

ბანკები და უინანსები

მმართველობითი აღრიცხვის სწავლების ზოგიერთი საკითხი

თინა ჯოღობორძი, ასოცირებული პროფესორი
თამარ როსტიაშვილი, სტუ-ს ასისტენტ-პროფესორი

საქართველოში მიმდინარე ეკონომიკური ეკონომიკური პროცესები მჭიდრო კავშირშია საერთაშორისო ეკონომიკურ მოვლენებთან. ბიზნესის ინტერნაციონალიზაციის პირობებში ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკამ მოითხოვა ადეკვატური თეორიის შექმნა. გაჩნდა საჭიროება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო მოდელის შექმნისა, რომელიც მოემსახურება საერთაშორისო ბიზნესს. შემუშავდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, რომელიც საერთოა მათზე ხელმომწერი ყველა ქვეყნისთვის. შეიქმნა სათანადო ლიტერატურა ფინანსურ აღრიცხვაში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საფუძველზე. ბუღალტრული აღრიცხვის დაყოფამ ფინანსურად და სამმართველოდ მკვეთრად გაიღვნა მათი ფუნქციები. ფინანსურ აღრიცხვა ემსახურება ინფორმაციის გარე მომხმარებელს, მმართველობითი (მენეჯერული) აღრიცხვა ემსახურება ინფორმაციის შიდა მომხმარებელს. ფინანსური აღრიცხვისაგან განსხვავებით, მმართველობით აღრიცხვაში მჭიდროა ლიტერატურა ქართულ ენაზე, შესაბამისად ნაკლებია გამოკვლევები ამ სფეროში. კერძოდ, ზოგიერთ სახელმძღვანელოში საერთოდ არაა პასუხისმგებლობის ცენტრების აღრიცხვის საკითხი, რომელიც საფუძველად უდევს მენეჯერულ აღრიცხვას, ასევე განსხვავებულია ზედნადები ხარჯების აღრიცხვის და განაწილების მეთოდთა და მათი კავშირი პასუხისმგებლობის ცენტრებთან, საჭიროა მათი კომპლექსური გამოკვლევა და შესაბამისი თეორიული ბაზის შექმნა პრაქტიკაში გამოსაყენებლად.

ჩვენი აზრით, მმართველობითი (მენეჯერული) აღრიცხვის სწავლება უნდა დაიწყოთ დანახარჯთა პასუხისმგებლობის ცენტრების აღრიცხვის შესწავლით, რადგან იგი უშუალოდ ასახავს მენეჯერული აღრიცხვის სისტემას, სადაც ყველა საკითხი

კომპლექსურადაა დაკავშირებული ერთმანეთთან. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში დაგეგმვის, აღრიცხვის და ანალიზის ერთერთ ძირითად პრინციპს წარმოადგენს დანახარჯების დაჯგუფება მათი წარმოშობის ადგილების (წარმოება, საამქრო, უბანი) მიხედვით. დანახარჯების ადგილის განსაზღვრა საშუალებას იძლევა, მმართველობით აღრიცხვაში განისაზღვროს პასუხისმგებლობის ცენტრები და ამის მიხედვით შესაბამისად მოითხოვოს პასუხისმგებლობის ანგარიშგება. ამ მხრივ საზღვარგარეთ არსებობს აპრობირებული პრაქტიკა, რომელიც შეიძლება გამოვიყენოთ ქართულ სინამდვილეში.

პასუხისმგებლობის ცენტრი, ესაა საწარმოს ნაწილი ან მისი ფუნქცია, საქმიანობა ან დანადგარის ნაწილი, რომელიც აღრიცხვაში გამოყოფილია მისი საქმიანობის კონტროლის მიზნით. პასუხისმგებლობის ცალკეულ ცენტრებში ზორციელდება დანახარჯები და იწარმოება პროდუქცია (სამუშაოები, მომსახურება). ყველა ცენტრის დანახარჯები კონტროლდება ცენტრის მენეჯერის მიერ. ამრიგად, საწარმო, კომპანია შეიძლება განვიხილოთ როგორც მასში შემავალი ცალკეული განყოფილებების ერთობლიობა, რომელთაგან თითოეული ახორციელებს საქმიან ფუნქციებს. მაგალითად, კომპანია და მისი შემადგენელი სტრუქტურული განყოფილებები ცალკე პასუხისმგებლობის ცენტრებად შეიძლება გამოიყოს. ზოგადად, ფირმის ცალკე ფუნქციონალური არეების აღსანიშნავად მრავალი ცნება იხმარება, განყოფილება (დეპარტამენტი), ქვეგანყოფი, შიდა ერთეული, ფილიალი, მაღაზია, სექცია, პროდუქტის საზი და სხვა. ცალკეულ განყოფილების საქმიანობას სხვადასხვა მენეჯერები ხელმძღვანელობენ. ისინი პასუხისმგებელი არიან მათ დაქვემდებარებაში მყოფი განყოფილების საქმიანობის შედეგებზე. მთავარი მენეჯერი კი პასუხისმგებელია მათი ფირმის და მთელი განყოფილების საქმიანობის ერთობლივ

შედგება. შესაბამისად, ფირმის ცალკეული განყოფილება შეიძლება განვიხილოთ როგორც ცალკე მენეჯერთა პასუხისმგებლობის არეები, ანუ პასუხისმგებლობის ცენტრები. ამასთან, ცალკეული პასუხისმგებლობის ცენტრები შეიძლება განვიხილოთ როგორც უფრო “მცირე” პასუხისმგებლობის ცენტრების ერთობლიობა. მაგალითად უნივერსალური, მისი ცალკეული განყოფილებები, სექციები შეიძლება წარმოადგენდეს ცალკეულ პასუხისმგებლობის ცენტრებს.

ფირმაში არსებული განყოფილებების ერთი ნაწილი უშუალოდ ჩართულია ფირმის ძირითად საქმიანობაში, ხოლო მეორენი ეხმარებიან მათ. პირველი ტიპის განყოფილებებს “სახაზო”, მეორეს კი საშტაბო, ანუ სერვისული განყოფილებები ეწოდება. თითოეულმა განყოფილებამ ცალკე უნდა მოამზადოს სააღრიცხვო ინფორმაცია. ასეთ სააღრიცხვო სისტემას პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვის სისტემა ეწოდება. იგი შემდეგი ძირითადი ამოცანების გადაწყვეტას გულისხმობს: 1) ცალკეული განყოფილებების (პასუხისმგებლობის ცენტრების) მიხედვით ბიუჯეტების შემუშავება. ბიუჯეტი მთელი ფირმის და მისი განყოფილებების გეგმა ფულად გამოხატულებაში. 2) ცალკეულ პასუხისმგებლობის ცენტრების საქმიანობის სააღრიცხვო ინფორმაციის მომზადება. 3) ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშის მომზადება, სადაც მათი შემოსავლების და ხარჯების გეგმიური და ფაქტიური მონაცემები შეუდარდება ერთმანეთს. მათი აღრიცხვა უნდა იწყებოდეს ყველაზე დაბალი დონიდან, რომელთა საფუძველზე მენეჯერს შეუძლია შეაფასოს ცალკეული განყოფილებების (პასუხისმგებლობის ცენტრების) მიხედვით ბიუჯეტების შესრულება.

დანახარჯთა ცენტრის შერჩევა დამოკიდებულია საწარმოს ორგანიზაციულ და სხვა თავისებურებებზე, აგრეთვე იმ მიზნებსა და ამოცანებზე რომელიც დგას საწარმოს ხელმძღვანელობის წინაშე.

დანახარჯთა ცენტრების ცნება უნდა განვიხილოთ პასუხისმგებლობის ანგარიშგებასთან მიმართებაში. პასუხისმგებლობის ანგარიშგება არის ანგარიშგების სისტემა, რომლის მიზანია ბიზნესის ინდივიდუალური ნაწილების დადგენა, რომელზეც ცალკეული მენეჯერია პასუხისმგებელი.

პასუხისმგებლობის ცენტრი – საქმიანობის ინდივიდუალური ნაწილია, რომელსაც ხელმძღვანელობს მენეჯერი და პასუხისმგებელია მის მუშაობაზე. პასუხისმგებლობის ცენტრები შეიძლება დაეყოთ შემდეგ ჯგუფებად: დანახარჯთა ცენტრები, შემოსავლების ცენტრი, მოგების ცენტრი და

ინვესტიციების ცენტრი.

დანახარჯთა ცენტრი – არის წარმოებისან მომსახურების ადგილი, ფუნქცია, საქმიანობა ან დანადგარის ნაწილი, რომელთა მიხედვით შეიძლება დანახარჯები დაჯგუფება და დანახარჯთა ერთეულებზე მიკუთვნება.

შემოსავლების ცენტრი – მიმართულია შემოსავლების გაზრდაზე. მისი მენეჯერი პასუხისმგებელია მხოლოდ შემოსავლების გაზრდაზე.

ინვესტიციების ცენტრი მოგების ცენტრია, რომლის შეფასება ხდება გამოყენებულ კაპიტალზე ამონაგების სახით. მოხმარებული კაპიტალის გამოთვლა ხდება ფორმულით:

$$\text{მოხმარებული კაპიტალის ამონაგები} = \frac{\text{მოგება}}{\text{გამოყენებული კაპიტალი}}$$

მოგების ცენტრი პასუხისმგებელია განყოფილების დანახარჯებზე, შემოსავლებზე და მოგებაზე.

დანახარჯთა ცენტრი ბამბეულის მწარმოებელ კომპანიაში შეიძლება იყოს საწყობები, საამქროები, მარკეტინგის განყოფილება, ბუღალტერია, კანცელარია და სხვა. დანახარჯთა ცენტრი ასევე შეიძლება იყოს თითოეული დანადგარი რომელზეც მზადდება ქსოვილი. სავტომობილო მრეწველობის კომპანიაში დანახარჯთა ცენტრი შეიძლება იყოს: ცალკეული განყოფილებები (დეპარტამენტები), საწყობები, საამქროები, თითოეული დანადგარი, ავტომობილი და სხვა. სხვადასხვა დარგის საწარმოს სხვადასხვა დანახარჯთა ცენტრები აქვს.

დანახარჯთა ცენტრზე პასუხისმგებელია მენეჯერი ბიუჯეტის (გეგმის) შესრულებასა და გადაჭარბებაზე.

შემოსავლების ცენტრის მენეჯერი პასუხს აგებს როგორც მთლიანი შემოსავლების ზრდაზე, ისე შემოსავლის სიდიდეზე პროდუქციის ერთეულზე.

მოგების ცენტრზე პასუხისმგებელი მენეჯერის საქმიანობა შეფასდება მოგების ზრდით, ამასთან იგი კონტროლს უწევს დანახარჯების შემცირებას და მოგების ზრდას.

საინვესტიციო ცენტრზე პასუხისმგებელი მენეჯერი პასუხისმგებელია შემოსავლებზეც, ხარჯებზეც და ინვესტიციებიდან მიღებული უკუგების ზრდაზეც.

განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კონტროლი დანახარჯების ეფექტიანობაზე.

პასუხისმგებლობის ცენტრში მნიშვნელოვანია საბიუჯეტო კონტროლი და პასუხისმგებლობის ანგარიშგება. ეს ორი ცნება ერთმანეთისგან განუყოფელია. კონტროლის სისტემის მოსაწყობად უნდა მომზადდეს ორგანიზაციის სქემა, რომელიც მკაფიოდ უნდა ასახავდეს ორგანიზაციის სტრუქტურას, რად-

გან მენეჯერისთვის კარგად იყოს გამოკვეთილი პასუხისმგებლობის სფერო და უფლებამოსილება, რათა მიიღოს გადაწყვეტილებები ამ სფეროში. თითოეულ პასუხისმგებლობის ცენტრს უნდა ჰქონდეს თავისი ბიუჯეტი და პასუხს აგებდეს მის შესრულებაზე. ანუ კონტროლისთვის მნიშვნელოვანია, რომ ორგანიზაციაში ზუსტად იყოს განსაზღვრული, თუ ვინ არის პასუხისმგებელი ამა თუ იმ უბანზე.

ყველა ღონის მენეჯერმა უნდა იცოდეს თუ რაზეა იგი პასუხისმგებელი და რა არის მისი პასუხისმგებლობის მიღმა. კონტროლის პროცესი ხელს უწყობს ფინანსური რესურსების სწორად გადანაწილებასაც. მაგალითად, თუ საწარმოში მარკეტინგის განყოფილებამ იმუშავა ცუდად ამის გამო ბუღალტერიას მოუწია უქმე დღეებში მუშაობა, მაშინ ამ დღეების დანახარჯები უნდა აანაზღაუროს მარკეტინგის განყოფილებამ. თუ განვიხილავთ საწარმოს სტრუქტურას, რომელსაც შედის ბუღალტერია, კანცელარია, მარკეტინგის განყოფილება, წარმოების განყოფილება, ტექნიკური მომსახურების განყოფილება, მზა პროდუქციის საწყობი, მომარაგების საწყობი, და სამი საამქრო, თითოეული წარმოადგენს საწარმოს პასუხისმგებლობის ცენტრებს. აღნიშნულ სტრუქტურაში

ბუღალტერია და კანცელარია წარმოადგენენ დანახარჯთა ცენტრებს, რადგან ისინი მოგებას არ გამოიმუშავენ. ამიტომ მათთვის დება გეგმური ხარჯთესხები, ბიუჯეტები, რომელთაც თვის ბოლოს შეუდარებენ ფაქტიურ ხარჯებს და მათ შორის გადახრებზე აგებენ პასუხს. პასუხისმგებლობის ცენტრების ფუნქციონერების საფუძველს წარმოადგენს ფაქტიური ხარჯების შედარება ხარჯთესხით გათვალისწინებულ ხარჯებთან. ხარჯთესხა წარმოადგენს ფინანსურ გეგმას პასუხისმგებლობის ყოველი ცენტრისათვის. მისი შედგენის დროს მხედველობაში მიიღება მხოლოდ ის ხარჯები, რომელიც კონტროლდება შესაბამისი ცენტრების მიერ. დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ისეთი მყარი ხარჯთესხის გამოყენებას, რომელიც შესაძლებლობს იძლევა გადაანგარიშებულ იქნეს მოსალოდნელი დანახარჯები ფაქტიურად წარმოებული პროდუქციის მიმართ.

მარკეტინგის და წარმოების განყოფილებები შეიძლება წარმოვადგინოთ როგორც მოგების ცენტრები, თავის მხრივ ისინი შედგებიან სხვა

პასუხისმგებლობის ცენტრებისაგან. წარმოების განყოფილება შედგება: მომარაგების და მზა პროდუქციის საწყობებისაგან, სამი საამქროსაგან, რომელთაგან საწყობები დანახარჯთა ცენტრებია, საამქროები კი მოგების ცენტრები. მარკეტინგის განყოფილება შედგება: მარკეტინგის მენეჯერების დეპარტამენტისაგან. ასევე დანახარჯთა ცენტრია ტექნიკური მომსახურების განყოფილება. საამქროების უფროსები პასუხს აგებენ მოგებაზე (შემოსავლებსა და ხარჯებზე), საწყობებს და ტექნიკური მომსახურების განყოფილებას კი აქვთ თავისი ბიუჯეტები და გაწევენ დანახარჯებს: ხელფასის, კომუნიკაციის, კომუნალური მომსახურების ხარჯების და ა. შ. ვინაიდან ისინი არ ქმნიან პროდუქციას, არამედ ემსახურებიან მხოლოდ წარმოების სფეროს, თვის ბოლოს მათი ხარჯებიც უნდა შეიტანონ პროდუქციის თვითღირებულებაში. ეს ხარჯები, როგორც ზედნადები ხარჯები გარკვეული მექანიზმებით გადანაწილდება სამივე საამქროზე და შეიტანება გამოშვებული მზა პროდუქციის თვითღირებულებაში. ხარჯების განაწილების მექანიზმი შემდეგია: საწყობებს და ტექნიკური მომსახურების განყოფილებები თვის ბოლოს დაითვლიან ხარჯებს, ამასთან ტექნიკური მომსახურების განყოფილება თავის ხარჯებს გადაუნაწილებს საამქროებს იმ საათების პროპორციულად რამდენ საათსაც მოემსახურა მათი ინჟინერი ამ საამქროებს. ასევე გაიანგარიშება მომარაგების საწყობის დანახარჯები, მათ მიერ თითოეულ საამქროზე მიწოდებული ნედლეულის და მასალების რაოდენობის რაოდენობის პროპორციულად გადანაწილებს მათ ხარჯებს. შესაბამისად, მზა პროდუქციის საწყობის დანახარჯებიც გადანაწილდება საამქროებზე – თითოეული საამქროდან მიღებული მზა პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით. შესაბამისად დება მათი მენეჯერების მიერ პასუხისმგებლობის ანგარიშება ზემდგომი მენეჯერისადმი, საერთო ჯამს კი აკეთებს მთავარი მენეჯერი.

პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით აღრიცხვის და კონტროლის კონცეფცია მოიცავს მენეჯერული აღრიცხვის ძირითად თავისებურებებს, ითვალისწინებს კომპანიის სტრუქტურის თითოეულ უბანზე აღრიცხვის და კონტროლის ოპტიმალურად მოწყობის მექანიზმს, რათა კომპანიამ იმუშაოს ეფექტიანად. ამრიგად, მიგვაჩნია, რომ პასუხის-

SUMMARY

მგებლობის ცენტრების მიხედვით დანახარჯების აღრიცხვა ერთერთი მნიშვნელოვანი საკითხია და მის სწავლებას სათანადო ადგილი უნდა ეჭიროს ამ დისციპლინაში. იგი უშუალოდ უკავშირდება ზედნადები ხარჯების აღრიცხვას და განაწილებას პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით. ამასთან ეკონომიკურ ლიტერატურაში სათანადოდ შესასწავლია ზედნადები ხარჯების განაწილების ბაზის შერჩევის და განაწილების მექანიზმის თეორია და პრაქტიკა. ჩვენი აზრით, ზედნადები ხარჯები უნდა შეისწავლებოდეს დანახარჯთა ცენტრების აღრიცხვასთან მჭიდრო კავშირში და მოიძებნოს მისი გაუმჯობესების გზები, რაც დადებითად წაადგება სამმართველო აღრიცხვის თეორიას და პრაქტიკას.

ლიტერატურა:

1. მენეჯერული აღრიცხვა. კონსპექტი მენეჯერთა საბაზო სერთიფიცირებული პროგრამის მსმენელთათვის. TBS&ESM თბილისი 2003-2004.
2. ფინანსური ინფორმაცია მენეჯერებისათვის. საერთ. პრაქტიკა, სახელმძღვანელო ACCA, წიგნი 1.2., ბაფ. 2003.
3. ჩადუნელი ო. მმართველობითი აღრიცხვა. თბ; გამომც. "ცოტნე" 2005.
4. ჭილაძე ი. მმართველობითი აღრიცხვა. თეორია და პრაქტიკა. თბ., ეროვნული მწერლობა"თბ., 2008.

Cost Accounting Department is responsible for the registration exercise to begin the study, because of the reflection of responsibility centers in management accounting system, where all the complex issues connected with each other.

Responsibility center - the part of an individual who intends to work with the manager and responsible. Responsibility centers can be divided into the following groups: Cost centers, profit centers, Profit center and investment center.

Responsibility centers, according to the tracking system includes the following major tasks:

- 1) according to the individual departments to develop budgets;
- 2) Preparation of individual responsibility centers saaghriotskhvo information;
- 3) Preparation of budget execution report.

Budgetary control and responsibility are important centers of pasuismgeblobis accounts. Responsibility centers, according to one account - one of the most important issues. It is directly connected to the overhead cost accounting and responsibility centers according ganatsilebas.

Properly studied theory and practice overhead costs overhead costs ganatsilebis basis of selection should be in close contact with sheistsavlebodes Cost center accounting and ways for improvement, The positive effect of accounting theory and practice.