

---



---

## თავი - 11

---



---

### სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები

#### შინაარსი

- ❖ არსი;
- ❖ კლასიფიკაცია;
- ❖ მიღების პროცედურები და დოკუმენტაცია;
- ❖ თვითღირებულება;
  - ◆ შეძენის დანახარჯები
  - ◆ კონვერსიის დანახარჯები
    - △ დანახარჯები პროცესზე
    - △ დანახარჯები შეკვეთაზე
    - △ საწარმოო ზედნაღები დანახარჯების განაწილება
  - ◆ რა არ შედის თვითღირებულებაში
- ❖ მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვა
- ❖ თვითღირებულების შეფასება მომსახურების სფეროში;
- ❖ შეფასების სხვა ასპექტები
  - ◆ საცალო ფასების მეთოდი
  - ◆ ნორმატული ფასების მეთოდი
- ❖ თვითღირებულების ფორმულები
  - ◆ ინდენტიფიკაციის მეთოდი
  - ◆ საშუალო ღირებულების მეთოდი
  - ◆ მეთოდი ფიფო
- ❖ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა
- ❖ აზსნა განმარტებები

## 11 . 1 . სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსი

საწარმოთა უმრავლესობისათვის სასაქონლო-მატერიალური მარაგი წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს აქტივს. იგი წარმოადგენს აქტივების ძირითად ნაწილს და გამიზნულია საწარმოს საქმიანობის განხორციელებისათვის, შესაბამისად მნიშვნელოვან როლს თამაშობს წმინდა შემოსავლის შექმნის პროცესში.

მარაგის კატეგორია მოიცავს გასაყიდად გათვალისწინებულ საქონელს, ასევე ერთ საწარმოო ციკლში გამოსაყენებელ მასალებსა და ნედლეულს.

**ბას 2-ის თანახმად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები არის ისეთი აქტივები, რომლებიც:**

- ✓ გათვალისწინებულია გასაყიდად ჩვეულებრივი სამეურნეო საქმიანობის პროცესში;
- ✓ მონაწილეობენ წარმოების პროცესში და ასევე გათვალისწინებულია გასაყიდად;
- ✓ წარმოდგენილია ნედლეულისა და მასალების სახით და განკუთვნილია საწარმო მოხმარებისათვის ან მომსახურების გასაწევად.

## 11 . 2 . სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კლასიფიკაცია

მარაგი წარმოადგენს მიმდინარე აქტივს, რადგან ჩვეულებრივ იგი ერთი საოპერაციო ციკლის განმავლობაში უნდა გადაიქცეს ფულად. იგი უმრავლეს შემთხვევაში წარმოადგენს მიმდინარე აქტივების მნიშვნელოვან ნაწილს, თუმცა ითვლება ნაკლებ ლიკვიდურად, ვიდრე ფულადი სახსრები და დებიტორული დავალიანებები.

სხვადასხვა საწარმოში „ჩვეულებრივი საწარმო-კომერციული ციკლი“ სხვადასხვა ხანგრძლივობისაა. სწორედ ამიტომ, თუკი დარგის სპეციფიკური მოთხოვნებიდან გამომდინარე მარაგი შეინახება ერთ წელზე მეტი ხნით იგი მაინც შეფასდება მიმდინარე აქტივად, ამის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ თამბაქოს ან ალკოჰოლური სასმელების წარმოება, სადაც მარაგს დავარგების ხანგრძლივი ციკლი გააჩნია.

აქტივები, რომლებიც თავისი ძირითადი დანიშნულების მიხედვით წარმოადგენენ გრძელვადიან აქტივს, მაგრამ კონკრეტულ მომენტში შექმნილია (ან ინახება) გაყიდვის მიზნით, განიხილება როგორც საქონელი, ანუ მიმდინარე აქტივი და არა ძირითადი საშუალება. მაგალითად, შენობა ან მიწა რომელიც შექმნილია არა გამოყენების არამედ გაყიდვის მიზნით.

საქმიანობიდან გამომდინარე სხვადასხვა საწარმოს სხვადასხვა ტიპის მარაგი შეიძლება გააჩნდეს. მაგალითად, საცალო ვაჭრობის მალაზიებს, საბითუმო ვაჭრობით და სხვა მატერიალური მარაგის რეალიზებებით დაკავებულ კომპანიებს ეწოდებათ სავაჭრო კომპანიები. ისინი საქონელს ყიდულობენ და სახეცვლილების გარეშე ყიდიან.

სამრეწველო კომპანიების მარაგის სტრუქტურა უფრო მრავალფეროვანია:

ნედლეული და მასალები – ეს არის ნაყიდი, მოპოვებული ან თავის მიერ დამზადებული მარაგი, რომელიც საწარმოს მიერ გამოიყენება შემდგომი გადამუშავებისათვის. იგი შეიძლება გაიყოს ორ მთავარ ჯგუფად:

- ✓ ძირითადი ნედლეული და მასალა; და
- ✓ დამხმარე მასალები.

დაყოფა, ძირითადი და დამხმარე პირობითა, რადგან სხვადასხვა საწარმოსათვის ერთი და იგივე მასალას შეუძლია შეასრულოს სრულიად განსხვავებული როლი.

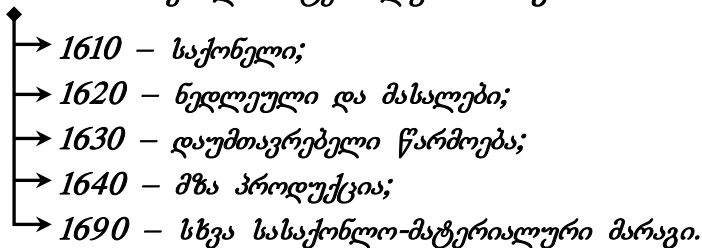
თუ მასალა განიცდის გარკვეულ დამუშავებას მოცემულ საწარმოში, მაგრამ ჯერ კიდევ არ გაუვლია საწარმოო პროცესის ყველა ფაზა, იგი მოცემული საწარმოსათვის წარმოადგენს დაუმთავრებელ წარმოებას.

**მზა პროდუქცია** არის ნაწარმი, რომელიც წარმოებულია მოცემულ საწარმოში, განვლო დამუშავების ყველა სტადია, აკმაყოფილებს მისდამი წაყენებულ ტექნიკურ მოთხოვნებს და გამზადებულია გასაყიდად.

მომსახურების სექტორის კომპანიებში მარაგის სტრუქტურა სამრეწველო კომპანიების ანალოგიურია. მათ შეიძლება გააჩნდეთ (კომპანიის საქმიანობიდან გამომდინარე) მასალები, დაუმთავრებელი წარმოება და სხვა სასაქონლო-მატერიალური მარაგი, მაგრამ არა მზა ნაკეთობათა მარაგი.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის აღრიცხვისათვის ანგარიშთა გეგმით განკუთვნილია შემდეგი სინთეზური ანგარიშები:

**1600 – “სასაქონლო მატერიალური მარაგი”**



ისინი წარმოადგენენ მუდმივ აქტიურ ანგარიშებს: მარაგის ზრდა აისახება დებეტის მხარეს; კლება კრედიტის მხარეს. მარაგის ანგარიშებს გააჩნია სადებეტო ნაშთი (როგორც საწყისი, ასევე საბოლოო).

მარაგის აღრიცხვა საწარმოებში დიდ დროსა და ენერგიას მოითხოვს, ძირითადად იმის გამო რომ ყველა საწარმო მარაგის ეფექტურად მართვისთვის აწარმოებს მის ანალიზურ აღრიცხვას, როგორც თანხობრივად ასევე ნატურალურ საზომში (ცალი, მეტრი, კილოგრამი და ა.შ). დღეს ანალიზური აღრიცხვისათვის ძირითადად კომპიუტერულ პროგრამებს იყენებენ, თუმცა თუ მარაგი უმნიშვნელოა შეიძლება, ხელით, ბარათებით იწარმოებოდეს.

### 11 . 3 . სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დოკუმენტაცია და მიღების პროცედურები

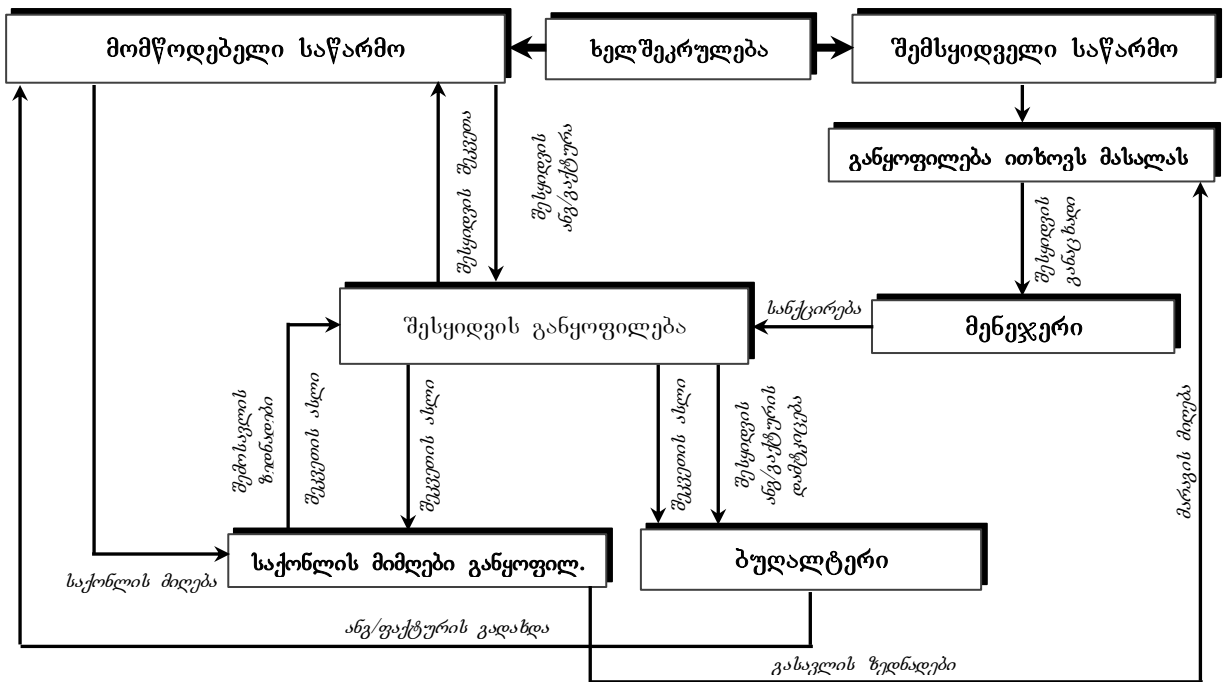
მარაგის შექმნაზე მყიდველსა და მომწოდებელ საწარმოს შორის იდება ხელშეკრულება. ხელშეკრულებაში გათვალისწინებულია ორმხრივი უფლებები და ვალდებულებები, ასევე სანქციები ხელშეკრულების პირობების დამრღვევ პირთა მიმართ.

**მიღების სააღრიცხვო პროცედურები**

- ✓ როდესაც განყოფილება ითხოვს ახალ მასალებს, ივსება შესყიდვის განაცხადი, რომელიც მოწმდება შესაბამისი მენეჯერის მიერ და ეგზავნება შეყიდვის განყოფილებას.

- ✓ შესყიდვის განაცხადის მიღების შემდეგ, განყოფილება შეარჩევს მომწოდებელს და გამოწერს შეკვეთას შესყიდვის შეკვეთის ბლანკზე.
  - ✓ შესყიდვის შეკვეთის ბლანკი ეგზავნება მომწოდებელს, ასევე ასლები ეგზავნება ბუღალტერიას და საქონლის მიმღებ განყოფილებას.
  - ✓ საქონლის მიღებისას საქონლის მიმღები განყოფილება ამოწმებს საქონელს, შესაბამის შესყიდვის შეკვეთასთან შედარების გზით, ასევე ამოწმებს საქონლის გასავლის ზედღებულს, რომელიც მოყვება საქონელს. შემდეგ საქონლის შესახებ ყველა დეტალური ინფორმაცია გადაიტანება საქონლის შემოსავლის ზედღებულში (ფაქტურაში).
  - ✓ საქონლის შემოსავლის ზედღებულის ასლი მიემარება შესაბამის შესყიდვის შეკვეთას და ორივე ერთად ეგზავნება შესყიდვის განყოფილებას, სადაც ისინი შეუდარდება შესაბამისი მომწოდებლის შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურას. დამტკიცების შემდეგ, შეიძლება უკვე შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურის გადახდა.
- სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შექმნის დოკუმენტირება

სქემა №1



მარაგი საწყობში შეიძლება შემოვიდეს სხვადასხვა გზით: შესყიდვით, შიგა გადაადგილებით, ძირითადი საშუალებების ლიკვიდაციიდან და ა.შ.

**საწარმოს შიგნით მარაგის მოძრაობის სააღრიცხვო პროცედურები:**

- **მასალების განაცხადის** საფუძველზე საწარმო განყოფილებებს გადაეცემა მასალა საწყობიდან, რის მიხედვითაც მარაგზე მატერიალურ-პასუხისმგებელი პირი აღრიცხავს მასალის გასვლას.
- **მასალების უკან დაბრუნების ფაქტურები** გამოიყენება ნებისმიერი გამოუყენებელი მასალის აღრიცხვისათვის, რომელიც უკან ბრუნდება საწყობში. მათ საფუძველზე განახლდება საწყობის (მარაგის) ჩანაწერები.

- **მასალის გადაცემის ფაქტურებში** აისახება მასალების გადაცემა ერთი საწარმოო განყოფილებიდან მეორეში. მათ საფუძველზეც ასევე განახლდება მარაგის ჩანაწერები.

#### 11.4. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება

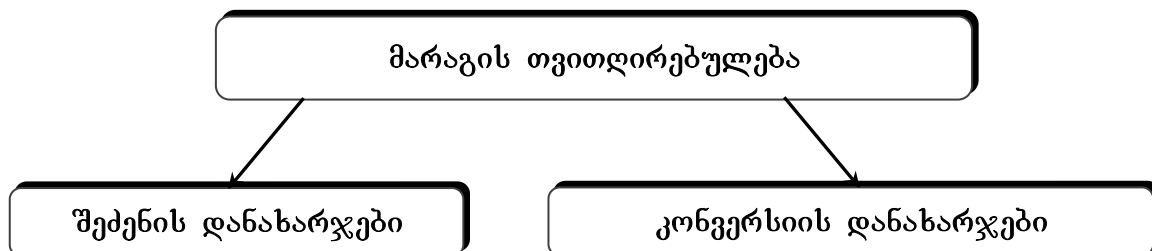
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შეფასება განხილული უნდა იქნას ორი კუთხით:

- მიმდინარე აღრიცხვის მიზნით;
- ბალანსში ასახვის მიზნით.

მოცემულ ქვეთავში განვიხილოთ მარაგის შეფასება მიმდინარე აღრიცხვის მიზნით, ხოლო ბალანსში ასახვის მიზნით შეფასება განვიხილოთ მოგვიანებით.

სქემა №2

სასაქონლო მატერიალური მარაგის თვითღირებულება



*ბასს 2-ის თანახმად - სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულება მოიცავს; მათ შეძენასთან და გადაამუშავებასთან დაკავშირებულ ყველა დანახარჯს, აგრეთვე იმ დანახარჯებს, რომლებიც გაწეულია მის მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და სათანადო მდგომარეობაში მოსაყვანად.*

##### 11.4.1. შეძენის დანახარჯები

შეძენის დანახარჯებით ძირითადად განისაზღვრება იმ მარაგის თვითღირებულება, რომლის გარედან შესყიდვაა შესაძლებელი (მაგ. საქონელი, მასალა, ნედლეული).

შეძენის დანახარჯები შეიძლება იყოს:

- ნასყიდობის ფასი;
- სატრანსპორტო, საბაჟო და სხვა გადასახადები;
- ტრანსპორტირების ხარჯი;
- ტრანსპორტირების დაცვის ხარჯი;
- ბუნებრივი დანაკარგები გზაში;
- შეძენის საკომისიო და სამივლინებო ხარჯი.

სავაჭრო ფასდათმობა, სავაჭრო ფასნამატი და ა.შ. არ ჩაითვლება შეძენის დანახარჯების გაანგარიშებაში.

შეძენის დანახარჯების გაანგარიშებაში ასევე არ ჩაირთვება ის გადასახადები, რომლებიც ექვემდებარება საგადასახადო ორგანოების მიერ საწარმოსათვის დაბრუნებას, არაპირდაპირი გადასახადები (მაგ. დღგ; აქციზი).

თუკი დანახარჯები მარაგის შეძენაზე გაწეულია ფულის ან ფულის ექვივალენტების სახით მაშინ მისი თვითღირებულების განსაზღვრა არ იქნება რთული. მაგრამ თუ მარაგი მზადდება საწარმოში (დაუმთავრებელი წარმოება, მზა პროდუქცია), მაშინ მისი თვითღირებულება გამოხატულია იმ რესურსების ღირებულებით, რომელიც გამოყენებული იყო წარმოების პროცესში ან დაკავშირებული იყო ამ პროცესთან.

მარაგის შეძენის დანახარჯებში არაპირდაპირი გადასახადების საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მაგალითი

#### **საილუსტრაციო მაგალითი:**

საწარმომ საქონლის შესაძენად გასწია შემდეგი დანახარჯები (თანხები ვადარიცხულია საბანკო ანგარიშიდან):

1. მომწოდებელს გადაუხადა 11.800 ლარი (მ.შ. დღგ 1.800 ლარი);
2. მასალის ტრანსპორტირებისათვის გადაიხადა 1.180 ლარი (მ.შ. დღგ 180 ლარი);
3. საქონლის დასაწყობებისათვის დაქირავებულ მუშებს გადაუხადა ხელფასი 200 ლარი.

ჩამოვყალიბოთ საქონლის თვითღირებულება დღგ-ს არ გადამხდელი საწარმოსათვის.

$$11.800 + 1.180 + 200 = \underline{13.180 \text{ ლარი}}$$

ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

დ. 1610 “საქონელი” – 13.180 ლ.

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 13.180 ლ.

იგივე პირობის თანახმად ჩამოვყალიბოთ საქონლის თვითღირებულება დღგ-ს გადამხდელი საწარმოსათვის.

$$10.000 + 1.000 + 200 = 11.200$$

ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

დ. 1610 “საქონელი” – 11.200 ლ.

დ. 3340 “გადახდილი დღგ” – 1.980 ლ.

კ. 1210 “ეროვნული ვალუტა რეზიდენტ ბანკში” – 13.180 ლ.

#### **11.4.2. გადაამუშავების (კონვერსიის) დანახარჯები**

შეძენასთან, მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასთან და სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებული დანახარჯები ძირითადად გვექნება მაშინ, როცა მარაგი გარედან შემოდის საწარმოში მაგ. საქონელი; მასალა, ნედლეული; სხვა სასაქონლო მატერიალური მარაგი. მაგრამ მარაგის სტრუქტურა - რაშიც გვაქვს ისეთი ელემენტებიც, რომელიც საწარმოს შიგა პროცესების შედეგია, როგორცაა, დაუმთავრებელი წარმოება;

მზა პროდუქცია, როცა პროდუქცია იქმნება საწარმოში, მასალის შეძენის დანახარჯებთან ერთად დამატებით წარმოიშობა **გადამუშავებასთან და სათანადო მდგომარეობაში მოყვანასთან დაკავშირებული ხარჯები.**

გადამუშავების დანახარჯებს, ასევე ეწოდებათ **კონვერსიის დანახარჯები.**

მარტივი მაგალითის საფუძველზე განვიხილოთ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის მოძრაობის ციკლი, მასალისა და ნედლეულის შესყიდვის მომენტიდან მზა პროდუქციის რეალიზაციის ჩათვლით, შემდეგი მაგალითის მიხედვით (იხ. სქემა 3).

### საილუსტრაციო მაგალითი:

#### 1. შეძენილია 1000 ლარის მასალა.

**შენიშვნა:** ამ სამეურნეო ოპერაციის შედეგად იზრდება ნედლეულისა და მასალის ანგარიში (ანგ.1620) და შესაბამისად იმისა, ფული გადახდილია თუ არა, დაკრედიტდება ფულის ან ვალდებულების ანგარიში. ჩვენს შემთხვევაში ჩავთვალოთ რომ ანგარიშსწორება მოხდა სალაროდან (ანგ. 1110). საბუღალტრო მუხლი მიიღებს სახეს:

დ. 1620 “ნედლეული და მასალები” – 1.000 ლ.

კ. 1110 “ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” – 1.000 ლ.

#### 2. უკვე შეძენილი მასალა გადაეცა წარმოებას პროდუქციის დამზადების მიზნით.

**შენიშვნა:** ამ სამეურნეო ოპერაციის დროს წარმოებისათვის გადაცემული მარაგის ღირებულება გადაიტანება მასალების ანგარიშიდან დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიშზე, ანუ დებეტდება ანგ. 1630 და კრედიტდება ანგ.1620.

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” – 1.000 ლ.

კ. 1620 “ნედლეული და მასალები” – 1.000 ლ.

#### 3. პროდუქციის დამზადებაზე დაკავებულ მუშებს დაერიცხა ხელფასი 200 ლარი, ხოლო დახარჯული ელ. ენერჯის ღირებულებამ შეადგინა 50 ლარი.

**შენიშვნა:** ამ ოპერაციის დროს დებეტდება ანგ.1630 და კრედიტდება შესაბამისი ვალდებულებების ანგარიშები (ხელფასი – ანგ.3130; ელ. ენერჯის ღირებულება ანგ.3110).

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 250 ლ.

კ. 3130 “გადასახდელი ხელფასები” - 200 ლ.

კ. 3110 “მოწოდ. და მომსახ. წარმოქმნილი ვალდებულებები - 50 ლ.

#### 4. გადამუშავების პროცესის დასასრულს პრიდუქციის თვითღირებულებამ შეადგინა 1.250 ლარი და წარმოებიდან გადაეცა მზა პროდუქციის საწყობს.

$(1.000 + 200 + 50) = 1.250$  ლარი.

**შენიშვნა:** ამ ოპერაციით დაუმთავრებელი წარმოების ღირებულება გადაიტანება მზა პროდუქციის ანგარიშზე, ანუ დებეტდება ანგ.1640 და კრედიტდება ანგ. 1630, იმ რესურსების ღირებულების ჯამით რაც დაიხარჯა პროდუქციის წარმოებაზე.

დ. 1640 “შზა პროდუქცია” - 1250 ლ.

კ. 1630 “დამთავრებული წარმოება” - 1250 ლ.

**5. უკვე დამზადებული პროდუქცია გაიყიდა 1800 ლარად.**

**შენიშვნა:** ამ ოპერაციით აღიარდება (დაკრედიტდება) შემოსავალი (ანგ 6110), დადებულდება ფულის ან დებიტორის ანგარიში იმიხდა მიხედვით, თუ როგორი იყო ანგარიშსწორების ფორმა (ჩვენს შემთხვევაში დავუშვათ რომ ფული მიღებული იყო სალაროში); მარაგის გადაცემა მყიდველისათვის აისახება შზა პროდუქციის ანგარიშის კრედიტში და პარალელურად რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების დებეტში (ანგ 7100).

დ. 1110 “ნაღდი ფული ეროვნულ ვალუტაში” – 1.800 ლ.

კ. 6110 “შემოსავალი რეალიზაციიდან” – 1.800 ლ.

დ. 7100 “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება” – 1.250 ლ.

კ. 1640 “შზა პროდუქცია” – 1.250 ლ.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ნაშთი გადაიტანება მიმდინარე პერიოდის საწყის ნაშთად.

სქემა №3

დ	1620	კ	დ	1630	კ	დ	1640	კ	დ	7100	კ
	6 - 0			6 - 0			6 - 0				
	1) 1000										
		2) 1000	→	2) 1000							
				3) 250	4) 1250	→	4) 1250	5) 1250	→	5) 1250	
	ბრ - 1000	ბრ - 1000		ბრ - 1250	ბრ - 1250		ბრ - 1250	ბრ - 1250		ბრ - 1250	
	6 - 0			6 - 0			6 - 0				

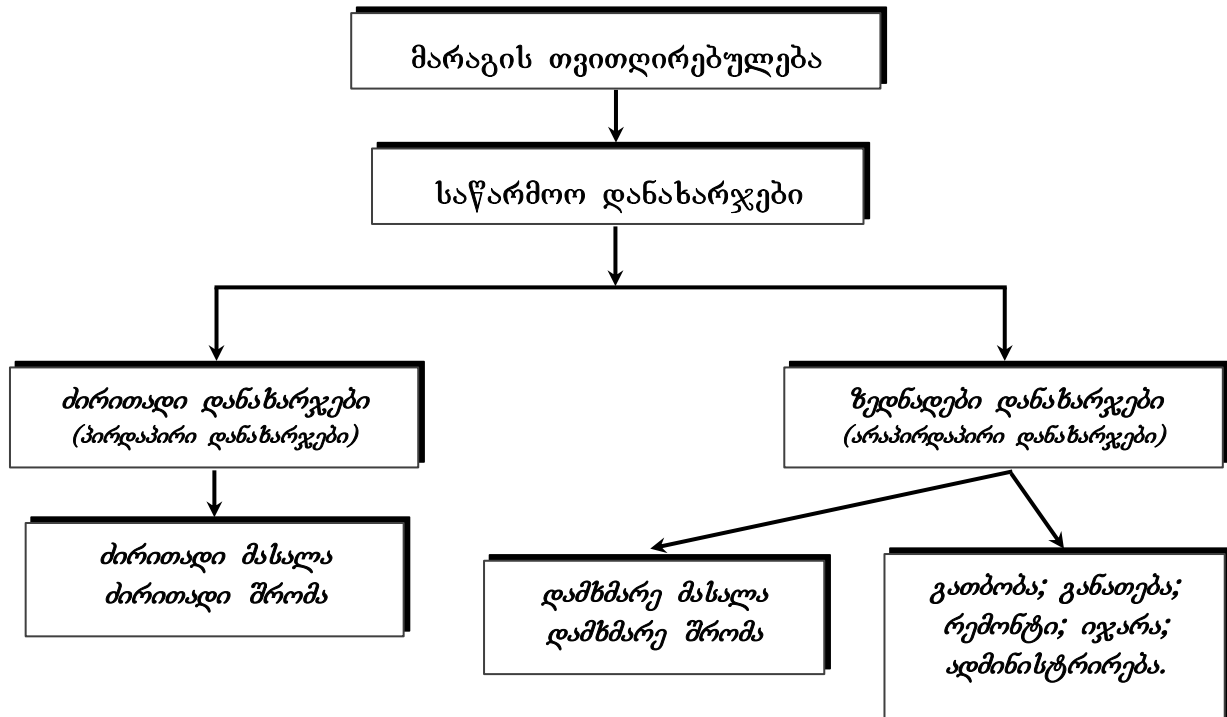
ჩვენ უნდა დავითვალოთ პროდუქციის სრული თვითღირებულება. ამისათვის უნდა შევკრიბოთ მასზე დახარჯული ყველა რესურსი. ეს რესურსები ზოგი პირდაპირ ემსახურებოდა კონკრეტულად ერთი პროდუქციის წარმოებას, ზოგი კი არაპირდაპირ იყო დაკავშირებული ორი (ან მეტი) პროდუქციის წარმოებასთან. არაპირდაპირი დანახარჯების ბუნება ისეთია, რომ ძნელია (თუ შეუძლებელი არა) ზუსტად განვსაზღვროთ, მისი რა წილი მოდის თითოეულ წარმოებულ პროდუქტზე.

პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან პირდაპირაა დაკავშირებული პირდაპირი მასალისა და პირდაპირი შრომის დანახარჯები ანუ ძირითადი დანახარჯები. ყველა სხვა დანახარჯი წარმოადგენს ზედნაღებ დანახარჯებს. თავის მხრივ ზედნაღები დანახარჯები შეიძლება შედგებოდეს: დამხმარე მასალისა და დამხმარე შრომისგან, ასევე საწარმოო პროცესებისათვის საჭირო სხვა დანახარჯებისაგან (მაგ. გათბობა, განათება, რემონტი, იჯარა, ადმინისტრირება და ა.შ.)



ზემოთქმულიდან გამომდინარე მარაგის (წარმოებული პროდუქციის) სტრუქტურა იღებს შემდეგ ფორმას.

სქემა №4

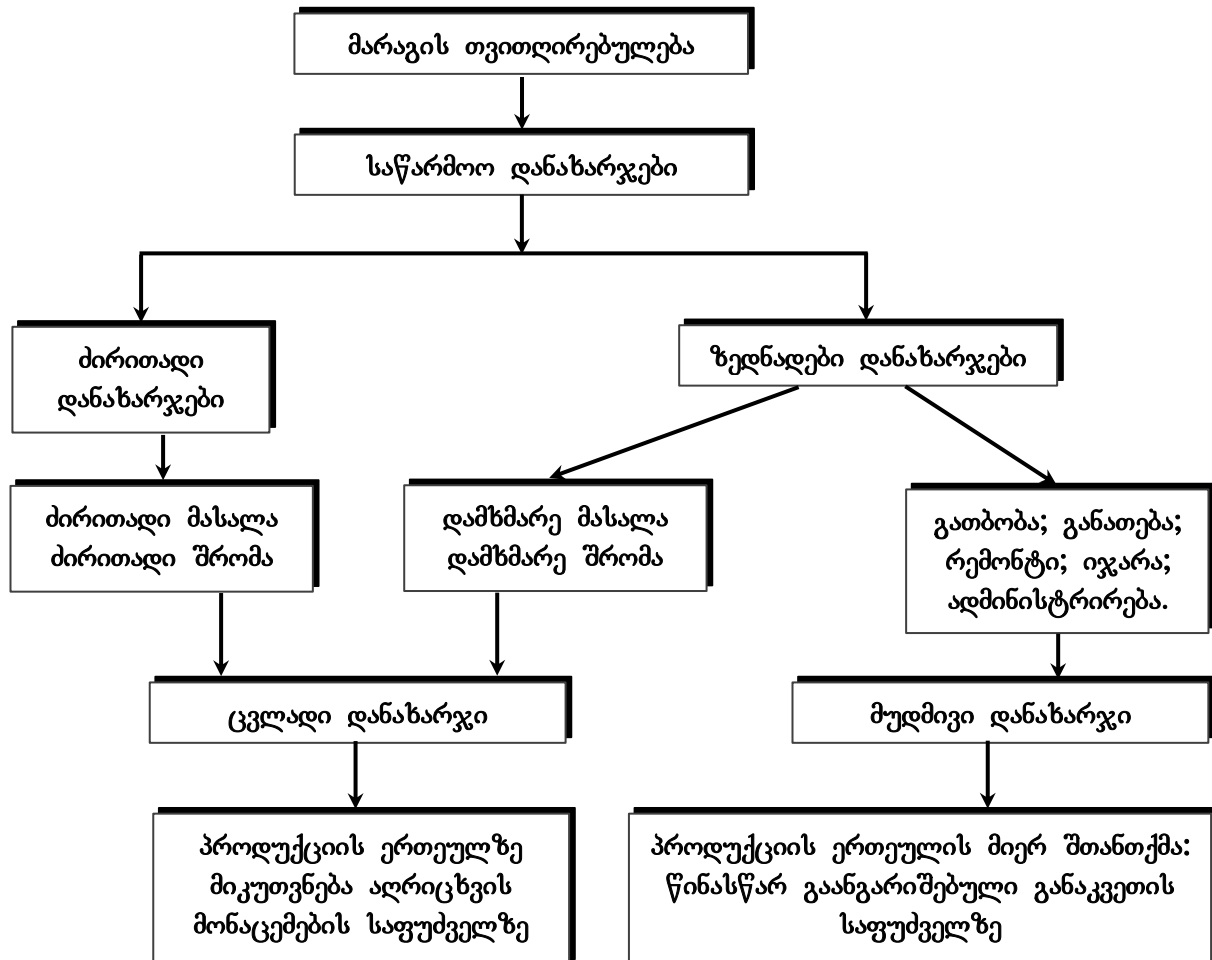


ჩამოვყალიბდეთ, რომ წარმოებული პროდუქტის მიმართ თვითღირებულების შემადგენელი ნაწილები შეიძლება განვიხილოთ როგორც ძირითადი და ზედნადები დანახარჯები. თვითღირებულება ასევე შეიძლება განვიხილოთ წარმოების მოცულობის მიმართ. თუ ამ თვალსაზრისით დავაკვირდებით, მაშინ თვითღირებულება შეიძლება დაიყოს მუდმივ და ცვლად ელემენტებად.

ცვლად დანახარჯებს წარმოადგენს როგორც ძირითადი, ასევე დამხმარე (ზედნადები) მასალა და შრომა, რომლებიც იცვლებიან წარმოების მოცულობის პირდაპირპროპორციულად.

მუდმივი ზედნადები დანახარჯები კი წარმოების მოცულობის გარკვეულ დონემდე უცვლელი რჩება.

ამის საფუძველზე გავაგრძელოთ მარაგის თვითღირებულების სქემის სრულყოფა.



არაპირდაპირი დანახარჯების ბუნებიდან გამომდინარე ძნელია მისი ერთეულ პროდუქციაზე მიკუთვნება. ცვლადი დანახარჯების პროდუქტის ერთეულზე მიკუთვნება ხდება აღრიცხვის საფუძველზე. მუდმივი დანახარჯების დროს კი ეს საკითხი შედარებით რთულდება და გარკვეული პროცედურების გავლას გულისხმობს.

**მუდმივი ზედნადები ხარჯები.** იგი ერთეულის თვითღირებულებას უნდა მივაკუთვნოთ მისი პროპორციული წილის მიხედვით.

როგორ დავითვალოთ „პროპორციული წილი“? რამდენადაც შესაძლებელია, პროდუქტზე მიკუთვნებული ზედნადები დანახარჯების წილი უნდა შეესაბამებოდეს განსახილველი ზედნადები დანახარჯების წარმოქმნაში კონკრეტულად ამ პროდუქტის მონაწილეობის ხარისხს. პროდუქციის თვითღირებულების აღრიცხვის სირთულე დამოკიდებულია წარმოების პროცესების სირთულეზე, კერძოდ საწარმოში სისტემატიურად ერთი და იგივე სახის პროდუქცია იწარმოება თუ ერთდროულად სხვადასხვანაირი, ერთ საწარმოო უბანს გაივლის პროდუქტი თუ რამდენიმეს და ა.შ.

ზედნადები დანახარჯების, პროდუქციის თვითღირებულებაში ჩართვის სხვადასხვა მიდგომა არსებობს, რომელიც გამოიყენება მმართველობითი აღრიცხვის კუთხით. ამ საკითხებს უფრო დაწვრილებით ჩვენი პროგრამის III დონეზე უბრუნდებით. აქ კი შემოვიფარგლებით პროდუქციის სრული თვითღირებულების საკითხით და ზოგადად ვახსენებთ დანახარჯთა აღრიცხვის სისტემებს.

განვიხილოთ პროდუქციაზე დანახარჯების მიკუთვნების ორი სისტემა:

- პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა; და
- შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.

**პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა** – განსაზღვრავს დანახარჯებს საანგარიშგებო პერიოდის მიხედვით. ამ დროს ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება გამოითვლება პერიოდის დანახარჯების საერთო თანხის გაყოფით ამ პერიოდში წარმოებულ პროდუქციის რაოდენობაზე.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნება განვიხილოთ საწარმო „X“-ის მაგალითზე: სერიულად აწარმოებს ცელოიდის სათლებს. იანვრის თვის წარმოება შეადგენს 5.000 ერთეულს, რომელზეც იმავე პერიოდში გაწეულია შემდეგი დანახარჯები: 10.000 ლარის ძირითადი და 400 ლარის დამხმარე მასალა. ხელფასების სახით ძირითად მუშებზე გადახდილია 4.000 ლარი, ხოლო დამხმარე მუშებზე 1.000 ლ. საწარმოო პროცესში დაიხარჯა 300 ლარის ელ. ენერჯია, კომუნალურმა გადასახდელებმა შეადგინა 400 ლარი, ხოლო ძირითადი საშუალებების იჯარის გადასახადმა 900 ლარი.

**დავალება: გავანგარიშოთ ერთი სათლის თვითღირებულება.**

**ამოხსნა:**

ძირითადი მასალა	– 10.000 ლ.
ძირითადი შრომა	– 4.000 ლ.
<b>სულ ძირითადი დანახარჯი</b>	<b>– 14.000 ლ.</b>
დამხმარე მასალა	– 400 ლ.
დამხმარე შრომა	– 1.000 ლ.
<b>სულ ცვლადი ზედნადები დანახარჯი</b>	<b>– 1.400 ლ.</b>
<b>სულ ცვლადი დანახარჯი</b>	<b>– 15.400 ლ.</b>
ელ. ენერჯია	– 300 ლ.
კომუნალური გადასახადები	– 400 ლ.
ძირითადი საშუალებების იჯარა	– 900 ლ.
<b>სულ მუდმივი ზედნადები დანახარჯი</b>	<b>– 1.600 ლ.</b>
<b>სულ საწარმოო დანახარჯი (იანვრის თვის)</b>	<b>– 17.000 ლ.</b>
<b>წარმოებული ერთეულები (იანვრის თვის)</b>	<b>– 5.000 ერთ.</b>

**ერთეულის თვითღირებულება (17000 ლ : 5000 ერთ) 3,40 ლარი.**

„X“ საწარმოს მიერ წარმოებული სათლები ერთნაირები იყო, მათი წარმოება ნაკადურად მიედინებოდა, ამიტომ ჩვენ გამოვიყენეთ პროცესზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა – პერიოდის განმავლობაში გაწეული მთლიანი საწარმოო დანახარჯები გავყავით პერიოდის

განმავლობაში წარმოებული პროდუქციის რაოდენობაზე და მივიღეთ ერთი სათლის თვითღირებულება.

როგორ მივიქცეთ თუ „Y“ საწარმო აწარმოებს სხვადასხვა სახის პროდუქციას.

მაშინ უნდა გამოვიყენოთ შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა.

**შეკვეთაზე დანახარჯების მიკუთვნების სისტემა** – გამოიყენება ორგანიზაციებში, რომლებიც დაკავებული არიან საცალო ან მცირე - სერიული წარმოებით. ეს სისტემა როგორც სახელწოდებიდან ჩანს, განსაზღვრავს დანახარჯებს თითოეულ გამოყოფილ შეკვეთაზე ან პროდუქციის ერთეულზე. მათ მიერ საწარმოო პროცესის გავლის შესაბამისად, მიუხედავად იმისა რა პერიოდი საჭიროდება სამუშაოს დასრულებას.

ეს პროცესი შედარებით რთულია, რადგან შეკვეთები, განსხვავებულია მოცულობითაც და სიდიდითაც, რის გამოც ზედნადები ხარჯების განსხვავებულ წილებს მოიხმარენ. საკითხის გამარტივების მიზნით ხდება ზედნადები დანახარჯების კოეფიციენტის გამოთვლა, რომლის დახმარებით ხდება თითოეულ ნაკეთობაზე ზედნადები ხარჯების მიკუთვნება (შთანთქმა).

**ბასს №2-ის მიხედვით:**

**მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების განაწილება** სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯებზე ხდება საშუალო საწარმოო სიმძლავრის მიხედვით. საშუალო საწარმოო სიმძლავრეს უწოდებენ წარმოების ისეთ დონეს, რომლის მიღწევაც საშუალოდ მოსალოდნელია რამდენიმე საწარმოო პერიოდის ან სეზონის განმავლობაში წარმოების ნორმალურ პირობებში, შესაძლოა წარმოების ფაქტობრივი დონის გამოყენებაც, თუ იგი უახლოვდება წარმოების საშუალო სიმძლავრეს.

წარმოებული პროდუქციის ერთეულზე მისაკუთვნილებელი მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა არ იზრდება დაბალი მწარმოებლურობის ან მოწყობილობების მოცდენების გამო. გაუნაწილებელი ზედნადები ხარჯები ჩაითვლება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იქნა გაწეული. საანგარიშგებო პერიოდში, რომლისთვისაც დამახასიათებელია წარმოების არანვეულებრივად მაღალი დონე, პროდუქციის ერთეულის მიერ შთანთქმული მუდმივი საწარმოო ზედნადები ხარჯების თანხა იმ ოდენობით უნდა შემცირდეს, რომ არ მოხდეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეფასება თვითღირებულებაზე მაღალი თანხით.

ზედნადები ხარჯების შთანთქმის კოეფიციენტების დადგენა ხდება წინასწარ, რათა მანამდე განისაზღვროს ნაკეთობის თვითღირებულება, სანამ პროდუქცია მომხმარებელზე გაიყიდება. იგი უფრო ხშირად გამოითვლება წელიწადში ერთჯერ საანგარიშგებო პერიოდის დასაწყისში, რადგან მისი გამოთვლა ყოველთვიურად დიდ ძალისხმევას მოითხოვს. ეს ნიშნავს, რომ საწარმოო ზედნადები ხარჯებისა და საქმიანობის დონეებისათვის უნდა გამოიყენონ საბიუჯეტო (გეგმიური ანუ მოსალოდნელი) მონაცემები. ზედნადები დანახარჯების შთანთქმის განაკვეთი გამოთვლება შემდეგნაირად

$$\text{ზედნადები დანახარჯების შთანთქმის განაკვეთი} = \frac{\text{გეგმიური ზედნადები დანახარჯები}}{\text{გეგმიური საწარმოო სიმძლავრე}}$$

**ზედნადები დანახარჯების შთანთქმის ბაზად შეიძლება გამოყენებული იქნას:**

- ✓ წარმოების გეგმიური ერთეულები
- ✓ გეგმიური ჩარხ/საათები

✓ გეგმიური კაც/საათები

✓ ძირითადი მუშების გეგმიური ხელფასი და ა.შ.

საილუსტრაციო მაგალითი:

„Y“ საწარმო აწარმოებს ავეჯს. 20X2 წლისათვის მან განათლების ერთ-ერთი რეგიონალური განყოფილებიდან მიიღო დაკვეთა 12.000 ერთეული მერხის დამზადებაზე.

საწარმო „Y“ იყენებს ზედნადები დანახარჯების შთანთქმის გეგმიურ განაკვეთს და ბაზად ირჩევს წარმოების გეგმიურ ერთეულებს. წინასწარ დადგენილი გეგმიური განაკვეთის გაანგარიშება შემდეგნაირად მოხდა:

მერხების წარმოებისათვის გამოყენებული

საამქროსა და მანქანა – დანადგარების იჯარა - 21.600 ლ.

ელ ენერჯის ხარჯი - 14.400 ლ.

წარმოების მართვის დანახარჯი - 48.000 ლ.

**სულ წლიური გეგმიური დანახარჯი - 84.000**

პროდუქციის გეგმიური წარმოების მოცულობა 12.000 ერთეული.

ზედნადები დანახარჯების ერთეულ

84.000 ლარი

პროდუქციაზე მიკუთვნების განაკვეთი =  $\frac{84.000 \text{ ლარი}}{12.000 \text{ ერთეული}} = 7 \text{ ლარი/ერთეულზე}$

ახლა „Y“ საწარმოში განხორციელებული მერხების დამზადების ფაქტიური პროცესები ავსახოთ საბუღალტრო ანგარიშებზე. ვთქვათ, იანვრის თვის დასაწყისისათვის ძირითადი მასალის ნაშთი იყო 70.000 ლარი, ხოლო დამხმარე მასალის კი – 15.000 ლარი. იანვრის თვის მერხების წარმოებამ შეადგინა 1.000 ერთეული. იანვრის თვეში პროდუქციის წარმოებაზე ფაქტიურად გაწეული დანახარჯებია:

1) წარმოებას გადაეცა 1.000 ერთეული მერხის საწარმოებლად 50.000 ლარის ძირითადი მასალა:

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” – 50.000 ლ.

კ. 1620 “ნედლეული და მასალები” - 50.000 ლ.

2) წარმოებას გადაეცა 1000 ერთეული პროდუქციის წარმოებისათვის საჭირო 10.000 ლარის დამხმარე მასალა:

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 10.000 ლ.

კ. 1620 “ნედლეული და მასალები” - 10.000 ლ.

3) დაერიცხა ხელფასი ძირითად მუშებს:

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 30.000 ლ.

კ. 3130 “გადასახდელი ხელფასები” – 30.000 ლ.

4) დაერიცხა ხელფასი დამხმარე მუშებს:

დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 20.000 ლ.

**კ. 3130 “გადასახდელი ზედფასები” - 20.000 ლ**

5) წარმოებული პროდუქციისათვის მუდმივი ზედნაღები დანახარჯების წილის მიკუთვნება ხდება გვერდითი ზედნაღები ხარჯების მიკუთვნების განაკვეთით 7 ლ. ერთეულზე. ფაქტიურად წარმოებულია 1.000 ერთეული პროდუქცია.  $1.000 \text{ ერთ} \times 7 \text{ ლ} = 7.000 \text{ ლ}$ . ზედნაღები დანახარჯები აისახება ანვ **1631 „ზედნაღები დანახარჯები”**

**დ. 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 7.000 ლ.**

**კ 1631 „ზედნაღები დანახარჯები” - 7.000 ლ.**

გავიანგარიშოთ ერთეული პროდუქციის თვითღირებულება:

6) მიღებულია 1000 ერთეული მზა პროდუქცია (1.000 ერთ. X 117 ლ.):

ერთეული პროდუქციის (მერხის) კალკულაცია:

ძირითადი მასალა	- 50.000 ლ.
ძირითადი შრომა	- 30.000 ლ.
<b>ძირითადი დანახარჯი</b>	<b>- 80.000 ლ.</b>
დამხმარე მასალა	- 10.000 ლ.
დამხმარე შრომა	- 20.000 ლ.
<b>სულ ცვლადი ზედნაღები ხარჯი</b>	<b>- 30.000 ლ.</b>
<b>სულ ცვლადი დანახარჯი</b>	<b>- 110.000 ლ.</b>
მუდმივი დანახარჯები	
გვერდითი კოეფიციენტით	- 7.000
<b>სულ:</b>	<b>- 117.000 ლ.</b>
ერთეულის თვითღირებულება	- $117.000 : 1.000 = 117 \text{ ლ.}$
<b>დ 1640 “მზა პროდუქცია” - 117.000 ლ.</b>	
<b>კ 1630 “დაუმთავრებელი წარმოება” - 117.000 ლ.</b>	

როცა საწარმო იყენებს ზედნაღები დანახარჯების მიკუთვნების გვერდით განაკვეთს, პერიოდის ბოლოს ფაქტიური მონაცემებიდან გამოძვინარე შეიძლება გამოვლინდეს ზედნაღები დანახარჯების მიკუთვნების “სიჭარბე” ან “ღანაკლისი”, რომელიც უნდა აისახოს პერიოდის ხარჯში.

პერიოდის ბოლოს დარიცხული ფაქტიური ზედნაღები დანახარჯები შეადგენს 7.100 ლარს მ/შორის იჯარა - 1.800; ელ ენერჯია - 1.300 ლ. და წარმოების მართვის დანახარჯი 4.000 ლარი

ავსახოთ ბუღალტრულად ფაქტიური დანახარჯები:

7) იჯარა 1800 ლარი:

**დ 1631 „ზედნაღები დანახარჯები” - 1.800 ლ.**

**კ 3490 “სხვა დარიცხული ვალდებულებები” - 1.800 ლ.**

8) ელ. ენერჯიის ფაქტიური დანახარჯი 1300 ლარი:

დ 1631 „ზედნადები დანახარჯები” – 1.300 ლ.  
 კ 3191 „მოკლევადიანი ვალდებულებები”- 1.300 ლ.

9) წარმოების მართვის დანახარჯები:

დ 1631 „ზედნადები დანახარჯები” – 4.000 ლ.  
 კ 3130 ”გადასახდელი ხელფასები” – 4.000 ლ.

ანგ. 1631 „ზედნადები დანახარჯები” გვიჩვენებს, რომ შთანთქმული გეგმიური დანახარჯი 7.000 ლარია ფაქტობრივი ზედნადები დანახარჯი კი 7.100 ლარს შეადგენს, ამდენად საქმე გვაქვს ზედნადები დანახარჯების „შთანთქმის დანაკლისთან”, რომელიც უნდა აისახოს პერიოდის ხარჯებში:

10) ზედნადები ხარჯების მიკუთვნების „დანაკლისის” დაკორექტირება.

დ 7490 ”სხვა საერთო ხარჯი” - 100 ლ.  
 კ 1631 „ზედნადები დანახარჯები” - 100 ლ.

სქემა №6

დ	1620	კ	დ	1630	კ	დ	1631	კ
6 -	70.000		6 -	0		6 -	0	
	1) 50000		1) 50000			7) 1800	5) 7000	
	2) 10000		2) 10000			8) 1300		
			3) 30000			9) 4000		
			4) 20000					
			5) 7000	6) 117000				10) 100
		ბრ-50000	ბრ-117000	ბრ-117000		ბრ-7100	ბრ-7100	
6-	20000		6-0			6-0		

დ	1640	კ	დ	1690	კ
6 -	0		6-	15000	
6)	117000			2) 10000	
ბრ-	11700	ბრ-117000	ბრ-	0	ბრ-10000
6-	0		6-	5000	

სქემა №7

დ	7490	კ	დ	3130	კ	დ	3190	კ	დ	3490	კ
			6 -	0		6 -	0		6 -	0	
10) 100			3) 30000			8) 1300			7) 1800		
			4) 20000								
			9) 4000								
ბრ-100			ბრ-54000			ბრ-1300			ბრ-1800		

მარაგის თვითღირებულების დანახარჯების აღრიცხვის შესახებ ჩვენს მიერ განხილული მაგალითები ემსახურებოდა იმ მიზანს, რომ ზოგადი წარმოდგენა შეგვექმნა ამ საკითხებზე. ეს საკითხები სცილდება ფინანსური აღრიცხვის სფეროს და მისი საფუძვლიანად განხილვა ხდება – დანახარჯთა აღრიცხვაში.

ჩვენ უკვე განვიხილეთ, რა შედის მარაგის თვითღირებულებაში და როგორ აისახება ის საბუღალტრო ანგარიშებზე. ახლა კი განვიხილოთ, რა არ შეიტანება მარაგის თვითღირებულებაში, **ბასს №2-ის მიხედვით მარაგის თვითღირებულებაში არ შეიტანება**

- ნედლეულისა და მასალის დანაკარგების, ცოცხალი შრომისა და სხვა საწარმოო დანახარჯების ზენორმატიული ხარჯები;
- სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების შენახვის დანახარჯები, იმ დანახარჯების გამოკვეთვით, რომლებიც აუცილებელია საწარმოო პროცესის წინა სტადიისათვის;
- ზედნადები ადმინისტრაციული ხარჯები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოცემულ ადგილამდე ტრანსპორტირებასა და მათი სათადარიგო მდგომარეობაში მოყვანასთან;
- რეალიზაციის დანახარჯები.

ამის საილუსტრაციოდ განვიხილოთ მარტივი მაგალითი და პერიოდში გაწეული დანახარჯები გავანაწილოდ თვითღირებულებისა და პერიოდის ხარჯებად.

#### **საილუსტრაციო მაგალითი:**

საწარმო „X“-ში ადგილი ჰქონდა შემდეგ სამეურნეო მოვლენებს:

- 1) შეიძინა მასალა 15700 ლარის;
- 2) მასალის საწყობში შენახვის ხარჯია 3840 ლარი;
- 3) დაუმთავრებელ წარმოებაზე დაიხარჯა 8350 ლარი;
- 4) ხარისხის კონტროლის შედეგად გამოვლენილი იქნა წუნი 350 ლარის ოდენობის;
- 5) საამქროს კონტროლიორზე ხელფასის სახით გაცემულია 720 ლარი;
- 6) თანამშრომელთა იძულებით მოცდენისათვის გადახდილია კომპესაცია 1550 ლარი;
- 7) მზა პროდუქციის საწყობის ხარჯია 4160 ლარი;
- 8) პროდუქციის გაყიდვისას გაწეულია ტრანსპორტირების ხარჯი 1210 ლარი.

**ზემოთ ჩამოთვლილი სამეურნეო ოპერაციების შედეგად წარმოებული პროდუქციის თვითღირებულებაში შევა:**

15700 - (შემძინის დანახარჯი)

3840 - (მასალის საწყობში შენახვის ხარჯი)

8350 - (დანახარჯი დაუმთავრებელ წარმოებაზე)

720 - (საამქროს კონტროლიორის ხელფასი)

**28610 – თვითღირებულება**

**პერიოდის ხარჯებს კი მიეკუთვნება:**

350 - (ხარისხის კონტროლის შედეგად გამოვლენილი წუნი)

1550 - (მოცდენის კომპესაცია)

4160 - (მზა პროდუქციის საწყობის ხარჯი)

1210 - (გაყიდვასთან დაკავშირებული ხარჯები)

**7270 – პერიოდის ხარჯი**



**11.5. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მუდმივი და პერიოდული აღრიცხვა**

საწარმოში არსებული სარეალიზაციო მარაგი – ეს არის სასაქონლო-მატერიალური მარაგი პერიოდის დასაწყისში დამატებული პერიოდის განმავლობაში მიღებული მარაგი. მიღებული თანხა უნდა განაწილდეს რეალიზებული მარაგის თვითღირებულებასა (რომელიც აისახება მოგება – ზარალის ანგარიშგებაში) და მიმდინარე პერიოდის სასაქონლო მატერიალური მარაგის ნაშთს შორის (რომელიც აისახება ბალანსში). ძირითადი პრობლემა სწორედ ამ ორი მაჩვენებლის გაზომვაში მდგომარეობს. პრაქტიკაში ამ პრობლემის გადასაჭრელად ორ მეთოდს იყენებენ:

- მარაგის მუდმივი (უწყვეტი) აღრიცხვის მეთოდი; და
- მარაგის პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი.

თითოეული მეთოდის არსი ასახულია მის სახელწოდებაში:

სქემა №8

სამეურნეო ოპერაცია	მარაგის მუდმივი აღრიცხვის სისტემა	მარაგის პერიოდული აღრიცხვის სისტემა
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შესყიდვა.	მარაგის ყოველი სახეობისათვის გახსნილია ცალ-ცალკე ანგარიში და ყოველი შესყიდვა აისახება მათი დებეტის მხარეს	მარაგის ყოველი შესყიდვა აისახება თვითღირებულების ზარჯების ანგარიშების დებეტში და არა მარაგის ანგარიშებზე
სასაქონლო-მატერიალური მარაგის საწარმოო მიზნით გაზარჯვა, ან მარაგის რეალიზაცია	მარაგის ამა თუ იმ სახეობის წარმოებაში გადაცემის დროს, შესაბამისი (გადაცემული) მარაგის ანგარიში დაკრედიტდება და დადებულდება ანგარიში რომელზეც მოხდა გადაცემა. საბოლოო ჯამში კი ეს თანხა თავს მოიყრის რეალიზებულ მარაგის თვითღირებულების ანგარიშზე.	ამ ოპერაციების ასახვა ბუღალტრულად არ ბზდება.
ბუღალტრული ჩანაწერები საანგარიშგებო პერიოდში.	რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება ავტომატურად განისაზღვრება ყოველდღიური ჩანაწერების საფუძველზე. ბუღალტრულად აისახება მარაგის ყველა რეალიზაციისას შემოსავალი და თვითღირებულების ზარჯი	მარაგის რეალიზაციისას აისახება მხოლოდ შემოსავალი. თვითღირებულების ზარჯი უკვე ასახულია მისი გაწვევისას.

<p>ბულალტრული ჩანაწერები საანგარიშებო პერიოდის ბოლოს.</p>	<p>მხოლოდ შემოწმების თვალსაზრისით, მოხდება მარაგის ფიზიკური დათვლა (ინვენტარიზაცია). თუკი აღმოჩნდება სხვაობა მარაგი კორექტირდება და უტოლდება ფიზიკური გადათვლის შედეგს. კორექტირების დროს დებულდება ან კრედიტდება შესაბამისი მარაგის ანგარიში და მაკორექტირებელი ანგარიში.</p>	<p>პერიოდის ბოლოს აუცილებლად ხდება მარაგის გადათვლა ნატურალურ ერთეულებში და მისი ფულად განზომილებაში შეფასება. მიღებული მონაცემების საფუძველზე გამოითვლება პერიოდის განმავლობაში რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება: სასაქონლო- მატერიალური მარაგი პერიოდის დასაწყისში პლიუს შესყიდვების თანხა მინუს სასაქონლო მატერიალური მარაგი პერიოდის ბოლოს.</p>
---	--	---

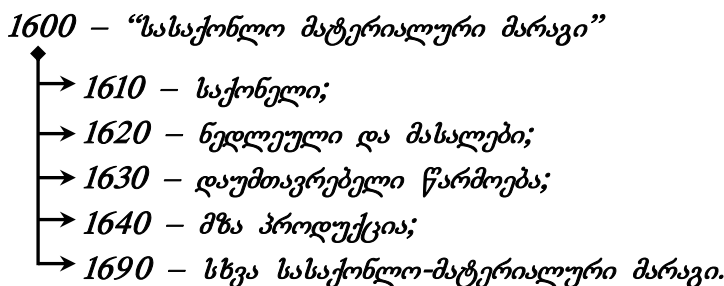
**მარაგის მუდმივი აღრიცხვის მეთოდის დროს** - მარაგის გაცემის (გახარჯვის; გაყიდვის) აღრიცხვა ხდება უწყვეტად, თითოეული სახეობის მიხედვით, როგორც რაოდენობრივად, ისე თანხობრივად. შედეგად ვიღებთ გაყიდული მარაგის თვითღირებულებას.

**მარაგის პერიოდული აღრიცხვის დროს** - არ მიმდინარეობს მარაგის გაცემის (გახარჯვის, გაყიდვის) ქრონოლოგიური აღრიცხვა. პერიოდის ბოლოს ინვენტარიზაციის გზით დგინდება ნაშთად დარჩენილი მარაგის რაოდენობა და ღირებულება, რომელიც გამოაკლდება სარეალიზაციო მარაგს (საწყის ნაშთს პლუს შექმნილი მარაგი) და დადგინდება გაყიდული მარაგის თვითღირებულება.

მარაგის აღრიცხვის მუდმივ სისტემას გააჩნია შემდეგი უპირატესობები:

- დეტალური ინფორმაცია მარაგის თითოეული სახეობის შესახებ იძლევა მარაგის ანალიზისა და მართვის უკეთეს საშუალებას;
- მარაგის კონტროლისა და დანაკარგების გაანალიზების კარგი საშუალება;
- გაყიდული მარაგის თვითღირებულების გამოთვლა და საერთო მოგების დადგენა შესაძლებელია ინვენტარიზაციის გარეშე.

მუდმივი აღრიცხვის სისტემის დროს: მარაგის მოძრაობის (მიღება-გაცემის) და ნაშთის აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიშები:



რეალიზებული მარაგის თვითღირებულების აღრიცხვისათვის გამოიყენება ანგარიშები:

- 7100 - “რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება” (წარმოებასა და მომსახურებაში);
- 7200 - “რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება” (ვაჭრობაში).

სქემა №9-ზე ნაჩვენებია შესაბამის ანგარიშებზე მარაგის მოძრაობის ასახვა ანგარიშებზე მუდმივი აღრიცხვის სისტემის დროს.

მუდმივი აღრიცხვის სისტემა

სქემა №9

ნაშთი პ/დ (აქტივის სახით)	მარაგის შექმნის პროცესი		წარმოების პროცესი	რეალიზაციის პროცესი	ნაშთი პ/ბ (აქტივის სახით)
	დანახარჯი	მარაგის ზრდა (აქტივის სახით)	დანახარჯი (აქტივის სახით)	მარაგის ხარჯი	
დ - 1610	კ - 1110;1210 3110;3190 1480	დ - 1610		დ - 7200	დ - 1610
დ - 1620		დ - 1620	კ		დ - 1620
დ - 1630			კ-3110 კ-3130 კ-2200	დ - 1630	დ - 1630
დ - 1640			კ	დ - 1640	დ - 1640
დ - 1690		დ - 1690	კ	დ - 7100	დ - 1690

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების პერიოდულ აღრიცხვას გააჩნია უპირატესობები:

- მუდმივ აღრიცხვასთან შედარებით იაფია;
- ინვენტარიზაციით დადგენილი ნაშთი უფრო ზუსტია;
- ჩანაწერების სიმცირის გამო შეცდომების დაშვების რისკი მცირეა.

მარაგის ანგარიშები გამოიყენება მხოლოდ ნაშთის აღრიცხვისათვის, პერიოდის დასაწყისში და პერიოდის ბოლოს:

მარაგის მოძრაობა აღირიცხება მხოლოდ მატერიალური მარაგის მიღებისას, ან წარმოების სხვა დანახარჯების გაწევისას და არა გაცემის ან გაყიდვისას. ამისათვის გამოიყენება ანგარიშები:

- 1610 – “საქონელი”;
- 1620 – “ნედლეული და მასალა”;
- 1630 – “დაუმთავრებელი წარმოება”;
- 1640 – “შხა პროდუქცია”;
- 1690 – “სხვა მარაგი”.

სქემა №10-ზე ნაჩვენებია მარაგის მოძრაობის ასახვა ანგარიშებზე პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დროს.

პერიოდული აღრიცხვის სისტემა

სქემა №10

ნაშთი პ/დ (აქტივის სახით)	მარაგის შეძენის პროცესი		წარმოების პროცესი	რეალიზაციის პროცესი	ნაშთი პ/ბ (აქტივის სახით)
	დანახარჯი	მარაგების ხარჯი	ანახარჯების გაწევის პროცესი	მარაგის ხარჯი	
დ - 1610	კ - 1110;1210 3110;3190	დ - 7210 კ - 7220 დ - 7290			დ - 1610
დ - 1620			1480		
დ - 1630					დ - 1630
დ - 1640			კ-3110 →	დ - 7110 დ - 7120	დ - 1640
დ - 1690			კ-3130 →	დ - 7140 დ - 7150	დ - 1690
			კ - 2200 →	დ - 7170	
			კ - 1210 →	დ - 7180	
			1620-1690 →	დ - 7185 დ - 7190	

უფრო მეტი თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ ერთი და იგივე სამეურნეო ოპერაციების ასახვა ორივე სისტემაში – სავაჭრო საწარმოს მაგალითზე.

საილუსტრაციო მაგალითი:

შ.პ.ს „X“-ის დეკემბრის თვეში განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შესახებ ვფლობთ შემდეგ ინფორმაციას:

- 1) 04.12 შეიძინა 370 ლარის საქონელი;
- 2) 05.12 უკან დაუბრუნა შეძენილი საქონლის ნაწილი 100 ლარის ოდენობით;
- 3) 07.12 200 ლ-ის თვითღირებულების საქონელი გაყიდა 320 ლარად;
- 4) 14.12 შეძენილია 1.500 ლ-ის საქონელი;
- 5) 16.12 700 ლარის თვითღირებულების საქონელი გაყიდულია 1.100 ლარად;
- 6) 25.12 რეალიზებულია 600 ლ-ის საქონელი 1.000 ლარად.

დეკემბრის ბოლოს ჩატარებულ ინვენტარიზაციით დადგინდა ფიზიკურად არსებული საქონლის ნაშთი 720 ლ-ის ოდენობით.

**დავალება:** ზემოთ ჩამოთვლილი სამეურნეო ოპერაციები ავსახოთ T-ს ფორმის (სიმარტივის მიზნით) ანგარიშებზე, მარაგის როგორც მუდმივი, ასევე პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დროს. დავაკორექტიროთ მარაგის ნაშთი (თუ საჭიროა);

გავიანგარიშოთ რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება და საერთო მოგება

**ამოხსნა:**

სქემა №11

მუდმივი აღრიცხვა

ღ	1210	კ	ღ	1610	კ	ღ	6110	კ	ღ	7200	კ
<b>6 - 3000</b>			<b>6 - 450</b>								
2) 100		1) 370	1) 370		2) 100			3) 320		3) 200	
3) 320		4) 1500	4) 1500		3) 200			5) 1100		5) 700	
5) 1100					5) 700			6) 1000		6) 600	
6) 1000					6) 600						
<b>ბრ-2520</b>		<b>ბრ-1870</b>	<b>ბრ-1870</b>		<b>ბრ-1600</b>			<b>ბრ-2420</b>		<b>ბრ-1500</b>	
<b>6 - 3650</b>			<b>6 - 720</b>								

სქემა №12

პერიოდული აღრიცხვა

ღ	1210	კ	ღ	1610	კ	ღ	6110	კ	ღ	7200	კ
<b>6 - 3000</b>			<b>6 - 450</b>								
2) 100		1) 370	8) 270					3) 320		9) 1870	9) 270
3) 320		4) 1500						5) 1100			9) 100
5) 1100								6) 1000			
6) 1000											
<b>ბრ-2520</b>		<b>ბრ-1870</b>	<b>ბრ-270</b>					<b>ბრ-2420</b>		<b>ბრ-1500</b>	
<b>6 - 3650</b>			<b>6 - 720</b>								

ღ	7210	კ	ღ	7220	კ	ღ	7290	კ
					2) 100			8) 270
1) 370								
4) 1500								
<b>ბრ-1870</b>		<b>9) 1870</b>	<b>9) 100</b>		<b>ბრ-100</b>	<b>9) 270</b>		<b>ბრ-270</b>

**შენიშვნა:**

ნაშთის კორექტირება მოხდა მხოლოდ პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დროს 270 ლარით ( $720 - 450 = 270$ ), რომელიც აისახება მე-8-ე ოპერაციით

**დ. 1610 „საქონელი” - 270 ლარი**

**კ. 7290 „მარაგის კორექტირება” - 270 ლარი**

მე-9-ე ოპერაციით თვითღირებულების ყველა ხარჯი დაიხურა და შედეგი გაერთიანდა ანგ №7200 „რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება”:

**დ. 7200 „რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება” - 1.870 ლარი**

**კ. 7210 „გაყიდული/შეძენილი საქონელი” - 1.870 ლარი**

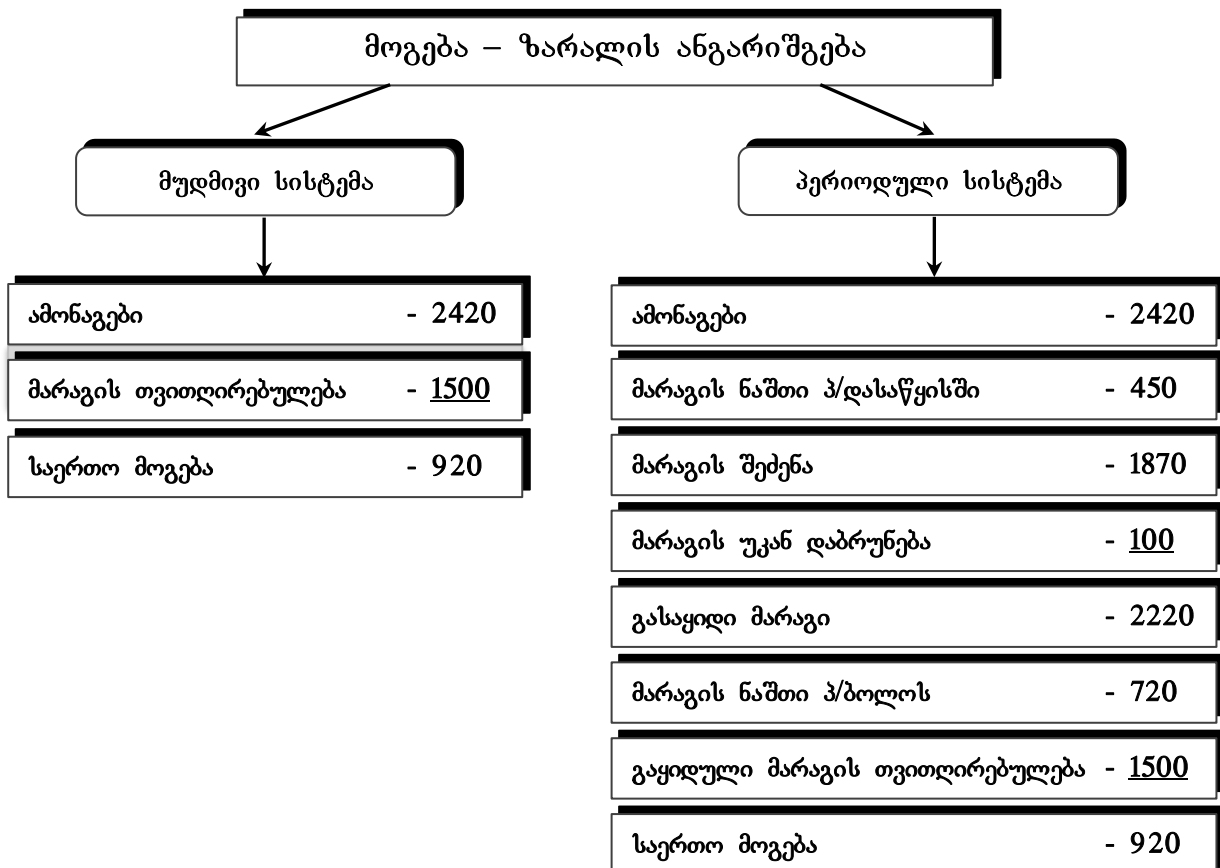
**დ. 7220 „შეძენილი საქონლის უკან დაბრუნება და ფასდათმობა” - 100 ლარი**

**დ. 7290 „სასაქონლო-მატერიალური მარაგის კორექტირება” - 270 ლარი**

**კ. 7200 „რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება” - 370 ლარი**

ახლა გამოვთვალოთ ორივე სისტემის გამოყენებით გაყიდული მარაგის თვითღირებულება და საერთო მოგება.

სქემა №13



მარაგის მოძრაობის ბუღალტრული აღრიცხვა განვიხილოთ ისეთი ობიექტების მაგალითზე, რომელსაც წარმოებაც აქვს და ვაჭრობაც და გავაკეთოთ შედარება, თუ ერთი „X“ იყენებს მარაგის მუდმივ აღრიცხვას, ხოლო მეორე „Y“ პერიოდულ აღრიცხვას.

**საილუსტრაციო მაგალითი:**

შეძენილია საქონელი 1000 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან.

საწარმო „X“ მუდმივი აღრიცხვის სისტემა		საწარმო „Y“ პერიოდული აღრიცხვის სისტემა	
დ - 1610 საქონელი	- 1.000	დ - 7210 გაყიდული საქონელი	- 1.000
კ - 1110 ნაღდი ფული	- 1.000	კ - 1110 ნაღდი ფული	- 1.000

შეძენილია ნედლეული და მასალა (ძირითადი) 500 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან.

დ - 1620 ნედლეული და მასალები	- 500	დ - 7110 ძირითადი მასალების დანახარჯები/შეძენა	- 1.000
კ - 1110 ნაღდი ფული	- 500	კ - 1110 ნაღდი ფული	- 1.000

შეძენილია ნედლეული და მასალა (დამხმარე) 300 ლარის. ფული გადახდილია სალაროდან.

დ - 1690 ნედლეული და მასალები	- 300	დ - 7140 დამხმარე მასალების დანახარჯები/შეძენა	- 300
კ - 1110 ნაღდი ფული	- 300	კ - 1110 ნაღდი ფული	- 300

უკან დაბრუნებულია 1000 ლარის საქონელი.

დ - 1110 ნაღდი ფული	- 1000	დ - 1110 ნაღდი ფული	- 1.000
კ - 1610 საქონელი	- 1000	კ - 7220 შეძენილი საქონლის უკან მიბრუნება და ფასდათმობა	- 1.000

წაითიუიათი დაითათუჯა. 100 ლათის თათალა, 200 ლათი თელფათი, 100 ლათი დათთათოე თათალა, 50 ლარი რემონტისათვის.

დ - 1630 დაუთავრებელი წარმოება	- 850	დ - 7120 პირდაპირი ხელფასი	- 200
კ - 1620 ნედლეული და მასალები	- 500	კ - 3130 გადასახდელი ხელფასები	- 200
კ - 1690 დამხმარე მასალები	- 100		
კ - 3130 გადასახდელი ხელფასი	- 200	დ - 7180 რემონტის დანახარჯები	- 50
კ - 1210 ფული ბანკში	- 50	კ - 1210 ფული ბანკში	- 50
დ - 1640 მზა პროდუქცია	- 700		
კ - 1630 დაუთავრებელი წარმოება	- 700		<b>X</b>

გათეიდა 500 ლარის პროდუქცია 800 ლარად.

დ - 1210 ფული ბანკში	- 800	დ - 1210 ფული ბანკში	- 800
კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	- 800	კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან	- 800
კ - 7100 რ/პ თვითღირებულება	- 500		<b>X</b>
კ - 1640 მზა პროდუქცია	- 500		

გაიყიდა საქონელი 400 ლარად, რომლის შეძენის ღირებულება 300 ლარია.

დ - 1210 ფული ბანკში - 400	დ - 1210 ფული ბანკში - 400
კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან - 400	კ - 6110 შემოსავალი რეალიზაციიდან - 400
კ - 7200 რ/პ თვითღირებულება - 300	<b>X</b>
კ - 1640 მზა პროდუქცია - 300	

მარაგის ნაშთების შესახებ მოცემული ინფორმაციების საფუძველზე მოვასხდინოთ შესაბამისი კორექტირება

ნაშთი პერიოდის დასაწყისში:	ნაშთი პერიოდის ბოლოს:	სზვობა:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ძირითადი მასალები 350 ლ;</li> <li>• დამხმარე მასალები 180 ლ;</li> <li>• მზა პროდუქცია 250 ლ;</li> <li>• დაუმთავრებელი წარმოება 50 ლ;</li> <li>• საქონელი 700 ლ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ძირითადი მასალები 400 ლ;</li> <li>• დამხმარე მასალები 200 ლ;</li> <li>• მზა პროდუქცია 150 ლ;</li> <li>• დაუმთავრებელი წარმოება 100 ლ;</li> <li>• საქონელი 560 ლ;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• + 50 ლ;</li> <li>• + 20 ლ;</li> <li>• - 100 ლ;</li> <li>• + 50 ლ;</li> <li>• - 140 ლ;</li> </ul>

მარაგის ნაშთის კორექტირება

მუდმივი აღრიცხვის მეთოდი	პერიოდული აღრიცხვის მეთოდი
<b>X</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>დ - 1620 ნედლეული და მასალები - 50</li> <li>დ - 1690 დამხმარე მასალები - 20</li> <li>დ - 1630 დაუმთავრებელი წარმოება - 50</li> <li>კ - 1640 მზა პროდუქცია - 100</li> <li>კ - 7185 ს/მ მარაგის კორექტირება - 20</li> <li>დ - 7290 ს/მ მარაგის კორექტირება - 140</li> <li>კ - 1610 საქონელი - 140</li> </ul>

### 11.6. თვითღირებულების შეფასება მომსახურების სფეროში.

მომსახურების სფეროს საწარმოებში ხარჯების კალკულაცია ხდება ისევე, როგორც სამრეწველო კომპანიებში. მომსახურების საწარმოთა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების შესახებ ბასს 2 აღნიშნავს:

*რამდენადაც მომსახურების სფეროს საწარმოებს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გააჩნია, ისინი მათ განსაზღვრავენ წარმოების თვითღირებულებით. მომსახურების სფეროს საწარმოთა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, ძირითადად, შედგება იმ პერსონალის შრომითი დანახარჯებისაგან, რომლებიც დაკავებულნი არიან უშუალოდ მომსახურების გაწევით. აგრეთვე საშუალოდ მომსახურების გაწევით, აგრეთვე საშუალო მმართველობითი პერსონალის (კონტროლიორები) შრომითი დანახარჯებისა და მასთან დაკავშირებული ზედნადები ხარჯებისაგან. საერთო ადმინისტრაციული პერსონალისა და რეალიზაციაში დასაქმებული პერსონალის შრომის ანაზღაურება და*



**რეალიზაციასთან დაკავშირებული სხვა სახის დანახარჯები არ ჩაითვლება სასაქონლო-მაკროეკონომიკური ფასეულობების თვითღირებულებაში. მათი აღიარება ხდება იმ პერიოდის ხარჯებად, რომელშიც იყო გაწეული.**

მომსახურების გამწევი ორგანიზაციები შეიძლება იყოს სხვადასხვა ტიპის. მაგ. სილამაზის სალონები, სამედიცინო ფირმები და ა.შ. ისინი იყენებენ მხოლოდ დამხმარე მარაგს. ასეთ ორგანიზაციებში რეალიზაციის თვითღირებულების ელემენტებად შეიძლება წარმოგვიდგეს უშუალოდ მომსახურების გამწევი ადამიანების შრომის დანახარჯები და დანახარჯები დამხმარე მასალებზე. თუ გავითვალისწინებთ რომ ასეთი ტიპის ორგანიზაციებში გაწეული მომსახურების რაოდენობა ბევრია და მომსახურების დრო მოკლე, თითქმის შეუძლებელია დავითვალთ თითოეული მომსახურების წილი თვითღირებულების ხარჯი, ამიტომ ასეთი ორგანიზაციების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ყველა ხარჯი (როგორც თვითღირებულების ელემენტები, ასევე ადმინისტრაციული ზედნადები ხარჯები (იჯარა; კომუნალური გადასახადები და ა.შ.)) აისახება როგორც სააღრიცხვო პერიოდის ხარჯი.

არსებობს მომსახურების ორგანიზაციების სხვა კატეგორია, მაგალითად სარემონტო და სამშენებლო ფირმები. მათ მარაგის სახით შეიძლება გააჩნდეთ სათადარიგო ნაწილები, სამშენებლო მასალები და ა.შ. ასეთ ორგანიზაციებში დანახარჯი კონკრეტულ შეკვეთაზე: მასალის, შრომის და მასთან დაკავშირებული სხვა დანახარჯები აღრიცხება შეკვეთის საკალკულაციო უწყისში, ეს დოკუმენტი თავისი არსით დაუმთავრებელ წარმოების ანგარიშს წარმოადგენს მომსახურების სექტორის კომპანიათა ამ კატეგორიას შეიძლება არ ქონდეს მზა პროდუქციის მარაგი. თუ შეკვეთის დასრულება ხდება მოკლე ვადაში, მაშინ ყველა დანახარჯი შეიძლება წარმოგვიდგეს პერიოდის ხარჯად.

არსებობს მომსახურე ორგანიზაციების კიდევ ერთი ტიპი - პროფესიონალური მომსახურების გამწევი ფირმები (მაგ. იურდიული ან საბუღალტრო ფირმები) მათ თითქმის არ აქვთ დანახარჯები მასალებზე, მაგრამ აქვთ შრომითი დანახარჯები. სააღრიცხვო პროცედურები, სამშენებლო და სარემონტო საწარმოებში არსებული პროცედურების მსგავსია. ფირმის მიერ დამუშავებაში მყოფ თითოეულ პროექტს ეძლევა შეკვეთის ნომერი და იხსნება დაუმთავრებელი წარმოების ანგარიში. ამ ანგარიშს მიეკუთვნება შეკვეთის შესრულებაზე დახარჯული შრომა, სამივლინებო ხარჯები, სატელეფონო საუბრების გადასახადი და ა.შ. ამ ხარჯების ერთობლიობა წარმოადგენს ფირმის დაუმთავრებელ სამუშაოს მარაგს, რომელიც ერთადერთი მარაგია ამგვარი ფირმებისათვის. მომსახურების დასრულების დროს, როცა კლიენტთან შეთანხმება გვაძლევს მომსახურებაზე ანგარიშის ამოწერის საშუალებას, გაწეულ ხარჯებს ემატება ფასნამატი (რომელიც მოიცავს ადმინისტრაციულ ხარჯებსა და მოგებას) და გადაეცემა შემკვეთს. ამ დროს ბუღალტრულად აისახება, შემოსავალი აღიარდება და დანახარჯები „დაუმთავრებელი შეკვეთის“ ანგარიშიდან გადაიტანება „თვითღირებულების ხარჯების“ ანგარიშზე. სხვა ხარჯები (მაგ: იჯარა, კომუნალური მომსახურება, იმ პერსონალისა და სპეციალისტების სამუშაოს ანაზღაურება, რომლებიც არ მონაწილეობდნენ კონკრეტული პროექტების დამუშავებაში) – აისახება პერიოდის დანახარჯებში.

### 11.7. შეფასების სხვა ასპექტები

სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების განსაზღვრისათვის ბასს 2-ად დაშვებულია სხვა მეთოდებიც კერძოდ:

- 1) საცალო ფასების მეთოდი; და
- 2) ნორმატიული ფასების მეთოდი.

თუ შედეგები მიახლოებით გაუტოლდება თვითღირებულებას.

საცალო ფასების მეთოდს უფრო ხშირად იყენებენ საცალო ვაჭრობაში; აქ სასაქონლო – მატერიალური ფასეულობები შედგება სწრაფად ცვალებადი ღირებულების რაოდენობის ელემენტებისაგან, რომლებსაც ერთნაირი მარჟა (სხვაობა გასაყიდ ფასსა და თვითღირებულებას შორის) აქვთ და მათთვის პრაქტიკულია თვითღირებულების გაანგარიშების შემდეგი მეთოდის გამოყენება:

თვითღირებულება განისაზღვრება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის გასაყიდი ფასის მიხედვით, რომელსაც აკლდება საერთო მომგებიანობის ღონისათვის დაგეგმილი გარკვეული პროცენტის შესაბამისი თანხა. აქედან გამომდინარე, შეიძლება ვთქვათ რომ საცალო ქსელის მაღაზიებს შეუძლიათ არ აწარმოონ უწყვეტი ინვენტარიზაციის რეგისტრები და მიუხედავად ამისა მოამზადონ მოგება – ზარალის ყოველთვიური ანგარიშგება, სახეზე არსებული მარაგის ინვენტარიზაციის ჩატარების გარეშე, საცალო მეთოდის დახმარებით.

#### საილუსტრაციო მაგალითი:

საქონლის ნაშთი პერიოდის დასაწყისში შეადგენს – 100.000 ლარს (თვითღირებულებით). საანგარიშგებო პერიოდში შეძენილია – 300.000 ლარის საქონელი (თვითღირებულებით). რეალიზაციიდან ამონავები შეადგენს 360.000 ლარს. საწარმო ვაჭრობს 12%-იანი ფასნამატით.

გავიანგარიშოთ პერიოდის განმავლობაში რეალიზებული და ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება.

#### ამოხსნა:

- 1) რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება –  $360.000 : 1.12 = 321.429$  ლარი.
- 2) ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება –  $100.000 + 300.000 - 321.429 = 78.571$  ლარი.

ნორმატიული მეთოდის დროს მხედველობაში მიიღება ნედლეულისა და მასალების ხარჯვის, საშუალო ძალის გამოყენების, მწარმოებლურობის და საწარმოო სიმძლავრეთა გამოყენების ნორმატიული ღონეები.

ეს ნორმები რეგულარულად უნდა გადაისინჯოს და საჭიროების შემთხვევაში, შეიცვალოს თანამედროვე პირობების გათვალისწინებით.

ნორმატიულ დანახარჯებთა სისტემაში ყოველი ნეკეთობისათვის დგება ნორმატიული დანახარჯების ცხრილი. ეს ცხრილი კულინარული რეცეპტის ანალოგიურია, იმ

თვალსაზრისით, რომ ის შეიცავს მოცემული პროდუქციის “ინგრედიენტების” ჩამონათვალს და აღწერს “ინგრედიენტების” მზა პროდუქციად გარდაქმნის (გადამუშავებისათვის) აუცილებელ სვლებს.

### საილუსტრაციო მაგალითი:

#### ნორმატიული დანახარჯების ცხრილი

მასალის სახე	ნორმატიული რაოდენობა, კგ.მ	ფასი ნორმატივის მიხედვით, ლარი	საერთო დანახარჯი, ლარი
მასალა X	120	0.05	6.00
დეტალი Y	6	2.50	15.00
დეტალი Z მასალასთან	1	24.5	24.50
<b>მასალის ჯამი</b>			<b>45.50</b>
გარდაქმნის ოპერაციები, აღწერა	ნორმატიული დრო, სთ	ნორმატიული ფასი, ლარი	საერთო დანახარჯი, ლარი
მიეცეს X მასალას ფორმა	0.60	12.50	7.50
დაემატოს დეტალი Y	0.20	12.50	2.50
შეერთდეს Z-თან	0.05	9.00	0.45
შემოწმდეს და შეიფუთოს	0.15	9.00	1.35
<b>შრომის დანახარჯების ჯამი</b>	<b>1</b>		<b>11.80</b>
ზედნადები დანახარჯის გეგმიური/განაკვეთი			<b>17.70</b> (განგარიშება 1)
<b>ჯამი: ერთეული პროდუქციის ნორმატიული დანახარჯი</b>			<b>75.00</b>

აღნიშნულ ცხრილში მონაცემები გამოითვლება შემდეგნაირად:

ნაკეთობის წარმოებისათვის შრომის პირდაპირ დანახარჯებთან დაკავშირებით ნორმატიული დანახარჯების განსაზღვრისათვის მიეთითება ერთეული მზა პროდუქციის გამოშვებისათვის აუცილებელი სხვადასხვა შრომითი ოპერაციები და ყოველი ასეთი ოპერაციისათვის გამოითვლება ნორმატიული დრო. შემდეგ დროის ნორმატიული მაჩვენებელი მრავლდება ნორმატიულ ფასებზე. ყველა ასეთი ოპერაციისათვის თანხობრივი მაჩვენებლის საერთო ჯამი შეადგენს მოცემული ნაკეთობის წარმოებისათვის ნორმატიულ პირდაპირ შრომის დანახარჯს.

ნორმატიული ხარჯების ცხრილში ზედნადები დანახარჯები ჩაირთვება შესაბამისად შერჩეული ნორმატიული ბაზის საფუძველზე. ჩვენს მაგალითში ასეთად შერჩეულია ნორმატიული სამუშაო საათების მიხედვით შრომის ანაზღაურება.

(განგარიშება 1) აღნიშნულ მაგალითში ერთ ნორმატიულ საათზე საერთო სამეურნეო ნორმატიული დანახარჯი -17.70 ლარი – გამოითვლება შემდეგნაირად:

გეგმიური მაჩვენებლების შესახებ ვფლობთ შემდეგ ინფორმაციას:

ნორმატიული მუდმივი ზედნადები ხარჯი თვეში შეადგენს 10.000 ლარს.

ნორმატიული სამუშაო საათები თვეში შეადგენს 1.000 საათს.

*1/სთ-ის ნორმატულ ანაზღაურების განაკვეთი 7.70 ლარია.*

*ნორმატიული ცვლადი ზედნადები ხარჯები თვეში შეადგენს  $1000 \times 7.70 = 7700$  ლარს  
 ზედნადები ხარჯების საერთო თვიური თანხა, ნორმატული მოცულობის ფარგლებში შეადგენს:  
 $10.000$  ლარი +  $7700$  ლარი =  $17.700$  ლარს.*

*ამ მაჩვენებელს თუ ვაყოფთ ნორმატულ თვიურ სამუშაო საათებზე, მივიღებთ ნორმატულ საერთო ზედნადებ ხარჯებს 1 ნორმატული საათზე გაანგარიშებით:*

*$17.700 / 1.000 = 17.70$  ლარს.*

მოცემული პროდუქტის ნორმატიული დანახარჯების ჯამი – პირდაპირი მატერიალური დანახარჯები – 45.5 ლარი, პირდაპირი შრომის დანახარჯები – 11.80 ლარი და ზედნადები დანახარჯები – 17.70 ლარი – იძლევა ერთეულ საბოლოო პროდუქტზე ნორმატული დანახარჯის მაჩვენებელს – 75.5 ლარს. ამ ღირებულებით მოხდება მზა პროდუქციის მარაგის ბუღალტრული ასახვა და გაყიდვის თვითღირებულების ჩამოყალიბება.

ნორმატული დანახარჯების ელემენტები ასევე გამოიყენება ფინანსური დაგეგმვის პროცესში მაგალითად თუ ცნობილია, რომ ნოემბერში უნდა გამოუშვან 1000 ერთეული X ნაკეთობა და თითოეულზე ნორმატული მატერიალური დანახარჯი შეადგენს 45.5 ლარს, მაშინ ამ თვეში მატერიალური დანახარჯის ხარჯთაღრიცხვა იქნება 45.500 ლარი. ნაკეთობათა წარმოების ნორმატიული დანახარჯები, კომპანიების მიერ გამოიყენება გადაწყვეტილების მიღების დროს, რეალური ფასების დასადგენად, და სხვა მართველობითი გადაწყვეტილებების მისაღებად.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულების აღრიცხვის საკითხები ჩვენ განვიხილეთ ფინანსური აღრიცხვის თვალსაზრისით, თუმცა ამ საკითხებს მრავალი კუთხით აქვს შესება მმართველობით აღრიცხვასთან სადაც უფრო ფართოდ განიხილება ეს საკითხი. ასევე ყოველთვის უნდა იქნას გათვალისწინებული საგადასახადო და სხვა კანონმდებლობის მოთხოვნები.

## **11.8. თვითღირებულების ფორმულები**

კომპანიის მიერ შეძენილი და გახარჯული მარაგის ფიზიკურ მოძრაობას შეიძლება დაემთხვეს ან არ დაემთხვეს მისი ღირებულებითი მოძრაობა. უმრავლეს შემთხვევაში კომპანია საწყობიდან პირველად გასცემს იმ მარაგს, რომლებიც პირველად შემოვიდა. ეს აიხსნება მათი ფიზიკური და მორალური დაძველებით, შენახვის ვადის ამოწურვით, და ა.შ. თუმცა სასაქონლო-მატერიალური მარაგის მოძრაობა შეიძლება დაექვემდებაროს სხვა ლოგიკასაც, მაგალითად სხვადასხვა სახეობის მარაგზე ფასის ცვლილებას.

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თვითღირებულების მოძრაობის არჩეულმა მეთოდმა უნდა მოგვცეს სანდო ინფორმაცია, კომპანიის მიერ სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ფორმირებაზე გაწეული დანახარჯები როგორ განაწილდეს, ამ მარაგის ნაშთის და რეალიზებული მარაგის თვითღირებულებას შორის. არჩევანის გაკეთება ასევე დამოკიდებულია მარაგის აღრიცხვის რომელი სისტემით ვსარგებლობთ: მუდმივით თუ პერიოდულად.

**ბასს №2 ბუღალტრული აღრიცხვისთვის გეთავაზობს პრაქტიკაში გამოსაყენებელ სასაქონლო მატერიალური მარაგის ღირებულებითი აღრიცხვის სამ მეთოდს:**

- ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდი;
- მეთოდი „ფიფო“;
- საშუალო ღირებულების მეთოდი.

### 11.8.1. იდენტიფიკაციის მეთოდი

ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდის შესახებ სტანდარტი გვეუბნება:

*ცალკეული სახის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, რომლებიც არ არიან ურთიერთშემცვლელი, აგრეთვე სპეციფიკური პროექტისათვის წარმოებული საქონლისა და მომსახურების თვითღირებულება უნდა განისაზღვროს მათი ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური ინდენტიფიკაციით.*

ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდის გამოყენებისას, ინდივიდუალურად აღრიცხება მარაგის ყოველი ერთეული, რაც იძლევა საშუალებას, ნებისმიერ მომენტში განისაზღვროს მისი თვითღირებულება, ანუ დადგინდეს გაყიდული მარაგის ღირებულება და კომპანიაში არსებული ნაშთის ღირებულება. ამ მეთოდით, მთლიანად ემთხვევა ერთმანეთს მარაგის ფიზიკური და ღირებულებითი მოძრაობა, მისი გამოყენება კი შესაძლებელია მარაგის მუდმივი აღრიცხვის სისტემის დროს. ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდის გავრცელება ძირითადად ეფუძნება კომპიუტერული ტექნოლოგიებითა და გრაფიკული კოდებით აღრიცხვის სისტემებს.

*ბასს №2-ის მიხედვით ინდივიდუალური დანახარჯების სპეციფიკური იდენტიფიკაციის მეთოდი არ გამოიყენება მაშინ, როცა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შედგება დიდი რაოდენობის ურთიერთშემცვლელი ელემენტებისაგან. სტანდარტის მიხედვით მათთვის გამოყენებული უნდა იქნას „ფიფო“ (პირველი შემოსული-პირველ გასაყვალში) ან საშუალო შეწონილი ღირებულების ფორმულა. საწარმომ თვითღირებულების ერთნაირი ფორმულა უნდა გამოიყენოს ყველა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისათვის, რომელსაც მსგავსი ბუნება და გამოყენება აქვს. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს, რომლებიც ერთ სამეურნეო სეგმენტებზე გამოიყენება, საწარმოსათვის შეიძლება სულ სხვა გამოყენება ჰქონდეს, ვიდრე სხვა სამეურნეო სეგმენტზე. ამავე დროს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების განსხვავებული გეოგრაფიული განლაგება (ან შესაბამისი განსხვავებული საგადასახადო წესების არსებობა), თავისთავად არ განაპირობებს თვითღირებულების განსხვავებული ფორმულის გამოყენებას.*

### 11.8.2. საშუალო ღირებულების მეთოდი

საშუალო ღირებულების მეთოდი გულისხმობს, რომ საანგარიშო პერიოდის დასაწყისში და ბოლოს შესაძლებელია სანდო ინფორმაციის მიღება პერიოდის განმავლობაში მარაგის ბრუნვის ღირებულების შესახებ. მარაგის ერთეულის საშუალო ღირებულების განსაზღვრა დამოკიდებულია მარაგის აღრიცხვის სისტემაზე (მუდმივი და პერიოდული).

მცოცავი საშუალო მეთოდი. მარაგის აღრიცხვის მუდმივი სისტემის გამოყენების დროს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის საშუალო ღირებულება გაითვლება მცოცავი საშუალოს მეთოდით. ამ მეთოდის თანახმად, მარაგის მთლიანი ღირებულება (პერიოდის დასაწყისში

არსებული მარაგის ღირებულებას პლიუს პირველად შეძენილი მარაგის რაოდენობა), იყოფა მარაგის ერთეულების მთლიან რაოდენობაზე (პერიოდის დასაწყისში არსებულ მარაგის რაოდენობას პლიუს პირველად შეძენილი მარაგის რაოდენობა) ამ გზით გაითვლება მარაგის თვითღირებულება. ასეთი მიდგომა განმეორდება საანგარიშგებო პერიოდის ყველა შეძენასთან და გაყიდვასთან დაკავშირებით, ხოლო პერიოდის ბოლოს გამოიყენება რეალიზებული მარაგის თვითღირებულების ჯამი. მარაგის ნაშთი მიიღება ავტომატურად. კიდევ ერთხელ ავლნიშნოთ რომ ამ მეთოდის – მცოცავი საშუალოს, გამოყენება შესაძლებელია მარაგის აღრიცხვის მუდმივი სისტემის დროს.

სქემა 15

საშუალო ღირებულების მეთოდი

მუდმივი აღრიცხვა – მცოცავი საშუალო

თარიღი	მარაგის საწყისი ნაშთი			მარაგის შეტენა			სარეალიზაციო მარაგი			მარაგის რეალიზაცია			მარაგის ბოლო ნაშთი		
	ერთეულზე	ფასი	საერთო ღირება	ერთეულზე	ფასი	საერთო ღირება	ერთეულზე	ფასი	საერთო ღირება	ერთეულზე	ფასი	საერთო ღირება	ერთეულზე	ფასი	საერთო ღირება
1 იანვარი	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400
7 იანვარი	400	1.00	400	400	1.20	480	800	1.10*	880	-	-	-	800	1.10	880
12 იანვარი	800	1.10	880	-	-	-	800	1.10	880	500	1.10	550	300	1.10	330
18 იანვარი	300	1.10	330	500	1.25	625	800	1.19**	955	-	-	-	800	1.19	955
23 იანვარი	800	1.19	955	-	-	-	800	1.19	955	550	1.19	656.56	250	1.19	298.44
27 იანვარი	250	1.19	298.44	200	1.30	260	450	1.24***	558.44	-	-	-	450	1.24	558.44
ნაშთი პერიოდის ბოლოს															558.44
გაყიდული მარაგის თვითღირება												1206.56			

\* 1.10 = 880 : 800;      \*\* 1.19 = 955 : 800;      \*\*\* 1.24 = 558.44 : 450

ღირებულების საშუალო შეწონილი მეთოდი გამოიყენება პერიოდული აღრიცხვის სისტემის დროს. საშუალო შეწონილი ღირებულება გამოითვლება მარაგის მთლიანი ღირებულების (პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის ღირებულებას პლიუს პერიოდის განმავლობაში შეძენილი მარაგის ღირებულება) გაყოფით მარაგის ნატურალური ერთეულების მთლიან რაოდენობაზე (პერიოდის დასაწყისში არსებული მარაგის რაოდენობას პლიუს პერიოდის განმავლობაში შეძენილი მარაგის რაოდენობა).

$$\begin{aligned} \text{მარაგის საშუალო შეწონილი ღირ-ბა} &= \frac{\text{სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ღირ-ბა პერიოდის დასაწყისში} + \text{შეტენილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ღირ-ბა}}{\text{სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობა პერიოდის დასაწყისში} + \text{შეტენილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობა}} \end{aligned}$$

საშუალო შეწონილი ღირებულება გამოითვლება სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ყველა სახეობისათვის ცალ-ცალკე.

გამოთვლილ საშუალო შეწონილ ღირებულებას, გავამრავლებთ პერიოდის ბოლოს არსებული მარაგის რაოდენობაზე და მივიღებ მარაგის ნაშთის ღირებულებას პერიოდის ბოლოს. მარაგის რამდენიმე სახეობის არსებობისას, მათი თანხები ჯამდება დაგამოიყვანება საერთო ნაშთი. ანალოგიურად გამოითვლება რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება. ჩვენს მიერ წინა სქემაზე მოყვანილი მაგალითის მიხედვით მარაგის ნაშთისა და რეალიზაციის თვითღირებულებები შემდეგნაირად გამოითვლება:

$$\begin{aligned} \text{საშუალო შეწონილი ღირ-ბა} &= \frac{\text{საწყისი მარაგის ღირებულება} + \text{შეტენილი მარაგის ღირებულება}}{\text{საწყისი მარაგის რაოდენობა} + \text{შეტენილი მარაგის რაოდენობა}} \\ &= \frac{400 + (480 + 625 + 260)}{400 + (400 + 500 + 200)} = \frac{1765}{1500} = 1.18 \text{ ლარი.} \end{aligned}$$

ნაშთად დარჩენილი მარაგის თვითღირებულება - 450 x 1.18 = 531 ლარი

გაყიდული მარაგის თვითღირებულება - 1765 - 531 = 1234 ლარი.

### 11.8.3. ფიფო მეთოდი

**„ფიფო“ მეთოდით აღრიცხვის** დროს, მართალია სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ღირებულებითი მოძრაობა მის ფიზიკურ მოძრაობას, ზუსტად არ ემთხვევა, მაგრამ საკმარის უახლოვდება. მოცემულ მეთოდს საფუძველში უდევს დაშვება, რომლის თანახმად სასაქონლო-მატერიალური მარაგის გამოყენების ან გაყიდვის დროს, მარაგის მთლიან ღირებულებას უნდა გამოაკლდეს იმ მარაგის ღირებულება, რომლებიც ქრონოლოგიურად პირველად მივიღეთ, სხვაზე უფრო ადრე (ანუ ყველაზე დიდხანს იმყოფებოდა საწარმოს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის შემადგენლობაში).

სასაქონლო-მატერიალური მარაგი ხშირად შედგება ურთიერთჩანაცვლებადი სახეობებისაგან. პრაქტიკაში, სასაწყობე მეურნეობაში ხშირად ხდება ამ ტიპის მარაგის ურთიერთშერევა, რაც შეუძლებელს ხდის რომ თითოეულ კონკრეტულ ერთეულს მივადევნოთ ყურადღება. „ფიფო“ მეთოდის გამოყენების დროს, ასეთი ტიპის მარაგი, ერთეულის ღირებულებიდან გამომდინარე იყოფა ჯგუფებად. მეთოდი „ფიფო“ შეიძლება გამოყენებული იყოს მარაგის აღრიცხვის როგორც მუდმივი, ასევე პერიოდული სისისტემის დროს.

**„ფიფო“ მეთოდის გამოყენება მუდმივი სისტემის დროს.**

მარაგის აღრიცხვის მუდმივი სისტემის დროს, გახარჯული მარაგის გახარჯვა, მისი საერთო ღირებულებიდან შეიძლება გამოიქვითოს ერთეულის ან პარტიის გახარჯვისთანავე, ან სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს. თითოეული მიდგომის გამოყენებას სააღრიცხვო პერიოდის ბოლოს ერთი და იგივე მაჩვენებელთან მივყავართ.

ფიფო მეთოდი

მუდმივი აღრიცხვა

თარიღი	მარაგის საწყისი ნაშთი			მარაგის შექენა			სარეალიზაციო მარაგი			მარაგის რეალიზაცია			მარაგის ბოლო ნაშთი		
	ერიცხული	ფასი	საერთო ღირება	ერიცხული	ფასი	საერთო ღირება	ერიცხული	ფასი	საერთო ღირება	ერიცხული	ფასი	საერთო ღირება	ერიცხული	ფასი	საერთო ღირება
1 იანვარი	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400
7 იანვარი	400	1.00	400	400	1.20	480	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400
12 იანვარი	400	1.00	400	-	-	-	400	1.00	400	400	1.00	400	-	-	-
	400	1.20	480				400	1.20	480	100	1.20	180	300	1.20	360
18 იანვარი	300	1.20	360	500	1.25	625	300	1.20	360	-	-	-	300	1.20	360
	500	1.25	625				500	1.25	625	250	1.25	312.50	250	1.25	312.50
23 იანვარი	300	1.20	360	-	-	-	300	1.20	360	300	1.20	360	-	-	-
	500	1.25	625				500	1.25	625	250	1.25	312.50	250	1.25	312.50
27 იანვარი	250	1.25	312.50	200	1.30	260	250	1.25	312.50	-	-	-	250	1.25	312.50
							200	1.30	260				200	1.30	260
ნაშთი პერიოდის ბოლოს						1365									572.50
გაყიდული მარაგის თვითღირება												1192.50			

„ფიფო“ მეთოდის გამოყენება პერიოდული სისტემის აღრიცხვის დროს.

რეალიზებული მარაგის თვითღირებულება და მარაგის ნაშთი პერიოდის ბოლოს გაითვლება შემდეგი წესით: მარაგის ნაშთის პერიოდის დასაწყისში ემატება პერიოდის მანძილზე ამ მარაგის შექენების ღირებულება და მივიღებთ სარეალიზაციო მარაგის ღირებულებას. ამის შემდგომ, ინვენტარიზაციის გზით განისაზღვრება მარაგის რაოდენობა პერიოდის ბოლოს. თუკი მარაგის ნაშთის ერთეულები არ აჭარბებს ყველაზე ბოლოს განხორციელებული მიღების ერთეულების რაოდენობას, მაშინ იგი მრავლდება ბოლო მიღების ერთეულის ფასზე (საქონლის შემთხვევაში) ან თვითღირებულებაზე (პროდუქციის შემთხვევაში).

თუკი ნაშთად დარჩენილი მარაგის ერთეულები უფრო მეტია, ვიდრე ყველაზე ბოლო მიღების ერთეულების რაოდენობა, მაშინ შემდეგნაირად ვიქცევით: მარაგის რაოდენობას, რომელიც უტოლდება ბოლო მიღებული მარაგის რაოდენობას, ვამრავლებთ ბოლო მიღების ერთეულის ფასზე, ხოლო მარაგის დარჩენილ რაოდენობას ვამრავლებთ ბოლოსწინა



მიღების ერთეულის ფასზე. თუკი მარაგის ნაშთის რაოდენობა აჭარბებს როგორც ბოლო, ასევე ბოლოსწინა მიღებების ჯამს, მაშინ დარჩენილ ნაშთს გამრავლებთ კიდევ უფრო წინა მიღების ერთეულის ფასზე და ა.შ.

დაუბრუნდეთ ჩვენს მიერ განხილულ მაგალითს და გავიანგარიშოთ მარაგის ნაშთისა და რეალიზებული მარაგის ღირებულებები „ფიფო“ მეთოდის გამოყენებით პერიოდული აღრიცხვისათვის

### საილუსტრაციო მაგალითი:

ნაშთი პერიოდის ბოლოს  $(200 \times 1.30) + (250 \times 1.25) = 572.50$

რეალიზაციის თვითღირ-ბა = სარეალიზაციო მარაგის საერთო ღირ-ბა  $(400+1365) -$  ნაშთის ღირ-ბა  $= 1765 - 572.50 = 1192.50$

თუ დავაკვირდებით სქემას, პერიოდის ბოლოს არსებული მარაგის ღირებულების მისაღებად, მარაგში დარჩენილი 200 ერთეული მრავლდება 1.3 ლარზე, ხოლო ბოლოსწინა 250 ერთეული 1.25 ლარზე, გამრავლების შედეგები კი დაჯამდება.

პერიოდის განმავლობაში სარეალიზაციოდ გამოსაყენებელი მარაგის ღირებულებას თუ გამოვაკლებთ პერიოდის ბოლოს არსებულ მარაგს, მივიღებთ რეალიზებული მარაგის თვითღირებულებას.

## 11.9. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვა

სტაბილურ ეკონომიკურ გარემოში, რომელიც ხასიათდება ინფლაციისა და ფასების რხევის ციკლის მხოლოდ უმნიშვნელო დონით, მიზანშეწონილია რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა აღრიცხოს შეძენის ღირებულებით. თუმცა ფასების არასტაბილურობის დროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ასახვა შეძენის ღირებულებით ვეღარ იძლევა ობიექტურ სურათს მათ რეალურ ღირებულებასა და იმ სამეურნეო სარგებლიანობაზე, რომელიც პოტენციურად იძლევა შემოსავალს.

### ბასს 2-ის მიხედვით:

თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დაზიანდა, ნაწილობრივ ან მთლიანად მოძველდა, მათი გასაყიდი ფასი დაეცა, შეუძლებელია მათი ღირებულების კომპესაცია. ასევე შეუძლებელია იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების კომპესაცია, რომელთა დაკომპლექტების ან რეალიზაციის მოსალოდნელი დანახარჯები გაიზარდა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულების ჩამოწერა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე ლოგიკურად გამოძინარეობს იმ მოსაზრებიდან, რომ არ შეიძლება აქტივების აღრიცხვა იმაზე მეტ თანხაში, რომელიც შესაძლოა მივიღოთ მათი გაყიდვის ან გამოყენების შედეგად.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშების მეთოდი ეყრდნობა იმ ყველაზე საიმედო მონაცემების გამოყენებას, რომელიც მისაწვდომია გაანგარიშების ჩატარების პერიოდში მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მოსალოდნელი სარეალიზაციო თანხის შესახებ. ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შეფასებისას

მხედველობაში მიიღება ფასების ან ღირებულების მოსალოდნელი ცვლილებები, რომელიც უშუალოდაა დაკავშირებული იმ სამეურნეო მოვლენებთან, რომლებიც მოხდება საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ, რადგან ეს მოვლენები ადასტურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასასრულისათვის არსებულ პირობებს.

ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების გაანგარიშებისას გაითვალისწინება აგრეთვე ის მიზანი, რისთვისაც განკუთვნილია მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები. მაგალითად, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები განკუთვნილია პროდუქციის რეალიზაციის ან მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებულ სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესასრულებლად, მაშინ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გაიანგარიშება სახელშეკრულებო ფასის მიხედვით. თუ ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია უფრო მცირე მოცულობის რეალიზაციები, ვიდრე საწარმოში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებია, ჭარბი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება განისაზღვრება საერთო გასაყიდი ფასის მიხედვით. რეალიზაციასთან დაკავშირებული ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები შესაძლოა წარმოიშვას გაყიდვის ხელშეკრულებიდან და აჭარბებდეს არსებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რაოდენობას ამ შესყიდვების ხელშეკრულებიდან. ამგვარი ანარიცხები ან პირობითი ვალდებულებები განხილულია ბასს 37-ში, “ანარიცხები, პირობითი ვალდებულებები და პირობითი აქტივები”.

ნედლეული და სხვა დამზარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საწარმოებლად, არ შეიძლება ჩამოფასდეს თვითღირებულებაზე დაბლა, თუ მოსალოდნელია, რომ მათი მონაწილეობით წარმოებული მზა პროდუქცია გაიყიდება თვითღირებულების შესაბამის ან თვითღირებულებაზე მაღალ ფასში. თუ ნედლეულსა და მასალებზე ფასები ისე დაეცემა, რომ მზა პროდუქციის თვითღირებულება გადააჭარბებს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას, ნედლეული და მასალები უნდა ჩამოფასდეს ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. ასეთ შემთხვევაში, ნედლეულისა და მასალების ნეტო სარეალიზაციო ღირებულების შესაფასებლად, სხვა დანარჩენთან შედარებით, შესაძლოა საუკეთესო იყოს ჩანაცვლების ღირებულება.

ყოველ მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდში, ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება ხელახლა გაიანგარიშება. თუ აღარ არსებობს ის გარემოებები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თავდაპირველი ჩამოფასება თვითღირებულებაზე დაბლა, უნდა მოხდეს ჩამოწერილი თანხის კომპენსაცია. სახელდობრ, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ახალ საბალანსო თანხად აიღება თვითღირებულებასა და შეცვლილი ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი. ეს ხდება მაშინ, როდესაც ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომლებიც წინა პერიოდში აღრიცხული იყო ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებით, მათი გასაყიდი ფასის დაცემის გამო, საწარმოში ინახება მომდევნო საანგარიშგებო პერიოდშიც, როცა მათი გასაყიდი ფასი უკვე გაზრდილია.

## საილუსტრაციო მაგალითი:

მარაგი	თვითღირებულება ლარი	სარეალიზაციო ღირებულება	დასრულებებისა და გაყიდვის დანახარჯი	ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება	უძცირესი ღირებულება
მზა პროდუქცია: ღვინო	15	21	3	18	15 (თვითღირებულება)
მზა პროდუქცია: კონიაკი	70	105	16	89	70 (თვითღირებულება)
დაუმთავრებელი წარმოება: კონიაკი – (დაძველება I წელი)	60	85	30	55	55 (ნეტო სარეალიზ. ღირებულება)*
მასალა: სპირტი, (ღვინის წარმოებისათვის)	22	20	2	18	22 (თვითღირებულება)**
<b>20X2 წელი</b>					
დაუმთავრებელი წარმოება: კონიაკი – (დაძველება II წელი)	60	95	20	75	60 (თვითღირებულება)***

დავაკვირდეთ მაგალითს: 20X1 წლის ბოლოს დაუმთავრებელი წარმოებაში აღრიცხული კონიაკის (დაძველების II წელი) თვითღირებულებაზე 60 ლარი, დაბალი აღმოჩნდა ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება – 55 ლარი. მარაგის ჩამოფასება მოხდება 5 ლარით.

\* ეს ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

დ – 8290 „სხვა არასაოპერაციო ხარჯები” 5 ლარი

კ – 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება” 5 ლარი

ყურადღება მივაქციოთ – 20X1 წელს მასალა: სპირტი ფინანსურ ანგარიშებაში აისახა არა უძცირესით არამედ თვითღირებულებით, რადგან მისგან წარმოებული ღვინის გასაყიდი ღირებულება არ არის თვითღირებულებაზე დაბალი.

\*\* ამ დროს არანაირი ბუღალტრული ოპერაცია არ აისახება.

20X2 წელი კონიაკის ნეტო სარეალიზაციო ღირებულება გახდა 75 ლარი, რომელიც თვითღირებულებაზე მაღალია. ამ დროს უნდა მოხდეს წინა ჩამოწერილი თანხის კომპენსაცია.

\*\*\* ეს ოპერაცია ბუღალტრულად აისახება:

დ – 1630 „დაუმთავრებელი წარმოება” 5 ლარი

კ 8190 – „სხვა არასაოპერაციო შემოსავალი” 5 ლარი

**11.10. მოკლე განმარტებითი შენიშვნები**

ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული უნდა იყოს:

- ა) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიმართ გამოყენებული საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის გამოყენებული თვითღირებულების ფორმულა;
- ბ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საერთო საბალანსო თანხა და საბალანსო თანხები, მოცემული საწარმოს შესაბამისი საკლასიფიკაციო ჯგუფების მიხედვით;
- გ) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, განსაზღვრული როგორც რეალურ ღირებულებას გამოკლებული რეალიზაციის ხარჯები;
- დ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება, რომელიც აღიარებულია მოცემული საანგარიშგებო პერიოდის ხარჯებად;
- ე) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოფასების ნებისმიერი ცვლილების თანხა, რომელიც ხარჯებში შევიდა პერიოდის განმავლობაში;
- ვ) ნებისმიერი ჩამოფასების ნებისმიერი უკუგატარების თანხა, რომელიც აღიარებულია როგორც ხარჯად აღიარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თანხის შემცირება;
- ზ) ის გარემოებები ან სამეურნეო მოვლენები, რომლებმაც გამოიწვიეს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ჩამოფასების თანხის უკუგატარება;
- თ) იმ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბალანსო თანხა, რომელიც გაცემულია გირაოს სახით ვალდებულებების დაფარვის უზრუნველსაყოფად.