

ABC როგორც დანახარჯების აღრიცხვის სისტემა ABC as the cost accounting system

ნინო გრიგოლაია - ეკონომიკის დოქტორი, პროფესორი
თბილისის ღია უნივერსიტეტი

ნელი სესაძე - ეკონომიკის დოქტორი, ასოც. პროფესორი
საქართველოს ეროვნული უნივერსიტეტი

Nino Grigolaia – PhD of Economics, Professor,
Tbilisi Open University

Neli Sesadze - PhD of Economics. Assoc. Professor
Georgian National University

რეზიუმე: ABC პროგრესული კონცეფციაა, რომელსაც შესაძლებლობა აქვს დაძლიოს დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციული სისტემების შეზღუდულობა და დაადგინოს მიზეზშედეგობრივი კავშირი პროდუქტსა და მის საწარმოებლად საჭირო დანახარჯებს შორის.

ABC სისტემა არის არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების მეთოდი და წარმოადგენს გამოცდილი და ახალი მეთოდების ერთ სისტემაში გაერთიანებას. გამოირჩევა მრავალფუნქციურობით და უნიკალურ მოქნილობით დანერგვის მასშტაბების თვალსაზრისითაც. ABC სისტემა მმართველობითი აღრიცხვის განუყოფელი ნაწილი გახდა, კვლავაც იმყოფებიან შესწავლისა და აპრობაციის სტადიაზე. თუმცა ჩვენთან დანახარჯების კლასიფიკაციასა და ანალიზს ნაკლები ყურადღება ექცევა, მსოფლიოში კი სწრაფად ვითარდება.

Abstract: ABC is a progressive concept that has the ability to overcome the restrictions of traditional systems of cost accounting and determine the causal link between the product and the expenses to produce them. ABC system is the method of distribution of indirect expenditures and represents a combination of experienced and new methods in one system. It is distinguished by multi-functionality and unique flexibility even in terms of scale of introduction too. ABC system became an integral part of management accounting; still staying at the stage of study and approbation, however, the classification and analysis of expenditures pay less attention to our country, but it develops rapidly in the world.

საკვანძო სიტყვები: ABC, დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციული სისტემა, არაპირდაპირი ხარჯები, თვითორიებულიება;

Key Words: ABC, traditional system of accounting, indirect costs, cost;

შესავალი: ABC პროგრესული კონცეფციაა, რომელსაც შესაძლებლობა აქვს დაძლიოს დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციული სისტემების შეზღუდულობა და დაადგინოს მიზეზშედეგობრივი კავშირი პროდუქტსა და მის საწარმოებლად საჭირო დანახარჯებს შორის. გამომდინარე აქედან, ABC, როგორც დანახარჯების აღრიცხვის სისტემა, მოიცავს დანახარჯების ობიექტის განსაზღვრას, დანახარჯების კლასიფიკაციასა და მის ობიექტებზე განაწილების მეთოდს.

სამეცნიერო ლიტერატურაში ABC სისტემა განიხილება, როგორც არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების მეთოდი. ამ სისტემის ბევრი ელემენტი ორიგინალური და ახალი არ არის და ადრეც გამოიყენებოდა. მაგრამ ABC ავტორების დამსახურება მდგომარეობს იმაში, რომ მათ შეძლეს გამოცდილი და ახალი მეთოდების ერთ სისტემაში გაერთიანება.

ძირითადი ტექსტი: ABC სისტემა გამოირჩევა იშვიათი მრავალფუნქციურობით. მმართველობითი აღრიცხვის სახელმძღვანელოების ავტორებს მოსწონთ სახვადასხვა დანახარჯის კლასიფიკაციის აუცილებლობის განმარტება აფორიზმით „სხვადასხვა ხარჯები-სხვადასხვა მიზნით“ და უმნიშვნელო ტრანსფორმაციით. შეიძლება ითქვას, „ABC- სხვადასხვა მიზნისათვის“ და არა მხოლოდ დანახარჯების კლასიფიკაციისათვის.

ABC სისტემის გამოყენების ძირითადი მიმართულებებია:

- ობიექტის თვითღირებულების ზუსტი გაანგარიშება და მის საფუძველზე ფასების დადგენა;
- საქმიანობის სახეების, განყოფილებების, ქვეგანყოფილებების, ერთეულების დანახარჯების გეგმის შედგენა და კონტროლი;
- ინფორმაციული ბაზა ბენჩმარკინგისათვისა და ბიზნეს-პროცესების რეინჟინერინგისათვის;
- აუტოსრინგის და სხვა გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო ინფორმაციული ბაზა.

გარდა ფუნქციური უნივერსალურობისა ABC უნიკალურ მოქნილობას დანერგვის მასშტაბების თვალსაზრისითაც ფლობს. ეს სისტემა შეიძლება დაინერგოს ერთ ქვენგაყოფილებაში, განყოფილებაში ან ერთ ბიზნეს-პროცესში (მაგალითად, საქონლის რეალიზაციაში) ან მთლიანად საწარმოში, როგორც მმართველობითი აღრიცხვის ერთ-ერთი ელემენტი. ასე, რომ ABC ინფორმაციული ბაზის შექმნის საკითხი გარდუვალია. ABC სისტემის მეშვეობით შესაძლებელია: საბაზო მონაცემები მივიღოთ ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემიდან, რასაც აკეთებენ კიდეც საწარმოები, თვითღირებულების გაანგარიშების, ფასწარმოქმნის და დაგეგმვისათვის (რა თქმა უნდა, საჭიროა აუცილებელი მონაცემების დამატება და შევსება). ცხადია, მონაცემთა სიზუსტის ხარისხი დაბალი იქნება, მაგრამ ამ მიზნებისათვის სრულიად საკმარისია.

ეს გზა ამცირებს ABC სისტემის დანერგვის ხარჯებს, ასევე დადებითად მოქმედებს მთავარ ბუღალტერზე, რადგან ბუღალტრული აღრიცხვის დეპარტამენტსა და მენეჯმენტს შორის კონფლიქტის წარმოქმნის ალბათობას ამცირებს.

უნდა აღინიშნოს, რომ საკონსულტაციო სააგენტოების ბევრი სპეციალისტი თვლის, რომ ABC სისტემით დანახარჯების აღრიცხვის დავალება ბუღალტრისთვის არც თუ ისე კარგი ვარიანტია, მაგრამ საწარმოებს ხშირად სხვა ალტერნატივა არ აქვთ, მითუმეტეს მაშინ, როცა საქმე მცირე საწარმოებს ეხება.

სხვა გზაა მონაცემების შესაგროვებლად ბუღალტერიისგან დამოუკიდებელი სისტემის შექმნა ABC-სთვის. ჩვეულებრივ ამას აკეთებენ საწარმოები, რომლებიც ბიზნეს-პროცესების რეინჟინერინგისათვის ABC გამოყენებას გეგმავენ.

შევადროთ ერთმანეთს დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციული სისტემა და ABC ძირითადი კომპონენტების მიხედვით: დანახარჯების ობიექტი, დანახარჯების კალსიფიკაცია და დანახარჯების განაწილების მეთოდები.

ABC სისტემის და აღრიცხვის ტრადიციული სისტემის შედარება უნდა დავიწყოთ დანახარჯების ობიექტით, რადგან სწორედ მასზეა დამოკიდებული ამოცანის განსაზღვრა: ზუსტად რა გვინდა ვიცოდეთ დანახარჯების შესახებ?

უნდა აღინიშნოს, რომ დანახარჯების ობიექტის განსაზღვრა განსხვავებულია არა დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციულ სისტემასა და ABC შორის, არამედ სამამულო და უცხოურ პრაქტიკაში. უცხოელი ავტორები როგორც ადრე (ხოპრნგრენი, ფოსტერი), ასევე ABC-ის შემდეგ (ატკინსონი და სხვა) განსაზღვრავენ დანახარჯების ობიექტს მაქსიმალურად ფართოდ, პრაქტიკულად, თანაბრად და ძალიან მარტივად. ის რაც აუცილებელია დანახარჯების გამოთვლისათვის. რისი მიზეზიც მდგომარეობს შემდეგში:

საზღვარგარეთის მმართველობითი აღრიცხვა დასაწყისიდანვე ორიენტირებულია ორი ძირითადი ამოცანის რეალიზაციაზე:

1. მარაგების შეფასება, თვითღირებულების გაანგარიშება და ფინანსური შედეგის განსაზღვრა;
2. მმართველობითი გადაწყვეტილებების დასაბუთება და კონტროლი.

პირველი ამოცანისათვის საჭიროა, განისაზღვროს დანახარჯების ობიექტი- უპირველეს ყოვლისა, ესაა მარაგების, პროდუქტის, მომსახურების ერთეული, სწორედ მათთვის მუშავდება თვითღირებულების კალკულაციის სხვადასხვა მეთოდი. მეორე ამოცანისათვის შეუძლებელია, განისაზღვროს დანახარჯების ობიექტი ამომწურავად, რადგან მენეჯერებს მრავალფეროვანი გადაწყვეტილებების მიღება უწევთ და თითქმის ყოველთვის ისინი მათთან დაკავშირებული დანახარჯების შესახებ დამატებით ინფორმაციას საჭიროებენ.

ABC-ის გამოყენებამდე გასაანალიზებელი ობიექტების დანახარჯების რაოდენობა მუდმივად იზრდებოდა. 1980 წლიდან ABC საწარმოს მართვის ახალი კონცეფციის აღმოცენებისთვის იქცა

რეაქციად, რომელიც მასთან დაკავშირებული მმართველობითი გადაწყვეტილებებით ღირებულებების ჯაჭვს წარმოადგენდა, ანუ დანახარჯების ობიექტების შემადგენლობა კიდევ უფრო გაფართოვდა.

დანახარჯების ობიექტი საქმიანობის სახეები და ბიზნეს პროცესები გახდა. რადგან ბიზნეს-პროცესების ბენჩმარკინგისა და რეიჟინერინგისას დანახარჯების შეგროვების არსი მდგომარეობს იმაში, რომ მოხდეს საწარმოს შიგნით ან კონკურენტების ერთგვაროვანი საქმიანობის სახეებისა და ბიზნეს-პროცესების დანახარჯების შედარება, რის საფუძველზე შესაძლებელია დანახარჯების ოპტიმიზაცია. არსებითად გაიზარდა ისეთი დანახარჯების ობიექტის მნიშვნელობა, როგორიცაა მომხმარებელი, ABC-ის საფუძველზე, მისი ანალიზის მეთოდიკა უზრუნველყოფს უფრო ზუსტ შედეგებს.

დანახარჯების აღრიცხვის სისტემის მეორე შემადგენელია-დანახარჯების კლასიფიკაცია. ისინი იყოფა ორ ჯგუფად:

1. თვითღირებულების გაანგარიშებისა და ფინანსური შედეგების განსაზღვრისათვის განკუთვნილი ხარჯები;
2. მმართველობითი გადაწყვეტილებების დასასაბუთებლად განკუთვნილი ხარჯები;

დანახარჯების კლასიფიკაციის ორივე სისტემა (ABC და ტრადიციული) იწყება ერთი საწყისის წერტილიდან-სამეურნეო საქმიანობის რესურსები. შემდეგ ისინი ნაწილდება საქმიანობის სფეროებზე. ABC-სა აღრიცხვის ტრადიციულ სისტემას შორის არსებობს უდავო მსგავსება, რადგან საწარმოს ბიზნეს-პროცესებიც საქმიანობის სფეროების მიხედვით ჯგუფდება. თუმცა აღრიცხვის ტრადიციულ სისტემაში თვითღირებულების ფორმირება პირდაპირი და არაპირდაპირი ხარჯების გამოყოფით ხდება, მაშინ როცა ABC დანახარჯების შემდგომ დეტალიზაციას გვთავაზობს ბიზნეს-პროცესებისა და საქმიანობის სახეების მიხედვით.

მმართველობითი გადაწყვეტილებების დასაბუთების თვალსაზრისით, საქმიანობის სფეროების და ბიზნეს-პროცესების მიხედვით დანახარჯების შეფასება, წარმოადგენს დამოუკიდებელ ფასეულობას, რადგან ისაა ინფორმაციული ბაზა ბენჩმარკინგისა და რეინჟინერინგისათვის, გარდა ამისა, ის ასევე გამოიყენება ბიზნეს-პროცესების დაგეგმვისა და კონტროლისათვის. სავსებით შესაძლებელია, რომ საქმიანობის სახეების მიხედვით, დანახარჯების ანალიზი დაეხმაროს დაბალი და საშუალო დონის მენეჯერებს, მისი და მისი ხელქვეითების სამუშაო დროის განაწილების ოპტიმიზაციაში. ამგვარად, მთლიანობაში ეს მხოლოდ შუალედური ეტაპია, თუმცა მას გააჩნია მრავალგვარი გამოყენება სხვადასხვა მმართველობით სიტუაციაში.

შემდეგ ეტაპზე, საქმიანობის სახეების მიხედვით, არაპირდაპირი ხარჯების მიკუთვნება ხდება. ტრადიციული სისტემისაგან განსხვავებით, დანახარჯების ობიექტი უფრო მრავალფეროვანია, ასევე განსხვავებულია თვითღირებულების გაანგარიშების საკითხი მასშტაბების მიხედვით.

მაგალითად, ყველაზე ტიპური შემთხვევაა რეალიზებული პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) სრული თვითღირებულების გაანგარიშება და მისი შედარება ტრადიციული მეთოდით გაანგარიშებულ თვითღირებულებასთან. სწორედ ასე დგება საკითხი, თუკი ABC-ის გამოყენების მიზანია პროდუქციის მთელ ასორტიმენტზე დასაბუთებული ფასის დადგენა. თუმცა შეიძლება მოვახდინოთ უფრო გლობალური ანალიზი: მაგალითად, კონკრეტულ მომწოდებელთან და რეალიზაციის არხთან დაკავშირებული ხარჯების გაანგარიშება.

ხარჯების აღრიცხვის სისტემის მესამე ელემენტია-დანახარჯების ობიექტებზე ხარჯების განაწილების მეთოდი. სწორედ აქ ვლინდება ABC-ის ყველაზე დიდი განსხვავება წინა სისტემებისაგან. რაც პირველ რიგში დაკავშირებულია,

არაპირდაპირი ხარჯების განაწილებასთან. საინტერესოა, რომ წინა მეთოდებიც სწორედ ამ ნიშნით განსხვავდებოდნენ ერთმანეთისაგან.

როგორც წესი, ასეთი სისტემები (თვითღირებულების კლასიფიკაცია) ჯგუფდება შემდეგი სახით:

1. თვითღირებულების კალკულაციის პირდაპირი სისტემა;
2. ხარჯების დარიცხვის ტრადიციული სისტემა;
3. თვითღირებულების კალკულაციის ფუნქციური სისტემა.

თვითღირებულების კალკულაციის პირდაპირი სისტემა ხასიათდება იმით, რომ საერთოდ არ ხდება არაპირდაპირი ხარჯების განაწილება დანახარჯების ობიექტებზე და მის ანაზღაურება ე. წ. ზღვრული შემოსავლით (რეალიზაციიდან შემოსავალს-პირდაპირი დანახარჯები) ხდება.

დანახარჯების აღრიცხვის ტრადიციული სისტემა, ან დანახარჯების სრული მიკუთვნების სისტემა, მოიცავს არაპირდაპირი ხარჯების განაწილების მეტ-ნაკლებად რთულ მექანიზმს, ერთი ან რამდენიმე მაჩვენებლის (განაწილების ბაზის) საფუძველზე და განაწილების ერთ ან რამდენიმე ეტაპს.

მეორე პრინციპული განსხვავება მდგომარეობს შემდეგში, რომ დანახარჯების ობიექტსა და საქმიანობის სახეებს შორის მიზეზშედეგობრივი კავშირი დგინდება.

პროდუქტის ან მომსახურების თვითღირებულების გაანგარიშების ABC-ის მეთოდიკა განკუთვნილია შემდეგი ამოცანების გადასაწყვეტად: 1. საქონლის თვითღირებულება სასიცოცხლო ციკლის სხვადასხვა ეტაპზე. რომელიც განკუთვნილია საქონლის ერთეული თვითღირებულების კალკულაციისა და ანალიზისათვის მისი შემუშავების მომენტიდან წარმოებიდან მოხსნამდე; 2. დანახარჯები ღირებულების მთელ ჯაჭვში. გამოიყენება დანახარჯების ანალიზისათვის არა მარტო საწარმოს შიგნით, არამედ გარეთაც, მათ შორის მომწოდებლების, დილერების და მომხმარებლების დანახარჯების ჩათვლით. ABC ამახვილებს ყურადღებას დანახარჯებისა და შედეგები ეფექტიანობაზე ყველა

მათგანში, ხარჯების მიზნობრივი დონის თვალსაზრისით; 3. ფუნქციურ ანალიზი. მოიცავს საქონლის დიზაინის ანალიზს, მათ. წარმოებაზე დანახარჯების და დამატებითი სამომხმარებლო ფასეულობების თვალსაზრისით; 4. დიზაინის შემუშავების დანახარჯები. გვეხმარება გავცეთ პასუხი კითხვებს? როგორ მოქმედებს დიზაინი სასიცოცხლო ციკლზე? როგორია საქონლის სამომხმარებლო თვისებების ცვლილებების გავლენა მის თვითღირებულებაზე? 5. საოპერაციო ხარჯების ანალიზი. მოიცავს ცალკეული ტექნოლოგიური პროცესების დანახარჯების გაანგარიშებას.

დასკვნები: ფუნქციების მიხედვით ხარჯების კლასიფიკაცია ავლენს საწარმოო, რეალიზაციის და საერთო-ადმინისტრაციული არაპირდაპირ ხარჯებს. მისი ძირითადი ამოცანაა, ამა თუ იმ ფუნქციის როლის განსაზღვრა საქონლის შექმნასა და რეალიზაციაში, ასევე ამ ფუნქციების შესრულებისათვის საჭირო რესურსების შეფასება.

მმართველობითი მიზნებისათვის დანახარჯების კალკულაციის მეთოდების სპექტრი მუდმივად ფართოვდება. გასულ წლებში მრავალი ამ მეთოდიდან (ABC, ფუნქციურ-ღირებულებითი ანალიზი, საოპერაციო ხარჯების ანალიზი) მმართველობითი აღრიცხვის განუყოფელი ნაწილი გახდა, ისინი კვლავაც იმყოფებიან შესწავლისა და აპრობაციის სტადიაზე. თუმცა ჩვეთან დანახარჯების კლასიფიკაციასა და ანალიზს ნაკლები ყურადღება ექცევა, მსოფლიოში კი სწრაფად ვითარდება.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. Kaplan R.S., Johnson H.T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. — Harvard business school press: Boston, MA, 1987.
2. Каплан Р., Купер Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение: пер. с англ. — М.: Вильямс, 2008.

3. Купер Р., Каплан Р. Построение систем управления затратами: пер. с англ. / Под ред. И.Н. Баранова. — М., 2005.

4. Norreklit H. The balanced scorecard: What is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard // Accounting, Organizations and Society. — 2003.