

თავი - 12

დიფერენცირებული აღრიცხვა და რელევანტურ დანახარჯთა კალკულაცია

შინაარსი

- ❖ დიფერენცირებული ხარჯები და შემოსავლები;
- ❖ დიფერენცირებული ხარჯები;
- ❖ რელევანტური დანახარჯების კალკულაციის ცნება;
- ❖ რელევანტური მასალების, შრომისა და ზედნაღები დანახარჯები;
- ❖ გრძელვადიანი აქტივების რელევანტური დანახარჯები.

ამ თავში განიხილება მმართველობითი აღრიცხვის საინფორმაციო სისტემის მეორე შემადგენელი ნაწილი - დიფერენცირებული აღრიცხვა. მასში ვითარდება დიფერენცირებული ხარჯებისა და დიფერენცირებული შემოსავლების კონცეფცია და აღწერილია დიფერენცირებული აღრიცხვის გამოყენება სხვადასხვა პრობლემის ანალიზში.

მაგალითი:

კომპანია ამზადებს და რეალიზაციას უკეთებს მაგიდებს. სრული თვითღირებულებით აღრიცხვის მონაცემების შესაბამისად, მაგიდის დამზადებისა და რეალიზაციის მთლიანი ღირებულება 300 ლარს შეადგენს. დაქვეითმა მაგიდის 280 ლარად შესყიდვა შესთავაზა. თუ კომპანია მხოლოდ სრული თვითღირებულებით დაითვლიდა ამ გარიგების შედეგს, იგი ბუნებრივია უარს იტყვოდა ამ შეკვეთაზე. რადგან კომპანია 20 ლარის ოდენობის ზარალს მიიღებდა. მაგრამ თუ ის გაითვალისწინებდა, რომ ამ მაგიდის დამზადების პირდაპირი (შრომის, მასალისა და სხვა) ხარჯი მხოლოდ 225 ლარს შეადგენს, ხოლო დანარჩენი 55 ლარი ის საერთო ხარჯებია, რომელიც ამ კონკრეტულ დაკვეთაზე არ ვრცელდება, ამ შემთხვევაში შეეძლო მიეღო ეს დაკვეთა 280 ლარად, რითაც, კომპანიის ხარჯები 225 ლარით გაიზრდებოდა, ხოლო შემოსავალი - 280 ლარით, მოგება კი გაიზრდებოდა სხვაობით ე.ი 55 ლარით. ამ პრობლემის გადაჭრისას აღმინისტრაცია არასწორ გადაწყვეტილებას მიიღებდა, თუ დაეყრდნობოდა მხოლოდ სრული თვითღირებულების ინფორმაციას.

12 . 1 . დიფერენცირებული ხარჯები და შემოსავლები.

დიფერენცირებული ხარჯები ისეთ ხარჯებს ეწოდებათ, რომელთა სიდიდე სხვადასხვა პირობების დროს შეიძლება განსხვავებული აღმოჩნდეს. დიფერენცირებული ხარჯები ყოველთვის რომელიმე კონკრეტულ სიტუაციასთან არის დაკავშირებული.

დიფერენცირების კონცეფცია შემოსავლების მიმართაც გამოიყენება. დიფერენცირებულად იწოდება ისეთი შემოსავლები, რომელთა სიდიდე სხვადასხვა პირობებში შეიძლება სხვადასხვანაირი აღმოჩნდეს. მოყვანილ მაგალითში მაგიდის დამამზადებელი კომპანიის დიფერენცირებულმა შემოსავალმა 55 ლარი შეადგინა; რომელიც არ იქნებოდა შეკვეთის უარყოფის შემთხვევაში.

12 . 1 . 1 . განსხვავება სრული ხარჯებისაგან.

სრულ და დიფერენცირებულ ხარჯებს შორის სამი მნიშვნელოვანი განსხვავება არსებობს:

1. თვითღირებულების ბუნება. ნაკეთობის, ან სხვა დანახარჯთა ერთეულის სრული თვითღირებულება არის მისი პირდაპირი დანახარჯების თანხისა და მისი შესაბამისი არაპირდაპირი დანახარჯების წილის ჯამი. დიფერენცირებული ხარჯები თვითღირებულების მხოლოდ ისეთ ელემენტებს შეიცავს, რომელიც სხვადასხვაგვარია სხვადასხვა პირობებში. სწორედ ამაში მდგომარეობს მეტნაკლებად მნიშვნელოვანი განსხვავება სრული და დიფერენცირებულ ხარჯებს შორის.
2. მონაცემების წყარო. ინფორმაციას სრული დანახარჯების შესახებ კომპანიის თვითღირებულების აღრიცხვის სისტემა გვაწვდის. მონაცემების შეკრების მსგავსი

სისტემა დიფერენცირებულ ხარჯებზე არ არსებობს. დიფერენცირებული ხარჯები დამოუკიდებლად თითოეულ კონკრეტულ პრობლემაზე ანალიზის ჩატარებისას ითვლება.

3. **დროითი პერსპექტივა.** სრული დანახარჯების აღრიცხვის სისტემა აგროვებს ინფორმაციას არსებული ხარჯების შესახებ, ე.ი. გვიჩვენებს ისეთ ხარჯებს, რომლებიც უკვე განხორციელდა. დიფერენცირებული ხარჯები კი ყოველთვის მომავალს მიეკუთვნება. იგი გათვალისწინებულია იმისათვის, რომ გვაჩვენოს, როგორი იქნება ხარჯები მომავალში ქცევის გარკვეული მოდელის არსებობისას, და არა იმისათვის, თუ როგორი იყო ის.

12 . 1 . 2 . ალტერნატიული არჩევანის პრობლემები

ალტერნატიული არჩევანის დროს წარმოდგენილია ქცევის ორი ან მეტი ალტერნატიული მოდელი, რომელთაგან ხელმძღვანელი ირჩევს იმას, რომელიც მისი აზრით საუკეთესოა. ეს არჩევანი ხშირად საღი აზრის საფუძველზე კეთდება უაღრესად მკაცრი შეფასებით, ე.ი. არ გამოიყენება რაიმე სისტემატიზირებული მცდელობები თითოეული ალტერნატივის განსაზღვრის, გაზომვის და უპირატესობებისა და ნაკლოვანებების შეფასებისათვის. ადამიანები, რომლებიც შეფასებად გადაწყვეტილებებს იღებენ, ასე იმიტომ იქცევიან, რომ პრობლემის გადაწყვეტის სხვა საშუალება არა აქვთ, ან იმიტომ, რომ აღნიშნული პრობლემა ისეთ პრობლემათა რიცხვს მიეკუთვნება, რომლებშიც ალტერნატივის სისტემატიზირებული შეფასების მცდელობა ან ძალიან რთულია, ან ძვირადღირებული, ან და უბრალოდ შეუძლებელი. ვერავითარი მათემატიკური ფორმულა ვერ დაგვეხმარება იმ პრობლემის გადაწყვეტაში, რომელშიც დომინირებულ ფაქტორად ადამიანთა ურთიერთობები გვევლინება. აზრიც კი არა აქვს გაანგარიშების რაიმე მცდელობას, თუ არსებული ინფორმაცია იმდენად არასრული ან უზუსტოა, რომ გამოთვლის შედეგები აბსოლუტურად არასაიმედო იქნებოდა.

თუმცა, ბევრ სხვა სიტუაციაში, შესაძლებელია თითოეული ალტერნატივის შესაძლო შედეგებიდან რომელიმე დავიყვანოთ რაოდენობრივ საფუძველზე და შევაფასოთ ეს შედეგი. ამ თავში ჩვენ სწორედ ასეთი ანალიზის ჩატარების მეთოდებს განვიხილავთ.

მიზნები. ალტერნატიული არჩევანის პრობლემის გადაწყვეტისას ხელმძღვანელი იმ ვარიანტს ირჩევს, რომელიც უფრო მეტი დამაჯერებლობით შეესაბამება ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნის მიღწევას. როდესაც ინვესტორები სამეწარმეო სტრუქტურაში აბანდებენ კაპიტალს, ისინი ელოდებიან ამ ინვესტიციებზე უკუგების (მოგების) მიღებას. ყოველ შემთხვევაში, რაც უფრო მეტი მოგებაა მიღებული კონკრეტულ დაბანდებულ კაპიტალზე, მით მეტია ინვესტორთა დაკმაყოფილების ხარისხი. ამ იდეას ეკონომისტები მიჰყავს დასკვნამდე, რომ კომპანიის მიზნად ინვესტირებულ კაპიტალზე მოგების მაქსიმიზაცია გვევლინება (ROI).

თუმცა, მაქსიმიზაციის იდეა, ზედმეტად რთულია პრაქტიკული სიტუაციების უმეტესობისათვის. ხელმძღვანელმა არ იცის არსებული ქცევის ყველა მოდელიდან რომელი უზრუნველყოფს “მაქსიმუმს”. უფრო მეტიც, ზოგიერთი მოდელი მიუღებელია ეთიკური მოსაზრებებიდან გამომდინარე. ამის გათვალისწინებით, ის იდეა, რომ

სამეწარმეო, ე.ი. მოგებაზე ორიენტირებული სტრუქტურის, მნიშვნელოვან მიზანს ინვესტიციებზე “დამაკმაყოფილებელი” მოგების მიღება წარმოადგენს, ეთიკური თვალსაზრისით უფრო რეალური და მისაღებია.

ამგვარად, გადაწყვეტილების მიმღები ქცევის ისეთ მოდელს ეძებს, რომელიც შესაძლო ვარიანტიდან ინვესტირებულ კაპიტალზე დამაკმაყოფილებელ უკუგებას უზრუნველყოფს, სხვა მიზნებთან მისი შეთავსებადობის გათვალისწინებით. თუ მისაღები გადაწყვეტილება არ ეხება ინვესტიციის სიდიდეს, მაშინ უკეთესია ის ალტერნატივა, რომლის შედეგიც უფრო დიდი მოგება იქნება. თუ კი არჩევანი არ ეხება არც ინვესტიციის ზომებს და არც მოგების სიდიდეს, მაშინ უკეთესი იქნება ის გადაწყვეტილება, რომელიც დანახარჯების შედარებით ნაკლებ ოდენობას ითხოვს.

მომსახურების გამწევ ორგანიზაციებში ინვესტირებულ კაპიტალზე მოგების კრიტერიუმები ჩვეულებრივ არ გამოიყენება. მათი მიზანი შესაძლო მინიმალური დანახარჯებით, მისაღები ხარისხის მომსახურების გაწევაა. მიუხედავად ამისა, ალტერნატიული ვარიანტის არჩევის ანალიზის მეთოდების საფუძვლები ამ ორგანიზაციებშიც ისეთივეა, რაც სამეწარმეო სტრუქტურებში. ამ ორგანიზაციებისათვის უმჯობესი იქნება ის გადაწყვეტილება, რომელიც, შეფასებების მიხედვით, მცირე გასაღებით სასურველი მოცულობის მომსახურების გაწევას უზრუნველყოფს.

ანალიზის ეტაპები. ალტერნატიული არჩევანის პრობლემების ანალიზი ძირითადად შემდეგ ეტაპებს მოიცავს:

- 1) პრობლემის განსაზღვრა;
- 2) შესაძლო ალტერნატიული გადაწყვეტილებების შერჩევა;
- 3) თითოეული შერჩეული ალტერნატივის გაზომვა და იმ შედეგების შეფასება, რომელთა გამოსახვაც რაოდენობრივად არის შესაძლებელი;
- 4) იმ შედეგების გამოყოფა, რომელთა რაოდენობრივად გამოსახვა არ არის შესაძლებელი და მათი შეფასება ერთმანეთთან და რაოდენობრივად გამოსახულ შედეგებთან მიმართებაში;
- 5) გადაწყვეტილების მიღება.

პირველი და მეორე ეტაპები: პრობლემისა და ალტერნატიული გადაწყვეტილებების განსაზღვრა. სანამ პრობლემა ნათლად და ზუსტად არ არის განსაზღვრული, მანამ შეუძლებელია მის გადაწყვეტასთან დაკავშირებული რაოდენობრივი სიდიდეების გამოვლენა. ძალიან ბევრ სიტუაციაში ეს პროცესის ყველაზე რთული ნაწილია. უფრო მეტიც, შეიძლება თავად პრობლემის განსაზღვრის შემდეგაც კი არ გამოვლინდეს მისი გადაწყვეტის ალტერნატიული შესაძლებლობები.

რაც უფრო მეტი ვარიანტი განიხილება, მით უფრო რთულია ანალიზი. ამ მიზეზის გამო, ყველა შესაძლო ვარიანტის გამოვლენის შემდეგ, ანალიტიკოსმა დასაბუთებულად უნდა უარყოს მათგან ისინი, რომლებიც აშკარად არამიმზიდველია და დეტალური ანალიზისათვის დატოვოს რამდენიმე.

პრობლემის გადაწყვეტისას ყოველთვის არსებობს ვარიანტი, რომელიც უარყოფს მოსალოდნელ ცვლილებებს (არ შეცვალო არაფერი). ეს ვარიანტი, რომელიც **სტატუს**

კვოს (შენარჩუნებას) გულისხმობს და **საბაზო ვარიანტად იწოდება**, გამოიყენება როგორც ყველა სხვა ვარიანტის შეფასების დროს შედარებისთვის არსებული ბაზა.

მესამე ეტაპი: ფაქტორების რაოდენობრივი გაზომვა. ჩვეულებრივ, თითოეულ ვარიანტთან ბევრი უპირატესობა და ნაკლოვანება არის დაკავშირებული. გადაწყვეტილების მიმღების ამოცანაა შეაფასოს თითოეული შესაბამისი ფაქტორი და შედარების საფუძველზე გადაწყვიტოს, არსებული ვარიანტიდან რომელი უფრო მეტ უპირატესობებს გვპირდება.

მეოთხე ეტაპი: გაზომვას დაუქვემდებარებელი ფაქტორების შეფასება. ბევრი პრობლემის გადაწყვეტისას არსებობენ მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც არ ექვემდებარებიან გაზომვას. საბოლოო გადაწყვეტილება უნდა ითვალისწინებდეს ამ ფაქტორების მნიშვნელოვნების შეწონასწორებას გაზომვადი ფაქტორების სუფთა უპირატესობებთან და ნაკლოვანებებთან.

მეხუთე ეტაპი: გადაწყვეტილების მიღება. ფაქტორების განსაზღვრის, შეფასებისა და შეწონასწორების პირველი მცდელობის შემდეგ, ხელმძღვანელი დგება არჩევანის წინაშე:

- 1) ეძებს დამატებითი ინფორმაცია; ან
- 2) მიიღოს გადაწყვეტილება და იმოქმედოს ამ გადაწყვეტილების თანახმად.

ბევრი გადაწყვეტილება შეიძლება გაუმჯობესდეს დამატებითი ინფორმაციის მიღების შემდეგ, და ჩვეულებრივ, ეს შესაძლებელია. თუმცა დამატებითი ინფორმაციის მიღება ყოველთვის დამატებით ძალისხმევას (დანახარჯებს) ითვალისწინებს, და რაც უფრო მნიშვნელოვანია ითხოვს დროს. შედეგად, დგება მომენტი, როცა ხელმძღვანელი ფიქრობს, რომ უმჯობესია იმოქმედოს და არ გადადოს გადაწყვეტილების მიღება იმ მომენტამდე, ვიდრე მონაცემთა დიდი მოცულობა შეიკრიბება.

12 . 2 . დიფერენცირებული ხარჯები

მოკლევადიანი გადაწყვეტილების მიღებისას თუ შემოთავაზებულია საბაზო ვარიანტის რაიმე ალტერნატიული ვარიანტი, მაშინ დიფერენცირებულ (რელევანტურ) ხარჯებად გვევლინებიან ისინი, რომელთა სიდიდეც, შემოთავაზებული ვარიანტის ფარგლებში, განსხვავებულია საბაზო ვარიანტისგან ხოლო ის მუხლები, რომელთაც შემოთავაზებული ვარიანტი არ ცვლის, არ წარმოადგენს დიფერენცირებულ ხარჯებს და მხედველობაში არ მიიღება. მათ არარელევანტურ დანახარჯებს უწოდებენ. **არ არსებობს ხარჯების საერთო კატეგორია, რომელსაც შეიძლება დიფერენცირებული ხარჯი ვუწოდოთ. ისინი ყოველთვის კონკრეტულ გასაანალიზებელ ვარიანტებთან მიმართებაში განისაზღვრება.**

მმართველობითი აღრიცხვის სისტემის ჩამოყალიბებისას ერთ-ერთი საკითხია დანახარჯთა იმგვარად კლასიფიკაცია, რომ ნათლად განისაზღვროს გადაწყვეტილებისადმი რელევანტური დანახარჯები.

მაგალითი:

კომპანია განიხილავს X დეტალი თვითონ დაამზადოს თუ გარე მომწოდებლისგან შეისყიდოს. საბაზო ვარიანტი (ვარიანტი 1) ითვალისწინებს X დეტალის დამზადების გაგრძელებას, ხოლო ალტერნატიული (ვარიანტი 2) – მის შესყიდვას გარე მომწოდებლისგან. მიღებული გადაწყვეტილება, სავარაუდოდ, არ შეეხება შემოსავლების, რეალიზაციის და ადმინისტრაციული გასავლების არც ერთ მუხლს, ასევე საწარმოო ხარჯებს, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული X დეტალის დამზადებასთან. თუ კი ასეა, მაშინ არ არსებობს მათი გათვალისწინების აუცილებლობა. დიფერენცირებული ხარჯების მუხლებს შეიძლება მიეკუთვნოთ შემდეგი:

ლარი

მუხლები	X დეტალი მზადდება (ვარიანტი 1)	X დეტალი შეისყიდება (ვარიანტი 2)	სხვაობა	
			-	+
პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები	570	0	570	
შესყიდული დეტალები	0	1.700		1.700
პირდაპირი შრომითი დანახარჯები	600	0	600	
ელექტრო ენერგია	70	0	70	
სხვა ხარჯები	150	0	150	
სულ:	1.390	1.700	1.390	1.700
				 -1.390
სუფთა დიფერენცირებული თვითღირებულება				310

იმ შემთხვევაში, თუ X დეტალის შესყიდვა მოხდება, ხარჯები 310 ლარით იზრდება, ამდენად უარყოფილი უნდა იქნას დეტალის შესყიდვის წინადადება.

12 . 2 . 1 . გაანგარიშების მექანიკა.

არ არსებობს სხვადასხვა ვარიანტების დიფერენცირებული ხარჯების ურთიერთშედარების ერთხელ და სამუდამოდ განსაზღვრული ფორმა. ურთიერთიშედარებადი მუხლების განლაგება იქედან გამომდინარე უნდა ავირჩიოთ, რომ იგი იყოს მეტნაკლებად მოსახერხებელი და მაქსიმალურად თვალსაჩინოდ წარმოგვიდგენდეს გადაწყვეტილების მისაღებად აუცილებელ ფაქტებს.

12 . 2 . 2 . ნაკლოვანებები სრულ დანახარჯთა სისტემის გამოყენებისას.

სრული ხარჯებით აღრიცხვის სისტემა შეიძლება მიუღებელი აღმოჩნდეს ალტერნატიული ვარიანტის არჩევის დროს. კერძოდ, დიფერენცირებული ხარჯების შეფასებისას ყურადღება უნდა მივაქციოთ გასავლების იმ მუხლებს (ზედნადებ ხარჯებს), რომლებიც ნაკეთობას მიეკუთვნება. დანახარჯთა სრული განაწილებით აღრიცხვის დროს ზედნადები დანახარჯების აღრიცხვის ბაზად ძირითადად გამოყენებულია კაც/საათები, ჩარხ/საათები და ა.შ. მაგალითად, კომპანიას შეუძლია ნაკეთობაზე საწარმოო ზედნადები გასავლები პროდუქციას მიაკუთვნოს პირდაპირ შრომით დანახარჯების ბაზით. მაგრამ ეს კიდევ არ ნიშნავს, რომ პირდაპირი შრომითი დანახარჯების 600 ლარით შემცირებისას შესაბამისად 600 ლარით შემცირდება საწარმოო ზედნადები გასავლების სიდიდეც; იგი შეიძლება საერთოდ არ შემცირდეს; ან შემცირდეს 600 ლარზე ნაკლები სიდიდით; ან კიდევ გაიზარდოს, მაგალითად X დეტალის შესყიდვისას, გაიზარდება ხარჯები მომარაგებასა და ტექნიკურ კონტროლზე. საწარმოო გასავლების ცვლილებების შესაფასებლად აუცილებელია გავანალიზოთ მათი შემადგენლობა და მათი ელემენტების ქცევის შესაძლებლობები.

12 . 2 . 3 . ჩანაცვლების (ალტერნატიული) დანახარჯები.

ჩანაცვლების დანახარჯები წარმოადგენენ სიდიდეს, რომელიც იკარგება ან მსხვერპლად ეწირება, როცა ერთი ალტერნატიული ვარიანტის არჩევა მოითხოვს მეორე ვარიანტის უარყოფას. ჩანაცვლების ხარჯები, ანუ უარყოფის ხარჯები, არ წარმოადგენენ ხარჯებს, ამ სიტყვის ჩვეულებრივი გაგებით, ე.ი., ისინი არ ასოცირდება ფულადი სახსრების გადინებასთან. ჩანაცვლების ხარჯები, უფრო, მოგებაზე უარის თქმაა, რაც სუფთა მოგებაზე ისეთივე შემამცირებელ გავლენას ახდენს, როგორსაც საწარმოო გასავლები.

მაგალითები:

1. თუ საწარმოო ფართის ის ნაწილი, რომელიც X დეტალის დასამზადებლად არის საჭირო, შეიძლება გამოყენებული იქნას მოგების მომტანი სხვა საქმიანობისათვის, მაშინ X დეტალის დასამზადებლად ამ ფართის გამოყენებისას არსებული გასავლები წარმოადგენენ ჩანაცვლების დანახარჯებს. რომელიც მოგების იმ სიდიდით გაიზომება, რომელიც დაიკარგება, თუ საწარმოო ფართი X დეტალის დასამზადებლად იქნება გამოყენებული. ეს მოგება იგივე არ არის, რაც დეტალზე გადატანილი ამ ფართის შენახვის ღირებულების ნაწილი. მაგ.: თუ X დეტალის დასამზადებლად განკუთვნილი საწარმოო ფართი გამოყენებული იქნებოდა სხვა საქონლის დასამზადებლად, რომლის რეალიზაციასაც შეეძლო 400 ლარის მოგება მოეტანა, მაშინ ეს 400 ლარი იქნებოდა X დეტალის გამოშვების გაგრძელებასთან დაკავშირებული ჩანაცვლების დანახარჯი.
2. ადვოკატი “სრული დატვირთვით” მუშაობს. მომსახურებისთვის იგი კლიენტებს აძლევს ანგარიშს, რომელიც გათვლილია ერთ საათი მუშაობისათვის 75 ლარზე. იმავე დროს, კვირაში ოთხი საათის განმავლობაში, იგი იურიდიულ პრაქტიკას ეწევა ადგილობრივ არაკომერციულ ორგანიზაციაში. ამ ნებაყოფილობითი სამუშაოს ჩანაცვლების დანახარჯების სიდიდე – კვირაში 300 ლარს შეადგენს (75 ლ. X 4 სთ.).

ჩანაცვლების დანახარჯები აღრიცხვის დოკუმენტებში არ აისახება, და ასევე ყოველთვის არ ხდება მათი გათვალისწინება ალტერნატიული ვარიანტის არჩევისას. ისინი

მნიშვნელოვანია, ისეთ სიტუაციებში, როცა რესურსები შეზღუდულია, როგორც ეს ზემოთ მოყვანილი ადვოკატის შემთხვევაში იყო. ასეთ სიტუაციებში გადაწყვეტილება გარკვეული სახის საქმიანობით დაკავების შესახებ, არ გვაძლევს სხვა საქმიანობით დაკავების საშუალებას. საერთოდ, თუ ქვეყნის რაიმე ალტერნატიული მოდელის მიღება მოითხოვს რომ ამ მოდელისათვის გამოყოფილი იქნას ისეთი სახსრები ან რესურსები, რომლებიც გამოყენებულია სხვა – მოგების მომტანი მიზნის გახორციელებისათვის, მაშინ ამ სახსრების გასავალები ჩანაცვლების (ალტერნატიულ) დახარჯებს წარმოადგენენ. ეს ხარჯები იზომება მოგების იმ სიდიდით, რომელიც შეიძლებოდა მიღებული ყოფილიყო, თუ კი აღნიშნული რესურსები მიმართული იქნებოდა სხვა მიზნის მისაღწევად, თუმცა ბევრ სიტუაციაში უკიდურესად ძნელია შევაფასოთ, როგორი დამატებითი მოგება შეიძლებოდა მიგვეღო (ან, მივიღებდით კი საერთოდ), თუ კი განხილული რესურსები მიმართული იქნებოდა სხვა მიზნებისათვის.

მაგალითი:

მომპოვებელი საწარმო იყენებს შრომას, რომლის ღირებულებაც 4ლ სთ-ში და იღებს ზღვრული მოგებას ამ შრომითი დანახარჯების გომოქმედების შემდეგ –სთ-ში – 3ლ. ახლა იხილავენ ახალ პროექტს, რომელიც საჭიროებს 5.000სთ კვალიფიციურ შრომას. საბუშაო ძალაში დეფიციტი არსებობს. ნებისმიერი, ვინც დასაქმდება ახალ პროექტში, გადმოყვანილ უნდა იქნეს ჩვეულებრივი საწარმოო პროცესიდან. რამდენია ამ პროექტისთვის კვალიფიციური შრომის გამოყენების დანახარჯი?

ამოხსნა:

	ლარი
საათობრივი ზღვრული მოგების დანაკარგი ჩვეულებრივი საწარმოო პროცესიდან	3
ემატება: საათობრივი შრომითი დანახარჯი	4
ერთი კაცსათის დიფერენცირებული დანახარჯი	7
კონტრაქტში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს 5.000*7ლ დანახარჯი	35.000

12 . 2 . 4 . სხვა გამოყენებული ტერმინოლოგია.

მიუხედავად იმისა, რომ დიფერენცირებულად მიიჩნევა ის ხარჯები, რომელიც იცვლება ალტერნატივის არჩევის დროს, ტერმინს – დიფერენცირებული ხარჯები – შეიძლება ყოველთვის არ ჰქონდეს იგივე მნიშვნელობა ჰქონდეს, როგორიც ტერმინს – ცვალებადი ხარჯები. ცვალებად ხარჯებად ითვლება ის ხარჯები რომლებიც პროდუქციის გამოშვების მოცულობის ცვლილების პროპორციულად იცვლება. დიფერენცირებული ხარჯები ყოველთვის კონკრეტულ საანალიზო ალტერნატიულ ვარიანტს მიეკუთვნება.

თუ კი კონკრეტული პრობლემის განხილვისას, ალტერნატიული ვარიანტები გულისხმობენ განსხვავებულ მოცულობებს

გამოშვების შესაბამისი დანახარჯების ზომების ფარგლებში, ამ შემთხვევაში დიფერენცირებულ ხარჯებს შეიძლება ჰქონდეთ იგივე მნიშვნელობა, როგორც ცვალებად ხარჯებს. განსახილველ პრობლემასთან დამოკიდებულებით, შესაძლებელია დიფერენცირებული ხარჯები მუდმივი ხარჯების მუხლებსაც მოიცავდეს. მაგალითად, წინადადება – შეიცვალოს ქარხნის დარაჯთა რიცხოვნობა და მოვალეობები, არ ეხება ცვალებად ხარჯებს. წინადადება – შეწყდეს რომელიმე ნაკეთობის გამოშვება, ჩვეულებრივ, დიფერენცირებულ ცვალებად ხარჯებთან ერთად ეხება დიფერენცირებულ მუდმივ ხარჯებსაც.

ტერმინი **ზღვრული**, ანუ **მარჟინალური ხარჯები**, ეკონომიკურ მეცნიერებაში გამოიყენება იმის შესაბამისად, რასაც საბუღალტრო აღრიცხვაში ცვალებად ხარჯებს უწოდებენ. ნაკეთობის მარჟინალური ხარჯები, ამ ნაკეთობის ერთი დამატებითი ერთეულის დამატებით ღირებულებას წარმოადგენენ. ამგვარად, იმ პრობლემების გადაწყვეტისას, რომლებშიც განსახილველი ალტერნატიული ვარიანტი არსებული პროდუქციის შეცვლას გულისხმობს, მარჟინალური ხარჯები შეიძლება იგივეს ნიშნავდეს, რასაც დიფერენცირებული. ტერმინები – ნაზარდი დანახარჯები და რელევანტური ხარჯები, ჩვეულებრივ იგივეს ნიშნავს, რასაც დიფერენცირებული დანახარჯები, როგორც ტერმინი – მომავლის დანახარჯები.

12 . 2 . 5 . შეუქცევადი ხარჯები.

ეს ხარჯები წარმოადგენენ გასავლებს, რომლებიც უკვე წარმოქმნილია და შეუძლებელია მათი შეცვლა, როგორი გადაწყვეტილებაც არ უნდა მივიღოთ ამჟამად.

მოწყობილობათა საბალანსო ღირებულებამ და შესაბამისმა დარიცხულმა ცვეთამ ალტერნატიული ვარიანტის არჩევის ანალიზის დროს შეიძლება სიძნელეები გამოიწვიოს. ზოგჯერ, როცა ალტერნატიული ვარიანტი ძირითადი საშუალების გაყიდვას ითვალისწინებს, ამტკიცებენ, რომ რადგან ამ ძირითად საშუალებას ამორტიზაცია აღარ დაერიცხება ეს ეკონომია ალტერნატიული ვარიანტის დამსახურებად უნდა განვიხილოთ, თუმცა ერთი რამ გვრჩება მხედველობიდან, რომ ძირითადი საშუალების საბალანსო ღირებულება ორივე შემთხვევაში ხარჯად აღიარდება, ალტერნატიული ვარიანტის არ მიღებისას – ამორტიზაციის სახით, ხოლო მიღებისას – საბალანსო ღირებულების რეალიზაციისას ჩამოწერით. ამდენად, საბალანსო ღირებულება დიფერენცირებული არ არის.

12 . 2 . 6 . დროითი ინტერვალის მნიშვნელოვნება.

როგორი ხარჯები უნდა ჩაითვალოს დიფერენცირებულად? ეს მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული დროის იმ ინტერვალზე, რომელშიც ისინი უნდა წარმოიქმნას. თუ კი წინადადება ნაკეთობის მხოლოდ ერთი დამატებითი ერთეულის დამზადებას გულისხმობს, მაშინ დიფერენცირებული შეიძლება იყოს მხოლოდ პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები.

რაც უფრო ხანგრძლივია განსახილველი წინადადების დროითი ინტერვალი, თვითღირებულების მუხლების მით მეტი რაოდენობა ხდება დიფერენცირებული. ძალიან ხანგრძლივ პერსპექტივაში კი თვითღირებულების ყველა მუხლი დიფერენცირებულია. ძალიან ხანგრძლივ პერიოდზე გათვლილი პრობლემების განხილვისას, დიფერენცირებული ხარჯები ყველა იმ ელემენტებს მოიცავს, რასაც მთლიანი ხარჯები.

დიფერენცირებულ ხარისხში უნდა განვიხილოთ აგრეთვე შენობისა და აღჭურვილობის მოდერნიზაციის, მოწყობილობების გაახლების ხარჯები, რომლებიც პრობლემის მოკლე დროით ინტერვალში განხილვის შეუქცევად ხარჯებად წარმოგვიდგებიან.

12 . 3 . რელევანტური დანახარჯების კალკულაციის ცნება

როგორც უკვე ვიცით, გადაწყვეტილების მიღების პროცესი გულისხმობს არჩევანის გაკეთებას ორ ან მეტ ალტერნატივას შორის. საზოგადოდ ისეთი გადაწყვეტილება უნდა იქნეს მიღებული, რომელიც მაქსიმალურს გახდის აქციონერთა უკუგებას კაპიტალზე. ასე, რომ ყველა გადაწყვეტილების მიღება ხდება დიფერენცირებული დანახარჯებისა და ამონაგების საფუძველზე, რომელიც გადაწყვეტილების მიღებისას რელევანტურია.

ამიტომ მნიშვნელოვანია ერთხელ კიდევ მიუბრუნდეთ ტერმინებს და დავალაგოთ ისინი:

- რელევანტური დანახარჯები და ამონაგები ის დანახარჯები და ამონაგებია, რომლებიც იცვლება როგორც გადაწყვეტილების მიღების უშუალო შედეგი;
- რელევანტური დანახარჯებისა და ამონაგებს შემდეგი ნიშნები ახასიათებს:
 - ✓ ისინი მომავლის დანახარჯები და ამონაგებია;
 - ✓ ისინი ფულადი სახსრების ნაკადებია;
 - ✓ ისინი ზრდადი დანახარჯები და ამონაგებია.
- მომავლის დანახარჯები და ამონაგები – ვინაიდან შეუძლებელია იმის შეცვლა, რაც წარსულში მოხდა, ამიტომ რელევანტური დანახარჯები და ამონაგები უნდა იყოს მომავლის დანახარჯები და ამონაგები;
- ფულადი სახსრების ნაკადები – გარდა ამისა, მომავლის დანახარჯები და ამონაგები უნდა იყოს ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც წარმოიქმნება უშუალოდ გადაწყვეტილების მიღების შედეგად. რელევანტურ დანახარჯებში არ შედის ისეთი ელემენტები, რომლებიც არ მოიცავს ფულად სახსრების ნაკადებს (მაგალითად, ცვეთა და პირობითი დანახარჯები);
- ზრდადი დანახარჯები და ამონაგები – რელევანტურ დანახარჯები (ამონაგები) ზრდადი დანახარჯებია (ამონაგებია) და წარმოადგენს იმ დანახარჯებისა და ამონაგების ზრდას, რომლებიც წარმოიქმნება, როგორც რელევანტური გადაწყვეტილების მიღების უშუალო შედეგი. გადაწყვეტილების მიღების მიზნით შესაძლებელია საერთო დანახარჯების იგნორირება.

რელევანტური დანახარჯების ტერმინებია:

- დიფერენცირებული დანახარჯები;
- ალტერნატიული დანახარჯი;

➤ აღმოფხვრადი დანახარჯები.

არარელევანტური დანახარჯების ტერმინები:

დანახარჯებს, რომლებიც გადაწყვეტილების რელევანტური არ არის, არარელევანტურ დანახარჯებს უწოდებენ და მოიცავს:

- შეუქცევადი დანახარჯები წარსული დანახარჯები;
- გარდაუვალი დანახარჯები მომავლის დანახარჯები;
- არაფულადი დანახარჯები;
- საერთო მუდმივი ზედნადები ხარჯები;
- წმინდა საბალანსო ღირებულება.

მაგალითი:

კომპანიამ გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს: პროდუქციის საწარმოებლად A მეთოდი გამოიყენოს თუ B მეთოდი.

ქვემოთ მოცემულია დანახარჯების მონაცემები:

	მეთოდი A		მეთოდი B	
	გასული წლის ფაქტიური	მომდევნო წლის მოსალოდნელი	გასული წლის ფაქტიური	მომდევნო წლის მოსალოდნელი
	ლ	ლ	ლ	ლ
მუდმივი დანახარჯები	5.000	7.000	5.000	7.000
ერთეულის ცვლადი დანახარჯები:				
შრომითი	2	6	4	12
მასალები	12	8	15	10

პირველ რიგში შეგვიძლია უარყოფით გასული წლის ყველა დანახარჯი (მუდმივი და ცვლადი), ვინაიდან ისინი შეუქცევადი დანახარჯებია და ამიტომ არარელევანტულია. მიაქციეთ ყურადღება: წარსულის დანახარჯების გამოყენება შესაძლებელია წარმოდგენის შესაქმნელად მომავლის დანახარჯების შესახებ, მაგრამ ისინი არ არის რელევანტური ამ ამოცანაში განსაზღვრული გადაწყვეტილებისათვის.

შემდეგ, შეგვიძლია უარყოფით მოსალოდნელი მუდმივი დანახარჯები, ვინაიდან ორივე მეთოდისთვის ერთი და იგივეა (7.000ლ) და ამიტომ შესაძლებელია მათი იგნორირება. მიაქციეთ ყურადღება: მუდმივი დანახარჯები ყოველთვის არ არის არარელევანტური. თუ მუდმივი დანახარჯები სხვადასხვანაირი იქნებოდა გადაწყვეტილებების ალტერნატიული ვარიანტებისათვის, ისინი გარკვეულწილად რელევანტური იქნება, ვინაიდან განსაზღვრული იქნებოდა დიფერენციალური დანახარჯი.

ამ სიტუაციაში ერთდერთი რელევანტური დანახარჯია მასალებისა და შრომის მოსალოდნელი (მომავალი) ცვლადი დანახარჯები, როგორც ნაჩვენებია ქვემოთ.

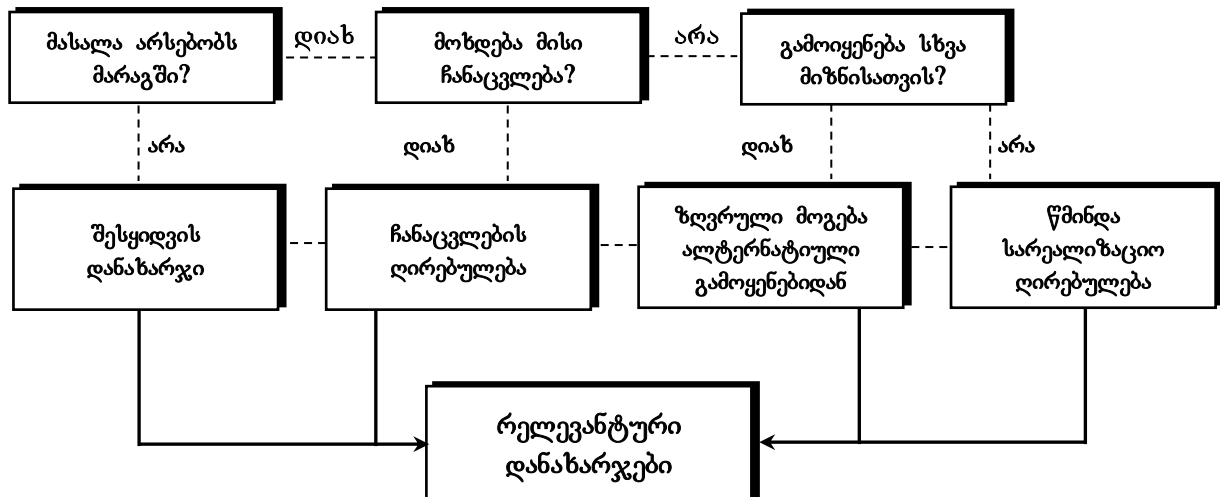
	მეთოდი A	მეთოდი B
ერთეულის მოსალოდნელი მომავალი ცვლადი დანახარჯები:		
შრომითი	6	12
მასალები	8	10
	14	22

12 . 4 . რელევანტური მასალების, შრომისა და ზედნადები დანახარჯები

12 . 4 . 1 . მასალების რელევანტური დანახარჯები

მასალების რელევანტური დანახარჯების განსაზღვრა შესაძლებელია შემდეგი გადაწყვეტილებების ხის მეშვეობით:

მასალის რელევანტური დანახარჯები



მაგალითი:

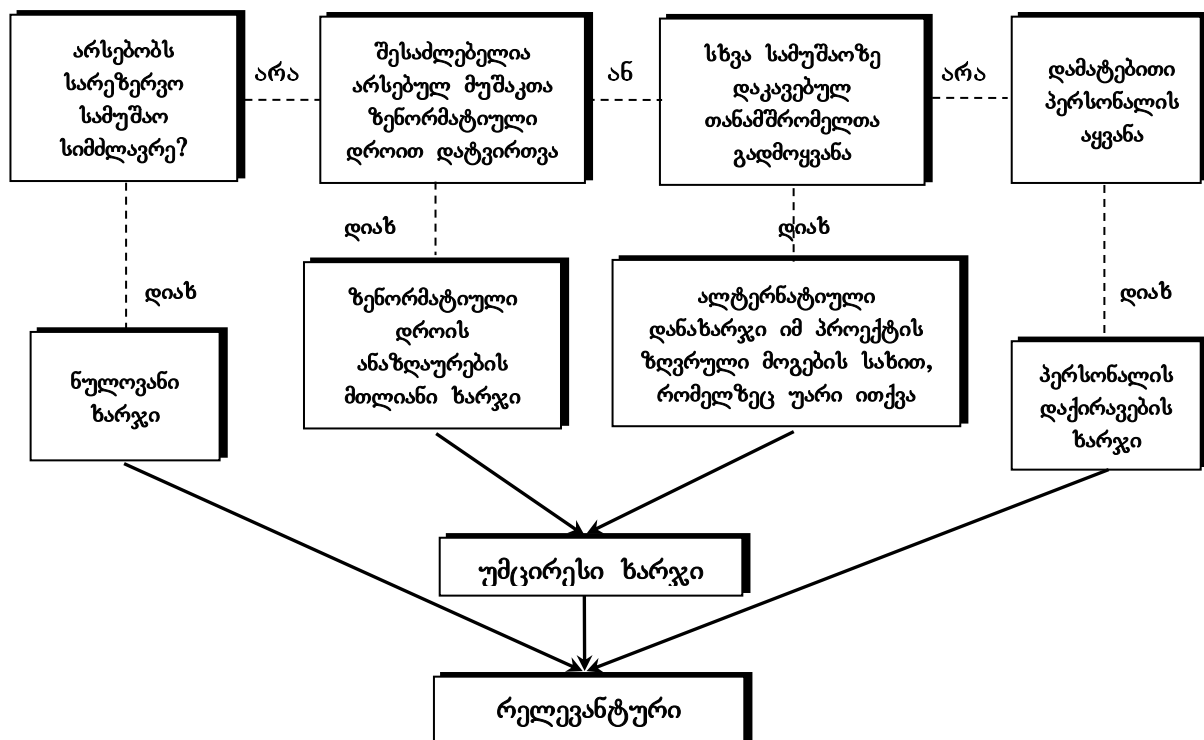
შ.პ.ს. X აქვს მასალის 50 კგ მარაგი, რომელიც იყიდეს ზუთი წლის წინ 70ლ-ად. იგი უკვე აღარ გამოიყენება, მაგრამ შეიძლება გაიყიდოს კგ 3ლ-ად. შ.პ.ს. X ამჟამად ადგენს ერთ-ერთი შეკვეთის ფასს, რომელშიც გამოყენებული იქნება მასალის 40კგ.

მასალის რელევანტური დანახარჯი, რომელიც გასათვალისწინებულია კონტრაქტში, არის 120ლარი. (40კგ X 3ლ) და ეს არის მისი წმინდა სარეალიზაციო ღირებულება.

12 . 4 . 2 . რელევანტური შრომითი დანახარჯი

ანალოგიურ პრობლემასთან გვაქვს საქმე რელევანტური შრომითი დანახარჯების განსაზღვრისას. ამ შემთხვევაში ისმის შემდეგი მთავარი კითხვა: არსებობს თუ არა თავისუფალი, სარეზერვო სიმძლავრე და შემდეგ ამის საფუძველზე რელევანტური დანახარჯის დასადგენად შესაძლებელია შემდეგი გადაწყვეტილების ხის გამოყენება.

შრომის რელევანტური დანახარჯები



მაგალითი:

- კონტრაქტისთვის საჭიროა 100 სთ არაკვალიფიკაციური შრომა. კომპანიას ამ მომენტში არა აქვს ჭარბი (ნამეტ) სიმძლავრე, მაგრამ შესაძლებელია დამატებითი დროებითი პერსონალის დაქირავება საათში 4.50ლ.
- კონტრაქტისთვის საჭიროა 100 სთ ნახევრად კვალიფიციური შრომა. ამ მომენტისათვის დაახლოებით 300 სთ-ის სარეზერვო სიმძლავრე არსებობს. შეთანხმების თანახმად, ისინი არ იყვნენ სამსახურიდან დათხოვნილნი. მუშებს საათში 6.50 ლ უხდია.

ამოხსნა:

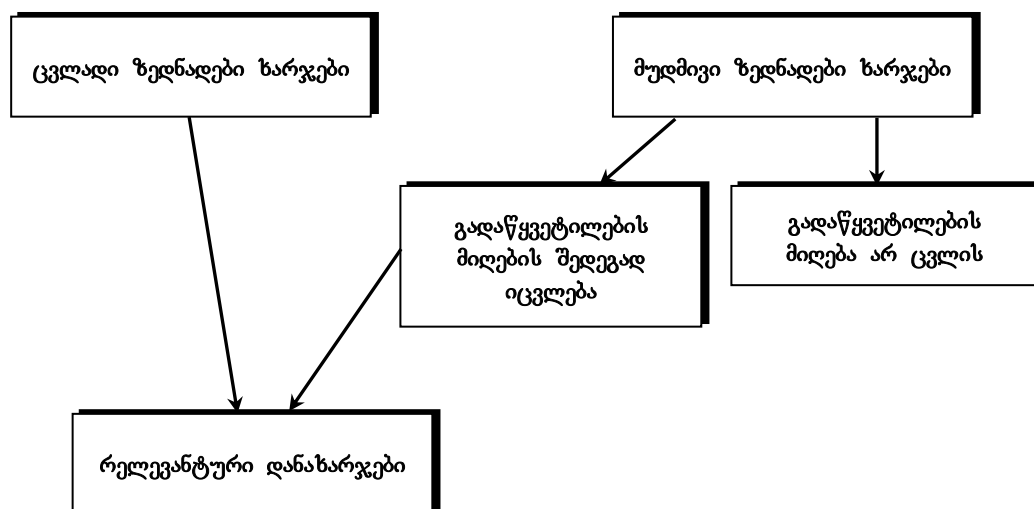
ა. არაკვალიფიციური შრომის რელევანტური დანახარჯი კონტრაქტისთვის არის 450ლ.
რელევანტური არის ღრობითი არაკვალიფიციური პერსონალის დაქირავების დანახარჯი, საათში $4.50\text{ლ} = 100 * 4.50 = 450$

ბ. ნახევრად კვალიფიციური შრომის რელევანტური დანახარჯი კონტრაქტისთვის არის 0ლ
არსებობს სარეზერვო სიმძლავრე, ამიტომ ნახევრად კვალიფიციური შრომის რელევანტური დანახარჯი არის 0ლ.

12 . 4 . 3 . რელევანტური ზედნადები ხარჯები

მასალის და შრომის რელევანტური დანახარჯების გარდა, თქვენ ასევე მოგეთხოვებათ რელევანტური ზედნადები ხარჯების გამოთვლა:

რელევანტური ზედნადები ხარჯები



მაგალითი:

შ.პ.ს. X ზედნადები ხარჯების შთანთქმას ახორციელებს მანქანასაათების განაკვეთის საფუძველზე, ამჟამად 20ლ/სთ განაკვეთით, საიდანაც 7ლ არის ცვლადი ზედნადები ხარჯები, ხოლო 13ლ- მუდმივი ზედნადები ხარჯები. კომპანია იზილავს, დადოს თუ არა მომდევნო წელს ერთ-ერთი კონტრაქტი. თუ კონტრაქტს დადებს, მათი საპროგნოზო შეფასების თანახმად, მუდმივი დანახარჯები კონტრაქტის ვადის განმავლობაში 3.200ლ-ით გაიზარდება.

მოგეთხოვებათ:

განსაზღვროთ ამ კონტრაქტისთვის რელევანტური ზედნადები ხარჯები.

ამოხსნა:

- ზედნადები ხარჯებიდან ერთი საათის ცვლადი დანახარჯი რელევანტურია, რადგან კონტრაქტის დადების შემთხვევაში ეს დანახარჯი გაიწევა, არ დადების შემთხვევაში კი არ

გაიწევა. ამგვარად, რელევანტური ცვლადი ზედნაღები ხარჯები შეადგენს 7ლ-ს ერთ მანქანასათზე.

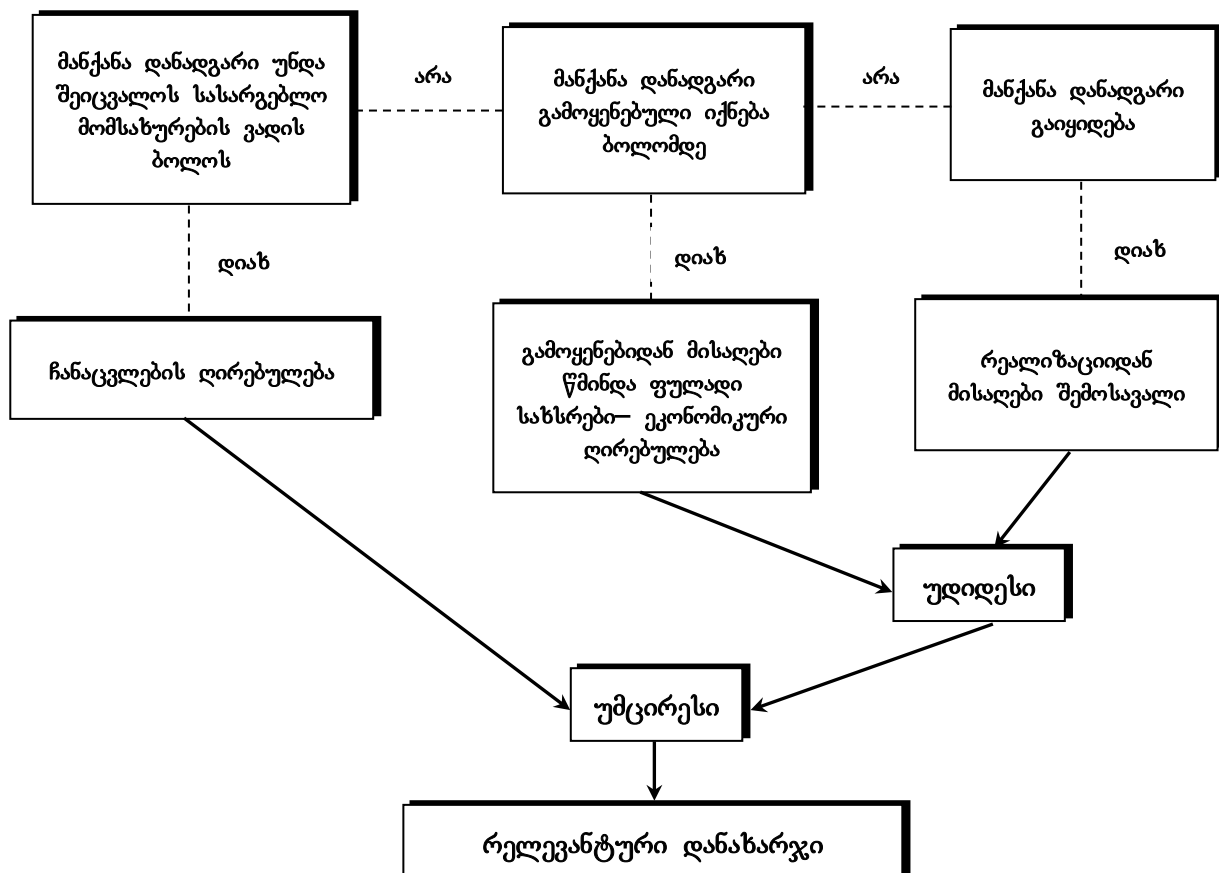
- ერთი საათის მუდმივი დანახარჯი არის შთანთქმის განაკვეთით 13 ლარი, რომელიც კონტრაქტის დადების ან არ დადების შემთხვევაში არ შეიცვლება. 3.200ლ-ით გაიზრდება მთლიანად ფაქტობრივი მუდმივი დანახარჯები. მაშასადამე, რელევანტური მუდმივი ზედნაღები ხარჯები არის 3.200ლ.

12 . 5 . გრძელვადიანი აქტივების რელევანტური დანახარჯები

გრძელვადიანი აქტივებთან, კერძოდ, მანქანა-დანადგარებთან დაკავშირებული რელევანტური დანახარჯები იმავე მეთოდით გამოითვლება, როგორც მასალების რელევანტური დანახარჯები.

- თუ მანქანა-დანადგარები უნდა შეიცვალოს მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, მაშინ რელევანტური დანახარჯი იქნება მისი მიმდინარე ჩანაცვლების ღირებულება.
- თუ მანქანა-დანადგარები არ უნდა შეიცვალოს, მაშინ რელევანტური დანახარჯები იქნება შემდეგი ორი თანხიდან უდიდესი: რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავალი (თუ გაიყიდება) და წმინდა ფულადი სახსრების ნაკადები, რომლებიც წარმოიქმნება აქტივის გამოყენებიდან (თუ არ გაიყიდება).

გრძელვადიანი აქტივების რელევანტური დანახარჯები



მაგალითი:

დანადგარს, რომელიც 10.000 ლარი ღირდა ოთხი წლის წინ, საბალანსო ღირებულება დარჩენილი აქვს 6.000 ლარი და ამ წელს ცვეთა დაერიცხება 1.000 ლარი. მას სხვა მიზნისთვის არ იყენებენ, მაგრამ ამჟამად შესაძლებელია მისი გაყიდვა 3.000 ლარად. ერთი წლის მანძილზე დანადგარს არ გამოიყენებენ.

ამოხსნა:

- 10.000 ლარი (დანადგარის ღირებულება ოთხი წლის წინ) შეუქცევადი დანახარჯია და გადაწვეტილებისთვის რელევანტური არ არის.
- 6.000 ლარი (დანადგარის საბალანსო ღირებულება) რელევანტური არ არის, რადგან იგი განისაზღვრება სააღრიცხვო კოცეფციებით და არა მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადებით.
- 1.000 ლარი (ამ წლის ცვეთის ხარჯი) რელევანტური არ არის, რადგან ეს არაფულადი დანახარჯია.
- 3.000 ლარი (შემოსავალი რეალიზაციიდან, თუ დანადგარი ახლა გაიყიდებოდა) არის რელევანტური დანახარჯი (მომავალი ფულადი სახსრების ნაკადები).

დანადგარის შენახვისა და რეალიზაციის ერთი წლის დანახარჯი არის 3.000 ლარი, ვინაიდან ეს ის თანხაა, რომელიც დაიკარგება, თუ დანადგარი არ გაიყიდება.