

## მარაგები და მათი უზრუნველყოფის განხორციელების მეთოდები

ერეკლე სოლომნიშვილი  
თსუ დოქტორანტი

დღესდღეობით ფირმებისათვის განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს მარაგების მართვის პრობლემების კვლევა. ოპტიმალური სასაწყობო ინვესტიციები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მწარმოებელი ინდუსტრიისათვის. როგორც წესი, ასეთ ორგანიზაციებში მარაგი ბალანსის 10-15% შეადგენს. მაშასადამე, მარაგის ოპტიმალური მართვა, ხარჯების დაზოგვის დიდ პოტენციალს მოიცავს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მარაგების ეფექტიანი მართვა გადამწყვეტია იმისათვის, რომ მათში განხორციელებული ინვესტიცია სარგებლიანი იყოს. ფირმებმა მარაგის ინვესტიციის ოპტიმალური მოცულობა შემდეგი ასპექტების გათვალისწინებით უნდა განსაზღვრონ: 1. უზრუნველყოფილი უნდა იქნას მარაგების ოპტიმალური მოცულობის შესაბამისობა მასზე არსებულ მოთხოვნასთან; 2. მარაგის ინვესტიციასთან დაკავშირებული ყველა დანახარჯი საჭიროა ჩაერთოს კალკულაციაში; 3. მარაგის ინვესტიციების მოცულობის ოპტიმიზაცია უნდა განხორციელდეს გადასახადების გავლენის გათვალისწინებით. სამენარმეო საქმიანობის განხორციელებისას ორგანიზაციები შემდეგი დილემის წინაშე დგანან: ერთი მხრივ, კომპანიას სურს განახორციელოს ინვესტიცია მარაგში (საქონელში), რათა ამ მარაგიდან მოხდეს ცვალებადი მოთხოვნის დაკმაყოფილება. მეორე მხრივ, ასეთი ინვესტიცია დაკავშირებულია საინვესტიციო ხარჯებთან. ამავე დროს საქონლის შესასყიდი და გასაყიდი ფასი ექვემდებარება ცვლილებას, რაც გავლენას ახდენს ინვესტიციის სარგებლიანობაზე.

მარაგების ცნებაში იგულისხმება ნედლეული, დამხმარე მასალები და საწარმოო დანიშნულების მასალები, დაუსრულებელი პროდუქტები და დაუსრულებელი სამუშაოები, მზა პროდუქტები და საქონელი. ნედლეული, დამხმარე მასალები და საწარმოო დანიშნულების მასალები წარმოადგენს ნაყიდ სამომხმარებლო საქ-

ონელს, რომლებიც ირიბად ან პირდაპირ შედის პროდუქტებში. მისგან განსხვავებით თვით წარმოებული ნედლეული, დამხმარე მასალები და საწარმოო დანიშნულების მასალები დაუსრულებელ პროდუქტებში აისახება. ისინი ჯერ არ არის გაყიდვისათვის მზა საქონელი, რომლებიც საწარმოში დამუშავდება ან გადამუშავდება, რისი საშუალებითაც წარმოიშვება პირდაპირი ხარჯები საწარმოო სამუშაოებისთვის და ასევე საერთო (ზედნადები) ხარჯები.<sup>1</sup> იმ შემთხვევაში, თუ მომსახურების განევა საბოლოო აღრიცხვის ჩატარების დღისთვის სრულად არ განხორციელდება ან შეკვეთები არ არის დასრულებული, აღრიცხვა ხორციელდება პოზიციები - დაუსრულებელი სამუშაოები.<sup>2</sup>

ეკონომიკურ ლიტერატურაში სასაწყობო მარაგის ცნება ზოგჯერ არ არის ან სხვადასხვაგვარად არის განსაზღვრული. ამიტომ ზემოთ წარმოდგენილი კლასიფიკაცია - ნედლეული, დამხმარე მასალები და საწარმოო დანიშნულების მასალები, დაუსრულებელი პროდუქტები და დაუსრულებელი სამუშაოები, მზა პროდუქტები, საქონელი და განხორციელებული ავანსები, საგადასახადო ბალანსისთვისაც მნიშვნელოვანია. მწარმოებელი საწარმოებისთვის, ნედლეული, დამხმარე მასალები, საწარმოო დანიშნულების მასალები, ასევე დაუსრულებელი და მზა პროდუქტები მნიშვნელოვან პოზიციებს ქმნის ბალანსში. მისგან განსხვავებით, სავაჭრო საწარმოებს ახასიათებს სავაჭრო საქონელი.

მარაგების აქტივების შეფასებისათვის გამოიყენება ინდივიდუალური შეფასების პრინციპი. ეს ნიშნავს, რომ ყველა აქტივის ღირებულება უნდა შეფასდეს ცალ-ცალკე მათი ყიდვის დროს განეული და საწარმოო ხარჯებით.<sup>3</sup> ყიდვის დროს განეულ ხარჯებს მიეკუთვნება შეძენის ფასი, შეძენასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯები (მაგალითად ტრანსპორტირება) და შემდგომი ხარჯები. შეფასების დროს ასევე გათვალისწინებულ უნდა იქნას ფასდაკლებები და პრემიები.<sup>4</sup>

1 Sead.Smidt/labrenc (2009), Beck-ის ანგარიშგების სახელმძღვანელო, პუნქტი 87.

2 Sead.hundsdoerfer(2009), წლიური ბალანსის სახელმძღვანელო, გვ. 5.

3 Sead.baetge/qirS/Tile (2007), გვ. 369.

4 Smidt/labrenc (2009), Beck-is angariSgebis saxelmZRvanelo, gv. 54-69.

საბრუნავი კაპიტალისათვის ინდივიდუალური შეფასება შეიძლება რთული აღმოჩნდეს ან ეკონომიკური თვალსაზრისით არ იყოს მიზანშეწონილი. ერთი მხრივ, ბევრი მარაგის შეძენა და გაყიდვა/დახარჯვა სხვადასხვა პერიოდში განსხვავებული ფასებით ხორციელდება და მეორე მხრივ, ხშირად ხდება მარაგების შერევა ადრე განხორციელებულ სხვადასხვა ოპერაციებთან. ამიტომ ხშირად შეუძლებელია დანახარჯების ცალკეულ მარაგზე პირდაპირ მიკუთვნება, რის გამოც შესაძლებელია ინდივიდუალური შეფასების პრინციპებიდან გადახვევა მოხდეს. გარკვეული წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში დასაშვებია მარაგების ყიდვის და ნაშთების დახარჯვის დროს განეული ხარჯების ან საწარმოო თვითღირებულების განსაზღვრის გამარტივებული (შეფასების გამარტივების მეთოდები)<sup>1</sup> მეთოდი.

შეფასების გამარტივების მეთოდების საილუსტრაციოდ შესაძლებელია შემდეგი მაგალითის გამოყენება:

**შეფასების გამარტივების მეთოდების მაგალითი<sup>2</sup>**

ცხრილი 1

| შემოსავლის/ხარჯვის შედეგი |              | რაოდენობა (ცალი) | ერთეულის ფასი (ლარი) | საერთო ღირებულება (ლარი) |
|---------------------------|--------------|------------------|----------------------|--------------------------|
| საწყისი ნაშთი/მარაგი      |              | 1.500            | 6,00                 | 9.000                    |
| +                         | შემოსავალი 1 | 3.000            | 10,00                | 30.000                   |
| -                         | ხარჯვა 1     | -1.000           | -                    | -                        |
| +                         | შემოსავალი 2 | 10.000           | 12,00                | 120.000                  |
| -                         | ხარჯვა 2     | -5.000           | -                    | -                        |
| +                         | შემოსავალი 3 | 2.000            | 15,00                | 30.000                   |
| -                         | ხარჯვა 3     | -3.000           | -                    | -                        |
| საბოლოო ნაშთი/მარაგი      |              | 7.500            | -                    | -                        |

1 Sead.fiuling (1976), გვ. 153 ფ.; Taixgreber (1977), გვ. 20.

2 შმიდტ/ლაბრენცის მიხედვით (2009), Beck-ის ანგარიშგების სახელმძღვანელო, გვ. 87.

შეფასების გამარტივებული მეთოდის წინაპირობას წარმოადგენს მარაგების მსგავსება/ანალოგიურობა. აღნიშნული შეიძლება გამომდინარეობდეს თვისობრიობიდან ან ფუნქციის მსგავსებიდან. თვისობრიობა არსებობს მსგავსი ტიპის საქონელთან. ფუნქციის მსგავსების/იგივეობის კრიტერიუმს ასრულებს ის საქონელი, რომელიც იგივე მიზანს ემსახურება. ამასთან, სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეფასების გამარტივებული მეთოდები უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი სახელმწიფო საბუღალტრო ანგარიშგების სისტემის პრინციპებს. სასაქონლო-მატერიალური მარაგების დახარჯვის საბუღალტრო შეფასება მთლიანად არ უნდა შეესაბამებოდეს მარაგების გამოყენების ფაქტობრივ თანმიმდევრობას.

ანალოგიური საბრუნავი კაპიტალის შეფასება შესაძლებელია როგორც პერიოდული, ასევე პერმანენტული საშუალო შეწონილი მეთოდით. აღნიშნული მეთოდის გამოყენების წინაპირობაა ერთი მხრივ, სახელმწიფო საბუღალტრო ანგარიშგების მოქმედ პრინციპებთან შესაბამისობა, მეორე მხრივ, შესრულებული უნდა იყოს ანალოგიური ზემოთ დასახელებული კრიტერიუმები.

სასაწყობო მარაგის ერთგვარი ან მიახლოებით ერთგვარი სასაწყობო მარაგი შეიძლება გარკვეული წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში ერთ ჯგუფში გაერთიანდეს და შეწონილი არითმეტიკული მეთოდით შეფასდეს.

შეწონილი არითმეტიკული მეთოდის დროს საწყისი ნაშთებიდან და შემოსავლებიდან შედგება შეწონილი არითმეტიკული სიდიდე, რომლითაც შეფასდება დანახარჯები და სამეურნეო წლის საბოლოო ნაშთი.<sup>1</sup> ამ მეთოდის დროსაც განასხვავებენ პერმანენტულ (ასევე მცოცავ) და პერიოდულ მეთოდებს. პერიოდული მეთოდის დროს შეფასება ხორციელდება პერიოდის ბოლოს. პერიოდად შეიძლება გამოყენებულ იქნეს თვე, ნახევარი წელი ან სამეურნეო წელი.<sup>2</sup>

1 Sead.hundsdoerfer (2009), წლიური ბალანსის სახელმძღვანელო, გვ. 75.

2 Sead. maier-vegelin (2008), Kütting/Weber, §256, გვ. 46.

| შემოსავლის/<br>ხარჯის შედეგი | რაოდენობა<br>(ცალი) | ერთეულის<br>ფასი<br>(ლარი) | საერთო<br>ღირებულება<br>(ლარი) | ხარჯვა<br>(ლარი) |
|------------------------------|---------------------|----------------------------|--------------------------------|------------------|
| საწყისი<br>ნაშთი/მარაგი      | 1.500               | 6,00                       | 9.000                          |                  |
| + შემოსავალი 1               | 3.000               | 10,00                      | 30.000                         |                  |
| + შემოსავალი 2               | 10.000              | 12,00                      | 120.000                        |                  |
| + შემოსავალი 3               | 2.000               | 15,00                      | 30.000                         |                  |
| ჯამი                         | 16.500              | 11,45                      | 189.000                        |                  |
| ხარჯვა                       |                     |                            |                                |                  |
| - ხარჯვა 1                   | 1.000               | 11,45                      | -11.455                        | 11.455           |
| - ხარჯვა 2                   | -5.000              | 11,45                      | -57.273                        | 57.273           |
| - ხარჯვა 3                   | -3.000              | 11,45                      | -34.364                        | 34.364           |
| საბოლოო<br>ნაშთი/მარაგი      | 7.500               | 11,45                      | 85.909                         |                  |
| ხარჯვა                       | -9.000              |                            |                                | 103.091          |

მარაგის დახარჯვის საბუღალტრო შეფასების მეთოდებიდან აღსანიშნავია LIFO-მეთოდი. მისი გამოყენების არსი ის არის, რომ ბოლოს შეძენილი ან წარმოებული მარაგები თავდაპირველად არის დახარჯული ან გაყიდული. ამგვარად, საბოლოო აღრიცხვის ჩატარების დღისთვის საბოლოო ნაშთი შედგება უფრო ადრინდელი შემოსავლების ან საწყისი ნაშთისგან.<sup>1</sup> პერიოდული LIFO-მეთოდის გამოყენება რამდენიმე პერიოდზე სხვადასხვა კუთხით არის პრობლემატური, რადგან პერიოდის ბოლოს საბოლოო ნაშთი უფრო მეტი, იგივე ან უფრო ნაკლები შეიძლება იყოს, ვი-

1 Sead. Sefler(2007b), გვ. 204.

დრე საწყისი ნაშთი. იმ შემთხვევაში, თუ საბოლოო ნაშთი საწყის ნაშთს აჭარბებს, მთლიანი ნაშთი უნდა დაიყოს საწყის ნაშთად და შემოსავლად.

მარაგების შეფასების **FIFO**-მეთოდს საფუძვლად უდევს წინაპირობა, რომ თავდაპირველად შეძენილი ან წარმოებული სასაწყობო მარაგი დაიხარჯება ან გასხვისდება და შედეგად მოგება-ზარალის ანგარიშში ხარჯის სახით აისახება. აღნიშნულის შესაბამისად, წლის ბოლოს საწყობში მოცემულია მხოლოდ ბოლოს შემოსული მარაგების ნაშთები, რომლებიც უნდა შეფასდეს მათი შესყიდვის ფასებით. ეკონომიკური თვალსაზრისით **FIFO**-მეთოდი წარმოადგენს სასაქონლო მარაგის გამოყენების საბუღალტრო შეფასების მიზანშეწონილ გამარტივებას. ამ მეთოდის წინაპირობაა ის, რომ მარაგის ახალი შეძენები მხოლოდ მაშინ ხორციელდება, როდესაც მათი გამოყენება უახლოეს მომავალში იგეგმება.

მონოტონურად მზარდი ფასების პირობებში **FIFO**-მეთოდით ხდება ფარული რეზერვების შექმნის თავიდან არიდება. კლებადი ფასების დროს **FIFO**-მეთოდით შეფასებული მარაგი უნდა შემოწმდეს ღირებულებიანობაზე.

**HIFO**-მეთოდის მიხედვით უმაღლეს ფასად შეძენილი სასაწყობო მარაგი თავდაპირველად გაიხარჯება ან გასხვისდება, რასაც მიუყვართ მოგების მანიპულაციის მნიშვნელოვან შესაძლებლობამდე. მონოტონურად მზარდი ფასების დროს აღნიშნული მეთოდი მოქმედებს როგორც **LIFO**—მეთოდი და იგი ფარული რეზერვების შექმნას უწყობს ხელს.

**LOFO**-მეთოდი დაფუძნებულია ფიქციაზე, რომ თავდაპირველად ყველაზე დაბალი თვითღირებულების სასაწყობო მარაგი გაიყიდება ან გასხვისდება. ამგვარად, საბოლოო აღრიცხვის ჩატარების დროს, ნაშთი შეიცავს მხოლოდ შემოსვლებს უმაღლესი ფასებით. მონოტონურად კლებადი ფასების პირობებში აღნიშნული მეთოდის გამოყენება იმავე შედეგს იწვევს, როგორც **LIFO**-მეთოდი, მონოტონურად მზარდი ფასების დროს იგი ემთხვევა **FIFO**—შეფასების შედეგს.

ნაშთისა და ხარჯვის შეფასება სხვადასხვა  
მეთოდით მზარდი ფასების შემთხვევაში

ცხრილი 3

| მარაგის შეფასების მეთოდი                     | საბოლოო<br>ნაშთი/ | ხარჯვა  |
|----------------------------------------------|-------------------|---------|
| პერმანენტული შენონილი<br>არიტმეტიკული მეთოდი | 89.039            | 99.961  |
| პერიოდული შენონილი<br>არიტმეტიკული მეთოდი    | 85.909            | 103.091 |
| პერიოდული LIFO მეთოდი                        | 75.000            | 114.000 |
| პერმანენტული LIFO მეთოდი                     | 77.000            | 112.000 |
| პერიოდული FIFO მეთოდი                        | 96.000            | 93.000  |

ზემოთ წარმოდგენილი შეფასების გამარტივების მეთოდების საფუძველზე დანახარჯების შეფასებისათვის ბალანსის შედგენის დღეს ხორციელდება ღირებულებების შეფასების გარკვევა. აღნიშნული პროცესი ემსახურება მხოლოდ ყიდვის დროს განეული და სანარმოო თვითღირებულების ხარჯების გამარტივებულ განსაზღვრას. ამიტომ მარაგების ღირებულებითი შეფასება ყოველი ბალანსის შედგენის დღეს უნდა შემოწმდეს მათი არაგეგმიური ამორტიზაციის საჭიროების კუთხით.<sup>1</sup>

ამრიგად, ზემოთ მოცემული შეფასების გამარტივებული მეთოდები ქმნის საბალანსო პოლიტიკის შემუშავებისა და მოქმედების თავისუფლების შესაძლებლობებს. მზარდი ფასების დროს საშუალო შენონილი და FIFO—მეთოდის გამოყენების შედეგია მარაგის მაღალი შეფასება. აღნიშნულის გამო ხდება ფიქტიური მოგების ასახვა. ფიქტიური მოგება წარმოიქმნება იმის საშუალებით, რომ გასაღება შეფასდა არა აქტუალური ფასებით, არამედ უფრო დაბალი ფასებით. LIFO-მეთოდის დამხარებით შესაძლებელია მზარდი ფასების დროს ფიქტიური მოგების თავიდან აცილება, რადგან დახარჯული მარაგები აქტუალური ფასების მიხედვით ფასდება. თუმ-

1 Sead. koenenberg (2005), გვ. 204.

ცა, იმავდროულად LIFO-მეთოდის გამოყენება იწვევს ფარული რეზერვების შექმნას, რადგანაც მარაგები აისახება მათი ისტორიული ყიდვის დროს დახარჯული და სანარმოო თვითღირებულების ხარჯებით. სტოქასტიკური მოთხოვნის დროს LIFO-მეთოდმა ერთ პერიოდში შეიძლება გამოიწვიოს შეფასების რეზერვების გაუქმება, რის გამოც მარაგების ხარჯი ძალიან მცირედ აისახება მოგება-ზარალის ანგარიშში. ამას გარდა, საბალანსო-პოლიტიკური მიზეზებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია მარაგის ნაშთების შეგნებულად ფარულად გაუქმება, რაც მნიშვნელოვნად დააზიანებს ფირმის შემოსავლებისა და წლიური შედეგების სურათს. მონოტონურად კლებადი ფასების დროს სამივე მეთოდი იწვევს სამარაგე ნაშთის გადაჭარბებულად შეფასებას.