის ბურბუშელა და ნახერხი), ხოლო თანმდევნი პროდუქტი – უკვე გადამუშავებული ნედლეულია, რომელიც განსხვავდება საწყისი მასალისაგან. ჯართის რაიმე დანიშნულებით გამოყენება შეიძლება, ამიტომ მას გასაყიდი ფასი გააჩნია.

**“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.

### 11.4. თანმდევნი პროდუქტის აღრიცხვა

თანმდევნი პროდუქტის აღრიცხვის მიზნებისათვის აუცილებელია მისი შეფასება. თანმდევნი პროდუქტის შეფასების რამდენიმე მეთოდი არსებობს:

**I. გამოშვებული თანმდევნი პროდუქტის სარეალიზაციო ფასით შემცირდეს ძირითადი პროდუქტის თვითღირებულება;**

**II. ფაქტიურად გაყიდული თანმდევნი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ფასით (რეალიზაციასთან დაკავშირებული ხარჯების გამოკლებით) გაიზარდოს მოგება.**

თუ თანმდევნი პროდუქტი გაყოფის წერტილის შემდეგ გადამუშავების დამატებით ხარჯებს საჭიროებს, მაშინ ეს ხარჯები გამოკლებულ უნდა იქნას თანმდევნი პროდუქტის ამონაგებიდან.

#### საილუსტრაციო მაგალითი:

წარმოების პროცესის შედეგია 1600 კგ ძირითადი და 200 კგ თანმდევნი პროდუქტი. გაიყიდა 1500 კგ ძირითადი პროდუქტი. გაყოფის წერტილში თანმდევნი პროდუქტის გასაყიდი ფასია 1,15 ლ/კგ-ზე. გაყოფის წერტილის შემდგომი ხარჯებია 60 ლ. გაიყიდა 180 კგ თანმდევნი პროდუქტი. წარმოების კომპლექსური ხარჯები შეადგენს 15 700 ლარს. შემოსავალი ძირითადი პროდუქტის რეალიზაციიდან 18 400 ლარია.

მოვამზადოთ მოგება-ზარალის ანგარიში თანმდევნი პროდუქტის შეფასების **ორივე მეთოდით**.



ცხრილი 11.4.1

მოგება-ზარალის გაანგარიშება

I მეთოდით

შემოსავალი ძირითადი პროდუქტის რეალიზაციიდან	18 400
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება:	
წარმოების დანახარჯი –	15 700
თანამდევნი პროდუქტი –	(170)
(200 კგ * 1,15 – 60 ლ)	-----
	15 530
 საბოლოო ნაშთი (100 კგ / 1600 კგ) * 15 530 = ( 971)	 (14 559)
-----	-----
მოგება	3 841

ოპერაციები შემდგენიარად 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 რეალიზაციის 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.

ცხრილი 11.4.2

მოგება-ზარალის გაანგარიშება

II მეთოდით

	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))
-----	-----
მოგება რეალიზაციიდან	3 681
წმინდა შემოსავალი თანამდევნი პროდუქტის რეალიზაციიდან	153
(180 კგ * 1,15 ლ) – 54 ლ	
-----	-----
მოგება	3 834

ოპერაციები შემდგენიარად აღირიცხება:

1. თანამდევნი პროდუქტის გადამუშავების ხარჯები – 60 ლ  
 დებეტი – თანამდევნი პროდუქტი – 60 ლ  
 კრედიტი – ფული – 60 ლ
2. თანამდევნი პროდუქტის რეალიზაცია (180 კგ \* 1,15 ლ) – 207 ლ  
 დებეტი – ფული – 207 ლ  
 კრედიტი – შემოსავალი თანამდევნი პროდუქტის რეალიზაციიდან – 207 ლ
3. გაყიდული თანამდევნი პროდუქტის დამატებითი ხარჯების ჩამოწერა – 54 ლ  
 ( 60 ლ \* 180 კგ / 200 კგ)  
 დებეტი – შემოსავალი თანამდევნი პროდუქტის რეალიზაციიდან – 54 ლ  
 კრედიტი – თანამდევნი პროდუქტი – 54 ლ

4. თანმდევი პროდუქტის რეალიზაციის წმინდა შედეგის ჩამოწერა (207 – 54) – 153 ლ  
დებეტი – შემოსავალი თანმდევი 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, თანმდევი პროდუქტის წმინდა რეალიზაცია, ორივე მეთოდის დროს არის 170 ლ.

- დებეტი – ფული – 23 ლ (20 კგ \* 1,15 ლ)  
კრედიტი – თანმდევი პროდუქტი – 6 ლ  
კრედიტი – მოგება-ზარალი – 17 ლ

განხილულ მეთოდებს შორის არჩევანის გაკეთება დამოკიდებულია იმაზე, თუ როგორ იყიდება თანმდევი პროდუქტი. თუ საბაზრო ფასები არასტაბილურია ან თანმდევი პროდუქტის გაყიდვები შეფერხებებით ხორციელდება, მაშინ, უფრო გამართლებულია, წმინდა შემოსავალი თანმდევი პროდუქტის რეალიზაციიდან მანამ არ იქნას აღიარებული, სანამ იგი არ გაიყიდება. ხოლო, თუ თანმდევი პროდუქტის რეალიზაცია გარანტირებულია და საბაზრო ფასების ცვლილება ნაკლებად სავარაუდოა, ან მისი ღირებულება მცირეა, მაშინ უმჯობესია თანამდევი პროდუქტიდან წმინდა შემოსავლის აღიარება წარმოების პერიოდში მოხდეს.

მრიგად, წარმოების სტადიაზე წმინდა შემოსავლების აღიარების ძირითადი ნაკლია ის, რომ იგი იწვევს მოგების ადრე აღიარებას, თანმდევი პროდუქტის ფაქტობრივ გაყიდვამდე. მაგრამ, თუკი იგი მცირეა, მაშინ შეიძლება ამას ყურადღება არ მიექცეს.

## 11.5. ჯარტის 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 ბუღალტრული აღრიცხვისადმი, თანმდევი პროდუქტთან შედარებით, განსხვავებული მიდგომაა გავრცელებული, ვინაიდან ჯართის ნორმატიული სიდიდე იგეგმება.

გამომდინარე იქედან, რომ 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. მაგრამ, 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 გამოსავალი ანუ მოგებაა.** ე.ი. მასალები უფრო მაღალი გამოსავლიანობითაა გამოყენებული.

**ჯართის აღრიცხვის მეთოდიკით,** მისი ზენორმატიული დანაკარგი ან მოგება პროდუქციის თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენს. იგი მოგება/ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება. მხოლოდ ნორმატიული ჯართის სარეალიზაციო ღირებულებით შემცირდება პროდუქციის თვითღირებულება. შემდეგ, ზენორმატიული ჯართი გასაყიდი ფასით დაეწერება ნორმატიული ჯართის ანგარიშს. ზენორმატიული ჯართის ანგარიშის ნაშთი კი მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება

ჯართის აღრიცხვის დროს, მმართველობითი აღრიცხვის მიზნებისათვის, ცალ-ცალკე გაიხსნება ნორმატიული და ზენორმატიული ჯართის (ან ზენორმატიული მოგების) ანგარიშები. მათი კოდირება ხდება წარმოების ბუღალტრის მიერ. შეიძლება 1690/03 იყოს თანმდები პროდუქტი, 1620/04 – ჯართი, 1620/05 – წარმოების ნარჩენი. ყველა შემთხვევაში, ეს წარმოების ბუღალტრის გადასაწყვეტია.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

წარმოებაში ჩაშვებულია 4000 კგ მასალა, რომლის 10 % ნორმატიული ჯართის სახით დარჩება. 1 კგ მასალის ღირებულებაა 5 ლ. ფაქტიურად დარჩა 400 კგ ჯართი, რომლის გასაყიდი ფასია 0,5 ლ / კგ-ზე. ამასთან, შრომითი ხარჯები შეადგენს 9 500 ლ და საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 8 320 ლ.

**განხილულ იქნება სამი სიტუაციური შემთხვევა:**

**ა. როცა ფაქტიური ჯართის სიდიდე ნორმატიული ჯართის რაოდენობის ტოლია.**

საჭიროა შემდეგი საფესურების 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 მოსალოდნელი რაოდენობის გამოთვლა, რომელიც უდრის ჩაშვებულ ნედლეულს მინუს ნორმატიული ჯართი =  $4000 \text{ კგ} - 400 \text{ კგ} = 3 600 \text{ კგ}$
3. წარმოების დანახარჯების ჯამი =  $20 000 \text{ ლ} + 9 500 \text{ ლ} + 8 320 \text{ ლ} = 37 820 \text{ ლ}$ . ხოლო პროდუქციის თვითღირებულება =  $37 820 \text{ ლ} - 400 \text{ კგ} * 0,5 \text{ ლ} = 37 620 \text{ ლ}$
4. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა  
 $1 \text{ კგ პროდუქციის თვითღირებულება} = 37 620 \text{ ლ} / 3600 \text{ კგ} = 10,45 \text{ ლ}$
5. წარმოების პროცესის ანგარიშის მომზადება:

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი		კგ	1 კგ თლ.	ლარი
ჩაშვებული ნედლეული	4000	20 000	მზა პროდუქცია	3600	10,45	37 620
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი	400	0,5	200
საწარმოო ზედნადები ხარჯი		8 320				
ჯამი	4000	37 820	ჯამი	4000		37 820

დებეტი	ნორმატიული ჯართის ანგარიში		კრედიტი		
	კგ	ლარი		კგ	ლარი
1. წარმოება	400	200	2. ფული	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

**ბ. ფაქტიური ჯართის სიდიდე როცა მეტია ნორმატიულ სიდიდესზე, მაშინ ადგილი აქვს ზენორმატიულ ჯართს ანუ ზენორმატიულ დანაკარგს.**

ჩვენს მიერ, ზემოთ მოტანილ მაგალითში, დავეშვათ ფაქტიურად მიღებული იქნა 420 კგ ჯართი. მაშინ ზენორმატიული ჯართი ანუ დანაკარგი იქნება 20 კგ. ხოლო პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ იგივე იქნება:

$1 \text{ კგ ერთეულის თვითღირებულება} = 37 620 \text{ ლ} / 3600 \text{ კგ} = 10,45 \text{ ლ}$   
 წარმოების პროცესის ანგარიში შემდეგ სახეს მიიღებს;

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი	კგ	1 კგ თლ.	ლარი	
ნაშვებული ნედლეული	4000	20 000	მზა პროდუქცია	3 580	10,45	37 411
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი	400	0,5	200
საწარმოო ხედნადები			2. ზენორმატიული ჯართი	20	10,45	209
ხარჯები		8 320				
ჯამი	4000	37 820	ჯამი	4000		37 820

დებეტი	ნორმატიული ჯართი		კრედიტი		
	კგ	ლარი	კგ	ლარი	
1. წარმოება	400	200	5. ფული	420	210
3. ზენორმატიული ჯართი	20	10			
ჯამი	420	210	ჯამი	420	210

დებეტი	ზენორმატიული 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

ოპერაციები შემდეგნაირად აღირიცხება:

1. წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 200 ლ  
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 200 ლ  
 კრედიტი – წარმოება – 200 ლ
2. წარმოებიდან ზენორმატიული ჯართის ჩამოწერა – 20 კგ \* 10,45 ლ = 209 ლ  
 დებეტი – ზენორმატიული ჯართი – 209 ლ  
 კრედიტი – წარმოება – 209 ლ
1. ზენორმატიული ჯართის ანგარიშიდან გასაყიდი ფასის გადატანა ნორმატიული ჯართის ანგარიშზე – 20 კგ \* 0,5 ლ = 10 ლ  
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 10 ლ  
 კრედიტი – ზენორმატიული ჯართი – 10 ლ
4. ზენორმატიული ჯართის ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება/ზარალის ანგარიშზე – (209 – 10) = 199 ლ  
 დებეტი – მოგება/ზარალი – 199 ლ  
 კრედიტი – ზენორმატიული ჯართი – 199 ლ
5. ჯართის გაყიდვა  
 დებეტი – ფული – 210 ლ  
 კრედიტი – ნორმატიული ჯართი – 210 ლ

**გ. ფაქტიური ჯართის სიდიდე როცა ნაკლებია ნორმატიულ ჯართზე.** მაშინ ნედლეულის გამოყენებაში არის ეკონომია და ნედლეულიდან პროდუქციის გამოსავლიანობა იზრდება. ამიტომ მიიღება ზენორმატიული მოგება. იგი პროცესის ანგარიშის დებეტში აღირიცხება.

იმავე მაგალითის საფუძველზე დავუშვათ, რომ ფაქტიურად მიღებული იქნა 370 კგ ჯართი. ამ შემთხვევაში ადგილი აქვს ეკონომიას მასალის გამოყენებაში 30 კგ (370კგ – 400 კგ) ოდენობით.

გამოთვლების პირველი ოთხი საფეხური კვლავ იგივე იქნება. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება არ შეიცვლება, რადგან ზენორმატიული გადახრები თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენენ. პროცესის ანგარიშზე ჩანაწერები კი ნაწილობრივ შეიცვლება.

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

დებეტი	წარმოების ანგარიში		კრედიტი		
	კგ	ლარი		კგ	1 კგ თლ. ლარი
ნაშვებული ნედლეული	4000	20 000	მზა პროდუქცია	3 630	10,45 37 933,5
შრომითი ხარჯები		9 500	1. ნორმატიული ჯართი	400	0,5 200
საწარმოო ხედ. ხარჯი		8 320			
2. ზენორმატიული მოგება	30	313,5			
<b>ჯამი</b>	<b>4030</b>	<b>38 133,5</b>	<b>ჯამი</b>	<b>4030</b>	<b>38 133,5</b>

დებეტი	ნორმატიული ჯართი		კრედიტი	
	კგ	ლარი	კგ	ლარი
1. წარმოება	400	200	3. ზენორმატიული ჯართი	30 15
			5. ფული	370 185
<b>ჯამი</b>	<b>400</b>	<b>200</b>	<b>ჯამი</b>	<b>400 200</b>

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		
<b>ჯამი</b>	<b>30</b>	<b>313,5</b>	<b>ჯამი</b>	<b>30 313,5</b>

ადგილი აქვს შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

- მზა პროდუქციის გამოშვება – 37 933,5 ლ  
 დებეტი – მზა პროდუქცია – 37 933,5 ლ  
 კრედიტი – წარმოება – 37 933,5 ლ
- წარმოებიდან ნორმატიული ჯართის ჩამოწერა სარეალიზაციო ფასით – 200 ლ  
 დებეტი – ნორმატიული ჯართი – 200 ლ  
 კრედიტი – წარმოება – 200 ლ
- წარმოების ანგარიშზე ზენორმატიული მოგების ასახვა თვითღირებულებით – 30 კგ \* 10,45 ლ = 313,5 ლ  
 დებეტი – წარმოება – 313,5 ლ  
 კრედიტი – ზენორმატიული მოგება (პასიური ანგარიში) – 313,5 ლ
- ზენორმატიული ჯართის ჩამოწერა გასაყიდი ფასით – 30 კგ \* 0,5 ლ = 15 ლ  
 დებეტი – ზენორმატიული მოგება – 15 ლ  
 კრედიტი – ნორმატიული ჯართი – 15 ლ
- ზენორმატიული მოგების ანგარიშის ნაშთის გადატანა მოგება/ზარალის ანგარიშზე  
 დებეტი – ზენორმატიული მოგება – 283,5 ლ  
 კრედიტი – მოგება/ზარალი – 283,5 ლ
- ფაქტიური ჯართის რეალიზაცია – 185 ლ  
 დებეტი – ფული – 185 ლ  
 კრედიტი – ნორმატიული ჯართი – 185 ლ

მაშასადამე, სამივე ზემოთ განხილულ შემთხვევაში, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება ერთი და იგივეა.

**დისკუსია.**

თუკი პოდუციის ერთეულის თვითღირებულება გამოანგარშებულ იქნება პროდუქციის არა ნორმატიულ ანუ ფაქტობრივ რაოდენობაზე, მაშინ განხილულ სამივე შემთხვევაში პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულება სხვადასხვა იქნება.

პირველ შემთხვევაში, როცა ფაქტიური და ნორმატიული ჯართის სიდიდეები ერთმანეთს ემთხვევა:

- 1 კგ პროდუქციის თვითღირებულება = 37 820 ლ / 3600 კგ = 10,50 ლ
- მეორე შემთხვევაში, როცა ფაქტიური ჯართის სიდიდე მეტია ნორმატიულზე:
- 1 კგ პროდუქციის თვითღირებულება = 37 820 ლ / 3580 კგ = 10,56 ლ

მესამე შემთხვევაში, როცა ფაქტიური ჯართის ხიდივე ნორმატიულზე ნაკლებია:

$$1 \text{ კგ პროდუქციის თვითღირებულება} = 37\,820 \text{ ლ} / 3630 \text{ კგ} = 10,42 \text{ ლ}$$

მესამე შემთხვევაში თვითღირებულება შემცირდა, რადგან ადგილი ჰქონდა ნედლეულის მაღალი გამოსავლიანობით გამოყენებას. შეიძლება ვიფიქროთ, რომ ასეთი მიდგომა უფრო გამართლებულია, რადგან, ეკონომია ნედლეულის დანახარჯებში პროდუქციის თვითღირებულებას ამცირებს და ამის გამო ზრდის მოგებას. თუმცა, სტაბილურობის მისაღწევად, ჩვენც ვთვლით, რომ გავრცელებული მე-თოლიკა სჯობს. ამასთან, მეწარმე დაინტერესებული არ იქნება, გააყალბოს ნორმატივები.

### 11.6. წარმოების ნარჩენების (დანაკარგების) აღრიცხვა

ახლა განხილულ იქნება წარმოების ისეთი ნარჩენების აღრიცხვა, რომელთაც ღირებულება არ გააჩნიათ და ამიტომ მათ წარმოების დანაკარგებს უწოდებენ.

ხშირად, ნედლეულისა და მასალების გადამუშავების დროს, ადგილი აქვს ისეთ ბუნებრივ ნარჩენებს, როგორცაა ნედლეულის ნამცეცები, ნახერხი, ბურბუშელა 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 არც გაიყიდება. ნორმატიული დანაკარგები იფარება ძირითადი პროდუქციის გამოშვების ხარჯზე.

ნორმატიული დანაკარგები გამოისახება პროცენტულად, წარმოებაში ჩაშვებული რესურსებიდან. ხშირად, მასალის ფაქტიური დანაკარგები ნორმატიულ დანაკარგებზე მეტი ან ნაკლებია. თუ ფაქტიური დანაკარგი ნორმატიულ დანაკარგებზე ნაკლებია, მაშინ იზრდება ნედლეულიდან პროდუქციის გამოსავლიანობა და პროდუქციის მთლიანი თვითღირებულება მცირდება. თუ მასალის ფაქტიური დანაკარგი ნორმატიულზე მეტი აღმოჩნდება, მაშინ პროდუქციის გამოსავლიანობა მცირდება და მზა პროდუქციის მთლიანი თვითღირებულება იზრდება. ამიტომ კომპანიები ცდილობენ წარმოების რაც შეიძლება უნარჩენო ტექნოლოგიები გამოიყენონ.

წარმოების ნორმატიული დანაკარგები ბუღალტრულად არ აღირიცხება, რადგან მათ, როგორც უკვე აღინიშნა, ღირებულება არ გააჩნიათ. მაგრამ, თუ ზენორმატიული დანაკარგი წარმოიშვა, იგი პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებით შეფასდება.

#### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, ერთი თვის განმავლობაში ადგილი ჰქონდა შემდეგ დანახარჯებს:

წარმოების პროცესში შემავალი 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.

შევედგინოთ პროცესის ანგარიში.

#### ამოხსნა:

ნაბიჯი 1. ნორმატიული დანაკარგის რაოდენობის გამოთვლა

$$\text{ნორმატიული დანაკარგი} = 2000 \text{ კგ-ის } 10\% = 200 \text{ კგ}$$

ნაბიჯი 2. პროდუქციის გამოშვების მოსალოდნელი რაოდენობის გამოთვლა

$$\begin{aligned} &\text{პროდუქციის გამოშვების მოსალოდნელი რაოდენობა} = \\ &= \text{წარმოებაში ჩაშვებულ რესურსებს} - \text{ნორმატიული დანაკარგი} \\ &2000 \text{ კგ} - 200 \text{ კგ} = 1800 \text{ კგ} \end{aligned}$$

მაშასადამე, ფაქტიური და ნორმატიული დანაკარგები ერთმანეთის ტოლია.

ნაბიჯი 3. წარმოების ჯამური დანახარჯების გამოთვლა

$$\text{დანახარჯები} = 8\,000 \text{ ლ} + 12\,000 \text{ ლ} + 10\,000 \text{ ლ} = 30\,000 \text{ ლ}$$

ნაბიჯი 4. პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა

1 კგ პროდუქციის თვითღირებულება = 29 700 ლ / 1800 კგ = 16,5 ლ  
**ნაბიჯი 5. წარმოების პროცესის ანგარიშის შედგენა**

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი	კგ	ლ/კგ	ლარი	
ნაშვებული მასალა	2 000	8 000	გამოშვებული პროდუქცია	1800	16,5	29 700
შრომითი ხარჯები		12 000	ნორმატიული დანაკარგი	200	-	-
ზედნაღები ხარჯები		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 გამოიქვითება. მას მთლიანად ძირითადი პროდუქტი იღებს ტვირთად.

ახლა განვიხილოთ შემთხვევა, როცა **ნედლეულის ფაქტიური დანაკარგები ნორმატიულ დანაკარგებზე ნაკლებია.**

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 მოგებას ზრდის. წარმოების ანგარიშზე მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ გეგმური 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  
 უნდა შედგეს წარმოების პროცესის ანგარიში.

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში		კრედიტი			
	კგ	ლარი	კგ	ლ/კგ	ლარი	
ნაშვებული მასალა	2000	8 000	გამოშვებული პროდუქცია	1850	16,5	30 525
შრომითი ხარჯები		12 000	ნორმატიული დანაკარგი	200	-	-
ზედნაღები ხარჯები		9 700				
ზენორმატიული ეკონომია (გამოსავალი)	50	825				
	-----	-----	-----	-----	-----	-----
	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 პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებას გაზრდის, მაგრამ მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება კვლავ უცვლელი რჩება.

1 კგ პროდუქტის თითღირებულება = 29 700 ლ / 1800 კგ = 16,5 ლ  
 წარმოების ანგარიში შემდეგ სახეს მიიღებს:

დებეტი	წარმოების პროცესის ანგარიში			კრედიტი			
	კპ	ლარი		კპ	ლ/კპ	ლარი	
ნაშვებელი მასალა	2 000	8 000		გამოშვებული პროდუქცია	1780	16,5	29 370
შრომითი ხარჯები		12 000		ნორმატიული დანაკარგი	200	-	-
ზედნაღები ხარჯები		9 700		ზენორმატიული დანაკარგი	20	16,5	330
	-----	-----			-----	-----	-----
	2 000	29 700			2 000	29 700	

ამრიგად, ნედლეულის ზენორმატიული ეკონომია და ზენორმატიული მოგება მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებაზე გავლენას არ ახდენს., როგორც ეს ჯართის შემთხვევაში იყო. იგი შეფასდება მზა პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულებით და მოგება/ზარალის ანგარიშს დაეწერება. ასევე, თვითღირებულებიდან ვერ გამოიქვითება წარმოების ნარჩენები, რადგან მათ ღირებულება არ გააჩნიათ.

**კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. რას ეწოდება შეუღლებული პროდუქტები.
2. რას ეწოდება თანმდები პროდუქტი.
3. რა არის ჯართი.
4. რა არის წარმოების ნარჩენი.
5. როდის არსებობს მასალის ზენორმატიული დანაკარგი.
6. როდის არსებობს მასალის ზენორმატიული გამოსავალი.



**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ი**

**ამოცანა 1.**

კომპანია აწარმოებს „ა“ და „ბ“ შეუღლებულ პროდუქტს და „გ“ თანამდევ პროდუქტს. პროდუქციის გამოსვების შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

- პროდუქტი „ა“ – 12 000 კგ, გასაყიდი ფასი 5,40 ლ / კგ – ზე
- 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. კომპანიის პოლიტიკის მიხედვით, თანამდევი პროდუქტის ღირებულება დანახარჯებიდან გამოიქვითება.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ 1 კგ ძირითადი პროდუქტების თვითღირებულება (მეასეკამდე სიზუსტით).

**ამოხსნა:**

გასანაწილებელი ხარჯი = 120 500 ლ – (1200 კგ \* 2 ლ) = 118 100 ლ. იგი განაწილება შეუღლებულ ანუ ძირითად პროდუქტებს შორის.

	განაწილების ბაზა საბაზრო ფასი	განაწილების კოეფიციენტი	ხარჯების განაწილება
პროდუქტი „ა“ – 12000 კგ * 5,4 ლ =	64 800 ლ	0,7162	46 409
პროდუქტი „ბ„ – 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.

კომპლექსურმა ხარჯებმა 14 600 ლ შეადგინა. თანამდევი პროდუქტის შემდგომი გადამუშავების ხარჯია 50 ლ. გაიყიდა 2850 ცალი ძირითადი პროდუქტი.

კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, თანამდევი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება ძირითადი პროდუქტის თვითღირებულებიდან გამოიქვითება.

**მოთხოვნა:** მოამზადეთ 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
მზა 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.

კომპანიის სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, თანამდევი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება მოგებაზე აისახება.

**მთხონა:** 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/>	
მოგება რეალიზაციიდან	8 400
თანამდგევი პროდუქტის წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება	800
<hr/>	
მოგება	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.

- მთხონა:** ა). გამოთვალეთ 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).

დებეტი			კრედიტი		
	კგ	ლარი		კგ	ლარი
ჩაშვებული ნედლეული	6720	33 600	მზა პროდუქცია	6000	43 500
გადამუშავების ხარჯები		12 264	ნორმატიული ჯართი	672	2 016
			ზენორმატიული ჯართი	48	348
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:

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

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). მოამზადეთ 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 მომზადება

დებეტი	წარმოების ანგარიში			კრედიტი		
ნედლეული	კგ	ლარი		კგ	1 კგ თ/ღ	ლარი
გადამუშავების ხარჯები	6000	23 000		5600	6,4912	36 351
		14 000		300	-	-
				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 12. 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 თვითღირებულების დადგენა;
- საწარმოო პროცესში დანაკარგებისა და წუნის შეფასება.

### 12.1. 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, სამთომოპოვება, 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 ერთეულების შესახებ. ეს ინფორმაცია აგრეთვე ჩართული უნდა იქნეს ანგარიშგებაში პროდუქციის გამოშვების შესახებ.

პროცესული წარმოების დროს დანახარჯების აღრიცხვის მიზნით: ყოველი პროცესისათვის იხსნება ცალკე ანგარიში, რომლის დებეტში აღრიცხება 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 გადასული პროდუქციის თვითღირებულება იქცევა მომდევნო პროცესის მატერილურ 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 განმვლობაში მოსალოდნელია დანაკარგები.
- პერიოდის ბოლოს ადგილი აქვს პროდუქტის დაუმთავრებელ ერთეულებს.
- ყოველი პროცესის მიხედვით უნდა აღირიცხოს დანახარჯები, დანაკარგები და წუნი.

**საილუსტრაციო 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/სათზე, 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	გამოშვება 1 118	5,0	5 590
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 * 3 ლ)	1 440			
ჯამი	5 590	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.

როგორც უკვე იცით, ყოველი 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 ერ-

თეულებში. ასე მაგალითად, თუ აღმოჩნდა, რომ 300 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი 50%-ითაა დამთავრებული, მაშინ, იგი იქნება 150 ცალი მზა პროდუქციის ეკვივალენტი. შემდეგ გამოითვლება ერთი ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება, რომლის საშუალებით შეფასდება მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება.

**საილუსტრაციო 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.

**ამოსხნა:**

	ერთეულები (ა)	დამთავრებულობის ხარისხი (ბ)	ეკვივალენტური ერთეულები (ა) * (ბ)
დაწყებული და დამთავრებული	15 700	1	15 700
დაუმთავრებელი პროდუქტი	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 755 მზა ეკვივალენტური ანუ პირობითი ერთეული).

მოცემულ მაგალითში დაუმთავრებელი პროდუქტის დამთავრების ხარისხი მთლიანობაშია შეფასებული. მაგრამ, ხშირად არის შემთხვევები, როცა ყელა სახის რესურსის წარმოებაში ჩაშვება ერთდროულად არ ხდება. მაგალითად, მასალების 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. ამის შესაბამისად, ეკვივალენტური ერთეულები რესურსების ყველა კომპონენტისათვის ცალ-ცალკე უნდა გამოითვალოს.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ თვის ბოლოს დარჩა 600 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი, რომელიც მასალის მიხედვით 80%-ით და შრომის ანუ გადამამუშავების მიხედვით 60 %-ითაა დამთავრებული. მაშინ, დაუმთავრებელი პროდუქციის გადაყვანა მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულები მასალებისა და შრომის მიხედვით ცალ-ცალკე გამოითვლება შემდეგნაირად:

დაუმთავრებელი პროდუქტი:

ფიზიკური ერთეულები	600
ეკვივალენტური ერთეულები:	
მასალის მიხედვით = 600 * 0,8 =	480
შრომის მიხედვით = 600 * 0,6 =	360

ამრიგად, 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.

**პროცესულ წარმოებაში არსებობს მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის ორი მეთოდი:** საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი და მეთოდი *FIFO*. განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე.

## 12.2. საშუალო შეწონილი თვითღირებულების მეთოდი

პროცესულ წარმოებაში მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების **საშუალო შეწონილი მეთოდით შეფასების დროს** აუცილებელია დაუმთავრებელი პროდუქციის დანახარჯების დაყოფა მასალისა და გადამამუშავების ხარჯების მიხედვით ცალ-ცალკე. ამასთან, ინვენტარიზაციის შედეგად უნდა შეფასდეს დაუმთავრებელი პროდუქციის დამთავრების ხარისხი, თუ რა ნაწილითაა იგი დამთავრებული. გარდა ამისა, დაუმთავრებლად დარჩენილი პროდუქტი ნედლეულისა და გადამამუშავების მიხედვით, შეიძლება სხვადასხვა ხარისხით იყოს დამთავრებული. ასეთ შემთხვევაში, ეკვივალენტური ერთეულები ცალ-ცალკე გამოითვლება და საჭიროა შემდეგი საფეხურების გაგლა:

**1. პროდუქციის ფიზიკური ერთეულების დათვლა** – ამ საფეხურზე დგება პროდუქციის ფიზიკური რაოდენობის ბალანსი, რაც იმას ნიშნავს, რომ დაუმთავრები პროდუქციისა და მიმდინარე თვეში დაწყებული პროდუქტების ერთეულების ჯამი უნდა გაუტოლდეს დამთავრებულ და თვის ბოლოს დაუმთავრებლად დარჩენილი პროდუქტების რაოდენობის ჯამს;

**2. ეკვივალენტური ერთეულების დათვლა** – ამ საფეხურზე თვის ბოლოს დარჩენილი დაუმთავრებელი პროდუქციის რაოდენობა გადაყვანილ იქნება მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ანუ პირობითად მზა პროდუქციის რაოდენობაში;

**3. მიმდინარე პერიოდის დანახარჯების თავმოყრა** – დანახარჯები დაჯამდება მასალის და გადამამუშავების ხარჯების მიხედვით ცალ-ცალკე (გადამამუშავების ხარჯები არის შრომითი და ზედნადები ხარჯები ერთად);

**4. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა** – ხდება ცალკე მასალის მიხედვით, მასალის ხარჯების შეფარდებით მასალის მიხედვით არსებული ეკვივალენტური ერთეულების რიცხვთან და ცალკე გადამამუშავების მიხედვით – გადამამუშავების ხარჯების შეფარდებით მათი ეკვივალენტური ერთეულების რიცხვთან;

**5. დამთავრებული და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა** ეკვივალენტური ერთეულების თვითღირებულების მაჩვენებლების გამოყენებით;

**6. წარმოების პროცესის ანგარიშის შედგენა** – ამ ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში აისახება სათანადო ჩანაწერები;

ჩამოთვლილი პროცედურები შესაბამის მაგალითებზეა განხილული.

### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, თვის დასაწყისში 5000 ცალი დაუმთავრებელი პროდუქტი იყო, სულ 10 500 ლარის, მათ შორის, ნედლეულის ხარჯია 8 000 ლ და გადამამუშავების ხარჯია – 2 500 ლ. რომელიც ნედლეულის მიხედვით მთლიანად, გადამამუშავების 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 გადამამუშავების ხარჯებია – 22 000 ლ. თვის ბოლოს დაუმთავრებელი დარჩა 3000 ცალი პროდუქტი, რომელიც შრომის მიხედვით დამთავრებულია ნახევრად და მასალის მიხედვით – მთლიანად.

**გამოვთვალთ მზა პროდუქციის თვითღირებულება საშუალო თვითღირებულების მეთოდით.**

**ამოსხნა**

**I. ფიზიკური ერთეულების ნაკადები (ერთეულებში)**

დაცული უნდა იყოს შემდეგი ტოლობები:

	ცალი
დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის დასაწყისში	5 000
დაიწყო მიმდინარე თვეში	30 000
	-----
	35 000
დამთავრებული პროდუქტი	32 000
დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის ბოლოს	3 000
	-----
	35 000

**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, ამიტომ 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 ეკვივალენტური ერთეულების შემდეგი მაჩვენებლები:

		მასალის მიხედვით		შრომის მიხედვით
დამთავრებული პროდუქტი	100%	32 000	100%	32 000
დაუმთავრებელი პროდუქტი თვის ბოლოს	100%	3 000	50%	1 500
		-----		-----
	ჯამი	35 000		33 500

**III. 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**

$$1 \text{ ეკვ. ერთეულზე} = \frac{33\ 800 \text{ ლ}}{35\ 000} = 0,9657 \quad \text{შრომითი ხარჯი} \quad 1 \text{ ეკვ. ერთეულზე} = \frac{24\ 500 \text{ ლ}}{33\ 500} = 0,7313 \text{ ლ}$$

**V. მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლა**

$$\text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} = 32\ 000 \text{ ცალი} * 0,9657 \text{ ლ} + 32\ 000 \text{ ცალი} * 0,7313 \text{ ლ} = 30\ 903 \text{ ლ} + 23\ 402 \text{ ლ} = 54\ 305 \text{ ლ}$$

$$\text{დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება} = 3\ 000 \text{ ეკვ.ერთ.} * 0,9657 \text{ ლ} + 1\ 500 \text{ ეკვ.ერთ.} * 0,7313 \text{ ლ} = 2\ 897 \text{ ლ} + 1\ 098 \text{ ლ} = 3\ 995 \text{ ლ}$$

-----  
ჯამი 58 300 ლ

**VI. პროცესის ანგარიშის შედგენა**

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი
	ერთ. ლარი	ერთ. ლარი	
საწყისი ნაშთი	5 000	10 500	გამოშვებულია
მასალის ხარჯი	30 000	25 800	გადასატანი ნაშთი
შრომითი ხარჯი		22 000	(საბოლოო დაუმთ. პროდუქცია)
	-----	-----	
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.

### 12.3. თვითღირებულების გამოთვლა მეთოდით FIFO

**პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლის მეთოდი FIFO – ორი ძირითადი თავისებურებით ხასიათდება.**

1. მზა პროდუქციის რაოდენობას ყოფს ორ ჯგუფად: პირველი, პროდუქციის ნაკადი, რომელიც თვის დასაწყისში იყო დაწყებული და ამ თვეში დამთავრდა, რადგან ჯერ ადრე დაწყებული ერთეულები დამთავრდებოდა და მეორე, პროდუქციის ნაკადი, რომელიც მიმდინარე თვეში დაიწყო და დამთავრდა.

2. ეკვივალენტური ერთეულების გამოთვლების დროს გაითვალისწინება საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის არა დამთავრების ხარისხი, არამედ დაუმთავრებლობის ხარისხი ანუ დასამთავრებელი ნაწილი.

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 ნაწილიც.

განვიხილოთ ეს მეთოდი წინა მაგალითის 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:

<b>I. ფიზიკური ნაკადები ცალებში</b>		
დაუმთავრებელი პროდუქცია თვის დასაწყისში		5 000
დაიწყო მიმდინარე თვეში		30 000
	ჯამი	35 000
მზა პროდუქცია:		
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან		5 000
დაიწყო და დამთავრდა მიმდინარე თვეში		27 000 (32 000 – 5 000)
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია		3 000
	ჯამი	35 000

#### II. ეკვივალენტური ერთეულები

	მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
მზა პროდუქცია:		
ა). საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	0	3 000 (5000-ის 3/5)
ბ). დაიწყო და დამთავრდა მიმდინარე თვეში	27 000	27 000
დაუმთავრებელი პროდუქცია თვის ბოლოს	3 000	1 500
	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 მასალის ხარჯი ნულია. ხოლო შრომითი დანახარჯები დარჩენილ 3/5 ნაწილზე გაიწევა.

**III. წარმოების დანახარჯები ლარებში**

	მასალის ხარჯი	გადამუშავების ხარჯი	სულ
საწყის დაუმთავრებელ პროდუქტიაზე	–	–	10 500
მიმდინარე თვეში დამატებული ხარჯები	25 800	22 000	47 800
<b>ჯამი</b>	<b>25 800</b>	<b>22 000</b>	<b>58 300</b>

გამოთვლების ამ საფეხურზე, საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქტის 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 პროდუქტის თვითღირებულების გამოთვლა**

	ლარი
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქტიდან:	
თვითღირებულება თვის დასაწყისში	10 500
მიმატებული მიმდინარე თვეში დამუშავების ღირებულება	2 095 ( 3000 * 0,6984 ლ)
<b>ჯამი</b>	<b>12 595</b>
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
<b>ჯამი</b>	<b>42 077</b>
სულ მზა პროდუქტის თვითღირებულება	54 672
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქტია:	
მასალის ხარჯი ( 3000 ცალი * 0,86)	2 580
შრომითი ხარჯი ( 1500 * 0,6984)	1 048
<b>ჯამი</b>	<b>3 628</b>
<b>სულ წარმოების დანახარჯები</b>	<b>58 300</b>

**VI. პროცესის ანგარიშის მომზადება**

ღებები	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ცალი	ლარი	ცალი	ლარი
საწყისი ნაშთი	5 000	10 500		
მასალის ხარჯი	30 000	25 800		
შრომითი ხარჯები		22 000		
<b>ჯამი</b>	<b>35 000</b>	<b>58 300</b>		
			მზა პროდუქტია	32 000
			დაუმთ. პროდ-ის	
			გადასატანი ნაშთი	3 000
			<b>ჯამი</b>	<b>35 000</b>
				58 300

ამრიგად, FIFO მეთოდით:

მზა პროდუქციის თვითღირებულება = საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის მთლიან თვითღირებულებას + საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დასრულების ხარჯები + პერიოდში დაწყებული დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება.

პრაქტიკაში აღნიშნული მეთოდი არ გამოიყენება, რადგან რთულია და ამასთან, გაუმართლებელია დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულების პირდაპირ მიბმა მიმდინარე თვის დანახარჯებთან.

## 12.4. ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები, ზენორმატიული გამოსავლიანობა და მათი აღრიცხვა

წინა თავში, კომპლექსური წარმოების პროდუქტების აღრიცხვის განიხილვისას, გადმოცემული ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგებისა და ზენორმატიული გამოსავლიანობის აღრიცხვის თავისებურებები, იგივეა რაც პროცესების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვის დროს. კერძოდ, **ნორმატიული დანაკარგები, თუ მათ სარეალიზაციო ფასი გააჩნიათ, დანახარჯებიდან გამოიქვითება. ხოლო, ზენორმატიული დანაკარგი (ან მოგება) პროდუქციის ერთეულების თვითღირებულების გამოთვლაზე გავლენას არ ახდენენ, რადგან, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება პროდუქციის ნორმატიული ანუ 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, ჩვეულებრივ, **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.**

### საილუსტრაციო მაგალითი:

გამოვთვალთ ერთი ტონა პროდუქტის თვითღირებულება	შემდეგი მონაცემების საფუძველზე:
წარმოებაში ჩაშვებულია 6 500 ტონა ნედლეული	97 500 ლ
შრომითი დანახარჯები	15 900 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები	12 000 ლ
	125 400 ლ

ნორმატიული დანაკარგი შეადგენს ჩაშვებული რესურსების 12%-ს და გააჩნია სარეალიზაციო ფასი 4 ლ / ტონაზე. ფაქტიურად გამოშვებულია 5 720 კგ.

**ამოხსნა:** საჭიროა შემდეგი გამოთვლები:

მოსალოდნელი გამოშვება = 6500 ტ \* 88% = 5 720 კგ

მაშასადამე, პროდუქციის ფაქტიური და მოსალოდნელი რაოდენობა ერთმანეთს ემთხვევა.

ნორმატიული დანაკარგი =  $6\ 500\ \text{ტ} * 12\% = 780\ \text{ტ} * 4\ \text{ლ} = 3\ 120\ \text{ლ}$   
 გასათვალისწინებელი დანახარჯები =  $125\ 400\ \text{ლ} - 3\ 120\ \text{ლ} = 122\ 280\ \text{ლ}$   
 ერთი ტონა პროდუქტის თვითღირებულება =  $122\ 280\ \text{ლ} / 5\ 720\ \text{კგ} = 21,378\ \text{ლ}$   
 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 მოგებას წარმოადგენდეს. მათი აღრიცხვა ნორმატიული დანაკარგებისაგან განსხვავდება. ამ დროს გამოითვლება **ზენორმატიული დანაკარგის წმინდა თვითღირებულება**, რომელიც უდრის სხვაობას მის თვითღირებულებასა და გასაციდ ფასს შორის.

**საილუსტრაციო 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.	

**ამოხსანა:**

პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება =  $4500\ \text{კგ} * 90\% = 4050\ \text{კგ}$   
 ნორმატიული დანაკარგი =  $4500\ \text{კგ-ის } 10\% = 450\ \text{კგ}$   
 ფაქტიური დანაკარგი =  $4500\ \text{კგ} - 4000\ \text{კგ} = 500\ \text{კგ}$   
 ზენორმატიული დანაკარგი =  $500\ \text{კგ} - 450\ \text{კგ} = 50\ \text{კგ}$   
 პროდუქტის ერთეულის თვითღირებულება =  $(54\ 800\ \text{ლ} - 450\ \text{კგ} * 2,5\ \text{ლ}) / 4050\ \text{კგ} =$   
 $= 13,253\ \text{ლ}$   
 ნორმატიული დანაკარგის ერთეულის წმინდა თვითღირებულება =  $13,253\ \text{ლ} - 2,5\ \text{ლ} =$   
 $= 10,753\ \text{ლ}$

მაშასადამე, მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადასატანი ზენორმატიული დანაკარგის ღირებულებაა  $50\ \text{კგ} * 10,753\ \text{ლ} = 538\ \text{ლ}$ .

ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგები შესაბამის ანგარიშებზე ცალ-ცალკე აღირიცხება და ჩვენს მაგალითზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. მზა პროდუქციის გამოშვება –  $4000\ \text{კგ} * 13,253\ \text{ლ} = 53\ 012\ \text{ლ}$   
 დებეტი – მზა პროდუქცია –  $53\ 012\ \text{ლ}$   
 კრედიტი – პროცესის ანგარიში –  $53\ 012\ \text{ლ}$
2. წარმოებიდან ნორმატიული დანაკარგის ჩამოწერა ( $450\ \text{კგ} * 2,5\ \text{ლ} = 1\ 125\ \text{ლ}$ )  
 დებეტი – ნორმატიული დანაკარგი –  $1\ 125\ \text{ლ}$   
 კრედიტი – წარმოების ანგარიში –  $1\ 125\ \text{ლ}$
3. წარმოებიდან ზენორმატიული დანაკარგების ჩამოწერა ( $50\ \text{კგ} * 13,253\ \text{ლ} = 663\ \text{ლ}$ )  
 დებეტი – ზენორმატიული დანაკარგები –  $663\ \text{ლ}$   
 კრედიტი – წარმოება –  $663\ \text{ლ}$
4. ზენორმატიული დანაკარგის ანგარიშის დახურვა –  $663\ \text{ლ}$   
 დებეტი – ნორმატიული დანაკარგი –  $125\ \text{ლ} (50\ \text{კგ} * 2,5\ \text{ლ})$   
 დებეტი მოგება/ზარალი –  $538\ \text{ლ} (663 - 125)$   
 კრედიტი – ზენორმატიული დანაკარგები –  $663\ \text{ლ}$
5. წარმოების ნარჩენების ფაქტიური გაყიდვა –  $1250\ \text{ლ}$   
 დებეტი – ფული –  $1\ 250\ \text{ლ} (1\ 125\ \text{ლ} + 125\ \text{ლ})$   
 კრედიტი – ნორმატიული დანაკარგები –  $1\ 250\ \text{ლ}$

თვალსაჩინოებისათვის, გაეხსნათ მხოლოდ “ზენორმატიული დანაკარგების“ ანგარიში.

დებეტი	ზენორმატიული დანაკარგები	კრედიტი
3. წარმოების ანგარიში 663	4. ნორმატიული დანაკარგები 125	
	4. მოგება/ზარალი 538	

როცა ადგილი აქვს ზენორმატიულ გამოსავლიანობას, მაშინ იგი პროცესის ანგარიშის დებეტსა და ზენორმატიული გამოსავლიანობის ანგარიშის კრედიტში აღი-რიცხება, როგორც ეს განხილულია წინა თავში.

### 12.5. პროცესის სხვადასხვა სტადიაზე გამოვლენილი დანაკარგების აღრიცხვა

დანაკარგებს შეიძლება ადგილი ექნეს პროცესის განმავლობაში, როდესაც პრო-დუქციის ერთეულები ნაწილობრივადაა დამთავრებული. ასეთ შემთხვევაში, დანა-კარგების აღმოჩენის მომენტში, ერთეულზე დანახარჯების სიდიდის შეფასები-სათვის გამოიყენება ეკვივალენტური ერთეულები. ხოლო, პროდუქციის მოსალოდნე-ლი გამოსავლიანობა ტოლია: ფაქტიურ მზა ერთეულებს პლუს ზენორმატიული და-ნაკარგი ან ფაქტიურ მზა ერთეულებს მინუს ზენორმატიული გამოსავალი.

#### საილუსტრაციო მაგალითი:

კომპანია აწარმოებს ქიმიურ ნივთიერებას. ნორმატიული დანაკარგი ჩაშვებული რესურსების 7%-ია. იანვრის 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. დანაკარგი 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.

#### ამოხსნა:

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 გა-მთვლა.

	ფიზიკური ერთეულები კგ	ეკვივალენტური ერთეულები:	
		მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
მზა ერთეულები	900	900	900
ზენორმატიული დანაკარგი	30	100% 30	60% 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 თვითღირებულების გამოთვლა:

მასალის მიხედვით =  $5000$  ლ /  $930$  კგ =  $5,3763$  ლ

გადამუშავების მიხედვით =  $7\ 800$  ლ /  $918$  კგ =  $8,4967$  ლ

ნაბიჯი 5. პროდუქციის თვითღირებულების 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	
	კბ	ლ		
მასალა	1000	5 000	მზა პროდუქცია	900
გადამუშავება		7 800	ნორმატიული დანაკარგი	70
			ზენორმატიული დანაკარგი	30
	1000	12 800		12 800

დებეტი	ნორმატიული დანაკარგი		კრედიტი
	კბ	ლ	
პროცესის ანგარიში	70	-	

დებეტი	ზენორმატიული დანაკარგი		კრედიტი
	კბ	ლ	
პროცესის ანგარიში	30	314	მოგება/ზარალის ანგარიში
	30	314	314

ამრიგად, ზენორმატიული დანაკარგების (ან ზენორმატიული გამოსავლიანობის) ანგარიში იხურება ნორმატიული დანაკარგების ანგარიშით, რომელსაც დაეწერება ზენორმატიული დანაკარგი გასაყიდი ფასით და მოგება/ზარალის ანგარიშით, რომელზეც გადაიტანება სხვაობა ზენორმატიული დანაკარგის გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის.

## 12.6. დანაკარგების გამომვლა დაუმთავრებელი პროდუქციის არსებობის დროს

აქამდე განხილული იყო სიტუაციები, როცა წარმოების დანაკარგების აღრიცხვა და დაუმთავრებელი პროდუქციის ეკვივალენტური ერთეულები ცალ-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 მთლიანად დაემატოს მასალის ხარჯებს ან მასალისა და შრომით დანახარჯებს ცალ-ცალკე. ან ცალკე იქნას განსაზღვრული 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 მაჩვენებლის ბაზაზე გამოთვლილი ნორმატიული დანაკარგის ერთეულები.

დავუშვათ, 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.

გამოვთვალოთ პროდუქციის მოსალოდნელი რაოდენობა:

- ა. როცა დანაკარგები პროცესის საწყის სტადიაზე წარმოიქმნება:  
 $2000 + 25000 + 25000\text{-ის } 5\% - 3000 = 25\ 250$  ერთეული
- ბ. როცა დანაკარგები პროცესის ბოლო სტადიაზე წარმოიქმნება:  
 $2000 + 25000 - 3000 - 24000\text{-ის } 5\% = 25\ 200$  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 მიაღწიოს წერტილს, სადაც დანაკარგი წარმოიქმნება, ამიტომაც უნდა შეიცავდეს ნორმატიული დანაკარგების ღირებულებას. ამასთან, ნორმატიული დანაკარგი გამოითვლება მოსალოდნელი ფიზიკური ერთეულების ბაზაზე, რადგან გამოშვების ნაწილს ჯერ კიდევ არ მიუღწევია წერტილისათვის, სადაც დანაკარგი წარმოიქმნება.

### საილუსტრაციო 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
- საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება – 5 100 ლ.

საკვების წარმოება კილოგრამებში:

საწყისი 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 – 2000 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. დანაკარგს სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია.

**მეთხონა:** მოამზადეთ მეორე პროცესის ანგარიში *FiFo* მეთოდით.

**პასუხი:** პროცესის ანგარიშის მომზადებისათვის საჭიროა შემდეგი საფეხურების გავლა:

I. ფიზიკური ნაკადები (კგ):

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია – 2 140  
 გადმოტანილია I პროცესიდან – 98 200

-----  
 100 340

მზა პროდუქცია:

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან – 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 გამოშვებას შორის სხვაობით.

პროდუქციის მოსალოდნელი რაოდენობა = 2140 + 98200 – 2000 – 4910 = 93 430 კგ

პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება 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):

	მასალის მიხედვით	გადამუშავების მიხედვით
მზა პროდუქცია:		
ა). საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	–	60% 1 284
ბ). დაიწყო და დამთავრდა მარტში	100% 93 360	100% 93 360
ზენორმატიული გამოსავალი	100% (2 070)	0% რადგან საწყის სტადიაზეა
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქტი	100% 2 000	60% 1 200
პროდუქციის ნორმატიული გამოშვება	93 290	95 844

ვინაიდან, პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება პროდუქციის ნორმატიული ერთეულების ბაზაზე გამოითვლება, ამიტომ, ზენორმატიული დანაკლისი ემატება და ზენორმატიული გამოსავალი აკლდება ფაქტიური მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულებს.

III. გასათვალისწინებელი წარმოების დანახარჯები (ლარი):

	მასალის ხარჯი	გადამუშავების	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):

1 ეკვ. ერთ. მასალის მიხედვით = 193 100 ლ / 93 290 კგ = 2,0699 ლ



ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

1 ეკვ. ერთ. გადამუშავების მიხედვით = 64 800 ლ / 95 844 კგ = 0,6761 ლ

V. მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება:  
 მზა პროდუქციის თვითღირებულება:  
 საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან დამზადებულის თვითღირებულება =  
 $5\ 100\ \text{ლ} + 1284\ \text{კგ} * 0,6761 = 5\ 968\ \text{ლ}$   
 მარტში დაწყებული და დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება =  
 $= 93\ 360\ \text{კგ} * (2,0699 + 0,6761) = 256\ 366\ \text{ლ}$

---

ზენორმატიული გამოსავლის თვითღირებულება = 2 070 კგ \* 2,0699 ლ = 4 285 ლ  
 საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =  
 $= 2000\ \text{კგ} * 2,0699\ \text{ლ} + 1200\ \text{კგ} * 0,6761\ \text{ლ} = 4140\ \text{ლ} + 811\ \text{ლ} = 4\ 951\ \text{ლ}$

---

სულ 263 000 ლ

VI. პროცესის ანგარიშის შედგენა:

დებეტი	II პროცესის ანგარიში			კრედიტი
	კგ	ლ	კგ	ლ
საწყისი ნაშთი	2 140	5 100	მზა პროდუქცია	95 500
გადმოტანილია I პროცესიდან	98 200	140 500	ნორმატ. დანაკ.	4 910
დამატებული მასალის ხარჯი		52 600	გადასატანი ნაშთი	2 000
ზენორმატიული გამოსავალი	2 070	4 285		
ჯამი	102 410	267 285	ჯამი	102 410
				267 285

ამრიგად, როგორც უკვე იცით, ნორმატიული და ზენორმატიული დანაკარგი პროცესის ანგარიშის კრედიტში, ხოლო ზენორმატიული 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 უშვეს 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 დანაკრებს 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	
		<hr/>	
ჯამი		20 400	
მზა პროდუქცია	–	20 100	(20 400 – 300)
საბოლოო ნაშთი	–	300	
		<hr/>	
ჯამი		20 400	

**II. ეკვივალენტური ერთეულები (პირობითი ცალები):**

		მასალის მიხედვით		შრომის მიხედვით
მზა პროდუქცია	100%	20 100	100%	20 100
საბოლოო ნაშთი	100%	300	1/3	100
		<hr/>		<hr/>
ჯამი		20 400		20 200

**III. გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):**

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	ჯამი
საწყის დაუმთ. პროდუქციაზე	10 000	6 200	16 200
დანახარჯები სექტემბერში	38 500	23 900	62 400
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
ჯამი	48 500	30 100	78 600

**IV. ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლა (ლ):**

მასალის 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  
 დაუმთავრებელი პროდუქციის თ/ღ = 300 ცალი \* 2,3775 + 100 ცალი \* 1,4901 =  
 = 713 + 149 = 862

სულ 78 600

**VI. პროცესის ანგარიშის შედეგადა:**

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი		
	ერთ.	ლ			
საწყისი ნაშთი	400	16 200	მზა პროდუქცია	20 100	77 738
დაიწყო სექტემბერში	20 000				
მასალის ხარჯი		38 500	გადასატანი ნაშთი	300	862
შრომითი ხარჯი		23 900			
<b>ჯამი</b>	<b>20 400</b>	<b>78 600</b>	<b>ჯამი</b>	<b>20 400</b>	<b>78 600</b>

ბ. იგივე ამოცანის ამოხსნა **FIFO** მეთოდით:

I. ფიზიკური ერთეულები (ცალები):

საწყისი ნაშთი	-	400
დაიწყო სექტემბერში	-	20 000
<b>ჯამი</b>		<b>20 400</b>

მზა პროდუქცია:

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	-	400
დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში	-	19 700 (20 100 - 300)
საბოლოო დაუმთავრებელი წარმოება	-	300
<b>ჯამი</b>		<b>20 400</b>

II. ეკვივალენტური ერთეულები:

მზა პროდუქცია:	მასალის მიხედვით	შრომის მიხედვით
საწყისი დაუმთ. პროდუქციიდან	0	3/4 300
დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში	100% 19 700	100% 19 700
საბოლოო ნაშთი	100% 300	1/3 100
<b>ჯამი</b>	<b>20 000</b>	<b>20 100</b>

III. გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	მასალის ხარჯი	შრომითი ხარჯი	ჯამი
საწყის დაუმთ. პროდუქტზე	-	-	16 200
დანახარჯები სექტემბერში	38 500	23 900	62 400
<b>ჯამი</b>	<b>38 500</b>	<b>23 900</b>	<b>78 600</b>

IV. ეკვივალენტური ერთეული თვითღირებულება (ლ):

მასალის 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 (ლარი):

საწყისი დაუმთავრებელი წარმოებიდან	16 200
სექტემბრის ხარჯები საწყისი დაუმთ. პროდუქციის დამთავრებაზე =	
= 300 * 1,1891 ლ = 356	
დაიწყო და დამთავრდა სექტემბერში = 19 700 ცალი * ( 1,925+1,1891) = 61 348	
<b>ჯამი</b>	<b>77 904</b>
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება =	
= 300 ცალი * 1,925 ლ + 100 ცალი * 1,1891 ლ = 577 ლ + 119 ლ = 696	
<b>სულ</b>	<b>78 600</b>

**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			
<b>ჯამი</b>	<b>20 400</b>	<b>78 600</b>	<b>ჯამი</b>	<b>20 400</b>	<b>78 600</b>

**ამოცანა 2.**

სამრეწველო კომპანიაში, ნოემბერში განხორციელებული საწარმოო პროცესის შესახებ, არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

მასალის ხარჯები – 17 450 ლ

პირდაპირი შრომითი და საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 26 800 ლ

ნოემბერში წარმოებულია 15 000 ერთეული პროდუქტი, საიდანაც 600 ერთეული ჩამოწერილი იქნა ჯართის სახთ. ჩვეულებრივ, ჯართი საწარმოო პროდუქციის 5%-ია. შემოწმებას ადგილი ჰქონდა, როცა პროცესი 60%-ით იყო შესრულებული შრომისა და ზედნადები ხარჯების მიხედვით. მასალის 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,

ზენორმატიული 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

ზენორმატიული 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)
<b>ჯამი</b>		<b>14 250</b>		<b>14 310</b>

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)
<b>ჯამი</b>	<b>17 075</b>	<b>26 800</b>	<b>43 875</b>

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება:

მასალის მიხედვით =  $17\ 075 \text{ ლ} / 14\ 250 = 1,1982 \text{ ლ}$   
 გადამუშავების მიხედვით =  $26\ 800 \text{ ლ} / 14\ 310 = 1,8728$

მზა პროდუქციის თვითღირებულება =  $14\ 400 \text{ ცალი} * (1,1982+1,8728) = 44\ 223 \text{ ლ}$   
 ზენორმატიული გამოსავლის თვითღირებულება =  $150 * 1,1982 \text{ ლ} + 90 * 1,8728 \text{ ლ} = 180 + 168 = 348 \text{ ლ}$

დებეტი	პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ. ლ	ლ	ერთ. ლ	ლ
დაიწყო ნოემბერში მასალის ხარჯი	15 000	17 450	მზა პროდუქცია	14 400
გადამუშავება		26 800	ნორმატ. დანაკარგი	750
(2) ზენორმატიული გამოსავალი	150	348		
ჯამი	15 150	44 598	ჯამი	15 150

დებეტი	ნორმატიული ჯართი		კრედიტი
	ერთ. ლ	ლ	
1. პროცესის ანგარიში	750	375	3. ზენორმატ. გამოსავალი ფული
ჯამი		375	75 300
			ჯამი
			375

დებეტი	ზენორმატიული გამოსავალი		კრედიტი
	ლ	ლ	
3. ნორმატ. ჯართი (150 * 0,5)	75		2. პროცესის ანგარიში
4. მოგებ/ზარალი (348-75)	273		348
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

მიმდინარე თვეში, მეორე პროცესზე გაწეული დანახარჯები:

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.

პროცესის შემოწმება ხდება მისი დამთავრების შემდეგ. თვის განმავლობაში ჩამოწერილი იქნა 300 ერთეული წუნდებული პროდუქტი, რაც დაშვებული ნორმის ტოლია. წარმოების ნარჩენებს სარეალიზაციო ღირებულება არ გააჩნია.

- მთხოვნა:** ა. საშუალო შეწონილი მეთოდით გამოთვალეთ მეორე პროცესის პროდუქციის თვითღირებულება;  
 ბ. მოამზადეთ მეორე პროცესის ანგარიში, რისთვისაც გამოიყენეთ პირველ კითხვაში მიღებული მაჩვენებლები;  
 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)
ნორმატიული 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  
 მაშასადამე, ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება = 1,4461+0,6223+0,7153 = 2,7838 ლ

**V.** 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

დებეტი	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 გამოთვლაში 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. ამის შესაბამისად, შეიცვლება ერთეულის თვითღირებულებაც. ამ მეთოდის დროს გამოიყენება შემდეგი გაანგარიშება:

$$\begin{aligned} \text{მზა პროდუქციის თვითღირებულება} &= \text{საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის მთლიან} \\ &\text{თვითღირებულებას} + \text{საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დასრულების ხარჯები} + \\ &+ \text{პერიოდში დაწყებული და დამთავრებული პროდუქციის თვითღირებულება.} \end{aligned}$$

**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:	
საწყისი დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯი	2 300 ლ
წინა პროცესიდან მიღებული დანახარჯი	19 600 ლ
დამატებული მასალის ხარჯი	6 700 ლ
დამატებული გადამუშავების ხარჯი	4 500 ლ

პროცესის დასრულების დონე:

	საწყისი 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:** მოამზადეთ ოქტომბრის თვის წარმოების საბოლოო პროცესის ანგარიში.

**ამოხსნა:**

I ნაბიჯი: ფიზიკური ერთეულები (კგ):

საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია	–	400	
წინა პროცესიდან მიღებული	–	7 600	
		-----	
		8 000	
მზა პროდუქცია:			
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან		400	
დაიწყო 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
მზა პროდუქცია:			
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციიდან	0	30% 120	60% 240
დაიწყო და დამთავრდა ოქტომბერში	– 7 100	7 100	7 100
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია	100% 500	80% 400	60% 300
	-----	-----	-----
	7 600	7 620	7 640

ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

III ნაბიჯი: გასათვალისწინებელი დანახარჯები (ლარი):

	წინა პროცესის ხარჯი	მასალის ხარჯი	გადამუშავები 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  
 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: მზა პროდუქციის თვითღირებულება:

	ლარი
მზა პროდუქციის თვითღირებულება:	
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქცია	– 2 300
საწყისი დაუმთავრებელი პროდუქციის დამთავრების ხარჯები – (120 კგ * 0,8793 ლ + 240 კგ * 0,589 ლ)	– 247
ოქტომბერში დაწყებული და დამთავრებული (7 100 კგ * 4,0472)	– 28 735
	-----
	31 282
საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება (500 კგ * 2,5789 ლ + 400 კგ * 0,8793 ლ + 300 კგ * 0,589 ლ)	– 1 818
	-----
	33 100

VI ნაბიჯი: პროცესის ანგარიშის შედგენა

დებეტი	საბოლოო პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	კგ	ლ	კგ	ლ
საწყისი ნაშთი	400	2 300	მზა პროდუქცია	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. მოცემულია 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 ზედნადები ხარჯები		
(% ძირით. შრომითი ხარჯიდან)	105	110
ნორმატიული წუნი (% შეყვანილი ერთეულებიდან)	2,5	2,0
წუნის ერთეული გასაყიდი ღირებულება (ლ)	1,50	2,10
პროდუქციის გამოსვენება (ერთეულები)	77 600	76 200

საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქცია არ არსებობს. ხოლო, დაწუნებული ერთეულები ბოლომდეა დამთავრებული.

**მოთხოვნა:**

ა. მოამზადეთ I და II პროცესის ხაკონტროლო ანგარიშები საშუალო შეწონილი მეთოდით.



ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

**ამოხსნა:**

ა. ვინაიდან საწყისი და საბოლოო დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთები არ არსებობს, ეკვივალენტური ერთეულების დათვლა სჭირო აღარაა. გაანგარიშებები საკმარისია მარტივი სახით. კერძოდ:

პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება = 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

ზენორმატიული დანაკარგი = 80 000 - 78 000 = 2 000 ერთეული

( ან, ფაქტიური დანაკარგი = 80 000 - 78 000 = 2 000 ერთეული

ზენორმატიული დანაკარგი = 2 000 - 1 600 = 400 ერთეული)

დებეტი	I პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
ნაშეგებულია წარმოებაში	80 000			
მასალის ხარჯი		150 700	გამოშვება	77 600
ძირით. შრომითი ხარჯი		52 460	(77 600 * 3,27234 ლ)	253 934
საწ. ზედნადები ხარჯები (100%)		55 083	ნორმატიული დანაკარგი (2000 * 1,5 ლ)	2 000
			ზენორმატიული დანაკარგი (400 * 3,27234 ლ)	1 309
	80 000	258 243		
			80 000	258 243

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:

პროდუქციის მოსალოდნელი გამოშვება = 77 600-ის 98% = 76 048 ერთეული

ნორმატიული დანაკარგი = 77 600-ის 2% = 1 552 ერთეული

ზენორმატიული გამოსავალი = 76 048 - 77 200 = - 152 ერთეული

(ანუ ეკონომია)

დებეტი	II პროცესის ანგარიში		კრედიტი	
	ერთ.	ლ	ერთ.	ლ
გადმოტანილია I პროცესიდან II პროცესის ხარჯები:	77 600	253 934	მზა პროდუქცია (76 200 * 5,19205 ლ)	76 200
მასალის ხარჯი		60 800	ნორმატიული დანაკარგი (1552 * 2,10)	3 259
შრომითი ხარჯი		39 700		
საწარმოო ზედნადები ხარჯები (100%)		43 670		
		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 13. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია

წინა თავებში განვიხილულ 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 აღვილი არაა დანახარჯთა ერთეულის განსაზღვრა და კონტროლი. მაგალითად, სასტუმროში ღამით 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. ამ თავში განვიხილავთ, 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.

### 13.1. მომსახურების დანახარჯთა ერთეულები

მეოცე საუკუნის ბოლოს მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია მნიშვნელოვანი გახდა არა მხოლოდ ინდუსტრიის, არამედ მომსახურების სფეროს კომპანიებისათვის. მათი წილი ეკონომიკაში მკვეთრად გაიზარდა. მომსახურების სფეროს კომპანიები არ ქმნიან მატერიალურ პროდუქტებს და არ ინახავენ სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს საწყობებში. შესაბამისად, მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია გამოიყენება ფიზიკური პროდუქციის არარსებობის შემთხვევაში.

მომსახურების ტიპის კომპანიებში თანამშრომელთა უმეტესობას უშუალო კონტაქტი აქვთ მომხმარებლებთან. აქედან გამომდინარე, მომსახურების კომპანიები განსაკუთრებით მგრძობიარენი უნდა იყვნენ დროისა და მომსახურების ხარისხის მიმართ. მომხმარებელი მალევე იგებს მომსახურების დეფექტების შესახებ და უკმაყოფილების შემთხვევაში მალევე ირჩევს ალტერნატიულ მომსახურე კომპანიებს.

მომსახურე კომპანიებში მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია უფრო მარტივია, ვიდრე წარმოების სექტორში. დღეს, მომსახურე კომპანიებში უფრო მეტად სჭირდებათ მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია, ვიდრე ოცდაათი წლის წინ. ისინი გრძნობენ საზოგადოების მოთხოვნების ზრდას უფრო მაღალხარისხიანი და ეფექტიანი მომსახურების აუცილებლობის შესახებ. ამასთან, აუცილებელი ხდება მომსახურების დანახარჯების მართვისა და კონტროლის ადეკვატური სისტემა და განვითარება. დანახარჯების დაგეგმვა და ანალიზი ასევე აუცილებელია სამთავრობო და არაკომერციულ ორგანიზაციებშიც.

**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 გამწვევი ორგანიზაციებია:

- კომუნალური მომსახურება – ელექტრობა, გაზი, წყალი, ტელეფონი.
- პროფესიული მომსახურება – ბუღალტრები, არქიტექტორები, ადვოკატურა და ა.შ.
- მგზავრთა გადაყვანა და ტვირთის გადაზიდვა
- სასაღილოები და რესტორნები
- რადიო და ტელემაუწყებლობა
- საავადმყოფოები
- 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
- საწყობები

მომსახურების სფეროს საქმიანობაში ხშირად რთულია დანახარჯთა უნიკალური ერთეულის განსაზღვრა. მმართველობამ უნდა გადაწყვიტოს, თუ როგორ გამოვლინდეს 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 სააღრიცხვო 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

## 13. 2. მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვა

მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციისათვის, კონკრეტული მომსახურების დანახარჯების ერთეულის დადგენის შემდეგ, საჭიროა დანახარჯების თავმოყრა და აღრიცხვა ცალკეული სახის მომსახურების მიხედვით. ამ მიზნით მოხდება დანახარჯების კლასიფიცირება და კოდების მინიჭება ბუღალტრის მიერ. ამასთან, აუცილებელია იმის გატვალისწინება, რომ მომსახურების დანახარჯთა კალკულაცია ხორციელდება ფიზიკური პროდუქტის არარსებობის შემთხვევაში.

მომსახურების თვითღირებულების 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 აღირიცხება თითოეული სახის მომსახურების დანახარჯები. ხარჯთაღრიცხვის განყოფილების მიერ, ყოველკვირეულად ან ყოველთვიურად, მზადდება დანახარჯთა უწყისი, რომელიც მოიცავს:

ა. ინფორმაციას დანახარჯების შესახებ, შესაბამისი სახის საქმიანობის მიხედვით,

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 მენეჯმენტს. შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი საკონტროლო ინფორმაცია, მაგალითად, ტრანსპორტში მომსახურების დანახარჯები შეიძლება გამოითვალოს კილომეტრების ან დღეების მიხედვით და ა.შ.

დ. დანახარჯთა ფიზიკურ ერთეულებზე დაფუძნებული ანალიზს.

სატრანსპორტო მომსახურების დანახარჯთა უწყისში შეიძლება აგრეთვე მოცემული იყოს დღეში განვლილი კილომეტრების რაოდენობა; რესტორნებში – მირთმეული კერძების რაოდენობა, საავადმყოფოში – პაციენტების და საწოლ/დღეების რაოდენობა და ა.შ.

ამრიგად, მომსახურების სფეროში, ისევე როგორც პროდუქციის წარმოების სფეროში, დანახარჯების ბუღალტრებმა უნდა წარადგინონ ინფორმაცია მომსახურების ერთეულის თვითღირებულების შესახებ.

დანახარჯების შესახებ ანგარიშების მომზადება ხდება დანახარჯთა უწყისებიდან, სხვა სახის მაგროეპელი რეგისტრებიდან და არასააღრიცხვო საინფორმაციო წყაროებიდანაც.

მმართველობით აღრიცხვაში, ცალკეული სახის მომსახურების მიხედვით გაიხსნება “ძირითადი საქმიანობის“ ბუღალტრული ანგარიში (1630 ანგარიშის ქვეანგარიშების სახით), რომლის დებეტში პირდაპირი ხარჯები უშუალოდ აღირიცხება. ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება მოხდება მიკუთვნების განაკვეთის საფუძველზე. ფაქტიური ზედნადები ხარჯები კი ცალკე აღირიცხება და შემდეგ განაწილდება მომსახურების სახეებს შორის, არჩეული ბაზის პროპორციულად. მენეჯმენტის მოთხოვნის შემთხვევაში, დანახარჯები წარდგენილ 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 ხედნადები ხარჯების აღრიცხვის საკითხების განხილვის დროს, ალბათ გახსოვთ, მომსახურე განყოფილებების დანახარჯები როგორ აღირიცხება და ნაწილდება ძირითად განყოფილებებზე.

რამდენიმე სახის მომსახურების დანახარჯების კალკულაციის საკითხები გადმოცემულია ამოცანებში, ამავე თავის ბოლოს.

### 13.3. სარკინიგზო ტრანსპორტით მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციის თავისებურებები

სარკინიგზო ტრანსპორტში დანახარჯების ობიექტებია ტვირთგადაზიდვები, მგზავრგადაყვანები და ცალკეული განყოფილება (სამსახური). ეფექტური 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 შემავალ ხარჯებს საწარმოო ხარჯების ნაცვალად, 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, გასამგზავრებლად მათ მომზადებაზე გაწეული ხარჯები, ცვეთის ხარჯები და ა.შ.

**არაპირდაპირი საექსპლოატაციო დანახარჯები** ისეთი ხარჯებია, რომელთა ხარჯვის მომენტი შეუძლებელია განისაზღვროს, მგზავრგადაყვანების თუ ტვირ-

თ გადაზიდვების თვითღირებულებას მიეკუთვნოს ისინი, 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 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 ხარჯები არიან.

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 ვუწოდოთ.** 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 მოეწეოს, 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 შემაგალი 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 უწყებებში ბუღალტრული გატარების გარეშე აღირიცხება, რომლებიც ცენტრალურ ბუღალტერიაში გადაიგზავნება.

სამსახურებიდან (განყოფილებებიდან) მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე ცენტრალურ ბუღალტერიაში გაიხსნება გადაყვანებისა და გადაზიდვების უწყისები. მათში პირდაპირი ხარჯები უშუალოდ შეიტანება. 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. ზედნადები ხარჯების განაწილების აღრიცხვა არ ხდება, როგორც უკვე იცით.

სარკინიგზო ტრანსპორტის დანახარჯების აღრიცხვის მოდელში მზა პროდუქციის ბუღალტრული ანგარიში არ გამოიყენება, რადგან აქ არ მზადდება ისეთი პროდუქტი, რომლის დასაწყოება შესაძლებელია. ამიტომ გადაზიდვებსა და გადაყვანებზე გაწეული დანახარჯები ძირითადი საქმიანობის ბუღალტრული ანგარიშიდან (1630), რეალიზებული მომსახურების თვითღირებულების (7100) ანგარიშზე გადაიტანება, საიდანაც მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

სარკინიგზო ტრანსპორტში აგრეთვე არ არსებობს დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთი, რადგან აქ ტვირთადაზიდვებისა და მგზავრგადაყვანების პროცესები უკვე განვლილ კილომეტრებს ეფუძნება.

**კითხვები თვითშემოწმებისათვის:**

1. როდის გამოიყენება მომსახურების თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი?
2. რა შეიძლება იყოს საკალკულაციო ერთეული ტრანსპორტში?
3. რა შეიძლება იყოს საკალკულაციო ერთეული საავამყოფოებში?
4. ვრცელდება თუ არა დანახარჯების კლასიფიკაციის კონცეფციები მომსახურების სფეროს საწარმოებში?

**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 ტექმომსახურებაზე (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

კომპანია იყენებს ხუთ სატრანსპორტო საშუალებას, რომლის მუშაობის სტატისტიკა შემდეგია:

სატრანსპორტო საშუალებები	გასვლის რაოდენობა დღის განმავლობაში	საშუალოდ 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 ლიცენზია – 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	ტექმომსახ. ხარჯები (ლ)
მაქსიმუმი	180 000	18 100
მინიმუმი	150 000	15 400
სხვაობა	30 000	2 700

ამდენად, ტექმომსახურების ცვლადი ხარჯი 1 კმ –ზე = 2 700 ლ / 30 000 კმ = 0,09 ლ

ტექმომსახურების მუდმივი ხარჯი = 18 100 ლ – 180 000 კმ \* 0,09 ლ = 1 900 ლ

ახლა გამოვთვალოთ მოსალოდნელი გარბენილი კილომეტრები:



ი.ტილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

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 საექსპლოატაციო დანახარჯები:	
ტექნომსახურების ხარჯები	0,09
დანახარჯი ბენზინსა და ზეთზე	0,40
დანახარჯი შეკეთებაზე	0,10
	-----
	0,59

სულ, წლიური ცვლადი საექსპლოატაციო 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 დღ)	
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 ლიცენზია –	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 – 0,4336  
(268 338 ლ / 618 800 ტ/კმ)

**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 საექსპლოატაციო დანახარჯები (ლ/კმ) –	0,25	0,40	0,30	

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

მუდმივი საექსპლოატაციო დანახარჯები (ლ) – 50 700      55 800      62 900

დამატებით, ადგილი აქვს საერთო მუდმივ ხარჯებს, როგორცაა: მენეჯმენტის დანახარჯები, საერთო და ადმინისტრაციული დანახარჯები. ამ დანახარჯების მიკუთვნება ხდება მგზავრ/კმ-ებზე მეთაითასეუდამდე 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 საწარმოს 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 საექსპლოატაციო დანახარჯები	(14 500)	(38 560)	(31 740)
ზღვრული მოგება	85 500	151 440	88 260
მუდმივი საექსპლოატაციო დანახარჯები	(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. ა 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 მაღალ-რენტაბელურია. ყოველ ერთ ლარ დანახარჯებზე 66,29% მოგება მოდის. ამ სახის ტრანსპორტით მომსახურება შეიძლება გაიაფდეს კიდევ და დასაქმებული პერსონალის ხელფასებიც გაიზარდოს.

**ამოცანა 3. სასტუმრო**

სასტუმრო მოიცავს სამ ძირითად განყოფილებას (დანახარჯთა ცენტრს): საწოლი ოთახები, სასადილო და შეხვედრების ოთახი.

მიმდინარე თვეში ძირითადი დანახარჯები იყო:

	საწოლი ოთახები	სასადილო	შეხვედრების ოთახი
საკეები 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. ამ ხარჯების განაწილება ხდება ფართობის მიხედვით. განყოფილებების ფართობი შემდეგნაირად ნაწილდება:

საწოლი ოთახები – 70%

სასადილო – 10%

შეხვედრების ოთახი – 15%

ზოგადი ადმინისტრაცია – 3%

შიდა მომსახურება – 2%

მომსახურების 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 გაგანაწილოთ 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	
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
ძირითადი ხარჯები	121 700	155 900	70 100	347 700
ზედნადები ხარჯები	77 752	18 724	31 384	127 860
<hr/>				
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. მოგების 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 შევუდაროთ დანახარჯების ბიუჯეტს და გამოვლენილი გადახრების საფუძველზე გაირკვევა ზარალის დეტალური მიზეზები და პასუხისმგებელი პირები.

**ამოცანა 4.**

**სასტუმროს საქმიანობის მაჩვენებლები**

მოცემულია სასტუმროს ერთი თვის ინფორმაცია:

	ორსაწოლიანი ნომრები	ერთსაწოლიანი 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	
ორსაწოლიანი ნომრების რეგისტრირებული დღიური ტარიფი	150 ლ	
ერთსაწოლიანი 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
- 7.

**ამოხსნა:**

1. ოთახების ათვისების დონე =  $(250 + 80) / (280 + 100) * 100\% = 86,8\%$

$$2. \text{ საწოლების ათვისების დონე} = \frac{6\,500 \text{ სტუმ.} * 3 \text{ დღ}}{(280 * 2) + (100 * 1) * 30 \text{ დღ}} * 100\% = 98,5\%$$

$$3. \text{ სტუმრის საშუალო ტარიფი} = 800\,600 \text{ ლ} / 6\,500 \text{ სტუმ.} = 123,17 \text{ ლ}$$

$$4. \text{ დატვირთვის კოეფიციენტი} = \frac{800\,600 \text{ ლ}}{[(280 * 150 \text{ ლ}) + (100 * 90 \text{ ლ})] * 30 \text{ დღ}} = X * 100\% = 52,3\%$$

$$5. \text{ დღიური ხარჯი 1 დაკავებულ საწოლზე} = \frac{180\,000 \text{ ლ} + 6\,000 \text{ ლ} + 25\,400 \text{ ლ}}{6\,500 \text{ სტუმ.} * 3 \text{ დღ}} = 10,84 \text{ ლ}$$

$$6. \text{ სარეცხი საშუალებების დღ ხარჯი 1 დაკავებულ საწოლზე} = \frac{6\,000 \text{ ლ}}{(250 * 2 + 80) * 30 \text{ დღ}} = 0,34 \text{ ლ}$$

მეტად სასარგებლოა დანახარჯების კონტროლი დანახარჯთა და მოგების ცენტრების მიხედვით, როგორცაა: ნომრების განყოფილება, რესტორანი, სამზარეულო, სამრეცხაო და ა.შ.

**ამოცანა 5.**

**ენერგომომარაგების კომპანია**

ელექტრომომარაგების კომპანიის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

პერსონალის ხელფასი:	ლარი
მრიცხველების მანვენებლების ამომწურვითთვის	200 000
ანგარიშგების შედგენისა და გადასახადების მოკრეფისათვის	240 000
ტრანსპორტისა და მივლინების ხარჯები	40 000
გადასახდელების მომკრეფი სააგენტოს საკომისიო	15 000
უიმედო ვალები	10 000
საერთო გასაღვლები	120 000
სხვა გასაღვლები	5 000
	-----
სულ ხარჯები	630 000
რეალიზაციის მოცულობა	3 440 000 კვტ/სთ
კლიენტების რაოდენობა	850 000 პირი
ამონაგები ელექტროენერჯიის 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

**ამოხსანა:**

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 ელექტროენერჯიაზე = 630 000 ლ / 30 მლნ ლ = 21 000 ლ
4. 1 კვ/მ ფართობზე = 630 000 ლ / 5 000 კვ/კმ = 126 ლ

ეს მაჩვენებლები შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვადასხვა ელექტრომომარაგების კომპანიების შედეგების შედარებითი დახასიათებისა და დინამიკური ანალიზისათვის. ასევე, მნიშვნელოვანია დანახარჯების ანალიზი და კონტროლი პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით.

**ამოცანა 6.**

**უნივერსიტეტი**

ერთ-ერთ უნივერსიტეტს აქვს ოთხი ფაკულტეტი: ჰუმანიტარული, ზუსტი მეცნიერებების, ეკონომიკის და იურიდიული. წლიური ინფორმაცია შემდეგია:

<b>საუნივერსიტეტო დანახარჯები</b> (ათას ლარში):	10 500
<b>ფაკულტეტების საერთო დანახარჯები</b> (ათ.ლ)	ფართობი კვ.მ
- ჰუმანიტარული	5 400                      220
- ზუსტი მეცნიერებების	7 600                      430
- ეკონომიკის	6 000                      380
- იურიდიული	7 200                      400

**ეკონომიკის ფაკულტეტის კათედრები:**

	ხარჯი (ათ.ლ)	კურსდამთავრებულთა რიცხვი
- მენეჯმენტი	300	100
- საბანკო საქმე	320	120
- ბუღალტრული აღრიცხვა	360	150
-----	-----	-----
ჯამი	980	370

**მოთხოვნა:**

1. საერთო საუნივერსიტეტო ხარჯები გაანაწილეთ ფაკულტეტებს შორის მათი ფართობის პროპორციულად;
2. ეკონომიკის ფაკულტეტის ხარჯები გაანაწილეთ კათედრებს შორის მათი პირდაპირი ხარჯების პროპორციულად;
3. გამოთვალეთ საერთო დანახარჯი ეკონომიკის ფაკულტეტის ერთ კურსდამთავრებულზე;
4. გამოთვალეთ საერთო დანახარჯი ერთ კურსდამთავრებულზე სპეციალობების მიხედვით.

ამოხსნა:

1. საუნივერსიტეტო ხარჯების განაწილება

ფაკულტეტები	ფართობი კვ.მ	K	ხარჯები ათ.ლ
ჰუმანიტარული	220	7,34266	1 615
ზუსტი მეცნიერებების	430	7,34266	3 158
ეკონომიკის	380	7,34266	2 790
იურიდიული	400	7,34266	2 937
-----	-----	-----	-----
ჯამი	980	-	10 500

2. ეკონომიკის ფაკულტეტის საერთო ხარჯების განაწილება

კათედრები	პირდაპირი ხარჯი ათ.ლ	K	ფაკულტეტს ხარჯები ათ.ლ
მენეჯმენტი	300	8,969388	2 691
საბანკო საქმე	320	8,969388	2 870
ბუღალტრული აღრიცხვა	360	8,969388	3 229
-----	-----	-----	-----
ჯამი	980	-	8790 (6000 + 2790)

3. საერთო დანახარჯი ეკონომიკის ფაკულტეტის ერთ კურსდამთავრებულზე:  
 $(2790 + 6000 + 980) / 370 = 26,4$  ათ.ლ

4. დანახარჯი ერთ კურსდამთავრებულზე:

მენეჯმენტის სპეციალობით =  $(300 + 2691) / 100 = 29,9$  ათ. ლ

საბანკო საქმის სპეციალობით =  $(320 + 2870) / 120 = 25,75$  ათ.ლ

ბუღალტრ. აღრიცხვის სპეციალობით =  $(360 + 3229) / 150 = 23,93$  ათ. ლ

## თავი 14. თვითღირებულების 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 გამოთვლის ხერხების ერთობლიობა. ესენია:

I. კალკულაცია კონკრეტული დანიშნულებით, რომელსაც მიეკუთვნება შეკვეთების, კონტრაქტების და ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია.

II. კალკულაცია პროცესების მიხედვით

III. მომსახურების თვითღირებულების კალკულაცია.

ახლა გაეცნობით დანახარჯების საბიუჯეტო (ანუ გეგმური) კონტროლის ალტერნატიულ მეთოდს, ნორმატიული დანახარჯების კონცეფციას. მოცემულ თავში განხილული იქნება შემდეგი საკითხები:

- დანახარჯების ნორმატიული კალკულაციის არსი
- ნორმატივების სახეები
- ნორმატიული მასალების, შრომის და ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის თავისებურებები
- ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრების ანალიზი და აღრიცხვა

### 14.1. პროდუქციის თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის არსი და თავისებურება

**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. ესენია:

1. დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის მიხედვით მარაგის შეფასება ხდება მათი ნორმატიული ღირებულებით.

2. ნორმატიული დანახარჯები გაერთიანებულია სააღრიცხვე წიგნებში, მაშინ როცა გეგმები წარმოადგენენ ჩანაწერებს სააღრიცხვეო წიგნების გარეშე და ორმაგ აღრიცხვაში არ მონაწილეობენ.
3. ნორმატიული დანახარჯები განსაზღვრულია, როგორც პროდუქტის ერთეულის დანახარჯები. მაშინ როდესაც გეგმები მთლიანი 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 გამოყენებულ 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 (იხ. ცხრილი 14.1.1).

**ცხრილი 14.1.1.**  
**ნორმატიული დანახარჯების ბარათი**  
**ერთ ცალ X პროდუქტზე**

	ლ
მასალები: P მასალა 5 კგ, 6 ლ /კგ	30,0
Q მასალა 2 კგ, 3 ლ / კგ	6,0
	36,0
ძირითადი შრომა: ა თანრიგი – 2 სთ, 10 ლ/სთ	20,0
ბ თანრიგი – 3 სთ, 4 ლ/სთ	12,0
	32,0
საწარმოო ზედნადები ხარჯები: ცვლადი – 5 სთ, 2 ლ /სთ	10,0
	78,0
ზღვრული ნორმატიული თვითღირებულება მუდმივი – 5 სთ, 3ლ/სთ	15,0
	93,0
ნორმატიული თვითღირებულება გასაყიდი პროგნოზული ფასი	100,0
	7,0
ნორმატიული მოგება	7,0

**დანახარჯთა ნორმატიული კალკულაციის ზოგადი მეთოდის** ასეთია: ნორმატიული დანახარჯების დაგეგმვის შემდეგ, ფაქტიური საქმიანობის განხორციელების



პროცესში, დამზადებული პროდუქციის ან შესრულებული მომსახურების ერთეულის თვითღირებულებაში შეიტანება ნორმატიული დანახარჯები, **რომელიც გადაანგარიშებულია პროდუქტის ფაქტიურ მოცულობაზე**. ამ მიზნით, პროდუქციის წარმოების ანგარიშის დებეტში ნორმატიული დანახარჯები აღირიცხება. 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 ცვლილების (გადახრის) ისეთი მიზეზი, რომელიც ამა თუ იმ საქმიანობის ეფექტიანობას ანუ მწარმოებლურობას ანუ ძალისხმევას ასახავს. მაგალითად, ნედლეულის ხარჯვის დონე პროდუქციის ერთეულზე.

**რაოდენობრივი ფაქტორი** არის მოვლენის (გადახრის) ისეთი მიზეზი, რომლის სიდიდე საწარმოს პერსონალის მუშაობის ხარისხზე და ძალისხმევაზე არ არის დამოკიდებულებული. 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 = შემოსავლები – ხარჯები**

მაშასადამე, ხარჯების ზრდა მოგებას ამცირებს და ხარჯების შემცირება მოგებას ზრდის. ამ კონცეფციის საფუძველზე გაირკვევა, ხარჯებში გამოვლენილი გადახრა მოგებაზე როგორ გავლენას ახდენს და შესაბამისად განისაზღვრება, გამოვლენილი გადახრები ხელსაყრელია თუ არახელსაყრელი.

**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 ღონისძიებების 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 ნორმატიული განაკვეთების მეშვეობით ჩაირთვება თვითღირებულებაში, როგორც ეს ადრე იყო განხილული.

## 14.2. დანახარჯთა ნორმატივების სახეები

**ნორმატიული დანახარჯი** არის გარკვეული ვითარებისათვის, წინასწარ დადგენილი აუცილებელი, გარდაუვალი ხარჯი, ღირებულებით ფორმაში. ნორმატივები ეყრდნობა დანახარჯთა ნორმებს, რომლებიც ნატურალურ ერთეულებში იზომება. დანახარჯთა ნორმების განსაზღვრის ორი მეთოდი არსებობს:

1. მასალებისა და შრომის გამოყენების დონე შეფასდეს წინა გამოცდილების საფუძველზე;

2. დანახარჯთა ნორმები დადგინდეს ტექნიკური ანალიზის საფუძველზე.

წარსული გამოცდილების 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 მოწყობილობების 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. მას 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 (აუცილებელი) დანაკარგი და მანქანების მწყობრიდან 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 შედგენისათვის. დაგეგმვისათვის არ უნდა იყოს გამოყენებული ისეთი ნორმები, რომელთა მიღწევაც შეუძლებელია. რეალურად მიღწევად ნორმებს მიყვავართ ეკონომიისაკენ, რაც პერსონალს შრომისნაყოფიერების ამაღლების სტიმულს აძლევს.

**მიმდინარე ნორმატივი** არის ნორმატივი, რომელიც მოკლე პერიოდის განმავლობაში გამოიყენება და რომელიც დაკავშირებულია ამჟამად არსებულ მდგომარეობასთან.

ამრიგად, 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 ჭირდება. ერთი კილოგრამი მასალის წინასწარი დადგენილი ფასია 5 ლ. მაშინ, მასალის ხარჯვის ნორმა არის 3 კგ, ნორმატიული დანახარჯი კი ერთ ცალ პროდუქტზე შეადგენს 15 ლარს.

ნედლეულისა და მასალების ნორმატიულ 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 გადაამუშავების, 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. ეს 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 2 საათი სჭირდება. საათობრივი ანაზღაურების განაკვეთი დადგენილია 5 ლარი. მაშინ, დროის ნორმაა 2 სთ და ნორმატიული შრომითი ხარჯი პროდუქციის ერთეულზე შეადგენს 10 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 დამზადებას წარმოების ნორმალურ პირობებში. ამის საფუძველზე გამოითვლება წარმოების დრო ნორმა-საათებში.

დავუშვათ საწარმოო განყოფილების შესახებ, არსებობს შემდეგი გეგმური ინფორმაცია:

პროდუქტის სახეები	დროის ნორმა 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 ცვალებად ხარჯებად. მათთვის ნორმატიული განაკვეთები ცალ-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 დახარჯული ნორმატიული ცვლადი დანახარჯების ჯამს პლუს ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯები.

### 14.3. პირდაპირი 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 ნორმატიული ფასის ნამრავლს.

ფაქტიური საქმიანობის შედეგად, ფაქტიური ხარჯები ნორმატიულ ხარჯებს იშვიათად ემთხვევა. ნორმატიულ ხარჯებთან შედარებით, ფაქტიური დანახარჯები ხშირად იცვლება. ეს ცვლილებები იწვევენ გადახრებს დანახარჯებში. დანახარჯების გადახრების გამოვლენა შესაძლებელია ფაქტიური და ნორმატიული ხარჯების შედარებით.

გადახრების ანალიზი წარმოებს ორმაგი აღრიცხვის სააღრიცხვო წიგნების ინფორმაციის მეშვეობით. ეს ხდება სააღრიცხვო წიგნებში შემდეგი მონაცემების ჩაწერით:

- შემავალი – ფაქტიური დანახარჯები
- გამავალი – ნორმატიული ხარჯები
- სხვაობა – როგორც გადახრა.

**საერთო გადახრა მასალის ნორმატიულ ხარჯებში არის სხვაობა მასალის ფაქტიურ დანახარჯებსა და ფაქტიურ პროდუქციაზე მიკუთვნებულ ნორმატიულ ხარჯებს შორის.**

მასალის ხარჯების საერთო გადახრაზე გავლენას ახდენს ორი ფაქტორი:

**I. ნედლეულის ფასის ცვლილება**

**II. ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილება ანუ ცვლილება ნედლეულის გამოყენებაში**

ვინაიდან, პირველი ფაქტორი პერსონალის მუშაობის ხარისხზე არაა დამოკიდებული ამიტომ, იგი რაოდენობრივი ფაქტორია. ნედლეულის ხარჯვის ნორმა კი ნედლეული გამოყენების ეფექტიანობას ახასიათებს და ამდენად, მუშების ძალისხმევაზეა დამოკიდებული. ამიტომ, ხარისხობრივი ფაქტორია.

თვის განმავლობაში ნორმატიული ხარჯები დაეწერება წარმოების ანგარიშის დებეტს. თვის ბოლოს გამოვლენილი გადახრა აღირიცხება “მასალების დანახარჯების გადახრის“ ანგარიშზე, მასალების ანგარიშთან კორესპოდენციით. შემდეგ, მასალის დანახარჯების საერთო გადახრის ანალიზის შედეგად გამოთვლილი ხარისხობრივი ფაქტორის გავლენა დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშის დებეტს (ან კრედიტს) და რაოდენობრივი ფაქტორის გავლენა კი მოგება-ზარალის ანგარიშს დებეტს (ან კრედიტს) დაეწერება.

**მოცემული ფაქტორების გავლენის გაზომვა შესაძლებელია ორი ხერხით: საერთო მოცულობითი მაჩვენებლების ბაზაზე ან აბსოლუტური სხვაობის ხერხით. გამოთვლები პრაქტიკულ მაგალითზე იქნება ნაჩვენები.**

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

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 და სულ 5400 კგ ნედლეული და 1 კგ ნედლეულის შესყიდვის ფაქტიური ფასია 7 ლ.

შევადგინოთ მასალების დანახარჯების შედარების ცხრილი 14.3.1 :

**ცხრილი 14.3.1**

**ძირითადი მასალების დანახარჯების შედარების უწყისი**

მაჩვენებლები	ერთ ცალ პროდუქტზე			მთელ გამოშვებაზე (ლ)		
	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა	გეგმურ 1000 ცალზე ნორმით	ფაქტიურ 1200 ცალზე	
					ნორმით	ფაქტიურად
ა	1	2	3	4	5	6
1. ნედლეულის ხარჯი კგ	5	4,5	-0,5	5 000	6 000	5 400
2. 1 კგ ნედლეულის ფასი	6	7	+1	6	6	7
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
ნამრავლი (1 სტრ * 2 სტრ)	30	31,5	+1,5	30 000	36 000	37 800

მასალების დანახარჯების შედარების უწყისიდან (ცხრილი 14.3.1) ჩანს, რომ მასალების ნორმატიული ხარჯი პროდუქციის ერთეულზე 30 ლარია (5კგ \* 6 ლ). ფაქტიურმა დანახარჯებმა კი 31,5 ლარი შეადგინა ( 4,5 კგ \* 7 ლ). მაშასადამე მასალე-

ბის ხარჯები პროდუქციის ერთეულზე 1,5 ლარით გაიზარდა (იხ. მე-3 სვეტი). ეს გადახრა გამოწვეულია ნედლეულის ხარჯვის ნორმისა და ფასის ცვლილების გაგ-  
ლენით.

ნედლეულის ხარჯვის ნორმა შემცირდა ნახევარი კილოგრამით, რაც იმას ნიშ-  
ნავს რომ მასალები უფრო მაღალი გამოსავლიანობითაა გამოყენებული. 1 კგ ნედ-  
ლეულის ფასი კი დაგეგმილთან შედარებით 1 ლარით გაიზარდა.

იმავე უწყისიდან შეადარეთ მე-4, მე-5 და მე-6 სვეტის მონაცემები. მე-4 სვეტში  
მოტანილია დაგეგმილი 1000 ცალი პროდუქტის ნორმატიული დანახარჯები., სულ  
30000 ლარი. დანახარჯების გეგმური კონტროლის დროს, თუკი არ იქნებოდა  
გამოყენებული ნორმატიული კალკულაცია, მას შეუდარებენ ფაქტიური გამოშვების  
ფაქტიურ ხარჯებს 37800 ლარს და ხარჯები გეგმურთან შედარებით, გაზრდილია  
7800 ლარით (37800-30000). ამ გადახრაზე, ნედლეულის ხარჯვის ნორმისა და ფასის  
ცვლილების გარდა, გავლენას ახდენს პროდუქციის რეოდენობის ცვლილება.  
როგორც ხედავთ, პროდუქციის გამოშვება ფაქტიურად 200 ერთეულით გაიზარდა,  
რაც თავის მხრივ ხარჯების ზრდას გამოიწვევდა. ამიტომ, ეს გადახრა (7800ლ)  
ნორმატიურ კალკულაციაში არ გამოდგება. ვინაიდან, 5 000კგ ხარჯი გამოთვლი-  
ლია გეგმურ 1000 ცალ პროდუქტიაზე და 5400 კგ დანახარჯი გაწეულია 1200 ცალ  
პროდუქტზე.

**რეალური სურათის წარმოდგენისათვის უნდა მოხდეს ნორმატიული დანახარჯე-  
ბის გადაანგარიშება პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე.** რომელიც  
წარმოდგენილია მე-5 სვეტში.

**ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციისათვის საჭირო ნორმატიული ხარჯი არის**  
პროდუქციის ფაქტიური რაოდენობისა და პროდუქტის ერთეულზე ნედლეულის  
ნორმატიული ხარჯის ნამრავლი.

1200 ცალი \* 5 კგ = 6 000 კგ. ამდენად,

მთლიანი მოსალოდნელი ხარჯი = 6 000 კგ \* 6 ლ = 36 000 ლ

ანუ 1200 ცალი \* 30 ლ = 36 000 ლ

იმავე ცხრილის მე-6 სვეტში მოცემულია პროდუქციის ფაქტიურ რაოდენობაზე  
გაწეული ფაქტიური ხარჯები. მაშასადამე, მეხუთე და მეექვსე სვეტების  
მაჩვენებლები შესადარისია, რადგან ორივე პროდუქციის ფაქტიური რაოდენობის  
საფუძველზეა გაანგარიშებული.

დანახარჯების ნორმატიული კალკულაციის სისტემაში, ორმაგი აღრიცხვა სწო-  
რედ პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე გადაანგარიშებული მაჩვენებლების მიხედ-  
ვით ხდება რადგან, თვითღირებულებაში ნორმატიული დანახარჯები შეიტანება.

თვის განმავლობაში, რამდენჯერაც დამზადდება პროდუქტი, ბარდება მზა პრო-  
დუქციის საწყობს და თან ერთვის დანახარჯების ანგარიში, რომელსაც ხელს  
აწერს ოსტატი და კონტროლიორი. მისი პირველი ეგზემპლიარი გადაეცემა ხარჯე-  
ბის აღრიცხვის განყოფილებას, რათა დაუმთავრებელი პროდუქტია გადაყვანილ იქ-  
ნას მზა პროდუქციის მარაგში. მეორე ეგზემპლიარი იგზავნება მზა პროდუქტიას-  
თან ერთად საწყობში და მესამე ეგზემპლიარი რჩება საწარმოო განყოფილებაში.

მოტანილ მაგალითზე, სააღრიცხვო წიგნებში მასალების დანახარჯები 36 000  
ლარის ოდენობით აღირიცხება. შესაბამისად,თვის განმავლობაში დაუმთავრებელი  
პროდუქციის ანუ წარმოების ბუღალტრული ანგარიშის დებეტში აღირიცხება  
ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქტიაზე მიკუთვნებული მასალის ნორმატიული და-  
ნახარჯები 36000 ლარი (1200ცალი\* 5 კგ\* 6ლ).

თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის დროს, როგორც უკვე აღინიშნა,  
თვის ბოლოს ცნობილი ხდება რა ფაქტიური დანახარჯები, გამოვლინდება  
გადახრა, **რომელიც მასალის საერთო გადახრის აღმრიცხველ ანგარიშზე  
აღირიცხება.**

ცხრილი 14.3.2

გადახრა ძირითადი მასალების ნორმატიულ დანახარჯებში

მაჩვენებლები	პროდუქტის ერთეულზე			ფაქტიურ 1200 ცალზე		
	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა	ნორმით	ფაქტიურად	გადახრა
1. ნედლეულის ხარჯი კგ	5	4,5	- 0,5	6 000	5 400	- 600
2. 1 კგ ნედლეულის ფასი (ლ)	6	7	+ 1	6	7	+ 1
-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
ნამრავლი (სტრ.1 * სტრ.2)	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/ერთეულზე. ასევე, თუ 1 კგ ნედლეულის ფასი 6 ლ დარჩებოდა, მაშინ მასალების მთლიანი მოსალოდნელი ხარჯი 36000ლ იქნებოდა. როგორც ცხრილიდან ჩანს, მასალის ხარჯები ფაქტიურად 1800 ლარით გაიზარდა, რომელიც ნედლეულის ფასისა და ხარჯვის ნორმის ცვლილებითაა გამოწვეული. გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გვეჩვენა შემდეგნაირად გაიზომება:

**პირველი ხერხით, ანუ გადანგარიშებული მაჩვენებლების ბაზაზე,** საჭიროა სამი სახის მოცულობითი მაჩვენებელი:

1. მასალის ფაქტიური დანახარჯები – 37 800 ლ
2. ფაქტიურად დახარჯული მასალები ნორმატიული ფასით =  
= 5400 კგ \* 6 ლ = 32 400 ლ
3. მასალის ნორმატიული დანახარჯები ფაქტიურ გამოშვებაზე =  
= 1200 ცალი \* 5 კგ \* 6ლ = 36 000 ლ

**საერთო გადახრა მასალის ხარჯებში = 37800 – 36000 = +1800**

(არახელსაყრელი გადახრა)

ახლა უკვე შეიძლება ფაქტორების გავლენის გაზომვა:

**I. ნედლეულის ფასის ცვლილების გავლენა =**  
= 37800 – 32400 = +5400 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

**II. ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა =**  
= 32400 ლ – 36000 ლ = - 3600 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

ფაქტორების ცვლილების გავლენის ალგებრული ჯამი საერთო გადახრას უნდა უდრიდეს: (+ 5400 – 3600) = + 1800 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)

**ალტერნატიულად, აბსოლუტური სხვაობის ხერხით, ფაქტორების გავლენა შემდეგნაირად გამოითვლება:**

**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

**ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა =** “ნორმის“ გადახრა გამრავლებული „ ნორმატიულ ფასზე“ და გამრავლებული პროდუქციის ფაქტიურ რაოდენობაზე.

ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილებას აგრეთვე უწოდებენ – გადახრას ნედლეულის გამოყენებაში.

$$(- 0,5 \text{ კგ}) * 6 \text{ ლ} * 1200 \text{ ცალი} = (- 3\text{ლ}) * 1200 \text{ ცალი} = - 3 600 \text{ ლ}$$

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. ამდენად, იგი ხელსაყრელი გადახრაა.

ორივე ფაქტორის გავლენის ალგებრული ჯამი უნდა იძლეოდეს დანახარჯების საერთო გადახრას როგორც პროდუქციის ერთეულზე, ისე მთლიან გამოშვებაზე. მართლაც:

	ერთ ცალზე	1200 ცალზე
ნედლეულის ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენა	- 3 ლ	- 3 600 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)
ნედლეულის ფასის ცვლილების გავლენა	+ 4,5 ლ	+ 5 400 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)
<hr/>		
ჯამი	+ 1,5	+ 1 800 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)

ამრიგად, + 1800 ლარი არის საერთო გადახარაჯვა მასალის დანახარჯებში, რომელიც ორი ფაქტორის ცვლილების შედეგად ჩამოყალიბდა. კერძოდ, ნედლეულის უკეთ გამოყენების შედეგად მიღწეულ იქნა ეკონომია სულ 3 600 ლარი. ნედლეულის ფასების ზრდამ კი მოსალოდნელი ხარჯები სულ 5400 ლარით გაზარდა.

ზემოთ მოტანილი მაგალითის საფუძველზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. თვის განმავლობაში პროდუქციის თვითღირებულებაზე მიკუთვნებულია მასალის ნორმატიული დანახარჯები – 36 000 ლ  
**დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 36 000 ლ**  
**კრედიტი – მასალების მარაგი – 36 000 ლ**
2. თვის ბოლოს, როცა ცნობილი გახდა, რომ მასალის ფაქტიური დანახარჯები 37800 ლ აღმოჩნდა, წარმოიქმნა არახელსაყრელი გადახრა + 1800 ლ. ე.ი. მასალის ფაქტიური დანახარჯი მეტია აღრიცხულ ნორმატიულ ხარჯებზე, ამიტომ მასალის ანგარიშში უნდა დაკრედიტდეს რომ ფაქტიურ ხარჯებამდე ავიდეს:  
**დებეტი – საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში – 1 800 ლ**  
**კრედიტი – მასალის მარაგი – 1 800 ლ**
3. მასალის დანახარჯების გადახრაზე მოქმედი ხარისხობრივი ფაქტორის – ხარჯვის ნორმის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა: – 3600 ლ (ხელსაყრელი გავლენა):  
**დებეტი – გადახრა მასალის დანახარჯებში – 3 600 ლ**  
**კრედიტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 3 600 ლ**
4. მასალის დანახარჯების გადახრაზე მოქმედი რაოდენობრივი ფაქტორის (ფასის) ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 5400 ლ (არახელსაყრელი გავლენა):  
**დებეტი – მოგება-ზარალი – 5 400 ლ**  
**კრედიტი – გადახრა მასალის დანახარჯებში – 5 400 ლ**  
 ამით, საერთო გადახრის ანგარიში დაიხურება.

დებეტი	დაუმთავრებელი წარმოება	კრედიტი
	ლ	ლ
1. მასალა	36 000	3. ნორმის გადახრა
		3 600



დებეტი	საერთო		კრედიტი
	გადახრა	მასალის დანახარჯებში	
	ლ	ლ	ლ
2. მასალა	1 800		4. მოგება/ზარალი
3. წარმოება	3 600		5 400
	-----		-----
ჯამი	5 400		ჯამი 5 400

ზემოთ განხილული მეთოდის შექმნა ისეთ ვითარებას, როცა შესყიდული და დახარჯული მასლების რაოდენობა ერთმანეთს ემთხვევა.

არის შემთხვევები, როცა შესყიდული და დახარჯული მასლების რაოდენობა ერთმანეთს არ ემთხვევა ანუ წარმოიქმნება მასალის ნაშთები. ასეთ დროს მასალის ფასის გადახრა გამოითვლება არა დახარჯული მასლების, არამედ შესყიდული მასლების რაოდენობის ბაზაზე.

ამასთან, არსებობს ორი მიდგომა:

1. მასალის ნაშთები შეფასდება ნორმატიული ღირებულებით ან,
2. მასალის ნაშთები შეფასდება ფაქტიური ფასებით (ინდივიდუალური, საშუალო ან FIFO).

შესყიდული მასალის რაოდენობა როცა არ ემთხვევა დახარჯული მასალის რაოდენობას და გამოიყენება მასალის შეფასების ნორმატიულ მეთოდს, მაშინ მასალის ნაშთი, შექმნა და გაცემა ნორმატიული ფასით აღირიცხება. შექმნილი მასალის ნორმატიული ღირებულებიდან ფაქტობრივი ფასის გადახრა მასალის შესყიდვის დროს განისაზღვრება და მასალის ანგარიშის დებეტში (ან კრედიტში) და „მასალის ფასის გადახრის“ ანგარიშზე აღირიცხება, რომელიც მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურება. ხოლო, გადახრა მასალის ხარჯვის ნორმაში ცალკე აღარ აღირიცხება. იგი თავისთავად ასახულია დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ, პროდუქციის ერთეულის დასამზადებლად საჭიროა 5 კგ X მასალა. ნორმატიული 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. ფაქტიურად გამოშვებულია 1540 ცალი პროდუქტი.

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

დ	X მასალა		კ	გადახრა მასალის ფასში		
	ლ	ლ		ლ	ლ	
1. შექმნა	55 000		2. დაუმთ.წ. გადასატ. ნაშთი	48 000	3. მ/ზ	5000
გადახრა ფასში	5 000			12 000	მასალა	5000
	-----			-----		
ჯამი	60 000		ჯამი	60 000		

მაშასადამე, ნაშთი შეფასებულია ნორმატიული ღირებულებით: 2000 კგ \* 6 ლ = 12000 ლ. ფასის გადახრა მასალის ანგარიშის დებეტში აღირიცხა, რის შედეგადაც,

მასალის ღირებულება ნორმატიულ ღირებულებას გაუტოლდა. ფასის გადახრის ანგარიში კი მოგება-ზარალის ანგარიშით იხურება.

ხოლო, გადახრა მასალის გამოყენებაში ასახულია დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე და აღრიცხვა აღარ ჭირდება.

1. დებეტი – მასალა – 55 000 ლ  
 დებეტი – გადახრა მასალის ფასში – 5000 ლ  
 კრედიტი – კრედიტორები – 60000 ლ
2. დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 48000 ლ  
 კრედიტი – მასალა – 48000 ლ
3. დებეტი – გადახრა მასალის ფასში – 5000 ლ  
 კრედიტი – მოგება/ზარალი – 5000 ლ

როცა შესყიდული და დახარჯული მასალების მოცულობა ერთმანეთს არ ემთხვევა და მასალის მარაგ ფაქტიური ღირებულებით ფასდება, გადახრა გამოითვლება მასალის წარმოებაში გაცემის დროს და არა შესყიდვისას, როგორც ეს ნორმატიული ღირებულებით შეფასების დროსაა. ამ შემთხვევაში მასალის საწყობიდან გაცემა და ნაშთი შეფასდება ინდივიდუალური, საშუალო თვითღირებულების ან FIFO მეთოდით, როგორც ეს მიღებული იქნება სააღრიცხვო პოლიტიკით. ამასთან, წარმოებულ უნდა იქნას ცალკეული სახის მასალის სააღრიცხვო ბარათი და ფასის გადახრა გამოითვლება მასალის მოხმარებული მოცულობის საფუძველზე.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

წინა მაგალითის მიხედვით, წარმოებაში დახარჯულია 8000 კგ მასალა და გამოშვებულია 1540 ცალი მზა პროდუქტი.

**ფასის გადახრა:**

- დახარჯული მასალი ფაქტიური ფასით -- 8000 კგ \* 5,5 ლ = 44 000 ლ
- დახარჯული მასალა ნორმატიული ფასით – 8000 კგ \* 6 ლ = 48 000 ლ

-----  
 მასალის ფასის საერთო გადახრა - 4 000 ლ (ხ.გ.)

**გადახრა მასალის გამოყენებაში იქნება:**

- დახარჯული მასალა ნორმატიული ფასით = 8000 \* 6 = 48 000 ლ
- ფაქტიურ პროდუქციაზე მიკუთვნებული ნორმატიული ხარჯები = 1540 \* 5 \* 6 = 46 200 ლ

-----  
 გადახრა მასალის გამოყენებაში + 1 800 (ა.ხ.გ.)

დ	X მასალა	კ	დ	დაუმთავრებელი წარმოება	კ
	ლ	ლ		ლ	
1.	შექმენა 55 000	2. დაუმთ.წ. 44 000	2.	მასალა 44 000	
		გადასატანი 11 000	3.	ფასის გად. 4000	
		ნაშთი (2000კგ*5,5)			
	-----	-----			
ჯამი	55 000	ჯამი 55 000			

1. დებეტი – მასალა – 55 000 ლ  
 კრედიტი – კრედიტორები – 55 000 ლ
2. დებეტი – წარმოება – 44 000 ლ  
 კრედიტი – მასალა – 44 000 ლ
3. დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 4000 ლ  
 კრედიტი – მოგება/ზარალი – 4000 (ხელს.გავლენა)

მაშასადამე, მასალის გამოყენებაში არსებობს არახელსაყრელი გადახრა. იგი დაუშვავრებელი წარმოების ანგარიშზეა ასახული და იქვე რჩება. აღრიცხვა აღარ ჭირდება. მაგრამ, მისი გამოთვლა აუცილებელია კონტროლისა და მართვის მიზნით.

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.

#### 14.4. პირდაპირი შრომის ნორმატიული 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. აქედან გამომდინარე, **შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრაზე გავლენას ახდენს** საათობრივი ანაზღაურების ცვლილება და სამუშაო დროის ნორმის ანუ შრომისმწარმოებლურობის ცვლილება.

**ნორმატიული შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრა,** გამოითვლება როგორც სხვაობა ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციის შრომით დანახარჯებსა და ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქციაზე გადაანგარიშებულ (მიკუთვნებულ) 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:

$$2 \text{ სთ} * 5 \text{ ლ} * 700 \text{ ცალი} = 7 000 \text{ ლ}$$

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** ასევე ორი მეთოდით გამოითვლება. პირელი, მოცულობითი მაჩვენებლების საფუძველზე და მეორე, აბსოლუტური სხვაობის ხერხით.

##### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, პირობით საწარმოში, ფაქტიურად გამოშვებულია 1 200 ცალი პროდუქტი, რაზეც დაიხარჯა 2160 სთ 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 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 ეკონომიაა. გავზომოთ ამ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების ცვლილების გავლენა.

**ფაქტორების გავლენის გაზომვა პირველი მეთოდით:** გადაანგარიშებული მოცულობითი მაჩვენებლების საფუძველზე:

როგორც უკვე იცით, საჭიროა სამი მოცულობითი მაჩვენებელი:

- I. ფაქტიური შრომითი დანახარჯები 23 760 ლ
- II. ფაქტიურად ნამუშევარი საათები ნორმატიული ხელფასით =  
= 2160 სთ \* 10 ლ = 21 160 ლ
- III. ნორმატიული შრომითი ხარჯი პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე =  
= 1200 ცალი \* 2სთ \* 10 ლ = 24 000 ლ

საერთო გადახრა შრომით დანახარჯებში = 23760 – 24000 = - 240  
(ხელსაყრელი გადახრა)

მოქმედი ფაქტორების გავლენა:

- 1. **საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა =**  
= 23760 – 21160 = + 2600 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

ფაქტიური საათობრივი ხელფასი ერთი ლარით გაიზარდა, რომლის გავლენით მთლიანი შრომითი ხარჯი 2600 ლარით გაიზარდა. შესაბამისად შემცირდებოდა მოგება.

- 2. **შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა =**  
= 21160 – 24000 = - 2840 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

მაშასადამე, ყოველ ერთ ცალ პროდუქტზე ნამუშევარი დროის 0,2 სთ-ით შემცირებამ, მთლიანი შრომითი ხარჯები 2840 ლარით შემცირა, შესაბამისად გაიზარდებოდა მოგება, რაც დადებითი მოვლენაა.

ორივე ფაქტორის გავლენის ალგებრული ჯამი საერთო გადახრის ტოლია:  
+ 2600 – 2840 = - 240 ლ

ფაქტორთა გავლენა ალტერნატიულად, აბსოლუტური სხვაობის ხერხით. კერძოდ:

- 1. **საათობრივი შრომის ანაზღაურების ცვლილების გავლენა =** გადახრა საათობრივ შრომის ანაზღაურებაში გამრავლებული ფაქტიური საათების რაონზე და გამრავლებული პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე.
- 2. **პროდუქციის ერთეულზე სამუშაო დროის ცვლილების ანუ შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა =** გადახრა დროის ნორმაში გამრავლებული ნორმატიულ საათობრივ ანაზღაურებაზე და გამრავლებული გამოშვებული პროდუქციის ფაქტიურ რაოდენობაზე

მოცემულ მაგალითზე, ადგილი ექნება შემდეგ გამოთვლებს:

- 1. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა:

$$(- 0,2 ) * 10 ლ * 1200 ცალი = (- 2 ლ) * 1200 ცალი = - 2 400 ლ$$

- 2. საათობრივი შრომის ანაზღაურების ცვლილების გავლენა:

$$(+ 1 ლ) * 1,8 სთ * 1200 ცალი = (+ 1,8 ლ) * 1200 ცალი = + 2 160 ლ$$

ორივე ფაქტორის გავლენის ალგებრული ჯამი = - 2 400 ლ + 2 160 ლ = - 240 ლ

ნორმატიული შრომითი დანახარჯებიდან საერთო გადახრა ცალკე ანგარიშზე აღირიცხება და ანალიზის შედეგების საფუძველზე გამოვლენილი, ხარისხობრივი ფაქტორის (სამუშაო დროის ნორმის ანუ შრომის მაწარმოებლურობის) გავლენა წარმოების ანგარიშს, ხოლო რაოდენობრივი ფაქტორის (საათობრივი ანაზღაურების) ცვლილების გავლენა მოგება/ზარალის ანგარიშზე გადაიტანება.

განხილულ მაგალითზე ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

1. პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე ნორმატიული ხელფასის დარიცხვა – 24 000 ლ  
 დებეტი – წარმოება – 24 000 ლ  
 კრედიტი – შრომითი ხარჯები – 24 000 ლ
  2. შრომით დანახარჯებში თვის ბოლოს დადგენილი საერთო გადახრის ჩამოწერა – 240 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)  
 დებეტი – შრომითი ხარჯი – 240 ლ  
 კრედიტი – საერთო გადახრა შრომით დანახარჯებში – 240 ლ
  3. შრომის მაწარმოებლურობის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 2400 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)  
 დებეტი – საერთო 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:

დ	გადახრა შრომით დანახარჯებში	კ
	ლ	ლ
3. წარმოება	2 400	
		2. გასაცემი ხელფასი
		4. მოგება/ზარალი
		2 160
ჯამი	2 400	ჯამი
		2 400

**შრომის ანაზღაურების ცვლილების მიზეზები შეიძლება იყოს:** მულოდნელი სახელმწიფო მხარდაჭერა, გეგმურისაგან განსხვავებული ზენორმატიული დრო და პრემიები, განსხვავებული თანრიგის მუშახელით ჩანაცვლება.

**შრომის მაწარმოებლურობის ცვლილების მიზეზებია:** სამუშაო პირობების გაუმჯობესება, მუშახელის გადამზადების შედეგები, პერსონალის წახალისების სისტემის დანერგვა, მაღალკვალიფიციური მუშახელით ჩანაცვლება, გამოყენებული ტექნიკა და ტექნოლოგია.

## 14.5. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა

საწარმოო ზედნადები ხარჯების ნორმატივების დადგენა ხდება ცვლადი და მუდმივი ხარჯების მიხედვით ცალ-ცალკე.

ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები, როგორც ცნობილია, გამოშვებული პროდუქციის მოცულობის პროპორციულად იცვლება. ეს 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 ახდენენ ცვლილებები არაპირდაპირ მასალასა 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 ანუ საატების ათვისების ცვლილება.

თუ ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები არ იცვლება შესრულებული საათების ან პროდუქციის გამოშვების პროპორციულად, მაშინ შეუძლებელია ფაქტორთა გავლენის 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 ფაქტიურ ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებსა და წარმოებული პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებზე მიკუთვნებულ ნორმატიულ ხარჯებს შორის. ამსთან, მიკუთვნებული საწარმოო ზედნადები ხარჯები გამოიტველება არა ფაქტიურად ნამუშებარი საათების, არამედ, ფაქტიურად გამოშვებულ პროდუქციაზე საჭირო ნორმატიული საათების მიხედვით.

### საილუსტრაციო მაგალითი:

დავუშვათ, 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 (3000 ლ / 6000 შრ/სთ)	0,5 ლ/სთ
პროდუქციის გეგმური გამოშვება	2 400 ცალი
ნორმატიული დრო 1 ცალ პროდუქტზე (6000/2400)	2,5 სთ/ერთ

ფაქტიური ცვლადი ზედნადები ხარჯები სულ	3 575 ლ
ფაქტიური კაცსაათები სულ	5 500 შრ/სთ

ც/ხ ფაქტიური დონე 1 კაცსათზე (3575 ლ / 5500 შრ/სთ)  
პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება

0,65 ლ/სთ  
2 340 ერთეული

გავზომოთ ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა.

**ამოხსნა:**

**საერთო გადახრა ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში**

ფაქტიურ გამოშვებას ნორმით დასჭირდებოდა 2 340 ცალი \* 2,5 სთ = 5850 სთ, რომლის ნორმატიული ზედნადები ხარჯი = 5 850 სთ \* 0,5 ლ = 2 925 ლ  
ფაქტიური ზედნადები ხარჯები - 3 575 ლ

საერთო გადახრა ცვლად ზედნადებ ხარჯებში + 650 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)

ახლა გავზომოთ ცვლადი ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა პირველი მეთოდით: გადაანგარიშებული მოცულებებითი მანკენებლების საფუძველზე.

1. ფაქტიური ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები - 3 575 ლ
2. ფაქტიური შრომა/საათები ნორმატიული ხარჯით =  
= 5500 შრ.სთ \* 0,5 ლ/სთ = 2 750 ლ
3. მიკუთვნებული ნორმატიული ზედნადები ხარჯები =  
= 2340 ცალი \* 2,5 სთ \* 0,5 ლ/სთ = 2 925 ლ

I ფაქტორი: ცვლადი ზედნადები ხარჯების დონე 1 საათზე  
3575 - 2750 = + 825 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

II ფაქტორი: წარმოების ეფექტიანობის (საათების ათვისების) გავლენა  
2750 - 2925 = - 175 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

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 მანქანა/საათების ან გამოშვებული პროდუქციის პროპორციულად იცვლება.

**ფაქტორთა გავლენის გაზომვა აბსოლუტური სხვაობის ხერხით:**

I ფაქტორის, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საათობრივი დონის ცვლილების გავლენა = დასახელებულ დანახარჯთა საათობრივ დონეთა შორის სხვაობა, გამრავლებული ფაქტიური საათების საერთო რაოდენობაზე.  
(0,65 - 0,5) \* 5500 შრ/სთ = + 825 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

II ფაქტორის, საათების ათვისების ცვლილების გავლენა =  
= (2340 ერთ \* 2,5 - 5500) \* 0,5 ლ/სთ =  
= (5850 სთ - 5500) \* 0,5 = - 175 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

ნორმატიული ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის მიზნით, ცალკე გაიხსნება “ცვლადი ზედნადები ხარჯების“ ანგარიში, რომლის დებეტში დაგროვდება თვის განმავლობაში გაწეული ფაქტიური ხარჯები, ხოლო ნორმატიული ხარჯები მის კრედიტში აღრიცხება წარმოების ანგარიშთან კორესპოდენციით.

თვის ბოლოს, როცა ფაქტიური ცვლადი ზედნადები ხარჯების სიდიდე ცნობილი გახდება, გაირკვევა გადახრა ნორმატიული დანახარჯებიდან, რომელიც “ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრის” ანგარიშზე გადაიტანება. ამით, ცვლადი 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.

განხილულ მაგალითზე, ზედნადები დანახარჯების ნორმატიული დანახარჯების ოპერაციები შემდეგნაირად აღირიცხება:

1. ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღიარება – 2 925 ლ  
(როგორც ადრე ავნიშნეთ, ნორმატიული კალკულაციის დროს, მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები გამოითვლება არა ფაქტიური საათების, არამედ ნორმატიული საათების მიხედვით. კერძოდ:  $2340 \text{ ერთ} * 2,5 \text{ სთ} * 0,5 \text{ ლ/სთ} = 2925 \text{ ლ}$ ).

დებეტი – წარმოება - 2 925 ლ

კრედიტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 2 925 ლ

2. თვის ბოლოს, ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო 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 გავლენა)

დებეტი – გადახრა ზედნადებ ხარჯებში – 175 ლ

კრედიტი – წარმოება – 175 ლ

4. რაოდენობრივი ფაქტორის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 825 ლ  
(არახელსაყრელი გავლენა)

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 მოქმედი ფაქტორების გავლენის გამოთვლა შეუძლებელია. ამ შემთხვევაში მხოლოდ საერთო გადახრა იქნება გამოთვლილი, რომელიც „საერთო გადახრის ანგარიშის“ გავლით, მთლიანად 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



## 14.6. 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. ეს ხარჯები არ იცვლება საქმიანობის დონის მიხედვით, ამიტომ ამ ხარჯების გამოთვლა და ანალიზი ხშირად გეგმას ეფუძნება. მიუხედავად ამისა იგი მოგებაზე გავლენას ახდენს.

მუდმივი 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 განაკვეთს და **საერთო გადახრა** გამოითვლება ფაქტიურ და მიკუთვნებულ ზედნადებ ხარჯებს შორის სხვაობით. ამიტომ, მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების სხვაობა მათი საერთო გადახრის ტოლია.

**საერთო გადახრა მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში უდრის** ფაქტიურ მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებს მინუს მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები.

**მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრაზე გავლენას ახდენს ორი ფაქტორი:** მუდმივი ხარჯების მოცულობის ცვლილება და პროდუქციის მოცულობის ცვლილება.

1. **მუდმივი ხარჯების მოცულობის ცვლილების გავლენა =**

= ფაქტიური მუდმივი საწ.ზედ.ხარჯები – გეგმური მუდმივ საწ.ზედ.ხარჯები  
(რაოდენობრივი ფაქტორი)

იგი ახასიათებს, ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯები გეგმურთან შედარებით გაიზარდა თუ შემცირდა.

2. **პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენა =**

= გეგმური მუდმივი საწ.ზედ.ხარჯები – მიკუთვნებული მუდმივი საწ.ზედ.ხარჯები  
(ხარისხობრივი ფაქტორი)

იგი ახასიათებს, პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება გეგმურთან შედარებით გაიზარდა თუ შემცირდა, ვინაიდან, ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით ხდება.

**პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენა თავის მხრივ ორი ფაქტორის გავლენის ჯამს წარმოადგენს:**

ა. **საათების ათვისების ცვლილება** – რომელიც ახასიათებს, სამუშაო ძალამ ნორმატიულზე მეტი დრო იმუშავა თუ ნაკლები.

საათების ათვისების გავლენა =

= ეგმური მუდმივი ზ/ხ – ფაქტ.სთ \* მუდმივი ზ/ხ ნორმა

ბ. **ეფექტიანობის ცვლილება** – რომელიც გვიჩვენებს ფაქტიურად დამზადებულ პროდუქტზე ნორმატიულ დროზე მეტი დაიხარჯა თუ ნაკლები.

ეფექტიანობის გავლენა =

= ფაქტ.სთ \* მუდმივი ზ/ხ ნორმა – ნორმატ.მუდმივი ზ/ხ ფაქტ.პროდუქციაზე

„ა“ და „ბ“ ფაქტორების გავლენის ალგებრული ჯამი პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენის ტოლი იქნება.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

დავუშვათ, კომპანიის შიგა 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
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთი (50000/12500)	4ლ/მ.სთ
დროის ნორმა 1 ცალ პროდუქტზე (12500 სთ * 10000 ერტ)	1,25 სთ/ერთ

**გამოვთვალოთ, საერთო გადახრა მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში და მასზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა.**

**ამოხსნა:**

ნორმატიული კალკულაციის სისტემაში, როგორც ცნობილია, ფაქტიური შედეგი ფასდება ნორმატიული დროით. ამიტომ, ვინაიდან დროის ნორმა პროდუქციის ერთეულზე 1,25 სთ-ია,

$$\begin{aligned} \text{ხოლო, პროდუქციის ფაქტიურ გამოშვებაზე საჭირო ნორმატიული დრო} &= \\ &= 10\,500 \text{ ცალი} * 1,25 \text{ სთ} = 13\,125 \text{ სთ} \\ \text{მაშინ, მიკუთვნებული მუდმივი ზედნადები ხარჯები} &= 13\,125 \text{ მანქ.სთ} * 4 \text{ ლ} = 52\,500 \text{ ლ} \\ \text{ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯებია} &\quad - \quad 48\,000 \text{ ლ} \end{aligned}$$

---


$$\begin{aligned} \text{საერთო გადახრა} &\quad - \quad - 4\,500 \text{ ლ} \\ &\quad \quad \quad \text{(ხელსაყრელი გადახრა)} \end{aligned}$$

საერთო გადახრა ხელსაყრელია, რადგან ფაქტიური ხარჯები მოსალოდნელზე ნაკლებია, რაც მოგებას გაზრდის. გავზომოთ გამოვლენილ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები: ზედნადები ხარჯების მოცულობის და წარმოების მოცულობის ცვლილების გავლენა.

**ა). ფაქტორების გავლენის გაზომვა მოცულობითი მაჩვენებლების საფუძველზე:**

1. ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები 48 000 ლ
2. გეგმური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები 50 000 ლ
3. მიკუთვნებული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები = 52 500 ლ  
 $= (10500 \text{ ცალი} * 1,25 \text{ სთ}) * 4 \text{ ლ} =$

$$\text{საერთო გადახრა} = 48000 - 52500 = - 4500 \text{ ლ (ხელსაყრელი გადახრა)}$$

**I ფაქტორი: მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების ცვლილების გავლენა (ლ):**

$$48000 - 50000 = - 2000 \text{ ლ (ხელსაყრელი გავლენა)}$$

**II ფაქტორი: მუდმივ ზედნადებ ხარჯებზე პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენა** გამოითვლება როგორც, ნორმატიულ საათებში გამოსახულ ფაქტიურ წარმოებასა და გეგმური ნორმატიული წარმოების დროის დანახარჯებს შორის სხვაობა გამრავლებული მიკუთვნების ნორმატივზე.  
 $50000 - 52500 = - 2500 \text{ ლ (ხელსაყრელი გავლენა)}$

ეს გადახრა ხელსაყრელია, რადგან, ფაქტიური საქმიანობა აჭარბებს ნორმატიულს. ვინაიდან დანახარჯი არსით მუდმივია, პროდუქციის ერთეულზე ხარჯი შემცირდება და ამიტომ მოგება გაიზრდება.

როგორც წესი, საერთო გადახრა ორივე ფაქტორის ალგებრული ჯამის ტოლია:  
 $( - 2000 - 2500 = - 4500 )$

**პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენაზე მოქმედი ფაქტორები:**

1. საათების ათვისებს გავლენა =  $50000 - 13000 \text{ სთ} * 4 \text{ ლ} = 50000 - 52000 = - 2000 \text{ ლ (ბ.გ)}$
2. წარმოების ეფექტიანობის გავლენა =  $52000 - 52500 = - 500 \text{ ლ (ბ/გ)}$

**ბ). ფაქტორების გავლენის გაზომვა აბსოლუტური სხვაობის ხერხით;**

I ფაქტორის გავლენის გაზომვის წესი ემთხვევა პირველ მეთოდს:

$$48000 - 50000 = - 2000 \text{ ლ (ხელსაყრელი გავლენა)}$$

II ფაქტორის გავლენა

$$(10500 \text{ ერთ} - 10000 \text{ ერთ}) * 4 \text{ ლ} = 2500 \text{ ლ (ხელსაყრელი გავლენა)}$$

ამ ფაქტორის გავლენა საათებს შორის სხვაობის საფუძველზეც შეიძლება გამოითვალოს:

გეგმური მანქანასაათები	12 500 სთ
ფაქტიური წარმოება ნორმატიული მანქანასაათებით (10500 ცალი * 1,25 სთ)	13 125 სთ
	+ 625 სთ
გადახრა	+ 2 500 ლ

მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრების მიზეზები შეიძლება იყოს:

- მუდმივი ზედნადები ხარჯების სიდიდის ცვლილება. მაგ: ქირის, დაზღვევის და სხვა.
- სეზონური შედეგები: გათბობისა და განათების ხარჯები
- წარმოების მოცულობის ცვლილება
- გაფიცვების შედეგები

რაც შეეხება არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს, ისინი პროდუქციის თვითღირებულებაში არ შეიტანება. შესაბამისად, მათი ნორმატიული ხარჯების მიკუთვნება პროდუქციაზე არ ხდება მაგრამ, მოგებაზე გავლენას ახდენს და ამიტომ, მათი მართვა და კონტროლი აუცილებელია.

**არასაწარმოო ზედნადებ ხარჯებს,** როგორც წესი მიეკუთვნება კომრციული და საერთო-ადმინისტრაციული ხარჯები. მათი გადახრები დაკავშირებული არაა დანახარჯთა ერთეულთან. ამიტომ ამ დანახარჯებში მხოლოდ მათი ღირებულების გადახრა გამოითვლება, რაც წარადგენს სხვაობას ფაქტობრივ და გეგმურ 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.

არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების ანალიზის მიზნით, მომზადდება შემდეგი შედარებითი ცხრილი (იხ. ცხრილი 14.6.1).

გადახრები არასაწარმოო ზედნადები ხარჯებში  
(ათასი ლარი)

დანახარჯთა მუხლები	გეგმით	ფაქტიურად	გადახრა
<b>I. კომერციული ხარჯები</b>			
- შრომის ანაზღაურების ხარჯი	3 200	3 200	-
- მზა პროდუქციის შეფუთვის ხარჯები	570	860	+290
- მზა პროდუქციის შენახვის ხარჯი	430	400	- 30
- მზა პროდუქციის გაგზავნის ხარჯები	1 200	1 250	+ 50
- რეკლამის ხარჯები	1 450	1 800	+ 350
- დისტრიბუციის ხარჯი	1 400	1 400	-
- ლოჯისტიკის ხარჯები	2 100	2 200	+100
- სხვა ხარჯები	200	140	- 60
-----	-----	-----	-----
ჯამი	10 550	11 250	+ 700
<b>II. საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები</b>			
- შრომის ანაზღაურების ხარჯი	14 700	15 000	+ 300
- საიჯარო ქირა	200	200	-
- საოფისე ინვენტარის ხარჯი	7 950	7 500	- 450
- კომუნიკაციის ხარჯები	3 670	3 600	- 70
- დაზღვევის ხარჯი	150	150	-
- რემონტის ხარჯები	2 450	2 500	+50
- კომპიუტერის ხარჯები	1 900	1 800	- 100
- ცვეთა და ამორტიზაცია	4 580	4 580	-
- სხვა საგადასახადო ხარჯები	1 500	1 500	-
- საკონსულტაციო ხარჯები	800	800	-
- სხვა საერთო ხარჯები	540	600	+ 60
-----	-----	-----	-----
ჯამი	38 440	38 230	- 210

მოტანილი ცხრილის მაჩვენებლების თანახმად, დანახარჯთა ზოგიერთ მუხლში გადახარჯვაა, რაც მოგებას ამცირებს. ასეთი გადახრები მენეჯმენტის განსსაკუთრებული ინტერესის სფეროს წამოადგენს. გამოვლენილი არახელსაყრელი გადახრები მენეჯმენტის მიერ დეტალურად შეისწავლება, თუ რა იყო მათი გამომწვევი მიზეზები. იმ მუხლების მიხედვით, სადაც ფაქტიური ხარჯები ძიან მცირეა დაგეგმილთან შედარებით, გადაისინჯენა გეგმები და მომავალში მოხდება მათი შემცირებულ დონეზე დაგეგმვა.

გადახრების ანალიზის შედეგად, სანამ ნორმატივები და გეგმები შეიცვლება, გაირკვევა, რომელი გადახრის თავიდან აცილება შეიძლებოდა და რომელი გადახრები იყო გარდაუვალი. ამის საფუძველზე მენეჯმენტი შეიმუშავებს მმართველობითი ხარჯების უფრო ეფექტიანად გამოყენების გზებს.

## 14.7. ნორმატიული ხარჯებიდან გადახრების გამომწვევი მიზეზები

დანახარჯებში წარმოშობილი გადახრების ხუთი ძირითადი ტიპის მიზეზი არსებობს:

- არარეალური გეგმები
- ფაქტიური შედეგების არასწორი შეფასება და აღრიცხვა
- ოპერაციული ფაქტორები
- შიგა შემთხვევითი ფაქტორები
- გარეშე 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 სიფრთხილეა საჭირო როცა ფასდება:

- მზა და დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება
- გამოყენებული მასალები – საწყობებში არსებული მასალების ინვენტარიზაციის შედეგების კორექტირების ჩათვლით
- რესურსების ღირებულება – წინასწარ მიღებული და გაცემული გადახდების ჩათვლით

ოპერაციული ფაქტორები არაშემთხვევითი ფაქტორებია. იგი ბიზნესის აქტიურობისა და მართვის გონივრულობის ხარისხიდან გამომდინარეობენ. ეს ფაქტორები ძირითადად კონტროლირებადი ფაქტორებია (გარდა ფასების მოულოდნელი აწევისა) 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.

**შიგა შემთხვევითი ფაქტორების** ზეგავლენით საქმიანობის შედეგები არაკანონ-ზომიერად მერყეობს. ანალიზის დროს აუცილებელია დადგინდეს შემთხვევითი ფაქტორების გავლენების თავიდან აცილება შეიძლებოდა თუ არა.

**გარეშე ფაქტორები** მთლიანად საწარმოზე დამოუკიდებელი ფაქტორებია და მათი გათვალისწინება საწარმოს მენეჯმენტის მიერ, თითქმის შეუძლებელია. თუმცა, წარსული გამოცდილებებისა და სახელმწიფოში მიმდინარე პოლიტიკურ-ეკონომიკური მდგომარეობის ანალიზური შესწავლის საფუძველზე პრევენციული ღონისძიებების დაგეგმვა და გატარება, ნაწილობრივ შესაძლებელია.

**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 გეგმური და ოპერაციული გადახრები.

**ა მ ო ც ა ნ ე ბ ო**

**ამოცანა 1.**

სამრეწველო საწარმოში დაგეგმილია 4000 ცალი M პროდუქტის წარმოება. ერთ ცალ პროდუქტზე დაგეგმილია ნედლეულის ხარჯვის ნორმა 2კგ და ერთი კგ ნედლეულის ნორმატიული ფასია 5ლ/კგ.

ფაქტიურად გამოშვებულია 4100 ცალი პროდუქტი და სულ დაახარჯა 9225 კგ ნედლეული, რომელიც შესყიდულია 47970 ლარად.

**მოთხოვნა:**

1. გამოთვალეთ საერთო გადახრა მასალის ნორმატიულ ხარჯებში;
2. გაზომეთ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა ორი მეთოდით: გადაანგაიშებული მოცულობითი მანვენებლების საფუძველზე და აბსოლუტური სხვაობის ხერხით
3. შეადგინეთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები.

**ამოხსნა:**

საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში =  $47970 - 4100 \text{ ერთ} * 2\text{კგ} * 5\text{ლ/კგ} =$   
 $= 47970 - 41000 = + 6970 \text{ ლ (არ/ხ. გადახრა)}$

**I ფაქტორი: მასალის ფასის ცვლილების გავლენა**

$47970 - 9225 \text{ კგ} * 5\text{ლ.კგ} = 47970 - 46125 = + 1845 \text{ ლ (არ/ხ გავლენა)}$

**II ფაქტორი: მასალის გამოყენების ცვლილების გავლენა**

$46125 - 41000 = + 5125 \text{ ლ (არ/ხ გავლენა)}$

**იგივე შედეგები მიიღება აბსოლუტური სხვაობის ხერხით.**

ჯერ გამოითვლება გადახრები:

გადახრა მასალის ფასში =  $47970\text{ლ} / 9225\text{კგ} - 5\text{ლ/კგ} = 5,2\text{ლ/კგ} - 5\text{ლ/კგ} = +0,20 \text{ ლ}$

გადახრა მასალის გამოყენებაში =  $9225\text{კგ} / 4100\text{ერთ} - 2\text{კგ} = 2,25\text{კგ} - 2\text{კგ} = +0,25 \text{ კგ}$

მაშასადამე, ფასიც გაიზარდა და ნედლეულის ხარჯიც ერთ ცალ პროდუქტზე. რაც მასალის მთლიან დანახარჯებს ზრდის.

მასალის ფასის ცვლილების გავლენა =  $(+0,20) * 9225 \text{ კგ} = + 1845 \text{ ლ (არ/ხ გავლენა)}$

მასალის გამოყენების ცვლილების გავლენა =  $(+0,25)\text{კგ} * 5\text{ლ} * 4100 \text{ ერთ} = + 5125 \text{ ლ}$

**ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრული გატარებებს:**

1. საერთო გადახრა მასალის ნორმატიულ ხარჯებში – 6970 ლ (არ/ხ გადახრა)  
**დებეტი – საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში – 6970 ლ**  
**კრედიტი – მასალები – 6970 ლ**
2. მასალის ფასის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 1845 ლ (არ/ხ გავლენა)  
**დებეტი – მოგება/ზარალი – 1845 ლ**  
**კრედიტი – საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში – 1845 ლ**
3. მასალის გამოყენების ცვლილების გავლენა – 5125 ლ (არ/ხ გავლენა)  
**დებეტი – წარმოება – 5125 ლ**  
**კრედიტი – საერთო გადახრა მასალის ხარჯებში – 5125 ლ**  
 (ამით საერთო გადახრის ანგარიში დაიხურება)

**ამოცანა 2.**

კომპანია ამზადებს ერთი სახის პროდუქტს. დაგეგმილი იყო 3200 ცალი პროდუქტის გამოშვება. ერთ ცალ პროდუქტზე ნორმატიული დროა ერთი საათი და ნორმატიული ხელფასია 12 ლ/სთ.

ფაქტიურად გამოშვებულ იქნა 3100 ცალი პროდუქტი, რაზეც დაიხარჯა 3875 სთ და დარიცხულია 44562,5 ლ ხელფასი.

**მოთხოვნა:**

1. გამოთვალეთ საერთო გადახრა შრომით დანახარჯებში;
2. გაზომეთ გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები გადაანგარიშებული მოცულობითი მანვენებლების საფუძველზე და აბსოლუტური სხვაობის ხერხით;
3. შეადგინეთ შესაბამისი ბუღალტრული გატარებები.

**ამოხსნა:**

საერთო გადახრა შრომით დანახარჯებში

$44562,5 - 300 \text{ ერთ} * 1 \text{ სთ} * 2\text{ლ/სთ} = 44562,5 - 37200 = + 7362,5 \text{ (არ/ხ გადახრა)}$

**I. საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა**

$44562,5 - 3875 \text{ სთ} * 12\text{ლ.სთ} = 44562,5 - 46500 = - 1937,5 \text{ ლ (ხელს. გავლენა)}$

II. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა

$$46500 - 37200 = + 9300 \text{ ლ (არ/ხ გავლენა)}$$

ორივე ფაქტორის გავლენის ჯამი სერთო გადახრის ტოლია.

**აბსოლუტური სხვაობის ხერხი:**

გადახრა საათობრივ ხელფასში =  $44565,5 \text{ ლ} / 3875 \text{ სთ} - 12 \text{ ლ} = 11,5 \text{ ლ} - 12 \text{ ლ} = - 0,5 \text{ ლ}$   
 გადახრა შრომის მწარმოებლურობაში =  $3875 \text{ სთ} / 3100 \text{ ერთ} - 1 \text{ სთ} = 1,25 - 1 = + 0,25 \text{ სთ}$

I. ხელფასის ცვლილების გავლენა

$$(- 0,5) * 3875 \text{ სთ} = - 1937,5 \text{ ლ (ხელს. გავლენა)}$$

II. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენა

$$(+0,25 \text{ სთ}) * 12 \text{ ლ} * 3100 \text{ ერთ} = + 9300 \text{ ლ (არა/ხ გავლენა)}$$

**ბუღალტრული გატარებები:**

1. საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 7362,5 ლ (არა/ხ გადახრა)

**დებეტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 7362,5 ლ**

**კრედიტი – გადასახდელი ხელფასი – 7362,5 ლ**

2. საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 1937,5 ლ (ხელს.გავლენა)

**დებეტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 1937,5 ლ**

**კრედიტი – მოგება/ზარალი – 1937,5 ლ**

3. შრომის მწარმოებლურობის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 9300 ლ (არა/ხ გავ.)

**დებეტი – წარმოება – 9300 ლ**

**კრედიტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 9300 ლ**

(ამით საერთო გადახრის ანგარიში დაიხურება)

**ამოცანა 3.**

კომპანიის ერთ-ერთი დასახელების პროდუქტის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

დრო ერთ ცალზე	5 სთ/ერთ
ცვლადი საწარმოო ზედ/ხარჯების ნორმა	2,5 ლ/სთ
პროდუქციის ფაქტიური გამოშვება	1 800 ერთ
ფაქტიურად ნამუშევარი დრო სულ	8 640 სთ
ფაქტიური ცვლადი საწ. ზ/ხ	23760 ლ

**მოთხოვნა:**

1. გამოთვალეთ საერთო გადახრა ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში
2. გაზომეთ საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორების გავლენა
3. შეადგინეთ შესაბამისი ბუღალტრული მუხლები

**ამოხსნა:**

საეთო გადახრა ცვ.საწ.ზ.ხ-ში =  $23760 - 1800 \text{ ერთ} * 5 \text{ სთ} * 2,5 \text{ ლ} =$   
 $= 23760 - 22500 = + 1260 \text{ ლ (არა/ხ. გადახრა)}$

1. ცვ.საწ.ზედ.ხ საათობრივი დონის ცვლილების გავლენა

$$23760 - 8640 \text{ სთ} * 2,5 \text{ ლ} = 23760 - 21600 = +2160 \text{ ლ (არა/ხ.გავლენა)}$$

2. საათების ათვისების ცვლილების გავლენა

$$21600 - 22500 = - 900 \text{ ლ (ხელს.გავლენა)}$$

**ბუღალტრული გატარებები:**

1. საერთო გადახრა ცვლად საწ. ზედნადებ ხარჯებში – 1260 ლ (არა/ხ გადახრა)

**დებეტი – საერთო გადახრა ცვ.საწ.ზედ. ხარჯებში – 1260 ლ**

**კრედიტი – ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯები – 1260 ლ**

2. ცვ.საწ.ზედ. ხარჯების საათობრივი დონის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 2160 ლ

**დებეტი – მოგება/ზარალი – 2160 ლ**

**კრედიტი –საერთო ადახრა ცვ.საწ.ზ.ხ – 2160 ლ**

3. საათების ათვისების ცვლილების გავლენის ჩამოწერა – 900 ლ (ხელს. გავლენა)

**დებეტი – საერთო გადახრა ცვ.საწ.ზედ. ხარჯებში – 900 ლ**

**კრედიტი – წარმოება – 900 ლ**

(ამით საერთო გადახრის ანგარიში დაიხურება)

**ამოცანა 4.**

კომპანია ამზადებს პროდუქტს, რომლის შესახებ არსებობს ერთი თვის ინფორმაცია:

**გეგმური ინფორმაცია**

სამუშაო დრო ერთეულზე	2 სთ/ერთ
მუდმივი საწ.ზედ. ხარჯების ნორმა ერთ საათზე	4,4 ლ/სთ



პროდუქციის გეგმური გამოშვება	2000 ერთ
მუდმივი საწ/ხარჯები სულ	17 600 ლ
იმავე თვის ფაქტობრივი ინფორმაცია	
გამოშვებული პროდუქცია	2 400 ერთ
დახარჯული დრო სულ	4 320 სთ
მუდმივი საწ.ზედ. ხარჯები სულ	19 872 ლ

**მოთხოვნა:**

1. გამოთვალეთ საერთო გადახრა მუდმივ საწ.ზედ. ხარჯებში
2. გაზომეთ საერთო გადახრაზე მოქმედი ფაქტორები
3. შეადგინეთ შესაბამისი ბუღალტრული მუხლები

**ამოსხნა:**

საერთო გადახრა =  $19872 - 2400 \text{ ერთ} * 2\text{სთ} * 4,4 \text{ ლ} =$   
 $= 19872 - 21120 = - 1248 \text{ ლ (ხელს.გადახრა)}$

1. მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯების მოცულობის ცვლილების გავლენა  
 $19872 - 17600 = + 2272 \text{ ლ (არა/ხ გავლენა)}$
2. პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენა  
 $17600 - 21120 = - 3520 \text{ ლ (ხელს.გავლენა)}$

თავის მხრივ, პროდუქციის მოცულობის ცვლილებზე მოქმედებს შემდეგი ორი ფაქტორი:

- ა. საათების ათვისების გავლენა  
 $17600 - 4320 \text{ სთ} * 4,4 \text{ ლ} = 17600 - 19008 = - 1408 \text{ ლ (ხელს.გავლენა)}$
- ბ. წარმოების ეფექტიანობის გავლენა  
 $19008 - 21120 = - 2112 \text{ ლ (ხელს.გავლენა)}$

**კონტროლი:**  $-1408 - 2112 = - 3520 \text{ ლ}$

**მთლიანად:**  $+ 2272 - 1408 - 2112 = - 1248 \text{ ლ}$

**ბუღალტრული მუხლები:**

1. საერთო გადახრა მუდმივ საწ. ზედნადებ ხარჯებში - 1248 ლ (ხელს.გადახრა)  
 დებეტი - მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯები - 1248 ლ  
 კრედიტი - საერთო გადახრა მუდმივ საწ. ზედ. ხარჯებში - 1248 ლ
2. მუდმივი საწ.ზედ. ხარჯების მოცულობის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა - 2272 ლ (არა.გავლენა)  
 დებეტი - მოგება/ზარალი - 2272 ლ  
 კრედიტი - საერთო გადახრა მუდმივ საწ.ზედ.ხარჯებში - 2272 ლ
3. პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენის ჩამოწერა - 3520 ლ (ხელს. გავლენა)  
 დებეტი - საერთო გადახრა მუდმივ საწ.ზედ. ხარჯებში - 3520 ლ  
 კრედიტი - წარმოება - 3520 ლ  
 (ამით საერთო გადახრის ანგარიში დაიხურება)

**ამოცანა 5.**

კომპანია აწარმოებს ტრანსფორმატორებს და იყენებს თვითღირებულების კალკულაციის ნორმატიულ სისტემას. წარმოების მოცულობის შეფასება ძირითად განყოფილებაში ხდება სამუშაო დროის მიხედვით.

ერთი ტრანსფორმატორის ნორმატიული დანახარჯებია:

	ლ
ძირითადი მასალა: რკინა - 6 ფურცელი, თითო 1,5 ლარად	9
სპილენძი - 4 ხვეული, თითო 3 ლარად	12
ძირითადი შრომითი ხარჯი: 3 სთ, 10 ლ/სთ	30
ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები: 3 სთ, 5 ლ/სთ	15
მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები: 3 სთ, 2 ლ/სთ	6
	-----
	72

ზედნადები ხარჯების განაკვეთი ეფუძნება ძირითადი განყოფილების ნორმატიულ 3000 კაც/სა-ათს. ამ განყოფილების სიმძლავრეა 3600 კაც/სთ. ცვლადი ზედნადები ხარჯები იცვლება სამუშაო დროის პროპორციულად. თვის განმავლობაში დამზადებული იქნა 900 ცალი ტრანსფორმატორი.

იმავე თვის განმავლობაში ფაქტიურად გაწეული იქნა შემდეგი დანახარჯები:

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

ძირითადი მასალა:			
რკინა – შესყიდვა – 6000 ფურცელი. თითო – 2 ლარად.	მოსმარებულია 5 300 ფურცელი		
სპილენძი – შესყიდვა – 4 000 ხვეული, თითო – 3,10 ლარად.	მოსმარებულია 3 650 ხვეული.		
ძირითადი შრომა: 1000 სთ, 10ლ/სთ	სულ	10 000 ლ	
1710 სთ, 9 ლ/სთ	სულ	15 390 ლ	
-----		-----	
2710 სთ		25 390 ლ	

ზედნადები ხარჯები:	
ცვლადი – 11 000 ლ	
მუდმივი – 7 000 ლ	

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ:

- საერთო გადახრა მასალის ხარჯებში;
- საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში
- ცვლადი ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრა
- მუდმივი ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრა

**ამოხსნა:**

**1. მასალის დანახარჯები:**

900 ცალი პროდუქტის დამზადებაზე მასალის ხარჯები იქნება:

რკინა – 900 ერთ * 6 ფურცელი = 5 400 ფურცელი * 1,5 ლ = 8 100 ლ	
ფაქტიური ხარჯი = 5 300 ფურცელი * 2 ლ = 10 600 ლ	
	-----
	გადახრა + 2 500 ლ
სპილენძი – 900 ერთ * 4 ხვეული = 3 600 ხვეული * 3 ლ = 10 800 ლ	
ფაქტიური ხარჯი = 3 650 ხვეული * 3,1 ლ = 11 315 ლ	
	-----
	გადახრა + 3 015 ლ

**საერთო გადახრა მასალის დანახარჯები + 3 015 ლ**

(არახელსაყრელი გადახრა)

ან, მასალის ფაქტიური ხარჯები: (10600 + 11 315)	21 915
მიკუთვნებული ნორმატიული ხარჯები: 900 ერთ * (9 + 12)	(18 900)
	-----
<b>საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში</b>	<b>+ 3 015 ლ (არა/ხ)</b>

**2. შრომითი დანახარჯები:**

ფაქტიური ხარჯი	25 390
მიკუთვნებული ნორმატიული შრომითი ხარჯი (900 * 30ლ)	(27 000)
	-----
<b>საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში</b>	<b>- 1 610 (ხელს.გად.)</b>

**3. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები:**

ფაქტიური ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯები	11 000
მიკუთვნებული ნორმატ. ხარჯი (900 ერთ * 3სთ * 5 ლ.სთ)	(13 500)
	-----
<b>საერთო გადახრა ცვლად საწ. ზედ. ხარჯებში</b>	<b>- 2 500 (ხელს.გად)</b>

**4. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები:**

ფაქტიური მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯები	7 000
მიკუთვნებული ნორმატიული მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯები (900ერთ * 3სთ * 2 ლ/სთ)	(5 400)
	-----
<b>საერთო გადახრა მუდმივ საწ. ზედ. ხარჯებში</b>	<b>+ 1 600 ლ (არახელს. გადახრა)</b>

**ამოცანა 6.**

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 გავლენა?

**ამოხსნა:**

$$\begin{aligned} \text{მუდმივი ზედნადები ხარჯების ნორმა} &= 90\,000 \text{ ლ} / 89\,000 \text{ ცალი} = 11,25 \text{ ლ} \\ \text{პროდუქციის მოცულობის ცვლილების გავლენა} &= \\ &= (8\,400 \text{ ცალი} - 8\,000 \text{ ცალი}) * 11,25 \text{ ლ} = + 4\,500 \text{ ლ} \text{ (ხელსაყრელი გავლენა)} \end{aligned}$$

**ამოცანა 7.** 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:**

$$\begin{aligned} \text{შრომისნაყოფიერების გავლენა შეესაბამება} &- 5000 \text{ ლ} / 5 \text{ ლ} = 1000 \text{ სთ-ს} \\ 10\,200 \text{ ცალის დამზადებას დასჭირდა} & 35\,000 \text{ სთ} \\ \text{შრომისნაყოფიერების ცვლილების არახელს. გავლენა} & (1\,000 \text{ სთ}) \\ \hline \text{ფაქტიურ გამოშვებაზე საჭირო ნორმატიული დრო} & 34\,000 \text{ სთ} \\ \text{ნორმატიული დრო 1 ცალზე} &= 34\,000 \text{ სთ} / 10\,200 \text{ ცალი} = 3\,333 \text{ სთ} \end{aligned}$$

**ამოცანა 8.** ერთი თვის განმავლობაში ნამუშევარია 25 000 სთ. 1 სთ –ის ნორმატიული ანაზღაურებაა 7,5 ლ. ძირითადი მუშების შრომისნაყოფიერების არახელსაყრელი გავლენაა 8 000 ლ.

**მოთხოვნა:** რამდენი ნორმატიული საათი უნდა გამოიშვებულყო?

**ამოხსნა:**

ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	25 600 სთ
შრომისნაყოფიერების არახ. გავლენა საათებში (8 000 ლ / 7,5 ლ)	(1 067 სთ)
<hr/>	
საჭირო ნორმატიული საათები	24 533 სთ

**ამოცანა 9.**

X პროდუქტის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	ნორმით	ფაქტიურად
წარმოების მოცულობა (ცალი)	1 600	1 500
წარმოებაში ჩაშვებული მასალა (კგ)	5 120	4 500
მოსმარებული მასალის შესყიდვის ღირებულება	30 720 ლ	28 800 ლ

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ მასალის ღირებულების ცვლილების გავლენა.

**ამოხსნა:**

$$\begin{aligned} \text{მასალის ნორმატიული ფასი} &= 30\,720 \text{ ლ} / 5\,120 \text{ კგ} = 6 \text{ ლ} \\ \text{მასალის ხარჯვის (გამოყენების) ნორმა} &= 5\,120 \text{ კგ} / 1\,600 \text{ ცალი} = 3,2 \text{ კგ} \\ 1500 \text{ ცალი პროდუქტის დამზადებას ნორმით დაჭირდებოდა} &= 1\,500 \text{ ცალი} * 3,2 \text{ კგ} = \\ &= 4\,800 \text{ კგ} \\ \text{ფაქტიური გამოყენება} & 4\,500 \text{ კგ} \\ \hline \text{ცვლილება} & - 300 \text{ კგ} \\ \text{გამრავლებული ნორმატიული ფასზე} & 6 \text{ ლ} \\ \hline \text{მასალის ფასის ცვლილების გავლენა} & - 1\,800 \text{ ლ} \\ & \text{(ხელსაყრელი გავლენა)} \end{aligned}$$

**ამოცანა 10.**

სექტემბრის თვეში A პროდუქტის დამზადებაზე დახარჯული მასალის ფასის ცვლილების ხელსაყრელი გავლენა იყო 1 800ლ და მასალის გამოყენების ცვლილების არახელსაყრელი გავლენა – 500 ლ.

პროდუქციის ერთეულზე მასალის გამოყენების ნორმაა 2,5 კგ, ხოლო 1 კგ მასალია 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

	2 100 კგ
ფაქტიურ წარმოებას მოხმარდა	
მასალის მარაგის ზრდა (500 – 300)	200 კგ
სექტემბერში შესყიდული მასალები	2 300 კგ

**ამოცანა 11.**

ოქტომბერში C პროდუქტის წარმოების შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

	გეგმით	ფაქტიურად
წარმოების მოცულობა ცალებში	1 000	1 1000
გამოყენებული მასალები (კგ)	2 000	2 420
გამოყენებული მასალა შესყიდვის ღირებულებით (ლ)	14 000	16 456

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ მასალის ფასის ცვლილების 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 ფაქტიური ფასით 16 456 ლ

ფასის ცვლილების გავლენა - 484 ლ  
(ხელსაყრელი გავლენა)

ამოხსნის ალტერნატიული გადაწყვეტა:

ფაქტიური შესყიდვის ფასი 1 კგ-ზე = 16 456 ლ / 2 420 კგ = 6,8 ლ

გავლენა = (6,8 ლ – 7 ლ) \* 2420 კგ = - 484 ლ

**ამოცანა 12.**

კომპანიაში, განვლილი თვის საინფორმაციო მონაცემები 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 სამუშაო საათების რაოდენობა.

**ამოხსნა:**

ფაქტიური შრომითი ხარჯები 90 000 ლ  
შრომის ანაზღაურების განაკვეთის ცვლილების გავლენა (6 000 ლ) (არახ.)

ნორმატიული შრომითი დანახარჯები 84 000 ლ

ფაქტიურად ნამუშევარი საათები	20 000 სთ
ნორმატიული საათობრივი ანაზღაურება = 84 000 ლ / 20 000 სთ = 4,2 ლ/სთ	
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.)
<hr/>	
ნამუშევარი ნორმატიული დრო	20 476 სთ

**ამოცანა 13.**

საწარმოში, ერთი თვის განმავლობაში გამოყენებული იქნა 9000 კგ მასალა, რომლის ნორმატიული ღირებულებაა 27000 ლ. მასალის გამოყენების (ნორმის) ცვლილების არახელსაყრელი გავლენაა 390 ლ.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ ნორმატივით საჭირო მასალის რაოდენობა.

**ამოხსნა:**

1 კგ ნორმატიული ღირებულება = 27 000 ლ / 9 000 კგ = 3 ლ/კგ	
გავლენა კილოგრამებში = 390 ლ / 3 ლ/კგ = 130 კგ (არახელს. გავლენა)	
ამრიგად:	
გამოყენებული მასალა	9 000 კგ
მინუს მასალის გამოყენების არახელსაყრელი გავლენა	130 კგ
<hr/>	
ნორმით საჭირო მასალის რაოდენობა	8 870 კგ

**ამოცანა 14.** საწარმოში, თვის განმავლობაში ნამუშევარია 15 000 კაცსაათი. ნორმატიული ხელფასია 8 ლ / სთ. შრომისნაყოფიერების ცვლილების ხელსაყრელი გავლენა იყო 5000 ლარი.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ, რამდენი ნორმატიული საათია ნამუშევარი.

**ამოხსნა:**

საათებში გამოხატული შრომისნაყოფიერების ცვლილების გავლენა =	
= 5000 ლ / 8 ლ = 625 სთ (ხელსაყრ.)	
ფაქტიურად ნამუშევარი დრო	15 000 სთ
შრომისნაყოფ. გავლენა	625 სთ
<hr/>	
გამოყენებული ნორმატიული დრო	15 625 სთ

**ამოცანა 15.**

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:**

მასალის ფაქტიური ხარჯი	4 800 ლ
მასალის ნორმატიული ხარჯი ფაქტიურ გამოშვებაზე (500ცალი * 10 ლ)	5 000 ლ
<hr/>	
საერთო გადახრა მასალების დანახარჯებში	- 200 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

**ამოცანა 16.**

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 ლიტრი * 2,5 ლ)	5 500 ლ
ფაქტიური შესყიდვა	5 720 ლ
-----	
ფასის ცვლილების გავლენა	+ 220 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

**ამოცანა 17.**

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 პროდუქტზე მიკუთვნებული ნორმატიული შრომითი ხარჯი	
(700 ცალი * 10 ლ)	7 000 ლ
ფაქტიური შრომითი ხარჯი	7 100 ლ
-----	
საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში	+ 100 (არახელსაყრელი გადახრა)

**ამოცანა 18.**

არსებობს საწარმოს ერთი თვის შემდეგი ინფორმაცია:	
პროდუქციის გაყიდვების გეგმური რაოდენობა	2 000 ერთეული
პროდუქციის ერთეულის გასაყიდი გეგმური ფასი	6 ლ
პროდუქტის ერთეულზე ნორმატიული ცვლადი ხარჯი	4,5 ლ
პროდუქტის ერთეულზე მთლიანი ნორმატიული ხარჯი	5 ლ

საწარმო იყენებს ზღვრული დანახარჯებით კალკულაციის სისტემას და გაყიდვების ფაქტიური მოცულობა იყო 2 800 ერთეული, ხოლო სარეალიზაციო ფასი – 4,8 ლ/ერთ.

**მოთხოვნა:** გამოთვალეთ გაყიდვების რაოდენობის ცვლილების გავლენა მთლიან ზღვრულ მოგებაზე.

**ამოხსნა:**

ზღვრული მოგება 1 ცალ პროდუქტზე = 6 – 4,5 = 1,5 ლ
გადახრა გაყიდვებში = 2800 – 2000 = 800 ერთეული
გავლენა = 800 ერთ. * 1,5 ლ = 1 200 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

**ამოცანა 19.** კომპანია უშვებს ერთი სახის პროდუქტს და იყენებს თვითღირებულების ნორმატიული კალკულაციის სისტემას. აგვისტოს თვის შესახებ არსებობს შემდეგი ინფორმაცია:

ნორმატიული დანახარჯები ერთ ერთეულზე:	
მასალა 8 კგ, 5 ლ/კგ	40 ლ
პირდაპირი შრომა: 6 სთ (5 ლ/სთ)	30 ლ
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	
ცვლადი – 6 სთ ( 3ლ/სთ )	18 ლ
მუდმივი – 6 სთ ( 4 ლ/სთ )	24 ლ
-----	
ნორმატიული თვითღირებულება	112 ლ

პროდუქციის გეგმური გამოშვება – 20 000 ერთეული. მარაგები ფასდება ნორმატიული ღირებულებით.

• **ოპერაციები აგვისტოს თვეში**

1. აგვისტოში გამოშვებულ იქნა 25 000 ერთეული პროდუქტი და გადაეცა მზა პროდუქციის საწყობს.
2. თვის გამზავლობაში შესყიდული იქნა 190 000 კგ მასალა 988 000 ლარად.
3. პირდაპირმა ხელფასმა 155 000 შრომა/საათისათვის 750 000 ლ შეადგინა.
4. ფაქტიური ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები იყო 470 000 ლ
5. ფაქტიური მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯები იყო 580 000 ლ
6. საწყისი და საბოლოო ნაშთები შეადგენდა:  
მარაგის ნაშთები

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

მანვენებლები	საწყისი ნაშთი	საბოლოო ნაშთი
1. მასალები კგ	10 000	5 000
2. დაუმთავრებელი პროდუქცია, ერთ.	–	2 000
		(მასალის მიხედვით სრულად და გადამუშავების მიხედვით, ნახევრად დამთავრებული
3. მზა პროდუქცია, ცალებში	7 500	8 000

ითვლება, რომ ნედლეულის დანაკლისები არ არსებობს.

**მთხოვნა:** 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.

დ	მასალები	კ
ნაშთი:	50 000	3. 1 080 000
(10000 კგ * 5 ლ)		გადასატანი
2. 190 000 კგ–988 000		ნაშთი 25 000
10. გადახრა 67 000		(5000 კგ*5ლ)
	-----	-----
	1 105 000	1 105 000

დ	მზა პროდუქცია	კ
ნაშთი:	840 000	რეალიზაციის
(7500 ერთ*112ლ)		თვითღ.– 1 224 000
1. 2 800 000		გადასატანი
		ნაშთი 896 000
		(8000*112ლ)
	-----	-----
	2 120 000	2 120 000

დ	დაუმთავრებელი წარმოება	კ
ნაშთი:	–	1. 2 800 000
3.	1 080 000	15. 105 000
4.	780 000	17. 5 000
5.	468 000	19. 3 000
6.	624 000	21. 144 000
		გადასატანი ნაშთი 152 000
		(2000 ეკვ. ერთ * 40 ლ +
		+ 1000 ეკვ ერთ. * 72ლ)
კორექტირება	257 000	-----
	3 209 000	3 209 000

დ	ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში	კ
8.	470 000	5. 468 000
		12. გადახრა 2 000
	-----	-----
	470 000	470 000

დ	მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში	კ
9.	580 000	6. 624 000
13. გადახრა 44 000		
	-----	-----
	624 000	624 000

ი.ჭილაძე – მმართველობითი აღრიცხვა

დ	გასაცემი ხელფასი	კ	დ	საერთო გადახრა მასალის ხარჯებში	კ
7.	750 000	4.	780 000	15.	105 000
11. გადახრა	30 000			10.	67 000
	-----		-----	4.	38 000
	780 000		780 000		-----
					105 000

**საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში**

16.	25 000	11.	30 000
17.	5 000		-----
	-----		30 000
	30 000		30 000

**საერთო გადახრა ცვლად საწ.ზედნადებ ხარჯებში**

12.	2 000	18.	5 000
19.	3 000		-----
	-----		5 000
	5 000		5 000

**საერთო გადახრა მუდმივ საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში**

21.	144 000	13.	44 000
	-----	20.	100 000
	144 000		-----
			144 000

**დ მოგება/ზარალი კ**

14.	38 000	16.	25 000
18.	5 000		-----
20.	100 000		25 000
	-----		-----
	143 000		25 000

**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**
- მასალის შესყიდვები – 988 000 ლარად (190 000 კვ)  
**დებეტი – მასალა – 988 000**  
**კრედიტი – კრედიტორები – 988 000**
- მასალის 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	50% 1 000
<b>ჯამი</b>	<b>27 000</b>	<b>26 000</b>

**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 – გასაცემი ხელფასი – 780 000**

- ნორმატიული ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება – 468 000 ლ  
 (26 000 ეკვივალენტური ერთეული \* 18 ლ))

**დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 468 000**

**კრედიტი – ცვლადი საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 468 000**

- ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება – 624 000 ლ  
 (26 000 ერთ \* 24 ლ)

**დებეტი – დაუმთავრებელი წარმოება – 624 000**

**კრედიტი – მუდმივი საწ. ზედ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 624 000**

- ფაქტიური ხელფასის გაცემა – 750 000 ლ

**დებეტი – გასაცემი ხელფასი – 750 000**

**კრედიტი – ფულის ანგარიშები – 750 000 ლ**



(პარალელურად, პირდაპირი შრომითი ხარჯების ანგარიში პროდუქციის სახეების მიხედვით ცალ-ცალკე გაიხსნება)

8. ფაქტიური ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა თვის ანმავლობაში – 470 000  
**დებეტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში**  
**კრედიტი – სხვადასხვა ანგარიშები – 470 000**

(სიმარტივისათვის, ფაქტიური ზედნადები ხარჯების დახურვის ოპერაციები გამოთიშულია)

9. ფაქტიური მუდმივი ზედნადები ხარჯების აღრიცხვა თვის განმავლობაში – 580 000 ლ  
**დებეტი – მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში – 580 000**  
**კრედიტი – სხვადასხვა ანგარიშები – 580 000**

მოტანილი ოპერაციების შემდეგ, თვის ბოლოსათვის ანგარიშების მონაცემების საფუძველზე გამოითვლება საერთო გადახრები, რომლებიც “გადახრების“ შესაბამის ანგარიშებზე 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). განხილულ მაგალითზე მასალის ნორმატიული ხარჯები, როგორც იცით, პროდუქციას ფაქტიური რაოდენობის მიხედვით მიეკუთვნება.

მასალის ანგარიშზე გადახრის გამოთვლისათვის საბოლოო ნაშთი, როგორც გადასატანი ნაშთი ისე აისახება, რომელიც ამოცანის პირობის თანახმად თვის ბოლოსათვის ცნობილია და ნორმატიული ღირებულებით შეფასდება.

10. მასალის ანგარიშზე არსებული გადახრის ჩამოწერა – 67 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)  
**დებეტი – ნედლეული – 67 000**

**კრედიტი – საერთო გადახრა მასალის ხარჯებში – 67 000**

11. შრომის ხარჯებში საერთო გადახრის ჩამოწერა – 30 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

**დებეტი – გასაცემი ხელფასი – 30 000**

**კრედიტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 30 000**

12. ცვლად საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში გადახრის ჩამოწერა – 2 000 ლ (არახელსაყრელი)

**დებეტი – გადახრები – 2 000**

**კრედიტი – ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯები – 2 000**

13. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების საერთო გადახრის ჩამოწერა – 44 000 (ხელს.გ.)

**დებეტი – მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების**

**საკონტროლო ანგარიში – 44 000**

**კრედიტი – საერთო გადახრა მუდმივ საწ.ზედ.ხარჯებში – 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. ნედლეულს დანახარჯების საერთო გადახრა:

ფაქტიური ხარჯი (50000+988000 – 25000)

1 013 000 ლ

მიკუთვნებული ნორმატიული ხარჯი – 27 000 ერთეული \* 40 ლ = 1 080 000 ლ

საერთო გადახრა

67 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)

1. ნედლეულის ფასების ცვლილების გავლენა:

ფაქტიურად დახარჯული მასალა ფაქტიური ფასით – 988 000 ლ

ფაქტიურად დახარჯული ნორმატიული ფასით: 190 000 კგ \* 5 ლ = 950 000 ლ

გავლენა 38 000 ლ (არახელს. გავლენა)

2. ნედლეულის გამოყენების ცვლილების გავლენა:

950 000 ლ

27 000 ერთ \* 8 კგ \* 5 ლ 1 080 000 ლ

გავლენა 105 000 ლ (ხელსაყრელი გავლენა)

საერთო გადახრა = 105 000 – 38 000 = 67 000 ლ

II. პირდაპირი შრომითი დანახარჯების საერთო გადახრა:

ფაქტიური ხარჯი – 750 000 ლ  
 ნორმატიული ხარჯი – 780 000 ლ  
 (26 000 ერთეული \* 30 ლ)

საერთო გადახრა 30 000 ლ (ხელსაყრელი გადახრა)  
 მოქმედი ფაქტორები:

1. საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა

ფაქტიური ხარჯი – 750 000 ლ  
 155 000 სთ \* 5 ლ = 775 000 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:

ფაქტიური ხარჯი – 470 000 ლ  
 ნორმატიული ხარჯი (26 000 ერთეული \* 18 ლ) – 468 000 ლ

გადახრა 2 000 ლ (არახელსაყრელი გადახრა)

მოქმედი ფაქტორები:

7. ხარჯვის დონის ცვლილების გავლენა:

ფაქტიური ხარჯი – 470 000 ლ  
 155 000 სთ \* 3 ლ = 465 000 ლ

გავლენა 5 000 ლ (არახელსაყრელი გავლენა)

8. 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:

ფაქტიური ხარჯი 580 000 ლ  
 ნორმატიული ხარჯი 624 000 ლ  
 (26 000 ერთეული \* 24 ლ)

გადახრა 44 000 ლ (ხელსაყრელი)

მოქმედი ფაქტორები:

1. ხარჯვის დონის (ღირებულების) ცვლილების გავლენა:

580 000 ლ – 480 000 ლ = 100 000 ლ (არახელსაყრელი)

2. ეფექტიანობის ცვლილების გავლენა:

გეგმური – 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 გაგრძელდება გადახრებზე მოქმედი ფაქტორების გავლენების ჩამოწერის ოპერაციების აღრიცხვა;

14. მასალის ფასის ცვლილების გავლენა – 38 000 ლ (არ.ხ.)  
დებეტი – მოგება-ზარალი – 38 000  
კრედიტი – საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში – 38 000
15. მასალის გამოყენების ცვლილების გავლენა – 105 000 ლ (ბ)  
დებეტი – საერთო გადახრა მასალის დანახარჯებში – 105 000  
კრედიტი – წარმოება – 105 000
16. საათობრივი ხელფასის ცვლილების გავლენა – 25 000 ლ (ბ)  
დებეტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 25 000  
კრედიტი – მოგება-ზარალი – 25 000
17. შრომის მწარმოებლურობის გავლენა – 5 000 ლ (ბ)  
დებეტი – საერთო გადახრა შრომით ხარჯებში – 5 000 ლ  
კრედიტი – წარმოება – 5 000
18. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონის ცვლილების გავლენა – 5 000 ლ (არ.ხ.)  
დებეტი – მოგება-ზარალი – 5 000  
კრედიტი – საერთო გადახრა ცვლად საწ.ზედ. ხარჯებში – 5 000
19. ცვლადი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობის გავლენა – 3 000 (ბ)  
დებეტი – საერთო გადახრა ცვლ.საწ.ზედ. ხარჯებში - 3 000  
კრედიტი – წარმოება – 3000
20. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების დონის ცვლილების გავლენა – 100 000 ლ (არ.ხ.)  
დებეტი – მოგება-ზარალი – 100 000  
კრედიტი – საერთო გადახრა მუდმივ საწ. ზედ. ხარჯებში – 100 000
21. მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობის გავლენა – 144 000 ლ (ბ)  
დებეტი – საერთო გადახრა მუდმივ საწ. ზედ. ხარჯებში – 144 000  
კრედიტი – წარმოება – 144 000

ამრიგად, დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე შესწორდება დანახარჯები ხარისხობრივი ფაქტორების ხელსაყრელი გავლენების ჯამით – 257 000 ლარით (105000 + 3 000 + 5 000 + +144000), რის შედეგადაც მზა პროდუქციის თვითღირებულება მცირდება.

**ბამოყენებული ტერმინების  
ქართულ-ინგლისური ლექსიკონი**

**ა**

ადმინისტრაციული ხარჯები	administration costs
ათვისების კოეფიციენტი	cabasity rate
ალბათობა	probability
ალტერნატიული ღირებულება	opportunity costs
ანაზღაურების მეთოდები	remuneration methods
ანალიზი	analysis
ანგარიში	an account
ანგარიშგება	reporting
ანიუტეტი	annuities
არაკონტროლირებადი დანახარჯები	non-kontrollable costs
არამომგებიანი ორგანიზაციები	not-for-profit oranzitions
არაპირდაპირი დანახარჯები	indirect costs
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯები	indirect labours costs
არასაწარმოო დანახარჯები	non-production costs
არაფინანსური მიზნები	non-financial goals
არსება	being
არსებობა	exist, be, existence
არსებითი	essential
აღმოუფხვრადი დანახარჯები	unavoidable costs
აღმოფხვრადი დანახარჯები	avoidable costs

**ბ**

ბაზა	a base
მარკეტი	markett
ბაზარზე შეღწევა	market penetration
ბიზნესის რისკი	business risk
ბიუჯეტირება	budgeting
ბრიგადა	brigade
ბუფერული მარაგი	buffer stock
ბუღალტერი	book-keeper, accounter

**გ**

გაგზავნა	sending
გადაწყვეტილება	a dicision
გადაწყვეტა, გადაწყვეტილების მიღება	decide
გადაწყვეტილებათა ხე	decision tree
გადახარჯვა	spend too mach
გავლენა	influence
გამრავლების კანონი	multiplikation low
გადაჭარბება	overfullfil
გადახრა	variance, deviation
გადახრების ანალიზი	variances 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  
გადახრები გაყიდვის ასორტიმენტსა და რაოდენობაში

wages rate variance  
sales assortment and quantity  
variances

განაკვეთი  
განაწილება  
განტოლება  
განუსაზღვრელობა  
განყოფილების განაკვეთი  
განაწილების განაკვეთი  
განაწილების ბაზა  
გადასახადი  
გადაფასება  
გათვალისწინება  
გათვალისწინებული  
გამომუშავება  
გამოყოფა  
განთავსება  
განმეორებითი განაწილების მეთოდი  
გარდაუვალი დანახარჯები  
გასავლები  
გაუნაწილებელი მოგება  
გეგმა  
გრძელვადიანი ტენდენციები

rate  
apportionment, distribution  
levelling, equation  
uncertainty  
departmental rate  
apportionment rate  
bases for apportioning  
tax  
revalue  
foresee  
foreseen  
produce, working out  
allotment  
allocation, placing  
reciprocal method  
committed method  
outlays, expenses  
retained profits  
a plan  
long-term trends

ღ

დაბეგერა  
დაგეგმვა  
დაგეგმვის ინფორმაცია  
დამატებითი დანახარჯები  
დამოუკიდებელი მოვლენები  
დანახარჯი-მოცულობა-მოგების ანალიზი  
დანახარჯებზე დაფუძნებული ფასდადგენა  
დანახარჯთა აღრიცხვა  
დანახარჯების ბარათი  
დანახარჯთა ცხრილები  
დანახარჯების დაჯგუფება  
დანახარჯთა ელემენტები  
დანახარჯთა ერთეული  
დანახარჯების კლასიფიკაცია  
დანახარჯთა ზღვრული კალკულაცია  
დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაცია  
დანახარჯების კალკულაცია შეკვეთების მიხედვით  
დანახარჯთა მატარებლები  
დანახარჯების ნორმატიული კალკულაცია  
დანახარჯების მუხლობრივი თავმოყრა  
დანახარჯების ქცევა  
დანახარჯების ცენტრი  
დანახარჯების ცენტრების დადგენა  
დაუმთავრებელი წარმოება  
დაქირავება  
დინამიკური მწკრივი  
დისკონტირება

taxation  
planning  
planning information  
incremental costs  
independent events  
cost-volume-profit analysis (CVP)  
cost based pricing  
cost accounting  
cost card  
cost tables  
pooling of costs  
elements of costs  
cost unit  
cost classification  
marginal costing  
total absorption costing  
specific order costing  
cost drivers  
standard costing  
collecting costs by item  
cost behavior  
cost centre  
establishment of cost centres  
work in process (WIP)  
hire  
time series  
discounting

დონე	level
დროითი განაკვეთი	time rate
<b>ე</b>	
ეკონომია	economy
ეკონომიური	economic
ეკონომიკა	economics
ეკონომიკური	economical
ეკონომისტი	economist
ეკვივალენტური ერთეულები	equivalent units
ერთიანი განაკვეთები	blanket rates
ერთობლივი პროდუქტები	joint products
ერთიანი	united
ეტაპობრივი (საფეხურებრივი) მუდმივი ხარჯები	stepped fixed costs
ელასტიური ბიუჯეტი	flexible budget
ეფექტიანი	effective
ეფექტიანობა	effectiveness
ეფექტური	efficiency
<b>ვ</b>	
ვარიაციის კოეფიციენტი	coefficient of variation
ვარაუდი	supposition
ვაჭრობა	trade
ვალი	debt
<b>ზ</b>	
ზედნადები ხარჯები	overheads
ზედნადები ხარჯების განთავსება	allocation of overheads
ზედნადები ხარჯების განაწილება	apportionment of overheads
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება	overheads absorbtion
ზედნადები ხარჯების კლასიფიკაცია	overheads classification
ზედნადები ხარჯების საერთო განაკვეთი	blanket overhead absorption rate
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების მეტობა	over absorbtion of overheads
ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისი	under absorbtion of overheads
ზენორმატიული დანაკარგები	abnormal losses
ზენორმატიული ნამეტი (გამოსავალი)	abnormal gain
ზენორმატიული სამუშაო დრო	overtime
ზღვრული დანახარჯები	marginal cost
ზღვრული მოგება	marginal profit (contribution)
<b>თ</b>	
თანამომხმარებელი	concurrent user
თანმდევო პროდუქტი	by product
თანხვედრი	concurrent, parallel
თეორია	theory
თეორიული ღირებულება	theoretical value
თეორიული განხილვა	theoretical treatment
თვითღირებულება	cost, selfcost
თვისება	property, charecteristics
თითოეული	each

ო

იაფი	cheap, inexpensive
იდეალური ნორმატივი	ideal standard
ინვესტიციის უკუგება	return of investment (ROI)
ინფორმაცია გადაწყვეტილების მისაღებად	information for decision making
ინვესტიციის 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
კონკურენტი	competitor, rival
კონტრაქტის თვითღირებულების კალკულაცია	contract costing
კონტროლირებადი დანახარჯები	controllable costs
კონტროლის ინფორმაცია	control information
კორელაცია	correlation
კორელაციის კოეფიციენტი	coefficient of correlation
კოექტირებული ბიუჯეტი	flexed budget

ლ

ლევერიჯი	leverage
ლევერიჯის ოპტიმალური დონე	optimal leverage level
ლიკვიდობა	liquidity
ლიკვიდაცია	liquidation

1

მ

მადანი	ore. mine
მათემატიკური ლოდინი	expectations theory
მანქანასაათის განაკვეთი	machine, hour rate
მანქანათმშენებლობა	machine-bulding
მარაგი	stock
მარაგის მართვა	stock management
მარაგის მრუნვალობა	stock turnover
მარაგის მაქსიმალური დონე	maximum stock level
მარაგის მინიმალური დონე	minimum stock level
მარაგის სააღრიცხვო წიგნი	Stores Ledger
მარაგის შენახვის ხარჯი	cost inventory keep in store
მარაგის შენახვის პერიოდი	stock holding period
მარტივი პროცენტის მეთოდი	simple interest method
მასალა	materials
მასალაზე განაცხადი	Materials Requisition
მასალის ტრასპორტირების ხარჯები	carrying costs
მასალის გამოყენების გადახრა	materials usage variance
მასალის ფასის გადახრა	materials price variance
მიზანი	purpose, task, target, objective.
მიზეზი	reason

მიზნობრივი ზღვრული მოგება	contribution target
მიკუთვნება	absorbtion
მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები	absorped overheads
მიმდინარე ნორმატივი	current standard
მინი-მაქსის მეთოდი	High-Low Method
მიღწევადი ნორმატივი	attainable stsandard
მმართველობით აღრიცხვა	Management Accounting
მმართველობითი საინფორმაციო სისტემა	management information system
მოგების ცენტრი	profit centre
მოგება-მოცულობის გრაფიკი	profit-volume chart
მოვლენა	appearance, event
მომგებიანობის ინდექსი	profitability index
მომსახურების დანახარჯების კალკულაცია	Service Costing
მონაცემები	datas
მორიგი შეკვეთის დონე	reorder lever
მორიგი შეკვეთის მოცულობა	reorder volume (quantity)
მოცდენილი სამუშაო დრო	idle time
მოცდენილი დროის გადახრა	idle time variance
მუდმივი ხარჯები fixed costs	
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ათვისების ცვლილება	fixed overhead mastering variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ეფექტიანობის ცვლილება	fixed overhead efficiency variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობის ცვლილება	fixed overhead volume variance
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების ცვლილება	fixed overhead value variance
მწარმოებლურობა	productivity

ნ

ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების კალკულაცია	Batch Costing
ნაკეთობათა პარტიის ეკონომიური მოცულობა	economic batch quantity (EBQ)
ნაკეთობათა პარტიის თვითღირებულების უწყისი/ბარათი	Batch cost sheet / card
ნახევრადცვლადი ხარჯები	semy-variable costs
ნედლეულის მარაგი	raw materials stocks
ნორმატივი	standard
ნორმატიული დანაკარგი	normal loss
ნორმატიული დანახარჯი	normal cost
ნორმატივების დაწესება	setting of stsandards
ნორმირებული სამუშაო დღე	measured day work

ო

ოპერატიული ანგარიშგება	operating statement
ოპერატიული ინფორმაცია	operating information
ორბუნკერიანი სისტემა	two bin

პ

პარტიის ეკონომიური მოცულობა	economic batch quantity
პასუხისმგებლობის ცენტრი	responsibility centre
პერიოდის დანახარჯები	period costs
პირდაპირი დანახარჯები	direct costs
პროგნოზი	prognoss, forecast
პროგნოზირება	forecasting
პროდუქტის დანახარჯები	product costs
პროდუქციის პარტიის კალკულაცია	batch costing



პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი	product life cycle
პროდუქტიული	productive
პროცენტი	interest, percent
პროცესის ანგარიში	process account
პროცესის დანაკარგები	process losses
პროცესების მიხედვით კალკულაცია	process costing

**ქ**

ქურნალი	journal, magazine
---------	-------------------

**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
საერთო განაკვეთი	blanket rate
სამუშაო დროის აღრიცხვის ბარათი	Clock Card
სამუშაო დროის ტაბელი	Time sheet
სამუშაო ძალა	labour
სამუშაო ძალის გამოყენების კოეფიციენტი	labour capacity ratio
სამუშაო ძალის დენადობის კოეფიციენტი	labour turnover
სანარდო სამუშაო	piece work
სანარდო სისტემა	piccework system
საუკეთესო დამთხვევის წრფე	Lain of Best Fit
საქმიანობის სახეობების მიხედვით დანახარჯთა კალკულაცია	Aqtivity Based Costing (ABC)
საქონლის მიღების ზედნადები (ფაქტურა)	Goods Received Note
სარგებლიანობა	utility value
სარეალიზაციო ფასის გადახრა	sales price variance
სარეზერვო სიმძლავრე	spare capacity
სასაწყობო აღრიცხვის ბარათი	Bin kard
სატრანზიტო საქონელი	transit goods
საშუალო შეწონილი ღირებულება	weighted average cost
საწარმოო ზედნადები ხარჯები	production overheard
საწარმოო პროცესების მიხედვით კალკულაცია	Process Costing
სახარჯთაღრიცხვო განაკვეთი	pre-determined rates
სეზონური ცვალებადობა	seasonal variations
სტრატეგიული ინფორმაცია	strategic infarmation
სწრაფი ლიკვიდურობის კოეფიციენტი	quik (acid fest) ratio

**ტ**

ტაქტიკური ინფორმაცია	tactical information
ტენდენცია	trend, tendency

**უ**

უკუგება	payback, return
---------	-----------------

უკუგების შიდა განაკვეთი  
 უმუშევრობა  
 ურთიერთგამომრიცხავი მოვლენები  
 უსაფრთხოების შუალედი (ზღვარი)

internal rate of return (IRR)  
 unemployment  
 mutually exclusive events  
 Margin of safety

**ფ**

ფასდადგენა  
 ფასდაკლება  
 ფინანსური აღრიცხვა  
 ფაქტიური განაკვეთი  
 ფულადი მარაგი  
 ფულადი ნაკადები

pricing  
 abatement, reduction  
 Financial Accounting  
 actual rates  
 money supply  
 cashflows

**ქ**

ქარხანა  
 ქვეგანყოფილება  
 ქვითარი  
 ქირა

mill, factory  
 subsection  
 receipt  
 pay, hire

**ღ**

ღირებულება  
 ღონისძიება

value  
 measure, action

**ყ**

ყაღაღა  
 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  
 შრომისნაყოფიერების გადახრა  
 შრომისნაყოფიერების კოეფიციენტი  
 შრომის ეფექტიანობის კოეფიციენტი  
 შრომისუნარიანი  
 შედარებითი ხარისხი  
 შეუქცევადი დანახარჯები

order  
 ordered  
 order quantity  
 Job Cost Card  
 economic order quantity  
 lead taim  
 Job Costing  
 component  
 limiting factors, restricting factors  
 revenue, income  
 revenue centre  
 expedient  
 Purchase Order  
 joint products  
 absorbtion  
 labour rate variance  
 labour production variance  
 labour production ratio  
 labour efficiency ratio  
 capable of working, able to work  
 comparative degree  
 sunk costs

ჩ

ჩანაცვლების ოპტიმალური პერიოდი  
 ჩრდილოვანი ფასები  
 ჩვეულებრივი აქციები

optimum replacement 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  
 cyclical variation

ძ

ძირითადი დანახარჯები  
 ძირითადი ნორმატივე  
 ძირითადი ფაქტორი  
 ძვირი

prime costs  
 basic standard  
 principal factor  
 expensive, dear

წ

წაგება  
 წარმოება  
 წარმოების დანახარჯების კალკულაციის მეთოდები  
 წარსული დანახარჯები  
 წაუგებლობის გრაფიკი  
 წაუგებლობის წერტილი  
 წახალისების სქემა  
 წინასწარ დადგენილი განაკვეთი  
 წმინდა მიმდინარე ღირებულება  
 წრფივი პროგრამირება  
 წუნი

loss  
 production  
 product costing methods  
 historical costs  
 breakeven chart  
 breakeven point  
 remuneration scheme  
 predetermined rate  
 net present value (NPV)  
 Linear Programming  
 flaw, defect

ჭ

ჭარბი  
 ჭარბწარმოება

prevail, surplus  
 surplus production

ხ

ხაზინის მართვა  
 ხარისხი  
 ხელმეორედ გადანაწილება  
 ხელფასი

treasure management  
 quality, degree  
 reapportionment  
 salary

ჯ

ჯარიმა

fine, penalty

ჰ

ჰეჯირება  
 ჰორიზონტხალური

hedging  
 horizontal

### ლიტერატურა

1. მმართველობითი აღრიცხვა, სახელმძღვანელო, ACCA. წიგნი F2. საერთაშორისო პრაქტიკა. თარგმანი ინგლ., თბ., 2007
2. ფინანსური ინფორმაცია მენეჯერებისათვის. ACCA. წიგნი 1.2. სახელმძღვანელო, საერთაშორისო პრაქტიკა, თარგმ.ინგლ., თბ., 2003
3. ფინანსური მართვა და კონტროლი. ACCA. წიგნი 2.4. სახელმძღვანელო, საერთაშორისო პრაქტიკა, თარგმ. ინგლ., თბ., 2005
4. ატკინსონი ე. ა., კაპლანი რ.ს., მათსუშურა ე.მ., იანგი ს.გ. – მმართველობითი აღრიცხვა, თარგმანი ინგლისურიდან, თბ., 2009
5. ბუაჩიძე ბ. – მმართველობითი აღრიცხვა, უნივერსალი, თბ., 2012
6. ბოჭორიშვილი ლ., ჩხეიძე თ. – მმართველობითი აღრიცხვის საფუძვლები, თბ., 2009
7. დევიდ რ. ანდერსონი, დენის ჯ. სვინი – სტატისტიკა ბიზნესისა და ეკონომიკისათვის, თარგმანი ინგლისურიდან, თსუ, თბ., 2014
8. დრური კ. – მმართველობითი და საწარმოო აღრიცხვა. რუსულ ენაზე, მოსკოვი, 2002.
9. კონდრატიევა ლ.გ. – მმართველობითი აღრიცხვის საფუძვლები, რუსულ ენაზე, მოსკოვი, 2000
10. კუკუშკინა ი.გ. – მმართველობითი აღრიცხვა, რუსულ ენაზე, მოსკოვი, 2004
11. ლიპარტია ზ., ზარანდია ც., გელაშვილი მ. – მმართველობითი აღრიცხვა და შიგა კონტროლი, ახალციხე, 2011
12. მიქაძე პ. – მმართველობითი აღრიცხვა, თბ., 2000
13. ოსიპენკო ო.პ. – მმართველობითი აღრიცხვა, რუსულ ენაზე, მოსკოვი, 2002
14. ჩადუნელი ო. – მმართველობითი აღრიცხვა, თბ., 2005
15. ძიმცვიშვილი ნ., ნაჭყებია მ., დათუაშვილი ს., ბაქრაძე გ. – მმართველობითი აღრიცხვა, LIBG, თბ., 2009
16. Clasification of Manufacturing Costs and Expenses, 2015.  
<http://www.microbuspub.com/pdfs/chapter4.pdf>
17. Cokins G. – Activity-Based Cost Managenebt, 2001
18. Erick Kohler – Standard Costing and Variance Analysis, MA, 2013
19. Kaplan R.S., Anderson S.R. – Time – Driven Activity Based Costing, 2007
20. Lawrence A. Gordon – Mangerial Accounting , workbook, 2005  
([www.amason.com/Managerial](http://www.amason.com/Managerial) Accounting)
21. Myle Bassel - Managerial Accounting Basics. 2011  
([www.amason.com/Managerial](http://www.amason.com/Managerial) Accounting)
22. Novak P., Popesko B. – Cost Variability and Cost Behavior in Manufacturing Enterprises, Journal of scientificpapers economics and Sociology, 2014
23. Peter Brever – Managerial Accounting, Hordcover, 2007
24. Ray H. Garrison – Managerial Accounting, 2009([www.amason.com/Managerial](http://www.amason.com/Managerial) Accounting).
25. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer - Managerial Accounting, et Russan lengv. Kiev, 2011
26. Steven M.Bragg – Managerial Accountent, 2011
27. Steven M. Bragg – Cost Accounting Fundamentals, 2014
28. О.В.Грищенко. Управленческий учёт. ТТИ ЮФУ. 2007



იზოლდა ჭილაძე  
ეკონომიკის დოქტორი  
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო  
უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი