

თად, სრული და არასრული — ცვლადი ხარჯების მეთოდების ჯგუფებად შეიძლება დაიყოს. სამამულო აღრიცხვის თეორიაში კარგად არის დამუშავებული ნორმატიული აღრიცხვის სისტემა, რომელიც მსგავსია დასავლეთის ქვეყნებში გამოყენებადი აღრიცხვის „standard-costing“ სისტემის, რომელიც ასევე „absorption-costing“-ს სახელწოდებითაც არის ცნობილი. თუმცა მსოფლიოში თვითღირებულების განსაზღვრისთვის ჩვენთვის ნაკლებად ცნობილი და გამოყენებადი სხვა მეთოდებიც არსებობს.

საქონლით და მომსახურებით ბაზრის გაყვრების პროცესს გარდაუვალად ახლავს კონკურენციის ზრდა. ბაზარზე პოზიციის გამყარების სურვილით მოტივირებული ყველა მენარმე მუდმივ ბრძოლაში იმყოფება და ცდილობს მოიპოვოს უპირატესობა. უპირატესობით კონკურენტულ ბრძოლაში უმეტესად მაღალი ხარისხის და დაბალი ფასის პროდუქცია სარგებლობს. ამ ბრძოლაში გამარჯვების მიზნით მეურნე სუბიექტები ცდილობენ პროდუქციის თვითღირებულების შემცირებას. ჯანსაღი კონკურენცია მოითხოვს ხარჯების მართვის პროცესის მუდმივ სრულყოფას მოვლენათა უწყვეტი ანალიზის პირობებში. მართვის ოპტიმალური სტრატეგიის მიღწევის თეორიული ამოცანების კვლევა კი თავის მხრივ ემსახურება შემოსავლების ოპტიმიზაციას, რომელიც კ. მარქსმა დაასაბუთა, როგორც განეული საწარმოო ხარჯებიდან ოპტიმალური შემოსავლების მიღების პრინციპი. საწარმოო ხარჯების კვლევის მიზანი კ. მარქსისთვის ოპტიმალური მოგების მიღების ანალიზს ემსახურებოდა, ის მიჯნავდა წარმოების და მიმოქცევის ხარჯებს, მიმოქცევის ხარჯებს ყოფდა წმინდა და დამატებით ხარჯებად. მიმოქცევის წმინდა ხარჯებს მარქსი აკუთვნებდა რეკლამის, საცალო და საბითუმო ქსელის თანამშრომლების, კონსულტანტების და შენობის შენახვის ხარჯებს, რომლებსაც ის არ აკუთვნებდა პროდუქციის თვითღირებულებას. თვლიდა რომ ეს ხარჯები არ ზრდის თვითღირებულებას, ისინი ანაზღაურდება პროდუქციის რეალიზაციიდან მიღებული მოგება-ზარალიდან.

დღესდღეობით ეკონომისტები ხარჯების მარქსისეულ დაყოფას არ ემხრობიან, თუმცა დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში ხარჯების აღრიცხვის ფართოდ გამოყენებადი „direct-costing“ მეთოდი ერთგვარად ახდენს მარქსის მიდგომის გაზიარებას. „direct-costing“-თვითღირებულების კალკულაციის მეთოდი მიჯნავს თვითღირებულებაში შესატან აუცი-

ლებელ ხარჯებს იმ დანახარჯებისგან, რომლებიც აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშზე და არ მონაწილეობს ფასის ჩამოყალიბებაში.

წლების მანძილზე პროდუქციის თვითღირებულების საკითხის ირგვლივ არ წყდება პოლემიკა: რომელი მეთოდი სარგებლობს მეტი უპირატესობით, რამდენად სრულყოფილია ბასს-ის მიერ ხარჯების არსის განმარტება და სხვა. ბასს-ით, ხარჯები არის საწარმოს ეკონომიკური სარგებლის შემცირება საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში აქტივების საწარმოდან გასვლის ან ვალდებულებების ზრდის საფუძველზე, რაც გამოიხატება საწარმოს საკუთარი კაპიტალის შემცირებით, რომელიც არ არის დაკავშირებული მესაკუთრეთათვის კაპიტალის განაწილებასთან. თუ კ.მარქსი ხარჯებს იკვლევდა, როგორც მოგების სტიმულირების საშუალებას, ხარჯების დეფინიცია ბასს-ის საფუძველზე ნამდვილად არ აზუსტებს ეკონომიკური სარგებლის შემცირებიდან მოსალოდნელი სიკეთეების — ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. აღნიშნული დეფინიციის შინაარსის მიუხედავად მენარმეები განეული ხარჯებიდან სწორედ ეკონომიკური ეფექტის მიღების მოლოდინში არიან და კვლევებიც მიმართულია ხარჯების აღრიცხვის ეფექტიანი მეთოდების გამოკვეთაზე.

თვითღირებულების „direct-costing“ მეთოდის პირობებში შესაძლებელია საერთო საწარმოო ხარჯებიდან სწორედ აუცილებელი ხარჯების გამიჯვნა. დასავლეთის ქვეყნებში ხარჯების აღრიცხვა „direct-costing“ მეთოდის უკავშირდება წარმოების ექსტენსიური მოდელიდან ინტენსიურ მოდელზე გადასვლის პერიოდს. აღნიშნული ემსახურებოდა ხარჯების მართვის სტრატეგიული ამოცანების გადაჭრას, მათი დაჯგუფებით ძირითად და ზედნადებ, პირდაპირ და არაპირდაპირ, მუდმივ და ცვლად, საწარმოო და პერიოდის ხარჯების კატეგორიებად. პირველად ხარჯების გამიჯვნის შესახებ 1899 წელს აზრი გამოთქვა გერმანელმა მეცნიერმა ო.შმალენბახმა, ის შეეცადა ძირითადი და ზედნადები ხარჯების გამიჯვნას. და უკვე მაშინ შმალენბახს მართებულად მიაჩნდა პროდუქციის ფასში მხოლოდ ძირითადი/ცვლადი ხარჯებისა და ხოლო მუდმივი ხარჯები მისი აზრით უნდა დაფარულიყო მთლიანი შემოსავლიდან. სერიოზული კვლევები ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში დაიწყო 1890 წლებში, რომლებიც აისახა მეტკალფის, ნორტონის, ნიკოლსონის და მოგვიანებით კლარკის შრომებ-

ში. ისინი იყვნენ პირველი პიონერები, რომლებმაც შემოიტანეს ხარჯების ახალი კონცეფცია.

მუდმივ და ცვლად ხარჯებს შორის მკაფიო გამიჯვნის აუცილებლობის შესახებ 1903წელს აღნიშნავდა ჰ.ჰესი¹. თუმცა ეს გამიჯვნა ჯერ კიდევ არ ედო საფუძვლად წარმოების ხარჯებსა და მოცულობას შორის დამოკიდებულებას. ხარჯების გამიჯვნის აუცილებლობა სწორედ წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან დამოკიდებულებით პირველად 1923წელს დაასაბუთა დუ. კლარკმა. და უკვე 1928 წლის დიდი დეპრესიის პერიოდის შემდეგ, განსაკუთრებით XX საუკუნის 50-იან წლებში, ფართო გამოყენება ჰპოვა ცვლადი ხარჯების აღრიცხვის direct-costing მეთოდმა ამერიკის შეერთებულ შტატებში. 1936 წელს სწორედ ამერიკელი ეკონომისტის ჯ. ჰარის მიერ იყო შემუშავებული ხარჯების აღრიცხვის ახალი სისტემა, რომელმაც სახელწოდება „direct-costing“ მიიღო იმის გამო, რომ თავდაპირველად ამ მეთოდის გამოყენებისას თვითღირებულებაში შედიოდა მხოლოდ პირდაპირი ხარჯები (direct-costing ფაქტიურად ნიშნავს პირდაპირი ხარჯების აღრიცხვას), ზედნადები ხარჯები ექვემდებარებოდა ჩამონერას ფინანსური შედეგიდან. ამჟამად მეთოდი direct-costing გულისხმობს თვითღირებულებაში პირდაპირი ხარჯების გარდა ცვლადი ზედნადები ხარჯების ნაწილის ასახვასაც. ეს ისეთი ხარჯებია (მაგ. დამხმარე მასალები, დამხმარე მუშების ხელფასი და სხვა), რომლებიც პირდაპირპროპორციულად არის დამოკიდებული წარმოების მოცულობის, ინტენსიფიკაციის პროცესზე. საწარმოო ზედნადები ხარჯები რთული, კომპლექსური ხარჯებია, ისინი მოიცავს განსხვავებული ქცევის ხარჯებს, მისი ერთი ნაწილი არის დამხმარე მასალები და ხელფასი და ისინი გაიწევა მასალების კონვერსიის პროცესში, შესაბამისად მათი ნაწილი წარმოების მოცულობის ცვლილებასთან ერთად იცვლება და სწორედ ამის გამო „direct-costing“ მეთოდის მიხედვით ხდება მათი მიკუთვნება პროდუქციის თვითღირებულებაზე. აღნიშნული მეთოდით თვითღირებულების აღრიცხვისას (გაყიდული მარაგების მუდმივი ან პერიოდული აღრიცხვის მეთოდის საფუძველზე), ხარჯების აღრიცხვისთვის გამოიყენება 1630/7100 ან 7200 ჯგუფის ანგარიშების დებეტი, რომელზეც დაკრედიტდება მხოლოდ 1620, 1690, 3130 ანგარიშების თანხები. დანარჩენი ზედნადები ხარ-

ჯები, რადგან არ შეიტანება თვითღირებულებაში, თავს იყრის ცალკე 7400 „საერთო და ადმინისტრაციული ხარჯების“ ჯგუფის ანგარიშებზე და მოცემული პერიოდულობით ჩამონერება 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალის“ ანგარიშის დებეტზე. როგორც მიმდინარე პერიოდის ხარჯები აღნიშნული გამოიწვევს შესაბამისი საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსური შედეგის შემცირებას და აისახება 5310 „გაუნაწილებელი მოგება“ ანგარიშის დებეტში და 5330 „საანგარიშგებო პერიოდის მოგება-ზარალი“-ს ანგარიშის კრედიტში.

დღესდღეობით მეთოდი „direct-costing“ ფართოდ გამოიყენება განვითარებულ ქვეყნებში, გერმანიაში და ავსტრიაში ის ცნობილია „Teilkostenrechnung“ ან „Grenzkostenrechnung“-ს სახელწოდებით, ანუ ზღვრული ხარჯების აღრიცხვა. ბრიტანეთში მას კიდევ უწოდებენ „marginal-costing“-აც — მარჟინალური ხარჯების აღრიცხვა, ხოლო საფრანგეთში „La Comptabilite“ — მარჟინალურ აღრიცხვას ნიშნავს. ხარჯების აღრიცხვის „direct-costing“ მეთოდი ძირითადად მსხვილი ფირმების დონეზე გამოიყენება, გერმანიაში ამ მეთოდით საწარმოთა 54% სარგებლობს, ამერიკასა და იაპონიაში შედარებით დაბალია გამოყენების მაჩვენებელი, მიუხედავად ამისა მისი მაჩვენებელი 30%-ს აღემატება, რაც ამ მეთოდის გამოყენების ეფექტიანობის მაუწყებელია.

რა უპირატესობით სარგებლობს ხარჯების აღრიცხვა და კალკულაცია დირექტ-კოსტინგ მეთოდის პირობებში? თუ ბასს-2 მიხედვით, სასაქოლო-მატერიალური ფასეულობების კონვერსიის დანახარჯები მოიცავს პროდუქციის ერთეულის წარმოებასთან უშუალოდ დაკავშირებულ ხარჯებს (პირდაპირ შრომით დანახარჯებს, სისტემატურად გასანაწილებელ მუდმივ და ცვლად ზედნადებ ხარჯებს, რომლებიც გაწეულია ნედლეულის და მასალის მზა პროდუქციად გარდაქმნის, გადამუშავების პროცესში), direct-costing ე.წ. ცვლადი ხარჯების მეთოდი იძლევა ერთეული პროდუქციის თვითღირებულების ოპტიმიზაციის შესაძლებლობას მთლიანი დანახარჯების მეთოდთან შედარებით. შესაბამისად წარმოების ინტენსიფიკაციის პირობებში ცვლადი ხარჯების მეთოდი მეწარმეს აძლევს ფასის მინიმიზაციის და პროდუქციის რეალიზაციის სტიმულირების შესაძლებლობას.

„direct-costing“ მეთოდით პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრისას, ხარჯების აღ-

¹ Hese H. Manufacturing. Capital Costs, Profits and Dividends. — The Ingenuering Magazine — vol. 26. № 3

რიცხვის მთლიან მეთოდთან შედარებითი უპირატესობის დასადგენად კომპანია „ქვის სამყარო“ ახდენს საკუთარი ხარჯების და შემოსავლების ანალიზს. კომპანიის მუდმივი ხარჯების მთლიანი სიდიდე საანგარიშგებო წელს შეადგენს 20 000 ლარს, ხოლო 5 000 ერთეულის პროდუქციის წარმოების პირობებში მათი სიდიდე ერთეულ პროდუქციაზე 4 (20 000/5 000) ლარს შეადგენს.

ერთეული პროდუქციის დანახარჯები	ცვლადი ხარჯების (დირექტ-კოსტინგ) მეთოდი	მთლიანი ხარჯების მეთოდი
1. მასალა და ნედლეული	5 ლარი	5 ლარი
2. პირდაპირი შრომითი დანახარჯები	4 ლარი	4 ლარი
3. პირობითად ცვლადი ზედნადები დანახარჯები	1 ლარი	1 ლარი
4. მუდმივი ხარჯები	-	4 ლარი
პროდუქციის ერთეულის თვითღირებულება	10 ლარი	14 ლარი

შედეგად იკვეთება მნიშვნელოვანი განსხვავება პროდუქციის ფასებს შორის და ე.წ. ცვლადი ხარჯების მეთოდი იძლევა ოპტიმალურ სარეალიზაციო ფასს ერთეულ პროდუქციაზე, რაც საბოლოო ჯამში ხდება პროდუქციის რეალიზაციის მასტიმულირებელი ფაქტორი კომპანიისთვის. ცვლადი ხარჯების მეთოდით ხარჯების აღრიცხვა წარმოადგენს მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების პრაგმატულ ფორმას. აღნიშნული მეთოდის პირობებში არ წარმოიქმნება მუდმივი ზედნადები ხარჯების განაწილების პრობლემა წარმოებული პროდუქციის ერთეულების დონეზე.

ცვლადი ხარჯების მეთოდის პირობებში გათვალისწინებულია მარჟინალური შემოსავლის განსაზღვრა, რომელიც იძლევა წარმოების მოცულობას, დანახარჯებს (თვითღირებულებას) და მოგებას შორის არსებული ურთიერთდამოკიდებულების ანალიზის შესაძლებლობას. რაც არსებითია მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების პროცესში და განსაზღვრავს წარმოების დანახარჯებს როგორც ოპტიმალური მოგების მიღების საშუალებას. განვითარებულ ქვეყნებში ცვლადი ხარჯების მეთოდის გამოყენება ფასის ოპტიმიზაციის გარდა გამოიყენება წარმოების კრიტიკული მოცულობის (რენტაბელობის წერტილის) **K** – კოეფიციენტის განსაზღვრისთვის, რომელიც უდრის:

ცვლადი ხარჯების „direct-costing“ სისტემა, ამახვილებს რა ყურადღებას მარჟინალურ შემოსავალზე და წარმოების რენტაბელობაზე, იძლევა მაღალრენტაბელური პროდუქციის გამოკვეთის შესაძლებლობას რომლის გამოშვებაც უნდა გახდეს წარმოებისთვის პრიორიტეტული.

მიუხედავად იმისა, რომ ცვლადი ხარჯების „direct-costing“ სისტემა იძლევა მნიშვნელოვან ინფორმაციას მმართველობით დონეზე ოპერატიული გადაწყვეტილებების მისაღებად და ხარჯების ოპერატიული კონტროლის შესაძლებლობას, აღნიშნული სისტემის გამოყენების პირობებში წარმოიქმნება ხარჯების გამიჯვნის აუცილებლობასთან დაკავშირებული სირთულეები, რთულდება ასევე ხარჯების აღრიცხვასთან დაკავშირებული ოპერაციები. გარდა ამისა ცვლადი ხარჯების „direct-costing“ სისტემის მონიშნულმდეგეების აზრით მუდმივი ხარჯები ისევე მონაწილეობენ წარმოების პროცესის უზრუნველყოფაში, როგორც პირდაპირი ხარჯები. სკეპტიკოსები ასევე მიიჩნევენ, რომ წარმოების პროცესთან დაკავშირებული ყველა ხარჯი უნდა მონაწილეობდეს ეკონომიკური სარგებლის მიღებაში თუმცა, როგორც ზემოთ უკვე აღინიშნა, ბასს-ით განსაზღვრული ხარჯების დეფინიცია არ მოიაზრებს ხარჯებს, როგორც ეკონომიკური სარგებლის მიღების და მოლოდინის წყაროს და უარგუმენტოს ხდის სკეპტიკოსების კრიტიკას.

„direct-costing“ სისტემის სასარგებლოდ უნდა ითქვას, რომ ზუსტია ის კალკულაცია, რომელიც ასახავს უშუალოდ პროდუქციის კონვერსიის ხარჯებს და არა ის, რომელიც მოიცავს ყველა საწარმოო ხარჯს, რითაც ამახინჯებს ერთეული პროდუქციის რენტაბელობის მაჩვენებელს. თვითღირებულების მეთოდების უპირატესობაზე მსჯელობისას უნდა გავითვალისწინოთ, რომ არ არსებობს ხარჯების აღრიცხვის უნივერსალური ვარიანტი, ყველა მეთოდი გამოირჩევა გარკვეული უპირატესობით კონკრეტული სიტუაციისთვის. ჯერ ისევ გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში ქართველი მენარმეებისთვის საერთაშორისო თუ ლოკალურ ბაზრებზე დამკვიდრება და უპირატესობის მოპოვება საკმაოდ რთულია, კონკურენტული უპირატესობის მოსაპოვებლად მათ მართებთ

მუდმივი საწარმოო
ხარჯები

ხარჯების მართვის პრაქტიკის მუდმივი სრულყოფა, ალტერნატიული მეთოდების მოძიება, საერთაშორისო გამოცდილების გაზიარება საქართველოს ეკონომიკის თავისებურებების გათვალისწინებით.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. Managerial Accounting: Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, 14th edition, 2012

2. Charles J. Stokes, Managerial Economics, (New York, N.Y., Random House, 1969), p. 119.
3. James D. Edwards, "This New Costing Concept – Direct Costing," The Accounting Review (October 1958), p. 566.
4. <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-3-numbers-1-4/direct-costing-vs-absorption-costing-a-historical-review/>

ვენერული კაპიტალის როლი ინოვაციური ბიზნესის განვითარებაში

აკაკი გვარუცაძე — სტუ-ს ასოცირებული პროფესორი
ნატო გეგენავა — სტუ-ს ასისტენტი პროფესორი

Role of Venture capital in development of business

Akaki Gvarutsidze
assoc. professor of GTU
Nato Gegnava
assoc. professor of GTU

Summary

In the scientific article „the role of venture capital in development of innovative business” is discussed the essence and the importance of venture capital in development of innovative business. The venture capital is invested capital in donor projects having high risks and belongs to the financing of innovative projects and is associated with enough high risks. In case of the realization successfully of above mentioned investment projects the venture capital for his owners is gold vascular which brings huge profit.

It is discussed the experience of USA and European countries in matters of development of venture business, that the venture business contributed the transfer of leading countries of the

world on post industrial phase of development. It is noticeable, that in Georgia this kind of business does not exist in fact, because we have not the experience of work with new technologies and risk investments; also the financial infrastructure. It partially is conditioned, for confirming that institutional – organizational structures as in field of the science and techniques the State representatives, do not answer the modern requirements. It is necessary to elaborate the fund market, to create the venture firms, in which will be unified the experienced scientists, engineers, inventors, innovative types, Georgia does not feel the deficit.

Key words: Innovative, Venture, Progressive, Investor, Corporation, Ended unit, Intellectual, Business-incubators, Techno parks.

რეზიუმე

სამეცნიერო სტატიაში „ვენერული (სარისკო) კაპიტალის როლი ინოვაციური ბიზნესის განვითარებაში” განხილულია ვენერული კა-