

1. ფინანსური ანგარიშგების არსი, კომპონენტები და ელემენტები

ფინანსური ანგარიშგება არის საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მის მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საშუალებას აძლევს. აქედან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების მიზანი მომხმარებელთა ფართო წრისათვის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მისი ცვლილებების, საწარმოს საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაა.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ინფორმაცია საწარმოს აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი კაპიტალის, შემოსავლებისა და ხარჯების, მოგებისა და ზარალის, საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის, აგრეთვე, საადრიცხვო პოლიტიკისა და სხვა დამატებითი მაჩვენებლების შესახებ.

საწარმოს მიერ ფულადი საშუალებებისა და მათი ექვივალენტების გამომუშავების შესაძლებლობათა შესაფასებლად, მათი საიმედოობისა და დროულობის დასადგენად, რომელიც აუცი-ლებელია მომხმარებლის მიერ ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად, გარკვეული სახის ინფორმაციაა საჭირო. ამ ინფორმაციის საფუძველზე განისაზღვრება საწარმოს შესაძლებ-ლობა დაფაროს ვალდებულებები, გაანაწილოს წმინდა მოგება მფლობელთა შორის. სწორედ ასეთი სახის ინფორმაცია იყრის თავს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს საწარმოს განკარგულებაში არსებული ეკონომიკური რესურსები, მისი სტრუქტურა, ლიკვიდურობა და საწარმოს გადამხდელუნარიანობა. ასეთი ინფორმაცია საშუალებას იძლევა განისაზღვროს საწარმოს მიერ მომავალში ფულისა და ფულადი ექვივალენტების მიღების უნარი. ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურის შესახებ სესხებზე მიმდინარე მოთხოვნის განსაზღვრის, მფლობელთა შორის მომავალი მოგებისა და ფულადი სახსრების განაწილების წესის დადგენის საშუალებას იძლევა.

ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის შედეგების ცვლილებების შესახებ

აუცილებელია, რათა მოხდეს პროგნოზირება საწარმოს განკარგულებაში არსებული რესურსების საფუძველზე რა რაოდენობის ფულადი საშუალებების გამომუშავების უნარი გააჩნია საწარმოს. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ცვლილების შესახებ ინფორმაცია აუცილებელია საწარმოს საინვესტიციო, ფინანსური და სამეურნეო საქმიანობის შესაფასებლად.

ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებას ანუ ბუღალტრულ ბალანსს, ფინანსური შედეგების (მოგებისა და ზარალის) ანგარიშგებას, ფულადი ნაკადების ანგარიშგებას, სააღრიცხვო პოლიტიკასა და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნებს.

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ ბუღალტრულ ბალანსშია ასახული. ინფორმაციას საწარმოს საქმიანობის ეფექტურობის შესახებ მოიცავს სრული შემოსავლების ანგარიშგება. საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საკუთარ კაპიტალში მომხდარი ცვლილებები შესაბამისად, ასახულია ანგარიშგებაში კაპიტალის მოძრაობის შესახებ.

ცალკეული ანგარიშგებები დანარჩენებისაგან განსხვავებულ ინფორმაციას მოიცავენ, მაგრამ დამოუკიდებლად ვერც ერთი მათგანი ვერ იძლევა მომხმარებელთა კონკრეტული საინფორმაციო მოთხოვნების დაკმაყოფილების საშუალებას. ისინი ერთი და იმავე სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვა ასპექტს წარმოადგენენ და ერთმანეთთან მჭიდრო ურთიერთკავშირში იმყოფებიან.

ფინანსური ანგარიშგება, რომლის მიზანი მომხმარებლებისათვის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი საშუალებების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის მიწოდებაა, არის საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მის მომხმარებლებს ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღების საშუალებას აძლევს.

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მომხმარებლებისათვის წარდგენა საწარმოს ხელმძღვანელობას ევალება.

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებია:

- ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგება პერიოდის დასასრულისათვის

(ბუღალტრული ბალანსი);

- პერიოდის მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგება (ანგარიშგება მოგებისა და ზარალის შესახებ);
- პერიოდის საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგება;
- პერიოდის ფულადი ნაკადების ანგარიშგება;
- განმარტებით შენიშვნები, სადაც მოკლედ განხილულია ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა და სხვა განმარტებითი ინფორმაცია;

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით. ამგვარ დაჯგუფებას ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებს უწოდებენ.

ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებია:

- აქტივები;
- ვალდებულებები;
- საკუთარი კაპიტალი;
- შემოსავლები;
- ხარჯები.

ფინანსური ანგარიშგების პირველი სამი ელემენტი, რომელიც საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასების საშუალებას იძლევა, ბუღალტრულ ბალანსში აისახება. მაშასადამე, აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ბუღალტრული ბალანსის ელემენტებია. საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასება სწორედ ბუღალტრული ბალანსის, მისი ელემენტების საფუძველზე ხდება.

აქტივი არის საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური ან არამატერიალური რესურსი, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას.

ვალდებულება საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობაა, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განივთებული რესურსების გასვლას საწარმოდან.

საკუთარი კაპიტალი არის საწარმოს აქტივების ის ნაწილი, რომელიც რჩება ყველა ვალდებულების დაფარვის შემდეგ.

პერიოდის მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის (მოგებისა და ზარალის) ანგარიშგების ელემენტებს შემოსავლები და ხარჯები წარმოადგენენ. ისინი ასახავენ სამეურნეო საქმიანობაში მომხდარ ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომლებმაც დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში გავლენა იქონიეს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და აქტივების, ვალდებულებებისა და კაპიტალის ცვლილე-ბები განაპირობეს. საანგარიშგებო პერიოდის შემოსავლებისა და ხარჯების ერთმანეთთან დაპირისპირება საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგის განსაზღვრის საშუალებას იძლევა, რომელიც მოგების ან ზარალის სახით წარმოგვიდგება.

შემოსავალი არის საწარმოს მიერ ეკონომიკური სარგებლის ზრდა საანგარიშგებო პერიოდში აქტივების ზრდის ან ვალდებულებების შემცირების გზით, რაც საწარმოს საკუთარი კაპიტალის გადიდებით გამოიხატება, რომელიც დაკავშირებული არაა საკუთარი კაპიტალის მფლობელთა დამატებით შენატანებთან.

შემოსავლები საწარმომ შეიძლება მიიღოს პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალიზაციიდან ამონაგების სახით, რომლებიც საწარმოს ძირითადი (საოპერაციო) საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავლებს წარმოადგენს, ფინანსური ან საინვესტიციო საქმიანობიდან მიღებული დივიდენდებისა და პროცენტების სახით, ძირითადი საშუალებების გაყიდვით მიღებული შემოსავლების სახით და გაუთვალისწინებელი, არაორდინალური საქმიანობიდან (მაგალითად, სტიქიური უბედურების შედეგად) მიღებული შემოსავლების სახით.

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

მსგავსად შემოსავლებისა, ხარჯებაც შეიძლება დაკავშირებული იყოს საწარმოს ძირითად (საოპერაციო) საქმიანობასთან, მაგალითად, რეალიზებული პროდუქციის (საქონლის, მომსახურების) თვითღირებულება, სხვა საერთო და

ადმინისტრაციული ხარჯები; ფინანსურ ან საინვესტიციო საქმიანობასთან გადახდილი დივიდენდები, პროცენტები და ა.შ. აგრეთვე, გაუთვალისწინებელ, არაორდინალურ საქმიანობასთან.

ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია, მომხმარებლისათვის უფრო გასაგები და სასარგებლო რომ იყოს, მისი ელემენტები როგორც ბუღალტრულ ბალანსში, ასევე პერიოდის მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში დაჯგუფებულადაა წარმოდგენილი.

ფინანსურ ანგარიშგებაში იმ მუხლების ასახვას, რომლებიც აკმაყოფილებენ მოცემული ელემენტის განმარტებას, აღიარება ეწოდება. აღიარება გულისხმობს მოცემული მუხლის სიტყვიერ და თანხობრივ ასახვას ბუღალტრულ ბალანსში ან პერიოდის მოგებისა და ზარალის და სხვა სრული შემოსავლის ანგარიშგებაში. მუხლი, რომელიც აკმაყოფილებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის ცნებას, აღიარდება და მასში აისახება, თუ:

შესაძლებელია ამ მუხლით გამოწვეული მომავალი ეკონომიკური სარგებლის საწარმოში შემოსვლა ან საწარმოდან გასვლა;

მუხლს გააჩნია საიმედოდ შეფასებული რიცხობრივი მნიშვნელობა.

ბასს არ ახდენენ ანგარიშგების ფორმატის რეგლამენტირებას და მხოლოდ მისი ელემენტების შინაარსის მოკლე განმარტებებითა და მუხლების ასახვის კრიტერიუმების განსაზღვრებებით შემოიფარგლება. ასეთ კრიტერიუმად ითვლება მატერიალურობა, ე. ი. თითოეული მუხლი უნდა შეიცავდეს მონაცემებს, რომლებიც უტყუარად შეიძლება გაიზომოს (შეფასდეს).

შეფასება არის ფულადი განზომილების განსაზღვრის პროცესი, რომლის მიხედვითაც ხდება ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების აღიარება საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებასა (ბალანსსა) და სრული შემოსავლების ანგარიშგებაში.

ბასს ითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შეფასების შემდეგ მეთოდებს:

პირვანდელი ღირებულებით (ფაქტიური თვითღირებულებით). ამ შემთხვევაში აქტივები შეფასდება მათი შეძენისას ან წარმოებისას გადახდილი (დახარჯული) თანხით; ვალდებულებები აისახება იმ აქტივის თანხით, რომელიც მიღებულია მოცემული ვალდებულების სანაცვლოდ;

მიმდინარე ღირებულებით. აქტივები შეფასდება და ანგარიშგებაში აისახება იმ თანხით, რომელიც საჭირო იქნებოდა საწარმოსათვის შეფასების მომენტისათვის მისი ან ანალოგიური სახის აქტივის შესაძენად. ვალდებულებები აისახება ფულადი საშუალებების არადის კონტირებული თანხებით, რომელიც საჭიროა მიმდინარე პერიოდში მის დასაფარავად;

სარეალიზაციო ღირებულებით. აქტივები აღირიცხება იმ თანხით, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნას ამ აქტივების მიმდინარე პერიოდში გაყიდვიდან. ვალდებულებები აღირიცხება არადისკონტირებული თანხით, რომელიც მის დასაფარავად უნდა იქნას გადახდილი ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

დისკონტირებული ღირებულებით. აქტივები აღირიცხება არსებული დისკონტირებული ღირებულების თანხით, რომელიც ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში მომავალში შემოსავლელი წმინდა ფულადი საშუალებების ტოლია; ვალდებულებები აღირიცხება არსებული დისკონტირებული თანხით, რომელიც მათ დასაფარავადაა საჭირო ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში;

ბასს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლად აღიარებს პირვანდელ ღირებულებას, რომელიც შედარებით სწორად ასახავს აქტივებისა და პასივების მდგომარეობას.

ბასს აღნიშნული მოთხოვნებისა და პრინციპების დაცვა ხელს შეუწყობს ანგარიშგების მომხმარებლებს მათთვის საინტერესო საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სწორი და ობიექტური სურათის მიღებაში.

რადგან ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მიზანი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საწარმოს საქმიანობის შეფასებაა, ბასს ხსნის ისეთი კატეგორიების არსს, როგორცაა: "ფინანსური მდგომარეობა", "ეფექტურობა", "ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებები".

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა ეკონომიკური რესურსების, ფინანსური სტრუქტურის, ლიკვიდურობისა და გადახდისუნარიანობის ზემოქმედებას განიცდის. ინფორმაცია კონტროლირებადი რესურსებისა და მათი ცვლილებების შესახებ, საწარმოს პროგნოზირების შესაძლებლობას აძლევს. ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურის შესახებ, აუცილებელია მოგების განაწილებისათვის. ინფორმაცია ლიკვიდურობისა და გადამხდელუნარიანობის შესახებ, აუცილებელია საწარმოს შესაძლებლობების განჭვრეტისათვის, შეასრულოს

თავისი ფინანსური ვალდებულებები.

ინფორმაცია საწარმოს საქმიანობის ეფექტურობის, მომგებიანობის შესახებ, საჭიროა ეკონომიკური რესურსების შესაძლო ცვლილებების შესაფასებლად.

ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, აუცილებელია საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში მისი ინვესტიციების, დაფინანსების და საოპერაციო საქმიანობისათვის.

2. ბუღალტრული ბალანსი, მისი არსი და შედგენის პრინციპები

ტერმინი "ბალანსი" წონასწორობის სიმბოლოს წარმოადგენს. იგი წარმოდგება ორი ლათინური სიტყვისაგან: "bis – ორი" და "lanx" – სასწორის თევზი, მათ საფუძველზე წარმოიშვა სიტყვა "balance". ეს უკანასკნელი კი სიტყვა სიტყვით "წონასწორობას" ნიშნავს.

ბუღალტრული ბალანსის დანიშნულებაა ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ასახვა დროის კონკრეტული მომენტისათვის. ბუღალტრული ბალანსი გვიჩვენებს, რა სახის ქონებას ფლობს საწარმო და რომელი წყაროებიდან არის ეს ქონება ფორმირებული.

ბუღალტრული ბალანსის შედგენისას აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვის რიგი პრინციპების გათვალისწინება, რომლებიც განხილული იყო წინა თავებში: ორმხრივობის, ფულადი ასახვის, ავტონომიურობის, უწყვეტობის და თვითღირებულების (საწყისი ღირებულების) პრინციპები.

ბუღალტრული ბალანსი წარმოადგენს ბუღალტრული მონაცემების დამუშავების დასკვნით ეტაპს და განაზოგადებს მათ ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის ერთი საინფორმაციო მოდელის სახით.

სპეციალურ ეკონომიკურ ლიტერატურაში ბუღალტრულ ბალანსს განმარტავენ, როგორც საწარმოს ეკონომიკური რესურსებისა და მთლიანი კაპიტალის მდგომარეობის განზოგადებას ერთი თარიღისათვის ფულად საზომ ერთეულში.

საწარმოს ეკონომიკური რესურსების (აქტივების) ცნების ქვეშ, როგორც უკვე აღინიშნა, იგულისხმება საწარმოს ქონება – მატერიალური და არამატერიალური საშუალებების, ფულადი საშუალებების, სამეურნეო საქმიანობის პროცესში წარმოქმნილი და ანგარიშსწორებაში არსებული საშუალებების სახით. საწარმოს მთელი კაპიტალი კი მოიცავს საკუთარ კაპიტალსა და ვალდებულებებს.

ბალანსი წარმოადგენს ცხრილს, რომელიც ორი ნაწილისაგან შედგება, რომელთაგან ერთი ასახავს აქტივებს (ეკონომიკურ რესურსებს), მეორე კი საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ჯამს (ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროები). როგორც უკვე ვიცით, ბალანსის ორივე ნაწილში ორმხრივობის პრინციპის თანახმად ტოლფასი სიდიდეები თავსდება.



საწარმოს ბუღალტრულ ბალანსს ადგენენ დროის გარკვეული პერიოდის, ჩვეულებრივ 12 თვის შემდეგ და იგი ასახავს, ამ თარიღისათვის რა რაოდენობის აქტივებს ფლობს საწარმო, რამდენია მისი საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსის შედგენისას აუცილებლად უნდა მიეთითოს დასახელება _ ბალანსი, საწარმოს დასახელება, იურიდიული მისამართი, თარიღი, საწარმოს საქმიანობის სახე, მისი იურიდიულ-სამართლებრივი ფორმა და ბალანსის შედგენისას გამოყენებული ფულის ერთეული.

ბალანსის თითოეული დასახელება, თითოეული ელემენტი ბალანსის მუხლს წარმოადგენს, მუხლების ჯამს ბალანსის თითოეულ ნაწილში ბალანსის ვალუტას, ზოგჯერ კი, ბალანსის სახელწოდებიდან გამომდინარე, უბრალოდ ბალანსს უწოდებენ.

საწარმოს აქტივები ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივების სახით არის წარმოდგენილი. თვით გრძელვადიანი აქტივების შედგენილობაში გამოიყოფა: მატერიალური, არამატერიალური და გრძელვადიანი ფინანსური აქტივები.

მიმდინარე (საბრუნავი) აქტივები ბალანსში წარმოდგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ფულადი საშუალებების, მოთხოვნებისა და ადვილად რეალიზებადი ფასიანი ქაღალდების სახით.

ეკონომიკური რესურსების ფორმირების წყაროები ბალანსში წარმოდგენილია საწარმოს საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების სახით. საწარმოს საკუთარი კაპიტალი ბალანსში აისახება შემდეგი მუხლების სახით: საწესდებო ან სააქციო კაპიტალი, საემისიო კაპიტალი, გაუნაწილებელი მოგება (დაუფარავი ზარალი) და სარეზერვო კაპიტალი.

ვალდებულებები აქტივების მსგავსად დაყოფილია გრძელვადიან და მოკლევადიან ვალდებულებებად. გრძელვადიან ვალდებულებებს მიეკუთვნება: ბანკის გრძელვადიანი კრედიტები და სხვა გრძელვადიანი სესხები.

მოკლევადიანი ვალდებულებებია: ბანკის მოკლევადიანი კრედიტები და სხვა მოკლევადიანი სესხები, ვალდებულებები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურებიდან, ვალდებულებები საწარმოს პერსონალის მიმართ, საგადასახადო და სხვა დარიცხული ვალდებულებები.

ბალანსში აქტივების, კაპიტალისა და ვალდებულებების ასახვისა და მუხლების განლაგების თანმიმდევრობისადმი მიდგომის განსხვავებული პრინციპები არსებობს.

ბალანსი შეიძლება აგებულ იქნეს ვერტიკალური ან ჰორიზონტალური ფორმატით. ვერტიკალური ფორმის ბალანსში ჯერ თავსდება აქტივები, შემდეგ კი კაპიტალი და ვალდებულებები. ხოლო ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსს ორი მხარე აქვს. ერთ მხარეს მოცემულია აქტივები, მეორე მხარეს კი კაპიტალი და ვალდებულებები.

ბალანსში მუხლების განლაგების თანმიმდევრობა ლიკვიდურობის პრინციპს ემყარება. საშუალებათა ლიკვიდურობა მათ ადვილად რეალიზებადობას, ანუ ფულად საშუალებებად ქცევის უნარს ნიშნავს. ბალანსში საშუალებები შეიძლება მოთავსდეს ლიკვიდურობის ზრდის ან კლების მიხედვით. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით დასაშვებია ორივე მიდგომა.

ბასს-1-ის – "ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა" – თანახმად შემოთავაზებულია ბუღალტრული ბალანსის საილუსტრაციო სტრუქტურა, სადაც ბალანსის ელემენტები ვერტიკალურად განთავსებულია ასეთი თანმიმდევრობით:

აქტივები

გრძელვადიანი აქტივები

მიმდინარე აქტივები

საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები

კაპიტალი და რეზერვები

გრძელვადიანი ვალდებულებები

მოკლევადიანი ვალდებულებები

ბალანსის ვერტიკალური ფორმატის საილუსტრაციოდ შეიძლება განხილულ იქნეს შემდეგი მარტივი მაგალითი.

შპს "იბერია"

ბალანსი

2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

(ლარი)

აქტივები		
გრძელვადიანი აქტივები		
ძირითადი საშუალებები	24,380	
არამატერიალური აქტივები	4,820	
სულ გრძელვადიანი აქტივები		<u>29,200</u>
მიმდინარე აქტივები		
სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები	15,720	
მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან და მომსახურების გაწევიდან	11,551	
წინასწარ გადახდილი იჯარის ქირა	300	
ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშებზე	1,750	
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	141	
სულ მიმდინარე აქტივები		<u>29,462</u>
სულ აქტივები		<u>58,662</u>
საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები		
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	2,000	
გაუნაწილებელი მოგება	23,900	
სულ საკუთარი კაპიტალი		<u>25,900</u>
ვალდებულებები		
გრძელვადიანი ვალდებულებები		
ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი	6,500	

სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები		6,500
მოკლევადიანი ვალდებულებები		
ვალდებულებები საქონლის მოწოდებიდან და მომსახურებიდან	23,882	
გადასახდელი ხელფასები	295	
საგადასახადო ვალდებულებები	1,455	
სულ მოკლევადიანი ვალდებულებები		26,262
სულ ვალდებულებები		<u>32,762</u>
სულ კაპიტალი და ვალდებულებები		<u>58,662</u>

საწარმოს მარტივი სახის, ჰორიზონტალური ფორმის ბალანსი შეიძლება ასე წარმოვიდგინოთ:

შპს "იბერია"

ბალანსი

2012 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით

აქტივები	ლარი	საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები	ლარი
გრძელვადიანი აქტივები		საკუთარი კაპიტალი	
ძირითადი საშუალებები	24,380	საწესდებო კაპიტალი	2,000
არამატერიალური აქტივები	4,820	გაუნაწილებელი მოგება	23,900
სულ გრძელვადიანი აქტივები	29,200	სულ საკუთარი კაპიტალი	25,900
მიმდინარე აქტივები		გრძელვადიანი ვალდებულებები	
სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები	15,720	ბანკის გრძელვადიანი კრედიტი	6,500
მოთხოვნები საქონლის მიწოდებიდან და	11,551	სულ გრძელვადიანი ვალდებულებები	<u>6,500</u>

მომსახურებიდან			
წინასწარ გადახდილი იჯარის ხარჯი	300	მიმდინარე ვალდებულებები:	
ფულადი საშუალებები საბანკო ანგარიშზე ეროვნული ვალუტით	1,750	ვალდებულებები საქონლის მოწოდებებიდან და მომსახურებიდან	23,882
ნაღდი ფული ეროვნული ვალუტით	141	გადასახდელი ხელფასები	925
		საგადასახადო ვალდებულებები	1,455
სულ მიმდინარე აქტივები	29,462	სულ მიმდინარე ვალდებულებები	26,262
		სულ ვალდებულებები	32,762
სულ აქტივები	58,662	სულ კაპიტალი და ვალდებულებები	58,662

ბალანსი მოიცავს ინფორმაციას "საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისა" და "საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის". შესაბამისად, ინფორმაცია მიმდინარე წლის ბალანსის სვეტიდან "საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის" გადაიტანება მომდევნო წლის ბალანსის სვეტში – "საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისი".

3. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდები

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ხშირია ფასების ცვლილება, ისე რომ ერთი და იგივე მატერიალური ფასეულობები შეიძლება შექმნილ იქნეს სხვადასხვა ფასებით. მიუხედავად ამისა, გაცილებით ადვილია შექმნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, ვიდრე დახარჯული ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრა. ხშირად შეუძლებელია განისაზღვროს კონკრეტულად რომელი მატერიალური ფასეულობები იქნა რეალიზებული (დახარჯული) და რომელი დარჩა ნაშთად მარაგის სახით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს, ამიტომ აუცილებელია განისაზღვროს მატერიალური ფასეულობების გასვლის თანმიმდევრობა.

საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მუდმივ მოძრაობაშია. ეს მოძრაობა შეესაბამება ფიზიკურ გადაადგილებას, რომელიც შეიძლება მატერიალური ფასეულობების ღირებულების მოძრაობას არ დაემთხვეს. პრაქტიკაში მარაგის გასვლის შესაფასებლად არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება მისი თვითღირებულების განსაზღვრას და არა ფიზიკური გასვლის თანმიმდევრობას.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშება სხვადასხვა მეთოდით შეიძლება განხორციელდეს, მაგრამ ყველა შემთხვევაში მან უნდა მოგვცეს უტყუარი ინფორმაცია საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მარაგად დარჩენილ და რეალიზებულ ფასეულობებს შორის ხარჯების განაწილების შესახებ.

ბასს 2-ს შესაბამისად რეალიზებული ფასეულობების თვითღირებულება ხარჯად უნდა იქნეს აღიარებული, მაშინ როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გაიყიდება, მათი საბალანსო ღირებულება უნდა აღიარდეს იმ პერიოდის ხარჯებად, როდესაც მიღებული იქნა შესაბამისი შემოსავლები. ამით შესაბამისობაში მოდის საანგარიშგებო პერიოდში გაწეული ხარჯები და მიღებული ამონაგები.

ბასს 2-თ დადგენილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების (მარაგის შეფასების) შემდეგი ფორმულები (მეთოდები):

1. ინდივიდუალურად გაწეული დანახარჯების (იდენტიფიცირებული ფასების) მიხედვით შეფასების მეთოდი;
2. ფიფო (FIFO) მეთოდი (პირველი შემოსავალი - პირველი გასავალი);
3. საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდი.

ბასს 2-ს მიხედვით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად პრაქტიკული მოსაზრებით შეიძლება გამოყენებული იქნეს ისეთი მეთოდები როგორცაა: ნორმატიული დანახარჯების მეთოდი და საცალო ფასების მეთოდი.

თვითღირებულების დადგენის ერთი და იგივე ფორმულა უნდა იქნეს გამოყენებული ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის მიმართ, რომელსაც მსგავსი მახასიათებლები აქვს და მსგავსი მიზნებისათვის გამოიყენება საწარმოში. მაგრამ თუ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს განსხვავებული მახასიათებლები აქვს და სხვადასხვა მიზნებისათვის გამოიყენება, მაშინ

თვითღირებულების გასაანგარიშებლად შეიძლება განსხვავებული მეთოდების გამოყენება.

ინდივიდუალური ფასების ანუ მარაგის ერთეულის ფაქტიური ღირებულების განსაზღვრის მეთოდი გამოიყენება სპეციალური დანიშნულების საქონლისა და მომსახურების, აგრეთვე იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელნი. მათი თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს ინდივიდუალურად გაწეული დანახარჯების მიხედვით. ეს მეთოდი მისაღებია ძვირადღირებული და ინდივიდუალურად განსხვავებული პროდუქციის ერთეულის შესაფასებლად, როგორც შეძენის, ისე გაყიდვის დროს. ასეთი მაგალითად, ავტომანქენები, საიუველირო ნაწარმი, ხელოვნების ნიმუშები, ანტიკვარული ნაკეთობანი და სხვა.

ამ მეთოდის გამოყენების დროს მიზანშეწონილია ინდივიდუალური ბარათების წარმოება, რაც საშუალება იძლევა ნებისმიერ მომენტში განისაზღვროს მოცემული მარაგის ღირებულება, ასევე რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი ფასეულობების თვითღირებულება. მხოლოდ ამ მეთოდის გამოყენების დროს თანხვდება მარაგის ღირებულების მოძრაობა მის ფიზიკურ მოძრაობას. საწარმოს შეუძლია შარჩიოს, თუ რომელი ფასეულობები შეიძლება გაყიდოს თვითღირებულებაზე მაღალი ფასით და რომელი - დაბალი ფასით, რაც გავლენას მოახდენს მის შემოსავალზე.

ფიფო მეთოდი (პირველი შემოსავალი - პირველი გასავალში) გამოიყენება დაბალი ინფლაციის პირობებში. მისი არსი ისაა, რომ პირველად იყიდება (იხარჯება) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ის ელემენტები, რომლებიც პირველად არიან შეძენილი ან წარმოებული. მარაგის ხარჯვა ფასდება მათი შეძენის თანმიმდევრობით, ვიდრე არ იქნება დახარჯული (რეალიზებული) პირველად შეძენილი ფასეულობები. საანგარიშგებო წლის ბოლოს ნაშთად დარჩება ის მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც შეძენილი ან წარმოებულ იქნენ ბოლოს. ისინი შეფასდებიან უკანასკნელი შესყიდვის ფასით. ამიტომ საბოლოო მარაგის ღირებულება ახლოა მის რეალურ ღირებულებასთან. ამასთანავე ფასების მუდმივი ზრდის პირობებში ფიფო მეთოდი იძლევა მაღალი შემოსავლის მიღების შესაძლებლობას, რადგან პირველად შეძენილ ფასეულობებს აქვს უფრო დაბალი ფასები, რის გამოც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება დაბალია, ხოლო ამონაგები მაღალი.

საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა ემყარება პერიოდის განმავლობაში შეძენილი ან წარმოებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საშუალო შეწონილ თვითღირებულებას. მარაგის ერთეულის საშუალო ღირებულება გამოითვლება როგორც საშუალო შეწონილი. მის გასაანგარიშებლად გამოიყენება შემდეგი ფორმულა:

(მარაგის ღირებულება პერიოდის დასაწყისში + შეძენილი მარაგის ღირებულება)/(მარაგის რაოდენობა პერიოდის დასაწყისში + შეძენილი მარაგის რაოდენობა)= მარაგის ერთეულის საშუალო შეწონილი ღირებულება

საშუალო შეწონილი ღირებულება გაიანგარიშება მატერიალური ფასეულობების თითოეული ელემენტისათვის ცალ-ცალკე. საშუალო ფაფასის გაანგარიშება უნდა მიმდინარეობდეს პერიოდულად ან განუწყვეტლივ ყოველი შესყიდვისა და გაყიდვის შემდეგ მოცემული საწარმოსათვის დამახასიათებელი

კონკრეტული ვითარების შესაბამისად. საშუალო შეწონილი ღირებულების გამრავლებით საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მარაგის რაოდენობაზე მიიღება მისი ღირებულება. ანალოგიურად გაიანგარიშება რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების მეთოდების შედარების თვალსაჩინოებისთვის განვიხილოთ
მაგალითი:

შექმენის თარიღი	რაოდენობა (ცალი)	ერთეულის ღირებულება	თანხა (ლარი)
ნაშთი 01.01 - თვის	200	5.00	1,000
10 იანვარი	400	5.20	2,080
5 თებერვალი	250	5.40	1,350
25 მარტი	550	5.60	3,080
15 მაისი	600	5.30	3,180
22 ივნისი	500	5.50	2,750
	2,500	-	13,440

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს რეალიზებულია 22,000 ლარის საქონელი, 1 ივლისისათვის ნაშთად დარჩა 800 ცალი.

განვსაზღვროთ:

- ა) მარაგის ღირებულება 1 ივლისისათვის თითოეული მეთოდის გამოყენებით;
- ბ) თითოეული მეთოდის გავლენა ფინანსურ შედეგზე.

ა) 1. ფიფო მეთოდით მარაგი ფასდება ბოლო შესყიდვის ღირებულებით:

	რაოდენობა	ერთეულის ღირებულება		ლარი
22 ივნისი შექმნიდან	500 *	5.50	=	2,750
15 მაისი შექმნიდან	300*	5.30	=	1,590
	800			4,340

2. საშუალო ღირებულებით - მარაგი ფასდება მათი შეყიდვის საშუალო შეწონილი ღირებულებით.

მარაგის ერთეული თვითღირებულება =

$$\frac{1,000 + 12,440}{200 + 2,300} = \frac{13,440}{2,500} = 5,38 \text{ ლარი}$$

მარაგის ღირებულება = 800 ცალი * 5.38 ლარი = 4,304 ლარი

ბ) მარაგის შეფასების მეთოდების გავლენა ფინანსურ შედეგზე:

	მაჩვენებლები	ფიფო მეთოდი	საშუალო შეწონილი ღირებულება
1	ამონაგები რეალიზაციიდან	22,000	22,000
2	გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება	13,440	13,440
3	საბოლოო მარაგის თვითღირებულება	4,340	4,304
4	რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება	(9,100)	(9,136)

5	საერთო მოგება (სტ. 1 - სტ.4)	12,900	12,864
---	------------------------------	--------	--------

როგორც ცხრილიდან ჩანს, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე ფასების ზრდის პირობებში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების სხვადასხვა მეთოდი განსხვავებულ შედეგს იძლევა. ფიფო მეთოდის გამოყენებით რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება დაბალია, ხოლო მოგება - მაღალი. მარაგზე ფასების სისტემური შემცირების პირობებში შედეგი საპირისპირო იქნება.

საშუალო შეწონილი ღირებულების მეთოდის გამოყენების დროს მის გაანგარიშებაში მონაწილეობს ყველა ფასი, ამიტომ მიჩნეულია, რომ შედეგი უფრო ობიექტურია.

რაც შეეხება იდენტიფიკაციის მეთოდს, ის იძლევა ყველაზე ზუსტ შედეგს, მაგრამ მისი გამოყენება პრაქტიკულად შესაძლებელია მხოლოდ მარაგის მცირე ასორტიმენტის შემთხვევაში.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გაანგარიშების თითოეულ მეთოდს აქვს თავისი უპირატესობა და ნაკლი. მეთოდის შერჩევასა და მთავარია იმის გათვალისწინება, რომ ერთი საანგარიშგებო პერიოდიდან მეორეში გადასვლისას ერთი და იგივე მეთოდი გამოიყენებოდეს და ბალანსში მითითებული მარაგის თანხა შეესაბამებოდეს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში მოცემული მარაგის თანხას.

როგორც აღრინიშნა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების გასაანგარიშებლად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კიდევ ორი მეთოდი:

ნორმატიული და საცალო ფასების მეთოდი.

ნორმატიული მეთოდის გამოყენების დროს მარაგის თვითღირებულება განისაზღვრება დანახარჯების ნორმატიული დონის შესაბამისად. ბასს 2-ის თანახმად, „ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, სამუშაო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობისა და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული დონეები“. იგი პერიოდულად ექვემდებარება გადასინჯვას და შეცვლას თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

საცალო ფასების მეთოდის გამოყენება უფრო მიზანშეწონილია საცალო ვაჭრობაში. აქ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შედგება ერთნაირი მარჟის (გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობა.), სწრაფად ცვალებადი მრავალი დასახელების საქონლისაგან, რომელთა შესაფასებლად მისაღებია სარეალიზაციო (გასაყიდი) ფასი და არა თვითღირებულება. მათი თვითღირებულების დასადგენად კი სარეალიზაციო ფასებით შეფასებული მარაგის საერთო ღირებულებას უნდა გამოაკლდეს საერთო მომგებიანობის დონისათვის დადგენილი განაკვეთის შესაბამისი თანხა. საცალო ვაჭრობაში უფრო ხშირად იყენებენ საშუალო საპროცენტო განაკვეთს.

საცალო ვაჭრობაში ამ მეთოდის გამოყენების უპირატესობა დადასტურებულია საერთაშორისო პრაქტიკით, რადგან ნებისმიერ დროს შესაძლებელია ინვენტარიზაციის ჩატარების გარეშე, რომელიც დიდ დროს და დანახარჯებს მოითხოვს, განისაზღვროს ნაშთად დარჩენილი და რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება, ამ უკანასკნელის გამოყენებით კი – ფინანსური შედეგი. თუმცა

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს მონაცემების დაზუსტების მიზნით აუცილებელია ინვენტარიზაციის ჩატარება.

მაგალითი:

აფთიაქს საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში ჰქონდა 30,000 ლარის საქონლის მარაგი. საანგარიშგებო პერიოდში შეიძნა 170,000 ლარის საქონელი. ამავე პერიოდში რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები საცალო ფასებით შეადგენს 180,000 ლარს, ხოლო საშუალო სავაჭრო დანამატი - 18%-ს.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს უნდა განისაზღვროს რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება.

რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება განისაზღვრება გაანგარიშებით:
 $180,000 * 100 / 118 = 152,542$ ლარი;

ნაშთად დარჩენილი საქონლის თვითღირებულება იქნება:

$(30,000 + 170,000) - 152,542 = 47,458$ ლარი.

ამრიგად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება 152,542 ლარი შეიტანება მოგებისა და ზხარალის ანგარიშგებაში და გაიანგარიშება საანგარიშგებო პერიოდში მიღებული მოგება სხვაობით: $180,000 - 152,542 = 27,458$ ლარს, ხოლო ბალანსში აისახება 47,458 ლარის საქონლის მარაგი.

4. დანახარჯების არსი და კლასიფიკაცია

საწარმოს მმართველობა, თავისი საფინანსო-ეკონომიკური მიზნების მისაღწევად, მრავალი სახის რესურსების გამოყენებას საჭიროებს. მის ინტერესებშია, ფლობდეს ზუსტ ინფორმაციას როგორც რესურსების შეძენის, ასევე მათი გამოყენების შესახებ, რათა დაადგინოს, რესურსები რამდენად ეფექტიანად გამოიყენება, რომელიც, მათ რაც შეიძლება მაღალი სარგებლიანობით გამოყენებას გულისხმობს.

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

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

დანახარჯების ცნება ბიზნესში ფუნდამენტური მნიშვნელობისაა. საწარმოს მენეჯმენტი თავდაპირველად გეგმავს ეკონომიკურ მიზნებს და მათი მიღწევის გზებს და, იქვე აწყდება დანახარჯების ცნებას, რაც ბიზნესისთვის ძალზედ მწვავე და კრიტიკული მნიშვნელობისაა.

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

დანახარჯთა ერთეული (ანუ საკალკულაციო ერთეული) არის პროდუქციის და მომსახურების ისეთი უმცირესი ფიზიკური ერთეული, რომლის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა და დადგენა შესაძლებელია და მიზანშეწონილი.

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

მაგალითად, დანახარჯების დასადგენად, დანახარჯთა ერთეული, ვთქვათ ცემენტის ქარხანაში, უფრო მიზანშეწონილია და შესაძლებელი, იყოს ტონა, ვიდრე 1 კილოგრამი; ჩაის მწარმოებელ ფაბრიკაში – 10 კილოგრამი, ოქროს წარმოებაში – გრამი; ღვინის მწარმოებელ საწარმოში – 10 დეკალიტრი, სასტუმროში – საწოლ/დღე, ტრანსპორტში – 10 ტონა/კილომეტრი, აგურის ქარხანაში – 1000 ცალი აგური, ქალღალდის წარმოებაში – რულონი, ბუღალტრულ ფირმებში – დახარჯული კაც/საათი, მარაგები

განყოფილებაში _ მიღებული და გაცემული მოთხოვნების დოკუმენტი, ანგარიშ-ფაქტურა, უმაღლეს სასწავლებელში _ დანახარჯი 1 სტუდენტზე და ა.შ.

ამრიგად, დანახარჯთა ერთეულის არჩევა დამოკიდებულია ბიზნესის ტექნოლოგიურ თავისებურებებზე და იმაზე, რამდენად ხარჯტევადია პროდუქტი (ან მომსახურება). რაც უფრო ხარჯტევადია პროდუქტი, მით უფრო მცირე ზომისაა საკალკულაციო ერთეული.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- I. პროდუქციის თვითღირებულების, მატერიალური მარაგებისა და მოგების შეფასების მიზნით: შემავალი და გამავალი ხარჯები, ძირითადი და ზედნადები, საწარმოო და არასაწარმოო, პირდაპირი და არაპირდაპირი, ელემენტური და კომპლექსური;
- II. გადაწყვეტილებების მიღების, დაგეგმვისა და პროგნოზირების მიზნით: მუდმივი და ცვალებადი; გასათვალისწინებელი და არგასათვალისწინებელი; დაუბრუნებადი, დაკისრებული (წარმოსახვითი), ზრდადი და ზღვრული ხარჯები, დაგეგმვადი და არადაგეგმვადი;
- III. კონტროლისა და რეგულირების მიზნით: რეგულირებადი და არარეგულირებადი, ეფექტიანი და არაეფექტიანი, ნორმის ფარგლებში და ნორმიდან გადახრები, კონტროლირებადი და არაკონტროლირებადი [ო.ვ. ბრიშჩენკო].

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

დანახარჯების კლასიფიკაციის შინაარსზე საწარმოთა ეკონომიკური და ტექნიკური თავისებურებები ახდენენ გავლენას. არსებობენ კომერციული და არაკომერციული ტიპის, სამრეწველო, სავაჭრო, სამშენებლო და მომსახურების სფეროს საწარმოები. მოცემულ თავში წარმოდგენილი კლასიფიკაცია ძირითადად

ეყრდნობა სამრეწველო სფეროს საწარმოებს, რომლებიც ყიდულობენ ნედლეულსა და მასალას, გადამამუშავებენ მას მზა პროდუქციის დასამზადებლად და შემდეგ ყიდიან თავიანთ მზა პროდუქტს. მაგრამ, სამრეწველო ტიპის საწარმოთა დანახარჯების კლასიფიკაცია ასევე სასარგებლოა დანარჩენი ტიპის საწარმოები-თვისაც, რადგან კლასიფიკაციის კონცეფციები ყველგან ერთგვაროვანია.

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

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

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

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

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

საილუსტრაციო მაგალითი:

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

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

პოლემიკა: არსებობს თვალსაზრისი, რომ ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ტერმინები: “ხარჯები” და “დანახარჯები”. კერძოდ, შემავალ ხარჯებს ანუ იმ ფულად ხარჯებს, რასაც მეწარმე რესურსების შეს-

ყიდვაზე ხარჯავს, ეწოდოს _ ხარჯები, ხოლო, პროდუქციის წარმოებაზე გაწეულ ხარჯებს ანუ გამავალ ხარჯებს ეწოდოს _ დანახარჯები (ან პირიქით).

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

მამრად, ვეთანხმებით იმ ეკონომისტთა აზრს, რომლებიც თვლიან, რომ ტერმინები "დანახარჯები" და "ხარჯები" _ სინონიმებია. ასევე, წარმოების დანახარჯები და წარმოების ხარჯები _ სინონიმებია. მაგრამ, საწარმოს ხარჯი და წარმოების ხარჯი კი განსხვავებული ცნებებია.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ამ კონცეფციის თანახმად გამოიყოფა **ელემენტური და კომპლექსური ხარჯები**. ელემენტური ხარჯები ერთგავროვან ხარჯებს შეიცავენ. ისინი პასუხობენ კითხვაზე: "სულ რამდენი დაიხარჯა?" დანახარჯთა ელემენტებია:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. საწარმოო ზედნადები ხარჯები
2. არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები

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

არასაწარმოო ზედნადები ხარჯები საწარმოს საერთო მმართველობითი ხარჯებია, როგორცაა კომერციული და საერთო_ადმინისტრაციული ხარჯები.

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

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

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

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

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

პროდუქციის თვითღირებულებაში შემავალი ხარჯებია საწარმოო ხარჯები. ესენია:

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

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

პროდუქციის თვითღირებულებაში არშემავალი ანუ პერიოდის ხარჯებია

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

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

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

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

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

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

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

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

პირდაპირი დანახარჯებია:

- ძირითადი მასალის ხარჯი
- ძირითადი შრომითი ხარჯი

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

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

ამ თვალსაზრისით, საწარმოო ზედნადებ ხარჯებში შედის:

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

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

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

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

დანახარჯების ქცევა არის ის, თუ როგორ რეაგირებენ დანახარჯები წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე.

წარმოების მოცულობის ცვლილებაზე დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს შემდეგი სახის ხარჯები:

- ცვალებადი (ან ცვლადი) ხარჯები
- მუდმივი ხარჯები
- ნახევრადცვლადი ხარჯები
- საფეხურებრივად ცვლადი დანახარჯები

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

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

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

მუდმივია ისეთი დანახარჯები, რომელიც მთლიანობაში არ იცვლება პროდუქციის წარმოების ცვლილების პროპორციულად.

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

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

საილუსტრაციო მაგალითი:

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

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

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

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

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

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

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

რელევანტურია ხარჯი, რომელიც იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

არარელევანტურია ხარჯი, რომელიც არ იცვლება გადაწყვეტილების მიღების შედეგად.

რადგან წარსულის შეცვლა შეუძლებელია, ამიტომ რელევანტური ხარჯები მომავლის ხარჯები და ამასთან, ფულადი ხარჯია. არარელევანტური ხარჯები წარსულის დანახარჯი და შეუქცევადი ხარჯია. იგი არასოდეს არ იქნება რელევანტური გადაწყვეტილების მიღებისას.

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

ამასთან, უნდა გახსოვდეთ, რომ რელევანტური ხარჯი შეიძლება როგორც მუდმივი, ისე ცვალებადი ბუნების იყოს.

სადემონსტრაციო მაგალითი:

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

ერთი დეტალის დამზადებას ჭირდება (ლ):

ძირითადი მასალის ხარჯი _ 50

ძირითადი შრომითი ხარჯი _ 40

საწარმოო ზედნადები ხარჯები:

მუდმივი _ 10

ცვლადი _ 15

ჯამი _ 115

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

შევადროთ ორი ალტერნატივის მონაცემები:

ცხრილი 2.4.6.1.

	წარმოება საკუთარი ძალებით		რელევანტური ხარჯები	
	ლ	ლ	I	II
ძირითადი მასალები	20 000	-	20 000	-
ძირითადი ხელფასი	16 000	1 6 000	-	-
საწარმოო ზედნადები				
ხარჯები: მუდმივი	4 000	4 000	-	-
ცვლადი	6 000	-	6 000	-
შესყიდვის ხარჯი	-	25 000	-	25 000

ჯამი	46 000	45 000	26 000	25 000

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

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

გარდა რაოდენობრივი ფაქტორისა, გადაწყვეტილების მიღების დროს მენეჯერებმა თვისობრივი ფაქტორებიც უნდა გაითვალისწინონ. მაგალითად, მართალია დეტალის შესყიდვა უფრო იაფი ჯდება, მაგრამ დეტალის წარმოების შეწყვეტა გამოიწვევს თანამშრომელთა სამსახურიდან დათხოვნას და საწარმო დამოკიდებული გახდება გარე მომწოდებელზე. შესაძლოა დაეცეს მისი იმიჯიც. ამიტომ, ხელმძღვანელობამ შესაძლოა საპირისპირო გადაწყვეტილება მიიღოს.

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

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

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

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

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

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

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

ამრიგად, გადაწყვეტილებების მიღების დროს გაითვალისწინება რელევანტური და ალტერნატიული ხარჯები.

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

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

არარეგულირებადია დანახარჯი, რომელიც არ წარმოადგენს მოცემული განყოფილების კონტროლის სფეროს და ამიტომ არ რეგულირდება მის მიერ. არარეგულირებადი დანახარჯი წარმოშობილია სხვა განყოფილებაში და მხოლოდ, განაწილების გზით მიეკუთვნება მოცემულ განყოფილებას. მმაგრამ, მისი ბიუჯეტის დაცვაზე მოცემული განყოფილების მენეჯერი პასუხისმგებელი არაა

დანახარჯების ასეთი კლასიფიკაცია გამოიყენება მენეჯერების მუშაობის შესაფასებლად. ყველა დანახარჯი რეგულირებადია მმართველობის რომელიმე დონეზე. მენეჯერებს პასუხი მოეთხოვებათ იმ ხარჯებზე, რომლებიც მათი კონტროლის ქვეშ იმყოფებიან. მენეჯერმა შეიძლება დაკარგოს 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 დადგინდეს გეგმიდან გადახრები და მათი გამომწვევი მიზეზები. ქვემოთ მოტანილია პირობითი საწარმოს პასუხისმგებლობის ცენტრის დანახარჯების გეგმის შესრულების ანგარიშის ნიმუში.

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

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

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

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

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

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

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

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

დავუშვათ, ძირითადი დანადგარების თვიური დაზღვევის ხარჯი 70 ლარია. მოცემულ თვეში გადახდილ იქნა ხუთი თვის დაზღვევის თანხა _ 350 ლარი. მიუხედავად ამისა, ამავე თვის პროდუქციის თვითღირებულებას მიეკუთვნება 70 ლარი, დანარჩენი 280 ლარი კლასიფიცირდება, როგორც წინასწარ გაწეული ხარჯი. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მიმდინარე თვის პროდუქციის თვითღირებულება ხელოვნურად გაიზრდება.

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

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

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

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

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

5. პროდუქციის (მომსახურების) თვითღირებულების არსი და სახეები

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

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

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

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

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

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

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

სადემონსტრაციო მაგალითი:

	ლარი	
პირდაპირი მასალის ხარჯი	–	34 000
პირდაპირი შრომითი ხარჯი	–	40 000
ძირითადი თვითღირებულება		
საწარმოო ზედნადები ხარჯები:	–	74 000
არაპირდაპირი მასალის ხარჯი -		7 000
არაპირდაპირი შრომითი ხარჯი -		7 500
ცვეთის ხარჯი	–	3 000

სხვა არაპირდაპირი ხარჯი	-	1 000

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

სრული თვითღირებულება	-	117 500

თვითღირებულების სამივე სახე გამოიყენება საწარმოს შიგნით წარმოების დანახარჯების მართვისა და დაგეგმვის მიზნებისათვის. ხოლო ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომელსაც საწარმოები გარეთ გამოსაქვეყნებლად ამზადებენ, მოგება-ზარალის ანგარიშგებაში წარმოდგენილია საწარმოო თვითღირებულება. დანარჩენი ხარჯები თვითღირებულებაში არ შეიტანება, რადგან სააღრიცხვო მეთოდით დაუშვებელია. ამრიგად, სამრეწველო საწარმოში პროდუქციის თვითღირებულებაში მხოლოდ საწარმოო დანახარჯები ჩაითვლება, დანარჩენი ხარჯები პერიოდის ხარჯებია და მოგება-ზარალის ანგარიშიდან ჩამოიწერება. საცალო ან საბითუმო ვაჭრობის ორგანიზაციებში საქონლის შეძენა ხდება გაყიდვის მიზნით და დანახარჯები მათ შეძენაზე, შედის საქონლის თვითღირებულებაში, ხოლო სხვა დანარჩენი ხარჯი, როგორცაა: გასაღები ადმინისტრაციულ საჭიროებებზე და პროდუქციის გასაღებაზე, პერიოდის დანახარჯებად ითვლება.

როგორც ცნობილია, საწარმოები ამა თუ იმ სახის პროდუქციის წარმოებას გარკვეული დროის შემდეგ წყვეტენ. პერიოდს პროდუქციის წარმოების დაწყებიდან მის შეწყვეტამდე, **პროდუქციის სასიცოცხლო ციკლი ეწოდება**. იგი შემდეგ ეტაპებს მოიცავს: დასაწყისი, ზრდა, სიმწიფე, დაცემა და შეწყვეტა.

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

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

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

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

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

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

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

მმართველობით აღრიცხვაში არსებულ ტრადიციულ მიდგომას, შეიძლება იგი შემდეგნაირად შევუდაროთ:

- დანახარჯთა საკალკულაციო ანგარიშგების სისტემა ძირითადად დაფუძნებულია პერიოდულ უწყისებზე, რომლებიც პროდუქტების მომგებიანობას ცალკეულ, იზოლირებულ კალენდარულ პერიოდებში აღრიცხავენ, ნაცვლად პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში, მოცემულ მომენტამდე შემოსავლებისა და ხარჯების დაგროვებისა;
- პროდუქტების მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში გასაწევი დანახარჯები, ტრადიციულად ყოველწლიურად იგეგმება და შემდეგ შეისწავლება გადახრები, პროდუქტის მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში გასაწევი დანახარჯების ეფექტური განაწილების ნაცვლად;
- კვლევისა და განვითარების, დიზაინის, წარმოების გამართვის, მარკეტინგის და კლიენტთა მომსახურების ხარჯები, ტრადიციულად, ყველა პროდუქტისათვის ერთიანად აღრიცხება როგორც პერიოდის დანახარჯი.

სასიცოცხლო ციკლის კალკულაცია კი ამ დანახარჯებს კვალდაკვალ მისდევს თითოეულ პროდუქტზე მთელი სასიცოცხლო ციკლის განმავლობაში, რათა მოგვიან-

ბით ხელი შეეწყოს პროდუქტიდან შემოსული მთელი შემოსავლებისა და დანახარჯების შედარებას.

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

იაპონიაში აგრეთვე შეიმუშავეს მიზნობრივი თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდიკა. **მიზნობრივი თვითღირებულება** არის პროდუქტის მიახლოებითი თვითღირებულება, რომელიც მიიღება კონკურენტული საბაზრო ფასიდან სასურველი მოგების მარჟის გამოკლებით. მიზნობრივი დანახარჯების კალკულაციის მთავარი საკითხია არა პროდუქტის თვითღირებულების განსაზღვრა, არამედ ის, თუ რამდენი უნდა იყოს თვითღირებულება.

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