

**დანახარჯების მმართველობითი ანალიზის პირითადი
კონცეფციები თანამედროვე პეტაჟი
(სამრეწველო საწარმოთა მებაღეობა)**

ბესიკ ბაუჩაძე.

ედ, შ.რუსთაველის
სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

აღრიცხვის და ანალიზის ისტორიული როლი მართვის სისტე-
მაში გაუმართლებლად იყო შემცირებული. ხშირად მართვის ფუნ-
ქციების საკლასიფიკაციო დაჯგუფებებში გამოიყოფოდნენ ის-
ეთი ფუნქციები, როგორც დაგეგმვა, ორგანიზაცია, რეგულირება,
კოორდინაცია, სტიმულირება, კონტროლი, ხოლო აღრიცხვა და
ანალიზი შედიოდნენ საკონტროლო ფუნქციის შემადგენლობაში.
თუმცა, სააღრიცხვო-ანალიტიკური ინფორმაციის მნიშვნელოვნო-
ბის დადგენის შემდეგ მმართველობითი გადანყვეტილებების
მიღების პროცესში (იქიდან გამომდინარე რომ იკვეთებოდა ეკო-
ნომიკური ანალიზის შემცველობის და ფუნქციონირების უფრო
ფართო დიაპაზონი კონტროლის ფუნქციასთან შედარებით), მარ-
თვის შემადგენლობაში, როგორც დამოუკიდებელი ფუნქცია, ჩარ-
თულიყო აღრიცხვა და ეკონომიკური ანალიზი.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში დანახარჯების აღრიცხვისა
და ანალიზის როლი სამეურნეო საქმიანობის მართვაში ობიექტუ-
რად იზრდება, ვინაიდან სააღრიცხვო-ანალიტიკური ინფორმაცია
უზრუნველყოფს მართვის სისტემას აუცილებელი მონაცემებით
და საშუალებას იძლევა მიღებულ იქნას ეფექტიანი მმართველობი-
თი გადანყვეტილებები დანახარჯების სფეროში. მმართველობითი
ანალიზი მიმართულია სანარმოს შინაგანი რესურსების და შესა-
ძლებლობების გამოვლენაზე, ბიზნესის მიმდინარე მდგომარეო-
ბის შეფასებაზე, სტრატეგიული პრობლემების გამოვლენაზე. ჩვე-
ნი აზრით მმართველობითი ანალიზის ჩატარების აუცილებლობა
განისაზღვრება რამდენიმე ფაქტორით:

- პირველ რიგში, ის აუცილებელია საწარმოს განვითარების სტრატეგიის შემუშავებისას და მთლიანად ეფექტიანი მენეჯმენტის რეალიზაციისათვის, ვინაიდან წარმოადგენს მმართველობითი ციკლის მნიშვნელოვან ეტაპს;

- მეორე რიგში, ის აუცილებელია საწარმოს მიმზიდველობის შეფასებისთვის, გარე ინვესტორის თვალსაზრისით, საწარმოს პოზიციის განსაზღვრა ნაციონალურ და სხვა რეიტინგებში;

- მესამე რიგში, მმართველობითი ანალიზი იძლევა საწარმოს რეზერვებისა და შესაძლებლობების გამოვლენის საშუალებას, საწარმოს შიდა შესაძლებლობების ადაპტაციის მიმართულების განსაზღვრას გარე გარემოს პირობების ცვლილებებთან. საწარმოს შიდა ანალიზის ჩატარების შედეგად შეიძლება რიგი მომენტების გამოვლენა:

- ◆ საწარმო არსებულზე ზედმეტად თუ ნაკლებად აფასებს თავს;
- ◆ არსებულზე ზედმეტად თუ ნაკლებად აფასებს თავის კონკურენტებს;

- ◆ ბაზრის რომელ მოთხოვნებს ანიჭებს იგი ზედმეტად დიდ, ან პირიქით, ზედმეტად მცირე მნიშვნელობას.

მმართველობით ანალიზში რთულ მეთოდოლოგიურ პრობლემას წარმოადგენს საანალიზო მაჩვენებლების წრის განსაზღვრა. საწარმოში გამოყოფენ ეკონომიკური ანალიზის ორ მიმართულებას და შესაბამისად მაჩვენებლების ორ ჯგუფს:

- მაჩვენებლები, რომლებიც ახასიათებენ საწარმოს ეკონომიკურ პოტენციალს;

- მაჩვენებლები, რომლებიც ახასიათებენ ფირმის სამეურნეო საქმიანობას.

საწარმოს საქმიანობის მმართველობით ანალიზს საფუძვლად უნდა დაედოს შემდეგი პრინციპები:

- სისტემური მიდგომა, რომლის შესაბამისად საწარმო განიხილება როგორც რთული სისტემა, რომელიც მოქმედებს ღია სისტემების გარემოში და თავის მხრივ, შედგება, რიგი ქვესისტემებისგან;

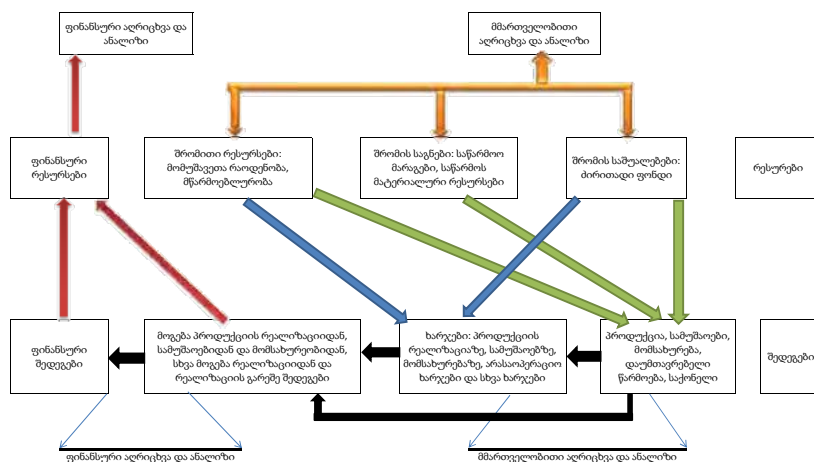
- ყველა შემადგენელი ქვესისტემის, საწარმოს ელემენტების კომპლექსური ანალიზის პრინციპი;

- დინამიური პრინციპი და შედარებითი ანალიზის პრინციპი;
- საწარმოს სპეციფიკის აღრიცხვის პრინციპი (დარგობრივი და რეგიონალური).

სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკურ ანალიზში დიდი მნიშვნელობა ეთმობა დანახარჯების ანალიზს, რომელიც წარმოადგენს კონტროლის ფუნქციის შემადგენელ ელემენტს,ის გვეხმარება წარმოების ყველა რესურსის გამოყენების ეფექტიანობის შეფასებაში, დანახარჯების სფეროში ინფორმაციის შეგროვებაში, გეგმების მომზადებისა და რაციონალური მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებაში.

მმართველობითი ანალიზი, ისევე როგორც მმართველობითი აღრიცხვა, მოწოდებულია უზრუნველყოს ორგანიზაციის, საწარმოს მმართველობითი აპარატი, ინფორმაციით, რომელიც აუცილებელია ორგანიზაციის საქმიანობაზე მართვისა და კონტროლისთვის და რომელიც ეხმარება მართველობით აპარატს მისი ფუნქციის შესრულებაში

მართვის ობიექტები წარმოდგენილნი არიან ნახ.1-ზე. წარმოების რესურსები გადიან მომარაგებისა და წარმოების სტადიებს, იქცევიან რა ძირითად საშედეგო მაჩვენებლებად — პროდუქციად, ამონაგებად და დანახარჯებად. ნახ. 1.



ნახ. 1-ზე ნაჩვენებია, რომ მმართველობითი აღრიცხვა და ანალიზი დაკავშირებულია პირველადი ინფორმაციის შესწავლასთან რესურსების შესახებ და პირველი რიგის საშედეგო მაჩვენებლებთან: პროდუქციასა და დანახარჯებთან. თუმცა მხოლოდ მათი მართვითაა შესაძლებელი მეორე რიგის შედეგებზე — ფინანსური შედეგების ფორმირებაზე გავლენა. მმართველობითი აღრიცხვის და ანალიზის ობიექტები კი გაცილებით ფართონი არიან, ვიდრე დანახარჯების მხოლოდ აღრიცხვა და ანალიზი. ეს გვაძლევს მმართველობითი ანალიზის მიზნების სისტემის ფორმულირების საშუალებას:

1) შეფასდეს საწარმოს ადგილი მოცემული საქონლის ბაზარზე;
1.1) განისაზღვროს საწარმოს ორგანიზაციულ-ტექნიკური შესაძლებლობები;

1.2) გამოვლინდეს პროდუქციის კონკურენტუნარიანობა, ბაზრის ტევადობა;

2) გაანალიზდეს წარმოების და გაყიდვების მოცულობის ზრდის სარესურსო შესაძლებლობები შრომის საშუალებების, შრომის საგნების, შრომითი რესურსების უკეთ გამოყენების ხარჯზე;

3) შეფასდეს პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის შესაძლო შედეგების და წარმოებისა და რეალიზაციის პროცესების დაჩქარების გზები.

4) მიღებულ იქნას გადაწყვეტილებები პროდუქციის ასორტიმენტისა და ხარისხის შესახებ, პროდუქციის ახალი ნიმუშების წარმოებაში ჩაშვების შესახებ;

5) შემუშავდეს წარმოების დანახარჯების მართვის სტრატეგია გადახრების, დანახარჯების ცენტრების, პასუხისმგებლობის მიხედვით;

6) განისაზღვროს ფასწარმოქმნის პოლიტიკა;

7) გაანალიზდეს გაყიდვების მოცულობის, დანახარჯების და მოგების ურთიერთკავშირი წარმოების ნაუგებლობის მართვის მიზნით.

მართვის პროცესში ეკონომიკური ანალიზი გამოდის, როგორც უუკავშირის ელემენტი მართველსა და მართვის სისტემას შორის, რომელიც წარმოადგენს დაინტერესებული ხელმძღვანელების ინ-

ფორმირების პროცესს საქმიანობის ფაქტიური შედეგების შესაბამისობას მოსალოდნელად ან სასურველად.

უკუკავშირის ინფორმაცია, როგორც წესი, გადის შიდა მმართველობითი ანგარიშგების სისტემით, რომელიც წარმოადგენს ორანიზაციის შიდა კონტროლის უფრო ზოგადი სისტემის განუყოფელ ნაწილს. რაც უფრო მეტ ხარისხში არის ორიენტირებული მართველი შედეგის მიღწევაზე, ხოლო ამაში მდგომარეობს მმართველობითი აღრიცხვის ძირითადი მიზანი, მით უფრო დიდ ხარისხში საჭიროებს იგი უკუკავშირს შიდა ანგარიშგებით, რომელიც ახდენს მის ინფორმირებას პასუხისმგებლობის ცენტრის ეფექტიანი საქმიანობის შესახებ.

შიდა მმართველობითი ანგარიშგება დგება პირველ რიგში მართველისთვის, რომელიც პასუხს აგებს მიზნების მიღწევაზე, და უკვე მეორე რიგში — მისი უფროსისთვის. შიდა მმართველობითი ანგარიშგება წარმოადგენს მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმასთან ერთად სისტემაწარმომქნელ ელემენტს, იმ ძირითად ხერხემალს, რომელზეც დგას მთელი მართველობითი სტრუქტურა.

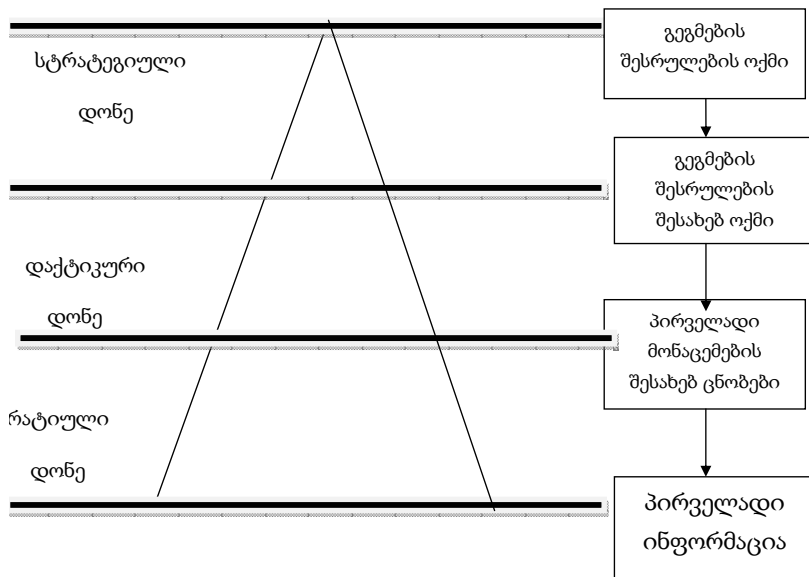
ჩვენი შეხედულებით, შიდა ანგარიშგების ყველაზე გავრცელებული ნაკლოვანებები შემდეგია:

- ინფორმაციის განზოგადება ძირითადად ხდება გაყიდვების მოცულობის კონტროლისთვის ან ხარჯების განსაზღვრისთვის და არ არის დაკავშირებული ცალკეული მართველების მოთხოვნებთან, რომელთა საქმიანობას მოაქვს შემოსავალი ან მოითხოვს ხარჯებს;

- ინფორმაცია, რომელიც განზოგადებულია ანგარიშგებაში, მისამართდება არა იმ პირებისთვის, ხშირად მართველისთვისაც კი არა, რომელიც იმყოფება სამეურნეო საქმიანობის მოწინავე ხაზზე, არამედ მის უფროსთან ან ხელმძღვანელთან;

- ანგარიშგებაში წარმოდგენილია კონკრეტული ინფორმაცია ზოგად საკითხებზე, რაც ართულებს გადაწყვეტილების მიღებას კონკრეტულ მიმართულებებზე;

- ანგარიშგებაში ჭარბობს ზედმეტი არასაჭირო ინფორმაცია. შედეგად მმართველს ეკისრება ინფორმაციის დახარისხების სამუშაო იმის საძებნელად, რომელიც მას ნამდვილად ესაჭიროება მართვისთვის.



ნახ.2. უკუკავშირის იერარქია

უკუკავშირის იერარქია მმართველობით აღრიცხვაში იგება ისეთი სახით, რომ ოპერატიული მმართველობითი გადანაცვებები მიიღება ყველაზე დაბალ დონეებზე წარმოდგენილი მონაცემების მაქსიმუმის მიხედვით (ნახ. 2).

მართვის მაღალი დონეებისკენ ინფორმაციის მოცულობა მცირდება, ხოლო მისაღებ გადანაცვებებზე პასუხისმგებლობა (მნიშვნელობა) იზრდება, როგორც ნაჩვენებია ნახაზზე.

მმართველობითი აღრიცხვის პროცესში გამოიყენება მრავალი სხვადასხვაგვარი საშუალება, მიდგომა და ხერხი, რომლებიც იძლევიან გადანაცვებების მისაღებად აუცილებელი ფუნქციების, ეტაპების პროცედურების და ოპერაციების მოწესრიგების, მიზანმიმართულების და შესრულების ეფექტიანად ორგანიზების საშუალებას.

ერთობლიობაში ისინი გამოდიან, როგორ მართვის მეთოდები, რომლებშიც იგულისხმებიან მმართველობითი საქმიანობის განხორციელების ხერხები, რომლებიც გამოიყენებიან მისი მიზნების

დასახვისა და მიწისთვის.

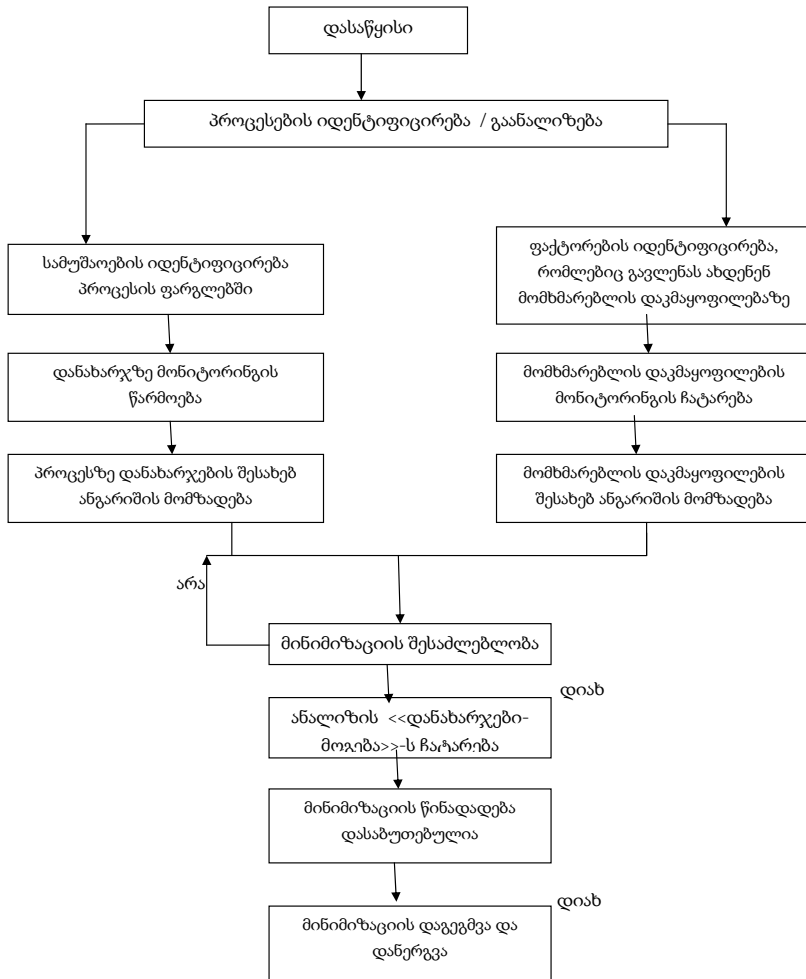
მმართველობით ანალიზში გამოყენებული მეთოდების სისტემის საფუძველს შეადგენს ზოგად სამეცნიერო მეთოდოლოგია, რომელიც ითვალისწინებს პრობლემის გადანაცვების სისტემურ, კომპლექსურ მიდგომას და ასევე ისეთი მეთოდების გამოყენებას, როგორიცაა მოდელირება, ექსპერიმენტირება, კონკრეტულ-ისტორიული მიდგომა, ეკონომიკურ-მათემატიკური და სოციოლოგიური გაზომვა. კონკრეტული მეთოდების კლასიფიკაცია ხორციელდება სამი ძირითადი მიმართულებით, რომლებიც იძლევიან შემდეგი მეთოდების გამოყოფის საშუალებას: ფუნქციონალური ქვესისტემების მართვა; მართვის ფუნქციათა შესრულება; მმართველობითი გადანაცვებების მიღება.

იმასთან დაკავშირებით, რომ მმართველობითი საქმიანობის მრავალი სახე პერიოდულად მეორდება (განსაკუთრებით დაგეგმვისა და კონტროლის სფეროში) და მათი გადანაცვების ხერხები ცნობილია, ახალი მეთოდების შემუშავება მოიცავს აუცილებელი მეთოდური ინსტრუმენტის მხოლოდ ნაწილს. ეს ქმნის დროისა და სახსრების ეკონომიისთვის რეალურ პირობებს, რომელთა დახარჯვაც საჭიროა მმართველობითი პრობლემების გადასაწყვეტად.

მმართველობითი ანალიზი აუცილებელია გადანაცვებების მომზადებისა და მიღების ყველა სტადიაზე, განსაკუთრებით მიზნის ფორმირების, გადანაცვებების შემუშავების, მისი უკეთესი ვარიანტის შერჩევის და გადანაცვებების რეალიზაციის შედეგების განხილვის ეტაპებზე. მმართველობითი ანალიზის მეთოდიკა წარმოდგენილია ნახ. 3-ზე.

დანახარჯების ანალიზის ობიექტი შეიძლება იყოს წარმოებული პროდუქციის მთლიანი მოცულობა, რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა, პროდუქციის ცალკეული სახეები, წარმოებების ცალკეული სახეები, ცენტრები, ცალკეული ტექნოლოგიური პროცესები და ოპერაციები.

ერთ-ერთ ფაქტორს, რომელიც გავლენას ახდენს დანახარჯების სიდიდეზე, წარმოადგენს პროდუქციის მოცულობისა და სტრუქტურის ცვლილება, რომლებსაც შეუძლიათ გამოიწვიონ პირობითად-მუდმივი ხარჯების (ამორტიზაციის გარდა), შედარე-



ნახ.3. მმართველობითი ანალიზის მეთოდის სამრეწველო საწარმოში

ბითი შემცირება, საამორტიზაციო ანარიცხების შეფარდებით შემცირება, პროდუქციის ნომენკლატურისა და ასორტიმენტის ცვლილება, მისი ხარისხის ამაღლება.

საამორტიზაციო ანარიცხების შეფარდებითი ცვლილების გამოთვლა შესაძლებელია იქიდან გამომდინარე, რომ საამორტიზაციო ანარიცხების ნაწილი არ შედის პროდუქციის თვითღირებულებაში, არამედ ანაზღაურდება სხვა წყაროების ხარჯზე, ამორტიზაციის საერთო თანხა შეიძლება შემცირდეს.

წარმოებული პროდუქციის ნომენკლატურის და ასორტიმენტის ცვლილება წარმოადგენს ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ფაქტორს, რომელიც გავლენას ახდენს წარმოებაზე დანახარჯების დონეზე. პროდუქციის სტრუქტურის ცვლილების ზეგავლენა შეიძლება გაანალიზდეს ცვალებადი დანახარჯების მიხედვით, ტიპური კალკულაციის მუხლების მიხედვით. პროდუქციის შემადგენლობაში დანახარჯების სიდიდეზე სტრუქტურული ძვრების გავლენის გაანგარიშება უნდა დაუკავშირდეს შრომის მწარმოებლურობის ზრდის მაჩვენებლებს.

წარმოების დანახარჯების სიდიდეზე გავლენას ახდენენ დარგობრივი ფაქტორები. მათ შეიძლება მივაკუთვნოთ შემდეგი: ახალი საამქროების, საწარმოო ერთეულების და წარმოებების შეყვანა და ათვისება, მოქმედ საწარმოებში წარმოების მომზადება და ათვისება, სხვა ფაქტორები. ეფექტიანი მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით მმართველობითი ანალიზის მნიშვნელოვან შემადგენელს წარმოადგენს დანახარჯების სტრუქტურული ანალიზი ელემენტების მიხედვით. ის, როგორც წესი, ტარდება სისტემატიურად წლის განმავლობაში დანახარჯების შემცირების შიდა საწარმოო რეზერვების გამოვლენის მიზნით.

ამრიგად, სამრეწველო საწარმოების წინაშე დგას საკმაოდ სერიოზული ამოცანები და მათი წარმატებული რეალიზაციისთვის აუცილებელია რაციონალურად ორგანიზებული მმართველობითი ანალიზი, რომელსაც აქვს დიდი მნიშვნელობა პროდუქციის თვითღირებულების ოპტიმიზაციის ღონისძიებების დასაბუთებისათვის. ეს უზრუნველყოფილი იქნება ნედლეულის დამზადებისა და გადამუშავების პროცესებზე სათანადო აღრიცხვის და კონტროლის მეშვეობით და მატერიალური, შრომითი და ფინანსური რესურსების გასაკონტროლებლად წარმართული მართვის ფუნქციების საშუალებით.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ბ. ბაუჩაძე. „მმართველობითი აღრიცხვა“ თბ.2012წ.
2. ენტონ ა. ატკინსონი, რობერტ ს. კაპლანი, ელა მეა მათსუმერა, ს. მარკ იანგი. მმართველობითი აღრიცხვა. თბილისი. 2009 წ.
3. 3. Друри. Колин, «Введение в управленческий учет и производственный учет», М; 2001 г.
2. Карпова Т. П. «Основы управленческого учета», М.; «ИНФРА-М», 2003г.- 3. Кондратова И. Г. «Основы управленческого учета», «Финансы и статистика», М.; 2005 г.-
4. Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл «Принципы бухгалтерского учета», М.; «Финансы и статистика», 2005 г.-
5. Николаева С.А. «Учетная политика предприятия», М.; «ИНФРА-М»,
6. О содержании управленческого учета // М. З. Пизенгольц, «Бухгалтерский учет», № 19, октябрь 2004 г.