

თავი - 7

პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემის დამატებითი ასპექტები

შინაარსი

- ❖ შეკვეთასა და პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნება;
- ❖ პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემის ძირითადი ტიპები;
- ❖ პროდუქციის გაანგარიშებული ეკვივალენტი;
- ❖ პირდაპირი დანახარჯები ნედლეულსა და მასალებზე;
- ❖ პირდაპირი დანახარჯების გაზომვა;
- ❖ პირდაპირი და ცვლადი დანახარჯები;
- ❖ არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნება;
- ❖ დანახარჯების მიკუთვნების ბუნება;
- ❖ დანახარჯთა მიკუთვნების ცენტრები;
- ❖ ზედნაღები ხარჯების კოეფიციენტების გამოთვლა;
- ❖ ზედნაღები დანახარჯების შთანთქმის დანაკლისი / სიჭარბე;
- ❖ კომბინირებული და თანმდევი პროდუქტები;

წინამდებარე თავში აღწერილია პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სააღრიცხვო სისტემების ორი ძირითადი ტიპი:

- 1) შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების; და
- 2) პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემები;

უფრო დეტალურად განიხილება პირდაპირი მატერიალური დანახარჯებისა და სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯების განსაზღვრებები; არაპირდაპირი დანახარჯების ამა თუ იმ ობიექტზე მიკუთვნებული წილის განსაზღვრის მეთოდები. ახსნილია, საიდან მოდის ბუღალტრულ გატარებებში ასახული მონაცემები. როგორც წინა თავში, ეს სისტემები და მეთოდები მოცემული იქნება სამრეწველო კომპანიის მაგალითზე. ეს ნაწილობრივ იმით აიხსნება, რომ მაგალითი ნივთობრივი ფორმის მქონე ნაკეთობაზე უფრო თვალსაჩინოა, გარდა ამისა, არასაწარმოო სფეროში გამოყენებული კონცეფციები და მეთოდები, პრაქტიკულად, განსახილველის ანალოგიურია.

7.1. შეკვეთისა და პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნება

საწარმოო პროცესები. მათი კლასიფიკაცია შესაძლებელია შემდეგნაირად: ერთეული პროდუქციის წარმოება, მცირესერიული წარმოება, ნაკადური წარმოება, უწყვეტი წარმოება.

ერთეული პროდუქციის წარმოება – ეს გარკვეული შეკვეთის შესრულებაა, მაგალითად ინდივიდუალური პროექტით სახლის მშენებლობა, კლიენტისათვის კონსულტაციის გაწევა.

მცირესერიული წარმოება – ეს მსგავსი ნაკეთობების (მაგალითად, 100 კარბურატორის) გამოშვებაა (პარტიის), რომლებიც თანმიმდევრულად მუშავდება საწარმოს ერთ ქვედანაყოფში, შემდეგ კი პარტიის სახით გადაეცემა შემდეგ ქვედანაყოფს.

ნაკადურ (ან კიდევ, როგორც მას ეძახიან – კონვეიერულ) წარმოებაში შეიძლება გამოვყოს ცალკეული პროდუქტი, მაგრამ ისინი პრაქტიკულად ერთნაირებია და საერთო ნაკადით მიდის; ასეთია, ჩვეულებრივ, ავტომობილების, კომპიუტერების, მაცივრების წარმოება.

უწყვეტი წარმოების დროს არ შეიძლება ფიზიკურად გამოვყოს პროდუქციის ერთეული (ცალკეული ნაკეთობა), ყველა შერწყმულია უწყვეტ პროცესში – ნავთობქიმიური მრეწველობა, სამთომომპოვებელი, მეტალურგიული და ა.შ.

ნებისმიერი სხვა კლასიფიკაციის მსგავსად, ზღვარი ჩამოთვლილ კატეგორიებს შორის პირობითია. საწარმოო პროცესების უმეტესი ნაწილი შეიძლება განვითავსოთ სადღაც, ერთეული პროდუქციის წარმოებასა და სუფთა უწყვეტ წარმოებას შორის.

გასაშუალოება. პროდუქციის ერთეულის მთლიანი საწარმოო თვითღირებულების გამოთვლა გარკვეულ სიძნელეებთან არის დაკავშირებული. ზოგადი დანახარჯი (მაგალითად, უბნის ოსტატის ხელფასი) დაახლოებით ერთ ღონეზეა წარმოების მოცულობის ყოველთვიური ცვლილების მიუხედავად. როგორ უნდა გავანაწილოთ ასეთი მუდმივი დანახარჯები, თუკი დანახარჯების მიკუთვნების ბაზა ცალკეული ნაკეთობისათვის ცვალებადია. მსგავსი პრობლემა წარმოიშობა შრომის პირდაპირი დანახარჯების ცალკეულ ნაკეთობაზე მიკუთვნებისას. მაგალითად, ავტომობილების ასაწყობ

კონვეიერზე მუშას დაახლოებით ერთი წუთი აქვს სათანადო ოპერაციის შესასრულებლად. ეს დრო აშკარად არასაკმარისია იმისათვის, რომ მუშამ ავტომანქანის შასის ნომერი და ამ ავტომობილთან ოპერაციის დაწყების და დამთავრების დრო ჩაინიშნოს, ე.ი. შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს ამ კონკრეტულ მანქანაზე სამუშაო დროის დანამდვილებითი დანახარჯი და შესაბამისად მოცემულ ავტომანქანაზე მისაკუთვნებული სამუშაო ძალის პირდაპირი დანახარჯი.

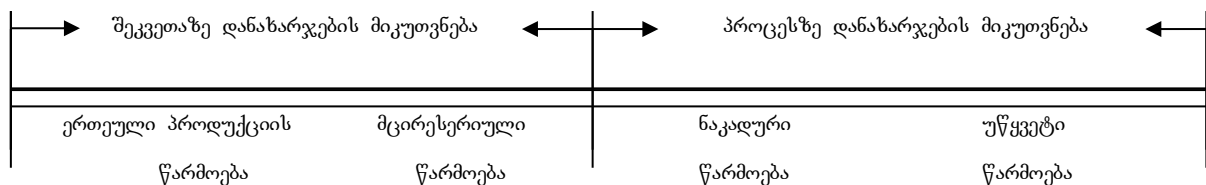
პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა ამ სიძნელეებს გვერდს უვლის დანახარჯების საერთო თანხის ერთეული პროდუქციის რიცხვზე გაყოფით და საშუალო მონაცემების განსაზღვრის გზით. პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემის ქვემოთ აღწერილი დეტალების განხილვისას უნდა გვახსოვდეს, რომ ჩვენ საქმე გვაქვს გასაშუალოებულ მონაცემებთან.

7 . 2 . პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემის ძირითადი ტიპები.

აღრიცხვაში პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემის ორი ძირითადი ტიპი არსებობს:

- 1) შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.
- 2) პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.

სქემა 1. საწარმოო პროცესების დიაგნოზი



შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა – გამოიყენება ორგანიზაციებში, რომლებიც დაკავებულია საცალო ან მცირესერიული წარმოებით;

პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა – ხშირად უკავშირდება ნაკადურ და უწყვეტ წარმოებას.

თითოეულ სისტემას თავისი მახასიათებელი ნიშნები აქვს. თუმცა პრაქტიკაში გამოყენებულ სისტემებს შეიძლება ჰქონდეთ სისტემის დამახასიათებელი ნიშნები.

მთავარია, რომ შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა განსაზღვრავს დანახარჯებს თითოეულ გამოყოფილ შეკვეთაზე ან პროდუქციის ერთეულზე – მათ მიერ საწარმოო პროცესის გავლის შესაბამისად, იმ საანგარიშო პერიოდის მიუხედავად, რა პერიოდშიც სრულდება სამუშაო. პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა განსაზღვრავს დანახარჯებს საანგარიშო პერიოდის მიხედვით. ამ დროს ერთეული პროდუქციის თვითღირებულებას პოულობენ დანახარჯების საერთო თანხის გაყოფით ამ პერიოდში წარმოებული პროდუქციის რაოდენობაზე.

შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა ეფუძნება - შეკვეთის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვას - მიუხედავად პერიოდისა.

პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა ეფუძნება - პერიოდის მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვას - მიუხედავად ნაკეთობისა.

7.2.1. შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.

შეკვეთა, როგორც ასეთი, დანახარჯების მიკუთვნების სისტემაში შეიძლება შედგებოდეს ერთეული ნაკეთობის (მაგალითად, ავეჯი ან სახლი) ან ერთი შეკვეთის მიხედვით წარმოებული ერთგვაროვანი ნაკეთობების პარტიისგან (მაგალითად, წიგნის 10'000 ეგზემპლარიანი ტირაჟი, 120 წყვილი ფეხსაცმელის შეკერვა). თითოეულ შეკვეთას თავისი ნომერი ენიჭება და სარეგისტრაციო ბარათში შეკვეთაზე დანახარჯები ამ ნომრით შეიტანება. დანახარჯების რეგისტრირება (ჩაწერა; დაფიქსირება) ნაკეთობის მიერ საწარმოო სტადიების გავლის თანმიმდევრულად ხდება; ეს სტადიები, ჩვეულებრივ, გარკვეულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს (განყოფილებებს, სამქროებს) შეესაბამება.

წარმოებულ ნაკეთობაზე დანახარჯების რეგისტრაციის ბარათი ნაჩვენებია მე-2 სქემაზე.

სქემა 2.

შეკვეთაზე დანახარჯების რეგისტრაციის ბარათი

პროდუქცია №607			შეკვეთა №2270		
მუშაობის დაწყების თარიღი: 28.03			მუშაობის დამთავრების თარიღი: 12.04		
პროდუქციის საწყისი რაოდენობა: 0			პროდუქციის საბოლოო რაოდენობა: 100		
პერიოდი	საამქრო №	დანახარჯები (ლარებში)			დანახარჯების ნაზარდი ჯამი
		პირდაპირი		საერთო სამეურნეო დანახარჯი	
		ნედლეული და მასალები	სამუშაო ძალა		
მარტი 31	12	642,00	108,00	108,00	858,00
აპრილი 7	12		222,00	222,00	1'302,00
7	16		200,00	160,00	1'662,00
14	16		250,00	200,00	2'112,00
სულ		642,00	780,00	690,00	2'112,00
დანახარჯები პროდუქციის ერთეულზე		6,42	7,80	6,90	21,12

ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯების ბარათში შეტანილი თანხა №2270 შეკვეთისთვის გამოყენებული მასალების რაოდენობითა და ფასებით განისაზღვრება. სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯები გამოითვლება კაც-საათის იმ რაოდენობის საფუძველზე, რომელიც მუშებმა №2270 შეკვეთის შესრულებისას გამოიმუშავეს. საერთო სამეურნეო ხარჯები გამოითვლება სამქროს კოეფიციენტების მეშვეობით, რომელსაც ქვემოთ განვიხილავთ. დანახარჯების რეგისტრაციის ბარათის მონაცემებით საერთო სამეურნეო ხარჯების განაწილების ბაზად გამოყენებულია სამუშაო ძალის დანახარჯი და

კოეფიციენტი სამუშაო ძალის პირდაპირ დანახარჯებზე მაგალითად: №12 საამქროსთვის 100%-ს შეადგენს ($108,00 * 100\% = 108$); №16 საამქროსთვის – 80%-ს ($200,00 * 80\% = 160$). დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტი – №2270 შეკვეთა – მოიცავს 100 ერთეულ №607 ნაკეთობას, ამიტომ ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების გამოთვლისთვის აუცილებელია შეკვეთაზე დანახარჯების მთლიანი თანხა 100-ზე გაგანაწილოთ; ამგვარად მიღებული სიდიდეები შეაქვთ სარეგისტრაციო ბარათში.

ბუღალტრული აღრიცხვის თვალსაზრისით (დავუბრუნდეთ მე-6 თავის მე-2 სქემას) სარეგისტრაციო ბარათში ასახული დანახარჯების თანხა მიეკუთვნება “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის დებეტსა და შესაბამისად “წედლეულისა და მასალების”, “შრომის ანაზღაურების დავალიანების” და “საერთო სამეურნეო ხარჯების” ანგარიშების კრედიტებს (№ 2, 3 და 6 გატარებები). შეკვეთის შესრულებისას ბარათში ასახული დანახარჯების საერთო თანხა “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშიდან “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (მზა პროდუქციის) ანგარიშზე გადადის (გატარება 7), და პროდუქციის გაყიდვის დროს “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” ანგარიშიდან ჩამოიწერება და “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების” ანგარიშზე გადატანება (გატარება 8). ამგვარად, საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, შესრულების პროცესში მყოფი შეკვეთის დანახარჯების ბარათებზე ასახული საერთო თანხა, ამ თარიღისათვის “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის ჯამური სალდოს ტოლი იქნება.

მომსახურების დანახარჯების აღრიცხვისას ზოგიერთი საკონსულტაციო კომპანია, სარემონტო სახელოსნო და სხვა საწარმოები არ იყენებენ “მზა პროდუქციის” მარაგის ანგარიშს. როდესაც შეკვეთა შესრულებულია და კლიენტს წარედგინება ანგარიში, აკეთებენ გატარებას: დებეტი “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება” – კრედიტი “დაუმთავრებელი წარმოება” (ნაცვლად “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებისა” ზოგჯერ იყენებენ დასახელებას – “რეალიზებული მომსახურების თვითღირებულება”).

7 . 2 . 2 . პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.

პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემაში საანგარიშო პერიოდის (მაგალითად, თვე) ყველა საწარმოო ხარჯი გროვდება ანგარიშზე – “დაუმთავრებელი წარმოება”. დანახარჯები აღრიცხული არ არის თითოეული ნაკეთობის ან პროდუქციის პარტიის მიხედვით, მაგრამ ხდება ამ პერიოდში წარმოებაში მყოფი პროდუქციის რაოდენობის აღრიცხვა. ერთეული პროდუქციის დანახარჯების საშუალო სიდიდე მიიღება დანახარჯების საერთო თანხის გაყოფით წარმოებული პროდუქციის რაოდენობაზე და ამით განისაზღვრება ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება. იგი აისახება გატარებების დროს “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშიდან “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშზე და შემდგომ გატარებებში “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” ანგარიშიდან “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების” ანგარიშზე.

7 . 3 . პროდუქციის გაანგარიშებული ეკვივალენტი.

პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემაში ცალკე პრობლემაა – საანგარიშო პერიოდის ბოლოს დაუმთავრებელ პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნება.

დაუმთავრებელი პროდუქცია არ შეიძლება მივიჩნიოთ როგორც მზა, რამდენადაც მასზე გაწეულია დანახარჯების მხოლოდ ნაწილი. პრობლემის გადაჭრას ემსახურება **პროდუქციის ერთეულის გაანგარიშებული ექვივალენტი**, ე.ი მზა პროდუქციის ექვივალენტი.

დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე პროდუქციის ექვივალენტი რომ იპოვონ, ხშირად მიმართავენ დაშვებას, რომ საანგარიშო პერიოდის ბოლოს დაუმთავრებელი პროდუქცია მზად არის 50%-ით. ამგვარად, საანგარიშო პერიოდის განმავლობაში წარმოებული პროდუქციის გაანგარიშებული ექვივალენტის განსაზღვრისათვის:

- 1) მზა ნაწარმის საწყობზე გადაცემული ან გადატვირთული მზა პროდუქცია გაითვალისწინება კოეფიციენტით 1;
 - 2) საანგარიშო პერიოდის ბოლოს დაუმთავრებელი პროდუქციის რაოდენობა მრავლდება შემასწორებელ კოეფიციენტზე 0,5;
 - 3) სიდიდეები, რომლებიც მიღებულია (1) და (2) ოპერაციების შედეგად, იკრიბება;
- მიღებული შედეგი წარმოადგენს საანგარიშო პერიოდში წარმოებული პროდუქციის რაოდენობის გაანგარიშებულ ექვივალენტს.

მაგალითი:

მაისში, ქარხანაში საწარმოო დანახარჯებმა 60,600 ლარი შეადგინა. “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საწყისი სალდო 1 მაისისათვის 12,000 ლარი იყო. თვის განმავლობაში გამოშვებული იქნა 2450 ცალი მზა პროდუქცია, რის შესახებაც “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშიდან “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშზე გაკეთდა შესაბამისი ბუღალტრული გატარება. 31 მაისისათვის “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშზე 550 გაანგარიშებული ნაკეთობა (1,100 ნახევრად მზა ნაკეთობა) იყო. ამგვარად, მაისის თვის განმავლობაში წარმოებული იქნა 3,000 (2,450+550) გაანგარიშებული ექვივალენტის ნაკეთობა. ეს ნიშნავს, რომ მაისში წარმოება ტოლი იყო იმ დანახარჯების ჯამისა, რომელიც აუცილებელია “ნულიდან” 3,000 მზა ნაკეთობის დასამზადებლად.

მიაქციეთ ყურადღება, თუ როგორ ნაწილდება “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საწყისი სალდოს და მაისში საწარმოო დანახარჯების ჯამი – 72,600 ლარი – “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშსა და “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საბოლოო სალდოს შორის. პირველ რიგში განსაზღვრავენ ერთეული პროდუქციის გაანგარიშებული ექვივალენტის საშუალო თვითღირებულებას. ამ თვითღირებულების საფუძველზე (24,20 ლარი) გაიანგარიშებენ სიდიდეს, რომელიც გადაიტანება “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშზე (59,290 ლარი) და თვის ბოლოს დაუმთავრებელი წარმოების სიდიდეს (13,310 ლარი).

პროდუქციის გაანგარიშებული ექვივალენტის კალკულაცია

- ა. საწყისი მონაცემები – მაისი (პროცესი დაიწყო აპრილში, მაგრამ არც ერთი პროდუქტი არ დამთავრებულა)

	პროდუქციის ერთეული	ფულად გამოსახლებაში (ლარებში)
“დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საწყისი სალდო	–	12'000
“ძირითადი წარმოება”	–	60'600
გადაცემულია მზა პროდუქციის საწყობში (“სასაქონლო- მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშში)	2'450	?
“დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საბოლოო სალდო	1'100	?

ბ. წარმოებული პროდუქციის რაოდენობის გაანგარიშებული ექვივალენტის კალკულაცია
წარმოებული პროდუქციის რაოდენობის გაანგარიშებული ექვივალენტი = გამოშვებული
მზა პროდუქციის რაოდენობას + “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის ბოლო
სალდოში ნაკეთობათა რაოდენობის გაანგარიშებული ექვივალენტი:

$$2450 + (0,50 \times 1100) = 3000$$

გ. პროდუქციის ერთეულის (ნაკეთობის) თვითღირებულების კალკულაცია

$$\begin{aligned} \text{პროდუქციის ერთეულის} &= \frac{\text{“დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საწყისი სალდო} + \text{საწარმოო დანახარჯები}}{\text{წარმოებული პროდ. რაოდენობის გაანგარიშებული ექვივალ.}} \\ \text{თვითღირებულება} &= \frac{12000 + 60600}{3000} = 24,20 \text{ (ლარი)} \end{aligned}$$

“დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიში”

ლარებში

სალდო 1 მაისისათვის 12,000	გადაცემულია “სასაქონლო მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”)
საწარმოო დანახარჯები	ანგარიშზე (2450 ნაკეთობა, თითოეული
მაისის თვეში 60,600	24,20 ლარად) 59,290
სულ ბრუნვა 60,600	სულ ბრუნვა 59,290
სალდო 31 მაისისათვის 13,310 (550 ნაკეთობა თითოეული 24.2 ლარად)	

(უფრო ზუსტი მონაცემების მიღება შეიძლება წარმოებაში მყოფი თითოეული პროდუქციის მზაობის ხარისხის შეფასებით, მაგრამ ეს უფრო მეტ ძალისხმევას მოითხოვს. ზოგიერთი კომპანია კი საერთოდ უგულებელყოფს დაუმთავრებელ წარმოებას და არ აჩვენებს “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის ნაშთს. თუ დაუმთავრებელი წარმოება მცირეა, ან თვითონ თვემდე ერთი და იგივეა, ასეთ მიდგომას სერიოზულ შეცდომებამდე არ მივყავართ).

7 . 4 . პირდაპირი დანახარჯები ნედლეულსა და მასალებზე.

ზემოთ მოყვანილი მაგალითი უპირველესად კონვერსიის ხარჯებს ეხება (ე.ი. სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯების და საერთო საქარხნო ხარჯების თანხებს). ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯები შეიძლება განხილული იქნას ცალკე, იმის მიხედვით, თუ როდის ერთვება ის საწარმოო პროცესში. თუ საწარმოო პროცესის განმავლობაში ნედლეული და მასალები თანდათან ერთვება, მაშინ დაუმთავრებელი წარმოების შემადგენლობაში ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯების მიმართ შეიძლება იგივე 50%-იანი დაშვება გამოვიყენოთ, რომელიც ზემოთ არის აღწერილი. თუ ყველა ნედლეული და მასალა საწარმოო პროცესის დასაწყისშივე ერთვება, მაშინ მათზე დანახარჯები ცალკე გამოითვლება და საანგარიშო პერიოდის შედეგებში, ნედლეულსა და მასალებზე დანახარჯების თვალსაზრისით, დაუმთავრებელი ნაკეთობები ისე გაითვალისწინება, როგორც მზა პროდუქცია.

მაგალითი:

ნედლეულსა და მასალებზე დანახარჯების აღრიცხვის მიზნით მაისში წარმოებული პროდუქციის რაოდენობის გაანგარიშებული ექვივალენტი ტოლი იქნება მზა პროდუქციის (2'450 ცალი) და 31 მაისისთვის ჯერ კიდევ წარმოებაში მყოფი 1'100 ნაკეთობის ჯამისა; სულ – 3'550 პროდუქციის გაანგარიშებული ერთეული (ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯების აღრიცხვისთვის ისინი დაუმთავრებელი წარმოების ერთეულები აიღება კოეფიციენტით – 1, რადგან ვაკეთებთ დაშვებას, რომ ნედლეული და მასალები გადაეცა წარმოებას დასაწყისშივე მთლიანად. თუკი მასალები წარმოებას თანდათან გადაეცემოდა, მაშინ დაუშვებდით კოეფიციენტს 0,5). ნედლეულსა და მასალებზე დანახარჯებს, “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის საწყისი საღლოს თანახმად, დამატება მაისის თვეში ნედლეულსა და მასალებზე დანახარჯები, მიღებული თანხა გაიყოფა პროდუქციის 3'550 გაანგარიშებულ ერთეულზე, რაც პროდუქციის ერთეულის გაანგარიშებულ ექვივალენტზე ნედლეულისა და მასალების საშუალო დანახარჯებს მოგვცემს. ამ სიდიდის 2'450-ზე გამრავლებით მივიღებთ ნედლეულისა და მასალების დანახარჯებს მზა პროდუქციაზე. ხოლო 1'100-ზე გამრავლებით, – ნედლეულისა და მასალების დანახარჯებს საანგარიშო პერიოდის ბოლოს დაუმთავრებელ წარმოებაზე. ამ გამოთვლების შედეგები იკრიბება კონვერსიის დანახარჯების შესაბამის შედეგებთან “სასაქონლო-მატერიალური მარაგის” (“მზა პროდუქციის”) ანგარიშზე მიმართული საერთო თანხისა და “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშის ბოლო საღლოში ასახული თანხის მისაღებად.

სისტემის არჩევა. საწარმოო პროცესის არსიდან უმეტეს შემთხვევებში ცხადი ხდება – დანახარჯების მიკუთვნების რომელი სისტემის გამოყენება ჯობია: შეკვეთაზე თუ პროცესზე. მაგრამ, რამდენადაც პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა ნაკლები

რაოდენობის დოკუმენტაციის წარმოებას მოითხოვს, ვიდრე შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა, ამიტომ ხშირად პირველს ირჩევენ, იმის და მიუხედავად თუ წარმოებული ნაკეთობები რამდენად განსხვავდება ერთმანეთისაგან.

პრაქტიკაში სისტემების ვარიაციები. სქემატურად ნაკეთობაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა ნაჩვენებია წინა თავში. კომპანიები პრაქტიკაში, ფირმის სპეციფიკურ მოთხოვნებზე ორიენტირების გამო, უფრო რთულ სისტემებს იყენებენ. ასე მაგალითად, სინთეზურ ანგარიშს “ნედლეული და მასალები” ჰყოფენ რამდენიმე ანალიზურ ანგარიშად ცალკეული სახეობის მასალების აღრიცხვისათვის; იგივე შეიძლება ვთქვათ “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშზეც. თუმცა, ძირითადად, საერთო სტრუქტურა ნარჩუნდება.

7 . 5 . პირდაპირი დანახარჯების გაზომვა

როგორც წინა თავში იყო განსაზღვრული, დანახარჯი პირდაპირია მოცემული ობიექტისათვის, თუ იგი უშუალოდ არის დაკავშირებული მასთან, ან მხოლოდ მან გამოიწვია განსახილველი დანახარჯი. ამრიგად, განვიხილოთ დანახარჯი, როგორც პირდაპირი – ნიშნავს გვეჩვენებს იმ რესურსების სიდიდის აღნიშვნის საშუალება, რომელიც გამოიყენება უშუალოდ მოცემულ დანახარჯთა ობიექტზე. თუ დანახარჯებსა და ობიექტს შორის მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი კიდევ რამდენიმე ობიექტზე ვრცელდება, მაშინ დანახარჯთა ამ ობიექტისათვის განსახილველი დანახარჯები არაპირდაპირი იქნება.

ამ თავში განხილული დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტები იყო პროდუქცია. დანახარჯების სხვა ობიექტებისათვის პირდაპირად შეიძლება ჩაითვალოს ზემოთ განსაზღვრულისაგან რამდენადმე განსხვავებული დანახარჯების ელემენტები. მაგალითად, განყოფილების მმართველის თანამდებობრივი სარგო პირდაპირი დანახარჯია კომპანიის განყოფილებისათვის – როგორც დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტისათვის; მაგრამ განყოფილების მიერ წარმოებულ პროდუქციასთან მიმართებაში – ეს დანახარჯი არაპირდაპირია, ვინაიდან არ არსებობს პირდაპირი და უშუალო კავშირი განყოფილების მმართველის თანამდებობრივ სარგოსა და რომელიმე წარმოებულ ნაკეთობას შორის.

ახლა ვუახლოვდებით პირდაპირი დანახარჯების ორი ძირითადი ტიპის – სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯებისა და ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯების – უფრო დეტალურ განხილვას. მიღებული დასკვნები მოქმედია პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნებისა და პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემებისათვის.

7 . 5 . 1 . პირდაპირი დანახარჯები სამუშაო ძალაზე

სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯების გაზომვას ორი ასპექტი აქვს:

- 1) გამოძევაზე სამუშაო დროის კაც-საათთა რაოდენობის გაზომვა;
- 2) ფასის დადგენა სამუშაო დროის ერთეულზე.

გამოძევაზე სამუშაო დროის კაც-საათთა რაოდენობის გაზომვა შედარებით მარტივია. სამუშაო დროის აღრიცხვის ტაბელში ან სხვა მსგავს დოკუმენტაციაში, აღინიშნება მუშის მიერ თითოეული სახის სამუშაოზე დახარჯული საათების რაოდენობა; თუ მუშას უხდინ

ნარდად წარმოებული პროდუქციის რაოდენობიდან, მაშინ რეგისტრირდება მის მიერ წარმოებული პროდუქციის რაოდენობა. აქ არ განვიხილავთ მოცდენების, ზეგემიურის და ა.შ. აღრიცხვას, რადგან ეს საკითხები უკვე განხილულია წინა თავებში.

გაცილებით უფრო რთული საკითხია სამუშაო დროის ერთეულზე ფასის დადგენის გადაწყვეტილების მიღება. ამ საკითხს კომპანიები წყვეტენ ინდივიდუალურად შრომითი ბაზრისა და კვალიფიკაციის გათვალისწინებით.

მაგალითი:

დავუშვათ, შეგვეთა სრულდება ოთხ საამქროში თანმიმდევრობით. თითოეულ საამქროში გამოიმუშავებული კაც-საათები და შრომის ანაზღაურების განაკვეთები მოცემული არის ქვევით. ჩამოთვლილი მონაცემებიდან გამოვძინარე შეიძლება განვსაზღვროთ სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯების საერთო თანხა.

საამქრო	შეგვეთის შესრულებისას ფაქტიურად გამოიმუშავებული კაც-საათები	შრომის ანაზღაურების საათობრივი განაკვეთი (ლარებში)	პირდაპირი დანახარჯები სამუშაო ძალაზე (ლარებში)
1	2	3	4
ა	20	7,00	140,00
ბ	3	9,50	28,50
გ	6	8,80	52,80
დ	40	8,00	320,00
შეგვეთის შესრულებისთვის სამუშაო ძალის პირდაპირი დანახარჯების საერთო თანხა			541,30

7 . 5 . 2 . პირდაპირი დანახარჯები ნედლეულსა და მასალებზე.

ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირი დანახარჯების გაზომვას იგივე ორი ასპექტი აქვს:

- ✓ გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების რაოდენობა;
- ✓ განზომილების ერთეულის ფასი.

მასალის რაოდენობას, ჩვეულებრივ, მოთხოვნა-განაცხადის მიხედვით განსაზღვრავენ, რომლებსაც საამქროებიდან საწყობში აგზავნიან. მასალის ფასის განსაზღვრის პრობლემა სამუშაო დროის ერთეულის ფასის განსაზღვრის ანალოგიურია. ნედლეულისა და მასალების ფასი შეიძლება ავიღოთ მათი შესყიდვის ღირებულებიდან ან შეიძლება მასში ჩავრთოთ მასალების გამოყენებასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯი: ტრანსპორტირება, შენახვა, ჩატვირთვა-გადმოტვირთვა და სხვა.

როგორც შრომის ანაზღაურების ფონდის ხარჯების შემთხვევაში, კონცეპტუალურად სასურველია, დანახარჯები მასალების გამოყენებაზე, მათი აღრიცხვის დროს, ჩავრთოთ ნედლეულისა და მასალების ფასში. მაგრამ ამან შეიძლება სააღრიცხვო სამუშაოს

მოცულობის ისეთი ზრდა გამოიწვიოს, რომ კომპანიამ ჩათვალოს – “ჩიტი ბრდღვნად არ ღირს”. ამიტომ ბევრი კომპანია მასალების გამოყენებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს წარმოადგენს, როგორც საერთო სამეურნეოს.

7.6. პირდაპირი და ცვლადი დანახარჯები.

პრაქტიკაში პირდაპირ და ცვლად დანახარჯებს ხშირად განიხილავენ როგორც სინონიმებს: ბევრი დანახარჯი, რომელიც ნაკეთობასთან მიმართებაში პირდაპირ დანახარჯს წარმოადგენს, ამ ნაკეთობის გამოშვების მოცულობის პირდაპირპროპორციულად იცვლება (ე.ი. წარმოადგენს ცვლადს). ასე მაგალითად, რომელიმე ნაკეთობის წარმოებაზე უშუალოდ დაკავებული მუშების ხელფასი, – პირდაპირი და ცვლადი დანახარჯია.

ანალოგიურად, როგორც ერთმანეთის შემცვლელს, ხშირად გამოიყენებენ ტერმინებს: არაპირდაპირი დანახარჯები – მუდმივი დანახარჯები.

ასეთი მიდგომა არასწორია. ტერმინები განპირობებულია განსხვავებული კონცეფციებით: *პირდაპირი და არაპირდაპირი დანახარჯები განისაზღვრება დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტთან კავშირში, ხოლო ცვლადი და მუდმივი დანახარჯები – კლასიფიცირდება მოცულობის (წარმოების) შეცვლასთან მიმართებაში მათი ცვლილების ხარისხის მიხედვით.*

7.7. არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნება

7.7.1. განსხვავებები პირდაპირ და არაპირდაპირ დანახარჯებს შორის.

დანახარჯის ობიექტისათვის უმჯობესია, თუ დანახარჯების ელემენტი კლასიფიცირებული იქნება როგორც პირდაპირი, და არა როგორც არაპირდაპირი: პირდაპირი დანახარჯები უშუალოდ მიეკუთვნება ობიექტს იმ დროს, როცა არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნება უფრო რთული და ნაკლებ ზუსტი პროცესია. როგორც არ უნდა იყოს, არაპირდაპირი დანახარჯების კატეგორია უნდა არსებობდეს და არსებობს კიდევ.

დანახარჯების არ მიაკუთვნებენ პირდაპირ ნაკეთობას (დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტს) სამიდან ერთ ერთი მიზეზით:

- 1) ამის გაკეთება შეუძლებელია (მაგალითად, წარმოების მომარაგების განყოფილების უფროსის თანამდებობრივი სარგო);
- 2) ეს პრაქტიკულად რთულია, ვინაიდან თავად აღრიცხვა ამ შემთხვევაში ძალიან რთულდება და ძალიან ძვირი ჯდება (მაგალითად, დაფები და ლითონის სამაგრები, რომელთა ფასი რამდენიმე თეთრია და არ ღირს იმის გამოთვლა, თუ რამდენი ცალი იხარჯება თითოეული ჯინსის დამზადებაზე; ამიტომ, მათ წარადგენენ როგორც დამხმარე მასალებს, ე.ი. როგორც არაპირდაპირ დანახარჯებს);
- 3) მიღებულია გადაწყვეტილება, რომ არ იქნას გათვალისწინებული რაიმე დანახარჯი – როგორც პირდაპირი. ბევრი კომპანია დანახარჯებს არაპირდაპირს მიაკუთვნებს უბრალოდ იმიტომ, რომ ასეა მიღებული (ეს სამართლიანია, მაგალითად, შრომის ანაზღაურების ფონდთან დაკავშირებულ ხარჯებთან მიმართებაში (სოციალური დაზღვევის ანარიცხებთან და სხვა)).

ზოგჯერ როგორც დანახარჯის პირდაპირობის განსაზღვრა და ზუსტი ზღვრის დადგენა დანახარჯთა ობიექტზე მიკუთვნებისას.

მაგალითი:

დავითი მუშაობს არქიტექტურულ ფირმაში მხაზველად. გასულ კვირაში მას “ა” პროექტზე 25 საათი უნდა ემუშავა, ხოლო “ბ” პროექტზე – 15 საათი. სინამდვილეში კი “ა” პროექტზე, რომელიც პირველად უნდა ჩაებარებინა, 35 საათის მუშაობა დასჭირდა. ამიტომ დავითს კვირაში 50 საათის გამოუმუშავება მოუწია: 35 საათი (მ.შ. 10 სთ. გამოსასვლელ დღეებში) – “ა” პროექტზე და 15 საათი – “ბ” პროექტზე. (გამოსასვლელ დღეებში (ზეგვემდური მუშაობისთვის დავითი გამოიმუშავეს ხელფასზე 50%-იანი დანამატი). ზეგვემდური მუშაობისთვის დანამატი გადახდილი უნდა იყოს “ა” პროექტზე და არა “ბ”-ზე, ვინაიდან სწორედ “ა” პროექტი იყო იმის მიზეზი, რომ დავითს გამოსასვლელ დღეებში მოუხდა მუშაობა.

გარდა ამისა, არსებობს განსხვავებული შეხედულებები, თუ რამდენად მჭირდოდ უნდა იყოს დაკავშირებული ერთმანეთთან მიკუთვნების ობიექტი და დანახარჯები, რომ ეს უკანასკნელნი პირდაპირად ჩაითვალოს. ბევრ საწარმოო პროცესებში, (მაგ. ავტომატიზირებულ წარმოებებში, ამკრებ ხაზებში, ნავთობგამამდიდრებელ ქარხნებში და სხვა.) ძირითადი საწარმოო სიმძლავრეები უწყვეტად მოქმედებენ პროდუქციის გამოშვების მიმდინარე მოცულობის მიუხედავად. შეიძლება ჩავთვალოთ, რომ ამ შემთხვევებში შრომითი დანახარჯები საჭიროა მთლიანად სამუშაო პროცესის წარმართვისათვის (რაც, მაგალითად, საწარმოო შენობების გათბობის და განათების ანალოგიურია), ე.ი. აქ სახეზე გვაქვს არაპირდაპირი დანახარჯები. მიუხედავად ამისა, კომპანიათა უმეტესობა ამ ხარჯებს სამუშაო ძალაზე პირდაპირ დანახარჯებად წარმოადგენს.

7 . 8. დანახარჯების მიკუთვნების გუნება.

დანახარჯთა ობიექტის მთლიანი თვითღირებულება, პირდაპირი დანახარჯების გარდა, იმ არაპირდაპირი დანახარჯების პროპორციულ წილს მოიცავს, რომლებიც გამოწვეულია არა ერთი, არამედ რამდენიმე ობიექტის მიერ – მათ შორის განსახილველი ობიექტის მიერაც. მაგალითად, სახელოსნოში ავტომობილის შეკეთების თვითღირებულებაში შედის სარემონტო სახელოსნოში ყველა არაპირდაპირი დანახარჯის (ე.ი. საერთო სამეურნეო) პროპორციული წილი. ცნება “პროპორციული წილი” ბუნდოვნად ჟღერს და ასეც არის. მაგრამ, პრაქტიკულად, ეს ერთადერთი მიდგომაა ობიექტზე არაპირდაპირი დანახარჯების მისაკუთვნებლად.

რას წარმოადგენს ეს “პროპორციული წილი”? მისი განსაზღვრის საუკეთესო საშუალება მდგომარეობს იმ პროპორციების დადგენაში, რომლითაც თითოეული ობიექტი იწვევს ამ დანახარჯებს. მაგალითად, შეკვეთა რომლის შესრულებაც საჭიროებს ძვირადღირებული მოწყობილობის გამოყენებას (და შესაბამისად ცვეთაზე, ტექნიკურ მომსახურებაზე და რემონტზე უფრო მეტ ხარჯებს) უფრო მეტ ზედნადავს (საერთო სამეურნეო) ხარჯებს გამოიწვევს, ვიდრე შეკვეთა, რომლის შესრულებისთვისაც შეიძლება მხოლოდ ხელსაწყო იარაღებს დავეჯერდეთ, თუმცა სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯების ოდენობა ორივე

შემთხვევაში ერთნაირი იქნება. ასე მაგალითად, ავტომობილების ტექნიკური მომსახურების სადგურში კარბურატორის რეგულირებისა და ბორბლების ბალანსირების ზეინკლის მუშაობის 3 საათი უფრო ძვირი ეღირება, ვიდრე მანქანის გაწმენდის 3 საათი. შემდეგ, სამუშაო, რომელიც სამუშაო დროის 3 საათს ითხოვს სხვა თანაბარ პირობებში უფრო მეტ არაპირდაპირ დანახარჯებს იწვევს, ვიდრე ის, რომელიც შეიძლება 1,5 საათის განმავლობაში შესრულდეს. ცხადია, რომ დროის მოცემულ პერიოდში (ვთქვათ, ერთ თვეში), შესრულებული ყველა შეკვეთა, ამ პერიოდში წარმოქმნილი ყველა დანახარჯის მიზეზს წარმოადგენს, მიუხედავად იმისა, ეს დანახარჯები კლასიფიცირებული იქნება როგორც პირდაპირი თუ არაპირდაპირი ცალკეულ შეკვეთებთან (დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტებთან) მიმართებაში.

რის შედეგადაც:

- ✓ საწარმოო დანახარჯების ყველა ელემენტი მიკუთვნებული უნდა იქნას დანახარჯთა ობიექტებზე;
- ✓ რამდენადაც შესაძლებელი იქნება ობიექტზე მიკუთვნებული არაპირდაპირი დანახარჯების წილი უნდა შეესაბამებოდეს განსახილველი დანახარჯების წარმოქმნაში ამ ობიექტის მონაწილეობის ხარისხს.

ცალკეულ ობიექტებზე არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნების პროცესს სხვაგვარად დანახარჯთა განაწილებას უწოდებენ, ხოლო არაპირდაპირ დანახარჯებს – ზედნადებ ხარჯებს.

არაპირდაპირი დანახარჯთა ნაკეთობაზე მიკუთვნება ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტების დახმარებით ხდება. ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტების გამოთვლის მეთოდი ქვევით იქნება აღწერილი. დასაწყისში კი უნდა გავეცნოთ დანახარჯთა მიკუთვნების ცენტრის (დანახარჯების ცენტრის) ცნებას.

7 . 9 . დანახარჯთა მიკუთვნების ცენტრები.

დანახარჯთა ცენტრი – ეს დანახარჯთა მიკუთვნების ობიექტია, სადაც თავს იყრის დანახარჯები, რომლებიც შეკრულია ერთი ან რამდენიმე ურთიერთდაკავშირებული ფუნქციით ან საქმიანობის სახით. მაგალითად: ფუნჯების მწარმოებელ კომპანიაში არის ქვედანაყოფი ფუნჯების ხის ღეროების საწარმოებლად. იგი შეიძლება დანახარჯთა ცენტრის კარგი მაგალითი იყოს.

პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემაში დანახარჯების ელემენტები, თავიდან, დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით შეიკრიბება და უკვე შემდეგ მიეკუთვნება პროდუქციას. ამის გამო, დანახარჯთა ცენტრს, ხშირად დანახარჯების მიკუთვნების “შუალედურ ობიექტს” უწოდებენ, საბოლოო ობიექტის – პროდუქციისაგან განსხვავებით.

7 . 9 . 1 . “დანახარჯთა ცენტრის” და “პასუხისმგებლობის ცენტრის” ცნებების ურთიერთდამოკიდებულება.

პასუხისმგებლობის ცენტრი არის ორგანიზაციული ქვედანაყოფი, რომელსაც მმართველი მეთაურობს. ფუნჯების მწარმოებელ კომპანიაში ხის ღეროების დამამზადებელი

ქვედანაყოფი პასუხისმგებლობის ცენტრს წარმოადგენს; იგი, ასევე, დანახარჯების ცენტრიც არის. პასუხისმგებლობის ცენტრების უმრავლესობა, იმავდროულად, დანახარჯთა ცენტრებსაც წარმოადგენენ. თუმცა, დანახარჯთა ყველა ცენტრი არ წარმოადგენს პასუხისმგებლობის ცენტრს.

მაგალითად, ტიპოგრაფიაში შეიძლება სხვადასხვა ტიპისა და ზომის მრავალი საბეჭდი მანქანა იყოს. თითოეული ამ მანქანებიდან შეიძლება იყოს დანახარჯთა ცენტრი, მაგრამ არა პასუხისმგებლობის ცენტრი. გამომცემლობის მასშტაბით პასუხისმგებლობის ცენტრი მთელი ტიპოგრაფია იქნება. სხვა მაგალითი: თუ საწარმოს მიერ წარმოებული ნაკეთობები ძირითადად ერთნაირებია, საწარმო შეიძლება განხილული იქნას, როგორც დანახარჯთა ერთიანი ცენტრი, იმის მიუხედავად, რომ საწარმოში არის რამდენიმე პასუხისმგებლობის ცენტრი თავიანთი მმართველებით.

7 . 9 . 2 . დანახარჯთა ცენტრები პროდუქციის და მომსახურების მიხედვით.

დანახარჯთა ცენტრები ორი ტიპისაა:

- ✓ დანახარჯთა ცენტრები პროდუქციის მიხედვით; და
- ✓ დანახარჯთა ცენტრები მომსახურებების მიხედვით.

პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა ცენტრები ამზადებენ ნაკეთობებს ან მათ ნაწილებს. მაგალითად, ფუნჯების მწარმოებელ ფაბრიკაში საამქროები, რომლებიც ამზადებენ ხის ტარებს, ფუნჯებს, ახდენენ მათ აკრებას – ყველა ესენი ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებია. აგრეთვე, ზემოთ მოყვანილი მაგალითიდან ტიპოგრაფიის ყველა საბეჭდი მანქანა – ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრია.

დანახარჯთა ცენტრების სხვა ტიპს წარმოადგენს დანახარჯთა ცენტრები მომსახურების მიხედვით. ისინი ემსახურებიან პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებს, მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა სხვა ცენტრებს ან მთლიანად ორგანიზაციას. რომლის მაგალითი შეიძლება იყოს: მანქანათმშენებელ ქარხანაში სარემონტო საამქრო და ქარხნის მმართველობა. თუმცა, არ შეიძლება დანახარჯთა ყველა ცენტრი, რაიმე ორგანიზაციულ ქვედანაყოფთან გაავაგივოთ. მაგალითად, ბევრ ორგანიზაციაში დანახარჯთა ცენტრები იქმნება უძრავი ქონების მიხედვით, სადაც თავს იყრის ყველა დანახარჯი, რომლებიც დაკავშირებულია შენობებთან, აღჭურვილობებთან და მიწის ნაკვეთებთან – კომუნალური გადასახდელების, იჯარისა და დარიცხული ცვეთის ჩათვლით, ქონების გადასახადისა და სადაზღვევო გადასახდელების სახით.

მომსახურებების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრს, ხშირად ირიბი დანახარჯების, ან ზედნადები ხარჯების კოლექტორებს უწოდებენ. სიტყვა კოლექტორი იმ მნიშვნელობით გამოიყენება, რომ აქ თავს იყრის არაპირდაპირი დანახარჯები და აქედან სხვა ცენტრებში გადადიან.

7 . 10 . ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტების გამოთვლა.

დანახარჯთა განაწილების პროცესები მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- ა) ზედნადები ხარჯების “მიკუთვნება” და “განაწილება” დანახარჯთა ცენტრებზე;

- ბ) მომსახურების დანახარჯთა ცენტრების ზედნაღები ხარჯების ხელახლა “განაწილება” პროდუქციის დანახარჯთა ცენტრებზე;
- გ) ზედნაღები ხარჯების “შთანთქმა” პროდუქციის მიერ.

პირველ ეტაპზე ავხსნით, რა განსხვავებაა ზედნაღები ხარჯების “მიკუთვნებასა” და “განაწილებას” შორის.

დანახარჯთა განაწილების პროცესის პირველი ეტაპი მოიცავს ზედნაღები ხარჯების მიკუთვნებასა და განაწილებას.

- ✓ “მიკუთვნება” გულისხმობს ზედნაღები ხარჯების პირდაპირ “მიწერას” ცალკეულ განყოფილებებზე (წარმოება და მომსახურება);
- ✓ ხოლო თუ ზედნაღები ხარჯები ერთზე მეტ განყოფილებასთან არის დაკავშირებული, მაშინ ხარჯები უნდა განაწილდეს ამ განყოფილებებს შორის გარკვეული მეთოდით, რომელსაც “განაწილებას” უწოდებენ;
- ✓ მუდმივი საწარმოო ზედნაღები ხარჯები, რომლებიც, ჩვეულებრივ განაწილებას ექვემდებარება, ისეთი ხარჯებია, რომლებსაც ბევრი სხვადასხვა განყოფილება იყენებს.

ვიდრე დანახარჯთა ცენტრისათვის ზედნაღები დანახარჯების კოეფიციენტის გამოთვლას განვიხილავთ, უნდა განვიხილოთ ის პროცედურები, თუ როგორ ხდება ამ დანახარჯების მიტანა დანახარჯთა ცენტრებამდე. №2 სქემაზე ნაჩვენებია ნაკეთობაზე ირიბი დანახარჯების მიკუთვნების პროცედურა:

მაგალითისათვის აღებულია ფუნჯების დამამზადებელი ფაბრიკა, რომელსაც პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა სამი ცენტრი და მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ორი ცენტრი აქვს. პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებია: ხის ტარების დამამზადებელი საამქრო; ფუნჯების დამამზადებელი საამქრო; ამკრები საამქრო. მომსახურების მიხედვით დანახარჯების ერთ-ერთი ცენტრია დანახარჯთა ცენტრი უძრავი ქონების მიხედვით, მეორე კი საერთო ცენტრი, სადაც აკუმულირდება ყველა სხვა არაპირდაპირი დანახარჯი: სასაწყობო დანახარჯები, სარემონტო სამსახურის ხარჯები, საქარხნო მმართველობა (ბევრ საწარმოში, თითოეულ ჩამოთვლილ სახეობაზე თავისი ცენტრი იქმნება).

პროდუქციას (დანახარჯების მიკუთვნების ობიექტს) პირდაპირ მიეკუთვნება პირდაპირი დანახარჯები ნელეულსა და მასალებზე და პირდაპირი დანახარჯები სამუშაო ძალაზე.

ირიბი დანახარჯების ნაკეთობაზე (დანახარჯების მიკუთვნების საბოლოო ობიექტზე) მიკუთვნება სამ სტადიას გადის:

- 1) სააღრიცხვო პერიოდის ირიბი დანახარჯების საერთო თანხა ნაწილდება დანახარჯების მიკუთვნების შუალედურ ობიექტებს შორის – პროდუქციებისა და მომსახურებების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებს შორის (მე-2 სქემის ა ნაწილი);
- 2) მომსახურების მიხედვით დანახარჯების თითოეულ ცენტრზე მიკუთვნებული თანხა ნაწილდება დანახარჯთა ცენტრებზე ნაკეთობების მიხედვით (მე-2 სქემის ბ ნაწილი);
- 3) ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯთა თითოეულ ცენტრზე მიკუთვნებული ირიბი დანახარჯების საერთო თანხა (მომსახურების მიხედვით დანახარჯების ცენტრებიდან

გადმონაწილებული თანხების ჩათვლით) ნაწილდება იმ ნაკეთობაზე, რომელიც გადის ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯების ცენტრებში (მე-2 სქემის გ ნაწილი).

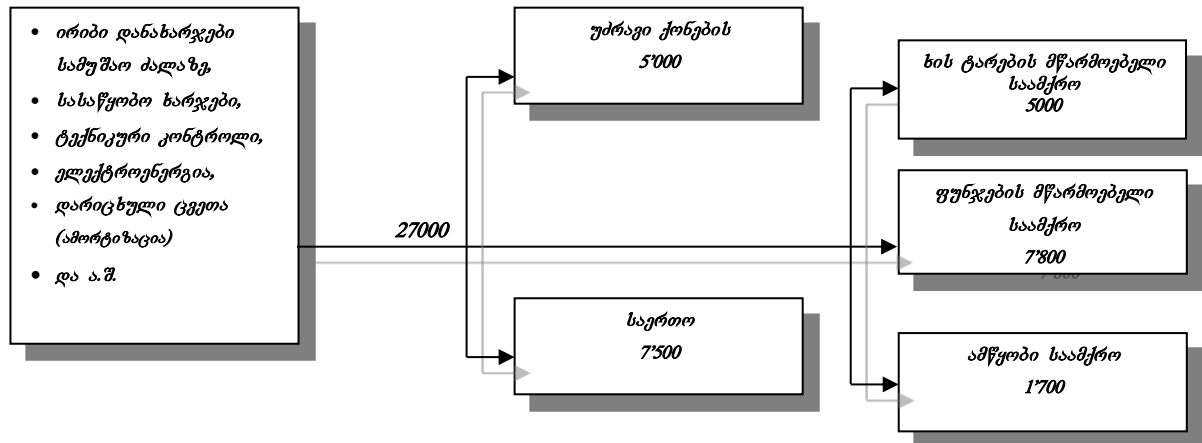
სქემა 2. ირიბი დანახარჯების მიკუთვნება პროდუქციაზე (ლარებში)

ა. ხარჯების თავდაპირველი “მიკუთვნება” / “განაწილება” დანახარჯების ცენტრების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრები

არაპირდაპირი დანახარჯების
ელემენტები წარმოებაში

დანახარჯთა ცენტრები
მომსახურებების მიხედვით

დანახარჯთა ცენტრები
პროდუქციის მიხედვით



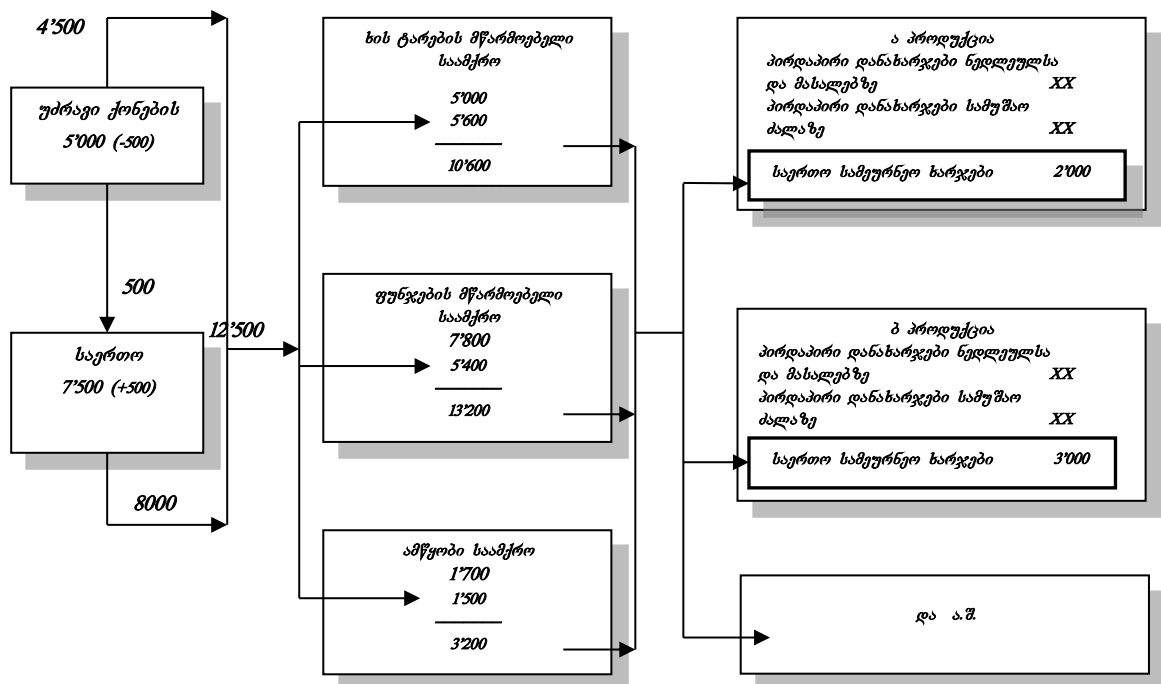
ბ. მომსახურების მიხედვით ცენტრების დანახარჯთა “გადანაწილება”

გ. ზედნაღები დანახარჯების “შთანთქმა”

დანახარჯების ცენტრები
მომსახურებების მიხედვით

დანახარჯების ცენტრები
პროდუქციის მიხედვით

ნაკეთობები – დანახარჯების
მიკუთვნების ობიექტები



აღწერით თითოეული სტადია უფრო დეტალურად.

1. დანახარჯთა თავდაპირველი განაწილება დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით.

ირიბი დანახარჯების მიკუთვნების პირველ ნაბიჯს წარმოადგენს საანგარიშო პერიოდში დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით განაწილება. სამუშაო ძალაზე არაპირდაპირი დანახარჯები, დანახარჯების იმ ცენტრებს "მიეკუთვნება", სადაც შესაბამისი თანამშრომლები მუშაობენ (გაიხსენეთ, რომ ეს დანახარჯები, ჩვეულებრივ, პირდაპირს წარმოადგენენ დანახარჯთა ცენტრების მიმართ. ტერმინი არაპირდაპირი გამოიყენება იმიტომ, რომ ეს დანახარჯები არ წარმოადგენენ პირდაპირს პროდუქციასთან – დანახარჯების მიკუთვნების საბოლოო ობიექტთან მიმართებაში). სასაწყობო ხარჯები და დანახარჯები დამხმარე მასალებზე იმ ცენტრებს "მიეკუთვნება", სადაც ისინი წარმოიშვა. მანქანებსა და მოწყობილობებზე დარიცხული ცვეთა, ასევე ხარჯები ენერგომომარაგებაზე დანახარჯების იმ ცენტრებს "მიეკუთვნება", რომლებშიც ეს მანქანები ირიცხება. ხარჯები შენობის გათბობასა და განათებაზე, ასევე საიჯარო ქირა, ან შენობასა და აღჭურვილობაზე დარიცხული ცვეთა – "გაუნაწილება" დანახარჯების ცენტრს უძრავი ქონების მიხედვით.

წინამდებარე აღწერაში თქვენ, ალბათ, უკვე მიაქცევთ ყურადღება, რომ ირიბი დანახარჯები დანახარჯთა ცენტრებზე მუხლობრივად ნაწილდება და არა მათი შეკრებითა და საერთო თანხის განაწილებით. როცა პროცედურა თითოეული მუხლის მიხედვით შესრულებულია, პასუხისმგებლობის ცენტრების (დანახარჯების ცენტრების) მიხედვით განაწილებული ირიბი დანახარჯების თანხა, პერიოდის ირიბი დანახარჯების საერთო თანხის ტოლია.

მე-2 სქემის ა ნაწილში ნაჩვენებია, თუ როგორ მიეკუთვნა და განაწილდა თავდაპირველად ირიბი დანახარჯების 27,000 ლარი დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით. (იხ. სქემა 3). მაგალითად, სამუშაო ძალაზე არაპირდაპირი დანახარჯების 10'000 ლარიდან უძრავი ქონების მიხედვით დანახარჯების ცენტრზე მიკუთვნებული იყო – ნული (ვინაიდან არც ერთი მუშაკი არ ირიცხება უშუალოდ ამ ქვედანაყოფში), დანახარჯების საერთო ცენტრზე – 5'000 ლარი, ხის ტარების დამამზადებელ საამქროზე – 1'700 ლარი, ფუნჯების დამამზადებელ საამქროზე – 3'300 ლარი და ამწყობ საამქროზე – ნული (ვინაიდან საამქროს უფროსიც უშუალოდ აწყობაზე მუშაობს, ხოლო სხვა მმართველობითი ან ინჟინერ-ტექნიკური პერსონალი, ე.ი. სამუშაო ძალაზე არაპირდაპირი დანახარჯი, აქ არ არის). დანარჩენი დანახარჯების მიკუთვნებისას შესაბამისი ბაზა მოიძებნება. მიკუთვნების ბაზებზე საუბარი გვექნება ქვემოთ.

2. მომსახურების მიხედვით დანახარჯების ცენტრებზე თავდაპირველად მიკუთვნებული დანახარჯების "გადანაწილება".

შემდეგი ნაბიჯი იქნება თავდაპირველად მომსახურების მიხედვით დანახარჯის ცენტრებზე მიკუთვნებული დანახარჯების "გადანაწილება", იმისათვის, რომ, საბოლოო ჯამში ყველა არაპირდაპირი დანახარჯი მივიღეს პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებამდე. თავდაპირველად მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებზე მიკუთვნებული დანახარჯების ცალკეული ელემენტები პირდაპირ გადაიტანება დანახარჯთა იმ ცენტრებზე,

რომლებიც იღებენ შესაბამის მომსახურებას. მაგალითად, დანახარჯები სარემონტო სამსახურზე ცენტრების მიხედვით შეიძლება განაწილდეს რეალურად შესრულებული სარემონტო სამუშაოების მოცულობის საფუძველზე. დანახარჯები საკუთარ ელექტროსადგურზე შეიძლება გადანაწილდეს თითოეული ცენტრის მიერ მოხმარებული ელექტროენერგიის რაოდენობის მიხედვით, ისე, თითქოს ელექტროენერგიის შესყიდვა სხვა კომპანიისგან ხდებოდა.

სქემა 3

არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნება / განაწილება

„დანახარჯების ელემენტები	საერთო თანხა	დანახარჯების ცენტრი მომსახურების მიხედვით		დანახარჯების ცენტრი პროდუქციის მიხედვით		
		უძრავი ქონების	საერთო	ხის ტარების საამქრო	ფუნჯების საამქრო	ამკრები საამქრო

ა. თავდაპირველი მიკუთვნება / განაწილება დანახარჯთა ცენტრების მიხედვით

არაპირდაპირი დანახარჯები სამუშაო ძალაზე	10000	0	5000	1700	3300	0
სასაწყობო ხარჯები	5'000	600	1'500	500	1'500	900
სხვა	12'000	4'400	1'000	2'800	3'000	800
სულ	27'000	5'000	7'500	5'000	7'800	1700

ბ. მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებზე თავდაპირველად მიკუთვნებულ დანახარჯების გადანაწილება

უძრავი ქონების დანახარჯთა ცენტრი		(5'000) ¹	500	1'500	2'000	1'000
საერთო დანახარჯთა ცენტრი			(8'000)	4'100	3'400	500
არაპირდაპირი დანახარჯები	27'000	0	0	10'600	13'200	3'200

გ. ზედნაღები ხარჯების კოეფიციენტების გამოთვლა

სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯი – გამოთქმული კაც-საათების რაოდენობა	7'000			2'100	3'500	1'400
ზედნაღები ხარჯების კოეფიცი. (ზედ/ხარჯის ლარი კაც/სთ) სამუშაო დროის (კაც/სთ) პირდაპირ დანახარჯებზე				5.05	3.77	2.29

¹ ფრჩხილები აღნიშნავს გამოქვითვას.

მე-3 სქემაზე გამოსახული პროცედურები განვიხილოთ დაწვრილებით:

დანახარჯების მიკუთვნების ბაზა. არაპირდაპირი დანახარჯების ბევრი ელემენტი შეუძლებელია უშუალოდ მიეკუთვნოს რომელიმე ცენტრს, ხოლო მომსახურების მიხედვით დანახარჯების ცენტრებზე თავდაპირველად მიკუთვნებული დანახარჯები არ

შეიძლება პირდაპირ განაწილდეს დანახარჯების სხვა ცენტრებს შორის. დანახარჯების ამ ელემენტების განაწილებისათვის ირჩევენ შესაბამის ბაზას. იგი მაქსიმალურად უნდა შეესაბამებოდეს ზემოთ მოყვანილ ძირითად კრიტერიუმს: დანახარჯების მიკუთვნების ბაზა უნდა გამოხატავდეს მიზეზ-შედეგობრივ კავშირს დანახარჯებსა და დანახარჯთა ცენტრებს შორის, თუმცა ამისათვის არ არსებობს რაიმე ზუსტი და საყოველთაო წესი. პრაქტიკაში გამოყენებულია დანახარჯების მიკუთვნების სხვადასხვა ბაზები, მაგალითად:

- ა) შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებული. დანახარჯები სოციალური დაზღვევის ანარიცხებზე, საპენსიო უზრუნველყოფა, სხვადასხვა ანაზღაურებები და შეღავათები, შეიძლება განაწილდეს, სამუშაო ძალაზე დანახარჯების საერთო თანხის ბაზით, შეიძლება ჩაერთოს სამუშაო ძალაზე პირდაპირ დანახარჯებში და არ გამოჩნდნენ როგორც ზედნადები ხარჯები;
- ბ) მუშაკთა საშუალოსიობრივ რიცხოვნობასთან დაკავშირებული. ქვედანაყოფის პერსონალის შენახვასთან დაკავშირებული დანახარჯები (მაგ. სასადილოს დანახარჯები).
- გ) ნედლეულსა და მასალებთან დაკავშირებული. დანახარჯების ეს კატეგორია შეიძლება განაწილდეს საწარმოს დანახარჯთა ცენტრებში უშუალოდ გამოყენებული ნედლეულისა და მასალების რაოდენობის ან ფასის მიხედვით (მაგ. საწყობში შენახვის ხარჯი).
- დ) საწარმოო და სხვა სათავსოებთან დაკავშირებული. დანახარჯების ცალკეული ელემენტები დაკავშირებულია დანახარჯთა ცენტრის მიერ დაკავებული საწარმოო ფართისა და სათავსოს მოცულობის გამოყენებასთან, რომელიც ნაწილდება საწარმოო ფართის ბაზის კვადრატული მეტრების ან კუბური მეტრების (მოცულობის) შესაბამისად (მაგ. გათბობა, განათება)
- ე) ოპერაციებთან დაკავშირებული. ზოგიერთი დანახარჯი ამა თუ იმ ოპერაციის შესრულების რაოდენობით განისაზღვრება და ამ ბაზით ნაწილდება. მაგალითად, დანახარჯი ანგარიშის ამოწერაზე, პრაქტიკულად დამოკიდებული არ არის იმ თნხაზე, რომელიც ანგარიშშია მოცემული.
- ვ) აქტივობის დონესთან დაკავშირებული. ცალკეული დანახარჯი დაახლოებით შეესაბამება დანახარჯთა ცენტრის აქტივობის საერთო დონეს. აქ მოქმედებს წინაპირობა: რაც უფრო მეტი მოცულობის სამუშაო სრულდება ცენტრის მიერ, მით მეტია დანახარჯები, რომლებიც შეიძლება ამ მაჩვენებელზე იყოს მიბმული.

მაგალითი:

მე-3 სქემის „ბ“ ნაწილში ნაჩვენებია თავდაპირველად მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებზე მიკუთვნებული დანახარჯების პროდუქციის მიხედვით დანახარჯების ცენტრებზე გადანაწილების პროცესი.

დანახარჯები უძრავ ქონებაზე, თანხით 5'000 ლარი, შეიძლება განაწილდეს საერთო ფართში დანახარჯთა თითო-ეული ცენტრის მიერ დაკავებული საწარმოო ფართის წილის მიხედვით:

სქემა 4

დანახარჯთა ცენტრი	წილი საერთო საწარმოო ფართში, %	დანახარჯები უძრავი ქონების მიხედვით, ლარი
საერთო	10	500
ხის ტარების საამქრო	30	1'500
ფუნჯების საამქრო	40	2'000
ამკრები საამქრო	20	1'000
ჯამი	100	5'000

მომსახურების დანახარჯთა ცენტრზე მიკუთვნებული საერთო დანახარჯები (7500+500), პროდუქციის ცენტრებზე გადანაწილდება პირდაპირი დანახარჯების საერთო თანხის ბაზაზე (ნედლეულსა და მასალებზე პირდაპირ დანახარჯებს + პირდაპირი დანახარჯები სამუშაო ძალაზე).

სქემა 5

დანახარჯთა ცენტრი	პირდაპირი დანახარჯების წილი, %	საერთო დანახარჯები, ლარი
ხის ტარების საამქრო	51	4'100
ფუნჯების საამქრო	43	3'400
ამკრები საამქრო	6	500
ჯამი	100	8'000

თანმიმდევრულობის წესი. მე-5 სქემაზე უძრავი ქონების მიხედვით ცენტრის დანახარჯების გარკვეული ნაწილი (500 ლარი) მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა საერთო ცენტრს ეკუთვნის. ამ ლოგიკიდან გამომდინარე, მომსახურების მიხედვით საერთო ცენტრის დანახარჯების ნაწილი თავის მხრივ შეიძლება ეკუთვნის უძრავი ქონების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრს, რაც დანახარჯთა გადანაწილებისას სიძნელეებს ქმნის. მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრების დიდი რაოდენობით არსებობისას, თეორიულად შეიძლება დანახარჯების განაწილებისა და გადანაწილების გრძელი პროცესი წარმოიშვას. პრაქტიკაში კი, უფრო ხშირად, ასეთ გადანაწილებებს გვერდს უვლიან, ახდენენ რა მომსახურების მიხედვით ცენტრების დანახარჯების მიკუთვნებას გარკვეული თანმიმდევრულობით.

ამ თანმიმდევრულობის დასადგენად მკვეთრი და შეუცვლელი წესები არ არსებობს. ორგანიზაციები, ძირითადად, პირველად ანაწილებენ იმ ცენტრების დანახარჯებს, რომლებიც ყველაზე მეტი რაოდენობის მომსახურებას უწევენ დანახარჯების სხვა ცენტრებს, ან იმ ცენტრების დანახარჯებს, რომლებიც ყველაზე ნაკლებ მომსახურებას იღებენ მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა სხვა ცენტრებისგან.

ჩვენს მაგალითში განაწილების თანმიმდევრულობა შემდეგია: დანახარჯთა ცენტრი უძრავი ქონების მიხედვით – პირველია; დანახარჯთა საერთო ცენტრი მომსახურების მიხედვით კი – მეორე, ვინაიდან უძრავი ქონების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრი ემსახურება ყველა სხვა დანახარჯთა ცენტრს და არ სარგებლობს დანახარჯთა საერთო ცენტრის მომსახურებით. მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრს არ აკუთვნებენ სხვა დამატებით დანახარჯს, გარდა მასზე თავდაპირველად მიკუთვნებული დანახარჯებისა.

ზოგიერთ ორგანიზაციაში თვლიან, რომ დანახარჯების მიკუთვნებაში სიზუსტის დიდი ხარისხი, რომელიც თანმიმდევრულობის წესით მიიღწევა, კომპენსირებას არ უკეთებს ამ პროცედურის დროს წარმოქმნილ სირთულეებს. ასეთ ორგანიზაციებში მომსახურების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებზე თავდაპირველად მიკუთვნებული დანახარჯები დაუყოვნებლივ ნაწილდება ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებზე და არ გაითვალისწინება ერთმანეთის მიმართ გაწეული მომსახურებები. ასეთ მიდგომას **დანახარჯების განაწილების პირდაპირ მეთოდს** უწოდებენ.

3. საერთო სამეურნეო (ზედნადები) ხარჯების „შთანთქმა“ პროდუქციის მიერ. დანახარჯთა ცენტრებზე არაპირდაპირი დანახარჯების განაწილების შემდეგ, იწყებენ ამ ცენტრებში წარმოებულ პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების მესამე, დამამთავრებელ სტადიას.

პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების აღრიცხვის სისტემაში ეს მარტივია. **დანახარჯების ცენტრზე მიკუთვნებული არაპირდაპირი დანახარჯები იყოფა თვის განმავლობაში წარმოებული პროდუქციის ერთეულის საერთო რიცხვზე.** მიღებული განაყოფი კი პროდუქციის ერთეულზე გათვლილი ზედნადები ხარჯების სიდიდე იქნება.

შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების აღრიცხვის სისტემაში ეს პროცედურა უფრო რთულია. შეკვეთები, რომლებზეც ცენტრი მუშაობდა, განსხვავებულია მოცულობითა და სირთული, რის გამოც ისინი ზედნადები ხარჯების განსხვავებულ წილებს მოიხმარენ. ამიტომ ცენტრზე მიკუთვნებული არაპირდაპირი დანახარჯები შეკვეთაზე უნდა გადანაწილდეს ამ დანახარჯებში მათი ნამდვილი წილის შესაბამისად. სწორედ ამიტომ **ხდება ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტების გამოთვლა, რომელთა დახმარებითაც თითოეულ ნაკეთობას ზედნადები ხარჯების ნამდვილი თანხა მიეკუთვნება.**

ზედნადები დანახარჯების შთანთქმა წარმოებული პროდუქციის ერთეულების მიერ შესაძლებელია შთანთქმის შემდეგი საფუძვლებით (ბაზით):

- ✓ მანქანასაათის განაკვეთით (როდესაც წარმოება მანქანატევადია);
- ✓ კაცსაათის განაკვეთით (როდესაც წარმოება შრომატევადია);
- ✓ ძირითადი დანახარჯის ხვედრითი წილი (%);
- ✓ ძირითადი ხელფასის ხვედრითი წილი (%);

ზედნადები ხარჯების შთანთქმის განაკვეთის გამოთვლა შესაძლებელია შემდეგი ფორმულით:

$$\frac{\text{ზედნადები ხარჯების შთანთქმის განაკვეთი}}{\text{მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები}} = \frac{\text{მთლიანი შთანთქმის საფუძველი (ბაზა)}}{\text{მთლიანი საწარმოო ზედნადები ხარჯები}}$$

მანქანა-საათების რაოდენობას, როგორც ბაზას, ჩვეულებრივ, დანახარჯების იმ საწარმოო ცენტრებში (პროდუქციის მიხედვით დანახარჯთა ცენტრებში) იყენებენ, რომლებშიც უპირატესობა აქვთ ერთ მანქანას (მაგალითად, ქაღალდისმწარმოებელი მანქანა), მანქანათა ჯგუფს, ან ავტომატურ ხაზს. ერთი და იგივე საწარმოში, დანახარჯების სხვადასხვა საწარმოო ცენტრები შეიძლება განსხვავებულ ბაზებს იყენებდნენ იმის მიხედვით, უფრო მეტად ცოცხალ შრომას იყენებენ თუ მანქანებს. შესაფერისი ბაზის არჩევაზე გადაწყვეტილებას იღებს ხელმძღვანელობა. ამგვარად, არ არსებობს მკვეთრი და ერთგვაროვანი წესები თითოეულ ნაკეთობაზე მისაკუთვნებელი ზედნადები დანახარჯების თანხის განსაზღვრისათვის. **თუ არ არსებობს მკვეთრად განსაზღვრული კავშირი კაც და მანქანა-საათებსა და არაპირდაპირ დანახარჯებს შორის, უკეთესია, თუ ბაზად პირდაპირი დანახარჯების თანხას ავირჩევთ.**

იმის შემდეგ, როდესაც დანახარჯების მოცემული ცენტრისთვის განსაზღვრულია ბაზა, ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი გამოითვლება ამ ცენტრის მიხედვით პერიოდის ზედნადები ხარჯების საერთო თანხის გაყოფით, ამავე პერიოდში ბაზად მიღებული მაჩვენებლის ფაქტიურ ოდენობაზე. განვიხილოთ სქემა 3-ის გ ნაწილი.

მაგალითი:

დავუშვათ, რომ საბუშო დროზე პირდაპირი დანახარჯების კაც-საათების რიცხვი – მეტნაკლებად შესაფერისი ბაზაა პროდუქციის მიხედვით დანახარჯების სამივე ცენტრისათვის. ფუნჯების ხის ტარების საამქროში საბუშო დროის პირდაპირმა დანახარჯებმა თვის განმავლობაში 2'100 კაც-საათი შეადგინა. გავყოთ საამქროს მიხედვით ზედნადები ხარჯების საერთო თანხა (40'600) ამ რიცხვზე და მივიღებთ ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტს ხის ტარების საამქროსათვის – 5,05 ლარს, ანუ საბუშო დროის პირდაპირი დანახარჯების 1 კაც-საათზე. ანალოგიურად №3 სქემის მაჩვენებლების მიხედვით, ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი ფუნჯების საამქროსთვის 3.77 ლ/კაც საათზე და ამწყობი საამქროსთვის 2.29 ლ/კაც საათზე.

დანახარჯების ცენტრში გავლილ ყველა ნაკეთობაზე ზედნადები ხარჯები გაიანგარიშება ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტის გამრავლებით ამ ცენტრის მიხედვით ბაზის ერთეულის ფაქტიურ რაოდენობაზე, ანუ პირდაპირი დანახარჯების კაც-საათზე, რომელიც ამ ნაკეთობას დაჭირდა.

მაგალითი:

კიდევ ერთხელ დავუბრუნდეთ მე-3 სქემას. დავუშვათ, რომ პროდუქციის ცალკე პარტიამ, შეკვეთა №307, ხის ტარების საამქროში მოითხოვა საბუშო დროის პირდაპირი დანახარჯები 30

კაც-საათის ოდენობით, ფუნჯების საამქროში – 5 კაც-საათი და ამკრებ საამქროში – 5 კაც-საათი. ამ შეკვეთისთვის ზედნადები ხარჯები შემდეგი სახით გამოითვლება:

დანახარჯთა ცენტრი	სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯები, კაც/სთ	ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი	ზედნადები ხარჯები
ხის ტარების საამქრო	30	5,05	151,50
ფუნჯების საამქრო	20	3,77	75,40
ამკრები საამქრო	5	2,29	11,45
ზედნადები ხარჯების საერთო თანხა №307 შეკვეთაზე			<u>238,35</u>

ამგვარად, №307 შეკვეთაზე ზედნადები ხარჯები 238,35 ლარის ოდენობით მოდის.

7 . 11 . ზედნადები ხარჯების წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტები.

დანახარჯთა ცენტრებში ზედნადები ხარჯების დაგროვების პროცედურა და ნაკეთობებზე მათი შემდგომი მიკუთვნება, იგივე ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით მიმდინარეობს, როგორც ნედლეულსა და მასალებზე და სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯების აღრიცხვა. თავდაპირველად დგინდება თვის დანახარჯების საერთო თანხა, რომელიც შემდეგ ნაწილდება ფაქტიურად გამოშვებულ ნაკეთობებზე.

ხშირ შემთხვევებში უმჯობესია, ნაკეთობების მიხედვით დანახარჯების თითოეული ცენტრისათვის, წინასწარ, ჩვეულებრივ, წელიწადში ერთხელ, დავადგინოთ ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი და შემდეგ გამოვიყენოთ იგი წლის განმავლობაში. ახლა ჩვენ შემოვიფარგლებით შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების აღრიცხვის სისტემის ჩარჩოებში ამ საკითხის განხილვით, მაგრამ იგივე მოსაზრებები მოქმედებს პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების აღრიცხვის სისტემისთვისაც.

რატომ დგინდება ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი წინასწარ? არსებობს სამი მიზეზი, რის გამოც ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტების წინასწარი გამოთვლა და დადგენა, უმჯობესია თითოეული თვის შედეგების მიხედვით ფაქტიური კოეფიციენტების განსაზღვრაზე.

1. ყოველთვიურად გამოთვლილი ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტები შეიძლება ძლიერ დამახინჯდეს ამა თუ იმ თვეში დანახარჯების სპეციფიკური გადახრების გამო. ზოგიერთი არაპირდაპირი დანახარჯები თვეების მიხედვით იცვლება: ასე მაგალითად, გათბობაზე დანახარჯები ზამთარში უფრო მაღალი იქნება, ვიდრე ზაფხულში. წარმოების მოცულობა თვეების მიხედვით შეიძლება შეიცვალოს მასიური შევებულებების გამო, რომელიმე თვეში მეტი სადღესასწაულო დღეების გამო, კომპანიის პროდუქციაზე (და შესაბამისად წარმოების მოცულობაზე) მოთხოვნილების სეზონური ცვალებადობით და ა.შ. თითოეული ეს ცვლილება გამოიწვევს კოეფიციენტის ვარიაციას თვიდან თვეში. ინფორმაცია ნაკეთობის თვითღირებულებაზე შეიძლება დამახინჯებული იქნას, თუ ყველა ამ გადახრაზე კორექტირება არ მოვახდინეთ.

2. წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტების გამოყენება საშუალებას გვაძლევს უფრო სწრაფად განვსაზღვროთ ნაკეთობის თვითღირებულება; ნედლეულსა და მასალებზე და სამუშაო ძალაზე პირდაპირი დანახარჯები პროდუქციას შეიძლება მიეკუთვნოს მაშინვე, ხოლო ზედნადები ხარჯები კი, თუ მათი კოეფიციენტები თვის შედეგების მიხედვით გამოითვლება, პროდუქციას მიეკუთვნება თვის ბოლოს. წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტების გამოყენება საშუალებას გვაძლევს პროდუქციაზე არაპირდაპირი და პირდაპირი დანახარჯები ერთდროულად გავანაწილოთ.
3. ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტის წელიწადში ერთხელ გამოთვლა უფრო ნაკლებ ძალისხმევას მოითხოვს, ვიდრე ყოველთვიური.

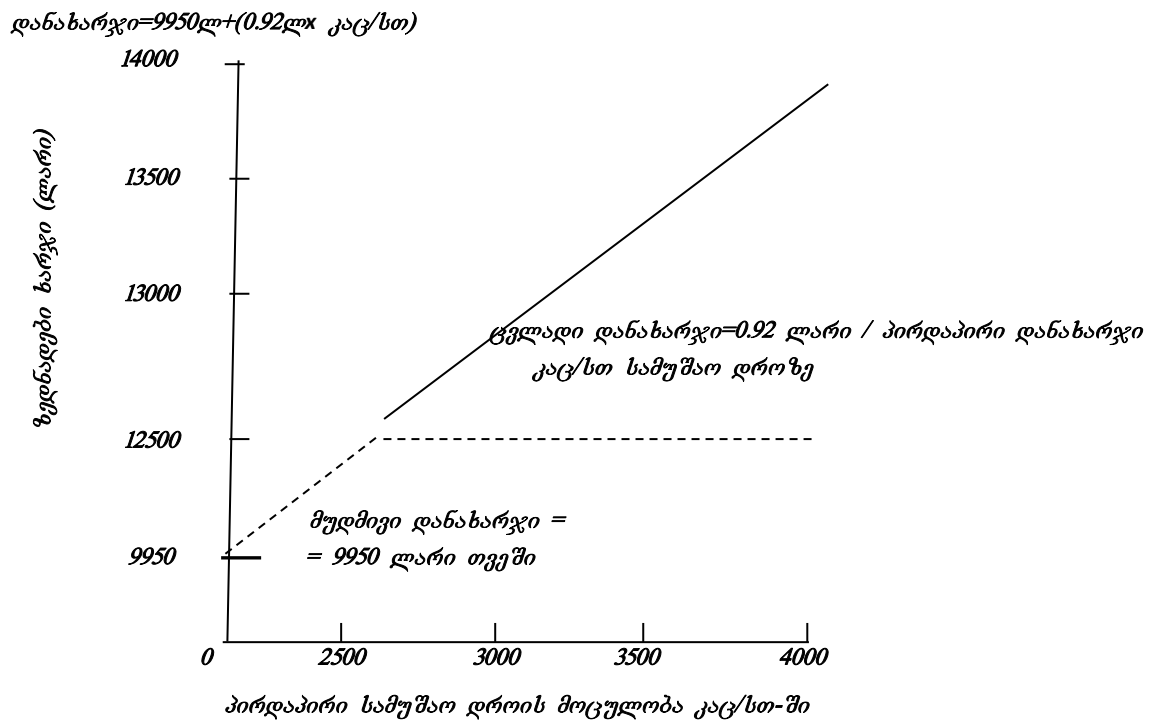
7 . 11 . 1 . წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტების განსაზღვრის მეთოდობა.

გაანგარიშებები წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტების გამოსათვლელად, იმავე სამ ეტაპს გადის, რაც ნაკეთობაზე არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნების ზემოთ აღწერილ პროცესშია, იმ განსხვავებით, რომ გამოთვლებში გამოიყენება არა ფაქტიური მონაცემები, არამედ მომავალი წლის წინასწარ შეფასებული (გეგმიური მაჩვენებლები).

ზედნადები ხარჯების მოქნილი ბიუჯეტი. ბევრ კომპანიაში ეს შეფასებები პროდუქციის მიხედვით დანახარჯების თითოეული ცენტრისთვის ზედნადები ხარჯების მოქნილი, ანუ მოძრავი ბიუჯეტის (ხარჯთაღრიცხვის) ფორმით კეთდება. ასეთი სისტემა აჩვენებს, თუ როგორი არაპირდაპირი დანახარჯებია მოსალოდნელი წარმოების სხვადასხვა მოცულობის დროს. რამდენადაც არაპირდაპირი დანახარჯების ნაწილი მუდმივია, ხოლო მეორე ნაწილი – ცვლადი ან ნაწილობრივ ცვლადი, ამიტომ ზედნადები ხარჯების საერთო თანხა განსხვავებული იქნება წარმოების მოცულობის სხვადასხვა მნიშვნელობის დროს. მომდევნო თავებში განმარტებული იქნება, თუ რატომ არის ზედნადები ხარჯების მოქნილი ხარჯთაღრიცხვა მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი დანახარჯების მართვისა და კონტროლისათვის.

მე-6 და მე-7 სქემებზე მოცემულია ფუნჯების საამქროში თვის განმავლობაში ზედნადები ხარჯების მოქნილი ხარჯთაღრიცხვა. ზომის ერთეულად აღებულია პირდაპირი შრომის კაც-საათი. ხარჯთაღრიცხვა შეიძლება წარმოდგენილი იყოს როგორც ცხრილის, ისე გრაფიკის სახით (დანახარჯები-მოცულობის დიაგრამის მსგავსად). სვეტი, რომელიც №7 სქემაში 3'500 კაც-საათზეა გათვლილი და გეგმიური ხარჯთაღრიცხვით 13,170 ლარ ზედნადებ ხარჯებს მოიცავს, ანალოგიურია მე-3 სქემაზე ფუნჯების საამქროს მონაცემებისა, მაგრამ მე-3 სქემაზე წარმოდგენილია არაპირდაპირი დანახარჯების ფაქტიური თანხა – 13'200 ლარი, რომელიც შეესაბამება ფაქტიურ სამუშაო დროს 3'500 კაც-საათს.

სქემა 6



მე-7 სქემაზე მოცემულია ზედნადები ხარჯების მოქნილი ბიუჯეტი, პირდაპირი შრომის კაც-საათები სხვადასხვა სიდიდის მონაცემების დროს. გამოთვლის მექანიზმი აქ იგივეა, რაც მე-3 სქემაზე, მხოლოდ დანახარჯების სიდიდეებია გეგმიური და არა ფაქტიური. მე-3 სქემაზე მოცემული ხარჯთაღრიცხვის შეფასებების ანალიზი საშუალებას გვაძლევს გამოვავლინოთ შემდეგი:

სქემა 7

ზედნადები ხარჯების მოქნილი ხარჯთაღრიცხვა
ფუნჯების საამქრო

დანახარჯების ელემენტები	მოცულობა (სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯების კაც-საათები)			
	2'500	3'000	3'500	4'000
არაპირდაპირი დანახარჯები, სამუშაო ძალაზე	3'300	3'300	3'300	3'300
სასაწყობო და სატრანსპორტო დანახარჯები	1'050	1'260	1'470	1'680
სხვა არაპირდაპირი დანახარჯები	<u>2'500</u>	<u>2'750</u>	<u>3'000</u>	<u>3'250</u>
სულ	<u>6'850</u>	<u>7'310</u>	<u>7'770</u>	<u>8'230</u>
განაწილება უძრავი ქონების მიხედვით დანახარჯების ცენტრიდან	2'000	2'000	2'000	2'000

განაწილება მომსახურების მიხედვით დანახარჯების საერთო ცენტრიდან	<u>3'400</u>	<u>3'400</u>	<u>3'400</u>	<u>3'400</u>
სულ ზედნადები ხარჯები	<u>12'250</u>	<u>12'710</u>	<u>13'170</u>	<u>13'630</u>

- 1) მუდმივია - შემდეგი არაპირდაპირი დანახარჯები: სამუშაო ძალაზე – 3'300 ლარი თვეში; უძრავი ქონების მიხედვით დანახარჯების ცენტრიდან გადანაწილებული – 2'000 ლარი თვეში; მომსახურების მიხედვით საერთო დანახარჯები – 3'400 ლარი თვეში.
- 2) ცვლადია - სასაწყობო და სატრანსპორტო ხარჯები – 0,42 ლარი 1 კაც-საათზე (მაგ. მე-3 სვეტისათვის $3500 * 0.42 = 1,470$)
- 3) ნაწილობრივ ცვლადია - სხვა არაპირდაპირი დანახარჯები, საიდანაც თვეში 1,250 ლარია – მუდმივ შემადგენელი, რომელსაც ემატება ცვლადი შემადგენელი – 0,50 ლარი სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯების 1 კაც-საათზე (მაგ. მე-3 სვეტისათვის $1,250 + 0.50 * 3'500 = 3,000$).

სულ მუდმივი ხარჯების ჯამი შეადგენს 9550 ლარს ($3'300+2'000+3'400+1'250$), ხოლო ცვალებადი ხარჯები ერთეულზე 0.92 ლარს ($0.42+0.50$). ამგვარად, გამოშვების მოცულობის ცვლილების განხილულ ზღვრებში ზედნადები ხარჯების საერთო თანხა შეიცვლება შემდეგი ტოლობის თანახმად:

ზედნადები ხარჯები = 9'950 ლარს + (0,92 ლარი X სამუშაო დროის პირდაპირ დანახარჯებზე, კაც-საათები) გრაფიკული ფორმით კი ეს დამოკიდებულება, დანახარჯი-მოცულობის გრაფიკზე №6 სქემის სახეს მოცემულ სახეს მიიღებს .

გამოშვების პროგნოზირებადი მოცულობა. ზედნადები ხარჯების წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტის განსაზღვრაში მეორე ეტაპს წარმოედგენს, მიმდინარე წლის განმავლობაში, თითოეული ცენტრის სამუშაოთა საშუალო მოცულობის პროგნოზი. ეს, პირველ რიგში, მოიცავს მთლიანად საწარმოს მიერ გამოშვების მოცულობის პროგნოზს, ხოლო შემდეგ, ამ პროგნოზის გაშიფვრას დანახარჯების თითოეული ცენტრის მიხედვით. პროგნოზის მიხედვით კომპანიაში, დამდეგ წელს საწარმოო სიმძლავრეები 75%-ით იქნება დატვირთული. ასეთი დატვირთვის დროს, ფუნჯების საამქროში, სამუშაო დროზე პირდაპირი დანახარჯები თვეში 3'000 კაც/საათს შედგენს. ეს სიდიდე – გეგმიური მაჩვენებელია (დაწვრილებით იგი, ქვევით იქნება განხილული).

ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი. დამამთავრებელი ეტაპს წარმოადგენს ნაკეთობათა მიხედვით დანახარჯების თითოეული ცენტრისათვის ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტის გამოთვლა. გამოთვლა ხდება დანახარჯების ცენტრის ზედნადები ხარჯების გეგმიური მაჩვენებლების გაყოფით შესაბამისი ბაზის გეგმიური მაჩვენებლის სიდიდეზე. ფუნჯების საამქროსთვის ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი 4,24 ლარის ტოლი იქნება, სამუშაო დროის პირდაპირი დანახარჯების 1 კაც-საათზე ($12'710ლ : 3'000 კ-ს$). ყურადღება მიაქციეთ, რომ მუდმივი შემადგენელის დროს ზედნადები ხარჯების მოქნილ ხარჯთაღრიცხვაში რაც უფრო მაღალია გე-გმიური მაჩვენებელი, მით უფრო დაბალია ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი. მაგალითად, ჩვენს შემთხვევაში, გეგმიური მაჩვენებელი 2'500 კაც-საათი ყოფილიყო, მაშინ კოეფიციენტი – 4,90 ლარს შეადგენდა ($12.250:2'500$) სამუშაო დროზე პირდაპირი დანახარჯების 1 კაც-საათზე; 4'000 კაც-

საათიანი გეგმიური მაჩვენებლის დროს – კოეფიციენტი 3,41 ლარის ტოლია (13'630:4'000) სამუშაო დროზე პირდაპირი დანახარჯების 1 კაც-საათზე.

მე-7 სქემაზე მოტანილი მონაცემები გამოიყენება გეგმიური ზედნაღები დანახარჯების და გეგმიური კოეფიციენტების გამოსათვლელად.

ამ კოეფიციენტების დადგენის შემდეგ ის აღარ გამოიყენება წლის განმავლობაში ასევე ეს კოეფიციენტების არ იცვლება თვეების მიხედვით გამოშვების მოცულობის ცვლილების მიუხედავად. თუ გამოშვების ფაქტიურ მოცულობას გავითვალისწინებთ და კოეფიციენტის ყოველთვიურ კორექტირებას მოვახდენთ, ამით გვეკარგება წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტის ერთ-ერთი უპირატესობა – შესაძლებლობა, ნაკეთობის თვითღირებულების გამოთვლისას თავიდან ავიცილოთ ამა თუ იმ თვის სპეციფიკური ფაქტორების გავლენა. გარდა ამისა მე-7 სქემაზე მოყვანილ მონაცემებს კონტროლის მიზნებისათვისაც იყენებენ – თვეების მიხედვით ცვლილებების ანალიზისას.

მაშასადამე:

საწარმოო ზედნაღები ხარჯები, ჩვეულებრივ, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში გამოითვლება, რათა მანამ განისაზღვროს ზედნაღები ხარჯების შთანთქმის განაკვეთები პროდუქციისათვის, სანამ პროდუქცია მომხმარებლებზე გაიყიდება:

- ✓ ეს ნიშნავს, რომ საწარმოო ზედნაღები ხარჯებისა და საქმიანობის ღონეებისათვის უნდა გამოიყენონ საბიუჯეტო (გეგმიური) (ანუ მოსალოდნელი) მონაცემები (მანქანასაათები, კაცსაათები);
- ✓ მაშასადამე, საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისისათვის გამოთვლილი შთანთქმის განაკვეთები იქნება “წინასწარგანსაზღვრული” განაკვეთები;
- ✓ წინასწარგანსაზღვრული შთანთქმის განაკვეთი გამოითვლება შემდეგნაირად:

წინასწარგანსაზღვრული

გეგმიური ზედნაღები ხარჯები

შთანთქმის განაკვეთი

საქმიანობის გეგმიური ღონე

- ✓ წინასწარგანსაზღვრული შთანთქმის განაკვეთის მაგალითზე ნათლად ჩანს, რა განსხვავებაა მმართველობით და ფინანსურ აღრიცხვას შორის.
- ✓ ფინანსურ აღრიცხვაში ფაქტობრივი ზედნაღები ხარჯების გამოსათვლელად ველოდებით საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებას. მმართველობით აღრიცხვაში კი ბევრი ინფორმაცია გვჭირდება წინასწარ (მაგ. გვჭირდება მომხმარებელს ვაცნობოთ ფასები). ამიტომ ბიუჯეტებს (საპროგნოზო შეფასებებს) ვიყენებთ იმის საჩვენებლად, თუ რა იქნება ჩვენი აზრით მომავალი დანახარჯები.

გეგმიური მაჩვენებელი. ზემოთ ავლნიშნეთ, რომ ზედნაღები ხარჯების წინასწარ დადგენილი ნორმატიული კოეფიციენტის განსაზღვრის პროცესში ყველაზე რთულია გამოშვების სავარაუდო მოცულობის პროგნოზირება. ამ მაჩვენებლებს გეგმიურს ანუ ნორმატიულს უწოდებენ. კომპანიათა უმეტესობაში გეგმიური მაჩვენებლების თვიური სიდიდე აიღება როგორც ერთ წელზე პროგნოზირებული სიდიდის ერთი მეოთხედით.

როგორც ზევით იყო აღნიშნული, გამოშვების გეგმიური მოცულობის სიდიდე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტის სიდიდეზე. თუ განვიხილავთ უკიდურეს შემთხვევას, როცა ყველა არაპირდაპირ დანახარჯს მუდმივი ხასიათი აქვს, ასეთ შემთხვევაში ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტი წლის განმავლობაში დაგეგმილი გამოშვების მოცულობის უკუპროპორციულად შეიცვლება. თუ ყველა არაპირდაპირი დანახარჯი მუდმივი არ არის, მაშინ დამოკიდებულება გამოშვების დაგეგმილ მოცულობასა და კოეფიციენტს შორის არც ისე მკაფიოდაა გამოკვეთილი. თუმცა უმეტეს შემთხვევებში ამ კავშირის მნიშვნელობის მოძებნა შესაძლებელია.

ამგვარად, ცალკეულ ნაკეთობაზე ზედნადები ხარჯების მიკუთვნებისას გამოშვების შეფასების გავლენა ძალზედ მნიშვნელოვანია.

ასე, რომ, უნდა დავიმახსოვროთ – ზედნადები ხარჯების წინასწარ დადგენილი კოეფიციენტები შედარებით ნაკლებია წლის განმავლობაში გამოშვების მოცულობის მაღალი შეფასების დროს, ვინაიდან მუდმივი ზედნადები ხარჯების ერთი და იგივე თანხა ნაკეთობათა მეტ რაოდენობაზე ნაწილდება და პირიქით.

7 . 12 . ზედნადები დანახარჯების შთანთქმის დანაკლისი / სიჭარბე.

ზედნადები დანახარჯების წინასწარ დადგენილი ნორმატიული კოეფიციენტის გამოყენების დროს თვის განმავლობაში ფაქტიური დანახარჯების თანხა ხშირად განსხვავდება კოეფიციენტის მიხედვით დარიცხულისაგან. ასეთი სიტუაცია წარმოიშობა, როცა თვის განმავლობაში დანახარჯების ცენტრზე მიკუთვნებული არაპირდაპირი დანახარჯების ფაქტიური თანხა ან/და ფაქტიური გამოშვება თვის განმავლობაში, განსხვავებულია მათი შეფასებებისგან (გეგმებისაგან), რომლებიც კოეფიციენტის გამოთვლისას გამოიყენებოდა. თუ თვის განმავლობაში ნაკეთობაზე მიკუთვნებული არაპირდაპირი დანახარჯების შთანთქმული თანხა აჭარბებს მათ ფაქტიურ სიდიდეს, საქმე გვაქვს არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნების „სიჭარბესთან“.

თუ კი თანხა ნაკლებია ფაქტიურ სიდიდეზე, მაშინ არაპირდაპირი ხარჯების მიკუთვნების „დანაკლისთან“. კონტროლის მიზნებისათვის ზედნადები ხარჯების გადაჭარბება და დანაკლისი შეიძლება დაიყოს ხარჯვით და მოცულობით კომპონენტებად, რაც შემდეგ თავში იქნება განხილული.

სიმარტივის მიზნით ზედნადები ხარჯების „გადაჭარბება“ და „დანაკლისი“ არ იყო ნაჩვენები გატარებების სქემაზე (ნახაზი 6.2). ამ ანგარიშმა „საერთო სამეურნეო ხარჯების გადახრის“ ანგარიშის სახელწოდება მიიღო. ჩანაწერები ამ ანგარიშზე “ზედნადები ხარჯების გამანაწილებელი” ანგარიშის დახურვის დროს წარმოებს. ვინაიდან “ზედნადები ხარჯების გამანაწილებელი” ანგარიშის დებეტში ფაქტიური არაპირდაპირი დანახარჯები გროვდება, ხოლო კრედიტში – “დაუმთავრებელი წარმოების” ანგარიშზე მიკუთვნებული ნორმატივით გაანგარიშებული თანხები, მისი საბოლოო საღდო “არაპირდაპირი დანახარჯების გადახრის ანგარიშზე გადააქვს, რაც ასახავს განხილულ პერიოდში არაპირდაპირი დანახარჯების ფაქტიურ და დარიცხულ თანხებს შორის სხვაობას. თუ ფაქტიური თანხა მეტია დარიცხულზე, არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნების დანაკლისია და აისახება “არაპირდაპირი დანახარჯების გადახრის” ანგარიშის დებეტში.

თუ ფაქტიური თანხა ნაკლებია დარიცხულზე, არაპირდაპირი დანახარჯების მიკუთვნების სიჭარბეა და აისახება “არაპირდაპირი დანახარჯების გადახრის” ანგარიშის კრედიტში.

მაგალითი:

თუ საწარმოში არაპირდაპირი დანახარჯების ფაქტიური თანხა (“საერთო სამეურნეო ხარჯების” ანგარიშის დებეტი) 28'000 ლარის ტოლია, მაგრამ ზედნადები ხარჯების კოეფიციენტის საფუძველზე გათვლით ზედნადები ხარჯები დარიცხულია (მიკუთვნებულია) დაახლოებით 27'000 ლარის ოდენობით (“საერთო სამეურნეო ხარჯების” ანგარიშის კრედიტი), მაშინ “საერთო სამეურნეო ხარჯების” გამანაწილებელ ანგარიშს საბოლოო საღლო ექნება დებეტში – 1'000 ლარი, რაც 1'000 ლარის ხარჯების მიკუთვნების დანაკლისს ასახავს. გატარება, რომელიც “საერთო სამეურნეო ხარჯების” გამანაწილებელ ანგარიშს ხურავს და მისი საბოლოო საღლო არაპირდაპირი დანახარჯების გადახრის ანგარიშზე გადააქვს, შემდეგნაირად გამოიყურება (ლარებში):

დებეტი – “არაპირდაპირი დანახარჯების გადახრის ანგარიში”	1'000
კრედიტი – “საერთო სამეურნეო ხარჯები”	1'000

ამ გატარების დაწვრილებითი დეტალები მოცემული იქნება შემდეგ თავში.

განსხვავებები ფაქტიურ და გეგმიური არაპირდაპირი დანახარჯების თანხებს შორის, მხოლოდ წინასწარ დადგენილი (ნორმატული) კოეფიციენტების გამოყენებისას წარმოიშობა. ასეთი განსხვავებები არ წარმოიქმნება ფაქტიური შედეგების მიხედვით (თვის, წლის) გამოთვლილი კოეფიციენტების გამოყენებისას, ვინაიდან ისინი არაპირდაპირი დანახარჯების ფაქტიურ თანხებსა და საქმიანობის ფაქტიურ მოცულობას ეფუძნებიან და არა მათ პროგნოზირებად სიდიდეებს.

7 . 13 . კომბინირებული და თანამდებო პროდუქტები

7 . 13 . 1 . კომბინირებული პროდუქტის თვითღირებულების გააოთხლა

კომბინირებული პროდუქტი ეწოდება ერთი პარტიის ნედლეულიდან ან ერთიდაიმავე საწარმოო პროცესში წარმოებულ ორ ან მეტ სხვადასხვა საბოლოო პროდუქტს. მრავალფეროვანი საბოლოო პროდუქტის კლასიკურ მაგალითად ითვლება მსხვილფეხა რქოსანი საქონლიდან მიღებული: ტყავი, სხვადასხვა ხარისხის ხორცი, ხორცის გაყინული კერძი, ცხოველებისათვის საჭმელი, სასუქები და სხვადასხვა ქიმიური პრეპარატები. სხვა თვალსაჩინო მაგალითად გამოგვადგება ნავთობგადამამუშავებელი და ცელულოზა-ქაღალდის მრეწველობა.

საწარმოო პროცესში ნედლეული განსაზღვრულ მომენტამდე, გაყოფის წერტილამდე, ითვლება როგორც ერთიანი, მთლიანი. ამ წერტილის გაავლის შემდეგ იდენტიფიცირდება სხვადასხვა საბოლოო პროდუქტი. საწარმოო პროცესის შემდგომ სტადიაზე დანახარჯები უკვე ცალ-ცალკე იანგარიშება თითოეულ საბოლოო პროდუქტზე. მაგალითად: საქონლის დაკვლის მომენტამდე მასზე გაწეული ხარჯები, საძოვრის შენახვის ხარჯები, სატრანსპორტო და სხვა ხარჯები მიეკუთვნება საერთოდ საქონელს (ჯოვს). ბოლოს კი ეს დანახარჯები უნდა გადანაწილდეს ამ საქონლიდან მიღებულ საბოლოო პროდუქტებზე.

კომბინირებული პროდუქტების თვითღირებულების შეფასებისას პრობლემაა ის, რომ ვიპოვოთ განაწილებამდე, გაყოფის წერტილამდე გაწეული დანახარჯების, ყოველ კომბინირებულ პროდუქტზე მიკუთვნების მისაღები საფუძველი.

მოცემული პრობლემა ირიბი დანახარჯების დანახარჯთა ცენტრებზე მიკუთვნების პრობლემის მსგავსია. ორივე შემთხვევაში მიზანს წარმოადგენს კომბინირებული (საერთო) დანახარჯების წილის სამართლიანი განსაზღვრა. აღსანიშნავია, რომ ასეთი განაწილება არასოდეს აბსოლუტურად ზუსტად არ ასახავს ფაქტიურ დანახარჯებს.

7 . 13 . 2 . რეალიზაციის ღირებულების შესაბამისად შეფასების მეთოდი.

ამ პრობლემის გადაწყვეტის მიღებული მიდგომაა კომბინირებული დანახარჯების პროდუქტზე იმ პროპორციებით მიკუთვნება, როგორიც აქვს პროდუქტს გაყიდვების საერთო მოცულობაში გაყოფის წერტილის შემდეგ მასზე გაწეული დანახარჯების გამოკლებით.

მაგალითი:

ივნისში კომპანიამ გამოუშვა ორასი ერთეული “ა” პროდუქტი და სამასი ერთეული “ბ” პროდუქტი. გაყიდვის მოცულობამ შეადგინა 2,000 ლარი. (10 ლარი “ა” პროდუქტის ერთეულისათვის) და 6,000 ლარი (20 ლარი “ბ” პროდუქტის ერთეულისათვის). კომბინირებული საწარმოო დანახარჯები განაწილებამდე (გაყოფის წერტილამდე) იყო 3,000 ლარი. განაწილების შემდეგ გაწეული საწარმოო და სავაჭრო ხარჯებიდან “ა” პროდუქტზე დაიხარჯა 600 ლარი და “ბ”-ზე 1,500 ლარი. გაყიდვების მოცულობის მეთოდის შესაბამისად 3,000 ლარი კომბინირებული დანახარჯები ნაწილდება შემდეგი სახით:

კომბინირებული პროდუქტი	გაყიდვის ღირებულება ლარი	გაყიდვის წერტილის შემდეგ გაწეული დანახარჯები	კალკულაცია (2 - 3)	თითოეულ პროდუქტზე მიკუთვნებული კომბინირებული დანახარჯები
1	2	3	4	5
“ა”	2,000	600	1,400	712 (1.4/5.9*3,000)
“ბ”	6,000	1,500	4,500	2,288 (4.5/5.9*3,000)
ჯამი:			5,900	3,000

ამის შემდგომ ერთეულ პროდუქტზე მისაკუთვნებელი დანახარჯი გაიანგარიშება:

	“ა” პროდუქტი	“ბ” პროდუქტი
კომბინირებული დანახარჯები	712:200=3,56	2,288:300=7,63
დანახარჯები გაყოფის წერტილის შემდეგ	600:200=3.00	1,500:300=5.00
დანახარჯი ერთეულზე	6.56	12.63

7 . 13 . 3 . თანმდევი პროდუქტის თვითღირებულების გაანგარიშება.

თანმდევი პროდუქტი წარმოადგენს კომბინირებული პროდუქტის განსაკუთრებულ სახეს. თუ ხელმძღვანელობის გეგმებშია გამოუშვას განსაზღვრული პროპორციით “ა” და “ბ” პროდუქტი, ან არსებული რაოდენობის ნედლეულიდან გამოუშვას მაქსიმალური რაოდენობის საბოლოო პროდუქტი, მაშინ ასეთი პროდუქტი ჩაითვლება კომბინირებულად, ამ ტერმინის ჩვეულებები გაგებით. თუ ხელმძღვანელობის მიზანია გამოუშვას მაქსიმალურად შესაძლებელი რაოდენობა “ა” პროდუქტისა, მაგრამ მისი წარმოების პროცესში წარმოიშვა გარკვეული რაოდენობის “ბ” პროდუქტი, მაშინ “ა” პროდუქტი იქნება ძირითადი, “ბ” კი თანმდევი. მთავარი მიზანია არსებული რაოდენობის ნედლეულიდან იწარმოოს მაქსიმალური რაოდენობის ძირითადი პროდუქტი და შესაძლებელი თანმდევი პროდუქტი.

თანმდევი პროდუქტის თვითღირებულება გაიანგარიშება ისე, რომ მას მიეწერება ნულოვანი მოგება ე.ი. მას კომბინირებული დანახარჯები, მიეკუთვნება იმ მოცულობით, რომელიც ტოლია გაყიდვებიდან ამონაგებს გამოკლებული დანახარჯების ჯამური სიდიდე, გაწეული გაყიდვის წერტილის შემდეგ. მთელი მოგება მიეკუთვნება ძირითად პროდუქტს. წინა მაგალითში თუ “ბ” პროდუქტს განვიხილავთ როგორც თანმდევს და არა კომბინირებულს, მასზე იქნებოდა მიკუთვნებული 3 000 ლარიდან 1 400 ლარი კომბინირებული დანახარჯები. ამდენად მოგება მისი რეალიზაციიდან იქნებოდა დაყვანილი ნულზე.