
თავი - 19

საოპერაციო საქმიანობის ანალიზი და პასუხისმგებლობის ცენტრების ანგარიშგება

შინაარსი

- ❖ ანალიზი და ანგარიშგება;
- ❖ მარკეტინგული გადახრები;
- ❖ საწარმოო თვითღირებულების გადახრა;
- ❖ სრული ანალიზი;
- ❖ საკონტროლო ანგარიშგებები;
- ❖ გადახრებს შორის შესაძლო ურთიერთკავშირი;

19.1. ანალიზი და ანგარიშგება

ამ თავში მოცემულია დაგეგმილ და ფაქტიურ შედეგებს შორის გადახრების ანალიზის მეთოდის აღწერა. ეს მეთოდი დაგეგმილ და ფაქტიურ მაჩვენებლებს შორის შედეგობრივ გადახრას ყოფს ელემენტებად, რომლებიც შესაძლებელია მივაკუთვნოთ პასუხისმგებლობის ცალკეულ ცენტრს. ამ ელემენტების გამოყენებაზე დაყრდნობით ფირმის ხელმძღვანელობას შესაძლებლობა აქვს გამოავლინოს გადახრების მიზეზები და იმოქმედოს შესაბამისად. ფაქტიური შედეგების მენეჯერებამდე დაყვანისთვის განიხილება საკონტროლო ანგარიშგების გამოყენება.

ანალიზური პროცესის მიმოხილვა

ვარიაციული ანალიზის აუცილებლობა. ხელმძღვანელობისთვის აუცილებელია იცოდეს არა მხოლოდ ფაქტიურ და დაგეგმილ შედეგებს შორის სხვაობა, არამედ ამ სხვაობის წარმოქმნის მიზეზები რაც უფრო მნიშვნელოვანია.

არ არსებობს ანალიზის წინასწარ განსაზღვრული რიგითობა, არის მხოლოდ ზოგადი წესი: ანალიზის ნებისმიერი მეთოდი უნდა იძლეოდეს ინფორმაციას, რომელიც თავისი არსით უფრო ფასეული იქნება, ვიდრე მის მოპოვებაზე გაწეული ხარჯები.

მონაცემებს, რომლებთანაც ფაქტიური მონაცემების შედარება მოხდება, ჩვენ საბიუჯეტო მონაცემებს დავარქმევთ, იმიტომ, რომ დაწვრილებით შედგენილი ბიუჯეტი, ჩვეულებრივ, სავარაუდო შედეგების საუკეთესო მაჩვენებელს წარმოადგენს (ეს ხაზგასმული იყო წინა თავში). ასეთივე მეთოდი შეიძლება იქნას გამოყენებული ფაქტიური შედეგების წინა პერიოდის ან პასუხისმგებლობის ცენტრის შედეგებთან შედარების ანალიზისთვის.

გადახრების ტიპები და ვარიანტები. წინა თავებში ფაქტიურ და სტანდარტულ თვითღირებულებას შორის განსხვავების აღნიშვნისთვის გამოყენებულია ტერმინი **გადახრა**. ახლა გავაფართოოთ მისი მნიშვნელობა ფაქტიური და საბიუჯეტო შემოსავლების ან ხარჯების ნებისმიერი მუხლის სიდიდეებს შორის სხვაობის ჩართვის გზით.

არახელსაყრელი გადახრა – ეს ის გადახრაა, რომლის შედეგსაც ფაქტიური სუფთა მოგების საბიუჯეტოსთან შედარებით შემცირება წარმოადგენს. ამგვარად, შემოსავლის არახელსაყრელი გადახრა წარმოიქმნება, როდესაც ფაქტიური შემოსავალი საბიუჯეტოზე დაბალია, ხოლო თვითღირებულების არახელსაყრელი გადახრა წარმოიქმნება, თუ ფაქტიური თვითღირებულება საბიუჯეტოზე მაღალია.

ხელსაყრელი გადახრას – ფაქტიური სუფთა შემოსავლის საბიუჯეტოსთან შედარებით გაზრდასთან მიყვავართ. იგი წარმოიქმნება ფაქტიური შემოსავლის საბიუჯეტოზე გადაჭარბებით ან ფაქტიური თვითღირებულების შემცირებით საბიუჯეტო თვითღირებულებასთან შედარებით. ამ ტერმინებს, როგორც წინა თავში, შემოკლებულად ვაჩვენებთ შესაბამისად როგორც “ზ”-ს და “ა”-ს.

ბიზნესის, როგორც მთლიანი ერთეულის, განხილვის დროს უწინარესად ყურადღებას ვაქცევთ შემოსავლის სიდიდეს. ამასთან განხილვაში გამოვრიცხავთ არასაოპერაციო და გაუთვალისწინებელ ხარჯებს, გადასახადებს და ყურადღებას საოპერაციო შემოსავალზე

ვამახვილებთ. მაგალითად: თუ კონკრეტული კომპანიის საბიუჯეტო საოპერაციო შემოსავალი აპრილის თვეში დაგეგმილი იყო 82'000 ლარის ოდენობით, ხოლო ფაქტიურმა საოპერაციო შემოსავალმა 78'000 ლარი შეადგინა, მაშინ 4'000 ლარის “ა”-გადახრა აჩვენებს, რომ აპრილში ყველაფერი წესრიგში არ იყო. თუმცა იგი არ აჩვენებს სახელდობრ რა არ იყო წესრიგში. აუცილებელი ქმედებების გასახორციელებლად ხელმძღვანელობამ უნდა შეისწავლოს გადახრები იმ ცალკეული მუხლების მიხედვით, რომლებიც ერთობლივად ჯამურ არახელსაყრელ გადახრას გვაძლევს.

გადახრის მუხლები შეიძლება სამ კატეგორიად დავაჯგუფოთ, რომელთაგან თითოეული შეესაბამება კომპანიის შიდა პასუხისმგებლობის სფეროს:

- 1) მარკეტინგულია გადახრა - რომელზეც პასუხისმგებელი მარკეტინგული ქვედანაყოფია;
- 2) საწარმოო თვითღირებულებისაა გადახრა - რომელზეც პასუხს აგებს საწარმოო ქვედანაყოფი;
- 3) სხვა გადახრებია (საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯები, არასაოპერაციო მუხლები და ასე შემდეგ) - რომლებიც ფირმის ხელმძღვანელობის და მისი საშტაბო ქვედანაყოფების მართვის ქვეშ იმყოფება.

19.2. მარკეტინგული გადახრები

ტიპიური მარკეტინგული ქვედანაყოფის მიზანს წარმოადგენს:

- 1) საერთო საბიუჯეტო მოგების მიღება და 2) ამის მიღწევა ბიუჯეტით გაწერილი ხარჯების ზღვრებში. ამ ამოცანების შესრულებაში წარმატებების ანალიზი, ითხოვს მარკეტინგული ხარჯების და საერთო მოგების გადახრების განსაზღვრას.

ხარჯების გადახრა. მარკეტინგული ხარჯების გადახრის კომპონენტთა უმრავლესობის გათვლა რთული არ არის: მარკეტინგული ხარჯების წარმოქმნისას ფაქტიური ხარჯები გამოიქვეითება ბიუჯეტიდან. მაგალითად, თუ წლის ბიუჯეტი რეკლამაზე 750,000 ლარს შეადგენდა, ხოლო ფაქტიურმა დანახარჯებმა 800,000 ლარს მიაღწია, ბუნებრივია მოხდა 50,000 ლარის არახელსაყრელი გადახრა. თუმცა არც ისე მარტივია იმის განსაზღვრა, თუ რამდენად არსებობს დამაკმაყოფილებელი გამართლება ამ ბიუჯეტის გადახარჯვაზე, რადგანაც რეკლამა, მარკეტინგული ხარჯების უმეტესობის მსგავსად, ცვალებადი ხარჯების მუხლს წარმოადგენს.

საერთო მოგების გადახრა. საერთო მოგება წამოადგენს განსხვავებას გაყიდვებიდან ამონაგებსა და გაყიდვების თვითღირებულებას შორის. უმეტეს შემთხვევებში მარკეტინგული ქვედანაყოფი პასუხს აგებს თითოეული საქონლის გაყიდვების მოცულობაზე და ერთეული საქონლის გასაყიდ ფასზე, მაგრამ არა საწარმოო ხვედრით თვითღირებულებაზე. ამიტომ საერთო მოგების გადახრის გამოთვლის დროს, ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება სტანდარტული სიდიდის უნდა იყოს. ამ მეთოდიკით იმას ვაღწევთ, რომ განსხვავება ფაქტიურ და სტანდარტულ ხვედრით თვითღირებულებაში, ე.ი. საწარმოო გადახრა, არ ამუქებს იმ გადახრების სურათს, რომელზეც მარკეტინგული ქვედანაყოფია პასუხისმგებელი.

საერთო მოგების გადახრა – ეს არის სხვაობა ფაქტიურ და საბიუჯეტო საერთო მოგებას შორის (ორივე სტანდარტულ ხვედრით საწარმოო თვითღირებულებას ეფუძნება). მაგალითად:

სქემა 1

	ფაქტი	ბიუჯეტი	განსხვავება
საერთო მოგება ერთეულ პროდუქციაზე (ლარი)	11*	10**	1
მოცულობა (ცალი)	900	1'000	(100)
საერთო მოგება (ლარი)	9'900	10'000	
საერთო მოგების გადახრა (ლარი)	100ა		

* გამოთვლილია ფაქტიური გასაყიდი ფასიდან (33 ლარი) და სტანდარტული ხვედრითი თვითღირებულებიდან (22 ლარი) დამომდინარე.

** გამოთვლილია საბიუჯეტო გასაყიდი ფასიდან (32 ლარი) და სტანდარტული ხვედრითი თვითღირებულებიდან (22 ლარი) დამომდინარე.

რატომ ვიყენებთ საერთო მოგებას? მანამ, ვიდრე შევეცდებით ილუსტრირება გავუკეთოთ როგორ შეიძლება დაცვით რამდენიმე ელემენტად საერთო მოგების ნაწევნები გადახრა, ჩვენ უნდა ავხსნათ, თუ რატომ არის უფრო მნიშვნელოვანი “საერთო მოგების” ცნების, ვიდრე ცალ-ცალკე “ამონაგებისა” და “გაყიდვების თვითღირებულების” ცნებების გამოყენება. დასაწყისისთვის განვიხილოთ ეს ცხრილი:

სქემა 2

	ერთეულ პროდუქციაზე	ბიუჯეტი		ფაქტი		გადახრა, ლარი
		ცალი	სულ, ლარი	ცალი	სულ, ლარი	
ამონაგები გაყიდვებიდან	25	1'000	25'000	800	20'000	5'000ა
გაყიდვების თვითღირებულება	15	1'000	15'000	800	12'000	3'000ბ
საერთო მოგება	10	1'000	10'000	800	8'000	2'000ა

* საბიუჯეტო და ფაქტიური სიდიდეები.

ვინაიდან საერთო მოგების საბიუჯეტო და ფაქტიური ხვედრითი სიდიდეები ერთნაირია (10 ლარი პროდუქციის ერთეულზე), საერთო მოგების 2,000 ლარით არახელსაყრელი გადახრა როგორც ჩანს გაყიდვების მოცულობის 200 ერთეულით დაცემის შედეგს წარმოადგენს. თუმცა ამონაგების არახელსაყრელი 5,000 ლარია, რომელიც ნაწილობრივ გასწორებული იქნა გაყიდვების თვითღირებულების 3,000 ლარის ხელსაყრელი გადახრით. გაყიდვის მოცულობის დაცემის რეალური შედეგი არის სხვაობა ამ სიდიდეებს შორის – საერთო მოგების 2,000 ლარის ა - გადახრა. ეს 2,000 ლარი ის თანხაა, რომლისთვისაც მარკეტინგის ჯგუფს უნდა მოეკითხოს, ვინაიდან მისი მუშაობა საერთო მოგების (სხვაობა ამონაგებსა და გაყიდვების თვითღირებულებას შორის). გენერირება.

საერთო მოგების გადახრის ტიპები. საერთო მოგების გადახრა შეიძლება დაიყოს სამ კომპონენტად:

- 1) **ხვედრითი საერთო მოგების გადახრა**, რომელიც წარმოიშობა პროდუქციის ერთეულზე ფაქტიური და საბიუჯეტო საერთო მოგებების სხვაობის შედეგად;
- 2) **გაყიდვების მოცულობის გადახრა**, რომელიც წარმოიშობა გაყიდვების ფაქტიურ და საბიუჯეტო ფიზიკურ მოცულობებს შორის სხვაობის შემთხვევაში;
- 3) **გაყიდვების სტრუქტურის გადახრა**, რომელიც იმის შედეგად წარმოიშობა, რომ ზოგიერთ საქონელს საერთო მოგების ხვედრითი წილი სხვებთან შედარებით უფრო მაღალი ან დაბალი აქვს, ხოლო გაყიდვების ფაქტიური სასაქონლო სტრუქტურა განსხვავდება საბიუჯეტოსგან.

დასაწყისში გიჩვენებთ, თუ როგორ განვასხვავოთ ხვედრითი მოგების გადახრა გაყიდვების მოცულობის გადახრისგან. გაყიდვების სტრუქტურის გადახრა რომ არ განვიხილოთ, ვივარაუდოთ, რომ კომპანია ერთი დასახელების საქონელს უშვებს.

ხვედრითი საერთო მოგების და გაყიდვების მოცულობის გადახრები. საერთო მოგების 100 ლარით ა-გადახრა (9,900 – 10,000), რომელიც პირველ მაგალითშია(სქემა №1) გამოთვლილი, აიხსნება ხვედრითი მოგების 1 ლარით (ამ შემთხვევაში ხვედრითი გასაყიდი ფასის ცვლილებით გამოწვეული) და გაყიდვების მოცულობის 100 ერთეულით გადახრებით. ადვილი აღსაქმელია, რომ 1) თუ ხვედრითი მოგების გადიდება საერთო მოგება 900 ლარით აწია (გაყიდული 900 საქონლიდან თითოეულზე 1 ლარი) მაშინ 2) გაყიდვების მოცულობის 100 ერთეულით დაცემას საერთო მოგება 1,000 ლარით უნდა შეემცირებინა (ცალი 10 ლარი), თუ მოგება ერთეულ პროდუქციაზე შენარჩუნებული იყო დაგეგმილი სიდიდით. ვიყენებთ რა ნიშანს – Δ – ფაქტიურ და საბიუჯეტო სიდიდეებს შორის სხვაობის საჩვენებლად, ეს ინტუიციური დაყოფა შეიძლება ასეთი ფორმით გამოვხატოთ:

სქემა 3

Δ ხვედრითი მოგება	x	ფაქტიური მოცულობა	=	ხვედრითი მოგების გადახრა
1 ლარი	x	900	=	900 ლარი ს
Δ მოცულობა	x	საბიუჯ. ხვედრითი მოგება	=	გაყიდვების მოცულობის გადახრა
(100)	x	10 ლარი	=	1'000 ლარი ა
ფაქტ. მთლიანი მოგება–	საბიუჯ. მთლიანი მოგება	=	მთლიანი მოგების სუფთა გადახრა	
9'900 ლარი	–	10'000 ლარი	=	100 ლარი ა

აღსანიშნავია, რომ ეს ფორმულები იმგვარადაა შედგენილი, რომ ხელსაყრელი გადახრა გამოხატულია “+” ნიშნით, ხოლო არახელსაყრელი – “-“ ნიშნით. თუმცა უფრო მარტივია (და გასაგებადაც ადვილი), “გადახრის ნიშნის” განსაზღვრისთვის საღი აზრის გამოყენება, და არა ფორმულების დამახსოვრება.

გრაფიკული გამოსახვა. №4 სქემაზე ნაჩვენებია, საერთო მოგების მთლიანი გადახრის გაშლის დროს მოცულობისა და ხვედრითი მოგების კომპონენტებად, სინამდვილეში

როგორ ვქმნით საერთო მოგების ჰიპოთეტურ “პოსტფაქტიურ” ბიუჯეტს, რომელიც საბიუჯეტო ხვედრითი მოგების მიხედვით გამოთვლილ ფაქტიურ მოცულობას ეყრდნობა. ეს ასახულია სქემა №4-ს შუა სვეტში, რომელიც აღნიშნულია ფმსმ-თი.

სქემა 4

საერთო მოგების გადახრა

საბიუჯეტო მოცულობა საბიუჯეტო მოგების დროს (სმსმ)	ფაქტიური მოცულობა მოგების დროს (ფმსმ)	საბიუჯეტო ფაქტიური მოცულობა ფაქტიური მოგების დროს (ფმფმ)
10ლ x 1,000 = 10'000ლ	10ლ x 900 = 9,000ლ	11ლ x 900 = 9,900ლ
გაყიდვების მოცულობის გადახრა	= 1'000 ლარს ა	სხედრითი მოგების გადახრა = 900 ლარს ხ
სუფთა (ჯამური) გადახრა = 100 ლარს ა		

გაყიდვების მოცულობის გადახრა – ეს არის სხვაობა საერთო მოგების თავდაპირველ ბიუჯეტსა (სმსმ) და ამ ჰიპოთეტურ ბიუჯეტს შორის.

სხედრითი მოგების გადახრა – ეს არის სხვაობა ჯამურ ფაქტიურ საერთო მოგებასა (რომელიც ისევ დაფუძნებულია ფაქტიურ მოცულობასა და ფაქტიურ სხედრით ფასზე, მაგრამ სხედრით სტანდარტულ თვითღირებულებაზე; ფმფმ) და ჰიპოთეტურ ბიუჯეტს შორის.

გასაყიდი ფასის გადახრა. დავუშვათ „ფფ“ და „ბფ“ შესაბამისად აღნიშნავენ პროდუქციის ერთეულის ფაქტიურ და საბიუჯეტო გასაყიდ ფასებს, ხოლო „ფთ“ და „ბთ“ – ფაქტიურ და საბიუჯეტო სხედრით სტანდარტულ თვითღირებულებებს. მაშინ სხედრითი მოგების გადახრა, რომელიც წარმოადგენს სხვაობას პროდუქციის ერთეულზე ფაქტიურ და საბიუჯეტო მოგებებს შორის:

(ფმ – ბმ), ტოლია: [(ფფ – ფთ) – (ბფ – ბთ)].

თუ პერიოდის ფაქტიური სხედრითი სტანდარტული თვითღირებულება უტოლდება საბიუჯეტო სტანდარტულ თვითღირებულებას, მაშინ სხედრითი მოგების გადახრის ფორმულა მარტივდება:

(ფთ = ბთ) ფმ – ბმ = ფფ – ბფ. თუ **ფთ = ბთ-ს**, მაშინ სხედრითი მოგების გადახრა გამოწვეული იყო მხოლოდ პროდუქციის ერთეულის ფაქტიურ და საბიუჯეტო გასაყიდ ფასებს შორის სხვაობით. ბევრი კომპანია წლის განმავლობაში საბიუჯეტო სიდიდის ნაცვლად სხედრით სტანდარტულ თვითღირებულებას იყენებს. ამ კომპანიებში სხედრითი მოგების გადახრას შეიძლება გასაყიდი ფასის გადახრა ვუწოდოთ. თუმცა უნდა გვახსოვდეს, რომ ეს სხედრითი მოგებაა და არა უბრალოდ სხედრითი გასაყიდი ფასი, რომელზეც მარკეტინგის ქვეგანყოფილებაა პასუხისმგებელი.

სხედრითი მოგების არსის სწორად აღსაქმელად განვიხილოთ სიტუაცია, როცა საქმიანობა ხორციელდება მაღალი ინფლაციის დროს. ასეთ სიტუაციაში წლის განმავლობაში სხედრითი სტანდარტული თვითღირებულება და გასაყიდი ფასი

რამდენჯერმე იზრდება. თუ ამ დროის განმავლობაში თვითღირებულებამ და ფასმა თანაბრად მოიმატეს, დანახარჯების ზრდის მყიდველის მხრებზე გადატანით, მაშინ საბიუჯეტო და ფაქტიური ხვედრითი მოგება ერთნაირი იქნება, ხოლო ხვედრითი მოგების გადახრა – ნულის ტოლი. ეს ნიშნავს, რომ მარკეტინგის ქვეგანყოფილებამ, ფასსა და თვითღირებულებას შორის სხვაობის უცვლელად შენარჩუნების მიზნით, შეძლო ფასების გაზრდა აუცილებელი ქმედებების განხორციელებით. ამ შემთხვევაში ფასების ზრდამ არ მიგვიყვანა ხელსაყრელი გადახრამდე, რასაც შესაძლოა არასწორად მოეცა მარკეტინგის ქვეგანყოფილების საქმიანობის მოსალოდნელზე მაღალი შეფასების მიზეზი.

გადახრების შემდგომი დაყოფა. მხოლოდ საერთო მოგების გადახრა არ წარმოადგენს წმინდა მოგების ცვლილების მნიშვნელოვან მიზეზს, ამიტომ მნიშვნელოვანია მისი შემდგომი დაყოფა.

გაყიდვების მოცულობის გადახრა შეიძლება დაყვით: საერთოდარგობრივი მოცულობის გადახრად და საბაზრო წილის გადახრად, თუ გვაქვს დარგის ყველა კომპანიის მიერ საქონლის გაყიდვების ჯამური მონაცემები. ამ მონაცემებით კომპანიას შეუძლია ბაზარზე თავისი წილი გამოთვალოს, ანუ თავისი გაყიდვების წილი საერთო დარგობრივ გაყიდვებში. გადახრები, რომლებიც საერთო დარგობრივ გაყიდვებში ცვლილებებით არის გამოწვეული, ასახავს კომპანიის საერთო ეკონომიკურ კონიუნქტურას, მაშინ, როცა გადახრები, რომლებიც საბაზრო წილში ცვლილებებით არის გამოწვეული – კომპანიის მარკეტინგის ქვეგანყოფილების პასუხისმგებლობის სფეროში ექცევა. საერთოდარგობრივი მოცულობის და საბაზრო წილის გადახრებად გაყიდვების მოცულობის გადახრის დაყოფის ფორმულები ასეთია:

სქემა 5

საერთოდარგობრივი მოცულობის გადახრა	=	Δ დარგობრივი გაყიდვების	*	ბაზრის საბიუჯეტო წილი	*	საბიუჯეტო ხვედრითი მოგება
საბაზრო წილის გადახრა	=	Δ ბაზრის წილის	*	ფაქტიური დარგო- ბრივი გაყიდვები	*	საბიუჯეტო ხვედრითი მოგება

კომპანიებში, რომლებიც რამდენიმე სახის საქონელს აწარმოებენ, მოგების გადახრის ანალიზი საქონლის თითოეული ჯგუფის მიხედვით ხორციელდება, კერძო შემთხვევებში – საქონლის ჯგუფის შიგნით თითოეულ საქონელზე. მოგების გადახრის დაყოფა შეიძლება პასუხისმგებლობის ისეთი ცენტრების მიხედვით, როგორცაა გაყიდვების რეგიონული ოფისები.

გაყიდვების სტრუქტურის გადახრა. როდესაც კომპანია ყიდის რამდენიმე სახის, სხვადასხვა ხვედრითი საერთო მოგების მქონე საქონელს, საერთო მოგება განიცდის გაყიდული მაღალმოგებიანი და დაბალმოგებიანი საქონლის სტრუქტურის (შესაბამისი პროპორციით) გავლენას.

განსხვავება საერთო მოგებაში, რომელიც გამოწვეულია ბიუჯეტით გათვალისწინებული და ფაქტიურად გაყიდული საქონლის სტრუქტურებს შორის სხვაობით, არის გაყიდვების სტრუქტურის გადახრა. ეს გადახრა არ ჩანდა წინა მაგალითებში იმიტომ, რომ ჩვენი

ვარაუდით კომპანია ერთგვაროვან პროდუქციას უშვებდა. ის შეიძლება არაერთგვაროვანი პროდუქციის სიტუაციაშიც არ იყოს, თუ გადახრების გამოთვლების ფორმულებში გამოყენებული იქნება ხვედრითი მოგების ფაქტიური და საბიუჯეტო საშუალო სიდიდეები ყველა სახის საქონლისთვის.

სტრუქტურული გადახრის გამოთვლა. კონკრეტული საქონლის შესატყვისი სტრუქტურული გადახრის თითოეული ნაწილი გამოითვლება გაყიდვების ფაქტიურ რაოდენობასა და საბიუჯეტო პროპორციას შორის სხვაობის განსაზღვრის გზით, ე.ი. იმ რაოდენობის გამოთვლით, რომელიც შეიძლება გაყიდულიყო გაყიდვების ფაქტიური მოცულობის საბიუჯეტო წილის დაცვის დროს. სტრუქტურული გადახრა წარმოადგენს ამ სიდიდეების ჯამს ყველა საქონლის მიხედვით.

გაყიდვების სტრუქტურული ჯამური გადახრის გამოთვლის მოკლე ფორმულა ასეთია:

$$\left[\begin{array}{cc} \text{საშუალო საბიუჯეტო საერთო} & - & \text{საშუალო საბიუჯეტო საერთო} \\ \text{მოგება ფაქტიური სტრუქტურის} & & \text{მოგება საბიუჯეტო სტრუქტურის} \\ \text{დროს} & & \text{დროს} \end{array} \right] \times \text{გაყიდვების ფაქტიური მოცულობა}$$

თუმცა ეს მოკლე ფორმულა არ აჩვენებს თითოეული საქონლის წილს სტრუქტურულ ქვედანაყოფში, რაც, კომპანიათა უმეტესობის აზრით, სასარგებლო ინფორმაცია იქნებოდა.

19.3. საწარმოო თვითღირებულების გადახრა

ნორმატული თვითღირებულების სისტემებთან თავისი მჭიდრო კავშირის გამო საწარმოო თვითღირებულების გადახრები განხილული იქნა წინა თავებში. აქ განვიხილავთ საწარმოო დანახარჯების გადახრის ერთ-ერთ ასპექტს, რომელსაც ბევრი განსაკუთრებულად რთულად თვლის.

ნორმატული დანახარჯების გადახრების ფორმულების გამოყენებით შეიძლება გამოთვლილი იქნას გადახრები საწარმოო თვითღირებულების სამი ელემენტისთვის: პირდაპირი შრომითი დანახარჯებისთვის, ნედლეულისა და მასალების ღირებულებისა და ზედნადები ხარჯებისთვის. ამ გადახრების გამოთვლებისას აუცილებელია კარგად გვესმოდეს საწარმოო დანახარჯების გადახრების ფორმულებში რას ვგულისხმობთ “საბიუჯეტო” სიდიდეების ქვეშ, იმიტომ, რომ საწარმოო თვითღირებულების ბიუჯეტის კონცეფცია განსხვავდება საერთო მოგების ბიუჯეტის კონცეფციისგან.

მოცულობის ზუსტი გაზომვა. კარიაციული ანალიზის უპირველესი მიზანი ფაქტიურ და საბიუჯეტო სუფთა შემოსავლებს შორის სხვაობის ახსნაა. ფაქტიური სუფთა შემოსავალი – ეს ფაქტიური გაყიდვების მოცულობის ფუნქციაა, ხოლო საბიუჯეტო სუფთა შემოსავალი დამოკიდებულია გაყიდვების საბიუჯეტო მოცულობაზე. ამგვარად, გაყიდვების მოცულობის მთლიანი მოგების გადახრის ფორმულა მართებულად იყო დაფუძნებული გაყიდვების ფაქტიურ და საბიუჯეტო მოცულობებს შორის სხვაობაზე.

საწარმოო გადახრების ანალიზი გაყიდვების მოცულობას არ საჭიროებს. ერთადერთი აუცილებელი მაჩვენებელი – ეს წარმოების მოცულობაა.

წარმოების ფაქტიურ და საბიუჯეტო მოცულობებს შორის სხვაობა გეგმურ სხვაობებს შედარებით ხარჯების მხოლოდ ერთ, მოცულობის გადახრას, რომელიც წინა თავებში იყო განხილული. თუმცა მასალების ან შრომის პირდაპირ დანახარჯებზე წარმოების მოცულობის გადახრა არ წარმოიშობა, ვინაიდან სუფთა შემოსავალი არ განიცდის ამ მუხლების მიხედვით წარმოების მიმდინარე და გეგმიურ მოცულობებს შორის სხვაობის ზემოქმედებას. ამის მიზეზი ის არის, რომ ეს საწარმოო დანახარჯები წარმოქმნისთანავე თავს იყრის სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ანგარიშებზე და საქონლის გაყიდვამდე არ მოქმედებენ შემოსავლების ანგარიშებებზე.

ამგვარად, გაყიდვების ფაქტიური მოცულობის მოცემული დონისთვის, თუ წარმოების მოცულობა დაგეგმილზე მაღალია, დამატებითი პირდაპირი მატერიალური და შრომითი დანახარჯები აისახება სასაქონლო მარაგის შემადგენლობაში (აქტივებში) და არა შემოსავლების ანგარიშებებში (აქვე აისახება წარმოების დაგეგმილზე ნაკლები ფაქტიური მოცულობა).

ამ მიზეზით მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გადახრების – როგორც შემოსავლების გადახრების ანალიზის ნაწილის – გამოთვლის დროს, წარმოების საბიუჯეტო მოცულობა არ წარმოადგენს საჭირო სიდიდეს. უფრო მეტად აუცილებელია შედარებული იქნას მატერიალური და შრომითი დანახარჯების ფაქტიური სიდიდე და იმ ხარჯების სიდიდე, რომელიც უნდა იყოს საქონლის წარმოების ფაქტიური მოცულობის დროს.

ამგვარად, მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გადახრების ფორმულებში “ფაქტიური თვითღირებულება” ნიშნავს ფაქტიურ დანახარჯებს ფაქტიური მოცულობის დროს, ხოლო “საბიუჯეტო თვითღირებულება” (ანუ “სტანდარტული თვითღირებულება”) – სტანდარტულ თვითღირებულებას ფაქტიური მოცულობის დროს. სხვა სიტყვებით, მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გადახრების ანალიზის მიზნით საბიუჯეტო დანახარჯების სიდიდე ფორმირდება ფაქტის მიხედვით, რომელიც წარმოების ფაქტიურად ცნობილ მოცულობას ეფუძნება და არა წარმოების იმ მოცულობას, რომელიც ჯერ კიდევ საანგარიშო წლის დასაწყისში იყო დაგეგმილი.

მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გადახრების ანალიზში წარმოების გეგმიური მოცულობის გამოყენების უსარგებლობის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

	აგვისტო	
	ბიუჯეტი	ფაქტი
წარმოების მოცულობა, ცალი	500	600
პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე, ლარი	10,00	10,00
პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები სულ, ლარი	5,000	6,000

უნდა აღვნიშნოთ, რომ აქ არ არის პირდაპირი მატერიალური დანახარჯების გადახრა. აგვისტოში 600 ნაკეთობის გამოშვებისთვის აუცილებელი მასალების შეძენაზე

დანახარჯების სიდიდემ ერთეულზე 10 ლარი, ანუ სულ 6,000 ლარი შეადგინა, რომელიც წარმოადგენს კიდევ ფაქტიურ მატერიალური დანახარჯებს. საბიუჯეტო და ფაქტიურ პირდაპირ მატერიალურ დანახარჯებს შორის სხვაობა – 1,000 ლარი, არ გვაძლევს სუფთა შემოსავლის გადახრის მიზეზის ან მმართველობითი ქმედების ხარისხის გაგებას. კერძოდ, აგვისტოში კომპანიის სუფთა შემოსავლის გადახრაში არ გაითვალისწინება ფაქტიურ და თავდაპირველ მატერიალურ დანახარჯებს შორის 1,000 ლარიანი სხვაობა აქედან დასკვნა:

გაყიდვების მოცულობის მთლიანი მოგების გადახრა წარმოადგენს გაყიდვების საბიუჯეტო და ფაქტიურ მოცულობებს შორის სხვაობის შედეგს;

ზედნადები ხარჯების მოცულობის გადახრა – წარმოების საბიუჯეტო და ფაქტიურ მოცულობებს შორის სხვაობის შედეგი – მიეკუთვნება მხოლოდ და მხოლოდ ზედნადებ ხარჯებს;

პირდაპირი მატერიალური და შრომითი დანახარჯებისთვის წარმოების მოცულობის გადახრა არ არსებობს.

გადახრების სხვა სახეები

კონცეპტუალური აზრით, საერთო და ადმინისტრაციული და ზოგიერთი არასაოპერაციო ხარჯების მუხლებზე ჯამური გადახრა შეიძლება დაიყოს მოცულობით და დანახარჯებით კომპონენტებად. თუმცა ეს ყოველთვის არ კეთდება და ისინი უბრალოდ გაითვალისწინება დოკუმენტებში. თუ დანახარჯები ამ მუხლების მიხედვით – ცვალებადია, მოცულობის გადახრები უნდა გავითვალისწინოთ.

19.4 სრული ანალიზი

მარკეტინგული გადახრები. საწარმოს საქმიანობის ანალიზის დასაწყისში წინასწარ განსაზღვრავენ სხვაობას საბიუჯეტო და ფაქტიურ საერთო მოგებებს შორის.

საერთო მოგების ხვედრითი გადახრა განისაზღვრება თითოეული საქონლის გაყიდვების ფაქტიური რაოდენობის გამრავლებით ფაქტიური და საბიუჯეტო ხვედრითი მოგებების სხვაობაზე. გაყიდვების მოცულობის გადახრა – ეს არის ფაქტიური და საბიუჯეტო გაყიდვების მოცულობებს შორის სხვაობის შედეგად საერთო მოგების შემცირება ან გაზრდა. ხვედრითი მოგების გადახრის არითმეტიკული თანხა და გაყიდვების მოცულობის გადახრა შემოსავლების ანგარიშგებებში ნაჩვენებია - საერთო მოგების სუფთა გადახრის სახით. აღსანიშნავია, რომ მოგების გადახრა ხელსაყრელია, როდესაც ფაქტიური მაჩვენებლები მეტია საბიუჯეტოზე.

ცალკეული ანგარიშები, რომლებიც “გაყიდვების, საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების” კატეგორიას შეადგენენ, მარკეტინგულ საქმიანობას მიეკუთვნება. გამოვლენილი გადახრები ემატება მთლიანი მოგების გადახრას, რათა შემდეგ ჯამური მარკეტინგული გადახრა მივიღოთ.

საწარმოო თვითღირებულების გადახრა. მივუბრუნდეთ საწარმოო თვითღირებულების გადახრის ანალიზს. ყურადღება მივაქციოთ, რომ გაყიდვების ფაქტიურ მოცულობასთან

ფაქტიური წარმოების იმ მოცულობის შედარება ხდება, რომელიც გამოყვანილია სტანდარტული თვითღირებულებით გამოთვლილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგიდან. აღსანიშნავია, რომ თვის სტანდარტული მოცულობა მიუღებელია პირდაპირი მატერიალური და შრომითი დანახარჯების გადახრის გაანგარიშებისთვის. იგი აჩვენებს, რომ თვის განმავლობაში ზედნადები ხარჯების გადახრა წარმოიქმნება ფაქტიურ მოცულობასთან მისი სიდიდის შეუსაბამობის გამო, რომელიც ზედნადები ხარჯების განაკვეთის წინასწარი განსაზღვრისთვის გამოიყენება.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ანგარიშების ნორმატული თვითღირებულებით წარმოება ნიშნავს, რომ ხარჯების გადახრა (მმართველობითი აღრიცხვის მიზნებისთვის) პერიოდულ დანახარჯებად ითვლება და მათი წარმოშობის პერიოდის განმავლობაში, პირდაპირ გაყიდვების თვითღირებულებას მიეკუთვნებიან. ანალიზის პროცესში ასევე გამოითვლება შრომითი, მატერიალური და საწარმოო ზედნადები ხარჯების გადახრები, რაც წინა თავებში არის აღწერილი. მათი არითმეტიკული თანხის ჩვენება შემოსავლების ანგარიშებაში ხდება.

შემოსავლების გადახრის ანალიზს ამთავრებს საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების მუხლების გადახრების გამოკვლევა. იგი შედგება საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების თითოეული მნიშვნელოვანი მუხლის მიხედვით არსებული სიდიდეების საბიუჯეტო და ფაქტიურ მაჩვენებლებს შორის სხვაობის წარმოქმნის მიზეზების ანალიზისგან.

გადახრების გამოყენება. ფაქტიურ და საბიუჯეტო მოგებებს შორის სხვაობის ანალიზი ინდივიდუალური გადახრების მრავალ დეტალურ გამოთვლას მოიცავს. ამ დეტალებში შეიძლება დაგვეკარგოს კიდევ კარიაციული ანალიზის მიზანი – მოგების საერთო გადახრის სხვადასხვა მიზეზების განსაზღვრა.

მოგების გადახრების ელემენტებად დაყოფა საშუალებას გვაძლევს პასუხისმგებლობის კონკრეტულ ცენტრებს მივაკუთვნოთ ისინი, აქედან კი – კონკრეტულ მენეჯერებს.

გადახრის ელემენტების მენეჯერებზე მიკუთვნება ბადებს შეკითხვებს მათი საქმიანობის შედეგებზე, მაგრამ ამ შედეგებს გადახრების გამოთვლა თავის თავად ახსნას ვერ უძებნის. თუმცა არახელსაყრელი გადახრა ნიშნავს, რომ ფაქტიური მოგება დაგეგმილზე ნაკლებია; ეს მხოლოდ ზედაპირული ახსნაა. იგი არ ნიშნავს რომ ხელმძღვანელი უსათუოდ ცუდად მუშაობდა. ამავე დროს ხელსაყრელი გადახრაც ყოველთვის არ გულისხმობს კარგ მუშაობას.

მაგალითი:

დეკემბერში კომპანიის მოწყობილობების განყოფილებაში გამოვლინდა მიმდინარე რემონტის ხარჯების 7,000 ლარის არახელსაყრელი გადახრა. გაირკვა, რომ განყოფილების ხელმძღვანელმა დეკემბერში 8,000 ლარი მანქანების შეკეთებაზე დახარჯა. ამ რემონტის გარეშე ხელსაყრელი გადახრა 1,000 ლარი იქნებოდა. თუმცა, ტექნიკური მომსახურების განყოფილების შეტყობინებით, რემონტის გარეშე მანქანა ექვს თვეში მთლიანად გაიცვითებოდა და მის შეცვლაზე შესაბამისი დანახარჯები 70,000 ლარს მიაღწევდა. როდესაც სიტუაცია ცხადი გახდა, დირექტორმა, რემონტის წარმოებაზე მართებული გადაწყვეტილების მიღებისთვის, განყოფილების ხელმძღვანელი წაახალისა.

ეს მაგალითი აჩვენებს, რომ მენეჯერებმა შეიძლება არასწორი შეფასება მიიღონ თავიანთი საქმიანობის შედეგებზე, თუ კი მათ ხელმძღვანელები პირდაპირ გადახრების ციფრებით განსჯიან, ამ გადახრების მიზეზების შესწავლის გარეშე.

სხვა, მაგრამ არც თუ ყოველთვის ბრძნული ტენდენციაა, რომ მენეჯერები არახელსაყრელ გადახრებს უფრო მეტ ყურადღებას უთმობენ, ვიდრე ხელსაყრელს. ზევით მოყვანილი მაგალითი ილუსტრირებს უკეთეს პრობლემის არსს, რომელიც წარმოიშობა ხელსაყრელი გადახრის შესწავლის არ არსებობის დროს. რემონტის გარეშე 1'000 ლარით გადახრა ხელსაყრელი იქნებოდა, თუმცა არასწორი იქნებოდა მანქანისთვის რემონტის არ ჩატარება.

დანახარჯების გადახრების შესწავლის დროს მნიშვნელოვანია დაგვით ისინი მენეჯერების მიერ კონტროლირებად და არაკონტროლირებად დანახარჯებად. თუმცა გადახრების ორივე სახე სასარგებლოა ცენტრის ეკონომიკური შედეგების ასახსნელად, მენეჯერების საქმიანობის შეფასების დროს განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს მის მიერ კონტროლირებად გადახრებს.

მაგალითი ასევე აჩვენებს ნებისმიერი გადახრის შესაძლო მიზეზს: საბიუჯეტო მაჩვენებლები შეიძლება დაფუძნებული იყოს ვარაუდებზე, რომლებიც სინამდვილეს არ შეესაბამება. ჩვენს მაგალითში ბიუჯეტის შედგენის დროს რემონტი დაგეგმილი არ ყოფილა. ამგვარად, გადახრები უფრო ხშირად მენეჯერების არაშორსმხედველ პროგნოზებს ასახავენ, ვიდრე მათი ოპერატიული მართვის სისუსტეებს.

ჯამში შეიძლება ითქვას, რომ გადახრები შეიძლება საკმაოდ სასარგებლო იყოს შესაძლო მმართველობითი უპირატესობებისა და ნაკლოვანებების ინდიკაციისთვის.

თუმცა ავტომატურმა გათანაბრებამ ცნებებისა – ხელსაყრელი გადახრა კარგი მუშაობით და არახელსაყრელი, ცუდით – შეიძლება ზოგჯერ ხელმძღვანელთა მხრიდან წახალისებებზე არასწორ გადაწყვეტილებებამდე მიგვიყვანოს, რამაც თანამშრომელთა დემორალიზება და მათი მხრიდან წინააღმდეგობა გამოიწვიოს.

19.5. საკონტროლო ანგარიშგებები

მმართველობითი ანგარიშგებების ტიპები. მმართველობითი მიზნებისთვის ანგარიშგებების სამი ტიპი გამოიყენება: ინფორმაციული ანგარიშგებები, ეკონომიკური მაჩვენებლების ანგარიშგება და პერსონალური საქმიანობის ანგარიშგებები (საკონტროლო ანგარიშგებები). მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენ უპირატესად მესამე ტიპს განვიხილავთ, პირველ ორ მათგანს მოკლედ შევეხებით, ვინაიდან ისინი მენეჯერების მიერ მიღებული ინფორმაციების მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენენ.

ინფორმაციული ანგარიშგებების დანიშნულებაა ხელმძღვანელობას აცნობოს ინფორმაცია მიმდინარე მოვლენების შესახებ. თითოეული, ვინც ამ ანგარიშგებებს ეცნობა, იღებს ინფორმაციას რომლებიც საჭიროებენ დეტალურ განხილვას. თუ ყურადღება ექცევა რალაც სერიოზულს, მაშინ დგება შესაბამისი მოთხოვნა ან ხორციელდება ქმედება.

მაჩვენებლების ანგარიშგება. არსებობს პასუხისმგებლობის ცენტრის საქმიანობის მაჩვენებლების ორი საერთო ტიპის ანგარიშგება. ერთი მათგანი მის საქმიანობას

სამეურნეო ერთეულის თვალსაზრისით განიხილავს. მოგების ცენტრისთვის მომზადებული ჩვეულებრივი ანგარიშგება შემოსავლებზე წარმოადგენს ეკონომიკური მაჩვენებლების ანგარიშგებებიდან ერთ-ერთს, ხოლო ეკონომიკური შედეგების მთავარ საზომად სუფთა შემოსავალი განიხილება. ეკონომიკური მაჩვენებლების ანგარიშგებები ფორმირდება ჩვეულებრივი საბუღალტრო ინფორმაციებიდან. მაჩვენებლების ანგარიშგებების მეორე ტიპი ძირითად ყურადღებას მოგების ცენტრის მენეჯერების საქმიანობას უთმობს. მას ჩვეულებრივ საკონტროლო ანგარიშგებას უწოდებენ. იგი მზადდება პასუხისმგებლობის ცენტრებში არსებული სააღრიცხვო ინფორმაციის საფუძველზე. იგი აჩვენებს, თუ რამდენად მართებული იყო მენეჯერის ქმედებები იმასთან შედარებით, ვიდრე მისგან ელოდნენ.

საკონტროლო ანგარიშგებების შინაარსი. საკონტროლო ანგარიშგების მიზანი არის პასუხისმგებლობის ცენტრის ფაქტიური მაჩვენებლების შედარება დაგეგმილთან, რომელიც იმგვარად უნდა იყოს წარმოდგენილი, რომ მოახდინოს ფაქტიურ და დაგეგმილ მაჩვენებლებს შორის განსხვავებების მიზეზების იდენტიფიცირება, ხოლო შესაძლებლობის ფარგლებში რაოდენობრივი გამოხატვაც.

შესაბამისად, ასეთ ანგარიშგებებში ინფორმაციის სამი სახე აისახება:

- 1) ინფორმაცია ფაქტიურ შედეგებზე,
- 2) ინფორმაცია დაგეგმილ მაჩვენებლებზე
- 3) განსხვავების მიზეზები ფაქტიურ და მოსალოდნელ შედეგებს შორის.

კარგ საკონტროლო ანგარიშგებებში სამი მნიშვნელოვანი მახასიათებელი უნდა იყოს:

- 1) უნდა ჩანდეს პერსონალური პასუხისმგებლობა;
- 2) ფაქტიური მონაცემების შედარება უნდა ხდებოდეს საუკეთესო მიღწევად სტანდარტებთან;
- 3) განსაკუთრებით გამოკვეთილად უნდა ჩანდეს მნიშვნელოვანი ინფორმაცია.

აქცენტი პერსონალურ პასუხისმგებლობაზე. წინა თავებში ჩვენ ხაზი გავუსვით აღრიცხვის მნიშვნელობას პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით – საბუღალტრო აღრიცხვის სახეს, რომელიც კლასიფიცირებას უკეთებს დანახარჯებსა და შემოსავლებს პასუხისმგებლობის იმ ცენტრის მიხედვით, რომელიც პასუხს აგებს შესაბამის დანახარჯებსა და შემოსავლებზე. ამიტომ, პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვა ხელს უწყობს საკონტროლო ანგარიშგებებში პერსონალურ პასუხისმგებლობაზე ინფორმაციების მოწოდებას.

პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვა კლასიფიცირებას უკეთებს აგრეთვე დანახარჯებს, რომლებიც პასუხისმგებლობის თითოეულ ცენტრს მიეკუთვნება, როგორც ამ კონკრეტული ცენტრის მენეჯერის მიერ კონტროლირებადი ან არაკონტროლირებადი. კომპანიათა უმრავლესობის საკონტროლო ანგარიშგებებში ნაჩვენებია მხოლოდ კონტროლირებადი დანახარჯები; სხვებისაში, – საინფორმაციო მიზნებისათვის, არაკონტროლირებადიც.

სტანდარტის არჩევა. ანგარიშგება, რომელიც შეიცავს უბრალოდ ფაქტიურ მაჩვენებლებზე ინფორმაციას, გამოუსადეგარია საკონტროლო მიზნებისთვის; იგი სასარგებლო მხოლოდ ფაქტიური შედეგების რაიმე სახის სტანდარტთან შედარების დროს ხდება (ამ სტანდარტის გარეშე ანგარიშგება უფრო საინფორმაციოა, ვიდრე საკონტროლო).

სტანდარტები, რომლებიც საკონტროლო ანგარიშგებებში გამოიყენება, სამი სახისაა:

- 1) წინასწარ განსაზღვრული სტანდარტები, ანუ ბიუჯეტები;
- 2) ისტორიული სტანდარტები;
- 3) გარე სტანდარტები.

დაწვრილებითი მომზადებისას **წინასწარ განსაზღვრული სტანდარტები (ბიუჯეტები)** საუკეთესო ფორმალური სტანდარტებია. ასეთი სტანდარტის მართებულობის ხარისხი უმეტეს წილად დამკიდებელია მისი შემუშავების სიზუსტეზე. ცხადია, რომ “ჭერიდან” მოტანილი საბიუჯეტო ციფრები ვერ უზრუნველყოფენ შედარებისთვის სარწმუნო ბაზის წარმოქმნას.

ისტორიული სტანდარტები – ეს გასული პერიოდების ფაქტიური მაჩვენებლების ჩანაწერებია. მიმდინარე თვის შედეგები შეიძლება შედარებული იქნას გასული თვის შედეგებთან, ან/და გასული წლის ასეთივე თვის შედეგებთან. სტანდარტის ამ ტიპს ორი ნაკლოვანება აქვს: 1) ორ პერიოდს შორის დროის განმავლობაში პირობები შეიძლება იმდენად შეიცვალოს, რომ შედარება არაკორექტული გახდეს, 2) როდესაც მენეჯერების მუშაობის შედარება ხდება მათი წარსული საქმიანობის შედეგებთან, არსებობს იმის ალბათობა, რომ შესაძლებელი არ იქნება გავიგოთ სანიმუშო იყო თუ არა თავდაპირველად წარსულში მათი საქმიანობა.

გარე სტანდარტები – ეს პასუხისმგებლობის სხვა ცენტრების საქმიანობის შედეგებია. მაგალითად, ერთი ქვედანაყოფის, გასაღების ჯგუფის საქმიანობა შეიძლება შედარებული იქნას სხვა ქვედანაყოფების, გასაღების ჯგუფების მუშაობასთან. თუ პასუხისმგებლობის ამ ცენტრებში პირობები მსგავსია, ასეთი შედარება შეიძლება სასარგებლო იყოს საქმიანობის შედეგების ანალიზისთვის.

მნიშვნელოვანი ინფორმაციის გამოყოფა. დანახარჯებისა და შემოსავლების კონკრეტული ელემენტები უნდა აისახებოდეს მათი მნიშვნელობის მიხედვით.

აუცილებელი არ არის ნებისმიერი მუხლის მნიშვნელობა მისი სიდიდის პროპორციული იყოს. ხელმძღვანელობა შეიძლება შედარებით მცირე სიდიდის დანახარჯების მუხლით იყოს დაინტერესებული, თუ ეს მართვადი დანახარჯების მუხლი (მაგალითად, სამივლინებო ხარჯები) განსაკუთრებულ ყურადღებას ითხოვს. ხელმძღვანელობისთვის საინტერესოა არა მარტო დიდი, არამედ მცირე მოცულობის დანახარჯებიც, თუ მათ შეუძლიათ უფრო სერიოზულ პრობლემებზე მიუთითონ (მაგალითად, ხარჯებმა წუნზე და შეკეთებაზე შეიძლება მიუთითონ ხარისხის კონტროლის არასასურველ მდგომარეობაზე).

მმართველობითი კონტროლის სისტემა გამორიცხვის პრინციპით უნდა მუშაობდეს. ეს ნიშნავს, რომ კონკრეტული ანგარიშგება ხელმძღვანელების ყურადღების ფოკუსირებას უნდა ახდენდეს შედარებით დიდი მნიშვნელობისა და მცირე რაოდენობის მუხლებზე.

რომლებშიც ფაქტიური მაჩვენებლები არსებითად განსხვავდება სტანდარტებისგან. პრაქტიკულად აუცილებლობა არ არის ყურადღება მივაქციოთ იმ სიტუაციების შედარებით დიდ რაოდენობას, სადაც შედეგები დამაკმაყოფილებელია.

ვერც ერთი კონტროლის სისტემა ვერ მოახერხებს მკვეთრად განსხვავოს სიტუაციები, რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდან ყურადღებას ითხოვენ, და რომლებიც ამას არ ითხოვენ. მიუხედავად იმისა, რომ არახელსაყრელი გადახრის მქონე მუხლები მოინიშნება შემდგომი გამოკვლევებისთვის, მათმა შემდგომმა ანალიზმა შეიძლება აჩვენოს – ასეთი გადახრები მთლიანად გამართლებულია. და პირიქით, მიუხედავად იმისა, რომ გადახრა ნულის ტოლია, ან და ხელსაყრელია, შეიძლება არახელსაყრელი სიტუაცია არსებობდეს.

წარმატების საკვანძო ფაქტორები. ყველა ორგანიზაციაში და მათთვის დამახასიათებელი პასუხისმგებლობის ცენტრების უმეტესობაში განსაკუთრებული კონტროლის ქვეშ უნდა მოექცეს შეზღუდული რაოდენობა იმ ფაქტორებისა, რომლებიც გადამწყვეტ როლს თამაშობენ ორგანიზაციის ან პასუხისმგებლობის ცენტრის მიზნების მიღწევაში. მათ წარმატების საკვანძო ფაქტორებს უწოდებენ, ხოლო მათთვის მიკუთვნებულ რაოდენობრივ სიდიდეებს – საკვანძო მაჩვენებლებს. ეს ფაქტორები შეიძლება სწრაფად და გაუთვალისწინებლად შეიცვალოს, საქმიანობის შედეგებზე მნიშვნელოვანი ასახვით. ასეთი მაჩვენებლების რიცხვი მცირეა, ჩვეულებრივ ხუთზე მეტი არ არის პასუხისმგებლობის ერთ ცენტრში. ანგარიშების სისტემა იმგვარად უნდა იყოს აგებული, რომ მათ განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობოდეთ.

მაგალითი:

საკონსულტაციო ფირმის მუშაკს შეუძლია განაცხადოს, რომ ფინანსური კუთხით მისი საქმიანობის შეფასებისთვის საკმარისია ყურადღება მიაღწევოს მხოლოდ სამ საკვანძო მაჩვენებელს: 1) შემოსავლიანი საათები (ყოველდღიურად კლიენტების პროექტებზე მუშაობის ანგარიშზე შესატანი საათების რაოდენობა), 2) დებიტორული დავალიანებების შეფარდება თვის განმავლობაში კლიენტებისთვის წარდგენილი ანგარიშების თანხასთან (რაც კლიენტების მიერ ანგარიშების განაღდების დროულობას აჩვენებს) და 3) ხარჯების შეფარდება შემოსავლებთან.

ანგარიშების დროითი დაშლა. მიღებული საკონტროლო პერიოდი, ე.ი. დროის ის პერიოდი, რომლისთვისაც დგება ანგარიშგება, არის დროის უმოკლესი შუალედი, რომლის განმავლობაშიც ხელმძღვანელებს უნდა შეეძლოთ ჩაერიონ საქმის გამოსწორების მიზნით. ეს პერიოდი სხვადასხვაა პასუხისმგებლობის სხვადასხვა ცენტრისთვის, დანახარჯების სხვადასხვა მუხლებისთვის და გამოშვებული პროდუქციისთვის.

მაგალითი:

პროდუქციის წარმოების დროს წუხის კოეფიციენტი ხელმძღვანელობას შეიძლება ყოველ საათში ან უფრო ხშირად მოახსენო, ვინაიდან მოწყობილობების მუშაობის შეჩერების დროს იგი დაუყოვნებლივ უნდა შეაკეთო. გასაღებაზე შეკვეთების ან გაყიდვებიდან ამონაგებების ანგარიშგებები ხშირად ყოველდღიურად ან ყოველკვირეულად დგება, ხოლო ანგარიშგებები

ჯამურ მანვენებლებზე, განსაკუთრებით ის, რომელიც უმაღლეს ხელმძღვანელებთან იგზავნება, ჩვეულებრივ ერთთვიანი პერიოდისთვის მზადდება.

ანგარიშგებების პერიოდიზაციის სხვა ასპექტი – ეს არის დროის ინტერვალი საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსა და თავად ანგარიშგების გამოშვების თარიღს შორის. თვიური ანგარიშგებისთვის ეს ინტერვალი ერთ კვირაზე ნაკლები უნდა იყოს. ასეთი ვადები რომ დავიცვათ, განსაზღვრული “ფაქტიური” სიდიდეების მიმართ, რომლებზედაც ჯერ კიდევ არა გვაქვს ზუსტი ინფორმაციები, შესაძლებელია გამოვიყენოთ დაშვებები. ასეთი დაშვებები გამართლებულია იმიტომ, რომ გარკვეული დაშვებებით მომზადებული და დროზე მოწოდებული ანგარიშგება უფრო სასურველია, ვიდრე სკურპულიოზური, მაგრამ ძალზე გვიან მოწოდებული – როცა უკვე შეუძლებელია ეფექტური ქმედებების გახორციელება.

საკონტროლო ანგარიშგებების გამოყენება. ფაქტიური და სავარაუდო მანვენებლების შედარების თაობაზე შეიძლება ერთი საერთო შეკითხვა წარმოიშვას: რა სარგებელია ამისგან? მენეჯერის საქმიანობა შეიძლება მხოლოდ მისი გახორციელების შემდეგ გაიზომოს, როცა საქმე უკვე გაკეთებულია და ვერავითარი შემდგომი ქმედებები, ვისგანაც არ უნდა იყოს იგი, ვერ შეცვლის უკვე გაკეთებულს. ამიტომ შეკითხვაზე, თუ როგორია გასულ საქმიანობაზე ანგარიშგების ფასი, ორი პასუხი არსებობს.

პირველი: თუ აღამიანმა წინასწარ იცის რომ მისი საქმიანობა გაიზომება, მოისმინება და განიხილება, მაშინ იგი სულ სხვანაირად ცდილობს იმუშაოს, ვიდრე მაშინ, როდესაც იცის რომ შემდგომში მას არავინ შეამოწმებს. მეორე: მიუხედავად იმისა რომ უკვე მომზადარის შეც-ვლა შეუძლებელია, გასული საქმიანობის მიზეზების ანალიზმა შეიძლება მომავალში უკეთესი შედეგების მიღების გზები მიგვანიშნოს.

19.6. გადახრებს შორის შესაძლო ურთიერთკავშირი

ამა თუ იმ კონკრეტული გადახრის გამომწვევა მიზეზმა შეიძლება სხვა გადახრაზეც იქონიოს გავლენა – შესაბამისად ან საპირისპიროდ. ამას უწოდებენ გადახრებს შორის ურთიერთკავშირს. მაგალითად:

- თუ ამა თუ იმ კონკრეტული მასალის მოწოდება შეფერხებულია, მან შეიძლება გამოიწვიოს ფასის ხელსაყრელი გადახრა (უფრო იაფი მასალის გამოყენებით), მასალების გამოყენების არახელსაყრელი გადახრა (მეტე ნარჩენები იაფი მასალის გამოყენების გამო), მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობის არახელსაყრელი გადახრა (წარმოება შეფერხება მასალის უქონლობის გამო) და რეალიზაციის მოცულობის არახელსაყრელი გადახრა (მოთხოვნის დაკმაყოფილების უუნარობა წარმოების შეფერხების გამო);
- შეიძლება კომპანიამ შეცვალა მანქანა - დანადგარი ახლით, რაც იწვევს მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების არახელსაყრელ გადახრას (იმის გამო, რომ ეს დანადგარი უფრო ძვირია და ცვეთის თანხაც ღიდია), რაც გადაიფარება შრომის ნაყოფიერებისა და მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობის ხელსაყრელი გადახრებით (მაღალი მწარმოებლურობა);

- მუშების მხრიდან შრომის ნაყოფიერების გაუმჯობესებამ შეიძლება განაპირობოს (შრომის ნაყოფიერების ხელსაყრელი გადახრა) მასალების უყაირათო ხარჯვა და მეტი ნარჩენების წარმოქმნა (მასალების გამოყენების არახელსაყრელი გადახრა);
- თითოეულ ზემოთ განხილულ შემთხვევაში, თუ ერთი გადახრა რომელიმე მეორე გადახრას იწვევს, ყოველთვის არსებობს რაღაც არგუმენტი ამ ორი გადახრის გასაერთიანებლად და ერთი საერთო გამომწვევ მიზეზთან დასაკავშირებლად. ამ შესაძლო ურთიერთკავშირის გათვალისწინებას ყურადღება უნდა მიექცეს პრემიალური სქემების დანერგვის დროს. თუ მთავარ მყიდველს რაიმე სახის შეღავათი (წახალისება) ეძლევა ფასის ხელსაყრელი გადახრის გამო, ამან შეიძლება შემდგომში სირთულეები გამოიწვიოს, ვინაიდან დაბალი ხარისხის მასალა, მასალების გამოყენების არახელსაყრელი გადახრას წარმოშობს.

საკონტროლო ანგარიშების მაგალითი:

შ.პ.ს. "ალფა" აწარმოებს ქიმიურ პროდუქტს. 100 ბოთლის წარმოებისთვის გათვალისწინებულია შემდეგი ნორმატიული დანახარჯები:

მასალები	500კგ; კგ – 0,80ლ	400
შრომა	20სთ; სთ – 1.50ლ	30
მუდმივი ზედნაღები ხარჯები	20სთ; სთ – 1.00ლ	20
		<u>450</u>

შ.პ.ს. "ალფა" იყენებს დანახარჯთა სრული განაწილებით კალკულაციის სისტემას.

თვიური წარმოების/რეალიზაციით ბიუჯეტი შეადგენს 10.000 ბოთლს. სარეალიზაციო ფასი = ბოთლი ნლ.

ნოემბრის თვის ფაქტობრივი წარმოებისა და რეალიზაციის შესახებ გვაქვს შემდეგი ინფორმაცია:

წარმოებული/რეალიზებული	10.600 ბოთლი
რეალიზაციის ღირებულება	63.000ლ
შესყიდული და გამოყენებული მასალები	53.200კგ 42.500ლ
შრომა	2.040სთ 3.100ლ
მუდმივი ზედნაღები ხარჯები	2.200ლ

დავალება:

გამოთვალეთ გადახრები და მოამზადეთ ნოემბრის თვის ანგარიშგება ცხრილში მოცემული გადახრების გათვალისწინებით.

ამოხსნა

განგარიშები:

(გ¹) საბიუჯეტო მოგება:

10.000 ბოთლი 1.50ლ 15.000ლ

(გ²) ფაქტობრივი მოგება:

	ლ	ლ
რეალიზაცია		63.000
გამოყლებული: მასალები	42.500	

შრომა	3.100	
მუდმივი ზედნადები ხარჯები	<u>2.200</u>	
		<u>47.800</u>
		<u>15.200</u>

გადახრები:**(გ³) სარეალიზაციო ფასი და რეალიზაციის მოცულობა:**

თითოეულ ბოთლის საბიუჯეტო სარეალიზაციო ფასი შეადგენს 6-ს ფაქტობრივმა რეალიზაციამ შეადგინა 10.600 ბოთლი, 63,000-ის ღირებულების. თუ ფაქტობრივად გაყიდული ბოთლები გაიყიდებოდა საბიუჯეტო სარეალიზაციო ფასით ანუ 6-ად, მაშინ რეალიზაციის ღირებულება იქნებოდა:

$$10.600 \times 6 = 63.600$$

ამგვარად, სარეალიზაციო ფასში განხილვებამ გამოიწვია 600-ით ნაკლები რეალიზაციის ღირებულება. ეს არის სარეალიზაციო ფასის არახელსაყრელი გადახრა.

$$63.000 - 63.600 = 600 \text{ (ა)}$$

საბიუჯეტო რეალიზაციის მოცულობა იყო 10.000 ბოთლი, თითოეული 4.50-ის ღირებულების. საბიუჯეტო სარეალიზაციო ფასის 6-ის პირობებში, ეს თითოეულ ბოთლზე იძლევა 1.50 მოგებას.

ფაქტობრივმა რეალიზაციის მოცულობამ შეადგინა 10.600 ბოთლი, 600-ით მეტი, ვიდრე ბიუჯეტით იყო დადაგენილი 600 ბოთლი მოგებას გაზრდის 900-ით:

$$600 \times 1.50 = 900 \text{ (ბ)}$$

ეს არის რეალიზაციის მოცულობის ხელსაყრელი გადახრა.

(გ⁴) მასალის ფასის და გამოყენების გადახრა.

მასალის კგ-ის ნორმატიული ფასი არის 0.80. თუ მასალის ფაქტობრივ რაოდენობას -53.200კგ-ს ნორმატიულ ფასად იყიდდნენ, გვექნებოდა:

$$53.200\text{კგ} \times 0.80\text{ლ/კგ} = 42.560\text{ლ}$$

შესყიდული და გამოყენებული მასალის ფაქტობრივმა ღირებულებამ 42.500 შეადგინა. ეს ნიშნავს ფასის საფუძველზე თანხების დაზოგვას – ამიტომ გვაქვს ფასის ხელსაყრელი გადახრა 60ლ

$$42.560 - 42.500 = 60 \text{ (ბ)}$$

ყოველ 100 ბოთლზე უნდა დაიხარჯოს 500კგ მასალა. ამგვარად, 10.600 წარმოებულ ბოთლზე უნდა დაიხარჯოს:

$$10.600 \times 500\text{კგ}/100 = 53.000\text{კგ}.$$

მასალის ფაქტობრივმა გამოყენებამ შეადგინა 53.200კგ. მასალის ამ დამატებით 200 კგ-ს აქვს ღირებულება (ნორმატიული ფასის მიხედვით):

$$200\text{კგ} \times 0.80\text{ლ} = 160\text{ლ (ა)}$$

ეს არის მასალების გამოყენების არახელსაყრელი გადახრა.

(გ⁵) შრომის ანაზღაურებისა და შრომის ნაყოფიერების გადახრა.

შრომის ანაზღაურების ნორმატიული განაკვეთი არის სთ-1.50ლ. ფაქტობრივმა ნამუშევარმა კაცსათებმა შეადგინა 2.040სთ. მაშასადამე, თუ ნამუშევარი საათებისთვის გადაიხდიდნენ ნორმატიული საათობრივი განაკვეთით, ხელფასის დანახარჯი იქნებოდა:

$$2.040 \times 1.50\text{ლ} = 3.060$$

ხელფასის ფაქტობრივმა დანახარჯმა შეადგინა 3.100ლ. ეს დამატებითი 40ლ არის ხელფასის განაკვეთის არახელსაყრელი გადახრა.

$$3.060 - 3.100 = 40 \text{ (ა)}$$

ყოველ 100 ბოთლის წარმოებაზე უნდა დახარჯულიყო 20სთ. ფაქტობრივმა წარმოებამ შეადგინა 10.600 ბოთლი, მაშასადამე, მის წარმოებას უნდა მოხმარებოდა:

$$10.600 \times 20/100 = 2.120\text{სთ}$$

ფაქტობრივმა ნამუშევარმა საათებმა შეადგინა 2.040სთ, ღაიზოვა 80 საათი. ეს საათები (ნორმატიული ანაზღაურების განაკვეთით შეფასებული) ღირს:

$$80 \times 1.50\text{ლ} = 120\text{ლ} \text{ (ბ)}$$

ეს არის შრომის ნაყოფიერების ხელსაყრელი გადახრა.

(გ⁶) მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულებისა და მოცულობის გადახრა

მუდმივი ზედნადები ხარჯების ნორმატიული დანახარჯი 100 ბოთლზე შეადგენს 20-სთ (1^{სთ}/1ლ). თვიური წარმოება ბიუჯეტში დაგეგმილი იყო 10.000 ბოთლი. ამგვარად, საბიუჯეტო მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულება არის:

$$10.000 \times 20\text{ლ}/100 = 2.000\text{ლ} \text{ (ა)}$$

ფაქტობრივი დანახარჯი იყო 2.200ლ. დამატებითი დანახარჯი არის მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულების არახელსაყრელი გადახრა.

მაგრამ ფაქტობრივი წარმოება იყო 10.600 ბოთლი, გეგმურზე 600 ბოთლით მეტი. 600 ერთეული დამატებითი მოცულობა (შთანთქმის ნორმატიული განაკვეთით შეფასებული- 20ლ/100 ერთეულზე) არის:

$$600 \times 20 \text{ ლ}/100 = 120 \text{ ლ} \text{ (ბ)}$$

ეს არის მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობის ხელსაყრელი გადახრა.

შ.პ.ს. "აღფა"-ს ნოემბრის თვის საკონტროლო ანგარიშგება

საბიუჯეტო მოგება (გ1)			15.000
რეალიზაციის მოცულობის გადახრა(გ3)			900
სარეალიზაციო ფასის გადახრა (გ3)			(600)
			15.300
დანახარჯების გადახრები:			
	ბ	ა	
მასალების ფასი (გ4)	60		
მასალების გამოყენება (გ4)		160	
შრომის ანაზღაურების განაკვეთი (გ5)		40	

შრომის ნაყოფიერება (გ5)	120		
მუდმივი ზედნადები ხარჯების ღირებულება (გ6)		200	
მუდმივი ზედნადები ხარჯების მოცულობა (გ6)	120		
მთლიანი	300	400	(100)
ფაქტობრივი მოგება (გ2)			15.200

უკუკავშირი. საკონტროლო ანგარიშგებები უკუკავშირის საშუალებებს წარმოადგენენ, თუმცა წრის მხოლოდ ერთ ნაწილს, ვინაიდან ისინი საქმიანობაში ცვლილებებს თავისთავად არ იწვევენ. ცვლილებები წარმოიშობა, როდესაც ხელმძღვანელები ახორციელებენ მათზე მიმართულ ქმედებებს. ამგვარად, მმართველობით კონტროლში უკუკავშირის წრე ითხოვს საკონტროლო ანგარიშგებისა და მმართველობითი ქმედებების არსებობას.

საკონტროლო პროცესის სტადიები. საკონტროლო პროცესი სამი ეტაპისგან შედგება:

- 1) აუცილებელი კვლევის სფეროების იდენტიფიკაცია;
- 2) ამ სფეროების კვლევა იმის დასადგენად, თუ სად არის ქმედების გახორციელების აუცილებლობა;
- 3) კვლევიდან გამომდინარე ქმედების მოხდენა.

იდენტიფიკაცია. საკონტროლო ანგარიშგება პროცესის მხოლოდ პირველ სტადიაზეა სასარგებლო. იგი იმ ხილულ სფეროებს გვაწვდის, რომლებიც კვლევას საჭიროებენ. მენეჯერის ზემდგომი ხელმძღვანელი, პასუხისმგებლობის ცენტრში არსებული მდგომარეობის თავისი ხედვიდან გამომდინარე, ინტერპრეტაციას უკეთებს გადახრებს. ანგარიშგების შესწავლისას იგი ცდილობს ერთდროულად შეაფასოს პასუხისმგებლობის ცენტრის ფექტურობა და შედეგიანობა. ამისათვის მას სჭირდება ინფორმაცია პროდუქციის გამოშვებაზე. სტანდარტული თვითღირებულების ცენტრების საკონტროლო ანგარიშგებები, ჩვეულებრივ, გამოშვებაზე სარწმუნო ინფორმაციებს შეიცავენ, მაგრამ პასუხისმგებლობის სხვა მრავალ ცენტრში შეუძლებელია გამოშვება რაოდენობრივად გამოვსახოთ. ასეთია – კომპანიის საშტაბო ქვედანაყოფების უმეტესობა, ასევე არამომგებიანი ორგანიზაციებიც. საუკეთესო შემთხვევაში აქ ანგარიშგება აჩვენებს პასუხისმგებლობის ცენტრის მენეჯერმა დანახარჯების სიდიდე მოახვედრა თუ არა გეგმიურ მაჩვენებლებში. ანგარიშგება არ ავლენს რა იყო გახორციელებული, ანუ ცენტრის შედეგიანობას. ამიტომ, ანგარიშგების წამკითხველმა მენეჯერის შედეგიანობაზე თავისი განსჯის ფორმირება სხვა საშუალებებით უნდა მოახდინოს, ჩვეულებრივ მათთან განხილვით, რომლებიც შესრულებულ სამუშაოს იცნობენ, ან პირადი დაკვირვებების გზით.

ყველა ტიპის პასუხისმგებლობის ცენტრში მენეჯერმა, რომელიც შეფასებას იძლევა, დანახარჯები მუდმივ და ცვალებად დანახარჯებად უნდა დაყოს. პირველთან მიმართებაში მთავარ წესს წარმოადგენს: “რაც უფრო ნაკლებია დანახარჯები, მით უკეთესია” – ხარისხისა და უსაფრთხოების ნორმების აუცილებელი გათვალისწინებით. თუმცა, რაც შეეხება ცვალებად დანახარჯებს, კარგ შედეგს განსაზღვრული თანხის გახარჯვა

უზრუნველყოფს. ძალიან ცოტას გახარჯვა შეიძლება ისეთივე ცუდი იყოს, ან უფრო უარესი, როგორც ძალიან ბევრის დახარჯვა. წარმოების მენეჯერს, ტექნიკურ მომსახურებაზე ეკონომიის გზით, ადვილად შეუძლია დაწიოს დანახარჯები; მარკეტინგის მენეჯერს – რეკლამაზე ხარჯების დაწევით; პრეზიდენტს – სამეცნიერო-კვლევითი პროექტის გაუქმებით. არც ერთი ამ ქმედებებიდან არ შეესატყვისება მთელი კომპანიის გრძელვადიან ინტერესებს, მიუხედავად იმისა, რომ ყველა მათგანს მიმდინარე საქმიანობის მოკლევადიან ანგარიშგებებში დანახარჯების შემცირებამდე მივყავართ.

ხელმძღვანელებს ასევე უნდა ახსოვდეთ, რომ გადახრების გამოვლენას აზრი მხოლოდ მაშინ აქვს, როდესაც იგი მიღებულია სარწმუნო სტანდარტის მიხედვით. გარკვეულ ვითარებაში სტანდარტული თვითღირებულებაც კი შეიძლება არ იყოს აუცილებელი დანახარჯების ზუსტი შეფასება შემდეგი მიზეზების გამო: 1) სტანდარტი არ იყო სწორად დადგენილი, 2) არსებული ვითარებისთვის იგი სწორად იყო დადგენილი, მაგრამ ვითარება იმდენად შეიცვალა, რომ სტანდარტი მოძველდა. ამიტომ გადახრების ანალიზში პირველ ნაბიჯს დადგენილი სტანდარტის მართებულობის შესწავლა წარმოადგენს.

ამგვარად, საკონტროლო ანგარიშგების სწორი ინტერპრეტაცია უფრო მეტს მოიცავს, ვიდრე გადახრის სიდიდის გამოვლენა. იმის განსასაზღვრავად, თუ როგორი კვლევაა აუცილებელი (თუ კი ის საერთოდ საჭიროა), მენეჯერები პასუხისმგებლობის ცენტრებთან მუშაობის მთელ თავიანთ გამოცდილებას, არაფორმალური წყაროებიდან მიღებულ მთელ ინფორმაციას და თავიანთ ინტუიციურ მსჯელობებს ან “შეგრძნებებს” იყენებენ.

კვლევა. შესაძლო მნიშვნელოვანი საკითხების კვლევა, ჩვეულებრივ, პასუხისმგებლობის ცენტრის უფროსსა და მის ხელმძღვანელს შორის საუბრის ფორმას იღებს. ამ საუბარში ისინი ცდილობენ რაიმე ქმედება განსაზღვრონ. ჩვეულებრივ მტკიცდება, რომ გადახრა გამოიწვია განსაკუთრებულმა გარემოებამ, რომელიც გათვალისწინებული არ იყო ბიუჯეტით. თუ შეცვლილი ვითარება არაკონტროლირებადი აღმოჩნდება, იგი შეიძლება არახელსაყრელი გადახრის ახსნის მიზეზი გახდეს, ხოლო პასუხისმგებლობის ცენტრის მენეჯერი არ შეიძლება კრიტიკას დაექვემდებაროს. მიუხედავად ამისა საჭირო იქნება ქმედებათა კორექტირება, ვინაიდან გეგმიურთან შედარებით არახელსაყრელი გადახრა, კომპანიის ჯამური მოგების შემცირებას აჩვენებს.

არახელსაყრელი გადახრის სხვა შესაძლო ახსნა შეიძლება იყოს რაიმე გაუთვალისწინებელი შემთხვევა, მაგალითად, მოწყობილობის გაფუჭება. ხელმძღვანელს უნდა აწუხებდეს ის ტენდენციები, რომელთაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეთ მომავალში, თუ კი დღეს არ გამოასწორებთ. ამგვარად, განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა იმ გადახრებს, რომლებიც რამდენიმე თვის განმავლობაში გრძელდება, განსაკუთრებით თუ მათი სიდიდე თვიდან თვემდე იზრდება. ხელმძღვანელისთვის აუცილებელია აღმოაჩინოს გადახრების საფუძვლების წარმოქმნის მიზეზები და გამოიმუშაოს მათი გამოსწორების გზები.

ღონისძიებები. კვლევაზე დაყრდნობით ხელმძღვანელი იღებს გადაწყვეტილებას შემდეგი ქმედების უზრუნველყოფის აუცილებლობაზე, თუ ასეთი მართლა არსებობს.

ხელმძღვანელი და მენეჯერი უნდა შეთანხმდნენ არასასურველი პირობების ლიკვიდაციის სტადიებზე.