

იზოლდა ჭილაძე

დანახარჯების აღრიცხვის სისტემები

მონოგრაფია

გამომცემლობა „მერანი“
2009

UDC (უაკ) 657. 471 + 657. 657.21

ჭ — 461

მონოგრაფიაში განხილულია წარმოების დანახარჯების კლასიფიკაცია და მათი აღრიცხვის ინტეგრირებული და არაინტეგრირებული სისტემები. მოცემულია ამ სისტემების შედარებითი დახასიათება.

შრომში გადმოცემული საკითხები დააინტერესებს ეკონომიკური მიმართულების ყველა პრაქტიკოსსა და თეორეტიკოსს.

რედაქტორი პროფესორი ნადეჟდა კვატაშიძე

რეცენზენტი პროფესორი მერაბ ჯიქია

ISBN 978-9941-0-1111-5

შ ი ნ ა ა რ ს ი

შესავალი;
დანახარჯების კლასიფიკაცია;
დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა;
დანახარჯთა აღრიცხვის არაინტეგრირებული სისტემა;
დანახარჯთა აღრიცხვის ინტეგრირებული სისტემა;
დანახარჯების რელევანტური კალკულაცია;
დასკვნა.

C o n t e n t s

Intriduction;
Cost classifikation;
Cost accounting general scheme;
Nonintegrated system of coxt accounting;
Integratid system of cost accounting;
Relavant costing;
Conclussion;
Resume.

შესავალი

ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ქვესისტემებს მოიცავს.

ფინანსური აღრიცხვა ინფორმაციას ამზადებს კომპანიის საერთო ფინანსური მდგომარეობისა და მომგებიანობის შესახებ, გარე და შიდა მომხმარებლებისათვის. მმართველობითი აღრიცხვა ინფორმაციას ამზადებს მხოლოდ შიდა მომხმარებლებისათვის, დირექტორებისა და მენეჯერებისათვის, რათა მათ ეფექტიანად მართონ და აკონტროლონ დანახარჯები. აქედან გამომდინარე, მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანაა განსაზღვროს პროდუქციასა და მომსახურებაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯები.

ვინაიდან, ფინანსური აღრიცხვა ინფორმაციას გარე მომხმარებლებისათვის ამზადებს, ეს ინფორმაცია საჯარო ხასიათისაა და ამიტომ იგი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ბასს) და ეროვნული კანონმდებლობის მოთხოვნებით რეგულირდება. ფინანსური ანგარიშგების საჯაროობა იმ აუცილებლობითაა განპირობებული, რომ ბიზნესის სამყაროში სხვადასხვა ფირმებს ერთმანეთთან მრავლმხრივი კავშირ-ურთიერთობის დამყარება სჭირდებათ. ეს კავშირები თითოეულისათვის რომ საიმედო იყოს, მათ ერთმანეთის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სარწმუნო ინფორმაცია უნდა ჰქონდეთ. ამიტომ, ყველა იურიდიული პირი ვალდებულია წლიური ფინანსური ანგარიშგება გამოაქვეყნოს, რათა ამ ინფორმაციის გარე მომხმარებლებმა სწორი გადაწყვეტილება მიიღონ ამა თუ იმ ფირმის სანდოობის შესახებ.

მმართველობითი აღრიცხვა კი გარე რეგულირებისაგან უფრო თვისუფალია, რადგან იგი ინფორმაციას ამზადებს რესურსების გამოყენების შესახებ, საწარმოო საქმიანობის შიდა მართვის მიზნით რაც, კომერციული საიდუმლოების სფეროს მიეკუთვნება და გარეთ არ ქვეყნდება. მმართველობითი ინფორმაცია მენეჯმენტის მიზნებისა და ამოცანების შესაბამისად მზადდება. ამდენად, მმართველობით აღრიცხვას ძირითადად კომპანიის მენეჯმენტის საინფორმაციო მოთხოვნები არეგულირებს. დანახარჯების ეფექტიანი მართვისა და კონტროლის მიზნით მმართველებს ინფორმაცია რა სახითა და როგორი პერიოდულობითაც დასჭირდებათ, წარმოების ბუღალტერმა შესაბამისი ანგარიში უნდა მოამზადოს.

მართალია ბასს მმართველობით აღრიცხვას უშუალოდ არ არეგულირებს, მაგრამ არაპირდაპირ, ზოგიერთი სტანდარტი მასზე გავლენას მაინც ახდენს. ასეთია ბასს 2 - «სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები». ეს სტანდარტი განსაზღვრავს მასალების, დაუმთავრებელი პროდუქციის, მზა პროდუქციისა და საქონლური მარაგების შეფასების მეთოდოლოგიას. მართალია, მმართველობით აღრიცხვაში შეიძლება დახრჯული მასალების შეფასების ნებისმიერი მეთოდი იქნას გამოყენებული, მაგრამ, ვინაიდან ფირმის მასშტაბით შეფასების გარკვეული მოთხოვნები არსებობს, მიზანშეწონილია მმართველობით აღრიცხვაშიც იგივე მეთოდი იქნას გამოყენებული.

ასევე შეიძლება ითქვას დანადგარების ცვეთის გამოთვლის მეთოდებზე. სასურველია გამოყენებულ იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ცვეთის დარიცხვის ერთიანი მეთოდი. მმართველობით აღრიცხვაში აგრეთვე გათვალისწინებულ უნდა იქნას მოთხოვნები: ბასს 11 - «სამშენებლო კონტრაქტები»; ბასს 17 - «ძირითადი საშუალებები»; ბასს 19 - «დაქირავებულ მომუშავეთა გასამრჯელოები»; ბასს 41 - «სოფლის მეურნეობა». ამდენად, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ყველა მოთხოვნა საოპერაციო დანახარჯებთან დაკავშირებით, ასევე შეეხება მმართველობით აღრიცხვას, რადგან აღრიცხვა ერთიან სისტემას წარმოადგენს.

დანახარჯების მოწესრიგებული აღრიცხვის, ეფექტიანი ორგანიზაციისა და მმართველებისათვის ხარისხიანი ინფორმაციის მომზადების მიზნით, აუცილებელია აღრიცხვა ეყრდნობოდეს დანახარჯების კლასიფიკაციის ანუ დაჯგუფების ხერხებს მათი ბუნებისა და ქცევების შესაბამისად.

1. დანახარჯების კლასიფიკაცია

მესაკუთრის ინტერესებშია, ფლობდეს ზუსტ ინფორმაციას როგორც რესურსების შეძენის, ასევე მათი გამოყენების შესახებ, რათა დაადგინოს, რესურსები რამდენად ეფექტიანად გამოიყენება. ამიტომ, საწარმოს ხალმძღვანელობამ პირველ რიგში უნდა იცოდეს რა მიზნით გაიწევა ხარჯები.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

თეორიასა და პრაქტიკაში გავრცელებულია დანახარჯთა კლასიფიკაცია შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

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

განვიხილავთ თითოეულს ცალკე-ცალკე.

თანამედროვე საერთაშორისო ეკონომიკურ აზროვნებასა და პრაქტიკაში ხარჯების უპირველესი კლასიფიცირება ხდება შემავალ და გამავალ ხარჯებად. ნებისმიერი ტიპის საწარმოს მართვის მიზნით, აუცილებელია იმის დანახვა, თუ როგორ

მომრაობენ მასში დანახარჯები. საწარმო ერთი მხრივ იძენს სხვადასხვა სახის რესურსებს, რომელთა შესყიდვაზე სათანადო ფულად ხარჯებს ეწევა. პარალელურად, საწარმოს შიგნით, საწყობებიდან გაედინება მრავალი სახის მასალა, რომელიც შესაბამისი ტექნოლოგიების მეშვეობით გადამუშავდება, წარმოებაში იხარჯება და მზა პროდუქტად გარდაიქმნება.

ამდენად, ჩვენი აზრით, ხარჯვის მიმართულების მიხედვით, საწარმოს გააჩნია 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 ვეღარ შევა. ამიტომ მათ **ამოწურულ ხარჯებსაც უწოდებენ**, მიუხედავად იმისა, რომ პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებულ ფულად შემოსავლებში, გამოყენებული რესურსების ღირებულების წილიც არის და მეწარმეს უკან კვლავ ფულის სახით უბრუნდება.

მაგალითი: დავუშვათ საწარმომ, ერთი თვის განმავლობაში შეისყიდა 45 000 ლარის სხვადასხვა სახის მასალა. იმავე თვეში, პროდუქციის დამზადებაზე თუ 41 000 ლარის მასალა დაიხარჯა, ამ შემთხვევაში, 45 000 ლარი შემავალი ხარჯია და 41 000 ლარი, გამავალი ანუ ამოწურული ხარჯია.

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.

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

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

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

პოლემიკა: ჩვენი აზრით, ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებში მოცემული გადმარტება ზარალის კატეგორიის განმარტებას უფრო წარმოადგენს, ვინაიდან წარმოებაზე გაწეული ხარჯები არავითარ შემთხვევაში არ შეიძლება ჩაითვალოს “საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებად”. პირიქით, თუკი ადგილი არ ექნება რესურსების ხარჯვას, არც შემოსავლები იარსებებენ, ვინაიდან, სწორედ რესურსების ხარჯვა ამზადებს სამომავლოდ შემოსავლების ზრდას. აგრეთვე, ხარჯვას ყოველთვის არ მოსდევს საწარმოდან აქტივების გასვლა. მაგალითად, მასალის ხარჯვა იწვევს მასალის გადაადგილებას საწყობიდან წარმოებაში.

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, მხოლოდ იმავე საწარმოში – წარმოების პროცესში გადაადგილდება შემოსავლების მომტანი პროდუქციის დასამზადებლად, რითაც უზრუნველყოფს ეკონომიკური სარგებლის ზრდას ანუ შემოსავლების მიღებას მომავალში. შეიძლება ვიფიქროთ, რომ მასალის შესყიდვაზე საწარმოდან ფულის გასავლა ამცირებს მის ეკონომიკურ სარგებელს, მაგრამ, ამ აზრსაც ვერ ვეთანხმებით, ვინაიდან, გასული ფულის ტოლფასი მასალის მარაგი შედის საწარმოში. ხოლო, თუკი ზემოთ მოტანილ განმარტებაში ფირმის მოგების მაჩვენებელზე გავლენა იგულისხმება, გამომდინარე იქედან, რომ მოგება = შემოსავლებს – ხარჯები, მაშინ, გაუმართლებლად მიგვაჩნია მითითება «საწარმოდან აქტივების გასვლასა და ვალდებულებების ზრდაზე».

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

ჩვენი აზრით, ბასს-ის განმარტებაში შემავალი და გამავალი ანუ ამოწურული ხარჯები ერთ კონტექსტში მოიაზრება, რაც მართებულად არ მიგვაჩნია.

დანახარჯების კლასიფიკაცია საქმიანობის სფეროების მიხედვით, გულისხმობს მათ დაჯგუფებას საქმიანობის სექტორების მიხედვით ანუ გაითვალისწინება, ხარჯები მოცემულ საწარმოში ძირითად ანუ მაპროფილებელ საქმიანობაზე გაიწევა თუ დამხმარე ან არაორდინარულ ღონისძიებებზე.

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

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

საოპერაციო ხარჯებს მიეკუთვნება პროდუქციის დამზადებაზე ან მომსახურების გაწევაზე გაწეული მატერიალური და შრომითი დანახარჯები, კომერციული (მარკეტინგის) ხარჯები და საერთო 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 ხარჯებია, რადგან მათი ძირითადი საქმიანობა სესხების აღებ-მიცემობაა.

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

საოპერაციო ხარჯები ეკონომიკური შინაარსის მიხედვით ძირითად და ზედნადებ ხარჯებად იყოფა.

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

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

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

1. საწარმოო ზედნადები ხარჯები
2. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები

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

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

წარმოების დანახარჯები მრავალი სახისა და დანიშნულების ხარჯებისაგან შედგება. **ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით** გამოიყოფა ერთგვაროვანი სახის ხარჯები: მასალის ხარჯი, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატები და მაკომპლექტებელი ნაწარმის ხარჯი, შრომითი ხარჯები, ცვეთის ხარჯი დანარჩენი ფულადი ხარჯები. დანახარჯთა ეკონომიკური ელემენტი პასუხობს კითხვაზე, თუ საწარმოში მოცემული სახის ხარჯი სულ რა რაოდენობითაა დახარჯეული.

ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დანახარჯების კლასიფიცირება პასუხობს კითხვაზე: რა მიზნითაა გაწეული ხარჯი. ამ ნიშნით, გამოიყოფა შემდეგი ფუნქციური მუხლები: საწარმოო, მარკეტინგის, ადმინისტრაციული.

პროდუქციის თვითღირებულებისადმი დამოკიდებულების მიხედვით ხარჯები ორ ჯგუფად იყოფა:

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

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

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

მოგება/ზარალის ანგარიშგების შედგენის დროს, საწარმოებმა საქონლის ან გაწეული მომსახურების თვითღირებულებაში სხა სახის ხარჯი არ უნდა შეიტანონ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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) შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში.

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

საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში შედის:

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

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

მაშასადამე, დანახარჯთა ერთეულის თვითღირებულება მოიცავს პირდაპირ ხარჯებს და საწარმოო ზედნადები ხარჯების წილს, რომელიც სათანადო მეთოდებით გამოითვლება.

წარმოების დანახარჯები სხვადასხვა სახის ხარჯებისაგან შედგება, რომლებიც პროდუქციის გამოშვების ან წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე სხვადასხვგვარად რეაგირებენ.

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

ცვლადია დანახარჯები, რომელთა საერთო სიდიდე, წარმოების ცვლილების პირდაპირ პროპორციულად იცვლება. ესენია:

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

მაგალითად, თუ ერთი ცალი პროდუქტის დამზადებას 5 ლარის მასალის ხარჯი სჭირდება, მაშინ რამდენჯერაც მეტი პროდუქტი დამზადდება, მასალის ხარჯი იმდენჯერ მეტი იქნება. ასევე, თუ პროდუქტის დამამზადებელ მუშას 1 ცალი პროდუქტის დამზადებაში 4 ლარს უხდიან, მაშინ რამდენ ერთეულსაც დაამზადებს, მუშის ხელფასი იმდენჯერ 4 ლარი იქნება.

მუდმივია ისეთი დანახარჯები, რომელთა საერთო სიდიდე არ იცვლება პროდუქციის წარმოების ზრდის პროპორციულად.

მაგალითად, თუ მოწყობილობების დაზღვევის ხარჯი წლიურად 70 ლარს შეადგენს, იგი უცვლელი დარჩება იმის მიუხედავად, ამ მოწყობილობებზე 100 ცალი პროდუქტი დამზადდება თუ 300 ცალი. აგრეთვე, თუ დირექტორის ხელფასი თვეში 900 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 ხარჯთაღირებულება დგება, ცვლადი დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე და მუდმივი დანახარჯების საერთო სიდიდე უცვლელად იგულისხმება.

განვიხილოთ მაგალითი:

1 ცალ	100 ცალ	200 ცალ
პროდუქტზე	პროდუქტზე	პროდუქტზე

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

როგორც გაანგარიშებიდან სჩანს, დანახარჯების დაგეგმვის სტადიაზე, 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, წარმოება რაც უფრო გაიზრდება, მუდმივ ხარჯებში მეწარმე მით მეტ ეკონომიას მიაღწევს.

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 ცვლადია.

საფეხურებრივად ცვლადი დანახარჯები ეწოდება ისეთ ხარჯებს, რომლებიც მუდმივი რჩებიან წარმოების ერთ დიაპაზონში, შემდეგ ნახტომისებურად იცვლება და მუდმივია წარმოების ახალ დიაპაზონში.

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 წარმოების მოცულობა ახალ დიაპაზონში არ გადავა.

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

რელევანტურია დანახარჯი, რომელიც იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად,

არარელევანტურია ხარჯი, რომელიც არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

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

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

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

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

ერთი დეტალის დამზადებას სჭირდება:

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

ჯამი _ 115 ლ

გარედან შესყიდვის შემთხვევაში, შესყიდვის ფასი იქნება 25 000 ლ. ამასთან, მუშების ხელფასი მაინც იარსებებს, წინასწარ დადებული შეთანხმების საფუძველზე. შევადაროთ ორი ალტერნატივის მონაცემები:

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

ჯამი	46 000 ლ	45 000 ლ	26 000	25 000	

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

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

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

საქმიანობის შეცვლაზე 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 გადაწყვეტილების მიღების მიუხედავად მაინც იარსებებს, ამიტომ გადაწყვეტილების მიღების დროს იგი არა არსებითია.

ამრიგად, ხარჯი აღმოფხვრადია თუ არააღმოფხვრადი, დმოკიდებულია 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 ხარჯებია. ხოლო, არააღმოფხვრადი დანახარჯები არარელევანტური ხარჯებია.

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.

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 ინტერსი დანახარჯების რეგულირებაზე, თუ აღმოაჩენს, რომ მისი მუშაობა ფასდება იმ დანახარჯების მიხედვით, რომლებიც მისი კომპეტენციის საზღვრებს შორდება.

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

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

ჯამი	37 600	36 880	- 720
არარეგულირებადი ხარჯები:			
დახმარებები	7 000	7 000	-
ცვეთა	4 500	4 500	-
დაზღვევა	1 700	1 900	+ 200

ჯამი	13 200	13 400	+ 200

მოცემულ ანგარიშში გეგმიდან გადახრებია გამოთვლილი. ხარჯებში დადებითი ნიშნის გადახრა გადახარჯვას ნიშნავს და ამდენად არასასურველი გადახრაა. მენეჯერმა, რომელიც მოცემულ ხარჯებს არეგულირებს, უნდა დაასაბუთოს, რატომ მოხდა ხარჯების გადახარჯვა დაგეგმილთან შედარებით. ხოლო, უარყოფითი ნიშნის გადახრები ხარჯების ეკონომიას ნიშნავს და ამდენად, სასურველი გადახრაა.

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

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

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

მიმდინარე პერიოდის ხარჯი ისეთი 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 რეალურად ჯერ გადახდილი არ იყოს.

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 გადახდილი იქნა ხუთი თვის დაზღვევის თანხა – 350 ლარი. მიუხედავად ამისა, ამავე თვის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება 70 ლარი, დანარჩენი 280 ლარი კლასიფიცირდება, როგორც წინასწარ გაწეული ხარჯი. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მიმდინარე თვის პროდუქციის თვითღირებულება ხელოვნურად გაიზრდება.

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

ამრიგად, დანახარჯების კლასიფიკაცია ეხმარება წარმოების მენეჯერებს, ბუღალტრებსა და ეკონომისტებს, სრულად მართონ, აკონტროლონ და აღრიცხონ ხარჯები. დანახარჯების კლასიფიკაციის საფუძვლზე შესაძლებელია სწორად მოხდეს გამოშვებული პროდუქციისა და შესრულებული სამუშაოების თვითღირებულების დაგეგმვა და ფაქტიური სიდიდის განსაზღვრა.

2. დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემა

მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი ობიექტი, მისი მიზნიდან გამომდინარე, არის წარმოების დანახარჯები ანუ ამოწურული ხარჯები. შეიძლება ითქვას, რომ მმართველობითი აღრიცხვა დანახარჯების სამყაროში იმყოფება. მმართველობით აღრიცხვას ყველაზე რთული და დიდი მოცულობის ობიექტი გააჩნია სამრეწველო, სამშენებლო და სასოფლო ფირმებში, ვიდრე ეს მომსახურების სფეროს ფირმებშია.

მმართველობითი აღრიცხვა მოივას დანახარჯების აღრიცხვისა და გადაწყვეტილებების მიღების მეთოდიკას.

დანახარჯების აღრიცხვის მიზანია ხარჯების განაწილება დანახარჯთა ერთეულებზე. იგი დანახარჯების პირდაპირ და არაპირდაპირ ხარჯებად დაყოფის მეთოდს ეყრდნობა. ამ მიზნით დანახარჯების აღრიცხვის ანუ პროდუქციის (გაწეული მოსახურების) ერთეულის თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდები გამოიყენება. ესენია: კალკულაციის მეთოდები განსაკუთრებული დანიშნულებით (შეკვეთევის, კონტრაქტების, პროდუქციის პარტიების), პროცესების მიხედვით და მომსახურების ფუნქციების მიხედვით. დანახარჯთა აღრიცხვის მეთოდები გამოიყენება პროდუქციის ან გაწეული მომსახურების ერთეულის თვითღირებულების დასადგენად დანახარჯთა სახეების გამოყოფით..

გადაწყვეტილებების მიღების მიზანია რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გაკეთება დანახარჯებისა და წარმოების დაგეგმვის სტადიაზე. ამ მიზნით გამოიყოფა დანახარჯთა აღრიცხვის პრინციპები, რომლებიც ინფორმაციის მომხმარებლის მიზნების შესაბამისად გამოიყენება (კალკულაცია ზღვრული დანახარჯებით, ალტერნატიული დანახარჯებით და სხვა). თვითღირებულების კონტროლის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს ნორმატიული კალკულაცია, რომელიც თვითღირებულების კალკულაციის ტექნიკას წარმოადგენს და არა მეთოდს.

დანახარჯების მოძრაობა შეიძლება წარმოადგენილი იქნას დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემის სახით. დანახარჯების აღრიცხვა ისე უნდა მოეწყოს, რომ შესაძლებელი გახდეს ყოველი სახის დანახარჯის მიზმა ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაზე ამ უკანასკნელის რაც შეიძლება ზუსტი შეფასებისათვის.

დანახარჯების აღრიცხვის ზოგადი სქემის თანახმად, პირდაპირი ხარჯები უშუალოდ აღრიცხება ცალკეული სახის პროდუქციის წარმოების ანგარიშის დებეტში. არაპირდაპირი ხარჯები თვის განმავლობაში ცალკე აღრიცხება და თვის ბოლოს განაწილების გზით მიეკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულებას. თვის განმავლობაში კი არაპირდაპირი ხარჯები მიკუთვნების გეგმური განაკვეთით შედის თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებაში. თვის ბოლოს, არაპირდაპირი ხარჯების ფაქტიური სიდიდის გამოვლენის შემდეგ, ცნობილი ხდება გადახრა არაპირდაპირი ხარჯებიდან, რომელიც დეტალური ანალიზის საშუალებას იძლევა და მოგება-ზარალის ანგარიშზე ჩამოიწერება.

სამეწარმეო საქმიანობა შემდეგ ძირითად ეტაპებს მოიცავს:

1. მასალების შეძენა
2. პირდაპირი მასალების გადაცემა წარმოებაში
3. შრომის გამოყენება
4. პროდუქციის დამზადების პროცესში არაპირდაპირი ხარჯების წარმოქმნა
5. დასრულებული პროდუქციის გადასვლა მზა პროდუქციის მარაგში
6. პროდუქციის რეალიზება მყიდველებზე.

ჩამოთვლილი ეტაპების შესაბამისად კეთდება სააღრიცხვო ჩანაწერები დანახარჯების ჟურნალში. მანამდე კი მონაცემები დანახარჯების შესახებ, სხვადასხვა ცხრილებში იყრის თავს. **დანახარჯთა ცხრილები** გამოიყენება ცალკეული სახის პროდუქციის წარმოების დანახარჯების თავმოყრისა და შემდეგ, ბუღალტრულ ანგარიშებში აღრიცხვის მიზნით.

დანახარჯების უწყისი იწარმოება ცალკეული სახის პროდუქციისათვის, რომელშიც, ერთი მხრივ პროდუქციის საწარმოო თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯების მუხლებია მითითებული (სტრიქონებზე) და მეორე მხრივ, დანახარჯთა სახეები ელემენტების მიხედვით, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად. ამასთან, საწარმოო ზედნადები ხარჯები მიკუთვნების გეგმური განაკვეთის საფუძველზე გამოითვლება. ხოლო ფაქტიური საწარმოო ზედნადები ხარჯების თავმოყრის მიზნით, ცალკე იწარმოება მისი დანახარჯების უწყისი საწარმოო განყოფილებებისათვის ცალკ-ცალკე. ამასთან, არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები განყოფილებების მიხედვით მომზადებულ დანახარჯთა ცხრილებში გროვდება, რაც უზრუნველყოფს დანახარჯების კონტროლს პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. დანახარჯთა ცხრილებში მიეთითება აგრეთვე დანახარჯთა რიცხვითი კოდები, რაც უზრუნველყოფს ფინანსური აღრიცხვის მიზნებისათვის დანახარჯების ნაერთი მონაცემების განსაზღვრას მთლიანად საწარმოს მასშტაბით, რომელიც ფინანსური აღრიცხვის ნაწილს წარმოადგენს.

წარმოვადგენთ დანახარჯთა ცხრილების ნიმუშებს:

«ა» პროდუქტის წარმოების უწყისი

დანახარჯთა მუხლები	კოდი	მასალა	გასაცემი ხელფასი	ცვეთა	და ა.შ.	ჯამი
პირდაპირო მასალის ხარჯი	7110					
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	7120					
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:						
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	7140					
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	7150					
ცვეთის ხარჯი	7160					
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	7190					
ჯამი						

ანალოგიურად მომზადდება დანახარჯების უწყისი ყველა სახის პროდუქციისათვის. შევნიშნავთ, რომ ამ უწყისებში მასალებისა და შრომითი ხარჯების მონაცემები გადმოიტანება მასალების ხარჯვის ცხრილებიდან და ხელფასების გაანგარიშებიდან.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების უწყისი ცალკ-ცალკე შედგება თითოეული საამქროსათვის.

№ 1 საამქროს საწარმოო ზედნადები ხარჯების უწყისი

საწარმოო ზედნადები ხარჯები	კოდი	მასალა	ენერგია	წყალი	ხელ – ფასი	ცვეთა	დანარ_ ჩენი	ჯამი
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	7150							
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	7160							
ცვეთის ხარჯი	7170							
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	7190							
ჯამი								

არასაწარმოო განყოფილებებში ასევე იწარმოება დანახარჯების უწყისი, რომელშიც მოცემული განყოფილების ანუ პასუხისმგებლობის ცენტრის დანახარჯები მთელი თვის განმავლობაში გროვდება. ამ უწყისის მონაცემები შემდეგ შეუდარდება დანახარჯების ბიუჯეტს (გეგმას) და გამოვლენილი გადახრების საფუძველზე შეფასდება მოცემული განყოფილების მენეჯერის მუშაობა. მაგალითად, ადამიანური რესურსების განყოფილებისათვის წარმოების ბუღალტერი (ვისაც ევალება დანახარჯების აღრიცხვა) მოამზადებს დანახარჯების უწყისს, რომელსაც დაახლოებით შემდეგი სახე ექნება:

**ადამიანური რესურსების განყოფილების
დანახარჯების უწყისი**

დანახარჯთა სახეები	კოდი	მასალები	ენერგია	ხელფასი	ცვეთა	და ა.შ.	ჯამი
შრომითი ხარჯი	7410						
საკანცელარიო ხარჯი	7430						
კომუნალური ხარჯი	7430						
ცვეთის ხარჯი	7455						
რემონტის ხარჯი	7440						
მივლინების ხარჯი	7490						
დაზღვევის ხარჯი	7435						
და ა.შ.							
დანარჩენი ხარჯი							
ჯამი							

მაშასადამე, დანახარჯთა უწყისები აგებულია ჭადრაკული პრინციპით, რაც საშუალებას იძლევა მომზადდეს სააღრიცხვო ჩანაწერები შესაბამის ბუღალტრულ ანგარიშებში.

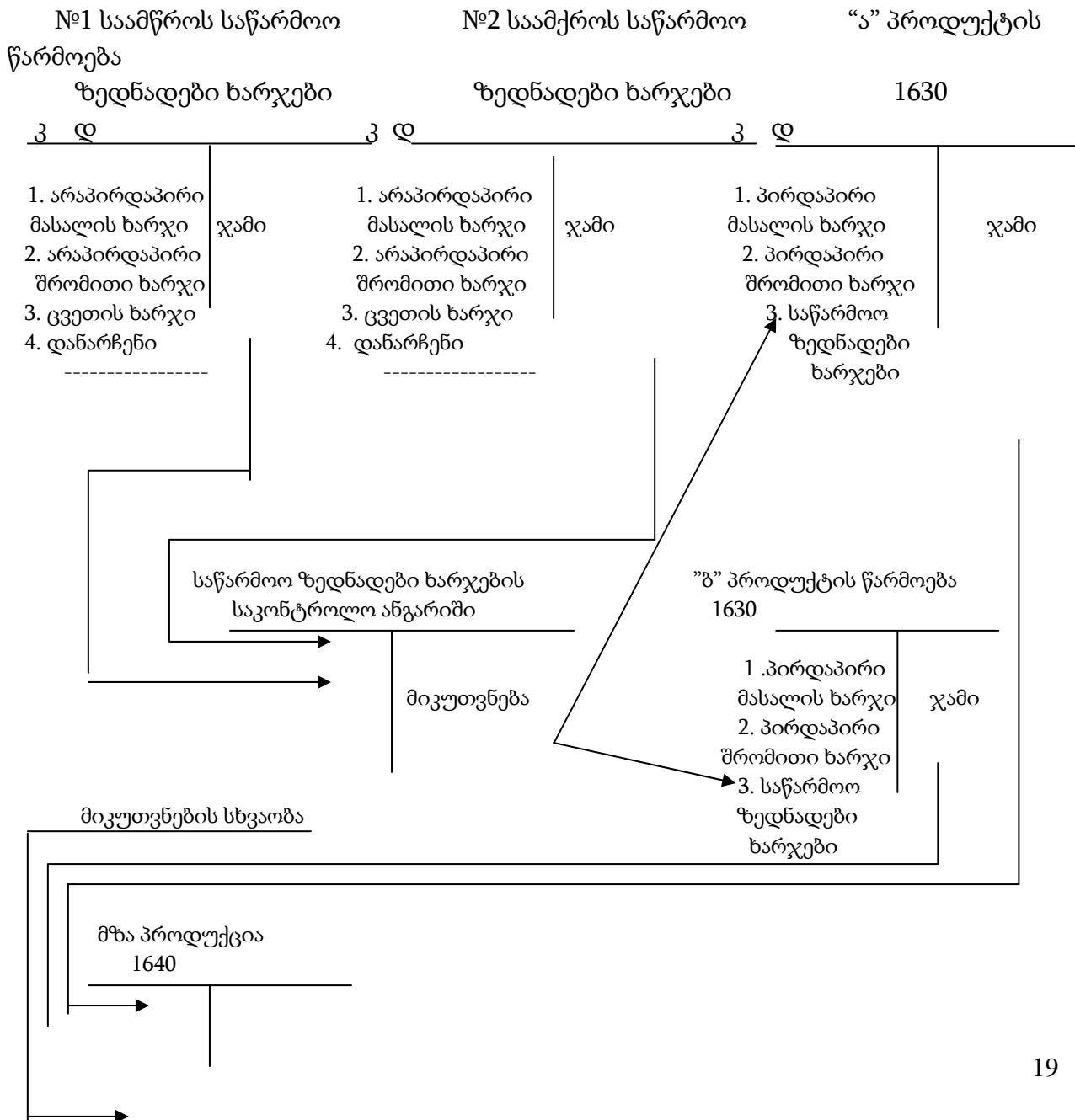
ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმაში საოპერაციო დანახარჯების ანგარიშები და მათი კოდები მოცემულია მეშვიდე განყოფში. რიცხვითი კოდები ოთხნიშნაა და მასში ასახულია დანახარჯთა კლასიფიკაცია საქმიანობის სფეროების, ფუნქციური დანიშნულებისა და დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით. ასე

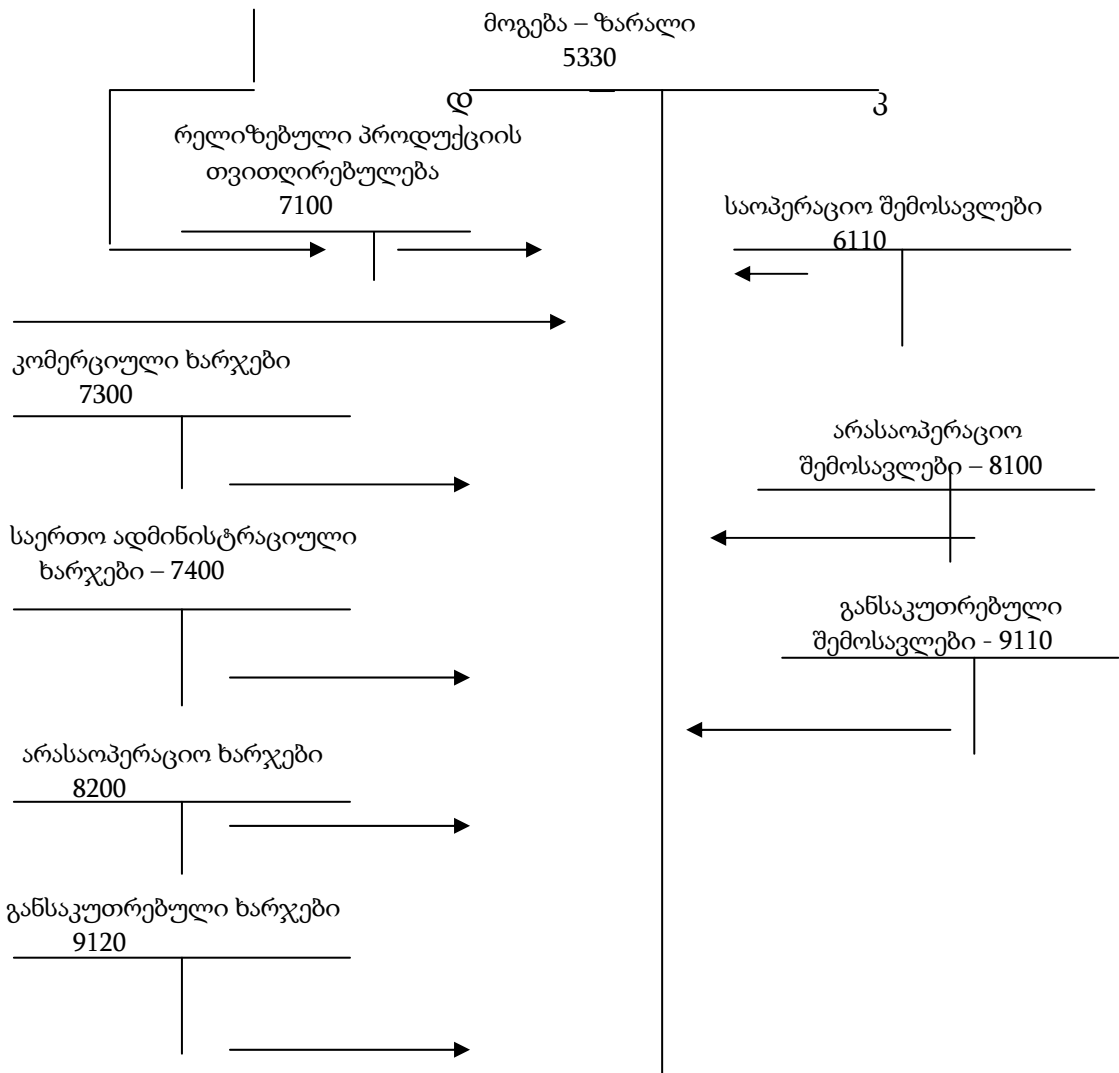
მაგალითად, განვიხილოთ კოდი _ 7110 – რომლის სახელწოდებაცაა «პირდაპირი მასალის ხარჯი», პირველი ნიშანი აღნიშნავს დანახარჯის გაწევის სფეროს, რომ იგი საოპერაციო ხარჯია; მეორე ნიშანი აღნიშნავს ფუნქციურ დანიშნულებას, რომ იგი თვითღირებულებაში შემავალი ანუ საწარმოო ხარჯია და მესამე ნიშანი დანახარჯის ელემენტს ანუ სახეობას მიუთითებს.

წინამდებარე მინოგრაფიაში ჩვენი კვლევის მიზანი არაა თითღირებულების კალკულაციის ზემოთ ჩამოთვლილი მეთოდებისა და პრინციპების განხილვა, არამედ, ჩვენი მიზანია განვიხილოთ დანახარჯთა აღრიცხვის ორგანიზაციული ფორმები, რაც დანახარჯთა აღრიცხვის სისტემების სახელწოდებითაა ცნობილი საერთაშორისო პრაქტიკაში.

დანახარჯების აღრიცხვა შეიძლება მოეწყოს არაინტეგრირებული ან ინტეგრირებული სისტემის სახით. განვიხილავთ თითოეულს ცალკე-ცალკე.

ს ქ ე მ ა





სქემა 1: დანახარჯების აღრიცხვის სქემა ინტეგრირებულ სისტემაში

3. დანახარჯთა აღრიცხვის არაინტეგრირებული სისტემა

დანახარჯების აღრიცხვის არაინტეგრირებული სისტემის დროს მმართველობითი აღრიცხვა ფინანსური აღრიცხვისაგან დამოუკიდებლად ხორციელდება. თვითღირებულების ანგარიშები გამოყოფილია ფინანსური ანგარიშებისაგან. ამასთან, შესაძლებელია ორივე სისტემის ერთმანეთთან შეთანხმება.

წარმოების ბუღალტრის კონტროლის ქვეშ იწარმოება თვითღირებულების ანგარიშების ცალკე წიგნი, რომელიც დანარჩენ ფინანსურ ანგარიშებთან გაერთიანებულია (დაკავშირებულია) საკონტროლო ანგარიშებით (იგივე

სინთეზური ანგარიშებით), რომელთა დახმარებით მთელი ინფორმაცია შემოსავლებისა და ხარჯების შესახებ მიეწოდება ფინანსური აღრიცხვის ქვესისტემას განმეორებითი ანალიზისათვის. ხოლო, საკუთარი კაპიტალის, დებიტორებისა და ვალდებულებების ანგარიშები წარმოადგენს ფინანსური აღრიცხვის ნაწილს. ამასთან, დანახარჯთა ანგარიშებისათვის ორმაგი აღრიცხვის პრინციპის შენარჩუნების მიზნით, «კონტრალური ანგარიში» გამოიყენება, რომელშიც ყველა საფინანსო ანგარიში ერთიანდება.

სამრეწველო საწარმოს დანახარჯთა წიგნი უნდა შეიცავდეს შემდეგ საკონტროლო ანგარიშებს:

- მასალის მარაგისათვის;
- დაუმთავრებელი წარმოებისათვის;
- მზა პროდუქციისათვის;
- საწარმოო ზედნადები ხარჯებისათვის;
- საერთო ადმინისტრაციული ხარჯებისათვის;
- მარკეტინგის (რეალიზაციის) ხარჯებისათვის.

ყოველი საკონტროლო ანგარიში ემყარება ანალიზური უწყისების მონაცემებს, საიდანაც მონაცემები საკონტროლო ანგარიშებზე გადაიტანება ფინანსური და მმართველობითი ინფორმაციის მომზადებისათვის. ანალიზი კეთდება მასალის სახეების, შეკვეთების, პროდუქციის პარტიების, წარმოების პროცესებისა და დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით.

გარდა კონტრალური და საკონტროლო ანგარიშებისა, დანახარჯების წიგნი მოიცავს ანგარიშებს რეალიზაციიდან შემოსავლების, რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების და მოგება-ზარალის შესახებ.

ამრიგად, დანახარჯთა ჟურნალში ანგარიშები იხსნება დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით და ბუღალტრული გატარებები ხორციელდება საწარმოო ოპერაციების შესაბამისად.

ადგილი ექნება შემდეგ ბუღალტრულ გატარებებს:

ოპერაცია	ჩანაწერი ჟურნალში	დოკუმენტი
1. შესყიდვები	დებეტი _ მასალა კრედიტი _ კონტრა	ანგარიშ_ფაქტურა
2. გაცემული მასალები	დებეტი _ დაუმთავრებელი წარმოება მოთხოვნები დებეტი _ საწ. ზედნადები ხარჯები კრედიტი _ მასალები	
3. დარიცხული ხელფასი	დებეტი _ დაუმთავრებელი წარმოება ტაბელი და ა.შ. დებეტი _ საწ. ზედნადები ხარჯები კრედიტი _ კონტრა	
4. მართვისა და მომსახურ.	დებეტი _ საწ. ზედნადები	

რების ხარჯების გაწევა ხარჯები ანგარიშ-ფაქტუ-
 დებეტი _ ადმინისტრაციული რა, სალარო,
 ხარჯები ჟურნალი
 დებეტი _ მარკეტინგის ხარჯები
 კრედიტი _ კონტრა

5. ზედნადები ხარჯების დებეტი _ დაუმთავრებელი დანახარჯების
 მიკუთვნება წარმოება ჟურნალი
 კრედიტი _ საწ.ზედნადები
 ხარჯების საკონტრ.

6. მზა პროდუქციის დებეტი_ მზა პროდუქცია შეკვეთის
 გამოშვება კრედიტი _ დაუმთ. წარმოება უწყისი

7. გაყილი საქონლის დებეტი _ რეალიზებული პრო- ანგარიშ-
 ჩამოწერა დუქციის თვითღირე- ფაქტურა,
 ბუღება / კონტრა სატრ.
 კრედიტი _ მზა პროდუქცია ზედდებული

მინიშნება: თუ დაუმთავრებელი პროდუქცია შეფასებულია პირდაპირი დანახარჯების მიხედვით, მაშინ მიკუთვნებული ზედნადები ხარჯები (ოპერაცია 5) დებეტდება მზა პროდუქციის ანგარიშზე.

თვის ბოლოს, დანახარჯების ჟურნალში ხდება დამასრულებელი გატარებები და მზადდება მოგება-ზარალის შიდა ანგარიშგება ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვით, რომელშიც არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების წილი საწარმოო თვითღირებულების პროპორციული განაწილების საფუძველზე შეიტანება.

მოგება-ზარალის შიდა ანგარიშგებას შემდეგი სახე აქვს:

ლარი	
ამონაგები რეალიზაციიდან	-----
რელიზაციის თვითღირებულება	----

მოგება რეალიზაციიდან	-----
საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების	
მეტობა ან დანაკლისი	-----
საერთო ადმინისტრაციული ხარჯები	-----
მარკეტინგის ხარჯები	-----

მოგება საოპერაციო საქმიანობიდან	-----

ამრიგად, საოპერაციო მოგების მაჩვენებლის შესახებ ანგარიშგებას მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს. თავის მხრივ, ფინანსური აღრიცხვაც დამოუკიდებლად ამზადებს ნაერთ ანგარიშგებას და შეიძლება წარმოიშვას სხვაობა ფინანსური აღრიცხვითა და საწარმოო აღრიცხვით მიღებული მოგების მაჩვენებლებს შორის. ამის გამომწვევი მიზეზები შეიძლება იყოს:

დებეტი _ «ა» წარმოება _ 14 000
დებეტი _ «ბ» წარმოება _ 14 000
კრედიტი _ მასალა _ 26 000

დებეტი _ პირდაპირი მასალის
ხარჯი _ 26 000
კრედიტი მასალა _ 26 000

7. დარიცხულია მუშების ხელფასი _ 20 550 ლ

დებეტი _ «ა» წარმოება _ 11 200

დებეტი _ «ბ» წარმოება _ 9 350

კრედიტი _ კონტრა _ 20 550

დებეტი _ პირდაპირი შრომითი ხარჯი

20 550

კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი _ 20 550

8. «ა» პროდუქტის წარმოების როიალტის გადასახადი _ 100 ლ

დებეტი _ «ა» წარმოება _ 100

კრედიტი _ კონტრა _ 100

დებეტი _ პირდაპირი ხარჯი _ 100

კრედიტი _ ფული _ 100

9. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება _ 16 000 ლ

დებეტი _ «ა» წარმოება _ 9 000

დებეტი «ბ» წარმოება _ 7 000

კრედიტი – საწ. ზადნ. ხარჯების

საკონტროლო ანგარიში _ 16 000

არ აღირიცხება

10. დარიცხულია დამხმარე მუშების ხელფასი _ 4 500 ლ

დებეტი _ საწარმოო ზედნადები

ხარჯი _ 4 500

კრედიტი _ კონტრა _ 4 500

დებეტი _ არაპირდაპირი შრომა _ 4 500

კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი _ 4500

11. მოწყობილობების შეკეთებაზე დაიხარჯა სხვადასხვა მასალები _ 3 200 ლ

დებეტი _ საწ. ზედნადები ხარჯი – 3 200

კრედიტი _ მასალებ – 3 200

კრედიტი _ მასალები _ 3 200

დებეტი _ არაპირდაპირი მასალის

ხარჯი _ 3 200

12. ადმინისტრაციული პერსონალის ხელფასის დარიცხვა _ 5 300 ლ

დებეტი _ საერთო ადმინისტრაციული

ხარჯები _ 5 300

კრედიტი _ კონტრა _ 5 300

დებეტი _ ადმინისტრაციული ხარჯი

5 300

კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი _ 5 300

13. წარმოებიდან გამოშვებული იქნა მზა პროდუქცია: პროდუქტი «ა» _ 800 ცალი; პროდუქტი «ბ» _ 500 ცალი და დაუმთავრებელი დარჩა 100 ცალი, რომელიც ინვენტარიზაციის შედეგების თანახმად მეოთხედითაა დამთავრებული.

«ა» პროდუქტის წარმოების ანგარიშის დებეტის ბრუნვა, რომელიც 34 300 ლარია, მთლიანად წარმოადგენს ამ პროდუქტის თვითღირებულებას. რაც შეეხება «ბ» პროდუქტს, დანახარჯებმა შეადგინა 28 350 ლარი. მაგრამ, დაუმთავრებელი დარჩა 100 ცალი პროდუქტი, რომელიც გადაყვანილ იქნება მზა პროდუქციის ეკვივალენტურ ერთეულებში.

მზა პროდუქციის საერთო ეკვივალენტური რაოდენობა იქნება:

მზა პროდუქცია 500 ცალი

დაუმთავრებელი პროდუქცია 25 ცალი (100:4)

525

ერთი ეკვივალენტური ერთეულის თვითღირებულება = 28 350 ლ : 525 = 54 ლ
მაშასადამე, მზა პროდუქციის თვითღირებულება = 500 ცალი * 54 ლ = 27 000 ლ
დაუმთავრებელი პროდუქციის თვითღირებულება = 25 ცალი * 54 ლ = 1350 ლ
შესაბამისად, შედგება შემდეგი ბუღალტრული მუხლები:

დებეტი _ მზა პროდუქცია _ 61 300 ლ
კრედიტი _ «ა» წარმოება _ 34 300 ლ არ აღირიცხება
კრედიტი _ «ბ» წარმოება _ 27 000 ლ

14. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისის ჩამოწერა _ 500
დებეტი _ მოგება-ზარალი _ 500
კრედიტი _ საწ. ზედნ. ხარჯების საკონტროლო ანგარიში _ 500 არ აღირიცხება

15. მყიდველებზე გადაზავნილია პროდუქცია _ 90 000 ლ
დებეტი _ კონტრა _ 90 000 დებეტი _ მოთხოვნა მიწოდე-
კრედიტი _ შემოსავალი რეალიზაციიდან _ 90 000 ბიდან _ 90 000
კრედიტი _ შემოსავალი _ 90 000

16. გაყიდული პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოწერა _ 58 500 ლ
დებეტი _ რეალიზებული პროდუქციის
თვითღირებულება _ 58 500 არ აღირიცხება
კრედიტი _ მზა პროდუქცია _ 58 500

17. მყიდველებისაგან ფულის მიღება _ 30 000 ლ
არ აღირიცხება დებეტი _ ფული _ 30 000
კრედიტი _ მოთხოვნა მიწოდებიდან

18. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დახურვა _
55 500 ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი _ 55 500
კრედიტი _ რეალიზ. პროდუქციის
თვითღირებულება _ 55 500 არ აღირიცხება

19. შემოსავლების ანგარიშის დახურვა _ 90 000 ლ
დებეტი _ შემოსავალი _ 90 000 აღირიცხება პერიოდის
კრედიტი _ მოგება/ზარალი _ 90 000 ბოლოს

20. ადმინისტრაციული ხარჯების ანგარიშის
დახურვა _ 9 300 ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი _ 9 300 აღირიცხება პერიოდის
კრედიტი - ადმინისტრაციული ბოლოს

ხარჯები _ 9 300

21. მოგება/ზარალის ანგარიშის დახურვა _ 24 700 ლ

დებეტი _ მოგება/ზარალი – 24 700

კრედიტი _ კონტრა _ 24 700

არ აღირიცხება

21 _ე ოპერაციით მმართველობით აღრიცხვაში ოპერაციების აღრიცხვა თვის ბოლოს მთავრდება.

ფინანსურ აღრიცხვაში კი ადგილი აქვს სხვა ოპერაციების აღრიცხვას. (შევნიშნავთ, რომ ოპერაციების დანომრვა პრაქტიკაში ფინანსურ და მმართველობით აღრიცხვაში ერთმანეთისაგან დამოუკიდებლად მიმდინარეობს. დანომრვის ერთიან სისტემას მხოლოდ შედარების გაადვილების მიზნით ვიყენებთ):

22. საშემოსავლო გადასახადის დაკავება _ 7 580 ლ

დებეტი _ გასაცემი ხელფასი _ 7 580

არ აღირიცხება

კრედიტი _ ვალდებულება საშემოსავლო გადასახადზე _ 7 580

23. მოგების გადასახადის დარიცხვა _ 300 ლ

დებეტი _ მოგების გადასახადის ხარჯი

არ აღირიცხება

300

კრედიტი _ ვალდებულება მოგების გადასახადზე _ 300

24. მარაგების ნაშთების კორექტირება _ 7 150 ლ

დებეტი _ დაუმთავრებელი პროდუქცია – 1 350

არ აღირიცხება

დებეტი _ მზა პროდუქცია _ 5 800

კრედიტი – მარაგის კორექტირება _ 7 150

25. ხარჯების ანგარიშების დახურვა

არ აღირიცხება

დებეტი _ მოგება/ზარალი _

კრედიტი _ პირდაპირი მასალა – 26 100

კრედიტი _ პირდაპირი შრომა – 20 550

კრედიტი _ არაპირდაპირი მასალა _ 3 200

კრედიტი _ არაპირდაპირი შრომა _ 4 500

კრედიტი _ ცვეთის ხარჯი _ 12 800

კრედიტი _ ადმინისტრაციული ხარჯები

26. მარაგების ნაშთების კორექტირების ანგარიშის დახურვა _ 7 150 ლ

დებეტი _ მარაგების კორექტირება _ 7150

არ აღირიცხება

კრედიტი _ მოგება-ზარალი _ 7 150

27. შემოსავლების ანგარიშის დახურვა _ 90 000 ლ

უკვე აღრიცხულია დებეტი _ შემოსავალი რეალიზაციიდან _ 90 000
 კრედიტი – მოგება/ზარალი _ 90 000

28-29). არასაოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშების დახურვა

არ აღრიცხება დებეტი _ მოგება-ზარალი _ 3 200
 კრედიტი _ არასაოპერაციო ხარჯები _
 3 200
 დებეტი _ შემოსავლები _ 1 900
 კრედიტი _ მოგება-ზარალი _ 1 900

30. მოგების გადასახადის ხარჯის ანგარიშის დახურვა _ 300 ლ
 დებეტი _ მოგება/ზარალი _ 300

არ აღრიცხება კრედიტი – მოგების გადასახადის ხარჯი

31. მოგება-ზარალის ანგარიშის დახურვა _ 24 400 ლ

არ აღრიცხება დებეტი _ მოგება – ზარალი _ 24 400
 კრედიტი _ გაუნაწილებელი მოგება _ 24 400

დანახარჯების წიგნი

მასალა		«ა» წარმოება		«ბ» წარმოება	
კ	კ	კ	დ	კ	დ
1). 4 500	6). 26 000	6). 14 000	14). 34 300	6). 12 000	14). 27 000
2). 32 600	16). 3 200	7). 11 200		7). 9 350	
		8). 100		9). 7 000	
ბრ: 37 100	ბრ: 29 200	9). 9 000			
				ბრ: 28 350	ბრ: 27 000
ნაშთი: 7900		ბრ: 34 300	ბრ: 34 300		
			ნაშთი: 1350		

საწარმოო ზედნადები პროდუქციის ხარჯები		ადმინისტრაციული ხარჯები		რეალიზებული თვითღირებულება	
დ	კ	კ	დ	კ	დ
4). 8 800	9). 16 000	5). 4 000	20). 9 300	16). 55 500	18). 55 500
10). 4 500	13). 500	12). 5 300			
11). 3 200					

----- ბრ: 9 300 ბრ: 9 300
 ბრ: 16 500 ბრ: 16 500

შემოსავალი	
მზა პროდუქცია	რეალიზაციიდან
დ	კ დ
ნაშთი: 2 000	16). 55 500 19). 90 000 15). 90 000
14). 61 300	
ბრ: 61 300	ბრ: 55 500
ნაშთი: 7 800	

კონტრალური ანგარიში		მოგება-ზარალი	
დ	კ	დ	კ
15). 90 000	ნაშთი: 2 000	13). 500	19). 90 000
22). 7 900	1). 4 500	18). 55 500	
23). 1 350	3). 32 600	20). 9 300	
24). 7 600	4). 8 800		
5). 4 000		ბრ: 65 300	ბრ: 24 700
7). 20 550			
8). 100		ნაშთი: 24 700	
10). 4 500			
12). 5 300			
21). 24 700			
ბრ.: 107 050	ბრ: 107 050		

ფინანსური წიგნი

ფინანსური აღრიცხვის ნაწილში ცალკე იწარმოება მთავარი წიგნი, რომელშიც ყველა ის ანგარიში გაიხსნება, რომელიც კი ოპერაციების აღსარიცხავად საჭირო გახდება. ფინანსურ წიგნში კონტრალური ანგარიში არ იწარმოება და დანახარჯების ანგარიშები იხსნება ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით.

ჩვენს მიერ ზემოთ განხილული მაგალითის მიხედვით ყველა გამოყენებული ანგარიში გაიხსნება. საილუსტრაციოდ, მოცემულ მაგალითზე მხოლოდ რამდენიმე ანგარიშს გავხსნით.

დანადგარები

მასალა

დაუმთავრებელი პროდუქცია

დ	კ	დ	კ	დ
2). 31 400	1). 4 500	6). 25 000	24). 1 350	
	3). 32 600	11). 3 200		

პირდაპირი მასალის ხარჯი	პირდაპირი შრომითი ხარჯი	საერთო ადმინისტრაციული ხარჯი
6). 26 000	7). 20 550	12). 5 300
24). 26 000	24). 20 550	24). 5 300
8). 100		

მზა პროდუქცია	ნაშთების კორექტირება	მოგება-ზარალი
ნაშთი: 2000	26). 7 150	25). 26 100
24). 5 800	24). 7 150	27). 90 000
ნაშთი: 7 800	4 550	29). 1 900
	3 200	
	12 800	
	5 300	
	28). 3 200	
	30). 300	

არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	გასაცემი ხელფასი	ჯამი: 72 750	ჯამი: 97 150
24 400	21). 7 580	7). 20 550	31). 24 400
10). 4 500			ნაშთი:
12). 5 300			

გაუნაწილებელი მოგება	ფულადი თანხები
31). 24 400	ნაშთი: 6 000
	1). 4 500
	8). 100

დანადგარების

ვალდებულება მოწოდებიდან	დაგროვილი ცვეთა	ცვეთის ხარჯი (7100)
2). 31 400 3). 32 600	4). 8 800	4). 8 800 24). 8 800

ოფისის შენობის დაგროვილი ცვეთა	ცვეთის ხარჯი (7400)	მოგების გადასახადის ხარჯი
5). 4 000	5). 4 000 24). 4 000	22). 300 26). 300

არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	შემოსავალი რეალიზაციიდან	მოთხოვნა მიწოდებიდან
11). 3 200 24). 3 200	28). 90 000	15). 90 000 15). 90 000

ვალდებულება საშემოსავლო გადასახადზე	ვალდებულება მოგების გადასახადზე
21). 7 580	22). 300

ფინანსური წიგნის მოგება-ზარალის ანგარიშზე მოგება 24 400 ლარია, რაც 300 ლარით ნაკლებია დანახარჯთა წიგნში მიღებულ მოგების მაჩვენებელზე. ეს სხვაობა გამოწვეულია მოგების გადასახადისა და არასაოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების ოპერაციების აღრიცხვით, რომელიც ფინანსური აღრიცხვის ნაწილია და მმართველობით აღრიცხვაში არ აისახება. საოპერაციო მოგების მაჩვენებლები ერთმანეთს დაემთხვევა, თუკი მმართველობით და ფინანსურ აღრიცხვაში მარაგების შეფასებისა და ცვეთის დარიცხვის ერთიდაიგივე მეთოდები იქნება გამოყენებული.

დანახარჯების აღრიცხვის არაინტეგრირებული სისტემის უარყოფით მხარეს წარმოადგენს ის, რომ მთელი რიგი ოპერაციები ორჯერ აღირიცხება.

დანახარჯთა აღრიცხვის არაინტეგრირებულ სისტემაში, მმართველობით და ფინანსურ აღრიცხვაში მიღებულ საოპერაციო მოგების მაჩვენებლებს შორის წარმოქმნილი სხვაობის მიზეზები შეიძლება იყოს:

1. მატერიალური მარეგების შეფასების განსხვავებული მეთოდები
2. ცვეთის დარიცხვის განსხვავებული მეთოდები
3. ზენორმატიული დანაკარგების აღიარების მეთოდები

საბოლოო წმინდა მოგების მაჩვენებლის განსაზღვრა კი, როგორც წესი არ წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის სფეროს და ამ ქვესისტემაში არც

აღრიცხება. დასაბეგრი მოგებისა და წმინდა მოგების მაჩვენებლების განსაზღვრა და შესაბამისი აღრიცხვა ფინანსური აღრიცხვის ქვესისტემის მიერ ხორციელდება, როგორცაა:

1. მოგების გადასახადი
2. მოგების კორპორაციული გადასახადი
3. ანარიცხები სარეზერვო ფონდებში
4. გადახდილი და გამოცხადებული დივიდენდები
5. არამატერიალური აქტივების ჩამოწერა
6. სესხების აღება და დაფარვა
7. მიღებული და გადახდილი პროცენტები
8. ძირითადი საშუალებების გაყიდვიდან და ინვესტიციებიდან მიღებული მოგება ან ზარალი
9. ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული მოგება ან ზარალი და ა.შ.

როგორც ზემოთ განხილული მაგალითებიდან სჩანს, საოპერაციო მოგების მაჩვენებლებში სხვაობა არ წარმოიქმნება თუკი მართველობითი აღრიცხვის ქვესისტემა მარაგების შეფასების, ცვეთის დარიცხვისა და ზენორმატიული დანაკარგების აღრიცხვის იგივე მეთოდებს გამოიყენებს, რაც ფინანსურ აღრიცხვაში იქნება გამოყენებული.

4. დანახარჯთა აღრიცხვის ინტეგრირებული სისტემა

დანახარჯთა აღრიცხვის ინტეგრირებულ სისტემაში ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის ქვესისტემები ერთიანი სისტემის სახით არსებობს. ამ დროს მონაცემები ერთიან სისტემაში აღრიცხება მთავარი წიგნი როგორც დანახარჯების, ასევე საფინანსო ანგარიშებსაც მოიცავს.

დანახარჯთა ანგარიშებისა და ფინანსური ანგარიშების ერთ კომპლექსურ სისტემაში გაერთიანება საშუალებას იძლევა ნაკლებად შრომატევადი სისტემა შეიქმნას. ინტეგრირებულ სისტემაში საჭირო აღარაა:

1. ზოგიერთი ბუღალტრული გატარების განმეორება
2. მოგება-ზარალის მხოლოდ ერთი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მომზადდეს.
3. მთელი სისტემა ხდება კონტროლირებადი გარე, შიდა და საწარმოო აუდიტისათვის
4. ინტეგრირება ზრდის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის, როგორც საინფორმაციო ბაზის სარგებლიანობას და მისდამი ნდობას ზრდის.

არსებობს ფინანსური ანგარიშებისა და დანახარჯების ანგარიშების ინტეგრირების სხვადასხვა მეთოდი. აუცილებლად გაითვალისწინება კონკრეტული კომპანიის სტრუქტურული თავისებურებები. ასევე, მენეჯერებისა და აქციონერების საინფორმაციო მოთხოვნები.

ბუღალტრული აღრიცხვის განყოფილებაში სამუშაოები შეიძლება ისე იქნას ორგანიზებული, რომ საწარმოო და ფინანსური აღრიცხვის ერთიანი სისტემა გამოიყენებოდეს. ამ შემთხვევაში, საწარმოო აღრიცხვის განყოფილება (ან წარმოების

ბუღალტერი) მოახდენს დაუმთავრებელი წარმოებისა და საწარმოო ზედნადები ხარჯების (შეიძლება აგრეთვე არასაწარმოო ზედნადები ხარჯების) დეტალურ ანალიზს. საწარმოს ხელმძღვანელობას უზრუნველყოფს დეტალური ინფორმაციით დაუმთავრებელი პროდუქციის მზა პროდუქტად გადაქცევის დანახარჯების შესახებ, ცალკეული სახის პროდუქციის მომგებიანობის ანალიზის შესახებ, პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით დანახარჯების შესახებ და დანახარჯების სხვა დეტალური ინფორმაციით საქმიანობის ნებისმიერ დონეზე. საჭიროების შემთხვევაში გააკეთებს გადახრების ანალიზს.

შრომის დანაწილება ბუღალტრული აღრიცხვის სიტემაში უნდა განხორციელდეს შემდეგნაირად:

1. მთავარ წიგნში დანახარჯთა ჟურნალის ერთი საკონტროლო ანგარიშის შექმნა. იგი ფუნქციონირებს დებიტორული დავალიანებების საკონტროლო ანგარიშის მსგავსად. ე.ი. ყელა გატარება, რომელიც წარმოების დანახარჯთა ანგარიშზე მოქმედებს, დანახარჯების ამ საკონტროლო ანგარიშზე რეგისტრირდება და წარმოების ბუღალტერი პასუხისმგებელია ყველა სხვა დანარჩენი დამატებითი და მთავარი ანგარიშების წარმოებაზე.

2. დანახარჯთა საკონტროლო ანგარიშებისა და საკონტროლო ფინანსური ანგარიშების გახსნა. ამ შემთხვევაში ანგარისებს აქვთ სათაო/ფილიალების ოფისების ანალოგიური ფუნქცია – საწარმოო და ფინანსური აღრიცხვის გასამიჯნად. დანახარჯთა საკონტროლო ანგარიშები და ფინანსური საკონტროლო ანგარიშები უნდა ვაწარმოოთ შეთანხმებულად, იმის გათვალისწინებით, რომ ამ ანგარიშებში ნაშთები იქნება საწინააღმდეგო მხარეს.

ჩვენი აზრით, პრაქტიკაში წარმატებით შეიძლება გამოყენებულ იქნას დანახარჯების ინტეგრირებული აღრიცხვის პირველი მიდგომა. დანახარჯების აღრიცხვის სქემა შემდეგნაირად მოეწყო: ყველა სახის პროდუქციისათვის ცალკე-ცალკე გაიხსნება დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშები თითოეული სახის პროდუქციისათვის და ერთი საკონტროლო ანგარიში; საწარმოო ზედნადები ხარჯების ერთი საკონტროლო ანგარიში; რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ერთი საკონტროლო ანგარიში, ადმინისტრაციული ხარჯებისა და მარკეტინგის ხარჯების საკონტროლო ანგარიშები.

რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების (7100) საკონტროლო ანგარიშის გვერდით გაიხსნება ცალკეული დამატებითი სინთეზური ანგარიშები დანახარჯთა სახეების მიხედვით, როგორცაა: პირდაპირი მასალის ხარჯი (7110), პირდაპირი შრომითი ხარჯი (7120) და ა.შ. ასევე გაიხსნება ადმინისტრაციული (7400) და მარკეტინგის ხარჯების(7300) საკონტროლო ანგარიშები.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების, ადმინისტრაციული ხარჯების, მარკეტინგის ხარჯების და რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების საკონტროლო ანგარიშები ყოველთვიურად დაიხურება მოგება/ზარალის ანგარიშით, რათა მომზადდეს შიდა ანგარიშგება მოგება/ზარალის შესახებ ცალკეული სახის პროდუქციის მიხედვითაც კი.

დანახარჯების სახეების მიხედვით გახსნილ დამატებით ანგარიშებში პარალელურად, ყოველთვიურად აღრიცხება წარმოების დანახარჯები და ხარჯები მთელი წლის განმავლობაში დაგროვდება. წლის ბოლოს ეს ანგარიშები მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურება და მომზადდება მოგება/ზარალის წლიური ანგარიშგება დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით, რაც სავალდებულოა

მწარმოებელი (მრეწველობის, მშენებლობისა და სასოფლიო სამეურნეო) კომპანიებისათვის.

დანახარჯების აღრიცხვის ინტეგრირებულ სისტემას გადმოვცემთ წინა საკითხში მოტანილი მაგალითის მიხედვით. ოპერაციები აღირიცხება შემდეგნაირად:

1. მასალის შესყიდვა ნაღდ ფულზე _ 4 500 ლ
დებეტი _ მასალა
კრედიტი _ ნაღდი ფული
 2. დანადგარების შესყიდვა შემდგომი განარდების პირობით _ 31 400 ლ
დებეტი- დანადგარები
კრედიტი _ ვალდებულება მოწოდებიდან
 3. მასალების შესყიდვა შემდგომი განარდების პირობით _ 32 600 ლ
დებეტი _ მასალები
კრედიტი _ ვალდებულება მოწოდებიდან
 4. დარიცხულია მანქანა დანადგარების ცვეთა _ 8 800 ლ
დებეტი _ საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
(პარალელურად: დებეტი _ ცვეთის ხარჯი (7170)
კრედიტი _ დანადგარების დაგროვილი ცვეთა
 5. დარიცხულია იფისის შენობის ცვეთა _ 4 000 ლ
დებეტი _ ადმინისტრაციული ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
(პარალელურად: დებეტი _ ცვეთის ხარჯი (7455)
კრედიტი _ შენობის დაგროვილი ცვეთა
 6. წარმოებაში დაიხარჯა მასალები: «ა» პროდუქტის წარმოებაზე – 14 000 ლ
«ბ» პროდუქტის წარმოებაზე – 12 350 ლ
დებეტი _ «ა» წარმოება _ 14 000
დებეტი _ «ბ» წარმოება _ 12 350
(პარალელურად: დებეტი _ პირდაპირი მასალის ხარჯი _ 26 350 ლ)
კრედიტი _ მასალები _ 26 350
 7. დარიცხულია საწარმოო მუშების ხელფასი _ 20 200 ლ
დებეტი _ «ა» წარმოება _ 11 200
დებეტი _ «ა» წარმოება _ 9 000
(პარალელურად: დებეტი _ პირდაპირი შრომითი ხარჯი _ 20 200 ლ)
კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი _ 20 200
- შევნიშნავთ, რომ დანახარჯების აღრიცხვის ასეთი მოდელით უზრუნველყოფილია ხარჯების აღრიცხვა როგორც ფუნქციური დანიშნულების, ასევე ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით. ოღონდ, ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით გახსნილი ანგარიშები ყოველთვის დაიხურება, რაც მოგება/ზარალის შიდა ანგარიშგების მომზადებას უზრუნველყოფს. მომსახურების სფეროს ფირმებში კი, დანახარჯები მხოლოდ ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით აღირიცხება.
8. როიალტის გადასახადი «ა» პროდუქტის წარმოებისათვის _ 100 ლ
დებეტი «ა» წარმოება _ 100
კრედიტი _ ფული _ 100
 9. საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება:
დებეტი - «ა» წარმოება _ 9 000
დებეტი _ «ბ» წარმოება _ 7 000
კრედიტი _ საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში _ 16 000

10. დარიცხულია დამხმარე მუშების ხელფასი _ 4 500 ლ
 დებეტი _ საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
 (პარალელურად: დებეტი _ არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი)
 კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი
11. მოწყობილობების შეკეთებაზე დაიხარჯა სხვადასხვა მასალები _ 3 200 ლ
 დებეტი _ საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
 (პარალელურად: დებეტი – არაპირდაპირი მასალის ზარჯი)
 კრედიტი – მასალები
12. დარიცხულია ადმინისტრაციული პერსონალის ხელფასი - 5 300 ლ
 დებეტი _ ადმინისტრაციული ხარჯების საკონტროლო ანგარიში
 (პარალელურად: დებეტი _ შრომითი ხარჯების ანგარიში (7410)
 კრედიტი _ გასაცემი ხელფასი
13. წარმოებიდან მზა პროდუქციის გამოშვება _ 61 300 ლ
 დებეტი _ მზა პროდუქცია _ 61 300
 კრედიტი _ «ა» წარმოება _ 34 300
 კრედიტი _ «ბ» წარმოება _ 27 000
14. მიყიდვებზე მზა პროდუქციის გაგზავნა _ 90 000 ლ
 დებეტი _ მოთხოვნა მიწოდებიდან _ 90 000
 კრედიტი _ შემოსავალი რეალიზაციიდან _ 90 000
15. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ჩამოწერა _ 55 500 ლ
 დებეტი _ რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
 კრედიტი _ მზა პროდუქცია
16. მიყიდვებიდან მიღებულია _ 30 000 ლ
 დებეტი _ ფული _ 30 000
 კრედიტი _ მოთხოვნა მიწოდებიდან _ 30 000
17. მოგების გადასახადის დარიცხვა _ 300 ლ
 დებეტი _ მოგების გადასახადის ხარჯი _ 300
 კრედიტი _ ვალდებულება მოგების გადასახადზე _ 300
18. საშემოსავლო გადასახადის დაკავება _ 7 580 ლ
 დებეტი _ გასაცემი ხელფასი _ 7 580
 კრედიტი _ ვალდებულება საშემოსავლო გადასახადზე _ 7 580
19. ხელფასის გაცემა _ 5 000 ლ
 დებეტი _ გასაცემი ხელფასი _ 5 000
 კრედიტი _ ფული _ 5 000
20. საშემოსავლო გადასახადი გადარიცხვა _ 2 000 ლ
 დებეტი _ ვალდებულება საშემოსავლო გადასახადზე _ 2 000
 კრედიტი _ ფული – 2 000
21. მომწოდებლის დავალიანების დაფარვა _ 10 000 ლ
 დებეტი – ვალდებულება მოწოდებიდან _ 10 000
 კრედიტი _ ფული _ 10 000

მთავარი წიგნი

საწესდებო კაპიტალი - 5150 დანადგარები - 2150 შენობები - 2130

ნაშთი: 32 000	ნაშთი: 9 000	ნაშთი: 15 000
2. 31 400		
ნაშთი: 32 000		
ნაშთი: 40 400	ნაშთი: 15 000	

შენობების დაგროვილი დანადგარების დაგრო- ვალდებულება მოწო-
ცვეთა -2230 ვილი ცვეთა _ 2250 დებიდან _ 3110

5. 4 000	4. 8 800	21. 10 000	2. 31 400
		3. 32 600	
ნაშთი: 4 000	ნაშთი: 8 800	ნაშთი: 54 000	

ფული - 1000	მასალები _ 1620	მოთხოვნა მიწოდე- ბიდან _ 1410
ნაშთი; 6 000	1. 4 500 1. 4 500	6. 26 350
16. 30 000	8. 100 3. 32 600	11. 3 200 14. 90 000 16. 30 000
19. 5 000		
20. 2 000	ბრ: 37 100	ბრ: 29 550
21. 10 000	ნაშთი: 7 550	ნაშთი: 60 000
ბრ: 30 000	ბრ: 21 600	
ნაშთი: 14 400		

«ა» წარმოება - 1630/1

6. პირდაპირი მასალის ხარჯი 14 000	13. მზა პროდუქცია 34 300
7. პირდაპირი შრომითი ხარჯი 11 200	
8. ხარჯი როიალტზე 100	
9. საწარმოო ზედნადები ხარჯები 9 000	

ბრუნვა:

34 300

ბრუნვა:

34 300

«ბ» წარმოება

6. პირდაპირი მასალის ხარჯი	12 350	13. მზა პროდუქცია	27 000
7. პირდაპირი შრომითი ხარჯი	9 000		
9. საწარმოო ზედნადები ხარჯები	7 000		
ბრუნვა:	28 350	ბრუნვა:	27 000
ნაშთი:	1 350		

საწარმოო ზედნადები ხარჯების საკონტროლო ანგარიში(710)

ადმინისტრაციული ხარჯების საკონტროლო ანგარიში (7400)

4. 8 800	9. 16 000	5. 4 000	
10. 4 500		12. 5 300	
11. 3 200			
ბრ: 16 500	ბრ: 16 000		ნაშთი: 9 300
ნაშთი: 500			

პირდაპირი მასალის ხარჯი – 7110

პირდაპირი შრომითი ხარჯი – 7120

არაპირდაპირი მასალის ხარჯი _ 7140

6. 26 350	7. 20 550	11. 3 200	
8. 100			
ნაშთი: 26 450	ნაშთი: 20 550	ნაშთი: 3 200	

არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი _ 7150

ცვეთის ხარჯი 7170

ცვეთის ხარჯი 7455

10. 4 500	4. 8 800	5. 4 000	
-----------	----------	----------	--

ნაშთი: 4 500

ნაშთი: 8 800

ნაშთი: 4 000

შრომითი ხარჯი - 7410

12. 5 300

ნაშთი: 5 300

მზა პროდუქცია – 1640

ნაშთი: 2 000

13. 61 300

ნაშთი: 7 800

15. 55 500

ბრ: 55 500

რეალიზებული პროდუქციის

თვითღირებულება – 7100

15. 55 500

ნაშთი: 55 500

გასაცემი ხელფასი – 3130

18. 7 580

19. 5 000

ბრ: 12 580

7. 20 200

10. 4 500

12. 5 300

ბრ: 30 000

ნაშთი: 17 420

შემოსავალი რეალიზაციიდან - 6110

14. 90 000

ნაშთი: 90 000

ვალდებულება მოგების
გადასახადზე - 3310

17. 300

ნაშთი: 300

ვალდებულება საშემოსავლო
გადასახადზე – 3320

20. 2 000

18. 7 580

ნაშთი: 5 580

მოგების გადასახადის

გაუნაწილებელი მოგება

ხარჯი _ 9210

5310

17. 300	ნაშთი: _
---------	----------

ნაშთI: 300

თვის ბოლოს, შედგება საცდელი ბალანსი, რომელიც საერთაშორისო პრაქტიკაში გავრცელებულია ბრუნვითი უწყისის ნაცვლად. საცდელი ბალანსი წარმოადგენს ყველა ანგარიშის ნაშთების ჩამონათვალს, როცა ჯერ კიდევ არაა დახურული დროებითი ანგარიშები. ყოველთვიური შიდა ანგარიშების შედგენის მიზნით, საცდელ ბალანსში მხოლოდ ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით დაჯგუფებული დანახარჯების აღმრიცხველი ანგარიშების ნაშთები გადაიტანება, რომლებიც შემდეგ მოგება/ზარალის ანგარიშით დაიხურება. ცალკეული სახის დანახარჯთა ელემენტების აღმრიცხველი ანგარიშები (პირდაპირი მასალის, პირდაპირი შრომითი და ა.შ. ხარჯების ანგარიშები), რომლებიც განხილულ მაგალითში მუქი ფერითაა მოცემული, წლის ბოლომდე არ დაიხურება. ეს ანგარიშები რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების საკონტროლო ანგარიშის დამატებითი სინთეზური ანგარიშებია. ამ ანგარიშებზე მთელი წლის განმავლობაში დაგროვდება დანახარჯები, რაც საშუალებას იძლევა, წლის ბოლოს, წლიური მოგება/ზარალის ანგარიშება მომზადდეს.

საცდელი ბალანსი მიმდინარეთვის ბოლოს

ანგარიშების დასახელება	ნაშთები		დებეტის	კრედიტის
	კოდი			
1. საწესდებო კაპიტალი	5150		32 000	
2. დანადგარები	2150	40 400		
3. შენობები	2130	15 000		
4. შენობების დაგროვილი ცვეთა	2230		4 000	
5. დანადგარების დაგროვილი ცვეთა	2250		8 800	
6. ვალდებულება მოწოდებიდან	3110		54 000	
7. ფულადი თანხები	1000	14 400		
8. მასალები	1620	7 550		
9. მოთხოვნა მიწოდებიდან	1410	60 000		
10. დაუმთავრებელი პროდუქცია	1630	1 350		
11. საწარმოო ზედნადები ხარჯები	700/0	500		
12. ადმინისტრაციული ხარჯები	7400	9 300		
13. მზა პროდუქცია	1640	7 800		
14. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	7100	55 500		
15. გასაცემი ხელფასი	3130		17 420	
16. შემოსავალი რეალიზაციიდან	6110		90 000	

17. მოგების გადასახადი	3310	300
18. საშემოსავლო გადასახადი	3320	5 580
19. მოგების გადასახადის ხარჯი	9210	300
20. გაუნაწილებელი მოგება თვის დასაწყისში	5310	0

ჯამი 212 100 212 100

საცდელი ბალანსის დებეტისა და კრედიტის ნაშთების სვეტების ჯამები ერთმანეთის ტოლი უნდა იყოს, რაც იმას ნიშნავს, რომ საწარმოს მიკროეკონომიკაში ობიექტურად არსებული შიდა წონასწორობის კანონზომიერება აღრიცხვაში სწორადაა ასახული და აღრიცხვაში შეცდომები დაშვებული არაა.

საცდელი ბალანსის შედგენის შემდეგ ხორციელდება დამასრულებელი გატარებები. იხურება შემოსავლებისა და დანახარჯების აღმრიცხველი ანგარიშები, რომლებიც საცდელ ბალანსშია მოტანილი. ამასთან შევნიშნავთ, რომ მოგების გადასახადის ხარჯი შეიძლება წლის ბოლომდე არ იქნას აღიარებული. მაგრამ, თუკი საწარმოს ხელმძღვანელობას სურს ყოველთვიური ინფორმაცია წმინდა მოგების შესახებ, მაშინ, იგი ყოველთვიურად აღიარდება.

დამასრულებელი გატარებები:

- რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების ანგარიშის დახურვა _
55 500ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი
კრედიტი _ რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება
- საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისის ჩამოწერა _500ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი
კრედიტი _ საწარმოო ზედნადები ხარჯების
საკონტროლო ანგარიში
- ადმინისტრაციული ხარჯების ანგარიშის დახურვა _ 9 300 ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი
კრედიტი _ ადმინისტრაციული ხარჯები
- მოგების გადასახადის ხარჯის ანგარიშის დახურვა _ 300 ლ
დებეტი _ მოგება/ზარალი
კრედიტი _ მოგების გადასახადის ხარჯი
- შემოსავლების ანგარიშის დახურვა _ 90 000 ლ
დებეტი _ შემოსავალი რეალიზაციიდან
კრედიტი _ მოგება/ზარალი
- მოგება/ზარალის ანგარიშის დახურვა
დებეტი _ გაუნაწილებელი მოგება
კრედიტი _ მოგება/ზარალი

დ მოგება/ზარალი _ 5330

კ

1. რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება	55 500	5. შემოსავალი რეალიზაციიდან	90 000
2. საწ. ზ/ხ. მიკუთვნების დანაკლისი	500		
3. ადმინისტრაციული ხარჯები	9 300		
4. მოგების გადასახადის ხარჯი	300		
-----		-----	
ჯამი	65 600	ჯამი	90 000
6. წმინდა მოგება	24 400		

ყოველთვიურად, დანახარჯების მართვისა და კონტროლის მიზნით მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს მოგება/ზარალის შიდა ანგარიშგებას და პროდუქციის ცალკეული სახის კალკულაციებს. გამომდინარე იქედან, რომ მმართველობითი აღრიცხვის ობიექტი საოპერაციო ხარჯებია, იგი მოჭება/ზარალის ანგარიშგებას საოპერაციო მოგების განსაზღვრით ამთავრებს. არასაოპერაციო ხარჯები და შემოსავლები, წარმოადგენს რა ფინანსური აღრიცხვის ნაწილს, კომპანიის ცენტრალურ ბუღალტერიაში მთავარი ბუღალტრის (ან სათანადო პირის) მიერ განისაზღვრება ყოველთვიური წმინდა მოგება.

მოგება/ზარალის შიდა ანგარიშგება
მიმდინარე თვეში
(დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულების მიხედვით)

შემოსავალი რეალიზაციიდან 90 000 ლ
რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (55 500)

მოგება რეალიზაციიდან 34 500
საწარმოო ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების
დანაკლისი (500)
ადმინისტრაციული ხარჯები (9 300)

საოპერაციო მოგება 24 700

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, წარმოების მენეჯერსა და დირექტორს დანახარჯების ეფექტიანი კონტროლისა და მართვის მიზნით სჭირდებათ ინფორმაცია ცალკეული სახის პროდუქციის წარმოების ფაქტიური დანახარჯებისა და გადახრების შესახებ. ამისათვის წარმოების ბუღალტერი ამზადებს თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულების საკალკულაციო ცხრილებს, რომელსაც შემდეგი სახე აქვს:

«ა» პროდუქტის კალკულაცია

ფაქტიური გამოშვება – 800 ერთეული

მთელ დანახარჯთა სახეები ლარებში	ერთ ცალზე გამოშვებაზე ფაქტიურად	გეგმით გადახრა		
1. პირდაპირი მასალის ხარჯი	14 150	17,625		
2. პირდაპირი შრომითი ხარჯი	11 200	14, 00		
3. საწარმოო ზედნადები ხარჯები მათ შორის:	8 764	10,955		
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	1 700	2,125		
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	2 390	2,988		
ცვეთის ხარჯი	4 674	5,842		
დანარჩენი არაპირდაპირი ხარჯი	–	–		
ჯამი	34 064	42,58		

მოცემული საკალკულაციო ცხრილის ანალიზის საფუძველზე შესაძლებელია გამოკვლეული იქნას თვითღირებულების შემცირებისა და მოგების გადიდების დეტალური გზები. ამასთან, საკალკულაციო ცხრილში მოცემული საწარმოო ზედნადები ხარჯები არის არა მიკუთვნებული, არამედ, ფაქტიური ხარჯები. განხილულ პირობით მაგალითში საწარმოო ზედნადებმა ხარჯებმა ფაქტიურად 16 500 ლარი შეადგინა. ვინაიდან პირობითი საწარმო ორი სახის პროდუქციას უშვებს, იგი მათ შორის განაწილდება.

საწარმოო ზედნადები ხარჯები პროდუქციის სახეებს შორის შეიძლება რომელიმე არჩეული ბაზის პროპორციულად განაწილდეს. განაწილების ბაზად შეიძლება გამოყენებულ იქნას პირდაპირი ხარჯები ან დახარჯული მანქანა/საათები ან კაც/საათები და ა.შ.

ჩვენ, საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზად პირდაპირი მასალის ხარჯები ავირჩიეთ. ამასთან, განაწილება შეიძლება მოხდეს ზედნადებ ხარჯებში შემავალი ხარჯების მიხედვით ცალკ-ცალკე ან მთლიანი ჯამის მიხედვით და შემდეგ იქნას შემადგენელი ხარჯები გამოყოფილი, არსებული სტრუქტურის საფუძველზე.

საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება

	განაწილების ბაზა	კოეფიციენტი	ზედნადები ხარჯები
«ა» პროდუქტი	– 14 000	0,626	8 764
«ბ» პროდუქტი	– 12 350	0,626	7 736
ჯამი	26 350	–	16 500

(განაწილების კოეფიციენტი = 16 500 / 26 350 = 0,626)

$$14\ 000 * 0,626 = 8\ 764; 12\ 350 * 0,626 = 7\ 736)$$

«ა» პროდუქტის თვითღირებულებაზე მიკუთვნიებული საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა კი შემდეგნაირად დადგინდება:

საწარმოო ზედნადები ხარჯების სტრუქტურა

არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	3 200	19,40	1 700
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	4 500	27,27	2 390
ცვეთის ხარჯი	8 800	53,33	4 674

ჯამი	16 500		8 764

(8764 – ის 19,4% = 1 700 ლ; 8764 – ის 27,27% = 2 390 ლ;
8764 – ის 53,33% = 4 674 ლ)

ამრიგად, წარმოების მენეჯერებისა და დირექტორებისათვის მმართველობითი აღრიცხვა ამზადებს შიდა ანგარიშგებას ცალკეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებისა და საოპერაციო მოგება/ზარალის შესახებ.

ხოლო, პარალელურად, დანახარჯები ეკონომიკური ელემენტების მიხედვით შესაბამის ანგარიშებზე გროვდება, რომლების წლის ბოლოს იხურება მოგება/ზარალის ანგარიშით და მომზადდება წლიური ანგარიშგება.

დავუშვათ, ჩვენს მიერ განხილულ მაგალითზე, ფირმამ მუშაობა პირველ დეკემბერს დაიწყო. 31 დეკემბრის მდგომარეობით მოგება/ზარალის ანგარიშგება, გარდა შიდა მოზნებისა, მომზადდება გარეთ გამოსაქვეყნებლად დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით სამრეწველო და სამშენებლო ტიპის საწარმოებში.

ჩვენს მაგალითზე იგი შემდეგი სახის იქნება:

მოგება/ზარალის ანგარიშგება
(დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით)

შემოსავალი რეალიზაციიდან	90 000 ლ
დაუმთავრებელი პროდუქციის ნაშთების ზრდა	1 350
ზოგად პროდუქციის ნაშთების ზრდა	5 800

საერთო შემოსავალი	97 150
პირდაპირი მასალის ხარჯი	26 450
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი	3 200
პირდაპირი შრომითი ხარჯები	20 200
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი	4 500
მმართველობითი შრომითი ხარჯი	5 300
ცვეთის ხარჯი	12 800

სულ საოპერაციო ხარჯები (72 450)

საოპერაციო მოგება 24 700

არასაოპერაციო ხარჯები	(2 300)
არასაოპერაციო შემოსავლები	3 000

მოგება ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობიდან	25 400
მოგების გადასახადის ხარჯი	(1 500)

წმინდა მოგება	23 900
---------------	--------

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვის ქვესისტემა ამზადებს შიდა ინფორმაციას თითოეული სახის პროდუქციის თვითღირებულებისა და მოგება/ზარალის შესახებ საოპერაციო მოგების ჩათვლით. ამასთან, საოპერაციო მოგების მაჩვენებლები ერთმანეთს უნდა დაემთხვეს დანახარჯთა ფუნქციური დანიშნულებისა და დანახარჯთა ელემენტების მიხედვით მომზადებულ მოგება/ზარალის ანგარიშგებაში..

5. დანახარჯების რელევანტური კალკულაცია და ალტერნატიული დანახარჯები

რელევანტური კალკულაციის დროს ხდება რელევანტური და ირელევანტური დანახარჯების გამოყოფა და რელევანტური დანახარჯების შეფასება. რელევანტურია დანახარჯი, რომელიც იცვლება გადაწყვეტილებების მიღების შედეგად. ირელევანტური (ანუ არარელევანტური) დანახარჯი არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად. დანახარჯების ასეთი დაჯგუფება გამოიყენება გადაწყვეტილებების მისაღებად ბიზნესის სამყაროში.

ალტერნატიულ პროექტებს (ქმედებებს) შორის არჩევანის გასაკეთებლად, მენეჯერული გადაწყვეტილება საჭიროებს ინფორმაციას იმ დანახარჯების შესახებ, რომლებიც დაკავშირებულია მიღებულ არჩევანზე. ამგვარი დანახარჯები განიხილება რელევანტურად გადაწყვეტილების მიღების მიმართ და ამიტომ მენეჯერმა უნდა გაანალიზოს, თუ როგორ შეიცვლება ეს დანახარჯები მიღებული გადაწყვეტილებების შედეგად. მეორეს მხრივ, არსებობს ისეთი დანახარჯებიც, რომლებიც არ შეიცვლება გადაწყვეტილებების შედეგად. ასეთი დანახარჯები არის არარელევანტური. მსგავსი არგუმენტები გამოიყენება რელევანტური და არარელევანტური შემოსავლების მიმართაც.

წარსულის შეცვლა რადგან შეუძლებელია, ამიტომ რელევანტური დანახარჯი და შემოსავალი უნდა იყოს მომავლის ხარჯი და შემოსავალი. წარსულის დანახარჯი შეუქცევად დანახარჯად განიხილება და არასოდეს არ იქნება რელევანტური გადაწყვეტილების მიღებისას.

რელევანტური დანახარჯი წარმოადგენს მომავლის ფულადი სახსრების ნაკადს, რომელიც უშუალოდ გადაწყვეტილების მიღების შედეგად წარმოიქმნება. დანახარჯების რელევანტური კალკულაციის დროს მხოლოდ ის დანახარჯები განიხილება, რომლებიც იცვლება სხვადასხვა განხილული ალტერნატივის მიხედვით. ზოგჯერ, რელევანტურ დანახარჯებს დიფერენციალურ ანუ დამატებით დანახარჯებსაც უწოდებენ. შეიძლება აგრეთვე ითქვას, რომ რელევანტურია დანახარჯები, რომლებიც შეეფერება სპეციფიკურ მენეჯერულ გადაწყვეტილებებს.

რელევანტური დანახარჯები შეიძლება მოიცავდეს დანახარჯების წარმოქმნას ან შემოსავლების დაკარგვას, რომელიც შეიძლება მოპოვებულ იქნას ალტერნატიული ქმედებიდან. დანახარჯების წარმოქმნა ხშირად დაკავშირებულია ფულადი სახსრების დანახარჯთან, მაშინ როცა შემოსავლის დანაკარგი ალტერნატიულ დანახარჯს წარმოადგენს. ორივე მათგანი ირელევანტურია გადაწყვეტილების მიღებისას.

ამრიგად, დანახარჯების რელევანტური კალკულაცია უკავშირდება ალტერნატიული დანახარჯების სისტემას.

ალტერნატიული დანახარჯი წარმოადგენს სარგებლის(შემოსავლის) იმ ოდენობას, რომელიც გაწირული (დაკარგული) იქნა ალტერნატიული ქმედების შედეგად.

ალტერნატიული დანახარჯი შეიძლება ასევე აღწერილ იქნეს, როგორც კონკრეტული მოქმედების ღირებულება, დარჩენილ საუკეთესო ალტერნატიულ ქმედებასთან შედარებით.

გადაწყვეტილების მიღების შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას ფულადი სახსრების დანახარჯები. ამგვარი დანახარჯი არასოდეს არ შეიცავს წარსულ დანახარჯს ან დანახარჯებს, რომლებიც წარსული ქმედებების შედეგად წარმოიქმნება. მაგალითად, გრძელვადიანი აქტივის ცვეთის მსგავსი დანახარჯი, რომელიც წარსულში შეძენილ ძირითად სასუალებებთანაა დაკავშირებული, არასოდეს არ იქნება რელევანტური, ისევე როგორც გარდაუვალი ხარჯები, ადრე შეთანხმებულ სალიზინგო გადასახდელზე. მთლიანი დანახარჯების განაწილებაც არასოდეს არ იქნება რელევანტური გადაწყვეტილებისათვის. მხოლოდ ის დანახარჯები, რომლებიც მთლიანობაში იცვლება გადაწყვეტილების შედეგად, წარმოადგენს რელევანტურ დანახარჯს.

რელევანტური დანახარჯების კალკულაციის დროდს აგრეთვე გამოიყენება პირობითი დანახარჯები. მაგალითად, პირობითი იჯარა და პირობითი საპროცენტო ხარჯი. ამდენად, პირობითი ანუ მიკუთვნებული დანახარჯი წარმოადგენს სარგებლის ღირებულებას, რომლისთვისაც, ფაქტობრივად არანაირი დანახარჯი არ იქნა გაწეული.

გადაწყვეტილება, რომელიც დაკავშირებულია წარმოების შეჩერებასთან, განიხილება აღმოფხვრადი და აღმოუფხვრადი დანახარჯებიც.

აღმოფხვრადი დანახარჯი ისეთი დანახარჯია, რომლის ამოცნობა ხდება მოქმედების ან ბიზნესის სექტორის მიხედვით და მისი თავიდან აცილება შესაძლებელია თუ ეს მოქმედება ან ბიზნეს-სექტორი არ არსებობს.

აღმოუფხვრადი დანახარჯი, რომელიც მაინც იარსებებს, წარმოება რომც შეჩერდეს

მართალია წარსულთან დაკავშირებული დანახარჯები რელევანტური არ არის გადაწყვეტილების მიღებისას, მაგრამ მათი გამიყენება შეიძლება სამომავლო დანახარჯების პროგნოზირებისათვის.

როცა გადაწყვეტილებების მიღება შეეხება წარმოების (საქმიანობის) მოცულობის შემცირებას ან ზრდას, მაშინ ცვლადი ხარჯები იქნება აგრეთვე რელევანტური ამ გადაწყვეტილების მიმართ.

რაც შეეხება მუდმივ დანახარჯებს, წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე დამოკიდებულების მიხედვით ეს ხარჯები არ იცვლებიან, მაგრამ წარმოების მნიშვნელოვანი ცვლილების შემთხვევაში, მუდმივი ხარჯებიც შეიცვლება და მამასადამე, გახდება რელევანტური მოცემული გადაწყვეტილების მიმართ. როდესაც

მუდმივი დანახარჯი გახდება რელევანტური, მაშინ დამატებით დანახარჯებს უწოდებენ დამატებით მუდმივ დანახარჯებს.

ნახევრად ცვლად დანახარჯებიდან გადაწყვეტილებების მიღების დროს აუცილებელია გამოცალკევდეს დანახარჯების რელევანტური და არარელევანტური ელემენტები. ხოლო, კონტროლირებადი დანახარჯი, რომელიც მოცემული განყოფილების მენეჯერის მიერ რეგულირდება, გადაწყვეტილების მიღების დროს არის რელევანტური, ხოლო არაკონტროლირებადი დანახარჯი არარელევანტურია.

გადაწყვეტილების მიღების სტრუქტურა შემდეგ საფეხურებს მოიცავს:

- _ გადაწყვეტილების მიღების აუცილებლობის დადგენა (გაცნობიერება);
- _ არსებული ალტერნატივების ჩამოყალიბება;
- _ ალტერნატივების შეფასება, თუ კონკრეტულად რა სახის დანახარჯებს და შემოსავლებს ექნება ადგილი;
- _ არჩევანის გაკეთება (გადაწყვეტილების მიღება).

ალტერნატივების შეფასების დროს მენეჯერი ითვალისწინებს ორი სახის ფაქტორს:

1. ფაქტორები, რომლებიც შეიძლება ფულადი ღირებულებით გამოისახოს
2. ფაქტორები, რომელთა რაოდენობრივი გამოსახვა ძნელია (მაგალითად, ზეგავლენა მომხმარებლებელთან ურთიერთობებზე).]

მენეჯერის მიერ მისაღებ გადაწყვეტილებამ ზეგავლენა შეიძლება მოახდინოს ბიზნესის გრძელვადიან, მოკლევადიან ან ორივე სახის პერსპექტივაზე.

მოკლე პერიოდის რელევანტური ფაქტორები შეიძლება რელევანტური არ იყოს ხანგრძლივი პერიოდისათვის ან პირიქით, მაგრამ ფაქტორების შეფასებისას მხოლოდ ის შემოსავლები და დანახარჯებია რელევანტური, რომლებიც გადაწყვეტილების ზეგავლენას განიცდიან.

გადაწყვეტილების მიღებისას არარელევანტური ფაქტორებია:

1. შეუქცევადი დანახარჯები, რომლებიც ადრე იქნა გაწეული. მაგალითად, ბაზრის გამოსაკვლევად უკვე გაწეული დანახარჯები. კვლევისას მიღებული ინფორმაცია მართალია სასარგებლო იქნება გადაწყვეტილებების მიღებისას, მაგრამ ეს დანახარჯები არარელევანტურია, რადგან გადაწყვეტილება მათზე ზეგავლენას არ მოახდენს, ვინაიდან პროექტი მიღებული იქნება თუ უვარგისი აღმოჩნდება, ხარჯი მაინც გაწეულია.

გადაწყვეტილების მიღების დროს საკვანძო საკითხს წარმოადგენს ის, აჭარბებს თუ არა რელევანტურ შემოსავლები რელევანტურ დანახარჯებს.

დავუშვათ განიხილება ორი A და B პროექტი, რომელთა შესახებ არსებობს შემდეგი მონაცემები:

	პროექტი ა		პროექტი ბ	
	წინა წლის დანახარჯები	მომავალი წლის დანახარჯები	წინა წლის დანახარჯები	მომავალი წლის დანახარჯები
	ლ	ლ	ლ	ლ
მუდმივი დანახარჯები	3000	4000	3000	4000
ცვლადი დანახარჯები:				
შრომითი ხარჯი	2000	5400	3500	5400
მასალის ხარჯი	7600	8500	8000	9400

გადაწყვეტილების მიღებისათვის რელევანტური ხარჯების გამოსაყოფად, პირველ რიგში გამოირიცხება წარსული პერიოდის ხარჯები, რადგან ისინი თავისთავად არ არიან რელევანტური, თუმცა სასარგებლოა პროგნოზირებისათვის. შემდეგ, გამოირიცხება მუდმივი დანახარჯები, რადგან მათი სიდიდე ორივე პროექტისათვის ერთნარია და ამდენად რელევანტურს არ წარმოადგენს მოცემულ შემთხვევაში.

რაც შეეხება შრომით ხარჯებს, იგი წარმოების მოცილობაზე დამოკიდებულების მიხედვით ცვლადი ხარჯია, მაგრამ ორივე პროექტისათვის თანაბარი მოცულობის იქნება. ამდენად, გადაწყვეტილების მიღების მიმართ არარელევანტურია. ხოლო მასალის ხარჯები განსხვავებული იქნება სხვადასხვა პროექტისათვის, ამიტომ რელევანტურია გადაწყვეტილების მიღების მიმართ.

ამრიგად, ანალიზის დროს ყველა არარელევანტური ხარჯი უნდა გამოირიცხოს ანუ ის ხარჯები, რომლებიც გადაწყვეტილების მიღების შედეგად ზეგავლენას არ განიცდიან. ეს მნიშვნელოვნად ამარტივებს გატაწყვეტილების მიღებას, რადგან ბევრი არარელევანტური ხარჯი მხედველობაში არ მიიღება.

ყურადსაღებია ისიც, რომ მუდმივი ან ცვლადი ხარჯები ზოგჯერ რელევანტურია, ზოგჯერ კი არარელევანტური.

მაშასადამე, მოცემული მაგალითის მიხედვით რელევანტური ხარჯებია:

პროექტი ა	პროექტი ბ
მოსალოდნელი მასალის ხარჯები	8 500 9 400

შეიძლება დავასკვნათ, რომ მისაღებია A პროექტი, რადგან მას 900 ლარით ნაკლები ხარჯი სჭირდება. თუ ერთმანეთთან შევუდარებთ მთლიანი ხარჯების ჯამს, დავინახავთ რომ სხვაობა ორ ალტერნატიული პროექტის მოსალოდნელ დანახარჯებს შორის ასევე 900 ლარია (18 800ლ-17 900ლ). სწორედ ამიტომ, გადაწყვეტილების მისაღებად რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გასაკეთებლად საკმარისია მხოლოდ რელევანტური ხარჯების გათვალისწინება.

განხილულ მაგალითში ვგულისხმობთ, რომ რელევანტური დანახარჯები (ან შემოსავლები) ცნობილი იყო, მაგრამ პრაქტიკაში ხშირად შეუძლებელია მოსალოდნელი დანახარჯების ზუსტი განსაზღვრა. სავარაუდო მაჩვენებლებს სხვადასხვა დონის ალბათობა გააჩნიათ. ამიტომ გადაწყვეტილებების მიღების დროს, მასალის რელევანტური დანახარჯი წარმოადგენს ამ მასალის ალტერნატიულ დანახარჯს. იგი შეიძლება გამოისახოს “გადაწყვეტილების ხის” დიაგრამით (ანუ გადაწყვეტილების მიღების ალტერნატივების საფეხურებრივი დიაგრამა). ამ დიაგრამის მეშვეობით განისაზღვრება მასალის ჩანაცვლების ღირებულება.

ჩანაცვლების დანახარჯი არის ღირებულება, რომლითაც ჩასანაცვლებელი მასალის იდენტური მასალა შეიძლება შექმნილი იქნას შეფასების დრო (და არა ფაქტობრივი შესყიდვის დროს).

მსგავსი პრობლემა არსებობს რელევანტური შრომითი დანახარჯების განსაზღვრისას. ამ შემთხვევაში ძირითადი საკითხი მდგომარეობს აუთვისებელი სიმძლავრის არსებობაში და ანალიზი ხდება შემდეგი ალტერნატივების მიხედვით:

- არსებობს თუ არა სარეზერვო სიმძლავრე (კი ან არა)

- შეიძლება თუ არა დამატებითი პერსონალის დაქირავება და რა ხარჯებია მოსალოდნელი. განისაზღვრება ზღვრული მოგება ალტერნატიული პროდუქციიდან, რომელზეც უნდა ითქვას უარი, სარეზერვო სიმძლავრის შესაქმნელად.

პროექტში გამოსაყენებელი ძირითადი საშუალებების განსაზღვრისას, ამ საშუალებების რელევანტური დანახარჯია მისი ნარჩენი ღირებულება (საბალანსო ღირებულება), რომელიც წარმოადგენს პროექტში მისი გამოყენების იმ ღირებულებას, რომელიც შეიძლება დადგინდეს ალტერნატიული დანახარჯის განსაზღვრით.

დავუშვათ ფირმის საწყობში არის 100 კგ X მასალა, რომელიც შექმნილი იქნა სამი წლის წინ 300 ლარად. ამჟამად ეს მასალა აღარ გამოიყენება, მაგრამ შეიძლება კილოგრამი გაიყიდოს 2 ლარად. ფირმა ახდენს შეკვეთის დანახარჯების შეფასებას, რომლის შესრულებაზე საჭიროა 70 კგ X მასალა.

X მასალის რელევანტური დანახარჯი, რომელიც შეკვეთის თვითღირებულებაში უნდა შევიდეს შემდეგნაირად გამოითვლება:

მასალის შესყიდვის ფასი შეუქცევადი დანახარჯია და ამიტომ არ არის რელევანტური. ამდენად, ფირმას ორი არჩევანი აქვს: მასალა ან ახალი სამუშაოსთვის გამოიყენოს, ან კილოგრამი 2 ლარად გაიყიდოს.

თუ მასალა გამოყენებული იქნება ახალი პროდუქციის დასამზადებლად, მაშინ ფირმა 200 ლარს დაკარგავს მასალის გაყიდვიდან. ამდენად, ახალი პროდუქტისათვის მასალის გამოყენების ალტერნატიული დანახარჯია 200ლ და რელევანტურია. ამიტომ შეტანილ უნდა იქნას პროდუქციის (ან შეკვეთის) თვითღირებულებაში, მაგრამ შედეგად გაძვირდება პროდუქტის(ან შეკვეთის) თვითღირებულება, ვინაიდან გარდა ალტერნატიული დანახარჯისა, შეკვეთის თვითღირებულებაში შეტანილ უნდა იქნას დახარჯული მასალის ღირებულება 300 ლარი. ამიტომ, ჩვენი აზრით, ალტერნატიული დანახარჯების პროდუქციის თვითღირებულებაში შეტანა გაუმართლებელია. გარდა იმ შემთხვევისა, თუკი შეკვეთის თვითღირებულებაში მხოლოდ ალტერნატიული ხარჯი იქნება შეტანილი.

შეკვეთის შესრულებაზე ადრე ნაყიდი 300 ლარის მასალა მთლიანად თუ დაიხარჯა და შეკვეთის თვითღირებულებაში მხოლოდ 200 ლარი იქნება შეტანილი, მაშინ შეკვეთის თვითღირებულება შემცირდება, მაგრამ დანარცენი 100 ლარი იქნება ზარალი, რომელიც მოგება/ზარალის ანგარიშზე უნდა ჩამოიწე-როს. მაგრამ, რესურსის ალტერნატიული დანახარჯი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც უარყოფილი შემოსავალი.

დავუშვათ ახალი კონტრაქტის შესრულებას 100 ტონა X მასალა სჭირდება. ამჟამად საწყობში არის 80 ტონა მასალა, რომელიც შესყიდული იქნა 60 ლ/ტონაზე. მიმდინარე შესყიდვის ფასია 70 ლ/ტონაზე და არსებული მარაგი შეიძლება გაიყიდოს ტონა 50 ლარად.

X ტიპის მასალის ღირებულება რომელიც უნდა დაერიცხოს ახალ კონტრაქტს, მისი შესრულების სემთხვევაში, იქნება:

$$100ტ \times 70ლ = 7000ლ.$$

ე.ი. რელევანტური დანახარჯი წარმოადგენს შესყიდვის ფასს.

თუ ფირმა არ გამოიყენებს x სახის მასალას, მაშინ მასალის ალტერნატიული გამოყენების ერთადერთი გზაა მისი გაყიდვა. ხოლო კონტრაქტისათვის 100 ტ მასალის გამოყენება ნიშნავს გაყიდვიდან მისაღები შემოსავლის უარყოფას შემდეგი

ღირებულებით: $100\text{ტ} \times 50\text{ლ} = 5\,000\text{ლ}$. ამიტომ, კონტრაქტზე ეს ღირებულება უნდა იქნეს დარიცხული.

დავუშვათ, არ არსებობს X მასალის გამოყენების ალტერნატიული გზა, გარდა მისი გაყიდვისა, მაგრამ საწყობში მხოლოდ 50ტ ასეთი მასალაა.

მაშინ, ამ 50ტ მასალის რელევანტური დანახარჯია

$$50\text{ტ} \times 50\text{ლ} = 2\,500\text{ლ}.$$

შემდეგ ორგანიზაციამ დამატებით უნდა შეისყიდოს

$$50\text{ტ} \times 70\text{ლ} = 3\,500\text{ლ}.$$

მაშასადამე, შესრულებული კონტრაქტის თვითღირებულებაში შეტანილი უნდა იქნას 5 500 ლ ალტერნატიული დანახარჯი.

განვიხილოთ კიდევ ერთი მაგალითი: დავუშვათ კომპანია იყენებს კვალიფიციურ მუშახელს და საათში 5 ლარს უხდის. ამასთან საათში მიიღება 3 ლარი ზღვრული მოგება. განვიხილება ახალი პროექტი, რომელიც საჭიროებს 4 000 შრომა/საათს. ადგილი აქვს მუშახელის ნაკლებობას. ამიტომ პროექტში გამოსაყენებლად მუშახელი უნდა ჩამოსცილდეს ჩვეულებრივ სამუშაოს. როგორი იქნება პროექტში გამოსაყენებელი კვალიფიციური მუშახელის რელევანტური დანახარჯი?

გამოთვლების დროს შეიძლება გამოყენებული იქნას ზღვრული მოგების მაჩვენებელი, რომელიც შემოსავლებსა და ცვლად ხარჯებს შორის სხვაობის ტოლია.

განისაზღვრება, თუ რა რაოდენობის ზღვრული მოგება იკარგება ჩვეულებრივი საქმიანობიდან მუშახელის ჩამოცილების გამო:

ძირითადი სამუშაოდან დაკარგული მოგება საათში 3

პლუს: შრომითი დანახარჯი, რომელიც არ იქნა დაზოგილი 5

1 შრომა/საათში დაკარგული თანხა 8

შეკვეთაზე დასარიცხი თანხა ($4000\text{სთ} \times 8\text{ლ}$) 32 000

პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის ტრადიციული მიდგომით, თვითღირებულებაში მიმდინარე დანახარჯები შეიტანება. ალტერნატიული დანახარჯებით თვითღირებულების კალკულაციის სისტემა კი, როგორც უკვე განვიხილეთ, მხოლოდ ალტერნატიულ დანახარჯებს ითვალისწინებს.

არჩევანის ანალიზის დროს მენეჯმენტმა უპირველეს ყოვლისა, უნდა განვიხილოს შემდეგი საკითხები:

- დროებითია თუ სამუდამო მოცემული მოწოდების ალტერნატიული წყარო;
- ხელმისაწვდომია თუ არა საწარმოო სიმძლავრის რეზერვი;

აგრეთვე მხედველობაში უნდა იქნეს მირებული სხვა ფაქტორებიც, როგორცაა:

მოწოდების უწყვეტობა და კონტროლი. შეიძლება თუ არა ფირმა ენდოს ამა თუ იმ მომწოდებელ კომპანიას, რომ იგი უზრუნველყოფს მასალების (საქონლის) მოთხოვნილ ხარისხს, მოცულობას, მოწოდების ფასისა და დროის უცვლელობას;

რესურსების ალტერნატიული გამოყენება. შეიძლება თუ არა რესურსები გამოყენებულ იქნას სხვა საქმიანობაში გადასაცემად, რაც გამოიწვევს დანახარჯების შემცირებასა და შემოსავლის ზრდას;

სოციალური და სამართლებრივი საკითხები. გადაწყვეტილება ზეგავლენას მოახდენს თუ არა პერსონალისა და ბიზნესურთიერთობის საკონტრაქტო ან ეთიკურ ვალდებულებებზე.

როცა საწარმო განიცდის ისეთ სირთულეებს, რომ უახლოეს მომავალში მოსალოდნელია ვითარების კიდევ უფრო დამძიმება, მაშინ შეიძლება დაისვას საქმიანობის დროებით შეჩერების საკითხი. ასეთ გადაწყვეტილებაზე გავლენას მოახდენს შემდეგი ფაქტორები:

1. წარმოებისა და რეალიზაციის შეჩერება გამოიწვევს საზოგადოებიდან მათ გასვლას;
2. სამუშაო ძალის დათხოვნა გამოიწვევს არა მხოლოდ სოციალური ფონის დამძიმებას, არამედ საწარმოს იმიჯის დაცემას და სამუშაოს განახლების შემდეგ მუშახელის დაქირავებასთან დაკავშირებულ სირთულეებს;
3. არსებობს მანქანა-დანადგარების მორალური ცვეთის საშიშროება;
4. ზოგიერთ დარგში საქმიანობის შეწყვეტა და შემდეგ მისი განახლება (მაგ: ბრძმედში) შეიძლება დაკავშირებული იყოს დიდ სირთულეებთან და დანახარჯებთან.

ჩვენი აზრით, პრაქტიკაში ალტერნატიული დანახარჯებით ფაქტიურად გამოშვებული პროდუქციის (ან შეკვეთის) თვითღირებულების განსაზღვრა, მაღალი ალბათობით ხასიათდება და უფრო შრომატევადიც არის. ამიტომ, იგი შეიძლება მხოლოდ გადაწყვეტილებების მიღების დროს იქნეს გამოყენებული. თუმცა, გადაწყვეტილებების მიღების სტადიაზე უკეთესია ზღვრული მოგების მაჩვენებელი იქნეს გამოყენებული. რამდენიმე ალტერნატივიდან ის პროექტია უფრო მომგებიანი, რომელიც უფრო მაღალ ზღვრული მოგებას იძლევა.

ზღვრული მოგების მაჩვენებლის უპირატესობა მასში მდგომარეობს, რომ იგი თავისუფალია მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდის ნეგატიური შედეგებისაგან. თუ ზღვრული მოგება არ ფარავს მუდმივ ხარჯებს, მაშინ წარმოება შეიძლება შეჩერებული იქნას. ამასთან,ს იგულისხმება რომ მუდმივი ხარჯებ რაციონალური და ოპტიმალური მოცულობითაა დადგენილი.

ამრიგად, გადაწყვეტილებების მიღებისას დადგენილია, რომ რელევანტური დანახარჯები წარმოადგენს ალტერნატიულ დანახარჯს. მხოლოდ არჩევანის გაკეთებისათვის ალტერნატიული დანახარჯების მეთოდის ანუ დანახარჯთა რელევანტური კალკულაციის სისტემა ეფექტურად შეიძლება იქნას გამოყენებული. მაგრამ, მზა პროდუქციის ფაქტიური თვითღირებულების შეფასებისათვის ალტერნატიული დანახარჯების აღრიცხვა ძალიან რთული და თითქმის შეუძლებელია. ამ მიზნით, მიმდინარე დანახარჯების აღრიცხვის მეთოდიცა გამოიყენება.

ამასთან, როდესაც საჭიროა გადაწყვეტილების მიღება რაიმე საკითხის შესახებ, თითქმის ყოველთვის არსებობს გაურკვევლობის ალბათობა. შედეგის გაურკვევლობა იწვევს გაურკვევლობის რისკს ხელმძღვანელობისათვის.

გადაწყვეტილებების უდიდესი რაოდენობა მენეჯმენტის მიერ, სწორედ გაურკვევლობის პირობებში მიიღება. ასეთ სიტუაციაში ყოველ ქმედებას შეიძლება რამდენიმე შედეგი ექნეს. ამა თუ იმ გადაწყვეტილების შეფასებისათვის აუცილებელია არსებობდეს სხვადასხვა შედეგის ალბათური შეფასებები და გამოითვლება მათემატიკური ლოდინის მაჩვენებელი. მათემატიკური ლოდინი გამოითვლება შესაძლო შედეგების მნიშვნელობების მათივე ალბათობებზე ნამრავლის ჯამით. რამდენიმე ალტერნატიული ვარიანტიდან ის პროექტია მისაღები, რომლის მათემატიკური ლოდინი ყველაზე მაღალია.

განვიხილოთ მაგალითი:

ვთქვათ, სამი პროექტის შესაძლო შედეგი შეიძლება იყოს მოგების შემდეგი მაჩვენებლები: 60, 40 და 80 ლარი, რომელთა ხდომილობის ალბათობები შესაბამისად არის: 0.4 0.7 და 0.2 .

მოსალოდნელი მოგების სიდიდე თითოეული ვარიანტისათვის იქნება:

I. $0.4 \times 60\text{ლ} = 24 \text{ ლ.}$

II. $0.7 \times 40\text{ლ} = 28 \text{ ლ.}$

III. $0.2 \times 80\text{ლ} = 16 \text{ ლ.}$

მაშასადამე, განხილული ალტერნატივებიდან, ყველაზე მაღალ მოგებას მოიტანს მეორე პროექტი.

მათემატიკური ლოდინის მაჩვენებლის გამოყენება ობიექტურ შედეგს იძლევა მაშინ, თუკი მოვლენები რაღაც პერიოდის განმავლობაში რეგულარულად მეორდება ან საქმე გვაქვს ერთჯერად გადაწყვეტილებასთან და მისი მათემატიკური ლოდინის შედეგის მნიშვნელობა საკმაოდ დაბალია ფირმის მთლიან აქტივებთან შედარებით. ამასთან, იგი წარმოადგენს მოზიდულ ფულად სახსრებს, რომელთანაც ფირმას საქმე აქვს დროის მცირე შუალედის განმავლობაში.

ამრიგად, გადაწყვეტილებების მისაღებად ანუ რამდენიმე ალტერნატივიდან არჩევანის გასაკეთებლად მენეჯმენტმა შეიძლება გამოიყენოს დანახარჯების რელევანტური კალკულაცია, ან ზღვრული მოგება ან მათემატიკური ლოდინის მაჩვენებელი.

დასკვნა

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვა მენეჯმენტისათვის ამზადებს ინფორმაციას წარმოების დანახარჯების ანალიზისა და გადაწყვეტილებების მიღებისათვის. მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტი პასუხისმგებელია შექმნას ინფორმაციული სისტემა, რომელიც პასუხს გასცემს კითხვებზე: რამდენია ძირითადი პროდუქტი და რომელი სახის პროდუქტია უფრო მომგებიანი; რამდენად გაიზარდა ნედლეულის მარაგი; რამდენია მატერიალური და შრომითი დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე და ა.შ.

შესრულებული სამუშაოების შესახებ ანგარიშების წარმოება იმყოფება მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტის პასუხისმგებლობის ქვეშ. მასში ფაქტიური დანახარჯები და შემოსავლები შედარებულია დაგეგმილთან და გაანალიზებულია მნიშვნელოვანი გადახრები. მმართველობითი აღრიცხვის სპეციალისტი აკონტროლებს ინფორმაციის ნაკადს საწარმოს შიგნით. იგი წყვეტს რა სახის ინფორმაცია უნდა შეგროვდეს დანახარჯებისა და შემოსავლების შესახებ; გაანგარიშებებისა და შეფასებების საფუძველებს; რა სახით და რა სიხშირით ხდება ინფორმაციის წარდგენა; ვინ იღებს ინფორმაციას.

მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია მენეჯმენტს უნდა დაეხმაროს გარკვეული პოლიტიკის გატარებაში: დაგეგმვისას, გადაწყვეტილებების მიღებისას, კონტროლისა და რეგულირებისას. ამ მიზნების ეფექტური მიღწევისათვის საჭირო ინფორმაცია ცხადია უნდა იყოს სრული, დროული, რელევანტური ანუ საქმესთან დაკავშირებული, მაქსიმალურად ზუსტი, დასასები და ღირებული.

მაშასადამე, მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი ობიექტია წარმოების დანახარჯები, რომლებიც რამდენიმე განსხვავებული ნიშნის მიხედვით შეიძლება დაჯგუფდეს. დანახარჯების დაჯგუფების კრიტერიუმების შერჩევა დამოკიდებულია როგორც ინფორმაციის მომხმარებლის მიზნებზე ასევე წარმოების ორგანიზაციულ ტიპზე.

როგორც წინამდებარე შრომაში უკვე გადმოვეცით, დანახარჯების დაჯგუფება აუცილებელია პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების განსაზღვრის, დაგეგმვისა და გადაწყვეტილებების მიღებისათვის.

მმართველობითი აღრიცხვისათვის არსებითია გამავალი ანუ ამოწურული ხარჯები, რადგან სწორედ მათი ანალიზი იძლევა რესურსების გამოყენების ეფექტიანობის შეფასების საშუალებას. ფირმის ფაქტიური მოგების გაანგარიშებაში მხოლოდ ამოწურული (ანუ გამავალი) ხარჯები მონაწილეობენ. თვალსაჩინოებისათვის წარმოების დანახარჯების დაჯგუფებას დიაგრამის სახით წარმოვადგენთ (იხ: სქემა 2):

I. შემავალი ხარჯები -----

რესურსების შესყიდვის ხარჯები

ძირითადი ანუ პირდაპირი (ცვლადი
საწარმოო ხარჯები ხარჯები)
ხარჯები თვითღირებულებაში
საწარმოო ზედნადები (ნახევრადცვლადი შემავალი
ხარჯები ხარჯები)

საოპერაციო ხარჯები

არასაწარმოო მარკეტინგის ხარჯები
ხარჯები საერთო ადმინისტრაციული
ხარჯები

II. გამავალი
ანუ
ამოწურული
ხარჯები

თვითღირებულებაში

არ შემავალი

არასაოპერაციო
ხარჯები

განსაკუთრებული
ხარჯები

სქემა 2. საწარმოს დანახარჯების კლასიფიკაცია

პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლის მიზნით დანახარჯთა კალკულაციის სახვადასხვა მეთოდი გამოიყენება, რომლის შერჩევაზე ბიზნესის თავისებურებები ახდენენ გავლენას.

კალკულაციის მეთოდებისაგან განასხვავებენ კალკულაციის პრინციებსა და ტექნიკას (იხ: სქემა 3):

კალკულაცია
დანახარჯთა
სრული

კალკულაცია
ნორმატიული
დანახარჯებით

კალკულაციის განაწილებით

კალკულაციის

პრინციპები

კალკულაცია
ზღვრული
დანახარჯებით

კალკულაცია
გაგმური
დანახარჯებით

ტექნიკა

კალკულაცია
ალტერნატიული
დანახარჯებით

საინფორმაციო
ბაზა

კალკულაცია
კონკრეტული
დანიშნულებით

კალკულაცია
პროცესების
მიხედვით

მომსახურების
კალკულაცია

კალკულაციის

მეთოდები

კონტრაქტების შეკვეთების ნაკეთობათა
პარტიის

სქემა 3. პროდუქციის თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპები და მეთოდები

პროდუქციის თვითღირებულების მეთოდები განსაზღვრავენ დანახარჯთა სახეების მიხედვით

პროდუქციის ან მომსახურების ერთეულის თვითღირებულების გამოთვლის ხერხებს. თვითღირებულების კალკულაციის ტექნიკა წარმოადგენს დანახარჯების კონტროლის სისტემას.

თვითღირებულების კალკულაციის პრინციპები კი შეესაბამება ინფორმაციის მომხამრებლის მიზნებს. კერძოდ, ფაქტიური თვითღირებულების გამოთვლაა მიზანი, თუ გადაწყვეტილებების მიღება. პირველ შემთხვევაში გამოიყენება კალკულაცია დანახარჯთა სრული განაწილებით. მეორე შემთხვევაში კი გამოიყენება კალკულაცია ზღვრული ან ალტერნატიული დანახარჯებით.

ჩვენ ვთვლით, რომ წარმოების (ანუ ამოწურული) ხარჯები არ წარმოადგენს საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას. იგი რესურსების შიდა გადაადგილებაა მათი სახის ცვლის მიზნით, რათა მომავალში შემოსავლები მოიტანოს. წარმოების ხარჯების გარეშე შემოსავლების მიღება შეუძლებელია. რაც შეეხება ფინანსურ ხარჯებს სარგებლის სახით გადახდილი პროცენტებისა და ჯარიმების სახით, მხილოდ ასეთი ხასიათის ხარჯები წარმოადგენენ საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებას. ყოველივე აქედან გამომდინარე, ხარჯების, როგორც ეკონომიკური კატეგორიის ერთიან განმარტებაში მოქცევა, როგორც ამას ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებში ვხვდებით, გაუმართლებლად მიგვაჩნია.

Resume

In this labour consideration systems of the bookkeeping the basic principles of double entry and ledger accounts apply to cost accounting as well as to financial accounting. However the detailed application of these principles differs and the cost accounts must provide more detailed information than is normally required for financial accounts.

Integrated accounts are a set of accounting records which provides financial and cost accounts using a common input of data for all accounting purposes,

Non-integrated accounts are a system in which the cost accounts are distinct from the financial accounts, both sets are kept in agreement or are readily reconcilable.

In our mind Bookkeeping of company is integrated in one system with financial and management accounting and fully meets demand of consumers of internal and external information than nonintegrated system of accounting.