

მმართველობითი აღრიცხვა და დანახარჯთა კონტროლის სისტემა

დებდემონა მაღლაკელიძე,
აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
ასოცირებული პროფესორი

დიანა უგლავა
აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის
მონვეული სპეციალისტი, ეად

რეზიუმე

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ჩვენი ქვეყნის საწარმოთა ეფექტური მუშაობა დიდადაა დამოკიდებული მმართველობით საქმიანობაზე, რომელიც უზრუნველყოფს მათ რეალურ ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას, მის კონკურენტუნარიანობასა და ღირებულებით მდგომარეობას ბაზარზე. მმართველობითი გადანყვეტილებისა და პასუხისმგებლობის შედეგების შეფასება წარმოებს შიდა ანგარიშგების მონაცემების საფუძველზე. საწარმოთა დაგეგმვა და კოორდინაცია მისი შემდგომი განვითარების მიზნით, მთლიანად ემყარება ანალიზურ გაანგარიშებს, რომელიც სპეციფიკური ხერხებით ხორციელდება. საწარმოს საინფორმაციო სისტემაში ასეთ ფუნქციას ასრულებს მმართველობითი აღრიცხვა.

დანახარჯთა მართვის სისტემა წარმოადგენს საქმიანობის განვითარების შეფასების საზომს, ერთ-ერთ ცენტრალურ სისტემას საწარმოში, რომელიც ცნობილია როგორც მმართველობითი აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემა (MACS). კარგად დაპროექტებულ MACS შეუძლია მმართველებს მიაწოდოს ინფორმაცია, რომელიც არის ზუსტი, დროული, თანმიმდევრული და მოქნილი. ასევე აუცილებელია საწარმოში კონტროლის პროცესში გამოვლინდეს უმართავი სიტუაციები, რომელთა დაუყონებლივ გამოსწორებისათვის მენეჯერებს უნდა გააჩნდეს შესაბამისი ცოდნა და სწორი გადანყვეტილების უნარი.

საკვანძო სიტყვები: მმართველობითი აღრიცხვა, დანახარჯები, კონტროლის სისტემები, ინფორმაცია, დაგეგმვა, მორიტორინგი, ქცევითი ფაქტორები, ზუსტი, დროული, სისტემის მასშტაბი, მართვა, ეფექტიანობა, პროდუქტი.

შესავალი

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვით მმართველობითი აღრიცხვა, აღრიცხვის საერთაშორისო სისტემას გამოეყო XX საუკუნის 40-50-იან წლებში, რაც ძირითადად დაკავშირებული იყო სამეწარმეო საქმიანობის ეფექტურობის ზრდის პრობლემასთან. მმართველობითი აღრიცხვისა და მისი პრინციპების შესწავლის დროს საწარმოს ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ის გარემოება, რომ იგი მოითხოვს შემოქმედებით მიდგომას. თეორიაში არსებობს მხოლოდ საერთო პრინციპები, რომლებიც ჯერ კიდევ არ არის ფორმირებული და განსაზღვრული. პრაქტიკაში არ არსებობს ყველასათვის ერთიანი მისაღები მეთოდიკა ასეთი სახის აღრიცხვის მიმართ. სწორედ ამიტომ მმართველობითი აღრიცხვის სწორად დანერგვა საწარმოთა საქმიანობის მართვისა და შეფასებისათვის მრავალ პრობლემას უკავშირდება, რომელთა საფუძვლიანი შესწავლის და გაანალიზების შედეგად შესაძლებელია მათი დაძლევა. ჩამოყალიბდეს ეფექტური დანახარჯთა მართვის სისტემა, რომელიც მმართველობითი აღრიცხვის ფუნდამენტია.

ძირითადი ტექსტი

დანახარჯთა მართვის სისტემა წარმოადგენს საქმიანობის განვითარების შეფასების საზომს, ერთ-ერთ ცენტრალურ სისტემას საწარმოში, რომელიც ცნობილია როგორც მმართველობითი აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემა (management accounting and control system (MACS)). საინტერესოა თუ რა როლს ასრულებს ის გადაწყვეტილების მიმღები პირებისათვის საწარმოს, ბიზნესის და ოპერატიულ დონეზე არსებული სტრა-

ტეგიის მიღწევაში. დანახარჯთა კონტროლის სისტემის შემუშავება ძალიან რთული და შრომატევადია, ამისათვის საჭიროა დეტალურად ვიცოდეთ:

- კარგად დაპროექტებული MACS სისტემის ტექნიკური და ქცევითი მახასიათებლები;

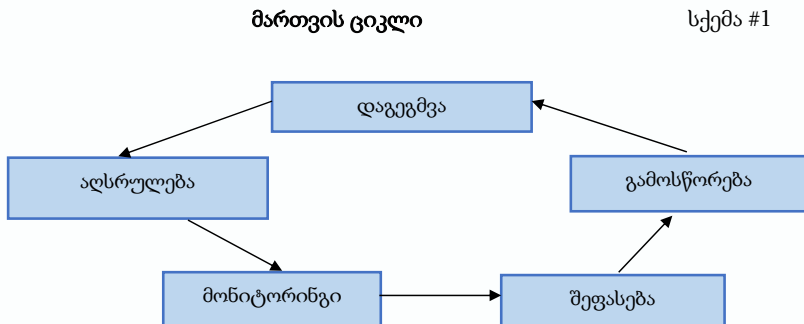
- პერსონალის მოტივაციასთან დაკავშირებული საკითხები.

MACS სისტემის ტექნიკურ მახასიათებლებში შედის სისტემის მასშტაბურობა და ინფორმაციის შესაბამისობა. მასშტაბთან დაკავშირებით, ბევრი MACS განსაზღვრავს და აფასებს განვითარებას ჯაჭვური ღირებულების შექმნისას მხოლოდ ერთი მხრიდან - ეს არის მიმდინარე წარმოების პროცესი. ძირითადი ნაკლი მდგომარეობს იმაში, რომ პროდუქტის წარმოების ან მომსახურების განვითარების წინ, ან მის შემდეგ არსებული დანახარჯები იგნორირებულია. არადა ცნობილია, რომ მსგავსი დანახარჯები ძალიან მნიშვნელოვანია თანამედროვე ბიზნესგარემოში პროდუქტის ან მომსახურების მთლიანი სასიცოცხლო ციკლის დანახარჯების გაგების ან იმ მეთოდების გაანალიზების დროს, რომლებიც ხარჯების შემცირებას იწვევს. საინტერესოა განვიხილოთ ერთიანი ჯაჭვური ღირებულების შექმნის უპირატესობები სამი თანამედროვე მეთოდის განხილვით, როგორებიცაა: სამიზნე, კაიზენის და ეკოლოგიური დანახარჯთა აღრიცხვა. აღნიშნული მეთოდები, მათი სწორად დანერგვის პირობებში, ეხმარება საწარმოს აკონტროლოს და შეამციროს დანახარჯები ეფექტიანად.

როგორც ცნობილია, MACS ქმნის და იყენებს ინფორმაციას, რომელიც ეხმარება გადანყვეტილების მიმღებ პირებს საწარმოს მიერ მიზნების შესრულების შეფასებაში. მმართველობით აღრიცხვაში კონტროლი არის პროცედურების, ინსტრუმენტების, შესრულების მეთოდებისა და სისტემების ერთობლიობა, რომელსაც იყენებს საწარმო, რათა მოახდინოს თანამშრომლების მართვა და მოტივირება საწარმოს მიზნების მისაღწევად. სისტემა კონტროლშია, როცა ის იმყოფება თავისი სტრატეგიული მიზნების მიღწევის გზაზე, სხვა შემთხვევაში ის განიხილება, როგორც არაკონტოლირებადი.

მმართველობითი აღრიცხვა მოიცავს შიდა ოპერაციების კონტროლსა და დაგეგმვას. ამავე დროს დაგეგმვისას სჭარბობს მომავალში მოსალოდნელი მოვლენების სუბიექტური შეფასებები. მმართველობითი აღრიცხვის მიზანს წარმოადგენს იმ ინფორმაციის წარდგენა და ინტერპრეტაცია, რომელიც გამოიყენება სტრატეგიის შემუშავებისათვის, საქმიანობის დაგეგმვისა და კონტროლისათვის, რესურსების მართვის ოპტიმალური გადანყვეტილებების მისაღებად. მმართველობითი აღრიცხვის ინფორმაცია მენეჯმენტს უნდა დაეხმაროს გარკვეული პოლიტიკის გატარებაში: დაგეგმვისას, გადანყვეტილების მიღებისას, კონტროლისა და რეგულირებისას. {2;51}

საწარმოში კონტროლის პროცესში უნდა გამოვლინდეს უმართავი სიტუაციები, რომელთა დაუყონებლივ გამოსწორებისათვის ხელმძღვანელობას უნდა გააჩნდეს ცოდნა და უნარი. სხვა შემთხვევაში მართვა თავის მიზანს ვერ აღწევს. მართვის ციკლი შეიძლება შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ: სქემა #1



როგორც სქემიდან ჩანს ორგანიზაციის კონტროლის პროცესი შედგება შემდეგი ფაზებისაგან:

1. დაგეგმვა, მოიცავს საწარმოს მიზნების შემუშავებას, ამ მიზნების შესრულებისათვის საქმიანობის არჩევას და მათი შესრულების ხარისხის შეფასებისათვის მაჩვენებელთა არჩე-

ვას, რომლიც დადგენს რამდენად კარგად აღწევს თავის მიერ არჩეულ მიზანს;

2. აღსრულება ანუ გეგმის განხორციელება;

3. მორიტორინგი, რომელიც არის სისტემის შესრულების მიმდინარე დონის განვითარების დადგენა;

4. შეფასება არის სისტემის შესრულების დონის შედარება დაგეგმილ დონესთან შეუსაბამობის აღმოჩენისა და მისი გამოსწორების მიზნით;

5. გამოსწორება მოიცავს სისტემის მართვად მდგომარეობაში დაბრუნებისათვის შესაბამისი, ადეკვატური ზომის მიღებას.

პრაქტიკით დადასტურებულია, რომ მსგავსი კონტროლის სისტემები გამოიყენება იმისდა მიუხედავად, ორგანიზაცია დაკავებულია ცხოვრებით, მუშაობის მაძიებელთათვის სამუშაოს პოვნით თუ მთელს მსოფლიოში ავიარეისებით ხალხის გადაყვანით, ერთი არსებითი სხვაობა მართვის პროცესში არის ორგანიზაციის მიერ ყველაზე შესაფერისი შესრულებლის მაჩვენებლის გამოყენება [1; 318]. განვიხილოთ ის მახასიათებლები, რომლებსაც მენეჯერები იყენებენ MACS შემუშავების დროს.

MACS შემუშავებელმა პირებმა უნდა დააკმაყოფილონ როგორც ქცევითი, ისე ტექნიკური ფაქტორები. ქცევით ფაქტორებს მიეკუთვნება:

- მართვის ეთიკური კოდექსის ჩართვა MACS -ის პროექტირებაში;

- მოკლევადიან და გრძელვადიანი ხარისხისა და რაოდენობრივი შესრულების კრიტერიუმების გამოყენება;

- თანამშრომლების ჩართვა გადანყვეტილების მიღებისა და MACS - ის შემუშავების პროცესში;

- სტიმულების და დანინაურების სისტემის შემუშავება დაჯილდოების მიზნით.

მენეჯერთა უმრავლესობას სურს გააკეთოს ის, რაც საუკეთესოა კომპანიისათვის, მაგრამ ხშირად ცდილობენ ახალი სისტემის განხორციელებას თანამშრომლების მხრიდან ქცევითი რეაქციებისა და საერთო შედეგების გათვალისწინების გა-

რეშე. ვიდრე მენეჯერები ყურადღებას არ მიაქცევენ ამ ფაქტორებს, მიზნის შეთანხმებულად მიღწევა ვერ მოხერხდება, მოტივაცია იქნება დაბალი და უფრო უარესი - თანამშრომლები გამოავლენენ დისფუნქციურ ქცევას. კომპანიები, რომლებსაც გააჩნია ეს სისტემა ვალდებულნი არიან გაითვალისწინონ მენეჯმენტის როლის საზოგადოდ მიღებული ხედვა, რომელსაც ეწოდება ადამიანური რესურსების მოტივაციის მოდელი. საერთაშორისო პრაქტიკით დადასტურებულია, რომ მუშაობის პირობების ცხოვრების ხარისხის გაუმჯობესების შესახებ ინიციატივებისა და იაპონური მართვის პრაქტიკის ძლიერი გავლენის საფუძველზე, ამ მოდელმა დანერგა თანამშრომლების პასუხისმგებლობის მაღალი დონე და მათი აქტიური მონაწილეობა გადაწყვეტილების მიღების პროცესში [1; 357] ხოლო რაც შეეხება ტექნიკურ ფაქტორებს ისინი იყოფა ორ კატეგორიად:

- მიღებული ინფორმაციის შესაბამისობა;
- სისტემის მასშტაბი.

ინფორმაციის შესაბამისობა განისაზღვრება ოთხი მახასიათებლით. კერძოდ ინფორმაცია უნდა იყოს ზუსტი, დროული, თანმიმდევრული და მოქნილი. განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

ზუსტი. ყველასათვის ცნობილია, რომ არაზუსტი ინფორმაცია ვერ იქნება სასარგებლო ან ადეკვატური გადაწყვეტილების მიღების დროს, ვინაიდან მას შეცდომაში შეეყვარო. ამიტომ აუცილებელია მენეჯერებმა უნდა შეიმუშაონ სისტემა, რომელიც იქნება ზუსტი ინფორმაციის მომცემი. მაგალითად: პროდუქტის უფრო ზუსტი თვითღირებულება შეიძლება მივიღოთ ისეთი სისტემის გამოყენებით, რომელიც ზუსტად გადაანალიზებს დამხმარე განყოფილებების დანახარჯებს პროდუქტზე.

დროული. გადაწყვეტილების მიღების დროს აუცილებელია ინფორმაციის დროული მიღება, რადგან დაგვიანებით მიღებული ნაკლებად გამოსაყენებელია. MACS შემუშავების დროს აუცილებელია, რომ საქმიანობის შეფასების შედეგები დაუბრუნდეს შესაბამის ერთეულს რაციონალური სახით. უკუკავშირის

გავრცელება შესაძლებელია მაღალი სიჩქარის კომპიუტერების, ადგილობრივი ქსელის და სხვ. ტექნოლოგიის გამოყენებით.

თანმიმდევრული. MACS თანმიმდევრული სტრუქტურა უნდა შეიმუშაონ მენეჯერებმა, რომელიც გამოიყენება ურთიერთობისათვის ერთეულებსა და დეპარტამენტებს შორის. თანმიმდევრულობა ნიშნავს რომ მმართველობითი ინფორმაციის შექმნისას გამოყენებული ენა და ტექნიკური მეთოდები კონფლიქტში არ მოდის ორგანიზაციის სხვადასხვა ნაწილებთან. [1:320]

განვიხილოთ მაგალითი (შემდეგი სიტუაციები). დავუშვათ, რომ ორი დეპარტამენტი იყენებს დანახარჯთა კონტროლის განსხვავებულ სისტემას. ამ შემთხვევაში რთულია შედეგების გაანალიზება და შედარება დეპარტამენტებს შორის. ასევე ინფორმაციის სისტემა ვერ დააკმაყოფილებს თანმიმდევრულობის კრიტერიუმს თუ ერთი განყოფილება იყენებს საქმიანობის სახეობების მიხედვით ხარჯთაღრიცხვას და მეორე მოცულობაზე დაფუძნებულ ზედნადები ხარჯების განაწილების მეთოდს. წარმოვიდგინოთ სირთულეები, რომლებიც წარმოიშვება მაშინ, თუ განყოფილებები ერთ და იმავე ხარჯს დაახარისხებს განსხვავებულად, ასეთ მაგალითს წარმოადგენს, როდესაც ერთი განყოფილება დამატებით შეღავათებს ალიარებს როგორც საწარმოო პერსონალის ხარჯებს და მეორე - როგორც არასაწარმოო პერსონალის ხარჯებს.

მოქნილობა. თანამშრომლებს, MACS დამპროექტებლებმა უნდა შეუქმნან შესაძლებლობა მოხერხებულად გამოიყენონ ინფორმაცია გადანაცვეტილების მისაღებად. თუ მოქნილობა შესაძლებელია არ არის, მაშინ თანამშრომელთა მოტივაცია, რომელიც საუკეთესო გადანაცვეტილების მიღებას მოიცავს, შეიძლება შემცირდეს, განსაკუთრებით, თუ განსხვავებული ერთეულები დაკავებულნი არიან სხვადასხვა საქმიანობით და მდებარეობენ სხვადასხვა ქალაქებში. ერთი დაკავებულია ახალი პროდუქტის შემუშავებით, ხოლო მეორე ასრულებს საბოლოო აწყობას. ამ შემთხვევაში თითოეულ მათგანს ექნება

განსხვავებული მონაცემები და შეიძლება გამოიყენონ განსხვავებული დანახარჯის მატარებლები გადანყვეტილების მიღების პროცესში. ახალი პროდუქტის შემუშავებისათვის იქნება საკმაოდ განსხვავებული იმ კრიტერიუმებისაგან, რომელსაც ამწყობი განყოფილება იყენებს ეფექტიანად მართვის მიზნით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუცილებელია კარგად დაპროექტებულმა MACS - მა უნდა შეძლოს ცალკეული განყოფილების ადგილობრივი საჭიროების მორგება მთლიან სისტემაში, სხვა შემთხვევაში არაზუსტი სისტემა გამოიწვევს მცდარი გადანყვეტილების მიღებას და არეულობას კომპანიის განყოფილებებსა და ტოპ მენეჯმენტს შორის.

MACS მასშტაბი უნდა იყოს სრული და მოიცავდეს საწარმოს ყველა საქმიანობას. ზოგჯერ MACS სისტემაში ხდება საქმიანობის მხოლოდ ერთი ნაწილის შეფასება, როგორცაა მაგალითად, მიმდინარე წარმოების პროცესი, ხოლო მიმწოდებლების საქმიანობა და პროდუქტის წარმოების შემდგომი საქმიანობები იგნორირებულია. ეს ყოველივე იძლევა საშუალებას მხოლოდ მენეჯერების მიერ შეზღუდული სახის გადანყვეტილებების მიღების. გადანყვეტილების მიღება წარმოადგენს მართვის უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას, რადგან მიღებული გადანყვეტილების ხარისხზე დიდადაა დამოკიდებული მართვის ეფექტიანობა. გადანყვეტილება ადგენს მიზანს, შესასრულებელი სამუშაოების შემადგენლობას, სამუშაოთა შესრულების საშუალებებს, სამუშაოთა შესრულების მეთოდებს და ვადებს [3;85]

საწარმოს მიერ წარმოებული პროდუქცია ეფუძნება სხვადასხვა საქმიანობებს და იყენებს განსხვავებულ რესურსებს ღირებულების შექმნის ჯაჭვში, რომელიც იწყება პროდუქტის შესწავლით, განვითარებით და დამუშავებით, შემდეგ გადის წარმოების პროცესს და გადაეცემა მომხმარებელს. პროდუქტიდან გამომდინარე მომხმარებელმა შეიძლება მოითხოვოს გარკვეული სერვისი. მომხმარებელი მოიხმარს პროდუქტს (ორცხობელა) ან მოიშორებს მას (ქიმიური გამხსნელი) მისი და-

ნიშნულების შესრულების შემდეგ.

მმართველობითი აღრიცხვა დანახარჯების სამყაროში იმყოფება. მმართველობითი აღრიცხვას ყველაზე რთული და დიდი მოცულობის ობიექტი გააჩნია სამრეწველო, სამშენებლო და სასოფლო ფორმებში, ვიდრე ეს მომსახურების ფორმებშია. მმართველობითი აღრიცხვა მოიცავს დანახარჯთა აღრიცხვისა და გადანყევტილებების მიღების მეთოდებს. [2; 16]

განვიხილოთ შემდეგი სიტუაცია: დავუშვათ კომპანია „ნი-ნი“-ის მენეჯერები პროდუქტის ახალ კონცეფციის შემუშავებაზე მუშაობენ და მათ სჯერად, რომ დიდ წარმატებებს მიაღწევენ თავიანთ ბიზნესში. საწყისი კვლევა წარმოდგენას უქმნის მენეჯერებს იმის შესახებ, რომ მათ შეუძლიათ პროდუქტის წარმოება საკმაოდ დაბალ ფასად, განსაკუთრებით ახლად შეძენილი ტექნოლოგიის პირობებში. ისინი იწყებენ საქმიანობათა რეორგანიზაციის განხილვას, რომელიც უნდა მოერგოს ახალ პროდუქტის წარმოებას. რადგან მენეჯერებს გააჩნიათ რამოდენიმე იდეა პროდუქტის პროექტირების შესახებ, ისინი მიმართავენ კვლევის, განვითარებისა და პროექტირების დეპარტამენტს შემდგომი შესწავლისთვის. აღნიშნული დეპარტამენტის ანგარიში მათ ეუბნება, რომ პროდუქტის წარმოება შეიძლება მოხდეს, თუმცა მისი განვითარების ხარჯი 20-ჯერ მეტია ვიდრე საშუალო ხარჯი. კვლევის, განვითარებისა და პროექტირების ციკლი ადასტურებს, რომ წარმოების მიმდინარე ხარჯი პირველი წლის შემდეგ მნიშვნელოვნად დაბალი იქნება ახალი ტექნოლოგიის პირობებში, მუშაობის გამოცდილების შეძენის გამო.

აქედან გამომდინარე, პროდუქტის საწყისი საციცოცხლო ციკლის ხარჯები შეიძლება საკმაოდ მაღალი იყოს, მაგრამ წარმოების ხარჯი იქნება დაბალი. ამ ახალი ინფორმაციისა და ალტერნატიული ღირებულების ანალიზის საფუძველზე, ასევე კომპანიის მთლიანი პერსპექტივიდან გამომდინარე, მენეჯერებმა უნდა გადაწყვიტონ გააგრძელონ თუ არა ახალი პროდუქტის შემუშავება.

დასკვნა

ამრიგად, მმართველობითი აღრიცხვა ქმნის ისეთ საინფორმაციო სისტემას, რომელიც მმართველებს უბიძგებს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი გადანყვეტილების მისაღებად სვადასხვა დონეზე. ყოველდღიურ კონტროლს ახორციელებს მართვის დაბალი რგოლის ხელმძღვანელი. ამისათვის მას აუცილებლად ესაჭიროება დეტალიზირებული და ანალიზური ინფორმაცია, რომლის ფორმირებაც მმართველობითი აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემით წარმოებს პასუხისმგებლობის ცენტრების მიხედვით.

ლიტერატურა:

1. ენტონი ა. ატკინსონი, რობერტ ს. კაპლანი, ელა მეა მათსუმურა, ს. მარკ იანგი, მმართველობითი აღრიცხვა, მეხუთე გამოცემა, თბ. 2009;
2. ი.ჭილაძე, დანახარჯების აღრიცხვის სისტემები, თბ. 2009;
3. ბ. ბაუჩაძე, მმართველობითი აღრიცხვა, თბ.2012

REFERENCES:

1. Antony, A. Atkinson, Robert, S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young. Management Accounting, Firth Edition, Tbilisi, 2009;
2. I. Tchiladze, Expenditure Control Systems, Tbilisi, 2009;
3. B. Bauchadze, Management Accounting. Tbilisi, 2012

MANAGEMENT ACCOUNTING AND EXPENDITURE CONTROL SYSTEM

Dezdemonia Maghlakelidze,

Associate Professor of Akaki
Tsereteli State University(ATSU)

Diana Uglava

ATSU Invited Specialist, A.D.Ec.

RESUME

In the terms of market economy, the efficient work of our country enterprises depends largely on management activity that ensures their real economic independence, its competitiveness and value on the market. The evaluation of management decisions and responsibilities are conducted on the basis of internal reporting data. Planning and coordination of enterprises with the purpose of its further development, is based on an analytical calculation, which is carried out by specific methods. Management accounting performs such a function in an enterprise's information system.

The cost management system is a measure of activity development assessment; it is one of the central systems in the enterprise known as the Management Accounting and Control System (MACS). Well-formed MACS are able to supply accurate, timely, consistent and flexible information to the managers. In the process of control of the enterprise it is also necessary to identify unmanaged situations, and for their immediate correction the managers should have the appropriate knowledge and the ability to make the right decision.

Key words: Management accounting, Expenditure, Control systems, Information, Planning, Checking, Behavioral factors, Accurate, Timely, System scale, Management, Efficiency, Product.